

会計基準国際化の歴史的展開と今後の課題

蔣 飛鴻

実践女子大学人間社会学部

1. はじめに

会計制度は各国の主権のもとで設計され、その内容は、それを取り巻く社会的・経済的・政治的・法律的・文化的諸要因によって影響され、変化すると考えられる。会計を取り巻く諸要因は国によって異なるため、その結果、それぞれの国に適合する独自の会計制度が形成されていく。異なる会計制度を有する国においては、会計制度を支える規範としての会計基準も異なる。したがって、異なる証券市場のもとでは、それぞれの市場に適合する会計基準に準拠して財務諸表を作成し、提出することが合理的であると考えられる。

1980年代から大きく進展してきた企業活動のグローバル化や資金調達のグローバル化が21世紀に入り、その勢いが一段と増してきた。信頼できる財務情報の開示は、情報利用者、とりわけ投資家の意思決定にとって不可欠な存在である。そのため、各国は企業の円滑な資金調達と投資家保護の視点から、会計情報の開示制度を導入している [島田 (2010), p. 4]。しかし、各国における異なる会計基準に基づく企業間の財務情報の比較が困難なため、投資家が適切な意思決定ができなくなる。また、海外の証券市場で資金調達を行おうとする多企業は、自国の会計基準に基づいて財務諸表を作成するほか、資金調達先の国の会計基準に従って財務諸表の作成も求められている。その結果、これらの企業にとって複数の財務書類の作成が大きな負担となる。そのような背景のもとで、比較が可能で、質の高い、資金調達コストが低い国際的な会計基準の必要性が議論されるようになった。

国際会計基準は、狭義には1973年に設立された国際会計基準委員会 (International Accounting Standards Committee: IASC) によって公表された会計基準 (International Accounting Standards: IAS) のことを指している。これに対して、2001年にIASCから組織変革された国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board: IASB) によって公表された会計基準のことを国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards: IFRS) と指す。IASBが設立された際に、IASCによって公表された41の会計基準のうち有効である29の基準を一括して承認している。また新たに公表した会計基準のことをIFRSとしている。したがって現在、IASとIFRSは併存している状況にある。本稿は、国際会計基準を広義に捉え、IFRSとIAS

を併せてIFRS¹と表記する。

IFRSはすでに多くの国および地域によって導入されている。他方で、会計制度を取り巻く諸要因が国によって異なることは周知のとおりである。それにもかかわらず、IASBはIFRS導入国にIASBの影響力を及ぼすために、現在、IFRSについて各国レベルの基準解釈の余地を否定するという強硬な方針をとっている〔田口(2017), p.41〕。果たしてこのような強硬策を取っているIASBが単一のグローバルな会計基準としてのIFRSの採用を推進させることは可能なのであろうか。

本稿は、会計基準の国際的調和からコンバージェンスへの歴史的な展開について整理してみることとする。そのことによって、会計基準国際化が一直線に進んできたわけではなく、多くの要因が絡み合って現状に到達したことを明らかにし、この問題の拙速な進行に対する慎重な見解を示すこととする²。以下第2節では、会計基準国際化の推進過程におけるIASCの活動状況を確認する。その中でも、特にコア・スタンダードとその影響について取り上げる。第3節では、IASCからIASBへの組織変革をめぐる一連の活動について確認する。加えて、会計基準の理論的基礎を提供するIASBの概念フレームワークについても簡単に触れてみる。第4節では、会計基準の調和化からコンバージェンスへと変化する中で、2007年までにリエゾン国の中で、IFRSの適用を明言していなかったアメリカおよび日本の動きについて概観する。そして最後に第5節では、全体のとまとめとIFRSの今後の方向性について若干の考察を行う。

2. IASCのコア・スタンダードとその影響

会計基準国際化の進展において、ヨーロッパ共同体(European Communities:EC)、国際連合(United Nations:UN)、経済協力開発機構(Organisation for Economic Co-operation and Development:OECD)のほかに、IASC、国際会計士連盟(International Federation of Accountants:IFAC)などの機関が大きな役割を果たしてきた。その中でも特に、IASCが中心的な役割を担ってきた³。IASCとは1973年に、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、イギリスおよびアイルランド、ならびにアメリカの職業会計士団体によって発足された民間組織である。1983年にIFAC加盟国の会計士団体がIASCのメンバーとなったため、加盟国が一挙に増加した〔吉田(2007), p.4〕。

