

会計基準の国際的調和化から統一化へ

咸 剛 国

要 旨

현재, 회계를 둘러싼 국제적인 흐름은, 각 국의 회계기준을 국제회계기준으로 통일화하는 과정에 있다고 하겠다. 앞으로 회계기준의 국제적 통일화는 추진주체로서 IASB의 부단한 노력과 함께 권위를 갖는 국제기구의 지지, 각 국의 자발적이고 적극적 참가가 있을 때에만 의도하는 본래의 목적을 달성할 수 있는 것이다.

본 논문은 IASB가 앞으로 회계기준의 국제적 통일화를 추진하는데 있어 고려해야 할 과제들을 지적하고 있다. 첫째, 민간부문으로 갖는 한계점을 극복하기 위하여 세계적으로 권위를 갖는 국제기구 및 각 국의 회계와 관련한 규제당국과 긴밀한 협조체제를 유지할 필요가 있다. 둘째, 회계기준의 범세계적인 통일화의 실현을 위하여 각 국의 회계기준설정기구를 민간부문으로 전환할 필요가 있다. 셋째, 각 국에 존재하는 다양한 회계기준을 효과적으로 통일화시키기 위하여는 국제회계기준의 설정과정에 있어 각 국과의 원활한 의사소통이 필요하다. 넷째, IASB의 원활하고 신속한 업무추진에 필요한 운영자금에 대해 안정적이고 충분한 조달원의 확보가 중요하겠다.

キーワード……財務報告 会計基準 調和化 統一化

はじめに

経済環境のグローバル化の進展により企業の事業活動も複雑になり、また、金融・証券取引などの国際化により、資金の移動、証券投資、貿易取引などが活発になってきた。これによって情報利用者の適切な判断と意思決定を行うことができるように、経済的情報を識別、測定し、伝達するプロセスとしての会計¹⁾もその対象を国際的に拡大し、認識しなければならなくなった。すなわち、会計情報の利用者を従来は国内に限定して認識していた概念からその範囲を国際的に拡大し、有用性をもつ情報を提供しなければならなくなった。しかし、各国における会計実務を導く指導原理としての会計基準は、各国の政治・経済・社会・文化などの諸環境を反映する環境の産物として認識されているため、各国が設定した会計基準は、その国の特性を反映している。したがって、各国の会計基準に立脚し作成した会計情報、すなわち、財務諸表を

国際的に利用する場合には、限界がある。

会計情報を国際的に利用するにおいて発生する問題を克服するために、1973年、国際会計基準委員会(IASC)が発足した²⁾。IASC(現在、IASB)は、会計情報の国際的な比較可能性を高めることを目的として活動を推進してきたが、各国の職業会計士団体だけで構成された民間の組織として、国際会計基準の適用及びその実行を強要させる権限は持っていなかった。そのような側面で、会計情報の国際的な比較可能性を高めることを通じて国際的調和化を達成することは限界があった。このような限界点を克服するための努力は、大きく三つの方向から行われた。第一に、権威をもつ国際機構を諮問グループとして参加するようにして、国際会計基準(IAS)に対する支持を誘導した。証券監督者国際機構(IOSCO)、米国財務会計基準審議会(FASB)、欧州連合(EU)などが諮問グループとして参加したことには、その例である。第二に、IASCは、職業会計士団体という組織的限界を克服するために、公認会計士だけではなく、会計情報作成者、会計情報利用者、学界等を包含する各界の専門家で構成される包括組織、すなわちIASBへと変化した。第三に、IASBの事業目的も各国の会計基準を国際会計基準に収斂するように、会計基準の国際的統一化を追求するように変更した。そのために会計基準の設定過程において、主要国の会計基準設定機構の長が、IASB理事会のリエゾン・メンバーとして国際会計基準の設定に参加させ、共同に国際会計基準を開発するようにしている。こうした一連の国際会計基準設定機構を巡る改革は、今までの会計基準の国際的調和化から、さらに統一化を推進する段階へ変更させる契機になった。

本研究の目的は、会計を巡る国際的動向と関連して会計基準の国際的調和化から統一化への移行の背景とその内容を考察した後、今後、統一化を達成することにとって必要と考える課題を指摘することである。

本論文の構成と内容は以下の通りである。

第一に、財務報告の意義とともに経済のグローバル化により、国際的財務報告を要請した内容を検討する。

第二に、会計制度と会計環境の関連性を分析し、会計モデルに対する学者の様々な見解を検討する。また、国際的財務報告の要請と関連して、各国の会計制度の多様性から出てくる限界点を検討する。

第三に、会計基準の国際的調和化と関連して、その必要性及び理論、調和化の追求において出てくる問題点を検討する。

第四に、会計基準の国際的統一化と関連して、その概念を明確に定義する。また、統一化に対する最近の国際的動向、IASBが統一化を推進するにおいて考慮しなければならない今後の課題を指摘する。

財務報告の国際化

1. 財務報告の意義

「会計の歴史の大部分は、文明の歴史である」(ウルフ)といわれるように、会計は、人間社会の発展とともに、徐々にその社会的役割を広め、かつ、重くして今日に至っている³⁾。1941年米国公認会計士協会の術語委員会は、「会計術語公報 No. 1」の発表を通じて、「会計とは、少なくとも部分的には、財務的性格をもつ取引及び事象を、意味ある方法で貨幣額によって、記録・分類・要約し、かつ、その結果を解析する技術」⁴⁾という定義をした。これによって会計は取引を記録・分類・要約・解析する技術、すなわち、財務諸表を作成し報告することを扱う「技術」として認識されてきた。しかし、1966年の米国会計学会の委員会が「基礎的会計理論に関する報告書」を発表して、「会計は情報利用者が適切な判断と意思決定をすることができるように経済的情報を識別・測定・伝達する過程」⁵⁾として定義した。その後、既存の会計に対する観念は、「情報の測定と伝達」という情報中心的接近法によって代替されるようになった。また、このような情報中心的会計思考への転換は、会計の機能を利害関係者集団に対する「利害調整機能」から「情報提供機能」へ変換させる決定的契機になった。したがって、会計は、企業の経済的活動を会計プロセスに立脚し、認識、測定し、伝達する過程として受け入れられている。また、会計情報は、財務報告書⁶⁾の形態で作成し企業を巡る情報利用者に伝達(開示)されて、それらの経済的意思決定に影響を及ぼすことになる。ここで情報利用者または利害関係者とは、企業と関連された投資家、債権者、所有者、経営者、規制機関、税務署、従業員等の多様な集団が存在する。しかし、今、外部報告を目的とする財務会計にとって、特に投資家と債権者に対する報告が重要と認識されている。

