
プロジェクト **ASAF 対応**項目 **測定－IASB スタッフによる提案**

I. 本資料の目的

1. 2016 年 9 月に開催される ASAF 会議において、IASB スタッフが作成した、測定基礎を選択する際に考慮する要因に関する議論の改訂文案について議論される予定である。本資料は、IASB スタッフが作成したペーパーの概要及び ASBJ 事務局による気付事項についてまとめたものであり、2016 年 9 月に開催される ASAF 会議への対応の一環として、本日の委員会において、ご質問やご意見をいただくことを目的として作成している。

II. ASAF 会議資料の概要

背景

2. ASAF 会議資料の目的は、概念フレームワークの測定の章において、目的適合性のある測定基礎を選択する際に考慮する要因をどのように議論すべきかについて、ASAF メンバーから見解を得ることである。
3. 公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」（以下「本 ED」という。）の第 6 章「測定」にコメントした回答者のほとんどは、次の事項に同意した。
 - (1) 概念フレームワークでは、単一の測定基礎を使用することを要求すべきではない。
 - (2) 議論されている測定基礎は適切である。
 - (3) 測定基礎の選択は、財務報告の目的及び有用な財務情報の質的な特性に基づいてなされるべきである。
4. しかし、一部の回答者は、測定の章は、将来の会計基準を開発するための十分なガイダンスを提供できていないとコメントした。示された懸念は、「測定の基礎及びそれらが提供する情報」のセクション（本 ED の 6.4 項から 6.47 項）と「測定基礎を選択する際に考慮すべき要因」のセクション（本 ED の 6.48 項から 6.63 項）との間のつながりが十分に明確ではないということであった。
5. この懸念に対応するため、IASB スタッフは、「測定基礎を選択する際に考慮すべき

要因」のセクションにおける議論の改善方法を検討してきた¹。

6. IASB スタッフは、関連するセクションの改訂文案として、2016 年 9 月の ASAF 会議で議論するために「測定：第 6 章の一部分の改訂文案」（審議事項(4)-3 参考資料）を作成している。ASAF メンバーが文脈を正しく理解できるように、当該文案は、「測定基礎を選択する際に考慮すべき要因」のセクションまでの文案（審議事項(4)-3 参考資料の 6.48 項以前）を含んでいる。しかし、IASB スタッフは、ASAF 会議では、「測定基礎を選択する際に考慮すべき要因」のセクション（審議事項(4)-3 参考資料の 6.48 項以降）に焦点を当てて議論することを考えている。
7. 「測定基礎を選択する際に考慮すべき要因」のセクションまでのセクションに対する主な変更点の要約を本資料の別紙 1 に添付している。ASAF 会議では、これらの変更点について議論する予定はないものの、IASB スタッフは、ASAF 会議外において、これらの変更点に対するコメントを歓迎するとしている。
8. 本改訂文案は、2016 年 9 月の IASB 会議の教育セッションにおいて議論される予定である。2016 年 9 月の ASAF 会議では、当該議論の要約が口頭で説明される予定である。

本 ED の要約

9. 本 ED の「測定基礎を選択する際に考慮すべき要因」のセクションでは、次の事項が示されていた。
 - (1) 測定基礎の選択における質的な特性の重要性を強調しつつ、全般的な導入コメントを付していた（本 ED の 6.48 項から 6.52 項参照）。
 - (2) 目的適合性に関連する要因を議論していた。測定基礎を選択する際に、測定基礎が財政状態計算書及び財務業績計算書の両方において生み出す情報を考慮することが重要であると述べていた。その際、次に示すような、測定基礎を選択する際に考慮する 2 つの要因を識別していた。
 - (a) 当該資産又は負債が将来キャッシュ・フローにどのように寄与するのか。これは、部分的には、企業が行っている事業活動の性質に応じて決まることになる。例えば、ある不動産が他の資産との組合せで財及びサービスを生産するために使用される場合には、当該財及びサービスの販売から生じるキャッシュ・フローを生み

