

カナダの IFRS 戦略と新 GAAP システム

山本紀生*

Canadian IFRS Strategy and New GAAP Systems

Norio Yamamoto *

Abstract

This article examines the IFRS strategy by the AcSB, the Canadian setter of GAAP. This strategy changes the GAAP system. Firstly, I investigate how the old GAAP had been developed in Canada, and how U.S.GAAP has influenced Canadian GAAP. Secondly, I research the three standards that were formed into the GAAP system before the adoption of IFRS. The first one instituted a differential reporting system. The second one introduced the application guide of the GAAP. The third one clarified the meaning of the terms "present fairly in accordance with GAAP". Thirdly, I explicate the strategy plan (2006-2011) that proposed the categorized GAAP system for publicly accountable enterprises (PAE), private enterprises, not-for-profit organizations and pension plans. The AcSB followed a "One size does not necessary fit all" philosophy. For example, PAE are required to adopt IFRS. Last, I analyzed the proper characteristics of the Canadian strategy and the new GAAP systems.

キーワード

AcSB、会計戦略、IFRS、カテゴリ別 GAAP、公的説明責任企業

はじめに

会計基準は、不変的なルール体系ではなく、社会経済における企業取引等の変化に伴い、絶えず、改善されていく性質を有している。各国の会計基準は、自国の歴史的な経路依存性や企業法制等に応じて、発展している。同時に、経済社会がグローバル化するにつれて、各国基準は国際的な会計基準の発展を無視できなくなっている。各国間の会計基準の相違が財務情報の評価の困難さをもたらし、資本投資の拡大の障害となってきたためである。そのため、国際的な会計基準が市場から要請されるようになった。

このような、経済社会の国際化に伴う会計基準の国際的発展は、自国の制度慣行的な会

*やまもと のりお：大阪国際大学ビジネス学部教授 (2015.9.25受理)

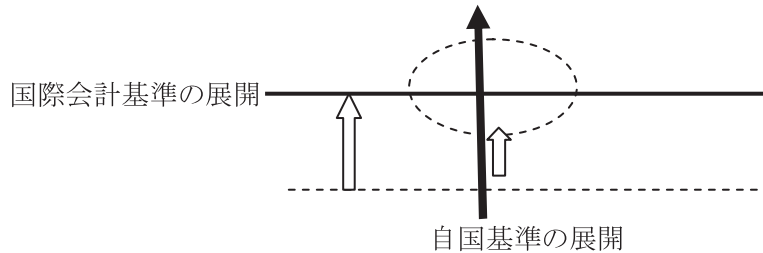


図1 国際会計基準の発展図

計基準の展開を縦軸とし、国際的な会計基準の展開を横軸とする、図1のような交差関係として把握可能である。

カナダにおいて、縦軸としてのカナダ基準の発展は、会計専門家を中心とした、カナダ制度環境下における発展である。横軸としての国際的な会計基準は、2000年以前には、カナダにとって米国会計基準 (U.S.GAAP) であった。カナダは米国に地理的に近接し、相互の経済関係が密接であることから、カナダ基準は U.S.GAAP の強い影響を受けてきた。しかし、2000年以降、国際会計基準をめぐる制度環境は激変する。2001年に IASC (国際会計基準委員会：1973-2000) は IASB (国際会計基準審議会：2001-) に改組され、IASB によって設定された会計基準 IFRS (International Financial Reporting Standards：国際財務報告基準) は高品質なグローバルな基準として受け入れられる制度環境が整ってきた。カナダにおいても、IFRS の受け入れが迫られていたのである。

本論文では、IFRS 選択をめぐる AcSB (カナダ会計基準審議会) の会計戦略と AcSB によって展開された新 GAAP 体系について、論じる。かくして、本論文は、以下の4節で構成されている。第I節では、カナダにおける初期の GAAP の形成と国際的影響について、論じる。第II節において、GAAP 体系の基礎整備として、2000年代初めに向けられた差別報告の導入と、公正表示と GAAP 概念の明確化について、論じる。第III節において、AcSB による IFRS 導入のための戦略プランと、それに伴うカテゴリー (報告主体) 別 GAAP 体系について、説明する。最後に、第IV節において、カナダ新 GAAP 体系の特異性について論じる。

I 旧 GAAP の形成と国際的影響

1 GAAP と CICA ハンドブック

カナダにおいて、初期から、会社法が改正される際に、カナダ勸許会計士協会 (the Canadian Institute of Chartered Accountants：1902-、以下 CICA) のようなカナダの会計専門家が、関連する立法の財務開示に関する勧告を行うという実務に従っていた。例えば、1953年の改正オンタリオ会社法は、CICA 年報 No. 1 (1946) における財務開示に関する規定を、同法に組み入れた。他の州や連邦管轄の会社法も改正時にオンタリオ法に倣ったため、CICA 勧告の財務開示に関する法的影響がカナダ国内に普及した¹⁾。

受け入れられた会計原則の勧告から会計基準への移行は、1968年に CICA 年報が CICA

ハンドブックに編纂されたことに始まる。CICA は監査報告書に CICA 勧告書との乖離を財務諸表に注記すべきとする勧告書を採用した。しかし、CICA は勧告以外の実務を受け入れない訳ではなかった。CICA 勧告書への遵守を促すことであった²⁾。

CICA 勧告書が法的根拠を有することになったのは、1972年に、いくつかのカナダ州の証券管理者が NP(National Policy) No.27を公表したことに始まる。証券管理者は CICA ハンドブック表明書を GAAP (generally accepted accounting principles) とみなし、CICA ハンドブックに反映されている GAAP に準拠して、財務諸表が作成されるべきことを要請した。この要請は、法的効力を有していないものの、CICA への会計基準設定権限の最初の連邦的な委譲を意味していた³⁾。

1975年に、カナダ・ビジネス会社法 CBCA のレギュレーションは、財務諸表が CICA ハンドブックに反映された GAAP に準拠して作成されるべきことを要請した。多くの州も、これに倣い、会社法規定が修正された⁴⁾。

基準設定主体である CICA の権威は、長年にわたって構造変化を蒙ってきた。1973年に、会計委員会から監査が分離され、主題を論理的に整理できるように、ハンドブックにセクションが編入された。1991年には、会計委員会は AcSB (Accounting Standards Board) に名称変更され、メンバーは22名から13名に縮小された。会計基準の設定のプロジェクトは AcSB の管轄ではなく、タスクフォースに割り当てられた。タスクフォースが CICA スタッフの支援を得て、原則表明の当初調査・研究から、草案の作成を経て、ハンドブックの会計基準の作成に至るプロジェクトを見る責任があった。AcSB は、各段階で報告を受け、公開草案と最終基準を公表する役割を負っていた⁵⁾。なお、AcSB を取り巻く統治体制は、現在 (2015年9月) 変貌している⁶⁾。

2 旧 GAAP システム

IFRS 採用前 GAAP システム (以下、旧 GAAP システム) における GAAP の定義は、Section 1000「財務諸表概念」(以下、S1000のように Section を S で略称する)の一部に規定されていた。すなわち、GAAP とは、「財務諸表が通常作成される際の基礎を記述するために用いられる用語」(S1000.59節)と定義されていた⁷⁾。用語 GAAP には、「特別な状況に関連する特別なルール、実務及び手続をカバーするだけでなく、本セクションで記述される基礎概念を含む、一般適用の広範な原則及び規準」(同 .60節)を含むと例示的に説明された。

特に、GAAP の構成要素について、次のように明示している⁸⁾。すなわち、ドキュメントとしてハンドブックに収められている会計勧告書 (Accounting Recommendations) をあげ、会計勧告書に触れていない場合には、その他の原則 (Other Accounting Principles) のうち以下のいずれかを用いるとしている：(a) カナダの相当数の企業が同一の状況においてそれを用いていることを根拠にして一般に認められたその他の会計原則；もしくは、(b) ハンドブックの中の勧告書と整合し、かつ、専門的判断の行使により醸成されてきたその他の会計原則。以下のものが参考とされる：(1) ハンドブックにおいて取り扱われている関連問題；(ii) 同様の状況における実務；(iii) 会計ガイドライン (AcG)；

(iv) CICA 緊急問題対策委員会で検討された問題の要旨 (EIC 要約) ; (v) IASC によって発行された IAS ; (vi) 他国の、財務会計基準を設定する公認の機関により公表された基準 ; (vii) CICA の調査研究書 ; 及び (viii) 教科書や雑誌といったその他の会計文献が挙げられている (同 .60 節)。

