

(仮訳)

米国の発行企業の財務報告制度への国際財務報告基準の組み込みに
関する検討のためのワーク・プラン

米国会計基準と IFRS の比較

証券取引委員会
スタッフ・ペーパー
2011年11月16日

米国証券取引委員会
企業財務部
主任会計官室

本ペーパーは米国証券取引委員会のスタッフによるものである。当委員会は本レポートに含まれる分析、調査結果や結論についていかなる見解も表明していない。

目次

I. はじめに	3
II. 方法	4
A. 分析の範囲	
B. MoU 及び他の共同プロジェクト	
C. SEC 規則	
D. 全体的な考察と明確化	
III. 要求事項の比較	14
A. 会計上の変更及び誤謬の訂正	
B. 一株当たり利益	
C. 期中報告	
D. リスク及び不確実性	
E. セグメント報告	
F. 現金及び現金同等物	
G. その他の投資	
H. 棚卸資産	
I. その他の資産及び繰延費用	
J. 無形資産	
K. 有形固定資産	
L. 負債	
M. 資産除去及び環境関連債務	
N. 撤退及び処分費用債務	
O. コミットメント	
P. 偶発事象	
Q. 保証	
R. 負債性金融商品	
S. 報酬—株式報酬を除く	
T. 株式報酬	
U. その他の費用	
V. 研究及び開発	
W. 法人所得税	
X. 企業結合	
Y. 外貨関連事項及びインフレーション	
Z. 非貨幣取引	
A.A. 関連当事者についての開示	
B.B. 組織再編	
C.C. 偶発事象	

(注) ページ数は仮訳のページ数に合致しているため、原文とは異なる

I. はじめに

「コンバージェンスとグローバルな会計基準の支持に関する声明¹」において、米国証券取引委員会（「SEC」又は「委員会」）は、SECの主任会計官室のスタッフに、委員会の他部門及び他局との協議を行い（総称して「スタッフ」又は「我々」）、作業計画（「ワーク・プラン」）²を策定し、これを実行するよう指示した。ワーク・プランは2010年2月に公表された。ワーク・プランの目的は、米国の発行企業について、現行の財務報告制度を、国際財務報告基準（「IFRS」）³を組み込んだ制度に移行させるべきかどうか、いつ移行させるべきか、そして、どのように移行させるべきか、という点についての委員会の決定に関連する特定の領域及び要因を検討することである。

ワーク・プランは、6つの領域に焦点を分けている。1つ目の領域には、「米国内の報告制度にとっての十分なIFRSの開発及び適用」の有無の評価が含まれる。当該領域は、さらにIFRSを検討するに際しては、「会計基準が高品質であり、十分に包括的であるかどうかを検討する」⁴必要があるということと、「単一のグローバルな会計基準に必要な要素は、それが高品質でなければならない」⁵という委員会の声明に答えるために設定された。委員会は、高品質な基準を「投資家、融資者、債権者、及び資本配分決定を行う他の人々にとって有用な情報で、首尾一貫性があり、比較可能で目的適合的な信頼性のある情報」⁶を要求するものであると説明している。

ワーク・プランにおいて、スタッフは、十分なIFRSの開発及び適用の評価は、IFRSがガイダンスを提供していないか、又は米国会計基準よりもガイダンスが乏しい領域についての棚卸を含むことになるかと述べていた。スタッフが行おうと考えている棚卸の方法については、スタッフの2010年10月のプロGRESS・レポート⁷において、IASBが発行したIFRSの文言と米国会計基準の文言との比較による分析として、追加的に説明されていた。本ペーパーにおいて、スタッフは、その分析結果を要約している。

¹ SECのリリースNo. 33-9109（2010年2月24日）、コンバージェンスとグローバルな会計基準の支持に関する声明（「2010年声明」）を参照。

² ワーク・プランは、2010年声明の付録として含まれている。

³ 本スタッフ・ペーパーで使用されているように、「IFRS」の用語は、「国際会計基準審議会（「IASB」）が発行したIFRS」を指しており、そうでない場合は注記されている。さらに、「IFRS」の用語は、IFRS財団の定款に従って英語で公表されているIFRSの権威あるテキストのことを指している。「2010年1月1日に公表された国際財務報告基準（IFRSs）の国際財務報告基準に関する趣意書」参照。「IASB」は国際会計基準審議会である。「IFRSs」は、1つ以上の国際財務報告基準を指している。

⁴ SECのリリースNo. 33-8982（2008年11月14日）[73 FR 70816（2008年11月21日）]、米国の発行企業が国際財務報告基準に準拠して作成した財務諸表を使用する可能性に関するロードマップを参照

⁵ 2010年声明

⁶ SECのリリースNo. 33-7801（2000年2月16日）[65 FR 8896（2000年2月23日）]、国際会計基準（「2000年コンセプト・リリース」）参照

⁷ 米国証券取引委員会の主任会計官局及び企業財務局による、米国の発行企業についての財務報告制度に国際財務報告基準を組み込む検討におけるワーク・プランのプロGRESS・レポート（2010年10月29日）参照

II. 方法

スタッフは、IFRS の評価を組み立てる背景を提供するために比較アプローチを使用した (IFRS を米国の発行企業に関する財務報告制度に組み込むために満たさなければならない開発の最低限の閾値を設けるためではなく)。スタッフは、次の理由により、その参照点として、具体的に米国会計基準を使用した。その理由とは、(1) 米国会計基準は、米国の発行企業に現在適用されている基準の本体であり、投資家はそこから米国の発行企業の財務諸表の分析を調整することが求められていること、及び(2) IFRS が米国会計基準と同一か又は類似の会計上の規定を現時点で有している場合、当該 IFRS の規定はおそらく十分に高品質であり⁸、スタッフによる当該領域の検討を最小化できることである。その結果、我々のレビューは、IFRS の規定と米国会計基準の規定とで異なっている領域の識別に焦点が当てられた。当該レビューは、その差異が個々に又は総体的に IFRS の品質に及ぼす可能性のある影響についての分析を含んでいない。

A. 分析の範囲

スタッフは、米国会計基準の会計上の規定をレビューし、適宜、同等の又は対応する IFRS の規定と比較した。スタッフは、以下でさらに説明しているように⁹、FASB と IASB (「両審議会」) の覚書 (「MoU」) の共同の基準設定プロジェクト (「共同プロジェクト」) と、両審議会と一緒に作業している他のプロジェクトとの両方で継続中の共同の基準設定の取組みの対象となる米国会計基準における要求事項と IFRS における同等のものをレビューの対象から除外した。継続中の共同プロジェクトの対象となる米国会計基準と IFRS の領域を除外しつつ、我々は、残りの米国会計基準の会計基準コード化体系 (「ASC」) の各 Topic とこれに対応する又は同等の IFRS の要求事項について分析を行った。

本ペーパーは、我々が評価した ASC の各 Topic についての原則レベルでの考察を要約している。そのうえで、我々は、そのハイレベルな考察を、米国会計基準と IFRS の差異についてのより具体的な例で補完している。検討した差異は、差異に関する包括的な母集団を構成するものではない。我々は、より重要又は広範に財務報告へ影響を及ぼす可能性があると考えられる例示の提供を試みた。しかしながら、我々は、IFRS と米国会計基準との差異が個別の作成者や投資家に対して程度の異なる影響を及ぼすことも認識している。

⁸ SEC は、現在、米国財務会計基準審議会 (「FASB」) の財務会計及び報告基準を、証券法のセクション 19(b) に基づく連邦証券取引法の目的で一般に公正妥当と認められていると認識していることから、スタッフは、米国会計基準を高品質の会計基準であると考えている。SEC のリリース No. 33-8221 (2003 年 4 月 25 日)、方針声明：指定民間基準設定者としての FASB のステータスの再確認を参照。

⁹ 両審議会は、金融商品、収益認識、リース、その他の包括利益の表示、公正価値測定 (2011 年に最終化)、デリバティブと他の金融商品の貸借対照表上の相殺、資本の特徴を有する金融商品、財務諸表表示、非継続事業の表示、議決権持分事業体の連結、認識の中止 (2010 年に最終化) 及び保険契約に関する共同の基準設定プロジェクトを行っている (又は、記載のとおり最終化している)。これらプロジェクトの一部は、両審議会の会計基準のコンバージェンスを改善し促進させる両審議会の作業プログラムの範囲を明らかにしている MoU (2006 年に締結され、その後、2008 年に更新された) に従っている。

我々の分析の範囲に含まれる ASC Topic と IFRS は、原則として、分析時点で最終化されており、かつ、権威ある会計ガイダンスの各々の本文に組み込まれているものである（原則として、米国会計基準は 2010 年 6 月 30 日までに最終化されたものであり、IFRS は 2010 年 1 月 1 日までに最終化されたものである。）。我々が分析を開始して以降、両審議会が新基準の最終化や既存の基準の修正を継続していることをよく理解しており、我々は、米国会計基準と IFRS との比較に、修正後の基準がより重大な影響を及ぼすセクション（2 組の基準の差異を減少させる場合と増加させる場合のいずれも）を本ペーパーにおいて更新している。例えば、セクションⅢ.G. 「その他投資」は、IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」及び IFRS 第 12 号「他の企業への関与の開示」の IASB の発行を反映するために更新されており、セクションⅢ.S. 「報酬 - 株式報酬以外」は、IAS 第 19 号「従業員給付」への IASB の修正を反映するために更新されている。

B. MoU 及び他の共同プロジェクト

FASB 及び IASB は 2006 年に共同で MoU を発行（2008 年に更新）し、当論文書において、両審議会が短期的に最も改善の必要があると考える基準設定プロジェクトを特定した。両審議会は、両基準の品質を改善し、米国会計基準と IFRS のより一層のコンバージェンスを達成するために、主として新基準の開発を通じて、特定した各プロジェクトに対処するための計画を策定することに合意した。MoU には短期プロジェクトと長期プロジェクトが含まれていたが、短期プロジェクトの一部は既に完了したか又は完了間近である。短期プロジェクトの結果は、プロジェクトにより修正された米国会計基準と IFRS の一般的な類似点と、両審議会が解決していない重要な差異に関して、本ペーパーのセクションⅢの関連する部分に反映されている。長期プロジェクトのうち、金融商品、収益認識及びリースの 3 つはより優先度が高いが、両審議会はテクニカルな決定をまだ終えていない。次の表は、上記プロジェクトの一覧、各プロジェクトの現在の状況、関連するマイルストーン、及び本ペーパーに含まれるプロジェクトの範囲を提供している。

プロジェクト	状況	マイルストーン
金融商品	各プロジェクト要素において異なる	<p>金融商品プロジェクトは、次の要素を含んでいる。分類及び測定、減損、ヘッジ会計並びに貸借対照表上の相殺である。両審議会は引き続き収斂された基準の発行を目的としているが、プロジェクトの時期及びフェーズは、各審議会で異なっている。各審議会の活動の概要は次のとおりである。</p> <p>IASB は、各要素（上記に記載）を別々のフェーズとして検討している。したがって審議会は、金融資産についての要求事項を含む IFRS 第 9 号「金融商品」を 2009 年 11 月に発行した。金融負債についての要求事項は、2010 年 10 月に IFRS 第 9 号に追加された。IFRS 第 9 号はまだ発効していないが、早期適用は認められる。IASB は（FASB と一緒に）、補足文書「金融商品：減損」を 2011 年 1 月に発行した。コメント期間は 2011 年 4 月に終了し、再審議が続けられている。IASB は、公開草案「ヘッジ会計」を 2010 年 12 月に発行した。コメント期間は 2011 年 3 月に終了し、再審議が続けられている。</p> <p>FASB は当初、金融商品プロジェクトを 2 つのフェーズとして見ていた。1) 分類及び測定、減損並びにヘッジ、及び 2) 貸借対照表上の相殺である。2010 年 5 月、審議会は、会計基準更新書（「ASU」）案「金融商品に関する会計処理、並びに、デリバティブ金融商品及びヘッジ活動に関する会計処理の改訂」を発行した。コメント期間は 2010 年 9 月に終了した。2011 年 1 月、FASB は（IASB と一緒に）、補足文書「金融商品に関する会計処理、並びに、デリバティブ金融商品及びヘッジ活動に関する会計処理の改訂 - 減損」により、減損会計についての共通の解決策を提案した。コメント期間は 2011 年 4 月に終了した。2011 年 2 月、FASB は、ヘッジ活動についての財務報告上の要求事項を改善し、簡素化し、収斂するため、IASB の公開草案に関するインプットを要請するためのディスカッション・ペーパー（意見募集）「ヘッジ会計についての代表的な論点」を発行した。コメント期間は 2011 年 4 月に終了した。本プロジェクトのすべての点について、再審議が続けられている。</p> <p>本プロジェクトの貸借対照表上の相殺については、両審議会で一貫性のあるタイムラインに従ってきた。2011 年 1 月、両審議会は共同で、公開草案「貸借対照表上の相殺」（IASB では「金融資産と金融負債の相殺」と題された。）を発行したが、これは IFRS と米国会計基準の差異に対応するための変更を提案していた。2011 年 6 月、公開草案に関して受け取ったフィードバックに照らして、両審議会は異なる相殺モデルを進めることを決定した。両審議会は、IFRS と米国会計基準の相殺に関する規定の差異を調整するのに役立つ情報を提供するよう、利用者が一貫して求めていることに留意した。したがって両審議会は、IFRS と米国会計基準に準拠して作成される財務諸表を利用者が比較する際に役立つ開示要求を収斂する作業を行うことを決定した。この審議が続けられている。</p> <p>注意：本プロジェクトは、我々の分析時点においてアクティブに継続中の MoU であったことから、本プロジェクトに関連する既存の FASB と IASB の基準の比較は、本ペーパーから除外されている。</p>
収益認識	提案の再公	両審議会は、2008 年 12 月に共同ディスカッション・ペーパー「顧

プロジェクト	状況	マイルストーン
	開	<p>客との契約における収益認識についての予備的見解」を公表し、2010年6月に共同公開草案「顧客との契約から生じる収益」を公表した。2011年6月、両審議会は、彼らのデュー・プロセスの規定では、再公開が要求されないのは明らかであったが、収益の特別な性質のため、提案を再公開すると結論付けた。</p> <p>注意：本プロジェクトは、我々の分析時点においてアクティブに継続中のMoUであったことから、本プロジェクトに関連する既存のFASBとIASBの基準の比較は、本ペーパーから除外されている。</p>
リース	公開草案の再審議；提案の再公開	<p>両審議会は、2009年3月に共同ディスカッション・ペーパー「リース：予備的見解」を公表し、2010年8月に共同公開草案「リース」を公表した。これまでになされた決定は、再公開を正当化するほどに、公開草案で公表された決定と著しく異なることから、2011年7月、両審議会は修正後の提案を再公開することに同意した。両審議会は、2011年中は引き続き再審議を行う予定である。</p> <p>注意：本プロジェクトは、我々の分析時点においてアクティブに継続中のMoUであったことから、本プロジェクトに関連する既存のFASBとIASBの基準の比較は、本ペーパーから除外されている。</p>
連結	継続中（投資会社）	<p>IASBは、2011年5月にIFRS第10号「連結財務諸表」及びIFRS第12号「他の企業への関与の開示」を発行した。IFRS第12号は、オフバランスのリスクについての開示要求を含む。IFRS第10号とASC Topic810「連結」の差異は残っているが、IFRS第10号の発行は、関連する開示と同様に、組成された投資ビークルと他の特別目的会社の連結に関するIFRSと米国会計基準の実質的なコンバージェンスをもたらした。両審議会は引き続き、投資会社の連結に関連する論点を共同で検討し、将来的に収斂した基準を発行する予定である。</p> <p>注意：本プロジェクトは、我々の分析時点においてアクティブに継続中のMoUであったことから、本プロジェクトに関連する既存のFASBとIASBの基準の比較は、本ペーパーから除外されている。</p>
公正価値測定	完了	<p>FASBは、2006年にFASB基準書第157号「公正価値測定」(ASC Topic 820「公正価値測定及び開示」に体系化)を発行した。FASBは、2009年から2011年にいくつかのASU(直近の改訂であり、IASBの発行物であるIFRS第13号「公正価値測定」と同時に公表されたASU2011-04「米国会計基準とIFRSにおける公正価値の測定及び開示に係る規定の共通化のための改訂」を含む。)を発行している。IASBは2011年5月にIFRS第13号を発行した。両審議会が発行した最新のガイダンスは収斂されている。</p> <p>注意：本プロジェクトは、我々の分析時点においてアクティブに継続中のMoUであったことから、本プロジェクトに関連する既存のFASBとIASBの基準の比較は、本ペーパーから除外されている。</p>
財務諸表表示	優先度の低いプロジェクトと再評価	<p>両審議会は、2008年10月に共同ディスカッション・ペーパー「財務諸表表示に関する予備的見解」を公表した。220通のコメントレター及びフィールドテストの結果を検討した後、FASB及びIASBのスタッフは、それまでの両審議会の暫定的な決定を反映しているスタッフ・ドラフトを公表した。両審議会は、当該ドラフトを追加のアウトリーチの基礎として使用した。</p> <p>アウトリーチは、一部の参加者が提案のある点については懸念しているが、他の点については支持していることを示唆した。両審</p>

