

国際会計基準へのコンバージェンス問題と我が国の対応の視座

穂 山 幹 夫

はじめに

I. 米国財務会計基準審議会の対応

II. 我が国諸機関の対応

III. 国際会計基準への対応の視座

IV. コンバージェンス問題対応の方策

おわりに

はじめに

国内的にはフリー、フェア、グローバルを旗印とした金融ビッグバンに対応して、また、対外的には国際会計基準への対応を意図して、我が国では1997年以降、連結財務諸表制度中心の財務公開制度への移行、キャッシュ・フロー計算書の制度化、研究開発費の計上時費用処理、退職給付債務の明確な開示、税効果会計の導入、金融商品の評価基準として時価評価の導入など、これら問題に係る諸会計基準の制定を中核とする、いわゆる会計ビッグバンにより大幅な企業会計制度の改革が行われてきた。それが目指す基本的な視点は、財務公開制度における開示水準の高度化、すなわち透明性の確保と、財務公開制度における情報の国際的な統一化とそのための会計基準の共有化として認識できるであろう。そのことにより、資本市場におけるインフラとしての有用適切な会計基準の構築が積極的に推進され、結果として財務公開制度により提供される情報の質的確保が国際的なパースペクティブの中で図られるとするならば、その方向性に関しては異論のないところである。しかしながら、その具体的な方策が、国際会計基準審議会の公表する国際会計基準(注)への対応という形で実施されたとき、歴史的、文化的な経緯を有する経済的、法的などさまざまな環境要因にもとづいて形成されてきた我が国における既存の会計制度の中へ、しばしば従来とは異なる思考様式にもとづく会計基準が導入されることになる。このことは、国際会計基準の単なる導入という皮相的な問題ではなく、既存の会計文化の中への異質な発想の会計文化の受容とその制度化を求めることを意味する。国際会計基準の受容とその制度化は、確かに我が国の会計制度を国際的にも評価され得るものにするなどの点で、我が国の制度会計上大きな進歩と改善をもたらし、開示制度の透明性をより高めるであろうことは疑いがないであろう。だが、その受容と制度化は、他方において、

当然のことながら、経済社会のさまざまな局面において何らかのコンフリクトを生ぜしめる可能性をも大いに孕んでいる。その受容や対応に関しては国際的な視野をも失うことなく、同時に国益確保の視点も重視しながら、我が国会計制度にかかわる抜本的かつ長期的な課題として国家的な視点で何らかの方策を講ずることが求められるであろう。しかしながら、我が国においては、会計の世界の黒船の来航に擬えられる国際会計基準への対応にもつばら目を奪われ、近視眼的な発想にもとづく断片的かつ彌縫策的検討はなされても、このような視点から国際会計基準の導入や対応についての総合的施策の検討はまったく行われてこなかったのが実状である。

〔注〕

国際会計基準 (International Accounting Standards:IAS) を設定してきた国際会計基準委員会 (International Accounting Standards Committee:IASC) は2004年4月より組織改変を行い、国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board:IASB) と名称を変更し、それが設定する会計基準は国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards:IFRS) となった。本稿では、記述内容が時点を明確に認識し得る場合には IASC と IASB、IAS と IFRS を区別して表記するが、格別の断りの無いかぎり、IASB と標記した場合でも旧 IASC を含め、またたんに国際会計基準と表記した場合でも IAS と IFRS の両者を含むものとする。

しかし、ここへ来ていわゆる国際会計における2005年問題なるものが発生し、我が国は国際会計基準への対応を具体的に迫られる事態に直面している。2005年問題とは、欧州委員会 (European Commission:EC) の2000年6月の決定を受け、2005年1月1日より欧州連合 (European Union:EU) の域内に本社を置く企業約7,000社の上場企業に対して、それらが提出する連結財務諸表を国際会計基準に準拠して作成することを義務付けることとし、これにともない現在1兆7千億円とも言われる資本調達を EU 域内で行っている¹⁾我が国企業に今後どのような影響が生ずるかという問題である。国家的な視点から、長期的視点で国際会計基準の導入や対応策を検討する以前に、この2005年問題への対応が我が国の喫緊の課題として生じたわけである。

本稿は、2005年問題に対する米国の対応と我が国の対応の現状を概観し、我が国の会計基準や会計制度の維持、存続を前提とした場合の国際会計基準のコンバージェンス (convergence) への対応の基本的な視点にかかわる提言を試みたものである。

I. 米国財務会計基準審議会の対応

2002年9月には、コネチカット州ノーウークで米国財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board:FASB) と IASB の双方は、国内および国境を越えた財務報告に利用可能な高品質で、比較可能な会計基準の開発にかかわる協議を行った。FASB と IASB の両者はその後10月にロ

ンドンでこの会議を踏まえて、(a)既存の財務会計基準を実行可能なかぎり完全に比較可能なものとし、(b)これまで達成され、維持されている比較可能性を確保するための将来の作業計画を調整するよう、最大限の努力をする旨を公約した、いわゆるノーウォーク合意 (Norwalk Agreement) ²⁾ を公表している。この合意書において FASB と IASB が優先的な事項として合意をした内容は以下のようなものである。

- a) 米国の一般に認められた会計原則 (Generally Accepted Accounting Principles:GAAP) と国際財務報告基準 (IFRS。国際会計基準委員会の国際会計基準を含む) の間の多様な個別的な差異を取り除くことを目的とした短期プロジェクトに着手すること。
- b) 将来の作業計画における調整を通して、2005年1月1日現在 IFRS と米国の GAAP の間に依然として存在している差異を取り除くこと。すなわち、両審議会がともに目指しながらも別個に行われているその作業のための実質的なプロジェクトを相互に着手することを通じて行うということである。
- c) 現在行われている共同プロジェクトを継続的に前進させること。
- d) それぞれの審議会の基準の解釈指針作成に必要な組織を設置することにより、相互の活動を調整することを促進する。

