

中小企業版IFRSに対する発展途上国の見解

平 賀 正 剛

（抄 録）

本稿では、中小企業版 IFRS の改訂作業において発展途上国から寄せられたコメント・レターを分析し、発展途上国が同基準に対してどのような見解を有しているかについて検討する。中小企業版 IFRS は、2009 年当時の完全版 IFRS と同じ概念的枠組みの下で設定されており、資産負債アプローチに基づいた、公正価値を主要な測定基礎の 1 つとする基準と考えてよい。分析の結果、発展途上国は現行の中小企業版 IFRS をおよそ肯定的に受け止めていることが明らかとなった。

1. はじめに

本稿の目的は、中小企業版 IFRS (*International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities*; IFRS for SMEs) に対し、発展途上国¹⁾がどのような見解を抱いているかを明らかにすることである。国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board; IASB) は2015年2月現在、中小企業版IFRSの改訂作業の最終局面を迎えている。その改訂の過程において発展途上国から寄せられたコメント・レターの検討を通じ、発展途上国がどのような内容の中小企業向け会計基準を望んでいるのか、考えてみたい。

本研究の意義を述べるためには、まず中小企業版IFRSが公表された経緯に触れる必要がある。IASBが中小企業向けの会計基準設定の必要性を最初に示したのは2000年であった。当時、

IASBの前身である国際会計基準委員会 (International Accounting Standards Committee; IASC) の理事会 (Board) によるステートメントの中で、次のような問題が指摘された。それは、比較的規模の小さな企業の多い発展途上国において、さらには先進国の中小企業に対しても、当時すでに複雑化していたIASを適用することが困難となっているという問題である (Board of IASC [2000], par.29)。その後2004年にIASBは『討議資料 中小企業のための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*) を公表し、中小企業版の会計基準設定に着手した。

この経緯に鑑みれば、中小企業版の会計基準設定にあたり、IASBは発展途上国からの見解に十分配慮する必要があったと言えよう。IASB

平賀 正剛 (ひらが まさたか)、愛知学院大学経営学部教授

- 1) 本稿では発展途上国を、世界銀行が定める4段階の経済水準のうち、最上位の高所得経済 (High-income economies) 以外のクラスに属する法域と定義する。世界銀行は各法域の経済水準を、国民所得の額を基準として類型化している。その詳細については、世界銀行の公式ウェブ・サイト (<http://data.worldbank.org/about/country-and-lending-groups>) を参照されたい。

は2007年に『公開草案 中小企業のためのIFRS案 (*Exposure Draft of a proposed IFRS for Small and Medium-sized Entities*)』を公表した。同草案に対して世界各国から162通のコメント・レターが寄せられたが、そのうち34通は発展途上国から届いたものであった。この34通の内容を分析した平賀 [2009] によれば、その約6割にあたる23通のコメント・レターにおいて、同公開草案の中で示された公正価値を用いる会計処理に関し、批判的な意見が述べられていた (平賀 [2009], pp.44-49)。さらに平賀 [2009] は、それらのコメント・レターにおける公正価値会計に関する批判を以下の3つに類型化している (平賀 [2009], p.49)。

- ①公正価値測定には多くの見積もりが必要であり、発展途上国にはそうした見積もりを可能にする技術や専門知識が乏しい。いくつかの資産に公正価値測定を求める同公開草案は発展途上国やその中小企業には複雑過ぎる。
 - ②発展途上国では、先進国に比べ市場が脆弱である。ゆえに金融資産を公正価値で測定する場合でも、信頼性のある公正価値を入手することが困難である。
 - ③中小企業は、そのほとんどが非公開企業であり、持分はごく一部の者に限定されている上、その持分証券を売買する機会も少ない。ゆえに、公正価値測定によってもたらされる情報の有用性は、公開企業の場合と比較して非常に小さい。
- こうした発展途上国からの指摘にもかかわらず、2009年に公表された中小企業版IFRSは

「完全版IFRS²⁾と同じ枠組みの下、資産負債アプローチと公正価値測定を基礎とした会計基準」(平賀 [2011], p.35) であった。このことは、本来考慮すべき発展途上国の意見が、同基準の設定にあたり必ずしも十分に反映されなかったことを意味する。この点に、現行の中小企業版IFRSに発展途上国がどのようなコメントを寄せるのか、注目する所以がある。

2. 中小企業版 IFRS の「包括的レビュー」の概要

IASBは中小企業版IFRSの公表と同時に、将来の改訂作業に関する指針にも言及している。同基準の『結論の根拠 (*Basis for Conclusions IFRS for Small and Medium-sized Entities*)』では、今後の中小企業版IFRSの改訂は、完全版IFRSの改訂や新基準の公表とはある程度切り離して考え (IASB [2009b], par.BC163)、中小企業版IFRSに準拠した財務諸表が作成されるようになってから2年後に、その適用状況に関するレビューを行い、その終了後、およそ3年毎にオムニバス形式の改訂用公開草案を公表する (IASB [2009b], par.BC165) という計画を示した。この計画が、IASBが今回の改訂作業を指して呼ぶ、「包括的レビュー (Comprehensive Review)」である。

2010年9月に、IFRS財団の評議員が行った指名により、中小企業適用グループ (The SME Implementation Group; SMEIG) が結成された。その目的は、①中小企業版IFRSの利用者によって定義された、同基準の適用上の問題について考え、指針を示すに値する問題はどれか

