

解 説

IPSASB 概念フレームワーク②

(第7章～第8章)

IPSASB ボードメンバー 伊澤 賢司
IPSASB テクニカル・アドバイザー 諸谷 竹生

国際公会計基準審議会（以下、IPSASB）は、2006年から概念フレームワーク（以下、CFW）の検討を行ってきた。このCFWは、今後IPSASBが国際公会計基準（以下、IPSAS）や推奨実務ガイドライン（以下、RPG）等の文書を開発・改訂する際に、その基礎となる概念を定めるものであり、既存の基準を直ちに上書きするものではない。また、CFWを有しない国が独自基準を制定・改訂する際にも、その基礎として使用されることが期待される。我が国の政府会計にも今後影響を与えることが想定される。

CFWは、2013年1月に第1章から第4章の部分が先行して公表され、2014年10月に全体が確定公表された。本稿では、確定版について前回の「解説 IPSASB 概念フレームワーク①」で紹介した第6章までに続き、第7章及び第8章について解説を行う。

IPSASB 概念フレームワークの全体構成

	見出し	解説頁
序文	趣意書 Preface	「解説
第1章	概念フレームワークの役割及び権威 Role and Authority of the Conceptual Framework	IPSASB
第2章	一般目的財務報告の目的及び利用者 Objective and Users of General Purpose Financial Reporting	概念フ
第3章	質的特性 Qualitative Characteristics	レーム
第4章	報告主体 Reporting Entity	ワーク
第5章	財務諸表における構成要素 Elements in Financial Statements	①」を参
第6章	財務諸表における認識 Recognition in Financial Statements	照
第7章	財務諸表における資産及び負債の測定 Measurement of assets and liabilities in Financial Statements	2-8
第8章	一般目的財務報告書における表示 Presentation in General Purpose Financial Statements	9-10

第7章 財務諸表における資産及び負債の測定

1. はじめに (7.1)

この章では、資産及び負債の金額を決定する「測定」の概念を扱っている。内容は総論的な「測定目的」、「資産」の測定、「負債」の測定の大きく3つに分かれている。

2. 測定目的 (7.2~7.12)

測定の目的は、「主体に説明責任を持たせ、かつ意思決定にとって有用な方法で、主体のサービスの原価、運営能力及び財政能力を最も忠実に反映する測定基礎を選択すること。」である。

上記の「測定基礎の選択」では、以下3点を評価できる情報を提供することが重要である。また、第3章で扱った「質的特性」及び「制約条件」も考慮する。

- 過去又は現在の期間において提供されるサービスの原価
- 運営能力
- 財務能力

① 測定基礎及びその選択 (7.5~7.7)

この概念フレームワークでは、資産及び負債について、それぞれ単一の測定基礎を特定することはせず、複数の選択肢を示している。本章ではその複数の測定基礎から適切なものを選ぶ「測定基礎の選択」についてのガイダンスを提供する。

② 入口価値及び出口価値 (7.8~7.9)

測定基礎は、「入口価値」又は「出口価値」のいずれかを提供する。入口価値は購入原価を反映し、出口価値は、即時売却による経済的便益、又は資産の使用及びその後の売却から生ずる金額を反映する。

③ 観察可能な指標及び観察不能な指標 (7.10)

測定基礎は、「開かれた」「活発」かつ「秩序ある」市場で観察可能かどうかにより分類される。観察可能な場合は、理解可能性、検証可能性、忠実な表現の点で優れている。

④ 主体固有の指標及び主体固有でない指標 (7.11)

測定基礎は、「主体固有」かそうでないかによっても分類される。主体固有の測定基礎は、公的分野に多く見られる、資産が特殊で他に流用できないような場合を想定している。

3. 資産の測定基礎

① 概要 (7.6)

測定基礎	入口価値か出口価値か	市場において観察可能か、観察不能か	主体固有か、主体固有ではないか
取得原価	入口価値	一般に観察可能	主体固有
開かれた活発かつ秩序ある市場における市場価値	入口価値 又は 出口価値	観察可能	主体固有ではない
不活発な市場における市場価値	出口価値	評価技法による	評価技法による
再調達原価	入口価値	観察可能	主体固有
正味売却価格	出口価値	観察可能	主体固有
使用価値	出口価値	観察不能	主体固有

② 取得原価 (7.13~7.21)

