

I 統一論題報告

会計基準の国際移転 —座長解題—

小津 稚加子
九州大学

要 旨

国際財務報告基準（IFRS）の世界的な普及は、2005 年の EU における上場企業の連結財務諸表に対する強制適用が契機となったと考えられる。EU が IFRS 会計基準の開発に向けてイニシアティブをとる一方で、わが国では 2013 年に任意適用の要件が緩和され、日本企業への IFRS 会計基準の任意適用が本格的に始動して、10 年が経過した。

本稿は、統一論題報告および討論会の記録である。また、その全体を通しての主張は、世界における日本の IFRS 会計基準対応は重要な論点を提供しているに違いないというものである。それは、研究方法こそ違うものの、本学会において結実した、および進行中の IFRS 会計基準研究（例えば、中野編著 [2020]、角ヶ谷他 [2022]）と同じ認識である。

本統一論題では、会計技術移転論より借用して、会計基準の「国際移転」を登壇者の議論を包摂するための共通の枠組みとしている。会計基準・会計教育・会計制度の視点から日本（人）に立ち位置を置いている。本統一論題における報告ならびにコメンテーターによる討論の意義は、IFRS を任意適用しているという、他国、地域とは異なる設定のもとでの日本の会計基準設定を観察し続けることで、ユニークな研究課題を掘り起こせるかもしれないという潜在性を指摘できることにある。

I はじめに：統一論題報告テーマ選択の背景

国際会計研究学会第39回研究大会(2022年10月7日～9日, 大会準備校: 日本大学)の統一論題は、「会計基準の国際移転」であった。

統一論題では、会計基準の共通化という現象を、国際移転の枠組みの中に位置づけ、議論することを目指した。本稿では、まず統一論題のテーマに至った背景と着想について説明することとしたい。

国際会計基準(以下、IFRS会計基準)の世界的な普及は、2005年に始まった欧州連合(以下、EU)における上場企業の連結財務諸表に対する強制適用が契機となったと考えられる。EUがIFRS会計基準の開発に向けてイニシアティブをとる一方で、わが国では、2010年3月期より、国際的な財務・事業活動を行っている上場企業の連結財務諸表に、IFRSを任意適用することとされた。2013年に任意適用の要件が緩和された時点から数えると、2023年現在、日本企業へのIFRS会計基準の任意適用が本格的に始動して、10年超が経過した。

2023年3月末現在、IFRS会計基準適用済会社数は253社、適用決定会社数は10社であり、合計263社である。このようにIFRS会計基準は日本の法域において着実に浸透しつつある。

このような背景のもと、本学会においても次々に研究グループが組成された。例えば、IFRS会計基準の強制適用、任意適用を巡り、海外主要諸国の強制適用前後の事実ベースの調査研究、日本企業や会計基準設定主体を対象とした証拠ベースの議論がされ、学術的証拠が蓄積されている(例えば、中野編著[2020])。また、グローバル化が進展したとしても、会計実務に影響を与えるローカルな要因が、よりベストプラクティスを保証する可能性

があるとの日本的会計諸制度の検証(角ヶ谷他[2022])がある。このように本学会をリードする研究者の関心が、比較会計基準論から日本の会計基準・財務報告制度のIFRS会計基準へのコンバージェンスに集まる傾向がみえる。

先行研究と同じく、世界における日本のIFRS会計基準への対応は重要な論点を提供しているに違いない、と認識したうえで、本統一論題では、高まりを見せている日本のIFRS会計基準対応について、さらに深掘りしようと考えた。

新しい要素を提供したければ、これまでとは違う切り口、情報提供ができる報告者を迎えて研究成果を披露していただいてみてはどうかと思うようになった(統一論題発表会については、第III節にて後述)。

そこで、日本のIFRS会計基準対応を振り返り、定性的な視点で、可能であれば新しい視点や枠組みも取り入れて深めることを目標とした。定性的研究には、現実的なセッティングにおけるアクターの行動を考察し、その環境や状況に対して、どのように(how)、そしてなぜ(why)そのような反応をするのか問うことができる点にある。また、仮にそれが探索的なテーマでも、取り組むことができるというメリットがある^①。つまり、将来のリサーチクエスションとなる「ヒント」を提供できるという強みがある。各報告者には、自身の研究報告に至る質的データの生成方法や結果を導くことになった動機、経験、文脈を他の研究者(統一論題会場で研究報告を聞いている他の研究者)にも可能な限り詳細に説明する^②ように依頼した。これは、本学会が取り組むべき「研究課題を可能な限り示す」という統一論題報告者に与えられた使命だからである。こうした準備を経て、会計基準・会計教育・会計制度の視点から現場に近い感覚や経験をも取り入れて統一論題を

