

# ヘリテージをめぐる国際公会計基準審議会の会計基準開発

工 藤 栄一郎

## 1 はじめに

この数年間、公立の博物館などが収蔵するヘリテージの会計的認識をめぐる議論が活発な状況をみせている。端的に言えば、これら博物館あるいは博物館の運営母体である政府機関の貸借対照表において、「資産」としてヘリテージ項目を計上すべきであるとする主張と、それに反対あるいは懐疑的な姿勢をみせる主張などが相次いで学術誌に現れるようになった<sup>1</sup>。その重要な契機となったのは、国際公会計基準審議会（International Public Sector Accounting Standards Board: IPSASB）が2010年代半ばから活発化させたヘリテージをめぐる会計基準の開発作業である。

たとえばヘリテージの例である美術品や文化的遺産は、民間ではなく、公立の美術館など公的機関において収蔵されていることが多い。IPSASBはこれらヘリテージを保有する主体、すなわち、公立の博物館や美術館あるいは自治体や国などの財務報告書に含めることを目標としているようである。財務諸表に計上するということは、それらを貨幣的価値でもって評価することを意味する。しかしながら、ヘリテージはそれが重要であればあるほど「プライスレス」であることが多い。「プライスレス」とは金銭に換えることができないほどに貴重であることを意味する。そもそも、ヘリテージとは、古フランス語の*iritage*、*eritage*、*heritage*（相続財産、祖先

---

1 たとえば、De Wolf et al. (2020)、Aversano et al. (2020)、Ferri et al. (2021)、Biondi et al. (2021)、Carnegie et al. (2022)、Carnegie and Kudo (2023) など。

の遺産、家宝）から由来しているという。つまり、「未来に継承すべき遺産」という意味である。したがって、ヘリテージは特定の主体が所有するものではなく、未来に引き継ぐために一時的に保有あるいは保全しているものと理解すべきであろう。また、これらを仮になんらかの貨幣的価値で評価して資産計上することで、その主体の貸借対照表はどのような情報を提供するというのだろうか。金融資産や棚卸資産あるいは有形固定資産など他の資産と同様に扱われた結果導かれる当該主体の資産総額は何を意味するのだろうか。さらに、その主体の純資産の情報はどのように有用なのだろうか。

ヘリテージという特殊な項目、かつ、公的部門という非営利企業ではない主体が保有するものに関して議論を行おうとすることは、現代の会計研究において一般的なものとは映らないかもしれない。しかし、ヘリテージをめぐる会計の議論は、「何を会計し財務報告すべきか」（Ferri et al. 2021; Carnegie 2022）を考えるための格好の素材であると思われる。財務報告としての会計は、意思決定有用性の向上あるいはアカウンタビリティの遂行のために、その範囲を拡張し続けてきた。厳密にその意味を吟味することなく、それが会計の実践、基準開発、そして研究の果たすべき使命ともとらえられてきたように思われる。本稿は、そのようなある種の信念に疑問を投げかけるための予備的な作業である。

本稿における以降のセクションは以下のように構成されている。まず第2節では公的部門のための国際的な会計基準の設定主体であるIPSASBとそれが策定する会計基準IPSASについて概説する。つぎに第3節では本稿での主題の対象であるヘリテージについて説明している。第4節以降は、IPSASBが取り組んできたヘリテージをめぐる会計基準について、最初に開発した基準である国際公会計基準第17号「有形固定資産」（IPSAS第17号）の内容（第4節）、IPSAS第17号の内容を問題視して公表したコンサルテーション・ペーパー「ヘリテージに関する公的部門の財務報告」（CP）の内容（第5節）、それを受けた基準化の草案である公開草案第78号「有形固定資産」（ED第78号）の内容（第6章）、そして、成案として

公表された国際公会計基準第45号「有形固定資産」（IPSAS第45号）の内容（第7節）についてそれぞれ論述していく。

## 2 国際公会計基準審議会IPSASBと国際公会計基準IPSAS

前述したように、最近におけるヘリテージをめぐる会計問題の議論の活発化の背景にあるのは、公的部門のための国際的な会計基準を設定する主体であるIPSASBのヘリテージに関する基準開発活動である。

IPSASBはパブリックセクターに属する主体が利用する会計基準の開発を行う機関であり、その戦略目標は、発生主義ベースの国際公会計基準（International Public Sector Accounting Standards: IPSAS）の採用拡大を通じて、パブリックな財務マネジメント（Public Financial Management）を強化することにあるとしている<sup>2</sup>。

IPSASBは、会計専門職団体の国際的な連合組織である国際会計士連盟（International Federation of Accountants: IFAC）<sup>3</sup>の下部組織のひとつである。かつて、IFACの下部組織には、職業会計人とその志望者のための国際教育基準を策定する国際会計教育基準審議会（International Accounting Education Standards Board: IAESB）、監査と品質管理のための国際基準を策定する国際監査・保証基準審議会（International Auditing and Assurance

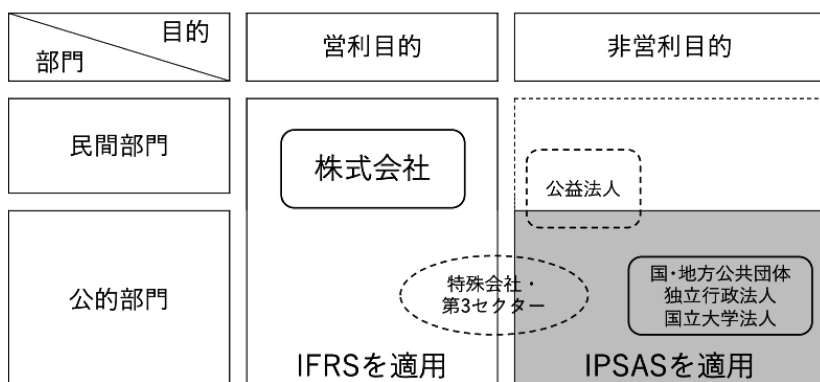
2 IPSASBの前身となる組織は、後述する1986年にIFACにおいて、パブリックセクターの財務マネジメントとアカウンタビリティの改善を目的としたプログラムの開発を行う委員会として、公共部門委員会（Public Sector Committee）を設立したことに端を発する。その後10年間にわたって、同委員会はパブリックセクターの会計に特化した問題に関して研究活動を行い、1996年に基準の開発活動を開始した。2004年には、IPSASの開発に重点的に取り組むこととなりIPSASBとして再組織され現在に至っている。また、最近は、会計基準に加えて、サステナビリティ報告基準（IPSASB SRS）の開発にも着手している。これは、国際会計基準審議会（IASB）による「IFRS S 1 および S 2」など国際的なサステナビリティ開示基準の開発と歩調を合わせたものである。IPSASBとIASBの開発する会計基準の関係については、この後記述している。

3 1977年に世界51か国63団体が創設メンバーとなって設立された。日本公認会計士協会は創立メンバーのひとつである。また、2023年現在では、135の国と地域から180を超える会計専門職団体が加盟しており、全加盟団体の会員数を合計すると300万人以上の会計プロフェッションからなる。

Standards Board: IAASB)、職業会計人のための国際的な倫理基準を策定する国際会計士倫理基準審議会 (International Ethics Standards Board for Accountants: IESBA)、そして国際公会計基準審議会 (IPSASB) の4つが設置されていた。このうち、IAESBは、2019年に国際会計教育パネル (International Panel on Accountancy Education: IPAE) に改組され、IAASBとIESBAはIFACから分離され2022年に新たに設立された国際倫理・監査財団 (International Foundation for Ethics and Audit: IFEA) のもとで運営されることとなった。したがって、現在、IFACに属して、会計基準を開発している機関はIPSASBのみということになる。

国際的な会計基準の設定に関して、株式会社などの民間組織のための会計基準は国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board: IASB) が開発・発行する国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards: IFRS) が担い、公的部門についてはIPSASBによる国際公会計基準 (International Public Sector Accounting Standards: IPSAS) が担うという棲み分けがなされている。より正確には以下の図のように表現される。

