

日本の中小企業会計と税理士の専門的判断

菅 原 智
角ヶ谷 典 幸

(受付 2015年 4月 16日)

I 問 題 提 起

近年、中小企業会計の分野において、国際的比較可能性が確保された会計基準を採用すべきか、あるいは会計のグローバル化の影響を受けない会計基準を採用すべきかという選択について、多くの国で活発な議論が行われている。例えば、2009年7月に公表され、世界80カ国以上で採用されている中小企業版IFRS (International Financial Reporting Standards for Small and Middle-sized Entities: SMEs 版IFRS) は、グローバル財務報告のための会計基準を非上場の中小企業に採用することを推進するものである (IFRS Foundation, 2013)。会計研究の文献には、このSMEs 版IFRSを国内の中小企業へ採用する必要性を論じたものが数多く存在するが、発展途上国を対象としたものが多い (例えば、Turegun et al., 2014 (トルコ); Albu et al., 2013 (中東欧州4カ国); Uyra & Gungormus, 2013 (トルコ); Hussain et al., 2012 (フィジー); Jaffar et al., 2011 (マレーシア); Albu & Albu, 2010 (ルーマニア); など)。Brown (2011) によれば、国際的に共通化された財務報告基準を採用する便益は発展途上国と先進国では異なり、発展途上国では企業の透明性が高まり、経済的な成長機会が生まれ、競争が促進されるという便益が期待される。対照的に先進諸国における便益は、資本コストの低減や市場効率性の向上などが指摘されている (Brown, 2011)。しかしながら、先進諸国においても、このような便益のためだけに国際的比較可能性を確保した財務情報の提供が達成されるわけではない。中小企業が新しい会計制度を導入する際には、社会的要因 (societal factor)

や環境要因、企業の組織的屬性、導入に必要な費用などを考慮して決定していることが実証されている (Eierle & Helduser, 2013; 朱, 2013; Litjens et al., 2012; Andre et al., 2012; Bassemir, 2012; Cristian et al., 2011; Eierle & Haller., 2009)。

このような多くの要因の中でも、文化的差異という社会的要因の影響は重要であると考えられる。近年、多くの国際ビジネスに関する文献の中で認識されてきているとおり、今日のようなグローバル化した国際ビジネス環境においても、文化的差異という要因が、国際社会で起こる現象を説明する上で、重要な役割を担っていると言われている (例えば, Kwok & Tadesse, 2006; Leung, et al., 2006)。会計の分野においても、IFRS のような単一の会計基準が必ずしも単一の会計実務を導くとは言えないことが実証されつつあり (Han et al., 2010)、文化的要因との関連を調査する重要性が高まっているといえる。

以上のような問題の背景に基づき、本研究では、中小企業における国際的比較可能性を確保した財務情報提供に際し、社会的要因の影響に焦点を当てる。特に、社会的要因の中でも、不確実性回避という文化的側面に限定して研究を進めることにする。本研究の目的は、不確実性回避 (uncertainty avoidance) の特徴が高い社会における、中小企業会計の適用に関わる会計専門家の判断について調査することにある。当該研究で対象となる会計専門家の判断とは、日本の中小企業会計において、税理士がIFRSの影響を受ける「中小企業の会計に関する指針」の採用を好まず、IFRSの影響が遮断された「中小企業の会計に関する基本要領」の採用を好むという現象をいう。

本論文の構成は以下の通りである。まず、Ⅱ. において日本の中小企業会計の特徴と問題点を論じる。Ⅲ. においては職業会計人の専門的判断と社会的要因および文化的側面の影響を議論した先行研究を整理する。Ⅳ. では先行研究を踏まえ、本研究の論理的フレームワークを明らかにし、そこから仮説を導出する。Ⅴ. ではリサーチ・デザインを試考する。最後に

VI. では、本研究の総括と展望を述べる。

II 日本の中小企業会計

昨今の日本の中小企業会計については、複数の会計ルールが併存している状況が存在する。まず2005年に、計算書類の作成に当たり拠るべきことが望ましい会計処理や注記等を示すルールとして「中小企業の会計に関する指針（以下、中小指針という）」が公表された。しかしながら、この中小指針は、限られた中小企業のみで利用されるに留まり、より中小企業の属性を考慮して策定された「中小企業の会計に関する基本要領（以下、中小要領という）」が2012年に公表されている（河崎，2012）。また、「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方に関する当面の方針」では、IPOを目指す非上場の中小企業が国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards: IFRS）を適用できるようにIFRS適用要件の緩和が提案されている（企業会計審議会，2013）。このように複数のルールが併存する中で、中小企業は会社の実情に適合したものを選択し、適用することが期待されている。

