

知的資産報告書の監査と
XBRL ソリューション

池 田 公 司

甲南経営研究 第47巻 第4号 抜刷
平成 19 年 3 月

知的資産報告書の監査と XBRL ソリューション

池 田 公 司

I は じ め に

知的資産会計には、二つの側面がある。

- ① 一つは、測定対象の認識（構造資産、関係資産、人的資産等の区分）、測定方法の適用（コスト、マーケット、インカム等のメトリックスの選択）、およびディスクロージャーの制度化（IC 報告書等による自主的開示または財務諸表による法定開示）に関する会計理論上の問題である。Lev [2001] や古賀 [2005] 等が代表的な研究といえよう。また、GAAP のあり方に関する米国下院での Lev の証言 (Lev [2002]) や、将来キャッシュフローを用いた会計測定に「セーフハーバールール」を適用する法的な措置に関する Garten の報告書 (Garten [2001]) もこの範疇に含まれる。
- ② もう一つは、情報技術に関連した問題である。すなわち、1990年代を通して ERP (Enterprise Resource Planning) システムが普及したことで、会計情報システムが「3階層モデル」(three-layer model) に改善され、データ管理 (data management)、業務処理 (application) および表示 (presentation) の三つのレイヤから分析・設計されるようになった (Debreceeny et al. [2005a])。このことから、データ管理の分野に

知的資産報告書の監査と XBRL ソリューション（池田公司）

AICPA の開発した XBRL-GL (XBRL General Ledger taxonomy) や OECD の開発した Standard Audit File (SAF) 等の新しい情報技術が用いられるようになってきている。XBRL International の会長（2006年3月現在）である Kurt Ramin も欧州の PRISM レポートにおいて知的資産会計への XBRL の応用を提案している (Ramin [2002])。

知的資産の監査問題を考える際にも、上記の二つの側面を考慮する必要があると思われる。①と②の内容を吟味すると、①の測定方法や開示方法に関する理論的・制度的な問題が知的資産の会計と監査に固有なものであるのに対して、②の XBRL-GL や SAF は知的資産の会計と監査のみでなく、伝統的財務報告や税務申告を含む総ての会計領域に関連していることが理解される。

そこで、以下では、先ず会計全般に影響を及ぼす②の問題から考察を始め⁽¹⁾、XBRL 先進国であるオランダ政府の取り組み等を手掛かりとして、XBRL-GL や SAF が知的資産の会計と監査に及ぼす影響を検討する。

次に、それを踏まえて、AICPA の「評価業務基準書」の公開草案 (AICPA [2005]) に対するコメントレターの内容を分析しつつ、①の問題を検討する。公開草案に寄せられたコメントレターは、知的資産会計の現状を反映したものとなっており、興味深いものがある。米国の大手監査法人では、売上高に占める評価業務の比重が急速に上昇する一方で、既存の評価制度や評価基準との競合関係や、監査プロフェッションの評価業務への関与が「予期せぬ結果」を招くリスクが発生している。また、AICPA の評価基準書タスクフォースのあり方自体に対する問題提起もなされている。例えば、Price-waterhouseCoopers (PwC) のコメントレターは、AICPA が単独で（しかもコンサルティング業務のための）評価基準書を作成するよりも、FASB, SEC

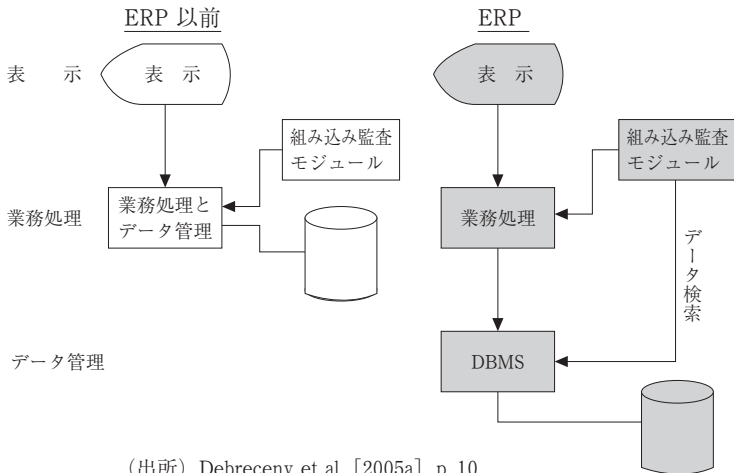
(1) Roger S. Debreceeny 教授 (University of Hawai'i at Manoa) は、今後 XBRL-GL の研究が重要になり、財務会計、管理会計、監査および税務会計の総ての領域に影響を及ぼすと指摘している。

および PCAOB と連携し、会計ディスクロージャーのための評価基準書を作成すべきであると指摘している。この点は Lev の主張 (Lev [2002]) と共通している。更に、PwC は、評価基準書は FASB の GAAP や AICPA の GAAS と論理的に整合する形で策定されるべきであると主張している。例えば、公正価値の概念は、評価基準書 (Statement on Standards for Valuation Services; SSVS), SFAS および SAS の間で定義が一貫していなければならない。こうしたコメントレターの指摘事項を考慮しつつ、AICPA の EBR (Enhanced Business Reporting) と保証業務のあり方を検討したい。

II XBRL-GL と標準監査ファイル (SAF)

上で述べたように、ERP システムの導入を通して、3階層モデルによる会計情報システムの分析・設計が一般化した。「図1」に示すように、ERP の会計情報システムは、データ管理、業務処理および表示の三つのレイヤに分けられており、IT 監査においても、組み込み監査モジュール (Embedded

図1 ERP システムにおける組み込み監査モジュール



(出所) Debreceeny et al. [2005a], p. 10.

知的資産報告書の監査と XBRL ソリューション (池田公司)

Audit Module; EAM) の効果的な利用が可能となる。

こうした環境の中で、データ管理のための新しい情報技術が考案されたが、AICPA による XBRL-GL は「図 1」の DBMS (Database Management System) や、監査人によるデータ検索に用いられる一つの有効なソリューションといえる。これに加えて、OECD の推進している標準監査ファイル (Standard Audit File; SAF) も同様に XML 技術をベースとしたデータ管理のソリューションといえる。

この両者は、ともに XML の派生言語 (デリバティブズ) である点では共通しているが、AICPA の XBRL がもともと財務報告やビジネスレポーティングの目的で開発されたものであるのに対して、OECD の SAF は課税目的で開発されたものである。このように開発された経緯に違いはあるものの、結果的には類似した部分も多く、両者の概念的な整理が必要になっている。⁽²⁾

わが国の国税庁は、平成15年に「国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令」によって XBRL 仕様書2.0をベースとした国税電子申告・納税システム (e-Tax) を導入しているが、平成17年11年4日に「標準監査ファイルに関する調査委託」の企画案の募集を公示している。わが国では、SAF と XBRL の関係についての研究が未だ十分に行われていないために、欧米諸国の先進的な事例や取り組みについての調査が必要になっているものと忖度される。今後の重要な研究課題であると考えられる。⁽³⁾

オランダの PwC の Marc van Hilvoorde は、SAF と XBRL-GL の関係につ

(2) OASIS Tax XML Technical Committee は、*XML Position Paper for Tax Administrations* の最新版を2005年9月1日に公表し、課税目的のためのビジネスおよび財務情報を処理する中心的な基準は XBRL であると勧告している。

(3) XBRL Japan は、2006年3月2日、オランダの XBRL 国家プロジェクトのリーダーである Harm Jan van Burg を招いて、オランダ (XBRL 先進国) の政府機関における取り組みについて報告会を催している。

