埼玉学園大学・川口短期大学　機関リポジトリ

A Study on Convergence of Accounting Standards

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2017-07-28 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 李, 相和 メールアドレス: 所属:
URL	https://saigaku.repo.nii.ac.jp/records/818

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 International License.

会計基準のコンバージェンスに関する研究

A Study on Convergence of Accounting Standards

李　　相　和
LEE, Sanghwa

Ⅰ　会計基準のコンバージェンス

会計基準の国際化は、1970年代以降、調和あるいは相互承認を目指す20世紀の動きから、21世紀の現在では単一の高品質の会計基準への「コンバージェンス（Convergence）」を目指す動きへと方向転換した。当初、会計基準の国際的調和に関する議論は、公的機関である欧州共同体（EC）、国際連合（UN）、経済協力開発機構（OECD）、証券監督者国際機構（IOSCO）などに加えて、民間機関である会計士国際研究グループ、国際会計基準員会（IASC）、国際会計士連盟（IFAC）など多くの機関によって展開されていた。そうした中で、次第にIASCが国際的調和をめぐる議論において、中心的役割を担うようになった。コンバージェンスとは、「収斂、統合化」を意味し、会計基準のコンバージェンスとは国際的な会計基準の収斂を目指す取組みをいう。実際には、それは複数の国と地域にわたってまったく同一になることを想定したもの（完全採用、Adoption）ではなく、実質的な相互承認を可能とする程度まで基準を相互に類似化するプロセスであるといえる。

IASCは、職業会計士団体の合意によって1973年６月に設立された民間機関であった。IASCは2001年４月に新組織に移行され、国際会計基準審議会（IASB）として生まれ変わった。この組織変更によって国際会計基準（IAS）ないし国際財務報告基準（IFRS）を設定する仕組みは、従来とは全く異なるものとなった。これまでIASCは会計基準の国際的な「調和」を図るという方針をとっていたが、IASBはそこから一歩踏み出し、会計基準の「コンバージェンス」を目指すこととなった（平松2008、20頁）。IASBの目的の1つとして、「高品質で、理解可能、かつ実行可能な単一の国際的な会計基準を開発すること」があげられている（IASC2002, partA）。その目的には、各国の会計基準とIFRSとの高品質の解決に向けてのコンバージェンスをもたらすために、各国の会計基準設定主体と共同で積極的に作業を行うことも含まれている。IASBは会計基準設定過程の独立性を確保するため、各国の代表ではなく、個人として選任された常勤者を中心とする組織（IASBは14名の理事から構成される）である（山田2008、26頁）。

世界各国がIFRSへのアドプション（IAS/IFRSが自国の会計基準を適合しているかを

キーワード：コンバージェンス、国際会計基準審議会、欧州証券規制当局委員会、米国財務会計基準審議会、日本企業会計基準委員会
Key words：Convergence, IASB, CESR, FASB, ASBJ

検証したうえで、最低限上場会社に対する会計基準として採用すること）を表明するなかで、日本は米国と同様、自国の会計基準をIFRSへの収斂（コンバージェンス）させる作業を行ってきた。日本では、1996年10月からの金融システム改革（日本版金融ビックバン）により、会計制度の大きな変革がみられた。従来は大蔵省（金融庁）の企業会計審議会が会計基準設定の役割を担ってきたが、2001年７月に民間の財団法人財務会計基準機構（FASF）が設立され、その中に設置された「企業会計基準委員会（ASBJ)」が会計基準設定の役割を担うことになった。これにより、IASBが期待する連携をASBJが引き受けることになった。日本では、企業会計基準委員会が発足した当初はコンバージェンスへの動向を認めつつも、なお差異を前提とした相互承認を実現しようとする考えが強かったと考えられる（平松2008、20-21頁)。

会計基準のコンバージェンスが喫緊の課題になった要因は、欧州の上場企業が2005年以降、国際会計基準（IAS/IFRS）を適用することになったことに関連して、2007年１月以降に始まる営業年度により、欧州連合（EU）がEU域内市場で資金調達を行う域外企業に対し、国際会計基準またはそれと同等性のある会計基準で財務諸表の作成･開示を求めたためである。これが欧州の会計の2007年問題である。2006年に入って主要な会計基準のコンバージェンスに向けての具体的なロードマップが提示された。ECは、アメリカ財務会計基準審議会（FASB）とIASBの「ノーウォーク合意」に基づく会計基準のコンバージェンスが完成するのに2008年頃までかかることや、日本基準とIFRSのコンバージェンスが進行中であることを踏まえ、同等性評価に関する補正措置（Remedy）の適用を2009年１月まで延期することを提案している。この結果、欧州の会計の2007年問題は実質的に2009年問題となった。

