

IFRS 導入とわが国の対応

橋本 尚

青山学院大学

要 旨

国際財務報告基準 (IFRS) は、今後、わが国会計教育・会計実務において、ますます重要な位置を占めるようになるであろう。

会計教育に関して取り組むべき喫緊の課題は、IFRS 教育の共通的学习到達目標をコア・カリキュラムとして示すとともに、コア・カリキュラムの教育内容を実現するために必要な教材を開発することある。とりわけ、原則主義の基準といわれる IFRS では、的確な判断力が求められる。また、IFRS 教育においては、概念フレームワークの理解を出発点とした教育方法が有効といわれている。

会計実務に関しては、IFRS 導入プロジェクトは、経理部門だけでなく、企業内のさまざまな部門からの関与を必要とする大規模なプロジェクトであり、経営トップの理解と支援を得て、しっかりとプロジェクトマネジメントを行うことが肝要である。業務プロセスの変更やシステム対応が必要になることも想定されるので、これらの調整・対応時間を十分に確保できるような余裕のあるスケジュールにしておく必要もある。業績評価も IFRS に基づいて行われることになるので、経営陣や IR 担当者の理解も得なければならない。監査法人は、将来的に IFRS 財務諸表の監査を行うことに加えて、企業の取引実態に精通している点で重要な存在であり、プロジェクトの早いタイミングで、担当監査法人の関与を求めて、必要な助言を受け、見解のすり合わせを行っておくことは、プロジェクトを有効かつ効率的に進める鍵となる。

I. はじめに

2009年6月30日に企業会計審議会から公表された「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」¹⁾に示されたロードマップに沿って、同年12月には、「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令」および「会社計算規則の一部を改正する省令」が公布され、2010年3月31日以後終了する連結会計年度から、特定会社（国際的な財務活動または事業活動を行う会社として一定の要件を満たす会社）については、金融庁長官が指定した国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards：IFRS）、いわゆる指定国際会計基準による連結財務諸表を作成することができるようになり、IFRSの任意適用が開始された。これは、IFRSの普及・啓蒙の時代からIFRSを実際に適用し、評価する時代へ突入したということの意味するものであり、2010年は、まさに、わが国にとって「IFRS元年」というに相応しい年といえよう。同年4月には、金融庁から「国際会計基準に基づく四半期連結財務諸表の開示例」や「国際財務報告基準（IFRS）に関する誤解」も公表された。そして、同年6月には、日本電波工業株式会社が有価証券報告書にIFRSに基づく連結財務諸表を含めて提出し、わが国におけるいわゆる「IFRS任意適用第1号」となった。

また、2011年の公認会計士試験の出題範囲の要旨（財務会計論）²⁾に「……国際会計基準等における代替的な考え方も出題範囲とする。」とはじめて明記されたことは、IFRSが会計教育の中核に据えられ始めている状況を端的に示すものといえよう。

IFRSは、今後、わが国会計教育・会計実務の場において、ますます重要な位置を占めるようになるものと予想され、上場企業ばかりでなく、財務諸表利用者、監査人、行政当局、大学・大学院など関係者すべてがIFRSへの対応を求められることになる。しかも、上記企業会計審議会意見書によれば、わが国におけるIFRSの強制適用の時期は、最短で2015年とされており、比較可能性を確保するための初度適用（比較表示や遡及適用）の必要性などを考え合わせると、IFRSに対する国を挙げての早急な対応が求められるところである。

本稿においては、IFRS導入へ向けたわが国会計教育・会計実務の対応をめぐる課題と展望を明らかにしていく。

II. IFRS導入へ向けたわが国会計教育の対応

1. わが国会計教育におけるIFRS教育の課題

IFRSが求める資質を備えた人材の育成・確保という観点から、わが国会計教育においてIFRSをどのように取り扱うべきかに関する主な論点としては、次のようなものがある。

(1) IFRSの教育プログラムや教材の開発方法はどうか（注記・開示にも対応する必要性）。

(2) 原則主義の会計基準といわれるIFRSの教授方法はどうか。

(3) IFRSを適用する際に必要とされる「判断」をどのように教えるべきか。

(4) 取引の実態を正確に把握し、IFRSの適用能力を効果的・効率的に身につけるために

は、どのようなケース・スタディが有効か。

IFRS の特徴としては、①原則主義、②比較可能性の重視、③資産・負債アプローチ、④公正価値会計、キャッシュ・フロー会計、連結会計の重視、⑤経営者の恣意性の排除、⑥実質優先思考、⑦豊富な注記、⑧演繹的アプローチをあげることができる。

