

平成 26 年 5 月 9 日現在

機関番号：13901

研究種目：基盤研究(C)

研究期間：2011～2013

課題番号：23530582

研究課題名(和文) コンテクスチュアル・フレームワークの構築：日本の会計とコンバージェンス

研究課題名(英文) Contextual Framework: The Influence of Global Convergence on the Japanese Accounting System

研究代表者

角ヶ谷 典幸 (Tsunogaya, Noriyuki)

名古屋大学・経済学研究科(研究院)・教授

研究者番号：80267921

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 2,600,000円、(間接経費) 780,000円

研究成果の概要(和文)：本研究により、日本が財務報告のコンバージェンスをより慎重に進めてきたのは、会計制度および周辺制度が整備されればされるほど、会計制度とその周辺制度との擦り合わせが必要となるためであること、また近年、日本国内の会計および周辺制度の機能分化(金融商品取引法と会社法、財務報告と課税所得計算、上場企業と中小企業の会計の分化)が促進され議論されるようになったのは、グローバルな要請に機動的に応えるためであったことが明らかにされた。

さらに、日本の固有性は、日本の伝統的な会計制度や周辺制度とIFRSやアングロ・アメリカンモデルとの擦り合わせから創出されていることが明らかにされた。

研究成果の概要(英文)：This study examined the main features of the Japanese accounting environment and discussed the main reasons why Japan has adopted a cautious convergence approach in contrast to other countries. The findings of this study provide evidence that it would be problematic to require the adoption of IFRS for all listed companies in Japan. The main reason for this is that the Japanese policymakers and standard-setting bodies follow two objectives: enhancing the international comparability of financial reporting and maintaining institutional complementarity between financial reporting and other infrastructures such as accounting-related laws. In other words, the main finding shows that the Japanese business and accounting systems have been formed by integrating the Anglo-American model with the traditional Japanese model to create a Japanese-specific style of convergence.

研究分野：財務会計、国際会計

科研費の分科・細目：3703

キーワード：コンバージェンス 日本の会計 IFRS 公正価値会計

1. 研究開始当初の背景

Morris and Gray (2010) によれば、日本の情報開示のレベルは先進国のなかでは最低位であり、アジア諸国と比べてもその平均に位置するにすぎない。日本の情報開示の量と質は本当に劣っているのであろうか。また、そもそも日本が国際財務報告基準(IFRS)を直接適用しないのはなぜであろうか。

日本が“Adoption Approach”（会計基準の直接適用）ではなく、“Cautious Approach”（基準間差異の減少と相互承認）を採用してきたのには、然るべき理由が存在するはずである。因みに、Berry (1976) は、前者を同化 (assimilation)、後者を統合 (integration)と呼んで区別している。

このような問題を考える際、会計基準の (*de jure*) コンバージェンスだけでなく、インプリメンテーションの (*de fact*) コンバージェンスに目を向ける必要がある (Ball, 2006)。また、国際比較研究の一般的方法論にフリーライドするのではなく、日本の会計的特徴を表現できるような社会的、歴史的、政治的、経済的環境を加味したコンテクスチュアル・フレームワークを構築し、それに沿って客観的な結論を導出する必要がある。

そこで、本研究では、日本の会計システムがいかにか諸外国の影響を受けつつ独自に発展してきたのかを、会計諸環境（コンテクスチュアル）に目を向けながら再整理し、財務報告のコンバージェンスに関するインプリケーションを得ることを試みた。

2. 研究の目的

本研究の目的は、ドイツおよびアメリカより広義には大陸ヨーロッパ諸国およびアングロ・アメリカン諸国—の会計システムが日本の会計システムにいかなる影響を与えてきたのか、また国際的なコンバージェンスの流れのなかで日本の会計システム