2) 中小企業版 IFRS に対し、これまで公表されてきた IAS および IFRS は “full IFRSs” と表現される。ゆえに本稿ではこれらを「完全版 IFRS」という用語で表現する。

を判断し、同基準適用のための指針としての Q&A (Questions and Answers) を開発・公表すること、②同基準の適用状況に関するレビューの一環として、IASBにその改訂案を勧告すること、である (IASB[2012], par.4)。すなわちSMEIGは、『結論の根拠』で示された「2年後の改訂作業」の実質的な作業グループと考えてよい。

中小企業版IFRSの改訂作業は、ほぼ当初の予定通りスタートした。その第一段階として公表された (IASB[2012], par.7) のが『情報の要請—中小企業版IFRSの包括的レビュー (Request for Information-Comprehensive Review of the IFRS for SMEs)』である。この文書は、SMEIGの役割や改訂作業のスケジュールなどがその冒頭で示された後、AおよびBという2つのパートから構成されている。両パートともに、中小企業版IFRSに対するコメントを募るための質問が示されている。パートAには、2009年以降に行われた完全版IFRSの改訂または新規基準公表の結果を反映すべく、中小企業版IFRSの改訂を行う必要があるか否かを問うための質問が記されている (IASB[2012], par.12)。具体的には、中小企業版IFRSを構成する35のセクションのうち、これまで利害関係者グループから問題提起の多かった特定のセクションに関する具体的な20³⁾の質問が提示されている (IASB[2012], par.22)。基本的に各質問は、具体的な改訂案を示し、それに賛

成か、反対か、またはその他の意見を持っているかを問う、選択回答形式をとっている。一方、パートBは中小企業版IFRSに対するより一般的な6つの質問⁴⁾から構成されている。これらの質問もパートA同様選択回答式のものであるが、質問G6は自由回答式の質問を含んでいる。

『情報の要請』に対しては、2012年11月30日を締め切りにコメントが募集され、総計87通のコメント・レターが寄せられた。これらのコメントのレビューをもとに、SMEIGはIASBに対し改訂に関する勧告を行い、それを踏まえて作成された『公開草案 (Exposure Draft ED/2013/9 IFRS for SMEs Proposed amendments to the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities)』が2013年10月に公表された。同草案に対しては、2014年3月3日を締め切りにコメントが募集され、58通のコメント・レターが集まった。このコメント・レターはIASBによって分析され⁵⁾、同年12月には、中小企業版IFRSの改訂に関するテクニカルな議論を終了した旨 (IASB[2014b]) がIASBより発表された。同基準の最終的な改訂版は、2015年2月現在、2015年上半期に公表される予定である (IASB[2014b])⁶⁾。

この一連の改訂作業において公表された文書の中で、本稿が考察対象とするのは『情報の要請』ならびにそこに示された質問に対する発展途上国からの回答である。同文書のパートAにおける質問には、中小企業版IFRSの特徴であ

3) 「具体的な (specific)」質問という意味で、各質問には S1 から S20 までの番号が付されている。

4) 「一般的な (general)」質問という意味で、各質問には G1 から G6 までの番号が付されている。

5) コメント・レターの分析の詳細については、2014年5月に公表されたIASBのスタッフ・ペーパー (IASB[2014a]) を参照されたい。

6) 中小企業版IFRSの改訂作業のこれまでのプロセスについて、以下のIASBの公式ウェブ・サイトの専用ページ (<http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Comprehensive-review-IFRS-for-SMEs/Pages/default.aspx>) を参照されたい。

る、公正価値測定や資産負債アプローチに直結した質問が散見される。これらの質問に対する回答を検討することにより、発展途上国が現行の中小企業版IFRSの基本的な枠組みに対してどのような見解を有しているのか、中小企業版IFRS設定時に見られた公正価値測定への批判的な見解が引き続き残っているのか否かを浮き彫りにすることができよう。

3.『情報の要請』における質問事項

前節で述べたように、『情報の要請』には合計26に及ぶ質問が示されている。それらの質問は本稿巻末に補遺として示している⁷⁾。これらの質問の中で、公正価値測定に関する見解を求める質問としては、質問S6およびS7、さらにはS9、S12などがそれに該当しよう。

質問S6およびS7は、中小企業版IFRS全体の公正価値志向を問う質問と捉えてよい。中小企業版IFRSでは、セクション11において公正価値の定義(par.11.27)や公正価値の評価技法(pars.11.28-11.34)について簡単に言及しているが、これらは基本的にIAS39号における公正価値に関する指針を基礎としている(IASB[2012], p.18)。一方、完全版IFRSにおいては、2011年5月にIFRS13号が公表され、IAS39号における公正価値に関する指針に代替された。『情報の要請』の質問S6では、IAS39号の公正価値測定指針からの主たる変更点として、IFRS13号においては、①公正価値が市場を基礎とした測定値であることを強調していること、②公正価値の定義にあたり出口価格に焦点を当てていること、③公正価値決定のためのより具

体的な指針を含んでいること、という3点が指摘され、その上で、中小企業版IFRSのセクション11にIFRS13の内容を反映すべきかが問われている(IASB[2012], p.18)。

