

論文

国際会計基準制定の歴史的経緯考察

吉田 正人(信州短期大学)

A Historical Study on the Enactment of International Accounting Standards

Masahito Yoshida (Shinshu Junior College)

Abstract: International harmonization of accounting standards had been made in UN, OECD and EC etc. But International Accounting Standards Committee (IASC) did a central activity of that harmonization. IASC was founded in 1973 and the objectives of IASC are: (a) to formulate and publish in the public interest accounting standards to be observed in the presentation of financial statements and to promote their worldwide acceptance and observance and (b) to work generally for the improvement and harmonization of regulations, accounting standards and procedures relating to the presentation of financial statements. After, IASC was supported in IOSCO and released "Comparability of Financial Statements." Further, because IASC finished "Core Standards", the importance of IAS increasingly grew. IASC was reorganized and IASB works for convergence of accounting standards now.

Keywords: IASC, IASB, harmonization, convergence, AISG, IOSCO, comparability, core standards

開 題

現代の企業経営は国際化の時代を迎えている。多国籍企業としてグローバルな経営活動を行っており、このような企業形態は世界的に浸透している。また、企業の経営活動の国際化はその投資家をも変化させている。企業が大規模化すればするほどクロス・ボーダーで資金調達を行ったり、逆に投資を行ったりする。かかる証券を通ずる内外資本の相互交流によって、国際的な資金調達がなされるようになった。

企業の対外直接投資および間接投資が展開される現在の国際資本市場では、その影響が会計にまでおよぼされるようになってきている。即ち、会計の領域においても国際会計の問題が台頭することになったのである。筆者は以前、多岐にわたる国際会計研究の範囲についての考察を試みた⁽¹⁾。それによって、①国際比較会計制度、②会計基準の国際的調和化、および③外貨換算会計の三つの領域が基幹となる研究テーマであることを指摘している。

その中においても特に顕著となる問題は、「会計基準の国際的調和化」であることも指摘している。これは国単位で各国のそれぞれ異なる会計基準を国際的に調和しようとするものである。当該調和化作業を行っているのが、国際会計基準委員会(International Accounting Standards Committee: IASC)であり、IASCの公表する基準が、国際会計基準(International Accounting Standards: IAS)である。現在IASCは改組され、国際会計基準審議会(International Accounting Standards Board: IASB)となり、基準も国際財務報告基準

(International Financial Reporting Standards: IFRS)となっている。かかる改組は、ハーモナイゼーション(調和化)からコンバージェンス(収斂)へと、より会計基準を単一で高品質のものにすることを目的としていることによる。

本稿においては、会計の国際化が叫ばれるようになってからコンバージェンスに至る前のハーモナイゼーションまでの軌跡を概観し、現在のコンバージェンスに至った経緯を検討してみたい。

1. 会計基準の国際的調和化

本節の目的は企業活動のグローバル化・ボーダレス化が進展するにつれて、会計基準の調和化が要求されるに至るまでの背景を明らかにすることにある。

(1) 国際経済下の会計基準への影響

経済の国際化と会計の関わりについて染谷恭次郎教授は次のように述べられる⁽²⁾。

言語は国によって異なる言語が使われるが、会計もまた、国という殻の中で成長し、国ごとに少なからず異なる会計が使用される。確かに、個人、企業およびその他の組織体の営む経済活動を貨幣単位によって測定し、その結果をそれらの経済活動に関心をもつ人々に伝達しようとする行動は、あらゆる国々で共通してみられる現象である。このような情報伝達の手段として財務諸表を用いるという実務は、どの国にも存在する。会計はあらゆる事象をすべて統一的に貨幣単位によって測定するため、企業の多面的経済活動を総合的に把握する上で、優れた機能を有している。会計は経済界

における言語であり,したがって,会計はコミュニケーションの手段として経済活動の営まれているところで重要な存在となっている。

それゆえ,会計は本来,国という政治的な枠組みの中に収められておかれる性質のものではなかった。企業の経済活動が,営業,投資,資本調達等の諸領域にわたって,国境を越えて広く国際的に展開するにおよんで,会計が国際的な情報伝達の手段として使用されるのは必然であったといえよう。同時に,国境という枠組みで人々が,国によって異なる言語,慣習,文化,法律をもっていることも事実である。このため,経済生活を営む人々の必要から生まれた会計の情報機能も国々の慣習や法律によって影響を受けている。

このことは人々の経済活動が国という殻を破って国境を越えて発展するにつれ,経済活動についての情報を伝達する会計の機能に対して障害をもたらす。今日,個人,企業およびその他の組織体の営む経済活動について情報を伝達する財務諸表は,用語,様式あるいは作成方法について国ごとに相当な差異が認められる。人々が外国会社の財務諸表を利用する場合には,このような諸国間の財務諸表を比較してその差異を明らかにすることが必要である。

会計基準は世界各国に設定されているが,前述のように,国ごとに慣習,文化,法律を反映した会計基準が公表されている。それらの会計基準によって国ごとに異なる財務諸表が作成されることは,国際資本市場を形成している現代の経済情勢と相容れないのではないかと,という問題が会計基準の国際的調和化を必要とする第一義的な所以となっている。こうした経済の国際化という時代の推移によって財務諸表の比較可能性が問題となり,各国の会計基準もまた,その変遷を余儀なくされたのである。

(2) 国際会計の必要性

アメリカでは,1966年にアメリカ会計学会(American Accounting Association: AAA)の国際会計委員会が国際会計の必要性を以下のように提示している⁹⁾。

- ① 国際間の取引および投資が増大したこと。
- ② 多国籍企業が出現してきたこと。
- ③ 経済の地域主義が押し進められ,これにともなって会計が国境を越えて発展することが必要になってきたこと。
- ④ 多数国間にわたって会計思考を発展させ,理論的問題に対していっそう優れた洞察を可能にすること。

