



Title	国際会計における一本化の問題
Author(s)	吉見, 宏
Citation	経済學研究, 44(1), 9-16
Issue Date	1994-06
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/31960
Type	departmental bulletin paper
File Information	44(1)_P9-16.pdf



国際会計における一本化の問題*

吉 見 宏

第1節 序

国際会計論の分野における近年の議論の傾向は、大きく2つに整理できる。その1つは、それぞれに異なる歴史的背景を持って発展してきた各国の会計制度について詳細に比較検討しようとするものである。諸外国の会計制度を研究することにより、自国の会計制度に反映させる手掛かりを把握するという視点から、これらの研究の意義を認めることができよう¹⁾。また、かかる研究の結果として、Da Costa, et. al. [1978] や Nobes [1992] にみられるような、各国の会計制度を類型化する研究も行われている。

いま1つは、このような国により異なる会計制度の一本化にかかわる議論である。この問題は、周知のごとくEC域内の会計基準調和化の試み、そして国際会計基準委員会(International Accounting Standards Committee; IASB)による国際会計基準(International Accounting Standards; IASs)設定プロジェクトの両者が具体化したために、にわかに国際会計論の中心的課題となった感がある。この会計制度の一本化の研究は、先の各国会計制度の研究と無関係ではなく、前者は後者を前提とす

る関係にある。すなわち、各国毎の会計制度の違いがあるからこそ会計制度の国際的一本化が問題になるのであって、各国会計制度の個別研究を経て初めて、会計制度の一本化の議論も可能なのである。

さらに、自国の将来の会計制度を構想する際にも今やこの国際的な会計基準の一本化を視野に入れざるを得なくなってきた²⁾、その意味で、先の国際会計論の2つの議論分野のうち、後者が前者を逆に意義づけてもいる。その意味では、会計基準の国際的一本化は、今日の国際会計論の中心的テーマであるといえよう。

本稿では、かかる国際会計論における一本化の議論が、きわめて現実的な問題であるのみならず歴史的な問題でもあることを検討し、さらに現在の議論である会計基準の一本化の方法につき検討する。

第2節 利益計算方法の一本化

現在我々が利益を計算するために利用している貸借複式簿記が、イタリアに端を発するものであり、イタリア式簿記とも呼ばれていることは周知の通りである³⁾。このことからわかるように、現在の貸借複式簿記はそもそもヨーロッパの一地域で利用されていたにすぎない計算技

* 本稿は、日本会計研究学会第41回北海道部会報告「会計基準の調和化の方法」(平成4年5月23日、於北海道大学)を基礎に、大幅な加筆修正を行ったものである。

1) さらに、たとえばインフレーション会計の研究において、すでにこれらを制度化している南米諸国の場合につき研究することが有効であったように、特定の会計分野の研究視点から諸外国の会計制度研究の有用性をみることもできる。

2) Seidler [1967], p. 775.

3) 複式簿記については、いわゆるイタリア起源説の他に、ローマ起源説も論じられているところであるが、後述の会計利潤計算の観点から複式簿記の必然性を考えれば、イタリア式簿記にその起源をみるべきと思われる。参照、茂木 [1969], 152-154頁。

術であり、当初から世界的に利用されていたものではない。歴史的には、世界各地にさまざまな形態の利益計算方法が存在し、それがイタリア式簿記に一本化されていった過程が存在したのである。この利益計算方法の一本化も、現代的な国際会計の視点から見ても、まさしく一本化の問題にほかならない。

しかしながら、この一本化の過程は、会計担当者達が話し合って一本化していったというのではなく、むしろ貸借複式簿記が自然に、必然的に伝播し一本化されていく過程であった。当時は地域、国ごとの経済的交流が現代のように盛んではなかったことを考え合わせれば、むしろかかる一本化の必然性は少なかったようにさえ見えるが、にもかかわらずかかる形で一本化が現象したのはなぜであろうか。

その理由は、まさに自由主義経済体制、ないし資本主義経済体制の世界的確立に求めることができる。資本主義経済体制下にある企業活動の理由は、端的にいった利潤の創出に求めることができる。貸借複式簿記は、この利潤を会計的に認識するためにきわめてすぐれた計算技術であったからこそ、資本主義下における営利企業が発展するにつれ、これが普遍的に利用されるに至ったのである⁴⁾。これは、各国の封建体制からの脱却、経済活動の広域化、国際化に伴って明確となる。北部イタリアで用いられていた簿記が、資本主義の発展に伴ってヨーロッパに広がる⁵⁾。東洋に位置する我が国においても、封建体制からの脱却、資本主義経済体制への移行に伴って、あたかも従来保持してきた伝統的利益計算方法を一切捨て去るごとくして、西洋式の貸借複式簿記による会計的利潤計算、利益計算へと移行したのであった。

