

会計制度の国際的調和についての一考察

塩塚, 武康

<https://doi.org/10.15017/3000144>

出版情報 : 経済論究. 96, pp.123-139, 1996-11-30. 九州大学大学院経済学会
バージョン :
権利関係 :

会計制度の国際的調和についての一考察

塩 塚 武 康

目 次

1. はじめに
2. 会計制度の国際的調和についての理論的枠組
 - 2.1 「階層化した一国／世界システム」
 - 2.2 会計制度についての研究とその国際比較
 - 2.3 各国実務の比較研究による差異と同一性
 - 2.4 資本主義の変容と社会的選択
3. 「調和」についての枠組みの構築
 - 3.1 アメリカにおける州会社法とGAAP
 - 3.2 国際会計基準（IAS）と「真実かつ公正な概観」（TFV）
 - 3.3 会計システムの「競争」と「調和」
 - 3.3.1. 調和の根拠の脆弱性
 - 3.3.2. 会計の制度の「帝国主義」
4. むすびにかえて

1. はじめに

資本主義が世界的規模で形成され、金銭関係、商品関係が地球上のほとんどのすべての社会で支配的となり、ある地域では局地的に著しい貧困状況を露呈し、他の地域においても新たな貧困を生んでいる。同時に、相互依存のグローバル化、多国籍化によって、政治経済的状况が「ナショナル」および「インターナショナル」——「国内」と「国際」——という言葉で分析されることが時代遅れになりつつある。

情報・通信の技術進歩は世界の至る所でのすべての通貨決済と金融取引をリアル・タイムなものとし、この通貨・金融のネットワークが、進行中のグロー

バル化のプロセスの中核装置として、各国の経済、国家、中央銀行、多国籍企業に影響を及ぼしている。会計学の分野においても、資本調達と証券投資のグローバル化が急速に進展する中で、各国企業の会計報告書を国際的に比較可能かどうかという検討 (Nobes 1984, Nobes and Parker 1991) や、会計報告書を国際的に比較可能とするための国際的調和についての論議が注目されている。また、金融派生商品等のオフバランス取引の増大に伴い、そうした取引に対する会計上の認識・測定の問題が、「実現概念」のようなこれまでの会計におけるパラダイムの見直しを迫っている。これまでの「ナショナル」および「インターナショナル」という問題意識で分析されることが時代遅れになりつつあるように、新たな枠組みが求められているように思われる。このような枠組みにおける会計制度の国際的「調和」とは何かという問題に対しての有効な解が得られるのだろうか。本論においては、会計制度における会社法と GAAP¹⁾ との乖離と調整についての議論を参考にしながら、会計制度の国際的「調和」とは何かについて考察を試みたい。

2. 会計制度の国際的調和についての理論的枠組

2.1 「階層化した一国/世界システム」

資本主義の歴史を分析する見方の1つに「階層化した一国/世界システム」という概念²⁾がある。各時代において「支配的な一国」資本主義こそがその関係、その「国際」経済的ダイナミズム (対外貿易, 資本輸出, 信用等) およびその主要産業と銀行の「多国籍」の経済空間の創造を通して「世界経済システム」とよばれるものを構造化してきた。そしてこの構造化に組み込まれる「支

1) 本論においては、専門職団体である公認会計士協会や基準設定機関等が公表勧告する会計原則だけでなく、広く一般に教科書等で取り上げられている会計原則や会計学界の意見書等も含むものとして考えている。

2) M. Beaud, 『資本主義の世界史』, (Le Systeme national/mondial hierachise), 資本主義をグローバリズム (世界市場) とエタティスム (国益性) が相克する多細胞型の複合系としてとらえる見方であり、現在は世界史的大転換の時期にあると主張している。

配される一國經濟」は、この枠組みを所与として競争してきた。かつてイギリスが19世紀の3分の2の期間においてそうであったように、アメリカは、20世紀の約一世紀を通じて、超經濟大国となり、第二次世界大戦に続く4分の1世紀において資本主義全体にたいして世界經濟の覇權的中枢大国となってきた。この枠組みの中での競争は、「ある支配する一國」のルールが「国際的」なルールであり、「国際的調和」とはこのルールを各国が受け入れることであった。