¹ 2016 年 8 月 10 日開催の第 342 回企業会計基準委員会において、2016 年 7 月の IASB ボード会議で議論された「測定基礎を選択する際に考慮すべき要因」に関する IASB スタッフの提案及び審議結果をご紹介した。2016 年 7 月の IASB ボード会議では、IASB スタッフ提案の暫定合意は得られず、改訂版の議論を将来のボード会議で提示するようスタッフに指示された。

出すのに役立つことになる。

- (b) 当該資産又は負債の特徴（例えば、当該項目のキャッシュ・フローの変動可能性の性質又は程度、市場要因の変動又は当該項目に固有の他のリスクに対する当該項目の価値の感応度）

しかし、本 ED では、これらの要因を考慮することによって、どのような結論が導かれるかについては明示されていなかった。

- (3) 測定基礎が提供する情報の目的適合性に影響を与える要因として、測定の不確実性について議論していた。
- (4) 測定基礎を選択するための忠実な表現及び補強的な質的な特性の含意について議論していた。

改訂文案の抜粋

10. ASAF 会議において主に議論の対象となる改訂文案は、次のとおりである²。

6.12 資産、負債、収益及び費用の歴史的原価測定値が財政状態計算書と財務業績の計算書の両方において提供する情報を、6.47 項に続く表 6.1 で要約している。6.12A 項から 6.17A 項では、歴史的原価の主な長所と短所を要約している。

(中略)

さまざまな測定基礎が提供する情報の要約

6.47 表 6.1 は、6.6 項から 6.46 項に記述した測定基礎によって財政状態計算書及び財務業績の計算書において提供される情報を要約している。

表 6.1——さまざまな測定基礎が提供する情報

資 産

	歴史的原価	現在原価	公正価値（市場参加者の仮定）	使用価値（企業固有の仮定）
財政状態計算書：非金融資産	未消費及び回収可能な範囲での歴史的原価（取引コストを含む）	未消費及び回収可能な範囲での現在原価（取引コストを含む）	資産を移転するために受け取るであろう価格（取引コストを除外）	資産の継続的な使用とその耐用年数の最終時における処分か

² 審議事項(4)-3 参考資料「測定：第 6 章の一部分の改訂文案」の抜粋である。ASAF 会議において議論の対象となるのは、「測定基礎を選択する際に考慮すべき要因」のセクション（6.48 項以降）であるが、関連する改訂文案についても抜粋している。本 ED からの変更点にハイライトを付している。

審議事項(4)-3

	歴史的原価	現在原価	公正価値（市場参加者の仮定）	使用価値（企業固有の仮定）
	む)	む)	除く)	ら生じると見積られるキャッシュ・フローの現在価値（処分時の取引コストの現在価値を控除後）
財政状態計算書：金融資産	未消費及び回収可能な範囲での歴史的原価（取引コストを含む）及び未収利息	未消費及び回収可能な範囲での現在原価（取引コストを含む）及び未収利息	資産を移転するために受け取るであろう価格（取引コストを控除しない）	資産の継続的な使用とその耐用年数の最終時における処分から生じると見積られるキャッシュ・フローの現在価値（処分時の取引コストの現在価値を控除後）
収 益	受け取った対価（金融資産について受け取った利息を含む）を過去の価格で測定	受け取った対価（金融資産について受け取った利息を含む）を現在の価格で測定 保有利得	公正価値の増加。以下に分解し得る（例えば）。 (a) 市場の収益率 (b) (a)と実際の収益との差額 (c) 市場参加者の予想の変動	受け取った対価（金融資産について受け取った利息を含む） 使用価値の増加
費 用	資産の消費（減価償却、減損及び認識の中止）を過去の価格で測定 販売費用	資産の消費（減価償却、減損及び認識の中止）を現在の価格で測定 販売費用 保有損失	公正価値の減少。以下に分解し得る（例えば）。 (a) 市場の収益率 (b) (a)と実際の収益との差額 (c) 市場参加者の予想の変動 資産の取得時と売却時の取引コスト	資産の消費（減価償却、減損及び認識の中止）を過去の使用価値で測定 使用価値の減少 資産の取得時の取引コスト

