
プロジェクト ASAF 対応項目 測定

本資料の目的

1. 第 1 回 ASAF 対応専門委員会では、「測定」について、IASB ボード会議（2013 年 4 月）資料ベースでご審議いただいた。
2. 本資料は、2013 年 7 月 18 日に IASB から公表されたディスカッション・ペーパー『財務報告に関する概念フレームワーク』の見直し（以下「DP」という。）での実際の提案について情報提供することを目的とする。

IASB の現行概念 FW における定め

3. 現行の概念 FW は 4 つの測定基礎（取得原価、現在原価、実現可能（決済）価額、現在価値）を示しているが、それらをどのような場合に使用すべきか示していない。

DP における提案の概要

4. DP の測定の章では、主に次の事項について記載されている。（6.3 項）
 - (1) 財務報告の目的及び有用な財務情報の質的特性が、測定に与える影響（6.6 項から 6.36 項）
 - (2) 次の 3 つの測定区分に関する説明
 - ① 原価ベースの測定
 - ② 現在市場価格（公正価値を含む）
 - ③ 他のキャッシュ・フロー・ベースの測定
 - (3) 適切な測定を識別する方法
 - (4) 他のキャッシュ・フロー・ベースの測定に関する詳細な説明

財務報告の目的及び有用な財務情報の質的特性が、測定に与える影響

5. DP では、次の事項について、IASB の予備的な見解として示されている。（6.35 項）
 - (1) 測定の目的について、「企業の資源、企業に対する請求権、及び資源と請求権の変動に関して、並びに企業の経営者及び統治機関が企業の資源を使用する責任をど

れだけ効率的かつ効果的に果たしたのかに関して、目的適合性のある情報の忠実な表現に寄与することである。」とする。(6.7 項参照)

- (2) 資産及び負債についての単一の測定基礎は、財務諸表利用者にとって最も目的適合性の高い情報を提供しない場合がある。(6.14 項参照)
- (3) 特定の項目について使用すべき測定を選択する際に、IASB は、当該測定が財政状態計算書と純損益及び OCI を表示する計算書の両方においてどのような情報を生み出すのかを考慮すべきである。(6.15 項参照)
- (4) 特定の測定の目的適合性は、投資者、債権者及び他の融資者が、その種類の資産又は負債がどのように将来キャッシュ・フローに寄与するのかをどのように評価する可能性が高いのかに応じて決まる。したがって、測定の選択は、次のいずれかによって決められうる。(6.17 項参照)
 - ① 資産について、当該資産が将来キャッシュ・フローに寄与する方法
 - ② 負債について、企業が当該負債を決済又は履行する方法
- (5) 使用する測定の数、目的適合性のある情報を提供するために必要かつ最小限とすべきである。不必要な測定の変更は避けるべきであり、必要な測定の変更は説明されるべきである。(6.24 項参照)
- (6) 財務諸表利用者にとっての特定の測定の便益は、コストを正当化するのに十分なものであることが必要である。(6.33 項参照)

測定区分

6. DP では、測定のあり方について、次の 3 つに区分の上、説明されている。(6.37 項)
- (1) 原価ベースの測定（例：償却原価、減価償却累計額控除後の原価）
 - (2) 公正価値を含めた現在市場価格（例：公正価値、入口価格、売却費用控除後の公正価値）
 - (3) キャッシュ・フロー・ベースの測定（現在価格の見積りを除く）（本ペーパー 第 16 項から第 18 項参照）

適切な測定の識別

7. DP では、次のそれぞれについて、適切な測定の識別方法に関するガイダンスが示されている。(6.55 項)
- (1) 当初測定

(2) 資産の事後測定

(3) 負債の事後測定

(資産の当初測定)

8. 資産及び負債は、次の結果、当初認識され得る。(6.60 項)

取引の性質	説 明
価値が等しい項目との交換	通常、当初測定は重要な議論にならない。多くの場合、事後測定の測定基礎と同じになる。(6.63 項参照)
価値が異なる項目との交換	例えば、取得した資産や発生した負債を公正価値で測定し、不等価部分を性質に応じて処理することが可能かもしれない。また、資本性金融商品を発行する場合、受入資産の公正価値等でこれを測定することも可能かもしれない。(6.67 項参照)
非交換取引	無条件の贈与や訴訟等の結果、交換取引によらず、資産や負債が認識されることがある。こうした場合、当該資産や負債について、ゼロで測定する可能性もあるが、事後測定と同じ測定基礎で当初測定を行うことも可能である。(6.68 項、6.69 項参照)
自家建設	例えば、自家建設された資産の事後測定における測定基礎と整合的に、当初測定を行うことが可能かもしれない。(6.71 項参照)

