

韓国会計研究院 研究報告書第14号

『会計の透明性と国際会計基準に対する能動的戦略』(1)*

訳：杉 本 徳 栄

キーワード

国際会計基準審議会
韓国会計基準委員会

国際会計基準委員会
Convergence 計画

国際会計基準
国際的支援

能動的戦略

序 文

社団法人韓国会計研究院（Korea Accounting Institute）は、株式会社の外部監査に関する法律および同法施行令の規定により、金融監督委員会から会計処理基準の制定・改正および解釈に関する業務の委託を受け、本研究院に設置された会計基準委員会（Korea Accounting Standards Board）を通じて企業会計基準関連業務を遂行している。韓国会計研究院は、1999年9月1日の開院以降現在まで、国際会計基準との整合性を高めるために早急に制定・改正を要する課題を選定して作業を進めてきた結果、来る2004年までに韓国会計基準の国際化のための第一段階の作業が仕上がる予定である。これがなされると、韓国の会計基準はおおむねすべての分野において国際会計基準と整合性を有することになる。したがって、来る2004年は韓国会計基準の国際化の過程において重要な転機となるものである。

一方、このような転機を迎えて、果たしてこれまでの国際化戦略が適合していたか否かについての再検討が必要である。これまでは国際会計基準との相違をなくすために国際会計基準をできる限り大幅に受け入れるということ自体が主たる戦略目標であった。しかし、一時的に国際化が達成される2004年以降からは、これまでの国際会計基準の適切な受け入れという戦略から脱して、より能動的な国際化戦略を立てて遂行する必要がある。より能動的な国際化戦略の樹立と履行を必要とする理由は、会計基準の国際的統一化の趨勢のなかで、国際会計基準がわが国の企業と投資家にもっとも必要な会計情報を創出するように制定されなければならない、したがって国際会計基準を単に受け入れるというだけでは不十分で、われわれ自身が国際会計基準の制定過程に積極的に参画して影響力を発揮することができ、またわが国の国益に妥当な方向が設定されなければならないためである。

この度発刊する『会計の透明性と国際会計基準に対する能動的戦略』に関する研究報告書は、このような努力の最初の段階のものであると看取しうる。本研究は、国民大学校の徐正雨教授と英和会計法人の文ジョムシク専務取締役、また本研究院の金ジョングク博士が共同で行なった研究であり、2002年11月頃から開始して2003年9月の韓国会計研究院創立記念シンポジウムにおいて発表されたところである。

今般、この研究報告書を発行して、今後、韓国会計研究院が取り扱わなければならないより能動的な国際化戦略の樹立と履行により関心のある方々の多くの検討意見を期待するものである。本研究報告書は、韓国会計

* 本研究報告書第14号は、韓国会計研究院（KAI）・韓国会計基準委員会（KASB）の鄭基英（Kee-Young, Chung）院長・委員長より翻訳許可（2004年9月1日付）を得て訳出したものである。鄭基英院長・委員長並びに KAI/KASB の金燦洪（Chan-Hong, Kim）氏に感謝申し上げる。この翻訳は、財団法人学術振興野村基金の調査研究を踏まえた、2004年度日本学術振興会・科学研究費補助金（基盤研究（C）（2））による研究成果の一部である。

研究院ホームページ (www.kasb.or.kr) にも掲載されており、検討意見を郵便ないし E-mail (webmaster@kasb.or.kr) を利用して本研究院にお送りいただければ、韓国会計研究院および研究担当者の意思決定に最大限反映されることだろう。最後に、本研究報告書の結果は、会計基準委員会ないし本研究院の公式的立場ではない研究担当者の見解を反映したものであり、本研究報告書が発刊されるまで尽力された皆様方に衷心より感謝の意を表する次第である。

2003年10月

韓国会計研究院
院長 鄭基英

目 次

要約

英文要約

I. はじめに

II. 会計基準の国際化

III. 国際会計環境の変化と IASB の政治力学の分析

3.1. IASC の誕生と活動

3.2. IASC の構造改革

3.3. IASB の組織および活動

3.4. IASB の最近の動向

IV. 国際会計基準に対する外国の戦略分析

4.1. アメリカ, イギリス, カナダ, オーストラリアの戦略

4.1.1. アメリカの戦略

4.1.2. イギリスの戦略

4.1.3. カナダの戦略

4.1.4. オーストラリアの戦略

4.2. ドイツ, オランダ, EU の戦略

4.2.1. ドイツの戦略

4.2.2. オランダの戦略

4.2.3. EU の戦略

4.3. 中国, 日本, シンガポール, マレーシアの戦略

4.3.1. 中国の戦略

4.3.2. 日本の戦略

4.3.3. シンガポールの戦略

4.3.4. マレーシアの戦略

4.4. 主要国の戦略分析の結果

V. 国際会計基準に対する現在の戦略評価と能動的戦略の開発

5.1. 国際会計基準に対する能動的戦略のための理論的アプローチ

5.1.1. 地域主義戦略

5.1.2. 米英提携戦略

5.2. 国際会計基準に対する能動的戦略の概念フレームワーク

5.3. 国際会計基準に対する韓国の現在の戦略評価と改善方案

5.3.1. 政府の会計基準の国際化戦略

5.3.2. 韓国会計研究院の戦略

5.3.3. 会計基準の国際化のための関係機関の努力

VI. 要約および結論

参考文献

付録A：オーストラリアの AASB 2005 Convergence（明細1～明細5）

付録B：IAS/IFRS 公開草案に対する国別評価意見の分析

付録C：IASB Agriculture Accounting ED 65に対する評価意見の現況資料

〈表目次〉

- 〈表2-1〉 資本市場の発達の類型と会計基準の相違
- 〈表3-1〉 ASB と IASC の収益および活動費用の分析：2000-2002年
- 〈表3-2〉 IASCF2002年度寄付内容の分析
- 〈表3-3〉 IASC と IASB の比較分析（為替相場 1900ウォン/ポンド）
- 〈表3-4〉 IASB の国際会計基準の国別採択現況：2002年末基準
- 〈表4-1〉 アメリカ FAF の収益分析
- 〈表4-2〉 イギリス FRC の損益計算書
- 〈表4-3〉 オーストラリア FRC/AASB の損益計算書

〈図目次〉

- 〈図4-1〉 イギリス FRC の組織
- 〈図4-2〉 オーストラリア AASB の組織図
- 〈図4-3〉 ドイツ GASC の組織
- 〈図4-4〉 中国の会計管理機関の体系図
- 〈図4-5〉 中国会計基準の法的体系
- 〈図4-6〉 日本の FASF の関連組織
- 〈図4-7〉 日本の ASBJ の組織
- 〈図5-1〉 国際会計基準に対する能動的戦略の概念フレームワーク

要 約

国際会計基準委員会〔審議会：訳者〕が制定した国際会計基準は、最近、韓国会計基準の制定・改正時におけるベンチマークとしての基準となっている。すなわち、韓国会計基準委員会は、会計基準制定時に基本的に国際会計基準の受け入れを原則とし、必要に応じて韓国企業の実情を反映しうるように若干の修正を施している。

韓国会計基準委員会のこのようなアプローチは、国内外において批判の対象となってきた。国内企業の一部は、新たに制定された韓国会計基準があまりにも複雑で、韓国企業の実情にそぐわないという意見を提示している。外国の投資家は、韓国企業の財務報告書を十分に活用しておらず、依然として韓国会計基準と国際会計基準との間には少なからず差異が存在すると指摘している。その上、国際機構は、韓国が国際会計機構に十分な貢献すら行なっておらず、国際会計基準を自国の会計基準のベンチマーク基準として使用していると批判している。

