

国際会計基準の導入と管理会計の一齣

オーストラリアの場合

天 井 一 夫

はじめに
原価の管理と予算
産業上の優遇措置
企業会計の変遷
国際会計基準の導入の背景
統一会計基準と規模別会計基準の必要性
総 括

はじめに

情報技術の発展と市場のグローバル化の進展により企業活動は国別、地域別活動から世界的、一体的になり、それは企業会計へも国際会計基準の制定、導入の必要性を一層高めた。投資の促進にも国際会計基準に対する準拠は欠かせない。オーストラリアでは産業の育成、発展にも種々の会計、税務上の優遇措置を採っている。

ここでは主にオーストラリアにおける管理会計の動向、会計基準の設定経過、及びその変遷を觀て如上の点で考察する。

原価の管理と予算

1. 原価の配賦と標準管理

オーストラリアのマネジメント・アカウントの実務はアメリカ、イギリスの影響を受け、一般に実務はイギリス、アメリカに見られるものに似ているが全てが問題ないとはいえない。原価配賦は専ら価格設定に利用されるが、価格設定はマーケットが与える価格によっても影響される。一般に材料コストは製造原価の50%を占めている。製造原価のおよそ25%を製造間接費

が占め、某調査では50%以上の企業が現存の製造間接費配賦方法に満足している。価格設定に関しては第一に、市場集中の度合いが高く、生産者の価格設定行為がウェイトを占めるとき、価格設定における原価の役割が益々重要性を増す。およその企業で価格設定における原価の役割は、おそらく成長産業より成熟産業で強調されている。価格設定は原価基準によるか、市価基準によるか二つが考えられる。企業を取り巻く諸条件により、原価基準と市価基準それぞれを加味しながら、価格は決定されていく。製品ライフサイクル、市場成熟度等がそれに影響する。価格設定は原価基準から市場価格基準へと移り変わる¹⁾。

米英の製造業では70%前後の企業が標準原価計算を実施し、標準管理を行っているが、某調査結果を総合すると「豪州企業の標準原価計算の実施状況も米英の企業とほぼ同じ水準にある²⁾」ものと推定される。

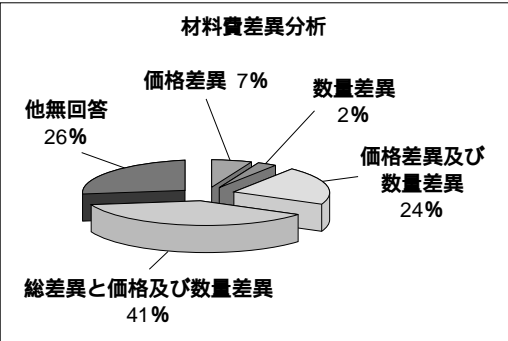
標準管理においては標準改訂期間が長ければ標準の規範性は高まり、時系列分析も容易になる。インフレーションなどの環境の下では柔軟に対応し、よりきめ細かな標準原価計算を実施するためには原価標準の改訂、見直しは短い方がよい。オーストラリアでは標準原価計算を実施している企業で、数量標準と価格標準を区分認識し、約半数が定期的に数量標準を改訂しており、その改訂期間は12ヶ月である。

豪州企業の標準原価計算は物量標準では改訂期間を1年とし、規範性をもたせ、価格標準の面では必要の都度、または3ヶ月以内に改訂し柔軟性を持たせていることが伺える。

2．材料費の管理

豪州企業に比べて我が国企業の方が原材料費の管理に対する意識の強さが伺える。材料管理に対してオーストラリアでは原材料標準管理実施企業数のうち、価格差異分析、数量差異分析を行う企業が各々7%、2%である。価格及び数量差異実施企業数が24%、総差異と価格差異及び数量差異分析実施企業は41%であることはそれほど高いとはいえない。

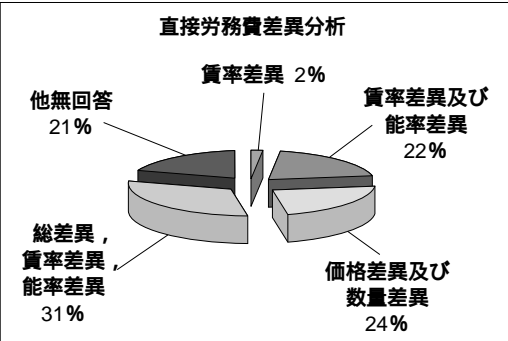
図1 原材料標準原価差異分析



3．直接労務費管理

直接労務費差異分析については何らかの形で労務費分析を行う企業は88.1%であり、賃率差異と時間差異の分析を行う企業は54社、54.7%である。これに対して我が国企業の場合、労務費差異分析を何らかの形で実施している企業は原価差異分析を実施している企業のおよそ70.4

