

<学会展望>

IFRS 会計教育における資産の測定問題

— 的確な判断能力の育成に向けて —

IFRS Teaching Update

— Measurement Issues —

来栖 正利*

Masatoshi Kurusu

本稿は資産の測定問題を取り上げた IFRS 会計教育セミナーの内容紹介を行った。適正な期間損益計算を行うために費用と収益の対応を重視する会計観を規準とすれば、的確な判断能力を駆使し、厳密かつ首尾一貫して IFRS の適用を行って資産を測定し財務報告を作成することが相対的に困難であることを Wells のプレゼンテーションの内容を紹介しながら指摘した。

キーワード：財務情報の有用性 非財務情報 経営者の説明 利害関係者の読み取り能力

はじめに

本稿は国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board:以下 IASB と略す) が公表している国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards:以下、IFRS と略す) が依拠する概念フレームワークに基づく会計教育問題のうち測定問題を取り上げる。諸資産の属性に基づいて、最善な測定基準を選択することの困難さを本稿は示す。これを Wells が行ったワークショップの内容紹介によって果たしたい¹⁾。

当該ワークショップは IFRS 会計教育に関する最重要事業計画 ('Flagship' Project Plan) (2012年から2016年までの6年間) に基づく IFRS 教育推進事業 (IFRS Education Initiative) の一つとして実施された²⁾。今回のワークショップは、連結財務諸表の作成を IFRS に基づいて作成する採用国数をさらに増やす一方で、その採用後、IFRS を矛盾なく厳格に適用できる人材の養成に資する会計教育の提供を支援することを意図して行われた。

本稿の構成は次の通りである。Wells が行ったワークショップの内容紹介を行う一方、筆者の論評を適宜加える。読者の誤解を必要最小限度に押さえるために、ワークショップの内容紹介と論評とをできる限り区別して示す。なお、ワークショップの内容は筆者が必要に応じて言葉や表現

*流通科学大学商学部、〒651-2188 神戸市西区学園西町 3-1

を加えた。そのさい、Wells が述べた内容を極力歪めないように注意深く加筆補足を施している。最後に、本稿の要約を述べ、結びとする。

I. 測定問題への着目

I-1. Project-2 の狙い³⁾

資産の測定問題を取り上げた目的を最初に述べ、IFRS 会計教育に関する最重要事業計画の実施状況に応じて設定されている Project 毎の目的とその狙いを確認しておこう。これは今後の進展状況を見越して、検討されるべき会計問題の整理を可能にする。本稿が取り上げるワークショップの開催方針は、IFRS の適用に際して必要とされる判断能力と見積もり能力の改善を意図した、概念フレームワークに基づいた IFRS 教育の普及である。

2012 年より行われている最重要事業計画に則ったワークショップの開催目的は、原則に基づいた会計諸基準を、概念フレームワークに基づいて教授する会計教育の推進である。この開催を通じて、①会計教育担当者は、受講者の (1) IFRS に関する知識と解釈力、(2) IFRS の適用に必要な判断能力の改善ができることを期待されている。なお、②個別事情に適切な IFRS の公表と修正およびその解釈指針の必要性を減らすことも併せて意図されている。

最重要事業計画に則った今回のワークショップを支える Project-2 の目的は (a) 連結財務諸表の作成を IFRS に基づいて作成する採用国数をさらに増やす一方で、その採用後、(b) IFRS を矛盾なく厳格に適用できる判断能力の適切な改善に資する会計教育の提供を支援することである。Project-2 に基づくワークショップに参加した会計教育担当者の教授を通じて学習者に対する期待は、前述の①と②を継承しながら、焦点が変化している。

I-2. 財務情報の有用性

今回のワークショップは IFRS を矛盾なく厳格な適用が判断できる人材養成を強調している。IFRS が求める判断能力の養成プロセスは次の通りである。

STAGE-1：気づき → STAGE-2：理解 → STAGE-3：判断する能力

判断能力の養成を今まで以上に強調する理由を考えると、次の IFRS に基づく財務報告の目的の再考を、問題形式に置き換えて、促した。

Q1-現在、IFRS に基づく財務報告の諸目的は 1) から 4) のいずれかの利害関係者に有用な報告実体に関する財務情報を提供することにある。一つを選択せよ⁴⁾。

