

日本会計制度の国際化の現状

孫 銀 植

はじめに

- I 会計制度の変遷
 - II 会計制度の特徴
 - III 会計制度の国際化の現状
- おわりに

はじめに

1997年から日本の会計制度の変革はアジアにおける金融危機後、アジア各国での様々な経済構造変革にともなって大変革期と言っても過言ではないほど大幅に行われていた。当時、日本の経済市場の状況はグローバル化した経済活動に対応できなくなるほど国際市場から見放されていたこともあったため、金融ビッグバン (big bang) が行われた。金融ビッグバンは金融市場や証券市場を活性化させる必要もあり、企業情報のディスクロージャー制度の改善や見直しなど会計制度の変革も必要とされた。それまで、進行を続けてきた日本の会計制度変革は会計ビッグバンといわれるが、その会計ビッグバンの中心になるのは、1997年6月公表された連結財務諸表原則の改訂である。この連結財務諸表中心への移行をはじめとし、研究開発費等に係る会計基準、退職給付に係る会計基準、中間財務諸表作成基準、連結キャッシュ・フロー計算書作成基準、税効果会計に係る会計基準、金融商品に係る会計基準、外貨建取引等会計処理基準が1997年から2000年のわずか4年間に公表され、グローバルスタンダードに急速に近づいている。

さらに、2001年7月には、民間主導の会計基準づくりを目的とした独立の機関として財団法人「財務会計基準機構；Financial Accounting Standards Foundation；FASF（以下、FASF）」が設立された。そのなかに「企業会計基準委員会（Accounting Standard Board；ASB（以下ASB）」が設置された。ASBは会計基準の開発、審議、国際的な会計基準の整備への貢献等を直接担当するFASFの中心機関であり、テーマごとに専門委員会を設置している。以上のように日本の会計制度は国際動向に対応する方向で設定され改訂されるなど急速に進行している。しかし、日本の会計制度における国際的対応の結果はかならずしも十分なものとはいえない現状にある。本稿では日本会計制度の変遷・特徴を考察した上で日本会計制度の国際動向への対応現状を明らかにすることである。

I 会計制度の変遷

1. 商法中心の企業会計制度

日本の財務会計制度は、第二次世界大戦以前と以後に分けて考えられる。戦前における日本の財務会計は、企業内部指向の会計による会計秘密主義の伝統が継受され、欧米からの簿記・会計の導入によって会計制度が発展してきた。

戦前における日本の明治政府は日本の近代化と資本主義確立のために商法典の制定を要し、1890年（明治23年）、日本に最初の商法がドイツ商法を母体として制定された。その計算規定は債権者保護を目的として制定されたが、日本の商慣習にもとづいたものではないことや会計実務が英米のそれに基づいていたことなどにより反対・批判され、廃止された。1899年（明治32年）に現行商法である新商法が制定され、その内容は1861年のドイツ旧商法に近いとされ、その計算制度は債権者保護を目的とした財産目録中心の計算制度として確立された。その後、日本の企業会計制度は商法を中心として展開することになった。

2. 日本最初の財務諸表作成基準

新商法は1911年（明治44年）に改正され、財産の評価について、財産目録に掲載する財産の価額は財産目録調整の時ににおける価額をこえることができないと、時価以下主義を採用した。これは、旧商法の時価主義の要求が厳しすぎ、しばしば違法性の問題を引き起こしたために改正されたものであった。この新商法は、経済情勢の変化に対する対応と規定の不備から、1938年（昭和13年）に当時の実務慣行を取り入れ、ドイツ株式法をはじめ諸外国の商法典を参照して改正された。この改正で株式会社の営業用固定資産について時価以下主義による評価を廃止し、原価主義による評価を強制した。1934年（昭和9年）、商工省臨時産業合理局の財務管理委員会により「財務諸表準則」が制定され、商法で定められた一般事業会社の表示様式が規定された。すなわち、この「財務諸表準則」が日本における最初の財務諸表作成基準である。

