

わが国の会計基準設定に関する問題点

平 松 一 夫

I 2つの会計基準設定機関の並存

1990年代後半から現在にかけて、わが国では会計制度の改革が断行されてきた。いわゆる「会計ビッグバン」である。その実質的な内容は、日本の会計基準を国際的に受け入れられていた会計基準と比較しても遜色がないものにするのであった。

しかし、世界では日本におけるより遙かに早い速度で会計基準が見直され、基準設定の仕組みが変革されつつあった。1997年から1999年にかけて I A S C（国際会計基準委員会）の戦略作業部会で I A S C の改組が検討された¹⁾。この検討途上で、欧米諸国から、日本は新たに誕生する予定であった I A S B（国際会計基準審議会）の活動に対応できないのではないかという懸念が表明された。それは、日本の会計基準設定機関である企業会計審議会が会計基準設定機関にとって必要とされる次の諸要件を満たさないと考えられたからであった。

- ① 常勤者を有すること。
- ② デュー・プロセスにより透明性を確保すること。
- ③ いかなる利害関係からも独立性を保つこと。

企業会計審議会については、委員の全員が非常勤の委員であるし、明示的

1) その提案については、International Accounting Standards Committee, *Recommendations on Shaping IASC for the Future*, November 1999 を参照。

なデュープロセスがある訳ではない。また、企業会計審議会は金融庁に属するパブリック・セクターであるため、独立性を保つことはできないと考えられたのである。

I A S Bが会計基準の国際的統一を目指す時代にあつて、日本がI A S Bで積極的に貢献することができないのではないかという懸念が表明されたのは、当然のことであつた。この懸念に対して日本は当初必ずしも迅速な対応を示さなかったが、多くの関係者の尽力により新たな会計基準設定機関が創設されることになった。それが2001年7月に創設された財務会計基準機構であり、翌8月にその中に発足した企業会計基準委員会である。プライベート・セクターとして設立された企業会計基準委員会は上記の諸要件を満たしている。

そして現在、日本は、パブリック・セクターの企業会計審議会とプライベート・セクターの企業会計基準委員会が並存し、かつ連携をとりながら基準設定にかかわるといふ変則的な状況下にある。

本稿は、このような状況にあるわが国の会計基準設定について、当面する諸問題を提示することにより、今後の改善に資することを目的とするものである。

II 新会計基準のジレンマ：比較可能性の欠如

会計ビッグバンにより、日本の会計基準は国際動向を反映する方向で設定・改訂されてきた。その意味で、新会計基準によって作成された日本企業の財務諸表は比較可能性の点で従来よりも優れているはずである。しかし、一時的あるいは過渡的であるにせよ、当面、日本企業の財務諸表の比較可能性には、なお問題が多いことを認めざるをえない。

このことを、固定資産の減損を例にとってみてみよう。企業会計審議会は2002年8月9日に「固定資産の減損に係る会計基準」を公表した²⁾。この基

2) 企業会計審議会「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」2002年8月9日。

準は、日本でも2005年4月1日以降開始する事業年度から減損会計を導入することが適当であるとしている。また、2004年4月1日以降開始する事業年度からの適用を認めることが適当であるとし、さらに、2004年3月31日から2005年3月30日までに終了する事業年度から適用することを妨げない（つまり2003年4月1日以降開始する事業年度からの適用をも認める）こととしている。このことは、減損に係る会計基準の本文においてさえ、2003年度、2004年度、2005年度の3年度からの適用開始が認められることが明記されていることを意味する。そのため、財務体質が強い企業では減損会計の早期適用が行われることがある一方で、強制的に適用される時点までこれを適用しない企業もあり、その結果、企業間の比較可能性は保証されないことになる。