- 1) 資源の配分を決定する（買い、売り、保有、融資、融資の回収）現在および将来の投資家（支配株主を含む）、融資者、そして他の債権者。
- 2) 資源の配分を決定する（買い、売り、保有、融資、融資の回収）現在および将来の投資家（支配株主を含む）、融資者、そして他の債権者、ただし、これらは報告実体に直接情報の

提供を要求できない。

- 3) 2) を踏襲することに加えて受託責任を追加する。
- 4) 必要とする特定の情報ニーズを満たすための個別報告を求める立場にいない広範囲に及ぶ利用者。

各利害関係者の投資（出資/融資）目的が収益（returns）の稼得にあることを踏まえれば、収益に関する投資家、融資者、そして他の債権者の期待は報告実体に流入する将来正味キャッシュ・インフロー（に対する見込み）の量、タイミング、そして不確実性についてのそれぞれの利害関係者が行う評価に依存する。将来正味キャッシュ・インフローを稼得する報告実体の見込額を評価するために必要な情報は次に関する情報である⁵⁾。

- ・ 報告実体の管理下にある諸資源の状態を評価するための情報、
- ・ 報告実体に対する補償/賠償請求の状況を評価するための情報、そして
- ・ 受託責任-報告実体の経営者と取締役会が当該報告実体の諸資源を利用する彼らの諸責任をどの程度効率的かつ効果的に果たしてきたかを評価するための情報である。

これらの情報に関する需要が受託責任に関連する事項であることに起因して、次の問題を設定し、本ワークショップの本題である資産の測定問題にさらなる絞り込みを図った。

Q2-受託責任と最善に結びつく会計はどれか？

1. 現金主義会計（発生項目および再測定を無視する）
2. 歴史的な原価会計（減価償却および減損損失を無視する）
3. 原価-減損会計（減価償却を無視する）
4. 原価-減価償却費-減損損失会計
5. (いくつかの資産を除く) 公正価値会計
6. (すべての資産に関する) 公正価値会計

歴史的な原価の測定基準に再考の余地があることを提示した Wells の意図は、有用性を保持する財務情報が具備すべき質的特性への着目に起因する。財務情報が有用であるならば、目的適合的であり、かつ財務報告に表現されていることが事実に即して忠実でなければならないという「基本的な質」の意味に着目すべきことを Wells は指摘した。なお、「基本的な質」の決定要因が次の四つの要件であることを併せて Wells は指摘した。

比較可能であること (comparable)、検証可能であること (verifiable)、タイムリーであること (timely)、そして理解可能であること (understandable)、これらの四つの要件の水準の改善が、ひいては当該財務情報の有用性の水準を改善する、つまり、重要性が相対的に低くなっても、大いに望ましい質を保持しているならば、当該財務情報の有用性が担保されると Wells は考えている。

財務情報の有用性に影響を与える諸要件に関する記述から推測できることは、①「有用性」の

水準が一定である必要がないこと、②何らかの要因によって阻害または改善される可能性があることを予め見込んでいるということである。財務情報の有用性の程度が時の経過とは無関連に絶対的な水準を保持できるわけではなく、財務情報をとりまく環境・要因などの変化に基づいてその水準が相対的に変化することを Wells は考慮している。

このように財務情報の有用性に関する Wells の考えを推測する根拠は、Wells が示した下記のスライドに基づいている。情報サプライチェーンと Wells が称する簡略図は IFRS に基づく財務情報の有用性が四つの要因の相互作用に基づいて変化することを示し、その程度を（IFRS 会計）教育が下支えすると考えている。図 1 は財務報告作成者から資本提供者に向かって報告体に関する財務情報が作成および引き渡される状況を示している。

