

令和元年6月11日現在

機関番号：11301

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2016～2018

課題番号：16K03977

研究課題名(和文) 社会における会計制度の利用と国際標準化-経済的実体と会計数値の固有性に着目して

研究課題名(英文) The use of accounting system in society and international standardization: focusing on economic entities and the uniqueness of accounting figures

研究代表者

猪熊 浩子 (Inokuma, Hiroko)

東北大学・経済学研究科・フェロー

研究者番号：30596416

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 3,300,000円

研究成果の概要(和文)：本研究は、IFRSに代表される会計・監査制度の国際標準化と各国の固有性の関係とを考えるために、ある社会の中で利用されている会計・監査制度が国際標準化によりいかに変容するか、そのような変容が与える影響をミクロ的な取引の会計処理の分析や企業経営の実態の検討を通じて明らかにした。本研究では、世界の様々な経済システムは「唯一かつ最適」な形式に収斂しないことを各国制度分析を通じて検証した。会計制度も含む経済制度体系は全体として存在するのであり、その中の一部を切り取って変更すると制度全体の整合性が失われてしまうことがありうることを、諸外国の事例を実際に吟味検討した点で、一定の貢献を示せたと考えている。

研究成果の学術的意義や社会的意義

本研究では会計が経済的実体をいかに描写するか、という「描写の仕方」と会計から出てきた数値をいかに人々が利用するかという「会計の使われ方」における固有性に注目し、そのような固有性に対して国際標準化された会計・監査制度が与える影響とそれが社会にもたらす効果を取り上げ検討した。

研究成果の概要(英文)：In this research, we examined that how the accounting and auditing system is used in a certain society transformed by the international standardization in order to consider the relationship between the international standardization on accounting and auditing systems represented by IFRS and the uniqueness of each country. The effects of such changes were clarified through analysis of accounting focusing on micro transactions and examination of the actual conditions by business administration.

In this study, we verified that various economic systems in the world do not converge to the “single and optimal” form through analysis on national institutions. The economic system including the accounting system exists as a whole, and if we cut and change a part of it, the overall consistency on system might be lost. We consider that we have shown a certain contribution from the point by showing the cases of foreign countries.

研究分野：国際会計・監査論

キーワード：会計・監査制度 会計・監査基準 国際会計 国際標準化 国民国家 固有性 IFRS 経路依存性 (Path dependence)

1. 研究開始当初の背景

企業活動の国際化と資本市場の世界的拡大に伴い、国際財務報告基準(IFRS)に代表されるような、会計・監査制度を国際標準化しようとする動きが続いている。しかし、一方で世界各国が主権国家である以上、税制や会社法制のような各国の主権にかかわる領域まで含めて会計に係る制度が世界的に統一されることは考えにくく、ゆえに各国が保持しようとする固有性と、会計・監査制度の国際標準化との間では常に摩擦が発生することになる。そして、どの程度国際標準化に適応し、逆にどの程度各国の固有性を維持すべきなのかについて、様々な議論が積み重ねられてきた(猪熊,2015)。

研究代表者である猪熊は、この会計・監査制度(IFRS や ISA、国際的な会計士資格制度等)の国際標準化と各国の固有性の摩擦という問題について研究を続けてきており、経営学者である清水と共同で調査分析を進めてきた。この結果明らかになったことは、各国は国際標準化と固有な制度の維持とどちらかを選択するのではなく、問題領域やその階層を分割し、個々の領域や階層で少しずつズレを作り出すことによって、国際標準化と固有性の維持の双方を迫っているということであった。この研究の成果の一部は単著『グローバル化と会計・監査』(猪熊,2015)としてまとめられており、このような研究により各国が制度的にどのように会計基準の国際標準化に対応するかという点はある程度明らかになってきたものと思われる。

しかし、これまでの研究で中心になってきたのは制度的な固有性であり、主に制度的な固有性と国際標準化された会計基準との関係に着目されていた。しかし、実際には各国の制度的な固有性の背後には、例えばある取引をどのような形で会計処理するか、といったような経済的実体をいかに「言語としての会計」(斎藤,2013)により描写するか、あるいは会計数値をいかにして社会として利用するか、といった点に各国の固有性があり、このような固有性については、例えば特定の経済事象とその会計処理に対する取り扱い方の違いというような形で国際化された会計基準と摩擦を起こすことになる側面が指摘できる。このように考えると、上のような問題を考えるためには、制度的な固有性のみならず、その背後にある、社会において人々が会計をいかに利用しているか、という点に関する固有性をも検討対象に含める必要がある。

