

新興経済圏の会計基準設計とIASB討議資料の基本論 点

小津， 稚加子
九州大学大学院経済学研究院

<https://doi.org/10.15017/8703>

出版情報：経済學研究. 73 (2/3), pp.103-116, 2006-11-28. 九州大学経済学会
バージョン：
権利関係：



小 津 稚加子

1. 序
2. SME会計基準の開発についてのIASBの対応
3. 討議資料「SME会計基準に関する予備的見解」の構成
4. 討議資料「SME会計基準に関する予備的見解」に対するコメント
5. 議論

1. 序

エマージングエコノミー
新興経済圏の会計基準設計が、さまざまな歴史的経緯のもとで形成されてきたことは既に国際会計学研究では認められている。

一方、国際会計基準・国際財務報告基準（以下、IASB基準書¹⁾）は世界の会計基準統合化の中にあつて、新興経済圏にも受容されつつある。事実、新興経済圏諸国はIASB加盟国の大多数を占めている。本稿の目的は、国際会計基準審議会（以下、IASB）が2004年6月に公表した討議資料「SME会計基準に関する予備的見解」（Discussion Paper, *Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities*, June 2004, 以下、討議資料 [2004]）を題材にして、エマージングエコノミー新興経済圏の会計基準設計のための論点整理を行うことにある。

討議資料 [2004] は、そのタイトル通り読めば「中小社会計基準」を対象としており、すなわち、当該国で一般に認められた一組の会計原則に準拠した財務諸表を作成する法的義務をもつ大多数の企業、主として中小企業を対象に、IASBが、国際的資本市場での使用のためにIASB基準書を簡素化する道を模索した調査研究の成果である。つまり、資本主義先進国諸国の未上場もしくは国際的資本市場から直接資金調達しない「小規模」もしくは「中小規模」の企業、同様に、資本主義先進国以外の企業を対象とした会計基準の枠組みを討議している。目下IASBは、中小規模企業とエマージングエコノミー新興経済圏諸国の大企業の類似性に着目し、ひとつの会計基準セットで対応をしようとしている。

しかしわれわれは、IASB基準書が真にグローバル会計基準として世界に受け入れられるためには、エマージングエコノミー新興経済圏における受容の方途が検討されるべきであるという立場にある。したがってこの観点から、討議資料 [2004] をIASB基準書が適用されるべき企業の規模、公開性、説明責任についての現段階での現実的な議論の提供源として取り上げる。そして、当該討議資料が対象とする「小規模」、「中小規模」企業から、エマージングエコノミー新興経済圏を切り離し、後者に対する含意を抽出してみたい。

本稿では、討議資料 [2004] の構成およびそ

1 ただし、討議資料 [2004] のパラグラフを直接引用する場合には、討議資料の記載方法に従い、IASまたはIFRSとする場合がある。

ここで提示される基本論点を紹介するが、これらが新興経済圏エマージングエコノミーの会計基準設計への示唆となれば幸いである。なお、以下、特に断らない限り丸括弧による引用は、討議資料 [2004] からの直接引用である。また、「小規模」もしくは「中小規模」の企業は各国会計関連法規で規定されているものであるが、本稿では討議資料 [2004] に倣う。また、以下ではSMEと表記する。

2. SME会計基準の開発についてのIASBの対応 —その経緯と論点—

河崎 [2004], IASCF [2005] およびIASB Press Releaseによれば、討議資料 [2004] が2004年6月に、SME会計基準作成のための予備的見解を公表するに至るまでの経緯は、表1のようになろう。

(1) 経緯

2004年6月の討議資料公表に先立つ2003年9月に、IASBは各国国内会計基準設定主体のうち40カ国による参加を得て、会議を主催したが、参加基準設定主体を対象に、SMEのための会計基準の作成について調査を実施した³。調査自体

は、SME会計基準の方向性に関するプリテストに相当するものと考えられる。調査結果は、30の基準設定主体が「IASBはSMEのための基準を開発すべきである」と回答し、そのほとんどすべての回答者が「自国の会計規定において、既にSMEに対して適用除外 (exemption) もしくは簡素化 (simplification) の方向で既に規定している」と回答した。

IASBは、適用除外もしくは簡素化を実施している国の会計規定にもとづき、25項目の開示 (disclosure) および表示 (presentation) の簡素化と別の25項目の認識 (recognition) および測定 (measurement) の簡素化リストを作成した。

このプリテストにもとづく限り、SMEの会計基準の作成に当たっては、開示・表示の簡素化の問題と、測定および認識の簡素化の問題が回答者の中で認識されていたと思われる。前者には、29カ国が、後者は25カ国が回答している。

この他に、SMEには目的適格的でないIASB基準書を考慮すべきであると考えられる。例えば⁴、セグメント報告 (IAS14) および一株当たり利益 (IAS33) では、利益情報の提供免除が規定され

2 後に6月に修正された。

3 IASB Press Release, <http://www.iasb.org/news/iasb.asp?showPageContent>

4 この部分の記述については、討議資料 [2004, p.16] および関連するIASB基準書を参照した。

表1 SME会計基準作成のための予備的見解公表までの経緯

2002年4月	SMEに関する研究プロジェクトの立ち上げ
2002年6月	SMEに関する助言委員会を編成
2003年7月	SME会計基準の策定を採択
2003年下期から2004年上期	SME会計基準の方向性について合意
2004年6月	討議資料「SME会計基準に関する予備的見解」(討議資料 [2004]) 公表
2004年9月	コメント受付
2005年5月31日	「認識・測定規準の簡素化」についてのスタッフ向け質問調査
2006年3月	公開草案 (予定) ²
2007年度中	SME会計基準の公表 (予定)
2008年	同年1月1日に開始する事業年度から適用 (予定)