中小指針と中小要領のふたつの会計ルールを比較してみたとき、両者共に利用者を中小企業と据えている点は共通する。しかし、中小指針は大企業向け会計基準を簡素化した「トップ・ダウン・アプローチ」でIFRSとのある程度の整合性を有するのに対して、中小要領はIFRSの影響を遮断し、中小企業の属性に即した「ボトム・アップ・アプローチ」に基づいた会計ルールであると解釈される（河崎，2012）。また、上西（2012）によれば、中小指針は会計専門家が利用することを想定して作成されたルールであるのに対して、中小要領は経営者目線で作成されたルールであると述べられている。

本来、適用する会計ルールの選択は、中小企業の経営者によってなされ、それに基づき企業が財務諸表を作成しているとみなす。しかし実際のところは、経営・税務コンサルティングおよび付随業務を請け負う税理士

が財務諸表を作成していると言われている（村田，2010）。そこで、複数ある会計ルールのうちどれを選択するかという問題についても、中小企業の財務や税務に関わる税理士の判断に依拠するところが大きいと考えられる。

実際の両会計ルールの棲み分けに関しては、例えば上西（2012）では、中小企業の会計を担当する会計専門家は、最低限、中小要領に基づいて、会計の必要性を経営者に理解してもらい、中小要領の示す会計処理等を行うように努めることが必要であると言われている。さらに、中小要領の処理が実践できた中小企業は、中小指針に移行すべきであることも示唆されている（上西，2012）。すなわち、中小企業の会計を担当するそれぞれの会計専門家が、クライアント企業の状況を判断し、中小指針と中小要領のどちらを中小企業の会計ルールとして採用するかを決定する。

より具体的な判断基準としては、弥永（2012）において、日本商工会議所が2009年に主催した非上場企業の実態に則した会計のあり方に関するアンケートおよびヒアリング調査結果を要約することで、示されている。それらは以下の4点である。

- ①資本市場からの資金調達への依存度：中小企業が会計のグローバル化からのメリットを享受していれば IFRS の影響を反映した中小指針を採用し、そうでなければ中小要領を採用する。
- ②利害関係者の範囲：利害関係者が国内の株主、債権者、取引先に限られている場合は中小要領であり、利害関係者が海外にもいれば中小指針を採用する。
- ③利害関係者の会計情報への要請：IFRS の影響を受けた財務報告を期待している利害関係者がいる場合は中小指針を採用し、いない場合には中小要領を採用する。
- ④経理に費やすことができる資金的余裕：資金的余裕がある中小企業は中小指針の採用をめざし、余裕が無い場合は中小要領を採用し本業に専念する。

実務では、これら複数の具体的判断基準を包括的に考慮して、企業の経営者と経理を担当する会計専門家が、どちらの会計ルールを採用するかを決めると解釈できる。

では、この中小企業会計ルールの選択判断は、実務において合理的に行われているのであろうか。本来、理論的に言えば、企業の大小を問わず、企業が自発的に会計報告を行う動機は、利害関係者間に存在する情報の非対称性を減少させることで、企業の資本コストを低減させることにある。実際、村田（2010）の研究では、当該研究のサンプルであった日本の税理士の40.3%が中小指針の採用目的として、資金調達を容易にするため、という回答が示されていた。しかし一方で、財務会計と税務会計の乖離などの理由のため、中小指針の採用を回避したという回答を行った者もいた（村田，2010）。この判断は、税務会計基準の選択による一種の利益調整と考えることもできる。さらには、日本の社会的要因（文化的側面）がこの判断に影響を与えている可能性もある。村田（2010）でみられた税務会計寄りに利益調整されてしまうという逆基準性は、保守的な会計判断を後押しする文化的側面の影響であるという研究も存在している（Haller, 1992; Haller & Ferstl, 2012）。情報の比較可能性を高めて資本コストを削減するのに役立つのは、基準ではなく実務の統一であり、実務はローカルな文化や法制度などの諸要因によって影響されるという（Devalle et al., 2010; 齋藤, 2008）。このような考え方に基づけば、社会的要因が税理士の中小企業会計ルールの選択判断に影響を与えていると解釈できるかもしれない。以上のように、中小企業会計に関して、会計専門家の専門的判断が理論どおり適切に行われているか、あるいは文化的側面の影響を受けているかという点は、これまでの研究では明らかとされていない。

Ⅲ 先行研究

国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board; IASB）は、財務報告のグローバル化のメリットが、資本市場へ上場する大企業に

