

IFRS教育に 企業はどう 取り組むべきか

七月二十九日と三〇日の二日間にわたって

国際会計基準委員会財団（IASCF）

主催のIFRSカンファレンスがソウルで開催された。

IFRSのアドプション状況や各種プロジェクトの

進捗状況などの最新動向に触れるとともに、

分科会セッションにおいてIFRS教育／研究に対する

IASBスタッフの考え方を学ぶ機会を得た。

本稿では、カンファレンスの概要を紹介しつつ、「日本企業が

取り組むべきIFRS教育のあり方について考えてみたい。

IASCF会議の概要と

開催国韓国の事情

七月二十九日・三〇日にソウルで開催されたIASCFカンファレンスは、さながらトウイデー議長を前にした、日韓両国によるIFRS陣営への参加決意表明の場のようにも思われた。カンファレンスに先立って一日目の午前中に行われた分科会では、「連結および共同契約」、「保険契約のIFRS」、

「金融商品のIFRS」および「IFRS教育／研究」といったテーマが議論された。午後に入って「IFRSのアドプションに関する進捗報告」というテーマのもと、日本・韓国・マレーシアの企業会計基準委員会代表者（日本からは西川郁生ASBJ委員長）によるスピーチが行われた。その後、日本・韓国・オーストラリアの企業幹部（日本からは三井物産執行役員CFO補佐兼経理部長の岡田譲治氏）によるIFRS導入に向けた取組みと課題についてのスピーチがあった。

一日目の最後に行われた韓国証券先物委員会委員長の李昌庸氏による基調講演が強く印象に残った。韓国は〇七年一月という早い段階で、一年から全上場企業にIFRSを強制適用するという決断を行った国である。なぜこれほど思い切った決断ができたのであろうか。李氏によれば、このような意思決定の背景には、九七年に始まったアジア通貨危機があるという。韓国

はあの危機を発端としてデフォルト寸前まで追い込まれた国であり、国際資本市場の重要性をいやというほど思い知らされている。また九九年に起こった大宇グループの経営破綻と巨額粉飾決算事件がもたらした影響も甚大だった。これらの事件を契機に「会計基準を整備しない限りこの国に将来はない」という危機感が醸成されたのだという。

韓国は今後IFRSのアドプション国として、IASBにおける発言力向上に官民挙げて取り組んでいくだろう。したがって、今後IASB理事のポスト獲得も視野に入れた動きが活発化することも当然予想されよう。

カンファレンスの二日目には、専門的なテーマが扱われた。午前中には、トウイデー議長自らによる金融危機とIASBの対応について説明があり、その後、山田辰己氏をはじめとするIASB理事により、主要プロジェクトの進捗、解釈指針の位置付け、教育その他の活動についての報告があった。そして午後には、「公正価値測定指針」、「認識の中止」、「収益認識」、「財務諸表の表示」および「概念フレームワーク」といった関心度の高いテーマについてIASB理事・スタッフによるセッションが行われた。

原則主義とIFRS教育

さて、これより本題のIFRS教育にテーマを絞り込んでいきたい。「IFRS教育」といった場合、まず「誰に対する教育か」という点を明らかにしておく必要があるが、本稿では「財務報告を行う側」、すなわちIFRSによる財務報告が義務付けられる上場企業の経理スタッフを対象者として想定する。

IFRSは原則主義に基づく会計基準であることは周知の通りであるが、

IFRS

原則主義に基づく教育アプローチを考
える前に、まず原則主義に対する I A
S B スタッフの考え方を紹介しておく
たい。以下の記述は、I A S B 教育推
進担当ディレクターであるマイケル・
ウエルズ氏が「原則主義に基づく会計
基準の教育」と題して行ったブレゼン
テーションがベースになっている。

I F R S は、「概念」(concepts)、「概
念」から演繹的に導かれる「原則」
(principles)、「そして」原則」を実行可
能にするために作られた「規則」(rules)

