



講演記録 わが国における財務会計基準の国際化

菊谷, 正人

(Citation)

国民経済雑誌, 226(5):55-67

(Issue Date)

2022-11-10

(Resource Type)

departmental bulletin paper

(Version)

Version of Record

(JaLCD0I)

<https://doi.org/10.24546/0100477607>

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/0100477607>



国民経済雑誌

わが国における財務会計基準の国際化

菊 谷 正 人

国民経済雑誌 第226巻 第5号 抜刷

2022年11月

神戸大学経済経営学会

講演記録

わが国における財務会計基準の国際化

菊 谷 正 人^a

講演紹介

2022年の前期に経営学部が開講した「国際会計」の第2回の講義（2022年4月21日（木）於：神戸大学六甲台第1キャンパス本館206教室）では、経済経営学会主催で菊谷正人先生（法政大学・名誉教授（グローバル会計学会・会長））をお招きして、テーマ「わが国における財務会計基準の国際化」についてご講演いただいた。ご講演では、わが国の財務会計・報告制度が、第一に、明治政府による複式簿記の導入・商法の公布等、英・米・独の社会システム・価値システムが移植された「他者依存志向国際化」、第二に、1945年の大東亜戦争敗戦後に米国の社会システム・価値システムが強要された「覇権志向国際化」（アメリカナイゼーション）、第三に、1990年代から21世紀にかけての第3の会計革命として「会計基準の国際的収斂」による加速化を経験したうえで、現在のわが国独自の展開・実践化にいたっているという遷移について、詳細かつ克明にお話しいただいた。ご講演内容は、たいへん興味深く、次世代の研究者に受け継ぐ意義があるため、本講演記録が執筆された。

菊谷正人名誉教授は、八幡大学、日本経済短期大学、国士舘大学および法政大学で長年にわたって教鞭を執ってこられた。ご専門は、英国会計基準、企業実体維持会計論、多国籍企業会計論、国際会計および租税法等の多岐にわたり、数多くのご業績を残されている。また現在まで、租税実務研究会会長、財務会計研究学会会長を歴任されるとともに、財務会計研究学会理事、日本会計研究学会理事、日本租税理論学会理事等を務めてこられた。平成30年には、グローバル会計学会を設立なされ、現在にいたるまで会長を務めていらっしゃる。

講演会コーディネーター：経営学研究科 與三野禎倫

講演要旨

日本の財務会計制度は、明治5年公布の米国型の「国立銀行条例」と明治6年公刊の『銀行簿記精法』に基づく英国型会計実務を模範にして開始され、その後、明治23年のフランコ・ジャーマン型（大陸系）の商法による会計規制を導入し、「他者依存志向国際化」を余儀なくされた。昭和9年には、商法と会計実務を調整する過程において日本初の財務会計基準として『財務諸表準則』が作成・公表され、日

a 法政大学, kikuya@hosei.ac.jp

本独自の会計基準が形成されていく。大東亜戦争敗戦後には、米国の1933年証券法と1934年証券取引所法を母法とする「証券取引法」が昭和23年（1948年）に公布され、米国の「SHM 会計原則」をモデルにして「企業会計原則」が昭和24年（1949年）に公表された。アメリカナイゼーション（すなわち「覇権志向国際化」）の甘受の結果として、戦前からの商法による会計規制のほかに、証券取引法の会計規制が加わり、以後、会計目的を異にする複数の法律がわが国の財務会計・報告制度を強く拘束してきた。1973年6月に「国際会計基準委員会」（IASC）の設立に参加し、1970年代後半以降、「企業会計原則」に欠如していた会計問題について、IASをモデルにして複数の会計基準が作成・公表され、「会計基準の複数化・国際的調和化」の段階に入った。2001年4月にIASCを改組・改称した「国際会計基準審議会」（IASB）は、「会計基準の国際的収斂」を目標にして独自にIFRSを作成・公表しているが、平成13年（2001年）7月26日に設立された「企業会計基準委員会」（ASBJ）は、IAS/IFRSに収斂する「企業会計基準」を作成・公表している。ただし、IAS/IFRSに収斂している新会計基準は中小企業にとっては過重負担を強いるので、平成17年（2005年）8月に「中小企業の会計に関する指針」、平成24年（2012年）2月に「中小企業の会計に関する基本要領」が公表された。会計基準の国際的収斂に対処するために、IAS/IFRSへ収斂する新会計基準の複数設定化、それに伴う会計基準の階層化・多層化（重層的会計基準設定）が展開されることになった。

