

I 統一論題報告

経済のグローバル化と会計上のコンフリクト

角ヶ谷典幸
名古屋大学

要 旨

本論文の目的は、「グローバル化」の意味や帰結ならびに「コンフリクト」の存在や解消に焦点をあてて、グローバル化は「個別主義の普遍化」および「普遍主義の個別化」の相互浸透を含む二重の過程と捉えられることを明らかにすることである。

日本は、1990 年代のいわゆる「会計ビッグバン」以降、グローバルスタンダードをそのままの形で受け入れてきたわけではなく、グローバル・ローカル間のコンフリクト解消のために、種々の操作化（普遍主義の個別化）を講じてきた。たとえば、会計ビッグバン期には十分な準備期間を設けたうえで、オプション（例外規定や重要性基準など）を付与することによってコンフリクトの緩和が図られた。また国際財務報告基準（IFRS）については、強制適用ではなく任意適用を選択することによって、インセンティブのある企業だけが適用できるように設計されている。さらに、修正国際基準（JMIS）の開発によって、日本基準の基本的な考え方—たとえば、当期純利益の有用性や長期的視点の重要性—を世界に向けて意見発信する努力（多方向的議論）が続けられている。

経済のグローバル化がさらに進展したとしても、ローカルスタンダード（日本基準）の役割が減じることはないと思われる。なぜならば、ローカルコンテキストを考慮に入れると、IFRS がすべての国にとってベスト・プラクティスである保証はないからであり、高品質な日本基準が開発されなくなると、基準間競争の機会が失われるからである。ただし、ローカルコンテキストを世界に向けて意見発信する目的は、個別主義（固有性や国益の主張）の実現だけではない。その主たる目的は、各国で観察された（個々の）事象を普遍化し、（世界の）会計基準・会計実務の高品質化に貢献すること、すなわち個別主義の普遍化である。

I はじめに

2018年9月9日に中部大学で開催された国際会計研究学会第35回研究大会における統一論題のテーマは「経済のグローバル化と会計上のコンフリクト」であり、そのキーワードは「グローバル(化)」と「コンフリクト」であった。会計学関連の学会において、グローバル化をキーワードとした統一論題報告は比較的頻繁にみられるが、コンフリクトをキーワードとしたものは(あまり)なかったのではないかと思われる。

一つ目のキーワードであるグローバルは「地球規模の」という意味の形容詞であり、それに対置されるローカルは「特定の地域の」という意味の形容詞であるが、それぞれ転じて、「普遍的な」と「特殊的な」という意味がある(角ヶ谷[2017])。グローバル化は、「事実上欧米社会に発する科学技術・資本主義経済・消費文化・政治システムを通して、世界が単一化・標準化しつつある過程」(丸山[2004], 75頁)、すなわちアメリカナイゼーションを指すことが多かった。ただし、このようにグローバル化を欧米化と捉える場合、着地点が明示されていることから、一方向性を前提とした議論にならざるを得ない。それに対して、グローバル化を国々(組織間)の相互依存性を深める過程と捉える場合には、複数の均衡解が存在し、多方向性を前提とした議論が可能となる(角ヶ谷[2017])。

多方向性を前提とした議論を一步進めて、グローバル化を『個別性と差異』および『普遍性と同質』を二つながら同時に含む過程であり、『個別主義の普遍化および普遍主義の個別化の相互浸透を含む二重の過程』(碓井ほか[2004], 2頁)と捉えることも可能である。この定義は、グローバル化(普遍化)とローカ

ル化(個別化)を内包するものである。よって、かかる理解に立てば、グローバル化を議論するにあたり、たんに地球規模で考えるだけでなく、地域のことも考える必要がある。

さて一般に、会計・監査基準のグローバル化は経済のグローバル化を原因とするものであり、グローバル化した資本市場における会計の役割は透明性の高い(有用な)情報をグローバルな投資家に提供することであると考えられている(Arnold[2009])。しかし、このような連鎖は、会計に影響を与えうる(政治的、経済的、社会的、文化的、言語的)コンテキストが真空状態に置かれた場合にのみ成立するいわば仮定にすぎない(図1参照)。グローバル化とローカル化が同一方向を目指していない限り一たとえば、ローカル制度が存在しない場合やローカル制度の重大な欠陥を是正するためにグローバル制度を全面的に受け入れざるを得ないような場合を除き、グローバルな圧力がある状況下では必ずローカルな反転力が存在するはずであり、よって両者の間に衝突(コンフリクト)が存在するはずである。従前の(とりわけ日本における)会計学研究では、なに(たとえば、政治的、経済的、社会的、文化的、言語的要因)を原因として、いかなるコンフリクトが生じているのかについて十分な配慮がなされてきたとは思えない。

また、会計・監査基準のグローバルスタンダードである国際財務報告基準(IFRS)や国際監査基準(ISA)はベスト・プラクティスであると考えられているが(see Humphrey et al.[2009])、これも仮定にすぎない。かりにIFRSがベスト・プラクティスであれば、日本においても、IFRSと日本基準のコンバージェンスやIFRSの任意適用に代えて、IFRSが強制適用されても不思議はない。