の三層構造になっている。ここで「概念」
とは、概念フレームワークで規定され
ている項目、すなわち財務諸表の目的、
財務諸表の質的特性、財務諸表の構成
要素(資産・負債・持分・収益・費用)の

定義およびその認識についての基礎概
念を指す。また「原則」とは、①認識、
②測定(当初測定と当初測定以後の測
定に分かれる)、③認識の中止、および

④表示および開示についての諸原則を
指す。そして、仮に概念と原則の間に
完全な整合性が確保されているとした

場合、「規則」は、適用指針と開示規定
のみで足りるとされる。ところが実際
には、実務上の問題や概念と原則が完
全に整合的でない基準もあるため、適
用指針や開示規定以外の規則として、

例外規定や解釈指針が必要となる場合
がある。ここで留意すべきことは、解
釈指針の基本的位置づけである。解釈

指針はいわば必要悪であり、原則主義
の立場から言えば発行しないことが理
想なのだ。現に、ある特定の会計処理
に対して解釈の分かれる状況があつて
も、解釈指針を発行しないという正式
決定が I F R I C によつて下されるこ
とが少なくない。したがつて、このよう
な場合、実務上は、「本件については今
後とも解釈指針を発行する予定はない
ため、原則を踏まえて判断せよ」という
I F R I C のメッセージが重要な意味を
持つことになる。

概念↓原則↓規則という流れの具体
例の一つとして、ウエルズ氏は、I A
S 第八号「会計方針、会計上の見積り
の変更および誤謬」を挙げている。ま
ずこの基準書の土台にある「概念」は、

「表現の忠実性」と「比較可能性」であ
る。そして、「原則」は、「会計方針の
変更および過年度の誤謬の修正は遡及
処理するが、会計上の見積りの変更は
遡及処理せず、将来に向かって適用す
ること」となる。そして、規則に当た

るのは、適用指針であり、実務上不可
能な場合の免除措置および具体的な開
示事項などとなる。

原則主義をどう教えるか

原則主義に基づく会計基準を以上の
ように捉えたとき、これをどう教えて
いけばよいのであろうか。筆者が実際
に教える立場にあるとするならば、そ

のカリキュラムは、①概念フレームワ
ーク、②基準設定プロセス、および③
判断局面の三つをキーワードとしたも
のにならう。まず原則主義の思考プロ
セスを身につけるために不可欠な第一
歩は、概念フレームワークの徹底的な
理解である。「概念フレームワークなく
して基準書なし」というのが I A S B
の基本的な立場である以上、概念フレ
ームワークを単なるお題目として捉え
るのは大きな誤りであることを認識し
なければならぬ。折しも I A S B は、

F A S B と共同で概念フレームワーク
の改定作業に着手している。全体で八
つあるフェーズのうち、ようやくフェ
ーズ A 「目的および質的特性」につい
て成果が表れつつあるのが現在の進捗
状況である。したがつて、今後のこの

プロジェクトの進捗を入念にフォロー
し、公表文書を読み込んでおくことが、
概念フレームワークの理解に極めて有
益となるであらう。

次に基準設定プロセスについて説明
する。今後、原則主義に基づいた財務
報告を行っていくためには、I A S B
の最終的な成果物である基準書本文や
適用指針を理解し、これに従った会計
処理ができるようになるだけでは不十
分である。むしろ基準書に含まれる結
論の根拠 (basis for conclusions、B

C) や基準設定プロセス(デュープロ
セス)における公表文書である論点整

理 (discussion paper、D P) や公開草
案 (exposure draft、E D) 等を読み込
むことで、I A S B の思考プロセスを
理解することの方が重要とならう。な
ぜならば、今後原則主義に基づいた財
務報告を行う経理スタッフに求められ
る新たなスキルには、特定の取引ある
いは事象に対して行った会計処理の根
拠を「ポジション・ペーパー」のよう
な形で文書化する能力が含まれるから
である。「基準書第〇〇号の第〇〇項に
従つて:」といった規則主義における
従来のやり方のみでは通用しないので
ある。それには、少なくとも前述の B