キーワード 財務会計基準、会計基準の国際的調和化、会計基準の国際的収斂、他者依存志向国際化、覇権志向国際化

1 はじめに

他国の社会システム（政治・経済・文化・価値システム）との相互接触・交流・理解の深化過程を「国際化」（internationalization）というが、これには一種の同一化・平準化の要素を含む。政治学における国際化は、大きく、(a) 他国の社会システムを自国に移植する「他者依存志向国際化」、(b) 自国の社会システムを他国に強要する「覇権志向国際化」、(c) 他国の社会システムと自国の社会システムを相互に交流させる「相互依存志向国際化」に分けることができる。

この視点に立って、わが国における財務会計基準あるいは財務会計・報告制度が、どのように国際化を辿ってきたのかについて、歴史的に解明する。

2 明治政府による複式簿記の実践化

明治政府は、日本経済の近代化の礎として近代的銀行制度を移植するために、英国人のシャンド（Alexander Allan Shand）を明治5年（1872年）10月1日に大蔵省の紙幣頭付属書記官として招聘した。シャンドは、大蔵省紙幣寮銀行局の官吏と国立銀行銀行員に西洋式複

式簿記を教授するために、着任直後から『銀行簿記精法』(*The Detailed Method of Bank Book-keeping*)の講述・執筆に着手し、明治政府が明治6年(1873年)12月に公刊した。

政府による監督の下で民間により運営・操業される「国立銀行」は、米国の「国立銀行法」(*The National Bank Act*)を模範にして明治政府が明治5年11月に公布した「国立銀行条例」によって規制された。

わが国初の本格的な株式会社として明治6年6月11日に設立され、8月1日に開業された「第一国立銀行」(総監役：渋沢栄一)の第一回決算(日本初の複式簿記による会計決算)が明治6年(1873年)12月31日にシャンド・システムによって行われ、半期の貸借対照表に相当する「半期実際報告」、半期の損益計算書に相当する「半期利益金割合報告」が作成・公表された。

シャンドの『銀行簿記精法』は、わが国初の複式簿記書であるとともに、全国における153行の国立銀行の統一経理基準として貢献し、銀行業のみならず、他の商工業企業の簿記実務にも採用された。

3 明治政府による商法の制定・改正

明治10年代からは近代法制定運動が始まり、明治20年(1887年)3月には「所得税法」が日清戦争の戦費調達を立法趣旨として公布され、7月1日に施行された。なお、「大日本帝国憲法」は明治22年に、「商法」は明治23年に制定されている。

憲法と商法の起草を委嘱されたドイツ人のロエスレル(Herman Roesler)は、1861年公布の「普通ドイツ商法」(*Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch*)を模範にして『ロエスレル氏起稿 商法草案』を明治16年(1883年)に完成させ、これに基づいて商法が明治23年(1890年)に制定された。ただし、施行は延期され、明治26年(1893年)に商法の一部(会社法部分・破産法部分など)が施行されている。

明治23年商法(旧商法)は明治32年(1899年)に改正され、全面的に施行された。明治32年商法(現行商法)には、「会社の計算」の規定が新設され、明治23年商法と同様に、債権者保護を基本理念とする観点から、担保能力としての財産の計算が重視されている。商人一般に対して「財産目録」と「貸借対照表」の作成が求められ、財産目録・貸借対照表に附すべき価格については「当時ノ相場又ハ時価」(すなわち、時価主義)が要求された。また、株式会社に対しては、「財産目録」、「貸借対照表」、「損益計算書」、「準備金及ヒ利益又ハ利息ノ配當ニ関スル議案」の作成が義務づけられている。商法の計算規定は、会社会計・財務報告の統一実践規範として大きな影響を及ぼし、その後の日本経済発展に貢献した。

なお、明治20年に公布された「所得税法」では、会社の数も少なかったことから法人課税は行われなかったが、「所得税法」も明治32年に改正され、法人課税が新設された。

明治44年（1911年）の商法改正では、ドイツ商法の一般的財産評価規定を摸倣して、財産評価が「時価主義」から「時価以下主義」に変更された。

わが国における財務会計制度の草創期には、複式簿記・商法の制定等が「お雇い外国人」によって移植され、「他者依存志向国際化」が展開されている。

4 日本初の会計基準「財務諸表準則」の公表

1929年秋に起こった世界恐慌が日本にも波及し、不況に陥ったために、「産業合理化」（具体的には企業合理化とカルテルの実施）が政府の重要な政策として採用され、昭和5年（1930年）6月に商工省の外局として、産業合理化に関する業務を担当する「臨時産業合理局」が設置された。ただし、当時における唯一の会計法規であった商法には詳細な会計規定がないために、事業会社の貸借対照表・損益計算書等の内容の統一等を審議する「財務管理委員会」が「臨時産業合理局」に設置された。

