

I 統一論題報告

わが国における IFRS の適用をめぐる研究の棚卸しと展望

—座長解題—

米 山 正 樹
東京大学

I 統一論題に与えた解釈

2019 年度の JAIAS 研究大会の統一論題は「わが国における IFRS の適用をめぐる研究の棚卸しと展望」であった。座長をお引き受けするにあたり、著者は統一論題にある「研究の棚卸し」を「研究主題（研究対象）・研究手法などを座標軸として、(a) 研究者の主要な関心がどのような領域に向けられ、(b) どのような事実が解明され、逆にいかなる主題が未解明のまま残されているのかを明らかにすること」と解した。言い換えれば、「先行研究レビューを通じた研究成果のマッピング」を指すものと解釈した。こうした解題において念頭に置いたのは徳賀・大日方 [2013] において行われている研究の棚卸しであった。

ではなぜ IFRS 導入研究に関して棚卸しが求められるのであろうか。著者はこの理由を、第 1 に、この分野の研究が印象論に陥りやすい点に求めた。IFRS の全面的な受け入れか、それとも J-GAAP との共存かには研究者それぞれに「正解」があり、客観的な分析の対象という

より主観的な政治問題と受け止められがちである。問題をそのようにとらえた場合、議論は過度に単純化されやすい。実際には全面的に IFRS を受け入れるにせよ、あるいは IFRS と G-GAAP をともに認めるにせよ、具体的な適用方法としては多様な選択肢を想定しよう。にもかかわらず、二元的な思考が支配的となってしまう。この問題に関しては、直感に依拠して結論を引き出しうることを、言い換えれば、いったん特定の結論に至るとそこで思考が停止してしまうことがそうした特徴を生み出しているのであろう。

こうした状況を脱し、自分の「内なる常識」に健全な疑義を向けるためには、自身とは異なる前提や手法に根ざして行われた研究に幅広く目を向ける必要がある。統一論題において研究の棚卸しを行うのはそのためと考えられる。

IFRS 導入研究に関する棚卸しが求められる第 2 の理由としては、この問題に関して多面的な検討が求められ、実際に多面的な分析が行われているにもかかわらず、依拠している方法が異なる研究者間の交流が乏しかったことに求

めた。「IFRS の全面的な受け入れ」や「IFRS と J-GAAP の共存・併存」「基準間競争」の合理性が財務報告を取り巻く環境条件に依存しているとするれば、「どのように受け入れるのか」を主題とする思弁的な研究において、IFRS 導入の影響に係る実証分析の成果から得られる示唆は本来大きいはずである。

逆にアーカイバルな実証分析においても、「どのような環境制約の下で、日本がなぜ IFRS の任意適用を選択しているのか」に係る「より精緻な理論」は、作業仮説を構築する際の助けとなるはずである。にもかかわらず、研究手法が異なれば両者は事実上「没交渉」となっているのが現状であろう。

もちろん、ここで掲げた 2 つの問題を解決するための策として「棚卸し」は万能ではない。とはいえ、それぞれの研究領域でどのような問題の解決がどう図られてきたのかに関する情報の共有は、少なくとも「没交渉」の現状を打破する契機となりえよう。統一論題会場で研究の棚卸しを行うのはそのためである。

II 各報告者への依頼

著者が座長として各報告者に共通で依頼した事項は以下の通りである。すなわち研究主題、研究対象、および研究手法（前提の置き方を含む）にもとづく座標軸を設け、先行研究を整理（←「研究マップ」の作成）することを求めた。具体的には、完成した「研究マップ」の各領域（各象限）において代表的な論文を提示するとともに、各領域で何が問われ、どのような知見が得られたのかに関する説明するように依頼した。もし時代とともに「研究マップ」が変化しているのであれば、変化を生み出した（epoch-making な）論文の提示、およびマップの推移・変遷に関する説明なども併せて求めた。

上記のような「研究マップ」は、将来における研究動向の予測に資するはずである。そこで完成した「研究マップ」にもとづき、興味深い論点が残されているにもかかわらず、いまだ十分な研究成果が蓄積していない領域を指摘するとともに、研究領域の拡大、新たな研究手法の出現などに係る合理的な予想を各報告者に依頼した。

とはいえ、研究の蓄積状況によっては上記の「研究マップ」を描くのが困難なこともありうる。そういう研究領域では、「研究マップ」によらない総括のほうがむしろ「棚卸し」という目的に資するであろう。「研究マップ」の作成はあくまでもそれが最善の手段とという場合に求めるものであって、それ自体に固執しているわけではないことも事前に各報告者と合意した。

