

# 「単一の高品質でグローバルに認められた会計基準」 の存立基盤

—基準設定と会計研究—

杉本 徳栄  
関西学院大学

## 要 旨

国際会計基準審議会 (IASB) の目的ないし IFRS 財団の目的には、「単一の高品質でグローバルに認められた会計基準」の開発と、コンバージェンスを通じた IFRS の採択の推進・促進などが謳われている。世界金融危機後の G 20 サミット (「金融・世界経済に関する首脳会合」) の首脳宣言とその添付資料も、この「単一の高品質でグローバルに認められた会計基準」の創設を中期的措置に掲げ、一貫してそのコミットメントが問われてきた。

基準設定において重視され、その実現を目標に掲げる「単一の高品質でグローバルに認められた会計基準」を題材として、その存立基盤を模索する。とくに、(1) 「単一の高品質でグローバルに認められた会計基準」の意義は何か、(2) IFRS を支持する国際機関の法的根拠とその正統性は何か、という 2 つの問題意識のもとで、これらを探求した。これにより、「高品質」という概念が具体性を欠き、それを導き出す操作可能性がみられず、またそれが困難だという事実が明らかとなる。

また、この間のアメリカ証券取引委員会 (SEC) による国際会計基準 (IAS) の使用に関する「鍵となる 3 要素」や SEC 最終スタッフ報告書での評価基準 (検討領域) で、重視する財務情報の質的特性が、「高品質」から「比較可能性」へとシフトしている事実も明らかとなる。

国際機関の法的根拠や正統性の検討からは、基準設定のあり方は、単に会計の分野にとどまらず、法的観点や政治的観点からの会計研究に取り組むべきであり、同時にその課題が示唆される。国際的な会計基準づくりは、学術研究による証拠の提供が必要されているだけに、この事実は、会計研究に取り組むべき課題の重要性を認識するうえでの好材料となる。

## I はじめに—基準設定における学術的研究の必要性と期待—

基準設定における学術的研究の必要性とその関与への期待が寄せられている。

たとえば、国際会計基準審議会（IASB）の「財務報告に関する概念フレームワーク」（The Conceptual Framework for Financial Reporting）は、有用な財務情報の質的特性における基本的な質的特性について、「忠実な表現は実証的に測定できるか」の見出しのもとで、結論の根拠に次のような基準設定における会計研究の貢献と問題点を示した<sup>(1)</sup>。

「実証的な会計研究により、企業の資本金金融商品または負債性金融商品の市場価格の変動との相関を通じて、目的適合性のある忠実に表現された財務情報を支持するかなりの証拠が蓄積されている。しかし、そうした研究は、忠実な表現を目的適合性と区別して実証的に測定するための技法を提供していない」（BC3.30）。

また、IASBの「フィードバック・ステートメント アジェンダ協議 2011」（IASB [2012]）は、専門的作業プログラムのなかで調査研究の取組みを拡大する必要性を示すとともに、証拠に基づく基準設定を提示した。

### ○証拠の必要性

「IASBは、多くの作業プログラムの筋道に、より証拠に基づいた評価を取り入れることを予定している。大半のプロジェクトの提案は、すでに、財務報告の問題点の証拠として学術的なまたは他の調査研究からの情報を織り込んで」（IASB [2012], p. 16（国際会計基準審議会 [2012], 16 ページ））。

本稿では、基準設定において重視され、その実現を目標に掲げる「単一の高品質でグローバルに認められた会計基準」（A Single Set of High Quality, Globally Accepted Accounting Standards）（「単一の高品質でグローバルな会計基準」、 「単一の高品質でグローバルに認められた財務報告基準」などとも称される）の存立基盤について模索してみたい。この模索を手掛かりに、研究者への役割期待、研究対象および研究の方法論の一端を論じることを目的とする。