続く質問S7では、現行の中小企業版IFRSにおいてセクション11に含まれている公正価値に関する定義や指針を、独立した別個のセクションに移すべきかが問われている。セクション11では、その他のセクション(12, 14, 15, 16)において公正価値測定が求められている場合、セクション11のパラグラフ11.27から11.32を参照するよう求めている(IASB[2009a], par.11.27)。公正価値について規定した独立セクションができれば、中小企業版IFRSにおいて公正価値測定を求められた場合の参照元がより明確になる(IASB[2012], p.19)。この点が、質問S7が問う改訂のメリットとして説明されている。

短言すれば、質問S6は中小企業版IFRSにおける公正価値に関する概念や指針を完全版IFRSと一致させるか、また質問S7は公正価値に関する参照の方法を完全版IFRSと一致させるべきかどうかを問うている。したがって、この2つの質問への回答を検討することにより、中小企業への公正価値会計の適用について発展途上国がどのように考えているか、ある程度明らかとなろう。また、質問S9とS12は、有形固定資産の認識後の測定、および企業結合(企業の取得)における公正価値測定の導入の問題をはらんでいる。ゆえに、これらの質問に対する回答も、公正価値会計への意識を押し量る手がかりとなろう。

7) そこでは、そのような質問が提示されるに至った背景(中小企業版IFRS公表以降の完全版IFRSの改訂や新規基準公表の状況など)が同時に説明されているが、紙幅の都合上、それらの掲載は省略する。

一方、質問S10、S14、S16は、中小企業版IFRSにおける資産負債アプローチの程度に関連した質問であると言える。S10は開発費の資産化に関する質問である。現行の中小企業版IFRSでは、研究開発費を含め、無形資産に関連して発生する費用は原則として即時費用処理することが求められている（IASB[2009a], par.18.14）。これに対し、完全版IFRSでは、開発費に関し、特定の要件を満たした場合には資産計上することを義務付けている（IASB[2004b], par.57）。質問S10では、中小企業版IFRSにおいても、IAS38号と同様の要件を設け、開発費の資産化を義務付けるべきかどうか（IASB[2012], p.23）を問いかけている。質問S14は、借入コストに関する質問である。中小企業版IFRSでは、借入コストをその発生時に費用として認識することを求めている（IASB[2009a], par.25.2）のに対し、完全版IFRSでは、適格資産⁸⁾の取得や建設・生産に直接関連して発生する借入コストを、当該資産の取得原価の一部として資産化することを義務付けている（IASB[2007a], par.8）。質問S14では、中小企業版IFRSのセクション25を改訂し、IAS23と一致させ、適格資産に直接帰属する借入コストの資産化を義務付けるかどうかについての見解を回答者に求めている。これらはいずれも、特定の費用について、要件を満たしたものを積極的に資産化していくという点で、資産負債アプローチの強化の是非を問う質問と言える。

S16は繰延法人税（繰延税金資産・負債）の認識に関する質問である。中小企業版IFRSは、

繰延税金資産・負債を一時差異法によって認識することを求めている（IASB[2009], pars.29.3(d), 29.14）。また完全版IFRSでも、将来の一時差異を繰延税金資産・負債として認識することを原則としている（IASB[2001], pars.15, 24）。したがって、中小企業版IFRSと完全版IFRSでは、いわゆる税効果会計については同じアプローチを採用していると言える。

質問S16は、繰延税金資産・負債はどのような方法によって認識されるべきかを問う内容であり、その回答として(a)一時差異法、(b)期間差異法、(c)負債法、(d)繰延税金資産・負債を一切認識しない、(e)その他の見解、という5つの選択肢が用意されている。一時差異法とは、一般的には資産負債法と呼ばれる方法と考えてよい。そこでは、会計上の資産・負債と税務上の資産・負債の差額として生じる一時差異をもとに繰延税金資産・負債を認識する。一方、期間差異法とは、一般的に繰延法と呼ばれる方法であろう。繰延法では、企業会計上の収益・費用と税務上の益金・損金との差額として生じる期間差異をもとに繰延税金資産・負債を認識する方法である。したがって、税効果会計の方法として繰延法と資産負債法のどちらを選ぶかという問題は「伝統的に、収益・費用アプローチか、それとも資産・負債アプローチかという選択の問題と結びつけられることが少なくなかった」（米山[2005], p.304）と言える⁹⁾。この点に鑑みれば、この質問に対する回答にも、中小企業版IFRSの枠組みとして資産負債アプローチと収益費用アプローチのいずれを望むのかが、ある

8) 適格資産とは、IAS23号において「意図した使用または販売が可能となるまでに相当の期間を要する資産」（IASB[2007], par.5）と定義されている。

9) ただし、米山[2005]自身は、斎藤[1999]などの指摘に言及しながら、繰延法と資産負債法の選択問題を、収益費用アプローチと資産負債アプローチの相克として捉える見解を否定している。

程度反映されるのではないと思われる。

平賀〔2009〕では、中小企業版IFRSの概念フレームワークに該当するセクション2において、会計情報の目的適合性と信頼性との間のトレード・オフ関係および質的特性間の均衡について言及されていない点から、同基準をやや資産負債アプローチに寄った枠組みの下に設定されたものと位置付けている（平賀〔2010〕, p.167）。ゆえに、S10, 14, 16への回答状況を整理・検討することは、中小企業版IFRSにおける資産負債アプローチの是非に関する発展途上国の見解を探る上での手がかりとなろう。