Trueblood 委員会報告書(1973年10月)によって出発点を与えられ、『財務報告委員会報告書 第1号』(1978年11月)として結実した「財務諸表目的・財務報告目的」プロジェクトは、「意思決定・有用性アプローチ」によってきわめて重要な意味をもつ。同報告書は財務報告と財務諸表を明確に区別する概念として使用している。FASB によって財務報告は、財務諸表を包含する広い範囲のことで解析し、財務報告を財務諸表だけでなく、会計システムによって処理される情報、すなわち、企業の資源、債務、利益等に直接・間接に関連された情報を伝達するその他の手段までも包含する概念として定義されている⁷⁾。また、企業の財務報告の目的として、第一、現在及び潜在的投資者、債権者、その他の情報利用者の合理的な投資、信用、その他の意思決定に有用な情報を提供、第二、このような利用者らの未来のキャッシュフローの見込額をあらかじめ評価するに有用な情報を提供、第三、企業の資源の請求権及びこれらの変動に関する情報を提供することと定義している⁸⁾。すなわち、財務報告の目的は、投資家の投資意思決定を助けること、資本を配分すること、効率的な契約及びその移行を事後的に確認すること、企業の受託機能と監視・監督機能をよりよい方向に促進することで情報中心的会計の観点から

定義されている。

財務報告のシステムによって作成する財務報告書は、資源(資産)と資源に対する請求権(負債)及び営業活動の結果に対する項目の認識と測定に焦点を置いている。『財務会計概念報告書第5号』は、全て認識上の意思決定に適用される基本的認識基準として定義、測定可能性、目的適合性、信頼性の4つの項目を提示した。具体的に、「第一、定義は当該項目が財務諸表のある構成要素の定義を充足すること。第二、測定可能性は、当該項目が十分な信頼性をもって測定できる目的適合的な属性を持っていること。第三、目的適合性は、該当項目に関する情報が情報利用者の意思決定における相違をもたらし得ること。第四、信頼性は、当該情報が表現上忠実であり、検証可能であり、かつ中立的であること」⁹⁾という説明をしている。さらに、「コストとベネフィットの関係いかに関する制約と重要性という識関(という両極にある二つの境界線)を条件としながら、ある項目とその項目に関する情報とは、それらが認識されるためには、4つの基本的認識規準を充足しなければならず、また、この規準が充足される場合には認識されなければならない」¹⁰⁾という認識に対する基準を提示している。

FASB『討議資料』(1976年12月)では、測定と関連し、資産及び負債に対する測定属性として歴史的原価(実際現金受領額)、現在原価、現在市場価値、正味実現可能(決済)価額、将来のキャッシュフローの現在(または割引)価値など現行実務に用いられる5つの測定属性を提示した¹¹⁾。いわゆる、財務諸表において報告される測定属性の選択は、報告項目の性質ならびに測定される属性の目的適合性及び信頼性によってなされる。このような一連の認識及び測定プロセスに依拠して、財務報告書として財務諸表、註釈、補充資料、その他の会社が提供する資料などが作成されるようになる。また、企業が作成した財務報告書、すなわち財務諸表は公認会計士の監査を得て、規制機関に提出及び開示を通じて情報利用者に伝達されて意思決定に影響を及ぼすことになる。

2. 国際的財務報告の要請

経済環境のグローバル化の進展により、企業の事業活動も複雑になり、また、金融・証券取引などの国際化により、資金の移動、証券投資、貿易取引などが活発になってきた。これによって会計は、情報利用者の概念を従来国内に限定した認識からその範囲を国際的に拡大し、国際的有用性をもつ情報を提供しなければならなくなった。すなわち、会計情報の作成者として企業は、経済活動を円滑に営為するため諸外国から会計資料を収集する必要が生じた。または反対に財務報告書を外国に提供する必要性も増大した。したがって、このような要求によって会計も国境を越え、その活動領域を拡大しなければならなかった。

国際的財務報告は、国境を超えた報告を意味し、より厳密に言えば、企業が本社をおく国以外に住んでいる利用者グループに財務成果を報告することである¹²⁾。たとえば、韓国の企業または日本の企業が事業報告書または有価証券報告書を他の国の人(利用者)に送る場合、その企

業は国際的財務報告を行っていることになる。また、個人の場合にも他の国の企業に財務報告書を受け取ったならば、国際的財務報告が行われたことになるのである。

国際的財務報告が要請された理由とは、多国籍企業の増加、国際間の取引及び投資の増加によって国境を超えた国際的に利用可能な会計情報の要求されたことを直接的原因として挙げることができる。このような多国籍企業のグローバルな資金調達活動の内容は、企業の株式を本国以外の証券取引所に上場すること、社債を諸外国に販売すること、外国の銀行から貸付を受け取ることなどを包含している。また、経済活動のグローバル化は、企業の取引及び投資活動を本国企業の株式や社債等の国内の金融資産だけでなく、外国企業の株式や社債の購入などの国際金融資産へ投資を促進させる契機となった。したがって、国際的財務報告は、資源の利用(調達)者としての企業だけでなく、資源の提供(運用)者として投資家・債権者の立場からも必要なことである。

国際的財務報告の目的は、多国籍企業が外国の情報利用者に対して、彼らの何らかの意思決定に役立つ情報を提供することである。また、国際的財務報告は、国内の情報利用者に対する財務報告と同様に、財務情報と非財務情報とから構成される。したがって、財務情報の中心になるのは、財務諸表とその注記である¹³⁾。非財務的情報は、補充資料及びその他の資料で会社が提供する資料として構成される。しかし、国際財務報告では、国内の情報利用者向けの財務報告と異なり、言語や通貨単位、会計基準等に関して国家間の相違がある。このような相違点は、会計情報を国際的に利用する場合、情報の有用性を低下させる原因であった。

会計制度の諸類型

1. 会計制度と会計環境

会計は、社会的産物として会計をめぐる諸法規、教育、専門機関及びその活動、会計研究などを総称して会計制度と呼ばれている。会計制度の形成過程は、二つに分けて考察することができる。一つは、ある社会に長期間に渡って生成されてきた会計慣習がその社会全体に普及され社会制度で形成されることである。他の一つは、社会の必要性によって先進国ですでに形成、施行されている会計制度を導入し、それを適用しながら社会環境に適応させる場合がある。このような過程を通じて形成された会計制度は、それをめぐる環境と一定な関係を維持しながら変化・発展することである。