3. 日本会計制度の出発点となった企業会計原則の公表

第2次世界大戦後、日本にアメリカの諸制度が導入された。1947年（昭和22年）に投資家保護の観点から「証券取引法」が制定され、有価証券の発行及び流通市場における企業内容の開示が義務づけられた。1948年に公認会計士法が制定され、公認会計士制度が導入された¹⁾。1949年に企業会計実務の指針として、および公認会計士による監査基準として、「企業会計制度対策調査会（現在の企業会計審議会）」により「企業会計原則」が公表された。企業会計原則の公表は戦後日本の会計制度の出発点になった²⁾。1950年に監査基準及び監査実施準則の設定、財務諸表準

1) 武田安弘、『会計』第158巻第2号2000年8月、2～7頁。

2) 野尻和仁「日本における財務報告制度」『第一経大論集』第28巻第1号、1998年5頁。

則の法制化と強制監査制度を導入した。

日本の会計原則自体は、アメリカにおいて発展したものであるが、企業会計原則の内容は戦前の商法計算制度における財務諸表準則財務評価準則などによる日本の会計慣行を基礎に、主としてアメリカの会計原則を導入して作成された。企業会計原則は商法、税法、その他の会計に関係ある諸法令が制定改廃される場合に尊重されなければならないとして、会計に関する指導的性格をもつものとされた。しかし、商法は強行法規であり、税法は確定決算主義を採用していたので、日本の財務会計制度は企業会計原則、商法、税法間の不一致の調整が図られた。そのため、1951年に「商法調整意見書」、1952年に「税法調整意見書」、1960年（昭和35年）に「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」が制定された³⁾。1962年（昭和37年）の商法改正による計算規定の充実・近代化や、1963年（昭和38年）の「株式会社の貸借対照表及び損益計算書に関する規則（商法計算書類規則）」による表示面の規制によって、商法主導型の会計制度がスタートすることになった。1967年（昭和42年）の法人税法の改正で、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準による」ことが導入された。1974年（昭和49年）の商法改正では「公正な会計慣行を斟酌」とする斟酌規定が新設され、企業会計原則の指導制が回復した。そして、商法監査と証券取引法監査との一元化のため、企業会計原則と商法が改正され、両者の調整が図られた。

4. 会計制度の大変革期

1997年には連結財務諸表原則の改訂が公表され、1999年4月以後開始する事業年度より適用された。この改訂をはじめとして、1998年には「研究開発費等に係る会計基準」、「退職給付に係る会計基準」、「税効果会計に係る会計基準」、「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」が設定され、1999年には「金融商品に係る会計基準」の設定及び「外貨建取引等会計処理基準」の改訂等会計基準の整備が大蔵省（当時）の企業会計審議会を中心に急速に行われた⁴⁾。このような改革の背景について、意見書は「ディスクロージャー制度の中核となる会計基準は、近年の市場環境や企業行動の激変に伴った、急速な変化を余儀なくされてきた。また、市場の国際化の進展により、会計基準の国際的調和が喫緊の課題として求められてきた」と表現している。そうした状況にあって、企業会計審議会は、次のような会計制度を主に変更しながら会計基準の整備を積極的に進めてきた。

- ・ 2000年3月期 : ①連結の範囲に実質支配力基準を導入
②連結キャッシュフロー計算書の導入
③税効果会計の義務化
- ・ 2001年3月期 : ①退職給付会計の導入
②金融商品会計の導入
③販売用不動産の減損処理を厳格化

3) 武田安弘, 前掲論文, 7~8頁。

4) 武田安弘編著『財務報告制度の国際比較と分析』税務経理協会, 2001年, 543~544頁。

- ・2002年3月期 : 持ち合い株の時価評価
- ・2004年3月期 : 固定資産の減損会計の導入

Ⅱ 会計制度の特徴

1. 会計制度と会計原則

会計は企業と企業を取り巻く利害関係者との間のコミュニケーションを調整することを目的としている。企業と利害関係者間にコミュニケーション関係が安定したとき相互間の利害関係制度は成立されたといえる。利害関係はお互いの意思に従い自由に決定し、その決定の結果に責任を負うことを健全とする考え方のもとで成立する。そこで自由に行う私的意思決定を規制するとき、会計は制度化される。企業を巡る利害関係調整制度として「公正ナル会計慣行」が予定され、規制される会計制度として商法会計、証券取引法会計、税務会計が成立する。通常、制度会計という言葉はこの規制される会計制度としての会計領域について用いられている。しかし、この領域は企業と利害関係者間の利害関係制度としての「公正ナル会計慣行」を前提として成立するものである。したがって、これらを総括して制度会計といわれることもある。前者は狭い意味で、後者は広い意味で、「制度」の概念が用いられている。

