## 国際会計研究学会 年報

2022年度第 2 号 (通号52号)

会計基準の国際移転

Japanese Association for International Accounting Studies

## 国際会計研究学会 年報

2022 年度第 2 号 (通号 52 号)

会 計 基 準 の 玉 際 移 転

Japanese Association for International Accounting Studies

## 国際会計研究学会 年報 -2022年度第2号(通号52号) -

目 次

## 統一論題「会計基準の国際移転」

T 統一論題報告

1	ЛУЦ		
	■会割	+基準の国際移転 一座長解題—小津稚加子	5
		限告 RSとローカルGAAPの共生に関する社会学的考察 B文化共生概念に着目して― 井 上 定 子	13
		股告   教育の国際移転を考える   ンドネシア次世代高等教育基盤の形成に向けて 齋 藤 雅 子	31
	第3執 ■IFR	设告 RS会計基準の強制適用の限界と任意適用の意義	49
П	查詢	売論文	
		給付会計における会計観の変容および公正価値会計の適切性に対する考察本基準と IAS 第 19 号を中心に― 苗 馨 允	63
Ш	記念	念講演	
	■わが	「国におけるサステナビリティ開示基準に関する取組み川 西 安 喜	81
IV	研究	<b>究グループ報告(最終報告)</b>	
	■日本	x的会計諸制度の変容と課題 角ヶ谷典幸	89

V	Summary of Articles	99
VI	諸規則	107
編身	<b>集後記</b> /米山正樹	

#### I 統一論題報告

## 会計基準の国際移転 一座長解題一

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]、角ケ谷他 [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、グローバリゼーションが進展したとして 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(角ケ谷他[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<sup>(1)</sup>。つまり、将来のリサーチクエスチ 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と<sup>(3)</sup>、膨大 な史料を紐解き、英連邦圏における会計プロフ エ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リゼーション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い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関し 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ーインドネシア次世代高等教育基盤の形成に向けて一」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いても、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。この依頼に応えて、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しっ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労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 対応を問い続ける意義は何か。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ジェ 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本の論文に引用され(文献は除く),そのうち10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」 『會計』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) -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) -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・開発途上国の会計ー 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。
- 角ケ谷典幸,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 舘出版。
- 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, 6<sup>th</sup> 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] 2<sup>nd</sup> 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くださ 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 申し上げたい。

# IFRSとローカルGAAPの共生に関する社会学的考察 一多文化共生概念に着目して一

井 上 定 子 兵庫県立大学

### 要旨

本稿では、日本の会計制度を取り上げ、適用が認められている複数の会計 基準がどのような共生関係にあるのかを明らかにするため、多文化共生概念 を援用した会計基準の共生の類型モデルを構築するとともに、それに基づい て日本の会計制度の現状を考察した。

その結果,連結財務諸表作成時に認められる IFRS の任意適用は自国基準優位型共生(序列型共生)に,米国基準の適用は自国外基準回避型共生(回避型共生)に位置づけられ,両基準による共生は,異なる位相にあることを示した。加えて,個別財務諸表を作成する際に求められる諸基準に着目すると,すべて自国基準であり,自国外基準(IFRS for SMEs)の適用は認められていない,つまり,自国基準志向型共生(排除型共生)の状態にある。このように、日本の会計制度において適用が認められる各自国外基準は、日本基準との共生関係において異なるフェーズにあることを明らかにした。

現在、日本における IFRS の任意適用(自国基準優位型共生)は、生存闘争に転化しやすい不安定な共生状態にあることから、今後、IFRS と安定的な共生関係の維持が期待される限りにおいて、生存闘争をもたらさない競争(competition)による市場別共生(自立型共生)を、将来の方向性(選択肢)として示すことができる。

しかしながら、会計基準のグローバリゼーションという近代的様相において、市場別共生(自立型共生)を唯一の現実解とするのかについては、市場を分けて IFRS を適用するスイス等の事例や顕在化している具体的課題を含めて、資本市場との関係の中で慎重に検討する必要がある。

#### I はじめに

現在、世界の 167 法域のうち 146 の法域に おいて、すべてないし多くの企業に対して国際 財務報告基準(IFRS)の適用が要請されてい る (IFRS Foundation [2022])。しかし、そ の適用状態は一様ではなく, それを表す概念や 用語も統一的に理解されたものではない。加え て、IFRS 導入をめぐる会計基準のグローバリ ゼーションは、2001 年以降 IFRS を基軸とし て世界各国の会計基準をコンバージェンスし てゆくという構図のもとに展開されてきた(計 山[2014b], 55-56 頁)。しかも, 将来的に IFRS という1つの基準を全世界が共通して採用す ることが、国際会計基準審議会(IASB)の組 織目標として掲げられている(IFRS Foundation [2010], par.2(d))。このことから、会計基準 のグローバリゼーションはIFRSへの統一化と いう方向で展開されてきた, あるいは展開され てゆくと考えられている。ところが, 現在, IFRS からの乖離や自国の一般に公正妥当と認 められた会計原則 (GAAP) への回帰という動 きが、EUや米国をはじめ、日本においても観 察される。

このような複雑化した会計基準のグローバリゼーションの現状や動向を踏まえ、IFRS 導入に伴い、受入国の会計基準のグローバリゼーションがいかに展開してゆくのかについて、かかるグローバリゼーション自体を主題化し、国際社会学の知見を援用して包括的に解釈することが、筆者の問題意識である(1)。かかる問題意識のもと本稿では、IFRS 任意適用という、IFRSとローカル GAAPとが共生する状態そのものを主題化し、考察を試みる。その際、日本の会計制度に着目することとしたい。というのも、2013 年から企業会計基準委員会(ASBJ)により IFRS のエンドースメント手続きが始ま

り,2015年に修正国際基準 (JMIS) が公表され、日本では、連結財務諸表を作成するための会計基準として、日本基準、米国基準、IFRS、JMIS の4つの選択肢が認められている、つまり、IFRS を含む自国外基準とローカル GAAP (日本基準) が共生状態にあるためである(企業会計審議会 [2013],6頁)(2)。

日本におけるIFRS任意適用に関する先行研究については、枚挙にいとまがないが、IFRSを含め複数の会計基準がローカル GAAP(日本基準)と共生している状態そのものに着目した研究は多くない。例えば、辻山 [2014a] では、日本の会計制度の中でIFRSと米国基準が日本基準と共生状態にあるが、必ずしも日本基準と同等に位置づけられてはいないことが指摘されている(37頁)<sup>(3)</sup>。しかしながら、それらの基準がローカル基準(日本基準)とのどのような共生関係にあるのか、そして、当該関係性にどのような相違がみられるのかについては、十分に言及されていない。

そこで、本稿では、会計基準の共生自体を主題化して、自国外基準(IFRS)とローカル GAAPの共生にどのような特徴(共生関係)があるのかを明らかにするために、社会学の知見を援用して分析枠組みを構築するとともに、その枠組みを用いて、日本の会計制度の現状を考察すること、を目的とする。

まず、自国外の会計基準(例えば、IFRS)とローカル GAAP が共に適用される(共生する)会計制度において、その共生の関係性を分析する枠組みとして、会計基準の共生の類型モデルを示すこととしたい。その際、制度<sup>(4)</sup>を政府・行政により定められた法律や規制などに限定せず、慣行、信念、考え方や行動のパターンのような思考・行動の習慣も含めて捉え(水野[2013]、444-455頁)、文化との共通性に着目し、多文化主義における共生(多文化共生)概

念を援用することとする。(国際) 社会学を背景にもつ多文化主義は,同一の社会の中の複数の異なる文化を等しく尊重する実践的志向の強い考え方(川本 [1998], 1535頁)であり,すでに多くの知見が蓄積されている。よって,会計基準の共生の類型モデルを構築する上で,かかる背景をもつ多文化共生概念に依拠することは,適切かつ有用であると考える。

つづいて、この会計基準の共生の類型モデルを分析軸として、日本の会計制度の現状(複数の会計基準が共生している状態)を考察する。かかる考察を通じて、現在、日本の会計制度において共生する各会計基準が、日本基準とどのような共生関係(共生状態)にあるのかを明らかにするとともに、今後、IFRSと日本基準の共生を前提とした制度形成を考える場合において提案し得る方向性(選択肢)と課題を示すこととしたい。

本稿での考察が,現在の会計基準のグローバ リゼーションの様相と課題を読み解く一助と なれば幸いである。

## Ⅲ 会計基準のグローバリゼーションの分析モデル

考察に先立ち,前述の問題意識にもとづいて 展開した会計基準のグローバリゼーションの モデル (井上定子 [2018]) において,複数の 会計基準が適用される(IFRS とローカル GAAP の共生) 状態が,どのように位置づけられてい るのかを確認する。

## グローバリゼーション析出の 4 形態:国際社会学の知見を援用 して

The Penguin Dictionary of Sociology 5<sup>th</sup> ed.によると、グローバリゼーションとは、「政

治や経済、社会、文化などの様々な側面において、世界があたかも一つの場になる過程ないし現象を表す(Aberecrombie et al. [2006]、p.167)」と定義されている。ところが、グローバリゼーションの評価をめぐっては、「均質論」と「異種論」という 2 様の立場がある(Featherstone and Lash [1995]、pp.3-4、上杉 [2009]、3-7 頁) (5)。

均質論によれば、グローバリゼーションと は, 欧米先進諸国の文化が非欧米発展途上国の 文化を圧倒し消滅させ、世界中の文化を標準化 する現象である。ここでは、世界は西洋の近代 化をモデルとして,一元的な方向で,唯一の近 代化を成し遂げるべきである(文化的帝国主 義)と考えられている。そのため、世界各国・ 地域の固有の文化は,圧倒されて破壊・消滅し, 世界中のすべての社会や文化が欧米先進諸国 の文化と均質となる。これに対して、異種論に よると、グローバリゼーションとは、欧米先進 諸国の文化が非欧米発展涂上国の文化を必ず しも消滅させることを意味せず, むしろ融合し て新たな雑種文化を生成する,多様化の現象な いし過程である。つまり、世界は西洋をモデル とした唯一の近代化の道を辿るのではなく,独 自の文化をもった国や地域ごとの複数の近代 化を成し遂げていくものであり、そのため、世 界各国・地域の固有の文化はむしろ外部の刺激 を受けて異種化することになる。

異種論者であるロバートソン (R. Robertson)は、従来のグローバリゼーション概念が画一的・普遍的傾向性のみを捉えている点を批判し、グローバリゼーションがローカリゼーションと常に同時に起こり、相互に作用する現象ないし過程であることを指摘する (加藤 [2005]、151 頁、上杉 [2011]、7 頁)。すなわち、「個別主義の普遍主義化および普遍主義の個別主義化を含む二重のプロセスを制度化する一形

態」<sup>(6)</sup>としてグローバリゼーションは現れ,これがグローカリゼーション(glocalization)であるとする(Robertson [1992], p.102)。加えて,グローバリゼーションを考える際には,均質性か異種性かという二者択一ではなく,普遍主義と個別主義も含めて両者を結び付ける試みが肝要であると指摘する(Robertson [1995], p.27)。

普遍主義と個別主義とは、Robertson [1995] において明示的にパーソンズ (T. Parsons) の近代論の拡張・発展としてグローバリゼーションの議論が展開されている (油井 [2000]、336-338 頁) ことから、彼の定義を参照すると、社会体系の型相変数の 1 つとして普遍主義と個別主義の対立的区分があげられており、かかる区分は、自分と特殊な関係にある対象と、同じ諸属性をもつ他の対象との間に区分をつけるか否かという問題であり、区別しないのが普遍主義であり、逆に区別するのが個別主義であるとする (Parsons [1951]、p.63)。

Robertson [1992] [1995] の議論を踏まえ て,橋本[1998][2004]は,グローバリゼー ションを時間と空間の次元で考える場合,1つ には拡大と圧縮の問題が存在し, それは普遍主 義と個別主義の問題として整理でき,もう1つ は、社会・文化の領域での変容でありそれは均 質化と異種化の問題として理解できるとする。 そして,「普遍主義-個別主義」と「均質化-異種化」を軸として、グローバリゼーションを 析出する4形態を提示する。具体的には、均質 化と普遍主義からなる第 1 象限は従属を意味 し、それは外部の優勢な社会・文化と均質化し つつ, 政治的独立性を保持しながら普遍的なシ ステムを指向する状態をいう。均質化と個別主 義からなる第2象限は植民地を表す。これは、 同様に外部の優勢な社会・文化と均質化しつつ も, 政治的に自立化しえず個別的な状態に止ま

っている状態をさす。異種化と個別主義からなる第3象限の固有文化化は、個別的な社会・文化を尊重し、個々の個別なものが共存している状態をいい、異文化相対主義とも呼ばれる。最後に、異種化と普遍主義からなる第4象限のグローカリゼーションは、個別的な社会・文化を尊重しつつも、普遍的なシステムを指向する状態をさす(橋本[1998]、27-28 頁、[2004]、233-234)。

## 2. 会計基準のグローバリゼーション分析モデル

井上定子 [2018] では、会計基準を前提として、橋本 [1998] [2004] において示されたグローバリゼーション析出の 4 形態モデルを展開した (図 1 参照)。その際、米国証券取引委員会 (SEC) スタッフ・ペーパー「米国発行者の財務報告システムにIFRSを組み入れることを検討する作業計画 (SEC [2011])」による概念区分にもとづいて分析軸の置き換えを行った。SEC [2011] は、米国財務報告システムにIFRSを組み入れることを想定した場合に採用されうるアプローチについて取り纏めた報告書である (杉本 [2017]、978-979 頁)。

SEC [2011] によると、アドプションは、世界各国・法域における独自の組入過程を経るのか否かという観点でコンバージェンスやエンドースメントと区別される。また、コンバージェンスは自国基準をベースにIFRS に合わせて変更するのに対して、エンドースメントはIFRS をベースに自国に合わせて変更するものである。つまり両者の違いは、IFRS 導入の際に、自国基準を変更するのか IFRS を変更するのかという違いとして、ひいては自国基準の設定権限を放棄するのか保持するのかという違いとして、ひいては自国基準の設定権限を放棄するのか保持するのかという違いとして現れることになる。よって、エンドースメントは承認過程を通じて行われる点より

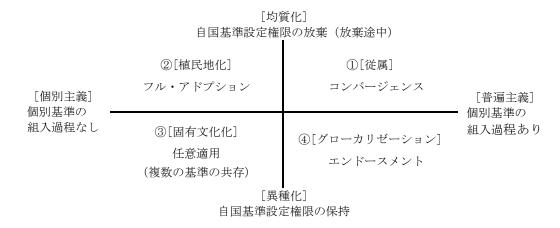
も,修正した IFRS (自国版 IFRS) を導入する可能性がある点と,自国基準の設定権限を維持する点に重きが置かれた整理区分となっている (SEC [2011], pp.4-76, 杉本 [2017], 986-993 頁, 井上定子 [2018], 65-66 頁)。

図1の縦軸の「均質化―異種化」に着目すると、均質化は、IFRSとの統一化を目標とする世界の会計基準の均質化、つまり、自国基準を一括あるいは段階的にIFRSへの移行を意味する。そのため、自国の会計基準を自国の基準設定主体が決定する権限は、一括あるいは段階的に放棄されることになる。よって、均質化を「自国基準設定権限の放棄(放棄過程を含む)」に置き換えた。異種化は、世界各国・法域の様々な環境に応じて会計基準が多様化(例えば、IFRSと共存、あるいは自国版 IFRS の採用)することを示唆する。よって、自国基準を決定する権限は、自国の基準設定主体に保持されることになるため、異種化を「自国基準設定権限の保持」に置き換えた。

次に、横軸の「普遍主義―個別主義」は、自 分と特殊な関係にある対象と同じ諸属性をも つ他の対象との間の区分をするか否かを意味 する。つまり、IFRS と自国基準を区別するこ となく、いかに混成するのかが問題となり、 IFRS を一括ではなく個別基準ごとに吟味して 自国基準に組み入れる過程や仕組みが必要と なる。そのため、横軸の普遍主義を「個別基準 の組入過程あり」に置き換えた。これに対して 個別主義では、グローバリゼーションにより 様々な意味で世界各国・法域の個別性や特殊性 が強調されるため、外部の優勢な社会・文化は 自国のものと区別される。この外部の優勢な社 会・文化として IFRS を想定した場合, 個別主 義は、IFRS を一括して受け入れるか否か、受 け入れる際には自国基準と全面的に置き換え るか、あるいは自国基準と共存することとな る。よって、IFRS を個別基準ごとに自国に組 み入れる過程は必要ではないため, 個別主義を 「個別基準の組入過程なし」とした。

以上のように橋本 [1998] [2004] のモデルをもとに、分析軸の置き換えを行い、各象限に該当する IFRS 適用状況を表す概念(フル・アドプション、コンバージェンス、エンドースメント、任意適用)を配置したものが、図 1 である(井上定子 [2018]、69 頁)。

#### 図1 会計基準のグローバリゼーション析出の4形態



出所: 井上定子 [2018], 70 頁, 図表 5, 一部筆者加筆.

第1象限(従属)は、一方向的に IFRS の個 別基準を段階的に自国基準に組み入れる(混成 する) 状態を表すため、コンバージェンスが該 当する。第2象限(植民地化)は、IFRSとい う優勢なグローバル化の波を受け, 自国に包括 的な独自の会計基準がない, あるいは低品質で あることが強調され, その結果自国基準を放棄 し IFRS を一括受容した状態を表すため、フ ル・アドプションが該当する。第3象限(固有 文化化)では、同じく優勢な IFRS によるグロ ーバル化の波に晒されるが、第2象限とは異な り, 自国基準独自の特徴が強調され純粋化され るため、自国基準と IFRS は対立や緊張関係に 置かれ共存する状態となり,任意適用が該当す る。第4象限(グローカリゼーション) は普遍 的なシステムを指向するため、IFRS と自国基 準が段階的に混成される点では第 1 象限と同 じであるが、IFRS と自国基準の個別基準間で 対立や緊張が生じた場合、IFRS をカーブアウ トしたもの(自国版 IFRS)が採用されること も想定されるため、エンドースメントが該当す る (井上定子 [2018], 69-70 頁)。

以上のことから、本稿の検討対象である、複数の会計基準の適用が認められる日本の会計制度の現状、例えば、IFRS の任意適用などは、第3象限の固有文化化のフェーズに分類されていることが確認できる。

## Ⅲ 共生の類型:多文化共生概念 に着目して

井上定子 [2018] では、国際社会学の知見を援用して、会計基準のグローバリゼーションの分析モデルを展開し、IFRS 適用状態を表す用語や概念(フル・アドプション・コンバージェンス・エンドースメント・任意適用)について整理を行った(図 1 参照)。そこでは、現在の

複数の会計基準の適用が認められる日本の会計制度の現状は、第3象限の固有文化化(個別的な社会・文化を尊重し、個々の個別なものが共存している状態)のフェーズに分類されている。

既述のように, 固有文化化は異文化相対主義 とも呼ばれ, 各文化に固有な価値を尊重する考 え方である (梶田 [1996], 67 頁)。これに対 して, 多文化主義とは, 1つの国家ないし社会 において,複数の異なる文化が共存できるよう 集団間の政治的・経済的・社会的な不平等の是 正を試みる運動や主張である(川本「1998」、 1535頁)。このように、両者は異なる文化に固 有な価値を尊重する点では類似するが, (異) 文化相対主義は, 異文化の内在的理解を解くだ けであるが、多文化主義は、それに加えて、同 一社会のなかの複数の文化を尊重しようとす る強い実践志向をもつ(川本「1998」, 1535 頁)。複数の会計基準の適用が認められる日本 の会計制度の現状に鑑みると, 異文化相対主義 よりも多文化主義に立脚する方が, 適切かつ有 用であると思われる。

### 1. 共生概念

まず、「共存」と「共生」の概念について整理を行う。『広辞苑』によると、「共存」は、「自分と他人もともに生存すること。また、同時に2つ以上のものがともに存在すること(新村[1998]、698頁)」であり、「共生・共棲」は、「ともに所を同じくして生活すること。異種の生物が行動的・生理的な結びつきをもち、一所に生活している状態。(新村[1998]、696頁)」をさす。つまり、「共存」は、異なるものがともに存在する点で「共生・共棲」と同じであるが、両者間に何かしらの関わり合いがない点で「共生・共棲」と異なるのである。

さらに,「共生」と「共棲」は,人間社会を

前提に共生概念を提唱した社会学者の 1 人である井上達夫 [1992] では、次のように区別されている。「共棲」とは、"symbiosis"を由来にもつ「閉じた共存共栄システム」、つまり、異なった種の間には利害の一致に関する緊密な協力関係があり、調和や協調という安定した閉鎖系が想定されており、生存様式を異にする別の種はこの関係に算入できないという閉じた関係を意味する。一方、「共生」は、"conviviality"を由来にもつ「異質なものに開かれた社会的結合様式」、つまり、異なる人々が自由な活動と参加の機会を相互に承認し、相互の関係を積極的に築き上げてゆけるような社会的結合を意味するとする(井上達夫 [1992]、24-25 頁)。

また,『新社会学辞典』では,「共生」を "symbiosis"と "conviviality"とに分けて説 明する。"symbiosis"は、もともと生物学の用 語(<sup>7)</sup>であり、パーク(R. E. Park)がそれを社 会学に導入して人間生態学の基本概念として 使用したものである。生物学では異種の生物が 相互に利益を得ながら, あるいは相互の不足を 補い合いながら、共に生活することをいう。し かし,人間生態学では,異質的な諸個人が無意 識的に競争し共同する関係のなかで共に生活 することを意味する (Park [1936], pp.4-5, 高 橋[1993], 292 頁)。これに対して、"conviviality" は、イリッチ(I. Illich)が産業的生産性に対 置される用語で、主として制度や法まで広く含 んだ道具に対して用いられ,人間相互間のある いは人間と環境との自律的で創造的な生き生 きとした関係をさし、そのような関係の中で実 現される個人の自由も表している(Illich [1973], pp.10-11, 桜井裕子 [1993], 292 頁)。

とりわけ、後者の共生(conviviality)は、「自立共生」あるいは「自立型共生」と訳され、多文化共生社会における共生は、基本的にこの考え方にもとづいている(山口[1994],4頁、

大槻 [2011], 73 頁)。そして, この共生概念は, 近代化の過程として最も進歩的かつ理想的な多文化共生像であるとして解釈されている(大槻 [2016], 173 頁)。また, 沈 [2022] によると, 共生 (conviviality) は, 近代的諸様相(都市化, グローバリゼーション, 異質性の尊重)が言説空間で反映された結果のひとつであり, 近代化の産物であるとする。さらに, このような共生の理念および諸実践を展開には, 能動的な行為(者)が必要となることも指摘する。その行為とは, 異質なものを自身と対等なもの, 自律したものとして尊重することであり, 支配・搾取を自制し, 自発的なコミットメントを行い, 関係性を構築することであるとする(沈 [2022], 133, 146-147 頁)。

このように、共生 (conviviality) は近代化 の産物として規定されるとともに, 多文化共生 の理想形であると理解されている。また,沈 [2022] においてみられるように、かかる共生 を展開するには、対等性と自発的なコミットメ ント関係が必要となる。同様の指摘は、社会学 の先行研究において散見される。例えば、都築 [1998] によると、「共生とは、1つの社会で、 複数の異質な文化集団が, 相互の生活習慣や文 化を理解し、互いに尊重しコミュニケーション をもち、対等な関係を形成している状態(91 頁)」をいう。また、共生概念の定義を試みた 先行研究(例えば,井上達夫[1992]や西澤 [1994] (8) に共通して、ホスト社会が異質な 文化集団を締め出しており, 異質な集団間には 最初から権力の格差があるという現状を踏ま え、その権力格差がない関係性を共生と捉えて おり、異質な文化集団が衝突し、摩擦や葛藤を 繰り返すことから相互理解を深め, 社会が変貌 してゆく動的な関係性を表していることを指 摘する(都築[1998],90頁)。このような主 要な先行研究を踏まえて、都築[1998]では、

共生を主体間におけるコミュニケーションの 設立と相互の対等な関係を重視した動的な関 係であると捉えている。

また、大槻 [2011] においても、前掲の研究に加えて多くの先行研究(例えば、小内[1999] や寺田 [2003ab] など)のサーベイを踏まえ、「日本の社会科学、とりわけ社会学における学術用語としての『共生』は、『対等性』とその対等性を実現する上での積極的な『コミュニケーション』に注目する意味で、"conviviality"としての共生がその理念として採用されている(74頁)」と述べられている。

以上のことから、社会学の分野における共生は、必ずしも一義的な定義づけがあるとはいえないが、"conviviality"を想定した理想的な多文化共生社会を成立するため、「対等性」と「コミュニケーション」が構成要素として必要であることが共通して認識されていることがわかる。

## 2. 対等性とコミュニケーションから分類する共生の類型

つづいて,多文化共生社会像を念頭に共生概 念の類型化を行った大槻[2011]のモデルを取 り上げる。大槻[2011]は、上述のように、共 生(conviviality)が、「対等性」とその対等性 を実現する上での積極的な「コミュニケーショ ン」に基づくものであることを理念として掲げ る先行研究は散見されるものの,この共生が一 般的な解釈として認知されているのか, また, 「対等性」や「コミュニケーション」の確保そ のものが単なる理想であり, 現実には実現困難 である可能性があることを指摘する。このよう に、単なる心がけ論として共生に関する議論を 行うことは無意味であり,より具体的な共生社 会に関するビジョン (共生社会像) について議 論を行い、それを踏まえた世論形成が必要であ るとする。そのために、前段階として現実の社 会生活において人々が志向する共生の型を,現 段階の世論として把握する必要があることか ら、「対等性」や「コミュニケーション」とい う側面から共生概念の類型を試みる(大槻 「2011」,74-77 頁)。

つまり、大槻 [2011] [2016] は、社会学の共生概念を、相互の「対等性」とそれを実現する「コミュニケーション」から構成される概念とし、両立した関係性を自立型共生 (conviviality)として定式化し、共生概念の類型化を行うのである(図 2 参照)。

#### 図2 共生の類型

出所:大槻[2016],36頁,図3-1.

図2によると、権利志向が対等であり、コミ ュニケーション志向が低い第1象限は、「回避 型共生」(9)と呼ばれる。ここでは、多文化共生 社会の実現は一応支持するが、積極的には関わ らない。また、不必要なマイノリティとの接触 を回避する傾向がみられる。この共生は, 異種 のものは棲み分けて共存するセグリゲーショ ン, つまり, 共棲 (symbiosis) であると解され る(都築[1997], 155頁)。次に, 権利志向が 対等であり、コミュニケーション志向が高い第 2 象限は、多文化共生社会の理想形である「自 立型共生(conviviality)」を表している。自立 型共生とは、外国人も同等の権利をもつことを 支持し、コミュニケーションをもつ状態であ り, 近代化論において最も整合的な多文化共生 社会像である。また、権利志向が対等であるが、 コミュニケーション志向が低い第3象限は, 「序列型共生」と呼ばれる。ここでの共生は、 マジョリティによる許可・管理・理解という権 力関係を前提とした共生を意味する。 つまり, 社会的強者の「寛容さ」にもとづき,対等性が 確保されているに過ぎない状態を表している。 よって,ここでは,支配非支配の関係や階層化 がみられる(都築[1997], 155頁)。最後に、 権利志向が非対等であり、コミュニケーション 志向が低い第4象限は、「排除型共生」と呼ば れ, そもそも, 多文化共生社会, つまり, 異質 な他者の受入に否定的あるいは消極的な状態 を表している。この共生の基底には、異質な他 者である外国人への敵意や偏見が存在してい る (大槻「2011], 77-79 頁, 大槻「2016], 27-30 頁)。

以下,図2の共生の類型に基づき会計基準の 共生の類型モデルを示すとともに,それを踏ま えて,複数の会計基準の適用が認められる日本 の会計制度の現状を分析する。

### IV 会計基準の共生の類型モデル の構築

## 1. 会計基準における共生の構成要素

大槻 [2016] で示された共生概念の類型 (図2) を援用し、会計基準の共生の類型化を試みる。これにあたり、共生の構成要素である「対等性」と「コミュニケーション」を、会計基準の共生を想定して解釈しなおす必要がある。以下、かかる2つの構成要素を、会計基準を前提に置き換えることとする。

#### (1) 対等性

まず, 共生の構成要素の1つである「対等性」 について取り上げる。ここでは,「対等性」を 社会学的に解釈するにあたり、小内[1999]の システム共生に着目する。小内[1999]は、多 分野にて使用されている共生概念が必ずしも 厳密に定義されたものでないことから, 共生概 念を再検討し、共生の新たな視点として、シス テム共生と生活共生という概念を提唱する。小 内[1999]によると、社会科学における共生概 念の導入と厳格化を試みた最も古い Park [1936] が、人間生態学という視点から棲み分 けるという共棲(symbiosis)社会を想定して いるのに対して、Illich [1973] は、共生の本 質を自立型共生(conviviality)に求め、それ には人間関係にかかわる側面と社会構造や社 会システムにかかわる側面(共生的制度; convivial institution) が内包されていること を指摘する (Illich [1973], pp. 39-42,100)。 かかる指摘を踏まえて,小内[1999]では、こ の社会構造や社会システムにかかわる側面(共 生的制度)をシステム共生と呼び,この人間関 係にかかわる側面, つまり日常生活におけるコ ミュニケーションの側面を生活共生と呼び, 両

側面から自立型共生を把握することの重要性を説くのである。しかしながら,多くの先行研究では,共生概念を社会構造や社会システムのレベルから捉える視点(システム共生の視点)が軽視されており,生活共生との違いについて十分に検討されていないと問題提起する(小内「1999」,125-128,133頁)。

小内 [1999] によると、システム共生とは、社会システムや制度が共生的に構成されている状態をさし、機構的システムや制度が異なる属性をもつ人々にとり平等の内容をもつことを意味する。また、システム共生のあり方は、異なる属性をもつ人々が機構的システムや制度を平等に利用できることから把握できる。言い換えると、異なる属性をもつ人々が、属性の差異によって機構的システムや制度から実質的に排除されることがあれば、システム共生は成立しないこととなる(小内 [1999]、135-136頁)。

このように、システム共生の概念は、イリッ チの提起した共生的制度の概念をより具体化 し、より豊富化したものであり、それは、機構 的システムや制度のあり方だけではなく, その 運用のあり方の対等性にも依存しているので ある。そこで、本稿では、小内[1999]による システム共生の視点に着目し, 自立型共生の構 成要素である「対等性」を「制度のあり方およ び運用のあり方の対等性」と捉え, 会計基準を 想定して解釈しなおすこととする。前者の「制 度のあり方の対等性」は、実質的に平等な内容 をもつことを意味するため、自国基準と自国外 基準の内容が実質的に同等であるか否かをも って対等性が判断できる。すなわち、自国基準 と自国外基準が実質的に同等である場合は,対 等であり,同等でない場合は,非対等として捉 えることとする。後者の「制度の運用のあり方 の対等性」は、実質的に平等な条件での運用さ

れることを意味する。そのため、自国外基準の 適用に対して制限などを設けない場合を対等 とし、自国外基準の適用に対して制限などを設 ける場合を非対等とする。

#### (2) コミュニケーション

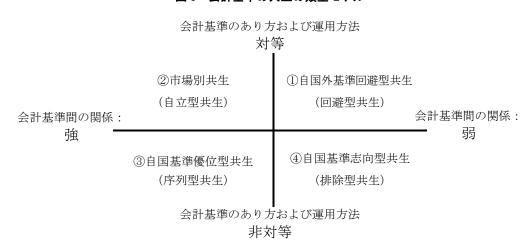
共生のもう1つの構成要素である「コミュニ ケーション」について取り上げる。これに当た り、自立型共生の内容や概念について、コミュ ニケーションをその構成要素として位置づけ る先行研究に着目する。まず、井上達夫 [1992] は、コミュニケーションを利害と価値観の異な る人が、対立し、論争し、「気になる存在」と して誘発しあうプロセスとして説明する。これ により,人々の知性と感性は拡大深化され,人 間関係はより多面的で豊かになり, 社会発展の 活力は絶えず更新されることとなる。なお、こ のプロセスにおいて活発な競争が展開される が、それは目標そのものを多様な仕方で模索す る"competition"を意味する(井上達夫[1992], 26-27頁)。同様に、前述の都築[1998]では、 様々な先行研究を踏まえ, 共生を構成するコミ ュニケーションを異質な文化集団が衝突し,摩 擦や葛藤を繰り返して相互理解を深めるプロ セスと捉えている (90 頁)。また, 寺田 [2003a] では、前掲の先行研究だけでなく尾関[1995](10) や小内[1999]らの議論も踏まえて、コミュニ ケーションを,相互理解と尊重にもとづき,自 一他の相互関係や双方のアイデンティの再構 築・再編のプロセスとして捉えている(60頁)。 このように、社会学の領域においてコミュニ ケーションは、自立型共生の構成要素の1つと 捉えられ,接触,干渉,対立,競争,理解,尊 重などの行為や相互関係を意味する概念とし て解釈されている。また、コミュニケーション には、理解や尊重など好意的な意味合いだけで なく, 対立や競争など敵対的な意味合いも含ま

れている。そして、接触し対立や競争を繰り返 すことにより、相互に理解あるいは尊重できる 関係性が構築され(かかるコミュニケーション を通じて), 多文化共生社会像が形成されると 理解されている。このような特徴を有するコミ ュニケーション概念を踏まえ,会計基準を想定 してコミュニケーション志向の高低を「会計基 準間の関係」の強弱として捉えることとする。 すなわち, 自国基準と自国外基準の間で, 干渉, 対立,競争,尊重や理解などの行為や相互関係 がみられる場合には、自国基準と自国外基準の 関係が強い、つまり、コミュニケーション志向 が高いとする。逆に、会計基準間の干渉、対立、 競争, 尊重や理解などの行為や関係がみられな い、つまり、不干渉や非競争の場合には、自国 基準と自国外基準の関係 (コミュニケーション 志向)が弱い(低い)として捉える。

#### 2. 会計基準の共生の類型モデル

前項では、共生概念の類型(図2)をもとに 会計基準の共生の類型化を行うために, 共生の 構成要素である「対等性」と「コミュニケーシ ョン」について、会計基準を想定した置き換え を行った。つまり、「権利志向」の対等-非対 等は、「会計基準のあり方および運用方法」の 対等―非対等として置き換えた。ここでは、会 計基準の実質的内容が同等であるか否か, そし て,適用条件に何かしらの制限が設けられてい るのか否かにより、判断される。次に、「コミ ュニケーション志向」の高い一低いは、「会計 基準間の関係」の強い一弱いとして置き換え た。具体的に、その関係の強弱は、自国基準と 自国外基準の間で、干渉、対立、競争、尊重や 理解などの行為や相互関係がみられるか否か により、判断される。図3は、上述のような分 析軸の置き換えを行い、会計基準の共生の類型 化を試みたモデルを示している。

#### 図3 会計基準の共生の類型モデル



第1象限の自国外基準回避型共生(回避型共生)は、「会計基準のあり方および運用方法」について対等性はみられるが、「会計基準間の関係」が弱い状態である。すなわち、限定した

自国外基準についてのみ,自国基準と同等の内容をもち,自国内で機能することが認められ, そして,その自国外基準の内容や運用方法に対して不必要な干渉,対立や競争などが回避され た状態である。また、基準相互間の理解や尊重 などを前提としないという特徴がみられる。こ の自国外基準回避型共生の例としては、日本に おいて連結財務諸表を作成する際に,特例とし て容認されている米国基準が該当すると解さ れる。『連結財務諸表規則(連結財務諸表の用 語,様式及び作成方法に関する規則)』第 95 条 によると、米国 SEC 登録企業で米国基準を採 用している企業であり,金融庁長官により適用 が認められる企業など,一定条件を満たした企 業に限り米国基準の適用が認められている。こ のように、米国基準に関しては、運用方法に制 限を設けられているため, 非対等であると解さ れるが, 容認後は米国基準を日本基準と同等の 内容であり同等に機能することが認められる ことから, 基準内容(あり方)の対等性はある と判断できる。加えて、米国基準の内容につい ては不干渉であり、日本基準との相互理解など (例えば、相互承認や米国基準との調和化や統 一化など) が前提となっていないため, 会計基 準間の関係性は弱いといえる。つまり、米国基 準は、日本の会計制度において、セグリゲーシ ョン(棲み分け)された共生(共棲)の状態に ある。これらの点に着目する限りにおいて、日 本における米国基準の特例による適用は, 自国 外基準回避型共生に属するといえる。

第2象限の市場別共生(自立型共生)は、「会計基準のあり方および運用方法」について対等性がみられるとともに、「会計基準間の関係」も強い状態である。すなわち、多様でかつ自律的な自国外会計基準を相互に理解、尊重し、適用する状態や、自国外基準と自国基準の関係性を積極的に相互に構築しようとする状態である。当該関係性を構築するためには、自国基準と自国外基準との積極的な競争(competition)が必要となる(井上達夫[1992]、26-27頁)。なお、"competition"とは、目標自体を多様な