①は企業活動が国境を越え,国際的資本移動が行われ,企業会計の活動領域が拡大することを意味している。これに関しては海外投資の増大が挙げられる。海外投資には海外に支店,工場および子会社を設立し,出資する直接投資と

外国の社債・株式等の投資が含まれる。

②の多国籍企業は,①の海外投資を行い,生産,販売,財務等すべての業務が国際的規模で行われる企業である⁴⁾。このことから財務情報を利用する人々も複数国になってしまう。

③の地域主義は,その特色が特に強くでたのがヨーロッパからであった。典型的な例は,ヨーロッパ経済共同体(European Economic Community, EEC)である。ヨーロッパ諸国の統合は第二次世界大戦後のヨーロッパの経済復興を目指すことから始まり,経済的および政治的障壁を除去することを狙いとした。この傾向が強くなるにつれて各国間での会計情報が盛んになり,国際会計の必要性が高まった。

④は会計学の研究が国際的規模で行われるのであるならば企業会計の高度な進歩・発展が期待できるということである。

(3) 各機関における会計基準の調和化の動向

本項では,国際機関からアプローチしたこれまでの会計基準の調和化の動向について述べる⁵⁾。

① 国際連合

国際連合(United Nations :UN, 以下,「国連」)が他の国際機関と異なるのは,その構成員にある。国連は戦後の国際平和の実現を目的として結成され,ほぼ全世界の政府代表からなる国際機関の代表格である。東欧諸国や低開発国,発展途上国も含まれ,地球規模の多様な利害調整機能が求められている機関であるといえよう。

国連の会計基準設定活動は1972年に始まり,特に会計基準の国際的調和化の具体的な作業は,1975年の多国籍企業委員会(Commission on Transnational Corporation)が「会計・報告の国際基準に関する専門家グループ」(Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting)を設置したときからであるといえる。これは「有識者グループ」(Group of Eminent Persons)の1974年の勧告にしたがったもので,それによると多国籍企業活動の財務情報と非財務情報の両方において形式の統一が行われていないことから,比較可能性が制限されていることが指摘されていた。よって,情報開示の面で標準化された国際的に比較可能なシステムが構築されるべきであるとした。

専門化グループが,1977年に多国籍企業委員会に提出した報告書は多国籍企業が開示すべき財務情報と非財務情報に関するミニマムリストを作成することに焦点が当てられていた。

その後,1979年に34カ国の政府代表からなる「会計・報告の国際基準に関する専門家政府間特別作業部会」(ad hoc Intergovernmental Working Group of Experts on International

Standards of Accounting and Reporting)が設置された。これはミニマムリストの再検討、他の国際的諸機関における公表物の検討、多国籍企業の提供する情報の比較可能性を高めること等が活動領域であった。

国連は多国籍企業の情報開示基準を設定する機関として機能することを意図し、開示すべき項目の規定に止めている。その測定方法の規定は他の国際機関に委ね、自らは会計基準を設定しない方針をとっている。

② 経済協力開発機構

経済協力開発機構(Organization for Economic Co-operation and Development :OECD)は、1961年9月30日発効のOECD条約に基づき発足した国際機構である。1975年1月に設置された国際投資・多国籍企業委員会(Committee on International Investment and Multinational Enterprises :CIME)は、国際投資環境を改善し、多国籍企業と各国との信頼関係を強化して、経済・社会の発展のために多国籍企業が貢献しようとするために、1976年6月に「国際投資および多国籍企業に関する宣言」(Declaration on International Investment and Multinational Enterprises)を公表した。この宣言の付属文書として「多国籍企業の行動指針」(Guidelines for Multinational Enterprises)が添付されており、それには一般方針、情報開示、競争、財務、課税、雇用および労使関係ならびに科学および技術の各項目について多国籍企業が遵守すべき指針が定められている。

CIMEは、1979年11月、会計基準作業部会(Working Group on Accounting Standards)を設置した。作業部会の任務は以下のとおりである。

- i 会計基準の比較可能性を高めることを目的とした現存の各種活動を支援すること。
- ii 多国籍企業の行動指針における情報開示の章に盛り込まれている会計用語の解説を行うこと。
- iii 会計および開示基準に関する国連の作業における意見交換の場として機能すること。

また、作業部会は会計基準の国際的調和化促進のための作業に取り組み、そのシリーズの第1号として「外貨換算」が1986年に公表された。しかし、現在は会計基準の調和化に自らが努力する方向には進んでいない。

③ ヨーロッパ共同体

ヨーロッパ共同体(European Community :EC, 現 EU)は、1957年のローマ条約を基礎とし、会社法の調和化プログラムの一環として、1960年代の中ごろからEC域内における会計報告基準の調和化に関与してきた。これらの活動は、多国籍企業を含む企業がEC域内において法律、税務、資金調達に関する共通のフレームワークに基づき事業を行うことに

よってさらに自由に国際化しようとするヨーロッパ経済の統合と発展という目的を促進するために行われてきた。

ECにおける会計基準の調和化については、重要なものに「指令」(directives)がある。この指令はEC加盟国に一定の結果の実現を求めるものであり、その実現方法は各国に任されている。このEC指令によって比較できないでいた国の財務諸表が比較可能になったという意味からはその影響は大きい。しかし、ヨーロッパという一地域における企業活動に終わらず、グローバルに活動する企業が増加していることからECに代表する地域機関で調和化することには限界がある。

2. 国際会計基準の制定

前節において、国際機関からアプローチした調和化について述べたが、どの機関もIASCに一任する方向にある。本節はIASCが設立され、IASが制定された経緯・背景を考察することを目的とする。