1983年1月に公表された「国際会計基準に関する趣意書」では、IASCの目的は、①財務諸表の作成提示にあたり準拠すべき会計基準を公共の利益のために公表し、かつ、これが世界的に承認され遵守されることを促進すること、および②財務諸表の作成提示に関する規則、会計基準および手続の改善と調和に向けて広く活動すること(par.2)〔吉田(2007), p.4〕と示されていた。また、1983年1月に公表された「国際会計基準委員会—その目的と手続—」では、IASCの役割は、適切で調和のとれた、国際的に比較可能な会計原則の作成と採用に貢献し、かつ、財務諸表の作成にあたり、それらが遵守されることを促進することにある(par.7)〔吉田(2007), p.4〕としていた。このように、IASCは当初、会計基準の統一化よりも会計基準の国際的調和化を基準設

定の1つの目的とし、国際会計基準（IAS）の開発をしてきた。

しかし、IASCの公表したIASは「世界に広める必要があり、各国の企業がIASを採用しやすいように各国で認められている会計処理をIASに採り入れていった」[中央青山監査法人(2004), pp.3-4] [平松(2007), p.10]とされている。したがって、会計処理について多くの代替案を認めていたIASが設定された当初、財務情報の比較可能性が欠けていたと思われる[平松(2008), p.18]。さらに、IASCはあくまでも民間の職業会計士団体であるため、設定したIASを各国の企業に強制できるわけでもない。結果的に初期のIASは、それほど広がらなかった。

IASCの開発したIASが世界的に注目され始めたのは、1987年に証券監督者国際機構(International Organization of Securities Commissions: IOSCO)がIASCの諮問グループに参加し、会計基準の国際的調和化を目指すIASCの活動への支持を表明してからである。IOSCOは世界の証券市場を監督する国際的団体で、各国の証券市場の規制当局、例えば、アメリカ証券取引委員会(Securities and Exchange Commission: SEC)をはじめ、世界中から数多くの証券市場監督機関によって構成されている。IOSCOは、投資家保護や国際証券市場で資金調達をする企業の資金調達コストの軽減という観点から、国際証券市場で適用するに相応しい比較可能性のある会計基準の必要性について議論が展開され、IASCの開発しているIASが注目された[島田(2010), p.5]と考えられる。

1993年8月にIOSCOは、41のトピックにも及ぶ広範囲の基準一覧である「コア・スタンダード」をIASCに提示し、作成の要請をした。コア・スタンダードは、IOSCOが指定したもので、企業が国際的な資金調達を行う際に利用される財務諸表を作成する際に必要最低限のものである。IOSCOがIASCに求めたのは、国際的な資金調達に利用できるIAS、すなわち、代替的な会計処理方法を認めない、しかも理論的にも実務の優れた会計基準を作成することであった[平松(2008), p.19]。他方で、IASCの公表したIASが強制力をもっているIOSCOによって認められれば、国際的な会計基準として推進することが期待できる。そのため、1995年7月に、IASCはIOSCOの指定するコア・スタンダードの作成に同意し、その完成に向けて作業を進めていった。

IASCは、2000年3月にコア・スタンダードを完成させた。コア・スタンダードとしての会計基準は、これまでのIASと比べて、会計処理についての選択の幅が相当縮小されたものとなった[平松・辻山(2014), p.29]。そして2000年5月にIOSCOがIASを承認し、メンバー国の規制当局に対して、外国企業が国際的な資金調達を行う際に、IASに基づいて作成した財務諸表を受け入れることを勧告した。このように、IOSCOがIASCの開発した一連の会計基準(IAS)を国際的な会計基準として認め、メンバー国の規制当局へ推奨することによって、IASへの支持を表明した。こうしたIOSCOの支持表明を受けることによって、IASの国際的な会計基準としての地位が大きく向上した。

IOSCOとともにIASCの活動を注目したのが、欧州連合(European Union: EU)である。EUがIASCの開発するIASに注目した背景のもとには、EUは域内証券市場を統合するには加盟国共通の会計基準を必要としていた。EUはこれまで加盟国共通の会計基準の統一化に取り組んできたが、それぞれの国を取り巻く環境が異なるため、会計基準の統一化という作業はなかなか進展し

てこなかった [島田 (2010), p.5]。

コア・スタンダードとしての IAS が IOSCO によって承認されたことを受けて、欧州連合 (European Union : EU) は EU 加盟諸国域内に上場しているすべての企業に対して、IFRS に基づいて財務諸表の作成を義務づけるか否かについて検討し始め、2001年2月13日、欧州委員会 (European Commission : EC) は、2005年までに EU 域内の上場企業に対して IFRS に準拠すべきとする規則案を公表し、2002年5月12日に承認した⁴。これによると、EU は 2005年1月以降に開始する会計年度から、EU 域内に上場するすべての企業の連結財務諸表に IFRS の適用を決定した。ただ、個別財務諸表の作成については、IFRS に準拠するか否かはそれぞれの加盟国の選択に委ねることとなっている。