構成することにした。

II キーワード：国際移転とは

本統一論題では、「国際移転」というキーワードをタイトルに付けた。国際移転とは、「会計技術移転 (Accounting Technology Transfer)」を敷衍したものであり、会計制度を整備し、会計実務を改善するために会計に関する知識やノウハウがある国・地域から別の国・地域へ移転されることを意味している。さらに JAIAS の「I」と IFRS の「I」を意識して、既成の語である International (国際的な) を組み合わせた。

会計技術移転は、Parker [1989] によって国際会計領域で、Parker [2005] によって、会計史研究の道具として確立された枠組みである。Parker [1989 ; 2005] は、具体的な研究対象として、英連邦圏に会計実務が広まる現象をとらえるための分析視点として用いた。さらに、Parker [1989] で会計技術移転を「会計技術 (accounting techniques), 会計機関 (institution), 会計概念 (concept) の輸出・輸入」という分かりやすい言葉で表現したことも相まってよく知られるところとなった。

加えて、Parker による論文の書きぶりから、Johnson and Caygill [1971] が Parker [1989 ; 2005] の着想の原点となっていることは十分に読み取れる。傍証として他の文献 (例えば、Poullaos and Sian [2010]) においても、会計技術移転論は Johnson and Caygill [1971] を源流とする解釈があるので、紹介しておく。

Johnson and Caygill [1971] が何を調査し、どのような事実を確認したかという^③、膨大な史料を紐解き、英連邦圏における会計プロフェッションの関係性の強さを調べた結果、英国の Royal Charter of Accountants は英連邦圏

内において一律に影響を与えたというわけではなく、英国の会計プロフェッションの発展は英連邦諸国との密接な関係の上に成立していたとしても、ローカルの反応は各国特有であったと指摘した。

つまり、会計技術移転に関する先行研究から学び、筆者が得た着想とは、実は英国のプロフェッションが英連邦圏の会計プロフェッションのなかで常に求心力を獲得していたわけではなく、密接な関係こそが、会計基準のグローバル化においてコアとなると言えるのではないかと、いうものであった。同様に、Poullaos and Sian [2010] からは、対象の形成過程をクリティカルに論じつつも、移転主体との良好な関係を構築するための示唆を得、グローバルな会計基準設定主体との良好な関係構築を本統一論題の目標とすることにした。

整理すると、会計技術移転とは、移転主体と受入主体との交流と捉えるという視点である。また、本統一論題では、日本 (人) に立ち位置を置いた展開を意図した。これらを踏まえ、各報告者の見解をまとめるための前提として国際移転を、つぎのような意味で用いることにした。

第1に、会計基準の国際移転を双方向 (バイラテラル^④) であるものとする。IASB から各国会計基準設定主体へ、先進国の会計基準設定主体から発展途上国のカウンターパートへというような片側の会計基準の国際移転に限定しない。双方向の移転には、受入主体から移転主体への新たな知の移転もありうる。

第2に、会計技術移転論のもとでの考察の結果には、移転主体 (例えば、IASB) と良好な関係を構築するための示唆も含まれていたことが確認されている。つまり、国際移転には批判的な意味合いのみならず、会計基準の移転後のポジティブな意味合いも含んでいる。予め規

定された性質はなく、報告者の定義によって決まる。

最後に、国際移転は、ある状態から他の状態に移行する過程と捉えるコンセプトでもある。グローバリゼーションのもとで、会計基準の拡がり方、各国の中に浸透するプロセスを考えていくことができれば、日本の会計基準設定や日本のポジションがどのような状態に変わっていくのか、IFRSの任意適用というスタンスがグローバル会計基準設定においてどのような可能性を持っているか掘りさげることができよう。

Ⅲ 目指すもの：統一論題発表会 および討論会

3名のパネリストには、自らの研究枠組み、実践や経験を踏まえて、新しい見識をも取り入れて研究報告をしていただくよう依頼した。その結果、国際社会学アプローチによる多文化共生の視点、国際会計教育の創発の視点、国際的な会計基準設定の中核から観察した問題の抽出、と三者三様ではあるが、研究対象をクリティカルに現状分析し、議論していただくことができた。

