

<書評>

杉本徳栄著、『国際会計』（改訂版）、同文館出版、2008年、頁XV, 251。

ISBN978-4-495-18572-5、¥2,000+消費税。

来栖 正利*

Masatoshi Kurusu

はじめに

四半世紀程に渡って繰り広げられている会計基準の国際的調和化または収斂活動がいよいよ佳境に入ってきているように思われる。国際会計という領域が国際財務報告基準(IFRSs)という統一ルールに基づいた連結財務諸表を研究する領域になろうとしている。会計基準の収斂活動が完了する前に、これまでの歩みを概観しておくことは、今後の会計基準設定・実務の行く末を踏まえた研究・教育計画を考える上で有益なことと思われる。

本稿の目的は会計基準の調和化または収斂活動に関する欧米諸国の会計政策の変遷を取り上げた著書を紹介し、評者のコメントを述べることである。本著書は、会計専門職大学院で使用されることを想定して執筆された、教科書である。そうであるにも関わらず、本著書は会計基準の内容解説ではなく各国の会計基準設定主体の動向に着目し、その歴史を簡潔明瞭に論述した、国際会計という領域に含まれる他の類書にはない特徴を有する。

本著書が類書にはない特徴を有していることに着目し、類書と比較する体裁を本稿はとらない。むしろ、本著書を執筆することになった著者の問題意識の壮大さも間接的に紹介することを本稿は意図している。以上のような評者の問題意識に基づく本稿の構成は次の通りである。まず、本文の内容を四つに分けて要約する。次に、評者のコメントを述べる。そして最後に、むすびを述べて本稿を終える。

1. 会計基準の統一に向けて

国際会計という領域で生じている論争の本質は次の通りである。公表される会計情報に目的適合性と信頼性という属性を満たす、一般に認められた会計基準の改廃に関する主導権を握ろうとする会計基準設定主体間の利害対立が調整される過程のことである。検討されるべき課題は、企業間または異なる期間の比較可能性を確保する財務諸表を公表するために、測定尺度である会計

基準の品質を高めるために実施すべき会計施策の策定である。

国際会計という名の下に、一般に認められた会計基準の構築を指向することになった理由は、企業の事業が多国籍に展開していることに加えて、それを実現するための資金調達が多様になったためである。しかしながら、各国が独自に定めている証券規制は世界規模で事業展開する企業の資金調達コストを押し上げる一因になった。これが会計基準の国際的調和化や収斂と称される会計基準の統一を目指す一連の活動を生み出すことになった。

会計情報または財務諸表の比較可能性を妨げる要因となっている会計基準に差異が生じる理由を研究者は環境要因に求めている。主要資本市場が発展する程度に基づいて、会計基準(財務諸表)に差異が生じる原因を「アングロ・サクソン型会計基準」または「フランコ・ジャーマン型会計基準」に準拠して財務諸表を作成していることに求めることができる。これは大陸法体系と英米法体系の相違に起因していると言い換えることができる。

証券市場の規模(外国企業の上場数)に着目した場合、欧米諸国にある証券取引所に上場する企業の数のほうが圧倒的に多い。アメリカの証券取引所(ニューヨーク証券取引所、アメリカン証券取引所、ナスダック証券取引所)とヨーロッパの証券取引所(ロンドン証券取引所)が外国企業の主たる資金調達源泉であるという事実は投資意思決定に有用な会計情報の多様性の拡充、従って、比較可能性を阻害する可能性を高めることになっている。

そこで、会計情報または財務諸表の比較可能性を高めるために企業の事業活動等を記録する測定尺度である会計基準を統一する機運が高まり、国際会計基準委員会が 1973 年に設けられた。この頃に実施された一連の活動を「会計基準の国際的調和化」と称する。そして、2000 年前半から今日に至るまで実施されている一連の活動を「会計基準の収斂」と呼び、継続的に調整作業が進められている[第 1 章]。

比較可能性の確保に向けた「会計基準の収斂」活動は、会計基準統一に向けた日本の(消極的な)姿勢を批判している。加えて、国際会計基準や IFRSs を「国際標準」とした場合、日本の会計基準が異質であると会計開発国際フォーラム(IFAD)は結論付けた。IFAD が果たすべき使命の一つは、財務報告の透明性の改善が国益に資する点を各国に説明することにある。この使命に着目し、日本の会計制度の属性を検討する必要がある。