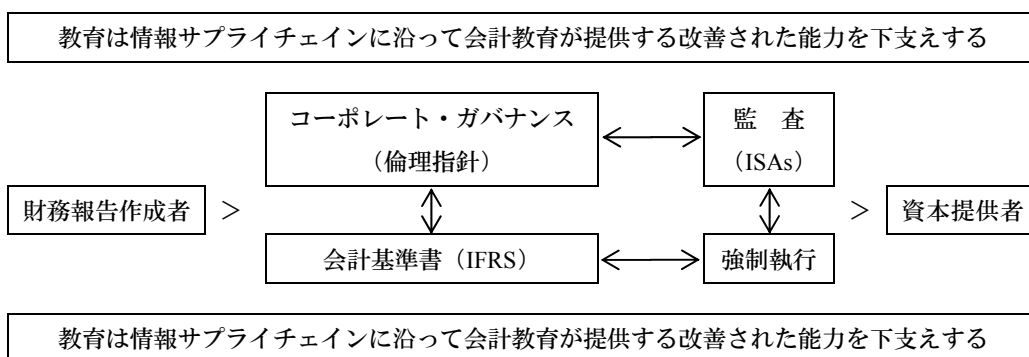


図 1. 情報サプライチェーン

出典：Wells が作成した Power point のスライドを筆者（来栖）が簡略して示した。

財務報告はコーポレート・ガバナンス、会計基準書、監査、そして強制執行という四つの要因の相互作用の影響を受ける。この過程において、財務情報の有用性の水準が変化することを踏まえてこの水準を一定以上に保持するために IFRS に基づく会計教育を受けた人材の供給が必要になる。図 1 に示された状況を踏まえた上で、Wells は IFRS が唱える財務情報の信頼性 (reliability) の意義を問う次の質問を設定した。

Q3-信頼性の意味を IFRS がどのように意味づけていると考えるか？

1. 完全さ、中立さ、そして誤りがないこと、
2. ある項目に関連する測定の不確実性の程度、
3. 精確さ（詳細かつ誤りがない状態であること）、そして
4. さまざまな知識をもちかつ独立した観察者が意見の一致を得ることができること。ただし、ある特定の記載内容が、表記する対象である事実に対して忠実であることという文言に完全に同意している必要はない。

I-3. 判断能力の必要性

I-1とI-2の内容から指摘できることは、財務情報の有用性の水準が絶対的ではあり得ないことを踏まえた上でIFRS会計教育を考えていることである。公開すべき財務情報を巡って生じている利害関係者間の利害対立および財務情報の作成過程がその有用性の水準を変化させる。それを踏まえ、財務情報の有用性の水準を是正かつ改善できる人材、つまり、的確な判断能力を備えた人材養成をIFRS会計教育が果たすことを考えている。

IFRS会計教育を受講し、的確な判断能力を備えている人材の主たる活躍の場を考えよう。まず、①目的適合性の程度と②事実に即して忠実であることとによって財務情報の有用性の水準が決まる。これを関数式(A)式で表す。なお、「事実に即して忠実であること」とは、報告実体の諸資源の状況を財務情報に置き換えた場合の再現度合いを意味する。この「再現度合い」と目的適合性とのバランスを決める問題の一つが資産の測定問題である。

他方、目的適合性を利害関係者の情報需要に対する、現時点でIFRSに基づいて作成された財務情報の供給度合いと考える。この改善が必ずしも財務情報の有用性の改善に結びつくとは限らない。というのは、(A)式を所与とすれば、利害関係者の利用度合いが財務情報の有用性の水準を決める、つまり、③比較可能性、④検証可能性、⑤タイムリーさ、そして⑥理解可能性、これらの程度によって決まるからである。これを関数式(B)式で示す。

二つの関数式はいずれも財務情報の有用性の水準を決める関数式であるものの、それぞれ焦点が異なる。(A)式は、主に、財務報告作成の立場から有用性の水準決定に焦点を当てている。(B)式は、主に、財務情報を利用する利害関係者の立場から有用性の決定水準を考えている。以上をまとめたものが図2である。「財務情報の有用性」の水準決定が、立場の違いによって異なる要因の影響を受けることを確認したい。

