

国際公会計基準審議会（IPSASB）

「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専門委員長 公認会計士 仲 友佳子

公会計委員会政府会計専門委員会副専門委員長 公認会計士 安池 威志

本稿では、2025 年 8 月に国際公会計基準審議会（IPSASB）より公表された「IPSAS 第 46 号「測定」の適用による IPSAS の修正」（以下「本文書」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」を行ってきた。このプロジェクトは大きく 2 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 2 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 号の公表時点では、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、2024 年 8 月会議に公開草案第 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。）を公表した。ED 第 90 号に関係者から寄せられたコメントの検討を 2025 年 3 月と 6 月の会議で行い、2025 年 6 月会議で本文書を承認、2025 年 8 月に公表した。

本文書の発効日は、2028 年 1 月 1 日以降に開始する事業年度である。（早期適用可）

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](#)

2. 事後測定フレームワークと現在操業価値 (COV)

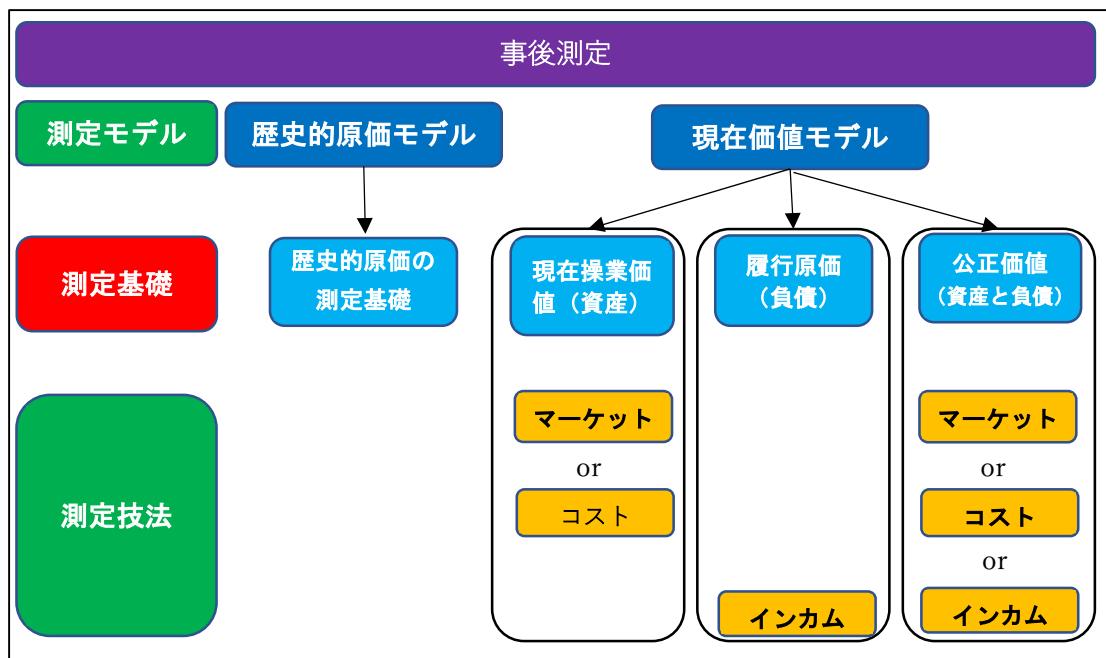
本文書を理解するために必要な、事後測定フレームワークと COV について概説する。

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	資産及び負債を財務諸表に含めるために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

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受け取るであろう価格

現在操業価値の特徴

- 用語定義の「主体が支払うであろう金額」は、最もコストのかからない金額を意味する。
- 現在使用している資産と、同一又は類似の資産を想定する。
- 資産の所在地は現在と同じ場所である。資産が不動産の場合には特に重要な仮定となる。
- 資産の用途は現在と同じで、財・サービスの提供を継続する。病院はそのまま病院として、学校はそのまま学校として使うことを想定する。
- 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. 本文書の構成

本文書は、パート1からパート4の、4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に適用する修正である。うちパート1は既存IPSASの測定基礎としてCOVを追加する修正であり、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に置き換える修正である。パート1とパート2は本文書の中でも特に重要である。

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

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」の文言を削除する修正である。

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

棚卸資産の当初測定は、原則として、原価（取得原価）で行う。

例外として、棚卸資産が非交換取引を通じて取得される場合、その原価は取得日のみなし原価で測定する。みなし原価は IPSAS 第 46 号で定めており、資産の保有目的が操業目的の場合は COV を適用し、財務目的の場合は公正価値を適用する。

現行の IPSAS 第 12 号からの変更点は、上記の例外規定に関する変更である。現行規定ではみなし原価として公正価値のみを認めているが、本文書の修正では、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。

② 事後測定

棚卸資産の事後測定は、原則として、原価と正味実現可能価額のいずれか低い方で行う。

例外として、棚卸資産が以下の目的で保有されている場合は、原価と COV のどちらか低い方で行う。

- 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程における消費、
- 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

現行の IPSAS 第 12 号からの変更点は上記の例外規定に対する変更である。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、本文書の修正では、原価と COV のどちらか低い方で測定することになる。

(2) 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。

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

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 本文書による修正

本文書によって、回収可能サービス価額の算定に使われる「使用価値」が COV に置き換わる。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）

本文書は、「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」の用語定義に追加する。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。

本文書のパート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、それらの用語は重複して使用されているので、本文書では削除している。

7. ED 第 90 号からの修正点（無形資産）

ED 第 90 号では、パート 1 で IPSAS 第 31 号「無形資産」にも COV を適用することを提案していた。ED 第 90 号には、この論点について一部メンバーの反対意見（代替的見解）が掲載されていた。

ED 第 90 号に寄せられた関係者のコメントは、賛否両論に分かれていた。ED 第 90 号の IPSAS 第 31 号に関する提案に懸念を示すコメントが多く、代替的見解に賛同する内容もみられた。関係者が示した懸念を考慮し、IPSASB は、IPSAS 第 31 号については今回の修正の対象から除外し、将来実施する IPSAS 第 31 号の範囲を限定した見直しプロジェクトにおいて扱うべきであると決定した。この結果、IPSAS 第 31 号に関する修正セクションは、本文書では削除されている。

8. 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、本文書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、本文書によってさらに棚卸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。本文書では使用価値の代わりに COV を使うことになったので、この点も新たな相違点となり得る。

以上