ことがらを複雑にする事情が他にもある。その一つは、日本企業の中に米国基準に準拠して財務諸表を作成している企業があることである。これらの企業はすでに減損会計を適用しているので、日本基準によって財務諸表を作成している企業とは比較可能性がない。加えて、「土地再評価法」という特殊事情があった。土地再評価法は会計基準ではないが、時限立法として土地の評価替えを認めた法律である。すなわち、2002年3月31日までの決算日に一度だけではあるが、土地を時価評価し、原価との差額である含み益（税効果会計適用後）を資本の部に計上することを認めたのである。その適用が企業の任意とされたことが事情を複雑にしている。土地再評価法で含み益を計上した企業の中には、その余力で減損会計を減損会計基準よりもさらに早く適用した企業もある。逆に財務体質が弱いため、減損会計基準が強制適用されるまでは早期に適用できない企業もある。このように、さまざまな要因が重なり合う中で減損会計を適用したりしなかったりという状況にあるので、比較可能性は確保されないのである。しかも、そのような状況は減損会計にとどまらず、多かれ少なかれ他の会計基準についても当てはまる。

このような事情から、国際的な会計基準との調和が図られた日本の会計基準ではあるが、当面は財務諸表の比較可能性をもたらさない。むしろ、比較可能性はないという方が正しいとさえ思われる。したがって、財務諸表の利

用者は、表面的な利益数値を見るだけでなく、この点をよく理解して注意深く財務諸表を読まなければミスリードされることになるであろう。

Ⅲ 基準設定のための概念フレームワークの欠如

日本における基準設定は、さらに根本的な問題を抱えている。それは、議論の共通の基盤を提供するような概念フレームワークが存在しないことである。たとえば米国のFASB（財務会計基準審議会）は概念フレームワークを有しており、会計基準の設定にあたってこれが参照されている。米国においては概念フレームワークが厳密に適用されているかどうかについては議論の余地があるが、概念フレームワークが尊重されていることは確かである。しかし、日本にはそもそも明示的な概念フレームワークが存在せず、そのことが日本における会計基準の設定を混乱させる一要因となっている。

混乱が最も顕著に現れるのは測定面である。日本では、一般に、理論的には今も取得原価主義が採られていると考えられている。会計制度改革で導入された新会計基準は公正価値や将来キャッシュ・フローの割引現在価値などの測定基礎を採用しているので、日本の会計基準はいまでは多元的測定尺度を採用している。会計専門家はこのことを理解しているが、旧来の企業会計原則がなお存続している状況で、かつ、書かれた概念フレームワークが存在しない状況では、この事態を正しく理解できない者も多い。

再び、減損会計を引き合いにだそう。企業会計審議会が固定資産の評価を審議した時、その審議対象には投資不動産の評価も含まれていた。IAS第40号「投資不動産」では、投資不動産の測定に公正価値モデルまたは原価モデルを選択することとされ、原価モデルを選択した場合には公正価値情報を開示することとされている³⁾。しかし、企業会計審議会は、次のように述べて投資不動産を公正価値で測定することや開示することについての審議を今後の課題として先送りにした。「このように、投資不動産の時価情報の注記については、その要否や投資不動産の範囲も含め、理論及び実務の両面で、

3) 国際会計基準第40号「投資不動産」 paras.24 & 69。

なお検討を要する問題が残されていることから、本意見書では、議論の要点を示すに止め、今後の課題とするとことにした。」（「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」6二）その際に論拠とされたのはもっぱら実務的な観点であり、利害調整の結果として審議が先送りされたのであって、必ずしも理論的な理由によるものではなかった。その結果、日本における投資不動産の取扱いはIASとは異なるであろう。

次に、企業結合をめぐる議論をみることによって、概念フレームワークをもたないことのデメリットをみてみよう。日本では現在、企業会計審議会において企業結合の会計基準をめぐる検討が続けられている。国際的にはパーチェス法とプーリング法のうち、パーチェス法に統一しようとする動向が見られるが、日本ではプーリング法を認めたいとする議論が優勢である。日本では対等合併が多いことがその論拠として用いられることが多い⁴⁾。米国では、対等合併の場合をも含め企業結合をめぐる広範な議論の結果としてプーリング法を排除したという経緯がある。日本の主張は、必ずしも概念的なレベルでの議論として展開されたものとはいえないので、外国からは企業の利害にもとづく自己中心的な主張であるとして受け止められてしまうことが多いように思われる⁵⁾。また事実、日本には、企業会計基準委員会が創設されたいきさつを無視し、国際動向との調和を図るよりも日本の国内事情を優先させることが当然であるとする風潮さえ見受けられる。しかし、日本が自国の事情を主張しようとするならば、概念的な議論を国際的に理解される仕方で提示するのが賢明である。

