Kobe University Repository : Kernel

PDF issue: 2025-07-12

新興国・開発途上国の会計ー最良の会計ルールを求めた知的実践ー

小津，稚加子

(Degree)
博士（経営学）
(Date of Degree)
2019-07-17
(Date of Publication)
2021-07-17
(Resource Type)
doctoral thesis
(Report Number)
乙第3373号
(URL)
https://hdl.handle.net/20.500.14094/D2003373

※ 当コンテンツは神戸大学の学術成果です。無断複製・不正使用等を禁じます。著作権法で認められている範囲内で、適切にご利用ください。

学位論文審査要旨

氏名　小津　稚加子

論題　新興国・開発途上国の会計
　　―最良の会計ルールを求めた知的実践―

審査　令和元年７月

神戸大学

論文内容の要旨

国際会計において，通説では，開発途上国は旧宗主国の会計制度を模倣しているか，旧宗主国と同じ会計基準を導入していると説明されている。つまり，文献上では，開発途上国の会計制度は，旧宗主国の会計制度の模倣領域とみなされてきた。

開発途上国の会計基準が先進国の模倣であるという通説は正しいのか。開発途上国の会計基準が先進国の会計基準の模倣であるならば，なぜ，どのように，別の国・地域で現れたのか。そして，模倣された会計基準は将来も使われ続けるのか。本論文は，こうした問題に答えることを目的として，フランスを旧宗主国とする諸国の会計制度設計を題材にして，歴史的な系譜のなかで会計基準の同型化がどのように現れたかを整理した上で，会計基準の浸透の構図と影響を明らかにすることを目的としている。

本書は，第Ⅰ部新興国・開発途上国の会計の形成，第Ⅱ部会計基準の移転と浸透のダイナミズム，第Ⅲ部新興経済国の会計基準設計の３つの部から構成される。

第１部では，先行研究レビューによって問題領域を明らかにし，フランス語圏の会計移転の分析のフレームワークと仮説を設定している。第１章と第２章では，先行研究のレビューを行うとともに，開発途上国の会計という領域が形成され，確立されるまでを整理している。フランス語圏の動向には，アングロ・アメリカンと一括りされる米国と英国のアプローチに対して，相違と類似性があることを明らかにした。第３章では，1970 年から 1993 年までのフランス語圏内外へのプラン・コンタブルの普及と IFRS の導入状況を考察した。その結果，従来の説明理論である植民地理論（旧宗主国が植民地に時刻の会計基準を押し付ける）に依拠する解釈よりは，グローバル化のなかで新興国が最良の会計基準を求めるという，会計技術移転のメカニズムが働いているという仮説を示し，分析のためのフレームワークを構築した。

第２部の，第４章から第９章では，第Ⅰ部で設定した仮説を事例研究によって検証している。第４章と第５章では，モロッコを取り上げて，IFRS（国際財務報告基準）以前と IFRS 適用以後の会計基準の受容を分析している。第６章では，アフリカ商事法調和化機構（OHADA：オアダ）における会計基準の形成と発展を考察している。第７章では付加価値損益計算書の登場と勘定構造を，第８章では勘定体系とフロー思考の移転に焦点を当てている。第９章では，会計技術移転のメカニズムを支える会計教育分野の技術協力を取り上

げている。考察の結果，新興国・開発途上国は，旧宗主国の会計もしくはIFRSの導入にあたって，それを一方的に導入するのではなく，自国にとって最良の方法受け入れようとしていることが明らかにされた。また旧宗主国であるフランスの会計設計の構築に関して，開発途上国が影響を与えた事例も確認することができた。このことは，従来の植民地理論の不完全性の証拠を示すものであり，本論文で構築した分析フレームワークの有効性を示している。

第Ⅲ部では，新興国・開発途上国に影響を与えたフランスと，将来，新興国・開発途上国にとって，重要な会計基準の移転主体になるであろうIASBについて議論している。第10章と第11章では，グローバル化がフランスの会計基準設定主体に与えた影響として組織改革を分析している。第11章では，SME版IFRSの開発過程を題材にして，IASBが取り上げた論点を検討し，新興国で受け入れられる会計基準を設計する際の課題を検討している。終章では研究の総括と今後の展望を行っている。