プロジェクト	状況	マイルストーン
		<p>議会は、実行可能な公開草案を開発するために重要な追加的作業を要求すると結論付けた。他との優先度に照らして、両審議会は、他の MoU プロジェクトが完了した後に、本プロジェクトに戻ることを検討すると決定した。</p> <p>しかし、両審議会は、その他の包括利益を報告する方法を一致させることを決定した。両審議会は、2010 年 5 月に公開草案「包括利益計算書」を公表し、2011 年 6 月に修正版を発行した。</p> <p>注意：本プロジェクトは、FASB/IASB のテクニカル・プランに残っているが、プロジェクトは優先度が低いものと再評価された。本プロジェクトに関連する基準は、本ペーパーから除外されている。</p>
認識の中止	プロジェクトの範囲を再評価	<p>2010 年末までに完了した別々の基準設定努力を通じて、両審議会は、金融資産及び負債の認識の中止に関する IFRS と米国会計基準の差異を減少させ、関連する開示要求を実質的に一致させた。</p> <p>注意：本プロジェクトは、我々の分析時点においてアクティブに継続中の MoU であったことから、本プロジェクトに関連する既存の FASB と IASB の基準の比較は、本ペーパーから除外されている。</p>
退職後給付	完了	<p>2010 年 4 月、IASB は公開草案「確定給付制度」を公表した。IASB は 2011 年 6 月に IAS 第 19 号「従業員給付」の修正版を最終化した。</p> <p>注意：IAS 第 19 号の修正から生じる変更は我々の分析に織り込まれており、本ペーパーに含まれている（セクション III. N. 「撤退又は処分費用債務」及びセクション III. S 「報酬 - 株式報酬以外」を参照）。</p>
企業結合	完了	<p>両審議会は、2008 年に企業結合会計及び非支配持分に関する共同の要求事項を発行した。IFRS 第 3 号「企業結合」、IAS 第 27 号「連結及び個別財務諸表」の修正版、及び FASB 基準書第 141 号（修正）「企業結合」（ASC Topic 805 に体系化）である。</p> <p>注意：本プロジェクトは我々の分析を行う前に最終化されていたので、本プロジェクトに関連する FASB と IASB の基準の比較は、本ペーパーに含まれている（セクション III. X. 「企業結合」参照）。</p>
資本の特徴を有する金融商品	優先度の低いプロジェクトと再評価	<p>2008 年 2 月、IASB は、FASB が事前に公開した文書に関するインプットを要請するため、ディスカッション・ペーパー「資本の特徴を有する金融商品」を公表した。IASB 及び FASB は、当該種類の金融商品に関する既存のガイダンスを置き換える提案の作業ドラフトの開発に役立てるために、回答を使用した。受け取ったコメントに照らして、両審議会は、他のプロジェクトに焦点をあて、当初計画していたような短期での公開草案の公表は行わないことを決定した。両審議会は、後日、本プロジェクトに戻ることを検討する。</p> <p>注意：本プロジェクトは、FASB/IASB のテクニカル・プランに残っているが、プロジェクトは優先度が低いものと再評価された。本プロジェクトに関連する基準は、本ペーパーから除外されている。</p>
無形資産	優先度の低いプロジェクトと再評価	<p>IASB は、2007 年 12 月に無形資産に関するプロジェクトを追加するアジェンダ提案を検討した。IASB は、プロジェクトを進めないことを決定したが、新しいアジェンダを設定する際に再検討す</p>

プロジェクト	状況	マイルストーン
	価	る。FASB は、アクティブ・アジェンダに本プロジェクトを追加していない。 注意：本プロジェクトは、我々の分析時点においてアクティブに継続中の MoU ではなかったことから、本プロジェクトに関連する既存の FASB と IASB の基準の比較は、本ペーパーに含まれている（セクション III. J. 「無形資産」参照）。
保険	公開草案の再審議；提案の再公開	IASB は、2010 年 7 月 30 日に公開草案「保険契約」を公表した。FASB は、2010 年 9 月に代替的な見解を含む自身のディスカッション・ペーパーを公表した。直近では、両審議会は IASB の公開草案と FASB のディスカッション・ペーパーに関して受け取ったフィードバックを一緒に検討している。両審議会は、行われた決定に基づいて、広範な範囲の国際的な関係者に対して、対象を絞ったアウトリーチを実施しており、引き続き、将来の決定に関しても実施することになる。IASB は、2012 年上半期中にレビュー・ドラフト又は修正 ED を発行するよう作業を行っている。FASB は、2012 年中に基準を最終化するために、自身の公開草案に関して受け取るフィードバックを検討する。それから、両審議会は、生じているかもしれない差異と、それに対応する最もよい方法を検討する。 注意：本プロジェクトは、我々の分析時点においてアクティブに継続中の共同プロジェクトであったことから、本プロジェクトに関連する既存の FASB と IASB の基準の比較は、本ペーパーから除外されている。

我々は、継続中の共同プロジェクトを、本ペーパーの主題である比較分析とは別個に評価している。共同プロジェクトに関する我々の評価は、他の活動もそうであるが、両審議会の審議のモニタリング、公開文書のレビュー、関係者のコメントレターの検討を含む。共同プロジェクトの状況及びそこで至った結論は、多くの他の事項もそうであるが、米国の発行企業についての財務報告制度に IFRS を組み込むかどうかを検討する際に委員会が評価する要因である。

現在まで、両審議会は、継続中のプロジェクトの一部（収益認識及びリース）に関して、実質的に（完全ではないが）収斂した状況に至っており、それにより、IFRS と米国会計基準を短期間のうちに当該領域で収斂させる可能性は高まっている。しかし、審議及びこれまでに至った暫定的な結論に基づく、両審議会がすべてのプロジェクトの主要な局面（例えば、金融商品プロジェクトの各要素）に関してコンバージェンスに至ることができるかどうかは不明瞭である。さらに、両審議会が、ある共同プロジェクト（例えば、資本の特徴を有する金融商品）を再度優先付けすると、当該プロジェクトが遠くない将来に完了するかどうか、完了する場合、米国の発行企業についての財務報告制度に IFRS を組み込むかどうかを委員会が検討する前に、コンバージェンスに向けた実質的な進展がなされるかどうか、ということが不明瞭になる。委員会は 2010 年声明において、米国の発行企業についての財務報告制度に IFRS を組み込むかどうかの最終的な決定にかかわらず、共同プロジェ

クトを通じた質の高い基準の開発は重要であり、そのような開発はスタッフが注目すべき領域であるということを示唆していた。

C. SEC 規則

我々の分析の範囲は、本ペーパーで記述した限定的な例を除き、通常、SEC 規則又はスタッフのガイダンスを考慮していない。本ペーパーの目的は、証券規制当局を含む各国の権威のある機関により提供された追加の要求事項又は解釈を考慮しない、FASB が認めた米国会計基準と IASB が発行した IFRS との類似点と相違点に関する我々の評価の結果の要旨を伝えることである。国内の法律や規制は、国や地域にまたがって IFRS の適用に影響を及ぼし、したがって、企業、業種、国を越えて IFRS の首尾一貫した適用に影響を及ぼし得る。2010 年声明及びワーク・プランでは、双方とも、IFRS の適用とそのグローバルな適用の首尾一貫性の検討の重要性を示していた。しかし、適用の首尾一貫性は、本ペーパーの作成に関連して行われたものとは別個の分析である。さらに、SEC 規則及びスタッフのガイダンスは、米国の財務報告制度への IFRS の組み込みに関する委員会による何らかの決定により、その修正が適切かどうかを決定する別個の評価が必要であろう。

D. 全体的な考察と明確化

本ペーパーでは、我々は、米国会計基準の文言と IFRS の文言との比較に際して気づいた一部の詳細な差異について議論している。以下に記述しているとおり、我々は概ね、米国会計基準が IFRS よりもより詳細で、具体的な規定を含んでいることに気づいた。IFRS に何ら対応するガイダンスがない場合もあれば、IFRS が米国会計基準の規定と直接的に比較可能でないよりハイレベルな又は全般的なガイダンスを含んでいる場合もあった。

他方で、米国会計基準に対応するガイダンスのない領域に関して、IFRS がガイダンスを設けている場合もあった（例えば、IAS 第 20 号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」）。ただし、米国会計基準に比較すべき規定がないため、我々の分析では、通常、そうした領域における議論を除外している。

我々の分析では、ガイダンスの存在（又は欠如）の観点から、IFRS と米国会計基準との間の差異を把握することもできたが、そうした差異が実務に及ぼす（又は及ぼす可能性のある）影響に関して参考となる情報ではなかった。一部の差異については、（提供されているガイダンス又は基準で使用されている実際の言葉の量の観点から）重大な実務的な会計上の含意を有しないか、一部の企業又は業種に影響を及ぼす場合でも、より大きな母集団での適用では差異とならない可能性がある。反対に、一部の差異は、より重要なものである可能性がある。本ペーパーに含めた差異は、IFRS の品質とは必ずしも直接的又は整合的な相関を有しているとは推定されない可能性がある。さらに、米国会計基準と IFRS との間の当該差異は（本ペーパーで焦点を当てているか否かにかかわらず）、米国の財務報告制度

への IFRS の組込みに関する委員会の検討の前にそれらの除去が必要であることを決定的に意味するわけではない。本ペーパーは、IFRS の組込みに関する委員会の検討を促進するための広範な取組みの 1 つの要素であり、ワーク・プランの一部を形成するものである。ワーク・プランの多くの領域は、ある領域における見解が他の領域における見解に影響されるといったように関連している。

セクションⅢにおける米国会計基準と IFRS の比較を読む際には、読者は、米国会計基準と IFRS との間の次の基本的な差異を考慮することが重要であると考えている。

IFRS には、業種を問わず取引を会計処理するための幅広い原則があり、限定的な特有のガイダンスと一般的なガイダンスへの所定の例外を伴っている。

本ペーパーにおいて、我々はしばしば、詳細な米国会計基準の規定に対応する特有のガイダンスが IFRS にはないことに留意している。しかし、2 組の基準の文言上の差異として留意する一方で、IFRS における特有のガイダンスの欠如が、IFRS のガイダンスの完全な欠如を示すものではない場合もある。しばしば、IFRS には、認識、測定及び（又は）開示に関する全般的な原則が含まれており（その種の取引に対する特有の基準、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」などの全般的な基準、又は IFRS のフレームワークのいずれかに含まれている。）、結果として、特定の取引や活動については米国会計基準と類似した、又は米国会計基準とは異なる方法で会計処理される場合がある。したがって、そうした差異に関する我々の認識は、IFRS には同様の具体的な方法がないが米国会計基準にはある（おそらく、それが、適用に関してより狭い又は具体的なガイダンスを提供している可能性があるが）という事実に基づいている。

本ペーパーで挙げた差異の多くは、米国会計基準に存在し IFRS にはない業種又は取引に、特有のガイダンスに関係している。多くの場合、米国のガイダンスは、特定の種類の取引に関するガイダンスのニーズ又は欠如により、代々の数ある米国基準設定主体の 1 つにより開発されたものである。特有のガイダンスは、取引や業種向け又は濫用防止目的で調整された認識又は測定に関する既存の一般原則の解釈を提供するために、又は当該一般原則への例外を設けるために開発されてきた可能性がある。米国会計基準における豊富な特有のガイダンスは、例えば、特定の業種で活動する企業間での適用の首尾一貫性に寄与する可能性があるが、業種を超えた比較可能性を常にもたらすわけではない。歴史的な米国の基準設定と対照的に、IFRS は常に、1 つの解釈機関を伴う単一の基準設定主体（IASB 又はその前身である国際会計基準委員会）により開発されてきた。業種又は取引特有のガイダンスがない場合、IFRS 財務諸表の作成者は、IFRS の一般原則に従うことになり、これは、業種を超えたより広範な首尾一貫性を促進するのに役立つ可能性がある。我々は、米国の関係者がそうしたガイダンスの現在の適用と IFRS の組込みの潜

在的な含意を検討できるように、米国会計基準に存在する特有のガイダンスを認識することが重要であると考えている。

我々はまた、米国中心の特有の取引や活動（例えば、料金規制企業の会計処理や連邦政府との契約に関する特定の側面など）に対処するため開発されてきた米国会計基準に関連する差異に留意している。我々は、そのような差異の例を含めているが、それらのIFRSの品質への影響については判断を行っていない。IFRSは、国や地域又は規制当局について特別な考慮をすることなく、より広範な関係者層のため開発されてきている。特有のガイダンスがない場合には、IFRSは一般的な認識及び測定ガイダンスの適用を要求することになり、結果として、米国会計基準で適用されている認識及び測定規定と類似する場合も、著しく異なる場合もありうる。

FASB と IASB の概念フレームワークの間で基本的な差異が存在する

FASBの財務会計概念書（「概念書」）とIASBの財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク（「概念フレームワーク」）とは、基礎となる概念と適用に際しての概念の権威に関して違いがある。両審議会はしばしば、基準開発や現行基準の見直しに際して、概念フレームワークによって導かれることがある。このため、フレームワークにおける差異は、基準レベルで組み込まれている認識と測定ガイダンスにおける差異の一因となる可能性がある。

MoUの策定と焦点を絞った基準設定に関する共同の取組みの開始に先立って、両審議会は、IFRSと米国会計基準の概念フレームワークを揃えることの重要性を理解していた。2004年には、両審議会は、そのアジェンダに、既存のフレームワークを基礎とした改善された共通の概念フレームワークを開発する共同プロジェクトを追加した。両審議会は、市場の変動、事業の実務及び経済環境を反映するよう既存の概念を更新し、洗練させ、共同プロジェクトの開発においてその改訂した概念を用いることを意図していた。両審議会は、共同プロジェクトの再度の優先順位付けのために残りのフェーズを収斂させる取組みを延期する前に、2010年に概念フレームワークプロジェクトの8つのフェーズのうち1つ¹⁰を完了させた。

この概念フレームワークの間で現時点で存在する基本的な差異の例は次のとおりである。

権威の水準—IFRSでは、概念フレームワークは権威あるガイダンスであり、取引その他の事象や状況に具体的に適用される基準や解釈指針がない場合に、この概念が

¹⁰ FASBは、第1章「一般目的の財務報告の目的」及び第3章「有用な財務諸表の質的特性」を含む財務会計概念書第8号「財務報告に関する概念フレームワーク」を公表し、IASBは、「財務報告に関する概念フレームワーク2010」を公表している。

適用される。米国会計基準では、概念書は ASC に含まれておらず、したがって、FASB の権威あるガイダンスとならない。権威の水準に関するこの差異は、適用される概念が FASB と IASB のフレームワークにおいて収斂しているとしても、米国会計基準と IFRS における取引の会計処理の比較可能性にマイナスの影響を及ぼす可能性がある。例えば、両審議会は、報告企業に関する一般的な概念について暫定的な結論に達している（すなわち、報告企業を識別するために経済活動の境界を検討することになり、法人企業の識別と整合的な又は不整合な境界の識別となる可能性がある。）。最終的なコンセンサスが収斂している場合、基準レベルの権威あるガイダンスでは、概念書から報告企業の定義を参照したり組み込んだりしていないので、そのコンバージェンスは、米国会計基準における会計処理に影響を及ぼさない可能性がある。反対に、IFRS の適用は、明示的なガイダンスが特定の基準に存在しない状況では、そのようなコンバージェンスによる影響を受ける可能性がある（例えば、共通支配下の取引など）。

資産及び負債の定義及び認識—概念書は、「可能性の高い (probable)」将来の事象（すなわち、資産に係る経済的便益と負債に係る経済的犠牲）の観点から、資産と負債を定義している。「可能性の高い」は、利用可能な証拠に基づき合理的に期待される又はそう考えられるものを参照し、一般的に使用される文脈で定義されている。IFRS では、資産又は負債の定義に蓋然性 (probability) の概念を含めておらず、認識要件で発生 of 蓋然性を考慮する（すなわち、将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高い場合、資産を認識し、アウトフローが現在の債務の決済から生じる可能性が高い場合、負債を認識する。）。ただし、「可能性の高い」という用語は定義されていない。IFRS には、追加の認識要件があり、それは、企業が認識前にコスト又は価値を合理的に測定できることを要求している。これらの差異は、現行の IFRS と米国会計基準の間の差異と両審議会の将来の基準設定における差異の一因となる可能性がある。

Ⅲ. 要求事項の比較

会計の要求事項に関する我々の分析は、セクションⅡ.Bで述べられている MoU プロジェクトの対象となっている ASC Topic を除いた、Topic レベルでの ASC の内容の順に構成されている。したがって、分析は ASC Topic 250「会計上の変更及び誤謬の訂正」から始まり、ASC Topic 855「後発事象」まで続いている。ASC Topic 905 から 995 までに含まれる業種別ガイダンスは、最も適合する業種別ではないセクションで論じられ、そうでない場合には、本ペーパーでは包括的には取り扱われていない。

本ペーパーの構成のために、米国会計基準が具体的な取引に係るガイダンスを ASC 全体を通じて含んでおり、それに対応する IFRS のガイダンスが 1 つ（又は限られた数）の全体的な原則主義の基準のみに含まれているような場合には、一定の繰り返しが生じている。具体例で説明すると、米国会計基準は偶発事象に関する会計を様々な ASC Topic、例えば、ASC Topic 410「資産除去及び環境関連債務」、ASC Topic 420「撤退又は処分費用債務」及び ASC Topic 450「偶発事象」で扱っている。これに対し、対応する偶発事象に係る IFRS のガイダンスは、主に IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に含まれている。このような場合には、複数のトピックの分野において例として反映された原則レベルでの差異は、我々の考察では単に原則レベルの差異でしかない場合でも、IFRS と米国会計基準とのより広範なレベルでの全体的な差異のような印象を与える場合がある。

A. 会計上の変更及び誤謬の訂正

IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」と ASC Topic 250「会計上の変更及び誤謬の訂正」はともに会計原則（又は方針）、誤謬の訂正及び見積りの変更に関するガイダンスを提供している。IAS 第 8 号は、会計方針の選択及び適用に関し（米国会計基準と比べ）より多くのガイダンスを提供している。これには、取引、事象又は状況に適用される具体的な IFRS の規定がない場合を含む。IFRS と米国会計基準とのより顕著な差異は以下に記載されるとおりである。

重要性の評価—IFRS と米国会計基準はともに重要性の評価については限定的なガイダンスしか提供していない。IFRS のガイダンスは、IAS 第 8 号における重要な脱漏の定義に限られており、それは「重要である項目の脱漏又は虚偽表示は、利用者が（略）経済的意思決定に（略）影響を及ぼす場合に重要である」というものである。ASC Topic 250 は、誤謬の評価は、会計年度全体に対する見積り収益や、また、利益の傾向と関連付けられなければならないことを示しているが、その他には重要性に関するガイダンスを提供していない。スタッフの知るところでは、両審議会からのガイダンスがないために、規制当

局（例えば、SEC スタッフ¹¹といくつかの外国の規制当局）のなかには、重要性を評価する独自のガイダンスを設定しているところがある。

誤謬の訂正—IFRS では、過年度の重要な誤謬について、それが発見された後、発行が承認される最初の 1 組の財務諸表において、企業は当該誤謬を遡及して訂正しなければならない（以前に発行された財務諸表の訂正及び再発行は要求されていない）。米国会計基準では、誤謬を訂正するためには、以前に発行された過年度の財務諸表を訂正し、再発行しなければならない。

実務上不可能な場合の例外—IFRS は、過年度の誤謬を完全に遡及する訂正について、次のような状況について実務上不可能な場合として例外を設けている。誤謬の期間特定の影響額を算定することが実務上不可能な場合には、遡及的修正再表示が実務上可能である最も古い期間の開始貸借対照表が修正再表示される。誤謬の累積的影響額を算定することが実務上不可能な場合、実務上可能である最も古い日から将来に向けて比較情報が修正再表示される。米国会計基準は、例外なく、重要な誤謬を算定し、修正再表示することを要求している。