英国流の財務報告実務の中に「財産目録」を基調とするドイツ型の商法の会計規定が混入したために、両者間の軋轢を調整する必要から、「財務管理委員会」は昭和9年（1934年）に日本初の財務会計基準として『財務諸表準則』を作成・公表した。

『財務諸表準則』の中で規定された「貸借対照表」では、(1)借方に資産、貸方に負債・資本を記載する「大陸式」の採用、(2)商業・工業いずれにも「固定性配列法」の採用、(3)創業費、建設利息、社債差金及発行費、開発費の4項目の繰延資産計上の容認、(4)当時の会計実務では資産として計上することが一般的であった「未払込株金」の資本控除による表示などが提案された。

また、「財産目録」では、資産のみではなく資産・負債・純財産すべての記載の要求、「損益計算書」では、(1)大多数の事業会社が発表するのを好まなかった「売上高」の表示、(2)段階損益（製造原価、売上損益、経常損益および当期の純損益）を計上する区分計算の採用などが特徴的な提案内容であった。

ただし、『財務諸表準則』には強制力はなく、教育的な性格を持つ財務諸表作成基準であったが、大会社の相当数が決算書類を改善し、すべての会計学の教科書および著書が書き改められた。

昭和13年商法改正は、『財務諸表準則』に影響を受けて、営業用固定資産の評価規定に取得原価主義を採用したので、時価（以下）主義から取得原価主義による財産評価へと移行する転換点であった。

なお、昭和15年（1940年）には、「所得税法」から独立して公布された「法人税法」が公布され、第一種所得と法人資本税を統合した「法人税」という税目が新設され、今日に至っている。

5 敗戦後における証券取引法の公布と「企業会計原則」の公表

昭和20年（1945年）8月に大東亜戦争が敗戦で終了した後に駐留してきた連合国軍最高司令官総司令部（GHQ）は、昭和21年に証券市場の健全化を図るとの趣旨により財閥を解体させ、それを補強するために、米国のシャーマン法をモデルにした「独占禁止法」が昭和22年に、米国の1933年証券法と1934年証券取引所法を母法とする「証券取引法」が昭和23年（1948年）に公布された。

GHQの占領下に設置された「経済安定本部」は、日本における会計実践の多様性と欠如性を改善するために「企業会計制度対策調査会」を昭和23年6月に設置し、会計基準の設定を指示していた。「企業会計制度対策調査会」は、米国会計士協会（AIA）により1938年に公表された『会計原則書』、いわゆる「SHM会計原則」をモデルにして「企業会計原則」を昭和24年（1949年）7月9日に公表した。

敗戦後におけるGHQの指導・監督下で米国の法体系・会計制度（証券取引法、企業会計原則）が半強制的に導入され、アメリカナイゼーション（すなわち「覇権志向国際化」）を甘受せざるを得なかった。その結果として、戦前からの商法による会計規制のほかに、証券取引法の会計規制が加わり、以後、会計目的を異にする複数の法律がわが国の財務会計・報告制度を強く拘束してきた。商法会計と証券取引法会計という複数の法的規制から財務会計・報告制度が構成されている制度的特異性は、他の先進諸国に類例がない。

敗戦が招いた「覇権志向国際化」（アメリカナイゼーション）の甘受により、複数の会計実践規範が並存する制度的特異性に伴い、商法・証券取引法のほかに法人税法独自の会計規定があり、証券取引法適用会社にとっては「トライアングル体制」が始まった。

昭和27年（1952年）に「経済安定本部」（GHQ）の廃止に伴い、「企業会計制度対策調査会」から大蔵省（現在、財務省）の諮問機関として移管され、名称も改められた「企業会計審議会」は、企業会計に関する基準の設定、その他企業会計制度の改善等に関する調査・審議を主な任務としているので、社会・経済的変容あるいは法制的改変に対処するために、「企業会計原則」を何度か（昭和29年、昭和38年、昭和49年、昭和57年に）修正してきた。それとともに商法や法人税法の改善を促し、証券取引法の会計規定を充実するために、「企業会計原則」と商法・税法との調整に関する「意見書」および「企業会計原則」を補完する「連続意見書」（「第一 財務諸表の体系について」、「第二 財務諸表の様式について」、「第三 有形固定資産の減価償却について」、「第四 棚卸資産の評価について」、「第五 繰延資産について」）を公表している。