ドル危機による変動為替相場への移行に象徴されるアメリカの地位の相対化と日・米・欧による3極構造化は、ピラミッド型ヒエラルキーである「世界經濟システム」を「多様化」した並列的システムへと変容させている。相対的存在になったとはいえ、經濟・金融・政治・軍事の面で最大の支配的大国であるアメリカの地位を背景とした米国ドルは、それにとって代わる国際通貨体制の通貨がないというだけで、支配的通貨にとどまっている。そのうえ、国際信用によって米国ドルは、他の国々に進出した銀行から世界全体に拡散、繁殖し、「無国籍」通貨（例えば、ユーロダラーやオイルダラー等）として大きな自律性をもつてのびている。そして金融派生商品等のオフバランス取引の増大に伴い、その躍動を統制できる国家は存在せず、先進各国の市場への協調介入という形で調整されている。このような世界經濟の覇權的中枢大国の不在の競争においては、国際的調和の意義についても新たな枠組みが求められている。

2.2 会計制度についての研究とその国際比較

各国の会計実務の多様性を比較検討し、差異と同一性を分析したり、文化的影響や法制度も含めた各国の会計環境の分析やこれらを理論的基礎とした実証研究による分析がなされ、「国際的」調和の可能性の検討や規範論的なあるべき「調和」された基準についての研究がなされている。特に、国際会計の領域では、各国の会計制度の相違や多様性を明らかにし、会計制度の類型化（Mueller 1965）がなされ、各国の会計制度が、文化、經濟、法律制度等の様々な環境要因に影響を受けている（Nair and Frank 1980）ことが認識されている。例えば、主な環境要因として、〈文化が成り立っている環境——自然地理、氣候、天然資源、人口密度〉、〈社会の価値観を構成するもの——民族、宗教、言語、歴

史、法制度)、そして調和を議論する上で重要な要素となる〈経済状況——インフレ率、失業率、産業構造、金融市場、政府の政策〉等が考えられている(Choi and Mueller 1984)。このフレームワークにおいては、いかなる会計制度も完全には従属したり、下位におかれることはないにしても、他方、相互依存のグローバル化により、各国経済と同様に完全に自立的ではあり得ない。そして、各国の会計制度の差異の認識やあるべき会計基準についての議論(Baydoun, Willett 1995)はできても、どのように「調和」させるかについての有効な解は得られていないように思われる。しかし、各国の実務の比較研究によって会計制度や会計についての認識が深められたことは、有益なことであり、会計の本質から「調和」に対する枠組みについて考察してみよう。

2.3 各国実務の比較研究による差異と同一性

企業によって実践されている会計の本質をどのように捉えるかについては、いくつかの見方がある。例えば、複式簿記に基づいた厳格な規則を持つ、機械的で計算的な技術体系であり、会計を企業の政策や戦略的意図を排除した「中立的」道具としてみる見方と、会計は企業の政策や戦略的意図を反映した「恣意的」道具とする見方である。会計制度の同一性について定義してみよう。財務諸表は、複式簿記という計算構造にもとづき、資産、負債、費用、及び収益に分類された製造活動や取引原価のデータを分析し、信頼性や明瞭性そして比較可能性の観点から作成され、貸借対照表と損益計算書を常に含んでいる。一方、差異については、財務諸表の性格が「記録と慣習と判断の総合的表現」であるといわれているように、会計慣習による見積りや仮定と作成者の主観的判断による評価方法・手続きの選択的適用によって生じていると考えられ、このことを出発点として慣習や判断に文化的影響を関連づける主張(Hofstede 1980, Gray 1988)がなされている。

このことを会計制度の各国実務の比較にあてはめてみると、異質なものの(各国の会計制度の多様性)から同一性(複式簿記にもとづいた会計技術)が認識される一方で、同質のもの(計算構造)から差異(利益概念)が認識されるように思われる³⁾。例えば、基礎となる会計測定や会計計算という会計技術は、