このような社会における会計の利用の仕方やその固有性に着目するアプローチは、「新しい会計史(New Accounting History)」(e.g., Miller, Hopper and Laughlin, 1991)やその影響を受けて各国固有のコンテキストを重視する研究(e.g., Biondi and Zambon (ed.), 2013)等で見られるものである。例えば「新しい会計史」のアプローチでは、会計がいかに社会に埋め込まれ、人々の日常の中で利用されているか、という点が検討の対象となってきた。

また、欧米においてもこの論調は「新制度派会計学」(New Institutional Accounting)という流れが示されている(Leuz, Nanda and Wysocki,2003; Leuz, 2010; Wysocki, 2011)。しかし、これらの研究の中でも国際標準化された会計基準との関係は依然検討の余地が残されていた。

2. 研究の目的

本研究では、社会に埋め込まれた会計、すなわち、経済的実体をいかに会計的に描写するか、あるいは会計数値をどのように使うか、といった点に関する固有性が、IFRS のような国際標準化された会計の導入によってどのように変容するのか、そしてそのような変容は社会における人々の行動にどのような影響をもたらすのか、という点を、ミクロ的な会計処理や企業経営における実態を考慮しながら進めた。また本研究においては、経済的実体の描写の仕方の固有性とその変容を明らかにするために、いくつかの固有性の強い取引形態や組織形態やある程度普遍性はあるが、国や地域によって描写の仕方が分かれる可能性が高い取引形態・組織形態等に注目しながら、それらの会計処理が伝統的にはどのように行われてきたのか、IFRS 等の導入によってどのように変容するのか、そのような変容は人々にどのような影響をもらしているかを検証した。

また、会計数値の利用の仕方については、投資家の意思決定だけでなく、事業からの利益の分配に関する計算や債権者による債務者の健全性の測定、さらには単純に自らの事業の達成度を測定する等の様々な利用の可能性についても留意した。上記のような取引の描写の仕方に関する調査と並行して、会計数値がどのように利用されてきたのか、それはIFRS等の導入によってどのように変化したのか、加えて上記の取引の描写に関する固有性との間にどのような関係があるのかといった点についても着目した。

3. 研究の方法

本研究における研究方法としては、社会における会計の利用のされ方と国際標準化との関係

を明らかにするために、いくつかの国々において、文献調査やインタビュー、データ分析により、(1)固有性の高い取引や組織として何があるか、(2)それらについてどのような会計処理が行われているか、(3)そのような会計処理は IFRS の影響によりどのように変化したか、(4)そのような変化は人々にどのような影響を及ぼしたか、の検討を行った。また、描写の仕方が異なりうる取引・組織についても同様の作業を実施した。会計数値の利用の仕方については、同じ国々について、主として文献調査及びインタビュー調査により、(1)会計数値を投資家の意思決定支援以外でどのように用いているか、(2)そのような利用の仕方は IFRS の影響によりどのように変化したか、について留意した。

主な検証対象には、上記の通り「描写の仕方」と「会計の使われ方」の二つの部分を持つが、双方は相互に関連しているために並行して進めていくことになる。主として固有の取引形態や組織形態に関する会計処理と IFRS の影響の下でのその変容について猪熊が、それらの利用の実態や変容に対する人々の対応について清水が担当した。既に述べたように、猪熊は国際標準化と固有性の関係について研究を進めてきており、また調査対象や文献調査に対する支援をえられるネットワークを活用した。一方、清水はアジア諸国において組織形態を中心として経済的な制度の発展やその社会的な利用についての研究を進めており、調査に関しても経験値があり今回の研究に生かすことができた。

具体的なプロセスとして、まず(1)固有性の高い取引や組織としてどのようなものがあるか、あるいは各国で描写の仕方が異なりうる取引や組織としてどのようなものがあるかについては主として文献調査を行いつつ、各国の実務家や研究者へのインタビューも利用しながら、とりわけ IFRS のような国際標準化された会計基準との関係で問題になってきた取引・組織形態を調査した。次に(2)それらの会計処理については各国の法令や会計基準、会計基準設定主体や会計士団体などの出版物、あるいは各国の会計実務家へのインタビュー等を通じて調査を実施した。(3)それらが IFRS の影響のもとでどのように変容したかについては、同様の調査を行うだけでなく、新聞・雑誌記事なども収集しながら、IFRS の導入においてどのような変容が生じたに着目した。(4)そのような変容が人々に与えた影響については、やはりインタビューや新聞・雑誌記事により検証した。

加えて、普遍性の高いいくつかの取引・組織形態について、その描写の仕方の相違が企業等の行動にどのような影響を与えているか、また IFRS の導入による描写の仕方の変容が何をもたらしたかについてのデータ分析も含まれる。

