

III 研究グループ報告

各国の中小企業版 IFRS の導入実態と課題

河崎 照行

甲南大学

要 旨

2009年7月、IASB（国際会計基準審議会）は、「中小企業のためのIFRS（国際財務報告基準）」（IFRS for Small and Medium-sized Entities；以下では、「中小企業版IFRS」という）を公表した。この「中小企業版IFRS」は、わが国および諸外国の会計制度にどのようなインパクトを与えるのであろうか。

IASBは、2003年9月に、「中小企業版IFRS」の策定を決定するとともに、それに向けた本格的な取り組みを開始した。その後、2004年6月に、「討議資料」（Discussion Paper, *Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities*）、2007年2月に、「公開草案」（Exposure Draft, *IFRS for Small and Medium-sized Entities*）を公表し、2009年7月に、単独の基準書として「中小企業版IFRS」を公表するに至った。この「中小企業版IFRS」は、「完全版IFRS」（full IFRS）とは切り離されており、その採用と適用企業は、各国（各地域）の判断に任されている。

本研究グループの目的は、この「中小企業版IFRS」に焦点をあて、それがわが国および諸外国の会計制度にどのようなインパクトを与えるかについて考究することにある。

「中小企業版IFRS」の基本方針の特徴は、次のように要約できる。

- ① 適用対象の画定は、「量的規準」（規模テスト）ではなく、「質的規準」（「公的説明責任」の有無）によって決定すること
- ② 「中小企業版IFRS」は、「完全版IFRS」から基本コンセプトを抽出し、それが概念フレームワークを形作ること
- ③ 基本コンセプト、認識・測定原則、および開示・表示原則の修正は、財務報告の利用者のニーズとコスト・ベネフィット分析に基づくこと
- ④ 「中小企業版IFRS」は単独の基準書として公表すること

このことから、「中小企業版IFRS」は、「完全版IFRS」の要約版（または圧縮版）として特徴づけることができよう。

本年度（第1年度：中間報告）は、「中小企業版IFRS」の特質を浮き彫りにするとともに、EUおよびカナダを取り上げ、「中小企業版IFRS」の導入に対する現状の検討を試みた。

I. 本研究グループの研究目的と課題

1. 研究目的と課題

IFRS（国際財務報告基準）導入の波が、中小企業にまで押し寄せてきた。2009年7月、IASB（国際会計基準審議会）は、「中小企業のためのIFRS（国際財務報告基準）」（IFRS for Small and Medium-sized Entities；以下では、「中小企業版IFRS」という）を公表した。これは、先進国および新興経済国の要請に応じて、IASBが公表した単独のグローバルな「中小企業向け会計基準」である。この「中小企業版IFRS」は、「完全版IFRS」とは切り離されており、その採用と適用企業については、各国（各地域）の判断に任されている。かかる「中小企業版IFRS」は、わが国および諸外国の会計制度にどのようなインパクトを与えるのだろうか。

本研究グループの研究目的は、この「中小企業版IFRS」に焦点をあて、その特質を浮き彫りにするとともに、それが各国の会計制度にどのような影響を与えるかについて考究することにある。本研究の具体的課題は、次のとおりである。

- ① 「完全版IFRS」（full IFRS）との比較を通して、「中小企業版IFRS」の意図と特質を浮き彫りにすること
- ② 「中小企業版IFRS」が、各国の会計制度に与える影響について検討すること。本研究グループが分析対象とする諸外国は、次のとおりである。

(a) 欧米諸国：アメリカ、カナダ、英国、ドイツ、フランス、スウェーデン

(b) アジア・オセアニア諸国：中国、韓国、タイ、マレーシア、インドネシア、シンガポール、オーストラリア

2. 「中小企業版IFRS」公表の経緯

IASBが「中小企業の会計」に関心を示し、研究プロジェクトを立ち上げたのは、その前身であるIASC（国際会計基準委員会）の時代の1998年4月であった。その後、2000年12月に、IASCからIASBへの移行にあたり、重要な討議事項の1つとして、「中小企業会計基準」（Standard for SMEs）の問題が提示された。これを受けて、IASBは、2003年4月に、助言グループ（Advisory Group）を編成し、2003年9月に、「中小企業版IFRS」の策定を決定するとともに、それに向けた本格的な取り組みを開始した。その後、2004年6月に、「討議資料」（Discussion Paper, *Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities*）、2007年2月に、「公開草案」（Exposure Draft, *IFRS for Small and Medium-sized Entities*）を公表し、2009年7月に、単独の基準書として「中小企業版IFRS」（*IFRS for Small and Medium-sized Entities*）を公表するに至った。「図表1」は、上記の説明を要点的に示したものである。