ている。また、連結及び個別財務諸表 (IAS27)、関連会社に対する投資 (IAS28)、ジョイント・ベンチャーに対する持分 (IAS31) といった連結企業集団の会計処理規定に関する基準書はSMEとは関連がない。なぜならIAS27,28,31は公開企業に関連するからである。つまり、SMEのための特別な会計基準の開発には、開示・表示あるいは認識・測定の問題としても捉えられないカテゴリーがあり、このことはIASBが念頭におくSMEとはどのようなものかに関係している。私見では、これらはSME会計基準の目的および範囲に関わる。

(2) 論 点

討議資料 [2004, pp.4-9] は次の論点を挙げている。

- ① IASBはSMEのための特別な財務報告基準を開発すべきか。
- ② SMEのための一組の財務報告基準の目的は何であるべきか。
- ③ SMEのためのIASB基準書は、どのような企業への適用を意図しているのか。
- ④ SMEのためのIASB基準書が、企業が直面する特定の会計上の認識または測定の問題を取り扱っていない場合、当該企業はその問題をどのようにして解決すべきか。
- ⑤ SMEのためのIASB基準書を利用する企業は、IFRSで認められているがSMEのためのIASB基準書の処理とは異なる処理に従うことを選択してもよいか。
- ⑥ IASBはSMEのためのIASB基準書の開発にどのように取り組むべきか。どの程度まで、SMEのための会計基準の基礎をIFRSの概念および原則ならびに関連する強制的指針に置くべきか。
- ⑦ SMEのためのIASB基準書を、完全版のIFRSの概念、原則および関連する強制的指針を基礎にして作成するとした場合、それらの概念や原則をSME用に修正するための原理はどうあるべきか。
- ⑧ SMEのためのIASB基準書は、どのような様式で公表すべきか。

①はSMEのための財務報告基準を開発すべきであるか否か、すなわち、必要性ないしは要求に関わる。②は目的である。③は基準適用の範囲、④はSMEが直面する取引処理のための基準書が存在しない場合の実務対応である。⑤は、SMEのためのIASB基準書を適用する企業が完全版IFRSの利用ができるのかどうかに関わる。⑥はSMEのためのIASB基準書の開発と強制に関わり、特に、IFRSの基礎概念・原則・強制的指針とどの程度関連付けるべきか、⑦はSME会計基準の原理に関連している。⑥と⑦はSME会計基準がIASB基準書の概念・原則・強制的指針を基礎にしている場合を前提した論点である。⑧は公表の様式である。

3. 討議資料「SME会計基準に関する予備的見解」の構成

さて討議資料 [2004] の構成は、大きく分けて①「論点 (issues)」、②「代替案 (alternatives considered)」、③「予備的見解 (preliminary views)」、④「質問 (questions)」から成っている。

「代替案」は「論点」とは両立し得ない主張を示す。そして、「予備的見解」の部分では、「論点」を展開するための見識をひとつないしは複数IASBが用意しており、続いて「論点」と「予備的見解」にもとづいて「質問」が示されている。「論点」に対する「代替案」と「予備的見解」

自体、IASBボードメンバーが示した諸見解の紹介であり、これらを紹介することにより議論の形式を再現しているとも読める。また、討議資料公表後のパブリックコメントは、将来の会計基準形成に影響を与えるので、回答者に対して討議資料の意図を正しく伝達するための配慮と考えられる。以下、論点順に検討しよう。

(1) 論点1 「IASBはSMEのための特別の会計基準を開発すべきか」

例えば、論点1は「このプロジェクトの最も基本的な質問 (p.13)」である。論点1では、代替案 (a) で、「IASBはSMEのための特別の財務報告基準を開発すべきではない。完全版のIFRS⁵はSMEを含むすべての企業に適すべきである。(…) (p.13)」また代替案 (b) で、「IASBはSMEのための特別の会計基準（「SMEのためのIASB基準書」）を開発すべきである。IASBはSMEのためのIASB基準書が適する企業のタイプを示すべきである。IASBが定義するそうしたすべての企業に適用されるべきか、一部に要求または容認されるべきか各国規定が決定すべきである (p.13)」と述べ、二者択一方式で見解を表明している。討議資料 [2004, p.13] では、代替案 (b) が、「SMEのためのIASB基準書」だけに準拠し、完全版のIFRSの使用を禁止することを意味するものではない、という。つまり、「SMEのためのIASB基準書」はSMEにとっては準拠すべき会計基準の選択肢のひとつとして登場し、そしてIASBの定義を満たさないSMEはその使用

を禁じられるという、位置付けにある。

論点1および代替案に関する予備の見解は3つある (p.14)。以下に示す。

① 予備の見解1.1 「完全版のIFRSはすべての企業に適合する」

この見解には、「IASB財務諸表の作成と表示に関するフレームワーク（以下、IASB概念フレームワーク）」に規定される財務諸表の目的はSMEにとって、さらに完全版のIFRSへの準拠を要求されるすべての企業に適合するという考えが根底にある。

