

書評：徳賀芳弘著『国際会計論』（中央経済社，  
251頁， 2000年3月）

山地，秀俊  
神戸大学経済経営研究所：教授

<https://doi.org/10.15017/4362381>

---

出版情報：経済學研究. 67 (1), pp.191-194, 2000-10-30. 九州大学経済学会  
バージョン：  
権利関係：

## 徳賀芳弘著 『国際会計論』

(中央経済社, 251頁, 2000年3月)

山 地 秀 俊

## I

周知のように、証券投資環境の国際化が牽引となつて、急速に会計基準が国際的に統一されようとしている。昨今(2000年4月下旬)マスコミを賑わせている問題の一つに、世界的な統一会計基準を作成する国際会計基準委員会(International Accounting Standard Committee; IASC)の拡大理事会に日本側から代表を送り込めない可能性が出たという問題がある。もしそうしたことが現実化すれば、日本の従来からの企業会計慣行は世界基準の中に一切盛り込まれなくなる。このような最近における国際経済外交上の諸問題解決は、第二次世界大戦後の1940年代に続く、1990年代のバブル後の日本経済における「第二の敗戦処理」問題としてその重要性を位置付ける某研究者もおられる。また物作りで顕著な成功を取めた日本が、「金融」分野で決定的な遅れ(敗戦)を取る(被る)ことになり、その一連の国内版再生政策が銀行制度改革であったり、国際的動向を横目に見た日本版金融・会計ビッグバンであったりする。このように、マスコミ風に言えば国際会計の領域は今「目が離せない」「ホットな」領域である。

従来こうした国際会計領域を研究するには概して2つのアプローチがあった。一つは各国の企業会計の特徴を、それを成り立たせている経済文化構造にまで踏み込んで比較検討する、いわば「比較制度論」アプローチであり、今一つは、各時代に現れつつあった暫定的国際会計基準——ある時は国連の、ある時は国際会計基準委員会(IASC)のそれ——の政治的・形成過程あるいはその会計的内容を分析する、いわば「調和化・統合化」アプローチの2つである。

さらにこの国際会計問題の議論をより複雑にした最近の要因は、「制度派経済学」の隆盛と「コーポレート・ガバナンス」論であろう。1980年の終わりにソビエト連邦が崩壊し、続いて1990年代のはじめに「日本の経営」が崩壊した。アングロ・サクソンの視角か

ら異質であった二つの経済運営システムが崩壊したわけであり、日本との関連で言えば、にわかにそれまでの日本的経営礼賛論から「日本型経営」の客観的特徴分析へと関心が移り、幾つかの企業管理システムの比較検討が「新制度派経済学」によって改めて遂行され始めた。かつて同じ学派の学問的成果によって、日本の二重構造論が「日本の経営論」に「読み変えられた」のであるが、今度は同じ学派によって世界経済の意味は、アングロ・サクソンの視角である「マーケット」至上主義で再度「読み変えられ」、その動向がはっきり変わりつつある。こうした新たな経済社会的動向と学問的動向が、企業のコーポレート・ガバナンス上の国際的差異、その一環を成す会計の国際的差異を解釈する時に投影されるようになった。

そうした実際経済のコンテクストで、そしてその経済学的再意義付けという二重のコンテクストで国際会計の現状は読み解かれる必要があり、徳賀氏の著作も評価される必要がある。

