

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 28 年 5 月 30 日現在

機関番号：11301

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2013～2015

課題番号：25380588

研究課題名(和文) 会計・監査制度の国際標準化と固有性の摩擦と調和：制度及び経営実態の分析を踏まえて

研究課題名(英文) The Influence of Standardization Process in Accounting and Auditing

研究代表者

猪熊 浩子 (Inokuma, Hiroko)

東北大学・経済学研究科(研究院)・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) 3,200,000円

研究成果の概要(和文)：本研究はグローバル化が進む状況における、会計基準のグローバル・コンバージェンスを巡る会計の利害調整機能の諸側面を主に考察した。国際的な会計制度構築にあたり、全ての目的に中立的な会計基準の策定は困難であることから目的を定めざるを得ない。この国際化の潮流の一方で、議論の俎上にのぼるのは情報提供目的の下、国際化がなされた会計基準と、会計の「二次的目的」と言われる役割が果たすべき機能との不整合とその調整プロセスであった。

本研究では会計・監査のグローバル化と会計諸制度との関係を、租税との観点、会社法との観点、企業経営との観点、そして会計専門家である会計監査人の資格との観点で考察を行った。

研究成果の概要(英文)：When we consider the process of the globalization in economy, while the international standardization of the accounting system to progress, there is interaction with the conflict and collision between the international standardization and local accounting system. When introducing the international accounting standards and accounting systems, each country should face any problems, and need to investigate how it should be corresponded. And more, standardization of accounting and auditing standards might cause any inconsistencies between the tax system and Companies Act in particular about distributable profit of the each country. We've considered how this mismatch can be resolved. In our study, we can point out that the international standardization of economic globalization and the accounting system associated with, do not necessarily mean the unification of the accounting system beyond the nation and unification system is not preferable unconditionally.

研究分野：会計監査

キーワード：グローバル化 ション 会計・監査制度 IFRS 国際標準化 会社法 税制 会計監査人の資格 監査判断

1. 研究開始当初の背景

企業活動の急速な国際化、例えばクロスボーダー取引やボーダレス化が著しく進展しており、国家や国境という枠組みを超えた経済活動が活発になっている。国境を越えた取引や資金調達そして雇用に至るまで、様々な「ヒト」、「モノ」、「カネ」、さらには無形の「サービス」や「権利」が取引され、またその取引高も日々増大している。このような環境下では、経済活動を外部へ報告する際に必要とされる、会計基準や会計を取り巻く諸制度が国際的に共通である方が財務報告の利便性やコストの観点で好都合と考えられるだろう。このような意味で、会計基準及び会計の周辺制度についても、国際共通化への機運が高まっている。

例えば会計基準について見れば、国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards, IFRS) の導入への動きが各国において進んでいる。EU 諸国・中国・オーストラリア・カナダといった国々ではすでに導入されており、東南アジア諸国などにおいても導入が進みつつある。日本や米国においてはなお全面的な適用には至っていないものの、日本では一部導入され、米国でも自国制度への導入については検討が続けられている。

さらに、会計基準のみならず、会計基準に準拠した作成がなされているかどうかについての保証行為である監査の枠組みからも国際共通化の流れは無縁ではなく、会計士団体により構成される国際団体である国際会計士連盟 (International Federation of Accountants, IFAC) による国際監査基準 (International Standard on Auditing, ISA) が制定されている。さらには、監査の担い手である監査人の資格に関しても世界的な相互認証のような動きが起りつつある。

一方で、このような会計を取り巻く諸制度の国際標準化の動きは、会計にかかわる各国の制度や各国における実務との間でしばしば不整合を引き起こす。たとえば、ドイツ・フランス等においては、会計上の利益の計算が租税や株主に属する利益の計算の根拠となるため、これらの国々における IFRS の導入は、税法や会社法との間で不整合を引き起こす。日本における IFRS の導入においても、公正価値会計に対する懸念、会計制度と連携している税法・会社法といった諸法令・制度との不整合など様々な問題が指摘され、このような問題を考えていく中で東京合意で予定されていた IFRS 導入のスケジュールは見直され、日本版 IFRS とされる修正国際基準 (JMIS) の導入等がなされている。

このような状況からすれば、会計基準等の国際的に利用される制度の標準化の流れの中で国境を越えた企業活動を円滑に進めていくためには、国際標準化と各国の固有性の

不整合を一つずつ解明し、調和させていかななくてはならない。グローバルな競争における企業の競争力が他国の企業が直面する制度を含めた経済環境との相違に基づくと考えれば、この点は日本経済の将来にとって大きな問題となってくる。