当時の FASB 議長であるロバート・ハーツ (Robert H. Herz) は「健全なグローバルな資本市場を支援する高品質の世界的規模の報告基準を構築すると言う目標に向けて FASB は共同作業を開始したのである。短期的な収斂プロジェクト同様に、長期的な問題についても IASB と作業を行うことにより収斂に関する成功の機会が大幅に進展した。我々の合意は我々の共通の目標の達成に向けた共同作業にとっての確かな第一歩となるであろう」³⁾と述べている。この合意は「世界の会計基準の統合化を加速させる可能性を秘めた合意といえることができる。また、将来 IFRS と米国会計基準が核になって世界に利用されるような高い品質の一組の会計基準が出来上がる可能性が見えてきたと理解することもできる」⁴⁾と高く評価されている。

この合意にもとづく短期収斂プロジェクトの一環として、2004年12月からの新基準の適用に向けて FASB は既に公表されている以下の基準の改定作業のためのコメントを求めるために、早々に改正案を提示している。

- ・会計研究公報43号、第4章、「棚卸資産の価額決定」
- ・会計基準審議会意見書第20号「会計上の変更」
- ・会計基準審議会意見書第29号「非貨幣取引の会計」
- ・財務会計基準書第3号「中間財務諸表上の変更の報告」
- ・財務会計基準書第128号「1株当たり利益」

FASB と IASC の両機関は IAS-US 比較プロジェクトを立ち上げその成果として、*A Report on the Similarities and Differences between IASC Standards and U.S. GAPP* を公表するなど、早い時期から水面下で IASC との接触を行ってきた実績がある。それは IASB の基準をより厳格な FASB の基準へと収斂させようとの意図があったと思われる。しかし、今回の動きはこれまでのものと様相を大きく異にしている。この動きは、FASB の設定する会計基準はその質において世界最高水準にあるとの自負に支えられて、他国や他機関の設定する会計基準に対して厳然とそして時には冷ややかな対応を示してきた FASB が、明らかに従来の態度を転換し、IASB に急速に接近したことを物語っている。その背景には、エンロン事件やワールドコム事件の発生によりアメリカの会計システムに対する評価の急速な凋落が考えられるであろう。すなわち、これらの相次いだ不祥事により、「米国基準への収斂」というベクトルでのヘゲモニー争いの終末はもはや考えにくくなったからであるといわれている⁵⁾。加えて、EU 内の7,000社もの多数の上場企業が国際会計基準を適用するということは、今後の会計基準設定動向の予測をした場合、FASB にとって看過し得ない事実として認識されていると考えられる。FASB の方向転換の背景には、このように将来を見据えた極めて政治的な判断が大きく影響していたことを我々は十分に認識しておく必要があるだろう。

II. 我が国諸機関の対応

他方、我が国での2005年問題への対応はどのようなものであろうか。以下では、我が国の会計基準設定や企業の経営活動にかかわりを有する主要な機関の対応を、概観してみることにする。

1) 企業会計基準委員会 (Accounting Standards Board of Japan:ASBJ) の対応

ASBJ の国際的な会計基準のコンバージェンスに関しては、同委員会より2004年7月15日に公表された『財務会計基準委員会の中期的な運営方針について』の「IV 当委員会の運営にかかわる基本方針」において「国際的な会計基準の動向への対応方針」として述べられている。そこで述べられている、会計基準の国際的なコンバージェンスに対する同委員会の基本姿勢は以下のようなものである。

- ・高品質な会計基準への国際的なコンバージェンスという目標については、世界各国の資本市場にとっての便益となるものであり、賛同する。
- ・高品質な会計基準への国際的なコンバージェンスは、我が国を含む主要な資本市場において、それぞれの会計基準が代替的な適用基準として並存し、市場参加者に選択され評価されるという過程を通じて達成されると考える。そのため、まず日本基準と主要な海外基準との調和を図って相互の代替性を確保するとともに、市場における基準間の選択を観察し先取りしながら、それにもとづいて我が国の資本市場に受け入れられるような基準のコンバージェンスに努力をする。

- ・高品質な会計基準への国際的なコンバージェンスを推進するために、世界各国の会計基準設定主体とより緊密な関係を構築し、他国と問題意識を共有するような態勢を整える。特に IFRS の開発に対しては、それが資本市場にとって有益な、より信頼性の高い会計基準となるよう、積極的に貢献を行っていく。

同報告書では、この基本姿勢にもとづき、IASB 等との連携のための以下のような具体的な方向性を提示している。

- ・IASB の提案内容等に対する意見発信(検討およびタイムリーな対応)を継続するとともに、これを補強する等の意味での日常的なチャンネルを確保する。
- ・当委員会スタッフの派遣、研究プロジェクトへの参加、特定のテーマに関する助言・支援等、IASB での検討への直接的な参画を行う。
- ・国内における IFRS の普及活動等への協力を行う。
- ・定期的に IFRS、米国基準、日本基準の比較レビューを行う。

奇しくも同日 IASB 議長のデービット・トウイーデー（David Tweedie）が東京で記者会見を行い、国際会計基準と日本基準の調整に向けて日本と協議会を設置する方針を明らかにしている⁶⁾。その後、2004年10月12日に ASBJ の斎藤静樹委員長は IASB とグローバルな資本市場の発展に貢献すべき高品質の会計基準に向けてのさらなる国際的コンバージェンスを促進するという最終目標を達成するために、日本の基準と IFRS の差異を最小にするための共同プロジェクトについての会談を開始している⁷⁾。