会計制度と会計をめぐる環境との関係を説明する諸要因は、学者により見解が相違する。まず、ミュラー(Mueller, G. G.)・ガーノン(Gernon, H.)・ミーク(Meek, G. K.)は、会計の発展に影響を及ぼす変数として、企業と資本提供者との関係、他国との政治・経済的結合度、法律制度、インフレーションの水準、企業の規模と複雑性、経営者と資金提供者集団の専門能力及び教育の一般水準、文化(国家、人種、宗教、地域)等の要因を指摘してい

る¹⁴⁾。ノーブス(Nobes, C. W.)・パーカー(Parker, R. H.)は、法制度、資金調達の方法、税制、会計専門職、インフレーションの水準、会計理論、及びその他の歴史上の出来事などの会計環境要因が、文化と複雑に関係し、財務報告及び会計専門職の体系に影響を与えると説明している¹⁵⁾。大雄令純及び権泰殷は、比較会計研究のフレームワークを構築するにあたって会計行動領域の影響を及ぼす要因として、経済的環境(経済体制、企業組織の形態、証券市場の発達、インフレーションの水準)、政治的環境(政治体制、政府と民間の関係、会計専門団体の規模、法制度、政治の安定)、社会的環境(教育水準、社会関係の開放性、国民相互の信頼感)、文化的環境(価値観、思想、宗教、言語、生活態度)の4つのことを指摘した¹⁶⁾。また、イクバル(Iqbal, M. Z.)は、経済体制(経済発展の段階及び技術水準、企業の所有形態、資金調達の方法、税法と財務報告の関係、インフレーションの水準、景気の安定)、政治体制(政治と経済の結付、官僚主義、政治の腐敗度)、法律(法制度、法令の整備)、教育水準、宗教等の会計環境要因が文化または社会的価値の形成に影響を及ぼしていると指摘している。向伊知郎(2002)は、会計制度に影響をおよぼす環境要因を、文化的環境要因と、制度的環境要因(政治、法律、社会、経済)として区分して説明している。ここで文化的環境要因は、直接的に会計制度に影響を及ぼすよりも、いったん会計的価値に影響を及ぼした後、制度的環境要因と結合し会計制度に影響を及ぼすと説明する。また、制度的要因のなかに会計制度に特に影響を及ぼす要因は、経済的環境という指摘をしている¹⁷⁾。

このような諸学者が指摘している諸要因を考察して見ると、会計制度に影響を及ぼす環境要因には、政治・経済・法律・社会・文化的要因が共通して挙げられていることがみてとれる。筆者は、諸学者の指摘に付け加えて国際的要因を挙げたい。現在、国際間貿易及び資金取引の活況化、IT産業の発達によってグローバル化は、世界を一つの地球村市場で形成することだけでなく、制度面においても各国に影響を及ぼすようになった。すなわち、各国における国内的には会計制度を変化させる要因がなくても、国際環境の変化は、国内の会計制度、特に企業会計基準の変化を招来させる要因となっている現実である。したがって、国際的変化の要因は、各国の会計制度形成において重要な要素になったから、諸学者が指摘した政治・経済・法律・社会・文化的要因に国際的要因を追加したい。

このような特性をもつ会計制度の影響で各国の会計基準は、国際的観点からみれば同質性と多様性をもつ。したがって、世界の各国の会計を同質性と多様性によっていくつかの会計モデルに区分することが可能である。

2. 会計諸類型の理論

各国の会計基準が相違する要因として、ノーブス(Nobes, C. W.)・パーカー(Parker, R. H.)は、法制度、資金調達の方法、税制、会計専門職、インフレーションの水準、会計理論、及びその他の歴史上の出来事といった等の6つの環境要因を挙げている。また、こ

のような要因によって現れる各国における会計基準の差異の内容は、公正さの斟酌の程度、税法の影響の問題、保守主義と発生主義、引当金と積立金の概念の相違、評価基礎、連結決算書の地位、会計報告書の統一性の程度、株主を指向した財務諸表かどうか、という8つの点を挙げている¹⁸⁾。会計制度の形成に影響を及ぼす様々な要因により会計基準の内容も相違があることを示している。これは各国において会計と関連する環境が違う場合、会計基準の内容も国家間で違うという見解である。このような立場から各国の会計を類型別に分類することは、国際的に会計制度の差異を説明するにおいて有効に作用することである。まず、ミュラー(Mueller, G. G.)・ガーノン(Gernon, H.)・ミーク(Meek, G. K.)は、世界114ヶ国の会計を区分して、英米型会計モデル(44ヶ国)、大陸型会計モデル(30ヶ国)、南アメリカ型会計モデル(13ヶ国)、混合経済型モデル(27ヶ国)と、さらに加えて国際基準型会計モデルの5つの会計モデルで分類して、その相違を説明している。マルカツィナ(Macharzina, K.)・シュオール(Scholl, R.)は、法的アプローチ、法によらないアプローチ、両者を統合したアプローチの3分類論を展開している。本論では、ミュラーなどの5分類による会計モデルを説明する¹⁹⁾。

(1) 英米型会計モデル

英米型会計モデルは、英国と米国で発展した会計接近方法を説明することで、アングロ・サクソン会計モデルというも呼ぶ。これらの国家における会計は、投資者及び債権者の意思決定に有用な情報を提供することをその目的にしている。この範疇へ属する国家は、一般的に証券市場が発達されている。したがって、企業は資本市場から巨額の資金調達を容易にすることが出来る。また、教育水準が高く財務会計情報の利用者は、高度の専門能力をもっており、大規模の多国籍企業が活動している。

英米型会計モデルは、法規制方法として慣習法主義の採用、直接金融方式の優位を背景に会計目的として投資家保護のための適正開示の要請、企業会計の税務会計から分離などにその主要な特質が見られる。さらに、職業会計士団体を中心としたプライベート・セクターに属する設定主体による会計基準の設定がなされている。この会計の系譜には、イギリスやアメリカの会計のほか、カナダ、オーストラリア、ニュージーランド、南アフリカあるいはオランダなどの会計が属する²⁰⁾。

(2) 大陸型会計モデル

大陸型会計モデルの国家における会計の主要な目的は、資本提供者の意思決定のための要求ではなく、所得税額の計算または国家の巨視経済計画の樹立などような政府の要求事項を充足させるように設定されていることが多い。したがって、明示的な概念フレームワークに対する必要性がなかっただけでなく、実際に存在しない場合もある。

大陸型会計モデルは、法規制の方法として成文法主義を採用、間接金融方式の優位を背景に会計目的として債権者保護のための保守主義的会計処理の要請、確定決算主義の採用による税務会計との結びつきなどにその主要な特徴がある。さらに、立法機関や政府機関のようなパブリック・セクターによる会計基準の設定がなされていることも大きな特徴である。大陸型会計には、ドイツ、フランス、イタリア、スイス、オーストリアの会計のほか、スウェーデン、日本などの会計が属する²¹⁾。