はいかなる方向性を目指そうとしているのか（余儀なくされるのか）、さらに日本の会計基準は IFRS あるいは US-GAAP（アメリカの一般に公正妥当と認められた会計基準）の代替・補完となる可能性はあるのかといった緊要な諸問題を、独自のコンテクスチュアル・フレームワーク（Contextual Framework）を構築することによって、客観的に分析することにあつた。

3. 研究の方法

Hofstede (1980) や Gray (1988) に依拠した国際比較研究によると、日本の会計システムは法律依存的で債権者保護思考が強く、また保守的かつ画一的でプロフェッショナルリズムが希薄であり、情報開示に消極的である。しかし、そのような研究方法では、各国の会計諸環境の動的側面を十分に説明し得ない。そこで、本研究では、Gernon and Wallace (1995)のエコロジーモデルや Berry (1976)の文化変容モデルを援用しながら、独自のコンテクスチュアル・フレームワークを構築し、最終的に日本の会計システムがなぜユニークであり得たのか（あり続けるのか）を解明することにした。あわせて、日本の会計専門家の判断力の特性を、実験会計学の手法を用いて分析した。

4. 研究成果

本研究を通じて、明らかにされた主な事項は次の(1)から(5)である。

(1) ドイツおよびアメリカの会計システムの影響

これまで、日本の会計システムは、法律を重視すること、保守的経理を選好すること、配当可能利益および課税所得の算定に重きを置くことを根拠にドイツ型会計システムとの類似性が指摘されてきたが、より広く財務情報（財務諸表とその他補助情報）に注目する場合には、むしろアングロ・ア

アメリカ型会計システムとの類似性が確認された。このことは、日本の情報開示の量と質がアングロ・アメリカンモデルに比べて必ずしも劣っていないことを示唆するものである。

(2) グローバル化（統一性）と多様性

企業活動のグローバル化が進めば進むほど、世界の金融・経営・会計システムがベスト・プラクティス、すなわちアングロ・アメリカンモデルに向けてコンバージェンスされると指摘されることがあるが、現実はより複雑でより多様であり、企業活動のグローバル化（コンバージェンス）と各国実務の多様性（ダイバージェンス）は両立可能であることが確認された。

(3) 周辺制度との擦り合わせ

日本がローカルな視点を重視し、財務報告のコンバージェンスをより慎重に進めてきたのは、会計制度および周辺制度が整備されればされるほど、会計制度とその周辺制度との擦り合わせが必要となるためであることが確認された。同時に、近年、日本国内の会計および周辺制度の機能分化——金融商品取引法と会社法、財務報告と課税所得計算、上場企業と中小企業の会計の分化——が促進され議論されるようになったのは、グローバルな要請に機動的に 대응するためであったことが明らかにされた。日本が、Berry (1976)のいう「同化」(直接適用)ではなく、「統合」(コンバージェンス)を選択してきたのは、かかる理由によるものと考えられる。

(4) 日本の固有性

さらに、日本の会計制度の固有性は、日本の伝統的な会計制度や周辺制度とIFRSやアングロ・アメリカンモデルとの擦り合わせから創出されていることが明らかにされた。たとえば、日本の会計制度における純利益と包括利益の併存、アングロ・アメリカンモデルにおける財務・雇用・ガバナ

ンスシステムと日本固有のメインバンク制、長期安定的雇用、インサイダー・コントロールモデルとの併存（つまり、ハイブリッドモデル）は、異なるシステムを擦り合わせた結果として捉えることができることが確認された。

(5) 日本の会計専門家の判断特性の分析

欧米諸国の先行研究と対比させながら、日本の会計専門家の判断力の特徴を分析したところ、大手監査法人に勤務する日本の会計専門家は欧米の専門家と同様に現に原則主義的な会計基準に適応している（適応しうる）ことが明らかにされた。ただし、欧米の会計専門家とは異なり、日本の会計士の判断は数値基準の厳格性や同僚の判断に左右されることが明らかにされた。あわせて、日本の会計士の認知バイアスは小さく、自分と同僚の判断の差異が少ないことが明らかにされた。このことは、競争を通じて自己の利益を追求しようとする欧米の会計士とは異なる日本の会計士固有の特性であると考えられる。

