

令和元年6月25日現在

機関番号：32641

研究種目：若手研究(B)

研究期間：2015～2018

課題番号：15K17158

研究課題名(和文)わが国の公会計改革に資する国際的公会計概念フレームワークの比較分析

研究課題名(英文) Comparative analysis of international governmental accounting conceptual frameworks for reforming of governmental financial accounting and reporting in Japan

研究代表者

吉田 智也 (Yoshida, Tomoya)

中央大学・商学部・准教授

研究者番号：90456286

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 1,600,000円

研究成果の概要(和文)：この研究の目的は、わが国の公会計改革に資する国際的な公会計概念フレームワークを比較分析することであった。具体的には、米国の公会計の概念フレームワークを素材として、財務報告の諸目的、財務情報の質的特性、財務諸表の構成要素の定義・認識・測定といった諸点において、企業会計のそれらと比較し、その異同点を明らかにすることで、公会計に固有の部分が何であるのかを明らかにすることであった。財務諸表の構成要素の定義・認識・測定は、今後も企業会計との差異は大きくなり、独自の会計情報が作成・提供される可能性が高いことが指摘できた。以上の成果について、10篇の論文を公表し、日本簿記学会関東部会にて報告を行った。

研究成果の学術的意義や社会的意義

米国の公会計に関する概念フレームワークにおける財務諸表の構成要素の定義・認識・測定に関する諸分析を行い、企業会計におけるそれらと比較することで、公会計にとって固有の部分が何であるのか、公会計の財務諸表によって伝達すべき情報の本質はどのようなものであるかを、ある程度は明らかにすることができた。また、「概念フレームワーク」から演繹的に導出される会計処理・表示方法を実践するために、構築すべき「複式簿記」システムが、期間損益計算や株主価値計算を主目的とする企業会計のそれとは異なる可能性があることも指摘した。

研究成果の概要(英文)：The purpose of this study is to comparative analysis of international governmental accounting conceptual frameworks for reforming of governmental financial accounting and reporting in Japan. More specifically, according to conceptual frameworks for U.S. state and local governments, we examined objectives of financial reporting by governments, qualitative characteristics of governmental accounting information, and definition, recognition and measurement of elements of financial statements. We compared them and business accounting. We pointed out that governmental conceptual frameworks differ from the other for business accounting, then there are significant differences between governmental accounting and business accounting for the preparation and presentation for each financial statements. We reported the results of this study in regional meeting of Japan Boki Association(18th June 2016) and published 10 papers.

研究分野：会計学

キーワード：公会計 財務会計 概念フレームワーク 認識 測定

様式 C - 19、F - 19 - 1、Z - 19、CK - 19 (共通)

1. 研究開始当初の背景

(1) 近年、国際的な動向として、「公的会計責任 (public accountability)」という見地から、政府組織の会計情報の拡充・改善が図られている。ただし、その取り組みには、改善の理論的背景を企業会計に求め、なるべくその姿に近づけようとするアプローチ(「企業会計化アプローチ」)と公的組織独自の観点から計算構造・財務報告体制を構築しようとするアプローチ(「公会計固有アプローチ」)の2つがあると考えられる。

「企業会計化アプローチ」の代表例としては、国際公会計基準審議会 (International Public Sector Accounting Standards Board; PSASB) による「国際公会計基準 (International Public Sector Accounting Standards; IPSAS)」があげられる。これは、我が国の企業会計への導入が検討されている国際財務報告基準・国際会計基準 (International Financial Reporting Standards / International Accounting Standards; IFRS/IAS) をほぼそのまま受け継ぐ形で作成されている。

一方の「公会計固有アプローチ」の代表例として、米国政府会計基準審議会 (Governmental Accounting Standards Board; GASB) による「政府会計・財務報告基準 (Governmental Accounting and Financial Reporting Standards; GAFRS)」があげられる。これは、政府組織のおかれている環境・財務報告利用者の特性等を考慮した上で、その財政状態・運営成果等を明らかにするように、政府会計に独自に会計思考を反映したもの(たとえば、予算の財務会計システムへの組み込み等)となっている。

これら2つのアプローチの背景には、政府・公共部門において、どのようにその「会計責任」を履行していくのかという問題に対する考え方の違いがある。すなわち、それは、英国やニュージーランドで行われてきた「当期の行政コストの明確化・厳密化による資産・負債活用の効率化」を重視し今日の IPSAS 設定の流れを生み出したものと、米国を中心とした「財務報告利用者の意思決定有用性 (decision usefulness) に基づいた財務情報の開示」を重視し GAFRS 設定の流れを生み出したものに他ならない。