II. 「中小企業版IFRS」の特徴

1. 「中小企業版IFRS」の基本方針

「中小企業版IFRS」は、「完全版IFRS」を簡素化（simplification）したものであり、中小企業のニーズと能力に合わせて作成された単独の基準書である。これには、次のよう

図表1 「中小企業版 IFRS」公表の経緯

経緯	事項
① 1998年4月	・ IASC (国際会計基準委員会) が「中小企業の会計」プロジェクトを設置
② 2000年12月	・ IASC から IASB への移行にあたり、重要な討議事項の1つに、「中小企業会計基準」(Standard for SMEs) の問題を提示
③ 2003年9月	・ IASB が「中小企業版 IFRS」(IFRS for SMEs) の策定を決定
④ 2004年6月	・ 「討議資料」(Discussion Paper, <i>Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities</i>) を公表
⑤ 2007年2月	・ 「公開草案」(Exposure Draft, <i>IFRS for Small and Medium-sized Entities</i>) を公表
⑥ 2009年7月	・ 「基準書 (中小企業版 IFRS)」(<i>IFRS for Small and Medium-sized Entities</i>) を公表

な役割が期待されている。

- ① 中小企業の財務諸表利用者のために比較可能性を改善すること
- ② 中小企業の財務諸表の全体的な信頼性を高めること
- ③ 国内ベースの基準の維持に伴う相当のコストを削減すること

また、「中小企業版 IFRS」の適用対象である「中小企業」(SMEs) とは、「(a)公的説明責任のない企業 (non-publicly accountable entities) であり、かつ、(b)外部の財務諸表利用者に一般目的財務諸表を公表する企業」をいう。その主要な外部の財務諸表利用者は、(a)金融機関、(b)供給業者、(c)格付機関、(d)顧客、(e)所有者以外の株主が想定されている。かかる「中小企業版 IFRS」の基本方針は、「討議資料」でおおむね次のように示されている。

- (1) 適用対象の画定は、「量的規準」(規模テスト)ではなく、「質的規準」(「公的説明責任」の有無)によって決定すること
- (2) 「中小企業版 IFRS」は、「完全版 IFRS」から基本コンセプトを抽出し、それが概念フレームワークを形作ること

- (3) 基本コンセプト、認識・測定原則、および開示・表示原則の修正は、財務報告の利用者のニーズとコスト・ベネフィット分析に基づくこと
- (4) 「中小企業版 IFRS」は単独の基準書として公表すること

このように、「中小企業版 IFRS」では、「完全版 IFRS」の基本コンセプトが、そのまま概念フレームワークを形作っていることから、「中小企業版 IFRS」は、独自の会計基準というよりも、「完全版 IFRS」の要約版 (または圧縮版) として特徴づけることができよう。

2. 「中小企業版 IFRS」の構成

「中小企業版 IFRS」は、35のセクションから編成されている。その内容を一覧表示したのが「図表2」である。「公開草案」では、38のセクションが提案されていたが、基準書では、(a)1株当たり利益、(b)中間財務報告、(c)セグメント報告のセクションが削除されている。なお、「中小企業版 IFRS」の改訂は、中小企業の負担を考慮して、3年に1回とされる。

図表2 「中小企業版 IFRS」の構成

セクション	内容	源泉	セクション	内容	源泉
	序 文	IFRS 序文	18	のれん以外の無形資産	IAS 第 38 号
1	中小企業	—	19	企業結合およびのれん	IFRS 第 3 号
2	諸概念および広く認められた諸原則	IASB フレームワーク IAS 第 1 号	20	リース	IAS 第 17 号
3	財務諸表の表示	IAS 第 1 号	21	引当金および偶発事象	IAS 第 37 号
4	財政状態計算書	IAS 第 1 号	22	負債および持分	IAS 第 1 号 IAS 第 32 号
5	包括利益計算書および損益計算書	IAS 第 1 号	23	収 益	IAS 第 11 号 IAS 第 18 号
6	持分変動計算書および利益剰余金計算書	IAS 第 1 号	24	政府補助金	IAS 第 20 号
7	キャッシュ・フロー計算書	IAS 第 7 号	25	借入費用	IAS 第 23 号
8	財務諸表への注記	IAS 第 1 号	26	株式報酬	IFRS 第 2 号
9	連結および個別財務諸表	IAS 第 27 号	27	資産の減損	IAS 第 2 号 IAS 第 36 号
10	会計方針, 見積りおよび誤謬	IAS 第 8 号	28	従業員給付	IAS 第 19 号
11	基本的金融商品	IAS 第 32 号	29	法人所得税	IAS 第 12 号
12	その他の金融商品	IAS 第 39 号 IFRS 第 7 号	30	外貨換算	IAS 第 21 号
13	棚卸資産	IAS 第 2 号	31	超インフレーション	IAS 第 29 号
14	関連会社に対する投資	IAS 第 28 号	32	後発事象	IAS 第 10 号
15	ジョイント・ベンチャーに対する投資	IAS 第 31 号	33	関連当事者についての開示	IAS 第 24 号
16	投資不動産	IAS 第 40 号	34	特殊活動	IAS 第 41 号 IFRS 第 6 号
17	有形固定資産	IAS 第 16 号	35	中小企業版 IFRS への移行	IFRS 第 1 号

