

# 巻頭言「国際会計論再考」

グローバル会計学会会長

菊谷 正人

第二次世界大戦後、とりわけ 1960 年代に入って国際間取引・国際投資が急速に増加し、それに伴う国際的会社 (international corporation) の登場、さらには EC 市場統合等のような経済地域主義 (economic regionalization) の進展などにより、企業会計もその対応に迫られ、国境を越える企業の経営活動に係る会計および企業の居住地国外で実践されている会計制度の研究が余儀なくされた。企業活動の国際化に対応できる会計問題を取り扱う分野として、「国際会計」(international accounting) は誕生した (菊谷正人「国際会計論」稲垣富士男編著『現代会計学概論』中央経済社、1985 年、262 頁)。

つまり、企業活動が国境を越えて展開し、資本の国際的移動が活発化してくると、企業の財務報告およびそれに伴う会計監査も国際的に拡大し、各国間における会計・監査上の差異を明らかにする必要が生じたために、財務諸表作成・報告に関する会計基準および監査基準の国際的相違・多様性を縮小し、より調和化・統一化された基準の必要性が要請されていた。また、世界的規模で生産・販売・財務などの業務を遂行する「多国籍企業」(multinational enterprises) が出現し、一国内で利用できる会計方針では解決できない会計問題が生じてきた。さらに、ヨーロッパでみられたように、経済の地域主義の進展によって各国間で会計情報・会計思考等の交流が盛んとなり、会計が国境を超えて発展する必要が生じた。このような理由により「国際会計の研究」の重要性が認識され、1967 年には、国際会計の世界的パイオニアであるミュラー (G. Mueller) が『国際会計論』(*International Accounting*) を上梓した。研究者による国際会計の本格的な研究は、1960 年代後半から開始されている。

かつて筆者は、「国際会計」の研究領域として、企業活動の国際化に伴う会計実践 (多国籍企業会計論)、会計制度の国際比較 (比較会計制度論) および会計基準の国際的調和化 (会計基準国際調和化論) を列挙していた (菊谷正人『国際会計の研究』創成社、1994 年、2 頁)。

国際間の取引・資本の国際的移動等に伴い、効率的な資源配分・立地その他の経営戦略の見地からグローバルに生産・販売・財務業務を遂行する「多国籍企業」は、政治・経済的環境、社会・文化的環境および自然的環境が国際レベルにまで拡大されるので、複数国の利害関係者に対する国際財務報告 (international financial reporting) の問題、国際投資計画・業績評価 (international investment planning and evaluation of performance) 等の国際管理会計の問題、国際課税 (international taxation) の問題、法律制度・経済制度の相違から生じる問題など、会計上・経営上の諸問題に遭遇する。多国籍企業の場合、一国内で利用できる会計方針では解決できない会計問題が生じ、このような会計問題 (たとえば、外貨換算会計、国際財務報告、国際管理会計、国際税務会計) を取り扱う分野として、多国籍企業会計 (accounting for multinational enterprises) の研究が必要となった。

とりわけ 1973 年 3 月 9 日に変動相場制に移行してからは「外貨換算会計」の問題点としては、外貨建取引の会計処理、外貨表示財務諸表の換算方法と為替差額の会計処理等が検討され始め、「国際財務報告」としては、異なる国に居住する利害関係者に対する財務報告書の作成・開示方法、連結財務諸表・セグメント情報の役割と問題点、国際会計監査等、「国際管理会計」としては、国際投資計画、在外事業体の業績評価、国際財務管理、為替リスク管理、国際税務管理等、「国際税務会計」(または「国際課税」) では、国際二重課税・国際二重非課税問、国際租税回避行為問題、タックスヘイブン税制・移転価格税制・過少資本税制に