(3) 南アメリカ型会計モデル

南アメリカ型会計モデルは、英米型会計モデル及び大陸型会計モデルと区別するものは、インフレーションに対する会計的修正を継続していることである。これらの国は、インフレーションに対するたくさんの経験をもっているので、会計にこの事実が反映されている。また、会計は、政府の政策策定者のニーズを指向しており、統一的な業務が企業に果せられている。税法に準拠した会計が財務報告目的にも使われることがよくある。

(4) 混合経済型モデル

1989年から1990年の東欧や旧ソビエト連邦の政変は、残存する中央集権的経済計画・統制と、市場指向的企業活動の両者に対応する環境特殊的会計モデルを打ち出した。このモデルが適用される場所では、企業は一般に二重の会計制度のもとで活動が行なわれる。一方、指令経済を指向した前制度にもとづいた、経営者のための情報を生みだし、実際の財務情報よりも、統一的な勘定・予算系統に重きをおく。また、資本主義的市場指向があり、特にIASCの基準との関係から英米型会計モデルを導入しようとし、資本主義国からの投資家、銀行、企業の財務アナリストに情報を提供しようとする。

(5) 国際基準型会計モデル

全く別の会計実務のモデルとして登場してきたものは、国際基準モデルと呼ぶにふさわしい。そのルーツは財務会計の国際的調和化、特に多国籍企業と国際的資本市場の参加者にある。最近、国際基準会計モデルを採択する企業は、世界的に増加している現象を見せている。特に、IOSCOが国際的な財務諸表の作成基準としてIASを認定すること、欧州連合(EU)が2005年まで正式に欧州の全ての上場企業にIASを適用させようとする措置などは、国際基準会計モデルの拡散を促進する契機になるであろう。

3. 会計諸類型の問題点

最近、会計を巡って活発に論議されているテーマの一つが、会計を単純に企業の経済的現象を認識・測定し、伝達する「技術(art)」でみることか、各国の歴史と文化などの諸環境を反映し

た「文化(culture)」としてみるかかという問題である。ドイツのハーバーマン(Havermann)は、「言語は単なる技術的な伝達手段ではなく、その国の歴史と文化の表現であるのと同様に、会計慣行も、他の領域を損なうことなく単純に交換することができない全体システムの統合した構成要素である²²⁾」と、会計の文化的な側面を強調している。いわゆる、会計を類型化する根底には、会計を基本的に「技術」より「文化」とみなす観点が強い。しかし、最近の IASB が中心になって会計基準の国際的統一化に対する論議が活潑に進行している背景には会計を「文化」より「技術」として見なす観点が強いのが現実である。

会計制度の諸類型によって一番大きい問題は、グローバル化の進展によって国際的に会計情報を利用する場合、会計情報の国際的な比較可能性が低いので会計情報の有用性が低下する問題点を持つことである。実際的に、向伊知郎(2002)は、日本・カナダ・イギリス・アメリカ・オランダ・フランス・ドイツなど7ヶ国の多国籍企業の財務諸表を利用し検討した結果、各国の多国籍企業にとって業績評価の指標が平均値から大きく差異があることを報告している。また、その原因として会計環境の相違と会計基準の相違が国際財務報告の分析において重要な影響を及ぼすと分析した。さらに、各国の会計基準の相違が具体的に財務情報に及ぼす影響を認識することの必要性を強調して、これらのことが会計基準の国際的統一化を要求する最大の理由という説明をしている²³⁾。多様性をもっている各国の会計基準によって算出された会計情報は、国際的に利用して意思決定をする場合にその比較可能性を低下させる問題点が指摘されている。また、そのような問題点を解決するために会計基準の国際的統一化の必要性を指摘している。

こうした問題に対する認識は、会計基準の国際的調和化及び統一化を推進する要因になった。特に、21世紀に入って IASB が設定した国際会計基準を中心に会計基準の国際的統一化のために努力がなされている状況である。しかし、まだ各国の会計基準には、少なからず相違が存在しているため、多国籍企業が開示する会計情報の比較分析を困難にするなどの問題点があるのが現実である。現在、推進中の会計基準の国際的統一化が無理なく達成できれば、会計制度の類型の分類は、あまり意味がなくなると思う。

会計基準の国際的調和化

1. 国際的調和化の必要

経済環境のグローバル化によって会計情報の有用性に対しても国際的に評価することになる。しかし、それぞれ異なる会計基準に依拠し作成した各国の財務報告書は、これを国際的に利用する場合、その比較可能性が顕著に低いので情報の利用上の有用性に対する問題などが提起されてきた。このような問題点を解決するために会計基準の国際的比較可能性を高める必要性がある。ここでは、会計基準の国際的調和化の必要性に対して、会計情報の利用者、会計情報の作成者、規制当局の3つの側面で区分し考察する²⁴⁾。

第一に、会計情報の利用者として国際的投資家、債権者及び財務分析家は、代替的投資機会の相対的利点を評価し合理的な投資意思決定をする必要がある。この時、会計基準の国際的調和化による国際的に比較可能、かつ理解可能な会計情報を入手しうることが絶対に必要になる。

第二に、企業は国際的投資家として会計情報の利用者である反面、また、国際的資金市場から資金調達者または海外子会社に対する親会社としての会計情報の作成者でもある。現在の企業は、自国の会計基準に依拠して作成した財務諸表を持つ海外から資金を調達する場合、相対国の会計基準または国際会計基準に立脚して、財務諸表を再修正し作成しなければならない。すなわち、企業は、国際的に通用可能な財務諸表を作成するために、追加的な時間と費用を負担することになる。また、特に、多国籍企業は、親会社として、それぞれの現地国の会計基準で作成された海外子会社の財務諸表を本国の会計基準に換算して連結しなければならないために、余分のコストがかかる。以上のことと関連した時間及び費用は、会計基準の国際的調和化が達成すれば回避可能になると思う。

第三に、規制当局と関連して、現在、IOSCO は、国際資本市場における証券取引の促進と、規制の調和化または統一化の一環で国際財務報告基準(IFRS)を国際的会計基準として認定している。各国の規制当局の側面から見る時も、会計基準の国際的調和化は、国境を越えて証券取引が促進され、また、不必要な規制上の負担が軽減されるという効果が発生する。

以上の要因を勘案すれば、会計基準の国際的調和化の必要性は高く、急なことである。しかし、各国の会計制度は、それぞれの国に特有な環境的要因の影響を受けて形成され発展する社会制度という側面を考慮すれば、国際的会計情報利用者の必要性がたいへん高いにもかかわらず、調和化を順調に推進することは簡単なことではないと思う。