いて、次のように述べている。SFA の監査業務への利用に言及されており、「図1」の Debreceeny et al. [2005] と類似した点がある。

「既に広く知られていると思われるが、オランダにおいては、Belastingdienst によって仕様が定められた XML 監査ファイル (XML audit file) が利用されている。監査法人として、我々はこの監査ファイルを監査ソフトに取り込んで活用している。

我々は、総ての明らかな理由によって、スタンダードを確立することに協力したいと考えており、XBRL と XML 監査ファイルの特質を比較している。私見では、XBRL の財務報告のレベルではなく、XBRL-GL タクソノミのレベルで細部の比較を行うことが正しい。」 (<http://lists.oasis-open.org/archives/tax/200403/msg00033.html>)

III オランダ政府の XBRL への取り組み

XBRL 先進国の一つとして、オランダが挙げられる。オランダ政府は、XBRL への取り組みについて、次のように述べている。

「オランダ政府は、企業の事務的な負担を25パーセント削減したいと考えている。この削減を実現するためのプロジェクトの一つが、財務省と法務省の協力による XBRL の導入に向けた努力である。オランダのタクソノミプロジェクトは、財務報告の連鎖が発展することを促進するであろう。オランダのタクソノミプロジェクトにおいては、幾つかのサブプロジェクトを通してオランダタクソノミのドラフトが作成される。それらのサブプロジェクトがステークホルダーによって運用されることで、税務申告、年次報告書および経済統計の規定に係るドラフトの作成が可能となる。」

こうした立場からオランダ政府が立ち上げた公式サイトには、オランダ企業の XBRL による開示事例がアップロードされている。フィリップス社を含む6社分の事例が取り上げられている (downloaded on March 7, 2006 from

知的資産報告書の監査と XBRL ソリューション (池田公司)

<http://xbml.rienks.biz>)。英語、オランダ語、ドイツ語、イタリア語およびポルトガル語の五つの言語と、ユーロと米ドルの二つの通貨単位が選択可能となっている。「図2」から「図5」は、フィリップス社の財務諸表(貸借対照表と損益計算書)をインスタンス文書で表示したものであり、これらのインスタンス文書(XML文書)を見読可能な形で表示するには、タクソノミとスタイルシートが必要である。

Ⅳ XBRL 文書の見読可能性に係る監査上の問題

オランダ政府の公式サイトでは、「財務諸表」としてXML文書、貸借対照表および損益計算書が選択的にダウンロードできる形になっている。こうしたことから、最近、XBRLの実践や研究に携わる者の間で、XML文書(「図2」から「図5」に示したインスタンス文書)を財務諸表としてみなすことができるか否かについてしばしば議論されている。これに関しては二つの考え方があり、一つは、インスタンス文書は、タクソノミ(勘定科目の一覧表)に具体的な会計データを埋め込んだものであり、完成した財務諸表を表しているというものである。実質を重視した考え方といえる。もう一つは、見読可能性(readability)の観点から、「図2」から「図5」に示したようなXML文書は「適性表示」(fair presentation)とはみなせないというものである。形式を重視した考え方といえる。

先ず、前者の考え方から吟味したい。「図2」から「図5」に示したオランダのフィリップス社の事例をみると、XML文書にもある程度の見読可能性が考慮されていることが理解される。「図2」の1行目をみると、`<?xml version="1.0" encoding="UTF-8" ?>`という記述がある。これは、XML宣言と呼ばれ、この文書がWorld Wide Web Consortium (W3C)の定めた仕様書1.0に準拠して作成されており、UTF-8というコードを用いていることを意味している。日本国内では、UTF-8の代わりにShift_JISが用いられるこ

ともある。また、2行目から3行目に<!—Made by IQ Info (<http://www.iqinfo.com>) Annual Reports of Dutch and International Companies, c2005—>, 4行目に<!—Header Info—>, および14行目から15行目に<!—Financial Company Data generated bij IQ Info based on Annual Report—>という記述がある。これらの<!—文字列—>の箇所はXML文書の「コメント」と呼ばれ、人間系に対する説明として記述されており、コンピュータの処理には関係しない。プログラミング言語の記述においても、プログラマに対する見読可能性を高める目的でこのようなコメント行が挿入されることが多い⁽⁴⁾。更に、「図2」から「図5」をみると明らかのように、XML文書をIE等のブラウザで開くと、文字色を変えたりボールド体を用いることで、人間系に対する見読可能性を高めている。XML宣言やタグはブルー、コメントの文字列はグレー、タクソノミーやリンクベース等の重要情報はレッド、勘定科目名はブラウンで表示されており、使用しているタクソノミ（フィリップス社の事例ではIFRS General Purpose Taxonomy）や個々の科目の金額はボールド体で強調されている。これらのことは、XML文書が人間系の見読可能性を考慮に入れている結果と考えられる。「図2」の20行目から23行目をみると、期首（2004年1月1日）と期末（2004年12月31日）の無形資産が、それぞれ4,466,000,000ユーロと3,787,000,000ユーロであることが分かる。投資家が財務分析に用いたり、企業間で交換される情報はこうしたインスタンス文書であるから、インスタンス文書が財務諸表の実体を表しているという考え方も合理性を有している。なお、コンテキスト（会社名、会計期間、通貨単位等）に関する情報は「図5」の末尾に表示されており、<!—Context

(4) コメントは、プログラムの処理内容を簡潔に説明した文字列であり、プログラムのデバッグやシステムの保守に役立つことが多い。

(5) 実際のインスタンス文書はカラーで表示されるが、本稿の表示例ではモノクロ印刷になっていることを了承されたい。

図2 Philips社のインスタンス文書 (#1/4)

```

<?xml version="1.0" encoding="UTF-8"?>
<!-- Made by IQ Info (http://www.iqinfo.com) Annual Reports of Dutch and
International Companies, @2005 -->
<!-- Header Info -->
-<xbrl:xbrl xmlns:ifrs-gp="http://xbrl.iasb.org/int/fr/ifrs-gp/2005-05-15"
xmlns:iso4217="http://www.xbrl.org/2003/iso4217"
xmlns:xbrl="http://www.xbrl.org/2003/instance"
xmlns:xbrll="http://www.xbrl.org/2003/linkbase"
xmlns:xlink="http://www.w3.org/1999/xlink">
  <xbrl:schemaRef
  xlink:arcrole="http://www.w3.org/1999/xlink/properties/linkbase"
  xlink:href="http://jaarverslag.info/annualreports/philips/
$file/Philips_IQInfo_taxonomy.xsd" xlink:type="simple" />
<!-- Financial Company Data generated bij IQ Info based on Annual
Report -->
<ifrs-gp:PropertyPlantAndEquipmentNet contextRef="BJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">491600000</ifrs-gp:PropertyPlantAndEquipmentNet>
<ifrs-gp:PropertyPlantAndEquipmentNet contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">502800000</ifrs-gp:PropertyPlantAndEquipmentNet>
<ifrs-gp:IntangibleAssetsNet contextRef="BJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">446600000</ifrs-gp:IntangibleAssetsNet>
<ifrs-gp:IntangibleAssetsNet contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">378700000</ifrs-gp:IntangibleAssetsNet>
<ifrs-gp:InvestmentProperty contextRef="BJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">460700000</ifrs-gp:InvestmentProperty>
<ifrs-gp:InvestmentProperty contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">544100000</ifrs-gp:InvestmentProperty>
<ifrs-gp:TradeAndOtherReceivablesNetNonCurrent contextRef="BJ2004"
decimals="0" unitRef="EUR">218000000</ifrs-
gp:TradeAndOtherReceivablesNetNonCurrent>
<ifrs-gp:TradeAndOtherReceivablesNetNonCurrent contextRef="EJ2004"
decimals="0" unitRef="EUR">227000000</ifrs-
gp:TradeAndOtherReceivablesNetNonCurrent>
<ifrs-gp:OtherFinancialAssetsNonCurrent contextRef="BJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">1213000000</ifrs-gp:OtherFinancialAssetsNonCurrent>