「意見書」は、それ自体が会計基準として独立しているのではなく、商法・税法との調整（国内的調和化）に関する見解・解釈として公表され、「連続意見書」は「企業会計原則」に

おける重要項目に関する具体的・詳細な解釈・説明を提示するに止まる。したがって、この当時における単独の実質的な会計処理基準は、依然として「企業会計原則」であった。

なお、昭和49年（1974年）の商法改正では、「財産目録」の作成が廃止され、商法第32条第2項として「公正ナル会計慣行」の斟酌規定が新規に明文化された。

「法人税法」も昭和40年（1965年）に全文改正され、昭和42年改正時には「公正処理基準」の条文が新規に設けられている。実質的な会計処理基準として「企業会計原則」しか存在しなかった時期には、「公正処理基準」とは「企業会計原則」であると解釈されていた。

ただし、「企業会計原則」に網羅されていない諸基準について、「企業会計原則」の不完全性を補強するために詳細かつ明確な会計実務指針として参照できたのは、「法人税基本通達」を含めた税務法令であった。企業会計上の利益計算と法人税法上の所得計算の二つの計算を行う煩雑さを回避する結果として、会計実務において税務法令が事実上の会計基準として機能している。

しかしながら、「公正処理基準」（法人税法第22条第4項）あるいは「公正ナル会計慣行」（商法第32条第2項）である「企業会計原則」は、必ずしも法令によって強制されないものの、すべての企業がその会計処理に当たって準拠しなければならない実務指針・慣習規範であることに変わりはない。「企業会計原則」の単独会計基準期では、「企業会計原則」における一般原則、損益計算書原則（実現主義、発生主義、収支額主義、費用収益対応の原則、区分表示の原則等）、資産の評価原則（原価主義、低価主義、費用配分の原則等）が基本的・実質的な会計処理基準として利用されてきた。

たとえば、資産の価額は取得原価を基礎として計上し、資産の取得原価は、資産の種類に応じた「費用配分の原則」によって、各事業年度に配分しなければならない。棚卸資産の原価配分法としては、個別法、先入先出法、後入先出法、移動平均法、総平均法、修正売価法、売価還元法、最終取得原価法が認められ、その適用は企業の任意選択である。期末評価基準として、「低価基準」が例外的に選択適用できた。

6 IASC 設立参加と会計基準の複数化・国際的調和化

1973年6月29日に英・米・日等の会計士団体によって国際会計基準委員会（IASC）が設立されたが、IASCの主要目的は、国際的に承認可能かつ理解可能な財務諸表を作成・報告するために、国際的に調和化された「国際会計基準」（IAS）を作成・公表することである。ちなみに、会計の調和化（harmonisation）とは、会計実務の相違度に境界を設けることによって会計実務の共存を向上させるプロセスであり、標準化（standardisation）とは、より厳格で狭い一組のルールを課すプロセスのことをいう。

IAS設定プロセスの主な特徴としては、(1) 重要な会計テーマごとの個別基準化、いわゆ

る「ピース・ミール方式」による基準設定法の採用，(2) 公開草案 (ED) の公開・コメントレターの受理等による「正規の手続き」の採用，(3) 既存 IAS の再検討による既存 IAS の廃棄・改訂・併合・差替えが行われている。

わが国では，昭和50年（1975年）6月に「連結財務諸表原則」が「企業会計審議会」により公表されたが，IAS3「連結財務諸表」の ED を参考にして作成されている。それまで単一の基本的・総括的な会計処理基準であった「企業会計原則」とは別個の会計処理基準として，「連結財務諸表原則」は設定されている。この公表を契機にして，「企業会計原則」とは別個の会計処理基準（たとえば，昭和54年（1979年）6月公表の「外貨建取引等会計処理基準」，平成5年（1993年）6月公表の「リース取引に係る会計基準」等）が「ピース・ミール方式」によって作成されている。昭和63年公表の「セグメント情報の開示基準」からは，公開草案の公表・コメントレターの受理を行う「正規の手続き」が実施され始めた。これらの会計基準を作成するに際しては，米国の「財務会計基準書」(SFAS) や IAS を参照しながら，国際的調和化が図られている。

