

国際会計基準の導入をめぐる一考察

日大生産工 清水 昇

1. 問題の提起

今日、わが国の企業会計の制度的重点課題は、会計基準をめぐる「2005年問題」と言われている問題であろう。

それは、欧州連合（EU）が、原則として、2005年1月以降、EU域内の企業に対し、EU域内で資本調達または上場する場合には国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board：IASB）の作成した国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards：IFRS、以下国際会計基準を含む）の適用を義務づけたことにより、EU域外の企業もEU域内で同様の事業活動をするときは、当該基準と同等と認められる会計基準に基づいた会計情報の開示が求められることになったからである。

言うなれば、このことは、わが国の会計基準に準拠して作成された会計情報が、国際会計基準審議会の意図している投資意志決定情報のレベルにないと判断されたとき、EU域内での資本調達等の事業活動は制約を余儀なくされるということである。それがために、2005年問題と言われるこの課題は、まさに国際会計基準戦争であり、官民一体となつての対応が求められているのである。

そこで、本論文は、国際会計基準の動向を踏まえながら、わが国の会計基準に準拠して作成される会計情報を検証し、国際会計基準の動向にどのように対応すべきであるかを論究する。

このとき、そのための理論的展開は、第一に、会計基準設定の背景を考察し、国際会計基準をどのように受け止めるのかを論述する。第二には、国際会計基準の視点から問われているわが国の会計基準の弱点とは、どういうことなのかを検証する。

そして第三には、これまでの論究を踏まえて、わが国の会計基準の実態は、国際会計基準に比べて決して劣後していないことを主張し、世界的潮流と化しつつある国際会計基準との調和をどのようにはかるべきか、本論文の結論を導出する。

2. 国際会計基準の背景

本論文を繙くに当たって、まず、国際会計基準設定の論議が、どのような背景のもとで求められてきたかを考察しておこう。このとき、そのためのアプローチは、わが国企業のディスクロージャーの流れとの関連において進められるが、それは、国際会計基準に対し、わが国の基準がどのような取り組み方をしていかなければならないか、その方向づけが自ずと明らかになることを理解しているからである。

さて、これまで、企業の開示する会計情報が論じられるとき、そこに開示される会計情報の姿は、つねに、企業環境に対応して、企業の実態を真実に伝え、利害関係者の意志決定に役立ち得る会計情報でなければならないと指摘されてきた。しかし、これまでのわが国企業の現状は、そのような方向を目指す開示ではなく、経営者の地位の安定と経営能力の誇示意識を基調として、関係会計諸則の要求する伝統的会計情報を持って、これに应运えてきたのである。

したがって、そこにみる会計情報の姿は、 Peyton・リトルトン（W.A.Paton・A.C.Littleton）の説く証明力ある客観的な証拠（Verifiable, Objective Evidence）なる基礎概念を根拠として維持されてきた、取得原価主義（Historical Cost Basis）に基づいた会計情報そのものであった。

ちなみに、わが国企業の経営者においては、かかる会計情報が、利害関係者の要する情報要求を満たすことができないと認めていても、米国の企業にみるような Voluntary Disclosure によって補充するという姿勢は、決して示すことはなかったのである。

しかしながら、昨今の企業活動や資本調達の歩みが、急速にグローバル化する中で、これまで一人歩きしてきた取得原価主義に基づいたわが国企業の会計情報は、その弱点が浮き彫りにされ、利害関係者の意志決定には、役立ち得ない会計情報として、多くの批判が投げかけられたのである。その焦点は、投資意志決定情報としての信頼性に向けられたのである。この状況を、マイケル・シャープ氏（国際会計基準委員会議長）の一言にみるならば、「日本企業の財務報告は、経済的意志決定を行うための透明な財務情報をもたらしておらず、国際的資本市場からは信用されていない」とこの現状を批判している。

少なくとも、各国のグローバル企業の企業活動や資本調達の歩みが、その歩幅を拡げ世界を駆けめぐるとき、そのスムーズな進展のためには、さまざまな環境整備を必要とし、国際会計基準は、まさに国際資本市場の環境整備の柱として、その設定が期待されていたのである。それは国境を越えて有望な投資先企業の選定に奔走する投資家や国際資本市場からスムーズなファイナンスを望むグローバル企業の期待でもあったのである。このような状況の中で、世界の企業を同一の基準で比較できることを目標に 1973 年国際会計基準委員会（International Accounting Standards Committee : IASB）の設立をみたのは誰しものが知るところである。

かくして、国際会計基準設定の流れは、証券監督者国際機構（International Organization of Securities Commissions : IOSCO）の支持表明を踏まえてその流れを加速させ、各国の会計基準の変革をもたらすほどの影響力を強めていったのである。

