

2013 年

IFRS 財団：フレームワークに基づく IFRS 教材

# 有形固定資産及び非金融資産会計の 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ガイダンス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](http://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](mailto:info@ifrs.org) | Web: [www.ifrs.org](http://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参照されたい。 [www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx](http://www.ifrs.org/IFRSs/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留保してい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 誤解を避けるために付言するが、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張る場合にのみ可能となる。リンク方法の詳細については [www.ifrs.org/Pages/Terms-and-Conditions.aspx](http://www.ifrs.org/Pages/Terms-and-Conditions.aspx) 参照。
  - 本教材の一部分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パ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分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](mailto:publications@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

#### 登録商標



IFRS 財団ロゴ、IASB ロゴ、IFRS for SMEs ロゴ、「Hexagon Device」、「IFRS 財団」、「eIFRS」、「IAS」、「IASB」、「IASC 財団」、「IASCF」、「IFRS for SMEs」、「IASs」、「IFRS」、「IFRSs」、「国際会計基準(International Accounting Standards)」及び「国際財務報告基準(International Financial Reporting Standards)」は IFRS 財団の商標である。

# 有形固定資産会計の 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

Ann Tarca IFRS 財団 IFRS 教育イニシアティブ 前アカデミックフェロー 西オーストラリア大学 経営学  
大学院 会計学教授

本教材は IFRS 財団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及び多数の匿名レビューアーによるフィードバック及びコメントに多くを負っている。

## はじめに

本教材は 2 部から構成されている。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と、それが指導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) 資格取得を目指す学習者が一般的に辿る 3 段階の学習過程の各段階における概念フレームワークに基づくアプローチの使用方法を示し、有形固定資産に関する IFRS の規定 (IAS 第 16 号「有形固定資産」及び中小企業 (SME) 向け IFRS 第 17 章「有形固定資産」) を参照することによりこれを説明する。

第 2 部は第 1~3 段階のクラスの指導者による使用を想定した教材である。第 2 部の目的は、概念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習者に適した参考資料と事例の提供である。第 1 段階の教材には、「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) の関連する章、IAS 第 16 号及び第 17 章からの学習者向けの要約文書が含まれている。第 1 段階の教材には、有形固定資産会計における識別、認識、測定、認識の中止並びに判断及び見積りに関する事例と論題も含まれる。第 1 段階の教材の最終節では指導目的の質問と模範解答を例示する。

第 2 段階の教材には、指導者が有形固定資産 (その他非金融資産を含む) について指導する際の支援となる参考教材 (クラス開始前に目を通しておくべき文献一覧) と他のクラス教材が含まれる。又、「概念フレームワーク」の抜粋と IAS 第 16 号及び SME 向け IFRS 第 17 章の主な原則を基礎とした学習者向けの文書も含まれる。当該文書には有形固定資産の識別、認識、測定、認識の中止、表示及び開示に関連する事例と議論、更に有形固定資産の会計処理における重要な判断及び見積りに関する議論が含まれる。その上で、宿題となる一連の質問が提示され、指導目的の質問と模範回答へと続く。

第 3 段階の教材は総合的なケース・スタディが中心になる。

## Part 1: 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」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」(IFRS 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 が財務報告基準の基礎とする合意概念を規定している。したがって、IFRS の規定の大半は、「概念フレームワーク」に規定された概念と整合的

ある。ただし、コスト制約<sup>1</sup>が適用されることから、IFRS の要求事項の中には「概念フレームワーク」の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。<sup>2</sup>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含む（「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）。

一般目的財務報の目的から生じる「概念フレームワーク」の主要概念には、有用な財務情報の質的特性、財務諸表を構成する要素についての定義、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、当該目的を適切に理解することが「概念フレームワーク」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、更に処理それ自体に含まれる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について焦点を当てるの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馴染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の主要概念、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、企業の将来の正味キャッシュ・インフローの見通しを評価するのにどのような情報が有用なのかを考えること可能になる（つまり、学生は経済事象を財務報告目的に関連付ける必要がある）。

本教材には以下の段階が含まれる。

- (a) まず、表示された取引の構成要素の識別（すなわち、資産、負債又は持分）が強調される。
- (b) 第2に、識別された構成要素の分類（すなわち、ある資産を有形固定資産に分類すること）について議論する。このアプローチは、本教材に登場する全仕訳の形式において明らかにされている（すなわち、（借）資産－有形固定資産）。
- (c) 第3に、学生は関連する IFRS の要求事項を与えられる。