その後、本年1月21日に、ASBJ と IASB は、現行基準の差異を縮小する共同プロジェクトの立ち上げに合意をしている。ASBJ は今回の取り組みは高品質な会計基準への国際的なコンバージェンスをさらに推進するものであり、国際的な資本市場の発展に資するものと期待しているとしている⁸⁾。その合意事項の内容の骨子は以下の通りである。

- (1) 市場環境が同等である場合には、双方の概念フレームワークまたは会計基準の背景となる考え方を判断基準として利用し、現行の差異を縮小することを目的として、現行基準の差異を識別し、評価する。
- (2) 双方の概念フレームワークについても検討対象とする。
- (3) 検討結果の合意においては、双方のデュープロセスを考慮する。
- (4) ASBJ は、日本基準と国際会計基準との主要な差異の全体像を整理し、検討項目を提案する。
- (5) 複数の基準に分けて個々の基準の差異を比較検討する。
- (6) 第一フェーズでは、若干の基準を除き、2004年3月31日時点で存在する基準を対象範囲とする。

2) 企業会計審議会の対応

企業会計審議会は2004年2月20日開催の総会において「国際会計基準に関する我が国の制度上の対応」を審議事項として採り上げることを決定し、同年3月から企画調整部会において検討作業を開始した。その検討結果として2004年6月24日『国際会計基準に関する我が国の制度上の対応について(論点整理)』を公表している。報告書の骨子は、同報告書公表の背景と経緯、国際的な動向、国際会計基準に準拠した外国会社への対応、国際会計基準に準拠した我が国の会社への対応、今後の課題といった点である。同報告書はその表題の通り、我が国の証券取引法上、国際会計基準に準拠して作成された財務諸表をどのように取扱うべきかといったもっぱら法的対応の視点から問題点の整理を行っている。

3) 日本公認会計士協会の対応

日本公認会計士協会は2003年7月に2005問題プロジェクト・チームを立ち上げ、2004年3月17日に『2005年問題に関する提言』を公表している。その骨子は、提言の背景説明、会計基準および監査基準にかかわる問題の所在、コンバージェンスに対する我が国の姿勢、当面の実務的対応、会計および監査基準統合化への取り組みに、ついて述べた後、我が国の財務諸表に対する信頼性の確保、人材の育成、基準設定に係る必要資金の充足といった提言を行っている。

4) 経済産業省の対応

経済産業省は2003年12月に平松一夫関西学院大学学長を座長とする「企業会計の国際的対応に関する研究会」を設置。2004年6月11日『企業会計の国際対応に関する研究会・中間報告』を公表している。同報告は、当面の重要目標と長期的目標とに分けてこの問題を検討している。当面の重要目標として、相互承認の実現に向けて、相互承認の考え方、EUとの相互承認、我が国の会計基準の変遷、我が国会計基準と国際会計基準の同等性についての検討を行うとともに、レジェンド問題の解決を提言している。長期的目標としては、国際的収斂に向けた努力、国際的収斂への課題を検討した後、我が国の積極的参画を提言している。

5) 日本経済団体連合会(経団連)の対応

経団連は、2003年10月21日以下の内容を骨子を有する『会計基準に対する国際的協調を求める』との声明文を公表している。

1. 我が国の会計・監査制度と国際的な信頼回復
2. 日米欧会計基準の相互承認
3. 財務会計基準機構の財政的基盤強化
4. 国際会計基準審議会のあり方について

その後、5年ごとに国際会計基準財団の定款の見直しを行うという規定に対応して、同財団が

2004年2月11日を締め切りとしてパブリック・コメントを求めていることに対応して、IASBの目的、評議委員会の構成、資金調達、IASBのガバナンス、IASBの構成、デュープロセス等に関して、経団連の経済法規委員会企業会計部会は「国際会計基準財団定款の見直しに関するコメント」(Comments concerning the Review of the Constitution of the International Accounting Standards Committee Foundation)を提出している。

また、2004年4月20付けで欧州の経済界を代表する欧州産業連盟(Union des Industries de la Communauté Européenne:UNICE)と『国際会計基準に関する共同声明』(Joint Statement on International Accounting Standards)を公表している。同声明では会計基準に関する基本的概念の見直し、国際会計基準審議会のガバナンスの改善、会計基準の相互承認の必要性などが提言されている。

Ⅲ. 国際会計基準への対応の視座

前述したように我が国の各種機関の2005問題への対応に関する考え方は、それぞれの機関の任務や目的、性格に起因して極めて多様である。国際会計基準におけるコンバージェンスの問題は、会計基準のグローバル化のひとつのプロセスであり、それだけがグローバル化への唯一の方策ではない。グローバル化のアプローチとしては、会計基準の差異の許容レベルに着目して①経済取引、その他の事象、状況における会計上の代替的方法を完全に排除するアプローチである「統一化」、②会計上の対応について高度の弾力性を維持しつつ、代替的方法の削減を図るアプローチである「標準化」、③異なった会計並びに報告システムを共通の包括的区分に適合させることによって、これら異なったシステム間の調整を図るアプローチである「調和化」、の三つがあるといわれる⁹⁾。古賀教授によれば、①は差異の完全な排除を指向するのに対して、③は実質的差異をみとめつつ、可能な限り調整を指向するものであり、②はその中間レベルに位置付けられるのだとされている¹⁰⁾。会計発展のための国際フォーラム(International Forum on Accountancy Development:IFAD)の報告書として公表された、6大国際会計事務所が2002年に世界59カ国を対象に行った調査報告書では、コンバージェンスへのアプローチとして、a)自国のGAAPをIFRSに代替し、IFRSが取扱っていない問題のみを自国のGAAPで補足する方法、b)基準の内容にもとづいて、自国のGAPPの中にIFRSを適合させるアプローチ、c)可能かつ実行可能な場合には、自国のGAAPとIFRSの差異を除去するアプローチがあることを示している¹¹⁾。大雑把に考えて、a)は上記①に、b)は上記②に、c)は上記③のアプローチに対応していると考えられる。ちなみに、この調査によれば、a)のアプローチを採用する国は58%、b)を採用する国は22%、c)を採用する国は20%となっており、IFRSへの収斂の度合いが世界的に大きな流れであることを窺わせる¹²⁾。

