

Ⅱ 西日本部会・統一論題報告

ホーリスティック観と日本の会計環境

角ヶ谷典幸

九州大学

要 旨

欧州連合（EU）諸国が国際財務報告基準（IFRS）を強制適用した 2005 年以降、IFRS を適用する国々が着実に増加してきている。日本でも、国際化の波に乗り、2010 年 3 月期から IFRS の任意適用が始まった。しかし、日本は、固有の会計環境を反映させるために、IFRS に代替しうるフルセットの会計基準を現在でも維持・開発しており、米国を除く他の先進国に比べて、財務報告のコンバージェンスをより慎重に進めている。

IFRS に関する文献は数多く存在するが、日本の会計環境を解明しようとする試みは少ない。そこで本論文では、日本の会計環境を明らかにする作業を通じて、コンバージェンスを進める上で各国の会計環境は無視しえないことを指摘する。IFRS 適用上の初期条件は国ごとに異なるので、本論文のような会計制度の多様性に関する研究は、会計・監査実務のディファクト・コンバージェンスを達成する上で必要不可欠である。

なお、日本の会計環境を国際的に発信するためには、国際的に通用するセオリーとメソッドロジーの適用が求められる。そこで本論文では、Gernon and Wallace [1995] のアカウンティング・エコロジー・フレームワークを援用し、日本の会計環境を社会的、組織的、専門的、政治的、会計的観点からホーリスティックに検討する。また、企業会計審議会総会・企画調整部会合同会議議事録を詳細に分析し必要に応じて引用する。

本論文はとくに会計および周辺制度の相互作用と、ローカルな視点（国内調整）とグローバルな視点（国際対応）の衝突（苦悩）と創造（挑戦）の過程に注目した。検討の結果、日本がローカルな視点を重視し、財務報告のコンバージェンスをより慎重に進めてきたのは、会計制度および周辺制度が整備されればされるほど、諸制度間の擦り合わせが必要とされるためであることが明らかにされた。また、近年、日本国内の会計および周辺制度の機能分化——金融商品取引法と会社法、財務報告と課税所得計算、上場企業と中小企業の会計の分化——が促進され議論されるようになったのは、グローバルな要請に機動的に応えるためであることが明らかにされた。

I はじめに

欧州連合（EU）諸国が国際財務報告基準（IFRS）を強制適用した 2005 年以降、IFRS を適用する国々が着実に増加してきている。日本でも、国際化の波に乗り、2010 年 3 月期から IFRS の任意適用が始まった。しかし、日本は IFRS に代替しうるフルセットの会計基準および概念フレームワーク（討議資料）を現在でも維持・開発しており、米国を除く他の先進国に比べて、財務報告のコンバージェンスをより慎重に進めてきた。

自見金融担当大臣は、2011 年 6 月 21 日に、IFRS を強制適用するのであれば、その時期を延期すべきである旨の提言をした。その理由として、米国証券取引委員会（SEC）の政策変更、産業界からの要望、大震災の影響および日本固有の会計・周辺制度への影響をあげている。本論文がとくに注目するのは、自見大臣の提言のうち、「会計基準が単なる技術論だけでなく、国における歴史、経済文化、風土を踏まえた企業のあり方、会社法、税制等の関連する制度、企業の国際競争力などと深い関わりがあることに注目し、…」（自見 [2011], p. 1）議論を展開することを望むという発言である。

このような「日本の固有性」への配慮の必要性は様々な形で指摘されてきた。たとえば、2009 年 6 月に企業会計審議会（BAC）から公表された「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」では、「IFRS の基準としての内容及び今後の改訂動向については、十分な注視を行うとともに、我が国の商慣行や経営実態、会計実務を踏まえつつ、国際的に受け入れられるような情報発信が不可欠である。」（BAC [2009], p. 5,

傍点一筆者）と述べられている。

IFRS に関する文献は数多く存在するが、日本の会計環境は何かといった本質的な問題に正面から取り組んだ研究は少ない。そこで本論文では、そもそも日本の会計環境とはどのようなエコロジーを指すのか、その一端を明らかにする作業を通じて、コンバージェンスを進める上で各国の会計環境は無視しえないことを指摘する。

しかし、日本の会計環境を解明できたとしても、それが国際的に理解されなければ意味がない。国際的に理解されるためには、国際的に通用するセオリーの適用が求められる。そこで本論文では、Gernon and Wallace [1995] のアカウンティング・エコロジー・フレームワーク（accounting ecology framework）を援用する。このフレームワークは、Perera and Baydoun [2007], Baker et al. [2007] および Hellmann et al. [2010] がそれぞれインドネシア、中国およびドイツの会計環境を説明するために用いており、日本の会計環境を説明する上でも有力なセオリーとなりうると思われる。

以下、次の順序で検討を進めていく。II では、アカウンティング・エコロジー・フレームワークについて説明する。続く III から VII では、このフレームワークに沿って、日本の会計環境の一端を明らかにする。VIII では、IFRS 導入上の日本の苦悩と挑戦を、国内調整と国際対応の相剋およびその擦り合わせという観点からまとめる。最後の IX では、財務報告のコンバージェンスを進める上で各国の会計環境は無視しえないことを指摘する。なお、本論文では、自見大臣の発言を受けてコンバージェンスに関する議論が活発化した 2011 年 6 月 30 日から同年 12 月 22 日までの企業会計審議会総会・企画調整部会合同会議議事録

における各委員の発言を詳細に分析し必要に応じて引用した。

II ホーリスティック観

アカウンティング・エコロジー・フレームワークは諸環境の相互作用を全体的・包括的に考慮するものであり、ホーリスティック観 (holistic view) と呼ぶに相応しい⁽¹⁾。Gernon and Wallace [1995, p. 60] によれば、各国の会計環境は次の (1) から (5) の環境の相互作用の結果である。本論文では、これら 5 つの環境を包括する日本固有のエコロジーを「日本の会計環境」と呼ぶことにする。

- (1) 社会的環境 (societal environment)
社会における構造的、文化的、人口統計的要素で、財務・金融サービスに影響を及ぼす環境
- (2) 組織的環境 (organizational environment)
組織の規模、テクノロジー、複雑さ、人的・資本的資源をはじめとする要素で、会計システムの選択やデザインに影響を及ぼす環境
- (3) 専門的環境 (professional environment)
職業教育・研修、登録制度、規律、職業倫理・文化をはじめとする要素
- (4) 政治的環境 (individual environment)⁽²⁾
個人が会計基準設定団体にロビー活動し、個人の利益のために会計数値を使用する環境
- (5) 会計的環境 (accounting environment)
会計実務や会計基準をはじめとする要素で、他の諸要素から影響を受け、他の諸要素に影響を及ぼす環境