まず、井上報告「会計基準の国際移転—IFRSとローカル GAAPの共生可能性」では、会計基準のグローバリゼーションが複雑化した現状、およびIFRS統一化に向けた趨勢を包括的に理解し説明するために、グローバリゼーションを研究対象とする国際社会学の知見が利用された。分析軸として、多文化主義における共生（多文化共生）の概念に着目され、日本において観察される「任意適用」について現状を分析し、IFRSとローカル GAAPの共生の可能性を検討した。

次に、鶯地報告「会計制度の国際移転—日本

におけるIFRS任意適用の意義」では、IFRS会計基準の目的に照らして、IFRS財団・IASBが目指している、IFRSアドプション（強制）の促進と、首尾一貫した適用の支援という活動の中で、日本におけるIFRS任意適用がどのような意義を持っているのかが考察された。IFRSの世界展開と、米国と日本の対応についての歴史的経緯をも対比させながら解説され、さらには制度会計の先行研究での議論やモデル分析にも依拠して検討された。全世界的にはピュアIFRSを適用する企業数に制限をかけてしまう可能性があることを指摘する一方で、日本のIFRS任意適用によりピュアIFRSを適用する国際的企業は増加傾向にあり、この意義を正しく認識し、国際的にも積極的に発信していく意義があると主張された。

最後の、齋藤報告「会計教育の国際移転を考える—インドネシア次世代高等教育基盤の形成に向けて—」は、わが国が輸出者（送り手）として海外へ会計教育を移転するという国際会計と国際教育協力を複合的に捉えた研究フィールドへの視座の探求を目的とした研究報告であった。技術移転論などを手掛かりに会計教育の国際移転に理論的裏づけを得て、そのうえでインドネシア現地フィールド調査の知見・示唆を通じた展望と可能性を明らかにされた。

進行に関しては、井上報告と鶯地報告それぞれのアプローチの仕方や研究の焦点が異なっても、統一論題の討論会の最後には日本のIFRS任意適用の位置づけに重点をおいて議論を深めるように構成した。

井上氏への依頼は、統一論題の枠組みを提示することであった。この依頼に応じて、井上報告では、会計基準のグローバリゼーション分析モデルを示し、現在の日本における自国外基準の任意適用の位相を明らかにするとともに、任

意適用という固有文化化が「自国基準と自国外基準とは、対立・緊張関係にあり共存する状態（井上 [2018]）」であることを深め会計基準の共生の類型にまで展開された（詳しくは本誌、井上論文を参照）。

鶯地報告では、自身が IFRS の作り手であったバックグラウンドを生かした議論を展開された。世界情勢を俯瞰しながら、IFRS の任意適用という戦略の意義を論じるとき、「多くの国際的に著名な日本企業が、全くの自由意志で US-GAAP から IFRS に切り替えていることは、IFRS が真に国際的な基準として機能していることを証明するもの」との総括は説得力がある（詳しくは本誌、鶯地論文を参照）。ビデオ会議システム越しに聞いていた会員諸氏にもその声がかかり届いたことと思う。

齋藤報告は、会計教育の面から、日本人の国際貢献における可能性を紹介する構成とした（詳しくは本誌、齋藤論文を参照）。インドネシアという多文化な国で、しかも交通移動手段ひとつをとっても苦勞の多い島嶼国家に出向いて、現地で直に会計教育を実践した報告者だからこそ次世代へのメッセージが可能である。国際教育協力の定義と理論、わが国の途上国に対する教育の技術移転を踏まえ、最近の国際教育協力ニーズは互恵的な関係であるという説明は、技術移転を行う日本、移転を受け入れる途上国双方が主体的になって初めて得られる恩恵であり、多極化するグローバル社会の今だからこそ、緊密な関係を継続することで革新が生まれる予感がする。

登壇者の研究報告に続いて、コメンテーターを迎えた。與三野氏による登壇者ひとりひとりへ研究報告に対する要約と論評を通じて理解を深めたのちに、討論会を行った。

討論会では、以下のようなクエスチョンを用意した。

- グローバリゼーションをどのようにとらえて研究をしているのか。
- 登壇者自身の研究方法ないしは視点の特徴は何か。
- IFRS 対応を問いつける意義は何か。IFRS は、日本の会計基準設定主体、アカデミックス、大学にとってどのように必要か。
- 日本から国際移転できる会計基準や会計の考え方はあるか、例えば JMIS（修正国際会計基準）や JMIS を作成するまでの手続きは他国に移転可能か。
- 各国法域の歴史や商慣習を尊重した会計技術移転はどのようなものがあるか。
- IFRS 受入国から IASB に対して返せるものはあるか。