財政状態計算書の遡及表示—IFRS では、企業が会計方針を遡及適用した場合、又は項目の遡及的な再表示をした場合、3 年分の財政状態計算書の提示が要求されている。米国会計基準には同様の規定はない。

米国会計基準は、会計上の変更及び誤謬の訂正の一定の側面について、IFRS が提供していないガイダンスを提供している。そのようなガイダンスの例には次のようなものがある。

間接的な影響額—米国会計基準は、会計原則の変更による直接的な影響額のみが遡及適用に含まれ、間接的な影響額（すなわち、変更の結果生じる当期又は将来のキャッシュ・フローの変化、例えば、利益分配制度の変更）は含まれないことを明確にしている。発生した間接的な影響額は、会計上の変更が生じた期に報告される。

報告企業の変更—米国会計基準は、報告企業の変更が生じる状況を明確にし（すなわち、実際に、別の企業の財務諸表を生じさせる会計上の変更）、その結果生じる変更を、提示

¹¹ 例えば、会計職員公報 (SAB) Topic 1M、「重要性」参照。「重要性」の概念を論じるにあたり、スタッフガイダンスは、FASB 概念書第 2 号を次のように引用している。「財務報告における項目の脱漏又は虚偽表示は、取り巻く状況を踏まえると、その報告に依拠した合理的な個人の判断が、当該事項が含まれていた又は訂正されていたならば、変わっていた又は影響を受けていたであろう可能性が高いほどの大きさである場合に、重要である。」また、これは、TSC Industries v. Northway, Inc., 426 U.S. 438, 449 (1976) 及び Basic, Inc. v. Levinson, 485 U.S. 224 (1988) における最高裁判所の次の判決とも整合している。ある事実が重要となるのは、「(略) その事実が、合理的な投資家により、入手可能な情報の『組合せ全体』を著しく変更する、と見なされる可能性が相当高い」場合である。SAB Topic 1M はまた、金額的に少ない虚偽表示、虚偽表示の集計及び相殺、意図的で重要でない虚偽表示、並びに当期の虚偽表示を算定する場合の過年度の（重要でない）虚偽表示の影響を評価するにあたって考慮すべき「経験則」の要素について扱っている。

されるすべての過年度の財務諸表に遡及適用することを要求している。

開示要求—米国会計基準は、IFRS では要求されていない会計上の変更に関する一定の開示を求めている。これには次のようなものがある。(1) 間接的な影響額の説明（米国会計基準では調整されないもの）。これには当期及び累積的な金額並びに関連する一株当たりの影響額に係る開示が含まれる。(2) 継続事業からの利益の変更、純利益、及び関連する一株当たりの金額への影響を説明する、採用日後の期中の開示。

B. 一株当たり利益

IAS 第 33 号及び ASC Topic 260 は、ともに基準の名称が「一株当たり利益」であり、一株当たり利益（「EPS」）の計算に関する全般的に同様な要求事項を含んでいる。いずれの基準も株式が公開市場で取引されている企業（米国会計基準では、別の要求事項に従う投資会社について例外がある。）に対して、基本的 EPS 及び希薄化後 EPS の計算を要求している。両基準における原則の類似点にかかわらず、詳細な要求事項については差異が存在する。さらに、IFRS と米国会計基準とでは、金融商品の負債又は持分への分類に差異があるために、ある種の商品を利用している同様の資本構成の報告企業でも IFRS と米国会計基準との比較可能性に限界がある場合がある。IAS 第 33 号と ASC Topic 260 とのより顕著な差異には次の項目がある。

希薄化後 EPS の期首から期末までの株式の計算方法—IFRS では、希薄化性潜在的普通株式は、表示されている期間の各々について独立して決定される。期首からの希薄化性潜在的普通株式の数は、米国会計基準のように各中間期の計算に含まれる希薄化性潜在的普通株式の加重平均株式数ではない。

決済について複数の選択肢がある金融商品—企業の選択により普通株式又は現金のいずれかで決済できる契約について、IAS 第 33 号は、希薄化効果がある場合、普通株式で決済されるとの推定を置いており、この推定は覆すことができない。ASC Topic 260 では、希薄化効果がある場合、同様の推定が存在するが、企業に既存の実務がある場合、又は、契約が一部又はすべて現金で決済されると結論づける合理的な基礎を示した表明された方針がある場合、この推定を覆すことができる。

転換型金融商品と 2 種方式—ASC Topic 260 では、市場価格のトリガー条件に基づき、転換可能又は行使可能となる転換の特徴が組み込まれた金融商品については、市場価格のトリガー条件を満たしているか否かにかかわらず（希薄化効果があれば）、希薄化後 EPS に含まれる。IFRS はこのような種類の金融商品に対して具体的なガイダンスを提供していない。IAS 第 33 号は、条件付発行可能普通株式について、条件が満たされた（すなわち、条件となる事象が生じた）場合にのみ、発行済みとして扱い、希薄化後 EPS の計

算に含めることを要求している。

強制的転換型金融商品について、IAS 第 33 号は、転換により発行される普通株式は、契約が締結された日から基本的 EPS の計算において発行済みとみなすことを要求している。ASC Topic 260 では、これらの強制的転換型金融商品は、特に取り扱われていない。ただし、企業は、契約が参加型であるかどうかを検討しなければならず¹²、参加型である場合には、2 種方式¹³を適用しなければならない。

最後に、IAS 第 33 号は、持分として分類される参加型証券に対してのみ適用を要求している。2 種方式は、参加型負債性金融商品への適用を求められていない（例えば、参加型転換型負債）。ASC Topic 260 では、2 種方式は、法的形態や分類にかかわらず、参加型金融商品に適用される。

自己株式方式の適用における税効果—米国会計基準における自己株式方式では、仮定された入金額に、オプションを行使したと仮定した場合に株式払込剰余金に貸方記入されるであろう余剰税効果を含めなければならない。仮定された入金額に税効果を含めることは、IFRS では扱われていない。

一株当たりキャッシュ・フローの表示—米国会計基準は、一株当たりキャッシュ・フロー又は同様の情報を財務諸表に表示することを明確に禁止している。IFRS には同様の制限はない。

C. 期中報告

IAS 第 34 号「中間財務報告」と ASC Topic 270「期中報告」は、期中報告に関して次のような類似の目的を有している。期中財務諸表の様式及び内容を定め、期中期間における認識及び測定ガイダンスを提供する。IFRS も米国会計基準も期中報告を求めている。しかし、いずれの基準も期中報告が（例えば、証券規制当局により）要求される場合や、企業が任意で期中ベースで報告する場合におけるガイダンスを提供している。IFRS も米国会計基準も全体として、期中報告は、年度の財務諸表作成に用いられるのと同じ会計原則に基づくことを要求しているが、それぞれ詳細なガイダンスは異なっている。概念的には、IFRS はどちらかと言えば期中期間を独立した会計期間とみなしているのに対し、米国会計基準は一般的に期中期間を年度の一部とみている。

¹² 米国会計基準は参加型証券を次のように定義している（ASC セクション 260-10-20）。「普通株式の未処分利益に参加できる証券で、その参加が、ある特定の事象の発生によって条件付けられているかどうかを問わない。そのような参加の形態は、配当である必要はない。つまり、未処分利益に対するいかなる形態の参加でも、証券保有者に対する支払を配当と呼ぶかどうかに関わらず、当該証券による参加を構成する。」

¹³ 米国会計基準は 2 種方式を次のように説明している（ASC セクション 260-10-45-60）。「利益配分の算式で、参加型証券を、それがなければ普通株式の株主に割り当てられるであろう利益に対して権利を持つものとして扱うが、普通株式以外の証券に対して基本的 EPS 及び希薄化後 EPS の表示を要求しないもの」

IFRS と米国会計基準との詳細な差異の例は、次のとおりである。

費用の配分—米国会計基準では、複数の期中期間に便益を供する一定の費用は、それぞれの期中期間に配分することができる。例えば、広告費は、その費用が複数の期中期間に便益を供するのであれば、繰り延べられ、その年度内で配分される。IFRS では、費用は発生した期に全額認識される。

誤謬の訂正に関する重要性の決定—IFRS では、誤謬の訂正に関する重要性の評価は、期中期間の財務データとの関連において行われる。米国会計基準では、同じ評価が、会計年度全体に対する見積収益及び利益の傾向に対する影響との関連において行われる。さらに、米国会計基準では、期中期間に対しては重要でも、会計年度全体に対する見積収益や利益の傾向に対しては重要でない誤謬の訂正は、期中期間において別個に開示されなければならない。上述のとおり、SEC スタッフと他の外国の規制当局は、重要性の決定に関する独自のガイダンスを定めている。

第 4 四半期の活動—IFRS は、第 4 四半期の活動に関連する財務報告が別個に公表されていない場合には、一般的に見積りの変更の内容と金額を年次財務諸表の注記に開示することを求めている。米国会計基準は、第 4 四半期活動に関連する具体的な開示を求める取引の種類について、より明示的である。具体的には、第 4 四半期の別個の報告や年次報告における第 4 四半期の結果に関する注記がない場合には、ASC Topic 270 は、年次財務諸表の注記に、第 4 四半期の活動で、会計原則の変更、企業の構成要素の処分、異常、通例でない、又は頻繁に生じない項目で第 4 四半期に認識された項目、及び第 4 四半期の結果に対して重要な期末に行われた修正の集計された影響額に関連する開示を要求している。

さらに、米国会計基準には、一定の明示的な期中開示要求があり、それらの多くは、金融資産及びデリバティブの評価に関連するものである（例えば、金融商品の公正価値、一時的ではない減損、融資債権の信用度に関する情報）。IFRS は同様の明示的な要求事項は含んでいないが、その代わりに、開示の目的及び具体的な事象及び取引に関連する設例を含んでいる。

さらに、IAS 第 34 号は、中間財務報告の様式及び内容に関する要求事項を含んでいるが、これに対応する要求事項は米国会計基準にはない。これらの要求事項については、通常、一定の SEC 規則が、米国発行企業に関して扱っているが、IFRS と SEC 規則の間には差異が存在する。

D. リスク及び不確実性

IAS 第 1 号「財務諸表の表示」及び ASC Topic 275「リスク及び不確実性」は、一定のリ

リスク及び不確実性の開示を扱っている。原則は全体的に同じであるが、米国会計基準には、IFRS では明示的に要求されていない具体的な開示要求が含まれている。したがって、IFRS と米国会計基準で提供される開示は、基となる取引に関連するリスクと不確実性の内容によって異なることがある。IFRS と米国会計基準との間でリスクと不確実性に関する要求事項が異なっているのは、次の点においてである。

一定の集中による脆弱性—米国会計基準は、一定の集中に晒されている状況（例えば、個別の顧客、仕入先、又は地域）について、その集中が財務諸表日に存在し、集中によって企業が短期的に深刻な影響を受けるリスクに対して脆弱となっており、その深刻な影響を引き起こしうる事象が短期的に発生する合理的な可能性がある場合、その状況の開示を要求している。労働協約の対象となっている労働力に関する追加的な開示も要求されている。IFRS は同様の具体的な要求事項を含んではいないものの、このような情報は、セグメントに関する開示要求の一部として、又は、IAS 第 1 号の一般的な要求事項を満たすために、IFRS の下でも適正な開示と見なされる場合がある。

見積りと不確実性—米国会計基準は、見積りが翌年度に著しく変わることが合理的に見込まれる場合、見積りに関する説明を要求している。開示には、財務諸表の日付時点で存在する条件、状況、又は 1 組の状況の変化の影響の見積り、及び見積りの変更が短期的に生じることが少なくとも合理的に見込まれるとの記述を含めなければならない。変化に対して見積りの感応度を高くするような要因の開示は推奨されるものの、要求されてはいない。

IAS 第 1 号は、将来に関する主要な仮定—及び貸借対照表日における見積りの不確実性のその他の原因—が、翌会計年度内に資産及び負債の帳簿価額に重要な修正を加える原因となる重要なリスクがある場合に、それらに関する情報の開示を要求している。開示は、資産及び負債の内容、その資産及び負債の帳簿価額、その資産及び負債の計算の基礎となる方法、仮定及び見積りに対する感応度、予測される解決方法と結果の合理的な可能性の範囲、並びに過去の仮定に対して行われた変更事項についての説明を含めなければならない。

E. セグメント報告

IFRS 第 8 号「事業セグメント」及び ASC Topic 280「セグメント報告」は、ともに経営者が事業に関する意思決定を行い、業績を評価するために企業を組織する方法に基づいて、企業の活動に関する情報を提供することを意図した開示を要求している。IFRS 第 8 号は、IFRS におけるセグメント報告の要求事項を米国会計基準に収斂させるための IASB プロジェ

クトの結果である。したがって、開示要求の多くが、IFRS と米国会計基準との間で同一となっている。ある場合には、米国会計基準が明示的なガイダンスを含む一方、IFRS は具体的なガイダンスを提供するのではなく、基本の開示原則を提供している。このような分野には次のものがある。

マトリックス組織構成—マトリックス組織構成とは、管理者が企業における 2 ないしそれ以上の重複する組合せの構成単位に責任を有する構造をいう（例えば、ある管理者は世界全体で異なる製品とサービス・ラインに対して責任を有し、他の管理者は特定の地域に責任を有するなど）。このような状況において、IFRS 第 8 号は、企業がどの組合せの構成要素が企業の事業セグメントを構成するかを、基本原則を参照することによって決定することを要求している（すなわち、どのように分解された情報—この例では、製品及びサービス・ライン又は地域—を提供すれば、投資家が、企業が従事する事業活動及び企業が事業を行う経済環境の性質や財務的な影響を評価することが可能となるか。）。米国会計基準は、マトリックス組織構成を持つ企業が、地域や他の基礎ではなく、製品及びサービスに基づいた構成要素を用いて事業セグメントを決定するよう要求している。

事業セグメントの決定—米国会計基準と異なり、IFRS は一定の状況における事業セグメントの決定に関して具体的なガイダンスを提供していない（例えば、持分法適用企業、特定の企業部門、内部の報告目的上、配分される資産のない部門に対するガイダンス）。

事業セグメントの集約—IFRS は、事業セグメントの集約を正当化する数値基準について、基準に明記されたもの（すなわち、類似した長期平均総利益率に基づく）以外の適用ガイダンスを提供していない。米国会計基準は、事業セグメントの集約に関して適用ガイダンスと設例にその他の定量的な検討事項を提供している。

F. 現金及び現金同等物

現金及び現金同等物は、IFRS では、IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」で扱われており、米国会計基準では、ASC Topic 305「現金及び現金同等物」で扱われている。いずれの基準も現金及び現金同等物に関する会計を規定する類似の原則を含んでおり、現金同等物について似たような定義をしている。したがって、短期で、極めて流動性が高く、容易に換金できる金融商品が現金同等物であるという規定を含め、一定の要求事項は、IFRS と米国会計基準とで一致している。しかし、IAS 第 7 号は、一定の要求事項について、ASC Topic 305 ほど細かく記述していない。この結果、ある種の金融商品、例えばマネー・マーケット・ファンドなどは、IFRS に基づくと現金同等物として適格ではないと判断されるかもしれないし、満期が 3 か月以上先の投資は、IFRS では現金同等物として適格と判断されるかもしれない。

IAS 第 7 号はまた、現金同等物は「投資やその他の目的ではなく、短期の現金支払債務に充てるために保有される」とのガイダンスを提供しており、このため、同じ金融商品でも異なるキャッシュ・マネジメントと投資戦略に基づけば、企業間で異なった分類をされることになる可能性がある。米国会計基準は類似のガイダンスは提供していない。また、IFRS と米国会計基準では、当座借越の会計処理について違いがある。IFRS では、当座借越が資金管理戦略の不可分な構成部分である場合には、当座借越を現金及び現金同等物に含めることが認められている。米国会計基準では、金融機関との純当座借越のポジションは、短期借入と同様に扱われ、貸借対照表上負債として表示される（そして、多くの場合、キャッシュ・フロー計算書上、財務活動によるキャッシュ・フローとして表示される。）。

G. その他の投資

IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」及び IAS 第 28 号「関連会社及びジョイント・ベンチャーに対する投資」は、連結は要求されないが、重要な影響力をもつ企業（ジョイント・ベンチャー及び共同支配事業を含む）に対する投資に関する会計処理を扱っている。米国会計基準は、同様の投資について ASC Topic 323「投資－持分法とジョイント・ベンチャー」で扱っている。ガイダンスの範囲と持分法会計に関する全般的な要求事項は、IFRS と米国会計基準で同様である。IFRS では、企業が重要な影響力を有する投資先企業を「関連会社」と呼んでおり、それは、米国会計基準における「持分法適用会社」という概念と同様のものである。IFRS、米国会計基準ともに、20%の議決権持分を所有していれば重要な影響力を有するという反証可能な推定を置いている。このような類似点に関わらず、以下に見ていくように、基準間には差異が存在している。

米国会計基準と IFRS におけるジョイント・ベンチャーの会計処理は、過去から本質的に異なっている。ASC Topic 323 は、一般的に、ジョイント・ベンチャーに分類される企業に対する投資について持分法会計を要求している。さらに、特定の米国会計基準の業種別ガイダンスは、比例連結の使用を容認している。IFRS 第 11 号は、共同支配の取決めを 2 つの種類－ジョイント・ベンチャーと共同支配事業－に定義している。ジョイント・ベンチャーは、持分法会計を適用することが要求されている（公正価値を選択するオプションを有する、関連会社へ投資しているミューチュアル・ファンド、ベンチャー・キャピタル企業などを除く）。共同支配事業は、比例連結の適用が要求されている（比例連結では、投資者（「共同支配投資企業」と呼ばれていた）は、投資先の個々の資産及び負債の比例部分を投資者のそれぞれの財務諸表の項目に認識する）。従前の IFRS のガイダンスは、比例連結の使用をより広く容認しており、さらなる差異を含んでいたが、最近の IFRS 第 11 号と IAS 第 28 号の改訂の公表により、解消されている。

