

**国際公会計基準審議会 (IPSASB)**  
**コンサルテーション・ペーパー「測定」の解説**

IPSASB テクニカル・アドバイザー 公認会計士 露谷竹生  
公認会計士 高橋宏延

**1. IPSASB の測定プロジェクト**

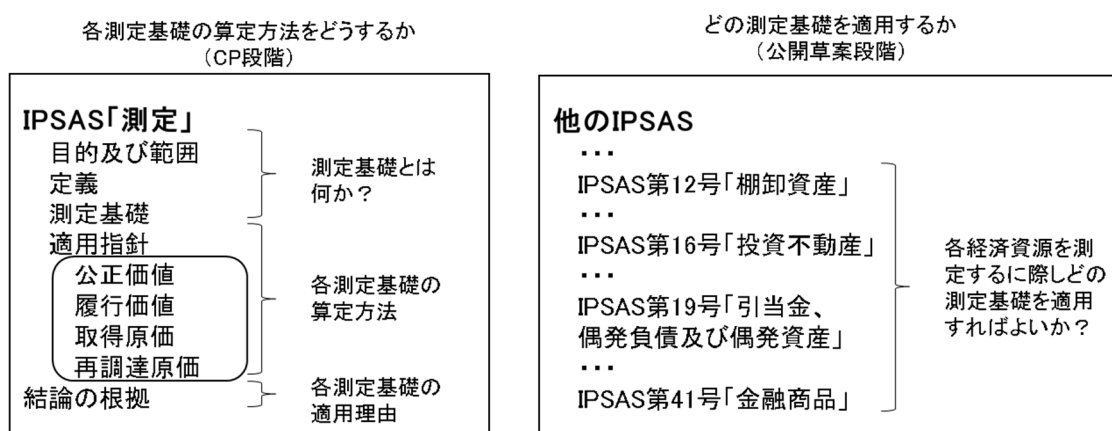
IPSASB は、2019 年 6 月までに国際公会計基準 (IPSAS) を第 1 号から第 42 号まで公表している。現行の各基準書には「測定」(会計処理の金額をいくらにするか)に関する規定が個々に定められているが、基準書間の整合性や、2014 年に公表された IPSASB の「概念フレームワーク」第 7 章「測定」との整合性は必ずしも確保されていない状態にある。IPSASB は 2017 年 3 月会議から測定に関する議論を本格的に開始した。最初の成果物として、2019 年 4 月にコンサルテーション・ペーパー「測定」(以下 CP「測定」という。)を公表し、公開草案で取り上げるべき論点について各国関係者の意見を募っている。コメントの期限は 2019 年 9 月 30 日である。

**2. CP の構成**

この CP「測定」には、IPSASB の新しい試みが随所に盛り込まれている。これまでの CP は、主要な論点について関係者の意見を募るものであったが、CP「測定」には、主要な論点を扱う本体部分に加えて、付属文書として公開草案「測定」の草稿が丸ごと掲載されており、関係者は最終的な IPSAS「測定」のイメージを具体的に想像しやすくなっている。

また、本体部分にも工夫を凝らしており、冒頭にプロジェクトの概要説明のセクションを設け、測定という概念的・抽象的になりがちな内容を、図表を多数掲載することによって視覚的に理解しやすくなるようにしている。

## 測定プロジェクトの概要



(出典：CP「測定」Diagram 1)

### 3. 当初測定時の測定基礎

測定基礎 (Measurement Basis) とは、資産及び負債の測定方法であり、例えば、取得原価、公正価値等を指す。

IPSAS の各基準書では様々な測定基礎の適用を定めているが、CP「測定」では、公開草案において、基準書全体に共通する四つの測定基礎 (公正価値、履行価値、取得原価、再調達原価) の定義と、それぞれの適用指針を定めることを提案している。他の測定基礎は、必要に応じて個々の基準書で定めることとなる。

#### 概念フレームワークと本 CP の測定基礎

	IPSASB の概念フレームワーク	本 CP
資産の 測定基礎	取得原価 (Historical Cost) 市場価値 (Market Value) 再調達原価 (Replacement Cost) 正味売却価格 (Net Selling Price) 使用価値 (Value in Use)	公正価値 (Fair Value) 取得原価 (Historical Cost) 再調達原価 (Replacement Cost)
負債の 測定基礎	取得原価 (Historical Cost) 履行原価 (Cost of Fulfilment) 市場価値 (Market Value) 解放原価 (Release Cost) 引受価格 (Assumption Price)	公正価値 (Fair Value) 取得原価 (Historical Cost) 履行価値 (Fulfillment Value)