負債

	歴史的原価	現在原価	公正価値（市場参加者の仮定）	履行価値（企業固有の仮定）
財政状態計算書：非金融負債	未履行の範囲での歴史的な原価（取引コストを減額）を下記について増額 (a) 未払利息 (b) 受け取った対価に対する見積キャッシュ・フローの超過額	未履行の範囲での現在原価（取引コストを減額）を下記について増額 (a) 未払利息 (b) 受け取った対価に対する見積キャッシュ・フローの超過額	負債を移転するために支払うであろう価格（取引コストを除く）	負債を履行する際に生じると見積られるキャッシュ・フローの現在価値
財政状態計算書：金融負債	未履行の範囲で、歴史的な原価（取引コストを減額）を、未払利息及び受け取った対価に対する見積キャッシュ・フローの超過額について増額	未履行の範囲で、現在原価（取引コストを減額）を、未払利息及び受け取った対価に対する見積キャッシュ・フローの超過額について増額	負債を移転するために支払うであろう価格（取引コストを除く）	負債を履行する際に生じると見積られるキャッシュ・フローの現在価値
収益	負債の履行又は負債からの解放を、過去の価格で測定	負債の履行又は負債からの解放を、現在の価格で測定 保有利得	公正価値の減少。以下に分解し得る（例えば）。 (a) 市場の収益率 (b) (a)と実際の収益との差額 (c) 市場参加者の予想の変動	負債の履行又は負債からの解放を、履行価値で測定 履行価値の減少
費用	負債に係る未払利息を過去の価格で測定	負債に係る未払利息を現在の価格で測定 保有損失	公正価値の増加。以下に分解し得る（例えば）。 (a) 市場の収益率 (b) (a)と実際の収益との差額 (c) 市場参加者の予想の変動	負債に係る未払利息を履行価値で測定 履行価値の増加 負債の取得時の取引コスト

	歴史的原価	現在原価	公正価値（市場参加者の仮定）	履行価値（企業固有の仮定）
			想の変動 負債の取得時と売却時の取引コスト	

測定基礎を選択する際に考慮すべき要因

- 6.48 6.4 項から 6.47 項における検討は、それぞれの測定基礎について、各測定基礎が提供する情報及びその長所と短所を記述している。以下の各項では、資産又は負債及び関連した収益及び費用についての測定基礎を選択する際に考慮すべき要因について論じている。
- 6.49 特定の測定基礎が提供する情報が財務諸表利用者に有用であるためには、目的適合性があり、かつ、表現しようとしているものを忠実に表現しなければならない。さらに、提供される情報は、可能な限り、比較可能で、検証可能性があり、適時性があり、理解可能であるべきである。
- 6.49A 2.21 項で説明したように、基本的な質的特性を適用するための最も効率的かつ効果的なプロセスは、経済現象に関する情報のうち、利用可能で忠実に表現できるとした場合に最も目的適合性の高い情報を識別することである。当該情報が利用可能でないか又は忠実に表現することができない場合には、その次に最も目的適合性の高い種類の情報が考慮される。資産、負債、収益及び費用の測定値の目的適合性に影響を与える諸要因について、6.54 項から 6.54K 項で論じ、忠実な表現については 6.57 項から 6.58 項、補強的な質的特性については 6.59 項から 6.63 項で論じている。
- 6.49B 諸要因のそれぞれの相対的重要度は、事実及び状況に応じて決まる。ほとんどの場合、どの要因も、単独で考えた場合に、選択すべき測定基礎について決定的なものとはならないであろう。
- 6.49C 測定基礎を選択する際には、測定基礎が財政状態計算書と財務業績の計算書の両方において生み出す情報を考慮することが重要である。6.47 項の表 6.1 は、財政状態計算書と財務業績の計算書で提供される情報を要約している。
- 6.50 財務報告の他のすべての領域と同様に、コストは測定基礎の選択を制約する。したがって、特定の測定基礎が財務諸表利用者に提供する情報の便益は、当該情報を提供するコストを正当化するのに十分なものでなければならない。
- 6.51 資産、負債、収益及び費用の測定値は、認識される項目の測定並びに表示及び開示において使用される。測定基礎を選択する際に考慮すべき要因についての以下の検討は認識される項目についての選択に焦点を当てている。それでも、その検討の一部は、未認識の資産及び未認識の負債の測定値並びにそれらの変動について財務諸表注記での開示のための測定基礎の選択にも当てはま