IFAD の調査目的は共通性を有すると考えられる会計基準に対する各国の適用状況の認識と差異原因をクラスター分析による階層分類を通じて分析することであった。IFAD が実施した分析結果と比較して、日本の会計基準の属性が 2002 年 3 月期を機にフランコ・ジャーマン型会計基準からアングロ・サクソン型のそれに転換したと解釈できる分析結果を得た。これは日本の「姿勢」に対する IFAD の認識の誤りを示唆する。

日本の会計基準の属性が転換したことの意義は次の通りである。従来、日本の会計基準は国際会計基準の属性を共有しない開示規定が特定の企業の影響を受けやすいという属性を有した。し

かしながら、2002年3月期以降、日本の会計基準は会計基準充実型という範疇の内訳である独自基準設定型に分類された、一般企業の影響を大きく受ける属性に転換した。これは会計基準の収斂に対する日本の協調行動と解釈できる[第2章]。

多様な会計基準の削減に加え、会計実務の類型化を行う研究領域を「国際財務報告」と称する。当該領域が蓄積する含意は「会計基準の国際化戦略」という名称で分類されている。この表現は、各国または企業が実践する財務報告実務の分類を通じて、各々の戦略を読みとることができることを示唆する。会計情報利用者の便宜を図るという大義名分は財務報告実務を自己実現のための手段として活用する機会を企業および国家に提供している。

一般的に、国際財務報告の水準が①準拠する会計原則、②通貨単位、③表示言語、そして④開示箇所によって決まると考えることができる。例えば、ニューヨーク証券取引所またはナスダック証券取引所に上場する、本社の所在地が日本にある企業は(1)アメリカで一般に認められた会計原則に準拠して財務諸表を作成する(第二次財務諸表の作成)または(2)日本の会計基準に準拠して財務諸表を作成する(便宜的報告書の作成)に大別される。

なお、国際財務報告をさらに分類すれば次の類型を提示できる。(A)便宜的翻訳戦略、(B)注記戦略、(C)調整表戦略、(D)相互承認戦略、(E)地域主義戦略、そして(F)国際会計基準戦略である。(A)と(B)に共通する特徴は、会計基準の調整を実施せず本国会計基準に準拠して財務諸表を作成することである。(C)と(D)に共通する特徴は、本国会計基準に準拠して作成した財務諸表の調整を行わず、相手先の財務諸表を容認することである。

(E)と(F)に共通する特徴は、各国が共通の会計基準を活用して財務諸表の作成を企業に推奨することである。なお、(F)は(E)をさらに進化させ、IFRSsを国際的に一般に認められた会計原則と考え、当該基準に準拠して財務諸表の作成を企業に勧告する。ただし、IFRSsを本国会計基準と考える趨勢にあるものの、アメリカで一般に認められた会計原則への完全準拠との二重並行報告を選択するケースもある[第3章]。

2. 会計基準設定主体の歩み-欧州諸国

「会計基準の収斂」活動は、1950年代後半から生じた(a)国際会計に対する関心の高まりと(b)会計基準の国際的統一に向けた機運の台頭まで遡ることができる。国際会計士会議において繰り返された各種の提唱と会計教育国際会議から始まった各種の活動は、「会計基準の国際的調和化」活動という大きな「うねり」を形成する礎となった。とはいえ、当該活動は多様な会計基準を削減する過程で生じる利害の対立を調整する活動であった。

そのさい、会計基準の国際的調和化の具体例であるIFRSsの普及を、地道な作業を通じて支援している機関に着目すべきである。それは各国が協調して遵守するIFRSsの円滑な運用を支えるデータベースを構築した証券監督者国際機構である。各国の規制当局に対してIFRSsの適用を巡