このような会計制度の多様性に関する研究は、世界共通のビジネス言語としての会計が、実は各国の歴史的、法的、企業組織的、経済的環境のなかに埋め込まれていること、そしてそのようなコンテキストは財務報告のコンバージェンスにあたり無視し得ないことを示す上できわめて重要であると考えられる。また、会計専門家の判断特性の解明は、会計基準のコンバージェンス (*de jure convergence*) だけでなく、会計実務のコンバージェンス (*de facto convergence*) を達成する上できわめて重要であると考えられる。

5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文] (計 12 件)

Proceedings や Discussion Papers 等を除く
主な業績のみを示す。

- (1) Tsunogaya, N., and Kim, H. Y. “Accounting for Financial Items and Financial Crisis.” *Journal of Business Research* (Pukyong National University), 2011, 2(1): 57-63, 査読有.
- (2) 角ヶ谷典幸「日本の会計制度改革—会計ビッグバンと財務報告のコンバージェンス—」『会計』2011年, 180(3): 45-59, 査読無.
- (3) Tsunogaya, N., Okada, H., and Patel, C. “The Case for Economic and Accounting Dualism: Towards Reconciling the Japanese Accounting System with the Global Trend of Fair Value Accounting.” *Accounting, Economics, and Law*, 2011, 1(2): 1-53, 査読有.
- (4) 角ヶ谷典幸「制度会計領域における割引現在価値の変化」『企業会計』2011年, 64(1): 39-45, 査読無.
- (5) 角ヶ谷典幸「ホーリスティック観と財務諸表の体系」『経済科学』(名古屋大学) 2011年, 59(4): 75-93, 査読無.
- (6) 角ヶ谷典幸「ホーリスティック観と日本の会計環境」『国際会計研究学会年報』2012年, 45-60, 査読有.
- (7) 角ヶ谷典幸「公正価値会計のフレームワーク」『産業経理』2012年, 72(3): 54-63, 査読無.
- (8) Tsunogaya, N., and Chand, P. “The Complex Equilibrium Paths towards International Financial Reporting Standards (IFRS) and the Anglo-American Model: The Case of Japan.” *The Japanese Accounting Review*, 2012, 2: 117-137, 査読有.
- (9) 角ヶ谷典幸「歴史的な原価会計と公正価値会計のフレームワーク—簿記・情報システムとの関連性—」『日本簿記学会年報』2013年, 28: 35-42, 査読有.

- (10) Tsunogaya, N., Hellmann, A., and Scagnelli, S. “Adoption of IFRS in Japan: Challenges and Consequences.” *Pacific Accounting Review*, forthcoming, 査読有.
- (11) 角ヶ谷典幸「リース会計・使用権モデルの変容—借手の会計処理を中心に—」『会計』2013年, 184(5): 44-56, 査読無.
- (12) 角ヶ谷典幸, 菅原智, Chand, P. 「日本の会計専門家の判断力と会計規制のあり方」『経済科学』(名古屋大学) 2014年, 61(4): 23-37, 査読無.

[学会発表] (計 13 件)

- (1) Tsunogaya, N. “The Accounting Ecology and Changes in Japan.” The 2011 Annual Meeting of the Korean Accounting Association, 2011年6月17日, Jeju, Korea.
- (2) Kusano, M., Sakuma, Y., and Tsunogaya, N. “Economic Consequences of the New Lease Accounting Standard on Japanese Companies.” The 12th Annual Meeting of the Asian Academic Accounting Association, 2011年10月9日, Bali, Indonesia.
- (3) Tsunogaya, N., and Patel, C. “Dynamic Contextual Framework Concerning Global Convergence of Financial Reporting: The Case of Japan.” The 23rd Asian Pacific Conference on International Accounting Issues, 2011年10月18日, Beijing, China.
- (4) Tsunogaya, N., and Patel, C. “Significant Accounting Reforms in Japan since the Late 1990s.” 2012 International Accounting Section of the Annual Midyear Meeting, American Accounting Association, 2012年2月24日, Phoenix, USA.
- (5) 角ヶ谷典幸「ホーリスティック観と日本の会計環境」国際会計研究学会第2回西日本部会, 統一論題報告, 2012年3月24

