

機関番号：33906

研究種目：若手研究(B)

研究期間：2017～2020

課題番号：17K13837

研究課題名（和文）比較制度分析と質的データを用いて会計制度の進化と多様性の解明：中国をケースとして

研究課題名（英文）An investigation of the evolution and the diversity of accounting systems based on a comparative institutional analysis: focusing on the case of China

研究代表者

苗馨允 (MIAO, Xinyun)

椋山女学園大学・現代マネジメント学部・講師

研究者番号：60749414

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費） 1,800,000円

研究成果の概要（和文）：本研究は比較制度分析の手法を援用し、中国固有の周辺制度とアングロ・アメリカン会計モデルとの摺り合わせを解明することを主な目的としている。中国の会計環境に関する社会的、組織的、専門的、政治的、会計的な側面からの分析によって、IFRSの厳格な実施を確保するための周辺制度が未だ整備されていないため、中国におけるIFRSの全面的な採用に支障が生じることが解明された。さらに、1979年以降の中国の会計制度の変遷に関する分析によって、中国におけるIFRSとのコンバージェンスは、様々なコンフリクトを伴い、また監査やエンフォースメンなどのインフラの改善と共に発展してきたプロセスであることが明らかになった。

研究成果の学術的意義や社会的意義

中国におけるIFRSとのコンバージェンス、日本におけるIFRSの任意適用、およびオーストラリアにおけるIFRSの強制適用を巡る諸問題に関する分析は、現存の会計システムの多様性の源泉について深い理解を与えることができる。

また、本研究はIASBおよび各国の会計基準設定主体に有意義なアプリケーションを与えることができる。研究結果は、会計に関連する周辺制度がアングロ・アメリカン国におけるその制度に収斂しない限り、たとえIFRSがアドプションされても、各国における固有の周辺制度との間で不適合が生じ、IFRSの一貫した実施が保証できず、高品質の会計情報が生み出されない可能性があることを示唆する。

研究成果の概要（英文）：The main objective of this study is to elucidate main issues regarding the application of the Anglo-American accounting model in China's unique institution by applying the method of comparative institutional analysis.

An analysis of main features of Chinese accounting environment from social, organizational, professional, political, and accounting aspects revealed that the underdeveloped surrounding institutions may hinder the rigorous implementation of IFRS in China. Especially, the broad application of fair value in IFRS is recognized as a critical issue. Furthermore, an analysis of the evolution of the Chinese accounting system since 1979 revealed that the convergence with IFRS in China has been a gradual process, which has developed along with the improvement of infrastructures, such as auditing and enforcement systems. Moreover, during this process, China has been experiencing various conflicts mainly caused by the incompatibility between IFRS and Chinese accounting environment.

研究分野：会計学

キーワード：国際財務報告基準（IFRS） コンバージェンス 任意適用 強制適用 制度の補完性 公正価値会計 中国の会計環境

## 1 . 研究開始当初の背景

国際財務報告基準 ( IFRS ) の設定団体である国際会計基準審議会 ( IASB ) は、2001 年以降、IFRS の国際的なアドプション、すなわち IFRS を各国の会計基準としてそのまま受け入れることを強く推進してきた。結果として、約 130 国 ( 2016 年 8 月 30 日現在 ) は国内上場企業や金融機関に対して、IFRS の適用を許可あるいは要請していた。

IFRS はアングロ・アメリカン会計モデルを反映し、自由市場経済、発達した資本市場、効率的に機能している市場指向的コーポレート・ガバナンス、また整備された公認会計士システムを有する国で進化してきた会計基準であると思われる。IFRS の適用によって、財務報告の質が向上すると主張する研究成果は多く発表されてきた。その一方、各国固有の周辺制度、たとえば、公認会計士の教育と能力、コーポレート・ガバナンス、法律システムなどが異なれば、IFRS に対する一貫性のない解釈が生じる可能性があるため、たとえ IFRS が各国で適用されても、会計情報の質の向上は保証されないと指摘する研究も数多く行われてきた。

## 2 . 研究の目的

上記のように、会計基準のグローバル化にもかかわらず、各国間で会計制度の多様性が依然として存在している。そこで、本研究の第一の目的は、2006 年以降の中国における IFRS とのコンバージェンスに着目し、会計基準の設定・実施に影響を与える周辺制度の特徴はなにか、会計システムはどのように周辺制度と相互作用しているのかを分析することとした。

また、中国では 1979 年以降、中央計画経済から市場経済への転換が進んできた。この転換に伴い、中国の会計制度および周辺制度 ( コーポレート・ガバナンスや監査など ) にも大きな変化が起きた。そこで、本研究の第二の目的は、1979 年以降、中国の会計制度はどのような変遷を経てきたのか、周辺制度はどのように整備されてきたのか、および会計制度と周辺制度の間のようなコンフリクトが生じたのかを分析することとした。

研究開始当初、中国における IFRS とのコンバージェンスを中心に、会計と周辺制度の補完性を解明することを主な目的としていたが、IFRS の強制適用 ( または任意適用 ) が世界的な流れとなっていることを踏まえ、本研究は、日本とオーストラリアをケースとして、IFRS の任意または強制適用による影響を明らかにすることを第三の目的とした。

