

会計の国際化と国際会計

Development of International Accounting

白 木 俊 彦

Toshihiko SHIRAKI

I. はじめに

企業活動が国際化するにともない会計の国際化も進んできたが、調和化、統一化、相互承認などわが国基準が進むべき方向性は未だ確定していない。また、わが国の商法、証券取引法、税法からなる制度との関連について、相互に協力して模索しているようにも思われない状況である。そこで、本稿では、会計の国際化という原点にもどり考察するとともに、国際会計という研究領域及び教育科目において検討すべき課題について整理してみることとする。

国際会計論の必要性について、わが国において海外の文献が紹介され、また論じられ始めたのは、1960年代終わり頃から70年代にかけてである。その頃から各国の会計慣行、会計原則の比較研究が活発に行われるようになり、その後、それぞれの差異をもたらす原因については、各国の商法、税法、証券法、地域の指令などについて詳細な研究がなされてきているが、個々の問題解決に集中し総合的な視点については十分ではないように思われる。

また、米国においては、国際企業の組織の複雑性および本国から遠距離での管理のために、会計データと財務諸表に依存しなければならないことに着目し、会計士の業務においても国際会計の必要性を認め、早くから大学のカリキュラムに入れている。しかし、このような教育の場においても、国際的な会計処理の考え方を、会計科目において取入れるか、あるいは国際的な会計処理に関して、特別な科目を設置して教育するのかという問題はある。初期の段階では、国際会計論などの科目を通じて教育することが望ましいと思われるが、その普及の状況に照して、各科目の中で教育されることが予想される。わが国の会計教育をみると、国際会計に関する科目を大学の商学部・経営学部を設置する大学は急増しつつあるものの、担当教員、教授内容等、未だ確立されていないなどの問題が生じている。今後、教育の中に取り入れなければならない内容と他の会計科目との関連性など、すでに科目を導入している大学間で共同研究を進めていくことも検討する段階に至っているようにも思われ、現に学会においても国際会計教育が問題としてとりあげられている。

企業の営業活動だけでなく、求人活動などにおいても、アニュアル・レポートを活用する機会が増えつつあり、国境を越えて人類が活動する世界になりつつあることから、教育においても特殊な科目としての位置付けから基本的な科目へと移行していくことは予想され、研究及び教育科目としての国際会計という科目の体系化も十分検討することが必要であろう。

II. 国際化の意味と会計の国際化

「国際化」という表現はしばしば用いられる。たとえば、金融の国際化、労働の国際化、企業法の国際化、市場経済の国際化など、さまざまな側面から国際化が論じられている。しかし、「国際化」において論じられる内容は必ずしも同一内容を意味しているわけではない。国際化の状況を意味して使用される場合、すなわち、国際化がどの程度進んでいるのかという場合において使用される場合であり、また、対象となる事柄の国際化それ自体について論じる意味で使用される場合、この場合には、国際化とは何を意味するのかという議論においても使用される場合がある。

さて、現在、会計における国際化を論じる際どのようにとらえることができるのか。たとえば、「異質なものと共存をはかることである」¹⁾とか、あるいは「国家を超えようとする考え方こそが、国際化論の眼目なのである」、「ある社会ないし集団をなるべく多くの人種・民族で構成させるよう努めること」などの意味でとらえらるゝとしたら²⁾、どのようになるのか。

「異質なものと共存をはかることである」として考えるならば、世界各国において制度化されている会計原則なり会計基準との調和化を進める際、相互承認あるいは選択適用として容認する方向性が考えられる。

次に、「国家を超えようとする考え方こそが、国際化論の眼目なのである」という場合、国家を超えることは、自国の制度、原則あるいは基準が他国と異なるならば、各国間で統一化ないし調和化を論じるという過程を経て決定することが重要なのか、あるいは決定内容が統一されることが重要なのかという問題が残される。

また、「ある社会ないし集団をなるべく多くの人種・民族で構成させるよう努めること」とすると、できるだけ多くの国が統一化・調和化の議論に参加して決定することの重要性を強調しているようにも思われる。