(1) 国際会計基準委員会の設立

IASCの設立について述べる前に国際会計士スタディグループ(Accountants International Study Group :AISG)について言及しなければならない。

もともと国際的な会計基準の確立という問題が議論されたのは、1904年、第1回会計士国際会議であるが、国際会議の場で正式に取り上げられたのは、1962年のニューヨークにおける第8回国際会計士会議においてであった。本会議の統一論題は「世界経済と会計」であり、会計の国際化にともなうさまざまな国の会計基準の統一化問題が議論された⁶⁾。

本会議の動向に呼応して、AISGは、1966年にイングランド・ウェールズ勅許会計士協会(The Institute of Chartered Accountants in England and Wales :ICAEW)、スコットランド勅許会計士協会(The Institute of Chartered Accountants in Scotland :ICAS)、アイルランド勅許会計士協会(The Institute of Chartered Accountants in Ireland :ICAI)、およびカナダ勅許会計士協会(The Canadian Institute of Chartered Accountants :CICA)、アメリカ公認会計士協会(American Institute of Certified Public Accountants :AICPA)によって設立された。AISGの目的は以下の二つである⁷⁾。

- ① 関係各国における会計実務とその思考につき比較研究を行うこと。
- ② 各参加協会の事前承認を得た上で、各協会の会員に配布するための研究報告を随時作成すること。

かかる目的を掲げたAISGは、後のIAS制定に向けての萌芽となるものであったといえよう。AISGそのものは、調査

研究に止まるものであったことから、基準統一化には当初より限界があった。そこで、1972年、第10回会計士国際会議で調査研究に止まらない統一的な会計基準の設定を求めたのである⁸⁾。その結果、AISG展開後、IAS確立の動きが台頭したのであった。

IASCが設立されたのは、1973年6月のときである。IASCは当初の構成メンバーとして、オーストラリア、カナダ、フランス、西ドイツ、日本、メキシコ、オランダ、英国およびアイルランド、アメリカ合衆国の会計士団体が設立されたプライベート・セクターである。IASC設立後、1983年からは国際会計士連盟(International Federation of Accountants: IFAC)加盟国の会計士団体がIASCメンバーとなり、加盟国が一挙に増加した。

IASCは、その定款および1978年3月に改訂され、1983年1月に公表された「国際会計基準に関する趣意書」(Preface to Statements of International Accounting Standards, 以下、「趣意書」)⁹⁾によると、IASCの目的を次のように示している(par.2)。

- ① 財務諸表の作成提示にあたり準拠すべき会計基準を公共の利益のために作成公表し、かつ、これが世界的に承認され、遵守されることを促進すること、および
- ② 財務諸表の作成提示に関する規則、会計基準および手続の改善と調和に向けて広く活動すること。

IASCは、このような目的を実現すべく、IASCの業務を執行する理事会(Board)の代表と金融機関、経営者、証券取引所等の代表する国際的な団体によって構成される、諮問グループ(Consultative Group)とが定期的に会合をもち、IASに関する問題点を討議する。IASにおいては討議を重ねた上で個別に各基準を公表する形式をとっている。

また、IASCはその役割を1983年1月公表の「国際会計基準委員会—その目的と手続—」(International Accounting Standards Committee—Objectives and Procedures)¹⁰⁾で次のように明示している(par.7)。

IASCの役割は、適切で調和のとれた、国際的に比較可能な会計原則の作成と採用に貢献し、かつ、財務諸表の作成にあたり、それらが遵守されることを促進することにある。

IASCは「趣意書」においてIAS実現を現実のものとする中で最終的に次のように結論づけている(par.20)。

IASC会員は、それぞれの国においてIASが採用され、準拠していることの開示が行われれば、年月を経るにしたがい、重要な影響を与えるものと信じている。財務諸表の質は改善され、比較可能性の度合いは高まるものとなろう。世界中で財務諸表の信頼性が高まり、その結果、財務諸表の有用性も高まることとなるであろう。

以上から、加盟諸国が財務諸表を作成する際にIASに準拠して作成されることが遵守されるのであるならば、財務諸表は国際的に比較可能なものとなりうる。しかしながら、IASの存在価値を決定づける上記の結論は忠実に守られていたかという疑問がある。IASCはIASにおいて同一の取引にいくつかの代替的会計処理を規定し、選択適用を認めていたが、このことがIASCの主要な目的である会計基準の調和化と矛盾することになる。それは各国の会計基準を考慮した上で選択的会計処理方法を認めざるをえないという現実的な問題を反映している。

(2) 国際会計基準の運営組織

ここでIASCの運営組織および正規手続(Due Process)について整理しておきたい。

IASCは以下の組織で構成される。

- ① 理事会
- ② 諮問グループ
- ③ 諮問委員会
- ④ 常任解釈指針委員会

①の理事会は既に述べたようにIASCの業務を執行する意思決定機関である。

②の諮問グループが会計士団体以外の国際的な団体で構成されていることは既に述べたが、これは1981年、理事会によって設置された組織であり、IASCの特定のプロジェクト等を理事会に助言することを目的として会合を開く。

③の諮問委員会(Advisory Council)は、1995年に作られた会計士、発行体および財務諸表利用者からなる委員会であり、その役割はIASを広く承認させるように促進し、IASCの運営の信頼性を高めることにある。

④の常任解釈指針委員会(Standing Interpretation Committee: SIC)は、権威のある指針がない場合には、異なる処理または認められない処理が行われるおそれがある会計問題について、適宜、解釈指針を公表することを目的として、1997年に設置された組織である。