る解釈および運用指針を提供、整備する当該機構の存在は、健全な資本市場の維持と高度な規制基準の確保に貢献した[第4章]。

他方、証券監督者国際機構は IFRSs を開発する今日の国際会計基準審議会(IASB)にも影響を与えている。それは会計基準の国際的調和化に関する議論の喚起に貢献した、比較可能性/改善プロジェクトに対する国際会計基準委員会(IASC)の採択を支援したことである。しかしながら、比較可能な財務情報の提供が利用者の意思決定に有用であるという認識に基づいていたものの、当該プロジェクトによって公表された一連の国際会計基準は、その性質が記述的であることに起因して、財務情報の比較可能性を維持・保証しなかった。

財務報告の透明性と比較可能性を提供する高品質な会計基準を開発するという IASC の課題と国際資本市場の急成長を勘案し、IASB は組織改革を実施した。その中で IASB は、IFRSs や当該解釈指針を6つの段階からなるデュー・プロセスを経て作成する手続きをとった。とはいえ、IASC を継承した IASB の組織改革は、アメリカ財務会計基準審議会(FASB)の存在を無視した、独自性の強い改革とはいえない[第5章]。

証券取引委員会(SEC)から会計基準の改廃と強制執行権限を得ている FASB は、アメリカ公認会計士協会の主導による会計基準設定に対する批判に基づいて、創設された。「会計の政治化」問題と称する、特定の利害関係者に有利/不利な会計基準の設定は信頼性および透明性が欠如した財務諸表を、その利用者に提供することになった。このような状況の改善を使命に掲げ、FASB は財務諸表の有用性を改善する強力な政策を実施している。

FASB は「覚書：ノーウオーク合意」を2002年に公表し、各国の会計基準の収斂と高品質の会計基準の開発に邁進することを謳ったものの、FASB の国際活動は二つの側面をもっている。一つは国内で生じている財務報告問題の解決を優先するということである。一つは広範囲に及ぶ国際的な諸活動に携わるわけではないということである。とはいえ、国際的な財務報告制度の確立を目指す FASB の存在は IASC の組織改革を促した。

国内外に対して強力なイニシアティブを持つ FASB は、共同プロジェクトやデュー・プロセスによる参加型運営等の協調路線を実施しながらも、自身の利害に沿った用意周到な組織運営を行っている。このような運営に対して、例えば、カナダ会計基準審議会(AcSB)は会計基準の調和化と収斂とを明確に区別すると同時に、各々の目的と戦略を明確にしている。AcSB の路線は FASB との対立を避け、独自路線を維持するためである[第6章]。

他方、欧州地域内および隣接諸国は、IASB の趣旨に賛同しながらも、独自路線の徹底と各種矛盾に直面している。まず、会社の報告とガバナンスの信頼性の確保を指向するイギリスの財務報告評議会は、IASB の趣旨に則った財務報告制度と役員に対する監視制度の両立を目指す規制戦略を推進した。とはいえ、会計基準の収斂の積極的な推進は会計基準設定主体として財務報告評議会に自らの存在意義を問い直すこととなった。

次に、会計基準設定機構であるドイツ会計基準委員会は、年度決算書作成のための一般規範である「正規の簿記の諸原則」の遵守と会計基準設定の決定権限を握る立法府の存在が国際財務報告制度の推進を阻みかねないという内部問題を抱えている。当該報告制度の適用命令、欧州連合の基準値指令、現代化指令そして公平価値指令を会計法改革法にまとめたものの、ドイツは抜本的な整理を今後策定される会計法現代化法に委ねた状況にある。

そして、フランスの会計基準設定は、企業会計の一般的指針であるプラン・コンタブル・ジェネラルの設定と改訂を通じて、国家会計審議会が主導している。国家会計審議会は個別会計基準と連結会計基準とを分離し、国際財務報告制度の適用義務を課している。以上から、欧州連合は連結決算に関する国際財務報告制度の適用義務を求める一方で、個別決算書の作成に関する選択権を認め、各国が抱える国内問題の解決を待っている[第7章]。

3. 会計基準設定主体の歩み-アジア・オセアニア諸国

日本の会計基準に対する信頼性と品質の低さを国際的な監査法人が警句を通じて財務諸表上に表明したことは財務会計基準機構(FASF)を設立することの大きな要因になった。企業会計審議会に代わって会計基準設定主体になったのは、FASF 傘下の企業会計基準委員会(ASBJ)である。ASBJ は、公平性、透明性、そして独立性を基本理念とし、企業会計を取り巻く国内外の環境変化に適切かつ機動的な対応を図ることが期待されている。

