

会計基準アドバイザー・フォーラム会議

概念フレームワーク

2015 年 3 月

測定基礎の識別、記述及び分類

企業会計基準委員会

要 約

1. IASB スタッフの要請を受けて、ASBJ は、測定基礎の識別、記述及び区分に関する IASB の暫定決定に関する予備的見解を提供している。
2. 「概念フレームワーク」の目的を踏まえると、ASBJ は、測定の章は、IASB が一般目的財務報告の目的を満たすことになる負債及び資産の目的適合性のある測定基礎を選択することを支援するように設計されるべきと考えている。
3. したがって、ASBJ は、2 分類（すなわち、測定基礎を歴史的原価と現在価額に分類）は不十分と考えている。その代わりに、ASBJ は、「概念フレームワーク」が、以下に基づいて測定基礎を分類することを提案している。
 - (a) 測定におけるインプットを更新するかどうか
 - (b) 資産又は負債を測定する際に、市場参加者の仮定と企業固有の仮定のいずれによるか
4. ASBJ は、当該分類は、入口価値と出口価値との区分（ASBJ の考えではこれは不要である）に基づいて測定基礎を分類していないことを除いては、IASB の再審議の過程の中で IASB スタッフが試みた分類とおおむね整合的と考えている。
5. 測定におけるインプットを更新するかどうか、更新する場合、どのように行うかに関して、ASBJ は、測定基礎を以下に基づいて分類することを提案している。
 - (a) 完全に更新されたインプットに基づく測定値
 - (b) 部分的に更新されたインプットに基づく測定値
 - (c) 当初から固定されたインプットに基づく測定値
6. 上述の分類を踏まえ、ASBJ は、IASB が基準設定プロセスにおいて目的適合性のある測定基礎を決定する際に以下の事項を考慮するための取決めを設けることを提案している。
 - (a) 3 区分（すなわち、完全に更新されたインプットに基づく測定値、部分的に更新されたインプットに基づく測定値、当初から固定されたインプットに基づく測定値）のいずれかに分類される測定基礎を、企業の財政状態と財務業績の報告の目的の双方のための測定基礎として使用する理由
 - (b) 「部分的に更新されたインプットに基づく測定値」という区分に分類される測定

基礎を選択する場合には、インプットの一部のみを更新することが目的適合性があると考えられる理由

(c) 企業の財政状態の報告の観点と財務業績の報告の観点から異なる測定基礎を選択する場合、その理由

(d) 測定基礎は、市場参加者の仮定と企業固有の仮定のどちらに基づいたものか

7. また、ASBJ は、IASB が基準設定プロセスにおいて「現在市場測定値」（すなわち、公正価値を基礎とした測定。本ペーパーの第 41 項参照）を適切に選択するのを支援することになる原則を設けることを提案している。詳細については、「会計基準の設定における『企業の事業活動の性質』の役割」と題したペーパー（企業が行う事業活動の性質を踏まえ「現在市場測定値」を使用すべき状況を説明している。）を参照していただきたい。
8. 測定基礎の識別及び記述に関して、ASBJ は、さまざまな代替的アプローチがあると考えており、広範に記載するアプローチの利点と欠点（これには、異なる測定基礎の性質の理解を促進することの便益と「概念フレームワーク」が長々とした文書となることの帰結が含まれる）を認識している。上述の目的を満たすことを踏まえ、ASBJ は、「概念フレームワーク」は測定基礎に関する議論をハイレベルなものにすべきであり、詳細（各測定基礎の長所と短所を含む。）について論じるべきではないと提案している。

I. 序 文

1. 本ペーパーは、会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) の 2015 年 3 月会議での議論を促進するために ASBJ が作成したものである。本ペーパーは、公開草案 (「ED」) に向けた「財務報告に関する概念フレームワーク」(以下「概念フレームワーク」) の見直しのプロジェクトに関する IASB の暫定決定に対する ASBJ の予備的な分析及び見解を説明しており、特に、測定基礎の識別、記述及び分類に関する領域に焦点を当てている。
2. 本ペーパーに記載している見解は ASBJ の予備的な見解であり、将来の審議において変更される可能性がある。