どのようなアプローチにもとづき、我が国が今後国際会計基準への程度のコンバージェンスを達成するかは目下のところ定かには見通しがたい。基準にかかわる問題点は、会計理論上の原理的あるいは原則的なレベルの問題か、政策的、政治的なレベルの問題点か、短期的あるいは長期的な視点のいずれのレベルの問題点かなど、多元的かつ複合的な視点で問題を整理し、適切に対応することが必要であろう。その場合、我々が十分に認識しておかなければならない重要な点が二つあると思われる。

その第一は、IASB がグローバルな資本市場で有効に機能する国際会計基準を設定するという建前の姿勢の背後にある政治的意味であろう。IASB が世界で唯一の会計基準を設定を指向する背景には、EU は米国の会計基準が世界を席卷することに対して強いアレルギーを有しており、このために生ずる EU 対米国と日本と言う政治的な対立が存在しているといわれている¹³⁾。加えて、IASB のガバナンスの問題点として、そのボードメンバーが殆どアングロサクソン系の人で占められているため、各国の会計基準設定主体から独立した存在になっているという指摘もある¹⁴⁾。

第二は、2005年問題に見られるように、EU 域内の7,000社もの企業が国際会計基準への対応をするという点において、その適用会社の数量的な著しい増加とその影響により、国際会計基準のいわゆるデファクト・スタンダード化がグローバルな規模で急速に進展することが予想されるという点である。EU が国際会計基準の適用を域内上場企業に義務付けた背景には「IAS をいち早く『世界基準』として受け入れることで、米国基準がデファクト・スタンダード(事実上の世界標準)として広がっていくことを阻止し、基準作りで主導権を握ろうという戦略がベースとなっていることは明らかだった」¹⁵⁾との指摘もある。EU は米国基準のデファクト・スタンダード化を阻止しながらも、他方において IFRS をデファクト・スタンダード化するという、これらの状況が物語することは、国際会計基準へのコンバージェンスの問題は、まさに会計基準に係る覇権争いの問題でもあり、磯山友幸氏の著作のタイトルが如実に物語っているように、「国際会計基準戦争」そのものなのである。

このような事実を踏まえた場合、会計基準のコンバージェンス問題に我が国が適切に対応するには、政治的視点をも見定めた戦略的思考で十分に武装した上で、明確な理念にもとづいた対応が必要であるということを肝に銘じておかねばならないであろう。

IV. コンバージェンス問題対応の方策

この問題に対して、我が国は一体どのように対応すべきなのであろうか。上述した我が国の諸機関の対応策の中にも提示されている事項と一部重複している事項もあるが、以下では、この問題に対する極めて基本的かつ重要と思われる視点に関する私見を述べることにする。

1) 会計基準設定の国家的戦略としての認識の明確化

国際会計基準の受容や制度化に際しては、既存の会計制度や思考が我が国の風土のなかで育まれ、これまで存在し得た理由があることを十分に銘記しなければならないであろう。事実、このことをもって国際会計基準の導入に反対する意見も多い。会計基準の受容に対応した会計基準の新たな設定は、国際的な視野のもとで行われるものであったとしても、我が国の会計制度が現実に有効に機能しているという状況が失われるようなことは何としても回避されなければならないであろう。このことは、会計基準の設定がパブリック・セクターで行われようと、あるいはプライベート・セクターで行われようと、基本的には、我が国の国益の確保が優先されなければならないであろうという認識を明確に有することである。たとえば、FASB と IASB のノーワーク合意にしても、それはマイナーな違いの解消であり、アメリカは国際会計基準にコンバースするわけではない¹⁶⁾と言うのが事実である。また、EU の行政組織である欧州委員会の財務情報と企業法制に関する部門の責任者であるカレル・バン・ヘレは、「世界の統一基準作りには賛成だが、米国基準をそのまま受け入れるわけにはいかない」¹⁷⁾と明言しているとのことである。これらの事実の物語ることは、国際会計基準との可能な範囲での協調はするものの、国益の観点から譲れないところは死守すると言う極めて明確な姿勢である。そのような視点からすれば、国際会計基準審議会での新たな基準設定への参画をはじめとして、国際会計基準の受容とそれに対応する我が国の会計基準設定にかかわる諸活動は、我が国の総力を挙げての国家的戦略的なプロジェクトとして推進される必要がある。先にも述べたように、コンバージェンス問題は、ある意味では「国際会計基準戦争」であり、時には政治問題あるいは外交上の問題であることを明確に認識し、外交的手段をも駆使して我が国の利害や国益の確保の観点からその設定活動が展開されるべきであると思われる。現在の我が国における会計基準設定活動や、さきに紹介した我が国の諸機関の対応にはこのような国益保護の視点や意識がはなはだしく欠如しているように思われる。

対外的な視点に加えて、IASB への参画を国家的戦略プロジェクトとして認識し、位置付ける以上、国内的にもその体制整備が必要であろう。IASB へ理事を送り出すためには、会計基準設定機関が常勤のスタッフを有する民間団体でなければならないという条件を充足するために、現在我が国においては、財団法人の ASBJ が会計基準の設定を担当している。米国の FASB をはじめとして世界的な傾向ではあるものの、このようなプライベート・セクターに会計基準設定機能を求めるということが妥当であるのかどうかは議論の分かれるところであろう。しかし、会計基準設定機関は、常勤スタッフを置くプライベート・セクターであることが、IASB へ理事を送り込むための条件である以上、このことを前提として現実には我が国も対応をせざるを得ないであろう。問題は、このような民間機関が会計基準を設定するとしながらも、他方において、旧大蔵省の企業会計審議会を