限定されず、非上場の中小企業にも存在するという考え方にに基づき、中小企業版 IFRS を公表した (IFRS, 2009)。ここでいう財務報告のグローバル化による便益とは、高品質で比較可能な財務情報の提供に資することで、利害関係者間の資本配分や株価の改善に結びつくことを意味している (IFRS, 2009)。

しかし多くの研究において、国際的比較可能性を確保した財務会計情報の提供を行いたいという意図がある中小企業でも、そのための費用が便益を越えてしまうがために、常に国内の会計基準からグローバル化を推進する会計基準の適用へと変更するとは限らない、と言われている。先行研究では、この費用と便益について、様々な角度から分析・調査されている (例えば、Eierle & Helduser, 2013; Andre et al., 2012; Bassemir, 2012; Litjens et al., 2012; Fulbier & Gassen, 2010; Eierle & Haller, 2009)。

中でも Fulbier & Gassen (2010) は、ヨーロッパ諸国の中小企業 (private sector) を対象にして、財務会計の均一化を図る会計をヨーロッパ諸国で適用することが、EU 域内の非上場中小企業に便益を生むか否かを実証的に検証した研究である。本研究の著者は、中小企業における財務会計は、無数の契約関係 (例えば、税制、配当契約、債権者契約、規制当局との関係、経営者報酬契約) において上場する大企業とは異なる重要な役割を果たしている点を指摘し、その関係が最終的な会計報告の結果に影響を及ぼしているか否かを調査した。分析の結果は、税制と財務報告の間に強い結びつきがある国の中小企業は、営業活動によるキャッシュ・フローと比較して、利益が複数の会計期間を通して平準化される傾向にあることが明らかとなった。すなわち Fulbier & Gassen (2010) は、税制や配当規制などを含めた企業内の契約や統治制度が統一されていないヨーロッパ域内では、中小企業会計の統一化は難しく、この構造的な障壁を取り除かなければ、中小企業のグローバル会計基準を採用する便益は得られないと主張した。

構造的費用については、Eierle & Helduser (2013) においても、コンティンジェンシー理論をベースとして分析が試みられている。コンティン

ジェンシー理論は、財務報告に関する経営者や企業行動の選択が、社会的要因（国の要因）、外部要因（企業を取り巻く環境や利用者の特徴など）そして組織的属性によって影響を受けるというものである（Gernon & Wallace, 1995; Thomas, 1991）。Eierle & Helduser（2013）は、ドイツにある322の非上場の中小企業を対象に、質問票調査を実施し、それらの会社が国際的比較可能性を確保した財務会計情報を公表する必要性と、その判断の決定要因を調査した。分析結果によれば、海外から資本出資を得ていること、所有と経営の分離が進んでいること、当該中小企業が国際的企業グループの一部（海外親・子会社）であることなどの属性が、国際的比較可能性を確保した財務会計情報を公表する必要性と強く関わりがあることが明らかとなった。逆に、海外の企業との取引、会社の収益性、レバレッジ・レシオ、企業規模、業界、会社形態は影響力ある要因であるとは言えないことが明らかとなった。しかし、この研究では分析モデルに外部要因と組織的属性を組み込んでいたが、社会的要因は考察の枠外であった。

中小企業が国際的比較可能性を確保した財務会計情報を公表するか否かをテーマにした研究領域において社会的要因の影響を分析した研究は、上述の Fulbier & Gassen（2010）の中で構造的な障壁として概説されたことはあるものの、これまでの会計文献には存在していない。ただし、IFRSを採用する大企業を対象とした研究では、会計ルールや実務における各国の社会的要因の差違を扱った研究は存在する（Nobes, 2013; Han, et al., 2010; Zeff, 2007; Nobes, 2006; Ball, 2006）。

例えば Han et al.,（2010）は、国家の文化的側面（cultural dimensions）が各国の企業経営者の利益調整実務に影響を与えているか否かを調査した。この研究では、1992年から2003年までのコンプサットの世界企業の財務データを用いた実証分析を実施し、結果として、個人主義（individualism）という文化的側面が強い（弱い）国の経営者ほど実務において利益調整を行う（行わない）傾向にあり、また、不確実性回避（uncertainty avoidance）という文化的側面の強い（弱い）国の経営者ほど利益調整を行わない（行

う) 傾向にあることを明らかとした。この研究結果は、社会的要因と会計の価値観、およびこれらの関係をモデル化した Gray (1988) の理論を、データにより実証したものであると言われている。しかし Han et al., (2010) の著者自身が本文で指摘する通り、この研究は国家の文化的側面が各経営者の行動に影響を与えると仮定しているに過ぎず、直接その因果関係を明らかにした研究ではなかった (Han et al., 2010)。

