

⇒ 論 説 ⇐

IFRSの国際的な受容可能性

—— E49「法人税等」に対するコメント・レターを素材に ——

中 島 稔 哲

1. はじめに

国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board : IASB)¹ が標榜する会計基準の国際的収斂には2つの側面があると思われる。第1点目は、国際的収斂という側面である。これは、IASBとアメリカ財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board : FASB) の「ノーワーク合意」²やIASBとわが国の企業会計基準委員会 (Accounting Standards Board of Japan : ASBJ) との共同プロジェクト³にみられるような、国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards : IFRS)⁴との差異の解消・縮小の動向である。第2点目は、収斂の対象であるIFRSの側面である。これは、IASBによるIFRSの開発・評価が『財務諸表の作成表示に関する枠組み』(IASB [1989b])。以下、「フレームワーク」と略称する。)に基づいて進められている点である。

上記第1点目に関係して、須田・百合岡 [2002] および須田 [2004] では、会計制度・会計基準の国際的な比較・類型化によりIFRSへの国際的な収斂の程度や障害が明らかにされている⁵。このような分析にあたっては、IFRSを基準として比較・類型化が行われる。また、第2点目に関係して、IFRSが「フレームワーク」に基づいて開発され、かつそこでの会計処理方法が原則として統一化されていることから、IFRS自体の国際的な受容可能性も収斂に大きく影響するものと考えられる。

そこで、本稿では、IFRSの国際的な受容可能性とこれに影響を及ぼす要因の分析を目的とする。ここでは、「フレームワーク」に基づいて開発され、統一化された会計処理方法を提案した公開草案に対して寄せられたコメント・レターを素材に分析を行っている。以下では、まず、「フレームワーク」の意義、位置づけと特徴を確認する。次いで、素材として取り上げた再公開草案第49号 (E49)『法人税等』(IASB [1994a]) の公表経緯とE49における税効果会計の枠組

¹ IASBの前身は国際会計基準委員会 (International Accounting Standards Committee : IASC) である。

² FASB WEB Site (<http://www.fasb.org/news/memorandum.pdf>) 参照。

³ 財務会計基準機構 (http://www.asb.or.jp/j_asbj/pressrelease/pressrelease_20050311.pdf) を参照。

⁴ ここでは、IASCの開発した国際会計基準 (International Accounting Standards : IAS) を含んだ総称とする。

⁵ 会計基準の開発の立脚点となるいわゆる概念フレームワークの存否ならびに財務諸表の構成要素の定義と構成要素間の相互関係の比較・類型化を行う方法も考えられる。

みが「フレームワーク」から導出されている点を確認する。そして、E49に対して寄せられたコメント・レターを整理・分類し、その国際的な受容可能性とこれに影響を及ぼす要因の検討を行っている。

2. 「フレームワーク」の意義と資産負債アプローチ

(1) 「フレームワーク」の意義

IASCは、財務諸表の比較可能性を高めるために、1989年1月に公開草案第32号 (E32) 『財務諸表の比較可能性』(IASC [1989a]) を公表した⁶。E32では、類似する取引および事象に関する会計処理方法の統一化を図るために、①1つの会計処理方法を選択し他の代替的処理方法を除去する、②2つ以上の会計処理方法を維持する場合には「優先的処理 (the preferred treatment)」と「認められた代替的処理 (the allowed alternative treatments)」とに区別することが提案されていた。これを決定する規準として、①現在の世界的な実務ならびに各国の会計基準、法律および一般に認められた会計原則の趨勢、②IASCの『財務諸表の作成表示に関する枠組み (案)』への準拠、③規制監督者および証券監督者国際機構のような代表団体の見解、④同一のIASの中での首尾一貫性および他のIASとの首尾一貫性、という4つが示されている (IASC [1989a], pars.18-22)。

同年7月には、上で会計処理方法の決定規準の1つとして挙げられていた『財務諸表の作成表示に関する枠組み』(IASC [1989b]) が公表された。これは、①IASC理事会が将来のIASの開発と既存のIASの評価を行う際に資すること、②IASによって認められている代替的な会計処理の数を削減することによって、IASC理事会が、財務諸表の表示に関係する規制、会計基準および手続きの調和化を促進する際に資することなどが目的とされている (IASC [1989b], par.1)。

