

公開草案第 90 号「IPSAS 第 46 号「測定」の適用による IPSAS の修正」の解説

公会計委員会政府会計専門委員会委員長 公認会計士 高橋 宏延
公会計委員会政府会計専門委員会副委員長 公認会計士 仲 友佳子

本稿では、2024 年 8 月に国際公会計基準審議会（IPSASB）より公表された公開草案第 90 号「IPSAS 第 46 号「測定」の適用による IPSAS の修正」（以下「ED 第 90 号」という。）について解説する。

1. プロジェクトの経緯

IPSASB では、IPSAS 全体を通じて測定関連規定の一貫性を確保することを目的とする、「測定プロジェクト」が進行中である。このプロジェクトは大きく二つの段階（フェーズ）に分かれており、フェーズ 1 は、2023 年 5 月に概念フレームワーク第 7 章の改訂版¹ と IPSAS 第 46 号「測定」²（以下、IPSAS 第 46 号という。）の二つの文書を公表して完了した。

IPSAS 第 46 号は、IPSAS 全体に共通して使用される「測定基礎」を定めている。ただし、IPSAS 第 46 号が定めた測定基礎、とりわけ公的部門用に新しく定められた資産の測定基礎である「現在操業価値（Current Operational Value、以下「COV」という。）」は、IPSAS 第 46 号公表時点では、IPSAS 第 45 号「有形固定資産」にしか反映されておらず、他の各 IPSAS への COV の適用は、測定プロジェクトのフェーズ 2 の課題として切り分けられていた。

IPSASB は、各 IPSAS への COV の適用を検討するため、2023 年 3 月の会議から測定プロジェクトのフェーズ 2 を開始した。その後、約 1 年半にわたる検討を経て、2024 年 6 月会議で ED 第 90 号が承認され、2024 年 8 月に公表された。ED 第 90 号のコメント募集期限は、2024 年 11 月 29 日である。

2. 事後測定フレームワークと現在操業価値

ED 第 90 号を理解するために必要な、事後測定フレームワークと COV について概説する。

¹ 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会（IPSASB）概念フレームワークの 2023 年改訂の解説](#)

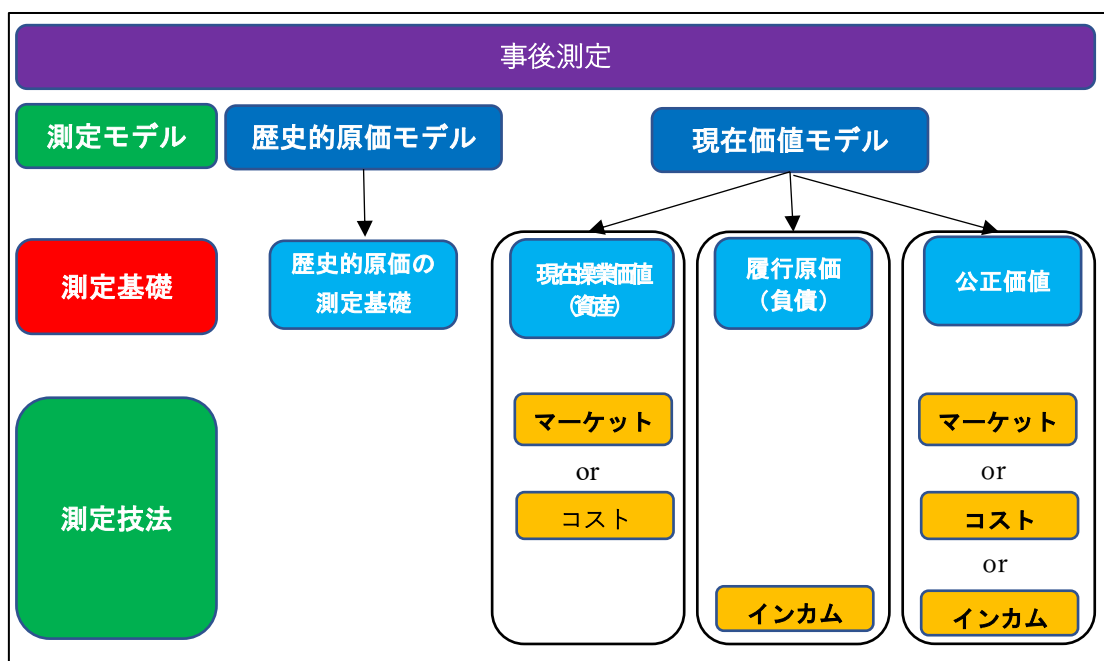
² 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会（IPSASB）IPSAS 第 46 号「測定」の解説](#)