当該報告書の目的は、韓国の会計基準設定機構が取り扱う能動的な国際戦略を開発しようとするにある。このような戦略を樹立するために、本報告書では国際会計基準委員会財団と国際会計基準委員会〔審議会：訳者〕を取り巻く政治的環境および外国会計基準設定団体の国際戦略を分析した。

もっとも望ましい国際戦略は、国際会計基準委員会財団と国際会計基準委員会〔審議会：訳者〕の活動に積極的に参画すると同時に、国際経済において占有している韓国経済の規模に相応しい支援を行なうことである。アメリカおよびイギリスの会計団体との協力は、このような能動的な戦略の重要かつ必須的な部分である。主たる革新的戦略は、Convergence（統合化〔収斂：訳者〕）計画の樹立および発表、資金の拡充、人的資源の

確保, 広報戦略などに区分してみることができる。何よりも, 韓国会計基準委員会は, オーストラリア会計基準委員会のように国際会計基準委員会〔審議会: 訳者〕Convergence 計画を樹立しなければならない, 国際会計基準委員会財団と国際会計基準委員会〔審議会: 訳者〕に物的・人的資源を支援しなければならない。そのためには, 韓国金融監督委員会は, 韓国会計研究院/韓国会計基準委員会に資金を支援しなければならない。このような観点から, アメリカのサーベインズ・オックスリー法 (2002: Sarbanes-Oxley Act of 2002) が公式にアメリカの FASB を会計基準設定機構として承認し, 資金供与についての内容を含んでいるという点で注目する必要がある。韓国公認会計士会, さらにはその他関係機関も能動的戦略を効果的に行なうために韓国会計研究院/韓国会計基準委員会と協力しなければならない。もっとも重要なことは, すべての関係者がより広い国際的視点と思考方式を持たなければならないということである。これがなされることで, 上述のすべての戦略が成功裏に果たされる。

英文要約

Accounting Transparency and Korea's Protective Strategies Towards International Accounting Standards

Recently the International Accounting Standards (IASs) of the International Accounting Standards Board (IASB) have been the benchmarking model for the Korean accounting standards. When setting accounting standards, the Korea Accounting Standards Board (KASB) adopts the IASs in principle and makes minor adjustments for Korean companies.

The approach of the KASB has been criticized both domestically and internationally. Korean companies complain that the newly set Korean Accounting Standards are too complicated and do not fit to the Korean business environment. To make it worse, foreign investors do not use the financial reports of Korean Accounting Standards and International Accounting Standards. Furthermore international bodies criticize Korean institutions are free riders in a sense because they heavily depend on international accounting standards in setting Korean accounting standards, without making sufficient contributions to those international accounting bodies.

The purpose of the paper is to explore proactive international strategies for the Korea accounting standards setting bodies. For formulating the proactive strategies, we analyzed the political circumstances surrounding the IASC Foundation and IASB, and international strategies of foreign accounting bodies.

The best strategy is to actively participate in the IASC Foundation and IASB and to make good contributions to them in proportion to the size of the Korean economy in the world economy. Cooperation with US and UK accounting bodies is the essential part of such proactive strategies. Core sub-strategies are as follows: Formal adoption and disclosure of IAS/IFRS convergence plan, funding for global activities, recruiting human expertise for setting international accounting standards, and publicizing the international efforts of Korean accounting standards bodies. Most of all, the KASB should formalize the IASB convergence plan just as the Australian Accounting Standard Board does, and contribute funds and human resources to the IASC Foundation and IASB. For this, the Korean Financial Supervisory Service should provide funding to the KAI/KASB. Please note that the US Sarbanes-Oxley Act of 2002 officially endorsed the US FASB as a formal body that sets the generally accepted accounting principles and provided funding to the US FASB. The Korea Institute of CPA, and other related institutions must also cooperate with the KAI/KASB to enhance the effectiveness of proactive strategies. The most important part is that all parties should change their mind from domestic orientation to international one. By doing so, all the above strategies can be implemented with success.

Key words:

IASB, Proactive Strategies, KASB, Convergence Plan, International Contribution

I. はじめに

最近、国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board: IASB) の国際会計基準は、韓国の会計基準を制定するにあたって大変重要な役割を果たしている。とくに、1997年金融危機以降、会計の透明性と韓国会計基準の国際的適合性はこれまで以上に強調されてきており、ここで国際会計基準はまさに韓国が準拠するひとつの模範基準となっている。

このように重要な国際会計基準を主導する〔地域と：訳者〕国家はヨーロッパとアメリカであり、全世界の多くの国家が国際会計基準を積極的に受け入れる趨勢にある。ヨーロッパとアメリカなどはすでに30年前から国際会計基準を制定する際に多大な資金と努力を負担し、主導的な役割を果たしてきた。とくに、ヨーロッパ連合 (European Union: EU) は、2005年1月1日から IASB の国際会計基準を上場企業に適用することを公式に決定し、IASB の立場をこれまで以上に高めた。最近のエンロン社やワールドコム社の会計不信以降、アメリカも2002年会計改革法〔企業改革法：訳者〕(Sarbanes-Oxley Act of 2002: SOX 法) を新たに制定して証券取引法を改正する一方で、IASB の国際会計基準を積極的に支援する姿勢へと変化した。事実、これまでのアメリカは IASB¹⁾ の国際会計基準を承認することを躊躇し、むしろ自国の会計基準に固執してきた。しかし、今後はアメリカも国際会計基準を受け入れる姿勢へと変わり、ひいては新たな国際会計基準の制定をより積極的に主導しているというのが実情である。この他、オーストラリア、ニュージーランド、中国、日本、マレーシア等の諸国も国際会計基準を積極的に自国基準として受け入れている。

このような趨勢は、国際会計基準の權威がそれだけ強化されており、韓国も IASB の国際

会計基準と異なる会計基準を制定できない立場に置かれていることを意味する。すでに国際化した韓国経済は、国内でのみ認められる会計の透明性だけでは満足し得ない状況にあり、国際的に認められる良質の会計情報を生産しなければならないが、そのためには IASB の国際会計基準に準拠するしかない。

これまで韓国は、IASB の国際会計基準をほぼそのまま韓国の会計基準に反映して韓国の実情に合うように一部を修正する受動的な姿勢であった。このような姿勢は、国内はもちろん国際的にも非難を受けているのが実情である。国内では、IASB の国際会計基準をそのまま反映して韓国企業の実情にはそぐわない会計基準を強要しているという非難であり、国際的には IASB の国際会計基準と韓国の企業会計基準とが依然として相違が大きいという指摘とともに、ひいては韓国の会計基準設定機構は国際会計基準の大部分に力を注ぐことなく使用しているフリー・ライダー (Free Riders) だと批判している。

さらに大きい問題は、IASB の国際会計基準がわれわれの意図とはほとんど関わりなく制定されているという点である。今日のように、アメリカとイギリスさらにはヨーロッパが主導する国際的政治経済の環境のもとで韓国の発言権はほとんどない状態であり、仕方のないことだともいえる。現在の韓国の場合、韓国銀行が基金を一部負担しているが、これ以外にはどの機関も IASB に資金を寄付しておらず、他の活動による関与もあまりにも低い実情にある。IASB において発表する国際会計基準の公開草案についてもほとんど意見を提示できておらず、韓国会計研究院 (Korea Accounting Institute: KAI) で最小限の意見を陳述している程度である。このように国際会計基準の制定に関連して、韓国が十分な努力を寄与しないとなれば、IASB が定めた国際会計基準をそのまま使用するしかない。韓国の会計基準が国際会計基準に準拠するしかない状況において、企業会計基準があまりにも複雑であり、難しく、われわれの