## II

徳賀氏の著作『国際会計論—相違と調和—』は、以下の章構成を採っている。

## 第I部 会計と会計環境

## 第1章 会計の国別相違 相違の析出方法

## 第2章 会計の国際比較(1)—実際の会計データを用いた国際比較—

## 補論1 会計基準の相違に関する「調整表」の解釈

## 補論2 日米のPER調整の補足 —Aronレポートを中心として—

## 第3章 会計の国際比較(2)—モデル取引のシミュレーションによる利益計算の国際比較—

## 第4章 会計環境要因 —相違の析出方法—

## 補論3 独立変数としての文化の析出 —Belkaoui &amp; Picur[1991]を中心として—

## 第II部 会計の国際的調和

## 第5章 会計の国際的調和に関する概念の明確化

補論4 会計測定値の比較可能性 —測定属性の問題—

第6章 会計基準の国際的「共有」

第7章 会計基準における弾力性の除去

補論5 国際的調和の測定方法

第8章 日本の会計規範の国際的調和化—翻訳的適応は継続されるのか—

第9章 終章

以上の部・章構成を見る限りでも、国際会計問題に対する徳賀氏のスタンスがある程度見えてくる。一つの特徴は、書評子が2つの国際会計アプローチと呼んだものを、2つの国際会計領域と捉えて、両者の領域に果敢にチャレンジされていること、それも「比較制度論」的アプローチから「調和化・統合化」アプローチの問題領域に迫ろうとされていること、いま一つの特徴は、従来の「比較制度論的」国際会計アプローチの成果が、書評子のもの<sup>1)</sup>も含めてパーバルな、したがって主張の厳密性に若干欠けるものが多かったのに対して、徳賀氏はこれまで感覚的・直感的に言われてきた会計上の国際的差異等を、具体的数値を使って「析出」され、その上で主張を展開されようとしていることが目に付く。本著の大きな論述の流れは会計の国際的差異を、数値分析を用いながら視覚化していく作業が3章まで続き、第4章ではそうした差異を生み出す国際的・国内的制度要因が定性的に指摘される。ここまでの分析結果を念頭において、第5章から第7章までは会計基準の国際的調和化論争を不毛なものとしないうちに必要なら、各国の会計基準上の差異を調整・消去した、より厳密な数値的概念定義——特に統一性・弾力性・比較可能性という用語への——を行い、その上で会計の国際的統一化の可能性を日本の視角から探ろうとする。最後に第8章ではそれまでの各国比較と統一化という両領域での成果を駆使して、日本の今起こりつつある会計ビッグバンの行方にコメントし、日本経済の内的要因が成熟してきたがゆえに、会計基準の国際的統一化を要求する素地が存在し、これまで（例えば第二次世界大戦後）のような外的に付与された制度を内的要求に合わせる翻訳的適応（書評子の言葉で同化過程）を繰り返すことはない、と結論する。以上のように極めて慎重にかつ密やかにではあるが、徳賀氏は、数値的厳密性を標榜しつつ、昨今の会計の国際的動向に統一化・国際化の観点を指示す

る政策的ステートメントを披瀝されている。以下では、各章の主張をいまいし詳細にフォローしておく。

第1章では、文言による会計制度と実際の会計実務とが必ずしも一致しない事例を多様な角度から列举し、会計の国際比較の複雑性を例示する。

第2章では実際の公表会計データを再調整して、会計の差異が及ぼす影響をP E R（株価収益率）計算を具体例として数値的に析出し、日本の企業会計の対米保守性を70パーセントであると具体的数値で算定してみせる。

補論1では、英国企業が米国証券市場へ上場する際の会計手続きの「調整表」の、国際会計比較における意義の検討がなされている。

補論2では実務家Aron氏のレポートに基づいて、P E R計算の修正問題を論じ、日本のP E Rがバブル期高すぎたが修正すれば米国に近くなる可能性を示唆する。

第3章では、第2章と対照的に、仮想的モデル取引を想定して、各国の会計的特徴を析出しようとしている。

第4章では、上までで分析された会計上の相違が、各国の会計環境特に法制度と企業金融制度の違いによって説明できる点を強調し、したがって各国の会計の在り方は、今日中心的な影響を与えている国際的な会計環境と、各国の特殊会計環境の二重性の中で検討すべきだと結論する。

補論3では、上で見た会計環境のさらに背後に在る文化的要因を指摘すべく、文化の異なる国々の会計士が同一会計問題にも異なった認識を示す可能性があることを統計的に示したBelkaoui & Picurの所説を紹介している。

第5章では、国際会計の議論において用いられる統一性・弾力性・比較可能性の概念の精緻化を行い、続いて会計基準統一の形態としての任意選択・無条件統一・条件別統一の区別を明確化し、また測定基準と開示基準、会計基準と会計実務を区別する必要性を説き、「会計測定値の（国際的）比較可能性を上昇させるためには、弾力性を縮小した一組の国際的に承認された会計基準を各国が共有する必要があることが分かる」（131頁）と結論する。