このように、貸借複式簿記への一本化が資本主義経済の展開と共に進んできたとすれば、仮

に全く利潤創出を経済活動の目的としない経済体制が存在すれば、現代にあっても必ずしも貸借複式簿記による利益計算の必然性は生まれない可能性がある。現代に成立した社会主義が果たして利潤創出を目的としない経済体制であったのかには疑問が残るが、そう主張する中で、旧ソ連や中国において、貸借複式簿記とは異なる計算方法、ないし、これを改良して社会主義経済体制に合った計算方法が主張されたのは自然なことである⁶⁾。

しかし旧ソ連諸国は資本主義体制へ、中国も事実上の資本主義である「社会主義市場経済」体制へ移行し、今や世界経済の大部分が自由主義経済、ないし資本主義経済の論理によって動いているといつてよい。このような状況下で、会計上の利潤計算方法としては貸借複式簿記による利益計算に世界的に一本化されていると認識して問題はないであろう。

第3節 外国為替会計における一本化問題

第二次世界大戦後の金・ドル本位制の崩壊、そしてニクソン・ショックによる変動相場制への移行は、会計的には外国為替換算にかかわる会計処理問題を惹起した。

現行の貸借複式簿記が貨幣単位により記帳されていることはいうまでもない。変動相場制移行以前は、企業が複数の国で活動し、それぞれ現地国通貨で利益計算を行っていたとしても、基本的には固定された為替相場で決算日に換算を行って個別財務諸表を作成し、あるいは個別財務諸表を連結して、連結財務諸表を作成することができた。その意味で、理論的にはある1つの、一本化された貨幣単位を使って世界中いづれの国でも財務諸表を作成することが可能で

4) もちろん、小島[1961]、58-59頁にみるように、複式簿記の普及の原因については議論があるところである。

5) Bryer[1993], pp.116-125.

6) たとえば成立初期の旧ソ連において国民経済計算が重視されるあまり企業会計が軽視されたり(森[1991]、26頁)、中国において社会主義に合った新たな簿記法が主張されたのはその例である(西村[1989]、15頁)。

あったといえる。しかしながら、変動相場制移行以後は、利益計算におけるかかる仮定は放棄されざるを得なくなった。金本位制という一つの経済上の前提が崩れたために、国によって、異なる尺度をもって利益計算を行わざるを得ないことが顕在化するに至ったのである。

前節で述べたように、現代では世界的に利益計算方法は貸借複式簿記に一本化されている。しかし、変動相場制への移行は、貸借複式簿記が各国毎に異なる貨幣単位によって記帳計算される限り、そこで計算された利益額を統一的に比較し理解することを困難にしてしまった。たとえばA国で起こった取引を元にA国の通貨単位で計算された利益を、仮にB国でB国の通貨単位をもって計算した場合に、果たして両者の利益が一致するのかどうかは、もはや確証をもてないのである。貸借複式簿記が利益計算のために用いられるとすれば、それが貸借複式簿記自体の欠陥ではないにもかかわらず、国ごとに計算される利益額が異なってしまう可能性があるのである。これをいいかえれば、利益計算の点で、世界的に一本化され得なくなってしまった部分が顕在化したといえる。

もちろんこの問題は、外国為替換算の方法が一本化されれば、かなりの程度解消される問題であろう。しかしながら、現在のところ、外国為替換算の会計方法を世界的に一致させることについては、いまだ明確な結論をみていないといわざるを得ない。そして、この問題は以下に述べる国際的な会計基準の一本化の問題と併せて、近年議論されるに至っている。

第4節 会計基準の国際的一本化

(1) 会計基準多様化の必然性

前述のごとく、現代的な国際会計論の課題としては、世界的な会計基準の一本化があげられる。この問題を考えるとき、我々はまず、そもそも会計基準が国ごとに異なる理由を考察しておかねばならない。