持分法投資又はジョイント・ベンチャーの会計に関して、IFRS 第 11 号の公表と IAS 第

28号の改訂の後においても残る潜在的により重要なIFRSと米国会計基準の間の差異は、以下のとおりである。

持分法で会計処理される投資の範囲—IAS第28号は、保有する投資が純損益を通じて公正価値で会計処理されている（IAS第39号「金融商品：認識及び測定」及びIFRS第9号「金融商品」に準拠して）場合、ベンチャー・キャピタル企業並びにミューチュアル・ファンド、ユニット・トラスト及びその他の類似の企業を適用範囲から除外している¹⁴。同様に、ASC Topic 323は、1940年投資会社法に基づき登録された投資会社（又は株主数が限定されている点及び証券が公募されていない点を除いてこの定義を満たす会社）及び非事業体（例えば、財団、信託、又は個人）が保有する普通株式に関する会計をその範囲から除外している。IFRSと米国会計基準の範囲除外は似ているものの、ベンチャー・キャピタル企業はIFRSでは定義されておらず、それが類似の企業による異なった会計処理につながる可能性がある。

報告期間の差異—IFRSは、投資企業が持分法を適用する際に関連会社の直近の財務諸表を使用することを求めている。これらの財務諸表は、実務的に不可能でない限り、投資企業が作成する財務諸表と同じ報告期間を用いて作成されなければならない。実務的に不可能な場合には、投資企業と関連会社の報告期間の末日の差異は3か月を超えてはならず、每期一貫していなければならない。関連会社の財務諸表の日付と投資企業の財務諸表の日付との間に重要な事象が発生した場合には、投資企業はこれらの事象を修正することが要求される。米国会計基準はIFRSに似ているが、米国会計基準は投資企業と投資先との報告期間の違いを、「実務的に不可能」という要件を適用することなく許容しており、投資企業と投資先との報告期間の差異を明示的に制限していない¹⁵。そして、投資先の財務諸表の日付と投資企業の財務諸表の日付との間に生じた重要な事象のすべてについて（修正ではなく）開示を要求している。

投資企業／投資先の会計方針の差異—IFRSでは、投資企業の財務諸表は、関連会社も含めて、統一された会計方針を用いて作成されることが要求されている。したがって、関連会社が投資企業とは異なる会計方針を適用している場合、投資企業は、持分法適用にあたり、会計方針を統一するために修正しなければならない。米国会計基準は、投資企業が調整なく持分法を適用するために、持分法を適用する投資先がGAAPに準拠した会計

¹⁴ IAS第31号は、同じ種類の企業（すなわち、ベンチャー・キャピタル企業並びにミューチュアル・ファンド、ユニット・トラスト及びその他の類似の企業で、それらが保有する投資が純損益を通じて公正価値で会計処理されているもの）をその範囲から除外している。

¹⁵ ASC 323-10-35-6項は、「投資先の財務諸表が、投資企業が現時点で持分法を適用するのに十分に適時ではない場合には、投資企業は通常、入手可能な直近の財務諸表から投資先の利益又は損失の投資企業の持分に相当する額を計上しなければならない」と規定している。ASC Topic 323は、許容可能な最長の期間に関する具体的なガイダンスを提供していない。しかし、企業は、93日以内の差異を認めている連結子会社に関するレギュレーションS-Xの規則3A-02(b)に記載のガイダンスを参照するといった実務が一般に行われている。

方針を使用することを求めているが、投資企業と投資先が同じ原則を用いることは要求していない（例えば、連結企業が原価会計に先入先出法を適用していたとしても、投資先は原価会計に後入先出法を適用することができる）。

重要な影響力の決定—IAS 第 28 号及び ASC Topic 323 はともに、持分法会計の適用が適切かどうかを決定するために、投資企業が投資先に対し「重要な影響力」を有しているかどうかを決定することを投資企業に求めている。しかし、影響力の水準を評価する際に、基準間で次のような差異が生じている。

- 潜在的議決権株式：IAS 第 28 号は、現在行使可能又は転換可能な潜在的議決権について、投資企業と関連会社に投資する他の投資家が保有するものも含めて、重要な影響力を判定する際に投資企業が検討することを明示的に求めている。ASC Topic 323 は、投資先への議決権比率の決定において、潜在的議決権株式の検討を排除している。
- 実質的普通株式：IAS 第 28 号は、投資企業の投資先への普通株式以外の投資について、それが「実質的」普通株式かどうかを判定するために、投資企業が分析するという明示的な要求事項を含んでいない。ASC Topic 323 は、そのような分析を要求し、その分析には、劣後化、所有に係るリスクと経済価値、価値の移転の義務の検討を含めることを求めている。最後に、実質的普通株式の要求事項が満たされない場合、その投資は、ASC Topic 323 に基づき原価で計上されるか、ASC Topic 320「投資－負債及び持分証券」に基づき負債証券又は持分証券として計上される。

所有水準又は影響力の程度の増加—米国会計基準は、投資企業が普通株式での既存の投資を増やし、その結果、投資先に対する重要な影響力を獲得した場合、投資先の普通株式を有する投資企業が、持分法会計を遡及的に適用することを求めている。IFRS は一般的に、投資先が関連会社とされた時点から将来に向かって持分法を適用することを要求している（すなわち、投資企業が重要な影響力を獲得した時点から）。

重要な影響力の喪失—IAS 第 28 号では、投資が関連会社でなくなった場合（重要な影響力を喪失し、持分法を中止した時）、その投資は IFRS 第 9 号に基づいて会計処理され、その投資の公正価値は、その金融資産の当初認識時の公正価値とみなされる。ASC Topic 323 は、残存投資の帳簿価額は変更しないことを要求している。投資企業が、その投資の一部の売却により重要な影響力を喪失した場合には、投資の帳簿価額と売却価格との差額で損益を認識する。しかし、当該投資が ASC Topic 320 の範囲となる持分証券である場合には、その投資はその後、公正価値で会計処理することが求められることがある。IFRS と米国会計基準との同様の差異は、一般にジョイント・ベンチャーに対する共同支配の喪失に対する会計処理にも当てはまる。

投資先に対する追加的な損失の認識—ASC Topic 323 は、未認識の損失（すなわち、投資の帳簿価額が不足するために認識を中止した損失）を有する持分法適用会社に追加投資をする投資企業が、その追加投資が以前に発生した損失に対する資金拠出であるかどうかを検討し、もしそうであれば、以前に認識を中止していた損失を認識することを要求している。ASC Topic 323 は、投資企業が追加投資の評価に資する多くの指標を含んでいる。ASC Topic 323 はまた、再び利益が生じることが近く見込まれる場合に、追加的な損失を認識することも求めている。

IAS 第 28 号は、未認識の損失が存在する場合の関連会社への追加的投資の認識に関しても、再び利益が生じることが目前になっている場合の損失の認識に関しても明示的なガイダンスを含んでいない。IAS 第 28 号は、投資企業が法的債務、推定的債務又は投資企業が関連会社の代理で支払う金額の範囲まで負債（すなわち、追加的な損失）を認識するという全般的な要求事項を含んでいる。

H. 棚卸資産

IAS 第 2 号「棚卸資産」及び ASC Topic 330「棚卸資産」はともに、概ね、棚卸資産が、当初原価で計上され、その後は市場に基づく価値を参照して減損テストされることを要求している。しかし、いずれの基準も、棚卸資産の原価に含める金額に関する包括的で詳細な規定を含んでいない。

最も重要な差異は、認められる評価方法、減損の計算と減損の戻入れの認識及び農業活動から生じる棚卸資産の会計の分野において生じている。IFRS と米国会計基準との具体的な差異の例は、次のとおりである。

- IFRS は、棚卸資産の評価について、先入先出法又は加重平均法を用いることを許容している。米国会計基準は IFRS と同じ方法を許容している。米国会計基準はまた、後入先出法（LIFO）を認めているが、IFRS は認めていない。
- IFRS は、「企業にとって性質及び使用方法が類似するすべての棚卸資産について、同じ原価算定方式を使用する」¹⁶ことを企業に求めている。米国会計基準はそのような制限を設けていない。
- IFRS は、棚卸資産が原価又は正味実現可能価額のいずれか低い額で測定されることを要求している。米国会計基準は棚卸資産が原価又は市場価格（市場価格は現在再調達原価として定義される。ただし、市場価格は正味実現可能価額を超えてはならず、通常の売上マージンを減額した正味実現可能価額を下回ってはならない。）のい

¹⁶ IAS 第 2 号第 25 項参照。

ずれか低い額で測定されることを要求している。したがって、必要とされる評価減は、米国会計基準と IFRS とでは異なる金額になる場合がある。

- IFRS は減損の状態から回復した期に棚卸資産の減損額の戻入を要求している（その戻入は当初の評価減の額を限度とする）。米国会計基準は過去の棚卸資産の評価減の戻入を禁止している（棚卸資産の回復が、評価減を行ったのと同じ会計年度に発生したのでない限り）。
- IFRS は一般に、農産物生産者の収穫前棚卸資産（例えば、育成中の作物や畜産動物）を売却費用控除後の公正価値で測定することを要求している。米国会計基準は一般に、それらの棚卸資産を一定の要件を満たしている場合を除き、原価で測定することを要求している。

1. その他の資産及び繰延費用

ASC Topic 340「その他の資産及び繰延費用」は、資産計上された広告宣伝費（具体的には、ダイレクト・レスポンス広告の資産計上の許容）や販売目的のソフトウェアを含む、他の ASC Topic で扱われていない特定の資産及び費用の会計処理及び報告を扱っている。

IFRS は、これらのテーマに関する具体的な基準はない。しかし、おおよそ類似する要求事項は、IFRS において、より幅広い基準に含まれている（例えば、IAS 第 38 号「無形資産」に含まれる資産に関するガイダンスは、一般的に販売目的のソフトウェアや広告宣伝費に関する会計処理に適用される）。ダイレクト・レスポンス広告に関する会計処理は、IFRS と米国会計基準とは異なる。これは、IAS 第 38 号は、広告宣伝費に係る支出は発生時に費用として処理することを要求しており（企業が財又はサービスへアクセスする権利を受領する前に支払が行われ、このため前払いの金額を資産として計上できる場合を除く）、米国会計基準で規定しているようなダイレクト・レスポンス広告費の資産計上を容認する例外を設けていないためである。

さらに、米国会計基準では、以下を含む一定の分野において業種別ガイダンスを提供している。

- 料金規制事業
- 映画制作及び配給会社に対する映画制作及び配給のために発生した費用の資産計上及び償却
- 一定の連邦政府抵当金庫証券を発行する費用
- ヘルスケア会社に関するその他の資産及び繰延費用
- 不動産プロジェクトに関連するその他の資産及び繰延費用
- 不動産のタイム・シェアリングに関する繰延費用の認識

J. 無形資産

IAS 第 38 号「無形資産」と ASC Topic 350「無形資産—のれん及びその他」は、無形資産が他の基準の範囲に含まれる場合を除き、無形資産に関する会計を扱っている。IFRS と米国会計基準はともに、取得した無形資産を当初資産計上することを求めており、多くの自己創設無形資産の認識を排除している¹⁷。

IFRS では、資産計上された取得無形資産に対し、企業は、事後測定につき、原価モデル又は再評価モデルのいずれを用いるかという会計方針の選択をしなければならない。原価モデルでは、無形資産は、原価から償却累計額（耐用年数を確定できる無形資産の場合）と減損損失累計額を控除した金額で計上される。再評価モデルでは、無形資産は再評価された金額で会計処理されるが、再評価された金額とは、再評価日の資産の公正価値から再評価日以降の償却累計額と減損損失累計額を控除した金額である。再評価モデルを適用する要件は、制限的であり（公正価値は、IAS 第 38 号が定義する「活発な市場」を参照して決定する必要があり、再評価は、「当該資産の帳簿価額が公正価値と大きく異ならないよう」十分に最近のものでなければならない。）、これらの制約を考えると、再評価モデルの適用は実務では限定的であると我々は理解している。米国会計基準では、ASC Topic 350 の範囲内にあるすべての無形資産に原価モデルの適用が要求され、再評価モデルは認められていない。

IFRS も米国会計基準も、減損の兆候がある場合に減損テストの実施を要求しているが、その手法は異なる。ASC Topic 350 は、耐用年数を確定できない無形資産とのれんの減損テストに関するガイダンスを含んでいる。耐用年数を確定できる無形資産は、ASC Topic 360「有形固定資産」で規定される減損モデルの対象となる。IAS 第 36 号「資産の減損」は、他の基準で扱われている特定の種類の資産（例えば、繰延税金資産、従業員給付から生じる資産、保険契約から生じる資産）の減損を除いて、ほとんどの無形資産に対する減損のガイダンスを含んでいる。IAS 第 36 号と ASC Topic 350 との差異は、このサブセクションの残りで説明される。

IFRS では、のれんは減損テストを実施する目的で、資金生成単位に配分される。資金生成単位は、他の資産又は資産グループからのキャッシュ・インフローとはおおむね独立したキャッシュ・インフローを生成させる資産グループの最小単位である（すなわち、ボトム・アップ・アプローチ）。資金生成単位は、事業セグメントより大きいことはない。米国会計基準では、のれんは報告単位に配分される。報告単位は事業セグメント又はその構成要素であり（すなわち、トップ・ダウン・アプローチ）、経済的特徴が類似している構成要

¹⁷ IFRS 又は米国会計基準で資産計上が求められる研究費又は開発費に関する考察については、セクション III. V. 「研究開発費」を参照。

素は集約される。

さらに、のれんの減損テストの手法は、IFRS と米国会計基準とで異なっている。IAS 第 36 号では、1 ステップの減損テストが適用されるが、それは、のれんを含む資金生成単位（又はそのグループ）の帳簿価額がその回収可能価額（(1) 売却費用控除後の公正価値と (2) 使用価値¹⁸のいずれか高い金額）と比較されるというものである。いかなる減損損失もまずのれんを減額することに配分され、のれんがゼロになったら、一定の制約のもとで当該資金生成単位内の他の資産を比例配分で減額する。

ASC Topic 350 は、2 ステップののれんの減損テストを含んでいる。報告単位の公正価値が、最初にその帳簿価額と比較される。帳簿価額が公正価値を上回っている場合、のれんの減損損失は、帳簿価額がのれんの黙示的な公正価値を上回っている金額となり、それは、当該報告単位があたかも企業結合で取得されたかのように、当該報告単位の公正価値をその資産と負債（未認識の無形資産を含む）に割り当てることによって算定される。減損損失の金額は、のれんの帳簿価額に限定される。ASC Topic 350 は、報告単位の公正価値の決定、及び公正価値が課税取引での売却と非課税取引での売却のいずれに基づくべきかに関してガイダンスを提供している。

米国会計基準は、耐用年数を確定できる無形資産と確定できない無形資産とで異なる減損モデルを提供している。耐用年数を確定できる無形資産については、ASC Topic 360 に含まれる減損モデルが参照され、2 ステップ・アプローチが適用される。最初のステップでは、資産から生じると予想される割引前将来キャッシュ・フローと当該資産の帳簿価額とを比較することによって、回収可能性テストを実施することが企業には求められている。資産が回収可能性テストを満たさなかった場合には、2 番目のステップが実施され、企業は資産の帳簿価額が公正価値を上回る部分として計算された減損損失を計上しなければならない。ASC Topic 350 は、耐用年数を確定できない無形資産の減損ガイダンスを別個に提供している。そのような資産については、減損テストは、当該資産の公正価値を帳簿価額と比較することによって実施される。減損損失は、当該帳簿価額が公正価値を上回る金額に等しい額で認識される。IAS 第 36 号は、耐用年数を確定できる無形資産と確定できない無形資産の両方に関して、減損損失は当該資産の帳簿価額が回収可能価額を上回る金額として計算される。回収可能価額は、資産の (1) 売却費用控除後の公正価値と (2) 使用価値のいずれか高い金額である。

IFRS では、のれん以外の無形資産は、過去に認識された減損損失がもはや存在しないか、又は減少している兆候があるか否かを検討することが求められている。減損損失が減少している場合には、償却後の当初の帳簿価額を超えない範囲で、新たに見積もられた回収可

¹⁸ IAS 第 36 号第 6 項参照。「使用価値」は、「資産又は資金生成単位から生じると見込まれる将来キャッシュ・フローの現在価値」と定義されている。

能価額まで減損損失を戻入れなければならない。米国会計基準では、減損損失の戻入れは禁止されている。

米国会計基準は、いくつかの分野で、無形資産の会計に関し、IFRS よりも詳細なガイダンスを含んでいる。例えば、米国会計基準は、コンピューター・ソフトウェアに関して資産計上された額の償却について、IFRS よりも詳細に記述された要求事項を含んでいる。さらに、ASC Topic 350 は、防御的無形資産は別個の会計処理単位として会計処理することを求めており、そのような資産の耐用年数が確定できないということは稀であると述べている。IFRS はこれに該当するガイダンスを含んでいない。

米国会計基準はまた、以下のような、特定の産業や取引に特有のガイダンスを含んでいる。

- 料金規制事業
- 自社利用のソフトウェア
- 空港発着枠
- プログラム内容に関するライセンス契約に基づいて取得した権利に対する放送免許保有者による会計及び報告
- ケーブル・テレビ産業に属する企業に発生する費用。例えば、プログラム費用やフランチャイズ申請費用
- タイトル・プラントの会計

K. 有形固定資産

IAS 第 16 号及び ASC Topic 360 は、ともに基準の名称が「有形固定資産」であり、当初は有形固定資産 (PP&E) の原価で資産計上し、原則として、その後は当該資産の減価償却を要求している。IFRS 及び米国会計基準はともに、減損の兆候がある場合には、減損テストの実施を要求している。さらに、米国会計基準と IFRS における定義のいくつかは異なっている (例えば、残存価額など)。

IFRS と米国会計基準の原則は、全般的に一致するものの、いくつかの差異はそれぞれの詳細なガイダンスに存在する。潜在的に、より重要となりうる差異のいくつかの例は以下のとおりである。

資産の減価償却—IAS 第 16 号は、ある PP&E 項目全体の取得原価に対して、重要な取得原価を持つ、各々の構成部分について、個別に減価償却することを要求している (すなわち、各部分が別個の資産であるかのように償却する)。米国会計基準では、複数の部分からなる、ある PP&E 項目は、通常、資産全体に対する個々の部分の取得原価の重要性とは関係なく、当該項目の耐用年数にわたって、全体として償却される。米国会計基準を適

用する企業は、IFRS で要求される方法と類似の方法で償却額を計算することが認められる可能性があるが、そのようなアプローチは明示的に要求されていない。

PP&E の残存価額の再測定—IFRS では、資産の残存価額の予測が以前の見積りと異なる場合には、残存価額の変更は、それが増額であろうと減額であろうと、見積りの変更として将来に向かって会計処理される。米国会計基準では、この点に関する明示的なガイダンスはない。しかし、スタッフは、残存価額の変更は一般的に残存価額が減少する場合にのみ計上されるような実務が発展してきているように思われることに留意している（この場合、資産の償却可能価額が対応して増加するため、将来の減価償却費が増加する結果になる）。

