

研究ノート

最近のわが国における会計制度改革について

－会計グローバル化の意義するもの－

佐藤 誠 二

1. 金融ビッグバンと会計制度改革

最近、新聞紙上などで「グローバル・スタンダード（国際標準）」という言葉をよく目にする。会計の世界でも、グローバル・スタンダードとしての国際会計基準（IAS）が取り上げられ、わが国の会計制度についても、IASに適合するための改革が緊急の課題だとしばしば報道されている。

グローバル・スタンダードという和製英語は抽象的概念であり、具体的なデファクト・スタンダード（de facto standard）を用いたほうが適切だともいわれるが、用語そのものの使い方は別として、わが国の会計制度が国際的に認知されるためには、国際的に認められた標準に適合するよう会計基準の抜本的な改革が必要であり、その場合の国際的に認められた標準が、IAS だという一般的理解が今日、そこにある。

ここ数年来、わが国の会計制度はこのIASに対応するため、急速に改革されてきた。そして、こうした改革におおきなはずみを与えたのが、1996年11月に当時の橋本首相が打ち出した「わが国金融システムの改革」の構想、いわゆる日本版金融ビッグバン構想である。この構想の目的は簡単にいえば、フリー（free）、フェア（fair）、グローバル（global）の3原則を柱に金融の規制緩和、自由化を促進することによって、わが国の金融市場がより国際的競争力をもつよう構造改革を実現するということであり、その構想のなかで、金融システム改革のインフラ整備として会計基準の国際化によるディスクロージャーの充実ということがうたわれ、国際標準になることが予想されるIASへのわが国の会計基準の調整作業が2001年を目指して急ピッチで進められてきた。

この作業は、大蔵省の諮問機関である企業会計審議会を担い手として、証券取引法の開示規制との関連で進行してきたところに特徴があり、その作業経過について概略すると次のとおりである。

1997年6月 連結財務諸表制度の見直しに関する意見書

1998年3月 中間連結財務諸表等の作成基準の設定に関する意見書

1998年3月 連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準の設定に関する意見書

- 1998年 3 月 研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書
- 1998年 6 月 退職給付会計に係る会計基準の設定に関する意見書
- 1998年10月 税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書
- 1999年 1 月 金融商品に係る会計基準の設定に関する意見書

これらの企業会計審議会による意見書等の公表を受けて、既に、証券取引法関連の「財務諸表等規則」、「連結財務諸表規則」、「中間財務諸表規則」等々の各種省令およびその取扱要領（通達）の改正が実現した。しかも、1998年12月の「財務諸表等規則」をはじめとする省令改正では、「大蔵省組織令（昭和27年政令第386号）第83条に規定する企業会計審議会より公表された企業会計の基準は、前項に規定する一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に該当するものとする。」という新規規定が導入され、企業会計審議会の公表する意見書等の会計基準は従来のように法令化を経ることなく、そのまま、証券取引法上の法効力を発揮することが可能となった。退職給付、金融商品などの意見書は「企業会計原則」本体の修正ではなく、IAS（国際会計基準）、US-GAAP（アメリカの一般的に認められた会計基準）と同様に、個別基準の形式をとっていて、今後、そうしたアングロサクソン流のピースミール・アプローチによる会計基準に即効性を持たせる法的整備を行ったものといえよう。