IFRS の特徴の中でも原則主義（プリンシプル・ベース）は、IFRS の最大の特徴である。詳細かつ具体的な規定を設ける細則主義（ルール・ベース）とは対照的に、IFRS は、原理原則を明確にし、例外を認めないという原則主義に基づいて基準を設定している。基準においては原則的な考え方や趣旨のみを示すにとどめ、詳細な運用は健全な実務慣行に委ねられることになる。

細則主義によれば、一律の会計処理・開示がもたらされる一方で、会計基準の趣旨を骨抜きにしかねない巧妙な会計基準逃れが行われることが憂慮され、それに対応するために、会計基準が膨大化し、その開発コストがさらにかさむことも懸念される。

これに対して、原則主義では、あくまで原理原則を示すという方針が貫かれ、個別・具体的な問題については、企業ごとに事例ごとに判断させ、その適否は監査人の専門的な判断に委ねるという方式が採用されてきた。「すべての関連する事実と状況を勘案して総合的な判断が下される」というのが IFRS の決まり文句である。また、IFRS では原則主義の下に、解釈指針の公表も限定的で、詳細な解釈指針を定めない方針を採用している。しかも、解釈指針の公表は IFRS 解釈指針委員会（IFRS Interpretations Committee）にのみ認められており、各国がローカルな解釈指針を公表することは認められていない。現場における企業と監査人との協議や事例の

蓄積を重視するというのが IFRS の基本的なスタンスである。したがって、IFRS 導入に際しては、IFRS の適用経験を積むことで、専門的な判断の定着化・共有化を図っていくことが求められる。

原則主義の会計基準では、大人の判断が尊重されるかわりに説明責任がいっそう強化される。原則主義の世界では、ルールの本質を見極め、守り通すという姿勢が何よりも重要であるといわれる。ある程度の幅をもたせた原則主義の会計基準は、ピンポイントでの対応が求められるこれまで慣れ親しんできた細則主義の会計基準とは根本的に異なるものであるとの理解に立ったいわば会計基準に対する意識改革も必要とされよう。原則主義の会計基準に対応するためには、自分の頭で考えることのできる、的確な判断を下せる人材の育成が不可欠であり、会計教育・研修の現場も事例研究を通じた実践的教育の場へとシフトすることになる。

ところで、一定水準の知識と経験に依存する原則主義の下では、詳細な規定がなくても、取引の経済的実態を反映した適切な会計処理が主体的・自発的に導き出されるといわれているが、柔軟かつ弾力的な対応といった企業の自由度を最大限確保しつつ、細則主義の下である意味一律的に行われてきた最低限の情報開示のレベルを維持することは容易なことではない。また、原則主義の IFRS の下では、会計基準の適用のために求められるスキルセットも変わってくるのが予想される。IFRS を駆使するために必要なスキルを高めるためには、事例研究を通じて、あるいは実践の場において、IFRS を使いこなす上での解釈方法や判断力、いわゆる勘所を体得すべく、豊富な IFRS の適用経験を積むほかはない。

会計基準の適用に必要な主要なスキルセットを①会計基準の理解、②取引実態の把握および③実務適用能力の3つで示すとすると、
各々の比率は、細則主義の下では、①会計基準の理解が80%、②取引実態の把握が15%、③実務適用能力が5%であったものが、原則主義の下では、①会計基準の理解が20%、②取引実態の把握が30%、③実務適用能力が50%と様変わりするものと思われる。

従来の細則主義の基準の下では、会計基準を理解することが難関領域の1つであった。細則主義の会計基準の膨大な規定の中から、問題となっている特定の取引・事象に該当する規定を特定するためには、膨大な会計基準のすみずみに相当精通していることが求められ、また、検索システム等を用いて、関連する規定を瞬時に抽出する手腕が問われてきた。その代わり、いったん会計基準の該当規定を探し出すことができれば、あとは規定の定める手順に従って適用し、結論に到達することは比較的容易であった。

これに対して、原則主義のIFRSでは、会計基準の内容を理解する際の負担はかなり軽減されるものと思われる。2010年版IFRSの原書は、2分冊あわせて3,070頁であり、その学習のための負担は軽いといえよう。その分、実質優先思考を重視するIFRSでは、取引の実態を正しく分析する能力が必要とされる。IFRSは形式的な判断基準や数値基準が少なく、原理原則に照らした専門家としての実質的な判断が必要とされる場面が多いので、取引の経済的な実質を正確に把握することは、原則主義に基づく的確な判断を下す上での生命線といえる。こうした取引実態の把握に際しては、現場担当者などとの協議や対話の機会も多くなるものと想定されるので、経理担当者のコミュニケーション能力