3．国際会計基準の方向性とその対応

前述の考察において、国際会計基準が企業活動や資本調達のグローバル化を背景に、企業会計の国際的潮流と化していくとき、各国の会計基準は、歴史的必然として、国際会計基準の方向性に沿った対応を余儀なくされることが指摘されたが、このことはわが国の会計基準にも等しくその対応が求められたのである。それは、わが国の会計基準が、国際会計基準のレベルに達していないと判断されているがためであり、具体的には、次の 4 項目、すなわち、時価会計、年金会計、税効果会計、連結会計に焦点が当てられたのである。このとき、時価会計と連結会計は、わが国の会計制度を根本から揺さぶることになる。ちなみに、前者の、わが国会計基準の基底たる取得原価主義の時価主義への転換は、「含み益」による利益操作や隠れた負債を浮き彫りにし、また、後者の、単独会計（単独財務諸表）の連結会計（連結財務諸表）への転換は、社会的公正を欠く粉飾決算の機会を後退させ、まさに、企業の実態は「ありのままの姿」に露呈し、国際会計基準の方向性をたどることになる。

国際会計基準の潮流が、このような影響力を持つとき、この潮流をせき止めるか否かという問題提起もあり得ることであるが、前述したように、世界の資本市場の動向からして、もはや、この潮流はせき止めることはできず、いかにこの潮流に対応していくかの問題提起でなければならない。

さて、一国の会計制度というものは後述されるように、その国の資本市場や内情の実態に基づき、長い年月にわたって培われた結果として成立したものであるため、国際会計基準への取り組み方には、さまざまな論議がもたれているのである。今、ここでは、その論議の整理にはふれないが、ただ、この問題への取組に際しては、次のことに留意していなければならない。それは、国際会計基準が、デジュール・スタンダードでないことは周知の事実ではあるが、グローバル化が加速している企業活動や資本調達の経済的分野においては事実上のデファクト・スタンダードとして受け止めなければ

ならないということである。2005年問題の動きは、まさに、これを裏打ちするものである。

そこで、国際会計基準をこのように受け止めるとき、その対応の取り組み方は、当然のこととして、国際会計基準の目指す方向性——同一基準で比較できる投資意志決定情報の提供——をしかと見極め、国際的な共通性を持つ会計基準の整備に努めるとともに、これに準拠して作成される会計情報は、欧米との対比においても遜色はなく、国際的信頼性を満たすものであることを主張していくことである。少なくとも、1997年以降に見るわが国の会計基準のめざましい変貌は、国際会計基準の流れに立ち向かった制度改革であるといつてよいであろう。ちなみに、その主な歩みは、1997年の「連結会計」(Consolidated Accounting)にはじまり、「中間連結財務諸表」(Interim Consolidated Financial Statements)、「キャッシュ・フロー計算書」(Cash Flow Statement)、「研究開発費会計」(Research and Development Expenditures Accounting)、「退職給付会計」(Retirement Benefit Accounting)、「税効果会計」(Tax Effect Accounting)、「金融商品会計」(Financial Instrument Accounting)、「自己株式会計」(Treasury Shares Accounting)、「減損会計」(Impairment Accounting)、「企業結合会計」(Business Combinations Accounting)と順次その改革の分野を拡げ、わが国企業の財務報告の国際的・国内的信頼性の支援に立ち向かっているのである。

かくして、わが国の会計基準の国際化への一步は踏み出されたのであるが、ここで、踏み出した一步の目標が、国際的な調和化(Harmonization)を目指すことであるのか、それとも国際的な統一化(Convergence)を目指すことであるのか、立ち止まって見つめておく必要があるかもしれない。それは、国際会計基準の統一化の方向性に疑問を呈する理論にであうからである。

4．日本会計基準の問題点

さてこれまでの考察から、わが国の会計基準に対する批判的論評は、官民一体による1997年以降の一連の国際会計基準の導入によって払拭され、国際会計基準と同等のレベルに達していると判断される状況が明らかにされた。しかしながら、ここに留意すべきことは、国際会計基準の立場からの批判的論評の底辺には、日本の会計基準が国際会計基準の導入につとめても、日本会計基準は、国際会計基準のレベルには達し得ないとする見方が存在しているということである。それは、日本独特の会計制度を形成している法制度——商法・証券取引法・法人税法——の欠陥に向けられているのである。しからば、わが国の会計制度を形成している法制度の問題とは何かについて考察する。