ところで、こうした証券取引法関連の開示規制の改正により、商法、法人税法の制定法規範との関係を今後、どのように保持して、会計制度全体を再構築していくのが問題となっている。わが国の会計制度は、商法ないし確定決算主義（あるいは、逆確定決算主義）を通じて税法にひきずられた商法を中心にそれと証券取引法、法人税法における会計に関する3つの制定法規範が相互関連を有するトライアングル体制の形態をとっている点に特徴を有している。今回の証券取引法における開示規制の改正は、商法、法人税法の制定法規範に影響を及ぼすことは避けられない法体系になっていて、事実、金融商品の時価評価の導入などに関して、証券取引法に合わせて、金銭債権、社債、株式等に対して時価評価を可能とさせる（ただし、評価差額に対しては資本維持の観点から配当制限条項を付している。）商法会計規範の一部改正案が作成され、今国会での審議を経て実現する運びになっている。また、大蔵省は短期保有目的の有価証券等に対する含み損益（時価評価による差額）を課税対象とする方向で法人税法を見直す方針を示唆している。したがって、この間、進行している証券取引法関連のわが国における会計規範の改革動向については、金融ビッグバンを旗印に金融市場を指向したディスクロージャー制度としてのみ関心が向けられているが、むしろ、それがわが国の会計制度全体に及ぼしている影響は何なのかについて考えることが必要となろう。つまり、いわゆる「会計グローバリゼーション」という事態が、わが国の会計制度全体のあり方にどのような変化を求めているのかということである。そこで、以下の小論では、最近のわが国における会計制度改革の概容を紹介しながら、この問題を考える際の若干の論点について取り上げてみたいと思う。

2. 国際会計基準とわが国の対応

そもそも国際会計基準（IAS）がどのようにグローバル・スタンダード（国際標準）とみなされるに至ったのか。まず、その経緯について簡単に確認しておこう。

国際会計基準委員会（IASC）は、1973年にの先進9カ国（アメリカ、オーストラリア、カナダ、フランス、ドイツ、日本、メキシコ、オランダ、イギリス及びアイルランド）の会計士団体によって設立され、1998年の現時点で103カ国、133の各国の会計士団体のメンバーと9の準メンバーで構成される民間の機関であり、IASとは、このIASCが公表する会計基準をいうのは周知のところである。

IASCの設立目的は、「会計監査の対象となる財務諸表の作成提示にあたり準拠すべき諸基準を公共のために作成公表し、かつこれが世界的に遵守されることを促進する」（IASC「国際会計基準に関する趣意書」1978年、日本公認会計士協会訳）ことにあり、この目的のもとにIASCはその設立以降、多数のIASを発表してきた。しかし、IASCは、各国において現在採用されている会計諸基準は「形式と内容において相違する場合」があり、IASの設定にあたっては「多種多様な会計諸基準および会計諸方針を可能な限り相互調整する」ことを配慮し、1980年代まで、IASCの公表するIASはこうした政策的配慮によって代替的な会計処理を可能とする弾力的基準だという批判にさらされた。また、IASCは会計士団体から構成される民間機関であり、そこから公表されるIAS自体は法的強制力を持つことはなかったため、IASは世界各国においてそれほど重視されず、その導入も緩慢な状況にあったといえる。

しかし、1987年に、証券取引に対する国際監督機関である証券取引者国際機構（IOSCO）がIASCの諮問委員会メンバーに加わってから状況は大きく変わることになる。IOSCOは、1988年11月にはIASCの比較可能性／改善作業プロジェクトに積極的支持を表明し、そのころから今日の会計基準の国際的調和化の流れが形成されるたといえるだろう。1993年に、IOSCOは、IASを国際標準として承認するためには、それが国際的な公募及び上場をおこなう企業の会計基準として満足いく体系性をもった構成であることを条件に、40項目にわたる個別基準（コア・スタンダード）をIASCに提示した。IASCはこのコア・スタンダードに関してIOSCOと書簡を交換したのち、1995年にIOSCOとの合意に達し、1998年中（当初は1999年中）にこの体系性を持ったコア・スタンダードを完成することを目標に、IASを見直し検討する作業に入った。

現在までのところ、IASCは39のIASを公表し、1998年12月にIAS第39号「金融商品：認識と測定」を公表したことで、40項目のコア・スタンダードへの対応をひとまず完了したといわれている（次頁の表を参照）。したがって、今後はIOSCOが、そうした一連のIASを検討した上で、それを国際標準として承認するかどうかの問題となってきたわけである。

こうした経過と平行して、わが国でも、1996年の日本版ビッグバン構想を契機に、IASに対応すべく、会計基準の見直しが矢継ぎ早に実施され、大蔵省の諮問機関である企業会計審議会が、1997年6月に「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」の公表したのを皮切りに、金融商品、退職給付等の会計に係わる7つの意見書等を相次いで公表した。これらの新会計基準の特徴は、ひとことではとうと金融証券市場における企業活動のボーダ