(2) 資産負債アプローチ

会計基準の開発・評価の関係においては、「フレームワーク」における財務諸表の構成要素の定義とその相互関係が1つの鍵となる。すなわち、「フレームワーク」の立脚点として資産負債アプローチ (資産負債中心観) と収益費用アプローチ (収益費用観) のいずれが採用されているかという点である。

「フレームワーク」は、資産は「過去の事象の結果として特定の企業が支配し、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」(par.49(a))、負債は「過去の事象から発生した特定の企業の現在の義務であり、これを履行するためには経済的便益を有する資源が

⁶ なお、E32に対する理事会の決議事項は『趣旨書：財務諸表の比較可能性』(IASC [1990]) として1990年に公表されている。

当該企業から流出すると予想されるもの」(par.49(b))、持分は「特定の企業のすべての負債を控除した残余の資産に対する請求権」(par.49(c))と定義している。そして、これらを受けて、収益を「当該会計期間中の資産の流入もしくは増加または負債の減少の形をとる経済的便益の増加であり、持分参加者からの拠出に関連するもの以外の持分の増加をもたらすもの」(par.70(a))、費用を「当該会計期間中の資産の流出もしくは減価または負債の発生形をとる経済的便益の減少であり、持分参加者への分配に関連するもの以外の持分の減少をもたらすもの」(par.70(b))と定義している。

収益および費用が資産および負債の定義を受けて定義されているように、「フレームワーク」は、財務諸表の構成要素うち資産および負債を上位概念として位置づけており、資産負債アプローチが採用されていると理解される⁷。

そして、E32で取り上げられた12のIASの改訂においては、世界の実務など「フレームワーク」以外の要因も考慮されているが、「フレームワーク」も比較的良く考慮されたとみることができる(平松 [1996], 274-275頁)。

3. 「フレームワーク」とE49の関連性

(1) IAS12の改訂の経緯と経過

1979年に公表されたIAS第12号 (IAS12)『法人税等の会計』(IASC [1979])では、法人税等の会計処理として税効果会計を要求し、その方法として、繰延法 (Deferred Method) と負債法 (Liability Method) の選択適用を認めていた (IASC [1979, par.42])。また、税効果会計は、通常、すべての期間差異 (Timing Differences) について適用しなければならないが、将来の相当な期間 (少なくとも3年間) にわたり、特定の期間差異が取り崩されないものと判断される合理的な根拠がある場合には、当該期間差異に係る税効果を除外することができる (IASC [1979], par.43) としていた。すなわち、適用範囲については、全面適用を原則とし、条件付きで部分適用を容認するものであった。

1989年に、IAS12の改訂案として公開草案第33号 (E33)『法人税等の会計(案)』(IASC [1989c])が公表された。E33は、負債法により計算された繰延税金が『財務諸表の作成表示に関する枠組み(案)』で示されている資産および負債の概念に整合することから、負債法の強制を提案した (IASC [1989c], par.14)。また、全面適用を優先的処理とし、部分適用を認められた代替的処理と位置づけた (IASC [1989c], pars.40-41)。

IASCは、多くの国で法人税等の会計処理に関して重要な展開が起こっていることから、これらの国々での議論が終了するのを待ってE33に基づくIASの改訂を完了させることが望ましい

⁷ もちろん、「フレームワーク」において「資産負債アプローチ」と明記されているわけではない。ここでは、「資産負債アプローチ」とは、財務諸表の構成要素のうち資産および負債を上位概念として位置づけるものであり、「収益費用アプローチ」とは、収益および費用を上位概念として位置づけるものとする。

などの理由から (IASC [1993, p.23]), 1992年になってはじめてE33に対するコメントの検討を開始し, そして, 1994年に再公開草案として第49号 (E49)『法人税等』(IASC [1994a])と『背景説明書 (Background Paper: BP)』(IASC [1994b])を公表した。

