

世界の会計基準の動向と 企業会計基準委員会の課題

西川郁生 氏 企業会計基準委員会副委員長

これまでわが国の会計基準はパブリックセクターが設定していたが、設定主体が民間組織である企業会計基準委員会に移した。同委員会の副委員長を務める公認会計士の西川郁生氏に、同委員会の組織や役割、また課題についてうかがう。

企業会計基準委員会の メンバー

これまで日本の会計基準の設定は金融庁所管の企業会計審議会が担ってきましたが、2001年8月、会計基準の設定主体として、財団法人の財務会計基準機構(FASF)を母体として企業会計基準委員会(ASBJ)が創設されました。その組織の形態、参加メンバーについてご説明ください。

西川 企業会計原則の制定以来、日本における会計基準の設定は長らく企業会計審議会が担ってきました。企業会計審議会の委員の方々は民間人ですが、組織としては政府(金融庁)の諮問機関という性格でした。その

会計基準設定の機能を、独立した民間の組織である企業会計基準委員会(以下、委員会)という常設団体に移したということです。

母体である財団法人財務会計基準機構は、日本経団連、日本公認会計士協会(以下、会計士協会)、全国証券取引所協議会など民間10団体¹が協力して設立した団体です。委員会は、財団内の独立した組織で、純粋に研究開発にあたっています。委員長は齊藤静樹東京大学教授で、現在13名の委員から構成され、うち私を含めた3名が常勤です。

13名の委員はどのような方々ですか？

西川 財団の理事会が選任するのですが、バランスをとって各方面から人材を集めることが考えられているようです。カテゴリーは大きく分けて4つあります。財務諸表

を作成する立場として経済界から3名、財務諸表の利用者の立場から4名、監査の立場として公認会計士が3名、そして学識経験者が3名という構成です。

最終的な決議はこの委員会が行いますが、具体的な会計基準となりますと、範囲が広くて専門的ですから、テーマごとに専門委員会を置いています(15頁資料参照)。そこで議論を積み上げて、委員会の場で審議して、基準を形成していくわけです。委員会には常勤の専門研究員10名、研究員8名がいて、基礎的な調査から議論の場でのたたき台の作成まで行っています。

会計制度の在り方をめぐる議論には、その性格上、当然、独立性や透明性が求められると思いますが。

西川 できるだけ広くニーズを吸い上げようと、多様なかたちでコメントを求める仕組みを用意しています。例えば専門委員会では参考人というかたちで高い見識を持たれている方をお招きしてご意見をうかがっていますが、われわれはその他、公聴会というかたちを考えています。論点整理なり公開草案に対して、自

発的に手を挙げて発言していただく形式を取り入れることによって、より広く、直接、生の声でニーズを受け止めることができるようになります。

また委員会と専門委員会の議論は原則公開にしている、常に傍聴の希望を求め、希望者は座席の許す限り傍聴していただくことにしています。また、ホームページ(<http://www.asb.or.jp/>)で議事要旨を公開しています。

デュープロセスも重視されるわけですね。

西川 われわれが作成する公表物には3つの種類があります。基本的な原則が「基準」で、それを適用するための詳細な規定が「適用指針」です。またその時々、実務に間に合わせるために緊急に対応しなければならないケースがあり、それについては「実務対応報告」というかたちで発表します。その3種類の最終公表物のいずれについても、いきなり基準をつくるのではなく、デュープロセスを重視しており、「論点整理」、「公開草案」、「最終公表物」という三段階のプロセスを経ます。「論点整理」は大がかりなテーマの場合以外は省略しますが、公開草案は最終公表物とほぼ同じかたちでまとめたものを、原則として常に世に問うて、コメントを求め、それを踏まえて最終公表物としてまとめるわけです。

プライベートセクターへの移行

設定主体をパブリックセクターからプライベートセクターに移した理由についてお聞きしたいと思います。

西川 直接的な契機としては、旧来、国際会計士連盟中心の組織だった国際会

計基準委員会(以下、IASC)が2001年に改組して、常設の組織である国際会計基準審議会(以下、IASB)となり、各国の会計基準設定主体の連携を深めようとする動きの中で、日本もそれに対応した常設機関を設けようとなりました。

より本質的な目的を言えば、会計基準というのは取引の経済的側面を忠実に反映するためのものですが、その形成は市場のディスクロージャー制度における経験を通じて成立するものですから、ディスクロージャーする者と情報を利用する者など、市場参加者である民間人が集まって合意形成を図りながら会計基準をつくっていきこうということです。「一般に公正、妥当と認められる会計基準」という言葉がありますが、それを民間ベースで合意していくことが一つの意義です。

学識経験者が中心的な役割を果たしてきた審議会は利用者でないからこそ、何ら利害関係がなく、公平・公正な制度を検討できたということとは?