要するに，大東亜戦争敗戦直後の「覇権志向国際化甘受期」(アメリカナイゼーション甘受期) を経験した後に，1970年代後半以降，「企業会計原則」に欠如していた会計問題について，米国の SFAS や IAS をモデルにして複数の会計基準が作成・公表され，「会計基準の複数化・国際的調和化」の段階に入ったと言える。

7 IASC の E32・「E32 趣旨書」公表の衝撃

わが国では，プライベート・セクターの IASC が作成した IAS は，一部の研究者を除き，ほとんど注目されなかったが，IAS の改善のために IASC の活動を支援していく方針を1988年11月に表明した IASC 諮問機関の証券監督者国際機構 (IOSCO) に大蔵省証券局が加盟したことにより，次第に IAS に対する意識は産業界にも高まってきた。

IASC は，パブリック・セクターの IOSCO の要請・協力の下に，既存の IAS の複数・代替的会計方法による自由選択的な会計処理を見直し，統一的な（単一または限定された）会計処理に標準化する「公開草案第32号 財務諸表の比較可能性」(E32) を1989年1月に公表した。E32 は，類似する取引・事象に対して単一の「規定的処理」を除き，他のすべての会計処理を除去するが，単一の規定的処理に絞れない場合には，「優先的処理」と「代替的処理」に分けている。わが国の大蔵省（現在，金融庁）や米国の SEC 等が加盟している IOSCO により支持・関与された E32 の公表は，各国に大きな衝撃を与えた。IASC は，E32 の重要性・特異性，その検討対象の多数性等を考慮して，E32 に対する決議事項を IAS 化するのではなく，『趣旨書』(「E32 趣旨書」) の形で公表した。

たとえば，1975年10月に公表された棚卸資産会計の原初基準である IAS2「取得原価主義

会計における棚卸資産の評価と表示」では、各国における当時の会計実践の寄せ集めであったために、先入先出法（FIFO）、加重平均原価法（WAC）、後入先出法（LIFO）、基準棚卸法、個別法、次入先出法および最終仕入原価法が容認されていた。「E32 趣旨書」の提案により1993年11月に改称・改訂されたIAS2（1993年改訂）「棚卸資産」では、「標準処理」としてFIFOまたはWACが選択適用され、「代替処理」としてLIFOの採用が認められ、通常、互換性のない棚卸資産および特定プロジェクトのために製造・区分されている棚卸資産には、個別法が強制適用される。売価還元法は、その適用結果が原価と近似する場合のみ、簡便法として採用される。このように、財務諸表の比較可能性を担保するために、原価配分方法の選択幅を縮小し、統一的な会計方針に限定しようとしている。

「E32 趣旨書」によりIASは質的に改善され、多くの代替的会計処理は削除されたが、当時の既存IASの中には金融商品、無形資産等に関する重要な会計基準が存在していなかったため、多国間にまたがる有価証券の発行等は不充分であった。そこでIOSCOは、クロスボーダーで資金調達を行う多国籍企業のための必要最低のコア・スタンダードを選定し、1995年7月に「IASC・IOSCO 協定」をIASCと締結し、IASCはコア・スタンダードを作成することになった。30篇のコア・スタンダードが2000年5月にIOSCOにより承認され、「IASC 2000年基準」と呼ばれ、グローバル・スタンダードとして各国に導入され始めた。

わが国では、1995年の「IASC・IOSCO 協定」に基づいてIASを一括承認することとなっていたために、会計基準の整備・調和化が緊急を要することになり、企業会計審議会は、1997年6月に「連結財務諸表原則」の全面改訂、1998年3月に「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」と「研究開発費等に係る会計基準」の公表、1998年6月に「退職給付に係る会計基準」と「税効果会計に係る会計基準」の公表、1999年1月に「金融商品に係る会計基準」の公表、1999年10月に「外貨建取引等会計処理基準」の改訂を行っている。さらに、2002年8月には「固定資産の減損に係る会計基準」、2003年10月には「企業結合に係る会計基準」が公表されている。

たとえば、1998年12月公表のIAS39「金融商品：認識と測定」は売買目的有価証券を時価評価し、原価と時価との差額を当期の損益として算入するが、平成11年（1999年）公表の「金融商品に係る会計基準」も同じ会計処理を規定し、わが国の財務会計基準として初めて時価主義を導入した。法人税法は「金融商品に係る会計基準」の影響を受け、平成12年（2000年）の税制改正において売買目的有価証券に時価法（差額損益計上）を採用した。

