

平成 30 年 5 月 21 日現在

機関番号：13901

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2014～2017

課題番号：26380606

研究課題名(和文) 会計基準と会計実務のコンバージェンスおよびその相互作用に関する研究

研究課題名(英文) Interaction between de facto and de jure levels of accounting convergence

研究代表者

角ヶ谷 典幸 (Tsunogaya, Noriyuki)

名古屋大学・経済学研究科・教授

研究者番号：80267921

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)：本研究の目的は、日本ではなぜ会計基準のコンバージェンス(国際的統一)が慎重に進められているのかを、内外の会計基準、アンケート調査結果、証言などを用いて客観的に分析することであった。

分析の結果、日本の会計制度は欧米の制度に近似していること、とりわけ日本の会計専門家の倫理観・判断力は欧米の会計専門家に近似していることが明らかにされた。しかし、会計基準のコンバージェンスを促進するにあたり、日本のローカルな側面、すなわち歴史的、組織的、社会的、制度的、政治的、経済的環境等を考慮する必要があり、これら制度間の補完関係がコンバージェンスが慎重に進められている原因となっていることが明らかにされた。

研究成果の概要(英文)：The objective of this study is to investigate factors affecting global convergence of financial reporting and the decisions on the adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Japan using a variety of sources such as accounting standards (i.e., IFRS and Japanese generally accepted accounting principles), related literature and documents, as well as data obtained from questionnaire surveys and interviews.

Results show that the accounting system in Japan, which includes both accounting standard and practice levels, has gradually converged with those of Anglo-American countries. Nonetheless, significant differences still remain in terms of historical, organizational, societal, political, and economic environments. Importantly, Japan has adopted a cautious convergence approach, because it would be futile to adopt IFRS without adjusting for related infrastructures such as financial systems, governance structures, related laws, and auditing standards.

研究分野：会計学

キーワード：コンバージェンス 日本の固有性 会計専門家の判断力

1. 研究開始当初の背景

日本では、グローバル化の影響を受け、1997年以降、「会計ビッグバン」と称される会計基準の大改正が行われた。またEU諸国が国際財務報告基準(IFRS)を強制適用した2005年以降は、会計基準のコンバージェンスを加速させてきた。その結果、2008年には欧州委員会(EC)から日本の会計基準はIFRSと同等であるという評価を受け、2010年3月期からはIFRSの任意適用が始まった。しかし、IFRS適用国が世界に130カ国以上あるといわれている今日においても、日本はIFRSに代替しうるフルセットの会計基準を維持・開発しており、米国を除く他の先進国に比べて、会計基準のコンバージェンスを慎重に進めている。

金融庁・企業会計審議会の当初の予定では、2012年度中にIFRSを強制適用するかどうかの判断が下される予定であったが、自見庄三郎前金融担当大臣は、2011年6月21日に、IFRSを強制適用するのであれば、その時期を延期すべきである旨の提言をした。自見前大臣は、延期の理由として、米国等の情勢の変化、産業界からの要望、大震災の影響および日本固有の会計・周辺制度への影響をあげた。IFRSの強制適用を見送ったことを以って、日本は過度に慎重な姿勢をとっているという批判が海外から寄せられることがある。このような批判に 대응するためには、「日本の固有性」、つまり日本独自の歴史的、組織的、文化的、社会的、法的、政治的、経済的環境等に関する証拠を収集し、国際的に認められているメソッドロジーを用いて、内外に発信することが求められる。かりに日本の固有性が認められないのであれば、他の国々と同様にIFRSを直接適用(アドプション)した方が合理的でコストも少なく済むはずである。

「日本の固有性」に関する研究は海外の研究者に主導されてきたように思われる。たとえば、C. Nobesは、1990年代に日本の会計専門家の地位が低いことを指摘した。また、C. NobesとR. Parkerは、アングロ・サクソン諸国は専門的能力に優れているのに対して、大陸諸国(日本を含むなど)は画一的で政府主導であり、法律や税法の影響が強いため専門的能力が劣っていると指摘している。T. DouplikとH. Pereraも、日本のプロフェッショナリズムは劣っており、保守的会計処理の傾向が強く、情報開示に消極的であり、日本公認会計士協会の影響力は小さい(可能性がある)と指摘している。

このような国際会計の知見は仮説にすぎず、欧米のバイアスが含まれている可能性がある。そこで本研究では、IFRS適用の是非を検討している企業会計審議会の議事録を題材にしてコンテンツ・アナリシス(内容分析)を実施し、日本の固有性はなにか、日本ではなぜ会計基準のコンバージェンスが慎重に進められているのかを検証することにした。

