

## 文化遺産の会計と開示

赤塚尚之

Naoyuki Akatsuka

滋賀大学 経済学部 / 准教授

## I はじめに

英国において「チャリティ (Charity)」と呼ばれる公益事業体が所有する文化遺産 (Heritage Assets) の会計について、かねてより会計基準審議会 (ASB) が検討を行ってきたところであるが<sup>1)</sup>、ASBは2009年6月にFRS30「文化遺産」を公表した。FRS30の公表までには、ディスカッションペーパーが1度、そして公開草案が2度公表されており (FRED40とFRED42)、FRS30における結論の基礎をなしている。

そもそも、ASBは、FRS15「有形固定資産」の適用時期 (2001年) によって資産計上の結果が左右されてしまうことと、文化遺産を所有する主体間の開示水準のバラツキを問題意識として有していた (FRS30, Appendix I, pars. 3-4)。しかし、ASBは、会計処理の改善を試みはしたものの議論を振出しに戻し、FRS30では開示規定の強化という開示面の改善目的のみ達成した。とはいえ、ASBによる検討プロセスにおいて、文化遺産の会計学的特徴が明確にされており、理論上の貢献は注目に値すると思われる。

本稿は、FRS30が公表されるまでの経緯を整理した上で、FRS30の基本的な考え方に言及し、ASBによる文化遺産の会計に関する一連の取組みから得られる知見を明確にすることを目的としている。

## II 英国の有形固定資産会計総論

### 1: 財務報告原則書 (SPFR)

#### (1) 資産の定義と認識

「財務報告原則書」は、資産を「過去の取引ま

<sup>1)</sup> 文化遺産の会計については、国際公会計基準審議会 (IPSASB) がプロジェクトを継続している。IPSASBは、2006年にコンサルテーションペーパー「発生主義会計における文化遺産の会計」を公表している。ちなみに、その内容は

たは事象の結果として経済主体が支配する将来の経済的便益に対する法的権利またはそれに代わる権利」(SPFR, par. 4.6)と定義する。そして、「財務報告原則書」は、資産と負債の認識要件として、新たに資産または負債が生じたか、現存する資産または負債が増加したことについて、(a)十分な証拠(sufficient evidence)が存在すること、(b)十分に信頼に足る貨幣額をもって測定可能であること<sup>2)</sup>の2つを挙げている(Chapter 5, Principles)。

「財務報告原則書」の文言から資産の認識要件を抽出すれば、次のとおりである。

- (a) 新たに資産が生じたか現存資産が増加したという十分な証拠が存在すること
- (b) 新たに資産が生じたか現存資産が増加したことについて、十分に信頼に足る貨幣額をもって測定可能であること

## (2) 資産の測定基準

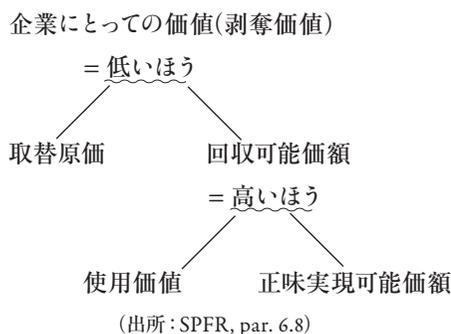
資産や負債の測定<sup>3)</sup>に際して、「財務報告原則書」は、混合測定方式を採用(par. 6.4)。ここに「混合測定方式(mixed measurement system)」とは、

単一の測定属性をあらゆる項目に一律に適用するのではなく、資産や負債の種類別に取得原価と時価を選択適用する方式をいう(par. 6.3)。

資産の「時価」としては、当該資産を剥奪された際に当該主体が被るであろう損失額が想定されており(par. 6.7)、「剥奪価値(deprival value)」または「企業にとっての価値(value to the business)」と呼ばれる(以下、「企業にとっての価値」)。具体的には、①まず使用価値と正味実現可能価額を比較し、いずれか「高いほう」を回収可能価額とし、さらに②回収可能価額と取替原価を比較し、いずれか「低いほう」を企業にとっての価値として用いる。このような決定プロセスを図示すれば、図表1のとおりである。

ここに「使用価値(value in use)」とは、当該資産の継続使用および現在の所有者による最終処分によって獲得することが予想される将来キャッシュフローの割引現在価値をいい、「正味実現可能価額(net realisable value)」とは、当該資産の売却額から売却費用を控除した正味の受取額を

図表[1] 企業にとっての価値(剥奪価値)の決定プロセス



ASBのディスカッションペーパーと重複するため、詳細については割愛する。

2) つまり、(a)が「構成要素の不確実性(element uncertainty)」について、(b)が「測定額の不確実性

(measurement uncertainty)」についてそれぞれ言及した要件である(par. 5.12)。

3) 本稿では、「測定」と「評価」という会計用語について、特段の区別をしていない。

いう(par. 6.6)。また、「取替原価 (replacement cost)」とは<sup>4)</sup>、同種資産を購入する際の支払額をいう(ASB 1993, par. 18(a))。

使用価値、正味実現可能価額、および取替原価の大小関係の組合せは、6とおり存在する。そして、収益の獲得を目的として当該資産を事業の用に供する場合、その回収可能価額は取替原価を上回るはずである。ここで、仮に資産を剥奪されたとすれば、当該主体は再調達を行い、使用または売却を通じて収益を獲得する機会を回復するであろうから<sup>5)</sup>、この場合には取替原価が企業にとっての価値となる(par. 6.7(a))。

