

国際会計研究の論点と課題

—四半世紀にわたる国際会計研究の歩みから—

古賀 智敏

(東海学園大学 教授)

本稿は、過去四半世紀における国際会計研究について、いくつかの主要な論点を把握し、それいかに対処することによって国際会計研究に新たな洞察を与えることができるか、その苦悩と挑戦を論じようとするものである。アングロサクソン系文化に基礎づけられた IAS/IFRS の導入は、各国の文化とのコンフリクトを生ずるものである。このような IAS/IFRS と各国の会計観や会計基準とのコンフリクトとの葛藤と妥協の中で、会計基準のグローバル化の道を探ることにしたい。具体的には、「グローバル化 / ローカル化」、「概念フレームワークの統合化」、「IFRS 公正価値会計 / 取得原価主義会計」、および「統合報告と組織変革」の 4 つの論点を抽出し、国際的統一化に向けての課題と挑戦の足跡を辿ることにしたい。

International Accounting Research: Issues, Challenges and Future agenda in the past quarter century

Chitoshi Koga

(Professor, Tokaigakuen University)

This paper intends to identify a number of potentially meaningful international accounting research issues that are recognized in the past quarter century. These issues arise by the “nationalization of the IAS/IFRS culture”, due to the difference in the political, cultural and historical circumstances. In this paper, we analyze and argue four main issues from the viewpoint of the process of assimilation and differentiation, that is “globalization vs. localization”, “integration of conceptual framework”, “fair value accounting”, and “integrated reporting”.

I プロローグ

前世紀末期から現在に至る四半世紀は、企業活動のボーダレス化と資本市場のグローバル化を背景に、グローバルビジネス言語としての国際会計基準 (IAS/IFRS) の導入と普及をめぐる苦難と葛藤、挑戦の歴史であった。しかし、当然のことながら、アングロサクソン文化に基礎づけられた「国際会計基準の国内化」は、文化的・制度的背景が著しく異なることから、国際会計基準の導入・普及は決して容易なものではなかった。

このような過去四半世紀の IAS/IFRS の史的展開を広く一体化 (同化) と差別化 (分化) とのコンフリクトと、その妥協・解消への会計人の挑戦と理解したい。具体的には、「グローバル化 / ローカル化」、「概念フレームワーク」、「IFRS 公正価値会計」、および「統合報告」の 4 つの論点を取り上げ、その葛藤と解消の側面を提示することにした。⁽¹⁾

II 変化の中での国際会計研究の認識基点

社会科学の理論体系は、その背後に存在する社会的・経済的、および法的・政策的要因によって大きく影響され、変容してきた (古賀 [2014 a], 35 頁)。国際会計研究もまたしかりである。社会的制度研究の一環としての国際会計研究も、時代の変化とともに変化すると時代認識が、まずもって研究の起点をなすものでなければならない。

「安定的価値体系としての制度」(武田 [1982], 5-6 頁) は、社会的環境変化に対応して、対話しつつ変化に伴う異分子に抵抗しつつ、組織の同化と分化によって自己変革を行う。国際会計もまた、経済のグローバル化のもとで国際会計基準 (IFRS) という新たな価値観をもった異分子ないし変革に対応した組織の「同化と分化」の融合化のプロセスを経て展開してきた。

グローバル経済の発展を背景として、前世紀後半から今日までの四半世紀において企業会計は大きく次の 4 つの変化に晒され、コンフリクト (矛盾・対立) と解消 (同化) を経つつ深化・発展を遂げてきた。

(1) 第 1 の波は、「ファイナンス市場経済」の発展と「時価 (公正価値) 会計」の台頭、対立・解消である。

企業のグローバル化に伴う為替変動リスク等のヘッジ手段としてデリバティブの拡充化が図られ、評価尺度としての時価会計の台頭と、既存の原価主義会計との棲み分けが図られた。