継続する形で、金融庁内にパブリック・セクターとしての企業会計審議会が設置されている。このような事態は、我が国の会計基準設定活動の力をひとつに結集し得ていない事実として認識できる。このことは、我が国の総力をあげての会計基準設定努力という方向性に対して影を落とすものである。そのような状況を排して、ASBJ の活動を官民あげて強化、支援する挙国一致体制を確立することを検討すべきであろう。市場を監視する視点からは金融庁が、我が国産業の保護と育成の視点からは経済産業省が、その活動に関する財政的支援の視点からは財務省が、その活動の学術的支援の観点からは文部科学省がといった具合に、人材の派遣などを含めた、官の支援を全面的に注入することが必要不可欠であろう。また、我が国産業のためにも、経団連、日経連、日本商工会議所をはじめ、各産業界の全面的支援に加えて、関連諸学会からの支援も不可欠であろう。これら官民あげての支援体制を確立し、国家的戦略プロジェクトとして、ASBJ の円滑な活動を推進すべきであると考えられる。

2) 会計基準設定機関への安定的財政的支援体制の確立

会計基準設定作業が国家戦略的プロジェクトとして位置付けられ、認識されとするならば、その作業を具体的に担当する ASBJ の活動は、そのような観点から有効に行ない得るように財政的にも担保されることが必要である。ここで、参考までに表1～表4として示した ASBJ と FASB の直近の決算書を比較して見ることにしよう。

これら両機関の財務諸表を比較した場合の主要な差異は以下のとおりである。ただし、両機関に係る会社数など、規模の差はここではまったく不問にしている。

- ① FASB の会費収入は ASBJ の会費収入の4倍近くある。これは、ASBJ の会員となることは任意であるのに対して、FASB の会費が上場企業をはじめとして市場での有価証券の発行者に対して強制的に負担させられるためである。
- ② ASBJ は年間収入の約2割の国庫補助金を受け取っている。これに対し、FASB は国家からの助成のまったくない完全なプライベート・セクターの会計基準設定機関である。
- ③ FASB の年間収入の中には刊行物売却収入が約13億円と極めて多額に上っている。ASBJ の刊行物売却収入はその他一般事業収入中に含まれると思われるが、全体でも4千万円程度で FASB 比して極めて少ない状況である。
- ④ 会計基準設定作業にかかわる人たちの人件費は、FASB が約11億円であるのに対して、ASBJ のそれは2.5億円である。スタッフの数にもよるが、会計基準の設定と言う重い責務を考慮した場合、常勤としてのよりよい勤務条件や生活の質を保証することが大事なことと思われる。このような点では ASBJ のスタッフの待遇は FASB よりも劣っているかもしれない。
- ⑤ 正味財産の額に関しては FASB は ASBJ の約2倍を有している。フローに関しては大きな開き

表1 財務会計基準機構の収支計算書

収 支 計 算 書(平成15年4月1日から平成16年3月31日まで)

(単位：円)

I 収入の部	
1 基本財産運用収入	2,184,606
2 会費収入	510,550,000
3 一般事業収入	41,582,892
4 受託事業収入	124,298,200
5 雑収入	159,613
6 特定預金取崩収入	4,580,000
当期収入合計(A)	683,355,311
前期繰越収支差額	300,586,551
収入合計(B)	983,941,862
II 支出の部	
1 事業費	557,682,359
(1) (人件費)	(248,587,101)
(2) (企業会計基準委員会経費)	(130,928,543)
(3) (広報・研修事業費)	(120,554,784)
(4) (賃借料)	(57,520,931)
2 管理費	74,988,614
(1) (人件費)	(37,746,005)
(2) (賃借料)	(11,763,097)
(3) (その他管理費)	(25,479,512)
3 固定資産取得支出	90,951,185
4 特定預金繰入支出	4,761,073
5 予備費	0
当期支出合計(c)	728,283,231
当期収支差額(A) - (B)	△ 44,927,920
次期繰越収支差額(B) - (C)	225,658,631

出所：財団法人 財務会計基準機構『第3期事業報告書』、28頁。

表2 財務会計基準機構の貸借対照表

貸 借 対 照 表

(平成16年3月31日現在)

(単位:円)

科 目	金 額	科 目	金 額
I 資 産 の 部		II 負 債 の 部	
1. 流動資産		1. 流動負債	
現 金	393,801	未 払 金	43,686,423
預 金	174,291,577	前 受 金	2,708,500
出 版 物	7,467,751	前 受 会 費	2,000,000
未 収 金	125,101,093	預 り 金	2,378,047
前 払 金	5,563,550		
仮 払 金	1,081,580		
流動資産合計	313,899,352	流動負債合計	50,772,970
1. 固定資産		1. 固定負債	
(1) 基本財産		退職給与引当金	8,794,525
投資有価証券	699,060,000		
定期性預金	300,940,000	固定負債合計	8,794,525
基本財産合計	1,000,000,000	負債合計	59,567,495
(2) その他固定資産		III 正味財産の部	
建 物	67,039,393	正 味 財 産	1,574,764,028
什器備品	57,489,176	(うち基本金)	(1,000,000,000)
ソフトウェア	8,989,077	(うち当期正味財産	(16,812,398)
敷金・差入保証金	57,120,000	増加額)	
退職給与引当資産	8,794,525		
事務室移転積立資産	121,000,000		
その他固定資産合計	320,432,171		
固定資産合計	1,320,432,171		
資 産 合 計	1,634,331,523	負債及び正味財産合計	1,634,331,523