もちろん、取替原価が回収可能価額を上回る場合、資産を剥奪されても当該主体が再調達を行うメリットは乏しい。したがって、最大の収益を獲得しうるのが「売却」を通じてである場合には正味実

現可能価額を、「使用」を通じてである場合には使用価値をそれぞれ企業にとっての価値として用いればよい(par. 6.7(b)(i)(ii))。

以上より、図表1に示した決定プロセスが導出されるわけである。そして、3つの属性の大小関係と企業にとっての価値として決定される属性を示せば、図表2のとおりである<sup>6)</sup>。

## 2: FRS15<sup>7)</sup>

### (1) 当初測定: 取得原価

FRS15は、有形固定資産を「物理的実体を有し、財貨・用役の製造・提供、他者への貸与、または経営管理を目的として、報告主体の事業活動において継続的に所有される資産」と定義している(FRS15, par. 2)。

図表[2] 企業にとっての価値の選択

大小関係	企業にとっての価値
NRV > ViU > RC	RC
NRV > RC > ViU	RC
ViU > RC > NRV	RC
ViU > NRV > RC	RC
RC > ViU > NRV	ViU
RC > NRV > ViU	NRV

NRV: 正味実現可能価額, ViU: 使用価値, RC: 取替原価  
(出所: 筆者作成)

4) 取替原価の定義は「財務報告原則書」に明示されていないため、「草案(Discussion Draft)」の段階の定義を示しておく。

5) かかるロジックについては、F E P Sandilands(1975, pars. 208-224) および加古(1981, pp. 89-114) をみよ。

6) 時に取替原価は「入口価値(entry value)」、正味実現可能価額は「出口価値(exit value)」と呼ばれる(SPFR, par. 6.6)。資産の入口価値はキャッシュアウトフローと結び付き、出口価値はキャッシュインフローと結び付くことから、企業にとっての価値による資産評価は「折衷的な評価方法」と呼ばれる(Whittington 1983, p. 131)。

7) FRS15については、FRED29「有形固定資産 借入費用」が公表されている。この点については、Lewis and Pendrill(2004, pp. 95-132) をみよ。

有形固定資産は、「原価(cost)」をもって測定する(par. 6)。原価は、値引や割戻控除後の購入代価に加えて、当該資産を意図したかたちで事業の用に供するために必要となる直接付随費用から構成される(par. 8)。なお、ここにいう原価は、いわゆる「取得原価」と同義と捉えてよいと思う。

## (2) 事後測定：有形固定資産の再評価

FRS15は、有形固定資産の再評価を認めている(par. 42)。再評価を実施した場合、当該資産には貸借対照表日<sup>8)</sup>の時価が付される(par. 43)。再評価は、有形固定資産の種類別に行う<sup>9)</sup>。

なお、不動産は、一般不動産(non-specialised properties)と固有不動産(specialised properties)に細分される(par. 62)。不動産の再評価については、5年を基本サイクルとする<sup>10)</sup>。つまり、全面的な再評価を5年に1度、中間再評価を3年度に行い、評価額に著しい変動がみられるようであれば、随時再評価を行う(par. 45)。不動産以外については、中古市場やその他適切な市場が存在し、評価が比較的容易であることから、経営者が自ら再評価を行ってもよい(par. 50)。もちろん、いずれにしても再評価は強制されていない(par. 42)。

次に、再評価に伴う財務諸表表示であるが、英国において財務業績は、損益計算書と総認識利得損失計算書(STRGL)によって把握されるしくみとなっている<sup>11)</sup>。再評価利得は、以前に損益計

算書に計上した同一資産の再評価損失の戻入れに伴うものは減価償却額を調整した上で損益計算書に計上し、それ以外のものは「評価額の調整(valuation adjustment)」としてSTRGLに計上する(par. 63; Appendix IV, par. 34)。

再評価損失のうち、「経済的便益の費消」によるものについては、減価償却と同様の性格を有すると考えて、損益計算書に計上する(par. 65; Appendix IV, par. 30)。また、「価格水準の下落」によるものは、評価額の調整としてSTRGLに計上する(Appendix IV, par. 29)。

もっとも、再評価損失をこのように「経済的便益の費消」によるものと「価格水準の下落」によるものとに明確に2分することが難しいことから、(a) 簿価が減価償却額を反映した取得原価に達するまでは再評価損失をSTRGLに計上し、(b) 簿価が減価償却額を反映した取得原価を下回る部分については、回収可能価額が再評価額を下回っているならば損益計算書に計上し、上回っているならばSTRGLに計上すること、やや複雑な取扱いとなっている(par. 65; Appendix IV, par. 31)。

## (3) 処分損益

有形固定資産の処分に際して生じた処分損益(正味受取額と簿価との差額)は、損益計算書に表示する(FRS15, par. 72; FRS3, pars. 20-21)。

