

氏名	さかい ひろ え 境 宏 恵
学位(専攻分野)	博士(経済学)
学位記番号	経博第119号
学位授与の日付	平成14年1月23日
学位授与の要件	学位規則第4条第1項該当
研究科・専攻	経済学研究科組織経営分析専攻
学位論文題目	会計基準の国際的調和化と発展途上国における会計基準設定

論文調査委員 (主査) 教授 藤井秀樹 教授 上総康行 助教授 曳野孝

### 論文内容の要旨

本論文は、近年著しい進展を見せている会計基準の国際的調和化を研究対象とするものであり、とくに、従来等閑視されてきた発展途上国の対応という側面から当該調和化問題を検討することを目的としている。すなわち、本論文における検討の焦点は、発展途上国がどのように国際会計基準（IAS）を導入してきたのか、また、その導入の前後にいかなる問題が生じ、それに対して発展途上国がどのように対応してきたのかという点に当てられている。

本論文の構成は、次の通りである。第1章では、発展途上国を検討対象とすることの意義が明らかにされ、それを受けて発展途上国の会計に関する先行研究のサーベイがなされている。第2章では、国際会計基準委員会（IASC）の基準調和化を目指す活動が検討され、かかる検討を通じて発展途上国にも影響を与える世界的な会計環境と当該会計環境の今後の方向性が明らかにされている。第3章では、発展途上国が自国の会計制度を構築しようとする際にいかなる方向性が指向されるべきかが検討されている。第4章では、研究事例としてシンガポールが取り上げられ、同国における現行会計制度が概観されている。第5章では、シンガポールにおける会計制度の形成プロセスが歴史的視点から整理され、そのなかでIASがどのように同国に取り込まれていったかが分析されている。終章では、以上の研究を通して得られた知見を要約するとともに、今後の残された研究課題が提示されている。

以上の各章の内容を要約すれば、以下ようになる。まず第1章においては、会計基準の国際的調和化が必要とされる背景を明らかにするべく、各国の会計制度の多様性をもたらす要因が検討され、会計制度が各国の会計環境に根ざしていることが確認されている。発展途上国をも含めて当該問題を考える場合にはさらに、こうした確認作業に加えて、会計制度と会計環境との適合性、あるいは外的環境要因との適合性も考慮されなくてはならない。本研究ではかかる問題意識にもとづき、発展途上国の会計を研究する一般的な意義として、第1に、先進国の会計制度の比較研究だけでは見いだすことができないような環境要因を検討することが可能となる点、第2に、発展途上国の会計問題が先進国の会計問題とは異なる独自の問題を検討する格好の素材となる点を指摘している。さらに、事例研究の素材としてシンガポールを取り上げた理由として、(1)会計制度が未整備であった独立期から近年に至るまでの会計制度の変化のプロセスを通史的に検討することで、同国における会計の発展過程をまとまった形で分析することが可能となる点、(2)同国が、IASの導入を早期に進め、会計技術移転に成功した事例に挙げられていることから、発展途上国における基準調和化の1つのモデル・ケースと見なしうる点が、指摘されている。

第2章では、近年の会計基準の国際的調和化をめぐる議論が「調和」から「統一」へと変化していることに着目し、このキー・ワードの変化に焦点を当てて概念の整理がなされている。それによれば、調和と調和化、および統一と統一化とは状態とプロセスとして区別され、調和とは統一と対立する概念ではなく、調和は全面的多様性と統一の間のいかなるポイントをもとりうる連続した概念であるとされる。このような概念整理を行ったうえで、IASCがその基準の適用範囲を、非上場企業、発展途上国、公的部門等を含む形で拡張してきたことを明らかにしている。

第3章では、調和化のもとでの発展途上国の基準設定戦略が検討されている。発展途上国における会計の生成要因として先進国からの技術移転の重要性を指摘したうえで、発展途上国の会計基準設定アプローチとして進化論的アプローチ、技術移転アプローチ、国際的会計基準採用アプローチ、自国環境考慮アプローチの4つを挙げ、とくに自国環境考慮アプローチの有用性を強調している。その際、実質的にかかる国際基準として想定されているのはIASCが公表するIASであると考えられ、当該基準は、自国の会計基準が包括的に整備されていない発展途上国にとって利用しやすい既製の基準として大きな影響を与えてきたとされる。しかし、調和化および統一化の対象となる適用範囲を拡張し、その達成を目指そうとすると、現実的には異なるニーズを満たすための別基準の検討が必要となる可能性が高く、その意味では調和化および統一化が進展しても例外規定や特殊規定を含む基準が生じる可能性があることや、発展途上国自身がIASの設定に直接関与することが困難であることから、新しく設定される基準は、ある意味でダブル・スタンダード化せざるをえないという危険性もあるとされる。