出所: 財団法人 財務会計基準機構『第3期事業報告書』、30頁。

表3 財務会計財団の事業報告書¹⁾事業報告書²⁾

(単位：千ドル)

12月31に終了する年度	2003年	2002年
事業収益		
会計支援料 ³⁾ －FASB	\$19,697	\$ —
純寄付金：		
FASB ⁴⁾	263	3,895
GASB	1,640	2,176
	1,903	6,071
刊行物売却収入：		
FASB	12,602	13,348
GASB	1,573	1,946
	14,175	15,294
差引－刊行物直接原価：		
FASB	1,255	1,428
GASB	289	264
	1,544	1,692
刊行物純売却収入：	12,631	13,602
純事業収益	34,231	19,673
基準設定経費 ⁵⁾		
給与及び賃金：		
FASB	10,284	9,327
GASB	2,484	2,457
管理部門	1,588	1,523
給与及び賃金総額	14,356	13,307
福利厚生費	3,258	2,597
賃借・設備経費	1,077	1,072
その他活動経費	1,658	1,780
総基準設定経費	20,349	18,756
支援経費		
給与及び賃金	2,069	1,932
福利厚生費	709	500
賃借・設備経費	803	806
減価償却費	366	455
その他活動経費	1,906	1,546
総支援経費	5,853	5,239
総経費	26,202	23,995
収益の経費超過額(経費の収益超過額)	8,029	(4,322)
短期投資利益	90	36
留保基金投資利益	3,283	(2,787)
最小年金負債調整額	1,177	(3,026)
非拘束純資産の増加(減少)	12,579	(10,099)
期首純資産額	16,371	26,470
期末純資産額	\$28,950	\$16,371

出所：Financial Accounting Foundation, 2003 Annual Report, February 2004, p. 31.

- 筆者注 1) 財務会計財団 (Financial Accounting Foundation) は FASB の活動を運営面および資金面から支える組織である。
- 2) 報告書のタイトルは原文では Statement of Activities となっている。
- 3) 原文では accounting support fee となっている。原文の財務諸表の注記 2 によれば、サーペン・オックスレー法 (Sarbanes-Oxley Act) の規定に従って、2003年度より FASB が有価証券の発行者から強制的に年会費として徴収することになったものである。
- 4) 原文の財務諸表の注記 1 によれば、2002年に比較してこの金額が著しく減少したのは、上記3) に記したように、これまで contribution の制度が廃止され、すべて強制的な accounting support fee として徴収されることになったためである。
- 5) 基準設定経費は原文では programe expenses となっている。これを「基準設定経費」と訳したのは、原文の注記に、「活動報告書は、財団の唯一つの計画 (programe) は基準設定である、といった基本概念にもとづいて作成されている」との記述にもとづく意識である。

表 4 財務会計財団の財政状態報告書

財 政 状 態 報 告 書¹⁾

(単位：千ドル)

12月31現在	2003年	2002年
流動資産：		
現金及び現金等価物	\$ 2,393	\$ 229
短期投資	11,197	2,158
会計支援未収金	1,027	—
未収寄付金	249	1,698
刊行物売却未収金	1,172	2,519
差引：貸倒引当金	(140)	(82)
棚卸資産	202	207
前払費用及びその他流動資産	156	178
流動資産合計	16,256	6,097
固定資産：		
機械設備及びリース資産－減価差引原価	898	842
無形資産－未収年金	281	293
留保基金投資	20,583	18,551
固定資産合計	21,762	19,686
資 産 合 計	\$38,018	\$26,593
流動負債：		
支払勘定、未払費用その他流動資産	\$ 555	\$ 679
未払給与及び関連福利費	530	636
未払年金当期分	463	500
未払賃借料当期分	313	308
未払刊行費及びその他繰延収益	4,262	4,061
流動負債合計	6,122	6,184
固定負債：		
未払年金費用	432	1,211
未払退職後介護費用	1,857	1,734
未払賃借料	544	856
長期未払刊行費及び繰延収益	113	237
固定負債合計	2,946	4,038
負 債 合 計	9,068	10,222
純資産－非拘束	\$28,950	\$16,371

出所：Financial Accounting Foundation, 2003 Annual Report, February 2004, p. 32

筆者注 1) 報告書のタイトルは原文では Statement of Financial Position となっている。

がある割りに、ストックに関してはフローほどの開きがないと思われる。

現在の ASBJ の活動資金の多くは個人会員および法人会員といった会費収入を基本的な財源としている。しかしながら、ASBJ が会員に提供するサービス水準の高さからすると、会費収入の殆どが会員への還元として消費されてしまう恐れがある。財源の確保策のひとつとして、全ての上場企業に1社あたり20万円の資金援助を強制するという案も検討されている。たしかに、我が国産業界にとって大きな意味を有する会計基準の設定にとってもっとも大きな利害関係者としての産業界からの資金援助は必要なことであると考えられる。だが、このことが、厳しい会計基準の設定に対する阻害要因となったり、特定の企業や産業界への偏りを有する会計基準の設定という事態を招来せしめるのではないかと疑念を生じさせるかもしれない。また資金の提供側としての企業は暗黙の内にそのようなことを期待するかもしれない。このような事態の発生を完全に回避し、会計基準設定の独立性と中立性を完全に確保することを前提とするならば、むしろ産業界からの資金的援助は好ましくないとする考え方もある。しかし、財務公開制度の質的向上に向けた ASBJ の活動により資金調達その他の多くの面で恩恵を享受するのは上場企業を初めとした産業界である。このことを考慮するならば、産業界の積極的な支援を受ける必要があるだろう。しかし、2004年度末現在、ASBJ の会員は法人会員2,340法人、個人会員339名である¹⁸⁾。また、上場企業の加入率に関して言えば、東京、大阪、名古屋の三証券市場での上場企業80%、第二部、地方証券取引所の上場企業などが41%、ジャスダックその他18%となっている現状があり、2004年3月末のそれぞれの比率の59%、28%、13%から比べれば加入率は上昇したといえるが、経費を抑制したい新興企業の加入が伸び悩んでいるといわれている¹⁹⁾。しかしながら、ASBJ のミッションの国家的戦略としての重要性和企業がそれから享受する便益を考えるならば、上場企業の全てが会員として資金提供者となり、その活動を全面的に支援すべきではないと考えられる。個人会員ですら年間5万円の費用負担を厭わないことを考えるならば、企業が年間で20万円の負担をすることは到底困難なことではないと思われる。このような ASBJ への支援体制の不十分さからも企業の財務公開に関する企業の意識の低さを窺い知ることができような感じがする。企業の財務公開に関する意識を向上させる意味においても、FASB のように全ての上場企業に ASBJ の会員となることを義務付けるというのも一案であるかもしれない。