図2 直接労務費差異分析



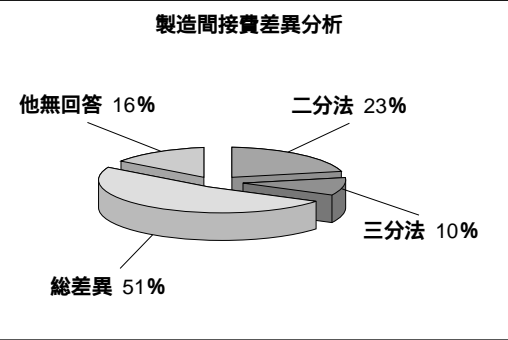
%となっている。労務費標準原価差異分析に関して我が国企業より豪州企業の方が実施率は高いといえ、労務管理が熱心である。

4．製造間接費差異分析

製造間接費の標準原価差異分析の状況は次の通りである。製造間接費の差異分析は豪州企業の方が実施率は高いようである。差異分析の内容に入れば豪州企業は総差異のみ算出する企業が半数を占めるのに対し、我が国企業は費目別差異分析を行う企業が多数(62.4%)を占めている。もちろん殆どの企業が総製造原価に対する製造間接費の率の将来増加を期待していないことは言うまでもない。

図3 製造間接費差異分析

これらの調査資料からオーストラリアのマネジメント・アカウントの実務にかなりの洞察を



与えることは事実である。1989年売上、\$700万程度のオーストラリア製造業が母集団となっている。サンプルの代表は\$700万以下の売上の製造業、非製造企業を排除すれば調査結果が多少影響されることは避けられない。

5．予算と業績評価 (Goal Setting and Performance Evaluation)

予算は企業の総合的経営管理用具として、また利益計画遂行手段として欠かせない。オーストラリアでは予算差異は報酬システムにとって重要でないと考えられている。某アンケートの多くの回答者が、予算を管理報酬に殆ど役割を

果たさないと評価している。オーストラリアでは予算が意思決定の分散に対して単に二、三役だっているにすぎないとされている。予算は品目別、製品別に編成されるが、コストや資本費用の発生する現場から離れて中央で管理されている。

次表のように90%以上が何らかの形で予算管理を行っている。

我が国企業の場合、予算統制を実施している企業はある調査でおよそ、98.3%であり、諸予算の中で費用予算を最も重視しているものが117社のうち、98社（83.8%）である。

予算に関することと併せてアンケート調査³⁾によれば目標設定や業績評価に関する結論の中に注目すべきものはほとんどみられない⁴⁾。

27%の企業は変革に対する障害として、さらに管理可能概念を検証することが困難であるこ

とを挙げている。

一般に相対的評価は競争相手の業績と比較評価することであり、他社、他集団の業績と比較することとは別に「個人の目標値としての予算や標準値の達成度に応じて業績評価を行うのが絶対業績評価である」⁵⁾から前記表からオーストラリアの場合、もっぱら絶対業績評価尺度を行うというのは企業がオーナーシップ性が強く、国際競争にそれほどさらされていないからかもしれない。

産業上の優遇措置

我が国では商法で開発費と試験研究費について次のように述べている。これは一般的に言う研究開発費の記述でもある。

開発費（development Expense）は新技術ま

表 1 予算の動向

29%の企業が弾力的予算を利用している。
企業の18%のラインマネジャーはある予算を他の項目に代替する権限を持っている。
企業の80%で、資本予算の提案がCEOによって決定される。
多くの企業（52%）がラインマネジャーにボーナスを与えていない。19%の企業が年間サラリーの10%を超えるボーナスを支払っている。
三分の二の企業が予算を管理の手段としても、意思決定の分散としても実質的に重要でないと理解している。
80%以上が原価管理、目標設定、予測に予算が重要であると見ている。

出所) Nabil Baydoun, Akira Nishimura, Roger willet., *Accounting in the ASIA-PASIFIC Region*, wiley, 1997, p. 64. より修正加筆

表 2 目標設定と業績評価

売上、予算差異、欠陥率など三つの業績指標が50%以上の企業によって用いられている。その内訳は売上が76%、予算差異76%、品質（欠陥率など）が50%となっている。
事業部長の評価に財務指標が非財務指標より好まれている。殆どの会計指標は売上を除いて週毎、あるいは毎日には評価されない。
48%の企業は経営業績評価尺度を事前に定義して使用してはいない。
多くの企業（65%）で絶対業績尺度が専ら相対業績尺度（10%）に較べてより用いられている。
65%の企業で業績評価実務が非常に、また合理的に満足されている。
経営革新に対して伝統（54%）や短期的成果に対するマネジメントに重点（46%）をおくなどの要素が障害として引き合いにされる。
最も人気ある測定尺度は生産性（60%）、責任会計の諸尺度（55%）などである。

出所) Nabil Baydoun, Akira Nishimura, Roger willet., *Accounting in the ASIA-PASIFIC Region*, wiley, 1997, p. 64. より修正加筆