IFRS会計教育の受講を通じて判断能力を備えた人材が活躍する機会を二つの範囲に分けてみた。なお、両者は相互排他的ではなく、関与および/または考慮の度合いの濃淡に基づいて狭義と広義に分けることができることを示している。IFRS会計教育の受講を通じて改善した判断能力を最大限に活用できる機会は狭義の活躍機会の領域と考えられる。他方、広義の活躍機会は狭義の活躍機会よりも相対的に判断能力を駆使する機会とその関与および/または考慮する度合いが弱くなる領域と考えられる。

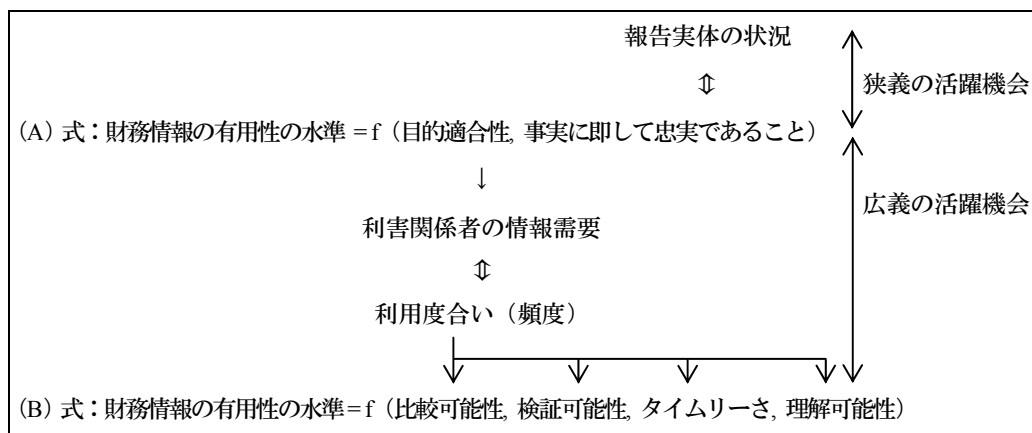


図 2. 財務情報の有用性の水準の決定要因

(注) 筆者 (来栖) が作成した。

IFRS 会計教育の受講に基づいて判断能力を改善した人材の主要な活躍の場が狭義の活躍機会である理由を資産の測定問題に即して述べてみよう。ある資産の測定基準の選択によって産出される財務数値の量およびその意味が変化し、報告実体が稼得する将来正味キャッシュ・インフローの見込額に関して行う利害関係者の評価形成に影響を与える。そのさい、この評価形成に資すると考える財務情報は利害関係者によって異なる可能性がある。

公開すべき財務報告に盛り込むべき財務情報に対する需要が多様になることを容易に期待できる。そのさい、特定の利害関係者の情報需要を満たし続ける財務報告の作成および公開する状況を是正する一方、別の利害関係者の情報需要を財務情報の作成および公開に反映できる「環境」を常に整備しておく必要がある。このために必要なことの一つの的確な判断能力を駆使して IFRS に基づく財務報告作成に参画できる人材養成なのである。

図 1 に示した情報サプライチェーンの過程において、IFRS に基づいて作成される財務報告が多様な利害関係者が要求する情報需要に応えた「均衡解」と解釈すれば、その「均衡解」は環境の変化とともに変化する可能性を持つ。この「均衡解」がすべての利害関係者の最適解であり続けるように、情報需要の調整役を的確な判断能力をもった人材に委ねるべく、その養成を IFRS 会計教育が果たそうとしている。この点を、Wells が提示した資産の測定基準を決める例題を示しながら、確認することにしよう。

II. 例題研究

II-1. 歴史的原価

I-2 で示した Q2 の検討を通じて、ある資産の属性を考慮すれば、測定基準が一様である必然性がないことを Wells は喚起した。まず歴史的原価の決め方 (測定基準) を通じて、的確な判

断能力を駆使する必要性を再確認できる。ここで、ある資産の歴史的原価の定義を確認すれば、
 (a) 現金または支払った現金等価物の量、または (b) その資産を取得する時点でその資産を取得するために与えられた対価の公正価値を歴史的原価と定義づける。では、ある資産の歴史的原価を決めることの困難さを、Q3 を考えながら再認識しよう⁶⁾。