<sup>1</sup> 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）。

<sup>2</sup> それら利用者の多くは、情報提供を報告企業に直接に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。

- (d) 最後に、学生は IASB のディスカッションペーパー又は提案基準（公開草案）の主な原則（仮に採用されるとすれば、現在の IFRS の要求事項と置き換えられるもの）に接することもできる。これらの教材は、指導者が主導する議論の焦点となるべきものである。

フレームワークに基づくアプローチを用いると、要求事項（又は提案された要求事項）が「概念フレームワーク」に定めら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）が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 の財務情報目的と 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、学生は着実に IFRS を理解することができる。更に、IFRS の指導者は、いくつかの IFRS の要求事項に関して、「概念フレームワーク」の質的特性や他の主な概念を最大化することがコストと便益の観点からは許容されないと IASB が結論した理由について、説明しなければならない。IASB の理由は通常、付随する結論の根拠の中に記述されているが、特定の基準の部分を構成するものではない。場合によっては、IFRS を最終化するために、妥協に至る必要がある場合もある。そうした場合においては、当該基準の要求事項に対して記載の通りには完全には同意しない IASB のメンバー（又はある特定の要求事項に反対したメンバー）は、当該基準に対する反対意見の形式において異なる意見を提出する。IFRS の「形成」における「概念フレームワーク」の適用において必要とされる判断を更に説明するため、学生にそうした反対意見を参照させるのは有用である（例えば、IAS 第 38 号「無形資産」に対する反対意見を参照）。

IFRS 教育のフレームワークに基づくアプローチにより、類似のトピックをより効果的かつ効率的に教えることも可能になる。一類似の経済的特性に焦点を当て相違を浮き彫りにすることができる。

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 号第 10 項参照）。当該判断の適用におけるヒエラルキー<sup>3</sup>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）。<sup>4</sup>

### 第 1～3 段階のクラス

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。

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

<sup>3</sup> 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。

<sup>4</sup> 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)」, 「アカウントティング・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。

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。

これらの段階は、世界各国の CA 及び CPA の資格要件を満たすためのアプローチの多様性を考慮して幅広く規定される必要がある。各段階において別個のトピックとして有形固定資産を扱うことは推奨されない。代わりに、有形固定資産について指導する場合、及び有形固定資産の事例が他のトピック(例えば、減損、公正価値測定、引当金)に関連する場合、様々な段階で利用可能な教材が提供されている。

|                  | 第 1 段階   | 第 2 段階   | 第 3 段階   |
|------------------|--|--|--|
| 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 の規定(該当する場合)及び IASB のディスカッション・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"> <li>参考文献(上記);</li> <li>文書(有形固定資産に関する文書の例については第 2 部を参照)</li> <li>チュートリアル(有形固定資産のチュートリアルの例については第 2 部を参照)</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>「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)</li> <li>IFRS 財団「SME 向け IFRS」研修モジュール(<a href="http://www.ifrs.org">www.ifrs.org</a> から無料で入手可能);</li> <li>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)</li> <li>関連する公表された規制に関する判断(例えば、ESMA<sup>5</sup>による判断は ESMA のウェブサイトから無料で入手可能);</li> <li>関連する新聞報道、文書(有形固定資産に関する文書の例は下記を参照)</li> <li>チュートリアル</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>「A Guide through IFRS」(教室及び参考書持ち込み可の試験で使用)</li> <li>IASB の DP 及び ED(<a href="http://www.ifrs.org">www.ifrs.org</a>にて無料で閲覧可能);</li> <li>ローカル GAAP;</li> <li>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)</li> <li>関連する公表された規制に関する判断(例えば、ESMA による判断は ESMA のウェブサイトから無料で入手可能);</li> <li>関連する新聞報道</li> <li>上級のチュートリアル</li> <li>総合的なケース・スタディ</li> </ul> |