1) 2001年以前は、国際会計基準委員会 (International Accounting Standards Committee: IASC) がまさしく IASB の前身である。

実情にそぐわないという不満も、事実その効果がほとんどない不平で終わることになる。

今後、韓国の企業を保護して世界の舞台で正当な発言権を行使するためには、国際会計基準を制定する過程により能動的に参画する必要がある。最近のフランスのシラク大統領の不満は、多くのことを示唆している。シラク大統領は、EUの上場企業の約6,000社あまりが2005年からIASBの国際会計基準を採択するということは、短期成果に重きを置いて企業に経営を行なわしめ、究極的にはヨーロッパ経済に悪い影響を及ぼしうると警告しながら、ECのプロディ(Romano Prodi)大統領にEU加盟15カ国の2002年7月決定を再考するように正式に要請した(ブルンバーク(Bloomberg), 2003年7月10日)。韓国も経済規模に相応しいより能動的なグローバル戦略を推進しなければならない。たとえば、資金面でも韓国の経済規模に匹敵する資金を提供すればそれ相応の発言力を有することになり、日本や中国のように、韓国代表を送致してIASBの活動を理解し、事前に韓国の立場を確保して効果的に韓国の意見を反映する方法もある。韓国の会計基準を制定するKASBまたは関連する機関に外国人も果敢に雇用して、韓国の理解を積極的に反映するより進取な努力も必要である。韓国の経済規模が世界10位に入り、すでにOECDに加盟した先進国であるともみることができ、国際会計基準を制定するにあたって、このような経済規模や立場に相応しい役割を發揮しなければならないのである。

これまでの韓国の会計制度や会計基準の国際的戦略に関する本格的な研究は、それほど多くはない。金ジョンマン(1992)は国際化時代に合わせて、韓国会計サービス産業が置かれている困難な状況と公認会計士制度の運用上の問題点等を分析して、会計産業の将来を展望した。朴チョンブ(1996)は会計産業の国際競争力を高めるために、会計実務家の積極的な対応姿勢が必要であると指摘しており、金一燮他(1996)は会計市場の開放に効果的に対処する方法で開放を遮るよりも市場開放をむしろ会計

業界が世界化する契機として、国際会計基準を本格的に研究する必要性を指摘している。李大善・張志仁・羅仁哲・李チャンウ(1994)は、企業会計基準設定過程を外国と比較して改善案を提示した。しかし、設定過程という形式に焦点を当てた研究であり、全世界各国間で争点となっている企業会計基準の統合についての分析はなかった。一方、朱仁基(1991)〔杉本訳(1992)〕は、会計基準を国際会計基準に合わせて改正することが証券市場の国際化の基礎となるという時宜にかなった指摘をしており、朱仁基(1995)は企業会計基準の国際化のための基本方向を具体的な会計基準別に提示したが、マクロ的な国際化戦略を提示しなかった。俞城在(1995)はグローバル企業環境の変化と情報技術の発展についてより効果的な対応が必要であると指摘しているが、国際化戦略についての具体的な案を提示しなかった。Choi and Mueller(1993)のTwo-Tierモデルを基礎とした徐正雨(1997)と宋寅萬(1997)は、いずれも差別的な会計基準を構築することを主張した。グローバル企業にはグローバル会計基準を適用し、そうでない非グローバル企業にはそれ相応の会計基準を適用することが国際的な会計の透明性と国内企業の利益を保護する効果的な戦略であることを強調した。張志仁・鄭雲午(2001)は、KASBが向かわなければならない方向としてIASBの国際会計基準を完全に受け入れることよりも、国際会計基準を準拠基準として韓国の会計基準を制定することで国際会計基準を大幅に受け入れ、相違がある際にはその相違を比較説明する方向が望ましいということを示した。最近、黄潤植・鄭載元・金チャンス・金宅権(2003)は2005年GAID Koreaプログラムを提案し、その一環として上場企業、非上場大企業、中企業および小企業に対して差別的会計基準を運用することを提案している。すなわち、上場企業のための会計基準は、IASBの国際会計基準と合致するようにし、残りの基準は差別的に制定して過度な負担がないようにThree-Tierモデルを提案した。

既存の研究に共通することは、いくつかの類型のモデルを有していたとしても、そのなかでもっとも重要なことは国際会計基準を明確に受け入れるモデルを採択すべきとしている点である。もっとも代表的なものとなる会計基準は、国際的適合性をもたなければならないという点ですべての研究が一致している。国内の一部企業、すなわち中小企業にのみ適用する韓国的な状況に合う会計基準は別途制定して運用すればよく、これを大きく誇示する必要はない。何よりも重要なことは、いくつかの会計基準のモデルがあったとしても、もっとも代表的な会計基準のモデルは国際的でなければならない。

本研究の目的は、韓国の立場から国際会計基準を制定するにはどのように効果的に参画すべきかについての戦略を模索することにある。これまでの国際会計基準をそのまま受け入れるという受動的な戦略よりも、事前に能動的に働きかけることで韓国の利益を国際会計基準に反映するより積極的な戦略を模索するのである。韓国が長期的に使用しうる戦略のフレームワークを開発するために、国際会計基準を取り囲んでいる政治力学についての分析が必要であり、もちろん韓国が経済規模に合った立場を構築することは容易でない事業ではあるが、可及的速やかに、また少ない資源を投入して韓国の利害を反映しうるあらゆる可能な戦略が開発されなければならない。このような内容は、各種利害関係者に提起され、多様な意見を収斂した後に合議した戦略を導出する必要がある。研究範囲および内容は、国内の会計の透明性だけではなく、国際的な会計の透明性を確保できる韓国の会計基準を制定するために、国際会計基準に対する韓国の能動的戦略を開発することが主たる研究内容である。

次章では、会計基準の国際化の必要性和障害要因について考察し、国際会計環境の変化とIASBに関連する政治力学について検討した。一方、国際会計基準に対する外国の能動的戦略の事例を踏まえて、韓国の政府、また KAI/KASB および韓国公認会計士会等の関係機関

の能動的戦略のための概念フレームワークを分析した。国際会計基準に対する韓国の現在の戦略を評価して、最後に国際会計基準に対する積極的戦略を提示している。

II. 会計基準の国際化

会計基準を国際化する必要がある。会計基準が国際化されなければならないという必要性は、何よりも資本主義体制のもとで企業の属性により必然的に発生したということが出来る。企業は資本主義体制のもとで家計、企業、政府のなかでもっとも重要な経済活動主体として、大部分の生産活動を担い、このような生産活動を通じて獲得する収益のなかから生産活動に参画する勤労者、資本提供を行なう投資家および債権者、さらには政府の所得を配分するもっとも重要な経済主体である。また、企業は資本主義体制のもとで生産およびサービス創出活動を通じて資源を配分するもっとも重要な役割を担っている。

企業が1960年代以降、利益極大化のためにその活動領域が国際化ないし多国籍化して各国において投資活動が増大し、証券市場はIT技術の発達で投資家がいつでもリアルタイムでの接近が可能となり、企業会計は企業のこのような国際的な事業会計の拡張と国境を超えた利益創出を望む持分および債権投資家の期待に合う単一化されたひとつの規範としての会計基準に従って会計処理する必要性が生じた。したがって、単一の会計基準の制定は、投資家、債権者、企業、政府、消費者のすべてに国際化された企業環境のもとで必要な共通の企業言語としてその必要性が台頭してきたのである。

加えて、1995年度に世界貿易機関 (WTO) 体制が発足してサービス取引に関する一般協定 (General Agreement on Trade in Service: GATS) が発効し、専門職サービス分野のひとつである会計市場の開放が目前に迫っていた。これにより、会計サービス市場での国境の概念がなくなり、急速に障害が取り除かれ、会計サービス提供者が国境を超えて自由に移動し、