3. 「中小企業版 IFRS」の簡素化の特徴
「中小企業版 IFRS」は、「完全版 IFRS」のうち、(a)中小企業との関連性が乏しい項目を削除し、(b)会計方針の複数のオプションについては単純なオプションを指示する形で、その簡素化が図られている。

簡素化の主な具体例を要点的に示したのが「図表3」である。

III. EU の会計戦略

1. はじめに

1957年, 原始6ヶ国(ベルギー, 西ドイツ, フランス, イタリア, オランダ, ルクセンブルグ)をもってローマ条約が締結され, 欧州経済共同体(European Economic Community)が発足し, 1967年, 欧州経済

図表3 「中小企業版 IFRS」の簡素化の主な具体例

対 象	簡素化の主な具体例
① 金融商品	(a) 金融商品の分類を4分類から2分類に削減（「売却可能」と「満期保有」の不採用） (b) 認識の中止に関する省略（IAS第39号で適用される「パス・スルー」と「継続的関与」のテストを省略） (c) ヘッジ対象を4つに限定
② のれんおよび耐用年数を確定できない無形資産	・IAS第3号およびIAS第38号では、償却を認めていないが、本基準では、見積耐用年数にわたり償却。なお、耐用年数の見積りが信頼できない場合は10年と仮定
③ 関連会社およびジョイント・ベンチャー	・IAS第28号およびIAS第31号では、比例連結法および持分法を規定しているが、本基準では、(A)原価法および(B)公正価値モデル（公正価値で測定し、差額を純損益に認識する方法）を容認
④ 研究開発費および借入費用	(a) IAS第38号では、開発費の資産計上を容認しているが、本基準では、すべて費用処理 (b) IAS第23号では、適格資産に係る借入費用の資産計上を義務づけているが、本基準では、すべて費用処理
⑤ 有形固定資産および無形資産	・IAS第16号およびIAS第38号では、耐用年数、残存価額、償却方法の見直しは、毎期末であるが、本基準では、変更の兆候があった場合のみ
⑥ 従業員給付（確定給付型年金制度）	(a) IAS第19号では、過去勤務費用は繰延処理されるが、本基準では、当該期間の損益として認識 (b) 数理計算上の差損益の認識を2方法に削減（「損益計算書で認識する方法」と「その他の包括利益で直接認識する方法」） (c) 給付建債務・費用の測定の簡素化（IAS第19号で適用される予測単位積増方式の適用を限定）
⑦ 法人所得税	・IAS第12号改訂の公開草案に準拠（当期税金と繰延税金は、配当を負債として認識するまでは報告期末の税率を適用）
⑧ 生物資産	・IAS第41号では公正価値モデルを規定しているが、本基準では、公正価値の適用が容易にできない場合は、原価モデルを容認
⑨ 株式報酬（持分決済型株式報酬）	・IFRS第2号では、付与した持分証券の公正価値について、信頼性をもって見積もることができない場合、本源的価値による測定を規定しているが、本基準では、取締役の最善の見積りを容認

共同体、欧州石炭鉄鋼共同体、欧州原子力共同体の3つの共同体を統一し、欧州共同体（European Communities；以下では、ECという）が設立された。このような欧州統合の背景として、欧州を舞台にした2度の世界戦争がある。世界戦争によって甚大な人的・物的な被害を被った欧州にとって、欧州の国々の協調は最大の課題であった。また、欧州にとってアメリカ、ソ連という2つの超大国に対抗する課題も同時に持っていた。そして、現在、欧州連合（European Union；以