再評価の選択—当初認識後、IAS 第 16 号は、2 つの測定に関する選択肢を許容している。取得原価から減価償却累計額を控除した額で測定するか、又は、公正価値が信頼性をもって測定できる場合には、再評価実施日における公正価値から、その後の減価償却累計額を控除したものと同額の再評価額で測定するものである。企業は、PP&E のそれぞれの種類を測定するために、原価モデル（これは米国会計基準と同じ）と、再評価モデルのいずれを使用するかという会計方針の選択をしなければならない。選択された会計方針は、PP&E の各種類全体に適用しなければならない。米国会計基準は、再評価モデルの使用を認めていない。

減損—IAS 第 36 号「資産の減損」は、減損損失を資産の帳簿価額がその資産の回収可能価額を超過した額として計算することを要求している。回収可能価額は、資産の (1) 売却費用控除後の公正価値と (2) 使用価値のいずれか高い金額である。米国会計基準は、企業が 2 ステップ・アプローチを使用して減損を測定することを求めている。最初のステップでは、資産から生じると予想される割引前将来キャッシュ・フローと当該資産の帳簿価額とを比較することによって、回収可能性テストを実施することが企業には求められている。資産が回収可能性テストを満たさなかった場合には、2 番目のステップが実施され、企業は資産の帳簿価額が公正価値を上回る部分を、計算された減損損失として計上しなければならない。

減損の戻入れ—IFRS では、(のれん以外の) 長期資産は、過去に認識された減損損失がもはや存在しないか、又は減少している兆候があるか否かを検討することが求められている。減損損失が減少している場合には、償却後の当初帳簿価額を超えない範囲で、新たに見積もられた回収可能価額まで減損損失を戻入れなければならない。米国会計基準では、すべての保有し使用されている長期資産に対して、減損損失の戻入れは禁止されている。

IAS 第 40 号「投資不動産」は、作成者の会計方針の選択によって、米国会計基準との差異につながりうる IFRS の分野である。IAS 第 40 号に従って、企業は、投資不動産の会計処

理として公正価値モデルと原価モデルのいずれを採用するかを選択する必要がある¹⁹。限定的な例外を除き、選択された方針は、すべての投資不動産に適用しなければならない。公正価値モデルでは、投資不動産の公正価値の変動から生じる利得又は損失は、純損益に認識される。原価モデルでは、投資不動産は取得原価から減価償却累計額と減損損失累計額を控除した金額で測定され、公正価値を開示しなければならない。米国会計基準は、企業が投資会社の要件を満たし、それによって投資会社の資産を公正価値で測定する場合を除き、原価モデルしか認めていない²⁰。

米国会計基準はまた、次の産業や活動に関する個別のガイダンスを提供している。

- 料金規制活動²¹
- 石油・ガス²²
- 不動産
- ヘルスケア企業が投資目的で保有する有形固定資産
- 保険会社
- 鉱業
- ケーブル・テレビ産業
- 航空会社

L. 負債

ASC Topic 405「負債²³」(ASC Subtopic 405-20)とIAS第39号「金融商品：認識及び測定」及びIFRIC第19号「資本性金融商品による金融負債の消滅」は、負債の消滅に関して幅広く整合した会計のガイダンスを提供している。原則として、消滅は、例えば、現金、

¹⁹ IAS第40号は、投資不動産を「(a) 物品の製造若しくは販売又はサービスの提供、又は経営管理目的のための使用、又は (b) 通常の営業過程における販売のためではなく、賃貸収益若しくは資本増価又はその両方を目的として（所有者又はファイナンス・リースの借手が）保有する（土地若しくは建物—又は建物の一部—又はそれら両方）の不動産」として定義している。

²⁰ FASBは現在、この分野のコンバージェンスを図るために開始した基準設定プロジェクトを行っている。しかし、FASBのプロジェクトがこれまでの審議どおりに完了したとしても、例えば、投資不動産の定義など、IAS第40号と米国会計基準との差異は残ることになる。

²¹ IFRSは料金規制事業特有のガイダンスを含んでいない。2009年に、IASBは料金規制活動を扱った公開草案を公表した。2010年9月、審議会は、この問題を早期に解決することができないと結論付け、2011年に行われる将来のアジェンダ設定に関する検討のアジェンダ提案に含めることを決定した。

²² IFRS第6号「鉱物資源の探査及び評価」は、鉱物資源の探査及び評価に関連する活動の会計処理について広い選択を認めているが、より包括的な基準が開発されている。2010年10月に、IASBスタッフはIASBに対し、オーストラリア、カナダ、ノルウェー及び南アフリカの基準設定主体が作成した採掘活動に関するディスカッション・ペーパーに対して寄せられたコメントの要約を提示した。IASBは、2011年に将来のアジェンダを検討する際に、プロジェクトを作業中のアジェンダに追加するかどうかの評価に資するために、当該ディスカッション・ペーパーに対するフィードバックを評価することが期待されている。

²³ ASC Topic 405は、(ASC Subtopic 405-30に) 保険関係の評価に関するガイダンスも含んでいる。本ペーパーでは、保険契約の会計は現在両審議会の共同プロジェクトで対応中のため、スタッフは、ASC Topic 405の負債の消滅に関する部分にのみ焦点を置くことにした。

財、サービス若しくは他の資産の提供、又は債権者による法的な放棄によって、決済又は義務からの解放が行われたときに発生する。全般的なガイダンスに加え、ASC Subtopic 405-20 は、次の状況における負債の消滅に関する適用ガイダンスを含んでいる。実質的デファイゼンス取引、債権者の受取債権の決済で現金以外の金融資産を譲渡した場合、法的デファイゼンスを通じた消滅。IAS 第 39 号には、これらの分野について対応する適用ガイダンスが少ないか、又は、全くない。

M. 資産除去及び環境関連債務

IFRS では、廃棄（資産除去）に関する負債及び環境関連債務は、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」及び IFRIC 第 1 号「廃棄、原状回復及びそれらに類似する既存の負債の変動」における一般的な原則に準拠して会計処理される。米国会計基準は、そのような負債及び債務に対する具体的なモデルを ASC Topic 410「資産除去及び環境関連債務」で提供している。

廃棄負債（資産除去債務）

IFRS では、廃棄負債は、(1) 過去の事象の結果として現在の債務があり、(2) 経済的資源の流出の可能性が高く、(3) 当該債務の金額について信頼性のある見積りができる場合に、認識される。そのような負債（米国会計基準では、資産除去債務と呼ばれる）は、米国会計基準では、資産除去債務が存在²⁴し、公正価値を合理的に見積もれる場合に認識される。経済的資源の流出の蓋然性（決済の時期や方法に関する不確実性を含む）は、米国会計基準では測定で考慮されるのに対し、IFRS では、流出の蓋然性は認識で考慮される。基準間のこの差異により、将来の流出の確実性が時の経過とともに増加するような状況では、IFRS での廃棄負債の認識が遅れることになりうる。反対に、流出の確実性が時の経過とともに減少し、最終的には負債は存在しなかったと決定された場合には、IFRS では決して計上されなかった負債が、米国会計基準では計上が要求され、その後、戻し入れられることになるかもしれない。IFRS では、経済的な流出につながる可能性が高くないために計上されない現在の債務は、偶発債務の財務的な影響の経営者による見積りを開示する規定を含め、開示要求の対象となる。

IFRS は、廃棄負債を、当該債務を決済するのに必要となる支出の最善の見積りで当初認識することを求めている。米国会計基準は、そのような負債は公正価値で測定することを求めている。したがって、IFRS と米国会計基準とでは、廃棄負債の当初測定の金額に差異が生じる場合がある（例えば、最善の見積りには、公正価値測定の場合には必要とされる

²⁴ 資産除去債務の認識の目的上、FASB 概念書第 6 号「財務諸表の構成要素」の第 35 項における負債の定義を満たしていれば、負債は存在するとみなされる。ASC 410-20-25-1 項から 25-3A 項まで参照。

ような第三者の利益マージンをすべての状況において含めているとは限らない)。

廃棄債務の事後測定は、IFRS と米国会計基準とで異なって会計処理される。IFRS では、廃棄債務は、キャッシュ・フローの金額又は時期の変動及び割引率の変動を考慮して、毎期再測定される。米国会計基準では、債務は、キャッシュ・フローの金額又は時期の変動に対してのみ調整される（すなわち、債務は、当該廃棄債務が発生した時の割引率を用いて、引き続き測定される）。米国会計基準で計上された負債の測定に、増分キャッシュ・フローを含めなければならない場合、それらのキャッシュ・フローは現在の割引率を用いて含められる。このため、債務が時の経過とともに発生する場合には、廃棄債務には、割引率の異なる「層」が生じることになる場合がある。

開示に関しては、米国会計基準は、資産除去債務を決済するために法的に制限を受けている資産の公正価値に関する定量的情報を明示的に要求している。IFRS はこれに相当する明示的な要求事項はないものの、一般的に、担保に供している資産及び提供された担保に関する開示を要求している。

環境関連債務

IFRS と米国会計基準はともに、環境関連の負債を認識するために「可能性が高い」という閾値を含んでいる。IFRS において可能性が高いということは、起こる可能性が起こらない可能性よりも高いこと（すなわち、50%超）であるのに対し、米国会計基準では可能性が高いということは、それほど明確に定義されていない（が、この文脈では、50%よりも幾分高い比率と解釈されている）。したがって、環境関連の負債は、将来の流出の確実性が時の経過とともに高くなる場合には、一般的には、米国会計基準よりも IFRS のほうが早く認識される可能性がある。反対に、その確実性が時の経過とともに低くなる場合には、米国会計基準では認識されなかった負債は、IFRS では計上が要求され、その後、戻し入れられることになるかもしれない。

米国会計基準は、「可能性が高い」という閾値に達したかどうかの評価に関する追加的なガイダンスを提供している。このガイダンスは、次の場合に、蓋然性規準が満たされていることを示している。

- 訴訟が開始された、又は、請求若しくは査定の申立が行われた、又は訴訟の開始若しくは請求又は査定の申立の可能性が高い。及び、
- 不利な結果が生じる可能性が高い。報告企業が、その敷地と関連がある場合には、訴訟の結果は不利となるという反証可能な推定を置いている（すなわち、敷地で発見された有害物質の処分を手配した、又は有害物質をその敷地へ搬送した、又は敷地の現在若しくはかつての所有者若しくは事業者である）。

IFRS と米国会計基準との差異は、環境に関する原状回復のために発生した費用に関連する補填又は回収の認識時点でも発生することがある。IFRS では、補償は、その金額を受けられることがほぼ確実になり、補填がもはや偶発資産とみなされないようになる場合に限って認識される。米国会計基準では、補填は、その受領の可能性が高いとみなされる場合に認識され、それは、米国会計基準における偶発利得に関する会計処理の一般的なモデルに対する例外となっている。

米国会計基準はまた、特定の分野、例えば、環境関連の負債を合理的に見積る能力、債務を測定する際に含めるべき費用の種類、及び環境関連の負債の事後測定に関する適用ガイダンスを提供している。IFRS には、これに相当する適用ガイダンスはない。具体的な米国会計基準の適用ガイダンスと全般的な IFRS の原則の適用により行われる評価は、広く一致している場合が多い。しかし、特定の分野において米国会計基準にはより詳細な規定があり、IFRS の下で異なる判断が行われる場合には、認識される金額に差異が生じることになりうる。

環境関連債務に関する開示については、米国会計基準は、追加の開示が要求されてはいないものの、推奨されている。IFRS には引当金に関する広範な開示の要求事項があるが、環境関連債務の開示に特定した要求事項はない。さらに、米国会計基準は、環境の原状回復費用を営業費用に分類するよう求めているが、IFRS はそのような費用の分類に関して明記していない。

N. 撤退及び処分費用債務

IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」、IAS 第 19 号「従業員給付」及び ASC Topic 420「撤退及び処分費用債務」は、撤退及び処分（「リストラクチャリング」）に係る費用に関する会計処理を扱っている。IAS 第 37 号と IAS 第 19 号は、組み合わせると、例えば、自発的及び自発的ではない解雇給付を含む、すべてのリストラクチャリング活動を扱っているため、その範囲は ASC Topic 420 より広い。さらに、IAS 第 37 号と IAS 第 19 号は、撤退及び処分に係る費用に限らず、他の種類の引当金や従業員給付もまたこれらの基準で扱われている。ASC Topic 420 は、一回限りの自発的でない解雇給付、契約解除費用、及びその他の関連する費用に関する撤退及び処分債務を扱っている。他の種類の従業員解雇給付（例えば、特別又は契約上の給付、個人繰延報酬制度の対象となる給付、及び継続年金又は他の退職後給付制度に関連する給付）は、ASC Topic 420 の範囲外である（例えば、年金会計は、ASC Topic 715「報酬－退職給付」で扱われている）。

一般的に、IFRS における会計処理は、リストラクチャリング計画全体に着目しているのに対し、米国会計基準は、リストラクチャリング計画の個々の構成要素を評価することに着目している。IAS 第 37 号では、撤退費用（従業員給付を除く）は、(1) 詳細な公式計画

が存在し、(2) リストラクチャリングを実施、又はリストラクチャリング計画によって影響を受ける者に対し計画を公表することによって、推定的債務が存在すると明示した時に認識される。IAS 第 19 号では、従業員の解雇給付は、(a) 企業が当該給付の申し出をもちや撤回できない時、(b) リストラクチャリング費用を認識した時、のいずれか早い時点（すなわち、企業には発生の可能性が高い現在の債務があり、当該債務の信頼性のある見積りが可能である）で認識される。いずれの基準の債務も、当該債務を決済するために要する金額の経営者による最善の見積りで測定される。ASC Topic 420 では、撤退及び処分活動に関連する費用の債務は、原則として、当該負債が発生し（すなわち、過去の取引又は事象から生じた現在の債務が存在する時）、当該債務の信頼性のある見積りが可能である期に認識される。当該債務は、公正価値で測定される。従業員解雇給付の会計処理は、取決めの内容（例えば、一回限り、特別、自発的など）に基づいて決定される。一回限りの自発的でない解雇給付は、正式な計画が従業員に伝達されたときに認識され、公正価値で測定される。

IFRS と米国会計基準との撤退及び処分費用の測定及び認識に関する全般的な差異に加え、以下は、さらに具体的な差異を以下に例示している。

リストラクチャリング費用の事後測定—IFRS では、リストラクチャリング債務は、每期その期の割引率で再測定される。米国会計基準では、見積りキャッシュ・フローの金額又は時期の変動から生じるリストラクチャリング負債の事後的な変動は、当初に当該負債を測定したときに用いられた信用リスク調整後のリスクフリーレートを用いて再測定される。したがって、再測定する期の割引率の変動は、IFRS におけるリストラクチャリング債務の測定に影響を与えるが、米国会計基準で計上される債務には影響を与えない。

不利な契約—IAS 第 37 号は、契約が不利となった場合に、引当金と関連する費用又は原価を認識するという原則的な要求事項を含んでいる。ASC Topic 420 は、それよりは範囲が狭く、契約の解約と、撤退又は処分取引における使用中止日以降の経済的便益がなく発生した費用について扱っているのみである（最も一般的には、オペレーティング・リース）。したがって、不利な契約に関する損失は、業種別又は取引別の要求事項で個別に扱われていない限り、米国会計基準では原則として認識されない。米国会計基準では、契約が解約された時、又は使用中止日が到来した時に負債が認識される。IFRS には、使用中止日に類似した概念はなく、このために、IFRS では、この種の費用に対する引当金は早く認識されることがある。

0. コミットメント

IFRS と米国会計基準はともに、一定の種類のコミットメントに関し、既存の取決めから生じることが予想される将来キャッシュ・フローを利用者が理解できるように意図された

開示を要求している。IFRS では、コミットメントに関する開示要求は、その基となる取引を扱っている基準に含まれているのに対し、米国会計基準の要求事項は、ASC Topic 440「コミットメント」に含まれている（ただし、この中には基となる取引に適用される基準を参照している場合もある）。

IFRS では、次の分野におけるコミットメントについて開示を要求している。リース（IAS 第 17 号「リース」）、年金制度（IAS 第 19 号「従業員給付」）、有形固定資産の取得（IAS 第 16 号「有形固定資産」）、及び担保に供している金融資産（IFRS 第 7 号「金融商品：開示」）。米国会計基準では、これらの分野における開示要求は、ASC Topic 440 に含まれている。ASC Topic 440 はまた、無条件購入義務、負債削減義務、運転資本維持義務又は配当制限義務、及び未使用信用状に関連するコミットメントに関して、一定の追加開示を求めている。

米国会計基準はまた、次のように、特定の業種及びある種の取引に関して、一定の種類のコミットメントの開示の固有のガイダンスを含んでいる。

- 娯楽産業－放送
- 娯楽産業－芸能人への前払い及びロイヤルティ保証
- フランチャイザー
- ヘルスケア企業－高齢者終身介護コミュニティ

IFRS には、この分野において個別の要求事項はない。

P. 偶発事象

IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」と ASC Topic 450「偶発事象」はともに、将来の経済的便益の流出の可能性が高いときに偶発損失を計上することを求めている。しかし、「可能性が高い」という用語が、2つの基準で異なって定義されている。IAS 第 37 号は、「可能性が高い」を、「起こる可能性が起こらない可能性よりも高いこと」と定義しており²⁵、これは、50%超と広く理解されていることを我々は理解している。ASC Topic 450 は、「可能性が高い」を「将来の事象が発生する見込みがある²⁶」と定義しており、それは、50%よりも幾分高い比率と一般に解釈されている。

偶発損失が計上される場合、IFRS と米国会計基準とでは、いくつかの点で測定の要求事項が異なる。具体的には、IFRS は支出額の「最善の見積り」で計上することを要求しているが、米国会計基準の要求事項は、「ある金額が（略）他のいかなる金額（略）よりもより良い見積りに思われる場合、当該金額で計上しなければならない」というものである²⁷。IFRS

²⁵ IAS 第 37 号第 23 項参照。

²⁶ ASC セクション 450-20-20

²⁷ ASC 450-20-30-1 項参照。

も米国会計基準も起こり得る結果に幅があるような状況に対するガイダンスを提供している。IAS 第 37 号は、「最善の見積り」を「期待値」として定義し、それは、同程度の発生確率がある結果が連続した範囲にある場合には、その範囲の中間点としている。同様の状況では、米国会計基準は、範囲内のどの金額も他の金額より良い見積りではない場合、その範囲内の最小の額で計上することを要求している。米国会計基準で求められるアプローチは、「たとえ範囲内の最小の額が必ずしも最終的に決定される損失の金額ではないとしても、最終的な損失は、当該最小の額よりも少なくなる可能性は低い」という事実に基づいている²⁸。