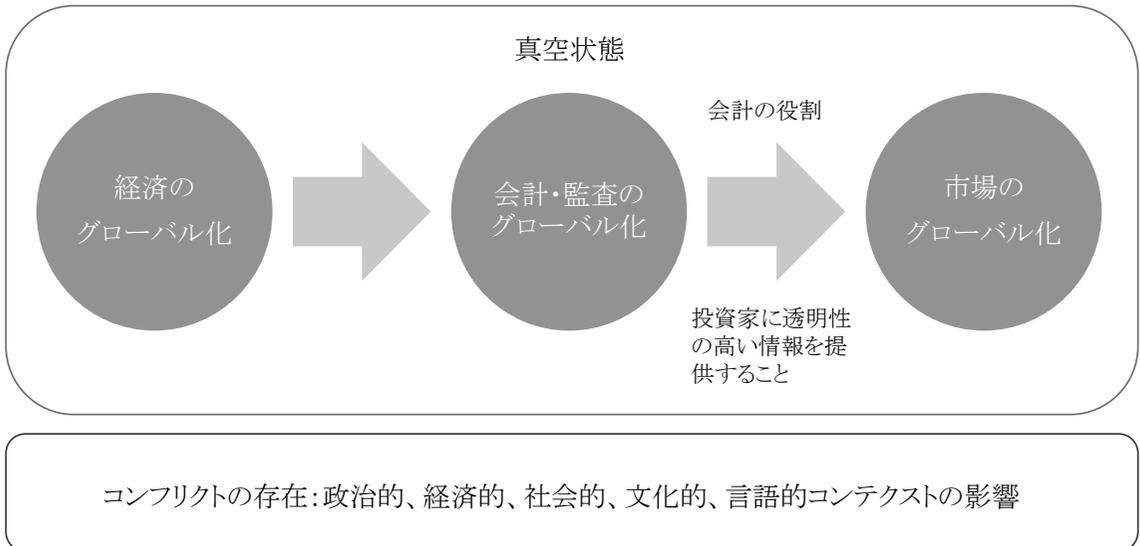
日本ではIFRSが強制適用されることなく、

少なくとも以下に示す 6 つの会計基準が並存している。(1) 企業会計審議会および企業会計基準委員会 (ASBJ) が開発した会計基準等、(2) 米国の財務会計基準審議会 (FASB) が開発した会計基準 (SEC 基準)、(3) 国際会計基準委員会 (IASB) および国際会計基準審議会 (IASB) が開発した国際会計基準 (IAS) および IFRS、(4) 修正国際基準 (JMIS)、(5) 「中小企業の会計に関する指針」、(6) 「中小企業の会計に関する基本要領」。種々の日本基準が開発され続けていることは、グローバル化が同時にローカル化も促進させている可能性があること、換言すると、グローバル化は必ずしも単一化・標準化に帰するものではなく、複数の均衡解を生じさせる可能性があることを示して

いる。この点、従前の会計学研究では、なぜ日本には種々の会計基準が存在するのかについて、グローバル化 (ローカル化) やコンフリクトとの関係で十分に解明されてきたとは思えない。

以上の経緯を踏まえ、本論文では、グローバル化とローカル化との間でいかなるコンフリクトが生じているのか、いかにしてコンフリクトの解消が図られようとしているのか、コンフリクトの緩和に伴うグローバル化の帰結 (グローバルスタンダードを直接採用した場合とは異なる帰結) はなにか、今後、いかなる会計学研究の成果を国際的に発信すべきなのかなどについて考察していきたい。

図1 暗黙の仮定



II グローバル化とローカル化の衝突 (コンフリクトの存在)

かつて、Power (2009) は、「会計 [IFRS] は、普遍的で国家概念が存在しない、商業的文化の所産である」と主張した。しかし、経済の

グローバル化が会計・監査領域に与えてきた影響を検証するためには、国、国際的な大手監査法人 (Big N)、国際的な経済組織 (世界銀行 (WHO)、国際通貨基金 (IMF)、国際連合 (UN)、関税及び貿易に関する一般協定 (GATT)、経済協力開発機構 (OECD)) などの関係性や力

学を解明し、いかなるコンフリクトが存在し、いかに国際的な秩序が形成されてきたかを検証する必要がある (Arnold [2012])。具体的には、誰が規制しているのか、どのように規制しているのか、規制の本質は何か、コンプライアンスの特徴は何かなどが解明されなければならない (Djelic and Sahlin [2009])。

IFRS や ISA は、いわゆるハードロー (hard law) ではなく、ソフトルール (soft rules) であるので、その開発・監視・遵守にあたり、複雑で階層的な手続き、たとえば自己提示 (self-presentation)、自己報告 (self-reporting)、自己監視 (self-monitoring) を踏まなければならない (Djelic and Sahlin, 2009)。このような「スタンダード (基準開発)・サーベイランス・コンプライアンス」(Wade [2007]) を同時に行わざるを得ない緩やかなグローバルガバナンスには、国家間あるいはアクター間の対立、競争、協調関係が生まれやすい。実際、欧州と米国は IFRS の開発を巡って主導権争いを繰り広げ、欧米以外の諸国はアメリカナイゼーションを余儀なくされてきた。とりわけ、新興経済国では、国内規制の多くがグローバルスタンダードに取って代えられ、国際的な監査法人によって西洋的思想を植え付けられた (Arnold [2012])。

このように (とりわけ新興経済国にとっての) グローバル化の本質はアメリカナイゼーションであったが、1980 年代以降、企業の価値創造活動は主として商製品の貿易に代えて金融チャネルを通じて行われるようになったために、グローバル化の本質は経済の金融化 (financialization) にあるという指摘がある (Arnold [2012])。公正価値会計が国際的な経済組織のコンセンサスであった新自由主義や資産負債アプローチと関連づけて IASB の議題に頻繁に取り上げられるようになったのも、