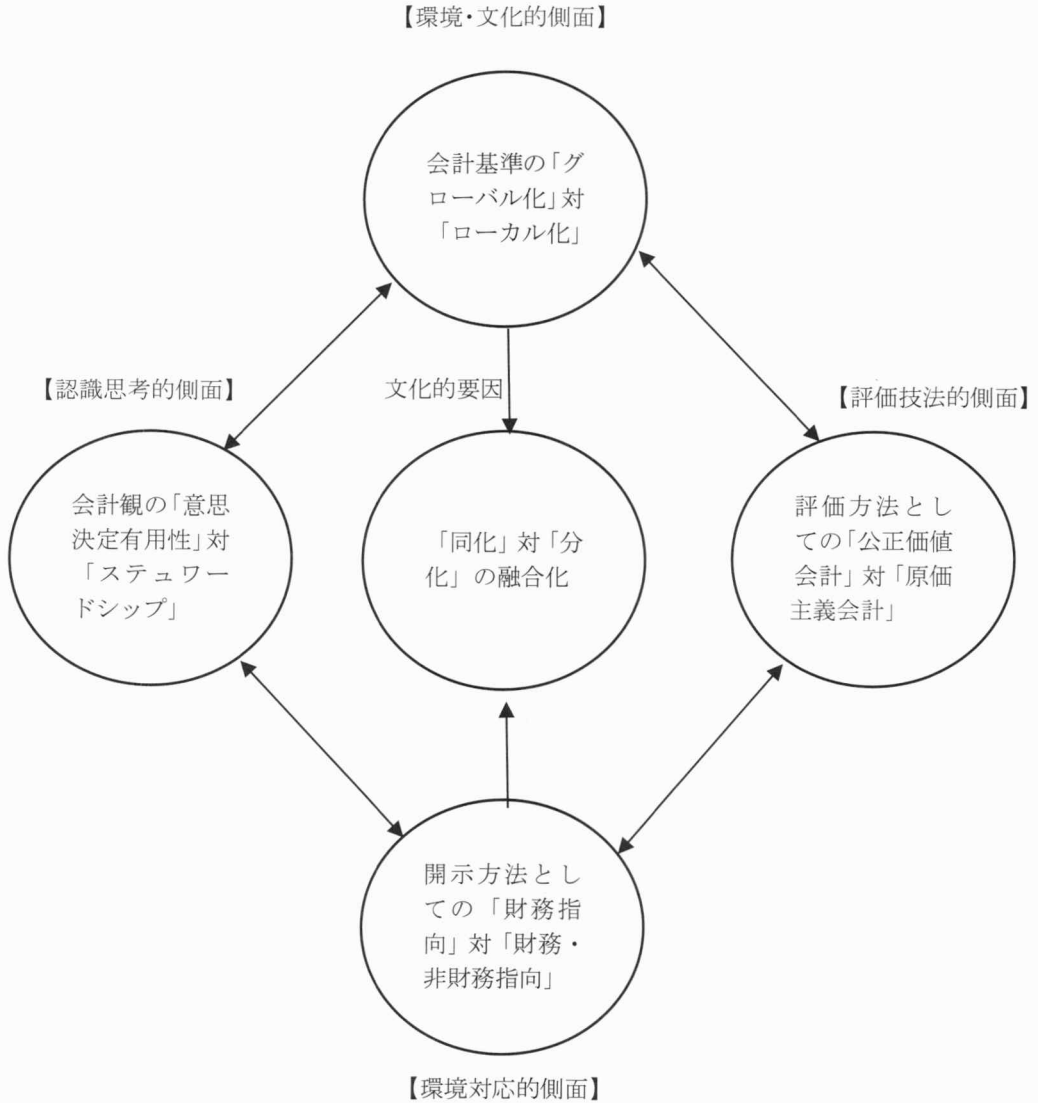
(2) 第 2 の波は、「グローバル市場経済」の拡大によるビジネス言語としての「会計基準」の統一化の波である。会計基準の統一化は、その理論的基盤としての「フレーム・オブ・レファレンス (基準枠)」の変容をもたらした。

(3) さらに、第 3 の波として、「知識創造・イノベーション」の加速化による知識資源という「見えざる資産」の重視と、企業のバリューを見える化するための非財務情報の拡充化をもたらした。

(4) 最後に、第 4 の波として、企業社会において経済的価値のみならず、環境、社会といった多様性ある価値の重要性がグローバル・ワイドで求められるようになり、企業の長期持続的成長が企業目的観として注目されるようになった。

これらの変化の波は相互に影響し合いつつ、国際会計研究に大きな影響をもたらしてきた。過去四半世紀にわたる国際会計研究の歩みは、端的に言えば、このような変化の波に晒されつつグローバル化に伴う「同化 (統合化)」と「分化 (個別化)」のコンフリクトの解消、その苦悩と挑戦の歴史でもあった。このような観点から、国際会計研究の発展の歴史を分析し、それぞれの時代の特徴を浮き彫りにすることにした。「図 1」は、その全体像を提示したものである。

「図1」国際会計研究の4つの論点—総括的レビュー—



III 【論点1】：グローバル化とローカル化をめぐる相剋

20世紀後半以降、経済のグローバリゼーションの名のもとで、国際会計基準(IFRS)を国内基準として導入しようとする「国際会計基準の国内化」が推進されてきた。これは、端的に言えば、各国基準の差異を可及的に削減し、もって「会計基準の国際比較可能性」の向上を図り、国際的ファイナンス市場での資金調達を促進しようとするものであった。他方、IFRSの導入は、各国独自の文化構造ないし産業構造と密接に関連づけられた各国制度の独自性を損なうことになるかもしれない。したがって、各国の文化ないし産業構造の差異に留意しつつ、いかにしてIFRSの浸透化によって会計基準の国際比較可能性を高めるかが国際会計研究の第1の論点となる。

会計基準のグローバル化は、大きく次の4つの要素の変化の中で、理解することができる。第1に、「場の変化」としてのグローバル・ファイナンス市場の拡大である。会計基準のグローバル化は、対外的には、欧州市場の統合化といった海外グローバル市場の確立・発展を背景として、対内的には、中国・インド等の新興市場を含む国内市場の整備・拡大に基礎づけられる。これらの市場の発展は、第2に、機関投資者という「主体の変化」をもたらし、彼等は欧米型のポートフォリオ・投資戦略というハイテク・ファイナンスを駆使し、それを可能とするためには、第3に、ファイナンス言語としてのIFRSという「ツールの変化」をもたらし、その結果、第4に、経営者価値(企業利益)から株主価値(配当・株価)への価値転換という「効果の変化」によって、一連の市場ダイナミズムとして会計のグローバリゼーションを特徴づけることができる(たとえば、古賀[2007], 13頁)。「図2」は、以上の議論を要約表示したものである。