公正価値は、IPSASB の概念フレームワークでは測定基礎として定められていないが、金融商品を扱う IPSAS 第 41 号などの個別の基準書では測定基礎として使用されている。

CP「測定」は、IFRS 第 13 号の定める公正価値を、IPSAS においても測定基礎として正式に認めることを提案している。その結果、概念フレームワークの測定基礎で公正価値に近い内容の「市場価値」概念との調整が必要となるが、それは概念フレームワークの改訂を扱う別プロジェクトの今後の課題として整理している。

取得原価（歴史的原価）については、現行の IPSAS 基準書に様々な記述があるので、それらを整理して IPSAS 全体に共通する適用指針としてまとめる予定である。

履行価値と再調達原価の二つの概念については、概念フレームワークの記述を元に、IPSAS 全体に共通する内容として適用指針案を起草している。

測定基礎の検討に当たり、IPSAS や国際財務報告基準 (IFRS) だけでなく、国際評価基準審議会 (IVSC) の公表している国際評価基準 (IVS) や、政府財政統計報告マニュアル (GFSM) などについても比較検討を行い、文言等の整合性を可能な範囲で図る予定である。

#### 4. 借入コスト

現行の IPSAS 第 5 号「借入コスト」は、借入コストを即時費用化する会計処理を原則としている。また、適格資産の取得、建設又は生産に直接起因する借入コストの資産化を代替的な処理として容認している。

この点、国際会計基準 (IAS) 第 23 号「借入コスト」は適格資産の借入コストの資産化を強制している点で、IPSAS と IFRS は異なっている。

CP「測定」では、借入コストの会計処理の選択肢をなくし、IAS 第 23 号とは反対に、費用処理に統一することを提案している。公的部門では特定の資産に紐づく借入金はまれであり、財源を区分することが困難であることをその理由としている。

#### 5. 取引コスト

CP「測定」は取引コストを、以下の定義案のように示し、関係者の意見を募っている。

取引コストとは、資産又は負債の取得、発行又は処分に直接起因する、主体が当該資産又は負債を取得、発行又は処分していなければ発生しなかったコストをいう。

また、取引コストの会計処理を、取引の開始時の取引コストと、取引からの撤退時の取引コストとに区分した上で、四つの測定基礎ごとに取引コストを算定に含めるのか除外するのかを共通ルールとして提案している。

測定基礎	測定目的	取引コストの発生時期	
		取引を開始	取引から撤退
公正価値	出口価格	除外	
履行価値	出口価格	除外	含む
取得原価	入口価格	含む	除外
再調達原価	入口価格	含む	除外

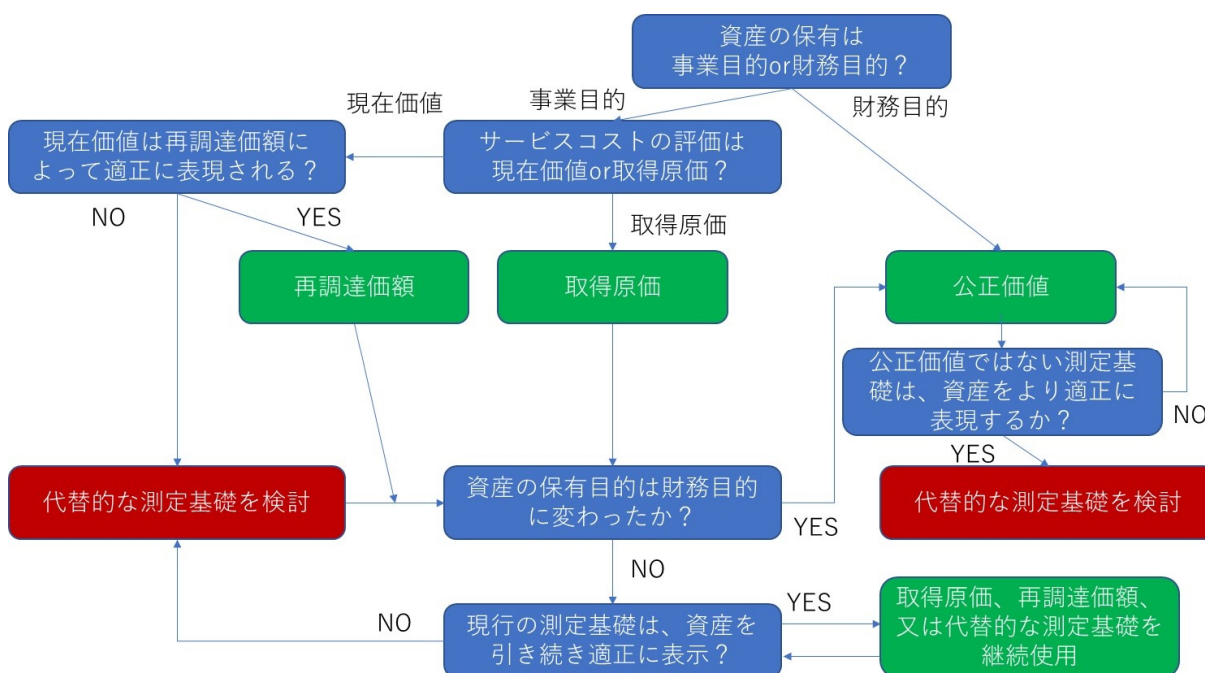
(出典：CP「測定」Table 1)