財務報告のコンバージェンスをめぐる問題は、今一つの問題がある。国内では会計基準のコンバージェンス(de jure convergence)に関する議論に終始しがちであるが、欧米諸国では会計実務のコンバージェンス(de facto convergence)に関心が向けられつつある。会計基準が統一されても会計人の倫理観や判断力が異なれば、会計実務が統一される保証はなく、国際的な比較可能性に支障が生じる可能性がある。そこで本研究では、会計実務の根底をなす日本の会計専門家の倫理観や判断力の特性を、アンケートを利用した実験(行動)会計学の手法を用いて検証することにした。

2. 研究の目的

日本はIFRSに代替しうるフルセットの会計基準を維持・開発しており、米国を除く他の先進国に比べて、会計基準のコンバージェンスを慎重に進めている。そこで本研究の第一の目的は、日本ではなぜ会計基準のコンバージェンスが慎重に進められているのかを客観的なデータや証言を用いて分析することとした。

また、近年、欧米諸国では会計基準だけでなく、会計実務のコンバージェンスにも目が向けられるようになってきた。そこで本研究の第二の目的は、会計実務の根底をなす日本の会計専門家の倫理観や判断力の特性を、アンケートを利用した実験(行動)会計学の手法を用いて検証し、日本の固有性が会計実務のコンバージェンスにどのような影響を及ぼしているのかを明らかにすることとした。

3. 研究の方法

IFRSに関する研究は数多く存在するが、精緻なメソッドロジー(コンテンツ・アナリシス、インタビュー、アンケート調査など)を用いて、日本の固有性(会計環境・会計専門家の倫理観や判断力の特性)はなにかといった本質的な問題に取り組んだ研究は少ない(あるいは存在しない)。

そこで本研究では、企業会計審議会の議事録を用いて、コンテンツ・アナリシスを実施し、「日本の固有性」を導出した。また、コンバージェンスを慎重に進めている要因を特定した。

近年公表された会計基準には見積要素が格段に増加しており、会計専門家に判断を要請する機会が増大している。会計システムは本来的に文化・慣習・コンテクストに依存しているため、文化受容による欧米化の影響に配慮しつつ、日本の会計専門家の倫理観、判断力、コミットメントなどの特性、あるいは原則主義的会計基準との親和性などを実験会計学の手法を用いて検証した。

その他、内外の会計基準の分析や会計専門家に対するインタビューも実施した。

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(3)である。

(1) IFRS 適用に関する意見の多様性

2008年以降、IFRS適用の是非を検討してきた企業会計審議会総会・企業調整部会合同会議の議事録を分析対象にしてコンテンツ・アナリシスを実施した結果、日本の会計環境は社会的、経済的、法的、文化的、組織的、専門的および歴史的ファクターによって形成されていることが明らかにされた。また、企業会計審議会の委員のうち、会計研究者、財務諸表作成者(製造業からの代表者等)は、日本公認会計士協会からの代表者、財務諸表利用者(アナリスト等)に比べて、IFRSの強制適用に反対する割合が高いこと、2011年6月30から2013年6月19日にかけての議論は、2008年10月23から2009年6月11日にかけての議論に比べて、IFRSの強制適用に反対する割合が高い傾向にあったこと、ステークホルダー・グループ(学識経験者等も含む)ごとに、また期間ごとに、用いられたロジック(想定している諸環境)が異なることが明らかにされた。

さらに、IFRS強制適用反対派は「日本経済における製造業の重要性」や「日本の会計基準のIFRSに対する優位性」をはじめとしたローカルな視点を重視する傾向があるのに対し、IFRS強制適用賛成派は「海外市場での資金調達の可能性」や「財務報告の国際的な比較可能性」をはじめとしたグローバルな視点を重視する傾向にあることが明らかにされた。ただし、「魅力ある資本市場の構築」や「リサイクリング・純利益の重要性」については意見の差はなく、オールジャパンの声であることが確認された。

(2) 日本の会計システムの特徴

日本ではなぜ6つの会計基準(日本基準、IFRS、米国基準、修正国際基準(JMIS)、中小指針、中小指針)が並存するに至ったのかを、JMIS策定の経緯などに触れながら検証した。分析の結果、いわゆる連単分離方式を前提とし、IFRSへの迅速な対応が図られたために、連結財務諸表と個別財務諸表との乖離だけでなく、金融商品取引法と会社法、財務報告と課税所得計算、大企業と中小企業の会計の分化が促進され、このことが会計基準の並存化をもたらした一因となっていることが確認された。

