

# 国際会計基準をめぐる動向とIT

～EUの同等性評価と新しいコンピュータ言語～

阿 部 仁

## 1. はじめに

日本では1998年より会計ビッグバンと呼ばれる一連の会計制度改革を推し進め、国際的にみても透明性が高く、他国および他機関が設定する会計基準とも比較可能性を十分に確保できる独自の会計基準を作成、制度化してきた。また2001年7月には民間団体である財務会計基準機構（Financial Accounting Standards Foundation : FASF）が発足、同機構には、会計基準を設定するために企業会計基準委員会（Accounting Standards Board Japan : ASBJ）が設置され、日本においてもプライベート・セクターで会計基準を設定する準備が整いつつある<sup>1</sup>。アメリカの基準設定機関であるFASB（Financial Accounting Standards Board）の設立が1973年であることを考える<sup>2</sup>と、日本は30年近く遅れてプライベート・セクターの会計基準設定機関を持ったことになる。しかし、会計をめぐる国際的な動向は、世界各国が独自に会計基準を設定することよりも、世界的に統一した会計基準を作成、普及させる方向へと大きく舵を切っている。

2005年よりヨーロッパ連合（European Union : EU）に加盟する諸国の連結財務諸表には国際会計基準機構（International Accounting Standards

---

1 財務会計基準機構については同機構のホームページ（<http://www.asb.or.jp>）を参照。

2 FASBの歴史、現在のミッション等については、*FACTS about FASB 2005*を参照。

Board : IASB) が作成する国際会計基準／国際財務報告基準 (IAS／IFRS)<sup>3</sup>を全面適用している。EUは2000年3月に公表したリスボン戦略からEU域内の証券市場の統一化に乗り出し、その後、会計基準に関しても2005年より国際会計基準で統一することを決定した<sup>4</sup>。一方でEU域内に上場する第3国企業に関しても、2006年までは従来通りの相互承認方式をとるが、2007年より国際会計基準、もしくはEUがそれと同等水準であると認める会計基準での財務報告を求めることとなっている。その結果EU域内で上場する第3国企業の所属する国、具体的にはアメリカ、カナダ、日本の会計制度がEUの採用する国際会計基準と比較検討するため、会計基準の同等性評価を行うことを決定した<sup>5</sup>。

一方、アメリカではもともと自国基準が世界で最も透明性が高く、有用な会計基準であるとして他国の会計基準に関心を示さなかったが、EUが大きなマーケットとなり、その域内企業に国際会計基準の強制適用を決めたことを考慮し、EUとの関係強化、つまり国際会計基準とアメリカ基準との調和化に動き出している。またカナダは自国基準を放棄し、自国の会計基準を国際会計基準に切り替えることを決めている。

本稿では、まず国際会計基準をめぐる動向をEUとの関係で整理し、アメリカ、カナダの国際会計基準への対処方法との関係で、日本は今後、国際会計基準に対して、どのように対応すればよいのかを考えてみたい。さらに現在注目されている財務報告言語であるXBRLについて取り上げ、国や地域によって異なっている会計基準について、どうしても埋め合わせることが難しい政策上、

---

3 国際会計基準は、2001年にIASBに改組されて以降、公開される会計基準を国際財務報告基準 (IFRS) と記述するが、本稿では国際会計基準 (IAS) として統一することとする。

4 European Commission, "REGULATION No1606/2002 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 19 July 2002 on the application of international accountings tandards", *Official Journal of the European Communities*, 11 September, 2002.

5 European Commission, *Formal Mandate to CESR for Technical Advice on Implementing Measures on the Equivalence between Certain Third County GAAP and IAS/IFRS*, 25 June 2004.

理論上の相違が存在する場合、新しい情報技術によって基準相違の問題点を克服できないか考えてみる。最後に国や目的の異なる投資家に対して、各人が有用と考える基準を選択し、情報を自らカスタマイズし、構築できるような会計情報システムができるのではないかと考察することとする。