IFRS はまた、米国会計基準には明示的な要求事項がない偶発事象に関連する要求事項を含んでいる。例えば、IFRS は負債に固有のリスクを反映した税引前の割引率で負債を割引くことを求めている。米国会計基準は、原則として、割引を認めていない。IFRS はまた、不利な契約に対する引当金の認識を明示的に要求している。米国会計基準は原則として、そのような引当金が認識されるのを認めていない。とはいえ、収益及びリースの基準設定に係る共同プロジェクトによって、一定の不利な契約に対して負債の計上を求める基準が設定されるかもしれない。さらに、IFRS は米国会計基準よりも詳細な開示要求を含んでいる。

Q. 保証

米国会計基準も IFRS もともに、取決めの性質又は義務を負う企業の性質のいずれかに基づいた保証の会計処理に関するガイダンスを提供している。IFRS では、保証はまず、IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」に基づいて、当該保証が基準で定義される「金融保証契約」に該当するかどうかを評価する。この評価に基づき、保証は、次のいずれかの方法で会計処理される。なお、これらの方法は、取決めの具体的な性質、又は義務を負う企業の性質に基づき、限定されるか要求される場合がある。

- IAS 第 39 号に基づき、デリバティブとして処理
- IFRS 第 4 号「保険契約」に基づき、保険契約として処理
- IAS 第 18 号「収益」に基づき、収益を生む契約として処理、又は
- IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に基づき、偶発負債として処理

米国会計基準では、保証は、他の権威あるガイダンスが適用されない場合に、次のいずれかの方法で会計処理される。

- ASC Topic 815「デリバティブ及びヘッジ」に基づき、デリバティブとして処理
- 契約が保険会社によって発行されている場合、ASC Topic 944「金融サービス—保険」

²⁸ 同上

に基づき、保険契約として処理。

- ASC Topic 450「偶発事象」に基づき、偶発負債として処理、又は
- ASC Topic 460「保証」に基づき、保証として処理

保証の会計処理は、最初に行われる範囲の評価における差異のために（例えば、一方の基準ではデリバティブとなり、もう一方の基準では保険契約となる）又は商品の種類に対する会計上の要求事項の差異の結果として（例えば、IAS 第 39 号と ASC Topic 815）、IFRS と米国会計基準とで異なる場合がある。

R. 負債性金融商品

IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」及び ASC Topic 470「負債性金融商品」には、負債性金融商品に対する会計処理について全般的に類似の要求事項が含まれている。いずれの基準もほとんどの金融負債（負債性金融商品を含む）を貸借対照表上、償却原価で測定することを要求している。なお、適格な金融商品（これは、米国会計基準と IFRS とでは若干異なっている）に対しては、公正価値オプションを選択することができる。さらに、いずれの基準においても利息費用は同様に発生とともに計上されるが、負債性金融商品の発行費用及び複合金融商品（例えば、資本の特徴を持つ債務）は異なった会計処理がされる。スタッフは、両審議会の金融商品に係る継続的な共同プロジェクトが、負債性金融商品とそれに関連する費用に関する会計のほぼすべての側面に影響を与えると予想している。しかし、この時点では、金融商品プロジェクトが、IFRS と米国会計基準のすべての差異を取り除き、完全に収斂した基準になるかどうかは不透明である。

IFRS と米国会計基準との負債性金融商品と関連する費用に関する会計の原則にある共通点にも関わらず、一定の差異が存在する。それらの差異の例は次のとおりである。

アレンジメント別ガイダンス—米国会計基準は、金融アレンジメントの認識、測定、認識の中止、表示及び開示について固有のガイダンスを提供している。これには、参加型の抵当権付き負債（貸手がプロジェクトの市場価値の増価、プロジェクトの運営結果、又は両方に参加するアレンジメント）や在庫融資契約（企業が在庫を販売し、当初の販売価格に保管及び資金調達費用を加えた金額に等しい購入価格で買い戻す取引、又は類似の取引）を含んでいる。IFRS にはこのような個別のアレンジメントに関して、これに相当するガイダンスはない。

負債性金融商品の条件変更及び消滅—IAS 第 39 号と ASC Topic 470 の会計モデルは、「大幅に異なる条件」による負債性金融商品の交換は、消滅として扱うことを要求している。いずれの基準でも、条件変更前と後とで、キャッシュ・フローの現在価値が少なくとも 10%変動した場合に、この閾値に一般的に達することになる。しかし、変動が 10%未満

の場合に、ASC Topic 470 は、条件変更又は消滅が生じたかどうかを評価するにあたって、条件付支払や通例でない金利の影響、並びに実質的な転換要素の追加又は削除を検討するために、定性的な考慮と職業的専門家としての判断の利用を求めている。IAS 第 39 号は、これに相当する追加的な検討事項を含んでいない。

ASC Topic 470 は、既存の負債性金融商品の条件変更について、商品の交換に関して要求されるのと同じ閾値とその他の要素を用いて、消滅として会計処理されるかどうかを評価することを求めている。IFRS は、既存の負債性金融商品の条件の「大幅な変更」は、消滅として会計処理することを要求している。スタッフは、IAS 第 39 号での「大幅な変更」の評価は、交換において「大幅に異なる条件」かどうかを決定する際に用いられるのと同じ数値基準（すなわち、10%基準）を用いるべきか、又は IFRS でのその評価は定性的な考慮と職業的専門家としての判断に基づくのかについて、実務家の間で異なる見解があることを理解している。

米国会計基準は、負債性金融商品の条件変更及び消滅モデルの多くの側面に適用される次のような個別のガイダンスを含んでいる。

- 融資限度額及び融資契約の条件変更の際のリボルビング融資契約に関連する融資手数料
- 不良債務の再編成
- 交換された権利及び特権
- 関連当事者との間の負債の消滅
- 第三者の仲介人の行為（債務者との本人又は代理人取引を構成する場合がある）
- プット又はコール可能な負債の特徴から生じるキャッシュ・フロー

IFRS には、これらの分野のいずれについても明示的な要求事項を含んでいない。

現在の債務の借換え—IAS 第 1 号「財務諸表の表示」では、返済期限が報告期間後少なくとも 12 か月後となるような借換えやロールオーバーを報告日現在、予定しており、かつ、それが既存の融資契約上、企業の裁量で行える（例えば、取決めがある場合）場合には、企業は、当該債務を非流動に分類する。IAS 第 1 号は、取決めがない場合に、債務を借り換える可能性をその評価に含めることを認めていない。米国会計基準では、貸借対照表日時点で、長期的に借換えを行う意思と能力がある企業（これは例えば、貸借対照表日後に債務を実際に借り換えることにより証明することがある）は、当該債務を非流動に分類することができる。

借入契約違反の債務の分類—IAS 第 1 号では、借手が負債の決済を報告期間後少なくとも 12 か月にわたり繰り延べることのできる無条件の権利を有していない場合、負債性金融商品は流動に分類される。このガイダンスに従えば、債務条項の違反が報告日以前に発

生した場合、貸手が報告日以前に返済を少なくとも12か月間繰り延べることに合意しない限り、当該負債性金融商品は流動に分類される。米国会計基準は、債務の分類に関する借手の検討を、報告期間の末日における債務不履行の状態に限定しておらず、貸手が報告日後に1年超の期間支払いを猶予した場合には、流動に分類すべき一定の条件が存在しない限り、企業は負債性金融商品を非流動に分類すべきことを示しているため、IFRSは米国会計基準と異なっている。

IFRS第7号「金融商品：開示」は、借入条項の不履行や違反の存在及び残りの契約上の満期を示す満期分析などの金融商品（負債性金融商品を含む）に関する開示を企業に要求している。米国会計基準には、個々の負債性金融商品の具体的な条項や、短期借入に関する情報などの開示要求を含む、より具体的で詳細な開示要求がある。IFRSは、この種の情報の開示を推奨する、より広い開示原則を含んでいる。

米国会計基準は、次の産業に対する業種別ガイダンスを含んでおり、これらはIFRSには含まれていない。

- 石油・ガス—出資ではなく、借入として扱われる権利譲渡の例
- 預金取扱機関—借入の開示及び表示に関する追加的な要求事項
- 保険—サープラス・ノートに関するガイダンス
- ヘルスケア企業—免税又は類似の負債性金融商品に関する会計処理
- 不動産—租税増収財源企業に対するガイダンス
- 料金規制企業—料金設定目的で負債性金融商品を早期償還した場合の影響に関する会計処理のガイダンス

5. 報酬—株式報酬を除く

IFRSと米国会計基準はともに、様々な報酬契約の会計及び報告に関する要求事項を含んでおり、これらは、当該契約の費用を適切な期間に配分し、利用者による当該契約の理解を促すことを目的としている。IFRSの要求事項は、IAS第19号に含まれており、この基準は2011年6月に改訂された。米国会計基準の要求事項は、ASC Topic 710「報酬—全般的事項」、Topic 712「退職給付以外の退職後給付」及びTopic 715「報酬—退職給付」に含まれている。

この種の契約に関するIFRSと米国会計基準の原則レベルでの目的は、全般的に類似しているが、詳細な要求事項には差異がある。これらの差異のいくつかを、関連する報酬契約の内容及び種類にしたがって、以下で説明する。

報酬—全般的事項

ASC Topic 710 は、有給休暇、繰延報酬契約、組合契約に基づく一時金支給に関する会計を扱っている。

有給休暇—ASC Topic 710 は、事業主の便益となる勤務を提供するのみのために付与される研究休暇とそうでないものとを区別している。前者の場合、報酬は、すでに提供された勤務に帰属するものではなく、負債も当該休暇前には計上されない。後者の場合には、負債の計上が要求される場合がある。IFRS は、研究休暇を含む長期従業員給付以外の債務は、簡便な方法に従って会計処理され、その場合再測定の結果は損益計算書に計上され、開示要求も一般的に限定されている。差異はまた、有給疾病休暇の扱いにも存在する。IFRS は、有給疾病休暇に対する累積型権利の費用を、勤務の提供に応じて認識することを求めている。米国会計基準は、選択的な会計処理を認めており、そのような扱いを（一定の要件を満たした場合）許容しているが、要求はしていない。

繰延報酬契約—米国会計基準は 4 種類のラビ (Rabbi) 信託に関する契約についてのガイダンスを提供している。当該ガイダンスは、信託されている事業主の株式、債務の分類、従業員が負担する公正価値の変動に関する会計処理を扱っている。IFRS にはラビ (Rabbi) 信託に関する個別のガイダンスはない。

一時金支給—IFRS は、組合契約に基づく一時金支給に関連する米国会計基準の要求事項に類似する個別のガイダンスを含んでいない。IFRS は利益分配及び賞与制度に関連する個別のガイダンスを含んでいるが、米国会計基準は当該契約に関する個別のガイダンスを含んでいない。

退職後給付

ASC Topic 712 は、解雇給付と雇用後だが退職前に支払われるその他の退職後給付 (OPEB) を扱っている。

米国会計基準は特別解雇給付（従業員の自発的な勤務の終了と引き換えに短期間で提示されるもの）と契約に基づく解雇給付とを区別している。特別解雇給付は、従業員が撤回不能な解雇の申し出を承諾し、その金額が見積もれる場合に認識される。継続中の給付契約又は契約に基づく解雇給付に関する費用は、解雇のきっかけになる特定の事象が発生する可能性が高く、その金額が合理的に見積もれる場合に認識される。

IFRS では、解雇給付の負債は、1) 企業が当該給付の申し出をもはや撤回できなくなった時、2) 解雇の可能性が高く、金額を信頼性をもって見積もれる時、のいずれか早い時点で認識される。負債は、支払期日が報告期間から 12 か月を超える場合には、割り引かれる。

OPEB には、前従業員又は休職中の従業員、その受益者及び対象となる被扶養者に対して提供される給付が含まれる²⁹。米国会計基準では、当該給付は、一定の要件を満たした場合に、有給休暇と同じ方法で会計処理される。そうでなければ、ASC Topic 450「偶発事象」が適用され、そのガイダンスでは、損失の発生の可能性が高く、合理的に見積もれる場合に、損失が計上される。

IFRS では、雇用後だが退職前に支払われる解雇給付以外の給付は、当該給付の内容に基づき（例えば、退職後給付として又はその他の長期給付として）、IAS 第 19 号の下で適切ないずれかのモデルに従って会計処理される。退職後給付に関する会計処理については、以下で論じられる。IFRS では、その他の長期給付は、退職後給付で要求される会計処理を簡素化した変形版に従って会計処理される。

IFRS は、退職後給付の負債を割引くかどうか、また、割り引く場合にはどの割引率を用いるかに関する明示的なガイダンスを含んでいる。米国会計基準は、これに相当するガイダンスを含んでいない。

退職後給付

ASC Topic 715 は、年金、その他の退職後給付及び一定の特別な又は契約に基づく解雇給付を扱っている。IFRS と米国会計基準は、企業が義務を負担するのに応じて、従業員の勤務期間にわたり、企業が給付の費用を認識するという同様の目的を含んでいるが、この分野において IFRS と米国会計基準の間には、認識、測定、表示及び開示に関して複数の差異が存在する。そのような差異には次のようなものがある。

- 確定給付制度と確定拠出制度の区別
- 確定拠出制度の定義
- 複数の制度を持つ事業主の会計
- 評価の時期と頻度
- 予測単位積増方式を使用した制度負債の測定に関する特性

IASB は、2011 年 6 月に退職後給付に関して IAS 第 19 号の改訂を公表した。改訂されたガイダンスは、企業が年金資産と年金負債を相殺した額を認識するという要求事項について米国会計基準に類似している。しかし、年金資産又は年金負債の変動の認識方法と確定給付年金の費用の分解に関する差異が残っている。また、仮定の変更、制度改定、制度の積立状況、積立超過の制度の会計処理のような取引別又は事象別の項目に加え、給付の帰属や制度資産の決定にも差異がある。

²⁹ OPEB は、次のいずれか、又はすべてを含む場合がある。給与の継続的支給、追加の失業給付、退職給付、障害給付、職業訓練並びに健康保険及び生命保険などの継続的給付。

給付の勤務期間への帰属—米国会計基準と IFRS とでは、帰属の技術的側面において違いがある。例えば、IAS 第 19 号では、従業員による勤務が制度の下での給付を最初に生じさせる日から、従業員がさらに勤務しても、昇給以外に、制度の下での重要な追加給付が生じなくなる日まで、給付を帰属させる。米国会計基準では、追加の昇給が将来の給付増につながる場合、帰属期間は退職日まで継続することがある。

制度資産—米国会計基準と IFRS は、何が制度資産を構成するかの決定に関するガイダンスに違いがある。例えば、米国会計基準では、保険証券は制度が保有している場合のみ制度資産に含めることができる。IFRS では、適格な保険証券は制度資産に含まれる。適格な保険契約とは、企業の関連当事者ではない他の企業が企業に対して発行した保険証券で、当該保険証券からの保険金が、(1) 従業員給付の支払又は積立てのためだけに使用でき、(2) 事業主の債権者には（破産の場合であっても）利用できず、かつ(3) 支払われた従業員給付の補填又は積立超過の場合を除き、企業に返還されないものをいう。

米国会計基準はまた、一定の制度資産の取扱いに関して詳細なガイダンスを含んでおり（例えば、事業主自身の証券、解約返戻金のある生命保険証券、及びラビ (Rabbi) 信託の資産など）、IFRS はそれらについては、より全般的なガイダンスを含んでいる。

表示及び開示

財政状態計算書—米国会計基準は、区分財政状態計算書を表示する事業主に対して、積立不足にある制度に関連する負債を、流動負債、非流動負債、又は両方の組み合わせとして分類することを要求している。負債の流動部分（制度ごとに決定される）の金額は、翌 12 か月、又は営業循環期間のいずれか長いほうの期間内に支払われる給付債務に含まれる給付の数理計算上の現在価値が、制度資産の公正価値を上回る額である。流動負債に分類された金額は、企業の財政状態計算書に認識された制度の積立不足状態の金額に限定される。積立超過の制度の資産は、区分財政状態計算書の非流動資産に分類される。IAS 第 19 号は、企業が、退職後給付から生じた資産及び負債を流動部分と非流動部分とに分解すべきかどうか明示していない。

損益計算書—米国会計基準では、年金又は OPEB の正味の費用の内訳はすべて、純額として集計しなければならない。この集計された金額は、売上原価や一般管理費などの異なる項目へ適切に配分される場合がある。IFRS では、年金又は OPEB の正味の費用の内訳を、単一の純額として集計するという要求事項はない。企業は、年金又は OPEB の正味の費用の内訳を分解して（純利息費用や勤務費用など）、それらの内訳を別個に表示するかもしれない。

IFRS と米国会計基準の間では、以下のような分野でも開示要求にいくつかの違いがある。

- 投資方針及び戦略
- 累積給付債務
- 補填の権利
- 使用された仮定
- 支払われる将来の給付
- 事業主の掛率の変更等、確定拠出制度への変更
- 期中の開示要求

T. 株式報酬

IFRS 第 2 号「株式報酬」と ASC Topic 718「報酬－株式報酬」は、株式報酬の費用を公正価値に基づいた測定を用いて財務諸表に認識することを求めており、類似した株式報酬モデルを含んでいる。モデルが整合しているのは、IASB 及び FASB がそれぞれの基準を開発する際に連携したことに原因があると考えられる。IFRS 第 2 号は、SFAS 第 123 号 (R) (後に ASC Topic 718 にコード化される) をもたらした FASB のプロジェクトとは別に開発されたが、両審議会は、米国と国際会計基準のコンバージェンスをさらに進めることを支持し、互換性のある結論に達するように協力する目標を持っていた³⁰。

この点で、IFRS 第 2 号と ASC Topic 718 は、類似した取引範囲について、ガイダンスを提供している。しかし、IFRS が従業員と従業員以外向けの株式報酬に対し単一のモデルを提供しているのに対し、米国会計基準は、従業員以外向けの報酬については、ASC Subtopic 505-50「持分－従業員以外に対する持分決済型の株式報酬」で異なるガイダンスを提供している。さらに、IFRS 第 2 号は、従業員株式所有制度 (ESOP) や従業員株式購入制度 (ESPP) に関して、基準の一般原則に準拠して会計処理することを要求しているが、ASC Topic 718 は、ESOP と ESPP に対して別のモデルを提供している。