2つのアプローチの違いは、基準設定の基礎的前提や概念を示す「概念フレームワーク (Conceptual Framework)」においても違いをもたらす。ここ数年、会計基準設定の方法としての「演繹的アプローチ」の1つである「概念フレームワーク」の整備と、それに基づいた会計諸基準の新設・改訂が行われている。企業会計においても「概念フレームワーク」と諸基準との相互関係について、整合性の分析が現在も行われている。企業会計では、資本市場の国際化に応じた国際的に高水準な会計基準間での収斂 (コンバージェンス) が進んでいるが、公会計では、政府組織の行財政活動がそもそも他組織(さらには他国)と比較して行われる性格のものではないため、今後も収斂が起こりうることは当分ないと予想される。そうであれば、政府がその会計責任の履行状況を明らかにするための会計は、各国が独自に最良のものをめざして制度設計がなされるべきであろう。

未だ「複式簿記」を利用した財務諸表の作成実務がほぼ存在せず、実務の中に慣習として発達したもののなかから一般に公正妥当と認められたところを要約する「帰納的アプローチ」が取り得ないわが国の公会計に対して、「概念フレームワーク」の整備がいかなる示唆を与えるのか、早急に検討すべきである。

(2) 公会計に関する「概念フレームワーク」として先駆的な成果とされるのは、GASB から公表された概念書 (Concepts Statements) であろう。GASB は、1987年から2014年までに6つの概念書を公表している。GASB のフレームワークは、基本的に「意思決定有用性アプローチ」を採用しているが、行政活動と企業活動との相違点に基づいて、政府の財務報告が、その利用者による政府の説明責任の査定や経済的・社会的・政治的意思決定に役立つような情報を提供するべきであると考えており、企業会計における「意思決定有用性アプローチ」の理論的修正・拡張を図っているとされる(藤井秀樹 [2003] 「公会計の概念フレームワークとその諸特徴に関する検討」 IMES Discussion Paper No. 2003-J-18)。

また、GASB は、2007年6月に、概念書第4号「財務諸表の構成要素 (Elements of Financial Statements)」を公表し、米国政府会計における資産や負債等の構成要素を定義したが、それらは必ずしも企業会計で定義されたものと同義ではなく、結果として、財務諸表が表わす情報も異なってくることが予想される(吉田智也 [2010] 「米国公会計における財務諸表の構成要素」 『産業経理』 第70巻第2号、137-148頁)。

また、IPSASB においても、2013年1月に「公的主体による一般目的財務報告に関する概念フレームワーク (Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Entity)」(第1章から第4章)を公表するとともに「一般目的財務諸表における表示に関する概念フレームワーク」の公開草案も公表しており、これらの「概念フレームワーク」と現在25号まで公表されている「国際公会計基準」との整合性の分析などを今後行っていかなければならない。

2. 研究の目的

公会計における国際的な改革の動向を踏まえ、わが国において進められている「公会計の企業会計化」について、政府組織独自の思考を反映した形での制度設計が行えるように、(1) 会計諸基準の基礎となる概念フレームワークの構造、(2) 概念フレームワークから演繹的に導出

される会計諸基準に従った財務諸表の構成要素の認識・測定という観点から、わが国の地方政府にとってのあるべき公会計の姿（公会計の目的および公会計情報の質的特性の明確化、財務諸表の構成要素の定義づけとそれらの認識・測定）を検討する。

3. 研究の方法

本研究は、地方公会計における財務報告書及び会計処理に関する制度設計を、「概念フレームワーク」の分析を通じて、公会計の目的、公会計情報の質的特性、公的財務諸表の構成要素の定義・認識・測定といった諸観点から検討しようとするものである。ただし、いかなる会計システムであっても、その対象となる組織（本研究では地方公共団体）の現状の問題を解決し、活動（行財政活動）を改善するものとならなければならないため、現実的かつ実践的な要請にも応えなければならないと考える。そこで、本研究では、文献等の渉猟による広範かつ多面的な知識の蓄積と地方公共団体の公表資料の収集・分析を手法として採用し、各年度で得られた知見を適時発信し、現行制度の改革・改善に寄与できるよう、学会・研究会での報告、論文の投稿等を行う。

4. 研究成果

研究期間を通して、研究・調査の基礎となる資料・データを収集・分析し、研究活動の基盤整備を行うとともに研究を進めた。具体的には、文献渉猟による広範かつ多面的な知識の蓄積をおこないつつ、「概念フレームワーク」の全体像の描写に結びつけられるよう個々の概念書の理論・思考の抽出（洗い出し）を行った。つまり、公会計の基準設定機関ごとに策定が進んでいる「概念フレームワーク」の内容を、財務報告の目的、財務情報の質的特性、財務諸表の構成要素の定義・認識・測定といった諸点において比較し、その異同点を明らかにすることで公会計にとって固有の部分が何であるのか、公会計の財務諸表によって伝達すべき情報の本質はどのようなものなのかを抽出することを主眼とした。