計算結果を貸借対照表、損益計算書として利用者に伝達する行為という同一性によって特徴づけられるように思われる一方、開示過程において利用者に公開される情報の量や質においては、多くの差異が存在していると考えられているのはなぜであろうか。

2.4 資本主義の変容と社会的選択

日米欧の3極による複合システムが「世界経済システム」を構造化し、「世界経済システム」が、3極の競争を媒介にして、周辺部諸国を取り込んで資本主義が多細胞型に増殖し、複合的階層化をうながしている。そして、産業構造の高度化と新国際分業体制における競争——3極の「工業中心資本主義」からソフトな情報通信、バイオ、宇宙開発の分野への高度技術化と、多国籍企業や各国政府の主導による発展途上国の工業化が進展している。そして、「金」という裏付けのない、物理的制約から開放された主要外貨による金融のネットワークがますます巨大化する一方で、貨幣そのものが「商品」となり、非物質的生産を中心とした資本主義が発達している。このような資本主義社会においては、会計という行為自体もまた1つの経済行為の選択として捉えられ始めている。例えば、効率的市場仮説⁴⁾に基づく実証研究の多くは、証券市場における会計情報の経済的影響を分析することで、社会的選択としての会計基準の設定という視点を導入した。つまり、ある基準に依拠して作成された会計情報を経済財として扱い、コストとベネフィットを比較して会計基準の相対的優位性を決定するという視点に焦点を当てている。社会的選択を言い換えれば、あるものには好ましい経済的影響やベネフィットをもたらす、他の者には不利な経済的影響やコストを負わせるということである。ここでいうコストには、企業による情報の作成・公表のための直接的コスト、投資家及びその他の情報利用者が情報を理解するためのコスト、情報開示により企業が受ける負の評価等の間接的影

3) 会計システムの同一性と差異の議論については、『アジア太平洋地域の会計』pp. 272-285を参照のこと。

4) これについての包括的な議論については「実証理論としての会計学」第1章を参照のこと。

響がある。ベネフィットには、投資家が意思決定を行う際に開示される情報の有用性、情報を提供する際のコストの削減、そして情報の開示による正の評価等が含まれている。

あらためていうまでもなく、会計基準は資源の配分と分配に影響を及ぼすものであり、この基準を定めている各国の会計制度やこの基準によって依拠している情報公開制度は一種の社会的選択の結果であるように思われる。つまり、最も経済効率的かつ利害調整の結果としてある会計基準を選択しているのである。しかし、従来からの「あるべき調和」という概念のように「各国の会計制度をある基準に統一する」という考えでは、各国における会計基準の利害調整機能を損なわせるだけでなく、各国の基準に対して非調和をもたらすことになりはしないだろうか。

それでは、今、国際会計において主張されている「調和」とは、どのような概念によって説明されるのであろうか。

3. 「調和」についての枠組みの構築

Tay and Parker (1996) は会計制度の調和化の測定とその評価についての分析を行っている主要な6つの論文⁵⁾を比較し、以下のような「調和」についての定義を導いている；

「調和」は「統一」意味するものではないし、「調和」と「統一」は2つのものではなく、時系列的な流れの中での状態の違いである。つまり、多様性ある状態から「統一」への状態変化の「ある時点」が「調和」であり、多様性をせばめ、利用可能な方法の選択肢を限定することが「調和化」のプロセスである。

この概念を企業における会計基準の選択の問題に当てはめてみよう。つま

5) Nair and Frank 1981, Evans and Taylor 1982, McKinnon and Janell 1984, Doupnik and Taylor 1985, Nobes 1987b, van der Tas 1988 の6つの論文の研究対象や、方法論を中心に比較がなされている。

り、ある企業の組織形態や活動条件に対して注意を向け、会計基準やその形態が形成される制度的・社会的状況を分析してみよう。例えば、収益の測定、コストの計算、投下資本の規模が決定される方法、企業資産の評価方法、および「利益」の観点からの企業業績の総合的評価等はすべて、潜在的に、変動的なものである。すなわち、計算方法ごとに計算結果は異なってくる。また「利益」というカテゴリーは、適用される特定の期間の選択との関わりで、特定の測定方法の1つとしてみることができる。そして、会計基準というものは、潜在的に絶えず代替的・競合的な基準の存在という脅威に晒されているものであり、企業環境の変化の利害調整の道具として取捨選択されてきたのではないだろうか。(Miller and Hopwood 1994, Tinker 1985)。