II. 背 景

現行の概念フレームワーク

3. IASB の現行の「概念フレームワーク」は、測定とは、貸借対照表及び損益計算書で認識され計上されるべき財務諸表の構成要素の金額を決定するプロセスであると述べている¹。また、「概念フレームワーク」では、財務諸表においては、いくつかの異なる測定基礎が、異なる程度で、また、種々の組合せによって使用されており、以下のものがあると説明している²。
 - (a) 歴史的原価
 - (b) 現在原価
 - (c) 実現可能 (決済) 価額
 - (d) 現在価値
4. なお、現行の「概念フレームワーク」では、それらを特定の区分には分類していない。
5. 他の会計基準設定主体は、測定基礎を異なる方法で識別している。例えば、ASBJ の討議資料「財務会計の概念フレームワーク」では、異なる測定基礎を、関連性のある財務諸表の構成要素 (資産、負債、収益及び費用) ごとに識別しており、したがって、測定基礎の総数は多くなっている (23 個)。FASB の財務会計概念書第 5 号「営利企業の財務諸表における認識及び測定」では、資産 (及び負債) について以下の 5 つの異

¹ 「概念フレームワーク」の 4.54 項参照。

² 「概念フレームワーク」の 4.55 項参照。

なる測定属性が現在の実務で使用されていると説明している³。

- (a) 歴史的原価（歴史的収入）
- (b) 現在原価
- (c) 現在市場価値
- (d) 正味実現可能（決済）価額
- (e) 将来キャッシュ・フローの現在（又は割引後）価値

DP における IASB の予備的見解

6. 2013 年 7 月に、IASB は、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「IASB の DP」）を公表した（コメント期間は 2014 年 1 月に終了）。IASB の DP では、特に、測定基礎を以下の 3 区分にグループ分けするという IASB の予備的見解を示した。

- (a) 原価を基礎とした測定
- (b) 現在市場価格（公正価値を含む）
- (c) 他のキャッシュ・フローを基礎とした測定

7. これに関係して、IASB の DP では、現行の IFRS で使用されている測定の一部は、現在市場価格でも原価ベースでもないが、将来キャッシュ・フローの見積りを基礎としていると説明していた⁴。

IASB の再審議

8. 2014 年 3 月以降、IASB は、測定を含めて、「概念フレームワーク」に関する審議を継続している。2014 年 7 月の会議の中で、IASB は、ED では別個の測定目的を定義すべきではないが、測定が財務報告の全体的な目的にどのように寄与するについて、以下のように記述することを暫定的に決定した。

測定とは、企業の資源、企業に対する請求権、並びに、当該資源及び請求権の変動に関する情報を貨幣的に定量化するプロセスである。こうした情報は、利用者が将来キ

³ 2015 年 2 月のボード会議で、FASB は、以下の一般的な方法の区分を、概念書の測定章案で論じるべきであると決定した。

- (a) 企業が参加した取引における価格
- (b) 観察されるか又は企業が見積った現在価格
- (c) 市場価格の見積り以外の将来キャッシュ・フローの見積り（割引後又は割引前）
- (d) 帳簿価額へのその他の修正：発生計上、規則的修正、減損に係る引当金

⁴ DP の 6.51 項参照

キャッシュ・フローについての企業の見通しを評価し、企業の資源に対する経営者の受託責任を評価するのに役立つ。

9. 同じ会議の中で、IASB は以下の事項も暫定的に決定した。

(a) **キャッシュ・フローを基礎とした測定技法の目的は、通常、「概念フレームワーク」に記述されている測定基礎のいずれかを適用することである。**

(b) IASB が特定の基準において、「概念フレームワーク」に記述した測定基礎のいずれにも該当しないものを適用するためにキャッシュ・フローを基礎とした測定技法を使用することを決定する場合、当該基準の結論の根拠でその理由を説明すべきである。

10. 測定基礎の識別、記述及び分類に関して、2014 年 9 月の会議の中で、IASB は、**単一の測定基礎もデフォルト測定基礎も開発しない**という決定を暫定的に再確認し、ディスカッション・ペーパーで記述した 3 つの測定基礎への言及を、「**歴史的原価**」及び「**現在価額**」（これには公正価値、使用価値、履行価値が含まれる）への言及で置き換えることによって IASB の DP を修正することを決定した。

11. 2014 年 10 月の会議の中で、IASB は、当該会議の IASB スタッフ・ペーパー10-B の改訂後ワーキング・ドラフトに基づく測定基礎の記述と議論を ED に含めることを暫定的に決定した。さらに、IASB は、ED では、**取引コスト**を測定に反映すべきかどうかを記載すべきであると暫定的に決定した⁵。