西川 利害関係のない公平な立場で会計基準をつくるという考え方は、それはそれでひとつの見識です。われわれとしては、市場の声を聞きながらつくっていくのが在るべき姿だと考えていますので、市場参加者を偏らないかたちでメンバー構成しています。

移行はどのようなかたちで進められるのですか?

西川 今まで企業会計審議会が会計基準を設定して、その基準を補完する実務指針の作成は会計士協会が担ってきました。いわゆる「会計ビッグバン」もその連携によって進められてきたわけですが、今後は、会計基準も、実務指針に相当する適用指針もこの委員会で行うことになると思います。

しかしこの委員会ができたとき、すでに二つのプロジェクトが審議会で仕掛中でしたから、それについては最後まで審議会で仕上げさせていただくことになります。具体的には固定資産の減損と企業結合に関する会計基準です。固定資産の減損については2002年8月に基準が完成して、企業結合については2003年3月頃に公開草案が出される予定です。それらが完成した段階で企業会計審議会の会計基準づくりの役割は終わると考えられていますが、その他に監査基準などについても審議会がありますので、その役割は今後とも残るでしょう。

今後の官の役割はどのような位置付けになりますか?

西川 具体的な基準の中身は民間団体がつくりますが、それを守らせるための規範性は金融庁が付与するという役割分担です。

会計士協会の役割は?

西川 今後は従来のように実務指針をつくらないこととなりますが、業種別の監査問題や会計問題については、委員会だけではとても手が回りませんので、原則的には会計士協会に対応していただくこととなります。一般的な適用指針の策定は基本的にはこちらの委員会で行うこととなりますが、既存の実務指針を修正する必要があるといったとき、どちらでやるか個別に協議する必要が出てきた場合、その判断は基本的に委員会で行うことになっています。

委員会における検討課題

委員会における現在の主要な論点についてお聞きしたいと思います。

西川 テーマには短期的なものの中長期

1 日本経済団体連合会、日本公認会計士協会、全国証券取引所協議会、日本証券業協会、全国銀行協会、生命保険協会、日本損害保険協会、日本商工会議所、日本証券アナリスト協会、財団法人企業財務制度研究会(2001年7月に解散)の10団体。



的なものがありますが、まず短期的テーマで、これまでに検討を終えたものとしては、退職給付制度に関する会計制度があります。退職給付の企業年金の法制が変わり、新たな確定給付年金や確定拠出年金が出てきたことを受けて、年金移行に伴う会計処理について適用指針を公表しました。

また自己株式の保有が原則自由化されたことを受けて、そこから発生する問題について、会計基準と適用指針を発表しています。

新しいテーマとしては1株当たりの利益の開示についての基準があります。企業はいろいろな種類の株を発行できるようになり、トラッキング・ストック²などが出てきて、一株当たりの利益の計算について、クリアにしておかなければならないことが増えてきたわけです。

継続中のテーマとしては、連結納税制度が2003年3月から適用開始になりますが、それに適用するための、税効果会計³を中心とした会計処理に関する実務対応報告があります。

また企業会計審議会が固定資産の減損会計の基準を作成しましたが、その適用指針は会計士協会ではなく、委員会で作ることになります。そこでは、キャッシュ・フローの見積もり、割引率、資産のグルーピング、のれん⁴の問題といったテーマを挙げています。

またストックオプションの権利の付与について費用処理をすべきかどうか、これはアメリカでも問題になっていますが、その基準を検討しているところです。

その他、検討中のテーマとしてリース会計、あるいはアメリカの会計不信との関係で、SPC⁵を使ったさまざまなスキームについて調査に入っています。

中長期的なテーマにはどのようなものがありますか？

西川 業績測定・報告、会計の基本的な概念を整理する研究プロジェクトをスタートさせています。

また、会計基準の棚卸しも考えています。現在の会計基準のうち、何が生き残っていて、何がすでに効力がない歴史的な文書なのか。あるいは日本では、どういった基準が抜けているか、現行の会計基準には矛盾やコンフリクトが存在していて、それをいつまでも放置できないと思っています。

コンバージェンスの流れへの対応

最近の国際会計基準の議論の動向についてうかがいたいと思います。

西川 IASBは新しい定款の下、常勤組織のIASBに改組されたわけですが、その定款で、各国基準と国際会計基準の質の高い解決に向けた統合(convergence)を達成すると謳っています。IASC時代のキーワードは「ハーモナイゼーション」で各国の協調を図っていくことを目指していたわけですが、IASBは一歩進めて、「コンバージェンス」という思想を打ち出したわけです。

