

# 会計制度のグローバル化と租税制度の 国際的調和化に関する国際的研究

Research on globalization of Accounting System and international  
harmonization of Tax System

主任研究員名：中西 基

分担研究員名：重里 俊行、孫 銀植、石原 肇

## I. はじめに

会計制度のグローバル化の旗手を自認していた米国では、企業会計は会計プロフェッショナルの集団により形成されることにより制度としての社会的合意を得ているのに対し、わが国をはじめとする大陸法系諸国の企業会計は法制度として社会的に合意形成されている。また大陸法系諸国は、会計制度は租税制度と非常に密接な関係を有している点で、会計制度と租税制度がそれぞれ独立した存在である米国とは異なった制度体系をもつ。

この結果、会計制度と租税制度は、わが国をはじめとする大陸法系の国々では、表裏一体の問題であり、会計制度のグローバル化と租税制度の国際的調和化は互いに大きな影響を与える問題で、租税制度、特に法人税法の根幹に関わる問題を提起する事象であり、最も解決を求められている極めて重要な学際的総合研究課題である。また、このような制度的に大きな変革は、実務界に与える影響も重大で、企業経営の分野にも当然に変化をもたらすことは明らかである。

当プロジェクト研究では、このような複合的な社会的事象を、異なる専門領域から学際的にアプローチし、わが国の会計制度、租税制度、企業経営等の分野に生じる諸問題を明らかにすることを目的としている。本稿（プロジェクト研究の総括）では、上記の研究対象となる会計制度のグローバル化問題の背景を明らかにするとともに、会計制度のグローバル化に関連して生じる新たな問題について報告するものとし、研究の成果は、研究メンバーの個別の報告に委ねるものとする。

## II. 問題の背景

### 1. 先行する米国会計基準

アメリカでは、各州会社法においても、また各州の会社法の方向性を示したU.C.C.（模範事業会社法）においても、企業の会計に関する規定は配当制限に関する規定を有するのみで、わが国に見られるような「会社の計算」に相当する規定は存在しない。

米国における会計制度の最大の特徴は、証券取引法とSEC（米国証券取引委員会）の権威の下にAICPA（米国公認会計士協会）を中心とする会計プロフェッショナルの集団により会計基準が設定され、制度としての社会的合意形成を得ている点にある。

米国における企業会計制度は、AICPAが中心となって形成されてきたものである。米国会計基準は、FASB（財務会計基準審議会）基準書、FASB解釈指針、ARB（会計研究公報）、APB（会計原則審議会）意見書などにおいて詳細な基準設定を行っている。

米国会計基準は、企業経営のグローバル化と資本調達のグローバル化の中でその地位を高めていった。

## 2. 国際財務報告基準の台頭

会計制度のグローバル化の中で、米国会計基準に対向する新しい動きが始まった。1973年6月に、欧米の会計士団体を主体としてIASC（国際会計基準委員会）が設立された。IAS（国際会計基準）の策定と公表を目的するIASCは、その後、IASB（国際会計基準審議会）に発展し現在に至っている。

IASBが公表するIFRS（国際財務報告基準）とIASはIFRSsと称され、この両者を総称して国際財務報告基準という。

## 3. グローバルスタンダードとしての会計基準

第二次世界大戦後の企業の海外進出、多国籍化の中で、米国企業は、証券取引法により海外子会社や合弁企業に米国会計基準に基づく連結財務諸表の作成が要求され、また、米国での株式上場や社債発行などの資金調達を目指す外国企業にとっても米国基準による財務諸表の作成は不可避のものであった。この結果、米国基準で財務諸表を作成する会社は、企業数においても経済的規模においても他の追随を許さない存在となり、米国会計基準はその地位を高めていった。

これに対してIFRSsは、IOSCO（証券監督者国際機構）が基準設定機関であるIASB（その前身IASC）の諮問グループに参加したことにより、EU加盟国をはじめ現在では100カ国を超えて採用されている状況で、グローバルスタンダードとしての地位を確立したといえよう。

この二つの基準の内容が、米国基準が米国企業を対象として作成されたいわゆる「規則主義」であるのに対し、IFRSsは、当初から異なる基準の多数の国に採用されることを念頭に置いた「原則主義」であるという相違も、IFRSsの台頭の大きな要因としてあげることができる。