② 予備の見解1.2 「IASBはSMEのための会計基準書を開発すべきである」

これは、説明責任を持たない企業に相応しい一組の財務報告会計基準をIASBが開発すべきであるとする見解である。そして、公的に説明責任のある、証券市場に株式が上場されている企業は、各国法もしくは会計規制がたとえ容認したとしても「SMEのためのIASB基準書」に準拠することはできないとし、開発の必要性と適用範囲を明確に指摘する。

③ 予備の見解1.3 「作成表示の基礎を開示すべきである」

この見解は、基礎事項のみ規定している。企業が「SMEのためのIASB基準書」に従う場合には表示様式の注記および監査報告書にその旨を明確に記載すべきであると述べ、最小限の開示事項だけを考慮している。

ここでは、予備の見解1.1と1.2が対立軸になると考えられる。討議資料 [2004, p.14] では、IASB概念フレームワーク、パラグラフ12を引用し⁶、財務諸表の目的に関わることを強調しな

5 ここでの「完全版のIFRS (full IFRS)」とは、IASBが採択した基準書および解釈指針であり、国際財務報告基準 (IFRS)、国際会計基準 (IAS) および国際財務報告解釈指針委員会 (IFRIC) またはIASC (当時) の解釈指針委員会が作成した解釈指針から構成されると定義されている。

6 パラグラフ12は以下のとおりである。「財務諸表の目的は、広範な利用者が経済的意思決定を行うに当たり、企業の財政状態、業績および財政状態の変動に関する有用な情報を提供することにある。」

がらも、SMEの財務情報利用者は一般目的の財務諸表が提供する情報に関心があるわけではなく、むしろ短期キャッシュ・フロー、流動性、貸借対照表に表示される財務的な強度に関する情報、利息支払能力、過年度の稼得利益および利息支払能力の趨勢に関心を寄せる、と指摘する。長期のキャッシュ・フローや企業価値など予測情報は対象外に置かれている。さらに、通常、公開企業の財務諸表で開示されないがSMEの情報利用者に特有の例として、関連当事者情報を挙げています。これは、SME固有の資金調達先（株主、取締役、サプライヤー）に関する情報であり、彼らは個人資産を担保に入れ金融機関からの資金調達を行っているからである。このことはSMEの財務報告は、公開企業と同次元では捉えにくいことを示している。当然に、財務報告のコストとベネフィットの問題も示唆している。

予備的見解1.1と1.2は「IASBが直面している根本的なジレンマ（p.15）」だという。何がジレンマを起こさせているのか。解釈するに、「IASBは、会計の基本概念は同じであるから、企業規模に関係なく、同じ概念を適用するのが最も適切であると信じている（p.15-16）」にもかかわらず、SMEの財務諸表の利用者のタイプやニーズを考慮すると、シングル・スタンダードは現実的ではない。さらに、シングル・スタンダードを標榜する限り、SMEの会計基準とIASB概念フレームワークに定義する財務諸表の構成要素の概念との関係性および制約に配慮しなければならないからである。

また、SMEのための会計基準を開発する適任者は、果たして誰かという基本的な問題もある。

(2) 論点2 「SMEのための一組の財務報告基準の目的は何であるべきか」

論点2に対する予備的見解は5つあり（pp.18-19）、下記(a)から(e)である。

- ① 予備的見解2(a)「SMEのための国際的な財務報告基準は、SMEに適合する、高品質で、理解可能で、かつ実行可能な会計基準を提供することにある」
- ② 予備的見解2(b)「SMEのための財務報告基準は、SMEの財務諸表の利用者のニーズを満たすことに重点を置くべきである」
- ③ 予備的見解2(c)「SMEのための財務報告基準は、IFRSと同じ概念フレームワークを基礎とすべきである」
- ④ 予備的見解2(d)「SMEのための財務報告基準は、グローバル・スタンダードの使用を望むSMEの財務報告負担を軽減すべきである」
- ⑤ 予備的見解2(e)「SMEのための財務報告基準は、公的な説明責任をもつようになったSMEや、完全版のIFRSへの転換を選択しようとするSMEが、完全版IFRSへの移行を容易できるようにすべきである」

予備的見解2(a)は、IASB基準書趣意書⁷およびIASC財団の定款⁸第2条目的と一貫している。予備的見解2(b)および2(d)は、本研究プロジェクトを行わねばならない根本的な理由、すなわち、SMEの財務諸表利用者のニーズと作成者の負担軽減を指摘している。

討議資料[2004, p.19]の説明では、SMEの財務報告目的は、SMEの経営者が経営計画や内部の意思決定目的に財務諸表を使用する。オーナー経営者は当然に財務諸表の主要な利用者で

7 1975年1月公表、1982年11月修正、2000年4月承認。

8 2000年5月IASC総会において承認、2002年3月および7月にIASC財団の評議会により改訂。

あるから、必要とする財務・非財務情報を追加的に収集し、分析することができると思われる。この経営者による内部意思決定有用性はIASBの目的である、広範な財務諸表の利用者のための会計基準開発という目的とは一致しないのは明かである。したがって、経営者のための会計情報利用はIASB全体ないしはSMEに関しても想定しない (p.19) ことになるだろう。同様に、税務当局による財務諸表の利用についても言及されているが (p.19)、IASBは課税目的を考慮しないことを明確に述べている。

(3) 論点3 「SMEのためのIASB基準書は、どのような企業への適用を意図しているのか」

論点3はSMEの定義を議論する。IASBは、いかなる企業がIASB基準書を使用するかは各国会計規制当局および会計基準設定主体の決定であること (p.20)、またSMEのためのIASB基準書が適用される範囲の明確化は本質的な課題であることを認識し、次の3点のようにまとめた。