たは新経営組織の採用，資源の開発，市場の開拓に要した費用で，支出後5年以内に定額償却を行う。会計的には償却仕訳の借方が開発費償却勘定で費用支出目的により製造間接費，販売費及び一般管理費，営業外費用のいずれかになる。

試験研究費（experiment and research expense）は新製品または新技術の研究に要した費用で，支出後5年内の定額償却を行う，償却仕訳の借方は試験研究費償却勘定でその費用支出の目的により製品の場合には製造間接費，販売に関する費用は販売費及び一般管理費で表示することになる。これら償却費は期間損益計算の平準化をもたらすことになる。その結果の繰延費用は貸借対照表に記載出来ることはいうまでもない。

1．一般的な優遇税制措置

オーストラリアでは多くの優遇税制を設けているが一般的な優遇税制措置として身近なものに次のようなものがある。特許権や実用新案件，著作権などにかかわる支出は，時には支出年度に償却でき，また当該権利の有効期間に亘って均等償却されるのである。認可を受けたオーストラリア映画への優遇措置として，資本支出の100%が損金に算入できる。

2．研究開発（R&D）の優遇税制

産業上の優遇措置は税務上の優遇措置の形態をとることになるが，オーストラリアで設立された会社，パブリック・トレーディング・トラスト（公益独占企業）や会社形態のパートナーシップ（共同企業）には，研究開発支出に対して税務上の優遇措置が採られ，損金算入できる割合は96年までは150%であったがそれ以降現在まで125%である。この優遇策は50,000ドルを超える支出について適用され，超過支出額が年間20,000ドルから50,000ドルの間では段階的に下がり，最低の損金算入率は100%である⁶⁾。たとえば50,000ドルを越えて開発費超過支出額が40,000ドルの場合，損金参入率は142%になる

としている。

3．石油，鉱山業の優遇税制

採鉱現場開発や鉱山用の建設設備，鉱物処理設備に関する資本的支出，鉱区内または隣接の鉱山労働者用住宅，福利厚生施設提供などの資本的支出は鉱山の残存採掘可能年数または10年のいずれか短い期間に亘って定額償却することが認められる。支出が採石事業に関わる場合の償却期間は採石可能年数，または20年のいずれか短い期間によることができる。運搬施設に関する建設，取得のために支出した資本支出についても前述の資本支出と同じ期間で損金算入できる。鉱区環境回復費用としての一般鉱山業，石油採掘または採石が行われた鉱区の環境回復に関わる支出に対して，一時償却が認められている。

4．環境調査・回復活動費の優遇税制

環境に関する影響調査のために支出は損金扱いにできる。環境調査に関する設備，及び施設以外の費用支出は，10年または当該調査対象の案件の耐用期間のいずれか短い期間で償却できる。設備及び施設のコストはもちろん減価償却の対象となる。

納税者の過去，現在または未来における収益活動によって廃棄物や公害が発生した場合，その「支出が公害防止，廃棄物処理，貯蔵，撤去などの公害防止が唯一もしくは主たる目的であれば，環境保護目的の支出として損金に算入できる」⁷⁾としている。

我が国の場合，企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書（第三）の税法上の減価償却の計算のところで，経済政策上の理由または法人の個別的事情を考慮する必要性に基づいて特別償却や特別の耐用年数を認めるとしている。設備資産について「残存価額は坑道を除く有形固定資産について取得価額の10%としているが，個々の資産により異なる場合があるから一律に定めず，資産の特殊性を考慮して実情に即するように規定を改めるべきである」⁸⁾

のである。

耐用年数に関しても耐用年数表を一律に強制しているが、もともと固定資産は操業度の大小、技術水準、修繕維持の程度如何により耐用年数を異にするものであるから耐用年数表は基準を示すにとどめ、「耐用年数は税務当局の承認を条件に企業の自主的判断を認めるべきである」⁹⁾のである。

産業政策の一環として租税特別措置法の規定により合理化機械等の初年度二分の一特別償却、重要機械等の年間五割増し特別償却などの特例が認められている。何より「特別償却制度については企業の適正な期間損益計算を阻害しないように配慮する」¹⁰⁾ことが望ましいのである。

企業会計の変遷

1. チェンバー (Raymond Chamber) らの活躍

伝統的にはオーストラリアにおける企業財務や会計実務は英国の法律、会計の発展により影響を受けてきた。企業活動のグローバル化により従来の財務や証券上の伝統的諸規則からうける影響はますます小さくなってきている。IASCや国際会計士団体のような国際組織の影響が益々大きくなっていることはオーストラリアにおいても明白である。オーストラリアにおける会計のこの簡潔な要約をみれば「専門家が海外の会計原則や実務をコピーし、追跡させながら研究、導入させて活動した」¹¹⁾ことを例証している。オーストラリアの専門団体は1960年代から1970年代にかけてインフレーション会計のなかでもっとばらマーケット・プライス・システム会計を高揚させたReg GyntherやRaymond Chamberらはアカデミックで世界をリードした。その国際的評価はまた高く、AICPAの3人は国際的に有名な学者であり、彼らは明白に名誉あるオーストラリア人である。またRay Chambersは唯一北アメリカのオハイオ州立大学に招かれた学者である。1980年代、1990年代