**8)** 貸借対照表に代えて財政状態計算書を想定した場合、「報告期間の終了日」という表現がふさわしい。

**9)** 再評価に関連して、川島(2008, p. 62)は、  
①英国会社法が再評価を容認していたこと、  
②規制産業からの再評価に対する圧力(インフレ期における利益圧縮)、  
および③英国の不動産に対する考え方(時が経過すれば価値が上昇する)といった英国固有の要因を明確にしている。

**10)** 不動産の時価については、王立勅許鑑定士協会(RICS)の「鑑定評価マニュアル」を参照する。

**11)** 業績報告の議論に際し、FRED22「FRS3『財務業績の報告』の改訂」の存在は看過しえない。なお、チャリティの財務諸表には、損益計算書とSTRGLに代えて、財務活動計算書(SOFA)が想定されている。英国のチャリティ会計の詳細については、古庄(2002)、依田(2004)、橋本(2004)、城多(2009)をみよ。

### Ⅲ 文化遺産の会計

#### 1: FRS30以前の会計

##### (1) FRS15

FRS15には、チャリティが贈与や寄付により取得し、文化遺産として取り扱うべき有形固定資産に関する記述がみられる。もっとも、FRS15は、①外部者の合意なしに譲渡できないことや、②歴史・科学・芸術上の価値を有するといった性質に言及してはいるものの、文化遺産をざっくり定義しているわけではない。

FRS15は、(a) 当該資産が将来の経済的便益をもたらす(ただし、キャッシュインフローを伴う必要はない)こと、(b) チャリティが受託責任(stewardship)を負うこと、および(c) チャリティが(取得、維持、修繕を通じて)自身の資金を投下したことを明らかにすべきことから、文化遺産に該当する有形固定資産をFRS15に基づき会計上認識<sup>12)</sup>すべきとしている(FRS15, Appendix IV, par. 8)。

なお、贈与や寄付により文化遺産を取得した場合、原価は発生しないが(Appendix IV, par. 7)、名目価額(ゼロ)ではなくて当該時点の時価を付す(par. 17)。もっとも、時価を付す際には、十分な信頼性を担保できない場合や、コストベネフィットの制約に抵触してしまう場合もある(par. 18)。

##### (2) 勧告実務基準書(SORP)

チャリティが所有する有形固定資産の会計について、FRS15は、詳細をチャリティ委員会(The Charity Committee)が作成する勧告実務基準

書「チャリティによる会計および報告」(以下、「SORP」<sup>13)</sup>)に委ねている(FRS15, pars. 18 and 44; Appendix IV, pars. 7, 9, and 18)。

まず、文化遺産とは、「歴史・芸術・科学的価値を有し、保管維持および教育の推進を目的としてチャリティが所有し、一般大衆に公開することによって国や地域の文化・教育に貢献する資産」をいう(SORP, par. GL32.1)。ここで重要であることは、ある資産が文化遺産に該当するためには、チャリティがその設立趣旨(例えば、価値ある資産の保存や保護)に沿うかたちで当該資産を所有する必要があるという点である(pars. 281)。かかる要件によって、例えば次のケースは文化遺産に該当しない(pars. 289 and 293)。

- (a) 歴史的価値のある建物を事務オフィスとして利用しているか、当該建物が投資不動産のポートフォリオに組み込まれている。
- (b) 歴史的価値のある芸術品やアンティーク家具が、チャリティ本来の目的とは関係なく、理事室(応接室)に展示・設置されている。
- (c) 文化遺産の保存や展示に用いるという機能特性を有する(それ自身が保存や保護の対象となっている場合を除く<sup>14)</sup>)。

文化遺産は、会計処理上、資産計上の対象となる(par. 279)。なお、各種規制により、文化遺産は「譲渡不可能性(inalienability)」<sup>15)</sup>という性質を帯びることも多いが、そのことをもって資産計上が妨げられるわけではない(par. 290)。

**12)** ここにいう「認識」とは、貸借対照表に「計上」することを意味している。

**13)** 本稿にいう「SORP」は、チャリティ委員会が作成したSORPを指している。

**14)** これについては、後述するジョン・ソーン博物館の例が当てはまる。

**15)** この点については、後述するASBの議論の中で明らかにされていく。

**16)** 博物館や美術館、国立公文書館の所蔵品、中世の城郭、遺跡、古墳、城跡、史跡、像などは評価が難しいとされる(par. 286)。

過去（FRS15適用以前）に購入により取得した文化遺産については、(a) 評価額の信頼性を担保できない場合や、(b) 評価額の入手に際してコストベネフィットの制約に抵触する場合、資産計上する必要はない（par. 283）。新規（FRS第15号適用以降）に購入により取得した文化遺産は<sup>16)</sup>、原価をもって測定する（par. 282）。なお、評価額の算定は、文化遺産の「種類別」に行う（par. 284）。

寄付により取得した文化遺産については、寄付者が購入した直後に当該主体に寄付した場合であれば、寄付者の購入価格を評価額の基礎とする（par. 287）。死後または生前分与のケースでは、相続税額の算定に用いる資産評価額が、信頼性を有した評価額となる（par. 287）。

また、再評価に際しては、理事または職員を評価人とする簡便な再評価が認められる（par. 265）。なお、耐用年数が無限であるものや、残存価額が高額にのぼるものについては、減価償却を行う必要はない（pars. 259 and 288）。