- 日, 神戸学院大学.
- (6) Tsunogaya, N., and Patel, C. “The Accounting Change Framework: The Case of Japan since the Late 1990s.” The 35th Annual Congress of European Accounting Association, 2012年05月10日, Ljubljana, Slovenia.
- (7) 角ヶ谷典幸「歴史的原価会計と公正価値会計のフレームワークー計算と報告の論理の共存可能性一」日本簿記学会・全国大会統一論題報告, 2012年09月09日, 熊本学園大学.
- (8) Tsunogaya, N., Hellmann, A., and Scagnelli, S. “Contextual Issues of Global Convergence of Financial Reporting: The Case of Japan.” The 13th Annual Meeting of the Asian Academic Accounting Association, 2012年11月11日, 京都大学.
- (9) Tsunogaya, N., Hellmann, A., and Scagnelli, S. “Adoption of IFRS in Japan: Challenges and Consequences.” The 36th Annual Congress of European Accounting Association, 2013年05月07日, Paris-Dauphine University, France.
- (10) Tsunogaya, N., Sugahara, S., and Chand, P. “Accounting Regulations and Its Impact on the Judgments of Japanese Professional Accountants.” 2013 Annual Meeting of the Korean Accounting Association, 2013年6月20日, Hotel Hyundai Gyeongju, Korea.
- (11) Tsunogaya, N., Sugahara, S., and Chand, P. “The Impact of Type of Lease Accounting Standards on the Judgments of Japanese Professional Accountants.” The 7th Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting (APIRA), 2013年07月27日, Kobe Convention Center, Japan.
- (12) 角ヶ谷典幸, 菅原智, Chand, P. 「日本の会計専門家の判断力と会計規制のあり

方」日本会計研究学会第72回全国大会, 2013年09月05日, 中部大学.

- (13) Tsunogaya, N., Sugahara, S., and Chand, P. “The Impact of Accounting Regulations on the Judgments of Japanese Professional Accountants.” The 14th Annual Meeting of the Asian Academic Accounting Association, 2013年10月28日, Penang, Malaysia.

〔図書〕(計3件)

- (1) 角ヶ谷典幸・赤城諭士共訳『公正価値会計のフレームワーク』中央経済社, 2012年, 1-157 (原書: Nissim, D. and Penman, S., *Principles for the Application of Fair Value Accounting*, White Paper No.2, Columbia Business School, 2008).
- (2) 角ヶ谷典幸「認識と測定」柴健次編著『IFRS教育の基礎研究』創成社, 2012年, 271-277.
- (3) 角ヶ谷典幸「デリバティブ」「リース」佐藤信彦, 河崎照行, 齋藤真哉, 柴健次, 高須教夫, 松本敏史, 秋葉賢一, 梅原秀継, 荻原正佳, 神谷健司, 兼田克幸, 小賀坂敦, 田代樹彦, 角ヶ谷典幸『財務会計論・II応用論点編(第7版)』中央経済社, 2014年, 55-114.

〔産業財産権〕

○出願状況 (計 件)

名称:
発明者:
権利者:
種類:
番号:
出願年月日:
国内外の別:

○取得状況 (計 件)

名称:
発明者:
権利者:
種類:
番号:
取得年月日:

国内外の別：

[その他]
ホームページ等

6. 研究組織

(1) 研究代表者

角ヶ谷 典幸 (TSUNOGAYA NORIYUKI)
名古屋大学大学院経済学研究科・教授
研究者番号：80267921

(2) 研究分担者

()

研究者番号：

(3) 連携研究者

()

研究者番号：