

Accounting SQUARE

適正手続の必要性と適正 手続監督委員会の使命

神戸大学大学院経営学研究科
教授

すずき かずみ
鈴木 一水



1 はじめに

公益財団法人財務会計基準機構（FASF）は、その定款 65 条の 2 の規定に基づき、その他の委員会の 1 つとして適正手続監督委員会を設置している。適正手続監督委員会は、企業会計基準委員会（ASBJ）が基準開発を行う過程において必要とされるデュー・プロセスすなわち適正手続が規定通りに行われることを監視・監督し、その結果を理事会に報告することを、職務としている（適正手続監督委員会規則 2 条）。ASBJ が、企業会計基準、その実務上の取扱いに関する指針、および修正国際基準を開発するにあたって実施すべき手続は、理事会によって定められ、「企業会計基準及び修正国際基準の開発に係る適正手続に関する規則」（以下「適正手続規則」という。）として公開されている。本稿では、このような適正手続の必要性と、適正手続監督委員会の使命について検討する。

2 政治過程としての基準設定

一般に、ある者の権利を保護するための公正な取扱いを、デュー・プロセスという。これを企業会計基準等の開発にあてはめると、企業会計基準等に従って作成される財務諸表を通じて提供される会計情報から経済的影響を受ける各種利害関係者の関心や利害に十分に配慮し、当然に求められる注意を実際に十分払うことを確保する手続といえる。もちろん、あらゆる利害関係者のすべての意見を企業会計基準等に織り込むことはできない。しかし、無視することなく検討対象として取り上げるという姿勢が重要なのである。適正手続によって、立場の異なる利害関係者の意見を企業会計基準等に反映できる機会が保証されれば、企業会計基準等の設定に対して利害関係者の納得を得ることができるからである。

では、企業会計基準等の設定に、なぜ利害関係者の納得が必要とされるのだろうか。これは、ASBJ と、それを支える FASF の存在意義にかかわる問題である。現在、わが国のみならず多くの国では、企業会計基準が一般に公正妥当であることを承認し、それに権威を与える

最終権限は、国の行政機関に留保されているものの、個別の企業会計基準等の開発は、民間の設定主体に委ねられている。その理由の第一は、日々経済や金融をめぐる情勢が変化し、新たなビジネスモデルや取引技術が登場している状況で、政府組織が企業会計基準等の開発や修正に臨機応変に対応するには、資金的にも人材的にも限界があることである。第二の理由は、企業会計基準等の開発には高度の専門知識と実務経験が必要であり、民間に蓄積された知識や経験を活用せざるを得ないことである。第三は、企業会計基準等が会計情報の作成者、利用者および監査人といったさまざまな資本市場関係の利害に影響を与えることから、その設定が、その経済的影響を受ける利害関係者から関心を持たれるので、彼らの要望や意見を幅広く基準開発に取り入れる必要があるからである。第四に、単に資本市場の監督や育成を担うだけでなく、他の政策にも資本市場を活用しようとする政府もまた、企業会計基準等の影響を受ける利害関係者の1つに位置づけられるからである。

このように、多種多様な利害関係者の要望や意見を公正に取り扱うためには、利害関係者の1つである政府の主導ではなく、多くの利害関係者の意見を吸い上げ反映する形での企業会計基準等の設定が求められるのである。そのためには、ASBJと、それを支えるFASFは、多種多様な利害関係者によって構成され、それぞれの立場からの要望・意見を企業会計基準等の開発に反映できる仕組みが必要となるのである。FASFの評議員および役員は、特定の親族または団体に属するものに偏らないように定款で定められており、実際にも、財務諸表の作成者、利用者、監査人および学識経験者によってバランスがとれるように構成されている。この構成は、ASBJ委員についても同じである。

ASBJが立場の異なる各種利害関係者の代表

から構成され、彼らが企業会計基準等の設定に現実に影響力を行使できることになると、利害の対立が生じ、それを調整することが必要になる。企業会計基準等の開発は、単なる会計技術の精緻化にとどまらず、企業会計基準等の経済的影響も考慮に入れたものにならざるを得ないのである。言い換えれば、企業会計基準等の開発は、企業会計の原理原則を維持しながら、立場の異なる利害関係者の利害を調整する政治過程となっているのである。

3 適正手続の必要性

ASBJの委員は、それぞれの属する利害関係者集団の代表であり素人ではないから、企業会計基準等の設定がポピュリズムに陥る心配はない。しかし、会計理論に関する知見と実務経験の両方に通暁した委員が、企業会計基準等を独善的に上から決定し実務の現場に押し付けても、利害関係者からの支持を得られるとは限らない。この懸念を払拭し、企業会計基準等がその目的を果たすとともに社会からの信頼を得るためには、適正な手続を踏んで合意を形成することが求められる。適正手続は、ASBJの基準設定主体としての権威の源泉なのである。