## 2: 文化遺産の定義

### (1) 文化遺産は「資産」であるのか？

文化遺産の会計処理を検討する前に、文化遺産が資産の定義を充足することを明確にしておく。結論から言えば、「ディスカッションペーパー」は、①用役潜在力を有すること、また、②外部者の同意なしに譲渡することが不可能であってもそれだけでは定義の充足を否決しえないことを明確にした上で、文化遺産が資産の定義を充足するとして

いる（DP, pars. 1.2 and 1.15）。

文化遺産にかかる将来の経済的便益は、キャッシュフローではなくて、「用役潜在力」<sup>17)</sup>を意味する（par. 1.3）。つまり、博物館や美術館が正常に機能するためには展示物が不可欠であることから、文化遺産に「効用(utility)」が認められ、用役潜在力としての将来の経済的便益<sup>18)</sup>が見出される（par. 4.10）。また、「譲渡不可能性」は、強固な概念ではないとされる（pars. 1.5, 1.7, and 1.8）。たしかに、ある資産を所有していれば、譲渡不可という制限があったとしても、資産を所有する主体がその資産の効用を排他的に享受できることに変わりない<sup>19)</sup>。

また、FRED40でも、同様の論拠と結論が示されている（FRED40, Appendix I, par. 13）。つまり、文化遺産はチャリティの存在意義に直結する明確な用役潜在力を有し、かつ、譲渡不可能であることはキャッシュフローを獲得するための手段のひとつが閉ざされたにすぎないだけであって、文化遺産に固有のこれらの特徴が資産の本質に抵触することはない（Appendix I, pars. 14 and 15）。

このような議論を経て、FRED42でも、また最終的にはFRS30でも、文化遺産は資産の定義を充足することが明確にされている（FRED42, par. 7; FRS30, Appendix I, par. 11）。

### (2) 文化遺産の定義とその特徴

#### ① ディスカッションペーパー

ディスカッションペーパーは、文化遺産を「歴史・芸術・科学・技術・地理・環境的価値を有し、知

**17)** 「財務報告原則書」は、資産は必ずしも直接的にキャッシュフローに結び付くわけではないとしている（SPFR, par. 4.15）。

また、財務報告原則書の「公益事業体版」にいう用役潜在力とは、「当該主体の目的の推進に際して期待される将来の財貨または用役を提供するため（顧客または受益者の要求を満たすため）に用いられる能力」（ASB 2005, par. 4.10）を意味する。

**18)** もちろん、入館料等を通じて、間接的にキャッシュインフローを獲得しうる（DP, par. 1.3）。

**19)** これに関連して、オフィス建物を寄付され、寄付者から用途を制限され売却不可能（譲渡不可能）である場合でも、寄付を受けた主体は将来の経済的便益に対する権利（事務所機能を取容するという建物自体の用役潜在力）を実質的に獲得することについて異論を唱える余地はなく、かかる議論が文化遺産にも当てはまるとされている（par. 6）。

識や文化への貢献のために保管維持され、そのことが当該資産を保管する主体の中心目的である「資産」と定義している(DP, par. 1.16)。

例えば、邸宅を改築した「ジョン・ソーン (Sir John Soane) 博物館」<sup>20)</sup>は、文化遺産を収容する建築物であっても、邸宅自体に知識や文化への貢献が認められるため、博物館の建物自体も文化遺産の定義を充足するとされる (par. 6.3)。他方、大学が歴史的建築物を校舎として用いる場合、その主要目的は校舎としての利用であるから、文化遺産の定義を充足しないことになる (pars. 6.1 and 6.2)。つまり、文化遺産としての価値に加えて、それを所有する主体の目的が、文化遺産の定義の充足を左右する。

また、営利企業が所有するコーポレートアートは、定期的に一般公開されていても、知識や文化に貢献するために保管維持されているわけではないから、文化遺産には該当しない (pars. 7.1 and 7.2)。

## ②FRED40

FRED40は、文化遺産を「歴史・芸術・科学・技術・地理・環境的価値を有し、知識や文化の貢献のために保管維持される資産」と定義している (FRED40, par. 4)。大学が校舎として使用する歴史的建築物やコーポレートアートが文化遺産に該当しないことなどについて、ディスカッションペーパーから変更はない (Appendix I, pars. 7, 10, and 12)。

しかし、ディスカッションペーパーと比べてみると、定義上「保管する主体の中心目的である」という文言が削除されている。これは、報告主体が「知識や文化への貢献」を当該主体の中心目的のひとつとして文化遺産に該当する資産を所有している場合であっても、確実に文化遺産の定義

を充足させることがそのねらいである (Appendix I, par. 9)。

なぜなら、このくだりを削除しないと、地方自治体が博物館を運営している場合、博物館単体 (知識や文化への貢献を中心的な目的とする主体) と地方自治体全体 (複数の目的を有する主体) で文化遺産に該当する有形固定資産の範囲に相違が生じるおそれがあるからである (Appendix I, par. 9)。文化遺産の定義を充足するためには、少なくとも「知識や文化への貢献」が、文化遺産を所有する主体にとって主要目的のひとつとなっていることが不可欠である。

また、FRED40は、「年代、性質、起源などにおいて重要な共通特徴を有するかまたは共通して維持管理され、当該主体が所有する文化遺産の区分として明確に分類する芸術品、展示物、またはその他のグループ」を、「コレクション (collection)」と定義している (par. 4)。これは、資産計上の判定に際して設けられたものである (後述する)。