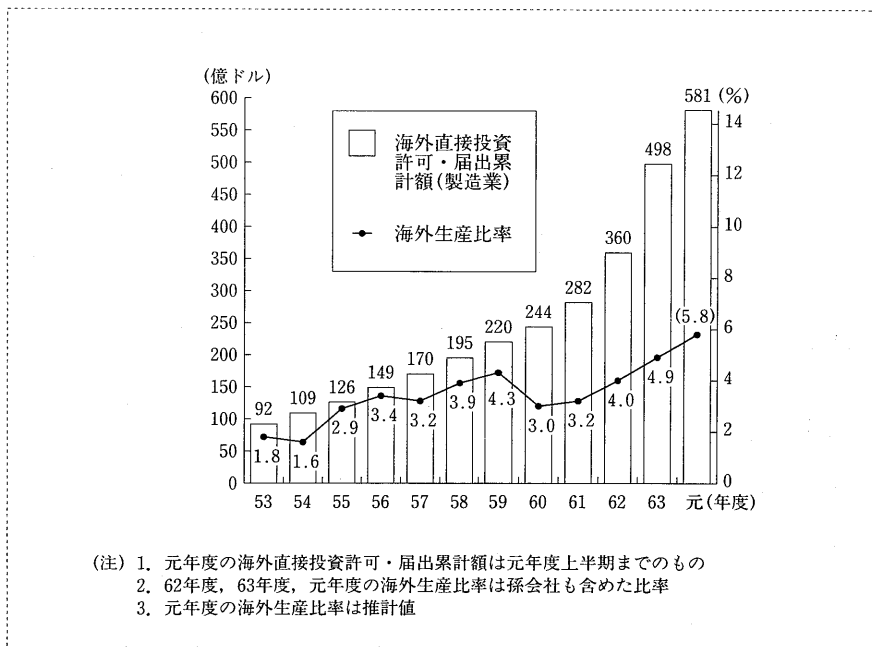
いずれにしても、一国家の環境のみを考慮して会計制度、原則、基準を制定することはもはや考えられない。

1) 中島克巳、桑田優編著『日本の国際化を考える 学際的アプローチ』ミネルヴァ書房、1992年、p. 3

2) 矢野暢『国際化の意味 いま「国家」を超えて』日本放送出版協会、1992年、pp. 160-165

以上のような国際化の意味と対応が考えられるが、企業会計についてみれば、会計それ自身の問題だけではなく、企業の国際化について考察しなければならない。また、単に会計処理に関し、制度、原則、基準について検討するだけでも十分ではない。それらの会計処理にしたがい作成された情報をいかに開示するのかという点も考えなければならない時代になってきている。たとえば、コンピュータ技術あるいは通信技術の発達により、情報のデータベースを企業が公開し、各々の利用者ごとに検索できるように、オン・リアル・タイムに情報公開することも将来的には実行可能なものとして予想される。市場が24時間開き、刻々と時価が変動していく状況をみても、6か月もタイムラグができるような開示制度は次第に整えられていかなければならないであろう。個人投資家においても、単に、国内企業への投資だけではなく、グローバルに投資活動を行う環境が整えられていくなれば、情報の有料化ということと、提供先をどのようにするのかという点も考えて、国境を超えて会計制度、会計基準を構築、整理することも考えなければならないであろう。したがって、そのような時代に至れば、国際化という意味は特別に意識することがなくなっていくであろう。現段階では、表1をみても明らかなように、わが国の経済的側面において国際化は進展し、国境を超えた資金のフロー、すなわち国際資本市場における有益な情報開示が要請される現状に至っているが、会計理論においてもさらに国際化（internationalization）という問題を考えなければならない。

表1 製造業海外直接投資許可・届出累計額と海外生産比率



出所：通商産業省産業政策局国際企業課編『第18・19回わが国企業の海外事業活動』，平成2年，p.14

しかし、各国間の会計制度あるいは基準の違いは、明治時代にわが国が西洋の会計を導入した時代に比較すれば、各国基準の相違は縮小しているとはいえ、未だいくつかの点において相違点がある、それらの対応をどうするのが現時点の国際化における課題であろう。このように考えるならば、会計において国際化を論じる場合、時代時代における各国の状況によって国際化の意味は異なるといえよう。現在、先進各国における国際化と途上の各国における国際化の課題は異なるであろうし、また、わが国における明治時期の国際化と現在のわが国が抱える国際化の意味は異なる。

いずれにしても、国際的に統一的、普遍性ある会計制度、会計慣行について、その実現性の可否はともかく、究極の目標であるのかについてまず議論されなければならないであろう。