を高める必要がある一方で、現場担当者に対してある程度の会計知識が求められる場面も増大していく傾向にある。

また、原則主義のIFRSでは、個別の取引・事象への適用に際して、原則の趣旨に基づく「判断」が求められるケースが増えるため、基準そのものに対する理解や取引の経済的実態に対する正しい理解に加えて、実務の場におけるIFRSの適用能力を身につけることも重要になってくる。会計基準適用能力は、IFRSの適用に求められるスキルセットの中で最も早期に身につけることが難しいといわれるものであり、細則主義の下ではほとんど必要とされてこなかったスキルでもある。しかも、実務適用能力が十分に発揮されるためには、会計基準の十分な理解と取引実態の正確な把握が前提条件となる。

さらに、IFRSでは、マネジメント・アプローチ、ビジネス・モデルといった用語に象徴されるように、経営者の判断、見積り、仮定、コミットメントを求める傾向が強く、また、日本基準に比べて公正価値による測定や公正価値の開示が求められる局面も多く、公正価値測定が求められない領域においても、割引現在価値(DCF)計算や実効金利法による償却原価の計算などが随所において求められる傾向にある。金融商品に関しては、リスク管理の手法やリスク指標(バリュー・アット・リスク(VaR)やベシス・ポイント・バリュー(BPV)など)の開示も求められる。したがって、基礎的な経営やファイナンスの領域に関する知識や技能についても、常識として当然身につけておくべきスキルといえよう。

このようにIFRSの世界では、企業会計の焦点は、「細かなルールどおりの処理と正しい計算」から「主体的で妥当な会計判断の

行使」へとシフトするものと思われる。また、さまざまな局面において、説明や協議の機会が増えるので、アカウンタビリティ（説明責任）の精神に根ざしたコミュニケーション能力も重要な要素となる。IFRSの導入により、企業には自らの会計判断の正当性について根拠を示して立証することがこれまで以上に求められることになるであろう。会計監査においても、詳細な規定との適合性よりもむしろ、会計判断の妥当性が焦点の1つとなろう。IFRSの適用にあたっては、どのように考えて結論に至ったのかというプロセスが重視されるので、企業としては、見解の分かれそうな論点については、自己の会計処理判断に至るプロセス、根拠および結論を明確にするために「ポジション・ペーパー」に記録しておくといった対応が必要になってくるものと思われる。また、同業他社の会計処理や会計判断が参考となるケースも多いと考えられるので、積極的な情報交換等を通じて、IFRSに対する業界としてのあるべき対応をベストプラクティス（最善の実務）として共有していくことも有用であろう。こうしたIFRSの適用経験や事例をグローバル・レベルでデータベース化して蓄積・共有できれば、国際的に一貫性・整合性のあるIFRSの適用・執行が実現するであろう。

原則主義の会計基準は「80%基準」などといわれることもある。会計プロフェッショナルとして一定水準以上の判断力を備えていることを前提とすれば、会計基準では、ある種の取引に関連する主要な論点のみを取り扱い（全体の80%をカバー）、残りの枝葉末節にわたる論点（20%程度）は、会計基準に示されたコアとなる諸原則に照らして、会計基準の行間を読み、専門家としての判断を行使することによって、十分対応していくこと

が可能であると考えられる。すなわち、一定水準の専門知識と経験を有する専門家であれば、同様の結論に至るものと考えられる。このことは翻って、原則主義の会計基準においては、専門家としての判断の重要性がますます問われることになることを意味している。原則主義の会計基準を自由自在に駆使することができるよう、事例研究や現場における経験を通じて、専門家としての判断力を身につけるためには、プロセスによる教育・研修、継続的な教育・研修が不可欠である。これこそまさに会計が実学といわれる所以であり、原則主義の世界では、会計教育・研修の場も「覚える会計学」から「考える会計学」へとシフトすることになる。

