

資金生成資産（IPSAS第 21 号&第 26 号）に関する規定

（以下、関川による仮訳）

定義(IPSAS第 26 号第 13 項及び改訂IPSAS第 21 号第 14 項)

資金生成資産とは、商業的利益を生むことを主たる目的として保有される資産である。

関連規定(IPSAS第 26 号¹)

14. 資金生成資産とは、商業的利益を生むことを主たる目的として保有される資産である。営利目的の主体と同様に資産を活用した場合、その資産は商業的利益を生む。「商業的利益」を生むために資産を保有するということは、その主体が資産（又はその資産の一部をなす資金生成単位）から正のキャッシュ・フローを得るとともに、その資産を保有するリスクを反映した利益を得ることを示唆する。資産は、ある特定の報告期間において商業的利益の目的を満たしていなかったとしても、商業的利益を生むことを主たる目的として保有されている場合があり得る。逆に、資産は、例えばある特定の報告期間において損益均衡状態や商業的利益を生む状態であったとしても、非資金生成資産である場合があり得る。この基準の以下の項において資産と言った場合、特に断りがなければ資金生成資産を意味する。
15. 公的主体が保有する資産の多くは、商業的利益を生む目的で保有されていないが、様々な状況下で、公的主体が商業的利益を生むことを主たる目的として資産を保有することがある。例えば、病院は有料患者のための建物を配置する場合がある。公的主体の資金生成資産は、当該主体の非資金生成資産と独立して運営される場合がある。例えば、登記事務所は土地局とは独立して土地登記料を得る場合がある。
16. ある場合には、資産を主としてサービス提供目的で保有しているにもかかわらず、キャッシュフローを生む場合がある。例えば、ごみ処理施設が政府系病院から出される医療廃棄物の安全な処理を確保するために運営されているが、少量の民間病院からの医療廃棄物も商業ベースで扱っている場合である。民間病院からの医療廃棄物の処理は、施設の活動に付随的なものであり、キャッシュ・フローを生む資産は非資金生成資産と区分することはできない。
17. 資産はキャッシュフローを生むが、非資金生成キャッシュ・フロー場合も考えられ

¹ 改訂 IPSAS 第 21 号にも同様の規定が挿入されている。

る。例えば、公的病院が10の病棟を保有し、そのうち9病棟有料患者のために商業ベースで利用されており、1病棟が無料患者のために利用されている。双方の病棟の患者は共通して他の病院施設（例えば、手術施設）を利用している。主体が本基準かIPSAS第21号のいずれの条項を適用すべきかを決定するにあたり、資産保有の目的上、商業的利益を提供する程度を考慮する必要がある。この事例のように、全体としての計画に占める非資金生成の構成要素が重要ではない場合、主体はIPSAS第21号ではなく、本基準を適用する。

18. 資産を保有する主たる目的が商業的利益を生む目的なのかが明確ではない場合がある。このような場合には、キャッシュ・フローの重要性を評価する必要がある。資産がキャッシュ・フローを生む程度が、IPSAS第21号ではなく、本基準を適用するほど重要か否かを決定することが難しい場合がある。どちらの基準を適用するかを決定するに当たり判断の行使が必要である。主体は、14項から17項の関連する指針に準拠して一貫性あるこの判断の行使を可能にする規準を作成する。114項は主体に判断の講師に当たって使用した規準を開示することを求めている。しかし、GBE以外の大部分の公的セクター主体の全体目的を考慮すれば、それらが置かれている環境下では、資産は非資金生成資産であるとの仮定が成り立ち、それゆえIPSAS第21号が適用されることになる。

- 114.主体は、資金生成資産と非資金生成資産を区分するために主体が作成した規準を開示しなければならない。

非資金生成資産が資金生成単位に貢献する場合

93. 非資金生成資産が資金生成単位に貢献する場合、当該資金生成単位の回収可能価額を見積もる前に、当該非資金生成資産の帳簿価額の割合を当該資金生成単位の帳簿価額に、配賦しなければならない。当該非資金生成資産の帳簿価額は、IPSAS第21号の要求事項に下で決定された報告日現在の減損損失を反映したものでなければならない。
95. 非資金生成資産が資金生成単位に貢献する場合がある。本基準は減損テストの対象となっている資金生成単位がある非資金生成単位を含む場合、当該非資金生成資産がIPSAS第21号の要求事項に準拠した減損テストを行うことを要求する。当該非資金生成資産の帳簿価額の割合は、減損テストの後に当該資金生成単位の帳簿価額に含まれる。この割合は、当該非資金生成資産サービス提供能力が当該資金生成単位に貢献する程度を反映しなければならない。当該資金生成単位の減損損失の配賦は、当該資金生成単位に含まれるすべての資金生成資産に、第92項の限度内で比例按分される。当該非資金生成資産は、IPSAS第21号に準拠して決定された減損損失を超えて減損を配賦する対象とはならない。

IPSAS第26号 適用指針：例示4

(適用指針は基準の一部ではないことに留意)

- IG20. 公立病院が、主として無料患者向け病棟で利用される磁気共鳴（MRI）スキャナーを保有し運用している。しかし、その利用の20%は有料患者の処置に使われる。有料患者は、有料患者のみに用いられる病棟、手術室、その他数多くの機器類を含む独立した建物に入院し、治療を受けている。20X6年12月31日現在、建物と機器類の帳簿価額はCU30,000である。当該建物と個々の機器類の回収可能価額を個別に見積もることはできない。従って、当該建物と機器類は、1つの資金生成単位(CGU)とみなされる。20X6年1月1日現在、MRIスキャナーの帳簿価額はCU3,000である。20X6年12月31日にMRIスキャナーの減価償却費CU600を認識した。この分野における重大な技術的進歩があったため、MRIスキャナーは20X6年12月31日現在で減損テストが行われ、減損損失CU400が決定された。その結果、20X6年12月31日現在、MRIスキャナーの帳簿価額は、CU2,000となった。
- IG21. 年度中に当病院における有料患者の重要な減少があった。従って、当該CGUは減損テストされる。当該CGUの回収可能価額は、使用価値に基づき、CU27,400

と評価された。MRIスキャナーの改訂帳簿価額の20% (CU400) が、減損損失 (CU3,000)を決定する前に当該CGUの帳簿価額に配賦された。この減損損失は、建物と個々の機器類にその帳簿価額の比率で按分して配賦される。MRIスキャナーの減損は既にIPSAS第21号の要求事項の下で既に決定されているので、追加の減損損失は、MRIスキャナーに対しては配賦されない。