

2023年度

青山学院大学審査学位論文の要約

主査 小西 範幸 教授

論文題目

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・EMRの国際的展開—

The Historical Development of International Accounting  
—Globalization of Accounting Standards, Accounting Education,  
Internal Control and Enterprise Risk Management, and  
Japan's Efforts to Address Global Accounting Issues—

会計プロフェッション研究科  
プロフェッショナル会計学専攻

橋本 尚

## 論文要約

橋本 尚

本論文(『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・EMRの国際的展開—』同文館出版、2022年3月刊行)は、国際会計をめぐる研究の一環として、主として1980年代半ばから現在に至る会計基準、会計教育および内部統制・全社的リスクマネジメント(ERM)の国際的展開を俯瞰する視点から、各時代における国際会計の主要なテーマに関する問題意識や論点を歴史的アプローチにより丹念に詳述し、そこから導き出された説得力ある知見に基づいて、わが国企業会計制度などの改善・見直しに積極的に寄与・貢献するような制度設計の将来の方向性に関する政策的提言を試みるべく、第1部 会計基準の国際的展開とわが国の対応、第2部 会計教育の国際的展開とわが国の対応、第3部 内部統制・ERMの国際的展開とわが国の対応の3部15章構成で考察したものである。

グローバル化の進展に伴い、相互に関連する会計基準、会計教育および内部統制・ERMのいずれの領域においても中心的な研究テーマは、単一で質の高いグローバル・スタンダードの開発・導入であり、また、それを適時・適切に、国際的にみても遜色のない形でわが国に円滑に導入・制度化することであった。また、こうしたグローバル化の波は、企業活動の国際化、資金調達国際化、多国籍企業の出現などに伴い、会計基準や会計制度などの各国間の相違が財務諸表の国際理解の障害となり、コミュニケーション機能という会計本来の機能を円滑に果たす上で支障をきたすようになってきたことで顕在化し、まず、会計基準の国際的調和化・コンバージェンス、国際的な会計基準の必要性として認識された。20世紀においては、アメリカの会計基準が実質的にグローバル・スタンダードの役割を果たしていたので、国際会計に関する研究や教育は、アメリカを中心に国際的に展開されていた。21世紀になって国際財務報告基準(IFRS)が単一で高品質なグローバル・スタンダードとして存在感を増すに伴い、国際的な会計基準の確立・改善およびそれに基づく国際的に比較可能な透明性のある財務諸表の作成・利用という国際会計の最終目標に向けて、IFRSをめぐる問題が国際会計研究の中心的なテーマとして取り上げられるようになった。

このような質の高いグローバル・スタンダードの形成へ向けての会計の国際的展開は、会計基準だけでなく、会計教育や内部統制・全社的リスクマネジメント(ERM)の領域にも及んでいる。

第1部(第1章～第9章)では、質の高い1組の国際的な会計基準の形成を究極の目標とする会計基準の国際的展開について論じている。

第1章では、会計基準の国際的調和化、コンバージェンスを視野に入れつつも、まずは、多様な会計基準・会計制度が並立する現状を的確に把握するために国際比較研究、比較会計制度論の観点から行われた草創期の各国会計の類型化に関する研究を主観的方法によるも

のと統計的手法によるものにと大別した上で概観し、その特徴と問題点などを指摘しつつ、相互排他性、階層性、網羅性などの観点から類型化が次第に精緻化されていく状況を明らかにしている。

類型化研究は、個人的知識や文献資料に基づいて、各国の会計制度や実務に差異をもたらす原因（発展形態、企業環境、特定の国の影響力）に着目して、主観的方法により始められた。その後、会計制度、実務の差異に基づいた類型化へと進展した。会計実務を国際的に調査した結果が公表されるようになると、これを用いて多くの国を対象にした統計的手法（主成分分析、因子分析、クラスター分析）による類型化が行われるようになった。こうした類型化研究を時系列で比較することで、会計実務の国際的調和化の進展状況を明確に捉えることができる。

