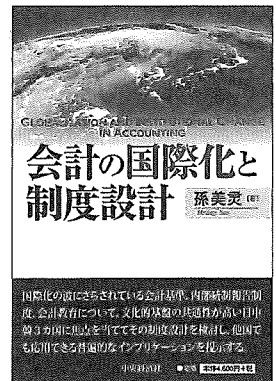


書評

孫美灵著

『会計の国際化と制度設計』

(中央経済社刊、236頁、4,600円(税別)、2020年3月発行)



はじめに

中国会計を研究分野の一つとして取り組んできた評者は、本書の著者である孫美灵氏の中国会計の研究にかねてより注目し、その論考をフォローさせていただいてきた。そして日本会計研究学会の現代中国会計をテーマにしたスタディ・グループ(2016年9月～2018年9月)では2年間の共同研究に際していろいろな議論を直接する機会を得た。

日本経済や中国経済の変化を分析するうえで青木昌彦教授たちの比較制度分析は、当該国の歴史的発展、動的な進化を捉えるうえできわめて有力な研究方法である。孫美灵氏はこうした比較制度分析方法によって中国の企業会計制度の変遷や中国会計の特質を見事に切り取ってきたのである。比較制度分析の重要な理論が「歴史的経路依存性」と「制度的補完性」であるが、この二つの理論と概念を用いた中国会計の制度的展開の分析は秀逸であり、きわめて説得力があるものであった。

本書の内容と構成

こうした孫美灵氏のこれまでの論考を加筆修正のうえ、さらに日本・韓国・中国の内部統制報告制度の導入とその効果、および会計教育を比較分析した研究を加えて公開されたのが本書である。本書は『会計の国際化と制度設計』と題された極めて意欲的な研究書であり、期待通りの著書であった。

それでは、本書の内容をその構成にしたがって、紹介してみよう。本書は序章と終章を別にして3部構成で、第1部 会計基準の国際化と制度設計(1～3章)、第2部 内部統制報告制度の国際化と制度設計(4～7章)、第3部 会計教育の国際化と制度設計(8章～11章)、となっている。なお、本書の魅力を伝えるために各章の章題についても明示する

ことにする。

序章 研究の課題と方法、第1章 中国経済と比較制度分析、第2章 中国における企業会計基準の変遷、第3章 中国のコーポレート・ガバナンスと会計不正、第4章 内部統制報告制度の導入プロセス—日本・韓国・中国を分析対象として—、第5章 日本企業における内部統制報告制度の導入効果—インタビュー調査による5社の事例—、第6章 中国企業における内部統制報告制度の導入コスト、第7章 中国企業における内部統制報告制度の導入効果、第8章 制度的観点から見た会計教育の改革—国家会計学院の事例—、第9章 会計教育の国際化とIFRS教育—中国—、第10章 会計教育の国際化とIFRS教育—韓国—、第11章 アメリカにおける会計のPh.D.教育、終章 研究の総括、意義および展望。

本書の意義と貢献

本書の意義と貢献は、まず第一に比較制度分析の方法によって中国の企業会計基準を中心とする会計制度の変遷と制度的基盤である中国のコーポレート・ガバナンスおよび内部統制報告制度の本質的な特質を歴史的、理論的に抽出してきたことである(1～3章)。これらは類書にないものであり、本書の白眉といえるところであり、中国会計研究に重要な寄与をなすものである。

第二は、中国の会計教育の事例として国家会計学院とくに上海国家会計学院の教育内容やカリキュラム、学位や教員、受講生について詳細に紹介していることである。評者も上海国家会計学院を訪問したことがあるが、この論考で初めて知ったことも多く、読者には大変参考になるものである(8章)。

第三はBasu教授のPh.D.セミナーを中心としてアメリカにおける会計のPh.D.教育を孫美灵氏の受講

経験に基づいて詳細に記述していることである(11章)。そして興味深いのは、この中でときおり挿入されている、孫美灵氏の実証会計に対する批判的な視点や独自の会計研究方法論である。例えば次のように喝破されている。「現実世界を見ずもしくは物事の本質を見ず、既存の数値的データだけに依存して結果を導こうとすると、世の中に示唆を与えられるようなよい研究結果を導くことは難しい。もしくは誤った研究結果を出してしまう危険性さえある。そして、人間が作り出した既存のデータに依存する実証研究は、データがまだ蓄積されていない領域に関しては全く貢献ができない研究方法でもある」(200頁)。