シナリオ-1：現金 100 と引き替えに、本日、新品の機械（とその支配権）をあなたは得る。

Q3：機械のコストはいくらか？1) から 3) の中から一つを選択せよ。

- 1) 100 2) 121 3) 150

三つの選択肢の中から一つに絞り込むために考慮しなければならない事項は有限ではなく、提示された選択肢のすべてが「正解」になる可能性がある。ただし、1) から 3) のうち、なぜ特定の選択肢を「正解」と考え、他の二つの選択肢をそうではないと考えたのか。その選択肢を選んだ理由と他の二つの選択肢を選ばなかった理由、つまり、的確な判断能力を駆使してそれぞれの選択肢を論理的に評価した結果を説明することが必要になる。

Q4 は現金の支払期日と機械の公正価値を明示すと同時に減価償却費と減損損失を所与と考える例題である。他の事項を所与とすれば、判断材料の増加が思考過程を複雑にした、つまり、的確に判断しなければならない事項が多くなった、ことにともなって当該機械のコストを決めることが相対的に困難になった。

シナリオ-3：2年後、新しい機械（とその支配権）を得る約束と引き替えに現金 100 を本日あなたは支払う。2年後、あなたが新しい機械を受け取る時、その機械の公正価値は 150 である。（市場金利を 10% と仮定）

Q4：機械のコストはいくらか？1) から 3) の中から一つを選択せよ。

- 1) 100 2) 121 3) 150

Q5 は権利を決済手段とする例題である。Q5 は減価償却費の控除を考えるか否かという点と公正価値との関係を的確に判断する能力を問うている。換言すれば、適正な期間損益計算を実施するために費用収益対応の原則に基づいて減価償却費の控除を考える「通説」に基づけば、IFRS に基づく財務報告を作成する趣旨と首尾一貫した思考に基づいて減価償却費の計上を考えているとは言えなくなる。

シナリオ-5：本日、着陸権と引き替えに新しい飛行機（とその支配権）を得る。

本日の着陸権の評価額：

- ・（調整なしの）歴史的原価は 50
- ・次期繰越額（減価償却費控除後の歴史的原価）は 40
- ・公正価値は 100

Q5：飛行機の歴史的原価はいくらか？1) から 5) の中から一つを選択せよ。

- 1) 40 2) 50 3) 100 4) 110 5) 125

II - 2. 減価償却費

時の経過とともに、取得原価基準に基づく資産の測定値のもつ有用性を失い、ますます無関連な測定値になってしまうと Wells は述べた。この考えは IFRS が提示する費用と減価償却費の定義付けの違いに起因する。費用とは、資産の消耗・枯渇に起因して生じる経済便益の減少分を意味する。減価償却費とは、報告実体による資産の用益潜在力の消費を意味する。両者を等質な費用と考える「通説」に基づけば、Q6 に即答することが困難になる。

Q6：有形固定資産に分類される土地に対する減価償却費の計上をいつ行うべきか？

- (1) 行わない。理由：土地がもつ用益潜在力は時の経過やその利用とともに減少しない。
- (2) 常に行う。理由：土地がもつ用益潜在力は時の経過やその利用とともに常に減少する。
- (3) 回復可能な時価が、修正なしの歴史的な原価を下回るまで減少する場合に行う。
- (4) 土地がもつ用益潜在力がその利用を通じて消費される場合に行う。

Q6 を考える場合に確認すべき事項は次の通りである。①減価償却費の計上は資産の耐用年数にわたってその償却可能額を体系的に配分するという当初の目的に沿って行う方法 (technique) のことである。したがって、②その適用は当該資産の将来の経済便益を報告実体が消費すると期待されるパターンを密接に反映しなければならない。これは③個別償却を行い、個別資産の用益潜在力の消費という事実を忠実に反映させることを意味する。

次に、④償却可能額の考え方は二つある。コストモデルに基づけば、歴史的な原価から残余価値 (残存価額) を控除した金額を償却可能額と定義付ける。再評価モデルは公正価値から残余価値を控除した残額と定義づける。⑤ある資産の耐用年数は報告実体に固有であり一律ではない。⑥減価償却費の計上を当該資産の有休期間に対して行う一方、売却予定の現有資産に行う測定の場合、それは償却可能額の配分ではなく評価手続きに代わる。