にオーストラリアは活発に財務会計の質的改善を行い、専門家の影響を強めることによって諸見解を統制し、改善を追求してきた多くの実例がある。

近年、オーストラリアでは会計学者、実務家は国際会計基準及び米国の会計基準に注視して、その指針を得ている。

オーストラリアの会社法によって設立される会社形態は株式発行による有限責任会社 (a company limited by shres), 信用を基礎とする有限責任会社 (a company limited by guarantee), 株式と信用を基礎とする有限責任会社 (a company limited both by share by guarantee), 無限責任会社 (an unlimited company) 及び鉱山業における無負担会社 (a no liability company) 等に分類される。

株式発行による有限責任会社は我が国の商法に定める「株主の責任はその有する株式の引き受け価額を限度とするものである」¹²⁾ところの株式会社と推定される。

オーストラリア会社法によれば、会計年度終了後、5ヶ月以内に株主総会を開き、会社の取締役は株主総会に次の書類を提出しなければならない。

1 損益計算書 2 貸借対照表 3 取締役報告書
4 持株会社の場合には企業集団全体の連結財務諸表 5 監査人の報告書 6 取締役の声明書及び財務諸表注記

計算書類が株主総会へ提出される場合には、監査人の意見が表明される以前に、主要会計役員 (principal accounting officer) あるいは計算書の作成についての他の責任者が、当該計算書は同人の知識及び判断の下で最善と思われる範囲で所定の事項について真実且つ公正な外観を提示している旨を証明する文章を作成添付しなければならない。

2. オーナーシップ・コントロールから アカウンティング・コントロールへ

オーストラリアの諸企業は企業規模の点で大小バラエティに富んでいるとはいえない。そし

て殆どの企業は小企業で、高度に集中化した製品市場へ生産・販売し、高度に集中化した所有権（ownership）とおよそトップダウン的、ワンマンの体制を保持している。また、このような企業は投資センターの組織構造をあまり使用していない。

産業や商業においておよそ半数のマネジメント・アカウンタントが非製造業で働き、多くのマネジメントは小企業で働いている。企業の財務コントロールに貢献している大多数の会計士は、たしかに市場状況のデータから比較的小さな単純構造の会社で働いており、その意義が伺える。

ASCPAの会員がいるが、第一の仕事の役割をCPAとして雇用されている。彼らのおよそ25%は第一の仕事としてマネジメント・アカウンタントをあげている。そのうちの10,282人（73%）が工業、商業で働いており、これらの調査で標本とされた企業とオーストラリア・マネジメント・アカウント職業の雇用の分布の相異は小規模企業によって起きている可能性がある。産業や商業で働くマネジメント・アカウンタントの25%は50人以下の企業で働き、彼らのおよそ10%がこれ以下のサイズの企業で働いている。経営上の諸問題は生産量や製品種類の増加から引き起こされるのではない。

前近代企業では国際競争力に太刀打ちできない。経営の管理は企業の資本家的立場から離れ、これまでの所有者的経営の立場から離れて専門経営者や管理者により企業運営されなければならない。所有と経営が分離した経営や管理という考え方へ移らなければならない。「プロのマネジメントにより教育を受け、経営形態に変化を求めなければならない」¹³⁾のである。

会計専門家は会計システム・デザインの選択により企業におけるオーナーシップタイプの影響をコントロールすべきである。オーナーシップの影響が高いとき発生する内生的要素の悪影響は会計実務のシステム設計仕様によってある程度改善できる。

3．伝統的会計基準設定手順の改善

経済活動の諸規則や会計基準の「法典化は高度の統一性を保証し、開示情報の比較可能性を高める反面、環境の変化に対する対応が遅れ、また開示される情報の量が不足する」¹⁴⁾という重要な問題を内包している。

従来オーストラリアにおいて展開されてきた会計基準は会計専門家による、会計専門家のためのルールであるとさえ言われてきた。主題の選定は主として国際的な会計団体が公表する討議資料、公開草案及び会計基準、あるいは特定の問題に関してオーストラリアの会計実務を標準化すべきであるとする研究財団内部の提言に基づいて行われてきた。1979年以来、リース会計、資金計算書、長期請負契約の会計、セグメント別財務報告、研究開発費の会計、不動産会計、退職年金会計・・・等討議資料を公表してきた。