## II 問題意識 1：「単一の高品質でグローバルに認められた会計基準」の意義は何か

IASBの「国際財務報告基準に関する趣意書」（Preface to International Financial Reporting Standards）やIFRS財団の定款（IFRS Foundation's Constitution）は、IASBの目的ないしIFRS財団の目的の1つに、「公益に資するよう、明確に記述された原則に基づく、単一の高品質で、理解可能な、強制力のあるグローバルに認められた会計基準を開発すること」（趣意書第6項、定款第2条）を掲げている。このような特性を有する会計基準は、投資家をはじめとする財務情報の利用者が経済的意思決定を行なうのに役立つものとするためである。また、「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」も目的の1つを形成している。つまり、「単一の高品質でグローバルに認められた会計基準」の開発と、コンバージェンスを通じたIFRSの採択の推進・促進が目的として謳われているのである。

ここで問題意識が生じる。そもそも、IASBの目的として最初に掲げられた「単一の高品質でグローバルに認められた会計基準」の意義とは何かということである。

確かに「財務報告に関する概念フレームワーク」の結論の根拠のなかで、有用な財務情報の質的特性のなかに含めなかった質的特性の1つに、「高品質」があることを示している。ただし、「透明性、高品質、内的整合性、真実かつ公正な概観または適正な表示は、目的適合性と表現の忠実性の質的特性を有し、比較可能性、検証可能性、適時性および理解可能性で補強された情報を別の言葉で記述したものである」(BC3.44)とした。つまり、「単一の高品質でグローバルに認められた会計基準」という場合の「高品質」とは、「財務報告に関する概念フレームワーク」上は、財務情報の質的特性を満たす財務情報の有用性と解することができるのである。

「IFRSの強制適用は不要。IFRSの会計基準としての品質には理論・実務の両面から問題があり、投資家のためにもならない。企業の自由意志による選択適用とすべき」(東京財団[2010], 1ページ)というように、日本ではIFRSの強制適用の是非の判断でそれを真正面から否定するものもある。これに限らず、「高品質な会計基準」の意義の認識については、有用な財務情報の質的特性との関わりで、どちらかと言えば否定的な見解が多い。

たとえば、「結局、『質』の意味を経験的事実にてらして理解するのは困難であり、基準設定の事前であれ事後であれ、“high quality”なるものが存在すると想定するのは、やはり幻想といわざるを得ない」(大日方[2011], 91ページ)、「これまでのこの場〔企業会計審議会総会：引用者〕の議論の中で、高品質で単一な基準というのは何ですかというのは

わからないんだということになっているんですね。ですから、それがあたかもあるかのような議論はおかしい。…高品質な単一の基準があって、それを日本に入れるべきだ。あるいは、そうすることで比較可能性が高まるという、そういう議論は危険だと思います。もうちょっと慎重にきちんと議論すべきだと思います」(金融庁・企業会計審議会[2013a]での辻山栄子委員の発言)などである。

しかし、これに関連して、IASBの鶯地隆継理事の発言で、「何を持って高品質かということに関して言えば、その定義は特にならない。しかし、概念フレームワークで会計情報の質的特性として要請する『目的適合性を持って忠実に表現することである』という枠組みのもとで、デュープロセスを通じて、価値基準を行為形成できる仕組みをつくっていくことで、策定された会計基準は「高品質」ということになる」という趣旨のものもみられる<sup>(2)</sup>。

アメリカ証券取引委員会(SEC)も、外国民間発行体によるIFRS適用をすでに容認したことを受けて、アメリカの発行体に対するIFRS適用の是非の判断を迫られ、検討してきた。では、SECは、このIFRS適用の是非はもとより、「単一の高品質でグローバルに認められた会計基準」をどのように捉え、またどのような対応をみせているのだろうか。

SECコミッショナーは、IFRS適用の是非の判断に資する材料として、SECスタッフに「グローバル会計基準の作業計画」(Work Plan for Global Accounting Standards)(SEC[2010])を要請していた。一連の作業計画の結果であるSEC最終スタッフ報告書には、IFRSがアメリカの発行体にとっての「単一の高品質でグローバルに認められた会計基準」となるのに十分なほど開発され、適用されているかどうかの評価が示されてい

る。その評価基準、つまり検討を要する領域として、次の3つを提示したことは刮目に値する（SEC Office of the Chief Accountant [2012], p. 7）。

