

Ⅲ 記念講演

## 国際標準化と会計及び会計学の将来

平松 一夫  
関西学院大学

### 要 旨

現在、国際会計基準（IFRS）、国際監査基準（ISA）、国際会計教育基準（IES）、国際公会計基準（IPSAS）、国際統合報告基準（IIRS）、職業会計士の倫理規程（CEPA）など、多くの領域で会計の国際標準化が進められている。そのうち最もよく知られているのが IFRS であるといえよう。

IFRS を生み出した欧米と文化的背景を大きく異にする日本が、会計基準の国際標準化で主導権を取ることはないと考えられる。そうしたこともあり、日本はこれまで EU、アメリカ、IFRS 財団の動向に応じてその姿勢を変えるなど、IFRS に対して受動的対応をとってきた。しかし最近、特に安倍政権の成長戦略のもとで、日本は IFRS の任意適用の拡大に尽力し、日本独自の修正国際基準（JMIS）を公表するなど、IFRS に対して能動的対応をとるようになってきている。

日本としては、IFRS 任意適用の拡大をさらに積極的に促進するとともに、IFRS の開発に貢献し続けることが肝要である。一定数の IFRS 適用企業を有するためには、実務面で活躍するグローバル会計人材を育成しなければならない。また会計研究で世界に貢献するためには、証拠にもとづく基準設定を推進しようとして IASB が提示している課題の研究に取り組むことができる研究者を育成しなければならない。

グローバル会計人材は、会計の専門知識を有することはもちろん、それに留まらず、英語力をもち、異文化を受け入れることができる人材であり、人間としての総合力が問われる。会計の国際標準化に正面から、しかも日本的に向き合うことにより、会計制度・実務でも会計研究でもグローバル化に対応すること、そしてそれを担うことができるグローバル会計人材を育成すること。この課題に取り組むことができなければ、ますますグローバル化が進む時代にあって、日本が外国（特にアジア諸国）から尊敬される会計大国になることはできない。

# I 会計における国際標準化の諸側面

開催校の熊本学園大学より「国際標準化と会計及び会計学の将来」というテーマをいただき、本日講演することになりました。拙い内容ではありますが、この点に関連してこれまで私が考えてきたところを中心に、述べてみたいと思います。

## 1. 会計における国際化の始まり

最初に、会計分野の国際化の始まりについて概観しておきます。

国際会計研究の第一人者と目されてきたのは、ワシントン大学名誉教授の Gerhard G. Mueller 教授でした。Mueller 教授は、1965 年に国際会計に関する論文を発表していますが、有名なのは 1967 年に出版された著書 *International Accounting* <sup>(1)</sup> で、おそらくこれが世界で最初の国際会計の書物であると思われます。日本では、1967 年に出版された染谷恭次郎先生の論文「インターナショナル・アカウンティングへの挑戦」<sup>(2)</sup> が国際会計研究の嚆矢であると思われます。

会計基準の国際化については、1973 年に創設された IASC (International Accounting Standards Committee, 国際会計基準委員会) が注目されます。

会計学会の国際化の始まりを何に求めるかは難しいところですが、日本では 1984 年に国際会計研究学会 (Japanese Association for International Accounting Studies, JAIAS) が設立されました。翌 1985 年には、日本の貢献もあり、IAAER (International Association for Accounting Education and Research, 国際会計教育研究学会, 世界会計学会) が設立されています。

会計制度面に目を転じると、1996 年に橋本総理による金融ビッグバンの一環として会計ビッグバンが唱えられたことが注目されます。

そして、会計基準設定主体では、2001 年に IASB (International Accounting Standards Board, 国際会計基準審議会) が創設されたのに続き、日本でも同年、企業会計基準委員会 (Accounting Standards Board of Japan, ASBJ) が創設されました。

## 2. 会計領域における国際標準化

最近、会計に関連するさまざまな領域で基準の国際標準化が進められています。本学会の基調講演と統一論題では下記が取り上げられることになっています<sup>(3)</sup>。

国際会計基準 (IFRS)	設定主体 : IASB
国際監査基準 (ISA)	設定主体 : IFAC
国際会計教育基準 (IES)	設定主体 : IFAC
国際公会計基準 (IPSAS)	設定主体 : IFAC
国際統合報告基準 (IIRS)	設定主体 : IIRC

ここで、IASB はすでに出てきたとおり国際会計基準審議会を、IFAC は国際会計士連盟 (International Federation of Accountants) を、IIRC は国際統合報告評議会 (International Integrated Reporting Council) を、それぞれ指しています。

これ以外にも、例えば IFAC が設定している職業会計士の倫理規程 (CEPA) があり、これもまた国際標準化の流れの中にあります<sup>(4)</sup>。

本日私は、このうち、主に IFRS を中心に述べることを要請されているものと理解しています。

## 3. 国際標準化の主導権をとれない日本

現在は国際標準化が当然のこととして語られる時代になっていますが、日本はなかなか会

計領域における国際標準化の主導権をとれないでいます。

一般的な標準化の例としてビデオ戦争(1970～80年代)があります。VHS方式 vs ベータ方式として有名なビデオ戦争には、日本企業が参画していました。他方、日本が主導権をとれない国際標準化の例として、捕鯨やいるか漁をあげることができます。そこに見られるのは日本の食文化への批判でもあり、対応に当惑せざるをえません。

会計分野の国際標準化も、日本が主導権をとらなかった、ないしはとれなかった例であるといえます。

#### 4. 本講演のねらい

本日の講演で私は、日本がこれまで、IFRS に対していかに受け身の対応しかしてこなかったかを示すとともに、新たな局面を迎えた今、日本がようやく能動的な対応を始めたことを示したいと考えています。そのために、長年にわたり受動的対応を余儀なくされた背景をみるとともに、日本は会計の国際標準化に正面から、しかも日本的に、向き合えないと生きていけないことを確認します。それこそが、わが国の会計の将来を決めることになると考えるからであります。そして、「会計」の国際標準化は「会計学」の国際標準化に通じるとの認識にもとづき、日本の会計研究が今後どのように展開されるべきかを考察し、人材育成の重要性に言及することといたします。