補論4では、比較可能性概念に個別事象測定と比較可能性以外に、全体企業価値の比較可能性問題があることをこれまでは見落としていたとし、全体企業価値比較可能性を保証するための公正価値評価を意義付け、時価評価への含みを残している。

1) 山地秀俊・鈴木一水・梶原晃・松本祥尚、『日本の企業会計の形成過程』、中央経済社、1994

第6章では、国際会計基準の浸透状況を検討し、国際環境下での投資意思決定思考での会計基準の統一圧力を指摘し、「今後、会計に対する役割期待が投資意思決定指標の提供に純化されていない国々は、様々な適応コストを払いながら翻訳的適応を重ねることになる」(161頁)と結論する。

第7章では、会計基準を国際的に統一する際の「統一形態」の選択に関わる問題を議論する。すなわち、無条件統一に踏み切らない場合に、条件付統一基準を続けると経営者が会計判断を下す際の識別条件を変え、会計政策が却って不透明になる可能性を指摘する。ここで第5章の論述と合わせるとき、無条件統一への含みを残しているようにも思われるが、実はそれでも条件付統一に与せざるを得ないという趣旨であり、会計学者徳賀の苦悩がみられる。

補論5では、国際的調和化政策が遂行されるべきものとするとき、その遂行程度を何等かの具体的統計数値で表現する手段が必要になるとして、複数の調和化測定統計手続きを紹介する。

第8章では、第二次世界大戦後のアメリカ会計の日本への導入は、「国内的必要に基づかず」(214頁)なされたので以後数十年にわたって翻訳的適応過程が起こったが、最近の日本の経済動向からすれば、国際・国内二つのパースペクティブに照らしても国際会計基準の受け入れは当然であり、「翻訳的適応の繰り返しとはなり得ない」(215頁)と結論する。

第9章では、本著全体を締めくくる。

以上のように、徳賀氏の著作を概観してきたが、とにかく、論述が理詰めで明確であり、自身が論文でやったこと・主張したいことを簡潔に記述している。自然科学系の論文を読むようである。これは徳賀氏が大学院時代から科学哲学に傾倒してきたことと無関係ではあるまい。したがって本著の読者には、各章で著者がこれまでのどのような議論をターゲットにして論述しているのか、そしてその議論は従来の会計学でどこまで明確化されてきているかをある程度知っておくのが礼儀となる。

また徳賀氏の著作を概観するとき、その政策主張の角度から評価することも出来る。一見統計的・数値的厳密性を志向しながら、実は「密やかに」ではあるが極めて大胆に日本の会計動向に政策提言を行っている。誤解を承知であえて氏の主張を要約すれば、「各国の会計は国際環境と国内環境の二面的パースペクティブで捉える必要があるが、日本の場合には投資意思決定指標としての会計という国際的流れを受け入れ

る国内的素地がすでに在る。したがって日本は、国際的活動としては、操作的弾力性を極力排除した国際会計基準を国際的に形成することに一層与するとともに、国内的活動としては、証券投資意思決定に助するための国際比較・時点比較・全体企業価値比較を可能にする時価評価を積極的にとり入れた会計基準へと速やかにシフトすべきである」と。このことは、書評子が第1節で取り上げた、昨今の国際会計をめぐる動向として規定した書評視角に対して、一つの解答を明確に提示していると受け止められる。

徳賀氏の著作は、以上のことからこれまで以上に類を見ない極めて科学的で真摯な態度で、国際会計における最近の動向を分析し、控え目ではあるが大胆かつ明確に政策的提言までを行った独創的快作である。今後日本の多くの若手会計学研究者が領域を越えてその方法等を参照し、目指し、越えるべき里程碑となるであろう。

### III

以下では文字通り蛇足となるが、徳賀氏の著作内容を基礎に若干の議論を展開したい。最初に、徳賀氏の議論が、数値分析を用いてこれまでの会計学になかった厳密性を追求しようとしていることは明白であるが、そうであるならば、会計計算制度そのものでなく、会計環境をモデル化して提示し、その中で会計上の各概念のオペレーショナルな定義をし、後にその概念を利用して国際比較に耐える数値を導出するという手法を採っても良かったのではという望みも出てくる。しかしこれに関しては今現在各国の会計研究者がとりかかったところであるので望蜀の感としたい。