まず、米国における「概念フレームワーク」の整備状況に関して、GASB が 2007 年に公表した『概念書第 4 号 財務諸表の構成要素』をはじめ、2011 年に公表した『予備的見解 財務諸表の構成要素の認識と測定アプローチ』、2013 年の『公開草案 財務諸表の構成要素の測定』および 2014 年の『概念書第 6 号 財務諸表の構成要素の測定』などが、主たる研究の対象となった。

GASB が 2011 年に公表した『予備的見解』を通して、米国政府会計における財務諸表の構成要素に関する認識論についての現在の動向を分析し、その方向性を検討することを目的として、「米国政府会計における財務諸表の構成要素の認識」(図書『財務会計論究』第 7 章所収)を執筆した。政府会計における発生主義概念を説明する「測定の焦点」と「会計の基礎」のうち、「測定の焦点」をより短期的なものへと変更することを予備的見解が提案したことで、政府の活動単位である基金 (fund) ごとの活動成果を短期的に評価することとあわせて、中長期的な政府全体の活動をどのように評価していけばよいのかが新たな重要な論点として生じることが明らかにした。また、収支概念そのものにも変更の影響が現れると予想されたため、その新たな情報の表示・解釈のあり方も今後、検討していくこととした。

また、『予備的見解』以降の『公開草案』および『概念書第 6 号』の公表にいたる経緯で、財務諸表の構成要素に関する「測定論」がどのように変遷・洗練していったのかを分析し、「米国公会計概念フレームワークにおける測定論」(雑誌論文)を執筆した。各文書においては、一貫して、「原初取引日を基準とした測定」と「現在財務諸表日を基準とした測定」という 2 つの測定アプローチを利用し、それぞれ「原初額」(initial amount)と「再測定額」(remeasured amount)という測定額を付すことを提示していた。ただし、すべての資産・負債に単一の測定アプローチを適用することは想定されず、2 つのアプローチが選択的に適用される、いわゆる「混合測定」によって政府の会計計算・財務報告を行うことについて、他の概念フレームワーク・基準全体の整合性にどのような影響を与えるかについては、引き続き検討する必要がある。

さらに、GASB が 2016 年に公表した『意見募集書 行政基金に関する財務報告モデルの改善』などを、主たる研究の対象に加え、「米国における概念フレームワークの分析」に関して、残された問題点であった財務諸表の構成要素の認識論について検討した。この『意見募集書 行政基金に関する財務報告モデルの改善』を通して、米国政府会計における発生主義概念を説明する「測定焦点」と「会計基礎」のうち、これまで利用されてきた「カレント財務資源 (current financial resources)」の測定焦点に代えて、より短期的な観点からの報告を行うような諸提案がなされていたことを明らかにした。なお、『意見募集書 行政基金に関する財務報告モデルの改善』で提案された新たな認識アプローチは、(a)「近接期財務資源アプローチ (near-term financial resources approach) (近接期アプローチ)」、(b)「短期財務資源アプローチ (short-term financial resources approach) (短期アプローチ)」、(c)「長期財務資源アプローチ (long-term financial resources approach) (長期アプローチ)」の 3 つであった。今後、これらのうちのどのアプローチが公会計の基金財務諸表 (fund financial statement) による情報提供としてふさわしいのかを分析しなければならないだろう (雑誌論文 および)。

ただし、検討の対象となっている GASB の概念フレームワークのうち認識論に関して、2017 年に「財務報告プロジェクトの再検討」とともに「認識プロジェクト」が再審議され始めたものの、未だ概念書の公表には至っていない。当初計画においては、認識概念の国際比較分析を

含めていたため、研究計画の変更を余儀なくされ、研究資料の収集・分析・報告予定を一部延期せざるを得なかった。

また、近年、米国財務会計基準審議会（FASB）や国際会計基準審議会（IASB）から「収益認識基準」（FASBにおいてはTopic606、IASBにおいてはIFRS15）が公表され、2017年8月には国際公会計基準審議会（IPSASB）からも協議書「収益・非交換費用に関する会計」（IPSASB[2017], Consultation Paper, “Accounting for Revenue and Non-Exchange Expenses”）が公表されている。GASBはこれらの動向に触発されて、2018年1月に『意見募集書 収益および費用の認識』（GASB[2018], Invitation to Comment of the Governmental Accounting Standards Board on major issues related to “Revenue and Expense Recognition,”）を公表した。この『意見募集書 収益および費用の認識』においては、公会計における収益・費用取引の特徴の1つである「非交換取引」（Non-exchange transaction）についての認識を、これまでの「交換/非交換モデル」（exchange / nonexchange model）から「履行義務/無履行義務モデル」（performance obligation / no performance obligation model）へ変更しうるかどうかを検討されていた。比較可能性を向上させるとともに、広範で複雑な取引をも取り扱う頑強な原則主義の指針策定のために進められている一連のプロジェクトについては、履行義務概念自体が公会計に馴染むのか不明な部分があり、今後も引き続き、検討・分析をしなければならぬと結論付けた（雑誌論文）。