しかも、グローバル・スタンダードであるIFRSを学習するということは、単にIFRSの内容を理解することだけにとどまらない。「英語、パソコン、国際会計」は、「読み、書き、そろばん」に代わる現代版「三種の神器」といわれている。IFRSの正文は英語で書かれているので、IFRSをめぐる動向をいち早く察知するためには、英語力も不可欠となるであろうし、とりわけ、国際的な場で活躍するためには、英語による高度なコミュニケーション能力やプレゼンテーション能力が必須といえよう。また、IFRSの迅速な翻訳態勢を整備するとともに、翻訳の精度を高めることは、英語を母国語としない国々と同様にわが国においてもIFRSのアドプションへ向けた大きな課題である。

ITの飛躍的發展により、財務報告の領域においても、情報伝達面で、従来の紙媒体による情報伝達が抱えていた多くの時間的、質的、機能的な制約や限界が克服され、パソコンやインターネットなどの電子媒体を通じて、低コストでリアルタイムに情報を広範囲に効

率よく発信することができるようになってきている。IFRSの世界では、基本的に電子媒体を通じて情報を提供することが前提とされているので、パソコンなどの情報機器を自由自在に操ることのできるスキルも最低限の素養として求められることになろう。

単一の質の高いグローバル・スタンダードの形成へ向けて、IFRSを軸に会計基準のコンバージェンスやアドプションが進んでいるのと同様に、ITの進展により、情報伝達面でもXBRLによる国際的標準化・統一規格化が進んでいる。IFRS財団は、IFRS対応のXBRLのタクソノミを開発している。こうした動向は、IFRSの世界的な普及、さらには、財務報告あるいは事業報告の将来に多大な影響を及ぼすことが予想されているので、会計プロフェッショナルとしても引き続き注視していく必要がある。

このように、IFRSを適用するためには、現代版三種の神器である「英語、パソコン、国際会計」という基本的なスキルを三位一体で総合的に活用することが求められる。2010年8月に公表された「公認会計士制度に関する懇談会」中間報告書においても、グローバル化等の環境変化に対応した監査・会計分野の人材育成の必要性が指摘されているところである³⁾。

2. 概念フレームワークの理解を出発点としたIFRS教育

原則主義のIFRSを理解するためには、基礎となる概念フレームワークに焦点を当ててその基本的な枠組みを理解した上で、概念フレームワークを土台とするIFRSの構造に即した思考回路を学習していくことが何よりも重要である。したがって、基礎となる概念フレームワークに焦点を当てた会計教育を

重視するという観点から、まず、IFRSの基本的な考え方が示された概念フレームワークに対する理解を深めることがIFRS学習の出発点となる。

現行のIASBの概念フレームワークは、前身の国際会計基準委員会（International Accounting Standards Committee：IASC）が1989年7月に公表した「財務諸表の作成および表示に関するフレームワーク⁴⁾」を2001年4月に採用したものである（2010年9月の一部改訂を受けて、「財務報告に関する概念フレームワーク」（The Conceptual Framework for Financial Reporting）として再編されている）。

概念フレームワークの学習を出発点として、次のステップとして、概念フレームワーク→IFRSの個別基準に述べられている目的（コアとなる諸原則）→IFRSの個別基準に述べられている具体的な規定という流れでIFRSの構造を整合的かつ論理的に把握していくことにより、IFRSの各基準の意味するところや各基準間の関連性についての理解が深まっていくものと思われる。

例えば、IFRS第3号「企業結合」において、いずれの企業が取得企業であるか、取得企業は、被取得企業を支配しているかを判断する際には、次のようなステップが踏まれる。

概念フレームワーク

資産とは、企業が支配しているものである。

↓

原 則

取得企業とは、被取得企業に対する支配を獲得する企業である。

↓

指 針

取得企業を識別するための指針 IAS第

27号 (SIC 第12号も参照)



適用指針

指針を適用しても取得企業が明確ではない場合の考慮要因 (適用指針 B 14 項～B 18 項)



判断

いずれの企業が取得企業であるか。

取得企業は、被取得企業を支配しているか。

IFRS 教育の共通的学习到達目標をコア・カリキュラムとして示すとともに、コア・カリキュラムの教育内容を実現するために必要な教材を開発することは、わが国会計教育が取り組むべき喫緊の課題である。

IFRS を理解するためには、IFRS の規定をルールとして覚えるという学習方法ではなく、IFRS の規定が設けられた趣旨、IFRS の考え方を理解するという学習方法により、的確な判断を下せる力を身につけることが肝要であるといわれる。IFRS の特徴の1つとして挙げられているように、IFRS は演繹的アプローチをとっているため、概念フレームワークにより基礎概念を理解した上で、個別のIFRS や解釈指針で原理原則がどのように具現化されているかを思考回路に沿って学習していくというアプローチをとることが効果的である。