しかし、EU は IFRS をそのまま受け入れるのではなく、IFRS やその解釈指針が新規に作成されるたび、EU の環境に適合させるために検証を行うこととしている [山田 (2008), p.27]。2001年7月に会計専門家からなる欧州財務報告諮問グループ (European Financial Reporting Advisory Group : EFRAG) が設立され、IFRS とその解釈指針の承認作業を行ってきた [山田 (2008), p.27]。同時に、EU は加盟国域内の証券市場で資金調達をする第3国の企業に対して、2007年 (その後2009年に延長された) から、IFRS もしくは IFRS と同等な会計基準の適用を義務づけている。

EU のこの動きの背景には、2000年5月に IOSCO がコア・スタンダードとしての IAS を承認したことによって、IAS に基づいて作成された財務諸表を用いてアメリカ証券市場での資金調達が可能となるとの期待が高まっていたことが考えられる [平松 (2007), p.30]。また、上述の EU の方針によって、IFRS がヨーロッパ証券市場での地位が高められると同時に、会計基準のコンバージェンスへ向けての EU の地位も一層高まることになる。このことは今後の IFRS の開発において、EU が一層の影響力を発揮することを意味する [平松 (2007), p.14]。

EU での IFRS の採用という決定を受けて、オーストラリアとニュージーランドは 2005年と 2007年に相次いで IFRS を採用することを表明した。その結果、2007年の時点では、リエゾン国で IFRS の採用を明言していない国は、米国、カナダおよび日本だけとなった。

3. IASC から IASB への組織変革と概念フレームワーク

IASC 理事会は 1997年に戦略作業部会「Strategy Working Party」を設置し、IASC の新たな戦略と組織構造のあり方について検討することにした。戦略作業部会は 1998年12月に、討議資料「IASC の将来像」を公表した⁵。この討議資料では、戦略作業部会が設置された背景について、以下のように述べられている。1994年に IASC 理事会は IASC の戦略と組織構造のあり方についての最終的な見直しを終わらせた。その後、IASC 理事会の主な焦点は IOSCO により提示され、作成が要請されたコア・スタンダードの完成にあった。コア・スタンダードは国際的な資金調達を行う際に利用できる会計基準として期待されたもので、その完成によって、IASC の担うべき役割も変化していくと思われる [平松・辻山 (2014), pp.28-30]。そのため、IASC が戦略作業部

会を設置し、組織の変革に向けて活動し始めたのである。

討議資料の中で、IASCの組織変革が必要とされる理由について、以下のように述べられている。コア・スタンダードの完成後、IASCはIASを高品質で、グローバルな会計基準として各国の既存の会計基準とのコンバージェンスを図る必要がある。しかし、これまでの無給のボランティアだけでの理事会の運営が困難になり、加えて、これまでの各国の会計基準設定機関との非公式的な連絡による会計基準のコンバージェンスの促進が難しくなると思われる。そのため、効率的なインフラストラクチャーの整備として、組織の変革が必要とされたのである。

1999年4月までに、討議資料「IASCの将来像」に対して、86通のコメント・レターが寄せられた。その後、会合と検討の結果として、戦略作業部会が1999年11月IASC理事会に報告書「IASCの将来像に関する勧告」を提出した。翌12月、報告書がIASC理事会によって承認された。この報告書では、IASCのデュー・プロセスと各国の会計基準設定のデュー・プロセスとの調和を提唱していた。ついに2001年3月に国際会計基準委員会財団（International Accounting Standards Committee Foundation: IASC財団）が設定され、翌4月にIASBが設置され、IASCに代わって会計基準設定の役割を担うことになった。

IASCは各国の職業会計士団体によって設立され民間機関で、各国の会計実務の多様性を前提に国際的な会計基準の作成をしてきた。第2節ですでにみてきたように、1983年に公表された「国際会計基準に関する趣意書」に、従来、会計基準の調和がIASCの目的の1つであった。2001年に組織されたIASBでは、2005年からはさらに、IASC財団の定款に各国の会計基準とIFRSとのコンバージェンスも目的の1つとして追加されていた⁶。

2010年3月、IASC財団はIFRS財団（IFRS Foundation）へと名称変更された。IFRS財団の2010年の定款第2条（a）によると、IFRS財団の目的の1つは「…高品質で理解可能な、強制力のある国際的に認められる財務報告基準の単一のセットを開発すること。これらの基準は、財務諸表その他の財務報告において、高品質で透明性があり、かつ比較可能な情報を要求すべきである。投資者、世界の資本市場の他の参加者および他の財務情報利用者の適切な経済的意思決定に役立つものとするためである。」と示されている。また、定款第2条（d）では「国際財務報告基準（IFRS）、すなわちIASBが公表する基準および解釈指針の採用を、各国の国内会計基準とIFRSとのコンバージェンスを通じて、推進し促進すること」としている。