要するに、1995年の「IASC・IOSCO 協定」に基づくIASの一括承認という外圧によって、「会計ビッグバン」とも称される激震が、わが国財務会計・報告制度における国際化の第三波の余震として走った。新会計基準は、法律的形式主義・取得原価主義・実現主義をメルクマールとしていた「企業会計原則」とは異なり、経済的実質優先主義（substance over form）、

市場価値評価（marking to market）の部分的容認（原価・時価の混合測定主義）等の特徴とする IAS に調和化する形で作成されている。

8 会計基準の国際的収斂のための「企業会計基準」の公表

2001年4月に IASC を改組・改称した国際会計基準審議会（IASB）は、会計基準の標準化による「統一」に近づく「国際的収斂」（international convergence）を目標にして高品質・理解可能で拘束力のある会計基準を開発するために、既存の IAS を改訂するとともに「国際財務報告基準」（IFRS）を独自に作成・公表している。ちなみに、会計基準の国際的収斂とは、会計基準の国際的調和化から標準化（あるいは統一化）に向けて差異を縮小するプロセスである。

2001年に EU が EU 域内の上場企業の連結財務諸表に対して2005年1月1日から IAS/IFRS を強制適用することを決定した「2005年問題」に対処するために、IASB は15篇の IAS を2003年12月に改訂し、2004年3月に公表している。たとえば、IAS2（2003年改訂）「棚卸資産」では、EU の会計基準・実践に合わせて、後入先出法が廃棄された。さらに、IASB は2002年9月に米国の FASB との間で、米国の会計基準と IAS/IFRS とのコンバージェンスに向けた「覚書：ノーウォーク合意」を締結した。

わが国では、このような国際環境の変容に対応できるように、会計基準の開発・審議、国際的な会計基準の整備への貢献等を直接担当する機関として、プライベート・セクターの「企業会計基準委員会」（ASBJ）が「企業会計審議会」に代わる会計基準設定主体として平成13年（2001年）7月26日に設立された。ASBJ は、独自に「企業会計基準」を作成・公表しているが、ASBJ によって作成されている新会計基準も、経済的実質優先主義、時価評価の部分的容認に基づく混合測定主義等の特徴とし、IFRS/改訂 IAS に収斂している。

たとえば、平成18年（2006年）7月公表の企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」では、2003年に改訂された IAS2「棚卸資産」と収斂する形で、棚卸資産の評価基準として「原価と正味売却価額との低価法」が強制適用された。法人税法では、期末評価基準として「原価法」と「低価法」の選択適用が可能であるが、「低価法」を採用した場合、「企業会計基準9号」に影響を受けて、従来の「原価と再調達原価との低価法」から「原価と正味売却価額との低価法」に変更された。さらに、「企業会計基準9号」は平成20年（2008年）9月に改正され、選択できる評価方法から「後入先出法」を廃止した。この改正の影響を受け、平成21年（2009年）税制改正時に法人税法から後入先出法が削除されている。

平成19年（2007年）8月8日には、日本の ASBJ と IASB との間で、平成23年（2011年）6月末までに日本基準の IAS/IFRS への収斂を目指す「東京合意」が締結された。「東京合意」に応じて、平成22年（2010年）3月期の年度の財務諸表から IAS/IFRS の任意適用が認