## 4. 2009年問題

EUでは、2003年3月に公表されたEC目論見書指令により、2005年からEU域内の上場企業に対してはIFRSsのうち欧州委員会が認めたものが強制適用されている。また、EU域内の外国上場企業は、本国の会計基準がIFRSsと同等でない場合には、2009年以降、IFRSの適用が強制されることとなっていた。

この域外の外国上場企業の会計基準の問題は、域内企業へのIFRSsの強制適用と同時に実施されるのではないかという観測のもとに、日本では「2005年問題」として大きく取り上げられたが、同指令では、2007年1月1日まで猶予されることとなり「2007年問題」となった。2007年以降の取扱については、グローバルスタンダードとして確立したIFRSs以外の独自の会計基準を有するのは、米国、カナダ、日本であったため、CESR（欧州証券規制当局委員会）が、米国基準、カナダ基準、日本基準についてIFRSsと同等であるかどうかを評価することとなった。その後2006年4月に、EC会計基準委員会が、EC委員会に対して米国基準、カナダ基

準、日本基準に関する同等性評価の期限の2年間延長を勧告したため、「2005年問題」は、「2007年問題」から更に「2009年問題」となった。

#### 5. 会計基準のコンバージェンス

前述のようなEUの動きを見据え、2002年9月、IASBとFASBの2つの審議会が、IFRSsと米国基準のコンバージェンス（収斂化）に関する合同会議を開催し、10月に両審議会はコンバージェンスに向けて協働することで合意した。この合意をノーフォーク合意という。両審議会が、会計基準のコンバージェンスを正式に誓約するのは初めてのことで、世界に大きな影響力をもつ二つの会計基準が収斂化に向けて大きく動き出した。欧州委員会速報では、この合意を歓迎する欧州委員会の記事が掲載された。2006年2月には、ノーフォーク合意をうけて両審議会は、主要な共同プロジェクトに関して2008年までに達成すべき指標を示したMOU（覚書、Memorandum of Understanding）を公表した。2008年4月の合同会議では、両審議会は当該プロジェクトの目標が、2011年までに達成すべき優先順位及び目標に合意した。

カナダでは、2006年1月、カナダ会計基準審議会（AcSB）がIFRSsを採用することを決定し、同年3月にAcSBは、2011年までにIFRSsのカナダ基準への導入計画を発表した。

米国、カナダに遅れをとった日本では、2007年6月に企業会計基準委員会が中期運営方針において会計基準の国際的なコンバージェンスを公表し、同年8月企業会計基準委員会とIASBとの「東京合意」を踏まえ、同年12月にコンバージェンスのためのプロジェクト計画を公表した。計画表では、プロジェクトを短期、中期、中長期の3項目に分類し、コンバージェンスの最終目標を2009年12月に設定している。

### Ⅲ. 企業会計をめぐる新たな動き

「会計制度のグローバル化」は、「会計基準のコンバージェンス（収斂化）」を意味することは既に述べたとおりである。すなわち、企業活動のボーダーレス化により、個別の財務諸表や連結財務諸表に対し、グローバルな視点からの「比較可能性」あるいは「評価可能性」を確立しようとする動きである。

しかし近年、会計制度に新たな問題が発生した。すなわち、エンロン事件等によって生じた「監査」の信頼性の問題である。アメリカでは、エンロン、ワールドコム不正会計事件を受けSOX法が制定された。公認会計士監査の信頼回復をねらったSOX法の制定・整備は、米国だけに止まらずグローバルな動きとなっている。

#### 1. 企業改革法

2001年10月、米国において大規模な不正会計事件が発覚し、エネルギー卸売のエンロン社が破綻した。この結果、公認会計士の監査および監査法人に対する信用が大きく揺らぎ、「アメリカ会計制度の不信」にまで発展した。しかし、アメリカの対応は素早く、2002年7月末に監査の強化をはじめ、企業のコンプライアンスの強化、経営者による不正行為の防止を目的としてSOX法（Sarbanes-Oxley Act：サーベインズ・オクスリー法）が制定された。SOX法の正式名称は「証券諸法に準拠し、かつ、その目的のために行われる会社のディスクロージャーの正確性と信頼の向上により投資家を保護するための法」といい、企業改革法とも称さ