日本の会計環境を世界に発信するのであれば、資産負債アプローチ (純資産の期首と期末の差額をもって利益とみる見方) と収益費用アプローチ (収益と費用の差額をもって利益とみる見方)、公正価値と取得原価、包括利益と純利益をはじめとする諸問題を取り上げるだけでは不十分である。国際会計基準審議会 (IASB) はこのような二項対立的な議論が限界に達していることを認識しており、資産負債アプローチおよび収益費用アプローチに代えて、財務諸表全体への影響を考慮に入れて測定基準を選択するホーリスティック観の採用を提案した (IASB [2010], paras. 16-18; 角ヶ谷 [2011a], pp. 75-76)。しかし、それでも不十分であろう。Gernon and Wallace [1995] は、さらに社会的、組織的、専門的、政治的および会計的環境の相互作用を考慮する必要性を説いた。以下では、「日本の会計環境」に影響を与えている 5 つの環境を順にみていくことにする。

III 社会的環境：経済的・法的・文化的ファクター

第一に、日本の社会的環境として、経済的、法的、文化的ファクターを取り上げる。

日本は、米国、中国に次ぐ経済大国である。日本では、世界有数の資本市場、安定した金融システム、近代化したガバナンス・システム、体系的な法制度をはじめとしたインフラストラクチャーが整備されている。会計制度および周辺制度が整備されればされるほど、IFRS をアドプション (直接採用) するだけでは不十分となり、会計制度とその周辺制度との擦り合わせが必要となる (角ヶ谷 [2011b], pp. 55-56; Tsunogaya et al. [2011], p. 36)。この点、斎藤 [2010] は次のように説明し

ている。

「アメリカや日本のように、国際化した大規模な資本市場をもち、高度に整備された市場のインフラが会計基準と歯車のように噛み合っている国では、周辺制度をそのままにして会計基準だけを取り出し、それを国外で作られた基準へすぐにも入れ替えるというのは、誰がみても簡単な作業ではない。」（斎藤 [2010], p. 7）

また、経済的ファクターとして、日本では第2次産業・製造業のウエートが他の主要先進国に比べて高いことを指摘しておく必要がある（BAC [2011d]）。そもそも取得原価（主義）会計は、「（仕入先から）インプットを購入し、それを事業計画に基づいて製品へと変換させ、その製品を（顧客に対して）原価よりも高い価格で販売することによって事業価値を創出するという見地に立って」（Nissim and Penman [2008], p. 14）いる。それゆえ、日本のような「もの造り立国」では取得原価（主義）会計の方が望ましく、公正価値会計の過度の適用を抑制しようとする圧力が働く可能性がある。

「トライアングル体制」と呼ばれる、会社法（商法）、金融商品取引法（証券取引法）

および法人税法によって形作られてきた会計システムも日本のユニークな会計環境を形成してきた。金融商品取引法と会社法の結びつきは、情報提供機能だけでなく利害調整機能も重視し、投資家（株主）だけでなく経営者、債権者、その他の関係者を含む幅広いステークホルダーも同等に重視しようとする日本の会計環境を生み出してきた。また、会社法と法人税法との結びつきは、確定決算主義（株主総会で確定した計算書類に基づいて課税所得の計算を行う考え方）というアングロ・アメリカンモデルにはない会計制度を生み出してきた。かかるトライアングル体制のもとで保守的な会計数値が好まれてきたのは、分配可能限度額や課税所得の計算には確実性や検証可能性が要請されるためである（新井・白鳥 [1991], pp. 29-30）。

このように日本の会計制度で公正価値よりも取得原価が支持されてきたのは、経済的・法的ファクターによるところが大きい。文化的ファクターの影響もある。表1に示したように、Hofstedeの研究によると、日本は相対的にパワーディスタンス（特権や権力に関わる上下関係）および長期志向性が高いが、個人主義的傾向は低い。

若干補足すると、官僚支配が強い国ほど、パワーディスタンスが高い。実際、日本では、

表1 文化的ファクター：日独米の比較

	パワーディスタンス		個人主義		長期志向性	
	Index	Rank	Index	Rank	Index	Rank
日本	54	33	46	22-23	80	4
ドイツ	35	42-44	67	15	31	22-24
米国	40	38	91	1	29	27

（注）・Hofstede [2001], p. 500 を参考に筆者作成。

・パワーディスタンスと個人主義は 50 カ国中のランクを、長期志向性は 29 カ国中のランクを示す。

金融庁が銀行、証券、保険活動を監視し、IFRSの適用をめぐる議論を集約し、企業会計基準委員会（ASBJ）が作成する会計基準を承認する権限を有している。また、パワー・ディスタンスが高く、個人主義的傾向が低い国では、安定的・協調的ヒエラルヒーが好まれ、それを支えるための保守的思考および長期的成長が重視される（Hofstede and Bond [1988], pp. 6-7, p. 14; Hofstede [2001], pp. 375-378）。このように経済的、法的、文化的ファクターが一体となり、日本固有の会計環境を形成してきた可能性がある。

IV 組織的環境：企業分類的・経済的・財務的ファクター

第二に、社会的環境の内容と重複する部分もあるが、組織的環境として、企業分類的・経済的・財務的ファクターを取り上げる。日本には上場企業が約 3,900 社ある。イギリス、フランス、ドイツにおける規制市場（欧州共通の投資者保護のための情報開示ルールが適用される市場）における上場企業数はそれぞれ 1,077 社、593 社、639 社であり（BAC [2011e]）、その数は群を抜いて多い。しかし同時に、日本の株式会社の 99 パーセ

ント以上は、間接金融中心の資金調達を行っている（主に表 2 ④の企業群がこれに相当する）。かかる事実、かりに IFRS を強制適用とした場合、その適用範囲をどのように決定すればよいかという問題（企業分類論）を生じさせる。近年、IFRS の（強制）適用の範囲を、上場企業のなかでもグローバルな営業・財務活動を行っている企業に限定しようとする意見が有力になりつつあるが、これも企業分類論に関係している。