上記の基本原則にもとづき、草野真樹氏には、IFRS の導入を対象とした実証分析に係る「研究マップ」の作成を依頼した。そこでは日本における任意適用が主要な検討対象となるが、研究主題の変化などを見通すのに必要であれば、米国などを対象とした研究にも言及することを依頼した。草野氏には、研究手法が精緻化されていく過程とその影響、主要な関心が寄せられる領域の拡大などに関心を向けた報告となることを期待した。

続く宮宇地俊岳氏には、のれんの償却と減損処理に係る「研究マップ」の作成を依頼した。JMIS に言及するまでもなく、のれんを規則的に償却するか否かは IFRS と J-GAAP との最も重要な差異の 1 つである。のれんの減損処理は J-GAAP を適用し続けるのか、それとも IFRS に移行するのか、に関する企業の判断を大きく左右しうる要素であろう。にもかかわらず、これまでの IFRS の導入研究において、のれんの会計処理に係る「彼我の違い」が明確に意識さ

れるのはむしろ「例外的な状況」と考えられる。そうであれば、のれんの償却・非償却のそれぞれを支える理論や、その理論にもとづく実証分析に係る「研究マップ」が、日本における IFRS 導入研究に大きな示唆を与えるはずである。

こうした考えから、宮宇地氏には、のれんの減損処理が当事者の行動に及ぼす影響に関して何がどこまで解き明かされているのか、に関する研究マップの作成を主たる検討課題として依頼した。そのうえで、可能であれば、これまでの研究成果の IFRS 導入のあり方や「規則的償却か、それとも減損処理のみか」という論争に関する含意の説明を求めた。

さらに角ヶ谷典幸氏には、Judgement に関する研究の、会計・監査分野への適用状況に係る先行研究の総括と展望を依頼した。IFRS が J-GAAP とくらべて原則主義的だとすれば、IFRS の任意適用後、企業経営者が財務報告に際して判断を求められる機会は J-GAAP 適用時とくらべて増加するはずである。財務報告に際して下される各種の判断については、判断を行う当事者が備えている属性に応じて変わることが知られている。にもかかわらず、judgement を対象とした研究成果は IFRS 適用問題に活かされてこなかった。こうした事実認識から、角ヶ谷氏には、先行研究の総括を通じて、この領域に属する研究成果の「IFRS 問題」への適用可能性を模索することを依頼した。

最後に、座長である著者自身も、日本市場における IFRS 受容のあり方に係る研究の棚卸しと展望を行うこととした。この問題もまた、IFRS 導入に関して多くの研究者の関心を惹いていると考えられるためである。3名の報告と同列に置かれる必要はなく、あくまでも3報告を補完する必要から行うものであるため、ここでは『国際会計研究学会年報』の2005年号から2017年第1・第2合併号までに調査対象を

限定して「IFRS の日本市場における受け入れ方法」に係る研究の棚卸しを実施した。そのうえで、先行研究はいかなる領域に偏っているのか、またどのような学術的な知見に関してコンセンサスが得られているのか、などの分析を通じた、未解決にとどまる重要論点の発見を要検討事項として自らに課した。

統一論題報告においては、質問用紙を配布し、フロアーからの質問に回答していくのが伝統的なスタイルである。この方法は多様なコメントを受けられる点で優れている反面、コメントの多くが報告を聞いた直後の即興となってしまうことは否めない。この点、報告資料と何度も真摯に向き合い、その内容を熟知したコメンテーターによるコメントを優先した場合、フロアーにおられる先生方の発言機会は制約されるものの、報告とコメントがかみ合ったものとなることを期待する。今回は後者の便益を重視し、金鐘勲氏（一橋大学）と潮崎智美氏（九州大学）にコメンテーターとしてのご登壇を依頼した。

統一論題報告と、それに続く討論の概要については、雑誌記事が既に公表されているためここでは繰り返さない（さしあたり市川 [2019] を参照）。主観的な評価に過ぎないが、各報告とそれに続く討論を通じて多くの知見と示唆を受けることができた。ここに記してご関係者各位に御礼申し上げたい。なお統一論題報告会に係る不手際は座長の責任である。

参考文献

- 市川紀子「国際会計研究学会第36回研究大会リポート 統一論題：わが国における IFRS の適用をめぐる研究の棚卸しと展望」『会計・監査ジャーナル』第31巻第11号、2019年11月、147-149ページ。
徳賀芳弘・大日方隆編著『財務会計研究の回顧と展望』中央経済社、2013年