①IFRSの網羅性

②各管轄（法域）内および管轄間でのIFRS財務諸表の比較可能性

③IFRSの監査可能性および執行可能性

これまでに、SECはIFRSではなく、それに先立つ国際会計基準（IAS）の使用に関する判断基準（いわゆる「鍵となる3要素」）を明らかにしていたが<sup>(3)</sup>、実は上記の検討を要する領域は、おおむねこれに整合するものである。ただし、両者を突き合わせることで変化を感じることができるように、ここで看過し得ないことは、重視する財務情報の質的特性が、「高品質」から「比較可能性」へとシフトしている事実である<sup>(4)</sup>。

結果的に、SEC最終スタッフ報告書は、今般の3つの検討領域を満たしたという評価結果を出してはいないが<sup>(5)</sup>、国際的な会計基準であれ、「単一の高品質でグローバルに認められた会計基準」であれ、SECが主体的に評価する姿勢そのものは不変である。

### III 問題意識2：IFRSを支持する国際機関の法的根拠とその正統性は何か

IASBのハンス・フーガーホースト（Hans Hoogervorst）議長は、2013年6月に香港で開催されたIFRSアジア・オセアニア政策フォーラム（IFRS Asia-Oceania Policy Forum）のスピーチ（Hoogervorst [2013]）で、IFRSが証券監督者国際機構（IOSCO）、世界銀行（World Bank）および20カ国・地域首脳会合（G20サミット）からグローバ

ルな会計基準としての支持を得ているとした。

ここで第2の問題意識が生じる。IFRSをグローバルな会計基準として支持する国際機関の法的根拠、またIFRSの設定主体であるIASBの法的根拠は何かということである。さらに、その正統性（Legitimacy）は何かということである。

もちろん、これまでに世界貿易機関（WTO）の「シンガポール閣僚宣言」（1996年12月13日）や1998年の先進7カ国（G7）金融蔵相中央銀行総裁会議などで、国際会計基準委員会（IASB）が会計プロフェッションの分野で国際基準を完成することが奨励されてきた。しかし、「単一の高品質でグローバルに認められた会計基準」の創設や実現が俄然注目を浴びたのは、2008年の世界金融危機後のG20サミットと称される「金融・世界経済に関する首脳会合」（Summit on Financial Markets and the World Economy）による会計基準に関する提言にある。

最初のワシントンD.C.・サミット（2010年11月）での首脳宣言の添付文書「改革のための原則を実行するための行動計画」において、透明性および説明責任の強化に向けた当面の措置として「国際会計基準設定主体におけるガバナンスの強化」などを掲げるとともに、次のような中期的措置を提示した。

#### 透明性および説明責任の強化

##### 中期的措置

- 世界の主要な会計基準設定主体は、単一の高品質でグローバルな会計基準を創設することを目的に、精神的に作業を行なう。
- 規制当局、監督当局および会計基準設定主体は、状況に応じ、高品質な会計基準の一貫した適用および実施を確保するため、相互に、また民間セクターと継続的に協力して作業をする。

その後のロンドン・サミット（2009年4月）から直近のロスカボス・サミット（2012年6月）に至るまで、G 20 首脳宣言は、一貫して「単一の高品質でグローバルな会計基準」の達成が重要であることを強調してきた。だからこそ、たとえば自由民主党政務調査会・金融調査会の「企業会計に関する小委員会」による「国際会計基準への対応についての提言」（2013年6月13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〕）をはじめ、金融庁・企業会計審議会による「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方に関する当面の方針」（2013年6月19日：金融庁・企業会計審議会〔2013b〕）にみられるように、日本のIFRSへの対応のあり方に関する基本的な考え方のなかで、この目標の実現に向けた日本のコミットメントを明言したのである。

しかし、2008年からのG 20 サミットや、すでに開催されてきた先進7ヵ国・1地域の主要国首脳会議（G 8）の国際機関の法的根拠が問われる。これについては、次の見解が射ている。

「G 20 や G 8 は、いずれも国連、国際通貨基金（IMF）、世界銀行、WTO のように国際協定に基づいて設立されたものではなく、法的な根拠はない、非公式な会議である。G 20 が何かを決めて共同声明に書いても、厳密には法的な拘束力はないし、意思決定の方法も基本的には全会一致で、国際機関のような多数決ではない。

グローバルガバナンスは、G 20 のような法的な正当性のない機関ではなく、法的根拠のある国際機関に担わせるべきという意見もある」（藤井〔2011〕、238-239 ページ）。