る可能性がある。しかし、場合によっては、目的適合性のある情報が、財務諸表注記において、財政状態計算書及び財務業績の計算書で使用されている測定基礎とは異なる測定基礎を用いて開示されることがある（6.75 項参照 [このドラフトにはない]）。

- 6.52 6.54A 項から 6.54K 項では、測定基礎を選択する際に考慮すべき要因を、有用な財務情報の質的特性を参照して検討している。6.64 項から 6.73 項 [このドラフトにはない] では、当初認識時の測定基礎の選択の際に考慮すべき追加的な要因について検討している。当初測定と事後測定は別個に考えることはできない。当初測定基礎と事後測定基礎が整合的でない場合には、収益及び費用が測定基礎の変更のみを理由に認識されることになる。このような収益又は負債の認識は、実際にはそうした取引又は事象が生じていないのにもかかわらず、取引又は他の事象を描写しているように見えるおそれがある。したがって、資産又は負債及び関連する収益又は費用についての測定基礎の選択は、当初測定と事後測定の両方の考慮によって決定される。

目的適合性

- 6.54 資産又は負債及び関連する収益及び費用についての測定基礎の目的適合性を検討する際に、以下の要因を考慮することが重要である。

- (a) 当該資産又は負債が将来キャッシュ・フローにどのように寄与するのか
- (b) 当該資産又は負債の特徴

当該資産又は負債の将来キャッシュ・フローへの寄与

- 6.54A 1.14 項で述べたように、キャッシュ・フローの中には経済的資源によって直接に生成されるものがある。他方、資源が複合してキャッシュ・フローを生み出すために利用され、キャッシュ・フローを間接的に生み出す場合もある。これは、部分的には、企業が行う事業活動の性質に応じて決まることになる。

- 6.54B キャッシュ・フローを直接に生み出す資産及び負債（独立に売却できる資産など）については、最も目的適合性の高い測定基礎は、将来キャッシュ・フローの現在価値を反映するもの、すなわち、公正価値又は使用価値（負債については、履行価値）である可能性が高い。

- 6.54C 事業活動が、キャッシュ・フローを間接的に生成するいくつかの資源の使用（組み合わせで、財又はサービスの生産及び顧客への販売のために使用されることによる）を伴う場合には、原価に基づく測定基礎が目的適合性がある可能性が高い。その場合、報告される費用は、ある期間に消費される資産の原価を反映することになり、当該費用と当該期間の収益との比較は、当該期間に達成されたマージンに関する情報を提供する。マージンに関する情報は、将来のマージンを予測するために必要とされるインプットの一部として、したがって、将来キャッシュ・フローについての企業の見込みを評価する際に、使用することができる（上記の 6.12B 項から 6.13 項参照）。このような活動に使用するために保有する資産は単独で売却される可能性は低いので、原価に基

づく情報の方が公正価値よりも目的適合性が高い場合がある。

6.54D 資金調達のために生じる負債は、具体的な事業活動と関連させて識別することはできず、満期前に移転又は決済ができないことが多い。満期前に移転や決済が行われる可能性が低いので、原価に基づく情報の方が公正価値よりも目的適合性が高い場合がある。

6.54E 金融資産と金融負債が、契約上のキャッシュ・フローを回収する目的で管理される事業活動の一部として保有されている場合には、原価に基づく測定基礎に目的適合性がある場合がある。契約上の利回りと企業の資金コストとの間のマージンに関する情報を提供するからである。