一例として、CICA ハンドブック目次 (1997年 9 月現在) をみると、会計 (General Accounting) S1000-1800 ; 特別項目会計 (Specific Items-Accounting) S3000-3860 ; 特別会計 (Specialized Areas-Accounting) S4000-4250 ; 非営利組織 (NPO) S4400-4460 のように 4 分類されている⁹⁾。なお、GAAP を構成する各基準は固定的なものではなく、頻繁に変動する。各基準の内容が修正されるだけでなく、場合によっては新基準に取り換えられ、さらに、企業取引の進化に応じて、必要な新基準が設定されるものであることは、CICA ハンドブックにおいても当然のことである。

3 旧 GAAP の国際的影響

カナダ基準の発展は、自国の経済社会の環境変化に応じるだけでなく、国際的な会計基準の発展からも、重要な影響を受けてきた。

IASC (International Accounting Standard Committee: 1973-2000) によって設定された、初期の IAS (International Accounting Standard) は多くの会計処理方法の選択肢を認めていたので、カナダ基準との相異は少なかった。しかし、IAS が改善され、会計処理方法の選択肢が狭まるにつれて、カナダ基準との間に差異が生じてきた¹⁰⁾。AcSB は IASC の国際的な会計基準の調和化を支援し、IAS に対応する勧告書との差異を縮減するために、IASC と調和化に向けた努力をしていた¹¹⁾。S1501 (国際会計基準 ; 2003年 6 月廃止) において、国際的環境にあるカナダ企業の財務報告は、作成した財務諸表が IAS に準拠しているかどうかを開示するのが望ましいとされた¹²⁾。CICA の報告によると、1981年には 92社、1982年には 105社が株主宛年次報告書に IASC 基準について言及していた¹³⁾。

カナダ会社が海外から資金を調達する場合、その多くは米国市場に向かっていった。しかし、米国市場では、米国 SEC (証券取引委員会) によって、カナダ GAAP で作成された財務諸表は、U.S.GAAP とカナダ GAAP との調整表の作成を要請されている。そのため、カナダ GAAP が U.S.GAAP と調和化したほうが、カナダ企業にとって、現実的であったのである。CICA はカナダの社会的価値を反映するカナダ基準を設定しようとしたにもかかわらず、市場がグローバル化するにつれて、U.S.GAAP への調和化要請が強くなってきたのであった¹⁴⁾。

Street 他 (1998) によると¹⁵⁾、カナダを含む主要国における 27 種の会計基準生成調査 (1973-1997年) から、主要国の会計基準の大部分は U.S.GAAP をオリジネータとしており、各国基準は U.S.GAAP や IAS をベンチマークとして、自国事情に適合するようにアレンジしていることが読み取れる。カナダにおいても、基準生成の状況は同じである。もちろん、U.S.GAAP や IAS をカナダ GAAP に取り入れる経路は、個別基準によって異なっている。

例として、カナダにおける所得税基準 (S3470) の生成を取り上げてみよう。1967年に、

CICA と米国 APB (1959-72) はともにそれぞれ新基準 (S3470; APB 意見書11号) を発行し、所得税のフロー・スルー法 (納税額法) を認めず、繰延法による税効果会計 (全面的配分法) を導入した。しかし、貸借対照表に現れる借方・貸方の資産・負債の経済的実質が疑問視されたため、1989年に、米国会計基準設定主体である FASB(1973-) は SFAS (Statement of Financial Accounting Standard) 96号を発行し、税効果会計において、繰延法に代えて、債権債務法を用いた。繰延税金資産の認識測定の複雑さを改善するため、1992年に、FASB は SFAS96号を廃止し、SFAS109号を発行した¹⁶⁾。

一方、AcSB は1988年に所得税改定の公開草案を発行し、全面配分法及びより広い期間差異概念の採用を提案したが、繰延税金資産や繰越損失に対する損益アプローチを変更しなかった。公開草案に対する多くの反対や、SFAS96号をめぐる論争に照らして、AcSB はこのプロジェクトを延期した¹⁷⁾。

他方、IASB は IAS12号 (1979) を発行し、税効果の繰延法又は債権債務法の利用を認め、全面又は部分的配分を認めた。IASB は繰延法を再考慮し、SFAS109号に沿って、改定された IAS12 (1996) 号を発行した。IASB のプロジェクトに参加していた AcSB は、改定 IAS12号と SFAS109号に整合した、S3465 (1997) を発行した¹⁸⁾。このような所得税基準の生成プロセスは、U.S.GAAP や IAS をベンチマークとする AcSB の基準改善の一例を示している。

II GAAP 体系の基礎整備

AcSB は、IFRS の GAAP 選択以前に、カナダ GAAP システムの整備をする必要があった。本節では、最初に、S1300 (差別報告) によって、公開会社等でない企業が GAAP と異なる報告オプションを認められたことを論じる。次に、GAAP 源泉が明確でない等との批判が多かったため、S1100 (一般に認められた会計原則 (GAAP)) によって、2003年6月に、GAAP 規定が整備されたことを説明する。同時に、S1400によって、「GAAP に準拠した公正表示」の意味が明確化されたことを明らかにする。

1 差別報告

ハンドブックの会計基準は、規模又は公開・非公開にかかわらず、全ての営利企業に適用される。とはいえ、S1701 (セグメント開示) や S3500 (1株当たり利益開示) は、公開会社に限定適用されてきた。財務報告の発展に伴って、ハンドブックの基準は公開会社の財務諸表利用者向けの要請に応じてきた。しかし、少数の利用者に対して会計責任を負う公開会社等でない企業にとって、そのような公開会社向けの要請は、非常に負担となっていた¹⁹⁾。

1999年5月には、AcSB が委託していた、小企業の資本提供者の情報ニーズに関するリサーチレポートが完成し、2000年5月には、リサーチレポートの勧告に従い、差別報告諮問委員会が立ち上げられ、AcSB は同委員会の提案等を議論した後、2001年7月に公開草案を公表し、2002年1月1日以後適用される S1300 (差別開示 (Differential Reportin)) を発行した²⁰⁾。

S1300の目的は、財務諸表概念 S1000の文脈で特定の営利企業による差別報告の利用のための原則を確立することである。差別報告諸原則の下で、適格企業は、GAAPに準拠して作成された財務諸表において、特定の報告オプションを適用することができる、とした(1300.01節)。

1.1 差別報告の基礎

差別報告の諸原則は、「差別報告の基礎」の見出しの下で展開されている²¹⁾。

S1000(財務諸表概念)において、「財務諸表の目的は財務諸表の利用者に有用な情報を伝達する」(1000.15節)ことであり、「財務情報に情報を提供することから生じると期待される便益がそれを行うコストを超過」(同.16節)するときに、情報を提供すべきである。しかし情報を提供する便益とコストは報告企業間で、財務諸表の利用者の性質と数に一部依存し、それ故、財務諸表が利用される方法に依存して、異なる。典型として、後述の1.2で新しく定義される非公的説明責任企業(Non-publicly accountable enterprises、以下NPAAE)は公的説明責任企業が有するよりも、財務諸表の利用者の範囲が狭いこと；これらの利用者は、通常、企業に知られており、しばしば企業の密な知識を持ち、かくして公開企業の投資家よりも財務諸表に対するより低い信頼を置いていること；これらの利用者の多くは、また、契約権その他により、経営者から追加的情報を入手する能力をもつこと、からである(S1300.03節)。

それ故、会計基準を開発する際に、AcSBは、同じ要請がすべての企業に適用すべきであるかどうか、又は、コストベネフィット考慮から、異なる要請が異なる企業のタイプに適用すべきかを考慮している。財務諸表利用者のニーズの評価を基礎に、特定の条件下において、適格企業は、会計基準、AcG、EIC要約の下での、報告オプションが与えられたのである(同.05節)。

1.2 適格企業

企業は、差別報告オプションの目的のため、次の2つの場合に限り、適格企業として認められる：(a) NPAAEであること；(b) 所有者が全員一致してS1300.13節(オプション適用の条件)に準拠して差別報告オプションの適用に合意していること(同.06節)、である。