(資産の事後測定)

9. 特定の資産に使用する測定は、それがどのように将来キャッシュ・フローに寄与するのかに応じて決めるべきであるとされている。資産が将来キャッシュ・フローに寄与する 4 つの一般的な方法は、次のとおりである。(6.74 項)

将来キャッシュ・フローに寄与する方法	説 明
収益を生み出すために事業活動において使用する ¹	通常、原価ベースの測定が目的適合的で理解可能な損益につながる。但し、歴史的な原価に基づく測定には、幾つかの批判もある。(6.79 項、6.82 項参照)

¹ 棚卸資産は、「収益を生み出すために事業活動において使用する」資産に分類された上で説明されている。

将来キャッシュ・フローに寄与する方法	説 明
売却する ²	現在の出口価格が最も目的適合性が高く、また、測定に掛かるコストも正当化されるであろう。(6.83 項参照)
条件に従った回収のために保有する	実効利回りと回収可能性によって、大きく影響を受ける。但し、デリバティブ金融商品等については、現在市場価格が最も有用な情報を提供する可能性が高い。(6.87 項、6.89 項参照)
使用する権利について他者に請求する	少額の使用权請求項目の大きなグループについては、原価ベースの情報がより目的適合性の高い情報を提供する可能性が高いが、現在の市場価格に関する情報の有用性は企業が保有する商品の重要性が大きい程、高まる可能性が高い。(6.95 項参照)

10. 資産が最終的にキャッシュ・フローに寄与する方法は、不確実であることが多い。これを選択する方法として、次のものがある。(6.75 項)
- (1) 資産の価値が、どのように実現される可能性が高いのかに基づいて測定する。これは、現在の活動（事業モデル）、計画、戦略、宣言された意図、過去の慣行により示される。
- (2) 最も収益性の高い寄与の方法に基づいて測定する。
11. 資産が将来キャッシュ・フローにどのように寄与するのかに関する不確実性に対処する方法としては他に、資産について複数の測定値を提供することが考えられる。(6.76 項)
- (1) 基本財務諸表において一方の測定値を使用し、別の測定値を財務諸表注記で開示する。
- (2) 一方の測定値を財政状態計算書で使用し、別の測定値を純損益に認識する金額を決定するために使用する（この 2 つの測定値の間の差額は OCI に表示する）。

（負債の事後測定）

12. 負債についての適切な測定を識別するにあたっては、負債の性質及び決済される方法が重要である。負債は、明示された条件があるもの、及び、明示された条件がないものに区分される。(6.97 項、6.98 項)

² 投資不動産は、「売却する」資産に分類された上で説明されている。

13. 明示された条件がない負債（例えば、不法行為又は法令違反から生じるもの）については、キャッシュ・フロー・ベースの測定が唯一の可能な選択肢であるかもしれない。（6.99 項）
14. 明示された条件はあるが決済金額が非常に不確実で未だ決定されていない負債（例えば、保険契約、退職後給付など）については、キャッシュ・フロー・ベースの測定が、最も目的適合性の高い情報を提供するかもしれない。（6.100 項）
15. 明示された条件のある負債は、契約、法令又は規則から生じるものであり、そこに決済金額又は決済金額の決定方法のいずれかが記述されている。企業が明示された条件のある負債を決済する可能性のある方法として、次の3つがある。（6.101 項）

決済する方法	説 明
明示された条件に従った現金の支払又は他の資産の引渡し	通常、原価ベースの測定が最も目的適合性の高い情報を提供するだろう。しかし、これには反論もある。（6.103 項参照）
義務を他者に移転した際に債権者により解放されること	現在の市場価格又は現在の市場価格に取引費用を加えたものが最も目的適合的な測定であろう。（6.107 項参照）
サービスの履行又はサービス履行のための他者への支払	原価ベースの測定が適切な測定である可能性が高い。しかし、サービスを履行するために他者に支払いを行う場合、現在の市場価格も目的適合性の高い情報である可能性がある。（6.108、6.109 項参照）