IPSAS 第 46 号は、事後測定について、測定モデル、測定基礎、測定技法の 3 階層からなる事後測定フレームワークを定めている。

最上層の測定モデルには、歴史的原価モデルと現在価値モデル³の 2 種類がある。主体は、資産の種類（クラス）別に、どちらかのモデルを選択し、継続適用する。これは会計方針の選択であり、測定モデルの選択でもある。

ある資産のクラスの測定モデルとして、現在価値モデルを選択した場合は、その資産の保有目的によって、COV か公正価値のどちらかを「測定基礎」として適用する。測定基礎は、資産の保有目的が操業目的（非営利のサービス提供目的）の場合は COV を、財務目的（資金生成目的）の場合は公正価値を適用する。任意選択ではない。

IPSAS 第 46 号における事後測定フレームワークのイメージ図



各階層の定義

| | |
|-------|------------------------------------|
| 測定モデル | 財務諸表に含める資産及び負債を測定する広範なアプローチ |
| 測定基礎 | 選択した測定モデルの下で資産及び負債を測定するための特定のアプローチ |
| 測定技法 | 選択した測定基礎の下で資産又は負債の測定額を見積る技法 |

³ IPSAS 第 46 号において事後測定フレームワークが定められるまでは、それぞれ、原価モデル・再評価モデルとされていた。

資産の測定基礎の定義

| | |
|--------------|---|
| 歴史的原価 | 資産が取得、建設若しくは開発された時点における、資産を取得、建設若しくは開発するために付与される対価に取引コストを加算したもの |
| 現在操業価値 (COV) | 測定日における資産の残存サービス提供能力に対して主体が支払うであろう金額 |
| 公正価値 | 測定日時点で、市場参加者間の秩序ある取引において、資産を売却するために受け取るであろう価格 |

COV の特徴

- 定義の「主体が支払うであろう金額」は、最もコストのかからない当該資産の金額であると仮定する。
- 資産の残存サービス提供能力は、その資産の経過年数、機能、状態を考慮して判断する。
- 同一又は類似の資産を使用して、財・サービスの提供を継続すると仮定する。
- 資産の現在の使途に基づいて、財・サービスの提供を継続すると仮定する。病院建物は病院として、学校建物は学校として使うことを想定する。
- 資産の現在の所在地又は使用場所と同じ場所から、財・サービスの提供を継続すると仮定する。資産が不動産の場合には特に重要な仮定となる。
- 使用できる測定技法は、マーケット・アプローチと、コスト・アプローチの2種類で、インカム・アプローチは使用できない。

3. ED 第 90 号の構成

ED 第 90 号は、パート 1 からパート 4 の、四つのパートで構成されている。

パート 1 とパート 2 は、COV を各 IPSAS に適用する提案である。うちパート 1 は既存 IPSAS の測定基礎として COV を追加する提案であり、パート 2 は、非資金生成資産の減損基準において使用価値を COV に置き換える提案である。パート 1 とパート 2 は ED 第 90 号の中でも特に重要な提案であり、IPSASB は SMC (コメント募集事項) を設けて、関係者の意見を求めている。

