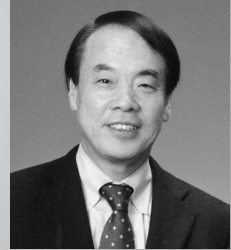


委員の眼

原則主義への 対応についての私見

ASBJ 委員
旭化成(株) 経営管理部顧問

よしだ みのる
吉田 稔



企業会計基準委員会（ASBJ）の委員に就任して1年弱が経過した。財務報告情報作成者の立場で経験を重ねてきた者として、会計基準の開発や改善に関しては、執行可能性という視点を埋没させないように取り組みたい。会計基準については、AAAの基礎的会計理論等で述べられている目的適合性と検証可能性を、判断の重要要素として考えている。会計基準の開発はイノベーションの範疇に入り、目的と理由を明確にして、その本質を捉えて実行する必要があると思う。

国際財務報告基準（IFRS）の日本での任意適用が徐々に増えているが、作成者側の留意点として、原則主義のもとでは、経理部門責任者の行動様式や学習姿勢の転換が必要と考えているので、その対応についての私見を述べたい。

原則主義と規則主義での行動様式の違い

IFRSは米国基準や日本基準と対比すると、相対的には原則主義の性格が強い。原則主義のもとでの、経理業務の遂行は既定の基準や指針への準拠主義でなく、作成者の認識と理解に基づいて行わなければならない。永らく、日本の経理業務の現場では、基準や実務指針への準拠が職務遂行の行動様式となってきたと思う。そのため、経理能力や判断力とは、いかに多くの基準や指針、通達などを網羅的に認識しているかが物差しであったように思う。また、かかる指針や通達などは、数値基準を含め具体的に細かく説明しているため、内容理解に困難を感じることはなかった。判断のためには規定、指針を探すことがその一歩であり、探し当てるとゴール到着と感じ、その背景・理由などは深く考えることも少なかったと思う。かかる業務遂行でのメリットは、公的な指針を見つけて準拠した処理を実行すると、対外的に問題視されるリスクから解放され、安心を得られるという点にあった。能力向上の観点では問題もあるが、作成者には居心地のよい便利な仕組みでもあった。

このような業務環境を転換し、原則に則り少数の規定に従い業務遂行するためには、単に新基準を覚えて準拠して実行するという対応では通用しない。まず基準そのものの考えの理解が出发点となり、基準が具体的に明示していない領域では自らの基準についての理解と概念フレームワークについての知識を総合し、判断を下していかなければならない。社内では上記提案につき説明責任を果たせる品質で、経理部門が経営トップや各部門を説得し理解を得る必要がある。このような仕事のスタイルに転換するならば、精神論的な意識転換だけでなく、思考態度や日常の研鑽のアプローチを

継続的に大転換する必要があると考える。上記の課題への対応策を考察すると、自己の経験の中での下記のような取組みが、今後求められるような態度や方向のヒントになるのではないと思う。

入社3年目に経理部に在籍していた私は、5年前ぐらいから作成されていた海外向けのアニュアルレポートの責任を任された。欧州の証券市場に預託証券を登録する方法での資金調達であったが、情報開示は米国証券取引委員会（SEC）基準に準拠し、監査は当時のBig 8のいずれかの採用が条件であった。当時の日本ではSEC基準で連結財務諸表を作成している会社も20社超で、実務用の参考書も皆無に近い状況であった。米国GAAPの解説書も実務に適合したような刊行物はなかった。そのような状況でも、米国GAAPは新設・改訂を続け、会計原則審議会意見書（APBO）として継続的に基準改訂が公表されていた。処理方法についてはAPBOを読んだり、会計士にも相談したりして、何とか形はつくのだが、困るのはその変更につき上司の承認を得ることであった。特に何のために変更がなされ、どういう考え方で実行されるのか、納得いく説明を求められた。持分法適用の議決権20%以上の会社への拡大や、キャッシュフロー計算書の新設などは、その必要性や情報開示の有用性について説明すると了解を得ることができた。困った記憶では当時、弊社で実施していた株式配当の会計処理と開示の件名であった。株式分割と同様に扱い、1株当たり情報の希薄化情報として株主に強調される開示となった。上司からは会社も株主にも共に益がある行為であるのに、株主利益を侵害しているような注意喚起に読み取れる開示については、本心からは納得はいただけなかった。なぜその開示が必要で、適切なのかの説明を問われたが、調べてみても説得できるまでには至らず残念に思った。当時の日本経済や、弊社状況は高度成長の途上であり、売上高も年2桁の成長も珍しくなく、新規の事業も数年おきに立ち上がり成長している状況であった。かかる経済環境下では、先の株式配当も証券市場では、株価を下げることもなく、すぐに続く事業成長によって徐々に株価は上昇を続けている状況であった。会社は設備投資のためのキャッシュを確保し、株主は配当株式とさらに株価上昇で潤っており、会社も株主も共に潤っているのに、なぜこれを好ましくない行為であるかのような殊更の開示が必要なのかという点が、上司の指摘であった。今考えるに当時の日本の経済環境下では、適切な表現ではなかったかもしれない。すでに成長の鈍化していた米国の経済環境との開示必要性の違いがあったと思う。この事例を取り上げる理由は、会計基準や開示規定の新設・改訂にはその目的と効果が納得できるように示されるべきであり、作成を担当する経理部署にあっては、十分説得できる理解と説明能力を備える必要があると考えるからである。ルールが変わったからといって、押し切る方法では、関係者の本当の納得は得ることができず、真に解決したことにはなっていない。会計基準等の新設・改訂についてはWHAT（何の目的で）とWHY（何の理由で）の質問を徹底して行い、どこからも答えが示されなければ、自分で熟考し確信をもって業務にあたるべきと考える。これを実行しないと、自分自身の能力の成長もないし周囲の納得も得ることができない。経理部門とは訳のわからないことを主張するところ、経営には役に立たない貢献しない部署と言われかねない。