2. 調和化の理論

調和化された一連の国際会計基準の確立に関して、ミューラーなどは、賛成論と反対論の観点から考察している²⁵⁾。まず、会計基準の国際的調和化の推進に関する賛成論は、調和化が実現すれば、世界中の会計情報の比較可能性を向上させ国際財務報告において生じる誤解の原因の一部を削除することができるという立場である。すなわち、会計情報の比較可能性の増大は、財務諸表の分析を改善し、その結果、利率の低減や資源配分の効率化がもたされるであろう。反面、反対論は、投資資金を得るための国際的な競争によって投資家が調和化を望む程度にまで調和化を促進しているのであるから、調和化された国際会計基準は不必要であるという立場である。すなわち、資金を必要とする企業は、財務諸表の利用者(資源提供者)に彼らが望むものを提供せざるを得ない。さもないとすれば会社は、さらに高い利率か、あるいはさらに低い普通株式の価格という形でペナルティーを支払うことになる。これらの二つの立場の差異を整理すれば、賛成論は、会計情報を「公共財」で見ると調和化に対して規制賛成の立場に立っている。また、反対論は、会計情報を「経済財」で見ると調和化に対する規制がなくとも企

業の自体の必要によって世界的に通用可能な会計情報を産出して提供するになるということである。

会計基準の国際的調和化に関しては賛成論と反対論が存在している。しかし筆者は、会計基準の国際的調和化が順調に推進され達成すれば、企業は海外からの資金調達及び取引を円滑するために複数種類の財務諸表を作成する必要がなくなって、企業のコストと時間を節約することができると思う。さらに、国際的会計基準の確立は、世界的な観点から見れば、会計の質を高める契機になると考える。

3. 調和化の限界

会計基準の国際的調和化の推進努力は、IASC によって主導的に推進されてきた。IASC は、1973年6月、「財務諸表の作成提示にあたり準拠すべき会計基準を公共の利益のために作成公表し、かつ、これが世界的に承認され遵守されることを促進し、財務諸表の作成提示に関する規則、会計基準及び手続きの改善と調和に向けて広く活動することを目的」²⁶⁾で、9ヶ国の職業会計士団体の合意を基礎にして設立された。しかし、IASC は、結果的にいえば、国際的に会計情報の比較可能性を高めるという目的を達成することにおいて失敗したといえることができる。

IASC が会計基準の国際的調和化を推進した過程を振り返れば、二つの問題点を指摘することができる。一つは、IASC が民間団体として世界の各国に国際会計基準の移行を強制する権限を持っていないことである。ほかの一つは、IASC のメンバーの構成における職業会計士団体だけで構成されてから、全体的利害関係を調整する代表性を持たないことを指摘できる。すなわち、職業会計士団体だけで構成された IASC が作成した会計基準を国際的基準として全ての利害関係者にアピールすることは、限界があった。このように提起された問題点を補完する方向で IOSCO(1987年9月)、FASB(1988年11月)、EC委員会(1990年1月)などの国際的団体を IASC 理事会の諮問グループとして参加するようにした。会計基準の調和化を含む、グローバル・スタンダードという目的を効率的に達成する方案として研究プロジェクトを推進した。また、その結果として「IASC に将来象への勧告」が提出されて、それによって組織改革及び会計基準の設定プロセスの改革を行なった。また、このような変革を通じて、会計基準の国際的統一化の時期を迎えることになった。

会計基準の国際的統一化へ

1. 統一化の意義

国際会計基準委員会(IASC)が、1973年、発足して以来、持続的に推進してきたことは、世界的に会計情報の比較可能性を高めることにその焦点を合わせて、会計基準の国際的「調和化」

を推進してきたことである。しかし、その推進の主体とした、IASC は、職業会計士団体だけで構成された民間機構として、その事業を推進するにおいて限界があった。そこで、これらの限界点を補完する方向で、国際機構の支持に基づく、世界的に適用可能な国際会計基準を作る機関として再び発足した。これによって国際会計基準審議会(IASB)は、会計基準の国際的調和化の追求から会計基準の国際的「統一化」の追求へとその目的を変化させて推進している²⁷。

現在、IASB が推進している会計基準の国際的「統一化」を正しく理解するためには、その概念を明確に定義する必要がある。まず、ノブス(Nobes、C . W .)によれば、「調和化(harmonization)は各国の会計実務における差異の程度を制限することにより、その比較可能性を高める一連の過程であるとし、統一化(uniformity)または標準化(standardization)は、より厳格なかつ局限された一組のルールを強制することを意味する」²⁸⁾と述べ、両者の差異を明確に区分している。また、モスト(Most、K . S .)は、代替的会計処理方法の除去と関連して、「統一化(uniformity)」、「標準化(standardization)」、「調和化(harmonization)」と区分して、「『統一化』とは、経済的取引その他の事象および状況についての代替的会計方法を除去することである。『標準化』とは、会計的応答の高度の弾力性を保持する一方で、代替的方法を減少することである。『調和化』とは、異なる会計および財務報告システムを共通の広範な分類に適合させることによって、内容面では重要な差異が保持される一方で、形式面ではより標準的になるように調整すること」²⁹⁾と三者の概念を区分して定義している。

平松一夫は、調和化(harmonization)と統一化(convergence)の異同に対して、「ハーモナイゼーションは、すなわち、調和化とは、ある程度認められる一定の範囲のなかで各国の会計基準が納まっている。しかし、一致はしていない。統一化とは、各国の会計基準が、少なくとも書かれた文書として一致している」³⁰⁾という区分している。また、「コンバージェンスは、収斂という訳しかたをすと思うんですが、行き着く先は統一だと思って、統一というのがわかり易い」³¹⁾と、コンバージェンスを統一化として表現することについて説明した。

国際会計基準審議会議長、David Tweedie 卿によると、「全世界的に通用されることが出来るグローバル・スタンダードを作るために、IASB の基本立場は、同じ種類の取引または事件があったら、それがロンドンで起きたか、東京又はソウルで起きたか同じ会計方法で処理されなければならないことである。また、多国籍企業の活動が漸次増大されて、国際的に資本移動の制限がなくなりつつあるので、国家間会計実務の統一はかならず必要である」³²⁾と述べている。これは IASB の目的が全世界的に通用可能な一つのグローバル会計基準を作ることにあることが分かる。すなわち、IASB が定款に明示している、コンバージェンスの概念は、実質的に会計基準の国際的統一化を指向していることである。