この考え方に依拠して、会計の歴史を振り返ってみると、各国の会計制度に多少なりとも共通し、かつ時代を超えて認められる現象が、会社法とGAAPとの乖離と調整の歴史である。例えば、アメリカにおける州会社法とGAAP⁶⁾、イギリスにおけるTFV(会社法の最高概念規定)の解釈をめぐる判例とGAAP⁷⁾にみられるように、各時代において選択された会社法と会計行為そのものが「調和」されることによって展開されてきた。そこでは、何によって「調和」され、どのような基準が競合していたのであろうか。次節では、アメリカにおける州会社法とGAAPの乖離と調整の考察を中心に、この「調和」について考えてみよう。

3.1 アメリカにおける州会社法とGAAP

まず、州会社法とGAAPの乖離と調整の考察するにあたって、次のような命題から始めてみよう；

- 6) この議論は、伊藤邦雄「会計制度のダイナミズム」第1部及び第2部において、会計制度構成する3つの軸(利害関係者の保護、配当規制、資本と利益の区別)の調整による歴史的展開が詳細に分析されている。
- 7) これについての研究は、千葉準一「英国近代会計制度」において、各時代の代表的な判例を中心に会社法の最高規範概念である“True and Fair View”の解釈がなされている。

会社法とGAAPの会計利益は「同一」であるべきか。

このことは、企業によって実践されている会計の本質をどのように捉えるかによって、2つの見方に分かれる。例えば、複式簿記に基づいた厳格な規則を持つ、機械的で計算的な技術体系であり、会計を企業の政策や戦略的意図を排除した「中立的」道具としてみる見方においては、情報効果（会計情報が事前的にも事後的にも広く資源の配分に与える影響）を重視した会計利益観があり、会計は企業の政策や戦略的意図を反映した「恣意的」道具とする見方においては、分配効果（分配が債権者や優先株主そして徴税当局といった利害関係者に与える影響）を重視した利益観がある。情報効果の利益観は、経済的実体や業績を反映する「表現の正確性（representational accuracy）」を持つ会計報告が行われれば、市場による適切な分配が行われ利害調整がなされるという考えであり、分配効果を重視した利益観は、会計は経済的実体のある側面を反映しているに過ぎず、如何なる会計上の選択も「中立」ではないし、個々の会計選択は潜在的に富の再分配を伴い、従って社会的選択という性格を持つ。

この2つの利益観が、各州の企業誘致競争による会社法規定の緩和という極めて弾力的な配当計算規定の容認と企業環境の変化による各利害関係者間の再調整を促す実務によって競争させられてきたと考えられる。つまり、各州の会社法、各時代の会社法がいかなる体系の資本利益計算を指向するかは、その時代の社会的選択の問題であり、各時点での会計実務や経済状況の中でどの利益観が優先されたかということである。

この二つの利益観の対立は1970年代に経済的影響学派⁸⁾の台頭により転機を迎えることになる。これまでの利益観においては、企業評価の観点から1つの利益概念へと統合しようとするものであったが、二元的な配当規制（資本維持・利益留保基準と財政状態基準の併用——カリフォルニア州会社法1975等）の容認や、会計的利益を「二元的解」とし、伝統的実現概念を踏襲しながらも、「認識」と「実現」を切り離すという考えの形成がなされた。そして、会計上の

8) 基準設定機関は会計政策の決定が技術的視点よりも広い視点に立って行われることを認識し、会計基準のもたらす経済的・社会的影響を重要視する考え方。

利益計算では一定の有価証券を時価評価し、保有損益を利益に含めて包括的利益を計算する一方で、配当可能利益の算定上は保有損益を未実現として除外して利益を計算するという実務、「実現概念」の二元化する（配当計算を個別財務諸表に依拠することによる利益分配機能の歪みを連結利益剰余金や関係会社への持分法適用により是正し、連結利益を配当可能利益の計算に反映させる）実務によって、新しい利益概念が、形成されつつあるように思われる。