●判断が必要とされる局面の例

分類	判断が必要とされる局面の例
開示 (Disclosure)	<ul style="list-style-type: none"> ● 特定の会計方針を適用するに至った過程 ● 見積りの不確実性に関する重要な情報 ● 保険数理上の仮定 ● 引当金について、債務を負った結果として生じる経済的便益の流出の金額または時期についての不確実性の内容、将来の事象に関連する重大な仮定
区分 (Classification)	<ul style="list-style-type: none"> ● 出資先は子会社か関連会社か ● リース取引は、ファイナンスリースかオペレーティングリースか ● 現在の債務は、引当金として計上できるものか偶発負債か ● 対象不動産は投資不動産・有形固定資産・棚卸資産のうちどれか ● 自社が発行した複合金融商品は負債か持分か
認識 (Recognition)	<ul style="list-style-type: none"> ● 収益認識できるタイミングはいつか(特に複数要素契約における収益) ● 保険数理差損益の認識方法(①コリドーアプローチによる遅延認識、②全額を損益として、またはコリドーアプローチによる認識よりも早期に損益として認識、③全額をその他の包括利益として認識)
認識の中止 (Derecognition)	<ul style="list-style-type: none"> ● 金融資産の認識の中止の対象となるのは、当該金融資産の全部かまたは一部か
測定 (Measurement)	<ul style="list-style-type: none"> ● 測定対象に適用すべきモデルは、取得原価モデルか公正価値モデルか ● 減価償却(償却)の方法および残存価値・耐用年数の見積り ● 資産の減損処理における使用価値(将来の期待キャッシュフローおよび割引率)および売却費用控除後の公正価値の見積り ● 退職給付会計における制度資産の公正価値および給付債務の見積り

C、DP、EDといった公表文書における審議内容を踏まえておくことが不可欠となる。

最後に判断局面であるが、原則主義に基づく財務報告は常に判断業務を伴うことになる。分科会でプレゼンテーションを行った元FASBスタッフでデューク大学会計学部教授のキャサリン・シッパード氏によれば、「ある特定の取引または事象に対して適用すべきIFRSは存在するのか、また存在する場合、それはどのIFRSか」からして判断が必要になるといえる。仮に適用すべきIFRSが存在しないと判断した場合、IAS第八号の規定に従い、「類似の事項や関連の事項について扱っている基準および解釈指針の規定および指針、およびフレームワークにおける資産、負債、収益および費用に関する定義、認識要件および測定概念」(IAS 8・11)の適用可能性を検討するか、あるいはIFRSと「類似の概念のフレームワークを使用しているその他の会計基準設定主体の直近の基準」(IAS 8・12)を検討することになる。

さらに、適用すべきIFRSを識別できたとしても、次に待っているのは、当該IFRSで定められている原則のうちどれを適用すべきかという判断である。今後IFRS導入の準備段階においては、財務報告を行う上で実際にどのような判断局面が想定されるかを、

例えば図表に示したような分類軸で整理しておくことが求められる。

また、教育アプローチという点から言えば、ケーススタディ形式が有効と思われる。題材としては、すでにIFRSベースで財務報告を行っているEU域内企業による開示例や欧州証券規制当局委員会財務報告グループ(CESSRFI)の下部組織であるEESC(European Enforcers Coordination Sessions)のデータベース(米国SECによる財務報告通牒(FRR)や職員会計広報(SAB)に相当する文書)などが有用であろう。

事前準備期間はあとわずか

IFRSは、我が国においても早ければ二〇一五年から強制適用される。仮に二〇一五年三月期から強制適用となった場合、二〇一三年三月期末からの連結財政状態計算書を作成する必要があるため、二〇一三年三月期が実質的な適用初年度と言える。したがって事前準備期間は、二〇一二年三月期末までの二年半ということになる。また、この二年半はコンバージェンスプロジェクトにより多くのIFRSが改訂される時期と重なっているため、基準設定プロセスをリアルタイムでフォローできる時期でもある。IFRS教育に腰を据えて取り組むべきタイミングは今を置いてない、と言ってもよいだろう。