IASの正規手続は、まず、理事会代表者、諮問グループ、会計士団体等が提出した新規プロジェクト、改訂案を収集し、理事会で検討する。IASとして扱うテーマが決定されれば、審議議題として起草委員会を組織し、議題に関して検討を加える。理事会加盟国で認められている会計処理等の調査で問題が明らかになった場合には論点整理として理事会に提出し、その後、理事会からコメントを受け、起草委員会はコメントの分析を行うことで公開草案の前段階としての基礎ができる¹¹⁾。

公開草案の公表の段階になると、「趣意書」によれば、まず、起草委員会が公開草案を作成し、理事会に諮る。次に

理事会の3分の2の賛成によって公開草案は承認され、会計士団体、政府、証券市場、監督機関に送付され、検討される。公開草案配布の結果、寄せられた意見は、理事会の検討に付され、必要に応じて公開草案が改訂される。その後、草案が理事会の4分の3の支持をえて承認された場合には、IASとして公表されることになる(pars.13,15)。

(3) 国際会計基準の公表

前項において示したようにIASの正規手続によって公表された基準はテーマごとに個別的に定められている。

しかし、IASが国際的な会計基準を形成する上で加盟諸国への配慮がなされた内容であることは当時の問題として指摘されていることである。代替的な会計処理方法の自由な選択を認めたIASに対して、「財務諸表がIASに準拠して作成されても、その結果得られる財務情報は必ずしも比較可能な情報ではない⁽¹²⁾」という批判があり、「これでは国際会計基準の導入はなんの意味も持たないし、メンバー国は導入に強い関心を示さなくなるから国際会計基準の世界各国での早期導入は夢物語りにすぎない⁽¹²⁾」ことになる。

このような批判に対処したのが、1989年1月に公表された、公開草案第32号「財務諸表の比較可能性」(Exposure Draft No.32:Comparability of Financial Statements: ED32)⁽¹³⁾である。

これは代替的会計処理方法を統一的に限定していき、財務諸表の比較可能性を高めることを意図したものであり、理事会はそれら決議事項をまとめたものを1990年7月に公表した⁽¹⁴⁾。これにしたがって、IASCはIAS改善プロジェクトを進展させたのであった。

ここでED32が公表されるまでの当時のIASを表1に列記する。

なお、表1はあくまで当時公表されたIASをそのまま記載したにすぎない。その後、IASの公表は続き、また、何度も改訂を重ねている。表1では既に失効しているものも少なくないし、他の基準に組み替えられたり、IASBにおけるIFRSで新たに公表されたりしている場合もある。表1の一つを挙げるとIAS第1号「会計方針の開示」は、最終改訂2003年12月、「財務諸表の表示」として公表されている。

3. 国際会計基準と証券監督者国際機構

(1) 財務諸表の比較可能性

IASCがED32を公表した背景には、国際協調を抜きにしては各国経済が成り立たないほどの経済自由化と国際化の進展にともない、国際資本市場が形成されてきた結果、証券監督者国際機構(International Organization of Securities Commissions: IOSCO)が企業の開示の国際的調和化ないし相互承認の道を模索し始めたことによる。その一環として

表1 国際会計基準一覧—その1

IAS No	表 題	公表年月
第1号	会計方針の開示	1975年1月
第2号	取得原価主義会計における棚卸資産の評価および表示	1975年10月
第3号	連結財務諸表	1976年6月
第4号	減価償却の会計	1976年10月
第5号	財務諸表に開示すべき情報	1976年10月
第6号	物価変動に関する会計上の対応	1977年6月
第7号	キャッシュ・フロー計算書	1977年10月
第8号	異常損益項目、前期修正項目および会計方針の変更	1978年2月
第9号	研究および開発活動の会計	1978年7月
第10号	偶発事象および後発事象	1978年10月
第11号	工事契約の会計	1979年3月
第12号	法人税等の会計	1979年7月
第13号	流動資産および流動負債の表示	1979年11月
第14号	セグメント別財務情報の報告	1981年8月
第15号	物価変動の影響を反映する情報	1981年11月
第16号	有形固定資産の会計	1982年3月
第17号	リースの会計処理	1982年9月
第18号	収益の認識	1982年12月
第19号	事業主の財務諸表における退職給付の会計	1983年1月
第20号	国庫補助金の会計および政府援助の開示	1983年3月
第21号	外国為替レート変動の影響の会計処理	1983年7月
第22号	企業結合の会計処理	1983年11月
第23号	借入費用の資産化	1984年3月
第24号	特別利害関係の開示	1984年7月
第25号	投資の会計処理	1986年3月
第26号	退職給付制度の会計と報告	1987年1月

IOSCOはIASCの活動を支持し、また、IASCの諮問グループにも参加することになったのである⁽¹⁵⁾。IOSCOとは、その前身が、1974年に発足したアメリカ州証券監督者協会(Inter-American Association of Securities Commissions)であった。その後、フランス証券取引所、イギリス国際株式取引所等の証券監督当局が加盟し、1986年のパリでの年次総会においてIOSCOという名称に改めた。日本からは当時の大蔵省証券局が加盟した⁽¹⁶⁾。

IOSCOは、企業のディスクロージャーについてIASCの活動を支持する意向を示した。プライベート・セクターであるIASCには法的拘束力はなく、IASを世界各国に強制させる権限がないことから各国の会計基準制定と運用に強力な権限をもつ各国の証券取引委員会の支持を受けられるならば、IASCにとってこれほどの強力な味方はいない。しかし、IOSCOはIASが選択的な会計処理方法を認めすぎ、国際間比較可能性において問題があると批判したことによりED32が公表されたのであった⁽¹⁷⁾。