2. 研究の目的

本研究では、グローバル化がもたらす各国レベルでの環境の変化、とりわけ IFRS の導入や会計士資格の認証といったような問題が、各国のレベルにおける会計制度やそれを取り巻く様々な法制度、また監査制度にどのような影響を与えたのか、これに対して各国がいかに対応してきたか、また今後どのように対応していくのが望ましいのかについて考察することを試みた。

グローバル化の進展により国境をまたがる経済活動が増大すれば、勢い各種制度が国ごとに相違するのは煩雑であり、互換可能である制度設計が考えられるだろうし、それがグローバル基準へ向かうという流れは当然出てくるであろう。ただし、このような制度の世界標準化は、必ず各国のローカルレベルにおける調整の必要をもたらす。もし、各国の制度が一度に変換がなされる、もしくは同じ方向に進むのであれば、この調整の必要は少なく、国家間の制度統一によって利益が生み出されるだろうが、実際は国によって制度のグローバル化への対応については緩急があること、また標準化も簡単ではないことを考えれば、国内制度を国際互換性のある制度に変革していくことが必ずしも合理的と判断されないことがある。

とくに会計は単独制度として機能しているのではなく、周辺制度と強く相互関係を保ちながら存在している。あわせて、企業会計は社会規範 (social norms) としての側面を併せ持つと言われている (Sunder, 2005, 2009)。もともと会計が「事実と慣習と判断の総合的産物」と言われるように一義的に最適解定められるものではなく、社会的インフラの一部を構築していることから会計基準だけを整備すれば足りるわけではなく、制度全体の動きを見据えなければならない。投資家への財務報告への在り方を探るのみならず、経済活動に対するインパクトにも配慮していくことは不可欠である。また会計基準の設定の仕方も演繹法的に有るべき姿から導き出される部分と、帰納法的に実務での積み重ねが純化されて蓄積されてくる部分がある。帰納法的な設定プロセスの場合、各経済事実と慣習がどうしても各国の既存の実務は社会常識に依拠することになる。

また各国で設定プロセスが異なる以上、帰結としての制度が似通っていると看做しても、また、会計を取り巻く諸制度の位置づけが国ご

とに異なることもあろう。この点から、会計・監査制度の国際標準化の流れに対して、周辺制度(税法・会社法・資本市場に関する規制などの各種制度)との調整を各国が如何に対応してきたかを分析することは、日本における基準の機能や変化を分析し今後の展望を定めるに当たり大きな鍵になる。

本研究では上記のような問題意識のもと、会計・監査のグローバル化と関係諸制度との関係を、租税との観点、会社法との観点、企業経営との観点、そして会計のプロフェSSIONナルである会計監査人の資格との観点でそれぞれ考察を行った。

3. 研究の方法

本研究では、IFRS の導入が各国の制度との間で引き起こす不整合とそれに対する対応について、文献調査及びインタビュー調査を用いて検証する一方で、当該国の企業データの分析を通じて経営レベルでの問題とそれに対する対応、そしてその有効性を明らかにする手法で進められた。

そしてこれらの分析をまとめて、IFRS と制度・経営との不整合を低減させるような対応の方向性の提示を試みた。

本研究の手法は大きく3つの部分に分かれる。(1)IFRS と各国会計・監査制度の関係及びそこに起こる問題、各国政府の対応に関する調査・分析、(2)IFRS が企業経営にもたらす影響と企業側の対応に関する調査・分析、(3)(1)、(2)の結果を踏まえた、IFRS と各国固有の会計・監査制度及び経営との不整合に関する対応の方向性の提示、の3つである。

以下で具体的に詳述する。

(1)IFRS と各国会計・監査制度の関係及びそこに起こる問題、各国政府の対応に関する調査・分析

まず、IFRS と各国制度の不整合が大きいであろういくつかの会計の領域を想定した上で、各国の行政・立法機関におけるIFRSに関する法令、及び政府機関、会計基準設定主体、会計士団体、監査法人、業界団体あるいは企業における、IFRS の導入過程及びIFRS を導入した後に起こった問題に関する各種のレポート、意見書等、あるいは新聞・雑誌記事等を収集し、そこから当該領域におけるIFRS の導入過程とそこにおける問題、これに対する対応を明らかにする。また、それらの問題と対応の実態を把握するため、当該領域を専門とする会計士を中心にインタビューを行う。領域としては、たとえば資産評価(公正価値評価、減損、減価償却)、リース会計、研究開発費用会計、ソフトウェア会計といった領域を想定している。各国政府の対応の有効性については検証が難しいが、(2)のと組み合わせることで企業レベルの有