〈表 2-1〉 資本市場の発達の類型と会計基準の相違

	A 類 型	B 類 型
特 性	• 発達した株式市場 • 多くの外部株主 • 発達した監査業界	• 脆弱な株式市場 • 少数の内部株主 • 発達していない監査業界
国 家	アメリカ, イギリス, オーストラリア	フランス, ドイツ, イタリア
会 計 に 及 ぼ す 影 響	• 会計情報は主として投資家のために提供される • 会計基準の適用時, 柔軟性, 判断, 公正性等が強調される	• 会計情報は主として政府と債権者のために提供される • 会計の正確性, 統一性, 安全性, 保守主義に影響を及ぼす

国家間の資格の相互承認を通じて他の国でサービスを提供できるようになり, 単一の国際会計基準の制定の必要性はさらに増大した。

このような国際化の必要性にも関わらず, 現在, 会計基準は国家間で相当な相違が存在しており, このような相違の発生原因について多くの研究が行なわれてきた。

Nobes and Parker (2002) は, 国家間の会計基準の相違が発生する原因を, 次のように列挙している。第一に, 資本市場の発達程度である。資本市場が発達しており, 外部株主の数が多くなると投資家に有用な会計情報の提供が必要となり, そうでない国の場合, 課税所得や配当可能所得の計算と会計制度が密接に関わっている。Nobes and Parker (2002, p.24) はこの2つのモデルをA類型: equity/outsider とB類型: creditor/insider に分類し, 資本市場の発達程度が財務報告において国際的な相違をもたらす主たる原因であると主張している (表 2-1)。

第二に, 文化的な相違が会計的な相違をもたらす。文化は社会の基本的価値を含んでいる。たとえば, 個人主義と集団主義, 権力ないし権威の社会的集中化の程度, 不確実性の回避程度, 男性的ないし女性的性向などのような文化的相違は会計に影響を及ぼしうる (Nobes and Parker (2002), p.19)。Gray (1988) は文化的相違が会計士にも影響を及ぼし, したがって会計慣行に相違をもたらしうると見て, 自律的な専門主義と法的支配主義, 画一性と融通性,

保守主義と楽観主義, 秘密主義と透明性等のような対象的な価値の相違が会計にどのような影響を及ぼすかを研究した。しかし, このような文化的相違が会計に直接的に影響を及ぼすという点を明確にした研究結果はほとんどない。第三に, 大陸法体系と英米法体系のうち, いずれの法体系を有しているかに応じて会計制度に相当な相違が発生している。大陸法体系のもとでは, 会計基準は法律の領域に属する場合が多い反面, 英米法体系のもとでは会計基準は会計士自身によって定立され, 法律には依存していない。一方, 英米法体系と資本市場の規模の間には, ある程度の関連性があるものと思われる。第四に, 租税制度はドイツなどの国で財務報告と非常に密接に連携している。第五に, 高水準のインフレーションは会計制度に影響を及ぼし, その割合については国家間で相当な差異が存在する。最後に, 会計理論はほとんどの国で別段影響を及ぼしておらず, 概念フレームワークの形成とともにその重要性が増大している。

会計基準に国際的な相違が発生する原因について, Mueller, Gernon and Meek (1997, pp.3-11) は Nobes and Parker (2002) に類似して, 次のように説明している。第一に, 企業と資本供与者間の関係についてである。アメリカの場合, 企業は多数の一般投資家から資金を調達し, これに応じて自然に投資家の情報ニーズを満たす方向で会計が発達してきた。ドイツの場合, 企業は少数の大規模銀行などから資金を調達し, したがって会計情報は主として債権

者のニーズを満たす方向で発達してきた。フランスやスウェーデンの場合、政府が国家的資源の配分および管理にかなり重要な役割を果たし、企業は政府の政策とマクロ経済計画を実行することに期待している。このような場合、会計は政府の政策決定者の意思決定を容易にする方向で発達してきた。すなわち、企業は、政府決定を容易にするために統一した会計手続きと報告慣行に従うようになる。第二に、他の国との政治的、経済的連携についてである。たとえば、イギリスの植民地であった国の場合には、イギリスの会計制度が導入されている可能性が高い。またメキシコの場合、アメリカとの貿易量は他のどの国よりも大きく、自ずとメキシコの場合はアメリカの会計制度と類似している。会計の役割と機能という側面からみれば、イギリス、フランスおよびドイツはかなりの相違があるが、EU加盟国としていくつかの類似した経済的利益関係を有しており、これにより統一的な会計基準を有するための努力をしているものと捉えることができる。この他に法的体系、インフレーションの程度、企業規模や複雑性、文化、保守主義等を示している。保守主義の会計には不確実な将来に対する測定が含まれ、これに関連して保守主義が重要な概念となる。保守主義にどれほど依拠しているかに従って、国家間の会計慣行に相違が発生すると説明している。

上述の内容を総合してみると、会計基準が国家ごとに相違が生じる原因のなかでもっとも重要なものは、まさに資本市場の発達と文化、そして法的体系であると言えるだろう。

一方、各国が備え持っている相互に異なる会計基準を統一するために国際会計基準を制定する必要があるが、このような会計基準の相違にも関わらず、国際会計基準の制定に関連した反対意見も侮れない。国際会計基準制定の長所と短所に対する既存の見解を整理してみると、次のようになる (Mueller et al. (1997))。

(賛成論者の見解)

- 財務報告の国際的比較性の増進
- 国際的 M&A、資金の海外調達の容易性

- 企業間の国際競争の増進
- 開発途上国に対する一種の支援
- 帳簿記録および財務諸表のより効率的な準備が可能
- 財務諸表利用者と作成者間の意見対立の減少
- 財務報告の利用と分析の効率性を高め、財務報告システムに対する信頼性の高揚

(反対論者の見解)

- より複雑な問題に対するより簡単な解決策
- 国家の背景と伝統上の相違が基準の国際化を難しくしている
- 国家主義に対する挑戦ともなりうる
- 会計のすべての領域での政治化
- もし国内基準と国際基準のすべてが適用されなければならないとすれば、基準の過多現象が発生

反対意見もあるが、国際会計基準を制定していくことはすでに大勢であり、IASBの誕生以降、これまで以上に強力に推進されている。

ただし、会計基準の国際化を果たす場合の現時点の障害要因を検討する必要がある。まず、もっとも根本的な障害は、国家間に存在する現在の会計慣行上の相違である。このような相違の相当部分が、株主を中心とした公正開示 (shareholder/fair view presentation) 体制であるか、あるいは債権者や租税を中心とした保守的開示 (creditor/tax/conservative presentation) 体制のいずれであるかに従って生じるが、結局のところ当該相違は法律と体制に变化がない限り克服することは難しい。第二の障害は、十分に発達した専門会計士集団が存在するかという問題である。このような専門集団の欠如は、民間部門を通じて会計基準の国際化を達成しようとする IASB をはじめとして、大きな困難を抱えている。第三の問題は、国粋主義 (nationalism) として異質的な基準を受け入れないとする姿勢である。最後に、会計基準の経済的衝撃の効果である。会計基準が及ぼす経済的效果が国によって異なり、各国の会計基準設定者がこのような効果を自国の基準制定時に積

極的に反映ないし考慮する場合、国際的調和を成し遂げることは難しい。

一方、世界銀行 (World Bank) は World Development Report (1995) において、「世界は2つの大きな変化を経験していると説明している。技術、貿易、移民、資本の移動等を通じた世界的統合現象の台頭と職場、所得、生活の質を高めるにあたって失敗した国家干渉主義の衰退 (decline in state interventionism) である」と明らかにしているように、いくつかの障害にも関わらず、結局、会計基準は驚くほど早くかつより多くの国際化がなされるものと予想される。