現在、IFRSが100カ国を超える国や地域おいて、すでにグローバルな財務報告言語となっており、IFRSを中心とする会計基準のコンバージェンスに向けて、急速な進展がみられるようになった。会計基準のコンバージェンスの主な動きは、おおむね、次の通りである。すなわち、①IASBとFASBによる「ノーウォーク合意」)、②IASBとASBJによる「東京合意」、③FASBとASBJによる定期協議などである。本稿は、最近の欧米日における会計基準のコンバージェンスの動向分析と今後の課題について検討するものである。

Ⅱ　欧米日における会計基準のコンバージェンスの沿革と加速化

１　コンバージェンスの沿革（ノーウォーク合意以後）

国際会計基準が事実上、グローバルな会計基準（Globally GAAP, International GAAP）としての地位が与えられ始めたのは、2002年10月「ノーウォーク合意」(The Norwalk Agreement）の締結からである。2002年６月に、EUが域内の上場企業の連結財務諸表を2005年からIASにより作成することを強制したため、2002年10月にFASBとIASBがアメリカ会計基準とIFRSの将来のコンバージェンスについての同意を発表するに至った。

ノーウォーク合意は、米国会計基準とIFRSとのコンバージェンスを実現することによって、高品質な一組の世界会計基準を実現しようとする戦略に基づくものである。この合意では、①比較的簡単に統合できる項目

について短期的に統合する、②2005年１月時点で残っている差異については共同で統合化を図る、③会計基準の解釈指針を作成する委員会についても活動の統合化を図ることなどが合意された。しかしながら、両者の合意では、IFRSと米国会計基準とのコンバージェンスがどのような項目に対してどの程度進展させればよいのかについて、具体的内容は示されていなかった。また、ノーウォーク合意の影響を受けて、世界の多くの国々がIFRSを採用するようになった。ノーウォーク合意以後における会計基準のコンバージェンスの国際的方向（沿革）は＜表１＞のように要約することができる。

ASBJは、国際的な会計基準の動向への対応に関して、IASBの審議や公開草案などに対する意見発信に加えて、IASBとの間での共同プロジェクトを2005年３月に開始し、年２回、東京とロンドンで開催している。また、FASBとの間でも2006年５月から定期協議を開始するなど、海外の基準設定主体との間で相互理解を深めるための取組みを強化している。このほか、国際的な活動としては、IASB･FASBへの当委員会スタッフの派遣やWSS会議（世界会計基準設定主体者会議）、NSS会議（各国会計基準設定主体者会議）、日中韓３カ国会議などの国際会議を通じて、海外の基準設定主体との関係強化やIASBの基準開発などに取り組んでいる。2007年の東京合意は、日本が初めて日本基準とIFRSとのコンバージェンスを達成する期日を明示し、それを2011年６月までとした画期的な合意である。

2　会計基準のコンバージェンスの加速化とその効果

ノーウォーク合意によるIFRSと米国基準のコンバージェンス、そしてEUにおけるIFRS採用や同等性評価の動きにより、会計

＜表１＞　会計基準のコンバージェンスの沿革

	年月	コンバージェンスの内容
1	2002年10月	ノーウォーク合意（FASBとIASB）
2	2004年10月	ASBJとIASBの共同プロジェクトの合意
3	2005年７月	CESRが同等性の評価に関する技術的助言を公表
4	2006年２月	IASBとFASBが覚書（MOU）を公表
5	４月	EU会計基準委員会（ARC）がECに対し、EU域外企業へのIFRS強制を2008年末まで求めないよう延長勧告
6	５月	ASBJとFASBの第１回会合
7	８月	SECとCESRが財務報告に関する共同作業計画の公表
8	10月	我が国会計基準の開発によるプロジェクト計画について（ASBJ）
9	2007年７月	SECが、外国企業がIFRSに準拠した財務諸表を提出した場合、差異調整なしで登録を認めるSEC規則の改訂案を公表
10	８月	ASBJとIASBの東京合意
11	11月	SECが外国登録会社の調整なしのIFRS使用を承認
12	12月	プロジェクト計画表の公表（ASBJ）
13	2008年４月	ECによる会計基準の同等性に関する作業報告書の公表
14	8月	SECが2014年以降段階的にIFRSを強制適用するかどうかを2011年に決定するドードマップ案の公表を決議

基準のコンバージェンスがますます加速化されている。ノーウォーク合意以降、国際的なコンバージェンスの流れは、IFRSを中心として加速的に、そして不可逆的に各国に伝播している。IFRSについては､EU､カナダ､オーストラリアを含む、100カ国近い国において、採用または使用が容認されつつある。