(1) 例示1：フランス「大陸型」会計モデルをめぐる調和と葛藤

伝統的にステークホルダー/債権者指向の大陸型モデルに立つフランスでは、2005年の強制適用当初は、IFRS導入に強く抵抗しつつ比較的スローではあったが、期待と困惑の混じった複雑なプロセスを経つつIFRSの国内浸透化を図っていった(エブラート/ロベール[2009]; 古賀[2007], 17-18頁)。

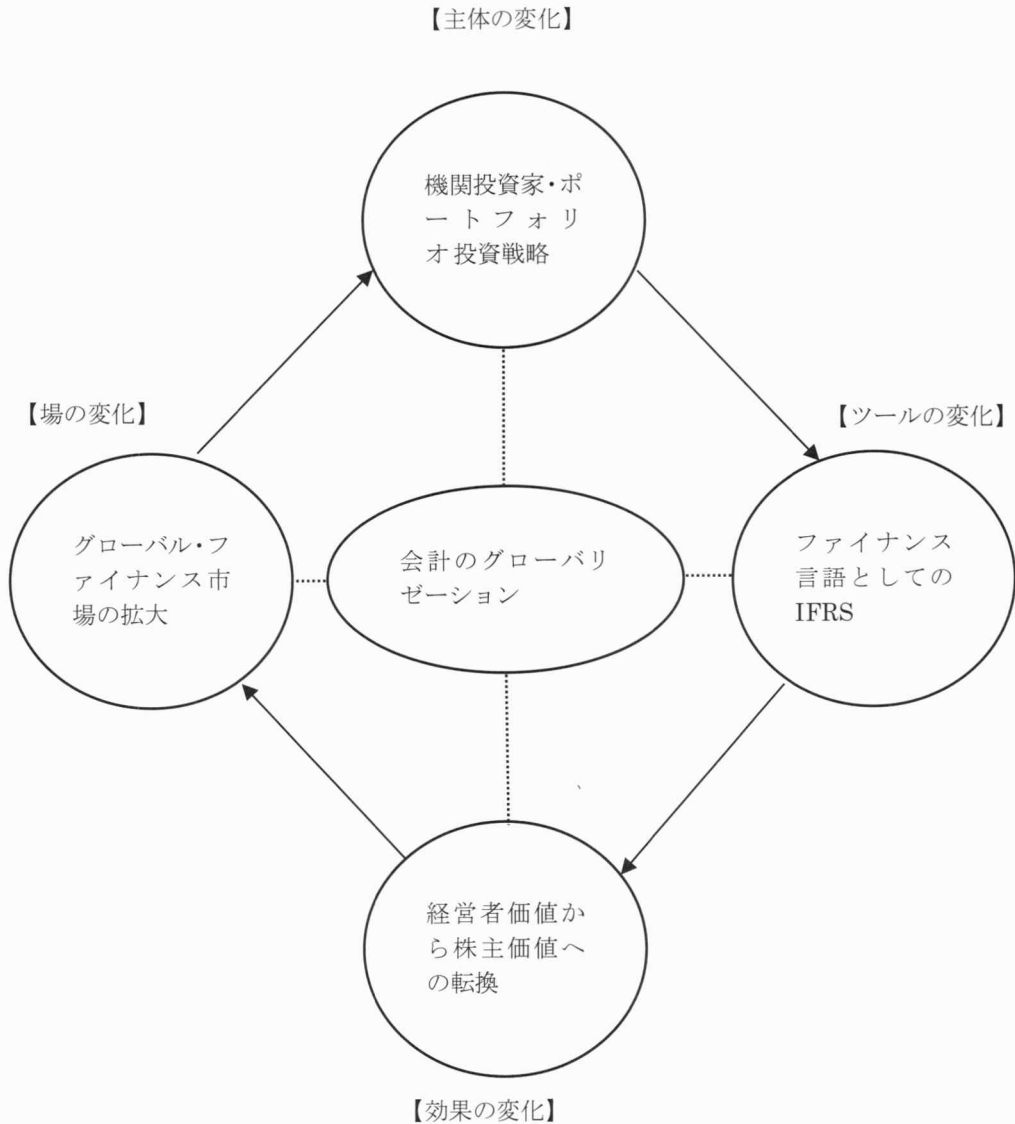
IFRSとフランスの会計基準とは、依って立つ哲学的・方法論的および実務的な観点から著しい差異がある。まず、哲学的・理念的には、IFRSの中核をなすアングロサクソン系会計では、「証券市場=投資者保護」指向の会計観が重視されるのに対して、フランス会計に代表される大陸系会計では、伝統的に民法や商法等の強い影響のもとでステークホルダーとしての債権者の権利が保護されてきた。