対する対応策等が検討されている。

歴史的には古い「比較会計制度論」では、各国の会計制度の特徴・本質を比較・分析することによって各国間の制度的共通点・相違点が解明されている。社会的・経済的・政治的な制度や慣習に強い影響を受けている諸外国の異なる会計概念・会計処理基準等を認識することは、当該国の財務諸表を正しく理解するために不可欠な作業であり、ノービス＝パーカー (C. Nobes and R. Parker “Introduction, and cause of difference,” in Christopher Nobes and Robert Parker (eds.) *Comparative International Accounting Third Edition*, Prentice-Hall, 1991, p.7) も指摘するように、各国間における会計方法の差異の比較により、会計方法の調和化 (harmonization) は容易となる。換言すれば、各国間に存在する会計基準の相違を調和化するために、国際比較会計 (comparative international accounting) は重要であり、会計制度の国際比較あるいは比較会計制度論は、諸外国で作成される財務諸表の理解および会計基準の国際的調和化・統一化にとって前提条件となる。

企業活動の国際化が展開されるに伴って、世界各国で作成された財務諸表を利用する機会が増えるが、各国における会計基準が異なれば、当該財務諸表の理解可能性・国際比較可能性が損なわれるので、このような弊害を除去するためには、会計基準が国際的に調和化・統一化され、会計基準の調和・統一が実現されるべきである。つまり、財務諸表の国際的有用性・比較可能性を高めるためには、国際的に調和・統一された会計基準を作成することが要請され、かかる観点に立って、EC (現在・EU) では EC 会社法指令、英・米・日等の指導的な会計士団体によって 1973 年 6 月 29 日に設立された国際会計基準委員会 (IASB) またはその後続機関である国際会計基準審議会 (IASB) は「国際会計基準」(IAS) または「国際財務報告基準」(IFRS) を公表してきた。

21 世紀に入って IAS・IFRS がグローバル・スタンダードとして脚光を浴び、会計基準の「国際的調和化」(international harmonisation) から会計基準の「国際的収斂」(international convergence) あるいは「IFRS の全面導入」(adoption of IFRS) に移行してきた。わが国においても、企業会計基準委員会 (ASBJ) によって IAS・IFRS に収斂した「企業会計基準」が作成・公表されている。そのためか、わが国では「国際会計」の研究領域を IAS・IFRS に限定して、IAS・IFRS の解説・実務対応の研究をもって「国際会計研究」であると解する傾向が強くなっている。前述したように、「国際会計研究」は、多国籍企業会計論、比較会計制度論および会計基準国際調和化論 (現在では「会計基準国際収斂論」) から成る。IAS・IFRS 研究は、あくまでも「国際会計研究」の一領域に過ぎない。「比較会計制度論」から派生した「会計基準国際調和化論」(「会計基準国際収斂論」) によって、各国会計制度の沿革・会計処理基準・開示基準の特質等を比較・分析することにより各国間の制度的共通点・相違点を明らかにする「比較会計制度論」あるいは多国籍企業が遭遇する会計処理問題を解決する「多国籍企業会計論」の研究は徐々に後退している。本学会の「設立趣旨書」で警告しているように、このような傾向は、将来における「国際会計研究」にとって危機的な状況に陥っていると断言しても過言ではない。

本機関紙『グローバル会計研究 第 2 号』では、「国際会計研究」に原点回帰して「多国籍企業会計論」(多国籍企業の輸出免税、金融商品を用いた資本構成調整行動)、「比較会計制度論」(マレーシア養殖漁業会計、米国の会計基準設定における会計事務所の役割) および「会計基準国際収斂論」(台湾における IFRS の移行状況) に関する論文 (論題・研究テーマ) が、厳正な査読を受けて掲載・披瀝されている。本格的な「国際会計研究」(グローバル会計研究) が始まり、しかも、外国の研究者による英文論文も寄稿されているので、「グローバル会計学会」がグローバルな学会として展開されてきたと言えるかもしれない。会員相互間の一層の切磋琢磨・研鑽によって、高度・広範な「国際会計研究」が進展していくことを期待したい。