れている。

SOX法は、連邦法であり、「証券取引法に基づいて作成公開される財務諸表の精度と信頼性を改善することにより、投資家を保護することを目的とした法律」である。

前述の「会計基準のコンバージェンス」が、財務諸表のグローバルな視点からの「比較可能性」あるいは「評価可能性」を確立しようとする動きであるのに対して、SOX法の制定・整備は、財務諸表の「信頼性の確保・向上」を確立しようとするものである。監査制度の信頼性回復のために公認会計士の独立性を強化すると同時に、企業経営者の責任の厳格化・明確化、情報開示の強化など多岐に渡っており、コーポレート・ガバナンスや内部統制に関する問題でもある。

このような上場企業の財務諸表の「信頼性の確保・向上」を確立しようとする企業改革法の制定・整備の動きは、米国だけでなく世界的な常況となっている。

## 2. 監査基準のコンバージェンス

世界の公認会計士の国際組織であるIFAC（国際会計士連盟）のなかにあったIAPC（国際監査実務委員会）は、1980年代から監査の国際的基準の設定作業に着手し、2002年4月には、IFACの組織改革によりIAASB（国際監査・保証基準審議会）として再編された。IAPCの後を受けたIAASBは、2001年から監査基準を国際的に統一するためのISA（国際監査基準）を策定・公表してきたが、近年の国際的な企業会計不祥事により、ISAもより厳格化されてきた。EUでは、EU域内の上場企業については、会計基準としてはIFRSs、監査基準としてはISAの採用を決定しており、2008年から全面的に適用が予定されている。

米国では、AICPAが設定していた監査基準は、エンロン事件後、2002年のSOX法の成立で、監査基準の設定はPCAOB（上場会社監視審議会）に移管されることになり、AICPAは非公開会社の監査基準設定を行うこととなった。2004年5月、監査基準書1号「監査報告書にPCAOBの監査基準に準拠した旨の記載」を初めて公表している。PCAOBが策定するPCAOB基準は、それまでのAICPA基準を受け継ぐものであるが、IASを積極的に導入しているといわれている。

日本の監査基準は、企業会計審議会（金融庁）が設定する監査基準、日本公認会計士協会が設定する監査基準委員会報告書を合わせて「一般に公正妥当と認められる監査の基準」とされており、国際監査基準の内容を取り込んだものとなっている。

このように、監査基準については、会計基準よりコンバージェンスがすすんでいる状況である。

# 会計基準のコンバージェンスと税制の国際的調和化

中西 基（経営学部）

## I. はじめに

本研究では、制度として相似的关系にある日本とドイツの会計制度・租税制度を研究対象とした。日本とドイツの会計制度は、共に法の下に存在し、かつ、法制度という形で社会的合意形成を得ている。また、ドイツでは「基準性原則」、日本では「確定決算主義」と称されるように、法人所得税法上、所得は商法（会社法）上の利益をもとに算出される。会計制度においても租税制度においても、取得原価主義に代表されるように極めて保守的なスタンスを堅持している。

## II. 会計制度のグローバル化への対応の相違と税制への影響

「会計制度のグローバル化」の本質は、「会計基準のコンバージェンス（収斂化）」にあることは、最近の米国、カナダ、日本の動向から明らかである。この要因は、EUをはじめ100ヶ国を超える国々がIFRS（国際財務報告基準）を採用したことにある。しかしながらドイツでは、ドイツ国内企業には従来のドイツ基準を維持し、上場企業にはIFRSに基づく財務諸表の作成を要求している。（将来的にはドイツ基準をIFRSのコンバージェンスする動きは認められる。）これに対し日本では、出来る限り「ダブルスタンダード」避け、IFRSを可能な限り日本基準に取り込むかたちでコンバージェンスを進めている。この結果、ドイツでは、法人所得の算出に及ぼす「会計制度のグローバル化」の影響は極めて小さい。

これに対して日本では、今後「会計基準のコンバージェンス」が進展すると、会社法上の利益と法人税法上の所得の乖離がますます大きくなる。この乖離は、法人税申告書別表四、すなわち申告調整の問題にとどまらず、決算調整の問題にも大きな影響を及ぼす事が予想される。この結果、「確定決算主義」からの離脱というわが国の法人税制存立の根幹にかかわる問題に発展する可能性を含んでいる。