下では、EUという）に27ヶ国が加盟し、約5億人の人口を擁する巨大な勢力になっている。

EUの政治的な統合、経済的な統合を考える場合、外交や安全保障という領域よりも経済の領域で統合が進展しているといわれている。会計についても同様、大雑把に言えば、1970年代、EC内で会計指令という同一の会計基準が作成され、そして1980年代に入り、ECの構成国はそれを国内法に変換していった。このような長い年月を経て、EC内で同

一の会計基準，同一の会計実務が形成されていったのである。

本節では，EUにおける中小企業政策との関連において，中小企業の会計の現状を浮き彫りにしてみたい。

2. 中小企業の会計と会計指令

会計指令によれば，中小企業は大企業と同じ会計規定を適用し，決算書を作成しなければならない。作成すべき決算書は貸借対照表，損益計算書，付属説明書である。ただし，4号指令11条において小規模企業を規模基準値によって定義し，小規模企業に簡略化された貸借対照表の作成，貸借対照表項目の要約的な記載を認めている。また，27条において中規模企業を規模基準値によって定義し，中規模企業に損益計算書項目の要約的な記載を認めている。

2004年6月，IASBは討議資料「中小企業のための会計基準の予備的考察」を公表し，2009年7月，「中小企業版IFRS」を公表した。しかし，これまでEUは「中小企業版IFRS」に積極的に関与したように思われえない。IAS-規則においてIASの適用範囲を定めているが，「中小企業版IFRS」はIAS-規則に包摂されない。このような判断は，2006年2月17日，会計規則委員会（ARC）の最近の会議においても，欧州委員会においても共有されている。さらに，「中小企業」ととって，現実の「簡素化計画」と同時に，IASBは，中小企業のための国際財務報告基準の草案を公表した。最初の分析によれば，ヨーロッパの中小企業に活動を実際，容易にするために，中小企業の会計について，IASBの現在の活動を不十分だと委員会は考えている。委員会はその代わりに，いろいろな他の措置を決定しており，それは中小企業

の負担を大きく軽減する。このように，EUは「中小企業版IFRS」を積極的に取上げることなく，簡素化計画のもとで中小企業について会計上の別個の問題を検討している。

欧州委員会は，最近，中小企業会計に関連して次の通告，指令等を公表している。

- ① 会社法，会計，決算書監査の領域において簡素な企業環境に関する委員会通告（2007年7月）
- ② 最小規模企業を考慮した，一定の法形態の会社の年度決算書に対し，理事会指令78/660/EWGの改正に関する欧州議会および理事会の指令の提案（2009年2月）
- ③ 中規模企業の一定の記載義務および連結決算書の作成義務を考慮した，理事会指令78/660/EWGおよび83/349/EWGの改正に関する2009年6月18日，欧州議会および理事会の指令2009/49/EG（2009年6月）

上記①から③の関係について，①は中小企業を対象にしており，②は最小規模企業，③は中規模企業を，それぞれ対象にしている。したがって，上記①の委員会通告に基づき，②の指令の提案，③の指令が公表されたものと考えられる。そこで，以下では，①から③について，概説していくことにする。

3. 会社法，会計，決算書監査の領域において簡素な企業環境に関する委員会通告

当該委員会通告は，その冒頭，次のように述べている。「欧州理事会は，2007年3月8日，9日の会議において，ヨーロッパ経済に活力をもたらすために，とくに中小企業への影響に基づいて管理費の減少が重要な措置であることを強調している。欧州理事会はEU

図表 4 規模基準値指令（改正案）

	マイクロ企業	小規模企業	中規模企業
貸借対照表総額	500,000 ユーロ以下 (0.554 億円以下)	4,400,000 ユーロ以下 (4.8752 億円以下)	17,500,000 ユーロ以下 (19.39 億円以下)
純売上高	1,000,000 ユーロ以下 (1.108 億円以下)	8,800,000 ユーロ以下 (9.7504 億円以下)	35,000,000 ユーロ以下 (38.78 億円以下)
従業員数	10 人以下	50 人以下	250 人以下

(注) 括弧の金額は、1 ユーロ=110.80 円 (2010 年 6 月 1 日) による概算値である。

において管理費を削減するために、欧州連合構成国の大きな、共通の追求が必要である。」ここで、中小企業にとって管理費の削減が課題になっていることがわかる。

次に、付録 4「会計、決算書監査について、中小企業に対する簡素化の措置（通告の 4 節）」では、次の具体的な措置を提案している。

- ① 小規模事業の導入
- ② 中小企業に関する規模基準値の引き上げ
- ③ 小規模企業の公表義務の軽減
- ④ 外部利用者を有しない企業への例外規定の拡大
- ⑤ すべての企業にとっての簡素化
 - (ア) 連結
 - (イ) 潜在的税金の表示
 - (ウ) 公表義務

