

2014 年

IFRS 財団: フレームワークに基づく IFRS 教材

IAS 第 8 号ヒエラルキーの フレームワークに基づく教育アプローチに 関する序説



本教材はIFRS財団の教育スタッフが作成したものであるが、国際会計基準審議会（IASB）の承認を受けていない。本教材はIFRS教育を行う者に対する手引きとしてのみ意図されている。
IFRS教育イニシアティブに関する詳細情報については以下を参照されたい。
www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm

本出版物の内容に関する著作権を含むすべての権利はIFRS財団に属する。

コピーライト © 2013 IFRS財団®

30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom | Telephone : +44 (0) 20 7246 6410

Email : info@ifrs.org | Web : www.ifrs.org

注意書き：IFRS財団、著者及び出版社は、本出版物の内容を信頼して行為を行うか又は行為を控えることにより個人及び／又は企業に生じる損失については、当該損失が過失により生じたものであれ他の原因によるものであれ、責任を負わない。本出版物で使用する個人名、会社名及び／又は場所名は架空の名称であり、実在の人物、企業又は場所に類似する場合であっても単なる偶然である。

使用権

IFRS財団は教育を目的とする本教材の利用を奨励しているが、以下の利用規約に従って利用される必要がある。IFRS財団の基準の利用に関する詳細情報については次を参照されたい。www.ifrs.org/IFRS/Pages/IFRS.aspx

本教材の利用は（利用規約が示すように）料金の支払いを条件としていないが、IFRS財団は随時利用規約を変更する権利を保持することに注意されたい。

本教材の使用権（もしあれば）の失効事由：

- 本教材が陳腐化し、本教材の利用及び／又は本教材を利用可能とするのを中止する必要がある場合
- 利用規約に違反した場合

利用規約

1.1 本教材は教育的な指導を目的としてのみ利用され、利用規約に従って利用されるものとする。他の目的での利用を希望する場合、IFRS財団による書面での許可が必要となるため、IFRS財団に連絡されたい。

印刷物の利用。

- 1.2 全体であれ一部であれ、本教材を複製し単独の印刷文書をして利用する場合を除き、本教材に記載された登録商標を利用又は複製してはならないほか、他の者に利用又は複製させてはならない。
- 1.3 疑義を回避するために、自身の文書に組み入れるために本教材の全部又は一部を利用する場合、本教材に記載された登録商標を利用又は複製してはならない。
- 1.4 登録商標はIFRS財団とIASBの名称及びロゴを含むがこれらに限られない。
- 1.5 本出版物からの抜粋を、全体であれ一部であれ、印刷形式で複製する場合は、以下の事項を確認する。
 - 当該文書には著作権の確認が含まれている。
 - 当該文書には本教材の情報源はIFRS財団である旨、記載されている。
 - 当該文書には適切な注意書きが記載されている。
 - 本教材の著者としてのIFRS財団のステータスが認識されている。
 - 当該抜粋は正確に示されている。
 - 当該抜粋は誤解のおそれのある文脈において使用されていない。

電子的利用

1.6 本教材の電子的利用に関する事項：

- 自身のウェブサイトを通じて本教材（の全部）を提供しようとする場合、IFRS財団のウェブサイトへのリンクを示す必要がある。リンク方法の詳細についてはwww.ifrs.org/Pages/Terms-and-Conditions.aspx 参照。
- 本教材の一部を自身の無料のウェブサイト又は教育コースのスライドバックに記載しようとする場合、1.5に列挙された事項を遵守する必要がある。又、本教材に記載された登録商標を利用又は複製してはならないほか、他の者に利用又は複製させてはならない。
- 他の目的で本教材の一部を電子的に提供しようとする場合、IFRS財団による書面での許可が必要となるため、[IFRS財団](http://www.ifrs.org)に連絡されたい。

これらの利用規約に違反した場合、本教材の使用権（もしあれば）は直ちに停止され、IFRS財団の判断により、それまでに作成した本教材の複製を返却又は破棄する必要がある。

出版及び著作権に関する事項は、下記に連絡されたい。

IFRS財団出版部 | 30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom | Telephone : +44 (0) 20 7332 2730 | Email :

publications@ifrs.org | Web : www.ifrs.org

登録商標



IFRS財団のロゴ、IASBのロゴ、中小企業向け国際財務報告基準のロゴ、‘Hexagon Device’、‘IFRS Foundation’、‘eIFRS’、‘IAS’、‘IASB’、‘IASC Foundation’、‘IAS CF’、‘IFRS for SMEs’、‘IASs’、‘IFRS’、‘IFRSs’、‘International Accounting Standards’及び‘International Financial Reporting Standards’はIFRS財団の登録商標である。