4.『情報の要請』に対する発展途上国からのコメント・レター

『情報の要請』に対しては、87通のコメント・レターが寄せられた。このうち図表1に示した24通を、本稿において考察対象とする「発展途上国」からのコメント・レターと考えたい。これらの中には、アジア・オセアニア基準設定主体グループ（Asian-Oceanian Standard-setters group; AOSSG）、ならびにラテンアメリカ基準設定主体グループ（Group of Latin American Standard Setters; GLASS）などの国際的な機関も含まれている。この2つの国際機関については、その構成国の多くが発展途上国であることに鑑み、「発展途上国からのコメ

ント・レター」と位置付けた¹⁰⁾。なお、これらのコメント・レターはIASBの公式サイト（<http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/comment-letter/Pages/Home.aspx>）からダウンロードした。

ただし、インド勅許会計士協会からのコメント・レターは『情報の要請』における質問に一切回答していない。またエルサルバドル公認会計士協会からのコメント・レターの質問に対する回答部分はダウンロード不可能であった。ゆえにこれら2つを除く、22のコメント・レターが本稿における考察対象となっている。なお、以下で各コメント・レターに言及する場合には、便宜上図表1に示したナンバーを用いることとする。

(1) 公正価値測定に関連した質問への回答

図表2は、公正価値測定に関連した質問S6, 7, 9, 12に対する回答を要約したものである。IFRS13号の導入を問うS6に対しては賛否がほぼ同数であった。ただし、その他の見解を示した3通のうち、CL11(p.4)は実質的にIFRS13号の導入を支持している。また、CL2(p.3)はIFRS13号の導入に「反対」の意思を示しているが、IFRS13号の適用の結果をもうしばらく観察してから中小企業版IFRSの改訂を検討すべきであるとして、IFRS13号の導入自体には

10) AOSSGは、オーストラリア、ブルネイ、カンボジア、中国、ドバイ、香港、インド、インドネシア、イラク、日本、カザフスタン、韓国、マカオ、マレーシア、モンゴル、ネパール、ニュージーランド、パキスタン、フィリピン、サウジアラビア、シンガポール、スリランカ、タイ、ベトナム、ウズベキスタンの25法域の基準設定主体から構成されている。このうち、オーストラリア、ブルネイ、中国、香港、インド、イラク、韓国、マレーシア、パキスタン、タイ、ウズベキスタンの11法域がAOSSGの中小企業版IFRSワーキング・グループを構成している（CL18, p.1）。このうち、オーストラリア、香港、韓国は、世界銀行の分類によれば高所得経済である。一方、GLASSはブラジル、アルゼンチン、コロンビア、メキシコ、ウルグアイ、ベネズエラ、チリおよびエクアドルの基準設定主体から構成されている（CL19, p.1）。これらの国々はいずれも高所得経済には分類されていない。

決して否定的ではない。したがって、中小企業版IFRSにIFRS13号の内容を反映させることについては、賛成派が反対派を若干上回る結果だったと考えられる。一方、公正価値に関する独立セクションを設けるべきか否かを問う質問S7に対しては、明確に「反対」を唱えたのはわずか1通であった。その他の見解を示した4通のうち、

CL2は実質的に「賛成」と言える。

有形固定資産の測定に再評価モデルを代替的方法として取り入れるかどうかについて（質問S9）は「賛成」が大多数を占めた。また、企業の取得の会計処理にあたって被取得企業の持分などに公正価値測定を導入することについて（質問S12）も「賛成」が多数であった。その他

図表 1 本稿における検討対象のコメント・レター送付者一覧

No.	組織名（コメント・レターに記載された原語）	組織の属性	国籍/法域
CL1	インド勅許会計士協会 (The Institute of Chartered Accountants of India)	会計専門職団体	インド
CL2	マレーシア会計基準審議会 (Malaysian Accounting Standards Board)	基準設定主体	マレーシア
CL3	セビラ・アンド・カンパニー (Sebira & Company)	公認会計士事務所	ウガンダ
CL4	スリランカ公認管理会計士協会 (Institute of Certified Management Accountants of Sri Lanka)	会計専門職団体	スリランカ
CL5	アリスト（企業）(ARISTA)	一般企業	エクアドル
CL6	ベネズエラ公認会計士大学連盟 (Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela)	会計専門職団体	ベネズエラ
CL7	南アフリカ勅許会計士協会 (The South African Institute of Chartered Accountants)	会計専門職団体	南アフリカ
CL8	南アフリカ財務報告基準評議会 (Financial Reporting Standards Council of South Africa)	基準設定主体	南アフリカ
CL9	南アフリカ専門会計士協会 (South African Institute of Professional Accountants)	会計専門職団体	南アフリカ
CL10	ルワンダ公認会計士協会 (Institute of Certified Public Accountant of Rwanda)	会計専門職団体	ルワンダ
CL11	ブラジル会計基準委員会 (Brazilian Accounting Pronouncements Committee)	基準設定主体	ブラジル
CL12	ミカエル・ホワイト（個人）(Michael White)	元公認会計士	フィジー
CL13	ケニア公認会計士協会 (The Institute of Certified Public Accountants of Kenya)	会計専門職団体	ケニア
CL14	ケープタウン大学 (University of Cape Town)	教育機関	南アフリカ
CL15	ヴィットウォーターズランド大学 (University of the Witwatersrand)	教育機関	南アフリカ
CL16	ザンビア勅許会計士協会 (Zambia Institute of Chartered Accountants)	会計専門職団体	ザンビア
CL17	ウガンダ公認会計士協会 (Institute of Certified Public Accountants of Uganda)	会計専門職団体	ウガンダ
CL18	アジア・オセアニア基準設定主体グループ (Asian-Oceanian Standard Setters Group)	基準設定主体	アジア・オセアニア
CL19	ラテンアメリカ基準設定主体グループ (Group of Latin American Standard Setters)	基準設定主体	南米13ヶ国
CL20	アルゼンチン経済科学専門協議会連合 (Argentina Federation of Professional Councils in Economic Sciences)	学術団体	アルゼンチン
CL21	パキスタン勅許会計士協会 (Institute of Chartered Accountants of Pakistan)	会計専門職団体	パキスタン
CL22	インド証券取引審議会 (Securities and Exchange Board of India)	証券取引監督機関	インド
CL23	エルサルバドル公認会計士協会 (The Salvadorian Institute of Public Accountants)	会計専門職団体	エルサルバドル
CL24	会計専門家・公認会計士団体 (The Body of Experts and Licensed Accountants)	会計専門職団体	ルーマニア