(2) E49の枠組み

E49は, E33同様に, 繰延法により計算した繰延税金は「フレームワーク」における資産および負債の定義に合致しないとしてこれを除外し, 負債法への統一を提案した (IASC [1994b], par.11)。負債法には, 期間差異に予測税率を適用する損益計算書負債法と一時差異 (Temporary Differences) に予測税率を適用する貸借対照表負債法が成立しうが (IASC [1994b], par.13), IASCは, 貸借対照表負債法によるとすべての繰延税金資産および繰延税金負債が認識されるという点から, 損益計算書負債法よりも貸借対照表負債法が望ましいと結論付けた (IASC [1994b, par.17])。さらに, 一時差異は個々の資産および負債を対象にして把握されることから, 個々に把握された一時差異についてそれぞれ繰延税金資産または繰延税金負債を認識することが結論として導かれた。すなわち, 全面適用が採用されるとともに, 部分適用を認められた代替的处理とすることが除外された⁸。

このようなE49の貸借対照表法 (一時差異), 負債法, 全面適用という統一化された枠組みは, アメリカ財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board: FASB) が1992年に公表した財務会計基準書第109号 (SFAS109)『法人税等の会計』(FASB [1992])のそれと同様である。IASCは, 貸借対照表負債法はFASBによって理論展開され, SFAS109で採用されている方法であり, ノルウェーもまた貸借対照表負債法を採用していることを明言しており (IASC [1994b], par.17), したがって, E49の枠組みは「世界の実務」などの要因よりもむしろ「フレームワーク」との整合性を重視したものとなっていると言える。

4. コメント・レターの分析

(1) コメント・レターの概要

E49に対するコメント期間は1995年5月31日までであり, コメント・レターが冊子として公表されたのは1996年6月である (IASC [1996c])。

⁸ ある特定の一時差異については税効果を認識しないという例外が設けられているが, ここでは, 部分適用との対比で全面適用が採用されたと結論付けている。なお, 部分適用が認められない理由としては, これが一時差異アプローチよりも期間差異アプローチに適合するという点がある。期間差異については, 解消する期間差異が新たに発生する期間差異によって継続的に取って代わられ, 解消しない可能性がある, と主張される。しかしながら, 一時差異は決して解消することはないという議論は, 歴史的な原価基準に基づき作成される貸借対照表に含蓄されている主張, すなわち資産は少なくともその計上額で回収されるであろうという主張に矛盾することになる (IASC [1995a], p.12)。この他の理由としては, 部分適用の仮定には多大な推測が介入する点, 財務諸表の国際比較の観点からの適用の統一化を図る点および部分適用の実務上の困難さという点が挙げられている (IASC [1994b], par.64)。

【図表1】 属性の国別分類

属性 国等	IASC メンバー	IASC 理事会	その他の会計 団体	財務アナリス ト団体	基準設定機 関	証券委員 会	会計事務 所	産業団 体	個別企 業	学 会	法律専 門家	
オーストラリア					1	1		1	2			5
ベルギー	1								1			2
カナダ	2								1			3
デンマーク	1				1		1		1			4
フランス	1				1	1		1	1			5
ドイツ	1							1	1			3
アイルランド	1											1
イスラエル							1					1
イタリア					1	1						2
日本	1			1								2
メキシコ	1											1
オランダ					1			1	2			4
ニュージーランド	1						1					2
ノルウェー					1							1
南アフリカ	1								2			3
スペイン									1			1
スウェーデン	1											1
スイス	1	1							5	1		8
タイ					1							1
イギリス	1						2	1	4		1	9
アメリカ	2		1	1	1	1			2	1		9
ジンバブエ	1											1
ヨーロッパ			1		1							2
国際的組織							4	1				5
	17	1	2	2	9	4	9	6	23	2	1	76

【図表1】のとおり、IASCメンバーはじめ11のグループから総数76通のコメント・レターが寄せられた。個別企業から最多の23通、IASCメンバーからは17通、基準設定機関と会計事務所からそれぞれ9通等々のコメント・レターが寄せられた。22の国、ヨーロッパ、国際的組織に

分類した場合、アメリカとイギリスからそれぞれ9通、スイスから8通等々となる⁹。

(2) コメントの分類

① レター別分類

E49における貸借対照表法、負債法、全面適用という枠組みに対するコメントを分類したものが【図表2】である。属性は、コメント・レターの冊子において分類されているものであり、「IASCメンバー」：(1)、「IASC理事会」：(2)、「その他の会計団体」：(3)、「財務アナリスト団体」：(4)、「基準設定機関」：(5)、「証券委員会」：(6)、「会計事務所」：(7)、「産業代表団体」：(8)、「商工業(個別企業)」：(9)、「学会」：(10)、「法律専門家」：(11)としている。