- (a) IASBは、SMEのためのIASB基準書が適合する企業 (class of entity) を決定することができる。
- (b) IASBは、各国会計規制当局および会計基準設定主体に、SMEのためのIASB基準書の適用範囲を情報提供できる。
- (c) 報告企業は、SMEのためのIASB基準書を使用するためのIASBの「適格性の要件」を満たしているかどうか知ることができる。

その上で、討議資料 [2004] は試論的に、「すでに公開しているか、公開を予定している企業は完全版のIFRSを使用すべきであり、SMEのためのIASB基準書は使用できない (p.20)」と結論している。この見解は、SMEのためのIASB基準書の適用範囲を巡っての消去法的選択である。

しかし、どのような企業にSMEのためのIASB基準書を適用するかは、最も議論が錯綜した論点でもある。以下、具体的に示す。

IASBはSMEの定義に関する議論に際して、完全版のIFRSが非公開企業にとって本質的に重要であるかどうか考慮し、この視点は、非公開企業の特徴を示す以下の3つの代替案を導いた。

- ① 代替案(a)「SMEのためのIASB基準書はすべての非公開企業に適合すべきである。換言すれば、すべての非公開企業はSMEと見なされる。」
- ② 代替案(b)「SMEのためのIASB基準書は、量的規模基準以下のすべての非公開企業に適合すべきである。量的規模基準以上の非公開企業は完全版のIFRSに準拠すべきであり、したがってSMEとは見なされない。」
- ③ 代替案(c)「規模よりもむしろ質的に、公開企業と同等の財務報告義務をもつ非公開企業が存在する。IASBはこうした企業の定義をすべきである。こうした企業は完全版のIFRSを要求されるだろうし、したがってSMEとは見なされない。定義に合わない非公開企業はSMEと見なされる。」

代替案3(a)は、公開・公開予定という事実基準に即しており、討議資料が試論的に示した適用範囲と両立し得る。代替案3(b)は量的規模基準、代替案3(c)は質的基準による定義を主張する。このふたつは相互排他的な提案と考えられる。IASBは、SMEは特徴と規模にもとづいて定義されると指摘し (p.21)、代替案3(b)を好んでいるように解釈できる。それでは、SMEの特徴と規模について討議資料 [2004] はどのような見解を示しているのか。以下、論点3に関する予備的見解に言及しよう (pp.21-25)。

① 予備的見解3.1 「規模判定不要論」

討議資料 [2004, p.21] の説明では、IASBは、SMEのためのIASB基準書が適用されるべき企業を示すべきであるが、そのような企業の「規模判定」は定量的に示しうるものではない。SMEの特徴やその一部だけが該当する企業にSMEのためのIASB基準書の使用が要求または許容されるべきかどうかは各国会計規定において決定すべき、とされている。

IASB加盟諸国がいまや120カ国を超え、統一的な「規模判定」の提示も実施も容易ではないことが窺われる。またIASBは、「会計基準設定における原則主義アプローチと一貫すべき(p.21)」であると付言している。

② 予備的見解3.2 「公的説明責任原則論」

説明責任は、SMEを他の事業体と区別する特徴的な性質である。ゆえに、説明責任を有する企業は完全版のIFRSの使用に適合すると考えることもできる。討議資料 [2004, p.22] によれば、説明責任が生じるのは、(a)経営者でない投資家またはその他の利害関係者と強い外的利害関係があり、それらの利害関係者が企業に対する財務情報獲得手段として財務報告に主に依存しているとき、もしくは(b)企業が、事業の性質上、本質的に公的なサービスの責任を有しているとき、としている。予備的見解3.2「公的説明責任原則論」に従えば、企業規模に関わらず、(a)または(b)を満たすならば、完全版のIFRSが適用されると解釈できる。

IASBの見解では、(すなわち、討議資料 [2004, p.22] によれば) この予備的見解3.2「公的説明責任原則論」は完全版のIFRSの使用についてのコストとベネフィットの体系を現していると説明され、正当な情報要求者のニーズ (a legitimate need for financial information) と自ら情報要求をする力が欠如している人々の存在を確認してい

る。

③ 予備的見解3.3 「公的説明責任推定指標論」

この見解は、一般論として企業は何等かの説明責任をもつという前提を置いている。そして、次のいずれかに合致するならば、完全版のIFRSに従うべきである (pp.22-23) と主張する。つまり、

- (a) 公開市場で何等かの種類の金融商品を発行する目的で、証券取引委員会その他の規制機関に財務諸表を提出済みであるか提出を予定している
- (b) 銀行、保険会社、証券会社、年金基金、ミューチュアル・ファンド、投資銀行など広範な外部グループのために受託者の資格で資産を保有している
- (c) 基本的な公共サービスを提供する公益企業または類似事業体である
- (d) 総資産額、総利益額、従業員数、市場占有率および外部資金調達率の性質および程度といった指標に関して本国において経済的に重要である

予備的見解3.3は、予備的見解3.2に一定の指標を示すことで、具体的に展開している。

④ 予備的見解3.4 「全所有者同意論」

予備的見解3.3の上記推定指標(a)から(d)を満たさない場合であっても、企業は説明責任をもっている。なぜならば、「企業の所有者は財務諸表の重要な利用者だから (p.24)」である。つまり、予備的見解3.2および3.3では公的説明責任概念と所有者以外に対する情報提供を軸に会計情報の開示範囲を規定しようと論理立てたのに対し、予備的見解3.4では、オーナー経営者を主要な財務諸表の利用者として反駁する。つまり、予備的見解3.2および3.3と予備的見解3.4は対立する見解である。論点2で指摘したのと同様に、