第2章では、各国会計の類型化に関する研究を会計基準の国際的調和化やコンバージェンスの進展状況に関する研究への序曲と位置づけて、研究の展開の方向性などを概観するとともに、会計基準の国際的調和化やコンバージェンスが進展した、あるいはIFRSのアドプションが国際的な広がりを見せる時代においてもなお、類型化研究は有意義なものであり、IFRSの存在感が増大している今日において、類型化研究から差異調整表分析が派生したり、類型化研究がIFRSの適用状況に関する調査へと継承されていく状況や、国単位での会計基準や会計実務の類型化から、一国の中でも適用される会計基準ごと、財務諸表ごとの類型化へと変容していく状況を明らかにしている。

第3章では、質の高い会計基準の形成へ向けては、会計基準を設定する組織のあり方が重要であるとの認識の下に、財務会計基準審議会（FASB）の創設へ向けた勧告を行ったアメリカの『Wheat委員会報告書』を題材に、国内会計基準設定主体のあるべき姿について考察する中で、会計基準の設定において、何よりも優先して考慮すべきことは、公共の利益に資するために、財務諸表に信頼を寄せる社会の人々のニーズを反映した会計情報を迅速かつ適時に提供することができるような会計基準を企業の財務報告に関心を有する社会の各層からの幅広い参加を得た上で、公正かつ透明なプロセスを踏んで設定することであることを明らかにしている。

第4章では、グローバル時代における会計基準設定主体のあり方について、国際会計基準審議会（IASB）という新たな国際的な会計基準設定主体の創設へ向けての構想プロセスにおけるヨーロッパとアメリカの主導権争いについて、それに呼応したわが国の会計基準設定主体の民間移行の青写真とともに考察している。『FASB報告書』は、上質の国際的会計基準設定主体が具備すべき8大機能として指導性、革新性、目的適合性、適応性、客観性、受容性と信頼性、理解可能性、アカウンタビリティを、5大特徴として独立の意思決定機関、適切なデュー・プロセス、適切なスタッフ、独立した資金調達機能、独立した監視機能を挙げている。これを受けて戦略作業部会は、『IASBの将来像への勧告』を公表し、一院制構造のIASBの組織の青写真を提示した。

こうした動きに呼応して、わが国における会計基準設定体制の見直しが急速に進められ

ることとなった。「企業会計基準設定主体のあり方について（論点整理）」で示された方向性に沿って、わが国においても民間の独立した会計基準設定主体として、企業会計基準委員会が設立されることとなり、パブリック・セクターに属する企業会計審議会で会計基準を設定し、実務における浸透を図ってきた長い歴史から 180 度転換が図られた。今後は、わが国も、これまでのように各種法令の中に会計規範の実質的な内容を直接組み込むことなく、規制当局が企業会計基準委員会の設定した会計基準などに実質的に権威ある支持を与えることで、規範性を付与する仕組みの構築が求められることになる。

第 5 章では、会計基準の性格や形成方法、会計基準設定主体のあり方をめぐって歴史的に展開されてきた議論について考察し、少なくとも国際的な舞台を意識した場面では、大陸型から英米型へ、体系的設定から個別テーマごとの設定へ、パブリック・セクター方式からプライベート・セクター方式へ、帰納的アプローチから演繹的アプローチへ、細則主義から原則主義へとといったいくつかの特徴的な変化がみられることを明らかにしている。また、IASB の姉妹機関としての国際サステナビリティ基準審議会 (ISSB) の設立へ向けた動向にも言及している。

第 6 章では、欧州連合 (EU) の同等性評価などを題材に、会計基準の国際的コンバージェンスや IFRS のアドプションが進展する中でのわが国の会計戦略について考察している。グローバル・スタンダードの形成に大きな影響力を及ぼすような存在感を示すことができないならば、有効な会計戦略とはいえない。わが国会計プロフェッションとしては、まずもって、国際的な議論に積極的に参加し、会計基準の国際的なコンバージェンスの方向性に直接、実質的な影響を及ぼしうるような主張を展開することで、存在感のある貢献をしていく戦略を練る必要がある。加えて、会計基準の重要な差異を解消するにとどまらず、厳格な会計基準の一律適用、監査基準、倫理、会計教育、コンプライアンス、規制執行のあり方、会計士としての資質・能力などのさまざまな側面において、会計インフラの全体的な質の向上を伴う形で、主体的にコンバージェンスを進めていくことが肝要である。