差異の識別に関して、コメントの内容は、「E49の提案である貸借対照表法(一時差異)の支持¹⁰」：(1)、「貸借対照表法の緩和(例外を設けること)の提案」：(2)、「損益計算書法(期間差異)の容認」：(3)、「損益計算書法の選好」：(4)と分類される。

方法に関しては、「E49の提案である負債法の支持」：(0)、「繰延法の支持」：(1)と分類した。

適用範囲に関しては、「E49の提案である全面適用の支持」：(0)、「部分適用の容認」：(1)、「部分適用の選好」：(2)と分類される。

分類の結果、差異の識別に関しては、E49の提案である貸借対照表法の支持が58通、貸借対照表法の緩和を提案したのは5通、損益計算書法の容認を提案したのは1通、損益計算書法の選好を表明したのは12通となっている。方法に関しては、すべてのコメント・レターがE49の提案である負債法を支持していた。適用範囲に関しては、E49の提案である全面適用の支持が52通、部分適用の容認を提案したのは7通、部分適用の選好を表明したのは17通となっている¹¹。

【図表2】 コメントの分類

	属 性	差 異 の 識 別	方 法	適 用 範 囲
ベルギー監査人協会	1	0	0	0
カナダ勅許会計士協会	1	0	0	0
カナダ公認一般会計士協会	1	0	0	1
デンマーク認可会計士協会	1	0	0	2
フランス専門会計士協会	1	0	0	0

⁹ ただし、【図表2】において「インターナショナル」と付記している国際的な会計事務所と国際財務幹部協会連盟については「国際的組織」と、ヨーロッパ会計士連盟とヨーロッパ委員会は「ヨーロッパ」として区分した。

¹⁰ 特段の言及がないものは支持として扱っている。方法および適用範囲についても同様である。

¹¹ なお、割引計算に関係するが、全面適用が採用される場合には部分適用の代替として割引計算の適用の容認を提案したのが4通あった。これは、部分適用から全面適用への変更に伴う繰延税金負債の増加に対する懸念から提案されたものである。

ドイツ公認会計士協会	1	0	0	0
アイルランド勅許会計士協会	1	0	0	0
日本公認会計士協会	1	0	0	0
メキシコ公認会計士協会	1	1	0	0
ニュージーランド会計士協会	1	0	0	0
南アフリカ勅許会計士協会	1	3	0	2
スウェーデン認可会計士協会	1	0	0	0
スイス認可会計士協会	1	0	0	0
イギリス会計諸団体諮問委員会	1	3	0	0
アメリカ公認会計士協会	1	0	0	0
アメリカ管理会計人協会	1	0	0	0
ジンバブエ勅許会計士協会	1	0	0	1
スイス工業持株会社連合会	2	0	0	1
ヨーロッパ会計士連盟	3	0	0	0
ニュージャージー公認会計士協会	3	0	0	0
アメリカ投資管理調査協会	4	0	0	0
日本証券アナリスト協会	4	0	0	0
オーストラリア会計研究財団	5	0	0	0
デンマーク認可会計士協会	5	3	0	0
ヨーロッパ委員会	5	0	0	0
フランス国家会計審議会	5	0	0	0
イタリア職業会計士協会	5	0	0	1
オランダ年次報告書協議会	5	0	0	0
ノルウェー会計基準審議会	5	0	0	0
タイ勅許会計士・会計監査人協会	5	0	0	0
アメリカ財務会計基準審議会	5	0	0	0
オーストラリア証券委員会	6	0	0	0
フランス証券取引委員会	6	3	0	0
イタリア会社及び証券取引に関する国家委員会	6	3	0	0
アメリカ証券取引委員会	6	0	0	0
Arthur Andersen (インターナショナル)	7	0	0	0
Deloitte Touche Tohmatsu (インターナショナル)	7	2	0	0
Arnst & Young (インターナショナル)	7	0	0	0
Price Waterhouse (インターナショナル)	7	0	0	0
KPMG (デンマーク)	7	0	0	1
BDD Bavly Millner & Co (イスラエル)	7	0	0	0
Deloitte Touche Tohmatsu (ニュージーランド)	7	0	0	0