以上の見解を総合すれば、ユニフォーミティとコンバージェンスとの意味は、その目的及び結論的側面では同じであるが、それを達成する方法論に大きく差異があると思う。すなわち、ユニフォーミティは、一つの準拠基準があってそれに一致しないしは統合させる強制的意味を内

包している。しかし、コンバージェンスは、強制性より自発的参加によって国際会計基準に一致させる意味を持っている概念である。このような理由のため IASB は、ユニフォーミティに替わってコンバージェンスという言葉を使用していると思う。現在、IASB が国際会計基準の設定にとって採択されている、「ジョイント・プロジェクト・アプローチ」は、そのよい例である。

2. 統一化の動向

(1) 国際会計基準審議会 (IASB)

1973年に設立されて以後、ほぼ30年間にわたり、国際会計基準を設定してきた国際会計基準委員会(IASC)は、2000年5月の総会で新しい定款(constitution)を承認し、この定款に基づいて新しい国際会計基準審議会(IASB)が2001年4月から国際財務報告基準(IFRS)の設定主体として本格的な活動を始めることになった。

IASCの組織改革の動機は、職業会計士団体としてIASCが作った会計基準を国際的に幅広いに適用させることは限界があったためである。さらに国際的含意を導くほどの国際的会計基準設定機構への組織変革が必要になったことである。新しい組織の重要な特徴は、従来のIASCが職業会計士団体だけで構成されていたのに対し、新IASBは、職業会計士の公認会計士はもちろん会計情報作成者、会計情報利用者、学界などを含んだ各界から選抜し構成しているという点である。

会計基準の国際的統一化についてIASBは、その定款の第2節に「(a)公益のために良質の理解可能、実施可能な唯一の全世界的な会計基準を開発する。そのような基準は、国際金融市場への参加者及びその他の意思決定を行う利用者を助けるために、財務諸表及びその他財務報告に良質の透明、比較可能な情報の開示を要求することになる。(b)そのような基準の利用と厳格な適用を促進する。(c)良質の問題の解決のために各国の会計基準と国際会計基準の統一(convergence)を達成」³³⁾と組織の目的について記述している。これは、以前の組織(IASC)が財務報告と関連した規制、会計基準及び手続きの改善と調和をその目的に置いていたが、IASBは、(c)の内容のように各国の会計基準を国際会計基準と統一化させることをその目的に置いていることがわかる。

企業会計基準設定の手続についてIASBは、国際会計基準の作成において幅広く各界や各国からの意見を聞いて、それを反映させるようにして、自分が作った基準を世界的に適用するようにその妥当性を高めている。すなわち、会計基準の設定過程に主要国の会計基準設定機構の長を参加させて、各国の意見を収斂するようにする「ジョイント・プロジェクト・アプローチ(Joint Project Approach)」を採択していることがIASBの基準設定における大きな特徴の一つである³⁴⁾。「ジョイント・プロジェクト・アプローチ」とは、IASBが会計基準を単独で作成することがなく、リエゾン・メンバー国としてアメリカ、英国、カナダ、オーストラリア及びニ

ュージーランド、日本、ドイツ、フランスの会計基準設定機構が一緒に参加し共同に会計基準を開発する方法である。このような基準設定方法を採用する理由は、各国によって国際会計基準の収容可能性を向上、基準作成による費用の節減効果を創出、国家または地域に存在する特殊事情を理解することによって普遍妥当な国際会計基準を作成するためである。

(2) 国際機構

会計基準の国際的統一化に対する動きは、IASC から IASB への転換だけでなく国際機構を巡る変化を通じて知られている³⁵⁾。まず、証券監督者国際機構(IOSCO)が、2000年5月、「外国会社が国際的に資金を調達する場合に使用する財務諸表の作成基準としてIASを認定する」³⁶⁾と表明した。これによって企業は、外国から国際的資金調達をする際にIASに基づく財務諸表を作成し利用することが可能になった。また、IASは、名実共に国際的会計基準としての地位を獲得する契機となった。また、欧州連合(EU)は、2001年2月、「2005年までに正式に欧州の全ての上市企業にIASを適用した連結財務諸表の作成を義務化」³⁷⁾するように要請している。さらに、未上市会社にもIASを選択可能にすることも含んでいる。パーゼル銀行監督委員会(Basel Committee)は、2000年4月、「IASCが設定した会計基準の再検討に関する報告書」を公表して、国際会計基準を支持表明すると同時に、国際的に会計実務を調和するための努力を要請すると表明した。米国の証券取引委員会(SEC)は、2000年2月16日、国際会計基準に対する見解を明らかにすると同時に、外国企業が国際会計基準を適用するに当たっての問題点を明らかにするために、企業、会計監査人、その他関係者に対して「コア・スタンダードは十分に包括的であるか、コア・スタンダードは高品質か、解釈が厳格に適用可能か」という大項目の質問を二六項目に及ぶ小項目に分解して、質問書を公表した³⁸⁾。しかし、SECは、公式に国際会計基準を承認するかについては、まだ留保的な立場を取っている。一方、国際会計士連盟(IFAC)の藤沼会長は、2000年5月の総会の閉幕で、「各国で異なる会計基準をIASに収斂させ国境を越える資金の流れを円滑にしたい」³⁹⁾と述べた。また、IFACは、2001年11月、総会において国際監査基準(ISA)を開発してきた国際監査実務委員会(IAPC)の組織を改革して、国際監査・保証基準審議会(IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board)と名称を変え、単一の高品質なグローバルな監査基準を開発する体制を整えることが決定された⁴⁰⁾。さらに、IOSCOは、「開示基準についての国際ルール作りに着手している。加えて、会計、監査、開示の国際的な動向に関連して注目される動向の一つに、欧米の主要会計事務所が自主規制組織を設立し、会計業務に国際ルールを導入しようとしている動き」⁴¹⁾などがある。

このような国際的動向を見ると、近い将来、国際会計基準が国際的会計基準として権威がある国際機構によって受け入れられて、その領域を急速に拡大する趨勢であることが分かる。

3. 統一化の課題

IASCが発足した以後、国際会計基準に対する各国の会計基準の調和化論議は活発になった。しかし、その推進は容易ではなく、達成の程度もあまり高くなかった。その理由は会計基準の国際的調和化自体が遠大な構想であり、また、国際会計基準を遵守させる強制力の欠如を指摘することができる。しかし、証券監督者国際機構(IOSCO)等の国際機構の支持獲得及びIASB自らの組織や会計基準設定プロセスの変更を契機として、国際会計基準を遵守させる準強制力を飛躍的に増大する状況が展開されることが予想される。現在、IASBによって推進されている、会計基準の国際的統一化は、推進主体としてIASBの努力とともに、権威をもつ国際機構の支持、各国の積極的参加がある場合だけ、その目的を達成することが可能である。今後、IASBが中心になって国際会計基準との統一化を推進することにおいて、必ず考慮しなければならないと思われる問題点を指摘する。

