

委員の眼

監査人としての 会計基準への関わり

ASBJ 委員
あらた監査法人代表社員

せきね あいこ
関根 愛子



企業会計基準委員会（ASBJ）の新任委員紹介を掲載させていただいたのはついこの間と思っていたところ、早いもので就任して2年となり、「委員の眼」の寄稿依頼をいただいた。タイトル及び内容は自由とのことだが、いざ書こうとすると何を書いたらよいのかと思い悩んでしまった。「委員の眼」ということであるから、日頃 ASBJ の委員として感じていることを書くのがよいのかと思いながら過去に委員の方が寄稿されたものを拝見すると、それぞれの立場を生かして執筆されていることが多いようである。

確かに、ASBJ の委員は、特定の業界並びに企業、団体及びその他の法人の利益に偏することなく、独立した立場で業務を遂行しなければならず、様々な立場や考え方を踏まえて検討していく必要があるが、いろいろな経歴、背景を持った方々が就任しているからこそ様々な立場の意見を踏まえた基準設定ができるともいえるのではないか。したがって、「委員の眼」もそのような立場を生かした執筆というのが相応しいのであろうと自らのことを振り返ってみた。私自身はというと、公認会計士として監査法人に所属し 25 年を超え、その間はほぼ一貫して監査業務に携わり、その中で会計基準に関わってきている。

そこで本稿では、現在監査法人に所属する唯一の委員として、監査人として会計基準とどのように関わりどのようにみてきたかを、私自身の、そして会計基準の変遷と共に紹介させていただこうと思う。とはいっても、私自身は数多くいる監査人の一人にすぎないため、一委員として、一監査人としてのとらえ方、意見であることをお断りしておく。

企業会計審議会の公表する監査基準の「第一 監査の目的」において、「財務諸表の監査の目的は、経営者の作成した財務諸表が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を全ての重要な点において適正に表示しているかどうかについて、監査人が自ら入手した監査証拠に基づいて判断した結果を意見として表明することにある。」とあるように、監査において会計基準とは、監査の対象である財務諸表を経営者が作成する際に準拠されるものであり、財務諸表が企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況をすべての重要な点において適正に表示しているかどうか判断して、意見を表明するための基準ということになる。したがって、実際、監査を行う現場では、監査人は、様々な場面で会計基準を確認して、適切に会計処理がなされているかを判断することになる。

この「判断」については、会計上の見積り等において実務上議論になることが多くあるが、会計

処理については、まず、財務諸表の作成者である経営者が判断を行い、監査人はその判断が適切であるかどうかを判断することになる。いずれにせよ、会計基準は監査を実施する財務諸表の作成のための基準であり、監査人にとっても重要なよりどころとなるものである。

その会計基準に最初に出会った頃私は、会計基準や指針はそこにあるものとして、取引をどのように処理するのがよいのか照らし合わせるものとしてのみとらえていたように思う。すなわち、会計基準というのは当然に存在し遵守すべきものととらえていて、それを批判したり変更したりといったことは考えてもみなかった。これは、私が監査法人に入所した当時は、会計基準が現在のようによくなく、企業会計原則と原価計算基準があるくらいであり、会計基準や指針の改正も殆どなかったことであろうが、私自身のそれまでの経歴や経験の少なさ、不勉強さゆえであったかもしれない（したがって、現在の若い監査人が皆そのように考えているという意味ではない）。

新任委員紹介にも書かせていただいたとおり、私は学生時代に畑違いの分野を専攻しており、会計について全くの門外漢であった。就職後、あるきっかけから公認会計士試験を目指すことになって初めて簿記を学んだような状況であり、会計や監査も試験合格のための勉強として初めて学んだ。もちろん、会計基準について、解説書等も読んで勉強し、一通りの理解はしていると考えていたものの、今から思うと会計基準をそれほど深く勉強したり、その持つ意味を深く考えたりしていたわけではなかったように思う。

しかしながら、入所後配属された監査業務の中で、関与先の方から、何故このように会計処理をするのか、例えば売上は何故このタイミングで計上してはいけないのか等ときかれることが度々あり、業務の中で会計基準や指針をひもときながら実際に適用する難しさを学び、そのもつ意味を深く考えるようになってきた。

また、その後、米国の会計基準に基づいて作成された財務諸表を米国の監査基準に準拠して行う監査にも携わるようになり、日本の会計基準と米国の会計基準の両方を適用している企業の監査にも携わった。現在、そのように2つの会計基準を適用することについても議論がなされていて、私自身もいろいろと考えるところはあるが、関わった当初はそのようなものだと受け入れ、違うことにあまり違和感を覚えてもいなかったように思う。日本語と英語のような言語の違いと同じように受け入れ、両方適用する場合もあるという程度に思っていたのかもしれない。思えばその当時から国際会計基準は存在していたが、その頃はまだ、各国の会計基準をコンバージェンスするところまではいっていなかったため、そのような感覚も普通といえたかもしれない。また、当時は、日本の会計基準もあまり変更がなかったため、そのようなことを思っていたのかもしれない。