「公正ナル会計慣行」は、社会的に承認されたもので、規範的性格を有する。社会的規範としての「公正ナル会計慣行」を言語または記号の体系を通じて文書化するとき、会計原則が成り立つ。

日本の企業会計原則は昭和24年に証券取引法第193条を根拠法としてはじめてその制度的基礎を確立した⁵⁾。企業会計原則は「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」(「企業会計原則の設定について」二1)であって、企業会計審議会が社会的同意を得た慣行を文書形式で要約したものである。このように文書化された企業会計原則に従い、昭和25年に「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則(財務諸表規則)」が大蔵省令として制定された⁶⁾。

企業会計原則は証券取引法を根拠法として企業会計審議会により設定され、証券取引法会計の実務指針として機能してきた。しかし、その設定以来、数多くの修正を重ね今日に至っている。企業会計原則は会計実務の基盤であり、強制力をもつ強行法規たる商法及び税法の会計に関する諸規定とは密接な関連を有し、それらの間の整合性を要する。

2. トライアングル体制

日本の会計制度は、商法会計、証券取引法会計、税務会計が組み合せて会計制度を構成している。そのことから日本の会計制度の特徴はトライアングル体制といわれている。また、商法会計

5) 武田隆二著『会計学一般教程』中央経済社、1986年、22頁。

6) 武田隆二、22頁。

は基本法の一つであり古い歴史をもっていることからトライアングル体制の中で、中心になっている。

（1）商法会計

商法は、明治32年に、ドイツ商法を手本として債権者保護を理念として制定された。しかし、戦後、アメリカの株主重視の思想が導入や改正の過程等において株主への情報開示としての理念が強くなり、現在は債権者と株主保護を目的としている。会計目的・機能において商法は処分ないし分配可能利益の算定にあり、取得原価重視である。商法会計は計算書類規則（現在、商法施行規則）に規制され、取締役が商法によって作成し、定時株主総会に提出すべき計算書類は貸借対照表、損益計算書、営業報告書、利益の処分または損失の処理に関する議案、及び付属明細書である。これらの計算書類は実体規定は商法に基づき、計算の形式規定は計算書類規則（現在、商法施行規則）に基づいて作成される。企業の財政状態を表す貸借対照表と経営成績を表す損益計算書は株主への財務状況報告書であり、株主への承認を必要とする（大会社の特例「商法特例法16条1項」による場合を除く）。貸借対照表と損益計算書による状況報告の株主総会での承認により、当該会計期間についての経営者の受託責任は解除され、かつ株主への期間的利益分配の基礎となる期間利益（未処分利益）が確定する⁷⁾。

なお、1998年12月に、「商法施行規則」が改正され、商法上、税効果会計が採用され、2003年3月期以降に適用されることになった。税効果基準の導入と実践により、商法会計と税法会計との間に間隙が生じ、トライアングル体制は崩れる兆しが見え始まった。商法の対象は商人及び株式会社であり、その会計規定は、商人に対する総則規定と株式会社計算規定に分類されている。商法特例法の改正により、商法特例法上の大会社に対して、連結情報の重要性を考慮して、2003年以降、連結計算書類の作成が義務づけられた。

（2）証券取引法会計

証券取引法は、上場会社における情報開示をその対象とし、有価証券の発行市場と流通市場に法的規制を加えることにより、国民経済の適切な運営及び投資家の保護の観点から財務報告制度を規制している。証券取引法第193条では、「この法律の規定により提出される貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する書類は、内閣総理大臣が一般に公正妥当であると認められるところに従って内閣府令で定める用語、様式及び作成方法により、これを作成しなければならない」と定めている。証券取引法は「財務諸表等規則」によって規制される。すなわち、「財務諸表等規則」は証券取引法の定めによって提出される財務諸表の用語、様式及び作成方法を規定したものである。