参加型の会計基準等の設定を行う一方で、ASBJ はその準拠性または判断の拠り所となる規範との整合性確保に尽力している。この理由の一つを金融庁の姿勢に求めることができる。東京証券取引所の規模とその影響力を勘案し、日本企業に対してアメリカで一般に認められた会計基準に準拠した財務諸表の提出を条件付きで金融庁は容認した。これは国内の会計問題を解決し、「会計基準の収斂」を容易に実現することの困難さを示唆する。

もう一つの理由は ASBJ の考えと金融庁の立場との相違に基づく。ASBJ は日本独自の会計基準を整備しながら、「会計基準の収斂」に資する施策を実施するという立場をとっている。他方、金融庁は「会計基準の収斂」の実現に対して積極的な支援を行う立場をとっている。「会計基準の収斂」に対して両者の「温度差」がある状況で、ASBJ は IASB と共同プロジェクトを実施し、「会計基準の収斂」活動への貢献度合いを強めている[第8章]。

韓国の会計規制の歴史は、1980 年の「株式会社の外部監査に関する法律」(外監法)を根拠法として翌年に公布された企業会計基準から始まる。金融危機と会計不祥事を経験した韓国は金融市場の信頼回復を目指し、アメリカの企業改革法を手本とし、「企業の透明性の強化」をコアに据えた会計改革法を 2003 年に制定した。そして、韓国会計基準委員会は「公正かつ透明な企業会計制度の確立」を掲げ、IFRSs の導入宣言を行った。

IFRSs の導入宣言と共に当該導入のための行程表も正式に発表した韓国会計基準委員会は、韓

国政府との共同作業を通じて会計政策を推進した。会計基準設定手続きは 8 段階からなるデュー・プロセスである。このようなプロセスを構築することによって、政府からの独立性を保証する体制を構築し、利害関係者の保護と国際的な会計処理基準への高いレベルでの合致を韓国会計基準委員会は目指した。

中国の統一的な会計制度の制定・公布の権限は、1985 年に制定された会社法第 8 条を根拠法として、財政部会計司に付与された。この後、1991 年の会社改革綱要(試行)の公表が企業会計制度の全面改革の実質的な実施宣言となった。その後、2000 年に制定された株式会社に対する企業会計制度と企業財務会計報告条例は、計画経済の維持を指向する中国が世界貿易機関に加盟したものと相まって、中国の国際化を示す象徴の一つとなった。

具体的には、財政部の中国会計基準委員会が会計基準設定業務を担う。当委員会は 5 階層からなる企業会計規範構造の機能維持を行う[(中華人民共和国会計法、企業会計基準および業種別会計規則)と企業財務会計報告条例と個別会計基準]。会計基準の設定手続きは 4 段階のデュー・プロセスに基づいて開発される。当委員会は会計基準の収斂と、一組の高品質でグローバルな監査基準の確立に向けた監査基準の収斂を目指している[第 9 章]。

オーストラリアは IFRSs の採用を既に表明しているものの複雑な組織構造を持っている。会計基準設定構造は、オーストラリア勅使会計士協会とオーストラリア実務会計士協会からなる会計プロフェッション団体と連邦政府から構成されている。前者が設立したオーストラリア会計研究財団と会計基準の権威とその準拠性を維持したい政府が設立した会計基準レビュー審議会はともにデュー・プロセスを採用し、非効率な作業を行った。

2004 年に監査改革および会社開示法の可決にともない、オーストラリアにおける会計基準と監査基準の開発および普及を財務報告評議会が担当することになった。その傘下にある会計基準審議会は、会社法第 334 条に基づいて、会計基準の設定だけではなく世界的な一組の会計基準の開発にも参画する、独立した会計基準設定主体の立場を保持する。そして、7 段階からなるデュー・プロセスに基づいて IFRSs の導入準備を進めている。