ここで、NPAAEとは、公開企業(Public enterprises)、組合型営利企業、規制金融機関及び規制金融機関持分会社、料金規制企業、政府系営利企業及びCICA公共部門会計ハンドブックに定義されている政府営利組織以外の企業をいう(同.02(a)節)。また、公開企業についても、定義されている。すなわち、公開企業とは、公開市場(地方local及び地域regionalの市場を含む、国内又は海外株式市場又は店頭市場)で取引される負債又は持分証券を発行してきた企業であって、証券委員会によって財務諸表の提出が要請され、又は、公開市場で何らかの証券の種類を発行する目的で財務諸表を提供している企業をいう(同.02(b))。

1.3 差別報告オプションの適用

適格企業は、「財務諸表作成の際に、適用すべき利用可能な差別報告オプションのいずれかを選択すべきである」(S1300.10節)。しかし、差別報告オプションの選択には、2つの条件がある。第1に、GAAP内の適格企業の財務諸表の作成のための基礎を確定していること、第2に、財務諸表の完了日以前に所有者全員による文書による同意がなされるべきことである(同.13節)。しかも、オプション選択には、いわゆる摘み食いは認められない。すなわち、「適格企業が差別報告オプションを適用することを選択する場合」、全ての類似の項目又は取引に対してそのオプションを適用すべきであるとし、他方で、「差別報告オプションを適用しないことを選択する場合」、差別報告の非適格企業に適用される、目的適合的な表明の全ての要請に従うべきである、とした(同.17節)。

差別報告の適用例として、セクションとオプション規定例がS1300の付録に示されている(2006.12現在)：(1) 子会社(S1590.26-31節)、(2) 投資(S3051.32-34節)、(3) ジョイント・ベンチャーの持分(S3055.47-51節)、(4) ノレンと無形資産(S3062.55-62節)、(5) 株式資本(S3240.24節)、(6) 所得税(S3465.09(ℓ), 105-106節)、(7) 金融商品(認識と測定)(S3855.86節)、(8) 金融商品(開示と表示)(S3861.87-91節)、(9) 金融商品(開示)(S3862.42A-42C節)、(10) 金融商品(表示)(S3863.36-37節)。

このうち、(6) 所得税(S3465)におけるオプション規定をみよう。所得税における差別報告は、納税法(the taxes payable method)を特に認めたことにある。適格企業は、将来所得税法に代えて、納税法が認められ(同.105節)、それに伴い、必要な開示項目が規定されている(同.106節)²²⁾。

2 GAAP 規定の独立化

S1100の設定前、S1000(財務諸表諸概念)において、GAAP規定は財務諸表概念の一部に含められていた。S1000では、GAAPは会計勧告書とその他の会計原則で構成されていた(S1000.59-60節)²³⁾。しかし、この区分が明確ではなく、また、GAAP源泉の適用指針も無かった。そのため、2003年6月に、AcSBはGAAP規定を主題とするS1100「一般に認められた会計原則(GAAP)」²⁴⁾を発行した。このGAAP規定は、同時に公表されたS1400における公正表示の判断基準としての役割を果たしている。

2.1 趣旨

S1100の設定目的は、GAAPに準拠した財務報告のための基準を設定することである。S1100は、何がGAAPを構成するか、GAAPの構成物とその源泉について記述している。さらに、ある事項がGAAPの主要源泉(primary sources)に明示的に扱われていない場合、会計方針を選択する際及び妥当な開示を決定する際に、依拠すべき他の源泉についての指針を提供している(S1100.01節)²⁵⁾。

2.2 GAAPの主要源泉

第一の基本原則は、主要源泉に関するものである。すなわち、「エンティティは、遭遇

した取引又は事象についての、財務諸表における会計及び報告を扱う、GAAPの主要源泉の全てを適用しなければならない(S1100.03節)」。ここで、GAAPとは、「特定の時点で受け入れられた会計実務を決定する規則と手続と同様、一般適用の広範な原則と慣例を含む(同.02(b)節)」と定義されている。GAAPの主要源泉として、種類と権威の降順を以下のように示している(同.02(c)節)：

1. 付録及びAcSB通知(notices)を含む、ハンドブックS1300から4460まで
2. 付録及びAcSB通知(notices)を含む、会計指針
3. 付録を含む、背景情報と論拠の資料
4. 付録を含む、緊急イシュー委員会(EIC)要約
5. 1100.02(c)節(i) - (iv)で記述された表明の設例
6. AcSBによって権威づけられた実施指針

なお、経営者はGAAPの主要源泉及びその変更を知ることが要請されている。なぜならば、特定時点でのGAAPを構成するのは、経済又は社会条件を反映して変化し適用するからである(同.05節)。

2.3 GAAPのその他の源泉

S1100は、GAAPの主要源泉に明示的に扱われていない事項について、エンティティが応えることを可能にする1つの構造を設定した。すなわち、「主要源泉又は特定の状況での適用に必要な追加的な指針が、エンティティによって遭遇した取引又は事象について扱っていない場合」に、エンティティは2条件を満たす、会計方針及び開示を採用しなければならないとし、その2条件は、(a) GAAPの主要源泉と整合していること；かつ(b) 専門的判断の行使とS1000に記載された概念の適用を通して展開されたものであること、である(同.04節)。

S1100が示している、エンティティが依拠するその他の源泉のうち、特に、外国の会計基準表明書と指針の扱いについて、「他の管轄において会計基準を発行する権限のある機関によって発行された会計表明書は、依拠すべき有用な源泉となる」とし、特に、「米国FASB又はIASBの権威をもって発行された会計基準表明書は、GAAPの主要源泉によってカバーされていない事項に依拠し、又は、特別の状況において主要源泉を適用する際に支援するため、しばしば重要な源泉」(同.24節)となっている。

指針についても、「GAAPに準拠するため、米国又は他の国際的文献における指針に準拠する必要はない。しかしながら、GAAPの主要源泉が例えば米国又は国際的表明書に調和しているとき、対応する米国又は国際的な表明書における、より詳細な事実特定の指針は、S1100.04節の要請(上記2条件のこと：筆者注)を通常満たす」(同.25節)とした。

3 公正表示

3.1 趣旨

S1500(財務諸表表示の一般基準)では、開示の決定には、専門家によって確立された最小限の基準の考慮した、専門的判断の行使が必要であるとされ(1500.02節)、財務諸表

の公正表示のために要請される情報の種類について、説明されていた（同 .5節）。しかし、最小限の基準は狭く、公正表示とは何かが、不明確であった。そのため、2003年6月に、AcSBはS1500を、新たにS1400（S1500と同一表題）に取り換え、それに応えた²⁶⁾。S1400では、財務諸表が「GAAPに準拠した公正表示」であることを要請した。GAAPについては、同時に発行したS1100において、GAAP源泉が明示されることによって、「GAAPに準拠した公正表示」の意味を明確にしたのである。

3.2 公正表示の内容

S1400は、「GAAPに準拠した公正表示」について、「財務諸表は、カナダGAAPに準拠して、エンティティの財政状態、経営成績及びキャッシュフローを公正表示しなければならない」とし、公正表示について括弧書きで（すなわち、S1000「財務諸表概念」に設定された財務諸表の要素、及び、認識・測定 of 規準に準拠して取引及び他の事象の実質を公正に表示する）こと、としている（1400.03節²⁷⁾。

GAAPに準拠した公正表示のためには、(a) GAAPを適用するだけでなく、(b) エンティティの財務諸表に影響を及ぼし、その影響を理解するために開示が必要な規模、性質及び範囲を持つ、取引及び事象に関する十分な情報を提供すること、かつ(c) 明確で理解可能な方法で情報を提供しなければならない（同 .04節）。

なお、適格企業がS1300に準拠して特別な報告オプションを適用することを選択した場合、GAAPに準拠した公正表示はこれらのオプションに関して達成されたものとみなしている（同 .08節）。

Ⅲ 会計戦略と新 GAAP システム

1 AcSB の戦略プラン（2006–2011）

1.1 戦略プランの国際的背景

21世紀に入ると、国際財務報告環境はU.S.GAAPより、IFRSを選好する方向に向かっていた。IFRSは、それまでの各国基準のベンチマーク的な存在から、自国基準に代わる選択基準として位置づけられるようになった。1つの契機は、米国において、2000年代初期に噴出したエンロン・ワールドコム等の会計不正事件は、細則主義的なUSGAAPの問題点を浮彫りにし、それに代わる原則主義的なIASBによるIFRSの方がより高品質な会計基準として、多くの国において、評価されるようになったことである。