【出典】 各コメント・レターをもとに筆者が作成。

図表 2 公正価値測定に関する質問に対する回答（要約）

質問 S6	回答数	法域	「その他」の見解の具体的内容
(a) 反対	9	—	—
(b) 賛成	10	—	—
(c) その他	3	CL11 ブラジル	IFRS13 を中小企業版 IFRS にも取り入れるべきであり、そのためにセクション 11 における公正価値に関する指針を削除し、新たなセクションを設けるべき(p.4)。
		CL18 AOSSG	25 ヶ国の基準設定主体のうち、反対・賛成の双方の意見が認められた(p.7)。
		CL22 インド	測定に関しては、真実かつ公正な概観と抵触しない限り、オプションを認めた方がよい(p.4)。

質問 S7	回答数	法域	「その他」の見解の具体的内容
(a) 反対	1	—	—
(b) 賛成	17	—	—
(c) その他	4	CL2 マレーシア	公正価値に関する指針をセクション 11 から独立のセクションに移すべきだが、その他のセクションで述べられている公正価値測定のための相互参照も新たなセクションに移すべきである(p.8)。
		CL12 フィジー	IFRS13 が完全版 IFRS 適用会社にどのように機能するかを見定めてから中小企業版 IFRS の改訂に取り掛かるべき(p.13)。
		CL15 南アフリカ	IFRS13 を取り入れる必要はないと考えるが、もし取り入れるとすれば別セクションを設けた方がよい(p.4)。
		CL20 アルゼンチン	公正価値に関する指針はセクション 2（概念フレームワーク）に組み入れるべき(p.4)。

質問 S9	回答数	法域	「その他」の見解の具体的内容
(a) 反対	3	—	—
(b) 賛成	19	—	—
(c) その他	0	—	—

質問 S12	回答数	法域	「その他」の見解の具体的内容
(a) 反対	6	—	—
(b) 賛成	15	—	—
(c) その他	1	CL2 マレーシア	セクション 19 の改訂を支持するが、公正価値測定に関する指針を追加することを望む(p.5)。

【出典】各コメント・レターの内容をもとに筆者が作成。

の見解を示したCL2(p.5)も、実質的には「賛成」であり、これを含めれば7割強のコメント・レターが改訂に賛意を表明したことになる。

以上の結果から、発展途上国からのコメント・レターの多くは、次のことに賛同していると考えてよい。すなわち、有形固定資産の測定や企業結合など、個別の会計問題について公正価値測定を認める範囲を広げるとともに、金融資産以外の資産を公正価値で測定する場合に明確かつ容易な参照を可能とすべく、公正価値概念や測定指針のための独立したセクションを設

ける。したがって、発展途上諸国は、少なくとも、公正価値を主要な測定属性とする現行の中小企業版IFRS、ならびに同基準における公正価値測定の適用拡大を是認していると言える。

(2) 資産負債アプローチに関連した質問への回答

図表3は、資産負債アプローチに関連した質問S10、14、16に対する回答の要約である。開発費の資産化に関する質問S10への回答は、その賛否が完全に分かれた形になっている。

図表 3 資産負債アプローチに関する質問に対する回答（要約）

質問 S10	回答数	法域	「その他」の見解の具体的内容
(a) 反対	10	—	—
(b) 賛成	11	—	—
(c) その他	1	CL11 ブラジル	開発費の資産化を容認するよう改訂し、開発費に関する会計方針を注記にて開示させるようにした方がよい(p.6)。

質問 S14	回答数	法域	「その他」の見解の具体的内容
(a) 反対	4	—	—
(b) 賛成	12	—	—
(c) その他	6	CL5 エクアドル	資産化と一括費用計上の双方をオプションとして認めるべき(p.9)。
		CL8 南アフリカ	資産化と一括費用計上の双方をオプションとして認めるべき(p.25)。
		CL9 南アフリカ	資産化と一括費用計上の双方をオプションとして認めるべき(p.24)。
		CL11 ブラジル	資産化と一括費用計上の双方をオプションとして認めるべき(p.7)。
		CL18 AOSSG	賛否両論。双方をオプションとして認めるべきとの意見も(p.10)。
		CL24 ルーマニア	資産化と一括費用計上の双方をオプションとして認めるべき(p.24)。