社会的要因が意思決定者の判断に直接影響を与えているか否かを検証した研究もこれまでの文献に存在する。例えば Tsakumis (2007), Doupnik & Riccio (2006), Doupnik & Richter (2004; 2003) などは、IFRS の基準にある文言上の不確実性を含む表現の解釈や判断に関する文化的差異を、特に保守主義 (conservatism) と守秘性 (secrecy) という観点から検証し、その存在を実証した。

例えば Tsakumis (2007) は、アメリカ人とギリシャ人の会計士を対象として、IAS37 に規定された偶発債務と偶発資産の認識と表示に関する専門的判断と文化的差異の関係を調査した。この研究は、Gray (1988) の理論的モデルを援用し、特に保守主義と守秘性という観点から、会計士の専門的判断に対する文化的要因の影響について実証的研究を実施している点は Han et al. (2010) と類似しているが、会計士の専門的判断を研究の対象としている点で Han et al. (2010) とは異なる。Tsakumis (2007) では、Hostede (2001) の文化的指標 (cultural index) に基づき、アメリカ人にとっては保守主義と守秘性の重要性が低く、ギリシャ人にとってはそれらが高いという関係の中で、実証研究が行われた。本研究の著者が作成したシナリオを用い、実験法により収集されたデータを分析した結果、意思決定者の保守性が影響を与える余地のある資産負債の認識の判断と文化的差異には有意な関係が見られなかったが、守秘性が影響を与える余地のある財務諸表表示の判断と文化的差異には有意な差異を見出した。

これに対して、Wehrfritz & Haller (2014) においても、IFRS の 3 つの会計事象 (訴訟に備えた引当金の認識、製品保証引当金の測定、偶発資産の

開示)に関する専門的判断の差異に関して、質問票による3つの短いシナリオ・ケースを用い、イギリス人とドイツ人会計士について調査した。結果は、引当金の認識のケースに関して、ドイツ人の判断がイギリス人よりも保守主義を考慮する傾向にあることを明らかとしたが、残りの2つの事象において、両国出身の会計士の判断に統計的差異が見出せなかった。Wehrfritz & Haller (2014)の研究は、これまでの先行研究とは異なり、IFRSの採用の結果、会計専門家の意思決定に生じる各国間の社会的要因の差異はそれほど重要ではないと結論づけている。

さらにHeidhues et al. (2011)およびHeidhuse & Patel (2012)は、重要性に関する会計専門家の判断に対する文化的影響をドイツ人とイタリア人会計士で比較調査した。これらの研究は、これまでの先行研究で行われてきたHofstede (2001)の国家単位の文化的側面が、意思決定者の行動や判断に影響を与えるという仮説の限界を補強し、Yoo & Donthu (2002; 1998)による個人の文化的側面の専門的判断への影響を検証したものであった。理論的には、ドイツ人会計士はイタリア人会計士と比べて、重要性の判断を保守的に行くと仮定されたが、DeZoort et al. (2006)が作成したシナリオを含む質問票を用いて仮説を検証した結果、ドイツとイタリアにおいて、会計士の重要性判断に有意な差があることを示す証拠は見出せなかった。ただしドイツ人については、不確実性の回避を好む会計士ほど重要性の評価 (materiality evaluation) に関して保守的行動をとることは証明された (Heidhuse & Patel, 2012; Heidhues et al., 2011)。これは、財務諸表上のある項目の評価が誤って作成されるおそれがあるようなリスクの高い場合においてのみ、ドイツ人会計士個人の不確実性回避という性格がその判断に影響を与えると解釈された。この研究では、ドイツ人会計士は、重要性の評価に関して、イタリア人会計士よりも保守的に行動することが有意に証明されたが、その時には不確実性の回避という特徴がとても低い場合であることも明らかになり、論理的には矛盾した結果が示されてしまった (Heidhuse & Patel, 2012; Heidhues et al., 2011)。

以上のように、文化的側面という社会的要因が個別の会計専門家の判断に影響を与えているか否かは、IFRSを採用する大企業においても、合意のある結論には至っていないうえ、中小企業を対象とした当該テーマの研究はこれまでも行われていない。

IV 理論的フレームワークと仮説の設定

コンティンジェンシー理論に基づけば、国や文化に関わる社会的要因の影響により、中小企業が国際的比較可能性を確保した自発的会計報告を常に追求するとは限らない。日本の多くの中小企業にみられる中小指針の採用を回避し、IFRSの影響を遮断された中小要領を選択する行為は、その決定プロセスに関わる税理士が、自発的開示による資本コストの低減という観点よりも、日本という国や文化に関わる要因に大きく影響を受けた独自の会計判断を行った結果かもしれない。