## III. 租税制度の国際的調和化

ECでは、公正な市場の確立のために、物・人・役務・資本という生産財の自由な移動の実現を目指してかなり早い段階から租税制度の調和化・コンバージェンスが議論の対象となってきた。関税の撤廃にはじまり、VATの導入にみられるように間接税の調和化が先行し、現在では、直接税の調和化の段階に進展している。法人所得税法の領域では、親子間配当指令や合併指令にみられるように、租税制度だけでなく、会計制度との係わりを持つものも少なくない。

このような租税制度の国際的調和化は、EU域内に限定された問題ではなく、日本を含めたグローバルな問題として認識されている。

# 会計制度のグローバル化がもたらす企業経営上の課題

重里 俊行（経営学部）

I. 「会計制度のグローバル化」とは、経済活動のグローバル化により財務諸表が全世界に公開されることになった結果、国際的な「比較可能性」あるいは「評価可能性」を確立しようとする動きである。

その発端となったのは2001年10月、米国において大規模な不正会計事件である（エンロン社のケース）。この結果、公認会計士の監査および監査法人に対する信用が大きく揺らぎ、「アメリカ会計の制度不信」にまで発展した。これを深刻視したアメリカ政府は、2002年7月末に監査の強化をはじめ、企業のコンプライアンスの強化、経営者による不正行為の防止に着手したのである。

こうした対処の具体的制度化として成立したのがSOX法である。SOX法（Sarbanes-Oxley Act：サーベインズ・オクスリー法）の正式名称は「証券諸法に準拠し、かつ、その目的のために行われる会社のディスクロージャーの正確性と信頼の向上により投資家を保護するための法」である。この法律は、企業改革法とも称されている。

SOX法の制定・整備は、まずもって会計分野から企業の国際化がもたらす様々な問題点に対処する目的で、公認会計士監査の信頼回復を狙うものである。しかし、こうした展開は単に会計上の課題にとどまるのではなく、企業の経営管理上の新たな課題を提起しつつある。

## II. SOX法と企業経営

企業改革法SOX法の主眼は、投資家の保護におかれている。けれども公正でかつ国際的比較可能性を持った会計情報公開の進展は、文化や慣習を異にする各国の企業に新たな課題をもたらしている。たとえば、役員報酬規定や人材育成計画などの人事制度をいかにしてグローバルスタンダードと矛盾せぬように調整していくかといった課題が生じている。そこでは、企業経営者の責任の厳格化・明確化、情報開示の強化などに加え、コーポレート・ガバナンスや内部統制に関する問題までもが視野に入ってきている。わが国でも、企業改革法の草案は、2005年7月13日に金融庁の企業会計審議会・内部統制部会が発表しており制度化の動きが進展しつつある。

## III. 学術的な注目点

以上のような、企業会計の国際化に端を発した制度的変化は、今後世界の経営管理システムに対し多かれ少なかれ類似化ないし同質化をもたらすであろう。その面では企業経営方式がある意味でコンバージェントの方向を辿らざるを得ない。けれどもそれがアメリカ型の制度体系になるのか、あるいは各国の文化や慣習と適合的なシステムに調整されるのかという点に大きな学術的関心が寄せられつつあることが今回の研究で明らかになった。加えて現在、まさにアメリカ発の金融不安を契機に、欧州各国はアメリカの経営システムへの過度の傾倒を批判する動きを示しており、「租税制度の国際的調和化」が新たな局面を迎えていることが注目できよう。

## 会計制度のグローバル化

孫 銀植（経営学部）

1990年代からイギリスの会計制度は大きく変化し、特に、欧州連合（European Union：EU）および国際会計（International Accounting Standards：IAS）の会計発展に大きな影響を与えた。

本研究の目的は、EU及びIASの会計発展に大きく影響を与えてきたイギリスの会計制度について把握・検討し、その特徴及び展望を考察することによって世界会計制度のグローバル化を試みることである。そのため、まず、今日に至るまでのイギリス会計をとりまく環境について考察し、イギリス会計制度の動向や現状を明らかにした。さらに、それがEU及びIASの会計制度や発展にどのような影響を与えてきたかについても考察を行った。

