

〈特集〉 グローバリゼーションは世界に何をもたらすか

グローバル化時代における基準の意味 —国際会計基準を題材にして—

戸 田 龍 介

1. はじめに

2008年北京オリンピックにおいて、星野仙一監督率いる星野ジャパンは、日本国民の期待に応えることができずにメダル獲得はならなかった。同大会で優勝した女子ソフトボールの華々しい活躍との対比で、星野ジャパン、なかんずく星野監督は日本中からバッシングを受けることになってしまった。曰く、「絶対に勝つという気迫・根性が足らなかった」「監督の選手選考・起用法に問題があった」等々。

しかし、そのような感情論とは別に、興味深い指摘を行った野球人がいた。元西鉄ライオンズの異色の遊撃手であった豊田泰光氏である。豊田氏は、彼の受け持つ新聞コラム（「チェンジアップ」日本経済新聞スポーツ面）において、星野ジャパン敗因の一つに「ボールの問題」をあげている（2008年8月28日、37面）。豊田氏は、日本のプロ野球ではいわゆる「飛ぶボール」が使用されており、当該使用ボールが国際試合で使われるボールと異なることを指摘している。あわせて、国際標準ボールへの対応のまずきが星野ジャパン敗因の一つではないかということも指摘している。これらの指摘が重要なのは、野球が日本国内でのみ行われるならば問題とならないことも、「世界」というフィールドに入った途端、状況が一変してしまうことがあるということにある。さらに、どのようなボールを使うのか、使ってよいのか、あるいは使ってはいけないのかというボールの「基準」が、時に勝敗の行方すら左右する要因となっていること自体も重要である。21世紀に生きる我々は、グローバル化時代における「基準」の意味を、否応もなく考えざるを得なくなっていると言えよう。

2. スタンダードの光と影

我々は、基準の持つ意味についてじっくり考える暇もないほど、日々様々な基準と向き合っているのが現状である。ここでは、前述したボールの基準以外の幾つかの基準をとりあげて、基準の持つ意味について考察する端緒としたい。なお、これからは、基準あるいは標準を意味する言葉として、適宜「スタンダード (standard)」という言葉も用いることにしたい。

現在、スタンダードという言葉は、「デファクト・スタンダード」という用語としてしばしば耳にする機会がある。デファクト・スタンダードとは、「事実上の標準」という意味であり、「独自の技術を独占して利益を上げようとする」（新宅・江藤 [2008] iv 頁）考え方がベースにある。つまり、「企業が提唱する標準が、市場での競争の結果として標準として普及すると、その独自標準を推進した企業は市場を独占的に支配し、多大な利益を享受できる」（同 i 頁）のである。パソコン (PC) 基本ソフトのデファクト・スタンダードとして誰もが知るものに、「ウィンドウズ」があげられる。また、インターネット閲覧ソフトのデファクト・スタンダードとしては、「インターネット・エクスプローラー」が有名である。「ウィン

ドウズ」および「インターネット・エクスプローラー」というソフトを使うことによって、基本的に同一の操作で、誰もが世界の情報にアクセスでき、かつグローバルにコミュニケーションを図ることができる。これらの点は、当該デファクト・スタンダードの最大の利点であり、「光」の部分と行うことができる。しかし一方で、「ウィンドウズ」および「インターネット・エクスプローラー」の両者ともマイクロソフト社という一企業が販売するソフトであるため、様々な「影」の部分も存在する。例えば、両ソフトの抱き合わせ販売問題や独占の問題等がある。特に独占の問題は、他企業の「排除」に連なり、資本主義経済が発展するための根幹と位置づけられる「競争」を阻害する。このため、例えば欧州において、マイクロソフト社には独占禁止法違反の疑いで「異議告知書」が欧州委員会より出されている（日本経済新聞、2009年1月19日、7面）。これらの問題は、スタンダードというものを、一私企業が握ることにより生じた「影」の部分と行うことができる。我々は、スタンダードの便利さ・快適さという「光」の部分と共に、それが「排除の手段」ともなり得るといふ「影」の部分があることも知っておかねばならない。「標準とは排他性のこと」（原田 [2008] 79頁）でもあるということが、「欧米各国の常識」（同上）であるといふ認識を持つことが肝要なのである。