コーラーは5か国会計学辞典の意義に関連して「究極的には会計概念の一体化の方向に進むことがヨーロッパ連合の狙いであるとおもわれる。」³⁾と述べられている。

このような統一化のためには、まず、各国の差異を認識し、その差異がいかなる背景、経済、理念に由来しているのか検討しなければならない。

会計の国際化に関してチョイ及びミュラーは国際化を決定する3つの要因があることを指摘している。それは、専門化、技術的な会計問題の国際的な性格および歴史的な経緯である。⁴⁾そこで、彼らの考え方を紹介しよう。

第1の会計の専門化について、会計の分野および会計実務が成熟していくにつれて、法および医学のような他の職業専門分野と同様の経験をしていることを挙げる。法律および医学はすでに堅固に専門化している。すなわち、民法、刑法および国際法、婦人科医、外科、泌尿器科医の学会等個別の分野に分れている。会計においても専門化は近年進められている。特に、1960年代以降、専門化が進められている。会計職業の試験をみても、公認会計士、税理士、公認の財務アナリストなどがある。会計理論の研究領域においても、国際会計は会計分野において特殊性が認識されている一つの分野である。これは、公会計、税務会計、監査、管理会計、行動会計、会計情報システムなどと並ぶ領域である。

第2として技術的な会計問題の国際的な性格を指摘する。国際的な生産、販売活動、多国籍企業活動、海外投資、および国際通貨資本市場取引すべて外貨の使用が関係する。2以上の通貨により生じる取引の下では、外貨換算会計の諸問題を生じさせる。会計の国際化によりもたらされる独特の技術的な問題に直面する。在外子

3) 染谷恭次郎編著『経済国際化と現代会計』中央経済社、1970年、p. 6.

4) Frederick D. S. Choi and Gerhard G. Mueller, International Accounting 2nd ed., pp. 8-11.

会社あるいは関係会社の財務諸表の連結は多国籍に特有な会計問題領域である。また、財務諸表の一般購買力修正が連結の問題と関係することも挙げている。連結基準では、子会社の財務諸表を再表示するために本国の価格指数を多国籍の視点にたち使用されるべきか。また、「再表示して換算か」あるいは「換算して再表示か」の論争がある。ある会計基準および会計実務から別のものに基づく財務諸表を組み替える技術は会計の国際化に特有の技術的な問題であるとする。

第3として歴史的経緯を挙げている。会計の歴史は国際的な歴史である。今日の会計の起源として考えられている複式簿記は14世紀および15世紀のイタリアから出発している。それがドイツ、フランス、スコットランドへと伝播した。そこから、17世紀および18世紀に世界の経済を支配した英国へ入り普及した。会計、監査技術について、英国の影響は、北米だけではなく英連邦全体に及んだ。また、オランダ会計はインドネシア、南アフリカに導入され、並列的に発展していった。さらに、フランスはポリネシア、アフリカのフランス領がフランス会計システムに依存することを確信し、ドイツは、日本、スウェーデン、ロシアに影響を与えた。今世紀前半の米国経済の影響にともなって、米国会計思考および実務はドイツだけではなく日本、ブラジル、イスラエル、メキシコ、フィリピンなどの発展途上国に伝わった。

以上のようなチョイ及びミューラーの国際化を決定する3つの要因の説明をみても明らかのように、会計の国際化は避けて通ることができない特質でもある。このような特質は連結財務諸表の普及においてもみることができる。⁵⁾1900年代にはいり米国において世界初の10億ドル企業である U.S. スティール社が連結財務諸表を作成し、1920年代には英国およびオランダにおいて持株企業が重要な位置をしめ、米国よりも若干遅れて連結財務諸表が作成された。ドイツでは1960年代の株式法において、国内子会社に限られてはいたが、連結財務諸表が要求され、1990年施行法において、すべての子会社を含むことが要求されるにいたっている。フランスでは、1980年代後半になり、法において連結財務諸表が規定された。イタリアにおいては、証券市場に上場されている企業のみ連結財務諸表を作成しなければならない。スイスでは、連結財務諸表に関する法はないが、多くの企業が作成している。わが国では、1967年に「連結財務諸表に関する意見書」を公表し、1977年4月1日以降開始事業年度から実施された。

国際会計基準においても1989年に国際会計基準第27号「連結財務諸表並びに子会社に対する投資の会計処理」(Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries) が公表されている。

5) Gerhard G. Mueller, Helen Gernon, and Gary K. Meek, "Accounting: An International Perspective," Business One Irwin, 1994, p. 94.