証券取引法6条では、証券取引法にしたがって作成される財務諸表は、事業年度経過後3ヶ月以内に内閣総理大臣に提出しなければならないとなっている。会計基準の形成について、商法が

7) 飯田穆「商法会計とその現代的課題」青木・小川・木下編著『社会発展と会計情報』中央経済社、1993年、97頁。

規範的アプローチに対し証券取引法は帰納的アプローチに立脚しているといえる。また、有用な投資意思決定情報の提供及び時価情報を重視に対応している。会計基準設定機関の形態は金融庁との関連から商法ともにパブリック・セクターであるが、しかし、2001年7月アメリカのFASBと同様に日本のFASBのASBがプライベート・セクターとして誕生したので現在、パブリック・セクターとプライベート・セクターの複数の会計基準設定主体が存在するようになった。

また、証券取引法193条の2には、財務諸表を内閣総理大臣及び証券取引所等に提出するにあたって、公認会計士または監査法人の監査証明を受けなければならないこととなっている。有価証券報告書には、連結財務諸表を記載しなければならないが、2000年3月期の決算から、株式を公開している企業では、これまでの個別財務諸表に代わって連結財務諸表が主要財務諸表として位置づけられている。

さらに、2000年9月期以降の半期報告書には中間連結財務諸表の開示が求められている。証券取引法における財務諸表は、連結貸借対照表、連結損益計算書、連結剰余金計算書、連結キャッシュ・フロー計算書、連結付属明細書、および個別財務諸表である。

(3) 税務会計

法人税法21条においては、課税物件を所得に求め、法人税の課税標準は各事業年度の所得金額であるとしている。法人税法74条1項では、各事業年度の所得に対する法人税について納税義務

(図表1) 日本のトライアングル体制の概要

法律	商 法		
	証券取引法		法人税法
規 制	財務諸表等規則	計算書類規則	法人税関係法令
基準形成課程	帰納的アプローチ	規範的アプローチ	
対 象	上場会社	商人、株式会社	国内・国外法人
会計目的及び機能	・投資家保護 ・有用な投資意思決定情報の提供 ・時価情報重視	・債権者・投資家保護 ・処分ないし分配可能利益の算定 ・取得原価重視	・課税の公平性 ・税収確保
設定機関の形態	パブリック・セクター型 プライベートセクター型	パブリック・セクター型	
財務諸表の体系	・連結貸借対照表 ・連結損益計算書 ・連結キャッシュ・フロー計算書 ・連結剰余金計算書 ・連結付属明細書 ・個別財務諸表 ・中間財務諸表	・貸借対照表 ・損益計算書 ・営業報告書 ・利益の処分又は損失の処理に関する議案 ・付属明細書 ・連結計算書類 (特例法上の大会社)	確定申告書
提出先	内閣総理大臣	株主総会	税務署長
監 査	公認会計士または監査法人	・商法監査(監査役) ・商法特例法監査	税務監査

のある法人は、各事業年度終了日から2ヵ月以内に、税務署長に対し、確定した決算に基づき確定申告書を提出しなければならない。すなわち、税法が確定決算基準を採用しているため商法との結びつきが強調されている。税務会計は制度会計の構成要素として実務において会計基準の不備を補ったりして重要な役割を果たしている。たとえば、少額の固定資産は取得時に損金処理することが会計上も認められるが、その額を10万円としているのは税法であり、これが実務の拠り所になっている。減価償却にあたって残存価額を取得原価の10%としているのも税務の扱いである⁸⁾。

なお、法人税の課税所得計算は、商法上の損益額に税務上「財政的・租税政策的諸要請」からもうけられた「別段の定め」による調整をして行われる。この「別段の定め」によって、税務上の益金・損金は、企業会計上の収益・費用とは完全には一致しない。税務会計上、課税所得の計算に関する法令としては、法人税法のほか、法人税施行令、法人税法施行規則、租税特別措置法、各種通達などがあげられる。