表1 ASBJによる「企業会計基準」の公表経緯

番号	名称	公表日
第1号	自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準	2002年2月21日公表
第2号	1株当たり当期純利益に関する会計基準	2002年9月25日公表
第3号	「退職給付に係る会計基準」の一部改正	2005年3月16日公表
第4号	役員賞与に関する会計基準	2005年11月29日公表
第5号	貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準	2005年12月9日公表
第6号	株主資本等変動計算書に関する会計基準	2005年12月27日公表
第7号	事業分離等に関する会計基準	2005年12月27日公表
第8号	ストック・オプション等に関する会計基準	2005年12月27日公表
第9号	棚卸資産の評価に関する会計基準	2006年7月5日公表
第10号	金融商品に関する会計基準	2006年8月11日公表
第11号	関連当事者の開示に関する会計基準	2006年10月17日公表
第12号	四半期財務諸表に関する会計基準	2007年3月14日公表
第13号	リース取引に関する会計基準	2007年3月30日公表
第14号	「退職給付に係る会計基準」の一部改正（その2）	2007年5月15日公表
第15号	工事契約に関する会計基準	2007年12月27日公表
第16号	持分法に関する会計基準	2008年3月10日公表
第17号	セグメント情報に関する会計基準	2008年3月21日公表
第18号	資産除去債務に関する会計基準	2008年3月31日公表
第19号	「退職給付に係る会計基準」の一部改正（その3）	2008年7月31日公表
第20号	賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準	2008年11月28日公表
第21号	企業結合に関する会計基準	2008年12月26日公表
第22号	連結財務諸表に関する会計基準	2008年12月26日公表
第23号	「研究開発費等に係る会計基準」の一部改正	2008年12月26日公表
第24号	会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準	2009年12月4日公表
第25号	包括利益の表示に関する会計基準	2010年6月30日公表
第26号	退職給付に関する会計基準	2012年5月17日公表
第27号	法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準	2017年3月16日公表
第28号	「税効果会計に係る会計基準」の一部改正	2018年2月16日公表
第29号	収益認識に関する会計基準	2018年3月30日公表
第30号	時価の算定に関する会計基準	2019年7月4日公表
第31号	会計上の見積りの開示に関する会計基準	2020年3月31日公表

められ、日本電波工業株式会社がIAS/IFRS任意適用第1号として平成22年6月25日に有価証券報告書を提出した。

表1では、ASBJが会計基準の国際的収斂に資するために作成してきた「企業会計基準」の公表日が示されている。ただし、公表後には、他の「企業会計基準」・法令等の改正・公表に伴う内容を実質的に変更する「改正」、新規の「企業会計基準」の設定または現行基準・法令等に伴う用語・字句等を形式的に変更する「修正」あるいは「廃棄処分」が行われた

「企業会計基準」もある。

21世紀に入り IAS/IFRS がグローバル・スタンダードとして各国で採用され始め、会計基準の国際的収斂に移行していく現状に鑑み、ASBJ は、この国際的現実を緩和・対処するために IAS/IFRS を一部削除・修正した「修正国際基準」(JMIS) を平成27年(2015年)6月30日に公表している。JMIS では、たとえば、IFRS3 が「のれん」に対して減損処理を強制適用するのに対し、20年以内の規則的償却法が採択されている。

要するに、1989年の E32 や2000年の「E32 趣旨書」の公表、1995年の「IASC・IOSCO 協定」や2002年の「ノーウォーク合意」の締結、直接的には2007年の「東京合意」の締結は、日本の会計基準が IAS/IFRS へのコンバージェンスに拍車をかけ、日本の財務会計・報告制度史上、第三波の本震の原因となった。

9 「中小企業会計指針」・「中小企業会計要領」の公表と会計基準の重層化

「意思決定有用性アプローチ」の観点から、国際的な資本市場における現在・将来の投資者・債権者等の意思決定に有用な情報として、公正価値・市場価値、割引現在価値・見積数値を大幅に利用する IAS/IFRS に収斂している新会計基準は、中小企業にとっては過重負担を強いる会計処理基準に陥った。そこで、中小企業の会計処理簡素化のために、平成17年(2005年)8月に「中小企業の会計に関する指針」が公表された。

ただし、IAS/IFRS に収斂している新会計基準を簡素化した形で設定された「中小企業の会計に関する指針」であっても、小規模・零細企業にとってはかなり高度な会計処理基準であった。このような欠陥を是正するために、平成24年(2012年)2月に「中小企業の会計に関する基本要領」が公表された。

IAS/IFRS に収斂する新会計基準は、中小企業にとってはかなり高度な会計処理基準であったために、「企業会計基準」の設定の後遺症として「中小企業の会計に関する指針」や「中小企業の会計に関する基本要領」を作らざるを得なくなり、会計基準の重層化が余儀なくされた。

要するに、わが国の財務会計・報告制度としては、会計基準の国際的収斂に対処するために、IAS/IFRS へ収斂する新会計基準の複数設定化、それに伴う会計基準の階層化・多層化(重層的会計基準設定)が展開されることになった。

10 わが国の会計基準における国際化の特徴 — むすびに代えて —

日本の財務会計制度史上、1800年代後半には明治政府による複式簿記の導入・商法の公布等、英・米・独の社会システム・価値システムを移植した「他者依存志向国際化」を経験し、1945年の大東亜戦争敗戦後には米国法に基づく独占禁止法・証券取引法等の新規公布や「企