グローバル化時代におけるスタンダード、特にコミュニケーション・スタンダードとして誰もが認めるものに、PCの基本ソフトと並んで言語としての英語があげられよう。英語こそ、PCと共に、このグローバル化時代における最大のコミュニケーション・ツールであり、まさにその点にこそ「光」の側面が見出される。今や、グローバルな局面において使用される言語は英語である。対して、英語万能の時代においては、必然的に英語を母国語とする者が有利になるといふ「影」の側面もまた生ずることになる。非英語圏出身者は、グローバルに活躍しようと思えば、自らの専門分野の学習とは別に言語としての英語を学んで習得する必要に迫られる。そうしなければ、グローバルな決定を行う局面に加われない。特に現代は、標準化の進展が「コンソーシアム等におけるグループ活動」（新宅・江藤 [2008] 15頁）においてなされる傾向が強いため、そのグループ活動が英語で行われる限り、英語ができなければ真に重要な局面から自然と「排除」されてしまうことになる。

英語が何故グローバル・スタンダードとなったのかは諸説あるが、18世紀から19世紀にかけ「世界の工場」あるいは「七つの海を支配する」とまで言われた英国の存在、さらに20世紀の覇権を握った米国の存在抜きには語れないだろう。両国は、共に英語を公用語としているだけではなく、植民地政策や戦後支援策等の対外政策においても共通して覇権主義的な面があった。英語がグローバル・スタンダードになったのは、決して一朝一夕の出来事や偶然の産物ではなく、長期間に亘る英米両国の覇権主義の産物と見なすことが可能である。つまり、英米両国（さらにその植民地・影響下の国々）という力（パワー）の背景が、英語がグローバル・スタンダードになるために必須であったということである。

3. 国際会計基準の変遷 — エスペラント語から英語へ —

バベルの塔の寓話を持ち出すまでもなく、唯一つの言語によって世界中の人々がコミュニケーションすることは、人類の永きにわたる夢・理想であった。しかしながら、この理想が達成されるためには、力（パワー）の背景が必要であることは前述した通りである。つまり、理想・理念がいかに素晴らしいものであったとしても、グローバル・スタンダードになるためには力（パワー）の背景が前提となるのである。このことを示す好例として、エスペラント語があげられる。エスペラント語は、どの既存の言語に属することのない人工語である。したがって、特定の出身国の者だけが有利となることなく、世界中の人々がコミュニケーションする手段となるはずであった。しかしながら今日に至るまで、エスペラント語がグローバル・スタンダードとしての地位を得ているわけではない。これは、エスペラント国あるいはエスペラント語を活用したいという組織等の、強力な力（パワー）の背景がなかったことに起因している。

このエスペラント語に比されていたのが、かつての国際会計基準（IASあるいはIFRS、当論文内では全て「国際会計基準」と表記する）である。国際会計基準は、1973年に「唯一組の会計基準」の作成のために設立された国際会計基準委員会（IASC、現在は国際会計基準審議会（IASB））が目指した基準であった。IASC設立当初、国際会計基準は、理念先行で力（パワー）の背景のない、いわゆるエスペラント語になると嘲笑されていた。風向きが変わり始めるのが、証券監督者国際機構（IOSCO）という公的機関の集合体が、国際会計基準に対して条件付きながらも支持を表明し出した1987年あたりからである。いわゆる、力（パワー）の背景を獲得しつつあったのである。