仕方で模索する競争であり、そのような状態を 保持するには,多様な目標追求を両立可能とす る目標追求の仕方を規制し、相互の衝突を調整 する一般的ルールを共有することが必要とな る。これにより過剰な生存闘争(11)に転化せず, 自立型共生が成立することとなる(井上達夫 [1992], 26-27頁, 尾関[1995], 147-148頁)。 会計基準を想定した場合, 自立型共生を成立 させるには, 例えば, 市場別に最適な会計基準 を適用するという共生の状態, いわゆる市場別 共生が考えられよう。実際に、スイスでは、グ ローバル向け市場には自国外基準である IFRS あるいは米国基準を適用することが求められ るが, 自国内向け市場にはそれらの自国外基準 に加え, 自国基準を適用することができる (Nobes, C. W. and S. A. Zeff [2016], p.287, Deloitte [2013], p.66)。このようにスイスで は、市場に応じて複数の会計基準の適用が認め られており,多様化した会計基準の共生が観察 される<sup>(12)</sup>。

第 3 象限の自国基準優位型共生(序列型共 生)は、「会計基準のあり方および運用方法」 について対等性がみられないが,「会計基準間 の関係」が強い状態である。受入国の許可,管 理,理解にもとづき,自国基準(マジョリティ) と自国外基準(マイノリティ)の対等性が確保 される状態をさす。なお、このようにマジョリ ティの「寛容さ」(13)により、マイノリティの対 等性が認められているにすぎない状態は, 実質 的な対等性がある状態とはいえない。また,自 国基準と自国外基準は、干渉、対立、競争を通 じて相互に理解、尊重し合う関係にあるが、こ こでの競争は、所与の同一目標に向かって「追 いつけ追い越せ」と競う "emulation" を意味 するため, 過剰な生存闘争に転化しやすい(井 上達夫[1992], 27-29 頁, 尾関[1995], 147-149 頁)。例えば、生存闘争の結果、IFRS が優勢と

なった場合は、図1で示した他の象限(フル・アドプション、コンバージェンス、エンドースメント)に転化することになる。また、IFRSが劣勢となれば、IFRSを排除し、自国基準を採用する、つまり、ローカリゼーションやナショナリズムへと転化することとなる。

日本の現状に照らしてみると,連結財務諸表 の作成にあたり認められる IFRS の任意適用 が,この共生に該当すると考えられる。『連結 財務諸表規則(連結財務諸表の用語,様式及び 作成方法に関する規則)』第1条の2および第 93 条によると、IFRS の任意適用可能な企業 (特定会社)が、IFRS のうち金融庁長官によ る指定を受けた基準(指定国際会計基準)を受 け入れる形で、IFRS が実質的に任意適用され ているのである。すなわち、日本による受入れ の許可、管理、理解などを前提として、IFRS の適用が認められている。このように、IFRS に関して, 基準内容(あり方)や運用方法に関 しては、日本の「寛容さ」を前提としているた め非対等であると解される。そして, 基準の内 容については、EU の同等性評価への対応や、 東京合意以降の ASBJ などの国際的取組み(14) に鑑みれば、相互に干渉し、対立し、競争 (emulation) していることは自明である。よ って、IFRS と日本基準間の関係性は強いと解 される。これらの点に着目する限りにおいて, 日本における IFRS 任意適用は、自国基準優位 型共生に属するといえる。

最後に、第4象限の自国基準志向型共生(排除型共生)は、「会計基準のあり方および運用方法」について対等性がみられず、「会計基準間の関係」が弱い状態である。すなわち、自国外基準を自国基準と対等なものとして適用することに否定的あるいは消極的であり、自国基準を志向する状態である。また、自国外基準に対しては、干渉せず、無関心である。そのため、

この自国基準志向型共生は、ローカリゼーションやナショナリズムに転化しやすい傾向にある。例えば、日本企業(会社法の大会社を除く)の個別財務諸表を作成する基準として、日本基準、「中小企業の会計に関する指針(中小企業会計指針)」、「中小企業の会計に関する基本要領(中小企業会計基本要領)」など複数の基準から選択できるが、いずれも自国基準である。自国外基準である中小企業のためのIFRS(IFRS for SMEs)の適用に関しては、当初より否定的あるいは消極的であり、現在のところその適用は認められていない。このように、自国外基準(IFRS for SMEs)を排除し、自国基準のみ適用する状態は、自国基準志向型共生に該当するといえよう。

#### V おわりに

本稿では、日本の会計制度に着目し、適用が認められている複数の会計基準がどのような共生状態(関係)にあるのか、その位相を明らかにするため、分析枠組みとして多文化共生概念を援用した(図2に基づき)会計基準の共生の類型モデル(図3)を構築するとともに、それを分析軸として日本の会計制度の現状について考察を行った。

その結果,連結財務諸表を作成する際に認められている諸基準の共生状態において,以下の2つの点を確認することができた。1つは,IFRSの任意適用が,図3において,第3象限の自国基準優位型共生(序列型共生)に位置づけられる点である。この共生は,「追いつけ追い越せ」という競争(emulation)による生存闘争に転化しやすいという特徴をもつ。そのため,図1で示した任意適用(固有文化化)以外の象限,つまり,フル・アドプション(植民地化),コンバージェンス(従属)およびエンド

ースメント(グローカリゼーション)あるいは、 ローカリゼーションやナショナリズムに転化 しやすい特徴をもつ。もう1つは、特例による 米国基準の適用が、第1象限の自国外基準回避 型共生(回避型共生)に位置づけられる点であ る。これは、自国外基準(米国基準)に対して 不干渉であり, 基準相互の理解や尊重を前提と しない, 棲み分け (セグリゲーション) された 共棲 (symbiosis) を意味する。このように、 日本における IFRS と米国基準は、ローカル基 準である日本基準との共生関係において, 異な る位相をもつとして解釈できる。加えて、個別 財務諸表を作成する際に認められている諸基 準に着目すると、日本基準、中小企業会計指針 および中小企業会計基本要領などの自国基準 の適用は認められているが、自国外基準である IFRS for SMEsの適用は認められていない。 よって、当該諸基準の適用は、第4象限の自国 基準志向型共生(排除型共生)に位置づけられ る。

このように、日本の会計制度において適用される複数の会計基準は、自国外基準回避型共生、自国基準優位型共生、そして自国基準志向型共生という、それぞれ異なる位相をもつ共生の状態にあることが明らかとなった。言い換えると、日本の会計制度において適用が認められる自国外基準とローカル GAAP (日本基準)の共生関係は、同じではないこと、そして、必ずしも対等に位置づけられているとはいえないことを確認することができる。また、IFRS の任意適用に着目すると、自国基準優位型共生(序列型共生)に位置づけられることから、日本基準との生存闘争に転化しやすい、つまり共生関係

が継続されない不安定な状態にあるといえる。 今後、日本の会計制度において、IFRS とローカル GAAP (日本基準)の共生状態を安定的に 維持することが期待される限りにおいては、生 存闘争をもたらさない積極的な競争 (competition)により形成される第2象限の 市場別共生(自立型共生)を、将来の方向性(選 択肢)として示すことができよう。

しかしながら、会計基準のグローバリゼーションという近代的様相において、多文化共生社会像の理想形である自立型共生(15)に基づく市場別共生を唯一の現実解とするのか否かについては、すでに市場を分けて IFRS を適用しているスイスなど他国の事例を踏まえて、検討しなければならい。また、日本においては、すでに多くの具体的課題(16)が顕在化しており、それらの課題を含めて、資本市場との関係の中で制度形成の方向性を慎重に検討する必要がある。かかる点については、今後の課題としたい。これにより、本稿で設定した目的を概ね達成したと思われる。

最後に、本稿は、個性記述的解釈主義から、 会計基準のグローバリゼーションおよび共生 自体を主題化して議論を行っている。よって、 法則定立的実証主義の立場からの方法論に関 する批判点は、本稿の限界点となる<sup>(17)</sup>。

#### 注

- (1) 同様の問題意識に基づく検討については、井 上定子 [2017] [2018] を参照されたい。
- (2) 辻山 [2016] では、日本の会計制度が、日本 基準の IFRS へのコンバージェンを契機として 徐々に変化し、以下のように、多極化された基 準体制に変貌していると指摘する(48-49 頁)。

対象企業		連結財務諸表	個別財務諸表
上場企業金融商品取引法開示企業		日本基準 ピュア IFRS JMIS 米国基準(特例)	日本基準 日本基準を会社法の枠内で 簡素化
非上場企業	大会社 その他	日本基準 ピュア IFRS JMIS 中小企業会計指針 中小企業会計基本要領 企業会計原則 *作成義務はない	日本基準 中小企業会計指針 中小企業会計基本要領 企業会計原則

#### 図 4 日本の会計制度の多極化

出所: 辻山 [2016], 49 頁, 図表 1, 筆者一部加筆修正.

- (3) 辻山[2014a]によると,企業会計審議会[2013]では、日本の制度の中に4つの基準が並存すると指摘するが、その指摘は必ずしも正しくない。なぜなら、米国基準を採用できるのは、米国市場において資金調達する企業あるいは過去に資金調達したことのある企業という条件を満たした企業であって、米国基準が日本の制度の中で日本基準と同等に位置づけられているわけではない。あくまでも日本基準とは別枠の特例として使用が認められている。この問題点はIFRSの任意適用についても同じである(辻山[2014a],37,42頁)。
- (4) 河野 [2002] によると、制度には、経済学的 定義と社会学的定義の2つが考えられる。社会 学的定義によると、制度は、社会的行動に対し て安定性と意味を与える社会構造であり、文化 的認知的、規範的、および規制的要素で構成さ れていると考えられる(Scott, W.R. [1995], p.33、河野 [2002], 13-18 頁)。
- (5) グローバリゼーションは、様々な社会科学分 野において取り扱われているテーマである。と りわけ, 国際社会学においてグローバリゼーシ ョンは,学際的問題として位置づけられている。 また, それは主にトレンドとして長期の歴史的 プロセスの中で捉えられ, 近代化と関連づけて 議論されている (Pieterse [2004], pp.7-21)。 主なものとして, 近代化論, 従属理論, 世界シ ステム論, そしてグローカリゼーションがある。 近代化論, 従属理論や世界システム論は, グロ ーバリゼーションの起点となる「中心」の観点 に立つが、文化の固有性を重視する考え方(グ ローカリゼーション)は、グローバリゼーショ ンが到達する「周辺」の観点に立ちグローバリ ゼーションを捉えている。このようにグローバ リゼーションの評価をめぐっては、前者の「均

- 質論」と後者の「異種論(多様化論)」という対概念が存在する(上杉[2009], 48-49頁)。
- (6) つまり、まず「全体」としてのシステムがあって、そこから降りてきて個別性を説明するだけではなく、個別性の側からのシステムへの上昇や連動についても説明する必要があるということである(油井[2000]、338頁)。
- (7) 多様な領域で使用されている「共生」は、本来、"symbiosis"という生物学の学術用語に由来するといわれている。一義的な定義はみられないが、2 つの主体間の互恵的関係(例えば、相利共生や片利共生)以外にも、搾取、寄生、競争など多様な関係を共生の関係であるとして捉えられている(寺田[2003b],22-23 頁)。このような生物学的な共生の概要をまとめて、藤田[1997]は、生物間どうしの接近度、あるいは、結びつきの強さに関する意味合いと、一方の種の個体の存在が他方の種の個体にとり利益あるいは損害を与えるような質に関する意味合いがあるとする(158 頁)。
- (8) 西澤 [1994] では、社会を、互いに異質な他者と他者の間に不断に築かれようとする共同性の様式であり、共生を、そのような社会への参加が促進されている社会状態であると定義する。また、社会参加は、意思決定過程から締め出された社会層の社会的に意義を認められた活動への自発的参入および参入を促進する行為と捉える(西澤 [1994], 239-241 頁)。すなわち、西澤 [1994] は、意思決定過程から締め出された社会層が、自発的に社会参加している状態を共生と定義する(都築 [1998], 90 頁)。
- (9) 大槻 [2011] では、図 2 の第 1 象限を「NIMBY (Not in my backyard) 型共生」と呼び、回避 的人種主義に基づく共生のありようは、このフェーズに該当するとする (78 頁)。その後、大

槻 [2016] では、回避的人種主義を理論的根拠 として、この象限を「回避型共生」と言い換え ている(29頁)。

- (10) 尾関 [1995] は、共生を現代的な理念として生かすためには、異質なものの共存にとどまることのない、相互のコミュニケーション的理解の観点が必要であるとする(146-147頁)。そして、社会的弱者が強者と共生関係を実現しようとする場合、弱者の共同や共同体による対抗力が不可欠であるとして、共生・共同の理念を提唱している(尾関 [1995], 151頁)。
- (11) 『広辞苑』によると、環境に適用せずおのずから淘汰される同種の個体間の競争を生存競争といい、その原義である生存闘争には、異種間の対立関係が含まれる。ダーウィンの自然淘汰説はこれに基づくものである(新村出編[1998]、1473頁)。よって、本稿では、「生存闘争」を、異種間の対立関係を含む自然淘汰を意味するものとして用いる。
- (12) スイス証券取引所 (SIX) のメインボードに 上場する企業は、連結財務諸表を作成する際に IFRS あるいは米国基準を適用しなければなら ない。その他の登録企業は、IFRS と米国基準 に加えて、スイス会計基準 (Swiss GAAP FER) を連結財務諸表の作成に適用できる (Deloitte [2013], p.66)。最近では、スイス会計基準を 適用する企業が、増加傾向にある (Nobes, C. W. and S. A. Zeff [2016], p.287, Deloitte [2022], p.3)。
- (13) リベラルな寛容による個人の自由の保障とは、多数派が過度には同化を強いないこと、少数派が彼らの価値に従って生きる余地を残すことを意味する(大庭[1994],141-142頁)。共生(conviviality)を社会の理念として提唱するには、「寛容」を乗り越えるものとして考える必要がある(尾関[1995],150頁)。
- (14) 日本における IFRS 任意適用の経緯については、辻山 [2014ab] [2016] などを参照されたい。
- (15) 大槻 [2016] では、近代化という理論概念に最も整合的な多文化共生社会像を、自立型共生であるとし、図3の共生概念を「排除的共生→回避型共生→序列型共生→自立型共生」という発展形として捉えている(179頁、図9・2参照)。しかしながら、日本社会では多文化主義に否定的な風潮が観察される、つまり、日本社会は、多文化共生的近代化の実現に至っていない移行過程の途にあるため、グローバリゼーションに伴う必然的現象である共生を、唯一自立型共生として実践することは極めて困難であるとする。よって、現在の日本社会において、自立型共生は理想解であり、序列型共生の実践が現実

解であると指摘する(大槻[2016], 172-181 頁)。

(16) 日本において顕在化している具体的課題として、「連単分離」論や「連結先行」論、あるいは実務対応報告第 18 号「連結財務諸表作成における在外子会社等の会計処理に関する当面の取扱い」などがあり、これらを含めて、資本市場との関係の中で制度形成の方向性(IFRS とローカル GAAP の共生の可能性)を検討する必要があるとの有益なご指摘をいただいた。

その他,日本において個別財務諸表を作成する場合(会社法の大会社は除く),日本基準,中小企業会計指針や中小企業会計基本要領などの自国基準が選択可能であるが,これらの自国基準の任意適用について,多文化共生を前提とした会計基準の共生の類型モデルの枠組みで捉えうるのか否かについても,検討する必要がある。稿を改めて検討したいと考える。

(17) 個性記述的解釈主義とは、「定質的」「ナラティブ」なデータによる解釈主義を好み、社会的現実を説明する一般的法則に懐疑的である考え方であり、再現可能で「客観的」「定量的」な実証主義を好み、社会的現実を説明する一般法則を目指す、法則定立的実証主義とは対照的である。よって、本稿の限界点として、本質的にナラティブである点、定量的分析がない点、そして、価値負荷のかかった前提が学問的研究に入り込んでいる点などがあげられる(Wallerstein [2004]、pp.4-9、19-20、94-95、山下訳 [2006]、26-36、58-60、241頁)。

#### 参考文献

- Abercrombie, N., S. Hill and B.S. Turner [2006], The Penguin Dictionary of Sociology (5th ed.), Penguin Books, London.
- Deloitte [2013], IFRS Survey 2013: Focus on Financial Reporting by Swiss Listed Companies, Deloitte, Zurich.
- Deloitte [2022], Swiss GAAP FER vs. IFRS: A systematic guide to the two main true and fair view accounting standards applied in Switzerland, Deloitte, Zurich.
- Featherstone, M. and S. Lash [1995], "Globalization, Modernity and the Spatialization of Social Theory: An Introduction" in Featherstone, M., S. Lash and R. Robertson (eds.), *Global Modernities*, Sage Publications, London, pp.1-24.
- 藤田紘一郎 [1997], 『共生の意味』講談社.
- 橋本和幸 [1998],「地域政策とグローカライゼーション―『脱都市化』時代の戦略―」『金沢大学文学部論集 行動科学・哲学篇』第 18 号, 13-36 頁.
- 橋本和幸[2004],「変動する社会」碓井崧・丸山哲 央・大野道邦・橋本和幸編『社会学の理論』(有斐

- 閣ブックス) 有斐閣, 223-239 頁.
- Illich, I. [1973], Tools for Conviviality, Harper & Row (渡辺京二・渡辺利佐訳 [2015], 『コンヴィヴィアリティのための道具』筑摩書房).
- 井上定子 [2017],「会計基準のグローバリゼーション-国際社会学による概念整理を中心として-」 『會計』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 百
- 井上達夫・名和田是彦・桂木隆夫 [1992], 『共生への冒険』毎日新聞社.
- 井上達夫 [1998],「共生」廣松渉・子安宣邦・三島 健一・宮本久雄・佐々木力・野家啓一・末木文美 士編『岩波 哲学・思想事典』岩波書店,343-344 百
- International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation [2010], IFRS Foundation Constitution, IFRS Foundation.
- IFRS Foundation [2022], Analysis of the IFRS Accounting jurisdiction profiles, https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis-of-the-167-profiles, (アクセス日:2022 年 12 月 1 日).
- 梶田孝道 [1996],「『多文化主義』をめぐる論争点 ー概念の明確化のために」初瀬龍平編『エスニシ ティと多文化主義』同文舘,67-101 頁.
- 加藤信行 [2005],「グローバリゼーションと宗教復興-宗教社会学理論におけるロバートソン理論の意義の検討-」『創価大学大学院紀要』(創価大学大学院)第27号,147·160頁.
- 川本隆史 [1998],「マルチ・カルチュラリズム」廣 松渉・子安宣邦・三島健一・宮本久雄・佐々木力・ 野家啓一・末木文美士編『岩波 哲学・思想事典』 岩波書店, 1535 頁.
- 企業会計審議会 [2013],「国際会計基準 (IFRS) への対応のあり方に関する当面の方針」企業会計 審議会, 1-13 頁.
- 河野勝 [2002], 『制度』社会科学の理論とモデル 12, 東京大学出版会.
- 小内透 [1999],「共生概念の再検討と新たな視点: システム共生と生活共生」『北海道大學教育學部紀 要』第79号, 123-144頁.
- 水野真彦 [2013],「経済地理学における制度・文化 的視点,ネットワーク的視点,関係論的視点」『経 済地理学年報』第59巻,454-467頁
- 西澤晃彦 [1994],「『共生』の社会過程」『来日アジア・アフリカ系外国人の生活適応と日本人との共生に関する研究』来日外国人との共生社会研究会,239-243 頁.
- Nobes, C. W. and S. A. Zeff [2016], "Have Canada, Japan and Switzerland Adopted IFRS?",

- Australian Accounting Review, Vol.78, No.26, pp.284-290.
- 大庭健 [1994],「共生の強制,もしくは寛容と市場と所有-自由主義をめぐる一断想」『現代思想』第 22 巻第 5 号, 138-155 頁.
- 尾関周二 [1995],『現代コミュニケーションと共生・共同』青木書店.
- 尾関周二 [2021],「『共生』概念・『共生社会』の理論的深化に向けて」『共生社会システム研究』(共生社会システム研究』(共生社会システム学会)第15巻第1号,1-21頁.
- 大槻茂美 [2011],「共生社会ー『自立型共生』の理想と困難」田所俊介編『外国人へのまなざしと政治意識ー社会調査で読み解く日本のナショナリズム』 勁草書房, 68-89 頁.
- 大槻茂美 [2016], 『多文化共生社会の現実と展望』 首都大学東京, 博士(社会学) 乙第 109 号.
- Park, R. E. [1936], "Human Ecology", American Journal of Sociology, Vol. 42, No. 1, pp. 1-15.
- Parsons, T. [1951], The Social System, Glencoe III, Free Press, Collier Macmillan (佐藤勉訳 [1974], 『社会体系論』青木書店).
- Pieterse, N. J. [2004], Globalization and Culture Global Mélange, Rowman & Littlefield Publishers, New York.
- Robertson, R.[1992], Globalization: Social Theory and Global Culture, Sage Publications (阿部美哉訳 [1997], 『グローバリゼーションー地球文化の社会理論ー』東京大学出版会).
- Robertson, R. [1995], "Glocalization: Time Space and Homogeneity" in Featherstone, M., S. Lash and R. Robertson (eds.), *Global Modernities*, Sage Publications, London, pp.25-44.
- 桜井裕子 [1993],「共生」森岡清美・塩原勉・本間 康平編『新社会学辞典』有斐閣, 292 頁.
- Scott, W.R. [1995], Institutions and Organization: Foundations for Organizational Sciences, Thousand Oaks: Sage Publications (河野昭三・板橋慶明訳 [1998], 『制度と組織』財務経理協会).
- Securities and Exchange Commission (SEC) [2011], SEC Staff Paper, Work Plan for the Consideration of Incorporating International Financial Reporting Standards into the Financial Reporting System for U.S. Issuers, May 26, SEC.
- 沈一擎 [2022],「後期近代における『共生』の社会学的考察:再帰性の視点から』『共生学ジャーナル』 (大阪大学大学院人間科学研究科)第6号,130-151頁.
- 新村出編[1998],『広辞苑 第5版』岩波書店.
- 杉本徳栄 [2017], 『国際会計の実像ー会計基準のコンバージェンスと IFRSs アドプションー』同文舘出版.
- 高橋勇悦 [1993],「共生」森岡清美・塩原勉・本間

- 康平編『新社会学辞典』有斐閣, 292 頁.
- 寺田貴美代 [2003a],「社会福祉と共生」園田恭一編『社会福祉とコミュニティー共生・共同・ネットワーク』東信堂, 31-65 頁.
- 寺田貴美代 [2003b],『共生社会とマイノリティへの支援-日本人ムスリマの社会的対応からー』東信堂.
- 辻山栄子 [2014a],「IFRS のエンドースメントをめ ぐる制度的課題」『企業会計』第66巻第1号,33-42 百
- 辻山栄子 [2014b],「コンバージェンスをめぐる現 状と課題」平松一夫・辻山栄子編『体系 現代会 計学 [第4巻] 会計基準のコンバージェンス』第 66巻第1号,39-81頁.
- 辻山栄子 [2016],「IFRS 導入へ: コンバージェンス, アドプション」『企業会計』第68巻第1号, 43-51頁.
- 都築くるみ [1997],「共生」駒井洋編『新来・定住 外国人がわかる事典』明石書店,154·157頁.
- 都築くるみ [1998],「エスニック・コミュニティの 形成と『共生』 - 豊田市 H 団地の近年の展開から - | 『日本都市学会年報』第 16 号, 89·102 頁.
- 上杉富之 [2009],「『グローカル研究』の構築に向けて一共振するグローバリゼーションとローカリゼーションの再対象化一」『日本常民文化紀要』第27輯,43-75頁.
- 上杉富之 [2011],「序論 グローカリゼーションと 越境-グローカル研究で読み解く社会と文化-」 上杉富之編『グローカリゼーションと越境』(グロ

- ーカル研究叢書, 4) 成城大学民俗学研究所グローカル研究センター, 3-19 頁.
- Wallerstein, I. [2004], World-Systems Analysis: An Introduction, Duke University Press (山下範久訳 [2006],『入門・世界システム分析』藤原書店).
- 山口定 [1994],「『共生』ということ」朝日新聞, 10月30日,4頁.
- 油井清光 [2000],「世界システムと社会システム」 碓井崧・丸山哲央・大野道邦・橋本和幸編『社会 学の理論』(有斐閣ブックス) 有斐閣, 330·345 頁.
  - (付記)本稿は、国際会計研究学会第39回研究大会統一論題の報告内容に基づくものである。座長の小津稚加子先生(九州大学)をはじめ、コメンテーターの與三野禎倫先生(神戸大学)、報告者の鶯地隆継先生(有限責任監査法人トーマツ)、齋藤雅子先生(関西大学)、報告・執筆にあたって有益なコメントを下さった先生方に記して心より御礼を申し上げる。なお、本研究は、JSPS科研費JP20K02031の研究成果の一部である。

## 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―

齋藤雅子

## 要旨

日本と互恵的関係の深い ASEAN 諸国に対する国際協力を通じた学術研 究に注目が集まっている。国際会計基準という一つの制度が拡大し続け、も はや会計教育の諸問題を一国の問題と捉えず国際協働で取り組む重要性が 増している。本質的に各国間の「比較」を取り扱う国際会計研究においては, 経済のグローバル化を支える高度会計人材育成が喫緊の課題である。本研究 の目的は、国際会計研究の変遷を出発点に「国際会計」と「国際教育協力」 の2つの観点から技術移転の論点を整理したうえで、インドネシア現地調査 に基づく経験・示唆を援用し、わが国会計教育の方向性と技術移転の可能性 を考察する点にある。Bedford [1966] や Parker [1989] に代表される研 究は,会計の技術に加え会計を取り巻く制度・概念も含まれる対象が人を介 して組織や国境を越え移転してきた点を明らかにしている。途上国への国際 的な教育投資や技術移転を促進する目的で近代化論を軸に展開されてきた わが国の国際教育協力は, 近年では「日本型教育の海外展開」を高等教育分 野に軸足を移そうとしている。「国際会計」と「国際教育協力」という観点 でみたとき、会計技術の再輸出(会計教育の国際移転)が国際協力の進展と 国際平和の実現に貢献できる人材育成につながるという,日本の進化した学 術貢献像を提示する。技術移転に共通するのは地道な調査の裏付けである。 海外の教育現場に赴き研究者間の緊密なネットワーク関係構築による調査 を通じた実証がなされる。会計教育の技術移転を行う輸出者として, わが国 研究者がインドネシアを含む ASEAN 諸国の高等教育機関に対し,これまで 以上に現地研究者との協働を加速させる質の高い積極的な関与と調整の役 割を求められる。

### I 問題意識と学術的背景

国際会計研究の多くは本質的に各国間の「比 較」を取り扱ってきた<sup>(1)</sup>。Ball「2016」は、国 際会計研究に問題意識と研究動機を与える要 因を整理しており,他国や自国の制度的な構造 を理解すること, 国家間の制度的な構造内で差 異を探索すること,会計を取り巻く変化を研究 するためのより広い視野をもつことなどをあ げている。国際会計研究が出現した事情と相ま って Mueller et al. [1999] が強調するように、 会計の国際的側面を考察することなくして国 際社会で会計事象を取り扱う適切な準備を整 えるための会計学習は不完全なものとなって しまう。国際会計基準という一つの制度が拡大 し続ける現象がもはや会計教育の諸問題を一 国の問題と捉えず, 国際協働で取り組む重要性 は増している。

わが国の国際会計研究において,特に関心が 寄せられてきたのは「会計基準(国際会計基準) を含む」の調和化や統一化であることは、国際 会計研究学会の統一論題題目の変遷から読み 取ることができる<sup>(2)</sup>。平松 [2005:32] は、国 際会計研究学会が目指す方向性において次の5 点を考える必要性を示唆している。それらは、 国際会計研究, 国際会計教育, 外国への情報発 信, 国際交流の担い手, (上述した点について の) 学会としての取り組み,である。ここでい う「会計教育」については、会計教育一般を国 際的に比較する, もしくは, 国際会計をどう教 育するのかの2つの論点に区分されている。ま た「会計教育」の用語が統一論題題目を構成す るのは、1990年度、1994年度、および2000 年度であった。

それから約 20 年余りが経過し、会計教育を 取り巻く環境は様変わりしている。世界でグロ ーバリゼーション並びにデジタル・トランスフ オーメーション<sup>(3)</sup>が急速に進展した結果として、一国の課題が他国にも影響を及ぼし、また先進国と途上国が共通の教育上の課題に直面する時代になった。教育においても国家を基礎的な取り組みの単位としつつ、グローバル社会が協働して取り組むべき課題と認識されるようになってきている(萱島・黒田 [2019:418-419])。さらに、デジタル資産、気候変動の効果やリスク、サステナビリティ情報の開示といった大きな問題が、財務報告や会計基準をさらに難しいものにしている(Barth [2022:565-566])。

現代にあって, 国際会計研究における会計教 育(以後,「国際会計教育」と称する)に変化 はないのだろうか。ここで藤田[1994:399]が 示した国際会計教育の定義が一つの手がかり を与えてくれる。すなわち、「国際会計教育と は、あらゆる問題が単に自分の属する社会や国 家の問題に限定されるだけでなく, 広く世界に つながっていることを正しく理解させ, 国際協 力の進展と国際平和の実現に貢献できる人材 を育成することに他ならない」という視点の重 要性である。平松 [2005:32-33] 自身, 国際会 計教育については「会計をめぐる最近の国際動 向を受けて、国際会計基準のみならずより広範 な国際会計をどのように教育していくかとい う大きな課題がある」と述べている。このよう な先達の示唆並びに現代の国際社会を鑑みれ ば、国際会計教育は比較か教育かという二者択 一という議論よりもむしろ, 比較を通じた国際 的な理解を土台に国際学術協力を意識した会 計教育を探るという, ハイブリッド的な研究ス タンスとして発展的に解する方が、より現実に 則しているように思える。

本研究の目的は、わが国の会計教育を途上国 へ移転する学術的意義と将来展望を探ること にある。対象としての途上国は、ASEAN諸国 のうち域内最大の人口規模を有し、日本との経済互恵的関係が深いインドネシアである。インドネシアの社会ニーズと実態に即した会計教育充実を支えるわが国の会計教育の技術移転を通じた学術貢献のあり方を検討するにあたり、理論的裏づけを得るべく「技術移転論」を援用する。国際会計と国際教育協力のそれぞれの観点からみた、わが国から途上国への技術移転を検討し、そのうえでこれまで実行してきた現地でのフィールド調査の結果から何が読み取れるのか検討を試みる。

#### Ⅱ 国際会計研究をめぐる変化

## 1. わが国における国際会計研究の変遷

国際会計研究がわが国において活発化して いった 1970 年代当時は、財務会計の専門家に よる研究が支配的であり、欧米を対象とする会 計制度や会計実務の紹介・解説が多勢を占める 一方, アジアを対象とする研究は極めて少数で あった(平松[1982:85])。その後依然として 欧米を対象とする研究が主流であることに変 わりはなかったものの、アジア・オセアニアを 対象とする研究報告が次第にみられるように なり、また研究の主な関心がアニュアル・リポ ートの作成から会計基準の調和化や統一化へ と移行していった動きについて、国際会計研究 学会の統一論題題目からその概観を読み取る ことができる(平松[2005:32])。なぜなら、 同学会の統一論題題目はその時々の国際会計 研究における社会的な関心事を示すものであ るからである。

よって、わが国の国際会計研究の関心の傾向を探るため、国際会計研究学会の第1回大会が1984年度に開催されて以来、2021年度大会までの統一論題題目を用語別に整理した<sup>(4)</sup>。題目

抽出・カウントの方法は、総数 44 点のうち題目に使用される用語を1題目につき筆者が1点を抽出し、総数をカウントしている。また題目が複数設定された大会については、各々1題目として用語の抽出・カウントに反映している。明らかになった点は以下のとおりである。用語の抽出・カウントには筆者の主観が含まれてしまうものの、国際会計における研究関心の傾向を読み取る参考になる。

- ・「会計基準」(「国際会計基準」「IFRS」を 含む)を用語に含む題目が最多であり、題 目総数のおよそ 45%に達する。
- ・その「会計基準」に占める「国際会計基準 /IFRS」の割合は60%超である。
- ・次いで「国際会計/会計」(「インターナショナル・アカウンティング」を含む)の用語を含む題目がおよそ全体の 18%に達する。
- ・題目に含まれる地域を示す用語には「EC」 「世界」がみられたが、その他の地域を示す用語(例えば、北米、アジア太平洋、 ASEAN など)はみられなかった。
- ・「財務報告」を用語に含む題目が全体のおよそ9%であった。
- ・「会計教育」を用語に含む題目が全体のおよそ7%,2005年以前のものである。

国際会計研究学会の統一論題題目の傾向から、もう1つ気がついた点がある。それは、わが国の国際会計研究では欧米から輸入された技術としての国際会計基準を中心とする研究が主であり、どのように受容し、国内事情に合わせてどのように再構築していくかに軸足が置かれているとみえることである。平松[2005]が行った統一論題題目の整理からおよそ20年近く経ったが、現在においても会計基準の調和

化・統一化, さらには適用といった国際会計基準に対する議論がわが国の国際会計研究の中心的な関心事であることには依然として変わりがないようである。このような現象を Parker [1989]が示した技術移転に関する議論を用いて説明すると, 次のようになる。国際会計基準は移転された対象であり, わが国は「輸入者(受け手側)」の立場から, 国内事情と「輸出者(送り手側)」となる国際会計基準の基準設定主体(5)の立場の双方で検討するフェーズが続いている。

### 2. アメリカにおける国際会計研究 の変遷

日本に比して,アメリカの国際会計研究はど のような発展を遂げてきているのだろうか。ア メリカで最大の会計学領域の学会であるアメ リカ会計学会(AAA: American Accounting Association) に、国際会計セクション (IAS: International Accounting Section) が設けら れたのは 2006 年である。アメリ会計学会のウ ェブサイトで公開されている情報のうち,国際 会計セクションが同学会年次大会で設けたパ ネルセッションないしプレナリーセッション 題目について 2006 年から 2022 年現在に至る 17年間分を調べ、用語別に整理した<sup>(6)</sup>。「IFRS」 「International Accounting」がそれぞれ 4回 の頻度と最も多く、次いで「IASB」「Audit/ Auditing | [Practice | Financial Reporting/ Disclosure」がそれぞれ 3 回であった。また International Standard Setting | Professional Accountancy Education | Global/Globalization | がそれぞれ2回となっている。

次に、アメリカ会計学会国際会計セクション が発行している学術雑誌である『国際会計研究 ジャーナル(JIAR: Journal of International Accounting Research)』で掲載された論文 233 編の題目に含まれるキーワードで類型化すると、次の点が明らかとなった。第一に、「Earnings Management」「Decision Making/Judgement」「Capital(Stock) Market」を合わせると、全体の 28%であった。第二に、「Corporate Governance」「Internal Control」「Audit Quality」といったキーワードの出現回数は 18%にのぼった。第三に、「Disclosure」や「IFRS」は全体のそれぞれ全体の 10%程度であった。

これらの結果を総合すると, 少なくとも国際 会計研究ジャーナルにおける1つの傾向とし て、論文投稿者の関心は経営者の意思決定行 動、資本市場への影響、コーポレートガバナン ス, 開示 (財務報告), IFRS といった論点を指 向しているが, その一方, わが国の国際会計研 究の傾向と比較した場合にちがいも見えてく る。日本では、「会計基準」(IFRS 含む)への 関心が他の項目に比べてきわめて高い傾向が みられたが、アメリカでは「会計基準」(IFRS 含む)への関心が必ずしも中心的ではなかっ た。これは、加賀谷 [2013] の主張を裏づける 1 つの示唆となる。すなわち、「日本では会計 基準を国際会計基準に近づけることに関心が 集中し(一部中略),会計規制などの意義や経 済効果などについてあまり問うことを良しと しない文化が影響している可能性がある」とす る傾向が、わが国の国際会計研究の変遷からう かがえる。

### 3. 国際会計基準の拡大による影響

わが国において国際会計基準の任意適用が始まった 2010 年 3 月期以降,日本企業の国際会計基準適用数は着実に増え続け,2022 年 7 月現在で国際会計基準の適用済もしくは適用を決定している企業数 (IFRS を適用する旨のプレスリリースを行っている企業数を含む)は258 社に達している(の。国際会計基準(8)はこの

数十年で世界各国へ普及し、144 ケ国が国際会計基準を適応している(IFRS Foundation [2018:2])。この現象から、国際会計基準がある種正統性<sup>(9)</sup>を獲得している点を確認できる一方、先進国に加えて特定の環境要因を有する途上国も国際会計基準を適用する動きがみられる傾向がある。