オーストラリアにおける会計基準設定上の第一の特徴は会計基準の提案者を会計研究財団のみに限定することなく、その提案権を広く他の利害関係団体にも認めたという点である。なお会計研究財団以外の団体が会計基準を提案した場合、会計審議会は当該基準について先ず研究財団の見解を求めることを義務づけられている。また会計基準に対する社会的ニーズを確認するために審議中の会計基準についてはその利用者及び他の専門家団体と協議する機会を設定したということである。

オーストラリアでは会計基準の提案権を会計研究財団のみに限定せず、広く他の利害関係者団体にも付与したこと、会計基準の審議過程において基準の利用者及び他の専門家団体と協議する機会を設けたことなど特徴的である。多様な利害関係者団体の多様な見解を会計基準に反映する機会を保証するものとして評価できる。

4．会計基準の役割と会計情報

会計基準は情報の送り手にとっては会計情報作成のフレームワークを提供するものであり、情報の受け手にとっては実際の業績や財政状態

を評価するための判断基準となるものである。

企業実体の真実の財務的成果、及び財務状態に関する正確で比較可能な情報の提供を可能にする会計基準は投資者に対する会計情報の信頼と市場の完全性を高める。正確で、透明性の高い信頼できる情報提供が可能になれば市場の効率性が高まり、最終的には市場全体の資本コストが削減される。

会計基準の国際的調和化を妨げる要因として、企業環境、法制度、文化政治環境の相違等が挙げられる。会計基準の国際的調和化は財務諸表の比較可能性を改善し、国際資本の移動の障害を除去し、財務報告コストの削減などを挙げることが出来る。

会計基準の基本的諸前提について考察するならば、従来、会計基準の目的について、明示的な指針が明らかにされていなかった。会計基準の基本的な目的は、投資者、アナリスト、債権者及び組織自体が資源配分に関する意思決定を可能にするような実態を示す財務諸表の提供を促進することであると規定された。

会計基準の根底をなす基本的諸前提は報告目的から報告実体、資産概念から収益、費用などの概念に至るまで次のような九項目が考えられる¹⁵⁾。

(1) 会社財務報告の目的

財務報告の目的は投資、信用およびこれらに類似した意思決定を行う現在及び潜在的投資家、債権者並びにその他の利害関係者に対して有用な財務情報を提供することであると仮定する。

(2) 報告実体

会社法の下では報告実体は会社である。連結財務諸表は報告実体である持株会社の財務諸表を詳細に説明するために作成するものである。

(3) 資産概念

資産は過去の取引や事象の変化の結果として、また当該実体が獲得した法的権利を有する経済的資源である。

(4) 負債の概念

負債は過去の取引、または事象の結果として

将来、他の実体に資産を譲渡し、または用益を提供する貨幣的項目である。それは特定の実体の現在の債務から生ずる経済的便益の将来犠牲であると仮定される。FASBの定義では、負債は過去の取引事象から生ずることを強調する。従って、ある実体が将来賃金を支払い、また財貨・用益を購入する確率が高い場合でも、それらの取引はまだ発生していないために、負債とはなり得ない。

(5) 残余持分の概念

残余持分は負債の次に位置づけられるある実体資産に対応する所有者請求権である。この概念は貸借対照表の説明手段として、また費用、収益概念の展開に際して使用される。

(6) 出資の概念

出資とは残余持分の所有者が当該実体に対するその請求権を獲得または増加する取引であり、残余持分の所有者と企業実体との取引である。

(7) 分配の概念

残余持分の所有者に対する分配は、残余持分に対する所有者の請求権を減少または消去せしめる当該実体と所有者との取引である。

(8) 収益の概念

出資以外の原因によって発生する実体の所有者残余持分の請求権の増加である。

(9) 費用の概念

費用とは分配以外の原因によって発生する実体の残余持分所有者の請求権の減少である。

5. 政府介入による会計基準への準拠性

オーストラリアでは会計プロフェッションが設定してきた会計基準への準拠性の低さが政治問題化したため、「基準の強制力を高めるという観点から政府が基準設定に関与する」¹⁶⁾ようになり、会計基準への準拠が法律上明文の規定をもって義務づけられるようになったのである。

会計基準の強制力を高めるために国が関与の度合いを強めてきたオーストラリアの行き方と比較して、カナダの場合は全く逆でカナダ事業会社法においてカナダ勅許会計協会 (Canada institute of chartered accountants) の基準に準

抛すべきことが規定されており、プライベートセクターで設定される会計基準に法的強制力が付与される。

長く続いた会計プロフェッションによる自主規制は自ずと限界があり、粉飾決算や会計基準への準拠性の低さを契機としてプロフェッショナル・スタンダードの権威性が大きな問題となった。結果的には会計基準への権威性の付与という点から国家が介入しその指導の下に基準策定が行われることになったわけである。

オーストラリアにおける企業のディスクロージャ規制の歴史は基準策定という観点から観るならば会計プロフェッションによる自主規制の枠組みに国家が介入する事態になったという対立の構図として説明できる。