【IFRSとIPSASの適用対象】



総務省第2回独立行政法人評価制度委員会会計基準等部会 (2015年7月30日開催) 配布資料より

国際的に適用される会計基準は、その対象となる法人あるいは組織を、

目的と部門によって識別している。組織等の目的は営利目的と非営利目的で、対象となる部門は民間と公的な部門である。したがって、上記の図に示されるように、①営利目的の民間部門、②非営利目的の民間部門、③営利目的の公的部門<sup>4</sup>、そして④非営利目的の公的部門という4つの分類が可能となる。このうち、営利を目的とする組織は、民間／公的にかかわらず、IFRSが適用される。本稿で関連する国際公会計基準IPSASは、④非営利の公的部門のみを対象とした国際会計基準である<sup>5</sup>。この区分に該当する対象を日本でいうなら、国および地方公共団体や、独立行政法人や国立大学法人あるいはその他の類似の公的機関があてはまることになる。もっとも、IPSASBの上部組織であるIFACには、関連機関が策定した会計基準等を強制適用する権限はなく、日本の公的機関で、2024年末現在で、IPSASを適用している組織等は存在しない。

2020年時点においてIPSASの採用状況は、以下のとおりである（IFAC and CIPFA 2021, p.3）。ちなみに、IPSASBはこれまでに（2024年12月現在）、47の国際公会計基準IPSASを発行してきている。

---

4 この③営利目的の公的部門という区分は、現在の日本において身近に感じる機関が少ないかほとんどないかもしれない。だが国際的には、ここに該当する部門を「政府系企業」ということがある。具体的には、営利を目的とする独立法人や、公的資金がまったく導入されていない法人が該当することになるだろう。実際には、日本においても公立の病院や自治体によって経営されている水道事業や政府系の銀行など、いわゆる政府系企業は存在するが、これらの組織目的は利益の追求ではない。営利目的の公的部門という性格の組織等が将来の日本において設立されるかどうかは別として、国際的には、この区分に属する法人や組織にはIPSASではなくIFRSが適用されるということである。

5 IPSASBは、IFRSを適用しないことが正当化されるような公的部門にとって重要かつ特有の問題がない場合にかぎって、IFRSにしたがった会計処理をすることとしている。IFRSで取り扱われていないか、あるいはIFRSが開発されていない領域に関する公的部門の財務報告に関する論点の検討を行っている。具体的には、非交換取引、ヘリテージ、軍事資産、社会給付などがこれにあたる。

【IPSASの採用状況 その1】

|                         |    |
|-------------------------|----|
| 修正なしで IPSAS を採用         | 40 |
| 自国状況に合わせて修正して IPSAS を採用 | 16 |
| 自国基準だが IPSAS を参照        | 37 |
| IFRS に準拠した自国基準          | 3  |
| 自国または他国の基準を採用           | 69 |
| データなし                   | 91 |

IPSASを完全採用するものを含めて80を越える国と法域がIPSASの影響を受けていることがわかる。この状況をやや詳細に分析したPwCあらた有限責任監査法人（2018）の調査<sup>6</sup>では、まず、基礎となる会計を発生主義と現金主義とに大別したうえで、IPSASへの準拠もしくは移行計画の有無でもって分類して、公的部門への会計基準の適用状況を以下の7つのカテゴリーに分類している。

【IPSASの採用状況 その2】

|     | 会計のベース | 適用している基準                      | 国の数 |
|-----|--------|-------------------------------|-----|
| 1   | 発生主義   | 発生主義 IPSAS を適用している            | 17  |
| 2   |        | 自国のルールをベースに IPSAS を参照している     | 15  |
| 3   |        | 自国または他のルールの発生主義を採用している        | 24  |
| 4   | 移行中    | 発生主義 IPSAS へ移行中               | 52  |
| 5   | 現金主義   | 現金主義 IPSAS を適用している            | 20  |
| 6   |        | 現金 IPSAS へ移行中（主に自国の現金主義からの移行） | 17  |
| 7   |        | 現金主義かつ自国のルール                  | 50  |
| 不 明 |        |                               | 9   |
| 合 計 |        |                               | 204 |

つぎに、カテゴリー別に含まれる国や法域をみてみよう（PwCあらた有限責任監査法人2018, pp.36-38）。カテゴリー1の「発生主義IPSAS を適用している国」は17ヶ国であり、その主な国は、オーストリア、スイス、ニュージーランドの他、ルーマニアやバルト三国（エストニア、ラトビア、リトアニア）、中近東のサウジアラビア、アラブ首長国連邦などである。なお、このカテゴリーには、IPSAS に対し軽微な修正をしている国を含ん

6 調査対象とされたのは195カ国、7つの海外領土、1つの自治区、1つの独立地域の合計204の国および法域である。

でいる。カテゴリー2の「自国の発生主義ルールをベースにIPSASを参照している国」は15ヶ国であり、その主な国は、ベルギー、チェコ、イスラエル、韓国、シンガポール、スリランカ、タイ、トルコ、ウズベキスタンである。カテゴリー3の「自国または他の発生主義基準を採用している国」は24ヶ国であり、その主な国は、アルゼンチン、オーストラリア、中国、デンマーク、フィンランド、フランス、ハンガリー、メキシコ、ポーランド、スウェーデン、台湾、イギリス、アメリカ合衆国、ベネズエラなどGDPの上位を占めるような経済大国が多いのが特徴である一方で、アンゴラ、プエルトリコ、キューバ、ミクロネシア連邦、ハイチ、マーシャル諸島、パラオなどの経済的に発展途上の国々もこのカテゴリーに属している。これらの国々では、独自に発生主義公会計基準を設定することが難しいため、IPSASを導入する傾向が強いといえるだろう。同様のことは、営利企業に適用される国際基準であるIFRSの適用状況の歴史的展開においても観察されてきた。さて、数としては最も多いカテゴリー4の「発生主義IPSASへ移行中の国」には52の国または法域が含まれる。このカテゴリーに属する主な国は、カンボジア、アイスランド、インドネシア、ポルトガル、ロシア、ベトナム、ラオスがある。つぎに、現金主義会計をベースとしている法域に目を向けると、カテゴリー5の「現金主義IPSASを適用している国」は20ヶ国であり、主な国はインド、キプロス、フィジー、コソボである。他にはアフリカ大陸とカリブ海の国々の2つの地域に集中している。カテゴリー6の「現金主義IPSASへ移行中の国」は17ヶ国ある。このカテゴリーに含まれる国々は、将来的には発生主義IPSASへ移行することを想定し、その途中のステップとして現金主義IPSASの移行を目的としている。マレーシアなどもこの手法をとっており、発生主義IPSASを導入する過程として、現在は現金主義IPSASを採用していると考えられる。最後の、カテゴリー7の「自国の現金主義基準を適用している国」は50ヶ国あった。ここには、日本やドイツ、イタリアといったGDPの上位10位に入る国が含まれている。とくに、政府会計に自国の現金主義に基づいた会計を採用している国は、発生主義にメリットを感じていないということがい

えるとPwCあらた有限責任監査法人（2018）は推察している。

この調査から明らかなように、IPSASを自国の会計基準として採用または参照している国や法域の多くは、経済的規模が相対的に小さいなどの理由から独自の基準開発が難しいなどの状況にあることがわかる。しかし、本稿での主題である文化的遺産などのヘリテージは、それを保有する公的機関は、必ずしも経済的に有力な国や法域にばかりに存在するわけではなく、IPSASをすでに適用しているかまたは近い将来それを適用して財務報告を行う可能性が高いものが少なくないことに留意しなければならない。