本ペーパーで議論する論点

12. ASBJ は、以下の領域における IASB の暫定決定に関する分析及び見解を示すように IASB スタッフから依頼された。

⁵ IASB は、ED では、以下の旨を述べるべきであると暫定的に決定した。

- (a) 測定が資産又は負債の現在価額（すなわち、公正価値、履行価値又は使用価値）を描写する場合には、当該測定は資産の取得又は負債の発生の取引コストを反映すべきではない。
- (b) 測定が資産の使用価値を描写する場合には、測定を行う際に、当該資産の最終的な処分時に発生するであろう取引コストを控除すべきである。
- (c) 測定が負債の履行価値を描写する場合には、測定を行う際に、当該負債を履行する際に発生するであろうコストを加算すべきである。当該測定は、他の当事者への負債の移転時又は負債の決済の交渉時に発生するであろう取引コストは含めない。
- (d) 資産（負債）の公正価値は、資産の売却（負債の移転）のコストにより減少（増加）することはない。しかし、これは、IASB が資産を売却コスト控除後の公正価値で（又は負債を移転コスト加算後の公正価値で）測定することを決定することを妨げない（そのように測定することで、公正価値測定よりも目的適合性の高い情報を財務諸表利用者に提供する場合）。
- (e) 測定が資産又は負債の原価（取引価格ではなく）を描写する場合には、当該測定は次のようにすべきである。
 - (i) 資産の取得又は負債の発生の取引コストを（特に）反映すべきである。
 - (ii) 資産の実現（又は負債の決済又は移転）の取引コストを反映するための減額（増額）はすべきではない。

- (a) 測定基礎を歴史的原価又は現在価額に分類することは適切か、それとも、別の分類方法の方が合理性があるか。
 - (b) ED は、適切な測定基礎を識別しているか。
 - (c) ED は、識別している測定基礎を正しく記述しているか。
 - (d) ED は、識別している測定基礎が提供する情報を正しく記述しているか。
13. 以下の各項において、ASBJ は、これらの領域に関する IASB の予備的見解に対する ASBJ の予備的見解を示している（前項の(a)から(c)に関する事項に焦点を当てている）。なお、外貨換算については「概念フレームワーク」の見直しの一部として扱うべきではないという IASB の暫定決定を考慮に入れ、ASBJ は、本ペーパーでは外貨換算に関する事項について議論していない。

III. 測定基礎の分類

「概念フレームワーク」における測定の議論の目的

14. IASB の再審議プロセスの間に再確認されたとおり、「概念フレームワーク」の目的の 1 つは、IASB が基準の開発及び改訂を行うのを支援する概念を識別することである。したがって、「概念フレームワーク」の測定の章は、IASB が、一般目的財務報告の目的を満たすように資産及び負債の目的適合性のある測定基礎を選択することを支援するように設計されるべきである。
15. 一般目的財務報告の目的に関する記述の一部として、「概念フレームワーク」は、企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見通しの金額、時期及び不確実性を評価するのに役立つ情報を利用者が必要としていると述べている⁶。また、「概念フレームワーク」は、利用者は、将来の正味キャッシュ・インフローに関する企業の見通しを評価するために、企業の資源、企業に対する請求権、及び企業の経営者や統治機関が企業の資源を利用する責任をどれだけ効率的かつ効果的に果たしたかに関する情報を必要としているとも述べている⁷。
16. これに関連して、「概念フレームワーク」では、報告企業の「財務業績」に関する情報は、企業が自らの経済的資源に対して生み出した「リターン」を利用者が理解するのに役立ち、その情報は、報告企業の資源を効率的かつ効果的に利用する責任を経営者

⁶ 「概念フレームワーク」の OB3 項参照。

⁷ 「概念フレームワーク」の OB4 項参照。

がどのくらいよく果たしたかについての指標を提供すると説明している⁸。続けて、報告企業の過去の「財務業績」及び経営者がどのように責任を果たしたかに関する情報は、通常、企業の経済的資源に対する将来のリターンを予測するのに役立つと記載している。

17. この点において、IASB の暫定決定では、「純損益」は当期中の企業の財務業績に関する主要な情報源であること、及び、測定基礎を選択する際に IASB は財政状態計算書と純損益及び OCI の計算書の両方で生じる情報の性質及び目的適合性を考慮すべきであることを認識している。
18. ASBJ は、企業の過去の財務業績に関する情報が、企業の経済的資源に対する将来のリターンを予測する際に有用であることに同意している。したがって、ASBJ は、企業の財務業績（純損益が、当期中の企業の財務業績に関する主要な情報源である）の報告の観点から資産又は負債の測定基礎を選択することが重要であると考えている。同時に、企業の財務業績の報告の観点と企業の財政状態の報告の観点から目的適合性があると考えられる測定基礎が異なる状況がある。これを考慮に入れると、「概念フレームワーク」の測定の章が、IASB が両方の（対立することもある）報告目的を満たすために資産及び負債の目的適合性のある測定基礎を選択する際に支援となるために十分に有用であることが重要である。