## II IFRS に対するわが国の対応： 受動から能動へ

### 5. めまぐるしく変わるわが国における IFRS の議論<sup>(5)</sup>

IFRS をめぐる最近のわが国の対応には一貫

した姿勢が見られず、理解しにくいものとなっています。

1973 年に IASC がその活動を始めると、これと軌を一にするかのように、世界中で会計基準の国際的調和化 (Harmonization) をめぐる議論が展開されるようになりました。調和化をめぐる動向は、わが国ではその後 2006 年まで続くことになります。

2005 年 6 月、欧州証券規制当局委員会 (CESR) は、日本・米国・カナダの各会計基準の同等性評価について、EC に対する技術的助言を公表しました<sup>(6)</sup>。これを受けて 2006 年 7 月、わが国では企業会計審議会・企画調整部会が「会計基準のコンバージェンスに向けて (意見書)」を公表し、IFRS とのコンバージェンスを進めることとしました。

コンバージェンスに向けた歩みを始めたわが国ではありましたが、米国証券取引委員会 (Securities and Exchange Commission, SEC) が 2008 年 11 月に IFRS の段階的適用に関するロードマップ案<sup>(7)</sup>を公表すると、これに追随するかのように、わが国においてもアドプションに向けた議論が開始されることになりました。

しかも、その米国が 2011 年になってアドプションに対して消極的な姿勢を示すに至ると、わが国もまたアドプションを先送りするという変身を見せるのです。

ところが、2013 年に IFRS 財団がプレスリリース<sup>(8)</sup>を公表すると、日本はまたまた一転し、IFRS の任意適用拡大の議論を進めることになりました。

このように、IFRS に対するわが国の姿勢は、わが国の主体的な考え方によってではなく、EU、米国、IFRS 財団等の影響を受けて刻々と変化してきました。

しかし、IFRS に対するこうした受動的な態

度は安倍政権の成長戦略によって一変し、任意適用の拡大をさらに推進することとなります。これは、IFRS に対して日本が初めて主体的・能動的取り組みを始めたことを示すものであり、注目されます。

## 6. コンバージェンス以前の日本の姿勢<sup>9)</sup>

2006 年以降、わが国でコンバージェンスが論じられるようになりましたが、それ以前、わが国では必ずしも IFRS について前向きに検討されてきたわけではありませんでした。

2004 年 4 月 19 日、日本経済団体連合会は、欧州産業連盟 (UNICE) と「国際会計基準に関する共同声明 (Joint Statement on International Accounting Standards)」を公表しました<sup>10)</sup>。その中で、会計基準に関する基本的概念については、IFRS が現行基準の基本的概念を大幅に変更するものであるがニーズに裏打ちされていないこと、特に「業績報告 (包括利益報告)」、「金融商品の全面時価評価」、「退職給付会計の見直し」で IASB に全面時価主義を採用する意図があることから、経済界は断固としてこれに反対するとしたのです。

## 7. EU (欧州連合) による同等性評価

わが国が IASB とのコンバージェンスを強く意識させられる契機となったのは、EU による同等性評価でありました。EU は、2005 年 1 月から EU 域内の上場企業の連結財務諸表に IFRS の適用を義務づけ、2009 年 1 月からは外国企業にもこの規定を適用することとしました。その結果、日本基準が IFRS と同等と認められなければ、EU で資金調達しようとする日本企業が EU 市場からの撤退を余儀なくされる恐れがあったのです。

EU の指示を受けた欧州証券規制当局委員

(CESR) は、2005 年 6 月、日本・米国・カナダの各会計基準の同等性評価について、EC に対する技術的助言を公表しました<sup>11)</sup>。CESR は、日本の会計基準について全体として同等としつつも、26 項目の差異を指摘し、差異を排除するよう求めました。

## 8. コンバージェンスに向けた姿勢の変化

2005 年、EU の同等性評価がなされることとなり、わが国の態度がコンバージェンスに向けて一変することとなりました。その端緒となったのは経済界の態度変化であり、次いで政府もコンバージェンスに向けて舵の方向を切り替えました。

コンバージェンスについて、2006 年 6 月 20 日、日本経済団体連合会は「会計基準の統合 (コンバージェンス) を加速化し、欧米との相互承認を求める」という文書を公表しました。これに呼応するかのように、その直後の 2006 年 7 月 7 日には、「経済財政運営と構造改革の基本方針 2006」の閣議決定がなされました。その第 2 章「成長力・競争力を強化する取組」では、民の力を引き出す制度とルールを取組規制改革等を通じ、民間活力を十分引き出すと同時に、公正で透明な市場を確立し、市場活力の維持と向上を図るとした上で、会計制度について、「四半期報告制度を円滑に実施するとともに、平成 21 年に向けた国際的な動向を踏まえ、会計基準の国際的な収斂の推進を図る」とこととされました。

政府のこうした方針を反映して、2006 年 7 月 31 日、企業会計審議会・企画調整部会は「会計基準のコンバージェンスに向けて」という意見書を公表しました。企業会計審議会がコンバージェンスの方針を明らかにしたのは、これが初めてでした。

企業会計審議会から EU の同等性評価等を視野に入れた画期的な対応が提言されたことを踏まえて、ASBJ は 2006 年 10 月 12 日に「我が国会計基準の開発に関するプロジェクト計画について－EU による同等性評価等を視野に入れたコンバージェンスへの取組み－」を公表しました。そして、2007 年 8 月 8 日、ASBJ と IASB は「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」を公表しました。これが「東京合意」です。

東京合意では、日本基準と IFRS の間の重要な差異（同等性評価に関連して 2005 年 7 月に CESR により指摘された差異）を 2008 年までに解消し、残りの差異については 2011 年 6 月 30 日までの解消を図るとされました。これを受けて、2008 年 12 月 12 日、EC は日本と米国の会計基準を IFRS と同等と認めたのです。