一般に会計基準は、会計実務をもとにまとめられたものとされる。たとえば、我が国の会計基準たる「企業会計原則」については、「企業会計原則は、企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に構成妥当と認められたところを要約したもの」⁷⁾とされている。このように、会計基準が会計実務から作成されたものならば、国ごとの会計基準の相違は、会計実務の相違に起因していることになる。さらに、会計的な利潤計算方法が複式簿記に一本化されているとすれば、その会計実務の相違は、複式簿記を通じて会計が認識する取引のありようが国によって異なっていること、すなわち包括的にいえば企業活動のありかたが異なっていることを意味している。

もちろん、経済体制の違いによっても企業活動の現実の規定されるが、それだけではない。たとえ同じく資本主義体制下に活動する企業であっても、現実には国によりその活動の在り方はかなり相違しているといわざるを得ない。それは経営の様々な部面で表れようが、会計の視点からみて重要な相違は、資金調達方法の相違である。周知のように、大別すれば企業の資金調達は直接金融による方法と、間接金融による方法の2つがある。現実の企業はこの両者を組み合わせて資金調達を行っているが、前者を中心とするか、後者を中心とするかは、国ごとに明らかに異なる傾向をみせている。直接金融を中心とした資金調達は、成熟した証券市場の存在を必要とするが、かかる証券市場の発達は新規参入企業の直接金融の可能性を大きくする。さらに、この場合には、他人資本の導入にあっても企業の主体的意思決定にまかされる社債やコマーシャル・ペーパーによることが多くなる。かかる環境下では、企業が会計報告を行う必要のある利害関係者とは第一に株主を典型とする外部投資家にならざるを得ない。

7) 「企業会計原則の設定について」大蔵省企業会計審議会、昭和24年7月9日。

対して間接金融を中心として資金調達を行うとすれば、そこでは必ずしも成熟した証券市場の存在を前提としないかわりに、潤沢で長短様々な期間にわたる資金を提供することができる銀行の存在が必要となる。資金の調達における企業の主体的意思決定の側面は後退し、銀行との関係が重要となり、大銀行を中心としたしばしば資金面を越えた企業関係すらも成立する。かかる環境下では、企業が会計報告を行う必要のある利害関係者とは、まず取引銀行を典型とする債権者にならざるを得ない。

このような違いは、当然のことながら利益計算の外部報告について規制する会計基準の規定にも影響を与え、国ごとの会計基準の違いとなって表れざるを得ない。

ところで会計基準一本化の必要性は、企業の多国籍化にその根拠を求めている。その限りでは前節の外国為替換算の問題と同様であるが、国境を越えた企業活動がさらに活発化した結果、現地子会社による財務諸表の発表、ないし、親会社による外国での財務諸表の発表の必要性が生じ、結果として一企業が異なる会計基準に従った財務諸表を作成しなければならない不都合が顕在化した。そのため、会計基準の方を国際的に一本化し、かかる不都合を解消すべきであるという議論がなされるようになった。すなわち、財務諸表の作成者たる企業側からみれば、会計基準の国際的一本化は、財務諸表を国ごとに複数作成しなければならない手数やコストを削減できる。また財務諸表を受け取る利害関係者にとっては、異なる国の企業の財務諸表を容易に比較することができ、情報が簡素化され容易な理解に資することになるというわけである。

(2) 会計基準の国際的一本化の議論の多様性

以上のような理由から、会計基準の一本化の議論は近年特に盛んになっているが、反面、必要以上に複雑な議論が展開されているように思われる。その原因については、以下のような二

点にまとめることができよう。

その第一は、現実に行われている会計基準一本化の方法に様々なものがあることである。Wallace[1990]および広瀬[1992]によりまとめると、まずその方法は、a. 国家間での会計基準の相互承認と、b. モデルとなる基準を別途形成し、それとの一致を図る方法、に大別することができる⁸⁾。このうちaは、基本的には二国間での会計基準の共通化に有用な方法である。しかし、多国間の会計基準を一本化するためには、この方法では二国間の会計基準の相互承認の積み重ねというプロセスを経ねばならず、最終的な一本化の完成には時間的にも手続き的にも制約が大きい。したがって多国間における会計基準の一本化が必要とされる場面では、aの方法は放棄される傾向にある。

周知のように、現在までに多国間での会計基準一本化を具体的に進めてきたプロジェクトとしては、EC(ヨーロッパ共同体)⁹⁾とIASCのものが挙げられる。この両者においては、会計基準一本化の方法としてはaのような相互承認の積み重ねではなく、やはりbの方法がとられている。もっともそこでは、確かにいずれも先のbの一本化方法を取っているというものの、その具体的な実行方法には大きな違いがみられる。