```

```

</ifs-gp:OtherFinancialAssetsNonCurrent contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">87600000</ifs-gp:OtherFinancialAssetsNonCurrent>
</ifs-gp:AssetsNonCurrentTotal contextRef="BJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">1755900000</ifs-gp:AssetsNonCurrentTotal>
</ifs-gp:CashAndCashEquivalents contextRef="BJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">307200000</ifs-gp:CashAndCashEquivalents>
</ifs-gp:CashAndCashEquivalents contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">434900000</ifs-gp:CashAndCashEquivalents>
</ifs-gp:TradeAndOtherReceivablesNetCurrent contextRef="BJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">462800000</ifs-gp:TradeAndOtherReceivablesNetCurrent>
</ifs-gp:TradeAndOtherReceivablesNetCurrent contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">452800000</ifs-gp:TradeAndOtherReceivablesNetCurrent>
</ifs-gp:Inventories contextRef="BJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">320400000</ifs-gp:Inventories>
</ifs-gp:Inventories contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">323000000</ifs-gp:Inventories>
</ifs-gp:OtherAssetsCurrent contextRef="BJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">65300000</ifs-gp:OtherAssetsCurrent>
</ifs-gp:OtherAssetsCurrent contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">88300000</ifs-gp:OtherAssetsCurrent>
</ifs-gp:AssetsCurrentTotal contextRef="BJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">1155700000</ifs-gp:AssetsCurrentTotal>
</ifs-gp:AssetsCurrentTotal contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">1299000000</ifs-gp:AssetsCurrentTotal>
</ifs-gp:AssetsTotal contextRef="BJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">2911600000</ifs-gp:AssetsTotal>
</ifs-gp:AssetsTotal contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">3047100000</ifs-gp:AssetsTotal>
</ifs-gp:AssetsNonCurrentTotal contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">1748100000</ifs-gp:AssetsNonCurrentTotal>
</ifs-gp:OtherAssetsNonCurrent contextRef="BJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">2139000000</ifs-gp:OtherAssetsNonCurrent>
</ifs-gp:OtherAssetsNonCurrent contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">2122000000</ifs-gp:OtherAssetsNonCurrent>

```

(出所) Downloaded on March 7, 2006 from <http://xbrl.rikenk.biz>.

図3 Philips社のインスタンス文書（#2/4）

```

</ifs-gp:ProvisionsNonCurrent contextRef="BJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">217500000</ifs-gp:ProvisionsNonCurrent>
</ifs-gp:ProvisionsNonCurrent contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">223700000</ifs-gp:ProvisionsNonCurrent>
</ifs-gp:InterestBearingBorrowingsNonCurrent contextRef="BJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">405300000</ifs-gp:InterestBearingBorrowingsNonCurrent>
</ifs-gp:InterestBearingBorrowingsNonCurrent contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">358300000</ifs-gp:InterestBearingBorrowingsNonCurrent>
</ifs-gp:OtherLiabilitiesNonCurrent contextRef="BJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">832000000</ifs-gp:OtherLiabilitiesNonCurrent>
</ifs-gp:OtherLiabilitiesNonCurrent contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">832000000</ifs-gp:OtherLiabilitiesNonCurrent>
</ifs-gp:LiabilitiesNonCurrentTotal contextRef="BJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">706000000</ifs-gp:LiabilitiesNonCurrentTotal>
</ifs-gp:LiabilitiesNonCurrentTotal contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">665200000</ifs-gp:LiabilitiesNonCurrentTotal>
</ifs-gp:ProvisionsCurrent contextRef="BJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">113100000</ifs-gp:ProvisionsCurrent>
</ifs-gp:ProvisionsCurrent contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">97600000</ifs-gp:ProvisionsCurrent>
</ifs-gp:AccruedLiabilitiesTotal contextRef="BJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">308800000</ifs-gp:AccruedLiabilitiesTotal>
</ifs-gp:AccruedLiabilitiesTotal contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">323100000</ifs-gp:AccruedLiabilitiesTotal>
</ifs-gp:TradeAndOtherPayablesCurrent contextRef="BJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">320500000</ifs-gp:TradeAndOtherPayablesCurrent>
</ifs-gp:TradeAndOtherPayablesCurrent contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">349900000</ifs-gp:TradeAndOtherPayablesCurrent>
</ifs-gp:OtherLiabilitiesCurrent contextRef="BJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">64900000</ifs-gp:OtherLiabilitiesCurrent>
</ifs-gp:OtherLiabilitiesCurrent contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">62700000</ifs-gp:OtherLiabilitiesCurrent>
</ifs-gp:LiabilitiesCurrentTotal contextRef="BJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">993400000</ifs-gp:LiabilitiesCurrentTotal>
</ifs-gp:InterestBearingBorrowingsCurrent contextRef="BJ2004" decimals="0"

```

```

unitRef="EUR">1861000000</ifrs-gp:InterestBearingBorrowingsCurrent>
</ifrs-gp:InterestBearingBorrowingsCurrent contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">962000000</ifrs-gp:InterestBearingBorrowingsCurrent>
</ifrs-gp:LiabilitiesCurrentTotal contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">9295000000</ifrs-gp:LiabilitiesCurrentTotal>
</ifrs-gp:LiabilitiesTotal contextRef="BJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">16994000000</ifrs-gp:LiabilitiesTotal>
</ifrs-gp:LiabilitiesTotal contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">15947000000</ifrs-gp:LiabilitiesTotal>
</ifrs-gp:EquityAndLiabilitiesTotal contextRef="BJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">29116000000</ifrs-gp:EquityAndLiabilitiesTotal>
</ifrs-gp:EquityAndLiabilitiesTotal contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">30471000000</ifrs-gp:EquityAndLiabilitiesTotal>
</ifrs-gp:MinorityInterest contextRef="BJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">175000000</ifrs-gp:MinorityInterest>
</ifrs-gp:MinorityInterest contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">285000000</ifrs-gp:MinorityInterest>
</ifrs-gp:SubscribedCapital contextRef="BJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">11947000000</ifrs-gp:SubscribedCapital>
</ifrs-gp:SubscribedCapital contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">14239000000</ifrs-gp:SubscribedCapital>
</ifrs-gp:EquityTotal contextRef="BJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">12122000000</ifrs-gp:EquityTotal>
</ifrs-gp:EquityTotal contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">14524000000</ifrs-gp:EquityTotal>
</ifrs-gp:OtherFinancialAssetsTotal contextRef="BJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">1213000000</ifrs-gp:OtherFinancialAssetsTotal>
</ifrs-gp:OtherFinancialAssetsTotal contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">876000000</ifrs-gp:OtherFinancialAssetsTotal>
</ifrs-gp:TradeAndOtherReceivablesNetTotal contextRef="BJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">4846000000</ifrs-gp:TradeAndOtherReceivablesNetTotal>
</ifrs-gp:TradeAndOtherReceivablesNetTotal contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">4755000000</ifrs-gp:TradeAndOtherReceivablesNetTotal>
</ifrs-gp:OtherAssetsTotal contextRef="BJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">2792000000</ifrs-gp:OtherAssetsTotal>

```

(出所) Downloaded on March 7, 2006 from <http://xbrl.rikenk.biz>.