## ③FRED42およびFRS30

FRED42は、FRED40を踏襲した定義を示している。つまり、文化遺産は、「歴史・芸術・科学・技術・地理・環境的価値を有し、知識や文化の貢献のために保管維持される資産」をいう (FRED42, par. 2)。自身が使用する歴史的建築物やコーポレートアートは、この定義を充たさない (par. 4; Appendix I, pars. 29 and 30)。なお、資産計上に関する考え方の方針転換により、「コレクション」の定義は削除されている。

そして、最終的に、FRS30は、文化遺産を「歴史・芸術・科学・技術・地理・環境的価値を有し、知識や文化の貢献のために保管維持される有形資産」<sup>21)</sup>と定義する (FRS30, par. 2)。

<sup>20)</sup> <http://www.soane.org/>

<sup>21)</sup> ちなみに、FRED42と比べて、FRS30では、「資産」という文言が「有形資産 (tangible assets)」に置き換えられている。

<sup>22)</sup> このほかにも、非認識となった場合、追加支出を現存資産の簿価に加算できない点なども問題として指摘されている (par. 3.5)。

<sup>23)</sup> 非資産計上アプローチでは、文字どおり資産計上しない。したがって、文化遺産の取得に際して支払額を

文化遺産の特徴をあらためて確認すると、文化遺産は、用役潜在力を有し、また、譲渡不可能であっても資産を所有する主体がその用役潜在力に由来する将来の経済的便益を支配しうることから、資産の定義を充足する。したがって、そのような経済的便益を支配する主体は、自身の貸借対照表において資産を計上し、また経済的便益の変動についても計上しなければならないわけである (FRS30, Appendix I, par. 10)。また、ある資産が文化遺産であるためには、チャリティ本来の目的を達成するために所有されていなければならない。

## IV 文化遺産の会計と開示

### 1: 資産計上に関する基本的な考え方

#### (1) 完全資産計上アプローチの提唱

ディスカッションペーパーは、文化遺産の資産計上について、混合資産計上アプローチ、完全資産計上アプローチ、および非資産計上アプローチという3つの考え方を識別している (DP, par. 3.1)。

まず、「混合資産計上アプローチ (mixed capitalisation approach)」とは、FRS15に依拠して資産計上を行うべしとする考え方をいう。ここで、FRS15の適用時期 (2000年3月23日以降に終了する会計期間以降、早期適用あり) が、鍵を握っている。つまり、FRS15の適用後に購入により取得したものについては資産計上を行うが、それ以前に取得したものについては遡及適用の必要はない (par. 3.4)。その点において、混合資産計上アプローチは、合理的な側面を有している。

もっとも、これは、資産計上の判定がFRS15の適用時期に大きく左右されることを意味している<sup>22)</sup>。つまり、同種資産であってもFRS15の適用

以前に取得していればルール上は計上しなくてよい一方で、適用以降に取得していれば必ず計上するという不整合な結果を生む (par. 3.5)。これは、混合資産計上アプローチでは首尾一貫し、透明性の高い会計を達成しえないというASBの問題意識を形成している (pars. 3.14 and 3.15)。

そこで新たに提唱されたのが、完全資産計上アプローチである。「完全資産計上アプローチ (full capitalisation approach)」とは、過去に取得したものも含めて、可能な限り、あらゆる文化遺産を評価額をもって資産計上すべしとする考え方をいう (par. 3.7)。完全資産計上アプローチでは、FRS15の適用時期に関係なく、「評価額の入手にかかる実行可能性」をもとに資産計上を判定する。

なお、ディスカッションペーパーは、評価額の入手が「実行可能 (practicable)」であれば完全資産計上アプローチを、そうでなければ「非資産計上アプローチ (non-capitalisation approach)」<sup>23)</sup>を採用することとしている (pars. 3.17 and 3.18)。つまり、資産計上の判定に際しては、「実行可能性」という概念が資産計上の判定に際して重要な役割を果たすこととなる。

#### (2) 評価額アプローチへの進化

FRED40では、先に定義を示した「コレクション」ごとに資産計上の「実行可能性」を判定することとされた。これは、博物館や美術館のほとんどが、所有する文化遺産を資産計上しないことをもくろんで完全資産計上アプローチを支持しているのではないかという疑念に由来する (FRED40, Appendix I, par. 4)。つまり、文化遺産の評価額の入手に関する「実行可能性」を所有する文化資産の全体で判定した場合、一部の評価額が入手できないことをもってすべての文化遺産を資産計

費用計上すれば取引の外観上の誤解を与えたとともに当該主体の財務業績を不正確にし、同様に処分の際に受取額全額を収益計上すれば財務業績を歪めるおそれがある (par. 3.11)。そのため、未認識の文化遺産の取得と処分を他の

事業活動と分離して把握すべく、例えばチャリティ組織にあっては既存の財務活動計算書の活用が想定されている (pars. 4.15-4.17)。これは、FASBのFAS116「受け入れた寄付および提供した寄付に関する会計」(FAS116, par. 26)と同様の方式である (par. 3.12)。

