

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 28 年 5 月 27 日現在

機関番号：14301

研究種目：挑戦的萌芽研究

研究期間：2014～2015

課題番号：26590079

研究課題名(和文) 会計基準と会計インフラストラクチャの共変化を前提とした比較研究方法の開発

研究課題名(英文) Comparative Research Methodology on the premise that Accounting Standards covaries with Their Infrastructures

研究代表者

徳賀 芳弘 (TOKUGA, Yoshihiro)

京都大学・経営学研究科・教授

研究者番号：70163970

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 2,700,000円

研究成果の概要(和文)：本研究は、国際会計研究における新しい分析枠組み・分析方法を開発することが目的であった。研究成果として、会計基準と会計インフラストラクチャの双方が規定し合い・変化するという分析枠組みを新制度派経済学に基づいて、共変化・共進化関係として理論的に同定することに成功した。また、国際会計基準の導入効果を明らかにするためには、詳細な事例研究を行っていく必要があり、「過程追跡アプローチ」が有効であることが分かった。このように、実証研究と事例研究を相互補完的に統合することによって、会計基準の国際的な相違と調和、会計インフラストラクチャの連続と断絶の共存という世界の会計の現状を総合的に把握することが可能となる。

研究成果の概要(英文)：The purpose of this study is to establish a new analytical framework and methodology in international accounting studies. First, we have succeeded to theoretically identify the interrelationship between accounting standards and accounting infrastructures in which both define and change each other as co-evolution drawing on the new institutional economics. Second, we find that DID analysis still could not clarify the causal mechanism in which accounting infrastructure is relating and we need to conduct an in-depth case analysis simultaneously. For that purpose, we find process-tracing approach has a lot of possibilities to achieve our purpose. Finally, we find we can better understand current status of international accounting where the difference and harmonization in accounting standards and the continuity and discontinuity in accounting infrastructure coexist, with integrating empirical study and case analysis.

研究分野：社会科学

キーワード：会計基準 会計インフラストラクチャ 共変化 比較研究方法 ポスト・コンティンジェンシー理論

1. 研究開始当初の背景

(1) 会計は環境の産物であり、かつて環境の異なる国および地域には異なる会計制度が存在していた。そのため、伝統的な国際会計研究においては、各国の会計インフラストラクチャが相違し、会計制度も国ごとに相違していることを前提として、会計インフラを構成する要因は何か、会計制度と会計インフラとの組み合わせはどのようになっているか(類型化論)という研究が展開された。

(2) 他方、2000年以降の国際財務報告基準(以後、IFRS)のアドプションの急増によって、会計インフラの相違にもかかわらず同一の会計基準を持つ、あるいは同一国内においても複数の会計基準が存在する国が多数存在するようになった。そのため、従来の比較会計論・会計類型化論はその説明力を喪失するとともに、国際会計研究のテーマも、IFRS採用・その実務への適用の仕方に関する国ごとの事例研究およびIFRSの経済的影響に関する経験的研究へと大きく変化することとなった。

(3) 後者の実証研究は、事前事後比較型の分析によって、短期的な影響に関しては成果を上げているが、ノイズを排除するために、分析対象国の導入された会計基準と旧会計インフラとの関係の短期的変化を析出せざるをえず、新会計基準導入後の会計インフラのダイナミックな変化をその分析の射程に収めることができていない。また、会計基準の「相違と調和(収斂)」および各国・地域の会計インフラの「連続と断絶」の共存という世界の会計の現状は、旧来型の比較会計研究や類型化論では分析できない。現在の国際会計研究の閉塞感を打破するために、導入される会計基準が変質する現象や会計基準の変化による会計インフラの変化も射程に収めた新たな分析枠組み(会計制度と会計インフラが双方向に影響し合い、変化する)を構築し、定性的な研究に定量的な研究を組み合わせた分析方法が必要である。

2. 研究の目的

(1) 本研究の目的は、会計基準の国際的な収斂が進んでいる状況下において、従来行われていた比較会計や会計類型化等の伝統的な国際会計研究が有効性を失っているとの認識のもとで、国際会計研究における新しい分析枠組み・分析方法を開発することである。