もともとIASCは、アメリカGAAPの内容と酷似したIASを公表していた。当時のIASCは独自に会計基準を設定する

能力をもち合せていなかったといえる。その原因は、資金不足に加えて、当時の専従スタッフは 2 名、他は IASC メンバー一国から会議のために派遣される者であった。このような状態で IASC が法的拘束力もないプライベート・セクターのまま存続するにはアメリカに支持される必要があった。アメリカ GAAP と反すれば、AICPA が IASC から離脱してしまうからである⁽¹⁸⁾。そこでアメリカが中心となって設立した IOSCO が IASC を支持することとなったのだから、渡りに船であったといえる。IOSCO の要求どおり ED32 が公表され、実際に IAS は改訂が施されたのである。

(2) 「趣旨書」

ED32 において IAS によってもたらされる便益が次のように説明されている(par.6)。

- ① 財務報告の質を改善することができる。
- ② 各国の企業の財政状態、経営成績および財政状態の変動をより容易に比較することができる。
- ③ 多国籍企業が、現在のところ、各国の異なる基準に準拠しなければならないために生じる費用を低減することができる。
- ④ 多くの国にまたがる有価証券売出しに関する目論見書の相互承認方式が容易となる。

選択的会計処理方法の範囲を狭めることによって、以上のような便益がもたらされることになる。

ED32 に対する世界各国の関心の高さは、180 通以上のコメントが IASC に寄せられたことから窺い知れる。ED32 は、それまで IAS として公表されていた 26 の基準のうち、複数の会計処理の選択を認めていた 13 項目につき、選択の余地を狭め、財務諸表の比較可能性を高めようとするものであった。かかる ED32 を IASC 理事会は、1990 年 6 月、当該提案内容を一部修正の上、「趣旨書」(Statement of Intent: Comparability of Financial Statements)⁽¹⁹⁾として承認し、7 月に公表した⁽²⁰⁾。

ED32 から「趣旨書」へと「財務諸表の比較可能性」が検討され、改訂されるのは、ED32 と同年 7 月に公表された「財務諸表の作成表示に関する枠組み」(Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements)⁽²¹⁾においても IAS のフレームワークとして、以下のようにその理由が明らかとされている(Preface)。

IASC は、財務諸表の作成表示に関係する規則、会計基準および手続の調和に努めることによって、これらの差異を狭めることをその責務としている。IASC は、経済的意思決定に有用な情報を提供するために作成される財務諸表に焦点をあてることによって、より一層の調和が達成されると信じている。

IOSCO が IASC と緊密な関係をもつようになったのは 1987 年に IASC のオブザーバーに加入してからだが、ED32 および「趣旨書」について IOSCO は、IASC とかなりの意見交換をしている⁽²²⁾。IASC は、IOSCO との緊密な関係を保持し、「趣旨書」を公表することによって会計基準の国際的調和化が急速に進展したといえよう。

「趣旨書」では会計処理方法の自由な選択が残された場合に用いられる用語および調整に関する規定等、いくつかの会計事項に関してある変更をなすことがあっても、ED32 が意図したものと概ね同一の方式で、比較可能性プロジェクトを継続しなければならないことが明記されている(par.8)。理事会では以下のように決定事項を明らかにした。

- ① 会計基準の提案事項について(par.9)
 - i ED32 における 29 の提案事項のうち、21 の提案事項に関しては、本質的な変更なしで改訂した IAS に盛り込まなければならないこと。
 - ii ED32 における 3 つの提案事項に関しては本質的な変更が必要であり、したがって、再公開しなければならないこと。
 - iii 5 つの提案事項に関する再検討は、今後の作業結果がえられるまで保留しなければならないこと。
- ② 類似する取引および事象に関して会計処理の自由な選択を引き続き認める場合には、「優先的」という用語を「標準的」(ベンチマーク)に代える(par.10)。「優先的」という用語は、ED32 において採用されていた用語である⁽²³⁾。
- ③ 認められた代替的処理を採用して財務諸表を提示している企業が、IAS に準拠する場合の ED32 の調整規定に反対のコメントが多かったため、調整表の作成は必要しないこととした。しかし、IASC は、今後も調整表の公表を勧め、標準的処理とは異なる会計処理を採用した場合には、影響額の開示を要求する(par.11)。調整規定は ED32 において採用されていた⁽²⁴⁾。

(3) 比較可能性改善プロジェクト

IASC の「趣旨書」における最終決定を受けて、1990 年 9 月から改善起草委員会が活動を開始した。その結果、1993 年 11 月、理事会は 10 項目を一度に改訂し、「財務諸表の比較可能性」プロジェクトは完結したのである。改訂された基準の内訳は、以下のようになっている。

第 2 号「棚卸資産」

第 8 号「期間純損益、重大な誤謬および会計方針の変更」

第 9 号「研究開発費」

第 11 号「工事契約」

- 第16号「有形固定資産」
- 第18号「収益」
- 第19号「退職給付コスト」
- 第21号「外国為替レート変動の影響」
- 第22号「企業結合」
- 第23号「借入費用」

ED32 において 29 の提案事項のうち3項目は変更し、再公開した。それらは上記の 2 号, 9 号および 23 号である。「趣旨書」が, ED32 で提案した改訂会計基準を実質的に変更せず, 改訂 IAS として確定した 21 事項は上記の残りの7基準である⁽²⁵⁾。ここで, 表 2 において ED32 公表後の残りの IAS についても示しておく。