会計基準の権威性を高めるという目的で基準設定プロセスに政府が関与するようになり、法的権威性を会計基準に付与することでその実効性を高めるに至った。

この会計プロフェッションが会計基準の設定の帰結に潜在的影響を及ぼす優先的な立場にあったことから、特定の利害関係者の影響を排除し、基準設定プロセスの信頼性を目的として独立の基準設定機関の設置が必要とされた。

国際会計基準の導入の背景

1. 投資の促進と会計制度の改革

財務報告の質をタイムリーに改善していくにあたって会計基準の国際的動向を無視することはできない。加えてオーストラリア会計基準は共通の会計言語として世界的に広く浸透していないため、国内企業や外国企業についての投資者の評価を促進することができず、上場外国企業によるオーストラリア基準への情報転換コストも増大する。その結果オーストラリア企業や資本市場に不利な影響をもたらすことになっている。

オーストラリアの会計制度の改革の意図は「オーストラリア企業に対する投資者の信頼をもたらす、オーストラリア企業が国内で活動す

る規制環境の整備をはかり、そして、オーストラリア企業の海外での発展の障害物を取り除き、オーストラリアに対する国際的投資を増大させることである。

会計制度の改革の環境要因には対外的側面と対内的側面が考えられよう。企業の対外的側面は企業活動、財務市場がグローバル化したこと。そして会計基準がグローバル化したことが挙げられる。会計基準そのものは比較可能性と適合性が備わる必要がある。企業活動のグローバル化は企業の有効的、効率的競争力の促進が必至となるものである。会計基準のグローバル化はオーストラリア会計基準が国際会計基準と調和化していかなければならないことを物語っている。

対内的側面に関しては、オーストラリア会計基準設定プロセスへの批判があることである。会計基準設定プロセスが効率性と生産性を確保されなければならない、且つ公平性を持たなければならない。

2. 監査手順の国際的統一化

各国の会計基準をハーモナイズしなければならないという強い希望あるいは要請が年毎に強くなり、1972年にシドニーにおける国際会計士会議の際の、会計業務国際調整委員会（ICCAP）の討議を経て国際会計基準委員会（IASC）が1973年に発足した。会計士業務、特に監査業務の国際的調整と会計監査の国際的ガイドライン確立を目指してたのは1977年、ミュンヘンの国際会計士会議の時であった。

1980年頃までは「会計基準の国際的ハーモナイゼーションが何故必要か、その説明は2点が主なもの」¹⁷⁾であった。

その一点は企業の国際化に伴い、海外子会社の財務諸表を集めて連結財務諸表を作成する上で、会計基準が国毎に異なっては組み替え作業が困難であり、監査の国際的統合にも困難が生じることになった。ここに会計の国際的統一が求められる理由がある。

たとえば極端なインフレーションの状況の下

で、取得原価その他の実際発生取引額による会計基準を絶対化し続けることは困難であるし、米国のような販売方式の下での出荷基準に基づく売上計上を他の国の販売契約の下で単純に採用しうるわけがない。

3. 情報通信の進展と経営のグローバル化

会計基準の国際的ハーモナイゼーションが必要である二点目として各国企業が証券市場で資金を調達するにあたり、外国の証券市場においても互いに株式・社債等を発行する。この相互乗り入れが増えた。各国証券市場が要求する開示上の基準を国際的にバラバラであったり、対立するようではこの状況を放置できない。この点が指摘できる。

如上の状況から会計基準が国際的にハーモナイゼーションされなければならない。IASCが組織として成立し、IASCが発足以来国際会計基準の国際的調和がますます必要になってきた。

オーストラリアの政府は1991年1月をもって国際会計基準を採用していく案を採用した。このプログラムの導入の背景は情報通信の発展、情報技術の進展があり、これと結びついた世界の資本市場の自由化と企業の性質、業務そして金融システムを根本的に変えてしまった環境変化があった。

衛生を用いる国際的電気通信網の発達によって、国内、国外という区別は無意味となり、「投資についても世界中の市場を視野において総合的、一体的に見つめ、資金調達上も世界の市場を場所に関わりなく総合的に検討して、有利な市場で資金獲得する」¹⁸⁾というようになり、各国は24時間を通じて連動するようになってきた。このような状況の下でも会計、そして開示基準は国毎に、地域ごとに異なり、各市場毎に開示条件が違っているようでは証券取引の健全性を脅かす結果になる。

たとえば、東京の証券取引所に上場されている日本企業の開示を日本の投資家が理解できる

内容であってもニューヨークの投資家が理解できないと言うことは、以前であればさほど問題にはならなかった。しかし、証券市場がグローバル化、一体化すればそのことは放置できない。

オーストラリア政府の目指していることは、市場の効率性、及び完全性並びに投資家に対する信頼性を高めることによって雇用の促進など重要な経済結果をもたらす企業活動や市場活動を活性化することである。