Coopers & Lybrand (イギリス)	7	0	0	2
KPMG (イギリス)	7	3	0	2
Group of 100 (オーストラリア)	8	0	0	0
Association Française des Entreprises Privées (フランス) ¹²	8	0	0	2
AWV Arbeitsgemeinschaft für Wirtschaftliche Verwaltung (ドイツ) ¹³	8	0	0	2
Verbond van Verzekeraars (オランダ) ¹⁴	8	0	0	0
Association of British Insurers (イギリス)	8	3	0	2
国際財務幹部協会連盟 (インターナショナル)	8	3	0	1
Broken Hill Proprietary Company (オーストラリア)	9	0	0	0
Coles Myer (オーストラリア)	9	0	0	0
Solvay (ベルギー)	9	0	0	0
Alcan Aluminium Limited (カナダ)	9	0	0	0
Carlsberg (デンマーク)	9	0	0	2
Lagarge Coppée (フランス)	9	1	0	2
Daimler Benz (ドイツ)	9	0	0	0
Philips (オランダ)	9	0	0	0
Royal Dutch Shell Group of Company (オランダ)	9	0	0	0
CG Smith (南アフリカ)	9	0	0	1
South Africa Breweries (南アフリカ)	9	3	0	2
Telefónica (スペイン)	9	3	0	2
Ascom (スイス)	9	0	0	2
Keramik Holding AC Laufen (スイス)	9	1	0	2
Nestlé (スイス)	9	1	0	2
Oerlikon-Bührle (スイス)	9	1	0	0
Sandoz International (スイス)	9	0	0	0
Allied Domecq (イギリス)	9	0	0	2
BAT Industries (イギリス)	9	3	0	0
British Petroleum (イギリス)	9	3	0	2
Unilever (イギリス)	9	0	0	0
Merck & Co (アメリカ)	9	0	0	0
Texaco Inc (アメリカ)	9	0	0	0
アメリカ会計学会	10	0	0	0
René Cotting (スイス)	10	0	0	2
法律協会 (イングランド・ウェールズ)	11	0	0	0

¹² 以下, AFEPと略称する。¹³ 以下, AWVと略称する。¹⁴ 以下, VVと略称する。

② 属性別分類

【図表2】を属性別にまとめたものが【図表3】である。差異の識別に関しては、IASCメンバー、基準設定機関、証券委員会、会計事務所、産業代表団体および個別企業の一部から、E49の提案とは異なる損益計算書法に対する選好が表明された。また、適用範囲に関しても、IASCメンバー、会計事務所、産業代表団体、個別企業および学会の一部から、E49の提案とは異なる部分適用に対する選好が表明された。このように、属性間ではなく同一属性内での選好の相違がみられる。

【図表3】 属性別分類

	差異の識別				方法		適用範囲		
	0	1	2	3	0	1	0	1	2
1. IASCメンバー	14	1		2	17		13	2	2
2. IASC理事会	1				1			1	
3. その他会計団体	2				2		2		
4. アナリスト団体	2				2		2		
5. 基準設定機関	8			1	9		8	1	
6. 証券委員会	2			2	4		4		
7. 会計事務所	7		1	1	9		6	1	2
8. 産業代表団体	4			2	6		2	1	3
9. 個別企業	15	4		4	23		13	1	9
10. 学 会	2				2		1		1
11. 法律専門家	1				1		1		
	58	5	1	12	76	0	52	7	17

③ 国別分類

【図表2】を国別にまとめたものが【図表4】である。差異の識別に関しては、デンマーク、フランス、国際的組織、イタリアおよび南アフリカ、スペインおよびイギリスにおいて、E49の提案とは異なる損益計算書法に対する選好が表明されている。また、適用範囲に関しても、デンマーク、フランス、ドイツ、南アフリカ、スペイン、スイスおよびイギリスにおいてE49の提案とは異なる部分適用に対する選好が表明されている。このように、国別に分類した場合にも同一国内での選好の相違がみられ、特にイギリスにおいて顕著である。