並行して、「会計の使われ方」については、主として会計実務家や関係する研究者へのインタビューにより(1)会計数値をどのように利用しているかを明らかにしたうえで、そのような使われ方が IFRS の影響によりどのように変化したかを新聞・雑誌記事の収集なども行いながら明らかにするよう試みた。

4 . 研究成果

本研究では、青木(2008)が概念的に示した、世界の様々な経済システムは「唯一かつ最適」な形式に収斂することはないことについて、各国事象の検証を通じて明らかにした。会計制度も含む経済制度体系は全体として存在するのであり、その中の一部を切り取って変更すると制度全体の整合性が失われてしまうことがありうることを、諸外国の事例を実際に吟味検討した点で、一定の貢献を示せたと考えている。

成果は各報告論文にまとめられているが、特に特徴的なのが、原則主義を謳う IFRS における基準策定の性格を国際ルール策定のプロセスと比較考量した際の分析視点である。

IFRS では基準の策定について個別具体的な細則を定めるのではなく、大きく原理・原則を示す原則主義により基準の策定をしている(Nobes, 2005; Benston et al. 2006)。原則主義の会計基準の下では、特定の会計処理に関して明確な基準が示されることはなく、また解釈や適用指針の数も少なく、具体的な基準の適用は財務諸表の作成者、そして何よりも監査人に委ねられる。このような状況においては、各国の政府あるいは会計基準設定主体が独自の解釈を示す必要がある場合が発生する。もしくは、潜在的には複数国において問題になるような事項であっても、問題として顕在化したのがある一国だけであるという場合も起こりうる。問題となるのは、導入した各国において独自の適用、いわば IFRS の「方言」ができることを避け、財務諸表の比較可能性を維持するために、IASB あるいは IFRS 財団がこのような解釈の作成・公表を規制できるのか、という点である。この視点の下、分析対象国における対応についての対処方法の類型について検討を行った。

検討した内容を一般化すると、国際的なルールの解釈や運用、あるいは国際的なルール自身、基準作成者や利用者といった一連の関係者の様々な行動の中で次第に形成されていくものである。言い換えれば、国際的なルールはそこにあって細部まで決まっており、それを受容するというものではなく、能動的に働きかけて作り出していくものである。そして、その「作り出す」の中には、新たな国際的なルールを自ら作りだしていくという行動が含まれる。小寺(2004)が国際法の解釈について、「原則として各国が国際法の解釈適用権を持つ」と指摘した上で、「(国際法の)解釈適用、さらにはその実施も各国に委ねられるために、その状況が主権によって理

論的に裏付けられ、それに対して積極的な意味が付与されるのである」(p.4)の指摘はこのようにことを意味している。すなわち、国際的な規範というものがあつたとしても、実際には「解釈」という形で新たなルール形成がなされ、それが正当化されるなかで新たな国際法となっていくのである。

この点から言えば、日本の修正国際会計基準(JMIS)は興味深い試みといえる。この基準は、日本が自らの国際的な場にルールを提示したという点で大きな意味を持つ。ただし、エンドースメントの中で修正という形で行われたがゆえに、良くも悪くもその独自性が強調されてしまったようにも見える。このような試みの一環として、例えば日本がIFRSに対して独自の解釈を示し、あくまでIASBの作ったIFRSに準拠する立場を取りながらも解釈を提示した場合には、また異なる反応を引き起こすかもしれない点も本研究では指摘している。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕(計9件)

- (1) 猪熊浩子(出版確定)「社会における会計制度の利用と国際標準化: 経済的実体と会計数値の固有性(中国に着目して)」、『会計・監査研究の展開』(高田敏文先生退職記念論文集)第5章所収、東北大学出版会(査読有)。
- (2) 猪熊浩子・太田純江(2019)「自社にとってのESGの重要課題は? マテリアリティ分析の進め方」『特集: 敵を知り, 己を知れば... ESG戦略ははじめの一步』『企業会計』第71巻、2号、pp.245-253(査読無)。
- (3) 猪熊浩子(2018)「企業の持続的な価値創造と分配の適正性-ステークホルダー・バランスに関する一考察-」『ディスクロージャー&IR』Vol.7, 2018年11月, pp.160-167(招待論文)。
- (4) 清水剛(2018)「日本型コーポレートガバナンスの原点: 1950年商法改正における機関設計」『Disclosure & IR』6, 67-73(招待論文)。
- (5) 神正壽、猪熊浩子(2018)「監査制度の変遷から考える、IT利用監査の高度化の現状と展望」、『情報センサー』Vol.134, pp.8-11, 2018年6月号(査読無)。
- (6) 神正壽、猪熊浩子(2018)「サステナブルな企業評価の最近の動向-ステークホルダー・バランスに着目して-」、『情報センサー』Vol.133, pp.4-7, 2018年6月号(査読無)。
- (7) 猪熊浩子(2018)「新収益認識会計基準と税務会計の関係についての一考察」2018年7月、『税研』第200号、公益財団法人日本税務研究センター、pp.53-60(招待論文)。
- (8) 猪熊浩子(2017)「2017年3月期決算短信分析: 簡素化で開示は変わったか」『企業会計』第69巻8号 2017年8月、中央経済社 pp.98-104(査読無)。
- (9) 清水剛・猪熊浩子(2016)「『IFRSを解釈する権利』をめぐって」『産業経理』76(2), 115-125(招待論文)。