- 定義：取得原価とは、資産を取得または開発するために提供した対価であり、取得または開発時に提供された、現金又は現金同等物又はその他対価物の価値である。
- サービスの原価：サービスの提供において用いる資産の取得又は開発に費やされる資源の額を反映する。取得以降の価格変動の累積額が重要な場合、取得原価の情報はサービス提供の将来コストの評価には役立たない。
- 運営能力：交換取引で資産を取得した場合、取得原価は、取得時のコストに基づき、将来の期間においてサービスの提供に利用可能な資源に関する情報を提供する。非交換取引で資産を取得した場合、取引価格は運営能力に関する情報を提供しない。
- 財務能力：取得原価は、借入金に対する担保としての資産額情報を提供できる。ただし、取得原価が現在の出口価値と著しく異なる場合、取得原価はこの情報を提供しない。
- 質的特性の適用：取得原価は目的適合性、忠実な表現、理解可能性、適時性、検証可能性に優れている。比較可能性は、資産の取得日が同一又はほぼ同一な場合に限られる。

③ 現在価値 (7.22~7.23)

資産の測定基礎は、取得原価と現在価値に大別される。現在価値の測定基礎には、市場価値、再調達原価、正味売却価格、使用価値の4種類がある。

④ 市場価値 (7.24~7.36)

- 定義：市場価値とは、独立第三者間の取引において、知識を有する、自発的な当事者間で資産が交換される可能性がある金額である。開かれた活発かつ秩序ある市場において、主体は資産の売却により市場価値の金額を得ることができる。
- 開かれた活発かつ秩序ある市場の特徴：①障壁が存在せず、②価格情報を提供するのに十分な取引の頻度及び量が存在し、③自発的に行為を行う多数の豊富な知識を持つ買手及び売手が存在するため、現在価格を決定するにあたり、公正性が保障されている。
- 開かれた活発かつ秩序ある市場、という前提がない場合の市場価値は、価格を見積もるために見積技法を使用する必要がある。
- サービスの原価：サービスの提供に使用する資産が市場価値で測定されている場合、現在の報告期間における資産の費消を反映するための資産の原価の配分は、資産の現在の市場価値に基づいている。しかし、サービスはしばしば非交換取引又は補助付きの条件で提供される。
- 運営能力：市場価値が取得原価を著しく下回る場合には、運営能力に関する情報の提供において市場価値は取得原価よりも目的適合性が低い可能性がある。
- 財務能力：財務能力の評価には、資産の売却に際して受け取る金額に関する情報が必要とされる。
- 質的特性の適用：目的適合性、忠実な表現、理解可能性、検証可能性に優れており、適時性を有する可能性も高い。ただし、出口価値の市場価値は、サービスの原価及び運営能力の評価には適切でない可能性が高い。

⑤ 再調達原価 (7.37~7.48)

- 定義：再調達原価とは、主体が報告日時点で資産のサービス提供能力を再調達するのに必要とされる最も経済的な原価（耐用年数終了時に資産の処分により主体が受領する金額を含む）である。
- サービスの原価：資産費消の原価は、資産の使用により犠牲となったサービス提供能力の額と等価である。再調達原価は、サービスの原価と租税等の収益額との比較、さらに資源が経済的かつ効率的に使用されているかどうかの評価に対する有効な基礎を提供する。
- 運営能力：将来の期間においてサービスを提供するのに利用可能な資源に関する有用な指標を提供する。
- 財務能力：再調達原価は、財務能力の評価には役立たない。
- 質的特性の適用：サービスの原価及び運営能力の評価については目的適合だが、財務能力の評価については役立たない。再調達原価は算定が複雑で主観的判断

が求められるため、表現の忠実性が低下する可能性がある。そうした状況では、適時性、比較可能性、検証可能性が悪い影響を受ける可能性がある。いっぽうで、同等のサービス提供能力を提供する資産がほぼ同額で計上されている場合、それらの資産の取得時期に関係なく、主体内部での比較可能性はある。

⑥ 正味売却価格 (7.49~7.57)

- 定義：正味売却価格とは、資産の売却から得ることができる金額（売却コスト控除後）である。
- サービスの原価：サービス提供の原価を正味売却価格で定量化することは適切ではない。
- 運営能力：サービス提供に用いる目的で保有する資産を正味売却価格で計上することは、運営能力の評価に有用な情報を提供しない。正味売却価格は、資産の売却から生じる可能性のある金額を示す。
- 財務能力：財務能力の評価には、資産の売却に際して受け取る金額に関する情報が必要とされる。そうした情報は正味売却価格の使用により提供される。
- 質的特性の適用：正味売却価格は、主体が利用できる最も資源効率の良い方法が資産を売却することである場合に限り、目的適合となる情報を提供する。また、概して理解可能性に優れており、目的適合となるケースにおいては忠実な表現、検証可能性、適時性を満たす。

⑦ 使用価値 (7.58~7.68)