上しない<sup>24)</sup>という、恣意的な判定が行われる可能性を排除できないのである(par. 4)。

そこで、FRED40は、「コレクション」ごとに評価額の入手可能性を判定し、実行可能である場合には当該コレクションを貸借対照表に計上し、そうでなければ計上しない方法を提案した(par. 8)。FRED40は、これを「評価額アプローチ(valuation approach)」と呼んでいる。評価額アプローチを適用する場合、文化遺産の「コレクション」ごとに次の会計処理を行う(par. 13)。

- (i) 評価額を貸借対照表に計上し、別建てで表示する
- (ii) 評価額の変動は、STRGLに計上する
- (iii) 処分に際しては評価額を正味受取額に調整し、当該調整額はSTRGLに計上する

「評価額アプローチ」は、実行可能性の判定を文化遺産のより小さな単位で行う。これにより、実行可能性の判定に際した財務諸表作成者側の恣意性を排除する効果が期待されることから、健全な進化を遂げたアプローチと言ってよい。

### (3) 混合資産計上アプローチへの回帰

FRED42は、これまでの議論を破棄して、FRS15に基づいて資産計上を行うこととした(FRED42, par. 17)。つまり、FRED42は、ディスカッションペーパーに言うところの混合資産計上アプローチへと回帰した。これは、①会計方針の決定プロセスを監査することが不可能に近いこと、内部評価を通じて評価額が付された場合、監査意見が限定的とならざるをえないことといった監査上の難点に加えて、②コレクションごとの「実行可能性」という判定基準がうまく機能せず、むしろ文化遺産を計上しない論拠として用いられてしま

う可能性のほうが高いと考えられたためである(Appendix I, pars. 13-17)。

FRED42は、FRED40が提案した評価額アプローチを棄却し、資産計上については混合資産計上アプローチを採用し、開示規定を強化することにより会計情報を拡充する道を選んだ(Appendix I, par. 10)。

このようないわば実行可能性の「実行可能性」を勘案し、混合資産計上アプローチに回帰すべしというFRED42の結論は、FRS30にそのまま受け継がれている(FRS30, par. 18)。

## 2: FRS30の方針

### (1) FRS30の基本的な考え方

FRS30「文化遺産」は、その冒頭で、①資産計上にかかわらず、文化遺産に該当する資産の開示を強化することと、②原価または評価額が入手可能な限りにおいて文化遺産を資産計上することという基本方針<sup>25)</sup>を提示している(FRS30, pars. 1, 3, and 5)。FRS30は、資産計上に際して、原価と評価額のいずれでもよいという方針を採っている(FRS30, Appendix I par. 29)。なお、後述するように、FRS30は、開示規定のほか、資産計上に際してFRS15を緩和する規定も設けている。

FRS30は、2010年4月1日以降に開始する会計年度より適用されている(par. 26)。

### (2) 開示規定

再度強調しておくが、FRS30は、資産計上の有無によって項目間の開示レベルに差を付けてはいない。FRS30の開示規定は、文化遺産に該当するすべての資産に適用される。

文化遺産を所有する主体は、財務諸表において、当該主体が所有する文化遺産の性質や規模を表

24) FRED40は、ディスカッションペーパーが提唱した完全資産計上アプローチを「オールオアナッシング」と評している(par. 22)。

25) ただし、報告主体が「小規模主体の財務報告基準(FRSSE)」を適用している場合を除く(par. 4)。

示する(par. 6)。そして、文化遺産のコレクションの記録明細や文化遺産に対する権利の程度といった文化遺産の取得・保存・管理・処分に関する当該主体の方針を開示する(par. 7)。なお、これらの情報は、財務諸表と相互参照可能な財務諸表以外の媒体を通じて提供することも認められている(par. 7)。

また、所有する文化遺産に対する会計方針について説明し、資産計上された文化遺産については、測定額の基礎を詳細に説明する(par. 8)。

なお、以下のことについて、文化遺産を資産計上されたものとされなかったものとに分類した上で、開示された文化遺産の当該会計期間および過去4年間の取引の概要を開示する(par. 14)。ただし、適用初年度から開示する必要はない(par. 26)。

- (a) 文化遺産の取得にかかる原価
- (b) 寄付により取得した場合には<sup>26)</sup>、文化遺産の評価額
- (c) 処分した文化遺産の処分当時の簿価および受取対価
- (d) 認識されていれば、減損損失

文化遺産が資産計上された場合、次の事項を開示する(par. 11)。

- (i) 報告期間の開始時点における簿価および貸借対照表日時点における簿価(原価で計上されているものと評価額で計上されているものとの比較を含む)
- (ii) 評価額で計上されている場合、(a) 評価の日付、(b) 評価額の算定方法、(c) 外部評価人による評価額が付された場合には評価人の氏名と公的資格、(d) 評価に際した限定事項<sup>27)</sup>など、評価額を理解しその有用性を理解することに資するために十分な情報

資産計上されなかった文化遺産については、その理由を明確にし、あわせて当該資産の重要性や性質について注記する(par. 9)。また、当該主体が利用可能であり、文化遺産の評価額を算定するに際して有益な情報について開示する(par. 13)。

以上の開示については、重要な情報が隠蔽されないことを条件とし、グルーピングを行い、文化遺産の種類別に行う(par. 17)。例えば、原価によって評価しているものと評価額によって評価しているものに分けて開示を行う(par. 17)。