減価償却費の計上に関わる六つの事項のうちの③の個別償却のグルーピングを考える Q7 を検討しよう。他の事項を所与とすれば、当該有形固定資産の属性に見合った減価償却費の計上手続きを選択するための的確な判断能力の駆使を Q7 は求めている。もちろん、Q7 の検討を通じて「正解」を見つけることが目的ではなく、的確な判断能力の水準を評価し、改善すべき点を見つけることが Q7 を検討する目的である。

腐食性の化学製品の製造機械の建設コスト (CU10 百万) の内訳は次の通りである。

- ・「永久型」の基礎構造部分の建設コストが CU5 百万である。
- ・(3 年後に取り替える) 電子装置部分のそれが CU3 百万である。
- ・(3 年ごとに取り替える) 保護裏張り部分のそれが CU1.9 百万である。
- ・(2 年ごとに取り替える) 小さな可動部分が CU0.1 百万である。

耐用年数 (9 年) にわたって当該機械を稼働し続けることを経営者は期待している。

Q7：個別償却に基づいて当該機械の減価償却を行わなければならないのか？ (a) から (d) の

いずれかを選択せよ。

- (a) いいえ。個別償却ではなく総合償却に基づいて手続きを行えばよい。
- (b) はい。当該機械の構成要素毎（四つ）に個別償却しなければならない。
- (c) はい。ただし、小さな可動部分を除いて、残りの三つの部分にはそれぞれ個別償却を行う。
- (d) はい。ただし、「永久型」の基礎構成部分と電子装置部分と保護裏張り部分とを一つにまとめた二組の個別償却を行わなければならない。

Q8は減価償却費の計算方法と耐用年数との関連性を考える問題である。この問題は利用目的がまったく異なる有形固定資産に対する的確な判断（①と②）を学習者に求めている。

会社は同一車種の自動車を二台（MV1とMV2）購入する：

-MV1は営業マネジャーが営業目的で使用し、走行距離が600,000kmを超えたら取り替える計画である。なお、予測が困難であるものの、会社は営業マネジャーがMV1を年間およそ200,000km走行すると期待している。

-MV2は報酬制度に基づいて最高経営責任者が独占使用する。この雇用契約は（走行距離とは無関係に）2年毎に最高経営責任者が選ぶ新車を会社が提供することを求めている。

Q8：それぞれに適した減価償却費の計上方法の説明として最善なものを一つ選べ。

- (a) どの減価償却費の計上方法を選択するかは経営者の自由裁量に委ねる。
- (b) 両者に対して定額法を適用して減価償却費を算定する。
- (c) 両者に対して（走行距離に基づいた）生産高比例法を適用して算定する。
- (d) 両者に対して稼得した収益に基づいて算定する。
- (e) MV1には定額法を、MV2には（走行距離に基づいた）生産高比例法をそれぞれ適用して算定する。
- (f) MV2には定額法を、他方、MV1には（走行距離に基づいた）生産高比例法をそれぞれ適用して算定する。

Q9：MV1とMV2のそれぞれの耐用年数は？

- (A) 両者ともに2年である。
- (B) MV1は3年であり、MV2は2年である。
- (C) 両者ともに600,000kmの走行距離とする。
- (D) MV1を600,000kmの走行距離、他方、MV2を2年とする。
- (E) MV1を600,000kmの走行距離、他方、MV2を3年とする。

最後に、残存価額を的確な判断能力を駆使して決める例題である。

会社は出張する社員のために20X1年12月31日にノート型パソコン（有形固定資産）を支給する。使用期間は2年間である。2年経過後、会社は、地域活性化に一役買っていることを示すために、地域の慈善活動にノート型パソコンを寄付する予定である。

20X1年12月31日時点におけるノート型パソコンの状況は次の通りである：

- 新品のノート型パソコンの公正価値はCU10,000である。
- 使用期間が2年の同機種の中古ノート型パソコンはCU4,000で販売されている。
- 2年後、当該ノート型パソコンをCU5,000程度で売却できると経営者は考えている。