2005年からEUにおいて域内の上場企業へのIFRSが強制適用されているほか、最近ではカナダ、韓国、インドが上場会社の財務諸表について2011年からIFRSを自国基準として採用することを表明している。中国もIFRSを実質的に国内基準化したといわれる規則を2007年から適用している。また、欧米の規制当局が2009年を目途にそれぞれの資本市場において会計基準を実質的に相互承認することを目指し、IASBとFASBの間でそれを意識したコンバージェンスの推進に動いている｡すなわち､それぞれのアプローチは異なっており、欧州はIFRSと同等な基準を、補正措置を含めて認めるといアプローチであり、米国は米国基準と純粋なIFRSのみを調整なしで認めるというものである。しかしながら、会計基準の国際的なコンバージェンスを図ることと、欧州の同等性評価に対応して作業することとは、必ず同じ問題ではない。長期的にみれば両者は表裏の関係にあるが、短期的には別々の作業計画を必要とする。

会計基準のコンバージェンスがもたらすメリットとデメリットについては次のように要約することができる。まず、会計基準のコンバージェンスを「相互承認」と解釈した場合、そのメリットとしては基準間の市場競争によって基準の質が改善できることであり、デメリットとしては市場間の会計情報の差異が残ることや会計基準の策定コストが二重になることである。

次に、会計基準のコンバージェンスを「完全統合化」（完全採用）と解釈した場合、そのメリットとしては財務諸表の比較可能性が高まることと、各国の基準策定コストが削減できることである。また、デメリットとしては政治経済の諸要因により、財務報告の質の相違が発生すること、会計情報の不透明による情報処理コストが増加すること、各国固有のニーズに対する適切かつ適時的な対応が困難であることなどがあげられる。

Ⅲ　欧米と日本における会計基準コンバージェンスの動向とその分析

１　IASBとEUのコンバージェンス作業

（１）EUにおけるIFRS採用

EUがIFRSの採用を検討する際に、IASBに以下のことを要求し、承諾された。

第１に、IASC財団におけるEUのポジションの確保（回復）、第２に、国際会計基準の設定プロセスへの欧州財務報告諮問グループ（EFRAG[1]）のEU代表としての参加、第3に、会計規制委員会（ARC[2]）による個別承認方式の採用などである（徳賀2005、49頁）。

ECでは、統合された資本市場の形成、EU域内市場での資金調達に係る障害の除去、上場企業のための単一財務会計基準の作成という観点から、会計規制に関する法的整備がされてきた。すなわち､IAS規則（IAS適用命令、2002/7）､目論見書指令（2003/71/EC）と「透明性司令」（2004/109/EC）などである。

EUが2005年１月からIFRSをEU内の上場企業の連結財務諸表に強制適用することを表明した以降、欧州の上場企業（銀行及び保険を含む）約7,000社がIFRSに基づく連結財務諸表を作成している。このように、EUは、IAS

規則の適用によってIFRSを域内上場企業の連結財務諸表の作成基準として受け入れたが、IFRSの完全な受容を容認しているわけではない。IFRSやその解釈指針が新規に作成される都度、EUの環境に適合しているかどうかを検証している。このことは、EUでのIFRS対応は証券監督の権限を公権力の一部として保持する制度的措置を講じる「個別承認方式」であると考えられる。そのため、EUによるIFRSは、IASBによるIFRSとは異なっている（山田2008、27頁、藤井2007、18頁）。こうした状況の中で、EUは、投資家保護の観点から、域内企業だけでなく、第三国企業に対しても、IFRSまたはこれと同等の基準を強制的に適用する方針を打ち出した。

（２）同等性評価

IASBは、EUで用いられている国際会計基準と他の会計基準との同等性の判断を欧州証券規制当局委員会（CESR）に委ねているので、CESRが同等性評価の名目で、会計基準のコンバージェンスのための中心作業をしている。IFRSとの同等性評価を、ECが決定するという枠組みの中で、2005年７月にCESRが、日本・米国・カナダの各会計基準の同等性評価に関する技術的助言を公表した。当該技術的助言において、日本基準、米国基準、カナダ基準と同様、IFRSと全体として同等と評価されたものの、一定の補正措置が必要であるとされた（日本基準26項目、米国基準19項目、カナダ基準性14項目）。

その後、会計基準のコンバージェンスに向けた様々な活動を受けて、CESRは2007年12月に、「米国基準、日本基準、中国基準の同等性に関するCESRの助言案（予備的結論の性格をもつ）を発表した。ECは国際的なコンバージェンスが進展していること等を踏まえ、当該措置の適用開始を、当初案の2007年１月から2009年１月まで延期するとともに、最終的な同等性評価を行うために、相互のコンバージェンスの進歩状況等についてモニタリングを継続的に実施し、2008年４月までに評価報告書を策定することを提案した。CESRは従来、個別基準の差異に着目していたのに対して、今回の助言案ではコンバージェンスに向けた取組み状況なども勘案し、全体としての同等性を評価している。「助言案」では、日本GAAPを「同等と評価すべきである」としており、米国GAAPでも「同等と認める」内容である。一方、中国GAAPに関しては「同等性評価の結論を延長する」ようEUに勧告をしている[3]。