一方, 途上国は先進国と異なる環境や背景が 存在しているにもかかわらず, なぜ国際会計基 準導入を積極的に進めるのか。この点に着目し、 途上国が国際会計基準を導入する動機の解明 に取り組む研究(10)がある。ASEAN やアフリカ の国々でなぜ国際会計基準を導入するのかに ついて, 例えばミャンマーを対象とした研究で は,外生的会計基準の無機能化を考察しており, 高度会計教育や会計専門職教育に対する改革 が 2018 年 12 月時点でも未着手である現状を 指摘している(徳賀「2019:71])。このような ミャンマーでの調査結果は、ASEAN 最大の人 口規模を有するインドネシアの複数地域の大 学でフィールド調査を行った筆者の研究経験 や成果に類似する部分がある。実態としては形 式上国際会計基準を導入しているとしても,政 治的・文化的・経済的に異なる要因が複雑に絡 み合っており、適切に運用可能な人材育成や制 度整備には必ずしも至っていない。会計そのも のの発展や国際会計教育を真の意味で実現す るまでにはまだまだ道半ばの段階である。イン ドネシアにおいても会計教育の問題が顕在化 しており、国際会計基準の適用が認められてい るものの,外国資本市場に上場している企業に 限定されている(WBG [2018:12])。

### 4. わが国の国際会計研究をめぐる 課題

わが国の国際会計研究においても, 国際会計

基準が普及・拡大する中,グローバル・スタンダードに対応する会計基準設定のあり方はもちろん,会計教育の進化に対する関心が近年着実に高まっている印象を受ける。例えば,グローバルビジネスを展開する企業が直面する異文化の関連で会計を捉え,社会インフラとしての会計教育の意義を述べる研究(柴[2019:19];[2021:44-45])や,会計基準や会計規制を中核とし,会計教育や内部統制等への国際的展開を扱う研究(橋本[2022:iv])がある。

これらの先行研究から少なくとも次の 2 点を読み取ることができる。第一に、国際会計人材育成や会計教育の方向性を論じていくためには、国内事情のみを学術的問いとして取り扱うだけでは十分でないという点である。第二に、国際的な広い視野をもった研究スタンスや発展性、問題意識が国際会計研究に求められているという点である。国際会計人材育成を実現する基盤形成において、海外諸国が抱える教育上の課題に目を向け、国内の課題との異同点を探ることで、国際的視野でよりよい解決策を見出すきっかけになるのではないだろうか。

現代においては学術と社会の関係性は従前より変化しつつある。つまり、これまで主流であった各専門の基礎科学を深め学術成果を生み出していればその延長線上に社会への貢献を実現するという「リニアモデル」に加え、科学から生み出される学術成果と社会が要請する内容はそれぞれ独立しているため、自らの専門と他の専門をうまく接続することで社会の課題解決をはかるという「ステークホルダーモデル」との適度なバランス関係が必要とされているのである(狩野 [2020:103])。国際会計研究においても、重要なことは「リニアモデル」と「ステークホルダーモデル」をバランスさせる研究対象の広がりや視点がのぞまれている。

# Ⅲ 技術移転の論点整理~「国際会計」と「国際教育協力」の側面から~

技術移転の問題は 1960 年代半ばごろから,特に開発途上国の経済自立と関連して脚光を浴び,欧米ではわが国の技術史研究と異なり,社会・文化・経済・政治的要因と関連して技術移転が検討されてきたため,産業化の過程としての研究や技術政策の文化的背景の研究といった対象範囲が広い(小林 [1990:129-130])。そういった指摘からも象徴されるように,技術移転はそもそも複雑さを持ち合わせているものであり,単純化して説明することが難しいという特性がみえてくる。

アメリカの経営史研究者 David J. Jeremy らが取り組んだ代表的な技術移転研究が理論的枠組みとなり、例えば Carnegie & Parker [1996] や Parker [1989] など会計の技術移転に影響を与えたといわれている(清水[2014:47,49], 工藤 [2018:28])。Jeremy [1991:2], Jeremy [1994:xiii-xxiv] によって示されているのは、技術移転がさまざまな分野で取り扱われ、そのプロセスは多くの要素で構成されるゆえの複雑さと、地勢、気候、時代、言語、組織、政治体制、文化などのちがいを考慮する必要性が指摘されている。

このような特性を有する技術移転を,国際会計研究の範ちゅうで検討するには,当然ながら経済水準や国家単位ないし関連組織や実務との接続を意識するマクロ的な視野を要求される。国際会計人材育成を目指すための基盤となる会計教育の充実は,わが国が経験したように技術移転による途上国独自の発展を経て,最終的には国際社会全体へ寄与する。よって,会計教育の技術移転を考えるにあたり「技術移転」を「国際会計」と「国際教育協力」の双方の観

点から整理する必要がある。本章では、これら の立場から会計教育の「技術移転」を考えてみ たい。

### 1. 「国際会計」からみた技術移転

確かに、会計は特定の地域や国でとどまらな い技術であることは歴史が物語っている。会計 の技術(複式簿記)がその知識(報告を含む会 計全般)とともに移転してきた事実は紛れもな く周知のことである。日本へ会計の技術(複式 簿記) が移転されたのは明治維新後であるが, その後独自の進化を遂げると、日本の教科書が 翻訳され日本以外の国々でも使用されるとい う再輸出の問題へとつながっていった(清水 [2014:45])。すでに日本はアジアにおいて経 済発展を遂げてきた先進国と世界で認知され ているが, 国際会計研究において岐路に差し掛 かっているようにも思える。輸入者(受け手側) のスタンスをとり続けていくのだろうか。一方 で,会計の技術移転というものを「輸出者(送 り手側)」の立場で検討する必要性はないのだ ろうか。

Bedford [1966] や Parker [1989] に代表される会計の国際的な移転を取り上げた史的研究によって,会計の技術だけでなく,会計を取り巻く制度・概念もまた移転する対象となるのみならず,それらは人を介して組織や国境を越えて移転してきたことが明らかになっている。日本がかつて経済成長を遂げたように,その途上にある ASEAN 諸国からは日本からの技術移転を期待する声が根強い。そうした中で,日本からの会計技術移転というものを真剣に議論する時期にきているのではないだろうか

小津 [2020:3] は「先進国が有する会計の技術を開発途上国へ移転する試み」を会計技術移転と定義している。そして、工藤 [2018:29]

は、会計は物理的な形態を有しているものではないものの、ある知識を実践的に応用するものという意味でのテクノロジーであり、国際会計の可能性を探るにあたり、「文化」と「国際移転」とは別に研究の軸足を日本に置いた場合にグローバルビジネスにおける主体として(あるいは客体として)「日本的」という形容詞を要素として意識する必要性を示唆している。

とするならば、会計の技術を伝授し、知識を育む会計教育の手法や学習プロセス、教材等の開発も、広義の意味で移転しうる対象と捉えることに無理はない。そして、わが国から途上国への移転を通じた国際会計教育の充実を実践する可能性を見出すことができるだろう。国際会計人材育成を見据えた国際会計教育のあり方についての議論は、国内事情に注目しがちである。しかし、「人」、「技術」や「知識」を対象とする以上、グローバル人材育成を念頭においた場合、国際会計教育は国や地域の枠組みを越えた課題と認識すべきではなかろうか。グローバリゼーションがもたらした多様で自由な行き来が、国際会計教育の視点をより広げていることは言うまでもない。

# 2. 「国際教育協力」からみた技術 移転

一方,国際教育協力のフィールドでの技術移転とはどのようなものであろうか。国際教育協力とは,教育分野における国際協力のことをいい,さまざまな教育の分野で改善・向上をはかる自助努力を続ける一方,国連などの国際機関や先進国がそうした分野で開発途上国を援助し,協力することと考えられており,その対象は,開発途上国が就学前教育,初等教育,中等教育,高等教育,技術教育,職業訓練,成人教育,識字教育などが含まれる(日比野[2011:1])。

理論には,近代化論と従属論があり,近代化 論が国際教育協力についての理論的裏づけを 与えたといわれている。近代化論では、科学的 手法を用いて教育は経済成長に必要な人的資 本を増加させるという考え方を明確にし, 先進 国から途上国への国際的な教育投資や技術移 転を促進するというものであり(菅嶋・黒田 [2019:10-11]), 技術移転はあくまでも先進国 から途上国へと行われるものという立場であ る。最近では、国際教育協力を包含する用語と して, 国際教育開発という研究領域が出現し, 途上国の教育問題とそれを解決するための国 際協力について探究されているようである。国 際教育開発とは,「一般に開発途上国とよばれ る国々の教育を"よりよく"するために、いわゆ る先進国や国際機関, 非政府組織などによって 展開される諸行為を指す」(橋本「2018:179])。

わが国の教育の技術移転といえば、途上国に対する技術協力があり、政府開発援助(ODA: Official Development Assistance)(11)が始まって以降、途上国が抱えるさまざまな教育の課題解決・改善を目指して技術移転が行われてきた。1950年代当初は技術者の派遣や訓練という技術教育の意味合いが中心だったが、次第に技術教育や職業訓練が多様化し、また基礎教育が重視されてきている。とりわけ近年では社会との接続面で影響が出やすい高等教育の重要性とわが国教育の海外展開に注目が集まってきた。例えば、1990年代後半からわが国の国際教育協力としての技術移転プロジェクトを通じて途上国への授業研究が積極的に行われるようになった。

わが国のアジア諸国に対する政府開発援助は、有償資金協力(円借款)、無償資金協力, 技術協力に区分される。そのうち技術協力は, 「日本型教育実践を移転する」という意味で極 めて重要な役割を果たしてきており,技術移転 を経て最終的には途上国の運営に引き継がれていくものである(小野[2019:79])。この技術協力が本論文で取り上げている途上国への教育の技術移転に近似するといってよい。近年は政府だけではなく、民間企業やNGO、地方自治体、大学などにも国際協力の裾野は広がっており、持続可能な世界経済の成長を実現することで日本を含む世界全体の発展と繁栄を保証する開発協力は紛れもなく「未来への投資」である(外務省[2014])。

日本大百科全書によれば、教育技術というの は、教育の目的を達成するための手段、方法で ある。教授法や授業技術, 学習指導法だけでな く、教育評価や学校経営の技術も含まれる。途 上国から日本に対する高等教育分野への教育 技術協力に対して要請が高まっているが,これ までと異なる点は常にグローバルガバナンス の視点が要求される点にある。 すなわち、日本 と相手国の双方が新たに学び、それぞれ国内に も新たな学びをもたらすという考え方に立脚 し,時間をかけ相手国の環境に教育実践を適合 させ変化させていくことが, 途上国への国際教 育協力で重要な点である(萱島・黒田 [2019: 418])。また教育技術を移転される側の相手国 のためだけでなく、移転する側の日本にとって も恩恵や革新が得られる互恵的な連携がのぞ まれる(井上[2021:108], 大隅[1998:32])。 経済発展の度合いに関わらず,教育は元来普遍 的なものであり、すでに世界各国にとっての共 通課題となっている。

広義の意味での教育という観点でわが国を振り返ると、明治初期に着手された近代教育制度の樹立におよそ50年を費やしたように、先進国は時間をかけて教育を発展させてきた(斉藤[2018:61])。途上国においても教育の論点について時間をかけて議論し、最適な教育制度構築がのぞまれるところではある。しかし、

Dore [1976] が指摘しているように、「教育の 後発効果 (late development effect)」とよばれ る現象が途上国においても確認できる。すなわ ち、近代化を急ぐ後発国ほど、就職のための学 歴獲得競争は激しくなる。会計教育も例外では ない。

# IV インドネシア・フィールドワーク研究を通じた経験と示唆

# 1. インドネシアの会計教育をめぐ る変遷と現状

当初,旧宗主国オランダの影響を受けていた インドネシアの大学における経済学教育は, 1950 年代半ばの教育方針の改革により専攻分 野は一般経済学、企業経済学、会計学となり、 1980 年代にはアメリカの影響を受け開発研 究,経営学,会計学へと専攻分野の見直しが進 められた(平松他 [1998:195-200])。一方,高 等教育をめぐっては、2000 年以降さまざまな 法律や政策が展開されてきている。2005年に は教員・大学教員法(教員と大学教員に関する 法律 2005 年第 14 号) が制定され、大学教員 は修士以上の学位を有すること, 大学院教員は 博士学位を有することが定められた(第 46 条)。2012年には高等教育法(高等教育に関す る法律 2012 第 12 号)(12)や関連する教育政策が 実行された(服部「2017:53])。

ASEAN域内最大の日本企業進出先であるインドネシアでは、急速な経済成長を背景に大学進学率が上昇し続けている(13)。高等教育機関数は約4,000にのぼるが、経済・法制度のインフラ整備が期待通りに進まず国家高等教育アクレディテーション機構による A 評価を受けたのは全体の2%に過ぎないという「高等教育の質保証問題」に直面している(高橋[2020:26])。第2次ジョコ政権は、高等教育改革を打ち出す

など近代化に向けた人材育成強化策を講じており、その中にはインドネシア教育文化省の掲げる「Kampus Merdeka」プログラム(14)について日本との協力関係も含まれる(15)。

会計専攻に注目してみると, 女子学生比率が 年々増え続け、地域間や男女間の教育格差が生 じているほか、企業への就職機会では男女間不 平等が根強くある(Saito & Mayangsari [2020])。高学歴化が進むほど、若年層の貧困 率や犯罪率の悪化につながるという悪循環が 生じている。また世界銀行グループの公表した 「会計と監査の関連諸制度の遵守に関する報 告書-インドネシア」(ROSC A&A) によれば、 インドネシア政府は大学における会計教育改 善のためのタスクフォースを設置したことに ついて一定の評価を得ているものの, 中期的な 改善の提言として会計プログラムへの実務経 験・インターンシップの導入、メンター制・交 換プログラムの導入、教育の能力開発 (FD) の向上のほか、公認会計士や勅許会計士を目指 すための会計実務プログラムで生じている地 域格差の是正等が求められている(WBG [2018:18])

### 2. Ball[2016]による整理

インドネシアを国際会計研究の対象として研究したわが国初の研究書としては、筆者の恩師である平松他 [1998] の『インドネシアの会計』がある。同書は日本とインドネシアの研究者との共同研究によって執筆されたが、その第12章(同書最終章)のタイトルが「インドネシアの会計教育」であった(図表1)。そして、インドネシアの会計教育を研究対象としたフィールド調査を遂行し、科学研究費による研究成果の1つとして研究書『インドネシアの会計教育』の刊行に至っている。

その後、現地研究者との協働でフィールド調査と研究を着実に進めてきた点が評価され、国際交流基金アジアセンター(外務省の外郭団体として設立)からの支援を得ることになり、調査研究を拡大する契機となった。2017年以降の研究を第3フェーズとし、2019年12月までに現地で遂行したフィールド調査対象となった教育機関数は23大学、地域の内訳はジャワ島17(首都ジャカルタ特別州5、西部ジャワ州4、中部ジャワ州7、東部ジャワ州1)、バリ・ロンボク島1、スマトラ島1、カリマンタン島

フェーズ 期間 調查対象 研究成果 第1 平松他『インドネシアの会計』 1997~1998年 「会計」の論点整理 1998年 上掲書・第11章 「インドネシアの会計教育」 第2 齋藤他『インドネシアの会計教育』 2012~2015年 「会計教育」の論点整理 2015年 上掲書・終章 「インドネシア会計教育への期待」 Kawai & Saito[2021], Saito & Mayangsari 2017年~ 第3 会計学生の能力測定と [2020];[2017], Saito[2017a]; [2017b], 齋藤 教育手法等の実態調査・分析 フェーズ 継続中 [2018]等

図表 1 インドネシアにおける調査研究フェーズと成果

今後の展望: 会計教育の技術移転を通じた基盤形成と国際会計人材の育成

4に私立高校 1 校(首都ジャカルタ特別州)を加えた計 24機関(図表 2)である。Ball [2016]で示された国際会計研究に対する研究動機の 5

つの論点を援用し、実施したインドネシア会計 教育に係る調査研究を整理したものを図表 3 で示している。

図表 2 インドネシア調査実施先

	地域	大学名
1	ジャカルタ(首都)	Trisakti University
	ジャカルタ(首都)	Mercubuana University
3	ジャカルタ(首都)	Islam National University
	ジャカルタ(首都)	University Tarumangara
	ジャカルタ(首都)	Prof.Moestopo University
	ジャカルタ(首都)	SMA Kolese Gonzaga(※私立高校)
	バンテン、西部ジャワ	Pamulang University
	バンテン、西部ジャワ	Islam Negeri University
9	バンテン、西部ジャワ	Syarif Hidayatullah State Islamic University
10	バンドゥン、西部ジャワ	UNISIBA (Bandung Islamic University)
11	スマラン、中部ジャワ	Diponegoro University
	プルボケルト、中部ジャワ	Jenderal Soedirman University
13	スマラン、中部ジャワ	UNIDIP (University Diam Nuswantoro)
14	ジョグジャカルタ、中部ジャワ	UMY Yogjakarta
15	ジョグジャカルタ、中部ジャワ	UPN Yogjakarta
16	サラティガ、中部ジャワ	UKSW (Satya Wacana Christian University)
	スマラン、中部ジャワ	University Diam Nuswantoro
18	スラバヤ、東部ジャワ	STIESIA (Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia)
19	西部カリマンタン	University Islam Negeri Syarif Kasim
20	西部カリマンタン	University LanCang Kuning
21	西部カリマンタン	Politeknik Negeri Pontianak
22	西部カリマンタン	University Panca Bhakti
23	中部スマトラ	UIN SUSKA (Sultan Syarif Kasim State Islamic University)
24	デンパサール、バリ	Warmadewa University

図表 3 Ball[2016]による調査研究の整理

Ball[2016]	インドネシア調査研究
① 他国(経済、政治、法律などの制度的なしくみ)を理解し、自国を知る。	インドネシアの会計教育事情(主に高等教育)を 理解し、日本の教育事情を再認識する。
② (国際的な) 反復可能性を探る。	日本の会計教育体系や手法、教材が援用できる可 能性を探る。
③ 国家間のちがいを探り、ユニバーサルな問題 解決をはかる。	インドネシアと日本との会計教育のちがいを探り、会計教育共通の問題解決をはかる。
④ 関連分野研究の知識を深め、より広い視野で 会計研究を行う。	教育学、行動倫理学、犯罪学、教育協力など隣接 学問を意識し、会計教育の研究を進める。
⑤ 国際会計基準適用への挑戦をはかる。	IFRS適用を世界共通の課題として取り組むための 会計教育の基盤形成をはかる。

出所:Ball [2016] を踏まえ筆者作成。

# 3. フィールド調査にもとづく知見 と示唆

筆者はインドネシア現地研究者や大学関係 者等の協力を経て教育現場で複数のフィール ド調査を実施してきた (Kawai & Saito [2021], Saito & Mayangsari [2020]; [2017], Saito [2017a]; [2017b], 齋藤 [2018], 齋藤・マヤングサリ・平松 [2015] 等)。その結果, 明らかになった問題点は数多くある。高等教育機関の急増に伴う質保証問題は調査を開始した

2012 年時点で顕在化しており、いまだ解消の 目処がたっていない。また会計専攻の女子学生 比率が年々増え続けている現状に対して、地域 間の教育格差や男女間の学習意欲・能力の差が 確認されている。

加えて、ASEAN 域内の自由化によって、優 れた英語運用能力を有するシンガポールやマ レーシア、オーストラリアといった他国からの 人材流入が進み, 高学歴若年層の貧困率や犯罪 率悪化の一要因となっている。また大学の授業 で活用されている会計テキストの大半が欧米 から輸入されたものであり、自国の教育現場や 学生の能力向上に沿った現場レベルでの教材 開発が殊の外進んでいない。少人数教育が中心 であり、大学の規模にもよるが一学部に所属す る大学教員数はかなりの規模になる一方, 研究 業績に対する厳しい達成目標が設定され, 教員 は教育改善をはかる物理的・精神的余裕がな い。経済系学部の専攻に対する学生の人気度 は、会計学分野から経営学分野へと移りつつあ る。

各調査については本研究での説明は割愛す るが,一連の調査を通じて,インドネシアでは 急速な経済発展を遂げた途上国の教育発展に ついて、Dore [1976] が指摘する現象、すな わち「教育にみられる後発効果」が顕著にみら れることを指摘しておきたい。近代化に着手す る時期が遅れるほど、その国の教育発展は急速 に展開される傾向が実際に現地で生じている のである。政府による教育政策や改革が何度と なく打ち立てられるものの, 実際フィールド調 査で大学を訪れてみると、急増する大学では少 人数クラスを支えるための教員だけをとって も常勤、非常勤を含めて相当数にのぼる。会計 教育において専門性からテキストを用いた教 授法が学習効果を生み出しやすいといわれて いる反面、現地授業では伝統的に欧米型教育・

教材をそのまま取り入れ、インドネシア現地学生の実状に即した教授法、教材の改善が進まない現状が調査で明らかとなっている。急速な方針転換やノルマに少なくとも教育現場は対応可能な状況にはなっておらず、会計教育の質保証問題につながっている。急速な経済成長を背景に大学進学率の上昇が進み、2020年時点で高等教育粗就学率は36.16%、女子の大学入学者は総数の56.1%に達している(BPS[2022]、PDDIKTI[2021])。

当初会計教育充実に向け複数地域の大学生や教員を対象とした実態把握と論点整理を行うという位置づけで始めた調査であったが、これまでに相当な年月を要することとなった。その主な理由は次のとおりである。第一に、多くの島国で構成される島嶼国家であること、第二に、雨季の降水量は相当であり、地震・洪水等の自然災害が生じやすい地理・気象条件があること、第三に、多民族国家であること、第四に、イスラム教を中心とする宗教思想があること、第五に、インフラ整備が途上であり、移動には時間がかかること、などである。このような環境も相まって、一連の調査は複数の年度・回数にまたがる柔軟性のある計画で実行した。

# 4. 技術移転の特性とフィールド調 査の位置づけ

技術移転は、ある事例について単独のモデルで説明できるわけではない点は、広く周知されている。技術移転が有する「複雑さ」から、事例ごとに技術移転のプロセスがちがいを生みだすことを所与とし、国際会計研究を進めなければならない。「国際会計」と「国際教育協力」という 2 つの観点で技術移転を本研究で検討したが、いずれの観点にも共通するのは、地道な調査の必要性であり、技術移転を対象とする研究には不可欠な要素といえる点であろう。海

外の教育現場に赴き、もしくは、海外研究者との密なコミュニケーションを経ることにより、会計教育の技術移転問題についての解を導き出せる。つまり、現場での調査と調査に基づく 実証が、研究者の緊密なネットワーク関係において成立するのである。

山田他 [2021:76] は、途上国への教育協力 を対象とする研究を次の5つに区分し、途上国 に対する教育協力の学問分野を「国際開発学」 と称している。すなわち、①政策・制度型、② 教育と社会型、③教師・教授法型、④国際アジ エンダ型,⑤学問論・手法分析型である。その 分類によれば、②と③の研究は特に現場を重視 する傾向があり、フィールドワーク調査の割合 が高いことが示されている。途上国の会計教育 充実に向け,教育を社会との関連で検討する, あるいは授業実践や教材開発, 教員能力向上と いった教師や教授法を考察する研究には,フィ ールド調査が中心的な研究スタイルと位置づ けられていた。この点について, 国際会計研究 においても各国間の会計にちがいがあること を前提とするため、各国に対する地道な調査研 究が不可欠であると、松井 [2008:45-46] は述 べている。

「国際会計」や「国際教育協力」を同時に実現する技術移転は、現場を知ることが前提になってくるため、今後もフィールド調査が重視される傾向は続いていくと思われる。しかし、新型コロナウィルスの世界的拡大を受け、教育環境や調査研究のあり方にも変化が求められている。感染拡大は教育や研究の現場にも深刻な影響を与えているのである(橋本[2021:190])。フィールド調査の伝統から一歩踏み出した新たな取り組みとしては、従来の文献調査や二次資料に加え、オンライン・オフラインあるいはメディア、デジタル新聞、SNS等を活用して特定地域の全体像を探るという可能性や、既存

のネットワークを活用して現地インタビュー調査を行う等が考えられるであろう(山田他 [2021:77])。教育ツールやメソッドの DX 化だけでなく、オンライン活用やデータベースの構築を視野に入れたフィールド調査手法を確立していく必要性を示している。これも国内外で共通しているスタンスではあるのだが、研究者間でのやりとりや議論についても、移動を必ずしも伴わない効果的なオンラインコミュニケーションが一層加速していくことになるであろう。

# V わが国国際会計教育がもたら す国際協力のあり方

### 1. 考察を通じて

国際会計研究においては、経済のグローバル化を支える高度会計人材育成に資する高等教育の質的充実が喫緊の課題となっている。日本と互恵的関係の深い ASEAN の国々を中心に国境や人種の垣根を越えた国際協力を通じた学術研究に近年注目が集まる中、本研究では、「国際会計」と「国際教育協力」の観点からみた技術移転の論点整理を踏まえ、インドネシア現地フィールドワークに基づく経験・示唆を通じてわが国会計教育の方向性と技術移転の可能性を考察した。

考察を通じて、わが国の国際会計研究では「会計基準」と欧米から輸入された技術としての「国際会計基準」を中心とする研究が主であり、どのように受容し、国内事情に合わせて再構築していくかに関心の軸足が置かれていることが明らかになった。Parker [1989] を援用するならば、「国際会計基準」は移転された対象、わが国は「輸入者(受け手)」、国際会計基準の基準設定主体(IASB/IASC)は「輸出者(送り手)」であると説明でき、これら両者の

立場で検討するフェーズが続いている。

また国際会計研究の変遷において、日本とアメリカとのちがいがみられた。そのような差異の背景にあるのは、「輸入者(受け手)」としての日本が戦後の近代化を遂げるプロセスで技術の受容と国内での進化を実現してきた経験やスタンスが影響しているのではないかという一定の解釈が成り立つ。わが国において、移転される対象としての「国際会計基準」と関連対象への高い研究関心はその重要性からみて今後も継続していくと推察される。

上記2点と「国際協力の進展と国際平和の実現に貢献できる人材を国を越えて育成する」 (藤田 [1994]) や「会計教育一般を国際的に比較する,もしくは,国際会計をどう教育するのか」(平松 [2005]) といった先達の示唆を総合的に捉えると,わが国会計教育の国際移転の可能性と方向性を見いだすことができる。すなわち,会計技術の再輸出(会計教育の国際移転)が,国際協力の進展と国際平和の実現に貢献できる人材育成につながるという,日本の進化した学術貢献像を提示する可能性である。

その学術的意義はとりわけ次の 3 点で説明できる。第一に、これまでの国内事情を対象とするものが多数を占めてきた会計教育の対象を海外へと広げ、現地研究者らとの協働を通じて途上国の自立した会計教育運営の基盤形成を支援する。第二に、伝統的なわが国の教育手法や学習教材の開発・改善に対する気づきや発見が、日本の会計教育充実をもたらす結果として、国際会計教育のさらなる発展へと導くことが期待される。第三に、「会計教育の技術移転」の問題を深化させていくことは、文化的・経済的に異なる国との協働で目指す国際会計教育の将来像を示し、国際会計研究をより広い視点にもとづき発展させる。

# 2. わが国会計教育の国際移転と方向性

インドネシアは ASEAN 最大の日本企業進 出先である。世界経済におけるウエイトが徐々 に東アジアから ASEAN へと移行しつつある 中、日本にとって歴史的な背景からみても良好 な互恵的関係をとっても, インドネシアが正し い道のりをたどり,経済発展を遂げるためにわ が国がこれまで以上に支援を行う学術的意義 はきわめて高い。2022 年現在インドネシアの 大学進学率は30%に達し、日本の1970年代前 半の大学進学率と相応する状況にある(16)。日本 が経済成長を続けていたちょうどその時期と 重なるインドネシアのみならず途上国への技 術移転は, 長年活用されてきた教育手法や学習 体系, 学習教材といったものに対する見方や捉 え方によい意味での変化をもたらし、教育改善 や質的向上へのきっかけや着想を与える。

技術を移転する輸出者として, 日本の国際会 計研究者は、特に経済互恵的関係の深い ASEAN 諸国を中心とする高等教育機関に対 し, 現地研究者との協働を加速させ, 質の高い 積極的な関与と調整の役割を一層求められる であろう。途上国の自立した運営の基盤形成を 支援する過程で、伝統的なわが国の教育手法や 学習教材の開発・改善に対する気づきや発見 が, 結果として日本の会計教育充実にフィード バックされる。その結果, 日本国内に輸入され た会計制度や技術,知識が国内事情に合わせて 発展しながら海外へと移転し、時間をかけて相 手国の環境に適合するよう変化していく。21 世紀に求められる学術のあり方は、実学として の会計学を学ぶ裾野を広げ、基礎知識を醸成す るという意味で, 現地会計研究者と協働で会計 教育が抱える課題解決に取り組むというスタ ンスである。

わが国の高等教育現場にて大学生の「簿記離

れ」や「会計離れ」が問題と認識されるように なって以降,教育を担う人々を中心にさまざま な対応や努力が行われた。中でもエポックメイ キングであるのは、学習指導要領の改訂によ り,初等中等教育においても会計を含む情報の 活用を学ぶ機会が設けられたことであろう。一 方, 異なる文化圏のフィールドで得た研究と教 育のノウハウや経験の中で、わが国の会計教育 現場にフィードバックを促すこともある。既存 の枠組みや手法, 価値観にとらわれることのな い新たな教育のあり方を探索する重要性が学 間領域を問わず高まっている(佐藤「2019:13-16])。会計を専攻する裾野としても、初年次教 育において学習を難しく感じる傾向にある現 代の日本の若者世代をより意識した改善がも たらされることによって、彼らの会計学への興 味を引き出し、学習にすすんで取り組みやすい ような教育環境を整備する必要がある。国際会 計研究の発展を見据えたとき, 日本型会計教育 の途上国への技術移転という論点は, 研究と教 育の相互作用と他国研究者との協働作業によ って, 何より国際会計研究の今後において現実 味を帯びた動きとなることが期待される。

#### 注

- (1) Mueller [1979] による国際会計研究の方法論の区分によると、記述研究、比較研究、実証研究、伝統的規範的研究、文献目録的・歴史的研究、行動研究に類型化される。
- (2) 題目の用語抽出については、本論文 2 章にて記述している。
- (3) Stolterman & Fors [2004] により定義された デジタル・トランスフォーメーション (DX: Digital Transformation) は「ICT の浸透が人々 の生活をあらゆる面でより良い方向に変化させ ること」という概念であったが、現在では利用 される場面や使い方による概念の多様性がみら
- (4) 国際会計研究学会ウェブサイト https://jaias. org/academic\_records.html (2022年4月23 日閲覧), 平松 [2005] を参考にしている。
- (5) ここでは国際会計基準審議会 (IASB: Inter-

- national Accounting Standards Board)を指す。
- (6) アメリカ会計学会ウェブサイト「アーカイブ」 https://aaahq.org/Meetings/Archive (2022 年 8 月 10 日閲覧) の公開情報をもとに、筆者が国際会計セクションのパネル・プレナリーセッションの題目からキーワードを抽出した。
- (7) 日本取引所グループ「IFRS (国際財務報告基準) への対応」 https://www.jpx.co.jp/equities/improvements/ifrs/02.html (2022 年 8 月 1 日閲覧)。
- (8) 本論文において、「国際会計基準」という用語は IASと IFRS の総称で用いる。
- (9) Suchman [1995] は、国際会計基準を3つの 正統性(プラグマティックな正統性、モラルの 正統性および認知の正統性)を用いて説明して おり、與三野[2011:232]が取り上げている。
- (10) 例えば DiMaggio & Powell [1983] がある。
- (11) 開発協力とは「開発途上地域の開発を主たる 目的とする政府及び政府関係機関による国際協力活動」を指し、そのための公的資金である ODA によって政府または政府の実施機関は平和構築やガバナンス、基本的人権の推進、人道支援等を含む開発途上国の「開発」のために開発途上国または国際機関に対し行われる資金(贈与・貸付等)・技術提供をいう(外務省「ODA(政府開発援助)とは」https://www.mofa.go.jp/mofaj/gaiko/oda/about/oda/oda.html, 2022年6月4日閲覧)。
- (12) Undang-undang Nomor 12 Tahun 2012 tentang Pendidikan Tinggi を指す。
- (13) インドネシアの高等教育に関する情報は、高等教育データベース PDDIKTI (PANGKALAN DATA PENDIDIKAN TINGGI) https://pddikti.kemdikbud.go.id/で公表されている。
- (14) Merdeka Berajar (ムルデカ・ベラハル) は インドネシア教育文化大臣ナディエム・マカリ エムの政策の1つであり,2020年教育文化大臣 第3号の規則に沿って遂行される改革を指す。 同改革が会計カリキュラムに与える影響の研究 には、Satiti & Falikhatun「2022」がある。
- (15)総務省とインドネシア教育文化省(Direktorat Jenderal Pendidikan Tinggi) は「破壊的イノベーション分野における協力覚書」(2020年12月8日付)を締結し、両国が協力して破壊的イノベーションを起こすような人材への支援を行うことで合意した(総務省「報道資料一覧」https://www.soumu.go.jp/menu\_news/s-news/01tsushin03\_02000313.html(2021年3月23日閲覧)。
- (16) 文部科学省「学校基本調査(2021年)」 http://www.mext.go.jp/b\_menu/toukei/chousa

01/kihon/1267995.htm(2022年7月1日閲覧)。

#### 参考文献

- Badan Pusat Statistik (BPS- Statistics Indonesia) [2022] *Statistical Yearbook of Indonesia 2022.* https://www.bps.go.id/ (2022 年 8 月 30 日閲覧)
- Ball, Ray [2016] "Why We Do International Accounting Research," *Journal of International Accounting Research*, Vol.15 No.2, pp.1-6.
- Barth, E. Mary[2022] "Accounting Standards: The 'Too Difficult' Box —The Next Big Accounting Issue?," *Accounting and Business Research*, Volume 52, Issue 5: International Accounting Policy Forum, pp.565-577.
- Bedford, N.M. [1966] "The International Flow of Accounting Thought," *The International Journal of Accounting Education and Research*, Vol.1, No.2, pp.1-7.
- Carnegie, G.D., Parker, R.H. [1996] "The Transfer of Accounting Technology to the Southern Hemisphere: The Case of William Butler Yaldwyn," *Accounting Business and Financial History*, Vol.6, No.1, pp.23-49.
- DiMaggio, P.J., Powell, W.W. [1983] "The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Field," *American Sociological Review*, Vol.48, No.2, pp.147-160.
- Dore P. Ronald [1976] *The Diploma Disease: Education, Qualification, and Development,* George Allen & Unwin Ltd. R. Pドーア [2008] 松居弘道訳『学歴社会 新しい文明病』岩波書店。
- IFRS Foundation [2018], Use of IFRS Standards around the world, https://cdn.ifrs.org/content/dam/ifrs/around-the-world/adoption/use-of-ifrs-around-the-world-overview-sept-2018.pdf (2022年4月22日閲覧)
- Jeremy, D.J. [1981] Transatlantic Industrial Revolution: The Diffusion of Textile Technologies between Britain and America, 1790-1830s, MIT Press.
- Jeremy, D.J. [1991] "Introduction: Some of the Larger Issues Posted by *Technology Transfer*, in Jeremy, D.J.(ed), *International Technology Transfer: Europe, Japan, and the USA, 1700-*1914, Edward Elgar Pub, pp.1-5.
- Jeremy, D.J. [1994] *Technology Transfer and Business Enterprise*, Edward Elgar Publishing Limited.
- Kawai, Y., Saito, M. [2021] "A Comparative Study for the Learning Objectives and Self-Consciousness of Students in Introductory Accounting," *Proceedings of APMAAA Conference 2021:* Paper ID.28, Jakarta, Indonesia, October.