## 2. 国際会計基準をめぐる動向

国際会計基準は1973年に発足したイギリスに本部を置くプライベート・セクター、国際会計基準委員会 (International Accounting Standards Committee: IASC、当時の名称) が、設定する会計基準である。国際会計基準委員会は、世界で統一の会計基準を設定、普及させるために当時、世界9カ国 (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、アメリカ) の職業会計士団体をメンバーとして設立された<sup>6</sup>。日本からは日本公認会計士協会が参加した。国際会計基準はプライベート・セクターが作成する会計基準であったため強制力はなく、同委員会は設立当初、世界各国の企業会計に大きな影響力を持たなかった。しかし企業の多国籍化が進み、世界各国の会計基準の相違が企業活動にマイナスの影響を及ぼすようになると、徐々にその活動が注目されるようになった。そして1996年、世界各国の証券取引所を監督する国際機関である、証券監督者国際機構 (The International Organization of Securities Commissions : IOSCO) が国際会計基準を支持することを表明することによって、強力なバックボーンを得ることとなった。IOSCOには各国の強力な権限を持った政府機関が加盟していたからである。日本からも当時の大蔵省金融企画局がメンバーとなっていた。IOSCOが国際会計基準を支持することによって、同基準は実質的に権威と拘束力を持つに至り、グローバル・スタンダードとしての地位を一気に高めることとなった。

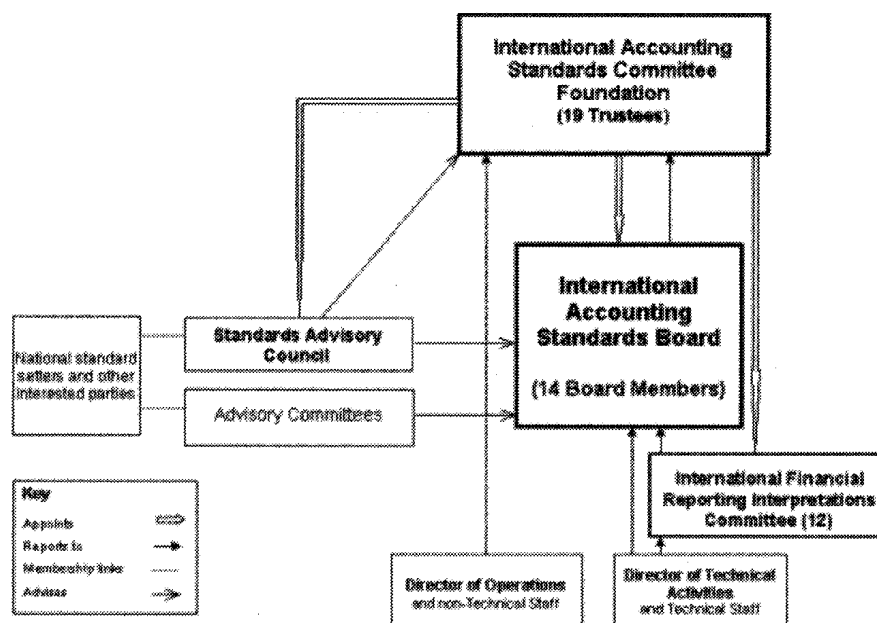
---

6 IASCの歴史に関しては、現在のIASBのホームページ (<http://www.iasb.org>) のHistoryの項目で詳しく説明がなされている。

国際会計基準が世界的に注目されるなか、EUの欧州委員会は2000年6月、同年3月にリスボンで行われた欧州議会の戦略目標を受け、2005年までにEU域内のすべての上場企業は単一の会計基準、すなわち国際会計基準に準拠した連結財務諸表を作成することを提起した<sup>7</sup>。同戦略に従う形で、2001年6月には欧州証券規制委員会（Committee of European Securities Regulations：CESR）が設立され、この委員会を中心に国際会計基準の導入を積極的に推し進めてゆく。

この間、国際会計基準委員会（IASC）は組織構造を一新し、国際会計基準委員会財団（International Accounting Standards Committee Foundation，：IASC Foundation）を設立し、その下で国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board，：IASB）が会計基準を設定することとなった<sup>8</sup>。

表1. IASBの構造



出展：IASBホームページ（<http://www.iasb.org>）より抜粋。

7 European Council, *Presidency Conclusions; Lisbon European Council*, 23 and 24 March 2000. および松尾聿正稿「EU会計・開示規制」『会計』（第150巻3号、2005年8月）。

8 詳細については、IASBのホームページを参照。

IASCの設定していた会計基準は国際会計基準（IAS）と呼ばれていたが、IASBの設定する会計基準は国際財務報告基準（IFRS）と呼ばれる。今後IASBにより現行IASの改訂やIFRSの新基準の公表が行われるが、現行IASも新基準により廃止されるまではその効力を有することとなっている。