質問 S16	回答数	法域	「その他」の見解の具体的内容
(a) 一時差異法	14	—	—
(b) 期間差異法	2	—	—
(c) 負債法	0	—	—
(d) 認識しない	3	—	—
(e) その他	3	CL5 エクアドル	複数の処理方法をオプションとして認めるべきである(p.11)。
		CL12 フィジー	未払税金アプローチによる処理が望ましい(p.27)
		CL15 南アフリカ	当期の税金と、繰延税額控除に関する利益および十分に課税可能な所得がある場合に限り損失のみを処理すればよい(p.7)。

【出典】 各コメント・レターの内容をもとに筆者が作成。

S14およびS16に対する回答は、資産負債アプローチに立脚した会計処理を推すコメントが多数を占める結果となった。質問14に対する回答のうち、「その他の見解」を選択した6通のコメント・レターはいずれも借入コストの即時費用処理と資産化処理の双方をオプションとすることを提案しており、これらを含めると8割以上のコメント・レターが借入コストの資産化を容認する姿勢を示している。質問16では、資産負債アプローチに依拠した税効果会計の方法である一時差異法を支持するコメントは6割強に

とどまった。逆に収益費用アプローチに基づいた期間差異法を支持するコメント・レターの数は、そもそも税効果会計を中小企業に適用しないという(d)の選択肢やその他の見解(e)を支持したコメント・レターよりも少なかった。この点は注目に値しよう。

賛否が分かれた質問S10に対するコメントについて、その内容を検討すると、「反対」の意を表したコメント・レター10通のうち8通は、端的に言えば、現行基準で求められる処理（即時費用処理）のシンプルさに直接また

は間接的に言及し、これを回答の理由としている¹¹⁾。一方、IAS38号に合わせ、一定の要件を満たした開発費の資産化を義務付けるべく、中小企業版IFRSの改訂に賛成を表明している11通のコメント・レターのうち6通は、これも端的に言えば、その理論性を「賛成」の根拠としていると解される。たとえば、CL5(p.7)、CL6(p.5)は、将来の経済的便益を創出する開発費を資産化し、将来にわたって償却していく処理の理論的正当性を主張している。もちろん、償却の際の耐用年数を一律に規定してしまえば、その資産化・償却は理論的なものではなくなる。だが、現行の中小企業版IFRSでも、無形資産の償却は、信頼性を持って積もることのできる耐用年数と当該資産の将来の経済的便益の消費パターンを反映した方法によって償却することが求められている（IASB[2009], par.18.18-18.22）。この点を踏まえれば、然るべき開発費の資産化に賛同することは、資産負債アプローチとの整合性を論拠としていると判断できるだろう。CL15は「概念的に優れた会計方法である」(p.5)として開発費の資産化を支持しているが、これも上記と同様のことを指摘しているものと解される。

CL19(p.7)およびCL20(p.5)は、会計情報の目的適合性を理由に開発費の資産化を支持している。CL22は「企業の財政状態の分類表示と開示の改善」(p.6)を理由に、やはり開発費の資産化を肯定しているが、これも言わんとす

る所は、会計情報の目的適合性の向上であると考えられよう。

以上の点から、資産負債アプローチについて、発展途上国は次のような見解を有していると考えられる。すなわち、会計処理が中小企業にとって過度の負担とならない限り、資産負債アプローチに立脚した会計基準が望ましく、今回の改訂により同アプローチが強化されることにもやぶさかではない、という見解である。また、上記の公正価値測定に対する見解と併せて考えれば、現行の中小企業版IFRSで採用された理論的・概念的枠組みが、発展途上国には、およそ受け入れられていると考えることができる。

5. むすびにかえて

本稿で明らかとなった『情報の要請』に対する途上国からの回答に見られる全体的傾向には、若干の矛盾を感じざるを得ない。冒頭で述べたように、中小企業版IFRSの公開草案に対する発展途上国からのコメント・レターでは、公正価値測定に対する批判的な意見が多く見られ、さらに最終的に公表された中小企業版IFRSにおいても、その意見が反映されたとは言い難い。とすれば、『情報の要請』に対するコメント・レターでは、公正価値測定に関して、同様の批判的見解が多く寄せられてもよいはずである。

この矛盾の説明として、中小企業版IFRS公表後、発展途上諸国の中小企業をめぐる環境が大きく変化し、複雑な見積もりや計算を必要と

11) ただし「反対」を表明した各コメント・レターのニュアンスには若干の相違が見られる。たとえば、CL3(pp.20-21)、CL21(pp.13-14)は、開発費の資産化は中小企業に過度の負担をかけることを懸念している。CL7(p.15)およびCL8(p.19)は、特定の要件を満たした開発費の資産化は、開発費の処理のオプションを増やす結果となり、中小企業版IFRSのシンプルさが失われることを問題視している。CL12(p.18)とCL13(pp.15-16)は、現行アプローチ（即時費用処理）のシンプルさを評価している。CL14(p.18)とCL16(pp.19-20)は、中小企業にとっての開発費自体の重要性を疑問視しており、この点で、即時費用処理に比べれば複雑な開発費の資産化処理に反対しているものと判断した。

