

IASB の最初の 10 年の戦略と歩み

山田 辰己
中央大学

要 旨

現在、国際財務報告基準（IFRS）は、米国会計基準とともに世界の 2 大会計基準として機能しており、144 の国と地域で強制適用または一部企業への適用が行われている。しかし、国際会計基準審議会（IASB）の設立当初（2001 年）にはそのような状況ではなく、IASB は、グローバル基準の設定主体となるため、いくつかの戦略を展開した。本稿では、その流れを描き出している。

設立当初、IASB は、世界の主要経済国が、保持している自国基準の中に IFRS と同じ内容が盛り込まれることによって、グローバルな会計基準の統合化を図ろうと考えていた。しかし、EU における上場企業への IFRS の強制適用の決定（2002 年 7 月）および米国の財務会計審議会（FASB）との統合化に関する合意（2002 年 10 月のノーウォーク合意）によってこの戦略は転換され、各国が IFRS をそのまま自国基準として受け入れること（アドプション）を求める戦略に転換した（これにより、より比較可能性が担保される）。

一方、IFRS と米国会計基準とがより統合化すれば、米国企業に IFRS を強制適用する可能性が出てきたことから、IASB と FASB は、2002 年から 2011 年にかけて両者の基準の一層の同質化のための努力を重ねた。しかし、米国証券取引委員会（SEC）は、2012 年までにそのような決定を行わず、その後両者の協力関係は冷え込んでいる。

アジア地域における IFRS の適用拡大を目的に、2005 年 1 月から IASB と企業会計基準員会（ASBJ）との間の統合化が開始され、東京合意（2007 年）を経て、2011 年には、東京合意の目的がほぼ達成されたことを確認して、両者によるコンバージェンス事業は終了した（今後も両者の関係を継続することも同時に合意された）。

I はじめに

筆者は、2020年8月30日に開催された国際会計研究学会年第37回年次大会における統一論題「IFRSが日本の会計制度および企業行動に及ぼす影響」の議論にパネリストの一人として参加する機会を得た。そこでの議論は、日本における会計制度および企業行動への国際財務報告基準(IFRS)の影響に焦点が当てられていたが、その議論に資するために、筆者の報告では、IFRSを設定している国際会計基準審議会(IASB)が、その最初の10年間にどのような戦略を持って臨み、どのような展開を辿ったのかに関して、当時のIASBにボード・メンバーの一人として参加した経験に基づき、筆者なりの整理を披露した(筆者は、2001年4月から2011年6月までIASB理事を務めた)。本稿は、その時の報告に基づくものである。当時のIASBの戦略について、IASB自身が公表している資料は限られており、また、筆者が当時IASBボード・メンバーとして多くの講演の機会を得た際に用いた資料はあるものの引用に耐えうる文献は限られている。そのため、本稿での記述は、当時IASBの活動に参加していた人間の「記憶」に基づく記述である。筆者自身の見識の制約や誤解に基づく誤りが含まれている可能性がある。そのようなことを自覚しながらも本稿を認めるのは、当事者の一人として参加していた筆者の心象風景に移ったIASBの最初の10年の戦略とその展開を記録に残しておくことには若干の意義があるからである。その意味で、記述に関する証拠や参照すべき文献の引用は不十分であることを冒頭に申し上げておきたい。

II 本稿で取り上げる事項

現在、グローバルには、IFRSと米国会計基準の2大会計基準が財務報告で用いられている。すなわち、米国資本市場では米国会計基準、そして、それ以外の地域においてはIFRSが用いられている⁽¹⁾。

しかし、IASBの設立当初(2001年)にはそのような状況にはなく、当初IASBは、世界の主要経済を構成する国々が、自国基準にIFRSと同じ内容を盛り込むことによって、グローバルな会計基準の統一化を図ろうとしていた。このような状況が変わるきっかけは、EUにおけるIFRSの強制適用(2005年1月から)や米国の財務会計審議会(FASB)との間の合意(2002年10月のノーウォーク合意)に基づくIFRSと米国会計基準との統合化の可能性が広がったことであった。その過程で、IFRSをそのまま各国が導入するアドプションという形でのグローバルな会計基準の統合化が目指すべき適切な方向だと認識されるようになった。特に、米国会計基準との統合化に関しては、エンロン(2001年12月に破綻)やワールドコム(2002年7月に破綻)の破綻やそれに引き続くリーマンショック(2007年から2008年)がグローバルな会計基準の統一の必要性を強く認識させたと言える。しかし、その後の米国経済の回復とともに、FASBとの共同作業は順調にいかなくなり、現在では、両者による共同作業は事実上消滅している。