CESRは、外国登録企業だけでなくアメリカ内企業についてもアメリカでのIFRSの使用を検討していることに加え、一定の状況分析[4]から、ECがアメリカ基準をEU市場において使用されるIFRSと同等であると結論つけることを提言した。また、2007年12月に、欧州委員会は委員会規則No.1569を発表した。この規則では、同等性の定義を行い、一定の条件[5]を満たした場合にはEUで第三国の企業がIFRS以外の第三国GAAPの使用を2011年12月まで認めた。

（３）現状の分析

IASBとEUにおけるコンバージェンス作業から次のようなことが想定される。

第１に、EUでは、IFRSへの準拠という明確な戦略目標に基づいて、包括的会計基準であるEC第４号指令及び第７号指令自体をIFRSと可及的に一致するように改訂する方法（コンバージェンス）が採用されている。他方、「IAS規則」によりIFRSをEU会計基準として採り入れ、特に、域内上場会社の連結

財務諸表をIFRSに準拠して作成するという方法（アドプション）が採用されている（森川2008、46頁）。

第２に、IASBの考え方は、各国の基準が違っている以上、それらを調整するのではなく、新しい基準を作って、それに収束させることである。会計基準のコンバージェンス作業においては各国の市場メカニズムを考慮しながら、どのようにコンバージェンスしていくかが問題である。

第３に、SECとの関係において、EUがようやく対等の立場となり、相互承認に向けた交渉の糸口が提供されたと考えられる。EUでは、2009年以降、IFRSまたはそれと同等と認められる会計基準が適用される。IFRSと同等な基準を適用する場合は、補完計算書や追加情報の開示等、補正措置を行うことが必要である。

２　IASBとFASB（SEC）のコンバージェンス作業

（１）コンバージェンスのロードマップ

FASBとIASBは2002年９月のノーウォーク合意後、2005年４月にはSECとEUがUS GAAPとIFRSのコンバージェンスに関する誓約（ロードマップ）に関する合意に達した。これは、FASBとIASBによる会計基準の統合を期待し、米国に上場する外国企業がIFRSによる会計基準によって作成する財務諸表について2009年までに再調整表を不要にするものである。このロードマップが意味する重要なポイントは、相互承認を検討する前提として、コンバージェンス進展により、会計基準が国際的に一つの高品質な基準に収斂することこそが、投資家そして発行体企業にとって理想的であるという基本認識を明確にしている点である（黒澤2007、35-36頁）。

これを受けて、2006年２月、FASBとIASBは、SECやEUとも協議をした結果、この時点での差異のうち2008年までに会計基準のコンバージェンスを達成すべき内容を明記した「覚書」(Memorandum of Understanding, MOU)」を公表した。このMOUは、2002年にFASBとIASBとが公表した「ノーウォーク合意」の進捗状況の確認を踏まえて、2006年から2008年までのFASBとIASBによる両会計基準のコンバージェンスに向けたロードマップ（Roadmap）をまとめたものである[6]。これにより2009年には、IFRSとUS GAAPの同等性が確認され、追加開示や再調整規定の問題が解消される[7]。

MOUでは短期統合化項目とその他の統合化項目に分け、検討内容と達成目標が示されている。特にMOU11項目については、より大きく、かつ中長期的なプロジェクトとしてあげられている。なお、MOUに基づくプロジェクトは、多くのものが2008年以降も継続して検討されることになっており、今後とも、米国会計基準とIFRSのコンバージェンスが進むことになる。

（２）SECによる外国企業に関する調整方式の排除

2007年11月に、SECは、MOUの進捗度を評価し、外国企業（foreign private issuer）にIASBによる英語版IFRSに準拠した場合の調整表作成・開示要件を廃止した。この決定は、会計基準の国際的コンバージェンスの過程において、SECが「相互に承認できる国際的な会計基準」を実質的に形成しうる段階に少なくとも達したと判断したことを意味するものと考えられる（杉本2008、41頁）。この改正は、2007年11月以降終了する年度の年次

報告書に適用（猶予期間２年）される。

SECの決定は、CESRが志向してきた「基準間の差異」を問題にするのではなく、①高品質な会計基準の共同の開発に向けたFASBとIASB間のコンバージェンスの着実な進展とコミットメント、②IFRSの整合的かつ誠実な実務上の適用、③IASBの継続可能性、カバナンスなどに着目したものである。この決定はUS GAAPや開示に関する規制の中で、きわめて画期的な決定であり、会計基準の国際的コンバージェンスを加速させる働きである。