業会計原則」の設定等, GHQ の指導・管理下で米国の社会システム・価値システムが強要された「覇権志向国際化」(アメリカナイゼーション)を甘受した。1990年代から21世紀にかけて, これらに匹敵する外圧として「会計基準の国際的収斂」という第三波が押し寄せてきた。1989年の E32 や2000年の「E32 趣旨書」の公表, 1995年の「IASC・IOSCO 協定」や2002年の「ノーワーク合意」の締結, 直接的には2007年の「東京合意」の締結によって, 第3の会計革命として「会計基準の国際的収斂」が加速化している。

そのような大きな外圧に対する対応措置が一段落すると, その後には, 日本独自の会計基準あるいは財務会計・報告制度が展開・実践化されるに至っている。しかも, トライアングル体制の下で商法と証券取引法または法人税法との国内的調整も図られてきた。かつて「漢字」から「カタカナ」と「ひらがな」を編み出して日本文化に溶け込んだように, 会計環境の大変化・外圧を経験した後に日本独自の会計基準あるいは財務会計・報告制度が構築・形成されていることが, わが国の会計基準における国際化の特徴であると言えるかもしれない。

表2は, わが国における財務会計・報告制度展開史を「国際化」の観点から三つに大別し, その国際化の原因(要因)と結果(効果)を簡潔かつ重点的に示している。

表2 わが国における財務会計制度の展開の歴史

会計革命	西暦年	国際化の要因(原因)	国際化の効果(結果)	
第一次会計革命	(他者依存国際化期)	1868	明治維新	(西洋化・近代化の開始)
		1873	福沢諭吉『帳合之法』・シャンド『銀行簿精法』の刊行, 第一国立銀行第一回決算	西洋式複式簿記の普及 英国流財務報告制度の導入
		1890	商法制定	大陸系商法の導入(財務目録重視)
		1899	商法改正	「会計の計算」新設, 法人課税の開始
		1934	「財務諸表準則」の公表	最初の財務諸表作成基準(英国流会計実践と商法会計との調整)
第二次会計革命	(覇権国際化甘受期)	1945	大東亜戦争の敗戦	(GHQによる占領)
		1948	証券取引法の公布	財務報告規制の複数化
		1949	「企業会計原則」の公表(1975年まで単独基準期)	損益計算重視・原価主義・実現主義 商法・税法との調整(国内的調和化)
		1960	「連続意見書」の公表	「企業会計原則」の補強化
		1962		
	(国際的調和化期)	1973	IASC 設立	(IAS 公表)
		1975	「連結財務諸表原則」の公表	会計処理基準の複数化・国際的調和化開始
		1979	「外貨建取引等会計処理基準」の公表	SFAS への調和化
		1988	「セグメント情報の開示基準」の公表	IAS への調和化・正規の手続き開始

第三次会計革命 (国際的収斂期)	1989	IASCによるE32の公表	(会計基準の国際的収斂の開始)
	1990	IASCによる「E32趣旨書」の公表	
	1995	「IASC・IOSCO協定」の締結	
	1997	「連結財務諸表原則」の全面改訂	企業会計審議会による現行会計基準の連続的改訂開始
	1998	「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」の公表	企業会計審議会による新会計基準の連続的公表開始
	2001	IASCのIASBへの改組 企業会計基準委員会(ASBJ)設立	(会計基準の国際的収斂の強化) (IASBによるIFRS公表, IAS改訂)
	2002	ASBJによる「企業会計基準第1号」の公表	ASBJによる新会計基準の連続的公表, 改訂開始 (IAS/IFRSへの収斂による新会計基準の複数設定化)
	2003	「中小企業会計指針」の公表	会計基準の二層化(重層的会計基準設定)
	2007	ASBJ・IASBによる「東京合意」の締結	日本基準のIAS/IFRSへの収斂の加速化
	2010	IAS・IFRS任意適用の開始	上場企業の任意によるIAS/IFRSの適用開始
	2012	「中小企業会計要領」の公表	会計基準の階層化(会計基準複数設定化の継続)
	2015	「修正国際基準」(JMIS)の公表	会計基準の国内的拡散化

出所：菊谷正人「わが国財務会計制度における国際化の展開」菊谷正人編著『会計学と租税法の現状と課題』税務経理協会，平成31年，22頁一部加筆修正。