キャッシュ・フロー・ベースの測定（現在価格の見積りを除く）

16. キャッシュ・フロー・ベースの測定（現在価格の見積りを除く）は、現在、取引価格が利用可能でない場合や、価格の見積りが実行可能でないか又は最も目的適合性の高い情報を提供するとは考えられない場合の、資産及び負債の測定に使用されている。キャッシュ・フロー・ベースの測定は、特定の資産又は負債に適合するように特別設計とすることができるので、新基準や特定資産又は負債において新たな測定を作り出すことも可能かもしれない。（6.110 項）
17. 定義上、すべてのキャッシュ・フロー・ベースの測定はキャッシュ・フローの金額の見積りから始まる。その際、考慮される可能性のある他の要因として、次のものが挙げられている。（6.112 項）

考慮される可能性のある要因	説 明
当該キャッシュ・フローに固有	（CU10：10%、CU50：60%、CU80：30%）のシナリ

考慮される可能性のある要因	説 明
の不確実性から生じるキャッシュ・フローの金額及び時期の考え得る変動に関する予想	オの最も確からしいキャッシュ・フローは CU50 であるが、通常、確実なキャッシュ・フローCU50 と同じように評価されないだろう。(6. 113 項参照)
貨幣の時間価値	明日に受け取る CU1,000 と 10 年後に受け取る 1,000 とでは同じように評価されないだろう。(6. 114 項参照)
当該キャッシュ・フローに固有の不確実性の負担に対する価格	(CU0 : 50%、CU200 : 50%) のシナリオと (CU99 : 50%、CU101 : 50%) のシナリオとで、追加的な不確実性を負担する価格があるため、支払額は異なるであろう。(6. 115 項参照)
流動性不足など、市場参加者が考慮に入れるであろう他の要因	流動性等は、識別が困難で計量化が困難である可能性があるため、測定に当該要素を含めることは目的適合的な情報の提供につながらない可能性がある。(6. 117 項参照)
負債については、当該負債に係る不履行リスク（自己の信用リスクを含む）	負債の測定に関して、信用リスクの変動について見直しを行う場合、支払いの金額及び時期が異なる負債を識別することに役立つが、負債のパラドクスの問題がある。(6. 129 項参照)

18. キャッシュ・フロー・ベースの測定について、重要な質問は、次の通り。(6. 118 項参照)

- (1) 上記のうち、どの要因について考慮すべきか
- (2) 市場の観点と企業の観点のどちらを反映すべきか（市場情報の利用可能性と目的適合性の観点）
- (3) 資産又は負債について、各報告日毎に再測定されるべきか、又は、契機となる事象が生じた時にのみ再測定すべきか
- (4) 再測定をする場合、どの要因をアップデートして、どの要因を一定に保つべきか

ディスカッション・ポイント

- 資産の事後測定について、資産が将来キャッシュ・フローに寄与する方

法に着目して、4つの方法（本ペーパー第9項参照）によって最も適切な測定のあり方を説明する方法についてご意見はあるか。

- 資産が最終的にキャッシュ・フローに寄与する方法を選択する方法（本ペーパー第10項参照）や資産について複数の測定値を提供する方法（本ペーパー第11項参照）についてご意見はあるか。
- 負債の事後測定について、明示された条件がある負債とない負債に分類して説明する方法についてご意見はあるか。また、明示した条件がある負債について、決済する方法に着目して、3つの方法（本ペーパー第15項参照）によって最も適切な測定のあり方を説明する方法についてご意見はあるか。

以 上

コメント提出者への質問

質問 11

財務報告の目的及び有用な財務情報の質的特性が測定にどのように影響を与えるのかを 6.6 項から 6.35 項で論じている。IASB の予備的見解は次のとおりである。