このような利益概念の選択による調整は、一国の会計制度の進歩発達史というよりも、州会社法の競争により利益観の「調和」がなされてきた過程をしめすものであり、この「調和」という概念は、国際的調和における議論にも適用できるのではないだろうか。

3.2 国際会計基準（IAS）と「真実かつ公正な概観」（TFV）

国際的調和の議論において主要な選択肢としては、国際会計基準（IAS）とEU会社法指令⁹⁾があげられると思われるが、これらにおいてはどのように「調和」が位置づけられるのであろうか。

IASの「調和」の目的は、各国の企業が国際資本市場で資金調達する際に、統一的なルールに基づいた比較可能な会計報告書を作成させることにある。（Wallace 1990）したがって、必ずしも各国の国内会計基準として国際会計基準を承認させようとするものでもなく（例えば、DUAL STANDARD——国際資本市場で企業が資金調達するときのみIASに基づく会計報告書を利用する、それ以外の場合には、国内基準を利用する）、また、国際資本市場で資金調達する場合でも、国際会計基準の使用を企業に強制するものでもない。あくまでも、国際資本市場で資金調達や上場にあたってのしたがうべき会計基準の1つの「選択肢」として承認されることを目的にしている。つまりIASは、各国のGAAPの選択肢の1つとして受け入れられることで各国の基準と「競争」し、国際資本市場における優位性の確保をしたうえで、やがてその影響が国内基準にも浸透することを期待しているように思われる。

9) 会社法指令による調和化については、(塩塚1995)を参照のこと。

一方、EUにおける会計システムの「調和」は、会社法指令の各国指令への国内法化という会計環境の制度的な枠組みの調整がおこなわれ、基礎となる会計測定や会計計算という会計技術（会計の実務レベル）が矛盾しないように会計基準・会計原則が変更されている。例えば、財務諸表や損益計算書の形式はほぼ統一され、付属説明書の必要記載事項の強化により財務情報として開示されるべき企業の計算書類の質は高められている。しかし、法制度の枠組みは、会社法指令の最高規範概念として「真実かつ公正な概観」(TFV)という包括的な規定を採用しているため、会計測定や会計計算のレベルそのものは各国の選択権の許容により、従来からの各国実務を尊重した内容となっている。つまり、TFVは各国のGAAPをそのままにしておくことで、各国の会計制度そのものを「競争」させているように思われる。

しかしIASとTFVの競争は、どちらの競争を選ぶという二者択一的なものではない。TFVがEU各国の会計制度そのものを競争の対象にしているのに対して、IASは会計基準の受容を対象としているからである。

この2つの競争を情報効果と分配効果の利益観から分析してみよう。会社法指令は、最高概念規定の意義付けを独自の解釈を認めることで分配効果に配慮する。情報効果については、同質の経済事象に対して、各企業が自己の環境と選好に基づいて規制の枠内で自由に会計法方を選択すること、つまり、各企業間で生じる会計手続きが多様化することで、適切な会計情報が作成されると考えられている。IASは国際資本市場で資金調達する企業を対象に、統一的なルールに基づいた比較可能な会計報告書を作成させることで情報効果に配慮している。

しかし、この2つのIASとTFVにおける「調和」は、「競争」の対象については違うものであるが、利益概念の「競争」という点では同質のように思われる。このことは、IASと会社法指令が、会計が抱える新しい利益概念に関わる問題（連結財務諸表に基づく配当計算原則、年金会計や金融商品の会計に見られる会計利益の変質等）について共通の問題意識¹⁰⁾をもっていることから裏付けられる。

3.3 会計システムの「競争」と「調和」

このように「調和」は、以下のような「競争」というものでしか説明できないように思われる；

企業の実体をより適正に表示する会計基準が支持され、最終的にはその基準に依拠した1種類の会計報告書へと収斂されるか、IASや各国の会計システムとの間で会計システム間「競争」が起こり、市場での競争によって「ある利益概念を持つ1つの会計システム」が選択されるようになる¹¹⁾。つまり、市場原理による競争と会計制度・基準の選択により会計実務が形成されていく。