経済の金融化の影響があったからだといわれている (Arnold [2009]; Power [2009])。また、経済の金融化に対応する形で、国際的な監査法人はアドバイザー・サービス (たとえば、買収と合併 (M&A)、組織再編、国際税制、民営化) を拡大させ、同時に Big N 間でカルテル (interlocking relationship) を結ぶことによって、グローバルガバナンスに影響力を発揮するようになったといわれている (Humphrey and Loft [2009])。

これまでグローバル化を牽引してきたのは欧米、国際的な監査法人、国際的な経済組織であったが、グローバル化が欧米の政治的、経済的、社会的、文化的、言語的コンテキストのもとで形成されてきたとすれば、グローバル・コンテキストと日本のローカル・コンテキストとの間にコンフリクトが生じてきたはずである。一般に、先進国における会計システムは、英米などで採用されている「アングロ・アメリカンモデル」と独仏などで採用されてきた「大陸ヨーロッパモデル」に大別される (Doupnik and Perera [2012], pp. 23–55)。前者は投資家指向 (shareholder-oriented)、慣習法、会計と税の分離、専門的判断 (ジャッジメント) の重視などを特徴とするのに対して、後者は銀行を含むステークホルダー指向 (stakeholder-oriented)、成文法、会計と税の一体化、ガイダンスの重視などを特徴とする (Nobes and Parker [2008], p. 68; Doupnik and Perera [2012], pp. 33–34)。

日本の会計システムは、1997 年の連結財務諸表制度の改正に端を発したいわゆる「会計ビッグバン」以降、大陸ヨーロッパモデルからアングロ・アメリカンモデルへと徐々に変化してきたとはいえ (Tsunogaya and Chand [2012])、いまだ大陸ヨーロッパモデルの伝統を色濃く残している。アングロ・アメリカンモデルは「自

由市場経済 (liberal market economics: LMEs) モデルと、大陸ヨーロッパモデルは「調整市場経済 (coordinated market economics: CMEs) モデルと呼ばれることもある。LMEs と CMEs は、会計システムのみならずそれと補完関係にあるガバナンスシステム、金融システム、雇用システムなども包含するモデルである。LMEs では組織外部の市場規律が機能するような社外取締役・監査役、直接金融 (エクイティ・ファイナンス)、(能力に応じた) 流動的な雇用市場が重視されるのに対して、CMEs では (グループ) 内部の組織規律が機能しやすい内部出身の取締役・監査役、(系列の要であるメインバンクを中心とした) 間接金融、(終身雇用や年功序列に基づいた) 雇用制度が重視されてきた (Tsunogaya and Chand [2012])。

会計ビッグバン以降、大陸ヨーロッパモデルからアングロ・アメリカンモデルへと徐々に変化してきているが、日本ではグローバルな圧力をそのままの形で受け入れてきたわけではなく、ローカル制度の堅固性もみられる。たとえば、IFRS をいまだ強制適用していないこと (日本基準、JMIS、中小企業向け会計基準をいまだ開発し続けていること)、日本企業ではシェアホルダー指向のみならずステークホルダー指向も強いこと (see Tsunogaya and Chand [2012])、会計専門家の判断 (原則主義) のみならずガイダンス (細則主義) も重視していること (see Tsunogaya et al. [2016]) などはローカルな反転力の証左といえよう。

このように日本におけるグローバル (化) とローカル (化) のコンフリクトは、会計的・法的・経済的経路 (アングロ・アメリカンモデル vs. 大陸ヨーロッパモデル。慣習法 vs. 成文法。LMEs vs. CMEs) の違いを原因としてい

る可能性があるが、それ以外にも大手監査法人の政治力、産業構造 (たとえば、製造業のウェイト)、社会的規範 (たとえば、儒教)、文化的特徴 (たとえば、協調主義)、翻訳 (日本語の特徴) が影響している可能性がある^①。「IFRS はアングロ・アメリカンモデルに基づいているので、IASB が開発した会計基準は優れており、全ての国にとって等しく適用可能である」(see Hellmann et al. [2010]) といわれることがあるが、かかる言明は仮定にすぎない。IFRS がベストプラクティスと考えられるのは、会計的、経済的、政治的、社会的、文化的、言語的コンテキストが真空状態に置かれた場合だけである (図 1 参照)。

Ⅲ グローバルスタンダードの操作化 (コンフリクトの緩和)

グローバル化 (とりわけ普遍化・単一化・標準化) に伴うコンフリクトが存在するとすれば、それは日本独自の方法で解決が図られてきたはずである。日本における会計制度改革を振り返ると、グローバルスタンダードの適用の仕方には、グローバルスタンダードとローカルスタンダードの相対的重要性や国内のキープレイヤーの要望に応じて、種々のバリエーションが存在するといえそうである (表 1 参照)。とりわけ、新興経済国のように既存の制度をグローバルスタンダードに取り替える (同化する) のではなく [パターン G]、グローバルスタンダードを一部修正・削除することによって [パターン G']、あるいはグローバルスタンダードと日本の既存の制度との共存 [パターン L+G] や擦り合わせ [パターン L] によって、新たな制度が生み出されてきたと思われる。