日本との関係でいえば、2005年1月からIASBと企業会計基準委員会(ASBJ)との間のコンバージェンス・プロジェクトが開始され、その後、日本基準とIFRSとのコンバージェンスの時期を2008年(短期コンバージェンス項目)および2011年6月(その他の項目)と明記した東京合意が2007年8月に結ばれ、日本

でのIFRSとの統合化が進展した。

本稿では、概略以上のようなIASBの最初の10年の歩みを次に示す5つに分けて記述する。なお、IASBの最初の10年及び日本におけるIFRS導入に関連する主な経緯を表1にまとめて示している。

- (a) IASCからIASBへの組織変更が必要とされた理由(1997年から2001年)
- (b) IFRSを中心としたリエゾン国の会計基

準の統合という戦略(2001年から2002年)

- (c) 世界の2大基準の統合によるグローバル基準の設定という戦略の策定(2002年から2005年)
- (d) ノーウォーク合意の展開と変容(消滅)(2002年から2012年)
- (e) 日本への対応—東京合意に至る経緯とその展開(2005年から2011年)

表1 IFRSに関するおもな事象(日本における動向も含む)

公表時期	事象
2001年4月	IASBの活動開始
2002年7月	EUにおいて上場企業に2005年1月からIFRSに基づく連結財務諸表の作成の義務付け(「国際会計基準(IAS)の適用に関する規則」)
2002年10月	ノーウォーク合意の公表
2004年10月	EC(欧州証券規制当局委員会(CESR))による米国基準、日本基準およびカナダ基準のIFRSとの同等性評価の開始
2005年1月	EUにおける連結財務諸表へのIFRSの強制適用(オーストラリアも同様)
2005年1月	IASBとASBJとのコンバージェンス・プロジェクトの開始
2005年4月	SECとECによるSECの「ロードマップ」への支持表明
2005年7月	CESRによる米国基準、日本基準およびカナダ基準のIFRSに対する同等性の技術的評価の結果の公表(ECに対する技術的助言)。これにより日本基準とIFRSとの26項目の重要な差異が指摘された。
2006年2月	ノーウォーク合意の第1回改訂:IASBとFASBによる「MOU」の公表(2007年末までの両者の会計基準の統合化の達成目標を設定)
2007年8月	IASBとASBJとの間の「東京合意」の公表(2011年6月までのコンバージェンスの完成)
2007年11月	SECによるIFRSに基づく財務諸表を作成する外国企業に対する米国会計基準との間の差異調整表の作成要求の削除(2007年11月以降)
2008年8月	SECによるプロポーシング・リリースの承認(米国の上場企業に対してIFRSを強制適用するためのロードマップの提示)
2008年9月	ノーウォーク合意の第2回改訂:「MOU」の改訂版を公表(2011年6月までにIASBとFASBの会計基準の差異の縮小を図ることを表明)
2008年12月	ECは、日本基準が「EUで採用されているIFRSと同等である」と決定
2009年6月	企業会計基準審議会は、上場企業に対して、(a)2010年3月期からのIFRSの任意適用及び(b)最短で2015年からのIFRSの強制適用(その決定は2012年に行う)というロードマップを提示
2011年6月	IASBとASBJとの定期協議が行われ、東京合意の成果が総括された
2011年6月	自見大臣が、(a)2015年3月期からの強制適用の可能性の否定(5年から7年の準備期間の設定)及び(b)2016年で終了することとされている米国会計基準での開示の使用期限の撤廃について言及
2011年12月	SECは、2011年中の意思決定は困難である旨を表明

2012年7月	SECのスタッフ最終報告が公表されたものの、米国におけるIFRSの採用に関する意思決定は行われなかった
2012年10月	Asia-Oceania Office (サテライトオフィス) が東京に設置された
2013年3月	12のメンバーから構成されるAccounting Standards Advisory Forum (ASAF) が新設され、活動を開始
2013年6月	企業会計審議会は、(a) IFRSの任意適用要件の緩和、(b) 単体財務諸表の開示の簡素化、及び、(c) IFRSをベースとし、わが国で懸念のある会計処理を除外することのできるIFRSに基づく日本基準の設定を提案する報告書を公表
2015年6月	JMISの公表(のれんの最長20年償却及びすべてのその他の包括利益(OCI)のリサイクリングという会計処理を導入するためのIFRSの修正を行っている)

(注) 網掛け部分は日本に関連する部分である。

Ⅲ IASC から IASB への組織変更が必要とされた理由 (1997年から2001年)

Ⅲでは、IASBが2001年4月から活動を開始する前において、IASBの前身である国際会計基準委員会(IASC)を概観し、IASBへの組織変更が必要とされた理由について記述する。IASCは、1973年5月に9か国(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、イギリスおよびアメリカ)の職業会計士団体によって設立され、日本からは日本公認会計士協会が参加し積極的な貢献を行ってきた。