【図表4】 コメントの国別分類

	差異の識別				方 法		適用範囲		
	0	1	2	3	0	1	0	1	2
1. オーストラリア	5				5		5		
2. ベルギー	2				2		2		
3. カナダ	3				3		2	1	
4. デンマーク	3			1	4		1	1	2
5. フランス	3	1		1	5		3		2
6. ドイツ	3				3		2		1
7. アイルランド	1				1		1		
8. イスラエル	1				1		1		
9. イタリア	1			1	2		1	1	
10. 日本	2				2		2		
11. メキシコ		1			1		1		
12. オランダ	4				4		4		
13. ニュージーランド	2				2		2		
14. ノルウェー	1				1		1		
15. 南アフリカ	1			2	3			1	2
16. スペイン				1	1				1
17. スウェーデン	1				1		1		
18. スイス	5	3			8		3	1	4
19. タイ	1				1		1		
20. イギリス ¹⁵	4			5	9		4		5
21. アメリカ	9				9		9		
22. ジンバブエ	1				1			1	
23. ヨーロッパ	2				2		2		
24. 国際的組織	3		1	1	5		4	1	
	58	5	1	12	76	0	52	7	17

(4) クラスタ分析

【図表2】に基づいてクラスタ分析を実施し、テンドグラムをまとめたものが【図表5】である¹⁶。この結果、貸借対照表負債法を支持するクラスタと損益計算書負債法を選好するクラスタに類型化される。そして、いずれのクラスタにおいても①全面適用を支持するグルー

¹⁵ イングランドとウェールズを含む。

¹⁶ クラスタ分析にあたっては、「SSAP 14.0J for Windows」を使用した。クラスタ化の方法としては「Ward法」を、測定方法については「平方ユークリッド距離」を採用した。

プと②部分適用の容認・選好するグループに細分される。

コメント・レター 76通中、貸借対照表負債法の全面適用というE49の枠組みを支持したのは46通と約60%である。しかしながら、貸借対照表負債法を支持しているが、部分適用の選好・容認を表明したものが17通ある。これは、主として、「フレームワーク」における負債の定義との関連性から選好が表明され、国際的な調和化の観点からE33と同様に部分適用を「認められた代替的処理」とすることを提案している。さらに、損益計算書負債法を選好した13通のうち、7通が全面適用を支持し、6通が部分適用を選好している。

このうち、E49の提案とは最も相反する「損益計算書負債法・部分適用」を選好した6通のコメント・レターのポイントは、次のとおりである。

まず、損益計算書法を選好する理由として、(a)E49は多くの除外項目を設けており、この点で「フレームワーク」と貸借対照表法の関連性は喪失しており、損益計算書法から貸借対照表法へ変更するメリットが見出せない（南アフリカ勅許会計士協会）、(b)E49がSFAS109に追随したのとなっており、貸借対照表法から得られる結果がレリバントであるかどうか探求することなく、方法論に埋もれている（KPMG（イギリス））、(c)貸借対照表法は、「フレームワーク」から唯一導出される方法ではない（KPMG（イギリス））、(d)資産（負債）は少なくともその計上額で回収（決済）されるであろうという前提に基づいて計上した繰延税金には、「フレームワーク」における資産・負債の定義に合致しない部分が含まれることになる（KPMG（イギリス）・South African Breweries・Telefónica・British Petroleum）、(e)すべての投資の再評価について繰延税金を計上することを課そうとする意図に反対である（Association of British Insurers）、ということが表明されている。

また、部分適用を選好する理由として、(a)繰延税金負債が増加傾向にある場合や、固定資産の再評価に係る繰延税金負債は、「フレームワーク」の負債の定義をみたまない（南アフリカ勅許会計士協会）、(b)部分適用の除外に対して広範な支持があるということが明白ではない（KPMG（イギリス））、(c)支払いが合理的に確実であるという期待がある場合にのみ繰延税金負債は計上されるべきである（Association of British Insurers）、(d)部分適用は簿外の繰延税金の注記を行うことと合わさって最善の解決策となる（Association of British Insurers・Telefónica・British Petroleum）、(e)繰延税金負債は経営者の支払い可能性の判断により計上されるべきである（South African Breweries）、ということが表明されている。