4. 最小規模企業を考慮した、一定の法形態の会社の年度決算書に対し、理事会指令 78/660/EWG の改正に関する欧州議会および理事会の指令の提案

「EU における小規模事業について、年度決算書の作成義務の廃止を構成国が可能にする」という新しい提案が欧州委員会によって提出された。この提案は、悪化する経済状況において、新しい規定が最小規模企業の負担

を軽減することに貢献することを目的としている。ここで、最小規模企業とは、小規模事業あるいはマイクロ企業と称される。

最小規模企業（マイクロ企業）は、「図表 4」に示すように、3 つの規模基準値を用いて定義される。

したがって、小規模企業よりもさらに下位レベルの最小規模企業の分類を設け、この最小規模企業にとって個別決算書の作成義務を廃止するという提案である。

5. 中規模企業の一定の記載義務および連結決算書の作成義務を考慮して、理事会指令 78/660/EWG および 83/349/EWG の改正に関する 2009 年 6 月 18 日、欧州議会および理事会の指令 2009/49/EG

この指令は、中規模企業について軽減措置を講じている。当該指令の「理由」の箇所では、会社の設立と拡張のための費用について公表義務の免除、連結決算書・連結状況報告書の作成義務の免除等を具体的にあげている。例えば、次のとおりである。

「(7) 会社の設立と拡張のために貸借対照表において借方項目として開示される費用は、指令 78/660/EWG の 34 条 2 項に従って付属説明書において公表しなければならない。小規模会社は、指令 44 条 2 項により、この義務から免除される。

中規模会社をこの公表義務から免除することができる。」

そして、中規模企業にとって上記の軽減措置が可能なように、2009年6月18日付で4号指令、7号指令の改正が公表され、その20日後に有効となっている。

6. EUの会計戦略の最新動向

EUでは最近、「中小企業版IFRS」をめぐって、次の2つの動きがみられる。

- ① 2009年11月、欧州委員会はEFRAG（欧州財務報告諮問グループ）に対して会計指令と「中小企業版IFRS」との互換性（compatibility）の検討を要請した。そして、EFRAGは2010年5月28日、その回答を行っている。ここでは、「『中小企業版IFRS』はEU会計指令と互換性がない」と結論づけ、両者が相違する項目として、異常損益項目の表示、のれんの評価等をあげている。
- ② 2009年11月、欧州委員会は「中小企業版IFRS」に関するアンケート調査を、決算書作成者、決算書利用者、規制当局等を対象に行った（回収期限：2010年3月12日）。2010年5月31日、集計結果が欧州委員会から報告されている。30ヶ国（EU構成国26ヶ国、EU非構成国4ヶ国）の利害関係者から、200以上の回答が寄せられ、欧州委員会はその「総括報告」において次のように述べている。「中小企業版IFRSはEUの会計フレームワークにおいて提供されるべきである、というのが多数の構成国からの回答であった。……会計指令はEUの会計フレームワークにおいて重要な役割を演じており、会計指令はEUにまたがって適用可能な、一般的な会計原則を

提供すべきである、というのが回答者の多数の意見である。つまり、回答者の多数は、小規模企業の管理上の負担（administrative burden）を軽減しながら、指令を現代化し、単純化する必要性を強調していた。」

EUレベルにおいて、「中小企業版IFRS」の議論はまだ緒についたばかりである。最近の動向からもわかるように、EUでは会計指令を優先的に考慮し、つねに会計指令を基準にして「中小企業版IFRS」の適用が検討される。

IV. カナダの現状

1. はじめに

AcSB（カナダ会計基準審議会）は、2006年に、「カナダ会計基準：新しい方向性 戦略計画」を発表した。この発表に至るまでに、カナダにおいて、アメリカ会計基準との調和化を進めた結果、カナダ会計基準も次第に詳細かつ複雑になり、財務諸表の作成要件やその費用が、特に非公開企業にとって、過重負担となることが問題視されていた。