1973年のIASC設立当時を国際会計基準の「黎明期」、1987年あたりからのIOSCOによる条件付き支持が表明され始めた時期を「ホップ期」とするならば、「ステップ期」は2005年であろう。この年、ついに国際会計基準は、欧州連合（EU）内の上場親会社の連結財務諸表作成基準として強制されることになった。この理由については、EUの国際的な戦略に基づくものであったことが、すでに様々な面から検討されている（例えば徳賀 [2006] 報告）。EUの戦略を策定する欧州委員会（EC）は、『『国際デジュール標準（公的な標準）獲得』を産業競争力強化の戦略手段として明確に意識』（原田 [2008] 202頁）していたのである。ここで注目したいのは、国際会計基準がIOSCOの様な公的機関による支持を得たというレベルを超えて、一部地域とは言え強制的な適用基準となったことである。ここに至って、国際会計基準を「エスペラント語」と嘲笑する者はいなくなった。

このように、国際会計基準はEUの国際標準化戦略に基づく積極的支持によりグローバル・スタンダードとしての歩みを踏み出していくのであるが、真のグローバル・スタンダードになるためには大きな関門があった。それは、米国の会計基準（US-GAAP）である。少し前まで、US-GAAPこそ実質的なグローバル・スタンダードとなるであろうし、現になっているのではないかと考えられてきた。何と云っても、世界最大の証券市場であるニューヨーク証券取引所（NYSE）への上場要件の一つが、US-GAAPへの準拠なのである。トヨタ自動車やパナソニックなどの日本を代表するような企業の中にも、NYSEへの上場のため連結財務諸表はUS-GAAPにより作成・公表しているところがある。この事情は、国際会計基準が強制されている欧州企業においても同様である。例えばシーメンスやSAPなどのNYSE上場ドイツ企業は、例外規定により国際会計基準ではなくUS-GAAPにより連結財務諸表を作成・公表していた（戸田 [2007] 261頁）。

しかしながら、事態は急展開を迎えている。当の米国が、自国基準たるUS-GAAPではなく、国際会計基準へ傾倒し始めたのである。まず2007年には、外国企業による国際会計基準の適用を認める決断をし、さらに2008年には、自国（つまり米国）企業に国際会計基準を強制適用するかどうかの判断を2011年に下すことを表明したのである。現在までのところ、米国が国際会計基準を受け入れるのは濃厚と見られている（山田 [2009] 発言）。このまま推移すれば、2011年（あるいは適用開始期の2014年）が国際会計基準の「ジャンプ期」と見なされることになるだろう。つまり、米国が国際会計基準を正式に受け入れることで、国際会計基準こそが会計基準のグローバル・スタンダードとなるのがほぼ確定的になるのである。当初、「エスペラント語」と揶揄された国際会計基準は、ついに「英語」に匹敵するグローバル・スタンダードになろうとしているのである。

4. 国際会計基準の持つ意味 —特に日本にとっての—

既述のように、世界における連結会計基準の流れは、国際会計基準への一本化で大勢はほぼ決しているようにも考えられる。であればこそ、国際会計基準を日本で受け入れる前に、そもそも国際会計基準は日本にとってどのような意味・特徴を有しているのかという点を考えておく必要がある。実は、IASBと日本の会計基準設定団体である企業会計基準委員会（ASBJ）は、すでに両会計基準の共通化に合意しその

作業を進めている。したがって、会計基準間の差異は、かなりの程度埋まりつつある。ただしその共通化作業は、結局のところ国際会計基準に沿う形で日本基準を変更することが多いのもまた事実である。当然ながら、日本企業側からは、その共通化作業の結論に対して異論が出されることが多くなる。例えば、棚卸資産の評価方法の一つであった後入先出法（LIFO）の廃止にしても、日本企業側からは、「最も実態に近い決算ができる LIFO をなぜ廃止しなければならないのか」という意見が出されていた（日本経済新聞、2008年5月21日、18面）。