第4章および第5章では、研究事例としてシンガポールの会計規制が検討されている。第5章における会計規制の歴史的分析に先立ち、現行制度についての理解を得るのが第4章の目的である。それによれば、シンガポールの会計規制の特徴は、イギリスの影響を受けた会社法と、IASを踏襲した会計基準という2つの異質の要素から構成された点にあるとされる。また、基準そのものだけではなく、デュー・プロセスや概念フレームワークなどについてもIASCと同様のものを導入しており、同国が、制度的には高度に整備された段階にあることが指摘されている。かかる諸点から、シンガポールの会計制度は先進国と比べても遜色がなく、とくに日本を含む非アングロ・アメリカン型の諸国よりもかえってIASに近似したシステムを備えているとされる。

現行の会計規制をこのように理解したうえで、第5章ではシンガポールにおける会計基準の国際的調和化への対応が分析されている。本章での課題は会計基準の国際的調和化の制度的影響を考察することであり、シンガポールの会計規制の歴史的分析を検討することによって、会計規制がどのような方向性をもって変化し、現在の規制に至ったかが示されている。それによれば、イギリス会計制度の影響はとくに会社法において依然として大きいものがあるが、他方では、独立後の会計制度の近代化プロセスにおいてイギリスの会計制度からの離反が漸次進行し、IASの導入による国際的調和化という方向性が指向されるようになったとされる。とはいえ、かかる現象が観察されるのはとくに開示面においてであり、測定に関する基準で旧来の現地実務と異なる会計処理に関しては、イギリスの影響が現在もなお濃く散見されるという。さらにまた、制度的に国際的調和化への対応が進んだとしても実際にそれに準拠した実務が行われるかどうかは別問題であるとされ、基準への準拠率の低さという実務面での問題にどう対応するがという点についても一定の検討がなされている。

終章では、以上の検討を通じて得られた示唆として、第1に、IASの導入には自国の会計環境への適合性を十分に検討し、導入する基準の取捨選択、あるいは追加的な独自基準の設定の重要性が指摘されている。第2に、IASの導入により既存の基準を変更しなくてはならない場合、とりわけ開示に関する変更よりも測定レベルにまで踏み込んだ変更の場合には、実務レベルでの対応に混乱が生じる可能性があることが指摘されている。以上のような問題は、発展途上国に限らず、先進国においても同様に生じる可能性があるとして筆者は指摘し、本研究を締め括っている。

## 論文審査の結果の要旨

論文内容の要旨において示されたように、本論文は、近年著しい勢いで進展する会計基準の国際的調和化について、それに対する発展途上国の対応を明らかにしようとしたものである。したがって、本論文を評価するにあたっては、何よりも国際会計研究の大きな流れの中に本論文を位置づけることが必要である。その際とりわけ、本論文は以下の2つの側面を持っている点に着目することが重要である。

第1は、ある一国の会計制度を取り上げて分析を行う事例研究としての側面である。国際会計研究では複数国の会計制度の比較や分析が行われ、そこから普遍性あるいは特殊性を抽出したり、グルーピングを行ったりすることがあるが、一国の会計制度を体系的かつ詳細に分析・検討することは、このような作業の前提となる重要な役割を果たす。会計制度は時代や環境により絶えず変化していくものであり、このようなアプローチは、研究領域として国際会計研究が成立し始めたごく初期の頃から現在まで一貫して、その必要性が強調されてきたものである。

第2は、そのような事例研究を行うために、発展途上国一般に通底する問題を設定し、当該問題をめぐる普遍的な論点について理論的な考察を進める一般理論研究としての側面である。国際会計研究自体も研究分野として成立してからまだ数十年の歴史しかないが、発展途上国の会計研究はそれよりもさらに短い歴史しかなく、研究の標準的なフレームワークが存在しない。本論文では、分析全体をまとめる準拠枠としてのフレームワークを新たに構築するという段階までには到っていないが、普遍的な問題を設定して、それに沿った分析を行っていくという視点をもつことによって、一国を対象にした単なる事例研究にとどまらない普遍性を持った研究が可能となっている。

