

《書評》

田中 弘著

『国際会計基準はどこへ行くのか』

——足踏みする米国・不協和音の欧州・先走る日本』

(時事通信社, 2010年)

田 口 聡 志

2011年6月30日、金融庁は、上場企業等への国際会計基準の適用を延期する方針を発表し、その適用方針の見直しのための議論に着手した（日本経済新聞2011年7月1日付朝刊）。

我が国では、国際会計基準へのコンバージェンスないしアドプシオンを巡っては、海外の動向と異なり、どちらかというすでに疑いのない既定事実（自明の理）であるかのようなスタンスで議論が進められていた。たとえば、平松（2009）は、国際会計基準導入の世界的な潮流に乗り遅れないよう日本も他国の後追いをすべきであるとの持論を展開している。このように、金融庁の見直し議論が出る直前までの我が国の状況は、一部の例外を除き、国際会計基準をアドプシオンすることそれ自体が、経済界における何か1つの到達目標であるかのような状況であったのである²。

しかし、我が国の議論のすべてが、このようなアドプシオン一色だったのかというと、必ずしもそうではない。そしてこの「一部の例外」のうちの1つ³が、田中弘著『国際会計基準はどこへ行くのか - 足踏みする米国・不協和音の欧州・先走る日本』時事通信社（以下、単に田中2010と略する）である。具体的には、田中（2010）は、上記のようなアドプシオン一色の我が国の状況に対して、大きく2つの視点から批判を行っている（第1表）。

第1表 田中（2010）の議論の骨格（批判の根拠）

-
- | |
|---|
| (1) 計算構造的根拠（時価会計の問題点） |
| (2) 政治経済学的根拠（国際会計基準の機能ないし国際会計基準を巡る各プレイヤーの行動に関する問題点） |
-

-
- 1 海外の動向および海外の動向と我が国の動向との「温度差」については、すでに太田（2007）、福井（2008）、斎藤（2009）等が指摘しているところである。また、海外における国際会計基準を巡る分析的研究および実証研究の動向については、たとえば Hail et al.（2010）などを参照。
 - 2 あたかもそれは、「海外に追いつけ追い越せ」というスローガンを掲げ海外にキャッチアップすることを1つの到達目標とした、かつての高度成長期における世論のように、（少なくとも）評者には感じられた。
 - 3 このほかの「例外」としては、たとえば上述の太田（2007）、福井（2008）、斎藤（2009）などのほか、ゲーム理論によりコンバージェンスの不安定さ（国際会計基準のジレンマ）を描写した田口（2009）なども参照。

このうち (1) 計算構造的根拠については、田中教授のこれまでの著作においてもすでに議論されているところであり、本稿においてもこの点について踏み込んだ議論はしない⁴。

むしろ、田中教授のこれまでの著作にはない新しい主張として、本書では (2) が掲げられており、かつここにこそ、現状批判のエッセンス（および田中 (2010) の面白さ）が詰まっている⁵と思われる。そこで、以下では、特にこの (2) 政治経済学的根拠に注目することにする⁶。

まず本書の目次は、第 2 表のとおりである。

第 2 表 田中 (2010) の全体像

はしがき
プロローグ 国際会計基準 (IFRS) を読み解く 10 のカギ
第 1 章 「国際会計基準」をめぐる覇権争い
第 2 章 IFRS が取り込んだ米国基準の「素性」
第 3 章 それでも時価会計を続けるのか
第 4 章 アドプションの先に待ち受けるもの
第 5 章 ガラス細工の国際会計基準
第 6 章 日本に残された選択肢は何か
第 7 章 日本がなすべき国内会計環境の整備

このうち前述の (2) 政治経済学的根拠を考える上で重要なのは、主に、プロローグ、第 1・4・5 章である。ここで、田中 (2010) の主張で重要なポイントを簡潔にまとめると、以下の第 3 表のようになる。

第 3 表 田中 (2010) の (2) 政治経済学的根拠のポイント

国際会計基準 → 実は密室 (2 者間) で基準決定 (not 「国際」) → 「危うさ」を内在 【ポイント 1：意思決定主体】 【ポイント 2：エンフォースメント】
--