### 3 ヘリテージとは

本稿でいう「ヘリテージ」については、公立の博物館等が収蔵する美術品や公的に保有される歴史的建造物などを指すものと暫定的にその意味内容を示しておく。というのは、ここで検討する論点はそれが会計的な認識と測定の対象となるべきかどうかにあるので、具体的には「資産」として貸借対照表に計上される要件を備えているものであるか否かについて、明瞭な議論を可能にする必要があるためである。したがって、たとえば、文化遺産国際コンソーシアムの「文化遺産の種類」の区分<sup>7</sup>にならえば、歴史的価値の高い遺跡や墳墓あるいは建造物である「記念物（monument）」、単体ではなく古い歴史を有する「建造物群（group of buildings）」、過去の人々の生活の痕跡で土器などの工作物またはその集まりを指す「遺跡（sites）」、人間の社会や生活に大きな影響を与えた特定の地域に長く根付いていた産業やある時代に興隆をきわめた産業の痕跡（鉱山遺跡や工場遺跡など）である「産業遺産（industrial heritage）」、それに近代以降の比較的新しい時代の優れた建築物や都市計画などを意味する「現代建築（modern architecture）」などのことである<sup>8</sup>。ただし、これらが営利を目

7 以下を参照のこと。https://www.jcic-heritage.jp/heritage/type/

8 同コンソーシアムによる「文化遺産」の識別には、このほかに、人間をとりまく自然環境からの恩恵や制約のなかで継承されてきた社会的・経済的・文化的な営みにより築かれた人間社会と居住景観を指す「文化的景観（cultural landscape）」と、口承に

的としない公的な機関等によって所有されていることが前提であって、たとえば、株式会社組織が運営する博物館が収蔵している絵画などは対象とはならない。

以降の複数のセクションでは、IPSASBがヘリテージをめぐる、その財務報告のための基準開発をしてきた経緯についてみていくこととする。

#### 4 IPSAS第17号「有形固定資産」(2001年)

IPSASBの会計基準でヘリテージに関連する規定を最初に示したのは、2001年12月に発行されたIPSAS第17号「有形固定資産」である。本基準ではヘリテージについて以下のようにその特徴を記述している (para. 10)。

ヘリテージ資産<sup>9</sup>の例には、歴史的建物および記念碑、考古学的遺跡、保全地区及び自然保護地、並びに芸術作品などがある。ヘリテージ資産は（これらの特徴はその資産に限られるものではないが）しばしば次に述べるような特徴を有する。

- (a) その文化的、環境的、教育的及び歴史的な観点からみた価値が、純粋な市場価格に基づく財務的価値に反映されるとは考えられない。
- (b) 法令・規則により、売却による処分が禁止または厳しく制限されて

---

よる伝統や表現、芸能、社会的習慣、儀式や祭礼行事、自然や万物に関する知識や慣習、伝統工芸技術など、その文化を共有する集団の歴史、文化、生活風習と密接に結びついたかたちのない文化である「無形遺産 (intangible heritage)」とがあるが、後者については、本稿での議論の対象とはしていない。だが、前者については、会計的な認識と測定の可能性についての議論の余地は残されていると考えられる。

- 9 本稿では文化的遺産などヘリテージをたんに「ヘリテージ」と表記するようにしているが、IPSASBの基準書や関連文書では、「ヘリテージ資産」と表現している。これは、当該項目を会計的な認識・測定の対象として論じているためである。「資産」というのは、会計的には、貸借対照表の資産の部に計上された項目のことを指すわけであるが、本稿では、会計の対象とすべきかどうかについての議論を志向しているので、たんに「ヘリテージ」とのみ表記して、これに「資産」をいう語句を続けていないことが多い。

いる。

- (c) ヘリテージ資産は、多くの場合、かけがえのないものであり、また、その価値は物理的に資産の状態が悪化したとしても時の経過とともに増加する。
- (d) ある場合には数百年に達するなど、耐用年数を見積もることが困難である場合がある。

このようにヘリテージの特徴を認識したうえで、その会計的認識、すなわち、貸借対照表計上については要求せずに主体の任意としている。また、測定についても、ヘリテージについては、対価を伴った購入、寄付、遺贈、没収などその取得の方法は多様である。かつ、これらヘリテージに、将来の経済的便益またはサービスの提供能力をどのように測定するかについては容易ではないことを理解している。

## 5 CP「ヘリテージに関する公的部門の財務報告」（2017年）

このように、IPSAS第17号では、ヘリテージについて会計的な認識と測定については義務づけてはいないことから、IPSASを適用する国家間で、ヘリテージに関する会計処理にばらつきが生じる可能性があった。IPSASBはこの点を問題視した。つまり、情報の比較可能性が保証されず、利用者が意思決定目的またはアカウンタビリティ目的で一般目的財務報告（general purpose financial reporting: GPFR）を利用する場合、必要な情報が提供されず、公益上の観点から欠点を有しているというのである。そこで、IPSASBはヘリテージに関する会計基準またはガイドラインの策定を見据えて、利害関係者の幅広い意見を募るためのコンサルテーション・ペーパー<sup>10</sup>「ヘリテージに関する公的部門の財務報告（Consultation Paper: Financial Reporting for Heritage in the Public Sector）」（以下CP）を2017

---

10 日本語でいうなら「諮問文書」となるだろうが、日本公認会計士協会が「コンサルテーション・ペーパー」と表記しているので本稿でもそれにならった。

年4月に公表した。

CPの内容は以下のように構成されている。

**【CP（IPSASB2017）の構成】**

|     |                       |
|-----|-----------------------|
| 第1章 | 公的部門のヘリテージに関する財務報告の序説 |
| 第2章 | ヘリテージに関する定義           |
| 第3章 | 資産としてのヘリテージ項目         |
| 第4章 | ヘリテージ資産の認識と当初測定       |
| 第5章 | 事後測定                  |
| 第6章 | ヘリテージに関連する負債          |
| 第7章 | ヘリテージ項目に関する情報の表示      |

以下、個別にみていく。

第1章において、ヘリテージ項目の多くは、再調達することが困難であり、道徳的または法的な制約のため売却、移転、破壊が禁止されていて、希少性や重要性が時間の経過と共に増加していくといった特徴を有している（para.1.7）。このような特徴を有するヘリテージは、それらが財務報告されるにあたって以下のような様々な問題を提起する（para.1.8）<sup>11</sup>。

**【ヘリテージの会計的認識・測定に際しての問題点】**

|     |       |                                                                            |
|-----|-------|----------------------------------------------------------------------------|
| (a) | 測定    | 「経済的便益」創出能力だけでなく、公的機関にとって重要な「サービス提供能力」を反映するような方法で測定をすることが可能か               |
| (b) | 価値    | 貨幣的価値でヘリテージ項目の重要性を表現できない場合、非財務情報によるほうがGPFRの利用者によって有用ではないのか                 |
| (c) | 保全    | ヘリテージ項目からキャッシュフローを創出することではなく、それらを保全することに主体の責任がある場合、ヘリテージは資源なのか、それとも負債であるのか |
| (d) | 使用制限  | ヘリテージを使用、移転、売却することが制限されている場合、それらは財務諸表に資産として表示すべきなのか                        |
| (e) | 他者の便益 | ヘリテージ項目が、現在だけでなく将来の世代の便益のためにも保有されている場合、主体は、財務報告の観点から当該ヘリテージを支配しているといえるのか   |

11 このセクションでCPからの引用あるいは参照についてはたんに該当するパラグラフのみを示している。

第2章ではヘリテージの「定義（descriptions）」が提案されている<sup>12</sup>。それは以下のとおりである（para.2.11）。

ヘリテージとは、考古学的、建築的、農業的、芸術的、文化的、環境的、歴史的、自然的、科学的または技術的な特徴との関連において、希少性および／または重要性があるために、現在および将来の世代のために無期限で保有し保全することが意図されたものをいう。

第3章では、ヘリテージの各項目が、「概念フレームワーク」の資産の定義と合致して、財務諸表において認識できるかについて論じている。IPSASBの「概念フレームワーク」は、2014年10月に確定しており<sup>13</sup>、ここで規定されている諸概念とヘリテージとの関係性の議論がなされている。