- (a) 測定の目的は、企業の資源、企業に対する請求権及び資源と請求権の変動に関して、並びに企業の経営者及び統治機関が企業の資源を使用する責任をどれだけ効果的かつ効果的に果たしたのかに関して、目的適合性のある情報の忠実な表現に寄与することである。
- (b) 資産及び負債についての単一の測定基礎は、財務諸表利用者にとって最も目的適合性の高い情報を提供しない場合がある。
- (c) 特定の項目について使用すべき測定を選択する際に、IASB は、当該測定が財政状態計算書と純損益及び OCI を表示する計算書の両方においてどのような情報を生み出すのかを考慮すべきである。
- (d) 特定の測定の目的適合性は、投資者、債権者及び他の融資者が、その種類の資産又は負債がどのように将来キャッシュ・フローに寄与するのかをどのように評価する可能性が高いのかに応じて決まる。したがって、測定の選択は、
 - (i) 個々の資産について、当該資産がどのように将来キャッシュ・フローに寄与するのかに応じて決めるべきである。
 - (ii) 個々の負債について、企業が当該負債をどのように決済又は履行するのかに応じて決めるべきである。
- (e) 使用する異なる測定の数、目的適合性のある情報を提供するために必要な最小の数とすべきである。不必要な測定の変更は避けるべきであり、必要な測定の変更は説明すべきである。
- (f) 特定の測定の財務諸表利用者にとっての便益は、コストを正当化するのに十分なものである必要がある。

これらの予備的見解に同意するか。同意又は反対の理由は何か。

反対である場合、資産又は負債の測定方法の決定についてどのような代替的なアプローチを支持するか。

質問 12

質問 11 で示した IASB の予備的見解は、6.73 項から 6.96 項で論じたように、資産の事後測定に対する含意がある。IASB の予備的見解は次のとおりである。

- (a) 資産が、使用を通じて将来キャッシュ・フローに間接的に寄与するか又は他の資産との組合せで使用されてキャッシュ・フローを生み出す場合には、原価ベースの測定は、通常、現在市場価格よりも目的適合性と理解可能性の高い情報を提供する。
- (b) 資産が売却されることにより将来キャッシュ・フローに直接寄与する場合には、現在出口価格が目的適合的である可能性が高い。
- (c) 金融資産の契約上のキャッシュ・フローの変動可能性が小さくなく、回収のために保有されている場合には、原価ベースの測定が目的適合性のある情報を提供する可能性が高い。
- (d) 企業が資産の使用に対して料金を課す場合には、当該資産の特定の測定値の目的適合性は、個々の資産の企業に対する重要度に応じて決まる。

これらの予備的見解及びこれらの各項におけるガイダンス案に同意するか。同意又は反対の理由は何か。

反対である場合、どのような代替的なアプローチを支持するのかを記述のこと。

質問 13

負債の事後測定に関する IASB の予備的見解の含意を 6.97 項から 6.109 項で論じている。IASB の予備的見解は次のとおりである。

- (a) キャッシュ・フロー・ベースの測定は、明示された条件のない負債については唯一の実行可能な測定である可能性が高い。
- (b) 原価ベースの測定は、通常、次のものに関して最も目的適合性のある情報を提供する。
 - (i) 条件に従って決済される負債
 - (ii) サービスに関する契約上の義務（履行義務）

(c) 現在市場価格は、移転されるであろう負債に関して最も目的適合性の高い情報を提供する可能性が高い。

これらの予備的見解及びこれらの各項におけるガイダンス案に同意するか。同意又は反対の理由は何か。

反対である場合、どのような代替的なアプローチを支持するのか。

質問 14

6.19 項では、一部の金融資産及び金融負債（例えば、デリバティブ）については、当該資産が将来キャッシュ・フローに寄与する方法、又は当該負債が決済若しくは履行される方法を測定的基础とすることが、将来キャッシュ・フローに関する見通しを評価する際に有用な情報を提供しない場合があるという IASB の予備的見解を述べている。例えば、回収のために保有されている金融資産又は条件に従って決済される金融負債に関する原価ベースの情報は、次のいずれかの場合には、将来キャッシュ・フローの見通しを評価する際に有用な情報を提供しない。

- (a) 最終的なキャッシュ・フローが当初の原価に密接に関連しない場合
- (b) 契約上のキャッシュ・フローの著しい変動可能性が、こうした金融資産又は金融負債の存続期間にわたる金利支払を単純に配分する原価ベースの測定技法が機能しないことを意味している場合
- (c) 市場要因の変動が当該資産又は負債の価値に不均衡な影響を有している（すなわち、当該資産又は負債に高いレバレッジが掛かっている）場合

この予備的見解に同意するか。同意又は反対の理由は何か。

質問 15

このセクションにおける測定の議論に関して他に何かコメントがあるか。

以 上