他方、EU市場では、2002年に、IAS規制（EC No.1606/2002）によって、2005年1月1日以後、EU規制市場における上場会社は、連結財務諸表の作成の際、IFRSを適用しなければならなくなった²⁸⁾。米国、日本、カナダのようなEU域外の、いわゆる第三国の会計基準も、EU市場では、2007年までに、IFRSの適用が義務付けられた。さらに、第三国のGAAPの同等性決定メカニズムが2007年に設けられ、2008年に、U.S.GAAP及び日本基準はIFRSと同等であると認められた。他方、カナダGAAPは同等と認められなかったものの、2011年12月31日までは、受け入れられることとなった（2008/961/EC²⁹⁾。

一方、U.S.市場においても、2002年9月に、FASBとIASBは、U.S.GAAPとIFRSと

をコンバージェンスすることに合意した。さらに、SEC は2007年に、外国民間会社 (FPI) に対し、U.S. 証券市場において、IFRS の使用を認めた³⁰⁾。

このような、IFRSをめぐる国際環境が、カナダ市場におけるIFRS採用を迫る外部圧力として働いたのである。

1.2 戦略プランの思考

当初、AcSB は、一方で U.S.GAAP と調和化しつつ、他方で会計基準の国際的コンバージェンスを支援する両面戦略を採用していた³¹⁾。しかし、2004年に、1.1のような国際的な財務報告環境を考慮して、AcSB は両面戦略を見直すことを決定した³²⁾。カナダにおける制度環境において、国際化の要請とカナダ国内利害関係者のニーズを均衡させる、会計基準選択のための戦略が必要であった。

2004年5月に、AcSB は5カ年(2006-2011)戦略プランの開発に向けて、討議資料『カナダにおける会計基準：将来報告 (Accounting Standards in Canada:Future Directions)』のコメント募集を発行し、4つの問題を提示した。第1に、カナダ自身の基準設定能力の維持を問う問題。第2に、カナダ GAAP を維持するか、U.S.GAAP 又は IFRS を採用すべきかを問う問題。第3に、国際化に向けて、調和化及びコンバージェンスという対の目的を継続すべきかどうか。第4に、エンティティの様々なタイプ別財務諸表を利用者に提供するため、現在のカナダ GAAP を修正することを考慮すべきかどうか、という4つの問題であった³³⁾。

AcSB は受け取ったコメントを考慮し、単一基準集合を用いるだけでは、カナダ財務報告システムにおける全ての利害関係者のニーズと関心に答え続けることができないと結論付け、エンティティのカテゴリー別戦略を展開することに取り組んだ³⁴⁾。この戦略は、S1300 (差別報告) における、NPAE に対する報告オプションに範をとったものであった。

2005年3月に、3つの報告エンティティ、すなわち、公的説明責任企業 (Publicly Accountable Enterprises、以下 PAE と略す)、非公的説明責任企業 (以下 NPAE)、及び NPO (民間非営利組織) に分けて基準集合を展開する戦略プラン (2006-2011) の公開草案が公表され、翌2006年1月に、戦略プラン『カナダにおける会計基準：将来報告』が採用された。AcSB は、1つの会計基準は必ずしも全てのカナダ企業に適合するものではなく、企業のカテゴリー別に会計基準を設けるべきとする戦略をうち立てた：すなわち、「AcSB は報告エンティティの主要な各カテゴリー、すなわち、PAE、NPAE、及び NPO のための分離した戦略を追求した。1つのサイズは必ずしも全てに適合しないこと、つまり、単一の戦略内で異なるカテゴリーの報告エンティティの異なる要求に適正に応えることは、不可能であることを、AcSB は認識している。たとえ、ある戦略の結果が全てのカテゴリーにとって同じ又は類似であるとしても、各カテゴリーは、そのカテゴリーのエンティティの財務諸表の利用者の特別なニーズに、個別に応える戦略を設けるに値する」とされた³⁵⁾。なお、戦略プランにおいて、3つの報告エンティティが提示されたが、関連する討議資料で、NPAE は私企業 (Private Enterprises) に名称変更されている³⁶⁾。そのため、以下では、NPAE ではなく、私企業を用いる。また、後述するように、2008年に年

に対して、IAS26号とは異なる基準をカナダにおいて導入すべきとのニーズが高まり、最終的に、S4600（年金）がハンドブックの第IV部に掲載されている。

このように、AcSBは報告エンティティの4つのカテゴリー別（PAE、私企業、NPO及び年金）に分けて、会計戦略を展開している。以下では、報告エンティティ別の会計戦略とGAAPシステムについて論じる。

2 PAE（公的説明責任企業）の戦略プラン

2.1 戦略プラン（2006－2011）

AcSBのPAEのための戦略プランは、次の3ステップで展開された。

最初のステップは、PAEのための会計の基礎として、(a) カナダGAAPを存続すべきか、(b) U.S.GAAP又は(c) IFRSに取り換えるべきかの、3つのオプションから選択しなければならない³⁷⁾。AcSBは、2004年討議資料コメント回答者の意見等を考慮して、2005年初期に、現行カナダGAAPはPAEのための会計基礎として有用でないと結論付けた。かくして、AcSBは、PAEのための会計基礎として、② U.S.GAAP又は③ IFRSを選択しなければならない³⁸⁾。

第2のステップは、AcSBは、U.S.GAAPの採用を支持する見解と、IFRSの採用を愛好する意見を考慮しなければならない。2004年討議資料コメント回答者の意見等を分析した結果、AcSBは、(c) IFRSがカナダGAAPに代替するPAEのための会計基礎であると、結論した³⁹⁾。

第3のステップは、IFRS履行（Implementation）問題を解決しなければならない。これには、戦略プランを実行する企業の事情等、AcSBのカナダGAAPに対するコントロールの喪失、U.S.資本市場への不利なアクセス可能性等が含まれる⁴⁰⁾。なお、この履行問題は、本稿では取り上げないが、2011年1月1日と予定していたIFRSへの移行日を含めて、IFRSの組入れの進展状況をレビューするため、AcSBは、2007年と2008年にそれぞれレポートを公表している⁴¹⁾。

2.2 適格性と適用するIFRS

IFRSの利用適格性は、PAE（公的説明責任企業）の定義に基づく。PAEとは、「NPO以外で、以下の性質をもつエンティティである。(i) 公開市場（地方又は地域市場を含む、国内、外国株式市場又は店頭市場）で発行され取引されている（又は予定である）負債又は持分証券が発行又は発行過程にあること；又は(ii) 主たる事業の1つとして、広範な外部者集団のために、受託資格で資産を保有していること」が要請されている⁴²⁾。もともと、PAEの定義のルーツは、中小企業のためのIFRS（IFRS for Small and Medium-sized Entities）で展開された定義⁴³⁾に対応し、同時にS1300で定義されていたNPAEの経験に基づいている⁴⁴⁾。

適用するIFRSに関して、AcSBはIFRSを修正なしに、ハンドブックに組み入れている。AcSBは当初から、IFRSを完全かつ修正無しに、ハンドブックに持ち込むことを意図していた。なぜなら、IFRS第1号(IFRSの初度適用)をPAEに適用するためには、IFRS

に明示的かつ無条件に準拠するとの表明が必要であるからである⁴⁵⁾。

PAEはIFRSを適用することになるため、IFRSのエンドース問題（IFRS基準の採否）が生じる。AcSBは、稀な状況では、デュープロセスを経て、あるIFRSの基準が不採用又は修正される場合があることを表明している⁴⁶⁾。

3 私企業の戦略プランとGAAP形成

3.1 2005年戦略プラン

2005年戦略プランでは、NPAEのための戦略として、これらの企業に対する包括的調査を緊急事項として取り組むべきである、とされた⁴⁷⁾。その後、2007年に、私企業（Private Enterprises）に名称が変更され、私企業のための基準展開のための討議資料とコメント募集において、3つのアプローチが示された。すなわち、(a) PAEの基準を基礎にしたトップダウン・アプローチ、(b) IFRS-SMEに基づく独立型アプローチ、及び(c) カナダ基準集合の独立展開アプローチである⁴⁸⁾。それらのコメント、及び、『オーナー経営企業のフレームワーク（Framework for Owner-Managed Enterprises）』の提案に対するコメントをレビューした結果、AcSBは(c)のカナダ製基準を開発することを決定した⁴⁹⁾。