【図表5】 クラスタ分析の結果

クラスター	コメント・レター提出元
貸 借 対 照 表 法 ・ 負 債 法	○IASCメンバー ベルギー監査人協会, カナダ勅許会計士協会, フランス専門会計士協会 ドイツ公認会計士協会, アイルランド勅許会計士協会, 日本公認会計士協会 メキシコ公認会計士協会, ニュージーランド会計士協会 スウェーデン認可会計士協会, スイス認可会計士協会, アメリカ公認会計士協会, アメリカ管理会計人協会
	○その他の会計団体 ヨーロッパ会計士連盟, ニュージャージー公認会計士協会
	○財務アナリスト団体 アメリカ投資管理調査協会, 日本証券アナリスト協会
	○基準設定機関 オーストラリア会計研究財団, ヨーロッパ委員会, フランス国家会計審議会 オランダ年次報告書協議会, ノルウェー会計基準審議会 タイ勅許会計士・会計監査人協会, アメリカ財務会計基準審議会
	○証券委員会 オーストラリア証券委員会, アメリカ証券取引委員会
	○会計事務所 Arthur Andersen (インターナショナル), Arnst & Young (インターナショナル) Price Waterhouse (インターナショナル), BDD Bavly Millner & Co (イスラエル) Deloitte Touche Tohmatsu (ニュージーランド)
	○産業団体 Group of 100 (オーストラリア), VV (オランダ)
	○個別企業 Broken Hill Proprietary Company (オーストラリア), Coles Myer (オーストラリア), Solvay (ベルギー), Alcan Aluminium Limited (カナダ), Daimler Benz (ドイツ), Philips (オランダ) Royal Dutch Shell Group of Company (オランダ), Oerlikon-Bührle (スイス) Sandoz International (スイス), Unilever (イギリス), Merck & Co (アメリカ) Texaco Inc (アメリカ)
	○学会 アメリカ会計学会
	○法律専門家 法律協会 (イングランド・ウェールズ)
部分適用の 容認・ 選択	○IASCメンバー カナダ公認一般会計士協会, デンマーク認可会計士協会, ジンバブエ勅許会計士協会 ○IASC理事会 スイス工業持株会社連合会 ○基準設定機関 イタリア職業会計士協会 ○会計事務所 KPMG (デンマーク), Coopers & Lybrand (イギリス)

	部分適用の容認・選好	○産業団体 AFEP (フランス), AWV (ドイツ) (8)
		○個別企業 Carlsberg (デンマーク), Lagarge Coppée (フランス), CG Smith (南アフリカ) Ascom (スイス), Keramik Holding AC Laufen (スイス), Nestlé (スイス) Allied Domecq (イギリス)
		○学会 René Cotting (スイス)
損益計算書法・負債法	全面適用	○IASCメンバー イギリス会計諸団体諮問委員会
		○基準設定機関 デンマーク認可会計士協会
		○証券委員会 フランス証券取引委員会, イタリア会社及び証券取引に関する国家委員会
		○会計事務所 Deloitte Touche Tohmatsu (インターナショナル)
		○産業団体 国際財務幹部協会連盟 (インターナショナル)
		○個別企業 BAT Industries (イギリス)
	部分適用	○IASCメンバー 南アフリカ勅許会計士協会
		○会計事務所 KPMG (イギリス)
		○産業団体 Association of British Insurers (イギリス)
		○個別企業 South Africa Breweries (南アフリカ), Telefónica (スペイン) British Petroleum (イギリス)

これらの批判は、資産（負債）は少なくともその計上額で回収（決済）されるであろうということ为前提に、一時差異に対して画一的、機械的に繰延税金の計上を行うことに集約で、そして、IFRSの開発とその受容可能性に及ぼす要因が、「フレームワーク」からIFRSが開発される論理において設けられた明示的あるいは黙示的な前提にあることを示唆する。

5. おわりに

IASBの掲げるIFRSへの国際的収斂には、IFRSと各国の会計制度・会計基準の調整という側面とともに、IFRSを「フレームワーク」に基づいて代替的処理を認めない統一化された基準と