測定基礎の分類に関する全般的な考え

19. 以下の各項において、ASBJ は、測定基礎の分類に関する全般的な考えを説明している。説明にあたって、ASBJ は、単一の測定基礎もデフォルトの測定基礎も開発しないという IASB の暫定決定を前提としている。
20. 本ペーパーの第 10 項で述べたとおり、IASB は、測定基礎を **2 つ**の区分（歴史的原価と現在価額）に分類することを暫定的に決定した。ASBJ は、以下の理由より、この暫定決定に同意していない。
 - (a) 上述の 2 区分は、測定について一部のインプット（例えば、キャッシュ・フローの見積り）は更新されるが、他のインプット（例えば、割引率）が当初に固定される状況に十分に対処していない。
 - (b) IASB の暫定決定は、市場参加者の仮定と企業固有の仮定のいずれに基づくのかを踏まえて測定基礎を分類していない。
 - (c) IASB は、考え得る測定基礎を、3 つの要素（すなわち、歴史的測定と現在測定、入口価値と出口価値、市場参加者の観点と企業固有の観点）を用いた識別を議論

⁸ 「概念フレームワーク」の OB16 項参照。

していた。これについて、ASBJ は、測定基礎を区分する共通の方法であると理解している。しかし、ASBJ は、入口価値と出口価値との間の区分は、単に想定されている市場の違いだけであり、したがって、ASBJ は、その他の 2 つの要素に基づいて測定区分を分類することができると考えている。

21. 上記の理由については、以下の各項でより詳細に説明している。

測定についてのインプットの更新の考慮

22. IASB は、キャッシュ・フローを基礎とした測定技法（又は現在価値測定技法）を用いた資産又は負債の測定において、以下のインプット要因を考慮することを暫定的に決定している⁹。

- (a) キャッシュ・フローの金額の見積り
- (b) 当該キャッシュ・フローに固有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変動の可能性についての予想
- (c) 貨幣の時間価値
- (d) 当該キャッシュ・フローに固有の不確実性を負担するための価格
- (e) 流動性など市場参加者が考慮に入れるであろう他の要因
- (f) 負債については、当該負債に関する不履行リスク。これには、企業（すなわち、債務者）自身の信用リスクが含まれる。

23. 企業がキャッシュ・フローを基礎とした測定技法を用いて測定値を見積る際には、これらのインプット要因が明示的に考慮されることが多い。同時に、市場価格（市場における観察可能な出口価値）は、測定日現在の市場参加者の観点からインプット要因すべてを反映している。

24. 現行の IFRS 及び IASB が提案している基準において、いくつかの測定基礎は、インプットの一部（例えば、キャッシュ・フローの見積り）の更新が要求されるが、他のインプット（例えば、割引率）の更新は要求されない。インプットの一部のみの更新を要求している典型的な一例は、IFRS 第 9 号「金融商品」で定義している償却原価¹⁰である。同基準では、キャッシュ・フローの構成要素に定期的な下方修正を行うことを

⁹ この要因のリストは、IFRS 第 13 号「公正価値測定」の B13 項と整合的である。さらに、項目(f)を除いて、当該要因のリストは、財務会計概念書第 7 号「会計上の測定におけるキャッシュ・フロー情報及び現在価値の利用」で説明しているものとも整合的である。

¹⁰ 金融資産又は金融負債の「償却原価」という用語は、金融資産又は金融負債が当初認識時に測定された金額から、元本の返済を控除し、当初の金額と満期金額との差額の実効金利法による償却累計額を加減し、金融資産の場合には損失評価引当金を調整した金額と定義されている。

要求しているが、割引率は変更しない。さらに、IFRS 第 9 号は、企業が金融負債に公正価値オプションを適用する場合には、企業の自己の信用リスクの変動の影響を純損益から除外することも要求している。これは、企業の財務業績の報告の目的上で金融負債を測定する際には、企業の自己の信用リスクの変動の影響が除外されることを意味する。

25. さらに、IASB の公開草案 ED/2013/7「保険契約」では、保険者の財政状態の報告の目的上では割引率の更新を要求することを提案したが、保険者の財務業績の報告の目的上では別段の記載がある場合を除き当初から固定した割引率の使用を要求することを提案した。
26. ASBJ の考えでは、上述の 2 分類（歴史的原価と現在価額）は、これらの「中間」の状況に十分には対処しておらず、IASB は償却原価を適切に分類する方法に苦心していた。したがって、ASBJ は、「概念フレームワーク」はインプットの一部のみを要する測定区分を認識すべきと考えており、これにより、IASB は、企業の財務業績と財政状態の報告の目的上で、それぞれ、最も目的適合性のある測定基礎を識別するためにインプットの全部又は一部を更新するのか、また、その場合には、どのように行うのかに関してより慎重に考慮するようになる。ASBJ は、場合によっては、企業の財務業績の報告の観点と財政状態の観点から目的適合性のある測定基礎が異なると考えられる可能性もあると考えている。