これにより EU に上場する日本企業は引き続き日本基準に準拠した財務諸表を使用することができることとなりました<sup>(12)</sup>。こうして 2008 年 12 月 26 日には、ASBJ が「東京合意に掲げた短期コンバージェンス項目の終了にあたって」を公表するに至ったのです。

## 9. アドプションに向けた姿勢の変化<sup>(13)</sup>

SEC は 2008 年 11 月 14 日、IFRS の段階的適用に関するロードマップ案を公表しました。ロードマップ案によると、2014 年から大規模早期適用企業が、2015 年から早期適用企業が、2016 年から早期適用企業以外の企業が IFRS を適用することになっていました。また、IFRS の使用を義務づけるかどうかについては、2011 年に決定するとされていました<sup>(14)</sup>。

これに対して、日本経済団体連合会は、2008 年 10 月 14 日に「会計基準の国際的な統一化へのわが国の対応」という文書を公表し、アドプションを支持する姿勢を鮮明にしました。

そして、2009 年 6 月 30 日、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）」を公表するに至りました。その中で、IFRS を上場会社の連結財務諸表にまず先行して適用するという、いわゆる「連結先行論」の考え方が示されたのです。また、IFRS の適用時期については、2010 年 3 月期から一部の企業に IFRS の任意適用を認めること、2012 年を目途として IFRS の適用について判断し、適用する場合には 2015 年または 2016 年から上場会社の連結財務諸表に IFRS を強制適用するという方向が示されたのです。

一方、金融庁は 2009 年 12 月 11 日に「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令」を公布し、任意適用の対象会社、「指定国際会計基準」の設定、並行開示、四半期報告書に係る取扱い、連結財務諸表を作成していない特定会社の取扱いについて決めました。

## 10. 適用延期に向けた姿勢の変化

2011 年 5 月 26 日、SEC からスタッフ・ペーパーが公表されました<sup>(15)</sup>。その中で、IFRS について米国が取り得る方策として、Adoption ではなく、Incorporation（取り込み）という表現を用いるとともに、Incorporation の方法として以下に示すようないくつかの選択肢があることを示しました。

- ① Condorsement アプローチを採用する。
- ② 特定日に、Endorsement 手続きを経ずに IFRS をすべての企業に一度に採用する。
- ③ 何年かかけて、IFRS を全ての企業に採用していく。
- ④ IFRS の任意適用を認める。
- ⑤ Convergence を続ける。

このうち Condorsement という考え方は今回の新提案であり、当面 Convergence を行い、

その後 Endorsement するという考え方です。ただし、①から⑤のうちどの選択肢をとるかは、この時点ではまだ決定したわけではないとされています。

2011年6月20日、「読売新聞」の朝刊が「国際会計基準 延期へ」という記事を掲載しました。多くの読者にとっては驚きのスクープ記事というべきものでありました。

読売新聞のスクープ記事が出た翌日の2011年6月21日、当時の自見庄三郎金融担当大臣（民主党と連立政権を組んだ国民新党所属）が「IFRS 適用に関する検討について」と題する談話を公表しました。その中で自見大臣は、中間報告が出されIFRSの任意適用が認められるようになったがその後国内外で様々な状況変化が生じていると述べ、その状況変化として次の事項を掲げています。

- ・ 米国ワークプランの公表（2010年2月）
- ・ IASBとFASBがコンバージェンスの作業の数か月延期を発表（2011年4月）
- ・ 「単体検討会議報告書」の公表（2011年4月28日）
- ・ 産業界からの「要望書」の提出（2011年5月25日）
- ・ 米国SECのIFRS適用に関する作業計画案の公表（2011年5月26日）
- ・ 連合の2012年度重点政策（2011年6月）
- ・ 未曾有の災害である東日本大震災の発生
- ・ IFRSへの影響力を巡る、アジアを含む国際的な駆け引きの激化

そして、「一部で早ければ2015年3月期（すなわち2014年度）にもIFRSの強制適用が行われるのではないかと喧伝されているやに聞くが、『少なくとも2015年3月期についての強制適用は考えておらず、仮に強制適用する場合であってもその決定から5-7年程度の十分な準備期間の設定を行うこと、2016年3月期で

使用終了とされている米国基準での開示は使用期限を撤廃し、引き続き使用可能とする』こととする。」としています。

この対応策は、東日本大震災を考慮すればやむを得ないことであったと私も考えます。しかし、それ以外の部分、とりわけ、デュープロセスを無視したやり方については、大変残念なことであったと言わざるをえません。

## 11. しばし態度保留の日本

2012年7月13日、SECは、「米国へのIFRS取り込みに関する最終スタッフ報告書」を公表しました<sup>(16)</sup>。その中で、IASBが公表したIFRSを米国でそのまま適用する方法への支持は少ないものの、単一の高品質でグローバルな会計基準という目的に米国がコミットしていることを示すことができる、別のIFRS取り込み方法には、潜在的に多くの支持が得られると考えられる、としています。

これを先取りする形で、企業会計審議会は2012年7月2日、「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）」を公表しました。この中間的論点整理は、わが国におけるIFRS対応について新たな視点を提示するものではなく、議論のとりまとめを行っただけのものでありました。したがって、これにより何か日本の新たな方向が示されることは期待しようもなかったのです。

## 12. 任意適用拡大に向けたわが国の動き

IFRS財団モニタリング・ボードは、先述のように、2013年3月1日にプレスリリースを公表し、モニタリング・ボードのメンバー要件に言及しました。それによると、メンバーは高品質の国際的な会計基準の策定の支援をコミ

ットしなければならない、とされています。具体的には、①法域（各国）の場における IFRS の使用、および、②法域（各国）から IFRS 財団への資金拠出、がその要件とされていました。わが国の場合、②の要件は十分すぎるほど満たしていますが、①についてはやや心許ない現状となっていたのです。