なお, 表 2 も表 1 と同じく IAS は, 既に失効, もしくは改訂され, その他の基準に組み替えられたりしている。

以上, ED32 から「趣旨書」⁽²⁶⁾, 比較可能性改善プロジェクトの終了に至るまでの急速な進展には, IOSCO の存在が大きい。IASC 設立当初は, 誰もがこのような状況になるとは考えていなかったであろう。初期の状況としては AISG にイニシアティブがあり, アングロ・サクソン系諸国の主導の下, ヨーロッパ諸国からの反発も強かった⁽²⁷⁾。現在はアジア各国, 途上国等も会員となっており, IAS の存在価値は一段と強固になった。

しかしながら, IOSCO との関係で IAS がより一層, 矚目されるようになり, また, 力をつけるようになったのはこの後である。それは, 即ち, コア・スタンダードの設定である。

(4) コア・スタンダード⁽²⁸⁾

IOSCO から支持された IASC は, 1995 年 7 月, 両者の協議の結果, IOSCO が 1993 年 6 月に指定した, 会計基準として最低限保持すべき包括的基準であるコア・スタンダード (Core Standards) を設定し, 一連の項目を IASC に要求した。

表 2 国際会計基準一覧—その 2

IAS No.	表 題	公表年月
第 27 号	連結財務諸表と子会社投資の会計処理	1989 年 4 月
第 28 号	関連会社に対する投資の会計処理	1989 年 4 月
第 29 号	超インフレ経済下の財務報告	1989 年 7 月
第 30 号	銀行業および類似する金融機関の財務諸表における開示	1990 年 8 月
第 31 号	ジョイント・ベンチャーに対する持分の財務報告	1990 年 12 月
第 32 号	金融商品—開示および表示—	1995 年 6 月
第 33 号	一株当たり利益	1997 年 2 月
第 34 号	中間財務報告	1998 年 2 月
第 35 号	廃止事業	1998 年 6 月
第 36 号	資産の減損	1998 年 6 月
第 37 号	引当金, 偶発債務および偶発資産	1998 年 9 月
第 38 号	無形資産	1998 年 9 月
第 39 号	金融商品—認識および測定—	1998 年 12 月
第 40 号	投資不動産	2000 年 3 月

IOSCO はグローバルな資本市場でクロス・ボーダーの資金調達や上場するための会計基準として, IAS を承認することを合意した。

IASC はコア・スタンダード完成に向けて作業を続け, 1998 年 12 月に金融商品の会計基準を暫定的に設定し, IAS39 として公表した。さらに 2000 年 3 月に, 最後の会計基準である投資不動産が IAS40 として公表され, コア・スタンダードは完成した。IOSCO は 2000 年 5 月に審議を行い, 一定の条件の下, IOSCO メンバーに対して IAS 使用を認めるよう, 勧告する旨の決議がなされた。

表 3 では, IOSCO がコア・スタンダードとして指定した項目から, IAS に該当するコア・スタンダードの一覧を示している。表 1 および 2 に重複する個所もあるが, 改訂により表題が変わっている基準や, 設定年月が異なっているものもあることから改めて表記することにする。また, IAS 番号のない IAS15, 26 および 30 はコア・スタンダードに入らなかった。最終改訂が 2003 年, 2004 年におよぶものもあり, IFRS に移行しているものもあることから, 2006 年現在, IAS で適用されているのは IAS1,2,7,8,10,11,12,14,16,17,18,19,20,21,23,24,26,27,28,29,30,31,32,33,34,36,37,38,39 および 40 である。また, コア・スタンダード後, 第 41 号「農業」が 2001 年に公表されている。

4. ハーモナイゼーションからコンバージェンスへ —碑文に代えて—

本稿においては, 企業活動の国際化から会計基準のハーモナイゼーションが希求されるようになったことで, その中心的役割を担ってきた IASC のこれまでの活動内容の軌跡および IAS の概要を鳥瞰して, 会計基準のハーモナイゼーションに至る経緯を明らかにすることを狙いとした。

この結果, IASC 設立時から時を経て, コア・スタンダード完成時では比較にならないほど IAS の重要性は高まっているということがいえよう。かつてのバブル経済における日本企業が日本の会計基準によるディスクロージャーでクロス・ボーダーの資金調達が可能にしたのは, 日本経済が他国より優位に立っているため, 当該ディスクロージャーを完全に把握しなくてもよいという意識が利害関係者にあつたと思われるが, 現今の日本経済はもはやその強さを堅持していない。かかる経済情勢で日本企業が国外に上場しようとするれば, IAS が貴重なものになってくる⁽²⁹⁾。これは, 財務諸表発行者の資金調達の効率性をビューポイントとした側面がある⁽³⁰⁾。

IAS のターニング・ポイントは IFAC の加盟, 諮問グループの発足等も挙げられるが, やはり IOSCO が IASC を支持

したことが大きい。それによる「財務諸表の比較可能性」改善プロジェクトからコア・スタンダードの完成が IAS の重要性を決定づけたといつてよいといえよう。

さらに、会計基準はハーモナイゼーションからコンバージェンスへと移行し、IASC も新組織に改められることになった。それが、2001 年に発足した IASB である。IASB では、高品質で理解可能であり、単一の国際的会計基準の策定を目的とし、会計基準のコンバージェンスをリアリスティックなものにさせている。1973 年の IASC 設立から 28 年を経過して組織改革によって IASB が登場し、ここにきてコンバージェンスが急速に展開している。その理由には次の 2 点が挙げられる⁽³¹⁾。

① ノーワーク合意

IASB とアメリカ財務会計基準審議会(Financial Accounting Standards Board)との間で 2002 年に覚書を取り交し(これをノーワーク合意という)、両者でコンバージェンスに向けた取り組みが進められている。