このように、IFRS財団は高品質で、理解可能で、かつ強制力のある単一の国際的会計基準の開発を目的としている。また、IASBを通じて、従来、各国の国内会計基準とIFRSとのコンバージェンスを目指していたが、現在では、各国基準とIFRSとのコンバージェンスを通じて、最終的には、IASBによって公表されたIFRSの採用を推進し促進することを目的の1つとしている〔秋葉（2011）、p.111〕。

以上の組織変革のプロセスとともに概念フレームワークの展開も図られた。IASCは会計基準の理論的基礎を提供する概念フレームワークの構築に努めてきた。1989年7月にIASCは「財務諸表の作成表示に関する枠組」を公表した。1989年7月に公表されたこの概念フレームワークは、2001年のIASCから組織変更されたIASBによってそのまま引き継がれ、2010年の修正概念フ

フレームワークが公表されるまでの長い間、そのまま採用されていた。IASBはFASBと共同で共通の概念フレームワークを開発しようとした。2010年9月に、IASBとFASBは1989年に公表された上記の概念フレームワークの第1章「一般目的財務報告の目的」と第3章「有用な財務情報の質的特性」を改正し、「財務報告に関する概念フレームワーク」として公表した。

その後、IASBとFASBの共同作業が中断され、再開の見通しがないままとなっていた。2012年IASBは単独で概念フレームワークの見直しを再開し、2013年7月にディスカッション・ペーパー「財務報告に関する概念フレームワークの見直し」を公表し、2015年5月には公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」を公表した。その後、IASBが寄せられた公開草案に対するコメントを検討したうえで、2018年3月に概念フレームワークの改正版を公表した。

4. 会計基準のコンバージェンスをめぐるアメリカおよび日本の動向

会計基準の調和化からコンバージェンスへの推進過程において、国際会計基準が多くの機関からの支持を受けるようになった。IASBが設立される前の2000年2月にSECはIASを米国市場での受け入れに関する検討を開始した。また、2000年4月にバーゼル銀行監督委員会がIASへの支持を表明した。さらに、同年5月にIOSCOがIASCの作成したIASを国際的な会計基準として認め、メンバー国の規制当局へ推奨し、IASへの支持を表明した [平松 (2007), pp. 11-12]。

その背景のもとで、EUは2002年にEU加盟国域内にあるすべての上場企業に対して、2005年1月からIASによる連結財務諸表の作成を義務付けると発表した。その後、2005年にオーストラリア、2007年にニュージーランドも相次いでIFRSの適用を発表した。このように、2007年の時点で、リエゾン国の中でIFRS適用を明言していないのは、アメリカ、カナダおよび日本となった。以下では、会計基準のコンバージェンスの過程において、アメリカおよび日本の対応について確認してみることにする。

2002年9月に、アメリカの会計基準設定機関である財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board: FASB) とIASBは、国内企業そして外国企業が資金調達を行う際に利用できる高品質で、比較可能な財務諸表を開発するために、米国会計基準とIFRSとのコンバージェンスへ向けて活動を開始することで合意した⁷。その後、FASBとIASBは2005年4月および10月の会合で、高品質で、国際的な会計基準の単一セットを開発することを再確認した。これを受けて、FASBとIASBは2006年2月に、2008年までの達成目標を示した覚書 (Memorandum of Understanding: MoU) を公表した⁸。これによると、FASBとIASBは短期プロジェクトを通じて、2008年までに現時点で存在する最も大きな差異について解消すべきか否かについて結論を出すことにした。また、差異のうち2008年までに完成させる短期コンバージェンス項目とその他のコンバージェンス項目に分けて、コンバージェンスを進めることにした。

こうした展開の中で、SECは外国企業だけでなくアメリカ企業に対してもIFRS適用の可否について検討を開始した。2007年8月にSECは広く意見を求めるために、コンセプトリリース [SEC (2007a)] を公表した。このコンセプトリリースに対して、125通のコメント・レターが寄

せられた。そして、SEC は同年 12 月に最終規則案を公表し、米国に上場する外国企業が IFRS に準拠して財務諸表を作成した場合、これまで要求されていた米国会計基準への差異調整表の作成を不要とした [SEC (2007b)]。

さらに、2008 年 11 月に SEC は、アメリカ企業について将来的に IFRS の適用を容認することを示すロードマップ案「米国発行体による IFRS に準拠して作成された財務諸表の将来的使用のためのロードマップ案」[SEC (2008)] を公表した。このロードマップ案によると SEC は、一定の要件を備えた企業に対して、2010 年以降提出する財務諸表から IFRS の適用を認めた。それと同時に、その具体的な適用状況を検証したうえで、2011 年までに 2014 年からすべてのアメリカ上場企業に対して IFRS を強制適用するか否か、について判断することとしていた。