1. IASCにおける基準設定⁽²⁾

IASCの基準設定活動は、次のように3つに分けることができる。

- (a) 草創期(1973年から1987年まで)
- (b) 財務諸表の比較可能性向上のための選択肢削減の時期(1987年から1993年まで)
- (c) コア・スタンダードの完成へ向けての時期(1994年から2000年まで)

(1) 草創期の基準設定(1973年から1987年まで)

草創期においては、国際会計基準(IAS)に対する各国の職業会計士団体、利用者及び規制当局からの支持を取り付けることに重点が置かれたため、結果として、各国で認められている会計処理を取り込むために多くの代替的会計処理を認める基準作りが行われた。

(2) 財務諸表の比較可能性向上のための選択肢削減(1987年から1993年まで)

草創期のIASは、結果として選択肢の多い基準となっていたため、企業間の比較可能性が確保できないとの批判があった。そして、この時期、証券監督者国際機構(IOSCO)は、国際的な資本調達で用いられる財務諸表の作成基準としてIASを使用することが確保できるようにするために、IASの持つ会計処理の選択肢の削減(代替的会計処理の削減)を行うことを求め、これを受けて、「財務諸表の比較可能性改善プロジェクト」が開始された。このプロジェクトは、1993年11月に完成し、これによって、多くのIASで従来認められていた会計処理の選択肢が削減された結果、財務諸表間の比較可能性の向上が図られた。

(3) コア・スタンダードの完成へ向けての時期 (1994年から2000年まで)

比較可能性プロジェクトでIASの比較可能性の向上が図られたが、1993年8月にIOSCOは、IASが国際的な資本調達で用いられる財務諸表の作成基準として認められるために、IASに含まれていなければならない基準の一覧表(これを「コア・スタンダード」と呼ぶ)をIASCに提示し、それらを完成させることを要請した。コア・スタンダードには、当時のIASに含まれていなかった金融商品、無形資産、中間財務諸表や1株当たり利益などに関する基準が含まれていた。IASCは、これを受けて、不足している基準を設定するプロジェクトを開始し、1998年12月にコア・スタンダードのほとんどを完成させた(1998年12月にはIAS第39号「金融商品：認識及び測定」が承認された)。そして、2000年5月にIOSCOは、コア・スタンダードを構成する30のIAS(および17の解釈指針)を国際的な資本調達で用いられる財務諸表の作成基準として承認した⁽³⁾。なお、コア・スタンダードの1項目とされていた投資不動産に関するIASは、2000年4月にIAS第40号「投資不動産」として完成したため、IOSCOの承認対象には含まれていない。

2. IASC活動の改善の必要性

2001年のIASBの創設は、企業活動および資本市場のグローバル化は、世界的に統一化された会計基準を真に必要とする段階に到達したという認識の下に、各国の会計基準設定主体が協力し合って、独立した会計の専門家が個人の資格で選ばれる(各国の代表ではない)14名のボード・メンバーから構成されるIASBを中心に会計基準の統一化を図ろうという構想の下に行われた改革であった。そこでは、IASCが完成させたコア・スタンダードをグローバル

基準の土台として、それらを世界的に普及させることが想定されていた。これは、各国の職業会計士団体によるグローバル基準作りから各国会計基準設定主体と直接の連携を持ち、さらに広範な関係者の意見も吸収してグローバル基準を作る仕組みへの変更ということができる。以下では、IASCへの批判とIASBの特徴を簡単に示すこととする⁽⁴⁾。

(1) IASCへの批判

IASCのメンバーは各国の職業会計士団体であり、各国の会計基準設定主体と同一ではなかったため、次のような批判があった。

- (a) IASCが作成公表したIASに各国会計基準設定主体の意見が十分反映されない。
- (b) IASの承認のためには16の理事会メンバーの4分の3(12票)の賛成を必要としていたため、IASの内容が妥協的になっている。
- (c) 各国の会計基準設定主体がIASの作成に直接関与しないため、自国の基準作りでIASを尊重しない傾向がある。

(2) IASBの特徴

上記の批判を克服するために設立されたIASBは、次のような特徴を持っていた。

- (a) IASB理事は、会計専門家として個人の資格で選任されるとともに、その意思決定は会計理論に基づいて行われるべきことが強調された(出身国の代表ではない)。
- (b) 各国会計基準設定主体との緊密な関係を保持することが重要であるため、IASBの7名の理事をリエゾンメンバー(リエゾン国は、オーストラリア(ニュージーランドを含む)、カナダ、フランス、ドイツ、日本、イギリスおよびアメ

リカ)に指定するとともに、リエゾン国会計基準設定主体(LSS)の長との定期的会合(リエゾン国会議)を開催することとした。

- (c) IASBが作成する基準は、IASCの作成するものと違うことを強調する意味も込めて、International Financial Reporting Standards(IFRS)という名称に変更された。