コア・スタンダードの進捗状況

	IOSCO のコアスタンダード	IAS の設定ないし最終改正年
1	会計方針の開示	IAS 第 1 号 (1997年)
2	会計方針の変更	IAS 第 8 号 (1993年)
3	財務諸表に開示される情報	IAS 第 1 号 (1997年)
4	収益の認識	IAS 第 18 号 (1993年)
5	工事契約	IAS 第 11 号 (1993年)
6	生産及び仕入原価	IAS 第 2 号 (1993年)
7	減価償却	IAS 第 4 号 (1974年) 及び IAS 第 16 号 (1998年)
8	資産の減損	IAS 第 36 号 (1998年)
9	法人税等	IAS 第 12 号 (1996年)
10	臨時項目	IAS 第 8 号 (1993年)
11	国庫補助金	IAS 第 20 号 (1982年)
12	退職給付	IAS 第 19 号 (1998年)
13	その他の従業員給付	IAS 第 19 号 (1998年)
14	研究開発費	IAS 第 38 号 (1998年)
15	利息	IAS 第 23 号 (1993年)
16	ヘッジ	IAS 第 39 号 (1998年)
17	有形固定資産	IAS 第 16 号 (1998年)
18	リース	IAS 第 17 号 (1997年)
19	棚卸資産	IAS 第 2 号 (1993年)
20	繰延税金	IAS 第 12 号 (1996年)
21	外国為替	IAS 第 21 号 (1993年)
22	投資	IAS 第 39 号 (1998年)
23	金融商品／オフバランス項目	IAS 第 32 号 (1998年) 及び IAS 第 39 号 (1998年)
24	ジョイントベンチャー	IAS 第 31 号 (1990年)
25	偶発事象	IAS 第 37 号 (1998年)
26	後発事象	IAS 第 10 号 (1999年)
27	流動資産及び流動負債	IAS 第 1 号 (1997年)
28	企業結合 (暖簾を含む)	IAS 第 22 号 (1998年)
29	R&D・暖簾を除く無形固定資産	IAS 第 38 号 (1998年)
30	キャッシュフロー計算書	IAS 第 7 号 (1992年)
31	連結財務諸表	IAS 第 27 号 (1988年)
32	超インフレーション経済下の子会社	IAS 第 29 号 (1989年)
33	関連会社と持分法	IAS 第 28 号 (1988年)
34	セグメント報告	IAS 第 14 号 (1997年)
35	中間財務諸表	IAS 第 34 号 (1998年)
36	1 株当たり利益	IAS 第 33 号 (1997年)
37	特別な利害関係の開示	IAS 第 24 号 (1984年)
38	事業部門の廃止	IAS 第 35 号 (1998年)
39	重要な誤謬	IAS 第 8 号 (1993年)
40	会計上の見積の変更	IAS 第 8 号 (1993年)

レス化を背景に、企業の多国間における資金調達を円滑にするための投資家向けの情報インフラの整備を行ったことといえよう。企業活動を集団で捉える連結財務諸表を中心に、これまで国際的にみて対応の遅れていたといわれる金融商品、企業年金、研究開発といった企業評価に係わる会計情報の開示基準の見直しが行われた。新聞報道が「急変する日本の会計・ディスクロージャー制度」と題して、退職給付、連結対象、金融商品の3大分野を一挙に「現代化」し、国際的に遜色ない会計・ディスクロージャーのルールが実現したなどと大きく論じている（日本経済新聞 1999年3月31日付）のは、こうした会計制度の変化を評したものと見える。

しかし、グローバル・スタンダードとかIASといっても、それらの会計基準の内実は世界の金融証券市場をリードするアメリカのデファクト・スタンダードたるUS-GAAPを模したものにほかならない。したがって、つまるところ、わが国の制度改革はアングロサクソン流の経済的実質を重んじたアメリカン・スタンダードへと傾斜してきたといつてよいだろう。