### (3) FRS15との関係

#### ① 全般的な規定

資産計上については、基本的にFRS15に依拠することとなるが、FRS30にも固有の規定が存在する。

まず、文化遺産の原価または評価額が入手可能である場合、(i)他の有形固定資産とは独立して表示すること、(ii)貸借対照表本体または注記において、原価で評価したものと評価額で評価したものを分けて表示すること、(iii)評価額の変動についてはSTRGLに計上する(減損損失は除く)ことが明確にされている(par. 19)。

また、評価額の算定については特段の手法を規定しておらず、「適切かつ有用な手法」によることと、曖昧にされている(par. 21)。評価額の算定に際しては、資格を有した外部評価人による評価は強制されておらず、再評価を行う間隔もあえて規定していない(par. 22)。

#### ② 減価償却と減損処理

FRS30では、文化遺産を原価評価することも想定されていることから、減価償却と減損処理に関する規定が用意されている<sup>28)</sup>。もちろん、耐用年数が無限である文化遺産については、減価償却を行う必要はない(par. 23)。

26) 評価額を入手することが不可能である場合には、その理由を開示し、同時に当該資産の性質や寄付の内容について開示する(par. 15)。

27) 文化遺産が特別な来歴を有している場合、それが評価額に反映されない場合などが該当する(par. 12)。

次に、FRS30は、減損の兆候を物理的な劣化・損傷のほか、贋作ではないかと信憑性に疑念が生じる場合に限定し、そのような場合には、FRS11「固定資産とのおれの減損」に従い、簿価の見直しを行うこととしている(par. 24; Appendix I, par. 37)。

文化遺産については、減損の兆候を每期確認する必要はない(Appendix I, par. 35)。文化遺産は知識や文化への貢献を目的としていることから、一般的な有形固定資産のように市場価格の下落を減損の兆候とみなすことには難点があるとされる(Appendix I, par. 36)。

### ③寄付により取得した場合

減価償却を行う必要のない文化資産を寄付により取得した場合、取得時に収益が計上された後、資産計上額が費用として配分されないという不都合が生じるものの、最終的に文化遺産を寄付により取得した場合には、評価額を損益計算書もしくは類似する計算書に計上することとされた(par. 25; Appendix I, par. 36)。この点に関して、評価額を算定できない場合には、寄付の性質や重要性などを含め、その理由を開示する(par. 15)。

いるように、文化遺産についても今後鑑定(測定)技術が向上することを期待してもよいだろう。鑑定技術の限界を考慮すれば、FRS30は、開示規定を強化するという、より現実的な結論を提示したということである。であるとすれば、本稿で取り上げた一連のASBの取組みから、将来に向けていかなるインプリケーションを読み取ればよいのであろうか。

ASBによる検討を通じて得られた普遍的な知見は、「直接的にキャッシュインフローをもたらさなくとも、また、譲渡不可能であろうとも、文化遺産は資産の定義を充足することに変わりない」という点に求められよう。このような文化遺産の会計学的な特徴を明確にしたという点において、ASBは多大な貢献を果たしている。

文化遺産が資産の定義を充足するというのであれば、会計学の世界では、測定可能性がより向上することを見守るしかない。そして、技術の向上に応じて、基準書を修正すればよい。このことからすでに明らかのように、文化遺産の会計に関する理論的な側面からの検討は、ASBの一連の議論によってほぼ完結していると言ってよい。

したがって、FRS30の帰結について、必要以上に批判的もしくは悲観的に捉える必要はないはずである。

## V おわりに —文化遺産は資産である

FRS30は、貸借対照表に資産計上されているかを問わず一律に開示規定を適用するというポジティブな側面と、資産計上について混合資産計上アプローチを適用するといういわばネガティブな側面を合わせ持っている。

もっとも、後者の側面に関連して、無形資産全般において今後の測定技術の向上が期待されて

28) FRED40における「評価額アプローチ」の場合には、再評価によって価値変動が反映されていることから減価償却や減損処理は不要であり、文化遺産をFRS11の適用除外とすることが提案されていた(FRED40, par. 2; Appendix I, par. 28)。