図4 Philips社のインスタンス文書（#3/4）

```

</ifs-gp:OtherAssetsTotal contextRef="EJ2004" decimals="0"
  unitRef="EUR">3005000000</ifs-gp:OtherAssetsTotal>
</ifs-gp:RevenueTotalByFunction contextRef="J2004" decimals="0"
  unitRef="EUR">30319000000</ifs-gp:RevenueTotalByFunction>
</ifs-gp:CostOfSalesByFunction contextRef="J2004" decimals="0"
  unitRef="EUR">20186000000</ifs-gp:CostOfSalesByFunction>
</ifs-gp:GrossProfitByFunction contextRef="J2004" decimals="0"
  unitRef="EUR">10133000000</ifs-gp:GrossProfitByFunction>
</ifs-gp:MarketingAndDistributionCostsByFunction contextRef="J2004"
  decimals="0" unitRef="EUR">4528000000</ifs-
  gp:MarketingAndDistributionCostsByFunction>
</ifs-gp:ResearchAndDevelopment contextRef="J2004" decimals="0"
  unitRef="EUR">2332000000</ifs-gp:ResearchAndDevelopment>
</ifs-gp:AdministrativeExpensesByFunction contextRef="J2004" decimals="0"
  unitRef="EUR">1423000000</ifs-gp:AdministrativeExpensesByFunction>
</ifs-gp:RestructuringCosts contextRef="J2004" decimals="0"
  unitRef="EUR">288000000</ifs-gp:RestructuringCosts>
</ifs-gp:MiscellaneousOtherOperatingExpensesByFunction contextRef="J2004"
  decimals="0" unitRef="EUR">591000000</ifs-
  gp:MiscellaneousOtherOperatingExpensesByFunction>
</ifs-gp:ProfitLossFromOperations contextRef="J2004" decimals="0"
  unitRef="EUR">1700000000</ifs-gp:ProfitLossFromOperations>
</ifs-gp:OperatingExpensesTotalByFunction contextRef="J2004" decimals="0"
  unitRef="EUR">9162000000</ifs-gp:OperatingExpensesTotalByFunction>
</ifs-gp:MiscellaneousOtherOperatingIncomeByFunction contextRef="J2004"
  decimals="0" unitRef="EUR">729000000</ifs-
  gp:MiscellaneousOtherOperatingIncomeByFunction>
</ifs-gp:OtherOperatingIncomeTotalByFunction contextRef="J2004" decimals="0"
  unitRef="EUR">729000000</ifs-gp:OtherOperatingIncomeTotalByFunction>
</ifs-gp:ProfitLossBeforeTax contextRef="J2004" decimals="0"
  unitRef="EUR">1734000000</ifs-gp:ProfitLossBeforeTax>
</ifs-gp:IncomeTaxExpenseIncome contextRef="J2004" decimals="0"
  unitRef="EUR">354000000</ifs-gp:IncomeTaxExpenseIncome>
</ifs-gp:ProfitLossAfterTaxFromContinuingOperations contextRef="J2004"
  decimals="0" unitRef="EUR">1380000000</ifs-

```

```

gp:ProfitLossAfterTaxFromContinuingOperations>
</ifs-gp:ProfitLossAttributableToMinorityInterest contextRef="J2004" decimals="0"
unitRef="EUR">53000000</ifs-gp:ProfitLossAttributableToMinorityInterest>
</ifs-gp:ProfitLossFromDiscontinuedOperationsNetOfTax contextRef="J2004"
decimals="0" unitRef="EUR">-1456000000</ifs-
gp:ProfitLossFromDiscontinuedOperationsNetOfTax>
</ifs-gp:ProfitLoss contextRef="J2004" decimals="0"
unitRef="EUR">2836000000</ifs-gp:ProfitLoss>
</ifs-gp:ProfitLossAttributableToEquityHoldersOfParent contextRef="J2004"
decimals="0" unitRef="EUR">2783000000</ifs-
gp:ProfitLossAttributableToEquityHoldersOfParent>
</ifs-gp:RevenueTotalByNature contextRef="J2004" decimals="0"
unitRef="EUR">30319000000</ifs-gp:RevenueTotalByNature>
</ifs-gp:RawMaterialsAndConsumablesUsedByNature contextRef="J2004"
decimals="0" unitRef="EUR">20186000000</ifs-
gp:RawMaterialsAndConsumablesUsedByNature>
</ifs-gp:MiscellaneousOtherOperatingIncomeByNature contextRef="J2004"
decimals="0" unitRef="EUR">729000000</ifs-
gp:MiscellaneousOtherOperatingIncomeByNature>
</ifs-gp:OtherOperatingIncomeTotalByNature contextRef="J2004" decimals="0"
unitRef="EUR">729000000</ifs-gp:OtherOperatingIncomeTotalByNature>
</ifs-gp:MiscellaneousOtherOperatingExpensesByNature contextRef="J2004"
decimals="0" unitRef="EUR">6542000000</ifs-
gp:MiscellaneousOtherOperatingExpensesByNature>
</ifs-gp:OperatingExpensesTotalByNature contextRef="J2004" decimals="0"
unitRef="EUR">29348000000</ifs-gp:OperatingExpensesTotalByNature>
</ifs-gp:BasicEarningsLossPerShare contextRef="J2004" decimals="2"
unitRef="EUR">2.17</ifs-gp:BasicEarningsLossPerShare>
</ifs-gp:LoansAndReceivablesTotal contextRef="Bj2004" decimals="0"
unitRef="EUR">4846000000</ifs-gp:LoansAndReceivablesTotal>
</ifs-gp:ProvisionsTotal contextRef="Bj2004" decimals="0"
unitRef="EUR">3306000000</ifs-gp:ProvisionsTotal>
</ifs-gp:ProvisionsTotal contextRef="Ej2004" decimals="0"
unitRef="EUR">3213000000</ifs-gp:ProvisionsTotal>
</ifs-gp:InterestBearingBorrowingsTotal contextRef="Bj2004" decimals="0"

```

(出所) Downloaded on March 7, 2006 from <http://xbri.nienks.biz>.

図5 Philips社のインスタンス文書（#4/4）

```

unitRef="EUR">591400000</ifrs-gp:InterestBearingBorrowingsTotal>
</ifrs-gp:InterestBearingBorrowingsTotal contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">4545000000</ifrs-gp:InterestBearingBorrowingsTotal>
</ifrs-gp:OtherLiabilitiesTotal contextRef="BJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">148100000</ifrs-gp:OtherLiabilitiesTotal>
</ifrs-gp:TradeAndOtherPayablesTotal contextRef="BJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">3205000000</ifrs-gp:TradeAndOtherPayablesTotal>
</ifrs-gp:TradeAndOtherPayablesTotal contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">3499000000</ifrs-gp:TradeAndOtherPayablesTotal>
</ifrs-gp:OtherLiabilitiesTotal contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">1459000000</ifrs-gp:OtherLiabilitiesTotal>
</ifrs-gp:FinancialAssetsHeldForTradingTotal contextRef="BJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">4285000000</ifrs-gp:FinancialAssetsHeldForTradingTotal>
</ifrs-gp:AccruedIncome contextRef="BJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">3204000000</ifrs-gp:AccruedIncome>
</ifrs-gp:FinancialAssetsHeldForTradingTotal contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">5225000000</ifrs-gp:FinancialAssetsHeldForTradingTotal>
</ifrs-gp:LoansAndReceivablesTotal contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">4755000000</ifrs-gp:LoansAndReceivablesTotal>
</ifrs-gp:AccruedIncome contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">3230000000</ifrs-gp:AccruedIncome>
</ifrs-gp:OtherBorrowedFunds contextRef="BJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">5914000000</ifrs-gp:OtherBorrowedFunds>
</ifrs-gp:OtherBorrowedFunds contextRef="EJ2004" decimals="0"
unitRef="EUR">4545000000</ifrs-gp:OtherBorrowedFunds>
</ifrs-gp:OtherOperatingIncomeTotalFinancialInstitutions contextRef="J2004"
decimals="0" unitRef="EUR">31048000000</ifrs-
gp:OtherOperatingIncomeTotalFinancialInstitutions>
</ifrs-gp:FinanceCostsForNonFinancialActivities contextRef="J2004" decimals="0"
unitRef="EUR">-34000000</ifrs-gp:FinanceCostsForNonFinancialActivities>
</ifrs-gp:AdjustmentsToReconcileToProfitLossFromOperationsTotal
contextRef="J2004" decimals="0" unitRef="EUR">-1083000000</ifrs-
gp:AdjustmentsToReconcileToProfitLossFromOperationsTotal>
</ifrs-gp:OtherIncreasesDecreasesToReconcileToProfitLossFromOperations
contextRef="J2004" decimals="0" unitRef="EUR">-1490000000</ifrs-