表1 L基準とG基準の相対的重要性

パターン	L <L基準>	L' <L基準±α>	G' <G基準±α>	G <G基準>
重要度	← L基準の方が高い		G基準の方が高い →	
具体例	日本基準	日本基準 (主要な差異が解消された日本基準) ± オプション(例外規定・重要性基準) e.g.リース会計基準	IFRS ± α(カーブイン・カーブアウト) e.g. JMIS	IFRS

(注)・L基準：ローカルスタンダード。G基準：グローバルスタンダード。

- ・2007年3月に公表された企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」および企業会計基準適用指針第16号「リース取引に関する会計基準の適用指針」では、所有権移転ファイナンスリース取引および所有権移転外ファイナンスリース取引の会計処理について、種々の例外規定・重要性基準が設けられている(詳細は、角ヶ谷[2009], 237-238頁を参照されたい)。

若干遡るが、1997年の会計制度の大改正(会計ビッグバン)に際して、個別財務諸表中心から連結財務諸表中心への財務報告制度に移行したのは、日本の系列間の不公正な取引を是正するために、関連当事者間取引および連結財務諸表を公表するように米国から圧力をかけ続けられていたためであった(see US-Japan Working Group on the Structural Impediments Initiative [1990], p. 10)。しかし、より根源的には、1992年のいわゆるバブル経済の崩壊によって、個別財務諸表を中心とした取得原価主義会計の欠陥が(子会社を用いた不正や含み損の隠蔽などの形で)露呈し、国内のキープレイヤー(e.g., 経済審議会行動計画委員会[1996]; 経済団体連合会[1996]; 金融制度調査会[1997]; 証券取引審議会[1997])が外圧を梃にして(一部の金融商品に対する時価評価を含む)フリー・フェア・グローバルを謳い文句にした金融・会計制度改革を実施しようとしたためであったと考えられる。

会計ビッグバンのように外圧と内圧の目標

が同一である場合には、グローバルスタンダードの受け入れ[Gの国内化]は比較的容易である(Schoppa [1997], p. 96)。しかしながら、金融・会計ビッグバンでは会計基準や監査基準の新設や改正が矢継ぎ早に行われたために、産業界から十分な準備期間を設け、例外基準・重要性基準などを設ける旨の要望が出された(e.g., 経済団体連合会[1996])。その結果、新会計基準や実務指針では、特別目的事業体(SPE)は連結の範囲に含めないこと、適用初年度に限り金融商品の区分変更を認めること、退職給付会計基準の強制適用までの期間延長(1年の延期)などが盛り込まれた。さらに、減損会計基準については、建設業、小売業、不動産業などからの要望を受け、強制適用までの期間が当初の予定より2年延期された(see Vogel[2006])。企業結合基準については、IASBが禁止している持分プーリング法が対等合併にみられるような日本的慣行との整合性の観点から容認された(see Kaneko and Terca [2008]) (表2参照)。

表2 会計ビッグバンの主な内容

公表日	適用日	内容／例外規定・重要性基準
1997年6月	1997年4月～ (段階適用1998年4月～)	「連結財務諸表原則」の改正。連結の範囲に関する重要性の原則の設定(注解6)
1998年6月	2001年4月～ (段階適用2000年4月～)	「退職給付に係る会計基準」の新設。実施時期に関する緩和措置の設定(前文五)
1999年1月	2000年4月～ (その他有価証券への適用 2001年4月～)	「金融商品に関する会計基準」の新設。保有目的区分変更に関する初年度の緩和措置の設定(「金融商品会計に関する実務指針」第197項)
2002年8月	2005年4月～ (任意適用2003年4月～)	「固定資産の減損に係る会計基準」の新設。実施時期に関する緩和措置の設定(前文五)
2003年10月	2006年4月～	「企業結合に係る会計基準」の新設。特定の条件下での持分プーリング法の適用(三・3)

このように会計ビッグバン期には、十分な準備期間を設けたうえで、オプション(例外規定や重要性基準)を付与することによってグローバルスタンダードが操作化され、それによってコンフリクトの緩和が図られたと思われる。なお、会計ビッグバン期に十分な準備期間が設定されたのは、いわゆるトライアングル体制、すなわち商法(会社法)、証券取引法(金融商品取引法)、法人税法の調整に時間がかかったためでもあった(Tsunogaya and Chand[2012])。

その後、EUが2005年からEU域内の上場企業に対してIFRSの適用を義務付けたことを契機にして、IFRS適用を巡る状況が世界的に一変した。日本では、ASBJがIASBとの間で2005年にコンバージェンスに向けて、2007年にコンバージェンスの促進に向けて合意を締結した。とりわけ2007年の(東京)合意以降、日本における会計制度改革の関心は、会計基準とその周辺制度(たとえば、日本的慣行や法制度)との擦り合わせからグローバル化(IFRS)への迅速な対応に移行したと思われる。その証拠に、当初、「コンバージェンス」は、日本基準をIFRSとの差異を縮小させる形で改正すること[パターンL]ではなく、IFRSの受け入