3. 国際的調和化と時価評価導入の問題

企業会計審議会が、1999年1月22日に「金融商品に係る会計基準の設定に関する意見書」を公表したことによって、わが国においても金融商品に関して、本格的に時価評価が導入されることになった。ここでは、わが国の会計制度改革の中心的課題のひとつといわれるこの金融商品に係わる会計基準（以下、金融商品会計基準と呼ぶ。）を取り上げて、会計基準の国際的調和化がわが国に対して投げかけている問題について考えてみたいと思う。

金融商品の時価評価については、既に1990年2月に、企業会計審議会が「先物・オプション取引等の会計基準に関する意見書等について」を公表し、金融先物取引、オプション取引並びに市場性ある有価証券に関する時価情報の開示基準（財務諸表及び中間財務諸表の注記として開示）を設定してはいた。しかし、当時、こうした先物取引、オプション取引については、「会計処理の方法及び開示の方法は未だ制度として確立されておらず」、また、損益の認識等の会計処理方法に関して、「なお検討を要する多くの問題点が残されている」ことから、その他の多様な金融商品取引をも含めて、処理基準の今後の検討材料を示すにとどまっていたのである。

今回の金融商品会計基準の公表は、そうした経過を踏まえ、従来の懸案事項に決着をつけると同時に、近年の緊急の課題とされる会計基準のIASへの適応をはかったものと位置づけられている。IASCは、1997年3月に金融商品の時価評価に関する討議資料を公開しているが、それに応じて、わが国の企業会計審議会も同年の6月に時価評価の導入を必要とする公開草案を発表、そして、IASCが1998年12月にIAS第39号「金融商品：認識と評価」を決定したのをうけて、企業会計審議会も1999年1月に意見書を正式に公表することになった。この金融商品会計基準によって、有価証券の他、デリバティブ等の金融商品、ヘッジ会計の会計基準が策定され、とくに金融商品の多くについて時価評価が導入され、世界に通用する会計ディスクロージャー制度の改革がひとつ実現したと評されるところでもある（日本経済新聞 1999年3月31日付）。

ところで、金融商品に対して時価評価を導入するのは、市場の効率性を促進することに大きな意味があるとい

われている。つまり、金融資産とくに有価証券の時価評価は、含み損益を顕在化し企業の財務内容をより鮮明にすることによって、投資意思決定を効率的なものにさせるとか、また、含み損の損失計上は企業の業績表示を悪化することになるから、企業の非効率な株式の保有や持ち合いを減少させ、そのことが外部（とくに外国の投資家）の投資機会を増大させ、市場の競争を活性化させるのだとか、という主張がそれである。

これは、金融商品はいつでも売買できるという仮定にたつ、市場を通じて形成される評価額（アメリカでは公正価値 fair value と呼ばれている。）を重視する投資家指向のアングロサクソン型の会計思考を反映したものである。わが国の金融商品会計基準も、「時価とは公正な評価額をいい、市場においては形成されている取引価格、気配又は指標その他（以下、市場価格という。）に基づく価額をいう。市場価格がない場合には合理的に算定された価額を構成な評価額とする。」として、投資家向けの情報開示を重点に金融商品の評価について公正価値にはほぼ匹敵する時価を導入した。ただし、すべての金融商品について時価評価を導入するというわけではなく、関係会社の株式は従来と同様に原価で評価されるし、時価評価される金融商品についても属性に応じて評価の基準と評価差額の取り扱いが区分されている。その内容を示せば次表のようになる。

金融商品の属性	評価基準	評価差額の処理
有価証券 売買目的 満期保有債権 関係会社株式 その他有価証券	時 価 償却原価 原 価 時 価	損益に計上 資本の部に直接計上
金銭債権	償却原価	
特定金銭信託等	時 価	損益に計上
デリバティブ	時 価	損益に計上