しかし、アメリカにおける IFRS へのコンバージェンスを積極的に対応しようといった状況が、2008 年 9 月のリーマンショックと 2009 年 1 月の政権交代によって余儀なく変更された。2010 年 2 月に、SEC はワークプラン「コンバージェンスとグローバルな会計基準への支持声明」[SEC (2010)] を公表した⁹。この声明では、2008 年に発表したロードマップ案で示されていた一定の条件を満たす企業について、2010 年から開始する IFRS の適用を中止するとともに、導入が決定された場合でも 4 年間の準備期間を設け、早くても 2015 年からの適用開始とすることが明らかになった。

その後、2010 年 6 月に FASB と IASB が米国基準と IFRS とのコンバージェンスに関する共同声明を公表し、コンバージェンスを行う際の優先順位および一部の項目についての延期もしくは中断の見込みを明らかにした¹⁰。さらに、2011 年 5 月に SEC はスタッフ・ペーパー「米国企業向けの財務報告システムに IFRS を取り込むことを検討するための作業計画：可能な取り込み方法を求めて」[SEC (2011)] を公表した。このスタッフ・ペーパーでは、5 年～7 年のうちに IFRS を順次に取り込んでいく方法を 1 つの選択肢として提示し、コンバージェンスとエンドースメントの合成語であるコンドースメントという用語を使用し、アドプションとは異なるコンドースメント・アプローチが提示された。

2012 年 7 月に SEC が最終スタッフ・レポート「米国企業向けの財務報告システムに IFRS を取り込むことを検討するための作業計画」[SEC (2012)] を公表した。このレポートは IFRS 導入の米国における潜在的な影響を要約したもので、IFRS が単一で、高品質でグローバルな会計基準として支持しつつも、IFRS の取り込み方法、基準導入に伴う多額のコスト負担などを理由に、2008 年に発表したロードマップ案で示されていた 2011 年に IFRS 適用の可否に関する判断を下すということを見送った。また、IFRS を米国に取り込む方法として、「そのまま適用する方法」とは「別の方法、例えばコンバージェンス、エンドースメントなど」を検討することが必要であると示し、IFRS 適用の具体的な内容と適用時期については言及していなかった。

他方、日本では、2001 年 4 月の IASC から IASB への組織変革に対応するために、2001 年 7 月に財務会計基準機構が設定され、その中に民間機関としての企業会計基準委員会 (Accounting Standards Board of Japan: ASBJ) が設置され、これまで会計基準設定の役割を担ってきた企業会計審議会に代わって、会計基準設定の役割を担うことになった。

2007年8月にASBJとIASBは、2005年3月から開始している日本基準とIFRSとのコンバージェンスを加速させることの合意「東京合意」を公表した¹¹。東京合意によると、①2008年までに日本基準とIFRSの間の重要差異（同等性評価に関連する2005年7月の欧州証券規制当局委員会（Committee of European Securities Regulators:CESR）によるもの）を解消する、②同等性評価における重要差異以外の差異については2011年6月30日までに解消する、③IASBが開発中の会計基準のうち、2011年6月30日以降に適用される会計基準については、その新基準適用時に日本において国際的なアプローチが受け入れられるように作業を行うこととされた。その後、2007年12月に東京合意の基づいてプロジェクト計画表が公表された。その計画表ではプロジェクト項目を短期、中期、中長期の3つに区分したスケジュールが示された¹²。この計画表に沿ってコンバージェンスを進めた結果、2008年12月に、日本の会計基準がCESRからIFRSと同等であるとの評価が得られた。

そして、2009年6月に企業会計審議会は「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」を公表した。中間報告では、2010年3月期から一部の上場企業の連結財務諸表に、IFRSの任意適用を認めることとした。将来的にすべての上場企業の連結財務諸表にIFRSの強制適用の判断に当たっては、IFRSの任意適用の状況等を確認したうえで、国際的な比較可能性や企業、市場の競争力の観点から、EUやその他諸国のIFRSの適用状況に加え、さらにアメリカにおいてIFRSが米国企業に強制適用されるか否かも、重要な判断材料とし、最終的には2012年を目途に判断することとした。もし2012年に強制適用を判断する場合に、十分な準備期間を確保したうえで、2015年もしくは2016年に適用開始という考えも示された。このように、中間報告では国際的な諸情勢等の状況変化に応じて柔軟な対応が重要との見解が示されたうえで、IFRSの任意適用や将来的な強制適用の検討などについての考え方も示された。