8) Wallace[1990], p.16は調和化を達成する方法としてこの2つをあげ、広瀬[1992]は前者をMR型、後者をU型と呼び、やはり調和化の二類型としている。

9) 1993年より、ECにおいてはいわゆる統合市場が完成したとされ、1993年11月に発効したヨーロッパ連合条約によりECもEU(European Union; ヨーロッパ連合)と呼ばれるようになった。ECは、組織的実体を持つEEC(ヨーロッパ経済共同体)、ECS(ヨーロッパ石炭鉄鋼共同体)、EAEC(ヨーロッパ原子力共同体)の総称であり、よってEC会計制度調和化はしばしばEEC会計制度調和化ともよばれてきた。このうち今般EECがヨーロッパ連合条約によりECと呼ばれることとなり、新EC、ECS、EAECの総称としてEUがあるという関係になる。本稿は、このEU成立に至るまでに行われた会計制度調和化過程を考察の対象としているため、連合条約成立以前の意味でのECの呼称をそのまま用いている。

ECが取ってきた会計基準一本化の方法は、一般に調和化(harmonization)と呼ばれてきた。そこでは調和化のモデルとなる基準として、EC会社法指令が公表され、EC加盟諸国はこれに自国の会計基準を一致させていくことにより、EC域内諸国の会計基準の調和化を図るというプロセスが取られている。EC会社法指令のうち、第4号、第7号、第8号指令が会計規定に直接的に影響を与えるものであり、特に第4号指令は会計計算規定を定めるものとして重要である。このEC第4号指令において我々が特に注目すべきは、これにイギリス会社法の規定であるtrue and fair view(真実かつ公正なる概観)が、財務諸表が満たすべき要件として導入されたことである。true and fair viewは、財務諸表の要件としてはたいへん抽象的な概念である。すなわち、true and fair viewという曖昧で決定的でない用語を通じて、加盟各国にその具体的意味の理解について判断の余地を残したものとなっている¹⁰⁾。したがって、EC域内で同じくtrue and fair viewを満たしているとされた財務諸表でも、実際に依拠した国内法の違いにより求められる具体的会計手続きは必ずしも同じとは限らない。にもかかわらずそのような各国の国内法に従っていれば、各々の財務諸表はtrue and fair viewを満たしていると認められ、域内で調和化がなされているとみなされるのである¹¹⁾。

IASCの場合も、モデル基準としてのIASsを起草して、加盟国にこの国内法化を求める点ではECと同じであるが、国内法化の際に、原則的にIASsに示された基準を解釈の余地なくそのまま国内法に反映させようとするところにECとの会計基準一本化方法の差異がみられる。IASCの場合、会計基準一本化の過程は、一般に統一化と呼ばれている。この用語の違いからも、ECにおける調和化よりも、より

厳密な基準一本化をめざしていることがわかる。すなわちIASCの会計基準統一化においては、IASsの規定の中での選択の余地を狭めれば狭めるほど、これを国内法化した国々同士の財務諸表の比較可能性は高まることになる。そしてこれを現実に実行したのが公開草案第32号(E32)にほかならない。そこでは、会計処理方法の選択可能性を事実上なくしてしまうことが考えられている。いわば究極の一本化である。

ECとIASCに以上のような方法の違いが生じているのは、これらのプロジェクトに参加している国々の会計基準のありかたにある。すなわち、ECの場合、イギリスのような直接金融中心の企業を多く抱え、それに合った会計基準を持つ国もあれば、フランス、ドイツのように伝統的に間接金融中心の企業を多く抱え、それに適合した会計基準を持つ国もその加盟国に含まれている。これらの国々による会計基準の一本化作業が難航したことは想像に難くない。

一般に会計基準を国際的に一本化する際には、他の国際的な交渉と同様にしばしば国の基準作成担当者による話し合いと妥協で議論が進められることになる。これは、複式簿記が利益計算の必要性から国際的に一般化したのとは異なり、いわば人工的な一本化といえる。もちろん話し合いにあたっては、各国の交渉担当者は極力自国の基準を反映させようとしようが、そもそも各国の会計基準が各国の会計実務から作成されたものであることが無視され、交渉当事者の利害関係や力関係が反映されることも珍しくない。このような方法で会計基準が仮に一本化され、強制されたとすれば、それは会計基準が逆に各国の会計実務を規定することに通じる。それは端的には、企業の資金調達方法を逆に規定することに表れ、これによって企業によってはそれまで培ってきた国際的競争力に大きな影響を受けざるをえなくなる。ECの場合はこのような利害の対立が顕著に表れ、結果として現実には一本化され得ていない部分を多く

10) Hopwood[1990],p.49.