また、原則主義のIFRSでは、概念フレームワークやコアとなる諸原則に示された基本的な考え方にに基づき、自らの判断により適用すべき基準を決定したり、専門的な立場からの判断を求められる場面が多くなってくるものと思われる。それゆえ、会計教育の現場においては、効率的かつ効果的な学習の場を準備すべく、少なくとも実務で直面するであ

ろう典型的な場面については、臨場感あふれる疑似体験ができるようなケース・スタディなどを開発することが急務となっている。とはいえ、現状はまだ教材開発の緒に就いたばかりであり、いまだ試行錯誤の域を脱してはいない。

III. IFRS 導入へ向けたわが国会計実務の対応

1. IFRS がわが国企業経営に与える影響

(1) 経理部門への影響

IFRS の導入は、企業の財務情報の作成・報告に対する基準 (モノサシ) の変更であるため、企業の財務報告数値そのものへの影響があることはいうまでもない。それゆえ、財務報告数値の取りまとめを行う経理部門は、IFRS 導入の影響を最も直接的に受ける部門といえる。IFRS 導入に伴い、経理部門は、日常の記帳業務や決算業務のための会計手続を見直す必要に迫られよう。IFRS へ対応するための会計処理の原則や手続の変更を企業グループ内に伝達・浸透させるために、会計マニュアル・業務マニュアルなどの改訂や会計スタッフの再教育なども必要となろう。

しかし、IFRS の導入は、単なる会計基準の技術的な変更にとどまらない。原則主義のIFRSは、これまで慣れ親しんできた細則主義の会計基準とは根本的に異なるものであるとの理解に立った、いわば会計基準に対する意識改革、パラダイム改革も必要とされる。

しかも、IFRS 導入の影響は、経理部門だけにとどまるものではなく、財務報告プロセスの上流・下流の双方に広範かつ多大な影響

を及ぼすものと考えられる。

(2)現業部門への影響

現業部門への影響としては、IFRSに基づく財務諸表の作成にあたり、IFRSを採用することによる会計処理の修正の要否を判断するために取引事実の詳細な検討が必要になるほか、会計処理や開示情報の作成のためにさまざまな追加的な情報（例えば、資産・負債の公正価値情報や会計上の見積りに関する情報など）が必要になる。これに伴い、企業内の各部門・子会社等は、従来とは異なるタイプの情報を経理部門から求められることが予想される。これらの情報要求に的確に対応するために、ITシステムの追加や変更が必要とされる場合もあろう。

また、IFRSの導入にあわせて、社内の管理会計手法や企業内の各部門や子会社等の業績評価手法を変更することもあろう。業績測定・評価の「モノサシ」の変更により、測定される側の各部門や子会社等の行動が変化することも想定される。

(3)外部とのコミュニケーション上の影響

さらに、財務報告の利用者とのコミュニケーションにも影響が及ぶものと予想される。株主総会やIR等での業績説明等も、IFRSベースで行うことが求められることになるため、経営者をはじめIR担当者もIFRSに対応する必要がある。外部からの企業の業績評価の「モノサシ」もIFRSベースになることから、企業戦略を含む経営上の意思決定も影響を受けるものと予想される。

(4)企業経営の広範な領域に広がる影響

このように、多くの企業にとって、IFRSの導入は、①戦略と企業行動、②システムと

プロセス、および、③外部利害関係者とのコミュニケーションといった企業経営の広範な領域に波及的な影響を及ぼすものと考えられる。

例えば、収益認識に関しては、IFRSの採用にあたって、売上計上のタイミングや総額計上と純額計上の区分などを修正することが必要となる場合がある。この場合には、修正後の収益認識の方法に対応するように業務手続〈②プロセス〉や社内の業務システム〈②システム〉を見直す必要が出てくる。これに連動して管理会計上の業績測定の方法〈②プロセス〉も変更することになるかもしれない。また、IFRSの採用により売上高等に重要な影響がある場合には、対外的にも十分な説明〈③外部とのコミュニケーション〉を行うことが求められるであろう。これらの変更は、企業に、従来の販売手法の変更や顧客との契約内容の見直しを促す契機となるかもしれない〈①企業行動〉。

