

京都大学教育研究振興財団助成事業  
成 果 報 告 書

2021年3月31日

公益財団法人京都大学教育研究振興財団

会 長 藤 洋 作 様

所 属 部 局 京都大学経営管理研究部

職 名 教授

氏 名 徳賀 芳弘

助 成 の 種 類	令和 2 年度 ・ 研究活動推進助成			
申請時の科研費 研究 課 題 名	外生的会計基準の機能不全(現象)発生メカニズムの解明			
上記以外で助成金 を 充 当 した 研 究 内 容	のれんの会計処理			
助成金充当に関 わる共同研究者	(所属・職名・氏名)			
発表学会文献等	(この研究成果を発表した学会・文献等) なし。ただし、2022年度には、補強調査・追跡調査をした後に、執筆・公表の予定である。			
成 果 の 概 要	研究内容・研究成果・今後の見通しなどについて、簡略に、A4版・和文で作成し、添付して下さい。(タイトルは「成果の概要／報告者名」)			
会 計 報 告	交付を受けた助成金額	1,000,000	円	
	使用した助成金額	1,000,000	円	
	返納すべき助成金額	0	円	
	助成金の使途内訳	費 目	金 額	
		備品	379,057	
		消耗品	231,233	
		大会参加費・会費	41,208	
		謝金	114,173	
図書		104,949		
旅費	121,780			
その他	7,600			
当財団の助成に つ い て	京都大学勤務の最後の年でありながら、研究費もなく、本テーマに関する研究の持続が困難となっていました。今回の助成によって、研究のために必要な書物を揃えることもでき、会計学者として活動を行うことができました。心から感謝を申し上げます。特に、貴財団の助成金は用途が広く認められ、「申請された科研費の研究課題に限定されることなく、自由な広がり許容し支える研究費として使用することが可能です」の助成精神に救われました。ただ、新型コロナのせいで、カンボジアへ行くことができず、予定していた訪問面接調査ができなかったことは本当に残念です。			

# 成果の概要/徳賀芳弘

## [研究内容]

会計基準に関して、大別すれば、その環境要因との密接な関係を前提とした社会制度という理解と、環境（及び歴史）の相違を超えて使われる技術という理解とがありうる。国際会計基準は、2005年のEUによる強制適用を契機として、世界の144法域（2019年末）で、財務諸表の作成基準として準拠が義務づけられるか、使用可能となった。そのことは、表面的には、各法域の会計基準がそれらの環境要因の相違を超えて利用されうることを示しており、上述の大別における前者の考えは後退することになった。

しかし、IFRSの受け入れられ方は各法域において大きく相違しており、資本市場が高度に発達した法域においては、他の環境要因の相違を超えて、IFRSの導入は大きなコンフリクトを発生させていない。しかし、資本市場の未発達の開発途上法域においては様々な社会的なコンフリクトを生み出している。他方で、このコンフリクトの発生に対して導入法域の政府や当該法域の財務諸表作成者が事前に回避行動をとったり、事後にその回避・緩和行動をとったりする現象が観察されている。

申請者は、これらのコンフリクト回避行動の実態を観察し、理論化を図るために、それらの現象が明確に観察できると推定される法域を探し、ASEANにおいて最も貧しく、資本市場も未発達でありながら、いち早くIFRSを強制適用したミャンマーとカンボジアを分析の対象とした。

先行研究のほとんどない両国の会計実務の実態を把握するために、訪問面接調査により、作成者（地元の商工会議所等を含む）、利用者（資本市場関係者）、監査法人、公認会計士の組織、規制主体、および大学の会計学者と会って、半構造化という柔軟に答えを聞き出す方法を用いた。ミャンマーでは、2017年と2018年に亘り、これらの調査を実施できたが、軍事政権から民主化政権への移行直後であり、今年予定していた追跡調査は政変（クーデター）により、実施することができなかった。また、カンボジアに関しては、新型コロナの影響を受けて2020年2月の調査が最後となっており、今年、プノンペン王立大学の会計学者を含めた3つの大学で面接調査を行う予定であったが、実施できなかった。結局、ミャンマーでもカンボジアでも調査は完了することができなかった。これまでの両国への調査において、実際に対面で話してこそ情報を得られることを十分に承知している。今年度、何度か試みたメールでの質問に対しては、なかなか返事がこないだけでなく、うまくキャッチボールができないし、リモートでのインタビューには極めて消極的である。今回のような特殊な状況下において研究を続けるためには、これまでに得た情報を整理して推論を行い仮説を導出することであった。

これまでの面接調査を含め、現段階でのミャンマーとカンボジアにおけるIFRS導入におけるコンフリクトの回避行動について、整理してみると、以下のとおりである。

ミャンマーとカンボジアに共通しているのは、ASEAN の中で 1 人当たりの GDP の最も低い 2 国（ミャンマーは世界 153 位、カンボジアは 152 位）であり、資本市場も未発達である（いずれも 5、6 社の上場）にもかかわらず、IFRS の採用は ASEAN 諸国で最も早い（ミャンマーが 2010 年、カンボジアが 2009 年）ことである。そのため、申請者の仮説的な説明によれば、非常に深刻なコンフリクトが発生している可能性がある。

他方、両国で大きく相違しているのは、外資政策である。ミャンマーは ASEAN の中で外資規制が最も厳しいところであり、外国会社は、上場はいうまでもなく、ミャンマーの会社の株式の保有もできない。間接投資もかなり制限されている。また、外国の公認会計士は、公認会計士として働くことができない。他方、カンボジアは ASEAN の中で外資規制が最も緩やかなところであり、外資による直接・間接投資は許されており、外国の監査法人が国内企業の監査やその他のサービスをする事も許されている。

調査の結果、両国は、まったく異なる方法で上述のコンフリクトの回避を行っていることが分かった。まず、ミャンマーは、IFRS への準拠を義務付けながら不準拠に対する罰則規定を設けず、ほとんどの会社が IFRS 準拠の財務諸表を作成していない。他方、カンボジアでは、ミャンマーと類似の会計教育環境（いずれも IFRS による財務諸表の作成可能なレベルにない）にありながら大企業と金融機関は IFRS 準拠の財務諸表を作成していることが分かった。しかし、カンボジアの大企業及び金融機関は、財務諸表の作成を国際的な大監査法人に依頼し、その監査も別の国際的な大監査法人に依頼していた。つまり、会計監査の世界で「ウインブルドン現象」が発生しているのである。

上記の発見は、会計実務が環境依存的であり、環境に適合しない会計基準が導入されればコンフリクトが発生すること、また、予想されるコンフリクトが深刻である場合にその回避行動が発生することを示している。

## **[研究成果]**

2020 年度には、本テーマでの論文の公表はできなかった。秋以降に、カンボジアを訪問してこれまでのデータの補強調査を行い、国際的なジャーナル等への投稿を行いたい。

また、本テーマから少し外れるが、「申請された科研費の研究課題に限定されることなく、自由な広がりや許容し支える研究費として使用することが可能です」と貴財団の助成方針に救われ、2020 年度にのれんの会計処理に関する多数の論文を公表した。それらも研究成果といえよう。

### **[今後の見通し]**

今年度は、科学研究費 C に採択されているので、新型コロナが沈静化すれば、カンボジアにおける補強調査が可能となる。ミャンマーにおける追跡調査は、今年 2 月に発生した軍事クーデターによってさらに困難となっているが、可能であればヤンゴン経済大学等の知人を通して確認の作業を行う予定である。