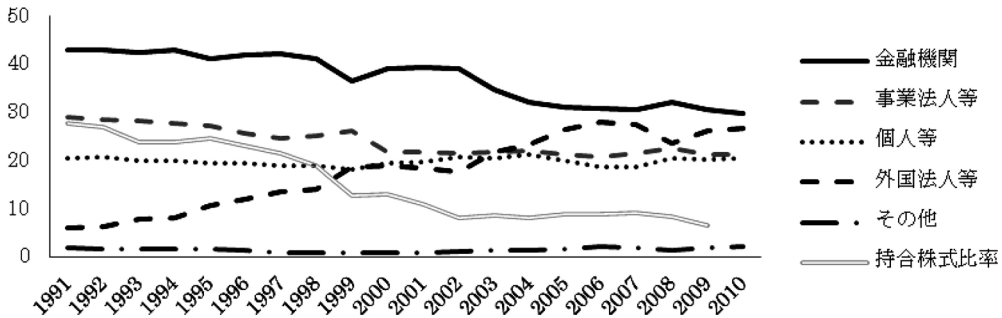
IFRS の適用をめぐる諸問題は、企業の規模だけでなく、経済システムや株式の所有構造とも密接に関係している。一般に、先進国の経済システムは、大きく自由市場経済（liberal market economies: LMEs）と調整市場経済（coordinated market economies: CMEs）とに分けられる。LMEs では市場での競争（および市場によるモニター）が最優先されるのに対して、CMEs では市場競争に加えて企業・銀行間、異なる企業間あるいは労使間等の長期的な協調も重視される。日独を典型とする CMEs は、英米にみられる LMEs に比べて、株式所有が集中化されており（よって市場が非流動的であり）、様々なステークホルダーの代表が経営に携わることも多く、主要関係者が企業の内部情報にア

表 2 企業の分類と会計基準

企業の分類	会社数	連結財務諸表	個別財務諸表
① 上場会社	約 3,900 社	日本基準 米国基準・IFRS の任意適用	日本基準
② 金融商品取引法開示企業 (①以外)	約 1,000 社	日本基準 (IFRS の任意適用)	日本基準
③ 会社法大会社 (①, ②以外)	約 10,000 社 (①, ②を除く)	作成義務なし	日本基準（簡便法）
④ 上記以外の株式会社	約 2,500,000 社 (①, ②, ③を除く)	作成義務なし	中小企業会計指針 新たな区分

(注) BAC [2010] を参考に筆者作成。

図1 日本の上場企業の株式所有比率



(注) 伊藤 [2010] および東京証券取引所 [2011] を参考に筆者作成。

クセスし易いといわれている (Franks and Mayer [1997]; Kaplan [1997]; Schmidt and Spindler [2002, 2006]; Leuz and Wustemann [2003], Schmidt and Tyrell [2004], Hackethal et al. [2005])。

このように CMEs では主要なステークホルダーが私的チャネルを通じて情報にアクセスできるので、財務報告の透明性を高めようとするインセンティブが比較的弱い (Koga and Rimmel [2007], pp. 218–219)。実際、メインバンクは融資先の企業をモニターする立場にあり、公表財務諸表では知り得ないきめ細やかな情報を獲得する手段をもっていたことが知られている (浜本 [1995], pp. 8–9; 首藤 [2002], pp. 59–60)。また、株式の持ち合いや様々なステークホルダーによる経営形態は保守的な経理を通じて利益を減少させ、配当を低く抑えることを可能にできたことが知られている (Kikuya [2001], p. 365)。

しかし、1970 年代終盤に始まった金融自由化により大企業は債券発行を増大させ、1990 年代以降は企業と銀行間の関係が劇的に変化した (Hoshi and Kashyap [2001], pp. 283–288)。実際、1991 年から 2010 年 (株式持合比率は 2009 年) までの推移をみると、日本の上場企業における金融機関の株式

所有割合は 42.8% から 29.7% に、また株式持合比率は 27.7% から 6.5% に下落している。それとは対照的に外国人持株比率は 6.0% から 26.7% に上昇している (図 1 参照)。一般に、外国人投資家は長期的・安定的関係 (リレーションシップ) よりもリターンに関心があるといわれている (Konzelmann [2005], p. 593; Vogel [2006], p. 197)。つまり、大多数の外国人投資家は CMEs よりも LMEs を前提にしていると考えられる。かかる事実、ディスクロージャーの水準や IFRS の適用範囲を論じる際に、企業分類のファクターに加えて、経済的・財務的ファクターも考慮すべき可能性を示唆するものである。

V 専門的環境：公認会計士制度・税理士制度・教育研修制度

第三に、日本の専門的環境として、公認会計士制度、税理士制度および教育研修制度を取り上げる。

国民百万人当たりの公認会計士数は、日本では約 235 人 (30,092/128mil.) であるのに対して、米国では約 1,087 人 (342,490/315mil.) である⁽³⁾。日本の公認会計士数はこの 20 年間で約 3 倍に増加したが (1990 年：11,401

人、2010年：30,092人）、米国に比べるとその数は約5分の1に過ぎない。かかる事実を受けて、公認会計士の量的拡大や質的充実の必要性が様々な形で提言されてきた。たとえば、2003年の公認会計士法改正の契機となった2002年度の金融審議会の答申（FSA [2002]）では次のように提言されている。

「公認会計士は、量的に拡大するとともに質的な向上も求められている監査証明業務の担い手として、また、拡大・多様化している監査証明業務以外の担い手として、さらには、企業などにおける専門的な実務の担い手として、重要な役割を担うことが一層求められている。」（FSA [2002], p. 5）

公認会計士の地位や数が会計プロフェッションひいては監査の質の代理変数として用いられることがあるので（Saudagaran [2004], p. 9）、公認会計士の質的向上のみならず、量的拡大を図ろうとする提言にも一理がある。しかし、このような単純化した議論は、公認会計士制度が各国の会計環境のなかに組み込まれている事実を看過している可能性がある。たとえば、日米の制度を比較すると、日本では公認会計士試験合格者の大多数が法定監査に携わっているのに対して、米国では合格者の約4割が民間企業で監査以外の業務に従事しているという違いがある。また、日本では最終合格率（論文式合格者／願書提出者）が10%以下であるのに対して、米国では4つの試験科目の合格率がいずれも約50%と高い（ただし、4科目すべてを18ヵ月以内に合格する必要がある）（AICPA [2010, 2011]; FSA [2010]）。