IAS 第 8 号ヒエラルキーの フレームワークに基づく教育アプローチ

Michael J C Wells、IFRS 財団 IFRS 教育イニシアティブ ディレクター
Robert P Garnett、ウィットウォーターズランド大学 会計学教授

本教材は、IFRS 財団その他が開催した国際財務報告基準(IFRS)教育のための「概念フレームワーク」に基づくアプローチに関する一連のワークショップの出席者からのフィードバックとコメント及び多数の匿名レビューアーによる査読に多くを負っている。

はじめに

本教材は 2 部から構成される。第 1 部の目的は、フレームワークに基づく教育が意味するものを説明し、それが教育者にとって重要かつ有用である理由を説明することである。本教材では、勅許会計士(CA)／公認会計士(CPA)の資格(あるいはそれに相当するもの)の取得を目指す学生を対象とした教育におけるフレームワークに基づくアプローチの利用法を示し、取引その他事象又は状況に具体的に当てはまる IFRS が存在しない場合に適用される全般的要求事項の参照により、これを説明する。本教材が特に重視しているのは、とりわけ、報告企業に情報提供を直接に要求することができない現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者¹という主要な利用者の経済的意思決定のニーズに対して、目的適合性を有し、かつ信頼性のある情報をもたらす会計方針の策定と適用に関して学生自身が判断を行うための能力を開発することである(IAS 第 8 号 10 項参照「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」)²。

第 2 部は、指導者が IAS 第 8 号のヒエラルキーについて指導する際に利用できる教材を記載している。第 2 部の目的は、フレームワークに基づく教育アプローチを用いて学習する学生に適したケース・スタディを提供することである。IAS 第 8 号のヒエラルキーを当てはめるには他の IFRS の知識と判断の適用が求められる。そのため、IAS 第 8 号のヒエラルキーの学習が可能なのは、CA、CPA 又それに相当する資格取得につながる学習コースの終盤にかけての時期に限られる可能性が高い。本教材は総合的なケース・スタディである。

¹ 例えば、財務報告に関する概念フレームワーク(「概念フレームワーク」)OB2 及び OB5 項参照。

² 中小企業向け IFRS 第 10 章は国際財務報告基準を用いる企業に対する類似の全般的要求事項を規定している。

第 1 部: フレームワークに基づく教育

「概念フレームワーク」

「概念フレームワーク」が目的としているのは、「IFRS の整合的かつ論理的な形成を容易にすること」（IFRS に関する趣意書第 8 項）である。言い換えれば、「概念フレームワーク」は、IASB が財務報告基準の根拠としている合意概念を規定している。したがって、IFRS の要求事項の大半は、「概念フレームワーク」に規定された概念と整合的である。ただし、コスト制約³が適用されることから、IFRS の要求事項によっては「概念フレームワーク」における質的特性あるいは他の主要概念が最大化されないというケースが依然として存在する。

一般目的財務報告の目的は、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が企業への資源への提供に関する意思決定を行う際に有用な、報告企業についての財務情報を提供することである。⁴ それらの意思決定は、資本性及び負債性金融商品の売買又は保有、並びに貸付金及び他の形態の信用の供与又は決済を伴う（「概念フレームワーク」OB2 項参照）。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、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が必要としているのが、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である（「概念フレームワーク」OB4 項参照）。

この一般目的財務報告の目的から生じる「概念フレームワーク」の主要概念には、有用な財務諸表の質的特性、財務諸表の構成要素の定義、及び発生主義会計が含まれる。これらと「概念フレームワーク」のその他の側面は一般目的財務報告から論理的に生じるものであるため、当該目的の適切な理解はフレームワークに基づく教育の基礎となる。議論されるトピックの土台となる会計原則、更に処理それ自体の仕組みの説明より前に、関連情報を処理するために特定の会計技法が使用される理由を重視することが極めて重要である。会計処理を重視した学習では学生はなじみのある状況に対応できるようになるに過ぎないのに対して、会計原則に基づく理解による場合、学生は以前には経験したことのない状況にも対応できるようになる。