企業結合（M & A）に関しては、IFRSの下では買収後ののれんの償却が不要となる。この結果、企業はM & Aをしかけやすくなる〈①戦略〉と予想される。また、企業が採用する各事業の採算管理手法〈②プロセス〉も影響を受け、対外的な業績予想や業績説明〈③外部とのコミュニケーション〉の方法の修正が必要になると予想される。他方、正ののれんについては、少なくとも每期減損テストが必要になることから、取得した事業を継続的に評価する仕組みを含めて減損テストのための業務手続〈②プロセス〉を見直すことが必要になる。のれんの減損損失を計上するとなれば、企業の利益に多額の影響を及ぼすことになるため、多額ののれんを有する企業は、関連する事業の状況についての説明〈③外部とのコミュニケーション〉が求められる

ことになろう。この結果、企業は、取得後の事業の運営と管理を強化する必要に迫られることになる〈①企業行動〉。

金融商品会計の分野では、日本基準で認められているようなヘッジ会計の簡便処理（特例処理）は認められなくなるため、従来、簡便処理を適用していた為替予約や金利スワップについて、原則どおりのヘッジ会計の適用のために、ヘッジ指定と有効性のテストおよび関連する文書化を行う必要が出てくる〈②プロセス〉。企業によっては、ヘッジ方針の変更や、公正価値オプションの選択を行うなど、企業の財務活動〈①企業行動〉にも変化が生じる可能性がある。

IFRS が求める公正価値とリスクに関する詳細な注記開示に対応するため、企業は、例えばリスク・エクスポージャーやリスク感応度に関する指標（VaR など）を集計・算出するための仕組み〈②システム〉を導入することが求められ、また、企業内外から必要な情報を収集する手続〈②プロセス〉を導入することが求められる。加えて、これらの開示により、企業のリスク管理の状況が投資家からの関心事となることも想定される〈③外部とのコミュニケーション〉。この結果、企業は、必然的に自社のリスク管理の高度化を求められることになる〈①企業行動〉。

2. IFRS 導入プロジェクト遂行上の留意点

(1)柔軟なプロジェクト計画

欧州での移行経験を踏まえても、IFRS への移行には、通常 2~3 年を必要とし、企業内のさまざまな部門からの関与を必要とする大規模なプロジェクトとなる。加えて、IFRS が現在進行形の基準であり、今後も変

わり続ける「ムービング・ターゲット」である点は、移行プロジェクトを難しくする大きな要因となっている。このため、今後の IFRS の改訂等に対応できる柔軟な計画策定をしておくことが重要となる。

特に、IFRS への移行時期が未定の状況においては、IFRS への修正内容をコンポーネント化し、日本基準における既定の変更（コンバージェンス項目）と IFRS の適用（アドプション項目）の影響とに分けて、それぞれ適用時期ごとに整理しておくことが有用である。こうすることで、移行までの期間においては、日本基準の今後の改訂への対応を兼ねることができ、また、IFRS への移行時期が確定した際に、比較的少ない追加作業で IFRS への移行を完了することができるようになる。

(2)早めの準備着手

IFRS の初度適用の取扱いへの対応にはかなりの工数を必要とし、また、このほかにも、IFRS への移行プロジェクトには、不確定要素が多く含まれるため、想定外の事象に対処するためにも、早期に準備に着手することが重要となる。会計処理や注記情報の作成、さらにはその後のプロセス変更等のために社内各部や子会社等との調整、業務プロセスの変更やシステム対応が必要になることも想定される。それゆえ、これらの調整・対応時間を十分に確保できるようなスケジュールにしておくことがポイントとなる。一方で、会計方針の選択や開示方法の決定等にあって十分な検討を行っておくことは、長期的なベネフィットをもたらすものであるため、これらにも十分な検討時間を割くべきである。

(3)トップ・マネジメントの理解と支援

IFRS移行には、企業グループ内の多くの部署を巻き込んだプロジェクトの運営が必要となる。このようなプロジェクトを運営するためには、経営トップの理解と支援が不可欠である。また、会計方針の選択、経営管理に用いる指標（KPI等）の見直し、投資家等とのコミュニケーションなどにおいては、経営トップの果たす役割が重要となる。

(4)グループ内各社・各部門の説明責任の明確化

プロジェクトの位置づけが明確でないと、各部門や子会社に親会社経理部のための「やらされ感」が高まるおそれがある。それゆえ、プロジェクトの初期において、IFRSに基づく報告・説明を行うことが、各社・各部門の責任であることについて理解と合意を得ておくことは重要なことである。