日本の企業も1980年代に入って、それまでの原料輸入、国内生産、製品輸出というパターンから、海外直接投資による海外現地法人（子会社）を中心とした国際化へと転換し、年を追って多国籍化の傾向を強くしてきた。

経営のグローバル化は、企業が多国籍化することにつれて経営もグローバルな立場に立たされ、日本の経営もグローバル化が指摘されても不思議ではない。「経営がグローバルな視点に立つとすれば、会計が各子会社毎に各現地国の法令や基準に支配されてバラバラになっていて良いはずがない。」¹⁹⁾のは当然のことである。

統一会計基準と規模別会計基準の必要性

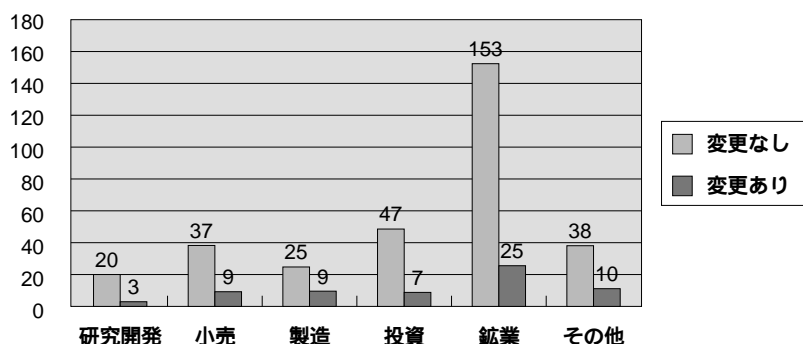
1. 経営業績と会計処理の選択

オーストラリアにおいても会計基準の選択が認められる範囲は少なくない。「代替的選択権が採られる可能性は会計主体の真実の活動を最もよく反映する会計数値の開示を妨げる」²⁰⁾おそれがある。会計方針の代替的選択権の存在は積極的な側面も持つが、会計主体の財政状態や経営成績を正しく表示することを避けるために選択権を行使しようとする経営者の意図に関わることもある。

西オーストラリア州においては経済において鉱業の重要性が高い。鉱業の重要性が高いと言うことは次掲の図4からも理解できる。鉱業は企業数が多くを占め、会計方針を変更した企業数は25である。

全体的には16%の企業がある種の利益を増加

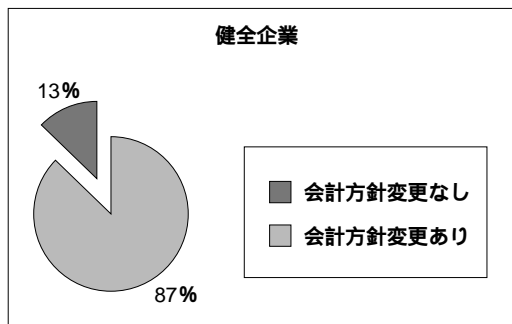
図4 業種別会計方針の変更



出所) 浦崎直浩, Keith. A. Houghton 「オーストラリアにおける経営悪化企業の方針選択
～アジア諸国へのメッセージ」『商経学叢』近畿大学商経学会Vol.44, No.3, 1998
年3月, 58ページより修正加筆

させる会計方針の変更を行っている。健全な会社ではそれが13%で、経営悪化企業では21%である。経営悪化企業はかなり高いレベルで会計利益を増大させる会計方針への変更を行っている。利益を増大させる会計方針への変更は健全企業と比較して経営悪化企業で一般に行われているのは事実で、営業項目であれ、営業外項目であれ行われている。経営が健全でない企業で、会計方針の変更が経営悪化の程度によって影響を受けるのではなく、タイミングに影響されることを物語っている。

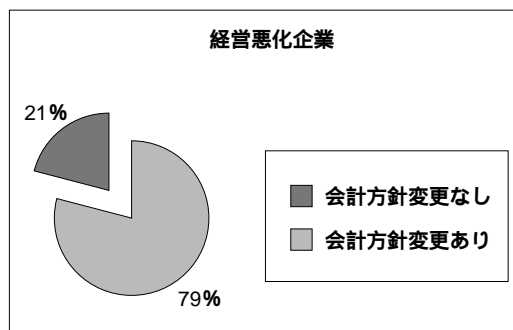
図5 健全企業の会計方針変更企業



規制当局、基準設定機関、会計専門家などは会計報告が会計主体の真実の経済的事実を反映させることを目的として会計方針の変更が行わ

れなければならないと主張する。経営悪化しているからと言うことで「自由裁量によって利益を増大させる会計処理基準への変更が認められない」²¹⁾ことは当然である。

図6 経営悪化企業の会計方針変更企業数



オーストラリアにおける如上のデータに基づく限り、利益増大への会計方針の変更が現実に行われている。健全企業よりも経営悪化の企業において利益を増大させる会計方針の変更を多く行っていることも事実である。規制当局や基準設定機関、及び関係諸団体が監視を強める必要の会社は経営悪化の企業である。