この「競争」という概念では、選択肢として差異を残す従来の非調和こそが「調和化」を押し進めるものである。それでは、「調和」についての根拠は、どのように意義づけられるのであろうか。まず、従来からの調和の根拠を検証してみよう。

3.3.1. 調和の根拠の脆弱性

なぜ会計基準の国際間調和が必要となるのか？ 最も一般的に言われる論拠は、会計報告書の比較可能性であるといわれている。各国の企業が国際資本市場で資金調達する際に、自国の会計基準と証券発行国（資金調達を行う国）の会計基準がことなるために、投資家や証券アナリスト等の会計報告書の利用者は、各国の企業間の財務内容の比較分析が困難になる。それに加えて、これら

-
- 10) EUにおける会計基準設定のためのアドバイザー・フォーラムにおいて討議された内容とIASCの包括的な会計基準（コア・スタンダード）の内容はほとんど同じである。また、会社法の内容自体もIASの公開草案とほぼ一致しているが、各国の会社法における基準の選択権により差異が生じている（Nobes 1989）。
- 11) 例えば、ダイムラー・ベンツ社は、ニューヨーク証券取引所上場（1993. 3）に際してはアメリカのGAAPに準拠する一方で、ドイツにおいては国内の基準に準拠した開示しか行っていない。つまり、国内と国外では開示される情報量の差異がある。また、ニューヨーク証券取引所に上場しているドイツ系企業のGAAPは、同じEU内のイギリスのものより、アメリカのものと類似性があると指摘する意見もある（Hulle et al. 1996）。

の会計報告書を比較可能にするには、アナリスト等は自国の基準に読みかえる修正計算を行わなければならない、利用者が負担するコスト（時間的なもの含む）は少なくない。このため、資金調達する企業の証券が投資家にとってあまり魅力的でないように映るかもしれないし、企業が思うような資金調達ができない場合もあると考えられていた。

ここで、比較可能性について考えてみよう。企業が国際資本市場で資金を調達する際に会計報告書を作成するには、準拠すべき会計基準が複数ある。1つは証券発行国の会計基準に準拠して会計報告書を作成する。2つめは自国の会計基準に準拠する。3つめは「国際的に認められた」会計基準に準拠する。しかし、これらの基準はそれぞれ問題を抱えているといわれている。証券の買い手である投資家にとって外国企業の会計報告書が自国の基準で作成されている場合、修正計算等の手間が省け、また自国企業との比較分析が容易となるが、発行企業は、証券発行国の会計基準に準拠して会計報告書を作成するコストを負担するため、海外での資金調達に対して消極的になるかもしれない。自国の基準の場合は、会計報告書の比較分析が困難となり、投資家が前述のような読み換えコストを負担することになる。このような2つの選択肢は、会計報告書の作成者と利用者のコストのトレード・オフ関係を維持することになる。このため「国際的に認められた」会計基準に準拠することが有効な解決策であると思われる。しかし、この「国際的に認められた」会計基準を作成することは「国際的調和」の理想状態であり、グローバルな視点での社会的選択（「競争」による調和化）なくしては、達成できないのである。

それでは、「調和」についての根拠を、意義づけてみよう。

3.3.2. 会計の制度の「帝国主義」

IASによる会計基準の調和化は、IASを隠れ蓑としたアメリカ基準の世界的浸透のプロセスであるように思えるのである。IASCは、利用者に公開される情報の量や質において多くの差異が存在していると考えられている開示過程に対して、あるべき会計基準を提示することで「調和」を指向している。しかし、あるべき会計基準が国際会計基準（IAS）でなければならない論拠（Taylor

1987) は、何であろうか。グローバル化した経済や国際金融市場の進展により、資本の効率的な移動が促進され、多国籍企業の影響が強められている。そして世界の様々な場所で同等の権威をもって適用される会計基準として、国際会計基準が、特にアメリカ系の多国籍企業によって求められ、基準が適用される様々な場所となるべく発展途上国や旧社会主義国が国際会計基準を受け入れている (Baydoun, Willett 1995, Chow, Chau, Gray 1995.) ように思える。