「概念フレームワーク」では、資産を次のように定義している（IPSASB 2014, para. 5.6）。

主体が過去の事象の結果として現在支配する資源をいう

この資産の定義に関連して、ヘリテージ項目の会計的認識・測定について、「資源」、「支配」、そして「過去の事象」の3つの要件を個別に検討することが必要となる。

まず、「資源」とは、「サービスの提供能力」または「経済的便益を創出する能力」のことをいう（IPSASB 2014, para. 5.7）。まず、サービスの

---

12 この「定義」の提案は、ユネスコの分類を参考にしたものである。

13 IPASABは、2006年から概念フレームワークの構築の検討を行っていた。「概念フレームワーク」は、全部で8つの章から構成されるが、第1章から第4章までは2013年1月に先行して公表されており、第5章「財務諸表における構成要素」、第6章「財務諸表における認識」、第7章「財務諸表における資産と負債の測定」、そして第8章「一般目的財務報告書における表示」が2014年10月になって公表され、全体が確定したのである。本稿で議論するヘリテージについては、この2014年10月公表の部分に直接的な関連がある。なお、その後においても「概念フレームワーク」の改訂作業がなされているが、ここでは詳しく触れていない。

提供能力とは、主体の目的の達成に寄与するサービスを提供する能力をいう。サービス提供能力により、主体は、必ずしも正味キャッシュ・インフローを創出することなくその目的を達成できる（IPSASB 2014, para. 5.8）。したがって、ヘリテージに関していうなら、公的部門に属する主体が、美術品などのヘリテージを保有し、(a)それにアクセスして鑑賞するサービスを直接個人に提供しているような場合、(b)ヘリテージを保管する立場にあって無期限にわたってそれを保有し、(c)地域社会全体のためにヘリテージを保存し、(d)ヘリテージを用いて観光を推進するような場合には、当該主体はサービス提供能力を保有していると考えられるというのである（para. 3.3）。また、経済的便益とは、「概念フレームワーク」によれば、キャッシュ・インフローまたはキャッシュ・アウトフローの減少のことをいう（IPSASB 2014, para. 5.10）。ヘリテージに関していうなら、(a)ヘリテージをサービスの生産・販売において使用すること、(b)ヘリテージを鑑賞するためのチケットや関連商品を販売すること、(c)他の主体にヘリテージを貸与することなどを通じて、当該主体は経済的便益を創出する能力を有していると考えられる（para. 3.5）。

つぎに、「概念フレームワーク」は「支配」について、「主体は資源を支配していなければならない。資源の支配を有することで、主体がサービスの提供やその他の目的を達する際に、資源に含まれるサービス提供能力や経済的便益を導くために資源を使用する能力を意味する」（IPSASB 2014, para.5.11）と述べている。ヘリテージに関しては、(a)法的な所有権があること、(b)第3者がヘリテージ項目にアクセスすることを制限することなどができる場合、当該ヘリテージを支配できているといえる（para. 3.7）。

最後に、「過去の事象」について、「概念フレームワーク」は「主体が現在支配する資源は過去の取引その他の事象から生じたものでなければならない」（IPSASB 2014, para. 5.13）と述べている。主体がヘリテージを支配していることを示す可能性のある過去の事象には、(a)外部からの購入、(b)寄付、没収または国有化などの非交換取引による受領、(c)土地な

どのヘリテージ項目に関する政府の権利が確定する法令の成立や条約の締結、(d)建築または開発などが、当該ヘリテージを現在支配する原因となったものの例として考えられる (para. 3.9)。

「概念フレームワーク」における資産の定義を構成する3つの要件についての上記の検討から、「再調達ができない、売却に制限がある、耐用年数がない」などのヘリテージ項目が有する特殊な特性があっても、財務報告を行う上で、資産としてみなすことを「妨げるものではない」 (para. 3.11) としている。つまり、ヘリテージは資産として貸借対照表に計上することが可能であるということである。

第4章では、ヘリテージ項目が、「概念フレームワーク」に規定されている財務諸表の構成要素の認識基準に合致するかどうかについて検討している。「概念フレームワーク」では、認識基準を以下のように定めている (IPSASB 2014, para. 6.2)。

- ・ある項目が構成要素の定義を満たし、
- ・質的特性と充足し、GPFRに含まれる情報に課せられる制約条件を考慮する方法で測定されることができるようになることをいう。

第3章で明らかにされたように、CPではヘリテージ項目は「概念フレームワーク」の資産の定義を満たしているので、上記の認識基準のうち前者には合致している。したがって、後者の測定可能性についてさらに検討されている。

「概念フレームワーク」では、測定のプロセスを以下のように整理している (IPSASB 2014, para. 6.7)。

- ・当該資産項目に貨幣的価値を割り当てること
- ・測定目的に合致した適切な測定基準を選択すること
- ・財務諸表に認識される項目について、それが十分に目的適格的であり、忠実に表現しているかを含めて、GPFRに含められる情報に関

する制約条件を考慮して、当該項目の測定が質的特性を満たしているかを判断すること

上記のうちの「測定目的」とは、主体のアカウンタビリティを果たしかつ意思決定目的にとって有用な方法で、主体の「サービスの原価」、「運営能力」、「財務能力」をもっとも忠実に反映する測定基礎を選択することとされている（IPSASB 2014, para.7.2）。

ヘリテージに関していえば、「サービスの原価」は、サービスの提供に用いられるヘリテージの取得、開発および保全に消費される資源の金額を反映すべきである（para.4.6）。たとえば、博物館の収蔵品や美術品などのヘリテージはサービスの提供に使用されるが、「消費」されることはない。だが、一部のヘリテージは減価することもあるので、その場合は減価償却の対象となりうることもある（para.4.6）。

つぎに、「運営能力」とは、「概念フレームワーク」において、「将来の期間においてサービスの提供能力を支援するために現在利用可能な物理的およびその他の資源」（IPSASB 2014, para. 2.11）と「物理的およびその他の資源を通じて将来の期間においてサービスの提供を支援する主体の能力」（IPSASB 2014, para. 7.3）のことをいう。したがって、ヘリテージに適切な貨幣的価値を割り当てることで生じる情報は、主体がそのサービスを提供するために使用する資源または運営上利用する資源を、財務報告の利用者が評価する際に有用なものとなる可能性がある（para.4.7）。たとえば、歴史的建造物や美術品の歴史的原価は、その維持や展示の際に必要な警備費用や保険料の算定のために有用となる可能性がある。

最後に、「財務能力」とは、「概念フレームワーク」において「活動資金の調達を行う主体の能力」（IPSASB 2014, para.7.3）のことをいう。歴史的建造物への入場料徴収や美術品の展覧会のチケット販売などを通じて、ヘリテージはキャッシュ・フローを生み出す場合があるので、その貨幣的価値に関する情報は主体の財務能力を評価するのに利用できる。他方で、ヘリテージは、通常、売却や借入の担保として資金調達の手段とされ

ることは想定されていないため、ヘリテージが主体の財務能力に対する貢献は、財務情報の利用者にとっては主要なポイントとはならないかもしれない。たいていの場合、現金の創出は、ヘリテージの貨幣的価値と直接的な関係がないかあるいは全く関係を有さない（para. 4.9）。

「概念フレームワーク」では、資産の測定基礎として5つをあげている（IPSASB 2014, para.7.6）が、CPではヘリテージを「資産」として認識した場合、前述の「サービスの原価」、「運用能力」それに「財務能力」に照らして検討した結果、このうちの3つ、すなわち、「歴史的原価」、「市場価値」、そして「再調達原価」が測定基礎として適切であるとしている。

まず、「歴史的原価」による情報は、サービスの原価、運用能力、財務能力の評価に適切であり、取得時の対価についての情報は容易に入手可能である（para. 4.13）。つぎに「市場価値」は、活発で開かれた秩序ある市場でヘリテージが取引されている場合には、運営能力と財務能力に関する情報を裏付けることになる（para. 4.18）。最後に「再調達原価」は、対象となるヘリテージと同じサービスを提供できる他のものが存在することが前提となるが、この情報が利用可能な場合は、サービスの原価、運用能力、財務能力の評価に適切である（para. 4.21）。