6.54F 棚卸資産が、顧客のための商品の生産を伴う事業活動の一部として保有されている場合には、キャッシュ・フローを直接には生成しない。販売には販売活動において経済的資源の使用が必要となり、売却が達成されるまで、企業は顧客を発見できないリスクに晒されるからである。したがって、歴史的原価が目的適合性のある情報を生み出す可能性が高い。これと対照的に、例えば、商品のブローカーやトレーダーは、交換市場の容易にアクセスできる場合があるので、重大な販売努力は必要なく、顧客を発見できないという重大なリスクがない。したがって、このような棚卸資産は、独立して売却することができ、公正価値の方が歴史的な原価よりも目的適合性が高くなる可能性が高い。

6.54G 顧客が、後日に提供される財及びサービスについて前払いする場合には、負債が生じる(4.42 項)。原価に基づく測定基礎は、顧客に対して負っている金額を反映しているので、このような負債について目的適合性がある可能性が高い。負債を原価で測定することは、収益が財又はサービスが提供される期間にのみ報告され、収益が取引価格で測定されることにもなる。

当該資産又は負債の特徴

6.54H 測定基礎の目的適合性は、資産又は負債の特徴にも左右される。キャッシュ・フローの変動可能性に晒されているか、又は価値が市場要因又は他のリスクに敏感な資産及び負債については、公正価値又は使用価値などの現在価値の方が、原価に基づく測定値よりも目的適合性が高くなる可能性が高い。

6.54I 金融資産又は負債のキャッシュ・フローに変動可能性がある場合には、償却原価が目的適合性のある情報を提供しない可能性がある。償却原価は、契約上のキャッシュ・フローに基づいて、金利収益又は金利費用を関連する期間に配分する。金融資産又は金融負債のキャッシュ・フローに変動可能性がある場合（すなわち、元本及び利息だけで構成されていない場合）には、償却原価は適用できない。

6.54J 資産又は負債の価値が市場要因又は他のリスクに敏感である場合には、その歴史的な原価は、報告日現在の当該資産又は負債の価値と著しく異なっているかもしれない。資産又は負債の報告日現在の現在価値は、利用者が 1.13 項で識別されている特徴を評価するのに役立つ情報を提供する上

で最も目的適合性があるであろう。

(a) 報告企業の財務上の強み及び弱み

(b) 企業の流動性及び支払能力

(c) 追加的な資金調達に対する企業のニーズ及びその資金調達を獲得するのに成功する可能性がどのくらい高いか

(d) 報告企業の経済的資源についての経営者の受託責任

6.54K さらに、歴史的元価が使用される場合には、価値の変動は、資産又は負債の価値が変動した時ではなく、処分された（認識の中止が行われた）時にのみ報告されることになる。これは、収益又は費用のすべてが、当該資産又は負債が保有されていた期間ではなく処分（認識の中止）のあった期間に生じたことを示唆するものとして不正確に解釈される可能性がある。また、歴史的元価で測定すると、資産又は負債の保有から生じるリスクに対する企業のエクスポージャーを伝えないことになる。

（中略）

測定の不確実性

6.58A 測定の不確実性は、ある測定基礎によって提供される情報が企業の財政状態及び業績の忠実な表現を提供するのかどうかに影響を与える（2.12 項から 2.13 項参照）。測定の不確実性のレベルが高いことは、最も目的適合性の高い見積りの使用を妨げるものではない。しかし、場合によっては、測定の不確実性のレベルが非常に高いため、異なる測定基礎の方が目的適合性の高い情報を提供するかもしれない。さらに、ある資産又は負債についてのどの測定基礎も目的適合性のある情報を提供しない場合には、当該資産又は負債を認識することは適切でない（5.13 項参照）。

6.58B 測定の不確実性は、結果の不確実性と同じものではない。例えば、資産の公正価値が活発な市場において観察可能である場合、当該資産がどれだけの資金を最終的に生み出すのかは不確実であるが、当該公正価値の測定に関しての不確実性はない。それでも、結果の不確実性が測定の不確実性につながる場合もある。例えば、独特の資産が生み出すキャッシュ・フローについて高いレベルの不確実性（結果の不確実性）があり、当該資産の現在価額の見積りが、妥当性が検証されておらず検証が困難なインプットを要求するモデルに依存している場合がある。