このような問題を考察するにあたっては、国際会計基準が依って立つ会計思考を理解する必要がある。国際会計基準の特徴として、損益計算書における適正な利益計算よりも、貸借対照表における実態開示にこだわる点があげられる。つまり国際会計基準は、損益計算書よりも貸借対照表を重視し、さらに貸借対照表における資産の評価法として公正価値（フェア・バリュー）を重視する。公正価値とは、基本的に不特定多数の参加者がいる市場において評価された価格をいうが、これはもともと金融商品を市場で評価するための測定法である。つまり国際会計基準は、「市場・金融」を重視した会計思考を有しているということができる。だからこそ、公正価値つまり時価が重視されるのであり、この流れから、棚卸資産の評価が時価から遠く傾向の強い LIFO が認められないことになる。

国際会計基準のもう一つの特徴は、利益についての考え方である。国際会計基準は、「包括利益」という現在の日本にはない利益計算思考を有している。包括利益のポイントは、貸借対照表項目の時価評価差額を、全て利益の構成要素として考える点にある。対して日本においては長らく、利益とは、実現収益からそれに対応する期間配分費用をマイナスして計算するのが原則とされてきた。前者の利益計算思考を、資産負債中心観あるいは資産負債アプローチといい、後者の利益計算思考を、収益費用中心観あるいは収益費用アプローチという。両アプローチでは、そもそも「利益とは何か」という考えに決定的な違いがある。資産負債アプローチにおいては、富を体現する純資産の変動増加分を利益と考えるのに対し、収益費用アプローチにおいては、事業運営において投下された資本を超えて獲得されたものを利益と考える。資産負債アプローチあるいは時価会計では、「投下した資本の額は問題にはならず、回収できる資金の額がいかほどかが問題となる。実現しているかどうかを問わないし、収益・利益の計上額には上限がない」（田中 [2008 (a)] 9頁）。むろん日本においても、会計基準の収斂（コンバージェンス）の過程で、資産負債アプローチに基づく会計処理法がかなり入ってきている。しかしながら、日本の会計基準がその基礎を置くことになる概念フレームワークの中に、資産負債アプローチが核として据えられるところまでは至っておらず、そのため「包括利益概念」も導入されていない。確かに会社法には包括利益の「規定」が置かれた（会社計算規則第126条）が、これは、「包括利益の概念を日本が将来導入することがあった時に使えるように、という配慮の下」（田中 [2008 (b)] 4頁）に置かれた規定にすぎない。つまり現在の日本には、『包括利益』の規定はあるが、実際には、『包括利益の概念』も『包括利益計算書』もない（同上）のである。

対して、資産負債アプローチを会計の基礎に据えている国際会計基準は、当然のことながら貸借対照表重視であり、原則的に貸借対照表項目を公正価値で評価し、かつそれらの差額を利益（または損失）として捉える計算思考を有している。しかしながら、サブプライム問題が表面化して以降、特に公正価値評価について混乱が見られた。既述のように、公正価値とは基本的に市場において評価された価格をいうが、その市場自体がパニックに陥ってしまったのである。その際、国際会計基準を設定するIASBは、異例の早さでこの基本原則の一時凍結を決定した。この決定については、EU側の意向を汲まざるを得なかったという特殊事情がある（山田 [2009] 発言）にせよ、市場評価を重視するという基本姿勢を有するIASBの決定としては疑義が残った。

時価会計を一時凍結するにあたっては、「パニックに陥った市場における価格は公正とはいえない」ことが理由とされた。しかしながら、この理由を敷衍すれば、「バブルに沸く市場における価格も公正では

ない」ことになる。市場における異常な下落値を排除するならば、同じく市場における異常な上昇値も排除しなければならないことになる。今回の金融危機における IASB の対応を見ると、国際会計基準はそれほど首尾一貫した論理に支えられたものではなく、政治的な背景を色濃く残しているという問題点が露になっている。そしてこのことは、グローバル・スタンダードといわれるものに無条件で従うことの危険性も改めて考えさせられる。IASB は EU 全体の意向を無視することはできなかったため、国際会計基準に定める基準適用を一部変更したわけだが、もし例えば日本だけが金融危機に陥った場合、同様の変更を果たして認めるのであろうか。ここで我々は、真のグローバル・スタンダードになる、あるいはグローバル・スタンダードに影響を与えるためには、力（パワー）の背景が必須であったことをもう一度思い出すべきであろう。