#### 【遺産に適用される測定基礎】

|       |                                                                                                                                                                                                                                 |
|-------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 歴史的原価 | <ul style="list-style-type: none"> <li>・最近購入されたヘリテージについて入手可能性が高い</li> <li>・昔に購入されたヘリテージの場合は、歴史的原価は入手可能であるが、他の測定基礎のほうが適切であるかもしれない</li> <li>・サービスの原価、運営能力、財務能力を評価するのに適切である</li> <li>・備忘価格は歴史的原価であるという主張もある</li> </ul>             |
| 市場価値  | <ul style="list-style-type: none"> <li>・オープンで活発かつ秩序ある市場がある場合、類似する資産の市場価値を参考にしてヘリテージの市場価値は入手可能となる</li> <li>・サービスの原価、運営能力、財務能力を評価するのに適切である</li> <li>・売却が制限されるなど、上記のような市場が存在しない場合も多い</li> </ul>                                    |
| 再調達原価 | <ul style="list-style-type: none"> <li>・最適な減価償却後の再調達原価、すなわち、資産それ自体ではなく、資産に具現化されたサービス提供能力の再調達の原価</li> <li>・同じサービス提供能力を有するその他の資産の存在が必要となる</li> <li>・サービスの原価、運営能力、財務能力を評価するのに適切である</li> <li>・資産の再調達ができない場合は、修復原価が代替案となる</li> </ul> |

前掲の表にまとめたように、ここで提案されている3つの測定属性は、完全なものではなく、適用するには前提が必要であったり、情報の有用性がたしかに存在するかなどについての疑問は残る。たとえば、歴史的原価の場合、無償で取得したヘリテージについては、その取得原価はゼロとなり、財務報告書においては存在しなくなる。したがって、備忘価格による評価が提案されているが、意思決定やアカウンタビリティにとって有用な情報を提供しないという批判は当然にある。また、市場価値による評価は、売却や処分に制限が課されるヘリテージの場合には市場価値は利用可能でないし、考古学的遺物などのヘリテージの場合は、前提となる市場が存在しない。さらに、再調達原価の場合、「概念フレームワーク」では、再調達原価は当該資産を再生産した場合に推定される原価と等しくなることを指摘している（IPSASB 2014, para. 7.40 脚注14）が、美術品などを修復してヘリテージとしてのオリジナルの価値を再現することが可能であるかについては議論の余地が多分にあるだろう。

つぎにCPでは、測定について、質的特性と制約条件との関係から検討している。

まず、①目的適合性について、主体が保有するヘリテージの貨幣的価値に関する情報は、利用者が意思決定を行い、ヘリテージの管理について主体にアカウンタビリティを持たせる能力を支援するので、このような情報は、目的適合性という質的特性を充足する可能性が高い。また、ヘリテージの貨幣的価値は、利用者による主体の運営能力およびサービスの原価の評価を支援する情報を提供する可能性も高いと思われる（para. 4.27）。

つぎに、②表現の忠実性については、ヘリテージを貨幣的価値をすることによって表現の忠実性という質的特性がどの程度充足されるかについては、測定基礎の選択などに依存するが、CPは、前期のように、「歴史的原価」、「再調達原価」、それに「市場価値」がそれぞれ適切な状況下で用いられた場合、ヘリテージの貨幣的価値は忠実な表現をしている可能性が高いといっている（para. 4.27）。

③理解可能性については、文化的遺産のようなものであっても貨幣的価

値が付されている方が、それがなされていない場合に比べて、利用者にわかりやすい情報を提供する可能性が高いとしている（para. 4.29）。ただし、売却や所有に制限がある場合のヘリテージの貨幣的価値は、利用者を混乱させる場合があるという主張の存在も認識している。

④適時性、⑤比較可能性、それに⑥検証可能性については、ヘリテージに特有の考慮すべきことがらはないとしている（para. 4.31）。ただし、貨幣的価値の検証可能性は困難であるという主張もあると認識している。

⑦重要性について「概念フレームワーク」は、項目の性質と金額について各主体の判断に左右され、それはその主体が活動を行う法域の法令や制度に照らして行われるとされている（IPSASB 2014, paras.32-33）。したがって、ヘリテージに関しては、主体が活動する環境の法令や制度などを勘案してその重要性を検討する必要がある（para.4.31）。

⑧コスト・ベネフィットについて「概念フレームワーク」によると、財務報告を行うこと自体にコストが生じるが、そのベネフィットはそうしたコストを正当化するものでなければならないとしている（IPSASB 2014, para.3.35）。ヘリテージの財務報告にかかるコストについてはそのベネフィットに見合わないと考える主体もあることを認識している。そうした場合、ヘリテージに備忘価格を付すことで対応する主体が存在することも認めている（para. 4.38）。しかし、同時に、備忘価格で測定することは、主体の、サービスの原価、運用能力それに財務能力を評価するための情報を提供することはないため、測定目的を満たさないと結論づけている（para. 4.39）。

上記の検討を踏まえて、CPは資産の定義を満たすヘリテージに貨幣的価値を割り当てることが可能であり、それによって財務報告の利用者と公的機関の主体の双方にベネフィットが生じると結論づけている（para.4.40）。

これにもとづいて、CPでは、次の諸事項について問いかけてコメントを求めている。

・ 概念フレームワークの認識基準を満たす場合、ヘリテージは財政

状態変動計算書において資産として認識すべきという考えに同意するか

- ・ヘリテージを資産として認識すべきでないまたは測定すべきでないという状況は存在するか

- ・資産として認識されたヘリテージに貨幣的価値を割り当てることは可能であり、その測定基礎は、歴史的原価、市場価値、および再調達原価が適切であることに同意するか

- ・これらの測定基礎がヘリテージ資産に適用されるには、どのような追加的なガイダンスが必要か

第5章では、ヘリテージの事後測定について議論されている。事後測定では、事後的な支出、減価償却、減損、それに再評価などが検討される事項となることが述べられている（paras. 5.6-5.13）。つまり、ヘリテージの事後測定について、CPは一般の有形固定資産とほぼ同様の方法で行えるものと結論づけている（para. 5.14）。

第6章では、ヘリテージが現在および将来の世代のために無期限に保有され保全されるものであることから、その保有・保全から生じる負債の可能性について検討している<sup>14</sup>。「概念フレームワーク」では、負債を「過去の事象に起因する資源の流出に対する企業の現在の義務」（IPSASB 2014. 5.14）と定義している。CPは、ヘリテージを保有する主体にはそれを保全する道徳的な義務があるとみなされることが多いが、この道徳的義務は、道路や電力供給などのインフラを維持することと変わりはなく、現在の義務には該当しないとしている。「現在の義務」を生じさせる可能性を検討するにあたって、CPは以下のような事象や取引を念頭に置いている（para. 6.3）。

(a)ヘリテージ保全活動のための資金を受け取った

---

14 ヘリテージを保有すること自体が将来の支出を生むことが多いことから、負債の可能性については、早くも1980年代に、Mautzが問題を提起している（Mautz 1981）。

- (b)ヘリテージを保全するためのサービスを受け取った
- (c)ヘリテージを保全することを主体に義務づける法律の存在（罰則を含む）
- (d)ヘリテージの保守や保全に必要なことがら
  - (i)劣化からの復原の必要
  - (ii)定期的なメンテナンスの延期
  - (iii)将来的なメンテナンスの必要性

現在の義務とは、法的に拘束力を有する債務または法的ではないけれども拘束力を有し主体がそれを回避する選択肢をほとんどまたは完全に有することのできないものをいう。主体は自分自身に対して義務を負わせることはできない（para. 6.4）という理由から、ヘリテージの保有もしくは保全に関連する資源の流出は「負債」ではないとしている。

最後に、CP第7章では、希少性や重要性などヘリテージが有する特殊性によって、GPFRにおける情報の表示に影響があるかどうかについて議論している。財務報告の目的である利用者の意思決定と主体のアカウンタビリティを満たすために、ヘリテージに関して以下の情報を提供することが提案されている（para. 7.7）。