IV 基準設定における会計研究の貢献の限界

日本では会計基準の設定が明示的な概念フレームワークによらないことを上に指摘した。しかし、基準設定に先だって理論的検討や研究がなされていないわけではない。特に、会計ビッグバン以降に設定された会計基準につい

4) 『日本経済新聞』2002年4月19日参照。

5) 『日本経済新聞』2001年12月13日参照。

ては、企業会計審議会でも先行研究を重視してきた。とりわけ、企業会計基準委員会の前身ともいえるべき企業財務制度研究会（COFRI）の研究は重要な意味をもっていた。実際のところ、COFRIの研究結果は、連結財務諸表、外貨換算、金融商品、年金、減損、ストックオプション、企業結合など、新会計基準の検討に直接役立てられてきた。それだけではない。COFRIの研究は、ディスクロージャー制度、商法との関係、電子情報開示、会計基準の国際的調和など多岐にわたり、さらには概念フレームワークにまで及んでいた⁶⁾。しかし、COFRIの研究活動の中心をなしていたのは制度論や国際比較であり、会計基準の影響に関する実証研究などはあまりなされなかった。この点は米国において会計基準に関連する実証研究が多くなされてきたのと好対照である⁷⁾。

会計基準設定機関と学会との関係にも課題がある。米国の場合、アメリカ会計学会（AAA）がFASBの支援組織の一つとして名を連ねている。日本の場合、日本会計研究学会（JAA）が財務会計基準機構の設立準備委員会に名を連ねることはなかった。米国の場合にはまた、FASBが公表する公開草案に対してAAAの委員会がコメントを提出している。日本の場合にJAAに所属する特定の学者が個人として基準設定にかかわることはあるが、公開草案に対するコメントを作成するための委員会は学会には設置されないし、多くのJAA会員はその必要性を認めていないように見受けられる。

V 基準設定のコスト

基準設定を論じる場合、学術的な問題ではないが、別の重要な問題にふれなければならない。それは基準設定のための資金調達である。企業会計審議

6) COFRIによる研究調査活動の概要は『COFRIジャーナル』第43号（2001年7月最終号）に掲載されている。

7) ただし、このことについては米国で会計研究が基準設定に対して果たしてきた役割はきわめて微少であるとする藤井秀樹教授の指摘もあるので、再確認を要する。藤井秀樹「会計研究の役割と方法—制度としての意思決定有用性アプローチ『企業会計』第54巻第7号（2002年7月）、100—101頁参照。

図表1 設定主体の国際比較（財務会計基準機構の集計・推定）

	I A S B	F A S B (米国)	企業会計基準委員会 (日本)
設 立	2001	1973	2001
委員・理事	常勤12 非常勤 2 計14	常勤 7 計 7	常勤 3 非常勤10 計13
ス タ ッ プ	テ16 事20	テ40 事60	テ18 事10
収 入	寄附 23.1億円 刊行物 3.5 他 0.4 計 27.0	寄附 10.7億円 刊行物 19.9 他 0.2 計 30.8	会費 4.7億円 刊行物 0.0 他 1.6 計 6.4
支 出	人件費 10.5億円 賃借料 1.5 他 5.1 計 17.1	人件費 21.1億円 賃借料 2.2 他 10.3 計 33.6	人件費 3.4億円 賃借料 0.6 他 4.1 計 8.1
日本の収入・支出は予算ベース 略称 テ：テクニカル・スタッフ、事：事務スタッフ			

(出典) 2002年7月26日のに(財)財務会計基準機構が開催した「第1回IASBオープンカンファランス」で公開された資料による。

会はパブリック・セクターであるから、その運営に必要な資金は政府（金融庁）が負担してきた。しかし、企業会計基準委員会はプライベート・セクターの機関であるから、資金を民間から調達する必要がある。