(2) 具体的な課題として、第1に、分析方法に特化して、これまでの国際会計研究の成果と問題点の洗い出しを行う。第2に、当該問題点を克服する新しい研究の分析枠組みと分析方法を提示する。

3. 研究の方法

(1) 従来の国際会計研究の成果と問題点の

洗い出しを行うため、具体的に以下の点について研究を行っていく。

国際会計研究の経年的変化の調査

国際会計研究における代表的なテキストの経年的な調査・分析を行い、研究対象および研究方法の変化、ならびに理論的考察による成果に関する分類および整理を行う。

分析方法に関する包括的な分類・整理

上記で行った国際会計研究経年的変化や傾向を前提として、英文学術雑誌に掲載された国際会計研究に関して、それぞれ定量的研究および定性的研究に基づいた分類および整理を行う。

先行研究の成果の棚卸および問題点の整理

各分類項目の中の代表的な研究を対象として、詳細な調査・分析を行っていく。そのような作業を通じて、従来の国際会計研究の達成点、未解決な論点、および方法論上の限界点を明らかにする。

(2) 上記の調査・分析の結果、明らかとなった先行研究の問題点を克服する新しい分析の枠組みの提示と分析方法の開発を行う。

4. 研究成果

(1) 従来の国際会計研究の成果と問題点の洗い出し

国際会計研究の経年的変化および分析方法に関する包括的な分類・整理

調査・分析の結果、過去40年間の国際会計研究において論文数、経験的研究、および研究テーマの拡大があったこと(例: Baker and Barbu, 2007)、会計類型論に関して、分類結果が分類者やデータのバイアスの存在によって影響を受けること(例: Nobes and Stadler, 2013)、IFRSアドプションの経済的影響に関するいくつかの抑制要因(法起源の違い、エンフォースメントの枠組み、国内基準とIFRSの一致の程度、アドプションの動機、および分析モデルの違い)が存在していること(例: Ahmed, Chalmers, and Khelif, 2013)、および事例研究に関して、IFRSのグローバルな規模での普及という状況の中で、ピュアIFRSがそのまま国内基準として使用されているわけではないこと(例: IFRS財団による調査)、が明らかとなった。

先行研究の成果の棚卸および問題点の整理

定量的研究に関して、すでに多くの蓄積があり、例えば、IFRSの導入効果に関する実証分析の結果は、IFRSの導入が一定程度の正の影響をもたらす一方で、それらが国・地域ごとに異なっていること、別の言い方をすれば、会計インフラストラクチャ、とくにエンフォ

ースメントの影響を受けることを示唆している。また、分析上の問題点として、多くの実証分析において、時間効果と導入効果との区別が必ずしも明確でないこと、および会計インフラの変化の影響をとらえきれていないことが指摘できる。国際比較研究の新たな潮流として、IFRS 導入の時期、方法、採用する基準の国・地域ごとの違いを制度的文脈の違いによって説明する研究があり、これらの研究は従来型の比較研究の一定程度の有効性を主張している。

他方、定性的研究に関して、特に、国際会計基準設定主体を中心とした歴史的研究に多くの成果があるが、それらは従来型の歴史的説明や制度的説明に終始したものであることが明らかとなった。比較研究や定性的研究の問題点に関しては、以下のようなHopwood の指摘が、非常に参考となる。すなわち、ナショナリティの過度な重視、一国内における会計の同一性の過度な強調、会計実務の軽視、および 類型論における抽象性、である (Hopwood, 2000)。

以上の分析結果から、会計基準の国際的な収斂が進んでいる状況下において、従来行われていた比較会計や会計類型化等の伝統的な国際会計研究が有効性を失っているとのわれわれの当初の認識を確認することができた。

(2) 新しい分析枠組みの構築

研究を進める中で、会計基準と会計インフラストラクチャとの因果関係と共進化関係を説明するために、規制や会計基準に対してある程度自由に行動することができ、時にはそれを変化させる存在としての経営者を重要な存在として位置づける必要があることが分かった。同時に、会計基準と会計インフラストラクチャとの因果関係と共進化関係を理論的に説明するためのグランドセオリーとしてポスト・コンティンジェンシー理論と新制度派経済学の一部の研究者の理論が有効であることを発見した。そして、会計基準と会計インフラストラクチャの双方が規定し合い、変化するという分析枠組みを新制度派経済学に基づいて共進化関係として理論的に同定することに成功した。