（３）米国の企業に対するIFRSの受入可能性

SECは2007年８月にコンセプト・リリースを公表し、米国企業にIFRSの使用を認めることについても提案し、検討を進めていたが、IFRSの受入れをめぐる米国の対応については、SECに加えて、FASBなどの動向にも注目する必要がある。FASBは、SECが2007年８月にアメリカ上場企業のIFRSの採用に関するコンセプト･リリース（35の質問を含む）に対する回答の文書をSECに提出した。すなわち、すべてのアメリカ上場企業にアメリカ基準とIFRSの選択を認めるのではなく、IFRSの改良版の使用を要求することに関してサポートすることを表明した（長谷川2008、19-20頁）。

しかしながら、米国の企業に対するIFRS準拠の無条件受入れは考えにくく、もしそれを受け入れるとしても、一定の条件を付けるものと考えられる。論理的なIFRSへの移行方法の１つは現行のIFRSを即時適用するのではなく、IFRSを改善したうえでの移行を計画することである（杉本2008、45-46頁）。

（４）現状の分析

IASBとFASB（SEC）におけるコンバージェンス作業から次のようなことが想定される。

第１に、米国内で米国基準に代えて、IFRSを採用する方向で方針が転換されつつある。論理的なIFRSの採用方法の１つは、現行のIFRSを即時適用するのではなく、IFRSを改善したうえでの採用を計画すること（改善―採用過程によるIFRSの採用計画）が考えられる（川西2008、３頁）。

第２に、SECは、海外企業がIFRSを調整なしに使用することを認めたうえで、さらに将来的に、海外企業ばかりではなくアメリカ上場企業についても、アメリカ基準ではなくIFRSを使用させる方向を意図している。また、FSABもその方向性を指示している。

第３に、現在、SECは海外企業にIFRSの使用を認めたが、あくまでIASBにより発行されたIFRSについてのみであり、アメリカはEU以外とコンバージェンスを行うことは考えていない。新たにコンバージェンスに参加する国々は、IFRSを通じてEUとのコンバージェンスを行うことが想定される。

３　ASBJとIASBのコンバージェンス作業

（１）日本における会計改革

1990年代後半以降、財務報告の開示の充実や会計制度の国際化の観点から、日本の会計基準は急速に整備が進められた。しかしながら、企業会計原則を維持しつつも、明確な戦略目標が示されないままに、「ピースミール・アプローチ」を適用して個別的に新会計基準を次々に開発設定してきた。すなわち、連結会計、金融商品会計、退職給付会計、固定資産の減損会計、企業結合会計、リース会計等の基準などの整備である。

また、会社法制の現代化や金融商品取引法の成立などは企業の経済活動や資金調達の国

際化に対応するためである。ASBJは、会社法改革との関係では純資産の表示やストック・オプションの基準など、証券取引法の改正（金融商品取引法の成立）との関連では四半期開示の基準など、税法との関連ではリース取引の基準などを整備する一方、IFRSとのコンバージェンスのために、棚卸資産評価、関連当事者の開示、在外子会社の会計方針などに関する基準の改訂、連結の範囲、工事収益、資産除去債務などをはじめ、多くの現行基準を改定する作業に取り組んでいる。企業結合についても、日本の新基準が適用された結果を調査しつつ、改革の方向を検討している（斎藤2007、15-16頁）。

2004年10月、企業会計基準委員会（ASBJ）は国際会計基準審議会（IASB）との間で、高品質な会計基準へのコンバージェンスを最終目標とする現行基準の差異を可能な限り縮小する共同プロジェクトの立ち上げに向けた協議を開始した。そして2005年３月に初会合を開催して以来、2007年末までに６度にわたり共同プロジェクトの会合が開催されている（平松2008、22頁）。一方、2006年５月からは、FASBとの協議も開始した。

（２）東京合意とプロジェクト計画表の公表

2007年８月に、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（東京合意）」を公表した。これは、短期および長期のコンバージェンス･プロジェクトにおける目標期日の設定を含む方策の推進を目的とするものである。その合意内容は３つである。第1に、2008年６月のCESRによる同等性評価に向けて当初決めた差異項目の解消又は代替的な結論を得ることである。第２に、IFRSと日本の会計基準（Japanese GAAP）との間の主要な差異（2008年までのプロジェクトに含まれない残りの差異）については2011年６月までにコンバージェンスをもたらすことである。第３に、IASBとFASBとの間で進められている共同プロジェクト10項目（MOU10項目）を中心とする現在開発中であって、2011年以降適用となる新たなIFRSについては、2011年までのコンバージェンスの対象外とされているが、これらの基準開発に日本が積極的に参画することである（IASB2007, Press Relase, 2.Oct.）。