このような哲学的・理念的背景を受けて、フランス会計では、経済的アプローチよりも法規範的アプローチが会計の方法論として重視され、IFRSの経済的実質指向は受け入れがたいものであった。たとえば、法的アプローチのもとでは財産のみを貸借対照表に記載できることになり、ファイナンス・リースは資産計上できない。また、法的アプローチが重視されるフランス会計では、会計と税務との関係を維持する確定決算主義が継続されてきた(エブラート/ロベール[2009], 181-185頁; 古賀[2007])。

IFRSに対するフランスモデルの葛藤と調和は、有力な利害関係者としての税務当局、基準設定団体および証券市場による抵抗と受容によるものであった。まず、会計と税務との密接な連携を維持しようとする税務当局は、両者の連携を維持するためにはIFRSと自国基準との差異を理解する必要があること、IFRSの採用によって会社はより完全かつ正確な財務報告をしなければならず、それが収益や利益の増加、ひいては課税所得の増加をもたらすとの認識のもとで、IFRS採用に向けて舵を切った。

また、基準設定と規則の制定を担当する国家会計審議会(NAC)のメンバーの中にはIFRS導入による自国基準の改定に反対する者もあり、大きな苦境に立たされた。中でも金融機関の会計基準(IAS32/IAS39)は銀

「図2」 グローバル化生成の生成要因



行等の金融機関の業績評価や財政状態に大きな影響を及ぼすので、これらの会計基準の採用を除外する、いわゆる「フランス適用除外 (French exception) マニフェスト」を表明することによってIFRS採用にあたって妥協を図った。

最後に、証券市場においても、IFRS導入当時では、その適用について歓迎と懐疑が入り混じっており、多くの株主にとってIFRSへの関心がとくに高いわけではなかった。しかし、その反面、IFRS以外の整備された会計基準の選択肢が見つからなかったのもまた事実であった。

(2) 例示2：カナダにみる「原則主義」対「細則主義」の相剋と調和

IFRSの採用をめぐる重要な論点として、「原則主義 (プリンシプル)」を重視するか、「細則主義 (ルール)」を重視するかの議論がある。何が原則主義であり、何が細則主義かについて二者択一的に規定することは困

難であるが、一般に「真実かつ公正な概観」の理念に立つイギリス基準は原則主義に立つのに対して、詳細なルール規定を具備するアメリカ基準は細則主義に立つと称される。カナダは歴史的・文化的にはイギリスの伝統を保持しつつも、地理的・経済的にはアメリカの強い影響下にあり、とくに 1980 年以降、アメリカ企業からの直接投資が増加するとともに、アメリカとの経済的関係がますます重要になった(ガー [2009], 106 頁, 116-122 頁; 古賀 [2007])。

イギリス(および IFRS)原則主義とアメリカ細則主義との文化的影響を受けつつ、独自の制度設計に向けて葛藤と調和を試みたのがカナダであった。IFRS の採用が議論され始めた 2004 年当時、カナダの財貨輸出入の 70-80% がアメリカ相手であるなどカナダは大きくアメリカに依存しており、また、資金調達面でもカナダの企業はアメリカの巨大資本市場に大きく依存していた。したがって、会計基準設定においてもアメリカの影響と圧力を強く受けつつも、他方では、イギリスの伝統を継承しつつ、独自性あるカナダの基準設定を目指してきた。

「原則主義」対「細則主義」に関して、カナダ・アプローチの特徴は、単にイギリス原則主義とアメリカ細則主義とを部分的に取り込んで、原則とルールの組み合わせを形作ることではなかった(ガー [2009], 118 頁)。カナダ・アプローチの特徴は、イギリス会計学者、エドワード・スタンプ(Edward Stamp)の言う「進化的な」アプローチであり、イギリス原則主義の進化版といえる。原則主義は概念フレームワークの原則から発展させたものとして論じられているのに対して、スタンプ・アプローチによるカナダの見解は、むしろ基準こそが解決すべき問題に対して有識者が検討した結果であり、概念フレームワークとの理論的な関係というよりは実践的で実用性のあるものでなければならないというものであった(ガー [2009], 119 頁)。基準が原則と細則の両方を含むという従来の見方に対して、カナダ・アプローチでは、細則は基準の権限をもつべきではなく、原則のみが基準に潜在的に含まれ、この原則を用いて新たな基準が開発されることになる。このように、基準の中に原則が内在し、それを進化させるにつれて原則そのものが顕在化するという進化的見解がとられた。そこでは、基準を用いての適切な会計処理にあたって、作成者や監査人の判断にかなりの許容範囲をもたせることになる。それゆえ、カナダの原則主義はイギリスや IASB の原則主義とは異なる独自性を持つものであった。

IV 【論点 2】：概念フレームワークをめぐる相剋

—会計目的観としての「意思決定有用性」対「ステewardシップ」の同化と分化—

(1) 意思決定有用性モデルは万能か

会計の目的観として、大きく「意思決定有用性」と「ステewardシップ/アカウントビリティ」の 2 つが考えられる(古賀 [2010], 同 [2014 b])。前者は、証券市場における投資者の意思決定の促進という機能主義に立つのに対して、後者は、経営者の受託財産の誠実な管理保管責任(ステewardシップ)とその報告責任(アカウントビリティ)に焦点を置く。意思決定有用性モデルが投資者という利用者のパースペクティブに立つのに対して、ステewardシップ・モデルは本源的に受託財産の管理・運用とその結果の報告というマネジメント・パースペクティブに立つ(古賀 [2014b], 2 頁)。20 世紀以降の会計理論は、ステewardシップと意思決定有用性との 2 つの会計目的観が混在しつつも、アメリカを中心として証券市場の生成・発展とともに、大きくステewardシップ会計思考から意思決定有用性会計思考へのトレンドの中で把握することができよう(古賀 [2014], 80 頁)。