## 6. 事後測定時の測定基礎

事後測定とは、当初測定後の測定をいい、例えば固定資産の減損額を測定する場合の測定基礎について検討している。

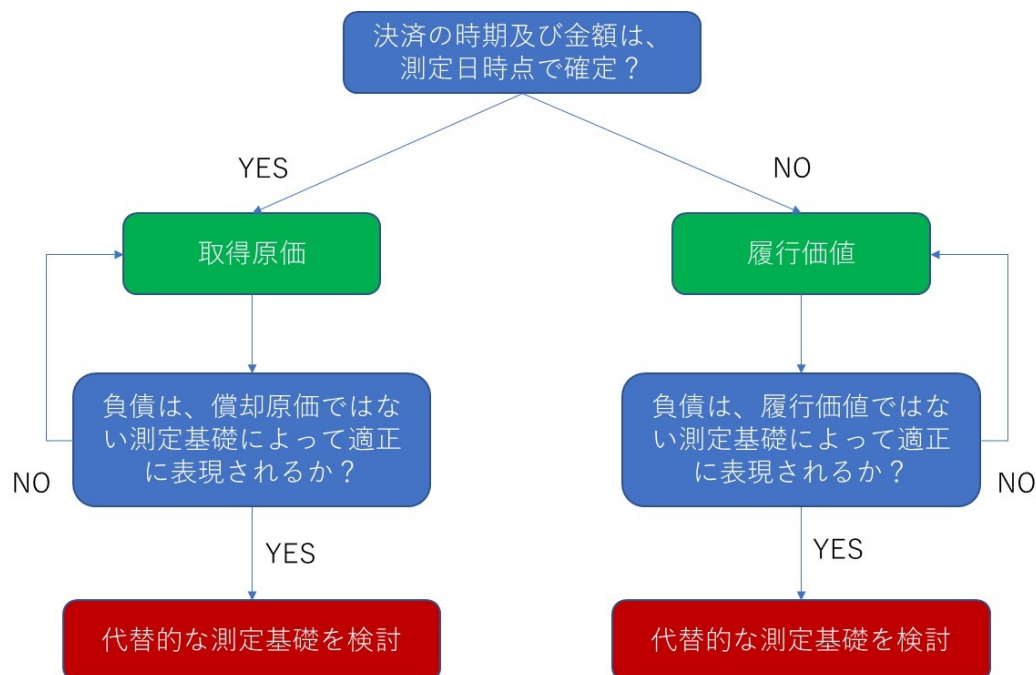
CP「測定」では、資産と負債それぞれについて、事後測定のフローチャート案を提案している。

### 資産の事後測定のフローチャート



(出典：CP「測定」Diagram 4.1)

## 負債の事後測定のプロフローチャート



本フローチャートは個別事象に対する測定基礎を決めるものではなく、今後の基準開発のための議論用整理図である。

資産の事後測定については、当該資産が財務能力目的で保有しているか、運営能力目的で保有しているかという点で分岐し、財務能力目的で保有する資産については原則として公正価値測定、運営能力目的で保有する資産については提供されるサービス原価が取得原価で測定されるのであれば取得原価で測定し、現在価値で測定されるのであれば再調達原価等で測定するというフローを提案している。

## 7. 今後について

CP「測定」に寄せられるコメントを検討し、2020年6月に公開草案「測定」を承認し、さらに2021年上半期中にIPSAS「測定」を承認する計画である。また、現行の基準書から共通する指針を一つのIPSAS「測定」に寄せ集めることによって、現行の基準書の修正が必要になるので、同時期に当該修正を扱う公開草案と最終文書を公表する予定である。

以上