ところで、企業会計審議会の意見書は、金融商品会計基準が2000年4月1日以降に開始する事業年度から実施されるよう措置することが適当であると述べている。これは商法との調整期間を考慮したものだと考えられる。このことは、1998年6月に大蔵省と法務省を中心に研究者、実務家を加えた「商法と企業会計の調整に関する研究会」が発表した報告書において、金融商品に時価評価を導入するためには商法改正が必要だとして既に織り込み済みのことであったといえよう。この時価評価を導入するための商法改正案は1999年3月10日に現在延長中の国会に提出され、近いうちに成立する予定となっている。ただし、先に述べたように、商法改正案では資本維持の観点から、時価評価による評価差額については配当制限が付されている。また、新聞報道によると、大蔵省は満期保有目的の債券、持ち合い株のその他有価証券についての含み益は非課税とするが、売買目的の有価証券を含み益（時価評価による評価差額）についてはこれら法人税を課す方針であるという（日本経済新聞 1999年2

月7日付)。こうした法改正の動向は、金融商品会計基準が単に情報開示だけでなく、配当や課税とも関連を有した会計基準であることを明確に示していることを物語っている。

田中弘教授は、こうした金融商品会計基準において「配当可能利益や課税所得をもかなりコントロールできるようになる」としている。有価証券の時価評価に関する田中教授の次の指摘は説得的である。『金融商品会計基準』では、大きく、売買目的の有価証券、満期保有目的の債券、子会社株式および関連会社株式、その他有価証券に4区分している。子会社株式および関連会社株式は客観的にも判断できる。しかし、その他の3つの区分については、かなり主観的にしか判断できない。売買を目的とするのかどうか、満期まで保有するのかどうか、企業を取り巻く状況次第では所有目的も変わるし、所有目的を変えないままクロスを使って益だしをすることもあ。どこの区分におくかは企業の任意だといってもよい。そこでケイツネ（経常利益のこ一引用者）の減少を避けるには、株価の上がった銘柄は流動資産におき、下がった銘柄は固定資産におけばよい。課税を少なくしたければ、逆に株価の上がった銘柄を固定資産におき、下がった銘柄を流動資産にまわせばよい。」（田中弘、『時価主義を考える』中央経済社、第2版、325～326頁）。つまり、売買目的の有価証券とその他の有価証券とを組み替えることによって評価損益の計上を回避でき、配当可能利益も課税所得もコントロールが可能となるということである。こうしてみると、金融商品の時価評価に係わる新会計基準は、企業の実態を透明なものにするというそのスローガンとは裏腹に、配当や課税に対する利益の操作性をより可能にする弾力性を持った基準ということになる。会計基準の国際的調和化とは、こうしてわが国の会計実務に対して大きな問題を含んだものといえよう。

それと、金融商品会計基準によって、その他の有価証券の含み損益は、資本直入、つまり損益計算書ではなく、直接、貸借対照表の資本の部に表示（「その他の剰余金」と区別されて時価評価による評価差額として）されることが注目される。こうした措置をとったのは、その他の有価証券の中心部分である持ち合い株の含み損が業績に反映される（損益計算書に表示）ことを回避し、時価評価という国際的流れも考慮して折り合いをつけた「ギリギリの調整」だといわれている（「座談会 金融商品の会計基準について」、企業会計 Vol.51/No.4 1999、77頁）。持ち合い株の時価評価してもその差額は業績とはみなさないということである。商法改正案でも金融資産の時価評価による評価差額には配当規制が設けられているし、持ち合い株については未実現の含み益は税法では非課税という方針が示されている。実質上は、配当や課税に対する利益の操作性を可能とさせながら、一方では業績に反映させず配当にも税にも影響しないと主張せざるを得ない時価評価の導入とは、それは日本の保守主義的な会計慣行のなかで社会的合意を得るためのまさに「妥協的調整」を反映させているものといえよう。

4. IASの国際標準化に対する会計基準設定主体の問題

1998年12月にIASCの戦略作業部会は、「IASCの将来像」というディスカッション・ペーパー（DP）を発表した。このDPはコア・スタンダードの一応の完成をみて、今後、IASCがIASの国際標準化に向けてどの