私企業のための会計基準が開発される以前、AcSBはS1300（差別報告）を設け、私企業に対して、特定の分野で異なる会計方法を用いる、報告オプションを認めていた。しかし、報告オプションは多数の会計方法の選択を認めていたため、私企業にとってあまりに複雑であった。そこで、2011年にPAEに対してIFRSを採用するとのAcSBの決定は、私企業に対する差別報告の妥当性の再考慮を要請した⁵⁰⁾。

2009年4月に、私企業のためのGAAPの公開草案を発行し、受け取った意見を議論した後、2011年3月に、ハンドブックの第Ⅱ部に、私企業のための会計基準が編入された⁵¹⁾。

3.2 私企業のためのGAAP体系

AcSBは、私企業のためのカナダ製基準集合を以下の前提の下で開発した。すなわち、(a) カナダGAAP（CICAハンドブック、2009年6月現在）を出発点として利用すべきである；(b) 私企業に重要な懸念を引き起こしてきた問題のみが、費用便益の評価に基づき単純化のニーズをもって、考慮されるべきである；(c) 私企業に重要な懸念をもたらさない認識と測定の大数は、殆ど修正なく留められるべきである；(d) 基準は原則主義であるべきであり、専門的判断の利用を促すべきである；(e) 開示要請は、かなり少数の開示になると期待する、私企業の外部財務諸表利用者のニーズに基づき、再評価をすべきである、との前提である⁵²⁾。

(1) 適格性とGAAP選択

私企業は、PAE以外の営利企業と定義されている⁵³⁾。ここでは、規模テストは行われず、公的説明責任の有無の観点から、区別されるだけである⁵⁴⁾。私企業は、ハンドブック第Ⅱ部の私企業のための会計基準、又は第Ⅰ部のIFRSのいずれかを自由に適用することができる⁵⁵⁾。

(2) 旧基準の修正

旧基準から、私企業の基準への修正一覧は、後掲の表1に示されている。そのうち、廃止基準（S1300, S1701, S1751, S3500, S3480, S4100, S4250, S4211）は、S1300を除き、PAEに関連する基準である⁵⁶⁾。

ハンドブック第Ⅱ部において、S1000、S1100及びS1400は引き継がれ、実質的に形式的にもその内容は旧GAAPと殆ど変更されていない。ただ、私企業向会計基準のための、一部修正（削除、移動、追加）がなされている。なお、S1100において、第Ⅱ部でカバーされない事項は、第Ⅰ部が重要な源泉となる規定（1100.20節）が加えられた。

私企業のため修正を要する重要基準のリストは、以下のようである：(a) 資産除去債務（S3110）；(b) 転換負債の分類（EIC-122）；(c) 連結、ジョイント・ベンチャーと重要な影響を受ける非投資体（S1590, S3051, S3055）；(d) 従業員将来給付（S3461）；(e) 金融商品（S3855, S3861, S3862, S3863）；(f) 所得税（S3465）；(g) ノレンの償却とその他無形固定資産（S3064）；(h) 内部開発無形固定資産（S3064）；(i) リース（S3065）；(j) 株式報酬（S3870）⁵⁷⁾。

2つの修正例を取り上げる。最初に、(f) 所得税（S3465）を取り上げてみよう。移行前基準において、S3465（所得税）はNPAEに対して、将来所得税とは別に、納税額法の利用を認める差別報告オプションを含んでいた。AcSBは、私的企業のコスト観点から、将来所得税のための会計基礎のたび重なる変更に関して重要な費用が発生し、利用者の便益の観点からも、私的企業の財務諸表の利用者に対して、将来所得税は誤解を生んでいるものと判断した。私企業のための新S3465において、AcSBは、私的企業の財務諸表の利用者のために、移行前基準の下で適用可能な注記と類似の注記開示があるという条件で、納税額法を認めることにしたのである⁵⁸⁾。

次に、(e) 金融商品に関して、移行前金融商品基準（S3855, S3861, S3863, S3865）は、PAEのための基準であり、私企業に利用可能な費用効果を超えて、あまりに複雑である。AcSBは、金融商品の認識と測定を単純化して、新規に金融商品に分類される項目の会計基準を1つの基準に統合した、S3856を新たに設けたのである⁵⁹⁾。

4 非営利組織（NPO）の会計戦略とGAAP形成

4.1 戦略プラン2005

2006-2011戦略プランにおいて、AcSBは「1つの規模は全てに必ずしも適合しない」との思考から、PAE、私企業及びNPOのため別々の戦略プランを追求することを決定した。

この戦略プランの下で、AcSBは民間NPOの財務諸表利用者のニーズの調査に取り組み、2008年12月に、政府NPOの財務報告を規制するPSAB（Public Sector Accounting Board）と共同で『NPOの財務報告（Financial Reporting by NPO）』を発行し、両NPOのための最善のアプローチに関するコメントを募集した⁶⁰⁾。このコメント募集で、両審議会は、独立したNPO基準集合を開発することはしないと暫定的に結論し、むしろ、移行前基準S4400シリーズ（S4400-4700）はNPOのニーズに応じてきたとの助言を受け入れ、

両審議会は移行前 S4400 シリーズを留めるオプションを提案した⁶¹⁾。

2010年3月に、AcSBはそれらの提案を公開草案として公表し、受け取った回答において提起された問題を議論した後、2010年9月の会議で承認した。2011年3月に、CICA ハンドブック-会計の第Ⅲ部にNPOのための会計基準を編纂した⁶²⁾。

4.2 NPOのGAAP選択

非営利組織とは、通常、移転可能な所有者持分がなく、社会的、教育的、専門的、宗教的、保健的、慈善的その他非営利目的のためにのみ組織され、運営されるエンティティである、と定義されている⁶³⁾。

カナダNPOは、起源、構造、規模及び目的において、多様であり、その大多数は独立して活動している⁶⁴⁾。NPOのこの多様性のため、NPOには、GAAPの幅広い自由選択が認められている。NPOは、ハンドブックの第Ⅲ部のNPO会計基準、又は、第Ⅰ部のIFRSのいずれかを自由に選択できるものとしている⁶⁵⁾。さらに、NPOが第Ⅲ部を選択した場合、第Ⅱ部の基準が第Ⅲ部で取り上げていない主題に当てはまっている限り、第Ⅱ部の私企業の基準を適用できるとしている⁶⁶⁾。さらに、第Ⅰ部は、第Ⅱ部又は第Ⅲ部でカバーされていない問題に当てはまっているか、特定の状況にある基準を適用する際に支援するための、重要な源泉となりうるとしている⁶⁷⁾。

4.3 NPOのGAAP体系

戦略的問題の解決をタイムリーに進めるため、AcSBは、S4400シリーズ又は移行前基準(旧ハンドブック第Ⅴ部)のNPOに関連するその他のSectionに対する重要な変更をしないことを決定した⁶⁸⁾。

ハンドブック第Ⅲ部のSectionは、NPOにたいしてのみ適用される。これらのSectionは、NPOに特有の事項又は営利志向企業とは異なる要請が妥当な問題を扱っている。第Ⅲ部のSectionは、(i) S1000シリーズ(S1001, 1101, 1401, 1501)、(ii) S3000シリーズ(S3032, 3463)、及び、(iii) S4400シリーズ(S4400-4470)に分類される(表1参照)。

最初に、(i) S1000シリーズ(S1001, 1101, 1401, 1501)シリーズにおいて、移行前S1000、S1100及びS1400の内容が大部分維持される一方、NPOに特有の内容が追加、削除又は修正されている。S1001は、旧S1000に含まれていたNPO関連の諸概念を中心に、NPOのための財務諸表概念の基準である。S1101は、旧S1100に規定されていたGAAP構成や源泉を、NPOのための必要な部分を修正している。AcSBは、NPOに特有の基本的資料はハンドブックの第Ⅲ部に含まれるべきであり、それ故、第Ⅲ部と、第Ⅰ部、特に第Ⅱ部との相互関係を明確にしている。S1401は、S1400(財務諸表表示の一般基準)を維持し、NPO向けに第Ⅲ部に編纂された。S1501はNPOに特有の規定を初度採用した場合のための、基準である。

