

(1) Framework ～ 国際監査基準との関係

Framework は、IFRS の各章に出てくるコンセプト、アイディア、キーワードなどを、それぞれ孤立的にではなく、その間の関係を体系だてて示しているものですが、実は、IFRS は、国際監査基準(以下 ISA・・・国際会計基準は IAS です)とも密接不可分の関係にあり、同じようなキーワードが随所に出てきます。そもそも、ISA は、財務諸表が原則として IFRS に従って作成されることを前提にしているとさえ言えます。

今回のキーワードは、二つ。

True and fair view (or, present fairly, in all material respect)

Complete set of financial statements

双方とも、主に IAS(国際会計基準)1号 で詳しく出てきますが、その根本的な考え方は、*Framework* に明確に出ています。

(ISA＝国際監査基準との関係)

会計基準だけではなく、監査基準においても、ISA と日本の監査基準のコンバージェンスは凄いい勢いで進んでいます。日本の基準としてみているリスクアプローチや品質管理基準等は、実は殆ど国際監査基準と同じものです。

また実感されたのは、IAASB(国際監査基準ボード)の主流は、IFRS を前提としています。

True and fair view (or, present fairly, in all material respect)と「適正に表示」とは違う

True and fair view (or, present fairly, in all material respect) については既に前回で述べたところですが、ISA における「独立監査人の監査報告書」の意見表明でも、同じ言葉が使用されています。

日本の監査報告書では、「すべての重要な点において適正に表示されている」とあります。これは確かに言葉としては、**present fairly, in all material respect** の翻訳に違いないのですが、IFRS=ISA のそれと、日本のそれとは、本当に同じものでしょうか？

少なくとも、以前はまったく異なっていました。今でも、微妙に違っています(それは、日本の会計基準と IFRS との同一性が進むにつれて同じになっていきます)。



実は、IFAC の国際監査基準 700 の “The Independent Auditor’s Report on General Purpose Financial Statement” (一般目的財務諸表についての独立監査人の報告書) は、何度も修正され、再提出されて、現在なお完全な国際的合意が得られていない状態にあります。その最大のポイントは、IAASB の主流が、基本的に IFRS に従う財務諸表だけが、**True and fair view (or, present fairly, in all material respect)** を可能とすると頑固に主張し続けているからなのです。

これに対して、日本公認会計士協会が、「ISA は、financial reporting framework (財務報告の枠組み) については中立であるべきだ」と主張しており、IAASB は微妙にドラフトを改変し続けていますが、基本は変えていません。

現在公表されているドラフトでも、単に一国の会計基準に従っているというだけでは、True and fair view (or, present fairly, in all material respect) と意見表明することはできないとされています。

米国も日本も IFRS をアドプションする方向なので、近い将来「IFRS に従う財務諸表だけが、適正表示＝フェア・プレゼンテーションたり得る」ということになるかもしれません。

監査人はいずれ、千差万別の状況下にある企業につき、原則だけをたよりに、自信を持って「この財務諸表は、国際会計基準に準拠しており、真実で公正な概観を表示している」と意見表明できなければならなくなるわけです。

そう考えると、誠実な公認会計士なら、IFRS の哲学(基本的考え方)について、真剣にならざるを得ませんよね。

complete set of financial statements とは？

complete set of financial statements は、文字通り「完全な一組の財務諸表」ということで、その構成要素は、ISA で記載されている限りでは、日本で監査対象とされている「財務諸表および経営者の採用した会計方針」とほぼ同じに見えますが、IFRS の方はかなり違います。ISA も最終的には「IFRS で定義されているもの」がそれだと言っているのですから、こちらでいかなければなりません。

IAS1号では、**complete set of financial statements** は、パラグラフ 10 で6つのステートメン

トおよびノート等をあげていますが、その中身についてはここでは触れません。重要なのは、パラグラフ 11(ブラックレター……必須的箇所は濃い黒文字で書かれています)で、次のように書かれていることです。

An entity shall present with equal prominence all of the financial statements in a complete set of financial statements.