（以下略）

改訂文案のアプローチ

11. 本 ED に対する回答者のコメントでは、必要とされる最も重要な見直しは、次の要因の基礎となる原則及び含意を明確にすることである旨が示された。

- (1) 資産又は負債の将来キャッシュ・フローへの寄与 (6. 54A 項から 6. 54G 項参照)
 - (2) 資産又は負債の特徴 (6. 54H 項から 6. 54K 項参照)
12. 改訂文案は、概念フレームワークの前半部分における議論に依拠しており、また IFRS 第 9 号「金融商品」の開発から得られた洞察を反映している³。
13. 測定の章におけるガイダンスをより堅牢にする一つの方法は、さまざまな要因を考慮する際の順番、すなわち、優先順位（例：ヒエラルキー又はディシジョン・ツリー）を定めることであるが、IASB スタッフは、要因の相対的な重要性は検討される個々の状況に依存するため、詳細に定めることは実行可能ではないと考えている。このため、改訂文案では、さまざまな要因を考慮する際の順番を定めておらず、どの要因も、単独で考えた場合に、選択すべき測定基礎について決定的なものとはならないであろうという考え方を強調している (6. 49B 項参照)。
14. 測定基礎を選択する際に、測定基礎が財政状態計算書及び財務業績計算書の両方において生み出す情報を考慮することが重要であるとする提案について、記載場所を見直している。当該提案は、本 ED では目的適合性の文脈において述べていたが、より全般的に適用されるもの考えられるため、当該提案を 6. 49C 項で述べている。
15. 一方で、改訂文案では、6. 49A 項において、本 ED の 2. 21 項を参照しつつ、目的適合性の重要性を強調している。なお、本 ED の 2. 21 項では、次のように述べている。

基本的な質的特性を適用するための最も効率的かつ効果的なプロセスは、通常は次のようなものとなる（補強的な質的特性とコストの制約の影響も受けるが、この例では考慮していない）。最初に、報告企業の財務情報の利用者にとって有用となる可能性のある経済現象を識別する。第 2 に、その現象に関する情報のうち、利用可能で忠実に表現できるとした場合に最も目的適合性の高い種類の情報を識別する。第 3 に、その情報が利用可能で忠実に表現できるかどうかを判断する。もしそうであれば、基本的な質的特性を充足するプロセスはそこで終了する。そうでない場合には、その次に目的適合性の高い種類の情報でそのプロセスを繰り返す。

16. 概念フレームワークにおいて、忠実な表現及び補強的な質的な特性を議論することが重要である。しかし、IASB スタッフは、忠実な表現及び補強的な質的な特性は、最も目的適合性のある測定基礎が識別された後にのみ考慮されるため、当該議論をこれらの特性の考え得る含意まで拡張することは有用ではないと考えている。これは、単に明らかなことを述べるだけか、あるいは、目的適合性を適切に検討することなく、会計基準において採用されている特定の要求事項を単に示すだけになるか

³ ASBJ 事務局注：6. 54E 項及び 6. 54I 項

らである。このため、改訂文案では、忠実な表現及び補強的な質的な特性に関する特定の含意を識別することはしていない。

17. 2016 年 5 月のボード会議において、IASB は、測定の不確実性は目的適合性ではなく、忠実な表現に影響を与える要因として述べることを暫定的に決定している。このため、測定の不確実性の議論を、軽微な見直しをした上で、忠実な表現の議論に移動している。

ASAF メンバーへの質問

18. ASAF 会議では、次の事項に関する ASAF メンバーの見解が求められている。
- (1) 改訂文案で採用した全般的なアプローチ (6.54 項から 6.54K 項参照)
 - (2) 将来キャッシュ・フローへの寄与に関する議論 (6.54A 項から 6.54G 項参照)
 - (3) 資産又は負債の特徴に関する議論 (6.54H 項から 6.54K 項参照)
 - (4) コメントを望む、その他の特定の項目