市場参加者の仮定と企業固有の仮定との区分

27. IASB の暫定決定は、市場参加者の仮定と企業固有の仮定のいずれに基づくのかを考慮した測定基礎の分類となっていない。ASBJ は、この区分は、基準設定プロセスにおいて使用されることが多い「公正価値」（すなわち、市場参加者の仮定に基づいた出口価値）と関連する測定基礎を適切に識別するうえで、極めて重要であると考えている。ASBJ は、この区分が行われない場合、資産又は負債の目的適合性のある測定基礎の選択をするうえで、測定区分の目的適合性が低下することになると考えている。

3つの側面を用いた測定基礎についてのIASBの議論との関連付け

28. さらに、ED を開発するための再審議の過程の中で、2014 年 7 月の IASB ボード会議の IASB スタッフ・ペーパー10-K では、測定基礎を 3 つの側面（すなわち、歴史的測定と現在測定、入口価値と出口価値、市場参加者の観点と企業固有の観点）によって区分できると提案していたが、IASB は、これらの側面に基づき測定基礎を分類することはしないと暫定的に決定した。取引コスト又は類似コストの影響を考慮しなければ、ASBJ は、この 3 つの側面を用いて考え得る測定基礎を説明することは一般的であると考えている。

29. 同時に、ASBJ は、入口価値と出口価値との違いに基づいて区別を行うことは不要であり、むしろ、過度の複雑性を生じさせるであろうと考えている。これは、当該価値を市場参加者の観点から考える場合には、入口価値が出口価値であると考えられる場合があるからである。したがって、ASBJ は、測定基礎は、2つの側面（すなわち、歴史的測定と現在測定、市場参加者の観点と企業固有の観点）を通じて一般的に説明することが可能であると考えている。また、ASBJ は、インプットの全部を更新するか、それとも、全く更新しないかに関する決定は、歴史的測定又は現在測定のどちらを採用するのかに関する決定に等しいと考えている。

ASBJ の予備的提案

30. したがって、ASBJ は、測定基礎を 2 区分に分類するのではなく、「概念フレームワーク」が、以下に基づいた区分に測定基礎を分類することを予備的に提案している。
- (a) 測定におけるインプットを更新するかどうか、更新する場合、どのように行うか。
 - (b) 資産又は負債を測定する際に、市場参加者の仮定と企業固有の仮定のどちらを採用するか（これについては、本ペーパーの第 27 項で説明している）。
31. インプットの更新の程度（前項の(a)に対応）に関して、ASBJ はさらに、以下に基づいて測定基礎を分類することを提案している¹¹。
- (a) **完全に更新されたインプットに基づく測定値**
 - (b) **部分的に更新されたインプットに基づく測定値**
 - (c) **当初から固定されたインプットに基づく測定値**
32. この分類は、本ペーパーの第 22 項で説明した 6 つのインプット要因を、資産又は負債の測定において更新する程度に基づいている。ある測定基礎において 6 つのインプット要因が「完全」に更新される場合には、当該測定基礎は「完全に更新されたインプットに基づく測定値」の区分に分類される。インプットの変更を「完全」には反映しないが、インプットの変更を「部分的」に反映する測定基礎は、「部分的に更新されたインプットに基づく測定値」の区分に分類される。測定基礎が当初認識（又は当初の原価ベースが変更される時期）からのインプットの変更を反映しない場合には、当該測定基礎は「当初から固定されたインプットに基づく測定値」の区分に分類される。以下の各項で、この分類をより詳細に説明する。

¹¹ 以下の各項において、本ペーパーでは「現在原価」を検討していない。この測定基礎は、実体資本維持の文脈において必要となるだけだからである。これは、インフレ会計を検討する際を除いては、IFRS の各基準の前提となっていない（IASB の現行の「概念フレームワーク」）の 4.61 項参照）。

完全に更新されたインプットに基づく測定値

33. この区分は、資産又は負債の測定においてインプット要因が「**完全**」に更新される測定基礎を参照している。この区分に含まれる測定基礎は、6つのインプット要因のすべてを織り込んでいなければならない、したがって、「公正価値」は、当該資産又は負債について対応するレベル 1 のインプットがあるのかどうかに関係なく、この区分に含まれる。
34. 「売却コスト控除後の公正価値」や「正味実現可能価額」などの測定基礎もこの区分に含まれる。公正価値とこれらの測定値との差額は、単に関連コスト（取引コストなど）の影響だけだからである。
35. さらに、「使用価値」や「履行価値」などの測定基礎もこの区分に分類される。キャッシュ・フローを基礎とした測定技法（又は現在価値測定技法）では 6 つのインプット要因すべての考慮が必要であり、「公正価値」とこれらの測定値との唯一の相違は、それらが市場参加者の仮定又は企業固有の仮定のどちらに基づいて計算されているかという点だけだからである。