2002年7月に欧州委員会は、財務諸表に関する高度の透明性と比較可能性を確保して域内資本市場を効率化することを目的として国際会計基準の適用に関する規制を発表し<sup>9</sup>、2005年より予定通りにEU域内の上場企業の連結財務諸表に国際会計基準が全面的に導入された。さらにEUは域内で上場する外国企業にも国際会計基準もしくはそれと同等の会計基準の適用を要求しており、2004年6月には欧州委員会が、CESRに対して第3国会計基準と国際会計基準との同等性評価に関する技術的助言を命じている<sup>10</sup>。この同等性評価に関する問題は大きな波紋を広げており、次章で詳しく検討してみたい。

現在、国際会計基準を導入している国は、EU域内の25か国の他、世界90か国<sup>11</sup>にのぼり、その影響力はますます大きくなっている。

### 3. EUにおける日本基準の同等性評価

EUは2005年より域内の上場企業の連結財務諸表に国際会計基準を適用することを義務づけた。それとともにEU域内の証券取引所で資金調達を行う外国企業に対しても、現在は各国の会計基準で作成された財務諸表を受け入れているが、2007年以降は、国際会計基準か、もしくはそれと同等と認められる会計基準のみの受け入れに限定することを決めている<sup>12</sup>。外国企業がEU域内で資金調達を行う際に、国際会計基準を使用していれば問題ないが、そうでない場合、その会計基準が国際会計基準と「同等の会計基準」であるか否かが大きな

---

9 European Commission, 2002.

10 European Commission, 2004.

11 齋藤純稿「企業会計の2007年問題待ったなし」『大和総研レポート』（2005.8）。

12 European Commission, 2002.

問題となる。ここにEU域内企業が採用する国際会計基準と外国企業の使用する他の会計基準の同等性評価という問題が生じることとなる。同等でないと見なされた場合、当該会計基準で作成された財務諸表はEU域内では受け入れてもらえず、企業の財務戦略にとって大きな障壁となりかねない。現在、EU域内で上場している日本企業は、撤退を決めた26社をのぞいても42社あり<sup>13</sup>、これらの企業にとっては重要な関心事となっている。

2004年6月以降のEUにおける第3国会計基準の同等性評価に関する軌跡と、それに対するアメリカ・カナダ・日本の対応は表2の通りである。

2004年6月、欧州委員会は欧州証券規制委員（CESR）に対して第3国会計基準と国際会計基準との技術的助言をするように提言する<sup>14</sup>。それを受けて2004年10月にCESRは「第3国会計基準の同質性および第3国の財務情報の法執行メカニズムの説明に関する概念ペーパー案」を公表した<sup>15</sup>。この文書では、会計基準の同等性評価について以下の項目に分けて記述されている<sup>16</sup>。

A. Objective of equivalence 同等性の目的

B. Review of general principles 一般原則の検討

---

13 読売新聞 2005年9月14日版。

14 European Commission, 2004.

15 CESR, *Concept Paper on Equivalence of Certain Third Country GAAP and on Description on Certain Third Countries Mechanisms of Enforcement of Financial Information*, October 2004.

16 金融庁『CESR（欧州証券規制当局委員会）の「第3国会計基準の同等性及び第3国の財務情報の法執行メカニズムの説明に関する概念ペーパー案」へのパブリック・コメント・レターの発出について』（2004年12月21日）の参考資料3、「CESRの概念ペーパー案の概要」より、一部加筆修正。

表2 EUにおける同等性評価に関することから

年月	出来事
2004. 6	欧州委員会が欧州証券規制委員会（CESR）に、第3国（アメリカ・カナダ・日本）の会計基準が国際的な基準と同等であるかについての評価をもとめる
2004.10	CESRは「第3国会計基準の同質性および第3国の財務情報の法執行メカニズムの説明に関する概念ペーパー案」を公表。コメントを募集。
2004.11	金融庁は民間関係者（企業会計基準委員会、日本公認会計士協会および日本経済団体連合会）とともにCESRの「第3国会計基準の同質性および第3国の財務情報の法執行メカニズムの説明に関する概念ペーパー案」公聴会に参加、日本の立場、意見を述べる。
2004.12	金融庁、「第3国会計基準の同質性および第3国の財務情報の法執行メカニズムの説明に関する概念ペーパー案」に対するコメントレターを送付。日本の基準が国際基準と整合性があることを強調。
2005. 2	CESRは「第3国会計基準の同質性および第3国の財務情報の法執行メカニズムの説明に関する概念ペーパー」を公表。
2005. 3	カナダ会計基準審議会が「カナダの会計基準：戦略的計画」を公表。上場基準の会計基準は5年の経過期間においてカナダ基準を国際会計基準に収斂させる。
2005. 4	アメリカSECと国際会計基準との間で使用されている差異調整表の開示義務をなくすことで合意。遅くとも2009年までに基準の相違を調整する。
2005. 4	CESR「特定第3国会計基準と国際会計基準との同等性に関する技術的助言案」を公開。
2005. 5	金融庁は民間関係者（企業会計基準委員会、日本公認会計士見湯会および日本経済団体連合会）とともにCESRの「特定第3国会計基準と国際会計基準との同等性に関する技術的助言案」公聴会に参加。
2005. 5	金融庁、「特定第3国会計基準と国際会計基準との同等性に関する技術的助言案」に対するコメントレター送付。
2005. 7	CESRが、日本・アメリカ・カナダの各会計基準の国際会計基準との同等性評価について欧州委員会に対する技術的助言を公表。