現行の IASB 概念フレームワークの基盤をなす 2015 年 IASB フレームワークでは、確かに経営者の素晴

らしいステewardシップ評価機能を認識しつつも、IASB 概念フレームワークは従来、単独目的として意思決定有用性を優先してきた (Cordery and Sinclair [2017], Draft, p.5)。つまり、ステewardシップ目的は、広く意思決定目的の一部として包含される。その場合、果たして意思決定目的は単一の会計目的観として万能と言えるであろうか。

意思決定モデルに基礎づけられた資本市場研究ないし価値関連性研究が、アカデミック研究者や基準セッターに重要なインプット・データをもたらし、大きな貢献を行った点は疑問の余地がない。とくに金融商品の公正価値会計における価値関連性研究等は会計研究における意思決定有用性モデルの役割と意義を提示するものである。しかしながら、意思決定有用性アプローチには、いくつかの制約と課題があることもまた事実である。たとえば、第1に、意思決定有用性モデルは本来的に「目的指向的」であるために、情報利用者にとってレリバントな情報ニーズなり情報の特性が明確に把握されなければならないこと、第2に、意思決定有用性の点で優れた予測指向情報なり公正価値情報は、経営者の過去の業績の評価目的には制約があるなど、一定の制約を有することは言うまでもない (Cordery and Sinclair 2017, pp.7-8)。

より根源的な問題として、基準セッターの役割は本来、規範的であり、より包括的な分析を要する点で有用性モデルの影響は基準設定や理論構築アプローチとして限定的である (古賀 2014, 3 頁)。それに対して、会計理論構築のアプローチとして、表示の忠実性モデルに注目されたい。これは、先の意思決定有用性に対して、ある経済事象の特性・仕組みを忠実にフォローし、表示するアプローチであり、情報の機能的側面からではなく、経済事象の「内部原理」の側面から理論構築を図ろうとするものであり、出口原理よりも入口原理に立つ点でステewardシップ・モデルに近い (「内部原理」については武田 [2001], 3 頁参照)。その意図するところは、事業活動なり経済行為のリアリティに注目し、そこでの仕組みや関係・構成を明らかにし、それに適合した会計の認識・測定方法を決定しようとするものである (古賀 [2014], 同頁)。出口原理による理論構築の不確実性に対して、取引・事象究明という入口原理に注目して明確かつ確固たる共通論理の解明を目指そうとするものである。

(2) IASB 概念フレームワークの代替モデルとしての AAA モデル

IASB 改訂概念フレームワーク (2010) の意思決定有用性モデルに対するアメリカ会計学会財務会計基準委員会 (AAA's Financial Accounting Standards Committee) の代替モデルは、財務報告の有用性など誰もが異論をはさめない一般的・包括的な IASB モデルに対して、「取引アプローチ—取得原価基準—営業利益指向—保守主義」の原則に立つ会計目的観を提示する (古賀 [2014b], 86 頁)。これは明らかに意思決定有用性よりもステewardシップ目的に近い立場に立つ。ここで注目すべき点は、「取引ベース・アプローチ—取得原価会計」に基礎づけられた AAA モデルでは、公正価値評価は、市場が流動性を有し、信頼できる状況などごく限定された市場取引においてのみ適用されるにすぎないという点である。これは、時価か否かという測定属性を決定づけるのは、市場での有用性そのものよりも金融商品の財貨の取引の仕組みなり構造そのものであるという表示の忠実性モデルの見方と合致している。

以上の議論から示唆されることは、IASB 概念フレームワークについて状況に適合した「場」の論理を用いることができる。これは、会計が用いられる状況に対応して、目的、対象、情報および効果が異なる 2 つの会計モデルを想定し、構築しようとするものである。その具体的内容は次のとおりである。