ところが、2011年6月21日に、自見庄三郎前金融担当大臣が「IFRS適用に関する検討について」を発表し、早ければ2015年3月期から実施される可能性のあったIFRSの強制適用を実施しない考えを示した。その理由として、2011年5月に公表されたSECのスタッフ・ペーパーで示されたIFRS適用方針の変更や、産業界からの要望、2011年3月に発生した東日本大震災の影響および日本固有の会計・周辺制度への影響などが挙げられていた。自見金融相は、仮に強制適用する場合においても、その決定から5-7年程度の十分な準備期間の設定を行うことを表明した¹³。その後、2012年7月に「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方についてのこれまでの議論（中間的論点整理）」が公表された。この中間的論点整理では、連単分離を前提に、IFRSの任意適用の積み上げを図りつつ、IFRSの適用のあり方については、会計基準が日本の制度や金融証券市場に与える影響を十分に勘案したうえで、中小企業等への対応、原則主義への対応等を考慮しつつ、最もふさわしい対応を検討すべきであるとされていた。

そして、2013年6月に「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方に関する当面の方針」が公表された。当面の方針は、中間的論点整理で示された連単分離の方針を維持した形で、さらに①IFRSの任意適用要件の緩和、②IFRS適用の方法、③単体開示の簡素化という3つの部分に焦点を当てていた。当面の方針の公表によって、任意適用の要件は従来と比べて大幅に緩和され、上

場企業がIFRSの任意適用がしやすくなった。また、「当面の方針」では、日本における連結財務諸表の作成においては、日本基準、米国基準のほかに、IASBが公表したピュアなIFRSに加えて、ASBJがエンドースメント手続を経て発表した修正IFRSの4つの基準を併存させる方針を示した。その後、2015年6月にASBJは「修正国際基準（国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準）」を公表し、エンドースメント手続を経た修正国際基準の適用を明らかにした。

IFRSの任意適用企業の範囲拡大を促進しようとする方針は、2014年6月24日に公表された「日本再興戦略改訂2014」において確認され、またその後毎年改訂されている「日本再興戦略」においてもその方針が継承されている¹⁴。日本取引所グループの集計によると、2019年1月現在のIFRS適用済会社数は183社、IFRS適用決定会社数は16社で、計199社に達している¹⁵。

5. むすび

会計基準の国際化は企業活動のグローバル化と資金調達のグローバル化に伴い進展してきた。1980年代から大きく進展してきた会計基準の国際的調和化において、IASCの果たす役割が極めて大きいことは言うまでもない。しかし、IASCはIASの設定においてIOSCOの影響を大きく受けており、また、その支援がなければ、会計基準の国際的調和化がそれほど進展してこなかったと思われる。IOSCOによるIASの承認は、IASの国際的な会計基準としての地位を大きく向上させた。加えて2005年のEUによるIFRSの強制採用は、IFRSによる会計基準のコンバージェンスから、最終的には、IFRSの採用を推進し促進するIFRS財団の目的を前進させたとも言える。

EUの動きを契機に、IFRSに対する支持が発展途上国を含めて国際的に拡大してきた。発展途上国がIFRSを導入するには、国際的な資金調達を円滑に進めるために、会計基準を自国で設定するよりも、IFRSを受け入れた方がコストが少ないから〔平松（2007），p.14〕という背景が存在している。また、細かな点まで会計基準に書き込まない原則主義というIFRSの特徴も、各国固有の経済環境になじみやすいものであるため、導入されやすい面がある〔橋本・山田（2018），p.6〕と考えられる。

日本におけるIFRSへのコンバージェンスに向けた動きについては、アメリカの動向に影響されていたことは否定できない。SECは2007年11月から米国に上場する外国企業がIFRSに基づいて作成した財務諸表の使用を認めてきた。また2008年11月に、米国企業のIFRS適用を容認することを示すロードマップ案が公表された。これに対して日本でも、日本の会計基準とIFRSとの差異を解消するという東京合意が公表された。日本におけるIFRSの任意適用は、2010年3月期連結決算から始まった。その後、IFRS任意適用要件が大幅に緩和されることや、IFRSの任意適用企業の拡大促進もあったため、日本におけるIFRSの任意適用済企業と適用予定企業数が現在増加しつつある。

IFRSは企業活動のグローバル化や資金調達のグローバル化の進展のもとで開発されてきた国際的な会計基準である。IFRSは、比較可能で質が高く資金調達コストの低い国際的な会計基準とし

て、2019年1月現在、すでに166の国および地域によって適用されている¹⁶。しかし、すでにこれまでみてきたように、会計基準国際化の進展において、多くの要因が絡み合っただ直線に進んできたわけではない。今後、それぞれの国がどのような方針をとるかについてさらに注目していく必要がある。