IV IFRSを中心としたリエゾン国の会計基準の統合という戦略(2001年から2002年)

IASBとリエゾン国の会計基準がIFRSを軸に国際的に統合されると、実質的に世界のほとんどの市場の会計基準が統合されたことを意味する。LSSの自主権を尊重しながら、短期的に会計基準の統合を達成するために、IASBが設立当初目指していたのは、次のような方式であった(戦略作業部会のIASC改革提案もこのような考え方を前提としていたと考えられる)。

- (a) IASBとLSSとは、互いに作業計画を調整し、IASBが取上げた議題をLSSも同時に取上げて検討を行う。また、LSSが取上げた議題をIASBも検討を行う(したがって、両者の橋渡しを行うリエゾンメンバーの役割が重要)。
- (b) IASBの公開草案と同時期に、LSSは自らも同一テーマについての公開草案を公表することが求められる。

IASBは、LSSとの密接な関係を通じて、究極的にはIASBの会計基準設定過程のなかにリエゾン国の会計基準設定過程を吸収し、リエゾン国がIFRSと異なる会計基準を採用することがなくなることを期待していた。その意味で

は、IFRSを中心とするゆるやかな会計基準の内容の実質的な統合が目指されていたと言える。

V 世界の2大基準の統合によるグローバル基準の設定という戦略の策定(2002年から2005年)

1. この時期の戦略とその背景の概観

欧州委員会(EC)は、2002年7月に「国際会計基準(IAS)の適用に関する規則」を決定し、2005年1月から、EUの上場企業にIFRSの強制適用を決定し、また、IASBは、2002年9月に開催されたFASBとの初めての会議で両者の会計基準の互換性を高めることに合意した(ノーウォーク合意)。EUでIFRSが上場企業に適用されることが決まり、FASBの間では、両者の基準の統一に向けた合意ができたことから、IASBは、リエゾン国の会計基準を実質的にIFRSと同じ内容にするというアプローチ(これをここでは、「調和化アプローチ」と呼ぶ)からIFRSを各国がそのまま自国基準として受け入れるアプローチ(ここでは「アドプション・アプローチ」と呼ぶ)へ戦略を転換した。すなわち、FASBとは両者の基準の内容の調整のための議論を行うが、それ以外の国々にはIFRSをそのまま受け入れることを求める戦略が採用された。さらに、ノーウォーク合意の進展によって、将来米国基準がIFRSとほぼ同じ内容になれば、米国がIFRSを採用する際の障害がなくなることが期待されていた。これによって欧州と米国の資本市場でIFRSが採用される可能性が出てきたと言え、これ以降は、米国資本市場におけるIFRSの採用のための環境整備がIASBの活動の中心課題となった。

また、ECが、2005年1月から、EUの上場

企業にIFRSの強制適用を決定したことを受けて、IASBは、EUの企業がIFRSの適用を円滑にできるように初度適用企業に対するIFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」の設定などの対応を行った。

このような状況を踏まえて、アジアにおけるIFRSの採用に向けて、日本との間でコンバージェンスに向けた議論が2005年1月から開始され、さらに2007年8月の東京合意によってその期限が2011年6月（当時のIASB議長であるDavid Tweedie氏などの初代のメンバーの任期終了時点）に設定された。しかし、筆者の見るところ、日本におけるIFRSとのコンバージェンスの原動力となったのは、2004年10月から始まるEC（欧州証券規制当局委員会（CESR））による同等性評価であったと思われる。この評価は2008年まで続き、2008年12月にECは、日本の会計基準についてIFRSと同等との結論を採択した。日本とのコンバージェンスについてはⅦで記述する。

以下では、①米国におけるIFRSの採用に向けての戦略および②IFRSの採用を決定したEUの上場企業のIFRSの初度適用を容易にするためのIASBの対応という2点についてその内容をより詳細に見ていくこととしたい。上記①については下記2およびⅥにおいて記述し、上記②については下記3で記述する。

2. 米国におけるIFRS採用に向けたFASBとの関係の強化—ノーウォーク合意

IASBが米国会計基準の設定主体であるFASBとの間で締結したノーウォーク合意が、IASBがそれまでの戦略を変更する転換点となったので、ここでは、ノーウォーク合意の内容とその意義について記述する（杉本 [2017]、719-722頁参照）。

(1) ノーウォーク合意

IASBは、2002年9月にコネチカット州ノーウォークのFASBの事務所で初めての合同会議を開催した。そして、2002年10月にFASBとのノーウォーク合意を公表した。その主旨は、両者の会計基準の互換性をより高めるため次の4点を今後推進していくことであった（杉本 [2017]、719-722頁参照）。