2 つの基準の主たる要素－当初測定、認識、費用帰属、条件変更及び開示－は全体として原則として整合している。IFRS 第 2 号と ASC Topic 718 のこれらの分野における差異は、主として、基準、適用ガイダンス、又は設例のニュアンスに起因するものである。しかし、IFRS と米国会計基準のより実質的な差異は、株式報酬の分類に関して存在する。

従業員に発行される株式報酬の当初測定に係る原則は、IFRS 第 2 号と ASC Topic 718 とで整合している－いずれも付与された資本性金融商品の公正価値に基づいて測定される。しかし、ASC Topic 718 は、公正価値モデルの仮定の決定に関して、全体としてより詳細な適用ガイダンスを提供している。これには、一般原則に対する例外や便宜も含まれており、

³⁰ 財務会計基準書第 123 号 (2004 年改訂)「株式報酬」(「SFAS 第 123 号 (R)」) 第 B258 項

このために、米国会計基準は、IFRS と比べ、結果として異なる価値が報酬に割り当てられることがある。例えば、米国会計基準は、段階的な権利確定条件を持つ報酬の評価に単一で一組の仮定を用いることを認めているが、IFRS は、同じ報酬の異なるトランシェを、別々に評価することを求めている（すなわち、各トランシェ固有の予想期間、ボラティリティなどを用いる）。

株式報酬の認識及び費用の帰属パターンは、原則として類似している—費用は、財貨又はサービスが企業に提供された期に認識する。しかし、認識される時期又は費用の金額に影響を与える差異が、IFRS と米国会計基準の間に存在する。それらの差異の例は、以下を含むが、これに限定されない。

*定義—*定義された用語（例えば、付与日）の差異が米国会計基準と IFRS との間に存在する。又は、定義された用語がないことがある（例えば、サービス開始日は、米国会計基準では定義されているが、IFRS では定義されていない）。

*段階的権利確定条件—*IFRS は、そのような報酬については、段階的な費用認識を要求しているが、米国会計基準は、企業に段階的帰属又は定額法帰属から方針の選択を認めている。

*繰延税金—*IFRS 第 2 号は、受け取ることが見込まれる将来の損金算入額の見積りに基づいて繰延税金を測定することを求めており、これを每期評価しなければならない。米国会計基準は、認識された株式報酬の金額に基づいて繰延税金を測定することを求めており、その金額は、報酬が行使された時、又は決済された時に実際の損金算入額に調整される。IFRS も米国会計基準もともに、損金算入超過額は、資本に貸方計上することを要求している。しかし、IFRS では、損金算入額が報酬費用累計額よりも少ない場合、繰延税金は損益に計上されるのに対し、米国会計基準では、当該金額は「APIC プール（繰延税金資産に対する超過税軽減累計額）」を完全に使い切るまで資本に計上され、その後は損益に計上される。

株式報酬の条件変更は、IFRS と米国会計基準で同じように処理される。いずれも増分価値が与えられているかどうかの決定を要求し、増分価値を費用として認識することを要求し、認識すべき費用の最低金額を設定し、取消し及び清算を扱っている。しかし、モデル間には、例えば、発生可能性の低い報酬（から発生可能性の高い報酬への）変更や報酬の分類が資本から負債へと変更になる条件変更に関して、差異が存在する。例えば、IFRS では、報酬の権利確定条件の可能性が低い可能性から高い可能性に変更になった場合、報酬費用は変更前の報酬の価値に、条件変更に関連する増分価値を加えたもので測定する。米国会計基準では、報酬費用は、条件変更された報酬の価値に基づいて測定される（それは、元の報酬の価値よりも少ないことがある）。

IFRS 第 2 号と ASC Topic 718 との類似点にも関わらず、報酬の分類に関するガイダンスは IFRS と米国会計基準間で異なっている。全体として、株式報酬が資本か負債かの IFRS 第 2 号での分類は、広い原則に基づいており、決済の形式に基づいて決定される（持分決済型か現金決済型のいずれか）。米国会計基準は、広範な分類原則は含んでおらず、分類は、概して、一定の要件と負債の分類に対する多くの例外を評価することで決定され、決済の法的な形式には着目していない。例えば、米国会計基準は、最低法定源泉税の義務を満たすための株式の買戻しに対して資本に分類するという実務上の便宜を提供しており、その結果、典型的には、報酬全体が資本として分類される。IFRS は同様の例外を設けておらず、代わりに、そのような買戻しに対しては負債に分類することを求めており、その結果、典型的には、報酬が負債部分（現金決済部分）と資本部分（持分決済部分）に分割される。

U. その他の費用

ASC Topic 720「その他の費用」は、特定の種類の原価及び費用に関する会計及び報告のガイダンスを提供している。これには、開業準備費、保険費用、寄付金、不動産及び動産税、広告費、電子機器廃棄物義務、並びに事業及び技術リエンジニアリングなどが含まれる。IFRS は、これらのテーマについて様々なレベルのガイダンスを提供している（例えば、IFRIC 第 6 号「特定市場への参加から生じる負債－電気・電子機器廃棄物」は、ASC Topic 720 の電子機器廃棄物義務に関するガイダンスと一致している。IAS 第 38 号「無形資産」は、開業準備費や広告費に関するガイダンスを提供しているが、その他のテーマについては IFRS には個別のガイダンスはない）。

IAS 第 38 号は、開業準備費³¹及び広告費を発生時に費用として認識することを求めている。この点については、IFRS と米国会計基準は全般的に同様のガイダンスを提供している。しかし、ASC Topic 720 は、広告費を発生時か広告が開始された最初の時に費用として認識することを認めている。さらに、次の広告費は、ASC Topic 720 の範囲から除外されるため、米国会計基準では資産計上が適格となるが、IFRS では適格とはならない。

ダイレクト・レスポンス広告－米国会計基準（ASC Topic 340「その他の資産及び繰延費用」）は、一定の限定的な要件を満たした場合（例えば、顧客が広告に対して反応を示すことができる。）に、ダイレクト・レスポンス広告の費用の資産計上を要求している。

*他者のために実施する広告の費用及び契約上の取決めにより特別に補填される間接費－米国会計基準*は、補填されるのと同じ期間に費用を認識することができるように、これらの費用の繰延を認めている。IAS 第 38 号の原則は、同様の結果を認める場合がある。

³¹ IAS 第 38 号第 69 項参照。開業準備活動に関する支出は、IAS 第 16 号「有形固定資産」に従って有形固定資産項目の取得原価に含まれる場合を除いて、発生時に費用として認識される。

米国会計基準はまた、多くの分野において業種別の原価及び費用に関するガイダンスを含んでいるが、これらに相当するガイダンスを IFRS は含んでいない。そのような分野の例は、次のとおりである。

採掘活動—米国会計基準の ASC Topic 932「採掘産業—石油・ガス」及び SEC 規則³²は、原油及び天然ガスの探査及び生産、並びにコンデンセート及び液化天然ガスの生産に関連する活動の財務会計及び報告を扱っている。さらに、米国会計基準は、採掘事業に関する生産段階の剥土費用に関連するガイダンスを含んでいる。IFRS はこの分野における具体的なかつ包括的なガイダンスを欠いている。したがって、企業は、一般的な IFRS の要求事項によって解決しない状態で関連する会計方針を設定する際には、フレームワークと一般的な IFRS を適用しなければならない。IFRS 第 6 号「鉱物資源の探査及び評価」は、IFRS を採用する企業が、探査及び評価に関する支出に対し、既存の会計方針を継続して適用することができるよう（一定の制限はある）、暫定的な措置として開発された³³。

ブローカー・ディーラー—米国会計基準は、ASC Topic 940「金融サービス—ブローカー及びディーラー」において、ブローカー・ディーラーに対するガイダンスを提供している。そのガイダンスは、貸借対照表の表示、契約上のコミットメント、及び次の事項に対する会計処理に関連するものである。顧客の代理人としてブローカー・ディーラーが実行する取引、コミッション、誤取引、条件付取引、フロアーブローカーの利用、顧客が購入を確約しているが、いまだ顧客に引き受けられていない株式。これらの例は、米国会計基準に存在するブローカー・ディーラーに関するガイダンスの一部を表しているが、IFRS には、これらに対する個別の業種別ガイダンスはない。結果として、IFRS の原則を適用した影響と、米国会計基準の個別の業種別ガイダンスを適用した影響は、財務報告の差異という結果になるかもしれない。

投資会社—米国会計基準は、ASC Topic 946「金融サービス—投資会社」で投資会社に対するガイダンスを提供している。これは、次の事項に対する会計処理及び／又は開示に関連している。有限責任パートナーシップの取引による商品先物の組成及び売出費用並びに販売コミッション、関係会社による支払、個別の分配費用、費用限定契約、ブローカー・サービス契約、無限責任パートナー・アドバイザー・サービス、手数料免除、募集費用、資本株式取引、配当、業績手数料並びに資本及び分配可能利益の構成。これらの例は、米国会計基準に存在する投資会社に関するガイダンスの一部を表しているが、

³² レギュレーション S-X の規則 4-10 参照

³³ 2010 年 4 月、IASB は「採掘活動」というディスカッション・ペーパーを公表した。2012 年に、IASB は、採掘活動プロジェクトをアクティブなアジェンダに追加するべきかどうかを決定する予定である。IASB が当該プロジェクトをアジェンダに追加した場合、プロジェクトの目標は、採掘活動に関する会計について IFRS を開発し、IFRS 第 6 号「鉱物資源の探査及び評価」を廃止するというものになるだろう。これとは別に、IFRS 解釈指針委員会は、生産フェーズにおける剥土費用の会計処理を扱った IFRIC 第 20 号「露天掘り鉱山の生産フェーズにおける剥土費用」を最近承認し、これは IASB に承認された。

IFRS には、これらに対する個別の業種別ガイダンスは現在ない³⁴。

V. 研究及び開発

IAS 第 38 号「無形資産」と ASC Topic 730「研究開発費」は研究及び開発に関する費用のガイダンスを提供している。IAS 第 38 号は、一定の適格要件を満たした場合、開発費の資産計上を要求している。その要件を満たす前に発生した費用（研究費を含む）は、発生時に費用として認識される。ASC Topic 730 は、原則として、研究開発費は発生時に費用として認識することを要求しているが、コンピューター・ソフトウェアの開発に関連する費用については、IAS 第 38 号と同様の要件を満たした場合、例外的に資産計上が要求される。

米国会計基準は、ある種の研究開発に関する個別の会計ガイダンスを提供しており（例えば、その他の当事者が関係する取決め及び採掘産業などの特定の産業における活動など）、それらについては、IFRS は明示的なガイダンスを含んでいない。ある場合においては、IFRS は、以下に例示するような取引に適用されうる一般的なガイダンスを含むが、他の場合には、関連するガイダンスは全くない。

企業結合以外での仕掛中の研究開発の取得は、米国会計基準と IFRS とで全般的に異なる会計処理になる取引の例である。IFRS では、取得した無形資産のガイダンスが当てはまる場合、取得した仕掛中の研究開発は、その資産に起因する期待される将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高い場合に限り、当初取得原価で測定することを要求している。ASC Topic 730 は、企業結合以外の取引で取得し、特定の研究開発プロジェクトで利用が予定され、将来その他で利用される選択肢がない無形資産に割り当てられる金額は、取得日に費用として計上することを要求している。

米国会計基準が明示的なガイダンスを含み、IFRS が全般的な原則のガイダンスの適用を求めているもう一つの例は、連邦政府の請負業者による最善努力の研究開発費共同負担契約に関する会計処理である。米国会計基準では、契約が ASC Subtopic 912-730「請負業者－連邦政府－研究開発」の範囲要件を満たしている場合、当該契約は「Topic 730 に準拠して、発生時に研究開発費として認識される。これらの固定価格、最善努力ベース、研究開発費共同負担契約という費用共同負担の性格のため、顧客が拠出する金額は、契約による収益として処理するのではなく、請負業者の研究開発費合計に対する相殺として認識しな

³⁴ IASB は、2011 年 8 月、公開草案「投資企業」を公表し、その中で、投資企業を定義し、投資を純損益を通じて公正価値で測定することを求めている。さらに、公開草案は、投資企業が支配している企業を連結してはならないとしている。これらの提案されている変更は、IFRS のこれらの側面を現在の米国会計基準の業種別ガイダンスと整合させるものである。しかし、FASB は投資会社が支配している企業を連結することを要求する提案を検討している。したがって、IFRS と米国会計基準の投資会社に関する財務報告は現在異なっており、その違いは、もし現在の審議会の決定が最終的な基準設定の文書に組み込まれた場合、収斂せずに残る可能性がある。

なければならない。」

IFRS は、このような契約に関して、これに相当するガイダンスを提供していない。しかし、IAS 第 20 号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」が適用されるかもしれない。IAS 第 20 号第 29 項は、「収益に関する補助金は、別個に、又は「その他の収益」のような一般的な科目名で、包括利益計算書の貸方項目として表示されることがある。これとは別に、関連費用から当該補助金を控除して報告する方法もある。」と述べている。IAS 第 20 号第 31 項は、「この 2 つの方法は、いずれも収益に関する補助金の表示として容認し得るものと考えられており、財務諸表を適切に理解するためには、補助金に関する開示が必要である。」と述べている。

W. 法人所得税

IAS 第 12 号及び ASC Topic 740 は、ともに基準の名称が「法人所得税」であり、法人所得税を、当期の税効果と、会計又は税務報告上認識された事象の予想される将来の税務上の影響（すなわち、繰延税金）を每期認識する資産・負債アプローチを用いて会計処理することを要求している。法人所得税に対する会計のアプローチは IFRS と米国会計基準とで類似しているが、いくつかの差異は存在しており、それらの多くは、主に米国会計基準と IFRS で認められる例外に関係している。次の考察は、より多くの米国の発行企業にとってより重要となるかもしれない差異のいくつかを明らかにしている。

不確実な税務ポジション—IAS 第 12 号は、税金資産及び負債は、納付が予想される金額で測定される。IAS 第 12 号は、不確実な税務ポジションを個別に取り扱っていない。我々は、IFRS での不確実な税務ポジションの測定に関する実務が、次の方法を含め発展してきていることを理解している。(1) 期待値／確率加重平均法、(2) 単一の最善の結果／最も起こりそうな結果を利用する方法。米国会計基準では、不確実な税務ポジションは、2 段階のプロセスを使用して会計処理される。(1) 不確実な税務ポジションからの税務上の便益が、税務技術上の実態から認められる可能性が認められない可能性よりも高いかどうかを決定する評価を行う。(2) 税務ポジションは、累積確率モデルを用いて測定され、その金額は、最終的な決済の際に実現する可能性が 50%を超える税務上の便益の最大金額である。

米国会計基準は、不確実な税務ポジションを個々の税務ポジションレベルで評価し、事後の認識、認識の中止、又は過年度にとった税務ポジションの測定の変更につながる判断のいかなる変更も、変更が生じた期に別個の項目として認識されることを要求している。IFRS はこれらの分野のいずれについても相当するガイダンスを含んでいない。一般的な認識及び測定ガイダンスに加え、ASC Topic 740 は、利子税・加算税、期中報告及び開示に関する認識並びに測定の詳細な要求事項を含んでいる。IAS 第 12 号は、不確実

な税務ポジションに関する具体的な開示を要求していないが、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」の全般的な開示要求のうち、引当金と偶発事象に関するものが適用されることがある。

繰延税金資産及び関連する評価性引当金—米国会計基準では、繰延税金資産は総額で認識されるが、繰延税金資産が回収されない可能性が回収する可能性よりも高い範囲について、評価性引当金によって減額される。米国会計基準は、企業が、不利な証拠と有利な証拠の相対的な影響を検討することを要求し、繰延税金資産の回収可能性の決定の際に考慮されるべき有利な証拠及び不利な証拠の例を挙げている。IFRS では、繰延税金資産は、一時差異を使用するのに十分な課税所得が得られる可能性が高い（IAS 第 12 号では定義されていないが、実務では「起こる可能性が起こらない可能性よりも高い」との解釈が一般的である）とみなされたときに認識される（すなわち、回収されるとみなされる純額で認識され、関連する引当金を伴った総額ではない。評価性引当金は計上されない）。

相殺及び分類—IFRS と米国会計基準は、当期及び繰延分の税金資産・負債の相殺、並びに繰延税金資産及び繰延税金負債の分類に関して異なるガイダンスを含んでいる。IFRS では、当期税金と繰延税金との相殺は、相殺に対する法的強制力のある権利があり、企業が相殺するか、又は同時に清算する意図がある場合に認められる。米国会計基準では、相殺に対する法的強制力のある権利のみが、当期税金の相殺のための要件である。さらに、流動繰延税金は相殺され、単一の金額で表示され、非流動繰延税金も相殺され、単一の金額で表示される。分類に関して、IFRS では、繰延税金資産及び繰延税金負債は、非流動として分類されるのに対し、米国会計基準では、繰延税金資産及び繰延税金負債は、基礎となる税外資産又は負債の分類に基づいて、流動又は非流動として分類される。

投資のアウトサイド・ベーススに対する繰延税効果—米国会計基準では、基本的には永続的な子会社や法人格のあるジョイント・ベンチャーに対する投資の財務報告上の帳簿価額と税務基準額（すなわち、アウトサイド・ベースス）との差額に対し、一時差異が予測可能な期間内において解消することが明らかである場合にのみ、繰延税金資産が認識される。IFRS では、子会社、支店、関連会社及びジョイント・ベンチャーに対する持分への投資から生じるすべての将来減算一時差異について、当該一時差異が予測可能な期間内に解消し、一時差異が利用できる課税所得が生じる可能性が高い範囲内で、繰延税金資産が計上される。

米国会計基準では、投資のアウトサイド・ベーススに基づいて、繰延税金負債が次のように認識される。

- 永続的な子会社及び法人格のあるジョイント・ベンチャー

- 海外—アウトサイド・ベースス差異が予測可能な期間内に解消する場合に認識する（ASC Topic 740 は、繰延税金負債を認識しないために満たさなければならない具体的な要件を定めている）。
 - 国内—無税で回収され、かつ企業がその手段を活用することを予定している金額を除き、1992 年より後に生じた未処分利益に対して認識する。
- 期限付きジョイント・ベンチャー及び持分法適用投資先—一時差異に対して認識する。ただし、一定の例外要件を満たす場合を除く。