注

- 1 国際会計基準を広義的に捉えると、IFRSおよびIASという「会計基準」のほかに、IFRS解釈指針委員会(IFRS Interpretations Committee)およびその前身である解釈指針委員会(Standing Interpretations Committee)の「解釈指針」も含まれる。
- 2 本論文の作成に当たっては、さらに以下の論文を参考にした。角ヶ谷(2014)、尾崎(2017)、田原(2016)、辻山(2018)、秋葉(2018)、阿部(2011)および平松(2012)。
- 3 会計基準国際化の歴史的経緯については、平松(2008)を参照されたい。
- 4 これは2002年7月19日に欧州議会および閣僚理事会規則No.1606/2002として採択された。EUにおけるIFRS採用をめぐる一連の動きについては、European Commission(2002)、松井(2006)、弥生(2017)を参照されたい。
- 5 これについては平松(1999)が詳しい。
- 6 これについては、IASC Foundation(2005)、企業会計基準委員会・財団法人財務会計基準機構日本語訳監修(2008)、p.18を参照されたい。
- 7 これはいわゆるノーウォーク合意である。ノーウォーク合意については、FASB/IASB(2002)、山田(2003)を参照されたい。
- 8 MoUについては、FASB/IASB(2006)、山田(2006)および山田(2008)を参照されたい。
- 9 詳細については、SEC(2010)を参照されたい。
- 10 これについては、日本公認会計士協会(2010)を参照されたい。
- 11 これについては、2007年8月8日に公表された企業会計基準委員会・国際会計基準審議会共同プレスリリースを参照されたい。
- 12 これについては、企業会計基準委員会(2007)を参照されたい。
- 13 自見庄三郎(2011)「IFRS適用に関する検討について」6月21日。<https://www.fsa.go.jp/common/conference/danwa/20110621-1.html> アクセス日:2019年1月27日
- 14 これについては、日本経済再生本部(2014)、日本経済再生本部(2015)および日本経済再生本部(2016)を参照されたい。
- 15 <https://www.jpx.co.jp/listing/others/ifrs/index.html> アクセス日:2019年1月27日
- 16 <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/> アクセス日:2019年1月27日

参考文献

- 秋葉賢一（2011）「2011年会計基準の概況」『企業会計』第63巻第1号，pp.111-115。
- 秋葉賢一（2018）『エッセンシャルIFRS（第6版）』中央経済社。
- 阿部泰久（2011）「IFRSアドプション決断までになすべきこと」『企業会計』第63巻第1号，pp.41-45。
- 尾崎安央（2017）「連単分離は暫定的政策か」『企業会計』第69巻第8号，pp.63-70。
- 企業会計基準委員会・国際会計基準審議会共同プレスリリース（2007）「会計基準のコンバージェンスの加速化に向けた取組みへの合意」8月8日。
- 企業会計基準委員会（2007）「プロジェクト計画表の公表について—東京合意を踏まえたコンバージェンスへの取組み—」12月6日。
- 企業会計基準委員会・財団法人財務会計基準機構日本語訳監修（2008）『国際財務報告基準（IFRSs）2007』レクシスネクシス・ジャパン。
- 企業会計基準委員会（2015）「修正国際基準（国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準）」6月30日。
- 企業会計審議会（2009）「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」6月30日。
- 企業会計審議会（2012）「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方についてのこれまでの議論（中間的論点整理）」7月2日。
- 企業会計審議会（2013）「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方に関する当面の方針」6月19日。
- 島田眞一（2010）「会計基準の国際的統一化の軌跡とその視点」『CUC View & Vision』No.29，pp.4-11。
- 自見庄三郎（2011）「IFRS適用に関する検討について」6月21日。
- 自由民主党政務調査会・金融調査会・企業会計に関する小委員会（2013）「国際会計基準への対応についての提言」6月13日。
- 田口聡志（2017）「IFRSのグローバル・ジレンマ—IASBの意思決定と基準導入の質」『企業会計』第69巻第8号，pp.41-48。
- 田原泰雅（2016）「日本におけるIFRS任意適用」『国際会計研究学会』第1・2合併号，pp.125-133。
- 中央青山監査法人（2004）『国際財務報告基準ハンドブック』中央経済社。
- 辻山栄子（2018）『財務会計の理論と制度』中央経済社。
- 角ヶ谷典幸（2014）「日本におけるIFRS適用をめぐる見解の多様性—企業会計審議会の議事録の内容分析を手がかりにして—」『国際会計研究学会』第1号，pp.9-24。
- 日本公認会計士協会（2010）「David Tweedie国際会計基準審議会（IASB）議長インタビュー—IFRSの最新動向～IASBとFASBのMoUをめぐる～」『会計・監査ジャーナル』第663号，pp.11-18。
- 日本経済再生本部（2014）「日本再興戦略改訂2014—未来への挑戦」6月24日。