- (a)ヘリテージの種類
- (b)ヘリテージ資産の測定方法（減損その他の測定値の変動を含む）
- (c)ヘリテージの保有、取得、処分の結果生じる資源のアウトフローおよびインフロー（たとえば移転や売却）

また、財務報告の利用者の理解可能性を支援するために他のGPFRに表示する情報の例として、以下をあげている（para. 7.8）

- (a)ヘリテージを保有することが主体の測定目的（サービスの原価、運営能力および財務能力）に及ぼす影響

- (b)主体が保有するヘリテージの範囲。資産として認識されているものと未認識のものを含む
- (c)保守費用の範囲
- (d)ヘリテージに関する主体の管理責任の性質とそのような責任を規定した法令

以上、IPSASBが2017年に公表したCP「公的部門の財務報告」についてみてきた。CPは、2001年に公表されたIPSAS第17号「有形固定資産」で実効性のなかったヘリテージに関する規定を全面的に見直すためのプロジェクトである。それにあたって、IPSAS第17号公表のときにはなかった、「概念フレームワーク」に照らした議論が行われていたことがわかる。すなわち、ヘリテージ項目が、「概念フレームワーク」に定められた資産の定義に合致して認識されるかどうか、認識される場合の測定はどのようなか、などである。CPは、基本的に、ヘリテージを財務報告書に計上しようとする方向でその議論を進めていたことが確認された。

## 6 公開草案第78号「有形固定資産」(2021年)

前述のCP「ヘリテージに関する公的部門の財務報告」に対するコメントを受けて、IPSASBはヘリテージを含む会計基準化に向けて、公開草案第78号「有形固定資産」(以下ED第78号)を公表した。これは、2001年のIPSAS第17号「有形固定資産」の改訂を目指すためのデュー・プロセスの一環である。

ED第78号は、3つの公的部門に特有の論点を取り扱っている。ひとつは、測定プロジェクトであり、2つ目が本稿で主題としているヘリテージプロジェクト、そして3つめはインフラ資産プロジェクトである。

最初の測定プロジェクトであるが、それまでに策定されてきたIPSAS全体を通じて測定に関連する一貫性を確保することと、2014年に公表された「概念フレームワーク」との整合性を図ることが必要であるために、開始されたものである。この測定プロジェクトは、2019年4月にコンサルテ

ション・ペーパー（CP）「測定」を公表して、測定に関する論点についての意見を募集した。寄せられたコメントはCP「測定」の提案に賛同するものが多かったため、公開草案第76号「概念フレームワークの改訂：第7章財務諸表における資産と負債の測定」（ED第76号）と公開草案第77号「測定」（ED第77号）の2つを開発して2021年4月に公表した。ED第76号は概念フレームワークの第7章の改訂に向けたものであり、測定モデルと測定基礎の概念について取り扱っている。また、ED第77号は、4つの種類の測定基礎について、各基準書に共通する規定を適用する内容となっている。ここで対象とするED第78号「有形固定資産」は、これら2つの公開草案と同時に公表されたものであり、ED第77号の提案する測定基礎のうち、公正価値と現在操業価値（current operating value）の2つが反映されている。

つぎにヘリテージプロジェクトであるが、前述したように、コンサルテーション・ペーパー「ヘリテージに関する公的部門の財務報告」を2017年4月公表したあと、同年12月にこれに寄せられたコメントの概況についての分析を行ったが、前出の測定プロジェクトの進展を待つためにいったん休止された。そして、CP「測定」が2019年3月の会議で承認されたことで、ヘリテージプロジェクトは再開されたが、2020年6月から、次で述べるインフラ資産プロジェクトと合流された。

3番目のインフラ資産プロジェクトについてだが、IPSAS第17号では、インフラ資産は有形固定資産の1種類であるとしているのみで、インフラ資産に固有のガイダンスは定められていなかった。先述したとおり、CP「測定」の承認を受けて、ヘリテージプロジェクトと合流されて、ED第78号の開発が進められた。

このように、ED第78号は、測定、ヘリテージ、そしてインフラ資産を総合的に検討するという包括的なアプローチがとられている。以降では、ヘリテージに焦点を絞りながらも、関連する他のプロジェクトの検討結果を参照しながら、ED第78号の提案内容についてみていく。加えて重要なのは、付録Aとして掲載されている「適用指針（Application Guidance）」で定められている会計処理である。

ED第78号では、「適用指針」において、有形固定資産の範囲にヘリテージが含まれることを明記した。これにより、IPSAS第17号ではヘリテージ項目の会計的認識について主体の任意としてそれを強制していなかったが、その免除規定が排除されている（AG 1）<sup>15</sup>。ヘリテージの例としては、歴史的建造物、モニュメント、博物館の収蔵品および芸術作品があげられている（AG 2）。ヘリテージの特徴として、(a)その用途が制限されている、(b)それらはかけがえのないものである、(c)その耐用年数は長期に及ぶか確定できないとしている（AG 3）。

資産の定義に照らすと、ヘリテージ項目が「資源」であるかどうかについて不確実な場合がある、たとえば、主体は美術館等で鑑賞してもらうためにヘリテージを保有する場合があるが、これを主体の目的の達成に寄与しないやり方で公衆（public）に対してサービスを提供していると考えられる人々もいるかもしれない（AG10）。公衆に対してサービスを提供するために主体が使用するものは、それらサービスが主体によるサービスの提供およびその他の目的の達成に貢献する場合には主体の観点からは「資源」となる（AG11）。たとえば、公衆の利益のために純粋に活用されるヘリテージは、公衆が当該ヘリテージにアクセスできるという目的を主体は有しているので、その場合、主体はサービス提供能力を有していると考えられるため「資源」に該当するし、また、主体の目的がヘリテージの鑑賞および研究など、当該ヘリテージに関連するサービスを提供することである場合、主体はそのような目的を達成するためにヘリテージを保有しているので、やはりサービス提供能力を有していると考えられるので「資源」になる（AG12）。

有形固定資産の認識基準について以下のように規定している（para.7）<sup>16</sup>。

15 AG とは ED 第 78 号の付録 A として掲載されている「適用指針（Application Guidance）」のことである。つまり、AG 1 とは「適用指針」の第 1 パラグラフに示されているという意味である。

16 このセクションにおいて ED 第 78 号からの引用または参照についてはパラグラフ番号のみを記載している。

有形固定資産にあたる項目は次の場合にかぎって認識しなければならない

- (a) 当該項目に関連する将来の経済的便益またはサービス提供能力が主体に流入する可能性が高く、かつ
- (b) 当該項目の取得原価または現在価値が信頼性をもって測定できる

IPSAS第17号（2001年公表）では、(b)については「取得原価または公正価値」とされていたが、それが「取得原価または現在価値」に変更されている。「現在価値」には公正価値と現在操業価値が含まれるので、したがって、ヘリテージを含む有形固定資産の測定基礎として現在操業価値が新たに加えられたわけである。

「概念フレームワーク」における資産の定義を満たすが、認識基準を満たさないヘリテージについては、以下のように、注記での開示が提案されている（AG21）。

ヘリテージが、当初測定時に取得原価または現在価値で信頼性をもって測定できないために財務諸表に認識されない場合、主体は以下のことからを開示しなければならない。

- (a) 信頼性をもって情報の取得が困難で認識の妨げとなったことがら
- (b) 主体の目的の達成に関係する未認識のヘリテージ項目の重要性

事後測定の減価償却に関して、IPSAS第17号に比べて、ED第78号ではその規定を明確にして、資産の耐用年数を確定できない場合を追加している。つまり、耐用年数が確定できない有形固定資産についてはこれを減価償却しないとしている（paras. 55-58）。ヘリテージについていうと、前述したとおり、その耐用年数は長期または確定できないとしている（AG3）ことに加えて、注意深く管理され保護された環境の下で保有されるヘリテージである絵画や彫刻は、その条件が適用される環境にあるかぎり耐用年数を確定できない（AG39）ことから、減価償却の対象とはならない。