IFRS では、親会社（例えば、投資企業又は共同支配投資企業）が、一時差異を解消する時期をコントロールでき、予測可能な期間内に一時差異が解消しない可能性が高い場合を除き、投資のアウトサイド・ベーススに対して繰延税金負債が認識される。IFRS はこの原則以上の詳細なガイダンスを提供していない。

米国会計基準のみが扱っている分野—米国会計基準は、IFRS がガイダンスを含んでいない税金に関する会計の個別の分野に対するガイダンスを提供している。以下は、そのようなガイダンスの例である。

- 代替的又は並列的な所得税システムから生じる税金の認識
- 企業又はその所有者／パートナーへの所得税の帰属
- 当期税金及び繰延税金の連結グループ内企業への配分
- 特別控除及び免税期間からの税務上の便益の認識
- 持分法適用会社に対する持分の変動（持分法から連結対象へ又はその反対）に対する税効果の認識
- 投資税額控除の認識

開示—米国会計基準は、投資税額控除及び政府補助金に関連する税金費用の構成要素の開示並びに税引前利益の構成要素を国内と国外とで分けて開示を要求する点で IFRS と異なっている。米国会計基準と IFRS はまた、IFRS には存在し、米国会計基準にはない開示要求のために違いがある。例えば、これには次のものが含まれる。過去の期の当期税金について当期中に認識された修正、配当関連の開示、一定の状況における繰延税金資産の金額とその認識を妥当とする根拠の内容。

X. 企業結合

IFRS 第 3 号及び ASC Topic 805 は、ともに基準の名称が「企業結合」であり、企業結合に関する会計について同様の要求事項を含んでいる。いずれのモデルとも企業結合の会計について、取得法の使用を要求している。取得法では、限定的な例外を除いて、資産、負債及び被取得企業に対する非支配持分が認識され、公正価値で測定される。取得法の適用

に関するガイダンスが一致しているのは、現行の基準の開発にあたり、IASB と FASB が連携したこと、両審議会の IFRS と米国会計基準に対して共通の結論に達するという目標があったことに起因していると言える。両基準は実質的に収斂しているものの、IFRS 第 3 号と ASC Topic 805 との間には一定の差異が残っていることに我々は留意している。

ある場合には、IFRS と米国会計基準は類似の原則と要求事項を含んでいるが、用語の定義に差異があり、それが結果として異なる会計処理となる場合がある。例えば、IFRS 第 3 号と ASC Topic 805 のある側面では、「支配」が言及されているが、IFRS と米国会計基準とは異なった定義がされている。さらに、IFRS 第 3 号と ASC Topic 805 はいずれもジョイント・ベンチャーの設立を基準の範囲から除外しているが、ジョイント・ベンチャーは IFRS と米国会計基準とは異なった定義がされており、それがジョイント・ベンチャーについて異なる会計処理につながることもありうる。

IFRS 第 3 号と ASC Topic 805 は、以下のような一定の認識と測定の要求事項に関して差異がある。

偶発事象—IFRS と米国会計基準はともに、取得した偶発負債は、公正価値を決定できる場合には、取得日に公正価値で認識することを要求している。公正価値を信頼性をもって決定できない場合には、米国会計基準は、ASC 450「偶発事象」に準拠して取得日に偶発事象を認識することを要求している。IFRS では、公正価値を信頼性をもって測定できない場合には、偶発負債は認識されない。米国会計基準はまた、企業結合で取得した偶発資産を公正価値で測定することを求めているのに対し、IFRS は偶発資産の認識を認めていない。

非支配持分—IFRS では、非支配持分をのれんを含む公正価値で測定するか、又はのれんを除く識別可能な純資産の公正価値のうち、非支配持分に応じた割合で測定するかを選択肢が、企業に対して取引ごとに与えられている。米国会計基準では、非支配持分は公正価値で測定される。

条件付対価—企業結合における条件付対価は、資産、負債又は資本として公正価値で認識されるが、米国会計基準と IFRS とではその従う基準は異なる。さらに、米国会計基準では、取得企業が引き受けた被取得企業の既存の条件付対価の取決めを、当初公正価値で測定し、その後は ASC Topic 805 における条件付対価のガイダンスに従って測定される。これに対し、IFRS には明示的な要求事項はない。

共通支配下の企業結合—IFRS 第 3 号と ASC Topic 805 はともに、取得法の会計の適用から共通支配下の企業結合を除いている点で類似している。米国会計基準はそのような結合については帳簿価額を引き継ぐ会計処理を要求しているのに対し、IFRS はガイダンスを提供していない。

Y. 外貨関連事項及びインフレーション

IAS 第 21 号「外国為替レート変動の影響」と ASC Topic 830「外貨関連事項」はともに、在外営業活動体の財務諸表を報告通貨に換算し、為替レートの変動の影響をその他の包括利益に認識することを要求している。いずれもまた、企業の外貨取引を機能通貨に再測定し、為替レートの変動から生じる金額を純損益に計上することを要求している。さらに、いずれも超インフレ経済において事業を行う企業に対する特別な会計処理を求めているが、当該会計処理に対するアプローチは異なっている。

インフレーションと外貨関連事項に関して、IFRS と米国会計基準との潜在的により顕著な差異は、次のとおりである。

換算に用いる為替レート—ASC Topic 830 では、異常な状況でない場合、換算に用いられる為替レートを、配当送金の目的で通貨換算に適用されるレートと定義している。報告企業内の別々の事業体の間での未決済の取引が、有利なレート又は不利なレートの対象となり、そのレートを用いて換算される場合、配当送金に適用されるレートで外貨建ての財務諸表を換算することは、報告企業の中での債権・債務の間に差異を生じさせることがある。当該差異が報告企業の中の取引の決済により消滅するまで、当該差異は報告企業の財務諸表上、受取債権又は支払債務として扱われる。さらに、取引日又は報告期間末日に 2 つの通貨間の交換性が一時的に欠けている場合には、ASC Topic 830 に従い、その後に交換が可能となるときの最初のレートが用いられる。IAS 第 21 号は、複数の為替レートや交換性の一時的な欠如について、機能通貨における取引の報告の観点からのガイダンスを含んでいるが（すなわち、再測定）、換算の観点では含んでいない。

換算調整累積額と減損—米国会計基準では、企業が売却を確約している持分法適用会社又は子会社が減損しているかどうかを評価する際に、売却が換算調整累積額の実現につながる場合を除き、換算調整累積額は帳簿価額に含められる。IFRS では、そのような減損テストの際に、換算調整累積額を帳簿価額に含めない。

複数階層を持つ組織構造の企業の換算—米国会計基準では、報告通貨で、連結財務諸表を作成するために換算会計を実施する目的上、異なる機能通貨を持つ複雑な企業の所有構造に配慮している。連結は、ステップごとに行われる。IFRS はこれに相当するガイダンスを提供していない。企業は、各子会社を報告通貨に「直接」換算し、いかなる中間の子会社も無視することができる（たとえ、その機能通貨が異なっていたとしても）。使用する連結方法の選択は、資本の中で繰り延べられる換算調整累積額に中間レベルで影響を与え、それゆえ中間の在外営業活動体の処分時に発生する換算調整額のリサイクルの額にも影響を与えうる。

在外営業活動体に対する純投資の一部を構成する貨幣性項目—米国会計基準では、貨幣性項目が、実質的に、在外営業活動体の一部を構成するためには、一定の要件を満たす必要がある。当該貨幣性項目は、取引の当事者の一方の機能通貨建てでなければならない。IFRS では、取引は、その取引の当事者の一方の機能通貨建てである必要はない。

IFRS と米国会計基準はともに、超インフレ経済下の取引に関する会計についてガイダンスを含んでいるが、ガイダンスは一定の事項において異なっている³⁵。米国会計基準のガイダンスは、ASC Topic 830 に含まれ、IFRS のガイダンスは、IAS 第 29 号「超インフレ経済下における財務報告」に含まれている。IFRS と米国会計基準との差異は、以下のとおりである。

著しいインフレ経済下の会計の適用—米国会計基準では、在外営業活動体の機能通貨が著しいインフレの場合には、在外営業活動体は、報告通貨（すなわち、親会社又は投資企業の通貨）を機能通貨として用いる。在外営業活動体の財務諸表は、報告通貨に再測定される。

IFRS では、在外営業活動体の機能通貨は維持されるが、それを貸借対照表日に測定単位通貨に修正再表示することによって、まず「指数化」することが要求される。

著しいインフレ経済下の会計の中止—米国会計基準では、企業は、非貨幣性項目の過去の報告通貨建ての金額を現在の換算レートで現地通貨に換算することによって、非貨幣性項目の資産及び負債の機能通貨建ての会計上の基礎を修正再表示する。

IFRS では、前報告期間末現在の測定単位通貨で表示された金額は、経済が超インフレでなくなった期の開始残高としなければならない。

7. 非貨幣取引

ASC Topic 845 「非貨幣取引」は、非貨幣取引全般に関する会計のガイダンスを提供しており、そのような取引は、所有に係る通常のリスク及び経済価値が移転する場合に認識し、もし認識される場合には、そのような取引を公正価値で測定することを求めている。ASC Topic 845 はまた、次の事項を含む、非貨幣取引の特定の側面や種類に関するガイダンスを提供している。

- 非貨幣取引の会計処理に対する貨幣性対価（「ブート」）の影響
- 同じ相手先との購入及び売却に関する会計処理
- 非貨幣性資産がバーター債権と交換される取引

³⁵ IFRS は、「著しいインフレ (highly inflationary)」経済ではなく「超インフレ (hyperinflationary)」経済について言及している。しかし、2つの基準におけるガイダンスは、類似の状況を扱っている。

- 非貨幣取引の経済的実質の評価
- 非貨幣交換における公正価値の決定可能性
- 所有者に対する一方的譲渡の会計処理
- 一定の非貨幣性資産の所有者に対する比例的でないスプリット・オフを伴う再編成に関する会計処理
- 非支配持分における非金融資産の交換

IFRS は、非貨幣取引の会計を扱った一般的かつ包括的なガイダンスを含んでいないが、具体的なガイダンスはいくつかの基準で提供されており、それらは概して米国会計基準と類似している。以下は、非貨幣取引に関するガイダンスを含む IFRS の例である。

- IAS 第 18 号「収益」は、異種の物品や役務の交換の場合には、受領した物品又は役務の公正価値から、交換した現金があればその金額を控除した金額で計上される（ただし、交換が同様の物品や役務に関する場合には、当該取引は収益を生み出す取引とはみなされず、したがって、IAS 第 18 号の範囲外となる）。
- IAS 第 16 号「有形固定資産」は、PP&E を伴う非貨幣交換を公正価値で測定することを要求するガイダンスを含んでいる（当該取引が経済的実質を欠く場合を除く）。
- IFRIC 第 18 号「顧客からの資産の移転」は、一定の資産の移転について、いつ認識すべきかを説明し、認識が適切である場合には、当該移転を公正価値で測定することを要求している。
- SIC 第 31 号「収益－宣伝サービスを伴うバーター取引」は、そのようなバーター取引における公正価値が決定可能かどうかに関するガイダンスを含んでいる。
- IFRIC 第 17 号「所有者に対する非現金資産の分配」は、所有者としての立場で行動する所有者に対して企業が行う、非交換取引である資産の分配を、分配される資産の公正価値で測定することを要求している。

ASC Topic 845 は、非貨幣取引に従事する企業が、以下の事項を開示することを要求している。

- 取引の内容
- 譲渡した資産の会計上の基礎
- 譲渡で認識された利得又は損失

IFRS は、非貨幣取引固有の開示要求は含んでいない。

米国会計基準はまた、次の産業及び取引に対する個別のガイダンスを含んでいる。

- 航空会社
- 放送局
- 映画産業

- 顧客への販売促進のためのソフトウェアを伴う非貨幣取引

IFRS は、これに相当する業種別ガイダンスを含んでいない。

AA. 関連当事者についての開示

IAS 第 24 号と ASC Topic 850 は、ともに基準の名称が「関連当事者についての開示」であり、関連当事者についての開示に関して類似の目的と要求事項を含んでいる。原則的には、米国会計基準と IFRS はともに、利用者が報告企業の関連当事者とその支配関係を理解でき、報告企業の財政状態と経営成績がそのような関係によって影響を受ける場合があるということを利用者に知らせる開示を要求している。IAS 第 24 号と ASC Topic 850 は、報告企業に対する重要な影響若しくは支配を有する、又は報告企業の重要な影響を受ける若しくは支配されている個人又は企業を広く扱う「関連当事者」という定義を提供している。いずれの基準もまた、共通支配下又は共通の影響力を受けている企業を、関連当事者の定義に含めている。それぞれの基準の定義にはある程度の差異があり、それが関連当事者の識別に影響を与えるとスタッフは考えるものの、それは限定的な状況でしか生じないと思われる。

一般的な要求事項の類似に関わらず、IFRS と米国会計基準の具体的な開示要求には一定の差異が存在する。例えば、IFRS は、関連当事者とのコミットメントを含む未決済残高と、未決済残高に関連する貸倒引当金（その期に計上した費用を含む）について、追加の開示を求めている。IFRS はまた、経営幹部³⁶の報酬を総額と報酬の種類ごと、すなわち、短期、退職後、その他の長期及び解雇給付並びに株式報酬について開示することも求めている。米国会計基準には、同様の開示要求はない³⁷。

関連当事者についての開示に加えて、IAS 第 24 号及び ASC Topic 850 はまた、支配関係も扱っている。具体的には、IAS 第 24 号は、関連当事者との取引があったかどうかに関わらず、一定の関係を開示することを求めている。これには、親会社の名称、及び親会社が最終的な支配当事者と異なる場合には、最終的な支配当事者の名称、並びに、支配が存在する関連当事者との関係が含まれる。ASC Topic 850 のこれに相当する要求事項は、若干これより限定的で、共通の所有者又は経営者による支配があり、これにより報告企業の報告される経営成績や財政状態に影響を与える可能性がある場合に限り、開示を要求しており、その場合でも、関係の内容の開示を要求しているのみで、関係する当事者の開示までは要求されていない。

³⁶ 経営幹部とは、企業の活動を計画し、指示を行い、そして支配する権限及び責任を有する者で、取締役を含む。

³⁷ レギュレーション S-K 項目 402 は、一定の個人に対する役員報酬を財務情報外で広範囲に開示することを要求している。さらに、レギュレーション S-K 項目 404 は、一定の関連当事者との取引について、別個の開示要求を定めている。

BB. 組織再編

米国会計基準は、ASC Topic 852「組織再編」で、破産手続中及び破産発生時並びに他の企業組織再編に適用されるガイダンスを含んでいる。IFRS はこのような分野に関連するガイダンスを含んでいない。

ASC Subtopic 852-10 は、一定の条件が満たされた場合に、破産法第 11 章³⁸の発生の際に適用されるフレッシュ・スタート報告に関するガイダンスを提供している。フレッシュ・スタート報告が要求される場合には、企業の組織再編上の価値が、ASC Subtopic 805-20「企業結合－識別可能資産及び負債並びに非支配持分」に示された手続に準拠して、企業の資産及び負債に割り当てられる。

ASC Subtopic 852-20「組織再編－準組織再編」は、新たな法人企業を設立するのではなく、正式な裁判手続による介入もなく、企業が貸借対照表を公正価値に修正再表示する場合の、法人準更生手続に適用される会計処理を扱っている（SEC スタッフガイダンス³⁹では、純資産の全体的な評価増はないという制限がある）。

CC. 後発事象

IAS 第 10 号「後発事象（報告期間後の事象）」と ASC Topic 855「後発事象」はいずれも、貸借対照表日後に発生した事象の財務諸表に与える影響の検討を求めている。貸借対照表日に存在した状況の証拠を提供する事象については、財務諸表を修正することを要求しているが、他の事象は開示のみが求められている。FASB の近年の基準設定活動は、主に FASB の基準書第 165 号「後発事象」（ASC Topic 855 に体系化）の公表を通じて、米国会計基準と IFRS との一層の整合性をもたらしたが、2 つの基準は完全には収斂していない。

後発事象及びその評価期間は、IFRS 及び米国会計基準で同様の定義がされている。IAS 第 10 号では、後発事象は、報告期間の末日（すなわち、貸借対照表日）と財務諸表の公表の承認日との間に発生する事象として記述されている。米国会計基準では、そこで定義されている SEC 登録企業については、後発事象は貸借対照表日と財務諸表が公表される日の間に発生する事象又は取引とされている。財務諸表は、それが米国会計基準に準拠した様式で一般利用のために配布された日に「公表」され、年次財務諸表については監査報告書を含んでいる。したがって、財務諸表の公表の承認日が実際の発行日より早い場合には、

³⁸ 破産法第 11 章は、1979 年 10 月 1 日に制定された連邦法で、その制定日後に申請されたすべての事件に適用され、現在の連邦破産システムの基礎を提供する 1978 年破産改革法の合衆国法典第 11 編のことである。

³⁹ SAB Topic 5.S, 準組織再編参照

ASC Topic 855 は、後発事象に関し潜在的により長い評価期間を取り込んでおり、それが後発事象の認識と測定に影響を与える場合がある⁴⁰。

財務諸表の発行の承認日に関して、IFRS は、財務諸表が承認された日及び誰がその承認を行ったかを企業が開示することを要求している。米国会計基準には、いずれの開示要求も含まれていない。

ASC Topic 855 はまた、後発事象と財務諸表の再発行に関する具体的なガイダンスを含んでいるが、これらに相当するガイダンスは IFRS には存在しない。米国会計基準では、財務諸表が発行された時とそれが再発行される時の間に生じた事象又は取引について、米国会計基準又は規制上の要求事項で求められている場合を除き、企業が認識することを認めていない。同様に、当初の財務諸表が発行された時と比較のために再発行された時との間に生じた事象又は取引について、米国会計基準又は規則により求められている場合を除き、企業が認識することは認められていない。米国会計基準又は他の規則が要求する遡及修正の例には、株式分割の報告、非継続事業の表示及び新たに採用した会計基準の適用が含まれる。

⁴⁰ 実務では、この差異の影響は、米国の発行企業が SEC の最上位の要求事項、例えば 1934 年証券取引所法規則 12b-20 に従う義務のために、最小限に抑えられるだろうとスタッフは考えている。当該規則は次のように述べている。「財務諸表又は報告に含めるよう明示的に要求されている情報に加え、さらに重要な情報がある場合には、要求される財務諸表が作成される状況に照らして、誤解を招かないようにするために必要となるような当該情報を追加しなければならない。」さらに、実務では、米国の発行企業の承認日と発行日の間にはほとんど差はないだろうと我々は考えている。