IFRS 財団によるこの動きは、わが国に大きな衝撃を与えました。危機感を抱いた日本経済団体連合会は、2013年6月10日に「今後のわが国の企業会計制度に関する基本的考え方～国際会計基準の現状とわが国の対応」を公表しました。その中では、①日本基準の品質維持・向上に向けた取組み、②IASB との関係強化、③任意適用の継続と円滑な拡大、④IFRS の受入れ手続きの明確化、⑤金融商品取引法開示の連結への一本化、がうたわれ、IFRS を受け入れることによる IASB との関係維持という姿勢を明確にしました。

一方、自由民主党 企業会計に関する小委員会も、2013年6月13日に「国際会計基準への対応についての提言」を公表し、①姿勢の明確化、②任意適用の拡大、③わが国の発言権の確保、④企業負担の軽減、をうたい、同じように IFRS を受け入れることにより IASB との関係を維持する姿勢を明確にしました。そこではさらに、自民党・日本経済再生本部の「中間提言」（2013年5月10日）にもある通り、取引所において、IFRS の導入、社外取締役の採用など、経営の革新性等の面で国際標準として評価される企業から構成される新指数（「グローバル300社」<仮称>）の創設を早期に実現すべきである、と指摘されています。

こうした動きを受けて、企業会計審議会は2013年6月19日に「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方に関する当面の方針」を公表し、①IFRS 任意適用要件を緩和し、現在約20

社に留まる任意適用企業を大幅に増やす、②日本の実情に適合しにくい事項についてピュア IFRS とは異なる「日本版 IFRS」を設定する、③単体開示の簡素化を検討することに言及しました。

### 13. 任意適用拡大に向けた主体的取り組み

これまでの記述から明らかなように、この段階までの日本は、IFRS について常に受動的対応に追われてきたといえます。しかし、安倍政権下でこれが能動的対応に変化し、主体的な取組が見られるようになってきたのです。

#### (1) 自由民主党の「日本再生ビジョン」

自由民主党・日本経済再生本部は2014年5月23日に「日本再生ビジョン」を公表しました。7項目の成長戦略の第4「日本再生のための金融抜本改革」のうち、(5)「会計基準等、企業の国際化、ルールの国際水準への統一」で、コーポレートガバナンスや会計基準を含む企業情報の開示ルールを早急に国際水準にそろえることが重要であるとし、①会計における「単一で高品質な国際基準」策定への明確なコミットの再確認、②IFRS の任意適用企業の拡大促進、③JPX 新指数に採用された企業への働きかけ、④東証上場規則における企業の IFRS に関する考え方の説明の促進及び「IFRS 適用レポート（仮称）」の作成、を提案しました。

#### (2) 安倍政権の「成長戦略」

安倍政権は「成長戦略」を掲げ、2014年6月24日に『「日本再興戦略」改訂2014—未来への挑戦』を閣議決定しましたが、2015年6月30日には改めて『「日本再興戦略」改訂2015—未来への投資・生産性革命』を閣議決定しました。その中で、IFRS の任意適用企業の拡大促

進に言及し、2008年のG20首脳宣言において示された会計における「単一で高品質な国際基準を策定する」との目標の実現に向け、IFRSの任意適用企業の拡大促進に努めるものとする、と述べています。

こうした流れを受けて、わが国でもIFRS適用に積極的な姿勢が見られるようになってきました。以下では、自民党・日本経済再生本部の「日本再生ビジョン」で提案された諸項目のうち、③JPX新指数に採用された企業への働きかけ、及び、④に含まれていた「IFRS適用レポート（仮称）」の作成について、その後の進展を簡単にみておきます。

### (3) JPX日経インデックス400

「JPX日経インデックス400」は、(株)日本取引所グループ／(株)東京証券取引所及び(株)日本経済新聞社が、2014年1月6日から400銘柄について算出しているもので、東京証券取引所のホームページではその狙いは次のように記されています。

「資本の効率的活用や投資者を意識した経営観点など、グローバルな投資基準に求められる諸要件を満たした、『投資者にとって投資魅力の高い会社』で構成される新しい株価指数を創生します。これにより、日本企業の魅力を内外にアピールするとともに、その持続的な企業価値向上を促し、株式市場の活性化を図ります。」

「JPX日経インデックス400」の銘柄選定に際して、まず適格基準によるスクリーニングを行い、次に、直近3年間の売買代金市場流動性および選定基準日時点における時価総額という指標によるスクリーニングを行って、全対象銘柄の中から上位1000銘柄を選定します。その上で、「定量的な指標によるスコアリング」と「定性的な要素による加点」を行い、スコア

が高い順に400銘柄を選定し、構成銘柄とするのです。その際、「定量的な指標によるスコアリング」においては、3年平均ROE(40%)、3年累積営業利益(40%)、選定基準日時点における時価総額(20%)の3項目が計算され、「定性的な要素による加点」では、①独立した社外取締役の選任(2人以上)、②IFRS採用(ビューアIFRSを想定)または採用を決定、③決算情報英文資料のTDnet(英文資料配信サービス)を通じた開示、3項目を勘案してスコアの加点を行うとされています。このように、「JPX日経インデックス400」の銘柄選定においては、IFRSの採用または採用の決定が重視されているのです。

### (4) 修正国際基準(JMIS)

企業会計審議会は、我が国におけるIFRSの適用のあり方を審議し、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」(以下、「当面の方針」)を公表しました。この「当面の方針」の公表を受け、ASBJ(企業会計基準委員会)は2014年7月31日に「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)(JMIS)の公開草案を公表し、デュープロセスを経て、2015年6月30日に正式に公表しました<sup>(17)</sup>。公表された修正国際基準は、企業会計基準委員会による修正会計基準第1号「のれんの会計処理」、及び第2号「その他の包括利益の会計処理」です。これらは、IFRSの中でもわが国の企業が適用しにくいとされた項目についてわが国の考え方を反映したものであり、これにより、IFRSの適用を促進しようとする狙いがあります。