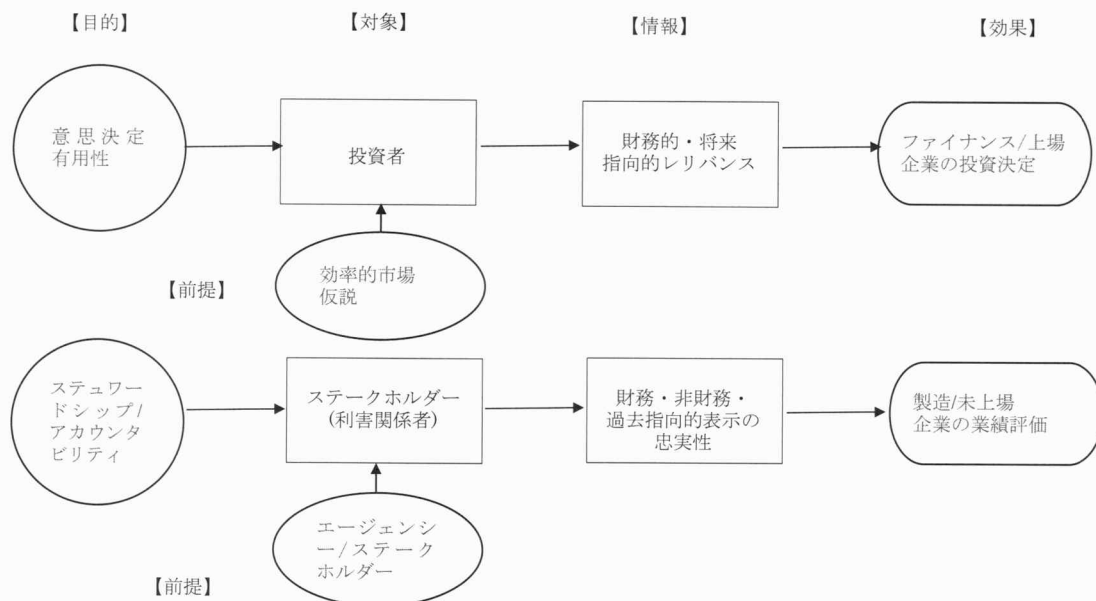
「A モデル：意思決定有用性目的観—投資者—財務的・将来指向的レリバンスをもった情報—ファイナンス / 上場企業の投資決定への役立ち (効果)—前提としての効率的市場仮説」

「B モデル：ステewardシップ / アカウタビリティ—ステークホルダー—財務 / 非財務・過去指向的表

示の忠実性をもった情報—製造/未上場企業の業績評価への役立ち(効果)—前提としてのエージェンシー/ステークホルダー理論」

「図3」は、以上の議論を要約表示するものである。

「図3」 概念フレームワークをめぐる相剋—「場」の論理



(資料:Cordery & Sinclair 2017 の議論を参考に加筆・修正の上, 作図)

V 【論点3】: IFRS 公正価値会計をめぐる議論— IFRS は公正価値会計か—

測定の側面から、IFRS はしばしば公正価値会計として特徴づけられる。これらは企業活動のグローバル化が為替リスクの拡大をもたらし、そのヘッジ手段としてデリバティブの開発を促進するとともに、専門投資者が最適な株主価値の獲得をめざして国境を越えて資本投資を行うようになり、公正価値が最も適合性ある測定属性となったからである(古賀 [2008], 5 頁)。IFRS が「投資者保護—意思決定有用性」の市場指向型モデルに立つとすれば、投資者の関心はゴーイング・コンサーンとしての「企業のトータル・バリュー=割引現在価値=公正価値」となる。それゆえ、グローバル化の背後に資本市場=ファイナンス財の拡充・発展があり、その投資指標としての公正価値の拡充・発展の面が強調され、IFRS が特徴づけられるものとなったと推察される。そこでも IFRS は、本当に公正価値会計であろうか。

実際、IAS/IFRS において公正価値測定が用いられたケースとして、大きく次の4類型に区分することができる(古賀 [2008], 2-3 頁; Cairns [2007], p.14)。

- (ケース1) 当初認識時での測定基準としての公正価値の利用—非貨幣性資産との交換取引による有形固定資産の取得 (IAS16, IAS32, IFRS3 等)
- (ケース2) 複合取引コストの配分基準としての公正価値の利用—企業結合の取得原価の配分 (IFRS3 等)
- (ケース3) 現存テストにおける公正価値の利用 (IAS36, IFRS5)
- (ケース4) 資産・負債の事後的測定基準としての公正価値の利用 (改訂 IAS16, IAS39, IAS41 等)

IAS/IFRSにおいてはじめて「公正価値」が用いられたのは、IAS16(1982)であったと言われている(Cairns[2007],p.11)。ここでは、建物・機械等の有形固定資産を非貨幣性資産と交換で取得する場合、取得原価は原則としてその当初認識時の測定基準として公正価値を用いるというものであった。同様の適用例として、ファイナンス・リースにおける資産の測定 (IAS17[1982]) や企業結合における非貨幣的対価の測定 (IAS22[1983]) 等において例示される(詳細は、古賀 [2008],3 頁)。しかし、上述のいずれの基準も決算日の事後測定では取得原価で測定されており、公正価値測定は当初認識時に限定的に適用されるにすぎない。同様に、資産の現存ルール (IAS36[1998]) も資産の公正価値の向下的評価という限定的範囲での利用形態を示すものである。

公正価値会計が事後的測定基準として大きく台頭するようになったのは、IAS39(1999)の金融商品の会計基準であった。金融商品・デリバティブの拡充化のもので、トレーディング目的の金融資産・負債やデリバティブについて再測定基準としての公正価値会計が制度的に義務付けられた。さらに、投資不動産 (IAS40[2000]) についても代替的測定モデルとして公正価値測定が容認され、生物資産・農産物の公正価値測定 (IAS41[2001]) など、IAS/IFRSの公正価値会計の波は着実に拡充・発展していった。