財務会計基準機構によれば、2002年の場合、当初の会費収入は7億円であったが、実際には7月現在で4.7億円であり、2.3億円の不足を生じている。7月10日現在で財務会計基準機構の会員となっている一般事業法人は1,125社で、約3,500社ある上場企業の3割にとどまっている。監査法人103、銀行121、証券・生保・損保101、調査等その他団体48などその他の法人を含めても法人会員数は1,498、個人会員は108であり、十分ではないとされる。

I A S B、F A S B、企業会計基準委員会という3つの会計基準設定主体を比較したものが図表1である。

図表1にも見られるように、I A S BやF A S Bの場合、会計基準その他の刊行物が有料で販売されている。刊行物による収入は米国F A S Bの場合は19.9億円、I A S Bの場合は3.5億円もあり、これが重要な財源となっている。日本では会計基準は無料という考え方が以前からあるのに加えて、国の政策もあってこれを有料にすることは簡単なことでない。しかし、基準設定の資金調達が順調にいかなければ、いずれ会計基準の有料化が話題になるかもしれない。そのような事態を回避するには、企業をはじめとするすべての関係者が、会計基準の設定はコストがかかるものであり、自らの責任において会計基準を設定するという意識をもつことが必要である。これは日本の会計文化にかかわるだけに簡単なことではないが、今後、財務会計基準機構が取り組まなければならない重要な課題の一つである。

VI 会計の国際化と人材育成の重要性

経済産業省が公開会社に対して昨年行った調査は、日本の会計制度改革について興味深い結果を示している⁸⁾。それによると、近年の日本における会計基準の改訂について、54.5%の企業が「適正な財務情報開示に資するものである」として評価している。また38.8%の企業が「改正のペースが遅い」と回答している。この結果から、企業が会計制度改革を前向きにとらえていると見ていいであろう。

いま一つの注目される調査結果は、企業が今後採用したいとする会計基準である。図表2にみられるように、これについては「日本基準のままでよい」とする企業が55.9%、「米国基準」の採用を希望する企業が5.6%であったのに対して、「国際会計基準」の採用を希望する企業が30.9%であった。特に、資本金が1,001億円以上の大企業では、「米国基準」の採用を希望する

8) 経済産業省企業行動課『企業会計制度に関する国内企業調査』（2002年3月）。

企業が28.8%、「国際会計基準」の採用を希望する企業が30.8%であり、両者を合計すると59.6%となる。これは「日本基準のままでよい」とした企業の36.5%を大きく上回っていた。

また、会計基準の国際化については、図表3にみられるように、60.1%が「国際的調和」を支持し、21.2%が「国際的統一」を支持しており、合計で81.3%となった。これに対して調和も統一も必要ないとする回答は14.3%にとどまっている。

図表2 今後採用したい会計基準

	全体	大企業
米国の会計基準	5.6%	28.8%
国際会計基準	30.9	30.8
現状のままでいい	55.9	36.5

(出典) 経済産業省『会計基準制度に関する国内企業調査報告書概要』（平成14年3月）、p.21。

図表3 会計基準の国際化の動向について

どちらかという会計基準を国際的に統一すべきである	21.2%
どちらかという会計基準を国際的に調和すべきである	60.1
会計基準の国際的な統合や調和の必要性は感じていない	14.3

(出典) 経済産業省『会計基準制度に関する国内企業調査報告書概要』（平成14年3月）、p.20。

今後、日本の会計制度は国際動向とのかかわりをますます強めることになるであろう。日本の会計が国際動向に遅れをとらずに改革を進め、また国際的な会計の発展に貢献するには、なによりも人材の育成が重要である。日本には国際会計の研究を目的とする団体としては国際会計研究学会があり、国

際会計の教育を目的とする団体としては国際会計教育協会がある。また、国際的な会議もしばしば開催されている。しかし、まだまだ国際的に貢献できる会計人は十分であるとはいえない。これからは、真の国際的会計人の教育・育成に、日本のすべての会計界をあげて尽力することが必要である。その際、I F A C（国際会計士連盟）が国際教育基準（International Education Standards）を設けようとしている動向を直視しておく必要がある。国際的な調和・統一は、会計基準から基準設定の仕組みへと進展してきたが、今では会計教育の分野にも及んできているのである。

（筆者は関西学院大学商学部教授）