第一に、IASBは、プライベート・セクターとして国際会計基準を設定する権限は持っているが、その基準の移行を強制する権限は持っていない。したがって、会計基準の国際的統一化を達成するために、世界的に権威を持つ国際機構の支持が必要であるが、何よりも各国の会計と関連する規制当局、すなわち、政府、証券監督者、会計基準設定者と緊密な関係を維持することが要求される。このような観点から実際に国際会計基準設定に多くの国家の会計基準設定機構を参加させている。今後、これらの機関との緊密な関係を維持することはとても重要なことである。しかし、IASBの統一化に対する基本的認識について、山田辰己は、「G7国プラス・ニュージーランドとIASBが同じような基準を作れば、基本的には主要経済国の会計基準は全部カバーしていく。そのような形で両者が一体となってほぼ同じ基準を作れば、世界的に基準が統一できる」⁴²⁾と述べている。今後、IASBは、G7国等の主要国だけでなく、その機構に参加する各国または地域の環境、特殊な事情があるのを認識して、IFRSの設定にその内容を積極的に反映して、全体的なコンセンサスの確立を通じて汎世界的な会計基準を作ることが必要である。

第二に、国際的統一化が指向する会計情報の比較可能性の高揚を通じて、会計情報の有用性を高めることは特定な一部国家間の統一化ではなくて全世界的な統一化を達成した時だけ、その目的を達成することができる。したがって、もし、加盟国間の国際会計基準との進度が一致せず一系不乱で迅速な対応が図られなければ、会計情報の透明性を高めること、統一化を達成することは難しいことである。各国の会計基準設定機構は、IFRSを巡る環境変化にIASBと同じ程度迅速に対応するために、各国の会計基準設定機構のプライベート・セクターへの転換が前提とされなければならないと思う。

第三に、会計基準の国際的統一化は、つまり、世界的に存在する様々な会計モデルを国際基準会計モデルで統合させる過程である。基本的に国際会計基準がアングロ・サクソン系の会計思考を基礎しているので、英米型会計モデルの国家を吸収することは、あまり大きな拒否感がな

いと思われる。しかし、問題は、英米型会計モデルと違う各国の会計制度を効果的に統合するかが重要な課題である。特に、英米型会計モデルと大陸型会計モデルは、その内容的側面に対照的な面を少なからず持っている。このような相違点を効果的に調整して行くことが今後の課題である。確定決算主義を採択している大陸型会計モデルの国家における企業会計と税務会計の原則的な分離は、転換によって時間と十分な検討を必要とすると思う。したがって、早急な推進で該当各国の反撥を起こす恐れがあるので、発生可能な問題点を予測してコミュニケーションを通じて補完する方向で統一化の推進が要求される。

第四に、全世界的に存在する多くの国の会計基準を国際会計基準に収斂させることは、一糸不乱な努力が要求される遠大な作業である。基準設定のプロジェクトを迅速に遂行するためには、集中的な人的投入と多くの資金が必要になるだろう。したがって、安定的かつ十分な資金供給源の確保こそが、IASB が会計基準の国際的統一化を成功的に推進するために絶対的な必要条件であると強調しておく。

むすびに

経済環境のグローバル化の急激な進展とともに国際的財務報告に対する必要性は増加している。会計基準の国際的調和化は、このような要求にあわせて国際的に比較可能な会計情報の提供を促進する目的として推進されたことである。しかし、その推進主体であった IASC は、組織上及び基準設定プロセス上の限界点を持つことから、これらの問題点の克服とグローバル・スタンダードの設定を目標としたプロジェクトを推進した。また、その結果によって IASB への組織改革が行われた。さらに、事業の目的を会計基準の国際的調和化から統一化を推進する段階まで変化させ、会計基準設定においても「ジョイント・プロジェクト・アプローチ」を採択し、施行している。

本論文を通じて筆者は、今後、会計基準の国際的統一化を達成するために克服が必要になると考える課題を指摘した。第一に、プライベート・セクターへとして IASB が持っている限界点の克服のために世界的に権威がある国際機構及び各国の会計と関連する規制当局との緊密な協体制を強化する必要がある。第二に、会計基準の汎世界的な統一化の実現のために各国の会計基準設定機構のプライベート・セクターへの転換の必要がある。第三に、統一化は、多様な各国の会計基準を IFRS へ一致させることである。多様な会計モデルの効果的統合のために会計基準の設定過程にとって各国間に円滑なコミュニケーションが必要である。第四に、IASB の事業推進の円滑と迅速な推進のために安定的かつ十分な資金調達の確保が重要である。結論的に、会計基準の国際的統一化は、推進主体として IASB の努力とともに、権威をもつ国際機構の支持、各国の積極的参加がある場合だけ、その目的を達成することが可能なことである。

会計基準の統一化の実現は、会計情報の作成者として企業の便益や情報利用者として投資家と債権者などを含む利害関係者の国際的意思決定に有用な情報を提供することができる。しかし、会計は、今までそれをめぐる諸制度含む環境の産物として認識されてきた。これらの事実を勘案すれば、短期間内に統一化を実現させるというIASBの野心は、大変な努力を要する。