して開発を行っていることから、個々のIFRSの受容可能性という側面も重要となる。そこで、本稿では、「フレームワーク」に基づいて代替的处理を認めない統一化された基準を提案したE49に対して寄せられたコメント・レターを素材に、IFRSの国際的な受容可能性とこれに影響を及ぼす要因の検討を行った。

その結果、E49の提案（「貸借対照表法・負債法・全面適用」）に対して、コメント提出者の属性間、あるいは提出者の所属国間で生じているのではなく、属性内、所属国内での選好が対立していることが明らかとされた。また、クラスター分析の結果、全体の約60%を占めるE49の提案を支持するグループのほかに、「貸借対照表法・負債法・部分適用」、「損益計算書法・負債法・全面適用」、「損益計算書法・負債法・部分適用」という枠組みを選好するグループが存在することが示された。そして、E49とは相反する「損益計算書法・負債法・部分適用」という枠組みを選好したグループのコメントを検討した結果、E49に対する批判は資産（負債）は少なくともその計上額で回収（決済）されるであろうということを前提として、一時差異に対して画一的、機械的に繰延税金の計上を行うことに集約でき、このことは、「フレームワーク」からIFRSが開発される論理において設けられた明示的あるいは黙示的な前提がIFRSの受容可能性を左右する1つの要因であることを示唆する。

《参考文献》

- Financial Accounting Standards Board [1992], *Statements of Financial Accounting Standard No.109, Accounting for Income Taxes.*
- International Accounting Standards Committee [1979], *International Accounting Standard No.12, Accounting for Taxes on Income.*
- International Accounting Standards Committee [1989a], *Exposure Draft No.32, Comparability of Financial Statements.*
- International Accounting Standards Committee [1989b], *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements.*
- International Accounting Standards Committee [1989c], *Proposed International Accounting Standard, Exposure Draft No.33, Accounting for Taxes on Income.*
- International Accounting Standards Committee [1990], *Statement of Intent : Comparability of Financial Statements.*
- International Accounting Standards Committee [1993], *IASC INSIGHT.*
- International Accounting Standards Committee [1994a], *Proposed International Accounting Standard, Exposure Draft No.49, Income Taxes.*
- International Accounting Standards Committee [1994b], *Background Paper : Income Taxes.*
- International Accounting Standards Committee [1994c], *IASC INSIGHT.*
- International Accounting Standards Committee [1995a], *IASC INSIGHT.*
- International Accounting Standards Committee [1995b], *IASC INSIGHT.*
- International Accounting Standards Committee [1995c], *IASC Update.*

- International Accounting Standards Committee [1995d], *IASC INSIGHT*.
- International Accounting Standards Committee [1996a], *IASC INSIGHT*.
- International Accounting Standards Committee [1996b], *IASC Update*.
- International Accounting Standards Committee [1996c], *Comment Letters on Exposure Draft E49, Income Taxes*.
- International Accounting Standards Committee [1996d], *IASC INSIGHT*.
- International Accounting Standards Committee [1996e], *International Accounting Standard No.12 (revised 1996)*, *Income Taxes*.
- Nobes, Christopher [1998], "Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting," *ABACUS*, Vol. 34, No. 2, pp. 162-187.
- Roberts, Alan [1995], "The Very Idea of Classification in International Accounting," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, Nos. 7-8, pp. 639-664.
- 齋藤静樹編著 [2005]『詳解 討議資料 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社。
- 須田一幸・百合岡靖裕稿 [2002]「クラスター分析による会計基準の国際的類型化」『関西大学商学論集』第47巻第4・5号, 35-65頁。
- 須田一幸稿 [2003]「会計基準の国際的類型」『国際会計研究学会年報－2003年度－』21-38頁。
- 武田安弘編著 [2001]『財務報告制度の国際比較と分析』税務経理協会。
- 中島稔哲稿 [1997]「国際会計基準第12号「法人税等の会計」の改訂をめぐる動向」『関西学院商学研究』第42号, 27-54頁。
- 平松一夫著 [1994]『国際会計の新動向』中央経済社。
- 平松一夫・徳賀芳弘編著 [2005]『会計基準の国際的統一』中央経済社。
- 弥永真生・足田浩著 [1997]『税効果会計』中央経済社。

(本稿は、平成17年度科学研究費補助金若手研究(B)課題番号16730233による研究成果の一部である。)