<sup>5</sup> 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。

|                                |   |   |   |
|--------------------------------|---|---|---|
| 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。<br><br>いくつかの案：<br><ul style="list-style-type: none"> <li>• ビデオ／ビデオクリップ</li> <li>• 教室での議論</li> <li>• 基本的なチュートリアル。</li> </ul> | 厳選された IFRS の判断及び見積りに関する理解を深める。<br><br>いくつかの案：<br><ul style="list-style-type: none"> <li>• ビデオ／ビデオクリップ</li> <li>• 教室での議論</li> <li>• 上級のチュートリアル</li> <li>• グループ単位の競争</li> <li>• 公表された財務諸表からの抜粋</li> <li>• 規制に関する判断の抜粋</li> <li>• 報道の抜粋</li> </ul> | IFRS の判断及び見積りを行う能力を向上させる。<br><br>いくつかの案：<br><ul style="list-style-type: none"> <li>• ビデオ／ビデオクリップ</li> <li>• 教室での議論</li> <li>• 上級のチュートリアル</li> <li>• ケース・スタディ</li> <li>• グループ単位の競争；</li> <li>• 公表された財務諸表からの抜粋；</li> <li>• 規制に関する判断の抜粋</li> <li>• 報道の抜粋。</li> </ul> |
| 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。  |

## IFRS と有形固定資産会計

各法域が IFRS を導入した際、その多くが固定資産会計は特別の課題であると理解した (Upton, 2010)。<sup>6</sup> そうした法域における従来の会計処理は多くの場合、資本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の影響を受けるかそれらに準拠するものだった。他の法域の中には、会計が 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、有形固定資産会計において判断の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を行うことが必要とされる。本教材が示すのは、IAS 第 16 号及び SME 向け IFRS 第 17 章の適用に必要な見積りと他の判断を行うことを目的として、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使用方法である。

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て、IFRS に準拠した有形固定資産の会計と報告の方法を学ぶ CA/CPA の取得を目指す学生の学習の進展を示したものである。

|                  | 第 1 段階  | 第 2 段階  | 第 3 段階   |
|------------------|---|---|--|
| 参考文献: 基準及び他の公表文書 | <ul style="list-style-type: none"> <li>「概念フレームワーク」からの抜粋: 目的、質的特性、構成要素の定義、認識規準</li> <li>IAS 第 16 号の主な原則: 有形固定資産、取得原価、再評価、減価償却、減損及び認識の中止の定義。</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>「概念フレームワーク」;</li> <li>IAS 第 16 号及び／又は SME 向け IFRS 第 17 章</li> <li>IAS 第 16 号の結論の根拠</li> </ul>                      | <ul style="list-style-type: none"> <li>「概念フレームワーク」、IAS 第 16 号、第 23 号、第 36 号、IFRS 第 5 号及び IFRIC 第 1 号</li> <li>関連基準に関する結論の根拠</li> <li>IASB の ED 及び DP における中心的な原則</li> <li>ローカル GAAP.</li> </ul> |
| IFRS の判断及び見積り    | 償却に必要な基本的見積りの認識を得る (例えば、原価償却法、耐用年数及び残存価額)   | 例えば、例、公表された財務諸表、公表された規制に関する判断及び報道を用いて、判断及び見積りに関する理解の向上を促進する (SME 向け IFRS に関する IFRS 財団 研修教材モジュール 17 の 25 から 27 頁の記載内容を参照)                                  | 例えば、見積り及び他の判断において判断を必要とする事例、公表された財務諸表、公表された規制に関する判断及び報道を用いて、IFRS の見積り及び他の判断を行う際の能力開発を促進する  |
| IFRS の諸トピックの統合   | あるとしても、極めて少ない   | IFRS 第 3 号、第 5 号、第 10 号、第 11 号、IAS 第 1 号、第 8 号、第 10 号、第 12 号、第 17 号、第 20 号、第 21 号、第 23 号、第 27 号、第 34 号、第 36 号、第 37 号、第 38 号、IFRIC 第 1 号、第 18 号及び SIC 第 25 | 著しい統合、IFRS 第 3 号、第 5 号、第 10 号、第 11 号、IAS 第 1 号、第 8 号、第 10 号、第 12 号、第 17 号、第 20 号、第 21 号、第 23 号、第 27 号、第 31 号、第 34 号、第 36 号、第 37 号、第 38 号、IFRIC 第 1 号、第   |

<sup>6</sup> Upton, W. Depreciation and IFRS (減価償却と IFRS), 2010. 以下の URL から入手可能

<http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Education/Pages/Occasional-Education-Notes.aspx>



|                  |                   |                          |                            |
|------------------|-------------------|--------------------------|----------------------------|
|                  |                   | 号の導入                     | 18号及び SIC 第 25 号を<br>共通に含む |
| 他の会計関連分野と<br>の統合 | あるとしても、極めて少<br>ない | 監査、ファイナンス、税務<br>との部分的な統合 | 監査、ファイナンス、税務<br>との統合       |