ポイント 1：意思決定主体…ノーワーク合意の傲慢（田中 (2010) プロローグ、第 1・5 章）

田中 (2010) は、2002 年に締結された IASB と FASB の間のノーワーク合意を、「簡単に言えば、これからの国際会計基準はロンドン (IASB の本部がある) と FASB (コネチカット州ノーワークに本部がある) で相談して決めるというものである」(p.17) としたうえで、なぜこの 2 者だけで意思決定を行うのかという理由について、以下のように述べている。

「なぜ、ほかの国々を入れないのか。理由がまたふざけている。2 人 (2 機関) が相談すれば結論が出るが、3 人 (3 機関) 以上なら意見が食い違って結論を出せないからだ、というのである。要するに、『IASB と FASB という 2 強で基準を決めるから、ほかの国はその決定に従え』ということであろう。」(p.38。ただし、傍点は田口) 「国際基準と銘打ちながら、それを決める会議

4 具体的には、たとえば田中 (2003) などを参照。また、取得原価主義会計と時価会計に関する理論的な整理について、たとえば、石川 (2000) や、笠井 (2000) (2005) などあわせて参照されたい。

5 また評者自身の興味関心も、主にこの点にある。これについては脚注 8 の文献を参照。

6 書評というと、通常は書物の全体像をまんべんなく紹介するものなのかもしれないが、本稿は、上記の理由（および評者の問題関心）から、網羅性は追求しない。

の席に着けるのは両組織だけだというのである。これほど国際社会を無視したふざけた話はない。」(p.38)

これは、的を射た指摘であると言えよう。すなわち、国際会計基準は、「国際」という言葉の響きからすると、全世界に開かれた、公平でクリーンなものであるかのようなイメージを有している。しかしその実態は、決してそのようなイメージ通りのものではない。まさに田中 (2010) が指摘するとおり、「会計基準は真水でもなければ純粹理論の産物でもない。各国・地域の国益、産業振興策などの利害が大きく絡んでいる」(p.39) のである。

ポイント2: エンフォースメント (田中 (2010) プロローグ, 第5章)

さらに、田中 (2010) は、誰が IFRS に強制力を付与し、またどのようにそれを各国の企業に遵守させるかというエンフォースメントの問題について、国際会計基準が暗礁に乗り上げてしまう恐れを、以下の2つの点から指摘する。

まず第1は、基準としての「合意」が得られるかという問題である。すなわち、田中 (2010) は、上記のポイント1に関連して、以下のように述べている。

「特に、わが国では、会計士や経営者の間で英米主導の会計基準を歓迎する傾向が強い。しかし、世界各国の利害が英米と一致するとは考えにくい。『英米で決めたから、後は各国ともその決定に従え』と言われ、各国が唯々諾々と従うとでも考えているのであろうか。先に述べたように、会計基準の生命線は、『正しさ』というより『合意の高さ』である。合意が得られない基準が多くなれば、その基準から離脱する国があっても不思議ではない。離脱する国が多くなれば、基準としての拘束力、説得力、法的信認を失いかねない。今の国際会計基準には、そうした『危うさ』がありそうである。」(p.230。ただし、傍点は田口)

このように田中 (2010) は、ポイント1で述べたような意思決定がなされる以上、国際会計基準は、基準としての「合意」を失う危険性を内在しており、結局は、エンフォースメントの点で暗礁に乗り上げてしまうのではないかと、危惧している。

また、第2は、原則主義という国際会計基準の特徴から、エンフォースメントの点で問題があるのではないかという指摘である。すなわち、田中 (2010) は、国際会計基準は、各国への汎用性、共存可能性を図るために、ルール of 骨格のみを定めるという原則主義を採用しているが、逆にそれが実践の部分での解釈論争を生み、「基準と実務の不一致」(p.235) をもたらしかねないと指摘している (pp.232-234)。特に「国際会計基準といっても実際にルール化されるときは、どこかの国の国益や産業振興と不可分」(p.244) なのであるから、結局はダイバージェンス (基準からの離脱) やカーブアウト (基準を一部適用しないこと) の問題が生じる恐れを危惧している。

以上のように、田中 (2010) は、国際会計基準の現実のエンフォースメントの段階での危うさを危惧しているが、これは、いままさに現実のものになりつつあるところである。