11) 吉見[1988], 参照。

含んだ調和化という方法が選ばれたのである。

対して I A S C の場合は、アメリカ、イギリスといった直接金融中心の企業を抱える国々がその中心メンバーである。実際、近年 I A S C は、その基準を各国の証券取引規制にまず導入させることを目標に据えており、その限りでは、もともと類似した会計基準を持つ国々の間での基準一本化であるといえる。その結果が、先に示した統一化による方法の採用である。

以上のように、各国の会計基準の相違はその国際的一本化方法の違いを生む。そしてこのことは、さらに会計基準一本化にかかわる諸概念の錯綜を生む。このことが、議論複雑化の第二の原因である。

周知のように、会計基準の一本化については、本稿で用いている一本化という用語よりは、むしろ E C の場合に用いられていた調和化の方が一般的である¹²⁾。ところが、この調和化という用語自体が、残念ながら現状では必ずしも安定的な意味づけを得ているとはいえない。さらに、調和化と共に、I A S C の場合に用いられていた統一化(uniformity)、そして標準化(standardization)¹³⁾といった類似した用語もしばしば使われ、これらの用語も、やはり論者ごとに様々な定義をなされて使われているのである¹⁴⁾。

たとえば、これらの用語が用いられる際、E C や I A S C における調和化、統一化のようにそれが会計基準を一本化する方法を指している場合もあれば、そうではなくて会計基準が一本

化された状態を指している場合もある¹⁵⁾。これらの用語の分類、整理の必要性が訴えられる反面、これらの用語が、現実には今や、用語の区別に留意することなく使われていることも多く¹⁶⁾、したがって、現在では調和化や統一化といった用語を区別して使うことは生産的でないと主張される¹⁷⁾。

しかし我々は、現実には会計基準一本化の方法には、E C 型の調和化、I A S C 型の統一化のように複数のものが存在することを確認しておかねばならない。そしてこの点の確認が、複雑化した会計基準一本化の議論の理解にとっては肝要である。

第5節 結語

本稿では、会計基準の国際的一本化の議論が国際会計論の中心課題となっている現状を鑑み、会計現象の国際的一本化は必ずしも現代的な現象ではないこと、すなわちそこでは、世界的な資本主義化による複式簿記への一本化、変動相場制への移行により生じた外国為替換算会計があり、そして今日では企業の資金調達方法の相違が会計基準の一本化を困難にしていることをみてきた。このように、国際会計における一本化の問題は、常に経済状況の変化と関連しているにもかかわらず、こと会計基準の一本化にかかわる議論については、その認識が希薄であるように思えてならない。

12) Nobes[1991]は、「調和化」を「会計実務の多様性の限度を定めることによってその比較可能性を増す過程」と広く定義し、「標準化」は「より厳格で制約的な規定を課すことを意味している」とし、前者をE C の場合に、後者をI A S C の場合に対応させている(Nobes[1991],p.70)。

13) E C は、もともとはI A S C 型的一本化を指して標準化と呼んでいた(Commission of the European Communities[1986],p.13)。

14) Tay=Parker[1990],p.71のように、これらの用語の使い分けを主張し、案を提示する試みもなされている。

15) すなわち、第一の考え方は、様々な会計基準が併存する状態から、それらが一本化された状態へ至らしめる方法が調和化であり、調和化によって会計基準が一本化された状態を統一化ないし標準化とする。対して第二の考え方は、様々な会計基準が併存する状態から、それが一本化された状態へ至らしめる方法に、調和化、統一化、標準化といった異なるものがあるとする。ここには、用語としては調和化一つを用いるが、様々な種類の調和化方法があると考えられるものも含まれる。

16) 野村[1983]、黒田[1978]、53頁、Van Hulle[1990]、p.2。

17) 黒田[1989]、29頁。

最後に、そもそも会計基準の一本化は必要なのであろうかという疑問を呈しておきたい。先にも述べたように、会計基準の一本化の必要性は、専ら財務諸表の比較可能性の確保、すなわち利用者側の便宜から論じられており、本稿で考察したような会計基準が異ならざるを得ない現状は必ずしもよく理解されていない。