また、未認識のヘリテージに関して、事後的な資本的支出があった場合は、支出対象となるヘリテージが「資産」として認識されているかどうかにかかわらず、有形固定資産の認識規準に照らして別個に審査として認識するかどうかを判断するとしている（AG20）。

認識規準を満たしたヘリテージ項目は取得原価で当初測定がなされる（para. 12）。ただし、非交換取引で取得した場合は「みなし原価（deemed cost）」で当初測定を行う（para.11）。「みなし原価」は、ED第77号「測定」の規程にしたがって、現在価値モデルの測定技法を使用する。

このように、ED第78号「有形固定資産」（2021年）は、CP「ヘリテージに関する公的部門の財務報告」（2017年）を受けて、IPSAS第17号「有形固定資産」（2001年）でその認識が任意とされていたヘリテージに関する規定を、「概念フレームワーク」に準拠しながら明瞭化・厳格化し、財務諸表に計上するための具体的な案が提示されている。それは基準の適用において強制力のある「適用指針」だけでなく、強制力のない任意規定である「実施ガイダンス」（Implementation Guidance）」が付されていることからわかる。

## 7 IPSAS第45号「有形固定資産」（2023年）

前のセクションで論じたED第78号「有形固定資産」に対するコメントなどを受けて、2023年5月に国際公会計基準第45号として「有形固定資産」が公表された。おおかたはED第78号の内容がそのまま引き継がれているが、重複をいとわず、ヘリテージに関連する規定についてみていく。

IPSAS第45号は、以下のように複数のセクションから構成されている。強制力（規範性）のあるガイダンスは、本文と本文をサポートするガイダンスである適用指針（AG）に区別されている。

【IPSAS第45号「有形固定資産」の構成】

|                 |                                      |
|-----------------|--------------------------------------|
| 強制力のある<br>ガイダンス | 本文（コアとなる原則）                          |
|                 | 適用指針（Application Guidance: AG）       |
|                 | 他の IPSAS の修正                         |
| 強制力のない<br>ガイダンス | 結論の根拠（Basis of Conclusion: BC）       |
|                 | 実施ガイダンス（Implementation Guidance: IG） |
|                 | 設例（Illustrative Examples）            |

まず、上記の表にしたがって、強制適用される規定からみていく。

(1)ヘリテージ資産の範囲と特徴

有形固定資産の一部には、考古学的、建築学的、農業的、芸術的、文化的、環境的、歴史的、自然的、科学的、または技術的特徴との関連において、その希少性および／または重要性のために、ヘリテージ資産（heritage assets）とされるものがある。主体は、通常、ヘリテージを長期間保有し、現在および将来の世代の利益のために保全することを意図している。ヘリテージの具体例としては、歴史的建造物、モニュメント、博物館の収蔵品、それに芸術作品などがある（AG 2）。ヘリテージの特徴としては、(a)その用途が制限されている、(b)それらはかけがえのないものである、(c)その耐用年数は長期に及ぶか確定できないとしている（AG 3）。

(2)「資産」の定義を満たすこと

ヘリテージ項目は会計上の「資産」であるかどうかについては不確実が存在する場合がある。というのは、「資産」として認識されるためには、それが「資源」であり、主体が「現在支配」していて、かつ「過去の取引および事象」の結果生じたものであるという3つの要件を満たす必要があるからである（AG 8）。

報告主体が公衆（public）に対してサービスを提供する際に使用するものは、それらのサービスが当該主体のサービス提供やその他の目的の達成に貢献する場合、主体にとっての「資源」となる。たとえば、純粋に公衆の利益のために使用される文化的遺産などは、サービス提供の可能性を有しているので「資源」といえる。なぜなら、主体は文化的遺産を公衆に対して展示公開するという目的を有しているからである。また、ある主体の目

的が、ヘリテージの鑑賞や研究といった関連するサービスの提供である場合、その目的を達成するために遺産を保有しており、ヘリテージにはサービス提供能力があり、その主体の観点からは「資源」となる（AG 9）。

### (3)測定基礎

ED第78号がそうであったように、IPSAS第45号は、測定プロジェクト、ヘリテージプロジェクト、それにインフラ資産プロジェクトの3つが統合されて開発されたものである。測定プロジェクトは、IPSAS第46号「測定」で確定した4つの測定基礎とその運用指針のうち、「歴史的原価」、「現在操業価値」、それに「公正価値」の3つを資産の測定基礎としてIPSAS第45号において採用している（para. 5）。とくに現在操業価値は、主に操業目的すなわちサービス提供目的で保有する資産の測定に対して使用される新たな測定基礎であり、ヘリテージにとっても関係が深いものとなる。

### (4)減価償却

有形固定資産の事後測定にあたる減価償却について、耐用年数が確定できないものについては減価償却を実施しないと規定している（paras.52-55）。ヘリテージ項目の特徴として、その耐用年数は長期または確定できない（AG 3）ことから、減価償却の対象とはならない。また、注意深く管理され保護された環境の下で保有されるヘリテージである絵画や彫刻など芸術作品は、その条件が適用される環境にあるかぎり耐用年数を確定できない（AG28）ことから減価償却の対象とはならない。

### (5)未認識のヘリテージ項目の開示

「資産」としての定義を満たしてはいるが、資産の認識規準を満たさないヘリテージ項目については、以下のように、注記による開示が規定されている（para. 77）

当初測定時に取得原価または現在価値で信頼性をもって測定できないために財務諸表に認識されない場合、ある種類のヘリテージ資産について、主体は以下のことがらを開示しなければならない。

- (a)信頼性をもって情報の取得が困難で認識の妨げとなったことがら
- (b)主体の目的の達成に係る未認識のヘリテージ項目の重要性

また、未認識のヘリテージについて事後的な支出があった場合は、有形固定資産の一般的な開示規定が適用される（para. 78）。

つぎに強制力のない任意の適用規定（実施ガイダンス）について、ヘリテージに関連する部分をみていく。

#### (1)資産の定義：「支配」について

「支配」は、「資産」の定義の要件のひとつである。

個人を含む他の主体との契約で定めた期間にわたって、一時的に保有しているヘリテージについて、主体はこれを「支配」してはいない（IG 6）。主体はあるヘリテージに対する法的な所有権を有してはいないが、無期限にこれを保有する権利を有すると理解している場合には、当該主体はそのヘリテージ項目を「支配」している（IG 7）。

#### (2)未認識のヘリテージにかかる事後的な支出

未認識のヘリテージ項目に関する事後的な支出が、認識の原則を満たす場合には資産として計上しなければならない（IG 9）。

#### (3)ヘリテージ資産の現在価値測定

ヘリテージの使用に関する制限は、当初認識の時点および事後測定の時点における主体が現在価値を算定する能力には影響しないが、その制限は現在価値の算定時に考慮する必要がある（IG18）。

ヘリテージがかけがえのないものである場合、主体がその現在価値を算定する能力に影響しない（IG19）。この「現在価値を算定する能力」とは、同じような資産の価値を確認する能力を意味する（IG20）。ヘリテージがかけがえのないものである場合であっても、その現在価値について入手可能な情報の有無について検討する必要がある。もちろん、現在価値の入手は複雑で困難な場合がありうるので、専門家の判断による見積が必要となることもある。ヘリテージについて、当該ヘリテージのサービス提供能力が再調達できるなどの場合には現在価値は入手可能なこともある（IG21）。