表 3 コア・スタンダード一覧

IAS No.	表 題	公表年月
第 1 号	財務諸表の表示	1997 年 8 月
第 2 号	棚卸資産	1993 年 12 月
第 4 号	減価償却の会計	1976 年 10 月
第 7 号	キャッシュ・フロー計算書	1992 年 12 月
第 8 号	期間純損益、重大な誤謬および会計方針の変更	1993 年 12 月
第 10 号	後発事象	1999 年 3 月
第 11 号	工事契約	1993 年 12 月
第 12 号	法人所得税	1996 年 10 月
第 14 号	セグメント別報告	1996 年 10 月
第 16 号	有形固定資産	1997 年 8 月
第 17 号	リース	1993 年 12 月
第 18 号	収益	1997 年 12 月
第 19 号	従業員給付	1998 年 2 月
第 20 号	国庫補助金の会計および政府援助の開示	1993 年 4 月
第 21 号	外国為替レート変動の影響	1993 年 12 月
第 22 号	企業結合	1998 年 8 月
第 23 号	借入費用	1993 年 12 月
第 24 号	特別利害関係の開示	1984 年 7 月
第 27 号	連結財務諸表と子会社投資の会計処理	1989 年 4 月
第 28 号	関連会社に対する投資の会計処理	1989 年 4 月
第 29 号	超インフレ経済下の財務報告	1989 年 7 月
第 31 号	ジョイント・ベンチャーに対する持分の財務報告	1990 年 2 月
第 32 号	金融商品一開示および表示一	1995 年 6 月
第 33 号	一株当たり利益	1997 年 2 月
第 34 号	中間財務報告	1998 年 2 月
第 35 号	廃止事業	1998 年 6 月
第 36 号	資産の減損	1998 年 6 月
第 37 号	引当金、偶発債務および偶発資産	1998 年 9 月
第 38 号	無形資産	1998 年 9 月
第 39 号	金融商品一認識および測定一	1998 年 12 月
第 40 号	投資不動産	2000 年 3 月

② 2005 年問題

EU 域内に公募・上場している域内の企業に対しては、2005 年 1 月から連結財務諸表の作成基準として IAS・IFRS の適用を義務づける⁽³²⁾。

このようなアメリカ、EU でのコンバージェンスに対する対応をみても、この趨勢は今後も勢いを増すことが明らかであるといえよう。本稿は、ハーモナイゼーションに着目して検討したことから、旧組織である IASC の歩みを浮き彫りにすることに限定されている。今後は新組織である IASB の組織構造を明らかにし、コンバージェンスに対する各国の動向も考察する必要がある。

(投稿 2006 年 8 月 26 日, 受理 2007 年 1 月 11 日)

[注]

- (1) 吉田正人「国際会計研究対象の領域についての検証—ワイルチ、エイヴァリーおよびアンダーソンの提唱を中心に—」,信州短期大学紀要,17,(2005.12),6-15.
- (2) 染谷恭次郎著『全訂現代財務会計』中央経済社,(1975),248-249.
- (3) 本項は、以下の文献を基に作成した。
稲垣富士男・菊谷正人著『国際取引企業の会計』中央経済社,(1994),2-8.
染谷恭次郎著『国際会計』中央経済社,(1978),4-9.
- (4) 多国籍企業の定義は、吉田、前掲稿、7-8 ページを参照のこと。
- (5) 本項は、以下の文献を基に作成した。
平松一夫・井上達男「会計基準の国際的調和化をめぐる動向」『企業会計』43(1),(1991.1),58-70.
黒川保美「ヨーロッパ共同体(EC)による会計基準の調和化」藤田幸男編著『国際化時代と会計』中央経済社,(1994),285-294.
橋本尚「経済協力開発機構(OECD)による会計基準の調和化」,同上書,304-312.
山口桂子「国連(UN)による会計基準の調和化」,同上書,313-321.
稲垣・菊谷、前掲書、6-8,27-33.
- (6) 松井泰規「国際会計基準」嵐村剛雄編著『国際会計論(第 2 版)』白桃書房,(1992),159.
- (7) 辰巳正三「国際会計基準委員会の創立とその経緯」黒澤清絵編集・中島省吾責任編集『体系近代会計学X 国際会計基準』中央経済社,(1981),262-267.
- (8) 広瀬義州「IASC と IAS」広瀬義州・間島進吾編著『コンメンタール国際会計基準』税務経理協会,(1999),2.
- (9) International Accounting Standards Committee ,Preface to *Statements of International Accounting Standards* ,(Jan.1983).
日本公認会計士協会訳、国際会計基準委員会「国際会計基準に関する趣意書」,(1983.1).