Ⅲ. 国際会計環境の変化と IASB の政治力学の分析

最近まで、IASC は国際会計基準を制定・改正するにあたって中核的な努力を行ってきたものの、アメリカと EU の全幅的な支持を得ることができず、新たな機構に形態を変えた。既存の限界を克服することができる新たな姿の機関として、IASB が誕生したのである。

2001年3月に国際会計基準委員会財団 (International Accounting Standards Committee Foundation: IASCF) がアメリカ・デラウェア州に設立され、他ならぬ国際会計基準の制定を担当する機構として IASB をイギリスのロンドンに設立した。IASB は、公式には2001年4月1日に IASC のあらゆる権限と責任を引き継いで、既存の国際会計基準 (International Accounting Standards) を改正し、新たな名称の国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards: IFRS) を制定する公式機構として誕生した。IAS を制定していた IASC を解体して、既存の問題点と限界を克服しうる強力な国際機構として発展したのである。

3.1. IASC の誕生と活動

IASB の母体となった IASC は、1973年6月に、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/アイルランドおよびアメリカの民間専門会計組織が IASC 理事会の理事国として参加して、ロンドンに創設された。IASC の理事は、各国の民間会計士協会の代表で構成されているため、IASC は純粋な民間会計人の中での自発的集合体であると言えることができる (Cairns (1998) または www.iasb.org.uk)。

一方、1977年に民間専門会計人は、国際的な活動をより体系化するために国際会計士連盟 (International Federation of Accountants: IFAC) を設立しており、IFAC は1981年に IASC との協調体制を構築した。協調体制の内容は、IASC が国際会計基準を制定する権限のすべてを有し、IFAC は IASC を支援して国際監査基準を制定するというものである。また、IFAC の会員はすべて IASC の会員となり、IFAC は IASC の活動を支援している。このような協調体制は、2000年5月の IASC の構造改革が始まるときまで続いたが、それ以降は消滅した。韓国は1988年にヨルダン、北欧連合の代表とともに IASC 理事国に参画し、1993年に中国と交代するまで活動した²⁾。

1995年には IASC にとって非常に重要なことが発生した。まさにコア・スタンダード (Core Standards) を制定する事業を証券監督者国際機構 (International Organization of Securities Commissions: IOSCO) と合意したのである。1974年に国際会計基準の IAS (International Accounting Standard) 第1号をはじめ公表した後、多くの国際会計基準を制定してきたが、IAS を公式に承認する国はそれほど多くはなかった。主に会計基準を自力では開発することが難しい少数の弱小国が形式的に採択し、実質的には適用する企業がほとんどな

2) Zeff (2002) によれば、韓国が IASC において活動した事例をあげている。すなわち、韓国は1992年に棚卸資産の評価方法として LIFO を廃止する国際会計基準案に対して、日本、ドイツおよびイタリアとともに反対し、LIFO の方法をそのまま認める評決をしたという。

いというのが実情であり、先進国は公式に採択することなく、ただ消極的に支持するという程度であった。しかし、コア・スタンダードを1999年まで成功裏に完成すれば、IOSCOに参加する国家間の証券上場（Cross-boarder Offerings）にこれを承認することに合意した。ECもIASCとIOSCOの合意を支援しながら、ECの多国籍企業もIASを採択するよう主張した。

3.2. IASCの構造改革

IOSCOの支援から始まったコア・スタンダード事業が、1997年になって国際的に承認を受けることが難しいという現実と直面することになる。当該問題の核心は、IASに対してアメリカとEU国家間が合意に達しなかったためだということができるが、根本的にはIASC自体がいくつかの限界を持っていたためである。

一般的に指摘されるIASCの限界は、まず委員会の各委員が国家を代表していないという代表性の問題がある（IASC（1999）、徐正雨（1997））。ほとんどの会員が民間の公認会計士組織で構成されており、その組織が各国から自国で使用可能な国際会計基準を制定する公式権限を委託されていない状態にあった。したがって、各国では国際会計基準に対する消極的な支援だけがあり、自国の会計基準として受け入れる意思がほとんどなかったということができる。第二に、各国が制定された国際会計基準を承認しない場合、それに対する制裁を加えるメカニズムもなかった。事実、公式的な代表性もない状態で制裁を加えることができる方法はない。第三に、各委員が非常勤で勤務する組織であるため、その活動と会計基準が緻密なものになり得ないという問題がある。すなわち、会計基準の完成度が劣るという指摘を受けた。第四に、IASCの目的である全世界のあらゆる国が採択しうる会計基準を制定すること自体が問題である。先進国と後進国のすべてが使用しうる会計基準は、もっとも水準が低い会計基準となるほかはなく、このような会計基準は先進国ではほ

とんど受け入れられない基準となってしまう（Fletcher（2002））。最後に、最大の理由は、もっとも優良な会計システムを備えていると評価されるアメリカが、IASCの活動に消極的な姿勢を貫いてきた。IASCが制定した国際会計基準の質が、アメリカの会計基準よりも劣るという理由から、国際会計基準を承認しない姿勢を堅持してきたのである。

このような問題を根本的に解決するためには、IASC理事会は1997年11月に新たに構成された戦略作業部会（Strategy Working Party: SWP）をはじめとしてIASCの戦略と構造を改善しうる方法を研究・報告することとした。SWPは1998年12月に討議資料（Discussion Paper）を公開して意見の収斂を開始した後、IASC理事会との合意を経て最終的に1999年11月19日にIASB理事会の承認を受けて、最終報告書である『IASCの将来像に関する勧告（Recommendations on Shaping for the Future）』（IASC（1999））を提出した。最終報告書の主たる内容は、グローバル会計基準を制定する組織が備えていなければならない属性として、会計基準を実質的に決定しうる代表性（Representativeness）、所属委員の独立性（Independence）並びに委員の専門的な知識（Technical expertise）を具備していなければならないと主張し、組織の目標と必要とされるコア戦略を提示した。このような構造改革の結果として、新たな国際会計基準の制定を担う機構としてのIASBが2001年に設立されたのである。

3.3. IASBの組織および活動

IASBの構造は、まずIASCFが中心となり、財団理事会（Trustees）とIASBから構成されている。財団理事会はIASBの会員を選任し、必要とされる基金助成等のあらゆる活動を支援・監督し、国際会計基準のIAS/IFRSの制定はIASBから独立して担っている。IASBを補佐する機関として国際財務報告解釈指針委員会（International Financial Reporting In-

terpretations Committee: IFRIC) と基準勧告委員会 (Standards Advisory Council: SAC) を設置して、IAS/IFRS の制定についての諮問と解釈を支援するものとしている。

IASCF の主たる活動は、IASB を管理して必要な基金を助成し、IASB の活動を対外的に広報することである。IASCF の評議会 (Trustees) は2002年末現在、総勢19名の理事がおり、会長はアメリカ連邦準備委員会 (US Federal Reserve Board) 会長であったポール・ボルカー (Paul Volker) である。19名の理事のうち、北米と欧州からそれぞれ6名ずつの12名、アジア太平洋地域から4名、その他地域からの3名で構成されている。