税理士制度の有無も専門的環境に影響を与

えている。日本では財務報告と課税所得の計算が一体となっており、税理士が会計プロフェッションとして財務諸表の作成や課税所得の計算を行っている。日本には中小の株式会社が約250万あり（表2参照）、約7万人の税理士がそのような会社を支えている。これはアングロ・アメリカン諸国にはみられない特徴である。

さらに、公認会計士や税理士などの日本の会計プロフェッションは、「判断」を尊重する原則主義よりも「ルール」に準拠する細則主義に慣れ親しんできた。それゆえ、IFRSの適用が現実味を帯びてくるにつれて、原則主義やそれを支える内部統制システムに関する知識や理解をもつ会計プロフェッションの育成が求められるようになってきた。国際的な人材育成を成功させるためには、判断能力や職業倫理の向上をはじめとする継続的な研修・教育が必要であり、大学、公認会計士協会、規制当局およびその他の組織との連携が求められる（Zarb [2006], p. 31; Karr [2008], p. 49; BAC [2009], p. 7; 平松 [2012], pp. 103–104）。

そのための施策として、日本公認会計士協会（JICPA）は、2009年7月に、経済界、学界および関係各界の協力を得て、専門的知識と職業倫理の向上を図り、会計・監査の判断を的確に行える人材育成を目的として会計教育研究機構を設立した。また、財務会計基準機構（FASF）とASBJは、2011年8月に、日本経済団体連合会（日本経団連）、日本証券アナリスト協会、JICPA、大手監査法人、金融庁等の協力を得て、グローバルな会計人材の育成を目的とした会計人材開発支援プログラムを開始した。

このように会計・監査実務のデファクト・コンバージェンス（*de facto convergence*）

を達成させるためには、国内制度と IFRS に精通し、高度の判断能力や職業倫理をもつ会計プロフェッションの育成が喫緊の課題となる (Hellmann et al. [2010], p. 8)。かかる教育研究制度は、日本の会計環境が複雑な経路を辿りつつもアングロ・アメリカンモデルに徐々に移行している事実と符合する (Tsunogaya et al. [2011], p. 35, p. 39)。

VI 政治的環境：国内調整派と国際対応派の対立

第四に、政治的環境として、国内調整派と国際対応派の対立点を指摘する。

BAC の委員は様々なステークホルダーの代表者から構成されている。審議会における意見は、日本の会計および周辺制度の整備状況を踏まえて IFRS をより慎重に導入すべきであるとする見解 (国内調整派) と、国際的なプレゼンスを向上させる観点から IFRS をより積極的に導入すべきであるという見解 (国際対応派) とに大別できる。ただし、いずれも 1997 年以降の「会計ビッグバン」と称される会計基準の大改正や 2005 年以降急速に加速してきたコンバージェンスの過程における会計基準の国際化それ自体を否定しているわけではない。また、いずれも日本の固有性やそれに対する配慮を否定しているわけでもない。この点、BAC [2012] では次のように総括されている。「わが国の会計基準は、(会計ビッグバンやコンバージェンスなど) これまでの努力の結果として高品質かつ国際的に遜色のないものとなっており、欧州より国際会計基準と同等であるとの評価も受けている。」審議会は、IFRS の導入にあたり、「より広く、会計基準が (日本国内の) 多様な企業の経済活動や税法・会社法など周

辺に存在する制度、金融・資本市場に与える影響等を勘案しつつ、…」(p. 1, 括弧内一筆者) 議論を重ねてきた。前段は日本の会計制度改革の評価に関する総括であり、後段は日本の固有性への配慮に関する言明である。これらに関して、両派の間に認識の差異はみられない。

両派の対立点は、むしろ IFRS のアドプションのあり方とその背後の論拠にあると考えられる。ごく大雑把に言えば、フィロソフィーとして、前者は調整市場経済 (CMEs) を支持しているのに対して、後者は自由市場経済 (LMEs) を重視していると考えられる。

具体的に、国内調整派は、日本の固有性を主として日本の産業構造や企業活動の実態、つまり日本の第 2 次産業・製造業のウエートが他の主要先進国に比べて高いことに求めている。実際、製造業を代表する BAC の委員は次のように述べている。

「今までの日本のものづくりというのは、ゴーイングコンサーンを前提とした企業会計原則、要するに保守主義の原則とか継続性の原則等を尊重して、そこで健全な経営がなされてきた。そういう総括をされないままに、ある意味では企業の金融商品化ですよね、そういうことで日本のものづくりを行なって、本当にいいのかという議論もあいまいになっている。」(和地委員の発言、BAC [2011a])

このような「もの造り」、「ゴーイングコンサーン」および「長期的視点に立った経営」は、国内調整派——日本経団連、製造業、日本労働組合総連合会 (連合)、国税・税理士関係者、(大多数の) 学識経験者⁽⁴⁾——に共有されているキーワードである。国内調

整派はさらに、製造業の製造プロセスを適切に描写するためには、相対的に公正価値会計よりも取得原価（主義）会計の方が望ましく、資産負債アプローチに基づく包括利益よりも収益費用アプローチに基づく純利益の方が望ましいことを主張している。

一方、国際対応派は、IASB がその設立趣旨に沿って高品質で透明性が高く理解可能な単一の財務報告や財務情報を開発しようとしていること、ならびに世界の資本市場をはじめとする様々な関係者の経済的意思決定を促進させようとしていることを拠り所にしている。たとえば、四大監査法人の代表であるBACの委員は次のように述べている。

「やはり会計基準というのは、投資者が投資判断を行うに当たって、企業の経営成績や財政状態などを測定するための、いわばものさしとして、資本市場における重要なインフラとなっていることは確かだと思っています。…日本基準を知らしめるといのはなかなか難しいと思います。ということになりますと、…IFRS を一つの物差しとして、国際的にもこれは声を大きくしていったほうがよいのではないかと…思っております。」（関根委員の発言、BAC [2011c]）

このような「財務報告の透明性」「国際的な比較可能性」および「魅力ある資本市場の構築」⁽⁵⁾は、国際対応派——証券会社・格付機関、サービス業、東京証券取引所、証券アナリスト、JICPA、公認会計士、（ごく一部の）学識経験者⁽⁶⁾——に共有されているキーワードである。国際対応派は同時に、日本経済は成熟化しており国内市場での成長が見込めないことを理由に、「グローバルな視点に

立った経営」の必要性を訴えている。たしかにグローバルな経済環境のもとでは、「企業経営と会計基準に彼我の差があるとは考えられない」（藤沼委員の発言、BAC [2011d]、配付資料）。そうであれば、グローバルな企業に対して、海外の企業や資本市場が当該企業をモニターしやすいIFRSの適用が推奨されても不思議はない。