フレームワークに基づく教育

フレームワークに基づく教育は、「概念フレームワーク」の概念を、学習対象となる特定の IFRS の要求事項へと関連付けている。言い換えれば、フレームワークに基づく教育は、企業の経済的資源、企業に対する請求権、当該資源及び請求権の変動並びに他の取引及び事象に関する会計及び報告を、財務諸表の目的及びその目的から生じる主な概念に関連付けて理解するためのものである。

フレームワークに基づく教育の利用に際して学生はまず、「概念フレームワーク」に規定されている財務報告の目的及びその他主要概念並びに会計処理の対象となる特定の取引又は事象の経済的側面について学習する必要がある。それを受けて教室では、結果として生じる企業の経済的資源又は企業に対する請求権（更に、それらの資源及び請求権の変動）に関する情報について、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が、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の

³ 財務報告基準の設定に際して IASB は、特定の情報を報告することの便益が当該情報の提供と利用のために生じるコストを正当化できる可能性が高いかどうかを評価する（「概念フレームワーク」QC38 項）。

⁴ それらの利用者の多くは、情報提供を報告企業に直接要求することができず、必要とする財務情報の多くを一般目的財務諸表に依拠しなければならない。（「概念フレームワーク」OB5 項）。したがって、彼らは財務諸表の主な利用者と考えられる。

にどのような情報が有用なのかを考えることが可能になる(つまり、学生は経済現象⁵—報告企業の経済資源、報告企業に対する請求権、それらの資源及び請求権に変化を生じさせる取引並びにその他事象及び状況の影響—を財務報告の目的に関連付ける必要がある)。

本教材には次のステップが含まれている。

- (a) まず、経済現象(取引、その他事象又は状況など)の経済的側面について議論する。
- (b) 第 2 に、表示された取引の構成要素(すなわち、資産、負債、持分、収益、費用)を識別する。
- (c) 第 3 に、学生は、報告企業に情報提供を直接に要求することができない現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者という主要な利用者の経済的意思決定のニーズに対して、目的適合性を有し、かつ信頼性を有するのは経済現象に関するどのような情報か(忠実に表現することが可能な情報など)という問題を考察する。
- (d) 第 4 に、学生は、識別された経済現象に対する会計処理を具体的に規定している IFRS の要求事項を特定する。具体的な IFRS の要求事項が存在しないと思われる場合、学生は、取引その他の事象の事象又は状況に具体的に当てはまる IFRS が存在しない場合に適用される一般的な要求事項を特定する。(IAS 第 8 号第 10 項から 12 項「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に示された「IAS 第 8 号のヒエラルキー」)。
- (e) 最後に、学生は、当該経済現象の会計処理と開示に必要な判断について考察する。そこで使われる教材は、指導者の主導による議論の中心となるべきである。

フレームワークに基づくアプローチを用いると、結果として採用された会計方針が「概念フレームワーク」に規定された目的及び概念とどの程度整合的であるのかを議論することにより、教育は深められる。同様に、IFRS が類似の概念フレームワークに基づく地域の一般目的財務報告基準(ローカル GAAP)と共存する法域において、「概念フレームワーク」に基づく教育は、両方の基準に対して同時に効果的かつ効率的な教育の基盤を提供する。

「概念フレームワーク」の目的は、IFRS の整合的かつ論理的な形成を容易にすることにあるため、IFRS 教育におけるフレームワークに基づくアプローチの採用によって、IFRS の要求事項を IFRS 財務情報の目的と IFRS の基礎にあってその開発に情報を与える概念に関連付けることによって、学生は IFRS を着実に理解することができる。

さらに、IFRS に準拠する財務諸表は、かなりの程度まで、正確な描写ではなく見積り、判断及びモデルに基づいている。「概念フレームワーク」はそうした見積り、判断及びモデルの根底にある概念を定めているため、「概念フレームワーク」は、会計上の問題を解決する際、判断を行うための根拠を提供する。例えば、IAS 第 8 号のヒエラルキーを適用する場合、経営者は、利用者の経済的意思決定のニーズに対する目的適合性を有し、忠実に表しているなどの信頼性がある(つまり、企業の財政状態、財務業績及びキャッシュフローの中立、完全、及び忠実な表現であって、経済現象の経済的実質を反映しているような)情報をもたらす会計方針を策定し適用することを目的として判断を用いる(IAS 第 8 号 10 項参照)。当該判断の適用におけるヒエラルキー⁶の第 2 段階によって、経営者には「概念フレームワーク」における定義、認識規準、測定概念を参照し、考慮することが求められている(IAS 第 8 号 11 項参照)。⁷