会社法指令においては、イギリスにおいて EU 会社法指令の国内法化の過程で、会計専門職団体への規制当局の権限の強化がなされる一方で、EU 内におけるイギリスの会計専門職の権益の保護・強化が国家権力によってなされている (Cooper, Puxty, Robson, Willmott 1994)。EU 統合市場においては、加盟各国の企業が「ヨーロッパ会社」という多国籍企業と同じ立場に置かれる。そして会社法指令による調和は、各国の選択権の許容により、従来からの各国実務を尊重した内容となっているため、この選択権を利用し、最も資金調達や税務上での便益がえられる国において企業活動を行うことができるのである。つまり、加盟各国の会計システムそのものが、自らの権益を守るべく競争している。

つまり、国際資本市場において先進工業国の支配を受け、投資環境の整備によって工業化を目指す発展途上国の会計制度は、これらの国々の会計諸基準を受け入れざるをえず、自ら進んで資本主義の階層化の中に取り込まれていく、言い換えれば、金融制度や証券市場の未発達な諸国では、文化的影響よりも経済的要因により影響を受け、グローバルな資本市場の要請を満たすために国際会計基準の測定や開示実践を吸収している。しかし、このことはこれらの諸国が、自らの制度的枠組みもなく代替的・競合するものがないため受け入れられたと考えられる。先進工業諸国は、自らの制度的枠組みを広げようと、代替的・競合するものを持つ国々と「競争」することを目的とし、その世界分割の大義名分こそが「調和」なのである。

4. むすびにかえて

資本主義は各国にナショナルな根をもつとともに、国際的かつ世界的次元でも発達してきた。それは企業——市場のネクサスの上に立ち、国家との特権的關係に基づいて展開されている。そして常に、「競争」と「独占」という二つの顔をもっている。資本主義は、なおそのナショナルな基盤は失わないが、グローバル化の次元と共存しながら、複雑にして多様な形で存続する。同時に、相互依存のグローバル化、多国籍化によって、政治経済的状况が「ナショナル」および「インターナショナル」——「国内」と「国際」——という言葉で分析されることを時代遅れにしている。なぜなら、情報・通信の技術進歩は世界の至る所でのすべての通貨決済と金融取引をリアル・タイムなものとし、この通貨・金融のネットワークが、進行中のグローバル化のプロセスの中核装置として、各国の経済、国家、中央銀行、多国籍企業に影響を及ぼしているからである。

このような枠組みにおける会計制度の国際的「調和」とは何かという問題に対しての有効な解は以下のような言葉に象徴されている；

資本主義は一国的かつ世界的であり、民間的かつ国権的であり、さらに競争的である反面で独占的でもあった、という複合的性格を宿している。

(M. Beaud「資本主義の世界史」第1章 p. 69)

本論においては、会計制度における会社法とGAAPとの乖離と調整についての議論を参考にしながら、会計制度の国際的「調和」とは、各国の会計制度や会計基準の「競争」(利益概念の「競争」)であると思われることを述べてきた。そして、この競争の条件をどのように考えるかが、規範論的に調和を主張することよりも、重要であるように思われる。

また、金融派生商品等のオフバランス取引の増大に伴い、そうした取引に対する会計上の認識・測定の問題が、「実現概念」のようなこれまでの会計におけるパラダイムの見直しを迫っている今、このような新しい利益概念についての