討論の部では、登壇者に、上記の質問に回答していただきながら会計基準をコンバーゼンスしたいまの日本の存在感、日本の役割が客観的に見えるような議論を展開した。

登壇者による研究報告、コメント、討論を通じて、グローバリゼーションのもと IFRS に真摯に向き合い、IFRS 任意適用という独自のスタンスを継続する国の会計を研究対象とすることには将来性があり、IASB による IFRS 普及と浸透を、世界に先駆けて支えているという視点を提供することができたと考えている。究極的には、日本の国際会計研究を深め、その価値を本学会会員の皆様と一緒に再確認できるようなセッションを目指したが、その評価は会員諸氏にお任せしたい。

IV おわりに：議論の深化に向けて

会計基準のグローバリゼーションの始まりと展開、そしてグローバリゼーションの会計基準への影響をどのような論理で架橋するのか。

グローバリゼーションは、つねに国際会計研究の前提であり、研究対象が何であれ、グローバリゼーションの意義と役割は無視できない課題である。本統一論題を機に、いっそうこのテーマを深められれば幸いである。

本統一論題では、国際移転という視点から議論を進めたが、「移転」とは一方向ではなく、「逆流」という現象もある。すなわち、移転をすればその反動で相手から学習するものがあるはずである。あるいは、受入国であっても、受け入れる一方ではなく、経験値を相手に対して返すものがあるはずである。統一論題討論会では、IFRSを問い続ける意義を中心に議論をしてきたが、IFRS受入国として「IASBに対して日本から何を返せるか」については十分な議論ができず、課題として残った。一方向のみではない会計基準の国際移転が一層検討され、IFRS受容が、日本にとっても、世界のIFRS受入国にとっても「良き循環・良き関係」が描かれる未来を想像して、IASBへの示唆を導くことが望まれる。

以上、本稿では、国際移転の概説や先行研究とともに、統一論題の様子に紙面を割いた。パネリストによる実際の主張は、本誌『年報』に掲載された統一論題報告者の論稿を読み、できれば相互に読み比べていただいて、より立体的な観点から議論の深化を推し量っていただきたい。

統一論題の目的は、①定性的研究によって、データ駆動的な観点からは想像が及びにくい知識獲得に挑むこと、②日本に軸足を置いて会計基準の共通化を再考し、今後、国際会計研究学会で取り組むべき課題や着想を提供してみようというものであった。グローバリゼーションは一地域、一国に焦点を当てて、あるいは一視点の枠組みで議論できるほど簡単なものではないかもしれない。しかし、世界に稀にみる

Voluntary adoption を選択した国が提供する題材は深掘りする余地が多いのではなかろうか。これは筆者に限った感想ではなく、できれば、本誌を読まれた読者が「日本の国際会計」の議論を通じて発見できる事実や問い直すきっかけは豊富なものになることを願ってやまない。

注

- (1) Smith, M., [2022] 第5章を参照。
- (2) 定性的研究から得られる潜在的な長所を担保し、調査者や観察者が価値判断から中立であることを示すためには必要な手続きである。
- (3) 1853年から1969年までの英国職業会計士団体の設立、分裂、統合の変遷を追跡し、同じ現象が英連邦圏でもほぼ連動して観察できることを示した。英国で活躍する会計プロフェッション数の20年毎の推移、1900年から1935年における英国職業会計士資格試験の英国外での実施と留学生数との関係、さらに英連邦諸国の会計の職業専門家に繋がる認定証取得別、地域別分割情報の推移を示した。詳しくは、小津[2020]第3章を参照。なお、Johnson and Caygill [1971]は2023年現在、87本の論文に引用され(文献は除く)、そのうち10本の論文に強く影響を与えた。国際会計や会計史研究の潮流を大きく変えるほどの影響とは言えないが、存在感のある研究論文といえよう。
- (4) 「(2つ以上のグループや組織が) 合意に至ることを目標として合議すること」が最も近い意味である。

参考文献

- 秋葉賢一 [2022] 『エッセンシャルIFRS』中央経済社。
- 井上定子 [2017] 「会計基準のグローバリゼーションー国際社会学による概念整理を中心としてー」『会計』第192巻第2号, 145-157頁。
- 井上定子 [2018] 「IFRS導入の多様性に関する国際社会学的考察」『産業経理』第78巻第3号, 62-73頁。
- 鶯地隆継 [2020] 「国際会計基準(IFRS)ーつくり手の狙いと監査 第4回 原則主義と解釈(その4)」『会計情報』Vol.526, 15-17頁。
- 鶯地隆継 [2020] 「国際会計基準(IFRS)ーつくり手の狙いと監査 第5回 原則主義の目的と重要性(その1)」『会計情報』Vol.527, 45-47頁。