東京合意の中で、ASBJは、CESRが2005年に「技術的助言」で指摘した補正措置項目への対応を表明しており、残る項目については2011年６月までに差異が解消される見込みである。CESRは､欧州委員会に2007年の｢CESR助言案」で、ASBJが東京合意で設定したスケジュールが達成できないという証拠が認められない限り、日本のGAAPは同等と評価すべきであると勧告している。

ASBJが2007年12月に公表した「プロジェクト計画表」は、東京合意を踏まえて、プロジェクト項目を大きく３つ（短期・中期・中長期）に区分して、個々の項目についてスケジュールを示している。短期項目はEUにおける同等性評価に係る項目で、2008年までに対応することを目標としているものである。中期項目は、2011年６月末までを目標時期としたものであり、短期項目以外の既存の差異に係る項目である。中長期項目は、IASB/FASBのMOUに関連したプロジェクト項目である。これらの項目についての検討は、現在ASBJにおいてコンバージェンス作業が活発に行われている。

（３）CESRによる同等性評価への対応

CESRによる同等性評価では、日本基準とIAS/IFRSの内容について､｢全体として同等」

とした上で、26項目の追加開示等の補正措置が必要であると助言された。CESRによる同等性評価において、これまでの対応の結果、まだ「相違が解消されていないもの」が17項目である。その中には、「今現在検討中」が３項目あり、「検討予定」が９項目ある。これらの多くが公正価値評価の問題と関連している。

さらに、企業会計審議会からEUの同等性評価などを視野に入れた計画的な対応（いわゆる「工程表」の作成）が提言されたことを踏まえて、ASBJは2006年10月に「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ーEUによる同等性評価を視野に入れたコンバージェンスへの取り組みー」を公表した。これは、補正措置が提案された26項目を中心に、今後の作業計画と達成状況の見通しを明らかにしようとしたものである。日本基準とIFRSの間の重要な差異（CESRの同等性評価関連項目）は2008年末までに解消し、両者で識別された残りの差異は2011年６月までに取り除く。特に中長期的に改善を図るべき重要な項目は、連結、収益認識、保険契約、資本と負債の区分、財務諸表の表示である。

（４）現状の分析

東京合意は、世界的に経済および証券市場の統合化が進行し、多くの国々がIFRSへのコンバージェンスを進めている状況から高く評価される。ASBJとIASBのコンバージェンス作業から次のようなことが想定される。

第１に、日本においては、米国と同様、IFRSの「採用（adoption）」ではなく、「コンバージェンス」に向けた基準開発活動を通じて、国内外でIFRSとの相互承認を実現することを考えている。そのような中で、2004年から、IASBとのコンバージェンスに向けた取り組みが開始され、2007年８月の「東京合意」以降、さらにIFRSとの統合化に向けての作業が一段と加速化している。しかしながら、いまだ日本はIFRSの導入を明確には表現していない（森川2008、49頁）。

第２に、日本の立場は、会計基準の開発をIASBが独占するのではなく、開発段階において健全な競争と協力し、市場メカニズムを通じた高品質の会計基準を開発していくことである（平松2008、23頁）。

第３に、これまで、産業界は、まず相互承認を求めており、コンバージェンスにはやや否定的な姿勢をとってきたが、特に、2006年７月「経済財政運営と構造改革の基本方針2006」の閣議決定の後、コンバージェンスを目指す方向に転換されている。

第４に、2006年５月からは、ASBJとFASBとの定期協議をスタートさせ、世界の主要な会計基準設定主体間の円満なコンミュニケーションを保つ努力を続けている。

Ⅳ　今後の課題

１　欧米（IASB, FASB）における今後の課題

IASBを中心とした会計基準の設定ないしコンバージェンスの枠組みは、今後益々強化されるとともにその重要性が増大することは明らかである。米国内で米国会計基準に代えて、IFRSを採用するという方向で方針が転換されつつあることはほぼ確実である。FASBはIFRSを米国で受け入れるための条件として、IASBとFASBの協力による現行のIFRSのさらなる改善を求めている。短期的には、米国会計基準とIFRSの併用を認めるものの、将来のある時点で、米国会計基準からIFRSへ強制的に移行することになると考えられる。今後の課題としては次のようなものがあげられる。

第１に、米国は、現在、米国会計基準とIFRSとの併用を認めているが、IFRSの全面採用のためには、明確な適用ルールの設定や税務上の適用のための現行制度との調整を図る必要がある。

第２に、IASBが独立の国際的な会計基準設定機関として地位を確保するためには、IASBの独立性の強化（財源とスタッフ）、各国におけるIFRSの承認プロセスの廃止等が要請される。