- Mueller, G. Gerhard [1979] "The State of the Art of Academic Research in Multinational Accounting," in *Essential of Multinational Accounting: An Anthology* (Ann Arbor Michigan: University Microfilms International), eds. F.D.S. Choi and G. G. Mueller, pp.249-268.
- Mueller, G. Gerhard, Gernon, H. and Meek, K. Gary [1999] Accounting: An International Perspective 4th edition, The McGraw-Hill Corporation, Inc. ミューラー G.G., ガーノン H., ミーク G.K.著, 野村健太郎, 平松一夫監訳[1999] 『国際会計入門(第 4 版)』中央経済社。
- Pangkalan Data Pendidikan Tinggi (PDDIKTI) https://pddikti.kemdikbud.go.id/ (2022 年 7 月 11 日閲覧)
- Parker, R.H. [1989] "Importing and Exporting Accounting: The British Experience," in A.G. Hopwood(ed.), *International Pressures for Accounting Change*, Prentice Hall, pp.7-29.
- Saito, M. [2017a] "Curricula for Accounting Education in Japan," Indonesian National Qualification Framework for Undergraduate of Accounting Program in Curriculum and Syllabus, Purwokerto, Indonesia (Jendral Sudirman University), February.
- Saito, M. [2017b] "Developing Teaching Materials for The Sustainable Development of Accounting and Bookkeeping Education in Indonesia," *The Japan Foundation Asia Center Asia Fellowship Final Report, May 6.*
- Saito, M., Mayangsari, S. [2017] "The Challenge for Accounting Competency Development of Students in Indonesia," Proceedings of the 18th Annual Conference, Asian Academic Accounting Association, November, Bali, Indonesia, pp.102-112.
- Saito, M., Mayangsari, S. [2020] "The Development of Case Assignment in Forensic Accounting Education," Concurrent Session: International Conference Management, Accounting and Economics: Sustainable Business in Digital Era (ICMAE), Jakarta, February, Indonesia.
- Satiti, A. D. R., Falikhatun, F.[2022] "Accounting Curriculum Evaluation in Implementation Merdeka Belajar Kampus Merdeka," Assets: Jurnal Akuntansi dan Pendidikan, Vol.11 No.1(April), pp.21-35.
- Stolterman, E., Fors, A.C. [2004] "Information Technology and The Good Life," *Information Systems Research*, pp 687-692.
- Suchman, M.C. [1995] "Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches," Academy of Management Review, Vol.20, No.3, pp.571-610.
- World Bank Group (WBG) [2018] Report on the

- Observance of Standard and Codes on Accounting and Auditing (ROSC A & A).
- 井上数馬 [2021] 「互恵的連携を通じた高等教育協力に向けて」, 荻巣崇世, 橋本憲幸, 川口純編著『国際教育開発への挑戦-これからの教育・社会・理論-』東信堂, pp.95-110。
- 大隅紀和 [1998] 「今後の科学教育協力の目標と技術移転の方策-フィリピンの理数科教育プロジェクト技術協力の経験から-」『国際教育協力論集』第1巻第1号、pp.31-43。
- 小津稚加子 [2020] 『新興国・開発途上国の会計ー 最良の会計ルールを求めた知的実践』中央経済社。
- 小野由美子 [2019]「国際教育協力における日本型教育実践移転の成果と課題〜授業研究を事例に 〜」『教育学研究』第86巻第4号(12月),pp.79-91。
- 外務省 [2014]「「未来への投資」としての ODA〜 国際協力 60 周年」『わかる国際情勢』Vol.116。 https://www.mofa.go.jp/mofaj/press/pr/wakaru/t opics/vol116/index.html (2021 年 12 月 4 日閲覧)
- 大学ウェブマガジン』(夏号),第 139 巻。 http://www.hit-u.ac.jp/hq-mag/chat\_in\_the\_den/

加賀谷哲之[2013]「国際会計基準への対応」『一橋

- 213\_20180309/(2022 年 1 月 14 日閲覧) 萱島信子・黒田一雄編著[2019]『日本の国際教育
- 協力 歴史と展望』東京大学出版会。 狩野光伸 [2020]「学術と社会の未来を考える」の 開始に寄せて」『学術の動向』(4月),日本学術会
- 議 p.103。 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』第65巻第1号, pp.15·31。
- 小林達也 [1990]「展望:技術移転研究」『科学史研究』 第 11 巻第 29 号, pp.129-135。
- 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。
- 齋藤雅子 [2018] 「会計人材育成の質的転換に関する考察ーインドネシアにおける高等教育政策と国際学術貢献を通じて一」『産業経理』第78巻第1号(4月), pp.79-89。
- 斉藤泰雄 [2018] 「国際教育開発論の視座からみた日本の教育発展の特色ー急速な教育近代化を可能にした基底的要因は何かー」『国際教育協力論集』 (広島大学教育開発国際協力研究センター),第31巻第1号,pp.61-74。
- 佐藤邦明 [2019] 「日本の高等教育の国際展開ー成果とこれから」『リクルートカレッジマネジメント』 215 号 (3-4月), pp.13-17。
- 柴健次 [2019] 『異文化対応の会計課題 グローバルビジネスにおける日本企業の特徴 』同文舘出版。
- 柴健次 [2021] 『社会インフラとしての会計教育と 監査』 『現代監査』 第31号, pp.43-45。

- 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, pp.41-51。
- 高橋佑輔 [2020]「インドネシアの教育・留学事情ーインドネシアの教育改革と日本留学の今後の展開ー」『ウェブマガジン留学交流』第 111 巻 (6 月号),独立行政法人日本学生支援機構,pp.22-31。https://www.jasso.go.jp/ryugaku/related/kouryu/2020/06.html\_(2020 年 11 月 6 日閲覧)
- 徳賀芳弘 [2019]「外生的会計基準の無機能化ーミャンマーについてのケース・スタディー」『立教経済学研究』第72巻第3号, pp.43-78。
- 橋本尚 [2021]「わが国における長寿企業の内部統制に関する実態調査から得られた知見」『会計プロフェッション』第16号(3月), pp.179-191。
- 橋本尚 [2022] 『国際会計の軌跡 歴史的アプローチによる会計基準,会計教育,内部統制・ERMの国際的展開 』同文舘出版。
- 橋本憲幸 [2018]「国際教育開発研究から教育制度 を問い直すー幸福は制度を必要とするかー」『教育 制度学研』第25号, pp.179-184。
- 服部美奈[2017]「インドネシアの高等教育戦略」『リ クルートカレッジマネジメント』第 207 号, pp.52-54。
- 日比野正明 [2011] 「日本の国際教育協力の現状と 課題」『環太平洋大学研究紀要』第 4 号 (3 月), pp.1-8。
- 平松一夫 [1982] 「わが国における国際会計研究の現状」『商学論究』(関西学院大学), 第30巻, 第1号, pp.71-10。
- 平松一夫, ハドリ・ユニス, ラニタ・ウィナタ, 木本圭一 [1998] 『インドネシアの会計』中央経済 社。
- 平松一夫 [2005]「インターナショナル・アカウンティングへの再挑戦と国際会計研究学会の役割」 『国際会計研究学会年報 (2005 年度)』国際会計研究学会, pp.29-37。
- 藤田幸男[1994]「国際会計論の新展開」終章,染 谷恭次郎先生古稀記念論文集編集委員会編『国際 化時代と会計』中央経済社,pp.394·399。
- 藤田幸男編著 [1998] 『21 世紀の会計教育』 白桃書 房。
- 藤永弘編著 [2004] 『大学教育と会計教育』創成社。 松井泰則 [2008] 「国際会計の展望」 『立教ビジネス レビュー』 創刊号,pp.40-48。
- 文部科学省「日本型教育の海外展開>海外展開のヒント集>ニーズ・シーズ集」https://www.eduport.mext.go.jp/journal/category/needs-seeds/(2021年11月3日閲覧)
- 山田肖子, 大塲麻代, 汪牧耘, 會田剛史, 福林良典, 佐藤仁, 高田潤一, 島田剛 [2021] 「特集: 国際開 発学 2.0-新型コロナとニューノーマル」 『国際開 発研究』 第30巻, 第1号, pp.75-89。

與三野禎倫 [2011] 「グローバリゼーションと会計 基準の同型化」『會計』第 180 巻第 2 号, pp.81-93。

(付記)本研究の一部は、国際交流基金アジア センター・フェローシップ (平成 28 (2016) 年度), JSPS 科研費 JP17H 04571, JP22402053 による助成を受けたものである。

# IFRS 会計基準の強制適用の限界と任意適用の意義

# 鶯 地 隆 継 有限責任監査法人トーマツ

# 要旨

日本が 2009 年に IFRS 会計基準の適用を開始してから 10 年以上が経過し、適用企業の時価総額は JPX 日経インデックス 400 対象企業の過半を占めるに至っている。日本では、IFRS 会計基準を強制適用するのではなく、企業が日本基準と IFRS 会計基準とを完全に自由選択できる任意適用というユニークな対応が採られているが、こうした対応の意義は必ずしも明らかではない。本稿では、IFRS 会計基準の策定目的や国際的展開の経過を概括した上で、現在の適用状況を整理した。これを踏まえつつ、先行研究から得られる知見をもとに、日本における IFRS 会計基準の任意適用の意義を探った。

その結果, (1) IFRS 会計基準の強制適用は 140 を超える法域に拡がっているものの, 法域の GDP ベースでは過半に達していないこと, (2) IFRS 会計基準の品質を維持した上で, その首尾一貫した適用を行うことと, 各法域における主な国内企業への強制的を行うことは両立の難しい課題であること, (3) 日本における任意適用についての市場関係者の認識には肯定的なものもあることを確認した。

その上で、IFRS 会計基準の品質を維持し、かつ首尾一貫した適用を実現する為には、厳格な比較可能性が求められるクロスボーダー取引を行うグローバル企業が任意で IFRS 会計基準を自由に選択し、グローバルな経営環境に適合させていくことができるという点で、任意適用を肯定的に評価することもできるとの結論に至った。日本での IFRS 会計基準の任意適用から 10年以上が経過した現在、日本における IFRS 会計基準の任意適用の意義を正しく評価し、国際市場に対して明確なメッセージを発する必要があると考える。

学会報告時のタイトルは、「会計制度の国際移転-日本における IFRS 任意適用の意義-」であった。

### I はじめに

本稿は筆者が日本銀行金融研究所(以下,金融研究所)の客員研究員であった頃の研究に基づくものであり,金融研究所の公表するディスカッションペーパー・シリーズ(2023年2月20日掲載)の拙稿「日本におけるIFRS任意適用の意義」を加筆修正したものである。また,本稿に記載した見解は個人の見解であり,個人の所属する団体の見解ではない。

2005 年に国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards: IFRS) 会計 基準(以下 IFRS:後述2のキーワード1を参 照)が欧州連合(EU)において強制適用(後 述2のキーワード3を参照) され, IFRS が実 務において使用され始めてから 15 年超が経過 した。当初は、会計処理の原則的な規範を定め た簡素な基準であった IFRS は、詳細な規則と しての性格を持つ米国会計基準(以下「US-GAAP」) とのコンバージェンス(後述 2 のキ ーワード6を参照)や基準の同一化(後述2の キーワード9を参照)などの取組みを経て、相 当程度複雑化している。また, 個別基準の適用 面においても、IFRS の国際的に首尾一貫した 適用(consistent application)(後述 2 のキー ワード 11 を参照) を徹底させるために、IFRS 解釈指針委員会によるアジェンダ決定(後述2 のキーワード 12 を参照) の役割が見直され, 適用方法の詳細な解説が加えられるようにな ったことなどから、ルールブック的な側面もみ えてきている。

この間,日本はIFRSの任意適用(後述2のキーワード4を参照)という,国際的にはユニークな取組みを,今日まで継続している。東京証券取引所[2022]によれば,日本におけるIFRS適用企業の規模は拡大しており,2022年6月末現在で,適用予定も含めたIFRS適用

企業の時価総額の東証上場企業の時価総額に 占める割合は、45.1%に上っている。その一方 で、企業数でみると、IFRS 適用企業数 (264 社)の東証上場企業数(3,770社)に占める比 率は、7%に留まっているほか、業種毎のばら つきもみられる。IFRS を適用するか否かの判 断を企業に委ねた結果として、日本の IFRS 適 用企業は、一部の業種の大手企業に偏ってお り, 中規模の上場企業を含めた全業種に広がっ ているわけではない。このような日本の状況に ついて、資本市場に IFRS 適用企業と日本基準 適用企業が混在していることから, 国内の制度 基盤としての会計基準が比較可能性など重要 な役割を果たしていないようにもみえる。一方 で、企業が自らの経営戦略として IFRS を活用 することによって,より効率的な経営管理が可 能となっているとも考えられる。このように、 IFRS の任意適用は二面性のある制度であり、 それがどのような意義を持つものかは必ずし も明らかになっていない。

一方で, 当初比較的簡素な原則主義の会計基 準であった IFRS は、US-GAAP とのコンバー ジェンスや,世界の経済活動自体が複雑化して いることなどを反映して, 詳細な基準が増え, 世界の全ての法域での一貫した適用を維持す ることの負担が増えている。そこで本稿では, こうした問題意識のもとで、日本による IFRS の任意適用がどのような意義をもたらしてい るか, 先行研究から得られる示唆を探るととも に,会計情報の作成や会計基準の開発に携わっ た筆者の経験を踏まえて若干の考察を加える。 本稿の構成は、以下のとおりである。まず、2 節では、IFRS の国際的展開に関して一般的に 使用されている用語のうちのいくつかを,この 論文において限定的な意味を持つキーワード として定義する。3節では、現在の世界および 日本における IFRS の適用状況について事実確

認を行う。その後、4 節では、IFRS 任意適用 の評価としてIFRS任意適用がもたらす経済的 帰結と市場関係者の評価を試みる。その上で、 5 節では、IFRS 強制適用の限界と任意適用の 意義についての考察を行う。

# Ⅱ 本稿で使用するキーワード

IFRS の国際的展開に関して一般的に使用されているいくつかの用語について、本稿においては、以下に示すような限定的な意味を示すものとして定義する。

#### キーワード1: IFRS

本稿においては、会計基準のセットとして完成された IFRS 会計基準全体を指す。 IFRS の中の特定の基準を示す場合には「個別の IFRS」という用語を用いる。なお 2021 年 11 月から、IFRS という呼称は IFRS 会計基準と IFRS サステナビリティ開示基準の 2 つの基準を含むこととなったが、本稿における IFRS という表記は、IFRS 会計基準のみを指す。

#### キーワード2: ピュア IFRS

国際会計基準審議会(International Accounting Standards Board: IASB)が公表した IFRS に一切の修正や解釈を加えない IFRS で,その時点で有効な IFRS と最新の解釈指針や適用指針,アジェンダ決定(後述のキーワード 12 を参照)をすべて反映したものを指す。各法域でのエンドースメント手続(後述のキーワード 7を参照)により,部分的にでも個別の IFRS を修正したりや独自の解釈を適用したりする場合は,ピュア IFRS とは呼ばない。例えば,欧州で適用されている IFRS は,個別の IFRS において部分的に削除されている部分があるためピュア IFRS ではない。

#### **キーワード 3**: IFRS の強制適用

同一の証券市場セグメントにおいて上場しているすべての企業に対して、IFRSによる財務諸表の作成を当局が法的に強制すること。強制適用の対象となるIFRSは、ピュアIFRSの場合もあれば、エンドースメントされたIFRS(後述のキーワード8を参照)の場合もある。

#### **キーワード 4**: IFRS の任意適用

法域内で強制されていた会計基準に代えて、 IFRS による財務諸表を任意で作成することを 当局が法的に許可し、これまで法域内で強制さ れていた会計基準による財務諸表の作成を免 除することを指す。このことにより、同一の証 券市場セグメントにIFRSを適用した企業とそ れ以外の会計基準を適用した企業が併存する こととなる。この免除がないまま、IFRS によ る財務諸表を任意で作成すること(二重作成) は、本稿ではIFRS の任意適用とは呼ばない。

#### キーワード5: アドプション

法域内で強制されていた会計基準に代えて、IFRSによる財務諸表を作成することを当局が法的に許可ないしは強制し、これまで法域内で強制されていた会計基準による財務諸表の作成を免除すること。アドプションという用語は強制/任意を問わず、「適用」ということを意味する。本稿では、コンバージェンス(後述のキーワード6を参照)との対比のためにアドプションという用語を使用する場合がある。その場合、文脈において強制を前提とした用語の使用である場合は、アドプション(強制)という表現を用い、その前提がない場合にはアドプション(強制/任意)という使い分けをする。

#### キーワード6: コンバージェンス

一般的には、2つないしは2つ以上の会計基準

の内容を双方から歩み寄らせる収斂作業全般のことを意味するが、理論の整理上の都合により、本稿においては、ある法域が、その法域内で強制されている会計基準を維持したまま、その基準を一方的にIFRSに歩み寄らせる作業のことを指す。

#### キーワード7: エンドースメント手続

IFRS を強制適用または任意適用している法域において、基準設定主体が存在し、個別の IFRS をその法域内で利用するかどうかについて実体のある独自の審査をすることを指す。審査の結果、その個別の IFRS を利用しない、または、個別の IFRS を部分的に削除(カーブアウト)することがある。通常、エンドースメント手続がある法域においてはその法域でエンドースメントされた IFRS(後述のキーワード 8 を参照)のみが利用可能となる。

キーワード 8: エンドースメントされた IFRS ある法域内でのエンドースメント手続を経て、個別の IFRS を部分的に削除、修正または運用上の新たな解釈が加えられた IFRS を指す。本稿では、実体のある独自の審査を意味するエンドースメント手続を経た IFRS については、仮に全く修正がなかったとしてもエンドースメントされた IFRS と呼び、ピュア IFRS とは呼ばない。本稿では、第4節で分析するとおり、日本の現在の IFRS の任意適用においては実体を伴うエンドースメント手続は存在していないと考えるので、指定国際会計基準の適用は、ピュア IFRS の任意適用であると判断している。

#### キーワード9:基準の同一化

会計基準を一言一句同一 (word for word identical) にする作業を指す。IASB と米国の

財務会計基準審議会(Financial Accounting Standards Board: FASB)との間で個別の IFRS と個別の US-GAAP の間で一時試みられた。基準を部分的に採り入れるコンバージェンスと異なり、将来の解釈の相違や適用上の相違が起こらないように、基準全体を完全に同一にしてしまう作業である。これを実現するためには基準を作成する審議会が共同プロジェクトを遂行し、同じテーブルで、同じスタッフペーパーに基づいて議論することが前提となる。

#### キーワード 10: 世界統一基準(1)

IASBとFASBによるIFRSとUS-GAAPの同一化をさらに継続して進め、IFRSとUS-GAAPが一組の基準として完全に同一になった基準を想定している。この用語は、一般的にIFRSが作成することを目指す「高品質で理解可能、執行可能なグローバルに受け入れられた一組の会計基準(a single set of high quality, understandable and enforceable globally accepted accounting standards)」をさらに発展させ、世界中で利用されうる会計基準が世界に一つしかなく、その「世界統一基準」がすべての法域内の会計基準としても強制されることを想定する。

## **キーワード 11**: **IFRS** の国際的に首尾一貫した 適用

IFRS を適用する世界中のすべての法域において、その法域の状況に応じて IFRS が首尾一貫して整合的に適用されることを指す。ある法域で適用された IFRS と別の法域で適用された IFRS の結果が異なることがないように注意を払うことをいう。例えば、ある法域で一般的な会計処理が、別の法域では一般的ではない場合がある。その際に、それが重要な相違 (significant divergence) であれば、どちらかの処理に統一

されなければならない。

#### キーワード 12: アジェンダ決定

IFRS 解釈指針委員会が、発見された IFRS 適用上の重要な相違に関して、解釈委員会で採りあげるかどうかを審議した結果を公表することを指す。従来は審議するかしないかを公表する簡素なものであったが、IFRS の国際的に首尾一貫した適用を徹底すべきとの流れから、あるべき適用方法の詳細な解説が入るようになった。IFRS の基準設定の手順を定めるデュープロセス・ハンドブックが 2020 年8月に改訂され、アジェンダ決定内の解説がどの程度拘束力があるについて記載された (IFRS Foundation [2020] 第8.2-8.7 項)。本稿においては、アジェンダ決定という言葉は詳細な解説付きのものを指すものとして使用する。

# Ⅲ. IFRS 適用の現状

本節では、世界および日本における IFRS の 適用状況を整理する。

# 1. 世界的な IFRS の適用状況

IFRS Foundation [2018],並びに 2022 年にアップデートされたその詳細データ, IFRS Foundation [2022] によれば、世界の 167 の法域のうち、EU 加盟国や旧英国連邦諸国をはじめとする 146 の法域においてすべてないしはほとんどの国内企業に対して IFRS の適用が強制されている。日本、スイスなど 13 の法域においてすべてないしはほとんどの国内企業に対して,任意で IFRS を適用することが認められている。米国、中国、インドなど 9 つの法域は国内企業に対して自国の会計基準を使用している。このように、IFRS を強制適用している法域の数は多いが、日本、米国、中国、

インドなど GDP の大きい法域や人口が多い法域が含まれていない。このため、GDP ベースでみると、強制適用をしている法域の GDP は全体の 51%に留まる。

IFRS を強制適用している法域の中でも、適用の程度にはばらつきがみられる。オーストラリア、ニュージーランド、カナダ、南アフリカといった旧英国連邦諸国や韓国のほか、アフリカ諸国などの発展途上国では、ピュア IFRS が適用されている。これに対し、EU 加盟国は、IFRS のうち金融商品会計(IAS 第 39 号)のうちの一部を削除したもの(IFRS Standards as adopted by the EU)を適用しており、ピュア IFRS を適用する法域には分類されない。

また、IFRS の任意適用を制度として導入し ている 13 の法域のうち、11 の法域は、バミュ ーダ,ケイマン諸島、パナマなどタックス・へ ブンとして知られる法域や, あるいは非常に経 済規模の小さな法域である。経済規模の大きな 法域でIFRSの任意適用を制度として導入して いる法域はスイスと日本だけである。なお、米 国については、IFRS Foundation [2022] は、 国内企業に対して自国基準 (US-GAAP) を適 用している法域(すなわち IFRS を適用してい ない法域)と分類している。これは、米国 SEC は、FPI(Foreign Private Issuer:米国外の民 間企業) が米国の証券市場で資本調達を行う際 に、US-GAAPのほか、ピュア IFRS の適用を 認めており、その適用企業数は500社以上に上 っているが、米国企業に対しては IFRS の任意 適用を認めていないからである。

こうした IFRS 適用の状態や過程については、いくつかの分析が存在する。閏 [2017] は、IFRS の前身である IAS の開発が始められた1970 年代から今日に至るまでの IFRS の適用状況を分析している。閏 [2017] は、2004 年までに全上場企業に IFRS を適用した法域は、

すべて発展途上国であるほか,2016年までに発展途上国の適用法域数は全体の71%まで及んでおり,IFRSを適用する法域数の増加においては,発展途上国の法域の伸びの占める割合が大きいことを確認している。

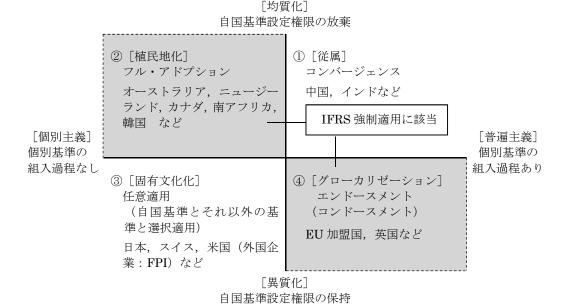
井上 [2018] は、国際社会学におけるグロー バリゼーション概念を巡る議論を援用し,「均 質化」と「異質化」,「個別主義」と「普遍主義」 という分析軸を用いて、各法域における IFRS 適用の状態や過程を整理している。 すなわち, グローバリゼーションの評価において, 均質化 は、優勢な社会・文化をトップダウンすること により世界中の社会・文化を標準化することを 指し、これは、IFRS との統一化を目標とする 世界の会計基準の均質化と捉えることができ る。一方,異種化は,各国・地域の社会・文化 を尊重(ボトムアップ)して社会・文化の多様 化をもたらすことを指し、これを、各国・地域 の国際基準の多様化と捉えることができると している。また、会計基準の均質化の目的が達 成された場合, 自国の会計基準を自国の基準設 定主体が決定する権限は放棄される(IASBに 移行する)のに対し、異種化においては、自国 の会計基準を決定する権限は, 自国の会計基準 設定主体に保持され続けるとしている。

また、自分と特殊な関係にある対象と同じ諸 属性を持つ他の対象との間に区分を付けない 立場(普遍主義)と、区分を付ける立場(個別 主義)という分析軸によれば、普遍主義の立場 からは、グローバリゼーションは普遍的なシス テムを目指した社会・文化の選択的組入を意味 するとし、IFRSを一括ではなく個別の基準ご とに吟味して自国基準に組入れる過程や仕組 みが必要と評価している。これに対し、個別主 義の立場によれば、各国・地域の社会・文化は、 その個別性や特殊性が強調され、外部の優勢な 社会・文化とは区別されるとし、IFRS の個別 基準を自国基準に段階的に受入れるのではなく、一括して受け入れるか否か、受け入れる場合には全企業を対象とするか否かなどが問題となる。

井上[2018]は、こうした分析軸をもとに、 IFRS 適用の状態や過程を次のように整理して いる。均質化と普遍主義からなる第1象限(従 属)は、普遍的なシステムを目指して一方向的 にIFRSの個別基準を段階的に自国基準に組入 れるコンバージェンスを指す。また、均質化と 個別主義の第2象限は、自国に包括的な独自の 会計基準がない、あるいは低品質であることが 強調され、その結果自国基準を放棄し IFRS を そのまま受容した状態を表すため、フル・アド プション(ピュア IFRS のアドプション(強制)) が該当する。また, 異質化と個別主義による第 3象限(固有文化化)では、自国基準独自の特 徴が強調され純粋化されるため、自国基準と IFRS は対立や緊張関係に置かれ、共存する状 態となる。最後に、異種化と普遍主義の第4象 限(グローカリゼーション)は、普遍的なシステ ムを志向するため、IFRS と自国基準の個別基 準間で対立や緊張が生じ、場合によっては IFRS の一部個別基準を削除(カーブアウト)したも の、あるいは IFRS とは異なるものが組入れら れるエンドースメントという形態となる。

井上 [2018] の 4 象限に対し、筆者が世界的な IFRS の適用状況をあてはめたものが、図表 1 である。一言で、IFRS の強制適用といっても、ピュア IFRS のアドプション(フル・アドプション)を行っている法域や、エンドースメントされた IFRS のアドプションを行っている法域があり、IFRS を中心軸としつつ、その適用の状況や過程は、非常に多様なものとなっている。日本における IFRS の任意適用の意義を評価する際には、世界的な IFRS 適用の多様性を踏まえる必要があると考えられる。

#### 図表 1 井上 [2018] に基づく IFRS 適用状況の整理



出所:井上[2018]の図を一部修正して使用

備考:グローカリゼーションとは、ローカルな文化とグローバルな文化とが相互に影響を及ぼし合う現象を指す。

# 2. 日本における IFRS の任意適用の 状況

#### (1) 制度面からみた特徴

日本においては、2009年12月に、「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」の改正、金融庁告示第69号「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則に規定する金融庁長官が定める企業会計の基準を指定する件」を根拠として、IFRSの任意適用が2010年3月期から認められている。任意適用に用いるIFRSは「指定国際会計基準」として金融庁長官によって指定されるが、「一部の基準を修正する手続を念頭に置いたものにはなっておらず、実態的にはピュアなIFRSのアドプション(任意)となっている」(金融庁[2013、5頁])。この結果、日本においては、日本基準、IFRS(ピュア IFRS)、US-GAAP<sup>(2)</sup>、JMIS

(Japan's Modified International Standards: 修正国際基準)の4つの会計基準を選択可能な状態となっている。尚、日本においては IFRS の日本語訳は存在しているが、制度上 IFRS の日本語訳についての言及はないので IFRS の原文が正式な基準であると理解されている。このため、翻訳による解釈の相違が生じる余地はなく、完全なピュア IFRS の適用が実現していると言える。

### (2) IFRS 任意適用企業数および産業別の特 徴

東京証券取引所 [2022] によれば、日本における IFRS 任意適用企業数は増加しており、2022 年 6 月末現在で、適用予定も含めた IFRS 任意適用企業の時価総額は 316 兆円に達し、東証上場企業の時価総額 700 兆円に対する割合

は 45.1%となっている。これを資本の効率的活用や株主を意識した経営など、グローバルな投資基準に求められる諸要件を満たし、投資家にとって魅力の高い会社とされる JPX 日経インデックス 400 (以下、JPX400) の対象銘柄 399社に絞って計算すると、時価総額 528兆円に対して、IFRS 任意適用企業の時価総額は 286兆円であるため、その割合は 53.7%と過半である。さらに、IFRS 適用を検討している企業が48社あり、それも含めた同じ比率は、68.7%にのぼる。

他方、IFRS 任意適用企業の時価総額の東証上場企業の時価総額に対しての割合は45.1%に上ってはいるものの、これを会社数ベースでみれば、約7%程度に留まっているという事実には留意が必要である。さらに IFRS 適用状況の市場区分別の時価増額比率を見ると、プライム市場では46.9%に上っているが、スタンダード市場では2.4%に留まっている。ちなみにグロース市場では9.1%となっている。このことは任意適用を行っている企業が大企業や成長産業に偏っており、広く日本企業全般に浸透している訳ではないことを示している。

また、IFRS 任意適用状況を産業別にみると、産業別のばらつきが顕著であり、情報・通信業、サービス業、電気機器、医薬品、輸送用機器、機械といった業種で任意適用の比率が高くなっている一方で、IFRS 任意適用企業が存在しない業種や、IFRS 任意適用企業が限られている業種が存在する(3)。なお、このような業種と、財務諸表等の用語、様式および作成方法に関する規則(以下「財務諸表等規則」)の別記に掲げられている事業会社(以下「別記事業会社」(4)との関連性は高い。その理由は、別記事業会社においては、その属する産業の監督官庁が定める会計規則に従うことが義務付けられているからと考えられる。

# IV. IFRS の任意適用の評価

本節では、IFRS の任意適用がもたらす経済 的帰結や、制度選択の理論的分析に関する先行 研究から得られる知見をもとにIFRSの任意適 用の評価について整理する。

# 1. IFRS の任意適用がもたらす経済 的帰結

IFRSの適用がもたらす経済的帰結に関する 先行研究は、海外では多くみられるものの、日本においてはIFRS適用企業の絶対数が少ない こともあって、相対的には少ない。ここでは、 アンケート調査などを含めて近年の日本における関連する先行研究をレビューする。また、 会計基準以外の各種制度や社会慣習等が異なることから一概に比較することはできない点に留意しつつ、海外の先行研究についても取り上げる。これらの先行研究を踏まえ、日本におけるIFRSの任意適用についてどのような評価が可能なのかを考察する。

#### (1) 日本での先行研究からの示唆

日本における IFRS の任意適用について、その効果や影響について実証的に分析した研究をみると、分析対象とするサンプルや期間、手法の違いなどを映じて、区々な結果が報告されている。

まず、小津 [2017] は、日本国内の上場企業における IFRS 適用に関する事前エフェクト分析という大規模なアンケート調査に基づいた分析を行っている。東京合意直後の 2008 年と、IFRS の強制適用が実質的に白紙に戻された 2013 年の 2 回にわたって行われ、その違いを分析している。例えば、2008 年の調査では、IFRS 適用に際して生じる資金調達能力と IFRS 適用に対する態度との関連性がなかったのに

対し、2013年の調査では、資金調達能力の改善度合いなどがIFRS適用への積極的な態度に強く関連していること指摘し、こうした点から、IFRSの任意適用を肯定的に捉えている。

また、金融庁 [2015] では、IFRS の任意適用を選択した企業に対して、その選択した理由

の調査結果が示されている。これによると、 IFRS の任意適用を決定した理由または移行前 に想定した主なメリットについて、選択式の書 面調査を実施し、調査結果は図表 2 のとおりで あった。

項目	回答数
① 経営管理への寄与	29 社
② 比較可能性の向上	15 社
③ 海外投資家への説明の容易さ	6 社
④ 業績の適切な反映	6 社
⑤ 資金調達の円滑化	5 社
6 その他	4 社

図表 2 IFRS 任意適用の理由に関する調査結果

実証研究においては、中野「2020」は、純利 益と純資産簿価を合わせた価値関連性, ならび に、純利益と純資産おのおのの価値関連性の双 方について調査を行っているが、IFRS の適用 を契機として変化したことを示す証拠は得ら れなかったとしている(5)。このことから、投資 家のへの情報提供機能については, 日本基準と IFRS との間で優劣があるという評価はできな い。他方,吉田 [2021] では,2008 年度の全 上場企業 (US-GAAP による財務諸表を作成し ている企業を除く)3,887社をベースに、その 期以降の 2019 年 3 月期までに IFRS を採用し た上場企業 135 社について分析を行っている。 その結果, 部分的(営業キャッシュフロー)に 限定されるものの、IFRS の任意適用企業では 価値関連性が向上していることを確認している。

以上の先行研究をみる限り、日本における適用企業の絶対数が少ないこともあり、IFRSの任意適用の効果に関する実証的な分析は、現時点では必ずしも断定的な結論には至っていない。もっとも、こうした先行研究を踏まえると、

IFRSの任意適用は、一部では価値関連性といった会計情報として重要な機能において改善がみられるほか、資金調達能力の改善など企業にとってのメリットもあることが確認できた。また、企業はIFRSの任意適用に対して、経営管理への寄与や比較可能性の向上(特に国外の競合企業との比較可能性の向上)などを期待していることがわかった。

#### (2) 海外の先行研究などからの示唆

日本におけるIFRSの任意適用の評価に関する研究が比較的少ないのに対して、海外では、IFRSの適用による経済的帰結に関する先行研究は多い。特にIASBが発足して10年以上経過したことなどを受け、その歴史的意義や実証的な評価を試みた研究がみられる。

IFRS 導入の効果に関する実証を試みた研究をみると、例えば、Dhaliwal et al. [2020] は、欧州でIFRS の強制適用がみられた時期を対象として、法域内で強制されていた会計基準を使用していた 2003 年 $\sim$ 2004年と、IFRS を適用

した 2006 年~2007 年を比較・検証している。 その結果, 法域内で強制されていた会計基準と IFRS との間で基準の内容に関する差異が大き かった国ほど、IFRS の強制適用によって、欧 州における企業間の財務報告の比較可能性が 大きく改善することを明らかにした。こうした 前提のもと、IFRS の強制適用が、財務報告の 比較可能性の改善を通じて国境を越えた情報 の流れを強化し, 欧州における金融市場の統 合, ひいては世界的な金融統合を促進する可能 性があることを示唆している。また、最近の研 究では、Opare, Houge, and Zijl [2021] があ る。56 件の実証研究についてメタ分析を行っ た結果、資本市場における流動性については、 IFRS の強制適用が、任意適用と比べてより大 きな影響を与えるものの、比較可能性に関して は、強制適用と任意適用との間で有意な違いは ないとの結論を示している(6)。

そもそも、IFRS の強制適用と一括りにして も、IFRS の国際的に首尾一貫した適用があっ てはじめて本来期待される財務報告が実現す ると考えられる。この点、IFRS の強制適用と IFRS の国際的に首尾一貫した適用を同時に追 求することは必ずしも容易ではない。全世界で IFRS の適用が進むにつれて、現地での伝統的 な実務処理や, その他の法整備との整合性の観 点から、IFRSの適用における摩擦がみられる。 本来の IFRS の原則主義の観点からは、大きな 原則に反していなければ, 各法域における適用 上の問題として, 各法域の監査人や, 証券監督 当局によって適切な判断が行使され,対応する ということが前提となっていた。しかし、US-GAAP との基準の同一化のプロセスを通じて、 もともとルールベースであった US-GAAP に 引っ張られ,本来原則主義であった IFRS が複 雑化し,一部ルールベース化している面があ る。このため、IFRS の国際的に首尾一貫した

適用を実現しようとした際に,実務上の問題に 直面する。

こうした論点に関連する研究として、Ball [2016] は、2005年から2015年までのIFRS の国際的な展開について、IFRS を高品質な基 準であるとの前提を置いた上で、IFRS を世界 統一基準として普及させることには限界があ ったと指摘している。世界はここ数十年でグロ ーバル化が大幅に進んだにもかかわらず,依然 として多くの点でグローバルというよりロー カルであり、それぞれの法域における現地の影 響力は今後も実際の財務報告慣行に影響を及 ぼし続けるとしている。その一つの結果とし て,不均衡な IFRS 適用(Uneven adoption) を挙げている。そして,会計基準が有効に機能 するための前提として必要となる多くの制度 は各法域で異なることから,統一された会計基 準は、統一された報告慣行を保証するものでは ないとしている。こうした指摘は、IFRS のブ ランド戦略とも密接に関連している。Ball [2016] は、IFRS という「1 つのグローバル ブランド名」であることにも着目して分析を行 い, 各国の適用のレベルや制度構造にかかわら ず、IFRS ラベルの使用を認めることが、IFRS ブランドの希薄化、ないしは逆に、IFRS とい うブランドが本来の品質のばらつきを覆い隠 してしまうことを懸念している(の)。

このように、IFRS ブランドの維持と、IFRS の全世界の法域における主要な国内企業に対する強制適用という 2 つの命題は大きなジレンマを抱える。IFRS ブランドとその品質を維持するためには、IFRS をアドプション(強制)していると宣言するすべての法域が、IASB やIFRS-IC の決定に合意し、それを自国基準として国内の企業に対して強制し、その遵守を求めるという仕組みがなくてはならない。一方、多くの法域では、自らの法域の企業に対して強制