- ◎ Accounting Standards Board(1992) / Reporting Financial Performance. FRS3. / London, U.K.: ASB. / (原光世訳(1994) / 「財務報告基準第3号財務業績の報告」 / 田中弘・原光世訳(1994) / 『イギリス財務報告基準』 / 東京: 中央経済社: 151-206).
- ◎ — (1993) / *Measurement in Financial Statements*. Discussion Draft, Statement of Principles Chapter 5 / London, U.K.: ASB.
- ◎ — (1998) / *Impairment of Fixed Assets and Goodwill*. FRS11. / London, U.K.: ASB.
- ◎ — (1999a) / *Tangible Fixed Assets*. FRS15. / London, U.K.: ASB.
- ◎ — (1999b) / *Statement of Principles for Financial Reporting* / London, U.K.: ASB.
- ◎ — (2000) / *Revision of FRS3's Reporting Financial Performance*. FRED22 / London, U.K.: ASB.
- ◎ — (2002) / *Property, Plant and Equipment Borrowing Costs*. FRED29 / London, U.K.: ASB.
- ◎ — (2005) *Statement of Principles for Financial Reporting— Proposed Interpretation for Public Benefit Entities*. Exposure Draft / London, U.K.: ASB.
- ◎ — (2006a) *Heritage Assets: Can Accounting Do Better?* Discussion Paper / London, U.K.: ASB.
- ◎ — (2006b) *Accounting for Heritage Assets*. FRED40 / London, U.K.: ASB.
- ◎ — (2008) *Heritage Assets*. FRED42. / London, U.K.: ASB.
- ◎ — (2009) *Heritage Assets*. FRS30 / London, U.K.: ASB.
- ◎ Financial Accounting Standards Board(1993) / *Accounting for Contributions Received and Contributions Made*. SFAS No. 116. / Norwalk, Connecticut: FASB.  
(森本春生訳(2001)「受け入れた寄付および提供した寄付に関する会計」黒川保美・鷹野宏行・船越洋之・森本春生訳(2001)『FASB NPO会計基準』東京: 中央経済社: 57-87).
- ◎ International Public Sector Accounting Standards Board(2006) / *Accounting for Heritage Assets Under the Accrual Basis of Accounting*. Consultation Paper. / New York, New York: IFAC.
- ◎ Lewis, Richard., and David Pendrill(2004) / *Advanced Financial Reporting*. 7th edition. / Harlow; Tokyo: Financial Times Prentice Hall.
- ◎ Sandilands, F E P(chairman)(1975) / *Inflation Accounting: Report of the Inflation Accounting Committee*. / London, U.K.: Her Majesty's Stationary Office.
- ◎ The Charity Commission(2005) / *Accounting and Reporting by Charities*. SORP(revised 2005) / London, U.K.: The Charity Commission.
- ◎ 依田俊伸(2004)「英国チャリティ会計における財務諸表」. 『産業経理』63(4): 59-69.
- ◎ 岡崎英一(2001)「英国の有形固定資産会計の新展開— FRS15号のレビューを中心として」 / 『福井大学教育地域科学部紀要』第Ⅲ部社会科学. 57: 1-37 / 福井: 福井大学.
- ◎ 加古宜士(1981)『物価変動会計論』 / 東京: 中央経済社.
- ◎ 可児島達夫(2001)「イギリスにおける財務会計概念フレームワークに関する一考察」 / 『彦根論叢』. 331: 165-184 / 滋賀: 滋賀大学.
- ◎ — (2003)「イギリスにおける財務業績の報告と概念フレームワーク」 / 『會計』163(6): 41-56.
- ◎ 川島健司(2008)「イギリス会計基準における資産価値評価—value to the businessの研究」 / 『経営志林』. 44(4): 59-70 / 東京: 法政大学.
- ◎ 菊谷正人(2002)『『国際的概念フレームワークの構築—英国会計の概念フレームワークを中心として—』 / 東京: 同文館.
- ◎ 齊野純子(2006) / 『イギリス会計基準設定の研究』 / 東京: 同文館.
- ◎ 城多 努(2009)「英国チャリティ会計の動向—2005年SORPを中心として—」 / 『公益法人』38(9): 2-8.
- ◎ 橋本俊也(2004)「イギリスにおける非営利組織体の会計—チャリティ団体の財務報告を中心に—」 / 『愛知学院大学論叢 経営学研究』14(1): 79-95. / 愛知: 愛知学院大学.
- ◎ 古庄 修(2002)「イギリスにおけるチャリティ会計」(杉山学・鈴木豊編著. 2002. 『非営利組織体の会計』 / 東京: 中央経済社: 165-177).
- ◎ 万代勝信(2007)「イギリスにおける固定資産時価評価の導入—実務, 会社法, 会計基準の相互作用—」(安藤英義編著. 2007. 『会計学論考—歴史と最近の動向』 / 東京: 中央経済社: 19-44).

## **A Study on Accounting for Heritage Assets: Capitalisation and Enhanced Disclosure**

Naoyuki Akatsuka

This paper addresses accounting treatments (especially capitalisation) and disclosure treatments for heritage assets from the accounting standard (namely FRS) setting process by the U.K. Accounting Standards Board (ASB), along with a review of Discussion Paper (DP), FRED<sub>40</sub>, FRED<sub>42</sub>, and FRS<sub>30</sub> issued by the ASB.

“Capitalisation” is one of the most controversial issues in the accounting for heritage assets. At first, ASB tried to replace the approach called a “mixed capitalisation approach” for capitalisation of heritage assets. This approach is not sufficiently conceptually sound but only pragmatic because this suggests heritage assets accounted in accordance with FRS<sub>15</sub>. It means that only heritage assets which acquired since the adoption of FRS<sub>15</sub> (after 23 March 2000) would be capitalised in the balance sheet. The ASB produces other alternative approaches (i.e. full capitalisation approach and valuation approach) for capitalisation of heritage assets in DP and FRED<sub>40</sub> listed above to replace the current approach. However, the ASB has finally reverted to a mixed capitalisation approach. All that can be said for certain is that this approach is better, not the best approach.

The following are the most important implications that have been made by the ASB: heritage assets evidently meet the definition of assets though they do not directly produce cash inflow and cannot alienate without consent.

**Keywords:** Heritage assets, utility, inalienability, practicability.