このように、20世紀末から21世紀にかけてプロダクト型経済からファイナンス型経済への移行に対応して、企業価値のメイン・ドライバーとしての財の特性に符合する形で公正価値会計の拡充化が図られたのであった。商・製品や機械などのプロダクト財に対して、将来キャッシュ・フローの即時的転換を目指すファイナンス材とは対象となる財の本質的属性が異なることから、公正価値測定が容易になじむのはファイナンス財もしくは同様な特性を有する財(投資不動産・農産物等)である。ファイナンス財の拡充・発展に基礎づけられたIAS/IFRSが公正価値会計として特徴づけられるのも、このような理由によるものであろう(古賀 [2008],12 頁)。

VI 【論点4】：統合報告をめぐる苦悩と挑戦

(1) 統合報告のパースペクティブ

—投資者・証券市場パースペクティブかステークホルダー・パースペクティブか

近年のCSR・サステナビリティ経済社会への期待と持続的経済成長のニーズの高まりを背景として、グローバル・レポーティングとして財務情報と非財務情報を統合化したレポーティング(統合報告)が目ざされ、発展しつつある(古賀 [2015])。この統合報告をめぐる最も根幹のかつ重要な論点は任意開示情報としての統合報告が投資者・株主に焦点を置く証券市場主義に立つか、広くステークホルダーの視点に立つかという統合報告のレポーティングのパースペクティブの問題である(古賀 [2015],5-8 頁)。前者では証券市場の活性化と投資者・株主利益の最大化を統合報告の目的観とするのに対して、後者では、統合報告は広く地域社会貢献や環境・自然資源の保護を目指すサステナビリティの維持・向上を目的観とする。投資者/株主も広くステークホルダーへの重要なユーザをなすなど両社は相互に密接に関連し合っているものの、ウェイトを置く側面が相違している。

制度的には、現行のIIRCフレームワーク(2013)が統合報告の主たる目的につき、「財務資本の提供者に対して、組織が長期にわたりどのように価値を創造するかについて説明すること」(第1・7項)であるとして投資者・株主指向である。それに対して、南ア連邦統合報告委員会(IRC)フレームワーク(2013)では、「組織のガバナンス構造」に関して、義務と責任の倫理的リーダーシップの発揮、「ステークホルダーとの有効な関連とコミュニケーション」、「責任ある企業市民」としての組織の確認など、強くサステナビリティ・

社会性指向が示唆されている(詳細については、古賀 [2015],6 頁参照)。

統合報告のあり方について、同様に2つの側面から論じたのが、Brown & Dillard(2014)である。彼らは統合報告をめぐる、「ビジネス・ケースの枠組み」と「ステークホルダー/アカウントビリティの枠組み」を提示し、新古典派経済学の株主の富の最大化と効率的市場仮説に基礎づけられた前者の枠組みは一面的かつ閉鎖的であるとみる。したがって、このビジネス・ケースの枠組みに立つIIRCアプローチでは多様性をもった「ありのままのビジネス」を反映することは困難になる(Brown & Dillard [2014]; 詳細は次を参照されたい。古賀 [2015],7 頁)。

(2) 「対外的報告ツールとしての統合報告」と「対内的報告ツール」としての統合報告

外部的並びに内部的報告ツールとしての統合報告は、いかなる機能的役立ちを発揮し、また、発揮することが期待されるであろうか(詳細は、古賀 [2015]; 同 [2017])。

[i] 統合報告と投資決定有用性

統合報告が企業価値や短・長期の意思決定にいかなるインパクトをもつか、そのパイオニア的研究の一つにFischer & Sterzel(2010)の研究がある。そこでは、財務情報と合わせて非財務情報として人的資源情報の開示が企業価値の評価や投資者の意思決定にいかなる影響をもたらすか実験研究を行ったものである。本研究の結果、企業価値評価並びに投資決定いずれの場合においても財務情報が情報利用者の主たる情報をなすこと、また、非財務情報としての人的資本情報は従役割を有すること、とくに短期的には人的資源への投資が増大するほどに会計上は不利になることから、ポジティブな人的資源情報は短期的投資決定にネガティブに影響するが、中・長期的にはポジティブに影響することが判明した(古賀 [2015],9 頁)。このような研究の知見は、人的資源情報以外の非財務情報の開示、たとえばリスク情報やガバナンス情報についても同様にあてはまるであろうか。統合報告と価値関連性の研究について、今後、更なる研究が期待される。

[ii] 統合報告と組織変革—漸新的イノベーションか急進的イノベーションか

統合報告をめぐるもう一つの興味ある論点は、統合報告が企業の開示メカニズムにどのような変革をもたらすか、それは既存の開示メカニズム(構造、プロセス、システム)に改善・修正をもたらすレベルでの漸新的なものなのか、あるいは経営者の信念、価値観、規範の変容をも包含する急進的なものなのか、である(古賀 [2015],11 頁)。Stubbs & Higgins(2014)は、外部的環境の変化がどのような組織変化をもたらすかに関するLaughlin(1991)等の議論を受けて、オーストラリアの企業を対象としてインタビュー調査を行った(詳細は次を参照されたい。古賀 [2015],11-12 頁)。その結果、統合報告の採用は企業の開示プロセスやシステムにマイナーな変化をもたらすものの、組織全体に影響を及ぼす経営者の信念、価値観、規範など生来のDNAの変化を伴うドラスティックなものではないことを明らかにした。