力を発揮する以上は,何らかのエンドースメン ト手続きを経てエンドースされた IFRS を, 国 家として認めた基準として強制力を付与する 形式を採らざるを得なくなる。その場合、当該 法域の市場関係者が IASB や IFRS-IC の決定 に合意できずに、国家としてその決定を承認で きない場合、IFRS に対して独自の解釈や、修 正を加えることを行う可能性がある。ただし, そのような基準はもはやピュアIFRSではなく なり、その法域で使用される IFRS という表現 になる。ただ、このようなことが頻繁に起これ ば、せっかく IFRS が存在しても、各国で独自 のIFRSが発達し、世界中に複数の独自のIFRS が乱立することとなり、IFRS のブランドは大 きく毀損する。そうなれば、世界の金融市場に 透明性, 説明責任及び効率性をもたらすという 本来のIFRSの目的は達成できないと考えられ る。

# 2. IFRS の任意適用に対する市場関 係者の認識

IFRS の任意適用は、同じ法域の市場の中で 国内基準と IFRS という 2 つ (場合によっては 2つ以上)の会計基準を併存させることである。 一般的にこのような措置は、将来の IFRS 強制 適用が決定している状態で, 準備の整った企業 から順次先行適用することを許容する場合な どに認められる制度であり, 暫定的な制度と考 えられている。その理由は、同じ市場で2つ以 上の基準の適用が可能であれば、財務諸表に期 待されている企業間の比較可能性が損なわれ るからである。さらに、任意で基準を選べると すると、任意のタイミングで有利な基準に切り 替えることにより,時間的比較可能性を意図的 に損ねることも可能である。また,規制当局や 会計監査人はIFRSと自国の基準との2つの基 準に対応しなければならず, 社会的コストが増

加する。また、このことにより不正や誤謬が増加するリスクもある。さらに3節で見たようにIFRSとの適合性が高い産業分野とそうではない産業分野によって、適用状況が大きく異なり、市場の分断が起きる可能性がある。このようなことから、一般的にはIFRS任意適用は一時的なものであり、恒久的な制度として定着させるのは難しいとされている。

ただし、このような一般的な考え方は、任意 適用を開始して 10 年以上経過している日本の マーケットの中で必ずしも実証されているよ うには思えない。この点について、日本におい ては、EU の同等性評価を通じて、IFRS との コンバージェンスが継続的に進められてきた ことにより、既に IFRS との相違が大きくなか ったということも 1 つの要因であると考えら れる。このほか、既に 1970 年代から US-GAAP の任意適用が認められているため,一部の企業 が US-GAAP を適用していたという要因もあ るかと考えられる。すなわち、日本の市場関係 者は、日本のマーケットにおいて日本基準と US-GAAPという2つの基準が併存することに ついて既に適応できていたことも 1 つの要因 と考えられる。また、産業別の分断という点に おいても、日本では長く別記事業会社の特例と いう措置があり,産業別に会計基準が異なるこ とに対しても違和感なく適用できている。

このことは、1つの資本市場には1つの会計 基準しか認められないという、国際的な常識と は異なる面があることを示している。すなわ ち、複数の会計基準が併存することにより、市 場関係者には上述したような負担が生じてい るはずであるが、日本において、それはあまり 顕在化していない。

また日本における IFRS の任意適用は、会計制度が直面する様々な課題に対しても善処できていると考えられる。例えば、Ball [2016]

は会計制度とその他の制度との間の衝突という課題を指摘しているが、日本においては、税制をはじめとするローカルな制度との間では、単体決算において日本の会計基準を適用することで整合性を確保する一方、そうした必要のない連結決算ついては、グローバルに活動する企業は自らの選択としてIFRS(指定国際会計基準として定められたピュアIFRS)を適用し、国内市場を主な対象とする企業は日本の会計基準を適用するという形で適切に棲み分けができている。そして現時点で任意適用を行っていない企業でも、将来、企業の発展段階や業態の変化に応じてIFRSの適用に踏み切ることが可能である。

このように日本においては、IFRS の任意適用という制度が社会に受け入れられているとみられる中で、ある1つの会計基準をすべての日本企業に強制適用するなど、現状を大きく動かさなければならないような深刻な動機は、少なくとも現在は特段見当たらない。こうした点を踏まえると、各法域の国内市場のすべて、ないしはほとんどの企業に強制することが前提となっているIFRS 財団®の戦略についてはあらためて検証を行う必要があるだろう。

# V. IFRS 強制適用の限界と任意 適用の意義

IFRS財団は各法域おける全てないしはほとんどの企業に対するアドプション(強制)を促進し、その首尾一貫した適用を支援している。しかしながら、この考え方には、以下の理由から限界があると考える。

(1) この考え方は, 井上 [2018] の分析にある, 第2象限の均質化と個別主義を組み合わせた植民化としての発想となる。4節 (1) で見たとおり, ピュア IFRS を無条

- 件に受け入れている法域は、まず発展途上 国が先行し、続いてコモンウェルスなどの 法域が続いたが、日本をはじめ米国、中国、 インドなどでは成功していない。
- (2) 首尾一貫した適用を徹底しようとすれば、 具体的な会計処理の詳細について、実質的 なルール化が必要となる。しかし、詳細な ルール化は、各法域に於いてすでに確立し た会計慣行と衝突する可能性が増す。その ことを回避する為にエンドースメント手 続きがあるが、それによって、削除修正さ れた各国独自のエンドースされた IFRS が 乱立するリスクが高まる。このような状況 は、名目上だけの IFRS の適用法域は増え るが、IFRS ブランドの著しい毀損に繋が るというジレンマを含んでいる。
- (3) 国際会計基準が IAS であった時代から, その本来の目的は、グローバルに活動して いる企業が世界中の資本市場を活用する こと(クロスボーダー取引)を支援するこ とであった。クロスボーダー取引において は、IASB が公表した IFRS に一切の修正 や解釈を加えない IFRS で、その時点で有 効な IFRS と最新の解釈指針や適用指針, アジェンダ決定をすべて反映した, ピュア IFRS を各社が厳格に適用することによっ て,厳格な国際比較を可能にするのが理想 である。しかし、すべての法域での強制適 用を優先すれば、ピュア IFRS の厳格適用 が犠牲となるリスクがあり,本来の目的で あるクロスボーダー取引での比較可能性 に影響を与える可能性がある。
- (4) エンドースされた IFRS が強制適用された法域においては、その法域でのエンドースされた IFRS を適用しなければならず、ピュア IFRS は適用されなくなる。また、IFRS を適用しない法域(米国、中国、イ

ンドなど)では、個々の企業が全くの任意 でピュア IFRS を別途作成することは不可 能ではないが、完全な二重作業となるの で、実質的には IFRS の適用ができなくな る。

このような理由から、強制適用のみを前提とした IFRS の国際展開には限界があり、結果的に IFRS を適用しない法域が残り、エンドースした IFRS を適用する国(EU など)が増える可能性もある。このことによって、企業レベルで見ると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ことになる。たとえば、時価総額の世界ランキングの上位を占める Apple や Amazon などの米国企業や、今後成長が見込まれる中国やインドなどの企業はピュア IFRS による財務諸表を作成していない。

これに対して、日本では IFRS の任意適用を 実施したことにより、ピュア IFRS を適用する 有力企業が増えている。このことから、日本に おける IFRS 任意適用を過渡的な措置として放 置せずに、その影響を公正に分析した上で、そ の意義を正当に評価し、国内の市場関係者に対 して予測可能性を与えることが重要であると 考える。また、国際的にも、IFRS の国際展開 の1つのモデルとして、世界に発信していくこ とも必要であると考える(9)。

# V. おわりに

現在の世界的な IFRS の適用には、歴史的な 経緯もあって、多様性があり、日本が採用して いる任意適用もその一つである。任意適用とい う制度は、井上 [2018] が「植民地化」と呼ぶ、 自国に包括的な独自の会計基準がない、あるい は低品質であるために IFRS をそのまま受け入 れる状態や、「グローカリゼーション」と呼ぶ、 一部の個別基準を削除してもなお IFRS という 普遍的なシステムを志向する状態のいずれにも当てはまらず、グローバル(IFRS)とローカル(日本基準)を共存させるものである。これは、企業が経営管理への寄与や比較可能性の向上などを期待し、自らの判断で IFRS を自由に選択することができる制度であり、グローバルな経営環境に適合しやすい柔軟なシステムであると評価することができる。

本稿をきっかけに、会計基準の選択や適用のあり方について、更なる研究が行われることが期待される。日本という経済規模の大きい法域において、会計基準という重要な選択が企業の自由意志に委ねられたという貴重な経験が多面的に分析され、日本のみならず世界的に共有されることは、国際的な会計基準の発展のみならず、現在議論が進んでいるIFRSサステナビリティ開示基準をはじめ、グローバルな基準策定を議論する際にも有益と考えられる。

#### 注

- (1) 手塚「2009」の表現を参考にした。
- (2) US-GAAP については、雑則(連結財務諸表規 則附則第95条から98条)において任意適用が 認められている。
- (3) IFRS 任意適用企業が存在しない業種としては、銀行(80社)、倉庫・運輸(37社)、パルプ・紙(24社)、海運(11社)、鉱業(6社)の5業種があるほか、IFRS 任意適用企業が限られている業種としては、建設(1/154社)、不動産(3/139社)、電気・ガス(1/25社)、陸運(2/62社)、保険(1/14社)などが挙げられる。
- (4) 財務諸表等規則の別記に掲げられている事業は,建設業,鋼鉛製造・修理業,銀行・信託業,建設業保証業,証券業,保険業,民営鉄道業,水運業,道路運送固定施設業,第一種電気通信業,電気業,ガス業,中小企業等金融業,農林水産金融業,資産流動化業,投資信託委託業,投資業(投資法人の行う業務に限る),特定金融業である。
- (5) ただし、中野 [2020] は、調査対象となるのが IFRS 任意適用企業であるため、サンプルの自己選択バイアスが存在していることを留意点として指摘している。

- (6) 市場流動性が影響を受けることにより、外国 投資、ファンド、外国市場からの収益などに大 きな影響があるとしている。
- (7) これは、IFRS 財団が IFRS を完全にアドプションをせずに IFRS への準拠を主張している事例を明らかにする必要があると考えるようになった理由でもある。
- (8) EUで IFRS が上場企業に適用されることが決 まり、FASB との間では、両者の基準の統一に 向けた合意ができたことから, IASB は, リエ ゾン国の会計基準を実質的に IFRS と同じ内容 にするというアプローチ (これをここでは,「調 和化アプローチ」と呼ぶ)から IFRS を各国が そのまま自国基準として受け入れるアプローチ (ここでは「アドプション・アプローチ」と呼 ぶ)へ戦略を転換した。すなわち、FASBとは 両者の基準の内容の調整のための議論を行う が、それ以外の国々には IFRS をそのまま受け 入れることを求める戦略が採用された。さらに, ノーウォーク合意の進展によって,将来米国基 準が IFRS とほぼ同じ内容になれば、米国が IFRS を採用する際の障害がなくなることが期 待されていた。これによって欧州と米国の資本 市場で IFRS が採用される可能性が出てきたと 言え,これ以降は、米国資本市場における IFRS の採用のための環境整備が IASB の活動の中心 課題となった。山田 [2020]) 32ページ。
- (9) Hoogervorst [2020] では、「IFRS の任意適用という日本の方式は、米国でも採用し得る方式だと考える。将来、米国の企業に自由な選択が与えられれば、多くのアメリカの多国籍企業は、日本の企業と同じように、世界中で使用できる会計言語を選ぶだろうと確信している。今は選択肢に入っていないようだが、いつかそうなるという希望は失っていない。」と述べられている。

#### 参考文献

Ball, Ray [2016], esearch, 46(5), 2016

Dhaliwal, D., W. He, Y. Li, and R. Pereira [2020], "Accounting Standards Harmonization and Financial Integration", Contemporary Accounting Research, 36(4), 2020, pp. 2437-2466

Hoogervorst, Hans [2020], "IASB Chair's virtual keynote in Japan", 2020年

(https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2020/12/speech-iasb-chair-virtual-keynote-in-japan/) (翻訳:会計・監査ジャーナル vol.33 2021年4月号)

IFRS Foundation [2018] Use of IFRS standards around the world 2018

(https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/around-

the-world/adoption/use-of-ifrs-around-the-worl d-overview-sept-2018.pdf)

IFRS Foundation [2022] Analysis of Use of IFRS standards around the world updated July 2022 (https://www.ifrs.org/use-around-the-world/us e-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis-of-use-of-ifrs-accounting-standards-around-the-world)

IFRS Foundation [2020] ———, "Due Process Handbook". 2020 年 8 月

(https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/about-us/legal-and-governance/constitution-docs/due-process-handbook-2020.pdf)

- 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 Vol78 No3
- 金融庁 [2013],「『国際会計基準 (IFRS) への対応 のあり方に関する当面の方針』の公表について」, 金融庁, 2013年

(https://www.fsa.go.jp/news/24/sonota/201306 20-2.html)

金融庁[2015], 「IFRS 適用レポート」, 金融庁, 2015 年

(https://www.fsa.go.jp/singi/singi\_kigyou/siryou/kaikei/20150415/01.pdf)

中野貴之 [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」,法政大 学イノベーション・マネジメント研究センター, 同文館出版,2020年

小津稚加子[2017],「IFRS 適用のエフェクト研究」, 中央経済社, 2017年

手塚正彦[2009],「IFRS の基本 連載第1回: IFRS をめぐる動き (その1)」

(https://abitus.biz/ifrs/rensai\_vol01/)

東京証券取引所 [2022],「「会計基準の選択に関する基本的な考え方」の開示内容の分析」, 2022 年 7月22日

( https://www.jpx.co.jp/equities/improvements/ifrs/tvdivq00000056g7-att/20220722.pdf)

- Opare, S., M. N. Houqe, and T. Van Zijl [2021], "Meta-analysis of the Impact of Adoption of IFRS on Financial Reporting Comparability, Market Liquidity, and Cost of Capital", ABACUS, 57(3), 2021
- 山田辰己 [2020],「IASB の最初の 10 年の戦略と 歩み」国際会計研究学会 年報 2020 年度第 1・2 合併号, 2020 年 8 月
- 門粛 [2017],「世界の IFRS 適用の状況と時期についての一考察」,早稲田大学 産業経営研究所『産業経営』第52号,2017年11月,pp.85-99
- 吉田和生 [2021],「IFRS, 価値関連性と投資効率性の分析」, Discussion Papers in Economics, 666, 名古屋市立大学, 2021年

### Ⅱ 査読論文

退職給付会計における会計観の変容および公正価 値会計の適切性に対する考察

一日本基準と IAS 第 19 号を中心に一

苗 馨 允 相山女学園大学

# 要旨

「金融ビッグバン」に伴う情報開示強化の要請,および国際財務報告基準 (IFRS) とのコンバージェンスに応じて,日本では,退職給付会計の新設 および大幅な改正が行われてきた。本研究では,日本における退職給付会計の主な規制変更,および基礎にある考え方の変容を明らかにする。そして,現行の日本基準と国際会計基準 (IAS) 第 19 号との間の主な差異,および その背後にある会計観の違いを明らかにする。

1998 年に公表された「退職給付に係る会計基準」では、遅延認識、平準化、および費用収益対応の原則を重要視し、歴史的原価会計に基礎を置いていたと思われる。それに対して、2012 年に公表された「退職給付に関する会計基準」では、数理計算上の差異を即時的かつ全面的に財務諸表上に認識するなどの点から、公正価値会計思考が取り入れられたと思われる。かかる会計観の転換にもかかわらず、現行の日本基準では、歴史的原価会計思考をより重視する傾向にあるのに対して、IAS 第 19 号では、公正価値会計とより整合的な諸概念に重きを置いている。

公正価値会計が退職給付取引にとって最善の解決策であることは自明ではない。そこで、Nissim and Penman [2008] (訳書 [2012]) が提唱した五原則―一対一の原則、資産・負債対応の原則、情報保存の原則、無裁定見積りの原則、および正しい調整の原則―に照らして、退職給付取引に対して公正価値会計の適切性を考察する。かかる分析の結果は、五原則のいずれも満たされていないことを示している。この結果から、公正価値会計を重視する退職給付会計は株主向けの報告目的を十分に果たすことは保証できない。一方、歴史的原価会計はその目的を達成する上で必要な機能を果たしている可能性がある。

(2022年12月4日審査受付 2023年6月20日掲載決定)

# I はじめに

1996 年に始まった「金融ビッグバン」に伴う情報開示強化の要請、および 2005 年以降進んできた国際財務報告基準 (IFRS) 心とのコンバージェンスの一環として、退職給付会計は新設 (1998 年)、および大幅な改正 (2012 年)が行われてきた。本研究では、日本における退職給付会計の主な規制変更、および基礎にある考え方の変容を明らかにする。特に、国際会計基準 (IAS) 第 19 号とのコンバージェンスを図るために、2012 年に公表された改正基準に焦点を合わせ、現行の日本基準と IAS 第 19 号との主な差異、およびその背後にある会計観の違いを明らかにする。

1998 年に「退職給付に係る会計基準」が公 表されるまでに、退職給付に係る負債と費用の 認識・測定に関する実務は、主に法人税法に従 って行われていた(今福[2000], 13頁)。「退 職給付に係る会計基準」では、発生主義による 認識の徹底、予測給付債務概念の採用②、割引 現在価値思考の全面適用, および不確実性に伴 うリスク (数理計算上の差異) の部分認識など の変更が行われ, 従前の税法基準の実務と比べ て,退職給付会計は大幅に変容してきた(角ヶ 谷 [2009], 177-178 頁, 183 頁; 今福 [2000], 41-42 頁)。これらの変更によって、認識・測 定の精緻化が図られたが, 「退職給付に係る会 計基準」は、歴史的原価会計(3)に基礎を置いて いた点から、パラダイム転換ではなく、発展の 過程にあったものと解される(角ヶ谷[2005])。

IFRS とのコンバージェンスを図るために, 企業会計基準委員会 (ASBJ) は「退職給付に 係る会計基準」の改正を行い,2012 年に「退 職給付に関する会計基準」および「退職給付に 関する会計基準の適用指針」を公表するに至っ た。新基準では、費用の認識・測定だけではなく、退職給付に係る負債(または資産)の認識・ 測定にも重点を置いており、また数理計算上の 差異を即時に負債とその他の包括利益に含め て報告することによって、退職給付に伴う経済 的リスクを全面的に財務諸表に反映させるよ うになった。かかる改正によって公正価値会計 思考が取り入れられたと解釈することができる(4)。

「退職給付に関する会計基準」の公表によって、日本基準と IAS 第 19 号との差異は大幅に縮小したと思われる。にもかかわらず、日本基準は、IAS 第 19 号に比べて、伝統的(歴史的原価会計とより整合的な)会計諸概念をより重視する傾向にある。例えば、その他の包括利益に計上された数理計算上の差異の純損益へのリサイクリング処理、期待運用収益、および(割引率など基礎率の見直しにあたっての)重要性基準など、IAS 第 19 号で禁じられている平準化思考に基づいた処理が、採用または容認されている。

退職給付会計の変遷から見られるように、会計基準は公正価値会計に傾斜しつつある。ただし、はたして公正価値会計は退職給付取引にとって最善の解決策であるのか、また如何なる理由で、公正価値会計は、退職給付取引に適合するあるいは相容れないなのか、については十分解明されているわけではない。そこで、Nissimand Penman [2008] (訳書 [2012]) が提示した、厳格に公正価値会計を適用するために満たすべき五原則―一対一の原則、資産・負債対応の原則、情報保存の原則、無裁定見積りの原則、および正しい調整の原則―に照らして、退職給付会計における公正価値会計の適切性を考察する。

# Ⅱ 日本における退職給付会計の 変遷

# 「退職給付に係る会計基準」の 公表

1998 年に「退職給付に係る会計基準」が公表されるまでに、実務上、退職給付に係る負債と費用の認識・測定は、主に法人税法の定めに従って行われていた。具体的には、(退職一時金の支給に充てるための)内部積立の場合には、法人税法で定められる「累積限度額」(期末要支給額の40%)(5)に達するまで退職給与引当金勘定を用いて負債を認識し、引当金への繰入額を費用として計上していた。また、(退職年金の支給に充てるための)外部積立の場合には、事業主が負担する掛金を費用として計上していた(今福[2000]、13-14頁、69頁;角ヶ谷[2009]、176頁)。

1996 年に始まった「金融ビッグバン」を背 景に,退職給付会計に対して,統一した会計処 理を定める基準の整備、および積立不足のオン バランスは急務とされていた(今福[1998], 115-116 頁)。それに応じて、企業会計審議会 (BAC) は1998年に「退職給付に係る会計基 準」(以下,1998年基準と略す)を公表した。 1998 年基準では、退職給付会計は従前の税法 基準より離れ,大幅に変容してきた。具体的に は,税法限度額基準に代えて,発生主義(労働 役務の費消)に基づいて、退職給付に係る負債 と費用は認識されるようになった(角ヶ谷 [2009], 176-177頁)。退職給付債務の評価に は,発生主義とより整合的な予測給付債務概念 が導入され、また割引現在価値思考が全面的に 導入されるようになった (角ヶ谷 [2009], 177 頁)。さらに、予測と実績との乖離および見積 数値の変更から生じた退職給付債務と年金資 産の変動(数理計算上の差異)については、一

定の期間にわたって規則的に貸借対照表と損益計算書に認識されること(BAC [1998a],  $\Xi \cdot 2$  (4))によって,退職給付に係る負債(または資産)の測定に内在する不確実性に伴うリスクは,段階的かつ部分的に認識されるようになった(角ヶ谷 [2009], 183 頁)。

1998 年基準では,歴史的原価会計とより整合的な会計処理が多く採用されていた。例えば,重要性基準の採用によって確定給付制度から生じた利得と損失(数理計算上の差異)(6)の遅延認識(7)が容認されること,期待収益率の適用によって年金資産の価値変動の一部が損益計算書上に遅延認識されること(8),過去勤務費用と数理計算上の差異が系統的かつ段階的に財務諸表上に認識されることが挙げられる。このように,1998 年基準は,依然として費用配分,平準化,および費用収益対応などの伝統的(歴史的原価会計とより整合的な)会計諸概念を強調する点から,従前の実務の延長線上に位置付けられ,「進化の過程」にあったと思われる(角ヶ谷[2005])。

# 「退職給付に関する会計基準」 の公表

歴史的原価会計に基礎を置いていた退職給付会計は、確定給付制度の積立状態を的確に表すことができず、さらに貸借対照表における負債(または資産)の認識をゆがめる可能性があるため、しばしば批判の的となっていた(9)(角ヶ谷[2005];IASB[2008]、para.1.1)。そこで、国際会計基準委員会(IASB)は、主に確定給付制度から生じた利得と損失の認識・表示の改善を図るための改正を行い、2011年に改正後の基準を公表した(IASB[2011])。主な改正としては、数理計算上の差異の遅延認識(回廊アプローチ)が廃止されること、退職給付に係る負債(または資産)の再測定(10)が発生

時に負債(または資産)とその他の包括利益として認識されること、期待収益率の適用が禁じられること、また過去勤務費用が即時に純損益として認識されることが挙げられる(11)(IASB [2011])。以下、区別するために、2011年改正前後の基準をそれぞれ改正前IAS第19号とIAS第19号と称する。

IFRS とのコンバージェンスを図るために、 ASBJ は 1998 年基準の改正を行い, 2012 年に 「退職給付に関する会計基準」(以下,2012年 基準と略す) および「退職給付に関する会計基 準の適用指針」を公表するに至った。新基準で は、以下に列挙される主な改正が行われた(12)。 第一に, 数理計算上の差異および過去勤務費用 については、改正前の遅延認識が廃止され、発 生時に負債(または資産)およびその他の包括 利益として即時認識することが求められるよ うになった。第二に、退職給付見込額の期間帰 属について、IAS 第 19 号で求められる給付算 定式基準が導入され,期間定額基準と給付算定 式基準の選択適用が認められるようになった。 第三に、割引率決定にあたって、改正前は、原 則として退職給付の見込支払日までの平均期 間(13)の債券の利回りが基礎とされていたが、改 正後は、時期や金額が異なる支払から構成され る退職給付に対して, 支払ごとの見込支払期間 を反映させた割引率の利用が求められるよう

になった(14)。第四に、退職給付見込額の算定にあたって、(不確実なものも含む)予想昇給を考慮することが要請され、測定に関する確実性要件が緩和されるようになった。かかる改正によって、日本基準と IAS 第 19 号との差異は大幅に縮まることになった。

2012 年基準では、資産・負債の認識・測定を重要視する点や、数理計算上の差異など不確実性に伴うリスクを財務諸表上に即時的かつ全面的に反映させる点から、公正価値会計の考え方は導入されたといえる(Napier [2009];角ヶ谷「2009], 185頁)。

2012年基準の公表によって、日本基準とIAS 第 19 号とのコンバージェンスが達成されたと思われる。にもかかわらず、IAS 第 19 号はより公正価値会計に重きを置くのに対して、日本基準は比較的に、歴史的原価会計とより整合的な会計処理を重要視する傾向にあるため、両会計基準の基礎にある会計観には、相違が存在している。この相違によって、2012年基準では、IAS 第 19 号で極力に排除しようとする考え方、例えば、費用配分や平準化思考(リサイクリング処理(15)、期間定額基準(16)、長期期待運用収益、重要性基準など)、が採用されている。表 1 は、日本基準の主な改正、および 2012

年基準と IAS 第19号との主な差異を示したも

のである。

#### 表 1 日本基準の主な改正および IAS 第 19 号との主な差異<sup>注1</sup>

	1998 年基準	2012 年基準	2012 年基準と IAS 第 19 号との比較
貸借対照表	ŧ		
過去勤務 費用	・平均残存勤務期間以内の期間に わたって負債 (または資産) が認識 される (BAC [1998a], 三・2 (4))	・発生した期間に負債(または 資産)が認識される <sup>注 2</sup> (ASBJ [2016], 25 項)	・重要な差異はない(IASB [2020c], para.103)
数理計算上の差異	・平均残存勤務期間以内の期間にわたって負債(または資産)が認識される(BAC [1998a], 三・2(4))・退職給付債務に重要な変動が生じない限り,数理計算上の差異を認識しないことができる(重要性基準) <sup>注3</sup> (BAC [1998b],注10;JICPA [2009],18項)	・発生した期間に負債(または 資産)が認識される(ASBJ [2016], 24項) ・同左(ASBJ [2016], 注8)	・重要な差異はない(IASB [2020c], para.57)  ・重要性基準 (または回廊アプローチ) <sup>注 4</sup> が認められない (IASB [2020c], para.BC67)
退職給付 見込額の 期間帰属	・原則として期間定額基準が求められる (BAC [1998a], 二・2 (3))	・期間定額基準と給付算定式基 準の選択適用が認められる(ASBJ [2016], 19項)	<ul><li>給付算定式基準のみが認められる (IASB [2020c], para.70)</li></ul>
割引率	・割引率決定 <sup>注5</sup> にあたっては,原 則として退職給付の見込支払日ま での平均期間の債券の利回りが基 礎とされる(JICPA [2009], 11 項)	・時期や金額が異なる支払から 構成される退職給付に対して, 支払ごとの見込支払期間を反映 させた割引率の利用が求められ る(ASBJ [2015], 24項)	・重要な差異はない(IASB [2020c], para.85)
昇給の見	・確実に見込まれる昇給のみが含	・左記の確実性要件は求められな	<ul><li>・重要な差異はない(IASB</li></ul>
積り	まれる (BAC [1998b], 注 3)。	い (ASBJ [2016], 注 5, 57 項)	[2020c], para.90)
<b>損益計算</b> (純計量 (に計しる) (本計し。) (本) (本) (本) (本) (本) (本) (本) (本) (本) (本	* <b>及び包括利益計算書</b> ・期待運用収益率を用いて算定される(BAC [1998a], 三・2 (3))	・同左(ASBJ [2016], 23 項)	・(数理計算上の) 割引率 を用いて算定される(IASB [2020c], para.125)
数理計算 上の差異 に係る費 用処理	・原則として,平均残存勤務期間 以内の一定の年数で按分した額は 毎期費用処理される(BAC[1998a], 三・2(4))	・同左 (ASBJ [2016], 24 項)。 ・費用処理されていない部分は その他の包括利益に計上され, それ以降の期間に純損益に振り 替えられる (ASBJ [2016], 15 項)	・全額はその他の包括利益 として認識される(IASB [2020c], para.57) ・その後の期間において 純損益に振り替えること は認められない(IASB [2020c], para.122)。
過去勤務 費用に係 る費用処 理	・原則として、平均残存勤務期間 以内の一定の年数で按分した額は 毎期費用処理される (BAC [1998a], 三・2 (4))	・同左 (ASBJ [2016], 25 項)。 ・費用処理されていない部分は その他の包括利益に計上され, それ以降の期間に純損益に振り 替えられる (ASBJ [2016], 15 項)	・全額は純損益として即時 認識される(IASB[2020c], para.103)

出所: BAC [1998a, 1998b], JICPA [2009], ASBJ [2015, 2016], およびIASB [2020c] に基づいて, 筆者作成。

- 注 1: 1998 年基準公表後,数回にわたって部分的な改正が行われた(2005 年,2007 年,および 2008 年改正)。 2012 年基準は 2016 年に一部改正された。IAS 第 19 号は公表後,部分的な改正(2013 年と 2018 年 改正)が行われた。表 1 では、改正後の基準に基づいて、比較を行うことにした。
- 注 2:1998 年基準では、退職給付に係る負債(または資産)の計上額には、当期に発生した数理計算上の差異および過去勤務費用のうち費用処理されていない部分(いわゆる、未認識数理計算上の差異および未認識過去勤務費用)が控除されることとされていた(BAC [1998a], 二・1)。2012 年基準では、退職

給付に係る負債(または資産)の計上額には、(1998年基準で控除されていた)費用処理されていない (その他の包括利益として認識される)部分も含まれることとされている (ASBJ [2016] 13 項、55 項)。

- 注 3: 期末の割引率により計算した退職給付債務は、前期末の割引率を用いて算定する退職給付債務より 10% 以上の変動がない場合には、割引率を変更しないことが認められている (JICPA [2009], 18項; ASBJ [2015], 30項)。期待運用収益率については、当期純損益に重要な影響がない限り、見直す必要がない (JICPA [2009], 19項; ASBJ [2015], 31項)。昇給率や退職率等の基礎率の変更にあたっても重要性基準が適用されている (JICPA [2009], 20項; ASBJ [2015], 32項)。
- 注4: 改正前 IAS 第19 号では、退職給付債務の10%と年金資産の公正価値の10%のいずれか高い金額の範囲内にある未認識の数理計算上の差異を認識せず、という回廊アプローチが採用されていた(IASB [2010], paras.92-93)。回廊アプローチと重要性基準は両方とも、基礎率の変動が財務諸表に与える影響を緩和するための平準化措置であると思われる(ASBJ [2008], 13項; FASB [2010], para.187)。
- 注 5:1998 年基準では、割引率の決定について、一定期間の債券の利回りの変動を配慮することが要求されていたが、2008 年の改正では、この要件が削除され、期末における利回りを基礎とする考え方が強調された(ASBJ [2008]、2 項)。

# 3. 退職給付会計における会計観の 変遷

前述した日本基準の一連の変遷の背後には、 歴史的原価会計から公正価値会計への会計観 の転換がある。具体的には、まず、会計の主眼 は、企業の成果である収益および収益に対応さ せる費用の認識・測定から、資産・負債の認識・ 測定に移ってきた (Nissim and Penman [2008], pp.12-17 (訳書 [2012], 27-35 頁))。次に, 利益概念については、収益(顧客との取引から 得た価値)とそれに対応づけられた費用(収益 を獲得するために喪失した価値) との差額とし て計算される純損益を重視するフロー志向的 利益から、(株主との取引によるものを除く) 期末純資産価値と期首純資産価値との差額と して算出される包括利益を重視するストック 志向的利益に移行しつつある (Nissim and Penman [2008], pp.12-17 (訳書 [2012], 27-35頁);角ヶ谷「2009」,2-3頁)。そして、 資産・負債の測定には、歴史的原価に代えて、 期末における市場ベースの情報を取り込む測 定値が広範に適用されるようになった(PAAinE [2008], p.107; Nissim and Penman [2008], pp.12-17 (訳書 [2012], 27-35 頁); 角ヶ谷 [2009], 249-260頁)。最後に、歴史的原価会

計では、価格変動の影響を遅延認識することによって、財務諸表上に不確実性やリスクを意図的に抑えようとするが、公正価値会計では、それらを積極的に財務諸表に認識させようとする (FASB [1985]、para.150;角ヶ谷 [2009]、259頁)。

退職給付会計における上述した会計観の転換は日本基準だけではなく、米国基準 (SFAS 第 87 号と SFAS 第 158 号) (17)と IFRS (IAS 第 19 号) においても見受けられる。例えば、退職給付制度から生じた利得と損失 (数理計算上の差異) については、3 つの会計基準では、いずれも遅延認識から即時認識への改正が行われた。

現行の3つの基準間に共通点があるが、日本 基準と米国基準では、IAS第19号と異なる会 計観に基礎を置いているといえる。具体的に は、日本基準と米国基準では、公正価値会計と より整合的な会計処理が取り入れられたが、歴 史的原価会計思考も維持されている。とりわ け、公正価値会計と整合的なストック志向的利 益である包括利益の報告が求められているが、 その他の包括利益に計上された利得・損失を純 損益へのリサイクリング(配分)を通じて、歴 史的原価会計と整合的なフロー志向的利益で ある純損益の報告も重要視されている点から, 歴史的原価会計と公正価値会計との二項対立 的な会計観の調和を図る二元観が取られてい ると解することができる(角ヶ谷 [2009], pp.185-186)。本研究では,このような調和を 図る会計モデルを修正歴史的原価会計と称す る。

一方, IAS 第 19 号は公正価値会計に基礎を置いていると捉えることができる。IAS 第 19 号では, 利得と損失を即時にその他の包括利益に計上することが求められ, その後の会計期間に純損益へのリサイクリングは禁じられている。ノンリサイクリング処理は包括利益だけを業績指標とする一元観を拠り処としている(角

ヶ谷 [2009], pp.185·186)。このように, IAS 第 19 号では, 利益を資産・負債の価値変動として捉える考え方が強調されるゆえ,日本基準と米国基準で要請または容認される遅延認識や平準化処理(例えば,重要性基準,回廊アプローチ,リサイクリング処理,期待収益率)は禁じられている。

表2は、退職給付会計につき、歴史的原価会計(遅延認識アプローチ)、修正歴史的原価会計(資産・負債即時認識/純損益遅延認識アプローチ)および公正価値会計(資産・負債即時認識/包括利益即時認識アプローチ)に基礎を置く会計基準(日本基準、米国基準(18)、およびIFRS)を比較して示したものである。

#### 表 2 日本基準、米国基準、および IFRS における退職給付会計の比較

歴史的原価会計 --遅延認識アプローチ-- 修正歴史的原価会計 一資産・負債即時認識/純損益遅延 認識アプローチ— 公正価値会計 一資産・負債即時認 識/包括利益即時認

	―遅延認識アプローチ―	一貫座・負債即時能職/ 紀損益建準認識アプローチ—	識/包括利益即時認 識アプローチ—
貸借対照	照表		
	遅延認識	即時認識	
	・「退職給付に係る会計基準」(BAC	・「退職給付に関する会計基準」	
	[1998a], $\Xi \cdot 2$ (4))	(ASBJ [2016],15 項)	
	・SFAS 第 87 号(FASB [1985],	・SFAS 第 87 号(FASB [2010],	
過去勤	paras.24-25)	paras.24-25) / SFAS 第 158 号	
務費用		(FASB [2006], para.4(c))	
	·IAS第19号(IASB[2010], para.54,		即時認識
	para.96)		・IAS 第 19 号 (IASB
			[2020c], para.57(c),
			para.103)
	遅延認識	即時認識	
	・「退職給付に係る会計基準」(BAC	・「退職給付に関する会計基準」	
	[1998a], $\Xi \cdot 2$ (4); BAC [1998b],	(ASBJ [2016], 15 項, 注 8) (重	
	注 10)(重要性基準)	要性基準)	
数理計	・SFAS 第 87 号(FASB [1985],	·SFAS 第 87 号 (FASB [2010],	
算上の	para.32)(回廊アプローチ)	para.32)/SFAS 第 158 号(FASB	
差異		[2006], para.4(c)) (回廊アプロ	
		ーチ)	
	・IAS 第 19 号 (IASB [2010],		即時認識
	para.54, paras.92-93) (回廊アプロ		・IAS 第 19 号 (IASB
	ーチ)		[2020c], para.57)