パート 3 は、「会計上の見積り」の用語定義を IPSAS 第 3 号に追加する提案である。

パート 4 は、既存 IPSAS の開示規定で使用されている「経常的」「非経常的」の文言を

削除する提案である。

4. 現在操業価値の IPSAS への適用（パート1とパート2）

(1) 棚卸資産（IPSAS 第 12 号）

① 当初測定

現行の IPSAS 第 12 号からの変更は例外規定に関する変更であり、現行規定では公正価値のみを認めているが、ED 第 90 号では、資産の保有目的に応じて公正価値と COV のどちらかを選択することになる。

| | 現行(IPSAS 第 12 号) | ED 第 90 号 |
|----|--|--|
| 原則 | 原価(購入原価、加工費、及び棚卸資産が現在の場所と状態に至るまでに発生したその他のコストの全てを含める) | 同左(変更なし) |
| 例外 | 非交換取引を通じて取得する場合、その原価は取得日の 公正価値 で測定する。 | 非交換取引を通じて取得する場合、その原価は取得日の みなし原価 で測定する。 みなし原価の測定には、IPSAS 第 46 号を適用する。 (ED90 p.11 IPSAS 12.16) |

② 事後測定

現行の IPSAS 第 12 号からの変更は例外規定に対する変更であり、現行規定では原価と現時点の再調達価額のどちらか低い方で測定するが、ED 第 90 号では、原価と COV のどちらか低い方で測定することになる。

| | 現行 (IPSAS 第 12 号) | ED 第 90 号 |
|----|---|---|
| 原則 | 原価と正味実現可能価額のいずれか低い方 | 同左 (変更なし) |
| 例外 | 以下の目的で保有されている場合、原価と 現時点の再調達価額 のいずれか低い方で測定する。 <ul style="list-style-type: none"> 無償 (移転費用) 又は名目的対価による分配、又は 無償 (移転費用) 又は名目的対価で分配予定の財貨の製造過程にお | 以下の目的で保有されている場合、原価と 現在操業価値 のいずれか低い方で測定する。 <ul style="list-style-type: none"> 無償 (移転費用) 又は名目的対価による分配、 無償 (移転費用) 又は名目的対価で分配予定の財貨の製造過 |

| | | |
|--|------|---|
| | ける消費 | 程における消費、 <ul style="list-style-type: none"> 無償（移転費用）又は名目的な料金によるサービスの提供における消費 |
|--|------|---|

(2) 無形資産（IPSAS 第 31 号）

① 当初測定

現行の IPSAS 第 31 号からの変更は例外規定に関する変更であり、現行規定では公正価値のみを認めているが、ED 第 90 号では、資産の保有目的に応じて公正価値と COV のどちらかを選択することになる。

| | 現行（IPSAS 第 31 号） | ED 第 90 号 |
|----|-------------------------------------|---|
| 原則 | 取得原価で当初測定 | 同左（変更なし） |
| 例外 | 非交換取引を通じて取得する場合、その原価は取得日の公正価値で測定する。 | 非交換取引を通じて取得する場合、その原価は取得日のみなし原価で測定する。 みなし原価の測定には、IPSAS 第 46 号を適用する。 |

② 事後測定

現行の IPSAS 第 31 号からの変更は、再評価額の計算方法である。現行規定では再評価日の公正価値を元に計算するが、ED 第 90 号では資産の保有目的に応じて再評価日の公正価値又は COV のどちらかを基に計算することになる。

| | 現行（IPSAS 第 31 号） | ED 第 90 号 |
|----------|--|---|
| 歴史的原価モデル | 取得原価から償却累計額及び減損損失累計額を控除した額で測定する | 同左（変更なし） |
| 現在価値モデル | 再評価額で測定する。 ＝再評価日の公正価値から、再評価日後の償却累計額と減損損失累計額を控除した額 | 再評価額で測定する。 ＝再評価日の公正価値又は COV から、再評価日後の償却累計額と減損損失流刑額を控除した額 |

③ 反対意見

無形資産に COV を適用する ED 第 90 号の提案には、18 名のボードメンバーのうち 2 名が反対した。ED 第 90 号の巻末には彼らの反対意見（代替的見解）が掲載されている。