```

```

gp:OtherIncreasesDecreasesToReconcileToProfitLossFromOperations>
<!-- Context Info -->
- <xbrli:context id="BJ2004">
- <xbrli:entity>
  <xbrli:identifier
    scheme="www.iqinfo.com/xbrl">PHILIPS</xbrli:identifier>
  </xbrli:entity>
- <xbrli:period>
  <xbrli:instant>2004-01-01</xbrli:instant>
  </xbrli:period>
  <xbrli:context>
  <xbrli:context id="EJ2004">
- <xbrli:entity>
  <xbrli:identifier
    scheme="www.iqinfo.com/xbrl">PHILIPS</xbrli:identifier>
  </xbrli:entity>
- <xbrli:period>
  <xbrli:instant>2004-12-31</xbrli:instant>
  </xbrli:period>
  <xbrli:context>
- <xbrli:context id="J2004">
- <xbrli:entity>
  <xbrli:identifier
    scheme="www.iqinfo.com/xbrl">PHILIPS</xbrli:identifier>
  </xbrli:entity>
- <xbrli:period>
  <xbrli:instant>2004-01-01</xbrli:startDate>
  <xbrli:endDate>2004-12-31</xbrli:endDate>
  </xbrli:period>
  <xbrli:context>
- <xbrli:unit id="EUR">
  <xbrli:measure>iso4217:EUR</xbrli:measure>
  <xbrli:unit>
  </xbrli:unit>
  </xbrli:xbrl>

```

(出所) Downloaded on March 7, 2006 from <http://xbrl.rikenks.biz>.

Info—>のコメントが付けられている。

ところで、W3C が2000年10月6日に勧告した XML の仕様書1.0 (Second Edition)⁽⁶⁾では、XML の設計目標 (design goals for XML) として以下の10項目が挙げられている (傍点は筆者による強調)⁽⁷⁾。

- ① XML はインターネット上で容易に使用できる (XML shall be straightforwardly usable over the Internet)。
- ② XML は広範囲のアプリケーションに対応できる (XML shall support a wide variety of applications)。
- ③ XML は SGML との互換性を保つ (XML shall be compatible with SGML)。
- ④ XML 文書を処理するプログラムを簡単に記述できる (It shall be easy to write programs which process XML documents)。
- ⑤ XML のオプション機能の数を最小限に、理想的にはゼロに抑える (The number of optional features in XML is to be kept to the absolute minimum, ideally zero)。
- ⑥ XML 文書は人間が読める程度に適度に簡明である (XML documents should be human-legible and reasonably clear)。
- ⑦ XML デザインは早急に準備される (The XML design should be prepared quickly)。
- ⑧ XML デザインは正式かつ簡潔である (The design of XML shall be formal and concise)。
- ⑨ XML 文書は簡単に作成できる (XML documents shall be easy to create)。

(6) Downloaded from <http://www.w3.org/TR/2000/REC-xml-20001006> on March 9, 2006.

(7) この翻訳はグローバルナレッジ [2002], 16頁に依拠している。

- ⑩ XML マークアップの簡潔性については重要性を最小限にとどめる (Terseness in XML markup is of minimal importance)。

上記の⑥において、XML 文書は「人間が読める程度に簡明」であることが目標として定められている。しかしながら、W3C の掲げる①から⑩の目標には“shall”と“should”の使い分けがあり、⑥の目標は“should”とされている。しばしば、“change from *shall* to *should*”といったフレーズが用いられることもあり、これはオブリゲーションの程度が変化することを示していると理解される場合もある。⁽⁸⁾ 前掲の「図2」から「図5」に示したフィリップス社の XML 文書を適切に理解するためには、相対的に高いレベルの IT の専門知識が要求されることを考慮するならば、インスタンス文書の一般的な見読可能性を高めるという目標は“Shall”よりも“Should”の方が相応しいであろう。

次に、後者の考え方について吟味したい。この考え方は、制度会計の GAAP や GAAS を重視しており、報告書の体裁や勘定科目の配列順序等の制度的な要件を満たさなければ財務諸表とはみなせないという立場を採っている。AICPA の監査基準書 (SAS) 第31号「監査証拠」(Evidential Matter) では、アサーションを以下の五つのカテゴリーについて検証することが定められている。SAS 第92号「金融商品、ヘッジ活動および有価証券投資の監査」(AICPA [2000]) においても、冒頭でこれらの五つのカテゴリーについて監査証拠を収集すべきことが述べられており、SAS 第101号「公正価値の測定および開示の監査」(AICPA [2003]) にも同様な記述が見られる。

- ① 実在または発生 (existence or occurrence)
- ② 完全性 (completeness)
- ③ 権利および義務 (rights and obligations)

(8) “I *shall* return.” という有名なセンテンスがある。“shall” の代わりに “should” を用いると微妙に意味が異なる。

知的資産報告書の監査と XBRL ソリューション (池田公司)

- ④ 評価または配分 (valuation or allocation)
- ⑤ 表示および開示 (presentation and disclosure)

XML 文書の体裁はスタイルシートによって変化するので、監査人が GAAS に準拠して⑤の「表示および開示」について監査を実施する場合には、インスタンス文書のみでは適性表示とはみなされないであろう。GAAS 監査のハードルを超えるためには、やはり通常の見読可能な表示形式が必要がある。

CICA の情報技術アドバイザリコミッティは、GAAS 監査の観点から XBRL のコンポーネント (仕様書、タクソノミ、インスタンス文書およびスタイルシート) と、これらに関連したリスクを検討している (CICA [2002])。CICA [2002] で指摘されているリスクに上記の①から⑤を関連付けると、XBRL を用いて作成された財務諸表に対する監査手続は二つの段階に分かれると考えられる。すなわち、まず、インスタンス文書を作成するまでのプロセスで①から④の検証を行い、次に、スタイルシートを用いて体裁を整えるプロセスで⑤の検証を行うことになるであろう。①から④に関しては、適切なタクソノミ (USGAAP, IFRS 等) が選択され、総ての取引データが漏れなく適切にタグ付けされていることが監査要点になる。また、⑤に関してはインスタンス文書に対して適切なスタイルシートが用いられていることが監査要点になる。

なお、今後の可能性として、データと表示とを分離する XBRL の設計思想が普及し、インターネット上でのインスタンス文書へのアクセス件数や利用頻度が増加していけば、財務諸表の概念に対する新しい考え方が支持基盤を広げていく余地は残されている。

V XBRL-GL/SAF と継続監査

上で引用した CICA [2002] は、XBRL の監査問題を議論した数少ない文

献の一つであるということができ⁽⁹⁾る。CICA [2002] は、結論 (conclusion) として次のように述べている。

「監査済み財務諸表の作成に XBRL を用いるようになったことで、監査人が考慮すべき多くの要因が生み出されている。最低限度、監査人は XBRL のタグ付けのプロセスに用いられているコントロールや手続きに加えて、適用されているタクソノミにも取り組まなければならない。財務諸表がリアルタイムないし継続的に生成されている場合には、継続監査の手続きを適用することが必要になるであろう。」(CICA [2002], p. 11)