ASBJ の活動の国家戦略的意味とその活動の公平性と安定性を確保することを考えるならば、その活動資金は、存在の中立性や独立性を損なわないことを当然の前提条件として、相当の国家の資金援助で賄うことも検討すべき点であろう。基準設定組織は基本的にはプライベート・セクターで行われるべきであると言う IASB の意向や世界的な動向を考慮した場合、国家からの資金援助は原則的には好ましいものとはいえないだろう。上記決算書に見るように、ASBJ は2004年度は当期の

収入額全体の約20%を占める金額の124,298千円を金融庁より補助金として受領している。これは受託事業収入として収支計算書上計上されているものであり、その内訳は、国際会計基準事務委託費119,590千円と我が国の企業会計基準等に関する状況調査事務委託費4,708千円となっている。金融庁のASBJに対する指示や、統制を極力回避し、その活動の独立性を確保する視点からは問題のない金額ではないかと思われる。

他方、個人会員からの会費収入は、その活動に貢献することは少ないにしても、情報の獲得などのサービスを享受することにより、ASBJの活動内容を理解せしめる上で相当に役立つことであると思われる。個人会員数の増加は、ASBJの活動に対する理解の裾野を広げるという意味で極めて重要なことであると思われる。また、教育、研上の最新の資料を得られ、会計基準にかかわる最新の動向を絶えず把握できるという点でも、会計に関連する学界からの参加者数の増大を積極的に図ることも、国家的施策を学界レベルで支援すると言う意味では重要なことであると思われる。私自身の経験に照らしても、日頃ASBJから受けるサービス内容は、教育、研究上有用性の高い、極めて満足のものと感じている。そのような点では、会員数の増大と、財政的支援の強化についての意味のある方策として、学界との連携を強化することは十分に検討に値するものと思われる。

3) 人材育成・登用と活動支援体制の再検討

上述したように、会計基準の設定を戦略的な国家的プロジェクトとして、国際会計基準の設定への参画することは、いわば学問の研究領域を超えた政治的、外交的活動として展開されることが必要と考えられる。現実には、IASBへ我が国から派遣されている理事の活動は、われわれ一般の日本人の常識を超えるほどアクティブで我が国の主張を積極的に展開していると仄聞している。そのような点では、その活動は高く評価されて然るべきものである。それでもなお、国際会計基準設定への参画に関しては世界の壁は厚いといわれている。このことは、国際会計基準の設定への参画は、単なる会計の専門家や学者では対処しきれない要因も求められていることを物語っているのではないだろうか。すなわち、国際交渉の場においてタフ・ネゴシエーターであることが必須の条件として求められているのである。たとえば、米国はIASBの評議会に元連邦準備委員会議長のポール・ボルカー (Paul Volcker) を送り込んでいる。日本で言えば日銀の総裁である。その他に、元SEC委員長のアーサー・レビット (Arthur Levitt) も審議会の委員として送り込んでいる。このような状況は、国際会計基準の設定作業は、国家的プロジェクトであるということの証左であり、またその過程における交渉に並々ならぬ意欲を有していることを物語っている。我が国のASBJの理事や評議員の名簿には財界や学界など斯界の錚々たるメンバーが名を連ねている。形式的にASBJの活動に参画するばかりでなく、これらの方々に交渉の第一線に立ち会ってもらうとともに、水面下での交渉でも力を借りるなど、実質的な支援を得ることも有効な手段として検討すべきではないのだら

うか。

我が国としては、会計基準設定に伴う厚い壁を乗り越えられるような、外交的、政治的センスに長けた多くの国際的センスを有する人材の登用と育成に今後は意を注ぐ必要があるだろう。日本公認会計士協会の提言はこのような点では正鵠を得たものであるといえよう。しかしながら、会計基準設定への参画と活動の展開が、現在のように ASBJ という一民間団体の活動として位置付けられるかぎり、有能な人材を登用し、送り出したとしても、その活動能力には限界があり、孤軍奮闘の感は免れ得ない。国際会計基準設定の有する国家的戦略的意味を考慮した場合、ASBJ やそこから派遣された人たちの活動を、外交的、政治的に国家として背後から全面的に支援する体制の確立も検討すべきことであろうと考えられる。

もし、国内での人材の登用や育成が困難であるならば、それらにこだわることなく、発想の転換をし、「お雇い外国人の復活」²⁰⁾も有効な方策として検討に値する案なのではなかろうか。かの奈良の大仏建立にさいしては、多くの技術者を韓国から招聘したと言われている。また、明治維新後の日本では、多くの「お雇い外国人」の力を借りながら先進国の制度の導入を行い、我が国の近代化を図ったという事例がある。これらの経験に学び、国家的戦略としての国際会計基準への対応は新たな視点を提供してくれる可能性があるものと思われる。