2007年11月に、アメリカ証券取引委員会は、海外企業が米国市場で資金調達する場合に、IFRSに準拠した財務諸表を差異調整表なしで受入ることを決定した。このことは、IFRSに準拠して作成された財務諸表は国際的に幅広く通用することを意味するため、IFRSへのアドプションはカナダにとって（特に公開企業にとって）有益であるとの認識に至った。反面、各国それぞれが抱える事情を考慮しないIFRSへのアドプションは、非公開企業の過重負担問題をさらに深刻化させる懸念を抱かせ、カナダは、出来る限り早

く明確な方向性を示す必要性に迫られることとなった。

2009年12月、AcSBは、「非公開企業版カナダ会計基準」（以下では、「新基準」という）を公表し、2010年に「CICAハンドブック」（CICA Handbook）の「会計」（AC-COUNTING）のPart IIに組み入れた。

本節では、2009年の新基準の承認につながった過去10年間の経緯と今後の課題を検討する。

2. 非公開企業版会計基準設定に向けた過去10年間の出来事

新基準の承認に至る過去10年間の主な経緯は、次のように要約できる。

- (1) 2002年に、AcSBは、「CICAハンドブック」セクション1300「別途報告」を公表し、会計基準やガイドラインの範囲内において、さらに費用対効果を考慮した上で、別途会計処理を非公開企業に認めることとした。
- (2) 2006年に、AcSBは、カナダ会計基準「新しい方向性 戦略計画」において、IFRSのアドプションと主要報告実体ごとに異なる会計戦略の採用を公表した。
- (3) 2007年に、AcSBは、「非公開企業版会計基準」設定に対する利害関係者の見解を知るために、コメントを募集（ITC）し、それと同時に「討議資料」を公表した。「討議資料」では、次の3つのアプローチが提案された。
 - (a) 「公開企業版会計基準（つまり、IFRS）」に基づくトップダウンアプローチ……「公開企業版会計基準」を、非公開企業向けに要件の削除や修正を行う。
 - (b) 「中小企業版IFRS」を基礎とする

アプローチ……各国の個別状況を反映していない「中小企業版IFRS」をカナダ非公開企業の状況やニーズに即するよう修正する。

- (c) 独立した「非公開企業版会計基準」を展開するアプローチ……「非公開企業版会計基準」を新たに設定するか、現行のカナダ会計基準を必要箇所を修正して使用するか、どちらかを選択する。

また、「討議資料」では、暫定的な結論として、次の点をあげていた。

- (a) 「非公開企業版会計基準」もGAAPとして扱う
 - (b) 重要な外部情報利用者がいないという特徴を重視した、「非公開企業版会計基準」の展開
 - (c) その1つとして、GAAP外のフレームワークの認可の検討
 - (d) 「非公開企業版会計基準」は、その規模に関係なく、すべての非公開企業に適用可能であるべき（規模判定は行わず、量的規準で判断）
 - (e) 公開企業と概念フレームワークを共有
 - (f) 財務報告ニーズに適う場合は「公開企業版会計基準」への準拠を非公開企業にも容認
- (4) 2007年に、CICAが「所有者管理企業のためのフレームワーク（FOME）」を公表した。これは、GAAP外のフレームワークに基づく会計処理を考慮しており、酷似した特徴や問題点を抱えている非公開企業が会計基準を設定する場合の参考例とされた。
 - (5) 2008年夏ならびに秋に開催された円卓会議において、AcSBは、現行の

CICA ハンドブック基準を基に「カナダ製の非公開企業版財務報告基準」を確立することを決定した。これは、2007年の「討議資料」で提案された(c)の「独立した『非公開企業版会計基準』を展開するアプローチ」を選択するものであった。これは、GAAP 外のフレームワークの展開を否定した点で FOME とは異なるものであった。

3. 2009 年、公開草案の公表

2009 年 4 月に、AcSB は、「非公開企業版会計基準 公開草案」を公表した。その特徴点は次のとおりである。

(1) 主要かつ基本的なアプローチに関する特徴点

- ① 非公開企業版会計基準は、非公開企業のニーズに注目して設定されるべきであり、規模に関係なくすべての非公開企業に適用する（規模判定を行わず、量的規準で判断する）。
- ② すべての非公開企業は、以下にあげた戦略面や事業内容面を考慮し、また作成する情報の信頼性や適正性の維持が可能な範囲で、「公開企業版会計基準」（つまり、IFRS）と新基準どちらかを採用するか自主的に選択することができる。どちらを選択したとしても、カナダ会計基準に準拠して報告したことになる。
 - (ア) 近い将来に新規株式公開予定
 - (イ) 親会社や重要な投資者から IFRS に準拠した財務情報公開が要求される。
 - (ウ) 特殊な事業活動を行なっている。
- ③ 基礎概念に対する理解の相違は情報利用者に混乱を引き起こす可能性が大