原則主義にも通用する勉強方法

その当時、WHATとWHYを求めて、APBOや時にはAICPAのJournal of Accountancyの解説なども探索していた。当時、新鮮に感じたのはAPBOには背景や根拠が日本の基準の決め方や公表の方法とは異なり、かなり書き込んであったし少数反対者の意見も記述があった。合理的な基

準設定であり、利用者に配慮した公表姿勢であると感心した。結論だけを求めると、すべてを読むのは面倒なのだが、深く確実に理解するには大変役に立った。

任意で IFRS を導入する場合も上記と同様な態度、姿勢が経理部門や経理責任者には必要ではないかと思う。その際、急速な対応は困難であり、時間もかけてしっかり実力を養う必要があると思う。入社初期に米国 GAAP による実務に対処した経験に鑑みると、APBO などと同様に、IAS や IFRS の記述は結論の根拠や反対意見の要旨など、結論以外に根拠や論点を理解するための有用情報を含んでいる。結論に対しては、鵜呑みにするのではなく批判的に考察する態度が重要と考える。結論の根拠や反対意見などを材料にして、自己の理念、哲学に照らして自己の反対意見を形成し、できれば文章化してみることが有効と思う。記述した意見の論理構成の欠点、弱点を反芻、考察し、さらに磨きをかけることによって論理構成力を高めることができると思う。こういう修練は議論に対する対応力を高め、発想の応用力を高める効果がある。複雑で錯綜した問題事象に対して、解決の道筋を見出したり、適切な論理構成を構築し解決を図る能力が高まる。さらに欲を言えば、反対意見を持つ人々に対して、自己の意見を発表し、反撃される批判に対し、瞬発的に弱点やすり替えを発見し、再反撃して論破するといった修練も有益である。特に日常業務で突発的に現れる難題・障害に対して、臨機応変に対処のできる遭遇戦での強さを養う結果となり、M&A の交渉現場などでも能力発揮ができると思う。

説明責任の重さについて

具体的な法令や基準がない状況で、経理処理上の判断が必要でかつ説明責任を伴う事象に遭遇した経験がある。平成に入って間もないころに、弊社は上場されているグループ関係会社の合併を実行した。当時は大規模の上場会社間の合併は、金融機関で数例が出始めた程度であった。当時の商法には合併に関する条文は極めて少なく、どう見ても小規模で非公開の組織体の間での合併を想定していると思った。必要な合併処理で明文規定がなく（現行法規では明定され、問題はなくなっている）、当局窓口への相談でも回答が得られず、判断を迫られた結果、私は信頼していた弊社の顧問弁護士に相談した。顧問弁護士は、私の処理案と案の正当性の根拠を述べてくれといわれた。私が考えを述べた後、弁護士は暫し黙考の後、私の考えを支持してくれた。そして、もし訴訟があれば、その考えを主張しなさいといわれ、また、弁護士自身もその主張を掲げ、共に闘いますといわれた。闇夜に光明を見たような気がしたが、訴訟で闘う覚悟はできていなかったため、相当に気が重くなった。説明責任を果たすとはそういうことだと思う。将来の予測を基にした会計処理や、判断の分かれるケースでの重大な決断は、後日、訴訟があれば裁判所で堂々と証言し、勝訴しなければならない。それゆえ、生半可な勉強と能力ではとても対応は困難なので、その覚悟がなければリスク回避の観点からは経理責任者への就任の回避を推奨したい。なお、上記で述べたような修練がすべての経理担当者に要請されるわけではなく、経理責任者と中堅幹部の一部に求められると思う。IFRS は様々な局面で、経営者判断に依拠すると定めている。経営者が決断するとしても具体的な処理案は経理幹部が提案する必要がある。すなわち会計基準の本質を理解し、かつ対象の事業や発生事象の内容を深く理解をした上で、経営者目線での判断と具体案の提示が経理幹部には求められる。

右肩上がりや、安定成長の経済環境下では、経理判断や処理でも難解で困難な事象の発生はほと

んどない。景気後退期や経済ショックの発生時に様々な課題が押し寄せる。過去の虚偽開示の事件もほとんどが、不況期や経済ショックの数年後に露見している。経理幹部は逆境においても、確かな判断能力と決断で、組織の持続と再生を支えていく使命がある。

おわりに

会計基準の選択で真の企業価値が変化したり、一国の経済状況が変転することは考えられない。企業価値を高めるのは企業自身であり、絶えざるイノベーションを追い続け、そのいくつかを成功させて、企業は生き延びていくものである。会計基準にも経営のインフラとして、持続的なイノベーションの成功を支えていく機能が不可欠である。一国の経済力は、国に基盤を置く企業群の成長、繁栄を置いて伸長することはない。

ASBJ スタッフのレポート等の品質が IASB 幹部からも評価されたり、アウトリーチ等の場での日本関係者のレベルの高さが認められているとも間接的に聞いている。作成者からも、熱い議論を発信して、日本の会計業務関係者についての評価を本物にしていきたい。