- 日本経済再生本部 (2015) 「日本再興戦略改訂 2015—未来への挑戦」6月30日。
- 日本経済再生本部 (2016) 「日本再興戦略 2016—第4次産業革命に向けて—」6月2日。
- 橋本尚・山田善隆 (2018) 『IFRS 会計学基本テキスト (第6版)』中央経済社。
- 平松一夫 (1999) 『IASCの将来像』とわが国の会計基準設定機関『企業会計』第51巻第7号, pp. 4-10。
- 平松一夫 (2007) 『国際財務報告論—会計基準の収斂と新たな展開』中央経済社。
- 平松一夫 (2008) 「会計基準国際化の歴史的経緯と今後の課題—調和からコンバージェンスへ」『企業会計』第60巻第4号, pp. 18-24。
- 平松一夫 (2012) 「会計基準・会計教育の国際化と日本の対応」『會計』第181巻第1号, pp. 93-105。
- 平松一夫・辻山栄子 (2014) 『会計基準のコンバージェンス』中央経済社。
- 松井泰則 (2006) 「EU 会計の夜明けと IAS/IFRS の新局面」『立教経済学研究』第59巻第4号, pp. 57-71。
- 山田辰巳 (2003) 「IASB と FASB のノーウォーク合意について」『企業会計』第55巻第2号, pp. 81-87。
- 山田辰巳 (2006) 「2006年2月に公表された MoU について」『季刊会計基準』第13号, pp. 68-70。
- 山田辰巳 (2008) 「IASB を巡る国際動向と日本の対応」『企業会計』第60巻第4号, pp. 25-32。
- 弥永真生 (2017) 「席卷する保護主義—揺れる EU 単一市場と会計規制」『企業会計』第69巻第8号, pp. 49-55。
- 吉田正人 (2007) 「国際会計基準設定の歴史的経緯考察」『信州短期大学紀要』第18巻, pp. 1-10。
- IASC 財団編 企業会計基準委員会・財団法人財務会計基準機構監訳『国際財務報告基準 (IFRS) 2010』中央経済社。
- IFRS 財団編 企業会計基準委員会・財団法人財務会計基準機構監訳『国際財務報告基準 (IFRS) 2016』中央経済社。
- European Commission (2002), *Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards.*
- FASB/IASB (2006), *A Roadmap for Convergence between IFRS and US GAAP-2006-2008 Memorandum of Understanding between the FASB and the IASB*, February 27. https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage&cid=1176156245558
- FASB/IASB (2002), *Memorandum of Understanding: The Norwalk Agreement*, September 18.
- International Accounting Standards Board (2010), *The Conceptual Framework for Financial Reporting.*
- International Accounting Standards Board (2013), *Discussion Paper, A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting.*
- IFRS Foundation (2015), *Exposure Draft, Conceptual Framework for Financial Reporting.* 財務

- 会計基準機構訳 (2015) 「公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」」 https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/20150528_02-2.pdf
- IFRS Foundation (2018), *Conceptual Framework for Financial Reporting*.
- International Accounting Standards Committee (1989), *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*. (日本公認会計士協会訳・国際会計基準委員会 (1989) 「財務諸表の作成表示に関する枠組」)。
- International Accounting Standards Committee (1983), *International Accounting Standards Committee-Objectives and Procedures*, Jan 1983. (日本公認会計士協会訳・国際会計基準委員会 (1983) 『国際会計基準委員会—その目的と手続—』)
- International Accounting Standards Committee (1983), *Preface to Statements of International Accounting Standards, Jan 1983*.
- International Accounting Standards Committee (1998), Strategy Working Party, *Discussion Paper, Shaping IASC for the Future*.
- International Accounting Standards Committee (1999), Strategy Working Party, *Recommendations on Shaping IASC for the Future*.
- IASC Foundation (2005), *Constitution*, July.
- Securities and Exchange Commission (2007a), *Concept Release on allowing U.S. Issuers to Prepare Financial Statements in Accordance with International Financial Reporting Standards*, SEC Release No. 33-8831, August 7.
- Securities and Exchange Commission (2007b), *Acceptance from Foreign Private Issuers of Financial Statements prepared in Accordance with International Financial Reporting Standards without Reconciliation to U. S. GAAP*, SEC Release No. 33-8879, December 21.
- Securities and Exchange Commission (2008), *Roadmap for the Potential Use of Financial Statements Prepared in Accordance with International Financial Reporting Standards by U. S. Issuers*, SEC Release No. 33-8982, November 14.
- Securities and Exchange Commission (2010), *Commission Statement in Support of Convergence and Global Accounting Standards*, SEC Release No. 33-9109, February 24.
- Securities and Exchange Commission (2011), *Work Plan for the Consideration of Incorporating International Financial Reporting Standards into the Financial Reporting System for U.S. Issuers: Exploring a Possible Method of Incorporation*, May 26.
- Securities and Exchange Commission (2012), *Work Plan for the Consideration of Incorporating International Financial Reporting Standards into the Financial Reporting System for U. S. Issuers, Final Staff Report*, July 13.