またアメリカのPh.D.教育から得られる示唆としていくつか指摘されているが、とくに「経済理論の限界、研究方法の限界を認識することが、世の中に役立つ研究とは何か、革新的な研究とは何かについて真剣に考えるきっかけになる。研究のための研究ではなく、世の中に役立つ研究をしようとする意識をPh.D.学生に植え付けることは、Ph.D.教育において非常に重要であると思われる」(205頁)と述べられていることについては、孫美灵氏の研究に対する志の高さが表れており、評価したい。また序章では研究方法について「アーカイバル的な実証研究のみが科学的な会計研究であるかのような風潮が強い今日において、ノーマティブな研究は市民権を失いつつあると言わざるを得ない。……言うまでもないが、人気を博しているもしくは就職に有利な研究手法を使うためにそれに合った研究テーマを探すのではなく、明らかにしたい研究テーマに適した研究手法を選択すべきである」(7頁)と述べている。この序章と11章は博士後期課程を担当している大学教員や院生の諸君には是非読んでいただきたいところである。

第四は、内部統制報告制度の導入プロセスを日本、韓国、中国において比較分析し、それらがどこまで効果を有しているかをインタビューやアンケート調査を活用し、明らかにしていることである。

#### 望蜀の感

本書はこのように中国会計研究に重要な貢献をなす魅力ある好書である。ただ望蜀となるが、最後に評者として二つの点を要望しておきたい。

一つは第1章の中国経済と比較制度分析のところ

が頁数では5頁しかなく、もう少し中国経済と比較制度分析についての先行研究、とくに青木昌彦教授たちの研究を含めて整理して記述していただければ良かったのではないかと思う。会計を学ぶ大学院生や実務家にとって必ずしも通説とは言えない比較制度分析の理論と中国経済については更なる具体的な説明が欲しいところである。現代中国の経済改革と開放政策を振り返ってみるといくつもの過度的で臨時的な政策が実行されていた。当時の中国を訪問あるいは滞在した人たちにとって象徴的なものは、「外貨兌換券」の存在であった。今の若い中国人留学生に尋ねてみると「外貨兌換券」を見たことがないという学生も多いのであるが、これは1980年4月1日から1995年1月1日に廃止されるまで発行されていたものである。つまり「人民幣」との二重通貨体制が実施されていたのである。頻繁に変わる政策と漸進主義的改革、試行錯誤で過度的、二元的な制度は、当時の中国の特徴をよく表していた。

もう一つは、本書において中国の「企業財務通則」についての記述がないのが残念であり、いずれかの機会には是非取り上げていただきたい。中国会計の研究に携わってきた評者としては、中国の財務会計制度の特質を解明するうえで「企業財務通則」の研究が不可欠であると考えている。現代中国の会計改革は1993年7月より「企業会計準則」と「企業財務通則」が同時に実施されることから始まったのであり、中国では「両則」と呼ばれ、それらに基づく10業種の業種別財務管理制度と13業種の業種別会計制度は「兩制」と呼ばれ、歴史的には一対のものとして展開され、現代中国の会計改革に重要な影響を与えてきたのである。会計学者が意外に見落としがちなのが「企業財務通則」であり、この存在そのものがわかりにくいところであるが、「歴史的経路依存性」と「制度的補完性」の枠組みで分析すると合理的にすっきりと理解できるものだと思う。

現代中国の企業会計制度の変遷と改革、会計の国際化、会計教育を理解するうえで本書は格好の研究書であり、中国会計の研究を志す研究者や大学院生にとっては必読の文献である。さらに実務家の方々にも中国の会計戦略を理解する指針を得るためには是非ご一読をおすすめしたい。

(関西大学教授：水野一郎)