論文審査の結果の要旨

本論文は，これまで日本の会計学研究としては，ほとんど取り上げられてこなかったアフリカのフランス語圏を対象とする会計技術移転のメカニズムについて研究した労作である。アフリカの新興経済国や開発途上国に会計については，世界的に見ても十分な研究蓄積はなく，これまでは旧宗主国が植民地に自国の会計基準を押し付けるという植民地理論が支配的であった。

そのような通説に対して，本論文は，開発途上国や新興経済国は一方的に会計基準を押し付けられるだけでなく，むしろ自国にとって最良の会計基準をもとめて，旧宗主国や国際機関の会計基準を選択的に受容していること，さらには旧宗主国の会計基準にも影響を与えている事実もあることなどを，丹念な文献調査とインタビュー調査をもとに明らかにしている。本研究の学術的貢献は，以下の４点にまとめられる。

第一の貢献は，会計技術の移転について従来支配的であった植民地理論に対して，反証する証拠をいくつも提示し，植民地理論の限界を明らかにしたことである。植民地理論は，宗主国が植民地を搾取するという単純な経済モデルが背景にあるが，実際の会計技術の移転はそのような単純なものではなく，新興経済国や開発途上国が，自国の事情を反映させて，最良の会計基準を選択的に導入してきたことを明らかにしたことは，本論文の最大の貢献である。アフリカ諸国は，多様で経済発展の程度も異なるが，モロッコのような比較的発展した国から中部アフリカの国々を束ねるOHADA(アフリカ商事法調和化機構）までを対象として，「真実かつ公正な概観」やIFRS適用における公正価値の導入などに関して，独自の対応がみられることを明らかにしたことは，貴重な会計学的発見である。

第二の貢献は，植民地理論に変わる先進国・開発途上国の会計技術移転のメカニズムの説明フレームワークを構築しようとしたことである。この説明フレームワークは，「移転要素の提供側」「移転される要素」「会計技術移転の受入側」の三者の関係を重要な要素に分割して相互関係を示そうとするもので，単純な植民地理論よりも，会計技術移転のメカニズムをより良く説明しうるものである。ただし，この枠組みで，すべての会計技術移転の実務を説明しきれるかどうかには疑問の余地が残るが，植民地理論に代わる新しい分析枠組みを構築した意義は高く評価することができる。

第三の貢献は，新興国や開発途上国の会計実践を評価するための政策評価の重要性を提起したことである。特に，単なる先進国の模倣ではなく，それぞれの地域条件に合致した会計技術を移転するという視点から会計政策を評価することの重要性を示した点は，今後新興国や開発途上国の会計政策を考える上で参考になるものである。

第四の貢献は，計画経済における経済政策への有用性が重視されるフランス型の会計制度の移転過程に着目することによって，会計制度の経済成長への貢献という分析視角構築の端緒を開いたことである。この貢献は，新興国・開発途上国における経済社会インフラストラクチャーとしての会計制度の整備に対する新たな視座を提供する可能性を含んでいる。

このように本書は，これまで日本人研究者が，誰も足を踏み入れなかった領域に果敢に挑戦し，従来の植民地理論に対する反証を積み上げた価値のある研究である。しかし，新しい領域の研究であるので，いくつかの限界や課題も存在している。たとえば，新興国や開発途上国が，会計技術移転にあたって，なぜそのような行動をとったのかについての理由について，本論文では経済発展のような経済目的が指摘されているが，指摘に留まっており，十分に掘り下げられていない面がある。さらに，本論文の射程は，会計制度の移転過程までに留まっており，移転された会計制度が移転先新興国・開発途上国において，実際にどの程度普及し定着し経済発展に貢献しているかまでには及んでいない。

ただし，上記のような本論文の限界は，アフリカの新興国及び開発途上国の会計という極めて調査しにくい対象に挑んだことによる限界でもある。むしろ，従来の理論に対する反証の提示という面を評価すべきで，上記の点は今後の課題として捉えるべきであろう。したがって，これらの課題は本研究の価値を損なうものではない。

以上の理由から，審査委員は，本論文の著者が，博士（経営学）の学位を授与されるに十分な資質を持つものと判断する。

令和元年７月１７日

審査委員　主査　教　授　國部　克彦

教　授　鈴木　一水

准教授　與三野　禎倫