れ[Gの国内化]という意味で用いられていた。この点、斎藤[2007]は次のように説明している。

「設立当初、ASBJは国際基準を国内化していればよいのであって、日本の意見を主張するのは設立の目的にも反し、国際化に背を向けるものだという、驚くほど単純な誤解も根強くあった。…[IASBは]日本を含む各国との間では、コンバージェンスを謳いながら国際基準(IFRS)の共有を期待する一方、アメリカに対しては、コンバージェンスと言いつつIFRSの受け入れを要求することになっていた。前者が自国基準を捨ててIFRSに入れ替える方式[パターンG]であるのに対して、後者は自国基準を維持しつつIFRSとの差異を解消していく方式[パターンL]で…ある。…IASBの建前は、コンバージェンスと言えば依然として前者である。」(25頁、27-28頁。括弧内一筆者)

ローカルな視点よりもグローバルな視点を重視しようとする傾向[パターンL(L')]からGに向けた変化]は、会計ビッグバン期に付与

されていたオプション（例外規定・重要性基準）—たとえば、SPEに関する特別措置や持分プーリング法—が廃止されたことからもうかがえる。たとえば、「企業結合に関する会計基準」では、持分プーリング法廃止の理由が次のように説明されている。

「持分プーリング法については、我が国の会計基準と国際的な会計基準の間の差異の象徴的な存在として取り上げられることが多く、我が国の会計基準に対する国際的な評価の面で大きな障害になっているともいわれている。また、我が国の会計基準に対する国際的な評価のいかんは、直接海外市場で資金調達をする企業のみならず、広く我が国の資本市場や日本企業に影響を及ぼすと考えられる。そこで、[2008年]改正会計基準ではそれらの影響も比較衡量して、会計基準のコンバージェンスを促進する観点から、…持分プーリング法は廃止されることとなった。」（70 項。括弧内—筆者）

この時期、日本では、コンバージェンスの促進のみならず、IFRS 適用に関する具体的な展望を示すべきとの指摘が各方面からなされていた。そのため、企業会計審議会は IFRS 適用のあり方について審議を重ね、2009 年 6 月に「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）」（以下、「中間報告」という。）を公表し、2010 年 3 月期の年度の連結財務諸表から IFRS の任意適用を容認する旨の提言をした。ただし、IFRS の強制適用は、米国企業に IFRS が強制適用されるか否かも含め今後の諸情勢が不透明であり、IFRS 適用に向けた諸課題がすべての市場関係者において十分に対応できていないことなどを理由に、見送られた⁽²⁾。

日本では IFRS の強制適用 [パターン G] ではなく任意適用 [パターン L と G の並存] が選択されたため、インセンティブがある企業のみが IFRS を適用し、インセンティブのない企業は引き続き日本基準を選択することが可能となった。このように日本企業に会計基準選択のオプションが与えられたことは、グローバルスタンダード (IFRS) を適用する際に生じるであろう負の影響が操作化されたことを意味する。かかる操作化によってコンフリクトは緩和されたが、同時に種々の会計基準が並存するという新たな問題も生じることとなった。

IV グローバル化の帰結

既述の通り、日本では、とりわけ 2005 年以降、日本基準と IFRS のコンバージェンス [パターン L] が促進されてきた。また、2010 年以降、IFRS を強制適用することなく任意適用することによって、日本基準 [パターン L] を維持しつつ、グローバルスタンダード [パターン G] の受容が図られてきた。さらに、2015 年以降は、日本基準と IFRS のコンバージェンスと IFRS の任意適用に加えて、JMIS が公表されるようになった。JMIS では、IASB によって公表された会計基準等がすべて指定されたうえで、IFRS 第 3 号「企業結合」におけるのれんの非償却処理および IFRS 第 9 号「金融商品」・IAS 第 19 号「従業員給付」におけるノンリサイクリング処理がカーブアウトされている [よって、JMIS の公表はパターン G に該当する]。

JMIS の開発には賛否があるが (see Tsunogaya and Tokuga [2015]), 少なくともその公表によって、欧米コンテクストの一方的受容ではなく多方向的な議論が適えられ、日本基準の基本的な考え方—たとえば、当期純利益の有用性や

長期的視点の重要性—が世界に向けて意見発信されていると思われる。この点、JMISでは次のように述べられている。

「我が国における会計基準に係る基本的な考え方には、企業の総合的な業績指標としての当期純利益の有用性を保つことなどが含まれる。この基本的な考え方は、会計基準は企業経営に規律をもたらすべきものであり、その結果、企業の持続的成長、長期的な企業価値の向上に資する役割を担うとの考えを背景とする。… [JMISの開発は] 会計基準が資本市場における重要なインフラの一部とされる中、財務諸表の利用者の意思決定有用性を高め、財務諸表利用者及び作成者に便益をもたらすものと考えられる。」(10項)

このようにIFRSと日本基準を併存させることによって、あるいはIFRSの一部を修正・削除することによって、グローバルスタンダードを受け入れる際に生じるであろう負の影響が操作化され、コンフリクトは緩和されるかもしれない。しかしながら、このような操作化によって会計制度およびその周辺制度は複雑化していることも事実である。既述の通り、日本には少なくとも6つの会計基準（日本基準、SEC基準、IFRS、JMIS、中小指針、中小要領）が存在し、財務報告の比較可能性に支障を来している可能性がある。加えて、IFRS（JMIS）は連結財務諸表にのみ適用されるので、IFRS（JMIS）適用企業の連結財務諸表と個別財務諸表は作成基準を異にする。IFRS（JMIS）適用企業の個別財務諸表にIFRS（JMIS）が適用されないのは、「個別財務諸表は、会社法上の分配可能額の計算や、法人税法上の課税所得の計算においても利用されており、我が国固有の商慣行、利害関係者間の調整や会計実務により