以上のような本論文の特徴をふまえたうえで、本論文の貢献を挙げるとすれば、以下の通りである。

第1に、会計基準の国際的調和化への対応を検討するにあたってその素材として発展途上国を取り上げていることである。従来、会計基準の国際的調和化が論じられる場合には先進国がその主な対象であった。したがって、調和化を目指す世界的な流れが生じる以前から固有の会計制度がすでに存在していた先進国が、その多様性を収斂させていくという点から研究が進められてきた。その場合、発展途上国ではもともと固有の会計基準が存在せず、先進国による調和化の努力の産物であるIASをそのまま導入するだけで、基準自体にも独自性はなく、また、導入に伴う問題点もないとして、発展途上国は研究の対象外に置かれることが多かった。とくに、旧植民地とのつながりを残すイギリスや、会計事務所の国際的進出の著しいアメリカと比較すると、日本において発展途上国を対象とした研究は、制度の単なる紹介のレベルにとどまっていると言わざるを得ない状況である。しかし、本論文においては、発展途上国の会計基準設定にも複数のパターンがあることや、IASの導入の際にもさまざまな修正が行われていることが明らかにされている。基準調和化のこうした側面は従来の研究が見落としてきた点であり、そうした側面の検討に真正面から取組んだ点に本研究の第1の学術的貢献がある。

第2に、本論文では、発展途上国においてもIASの導入に伴い諸問題が発生し、それに対する対応策が講じられている点をも明らかにしているが、これも、従来の研究では指摘されてこなかった点である。固有の基準が存在しないためにIASの導入にさほど困難を伴わないであろうとされてきた発展途上国においてさえも、旧来の実務との衝突を引き起こしているという事実は、筆者が指摘するように、まさに発展途上国に限らず先進国をも含めたすべての国に生じる普遍的問題であることを示している。

第3に、本論文は、発展途上国のなかでもシンガポールを検討の素材としているが、外国の制度研究としての特徴に着目した場合にも、高い水準に達しているといえる。日本における外国の制度研究は、先進国を対象にしたものを除けば、当該国の社会・経済的背景や会計制度の紹介にとどまるものが依然として多いのが現状である。近年では日本においても研究の対象となる諸国はかなりの広がりを見せているものの、その現状にはさほどの変化は見られないといっても過言ではない。しかし本論文は、現在のシンガポールの会計制度の概要を明らかにするといった従来よく見られた研究からさらに踏み込んで、会計制度が構築されるプロセスを歴史的に追跡するという新しいアプローチを試みている。研究の蓄積が少ない発展途上国を対象としているために生じる資料上の制約も、現地へ赴いての資料収集によって克服している。

以上、本論文の優れた成果について述べてきたが、本論文にも残された課題は少なくない。とりわけ、以下のような問題点を指摘せねばならない。

第1は、発展途上国の中におけるシンガポールの位置づけである。なぜ事例研究としてシンガポールを取り上げるかについては本論文においても繰り返し言及されているが、発展途上国という枠組みで括られる諸国はあまりにも多様である。筆者も認識しているように、今後、発展途上国をさらに再分類したうえでその小グループを対象とした分析を行うことによって、研究の普遍性という点でさらなる理論的貢献が可能となるであろう。

第2は、事例研究の対象となっている期間が、独立からIASの導入の直後にとどまっている点である。近年のIASをめぐる動きは急展開しており、数年前と現在とでは、IASの存在の位置づけやIASCの活動目標も異なってきている。さらに、2001年4月にIASCは国際会計基準理事会(IASB)に改組され、基準調和化をめぐる国際環境はさらに新しい段階を迎えた。このような変化に伴うシンガポールの新しい対応をも分析に含めれば、本研究はさらに時宜にかなったものとなるであろう。

第3は、実務の評価である。本論文における筆者の検討は主として基準や法律といった制度的資料を対象としており、実務でそれらがどのように運用されているかという点についての議論は、ある程度はなされてはいるものの、十分に尽くされ

ているとは言いがたい。今後の研究課題として、こうした点についてのさらなる論証と分析が期待される。

しかし、以上に指摘した3つの問題点は、本研究を足がかりとして今後の筆者の研究によって論証・解明されるべき論点を挙げたものにすぎず、発展途上国を対象として会計基準の国際的調和化というテーマを論じきった本研究の価値を何ら損なうものではない。

よって、本論文は、博士（経済学）の学位論文として価値あるものと認める。

なお、平成13年10月18日、論文内容とそれに関連した試問を行った結果、合格と認めた。