- (a) IFRSと米国会計基準との間にある多様な差異を削除する目的で短期的な統合化プロジェクトに着手する。
- (b) 2005年1月1日時点で残っている両者の会計基準の間の差異を両者の将来の作業計画を調整することを通じて取り除く。すなわち、差異のある項目それぞれについて、両者が個別かつ同時にプロジェクトを開始して検討する。
- (c) 現在遂行している共同プロジェクトを継続して取り進める。
- (d) 両者のそれぞれの解釈指針設定組織がそれぞれの活動を相互に調和させることを促進する。

(2) ノーウォーク合意に基づくプロジェクト

ノーウォーク合意に基づくプロジェクトは、①短期統合化プロジェクトと②共同プロジェクトの2つに分かれる。短期統合化プロジェクトは、米国会計基準とIFRSとの比較的容易に解決できそうな差異を取り上げ、これらを2005年までに統合化するプロジェクトである。2002年10月の時点で取り上げられた項目は多岐にわたるが、その成果として、例えば、IFRS第5号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」（2004年3月公表）やIFRS第8号「セグメント情報」（2006年11月公表）が米国会計基準とほぼ同じ内容で設定された。

一方、共同プロジェクトは、①いつ収益を認

識すべきかについての包括的な会計基準を作成することを目指す収益認識プロジェクトと②企業結合の第2フェーズである。収益認識プロジェクトは、2014年5月のIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」として結実した。また、企業結合の第2フェーズは、企業結合の唯一の会計処理とされたパーチェス法（取得法）を実務に適用する際に問題となるいくつかの点について、より詳細な取扱いを明確化するための会計基準の作成を目的とするプロジェクトで、2008年1月のIFRS第3号「企業結合」の改訂によって完成した。両者とも、米国会計基準とほぼ同じ内容となっている。

(3) ノーウォーク合意によるIASBの戦略の変更

ノーウォーク合意により、世界最大の資本市場で最も利用されている米国会計基準と今後欧州や発展途上国でより利用が拡大するIFRSがほぼ同じ内容の会計基準となることになって、グローバル基準を作り出す可能性が高くなったので、IASBは、米国会計基準とIFRSとの統合化に軸足を移すこととなった。これによって、上記IVで示したリエゾン国との関係は変容した。すなわち、IASBは、FASBとのみ両者の会計基準の統合化を行うための1対1の議論を行うことにし、それ以外のリエゾン国には、IASBの基準設定に参画することによってIFRSの設定プロセスへの貢献を求めることとなった。そして、下記VIで述べるように、これ以降IASBは、米国がIFRSのアドプションを行うための環境整備のために多く資源と時間を使うことになる。これは、アドプション・アプローチに基づくIFRSのグローバル基準としての地位の確立を目指した戦略への転換といえることができる。

また、このようなIASBの戦略は、2005年1

月からのIFRSの強制適用を決定したECにとっても有用な戦略と捉えられたのではないかと思量される。ECでは、欧州証券規制当局委員会（CESR）による米国基準、日本基準およびカナダ基準とIFRSとの同等性評価が、2004年10月に開始され、2008年12月に米国会計基準とIFRSとは同等であると決定されたが、それに先立つ2007年11月に、米国証券取引委員会（SEC）は、IFRSに基づく連結財務諸表を作成する外国企業に対しては、米国会計基準との間の差異調整表の作成を求めないことを決定している。この互恵的な取扱いによって、欧州企業の米国市場での資金調達で用いられる連結財務諸表には、米国会計基準との差異調整表の作成が不要となり、資金調達コストの削減という効果が実現した。

3. EU上場企業のIFRSへの初度適用を容易にするためのIASBの対応

2005年1月からEUの上場企業（当時8,000社ともいわれた）がIFRSを円滑に適用するために、IASBは、IFRS第1号（2003年6月公表）、IFRS第4号「保険契約」（2004年3月公表）およびIFRS第6号「鉱物資源の探査及び評価」（2004年12月公表）という3つのIFRSを2004年中に完成させた⁶⁾。これらのIFRSは、EU以外の国の企業がIFRSを採用する際にも必要となるものであるが、IASBは、世界で初めてIFRSを強制適用するEUの上場企業に配慮し、2005年1月に間に合うように作業を進め、これらの基準を完成させている。

VI ノーウォーク合意の展開と変容（消滅）（2002年から2012年）

2002年10月のノーウォーク合意は、その後

2006年2月および2008年9月の2度改訂されている⁶⁾。第1回目は、IFRSベースの連結財務諸表と米国会計基準との間の差異調整表の廃止を実現するためのものであり、第2回目は、SECがIFRSの米国上場企業への強制適用を2011年に判断することに資するために、IASBとFASBが達成すべきコンバージェンスの範囲を改訂するために行われたものである。後者については、SECがIFRSの強制適用に踏み切らなかったため、両者の会計基準の統合化プロジェクトは、事実上消滅した。これらの経緯を以下で解説する。