- 小津稚加子 [2020] 『新興国・開発途上国の会計—最良の会計ルールを求めた知的実践』中央経済社, 1-283 頁。
- 小津稚加子編著 [2017] 『IFRS 適用のエフェクト研究』中央経済社, 1-240 頁。
- 小津稚加子, 梅原秀継編著 [2011] 『IFRS 導入のコスト分析』中央経済社, 1-263 頁。
- 工藤栄一郎 [2018] 「文化としての会計とその移転可能性に関する基礎理論」『西南学院大学商学論集』65 巻 1 号, 15-31 頁。
- 齋藤雅子, セカール・マヤングサリ, 平松一夫 [2015] 『インドネシアの会計教育』中央経済社。
- 清水泰洋 [2014] 「移転可能な技術としての会計」『国民経済雑誌』第 210 巻第 2 号, 41-51 頁。
- 角ヶ谷典幸, 浅野敬志, 岡本紀明, 金鐘勲, 草野真樹, 菅原智, 中山重穂, 苗馨允, 宮宇地俊岳, 矢澤憲一 [2022] 「日本的会計諸制度の変遷と課題」国際会計研究学会『年報』2021 年度第 1・2 合併号, 99-105 頁。
- 中野貴之編 [2020] 『IFRS 適用の知見—主要諸国と日本における強制適用・任意適用の分析—』同文館出版。
- 企業会計基準委員会 [2015] 「修正国際基準 (国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準)」の公表にあたって, 2015 年 6 月 30 日, 1-15 頁。
- 日本取引所グループ HP, <https://www.jpx.co.jp/equities/improvements/ifrs/02.html>
- Huck, V.I. [2017] “French Standard Setting, Refocusing on National Issues,” *The Accountant*, No. 6168, November 2017, pp.8-9. (Interview to the French standards setter, ANC president Patrick de Cambourg.)
- Johnson, T. J. and Caygill, M. [1971] “The Development of Accountancy Links in the Commonwealth,” Vol. 1, Issue 2, pp.155-173. (Published online: 27 Feb 2012).
- Parker, R. H. [1989] “Importing and Exporting Accounting: The British Experiences.” In Hopwood, A.G. (Ed.) *International Pressures for Accounting Change*, London, UK: Prentice Hall.
- Parker, R. H. [2005] “Naming and branding: accountants and accountancy bodies in the British Empire and Commonwealth, 1853-2003,” *Accounting History*, Vol.10, No.1, pp.7-46.
- Poullaos, C. & Sian S. [2010] *Accountancy and Empire: The British Legacy of Professional Organization*, NY, USA: Routledge.
- Seidler, L. Jr. [1969] Nationalism and Internationalism Transfer of Accounting Skills, *International Journal of Accounting Education and Research*, Vol.5, No.1, pp.35-45.
- Smith, M., [2022] *Research Methods in Accounting*, 6th edition, Sage Publications Ltd. (邦訳として, 平松一夫監訳 [2021] 『会計学の研究方法』中央経済社を参照。ただし邦訳は Smith, M. [2011] 2nd edition を訳出したものである。)
- Speklé, R. F., & Widener, S. K. [2018] “Challenging issues in survey research: Discussion and suggestions” *Journal of Management Accounting Research*, Vol.30, No.2, pp. 3-21.

(付記) 国際会計研究学会第 39 回研究大会では、準備委員長の古庄修先生 (日本大学) には企画の構想段階から大会当日まで親身に相談にのっていただいた。尾上選哉先生 (日本大学) には、登壇者が不安なく臨めるようサポートしていただいた。また Andreas Barckow 氏 (IASB 議長) は、事前研究会に参加して下さった。小西範幸先生 (青山学院大学)、杉本徳栄先生 (関西学院大学) は統一論題討論会にて質問をくださった。繰り返すまでもなく、井上定子先生、鶯地隆継先生、齋藤雅子先生と、登壇者の報告に丁寧なコメントを寄せてくださった與三野禎倫先生 (神戸大学) の貢献は大きい。ご協力くださった皆様に心より感謝申し上げます。