以上のトライアングル体制の概要をまとめると表1のようである。

Ⅲ 会計制度の国際的対応

1. 日本版 FASF と ASB の誕生

すでに把握したように日本では国際対応を認識し、日本の企業会計審議会は、連結重視、金融商品会計、退職給付会計などの基準を公表・導入するなどグローバルスタンダードに接近していた。日本における会計制度変革の本来的目標は日本の会計基準を国際的動向に対応させ、国際的に遜色のないものにすることであった。しかし、日本の会計基準設定機関である企業会計審議会が世界にあらたに誕生する予定であった国際会計基準審議会の活動に対応できないのではないかという懸念が表明された。その理由としては、まず、日本の企業会計審議会は金融庁に属するパブリック・セクターで、独立性を保つことができず、また、委員の全員が非常勤委員であり、さらに、デュー・プロセスに透明性を確保することもできないということであった。

そのような非難に対応し、2001年7月26日、民間・独立の機関として財団法人「財務会計基準機構；Financial Accounting Standards Foundation：FASF；（以下、FASF）」が、日本において初めての民間会計基準設定期間として設立され、その内部に「企業会計基準委員会；Accounting Standard Board；ASB；（以下、ASB）」が設置された。FASFは「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の調査研究・開発、ディスクロージャー制度、その他企業財務に関する諸制度の調査研究及びそれらを踏まえた提言並びに国際的な会計制度への貢献等を行い、もってわが国における企業財務に関する諸制度の健全な発展と資本市場の健全性の確保に奇与することを目的」としている。FASFは、経済団体連合会、日本公認会計士協会、全国証券取引所、日本証券業協会、全国銀行協会、生命保険協会、日本損害保険協会、日本商工会議所、日本証券

8) 中村忠「制度会計のデザイン」2～3頁（中村忠編『制度会計の変革と展望』白桃書房、2001年。）

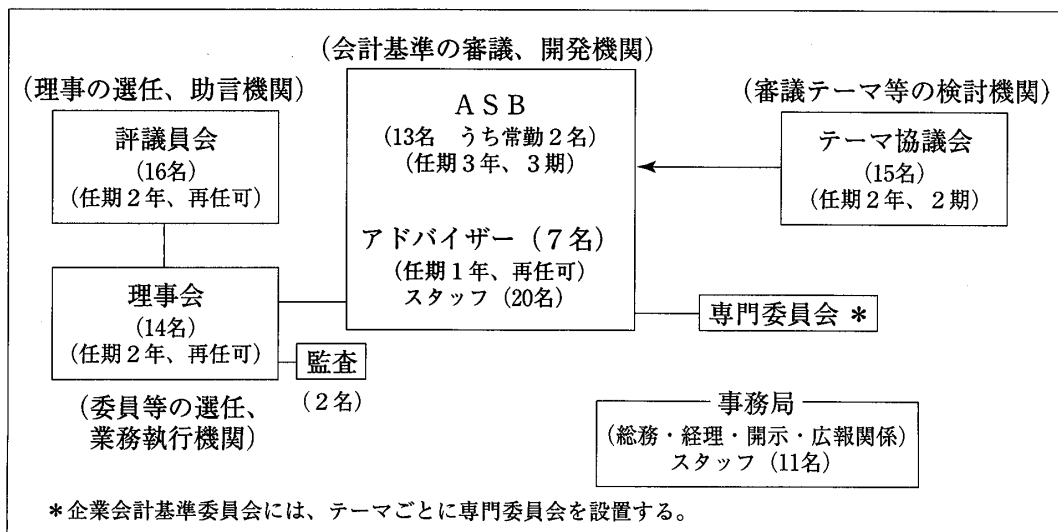
アナリスト協会、企業財務制度研究会（当財団設立を機に発展的に解散）をはじめ、関係諸機関の協力により主務官庁の許可を得て設立され、次の事業を行っている。

- 1 一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の調査研究及び開発
- 2 ディスクロージャー制度その他企業財務に関する諸制度の調査研究
- 3 前2号の事業の成果を踏まえた提言及び広報・研修活動
- 4 国際的な会計基準の整備への貢献
- 5 前各号に掲げるもののほか、この法人の目的を達成するために必要な事業