イギリスにおける企業形態は会社、組合及び有限責任事業組合によって構成される。会社は公開会社と私会社が主たる有限責任会社である。すべての公開会社及び私会社は会社法による会計規制の対象となる。イギリスの会計制度は伝統的に慣習法に基礎をおいているが、EU指令の環境・状況に適應する報告関係から成文法による会計規制を行うようになってきている。資金調達活動においては、直接金融方法による企業が多いため投資家を中心として会計情報を提供することが財務会計の主要な目的となっている。イギリスでは、投資家保護において、他のEU加盟国と同様に、本国基準容認主義を採用している。

イギリス会計制度は、会社法による会計規定と会計士協会による会計基準の2つから成り立っている。会社法の特徴としては、「真実かつ公正な概観」は、イギリスがEUに加盟した後、EU会社法指令に導入され、大きな影響を与えた。IASが役に立たないという実態もあり、欧州では殆どの企業が自国基準を使用していた。しかし、2001年、EUでは、2005年までにすべてのEU域内で上場している企業にIASBの会計基準を適用するための法律を制定すると表明した。それが2007年に延長され、今度は2009年だろうと言われている。すなわち、2009年にはEU域外からの上場企業についても、IASあるいはIFRSの適用が求められることになる。このIASをめぐるEUの動向が、世界的に衝撃を与え、直接的なコンバージェンスの背景になっていると言われている。

イギリスは、IASの対応において、IASBの中心的な設立母体としてイギリス基準に準拠すればIASに準拠すると言われるほど、国内基準を国際基準に合致させる努力を試みてきた。また、IFRSへの対応において、イギリス基準は、『コンバージェンス・ハンドブック』において指摘されたIASとの間の差異を解消させつつある。

## 貸借対照表法改革法に関する研究

石原 肇

1. ドイツにおいては、「会計制度の国際化」というスローガンのもとで、1998年以来、商法典の改正が行われてきた。「資本調達容易化法」、「企業領域におけるコントロールおよび透明性に関する法律」が1998年に、また「透明・開示法」が2002年に制定され、これに基づいて商法典が改正された。これらの受け入れ態勢の整備に続いて、「国際会計基準導入および決算書監査の質の保証に関する法律（貸借対照表法改正法—BilReG）」が制定された。この法律に基づいて商法典その他の関係法が変更され、「国際化」が具体化されることとなった。

2. 同法の政府草案立法理由書によれば、「貸借対照表法改革法草案は、貸借対照表および決算書監査の領域にその主題の重点を有する」とされる。

まず、貸借対照表法の部分については、以下の4種類の欧州共同体文書、すなわち「IAS命令」、「近代化指令」、「基準値指令」および「公正価値指令」に対する国内貸借対照表法の適合が課題であるとされるが、「公正価値指令」については次の立法に先送りされた。

つぎに、決算書監査の領域については、商法典第319条の新条文および新しい第319a条の挿入によって、決算書監査人の独立性の強化が目標にされた。経済監査士またはこれに近い人物と被監査会社またはこれに資本参加している企業との間の人的、財務上または営業上の関連がある場合には、これを決算書監査人から排除することが定められた。

3. 貸借対照表法の変更について立法理由書が第一に掲げているのは、IAS命令に対する国内法の適合である。その中心規定は、「組織された資本市場に有価証券発行者として登場する企業は、2005年以降、自己のコンツェルン決算書において強制的に国際会計基準（IAS—将来はIFRS＝国際財務報告基準）を適用する義務を負う」というものである。そして、資本市場で活動することのない企業のコンツェルン決算書およびすべての企業の個別決算書に対しては、IASの適用をオプションとして定めている。加盟国は当該原則を法律として定めるか企業選択権として認めることができる。ドイツにおいては、コンツェルン決算書に関して、IAS命令の義務適用領域を越えるIAS貸借対照表表示義務を資本市場における有価証券取引許可を申請した親企業に対してのみ定めている。これに対して、個別決算書に関しては、伝統的な商法決算書の保持が告知されている。それは、IAS決算書は配当測定の基礎としてはほとんど役に立たず、また課税標準としても不適切である、という理由によるものである。情報目的に指向したIAS貸借対照表では未実現利益が把握され、その配当およびそれに対する課税は論外であるとされる。

4. 以上のように、貸借対照表法改革法においてはIAS命令によるコンツェルン決算書と個別決算書には異なる基準が適用されている。しかし、こうした二元的な制度変更がなされたことは、新たな理論上の問題を提起することになるであろう。