適正手続規則2条は、適正手続の遵守に求められる原則として、透明性、十分かつ公正な審議、および説明責任の3つを挙げている。透明性の確保に関しては、ASBJの議事、日程および審議資料の公開、議決にあたっての賛成委員と反対委員のそれぞれの名前や反対理由等の記載、論点整理・公開草案に対する意見の公開などが、十分かつ公正な審議の確保に関しては、ASBJの毎月開催、専門家等の意見聴取等、委員の会議への参加方法、専門委員会、市場関係者からの意見聴取、論点整理・公開草案の公表、アウトリーチの実施、審議テーマの決定、

適用後レビューなどが、そして説明責任の確保に関しては、ASBJの活動の方針および状況の理事会への報告、適正手続監督委員会への報告などが、それぞれ適正手続として定められている。これらの原則および具体的な手続は、国際会計基準審議会（IASB）の「デュー・プロセス・ハンドブック（Due Process Handbook）」と同様である。こうした基準開発の透明性、十分かつ公正な審議、および説明責任を確保することによって、企業会計基準等の経済的影響に関して利害関係者の適切な理解を得ることができれば、企業会計基準等の質の高さも保証されるのである。

4 適正手続の課題と適正手続監督委員会の使命

適正手続を実効性のあるものにするためには、それを策定するだけでなく、実際の遵守状況をモニタリングする必要がある。適正手続の提案とモニタリングは、適正手続監督委員会が担っている。すなわち、適正手続監督委員会は、ASBJの企業会計基準等の開発過程において必要とされる適正手続を理事会に提案し（適正手続規則3条）、適正手続が適正手続規則に基づいて行われていることをモニタリングし、その結果を理事会に報告する（適正手続規則4条、適正手続監督委員会規則2条）。

企業会計基準等に有効性と信頼性を与えるという適正手続の趣旨からは、そのモニタリングは、基準設定が形式的に規定通り実施されたかだけでなく、内容的にも適正なものであることを監視しなければならない。ただし、適正手続に十分に準拠することは、高品質の企業会計基準等の設定に資することにはなるけれども、その半面、適正手続に時間とコストをかけすぎると、企業会計基準等の適時な開発を妨げるおそれもある。特に、現下の新型コロナウイルス

感染症拡大防止策としての休業、移動制限、在宅勤務等の要請が3月決算作業を直撃するという想定外の緊急事態にあっては、企業会計基準等の規定の解釈に混乱が生じることもあり得、その場合には、ASBJに対して緊急の対応が求められることであろう。このような適正手続規則も想定していない状況において、適正手続を慎重かつ完全に時間をかけて遵守しては、基準設定に対する社会の要請に適時に応えることができず、かえってすべての利害関係者の利益を損なうおそれもある。たとえば、緊急に教育的資料の公表によって対応せざるを得ないことがあるかもしれない。適正手続規則1条は、適正手続を、企業会計基準、その実務上の取扱いに関する指針および修正国際基準の開発にあたって実施すべき手続と定めており、教育的資料の公表まで適正手続の範囲に入るかどうかは定かではない。しかし、たとえ教育的資料であっても、実質的に実務上の参考となり得るのであれば、前述の適正手続の趣旨に照らして、モニタリングの対象に含めるべきであろう。要は、高品質の企業会計基準等の適時の開発と十分な適正手続とのバランスをとることが、重要なのである。このようなASBJの効率的な運営を、企業会計基準等の適時な開発と十分な適正手続とを調和させながら促進することは、緊急事態下のみならず、平時においても、民間団体であるFASF内に設置された適正手続監督委員会の使命でもあるといえよう。

この考え方は、IASBのデュー・プロセス・ハンドブックでも強調されている。さらに、IFRS財団評議員会は、現在、基準開発の質を低下させることなく適正手続を効率化させるという問題意識の下で、影響分析、作業計画の決定、教育的資料等に関する修正を検討している。影響分析とは、IFRSの新たな設定および修正によって生じる可能性の高い影響に関するIASBによる評価プロセスである。説明責任の

観点から、影響分析を基準設定プロセス全体を通じて行い、その見解を基準開発の各段階で説明するために、影響分析報告書を公表することが、提案されている。作業計画については、5年ごとの協議による決定を原則としつつ、変化する状況に対応するために、協議の合間に新たなプロジェクトの追加や優先順位を変更する権限をIASBに与えることが提案されている。会計基準の導入と首尾一貫した適用を支援するための教育的資料についても、質の保証プロセスの対象としてIFRS財団が整理し、その性質に応じてレビューを実施し、デュー・プロセス監督委員会（わが国の適正手続監督委員会に相当する。）に報告することが、提案されている。

5 おわりに

適正手続の策定とモニタリングは、権限移譲に伴う情報の非対称性に起因するエージェン

シー問題を解消する手段である。企業会計基準等の設定をめぐるエージェンシー問題は、FASBの評議員会および理事会からASBJへの基準開発権限の委譲だけではなく、FASBの評議員会および理事会から適正手続監督委員会への監視・監督権限の委譲からも生じる。したがって、適正手続に求められる透明性、十分かつ公正な審議、および説明責任の3原則は、適正手続監督委員会の職務、会議および報告等にも求められるべきものである。適正手続監督委員会は、ASBJの適正手続遵守状況の監視・監督のみならず、自らが遵守すべきデュー・プロセスのあり方についても継続して検討する責務を負っているといえよう。