また、わが国の公会計制度の改革の現状を把握するために、現在、各地方自治体で作成されているバランスシートをはじめとする「財務4表」がどのようなものなのか・どのような情報を読み取ることができるのかを、具体的な実例を用いて分析し、自治体の会計がどうなっているのかという視点からテキストの1章として執筆した（図書 および）。

さらに、わが国の公会計改革に関して、総務省が2015年に公表した「統一的な基準による地方公会計マニュアル」で示された具体的な取引例の複式仕訳が、企業会計における資金会計論の文脈で論じられた「資金計算書のための勘定組織」と非常に親和性が高かったことを明らかにした（学会発表）。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕(計10件)

吉田智也、わが国の複式簿記形成期における簿記教科書の分析（3）—東夷五郎『新案詳解商業簿記』にみる簿記理論、商学論纂、査読無、60巻5・6号、2019、251-277

吉田智也、米国政府会計における収益・費用の認識、会計、査読無、194巻2号、2018、82-96

吉田智也、わが国の複式簿記形成期における簿記教科書の分析（2）—東夷五郎『新案詳解商業簿記』および『最近學説 簿記法大意』にみる単式簿記、商学論纂、査読無、60巻3・4号、2018、191-216

吉田智也、米国政府会計における基金会計情報の改革 GASB 意見募集「行政基金に関する財務報告モデルの改善」を題材として、経理研究、査読無、60号、2018、111-119

吉田智也、わが国の複式簿記形成期における簿記教科書の分析（1）—東夷五郎(1913)『最近學説 簿記法大意』にみる簿記理論、商学論纂、査読無、60巻1・2号、2018、247-279

吉田智也、米国政府会計における概念フレームワーク構築の現状と課題 定義・認識・測定、会計、査読無、192巻1号、2017、81-95

菊谷正人、吉田智也、わが国における連結会計基準の変遷と特徴、経営志林、査読無、53巻、2016、1-19

吉田智也、政府補助金による有形固定資産の取得の会計処理 国際会計基準第20号「政府補助金の会計処理および政府助成の開示」の分析、経理研究、査読無、59号、2016、207-221

吉田智也、米国公会計概念フレームワークにおける測定論、産業経理、査読無、75巻4号、2016、147-155

吉田智也、米国政府会計における財務諸表の構成要素の測定、財務会計研究、査読無、9巻、2015、65-73

〔学会発表〕(計2件)

日本簿記学会簿記教育研究部会、吉田智也（他19名）、日本簿記学会第34回全国大会、高大連携の視点から考える簿記教育、2018

吉田智也、日本簿記学会第32回関東部会、公会計における財務書類と複式記入、2016

〔図書〕(計11件)

上野清貴 編、吉田智也、創成社、日本簿記学説の歴史探訪、2019、277

菊谷正人 編、吉田智也、税務経理協会、会計学と租税法の現状と課題、2019、479

新田忠誓 編、吉田智也、森山書店、エッセンス簿記会計第14版、2018、389

上野清貴 編、吉田智也、同文館出版、スタートアップ会計学第2版、2018、246

新田忠誓 他、吉田智也、森山書店、エッセンス簿記会計第13版、2017、382

上野清貴 編、吉田智也、中央経済社、現場で使える簿記会計、2017、215

新田忠誓 責任編集、吉田智也、中央経済社、勘定科目・仕訳事典第2版、2017、354

上野清貴、吉田智也 編、創成社、全国経理教育協会公式簿記会計仕訳ハンドブック、2017、263

新田忠誓 編、吉田智也、森山書店、エッセンス簿記会計第12版、2016、390

佐々木隆志 編、吉田智也、森山書店、財務会計論究、2015、232

上野清貴 編、吉田智也、同文館出版、スタートアップ会计学、2015、242

〔産業財産権〕

出願状況（計0件）

名称：

発明者：

権利者：

種類：

番号：

出願年：

国内外の別：

取得状況（計0件）

名称：

発明者：

権利者：

種類：

番号：

取得年：

国内外の別：

〔その他〕

ホームページ等

6. 研究組織

(1) 研究分担者

研究協力者氏名：

ローマ字氏名：

(2) 研究協力者

研究協力者氏名：

ローマ字氏名：

科研費による研究は、研究者の自覚と責任において実施するものです。そのため、研究の実施や研究成果の公表等については、国の要請等に基づくものではなく、その研究成果に関する見解や責任は、研究者個人に帰属されます。