おわりに

Ⅲで述べたように、国際会計基準への対応の仕方としてのコンバージェンスの方法にはいくつかのアプローチが考えられる。本稿では、我が国会計基準の維持、存続を前提とする国家戦略的な視点から国際会計基準への対応策を論じてきた。他方において、国際会計基準のデファクト・スタンダード化を視野に入れ、「そもそも、多大な労力をかけて国際的にマイナーな日本基準を作り続ける意味はあるのか。国際基準をそのまま採用すればそんな労力は不要になるうえ、日本基準は国際基準一つだけで国内外で資金調達などを行えるようになる」²¹⁾といった、主張もある。「国際会計基準が向こう4年以内におよそ90カ国が国際会計基準へ移行予定」²²⁾といった状況を考慮すれば、そのような考え方も首肯し得るものである。このような状況の物語ることは、遠くない将来における国際会計基準の確実なデファクト・スタンダード化という事態であろう。

我が国が独自の会計基準を設定することは、我が国の歴史的、文化的背景にもとづいて形成されてきた会計原則や会計制度を死守することであり、そのことは結果として国益にも合致することになる。しかしこのことは、他面において、我が国の会計基準や会計制度の個性が尊重されるがゆえに、国際会計基準がデファクト・スタンダード化する世界の状況の中で我が国だけが孤立化する可能性をも孕んでいる。そのような将来に禍根を残すような事態の発生は何としても回避されなけれ

ばならないであろう。そのような観点からすれば最近における ASBJ のコンバージェンス問題に係る IASB との対応は適切なものと評価し得るであろう。

これまでたびたび述べてきたように、たしかに、国際会計基準へのコンバージェンスの問題は、当事国の国益を賭した「国際会計基準戦争の」一端であり、その帰趨は将来における国家の経済的命運をも決定することになる。それだけに、短期的、視野狭窄的な目先の利害に囚われることなく、長期的視点と国際的な帰趨を適切にまた冷静に見極めた慎重を期した政治的な対応が求められることは当然であろう。

このように考えた場合、国際会計基準への対応は国益を重視した一国の視点にとらわれた発想にとどまることなく、世界的な視野に立ってこの問題に対応することが求められるであろう。財務諸表作成者の視点や、またサプライサイドの発想だけでなく、デマンドサイドである財務諸表の利用者としての投資家の視点から、いずれの基準が透明性を確保し得るのかといった発想が必要であろう。作成者側の論理や当事国の事情や国益といった個々の事由との勇気ある別離をし、また、「国際会計基準戦争」における敗北という幻影におびえることなく、国際的な資本市場でのインフラとしての会計基準の構築という将来を見据えたグローバルな視点で考えるという姿勢が求められるのではないだろうか。

〔注〕

- 1) 『日経金融新聞』 2004年12月2日.
- 2) FASB and IASB, *Memorandum of Understanding- The Norwalk Agreement*, October 29, 2002.
- 3) FASB, *Press Release*, October 20, 2002.
- 4) 山田辰己 「IASB と FASB のノーウオーク合意について－国際会計基準と米国会計基準の統合化へ向けての合意－」 『企業会計』第22巻第2号、85頁.
- 5) 磯山友幸 『国際会計基準戦争』日本経済新聞社、2002年10月、202頁.
- 6) 『日本経済新聞』 2004年7月15日、朝刊.
- 7) IASB, *Press Release*, October 21, 2004.
- 8) ASBJ 「企業会計基準委員会と国際会計基準審議会は共同プロジェクトの進め方に合意」、*Press Release*、2005年1月21日
- 9) 古賀智敏・五十嵐則夫 『国際会計基準のグローバル化戦略－国際会計基準の導入と会計基準の調和化への対応』 森山書店、1999年7月4頁.
- 10) 同上書、4頁.
- 11) BDO, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, Grant Thornton, KPMG and Pricewaterhouse Coopers, *GAAP Convergence 2002*, IFAD Report, p.7.
- 12) しかし、この調査では「国際会計基準へのコンバージェンスを意図しない国」として、アイスランド、日本、サウジアラビアを列挙している (*Ibid.*, p.14). この点に関して、ASBJ はコンバージェンスに対する我

が国の姿勢について誤解を生じさせるものであるとの抗議文を、2003年4月24日の IASB とリエゾン国の会計基準設定主体との会議の席上で配布している。このような点から見ると、同調査報告の内容の妥当性に関しては大いに疑わしい部分もある。

- 13) 遠藤博志 「国内外の企業会計制度への貢献」『最近の企業会計の動向について（企業会計基準委員会／（財）財務会計基準機構の活動を中心に）』財務会計基準機構、2003年11月、37頁。
- 14) 同上書、38頁。
- 15) 磯山友幸、前掲書、174-175頁。
- 16) 斎藤静樹 「企業会計の動向と企業会計基準委員会」『最近の企業会計の動向について（企業会計基準委員会／（財）財務会計基準機構の動向を中心として）』財務会計基準機構、2003年11月、7頁。
- 17) 磯山友幸、前掲書、174頁。
- 18) ASBJ ホームページ (<http://www.asb.or.jp>) 参照。
- 19) 『日本経済新聞』、2004年11月18日、朝刊。
- 20) 磯山友幸、前掲書、210頁。
- 21) 『日本経済新聞』「経営の視点日本企業に会計『2007年問題』」2005年1月24日朝刊。
- 22) 同上誌。

【付記】 本稿では、校正の段階で、受理日以降の情報にもとづき、加筆を施してある。

（2005年1月11日受理）