1. ノーウォーク合意の第1回改訂 (2006年2月)

2005年4月にSECは、米国に上場している企業がIFRSに基づく連結財務諸表を作成している場合に要求されている差異調整表を2009年までに廃止する用意があることを表明した（実際には2007年11月に廃止された）（これは「ロードマップ」と呼ばれている）。これを受けて、2006年2月にIASBとFASBは、ノーウォーク合意をより一層進展させるために、覚書(MOU)を公表した。MOUでは、2008年まで(2007年末まで)に完成すべき両者の統合化対象の会計基準の見直しが行われた。

2. ノーウォーク合意の第2回改訂 (2008年9月)

2008年11月に米国上場企業にIFRSを強制適用するための新たなロードマップ(SEC[2008])がSECから公表され、その中で、SECは、達成すべき条件の達成状況の評価して、IFRSを強制適用するかどうかを2011年に決定することを明示した(決定されれば、2014年から大規模早期適用登録企業に適用予定であった)。これを受けてMOUが見直され、

2011年6月までに両者の統合を完成させるべき会計基準が2008年9月に公表された。

3. その後の展開(2012年7月)

2011年12月に、SECは、2011年中の意思決定は困難である旨を表明し、2012年7月に公表されたSECのスタッフ最終報告(SEC[2012])では、米国におけるIFRSの採用に関する意思決定は行われなかった(杉本[2017], 1004-1010頁参照)。このような状況変化を受け、両者の会計基準を統合するという気運は薄らぎ、例えば、2014年7月に完成した金融資産の減損に関するIFRS第9号の改訂においても、両者はいくつかの点で異なる結論に至っている。また、現在両者は、同じテーマ(例えば、企業結合の減損やのれんの会計処理)を検討していても、共同プロジェクトとしては行っていない。このような状況からも分かるように、SECが米国上場企業にIFRSを強制適用する可能性は現時点(2021年6月)ではほとんどないと言える。

VII 日本への対応—東京合意に至る経緯とその展開(2005年から2011年)

ここでは、ASBJとIASBとのコンバージェンスに関する動きをまとめておく。なお、日本における会計基準のグローバル基準との調和化(又はコンバージェンス)は、2000年代以前にもあったので(金融ビッグバン)、まずこれについて簡単に触れておきたい。

1. 会計ビッグバン

会計ビッグバンは、1996年11月から始まった金融システム改革の一環(『Free, Fair, Global』という理念)として行われた日本の会

計基準をグローバルな基準に調和化するという一連の基準設定活動である。『Global』＝会計基準の国際的調和化（世界で通用している会計ルールが日本でも通用するようにすること）であるとして、当時の IAS や米国会計基準を参考にしながら以下の会計基準が 2001 年までに順次設定された。また、この間に設定された会計基準は、2001 年までに段階的に適用が開始された。

- (a) 連結財務諸表原則の改訂（1997 年 6 月）
- (b) 連結キャッシュ・フロー計算書等作成基準の設定（1998 年 3 月）
- (c) 中間連結財務諸表等作成基準の設定（1998 年 3 月）
- (d) 研究開発費等に係る会計基準の設定（1998 年 3 月）
- (e) 退職給付に係る会計基準の設定（1998 年 6 月）
- (f) 税効果会計に係る会計基準の設定（1998 年 10 月）
- (g) 連結財務諸表制度における子会社及び関連会社の範囲の見直しに係る具体的な取扱いの公表（1998 年 10 月）
- (h) 金融商品に係る会計基準公表（1999 年 1 月）
- (i) 外貨建取引等会計処理基準の改訂（1999 年 10 月）

このような会計ビッグバンが必要とされた背景と考えられるのは次の事項である。

- ・ 1990 年代後半におけるグローバルな金融市場の急速な統合化および欧米の金融市場におけるデファクト・スタンダードの存在への対応が必要と認識されたこと。
- ・ IAS や米国基準との調和化を進めなければ日本の金融市場も発行体も不利益を被る可能性があるという危機意識があったこと。

- ・ わが国のみがグローバル・スタンダードと異なった会計基準を保持して行くことが得策かどうか、また、わが国企業が、有利な条件で起債をするためにはグローバル・スタンダードに則る方がよいと認識されたこと。
- ・ 国際的に投資機会を求めている資本（投資家）への対応が必要とされ、会計面では、財務諸表の比較可能性の確保が重視されたこと（企業業績を示す財務諸表が各国ごとに異なったルールで作成されているは比較のしようがないとの認識）。
- ・ ダブル・スタンダードによる企業の負担（海外での資金調達では IAS による財務諸表を用いるが、日本の有価証券報告書では日本基準による財務諸表を提出しなければならないという組替えコスト）の解消のためには、グローバル・スタンダードへの調和化が必要であると認識されていたこと。