する公正価値測定を容易に行いうる状況が整ったという見方があるかもしれない。だが、これはあまり合理的ではない。事実、今回検討対象としたコメント・レターの中の質問G6(4)に対する回答には、中小企業版IFRSの適用上の問題として、市場性のない資産の公正価値（CL8, p.41）あるいは不活発な市場における公正価値の決定（CL6, p.9）、適用にあたっての専門的知識の欠如（CL10, p.31; CL13, p.41）や基準自体の複雑性（CL7, p.35; CL24, p.40）、あるいは中小企業において採用されてきた伝統的会計からの転換の必要性（CL17, p.39）、またはそのことに対する抵抗（CL5, p.16; CL6, p.9）などの指摘が散見された。とすれば、本稿第1節でも示した、中小企業版IFRSの公開草案公表時の発展途上国をめぐる状況（平賀[2009], p.49）は、現在もあまり変化していないことになる。

一方、日本やアメリカでは、独自の中小企業向け会計基準設定が試みられている。日本では2012年に、中小企業の会計に関する検討会によって『中小企業の会計に関する基本要領』が公表された。また、アメリカでは米国公認会計士協会（American institute of Certified Public Accountants; AICPA）が、2013年に『中小企業のための財務報告フレームワーク』（*Financial Reporting Framework for Small and Medium Sized Entities; FRF for SMEs*）を公表している。紙幅の都合上、これらの内容の検討は避けるが、前者については「取得原価主義をベースに、『法人税法』や『企業会計原則』を尊重した会計ルール」（河崎[2012], p.7）であり、さらに後者についても、収益費用アプローチに基づき（河崎[2014], p.24; 朱[2014], p.98）、歴史的な原価測定を原則としている（朱

[2014], p.99）という指摘がなされている。これらは中小企業版IFRSと対極をなす特徴である。IASBが中小企業版IFRSを設定する一方で、日米が特徴を異にする基準を公表したという事実は、国際経済社会において、中小企業にとってどのような枠組みに基づいた会計基準を適用することが望ましいのか、いまだコンセンサスが得られていないことを表している。

発展途上国の環境が変化していないにもかかわらず、公正価値測定や資産負債アプローチなどに対する見解のみが、否定的なものから肯定的なものに変化していく。しかも、発展途上国が当初望んでいたものに近いと思われる内容を持った会計基準を、日米（発展途上国の動向に大きな影響力を持ちうる両国）が公表するという状況の中で、そうした見解の変化が生じている。この現象を合理的に説明することが次稿の課題となる。

《参考文献》

Board of International Accounting Standards Committee [2000], *Statement by Board of the International Accounting Standards Committee*, Board of International Accounting Standards Committee.

IASB [2004a], *IAS 38 Intangible Assets*, IASB, London.

IASB [2004b], *Discussion Paper Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities*, IASB, London.

IASB [2007a], *IAS 23 Borrowing Costs*, IASB, London.

IASB [2007b], *Exposure Draft Proposed IFRS for Small and Medium-sized Entities*, IASB, London.

IASB [2009a], *IFRS for Small and Medium-sized Entities*, IASB, London.

IASB [2009b], *Basis for Conclusions IFRS for Small and Medium-sized Entities*, IASB.

IASB [2012], *Request for Information Comprehensive Review of the IFRS for SMEs*, IASB.

IASB [2014a], *STAFF PAPER May 2014 IASB Meeting Project Comprehensive review of the IFRS for SMEs*, IASB.

IASB [2014b], *IASB finalises its technical discussions on the amendments to the IFRS for SMEs*, <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Comprehensive-review-IFRS-for-SMEs/Project-news/Pages/Project-update-December-2014.aspx>

河崎照行 [2012], 「日本における中小企業会計の現状と課題」, 『甲南会計研究』第6巻, pp.1-9.

河崎照行 [2014], 「米国 AICPA が, 日本の「中小会計要領」に類似した会計ルールを公表—米国「中小企業のための財務報告フレームワーク」(FRF for SMEs) の概要」『TKC 会報』平成 26 年 1 月号, pp.22-25.

朱愷雯 [2014], 「アメリカにおける中小企業会計のフレームワークに関する研究—AICPA の見解を中心として—」, 『国際会計研究学会年報 2013 年度』第 1 号, pp.91-104.

齋藤真哉 [1999], 『税効果会計論』, 森山書店。

平賀正剛 [2009], 「中小企業のための IFRS に関する一考察 (2) —発展途上国からのコメント・レターの分析を中心に—」, 『経営管理研究所紀要 (愛知学院大学)』第 16 号, pp.41-51.

平賀正剛 [2011], 「中小企業版 IFRS の概要」, 『国際会計研究学会年報 2011 年度「研究グループ報告」〈最終報告〉 各国の中小企業版 IFRS の導入実態と課題』, 第一号 pp.21-36.

米山正樹 [2005], 「税効果会計の導入と現行ルールの内的な整合性」, 『経済論集 (学習院大学)』第 41 巻 第 4 号, pp.303-321.