ような対応をしていくのか、その将来戦略を示したものである。

DP では、IASC の新しい課題が次のように述べられている。

「IASC にとって重要性の増している課題は、資本市場への参加者及びその他のものが経済的意思決定を行うのに役立つ高い質の、透明で比較可能な情報を報告することを、上場企業（すなわち、持分又は負債証券を公開取り引きしている企業）及び経済的に重要なその他の企業に対して要求するという解決策に向けて、国内基準と IAS とを収斂させるために、各国の基準設定機関と共に作業することである。多くの国の基準は、すでに IAS に収斂している。しかしながら、グローバル化などの動向並びに国内基準設定機関は合意に到達し、その合意の結果を実施する上で不必要な遅れを最小のものとするため、共同して作業する新しい方法を見いだす必要があると考えている。」(Strategy Working Party, Shaping IASC for the Future (Discussion Paper), 1998; 日本公認会計士協会仮訳「IASC の将来像」)

戦略作業部会は、DP において、IAS が今後、国際標準としての役割を果たす上で、各国の基準設定機関との共同作業を行う必要があることを訴え、この課題を達成するための IASC の機構改革を提言している。この機構改革のうち、特に注目されるのが既存の「起草委員会」から「基準開発委員会」への組織変更だといわれていて、そして、この基準開発委員会への組織変更が、わが国の実質的な会計基準の設定主体、「企業会計審議会」のあり方におおきな問題を投げかけることにもなる。

従来、IASC においては、IAS の決定は、まず、理事会の任命する起草委員会が原則書というものを作成し、その原則書を理事会が承認した上で起草委員会が公開草案を発表（理事会の 3 分の 2 の賛成）、その後、公開草案への公衆のコメントに照らして IAS の最終案を作成し、そして起草委員会の提出した最終案を理事会が採決（4 分の 3 の賛成）されるというプロセスがとられてきた。この場合の起草委員会は、1 名の理事会代表が議長となり、理事会が指名する通常 6～8 名のメンバーから構成され、多くの起草委員会のメンバーは理事会代表でも各国の基準設定機関のメンバーでもなく、地理的なバランスと、職業会計士、作成者及び利用者の混合というふたつを考慮して指名されてきたといわれている。

これに対して、DP の機構改革では、理事会の構成員を増加させ従来より幅広く参加を呼びかけると同時に、起草委員会から切り替えられる基準開発委員会に対し一定の権限を譲り、IAS の形成をより迅速化しようとしたものである。基準開発委員会の構成としては、効果的で効率的な意思決定を可能にしかつ多様な背景を十分確保するため、評議会によって任命される常勤の議長 1 名を含む 11 名のメンバーを有するとしている。また、基準開発委員会の議長を除く少なくとも 6 名の他のメンバーは、「国内基準設定機関で費やす時間も含めて常勤で基準決定に係わる」ものでなければならず、国内基準委員会はそのメンバーの給料・関連諸費用・旅費、メンバーのスタッフ等のコストも負担しなければならないという。

このように、DP では、各国の会計基準設定機関が常勤メンバーを置き、また一定の財政負担能力のあることを条件に、基準開発委員会への参画を構想している。戦略作業部会に参加した平松一夫教授によれば、DP はこうした基準開発委員会の当初のメンバーをどの国から選任するかは述べていないが、いわゆる「G4」の 4 カ国（アメリカ、イギリス、カナダ、オーストラリア・ニュージーランド）にフランス、ドイツ及び日本を加えた 7

わが国はそこに入ると想定するのが常識的であろうとしている。(平松一夫『「IASCの将来像」の内容と我が国への影響」、JICPA ジャーナル、No.524、1999年、75頁)

わが国の会計基準の事実上の設定機関である「企業会計審議会」は、非常勤の会長、委員、幹事等で構成され、大蔵省金融監督庁の所管に属する非民間の組織である。したがって、わが国が DP のいう基準開発委員会に参画することになっても、その条件面での不適合の問題が生じてきたのである。