第 7 章から第 9 章では、国際的な会計基準に求められる会計思考などを論述している。

第 7 章では、利用者指向の考え方にも通じる会計規制の論拠と会計規制における資源配分の効率性と分配の公正性について、公共経済学的な視点を織り交ぜて考察している。会計規制は、市場の失敗を是正する 1 つの手段として、資源配分の効率性と分配の公正性の観点から正当化されるものである。資源配分の効率性に関して、会計情報には公共財としての側面があり、対価を支払わずに会計情報を利用できるフリーライダーを排除することができない。ここに外部性が存在し、市場メカニズムに任せておいたのでは最適な会計情報の開示を達成することができない。そこで、市場の失敗を是正し、パレート効率的な量の財務情報を提供させるための会計規制が正当化される。また、情報の非対称性が存在する状況の下で、会計規制を正当化する主張は、経営者の開示インセンティブの観点から逆選択やモラル・ハザードが生じることのないように、十分な開示を保証する観点からもなされている。

効率性の基準としては、パレート基準があるが、パレート基準を満たす分配の組合せは 1

つに限定されないため、公正性の基準が不可欠となる。会計規制の指針となる分配原則としては、中立原則と利用者優先原則とがある。利用者優先原則は、さらに、利用者を同質のものとして扱う基本型利用者優先原則と利用者を階層化して扱う拡張型利用者優先原則に大別される。また、効率性と公正性のトレードオフの問題も生じる。1つの社会的選択として行われる会計規制は、常に再分配として提示される。規制機関や会計基準設定主体は、資源配分の効率性のために総量を保ちながらどれだけ公正な分配を実現できるかという問題と分配の公正を達成するために犠牲にする総量をどれだけ少なく食い止めるかという問題の双方を念頭におく必要がある。

第8章では、利用者指向の財務報告および事業報告の原点に立ちかえて『Jenkins 報告書』などを考察するとともに、会計基準設定プロセスにおける利用者の参画の実態と将来の展望について考察している。『Jenkins 報告書』は、「包括的事業報告モデル」により、非財務情報、定性的情報や将来指向的信息へと開示を拡充することを勧告している。『Jenkins 報告書』は、財務諸表から顧客指向へと視点を変えることで、事業報告という観点から財務諸表以外の情報の改善に取り組むことの必要性を指摘した点で、今日の非財務情報や統合報告をめぐる議論の原点と位置づけられるものである。

第9章では、わが国におけるIFRSの強制適用へ向けた展望と課題について、「オックスフォード・レポート」の批判的検討を中心に論じている。アメリカは外国企業のみIFRSを容認、日本はIFRSの任意適用にとどまっているが、アメリカと日本が完全に輪の中に入ってはじめて、IFRSは名実ともに国際的な質の高い単一のモノサシとなる。閉鎖的あるいは保護主義的ともとれる内向きな議論を超越して、IFRSをめぐる世界の動向を正しく見極めて、国益最優先で国家戦略としてIFRSの強制適用の大英断を下す時が目前に迫っている。複数の基準が併存する状況では、比較可能性の低減や関係者の負担増により、単一の基準から享受できるメリットが大幅に減退するとともに、国際競争上も決して有利には働かないので、オーストラリアの例に倣ってIFRSの全面的な強制適用に踏み切ることを最終目標にロードマップを提示すべきである。

第2部（第10章および第11章）では、会計教育の国際的な動向を踏まえつつ、わが国における会計教育・研修の充実の方法、とりわけIFRS教育のあり方について論じている。

第10章では、国際会計教育基準審議会（IAESB）による国際教育基準（IES）の形成と展開について考察している。IESにみる世界の会計教育の潮流としては、公共の利益に資するという観点の重視、コアとなるものを理解する上での価値観、倫理、姿勢の重要性、教育の自由を保障しつつも、高等教育機関と密接にリンクした一定水準の会計教育の質をグローバル・レベルで確保すること、コア・コンピタンスとアウトプットの重視、必要なスキルの整合性、資格取得前後双方を対象とする1組の相互関連性を有するIESの提示といった点を指摘することができる。