法的根拠のある国際機関に担わせる方法には、たとえば、G 20 を IMF の国際通貨金融委員会の閣僚会議に統合したり、また G 20 を国際連合の安全保障理事会と同様な形で、経済安全保障理事会を創設したりすることなどが考えられる。とくに、アメリカは国際的な官僚組織への不信が強く、指導力の発揮しやすさから、法的な正当性や法的根拠のないサミットなどを政治的手法として好む（藤井〔2011〕、239-240 ページ）という事実を、われわれは受け止めるとともに、学ぶべきである。

これまでに、組織的正統性の研究成果を踏まえてIASBの正統性を検討したり、また会計基準の法的根拠を検討したりした研究成果も散見される<sup>6)</sup>。また、民間機関によるグローバルな規制やルール形成プロセスを検討したBüthe and Mattli〔2011〕は、国内の標準化機関と国際的な標準化機関との間の制度補完性が高いほど、国内制度が断片化されている国のステークホルダーに比べて、国内制度が階層化されている国のステークホルダーの方が大きなアドバンテージを享受することをはじめ、なによりも、IASBによって設定されるIFRSに影響を及ぼすにあたり、米国内企業の方が欧州企業よりも成功しやすい（Büthe and Mattli〔2011〕、p. 118（小形訳〔2013〕、114 ページ））と結論づけている。

これらは、基準設定に対する政治学上の影響やその議論への貢献などを考えるうえで示唆に富む。

#### IV IOSCO の国際機関への関与

IASB のフーガーホースト議長が、IFRS のグローバルな会計基準としての支持をIOSCO から得ていると述べたように、IOSCO

は多くの国際機関に関与している。経済協力開発機構 (OECD)、金融安定理事会 (FSB)、ジョイント・フォーラム (Joint Forum)、マネーロンダリングに関する金融活動作業部会、公益監視委員会 (PIOB)、IMF、世界銀行、ヨーロッパ委員会 (EC)、そして IASB などである。

IFRS、ひいては IASB の存立基盤は、IOSCO への依存がきわめて高い。IFRS の設定主体である IASB や IFRS 財団は、直接的にも間接的にも IOSCO に密接に関与して成り立っていることを認識しなければならない。

IFRS 財団の組織を人的側面から鳥瞰すると、公的資本市場の規制当局によるモニタリング・ボードは、IFRS 財団定款第 21 条が規定するように、IOSCO が直接的に関与している<sup>(7)</sup>。IFRS 財団評議員会のミシェル・プラダ (Michel Prada) 議長は、IOSCO 理事会議長や IOSCO 専門委員会議長を、また IASB のフーガーホースト議長も IOSCO 専門委員会議長を歴任した。IASB 理事のフィリップ・ダンジョウ (Philippe Danjou) とメアリー・トーカー (Mary Tokar) も、それぞれ IOSCO 第 1 常設委員会 (多国間会計および開示) 委員や IOSCO 第 1 作業部会 (当時) 議長の歴任者である。

さらに言えば、IFRS 財団や IASB の IOSCO との結び付きとともに、SEC の IOSCO との結び付きも強力である。

IFRS 財団のハーバー・ゴルトシュミット (Harvey Goldschmid) 評議員は、SEC コミッショナーを務めたし、IASB 理事である先のトーカーとパトリック・フィネガン (Patrick Finnegan) は、それぞれ SEC 主任会計士室の元シニア・アソシエイト主任会計士と SEC スタッフであった。とくに、

IOSCO が 2000 年に IASC のコア・スタンダードを承認した (IOSCO Technical Committee [2000]) ときの第 1 作業部会議長は、トーカーである (杉本 [2009], 49-50 ページ)。また、IOSCO 専門委員会議長は、クリストファー・コックス (Christopher Cox) 元 SEC 委員長やキャスリーン・ケーシー (Kathleen L. Casey) 元 SEC コミッショナーが務めてきており、またケーシーは、支払・決算システム委員会 (CPSS) と IOSCO の共同作業部会共同議長などを歴任した。SEC アシスタント・ディレクターのジェフリー・ムーニー (Jeffrey Mooney) も、「清算機関のための勧告」の見直しに関する CPSS と IOSCO の共同作業部会共同議長を務めてきた。