ところで、CICA は1999年に AICPA とともに継続監査 (continuous auditing) に関する研究報告書を作成しているが、その中で継続監査が適用される状況やケースについての具体的な例示がある (AICPA/CICA [1999], p. 9)。五つの例が挙げられているが、その中の一つに「オンデマンドで利用可能な財務諸表」(financial statements available on demand) がある。内容的には CICA [2002] の結論に類似しているものの、“on demand” の開示要求に対する財務諸表は、情報を利用するタイミングや利用する情報の内容がユーザによってそれぞれ異なるために、実際にはデータベース開示 (database disclosure) の形を採るであろう。このような電子情報開示やその継続監査には、XGRL-GL や SAF のように仕訳帳や元帳のレベルでデータを標準化するとともに、監査手続に EAM (Embedded Audit Module) を活用する必要がある。

Debreceny [2005a] は、論文のキーワードとして、ERP、会計情報システム、継続監査および EAM の四つを挙げており、結論において次のように述べている。

「EAM が広範に用いられるようになるか否かは、これから開発される EAM の性格によって左右される。EAM が監査人に利用されるようになる

(9) CICA [2002] の詳細については、池田 [2005] を参照されたい。

知的資産報告書の監査と XBRL ソリューション (池田公司)

ためには、監査人が EAM に何を期待しているかを知らなければならない。ERP ベンダのソリューションに求められる特質または開発上の関心事として、分かり易いメニュー、使い勝手の良いウィザード、インテグリティの制約条件を決定するためのメニュー、および EAM のプログラミングや設計を行うためのウィザードが挙げられる。

ERP において EAM を支援するもう一つの方策は、ERP のレベルを上げることで、取引データのサブセットを、例えば XBRL-GL のようなメタデータに対応させ、一般的な EAM でもモニタできるようにすることである。そうすれば、監査人は、ERP の複雑なデータベースの構造を理解するのに労を要することはなくなり、XBRL で表現された一般的な一組のコードを理解するのみで足りるようになる。」(Debreceeny [2005a], p. 24)

VI XBRL ソリューションと知的資産会計

ここまで考察してきたように、現状では、通常の財務報告を電子化するレベルで XBRL の問題が議論されており、しかも、通常の財務報告を継続的な開示に切り替えるだけでもこれからクリアすべき問題が多く残されている。XBRL-GL と OECD の SAF の関係を技術的および理論的に整理することなどが当面の課題といえる。また、Debreceeny [2005a] でも指摘されているように、XBRL ソリューションによって ERP のレベルを向上させることも必要である。

新しく登場した知的資産会計（ブランド、特許権、著作権等）にも、こうして開発された技術や理論を応用することが可能である。また、XBRL 先進国で蓄積されつつある経験やノウハウが知的資産会計のアプリケーションを開発する際にも役立つであろう。知的資産会計に XBRL ソリューションを応用する場合の最も重要かつ困難な課題は、先行事例にみられる用語法や測定方法のバラツキを如何にして解消し、一般に認められたタクソノミを開発す

るかにある。この問題を解決するための手順としては、AIS の領域で XBRL ソリューションの応用を考える以前に、財務会計論の領域で知的資産の分類方法や公正価値の測定方法を一層洗練するタスクが優先されるであろう。

以下では、こうした認識から、2005年3月20日に AICPA が公表した「評価業務基準書」の公開草案 (AICPA [2005]) と、これに対するコメントレターの内容を分析することで、米国における会計基準 (GAAP) と監査基準 (GAAS) のあり方を模索したい。加えて、これまで AICPA が XBRL とセットで積極的に推進してきた EBR (Enhanced Business Reporting) との関係についても考察したい。

AICPA は2004年8月に企業評価および法定・訴訟業務 (Business Valuation and Forensic and Litigation Services; BVFLS) の部門を創設し、2005年現在で約4,800名の USCPA が会員として登録している。“BVFLS Membership Section” と呼ばれ、専用のウェブサイトも立ち上げられている。BVFLS において、BV (企業評価業務) と FLS (法定・訴訟業務) が結び付けられていることについては、合理的な説明が付く。知的資産の認識可能性の「連続帯モデル」(古賀 [2005]) において、認識可能性が最も高くかつ金額評価の可能性も最も高いグループは「知的財産権」であり、従って相対的に資産性が高く会計との相性が良いことから、米国の実践においてもウェイトが高くなっていることが理由として考えられる。ちなみに、わが国の知的財産立国の構想においても、「知財戦略経営」の推進と「知的財産高等裁判所」の設立が平行して進められている。⁽¹¹⁾

(10) 詳細は <http://bvfls.aicpa.org> を参照されたい。当部門のアンニュアルレポートや各種のデータがダウンロードできる。

(11) 知的財産高等裁判所の「大合議」にかけられた最初の事件が「一太郎事件」である。この事件では、松下電器産業株式会社が同社の特許権を侵害しているとして、株式会社ジャストシステムに対し一太郎・花子2005の販売差止請求を起こしたが、ジャストシステム側の全面逆転勝訴となった。裁判所の判断では、原告の主張する

BVFLS のアニュアルレポートによると、この部門は、以下のような業務に携わっている USCPA を支援することが目的であり、ABV (Accredited in Business Valuation) の認定プログラムも扱っている (downloaded on February, 26, 2006 from <http://bvfls.aicpa.org>)⁽¹²⁾。

- ① 企業評価の専門家 (business appraisal specialists) および企業評価アナリスト (business valuation analysts)
- ② 法定会計の専門家 (forensic accounting specialists)
- ③ 訴訟の専門家 (litigation specialists)
- ④ 家族法を扱う会計士 (family law practitioners)⁽¹³⁾
- ⑤ 不正の摘発者 (fraud examiners)⁽¹⁴⁾
- ⑥ 経済的損失の専門家 (economic damages specialist)

また、同アニュアルレポートでは、BVFLS の著しい成長ぶりについて、以下のように述べている (downloaded on February, 26, 2006 from <http://bvfls.aicpa.org>)。

- ① Accounting Today 誌によると、会計事務所の企業評価のニッチは、この1年間で89%も成長している。
- ② Accounting Today 誌のトップ100にランクされた会計事務所の69%が、

内容は「誰でも容易に思いつく」程度のものであり、特許権の侵害というよりも特許権の乱用に当たるとされている。また、キャノン株式会社が、同所の使用済みカートリッジを回収してトナーを詰め直して販売している業者を特許権の侵害で訴えた事件では、原告の主張が認められている。このように、同裁判所で取り上げられている事件は、ほとんどが特許権の侵害に係るものである。知財戦略経営の推進は、このように訴訟問題へのセンシティブな態度も生み出している。逆に言うと、経済産業省は、こういう事態も想定し、知財戦略経営の推進と知財高等裁判所の設立をセットにして構想を立案したと考えられる。

- (12) ABV は USCPA を対象とした企業評価能力の認定試験制度である。
- (13) 六つの例示の中で、この④のみが企業との関わりが薄い。④では離婚に伴う財産分与等がメインであり、財産分与に際して評価の専門家が必要になる。
- (14) 不正の摘発や防止に評価の計算技法が直接用いられることは少ないと思われるが、不正の発覚は市場での企業評価に大きな影響を及ぼす。