ニュージーランドもまた IFRSs の採用を既に表明している。ニュージーランドは会計基準レビュー審議会が他の組織または個人が開発した会計基準を 3 段階からなるデュー・プロセスを経て承認する役割を担う。一般に承認された会計原則はニュージーランド勅使会計協会が公表する財務報告基準や実務指針等から構成されている。なお、ニュージーランド財務報告基準審議会もまた財務報告基準の開発を担っている[第 10 章]。

4. 会計基準の収斂-覇権争いの終焉

欧州委員会(EC)は欧州連合域内の上場企業に対して IFRSs に基づく財務諸表の作成を義務づけ、比較可能性の担保を試みた。しかしながら、個別財務諸表作成に関する適用命令の選択権を欧州

連合加盟国に認めたことは比較可能性確保の阻害要因になった。さらに、主要大企業が財務諸表の準拠基準としてアメリカの会計基準を採用したことも経済成長と雇用促進を掲げる EC 会社法指令の会計指令の効力を弱めることに貢献した。

IFRSs の普及を意図して、欧州証券規制当局委員会は第三国の会計基準の同等性評価を明示した。なお第三国とは、アメリカ、日本、そしてカナダのことである。他方、同等性評価とは、第三国で一般に承認されている会計基準に基づいて作成された財務諸表が IFRSs に準じて作成されたそれと等価であるか否かを判断する手続きであり、一般原則の検討、技術的評価、補完措置、そして早期警戒措置とからなる。

EC は同等性評価の最終決定権を持っている。これを受けて欧州証券規制当局委員会は、ホーリスティック・アプローチを用いて、同等性評価を実施した。ホーリスティック・アプローチとは、異なる会計基準の間で重大な差異が残っている場合でも、その解消に向けて会計基準設定主体が共同して中長期的な会計基準の収斂計画を策定・実施していると判断すれば、その活動を尊重して技術的助言を行うことである[第 11 章]。

不正会計に起因する企業不祥事を経験したアメリカは、企業改革法を制定し、投資家保護を重視した比較可能性を確保する会計政策を抜本的に改めた。SEC は一見すると自国主義を捨てたような行動を選択し始めた。「覚書：ノーウオーク合意」を経て、まず、IASB の理事の人事権を掌握する指名委員会委員長に SEC 委員長が就任した。その後、「アメリカの筋書き」に基づいて同審議会の初代議長の人事が行われた。

次に、欧州証券規制当局委員会が公表した同等性評価に関する技術的助言の最終報告は第三国の会計基準に関する調整表の作成・開示要件を撤廃した。他方、IFRSs に基づいて財務諸表を作成している外国企業に対して、SEC はアメリカ会計基準への調整表の作成・開示要件撤廃に向けた行程表を作成した。加えて、SEC は IASB が作成した英語版 IFRSs による財務諸表の作成を全面的に認めた[第 12 章]。

5. コメント-1

一読すれば、資料的な記述の多い、読者の知的好奇心を喚起する迫力に乏しい著書だという感想を抱く読者がいるだろう。用意周到に論述された著書であることを理解するには、著者の補足説明を得ることが有益である。著者の問題意識と意図とは裏腹に、本著書の執筆に要した膨大な時間と努力がなかなか読者に伝わりにくいという点が本著書の弱みである。以下では、著者の意図を評者なりに汲み取った上でコメントを述べることにする。

第一に、比較可能性の確保に資する会計基準を統一することは投資家に対して経営者の「考え」の読みとりを困難にする。ある経済事象を処理する際、なぜ特定の会計手続きを選択すべきであると当該会計基準は求めるのか。会計手続きに選択の余地がない場合、当該会計手続きが期間損

益に与える影響に対する経営者の事前的な評価を投資家は読みとることを困難にする。会計基準の統一は経営者の「選択根拠」の推測を妨げる。

ある経済事象を処理する際、複数の会計手続きの中から任意に選択できる場合、それぞれの会計手続きを選択することによってもたらされる当期と次期以降の損益に与える影響を勘案した上で、最善な会計手続きを経営者は選択するだろう。公表された財務諸表数値そのものが有用なのではなく、当該数値から経営者の考え(経営者の価値観や見込等)を読みとることができる容易さや正確さの程度が有用性の程度を決めると評者は考える。