〔学会発表〕(計9件)

- (1) Inokuma, H. and M. Sakaki, "Recent trends in sustainable corporate valuation—Focusing on the appropriateness of distribution among stakeholders," Paper presented at Thirtieth Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues, California State University, Fresno, San Francisco, U.S.A., Nov. 13, 2018.
- (2) Toshifumi T., D. Han, Shi-Ming Huang, M. Sakaki and H. Inokuma, "AI and Audit Support System- Supervised Learning For Auditor's Decision," Paper presented at Thirtieth Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues, California State University, Fresno, San Francisco, U.S.A., Nov. 13, 2018.
- (3) Inokuma, H. and M. Sakaki, "Current status and future issues from the development of "Smart Audit"—Focusing on the transition of audit system-," Taiwan-Japan Regtech and Computer Auditing Technical Cooperation and Instructor Training Workshop, Sep. 17th, 2018, National Chung Cheng University, Taiwan.
- (4) 猪熊浩子「社会における会計制度の利用と国際標準化: 経済的実体と会計数値の固有性(中国に着目して)」日本会計研究学会第77回神奈川大学自由論題報告、2018年9月5日。
- (5) Inokuma, H. and M. Sakaki, "Corporate Performance and Social Indicators in Japan: Focusing on Return on Equity," Paper presented at Twenty-ninth Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues, Unitar University, Kuala Lumpur Malaysia, Nov. 6th, 2017.
- (6) Shimizu, Takashi, How Can We Use Intellectual Properties to Finance New Ventures? The Case of Japan, Paper presented at Twenty-ninth Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues, Unitar University, Kuala Lumpur Malaysia, Nov. 6th, 2017.
- (7) Shimizu, Takashi, Governance Across Borders - Regional Headquarters As a Device to Adapt Institutional Environment of Countries-, Paper presented at International Convention of Asia Scholars

10, 2017

(8) Inokuma, H. and M. Sakaki, “Qualifications on Accounting Profession: Globalization and Qualification System and Education, and Interrelationships with Respective National Qualifications” Twenty-eighth Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues, Nov. 8th, 2016 Maui, USA.

(9) Inokuma, H. and T. Shimizu, “Implementation of IFRS- Considerations of National Standard Setters” Twenty-eighth Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues, Nov. 8th, 2016 Maui, USA.

〔図書〕(計 2 件)

(1) 西脇暢子・浅川和宏・河野英子・清水剛・服部泰宏・植木靖・孫徳峰(2018)『日系企業の知識と組織のマネジメント - 境界線のマネジメントからとらえた知識移転メカニズム -』pp.1-271 白桃書房。

(2) Toshiyuki Kono, Janice Denoncourt, Takashi Shimizu, Spyridon V. Bazinas, Kazuaki Kagami(2017)Security Interests in Intellectual Property, pp.1-156, Springer.

〔産業財産権〕 該当なし
出願状況(計 0 件)

名称：
発明者：
権利者：
種類：
番号：
出願年：
国内外の別：

取得状況(計 0 件)

名称：
発明者：
権利者：
種類：
番号：
取得年：
国内外の別：

〔その他〕
ホームページ等

6 . 研究組織

(1)研究分担者

研究分担者氏名： 清水 剛

ローマ字氏名： Takashi Shimizu

所属研究機関名： 東京大学

部局名： 大学院総合文化研究科

職名： 准教授

研究者番号(8桁): 00334300

(2)研究協力者

研究協力者氏名：

ローマ字氏名：

科研費による研究は、研究者の自覚と責任において実施するものです。そのため、研究の実施や研究成果の公表等については、国の要請等に基づくものではなく、その研究成果に関する見解や責任は、研究者個人に帰属されます。