また、大企業と中小企業におけるリース利用実態と会計処理の差異を調査した。具体的には、中小企業のリース利用実態は大企業と比べてなにか相違しているのかを調査したうえで、中小企業会計のあり方を検討した。分析の結果、中小企業は大企業に比べて自社の資金状況により購入かリースかを定める傾向にあること、リースを重要な資金調達手段と捉える傾向にあることがわかった。また、

中小企業は所有権移転外ファイナンスリース取引の会計処理として賃貸借処理を選択する傾向にあることがわかった。これらは、IFRSの影響を直接的・間接的に受ける大企業向けの会計とその影響を極力、緩和させようとする中小企業向けの会計の分化が進んでいる可能性を示唆するものであった。

さらに、財務報告におけるローカルな側面とグローバルな側面に着目しつつ、会計基準の並存化・複線化問題、会計実務や周辺制度の多様化問題、リスク要因の増大化問題などについて検討した。その結果、グローバル化は個別主義の普遍化および普遍主義の個別化の相互浸透を含む多重の過程であり、複数の均衡解が存在しうるので、並存化や多様化はある意味で必然であること、並存化や多様化によってむしろリスクが緩和されている可能性があることが明らかとされた。

(3) 日本の会計専門家の判断特性

リース会計基準を用いて、日本の(公認)会計士の判断特性を検証した結果、原則(フル・ペイアウト)に賛同する会計士はリース取引の資本化を推奨する傾向にあるが、ガイダンス(概ね90%)に賛同する会計士はリース取引の資本化を推奨しない傾向にあること、厳格なガイダンス(概ね88%)に賛同する会計士はリース取引の資本化を推奨する傾向にあるが、厳格なガイダンスは原則に比べて資本化推奨能力に劣ること、日本の会計士はリース取引の資本化を回避しようとする経営者のインセンティブ(負債比率)の高低にかかわらず、バイアスの少ない判断を行う傾向にあることが明らかとなった。日本ではIFRSにみられるような原則主義的な会計基準の(過度の)適用に対して懸念が表明されてきたが、リース取引の資本化に関しては、むしろ原則のガイダンスに対する優位性が確認されたことになる。

また、会計実務のコンバージェンスに関連づけながら、日本の会計専門家(公認会計士)の倫理特性や判断特性を検証した。その結果、日本の会計士は外部(クライアント)からの圧力の影響のみならず、内部(パートナー)からの圧力の影響を受ける可能性があることが明らかにされた。この結果は、欧米の会計士を被験者にした先行研究の結果と符合するものであり、日本の会計士の倫理観や判断力が欧米化していることを示唆するものであった。あわせて、日本の会計士の倫理観や判断力は、専門家意識や組織に対する愛着・義務感を醸成させるような教育訓練によって向上することが明らかにされた。

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13件)

- (1) Tsunogaya,N., Hellmann,A., and Scagnelli,S. "Adoption of IFRS in Japan: Challenges and Consequences." *Pacific Accounting Review*, 2015, 27(1): 3-27, 査読有.
 - (2) Tsunogaya,N., and Tokuga,Y. "Controversies over the Development of Japanese Modified International Standards (JMIS)." *Korean Accounting Review*, 2015, 40(2): 299-335, 査読有.
 - (3) Kusano,M., Sakuma,Y., and Tsunogaya,N. "Economic Impact of Capitalization of Operating Leases: Evidence from Japan." *Corporate Ownership and Control Journal*, 2015, 12(4): 838-850, 査読有.
 - (4) 角ヶ谷典幸「日本における IFRS 適用をめぐる見解の多様性 企業会計審議会の議事録の内容分析を手がかりにして」『国際会計研究学会年報』2015年, 2014(1): 9-24, 査読有.
 - (5) 角ヶ谷典幸「日本のリース会計基準における「原則」と「ガイダンス」の有効性」『会計』2015年, 188(8): 23-37, 査読無.
 - (6) 角ヶ谷典幸「会計観の変遷と収益・利益の認識・測定パターンの変化」『企業会計』2015年, 67(9): 33-43, 査読無.
 - (7) Kusano,M., Sakuma,Y., and Tsunogaya,N. "Economic Consequences of Changes in the Lease Accounting Standard: Evidence from Japan." *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, 2016, 12(1): 73-88, 査読有.
 - (8) Tsunogaya, N. "Issues Affecting Decisions on Mandatory Adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Japan." *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2016, 29(5): 828-860, 査読有.
 - (9) Tsunogaya,N., Sugahara,S., and Chand,P. "Judgments of Auditors on "Principles" versus "Guidance" in Lease Accounting Standard: Evidence from Japan." *Asian Review of Accounting*, 2016, 24(3): 362-386, 査読有.
 - (10) 角ヶ谷典幸「新たな会計(利益)観 ホーリスティック観」『産業経理』2016年, 76(3): 57-66, 査読無.
 - (11) Tsunogaya,N., Sugahara,S., and Chand,P. "The Impact of Social Influence Pressures, Commitment, and Personality on Judgments by Auditors: Evidence from Japan." *Journal of International Accounting Research*, 2017, 16(3): 17-37, , 査読有.
 - (12) 角ヶ谷典幸「財務報告(研究)におけるローカルとグローバル」『会計』2017年, 191(1): 1-14, 査読無.
 - (13) 角ヶ谷典幸「国際財務報告基準第 16号『リース』 シングルアプローチへの回帰を巡って」『税経通信』2017年, 72(9): 151-160, 査読無.
- { 学会発表 }(計 11 件)
- (1) Tsunogaya,N., Sugahara,S., and Chand,P. "Perceptions of Professional Accountants on Lease Accounting Standard: Evidence from Japan." 2014 Annual Meeting of American Accounting Association, 2014年8月5日, Atlanta, United States.
 - (2) 角ヶ谷典幸「IFRS 適用をめぐる日本のステークホルダーの見解の多様性 企