効な対応を導いているかを基準とすることができると考えた。

(2)IFRS が企業経営にもたらす影響と企業側の対応に関する調査・分析

次に、(1)で対象とする国の企業の経営にIFRS がもたらした問題とこれに対する対応を把握する。まずは業界団体等の報告書、企業のアニュアルレポート、さらには新聞・雑誌記事等を収集し、具体的にいかなる問題があり、いかなる対応が行われたのかを把握する。その上で、具体的な領域を想定した上で、ある程度対象国や業種を絞る形で企業の財務データ及び組織あるいは戦略にかかわるデータを収集し、ある会計基準の変更に対する対応を分類した上で、それらの対応と当該企業の属性によりIFRS 導入の影響がどのように異なるかを明らかにしようとする。

必要に応じてインタビューなどを行い、結果を検証する。また、企業レベルの対応の有効性を明らかにすることを通じて、それを可能にするような各国政府の対応についても検討する。

(3)上記の結果を踏まえた、IFRS と各国固有の会計・監査制度及び経営との不整合に関する対応の方向性の提示

以上の(1)、(2)を行ったうえで、IFRS の導入に対する政府と企業の有効な対応について検討し、いくつかの方向性を明らかにする手法で研究を進めた。

4. 研究成果

本研究課題では、まず経済のグローバル化の中で、会計制度の国際標準化が進展する一方、会計制度にかかる国家の役割が失われるわけではないこと、すなわち各国の会計基準設定主体が一方向的にグローバル化した制度を受け入れるわけではないこと、この意味で会計制度の国際標準化と各国の会計制度との間には対立や衝突を伴う相互作用が存在することを指摘した。

このような背景を踏まえて、経済のグローバル化を会計に当てはめると、実際に国際会計基準あるいは会計制度を導入する際に、それぞれの国はどのような問題に直面し、どのような対応を取るのかを検討した。まず着目したのは税制との関係であり、会計基準の標準化が各国の税制との間にどのような不整合を引き起こすのか、不整合に対してどのような対応が可能であるのかを検討した。次に着目したのは、財務会計と会社法との関係であり、とりわけ配当可能利益に対する規制に焦点を当てて検討した。この他にも、監査人の監査意見形成過程と国際監査基準に対する各国の対応について、そして、会計士資格の国際化について検討を行った。

以上の諸検討から明らかになってきたこ

との一つは、それぞれの国が経済のグローバル化と会計基準の国際標準化に適應しながらも、一方では各国の固有性を維持しようとする姿がみられたことである。例えば、税務会計との関係では、IFRSを導入する一方で課税主権は維持しようとしており、このために連単分離を行い、あるいは会計基準を課税計算のベースとしつつも特別規定を設ける形で対応している。配当可能利益についても調整のための規定（例えば英国の実現テスト）を設けたり、あるいは租税と同様に連単分離の形で対応している。このように各国は国際基準を全面的に受け入れるのではなく、適切な距離を保ちながらバランスを取ろうとしているのである。

また、こうしたバランスを取りつつ国際化を取り入れる対応は時に必要であることを示唆している。例えば、IFRSの導入により、企業によっては会計上の操作を行って配当可能利益を増やそうとする可能性があり、これに対しては会計基準と会社法の規定にズレを生じさせることを許容しながら、かつ両方の規定においてローカルとグローバルの関係を調整するのが好ましいことを実証分析の結果も加えて示した。また監査人の判断過程においても、実際にIFRSを適用する際、何らかの形の基準が必要であり、それは各国の解釈指針や会計事務所の実務ガイドライン、あるいは合意の形で形成されることを示した。各国の動きをみる限り、このような形でのローカルな対応（この場合には、必ずしも国家ごとの対応だけでなく、会計事務所ごとの対応も含まれることになるが）がしばしば必要とされている。

このように、経済のグローバル化とそれに伴う会計制度の国際標準化は国家を超えた会計制度の統一を意味するわけではなく、また統一することが無条件に好ましいわけでもないということを示した。

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 7件)

(1) Shimizu, Takashi, David Dobrzykowski, Paul Hong, Chang Won Lee and Takahiro Tomino(2016)Building Dynamic Innovation Capabilities in the Age of Globalisation, *International Journal of Business Innovation and Research*, Vol. 10 No. 1, pp.1-7(査読有).