### 14. IFRS 適用レポート

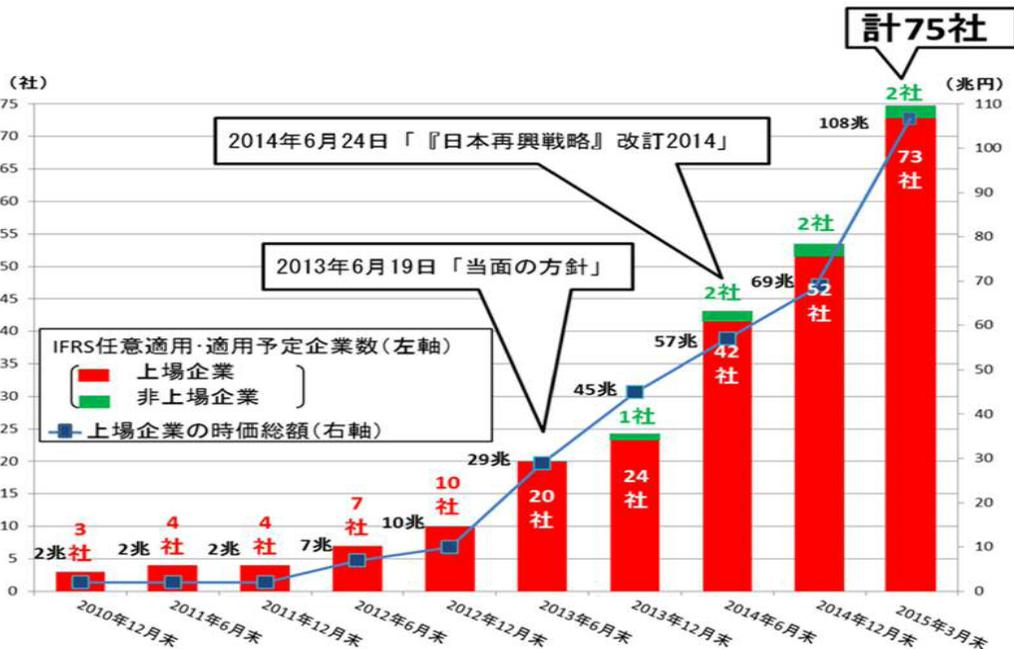
金融庁は、2015年4月15日に『IFRS適用レポート』を公表しました<sup>(18)</sup>。公表に際し、金融庁はホームページで次のように述べています。

「2014年6月24日に閣議決定された『日本再興戦略』改訂2014』において、「IFRSの任意適用企業がIFRS移行時の課題をどのように乗り越えたのか、また、移行によるメリットにどのようなものがあったのか、等について、実態調査・ヒアリングを行い、IFRSへの移行を検討している企業の参考とするため、『IFRS適用レポート（仮称）』として公表するなどの対応を進める。」とされています。今般、IFRS適用レポートをとりまとめましたので公表します。」

IFRS適用レポートの目次は、(1) 調査の経

緯・目的、(2) IFRS 任意適用企業の現状等、(3) 質問・ヒアリング調査の対象・方法、(4) 任意適用を決定した理由又は移行前に想定していた主なメリット、(5) 移行プロセスと社内体制、(6) 移行コスト（主としてシステム対応）、(7) 会計項目への対応と監査対応・人材育成、(8) まとめ、という構成となっています。そして、「(8) まとめ」では、今後、IFRS導入を検討している企業に関連して、大きく以下の4点がポイントとして挙げられる、としています<sup>(19)</sup>。①IFRS導入の最大のメリットとして、「経営管理への寄与（経営管理の高度化）」を挙げている企業が多いこと、②IFRS導入のコストは、各企業の規模・導入目的によってまちまちであり、多様性があること、③会計人材の裾野の拡大、④IFRSへの移行プロセスにあたり、他社との連携や他社事例の分析を活用すること。

図1 日本におけるIFRS適用企業数及び時価総額推移（『IFRS適用レポート』p.18）



※ 日本の全上場企業の時価総額約581兆円（平成27年3月末時点）に占める上記企業（うち上場企業73社）の割合は、18.5%（約108兆円）。

### III わが国における会計の将来

#### 15. 受動的対応の背景：会計文化の衝突<sup>(20)</sup>

IFRS の導入をめぐるのは、国・産業界・会計士界・学界をあげて活発な議論がなされていますが、有力企業の経営者の間でも著名な学者の間でも賛否両論があり、方向が定まりません。意見が分かれるということ自体は、多くの場合に社会が健全である証拠といえますが、日本として意見が一つにまとまらない結果、大いに国益を損なうことになっているのは見過ごせないことです。

M&A といった短期的観点にたつて公正価値を重視するアングロ・サクソンの会計基準 (IFRS) は、製造業の長期的視点にたつて原価を重視する日本の会計基準には相容れないという点も、IFRS 反対論の理由の一つとなっています。

しかし、日本にとって会計基準の国際化が痛みを伴うことは、ずいぶん以前から指摘されていたところであり、今に始まったことではありません。会計学の書物ではないのですが、サミュエル・ハンチントンの著名な『文明の衝突』では、日本文明は日本一国のみで成立する「孤立文明」とされています<sup>(21)</sup>。

経営や会計の分野でも、日本特殊論ともいえるべき研究成果が公表されています。経営分野では、例えばホーフステッドの研究で、世界の経営文化を位置づける中で日本の特殊性が明らかにされています<sup>(22)</sup>。この研究を基礎としてグレイは会計文化を論じ、日本の会計がアングロ・サクソンと相容れないと思われる状況を仮説として展開しました<sup>(23)</sup>。さらにそれをもとに、エディーの実証研究のように、日本の会計の特殊性を明らかにしたものもあります<sup>(24)</sup>。

こうした研究をベースに、私はかつて次のよ

うに述べたことがあります<sup>(25)</sup>。

「会計・開示基準の国際的調和を実現することは容易なことではない。会計・開示基準の国際的相違が文化的な背景によるものであれば、調和を図ることはなおさら困難となる。そのことを承知の上でなお、国際的調和をめざすことこそが、今、求められているといえよう。」