きいため、非公開企業と公開企業は概念フレームワークを共有する。

- ④ 現行基準に特に問題点が無いこと、時間の短縮を行なえること、教育・訓練費を削減できること、そして利用者が理解しやすいことを理由に、現行の CICA ハンドブックをベースに、必要な箇所のみ修正して対応する（FOME で採用され参考にしていて、会計基準外のフレームワークに基づく会計処理を利用する特殊ケースを含めない）。
 - ⑤ 将来的に「完全版 IFRS」への移行を見据えて、また、情報利用者のニーズに対応するために必要な場合、非公開企業版会計基準は迅速かつ適時に改訂する。
 - ⑥ 原則主義を採用し、適切かつ迅速な判断が必要な場合は専門家の判断に一任する。
 - ⑦ 単独（Stand-alone）の基準書として公表する。
 - ⑧ 企業の財務諸表の適正表示に資する重要な情報の提供と利用者のニーズに焦点を置き、現行のカナダ会計基準よりも情報公開要件を出来る限り削減する（シンプルな報告）。
 - ⑨ 諮問委員会を活用あるいは諮問委員会と協調する。
 - ⑩ 比較可能性や報告すべき情報の一貫性を維持するため、公開企業版基準とのリンクを維持する。
- (2) 具体的かつ即時の対応に関する特徴点
また、具体的かつ即時の対応が求められた事項として、次のようなものがある。
- ① 公開企業と概念フレームワークを共

有する具体例として、現行基準の透明性を活かし、資産、負債、収益、費用の定義や認識ならびに測定基準は、一部を除き原則的に現行基準の内容を維持する。維持するか否かの判断は費用対効果の考慮に基づいて判断する。

- ② 必要不可欠な場合を除き、「EIC アブストラクト」(Emerging Issues Committee Abstracts) に含まれる詳細なガイダンスを基準案から削除する。「EIC アブストラクト」は詳細すぎるため、非公開企業に不必要な情報公開を強いる可能性が高いことを理由とする。一方、非公開企業にとって重要な情報と見なされた場合は、「EIC アブストラクト」であっても適切に公表されなければならない。
- ③ この分野に適用不可能な現行基準を削除する。例えば、セクション 1300「別途報告」は、非公開企業版会計基準が設定されれば、不必要となるため削除される。非公開企業版会計基準は、セクション 1300「別途報告」の問題点であるすべての所有者(株主)あるいは他の利用者による「全員一致の賛成」を必要としないため利用しやすい。
- ④ 新しい基準への移行や新しく基準の採用がスムーズに行えるようセクション 1500「新規採用」(First-time adoption) を追加規定する。セクション 1500 は、新しい基準に準拠して作成された財務諸表が、
- (ア) 利用者にとって分かり易く、期間比較が可能な情報である、
- (イ) 新基準のもと、適切かつ基礎となる会計情報を提供する、

(ウ) 費用対効果が見込める範囲内で作成される、

というように、常に高い水準を維持できるよう支援する。セクション 1500 は、非公開企業に遡及的に非公開企業版会計基準を採用するよう求めている。

4. 非公開企業版会計基準の承認

2009年9月、AcSBは同年に公表された公開草案の必要箇所の変更と最終投票を条件に新基準を承認した。新基準と現行のカナダGAAPの間に差異がみられる項目、ならびに、新基準と2009年版公開草案の間の主な違いは、次にあげるとおりである。

- ① 現行基準で規定されている認識、測定、報告の変更(簡素化)を提案された項目
1. 金融商品(活発な市場で取引されている株式投資に関しては公正価値で測定)
 2. 償却をしないのれんとその他の無形固定資産(必要な場合、報告単位別減損テストの実施)
 3. 従業員将来給付(すべての確定給付制度を対象とした簡素化アプローチの範囲を拡大)
 4. 経営者報酬(グループにまとめて公表)
 5. 将来所得税(納税額方式か将来所得税方式を選択)
 6. 長期保有資産
 7. 資産除去債務(現在債務を確定するために必要な将来費用の最善の見積りを用いて測定)
 8. 連結会計(ジョイント・ベンチャーへの投資額は公正価値評価)
 9. 自己形成の無形固定資産(開発費を資産か費用計上の選択)