日本の会計システムは伝統的に財務会計と税務会計のつながりが強く、逆基準性 (principle of congruence) という現象の存在が指摘される (日本公認会計士協会, 2010)。このような現象は諸外国でも見られる。例えばドイツでも、逆基準性の作用により、確定決算主義を介した法人税計算プロセスが財務会計の損益に影響を与え、税金を低減させるという保守的な会計判断を企業側に後押しすると言われる (Haller, 1992; Haller & Ferstl, 2012)。日本やドイツの逆基準性という会計システムの特徴は、それらの国の会計システムにおいて、保守主義や守秘性などの概念が重視されるからであり、各国の社会的価値 (社会的要因) が影響しているからであると言われる (Gray, 1988)。特に Gray (1988) によれば、日本やドイツでは、Hofstede (2001; 1980) がいう不確実性回避という文化的要因が強いという特徴により、会計システムにおける保守主義や守秘性という概念を重視することにつながっていると分析されている。これに対し、国際比較可能性の確保を目的としたIFRSのような会計システムは、税務会計の影響を受けず、質の高い最適性と透明性を追求する会計制度であるといえる

(Doupnik & Perera, 2012; Nobes & Parker, 2008; Nobes, 1992)。

日本の中小企業会計における中小指針と中小要領を見ると、IFRSのような国際比較可能性の確保、資源配分の最適性、透明性などを追求する制度はIFRSの影響を反映させる中小指針に該当する。これに対して、中小要領は社会的要因の影響を受けた制度であると考えられる。河崎（2013）でも、中小要領の特徴として、IFRSの影響が遮断されており、実務の会計慣行を踏まえて税務上の処理を尊重する会計システムであると述べられている。本研究では、日本の中小企業の会計実務に携わる税理士が、社会的要因が影響する状況下で、この2つの制度のどちらを選択するかについて検証する。上記の議論より、まずは以下のような仮説 H1 を立てた。

H1：日本の税理士は不確実性回避の行動を好むため、中小指針よりも中小要領の採用を中小企業に勧める傾向にある。

また、国の社会的要因は会計専門家個人の会計行動にも影響を与えるであろうか。文化や社会的要因は国家単位で定義づけられるが、国家レベルと個人レベルで測定された文化や社会的要因が同じ傾向を示すかどうかという点は、検証されなければならない（Yoo et al., 2011; Yoo & Donthu, 2005; 2002）。上記のような議論は、不確実性の回避を好まない個人の性格が、保守主義を重視する中小要領の採用を選択させ、逆に、不確実性の回避を好む個人の性格が、最適性や透明性と結びつく中小指針の採用を決定するという関係を仮定させる。従って、以下のような仮説 H2 を設定した。

H2：不確実性回避を好む税理士ほど、中小要領の採用を好み、不確実性回避を好まない税理士ほど、中小指針の採用を好む傾向にある。

さらに本研究では、仮説 H2 を検証する上で、税理士が、中小指針と中小要領の選択決定にあたり、専門的判断に際して最も相反する会計処理を抽

出し、彼らの専門的判断と社会的要因の関連性を調査する。このような最も相反する会計処理は、1) 市場価格あるその他有価証券の期末評価、および 2) 減価償却の処理、の 2 つが該当し、それぞれ仮説を設定した。

1) 市場価格あるその他有価証券の期末評価

市場価格あるその他有価証券の期末評価については、中小指針では時価評価が求められている(中小指針19(4))。時価評価により発生する評価差額は、洗替方式に基づき、全部純資産直入法又は部分純資産直入法により処理することになっている。これに対して、中小要領では、原則として売買目的有価証券以外の有価証券は原価評価で評価されることになっている(中小要領Ⅱ5(1))。専門家の意思決定への社会的要因の影響を考慮すれば、不確実性の回避という要因から派生する保守主義という特徴が、時価の増加分を認識しないという会計行為と結びつき、逆に、透明性や最適性を高めようとする性格が時価評価という会計行為と結びつくと仮定される。したがって、以下のような仮説 H3 を立てることができる。

H3: 市場価格のあるその他有価証券の処理について、不確実性回避を好む税理士ほど、中小要領における原価評価を好み、不確実性回避を好まない税理士ほど、中小指針における時価評価を好む。

2) 減価償却費の処理

減価償却費の処理については、中小指針では、定率法、定額法その他の方法に従い、每期継続して規則的な償却を行うことが求められている(中小指針34(1))のに対して、中小要領で求められている処理は、定率法、定額法等の方法に従い、相当の償却を行うとなっている(中小要領Ⅱ8(1))。このような両制度の違いは、実務上、減価償却費を計上しなくとも法人税法上問題にされることはないので、中小要領を採用して「相当の償却」を怠ること(確定決算主義の逆基準性)も考えられる(品川, 2013)。