密接な関わり」（「中間報告」、13頁）があるためである。

また、そもそも連結財務諸表と個別財務諸表（連単）の取扱いが異なる会計基準も存在する。企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」では、国際的な会計基準と同様に、原則として、その他の包括利益に含められた項目の当期純利益への組替調整額の開示が求められているが、個別財務諸表においては当該注記を省略することが認められている(30項)。個別財務諸表にその他の包括利益の内訳の開示が強制されないのは、「包括利益は組替調整（リサイクリング）や利益概念と密接に係る[が]、…IFRSでは当期純利益の内容が変質してきている可能性がある」(39項)ためである。簡潔にその理由を言うと、個別財務諸表には、伝統的な当期純利益の維持も含めて、ローカルな周辺制度との整合性が求められるためである。

連単で取扱いが異なる今一つの例は、企業会計基準第26号「退職給付に関する会計基準」である。当該会計基準では、連結財務諸表作成上は国際的な会計基準と同様に、未認識項目（未認識数理計算上の差異および未認識過去勤務費用）が（税効果を調整のうえ）純資産の部に計上されるとともに、積立状況を示す額はそのまま負債（または資産）として計上されるが(24・25項)、個別財務諸表上は従前通り、退職給付債務から未認識項目の額を加減した額から年金資産を控除した額が負債として計上される(39項)^④。個別財務諸表にいわゆる即時認識処理が求められないのは、「未認識項目を負債として認識すると、事業再編後の経営実態を必ずしも適切に表していない[可能性があり、]…未認識項目の負債計上は会社法上の分配可能額に影響が及ぶ可能性」(87項)があるためである。要するに、個別財務諸表には、

ローカル制度、すなわち日本固有の商慣行や会社法上の分配可能額の計算などとの整合性が期待されているためである。

財務報告制度のグローバル化は、会計基準それ自体の複線化・複雑化のみならず、法制度をはじめとする周辺制度の機能分化も促進させている。実際、グローバルスタンダードへの迅速な対応を目的として、上場企業の財務報告機能と課税所得の計算機能を（より一層）分離すべきとする意見（日本経済団体連合会 [2010]）や、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（日本公認会計士協会 [2010]）などが国内のキープレイヤーから出されている。

これらのことは、グローバル化を迅速に推進しようとするほど、ローカル化（日本国内の会計制度およびその周辺制度の機能分化）が促進される可能性があることを示唆している。具体的には、グローバル化によって、連結財務諸表と個別財務諸表との分離だけでなく、開示規制（金融商品取引法）と分配規制（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基準の分化が促進されてきた可能性がある。

V おわりに

冒頭で述べたとおり、グローバル化は「個別主義の普遍化」および「普遍主義の個別化」の相互浸透を含む二重の過程と捉えられるため（碓井ほか [2004], 2 頁）、グローバル化を議論するにあたっては、たんに「地球規模」で考えるだけでなく、「地域」のことも考える必要がある。外圧（グローバルな要請）と内圧（国内のキープレイヤーの要請）が一致しているような特定の状況を除き（see Schoppa [1997], p. 96）、グローバルな圧力がある状況下ではロ

ーカルな反転力が存在し、両者の間に衝突（コンフリクト）が生ずる。

日本は、1990 年代の会計ビッグバン以降、アングロ・アメリカンモデルを受容してきたが、ローカル制度の堅固性ゆえに、グローバルスタンダードをそのままの形で受け入れてきたわけではなく、普遍主義の個別化にあたり、種々の操作化を講じてきた。たとえば、会計ビッグバン期には、十分な準備期間を設けたうえで、オプション（例外規定や重要性基準など）を付与することによってグローバルスタンダードが操作化され、それによってコンフリクトの緩和が図られた。また、日本では IFRS の強制適用ではなく任意適用が選択されたため、インセンティブがある企業のみが IFRS を適用し、インセンティブのない企業は引き続き日本基準を選択することが可能となった。

とりわけ IFRS の適用に当たっては、「連単分離、中小企業等への対応を前提に、...任意適用の積上げを図りつつ、わが国の経済や制度などにもたらす影響を十分に勘案し、もっともふさわしい対応」（企業会計審議会「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）」2012 年）が図られてきた。連単分離方式によれば、連結財務諸表においてグローバル対応が可能となり、個別財務諸表において会社法、税法、その他の規制等、ローカル対応が可能である。また、IFRS が制定・改訂されれば、日本基準も制定・改訂され、それが「中小指針」に影響を及ぼす可能性があるため（品川 [2012], 60 頁）、グローバルスタンダードの影響を遮断し、ローカル制度（たとえば、取得原価主義や確定決算主義）を維持させるために「中小要領」が設定された（河崎 [2015], 15 頁）。

さらに、IFRS の任意適用を積上げ、あるべき IFRS についての日本の考え方を積極的に発

信するための方策として、JMIS が公表された（池田 [2014]）。JMIS の開発には賛否があるが、グローバルスタンダード（IFRS）を受容しつつ、ローカルスタンダードの基本的な考え方—たとえば、当期純利益の有用性や長期的視点の重要性—を世界に向けて意見発信することを通じて、欧米コンテキストの一方的受容ではなく多方向的な議論の実現が期待されている。