7 田中 (2010) によれば、この「国際」というネーミングは、欧州連合 (EU) の米国に対抗しようという政治的戦略であったという (p.220)。

以上、2つのポイント（意思決定主体の問題、エンフォースメントの問題）から、田中（2010）は、当時の我が国の国際会計基準へのアドプションの流れを批判したうえで、「日本が持っているのは、残念ながら最後の『アドプション宣言しない』カードだけだ。大事にしたいところである」（p.251）と指摘する。

さらに、上記のような議論を受けて、今後の世界の状況ないし日本がなすべき対応について述べた第6・7章では、以下のような指摘を行っている。

「万が一にも米国がアドプションをやめてコンバージェンスでいくことを決めるようなことでもなれば『世界統一会計基準』の夢が一気に瓦解する可能性がある。…（中略）…ならばこそ、日本は『一歩前に入る』のではなく、世界の動きを冷静に観察するために、しばし『足踏み』する勇気を持ちたい。」（pp.304–305）

これは我が国の今後の行く末、そして現在の国際会計基準を巡る流れの顛末を考える上で、重要な指摘である。日本は、2011年6月に、（適用開始時期を延期したという意味で）ほんの少しだけではあるが「足踏み」をした。このような我が国の対応は、大いに評価できるだろう。また、他方、米国内では、国際会計基準への対応をどうするのか、より一層不透明な状況になってきている。つまり、田中（2010）が指摘する「『世界統一会計基準』の夢が一気に瓦解する」状況証拠が徐々にそろいつつあるようにも思われるのである。そして、そうであれば、我々はここで、田中（2010）の指摘通り、さらなる「足踏み」をする勇気を持つべきではないだろうか。⁸

最後に、本書を手にとりて欲しいと評者が考える対象を挙げておこう。それは2つある。

まず第1は、学生、特に資格試験受験生である。もしかすると、資格試験受験生は、その現実的背景を教わることなく、国際会計基準を高品質で優れた会計基準として、そしてアプリアリの前提として、大学や専門学校で教わっている可能性がある。そのような学生諸君には、特に、「わが国における一般的な理解と異なり、世界の先進国では『会計は政治』『国益を護る会計基準』『産業を活かすも殺すも会計基準次第』という理解から『会計の政治化』が進んでいる」（p.222）現状を、本書を通じて理解して欲しい。

また第2は、実務家、特にもし、新聞記事等で国際会計基準適用への流れがすでに当たり前のことであるかのように（海外も含め全世界的なトレンドであるかのように）思い込んでしまっている（思い込まされてしまっている）実務家がいるとしたら、その方にも本書を手にとりて欲しい。そして、世界の現状を知ること、で、「足踏み」する勇気を、実務家諸氏にも持っていただけたらと思う次第である。

参考文献

Hail, Leuz, and Wysocki (2010) “Global Accounting Convergence and the Potential Adoption of IFRS by the U.S. (part 1 and 2),” *Accounting Horizons*, Vol.24, No.3–4: 355–394, 567–588.

石川純治（2000）『時価会計の基本問題』中央経済社。

8 なお、国際会計基準の今後の「危うさ」を、ゲーム理論のモデルと経済実験とで検証したものとしては、たとえば、田口（2011）が挙げられる。ここでは、田中（2010）と同様の問題意識を、理論的かつ実証的に検証している。

- 太田康広 (2007) 「会計基準の競争とコンバージェンス」『企業会計』第59巻第3号, 129-141 ページ。
- 笠井昭次 (2000) 『会計の論理』税務経理協会。
- (2005) 『現代会計論』慶應義塾大学出版会。
- 斎藤静樹 (2009) 「会計基準グローバル化の展望と課題 - 時価会計の見直しにふれて」『企業会計』第61巻第1号, 18-24 ページ。
- 田口聡志 (2009) 「『国際会計基準へのコンバージェンスの流れ』はいずれ崩壊するか? : 企業会計のメカニズム・デザイン研究序説」『同志社商学』第61巻第3号, 24-46 ページ。
- (2011) 「制度と実験: 会計基準のグローバル・コンバージェンス問題を題材として」『社会科学』(同志社大学人文科学研究所), 第41巻第3号 (近刊)。
- 田中弘 (2003) 『時価会計不況』新潮新書。
- 平松一夫 (2009) 「コンバージェンス後のわが国会計基準の展望」『企業会計』第61巻第1号, 25-31 ページ。
- 福井義高 (2008) 『会計測定の再評価』中央経済社。