代替的見解によると、操業能力のために保有されている無形資産の再評価に対する「活発な市場」の条件が ED 第 90 号にはないことが主な反対理由である。彼らは、現行の IPSAS 第 31 号は、無形資産に活発な市場が存在する場合にのみ、公正価値の再評価を認めていると主張している。ED 第 90 号は操業能力目的で保有する無形資産について、活発な市場が存在しなくても、コスト・アプローチの測定技法を用いて COV で再評価することを認めている。その結果、現行規定では資産計上されない研究費などの項目が自己創設無形資産として資産計上される可能性があるとして述べている。

また、COV 関連の規定は主に有形資産向けに開発されたので、無形資産に適用すると意図しない困難が生じるおそれがある点や、IASB が現在、民間企業の無形資産に関する会計基準の包括的な見直しを行っている点も挙げており、彼らは無形資産に対する COV の適用はいったん凍結し、IASB のプロジェクトの完了を待つべきであると主張している。

(3) 非資金生成資産の減損（IPSAS 第 21 号）

① 現行規定

非資金生成資産の減損損失は、資金の回収可能サービス価額が帳簿価額を下回った場合にのみ計上する。減損損失は、資産の帳簿価額から回収可能サービス価額を差し引いて算定する。

$$\text{非資金生成資産の減損損失} = \text{帳簿価額} - \boxed{\text{回収可能サービス価額}}$$

回収可能サービス価額は、非資金生成資産の次の価値のどちらか高い方をいう。

- 売却コスト控除後の公正価値
- **使用価値**

使用価値は、資産の残存サービス提供能力の現在価値であり、次の 3 種類のアプローチのどれかを選択して算定する。

- 減価償却後再調達原価アプローチ
- 回復原価アプローチ
- サービス構成単位アプローチ

② ED 第 90 号の提案

ED 第 90 号は、回収可能サービス価額の算定に使われる「使用価値」を COV に置き換

えることを提案している。使用価値算定の3種類のアプローチに関する規定も削除される。その結果、回収可能サービス価額は、非資金生成資産の次の価値のどちらか高い方になる。

- 売却コスト控除後の公正価値
- COV

5. 会計上の見積りの定義（パート3）

ED 第 90 号は、「会計上の見積り」の定義を IPSAS 第 3 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に導入することを提案している。この修正によって、会計方針の変更と、会計上の見積りの変更の違いが明確になることを意図している。

会計上の見積りとは、測定の不確実性に晒されている財務諸表上の貨幣金額をいう。

ED 第 90 号のパート 3 は、IASB が 2021 年 2 月に公表した「会計上の見積りの定義」（IAS 第 8 号の修正）に含まれた IAS 第 8 号「財務諸表の作成の基礎」（旧称「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」）に基づいている。ただし、IAS 第 8 号が使用している「評価技法」の用語は IPSAS 第 46 号で使用している「測定技法」に変更し、IPSAS 第 46 号との整合性を確保している。

6. 現在価値測定の開示（パート4）

IPSASB は、現在価値測定の開示規定を IPSAS 第 46 号に一括して記載するべきか、それとも個々の IPSAS に開示規定を定めるかを議論した結果、個々の IPSAS に定めることを決定している。

IPSAS 第 46 号では、一部の IPSAS（第 16 号、第 27 号、第 30 号、第 34 号、第 38 号）の開示規定に「経常的」「非経常的」の用語を記載したが、ED 第 90 号は、IPSAS 全体にわたる現在価値測定開示用語の一貫性を高めるために、削除することを提案している。

7. 我が国の政府会計

現状、国、地方公会計、独立行政法人等のいずれにおいても、IPSAS 第 46 号の定める COV の測定基礎は採用されていないため、ED 第 90 号による直接的な影響はないが、IPSAS 第 46 号によって生じた日本の政府会計基準における有形固定資産の評価基準と IPSAS との相違は、ED 第 90 号によってさらに棚卸資産や無形資産にも拡大することになる。

また、独立行政法人等の減損基準は IPSAS 第 21 号を参考に開発されたため、「使用価値」が使われている。ED 第 90 号では使用価値の代わりに COV を導入することが提案されており、この点も新たな相違点となり得る。

以 上