部分的に更新されたインプットに基づく測定値

36. この区分は、インプット要因が、資産又は負債の測定において「**部分的**」に更新される測定基礎を参照している。本ペーパーの第 24 項及び第 26 項で説明したとおり、この区分には、IFRS 第 9 号で定義されている償却原価や、企業の自己の信用リスクの変動の影響以外の前述のインプット要因を反映する測定基礎が含まれる。
37. 一部のインプット（特に、割引率）をより明示的に考慮する必要性は、Thomas J. Linsmeier 博士が執筆したペーパー「財務業績計算書での表示の改訂モデル：測定に対して生じる可能性のある含意」¹²で言及されていた。測定に関する追加的な考えとして、当該ペーパーでは、キャッシュ・フローの見積りのみを更新する場合に関して概念的根拠がないと指摘し、「概念フレームワーク」の測定の章では、3つの事後測定方法（(a) 配分された歴史的な原価、(b) キャッシュ・フローは再測定の対象とするが割引率（もしあれば）は再測定の対象としない歴史的な原価、及び (c) 公正価値又は他の現在価額測定値をどのような場合に使用すべきなのかを決定するための基礎を示すべきであると提案していた。
38. 将来の基準設定のニーズを予測することは困難であることから、ASBJ は、どのような

¹² Linsmeier 博士のペーパーは、以下のウェブサイトからダウンロードできる。
<http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/ASAF/2014/March/AP5A%20Presentation%20and%20Measurement.pdf>

場合にインプットの一部のみを更新すべきなのか、また、どのように行うべきなのかに関する包括的な概念上のモデルを開発することは困難を伴うことを認めている。他方、ASBJ は、IASB が基準設定プロセスにおいて部分的に更新されたインプットに基づく測定値の使用を要求することを決定する場合、インプットの一部のみを更新すべきであるがその他は更新すべきでないと考える理由を、結論の根拠において明確に説明することを確保する取決めを設けることは少なくとも可能であり、かつ、重要であると考えている。

当初から固定されたインプットに基づく測定値

39. この区分は、測定において 6 つのインプット要因のいずれについても定期的な更新が要求され**ない**（したがって、すべてのインプット要因が当初認識時（又は当初の原価ベースが変更される時期）にロックインされる）測定基礎を参照している。この区分には通常、当初の取引の原価（無調整の歴史的原価）¹³だけに基づいている測定基礎を含むだけでなく、関連性のある要因（減価償却又は償却、及びディスカウントの増価又はプレミアムの償却など）によって調整された原価も含まれる。
40. IAS 第 16 号「有形固定資産」では、測定値を決定する際に有形固定資産の減価償却を要求するとともに、減損損失を認識すべきかどうかの検討も要求している。ある項目について減損損失を認識する時に、当該帳簿価額は、6 つの要因すべてを反映する「使用価値」（これは、完全にインプットを更新した測定値である）に置き換えられることになる。その後、置換え後の帳簿価額（これは、その時点での使用価値を反映する。）が、新たな原価ベースと考えられ、したがって、その後の帳簿価額は、新たな原価ベースに基づいて固定されたインプットに基づく測定値と考えられる。

¹³ IFRS の用語集では、取得原価を次のように定義している。資産の取得時又は建設時において、当該資産の取得のために支出した現金若しくは現金同等物の金額、又は他の引き渡した対価の公正価値、あるいは他の IFRS (例えば、IFRS 第 2 号) における別段の要求事項に従って当初認識した資産に帰属する金額。

結 論

41. 本ペーパーの第 30 項から第 40 項での説明に基づき、測定区分を以下のように示すことができる。

表 1：測定基礎の分類

使用する 仮定 インプット要因 を更新するのか	市場参加者の仮定	企業固有の仮定
完全に更新	現在市場測定値 ¹⁴ (例えば、公正価値、売却コスト控除後の公正価値)	例えば、使用価値、履行価値
部分的に更新	例えば、自己の信用リスクの変動を反映しない測定値 (IFRS 第 9 号で要求)	例えば、IFRS 第 9 号で定義する償却原価
更新しない（ロックイン）	例えば、当初の取得原価、減価償却後残高	該当なし

42. 上記の表における分類を踏まえ、ASBJ は、IASB が基準設定プロセスにおいて資産及び負債の目的適合性のある測定基礎を決定する際に以下の事項を考慮するための取決めを設けることを提案している。ASBJ の考えでは、これは、IASB が、基準設定において、より整合的に、目的適合性のある測定基礎を選択するのを支援することになるであろう。