このように連結財務諸表制度についても各国に次第に伝播した。

さて、会計の国際化はこのように進展しているが、会計の理論と実務に分けて考えてみると、必ずしも「国際化」と一口にいても議論しなければならない問題がある。実務において新しい取引が導入され、それらの取引の会計処理を行う場合、よりどころとなる基準が未だ公表されていないことは経験していることである。国内では公表されていないが、海外では基準も存在している場合もあるが、海外にも基準が公表されていない場合もある。このような時に、よりどころとなる会計原則なり理論を研究することは重要なことであるが、一方で新しい取引が実務において発生しているならば、それらも含めた理論の体系化も検討しなければならない。このとき、単に国内の取引のみを対象とすることは研究においても遅れることとなる。しかし、国内独自の実務慣習、国内の文化、政治等に基づき新たな取引が導入されることが認められない環境において、どのように対応するのか問題となる。この点は、会計の国際化を考えていくとき重大な分岐点となる。したがって、「会計の国際化」と「会計基準の国際化」の違いは、認識しておかねばならないことであろう。この点は別の機会に検討したい。

會田義雄教授は各国の会計に関して、慣行の差異、法制の差異、監査制度の差異等を指摘し、これらの差異を統一していくに際し、「・・・慣行とか、法制とか、制度とかは人為的なものであって、その統一化、そしてまた統一の前提として、どこに、いかなる差異が存しているか、ここに国際比較会計論と称すべき豊富な会計学上の研究領域が存在すると考えられる。」⁶⁾と述べられ、国際会計論の一つの研究領域を示している。また、教授は他の研究領域として、国際的経済活動に関連して発生する取引の会計処理に関する研究領域を示されている。このように、差異の統一を目標とする場合、国際化が問題になり、多くの問題点が存在し、未だ解決されない問題が多く残されている。

Ⅲ. 国際会計の普及

米国会計学会 (The American Accounting Association: AAA) は米国の会計教育者を中心とした学会であるが、1,400人を超す海外の会員を有していることから、世界的な規模で研究を進めている。しかし、会が発足して50年間はあまり世界的な問題について注意が向けられなかったようである。⁷⁾

6) 會田義雄「国際会計論序説」『会計』97巻第4号, p. 68

7) Dale L. Flesher, The Third-Quarter Century of the American Accounting Association 1966-1991, p. 13.

8) Gerhard G. Mueller, "Report from the President," Accounting Education News, January, 1989, p. 3.

研究分野としての国際会計はここ25年ほどに多国籍企業の成長に伴い発展してきた。⁸⁾ AAAの初期の国際会計に関する報告は、1966年に勧告されている。高レベルの機関の会計カリキュラムに国際会計に関するコースあるいはセミナーをとりあげるように勧告した。

1978年の国際会計セクションの教育委員会は国際会計コースだけではなく、初級コースおよび大学院レベルの専門科目にも国際会計の導入を勧告している。

AAAの国際会計委員会の指摘は、

1. 国際間の取引及び投資が増大し、国際的な財務報告、監査、会計及び監査基準の必要性の増大
 2. 国際企業の出現
 3. 経済の地域主義が推し進められ、それに伴い、会計が国境を越えて発展することが必要になった
 4. 多数国間で会計思考を発展させ、理論的問題に対してすぐれた洞察を可能にし、研究努力の不必要な重複をさけること
- などが指摘された。⁹⁾ この指摘は、会計の国際化を検討する際、現在でも考慮しなければならない点である。

わが国企業が海外証券市場において資金調達するために、株式、債券、ADRあるいはEDRを発行する際、国際的会計監査をうけなければならない。そのために特に関心が寄せられるようになってきた。また、近年の円高基調にもとない、海外企業との貿易取引、海外現地工場の設立など企業の国際化が進み、益々研究課題が増加している。この間、連結財務諸表制度がわが国の証券取引法において導入され、持分法も採用されることになったことも一つの環境の変化として見逃すことができない。

また、1960年代から70年代にかけての国際会計人会議 (International Congress of Accountants) および会計教育国際会議 (International Conference on Accounting Education) の役割も注目される。