わが国でも上場企業を対象とした統合報告の最新の実態と課題に関してわれわれもアンケート・インタビュー調査(2017年9月~10月)を実施し、統合報告の導入によって企業行動や組織のあり方にどのような変化が生じたかを調査した。その結果、過半数の企業が「短期リターンアプローチから企業パフォーマンスの長期的アプローチへの移行」(最も高く支援する企業50%)、および「より透明性の高い開示とガバナンスへの変更」(同33%)を特に強く指摘している反面、「グローバル戦略のより包括的な見方への変更」(同25%)や「より多くのクロス・ファンクショナル・チーム(持続可能性委員会など)を活用するように変更」(同16%)をとくに強く支持する割合は相対的に小であった。⁽²⁾

VII エピローグ

社会科学のパラダイムは、既存の A パラダイムから新規の B パラダイムへと一気に全一帯となって移行するというよりは、A パラダイムを構成する部分パラダイムがそれぞれの側面においてシフトすると考える方が分かりやすい(武田 [1992], 退職講演資料より)。いま、「全体パラダイムと部分パラダイム」論を国際会計の議論に援用すれば、全体パラダイムとしての「A パラダイム—自国会計基準」であり、「B パラダイム—国際会計基準」と言い換えることができる。

この場合、全体パラダイムとしての自国基準(A パラダイム)は、一気に全一帯的に国際会計基準(B パラダイム)に移行するのではなく、A パラダイムの部分パラダイム A1(ローカル文化), A2(改訂前概念フレームワーク), A3(取得原価主義会計), および A4(財務・非財務分離報告)から、それぞれのセグメントに対応して B1(アングロサクソン文化), B2(改訂概念フレームワーク), B3(公正価値会計), および B4(財務・非財務統合報告)へと時差をもって移行しつつ、国際会計基準への移行が理想的には可能になるであろう。

しかしながら、各部分パラダイムの移行プロセスにおいて、既存の価値観、理念、システム、方法等について摩擦と葛藤を惹起しつつ、部分パラダイムのシフトが図られてきた。その苦悩と挑戦を理論と実証の側面から支えるのが国際会計研究である。今後の研究の更なる進化・発展を期待したい。

注

- (1) 本稿は、第 1 回グローバル会計学会(平成 30 年 3 月 10 日, 法政大学新一口坂校舎)における記念講演「国際会計研究の論点と課題—四半世紀にわたる国際会計研究の歩みから」を加筆・修正して作成したものである。
- (2) 本調査は、東海学園大学社会人大学院において笠井修一氏(当時, 社会人大学院生)の協力のもとで、上場企業へのアンケート回答企業 45 社の中から、ヒアリング調査に同意を得た 10 社についてインタビュー調査を行ったものであり、データの収集・分析において同氏の協力を得た。記して謝意を表したい。

参考文献

- Cairns,D.[2007], "The use of fair value in IFRS", *The Routledge Companion to Fair Value and Financial Reporting*, edited by Peter Walon, Routledge.
- Cordery,C. and Sinclair,R.,[2017], "Decision - Usefulness and Stewardship as Continuing Challenges", *Unpublished Draft*.
- エブラート, セルジュ / ロベール・ジャン・フランソア [2009], 「フランスでの会計改革—フランス会社の IFRS の適用—」ゴドフレイ / チャルマース編, 古賀智敏監修, 石井明 / 五十嵐則夫監訳『会計基準のグローバル化』同文館, 171-189 頁。
- ガー, ジェームス [2009], 「グローバルな会計基準の設定に関するカナダの立場—原則主義 対 細則主義」ゴドフレイ / チャルマース編, 古賀智敏監修, 石井明 / 五十嵐則夫監訳『会計基準のグローバル化』同文館, 106-126 頁。
- 古賀智敏 [2007], 「会計基準グローバル化の認識基点—会計基準グローバル化に向けての同化と分化—」『産業経理』第 67 巻第 2 号, 13-21 頁。
- [2010], 「会計基準のグローバル化と概念フレームワークの統合化」『松山大学論集』第 21 巻第 6 号, 23-38 頁。
- [2014b], 「財務会計の概念フレームワークと 2 つの会計目的観—ステewardship 会計と意思決定有用性会計の相剋と相互交渉—」『同志社商学』第 65 巻第 6 号, 77-92 頁。
- [2014c], 「財務報告の認識基点とビジネスモデル・アプローチ」『会計』第 185 巻第 6 号, 1-15 頁。
- [2015], 「統合報告研究の課題・方法の評価と今後の研究アジェンダ」『会計』第 188 巻第 5 号, 1-15 頁。

- [2017], 「市場イノベーション, 統合報告と組織変革のインターアクション」『会計』第 191 巻第 6 号, 1-15 頁。
- [2014a], 「新たな時代認識と会計研究の多様化・学際化」『経理研究』中央大学経理研究所, 第 57 号冬季号, 35-44 頁。
- 武田隆二 [1982], 『制度会計論』中央経済社。
- [2001], 「会計学認識の基点」『企業会計』第 53 巻第 19 号, 4-10 頁。