- (a) 3 区分（すなわち、完全に更新されたインプットに基づく測定値、部分的に更新されたインプットに基づく測定値、当初から固定されたインプットに基づく測定値）の中のいずれかに分類される測定基礎を、企業の財政状態と財務業績の報告の測定基礎の双方に使用する理由。
- (b) 「部分的に更新されたインプットに基づく測定値」という区分に分類される測定基礎を選択する場合には、インプットの一部のみを更新することが目的適合性がある

¹⁴ この区分は、「会計基準の設定における『企業の事業活動の性質』の役割」と題した ASBJ のペーパー（アジェンダ・ペーパー2-2）の第 21 項の表の左上に対応する。

と考えられる理由。

(c) 企業の財政状態の報告の観点と財務業績の報告の観点から異なる測定基礎を選択する場合、その理由。

(d) 測定基礎は、市場参加者の仮定と企業固有の仮定のどちらに基づいたものか。

43. また、本ペーパーの第 16 項から第 18 項で述べたように、ASBJ は、「純損益」が、企業が当期中に自らの経済的資源に対して生み出したリターンを適切に反映することが非常に重要であると考えている。したがって、ASBJ は、IASB が基準設定プロセスにおいて「現在市場測定値」を適切に選択するのを支援することになる原則を設けることを提案している。詳細については、「会計基準の設定における『企業の事業活動の性質』の役割」と題したペーパーを参照していただきたい。このペーパーでは、企業が行う事業活動の性質を踏まえ「現在市場測定値」を使用すべき状況を説明している。

IV. 測定基礎の識別及び記述

44. 測定基礎の識別に関して、IASB は、「現在価値」の区分には、「公正価値」、「使用価値」及び「履行価値」などの測定基礎が含まれると暫定的に決定した（本ペーパーの第 10 項参照）。但し、IASB は、測定基礎を細かいレベルでは識別しなかった。

45. 測定基礎を識別するために考え得る方法は多くある。例えば、本ペーパーの第 3 項及び第 5 項で述べたように、IASB と FASB の現行の「概念フレームワーク」では、測定基礎の異なるセットを識別していた。さらに、IFRS の用語集では以下の測定基礎を識別している。

(a) 金融資産又は金融負債の償却原価（IAS 第 39 号）

(b) 帳簿価額（IAS 第 16 号、IAS 第 36 号、IAS 第 38 号）

(c) 取得原価（IAS 第 16 号、IAS 第 38 号、IAS 第 40 号）

(d) 公正価値（IFRS 第 13 号と IFRS 第 2 号で定義は異なる）

(e) 売却コスト控除後の公正価値（IAS 第 36 号）

(f) 正味実現可能価額（IAS 第 2 号）

(g) 使用価値（IFRS 第 5 号）

46. 本ペーパーの付録に要約しているとおり、いくつかの他の考えも、「概念フレームワーク」に関する 2011 年以前のプロジェクト（主に、IASB と FASB によって合同で議論）

の間に試されている。これは、測定基礎を識別するためのさまざまなアプローチがあるが、明確な原則がないことを示している。

47. ASBJ は、考え得る測定基礎のそれぞれを識別し記述することには価値があると理解している。例えば、そうすることによって、関係者は、測定基礎の異なる性質を適切に理解することができる。しかし、ASBJ は、「概念フレームワーク」は、測定基礎の識別及び記述の議論をハイレベなものにすべきであり、詳細（異なる測定基礎の長所や短所を含む。）を議論すべきではないと提案する。これは、以下の理由による。

- (a) 異なる測定基礎の将来のニーズを予測できないという限界があるため、考え得る測定基礎のリストに関する合理的な合意に至ることは、困難であり、不可能とさえ考えられる。
- (b) 考え得る測定基礎を広範に識別し記述しようとする、「概念フレームワーク」が非常に長いものとなる可能性が高い。「概念フレームワーク」は指針となる原則という性質のものであるため、「概念フレームワーク」は長くなりすぎるべきでないと多くの人々が考えている。
- (c) 本ペーパーに記載した理由により、ASBJ は、IASB が基準設定において資産又は負債の目的適合性のある測定基礎を選択するためには、測定基礎を各区分に適切に分類することの方が重要であると考ええる。
- (d) ASBJ は、測定基礎の長所と短所の議論を、目的適合性のある測定基礎の選択と別個に行うことができるとは考えていない。測定基礎の選択が不適切である場合には、前述の長所はそもそも該当しないであろう。

付録

考え得る測定基礎の識別に関する過去の議論

48. 以下の各項は、「概念フレームワーク」に関する 2011 年以前のプロジェクトの過程で識別された考え得る測定基礎を要約している。これは、考え得る測定基礎を識別するために検討することができるさまざまな代替案を識別するためである。