これは今から 21 年前の 1994 年に書いたことです。当時は「調和化」が話題であったのに対し、今日ではさらに進んでコンバージェンス (統合・収斂) やアドプション (採用・導入) が話題になっています。しかし、「文化」の違いはそう簡単に改まらないし、「痛み」もそう簡単に変わるわけではないのです。その意味では、今日、議論されていることがらは「想定内」のことがらにすぎません。今それが現実のものとなっているだけであり、今になって驚くべきことでも、嘆くべきことでもないのです。

現実の問題として見たときに、会計基準の国際化が会計基準のアングロ・サクソン化を意味するとすれば、日本にとって当然、それは痛みを伴うこととなります。だからといって、これを評論家的に否定しても現実の問題は何も解決しません。それどころか、100 を超える国々が IFRS を導入し、またはその方向に向かってこの時期に、日本がアメリカの顔色を見ながら IFRS の導入に逡巡するならば、日本は国際的な信頼を失うだけであると危惧するのです。

#### 16. 国際標準化の下でのわが国会計の課題

では、国際標準化のもとで日本の会計はどのように生きていけばよいのでしょうか。経済では「追いつき追い越せ」でやってきました。そして、ついには欧米に追いついて経済大国と呼

ばれましたが、結局は追い越せないままに終わっています。失われた 20 年、人口減少、アメリカ依存、中国の台頭、さらに英語圏でないことなどのため、日本はこれからも「追い越せない」と私は考えています。

経済における存在感は会計にも影響します。結局、日本は会計基準でも国際標準化の主導権を取れないと思われまます。であるとすれば、日本の会計の課題は、「日本のアイデンティティを大切にしながら世界とどう向き合うか」、「消極的であれ積極的であれ日本的な対応により、特にアジア諸国から、どのように尊敬される会計大国になるか」ということとなります。

## 17. IASB に見られる変化

2001 年から活動を始めた IASB は、最初の 10 年間、新しい基準の開発に邁進しました。引き続き次の 10 年を迎えるに当たり、IASB は最初の 10 年の実績を踏まえて、その方針について関係者から広く意見を求めることとしました。例えば、アジェンダ・コンサルテーション 2011 にその姿勢が現れています<sup>(26)</sup>。アジェンダ・コンサルテーションに対して寄せられた意見にもとづき、今後取り組むべき会計基準等を決定しようとしているのです。また、会計研究に関連する部分でも、IASB には変化が見られました。例えば「証拠にもとづく基準設定」という行き方を、より強調するようになっていきます。これは会計学との結びつきを示すものとして注目されます。

## 18. 任意適用と修正国際基準の意義

私は、任意適用と修正国際基準 (JMIS) は日本にとって大正解であったと考えています。それは、日本が初めて受動態から能動態へと、IFRS への対応姿勢を変えたからです。

消極的意義ということになりますが、任意適

用により外国の圧力から解放されることが期待されます。特にアメリカの当初案にもとづいて、日本で任意適用が始められたのですから、この点についてはアメリカも口を挟みにくくははずです。積極的な意義としては、JMIS で日本の立場を明確に表明したことがあげられます。仮に JMIS が採用されなくてもかまわないのです。JMIS は、本来の IFRS を修正する手がかりになる可能性すらあると考えられるからです。しかも、IFRS の任意適用の範囲は、大企業のうち国際的に株主・投資家と向き合う限られた数の企業のみで、圧倒的多数の中小企業には関係がないという意味で限定的であり、日本全体としての負担は軽く済むのです。

とはいえ、日本が世界において存在感・発言力を保つためには一定数の適用企業が必要ですので、任意適用企業数を増やすことは正しい選択であるといえるのです。

## 19. 7つの会計基準を3つに

さまざまな会計基準が開発されてきた結果、日本には現在、次の 7 つの会計基準が存在することになっています。①企業会計基準、②IFRS (指定国際会計基準)、③修正国際基準 (JMIS)、④米国 SEC 基準、⑤中小企業の会計に関する指針、⑥中小企業の会計に関する基本要領、⑦ (仮に使用が認められるとすればであるが) 中小企業のための IFRS。

さすがに 7 つは多すぎます。私はこのうち①、②、⑥の 3 つが残るのがいいと考えています。

## 20. 将来における IFRS の任意適用の拡大

将来における IFRS の任意適用の拡大を見据えて、私の考え方を簡略に示すと次の表 1 のようになります。

表1 将来におけるIFRS任意適用の拡大イメージ

	短期	中期	長期
適用対象企業	「出島」論： 上場企業のうち、 消費税率と同程度 比率の企業数	東証IFRS部(私 案)に上場する企 業	東証国際投資企 業部(私案)に上 場する企業
適用企業数	60→100社	300社	1,000社
適用対象外企業	出島企業以外の多 数の企業	東証日本基準部 (私案)に上場す る企業	東証国内投資企 業部(私案)に上 場する企業
適用外企業の会計基準	企業会計基準	企業会計基準	企業会計基準
中小企業の会計基準	基本要領	基本要領	基本要領

## 21. わが国会計の将来

わが国の会計の将来を見据えて、国際標準化（当面はIFRSの任意適用）を積極的に、かつ日本的に、進めることが肝要であると考えています。一方で、IASBによるIFRSの開発に貢献し続けることが欠かせません。また、一定数のIFRS適用企業を有するためには、グローバル会計人材の育成が喫緊の課題です。グローバル会計人材は、英語力を持ち、会計の専門知識を有するのはもちろんですが、それに留まらず、異文化を受け入れることができるなど、人間としての総合力が問われます。このような資質をもつ会計人材を育成しなければならないのです。