つまり、中小要領を採用することで、赤字のときには減価償却をしないという利益調整が行われることが考えられる。先行研究の Haller, (1992) や Haller & Ferstl, (2012) が示すように、確定決算主義を介した法人税計算プロセスは、財務会計の損益に影響を与え、企業側に税金を低減させるという保守的な会計判断を後押しする可能性がある。また Han et al. (2010) では、不確実性回避という文化側面の強い（弱い）国の経営者ほど利益調整を行わない（行う）傾向にあることを実証していた。本研究では、意思決定者である各税理士の文化的側面と結果としての選択判断の関係を調査するため、以下のような仮説 H4 を設定した。

H4：減価償却の処理に関し、不確実性回避を好む税理士ほど、中小要領における相当の償却を好み、不確実性回避を好まない税理士ほど、中小指針における規則的償却を好む。

V リサーチ・デザイン

本研究では、研究目的に基づき、質問票調査を実施した。質問票の第1部では、ある架空の会社の事例を示し、調査票回答者に対して中小指針と中小要領の選択判断や会計処理に関する裁量について尋ねる。質問票の第2部では、より緻密な分析と関連する変数をコントロールするため、回答者の統計量や個人的、職業的情報を尋ねる。そして、質問票の第3部では、Yoo et al., (2011) に基づき、Hofstede (2001; 1980) の文化的側面を個人レベルで測定するための質問 (Individual Cultural Value Scale: CVSCALE) を組み込む。

質問票に示された架空の会社は、非上場の中小企業であるが、会社の規模は比較的大きく、財務的にも安定しており、所有と経営の分離も十分存在し、出資や借入も海外から受け入れている状況が示されている。このような前提の下で、中小指針と中小要領の選択適用が問題となる2つの処理（市場価格のあるその他有価証券と減価償却費）についての税理士としての

判断, および包括的な会計基準の選択判断について, 質問票の回答者に尋ねる。

また, 回答者を無作為に 2 グループに区分し, 一方のグループのシナリオには, 登場する架空会社 A の今期の財務状況について, 中小指針に基づいて財務諸表を作成すると, 財務諸表では赤字になるにもかかわらず, 法人税の申告書では黒字になるという情報を追加する。これは, 確定決算主義の逆基準性がより大きく問題になる場合に, 回答者の専門的判断がどのような影響を受けるかについて調査するための操作である。

調査票の実施は 2015 年に実施する予定である。調査票はネット上で実施できるサーベイ・モンキーを用いて作成し, リンクを貼付けたメールを送付して募集する。対象は, TKC に所属する日本の税理士とし, 各グループ(実験グループとコントロール・グループ)それぞれ 150-200 程度の有効回答数の回収を目指す。

VI 総 括

本論文では, 今日の日本の中小企業会計に潜む会計基準選択問題と社会的要因である文化的側面との関係について, 問題提起し, 関連する先行研究を整理し, 論理的フレームワークの構築と仮説の設定を行った。これらの検討を踏まえ, 最終的には, リサーチ・デザインを確定させ, それに基づきデータを収集し, 分析を進め, 結論を導きたい。

参 考 文 献

上西左大信 [2012] 「第 11 章 税理士の果たすべき役割」河崎照行・万代勝信 編著『中小会社の会計要領』中央経済社, pp. 219-225.

河崎照行 [2013] 「国際会計基準 (IFRS) と中小企業会計」『経済論集』(大分大学経済学会) 5, pp. 167-185.

河崎照行 [2012] 「日本における中小企業会計の現状と課題」『甲南会計研究』(甲南大学) No. 6, pp. 1-10.