予備的見解3.4の前提はIASBの目的と一致していない。

⑤ 予備的見解3.5 「範囲論：公的説明責任を持たないすべての企業」

これは、説明責任を持たないすべての企業をSMEのためのIASB基準書の潜在的な採用者と見なす見解である (p.24)。IASBは、相対的に規模が大きい公的に説明責任を持たない企業と非常に小規模な企業を議論の対象に据えることに論理的な基礎を見出していない (p.24) し、この見解は、前述した予備的見解1.1で言及した「完全版のIFRSはすべての企業に適合する」という考え方と一貫しない点にも注意を要する。しかし、この予備的見解3.5を擁護する論者は、「公的な説明責任を持たない企業には世界の大規模な私的企業が含まれ、また数多くの零細企業が存在する (p.25)」と述べ、SMEのためのIASB基準書が、世界の広範囲の企業に適用可能になることを指摘している。そして、当該見解の採用は新興経済圏諸国の形式的なIASB基準書との統合化が、実質的かつ実体を伴う準拠へと変わる可能性を含んでいる。

⑥ 予備的見解3.6 「子会社、ジョイント・ベンチャーおよび関連会社適用除外論」

この見解は、説明責任を伴う企業の子会社、ジョイント・ベンチャーおよび関連会社が、親会社、投資家の要求を満たすために完全版のIFRSに従って財務情報を作成する場合、個別財務諸表において、SMEのためのIASB基準書ではなく、完全版のIFRSに準拠すべきである (p.25)、というものである。IASBの意図は、SMEのためのIASB基準書が、作成された財務情報の報告を回避する道具に利用されてはならないという点にある。

(4) 論点4 「SMEのためのIASB基準書が、企業の直面する特定の会計上の認識または測定の問題を取り扱っていない場合、当該企業はその問題をどのようにして解決すべきか」

論点4が、SMEのためのIASB基準書が依存するIASB基準書の強制的復帰 (mandatory fallback) を扱っていることは、以下に引用する「代替案」を参照すると判る。すなわち、IASBは、SMEのためのIASB基準書が会計上の認識や測定を定めていない場合の企業の対応について次のような「代替案」を示している。やや長くなるが引用しよう (p.27)。

① 代替案(a)「企業は特定の会計上の問題をみを解決するために適合するIFRSを参照することが要求され、財務報告の残りの問題についてはSMEのためのIASB基準書を引き続き参照する」

② 代替案(b)「企業は、自らの判断でIAS8と類似する方法で会計方針を開発し適用し、その会計方針は結果的に以下の (i) から (iv) のごとき情報を導くべきである。すなわち、企業の判断にもとづく会計方針は、(i) IASB概念フレームワークと一貫している、(ii) 他SMEのためのIASB基準書と一貫している、(iii) 財務諸表利用者の経済的意思決定と価値関連的 (relevant) である、そして (iv) 財務諸表が次の (A) から (B) について信頼性があること、すなわち、(A) 企業の財政状態、財務成果、キャッシュ・フローを公正に表示する、(B) 取引の経済的実質、他の事象、状態を示し、単に法的形式に拠らない、(C) 中立である、すなわち偏向していない (free from bias)、(D) 慎重である、そして (E) すべての重要項目について完全である。判断の行使に際し、手引きの拠り所として企業は

完全なIASB基準書および解釈指針を参照すべきである」

代替案(a)では、SMEのためのIASB基準書とIASB基準書の不可分な関係が明確であり、IASB基準書がSMEのための会計基準書の強制的な参照枠組みとなっていることが判る。IASBによれば (p.27)、カナダがこのアプローチ⁹を採用している。

これに対し代替案(b)は、IASB基準書を判断指針と位置づけるアプローチ¹⁰である。IASB概念フレームワークを重要な判断規準として示している点、SMEであっても財務諸表利用者の経済的意思決定との価値関連性を明示する点の特徴的である。IASBによれば (p.27)、イギリスがこのアプローチを採用している¹¹。

代替案(a)と代替案(b)の見解は相反するものである。つまり、代替案(a)の支持者は、IASB基準書を強制的な参照枠組みとするならば、「SMEにとって一貫した会計処理が導かれることになり、したがって比較可能性が保証される (p.28)」と主張する。しかも、このアプローチは、代替案(b)よりもIAS8やIASB概念フレームワークが定義する会計方針と一貫性があるという。これに対し、代替案(b)の支持者は、「代替案(a)は本質的に、SMEにとって完全版のIFRSを要求するものであり、SMEの財務報告負担を軽減しようとする所期の目的を達成しない (p.28)」と反発する。また代替案(a)はSMEに2つの会計基準を強いるものであり、SMEが準拠すべき会計基準の量を増

加させる。この論議は、論点1の議論と類似している。

① 予備の見解4 「IASB基準書強制復帰論」

論点4には予備の見解はひとつしか示されていない。繰り返すまでもなく、これは代替案(a)と同じである。つまり、「SMEのためのIASB基準書が、企業の直面する特定の会計上の認識または測定の問題を取り扱っていない場合、企業は特定の会計上の問題のみを解決するために適合するIFRSを参照することが要求される。企業は、財務報告の残りの部分についてはSMEのためのIASB基準書を引き続き参照する。個々のSMEのためのIASB基準書は、このIASB基準書への強制的復帰を明示的に言及すべきである。(p.28)」