こうした状況のなかで、日本公認会計士協会はこの DP の機構改革案に対して大枠では支持を与えながらも、理事会の一部権限縮小には懸念を表明した。IASC の発足当初からメンバーであり、現在、理事に代表を送っている日本公認会計士協会としては、日本の影響力保持に懸命になっているともいわれる。しかし、DP の掲げた機構改革案は、「G 4 + 1」の主導(+1とは IAS を意味する。G 4 + 1はこの問題に関して根回しを済ませているのではないかといわれている。平松一夫前掲稿)のもとに2000年5月には最終決定の予定であり、日本公認会計士協会は、最終決定を見越して会計基準設定の民間機関の設定に向けてプロジェクトチームをこの6月に発足させたとのことである(日本経済新聞 1999年6月5日付)。

しかも、IASC は戦略作業部会の機構改革案をその後、さらに方向転換させた。1999年6月にワルシャワで開催された定例理事会において、IAS の最終決定権限を持つ理事会をも大幅に組織変更するという新組織案を公表するに至った。この新組織案によると、従来、理事会メンバーについては各国の会計士団体代表から構成されていたが、今後の理事会メンバーは各国の会計基準設定機関の代表者に切り替わることになる。理事には10数カ国が選ばれる見通しで、どの国が参画できるのかは IOSCO など国際組織の代表で構成される評議会が決定するといわれている。

この内容を紹介した新聞記事によると、この新組織案は IAS を各国に適用させる上で強制力を持たせることを狙いとするが、新理事会のメンバーとなる会計基準設定機関は民間組織で専任職員を持つことなどが条件となる可能性があり、こうした組織を持たない「日本は参画できぬ恐れもでてきた」としている。しかも、企業会計審議会の所轄官庁である当の大蔵省は、「民間機関が決めたルールに企業が従うというのは、日本の風土からしても無理」(金融監督庁)と述べて、民間設定機関を設立し大蔵省の権限を委譲することには難色を示しているとも報じている。(日本経済新聞 1999年7月2日付)。

こうした IASC の動きの背景には、アメリカを中心とする「G 4」の世界戦略が見え隠れする。IOSCO は、IAS をまず国際市場で使用する基準としたうえで、その後、各国国内でも使用する世界統一基準としたい考えをもっているといわれる。従来、IAS の適用を認めてこなかったアメリカにおいても、SEC が IOSCO と足並みをそろえて IAS の内容を検討しているという。SEC の元チーフアカウンタントのマイケル・サットン氏は、日本経済新聞社のインタビューに応じて、IASC が世界の統一会計基準の設定機関になることについて、「委員会に主導権をとらせてみるべき」と前向きな姿勢を示したとされている(日本経済新聞 1999年7月27日付)。今後、IOSCO が IAS を国際標準として承認し、また、アメリカもそれに歩調を合わせるとした場合、わが国の規制当局である大蔵省の姿勢に大きな影響を与えることにもなるかもしれない。

アメリカの会計基準の設定機関である財務会計基準審議会(FASB)は、1999年1月に「国際会計基準の設

定：将来へのビジョン」という報告書を公表したが、そこで、究極的には国内及び国際的な財務報告のための質の高い1組の会計基準が世界的に用いられるようになるとの信念のもとに、FASBは「国際会計基準システムの進展に指導的役割を果たす」との結論を述べている。また、この報告書では、究極の目的に達するまで、「当面はアメリカにおいて高い質の会計基準を維持する」としているとのことである（吉川満、「民間・常設の会計基準設定主体創設の課題に取り組む」、経理情報、1999年7月、23頁）。基準開発委員会が創設され、この報告書のいうようにアメリカの主導力が強まっていくとすれば、IASがますますUS-GAAP化することも十分考えられる。アングロサクソン系のG4とは異なる型の会計制度を持つ大陸法系の国々において、そうした状況を懸念してIASの導入を「トロイの木馬」と呼ぶのも、うがった見方といえないかもしれない。

5. 会計制度の現在と将来

われわれは誰もが将来を語ることはできても、将来を確固としたものとして予測することはできない。しかし、将来は、過去と現在の延長線上にあることは確かであり、そして、わが国の会計制度をとりまく現在の環境は、その将来を語るにはいられないほど十分にダイナミックな様相を呈している。