2. IASB と ASBJ のコンバージェンス・プロジェクト

ここでは、日本の会計基準とのコンバージェンス・プロジェクトの背景にある IASB の戦略およびその達成状況の総括について述べる。

(1) コンバージェンス・プロジェクトの開始（2005 年）

EU では 2005 年 1 月以降 IFRS を適用することが確定し、FASB との間ではノーウォーク合意によって、両者の会計基準の統合化の方向性が固まったことを受け、IASB は、2005 年 1 月に ASBJ との間で、日本基準と IFRS との統合化に向けた共同プロジェクトを開始することに合意した。そこでは、複数のフェーズに分けて、日本基準と IFRS との間の差異を解消す

ることに合意し、第1フェーズでは、2004年3月31日時点で存在する差異（ただし、概念フレームワークや基本的考え方が異なることに起因する基準等は対象外）を対象として検討を進めることに合意した。このプロジェクトに対する基本的考え方は、IASBとFASBとのコンバージェンス・プロジェクトと同じである。ただし、FASBとのプロジェクトでは、例外となる基準は設けていなかったものの、ASBJとのプロジェクトでは、「概念フレームワークや基本的考え方が異なることに起因する基準等は対象外」とされていた。また、ASBJとのプロジェクトでは、コンバージェンスの達成時期を明確には設定していなかった。このように一部に制約はあるものの、IASBは、2005年には、欧州、米国および日本（アジア）との間でIFRSとの統合化プロジェクトを開始することによって、IFRSをグローバルに普及させるための態勢を整備した。

(2) 東京合意（2007年）

2005年1月に開始したASBJとのコンバージェンス・プロジェクトでは、定期的に会合が開催され、両者の考え方の相違点や類似点についての検討が行われてきた。しかし、2007年になって、より具体的な成果の達成時期を明確化することによって、このような議論をより効率的なものとするを目的にIASBは、2007年8月にASBJとの間で次のような東京合意を締結した（企業会計基準委員会・国際会計基準委員会[2007]およびASBJ and IASB[2007]）。

- (a) 2008年までの短期コンバージェンス・プロジェクトの完成
- (b) その他のコンバージェンス項目の2011年6月までの完成
- (c) 2011年目標に対する一部の例外項目の設定

- (d) IASBとFASBのMOUプロジェクトへ日本がより一層関与するためのスタッフ・レベルでの定期協議の新設

(3) 東京合意の総括（2011年）

2011年6月にIASBとASBJは、東京合意の成果についての会合を持ち、その評価を行った。その結果、両者で識別されていた日本基準とIFRSとの間の主要な差異のうち、2008年までに解消すべき短期コンバージェンス・プロジェクトについてはすべてが完成し、2011年6月までに完成すべきそれ以外の差異の解消についてほぼ完成したとの評価となった。そして、日本基準とIFRSのさらなるコンバージェンを目指して、両者のこの取組みは、今後も継続することが合意された⁷⁾。

なお、筆者は、日本基準とIFRSとの統合化の達成においては、CRSRが行った同等性評価（2005年7月に開始し、2008年12月に同等との評価結果が公表された）が果たした役割が大きかったと考えている。CRSRによって指摘された26項目が重要な差異であり、これを2008年まで解消するためのASBJによる努力が、当然のことながら、両者の基準のコンバージェンスを大きく促進した。

VIII おわりに

本稿は、2020年8月の年第37回年次大会における統一論題での議論に資するために、IASBの最初の10年の状況を筆者の体験をも加えながらまとめたものである。2001年のIASBの設立当初、IFRSを実際に使用しているのは、スイスの多国籍企業など一部に限られており、今日のように144か国が何ら中の形でIFRSの適用を受容している状況とは大きく異なっていた。そのような中からグローバル基準

としての地位を固めるために IASB が採用してきた戦略を理解しておくことは、今日の IFRS を理解するうえでも重要である。例えば、セグメント情報を扱う IFRS 第 8 号では、事業セグメントを区分掲記するための量的基準として 10% 基準を満たすことが求められており、原則主義の基準作りを行う IFRS の規定として違和感を持つ読者もいるに違いない。これは、ノーウォーク合意に基づく米国会計基準と IFRS のコンバージェンスの残滓である。最期に、本稿では触れていないが、これからの時代を支える世代に対するグローバル基準である IFRS の教育の拡充の重要性を指摘して本稿を終えることとする。