会計職業の国際化に関しては、米国公認会計士協会は1964年に『25か国における職業会計』 (Professional Accounting in 25 Countries) を出版し、国際的規模の会計事務所は各国の会計実務や税制の比較研究を盛んに行っている。¹⁰⁾

AAAの活動として、1975年に、AAAに専門のセンションを設立する方向性を決

8) 染谷恭次郎著『財務諸表三本化の理論』国元書房、1983年、pp. 260-264

9) American Accounting Association, International Dimensions on Accounting in the Curriculum, A Recommendation by the Committee on International Accounting, 1966. 染谷恭次郎編著『経済国際化と現代会計』中央経済社、1970年、pp. 7-8

10) 染谷恭次郎編、同上、p. 5

定し、1976年に国際会計セクションを設立した。組織として初の役員選出において、イリノイ大学及びワシントン大学という国際会計分野の研究が進んでいる大学からの役員選出を配慮している¹¹⁾ことから、大学として国際会計成立の黎明期におけるこれら2大学の貢献は重要である。

そして、AAAの国際会計セクションの会員数は、1977年末には352人になった。その60%は海外の会員であったことから、国際会計という独自の研究領域が確立されることが国際的にも注目されていたことがうかがえる。1988年末には1,101人まで増加している。その内、およそ3分の1の会員は53か国にわたっている。AAAにおいても、監査、管理会計、米国税務に続いて多くの会員がいるセクションに発展している。¹²⁾

AAAの国際会計セクションの最初の発行物は「Forum」というニューズレターで1977年に発行された。1980年から年4回発行されている。また、国際会計セクションでは、1979年に「1975-78年の著名な国際会計文献」を発行している。¹³⁾その後の活動をみていくと、1980年に「88の重要ランクづけした国際会計諸問題」を発行している。1982年には「国際会計及び税調査官の公表ガイド」を発行している。同年にはまた、「日本における経営意思決定及び管理のための情報及び会計に基づく調査の大要」を発行している。1983年には、「1972-82年の著名な国際会計文献」を公表した。1985年には「比較国際監査基準」を公表している。1986年には「比較国際税務」、1987年には「第5回会計教育国際会計会議の会報」、1987年には「国際会計におけるケース」を公表している。¹⁴⁾

その後の活動として、1976年に開始された国際プログラムとして国際教員交流が挙げられる。表2のように米国の教員を中心として海外に訪問し講演をしている。また、国外から米国へ訪問している教員も表3のとおりである。¹⁵⁾

さらに、海外からの研究者の情報センターも設置され、交換あるいは訪問研究員にとり有用な情報を提供している。このプログラムも1974年委員会における成果である。また、国際会計に関する情報の発行についてみると、最初の発行物は委員会の1966年、1973-1977年の報告書(committee reports)であった。1975年の報告書はテーマが外貨換算会計に制限され、FAS 8に対する内容であった。1970年には会計調査研究第4号「会計管理と1966年のソビエト経済改革」(著者はBertrand Horwitz)が発行されている。その後、1978年に「会計教育と第三世界」が国際会計

11) Dale L. Flesher, op. cit., p. 28.

12) Ibid., p. 29.

13) Ibid., p. 30.

14) Ibid., pp. 31-32.

15) Ibid., pp. 15-19.

表 2

YEAR	INDIVIDUAL FROM USA	COUNTRIES VISITED
1976	Robert R. Sterling Rice University	Ireland, England, France, Scotland, Spain, Finland, Switzerland, Norway, Italy
1977	Stephen A. Zeff Tulane University	Argentina, Ecuador, Colombia, Chile, Mexico, Brazil, Venezuela, Peru
1978	Sidney Davidson University of Chicago	Japan, Hong Kong, Australia, New Zealand
1979	William H. Beaver Stanford University	England, Norway, Belgium, France, Germany, Switzerland
1980	George J. Benston University of Rochester	Argentina, Columbia, Chile, Mexico, Costa Rica, Brazil, Panama, Vene- zuela, Peru
1981	Herbert E. Miller University of Georgia	France, Tunisia, Egypt, Greece, Yugoslavia, Turkey, Israel, Spain, Italy
1982	George J. Staubus California-Berkeley	Hong Kong, Thailand, Japan, Singapore, Indonesia, South Korea, China
1983	Robert S. Kaplan Carnegie-Mellon	Ireland, England, Scotland, Netherlands, Switzerland, Sweden, Belgium, Austria
1984	David Solomons University of Pennsylvania	India, Bangladesh, Pakistan
1985	Yuji Ijiri Carnegie-Mellon	Australia, New Zealand, Japan
1986	William W. Cooper University of Texas	Costa Rica, Mexico, Peru
1987	Gerhard G. Mueller University of Washington	Nigeria, Zimbabwe, Kenya, Ghana, Zambia
1988	Alvin A. Arens Michigan State University	Peoples Republic of China, Singapore, Malaysia, Indonesia, Thailand
1989	William R. Kinney, Jr. University of Texas	France, Greece, Italy, Spain, Turkey, Yugoslavia
1990	Gary L. Sundem University of Washington	Australia, Japan, New Zealand
1991	Lawrence Revsine Northwestern University	Finland, Hungary, Poland, USSR