## 3 . 研究の方法

会計環境の特徴や会計制度の変遷に関しては規範的・記述的研究を展開してきた。IFRS の適用が会計情報に与える影響については実証研究を行ってきた。

## 4 . 研究成果

研究期間全体を通じて実施した研究の成果は次の通りである。

( 1 ) Gernon and Wallace [ 1995 ] のアカウンティング・エコロジー・フレームワークを援用し、社会的、組織的、専門的、政治的、会計的文脈に沿って、中国の会計環境の主な特徴を解明した。とりわけ、中国における公正価値会計の導入に焦点を合わせて、公正価値の採用を促進または阻害してきた環境的要因を明らかにした。具体的には、2006 年に公布された中国会計基準においては公正価値測定が採用されるようになった。中国における公正価値の導入を促進してきた主な環境的要因として、中国における金融セクターの成長や資本市場のグローバル化に伴い、より一層透明性の高い財務情報が求められるようになったこと、資産・負債の公正価値の適切な測定を確保するための市場経済の改革および公認会計士をはじめとする会計専門家に対する教育の強化が進んできたこと、また財政部が中国会計基準と IFRS とのコンバージェンスを図ってきたことが挙げられる。その一方、製造業のウェイトが高いという経済構造、長期志向の文化、未成熟な資本市場、会計専門家の公正価値測定を実施する能力の不足、監督当局の公正価値に対する慎重な態度などは、中国における公正価値の広範な適用を制約している。

( 2 ) Harrison and McKinnon [ 1986 ] の会計変化フレームワーク ( accounting change framework ) を援用し、1979 年以降、中国の会計制度と IFRS とのコンバージェンスのプロセスを 4 段階に分けて考察した。各段階について、なぜ会計制度の改革が引き起こされたのか、どのような改革が実施されたのか、改革にどのような反応やコンフリクトが生じたのかを明らかにした。具体的には、1979 年以降、中国における市場メカニズムの導入および中国経済のグローバル化の進展に伴い、中国の会計制度では、1980 年代に国際慣行であった厳格な歴史的原価会計の採用、1990 年代後半に修正歴史的な原価会計の適用、さらに 2006 年以降に公正価値会計

の導入など、一連の改革が行われてきた。また、会計制度の厳格な実施を確保するのに必要な周辺制度、たとえば、監査、エンフォースメント、コーポレート・ガバナンス、会計専門家の教育システムなども整備されてきた。

(3) 日本における **IFRS** の任意適用が会計数値に与える影響を調査した。具体的には、**IFRS** を任意適用した日本企業を対象にして、のれんの当初認識後の測定と社内開発費の資産化という2つの論点に焦点を当てて、会計情報の価値関連性を検証した。その結果、**IFRS** ベース(減損のみアプローチ)ののれんは日本基準ベース(償却および減損アプローチ)ののれんに比べて、増分の価値関連性を有すること、**IFRS** の下で認識された開発資産は株価と有意な関連性を有さないことが認められる。また、日本基準を適用する場合の会計数値と比較して、**IFRS** を適用する場合の純利益、総資産、総負債は有意に増加し、売上高は有意に減少し、純資産は有意な変化がないことが明らかになった。さらに、純資産または純利益に有意な影響を与えた個々の会計基準(すなわち、のれん、金融商品、収益認識、法人所得税、有形固定資産、従業員給付、無形資産に関する会計基準)を特定した。

(4) オーストラリアにおける **IFRS** の強制適用に伴う影響と問題に対する調査によって、次の事項が明らかになった。オーストラリアは当初、オーストラリア版の **IFRS** (**A-IFRS**) では、**IFRS** と異なる会計処理や開示を容認または要請することがあったが、その後、様々なステークホルダーからの批判を受け、これらの差異を解消するための改訂を余儀なくされた。また、オーストラリアの会計制度には、取引中立性の方針およびセクター中立の考え方が **IFRS** 強制適用後にも貫かれており、上場企業だけではなく、非営利事業体やプブリック・セクターを含めたすべての報告主体に対して **A-IFRS** の強制適用が要求されている特徴がある。さらに、一部の報告主体に対して開示規定の簡素化が認められる報告要件の二層化は、グローバルスタンダードである **IFRS** とオーストラリアのローカル環境とのコンフリクトを緩和する調整弁として機能している。

<引用文献>

**Gernon, H. and Wallace, R. S. C.** [ 1995 ], “ **International Accounting Research: A Review of Its Ecology, Contending Theories and Methodologies,**” *Journal of Accounting Literature*, Vol.14, No.1, pp.54-106.

**Harrison, G. L. and J. L. McKinnon** [ 1986 ], “ **Culture and Accounting Change: A New Perspective on Corporate Reporting Regulation and Accounting Policy Formulation,**” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.11, No.3, pp.233-252.