次に、(ii) S3000シリーズ(S3032, 3463)シリーズのうち、S3032はS3031に含まれていなかった、材料及びサービスの寄付(S3032.03節)等の規定を除き、S3031が適用される。S3463は、再測定とその他項目の表示についてNPO特有の表示を定めている⁶⁹⁾。

S4400シリーズ (S4400-4470) は旧 S4400シリーズが殆ど引き継がれ、修正されたのは、ごく一部である。NPO によって発生した開発費の処理は、旧 S4430には含まれていなかったため、開発費の処理は、第 II 部の S3064 (ノレンと無形資産) が適用されるべきであると決定した。この見解を明確にするために、S4430が廃止され、代わって、S4431と S4432が設けられた⁷⁰⁾。

5 年金のための会計

IFRS 移行用前の会計基準 S4100 (年金) においては、年金 (Pension Plans) は NPO とともに特別区分 (S4000シリーズ) に分類されていた。年金は戦略プランの対象ではなかったが、IFRS 移行の際、年金は IAS26号 (退職給付制度の会計及び報告)⁷¹⁾ を採用すべきか、それとも、独自に基準を設けるべきかを、AcSB は決定する必要があった。

5.1 年金基準の開発

年金は公的説明責任があるものの、AcSB は最終的に、年金に IAS26号を適用するのではなく、S4100を改善し、独立した GAAP として、ハンドブックの第 IV 部に S4600として設定することを、決定した⁷²⁾。この AcSB の決定の背景は、以下のようである。

2008年2月の会合において、AcSB は IFRS 移行日に、年金は IAS26を採用すべきかどうか、審議した。AcSB は、IAS26号は S4100に対する改善を表さないこと、そして、国際コンバージェンスは年金又は財務諸表利用者に重要な便益を提供しないものと考えた⁷³⁾。

2008年4月に、公開草案 (Adopting IFRS in Canada) において、年金は IAS26号ではなく、S4100に準拠した財務諸表を作成することを提案した。その後、2009年3月にその公開草案第 II 部において、S4100に準拠することを確認した⁷⁴⁾。

AcSB は前 S4100が年金の財務諸表の利用者のニーズを一般的に満たしていたものと決定した。それ故、AcSB は再構成されたハンドブックの第 IV 部を独立の基準とするのに必要な範囲に限り、前 S4100を修正することを決定した⁷⁵⁾。

2009年1月に、AcSB スタッフは、財務諸表作成者、公的実務者及び規制者を含む年金部門の代表者会合を招集した。出席者は、S4100によって応えられない場合に適用されてきた GAAP 源泉 (例えば、年金スポンサーの従業員将来給付やリース保有有形固定資産等、GAAP 階層) に関する情報提供を提供した⁷⁶⁾。これらの代表者は、例えば、保険数理資産価値・調整の表示や連結また非連結基準での投資資産の表示など、実務で生じる問題に応える基準の重要性をも強調した⁷⁷⁾。

2009年7月に、AcSB は公開草案「年金」を発行し、利害関係者からの意見等を検討後、2010年4月、S4600から構成される CICA ハンドブック第 IV 部を公表した⁷⁸⁾。

5.2 年金の範囲

年金とは、従業員に退職所得を提供するため、プログラムを確立する取決め (契約その他の方法) である⁷⁹⁾。確定給付年金だけでなく確定給付、さらには長期疾病プランのよう

な年金類似の非退職給付プランも含めるように拡大された⁸⁰⁾。

S4600は、ハンドブック第Ⅱ部の S3462(従業員将来給付)の定義と整合するため、S4100の確定拠出年金と確定給付年金の定義を修正している。例えば、確定給付年金とは、確定拠出年金でない、年金として定義され、また、確定拠出年金の拠出条件が変更されている⁸¹⁾。

5.3 会計の基礎

年金及び年金に類似の特性を持ち、年金以外の給付を提供する給付型年金は、第Ⅳ部の年金(S4600)を適用し、IAS26を適用しないと⁸²⁾した。

S4600は、年金特有の基準を提示するだけでなく、年金資産や年金債務に関連しない場合の会計方針の選択方法や、財務諸表の一般原則の要請についても提示している。

年金は、投資ポートフォリオと年金債務の測定、表示及び開示のための基準を設定する要請に従わなければならない(同.06節)。しかし、年金は投資と年金債務に関連しない会計方針を選択し変更する際に、年金基金は、ハンドブック第Ⅰ部のIFRS、又は第Ⅱ部の私的企業の会計基準がS4600に矛盾しない限り、S4600に整合的に準拠すべきである⁸³⁾。

年金は、S4600.07節に準拠して選択された会計基礎について、次のような原則が定められている⁸⁴⁾。(1)(a) 公正表示；(b) 比較可能情報；(c) 重要性に関する一般財務諸表の要請についても適用しなければならない(同.08節)。(2) 年金財務諸表は、会計の発生主義を用いて作成されなければならない(同.09節)。(3) 年金財務諸表とは、(a) 財政状態報告書、(b) 給付可能純資産変動報告書、及び、(c) 年金債務変動報告書の3つである(同.10節)。年金債務に関する情報と結びついた、給付可能純資産に関する情報は、財務諸表利用者が年金の現在と将来における期日の給付支払能力を評価するのに役立つ(同.11節)。開示についても、年金は、(i) 年金一般の情報とともに、(ii) 確定給付年金や確定拠出年金の年金債務、(iii) 年金の資本に関する情報開示を要請されている(同.29-37節)。

Ⅳ カナダ新 GAAP の特異性

AcSBは、初期には、一方でU.S.GAAPと調和化しつつ、他方で会計基準の国際的コンバージェンスを支援する両面戦略を採用してきた。しかし、カナダ市場の国際化に伴い、AcSBは、カナダ基準に代わる、国際的な基準としての、U.S.GAAP又はIFRSの選択を迫られた。とはいえ、市場慣行、制度的蓄積、利害関係者の選好等のAcSBが置かれる制度環境特性は、カナダ基準を選好している。そのため、AcSBは、国際化の要請とカナダ国内利害関係者のニーズを均衡させる制度設計、すなわち、戦略プラン(2006-2011)を構築する必要があった。いわば、自国製の縦糸と国際製の横糸を駆使して、織出し模様を紡ぐ必要があったのである。

AcSBが選択したのは、報告主体別GAAPの適用という戦略プランであった。報告主体として、公的説明責任企業、私企業(非公的説明責任企業)、NPOの3つに分け、各報

告主体がそれぞれの GAAP を適用するという戦略プランである。公的説明責任企業には、IFRS を適用し、私企業には、従来のカナダ基準をアレンジした基準に作り替え、NPO は従来の NPO 分野の基準を集め、NPO のための GAAP を形成した。しかも、基準の弾力的適用が可能なように、私企業や NPO には IFRS の選択が認められ、自らの GAAP がカバーしていない事項は他の GAAP を適用できるとした。加えて、IFRS 移行検討の際に、年金会計に関しては、自国の年金事情から、IAS26号を適用せず、カナダ基準 S4600を独立 GAAP として設けたのである。

このような、AcSB の戦略プランには、米国との関連において、いくつかのカナダ的特異性がみられる。

1 つには、報告主体別 GAAP システムである。戦略プランの報告主体別 GAAP システムは、S1300の差別報告に経験が生かされている。もともと、米国証券取引委員会 (SEC) によって、証券法通牒 No.5427 (1973) において「差別開示」制度として導入されたものが由来である⁸⁵⁾。SEC は証券法の文脈で、平均的投資家向けだけでなく、洗練投資家向けの情報要請に応えるものであった。これに対して、AcSB は、私企業向けに報告オプションとして差異を設けていたのを、報告主体別 GAAP システムとして、区分展開したものである。

もう 1 つは、GAAP 規定の独立である。戦略プラン構想に、AcSB は旧 GAAP 構造の見直しを行い、S1000の一部に規定されていたのを、GAAP 構造を明確化するため、S1100として独立基準化した。新 GAAP システムでは、AcSB は、この S1100を私企業向け新 S1100と NPO 向け S1101として編纂している。この S1100も、もともと、U.S.AICPA (米国公認会計士協会) が SAS No. 69 (1991) において、監査人の判断基準に資する観点から、GAAP の公正表示 (present fairly in conformity with GAAP) の意味を明確にするために、GAAP 階層化を定めたものであった⁸⁶⁾。AcSB は、この U.S.AICPA の GAAP 階層化の思考を、会計基準 S1100に取り入れたのである。なお、その後2008年に、米国 FASB は、XBRL-U.S. とリンクした、米国独自のフラットな GAAP 源泉の編纂を行った⁸⁷⁾。