そのキーワードを考えたとき、最も強く意識されるのがアメリカ基準とのコンバージェンスです。アメリカのニューヨーク市場では、自国の基準か、自国の基準に修正したものしか認めません。国際会計基準(IAS)に基づいて財務諸表をつくっていても、アメリカで活動する際はアメリカの基準に修正することを求めるわけです。そのためアメリカの基準が実質的な国際基準の役割を担っている面が

あります。

その状況がおもしろくないヨーロッパは、2005年からヨーロッパ市場に上場するヨーロッパ企業はIASで財務諸表を作成することを義務付けるとしました。今の予定ではヨーロッパ企業以外への適用は考えていないようですが、ヨーロッパでその制度が確立されれば、大きなパワーになることは間違いありません。中長期的な対策は、金融庁を中心に練り上げていく必要があると思います。IASとアメリカの基準は、両者ですり合わせの動きは出ているものの、まだまだ道は半ばです。そういう動きの中で、国際会計基準の中身もどんどん変化しているわけです。

アメリカとヨーロッパの考え方の最大の違いは？

西川 IASBは特にイギリスの考え方を色濃く反映しているところがあるのですが、そこで最近、「プリンシプル・ベース」ということが強調されています。つまり細かいルールを決めるのではなく、規定では基本的な考え方を示して、適用ルールについては企業や監査人の判断にかなりの部分を委ねていこうというものです。それに対してアメリカは従来からスタンスがやや異なっていて、制度の悪用・濫用とイタチごっこをしてきた経緯もあり、規定はより厳格なもので、数値でルールを細かく決めようとする傾向があります。

IASBにも一理はありますが、本当にIASレベルの原則だけでうまく機能するのか、という疑問もあります。IASには、IASの規定に従って会計処理をすると経済の実態を反映しない場合、規定に拠らなくていいという規定があります。真実・公正な概観の達成という目的を優先させたものですが、基準の中に、この基

2 トラッキング・ストック：株式の価値が特定の事業部門や子会社の業績と連動する株式。

3 税効果会計：企業会計上と課税所得計算上の損益認識時点の相違により、会計上と税務上の簿価の差異が発生するため、法人税等を控除する前の当期純利益と法人税等を合理的に対応させることを目的とする会計処理。

4 のれん：企業の超過収益力。貸借対照表に計上することができるのは、有償で譲り受けたり他企業との合併等によって取得したものに限られる。

5 SPC[special purpose company]：特別目的会社。特定の目的の遂行だけのために設立される会社のこと。

準に従わなくていいという規定が入っているのはアメリカや日本の感覚とは相容れないものです。

もう一つは、事業用資産について、IASは再評価会計を認めていますが、アメリカでは認められていません。その思想の違いはかなり大きく、本当にコンバージェンスを考えるのであれば、そういう議論を避けるべきではないと思うのですが、今のところ、英米は究極的な議論を避けているような面がありますね。