- ② 現行基準の規定が維持される項目
 - 1. リース
 - 2. コーラブル債の分類
- ③ 非公開企業のための GAAP と公開草案の間の主な違い
 - 1. 測定の簡素化の内容の変更。例えば、先にあげた金融商品（原価あるいは償却原価での評価に加え、公正価値評価も認可へ）や従業員将来給付（限定されていた簡素化をすべての確定給付制度に認可）
 - 2. 選択権が維持される項目の増加。例えば、一部の別途報告項目の維持
 - 3. 金融商品、所得税、関係会社取引に関連する EIC アブストラクトを、非公開企業版 GAAP に含むことを決定
 - 4. 利用者のニーズを踏まえて、経営者報酬と政府滞納送金額の情報公開要件の削除

5. 今後の検討課題

AcSB は、非公開企業版会計基準の設定に向けた一連の流れに関して、次のようにカナダ独自の動きを評価している。

- ① カナダ経済の中核を担う非公開企業が財務報告において優先する事項についての理解を深めることができた。
- ② 非公開企業の特異な状況を重視した会計基準の設定となった。
- ③ 適切に専門的なアドバイスをする諮問委員会の活躍は、高い品質を保ち、理解しやすく、強制力のある会計基準の提供に大いに貢献している。

また、AcSB は、引き続き検討すべき課題として、次の点をあげている。

- ① 公開企業の財務担当役員（CFO）と比較した場合、非公開企業の CFO の専

門能力の低下やそれに伴う役割の減少が顕著に見られ、最終的に会計士が二極化することを懸念している。将来的な会計教育のあり方も模索している。

- ② 公開企業と非公開企業間の財務報告の一貫性を保つことは、資金調達、比較可能性、将来的に IFRS への準拠、の観点から望ましいが、以下のような内容から一貫性をどの程度維持すべきかが課題である、
 - (ア) 簡素化との両立
 - (イ) コスト面から上場への足かせ
 - (ウ) 業務内容に適切に対応するか
- ③ 異なる情報公開要件により比較可能性が損なわれるため、公開される情報の適正水準（例えばキャッシュ・フロー情報）の設定や維持をどのように行なうか。

V. 第2年度の課題

本研究グループでは、第1年度は、主として、IASB の「中小企業版 IFRS」の特質を解明するとともに、EU、英国、カナダなどの中小企業の会計制度について検討してきた。第2年度（最終年度）の課題は、第1年度の検討結果を踏まえ、その分析対象国の範囲を拡大することにある。

【参考文献】

- (1) Alexander, D./Nobes, C., *A European Introduction to Financial Accounting*, 1994. (D.アレキサンダー・C.ノウブス著、小津稚加子・山口桂子訳、『欧州財務会計』、白桃書房、1998年)
- (2) AcSB, “Generally Accepted Accounting Principles for Private Enterprises,” April 2009.
- (3) AcSB, *CICA Standards and Guidance Collection, Accounting Part II – Accounting*, 2010.
- (4) ASB, Consultation Paper, *Policy Proposal* :

- The Future of UK GAAP*, Accounting Standards Board, August 2009.
- (5) European Commission, *Summary Report of the Responses received to the Commission's Consultation on the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities*, May 2010.
- (6) Europäische Kommission, *Generaldirektion Binnenmarkt und Dienstleistungen, Konsultation zum International Financial Reporting Standard für kleine und mittlere Unternehmen*, 2009.
- (7) Europäische Kommission, *International Accounting Standards and Interpretations endorsement process in the EU*, 2010.
- (8) Europäische Kommission, *Schwellenwerte zur Definition der KMU*, 2010.
- (9) European Financial Reporting Advisory Group, *Advice on Compatibility of the IFRS for SMEs and the EU Accounting Directives*, 2010.
- (10) IASB, Exposure Draft, *IFRS for Small and Medium-sized Entities*, International Accounting Standards Board, February 2007.
- (11) IASB, *IFRS for SMEs*, International Accounting Standards Board, July 2009.
- (12) 小津稚加子「SME 版 IFRS の開発過程—公開草案 (ED) 構造化はどのようになされたのか—」『経済学研究』, 第 75 巻第 5・6 合併号 (2009 年 3 月), 65-77 頁。
- (13) 河崎照行「中小会社会計基準の国際的動向」『企業会計』, 第 56 巻第 7 号 (2004 年 7 月), 117-124 頁。
- (14) 平賀正剛「『中小企業のための IFRS』に関する一考察」『国際会計研究会年報』, 2009 年度, 2010 年。