最後に、AcSB は、私企業の会計基準に対して、IFRS-SME (中小企業向け国際財務報告基準) のアプローチを採用せず、カナダ製の基準を開発した。1年後の2012年、米国において PCC (私企業諮問会議: Private Company Council) が創設され、現在、米国製の私企業向けの会計基準の開発に取り組んでいる。他方で、国際化のアプローチとして、2013年3月に英国 FRS (Financial Reporting Council) は、国際基準としての IFRS-SME をベースにした、FR102 (Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland) を設けている。カナダにおいても、公開企業の会計基準だけでなく、私企業の会計基準の分野においても、国際基準とのコンバージェンス問題が潜在することを示している。

国際的環境変化のなかで、AcSB が取り組んできた、戦略プランと新 GAAP 体系の経験例は、日米において IFRS 導入を検討する際に、モデル・ケースを提供しているのである。

国際研究論叢

表1 新旧 GAAP 比較

- 移行前 GAAP (2009 年)	項目	移行後 GAAP (2011年1月)			
		公的責任 会計企業	私企業	NPO	年金
		第I部	第II部	第III部	第IV部
	国際会計基準	IFRS			
	一般基準 (1000-1800)				
1000	基礎概念		1000		
1100 (03)	GAAP		1100		
1300 (02) *	差別開示 (廃止)				
1400 (03)	財務諸表の一般基準		1400		
	初度適用 (新規)		1500		
1505	会計方針の開示		1505		
1506	会計方針の変更		1506		
1508	測定の不確実性		1508		
1510	流動資産・負債		1510		
1520	損益計算書		1520		
	貸借対照表 (新規)		1521		
1530	包括利益		(3856)		
1535	資本開示		(3856)		
1540	キャッシュフロー計算書		1540		
1582	企業結合		1582		
1590 *	子会社 (par.26-31)		1590		
1601	連結財務諸表		1601		
1602	非支配持分		1602		
1625	資産負債の包括的再評価		1625		
1651	外貨換算		1651		
1701	セグメント開示 (廃止)	IFRS8			
1751	中間財務諸表 (廃止)				
1800	個人企業		1800		
	特別項目 (3000-3870)				
3000	現金		(3856)		
3020	受取勘定		(3856)		
3025	減損貸付金		(3856)		
3031	棚卸商品		3031		
3040	前払費用 (廃止)		(3856)		
3051 *	投資 (par.33-34)		3051		
3055 *	ジョイントベンチャーの持分 (pars.47-51)		3055		
3061	有形固定資産		3061		
3063	長期資産の減損		3063		
3064	暖簾と無形固定資産		3064		
3065	リース		3065		
3110	資産除却債務		3110		
3210	長期負債 (廃止)		(3856)		
3240 *	株式資本 (par.24)		3240		
3251	持分		3251		
3260	準備金		3260		
3280	契約債務		3280		
3290	偶発債務		3290		

カナダの IFRS 戦略と新 GAAP システム

3400	収益		3400		
3461	従業員将来給付		3462		
3465*	所得税 (pars.69(1), 105-106)		3465		
3475	長期資産と非継続事業の処分		3475		
3480	異常項目 (廃止)				
3500	1株当たり利益 (廃止)				
3610	資本取引		3610		
3800	政府補助		3800		
3805	投資税額控除		3805		
3820	後発事象		3820		
3831	非金銭取引		3831		
3840	関連当事者取引		3840		
3841	経済的依存		3841		
3850	利子の資本化		3850		
3855*	金融商品：認識と測定 (par.86)		(3856)		
3861*	金融商品：開示と表示 (pars.87-91)		(3856)		
3862*	金融商品：開示 (pars.42A-42C.)		(3856)		
3663*	金融商品：表示 (pars.36-37)		(3856)		
3865	ヘッジ		(3856)		
3870	ストックオプション等株式報酬		3870		
	特別領域 (4100-4600)				
4100	年金 (廃止) / 新規				4600
4211	生命保険企業 (廃止)				
4250	将来財務情報 (廃止)				
	NPO				
	NPO の財務諸表概念			1001	
	NPO の GAAP			1101	
	NPO の財務諸表の一般基準			1401	
	NPO の当初採用			1501	
	NPO 保有棚卸資産			3032	
	NPO 従業員将来便益の報告			3463	
4400	NPO 財務諸表表示			4400	
4410	寄付：収益認識			4410	
4420	受取寄付			4420	
4430	NPO 保有資本資産			4431/4432	
4440	NPO 保有蒐集品			4440	
4450	NPO 支配関連エンティティの開示			4450	
4460	NPO 関連当事者取引の開示			4460	
4470	NPO 配分経費の開示			4470	

*印：差別報告オプション規定

私企業欄の ()：金融商品関連項目の S3856への統合を表す。

4431：NPO 保有有形資本資産；4432：NPO 保有無形資産

注記

- 1) Skinner & Milbure (2001), p. 42.
- 2) *Ibid.*, p. 42.
- 3) *Ibid.*, p. 42. 1850年から1983年までのカナダ会計基準の年代記については、Murphy (1989) が参考となる。
- 4) *Ibid.*, p. 43.
- 5) *Ibid.*, p. 43.
- 6) 2000年に、AcSBの活動を監視するため、CICAによって、AcSOC (Accounting Standards Oversight Council) が設立された。さらに、2013年1月1日に、CPA カナダ (Chartered Professional Accountants of Canada) がCICA 及びCMA カナダ (the Certified Management Accountants of Canada)を統合し、カナダ会計専門家の統一を支援する国内組織として設立された。現在、CICA ハンドブックは、2014年版からCPA カナダ・ハンドブックとして出版されている。
- 7) AcSB, Section 1000, par. 59. なお、S1000は、FASB 概念フレームワーク (第1-6号; 1978-1985) をモデルに1988年に設定されたものである。
- 8) *Ibid.*, par. 60.
- 9) CICA Handbook (1997), table of contents.
- 10) Skinner & Milburn, *op. cit.*, p. 613.
- 11) AcSB, Section 1501, par. 02.
- 12) *Ibid.*, par. 03
- 13) Camfferman & Zeff (2007), p. 166.
- 14) Skinner & Milburn, *op. cit.*, p. 45.
- 15) Street & Shaughnessy (1997).
- 16) *Ibid.*, p. 197.
- 17) Skinner & Milburn, *op. cit.*, pp. 308-309.
- 18) Street & Shaughnessy, *op. cit.*, p. 197.
- 19) AcSB Exposure Draft (2001), pars. 3-5.
- 20) *Ibid.*, pars. 10-15.
- 21) AcSB, Section 1300, pars. 03-05.
- 22) AcSB, Section 3465, pars. 105-106.
- 23) AcSB, Section 1000, pars. 59-60.
- 24) AcSB, Section 1100.
- 25) *Ibid.*, par. 01. 以下、同一文脈でのS1100の引用は略する。
- 26) Spector (2003), p. 1.
- 27) AcSB, Section 1400, par. 03. 以下、同一文脈でのS1400の引用は略する。
- 28) EC (2002).
- 29) EC (2008).
- 30) Yamamoto (2012), p. 151.
- 31) AcSB (2011b), par. 4.
- 32) *Ibid.*, par. 8.
- 33) AcSB (2004), Summary of key issuers.
- 34) AcSB (2011b), par. 14.
- 35) AcSB (2006), par. 12.
- 36) AcSB (2007), note 1.
- 37) AcSB (2011b), *op. cit.*, par. 19.
- 38) *Ibid.*, par. 24.
- 39) *Ibid.*, par. 34.
- 40) AcSB (2011b), *op. cit.*, pars. 39, 41.