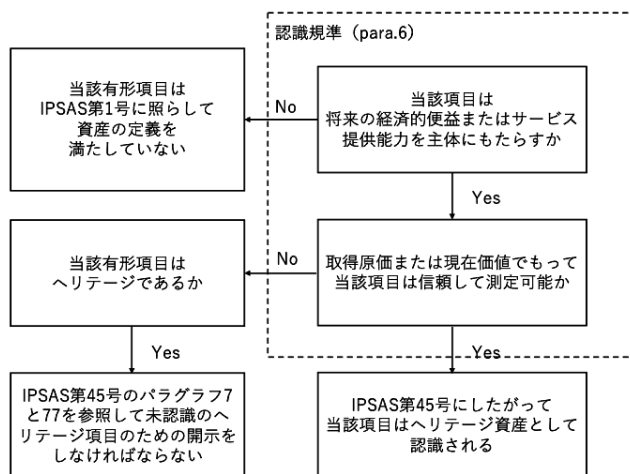
#### (4)ヘリテージの利用可能年数

ヘリテージにその利用可能年数すなわち耐用年数があるかを評価する際に考慮すべきことがらの例として、サービス提供能力を提供する期間、利用による物理的な減耗の有無、保全の実績と計画などがあげられている（IG30とIG32）。

#### (5)ヘリテージ資産の認識

ヘリテージ項目を会計上の「資産」として認識するかについて、以下のディシジョン・ツリーを作成している（IG14）。

【ヘリテージ項目の認識に関するディシジョン・ツリー】



## 8 おわりに

本稿では、公的部門のための会計基準を設定しその普及を目的とするIPSASBが取り組んでいる最近のヘリテージに関する会計基準の開発過程を分析した。冒頭に触れたように、背景にある問題意識は、会計と財務報告の範囲が無批判に拡大していることについての疑問に端を発している。

いうまでもなく、公的部門は「公益」のために、公有地、教育施設、イ

ンフラ、軍事設備などの有形固定資産を保有している。当然ながら、利益の獲得を追求する営利組織が保有し利用する有形固定資産とは性格が異なる。減価償却を適用する場合でも、その会計手続きと結果が有する意味は企業会計と同一であるはずがない<sup>17</sup>。

IPSASBが開発する会計基準は、財務報告に関する国際的な基準であるIFRSと整合性を保つように展開されているが、非営利組織向けであることを考慮した慎重な議論が行われてもいる<sup>18</sup>。しかしながら、先行するIFRSを参考にすることはある意味で自然なことである。つまり、株式会社などの営利企業のために開発された会計基準は、多様な目的やミッションを持つ非営利組織の会計基準に少なくない影響を与えているのである。このような「企業会計化」（工藤 2024）は多くの国でも見られる現象である。

会計とはその本質において表現行為である。すなわち、個人や組織等の活動や状態を数字と言葉で表現したものである。この表現方法は主体の自発的な実践から生まれ、それをもとに標準化されてきたものが会計基準であるはずである（Sunder 2016）。公的部門については、その多様な目的やミッションを考慮した適切な基準策定が行われるのが理想であるが、実際には営利組織の会計基準が援用されていることも多くみられる。とくに、個々の会計基準の開発プロセスはIFRSとほぼ同一であり、とりわけ、「概念フレームワーク」への準拠は留意すべきポイントであると考ええる。

本稿の主題であるヘリテージの会計的認識と測定は、そもそも、IPSASBの「概念フレームワーク」において貸借対照表構成要素である「資産」の概念に合致するということから生じた問題であった。メタ基準としての「概念フレームワーク」に依拠した会計基準の開発が、非営利組織にとっても有用であるかどうかについての根本的な検討が必要であるかもしれないが、具体的な今後の課題として、以下を挙げるにとどめておこう。

第一に、非営利組織のための会計基準設定プロセスにおけるIPSASB「概

17 もっとも、公的部門が事業を行っており、それに利用される機械や建物などの減価償却については、企業会計と類似する意義を有する場合もある。

18 IPSASB の理事会は配信され、資料についても入手することができる。<https://www.ipsasb.org/meetings>

念フレームワーク」の内容についての評価である。営利企業でない組織にとっての「資産」などの概念やそれを構成する特性などはどのように議論されてきたのであろうか。第二に、ヘリテージをめぐる会計基準開発の歴史的な検証である。ヘリテージの会計問題はIPSASBだけでなく、1980年代の米国やオーストラリアなど個別の国家においてすでに議論されていた。第三に、公立の博物館等におけるヘリテージ項目についての会計実践についての調査である。IPSASBを適用する国や法域のみならず、独自の会計基準を採用する国家等において、その会計的認識はどのようにされているのか。この調査によって、ヘリテージの保全と利用において用いられている規範を明らかにできるだろう。

最近のIPSASBによるヘリテージ会計基準の開発は、文化的遺産という特殊な資産を対象にしているが、国家ですらその主体の永続性が保証されないなかで、これらを財務報告の対象とすることの適切性を慎重に検討する必要がある。ヘリテージは未来に継承すべき資産であり、その性質に見合った会計基準の在り方を探求することが求められる。

【謝辞】 本稿執筆にあたって、IPSASBのボードメンバーであった（2012～2017年）伊澤賢司氏、同テクニカルアドバイザーである（2012年～）蒔谷竹生氏、それに現在のボードメンバーである（2021年～）小林麻里先生から貴重な資料と情報の提供を受けたことに謝意を表する。なお、本稿中に存在する誤解や誤謬についてはすべて筆者の責に帰するものである。本稿は科学研究費基盤研究（B）23K22019による研究成果の一部である。

### 【参考文献】

工藤栄一郎（2024）「企業会計化する社会」『企業会計』76（1）、pp.46-47。  
PwCあらた有限責任監査法人（2018）「諸外国における国際公会計基準（IPSAS）等の導入状況等に関する調査研究」。

[https://www.jbaudit.go.jp/koryu/study/pdf/itaku\\_h30\\_1.pdf](https://www.jbaudit.go.jp/koryu/study/pdf/itaku_h30_1.pdf)

Aversano, N., J. Christiaens, P. P. Tartaglia and G. Sannino（2020）

- “Accounting for Heritage Assets: An Analysis of Governmental Organization Comment Letters on the IPSAS Consultation Paper,” *International Journal of Public Sector Management*, 33 (2/3), pp.307–22.
- Biondi, L., F. G. Grandis and G. Mattei (2021) “Heritage Assets in Financial Reporting: A Critical Analysis of the IPSASB’s Consultation Paper,” *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 33 (5), pp. 533-551.
- Carnegie, G. D., P. Ferri, L. D. Parker, S. I. L. Sidaway and E. E. Tsahuridu (2022) “Accounting as Technical, Social and Moral Practice: The Monetary Valuation of Public Cultural, Heritage and Scientific Collections in Financial Reports,” *Australian Accounting Review*, 32 ( 4 ), pp. 460-472.
- Carnegie, G. D. and E. Kudo (2023) “Whither Monetary Values of Public Cultural, Heritage and Scientific Collections for Financial Reporting Purposes,” *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 35(2 ), pp.192-197.
- De Wolf, A., J. Christiaens, & N. Aversano (2020) “Heritage Assets in the Due Process of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB),” *Public Money & Management*, 41( 4 ), 325–335.
- Ferri, P., S. I. L. Sidaway and G. D. Carnegie (2021) “The Paradox of Accounting for Cultural Heritage: A Longitudinal Study on the Financial Reporting of Heritage Assets of Major Australian Public Cultural Institutions (1992–2019),” *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 34 ( 4 ), pp. 983-1012.
- IFAC and CIPFA (2021) International Public Sector Financial Accountability Index: 2021 Status Report, IFAC and CIPFA.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2001) IPSAS17, *Property, Plant, and Equipment*, IFAC, New York.

- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2014)  
*The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, IFAC, New York.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2017)  
Consultation Paper: Financial Reporting for Heritage in the Public Sector, IFAC, New York.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2021)  
Exposure Draft (ED) 78, *Property, Plant and Equipment*, IFAC, New York.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2023)  
IPSAS45, *Property, Plant, and Equipment*, IFAC, New York.
- Mautz, R. K. (1981) “Financial Reporting: Should Government Emulate Business?” *Journal of Accountancy*, 152(2), pp.53-60.
- Sunder, S. (2016) “Rethinking Financial Reporting: Standards, Norms and Institutions,” *Foundations and Trends in Accounting*, 11(1/2), pp. 1-118 (徳賀芳弘・山地秀俊監訳『財務報告の再検討：基準・規範・制度』税務経理協会 2021年) .