IASB は国際会計基準を制定する公式組織である。厳格に公開された評価過程を経て、国際会計基準 (IAS/IFRS) を独立的に制定することがIASB の責任である。IASB の委員は総勢で14名から構成されており、そのうちの12名は常勤委員である。委員のうち7名はIASB の常任国、すなわちアメリカ、イギリス、オーストラリア (ニュージーランドと提携)、カナダ、ドイツ、フランスおよび日本の公式の会計基準設定機関の代表である。2003年6月現在、委員長はイギリスのデービッド・トゥイーディー (David Tweedie) 卿が務めている。IASB の基本属性である代表性、独立性、そして専門性を確保するために、常勤の12名の委員のうち7名は7カ国の公式の会計基準設定機構を代表しなければならないと規定し、また委員の資格として独立性と専門知識の要件を強調した。IASB が既存の IASC と根本的に異なる点は、その委員が民間の公認会計士協会の代表ではなく、まさに各国の会計基準を制定する公式機構の代表であるということである。

SAC は2002年末現在、常任国を含む複数国の代表42名並びにバーゼル委員会 (Basel Committee)、IMF、IFAC、IOSCO、IBRD 等のような国際機構の代表7名、そして公式オブザーバーとして EU、日本の金融庁 (Financial Services Agency, Government of Japan) 並び

にUS SEC の3つの組織が参画し、その主たる任務はIASB についての全般的な諮問を行なうことである。韓国も KASB を代表して韓国会計基準委員会常任委員が諮問委員として活動している。IFRIC は国際会計基準を解釈して適用するにあたって必要な詳細なガイドラインを即時に提供することが主たる任務である。2002年末現在、13名の委員がおり、委員長はIASB のテクニカル・ディレクターであるケヴィン・スティーブンソン (Kevin Stevenson) が担当しており、この他に財団理事会と各種委員会を支援するIASB のスタッフも数多くいる。

IASCF が発効した2001年度、2002年度年次報告書を見てみると、まずその予算規模が思いのほか増加したことを知ることができる (IASCF Annual Report (2001) および同 (2002))³⁾。表2において分析した資料を見てみると、IASB 設立前の IASC の2000年度運営収入は約39億ウォン (約14百万ポンド)、2002年度運営収入は242億ウォン (約12百万ポンド) であり、おおよそ6倍以上も大幅に拡大した。毎年調整された純資産も、2001年末の20億ウォンから2002年末を基準とした191億ウォンに大きく拡充した。2000年には約17億ウォン (約90万ポンド) の赤字があるが、2001年と2002年に追加的に助成された基金は105億ウォン (約500万ポンド)、66億ウォン (300万ポンド) となっている。

運営収入のうち、もっとも重要な項目は寄付金収入 (Contributions) であるが、2000年度は18億ウォン (約90万ポンド) 程度であるにも関わらず、IASB の設立以降、2001年度の244億ウォン (約12百万ポンド)、2002年度の222億

3) 参考のために、アメリカ財務会計財団 (Financial Accounting Foundation: FAF) の2002年年次報告書 (p.32) によれば、2002年度運営収入は寄付金収入が73億ウォン、資料発刊数収入が137億ウォンほどであったが、資料発刊関連の収入は関連費用を控除した正味収入である。アメリカ FAF は、FASB と政府会計基準審議会 (Governmental Accounting Standards Board: GASB) をすべて包括した組織である。

〈表 3-1〉 IASB と IASC の収益および活動費用の分析：2000-2002年

(単位：韓国ウォン/イギリス千ポンド)

	2002年度 (IASB 期間)	2001年度 (IASB 期間)	2000年度 (IASC 期間)
運 営 収 益	242億ウォン / 12,752	269億ウォン / 14,175	39億ウォン / 2,063
寄 付 金 収 入 (Contributions)	222億ウォン / 11,675	244億ウォン / 12,830	18億ウォン / 929
そ の 他 収 入	24	54	23
出 版 収 入 (出版費用)	2,303 (1,250)	1,966 (675)	1,704 (593)
正味出版収入	1,053	1,291	1,111
運 営 支 出	195億ウォン / 10,256	160億ウォン / 8,415	52億ウォン / 2,734
人 件 費	7,265	5,267	1,236
賃 貸 料	952	856	185
IASB 会議関連費	846	595	311
各種会議関連費	198	331	425
商談関連旅費	235	89	n/a
IASB 関連のその他費用*	760	1,277	577
財団理事会費用	487	408	365
純資産の増加： 基金組入れ	3,497	5,517	(898)
期首純資産残高	6,580	1,063	1,961
期末純資産残高	191億ウォン / 10,077	125億ウォン / 6,580	20億ウォン / 1,063

* その他費用は、広報費、法律および税務諮問費、リクルート関連費用、基金組入れ費、通信費、為替変動損失等で構成されている。

** 為替相場の換算は、1,900ウォン/ポンドで計算した。

ウォン（約11百万ポンド）に大幅に増加した。運営支出のうち、もっとも重要な項目が人件費であるが、2000年の23億ウォン（約1百万ポンド）から2001年の100億ウォン（約5百万ポンド）、2002年の138億ウォン（約700万ポンド）へとやはり約6倍程度増加した⁴⁾。

IASC と IASB の収入と活動費用並びに蓄積された基金をみると、IASB は既存の IASC と

はまったく異なる組織だと看取しうる。もちろん IASC が発展的に解体されて IASB が設立されたが、収入と支出の面からだけみるときも IASB は比較が困難なまでに大きな変化があったことを窺い知ることができる。

2002年度の IASB の寄付収入はおよそ222億ウォンであるが、これに参加した寄付機関を見ると多様である (IASCF Annual Report (2002), p.23)。2001年初めに IASCF が設立されたとき、IASCF は寄付機関に5年寄付プラン (Five-Year Pledge) を約束し、それに応じて寄付金を提供することを要求した。ほとんど大部分の機関は当該要求を受け入れたが、

4) 2000年度は平均で21名、2001年度は平均で36名 (IASB の委員とインターンを含む)、2002年度は平均で52名 (IASB の委員とインターンを含む) の従業員であった (IASCF Annual Report (2001), p.15 and (2002), p.18)。

〈表 3-2〉 IASCF2002年度寄付内容の分析

監査法人:

Ernst & Young, PwC, KPMG, Deloitte Touche Tohmatsu, Andersen 等のビッグ 5 監査法人は、それぞれ1,000,000ドルを寄付。

証券引受会社 (Underwriters):

Allianz AG, Bank of America, HSBC Holding plc 等の38機関が、5年寄付プランに従って毎年100,000ドルから200,000ドルを寄付。

寄付金の大きさは証券引受会社の市場価額 (market capitalization) に基づいた公式によって決定される。

一般寄付者:

Abbott Laboratories, Exxon Mobil, Toyota 等の約80社が寄付行為をしており、その金額は年次報告書には開示されていない。

証券取引所:

香港証券取引所、トロント証券取引所、大阪証券取引所等の7証券取引所が寄付行為をしており、その金額は年次報告書には開示されていない。

中央銀行および政府機関:

メキシコ、ギリシャ、日本、スイス、インド、韓国等の中央銀行の約30行と政府機関が寄付行為をしており、その大部分が各国の中央銀行である。韓国は韓国銀行の1行だけが寄付行為をしており、その金額は年次報告書には開示されていないが、年間10,000ドルであることが確認されている。

国際機関:

Bank of International Settlement, IBRD, IMF の3機関が寄付行為をしており、その金額は年次報告書には開示されていない。

協会:

AIMR (Association for Investment Management and Research), FEI (Financial Executives International), JICPA, Nippon Keidanren 等の10協会が寄付行為をしているが、その金額は年次報告書には開示されていない。日本の各協会が積極的に参与している。

出所: IASCF Annual Report 2002.