C. Technical assessment 技術的評価

D. Consequences of non-equivalence 同等でない場合の結果

E. Early warning mechanisms 早期警告メカニズム

これに対して金融庁は同案の公聴会に出席するとともに、コメントレターを送付し、その中で日本が会計ビッグバンにより会計基準の整備を加速させており、国際的な会計基準と整合性があり同等であることを強調している。また同等性評価については、プロセスの公平性、透明性を強く求め、投資家保護とEU市場への投資機会の確保に優先度が置かれるべきであると主張している<sup>17</sup>。これは明らかにEU域内で活動する日本企業の負担を増加させないためのものである。

一方、日本と同じく会計基準がEUにおいて同等性評価の対象となったカナダでは、2005年3月末、基準設定機関であるカナダ会計基準審議会が『カナダの会計基準に関する戦略的計画』を発表している。<sup>18</sup> その中で上場企業の会計基準は5年の経過期間においてカナダ基準を国際会計基準に収斂させ、カナダ基準は廃止するとしている。日本とはまったく反対の態度を示したことになる。

またアメリカは2002年9月、FASBとIASBの間でノクターン合意を結び、その中で、国内国外を問わずに使用できる、高度で比較可能な会計基準をともに協力しながら構築していくことに合意している<sup>19</sup>。さらに2005年4月にはアメリカ証券取引委員会（SEC）とCESRとの間において、アメリカ基準と国際会計基準の同等性について合意に達し、遅くとも2009年までにはSECが課している国際会計基準とアメリカ基準の差異調整表の開示義務をなくすことで合意している<sup>20</sup>。

カナダ、アメリカともにEUとの関係強化という政治的な背景があるにせよ、資本市場の効率性、多国籍企業の利便性を考慮して国際会計基準を重要視していることが伺える。日本はすでに述べたように2001年に財務会計基準機構が発

---

17 金融庁「金融庁のCESRへのパブリック・コメント・レターの概要」（2004年12月21日）を参照。

18 AcSB, Accounting Standards in Canada: *Future Directions Draft Strategic Plan*, 31 July 2005.

19 ノクターン合意に関してはFASBのホームページに詳細が記載されている。

20 SECのホームページ (<http://www.sec.gov/news/press/2005-62.htm>) を参照。



足、会計基準設定機関として企業会計基準委員会を設置し、専任スタッフを20名揃え、官主導で行われていた会計基準をプライベート・セクターで行う体制に移管した。この日本の対応、行動は国内、海外に対して日本が会計基準の重要性を認識し、積極的に取り組んでいるというPRにはなるかもしれないが、世界的な潮流から少し逸れている感が拒めないのではないだろうか。

E U は同等性評価の第1段階として2005年2月、「第三国の会計基準の同質性および第三国の財務情報の法執行メカニズムに関する概念ペーパー」<sup>21</sup>を公表したが、その内容は2004年10月に公表された同案とほぼ同じものであった。日本からのコメントレターは実を結ばなかったと言わざるを得ない。

続いて、2005年4月、CESRは同等性評価の第2段階となるべき2005年6月に公表予定の技術的助言の草案として「特定第3国会計基準と国際会計基準との同等性に関する助言案」を公表した<sup>22</sup>。この助言案で、日本・アメリカ・カナダの会計基準は、いずれも現段階では国際会計基準と同等であると評価している。しかしながら日本については、特定目的会社の連結範囲に関する点、企業結合における持分プーリング法に関する点、在外子会社の会計基準の統一に係る点、ストックオプションの費用化に関する点、その他特定の基準に係る差異についての追加的開示に係る点が指摘され、補完措置が求められることとなった。同等であるという評価ながら、これだけ多くの相違点が指摘されたことは、今後の日本の対応如何では日本基準を使用する企業のE U域内での資本調達活動に大きな影響がでることが予測できる。日本は再び、同案に対する公聴会に参加し、日本の会計基準について、上記で指摘された問題点に対する意見を述

---

21 CESR (Committee of European Securities Regulations), *Concept Paper on Equivalence of Certain Third Country GAAP and on Description of Certain Third Countries Mechanisms of Enforcement of Financial Information*, October 2004.