Caramanis et al. [2015] の言を俟つまでもなく、（日本のように）会計基準とその周辺制度が整備されている国ほど、グローバル化にあたり、ローカルコンテキストの重要度が高まる。ローカルコンテキストを考慮することなく、アングロ・アメリカンモデルを移植すると、国内の会計・監査実務に支障を来す。それゆえ、欧米諸国に誘導された改革は、国内の政治的、経済的、法的、文化的システムを維持するために、（影響が）最小化されたり、先送りされたり、ときには拒否されたりする。

結局のところ、グローバル化は、（かつての新興経済諸国にみられた）アメリカナイゼーションのような一方向性ではなく、多方向性を前提としており、国々（組織間）の相互依存性を深めるような過程であると考えられる。それゆえ、グローバル・コンテキストとローカルコンテキストの相対的重要性に応じて、複数の均衡解が存在しうる。しかも、財務会計、管理会計、監査、会計教育領域における均衡解（あるいはグローバル化の意味やウェイト）はかなり異なる可能性がある。

会計学の研究上、重要なことは、グローバルとローカル間のコンフリクトの存在を所与にして、換言すると、会計に影響を与えうる政治的、経済的、社会的、文化的、言語的コンテキストを考慮に入れたうえで、経済—会計・管理・監査・教育—市場の相互関係を考察するこ

とであろう。経済のグローバル化がさらに進展したとしても、ローカルスタンダード（日本基準）のグローバルスタンダード（IFRS）に対する役割が減じることはない。なぜならば、ローカルコンテキストを考慮に入れると、IFRS がすべての国にとってベスト・プラクティスである保証はなく、高品質な日本基準が開発されなくなると、基準間競争（高品質な会計基準の開発）の機会が失われるからである（斎藤 [2010], 130-131 頁）。今一つ言及すべきことは、会計基準（ルール）の統一より会計実務（実践）の統一の方が困難であるが、重要なことである（Ball [2006], p. 15）。会計実務の統一のためには、各国のローカルコンテキスト—たとえば、関連する法律、エンフォースメント、文化的・言語的要素、判断特性—を世界に向けて発信する必要がある。

ただし、卑見によれば、意見発信の目的は、日本の個別主義（日本の固有性や国益の主張）の実現だけではない。国際発信を行うべきは、日本で観察された（個々の）事象が世界の他の国々でも（共通に）観察できると予測され、それを普遍化することによって（世界の）会計基準・会計実務の高品質化に貢献しうるような場合、すなわち個別主義が普遍化されるような場合である。日本の固有性を解明する研究は重要であるが、日本の固有性を主張するだけでは、ローカル・グローバル間の相互浸透の過程は説明できない。

注

- (1) 企業会計審議会では、2008年10月から2013年6月にかけて、IFRSの（強制）適用を巡って審議が行われた。会計研究者、製造業からの代表者、金融庁はIFRSの（強制）適用に反対であったが、大手監査法人からの代表者はIFRSの（強制）適用に賛成であった（Tsunogaya [2016]）。かかる事実は、国際的な監査法人（Big N）が（IFRSを含む）グローバルスタン

ダードの普及に積極的であったことと符合する。しかし、企業会計審議会における日本の大手監査法人の意見は少数説であり、かかる事実は国内外における大手監査法人の政治力が相違していることを意味する。その他、製造業の影響、儒教の影響、文化的差異、翻訳の影響については、Tsunogaya et al. [2015] を参照されたい。

- (2) 「中間報告」では、「IFRS の強制適用の判断の時期については、とりあえず 2012 年を目途とする」(15 頁) と述べられていたが、2011 年 6 月に、自見庄三郎前金融担当大臣は 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発言をしたために、IFRS の強制適用は無期限の延期となった。
- (3) ただし、年金資産の額が退職給付債務から未認識項目の額を加減した額を超える場合には資産として計上される。