出所：Dale L. Flesher, "The Third-Quarter Century of the American Accounting Association 1966-1991," American Accounting Association, 1991, p. 18.

表 3

YEAR	INDIVIDUAL VISITING USA AND HIS HOME INSTITUTION
1976	Raymond J. Chambers, University of Sydney, Australia
1977	Edward Stamp, University of Lancaster, England
1978	NO VISITOR
1979	Baruch Lev, Tel-Aviv University, Israel
1980	Klaus Macharzina, University of Hohenheim, West Germany
1981	Anthony G. Hopwood, London Business School, England
1982	Hiroyuki Itami, Hitotsubashi University, Japan
1983	Robert J. Coleman, Commission of the European Communities, England and Belgium
1984	Bryan Carsberg, London School of Economics, England
1985	Hein Schreuder, University of Limburg, Netherlands, CANCELLED
1986	Murray Wells, University of Sydney, Australia
1987	A. G. Coenenberg, University of Augsburg, West Germany
1988	Andre Zund, Saint Gall Graduate School, Switzerland
1989	Abbulimen R. Anao, University of Benin, Nigeria
1990	Karel Van Hulle, Commission of the European Communities, and Catholic University of Leuven, Belgium
1991	Philip Brown, University of Western Australia

出所：Dale I. Flesher, op. cit., p. 19.

活動及び教育の委員会報告として公表された。その後10の発行物が刊行されている。¹⁶⁾

IV. 国際会計における研究課題

各国の会計基準の調和化・統一化を進めることが求められるとともに、会計教育においても国際化という点を考慮しなければならない。

国際会計に関する定義は論者により異なっているのが現状であるが、国際会計の研究領域として次のものが考えられる。たとえば、ミューラーと同様に染谷恭次郎教授は、

1. 貨幣単位換算の問題,
2. 国際的な会計上の差異の研究,
3. 国際的な会計及び監査基準の確立,
4. 国際的な会社の会計, この中には、貨幣単位選択の問題, 会計・監査基準選択の問題が含まれる。

16) Ibid., pp. 20-21.

5. 特殊問題の分析。ここでは、ミューラーの指摘を例に挙げて、物価水準変動にもなう会計問題、会計と経済発展の関係の分析などを指摘されている。¹⁷⁾

また、青木茂男教授は

- 第1. 国際会計基準の研究,
- 第2. 各国の会計実践や会計理論の研究,
- 第3. 国際企業における会計問題の研究,
- 第4. カリキュラムの問題

を考えられ、また、単に財務報告の領域だけではなく、管理会計の領域においても国際会計は重要としている。特に、国際企業の企業戦略、国際企業の財務計画、国際企業の業績評価、国際企業の情報制度などは、国際企業の会計研究であり、主として、管理会計領域の問題である。¹⁸⁾

また、チョイ編著の「国際会計のハンドブック」(Handbook of International Accounting)では、企業財務、国際財務市場の統合、財務サービス産業の国際化、会計原則の相違点、国際的な開示規制の要請、監査基準の分類、会計基準の多様性と資本市場の決定、国際財務諸表分析、国際投資決定のための企業財務データ、国際資本市場のグローバル化、ECの調和化の努力、国際会計基準および国際会計基準委員会、監査基準の調和化、連結財務諸表とジョイント・ベンチャーのための会計、外貨建取引と換算会計、インフレーション会計、無形固定資産、年金費用の会計、繰延税金の会計、戦略計画システム、セグメントと海外活動の開示、在外投資の分析、高インフレーション下でのリスク、移転価格、国際税務等の課題について論じられている。¹⁹⁾