FASFの組織はASBを中心に理事会、評議員会、テーマ協議会から構成されている。ASBは、2001年7月、アメリカのFASB、イギリスのASBと同様にプライベート・セクターとして誕生し、日本の会計基準設定主体は企業会計審議会のパブリック・セクターとASBのプライベートセクター両方が存在する現状にある。ASBは会計基準の開発、審議、国際的な会計基準の整備への貢献等を直接担当するFASFの中心機関であり、テーマごとに専門委員会を設置している。2004年4月現在、ASBの専門委員会は国際対応専門委員会、実務対応専門委員会、自己株式等専門委員会、ストック・オプション等専門委員会、金融商品専門委員会、リース会計専門委員会、固定資産会計専門委員会、減損会計専門委員会、企業結合専門委員会、事業分離専門委員会、排出権取引専門委員会が設置されている⁹⁾。

理事会は、業務執行機関として事業計画・予算の作成・執行、委員等の選任、資金調達など財団の運営全般を執行する。しかし、会計基準等の審議関係の事業については企業会計基準委員会にすべて委ね、委員会の審議そのものには関与しない。評議員会は、理事・監査の選任などを通じて行う業務運営のチェック・助言機関という役割である。また、テーマ協議会では、ASBが審議すべきテーマの選択の透明性を確保するためASBとは別の機関として、審議すべきテーマ

図1 FASFの組織図



出所：http://www.asb.jp

9) http://www.asb.jp

及びその優先順位等について提言する機関である。

日本における FASF の組織図は図 1 のようである。

2. ASB におけるリース会計基準の検討

日本における ASB のリース専門委員会において、現在検討中の短期的テーマには、国際対応問題、自己株式等の追加論点、連結納税制度の会計問題、金融商品問題、リース会計問題等があるが、ここでは、ASB におけるリース会計基準の検討についての現状を考察する。

ASB は現在、リース会計専門委員会において、「所有権移転外ファイナンス・リース取引に関する例外処理の廃止について」をテーマとして検討を行っている。本テーマは、平成13年11月1日に開催された第1回テーマ協議会で短期的なテーマ案として提言されたものである。平成14年7月23日開催の第17回企業会計基準委員会でテーマとして取り上げることが決定され、リース会計専門委員会が設置された。

日本の現行のリース会計基準では、リース取引をファイナンス・リース取引とオペレーティングリース取引に区分し、ファイナンス・リース取引については、原則として通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理（以下、売買処理）することとされている。ただし、ファイナンス・リース取引のうち所有権移転外ファイナンス・リースについては、例外的に賃貸借処理に準じた処理（以下、賃貸借処理）を行うことができるとされ、賃貸借処理を採用した場合、売買処理を行った場合と同等の情報を注記で開示することとされている。しかし、現在、日本会計実務の現状では、大多数の借手会社において例外的処理法である賃貸借処理が採用され、貸手においても、すべての株式公開会社において賃貸借処理が採用されている。

今回 ASB リース専門委員会の検討では、例外処理を廃止すべきとの意見と存続すべきとの意見が対立している。

まず、例外処理を廃止すべきとの観点からは、主に、次のような意見がある。①借手においては資産の割賦取得と同様に固定資産を計上すべきであり、貸手においては資産の割賦売却と同様に債権を計上すべきであるというリース取引の経済的実質がある。②日本におけるリース取引の実態がほぼすべて例外処理としての賃貸借に該当することは、売買処理を定めた会計基準の趣旨を否定するような特異な状況であり、早急是正する必要がある。③売買処理、賃貸借処理、いずれを選択するかで会計処理は全く異なるものとなり、財務諸表の比較可能性が失われている。④国際的な会計基準との関係で、日本の現状の賃貸借処理では国際的な比較可能性が確保されていない。IASB では、ファイナンス・リース取引のみならず、オペレーティング・リース取引についても資産及び負債を認識することの検討を開始しようとしている。