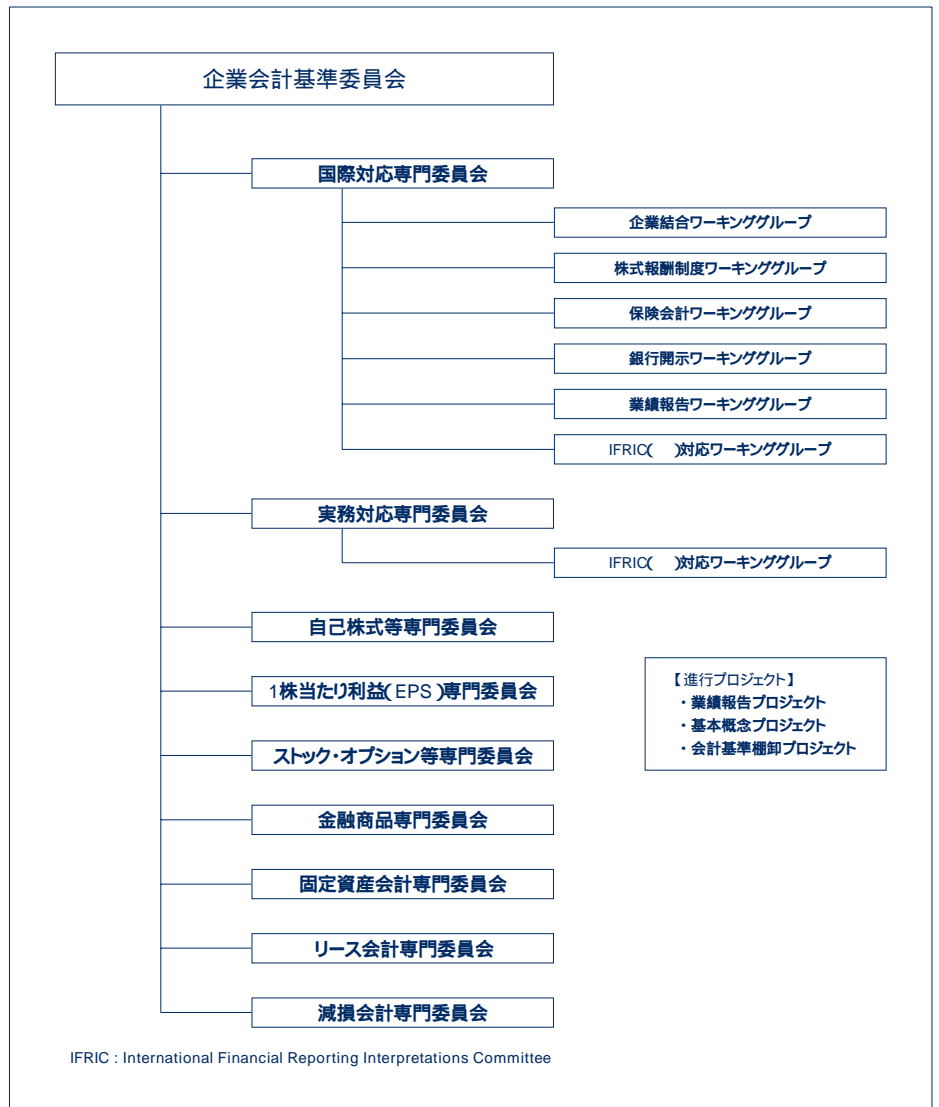
日本としてはどのように対応していくことになりますか？

西川 これまでも日本は、商法など国内法の制約を受けながら、国際的ハーモナイゼーションをにらみつつ基準をつくってきたわけですが、コンバージェンスが謳われるようになっていますが、ではただ英語のIASを邦訳すればいいかというと、日本企業が日本国内で財務諸表を作成するのに十分なものは思えません。「プリンシプル・ベース」で適用指針が十分でないこともあります。財務諸表をつくるフレームワークの考え方に日本とかなり異なる面があります。日本の会計は国際的な基準に相当近づいたのですが、IASB設立以後、のれんの非償却、全部のれん法(取得部分以外ののれんも計上)の提案、業績報告における純利益の排除等、日本の会計では、受け入れ難い方向に動いていっています。これらに、ただ合わせればいいのかというわけにはいかないの、合わせられるものから合わせていくという方法を取らざるを得ないと考えています。

アジア諸国とのハーモナイゼーションという点ではどのような取り組みが行われているのでしょうか？

西川 日本、中国、韓国が3カ国主体会

資料 企業会計基準委員会組織図(2002年10月現在)



出所：企業会計基準委員会ホームページ <http://www.asb.or.jp/>

議という場で意見交換を始めたところで、具体的には国際会計基準のうち、議論の的の一つである業績報告プロジェクト⁶に関する意見の交換をしています。確かに表面的には、日・中・韓は違いの方が目立ちます。日本は長い市場の歴史があり、大きな市場もある。中国や韓国は市場としては新興的な面がありますが、よく話し合ってみると、いずれも成文法の国で、法律的な環境が似ており、共通の問題意識を持てるのではないかと感じています。

企業会計基準委員会副委員長 / 公認会計士
西川 郁生(にしかわいお)

1989～2001年新日本監査法人代表社員、1993～1998年国際会計基準委員会(IASC)日本代表、1995～1998年日本公認会計士協会国際担当常務理事、1998～2001年同協会会計制度担当常務理事、1999年より企業会計審議会臨時委員、2001年より企業会計基準委員会(ASB)副委員長(現職)、著書に、『国際会計基準の知識』(2000・日経文庫)他。

読者の皆様のご意見・ご感想をお寄せください。

h-bunka@lec-jp.com

6 業績報告プロジェクト：2001年8月に、国際会計基準審議会における今後の検討テーマとして立ち上げられた9つのプロジェクトのうちの1つ。収益と費用の差額を業績としてとらえる現行の損益計算書の「純利益」に代えて、配当や増資等の資本取引を除いた純資産の増減を業績として捉える「包括的利益」を最終的な業績とする新しい業績報告書を検討している。