このように、SEC は、IOSCO、IFRS 財団と IASB に強力かつ重層的な関与を張り巡らし、国際的な証券規制はもとより、「単一の高品質でグローバルに認められた会計基準」の実現にその影響力を発揮しているのである。

## V IOSCO と「単一の高品質でグローバルに認められた会計基準」

IOSCO による「単一の高品質でグローバルに認められた会計基準」の実現に向けた関与を考えた場合、「証券規制の目的と原則」(IOSCO [2010]) が大きな拠り所となる。この「証券規制の目的と原則」は、規制目的を達成するための証券法政策のあり方に関する 38 原則を提示している。この 38 原則は 9 つの見出しで分類される。5 つ目の「E. 発行体のための原則」(3 原則) の 1 つに、原則 18 の「発行体が財務諸表を作成するために使用する会計基準は、国際的に受け入れ可能

な高品質なものでなければならない」がある。

そもそも、当初設定された「証券規制の目的と原則」(IOSCO [1998])では、会計基準と監査基準を単独の原則で規定していた(原則16「会計基準と監査基準は、国際的に受け入れ可能な高品質なものでなければならない」)。この原則は、財務諸表には、包括性、一貫性、目的適合性、信頼性および比較可能性が求められることと、国際的に受け入れ可能な高品質の、包括的で十分に定義された会計原則は、財務上の成果に関する正確かつ目的適合的な情報の提供を確保することが求められていた。その後、現行のように原則化されたのである。

IOSCOによる「高品質な会計基準の開発と執行へのコミットメント」は、IOSCO専門委員会の「会計基準の開発と執行に関するステートメント」(2008年10月21日:IOSCO [2008a])やIOSCOのG20サミットに対する公開書簡声明文「会計基準とガバナンスに関するIOSCOのステートメント」(2008年11月12日:IOSCO [2008b])に継承されている。つまり、「単一の高品質でグローバルに認められた会計基準」の実現は、IOSCOによる証券規制を達成するための証券法政策のあり方に関わる原則に支えられ、展開されている事実を窺い知ることができる。

IOSCOとIFRS財団は、2013年9月16日に「国際財務報告基準に関する協力についてのプロトコール(議定書)声明」(IOSCO and IFRS Foundation [2013])を公表した。これも、IOSCOとIFRS財団が、高品質でグローバルに認められた会計基準を実現し、その財務報告を展開するためにIFRSの適用の首尾一貫性を高めるという共通のコミットメントを、より協力を深めて支援することを表明したものである。

すでにIFRS財団は、モニタリング・ボードのメンバー要件として「IFRSの使用」と「IFRS財団への資金拠出」を示し、とくに「IFRSの使用」については、その定義がプレスリリース(IFRS Foundation Monitoring Board [2013], p. 2)を通じて提示された。

#### IFRSの使用：

##### 総則

- (a) 当該国は、IFRSの適用に向けて進むこと、および、最終的な目標として単一の高品質で国際的な会計基準がグローバルに受け入れられることを推進すること、について明確にコミットしている。このコミットは、当該市場で資金調達する企業の連結財務諸表についてIFRSの適用を強制または許容し、実際にIFRSが顕著に適用される状態になっている、もしくは、妥当な期間でそのような状況へ移行することをすでに決定していることにより裏付けられる。
- (b) 適用されるIFRSは、IASBが開発したIFRSと本質的に同列のもので、起こりうる例外は、一定の基準もしくはそこから生じる一部が経済もしくはその他の状況に関係していない、もしくは当該国の公益に反する可能性がある、という場合に限定される。一定の基準もしくはそこから生じる一部を開発する際のデュープロセス履行上何らかの欠陥があった場合には、例外や一時的な使用中止も許容しうる。

##### 定量的要素

- (c) 当該国は、時価総額の規模、上場企業数、クロス・ボーダーの資本活動に照らしたうえで、国際的な文脈における資金調達のための主要な市場であると考えられる。

### 定性的要素

- (d) 当該国は、IFRS の策定に対し、継続的に資金拠出を行なっている。
- (e) 当該国は、関連する会計基準の適切な実施を確保するための強固な執行の仕組みを整備し、実施している。
- (f) 国・地域の関連する基準設定主体が存在する場合、IFRS の開発に積極的に貢献することにコミットしている。