IASBが、代替案(a)および予備の見解4 (すなわち、IASB基準書強制復帰論) を好んでいることは、文脈や例示を注意深く読むと明らか¹²である。

(5) 論点5 「SMEのためのIASB基準書を利用する企業は、IFRSで認められているがSMEのためのIASB基準書の処理とは異なる処理に従うことを選択してもよいか」

論点5の問題提起は会計基準の離脱問題と見なせなくもないが、下記の代替案と予備の見解の内容を検討すると、SMEのためのIASB基準書を利用する企業のIASB基準書への復帰に関わっていることが判る。着目する会計処理の範囲が関連するIASB基準書に限定されていることが特徴的であり、IASB内のSMEのためのIASB基準書の方向性についての考え方が明確に窺える点

9 カナダのアプローチは、「財務報告選択方式」と呼ぶことができよう。カナダ基準では、SMEが特定の方式を選択しない場合は、関連するSME以外のカナダ基準が適用される。

10 ここでは仮に、財務諸表の質的特徴にもとづく「判断規準方式」と呼ぼう。

11 *Financial Reporting Standard for Small Entities (FRSSE)* (『小会社会計基準』) がよく知られている。

12 むろん討議資料 [2004, pp.28-29] は、「IASB基準書強制復帰論」は提案というより、仮説的な例示であると断っている。しかし、導出方法は論理的とは言えないし問題が残る。つまり、代替案(b)が却下される理由も代替案(a)が採用されるとき規準もない。

でもある。また、論点5は論点4の「IASB基準書への強制的復帰」と対になる議論でもある。

ここでは、SMEのためのIASB基準書はIASB基準書の簡略版であるという見解を前提に、3つの代替案 (p.31) が検討されている。

① 代替案(a) SMEのためのIASB基準書はIASB基準書の簡略版である。したがってSMEは、SMEのためのIASB基準書の利用を継続しながら原則別アプローチ (principle-by-principle basis) 依拠しつつIASB基準書に復帰することが許容される。

② 代替案(b) SMEのためのIASB基準書はIASB基準書の簡略版である。しかし、個々のIASB基準書の認識および測定原則は相互に関連しており、ひとつの統合されたパッケージと見なされる。したがってSMEは、SMEのためのIASB基準書の利用を継続しながら原則別アプローチでなく基準別アプローチ (standard-by-standard basis) で、全体として完全版のIFRSに復帰することが許容される。

③ 代替案(c) 企業は完全なセットのIASB基準書か、完全なセットのSMEのためのIASB基準書のいずれかを選択するよう要求される。

代替案(a), (b), (c)にもとづいて示された予備的見解は唯一であり、IASB基準書への「選択的復帰論 (optional reversion to an IFRS) である (pp.31-33)。すなわち、

① 予備的見解5 「IASB基準書への選択的復帰論」

討議資料 [2004, p.31] によれば、SMEのためのIASB基準書は関連するIASB基準書の認識または測定処理からの適用除外または簡素化を規定している場合、SMEのためのIASB基準書を使用する企業はSMEのためのIASB基準書の利用を継続しながら、関連するIASB基準書の全体を適

用することを禁止されない。選択的復帰は、関連するIASB基準書の原則の全体でなく、一部についてのみ行うことは認められない。

(6) 論点6 「IASBはSMEのためのIASB基準書の開発にどのように取り組むべきか。どの程度まで、SMEのための会計基準の基礎をIFRSの概念および原則ならびに関連する強制的指針に置くべきか」

論点6は、SMEのためのIASB基準書開発の取り組み方に関わる問題を提示している。この論点の代替案(a)が「SMEのためのIASB基準書が完全版のIASB基準書の開発から出発し、適合するように基準書の修正から始めるべき (p.34)」とし、代替案(b)が「SMEのためのIASB基準書は完全なIASB基準書から独立して分離した基準書として開発されるべき (p.34)」とされていることから、IASB基準書やIASB概念フレームワークの位置付けに係ることが理解できる。予備的見解は次のとおりである。

① 予備的見解6 「IASB基準書はSMEのためのIASB基準書の開発の出発点である」

この見解は、SMEのためのIASB基準書がIASB概念フレームワークならびに諸原則および関連する強制的指針 (解釈指針を含む) から基本概念を抽出することから始めるべきであると主張している。

予備的見解が明言するように、IASB基準書がSMEのためのIASB基準書の出発であることはIASBのなかで合意に至っている。代替案(a)と(b)の違いは程度の差でしかなく、一見独立した基準書の作成を提案しているかのように見える代替案(b)の場合でも現存するIASB基準書が概念フレームワークを参照枠とするはずだからである。もしそうでない場合には、出来上がった

たSME会計基準に準拠した財務諸表から完全版IASB基準書への移行は容易ではなくなるはずである¹³。

(7) 論点7 「SMEのためのIASB基準書を、完全版のIFRSの概念、原則および関連する強制的指針を基礎にして作成するとした場合、それらの概念や原則をSME用に修正するための原理はどうあるべきか」

論点2および6を前提にして、論点7では以下の子備的見解を表している。

① 予備的見解7.1 「修正正当化論」

これは、IASB基準書の概念または原則に対する修正は、SMEの財務諸表の利用者のニーズまたはコスト・ベネフィット分析を基礎としなければならない (p.36) とする見解である。