第2に、徳賀氏が取り上げていない、しかし国際会計比較の作業を複雑にする問題として、既に設定されているあるいは許容されている各国の会計ルールや実務が、実際の企業経営の選択に影響を与える可能性の問題である。そのルールと会計実務のセットが所与であったから特定の経営実務を選択し所与の成果を出したのに、後で、評価方法(利益計算)たる会計ルールを変えるのは、個別経営者にとって(したがって1国にとっても)、特定のゲームを終了した時点で当該ゲームのルールを変えて結果を再評価される感があるのではないか。この喩えからも分かるように、ルールを揃えて再評価する(利益の大小を再評価する)という徳賀氏が採った前半での方法には論理的限界があるようにも思われる。

第3に、「会計基準の共有と弾力性の除去」という

主張は、そのまま受け止めれば各国の企業や会計関係者に対して「角を矯めて牛を殺す」的要素を持っている。なぜなら、法律で会計を規制することが、こうしたことへの近道であり、それを各国が行った途端に、会計関係者の「出る幕」が無くなってしまふ。津守常弘教授がいみじくも言われるように、一方で「自由経理」は否定しなければならないが、他方で「経理自由の原則」は死守する必要があるというのは何も国内問題に限らず国際問題でも当てはまるかもしれない。そこに「国際会計基準の条件付統一の継続の利用が、経営者が会計判断を下す際の識別条件を変え、引いては会計政策を却って不透明にする可能性」を認めながらも、徳賀氏が無条件統一へ与し得ない理由があろう。

また第4に、徳賀氏は国際会計論という領域を確定して議論され、その一般論的範囲では各国の会計状況を分析する際には、国際と国内という二つのパースペクティブの存在を指摘されるが、今日の日本の会計動向を見る際には今一つの視点、すなわち最近10年の比較的短期の視点から、今日の不況脱出政策としての会計改革か、より長期的な会計改革かという視点も必要のように思われる。例えば、不況脱出策としてみると、最近の時価評価主張は、公正価値の具現というよりも、拡大低価主義論のようにも映る。

最後にいささか学問的議論の枠を逸脱し、上の議論とも重複するが、国際会計基準をめぐる昨今のアングロ・サクソン型会計基準のグローバル化の過程を見ると、オリンピックのルール変更を想起するのは、多少年配になりつつある書評子だけではあるまい。戦前戦後を通して幾人かの有力日本人選手がいずれも西洋のルール委員会とやらによって「民主的に」ルール

を変えられその強みを剥奪された。今では、監査報告書に（日本国内でしか有効でないとする）限定意見が付されるまでに三流扱いを受けている現代の日本の会計状況をそれに重ね合わせてみている研究者も多いことであろう。国際会計研究者が真に活躍しなければならない領域は、国際会計基準の逐語的解説ではなく、日本の会計理念を国際的に相対化して描き出し、それを各国に論理的に発信・説得し、国際的取り決めの何処は受け入れられるが何処は拒否するといった政策的主張をする領域である。

以上、本節での書評子の蛇足的議論は、国際化の流れに積極的に踏み出すことを主張する徳賀氏の論調に対する、年配者の若干民族主義的な抵抗感からのコメントにしかなくなっていないことは否めない。しかしこうした立場の相違によって主張が食い違う領域でも、その主張間の粘り強い橋渡しをする活躍も成し遂げてくれる能力と実績を十分にもっていることを、徳賀氏は、本著で我々に示してくれている。

#### 参考文献

- 山地秀俊・鈴木一水・梶原晃・松本祥尚、『日本の企業会計の形成過程』、中央経済社、1994年。
- 山地秀俊、『情報公開制度としての現代会計』、同文館、1994年。
- 中野 勲・山地秀俊編著、『21世紀の会計評価論』、勁草書房、1998年。
- 山地秀俊編著、『日本型銀行システムの変貌と企業会計』、神戸大学経済経営研究所叢書第54号、2000年近刊。

〔神戸大学経済経営研究所教授〕