補遺：『情報の要請』における質問

No.	質 問
S1	現行基準の適用範囲に関する規定は公開企業にとって限定的にすぎるか。
S2	現行基準の適用範囲に関する規定は金融機関および同種の実体にとって限定的にすぎるか。
S3	中小企業版 IFRS を改訂し、非営利団体が同基準を利用することが望ましいかどうかを明らかにすべきか。
S4	上記の変更 (IFRS10 号の公表にともなう IAS27 号の撤回により、支配基準の適用に関する詳細な指針が追加され、支配権の有無の決定に主観的判断の必要が増えたこと：訳者注) を考慮するが、修正は中小企業の財務諸表の利用者のニーズおよびコストとベネフィットの勘案を適切に反映させたものとしてなされるべきか。
S5	IFRS9 号の発効にともない、中小企業版 IFRS において IAS39 号の利用を認める現行オプションをいかに更新すべきか。
S6	セクション 11 における公正価値の指針を、中小企業の財務諸表利用者のニーズと中小企業を取り巻く具体的な状況を反映するよう適切な修正を加え、IFRS13 号の原則を反映するよう拡張すべきか。
S7	(セクション 11 における公正価値に関する) 指針を別のセクションに移すべきか。そのことによって、当該指針が、金融資産のみならず、中小企業版 IFRS において公正価値に言及されているすべての箇所に適用できるということを明らかにできるメリットがある。
S8	完全版 IFRS におけるジョイント・ベンチャーの会計に対する上記変更 (IFRS11 号の発効とそれともなう IAS31 号の撤回による、ジョイント・アレンジメントに関する用語法、分類、および分類基準の変更：訳者注) を、中小企業の財務諸表利用者のニーズとコスト・ベネフィットの勘案を適切に反映するよう修正した上で、中小企業版 IFRS に反映させるべきか。
S9	有形固定資産の再評価モデルを使用するオプションを中小企業版 IFRS に追加すべきか。
S10	中小企業版 IFRS を変更し、(IAS38 号に基づいた) 資産化規準を満たす開発費の (IAS38 に基づいた) 資産化を強制すべきか。
S11	パラグラフ 18.20 を次のように改訂すべきか。「無形固定資産の耐用年数を、信頼性を持って見積もることができない場合、それが正当な理由により 10 年未満であることが認められない限り、10 年と仮定する」
S12	セクション 19 を改訂し、中小企業の財務諸表利用者のニーズとコスト・ベネフィットの勘案を適切に反映するよう修正した上で、上記の変更 (2008 年の IFRS3 号改訂による変更、すなわち、①買収関連費用を費用として認識する、②条件付き対価を公正価値で認識し、その後金融資産として処理する、③のれんの決定にあたり被取得企業の既存の持分を公正価値で再測定するとともに、非支配持分を測定する：訳者注) を取り入れるべきか。
S13	パラグラフ 22.7(a)は、株式払込未収金を資産として表示することを容認または強制すべきか。
S14	中小企業版 IFRS のセクション 25 を変更し、適格資産の取得、建設、または製造に直接帰属する借入コストを資産化し、その他すべての借入コストは発生時に費用として認識することを中小企業に義務付けるべきか。
S15	数理計算上の利得および損失を純損益において認識するオプションをパラグラフ 28.24 から削除すべきか。
S16	中小企業は繰延法人税を認識すべきか。認識すべきであるとすれば、それらをどのように認識すべきか。
S17	セクション 29 を改訂し、中小企業の財務諸表利用者のニーズを適切に反映させるよう修正を加え、IAS12 号と一致させるべきか。
S18	セクション 12 を改訂し、公正価値で測定された投資不動産に対するパラグラフ 29.20 の規定からの免除を取り入れるべきか。
S19	中小企業版 IFRS において具体的に組み込まれていない論点で、あなたが同基準に含めるべきだと考えるものがあるか (すなわちパラグラフ 10.4 から 10.6 における、中小企業版 IFRS に関連する規定がない場合の一般指針が不十分である場合)。
S20	中小企業版 IFRS の中の具体的な規定で、あなたが IASB に注目してもらいたいと考える追加的な問題が存在するか。
G1	IASB は、そのような (中小企業版 IFRS 公表後に行われた完全版 IFRS の：訳者注) 軽微な改訂のうち、中小企業版 IFRS が依拠している改訂前の用語法にどのように対処すべきか。
G2	(中小企業版 IFRS の：訳者注) Q&A の開発に対して現在取られている限定的な計画を、今回の包括的見直しを終了した後も継続すべきであると考えるか。
G3	Q&A を中小企業版 IFRS に組み入れるべきか。
G4	上記リンクから入手できる IFRS 財団の中小企業版 IFRS の教材に関して何かコメントがあるか。
G5	中小企業版 IFRS に関し、IASB に注意を促したい論点が他に何かあるか。
G6	1. あなたの住む国／法域
	2. あなたの国／法域で中小企業版 IFRS が現在用いられているか。
	3. 中小企業版 IFRS があなたの国／法域で用いられている場合、あなたの見解では、中小企業版 IFRS の主たるメリットは何であったか。
	4. 中小企業版 IFRS があなたの国／法域で用いられている場合、あなたの見解では、中小企業版 IFRS の適用にあたっての主な実務上の問題は何かであったか。

【出典】『情報の要請』に示された質問部分を筆者が邦訳・作成。