## IV わが国における会計学の将来

### 22. IFRSと会計研究

2014年11月にフィレンツェで開催されたIAAER（世界会計学会）の世界会議で、IASBのChungwoo Suh理事（JAIAS名誉会員）が講演されました。講演のテーマは“The IASB and Evidence-informed Standard Setting: The Role of Academic Research”であり、証拠に裏付けられた会計基準の設定を志向する点で、会計研究の将来を展望する上で注目すべき講演であったと思います。

講演の中で、IASBの抱える問題点・課題として、以下の諸点が示されました。

- ①公開草案の再公開（収益認識、リース、保険契約、契約によらない負債など）
- ②エンドースメント問題/IFRS採用国から変更の正当化の要求
- ③政治の介入
- ④FASBとの共同プロジェクトにおける合意の失敗

そして、IASBが必要とする研究課題が、短期的、中期的、長期的の3つに分けて提示されました。それをまとめたものが表2です。

### 23. IASBによる研究の奨励

IASBはさまざまな形で研究を奨励しています。その一つにIASB Research Forumがあります。その第1回は2014年10月2日に「概念フレームワーク」をテーマとして、*Accounting and Business Research*と連携してオックスフォード大学で開催されました。これには30カ国から50の基準設定者、50人の会計学者が参加しました。第2回は2015年10月11日に“Consequences of IFRS for Capital Markets, Managers, Auditors and Standard-setters”をテーマとして、*Accounting & Finance*と連携して香港で開催されます。

表2 IASBが必要とする研究課題

区分	研究課題
短期的	開示 (IAS1 の修正, ファイナンスによる負債の認識, 重要性, 開示の原則), 料金が規制されている活動, 共同支配下の企業結合, 割引率, 持分法, 持分の性格をもつ金融商品, 高インフレーション, ポートフォリオ・ヘッジ
中期的	負債 (IAS37 の修正), 業績報告, 排出権取引のスキーム
長期的	採掘 / 無形資産 / 研究開発, 外貨換算, 退職後給付, 法人税, 株式報酬

## 24. IAAER による研究支援

IAAER による研究支援として、以下に示すものがあります。

- ①IAAER/KPMG Research informing IASB
- ②IAAER/KPMG Research informing IAASB
- ③IAAER/KPMG Research informing IAESB
- ④ICAS/IAASB/IAAER Research informing the IAASB Standard-Setting Process Program
- ⑤IAAER/ACCA/IIRC Research to support the further development of Integrated Reporting
- ⑥IAAER Deloitte Scholars (日本は対象外)
- ⑦IAAER Paper Development Workshop

これは、博士論文をより優れたものとして完成させ、有力雑誌に掲載できるよう指導するという注目すべきプログラムです。

このような状況をみて思うのは、日本の研究態勢とは異質のことが世界では起こっていると考えた方がよいということと、会計研究の国際標準化から日本が取り残されている、という

構図です。

## 25. 国際派会計学者の必要性

以上を勘案して、私は、日本において国際的に活躍できる会計学者が相当数必要であると考えています。会計研究はアメリカが圧倒的に強いです。そこで、有望な日本の若手研究者をアメリカ等の海外の大学で育成することが考えられます。また、国際的に通用する実証研究では厳密な研究方法が求められるため、データベースと統計学の修得が必須となります。

さらに英語について言及しなければなりません。英語で発信しなければ、世界では研究成果が無いに等しい扱いとなることは、率直に認めざるをえないのです。

国際的に活躍するわが国の会計学者数を、期待を込めて示したのが、表3です。

国際派会計学者とは何かについてここでは定義しないこととします。当面、国際学会で報告する(報告論文がアクセプトされる、または招待される)だけでもよいのです。しかし、長期的目標としては「数+質」が問われることとなります。これについては200人という目標数

**表3 国際的に活躍するわが国の会計学者数（期待）**

	短期	中期	長期
国際的に通用する会計学者数	50人	100人	200人

値を示しました。この数字は、報告するだけでなく内容的にも通用する報告をすることができる会計学者の数を示しており、決して小さい人数ではありません。そのためにもグローバル会計人材の育成が極めて重要となるのです。

## 26. 会計研究による国際貢献

世界の会計研究では、いま、実証研究が主流をなしています。実証研究があたかも会計研究の国際標準であるかのような様相を示しています。日本の会計研究については、これまでのところ、実証研究が強いとはいえません。しかし、理論研究や歴史研究では日本が強みをもっています。また、日本版概念フレームワークには重要な意義があります。

会計学の世界では、各国の会計学者はやはりアメリカを見えています。そこで、英語による研究書・論文を出版し、英語で学会報告することが特に重要となります。また、世界各地で開催される国際学会に参加することも、意味のあることです。

## V グローバル会計人材育成の重要性

### 27. グローバル会計人材の育成を

この講演で、私は、日本にとってグローバル会計人材の育成が重要であることを繰り返して述べてきました。とりわけ、国際会計基準（IFRS）やその他の国際諸基準との関係で、これらに精通したグローバル会計人材の育成という側面は重要なことです。

また、世界で開催される会計学会を活用した

グローバル会計人材の育成も重要です。日本人にとって身近な会計学会としては、世界会計学会（IAAER）、アメリカ会計学会（AAA）、ヨーロッパ会計学会（EAA）、アジア会計学会（AAAA）、韓国会計学会（KAA）、台湾会計学会（TAA）その他がありますし、学会と並行して大学院生のために Doctoral Consortium が開催されることもあります。さらに、IFRS Research Forum のような会合も開催されています。

日本が単独で人材育成に取り組むことはもとより大切なことですが、さまざまな機会に「連携」によるグローバル会計人材の育成を図ることもまた、大きな成果をもたらすと期待されます。

### 28. 大学におけるグローバル会計人材育成の目標

最後に、大雑把ではありますが、大学においてグローバル会計人材の育成を考える場合に、私が考えている一つの目標を示して講演を終えたいと思います。それは表4に示されているとおりです。