2. 規模別会計基準の必要性

規模別会計基準が必要とされるのは、国際会

計基準が導入されるに当たって、多国籍企業や多国間公募・上場を行う会社にとっては国際会計基準を適用するメリットがあるが、経済活動が国内に限定された未上場会社にとっては会計システムの変更など加重負担になることから、規模別（形態別）会計基準の可能性が指摘されている。

我が国の場合、異なる目的には異なる手段を、異なる手段のあるところには、異なる効果を期待するのはこの通りである。「異なる法目的にも異なる計算規定を予定する」²²⁾ことは問題にはならない。異なる計算規定からアウトプットされる財務諸表を開示して受け手の株主等が異なる意思決定の効果を期待することは当然である。商法と企業会計原則とは完全統一されなかった。商法と証券取引法は二元化が当然であるという認識がことの本质をついているように考えられる。このような認識がこれまで欠けていたように思える。証券取引法適用会社とそれ以外の会社に分け、異なる計算規定の適用する方法がある。規制緩和・市場原理が進みつつある状況の中で国際会計基準の導入を有意義なものにするために、オーストラリアの会社法経済改革プログラムにも見られるように証券市場がコントロール機能を十分発揮できるように条件整備を急ぐ必要がある。「会計システムを決定システムと分配システムとに分ければ、証券法適用会社は決定システムに関わる規定を、商法は分配システムに関わる規定を適用する会社として配当可能利益の限度規制に服せしめること」²³⁾にする提案がある。

総 括

国際会計基準を導入することが企業のグローバル活動にとって必須であるが、オーストラリアの場合、政府の目的は市場の効率性と完全性、並びに投資家に対する信頼性を高めて雇用の促進並びに重要な経済的結果をもたらす企業活動や市場活動を活性化することを趣旨としている。

オーストラリアでは会計プロフェッションが設定した会計基準への準拠性の低さが政治問題化した。基準の強制力を高めるため、政府が基準設定に関与することが必須となってきたことはやむをえない。会計基準への準拠性が法律上明文化され、遵守することが義務づけられるようになった。会計基準への準拠を国家の介入により、強制することは、企業活動、情報開示状態に硬直化を招くことも留意しなければならない。そのことはグローバル化がさらに進展するなかで、変革する経済活動の中で企業が対応できにくくなる側面があることも忘れてはならない。

注

- 1) 門田安弘編著『管理会計学テキスト』第2版、税務経理協会、101ページ。
- 2) 安国一「オーストラリアにおける原価計算及び管理会計の実態」亜細亜大学『経営論集』第26巻第1号、1988年10月、45ページ。
- 3) Nabil Baydoun, Akira Nishimura, Roger willet., *Accounting in the ASIA-PASIFIC Region*, wiley, 1997, p. 64.
- 4) *Ibid.*, p. 63.
- 5) 日本管理会計学会編『管理会計学大事典』中央経済社、平成12年、219ページ。
- 6) KPMG『オーストラリア投資案内』1996年、28ページ。
- 7) 同上書、29ページ。
- 8) 企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書（第三）。
- 9) 同上。
- 10) 同上。
- 11) Nabil Baydoun, Akira Nishimura, Roger willet., *op. cit.*, p. 68.
- 12) 商法200条。
- 13) 山城章『経営学要論』白桃書房、昭和45年、46ページ。
- 14) 隅田一豊「オーストラリアの会計制度」中部大学経営情報学部『経営情報学部論集』2-1、1986年3月、29ページ。

- 15) 同上論文, 27ページ。
- 16) 浦崎直浩「オーストラリアの会計制度改革」神戸大学経済経営学会『国民経済雑誌』Vol.178, No.1, 平成10年7月, 35ページ。
- 17) 中島省吾「会計基準の国際的ハーモナイゼーションとその限界について」『企業会計』Vol.43, No.1, 1991年1月, 24ページ。
- 18) 同上論文, 25ページ。
- 19) 同上論文, 26ページ。
- 20) 浦崎直浩, Keith. A. Houghton「オーストラリアにおける経営悪化企業の方針選択～アジア諸国へのメッセージ」近畿大学商経学会『商経学叢』Vol.44, No.3, 1998年3月, 53ページ。
- 21) 同上論文, 60ページ。
- 22) 武田隆二「会社法計算規定二元化への提言」『企業会計』Vol.36, No.1, 1984年1月, 100ページ。
- 23) 同上論文, 82-103ページ。

【付 記】

本稿は1999年度阪南大学産業経済研究所助成研究「海外進出企業の会計情報システムの現状と課題に関する研究」の成果報告の一部である。

(2001年3月30日受理)