	**************************************		
年金資産に係る収益	期待収益率を用いて計算 ・「退職給付に係る会計基準」(BAC	<b>期待収益率を用いて計算</b> ・「退職給付に関する会計基準」 (ASBJ [2016], 23項) ・SFAS 第 87 号 (FASB [2010], para.45)	割引率を用いて計算 ・IAS 第 19 号 (IASB
過去勤 務保 に 費用 理	<b>遅延認識</b> ・「退職給付に係る会計基準」(BAC [1998a], 三・2 (4)) ・SFAS 第 87 号 (FASB [1985], paras.24-25) ・IAS 第 19 号 (IASB [2010], para.54, para.96)	<b>遅延認識</b> <sup>注</sup> ・「退職給付に関する会計基準」 (ASBJ [2016] 15項) ・SFAS 第 87 号 (FASB [2010], paras.24-25) / SFAS 第 158 号 (FASB [2006], para.4(c))	[2020c], para.125)  即時認識  ·IAS 第 19 号 (IASB
数理計 算上の 差異る 用処理	<b>遅延認識</b> ・「退職給付に係る会計基準」(BAC [1998a], 三・2 (4)) ・SFAS 第 87 号 (FASB [1985], para.32) ・IAS 第 19 号 (IASB [2010],	(ASBJ[2016],15 項)	[2020c], para.57(c), para.103)  認識せず ・IAS 第 19 号 (IASB
包括利益	para.54, para.93) 注計算書	即時認識/リサイクリング	[2020c], para.57 (d), para.122)
過去勤 務費用		<ul> <li>・「退職給付に関する会計基準」 (ASBJ [2016], 15項)</li> <li>・SFAS 第 87 号 (FASB [2010], para.25) / SFAS 第 158 号 (FASB [2006], para.4(c))</li> </ul>	
数理計 算上の 差異		即時認識/リサイクリング         ・「退職給付に関する会計基準」         (ASBJ [2016], 15 項, 注 8) (重要性基準)         ・SFAS 第 87 号 (FASB [2010], para.29, para.32) / SFAS 第 158 号 (FASB [2006], para.4(c)) (回廊アプローチ)	即時認識/ノンリサ イクリング ・IAS 第 19 号 (IASB [2020c], para.57 (d), para.122)

出所:角ヶ谷 [2009, 177頁] による表を一部修正。

注:退職従業員に係る過去勤務費用は、発生時に全額費用として処理することが認められている(ASBJ [2016], 注 10)。

# Ⅲ 公正価値会計の厳格な適用に 関する五原則

上述したように、日本基準と米国基準はより 歴史的原価会計に重きを置いており、IAS 第 19 号はより公正価値会計を重視している。歴 史的原価会計重視の退職給付会計は、雇用主 (退職給付を支払う約束)と従業員(当期報酬 を放棄することまたは増分の労働を提供する こと)との間の交換に焦点を当てて,費用発生 の原因またはその効果である収益の期間帰属 に応じて費用を認識することに主眼を置いて いる (Napier [1983], pp.34-35; Napier [2009]; ASBJ [2016], 53項)。それと対照的に, 公正 価値会計重視の退職給付会計は, 年金資産と退 職給付債務の測定日現在の公正価値、および (企業内外の要因による)公正価値の変動を認 識・測定することに焦点を置いているといえ る。はたして、公正価値会計は退職給付取引に とって最善の解決策であるのかを解明するた めに、Nissim and Penman [2008] (訳書 [2012]) が提唱した五原則に照らして, その適切性を考 察する。

Nissim and Penman [2008] (訳書 [2012]) は、どのような場合に、公正価値会計を適用すれば、歴史的原価会計に比べて、より株主向けの報告目的―バリュエーション目的とスチュワードシップ目的―を満たすことができるのかを判断する基準として、5つの原則を提示している。厳格に(完全な形で)公正価値会計を適用するためには、下記5つの原則を満たす必要がある。

1 つ目は一対一の原則である。「株主の富が市場価格に対するエクスポージャーに基づいて決定される場合」(Nissim and Penman [2008], p.23 (訳書 [2012], 46 頁)) のみに、資産・負債の公正価値(例えば、活発な市場で

取得される出口市場価格)は、株主にとっての価値(株主に帰属する期待キャッシュ・フローの現在価値)に等しい。一対一の原則に沿えば、企業が営利事業を通じて、異なる市場間の裁定取引(19)を行うことによって、付加価値を創出する場合には、公正価値会計は、その事業モデルとは相容れないものである。なぜならば、株主にとっての資産・負債の価値は、事業遂行によって市場価格に付加した価値に基づいて決定されており、市場価格(公正価値)とは等しくないためである(Nissim and Penman [2008]、pp.24-26(訳書 [2012]、49-51 頁))。

2つ目は資産・負債対応の原則である。事業 計画に従って1つの価値創造(事業)グループ とされる諸資産の公正価値と諸負債の公正価 値は、対応関係が成立する場合にのみ、公正価 値は株主にとっての当該事業グループの価値 を報告している。対応関係が成立するのに、2 つの条件を満たす必要がある。まず、1つの事 業グループにある諸資産・諸負債のすべてに対 して,公正価値で測定する必要がある。それに 伴い,経済事象などが引き起こした公正価値の 変動(利得・損失を含む)のすべてを財務諸表 上に認識しなければならないことである。次 に、市場価格と連動して価値が決定づけられる 諸資産(諸負債)は、付加価値創造に寄与する 諸負債(諸資産)に対応させることができない ことである (Nissim and Penman [2008], pp.28-30 (訳書 [2012], 56-58 頁))。

3つ目は情報保存の原則である。歴史的原価会計が提供した情報に基づいて市場価格が形成されている場合には、公正価値会計を適用すれば、財務諸表の情報価値は低下することになる(Nissim and Penman [2008]、pp.32-33(訳書 [2012]、62-64 頁))。なぜならば、歴史的原価会計で測定される当期純損益は将来の損益を予測するためのベースとなり、その予

測を基礎にてエクイティ・バリュエーションは 行われているためである (Nissim and Penman [2008], pp.14·16 (訳書 [2012], 32·34 頁))。

4つ目は無裁定見積りの原則である。評価モデルに基づいた公正価値の測定が認められるためには、3つの制約を満たす必要がある。それらの制約とは、(1)公正価値を測定するための見積額は活発な類似市場で観察される価格やインプットに基づくもの(例えば、レベル2)であること;(2)2つの市場間の裁定取引を行うことができないこと;(3)見積額に企業のビジネスより付加される価値は包含されていないことである(Nissim and Penman [2008]、p.37(訳書 [2012]、70-71頁))。

5つ目は正しい調整の原則である。厳格に公正価値会計を適用するためには、当初認識時に公正価値を測定した以降、市場での取引価格と照合して会計上の数値の調整を追加報告しなければならない。評価モデルによる公正価値の測定(レベル2・レベル3)に主観的なインプットが含まれるため、一般に、誤差やバイアスが混在されている。実際の取引と照らし合わせて調整することは、公正価値の見積りに規律を課すことができる(Nissim and Penman [2008]、p.40(訳書 [2012]、76 頁))。かかる調整によって、公正価値の変動による未実現利得・損失が平均して、実際の取引による実現利得・損失に等しくなることは確保される(Nissim and Penman [2008]、p.40(訳書 [2012]、76 頁))。

最初の3つの原則は、資産・負債の市場価格が入手できる(すなわち、公正価値の測定に見積りが不要であり、その測定値が客観的なデータに裏付けられる)場合(レベル1の公正価値測定)が想定されているのに対して、最後の2つの原則は、公正価値の測定に見積り(主観的な評価)を要する場合(レベル2とレベル3の公正価値測定)が想定されている(Nissim and

Penman [2008], p.ii, p.21 (訳書 [2012], 3 頁, 43-44 頁))。

5つの原則のすべてが満たされる(完全な形で公正価値会計が実施される)場合には、株主向けの情報開示において、公正価値会計は歴史的原価会計に優越している。それは、貸借対照表は、株主価値と等しい純資産を報告し、バリュエーション目的を満たしており、損益計算書(包括利益計算書)における利益(価値変動額)は、価値および価値の予測に情報を提供しないが、ボラティリティの当期実現額を示し、リスクに関する情報を提供しているためである(Nissim and Penman [2008]、pp.13-14(訳書 [2012]、29-30 頁))。5つの原則のいずれかが満たされない場合には、公正価値会計は不完全な形で適用されるしかできない(20)。

# IV 退職給付会計における公正価値会計に対する考察

以下,退職給付会計における公正価値会計は、5つの原則をどの程度満たすのかを分析する。5つの原則のすべてが満たされれば,退職給付取引に対して完全な形で公正価値会計を実施することができ,公正価値会計は株主向けの報告目的—バリュエーション目的とスチュワードシップ目的—を十分に満たすことができる。この場合には,歴史的原価会計は機能を果たす余地がない。一方、5つの原則のすべてまたは一部が満たされなければ,不完全な形で公正価値会計を実施するしかできない。この場合には,歴史的原価会計とより整合的な会計処理は必要な機能を果たす可能性がある。

### 1. 一対一の原則

現行の会計基準では、退職給付債務は、労働 サービスの対価として支払われる賃金の後払 いと捉えられ、基本的に労働サービスの提供に伴って発生することとされている(Napier [2009]; FASB [2010], para.79; ASBJ [2016], 53項; IASB [2020c], para.BC65)。 退職給付は、事業活動を遂行するために、労働市場で生産要素(インプット)を購入する際の代償の一部であり、購入後、労働と他の生産要素を結合させて、付加価値(アウトプット)を創出するためのものと捉えられる。かかる場合には、株主にとっての退職給付債務の価値は、市場価格(または現在価値)ではなく、企業がいかに退職給付制度を利用して、関連するコストを上回る価値を効率的に生み出すのかによって決定される。

よって、退職給付に関しては、資産・負債の価値変動に関する情報よりも、インプット市場とアウトプット市場間の裁定取引によって、如何に価値が増加したのかを報告する情報(歴史的原価会計に基づく情報(21))は、バリュエーション目的とスチュワードシップ目的を満たすだろう。かかる分析を踏まえ、退職給付会計では、一対一の原則は満されていないといえる。

五原則の中、一対一の原則が最上位に位置づけられており、この原則が満たされなければ、他の 4 つの原則のすべてが満たされるとしても公正価値会計の適切性を確保することができない (Nissim and Penman [2008]、p.iii (訳書 [2012]、7 頁))。退職給付取引は事業活動に関連すると思われているが、数理計算上の差異には異なる性質を持つかつ分離できない構成要素一労働対価に関連する要素(例えば、昇給率に関する予測と実際の乖離や見積りの変更)と財務活動に関連する要素(例えば、年金資産の期待運用収益と実際の運用成果との差異)一が混在している(FASB [2010]、para.93)。IASB は、退職給付費用と数理計算上の差異が予測価値を異にするため、前者から

後者を除外したほうが、継続的な営業活動のコストをより的確に報告することができると考えている(IASB [2020c]、para.BC73)。労働対価に関連する性質を軽視し、財務活動に関連する性質だけを重視すれば、数理計算上の差異は価値創造活動から逸脱し、一対一の原則が満たされ、公正価値会計の適用対象となる可能性がある<sup>(22)</sup>。この場合には、他の4つの原則はどの程度満たされているのかを考察する必要がある。

ただし、以下、他の4つの原則に関する分析では、財務活動に関連する性質だけではなく、 労働対価に関連する性質も軽視できないとい う考え方を前提に議論を展開していく。

### 2. 資産・負債対応の原則

IAS 第 19 号では、退職給付債務に対して、 「現在および将来の経済状況に関する最新の 情報に基づく現在価値測定 (測定日における債 務の経済的負担の額を反映した測定)」(PAAinE [2008], p.107) が求められている。IAS 第 19 号では、歴史的原価会計とより整合的な会 計処理(過去情報の利用や平準化など)を実質 的に排除するような定めは多く取り入れられ ている。例えば、割引率の決定にあたって、過 去の実績に基づく長期平均利率(23)の使用、また 年金資産に対して,一定期間の公正価値の変動 を反映した市場関連価値での測定(24)は認めら れていない(IASB[2020c], paras.BC135-136, para.BC193)。加えて、価値変動の影響を財務 諸表に遅延認識する機能を有する重要性基準 (または回廊アプローチ) は禁じられている (IASB [2020c], para.BC70)

過去の情報の利用や遅延認識などを排除することによって,決算日における債務の経済的 負担の額をより適切に反映させれば,決算日現 在の公正価値で測定される年金資産とより完 全に対応させることができるかもしれない<sup>(25)</sup>。 しかしながら、資産・負債対応の原則に照らし て分析すれば、IAS 第 19 号では、年金資産と 退職給付債務との対応は不完全な形にとどま っているといえる。主な理由は以下のように説 明される。

期末における基礎率の変更 (例えば、給付水 準の向上, 昇給率の上昇, および中途退職率の 低下など) によって退職給付債務を再測定すれ ば(例えば、債務増加を認識すれば)、その変 更の原因となる諸資産の公正価値の変動 (例え ば、収益性の向上による無形資産の増加)も認 識しなければならない。かかる諸資産(しばし ばは無形資産)の変動を認識しない限り,資産 と負債との対応は不完全になっている。また, 退職給付債務から生じた損失(または利得)だ けを利益として認識し、無形資産の増加(減少) による利得(損失)を認識しなければ、損益計 算書(または包括利益計算書)上の対応も不完 全となっている。このような場合には、利益の 過小(過大)評価,および過度のボラティリテ ィは生じかねない。

このように、退職給付債務は、付加価値創造に関連し、無形資産と連動する部分が組み込まれているため、市場価格に基づいて価値が決められる年金資産(IASB[2020c]、para.BC191)と直接に対応させることができない。かかるミスマッチに対しては、重要性基準、期待収益率、およびリサイクリングなど、歴史的原価会計に基づく処理は、財務諸表に過度のボラティリティを計上することを緩和させる機能を果たす可能性が秘められている。

## 3. 情報保存の原則

本節では、数理計算上の差異のリサイクリング処理に焦点を当てて、情報保存の原則はどの程度満たされるのかを考察する。日本基準と

IAS 第 19 号との最も根本的な違いは、数理計算上の差異が包括利益だけに計上されるのか、あるいはリサイクリング処理を通じて、純損益に組み入れられるのかという利益観の相違にあると考えている。

年金財政上,給付水準の向上,基礎率の変更, および予測基礎率と実績との乖離に起因する 過去勤務債務(会計上の過去勤務費用と数理計 算上の差異の合計に相当する)について,一定 の期間で償却し,特別掛金を拠出することによ って,積立不足を解消することになる(今福 [2000],19-23頁)。(年金財政とより整合的 な)リサイクリング処理によって計算される純 損益には,退職給付に係る実際のキャッシュ・ フローに関する情報がより反映される。このよ うに,将来キャッシュ・フローの可能性の高い 金額および時期に関する情報を提供するにあ たっては,純損益は包括利益よりも適切な指標 であるといえる<sup>(26)</sup>。

数理計算上の差異は, 仮定の変更および実績 修正による退職給付に係る負債(または資産) の増減である (ASBJ [2016], 11 項)。それに は、経営者が(部分的に)コントロールできる 要因(例えば、中途退職率や昇給率)から生じ たものがあれば、外部事象(例えば、インフレ 率や金利の変化)に起因するものもある。経営 者は内部要因だけではなく, 外部要因も考慮に 入れて,経済的資源を管理すべきという見地に 立てば、内外要因による影響のすべてが反映さ れた利益こそは,経済的資源利用の効率性を総 合的に表す業績指標であろう。リサイクリング 処理が禁じられる場合には、退職給付に係るコ ストの一部が永久的に純損益から除外される ため, 純損益は総合的な業績指標としての有用 性が低下しかねない。一方、包括利益は、(後 述のように)資産・負債の見積誤差から生じた ボラティリティが包含されているため、総合的

な業績指標に適するものではない<sup>(27)</sup>。よって, 有用性のある業績指標を報告するためには,リ サイクリング処理によって数理計算上の差異 を純損益に取り込む必要があるだろう。

Hann et al. [2007] では、数理計算上の差 異などの未実現損益を含む利益は、償却を通じ て公正価値の変動を残存勤務期間にわたって 計上する際の利益に比べて、価値関連性は低下 することが示されている。その主な理由は、恒 久的な利益に一時的な未実現損益が混在して いるためだと説明されている。

IFRS では、「報告企業の価値を示すようには 設計されていないが、(中略)報告企業の価値 を見積るのに役立つ情報を提供する」(IASB [2020a], para.1.7) ことを 1 つの目的とされ ている<sup>(28)</sup>。また、企業価値評価にあたって、1 つのインプットとしての株主の期待リターン は、「企業への将来の正味キャッシュ・インフ ローの金額、時期および不確実性(見通し)に 関する彼らの評価および企業の経済的資源に 対する経営者の受託責任(スチュワードシッ プ) に関する彼らの評価に依存する」(IASB [2020a], para.1.3)。上述したように、(リサ イクリング処理後)の純損益は、キャッシュ・ フローの可能性の高い金額および時期に関す る情報、またインプット市場とアウトプット市 場間の裁定取引の成果(経営者のスチュワード シップ) に関する情報を提供できるため、将来 損益と期待リターンの予測に資することがで きるだろう。よって,退職給付会計に関しては, 包括利益を重視する(リサイクリング処理を行 わず)公正価値会計は、企業価値評価に必要な 情報を損なう可能性がある。

### 4. 無裁定見積りの原則

上記3つの原則では、測定問題は度外視されている。厳格な公正価値会計を適用するため

に,評価技法で公正価値を測定する場合には,後述する無裁定見積りの原則と正しい調整の原則を満たす必要がある。本節では,退職給付債務の測定はどの程度無裁定見積りの原則を満たすのかを考察する。

厳格に公正価値会計を適用する場合には、資産・負債を継続的に測定日現在の出口価格で評価替えされる(29)。活発な市場で出口価格が取得できない場合に、評価技法を用いて公正価値を見積る必要がある(30)。無裁定見積りの原則は、見積られる公正価値を(仮想的)出口価格に十分接近させるようにするための原則であると解釈することができる。

現状では,退職給付債務については,移転市 場が存在しているが、まだ初期段階にあるた め、活発な市場での相場価格は取得できない。 ゆえに, 退職給付債務は評価技法で見積らざる を得ないことになっている(PAAinE [2008], p.112)。現行の会計基準では、退職給付債務は、 期末における将来のキャッシュ・フローの期待 値(最善の見積り)を割り引いた現在価値で測 定することが定められている(IASB [2020c], para.55, para.76) (31)。かかる評価モデルには, 市場で入手可能な情報(例えば、割引率)があ れば、企業特有の見積り(32)もある。例えば、数 理計算の基礎となる早期退職率と予想昇給率 は原則として, 個別企業ごとに算定されなけれ ばならない (ASBJ [2015], 26 項, 28 項)。 また,特定の基礎率(例えば,死亡率)につい ては、市場ベースの指標よりも、企業のほうが より的確な情報を持つ可能性がある(PAAinE 「2008」, p.120)。これらのインプットは、活 発な類似市場で観察可能なものではなく,特定 の企業の労働契約, 労働環境, 経営状況, およ び給与水準などに関連するものである。よっ て, 退職給付債務の現在価値は企業固有の測定 値であると思われる(PAAinE[2008], p.124)。

加えて, 現行の会計基準に従って見積られる 退職給付債務は一般に, 市場でその債務を移転 する際の価格よりも低い (PAAinE [2008], p.116)。よって、債務の測定にはシステマティ ック・バイアスが混在する(出口価格に比べて 継続的に過小評価される)可能性がある。シス テマティック・バイアスが生じる理由として は、企業より厳格な規制を受けている保険会社 (債務の譲受人)の信用リスクは企業よりも低 い(よって負債の価値が高くなる)こと,債務 の譲受人は死亡率等について企業よりも保守 的な見積りを行う(よって負債の見積額が増加 する) 傾向にあること, 債務の譲受人が設定す る価格にはリスク・プレミアム,管理費,およ び利益が織り込まれる可能性があることが挙 げられる (PAAinE [2008], pp.116-117)。

このように、退職給付債務の移転市場が未成熟であること、退職給付債務の見積りに企業固有の要素が多く織り込まれていること、また債務の移転市場での価格付けにあたって配慮される要素の一部(例えば、信用リスク、管理費、リスク・プレミアム)が評価モデルに含まれていないことから、退職給付債務の見積額は、必ずしも(仮想的)出口価格の厳格な代替的測定値であるわけではない。よって、無裁定見積りの原則は満たされていないといえる。

### 5. 正しい調整の原則

上述したように、退職給付債務の見積りに、バイアスは常々混在している。厳格に公正価値会計を実施する場合には、見積公正価値を市場での取引価格と照合して調整し、その調整を財務諸表に認識する必要がある(Nissim and Penman [2008], p.40 (訳書 [2012], 76 頁))。

主に以下の2つの理由によって,退職給付債 務に対する正しい調整は難しい。まず,上述し たように,市場での取引価格(債務の移転価格) が得られず、その価格に照合して調整することができない。次に、退職給付債務の決済までの期間が長く、期首の見積額に対し、(制度縮小・清算を行わない限り)期中の取引によって決済されるのはごく一部(例えば、実際の支給)である。この2つの理由で、期首の見積公正価値に対する調整は、(実際の取引ではなく)期末の見積額と照合して行うだけにとどまっている。

正しい調整ができない結果, 退職給付制度か ら生じた利得・損失の財務諸表上の即時認識 は、財政状態の変動を忠実に表現できない可能 性があり, さらに, 財務諸表上に過度のボラテ ィリティを生じさせかねない。例えば、SFAS 第87号では、「年金負債の場合、ボラティリテ ィは必ずしも債務の状態(反映させる事象)の 変化を完全にかつ忠実に表現するとは限らな い。このボラティリティはまた、毎期測定に際 して見込まれる将来事象を正確に予測するこ との不可避の不能性を反映している可能性も ある。すなわち、年金負債の毎期の測定値に生 じる変動(したがって制度の積立状態)は、部 分的には, ある期間における(あるいは複数の 期間にわたって)給与水準,従業員の勤務期間, 死亡率, 退職年齢, およびその他の関連事象を 正確に予測することの不能性から生じるもの である。その結果,実績はしばしば見積りと大 きく異なり、そして、この乖離は見積りの変更 の原因となる。見積りの見直しによる影響を発 生年度に全額認識すれば、報告額にボラティリ ティを生じさせ、その報告額は制度の積立状態 の当該年度における実際の変動を反映できな い可能性がある」(FASB [2010], para.175) との指摘がある。

一方, 歴史的原価会計とより整合的な重要性 基準(または回廊アプローチ)は, 短期的なボ ラティリティを財務諸表に取り込むことを抑 制する機能を有する。この機能については、財務会計基準審議会 (FASB) は、「本審議会が、(中略)「回廊」アプローチに惹かれた理由の一つは、当該アプローチは、純期間年金費用に影響を及ぼさずに、利得と損失が相殺し合う合理的な機会を与えるからである」(FASB [2010]、para.187)と述べている。

かかる分析によって、退職給付会計では、5 つの原則のいずれも満たされておらず、不完全 な形で公正価値会計が適用されていることが 明らかになった。さらに、歴史的原価会計とよ り整合的な会計処理(重要性基準やリサイクリ ング処理)は、過度のボラティリティを財務諸 表に計上することを抑制し、またバリュエーション目的とスチュワードシップ目的に有用で ある純損益の計算に不可欠であるため、重要な 機能を果たしていることが明らかになった。

### V おわりに

本研究では、「金融ビッグバン」および IFRS とのコンバージェンスに応じて行われた日本 の退職給付会計の主な規制変更, および基礎に ある考え方の変容を明らかにした。1998年基 準では、発生主義による認識の徹底や割引現在 価値思考の全面適用が行われ、従前の税法基準 の実務と比べて, 退職給付会計は大きな変容を 遂げてきた。とはいえ,費用配分,平準化,お よび費用収益対応など, 伝統的会計(歴史的原 価会計) 諸概念を強調する点から、従前の実務 の延長線上に位置づけられると思われる。2012 年基準では,確定給付制度から生じた利得・損 失(数理計算上の差異)を貸借対照表上と包括 利益計算書上に即時認識することが求められ ることから,公正価値会計の考え方が取り入れ られたと思われる。

2012年基準の公表によって,日本基準とIAS

第19号との差異が大幅に縮小したが、両会計基準の基礎にある考え方にはまだ相違が残っている。具体的には、2012年基準は歴史的原価会計と公正価値会計との二項対立的な会計観の調和を図る会計モデルを基底に据えているのに対して、IAS第19号は公正価値会計に基礎を置いている。IAS第19号では、利益を資産・負債の価値変動として捉える考え方が強調されるゆえ、日本基準で要請または容認される(より歴史的原価会計と整合的な)遅延認識と平準化処理(例えば、重要性基準、リサイクリング処理、期待収益率)は禁じられている。

退職給付会計(とりわけ, IAS 第 19 号) は 公正価値会計へ傾斜しつつあるが、それが退職 給付取引にとって最善の解決策であることは 自明ではない。そこで、Nissim and Penman [2008](訳書[2012])が提唱した五原則に 照らして、退職給付会計における公正価値会計 の適切性を考察した。かかる分析の結果は、一 対一の原則、資産・負債対応の原則、情報保存 の原則、無裁定見積りの原則、および正しい調 整の原則のいずれも満たされていないことを 示している。よって、現行の会計基準では、公 正価値会計は不完全な形で適用されているこ とが明らかになった。

公正価値会計が不完全な形で適用される場合には、企業価値評価に必要な純損益に関する情報が損なわれ、また財務諸表に過度のボラティリティが計上されるなどの問題は生じうる。そこで、歴史的原価会計とより整合的な会計処理は、改善策を提供する可能性がある。例えば、重要性基準(または回廊アプローチ)は、短期的なボラティリティを財務諸表に取り込むことを抑制する機能を有する。また、リサイクリング処理は、退職給付に係るコストのすべてが反映され、かつ短期的な変動の影響を受けない持続的な純損益を計算することには不可欠で

ある。この純損益は将来損益と期待リターンの 予測に資するものと思われる。

かかる分析の結果を踏まえ、歴史的原価会計を軽視し、公正価値会計一辺倒の会計基準を疑わずに受け入れることに慎重な姿勢を取る必要があると指摘したい。とりわけ、退職給付(数理計算上の差異)のように事業活動と財務活動の双方に関連する取引(項目)に対して、歴史的原価会計と公正価値会計の調和を図る二元観のほうが、後者だけを重視する一元観よりも株主向けの報告目的を果たす可能性がある。

### 注

- (1) 本研究では、国際会計基準 (IAS) と国際財務 報告基準 (IFRS) を IFRS と総称する。
- (2)「退職給付に係る会計基準」では明示されていなかったが、「退職時に見込まれる退職給付の総額」(BAC [1998a], 二・2(1))に基づく退職給付債務の算定が求められることから、予測給付債務概念が採用されていると解釈することができる。また、今福 [2000, 42 頁] を参照されたい。
- (3) 本研究では、Nissim and Penman [2008] の 定義に沿って、歴史的原価会計は、収益と費用 の差額である利益の認識・測定を第一義し、事業資産・事業負債を利益測定の残余物と捉える会計観、公正価値会計は資産・負債の認識・測定に主眼を置き、純資産の変動額(株主との取引によるものを除く)を(包括)利益と捉える会計観を指す(Nissim and Penman [2008]、pp.12-17(訳書 [2012]、27-35 頁))。2 つの会計観はそれぞれ、歴史的原価と公正価値という単一測定属性を最上位に置くわけではない。
- (4)「退職給付に関する会計基準」では、歴史的原 価会計と公正価値会計の双方の考え方が取り入 れられている。
- (5) 期末要支給額は期末に在職する従業員の全員が、同日付で自己都合による退職をすると仮定した場合に計算される退職金合計額とされる。また、1997年度までには、累積限度額が期末要支給額の40%とされていたが、1998年の法人税法の改正によって、累積限度額が1998年度から2002年度にわたって段階的に20%にまで引き下げられてきた(大和銀行[1998])。
- (6) 利得と損失は、「実績と予測との乖離および仮 定の変更から生じた予測給付債務と制度資産の

- 変動」(FASB [2010], para.29; ASC 第 715 号, para.715·30·35·18) を指す。日本基準で定義される数理計算上の差異(ASBJ [2016], 11 項) と同義である。
- (7) 財務会計基準審議会 (FASB) は,「価格変動の影響を遅延認識することは歴史的原価会計の固有の特性」(FASB [1985], para.150) であることを,数理計算上の差異の遅延認識を認める1つの理由として挙げている。
- (8) FASB は期待収益率については、「実際収益のうち、期待収益を上回るまたは下回る部分は、遅延認識されることになる。本審議会は、本基準書で定義されている資産の期待収益は、資産の実際収益よりも、(中略)変動が小さいと予想している」(FASB [2010]、para.179)と述べている。加えて、今福 [2000、101 頁] は、期待運用収益を用いて退職給付費用を計算する会計処理は、短期の(実際)運用収益による退職給付費用の変動を抑えるという平準化の考え方を拠り所としていると述べている。
- (9) 例えば、遅延認識は、積立不足であるときに 資産が認識され、また積立超過であるときに負 債が認識されるという問題を生じさせることが ある(IASB [2008], para.1.1)。
- (10) これは概ね、日本基準で定義される数理計算上の差異に相当するものである(ASBJ[2016], 11項; IASB [2020c], para.BC87)。
- (11) 確定給付制度の特徴や、将来キャッシュ・フローの金額・時期・不確実性に関する開示も改正されたが、本研究は認識・測定に焦点を当てているため、開示の改正を論外とする。
- (12) 前田 [2012] および ASBJ [2015, 2016] に基づいて主な改正をまとめることにした。
- (13) 実務上は平均残存勤務期間に近似した年数を 使用することが認められていた (JICPA [2009], 11項)。
- (14) 例えば、支払ごとの期間と金額を反映させた 単一の加重平均割引率や、支払期間に応じる複数の割引率の利用は認められている (ASBJ [2015],24項)。かかる改正は、IAS 第19号における考え方との整合性を図るためである(前田 [2012])。
- (15) 山田 [2012] は「OCI (その他の包括利益) から当期純利益にリサイクリングしない IFRS の会計処理は当期純利益の概念を歪めることに なるため適切ではなく,(中略)リサイクリングを行う結果,退職給付関連のコストも適切に原 価計算に織り込むこと」(後藤ほか [2012],20 頁,括弧内は筆者加筆)ができると指摘している。
- (16) 費用配分の論理からみれば,勤務期間を配分の基礎とする期間定額基準の合理性を否定でき

ないと思われる (ASBJ [2016], 61 項)。

- (17) SFAS 第 158 号の公表によって SFAS 第 87 号の主な変更の1つは、退職給付制度から生じた利得と損失(数理計算上の差異)が発生した年度に負債(または資産)およびその他の包括利益として即時に認識されるようになったことである。
- (18) FASB は 2009 年 7 月 1 日に会計基準のコード化体系 (Accounting Standards Codification: ASC) を公表した。ASC は FASB が公表した既存の文書 (例えば、基準書、解釈指針、スタッフ見解)を体系化したものであり、権威ある米国基準として承認されており、2009 年 9 月 15 日以降に終了する期中財務報告書と年度財務報告書に適用されることになった。SFAS 第 87 号と SFAS 第 158 号の規定は ASC 第 715 号に組み込まれている。本研究では、SFAS 第 87 号で定められた会計処理の変更を示すために、従前の基準名を使用することにした。なお、表 2 で言及された条項は ASC 第 715 号において、若干修正があるが、ほぼ同様の内容が取り入れられている。
- (19) 例えば,原材料市場で原材料を購入し,製品を製造・販売する事業活動は,原材料市場と製品市場間の裁定取引であると考えられる。
- (20) ただし、この場合には、歴史的原価会計が必然的に公正価値会計より優れることを意味しない。原則違反の程度によって、不完全な公正価値会計が不完全な歴史的原価会計よりも適切なモデルであることがある(Nissim and Penman [2008]、p.21(訳書[2012]、43頁))。
- (21) 歴史的原価会計は、「企業が事業計画に従って財・用役のインプット市場とアウトプット市場の間の裁定を行うことで価値が付加される」(Nissim and Penman [2008], p.14(訳書[2012], 31 頁))活動の効率性に関する情報を提供する目的で設計される会計モデルである。
- (22) Nissim and Penman [2008, p.i] (訳書 [2012], 1 頁) は「非金融会社における公正価値会計の適用対象はおおむね財務活動に関連する諸資産・諸負債に限定される」と述べている。
- (23) IFRS では、過去の実績に基づく長期平均利率は取引に基づく取得原価アプローチとより整合的であると指摘されている(IASB [2020c], para.BC135)。
- (24) SFAS 第 87 号では、制度資産の一部である 株式投資について、5 年移動平均価値を用いて 測定することが認められている(FASB[2010], para.30)。ASC 第 715 号 (para.715-30-20) で は同様の規定がある。
- (25) IASB は、年金資産が公正価値で評価される

- 場合には、関連する退職給付債務は、期末現在における割引率による割引計算は、不適切なボラティリティを避けることができると主張している(IASB [2020c]、para.BC136)。ただし、後述するように、退職給付債務の価値変動に伴いうる無形資産の変動が無視される場合には、年金資産と退職給付債務との対応は不完全なものとなっている。このようなミスマッチによって、財務諸表に過度のボラティリティが生じる可能性がある。
- (26) 一方, 純損益に比べて, 包括利益は将来キャッシュ・フローの不確実性およびリスクに関する情報をより多く提供する可能性がある(IASB [2020c], para.BC88)。
- (27) ASBJ [2018, 18項] では、同旨の指摘がな されている。
- (28) 日本基準では、同旨の記述がある (ASBJ [2006, 16項] 参照)。
- (29) Nissim and Penman [2008, p.3] (訳書 [2012], 13頁) で示される公正価値会計の適 用例3である。
- (30) IASB は、観察可能でない(レベル3の)インプットを用いて公正価値を測定する目的は、「資産を保有している又は負債を負っている市場参加者の観点からの測定日現在の出口価格」を見積るためであることを強調している(IASB [2020b], para.87)。
- (31) 日本基準と米国基準では,同様な測定が定められている(ASBJ[2016],16項;FASB[2010],para.17;ASC第715号,para.715-30-20)。
- (32) IFRS 第 13 号では、企業固有のデータを用いて見積ることが認められているが、市場参加者の仮定を反映させるような調整が要求されている (IASB [2020b], para.89)。IAS 第 19 号では、割引率等の財務上の仮定については、測定日現在における市場の予測に基づいて決定すること(すなわち、市場と整合的な情報を利用すること)が求められているが(IASB [2020c], para.80)、死亡率等の人口統計上の仮定については、企業固有の情報を反映させる最善の見積りが求められている (IASB [2020c], para.81)。

### 参考文献

- Financial Accounting Standard Board (FASB) [1985], Statement of Financial Accounting Standards No. 87 *Employers' Accounting for Pensions*.
- Financial Accounting Standard Board (FASB) [2006], Statement of Financial Accounting Standards No. 158 Employers' Accounting for Defined Benefit Pension and Other Postretirement

- Plans: an amendment of FASB Statements No. 87, 88, 106, and 132(R).
- Financial Accounting Standard Board (FASB) [2010], Statement of Financial Accounting Standards No. 87 *Employers' Accounting for Pensions* (original pronouncements as amended).
- Hann, R. N., Heflin, F., and Subramanayam, K. R. [2007], "Fair-value pension accounting," *Journal of Accounting and Economics*, Volume 44, Issue 3, pp.328-358.
- International Accounting Standards Board (IASB) [2008], Discussion Paper: Preliminary Views on Amendments to IAS 19 *Employee Benefits*.
- International Accounting Standards Board (IASB) [2010], International Accounting Standard (IAS) 19 Employee Benefits.
- International Accounting Standards Board (IASB) [2011], Project Summary and Feedback Statement: Amendments to IAS 19 *Employee Benefits*.
- International Accounting Standards Board (IASB) [2020a], Conceptual Framework for Financial Reporting.
- International Accounting Standards Board (IASB) [2020b], International Financial Reporting Standard (IFRS) 13 Fair Value Measurement.
- International Accounting Standards Board (IASB) [2020c], International Accounting Standard (IAS) 19 *Employee Benefits*.
- Napier, C. J. [1983], Accounting for the Cost of Pensions, London.
- Napier, C. J. [2009], "The logic of pension accounting," *Accounting and Business Research*, Vol.39, Issue 3, pp.231-249.
- Nissim, D., and Penman, S. [2008], "Principles for the Application of Fair Value Accounting," Columbia Business School, White Paper Number Two. 角ヶ谷典幸・赤城諭士訳 [2012] 『公正価値 会計のフレームワーク』中央経済社。
- Pro-Active Accounting Activities in Europe (PAAinE) [2008], Discussion Paper: The Financial Reporting of Pension.
- 今福愛志 [1998] 「わが国における労働報酬と企業