定量的研究において、国際会計基準の導入効果を明らかにするためには、自国基準を採用している企業をコントロール・サンプルとする DID (difference-in difference) 分析が有効である。ただし、DID 分析によっても、会計インフラストラクチャがもたらす因果メカニズムを明らかにすることは不可能であるため、詳細な事例研究を同時並行的に行っていく必要がある。その際、国際政治研究において多くの成果を挙げている事例研究の一種である過程追跡 (process tracing) アプローチが有効であることが分かった。このように、実証研究と事例研究を相互補完的

に統合することによって、会計基準の国際的な相違と調和、会計インフラストラクチャの連続と断絶の共存という世界の会計の現状を総合的に把握することが可能となる。

引用文献

Ahmed, K., K. Chalmers, and H. Khelif. A Meta-Analysis of IFRS Adoption Effects. *The International Journal of Accounting*, 48, 2013, 173-217

Baker, C. R. and E. M. Barbu. Trends in Research on International Accounting Harmonization. *The International Journal of Accounting*, 42, 2007, 272-304

Hopwood, A. G. Understanding Financial Accounting Practice. *Accounting, Organizations and Society*, 25, 2000, 763-766

Nobes, C. and C. Stadler. How Arbitrary are International Accounting Classifications? Lessons from Centuries of Classifying in Many Disciplines, and Experiments with IFRS Data. *Accounting, Organizations and Society*, 38 (6), 2013, 573-595

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4件)

徳賀芳弘、負債と資本の区分 なぜ解決困難か、季刊 会計基準、査読無、第44巻、2014、247 - 250

徳賀芳弘、負債と資本の区分、体系現代会計学『会計基準のコンバージェンス』、査読無、第4巻第9章、2014、275-328

徳賀芳弘、IFRS 対応の課題 何がなぜ受け入れ困難か、青山アカウンティング・レビュー、査読無、第5巻、2015、72 - 79

徳賀芳弘、IASB の会計基準設定姿勢の変化とその意味 原則主義アプローチの位置づけの変化、商学論究、査読無、第63巻第3号、2015、111 - 131

[学会発表](計7件)

真田正次、Discursive Legitimation of Global Accounting Standards: Principles-Based as Discourse、The Critical Perspectives on Accounting Conference、査読有、2014年7月7日、トロント(カナダ)

真田正次、Comparative Study of the Legal Bases of Accounting Standard Setting: The Case of the Accounting Standards Board of Japan, The American Accounting Association (AAA) Annual Meeting and Conference、査読有、2014年8月5日、アトランタ(米国)

真田正次、Discursive Legitimation of Global Accounting Standards: Principles-Based as Discourse、第12回会計教育者・研究者世界会議、査読有、2014年11月11日、フィレンツェ(イタリア)

徳賀芳弘、真田正次、Association between Accounting System and its Infrastructures: A New Analytical Framework for International Accounting Study、第12回会計教育者・研究者世界会議、査読有、2014年11月11日、フィレンツェ(イタリア)

真田正次、宮宇地俊岳、The Politics of Global Accounting Standards: The Case of the Accounting Advisory Forum、The American Accounting Association (AAA) Annual Meeting and Conference、査読有、2015年8月12日、シカゴ(米国)

真田正次、トランスナショナルな会計基準設定の歴史を再読する「制度のロジック」アプローチ、国際会計研究学会第32回大会、2015年10月3日、専修大学

真田正次、会計基準と法的インフラストラクチャの共進化 日本のケース、日本会計研究学会第65回関西西部会、2015年12月12日、大阪市立大学

〔図書〕(計0件)

〔産業財産権〕
出願状況(計0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0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
徳賀 芳弘 (TOKUGA, Yoshihiro)
京都大学・大学院経営学研究科・教授
研究者番号： 70163970

(2) 研究分担者

(3) 連携研究者
真田 正次 (SANADA, Masatsugu)
就実大学・経営学部・准教授
研究者番号： 90636911