以上のような政治力学上の危惧とは別に、もっと根源的な課題も依然残っている。それは、「包括利益」に象徴的に表わされるような利益計算思考が、本当に妥当なものかどうかという点である。サブプライム問題が表面化し、世界的な金融危機が生じている現在、「企業の利益とは何か・何であるべきなのか」あるいは「利益とはそもそも何によって保証・担保されているのか」といった問題を、今再び考え直さなければならぬ時に来ているのではないだろうか。

5. おわりに

既述のように、基準化・標準化（スタンダリゼーション）は、グローバリゼーションと軌を一にして展開している。つまり、我々はグローバリゼーションの流れから無縁ではいられないと同様に、スタンダリゼーションの流れから無縁でいることはできないのである。しかしながら、その際、例えば古くは日本語のように、基準・標準（スタンダード、言葉の面では漢語）をとりあえず受容し、あとから時間をかけて変容するという手法は適用が困難になりつつある。これは、著作権や知的財産のように、その対処にスピードが必要とされるものが増えていることが主因である。

ところで、冒頭で触れたボールの問題に対し、豊田氏は次のように結んでいる。「世界に日本を合わせるのでも、日本に世界を合わせるのでもいいから、統一の方向にもっていくこと。それが敗者の責務だろう」。残念ながら、会計基準に限定すれば、日本基準に世界基準たる国際会計基準を合わせるのはほぼ不可能な情勢である。だとすれば、世界基準たる国際会計基準に日本基準を合わせるしかないことになる。であればこそ、国際会計基準への統一化あるいは国際会計基準の受け入れに対し、国家・企業そして個人が各々のレベルにおいて、そのような状況に「戦略的」に対処する他ないのではないだろうか。この中でも特に国家のレベル、つまり会計基準設定団体に独自の「戦略的視点」が求められるのは言わずもがなである。独自の国際標準化戦略が立てられなければ、「ひたすら国際標準化作業に参加する」（原田 [2008] 435 頁）だけという状況に陥ってしまうか、『『追随するか』それとも『脱退するか』という究極の二者択一を迫られるという最悪の結果』（木村 [2003] 449 頁）を招いてしまう。すでに抜き差しならない状況にあるのを承知の上で、一刻も早い日本の会計戦略の確立を願うことをもって当論考の締めくくりとしたい。

参考資料等

木村剛著『「会計戦略」の発想法 —日本型ガバナンスのスタンダードを探る—』日本実業出版社、2003 年。

新宅純二郎・江藤学編著『コンセンサス標準戦略』日本経済新聞出版社、2008 年。

田中弘稿「連載・日本の『国際会計戦略』を考える〈4〉 救世主か悪玉か、暴走する米国の時価会計」『金融財政』時事通信社、2008 年 12 月 1 日 (a)。

———「連載・日本の『国際会計戦略』を考える〈5〉 居座り続ける『暫定』基準—IFRS の時価会計」『金融財政』時事通信社、2008 年 12 月 25 日 (b)。

徳賀芳弘報告「EUの国際会計戦略」(EUJI 関西第3回国際シンポジウム, 於神戸大学), 2006年3月20日。

戸田龍介稿「ドイツにおける会計戦略(2005) —共同体, 国家, 企業の各レベルにおいて—」『商経論叢(神奈川大学経済学会)』
第43巻第1号, 2007年。

日本経済新聞2008年5月21日, 8月28日, 2009年1月19日。

原田節雄著『世界市場を制覇する国際標準化戦略 —二十一世紀のビジネススタンダード—』東京電気大学出版局, 2008年。

山田辰巳発言「わが国会計基準の進むべき道 —国際会計基準(IFRS)の受入れ(アドプション)へのマイルストーン—」(会計
計プロフェッション研究センター主催, 於青山学院大学), 2009年1月10日第二部パネル討論会において。