Q10：20X1年12月31日時点における当該ノート型パソコンの残存価額の推定値を(a)から(d)の中から一つ選べ。

- (a) 残存価額はゼロ、なぜならば、会社は当該ノート型パソコンを慈善活動として寄付する予定だからである。
- (b) CU10,000（20X1年12月31日における推定公正価値）
- (c) CU4,000（当該ノート型パソコンが既に2年経過し、かつ20X3年12月31日時点の状況に基づいた、20X1年12月31日時点の推定金額である）
- (d) 2年後に当該ノート型パソコンを売却した場合の期待金額であるCU5,000の現在価値である（2年間）。

II-3. コメント

Wellsのプレゼンテーションに対する質疑応答を通じて、筆者（来栖）は疑問を抱いた。それは何に基づいてIFRSの適用を「首尾一貫」(rigorous and consistent IFRS application)させるのかということである。つまり、①経営者の戦略変更とともに変化する資産の属性を適切に反映する測定基準の選択なのか、②利害関係者の情報需要を満たす資産の測定基準の選択なのか、③、①と②を所与とすれば、各種比較可能性の保持に固執する資産の測定基準の選択なのかということである。いずれの方針を選択した場合であっても、時の経過とは無関連に、I-3で述べた財務情報の有用性の均質さを担保することが困難であり、検討課題が尽きることがないだろう。

①について考えるならば、IFRS会計教育が期待する的確な判断能力の行使が複数のIFRSの「組み合わせ」に基づく演繹的な思考に基づく行為であるものの、報告実体の現有資産の属性を適切に反映する現行のIFRSが不十分であれば、的確な判断能力の行使を妨げる要因になる。これを防ぐためにIASBは資産の属性を網羅する測定基準を完備しておく必要がある。他方、当該資産を公平価値に基づいて測定すれば、報告実体の現有資産の属性を適切に反映した財務報告の提供を阻害する要因になる。これは財務方向の有用性の水準を下げることに寄与する。

②について考えてみよう。財務報告の読み取り能力およびその活用目的が均質ではない利害関係者の情報需要を現実に満たすことは不可能である。この点を所与とすれば、報告実体の現有資産の「測定値」を複数算定し、それを開示することが会計実践上可能であっても、同一項目に対して複数のIFRSを適用して算定された複数の損益数値（財務報告）を作成・開示するIASBの意図を論理的に説明することが困難である。①で指摘した問題が②を考える場合にも当てはまり、

名実共に厳格かつ首尾一貫した IFRS の適用に基づく財務報告の作成は困難である。

そして③についてである。例えば、報告実体の現有資産に対する測定基準の変更がない場合、当該測定値を用いた期間比較可能性が形式的に保持されており、当該 IFRS の適用が厳密かつ首尾一貫していると言える。しかしながら、測定基準の形式的な継続適用の維持が当該測定値の有用性を担保するとは限らないことをどのように考えるのか。なお、経営者の財務会計行動を説明する筆者はこれを問題とは考えない、というのは、経営者の行動が正確無比ではあり得ず、かつそれを描写する会計処理手続きも不完全であることを予め踏まえて考えているからである。

上述の簡単な検討に基づけば、財務情報の有用性に「偏り」や「幅」があることを前提に、財務数値に置換できない事項を経営者の説明に求める財務報告のあり方を拡充させることが最善である。予測不可能な将来に対する「備え」を継続して行っている経営者がそれを適切に説明できると誰もが考えるだろう。報告実体が利害関係者に提供すべき財務報告とはこれを意味すると思う。将来に対する「備え」を行った経営者の意思決定とその考えを利害関係者が正しく理解し、その適否を適切に評価できる情報を利害関係者に提供することが最善な情報提供である。