Ⅲ. ASBJ 事務局による気付き事項

19. 上記の質問事項に対する ASBJ 事務局による気付き事項は、次のとおりである。

改訂文案で採用した全般的なアプローチ

- (1) 6.49C 項において、測定基礎を選択する際に、測定基礎が財政状態計算書と財務業績計算書の両方において生み出す情報を考慮することが重要であるとしているが(本資料第 14 項参照)、財務業績計算書の測定基礎という場合、関係者間でその意味内容の理解が異なっている可能性があるため、概念フレームワークにおいてその意味を明示すべきであると考え。本改訂文案では、財務業績計算書の測定基礎という場合、財政状態計算書における資産及び負債(財政状態の観点から選択した測定基礎を用いて測定されたものである。)の単なる変動による収益及び費用の測定値を前提にしているものと考えられる(例:上記の表 6-1 では、収益及び費用について、公正価値の測定基礎が提供する情報は、公正価値の増減であることが示されている。)。しかし、我々は、財務業績計算書の測定基礎という場合、財政状態計算書における資産及び負債の単なる変動による収益及び費用を測定するための測定基礎ではなく、純損益を算定するための測定基礎であると考え。したがって、我々は、この点を概念フレームワークにおいて明示すべきであると考え。

- (2) 我々は、財務業績と測定との連携に関する ASBJ ペーパーで示したように、測定基礎の選択にあたっては、財政状態計算書の測定基礎と財務業績計算書の測定基礎をそれぞれ適切に使い分け、純損益に関する情報が有すべき基本的な性質を有しているように、まず、純損益計算書の観点から測定基礎を検討すべきであるとする。仮に財政状態計算書の測定基礎と純損益計算書の測定基礎が異なる場合、それぞれの測定基礎に基づく測定値の変動による差額は、OCI に含めるべきであるとする（審議事項(4)-1 参考資料 2 の第 19 項参照）。

本 ED の「複数の目的適合性のある測定基礎」のセクション（本 ED の 6.74 項から 6.77 項）⁴の 6.76 項では、財政状態計算書における資産又は負債を現在価額で測定し、純損益計算書における関連する収益又は費用を財政状態計算書と異なる測定基礎で測定することによって、提供される情報の目的適合性が高まると述べている。また、本 ED の 6.77 項では、このような場合、財政状態計算書における現在価額の変動から生じる収益合計又は費用合計は、純損益計算書と OCI の 2 つの構成部分に分解されると述べている⁵。我々は、本 ED の 6.76 項及び 6.77 項の記述に、ASBJ ペーパーで示した考え方が反映されているものとする。しかし、「測定基礎を選択する際に考慮すべき要因」のセクションにおける改訂文案では資産及び負債の変動による収益及び費用の測定値が強調されており、当該記述と整合しない可能性があるとする。このため、ASBJ ペーパーで示した考え方を踏まえ、「複数の目的適合性のある測定基礎」のセクションの記述と整合するように、「測定基礎を選択する際に考慮すべき要因」のセクションの文案を見直すべきであるとする。

- (3) また、6.54 項において、測定基礎の目的適合性を検討する際、「資産又は負債の特徴」を「資産又は負債の将来キャッシュ・フローへの寄与」と並立させる、又は、同等の要因と位置付けているが、その点に同意しない。我々は、測定基礎を選択する際に、目的適合性に影響を与える主たる要因は「将来キャッシュ・フローへの寄与」であると考えており、「資産又は負債の特徴」は、「将来キャッシュ・フローへの寄与」を考慮する要素の 1 つでしかないと考える。

⁴ 別紙 2 参照。

⁵ 本 ED の 6.76 項及び 6.77 項の記述は、IFRS 第 9 号「金融商品」の分類及び測定に関する要求事項（BC4.150 項及び BC4.157 項）において、財政状態計算書の測定基礎と純損益計算書の測定基礎を適切に使い分けしていることを説明しているものと考えられる。すなわち、IFRS 第 9 号の BC4.150 項及び BC4.157 項では、資産が契約上のキャッシュ・フローと売却の両方の目的で管理されているビジネス・モデルの業績は、契約上のキャッシュ・フローの回収と公正価値の実現の両方の影響を受けるため、財政状態計算書の観点から公正価値で測定し、純損益計算書の観点から償却原価に基づく測定値の変動を純損益に表示し、公正価値の変動の合計と純損益に認識した金額との差額はその他の包括利益に表示するとされている。

