

統一論題に対するコメント

高須 教夫
兵庫県立大学

企業(組織)活動に関わる経営要素として「ヒト・モノ・カネ・情報」がある。このうち、「ヒト」はグローバル化しにくいという特性を持ち、実際にもグローバル化は進行していない。「モノ」はグローバル化しやすいものとしにくいものがあり、実際にもグローバル化しているものとしていないものがある。「カネ」はグローバル化しやすいという特性を持ち、実際にもグローバル化が進行している。「情報」は基本的にはグローバル化しやすいという特性を持っているが、「会計情報」については「ヒト」と「カネ」の両者に関わるため必ずしもそうとはいえない。

「会計情報」とは、「ヒト」が「カネ」に関わる意思決定を行うために利用する情報である。したがって、国内的要因に制約を受ける「ヒト」(国内の会計情報作成者・利用者)は国内的パースペクティブを重視するのに対して、国内的要因に制約を受けない「ヒト」(国外の会計情報利用者)は国際的パースペクティブを重視する。そのことから、経済のグローバル化とは、「会計情報」についていえば、国内的要因に制約を受けない「ヒト」が増加することを意味するといえる。

このため、その会計情報は、①国内的パースペクティブを重視した会計情報(利害調整機能を重視)と②国際的パースペクティブを重視した会計情報(情報提供機能を重視)という二面性を持つことになり、前者においては国内基準に基づく内的整合性を重視した会計情報が、後

者においては国際基準に基づく目的適合性・比較可能性を重視した会計情報が要請されることになる。

このような中、かかる会計情報の統合を図る方法として、次の2つの方法を考えることができる。すなわち、その1つは複数の会計情報を提供するという会計情報の二重化を目指す方法であり、もう1つは会計情報のハイブリッド化——国際的(外的)には会計情報のグローバル化・国内的(内的)には会計情報の非グローバル化——を目指す方法である。

I 会計基準の設定をめぐる問題 (IFRSの強制適用問題)(角ヶ谷報告)

角ヶ谷報告においては、国際的パースペクティブに基づく会計情報の観点から目的適合性・比較可能性を重視しているIFRS強制適用の要請に関わる問題が取り上げられている。しかもそこでは、国際的には比較可能性の拡充と国内的には内的整合性の維持を図るために、国際的(外的)にはIFRSの受容と国内的(内的)にはIFRSの組替え(無機能化)が行われており、そのために、「IFRS任意適用」や「IFRS適用対象の限定」(中小企業会計指針(要領)の制定・連単分離)という会計情報の二分化を行うと共に、J-IFRSの開発やエンドースメント・カーブアウトという会計情報のハイブリッド化の提案がなされている。

この対応戦略は、わが国において従来から行われてきた方法と同一の枠組み（山地・他 [1994]）に属するものであるが、IASB がピュア IFRS 以外を認めないことを表明している中で、このような有効性に問題のある戦略が再生産されたのには、IFRS 強制適用に対する賛成者（日本公認会計士協会等）と反対者（会計研究者・製造業企業等）の対立があるといえる。そしてそこにおいては、国際的（外的）説得と国内的（内的）説得の調整が図られており、このことは、IFRS 強制適用に対する賛成者が、J-IFRS の導入を「IFRS の強制適用に向けた第一歩」と捉えているのに対して、IFRS 強制適用に対する反対者は、J-IFRS の導入を「IFRS の強制適用を採用しないための方策」と捉えていることから明らかになる。

しかし、角ヶ谷報告においては、IFRS 強制適用に対する賛成者および反対者がともに原則主義の適用に懸念を表明している理由（「経営者の裁量権や判断の増大」）について、また、IFRS 強制適用に対する意見が急激に変化した決定要因として「米国証券取引委員会（US-SEC）の政策決定への配慮」をあげる場合のその解釈（US-SEC の判断とわが国固有の論理との相互関連性）について、十分な説明がなされているとはいえない。

II IASB 概念フレームワークをめぐる問題

会計目的（利益観）について、「真実利益アプローチの登場→経済的帰結学派の出現→真実利益アプローチの破綻→意思決定有用性アプローチの採用」という過程を辿ってきたといえる。そしてそのことから、IASB 概念フレームワークにおいても、国際的パースペクティブに基づく「意思決定に有用な情報の提供」という