非財務情報を除く財務情報が「数値」である以上、財務情報から読み取ることが出来る「情報量」は利害関係者の読み取り能力に依存する。多種多様な読み取り能力をもつ利害関係者の情報需要を満たすことが不可能に近いことを勘案すれば、IFRS が行うべきことは、いずれの利害関係者にも有利不利にならない財務情報を提供することである。したがって、IFRS に基づいて作成された財務報告の読み方を利害関係者に教授する機会を設けることを検討する一方、IFRS 会計教育の充実を図り的確な判断能力を備えた人材の養成を引き続き行うべきである。

むすびに代えて

本稿は資産の測定問題を取り上げた IFRS 会計教育セミナーの内容紹介を行った。適正な期間損益計算を行うために費用と収益の対応を重視する会計観を規準とすれば、本稿が取り上げた IFRS に基づく資産の測定問題が相対的に困難であることが理解できるだろう。既製ルールの単純かつ機械的な適用ではなく、その都度注意深く思考し的確な判断能力を駆使して会計処理手続きを適用していく「会計行為」は算定された「数値」の価値をより一層高めてくれるものと期待される。ただし、その価値をどの程度享受できるかは利害関係者の当該「数値」の読み取り能力に依存する。これは自己責任をとる反面、自分のために直向きに努力することが今まで以上に報われる時代の本格的な到来を予感させる。

注)

- 1) 本ワークショップはアメリカ会計研究学会の年次総会の開催に先だって設定された CPE (Continuing Professional Education) の一つであり、同学会の部会の一つである国際会計部会の支援に基づいて開催さ

れた。開催に関する詳細は次の通りである。ワークショップのタイトルは Session # 24, Teaching IFRS Measurements である。開催日時は 2015 年 8 月 9 日の 13:00-16:00 であった。スピーカーは Michael Wells (Director, IFRS Education Initiative, IASB) と Paul Munter (Professor of Practice, Leeds School of Business, University of Colorado at Boulder and Partner, KPMG) であった。

- 2) アメリカ会計研究学会において開催された過去の IFRS 会計教育に関するワークショップの内容は、例えば、来栖 (2010、2011、2012、2013、2014) を参照されたい。
- 3) 本節は IFRS Education Initiative が公表している次の web-site と今回のワークショップの概要説明に基づいている：
 - ・ [http://www.IFRS.org/Use-around-the-world/Education/Documents/Plan 2012-2016.pdf](http://www.IFRS.org/Use-around-the-world/Education/Documents/Plan%202012-2016.pdf). (Updated October 2012)
 - ・ http://www2.aaahq.org/AM/WS_description.cfm?submissionID=2093
- 4) 特に断りがない限り、質問形式の語句・用語に対する強調および下線は Wells がつけたものをそのまま踏襲して示している。
- 5) 財務情報の有用性の水準を決める要因の一つであるコストに対する相対的なベネフィットという視点を本稿は所与とする。
- 6) 例題は Wells がワークショップで提示したものであり、簡略化されていると思われる。提示した例題の不完全さを十分認識し、省略されている部分を補う努力を筆者 (来栖) は試みているものの、完全ではない。この点を踏まえて例題を検討されたい。

<引用文献・参考文献>

- 来栖正利、2010、「IFRSs 導入後を見据えた会計教育」、『流通科学大学論集-流通・経営編-』、第 22 巻、第 2 号、pp.193-201。
- 、2011、「IFRSs 教育のための枠組み」、『流通科学大学論集-流通・経営編-』、第 23 巻、第 2 号、pp.155-162。
- 、2012、「概念枠組みに準拠した IFRS 会計教育の進展」、『流通科学大学論集-流通・経営編-』、第 24 巻、第 2 号、pp.161-170。
- 、2013、「IFRSs 会計教育推進の功罪」、『流通科学大学論集-流通・経営編-』、第 25 巻、第 2 号、pp.111-121。
- 、2014、「概念枠組みに基づいた会計教育と IASB の動向」、『流通科学大学論集-流通・経営編-』、第 26 巻、第 2 号、pp.163-172。
- Selling, Tom, 2014, Loan Accounting: It's High Time for the SEC to Step Up to the Plate, The Accounting Onion, (August 2, 2014) . Available at <http://accountingonion.com/2014/08/time-for-the-sec-to-step-up-to-the-plate.html>