(5)プロジェクトマネジメント

プロジェクトでは、項目別、拠点別に多くのサブ・プロジェクトが同時並行的に進められ、関与者も多くなるため、しっかりとしたプロジェクトマネジメントが必要となる。プロジェクトマネジメント・オフィスは、サブ・プロジェクトごとに継続的なステータス管理を行い、ボトルネックとなっている部分に対して有効な助言と支援を行うことが必要になる。

また、IFRSに基づく会計処理の決定に際しては、例えば、減損の判定における将来の事業計画と繰延税金資産の回収可能性の検討における将来の収益予想との整合性など、異なる領域間で考え方が整合していることが求められる場合もあるので、プロジェクトマネジメント・オフィスには、これら関連する領域間の調整も求められる。

(6)日常業務担当者の関与

IFRSに基づく会計処理の決定、現行処理との差異の把握、IFRSへの修正方法の検討に際しては、IFRSの理解のほか、取引実態の理解が不可欠となる。また、将来的には、日常業務を安定的にIFRSに基づいて運用するところまで落とし込む必要がある。これらの点から、日常業務担当者が早期に関与することが、長期的な視点からの効率化のポイントといえよう。

(7)人材教育・人材配置

経理部門においては、原則主義に基づくIFRSの実務適用能力のある人材の育成・確保が急務となる。欧州の経験からは、実務適用能力を高める手段として、ケース・スタディの有用性が指摘されている。また、コアとなるべき人材は、早期からプロジェクトに参画させ、実践経験を積ませるべきである。海外子会社等からIFRS適用経験者を登用することも一案である。

また、関連部門や子会社等からの人材をプロジェクトに参画させることは、リソースの不足を補うメリットがあるほか、プロジェクトに対する各部のオーナーシップを高め、プロジェクト後の実務浸透を容易にさせるメリットがある。

さらに、IFRS移行の影響を受ける経営陣および社員に対する幅広い教育も必要になる。モジュール化された社内研修プログラムを導入することも必要になるかもしれない。

(8)関連する内部統制の整備

IFRSへの移行により業務プロセスの変更があった部分については、関連する内部統制の見直しや再検討が必要になる。特にIFRS

に基づく財務報告に係る内部統制は、将来的には、日本の内部統制報告制度に基づく評価・監査の対象となるため留意が必要である。関連する統制の有効性の確保と記録の保存、経営者評価と外部監査への対応について、十分、考慮に入れておく必要がある。

(9) 監査法人との早期の緊密なコミュニケーション

監査を担当する監査法人は、将来的に作成された財務諸表の監査を行うことになる点に加えて、企業の取引実態に精通している点で重要な存在である。プロジェクトの早いタイミングにおいて、担当監査法人の関与を求めて、必要な助言を受け、見解のすり合わせを行っておくことは、プロジェクトを効率的に進めるための重要なポイントの1つである。

3. IFRS 導入がわが国会計実務にもたらすメリット

(1) 企業の財務報告の信頼性・比較可能性の向上

IFRS の導入による第一義的なメリットは、企業の財務報告に対する外部からの信頼が高まることにある。一般に IFRS によるディスクロージャーは、透明性も高いものとして認知されており、企業間の比較可能性が高まる結果、海外の投資家が IFRS を採用する企業の発行する有価証券をポートフォリオ等へ組み込む可能性が高まることが期待される。

また、セグメント情報その他の注記情報や MC（経営者による説明）などの開示項目における情報開示を工夫することにより、企業の特徴を積極的に外部に説明していくことが可能となる。

このように IFRS への移行は、外部への

企業内容のディスクロージャーの向上を通じて、企業の株価や資金調達条件などに有利に働くものと予想される。また、認知度の向上や優秀な人材の確保など副次的なベネフィットも期待される。

(2) 統一のモノサシによる管理会計の実現

同一の状況に対して同一の会計処理を適用することを厳格に求める IFRS への移行は、真の意味で管理会計の「モノサシ」を統一する機会ともなる。IFRS による管理会計の「モノサシ」の統一により、経営者は、グループ内の各部門を共通の尺度で目標設定し、業績の測定と評価を行うことができるようになる。

(3) グループ内の情報経路の整理・充実

IFRS に基づく財務諸表の作成準備の一環でなされるグループ・アカウンティング・マニュアルの整備・充実やシステムの統一は、グループ内の情報経路と情報規格を統合・整理する機会をもたらす。結果として、企業は、社内で伝達される経営情報の信頼性や適時性を高めることができる。

