

I 統一論題報告

経済のグローバル化と会計基準の多様性 —第 31 回研究大会統一論題解題—

藤井秀樹
京都大学

I はじめに

国際会計研究学会第 31 回研究大会が、2014 年 8 月 24～26 日に神戸学院大学で開催された。準備委員会から提案された統一論題テーマは「経済のグローバル化と会計基準の多様性」であり、当該テーマのもとに、角ヶ谷典幸（名古屋大学）、岩崎勇（九州大学）、米山正樹（東京大学）の 3 氏が研究報告をされた。以下に掲載されるのは、統一論題当日（26 日）の研究報告と討論をもとに執筆された各氏の論攻である。当日の進行に携わった者の立場から、本統一論題の趣旨を敷衍するとともに、各報告の要点を整理し、読者諸賢の参考に供したい。

II 国際統合のもとで拡大する会計基準の多様性

今日、紆余曲折を経ながらも全体としては着実に、会計基準の国際統合（コンバージェンスおよびアドプション）の取組みが進められている。国際統合という方向性それ自体は、今日の制度設計においてはもはや動かし難いものとなっているとあって差し支えない。しかし、その一方で、会計基準の多様性が拡大しつつあるという事実を看過してはならないであろう。会計基準の国際統合（その限りでの統一化）が進

展する一方で、会計基準の多様性が拡大しているのである。多様性は、大きく以下の 2 つの次元で観察される。

第 1 は、会計基準とりわけ IFRS における概念やロジックの多様性である。たとえば、公正価値モデルと原価モデルの「混在」を説明するロジックの多様性（曖昧性）をあげることができる。その多様性は、計算構造的には貸方（就中純資産の部）の「混乱」として現象している。IFRS 設定の基礎とされる概念フレームワークに視野を広げれば、2010 年の改訂（IASB [2010]）で「財務報告の目的」について再定義がなされたが、情報提供目的と受託責任目的の明確な整理がなされたとは評しえない結果となっている。またそれと関連して、主たる情報利用者についても、多義的な解釈が可能な内容となっている。しかも、こうした概念上の「混乱」は容易に解消しない様相を呈している（IASB [2013]）。

第 2 は、会計基準それ自体の多様性である。日本では今日、上場企業等に適用される会計基準として、企業会計基準（J-GAAP）、米国基準（US-GAAP）、ピュア IFRS、日本版 IFRS（JMIS）が併存し、これに連結・個別の分離問題（連結先行論）が複雑に絡まる形で、制度設計が進行している（企業会計審議会 [2013]）。

今日問われるべきは、以上のような状況を学

界人としてどう整理し、理解すればよいかということであろう。本統一論題の趣旨は、会計基準の多様性に注目することによって見えてくる国際統合の諸相を多面的に明らかにしようとする点にある。

Ⅲ 3 報告の概要

付表は、3 報告の要点を筆者なりに整理した

ものである。会計基準の多様性という文字どおり多義的な（ややもすればいかようにも論じる）テーマを学術的に取り扱うさいには、論点の過度の拡散を回避するために、多少なりとも堅牢な（標準化された）研究方法に依拠することが求められる。そして、依拠する研究方法は、研究内容を根底において規定することになる。その点を考慮して、付表では、各報告で採用された研究方法も合わせて示している。

付表 3 報告の要点整理

	研究方法	キーワード	多様性	貢献
角ヶ谷報告	内容分析	ロジック	企業会計審議会委員の見解の多様性	制度形成プロセスの実証的分析
岩崎報告	文献研究	比較可能性	会計基準における会計処理等の多様性	比較可能性と多様性のトレードオフへの対処の提言
米山報告	テキスト・マインニング	目的適合性	目的適合性の解釈の揺らぎ（多様性）	目的適合性と利益観の不完全な結びつきとその問題点の抽出

角ヶ谷報告は、企業会計審議会議事録の内容分析（context analysis）という手法を通して、日本ではなぜコンバージェンスが慎重に進められてきたのか、また日本のステークホルダーが制度設計の局面においていかに多様な見解を表明してきたかを検証したものである。研究のキーワードは、「ロジック」（より具体的には「24のシンボリックな用語」）であり、多様性は「企業会計審議会委員の見解の多様性」という意味で用いられている。その主たる貢献は、わが国における会計制度形成プロセスの実相を実証的に明らかにした点にある。IFRS 強制適用への賛否に関わらず「原則主義」は当該プロセスにおいて「否定的なロジック」として使用されてきたなどの興味深い知見が報告され

ている。

岩崎報告は、会計基準の多様性の現状とそれに関連した課題を文献研究を通して明らかにし、その作業にもとづいて課題への対処のあり方を提言したものである。同報告では、会計基準の多様性が、①主要3当事者（基準設定者、財務諸表作成者、財務諸表利用者）の視点、②比較可能性とのトレードオフの視点、③会計基準の選択（競争）の視点から、検討されている。企業の経済的実態を会計情報に「忠実」に反映しようとするれば、企業特殊的状況に対応した基準設定が進み基準が多様化するが、それは他方で情報の比較可能性を低下させる要因ともなりうる。したがって、IFRS については任意適用としつつ、市場メカニズムに依拠したボトム

アップ・アプローチを通じて会計基準間の競争を行わせることが、当該トレードオフ問題への1つの有力な対処法になるとされる。

米山報告は、IASBは具体的にどのような事実に関連づけて「目的適合性」(relevance)の有無や多寡を判断しているかを、個別基準の本文で“relevance”および“relevant”がどのような文脈で用いられているかの分析(いわゆるテキスト・マイニング)を通して解明したものである。目的適合性の解釈の間に明確な「揺らぎ」(多様性)は観察されないが、IASBが依拠する利益観と結びつくような目的適合性の解釈は示されておらず、そのことが「適切なペースで[会計基準の]統合化が進んでいるかどうか」の判断を妨げているとされる。

以上の3報告に対して、コメンテータとして登壇された倉田幸路氏(立教大学)と高須教夫

氏(兵庫県立大学)からコメントが示された。また、フロアの石井明氏(横浜商科大学)、橋上徹氏(県立広島大学)、山口峰男氏(あらた監査法人)、渡邊誠士氏(京都大学大学院生)から質問書を頂戴した。本統一論題討論の活性化に貢献して下さった各位に改めて謝意を表したい。

参考文献

- IASB [2010], *The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*, 企業会計基準委員会, 財務会計基準機構監訳 [2011] 『2011 IFRS 国際財務報告基準』中央経済社, Part A, A19-A52; Part B, B1-B24。
- [2013], *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*, Discussion Paper, DP/2013/1, 『財務報告に関する概念フレームワークの見直し』ディスカッション・ペーパー DP/2013/1。
- 企業会計審議会 [2013] 『国際会計基準(IFRS)への対応のあり方に関する当面の方針』。