第二に、投資家の意思決定に資する情報は次のどの情報になるのだろうかという疑問を評者は思った。①企業実態を正確に反映した財務諸表、②①を踏まえた上で、経営者の「考え」を読みとることができる財務諸表、そして、③①と②を所与として、将来の株価の上昇/下落を先読みできる情報を含んだ財務諸表である。投資家が③の属性を満たす財務諸表を求めるのであれば、この投資家が株主(所有者)である必要はなくなるだろう。

インカムゲインの稼得およびインカムロスの回避を予測するのに有用な情報を誰もが望む。この目的に特化した場合、これはギャンブル(投機)になるだろう。資金を抛出して所有者になることの意味は資金を得た組織が財貨役務を社会に提供し、それによって果たす成長と果実を享受することにある。したがって、自身が所有する組織が社会的責任をどの程度果たしたのかに関心を持っていることが投資行動の前提であるはずだと評者は考える。

第三に、各国の証券取引所への上場誘致を図ることと会計基準の収斂との関係を分析することは国内経済に与える影響の分析に資するだろう。財務諸表数値に基づく上場基準の厳格/緩和は上場を希望する企業が享受するコストとベネフィットに影響を与える。これは上場企業数の増減にともなって流入する資金量、つまり、国内経済に影響を与える。会計基準の収斂は上場企業の増減を通じて国内経済にも影響を及ぼす可能性がある。

世界の主要都市に存在する証券取引所の合併、資本提携または買収が近年活発に行われている。この経済活動は証券取引所の所在国の国益と無関係ではないだろう。例えば、シンガポールは低い法人所得税率と同時に緩い上場基準によって世界各地の企業の上場を誘致している。詳細な財務情報の開示を上場基準の一つとして求めることは、上場を希望する企業にとって資金調達源泉の一つである上場することのメリットを減らす可能性がある。

第四に、会計基準設定におけるデュー・プロセスの強みと弱みを適切に理解しておくことは、一般に認められた会計基準の開発過程も踏まえた適切な助言を職業会計人が財務諸表作成者や投資家に提供することに資する。本書が職業会計人を目指す読者を念頭において執筆されたことを勘案すれば、会計基準の開発過程にも関心をもつことは、難解で無味乾燥と評される会計がダイナミズムを持った学問であることを伝えるのに有益だろう。

デュー・プロセスを経ずに設定された会計基準が、そうでない場合と比較して、首尾一貫性が

相対的に高くなる。というのは、会計基準の設定に直接携わった人々の合意を得やすいからである。他方、デュー・プロセスを経て設定される会計基準は、その適用性の程度と当座の問題の解決に着目するあまり、他の基準との整合性を欠く可能性が高くなる。ある会計基準の「背景」を踏まえた助言はそうでない場合よりも説得力が高くなるだろう。

6. コメント-2

そして第五に、会計理論のあるべき属性をどのように考えるべきかという疑問を評者は持った。これは会計基準(実践)を裏付ける理論が規範理論であるべきなのか、それとも説明(記述)理論であるべきなのかということである。この疑問を抱くことになったのは、会計基準または概念を検討した研究を①「研究のための研究」または「言葉遊び」と揶揄されることと②実証分析が盲目的に採用されていると感じる評者の懸念に起因する。

「いかにあるべきか」という観点に基づいて論じられる規範理論に執着することは、ある政策が社会に与える影響に対する知見を蓄積するという考えを稀薄にする可能性がある。このような問題意識の高まりが実証研究を盛んにした一つの要因であると考えることができる。ある政策の効果を測定評価することによって実証し、蓄積された合意を今後の政策改正に役立てるための(実証)理論を構築する価値観は経験科学の基礎と言える。

学問の真理を追求する理論を構築し続けることは、現実には機能している実践の効果に対する知見を蓄積する作業から乖離する。この主張に基づいて、「実際はどうなのか」と問い、実践の効果を確かめ、理論・仮説の説明力を検証し続けることが必要である。この主張が実証理論を擁護する(規範理論を批判する)根拠の一つである。この価値観に基づいて研究者が選択する方法論は、ある学問の有用性(実用性)を高める方法論ということになる。