22 CESR, *Draft Technical Advice on Equivalence of Certain Third Country GAAP and on Description of Certain Third Countries Mechanisms of Enforcement of Financial Information*, April 2005.

23 金融庁「CESR公聴会における金融庁の意見の概要」(2005年5月16日)を参照。

べる<sup>23</sup>とともにパブリック・コメント・レターを送付した<sup>24</sup>。

しかしながら、2005年7月に公表された「特定第3国会計基準と国際会計基準との同等性に関する助言」の大部分は同案と変わっておらず、日本にとっては厳しい内容となった。本助言を参考に欧州委員会は2005年末または2006年初めに、日本・アメリカ・カナダの各会計基準について、最終的な同等性評価を行うことが予定されている。多くの補完措置を求められるような結果になれば日本企業のEU域内での資金調達により多くの労力が必要になる。

いままで見てきたように会計基準の相違は、考え方の相違のみならず国家間の政治的な問題をも含んでいるが、現実問題として企業の自由な活動の妨げになる可能性も秘めている。特定の会計事象における処理方法について、ある方法を認める、認めないという議論は、社会的、経済的背景が異なる場合、非常に解釈が難しくなる。こういった問題の解決の糸口として、近年XBRLというコンピュータ言語が注目を集めている。技術革新に基準相違の調整を求める可能性を秘めている。もっともXBRLは本来、そういった目的で開発されたものではないが、複数の会計処理が選択適用できる場合、単一の処理を選択するのではなく、複数の処理を同時に行い、その結果をコンピュータ上に保管しておけば、いつでも自由にデータの組み替えを行えるようなシステムが構築できる。会計基準に依存しなくとも受け手が欲しい情報を自分で組み立てられるようなイメージを描くことができる。次章ではこのXBRL言語について考えてみたい。

#### 4. XBRL言語を用いた財務報告

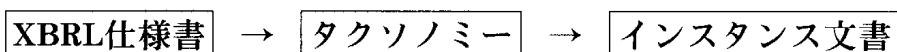
##### (1) XBRLとは

XBRL (eXtensible Business Reporting Language) とは、財務・経営・投資といった、様々な用途に使用する情報を記述できるXMLベースの言語で

---

24 同レターの内容については「CESRの「特定第3国会計基準と国際会計基準 (IAS) との同等性に関する助言案」へのパブリック・コメント・レターの送付について」の参考資料を参照。

ある<sup>25</sup>。XML (eXtension Markup Language) とは、標準化させたコンピュータ言語技術であり、XBRLはこのXML言語を財務報告に応用したものであるといえる。この言語を使用することにより、ソフトウェアやプラットフォームに依存することなく電子的な財務情報の作成や通流・再利用が可能となる。また、この言語は、財務データを単にコンピュータを使用して開示するために利用されるのではなく、データがさまざまな環境のコンピュータ・ネットワーク間を流通することを考慮している。さらに受け取ったデータを分析するため、財務諸表の組み替えなどを行うことも想定している。XBRL言語の体系は以下のような流れである。



この各々の項目の詳細は次の通りである。

#### ①XBRL仕様書

世界共通の基本ルールが記述された文書である。英文で記述されるが、日本語にも翻訳されている。

#### ②タクソノミー文書：電子的な財務諸表の雛型

タクソノミー文書はタクソノミー本体 (XML Schema) とリンクベース (XLink) から構成される。インスタンス文書の内容・構造・扱われ方などを定義する。

##### ・タクソノミー本体 (XML Schema)

インスタンス文書の語彙 (要素名、属性など) を定義する。具体的な勘定科目や注記事項などの項目が定義される。また会計基準や仕訳の仕組み、構造等も定義される。

##### ・リンクベース (XLink)

---

25 XBRLには「FACT BOOK」と呼ばれる仕様書があり、以下は本仕様書を参考に記述している。また解説書として、XBRL Japan監修、坂上学、白田佳子編『XBRLによる財務諸表作成マニュアル』(日本経済新聞社、2003年11月)がある。