第３に、コンバージェンスの困難性は、短期コンバージェンス項目や同等性評価の指摘項目のような現時点における基準の差異にあるのではなく、IASBの今後の基準開発においてIASBが現行基準から乖離していくことで生じる将来的な潜在的差異にあると考えられる（西川2006、12頁）。

２　日本における今後の課題

日本における会計基準のコンバージェンスの重要な課題の一つは、EU域内での日本企業に対してEUとの相互承認を満たす自国会計基準を開発し、CESRに同等性評価を担保することであり、もう一つはIASBと協力して自国会計基準を開発し国際会計基準のコンバージェンスに貢献することである。実際には、日本が目指すコンバージェンスとは前者のコンバージェンスである。その理由は、東京合意のように、同等性評価対象の項目以外にもIFRSとの差異項目は、2011年６月までに収斂させることがIASBとの間で合意されたことから明らかである（坂本2008、54頁）。今後の課題としては次のようなものがあげられる。

第１に、今後の重要な課題は、EUとの相互承認を満たす自国会計基準を開発し、CESRに同等性評価を担保することと、IASBと協力して自国会計基準を開発し国際会計基準とのコンバージェンスに貢献することである。

第２に、IFRS採用に踏み切らない限り、世界的に進んでいるコンバージェンスの枠組みの再構築という流れの中で、日本が重要な位置を占めることは難しいと考えられる（山田2008、31頁）。それは、IFRSとの一致という明確な戦略目標が示されなかったこともあって、少なくともこれまでの展開を見る限りIFRSとの統合化（コンバージェンス）を推進する点では限界があったからである（森川2008、10頁）。

第３に、コンバージェンス問題の方策としては、現在のIASBの暫定的な合意に対する不信の解消、会計基準設定主体への財政的支援、人材育成及び活動支援体制の再検討などが考えられる。

コンバージェンスの一環として現在開発している日本の基準は確かに国際的な会計基準を基礎にし、IFRSへの収斂を目指しているが、日本はあくまでも日本の基準を維持しつつ市場の評価メカニズムを通じてIFRSとのコンバージェンスを一層図って行こうとする立場である。このような市場の評価を通じてコンバージェンスが達成できるのか又は達成できるとしてもそれが最良の方法であるのか疑問である（坂本2008、55頁）。日本は、将来に向けてIASBや各国と共同して新たな会計基準の開発及び既存の会計基準の改善に貢献することを通じて、達成された基準を共有していくべきであると考えられる。

3　コンバージェンス作業における残された課題

各国が進めているコンバージェンス作業において残された課題としては次のようなものがあげられる（古市2008、27-30頁）。第１に、コンバージェンスの意味の明確化（相互承認、完全統合化）、第２に、コンバージェンスのレベルの具体化（概念レベル、基本原則レベル、実務指針レベルなど）、第３に、コンバージェンスされた会計基準の適用対象、コンバージェンスの達成度の評価方法の策定、第4に、IFRSがグローバル・スタンダードとなる場合、その策定プロセスの今後のあり方などである。

注

1　EFRAGは財務諸表の利用者、作成者、職業会計人から構成される資本市場関係者の組織（民間の組織）であり、国際会計基準の作成に関与することを主要な目的とする。

2　ARCはEU加盟国の証券規制主体の代表から構成されている。EU全体の証券規制主体である。

3　EU委員会規則は、①第3国の会計基準設定機関が包括的なコンバージェンスの計画を2008年12月末までに策定し、2011年12月末までに完成させること、②コンバージェンスの計画が、遅延なく効率的に実行され、計画に完成に至る情報が提供されることを条件に第３国発行体は第３国会計基準に準拠することを経過的に認められている。欧州委員会が同等と認めるか否かの措置はこの「同等性評価メカニズム」の外形条件に加え、コンバージェンスの工程計画表が大きく左右したと考えられる。

4　一定の状況とは次の通りである。

第１に、アメリカ基準とIFRSのコンバージェンスを公にコミットしていること。

第２に、双方とも2005年のCESRコメントでの主要な違いを認識していること。

第３に、新しい基準が新しい差異を生まないようにすることを保証するメカニズムが両者により確立された。

第４に、両者は、将来において、共同の基準を公表する予定であること。

第５に、両者による活発な作業には確固たる証拠があること。

5　一定の条件とは次の通りである。

第１に、会計基準設定主体が、2008年６月以前に、2011年12月までにIFRSとコンバージェンスすることを公に確約（commitment）し、かつ以下の条件を満たす。