- 41) AcSB (2007b), AcSB (2008). なお、AcSB が IFRS 移行年を2011年としたのは、EC による IFRS 同等性評価の特例延長の期限2011年と符合する（本稿の節 1. 1）。
- 42) CPA Canada (2013), *op. cit.*, Preface, par. 3.
- 43) 中小企業向け IFRS (IASB) (2009) の 1. 3 節では、公的説明責任について、(a) 企業の負債性金融商品が公開市場で取引されているか又は公開市場での当該金融商品の発行過程にある場合、又は (b) 自己の主要事業の 1 つとして資産を所持している場合と、定義されている。
- 44) AcSB (2011b), *op. cit.*, par. 51.
- 45) *Ibid.*, pars. 46, 47.
- 46) CPA Canada (2014a), introduction to part I, par. I. 4.
- 47) AcSB (2006), par. 59.
- 48) AcSB (2007), pars. 53-82.
- 49) AcSB (2010), par. 13.
- 50) *Ibid.*, par. 4.
- 51) *Ibid.*, par. 19; CPA Canada (2014b), introduction to part II, par. II. 2.
- 52) *Ibid.*, par. 13.
- 53) CPA Canada (2014b), *op. cit.*, preface, par. 3.
- 54) AcSB (2010), *op. cit.*, par. 21.
- 55) CPA Canada (2014b), *op. cit.*, preface, par. 5.
- 56) *Ibid.*, pars. 165-180.
- 57) *Ibid.*, pars. 34-35.
- 58) *Ibid.*, par. 110.
- 59) *Ibid.*, par. 56.
- 60) AcSB (2011a), pars. 7-8.
- 61) *Ibid.*, par. 10.
- 62) *Ibid.*, pars. 13, 16.
- 63) CPA Canada (2014b), *op. cit.*, preface, par. 3 (c).
- 64) AcSB (2008), Appendix A.
- 65) AcSB (2011a), *op. cit.*, par. 24 ; CPA Canada (2014b), *op. cit.*, preface, par. 6.
- 66) CPA Canada (2014b), *op. cit.*, introduction to part III, par. III. 10.
- 67) AcSB, Section 1101, par. 21.
- 68) AcSB (2011a), *op. cit.*, par. 22.
- 69) AcSB, Section 3463, pars. 2, 3.
- 70) AcSB (2011a), *op. cit.*, pars. 42-45.
- 71) IAS19号（従業員給付）は退職給付制度をもつ事業主の財務諸表における退職給付コストの決定を扱っているのに対して、IAS26号はグループとしてのすべての加入者の加入者に対するものであり、IAS19号を補足するものである（IASB (1994), pars. 3-4）。
- 72) AcSB (2010b), par. 6.
- 73) *Ibid.*, par. 3.
- 74) *Ibid.*, par. 4.
- 75) *Ibid.*, par. 6.
- 76) *Ibid.*, par. 7.
- 77) *Ibid.*, par. 8.
- 78) *Ibid.*, par. 9.
- 79) CPA Canada (2014a), *op. cit.*, preface, par. 3 (d).
- 80) *Ibid.*, par. 11.
- 81) *Ibid.*, par. 12 ; Section 4600, pars. 05(i), 05(j).
- 82) CPA Canada (2014a), *op. cit.*, preface, par. 8.
- 83) AcSB, S4600, par. 07.

- 84) 以下に付されている同節は、全て、S4600からである。
85) 山本 (1988)、104-106頁。
86) 山本 (1998)、64-66頁。
87) 山本 (2011)、32-37頁。

参考文献

- AcSB (CICA), "Financial statement concepts," *CICA Handbook, Section 1000*.
—, "Generally accepted accounting principles", *CICA Handbook Section 1100*.
—, "Differential reporting," *CICA Handbook, Section 1300*.
—, "General standards of financial statement presentation," *CICA Handbook, Section 1400*.
—, "General standards of financial statement presentation," *CICA Handbook, Section 1500*.
—, "Pension plans," *CICA Handbook, Section 4100*.
—, *Differential Reporting*, CICA Exposure Draft, 2001. 7.
—, *Accounting Standards in Canada: Future Directions*, Invitation to Comment & Discussion Paper, May 2004.
—, *Accounting Standards in Canada: Future Directions: Draft Strategic Plan*, Invitation to Comment & Exposure Draft, March 2005.
—, *Accounting Standards in Canada: New Directions: Strategic Plan*, Document, AcSB, January 2006.
—, *Financial Reporting by Private Enterprises*, Invitation to Comment & Discussion Paper, May 2007.
—, *AcSB Implementation Plan for Incorporating IFRSs into Canadian GAAP*, Progress Review-Preliminary Report, October 2007b.
—, *AcSB Implementation Plan for Incorporating IFRSs into Canadian GAAP*, Progress Review-Final Report, February 2008.
—, *Adopting IFRSs in Canada*, Exposure Draft, April 2008b.
—, *Adopting IFRSs in Canada, II*, Exposure Draft, March 2009.
—, *Accounting Standards for Private Enterprises: Background Information and Basis for Conclusions*, CICA Handbook-Accounting Part II, June 2010a.
—, *Pension Plans: Background Information and Basis for Conclusions*, CICA Handbook-Accounting Part IV, June 2010b.
—, *Accounting Standards for Not-for-Profit Organizations: Background Information and Basis for Conclusions*, CICA Handbook-Accounting Part III, March 2011a.
—, *Adoption of International Financial reporting standards: Background Information and Basis for Conclusions*, CICA Handbook-Accounting Part I, June 2011b.
AcSB (CPA Canada), "Financial statement concepts," *CPA Canada Handbook, Section 1000*.
—, "Generally accepted accounting principles," *CPA Canada Handbook, Section 1100*.
—, "Generally Accepted Accounting Principles for not profit Organizations," *CPA Canada Handbook, Section 1101*.
—, "General standards of financial statement presentation," *CPA Canada Handbook, Section 1400*.
—, "Reporting Employee Future Benefits by not-for-profit organizations," *CPA Canada Handbook, Section 3463*.
—, "Pension plans," *CPA Canada Handbook, Section 4600*.
AcSB & PSAB, *Financial Reporting by Not-for-Profit Organizations*, Invitation to Comment, December 2008.
Camfferman K., and S. A. Zeff, *Financial Reporting and Global Capital Markets*, Oxford University Press, 2007.
Canadian Securities Administrator(CSA), *Financial Reporting in Canada's Capital Markets*,

- Discussion Paper 52-401, 2001.
- CICA, *CICA Handbook, Vol. 1*, CICA, 1997.
- CPA Canada, *CPA Canada – Accounting (Part I & IV): 2014 Edition*, CPA Canada, 2014a.
- CPA Canada, *CPA Canada – Accounting (Part II & III): 2014 Edition*, CPA Canada, 2014b.
- EC, *Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 on application of international accounting standards*, Official Journal L 243, November 2002.
- , *Commission Decision 2008/961/EC on the use by third countries' issuers of securities of certain third country's national accounting standards and IFRS to prepared their consolidated financial statements*, Official Journal L 340, December 2008.
- Estey, Nancy, "Clarifying GAAP," *CAMagazine.com*, www.camagazine.com/archives/print-edition/2003/Oct/gegulars/camagazine241.2015/03/22
- IASB, *IAS 26 : Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans*, IASB, reformattedd 1994.
- Murphy, G.J., "A Chronology of the Developmet of Corporate Financial Reporting in Canada: 1850 To 1983," *The Accounting Historian Journal*, Vol. 13, No. 1, 1989, pp. 31-62.
- Skinner, R.M. and J.A.Milburn, *Accounting Standards in Evolution*, 2nd Edition, Peason Education Canada, 2001.
- Spetor, Stephen, "Ganerally Accepted Accounting Principles," *CGA Magazine*, Nov-Dec 2003; (www.cga-canada.org/en-ca/AboutCGACanada/CGAMagazine).
- Street, D.L. and K.A.Shaughnessy, "The Quest for International Harmonization, 1973-1997," *The International Journal of Accounting*, Vol. 33, No. 2, 1998, 179-209.
- Yamamoto, N., "Reconciliation Requirements of Form 20-F," *OIU Kokusai Kenkyu Ronso (Journal of International Studied of Osaka International University)*, Vol. 25, no. 3, 2012, 143-59.
- Zeff, Stephen A, *Forging Accounting Principles in Five Countries*, Stiples Publishing Company, 1971.
- 国際会計基準審議会 (IFRS)、『中小企業向け国際財務報告基準』(IFRS for SMEs)、IFRS、2009。
- 山本紀生、「SECの開示制度の統合化の要因と脈動」『大阪大学経済学』Vol. 37、No. 4、1988年3月、101-28頁。
- 、「米国 GAAP の意義及び階層化」『大阪国際大学研究紀要』第12巻第1・2号、1998年、57-70頁。
- 、「米国 GAAP の設定主体と編纂」同上誌第24巻第2号、2011年、23-41頁。