企業会計審議会 [2013] 「国際会計基準 (IFRS) への対応のあり方に関する当面の方針」2013 年 6 月 19 日

- 齋藤静樹 [2008] 「コンバージェンスの未解決論点——海外の学会論調から——」『企業会計』60(1), pp. 4-10.
- 品川芳宣 [2013] 『中小企業の会計と税務 中小会計要領の制定の背景と運用方法』大蔵財務協会
- 朱愷雯 [2013] 「中小企業向け会計基準の策定のあり方に関する研究」『商経学叢』(近畿大学) 60(1), pp. 133-154.
- 村田直樹 [2010] 「中小企業会計実務に関する動向調査」『産業経営プロジェクト報告書』(日本大学経済学部産業経営研究所) 33-2号, pp. 1-165.
- 日本公認会計士協会 [2010] 「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」(租税調査会研究報告第20号)
- 弥永真生 [2012] 「第4章 会社法からみた中小企業の会計」河崎照行・万代勝信 編著『中小会社の会計要領』中央経済社, pp. 40-51.
- Andre, P., P. Walton and D. Yang [2012] *Voluntary adoption of IFRS: A study of determinants for UK unlisted firms*, ESSEC Business School, ESSEC KPMG Financial reporting Centre, hal-00935913, version 1-22 Jan 2014.
- Albu, C. N., N. Albu, S. F. Pali-Pista, M. M. Girbina, S. K. Selimoglu, D. M. Kovacs, J. Lukacs, G. Mohl and L. Mullerova [2013] “Implementation of IFRS for SMEs in Emerging Economies: Stakeholder perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey”, *Journal of International Financial Management and Accounting*, 24(2), pp. 141-175.
- Albu, C. N. and N. Albu [2010] “The context of the possible IFRS for SMEs implementation in Romania: An Exploratory Study”, *Accounting and Management Information Systems*, 9(1), pp. 45-71.
- Ball, R. [2006] “International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors”, *Accounting and Business Research (Special Issue International Accounting Policy Forum)*, 36, pp. 5-27.
- Bassemir, M. [2012] “Why Do Private Firms Adopt IFRS?”, (accessed on 8th July, 2014, <http://ssrn.com/abstract=1896283>).
- Brown, P. [2011] “International Financial Reporting Standards: What are the Benefit?”, *Accounting and Business Research*, 41(3), pp. 269-285.
- Cristian, C., C. Teodori, M. Veneziani, T. Dunne and C. Helliari [2011] “Perceived Costs and Benefits of IFRS Adoption in Italian Medium Size Entities”, *Pivista Piccola Impresa/Small Business*, 3, pp. 9-35.
- DeZoort, T., P. Harrison and M. Taylor [2006] “Accountability and auditors’ materiality judgments: The effects of differential pressure strength on conservatism, variability, and effort”, *Accounting, Organizations and Society*, 31

(4/5), pp. 373–390.

- Devalle, A., E. Onali and R. Magarini [2010] “Assessing the Value Relevance of Accounting Data After the Introduction of IFRS in Europe”, *Journal of International Financial Management and Accounting*, 21 (2), pp. 85–119.
- Doupnik, T. S. and Perera, H. [2012] *International Accounting*, third edition. New York: McGraw-Hill.
- Doupnik, T. and Riccio, E. L. [2006] “The influence of conservatism and secrecy on the interpretation of verbal probability expressions in the Anglo and Latin cultural areas”, *The International Journal of Accounting*, 41 (3), pp. 237–261.
- Doupnik, T. and Richter, M. [2003] “Interpretation of uncertainty expressions: A crossnational study”, *Accounting, Organizations and Society*, 28(1), pp. 15–35.
- Doupnik, T. S. and Richter, M. [2004] “The impact of culture on the interpretation of “in context” verbal probability expressions”, *Journal of International Accounting Research*, 3(1), pp. 1–20.
- Eierle, B. and C. Helduser [2013] “What drives SMEs need to provide internationally comparable accounting information? – Empirical evidence from Germany”, *Working paper, University of Bamberg, Germany*.
- Eierle, B. and A. Haller [2009] “Does Size Influence the Suitability of the IFRS for Small and Medium-Sized Entities? — Empirical Evidence from Germany”, *Accounting in Europe*, 6(2), pp. 195–230.
- Fulbier, R. U. and J. Gassen [2010] “IFRS for European Small and Medium-Sized Entities? A Theoretical and Empirical Analysis – Management Summary –”, *Research Report commissioned by Deutscher Genossenschafts und Raiffeisenverband e. V.*, pp. 1–4.
- Gray, S. J. [1988] “Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally”, *ABACUS*, 24(1), pp. 1–15.
- Haller, A. [1992] “The relationship of financial and tax accounting in Germany: a major reason for disharmony in Europe”, *The International Journal of Accounting*, 27(4), pp. 310–323.
- Haller, A. and Ferstl, E. M. [2012] “The relationship of financial and tax accounting in Germany — A revisit after 20 years”, *Working paper, University of Regensburg*.
- Han, S., T. Kang, S. Salter and Y. K. Yoo [2010] “A cross-country study on the effects of national culture on earnings management”, *Journal of International Business Studies*, 41, pp. 123–141.
- Heidhues, H. and C. Patel [2012] Chapter 5 The Influence of Uncertainty Avoidance on Accountants’ Materiality Judgments: A Cross-Cultural Study of German and