新しいコンセンサスが形成されるようなことがあれば、国際的な調和は促進される可能性があるように思われる。

参 考 文 献

- 新井清光編著『会計基準の設定主体』, 1993, 中央経済社
伊藤邦雄『会計制度のダイナミズム』, 1996, 岩波書店
稲垣富士男編著『国際会計基準』, 1987, 同文館
井上 巽『金融と帝国』, 1995, 名古屋大学出版会
岡田裕正 (1995) “資産負債中心主義と収益費用主義の比較”, 経営と経済, 第75巻第2号
塩塚武康 (1995) “EC 会計制度調和化の意義”, 九州大学「経済論究」, 第92号
友岡 賛『近代会計制度の成立』, 1995, 有斐閣
藤瀬浩司『資本主義世界の成立』, 1980, ミネルヴァ書房
藤田昌也『会計利潤論』, 1987, 森山書店
平松一夫『国際会計の新動向』, 1994, 中央経済社
- Akira, N, Willett, R, Baydoun, N, ed. (1996), *Accounting in The Pacific Region*, 西村 明監訳『アジア太平洋地域の会計』, 1995, 九州大学出版会
Beaud, M (1981), *Histoire du Capitalisme*, 筆宝康之・勝俣 誠訳『資本主義の世界史』, 1996, 藤原書店
Financial Accounting Standards Board (1984), “Statement of Financial Accounting Concepts No. 5: Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises”, 平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念 (改訳版)』, 1990, 中央経済社
Friedman, M, (1992) “Money Mischief”, 齊藤精一郎訳『貨幣の悪戯』, 1993, 三田出版会
Galbraith, J, (1987) “Economics in Perspective”, 鈴木哲太郎訳『経済学の歴史』, 1988, ダイアモンド社
Watts, R. L., Zimmerman, J. L. (1986), *Positive Accounting Theory*, 須田一幸訳『実証理論としての会計学』, 1991, 白桃書房
Zimmerman, V, (1954) “British Backgrounds of Amerikan Accountancy”, 小澤康人・佐々木重人訳『近代アメリカ会計発達史』, 1993, 同文館
- Baydoun, Willett., (1995) “Cultural Relevance of Western Accounting Systems to Developing Countries”, *ABACUS*, Vol. 31, No. 1
Choi, Mueller (1992), *International Accounting* 2nd ed., Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall

- Cooper, Puxty, Robson, Willmott (1994) "Regulating accountancy in the UK", *Accounting as social and institutional practice*, Cambridge, Cambridge uni. Press
- Hofstede (1983) "The cultural relativity of organizational practices and theories", *Journal of International of Business Studies (Fall)*
- Hopwood, Miller, ed., (1994), *Accounting as social and institutional practice*, Cambridge uni. Press, Cambridge
- Hulle, EC Comission, Leuven, (1993) "Harmonization of accounting standards in the EC: Is it the beginning or is it the end?", *European Accounting Review*, vol. 2
- Hulle, EC Comission, Leuven, (1996) "Harmonization of accounting standards: A view from the European community", *International Harmonization of Accounting*,
- Gray (1988), "Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems", *Abacus* (March)
- Gernon, Wallace (1995), "International Accounting Research: A Review of its Ecology, Contending Theories and Methodologies", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 14, 1995
- Nair, Frank (1980) "The impact of disclosure and measurement practices on international accounting classifications", *The Accounting Review* (July)
- Nobes, (1984) *International classification of financial reporting*, London: Croom Helm
- Nobes, (1989), *Interpreting European Financial Statement; Towards*, Butterworth, London
- Nobes, Diggle, (1994), "European rule making in accounting harmonization of accounting measurement practice in the European community", *Accounting Business Research*, vol. 24, no. 96
- Nobes, Parker (1991), "Measurement practice in the European community", *Accounting Business Research*, vol. 24, no. 96
- Nobes, Parker (1991), *Comparative International Accounting* 3rd ed. Printice-Hall, London
- Nobes, Parker, (1994), *An International View of True and Fair Accounting*, Routledge, London
- Mueller (1967), *International accounting*, New York: Macmillan
- Power (1996) "Habermas, Law and Accounting", *Accounting Organizations and Society*, Vol. 21, No. 5
- Tinker (1985), *Paper Prophets*, New York, Praeger Publishers
- Tay, Parker, (1990) "Measuring International Harmonization and Standardization",

ABACUS, Vol. 26, No. 1

Wallace, (1990) "Survival Strategies of a Global Organization: The Case of The International Accounting Standards Committee", *Accounting Horizons*, June

Zaizeski, (1996) "Spontaneous Harmonization Effects of Culture and Market Forces on Accounting Disclosure Practices", *Accounting Horizons*, Vol. 10, no.

1