VII 会計的環境：連単分離方式、IFRSの適用範囲、確定決算主義

第五に、会計的環境として、連単分離方式とそれに関連する諸問題を取り上げる。

企業会計審議会の「中間報告」（BAC [2009]）では、財務報告のコンバージェンスの進め方として、「連結先行」の考え方が示されていた。これは、「連結財務諸表と個別財務諸表の関係を少し緩め、連結財務諸表に係る会計基準については、情報提供機能の強化及び国際的な比較可能性の向上の観点から、我が国固有の商慣行や伝統的な会計実務に関連の深い個別財務諸表に先行して機動的に改訂する考え方」（BAC [2009], p. 3）である。BACは当初、国際対応と国内調整を同時に達成でき、「基準性の原則」（連結財務諸表は個別財務諸表を基礎として作成しなければならないとする連結財務諸表原則の考え方）を遵守できることを理由に（三井 [2009], p. 35）、連結先行方式を支持していたと思われる。

一方、日本経団連は、「連単分離」の考え方、つまり日本の金融・資本市場の国際競争力を強化し、魅力的かつ信頼性のある市場を維持していく必要性から連結財務諸表の開示を充実させるとともに、個別財務諸表につい

ては財務報告に係るコストを抑制する観点から簡素化させることを一貫して提案してきた（日本経団連 [2009, 2010]）。

連単分離方式も、連結先行方式と同様に、国際対応と国内調整の同時達成を目標としていると思われる。実際、国内調整派は「単体の部分については会社法・税法、あるいは我が国固有の商慣行も含めて、我が国の産業構造、あるいは企業活動の実態に照らして考えていくべき」（逢見委員の発言, BAC [2011d]）ことを、国際対応派は「国際的資本市場において求められる企業情報が連結ベースである」（島崎委員の発言, BAC [2011c]）ことを強調している。誤解を避けるために強調しておくが、国際対応派（の大多数）も日本基準の維持・開発を従来通り進めていくことに対して否定的な立場はとっていない。国際対応派が否定しているのは日本基準の存続ではなく、「日本の特殊性を理由に会計基準の国際化を遅らせる」（藤沼委員の発言, BAC [2011d], 配付資料）ことである。

近年、BACの委員が「この会議の流れが連単分離型に多分かなりシフトしているという印象がある」（泉本委員の発言, BAC [2011c]）と指摘したように、BACの意見が連単分離方式に集約されるようになってきた⁽⁷⁾。さらに、上場企業のうち国際的な財務・営業活動を行っている企業の連結財務諸表のみを（当面）IFRSの適用対象とする点に関しても、国内調整派と国際対応派に接点がみられるようになってきた。国内調整派は、IFRSの適用対象をグローバルな上場企業に限定すれば、日本国内で資金調達する上場企業（ひいては製造業中心の日本）が弱体化するのを防ぐことができるといい（大武委員の発言, BAC [2011b]）、国際対応派は、内外の投資家に透明性の高い情報提供をし、海外で低コ

ストの資金調達を行おうとするのはグローバル企業であるという（斉藤（惇）委員の発言, BAC [2011d]）。消極的・積極的支持の違いはあるが、いずれも連単分離方式を前提にして、IFRSの適用範囲をグローバルな企業に（当面）限定しようとする見解であることに変わりはない。

このような連単分離論は、連結財務諸表を主たる規制対象とする金融商品取引法と、個別財務諸表を主たる規制対象とする会社法との分離に通じている。金融商品取引法にはIFRSへの迅速な対応（国際対応）が期待され、会社法には日本の経営実態や会計実務の反映（国内調整）が期待される。さらに、上場企業の財務報告機能と課税所得の計算機能を分離すべきとする意見（日本経団連 [2009, 2010]）もある。また、中小企業に限り確定決算主義を維持すべきとする企業規模別の会計基準作成論（JICPA [2010], pp. 22-24）もみられる。いずれも、国内制度を構成する要素間の関係を緩和させようとする機能分化論に通じている。

繰り返しになるが、連単分離方式を前提とし、IFRSへの迅速な対応を推し進めようとするほど、日本国内の会計および周辺制度の機能分化が促進される可能性がある。つまり、連結財務諸表と個別財務諸表との乖離だけでなく、金融商品取引法と会社法、財務報告と課税所得計算、上場企業と中小企業の会計の分化が促進される可能性がある（角ヶ谷 [2011b], pp. 54-55）。

VIII IFRS 導入の苦悩と挑戦

これまでみてきたローカルな視点（国内調整）とグローバルな視点（国際対応）は必ずしも相容れるものではない。国内調整派は

「もの造り」、「ゴーイングコンサーン」および「長期的視点に立った経営」をより重視するが、国際対応派は「国際的な比較可能性」、「魅力ある資本市場の構築」および「グローバルな視点に立った経営」をより重視する。このような両視点の対立こそが、日本における IFRS 導入上の最たる苦悩であろう。

ローカルな視点は、日本の（伝統的な）社会的、組織的および専門的環境のなかに組み込まれている経営実態、商慣行、会計実務などへの配慮を意味する。具体的には、日本の産業構造（第2次産業のウェイトが相対的に高いこと）、トライアングル体制、CMEs（企業・銀行間、異なる企業間、労使間等の長期的な協調関係）、確定決算主義、その他の高度に整備されたインフラなどへの配慮を意味する。

一方、グローバルな視点は、（とくに1990年代以降、新たに）日本の社会的、組織的および専門的環境のなかに組み込まれつつある企業・市場・監査人の国際な競争力・国際的な魅力・国際的な地位の向上などへの配慮を意味する。具体的には、第2次産業から第3次産業へのシフト、大企業を中心とした資金調達方法の変化（直接金融の増加）、外国人持株比率の増加などへの配慮を意味する。

日本の会計環境は、VIでみたように、政治的環境にも左右されている。国内調整派は日本の固有性を存続させるために IFRS の導入に慎重な姿勢をとるが、国際対応派は日本の固有性を国際的に受け入れさせるために IFRS の導入に賛成する。しかし、いずれも日本の固有性を否定しているわけではない。国際対応派が否定しようとしているのは日本基準の存続ではなく、日本の固有性を理由に会計基準の国際化を遅らせることである。