資産又は負債の特徴に関する議論

- (4) 我々は、資産又は負債の特徴に関する議論（6.54H 項から 6.54K 項参照）について、財政状態計算書の観点と財務業績計算書の観点をいずれの観点から測定基礎を議論しているか明確ではないため、同意しない。価値が敏感な資産について、仮にその「価値の変動」が純損益計算書の観点を測定を意味しているのであれば、純損益計算書の観点から目的適合性のある情報を提供できない可能性があると考える。

我々は、価値が敏感な資産について、その「価値の変動」は、企業の事業活動の成果としての「価値の変動」に関する不確実性が、当該成果は不可逆となるか又は不可逆とみなされるところまで減少している時点で認識すべきであると考えている。

- (5) 6.54K 項において、歴史的原価が使用される場合には、「価値の変動」は、資産又は負債の価値が変動した時ではなく、処分された（認識の中止が行われた）時にのみ報告されているが、資産の減損がなされた時も価値の変動が報告されるため、文案を見直す必要があると考える。

ディスカッション・ポイント

ASBJ 事務局による気付き事項について、ご質問やご意見があれば頂きたい。

以 上

改訂文案におけるその他の変更の要約

6.54 項から 6.54K 項の変更点を除いた、審議事項(4)-3 参考資料「測定：第 6 章の一部分の改訂文案」における本 ED の主な変更点の要約は、次のとおりである。

セクション	項	変更点
はじめに	6.1 項-6.3B 項	明確化のための書換え
歴史的原価	6.6 項-6.17A 項	つながりをよくした上で、現在原価が提供する情報の議論を拡張
現在原価	6.20A 項-6.20C 項	歴史的原価から議論を移動、長所及び短所の議論を拡張
提供する情報の要約	6.47 項、表 6.1	明瞭性を高め、現在原価が提供する情報の記述を追加するため、表の書換え
忠実な表現： 測定の不確実性	6.58A 項-6.58B 項	軽微な見直しをした上で、「目的適合性」から議論を移動

本 ED における「複数の目的適合性のある測定基礎」の抜粋

複数の目的適合性のある測定基礎

- 6.74 資産、負債、収益又は費用に関する目的適合性のある情報を提供するために、複数の測定基礎が必要とされることがある。
- 6.75 ほとんどの場合、当該情報を提供する最も理解可能性の高い方法は、
- (a) 財政状態計算書における資産又は負債と、財務業績の計算書における関連する収益及び費用の両方について、単一の測定基礎を使用する。かつ、
 - (b) 他の測定基礎を使用した追加的な情報を財務諸表注記において開示する。
- 6.76 しかし、場合によっては、資産又は負債が将来キャッシュ・フローに寄与する方法（これは部分的には企業が行う事業活動の性質に応じて決まる）あるいは資産又は負債の特性により、下記の測定基礎を使用することによって、財政状態計算書及び財務業績の計算書において提供される情報の目的適合性が高まる。
- (a) 財政状態計算書における資産又は負債について、現在価額の測定基礎
 - (b) 純損益計算書における関連する収益又は費用を決定するための上記と異なる測定基礎（7.25 項参照）
- 6.77 そのような場合、財政状態計算書における現在価額の変動から生じる収益合計又は費用合計は、2 つの構成部分に分解される。
- (a) 純損益計算書において： 当該計算書について選択された測定基礎を用いて測定した収益又は費用
 - (b) その他の包括利益（7.19 項参照）において： 残りの収益又は費用。その他の包括利益に含めた収益又は費用の累計額は、財政状態計算書について選択した測定基礎で算定した帳簿価額と純損益を決定する際に選択した測定基礎で算定した帳簿価額との差額に等しい。

以 上