- 定義：使用価値とは、継続して使用した場合に資産の残存するサービス提供能力又は経済的便益を生じさせる能力の主体に対する現在価値、及び耐用年数終了時に資産の処分により主体が受け取る正味金額の現在価値である。
- 使用価値は、 $\text{再調達原価} > \text{使用価値} > \text{正味売却価格}$ の関係が成り立つ場合には適切な測定基礎となる。資産に再調達する価値はないが、資産のサービス提供能力が正味売却価格よりも高いという場合である。
- 使用価値は、特に減損において使用される。
- サービスの原価・運営能力・財務能力：使用価値は適用可能性が限定されるので、有用性は低い。
- 質的特性の適用：公的部門では、ほとんどの資産は商業的リターンを生み出すためではなく、サービス提供への貢献を主要な目的として保有される。使用価値は通常、期待キャッシュ・フローから生ずるため、公的部門特有の環境下で通常の使用価値を運用するのは困難である。そこで使用価値の代用品として再調達原価を使用することが必要になる。情報の適時性、比較可能性、理解可能性及び検証可能性も低くなる。

4. 負債の測定基礎

① 概要 (7.69)

測定基礎	入口価値か出口価値か	市場において観察可能か、観察不能か	主体固有か、主体固有ではないか
取得原価	入口価値	一般に観察可能	主体固有
履行原価	出口価値	観察不能	主体固有
開かれた活発かつ秩序ある市場における市場価値	入口価値及び出口価値	観察可能	主体固有ではない
不活発な市場における市場価値	出口価値	評価技法による	評価技法による
解放原価	出口価値	観察可能	主体固有
引受価格	入口価値	観察可能	主体固有

② 取得原価 (7.70~7.73)

- 定義：取得原価とは、義務を引き受けるのに受領した対価であり、負債発生時に受領した現金又は現金同等物その他対価の価値である。
- 負債の時間価値が重要な場合、将来の支払額は割引かれ、負債の当初認識時点では受領される金額のその時点での価値を表している。将来の支払額と負債の現在価値の差額は、負債の期間にわたり償却される。
- 不法行為や民事上の損害に対して支払う負債のような、取引から発生したのではない負債に対しては、取得原価は適用できない。また、負債が非交換取引から発生した場合、取得原価が目的適合となる情報を提供する可能性は低い。

③ 履行原価 (7.74~7.79)

- 定義：履行原価とは、負債によって表される義務の履行において主体が負担する原価（最もコストがかからない方法で義務を履行すると仮定）である。
- 資産に関する測定基礎の「使用価値」に対応する概念である。
- 主体が履行原価より低い金額で義務から解放される場合は、有用ではない。
- 対価と引き換えに引き受けた負債の場合、後述する引受価格が履行原価（及び解放原価）よりも高い場合は、有用ではない。

④ 市場価値 (7.80~7.81)

- 定義：市場価値とは、独立第三者間の取引において、知識を有する、自発的な当事者間で負債が決済される可能性がある金額である。

- 市場価値のメリット及びデメリットは、資産の場合と同様。
- 負債に対して、開かれた活発かつ秩序ある市場が存在する可能性は低い。

⑤ 解放原価 (7.82~7.86)

- 定義：解放原価とは、義務からの即時退出に要する額である。
- 資産に関する測定基礎の「正味売却価格」に対応する概念である。
- 負債によっては、負債の移転は実際には可能ではないため、解放原価は請求権の決済において債権者が受け入れる金額となる。
- 最も資源効率の良い方法が義務からの即時解放の要求である場合に限り、解放原価は目的適合となる。

⑥ 引受価格 (7.87~7.91)

- 定義：引受価格とは、主体が既存の負債の引受けと交換に受け入れる、合理的な意思があると考えられる金額である。
- 資産に関する測定基礎の「再調達価額」に対応する概念である。
- 負債を引き受けるのに支払われる金額が履行原価や解放原価、つまり決済金額よりも大きい場合に限り、主体は負債を引き受ける。

5. 公正価値モデルを使用しない理由 (BC7.34~BC7.36)

「公正価値」は、国際財務報告基準では一般的に使用されている。しかし、IPSASBでは公正価値は市場価値に類似しており、双方を測定基礎に含めることは利用者を混乱させると考えた。また、IPSASBの市場価値は入口価値と出口価値の双方を含む概念であるが、公正価値は明確に出口価値である。

このため、本章の公開草案では、「公正価値」それ自体は測定基礎とはしていなかった。ただし、市場が不活発又は開かれていない又は秩序があるものではないと判定された場合における測定の見積技法として、公正価値モデルを提案していた。