国際対応派はとくに、日本が積極的にコッ

ミットしない場合には、IFRS 財団評議会の委員や IASB の理事などの議席を失い、それによって、「日本の独特の慣行、経営慣行等を国際会計基準の中に取り込んでいくための道が閉ざされてしまう」（山崎委員の発言、BAC [2011a]）ことを懸念している。興味深いのは、製造業を代表する国内調整派の委員も皮肉混じりに同様の指摘をしていることである。

「個人的には IFRS はあまり好きな会計ではありませんので、これ以上 IFRS が悪くならないためには日本が影響力（発言権）を持っていただきたい。そのためには、強制適用するという姿勢は必要かなと思ってはいます。ただ、適用範囲は限定する必要があるだろうと思っています」（八木委員の発言、BAC [2011a]、傍点一筆者）

上記引用のうち、IFRS を強制適用する場合には適用範囲を限定する必要があるという発言は、国内調整派と国際対応派の接点を見出そうとするものであり注目に値する。実際、BAC の議事録を詳細に分析すると、IFRS の適用範囲をグローバル企業に限定することに関して、国内調整派と国際対応派との間に歩み寄りがみられるようになったことが確認される⁽⁸⁾。

両派の接点を探る作業は、日本のコンバージェンスおよびアドプションの方向性を模索する上で重要である。とりわけ、日本の意見を国際的に発信するためには、「オールジャパンとしてのサポート」（西川委員の発言、BAC [2011a]）が必要であり、両派の接点を探る作業は避けて通れない。だとすれば、ローカルな視点とグローバルな視点の対立点を擦り合わせ（共通点の模索）こそが、新た

な固有性を創造していく挑戦であろう。

BAC の議事録を精査すると、日本の会計環境としてさらに 3 つの共通点を指摘することができる。

第一に、いずれも財務報告のコンバージェンス（日本基準と IFRS との差異縮小）には前向きなことである。このことは、日本の会計環境が複雑な経路を辿りつつもアングロ・アメリカンモデルに徐々に移行している事実と符合する。

第二に、いずれも公正価値会計の部分適用を肯定していることである。取得原価会計支持者も公正価値会計支持者も、取得原価（取得価額）と公正価値を内包する混合測定モデルを支持していることになる。その一方で、いずれも数理計算上の差異の即時認識など過度の公正価値会計の適用には否定的な立場をとっている。

第三に、当期純利益およびフルリサイクリング（全ての項目について、その他包括利益から当期純利益への再分類調整を行うこと）が支持されていることである。フルリサイクリングには、資産負債アプローチと収益費用アプローチ、公正価値会計と取得原価（主義）会計をはじめとする対立概念の緩衝剤として機能が期待されている。

IX おわりに

「中間報告」（BAC [2009]）では、「IFRS の基準としての内容及び今後の改訂動向については、十分な注視を行うとともに、我が国の商慣行や経営実態、会計実務を踏まえつつ、国際的に受け入れられるような情報発信が不可欠である。」（BAC [2009], p. 5, 傍点—筆者）と述べられているが、日本の会計環境とはどのようなエコロジーを指すのか、また

どのように国際的に発信するのかについては明確にされていない。

日本の会計環境を明らかにして、それを世界に発信するのであれば、資産負債アプローチと収益費用アプローチ、公正価値と取得原価、包括利益と純利益をはじめとする諸問題を取り上げるだけでは不十分である。財務諸表全体への影響を考慮に入れて測定基準を選択するホーリスティック観（IASB [2010], paras. 16–18）でも不十分であろう。さらに社会的、組織的、専門的、政治的および会計的環境の相互作用をホーリスティックに検討することが必要であろう。

本論文では、Gernon and Wallace [1995] のアカウンティング・エコロジー・フレームワークを援用して、日本の会計環境の一端を明らかにした。本論文がとくに注目したのは、会計および周辺制度の相互作用と、ローカルな視点（国内調整）とグローバルな視点（国際対応）の衝突（苦悩）と創造（挑戦）の過程であった。

日本がローカルな視点を重視し、財務報告のコンバージェンスをより慎重に進めてきたのは、会計制度および周辺制度が整備されればされるほど、会計制度とその周辺制度との擦り合わせが必要とされるためであった。同時に、近年、日本国内の会計および周辺制度の機能分化——金融商品取引法と会社法、財務報告と課税所得計算、上場企業と中小企業の会計の分化——が促進され議論されるようになったのは、グローバルな要請に機動的に 대응するためであった。

しかし、ローカルな視点（国内調整）とグローバルな視点（国際対応）は必ずしも相容れるものではない。国内調整派は「もの造り」、「ゴーイングコンサーン」および「長期的視点に立った経営」をより重視するが、国際対

応派は「国際的な比較可能性」, 「魅力ある資本市場の構築」および「グローバルな視点に立った経営」をより重視する。このような両視点の対立こそが, 日本における IFRS 導入上の最たる苦悩であろう。

一方, 日本の会計環境を踏まえて, ローカルな視点とグローバルな視点の対立点を擦り合わせ (共通点を模索し), そこから新たな固有性を創造して, オールジャパンとして意見発信していこうとする挑戦もみられるようになってきた。

自見大臣の発言を受けてコンバージェンスに関する議論が活発化した 2011 年 6 月 30 日から同年 12 月 22 日までの企業会計審議会総会・企画調整部会合同会議議事録を分析すると, 財務報告のコンバージェンス (日本基準と IFRS との差異縮小) を促進させようとしている点, 同時に日本の固有性を維持させながら IFRS のアドプションを模索しようとしている点, コンバージェンスやアドプションにあたり当期純利益・フルリサイクリングを主張しようとしている点に関しては, 委員の間で (ほぼ) 合意が得られていることが確認される。

Berry [1976] の文化変容モデルに従えば, アドプションは旧文化を排除して新文化に刷新する「同化」(assimilation) に相当するのに対して, 日本が採用してきたコンバージェンスは新旧文化の統合により固有の文化を創造する「摺り合わせ」(integration) に相当する。日本の会計制度が劣っているか, 日本に固有性がないのであれば, フルセットの会計基準の開発を断念し, IFRS をアドプションの方が合理的であり, コストも少なくて済むはずである。しかし, 日本には, 会計基準だけでなく, 世界有数の資本市場, 安定した金融システム, 近代化したガバナンス・シ