- 年金会計の問題点」伊藤邦雄・上村達男編著『金融ビッグバン会計と法―会計・商法・証券取引法・ 税制等の方向』中央経済社、110·123頁。
- 今福愛志 [2000] 『年金の会計学』 新世社。
- 企業会計基準委員会 (ASBJ) [2006] 「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」。
- 企業会計基準委員会 (ASBJ) [2008] 「企業会計基準第 19 号「退職給付に係る会計基準」の一部改正 (その3)」。
- 企業会計基準委員会 (ASBJ) [2015] 「企業会計基 準適用指針第 25 号 退職給付に関する会計基準 の適用指針」。
- 企業会計基準委員会 (ASBJ) [2016]「企業会計基 準第 26 号 退職給付に関する会計基準」。
- 企業会計基準委員会 (ASBJ) [2018] 「企業会計基 準委員会による修正会計基準第2号 その他の包 括利益の会計処理」。
- 企業会計審議会 (BAC) [1998a] 「退職給付に係る 会計基準」。
- 企業会計審議会 (BAC) [1998b] 「退職給付に係る 会計基準注解」。
- 後藤潤・山田浩史・三輪登信・都正二・前田啓 [2012] 「座談会「退職給付に関する会計基準の見直し」 について」『季刊 会計基準』第37号,17-34頁。 大和銀行 [1998]「退職給与引当金制度の改正について」『企業年金ノート』第366号,1-8頁。
- 角ヶ谷典幸 [2005]「新会計基準と会計諸概念の変容-金融商品会計と退職給付会計を題材にして-」 『商学論集』第73巻第4号,71-92頁。
- 角ヶ谷典幸 [2009]『割引現在価値会計論』森山書 店
- 日本公認会計士協会(JICPA)[2009]「会計制度委員会報告第 13 号「退職給付会計に関する実務指針(中間報告)」。
- 前田啓 [2012]「企業会計基準第 26 号「退職給付に 関する会計基準」及び同適用指針の解説」『季刊 会計基準』第 37 号, 35·45 頁。
  - (付記)本研究は、JSPS 科研費 20K13653 の 助成を受けたものです。

■ 国際会計研究学会 年報 2022 年度第 2 号

### Ⅲ 記念講演

わが国におけるサステナビリティ開示基準に関す る取組み

川西安喜サステナビリティ基準委員会 委員長

## 要旨

本稿では、サステナビリティ開示基準をめぐる海外の動向について概観した上で、サステナビリティ開示基準をめぐる国内の動向について概観する。海外の動向では、ISSB 設立の経緯と概要に触れた上で、ISSB の提案、米国の提案及び欧州の提案についてみていくこととする。国内の動向では、SSBJ 設立の経緯と SSBJ の概要に触れた上で、今後予定される SSBJ の対応ついてみていくこととする。なお、本稿は国際会計研究学会第 39 回研究大会の記念講演の内容を基礎として、その後の動向についても適宜反映している。

# I サステナビリティ開示基準を めぐる海外の動向

### 1. ISSB 設立の経緯と概要

### (1) ISSB 設立の経緯

サステナビリティに関連する財務情報の開示に関するニーズは昔から存在していたと考えられるが、近年、グローバルな基準開発に対するニーズが高まってきた背景には、サステナビリティ開示に関する基準やフレームワークを開発する設定主体等が乱立し、これらを統合する機運が高まってきたことが挙げられる。

2015年12月に金融安定理事会(FSB)は、気候関連財務開示タスクフォース(TCFD)を設置し、2017年6月に気候変動に関する財務情報開示のフレームワークであるTCFD提言を公表した。2022年11月現在で、100を超える法域における4,000を超える企業等(1)が気候変動の影響に関する開示を積極的に進めていくとのTCFDの活動趣旨に賛同しており、当該フレームワークを利用した自主的な開示を行う企業も増えてきている。しかしながら、TCFDは、気候関連の開示に焦点を当てており、気候以外のサステナビリティのテーマを扱っていない。

そのような中、グローバルなサステナビリティ開示基準を開発するために主導的な役割を担うことを表明したのが、国際会計基準(IFRS会計基準)を開発する国際会計基準審議会(IASB)の母体組織であるIFRS財団である。2020年9月、IFRS財団は傘下の国際サステナ

ビリティ基準審議会 (ISSB) が担う会計基準 の設定のみならず、サステナビリティ開示基準 の設定についても担うべきか否か公開協議を 行った<sup>(2)</sup>。

この IFRS 財団の取組みに対して、サステナ ビリティ開示基準やフレームワーク等を設定 する5つの民間団体である,国際統合報告評議 会 (IIRC), サステナビリティ会計基準審議会 (SASB), 気候開示基準委員会 (CDSB), CDP 及びグローバル・レポーティング・イニシアテ ィブ(GRI)は、継続的に協力していく旨を表 明するとともに、包括的な企業報告システムを 念頭に置いた基準案の試作品 (プロトタイプ) を含む提案を公表した。IIRC は統合報告のフ レームワークの設定主体であり、SASB は産業 別のサステナビリティ開示基準設定主体であ り、CDSB は気候、水、生物多様性等のフレー ムワークの設定主体である。GRI は5団体の中 で最も歴史が長く、対象とする利用者をマルチ ステークホルダーとしている点が特徴となっ ている。CDP は基準等の設定主体ではなく、 企業に GHG 排出, 水, 森林等に関する質問状 を送付し回答を評価することで企業を格付け する団体である。サステナビリティ開示基準等 の主要な設定主体は(図表1)のとおりである。

IFRS 財団は、公開協議において寄せられた コメントや5団体を含む利害関係者との継続的 な対話を踏まえ、2021年11月の国連気候変動 枠組条約第26回締約国会議(COP26)におい て、ISSBを設立することを発表した。

	TCFD	IIRC	SASB	CDSB	GRI
組織名称	Task Force on Climate- related Financial Disclosures	International Integrated Reporting Council	Sustainability Accounting Standards Board	Climate Disclosure Standards Board	Global Reporting Initiative
組織形態	金融安定理事会のタスクフォース	民間の 非営利組織	民間の 非営利組織	民間の コンソーシアム	NGO団体
本部所在地	ニューヨーク	ロンドン	サンフランシスコ	ロンドン	アムステルダム
開示基準 フレーム ワーク	TCFD提言	国際統合報告 フレームワーク	SASB スタンダード	CDSB フレームワーク	GRI スタンダード
公表年	2017年	2013年	2018年	2015年	2000年
対象とする 利用者	投資家等	投資家等	投資家等	投資家等	マルチ ステークホルダー
特徴	原則主義	原則主義	細則主義	原則主義	細則主義

図表1 ISSB 設立時の主要な設定主体

(出典) 各団体のホームページ等より 2021 年 5 月以前の状況にて SSBJ 事務局が作成

### (2) ISSB の概要

ISSBは IASBの姉妹組織として IFRS 財団の下に設置された。議決要件等の ISSB のガバナンスに関する規則は基本的に IASBのガバナンスに関する規則を踏襲しているが、大きく異なるのは、 IASB がロンドンを中心に運営されているのに対し、 ISSB はマルチ・ロケーション・モデルを採用し、複数の拠点を置くこととされている点である。本部はフランクフルトに置かれ、議長と副議長 1 名が常駐することとされている。これらのほか、サンフランシスコ、ロンドン、東京にもオフィスを置くこととされ、東京オフィスには小森博司理事が常駐することとされている。

ISSB は基準開発を白紙から始めることはしないとしており、既存の基準やフレームワークを活用するため、既存の設定主体との統合や連携を進めている。2021年11月、ISSBはCDSBと統合することを発表し、2022年1月、統合

手続を完了させた。また、2021年6月、IIRC と SASB は統合して価値報告財団(VRF)となったが、2021年11月、ISSB はこの VRF と統合することを発表し、2022年8月、統合手続の完了を発表した。さらに、ISSB は 2021年3月、GRI と提携することを発表し、2022年11月現在、ISSB 基準に定めがない場合に参照可能な基準等に含めるか否かが議論されている。なお、2022年11月の国連気候変動枠組条約第27回締約国会議(COP27)では、2024年から CDP はその質問状に ISSB が開発する「IFRS S2号『気候関連開示』」基準の内容を取込むことが公表されている。

# 2. サステナビリティ基準をめぐる 国際的な動向

### (1) ISSB の提案

ISSB の公開草案は 2022 年 3 月 31 日に公表 され,コメント期限は 2022 年 7 月 29 日まで であった。2023 年のできるだけ早い時期に最 終化したいとしている。

基準案はIFRSサステナビリティ開示基準共通の開示要求となるIFRS S1号「サステナビリティ関連財務情報の開示に関する全般的要求事項」の基準案(S1基準案)と、TCFD提言に基づく気候関連の開示要求となるIFRS S2号「気候関連開示」の基準案(S2基準案)により構成されている。なお、S2基準案には付録 B「産業別開示要求」が付属しており、SASB スタンダードに基づく気候関連の産業別開示要求が11のセクター、68の産業について提案されている。

ISSB の提案する基準は、包括的なグローバル・ベースラインとなることが想定されている。すなわち、ISSB が公表する基準を採用するか否かは各法域について判断することになるが、ISSB が提案する基準に追加して法域独自の要求事項を追加することが可能であるとされている。

### (2) 米国の提案

米国では証券取引委員会(SEC)から気候変動開示規則案が2022年3月21日に公表され、コメント期限は6月17日までとされた。

SEC の提案は、財務諸表内及び財務諸表外 (MD&A) における気候変動に関連する開示を扱っている。提案の内容は TCFD 提言をベースとしているが、ISSB や後述する欧州がリスク及び機会に焦点を当てているのに対し、SEC の提案はリスクに焦点を当てているのが特徴的である。また、段階的に第三者による保証を要求していることや、企業の規模によって適用開始日をずらしている点も特徴的である。

なお、この提案は SEC 登録企業を対象にしているため、対象には外国登録企業 (FPI) も含まれることになる。

### (3) 欧州の提案

欧州では 2018 年より非財務報告指令 (NFRD) が施行されているが,2021年4月, 欧州委員会はこの改正案として,企業サステナビリティ報告指令 (CSRD) 案を公表している。また,欧州財務報告諮問グループ (EFRAG) に,CSRD の具体的な開示基準である欧州サステナビリティ報告基準 (ESRS) を開発する権限が与えられ,2022年4月29日に公開草案が公表され,コメント期限は2022年8月8日までとされた。2022年11月28日,EU理事会はCSRD 案を最終承認した。今後,2023年6月に欧州委員会が ESRS 案を委任法として採択した後,2024年に開始する事業年度に係る報告から一部の企業に適用される予定である。

欧州の提案の特徴は、報告企業が環境・社会に与える影響だけではなく、環境・社会が報告企業に与える影響についても報告することとする、いわゆるダブル・マテリアリティの概念を採用している点である。また、気候変動以外のESGに関する事項全般についても開示の対象としている点が特徴的である。さらに、段階的に第三者による保証を要求することや、企業の規模によって適用開始日をずらすことも提案されている。

なお、欧州連合 (EU) 域内に子会社又は支店を有し、一定の条件を満たす場合には、EU 域外の親会社 (例えば EU 域内に拠点を有する日本企業等) にも適用される定めを置くことが提案されている。

# II サステナビリティ基準をめぐる 国内の動向

### 1. SSBJ 設立の経緯と概要

(1) FASF の定款変更と SSBJ の設立 公益財団法人財務会計基準機構 (FASF) は、 企業会計基準委員会(ASBJ)の母体組織であり、わが国から IFRS 財団に資金を拠出する際の単独の窓口となってきた。

IFRS 財団等を含む国際的なサステナビリティ開示基準に関する議論の状況,国内の状況を踏まえ,2021年10月,FASFは定款を変更し,その目的にサステナビリティ開示基準に関する事項を追加した。

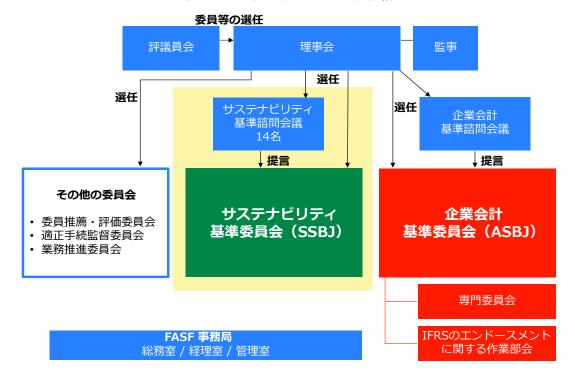
さらに,2021 年 12 月に開催された FASF の理事会において,2022 年 7 月 1 日付でサステナビリティ基準委員会 (SSBJ) を設立することが決議された。すぐに SSBJ を立ち上げることができなかったのは、SSBJ の委員の選任について ASBJ と同様の手続を踏むこととし、そのための時間が必要とされたためである。

一方で、国際的な議論は急速に進んでおり、 ISSB から公開草案が公表された場合に適時に 対応できるようにするため、同じ FASF の理事会において SSBJ 設立準備委員会を設置することが決議された。

SSBJ 設立準備委員会は 2022 年 2 月より審議を開始し、当初は IFRS 財団の技術的準備ワーキング・グループのプロトタイプについて議論していたが、2022 年 3 月に ISSB から公開草案が公表されてからは公開草案について議論を行った。

所定の選任プロセスを経て、2022 年 5 月に 開催された FASF の理事会において SSBJ の委 員長及び委員が選任された。 SSBJ 設立準備委 員会の委員のほとんどがそのまま SSBJ 委員 に選任されたため、移行はスムーズに行われ た。

SSBJ 設立後の FASF の組織構造は(図表 2) のとおりである。



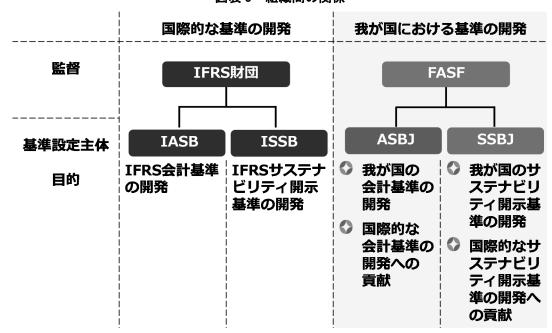
図表 2 SSBJ 設立後の FASF の組織構造

#### (2) SSBJ の概要

SSBJ はASBJ の姉妹組織として設立されたこともあり、ASBJ において既に存在しているガバナンスやデュー・プロセスについて、SSBJ でも採用することとしている。ASBJ の目的は国内の会計基準の開発と国際的な会計基準の開発への貢献の2つであるが、SSBJ の目的は、国内のサステナビリティ開示基準の開発と国際的なサステナビリティ開示基準の開発への貢献となっている。委員の任期、委員の定足数、議決要件等も、SSBJ はASBJ に合わせている。

新しく導入した点としては、ASBJ の常勤委員が SSBJ の常勤委員を兼務できるとした点がある。

IFRS 財団が IASB の姉妹組織として ISSB を設置したように FASF が ASBJ の姉妹組織として SSBJ を設置したことにより、組織間の関係が明確になったといえる。IFRS 財団の国内のカウンターパートは FASF、IASB の国内のカウンターパートは ASBJ、ISSB のカウンターパートは SSBJ という具合である(図表3)。



図表3 組織間の関係

### (3) 国際的な意見発信

これまでの SSBJ の活動は、専ら国際的な意見発信を中心に行ってきた。 ISSB の公開草案に対するコメントの提出が大きな節目となったが、 SSBJ では、 ISSB の公開草案の内容の周知にも相当のリソースを費やした。 具体的には、公開草案の日本語訳を作成し、公表するとともに、 ISSB の公開草案の解説動画を作成し、

SSBJ のホームページに掲載した(3)。また、 ISSB の公開草案の内容を紹介する外部団体等 のセミナーに講師を派遣した。

今後も、IFRS 財団、ISSB 又は IASB から 公表された主要なサステナビリティ開示基準 に関するデュー・プロセス文書に対しては、原 則としてコメント・レターを提出する予定であ る。また、これら以外の団体等から公表された デュー・プロセス文書についても、必要と認められる場合にはコメント・レターを提出する予定である。

なお、国際的な意見発信の手段としてコメント・レターの提出は非常に強力な手段であるが、そのほかの手段としては国際的な会議への参加がある。2022年5月からSSBJ設立準備委員会がISSBのJurisdictional Working Groupに参加しており、SSBJが設立されてからはSSBJが参加している。また、ISSBのサステナビリティ基準アドバイザリー・フォーラム(SSAF)はメンバーを募集したところであるが、SSBJもこれに応募している。さらに、現状では各国におけるサステナビリティ開示基準に責任を持つ設定主体等が明らかになっていない国が多いが、これが明らかになっていない国が多いが、これが明らかになってきたところで他国の設定主体と連携することも検討している。

### (4) 国内基準の開発

SSBJ の目的の1つに国内のサステナビリティ開示基準の開発を挙げているが、現状では SSBJ が開発するサステナビリティ開示基準の 法令上の取扱いが明確ではない。この点につい

て、2022年6月13日に公表された金融審議会のディスクロージャーワーキング・グループ報告において、「企業会計基準やその設定主体である企業会計基準委員会(ASBJ)が法令上の枠組みの中で位置付けられていることを参考としつつ、SSBJが策定するサステナビリティ開示の具体的内容やSSBJ自身について、法令上の枠組みを含めて、どのように位置付けるかが論点となる」旨記載されており、検討が始まったところである。

SSBJ による国内のサステナビリティ開示基準の開発は、法令上の枠組み等による SSBJ の位置付けに沿って行う予定である。

#### 注

- (1) https://www.fsb-tcfd.org/
- (2) https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2021/sustainability-reporting/consultation-paper-and-comment-letters/
- (3) ISSB 公開草案 (S1 基準案及び S2 基準案) の 仮訳,解説動画等:

https://www.asb.or.jp/jp/ifrs/exposure\_draft\_s sbj.html, S2 基準案に含まれる産業別基準案 (付録 B) の仮訳、解説動画等:

https://www.asb.or.jp/jp/ifrs/exposure\_draft\_ssbj/2022-2-b.html

■ 国際会計研究学会 年報 2022 年度第 2 号

Ⅳ 研究グループ報告(最終報告)

# 日本的会計諸制度の変遷と課題

研究代表者 角ヶ谷 典幸(一橋大学)

浅野 敬志 (東京都立大学)

岡本 紀明(立教大学)

金 鐘勲(専修大学)

草野 真樹 (京都大学)

菅原 智(関西学院大学)

中山 重穂 (愛知学院大学)

苗 馨允(椙山女学園大学)

宮宇地 俊岳(追手門学院大学)

矢澤 憲一(青山学院大学)

## 要旨

会計諸制度が世界的に統一されれば、情報の質や比較可能性が向上する旨の指摘がなされることがあるが、グローバルスタンダード(IFRS を含む)はすべての国にとって、また(同一国内の)すべての企業にとってベストプラックティスを保証するものではない。言うまでもなく、会計実務に影響を与える経済的・政治的要因のほとんどはローカルな制度だからである。

本研究グループでは、会計ビッグバン以後、今日に至るまでの日本的会計 諸制度の変容過程を、歴史・理論研究、実証研究および質的研究に分けて調 査し、それらの知見を総合することによって、いかにグローバル化が進展し たとしても、ローカルスタンダード(日本的会計諸制度)の役割が減じるこ とはないことを明らかにすることを目的としている。

本年度は、第 39 回研究大会(2022 年 10 月 9 日、於 日本大学)において、『最終報告書』(総数 230 頁)の概要に関する報告を行った。歴史・理論研究に関しては、ローカルな株式持ち合いとグローバルな金融化の流れを対比させた研究、ASBJと IASBの概念フレームワークを対比させた研究、および日本の会計制度改革の経済的帰結や経営者の会計行動に関する研究が行われた。実証研究に関しては、サステナビリティ情報開示と ESG 評価の関係性に関する研究、退職給付の認識対開示と価値関連性に関する研究、日本基準と IFRS の個々の会計基準の差異の価値関連性に関する研究、および IFRS の任意適用が配当行動にどのような影響を与えるのかに関する調査などが行われた。質的研究に関しては、外国語効果(日本語と英語を用いた場合の判断の違い)に関する研究、および監査上の主要な検討事項(KAM)の情報内容に関する研究が行われた。

### I はじめに

日本は, 第二次世界大戦後, 欧米の会計諸制 度(会計基準およびその周辺制度)やグローバ ルスタンダードをそのままの形で受容してき たわけではなく, グローバル・ローカル間のコ ンフリクトの緩和のために、種々の操作化策を 講じてきた。たとえば、1997年の連結財務諸 表制度の改正を嚆矢とするいわゆる「会計ビッ グバン」に際しては、会計基準の適用までに十 分な準備期間が設けられ、種々のオプション (例外規定や重要性基準) が付与されることに よって、会計基準と商法・法人税法などの関連 諸制度との擦り合わせが可能になった。また、 国際財務報告基準 (IFRS) については、強制 適用ではなく任意適用に留めることによって, インセンティブのある企業だけが IFRS を適用 できるように設計された。さらに、賛否はある ものの、修正国際基準 (JMIS) の開発によっ て,日本基準の基本的な考え方-たとえば,当 期純利益の有用性や短期的な時価変動に左右 されない長期的視点の重要性-が示され, 国際 的に意見発信をする機会が設けられた。

会計諸制度が世界的に統一されれば、情報の質や比較可能性が向上する旨の指摘がなされることがあるが、グローバルスタンダード(IFRSを含む)はすべての国にとって、また(同一国内の)すべての企業にとってベストプラックティスを保証するものではなく、たとえ会計基準の統一が図られたとしても会計実務の統一が達成されるわけではない。言うまでもなく、会計実務に影響を与える経済的・政治的要因(政府の関与、法律制度、証券・金融規制、アナリスト・格付機関・報道機関の役割、経営組織、コーポレートガバナンス、企業の所有構造、財務報告の目的、監査人の地位)のほとんどはローカルな制度だからである。

以上の認識を踏まえ、本研究グループでは、いかにグローバル化が進展したとしても、ローカルスタンダード(日本的会計諸制度)の役割が減じることはないことを、歴史・理論研究(岡本、中山、宮宇地担当)、実証研究(浅野、草野、苗・金・角ヶ谷、苗担当)および質的研究(菅原・角ヶ谷・金、矢澤担当)に分けて調査した。『最終報告書』(総数 230 頁)の概要は、以下の通りである。

(角ヶ谷 典幸)

### Ⅱ 歴史・理論研究

# 1. わが国における金融化の遂行と 会計規制としての制度的装置 ―持合株式に対する認識・測定 から開示へのシフト―

本研究は,企業の持合株式に対する会計規制 の変遷に焦点を当て、わが国における会計制度 がグローバルな金融化を遂行する形で変遷し てきた一面を浮き彫りにする。これまで多少の 変動はあったものの, 日本企業は過去数十年に わたり持合株式を縮減してきた。わが国おける 伝統的な株式持ち合いは,企業間関係を重視し たものであるが、株式市場における投資意思決 定や株主価値最大化を重視するいわゆる欧米 的観点からは特異な慣行と捉えられる。本研究 はこの持合株式が特に縮減されてきた期間を2 つの時期 (1990 年代後半~2000 年代前半およ び2010年~現在)に区分し、日本企業の株式 持ち合い縮減を促した制度的装置として, それ ぞれ認識・測定を通じた会計基準(その他有価 証券に関する会計基準) およびコーポレートガ バナンスコードを通じた詳細な開示規定が重 要であったと指摘する。さらに後者の最近の動 向に関して,本研究はグローバルに均質な金融 市場を目指したコーポレートガバナンスの国

際的収斂の遂行という観点からも考察を加え, 認識・測定を通じた会計基準を通じた規制のみならず,情報開示規定という制度的装置が近年 重要な役割を果たしている点にも論及する。

(岡本 紀明)

# IASB 概念フレームワークとの比較を通じた ASBJ 概念フレームワークの特徴の分析

本研究では、日本の会計制度の一部である ASBJ が公表した「討議資料:財務会計の概念 フレームワーク」(ASBJ 概念フレームワーク) と国際的な会計基準設定主体である IASB が公表した「財務報告に関する概念フレームワーク」(IASB 概念フレームワーク) との比較検討を通じて、日本の会計制度の固有性の抽出を試みている。具体的には、階層クラスター分析や共起ネットワーク分析といったテキスト分析の手法を用い、定量的な観点から、ASBJ 概念フレームワークと IASB 概念フレームワークを比較し、ASBJ 概念フレームワークを比較し、ASBJ 概念フレームワークの特徴について検討している。

その結果、ASBJ 概念フレームワークの特徴として、投資家への情報提供が重視されていること、資産、負債を中心に記述されていること、測定に関する記述が詳細になされていることなどが確認できた。また、IASB 概念フレームワークとの相違として、IASB 概念フレームワークのほうが資産、負債に関わる記述が多いこと、ASBJ 概念フレームワークでは、財務諸表の構成要素として純利益と包括利益が定義されるとともに、投資のリスクからの解放をキー概念とした収益認識が強調されていることが確認できた。

(中山 重穂)

# 3. 日本的会計制度の変遷と経済的 帰結―会計ビッグバン期とコン バージェンス期の実証的知見―

1990 年代後半から 2000 年代中盤の期間における, U.S.GAAP および IAS を対象とした会計基準改革である「会計ビッグバン」と,2000年代中盤から今日までの期間における, IFRSを対象とした会計基準改革にあたる「コンバージェンス」とを経て,日本の会計基準は大きく変容してきた。

そこで、本研究では、日本の会計基準が変容 したことによって、両期間の各会計基準がどの ような経済的帰結をもたらしたのか、経営者の 会計行動はどのように変化したのかについて、 実証的知見の整理を行うとともに、日本の会計 制度が果たしている機能を析出することに取 り組んだ。

その結果,会計ビッグバン期に新設された会 計基準については、相当数の実証的知見が集積 していることが確認され、それらの知見が集合 体として明らかにした機能と課題について言 及している。他方で、コンバージェンス期につ いては、会計観に関わる包括利益を題材とした 実証知見が多く蓄積されていることが明らか となった。また、リース会計やセグメント会計 など、既存の会計基準に修正が加えられたもの についても、一定数の実証的知見の存在が確認 された。他方で、新規に制定された会計基準に ついては、限られた数の研究しか取り組まれて いないか、あるいは、実証的知見が存在しない ことが確認された。コンバージェンス期に制定 された会計基準については、未検証の領域が多 く残っている。

(宮宇地 俊岳)

### Ⅲ 実証研究

### 1. サステナビリティ情報開示と ESG 評価の不一致

本研究では、日本企業のサステナビリティ情報開示に焦点を当て、複数の ESG 評価機関による ESG 評価の不一致との関係について実証分析する。財務情報は世界各国において会計諸制度が確立しているのに対して、サステナビリティ情報はこれまで任意開示が一般的であり、その基準設定主体も民間で自然発生的に設立され、乱立状態にある。そのため、サステナビリティ情報開示を拡充する企業が増加傾向にあるものの、各企業のサステナビリティ情報に統一感がないこと、企業と投資家をつなぐ情報仲介者である ESG評価機関の間で ESG評価にばらつきが見られることなどの課題が指摘されている。

真偽を確かめるため、2015年から2021年ま での日本企業を対象に実証分析を行った結果, ①時の経過とともにブルームバーグ ESG 開示 スコア(サステナビリティ情報開示の代理変 数)と ESG 評価機関による (日本企業の) ESG 評価が高まる一方、複数の ESG 評価機関 (MSCI 社と FTSE 社) による ESG 評価の不 一致が縮小していること,②ブルームバーグ ESG 開示スコアと ESG 評価の不一致の間に統 計的に有意な負の相関があること, ③ブルーム バーグ ESG 開示スコアのうち環境(E) 開示 スコアと ESG 評価の不一致の間に統計的に有 意な負の相関があることなどが判明した。これ らの結果は、時の経過とともに日本企業のESG パフォーマンスが向上し、サステナビリティ情 報の開示拡充も見られ, サステナビリティ情報 (特に環境情報)の開示拡充が ESG 評価の不 一致の縮小につながることを示唆するもので あり、全体として日本企業によるサステナビリ

ティ情報開示のポジティブな効果が観察され たといえる。

(浅野 敬志)

# 退職給付の認識対開示と価値関連性

本研究の目的は、市場参加者が財務諸表本体で認識される項目と注記で開示される項目との間で異なる評価を行うのか否か、そして、両者の間で異なる評価を行うのであれば、その要因が何であるのかについて分析することである。本研究は、退職給付の認識と開示の差異が市場参加者の意思決定に及ぼす影響について検証し、次のことを明らかにした。

まず, 本研究は, 退職給付の未積立額と株価 との関連性が財務諸表本体での認識と注記で の開示との間で異なるのか否かについて分析 した。注記で開示される退職給付の積立不足額 と財務諸表本体で認識される積立不足額は、と もに価値関連性を有するが, 市場参加者は、注 記で開示される退職給付情報よりも財務諸表 本体で認識される退職給付情報をより重視し て意思決定を行う。また,本研究は,市場参加 者の情報処理コストと会計情報の信頼性の観 点から, 市場参加者の評価が認識と開示の間で 異なる要因について検証した。市場参加者が退 職給付情報に対して認識と開示の間で異なる 評価を行うのは,会計情報の信頼性ではなく, 市場参加者の情報処理コストが要因であるこ とを明らかにした。本研究は、依然として確定 給付制度を採用する企業が多く, その多くで退 職給付の積立不足の状況にある日本の制度環 境の特性を活かすことによって, 退職給付の認 識と開示の差異が市場参加者の意思決定に及 ぼす影響を析出している。

(草野 真樹)

# 3. IFRS の任意適用と会計情報の価 値関連性に関する研究

海外企業を対象とした先行研究では、投資家が意思決定を行う際、国際財務報告基準(IFRS)とローカル基準の総額(純資産や純利益)の差異だけではなく、個々の会計基準の差異の影響にも関心が払われることが指摘されてきた。しかし、日本企業を対象にした先行研究では、データ入手の困難性ゆえに個々の会計基準の差異の影響が看過されてきた。そこで本研究では、純資産や純利益だけでなく、日本基準とIFRSの個々の会計基準の差異が、日本基準の会計数値に対して、追加的な価値関連性を有するか否かについても調査する。

分析の結果, IFRS と日本基準ベースの純資産の調整額は, 日本基準の会計数値に対して, 追加的な価値関連性を有さないこと, また3つの会計基準(のれん,税効果,減損)は,正の価値関連性を有することが明らかにされた。

日本はIFRSを強制適用することなく、いまだ会計基準を開発している数少ない国であるので、本研究の結果は、会計処理の優劣を論じる際の手がかりや会計基準間競争に対する示唆を与えるものと予想される。また、本研究の結果は、「のれんの償却」など理論的に自明だと思われていることが、価値関連性の観点からは必ずしも支持されないことを示し、IFRS研究の進展に契機を与えるものになるかもしれない。

(苗 馨允・金 鐘勲・角ヶ谷 典幸)

# 4. IFRS の任意適用が日本企業の配 当行動に与える影響についての 考察

本研究では、日本企業を対象にして、IFRS 任意適用後、企業の配当行動に変化があるのか を明らかにすることを主たる目的とする。IFRS の適用には、財務報告の透明性の向上(たとえば、公正価値測定の適用拡大による経済損益の早期認識)やコストの低減(会計規則の標準化や財務情報の比較可能性の改善によるアナリストの調査コストの低減)のベネフィットをもたらすことが期待されている(Ball [2016])。このような経営者と投資家間の情報の非対称性の軽減に加え、情報の透明性に伴う投資家等による監視の強化や(国境を超えた)合併の活発化によって、コーポレート・ガバナンスの強化が期待されている(Ball [2016])。

IFRS の適用による情報の非対称性の軽減は 企業の配当行動に 2 つの相反する影響を与え る可能性がある (La Porta et al. [2000], Hail et al. [2014])。配当をコーポレート・ガバナ ンスの強化の結果だと捉えれば, IFRS 適用後, 配当が増えることが予想される (La Porta et al. [2000], Hail et al. [2014])。一方, 配当 を情報伝達の手段として捉えれば, IFRS 適用 後,配当が減ずると予想される (La Porta et al. [2000], Hail et al. [2014])。よって, IFRS の適用が配当に与える影響は自明ではなく,検 証する必要がある。

研究結果は、IFRSを任意適用した日本企業では、現金配当(株式配当率で測られる)が任意適用後に有意に増えたことを示している。これは、IFRS任意適用企業では、投資者などによる経営者へのモニタリングが強化され、より多くの余剰資金が株主へ還元されたことを示唆している。ただし、現金配当の増加はIFRS初度適用年度の2年前に起きていることも観察されているため、IFRSの任意適用だけではなく、他の要因(たとえば、企業のインセンティブ)が配当に影響を及ぼす可能性もある。その要因のさらなる解明は今後の課題として残されている。

(苗 馨允)

# IV 質的研究 (実験研究, 質問票 調査を含む)

# 1. 会計監査における倫理的判断に 及ぼす外国語効果と服従圧力の 相互効果:日本における実証研 究

本研究の目的は、外国語効果と組織において 役職が上位にある者からの服従圧力が、会計監 査における倫理的判断に及ぼす相互効果を調 査することにある。本研究では、使用する言語 (日本語と英語)と服従圧力(圧力ありと圧力 なし)の2変数における倫理的判断の違いを調 査する実験研究を実施した。データは日本の8 大学の会計を学ぶ学生から収集し、被験者を監 査に携わる若手会計士と見立て、連結会計を扱ったシナリオに関する判断を調査した。

調査の結果,上司からの服従圧力がある場合において,外国語を使用すると,母語を使用する場合よりも,上司の意図に反する傾向にあり,より倫理的な判断を行う傾向にあることが判明した。この結果は,外国語を利用した場合,熟慮的な思考過程の強化(直観的な思考過程の強化)により活性化した自制心(セルフコントロール)が,服従圧力の影響を緩和する調整要素(モデレーター)として機能することを示唆するものである。本研究の結果は,会計監査上,起こりうる諸問題を題材にして,グローバル化(ローカル化)を論じる上で必須である外国語効果に関する新たな知見を提供しようとするものである。

(菅原 智・角ヶ谷 典幸・金 鐘勲)

# テキストマイニングを用いた 『監査上の主要な検討事項(KAM)』 の分析

本研究の目的は、2021 年制度適用企業を対

象として,「監査上の主要な検討事項(kev audit matter, 以下, KAM)」のテキスト指標 と企業のファンダメンタルズとの関連性を検 証することである。KAM は近代監査制度の創 設以来最も大きな改革の1つであり, EU では 2017年12月期、米国では2019年12月期、 日本では2021年3月期から適用されている。 改革を受けて,監査報告書の理論,制度,実態 に関する研究が旺盛に実施されている一方, テ キストマイニングを用いた KAM の研究は Velte (2018), Smith (2019), Klevak et al. (2020), Chang et al. (2022), 矢澤 (2022) などわずかである。本研究の結果は下記のとお りである。(1) KAM の個数について, 資産規 模が大きい、連結子会社数が多い、レバレッジ が高い、損失企業ほど KAM の個数が多い。 ROA が高い、大手監査人に監査されているほ ど KAM が少ない。(2)「内容と決定理由」に ついて、①ROA が高い企業ほど KAM のトー ンがポジティブであり、損失計上企業ほど KAM のトーンがネガティブである。②非日本 基準を採用している企業ほど KAM の可読性が 高く, 固有性ワード, 不確実性ワードが多い。 ③大手監査人ほど KAM の単語数が多く, 可読 性が高い。(3)「監査上の対応」について、① ROA が高い企業ほど KAM のトーンがポジテ ィブであり、損失計上企業ほど KAM の固有性 と不確実性ワードが多い。②非日本基準を採用 している企業ほど KAM の単語数が多く、固有 性ワードと不確実性ワードが多く, トーンがネ ガティブである。③大手監査人ほど KAM の単 語数が多く,可読性が低く,トーンがポジティ ブであり、不確実性ワードが多い。これらの結 果はKAMの情報内容および会計基準のグロー バル化/ローカル化の経済的帰結に関する学 術的知見を提供している。

(矢澤 憲一)