「単一の高品質でグローバルに認められた会計基準」の推進への明確なコミットメントこそ、公的資本市場の規制当局によるモニタリング・ボードのメンバー要件を形成しているのである。「IFRS の適用を強制または許容」と「IFRS が顕著に適用される状態」の意義の解釈の問題も伴うが、強制適用に加えて任意適用も容認していると解されている。

言うまでもなく、IOSCO の連結財務諸表は、IFRS を適用して作成されている。

## VI むすび —基準設定と会計研究—

「単一の高品質でグローバルに認められた会計基準」の存立基盤は、IOSCO に求められることは間違いない。

「単一の高品質でグローバルに認められた会計基準」の存立基盤を探るなかで明らかとなったことは、実は、この「高品質」という概念が具体性を欠き、それを導き出す操作可能性がみられず、またそれが困難だという事実である。

IASB は、作業プロジェクトの道筋に証拠の必要性を説いてきた。財務報告の問題点の証拠として、学術的な研究が求められているのである。その必要性は、「財務報告に関す

る概念フレームワーク」の基本的な質的特性についても同様であり、基準設定における会計研究からの証拠となる情報が問われている。

とくに、「単一の高品質でグローバルに認められた会計基準」の実現とそのコミットメントのもとで、適用すべき会計基準に冠される、グローバル社会における「高品質」の概念の共有可能性とその時代的考証が問われる。たとえば、SEC (SEC スタッフも含む) も IAS の使用に関する「鍵となる 3 要素」や SEC 最終スタッフ報告書での評価基準 (検討領域) で、重視する財務情報の質的特性が、「高品質」から「比較可能性」へとシフトしてきた。「単一の高品質でグローバルに認められた会計基準」の実現という目標や会計基準間のコンバージェンスの進展とともに、この財務情報の質的特性の志向についての検証が問われることになる。

また、基準設定のあり方は、単に会計の分野に限定されずに、法的観点や政治的観点からの会計研究などの必要性ももたらしている。国際的な会計基準づくりは、われわれが取り組むべき会計研究に数多くの題材を提示しているのである。

### 【注】

- (1) 「財務報告に関する概念フレームワーク」は、有用な財務情報の質的特性として、「財務情報が有用であるべきだとすれば、それは目的適合的で、かつ、表現しようとしているものを忠実に表現しなければならない」(QC4)としている。情報が有用であるためには目的適合性があり、しかも、忠実に表現されていなければならないのである。

併せて、当該概念フレームワークは、このような基本的な質的特性を適用するための最も効果的なプロセスを、次の 3 段階にあるとした (QC18)。

- ① 報告企業の財務情報の利用者にとって有用となる可能性のある経済現象を識別する。

②その現象に関する情報のうち、利用可能で忠実に表現できるとした場合に最も目的適合性の高い種類の情報を識別する。

③その情報が利用可能で忠実に表現できるかどうかを判断する（もしそうであれば、基本的な質的特性を充足するプロセスはそこで終了する。そうでない場合には、その次に目的適合性の高い種類の情報でそのプロセスを繰り返す）。

(2) 「**鶯地理事** 何を持って高品質かということに関していえば、その定義は特にありません。さりながら概念フレームワークではその第3章において、『会計の質的特性』という項目があって、その中で重要なのは『レリバンス(目的適合性)』と『フェイスフル・リプレゼンテーション(表現の忠実性)』だとはっきり言っています。すなわち、会計基準というのは、その企業の実態を適正に表す、しかも、レリバンスを有して。レリバンスとは、日本語では『目的適合性』と訳されています。つまり、『目的適合性を持って忠実に表現することである』とはっきりと書いているのです。それを達成するためにどうすればいいか。『コンパビリティ(比較可能性)』といったものも、すべて目的適合性を持って忠実に表現するためにあるという、枠組みそのものはあるわけです。