ステム, 体系的な法制度をはじめとしたインフラストラクチャーが整備されており, その固有性を否定することはできない。

本論文で繰り返し主張してきたが, 各国の会計環境は他の諸環境との相互作用の結果であり, 会計および周辺環境が異なれば, コンバージェンスのあり方も異なりうる。だからこそ, 会計基準のコンバージェンスだけでなく, 会計制度の多様性および会計実務のディファクト・コンバージェンスを論じる必要性が生じるのである。

注

- (1) ホーリスティック観は構成要素が相互に密接につながっていて全体との関係でのみ説明可能であることを強調する考え方であり, 全てが構成要素に還元できるという考え方と対極にある (佐藤 [2012], p. 1)。
- (2) 直訳すると, 「個人的環境」になるが, その意味を汲み取って「政治的環境」と訳した。
- (3) 日米の公認会計士数は, FSA [2010], JICPA [2011] および MIAC [2011] に基づいて筆者が計算した。
- (4) 自見大臣の発言を受けてコンバージェンスに関する議論が活発化した 2011 年 6 月 30 日現在の企業会計審議会委員名簿および同企画調整部会委員等名簿をみると, 委員のなかに会計学研究者 ((部) 会長を除く。委員, 臨時委員, 専門委員を含む。) が 10 名含まれている。このうち, IFRS を積極的かつ早期にアドプションすべきである旨の主張をしているのは 1 名 (八田委員の発言, BAC [2011a, b, d] 参照) だけである。審議を公平に行うためには, 多様な意見を取り入れ, 各種の利害を調整する必要性, またひいては審議会等の人事選任過程の透明性を確保する必要性がある (蟹江 [2001], p. 93; 西川 [2007], p. 68)。「審議会等の整理合理化に関する基本的計画」(閣議決定, 1999 年 4 月 27 日)の施行によって, 企業会計審議会等の議事録が公表されるようになり, 議事内容の透明性は確保されるようになったが, 多様な人材の登用や人選の透明性の確保についてはいまだ課題が残されている。
- (5) 魅力ある資本市場を再構築する必要性は次のようなデータからも明らかであろう。世界の資本市場の時価総額に占める東京市場のシェ

アは、約 15 年前は約 21%であったが、現在は約 6%である（斉藤（惇）委員の発言，BAC [2011c]）。

- (6) 学識経験者（会計学研究者）10名のうち、IFRSを積極的かつ早期にアドプションすべきである旨の主張をしているのは1名だけである。詳細は、注（4）を参照されたい。
- (7) ただし、連単分離、つまり連結財務諸表をIFRSに基づいて作成し、個別財務諸表を日本基準に基づいて作成する場合には、コストや時間が余計かかる可能性があり（泉本委員の発言，BAC，2011c），個別財務諸表についても国際水準から遅れないように絶えず改革を進める必要がある（斎藤（静）委員の発言，BAC [2011b]）。
- (8) 国際対応派は、日本の上場企業（約 3,900 社）に一律、IFRSを強制適用することを提案しているわけではない。むしろ、一部適用や段階的適用を提案している（たとえば、斉藤（惇）委員の発言，BAC [2011b] 参照）。

参考文献

- American Institute of Certified Public Accountants: AICPA. [2010], *Steps to Become a CPA*, AICPA.
- American Institute of Certified Public Accountants: AICPA. [2011], *Uniform CPA Examination Passing Rates*, AICPA.
- 新井清光・白鳥庄之助 [1991]「日本における会計の法律的及び概念的フレームワーク」『JICPA ジャーナル』第 435 号，28-33 頁。
- Baker, C. R., Biondi, Y. and Zhang, Q. [2010], “Disharmony in International Accounting Standards Setting: The Chinese Approach to Accounting for Business Combinations,” *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 21, No. 2, pp. 107-117.
- Berry, J. [1976], *Human Ecology and Cognitive Style*, John Wiley, New York.
- Franks, J. and Mayer, C. [1997], “Corporate Ownership and Control in the U.K., Germany, and France,” *Journal of Applied Corporate Finance*, Vol. 9, No. 4, pp. 30-45.
- Gernon, H. and Wallace, R. S. C. [1995], “International Accounting Research: A Review of its Ecology, contending Theories and Methodologies,” *Journal of Accounting Literature*, Vol. 14, No. 1, pp. 54-106.
- Hackethal, A., Schmidt, R. H. and Tyrell, M. [2005], “Banks and German Corporate Governance: On the Way to a Capital Market-based System?” *Corporate Governance*, Vol. 13, No. 3, pp. 397-407.
- 浜本道正 [1995]「日本型会計システムの特質とその成立基盤」『会計』第 147 巻第 4 号，1-16 頁。
- Hellmann, A., Perera, H. and Patel, C. [2010], “Contextual Issues of the Convergence of International Financial Reporting Standards: The Case of Germany,” *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, Vol. 26, No. 1, pp. 108-116.
- 平松一夫 [2012]「会計基準・会計教育の国際化と日本の対応」『会計』第 181 巻第 1 号，93-105 頁。
- Hofstede, G. [2001], *Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviors, Institutions, and Organizations Across Nations*, second edition, Sage Publications, London.
- Hofstede, G. and Bond, M. H. [1988], “The Confucius Connection: From Cultural Roots to Economic Growth,” *Organizational Dynamics*, Vol. 16, pp. 5-21.
- Hoshi, T. and Kashyap, A. [2001], *Corporate Financing and Governance in Japan: The Road to the Future*, The MIT Press, Cambridge. (鯉淵賢訳 [2006])『日本型金融システム進化論』日本経済新聞社。
- International Accounting Standards Board: IASB. [2010], *Staff Paper, Project: Conceptual Framework, Measurement Implications of the Objective of Financial Reporting, Measurement Implications of the Qualitative Characteristics, Topic: What the Measurement Chapter Should Accomplish*, IASB.
- 伊藤正晴 [2010]「銀行を中心に、株式持ち合いの解消が進展—株式持ち合い構造の推計：2010 年版—」大和総研。
- 自見庄三郎 [2011]「IFRS 適用に関する検討について」，6 月 21 日。
- 蟹江章 [2001]「会計基準の設定主体と設定プロセスのあり方に関する一考察：わが国における現状、動向および課題」『経済学研究』（北海道大学）第 51 巻第 2 号，73-96 頁。
- Kaplan, S. N. [1997], “Corporate Governance and Corporate Performance: A Comparison of Germany, Japan and the U.S.,” *Journal of Applied Corporate Finance*, Vol. 9, No. 4, pp. 86-93.
- Karr, S. S. [2008], “Climbing the Learning Curve,” *Financial Executive*, June, pp. 46-49.
- 企業会計審議会：BAC [2009]「我が国における国