各項目間の関係や、各項目に対する追加情報などをXLinkの外部リンク機能を利用して定義したもの。具体的には各勘定科目の表示順序、計算方法、勘定科目として表示される値のラベルを定義する。

③インスタンス文書：完成した財務諸表

財務情報を記述した文書であり、貸借対照表や損益計算書はインスタンス文書にあたる。

(2) XBRLの2つの領域

①XBRL FR (Financing Reporting：財務報告)

世界各国で自国の会計基準や社会通念に合わせたXBRL FRが開発されている。日本では有価証券報告書、商法決算公告についての検討がなされている<sup>26</sup>。また業種別のタクソノミー、自社専用のタクソノミーを定義することもできる。

②XBRL GL (General Ledger：総勘定元帳)

企業内部の会計情報を扱う。基本となるタクソノミーをグローバルな視点で開発し、それをもとにオプションとなるモジュールを組み合わせることで、各企業に合わせた仕組みを構築できるようになる。

・共通部分：Core

国や地域、業種に依存しない共通モジュール。

・拡張部分：Add-on

国や機能、業種などに依存するモジュールであり、さらに4つに細分化される。

a. Jurisdictional add-on 地域別モジュール

国や地域の習慣などによって追加されるモジュール

b. Functional add-on 機能別モジュール

---

26 金融庁、東京証券取引所、国税庁などで検討がなされている。

特定のビジネスを行う上で必要な項目を拡張するモジュール

c. Industry add-on 業種別モジュール

会社業種の特徴によって拡張されるモジュール

d. Other add-on その他のモジュール

その他上記で述べたモジュールに属しない部分に対応するためのモジュール

### (3) XBRLの可能性

XBRL言語はプラットフォームに依存しないため、どのようなコンピュータ環境でもデータの授受が行える。そのため世界的な財務報告言語として浸透しやすいというメリットがある。また拡張部分にさまざまなモジュールを設定できるため自由度の高い、独自のシステムを構築できる。この言語を使用することによって、例えば、特定の会計処理について、可能な限り複数の方法で処理を行い、そのすべてをデータとして記述しておけば、データを受け取った側がその中から有用であると考えられる方法で処理されたデータを選択適用することが可能となる。したがって会計基準の相違に関しても、相違は相違としてそれを認め合い、修正が必要な相違点は、XBRL言語を用いて複数の処理方法で対処しておけば、あとは各自が求める方法で決算書を組み立てればよいことになる。

理論上の可能性と実務の間には、言葉上で述べるほど簡単に処理できない問題を多く含んでいることは重々承知しているが、それでもなお、この言語の秘める多くの可能性についてさらなる研究が求められている。

## 5. おわりに

EUによる域内企業への国際会計基準の適用、また今回の第3国に対する同等性評価、それに対する各国の反応を見ていると、国際会計基準の影響力の大きさは、もはや見過ごすことができない様相になりつつあると言える。カナダの行動はもとよりアメリカのSEC、FASBまでもIASBと同調するようになって

きている。日本はこのままのスタンスでよいのか、その対処方法を考える時期にきているのではないだろうか。会計は経済・社会の重要なインフラであり、いまこの経済社会はボーダレス化が進んでいる。企業活動は制度が決まるよりも、何倍も早い段階でこのボーダレス社会での活動を余儀なくされている。会計制度はそれに後れをとらずに追随する必要がある。基準の優劣ではなく、すばやく経済活動に対処できる会計基準、グローバルな視点で活用できる会計基準が資本市場の参加者に支持されることになるであろう。

一方でコンピュータ技術の発展によって、新たな財務報告方法が浸透し始めていることを指摘した。XBRL言語を使用して各企業が財務報告を作成しはじめれば、会計基準の相違は大きな問題ではなくなる可能性がある。EUの同等性評価に関する日本の対応に見るような状況は改善できるかもしれない。つまり日本が現行の日本基準を貫きたければ、それはそれでよい。ただ国際会計基準に求められている処理方法も併せてXBRL言語のオプションとして組み込んでおけば、必要に応じて日本基準を国際会計基準で置き換えることが瞬時にできるようになる可能性を秘めているのである。

最後に会計基準に関する限り、技術革新は国家間の制度矛盾を埋め合わせることができ、また会計基準をめぐる世界の地域間（日本、アメリカ、EU）の争い、相違点を埋め合わせ、世界各国の企業間の比較可能性を保つことができる可能性を持っていることを指摘したい。