第11章では、IASBが提唱する「フレームワークに基づくIFRS教育」の考察を通じて、

わが国会計教育・研修における IFRS 教育のあり方について論じている。そこでは、国際会計士連盟（IFAC）をはじめとして、グローバル社会では、次代を担う会計人材の計画的な育成へ向けて、的確な判断力を身につけるための会計教育の重要性がいち早く認識されていることを指摘するとともに、現代の会計教育の重要性や方法論を記述する中で、「覚える会計学」から「考える会計学」への発想の転換、フレームワークに基づく IFRS 教育の導入など、ケース・スタディを通じた原則主義の会計基準の理解に向けた教育の必要性を特に強調している。

第 3 部（第 12 章～第 15 章）では、内部統制と ERM の国際的展開について、内部統制・ERM の制度設計のプロセスとその課題を中心に 4 章にわたって論じている。

第 12 章では、草創期のわが国内部統制報告制度について、2011 年 3 月の見直しの内容を中心に考察している。内部統制報告制度は、効率性と有効性という 2 つの軸で考えることが基本である。2011 年 3 月の見直しにより、効率化の措置は概ね対応が図られたものの、有効性を確保するための措置については、まだ検討の余地があると解される。有効性の観点からは、訂正内部統制報告書の背景などを分析し、不十分な評価を行い、後日、問題が生じたならばその時に訂正すればよいといった安易は評価姿勢を抑制することが必要である。

第 13 章では、トレッドウェイ委員会支援組織委員会（COSO）の内部統制のフレームワークの国際的展開とわが国内部統制報告制度の今日的課題と展望について、経営に役立つ主体的・自律的な内部統制に焦点を当てて、主として、わが国内部統制報告制度の有効性（実効性）の確保・向上へ向けた具体的な見直しの論点について考察している。わが国財務報告制度や企業内容等開示制度の全般的な最適設計の一環として、他の周辺制度などとの関係性を含めて、内部統制報告制度の今後のあり方を根本的に検討する際には、財務報告と非財務報告を包含する全社的な内部統制の視点、非営利組織への内部統制の展開、さらには、内部統制をはじめ、ガバナンスや ERM などに関する国際的な動向も勘案しながら、テクノロジーの進展などに関する最新動向にも注視しつつ、視野を広げて内部統制を中核としつつも、ガバナンス、ERM を包含した三位一体の改革の観点から最適な制度設計を模索する必要がある。

第 14 章では、COSO の ERM フレームワークをめぐる展開されてきた議論について、内部統制のフレームワークと関連づけながら考察し、トップマネジメントの関与が必須の ERM のさらなる展開・改革へ向けては、ERM とガバナンスや内部統制との関係、さらには、事業体のハイレベルの目的の達成や業績目標との関係についても整理することが肝要であることを指摘している。

第 15 章では、COSO の ERM フレームワークの国際的展開について考察するとともに、長期的、持続的な企業価値の向上に ERM を活用するという観点から、長寿企業の多いわが国企業が得るべき知見として、企業市民としてステークホルダーのカルチャーとの整合性を図りながら、ERM を通じて、事業目標の達成に向けてとるべきリスクととってはならな

いリスクを戦略的に識別することなどを指摘している。また、人工知能（AI）、データマイニング、機械学習などの新技術の進化と環境・社会・ガバナンス（ESG）への関心の高まりなど、内部統制とERMが現代の社会経済環境の変化に対応しつつ発展していること、ならびに、原則主義とフレームワークをもとにした内部統制とERMの実践の必要性、さらには、内部統制とガバナンスおよびERMを三位一体のものとして捉え、一体的に整備・運用することの重要性を強調している。

会計の国際的展開は、会計基準だけでなく、相互に関連性を有する会計教育や内部統制・ERMの領域にも及んでいる。そこでは、原則主義の採用やフレームワークを提示した上で議論を展開していくなど、会計基準をめぐる国際的な展開と共通の特徴がみられるところである。こうした共通の着眼点に立って、本論文は、記述論としての国際会計研究や会計制度研究を基礎として、会計をめぐる社会経済環境の変化や会計の政治化の要素が会計制度設計に及ぼしてきた影響を紐解きながら、制度設計に寄与すべく規範論としての会計制度研究を発展させたものであり、本論文が研究課題として提示した国際会計の軌跡が明らかにされたと考える。