規範理論の有用性は実証理論の有用性と関連づけて論じることができる。実践の効果を評価するための尺度としての「基礎」を研究者は必要とする。実証分析によって蓄積されている知見を有効に活用するための「基礎」、つまり、「どの状態が望ましいのか」という「あるべき姿」を、任意の価値判断に基づいた探究によって研究者が構築する規範理論が実証理論の有用性を高めるために必要であると規範理論の支持者は主張する。

いずれの理論が優れているのかと問うことは愚問である。「どの状態が最善なのか」という規範的な目標を設定し、当該目標を(効率的に)実現するために有効な実践がどれかという選択問題を解決するための判断材料を得るために実証分析を行う必要がある。つまり、規範理論が論証できない/できる課題が存在する一方で、実証理論が説明できない/できる課題が存在する。このことを理解しておくことは、意味ある研究を行うために必要である。

現代社会において、規範的な目標に対する普遍的な「解答」を見出すことはほとんど不可能である。例えば、「どの情報が他の情報よりも有用なのか」、「どのような情報が信頼性の高い情報な

のか」といった問題に対する普遍的な解答を求めることは極めて困難である。結局、この問いに対する解答は個々人の価値判断に委ねざるを得ない。これは普遍性の追求ではなく、主観性を尊重する自己責任に基づいた自由な決定に委ねることを意味する。

ここで「自由な」とは、他の人の影響をまったく受けないという意味である。しかしながら、自己責任に基づいて個人が他の影響を受けずに判断を下すことは不可能である。人間が生を受けるということは、生まれ育った集団(家族や地域社会等)が共有する価値観の影響を受けて成長し、当該価値観の刷り込みによって人格が形成されることを意味する。誰も今までに属したことのあつた集団の影響から完全に自由になることは不可能なのである。

個人の意志および集団の意志で引き起こされる社会現象を研究対象とする社会科学において、あるべき社会現象を導くような研究を遂行することは、教育的指導を施す能力を改善するという意味で、研究者にとって有益かつ必要なことである。他方、社会科学においても自然科学と同様に、人間の意志によって引き起こされた過去・現在の社会現象を説明する理論を構築することも重要である。これを事例研究と実証分析の遂行によって満たす。

あるべき社会現象を示す規範理論は、汎用性という観点から、規範理論を学び、理解する者に共通する価値観を保持していることを前提としている。しかしながら、誰もが一定の価値観を共有している訳ではない。人間がもつ価値観の多様性を認めながら、その固有の属性を抽出し、それを説明できれば、その成果を規範理論の構築に活用できる。このような価値観に基づいた会計基準の策定は多様な利害を最善に調整することに資するだろう。

「会計基準の収斂」活動とは、特定の集団が設定した国際財務報告基準を、比較可能性の確保という名の下に世界共通の会計ルールにする活動である。無数に存在し得る集団はそれぞれ固有の価値観を持っている。そうであるにも関わらず、特定の価値観とだけ強力な関連性を有する会計ルールが、稀薄な関連性しか持ち得ない価値観を財務諸表に反映するという事実を踏まえた上で、あるべき会計基準(理論)を論じるべきだと評者は考える。

むすび

本稿は、「会計基準の収斂」活動に関する主要国の会計基準設定主体の動向を論述した著書の内容を紹介し、評者のコメントを述べるのが目的である。ここ数年来、時価評価の適用の是非に注目が集まっている。これは評価のタイミングによって企業実態が変化することに起因する。企業実態が変幻自在に変わり得るのか。もしそうならば、なぜなのか。この疑問に対する一つの解答を会計基準設定主体とそれを使用する人の「意図」に評者は求めたい。

この評者の探究する姿勢を支援してくれるのは本稿で取り上げた著書である。IFRSs の導入を巡って、各国の対応は異なる。その対応の多様性から各国の「意図」を理解し、その上で会計基準の理解に集中すれば、多くの情報を読みとることが出来る。本書は基本的な問題である会計が

果たす役割の理解を読者に促している。著者の意図を共有することは会計に対する読者の知的好奇心を喚起するだろう。