- 際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）。企業会計審議会：BAC [2010]「配付資料 非上場会計基準について」（企業会計審議会総会・第24回監査部会合同会議事録），3月26日。
- 企業会計審議会：BAC [2011a]「企業会計審議会総会・企画調整部会合同会議事録」，6月30日。
- 企業会計審議会：BAC [2011b]「企業会計審議会総会・企画調整部会合同会議事録」，8月25日。
- 企業会計審議会：BAC [2011c]「企業会計審議会総会・企画調整部会合同会議事録」，10月17日。
- 企業会計審議会：BAC [2011d]「企業会計審議会総会・企画調整部会合同会議事録」，11月10日。
- 企業会計審議会：BAC [2011e]「企業会計審議会総会・企画調整部会合同会議事録」，12月22日。
- 企業会計審議会：BAC [2012]「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方についてのこれまでの議論（中間的論点整理）」，7月2日。
- Kikuya, M. [2001], “International Harmonization of Japanese Accounting Standards,” *Accounting, Business & Financial History*, Vol. 11, No. 3, pp. 349–368.
- 金融庁・金融審議会・公認会計士制度部会：FSA [2002]「公認会計士監査制度の充実・強化」。
- 金融庁：FSA [2010]「配付資料 諸外国の公認会計士制度」（第5回公認会計士制度に関する懇談会議事録），4月13日。
- Koga, C. and Rimmel, G. [2006], “Accounting Harmonisation and Diffusion of International Accounting Standards: The Japanese Case,” in Godfrey, J. M. and Charlmers, K. (eds.), *Glob-alisation of Accounting Standards*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, pp. 218–237.（胡丹訳 [2009]「国際会計基準の国際的調和化と浸透化—日本の事例—」古賀智敏監訳・石井明・五十嵐則夫監訳『会計基準のグローバリゼーション』中央経済社，284–306頁）。
- Konzelmann, S. J. [2005], “Varieties of Capitalism: Production and Market Relations in the USA and Japan,” *British Journal of Industrial Relations*, Vol. 43, No. 4, pp. 593–603.
- Leuz, C. and Wustemann, J. [2003], “The Role of Accounting in the German Financial System,” Working Paper No. 2003/16, Center for Financial Studies (CFS), pp. 1–48.
- 三井秀範 [2009]「我が国企業への国際会計基準の適用について」『季刊 会計基準』第26号，27–37頁。
- 日本経済団体連合会：日本経団連 [2009]「企業会計審議会企画調整部会「我が国における国際会計基準の取扱いについて（中間報告）（案）」に関するコメント」，4月6日。
- 日本経済団体連合会：日本経団連 [2010]「財務報告に関わるわが国開示制度の見直しについて」，7月20日。
- 日本公認会計士協会：JICPA [2010]「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」（租税調査会研究報告書第20号）。
- 日本公認会計士協会：JICPA [2011]「概要／会員数」（<http://www.hp.jicpa.or.jp/ippan/about/outline/index.html>. accessed February 2, 2012）。
- 西川明子 [2007]「審議会等・私的諮問機関の現状と論点」『レファレンス』（国立国会図書館調査及び立法考査局）5月号，59–73頁。
- Nissim, D. and Penman, S. [2008], *Principles for the Application of Fair Value Accounting*, White Paper No. 2, Columbia Business School.（角ヶ谷典幸・赤城論士訳 [2011]『公正価値会計のフレームワーク』中央経済社）。
- Perera, H. and Baydoun, N. [2007], “Convergence with International Financial Reporting Standards: The Case of Indonesia,” *Advances in International Accounting*, Vol. 20, pp. 201–224.
- 斎藤静樹 [2010]「コンバージェンスの岐路とIFRSの求心力」『企業会計』第62号第2巻，6–13頁。
- 佐藤倫正 [2012]「ホリスティック会計観の実名」『税務経理』第9158号，1頁。
- Saudagaran, S. M. [2004], *International Accounting: A User Perspective*, second edition, South-Western Cengage Learning, Ohio.（佐藤倫正訳 [2006]『国際会計論—国際企業評価にむけて—』税務経理協会）。
- Schmidt, R. H. and Spindler, G. [2002], “Path Dependence, Corporate Governance and Complementarity,” *International Finance*, Vol. 5, No. 3, pp. 311–333.
- Schmidt, R. H. and Spindler, G. [2006], “On the Convergence of National Corporate Governance Systems: A Note on Braendle and Noll,” *The Journal of Interdisciplinary Economics*, Vol. 17, pp. 83–97.
- Schmidt, R. H. and Tyrell, M. [2004], “Information Theory and the Role of Intermediaries in Corporate Governance,” Working Paper Series (Finance & Accounting), No. 142, pp. 1–31.
- 総務省・統計局：MIAC [2011]「世界の統計」（<http://www.stat.go.jp/data/sekai/02.htm>. accessed February 4, 2012）。
- 首藤恵 [2002]「アングロアメリカン型企業ガバナンスと機関投資家の役割」渋谷博史・首藤恵・井村進哉編著『アメリカ型企業ガバナンス』東京大

学出版会, 51-85 頁。
 東京証券取引所 [2011]「平成 22 年度株式分布状況調査の調査結果について」。
 角ヶ谷典幸 [2011a]「ホリスティック観」『国際会計の概念フレームワーク』（国際会計研究学会・スターディ・グループ中間報告書。研究代表者：佐藤倫正），72-77 頁。
 角ヶ谷典幸 [2011b]「日本の会計制度改革—会計ビッグバンと財務報告のコンバージェンス」『會計』第 180 巻第 3 号，45-59 頁。

Tsunogaya, N., Okada, H. and Patel, C. [2011], "The Case for Economic and Accounting Dualism: Towards Reconciling the Japanese Accounting System with the Global Trend of Fair Value Accounting," *Accounting, Economics, and Law*, Vol. 1, Iss. 2, pp. 1-53.
 Vogel, S. K. [2006], *Japan Remodeled: How Government and Industry are Reforming Japanese Capitalism*, Cornell University Press, New York.
 Zarb, B. [2006], "The Quest for Transparency in Financial Reporting," *The CPA Journal*, Vol. 76, No. 9, pp. 30-33.

(2012 年 5 月 1 日審査受付
 2012 年 8 月 30 日掲載決定)