まず、**shall** が使われていることにご注意下さい。shall は、ほぼ **must** に近く、**should** よりも非常に強い「ねばならない」で、無条件的に従わなければならない義務ないし命令で、「必須事項」を書く時に使われています。

このセンテンス全体の意味ですが、
「企業は、完全な一組の財務諸表 (statements が複数であることに注意) の全てのステートメントが、同じ明瞭性 (prominence) を持って表現されなければならない」です。

「完全な一組の財務諸表」は貸借対照表、損益計算書、株主持分変動計算書キャッシュフロー計算書、だけではなく、それと「注記、会計方針、その他の補足情報」「過年度との比較ないし遡及比較表」が「同等の重要性」を持っており、それらの完全なワンセットで、初めて useful to a wide range users making economic decisions (広い範囲のユーザーの経済的意思決定に有用) となるので、**True and fair view (or, present fairly, in all material respect)** と言えるということです。

IAS1号は、「企業は、IFRS の全ての要請に従うので無い限り、IFRS に準拠していると記してはならない (shall not)」(パラグラフ 16) と言っています。

「国際会計基準」に従った財務諸表の実物を見ると、その膨大な注記、補足情報に驚かされます。それが **complete set of financial statements** の重要な構成要素だからです。

では、「注記等」として求められる内容のコンセプトとは何でしょうか？
それを **Framework** と **IAS8** 号で見えていくことにしましょう。

(2) Framework ~ elements

IFRSにおける notes のコンセプトを理解するためにそのためには何と言っても、財務諸表を構成する elements(要素)と、それが財政状態変動表(貸借対照表)や損益計算書等に計上される criteria for the recognition(認識基準)を理解しないわけにはいかないからです。

the elements とは何か？

一般目的財務諸表(金商法上の財務諸表はこれに該当します)は **注記を含めた complete set of financial statements** からなっており、それら全てが、integral part of the financial statements(*Framework* パラグラフ 7)、「財務諸表において(統合された)必須の部分」となります。

Framework においては、**The elements of the financial statements(財務諸表の構成要素)** のタイトルのもとに、各 element が定義されていますが、エレメントとしてあげられた項目は、貸借対照表や損益計算書に計上されない場合でも、notes として必須の要素であり得るという理解が大切です。

例えば、the elements の一つである Assetについては、Financial Position(財政状態)の項目で、次のように定義されています。

An asset is a resource controlled by the entity as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the entity.

(資産とは、過去の事象の結果として、企業が支配し、かつ将来の経済的便益が当該企業に流入すると期待される資源を言う・・・本シリーズ第1回で、この中の expected という言葉の意味について勉強しました)。

ここで定義されている Asset(資産)は、貸借対照表に計上される「資産」と同一ではありません。

財務諸表の element としての asset の定義に合致するだけでは足りず、かつ認識基準(criteria for recognition)に合致して、はじめて貸借対照表に計上される「資産」となります。

Criteria for recognition(認識基準)は、非常に重要ですので、次回以後詳細に説明しますが、ここではとりあえず「その項目に関連する将来の経済的便益が、企業に流入するか、また

は流出する可能性が高く(probable)」かつ「その項目が信頼性(reliability)をもって測定できる」事とだけ述べておきます。

認識基準(criteria for recognition)に外れたらどうなるか？

では、認識基準を満たさないものはどうなるのでしょうか？ それは財務諸表上の資産、負債ではなくなってしまうのでしょうか？

違います。もし、そうであればわざわざ element としての資産、負債の定義と、認識基準を 2 段階に分けて定義する必要はありません。

パラグラフ 50 には次のように記されています。

Thus, **the definitions embrace** that items that are not recognised in the balance sheet because they do not satisfy the criteria for recognition(この定義(資産・負債の定義)は、認識基準を満たさないために貸借対照表に計上されない項目を包含している)

つまり、貸借対照表に計上されることのない資産・負債(あるいはその必須的性質を持ったエレメント)というものがあるということです。では、それはどこに表現されるのか？

そうです。Notes しかありませんね。

Framework の **recognition of the elements of financial statements** のパラグラフ 88 には、次のように書かれています

An item that possesses the essential characteristics of an element but fails to meet the criteria for recognition may nonetheless **warrant disclosure in the notes, explanatory material or in supplementary schedules.**(ある項目が認識基準を満たしていなかったとしても、エレメントの必須要素を有し(つまり、資産、負債等の定義に合致し)ているのであれば(nonetheless)、それによって注記、説明的資料、あるいは補足的明細等において開示することが適切(*warrant)となる場合がある) *この箇所は、中々訳しにくいところです。

*warrant という言葉は IFRS の他の箇所でも結構出てくるのですがなじみの無い方が多いと思います。ここで辞書をひいてみましょう。

コウビルド英英辞典では、次のようになっています。

If something warrants a particular action, it makes the action seem necessary or appropriate for the circumstances.

英語で読む IFRS の哲学 第 3 回

Vol.3(2010.6)



フレームワークは、実に論理・体系的にできています。財務諸表のエレメントの定義、認識基準、注記等の関係を理解する事は、IFRS 各章を理解する上で必須のものです。次回は、いよいよ、**criteria for recognition** です。