今日、会計を取り巻く環境はグローバル化という流れのなかでダイナミックに変化し、会計制度も国際化した金融市場を中心に再構成されつつある。わが国の会計制度の場合も、日本版金融ビッグバン構想のもとで、アングロサクソンの市場指向の会計制度との調和という方向に急速にシフトされてきている。しかし、事柄は単純ではない。わが国が戦後史を通じて形成してきた既存の会計制度の個性とアングロサクソンの個性との「調和と対抗」という構図のなかで、わが国の会計制度は独自の問題をそのなかに孕んでいるといえよう。

この間、新聞紙上等において頻繁に取り上げられる、一方での会計制度の国際化の進展状況と、他方での企業の不正経理、粉飾決算の不祥事はそうしたわが国固有の問題を端的に示したものと見える。

この問題を会計の権威という側面から物語っているのが、最近のひとつの新聞記事である。その報道では、1999年3月に決算を迎えたわが国の企業の英文アニュアルレポート（年次報告書）に添付される監査報告書に、「決算書は日本基準に基づいて作られたもので、国際的に通用するものとは異なる」という趣旨の「警句」が付けられことになったことを知らせている。報道によると、世界5大会計事務所（ビッグファイブ）の要請で、提携関係にある日本の大手監査法人すべてがこれに従ったもので、日本は会計や監査の基準の国際化を進めているものの、相次ぐ粉飾決算の表面化で国際的な信頼が大きく揺らいでいることが、こうした「警句」を付す背景になっているようだとしている（日本経済新聞 1999年7月28日付）。この報道は、現在のわが国の会計制度における権威の失墜を窺わせるにたるものだろう。

加藤盛弘教授はこうしたわが国の会計制度の権威のあり方についてつぎのように述べている。「権威の基礎を法とか行政に求める日本の会計制度のあり方は、会計実務の合理化の面では、法の権威によって安定性を増すが、会計プロセスの操作性では画一的にならざるをえない。したがって、日本の会計のあり方は近代会計の処理については、まがりなりにも画一化することによって対処してきたが、プロフェッショナルの判断に大きく依存

する現代会計実務については大きな困難を伴わざるをえない。そこに最大の問題があると考えられる。しかし、商法の解釈指針となり、法に対する指導性を失ったとはいうものの、法律ではない企業会計原則が存在すること、そして公認会計士監査制度が存在することは、法の会計では律しきれないものである。この日本的あり方が、今後どのように機能するかも考慮されるべきポイントと考えられる。」(加藤盛弘、『現代の会計学』森山書店、170頁)

この加藤教授の主張の文脈に即していえば、グローバル化の進んだ今日、わが国の会計制度が抱えている課題は、従来から持ってきた法と行政指導の日本的権威のあり方のなかに、アングロサクソン流の会計基準と会計士監査の支配という権威のあり方をどのように取り込んで、現代の会計実務に対する適合性を獲得するのかということであろう。確かに、わが国では退職給付、金融商品、連結決算等の現代会計実務に対して、アングロサクソン流の会計基準を移入することを通じて会計基準の国際的調和化を実行してきた。しかし、問題はこうした会計基準をわが国の会計制度のなかにどう合意付け機能させるのかということだろう。それは既に述べた会計基準の設定主体としての企業会計審議会や商法、税法の制定法規範との関連、会計監査という権威のあり方にも深く関わっている。そして、そうしたわが国の会計制度の権威のあり方が国内だけでなくアメリカを中心とする諸外国との国際的関係のなかでコンセンサスが求められているということであろう。つまり、国内的にも国際的にも社会的合意をうるために、進行する現代の会計実務に適合しながら、会計制度における権威のあり方をどのように再構成していくのか。このことがわが国の会計制度に対して、会計基準の国際的調和化つまり会計グローバル化が現在、そして将来において有している意味だといえるのではなかろうか。

(1999年8月2日脱稿)