しかし、そもそも異なる会計基準が併存し、それに従った財務諸表を作成するコスト、そしてそれらを比較対照する手間は、相当に大きなものなのであろうか。たとえば、各国に共通の国際的会計基準と国内基準との併存を認めた上で、国内基準準拠の財務諸表と国際基準準拠の財務諸表の2種類の財務諸表を作成することでも、国際的な比較可能性の確保は可能である。このような手間と、国際的な共通基準を得るための調和化、統一化のあくなき努力とでは、果たしてどちらに有効性があるのだろうか。たとえば仮にIASC参加諸国によりIASsが導入されたとしても、現状では各国国内にIASCに従った証券取引法制と、それ以外の会計基準との二重基準を生じさせる可能性すらある。ちょうど、戦後の我が国が、証券取引法およびこれに従う企業が準拠すべき企業会計原則と、従来からある商法との二重の会計規定を抱えその一本化に国内で腐心してきた過程が、世界の多くの国々に生じかねないのである。

それよりも企業間の経済的競争が今後更に国際的に展開されれば、その中で資金調達方法自体が一本化されていく事態も否定できない。そうなれば、利益計算方法の複式簿記への一本化の過程のごとく、むしろ必然的に会計基準の一本化が進展せざるを得ないと考えられる。

参考文献

- Bryer, R.A.[1993] "Double-Entry Bookkeeping and the Birth of Capitalism: Accounting for the Commercial Revolution in Medieval Northern Italy", *Critical Perspectives on Accounting*, 4, pp.113-140.
- Commission of the European Communities[1986] *The Fourth Company Accounts Directive of 1978 and the Accounting Systems of the Federal Republic of Germany, France, Italy, The United Kingdom, The United States and Japan*, Office for Official Publications of the European Communities.
- Da Costa, R.C., J. C. Bourgeois and W.M.Lawson [1978] "A Classification of International Financial Accounting Practices", *The International Journal of Accounting*, 13(2), pp.73-85.
- 広瀬義州[1992]「会計基準の調和化をめぐる諸問題(上)」『商事法務』1297号, 2-6頁, 平成4年。
- Hopwood, A.[1990] "Harmonization of Accounting Standards within the EC: A Perspective for the Future" in *The Future of Harmonization of Accounting Standards within the European Communities*, Commission of the European Communities, pp.46-91.
- 小島男佐夫[1961]『複式簿記発生史の研究』森山書店, 昭和36年。
- 黒田全紀[1978]「国連による会計報告基準の国際的統一化」『産業経理』38(8), 50-55頁, 昭和53年8月。
- 黒田全紀[1989]『EC会計制度調和化論』有斐閣, 平成元年。
- 茂木虎雄[1969]『近代会計成立史論』未来社, 昭和44年。
- 森 章[1991]「10月革命からペレストロイカまでのソ連会計をどうみるか——会計と経済体制の論議によせて——」『会計理論学会年報』第5号, 平成3年5月。
- 西村 明[1989]『中国企業会計の構造と分析』九州大学出版会, 平成元年。
- Nobes, C.[1991] "Harmonization of Financial Reporting" in Christopher Nobes and Robert Parker (ed.), *Comparative International Accounting*, 3rd.ed., Prentice Hall, pp.70-91.
- Nobes, C.[1992] *International Classification of Financial Reporting*, 2nd.ed., Routledge.
- 野村健太郎[1983]「国際会計の一齣」『會計』124(1), 昭和58年7月。

- Seidler, L. J. [1967] "International Accounting — The Ultimate Theory Course", *The Accounting Review*, XLII(4), pp.775-781.
- Tay, J.S.W. and R.H.Parker[1990] "Measuring International Harmonization and Standardization", *ABACUS*, 26(1), pp.71-87.
- Van Hulle, K.[1990] "Community Accounting Legislation" in *The Future of Harmonization of Accounting Standards within the European Communities*, Commission of the European Communities, pp.2-18.
- Wallace, R.S.O.[1990] "Survival Strategies of a Global Organization:The Case of the International Accounting Standards Committee", *Accounting Horizons*, 4(2), pp.1-22.
- 吉見 宏[1988]「会計士監査の形成——フランス会計監査役の場合——」『経済論究(九大)』第70号, 昭和63年3月。