上記の理由から、フレームワークに基づく教育はまた、生涯学習との関連における IFRS の知識及び能力を継続的に更新に向けて学生をより適切に準備させるものでもある。

⁵「概念フレームワーク」QC2 項参照。

⁶ IAS 第 8 号第 11 項で(上から順に)検討されている根拠資料は、IAS 第 8 号の規定を適用する際に用いられる「ヒエラルキー」として言及されている場合が多い。

⁷ 概念フレームワークに基づく教育に関する詳細情報は、Wells, M. (2011 年)「原則主義の基準に関するフレームワークに基づく教育 (Framework-based teaching of principle-based standards)」、「アカウンティング・エデュケーション: インターナショナル・ジャーナル (Accounting Education: An international journal)」第 20 巻 4 号 373 頁から 385 頁参照。

3 ステージのクラス

全レベルのIFRS教育に対してフレームワークに基づく教育は利用可能である。とはいえ、取り扱われるIFRSの要求事項の数や他のIFRSのトピック及び関連分野（例えば、ファイナンス、税務、経済及び統計）との統合の程度は、コースの目的や教えられる基準のレベルによって異なると考えられる。同様に、IFRSの見積り及びその他の判断に関する教育の目的は、コースの目的や教えられる基準のレベルがあがるにつれ、認識から理解、そして能力の発揮へと発展すると考えられる。

下の表は、CA/CPA（又はそれに相当するもの）の資格取得を目指す学生を対象とした、3つのステージにおけるフレームワークに基づく教育について示している。

- (a) ステージ 1: 学生の最初の財務報告コース
- (b) ステージ 2: CA/CPA（又はそれに相当するもの）の資格を取得する途中の財務報告コース
- (c) ステージ 3: CA/CPA（又はそれに相当するもの）の資格を取得する直前のコース。

全てのステージで全てのトピックが取り上げられるわけではない。例えば、IAS第8号のヒエラルキーの適用にはIFRSすべてに関する知識が求められ、多くの判断が必要であることから、IAS第8号のヒエラルキーはステージ3に限って取り上げられると考えられる。ステージ3の教材は総合的なケース・スタディである。

	ステージ 1	ステージ 2	ステージ 3
参考文献: 基準及び他の公表文書	「概念フレームワーク」からの抜粋と基本的な IFRS 原則	「概念フレームワーク」、IFRS 原則及び学習トピックに関する IFRS の要求事項の全文	「概念フレームワーク」、IFRS の要求事項の全文、ローカル GAAP の要求事項(該当する場合)並びに IASB ディスカッション・ペーパー(DP)及び公開草案(ED)の中核となる原則
推奨されるクラス教材	<ul style="list-style-type: none"> • 参考文献(上記) 文書例えば、次を参照 http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Education/Pages/Framework-based-teaching-material.aspx; • チュートリアル 例えば次を参照 http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Education/Pages/Framework-based-teaching-material.aspx 	<ul style="list-style-type: none"> • 「A Guide through IFRS」に記載の参考文献(教室及び参考書持ち込み可の試験で使用) • IFRS 財団「SME 向け IFRS」研修モジュール (www.ifrs.org から無料で入手可能) • IFRS の財務諸表(企業ウェブサイト、大学データベース又は EDGAR オンラインなどから無料で入手可能) • 関連する公表された規制に関する決定(例えば、ESMA⁸による決定は ESMA のウェブサイトから無料で入手可能); 	<ul style="list-style-type: none"> • 「A Guide through IFRS」(教室及び参考書持ち込み可の試験で使用) • IASB の DP 及び ED (www.ifrs.org にて無料で閲覧可能) • ローカル GAAP; • IFRS の財務諸表(企業ウェブサイト、大学データベース又は EDGAR オンラインなどから無料で入手可能) • 関連する公表された規制に関する決定(例えば、ESMA による決定は ESMA のウェブサイトから無料で入手可能); • 関連する新聞報道

⁸ ESMA は欧州証券市場監督局(European Securities and Markets Authority)の略称である。<http://www.esma.europa.eu/>を参照。