この1年間で成長した顧客ニッチとして、訴訟支援業務を挙げている。

- ③ 評価の領域における指導者的な存在に、有力な ABV の会員が含まれている。
- ④ ABV の資格保有者は、法律の分野においても BV と FLS の専門家として認められているので、専門の証人として全うに職務を遂行している。
- ⑤ 公開会社や取締役会は、不正の摘発や防止に高いプライオリティを与えている。
- ⑥ 法定会計は AICPA のディスカッションメモランダムにおいても議題として扱われてきており、成長しつつある CPA の役割として検討されている。
- ⑦ 評価基準書の公開草案も公表されている。

「表1」は、「企業評価基準書」の公開草案 (AICPA [2005]) の概要を示したものであり、BVFLS の公開草案作成委員会は、既存の他の評価基準との競合関係 (interaction with other standards)、クライアントについての理解を文書化すること (documentation of understanding with the client)、専門家の利用 (use of specialist)、評価実施後に発生した事象 (post-valuation events)、口頭による報告 (oral valuation report)、標準報告書 (standard report) および用語集 (glossary) の七つの事項についてコメントレーターの提出を求めた。公開草案の公表日は上記のように2005年3月20日であり、コメントレーターの締切日は2005年6月15日である。全部で162通のコメントレーターが提出されており、BVFLS のウェブサイト⁽¹⁵⁾に公開されている。

コメントレーター全体の論調として、一つの方向に収束するような状況では

(15) 一部のコメントレーターは、提出者の意思により非公開とされている。また、締め切り日を過ぎて提出されたコメントレーターも受理されており、最後の162番目に提出されたテネシー州会計士協会のコメントレーターは2005年9月21日付けになっている。

表 1 AICPA 「企業評価基準書」公開草案の内容構成

-
- ① 序文 (forward)
 - ② 導入と範囲 (introduction and scope)
 - ③ 全般的な業務上の考慮事項 (overall engagement considerations)
 - ・ 専門的能力 (professional competence)
 - ・ 評価業務の性格・リスクとクライアントの期待 (nature and risks of the valuation services, and expectation of the client)
 - ・ 客観性と利益相反 (objectivity and conflict of interest)
 - ・ 独立性と評価 (independence and valuation)
 - ・ クライアントの理解 (establishing an understanding with the client)
 - ・ 評価アナリストに提出する情報に関する陳述 (representations regarding information provided to valuation analyst)
 - ・ 仮定と制限事項 (assumptions and limiting conditions)
 - ④ 計画上の考慮事項 (planning considerations)
 - ・ 評価業務での専門家の利用 (use of the work of specialist in valuation engagement)
 - ⑤ 評価業務の実施 (development of a valuation engagement)
 - ・ 業務のタイプ (types of engagement)
 - ・ 仮定的条件 (hypothetical conditions)
 - ・ 評価分析 (valuation analysis)
 - ・ 計算分析 (calculation analysis)
 - ⑥ 評価報告書 (valuation report)
 - ・ 詳細報告 (detailed report)
 - ・ 要約報告 (summary report)
 - ・ 計算報告 (calculation report)
 - ⑦ 有効日 (effective date)
- 付録A：Q & A
付録B：仮定のリストと企業評価に対する制限事項の例示
付録C：国際的な企業評価用語集
付録D：追加的用語集
-

(出所) Downloaded on February, 26, 2006 from <http://bvfls.aicpa.org>

ないが、ビッグ4の中には明らかにネガティブな意見を表明するものもある。例えば Deloitte & Touche (DT) は次のように述べている⁽¹⁶⁾。

「当監査法人は、評価のクオリティを改善しようとする AICPA の努力に賞賛を惜しまないが、ED と既に実施されている評価実務との調整、ED の適用可能性、および保証業務と非監査会社以外への評価業務の両方を実施している会計事務所に ED が及ぼす意図せざる結果 (unintended consequences) に高い関心を有している。」(downloaded on February, 26, 2006 from <http://bvfls.aicpa.org>)

DT は、まず、一つめの問題に関しては、USPAP 等の既存の確立された評価基準の方が包括的な内容であり、これらを用いるべきであると主張している。そして、「当監査法人はこの見解の支持を続け、混乱を望まないのであれば AICPA が別な基準を作成しようとする目的に疑問を有する」としている。次に、二つめの問題は、DT が CPA の評価の専門家と非 CPA の評価の専門家 (non-CPA valuation specialist) の両者を雇用していることに関連している。DT は ED が「AICPA 会員」のみに適用されることに難点があり、評価基準のあり方として CPA と非 CPA の両者に適用されなければ意味がないと指摘している。また、適用可能性に関して、ED では企業の評価と資産の評価の区別が曖昧になっていることも挙げられている。最後に、三つ目の問題は、評価の独立性ないし倫理基準に関連している。DT は ED の報告基準における「評価アナリストの事務所も当該事務所の如何なる従業員も、評価対象に現存のまたは計画された重要な財務的利益はない」(neither the valuation analyst's firm nor any of its employees have a present or intended material financial interest in the subjective interest) という文言が、その他の非保証業務に対する解釈指針102-2の倫理規定の要件を超えており、事実上、

(16) DT の提出日は2005年6月16日(締切日の翌日)である。

知的資産報告書の監査と XBRL ソリューション (池田公司)

ED が独自の倫理基準を設定していると指摘している。この ED の独立性要件は通常の保証業務よりも厳格な内容を要求しているため、保証業務と非監査会社以外への評価業務の両方を実施している大規模な会計事務所で ED を導入することには困難が伴う。また、大規模な会計事務所の場合、当該事務所に所属する従業員が評価対象に財務的利害を「計画」しているか否かまではモニタできないので、実践不可能であるとされている。

DT と同様に、PwC も慎重なコメントを行っている。また、PwC は上記⁽¹⁷⁾の AICPA が要求する七つの個別事項へのコメントに先立って「全般的コメント」を記述しており、その中で PCAOB, SEC および FASB 等との連携関係を強調している。これは、知的資産会計の制度化を研究する観点からも興味深い指摘であるといえる。「全般的コメント」の冒頭で次のように述べられている。

「企業評価は、財務報告や企業買収から税務・訴訟業務に至るまで、様々な状況で実施されている。これらには様々な専門性があり、評価業務の水準も異なるために、(歴史的な経緯も手伝って) 多くの専門職団体が評価業務に関する基準を設定している。同時に、合衆国で財務報告に公正価値を用いることが多くなっているため、財務報告目的に用いられる評価 (valuations that are used for financial-reporting purpose) が世界的に大きな注目を集めるようになってきている。こうした傾向が続くと、資本市場に対する財務報告上の評価業務 (financial-reporting valuation services) が重要性を高め、規制当局者等の監視を強化する引き金になる可能性がある。事実、SEC のスタッフは財務報告上の評価業務は将来の重要問題であると述べている (例えば、SEC の次席チーフアカウントである Scott Taub が2004年10月9日に行った『評価専門職と財務報告』というスピーチを参照されたい)。当監査法人の

(17) PwC の提出日は2005年6月15日 (締切日) である。

信ずるところでは、財務報告上の評価業務は、会計基準との調整や資本市場の全体的な規制環境によって、その他の評価業務とは著しく異なったものになりつつある。

ここに述べたような要因を考慮するならば、財務報告上の評価業務に携わっている会計事務所や個人（以下、本文書では、これを財務報告の評価専門職と称する）は、現在の組織や規制の仕組みが有効に機能しているのか、あるいは将来には有効に機能するようになるのかを評価し、包括的に見直す必要があると考えられる。当監査法人の見解では、財務報告の評価専門職は、現在のところ規制を受けていない。財務報告の評価専門職に対する自主規制の枠組み（self-regulatory framework）が必要であり、（とりわけ）以下の事項を検討しなければならない。