ただ、私自身は、それはあくまで枠組みであって、そこに対しての価値基準を誰がどうやって作るのかということ自体が、高品質であるかどうかの決め手になるのだと思います。そういう価値基準について、ある特定の人が勝手に決めるといっているのであれば、これは高品質だとは言えません。結局、品質が良いか悪いかというのは、主観的なもので、Aさんにとっては非常に高品質な会計基準であっても、Bさんにとってはとんでもない会計基準だということはあるわけです。当然、会計基準の中で投資家と作成者、あるいは監査人と規制当局、と立場によって利害が異なります。そういったことも含めてコンセンサスを図っていく。そのコンセンサスの中で、このように会計処理すれば誰もが納得できるのではないかといいるところに達する。そのプロセスの仕組みがあるかどうかの方が大事なのです。デュープロセスを含めて、世界の各国がきちっと意見を言えて、お互い納得して『こうしよう』という、合意形成できる仕組みを作っているかどうかだと思います。そういう意味では、今回、ASAFのような仕組みを作る、当然、

モニタリングボードが存在する、といったことなどIASBが国際機関としてこの10年間、まだ若い組織ですけれども、本当に努力してきて、そういう枠組みを作っていこうとしている。これこそが『高品質』ということであって、私はそれがいちばん大事だと思っています」(週刊経営財務 [2013], 53-54 ページ)。

- (3) SEC [1997] の Appendices 5 に示された「鍵となる3要素」は、①包括的(網羅的)で一般に認められた会計基準を構成すること(包括性(網羅性)), ②高品質であること(高品質), ③厳格な解釈と適用が行なわれ得ること(厳格な解釈と適用)からなる。
- (4) 経済産業省の経済産業政策局企業会計室の「企業会計制度をめぐる動向」(2013年11月)は、国際的な会計基準づくりが、「かなりの程度基準間のコンバージェンス(共通化)が進んだことで、これ以上の共通化や各国に単一基準を一律に適用することの難しさが顕著に」なっているとした。とくに、聞き取り調査などを踏まえて、「米国は『単一』ではなく、『比較可能性(Global Comparability)』と『共通性(Common set)』を志向」していることを指摘した(経済産業省・経済産業政策局企業会計室 [2013], スライド2)。
- (5) 3つの検討領域に対するSEC最終スタッフ報告書の評価結果を整理すると、次のようになる(SEC Office of the Chief Accountant [2012], pp. 7-33.)。

①IASBは、IFRSの網羅性の改善において、多大な前進を遂げてきた。しかし、IASBと財務会計基準審議会(FASB)の共同プロジェクトは、その完了に向けて資源を投入していない(たとえば、資本の特徴を有する金融商品)。また、IFRSは特定の業種または公共の取引の形態について網羅的でない。

②レビューした財務諸表が全般的にはIFRSの要求事項に準拠しているようにみえるが、作成者のIFRS適用の品質を改善する余地がある。

③証券監督者国際機構(IOSCO)その他の地域団体が、国際協調の拡大を通じて適用の一貫性に寄与している。SECスタッフは、IASB、その他の世界中の証券規制機関および会計専門家と協力して、国際的なベースでのIFRSの適用および執行の首尾一貫性を高めるために作業する。