参考文献

- Arnold, P. J. [2009], “Institutional perspectives on the internationalization of accounting,” in Chapman, C. S., D. J. Cooper, and P. B. Miller (eds.) [2009], *Accounting, Organizations and Institutions: Essays in Honour of Anthony Hopwood*, Oxford University Press, pp. 48–64.
- Arnold, P. J. [2012], “The political economy of financial harmonization: The East Asia financial crisis and the rise of international accounting standards,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.37, No.6, pp. 361–381.
- Ball, R. [2006], “International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and cons for investors,” *Accounting and Business Research*, special issue (international accounting policy forum), pp. 5–27.
- Caramanis, C., E. Dedoulis, and S. Leventis [2015], “Transplanting Anglo-American accounting oversight boards to a diverse institutional context,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.42, No., pp. 12–31.
- Djelic, M-L. and K. Sahlin [2009], “Governance and its transnational dynamics: Towards a reordering of our world?” in Chapman, C. S., D. J. Cooper, and P. B. Miller (eds.) [2009], *Accounting, Organizations and Institutions: Essays in Honour of Anthony Hopwood*, Oxford University Press, pp. 175–204.
- Doupnik, T. S. and H. Perera [2012], *International Accounting*, 3rd ed., McGraw-Hill.
- Hellmann, A., H. Perera, and C. Patel [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.
- Humphrey, C. and A. Loft [2009], “Governing audit globally: IFRS, the new International financial architecture and auditing profession,” in Chapman, C. S., D. J. Cooper, and P. B. Miller (eds.) [2009], *Accounting, Organizations and Institutions: Essays in Honour of Anthony Hopwood*, Oxford University Press, pp. 205–232.
- Humphrey, C, A. Loft, and M. Woods [2009], “The global audit profession and the international financial architecture: Understanding regulatory relationships at a time of financial crisis,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.34, No.6-7, pp. 810–825.
- 池田唯一 [2014] 『修正国際基準』(公開草案)公表の意義と今後の課題 『経営財務』第 3181 号, 12-15 頁。
- Kaneko. S. and A. Tarca [2008], “Converging to International Accounting Standards: Views from Japan,” *Australian Accounting Review*, Vol.18, No.3, pp. 209–223.
- 河崎照行 [2015] 「中小企業会計と概念フレームワーク」河崎照行編著 [2015] 『中小企業の会計制度—日本・欧米・アジア・オセアニアの分析』中央経済社, 8-21 頁。
- 経済団体連合会 [1996] 「連結財務諸表のあり方に関する基本的な考え方」経済団体連合会。
- 経済審議会行動計画委員会・金融ワーキンググループ [1996] 「わが国金融システムの活性化のために」経済企画庁。
- 金融制度調査会 [1997] 「我が国金融システムの改革について—活力ある国民経済への貢献—」大蔵省。
- 丸山哲央 [2004] 「コラム グローバルとローカル」碓井崧・丸山哲央・大野道邦・橋本和幸編著『社会学の理論』有斐閣ブックス, 2004 年, 75 頁。
- 日本経済団体連合会 [2010] 「財務報告に関わるわが国開示制度の見直しについて」。
- 日本公認会計士協会 [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第 20 号)。
- Nobes, C. W. and R. Parker [2008], *Comparative International Accounting*, 10th ed., Prentice-Hall.
- Power, M. [2009], “Financial accounting without a state,” in Chapman, C. S., D. J. Cooper, and P. B. Miller (eds.) [2009], *Accounting, Organizations and Institutions: Essays in Honour of Anthony*

- Hopwood, Oxford University Press, pp. 324–340.
- 斎藤静樹 [2007] 「企業会計基準委員会の 6 年間で振り返って」『季刊会計基準』第 17 号, 24-30 頁。
- 斎藤静樹 [2010] 『会計基準の研究』(増補版) 中央経済社。
- Schoppa, L. J. [1997], *Bargaining with Japan: What American Pressure Can Do and Cannot Do*, Columbia University Press.
- 品川芳宣 [2012] 「税法からみた中小企業の会計」
- 河崎照行・万代勝信編著 [2012] 『詳解 中小会社の会計要領』中央経済社, 52-66 頁。
- 証券取引審議会 [1997] 「証券市場の総合的改革—豊かで多様な 21 世紀の実現のために—」大蔵省。
- 角ヶ谷典幸 [2009] 「リース会計基準の展望」佐藤信彦・角ヶ谷典幸編著 [2009] 『リース会計基準の論理』税務経理協会, 217-248 頁。
- Tsunogaya, N. [2016], “Issues affecting decisions on mandatory adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Japan,” *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 29, No. 5, pp. 828–860.
- 角ヶ谷典幸 [2017] 「財務報告(研究)におけるローカルとグローバル」『会計』第 191 巻第 1 号, 1-14 頁。
- Tsunogaya, N. and P. Chand [2012], “The complex equilibrium paths towards International Financial Reporting Standards (IFRS) and the Anglo-American model: The case of Japan,” *Japanese Accounting Review*, Vol. 2, pp. 117–137.
- Tsunogaya, N., A. Hellmann, and S. D. Scagnelli [2015], “Adoption of IFRS in Japan: Challenges and consequences,” *Pacific Accounting Review*, Vol. 27, No.1, pp. 3–27.
- Tsunogaya, N., S. Sugahara, and P. Chand [2016], “Judgments of auditors on ‘principles’ versus ‘guidance’ in lease accounting standard: Evidence from Japan,” *Asian Review of Accounting*, Vol. 24, No.3, pp. 362–386.
- Tsunogaya, N. and Y. Tokuga [2015], “Controversies over the development of Japanese Modified International Standards (JMIS),” *Korean Accounting Review*, Vol.40, No.2, pp. 299–335.
- US-Japan Working Group on the Structural Impediments Initiative [1990], *Structural Impediments Initiative Interim Report (SII Interim Report)*, Office of the Press Secretary of the White House.
- 碓井崧・丸山哲央・大野道邦・橋本和幸 [2004] 「序 グローバリゼーションとポストモダンの動きのなかで」碓井崧・丸山哲央・大野道邦・橋本和幸編著 [2004] 『社会学の理論』有斐閣ブックス, 1-6 頁。
- Vogel, S. K. [2006], *Japan Remodeled: How Government and Industry Are Reforming Japanese Capitalism*, Cornell University Press.
- Wade, R. [2007], “A new global financial architecture,” *New Left Review*, July-August, pp. 113–129.

(付記) 本論文は国際会計研究学会第 35 回研究大会における統一論題のテーマに沿って、当日、座長を仰せつかった筆者の見解を整理したものである。ご報告いただいた草野真樹先生(京都大学)、坂口順也先生(名古屋大学)、矢澤憲一先生(青山学院大学)、菅原智先生(関西学院大学)、大会準備委員会の先生方、ご質問・ご意見を頂戴した先生方、ご参加いただいた先生方に記して謝意を表したい。本研究は科学研究費補助金・基盤研究(C)18K01908による研究成果の一部である。