

# 国際会計研究学会第 31 回研究大会統一論題 コメント

倉田 幸路  
立教大学

本統一論題は、「経済のグローバル化と会計基準の多様性」というテーマで行われた。これは、経済はグローバル化しても、なぜ会計基準は多様であるのかを問いかけたものであると思われる。一般に、経済がグローバル化すれば会計基準は統一される、あるいは会計基準が多様であるということは経済がグローバル化していないのではないかという考えがあると思われる。しかし、日本の会計基準委員会による討議資料『財務会計の概念フレームワーク』改訂版の前文において、会計基準を取り巻く環境の項の中で、会計基準を設定するうえで、財務報告を取り巻く現在の制約要因として、市場慣行、投資家の情報分析能力、法の体系を支える基本的考え方、基準設定の経済的影響に係わる社会的な価値判断を挙げている。各国におけるこれらの制約要因は異なると考えられるため、経済はグローバル化しても、各国の会計基準は異なっている現状があると思われる。また、経済がグローバル化すれば、国際的な資本市場での資金調達が必要であり、グローバルな会計基準が必要であると主張されることがある。しかし、かつて、自国基準でしか会計報告をしていなくても、投資銀行の仲介により、外国人投資家の割合が多くを占める企業もあったし、現在でも、日本の市場でアメリカ基準や国際財務報告基準で会計報告を行っている企業は 100 社にも満たないが、日々の株式売買に海外の投資家は多数参加している。このように、資金調達

のうえで、会計基準の統一が必要条件であるとは限らない。

そもそも、各国の会計基準は各国が国の主権において規定し、企業が会計基準を遵守するのは、その正統性があるからである。かなり以前から効率的市場仮説の議論がある。市場が効率的であれば、情報はすみやかに市場に反映され、株価に反映され、会計方法の違いにより株価の相違にはならないとされた。そうであれば、経営者、投資者、基準設定者は、どういう会計基準が設定されるかにあまり関心はないことになる。しかし、2000 年にアメリカにおける企業結合に関する会計基準をもちだすまでもなく、各利害関係者は、基準設定に関して強い利害・嗜好をもっている。このことは、会計報告は、単に資金調達のためだけでなく、課税、経営者報酬等様々なインセンティブの中で形成されていることを意味している。このような複雑な経済、環境要因のなかで会計基準が形成されているところに、会計基準の多様性の問題もあると思われる。

古い議論であるが、90 年代において会計分類論が盛んであった当時、著名な研究者の人たちはこのことを認識していた。たとえば、ノーブスは、「会計実務が国際的に異なることは十分な理由があることは明らかである。異なる国には異なる会計が適合する。このことは、調和の合理性について根本的な疑問を提起する。企業、会計事務所、政府や他の利用者にとって

調和化の有利さがあるにもかかわらず、さまざまな国内の会計実務を国内の目的のために最適なものから変えることの不利益がまさるかもしれない。あるアングロサクソン諸国にみられるように何らかの国際的相違が単なるアクシデントあるいは表面的なものであれば、おそらくこれを取り除くことは害にはならない。しかしながら、多くの相違はより根深く、おそらく維持されるであろう。」(Nobes [1992] p.91)と述べているし、またドイツのハーバーマンは、「言語は単なる技術的な伝達手段ではなく、その国の歴史と文化の表現であるのと同様に、会計慣行も、他の領域を損なうことなく単純に交換することができない全体システムの統合した構成要素である。」(Havermann [1994], S.661)と述べている。はたして、現在の経済環境は大きく変わっているのだろうか？

現在、大変重要である本統一論題のテーマに、角ヶ谷典幸先生の「IFRS 適用をめぐる日本のステークホルダーの見解の多様性—企業会計審議会の議事録の内容分析を手がかりにして—」、岩崎勇先生の「経済のグローバル化と会計基準の多様性の現状と課題」、米山正樹先生の「基礎概念の解釈に係る多様性—『目的適合性』の事例から—」という3つの報告は、それぞれ異なる視点からこの問題を取り上げ大変興味深い。はじめに角ヶ谷報告は、ステークホルダーの多様性は会計基準の多様性につながるかという観点から実証的・統計的研究であり、実態を論理的に分析するという理論的特徴がある。具体的には、企業会計審議会の議事録による内容分析を行い、審議会のステークホルダーにより意見の相違があること、期間の相違により意見の相違があること、ステークホルダー、期間ごとのロジックの相違があること、IFRS 適用賛成派・反対派による視点の相違、賛成派・反対派に共通するロジック等を明らか

にしている。

つぎに岩崎報告は、これまでの議論を詳細に検討し、妥当と思われる結論を導くという伝統的な制度的・学説的研究であるという理論的特徴をもち、会計基準の設定者、財務諸表の作成者及び利用者という3つの当事者の視点をもとに、会計基準の多様性と比較可能性とのトレード・オフ関係及び会計基準の選択(競争)という視点からの分析をおこなっていること、会計基準の多様性の長所と課題を詳細に記述していること、課題への対処として、比較可能性の確保(①会計基準のIFRSへの統一化、②注記による調整)を否定し多様性の維持(会計基準間の競争)を提案している。

最後に米山報告は、目的適合性概念の多様性が会計基準のゆらぎにつながるかという観点から、概念的・実証的研究であり、基礎概念(目的適合性)が各基準、解釈指針においていかに使われているかに関する全数調査をしたという点に理論的特徴がある。目的適合性は、これまで概念フレームワークにおいて最も重要な質的特徴の一つといわれてきたが、具体的基準・解釈指針での説明にいかに用いられているかは重要な検討課題である。これらの検討結果、付与されている解釈から、IASBが依拠している「利益観」の全貌は明らかではないこと、したがって「今後も揺らぎが生じないこと」を何ら保証しない、という点を明らかにしたことは重要である。

このように、三報告は異なる視点から、経済がグローバル化した現在において会計基準が多様である点を科学的・分析的・記述的に説明したものであり、この問題にきわめて大きな貢献をしたということが出来る。

## 参考文献

会計基準委員会[2006]『討議資料 財務会計の概念

フレームワーク 改訂版』  
Havermann, Hans [ 1994 ], “Internationale  
Entwicklung in der Rechnungslegung. Hrsg.  
Von Wolfgang Ballwieser et. al. *“Bilanzrecht  
und Kapitalmarkt. Festschrift zum 65.*

*Geburtstag von Prof. Dr. Dr. h. c. Dr. h. c. Adolf  
Moxter.”*IDW-Verlag.Duisseldorf. SS.655-677.  
Nobes, Christopher [ 1992 ], *International  
Classification of Financial Reporting.* Routledge,  
London.