業会計審議会の議事録の内容分析を手
がかりにして」国際会計研究学会・
第31回全国大会・統一論題報告, 2014
年8月26日, 神戸学院大学.

- (3) Kusano,M., Sakuma,Y., and Tsunogaya,N. "Economic Consequences of Changes in the Lease Accounting Standard: Evidence from Japan." The 26th Asian Pacific Conference on International Accounting Issues, 2014年10月28日, Taipei, Taiwan
- (4) Tsunogaya,N. "Determinants of the Decision on Mandatory Adoption of IFRS in Japan." The 2014 Conference of Korean International Accounting Association, 2014年11月8日, Kyungsoong University, Korea.
- (5) Tsunogaya,N., and Tokuga,Y. "Controversies over the Development of Japan's Modified International Standards (JMIS)." Korean Accounting Review International Symposium, Financial Supervisory Service, 2015年3月31日, Seoul, Korea.
- (6) Tsunogaya,N. "Diverse Views on Mandatory Adoption of IFRS in Japan." The 38th Annual Congress of European Accounting Association, 2015年4月30日, Glasgow, UK.
- (7) Kusano,M., Sakuma,Y., and Tsunogaya,N. "Economic Consequences of Changes in the Lease Accounting Standards: Evidence from Japan." Journal of Contemporary Accounting and Economics Mid-Year Symposium, 2015年7月3日, University of Tasmania, Australia.

- (8) Tsunogaya,N., Sugahara,S., and Chand,P. "The Impact of Social Influence Pressures, Commitments, and Personalities of Auditors: Evidence from Japan." The 39th Annual Congress of European Accounting Association, 2016年5月13日, Maastricht, Netherlands.
- (9) 角ヶ谷典幸「日本の会計専門家の判断特性 圧力、コミットメントおよびパーソナリティの影響」日本会計研究学会・第138回中部部会・統一論題報告, 2016年12月3日, 愛知学院大学.
- (10) Tsunogaya,N., and Hellmann,A. "Fair Value Accounting: Controversies over the Potential Mandatory Adoption of IFRS." The 40th Annual Congress of European Accounting Association, 2017年5月11日, Valencia, Spain.
- (11) Tsunogaya,N., and Patel,C. "The Influence of External Foreign Pressures (Gaiatsu) and Internal Pressures (Naiatsu) on Japan's Accounting Reforms since the Late 1990s." 2017 Annual Meeting of American Accounting Association, 2017年8月7日, San Diego, United States.

〔図書〕(計4件)

- (1) 角ヶ谷典幸「認識と測定」平松一夫, 辻山栄子, 米山正樹, 山地範明, 藤井秀樹, 角ヶ谷典幸, 八重倉孝, 松本敏史, 徳賀芳弘, 田中建二『会計基準のコンバージョン』(体系現代会計学第4巻)中央経済社, 2014年, 177-211.
- (2) 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・応用論点編』(第10版)中央経済社, 2017年, 31-91.

(3) 角ヶ谷典幸「認識論・測定論の動向と課題」高橋和幸編著『企業会計システムの現状と展望』五紘舎, 2017年, 146-160.

(4) 角ヶ谷典幸・坂本孝司・上野隆也「中小企業のリース利用実態と中小企業会計のあり方」佐藤行弘, 河崎照行, 角ヶ谷典幸, 加賀谷哲之, 古賀裕也編著『リース会計制度の経済分析』中央経済社, 2018年, 127-154.

〔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:

(4) 研究協力者

()