### V おわりに

『最終報告書』の概要を簡単に振り返ると、 まず、歴史・理論研究に関するⅡ-1では、ロ ーカルな企業慣行である株式持ち合いとグロ ーバルな金融化の流れを対比させながら、認 識・測定・開示規制の変遷過程が調査されてい る。分析の結果、日本企業の株式持ち合い縮減 を促した制度的装置として, それぞれ認識・測 定を通じた会計基準(その他有価証券に関する 会計基準) およびコーポレートガバナンスコー ドを通じた詳細な開示規定が重要であったこ とが明らかにされた。 II-2 では、ASBJ の概 念フレームワークと IASBの概念フレームワー クとの対比を通じて,両フレームワークの共通 点と相違点が調査されている。分析の結果, ASBJ の概念フレームワークと IASB の概念フ レームワークはともに資産負債観に立脚して いるが, 前者は後者に比べて収益費用観や純利 益概念がより重要されていることが明らかに された。 $\Pi-3$ では、日本の会計制度改革を会 計ビッグバン期とコンバージェンス期とに分 け、それらに関する実証研究の知見の整理を通 じて, 日本の会計制度改革はいかなる経済的帰 結をもたらし、経営者の会計行動を変化させた のかなどについて調査されている。知見の整理 には更なる時間を要するが, 会計ビッグバン期 に新設された会計基準については相当数の実 証的知見が集積しているのに対して, コンバー ジェンス期に制定された会計基準については 未検証の領域が数多く存在することなどが明 らかとされた。

続いて、実証研究に関するⅢ-1では、サステナビリティ情報開示と ESG 評価機関による ESG 評価との関係が考察されている。分析の結果、時の経過とともに日本企業の ESG パフォーマンスが向上し、サステナビリティ情報に

関する開示の拡充がみられことが明らかにさ れた。III-2では、連単分離という日本の退職 給付に関する会計基準の特性を活かして,退職 給付の認識対開示が市場参加者の意思決定に 及ぼす影響について分析されている。分析の結 果, 市場参加者は、注記で開示される情報より も財務諸表本体で認識される退職給付情報を より重視して意思決定を行うこと, その要因は 会計情報の信頼性にあるのではなく, 市場参加 者の情報処理コストであることが明らかにさ れた。III-3では、日本基準と IFRS の個々の 会計基準の差異が、日本基準の会計数値に対し て, 追加的な価値関連性を有するか否かについ て調査されている。分析の結果、3つの会計基 準(のれん,税効果,および減損)は,正の価 値関連性を有することが明らかにされた。Ⅲ-4 では、IFRS を任意適用した日本企業の配当 行動の変化について調査されている。分析の結 果, IFRS を任意適用した日本企業は,任意適 用後に現金配当を有意に増加させたことが明 らかにされた。

最後に、質的研究に関するN-1では、使用 する言語(日本語と英語)と上司からの服従圧 力が会計人(会計士)の判断にどのように影響 を与えるのかについて調査されている。分析の 結果, 服従圧力がある場合において, 外国語を 使用すると、母語を使用する場合よりも、上司 の意図に反する傾向にあり、より倫理的な判断 を行う傾向にあることが判明した。 $\mathbb{N}-2$ では、 監査上の主要な検討事項(KAM)の情報内容 がテキストマイニング技術を用いて定量化・可 視化されている。分析の結果, たとえば, 資産 規模が大きいほど KAM の個数が多いこと、 ROA が高い企業ほど KAM のトーンがポジテ ィブであること, 非日本基準を採用している企 業は日本基準を採用している企業に比べて KAM の可読性が高いこと、損失計上企業は利 益計上企業に比べて KAM の固有性と不確実性 ワードが多いことなどが明らかにされた。

以上のように、本研究グループでは、グローバルスタンダードとローカルスタンダード(日本的会計諸制度)の相対的関係が何を原因にしてどのように変わったのか(変わらなかったのか)を、歴史・理論研究、実証研究および質的研究に分けて調査した。研究結果全体を俯瞰すると、常識的な結果が得られたケースもあれば、想定をしなかった結果(新たな知見)が得られたケースもあった。

ただし、常識的な結果が得られたといって も,これまで明らかにされてこなかった因果や 要因が明らかにされた意義は大きい。たとえ ば、ローカルな企業慣行である株式持ち合いが 1990 年代以降、縮小傾向にあることは事実と して広く受け入れられているが、それが会計上 の認識・測定・開示規定という制度的装置(そ の他有価証券に関する会計基準やコーポレー トガバナンスコード) によって促されてきたこ とを論証した意義は大きい (II-1 参照)。ま た, ASBJ の概念フレームワークと IASB の概 念フレームワークとの比較検討を通じて, 日本 の固有性を抽出しようとした試みにも意義が 認められる。かねてから、日本の会計制度は資 産負債観だけでなく収益費用観も重視される 傾向にある-あるいは、純利益概念をより重要 する傾向にある-と指摘されてきたが、その証 拠がテキスト分析によって客観的に示された ことになる (II-2 参照)。 さらに, 市場参加 者は注記で開示される情報よりも財務諸表本 体で認識される退職給付情報をより重視して 意思決定を行うという発見事項それ自体は,常 識の域を出ないかもしれない。しかし,その要 因が会計情報の信頼性にあるのではなく, 市場 参加者の情報処理コストであることを, 日本の 制度環境を活かしたデータ-他国では観察でき

ないデータ—に基づいて明らかにした意義は大きい(Ⅲ-2参照)。

その一方で, 想定をしなかった結果 (新たな 知見)が得られたケースもあった。たとえば、 日本基準と IFRS の個々の会計基準の差異が、 日本基準の会計数値に対して, 追加的な価値関 連性を有するか否かについて調査した結果, IFRS 第3号(のれん)は日本基準に比べて正 の価値関連性を有することが明らかにされた。 この結果は、のれんの償却処理など自明だと思 われていることが、価値関連性の観点からは必 ずしも支持されないことを意味するものであ る(Ⅲ-3 参照)。その他, サステナビリティ 情報開示と ESG 評価機関による ESG 評価との 関係性に関する研究(Ⅲ-1 参照), 使用する 言語(日本語と英語)と上司からの服従圧力が 会計人(会計士)の判断に与える影響に関する 研究 (N-1 参照), および KAM の情報内容の 分析 (IV-2 参照) は、いずれもグローバルな ESG 評価機関, Original (English) version of IFRS、およびIFRS適用企業のKAMの特性な どのグローバル化 (の影響) に関する新たな学 術的知見を提供するものである。

このように本研究グループでは、比較的新しい研究領域や未踏の研究領域にも足を踏み入れている。また、記述的研究や実証研究だけでなく、実験研究やテキスト分析など日本においていまだ根付いていない分析手法も取り入れている。新規性や独創性ゆえに、本研究グループの研究成果の一部はやや荒削りであるかもしれない。しかし、本研究グループの研究成果を起点として、また本研究グループが適用した分析方法を発展させることによって、国際会計研究に関する学術的証拠が拡充されていくことに疑いの余地はないと思われる。

(角ヶ谷 典幸)

### 参考文献

- Ball, R. [2016], "IFRS 10 years later," *Accounting* and *Business Research*, Vol. 46, No. 5, pp. 545-571.
- Chang, Y-T., Chi, W., and Stone, D. N. [2022], "Is client-specific information useful to investors? Evidence from key audit matter reports," *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, pp.1-12.
- Hail, L., Tahoun, A., and Wang, C. [2014], "Dividend Payouts and Information Shocks," *Journal of Accounting Research*, Vol.52, Issue.2, pp.403-456.
- Klevak, J., Livant, J., Pei, D., and Suslava, K. [2020], "Are critical audit matters informative?" (Available at SSRN: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\_id=3685369)
- La Porta, R., Lopez-de-Silanes, F., Shleifer, A.,

- and Vishny, R. W.[2000], "Agency Problems and Dividend Policies around the World," *The Journal of Finance*, Vol.55, Issue.1, pp.1-33.
- Smith, K. [2019], "Tell me more: A content analysis of expanded auditor reporting in the United Kingdom". (Available at SSRN: https://papers.srn.com/sol3/papers.cfm?abstract\_id=2821399)
- Velte, P. [2018], "Do gender diversity in the audit committee influence key audit matters' readability in the audit report? UK evidence," *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, Vol. 25, No. 5, pp.748-755.
- 矢澤憲一 [2022] 「KAM (監査上の主要な検討事項) の分析ーテキストマイニングアプローチによる新 たな研究の可能性」 『会計・監査ジャーナル』 805, 164-171 頁。

### V Summary of Articles

# Transferring of Accounting Standards: The Japanese View

## Chikako OZU Kyushu University

The EU legislation was promulgated in 2002. Starting in 2005, it required companies listed in European securities markets to use IFRSs as adopted by the European Union in their consolidated financial statements. In the period 2005-2020, at the time of EU initiatives toward IFRS development, Japanese accounting literature devoted a lot of effort to discussing mandatory adoption. Since this time, the impact of Japan's stance on accounting setting has been a major issue. In 2023, the voluntary application period passed over a decade.

The symposium aims to debate the issues that will advance our understanding of international accounting standard setting from a broad range of perspectives. We intend to discuss going beyond mandatory adoption. There will be a highlight and a focus on the implications of 'truly voluntary' adoption of IFRS. This is crucial in broadening the relevance of international accounting research in Japan. The symposium considers the questions below:

- What does the globalization mean for research?
- What are the potential benefits of globalization for accounting setters?
- In what ways can (Japanese) accounting scholars and accountants support their colleagues with IFRS implementation projects in Asia?
- Do we still need international standards in

the current environment?

- If so, how can future research in the voluntary adoption field help lead the way?

Outline of symposium is as follows. Firstly, Professor Sadako Inoue look at 'globalization through the application of accounting standards (e.g., IFRS)' and the arguments used to justify or not justify it. Participants hear the key findings that demonstrate Japan's position as well as the issues of the approaches used by the accounting setters. Next, Professor Masako Saito, Asia Fellow of the Japan Foundation, talk about her first-hand experience developing teaching materials for undergraduate courses in Indonesia. This session also discusses what are critical success factors and the achievements (or otherwise) of the IFRS education in emerging countries in general. Mr. Takatsugu Ochi's address is about an analysis of IASB's standards setting process as well highlighting future research opportunities for Japanese accounting scholars. Professor Tadanori Yosano contributes to the discussion by the panelists.

### Note:

Entitled 'Transferring of Accounting Standards', this symposium discusses the transfer of accounting standards and/or technologies from one country to another. Transfer includes mutual activities and movements.

# Sociological Study on Conviviality between IFRS and Local GAAP:

# Focusing on the Concept of Tabunka Kyosei (1)

# Sadako INOUE University of Hyogo

This paper focuses on the Japanese accounting system and clarifies how the multiple accounting standards accepted for application coexist. Therefore, using the *tabunka kyosei* concept in multiculturalism, we construct a *kyosei* (2) model of accounting standards and examine the current state of the Japanese accounting system based on it.

As a result, the voluntary application of IFRS in preparing consolidated financial statements is positioned as kyosei with domestic standards predominance (Hierarchy type), and the application of US GAAP is considered as kyosei with avoidance of foreign standards (Aversive type). Their kyosei phases show to be different. In addition, when looking at the various standards required for the preparation of individual financial statements, all of them are local standards, and the application of foreign standards (IFRS for SMEs) is not permitted; in other words, a situation of local standards-oriented kyosei (Elimination type). Thus, each foreign standard accepted for application under the Japanese accounting system is in a different phase in terms of its kyosei symbiotic relationship with Japanese standards.

Furthermore, because the voluntary application of IFRS is categorized as a *kyosei* with domestic standards predominance, it is changeable into a struggle for survival. Therefore, in the future, if a stable *kyosei* 

between IFRS and local GAAP (Japanese standards) is expected to be maintained in Japan, market-based *kyosei* (Conviviality) through competition that does not bring a struggle for survival may be indicated as a future direction (option).

However, in the modern aspect of globalization of accounting standards, it is necessary to carefully consider whether market-based *kyosei* (Conviviality) is the only realistic solution. In that case, it is necessary to carefully consider the direction of system formation with an awareness of the relationship with the capital market, including cases where IFRS is applied by dividing the market (e.g., Switzerland) and specific issues that have already emerged.

#### Notes:

- (1) The concept of *tabunka kyosei* in Japan, is a term translated in varied ways into English, including "multicultural co-existence" and "multicultural co-living" (Kashiwazaki[2016], p.1).
- (2) In this paper, kyosei is used in a broad sense, including coexistence, co-living, and live-andlet-live systems.

#### References:

Kashiwazaki, C. [2016], "Multicultural Discourse and Policies in Japan: An Assessment of *Tabunka Kyōsei*", *The Gakushuin Journal of International Studies*, Vol.3, pp.1-15.

# Technology Transfer of Accounting Education: A Potentiality of International Collaboration in Research with Japan and Indonesia

## Masako SAITO Kansai University

In international accounting research, one of significant issues is the development of highly sophisticated accounting professionals who play economic activities in the global society. We face new challenges in accounting education through international cooperation rather than that of one country. International accounting standards have been as the single set over the countries. The purpose of this research is to study for the potential for technology transfer of accounting education, applied by the experiences and suggestions on the Indonesian field survey. This research tries to arrange the theories for technology transfer by the two perspectives of "international accounting" and "international cooperation in education," and then to show you the proposal for the transfer into the Indonesia of accounting education in Japan. The prior researches, such as Bedford [1966] and Parker [1989], indicated that the scope of technology transfer in accounting could historically include the technology itself as well as the concept or the system, through people, over the society and boundary. Japan's international cooperation in education has been expanded, based on the modernization theory into the developing countries to facilitate the educational environment and technology transfer. In the recent, those

activities have been shifted to the field of higher education, focusing on the "overseas expansion of Japanese-style education." The two perspectives of "international accounting" and "international cooperation in education," give us the new phase as the international transfer of accounting education, which will lead to fulfill the accounting education to nurture the new generation. We in Japan as the one nation of developed countries, can cooperate in the effort to foster the future international accounting people through international academic contribution. How can we develop international accounting education in the world? And what is the means or contents of the transfer of Japan's accounting technology to the developing countries? In the process, we need to keep building close relationships between international collaborative researchers, carrying a series of field studies, and getting the implications. It is expected that our challenge, as exporters of technology transfer in accounting education, in international accounting research, could provide high-quality and proactive support and contribution to higher educational institutions of ASEAN countries including Indonesia, in the beneficial economic relationship with Japan.

# Limitations of Mandatory Adoption of IFRS Accounting Standards and Meaning of Voluntary Adoption

# Takatsugu OCHI Deloitte Touche Tohmatsu LLC

More than 10 years have passed since Japan started voluntary adoption of IFRS Accounting Standards in 2009, and the market capitalization of companies adopting them now accounts for a majority of the companies in the JPX-Nikkei 400 index. Rather than mandatorily adopting IFRS Accounting Standards, Japan has adopted a unique measure of voluntary adoption that allows companies to freely choose between Japanese GAAP and IFRS accounting standards. However, the meaning of such a measure is not always clear. This paper summarizes the current use of IFRS Accounting Standards around the world and analyze voluntary adoption in Japan. With such analysis, this paper explored the meaning of voluntary adoption of IFRS Accounting Standards in Japan based on findings from previous research.

As a result, it was confirmed that (1) mandatory adoption of IFRS Accounting Standards has spread to more than 140

jurisdictions, but covers only half by jurisdictional GDP basis, (2) consistent application of IFRS accounting standards while maintaining its quality is a difficult task to balance with mandatory adoption to major domestic companies in each jurisdiction, and (3) market participants' perceptions of voluntary adoption in Japan are positive.

It was concluded that, in order to maintain the quality of IFRS accounting standards and achieve consistent adoption, voluntary adoption can also be evaluated positively in that global companies engaged in crossborder transactions that require strict comparability can freely choose **IFRS** Accounting standards and adapt them to the global operating environment. Now, more than 10 years after voluntary adoption of IFRS Accounting Standards in Japan, we believe it is necessary to correctly assess the meaning of voluntary adoption of IFRS Accounting Standards in Japan and to send a clear message to the international market.

# An Analysis of the Transition of the Theoretical Foundation of Pension Accounting and the Adequacy of Fair Value Accounting: A Focus on Japanese Regulation and IAS 19

## Xinyun MIAO Sugivama Jogakuen University

In response to the demand for enhanced information disclosure following the "Financial Big Bang" and the convergence with International Financial Reporting Standards (IFRS), Japanese pension accounting was newly established and has been considerably revised. This study clarifies the significant changes in accounting treatments and the transition of the theoretical foundation in Japanese pension accounting. This study also identifies the main differences between current Japanese regulation and the International Accounting Standard (IAS) No. 19 and the difference in theoretical foundations of them.

The Accounting Standard for Retirement Benefits issued in 1998 was based on historical cost accounting, emphasizing the principles of delayed recognition, smoothing, and matching of revenues with expenses. In contrast, the revised standard issued in 2012 has incorporated some concepts of fair value accounting, such as the immediate recognition

of actuarial gains and losses in the financial statements. Despite such a shift in the theoretical foundation, the current Japanese regulation tends to emphasize more on historical cost accounting, while IAS 19 puts more weight on fair value accounting.

It is nonobvious that fair value accounting is the best approach to reporting retirement benefits. This study examines the adequacy of fair value accounting by applying the five principles developed by Nissim and Penman (2008): the one-to-one principle, the matching principle, the information conservation principle, the no-arbitrage estimation principle, and the truing-up principle. The results indicate that none of the five principles is satisfied. This suggests that fair value accounting-oriented pension accounting may not be adequate to achieve the objective of reporting to shareholders. In contrast, historical cost accounting may fulfill a necessary function to achieve that objective.

# Initiatives Regarding Sustainability Disclosure Standards in Japan

### Yasunobu KAWANISHI

Sustainability Standards Board of Japan

This paper provides an overview of international developments in sustainability disclosure standards as well as an overview of Japanese developments of sustainability disclosure standards. Regarding international developments, this paper summarizes the establishment of the ISSB and its main features, followed by a summary of the proposals made by the ISSB, the proposals in the United States and the proposals in Europe. Regarding Japanese developments,

this paper summarizes the establishment of the SSBJ and its main features, followed by a discussion of how the SSBJ is likely to develop sustainability disclosure standards in the future, This paper is based on the presentation made at the 39<sup>th</sup> Annual Conference of the Japanese Association of International Accounting Studies but has been updated to reflect developments made after the Conference.

# The Historical Development and Challenges of Japanese Accounting Standards and its Related Systems

Chairperson: Noriyuki TSUNOGAYA (Hitotsubashi University)
Members: Takashi ASANO (Tokyo Metropolitan University)

Noriaki OKAMOTO (Rikkyo University) Jonghoon KIM (Senshu University) Masaki KUSANO (Kyoto University)

Satoshi SUGAHARA (Kwansei Gakuin University) Shigeho NAKAYAMA (Aichi Gakuin University) Xinyun MIAO (Sugiyama Jogakuen University) Toshitake MIYAUCHI (Otemon Gakuin University) Kenichi YAZAWA (Aoyama Gakuin University)

It is often argued that the quality and comparability of accounting information would be improved if accounting standards and its related systems were converged worldwide. However, global standards (including IFRS) guarantee the best practices neither for all countries nor for all companies within the country. This is because almost all of economic and political factors that affect accounting practices are regulated locally.

The main objective of this study group is to explore the historical development and challenges of Japanese accounting standards and its related systems from the accounting Big Bang period to the present-day. By integrating different perspectives found by various methodologies, such as descriptive, empirical and qualitative methods, we would suggest that the significance of local standards (including Japanese GAAP) would not impair no matter how the adaptation to globalization of economic and accounting systems is inevitable.

We presented a Final Report, entitled "The Historical Development and Challenges of Japanese Accounting Standards and its Related Systems" at the 39th Annual Meeting

of the Japanese Association for International Accounting Studies (Nihon University, October 9, 2022). As mentioned in the Final Report, to provide new findings regarding historical and theoretical perspectives, issues related to the relationships and interactions between local cross-shareholdings and global financialization, conceptual frameworks prepared by the ASBJ and IASB, and significant accounting reforms and management behaviors are investigated. In addition, to provide empirical evidence, the relationship between disclosure on Sustainability and ESG evaluation, the effects of recognition versus disclosure of pension liabilities on market participants' decision-making, incremental value relevance of IFRS to Japanese GAAP in individual accounting standards, and the effect of voluntary adoption of IFRS on corporate dividend behavior are examined. Finally, to provide in-depth evidence, the effect of foreign language on the ethical judgments, and the information content of key audit matters (KAM) are surveyed using experimental research design and comprehensive textual analysis, respectively.

### VI 諸規則

# 編集委員会規程

(趣 旨)

第1条 会則第3条第2項にもとづく編集委員会の運営は、本規程によって行うものとする。

(構成)

- 第2条 編集委員会は、委員長、委員および幹事で構成する。
- ② 委員長は、会長が指名し、理事会の承認を求める。
- ③ 委員および幹事は、委員長が指名し、速やかに理事会の承認を求める。また、編集上の 必要に応じて委員を追加指名することができる。

(任 期)

- 第3条 委員長の任期は、就任後3回目の研究大会終了の日までとする。再任は妨げない。
- ② 委員および幹事の任期は、委員長の任期に準ずる。再任は妨げない。 (業務内容)
- 第4条 編集委員会は、『国際会計研究学会年報』(以下、『年報』という。) の編集および発 行に関する業務を担当する。
- ② 編集委員会は、本会の会員に対して原稿の募集を行う。また、必要に応じて原稿の執筆を依頼することができる。
- ③ 編集委員会は、原稿の枚数、内容等によって、その掲載を拒否ないし制限することができる。

(年報の発行)

第5条 『年報』は、原則として、年2回発行するものとする。

(掲載内容)

- 第6条 『年報』に掲載する論文および報告等は、次のものとする。
  - 1. 編集委員会の募集による以下の原稿(以下,応募原稿という。)
    - (1) 自由論題報告を基礎として執筆されるもの
    - (2) その他
  - 2. 編集委員会が依頼する以下の原稿(以下,依頼原稿という。)
    - (1) 統一論題報告を基礎として執筆されるもの(座長解題を含む。)
    - (2) 基調講演,特別講演および国際セッション報告を基礎として執筆されるもの
    - (3)研究グループ報告
    - (4) その他
  - 3. 編集委員会から依頼を受けた統一論題報告者および研究グループ主査は、編集委員会が特別に認めた場合を除き、依頼に応じて原稿を提出する。ただし、基調講演、特

別講演および国際セッション報告を基礎として執筆されるものについてはその限りではない。

(執筆者の資格)

第7条 前条による応募原稿の執筆者は、本会の会員(院生会員を含む。)に限る。ただし、 編集委員会が認める場合は、その限りでない。

(査読制度)

- 第8条 第6条第1号(1)の応募原稿には、査読を付するものとする。一方、第6条第2号の依頼原稿は原則として査読の対象としないが、第2号(1)の依頼原稿については執筆者の希望により査読を付すことができる。
- ② 査読制度の運営は、別に定める査読制度に関する申し合わせによる。
- ③ 査読による審査を受け、掲載が決定した応募原稿には、編集委員会がその旨を明記する。 (著作権)
- 第9条 『年報』に掲載された原稿の著作権は、本会に帰属するものとする。 (本規程の改廃)
- 第10条 本規程の改廃は、理事会がこれを決定し、会員総会で報告するとともに、速やかに本会ホームページにおいて会員に周知する。

(附 則)

- 1. 国際会計研究学会編集委員会 2011年12月14日決定
- 2. この規程は、令和元年8月31日から改正施行する。
- 3. この規程は、令和3年12月3日から改正施行する。

# 査読制度に関する申し合わせ

編集委員会規程第8条第2項に基づく査読制度は、本申し合わせに定めるところによるものとする。

### 1. 査読者の決定

- (1)編集委員会委員長(以下,委員長という。)は,応募原稿の査読担当候補者を選出するための編集小委員会を設けることができる。
- (2)編集小委員会は、委員長ならびに委員長が指名した編集委員会委員(以下、委員という。)および編集委員会幹事(以下、幹事という。)で構成する。
- (3)編集小委員会は、各応募原稿につき査読担当者候補2名を選定し、編集委員会に諮る。 なお、査読担当者候補2名のうち1名は、委員でなければならない。また、必要に応じ て編集小委員会は、委員でない査読担当者候補を非会員から選定することができる。
- (4) 編集委員会は、編集小委員会の提案をもとに査読担当者を決定し、査読を依頼する。
- (5)編集小委員会を設けない場合には、編集小委員会の業務は、編集委員会が行う。

### 2. 查読手続

- (1) 査読担当者は、2(2) に規定する査読評価の基準および2(3) に規定する査読方針にしたがい査読を行い、2(4) に規定する査読結果およびそれに至った判断理由を回答期日までに委員長宛に書面にて報告する。
- (2) 応募原稿の査読にあたっては、次の査読評価の基準により評価を行う。
  - ① 有用性:学界等に貢献があり、論文を公表することに意義がある。
  - ② 新規性:論文として新規性および独創性がある。
  - ③ 信頼性:構成が論理的であり、表現についても適切である。
- (3) 応募原稿の査読にあたっては、次の査読方針にしたがう。
  - ① 査読は、論文の質を評価することを目的とするが、執筆者を育成し、以て学会活動 の活性化を図るという視点にも配慮する。
  - ② 査読を継続する場合には、応募原稿執筆者がどの部分をどのように修正すれば掲載可能となるのかを具体的かつ明瞭に指示する。
  - ③ 「新規性」について問題がある場合には、既発表文献を引用するなどして具体的に 指摘する。
  - ④ 査読担当者は、確認できない内容や事実に関しては、応募原稿執筆者に追加的な説明を求めることができ、査読担当者はその説明にもとづいて評価を行う。
  - ⑤ 再査読にあたっては、以前の査読結果との論旨の一貫性を保持する。
- (4)応募原稿に関する初回の査読結果は、次の①から④のいずれかとする。
  - ① 無修正掲載可

- ② 趣旨に変更のない修正の上、掲載可
- ③ 査読の継続(趣旨に影響する修正が適切に行われているかどうかをふまえ,掲載の 可否を改めて判断)
- ④ 掲載不可

「査読の継続」と評価した査読担当者は、修正に必要と想定される期間を(a) 1 か月、(b) 3 か月、または(c) その他から選び、委員会に伝達する。 3 か月以上の修正期間を要すると判断された応募原稿は直近号の編集プロセスから外し、次号での掲載を見据えた編集プロセスに移行させる。また、掲載不可と評価した応募原稿のうち、時間をかけて趣旨を大幅に修正することで掲載水準に達する可能性を秘めているものについては、現時点で当該原稿が抱えている問題点の指摘にとどまらず、修正の方向性も具体的に示唆し、将来の再投稿を薦める。

### 3. 掲載論文の決定

- (1)編集委員会は、査読担当者から委員長に報告された査読結果にもとづき、査読担当者 2名の査読結果がともに2(4)の①または②である応募原稿を掲載対象論文として決 定し、応募原稿執筆者にその旨を伝える。
- (2) 少なくとも査読担当者の1名が2(4)の③または④と評価した論文については、その取扱いを編集委員会が決定する。その際、編集委員会は査読担当者の査読結果を最大限尊重し、いずれかの査読担当者が下した結論にもとづき対応する。
- (3)編集委員会は、3(2)で「査読の継続」と決定した応募原稿執筆者に対して回答期日までに査読担当者の指摘事項にもとづき修正するよう依頼する。その際、編集委員会として追加的な指摘を行うことができる。とりわけ2名の査読担当者による指摘事項に二律背反する内容が含まれている場合は、応募原稿執筆者に対してどのように修正に臨むべきかについての具体的な方針を示す。
- (4) 再査読においては、委員である査読担当者が指摘事項が適切に修正されているかどうかを編集委員会に報告する。委員以外の査読担当者が確認を希望する場合は、当該委員が確認作業に加わることができる。
- (5)編集委員会は、3(4)での修正結果の確認作業にもとづき、次の①から④のいずれ かの再査読の結果を決定する。再査読は初回の査読とあわせて3回までを目安とする。
  - ① 無修正掲載可
  - ② 趣旨に変更のない修正の上,掲載可
  - ③ 査読の再継続
  - ④ 投稿取り下げの勧告
- (6)編集委員会は、3(5)で「査読の再継続」と決定した応募原稿を直近号の編集プロセスから外し、次号での掲載を見据えた編集プロセスに移行させたうえで再査読の手続を繰り返す。

- (7)編集委員会は、3(5)で「投稿取り下げの勧告」と決定した応募原稿執筆者の抗弁 を受けるのを妨げない。ただし、応募原稿の扱いに関する応募原稿執筆者と編集委員会 の不一致が解消されない場合は、編集委員会はその権限により当該原稿を掲載不可とす る。
- (8)編集委員会が指定した期日までに修正原稿の返送がない場合には、それがいずれの査 読手続において生じたことであっても、編集委員会は投稿が辞退されたものとみなす。
- (9)統一論題報告を基礎とする依頼原稿のうち、執筆者の希望により査読の対象となった ものに関する査読は1回限りとし、その査読結果は次の①から③のいずれかとする。具 体的な査読手続については、3(8)までの規定のうち1回限りの査読にも適用可能な ものを準用する。
  - ① 無修正掲載可
  - ② 趣旨に変更のない修正の上, 掲載可
  - ③ 査読を付さない論文として掲載(査読論文としては掲載不可)

### 4. 他誌への同時投稿の取扱い

査読期間中,本誌に対する応募原稿と同一の(あるいは内容がきわめて類似している)原稿を他誌に投稿することを認めない。すなわち,既に他誌に投稿済みの原稿を本誌に投稿することも,本誌に投稿済みの原稿を他誌に投稿することも認めない。編集委員会は,応募原稿執筆者が他誌に多重投稿してないことを事前に確認する。なお,掲載後,多重投稿が発覚した場合,掲載を取り消し,その旨を本誌などで公表する。

### 5. 同一執筆者による複数原稿応募の取扱い

同一執筆者が複数の原稿を同時に投稿するのを認めるが、第1著者としての投稿は1論文に限る。ただし、複数論文について査読担当者が掲載を可としても、複数論文を掲載対象論文とするかどうかは編集委員会で決定する。

### 6. 本申し合わせの改廃

本申し合わせの改廃は、編集委員会の過半数の賛成によって発議し、理事会がこれを決定し、会員総会で報告するとともに、速やかに本会ホームページにおいて会員に周知する。

#### (附則)

- 1. 国際会計研究学会編集委員会 2011年11月21日決定
- 2. この規程は、令和元年8月31日から改正施行する。
- 3. この規程は、令和3年12月3日から改正施行する。

# 『国際会計研究学会年報』執筆要領

### 1. 表紙

表紙には、論題、執筆者名、所属および肩書き、論文要旨(日本語(横 30 字×縦 25 行以内))を記載する。

### 2. 原稿の様式

応募原稿は、MS Word による横書きで、B5 判、横 40 文字 $\times$ 縦 37 行とし、余白は上 25mm、下 20mm、左・右 20mm をとる。原稿は、原則として、刷り上がり  $15\sim20$  頁前後とする。ただし、編集委員会が妥当と認めた場合には、制限頁数を超えることができる。

日本語は MS 明朝, 英語は Times New Roman とする。見出し,図,表の題目は MS ゴシック (太字)とする。漢字,ひらがな,カタカナ以外の文字(例えば,数字,アルファベット)は半角にする。文字化けを避けるために、特殊なフォント文字は使用しない。フォントサイズ等は次のとおりである。

論題	14 ポイント	センタリング
執筆者名	11 ポイント	右寄せ
所属	11 ポイント	右寄せ
論文要旨	10 ポイント	左寄せ
本文	11 ポイント	左寄せ
見出し	12 ポイント	左寄せ
注(文末)	10 ポイント	左寄せ
参考文献	10 ポイント	左寄せ

#### 3. スタイル

本文の節, 項等については, 以下のようにする。

(1行空き)

I 見出し

(1行空き)

本文

1. 見出し

本文

(1) 見出し

本文

注

参考文献

### 4. 表記

現代仮名遣い,当用漢字,新字体を使用する。接続詞(および,ならびに,また,ただし等)についてはひらがなを,数字についてはアラビア数字を使う。また,外国人名については原語により表記する。なお,本文の句読点は,句点(。)と読点(,)とする。

### 5. 図表

図と表は必要最小限にとどめ、それぞれ通し番号(図1、図2、表1、表2…)を付すとともに、簡単な見出しをつける。

### 6. 引用および注

文献を引用するための注については、本文の該当個所に次の様式で記載する。

[例] (Sprouse and Moonitz [1962], pp.23-24) (年号については西暦を, 表記にあたっては半角文字を使用する)。

また、人名の表記において日本人については姓のみとし、頁の表記においてドイツ語文献についてはSを、和文献については頁を使用する。なお、上記の表記法においては区別ができない場合には、人名についてはSprouse、R.T.または高須教夫のようにフルネームに、年号については年号にa、bを付す。

説明のための注については、本文の末尾に一括して記載する。なお、かかる注については 本文の該当個所に(1), (2)のようにルビ上ツキで示す。

### 7. 参考文献

研究に引用した文献(論文,著書,URL等)のリストを本文の最後に、和文献と洋文献を区別せず、著者名のアルファベット順に次の様式で記載する。

- 和書 著者名「出版年」『書名』出版社名。
- ·論文(和) 著者名[出版年]「論文名」『雑誌名』第○巻第○号, ○-○頁。
- ・洋書 family name, personal name[出版年],書名,出版地(または出版社名).
- ・論文 (洋) family name, personal name[出版年], "論文名,"雑誌名, Vol.〇, No.〇, pp.〇-〇. (ドイツ語文献等については Vol, No, pp 部分を適宜変更する。)

なお、personal name については R.T.のように省略する。また、論文の頁数については当該論文のフルページを記載する。さらに、出版年については西暦で記載する。

著者が複数の場合、日本人については中野常男・高須教夫・山地秀俊のように、外国人については Sprouse, R.T. and M. Moonitz のように記載する。

論文が著書の1章に該当している場合, 和書については

著者名[出版年]「論文名」編著者名編[出版年]『書名』出版社名,〇-〇頁。 洋書については

family name, personal name[出版年], "論文名," in family name, personal name (ed.)[出版年], 書名, 出版地 (または出版社名), pp.〇一〇.

とする。

訳書については、原著書を使用しない場合には和書に準じた取扱いをする。原著書を使用 する場合には、原著書について洋書として記載した後に、括弧書きで訳書を記載する。

[例] Littleton, A.C.[1933], Accounting Evolution to 1900, New York (片野一郎訳 [1978] 『リトルトン 会計発達史 (増補版)』同文舘出版).

なお、編著、訳書については、それを引用文献として実際に使用する場合を除いて[出版年]の記載は必要ない。ただし、その場合には、編著、訳書の出版地(または出版社名)に続いて出版年を記載する。

### 8. その他

書式の統一を図るため、文章、仮名遣いなどについて、編集委員会が修正することがある。

#### 9. 英文要旨

論題,執筆者名,所属および肩書き,論文要旨(英語,1頁以内)を記載する。

### 10. 本執筆要領の改廃

本執筆要領の改廃は、編集委員会の過半数の賛成によって発議し、理事会がこれを決定し、会員総会で報告するとともに、速やかに本会ホームページにおいて会員に周知する。

### (附則)

- 1. 国際会計研究学会編集委員会 2011年11月21日決定
- 2. この規程は、令和元年8月31日から改正施行する。
- 3. この規程は、令和3年12月3日から改正施行する。

# 編集後記

国際会計研究学会年報 2022 年度第 2 号を無事公刊することができました。研究担当理事を含む年報編集委員会の先生方,および年報担当幹事の豊岡博先生に厚く御礼申し上げます。本号には、国際会計研究学会第 39 回研究大会(於日本大学)で発表された報告のうち、統一論題の応募論文 4 篇,および自由論題報告論文 1 篇が収録されています。

会計学界を志す人材数が伸び悩む中、各学会の学会誌は「優れた論文の取り合い」とでも表現すべき状況に直面しています。私どもも例外ではありません。

そういう状況にあればこそ、近視眼的な小細工を弄することなく、一貫した editorial policy を貫いていこうと考えています。すなわち国際会計研究学会の設立趣旨に沿った研究成果であれば、どのような研究手法によるものであっても受け入れ、「どのような revision を行えば掲載水準に達せるのか」に関して、査読担当者と編集者が投稿者に寄り添う形での査読・編集を進めていくつもりです。この方針に賛同して下さるみなさまからの投稿を心よりお待ちしています。

編集委員長 米山 正樹

編集委員会

委員長 米山 正樹

委員 草野 真樹 角ケ谷 典幸 古庄 修 山地 範明

幹 事 豊岡 博

# Bulletin of Japanese Association for International Accounting Studies, 2022, Vol.2 (No. 52)

# 国際会計研究学会 年報

-2022 年度第2号(通号52号)-

発 行 2023年7月31日

編集・発行 国 際 会 計 研 究 学 会 (事務局)

> 青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科 髙井 駿研究室内

印刷 所有限会社 玉新 社

〒173-0004 東京都板橋区板橋1丁目35番6号 TEL 03-3579-9351 FAX 03-3579-9338