一部の機関が3年寄付プランまたは2001年だけ寄付を行なうという機関も少数あった (IASCF Annual Report (2002), p.18)。したがって、2002年末を基準として今後2005年までに予想される寄付収入は、毎年約170億ウォン (14百万ドルまたは9百万ポンド) である (表 3-1 参照)。

IASB に寄付する機関を見ると、ビッグ 5 監査法人、38行の投資銀行等のような引受機関、約80社余りの一般企業で構成されている一般寄付者、7つの証券取引所、主に中央銀行で構成されている30もの政府機関、3つの国際機構、そして10個の関連協会など全体で173もの組織で構成されている (表 3-2)。このうち、寄付者の大部分がアメリカ、イギリス、ドイツおよび日本等の先進国の機関や香港金融当局、南ア

フリカ共和国、マレーシア中央銀行、インド中央銀行、ハンガリー中央銀行、シンガポール金融当局等の非先進国の参画も目に留まる。事実、国際会計基準の主たる利用者である監査法人および引受機関による寄付が、相対的に相当部分を負担していることがわかる。2002年度も約14,000,000ドルの総寄付収入のうち、ビッグ 5 監査法人が5,000,000ドルを負担しているが、およそ三分の一の負担を監査法人が担当している。総合的に見れば、とても多様な国家と機関が必要な基金を拠出していることを知り得る⁵⁾。

IASB と IASC の構造と活動を比較分析すると、基本的には IASB は IASC の限界を克服

5) IASCF に対する寄付金は米ドルで納められており、会計報告書は英ポンドで決算しており、貨幣単位が混在している。

〈表 3-3〉 IASC と IASB の比較分析 (為替相場 1,900ウォン/ポンド)

	IASC	IASB
創 設 年 度	1973年	2001年
支 援 機 構	IFAC が予算と活動を支援。	IASC Foundation。各国を代表する19名の公式理事で構成されている。
予 算 規 模	2000年度基金収入は約18億ウォン (929,000ポンド)。	2001 年 度 基 金 収 入 は 約 244 億 ウォン (12,830,000ポンド)。2002年度基金収入は約222億ウォン (11,675,000ポンド)。
委員の代表性	オーストラリア, カナダ, フランス, ドイツ, メキシコ, オランダ, イギリス, アイルランド, アメリカの9名の公認会計士の代表をはじめ, 開発途上国, 国際機構を理事会に含む。	オーストラリア/ニュージーランド, カナダ, フランス, ドイツ, イギリス, アメリカ, 日本の公式の会計基準設定機構の代表を含んだ総勢14名。主として先進国で構成。
委員の常勤如何と専門性	1名を除いて, ほとんどすべてが非常勤。また, 監査に専門のCPA代表。	2名を除いて, すべて常勤。また, 会計基準設定には専門委員で構成。
後 援 組 織	主としてIFAC, すなわち公認会計士集団の支援。たとえば, KICPA, AICPA。	各国の公式の会計基準設定機構, その他企業と国際機構。たとえば, KASB, US FASB。
アメリカの立場	国際会計基準のIASを承認する水準が低い。	国際会計基準のIAS/IFRSを承認する水準が非常に高い。
国際会計基準の承認国	少数国だけが部分的に承認。1995年 IOSCO の積極的支援が発展の契機となったが, 結局のところIASBに変更。	EUは2005年から公式に承認。今後はより多くの国が公式に承認するものと予想。

しうる姿で設計されている (表 3-3)。IASB は主要国の公式な会計基準設定機構の参画で代表性が確保されており, ほとんどの委員が常勤で活動を行っており, また委員が会計基準を制定するにあたって必要な専門知識と経験を備えている点が, IASB の将来を明るくしている。また, 予算とスタッフの面からも比較できないほどまでに拡大し, 実質的な国際会計基準を制定してこれを伝播するにあたって問題なく遂行しうる体制を構築した。すでに強調したことではあるが, 何よりも IASB は各国の会計基準を制定する公式機関の代表から構成されており, 名実ともに国際機関として発展したということである。ただ, その代表が先進国の代表でのみ構成されており, その他の国は活動が制限されていることが問題となりうる。しかし, 貢献するほど影響力を行使できるようにした現体制において, これは当然の結果であると

いうことができる。これまで以上に IASB を取り囲む政治力学は, 貢献するほどその立場が決定付けられることが特徴であるということが出来る。ニュージーランドの会計士協会は, 開発途上国を理解する IASB 委員がいないと非難したという (Hambly (2001))。にもかかわらず, アメリカ, イギリス, 日本および EU 等の先進国が主導しているため, 今後すべての国が認める国際会計基準が制定される可能性は非常に高いと言いうる。

3.4. IASB の最近の動向

IASCF の2002年年次報告書によれば, アメリカのエンロン社の会計不信以降, IASB も会計の透明性を高めるための努力を倍加しているという。会計の透明性を確保するためには, 企業のコーポレート・ガバナンスがもっとも重要であり, 企業のコーポレート・ガバナンスを効

果的に運営するためにはコーポレート・ガバナンスを構成する株主、取締役会、経営陣等の利害関係者がそれぞれ自らの役割を忠実に遂行しなければならない。このような利害関係者が自らの役割を遂行するためには、優秀な会計基準の確保がもっとも基本であるということを認識して、IASBは2002年から特殊関係者との取引についての会計基準を整えてきたが、収益の認識問題、簿外負債問題を処理する国際会計基準等をアメリカのFASBと共同で推進している。

各国の会計基準設定機関との協力関係を緊密に進めていることも、最近のIASBの重要な特徴である。常任委員国であるオーストラリア、カナダ、フランス、ドイツ、イギリス、アメリカおよび日本の会計基準設定機関の代表とも定期会議を開催するだけでなく、その他全世界の国の会計基準設定機関とも交流を行なっている。このような各国の会計基準設定機関との積極的な紐帯関係を持つことは、各国で認めている公式的な機関の後援があつてこそ真正な国際会計基準を設定することができるという事実を、過去のIASCの経験を通じて十分に理解しているためである。

最近のIASBは、アメリカのFASBとこれまで以上に緊密な協調関係を構築している。まず、もっとも意義ある事象のうちのひとつが、2002年9月にノーウォーク(Norwalk)で締結されたアメリカFASBとの合意である。ノーウォーク合意(Norwalk Agreement)とも呼ばれる覚書(Memorandum of Understanding: MOU)において、IASBとアメリカのFASBは次のような内容に合意した(IASCFの2002年年次報告書)⁶⁾。

- IASBの国際会計基準とFASBの会計基準との相違を取り除くために、共同で短期収斂(Convergence)プロジェクトを遂行する。
- 国際会計基準の解釈を一貫性のあるように、全世界を対象に広報を行なう。
- IASBとFASBの適合性を維持するために、今後共同プログラムを持続的に推進する。

アメリカのFASBとIASBが合意したノーウォーク合意は、世界のすべての国に国際会計基準の承認(受容性)を一段と高める効果があるものと予想される。また、IASBとアメリカのFASBの協力はノーウォーク合意だけではなく、人的資源の交流において一層の協力を強めるものと理解することができる。2002年末現在、IASBの委員のうち2名はFASBの常任委員であり、反対にIASBの委員であったロバート・ハーツ(Robert Herz)は2002年7月にFASBの委員長に就任している。

IASBの国際会計基準は、ますますその立場を高めている。IASCFの2002年年次報告書によれば、ヨーロッパ委員会(European Commission: EC)が提案した、ヨーロッパ会議(European Parliament)が支持した国際会計基準の承認規定(Regulation)を2002年6月のEU閣僚会議(Council of Ministers of the European Union)において承認した。承認された規定の主たる内容は、2005年1月1日までにEUに上場する企業はIASBの国際会計基準を遵守しなければならない、残りのEU企業は2007年1月1日までに遵守しなければならない。ただし、各国が公式の追認過程を経ること