<注>

- 1) Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory, 1966, A Statement of Basic Accounting Theory, Sarasota, Fla.: American Accounting Association, p.1.
- 2) 国際会計基準委員会(International Accounting Standards Committee : IASC)は、2001年4月、国際会計基準審議会(International Accounting Standards Board : IASB)で組織変更をした。また、従来の国際会計基準(International Accounting Standards : IAS)も、今後、IASBが作成する新しい基準は国際財務報告基準(International Financial Reporting Standards : IFRS)と呼ばれるようになった。しかし、この論文には、従来のIASと今後作成するIFRSの両者を含んで国際会計基準として使用している。
- 3) 飯野利夫、2000、『財務会計論』、同文館、p.1-2。
- 4) Committee on Terminology, 1941, Review and Resume, Accounting Terminology Bulletin No.1, New York : AICPA, p.9.
- 5) Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory, 1966, Ibid, p.1.
- 6) 財務報告書、会計報告書、財務諸表の用語は、区別しなくて使用する場合もあるが、財務報告書が一番広い意味の報告書であり、次が会計報告書、一番狭い意味の報告書が財務諸表である(南相午、鄭雲午(2001)、『会計理論』、茶山出版社(韓国語)、p.4)。
- 7) FASB, (November, 1978) 、Statement of Financial Accounting Concepts No.1 - Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises, par.7.
- 8) FASB, 1978, Ibid, par.32-54.
- 9) FASB, 1984, Statement of Financial Accounting Concepts No.5, Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises, par.67(津守常弘、2002、『会計基準形成の論理』、森山書店、p.198)。
- 10) FASB, 1984, Ibid, par.63(津守常弘、2002、『前掲書』、p.198)。
- 11) FASB, 1984, Statement of Financial Accounting Concepts No.5, Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises, par.67(広瀬義州・平松一夫、1999、『FASB財務会計の諸概念』、中央経済社、pp.241-243)。
- 12) Mueller, G.G., H.Gernon, and G.K.Meek, 1999, Accounting An International Perspective, Fourth Ed., Business One Irwin, pp.3-8。(野村健太郎・平松一夫監訳、1999、『国際会計入門』(第4版)、中央経済社、p.72)。
- 13) 向伊知郎、2002、「会計基準の多様性と国際財務報告の分析」『経営学研究』第11巻第2号、知学院大学経営学会、p.103。
- 14) Mueller, G.G., H.Gernon and G.K.Meek, 1999, Ibid, pp.3-8。(野村健太郎・平松一夫監訳、1999、『前掲書』、pp.6-13)。
- 15) Nobes, C.W.and R.H.Parker, 1998, Comparative International Accounting, Fifth Ed., Prentice Hall Europe, pp.15-28.
- 16) 大雄令純・権泰殿、1987、「比較会計論のフレームワーク」『会計』第132巻第2号、8月、pp.46-49。
- 17) 向伊知郎、2002、「会計環境の国際比較分析」『経営学研究』第11巻第3号、愛知学院大学経営学会、pp.68-72。
- 18) Nobes, C.W.and R.H.Parker, 1991, Comparative International Accounting, Fifth Ed., Prentice Hall Europe, pp.15-28(森川八洲男、1998、『会計基準の国際的調和化』、白桃書房、p.45.)。
- 19) Mueller, G.G., H.Gernon and G.K.Meek, 1999, Ibid, pp.3-8。(野村健太郎・平松一夫監訳、1999、『前掲書』、pp.17-18)の内容を中心に要約する。
- 20) 森川八洲男、1998、『会計基準の国際的調和化』、白桃書房、p.4。
- 21) 森川八洲男、『前掲書』、p.4。
- 22) Havermann, 1994, Internationale Entwicklung in der Rechnungslegung, Hrsg.. von Wolfgang Ballwieser et.Al, Bilanzrecht und Kapitalmarkt ; Festschrift zum 65.Geburtstag von Prof.Dr.Dr.h.c.Dr.h.c.Adolf Moxter, IDW-Verlag, Dusseldorf(森川八洲男、1998、『会計基準の国際的調和化』、白桃書房、p.54)。

会計基準の国際的調和化から統一化へ（咸）

- 23) 向伊知郎、2002.1、「前掲論文」_ク p.122。
- 24) Nobes、C.W.and R.H.Parker、1995、Ibid、pp.118-119 と、森川八洲男、1998、『前掲書』_ク pp.4-5 の内容を要約して作成する。
- 25) Mueller、G.G.、H.Gernon、and G.K.Meek、1999、pp.3-8。(野村健太郎・平松一夫監訳、1999、『前掲書』_ク pp.68-69)。
- 26) International Accounting Standards Committee「IAS : Objective and Procedures」_ク January 1983、para.8。(豊田光雄、1998、「会計の国際化:グローバル・スタンダードとの調和化」『経営と会計のニュー・フロンティア』_ク、中央経済社、p.220)。
- 27) 李悠・咸剛国、2002.6、「企業会計基準の国際的統一化と韓国の対応課題」『経営科学論集』第27集、江原大学校経営研究所、p.96。
- 28) Nobes C.、1991、「Harmonization of financial reporting」『Comparative International Accounting』_ク Prentice Hall、p.70。
- 29) Most K.S.、1993、The Future of the Accounting Profession : A Global Perspective.、; 森川八洲男、1998、『会計基準の国際的調和化』_ク、白桃書房、p.7)。
- 30) 武田安弘他の討論会、2001年度、「国際会計基準に対するわが国の対応:制度的・実務の見地から」『国際会計研究会年報』2001年度、国際会計研究会、p.41。
- 31) 武田安弘他の討論会、2001年度、「前掲討論会」_ク、p.40。
- 32) 金景浩、2002、「IASB 委員長、韓国会計基準委員会との持続的な対話を希望」『月刊公認会計士』2002年4月号(韓国語)pp.33-34。
- 33) IASB Homepage「IASB Constitution」_ク、2001.8.14 検索(<http://www.iasc.org.uk>)。
- 34) Thomas E.Jones、奥山章雄、加藤厚の座談会、2001、「最近のIASBの活動状況について」『JICPA ジャーナル』2001年10月号、日本公認会計士協会、p.12。
- 35) 李悠・咸剛国、2002.6、「前掲論文」_ク p.102-103 の内容を要約・整理する。
- 36) 横山明のホームページ「国際会計基準(IAS)-国際財務報告基準(IFRS)」_ク、2002.3.4 検索(<http://www.hi-ho.ne.jp/yokoyama-a/kokusaiikaiki.htm>)。
- 37) 横山明「前掲ホームページ」_ク、2002.3.4 検索(<http://www.hi-ho.ne.jp/yokoyama-a/kokusaiikaiki.htm>)。
- 38) 横山明のホームページ「米国証券取引委員会(SEC)の動向」_ク、2002.6.20 検索(<http://www.hi-ho.ne.jp/yokoyama-a/kokusaiikaiki.htm>)。
- 39) 日本経済新聞、2000年5月27日号(横山明のホームページ「国際会計基準(IASB)」_ク、2002.9.16 検索(<http://www.hi-ho.ne.jp/yokoyama-a/kokusaiikaiki.htm>))。
- 40) JICPA ジャーナル編集部、「特報:新しい国際監査・保証基準審議会(IAASB)の構成メンバー決まる」『JICPA ジャーナル』Vol.14 No.5、日本公認会計士協会、2002年5月号、p.78。
- 41) 平松一夫、「会計基準と基準設定の国際的調和化をめぐる諸問題」『会計』第161巻第3号、2002.3、p.320。
- 42) 武田安弘他の討論会、2001年度、「前掲討論会」_ク、p.43。

主指導教員(木下勝一教授)、副指導教員(谷浦孝雄教授・柳喜重郎教授)