		<ul style="list-style-type: none"> 関連する新聞報道、文書。例えば次を参照。 http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Education/Pages/Framework-based-teaching-material.aspx チュートリアル。例えば次を参照。http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Education/Pages/Framework-based-teaching-material.aspx 	<ul style="list-style-type: none"> 上級のチュートリアル 総合的なケース・スタディ 例えば次を参照。 http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Education/Pages/Framework-based-teaching-material.aspx
IFRS の判断及び見積り	IFRS の判断及び見積りに関する認識を得る。 いくつかの案： <ul style="list-style-type: none"> ビデオ／ビデオクリップ 教室での議論 基本的なチュートリアル 	厳選された IFRS の判断及び見積りに関する理解を深める。 いくつかの案： <ul style="list-style-type: none"> ビデオ／ビデオクリップ 教室での議論 上級のチュートリアル グループ単位の競争 公表された財務諸表からの抜粋 規制に関する決定の抜粋 報道の抜粋 	IFRS の判断及び見積りを行う能力を向上させる。 いくつかの案： <ul style="list-style-type: none"> ビデオ／ビデオクリップ 教室での議論 上級のチュートリアル ケース・スタディ グループ単位の競争 公表された財務諸表からの抜粋 規制に関する決定の抜粋 報道の抜粋
IFRS の諸トピックとの統合	あるとしても、極めて少ない	中程度	かなり多い
他の会計関連分野との統合（例えば、監査、ファイナンス、税務）	あるとしても、極めて少ない	中程度	かなり多い

IAS 第 8 号のヒエラルキーの教育

各法域が IFRS を導入した際、その多くが IFRS 原則の適用は特別の課題であると理解した。多くの法域における従来の会計処理は多くの場合、資本の配分に関する意思決定情報を提供するために設計された財務報告原則ではなく、租税又は中央政府による立案に左右される規則主義的なものであった。法域によっては、会計は IFRS の基礎をなす概念に類似する概念に基づいているものの、判断を用いる代わりに慣例による規則や業界固有の指針を発展させてきた法域もあった。IFRS は世界各地のあらゆる業界での利用を目的に設計された原則主義に基づく基準として作られているため、そうした慣例による規則や業界固有の指針を含んでいない。したがって、IFRS の適用には見積り及び他の判断が必要とされる。本教材が示すのは、IAS 第 8 号のヒエラルキーの適用に必要な判断の実施に向けて、IFRS を学ぶ学生をより適切に準備させるための、フレームワークに基づく教育の利用方法である。

下の表は、フレームワークに基づく教育アプローチを用いたIAS第8号のヒエラルキーの適用方法を学習中のCA/CPA(又はそれに相当する資格)の取得を目指す学生に適した参考教材、判断及び統合レベルを説明したものである。

	ステージ 3
参考教材: 国際財務報告基準及び他の公表文書、プロジェクト及びマテリアル	<ul style="list-style-type: none"> 「国際財務報告基準に関する趣意書」; 「財務報告に関する概念フレームワーク」; IAS 第 8 号第 10 項から 12 項の適用に特に重点を置いている IFRS すべて; IFRS に付属しているが、その一部を構成するものではないマテリアル (例えば、

	<p>結論の根拠、設例及び適用ガイダンス) ;</p> <ul style="list-style-type: none"> • IFRS 解釈指針委員会のアジェンダ決定; • 「SME 向け IFRS」(SME 向け IFRS の結論の根拠を含む); • ローカル GAAP(該当する場合); • IASB の「概念フレームワーク」に類似の概念フレームワークを有する他の GAAP の関連する要求事項; • 関連する IASB のプロジェクト及び他者が開発した関連マテリアル。例えば、共通支配下の企業結合の会計に関する IASB のリサーチプロジェクトについては http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Business-Combinations/Pages/Business-Combinations-under-Common-Control.aspx を参照。他者が開発した関連マテリアルには、(i) 2013 年 4 月 韓国会計基準審議会 Research Report No.33 Critical Perspectives in Accounting for BCUCC 並びに(ii) 2013 年 10 月 欧州財務報告諮問グループ (EFRAG) 及びイタリア会計基準設定主体のディスカッションペーパー Accounting for Business Combinations Under Common Control などがある。 • 関連する公表済みの規制に関する決定。
IFRS の判断	IAS 第 8 号のヒエラルキーを適用して IFRS の判断を行う能力について、そうした判断を必要とするケース・スタディ、公表済みの財務諸表 IAS 第 8 号のヒエラルキーの適用が見られる公表済みの財務諸表、IAS 第 8 号のヒエラルキーの適用の問題を扱っている公表済みの決定及び報道などがある場合には、それらを用いて当該能力の開発を促す。
IFRS のトピックの統合	「概念フレームワーク」及び全 IFRS
会計関連の他分野との統合	監査、ファイナンス、税務との統合。