IPSASBは最終的に、概念フレームワークから公正価値モデルを削除した。公正価値モデルは基準レベルで扱うべき内容（見積技法）であると考えていることと、公正価値を測定基礎に定めないのでモデルとして説明することは混乱を招くと考えているためである。

6. 剥奪価値モデル (deprivation value model) を使用しない理由 (BC7.37~BC7.39)

「剥奪価値」とは、主体が資産を剥奪された場合に被る損失を意味する。公開草案では、剥奪価値を測定基礎とはしていなかった。ただし、財務報告目的と質的特性からは適切な方法を特定できない場合に、再調達原価、正味売却価格、使用価値の3つから測定基礎を選択する任意の方法として、剥奪価値モデルを提案していた。

IPSASB は最終的に、概念フレームワークから剥奪価値モデルを削除した。剥奪価値モデルには技術的なあいまいさが残ること、及び公開草案の回答者には保留の意見が強かったことが理由である。

7. 象徴価値 (BC7. 40~BC7. 41) を使用しない理由

一部の国では、美術品等の資産は財政状態計算書に最小の通貨単位 (1 ユーロ等) の象徴的な価値で認識されている。IPSASB は、象徴価値は財務能力、運営能力又はサービスの原価に関して目的適合となる情報を提供しないため、測定目的を満たさないと考えている。資産の認識は、第 5 章及び第 6 章の認識規準を満たすかどうかの評価の後に行うべきである。

第8章 一般財務報告書における表示

1. はじめに (8.1~8.8)

本章は、政府その他の公的部門の主体の財務諸表をはじめ、一般目的財務報告書における情報の表示に適用される概念を定める。

表示 (Presentation)	一般目的財務報告書に報告される情報の「選択」、「配置」及び「組織化」をいう。
掲示 (Display)	掲示される情報は、重要なメッセージを一般目的財務報告書で伝達する。
開示 (Disclosure)	開示される情報は、利用者が掲示された情報を理解するのに資する詳細を提供することで、掲示された情報の有用性を高める。
表示上の決定	情報の選択、情報の配置、情報の組織化に関する決定である。これら3つの決定は相互に関連する。どの報告書にするかの決定と、同一報告書内での決定の2段階。

2. 情報の選択 (8.9~8.35)

情報の選択に関する決定により、「どの情報」を財務諸表本体又はそれ以外の一般目的財務報告書に報告するかを定める。

① 財務諸表における情報の性質 (8.11~8.14)

財務諸表の本体は、利用者の情報ニーズ(第2章を参照)に基づく情報を提供する。主体の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに関する情報が代表例である。財務諸表以外の一般目的財務報告書は、以下のような追加的な情報を提供する。

- 主体の公共財政の持続可能性に関する情報
- 財務諸表の討議及び分析
- サービス業績情報

② 掲示又は開示対象として選択される情報 (8.15~8.24)

すべての一般目的財務報告書(財務諸表以外も含む)には、伝えられるべき重要なメッセージが存在するため、必ず「掲示」情報が存在する。

財務諸表の本体に「掲示」される項目は、報告主体の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フロー等の情報を提供する。財務諸表に「開示」される情報には、財務諸表の注記が含まれる。なお、「開示」される情報には、以下が含まれる可能性が高い。

- 適用される方針、掲示される情報の基礎

- 「揭示」情報を分解したもの
- 「揭示」情報ではないが、その一部を共有する項目

③ 情報の選択に適用される原則 (8. 25～8. 35)

どの情報を「揭示」又は「開示」するかを選択の決定にあたり、以下を検討する必要がある。

- 財務報告の目的（意思決定目的、説明責任目的）
- 情報に関する質的特性及び制約条件
- 経済事象及びその他の事象についての、その情報の必要性

3. 情報の配置 (8. 36～8. 44)

情報の配置に関する決定により、①どの報告書に配置するか、②報告書内のどこ（要素）に配置するかを定める。

情報を財務諸表に配置するか、それとも他の一般目的財務報告書に配置するかを決定するには3つの要因がある。

- 性質：比較可能性又は理解可能性を考慮した結果として、同じ報告書に載せるのが良いか否か
- 国・地域に固有：法律の要求等により、その国や地域特有の配置上の要求事項があるか否か
- 関連性：追加しようとする情報を、既存の報告書上の情報と結びつける必要があるか否か

4. 情報の組織化 (8. 45～8. 64)

情報の組織化では、①情報の「配列」、②情報の「グルーピング」、及び③情報の「順序」が検討される。

その際には、情報間の重要な関係（補強、類似性、目的の共有など）、情報は揭示対象か開示対象か、を検討する。

以 上