

氏名	橋本 尚
学位	博士（プロフェッショナル会計学）
学位記番号	博会計乙 第3号
学位授与の日付	2024年3月2日
学位授与の要件	学位規則（昭和28年4月1日文部省令第9号） 第4条第2項該当
学位論文題目	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・ERMの国際的展開—
論文審査委員	主査教授 小西 範 幸 副査教授 古庄 修 副査教授 牟禮 恵美子 副査 関西学院大学大学院経営戦略研究科教授 山 地 範 明

## 論文の内容の要旨

橋本 尚

本書は、国際会計をめぐる研究の一環として、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）の国際的展開を歴史的アプローチにより3部15章構成で考察したものである。

第1部では、質の高い一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、国際比較研究、比較会計制度論の観点から、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とに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。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、あるいは国際財務報告基準（IFRS）のアドプションが国際的な広がりをもたせる時

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、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構想プロセスとともに考察している。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、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、細則主義（ルール・ベース）から原則主義（プリンシプル・ベース）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わが国の会計戦略について考察している。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。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って『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。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。

第2部では、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。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。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、有効性（実効性）と効率性の確保・向上に向けた具体的な見直しの論点について考察している。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 の実践の必要性を論じている。

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・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、本書は、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る。また、本書は、1960年代ごろから今日までの国際会計の軌跡の考察を通じて、グローバルな場で活躍する会計人材の育成の必要性についても言及している。

## 審査の結果の要旨

### 1. 論文の内容と成果

橋本尚（以下、申請者とする）氏より提出された博士学位申請論文『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・ERMの国際的展開－』は、申請者のこれまでの約40年にわたる国際会計研究を総括した内容となっている。ここでは、国際会計研究領域から会計基準、会計教育および内部統制・全社リスクマネジメント（ERM）を抽出して、1980年代半ばから2020年に至るまでを丹念に詳述し、そこから導き出された知見に基づいて（申請者は歴史的アプローチと称する）、わが国の企業会計制度および国際会計教育の課題解決に向けての政策提言への含みがある。

本論の最大の特徴は、会計基準のみならず、相互に関連性を有する会計教育、内部統制・ERMまでを視野に入れた国際的展開の系譜をそれぞれの時代に公表された各種の報告書やガイドラインを渉猟することで、これら3つの領域の国際的展開に共通の特徴がみられることを明らかにした点にある。

本論は、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」に分けて、15章で構成されている。各章では、その時々国内外の動向や報告書などを逸早く取り上げて、制度的あるいは政策的な視点からの忠実な解説が付されており、その時々学会などにおいても注目され、また当局に参考にされた論稿が再録されている。

本論では、大きく3つの指摘を行うことで、当該政策提言が成り立っている。

- (1) 会計基準の国際的展開では、細則主義から原則主義への転換にあたり、原則の趣旨に基づく「判断」が必要になり、そして概念フレームワークを重視するた

- めの演繹的アプローチをとる会計基準が必要になること。
- (2) 教育の国際的展開では、取引その他の事象または状況に具体的に当てはまる国際財務報告基準（IFRS）が存在しない場合にも経営者に判断が求められるため、「フレームワークに基づく IFRS 教育」でとくに重視されているのは、最終的な判断や見積りに至るプロセスであること。
  - (3) 内部統制の国際的展開では、細則主義 から原則主義 への移行により、ルールに従っているか否かをチェックすることに主眼をおいた内部統制から経営者が自らの判断で主体的に企業の経済的実態を示す会計処理を選択することに主眼をおいた内部統制へと移行し、質の異なる内部統制が求められること。

各章の要約は、以下の通りである。

第1部「会計基準の国際的展開とわが国の対応」では、質の高い一組の国際的な会計基準の形成を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、各国会計の類型化に関する研究を多様な会計基準あるいは会計制度が並立する現状を適切に把握するための研究と位置づけて、研究の意義を説明している。第2章では、IFRSの存在感の増大に伴い、この類型化研究がIFRSの適用状況に関する調査へと継承されていく状況や、一国の中でも適用される会計基準ごと、あるいは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、質の高いグローバル・スタンダードの形成へ向けては、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、当時、実質的なグローバル・スタンダードとして機能していたアメリカ基準の設定主体に関する改革の提言を行った「Wheat 委員会報告書」について検討している。第4章では、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将来像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への青写真とともに考察している。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検討している。第6章では、IFRSと欧州連合（EU）との同等性評価を題材に、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の成功例について考察している。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。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

ちかえって『Jenkins 報告書』を再検討するとともに、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。第9章では、当時、IFRS に対して唱えられていた批判や懸念の中の誤解を払拭し、適正な事実に基づいて議論を進めるべきとの認識の下に、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。

第2部「会計教育の国際的展開とわが国の対応」では、会計教育の国際的な動向を踏まえつつ、IFRS に精通したグローバル会計人材の育成に向けて、わが国における会計教育の充実の方法、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ガイドラインから基準化へのプロセスやフレームワーク作成の経緯について説明している。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」の検討を通じて、わが国における IFRS 教育のあり方について論じている。そこでは、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会計教育改革の必要性を強調している。

第3部「内部統制・ERM の国際的展開とわが国の対応」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論じている。第12章では、草創期のわが国の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検討している。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の内部統制報告制度の今日的課題と展望について検討して、政策提言につなげようとしている。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ている。第15章では、COSO の ERM の国際的展開について検討するとともに、わが国において長期的かつ持続的な企業価値の向上に ERM を活用するためには、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を指摘している。

## 2. 評価

本論の評価は、以下の4点にまとめることができる。

第1に、申請者が選択した研究手法である歴史的アプローチは、過去にあった議論を正確かつ忠実に残しておくことができるため、その後の政策形成の場面で有用となり、それは史実的資料として重要な意味を持つものである。

第2に、会計の国際的展開は、会計基準だけではなく会計教育と内部統制・ERMを加えた3つの領域に関係性を持って及んでいることを明らかにした点である。

第3に、すべての章において「原則主義」と「フレームワーク」という2つのキーワードを通して首尾一貫した考察を行うことで、3つの領域の相互関連した研究になっている点である。

第4に、とくに13章での提言は、わが国内部統制報告制度の実効性確保へ向けた企業会計審議会・内部統制部会における議論の俎上に載り、2023年4月の内部統制基準・実施基準の改訂として結実していることである。

IFRSをはじめとするグローバル・スタンダードの精緻化に向けて、わが国がプレゼンスを高めていくためには、なお取り組むべき課題も多く、本論に示された国際会計の軌跡あるいは歴史的教訓は、わが国が将来進むべき道を展望する際に多くの有益な示唆を与えるものといえよう。

このように、本論は、会計基準、会計教育、および内部統制・ERMの領域における国際的展開について考察した示唆に富む国際会計研究の成果である。各章での議論は、3つの領域に関するアーカイブ的な知見を提供しているため一定の学術的貢献を果たすものであるが、これらの領域でのこの数年の大きな進展を勘案すると、最新の動向を踏まえた議論の補足と展開があつてこそ、本論での知見がさらに活かされることになる。

### 3. 結論

以上、本論文を総合的に評価した結果、大学院学則第36条第2項の基準に照らして、大学院学位規則第7条第2号に規定する論文として判定し、博士（プロフェッショナル会計学）の学位を授与するに値するものと認める。