と同時に、日本の企業が別の国の基準を適用することの難しさというのも肌で感じていた。例えば退職給付会計。米国の会計基準は海外で多く使用されているためそれなりの配慮がされてはいるものの、基本的に米国の制度を想定して作成されているため、日本の制度をあてはめるといろいろと難しいところがでてくる。そうしたことをひとつひとつ検討しながら、企業の行った会計処理が適切であるか会計基準を確認しつつ判断を行っていた。また、そうした経験を重ねるうちに、2つの会計基準を適用することや、両者の違いの持つ意味を考えるようになってきた。

ところが、その後、会計ビッグバンがおこり、単体から連結中心に変化すると共に、新たな会計基準が次々と公表され、それまであまり変わることがなかった日本の会計基準が様変わりし、違うのが当然と思っていた米国の会計基準に急速に近づいていくのを見て、非常に驚きを感じたのを今

でも鮮明に覚えている。その頃は国際会計基準も比較可能性改善プロジェクトを終えたものの、コア・スタンダードの完成に向けての作業を進めていたときであり、日本を含めて世界では国際会計基準より米国の会計基準の方が利用されており、米国の会計基準が国際的な基準とも言えるようなときであったように思う。少なくとも、米国の会計基準になじんでいた私にとっては、国際的な基準といっても、他国の基準である米国の会計基準に近づけているようにも感じられた。

それまで日本では一部でしか使用されていなかった税効果会計については、米国でその少し前に改正された基準とかなり近い会計基準が公表され、退職給付会計についても、一部異なる点はあるもののそれまでの会計基準からみると米国の会計基準にかなり近いものが導入された。金融商品会計については、米国で長い間かけていくつかの会計基準に分けて開発されてきたものとかなり近いものが1つの大きな会計基準として導入された。会計ビッグバンにおいて、監査人を含む日本中が新たな会計基準を詳細に検討し、実際に適用していくことに相当な苦労があったことは言うまでもない。しかしながら、それと同時に、日本中が変化する中で、それまで米国の会計基準を日本の企業に適用するに際していろいろと苦労したことが日本の会計基準となったことで大きく和らいだように感じられたことも確かである。

そしてそれは、私にとって、会計基準が大きく変化していくこと、国際化していくことを目の当たりにした初めての経験であり、変化の始まりであった。もちろん、それまでの会計基準を導入した際も大きな変化や国際化もあったのかと思うが、私にとっては、あの会計ビッグバン以後、国際会計基準審議会（IASB）やASBJが誕生し、他の国の会計基準ではない国際財務報告基準（IFRS）を中心として会計基準のグローバル化は大きく進んできている。会計ビッグバンほどではないにしても会計基準は常に変化するようになり、それと歩調を合わせるがごとく、一監査人としての私自身も大きく変化していった。

会計基準の公開草案を検討したり、会計基準や指針の作成に多少なりとも関わるようになり、あまり変化せずにそこにあるのが当然であり、各国ごとに会計基準が異なるのも当然という感覚は遠い昔のものとなった。私が会計基準に最初に出会った四半世紀前とは様変わりである。コンバージェンスが大きく進み、日本の会計基準、米国の会計基準、IFRSは、以前と比べかなり近いものになったが、少しずつ異なる会計基準として存在する。そのため、それぞれの会計基準にある考え方を理解し、実務への適用を考えていく、また、逆に実務への適用も踏まえて各基準を比較考量しながら会計基準の開発や改正に携わっていく、会計基準が資本市場の重要なインフラとして機能するのはどのようなべきか考えていく、そのように変化してきている。

私がASBJの委員に就任してからの2年の間、IFRSへの対応に関連して我が国の会計基準や会計制度の議論が盛んに行われ、ASBJの委員としても会計基準のあり方を考えさせられることが多いが、自ら経験してきたこの25年間を思うと、このあとさらに25年後の会計基準はどうなっているであろうかと思う。25年前には、知識も経験も不足していた私自身はもちろんのこと、現在の状況を予想していた方はあまりいなかったのではないかと思う。したがって、25年後は今の私が予想もしない形になっているかもしれない。しかしながら、遠い将来どのような形になっていくにせよ、委員としては、自分自身が自ら経験してきたことを踏まえて、我が国における会計、ディスクロージャー諸制度の健全な発展と資本市場の健全性の確保に寄与するような会計基準の開発につとめていきたいと思っている。