② 予備的見解7.2 「開示および表示修正可能論」

この見解は予備的見解7.1と同じく修正を正当化し、利用者ニーズとコスト・ベネフィット分析を確認するが、開示と表示の修正に関連している。

③ 予備的見解7.3 「認識・測定非修正反証可能論」

この見解では、IASB基準書の認識・測定原則にはいかなる修正も行わないという反証可能な前提がある (p.38) という。討議資料 [2004,p.38] では、修正は、利用者ニーズとコスト・ベネフィット分析にもとづく場合のみ正当化される。

(8) 論点8 「SMEのためのIASB基準書は、どのような様式で公表すべきか」

論点8で行われた議論は、SMEのためのIASB

基準書の公表の仕方である。(a)独立した冊子で公表すべきである、(b)個々のIASB基準書に解釈指針も含めて公表すべきである、(c)(a)と(b)の両方を採用する、の3つが俎上に上がり (p.41)、合わせて、SMEのためのIASB基準書の体系化も議論されている。詳細は、次の予備的見解のように表される。

① 予備的見解8.1 「独立した冊子体¹⁴」

② 予備的見解8.2 「IASB基準書（および解釈指針）の番号による体系化」

③ 予備的見解8.3 「各基準の前書きに目的と要約を記述すべきである」

予備的見解8.2によるときは、IASB基準書と同じ番号編成を採用する¹⁵、または主題別の編成はしない、の2つが示されている (p.42)。ちなみに、既述したイギリスのFRESSでは貸借対照表、損益計算書の項目順に編成されている。

予備的見解8.1であっても8.2であっても長所がある。独立した冊子体であればSMEのためのIASB基準書の適用が普及するだろうし、IASB基準書と同じ番号編成ならばIASB基準書との違い、特に討議資料 [2004] からの適用除外や簡素化の程度が明らかになる。

IASBはIASB基準書と同様の編成を支持しているようである。その理由として、ユーザーにとって完全版IASB基準書へのリンクが明確になる (p.44) ことを挙げている¹⁶。

14 またWebによる公表も議論された (p.42)。しかし、討議資料 [2004, p.44] では、電子版での公表は基準書のベネフィットを減少させると述べている。

15 例えばSME-IAS1, SME-IAS 2, SME-IFRS1, SME-IFRS2のように表示する。

16 この場合のユーザーが、財務諸表作成者・利用者・監査人・市場監督当局のいずれなのかは討議資料の文脈から判断できない。

13 したがって論点6の代替案に関しては、(a)を採用するしかない。

表2 討議資料に対するコメントの集計結果

関連する予備的見解	回答結果の要約
予備的見解1.1	完全版IASB基準書はすべての企業に適合するという見解に2/3が同意しない。
予備的見解1.2	IASBはSMEのための会計基準開発をすべきであるという見解に90%が同意。
予備的見解2	SMEのためのIASB基準書の目的に50%が同意。
予備的見解3.1,3.2,3.3	80%が「SMEの特徴アプローチ」に同意。規模判定基準は支持されない。「公的説明責任」判断規準論を難しい問題であるという意見が多数寄せられた。
予備的見解3.4	82%が、「不適切で実務的でない ¹⁷⁾ 」を理由に、全所有者同意論に同意しない。
予備的見解3.5	70%が「唯一の規模が全てのSMEに合う」と感じている。
予備的見解3.6	70%が、子会社、ジョイント・ベンチャー、関連会社に完全版IASB基準書の適用に反対。親会社でなく、子会社の環境に応じて準拠すべき会計基準を決定すべきである。
予備的見解4	67%がIASB基準書への「強制的復帰」に同意。33%は「強制的復帰」論は完全版IASB基準書を強要していると感じている。
予備的見解5	60%が完全版IASB基準書への「選択的復帰」に反対。特定基準の選択、IASB基準書とSME会計基準の混合、SME会計基準の混乱を懸念。
予備的見解6	SME会計基準の開発にIASB基準書を出発点とすることに80%が同意。20%がSME会計基準の公正な利用者ニーズにもとづく開発を主張。
予備的見解7.1	90%が「修正正当化論」に同意。
予備的見解7.2	98%が「開示・表示修正可能性論」に同意。
予備的見解7.3	65%が同意しない。認識と測定の見直しは必要と回答。IASBは十分な検討をしていないと主張。IASB基準書の測定処理は複雑になりつつあることを指摘。

4. 討議資料「SME会計基準に関する予備的見解」に対するコメント

IASBは、2004年9月にコメントを受け付けた。表2は、討議資料[2004]に対するコメントを集計した結果である。予備的見解と質問に対して寄せられた回答を、IASCF [2005]にもとづいて示そう。

表2のコメントを受けて、IASBの研究プロジェクトは、2004年第4四半期に議論を行い、2005年1月に以下のような試論的結論を下した

(IASCF [2005])。

- ① SMEのためのIASB基準書を求める明らかな需要がある。
- ② 外部利害関係者のための一般目的財務諸表を公表する、公的説明責任をもたない企業に注目する。
- ③ 各国会計規定において、企業の使用に適する指針を開発する。
- ④ IASBは、利用者のニーズおよびコスト・ベネフィット分析を基礎にして、認識および測定の簡素化を検討する。
- ⑤ IASB基準書への「強制的復帰」論を支持する。