## 5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計5件（うち査読付論文 4件 / うち国際共著 0件 / うちオープンアクセス 4件）

1. 著者名 苗馨允	4. 巻 2019年度第1・2合併号
2. 論文標題 中国におけるIFRSとのコンバージェンス 歴史的な原価会計から公正価値会計までのプロセス	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 国際会計研究学会年報	6. 最初と最後の頁 161-180
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスとしている（また、その予定である）	国際共著 -
1. 著者名 苗馨允	4. 巻 51
2. 論文標題 中国における会計基準の国際化 リース会計を中心に	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 椋山女学園大学研究論集第五十一号（社会科学篇）	6. 最初と最後の頁 81 - 95
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスとしている（また、その予定である）	国際共著 -
1. 著者名 苗馨允	4. 巻 57
2. 論文標題 のれんの非償却及び開発費の資産処理が財務報告の質に与える影響：価値関連性を中心に	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 九州経済学会年報	6. 最初と最後の頁 95 - 103
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -
1. 著者名 苗馨允	4. 巻 39・40
2. 論文標題 中国における会計環境が公正価値の適用に与える影響の分析	5. 発行年 2017年
3. 雑誌名 国際会計研究学会年報	6. 最初と最後の頁 65-84
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスとしている（また、その予定である）	国際共著 -

1. 著者名 Xinyun Miao (苗馨允)	4. 巻 5
2. 論文標題 Challenges to the IFRS Adoption in China	5. 発行年 2017年
3. 雑誌名 Asia Pacific Business and Economic Perspectives	6. 最初と最後の頁 61-81
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスとしている (また、その予定である)	国際共著 -

[学会発表] 計10件 (うち招待講演 0件 / うち国際学会 3件)

1. 発表者名 苗馨允
2. 発表標題 Adopting Fair Value Accounting in China: Process and Conflicts
3. 学会等名 The International Conference on Business, Economics and Information Technology 2020 (国際学会)
4. 発表年 2020年

1. 発表者名 苗馨允
2. 発表標題 中国における会計制度の変遷
3. 学会等名 国際会計研究学会第36回研究大会
4. 発表年 2019年

1. 発表者名 苗馨允, 首藤洋志, 角ヶ谷典幸
2. 発表標題 日本におけるIFRSの任意適用が会計数値に与える影響 初度適用の調整表に基づく調査
3. 学会等名 国際会計研究学会第36回研究大会統一論題
4. 発表年 2019年

1. 発表者名 苗馨允, 首藤洋志, 角ヶ谷典幸
2. 発表標題 The impact of voluntary adoption of IFRS on accounting figures: Evidence from Japan
3. 学会等名 8TH EIASM WORKSHOP ON ACCOUNTING AND REGULATION (国際学会)
4. 発表年 2019年

1. 発表者名 苗馨允
2. 発表標題 Measuring Financial Instruments at Fair Value in China: Focusing on the Discussions from the Late 1990s to the Early 2000s
3. 学会等名 The International Conference on Business, Economics and Information Technology 2019 (国際学会)
4. 発表年 2019年

1. 発表者名 苗馨允
2. 発表標題 のれんの非償却及び開発費の資産処理が財務報告の質に与える影響：価値関連性を中心に
3. 学会等名 九州経済学会第68回大会
4. 発表年 2018年

1. 発表者名 苗馨允, 角ヶ谷典幸
2. 発表標題 オーストラリア
3. 学会等名 国際会計研究学会第35回研究大会、研究グループ報告「IFRSの強制適用に関する国際比較研究」中間報告の一部として
4. 発表年 2018年

1. 発表者名 苗馨允
2. 発表標題 IFRSの任意適用が無形資産の価値関連性に与える影響に関する分析
3. 学会等名 国際会計研究学会第35回研究大会
4. 発表年 2018年

1. 発表者名 苗馨允
2. 発表標題 中国における金融商品の時価評価：90年代後半から2000年代前半までの議論を中心に
3. 学会等名 九州経済学会第67回大会
4. 発表年 2017年

1. 発表者名 苗馨允
2. 発表標題 中国におけるリース会計の変遷 借手の会計処理を中心として
3. 学会等名 国際会計研究学会第34回研究大会
4. 発表年 2017年

〔図書〕 計1件

1. 著者名 中野 貴之、上野 雄史、岡本 紀明、GARCIA, Clemence、金 鐘勲、潮崎 智美、首藤 洋志、田口 孝一、角ヶ谷 典幸、成岡 浩一、西海 学、野口 倫央、平賀 正剛、苗 馨允、山田 辰己	4. 発行年 2020年
2. 出版社 同文館出版(株)	5. 総ページ数 404
3. 書名 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(中野 貴之編著)	

〔産業財産権〕

〔その他〕

-

6. 研究組織

	氏名 (ローマ字氏名) (研究者番号)	所属研究機関・部局・職 (機関番号)	備考
研究協力者	角ヶ谷 典幸  (TSUNOGAYA Noriyuki)		
研究協力者	首藤 洋志  (SHUTO Hiroshi)		

7. 科研費を使用して開催した国際研究集会

〔国際研究集会〕 計0件

8. 本研究に関連して実施した国際共同研究の実施状況

共同研究相手国	相手方研究機関