- ・ 財務報告の評価専門職にも使える一組の評価基準（実施基準を含む）を開発する方法。EDでも述べられているように、少なくとも五つの評価基準があり、それらが評価専門職に用いられている。
 - ・ 実務の一貫性を一定の水準に維持するために、技術的な難題を解決するためのプロセスの確立（現在、そのようなプロセスは存在しない）。
 - ・ 財務報告の評価専門職を訓練し、資格を付与するための基準。
 - ・ 品質をレビューして向上させるプロセス（現在、個々の会計事務所では実施されているものを除くと、そのようなプロセスは存在しない。）
- (downloaded on February, 26, 2006 from <http://bvfls.aicpa.org>)

PwCの「全般的コメント」は、更に次のように続けている。

「現状では、どの団体がこのような包括的な見直しを行うべきなのか、また、単一の団体が財務報告の評価専門職を組織して自主規制を行えるのかに関して、定かなことはいえない。AICPAは財務報告上の評価問題に関して経験を有するものの、会計事務所ではない企業やCPAではない個人もこうした業務に携わっていることに留意しなければならない。しかしながら、当

知的資産報告書の監査と XBRL ソリューション (池田公司)

監査法人の信ずるところでは、会計専門職は財務報告のプロセスの中に本来の役割があり、公正価値の見積額を含む財務諸表に対して監査意見を表明するという究極的な責任を負っているため、財務報告の評価専門職の包括的な見直しにおいて、リーダーシップを発揮する必要がある。見直しには、以下の団体が関与すべきである。

- ・ PCAOB, SEC および FASB のような他の基準設定団体や規制機関。
- ・ 非 CPA を含む財務報告上の評価業務に携わる専門家。
- ・ 公開会社監査法人センター (Center for Public Company Audit Firms) 等の AICPA の他の部門。
- ・ (財務報告上の評価業務に国際的な一貫性を確保する目的で) IAASB や IFAC 等の国際組織の代表者。

こうしたプロセスにおける AICPA の役割については、当監査法人の2000年11月17日付けの書簡でも述べたように、SEC のチーフアカウンタントが AICPA にリーダーシップを採るように奨励しており、(a)公正価値の測定 (FASB の監督下で) と (b)公正価値の見積額の監査に用いる目的で、評価のモデル・方法に関する詳細で包括的な指針を開発すべきであるとされている。しかしながら、規制を取り巻く環境はこの5年間で大きく変化しているので、結果的には PCAOB が公開会社の監査に関連した基準に責任を負っている。更に、上でも述べたように、現在、多数の非 CPA が財務報告上の評価業務に関与しているため、AICPA が関与することには議論の余地が残されている。一方、ED の公表は資本市場に混乱を招く懸念がある。AICPA の名前や評判は長きにわたって財務報告と関わってきたので、ED は合衆国で財務報告上の評価業務に用いられる定番として誤解されるおそれがある。」
(downloaded on February, 26, 2006 from <http://bvfls.aicpa.org>)

PwC は、上記の DT と同様に CPA と非 CPA の問題に言及した後で、次のように「全般的コメント」を結んでいる。

「要約すると、以上に述べたような理由により、AICPA はこのような形で ED を公表すべきなのか、そうではなく、より協力的で包括的な努力を行うべきなのか、考慮する必要がある。」(downloaded on February, 26, 2006 from <http://bvfls.aicpa.org>)

PwC のコメントレターは、米国における知的資産会計の現状と問題を理解する際に、貴重な手掛かりを与えている。ジェンキンス委員会報告書の“Business Reporting”の概念を“Enhanced Business Reporting”に拡張してからも米国にあまり大きな進展が見られないのは、PwC の指摘している連携関係の脆弱性に一つの理由があると考えられる。

NYU の Baruch Lev 教授は2002年2月6日に米国下院エネルギー商務委員会で、「会計と監査を結び付けた基準設定」(joint accounting-auditing standard setting) に関して、次のように証言している。

「会計基準は FASB によって設定され、監査基準は AICPA の監査基準審議会によって設定されている。財務報告(会計)と監査は表裏一体(interwined)のものであるから、これらの活動を一つの団体に纏める必要がある。」(Lev [2002], p. 9)

この点に関して、Lev は次のような例を挙げて敷衍している。FASB は最近「インタンジブルズの開示」の項目を議事録に追加したが、インタンジブルズの開示(例えば、パテントポートフォリオの価値)に関する問題は、ある意味では、それらの開示項目の監査可能性(auditability)に依存している(Lev [2002], p. 9)。

VII 結びに代えて

以上において検討したように、米国における知的資産会計の進展には、(Lev のように設定団体の統合とまではいわないとしても)関係諸団体の連携関係が必要である。上記の Lev の指摘は、知的資産会計における会計基

知的資産報告書の監査と XBRL ソリューション (池田公司)

準 (GAAP) と監査基準 (GAAS) のあり方について貴重な示唆を与えている。PwC の指摘する「より協力的で包括的な努力」が実現すれば、EBR に対する XBRL の応用にも具体的な進展が期待される。

【参 考 文 献】

- AICPA [2000], *SAS No. 92: Auditing Derivative Instruments, Hedging Activities, and Investments in Securities*, AICPA.
- [2001a], *Auditing Derivative Instruments, Hedging Activities, and Investments in Securities*, AICPA Audit Guide, New Edition as of March 15, 2001, AICPA.
- [2001b], *XBRL Essentials: A Nontechnical introduction to eXtensible Business Reporting Language (XBRL)*, *The Digital Language of Business Reporting*, AICPA.
- [2002], *Auditing Fair Value Measurements and Disclosures: Allocations of the Purchase Price under FASB Statement of Financial Accounting Standards No. 141, Business Combinations, and Tests of Impairment under FASB Statements No.142, Goodwill and Other Intangible Assets, and No.144, Accounting for the Impairment or Disposal of Long-lived Assets*, A Toolkit for Auditors, AICPA.
- [2003], *SAS No. 101: Auditing Fair Value Measurements and Disclosures*, AICPA.
- [2005], *Proposed Statement on Standards for Valuation Services: Valuation of a Business, Business Ownership, Security, or Intangible Asset (Exposure Draft)*, AICPA.
- AICPA/CICA [1999], *Continuous Auditing*, AICPA/CICA Research Report, CICA
- CICA [2002], *Audit and Control Implications of XBRL*, Report of the Information Technology Advisory Committee, CICA.
- Debreceeny, Roger S, Glen L. Gray, Joeson Jun-Jin Ng, Kevin Siow-Ping Lee and Woon-Foong Yau [2005a], “Embedded Audit Modules in Enterprise Resource Planning Systems: Implementation and Functionality,” *Journal of Information Systems*, 19 (2), pp. 7-27.
- , Akhiesh Chandra, John J. Cheh and Diane Janvrin et al. [2005b], “Financial Reporting in XBRL on the SEC’s EDGAR System: A Critique and Evaluation,” *Journal of Information Systems*, 19 (2), pp. 191-210.
- Garten [2001], *Strengthening Financial Markets: Do Investors Have the Information They Need?* Report of an SEC-Inspired Task Force.
- Lev, Baruch [2001], *Intangibles: Management, Measurement, and Reporting*, Brookings Institute Press. (広瀬義州・桜井久勝監訳 [2002] 『ブランドの経営と会計』東洋経済新報社)
- [2002], *The Reform of Corporate Reporting and Auditing*, Testimony of Baruch

- Lev before the House of Representatives Committee on Energy and Commerce on February 6, 2002.
- Ramin, Kurt [2002], *XBRL as a New Language for Business and Intangibles Reporting*, PRISM Research Project (WP4).
- 池田公司 [2005] 「知的資産会計における監査のあり方」, 甲南経営研究, 第46巻第1号, 61-91頁。
- グローバルナレッジ [2002] 『XML テクニカルオーバービュー』 グローバルナレッジ ネットワーク。
- 古賀智敏 [2005] 『知的資産の会計』 東洋経済新報社。