17 例えば、株式所有者のうちのひとりが反対し、多数の株主の意思を妨げる場合がある。

- ⑥ IASB基準書への「選択的復帰」論は支持しない。
- ⑦ 企業は、完全版IASB基準書に準拠していないことの明確な開示を行う。
- ⑧ IASおよびIFRSを相互に参照し、項目別に体系化する。
- ⑨ 当該研究プロジェクトの助言グループに作成者および利用者を追加する。
- ⑩ 作成者および利用者とのラウンド・テーブルを開催する。

①はSME会計基準の必要性を再確認しており(論点1に対応)、②はSMEの定義を公的説明責任のない企業と定め(論点3に対応)、④は修正の正当化(論点7に対応)に言及している。⑤および⑥は、完全版IFRSとSMEのためのIASB基準書の関係を示すもので、企業が一旦SMEのためのIASB基準書を受け入れたら、強制的に完全版IFRSへの復帰が指示されている。そして、このことを可能にするために⑧のごとくSME会計基準の体系化が確認されている。また、2つの基準への混合準拠がもたらす価値関連性の喪失に対する懸念でもある。

5. 議論

以上、討議資料[2004]とIASCF[2005]の内容を詳細に検討し、予備的見解とその回答の動向を明らかにした。最後に、若干の議論を行いまとめとしよう。

IASBでの会計基準の作成は、討議資料、コメントの受付、公開草案、会計基準の公表という手続きを経て行われる。本稿で紹介した討議資料[2004]は、会計基準作成の第一段階であり、今後どのような修正がされ、会計基準の最終提案に至るかは注視すべき事項である。本稿第3

節で見てきた論点1から8は、SMEの会計基準設計のための議論のたたき台を整理しているので、準拠すべき会計基準を取り巻くほとんどすべての問題を取り上げている。そのなかでも特に重要な点は以下の論点である。

1. 論点3
2. 論点7

コメントを経てIASCF[2004]は、IASBはSMEの定義を「公的説明責任のない企業」としたが、これは現在、IASB基準書が適用されない企業をSME会計基準の対象としたのみであって、一時的な定義でしかない。なぜなら公的説明責任のない企業の一般目的財務諸表とは何か明らかではないからである。討議資料[2004]では論点2の議論において、少なくとも中小・閉鎖会社と税務目的を排除した。しかしこれによってSMEの利害関係者にとっての「一般目的」の標準が明らかになったわけではなく、SME版IASB基準書のコスト・ベネフィット分析を議論したとしても本末転倒になる。とはいえ、「公的説明責任」とSME企業の「一般目的財務諸表」が矛盾なく提示されれば、^{エマー・ジングエコノミー}新興経済圏にとっては、IASBが進める基準統合のプロセスに即した基準設計を構築するための指針が誕生することには変わりはない。

討議資料[2004]は文中で試論的結論を示している。それらにもとづいてIASBが好ましく考えている選択肢や基準設計の方向性を推測してみると、概ね次のとおりになる。

①SMEの財務諸表作成目的が利用者ニーズに見合うこと、財務諸表作成者の負担軽減をすること、また、②IASB基準書をSMEのためのIASB基準書の出発点と位置付け、基準開発のフレームワークとすること、である。

しかし、IASCF[2004]は、当該研究プロジェ

クトが再度質問表調査を予定していると述べている。そのほとんどが公的説明責任をもつ上場企業に関わる課題であるが¹⁸、特に、認識および測定についての調査を目的としているようである。同時に、SMEの会計基準に特有の問題¹⁹とその理由、そして、SMEのためのIASB基準書を考慮しながらIASB基準書の原則を保つにはどうあるべきかといった根本的な質問も予定されているようである。このことは、SMEの会計基準の開発がIASB基準書の開発に追随しながらも、解決の方向性自体がいまなお本質的な課題を含んでいることを如実に現しているのである。

参考文献

Hooper, V. and Morris, R. D. [2004] “Washington Consensus, Emerging Economies and Company Financial Reporting : An Appraisal” , *Research in Accounting in Emerging Economies*, Supplement 2, pp.93-117.

Jaggi,B.L. [1973] “Accounting Systems in Developing Countries : An Assessment” *International Journal of Accounting Education*

18 具体的には次のとおりである。法人税、退職給付会計、のれんの減損、金融商品（非認識処理）、有形固定資産の減損、ヘッジ会計、棚卸資産、IAS39における公正価値、利子費用、ストック・オプション、工事契約、無形資産、引当金、持分法、リース会計、連結会計である。

19 例として、非公開企業のストック・オプションの公正価値の測定問題、ならびに非公開企業のヴォラティリティの決定方法が挙げられている。

and Research, Vol.9. no.1.

IASB [2004] Discussion Paper, *Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities*, June, pp.1-44.

IASC Foundation [2005] , *Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities*, presented by Paul Pacter, Slides used at European Accounting Congress, Gothenburg, Sweden, May.

Salter, S. B. [1998] “Corporate Financial Disclosure in Emerging Markets : Does Economic Developmet Matter?” *The International Journal of Accouting*, Vol.33, No.2, pp.211-234.

Wallace,R.S.O. [1990] “Accounting in Developing Countries : A Review of the Literature” *Research in Third World Accounting*, Vol.1, pp.3-54.

河崎照行 [2004] 「中小会社会計基準の国際的動向」『企業会計』第56巻第7号。

『国際財務報告基準書（IFRSs）』レクシスネクサス・ジャパン株式会社，2004年。

日本会計研究学会，課題研究委員会報告『中小会社会計基準に関する基本研究－特に、英国の小会社会計基準（FRSSE）を巡って』平成15年9月10日。

[九州大学大学院経済学研究院 助教授]