(2) 猪熊浩子「定額法に一本化した場合の影響 上場企業・中小企業者等の実態を踏まえて」(特集:減価償却制度の問題点とあり方)、単著、『税研』、日本税務研究センター、第183号、2015年9月、pp.38-44(査読無)。

(3) 榊正壽・猪熊浩子「監査人の判断基準に

ついての一考察 ソフトウェアの収益認識を取り上げて」TMARG Discussion Papers No.118(東北大学) 2015年7月、pp.1-21(査読無)。

(4) Shimizu, Takashi and Young Won Park(2015) “Evolutionary patterns of risk management in Japanese firms: A longitudinal analysis using empirical data,” paper presented at the 7th Global Supply Chain Management (GSCM) conference, Vol.1, pp.1-15(査読有)。

(5) 猪熊浩子「会計基準の国際標準化と税制との整合化プロセス」、単著、『税研』、日本税務研究センター、第175号、2014年5月、pp.102-107(査読無)。

(6) Inokuma, H., and T. Shimizu “Globalization of Accounting Standards and Treatment of Distributable Profits: Implications on Behaviors of Managements in Japan,” March., 2014, TERG Discussion Paper Series, No. 313, Tohoku University(査読無)。

(7) 猪熊浩子「グローバル化における会計基準の国際標準化と固有性 税制との整合化プロセスに着目して」、単著、『研究年報 経済学』(東北大学経済学会) Vol.74, No.1, 2014年1月、pp.139-158(査読有)。

〔学会発表〕(計 11件)

(1) 猪熊浩子、日本銀行金融研究所「会計基準の国際標準化をめぐる課題～税制との整合性や会計監査への影響について～」単独報告(猪熊浩子)、金融研究所内部行員向けセミナー2015年12月5日、日本銀行金融研究所(東京都・中央区)。

(2) 猪熊浩子、日本会計教育研究会第7回全国大会自由論題報告「経営者不正に対する会計倫理教育の一考察」(榊正壽と共同報告)、2015年11月29日、名城大学(沖縄県・名護市)。

(3) Inokuma, H., and M. Sakaki, 27th Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues, The Influence of the Standardization Process in Accounting and Auditing Systems under a Global Framework: A Narrative Descriptive Approach,” (November 3, 2015), Bond University, Gold Coast, Australia.

(4) Shimizu, Takashi (2015) “Evolution of Organizational Forms and Asian Capitalism,” paper for invited presentation at the Seoul National University Asia Center International Conference 2015, October 22, Seoul National University, Seoul, Korea (invited speaker).

(5) 猪熊浩子、経営戦略会計研究会2015年度記念大会「グローバル化と会計制度の国際標準化 会計制度の共通基準化と各国の固有性に着目して 監査人の判断過程における一考察」(招待講演) 単独報告(猪

熊浩子)、統一テーマ「IFRS における原則主義」2015年6月12日実施、東京理科大学(東京都・新宿区)。

(6) Shimizu, Takashi, Supply Chain Risk management : A Comparative Perspective, Presentation at the 7th Global Supply Chain Management (GSCM) conference (invited speaker), March 27-29, 2015 Zhejiang University, Hangzhou, Zhejiang, China.

(7) 猪熊浩子、日本会計研究学会 第73回全国大会、自由論題報告「会計の国際標準化と企業経営に与える影響 配当可能利益に着目して」発表、2014年9月6日実施、共同発表(共同発表者1名: 榊正壽)、横浜国立大学(神奈川県・横浜市)。

(8) 猪熊浩子、「会計・監査制度の国際標準化と固有性の摩擦と調和 - 企業における配当政策に対する影響に着目して -」(招待講演) 2013年12月14日、国際会計研究学会第4回東日本部会、統一論題報告、新日本有限責任監査法人(東京都・千代田区)。

(9) Inokuma, H., and T. Shimizu “International Standardization and Locality of Accounting Standards in the Globalized Economy: Analysis on Treatment of Distributable Profits,” Dec. 9, 2013, 2013 University of Hawaii Symposium on Current Issues in Accounting and Auditing Hosted by School of Accountancy, Shidler College of Business, University of Hawaii at Manoa(U.S.A.)

(10) Inokuma, H., and T. Shimizu, 25th Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues, “Globalization of Accounting Standards and Treatment of Distributable profits: Experience in the U.S. and EU Countries and the Implications for Japan” (November, 11, 2013), Universitas Indonesia, Bali, Indonesia.

(11) Inokuma, H., Asian Conference on Accounting and Society & Summer School, Symposium presenter, Inokuma, H., “Audit Market in Japan and Auditors' Behavior,” Aug. 26, 2013, Tohoku University, Japan(宮城県・仙台市)

〔図書〕(計 1 件)

(1) 猪熊浩子『グローバル化と会計・監査』、単著、同文館出版、2015年3月、216頁。

6. 研究組織

(1) 研究代表者

猪熊 浩子 (INOKUMA, Hi roko)
東北大学・大学院経済学研究科・フェロー

研究者番号 : 30596416

(2) 研究分担者

清水 剛 (SHIMIZU, Takashi)
東京大学・総合文化研究科・准教授

研究者番号 : 00334300