- (6) たとえば、Tamm Hallström [2004], Cunningham [2005], 真田 [2009a], 真田 [2009b] などを

参照。

- (7) IOSCO 新興市場委員会委員長と IOSCO 専門委員会委員長（議長）は、モニタリング・ボードの構成メンバーである。

### 【参考文献】

- Büthe, T. and W. Mattli [2011], *The New Global Rulers: The Privatization of Regulation in the World Economy*, Princeton University Press (ティム・ブーテ/ウォルター・マツトリ著・小形健介訳 [2013] 『IASB/ISO/IEC 国際ルールの形成メカニズム』中央経済社)。
- Cunningham, L.A. [2005] “Private Standards in Public Law: Copyright, Lawmaking and the Case of Accounting,” *Boston College Law School, Legal Studies Research Paper Series*, No. 60, March 2, 2005.
- 藤井彰夫 [2011] 『G 20 先進国・新興国のパワーゲーム』日本経済新聞出版社。
- Hoogervorst, H. [2013] “Are We There Yet?: Changing the World’s Progress towards Global Accounting Standards,” Speech Given at the IFRS Asia-Oceania Policy Forum, June 5, 2013.
- International Accounting Standards Board (IASB) [2012], *Feedback Statement: Agenda Consultation 2011, December 2012* (国際会計基準審議会 [2012] 「フィードバック・ステートメント アジェンダ協議 2011」, 2012 年 12 月)。
- IFRS Foundation Monitoring Board [2013], *Press Release: Monitoring Board Finalizes Assessment Approach for Membership Criteria and Announces Chair Selection*, March 1, 2013.
- International Organization of Securities Commissions (IOSCO) [1998], *Objectives and Principles of Securities Regulation* (IOSCO Principles). September 1998.
- IOSCO [2008a], *Media Release: IOSCO Technical Committee Statement on Accounting Standards Development and Enforcement*, October 21, 2008.
- IOSCO [2008b], *Statement by the International Organization of Securities Commission regarding Accounting Standards and Governance*, November 12, 2008.
- IOSCO [2010], *Objectives and principles of Securities Regulation*, June 2010.
- IOSCO [2013], *Methodology for Assessing Implementation of the IOSCO Objectives and principles of Securities Regulation*, August 2013.
- IOSCO Technical Committee [2000], *IASC Standards — Assessment Report*, May 2000.
- IOSCO and IFRS Foundation [2013], *Statement of Protocols for Cooperation on International Financial Reporting Standards*, September 16, 2013.
- 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」, 2013 年 6 月 13 日。
- 経済産業省・経済産業政策局企業会計室 [2013]「企業会計制度をめぐる動向」, 2013 年 11 月。
- 金融庁・企業会計審議会 [2013a]「企業会計審議会総会・企画調整部会合同会議議事録」, 2013 年 4 月 23 日。
- 金融庁・企業会計審議会 [2013b]「国際会計基準 (IFRS) への対応のあり方に関する当面の方針」, 2013 年 6 月 19 日。
- 中林伸一 [2012] 『G 20 の経済学—国際協調と日本の成長戦略』中公新書。
- 大日方隆 [2011]「会計機能から見た会計基準の論点」『企業会計』第 63 巻第 1 号, 2011 年 1 月, 86-92 ページ。
- 真田正次 [2009a]「国際会計基準の正統性モデルに関する一考察—正統性モデルの構成要素—」『経済論叢』第 183 巻第 1 号, 2009 年 1 月, 63-77 ページ。
- 真田正次 [2009b]「会計基準の法的根拠に関する一考察—IASB, FASB, ASBJ の比較を中心として—」『経済論叢』第 183 巻第 4 号, 2009 年 10 月, 27-40 ページ。
- Securities and Exchange Commission (SEC) [1997], *Report on Promoting Global Preeminence of American Securities Markets, Pursuant to Section 509(5) of the National Securities Markets Improvement Act of 1996*, October 1997.
- SEC [2010], *Release Nos. 33-9109; 34-61578, Commission Statement in Support of Convergence and Global Accounting Standards*, February 24, 2010.
- SEC Office of the Chief Accountant [2010], *Work Plan for the Consideration of Incorporating International Financial Reporting Standards into the Financial Reporting System for U.S. Issuers, Appendix of SEC* [2010], February 24, 2010.
- SEC Office of the Chief Accountant [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, 2013.

杉本徳栄 [2009] 『アメリカ SEC の会計政策—高品質で国際的な会計基準の構築に向けて—』 中央経済社。

杉本徳栄監修・仰星監査法人編著 [2010] 『ケーススタディでみる IFRS』 金融財政事情研究会。

週刊経営財務 [2013] 「新春特別対談 西川郁生 ASBJ 委員長 VS 鶯地隆継 IASB 理事『日本基準の課題と IFRS の将来像』」『週刊経営財務』第 3101 号, 2013 年 2 月 11 日, 48-57 ページ。

Tamm Hallström, K. [2004] *Organizing International Standardization — ISO and the IASC in Quest of Authority*, Edward Elgar Publishing.

東京財団 [2010] 政策提言「日本の IFRS (国際財務報告基準) 対応に関する提言」, 2010 年 12 月。

**【付記】**

本稿は, 2013 年度科学研究費助成事業 (学術研究助成基金助成金) (基盤研究 (C)) (課題番号: 23530610) による研究成果の一部である。