特に、IFRS は企業に対してリスク情報や公正価値情報を投資家等に対して提供することを求めているが、これらの情報は経営者にとっても有用な情報といえる。ディスクロージャーのための情報収集経路の整備・充実を通じて、経営者は、企業の「神経系」情報ともいえる企業グループ内のリスクや公正価値の変動等の情報を収集する経路をもつことができるようになる。

(4) 人材のグローバル化の実現

IFRS の採用は、会計言語の世界的な統一をも意味する。企業グループ内での世界共通

の会計基準の採用は、会計分野におけるグループ内の人材配置の柔軟化やグローバルな人材交流の可能性を高めることにもつながる。

また、会計業務の標準化の推進やグループ内の会計業務を1つの拠点（シェアード・サービス・センター）にまとめて会計業務の集中実施を行うなど、会計業務の効率化を追求する可能性も広がっていくものと思われる。

IV. むすび

IFRS教育に際しては、IFRSそのものに対する理解を深めることに加えて、今日に至るIFRSの歴史的経緯や背景について教育することも必要である。また、各国におけるIFRS導入のあり方（一斉適用か段階適用か、連結と個別の関係、非上場企業や中小企業への導入の是非、会社法や税法との関係）の検討を通じて、制度設計と関連づけてIFRSの教育を展開していくことも重要である。日本基準とIFRSを会計教育の現場においてどのようなバランスで、どのようなプログラムに基づいて取り扱っていくべきかという問題も考え合わせなければならない。

IFRSに準拠したわが国会計実務を検討する際には、金融商品取引法の下でのわが国企業最初のIFRS連結財務諸表を公表した日本電波工業株式会社の事例は、今後のIFRS早期適用会社にとって、大いに参考になるものと考えられる。ただし、同社の開示を参考するにあたっては、次の点に留意する必要があるだろう。

①同社はIFRS第1号の初度適用規定の適用対象でないこと（IFRSの初度適用の場合には、「移行日」時点の財政状態計算書やIFRS第1号に基づく移行の影響額の調整表などの開示が求められる。）

②同社の事業内容や企業グループの構造が比較的単純であること（例えば、単一セグメントであることや公正価値測定にあたってレベル3に分類される金融商品を有していないことなど）

③同社が2002年3月期からIFRSに基づく連結財務諸表を作成し、IFRSに基づく開示経験を十分に積んできていること

特にIFRSにおいては、企業固有の記載を求める傾向があるため、企業の業種・業態や企業の置かれた状況によっては、必ずしも同社の開示例が参考とならず、各社において独自の検討や工夫が必要となろう。また、連結財務諸表の注記も事業等の複雑性に依りて増加する可能性が高いと思われる。

また、欧州におけるIFRS導入当初には、会計方針の注記などの記載が会計基準の内容を要約したものにとどまっている点や経営者の会計上の判断について十分踏み込んだ記載がなされていない点などにおいて、企業固有の情報を十分説明できていないとの批判が見られた。実際、日本電波工業株式会社の財務諸表注記においても、若干そのような傾向が見られる。しかし、欧州においても、年数を経ることにより全体として開示の内容が改善されてきている部分が見られ、今後、わが国においても、ベスト・プラクティスに向けて実務が収斂していくことが期待される場所である。

いずれにせよ、原則主義のIFRSの導入により、会計プロフェッショナルには、さまざまな場面で適時・的確な判断が求められるケースが増大することが予想される場所であり、その際に必要とされるスキルを効率的かつ効果的に身につけさせることが、IFRSの円滑な導入へ向けたわが国会計教育・会計実務の最大の課題である。こうした社会のニ

ーズに適時・的確に対応する形でわが国における会計教育・会計実務の今後のあり方を真剣に検討していく必要がある。

わが国会計教育および会計実務関係者にとっては、世界に通用する会計プロフェッショナルを育成・確保するとの大きな使命感に燃えて、持てる力を結集して、各関係機関との連携強化を図りつつ、世界の潮流を正しく見極めてIFRSに適時・的確に対応していくことが強く求められている。

【注】

- 1) <http://www.fsa.go.jp/news/20/20090630-4/01.pdf> (visited at 20/2/2011)
- 2) <http://www.fsa.go.jp/cpaaob/kouninkaikeishi-shiken/hani23/01.pdf> (visited at 20/2/2011)
- 3) <http://www.fsa.go.jp/news/22/sonota/20100804-4/01.pdf> (visited at 20/2/2011)
- 4) International Accounting Standards Committee (IASC), Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, July 1989.