また、所有権移転ファイナンス・リース取引の例外処理を存続すべきとの観点からは、主に次のような意見が主張されている。①日本のリース取引の特質が諸外国のファイナンス・リースと異なり賃貸借性が強く、割賦売買や金融取引とは異なる。②賃貸借処理を選択した場合には、注記により売買処理を行った場合と同等の注記が求められており、アナリスト等から情報開示に支

障があるとの意見はあまり聞かれず、変更する実益が乏しい。③税務との関係で、日本の法人税法では、リース取引を資産の賃貸借と位置づけ、一定の要件に該当した場合に売買または金融として扱うこととしている。日本のリース事業は、これらの法人税法の取り扱いを基礎に展開されている。そのため、売買処理に統一した場合には、以下のような問題が生じるおそれがある。第一に、リース取引については、現状の会計処理及び税務処理を前提に取引が組成されているため、取引そのものが成り立たなくなりリース事業の基盤が損なわれるおそれがある。すなわち、日本の税法は、確定決算主義を採用しており、確定決算主義のもとでは、会計上、所有権移転外ファイナンス・リース取引を売買処理に統一した場合、税務においても賃貸借性が否定され売買処理となる可能性があり、この場合、リース事業の基盤が損なわれるおそれ大きい。第二に、貸手において賃貸借処理を売買処理に変更しこれが金融取引として取り扱われた場合、賃貸借処理の時より課税所得が先行して計上される。また、貸し手側において売買処理が採用されると、会計上は減価償却費が計上されなくなり、リース終了時まで減価償却費相当額の損金算入が認められないおそれもある。

以上の現状で見てきたように、所有権移転外ファイナンス・リース取引の例外処理の廃止について両論があり、議論は集約されていない。ASBのリース専門委員会における審議では、税務処理との関係の問題を切り離して考えることは困難であるとの認識もあり、現状では合意形成が難しい状況にあると述べている。

おわりに

ドイツ商法を母体として制定された日本最初の企業会計制度は商法を中心として展開され、商法会計、証券取引法会計、税務会計が絡み合う形で企業会計制度を構成し、トライアングル体制を持っているのがその特徴である。また、時代とともに変化する企業の資金調達活動、製造・生産活動、販売活動のグローバル化が世界的規模で行われているなか、日本の会計制度も休まずその変革を続け、会計ビッグバン時代を迎えた。特に、2001年には民間主導の会計基準づくりを目的とした独立機関としてFASFが設立され、その中に日本で新たな会計基準設定機構であるASBがプライベート・セクターとして設置された。したがって、日本では、企業会計審議会のパブリック・セクターとASBのプライベート・セクターが並存し、複数の会計基準設定主体が存在するという制度的に変則的な現状になっている。減損会計を例えとして説明すると、企業会計審議会は「固定資産の減損に係る会計基準（以下、減損会計基準）」を2002年8月に公表した。これを受けて2003年10月ASBは「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針（以下、適用指針）」を公表した。しかし、減損会計基準は2004年3月31日以降終了する事業年度から適用される。しなかった、減損会計基準は企業会計審議会における最後の会計基準の審議テーマであり、基準に係る適用指針は、ASBで作成することとなる。したがって、ASBのプライベート・セクター機関からいえば独立性であるとは位置づけられないかと思われる。

また、日本の会計制度の特徴であるトライアングル体制は日本の会計制度の国際動向への対応を困難にする要因となる。ASBのリース専門委員会の検討報告で考察したように、所有権移転外ファイナンス・リース取引の例外処理の廃止について両論があるが、税務会計処理との関係の問題のため議論の合意形成がまとまらない状態にある。リース取引をめぐる日本の会計問題は、リース契約を通じたビジネスの手法が確定決算主義をとる税制と密接に関連しているために、税務処理を考慮せざるをえない特異なケースであると考えられる。よって、リース会計基準については、会計上の情報開示の観点のみでは議論が円滑に進展せず、ビジネスの手法やそれに関連した税務処理との関係をも整理することが不可欠な状況となっている。

日本に特有な経済環境を反映する日本に独特な会計制度にこだわらず、国際的動向に対応するための見直しの努力が弛まず続けられねばならない。