6) このように公式に協力関係を構築する以前は、アメリカはIASC/IASBといろいろなところで衝突があつた。Zeff(2002)の説明によれば、アメリカのFEI(Financial Executive International)会長はストック・オプションの会計基準をIASBの公式議題から削除することを要求している。IASBの計画はストック・オプションを公正価値で評価し、その金額を当期費用として損益計算書に反映するというものであつたのに対しノ

ー、アメリカ産業界ではストック・オプションを公式に当期損益に反映することに猛反対した。すでに以前にアメリカのFASBもアメリカ産業界の反対と議会の政治的圧力に屈して、損益計算書本体ではなく注記開示することで妥協している(SFAS No.123)。留意すべきは、ノーウォーク合意がIASBの成功可能性を高めることはできるが、依然として多くの政治的圧力があるということである。

を条件として承認された。EU の加盟国は、このような決定に応じるために積極的に準備を行っている。たとえば、ベルギーでは2005年からすべての上場企業が IAS/IFRS を適用し、2007年からはすべての非上場企業の連結財務諸表にも適用を義務付け、さらに一步進んでベルギーの会計法を IAS/IFRS と2007年までに一致せしめることを提案した⁷⁾。一方、2002年7月には、オーストラリアの財務報告評議会 (Financial Reporting Council (FRC) of Australia) も2005年までにオーストラリア企業も国際会計基準を遵守することを公式に合意し (PwC (2002)), ニュージーランドも既存の2007年から IASB の国際会計基準を適用する計画を新たに2005年から適用するように最近になって改めた。IASB の常任委員国ではないが、ロシアも EU と同様に国際会計基準を適用することを宣言したが、中央アジアの各国もよく似た日程に従うことを発表した。また、中国も IASB の会計基準に一致せしめるために、収斂 (Convergence) の努力を積極的に推進するという内容を最近発表した。このように世界の主要各国が公式に IASB の会計基準を採択する宣言は、まさに IASB の国際会計基準がグローバル標準の会計基準になりうることを明示しているといえることができる。

Deloitte Touche Tohmatsu の2003年の調査結果によれば、2002年末現在、IASB の国際会計基準を自国のすべての上場企業に適用を義務付けるように規定した国は約32カ国であり、一部の上場企業にのみ適用する国は6カ国である⁸⁾。義務付けてはいないが、IASB の国際会計基準を認めている国も32カ国あり、今後義務化する予定の国も33カ国となっている。現在、

IASB の国際会計基準の適用を義務付けている大部分の国は、これまで自力で会計基準を制定することが困難な国であるが、2005年から EU の国が公式に承認するという立場は、他の国も IASB の国際会計基準の承認如何を決定するにあたって多大な影響を及ぼす (表3-4)。表3-4を見ると、韓国はどこにも分類されていないが、幸いにアメリカや日本なども分類されていない。しかし、黄潤植 (2003) が主張するように、韓国も国際会計基準に一致せしめる計画を具体的に明示する必要がある。同じような時期に調査した BDO et al. (2003, 表3-2) の分析でも、52カ国のうちの約90%以上の国が、国際会計基準に一致せしめるための努力をしているという結果が示されている。韓国は調査対象国の52カ国に含まれ、調査当時、IASB の IAS/IFRS に対する公式の収斂計画を表明していない国として分類されている⁹⁾。

IASB は現在の国際会計基準を2004年初めまで大幅に整理する作業に取り組んだ。たとえば、既存の IASC が制定した会計基準の改善、国際会計基準を初めて導入する企業に対する会計基準、従業員退職給付に係る会計基準、企業結合に係る会計基準、保険契約に係る会計基準など広範囲の作業に取りかかり、当該作業の特徴は他国の会計基準設定機関と共同で行なう作業が多いという点である。たとえば、収益の認識

7) www.accountingeducation.com/news/cnws4121.html を参照されたい。

8) Deloitte Touche Tohmatsu の2003年度の調査資料は、IASCF の Annual Report 2002に引用されている。当該調査資料に韓国の立場が分類されていないため、われわれの立場はIASCFの年次報告書においてまったく取り上げて論じられていない。

9) BDO et al. (2003) の表4によれば、国際会計基準に収斂するにあたっての障害要因として調査したのは、次のとおりである。未だに IAS/IFRS を公式に一致ないし採択していない57カ国の意見は、特定の IAS/IFRS があまりにも複雑である (51%, 韓国, イギリスを含む), 自国の会計基準が税法に多大な影響を受けている (47%, 韓国, フランスを含む), 自国の会計基準と IAS/IFRS との相違があまりにも大きい (39%, 日本, イギリスを含む), IAS/IFRS を初めて導入する企業に十分な指針がない (35%, 韓国, 日本を含む), 株式市場が小さくない (30%, フィリピン, タイを含む), 投資家と情報利用者が自国の会計基準に満足している (21%, 日本, アメリカを含む), 翻訳が難しい (18%, ロシア, タイを含む) という順序で調査された。

〈表3-4〉 IASBの国際会計基準の国別採択現況：2002年末基準

選択的に許容	自国のすべての 上場企業に義務	自国の一部 上場企業にのみ義務	自国のすべての上場企業 に義務化を計画
アルバ オーストリア ベルギー バミューダ諸島 ボリビア ボツワナ ケイマン諸島 デンマーク ドミニカ エル＝サルバドル エストニア フィンランド ドイツ 香港 ハンガリー ラオス ラトビア レソト リトアニア ルクセンブルク ミャンマー ナミビア オランダ領アンティル諸島 ロシア 南アフリカ スワジランド スイス トルコ ウガンダ ザンビア ジンバブエ	アメリカ バハマ国 バングラデシュ バルバドス ブルネイ コスタリカ クロアチア キプロス ドミニカ共和国 エクアドル エジプト エソトニア グルジア ガイアナ・ハイチ ホンジュラス ジャマイカ ヨルダン ケニア クウェート レバノン マケドニア マラウイ マルタ モーリシャス ネパール オマーン パナマ パプアニューギニア ペルー トリニダード＝トバゴ ユーゴスラビア	バーレーン（銀行のみ） 中国 ハンガリー ルーマニア（重要な企業 のみ。2005年からすべ ての大企業） ウクライナ（銀行のみ） アラブ首長国連邦（銀行 のみ）	2003年から ブルガリア ギリシャ キルギスタン タジキスタン ウクライナ 2004年から ロシア タンザニア 2005年から オーストラリア オーストリア ベルギー* デンマーク フィンランド フランス ドイツ アイスランド アイルランド イタリア リヒテンシュタイン ルクセンブルク オランダ ノルウェー ポルトガル スペイン スウェーデン イギリス EU加盟後から チェコ共和国 ハンガリー ラトビア リトアニア ポーランド スロバキア スロベニア 2007年から ニュージーランド**
32	32	6	33

出所：Delitte, Touche, Tohmatsu (2003): IASC Foundation の2002年年次報告書に掲載。

* 2003年5月にベルギーの会計基準設定機構であるCBN CNC (Belgian Commission for Accounting Standards) は、2007年からすべての企業に対してIAS/IFRSを適用すると発表した (www.accountingeducation.com)。株式市場に上場する会社には、EU加盟国として2005年から適用する。

** 最近、ニュージーランドのARSB (The Accounting Standards Review Board of New Zealand) は、IAS/IFRSの採択を2007年ではなく、2005年に前倒しすることを決定した (www.icanz.co.nz)。

に関する会計基準はアメリカの FASB, 年金
に関する会計基準はオーストラリア, 国際会計
基準の初度適用に関する会計基準はフランス等
の各国の公式の設定機関と共同作業を行ない,
IASB の努力も節約して会計基準の受容度を高

める効果的な方法で推進している。

(未完)

(受理 2004年10月13日)