周知のように、日本の会計制度を構成する主な法令は、商法、証券取引法、法人税法の3つである。3つの法令はそれぞれ固有の目的を持っているが、基本的には「企業会計原則」に準拠すべき旨の規定を有し、3つの法令が相互に強く結びついていることから、この3つの法令によって構成される会計制度の体系は「トライアングル体制」と呼ばれている。

トライアングル体制とは、企業会計制度の中心に商法の計算規定が位置し、それに証券取引法による情報開示と法人税法による税務が深くリンクした体制をいう。商法と法人税法の関係では、株主総会で承認された商法の計算書類上の利益をベースに、法人税法固有の規定が加味されて最終的に課税所得が計算されるのであり、商法と証券取引法との関係では、商法計算規定に従って計算された資産、負債、資本、収益及び費用の額を一部組み替えるだけで証券取引法上の財務諸表として開示され、証券取引法にもとづく損益計算書の純利益と商法にもとづく損益計算書の利益は一致するのである。すなわち商法を基軸に商法と法人税法の関係は確定決算主義によって、商法と証券取引法の関係は一元的な利益計算によって結びついているのである。ここでは、実質的に企業会計原則の存在意義は希薄化し、商法優位の体制が確立している。

トライアングル体制を説明した新井・白鳥は、会計の主な目的として、受託責任の遂行、処分可能利益の計算、投資意志決定情報の提供をあげている。そのうえで、商法はとを、証券取引法はとをそして税法はをそれぞれ重視しているとしている。さらに日本では

の投資意志決定情報の提供のための会計目的は、会計基準の形成上、まだ十分な評価は与えられていないと述べている。

このようにトライアングル体制は、3つの法律が密接に結びついた会計制度をいうのであるが、そこでは商法が中心に位置づけられている点に留意すべきである。商法会計の目的とするところは、情報開示と配当可能利益の算定にあるが、その中心をなすのは後者の配当規制にある。なぜならば、商法会計の第一義的な目的は、各種利害関係者間の利害調整にあり、そこで算定される配当可能利益こそが、それに対する解答を示すものと考えられるからである。商法会計は、確かに情報開示という点で証券取引法会計と共通性を有するが後者の配当可能利益の算定という枠組みから開示情報の特性に対して一定の制約を与えている点を見過ごしてはならない。

一方、国際会計基準の特徴としては、以下の3点を上げることができよう。第一に会計目的のレベルでみると、国際会計基準は、グローバル化した資本市場における投資家を中心として情報利用者の経済的意志決定のために有用な比較可能な会計情報を提供することを主眼としている。このような投資家保護を主眼とした会計基準は直接金融型資本調達方式の基盤の上に成立するものである。第二に、基準設定主体のレベルでみると、国際会計基準の設定主体であるIASBは参加各国の職業会計士団体の合意を根拠にして設立されたプライベート・セクターである。第三に税法との関わりとの視点から見ると、国際会計基準は会計と税法は別個であるという立場に立ち、税務上の要請から中立であるという点が注目される。

要するに、日本基準が国際会計基準と

異なる根本的な原因は、日本の会計制度及び実務が配当可能利益及び課税所得の算定という処分可能利益計算を重視しているのに対し、国際会計基準は投資者思考であって、投資意志決定情報の提供に重点を置いているという会計目的のコンセプトの相違にある。

以上、考察してきたような相違はあるにしても、市場経済の発展と証券金融市場の拡大・グローバル化に伴って、投資家に対する投資意志決定情報の提供という投資家思考の会計基準の充実という方向性が益々大きくなっていることは無視できないところである。

5. むすび

21世紀を迎え、グローバル市場での競争の激化のもとで、日本企業はますます効率的な資金調達を迫られることになる。そのためには、会計基準を含めた諸環境が健全に整備され、海外の資本市場との調和を保つことによって、日本企業に対する海外の投資家の信頼性を確保することが不可欠となる。会計基準の国際的調和化は、自国の法的・経済的環境を踏まえつつ、漸進的アプローチを採用すべきである。「制度」としての会計基準は、各国の歴史的・文化的・経済的環境特性の中で成立したものであり、自国の法的、経済的、社会的特性を踏まえつつ、自国の会計基準の改善を図るべきである。会計基準の国際的調和化とは、国際会計基準を無条件に受け入れることではなく、日本の環境独自性に留意しつつ、日本基準に何が求められているかを国際会計基準との比較を通じて、積極的に明確にし、調和をはかっていく必要がある。

参考文献

- ・森川八州男編著、「会計基準の国際的調和」、白桃書房、1998
- ・企業会計審議会、「国際会計基準に関するわが国の制度上の対応について（論点整理）」、平成16年6月
- ・神戸大学IASプロジェクト・朝日監査法人IASプロジェクト編著、「国際会計基準と日本の会計実務」、同文館、平成13年