国際会計における問題に関連させて、ミューラーらは、現在考えなければならない3つの環境要因を指摘している。以下、彼等の見解を紹介しよう。²⁰⁾

第1は、多国籍企業の再構築についてである。自給自足な多国籍企業階級組織から柔軟な組織化されたネットワーク構造へと変化している。研究開発、生産販売の発展、および雇用訓練からシステムデザイン、資本の調達、および質的経営におけるネットワークが強調される。情報の利用可能性は多国籍企業の組織的な形態において重要な役割を果たすという。このことは会計情報についても含んでいる。

第2の多国籍企業の再構築の要因は、科学技術に関係する。多くの異なるタイプの新技術は人および組織的な能力を超えているが、多国籍企業はそれを利用し可能な限り利用しなければならない。

17) 染谷恭次郎編、前掲著、pp. 12-20

18) 青木茂男「国際会計の課題」『会計』第111巻第3号、pp. 4-9

19) Frederick D. S. Choi ed., Handbook of International Accounting, John Wiley & Sons, Inc., 1991.

20) Gerhard G. Mueller, Helen Gernon, and Gary k. Meek, op. cit., chapter 12.

第3の多国籍企業の再構築の要因として、スピードを挙げている。スーパーコンピュータにより超スピードで計算される。多国籍企業は可能な限り実行までの時間を短縮しなければならない。経営の意思決定も迅速になされなければならない。情報技術に指向した情報作成および組織構造が要求される。

次に、より地域化することについて指摘している。北米自由貿易協定（NAFTA）あるいは欧州連合（EU）にみることができるようにより地域的な協力協定は拡散し、会計および財務報告に関連する規定を盛り込んでいる。米国およびカナダ自由貿易協定は2か国間の相互承認を容認する専門的な会計を生んでいる。また、東南アジア諸国連合（ASEAN）は東西アフリカのように会計基準委員会を設置している。政治的、地域化は国際会計を発展する背景に影響している。

最後に、すべての市場のグローバル化について指摘している。1990年代に始まった現象であり、これらの市場は4つに分類される。第1は、コミュニケーションと情報に関する新市場。第2は、環境市場である。第3は、物質的なインフレ市場である。第4は、投資商品市場である。

そして、以上で指摘した要因に関係して多くの問題が残されていることを指摘し、その一部を明らかにしている。ここでは、問題点のみ紹介しておくことにし、別の機会に検討したい。

1. 国ごとのGAAPの質について
2. 地域化の進展
3. グローバルな調和化
4. 混合経済モデルの革新
5. 特別の開示の傾向
6. 会計技術のペース
7. 財務諸表の情報内容
8. 多国籍企業会計情報システム
9. 戦略計画と管理システムの統合
10. 経営者あるいは組織の評価
11. 国家ごとの予算および報告のための通貨選択
12. 多国籍企業の移転価格の税の問題

V. おわりに

会計の国際化が何を意味しているのか、そして、どのような問題を解決しなければならないのかについて考察してきた。会計理論における研究領域で、かつ教育科目としての国際会計が、わが国においてもさらに普及することを前提として、米国における経緯を紹介し、新たな国際会計における研究課題について考察した。

會田義雄教授は各国間における会計理論および会計実務における差異をもたらす要因として、第1に、各国それぞれの制度採用の歴史的背景を異にしていることが、会計制度、会計処理に違いをもたらしていること、第2として、アングロサクソン系と大陸系の二つの潮流の存在を認め得ること、第3に、会計の地域別共通性が認められること、第4に、国民性、社会思想、経済思考など、精神的側面ないし国民共通の理念などの存在を無視し難いことを挙げられている。²¹⁾このような要因の各視点から研究が進められなければならないが、金融、資本の自由化に伴い、従来は認められなかった取引なり、商品が拡大成長するなど、経済環境が大きく変化していることから、それらの研究に追われているのが現状のようにも思われる。しかし、市場においても次第に慣熟しつつあることから、今後、これらの問題も含めて、わが国基準の国際化について、一貫した対応ができるようさらに研究が必要であろう。

21) 會田義雄，前掲稿，pp. 87-90