- Italian Accountants, in Eva Heidhues, Chris Patel (ed.) *Globalization and Contextual Factors in Accounting: The Case of Germany (Studies in Managerial and Financial Accounting, Volume 23)*, Emerald Group Publishing Limited, pp. 123–149.
- Heidhues, E., C. Patel, A. Haller and S. D. Scagnelli [2011] “Uncertainty Avoidance and Materiality Judgments of German and Italian Accountants, Working Paper, Macquarie University, Australia.
- Hofstede, G. [2001] *Culture’s consequences: Comparing values, behaviors, institutions, and organizations across nations*. 2nd ed., Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Hofstede, G. [1980] *Cultures’ consequences: International differences in work related-values*. Beverly Hills, CA: Sage Publications.
- Hussain, F. F., P. V. Chand and P. Rani [2012] “The Impact of IFRS for SMEs on the Accounting Profession: Evidence From Fiji”, *Accounting & Taxation*, 4(2), pp. 107–118.
- International Accounting Standards Board Foundation (IASB Foundation) [2013] *IFRS for SMEs Fact Sheet*, London: IASB Foundation, July 2013 (accessed on 13th July 2014: <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/Fact-Sheet/SME-Fact-Sheet-July-2013.pdf>).
- International Accounting Standards Board (IASB) [2009] *IFRS for Small and Medium-Sized Entities, Basis for Conclusion*, London: IASB.
- Jaffar, N., Z. Selamat, N. Ismail and H. Hamzah [2011] “Users’ perceptions on the usefulness of the SMEs’ Accounting Information: Malaysian Case”, *Annual Summit on Business and Entrepreneurial studies, Proceeding*, pp. 36–47.
- Kwok, C. Y. and S. Tadesse [2006] “National culture and financial systems”, *Joruanl of International Business Studies*, 37(2), pp. 227–247.
- Leung, K., R. Bhagat, N. Buchan, M. Erez and C. Gibson [2005] “Culture and international business: Recent advances and their implications for future research”, *Journal of International Business Studies*, 36(4), pp. 357–378.
- Litjens, R., S. Bissessur, H. Langendijk and R. Vergoossen [2012] “How Do Preparers Perceive Costs and Benefits of IFRS for SMEs? Empirical Evidence from the Netherlands”, *Accounting in Europe*, 9, pp. 227–250.
- Nobes, C. [2013] “The continued survival of international differences under IFRS”, *Accounting and Business Research*, 43(2), pp. 83–111.
- Nobes, C. [2006] “The survival of international differences under IFRS: Towards a research agenda”, *Accounting and Business Research*, 36(3), pp. 233–245.
- Nobes, C. [1992] *International Classification of Financial Reporting*, second edition.

- London and New York: Routledge.
- Nobes, C. and Parker, R. [2008] *Comparative International Accounting*, tenth edition. London: Prentice-Hall.
- Thomas, A. P. [1991] “Towards a contingency theory of corporate financial reporting systems, Accounting”, *Auditing and Accountability Journal*, 4(4), pp. 40–57.
- Tsakumis, G. T. [2007] “The influence of culture on accountants' application of financial reporting rules”, *ABACUS*, 43(1), pp. 27–48.
- Turegun, N. and C. T. Kaya [2014] “Repeated Cross Sectional Analysis of Acuity of Turkish CPAs on the Adoption of IFRS for SMEs for Turkish SMEs”, *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(3), pp. 49–55.
- Uyar, A. and A. H. Gungormus [2013] “Perceptions and knowledge of accounting professionals on IFRS for SMEs: Evidence from Turkey”, *Research in Accounting Regulation*, 25, pp. 77–87.
- Wehrfritz, M. and A. Haller [2014] “National influence on the application of IFRS: Interpretations and accounting estimates by German and British accounts”, *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 30, pp. 196–208.
- Yoo, B., B. Dontu and T. Lenartowicz [2011] “Measuring Hofstede's Five Dimensions of Cultural Values at the Individual Level: Development and Validation of CVSCALE”, *Journal of International Consumer Marketing*, 23(3–4), pp. 193–210.
- Yoo, B. and N. Donthu [2005] “The Effect of personal cultural orientation on consumer ethnocentrism: Evaluations and behaviors of U.S. consumers toward Japanese products”, *Journal of International Consumer Marketing*, 18(1/2).
- Yoo, B. and N. Donthu [2002] “The Effects of marketing education and individual cultural values on marketing ethics of students”, *Journal of Marketing Education*, 24(2).
- Zeff, S. [2007] “Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality”, *The British Accounting Review*, 39(4), pp. 290–302.