CASB のスタッフによるディスカッション・ペーパー (2005 年 11 月)

49. 2005 年 11 月に、IASB は、カナダ会計基準審議会 (CASB) のスタッフが作成したディスカッション・ペーパー「財務会計に対する測定基礎：当初認識時の測定」を公表した。この DP では、当初認識時の測定について以下の測定基礎を考え得る基礎として識別していた。

- (a) 歴史的原価
- (b) 現在原価
- (c) 正味実現可能価額
- (d) (資産の) 使用価値
- (e) 公正価値
- (f) 剥奪価値

50. このディスカッション・ペーパーでは、この測定基礎のセットは、IFRS で現在使用している測定基礎を出発参照点として開発されたと説明していた (ディスカッション・ペーパーの第 33 項)。

IASB ボード会議 (2006 年 6 月)

51. 2006 年 6 月の IASB ボード会議のスタッフ・ペーパー (測定フェーズの計画を議論) では、測定基礎を「2 つの測定基礎のファミリー」にグループ分けすることにより、以下の分類を識別していた。

- (a) 歴史的原価ファミリー (当初取引価格、当初入口価値、累計原価、配分原価、償却原価、累計原価・配分原価・償却原価の組合せを含む)
- (b) 現在価額 (現在現金同等物、再調達原価、再製造原価、剥奪価値、入口価値、出口価値、公正価値、正味実現可能価額、使用価値を含む)

IASB・FASB 合同ボード会議 (2006 年 10 月)

52. 2006 年 10 月の IASB・FASB 合同ボード会議のスタッフ・ペーパー（測定基礎を議論）では、測定基礎を 3 区分に分類していた。また、当該スタッフ・ペーパーは、各区分の中で、測定基礎の名称・定義・例示は資産及び負債の両方の観点から行っており、各基礎は、経済的価値の指標（価格又は価値）の種類及びその基本的な時間枠の方向（過去、現在、又は将来）に関して可能な範囲で分類されていると説明していた。これを以下に要約している。

- (a) 歴史的測定基礎（過去入口価格、過去総額入口価格、累計過去（総額）入口価格、配分過去（総額）入口価格、償却価格／減価償却価格、結合価格からなる）
- (b) 現在測定基礎（現在入口価格、現在出口価格、現在均衡価格、現在純額出口価格、現在総額出口価格、使用価値、剥奪価値、救済価値からなる）
- (c) 将来測定基礎（将来純額出口価格、最も可能性の高い将来金額からなる）

IASB・FASB 合同ボード会議 (2007 年 4 月)

53. 2007 年 4 月の IASB・FASB 合同ボード会議のスタッフ・ペーパー（測定基礎の候補及び他のマイルストーン 1 の論点を議論）では、測定基礎を 9 つ主要な基礎に分類していた。

過去

- (a) 過去入口価格
- (b) 修正過去入口金額
- (c) 過去出口価格

現在

- (d) 現在入口価格
- (e) 現在出口価格
- (f) 現在均衡価格
- (g) 使用価値

将来

- (h) 将来入口価格

- (i) 将来出口価格

IASB・FASB 合同ボード会議 (2009 年 1 月)

54. 2009 年 1 月の IASB・FASB 合同ボード会議のスタッフ・ペーパー（測定を議論）では、概念フレームワークについての潜在的な測定基礎のセットを 2 つのグループ（すなわち、実際価格・見積価格・予測価格と価格以外の金額）に作り直し（潜在的な測定基礎の数を減らすため）、以下の分類を提示していた。

実際価格・見積価格・予測価格

- (a) 調整過去入口価格
- (b) 調整見積過去出口価格
- (c) 実際又は見積現在入口価格
- (d) 見積現在出口価格

価格以外の金額

- (e) 規定現在価値計算
- (f) 公正価値を基礎とした金額

IASB・FASB 合同ボード会議 (2009 年 6 月)

55. 2009 年 6 月の IASB・FASB 合同ボード会議のスタッフ・ペーパー（測定を議論）では、「概念フレームワーク」に織りこむ検討のため「測定の章のサンプル」を提示していた。測定の章のサンプルでは、考え得る測定基礎を以下の表に示した 5 区分にグループ分けしていた。

現在測定値	現在以外の測定値
現在価格: 現在入口 価格（実際又は見積） 現在出口価格（見積）	過去価格: 過去入口価格（実際又は見積） 過去出口価格（見積）
現在価値計算: 使用価値 公正価値を基礎とした金額 その他の規定された現在価値計算	調整過去価格: 累積又は増価 配分又は償却 組合せ
	割引前将来キャッシュ・フロー