本日このような講演の機会を与えていただいたことに、あらためて感謝申し上げます。ご清聴、ありがとうございました。

表4 大学におけるグローバル会計人材育成の目標

	短期	中期	長期
会計科目	会計大学院では IES (国際教育基準) に適合する会計科目を整備する	会計大学院はもとより一部の大学では学部でも IES に適合する会計科目を整備する	すべての大学で IES に適合する会計科目を整備する
国際教育	SGU (スーパーグローバル) を中心に一部の会計学科目を英語で教育する	SGU (スーパーグローバル大学) では IES 科目を英語で教育する	すべての大学で SGU (スーパーグローバル大学) 並びに IES 科目を英語で教育する
研究方法	会計の研究方法に関する科目を提供する	会計の研究方法に関する科目を提供する	会計の研究方法に関する科目を提供する
留学 (アメリカで会計学の研究により博士号を取得する日本人の数)	毎年 1 人	毎年 3 人	毎年 5 人

## 注

- (1) Gerhard G. Mueller, *International Accounting*, New York, Macmillan, 1967.
- (2) 染谷恭次郎「インターナショナル・アカウンティングへの挑戦」『企業会計』第 19 巻第 2 号, 1967 年 2 月, pp.28-36.
- (3) IFRS = International Financial Reporting Standards  
ISA = International Standards on Auditing  
IES = International Education Standards  
IPSAS = International Public Sector Accounting Standards  
IIRS = International Integrated Reporting Standards
- (4) CEPA = Code of Ethics for Professional Accountants
- (5) 「5. めまぐるしく変わるわが国における IFRS の議論」は, 平松一夫「IFRS アドプシヨンの先送りに見る日本の会計戦術」『青山経営論集』(青山学院大学) 第 48 巻第 2 号, 2013 年 9 月, pp.49-61 に若干の加筆修正を行ったものである。
- (6) The Committee of European Securities Regulators (Ref: CESR/05-230 b), “Technical Advice on Equivalence of Certain Third Country GAAP and on Description of Certain Countries Mechanisms of Enforcement of Financial Information,” June 2005.
- (7) Securities and Exchange Commission, Release Nos. 33-8982; 34-58960; File No.S7-27-08, “Roadmap for the Potential Use of Financial Statements Prepared in Accordance with International Financial Reporting Standards by U.S. Issuers,” November 14, 2008.
- (8) IFRS Foundation Monitoring Board, Press Release, “Monitoring Board Finalizes Assessment Approach for Membership Criteria and Announces Chair Selection,” 1 March 2013. 金融庁 (仮訳), 国際会計基準 (IFRS) 財団モニタリング・ボード, プレスリリース「モニタリング・ボード, メンバー要件の評価アプローチを最終化し, 議長選出を公表」2013 年 3 月 1 日。
- (9) 「6. コンバージェンス以前の日本の姿勢」, 「7. EU (欧州連合) による同等性評価」, 「8. コンバージェンスに向けた姿勢の変化」は, 平松一夫「国際会計基準のアドプシヨンに向けた日本の対応—経緯と問題点—」『商学論究』第 58 巻第 1 号, 2010 年 9 月, pp.1-18 に若干の加筆修正を行ったものである。
- (10) UNICE and Nippon Keidanren, “Joint Statement on International Accounting Standards,” 19 April 2004. 欧州産業連盟 (UNICE) ・ (社) 日本経済団体連合会「国際会計基準に関する共同声明 (仮訳)」2004 年 4 月 20 日。
- (11) The Committee of European Securities Regulators (Ref: CESR/05-230b), *op.cit.*
- (12) European Commission, Reference: IP/08/1962, “Accounting: European Commission Grants Equivalence in Relation to Third Country GAAPs,” 12 December, 2008.
- (13) 「9. アドプシヨンに向けた姿勢の変化」, 「10. 適用延期に向けた姿勢の変化」, 「11. しばし態度保留の日本」は, 平松一夫「IFRS アドプシヨンの先送りに見る日本の会計戦術」前掲書, pp.49-61 に若干の加筆修正を行ったもので

- ある。
- (14) Securities and Exchange Commission, Release Nos.33-8982; 34-58960; File No.S7-27-08, *op.cit.*
- (15) Securities and Exchange Commission, A Securities and Exchange Commission Staff Paper, “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, 2011.
- (16) SEC, Office of the Chief Accountant, “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, 2012.
- (17) 企業会計基準委員会, 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)2015年6月30日。ASBJ, *Japan’s Modified International Standards (JMIS): Accounting Standards Comprising IFRSs and the ASBJ Modifications*, June 30, 2015.
- (18) 金融庁『IFRS 適用レポート』2015年4月15日。
- (19) 金融庁, 前掲書, pp.14-16.
- (20) 「15. 受動的対応の背景: 会計文化の衝突」は, 平松一夫「会計文化の衝突: わが国会計基準の国際化と国内化」『企業会計』第63巻第1号, 2011年1月, pp.4-11 に若干の加筆修正を行ったものである。
- (21) Samuel P. Huntington, *The Clash of Civilizations and the Remaking of World Order*, Simon & Schster, 1996. サミュエル・ハンチントン著, 鈴木主税訳『文明の衝突』集英社, 1998年。
- (22) Geert Hofstede, *Culture’s Consequences: International Differences in Work-Related Values*, Beverly Hills: Sage Publications, 1980. 萬成博・安藤文四郎監訳『経営文化の国際比較—多国籍企業の中の国民性』産業能率大学出版部, 1984年。
- (23) Sidney J. Gray, “Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally,” *ABACUS*, Vol.24, No.1, 1988, pp.1-15.
- (24) Ian A. Eddie, “The Association between Cultural Values and Accounting Systems Characteristics in Asia-Pacific Region: An Explanatory Study,” (Paper presented to the Annual Meeting of AAA, 1989), pp.32-35.
- (25) 平松一夫『国際会計の新動向』中央経済社, 1994年, 「まえがき」。
- (26) 例えば, 板橋淳志「IASB『フィードバック・ステートメント: アジェンダ・コンサルテーション 2011』の概要」『季刊会計基準』Vol.40, 2013年3月, pp.25-28 を参照。