要請がなされており、そのため、ここでは目的適合性・比較可能性が重視されている。

(1) IASB 概念フレームワークにおける目的適合性をめぐる問題（米山報告）

米山報告においては、IASB 概念フレームワークにおける目的適合性をめぐる問題が取り上げられている。しかも、『IASB 概念フレームワーク』（2010年）では、「一般目的財務報告の目的」（第1章）において、情報提供機能と利害調整機能（受託責任）の共存を図るにあたり、情報提供機能への利害調整機能（受託責任）の統合すなわち意思決定有用性アプローチの貫徹（純化）が行われている。また、「有用な財務情報の質的特性」（第3章）において、その基本的な質的特性が「目的適合性」と「信頼性」から「目的適合性」と「忠実な表現」に変更されている。

このような意思決定有用性アプローチの貫徹は、一方で「目的適合性」の重視をもたらすと共に、他方で「目的適合性」の無機能化をもたらすことになる。このことは、実証分析の結果（米山報告）と一致しており、IASB 概念フレームワークが FASB 概念フレームワークと同様の欠陥（意思決定モデルの欠如）を有しており、「規制しなければならないにもかかわらず規制してはならない」（津守 [1988]）というパラドックスの再生産がそこにおいて行われているといえる。

それでは、FASB 概念フレームワークに対するこれまでの問題点の指摘から IASB 概念フレームワークにおける欠陥が自明であるにもかかわらず、欠陥のある概念フレームワークが再生産された理由はどこにあるのであろうか。この問題については、米山報告において「今後の検討課題」とされているが、ここにおいて、そ

の理由として、①概念フレームワークは妥協の産物であっても、社会的インフラとして存在理由がある、②会計基準に対する信認が低下したときにおける米国の会計基準設定機関の変遷（CAP→APB→FASB）と同様に、「IASBの会計基準に対する信認が低下したときにおけるIASB概念フレームワークの改訂→信認の回復」を目指したものであるという理由をあげることができるであろう。

(2) 会計基準の多様性と比較可能性をめぐる問題（岩崎報告）

岩崎報告においては、会計基準の多様性がもたらす比較可能性をめぐる問題（「トレード・オフ関係」）を取り上げている。しかもここでは、「比較可能性を同一の会計事象に対して同一の会計処理を、異なる会計事象に対して異なる会計処理を行う」（統一化・画一化）ものと規定しており、そのことから企業活動実態等の多様性を重視した上で、意思決定有用性アプローチの貫徹が行われる場合には、①細則主義から原則主義への移行（IASB）、②会計基準の多様化（わが国）という2つの方法が考えられる。

すなわち、多様な会計処理がもたらされる経路として、IASBにおいては「会計目的（単一（情報提供機能））→会計基準（単一）→原則主義の採用による取引（会計事象）の認識（複数）→会計処理（複数）」という経路が、一方、わが国においては「会計目的（複数）→会計基準（複数）→細則主義の採用による取引（会計事象）の認識（単一）→会計処理（単一）」という経路

が、想定されているといえる。それに対して、岩崎報告においては、多様な会計処理の出現は比較可能性の確保を不可能にすることから、多様な会計基準を容認した上で、それを市場選択の問題としている。

しかし、ここで会計処理の多様性がもたらされる経路の相違が、IASBの場合には、原則主義を採用することにより取引（会計事象）の認識の多様性がもたらされる一方で、単一の会計目的のもとに実質的比較可能性の確保が図られるのに対して、わが国の場合には、複数の会計目的（内的整合性）を達成するために複数の会計基準の設定が行われていることから、単一の会計目的のもとにおける実質的比較可能性の確保は行いえないという結果をもたらすことになる。このような中、会計処理を市場選択にまかせる場合には、会計情報提供を企業におけるボンディング活動と認識することになり、そこにおいては実質的比較可能性の達成を放棄することになるといえる。

参考文献

- 高須教夫 [2012] 「意思決定有用性アプローチの確立と概念フレームワークの形成—アメリカにおける会計規制の観点から—」 千葉準一・中野常男編『会計と会計学の歴史』中央経済社。
- 津守常弘 [1988] 「会計基準設定の現代の特徴と方向（一）・（二・完）」『會計』第133巻第1号・第2号。
- 藤井秀樹編 [2014] 『国際財務報告の基礎概念』中央経済社。
- 山地秀俊・鈴木一水・梶原 晃・松本祥尚 [1994] 『日本の企業会計の形成過程』中央経済社。