注

- (1) IASB のホームページ (2020 年 12 月 5 日にアクセス) によると、2018 年 4 月 25 日現在で調査した 166 か国 (IASB は、jurisdiction という英語を用いている) のうち 144 の国で、自国のすべてまたはほとんどの公的な説明義務のある企業 (上場企業及び金融機関) に IFRS の適用を求めている。<https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis>
- (2) 本節での記述については、中央監査法人編 [1999], 1-26 頁, 杉本 [2017], 249-259 頁および菊谷 [2011], 17-31 頁を参考している。特に、杉本 [2017], 253-256 頁では、改訂の内容が詳細に紹介されている。
- (3) IOSCO による IAS の承認およびコア・スタンダードとして承認された IAS の一覧は、日本公認会計士協会のホームページ「我が国の IFRS への取組み」の第 2 章 国際財務報告基準 (IFRS) への収斂の国際的動向 01 を参照されたい。
https://jicpa.or.jp/specialized_field/ifrs/education/chapter02/
また、杉本 [2017], 257-259 頁および菊谷 [2011], 21 頁も参照されたい。
- (4) IASC の改革のために 1997 年 7 月に IASC に設置された戦略作業部会は、組織改革の提言をまとめた「IASC の将来像 (Shaping IASC for the future)」を 1998 年 12 月に公表し、IASC の問題点を分析するとともに、新たな組織の提

案を行っている。これに関しては、平松一夫 [1999], 72-76 頁, 杉本 [2017], 280-288 頁および日本公認会計士協会のホームページ「我が国の IFRS への取組み」の第 1 章 国際会計基準審議会 (IASB) の組織のあり方を巡る議論 01 を参照されたい。https://jicpa.or.jp/specialized_field/ifrs/education/chapter01/

- (5) IFRS 第 1 号 (最初の財務諸表が 2004 年 1 月 1 日以降に開始する期間に係るものである場合に適用し、早期適用が推奨されている) では、初度適用企業に適用される IFRS は最初の IFRS 報告期間の期末日の IFRS であることが規定され、さらに、用意しなければならない財務諸表の種類、遡及適用が禁止される IFRS、そして選択できる適用免除規定などが規定されている。IFRS 第 4 号 (2005 年 1 月 1 日以降開始する事業年度から発効するが、早期適用が推奨されている) および IFRS 第 6 号 (2006 年 1 月 1 日以降開始する事業年度から発効するが、早期適用が推奨されている) は、IFRS に保険契約や鉱物資源の探査及び評価を扱う基準がないことから、これらを営む企業が IFRS に準拠した財務諸表を作成できなくなる事態を避けるために急遽作成された IFRS で、これらの企業の現行の会計実務を IFRS として認めることを目的として設定されたいわば暫定基準である。ちなみに、IFRS 第 4 号は、IFRS 第 17 号「保険契約」(2017 年 5 月公表) の公表によって役割を終え、廃止された。
- (6) ノーウォーク合意の 2 回の改訂のより詳しい内容については、杉本 [2017], 722-736 頁参照) および日本公認会計士協会のホームページ「我が国の IFRS への取組み」の第 2 章 国際財務報告基準 (IFRS) への収斂の国際的動向 04 を参照されたい。https://jicpa.or.jp/specialized_field/ifrs/education/chapter02/index04.html
- (7) 東京合意の成果については、杉本 [2017], 876-887 頁を参照されたい。

参考文献

- ASBJ and IASB [2007] “Agreement on initiatives to accelerate the convergence of accounting standards”
- ASBJ and IASB [2011] “Achievements under the Tokyo Agreement between the IASB and the ASBJ”
- SEC [2008] “Roadmap for the Potential Use of Financial Statements Prepared in Accordance with International Financial Reporting Standards by U.S. Issuers”
- SEC [2012] “Final Staff Report: Work Plan for the Consideration of Incorporating International

Financial Reporting Standards into the Financial Reporting Systems for U.S. Issuers”
企業会計基準委員会・国際会計基準委員会 [2007]
「会計基準のコンバージェンスの加速化に向けた
取り組みへの合意」
企業会計基準委員会・国際会計基準審議会 [2011]
「ASBJ と IASB が公表した『東京合意』の達成
状況」
菊谷正人 [2011] 「IASC・IASB の変遷の歴史と
IAS・IFRS の特徴」『経営志林』第 47 巻第 4 号,

17-31 頁
杉本徳栄 [2017] 『国際会計の実像—会計基準のコン
バージェンスと IFRS アドプション—』同文館出
版
中央監査法人編 [1999] 『国際会計基準実務ハンド
ブック』中央経済社
平松一夫 [2001] 「『IASC の将来像』の内容と我が
国への影響」『JICPA ジャーナル』第 11 巻第 3 号,
72-76 頁