ａ．会計基準設定主体が、2011年12月までの完成が予想されて達成可能なコンバージェンス計画を2008年12月以前に確立すること。

ｂ．コンバージェンス計画が、遅れることなしに、効果的に導入されており、完成のために必要な人材が導入に配分されていること。

第２に、会計基準設定主体が、2008年６月以前に、2011年12月までにIFRSを導入することを公に確約（commitment）し、導入日までのIFRSへの適時かつ完全な移行を保証する効果的な手段が取られている、または2008年12月までにEUと相互認識を締結した。

6　MOUは、もともと両者間の差異の解消を目指すためのプロジェクトを指定したものであったが、実際には、単に両者間でどちらに合わせるかといった議論だけでなく、必要があれば、共同で新たなより良い基準開発を目指すという方向性を志向している。

7　IFRS/IASが意図するところは次のような点にあることを指摘している（Ball 2006, p9、浦崎直浩2007.10頁）。①法的形式ではなく経済的実質を反映させること。②より的適時な方法で経済的利得および損失を反映させること。③純利益（earnings）をより情報内容のあるものにすること。④より有用な貸借対照表を提供すること。⑤引当金の操作、秘密積立金の設定、利用の平準化、経済的損失の隠蔽など経営者の裁量余地をなくすこと。

参考文献

1 浦崎直浩（2007）「会計基準のコンバージェンスとその論点」『国際会計研究学会年報』2007年。
2 川西安喜（2008）「米国のIFRS受入れに対する姿勢」『監査・会計ジャーナル』第631号、2008年２月。
3 黒澤利武（2007）「国際的なコンバージェンスの中で」『企業会計』第59巻第１号、2007年１月。
4 古賀智敏・五十嵐則夫（2002）『会計基準のグローバル化戦略』森山書店、2002年。
5 小津稚加子（2008）「EUによる同等性評価の最新動向」『企業会計』第60巻第４号､2008年４月。
6 斎藤静樹（2007）「コンバージェンスの意義とIFRSへの役割期待」『企業会計』第59巻第８号、2007年８月。
7 坂本道美（2008）「IFRSとのコンバージェンスを巡る日本の展望」『企業会計』第60巻第４号、2008年４月。
8 杉本徳栄（2008）「IFRS受入れを巡る米国の対応」『企業会計』第60巻第４号、2008年４月。
9 田中建二（2006）「会計基準の国際的統合とわが国の対応」『国際会計研究学会年報』2006年。
10 徳賀芳弘（2005）「EUの国際会計戦略～インターナショナルアカウンティングへの再挑戦と「同等性評価」問題～」『国際会計研究学会年報』2005年。
11 辻山栄子（2006）「会計基準のコンバージェンス」『企業会計』第58巻第10号、2006年10月。
12 西川郁生（2006）「わが国の会計基準と国際的コンバージェンス」『国際会計研究学会年報』2006年。
13 長谷川茂男（2008）「米欧コンバージェンスの最新動向と日本の同等性」『会計情報』第380号、トーマツリサーチセンター、2008年４月。
14 平松一夫・柴健次（編著）（2005）『会計制度改革と企業行動』中央経済社、2005年。
15 平松一夫・徳賀芳弘（編著）（2005）『会計基準の国際的統一』中央経済社、2005年。
16 平松一夫（2008）「会計基準国際化の歴史的経緯と今後の課題」『企業会計』第60巻第４号、2008年４月。
17 藤井秀樹（2007）『制度変化の会計学』中央経済社、2007年。
18 藤井秀樹（2006）「会計基準のコンバージェンスとわが国の制度的対応～ EUの同等性評価を中心として～」『国際会計研究学会年報』2006年。
19 古市峰子（2008）「会計制度改革の成果と課題：この10年を振り返って」『IMES』日本銀行金融研究所2008年。
20 森川八洲男（2008）「会計基準のコンバージェンス　～日本とEUの取り組み～」日本会計研究学会第67回大会記念講演会資料、2008年９月。
21 山田辰己（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､2008年４月。
22 吉井一洋（2006）「米国基準と国際会計基準の統合化」制度調査部情報、大和総研、2006年４月。
23 吉川満（2007）「日本とEUの会計コンバージェンス、合意」資本市場調査本部情報、大和総研、2007年９月。
24 日本企業会計基準委員会（ASBJ）（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」Press Release、2007年８月８日。
25 CESR (2005), Committee of EUropean SECurities Regulators, TEChnical Advice on Equivalence of Certain Third Countries GAAP and on Description of Certain MEChanism of Enforcement of Financial information, CESR, June 30, 2005.
26 FAF/FASB (2007), FAF/FASB response to SEC release, November 7, 2007.
27 IASC (1999), RECommendation on Shaping IASC for the Future, IASC 1999.
28 IASC (2002), IASC Foundation Constitution.
29 IASB（2004）「国際財務報告基準に関する趣旨書」ASBJ/FASF訳、『財務報告会計基準書2004年』雄松堂出版、2005年。