- (10) IASC, *International Accounting Standards Committee - Objectives and Procedures*, (Jan.1983).
日本公認会計士協会訳, 国際会計基準委員会「国際会計基準委員会—その目的と手続—」(1983.1).
- (11) 広瀬, 広瀬・間島編著, 前掲書,8-11.
- (12) 白鳥栄一「国際会計基準の新しい展開」『経理情報』(563),(1989.8),35.
- (13) IASC, *International Accounting Standard Exposure Draft No.32:Comparability of Financial Statements: Proposed amendments to International Accounting Standards No.2,5,8,9,11,16,17,18,19,21,22,23 and 25*, (Jan. 1989).
日本公認会計士協会訳, 国際会計基準公開草案第32号「財務諸表の比較可能性 国際会計基準(2),(5),(8),(9),(11),(16),(17),(18),(19),(21),(22),(23),(25 改訂案)」(1989.1).
- (14) 白鳥栄一「IAS E32『財務諸表の比較可能性』の確定」『企業会計』42(9),(1990.9),113 においては, 公開草案が確定すると, それがIASとなるが, ED32は取扱事項が29項目におよぶため, また基準の確定理由が説明されていないことから, IASC 理事会は「趣旨書」として決議を一括して公表することにした, と述べられる。
- (15) 柴健次, 須田一幸, 井上達男, 鬼塚衣里, 岩淵吉秀, 清水孝, 孫徳栄, 林健治, 松本祥尚「国際会計基準と日本の会計実務」『企業会計』43(11),(1991.11),124.
- (16) 白鳥栄一「財務諸表の比較可能性, IOSCO, 会計基準設定プロセス」日本公認会計士協会編『国際会計基準の実務』第一法規, (1995),68.
- (17) 白鳥栄一「国際会計基準委員会の最近の動向と将来の展望」『JICPA ジャーナル』4(10),(1992.10),14.
白鳥栄一「国際会計基準その歴史と現在を概観して」『JICPA ジャーナル』5(8),(1993.8),15.
- (18) 広瀬, 広瀬・間島編著, 前掲書,13-14.
- (19) IASC, *IAS Statement of Intent, "Comparability of Financial Statements,"* July, 1990.
日本公認会計士協会訳, 国際会計基準委員会「IAS E32『趣旨書』」(1990.7).
- (20) 白鳥(1992), 前掲稿,14.
- (21) IASC, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, July, 1989.
日本公認会計士協会訳, 国際会計基準委員会「財務諸表の作成表示に関する枠組み」(1989.7).
- (22) IASCとIOSCOとの関係についての詳細は, 白鳥, 日本公認会計士協会編, 前掲書,70-76を参照されたい。
- (23) 類似する取引および事象に関して, いくつかの会計処理方法が認められる場合には, ED32では, 1つの処理を優先的処理とし, その他の処理を認められた代替的処理として識別した。「優先的処理」とは, 財務報告の比較可能性をさらに高めるために, もっとも適切, かつ, 実務的な方法と考えているものである。また, 「認められた代替的処理」とは, 「財務諸表の作成表示に関する枠組み(案)」に一致するか, または広く採用され, かつ, 認められているもののいずれかである(ED32, pars.21-22).
- (24) ED32では, 認められた代替的な会計処理を採用して財務諸表を提示している企業は, 純利益および株主持分の金額については優先的処理を採用した場合に算定される金額に調整し, 開示しなければならない(par.22).
- (25) ED32における29の提案事項のそれぞれが, 改訂されるまでのプロジェクトの内容については, 白鳥, 日本公認会計士協会編, 前掲書,60-68を参照されたい。
- (26) ED32および「趣旨書」に関しては, 菊谷正人「E32 趣旨書 財務諸表の比較可能性」稲垣富士男編著『国際会計基準—日米英会計基準との比較解説—(3訂版)』同文館,(1996),357-367を参照されたい。
- (27) 中島省吾「国際会計基準委員会の10年間の歩み」『企業会計』第35巻第9号, (1983.9),39-44において, IASC 設立当初からその後の展開にかけて説明がなされている。
- (28) 本項は, 以下の文献を参考にした。
広瀬, 広瀬・間島編著, 前掲書,16-19.
南光雄「我が国会計基準の国際会計基準への調和について」(文京女子大学『経営論集』10(1),(2000.12),170-171.
- (29) IAS が採用されることで, わが国の会計基準はどうなるのかという問題が指摘される。当然, 無用の長物になるということではなく, IAS は, 「…クロスボーダーで資金調達をする企業が外国で上場するさいに, その国の基準とIASのいずれかを選択できるという, いわば『選択肢』としての基準である。しかし, ある国の企業がニューヨーク, フランクフルト, ロンドン, パリ, 東京など複数の国で資金調達をしようとする場合に, 一度IASに準拠した財務諸表を作成しておけば, これをいずれの国に提出しても認められるので, 発行体の財務諸表作成事務の負担軽減になる」(広瀬, 広瀬・間島編著, 同上書,24.)。
- (30) 初期の段階でIASCに参加した藤田幸男教授は, IASの改訂作業にIOSCOが参加したこともあって, 資本市場の関係者の視点が強調されたさらいがあるとして, 「財務諸表の比較可能性」について, 以下のように述べられている(藤田幸男「国際会計基準の回顧と展望」『JICPA ジャーナル』6(10),(1994.10),42-43.)。
IOSCOが諮問グループに参加したことによって, 比較可能性は高められたが, 改訂された財務諸表は, 本当の意味で, 経済活動の真の姿を我々に伝えることができるのであろうか。IASは経済先進国の資本市場関係者の占有物ではない。IASは, 世界中で行われている経済活動をすべての利害関係者が正しく理解す

ることに役立つものでなければならない。単に投資家の保護, 発行者にとっての資金調達効率性という視点に限定されず, 「公共の利益のために」IAS を公表していることから, 職業会計士は, 改めて, 「公共」に対する責任とは何かを考えてほしい。

(31) 吉田, 前掲稿, 11.

宗田健一「会計基準の収斂に関する利害関係者の諸反応」『會計』169(1), (2006.1), 98.

松井泰則「EU 会計の夜明けと IAS/IFRS の新局面」(立教大学)『立教経済学研究』59(4), (2006.3), 69-70.

現在は 2009 年問題として, EU 域外の外国企業にも IAS・IFR の

適用を義務づける。

(32) わが国では金融庁の企業会計審議会が EU との間を進める会計基準の共通化作業について, 2008 年までに進めるべき項目をまとめた意見書を公表し, IAS との違いを埋める「工程表」を求められている。EU は 2009 年から域外の外国企業にも IAS 適用を義務づけ, 会計基準が同等の水準にある国には母国ルールを認めるが, そうでなければ IAS による情報開示を求める。それゆえ, 同等かどうかの見極めのため, 金融庁は工程表を示し, 同等性があると認められるよう迫りたい考えである(日本経済新聞, (2006.8.1 朝刊)。