

令和 2 年 4 月 28 日現在

機関番号：13301

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2016～2019

課題番号：16K03983

研究課題名(和文) 事象理論を基礎とした多欄式財務諸表の構築

研究課題名(英文) Construction of Multi-Column Financial Statements Based on the Events Theory

研究代表者

竹島 貞治 (TAKESHIMA, SADA HARU)

金沢大学・経済学経営学系・教授

研究者番号：50312533

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 2,100,000円

研究成果の概要(和文)：本研究は、公正価値会計の開示問題への一つの解決策として、事象理論における多欄式財務諸表のアイデアを具体化し、貸借対照表と損益計算書の両方において公正価値会計データをそれ以外の会計データと区別して開示する新たな財務諸表モデルを提案する。この新たなモデルにより、会計情報の利用者は、企業のキャッシュフローに係る実績的データと公正価値に関する予測的データを別個に分析・評価できると期待される。本研究では、先行研究において提示された可逆性・一時性の概念を用いて2欄式財務諸表の理論的根拠を明らかにし、市場性のある有価証券の設例を用いて2欄式財務諸表を構築した。

研究成果の学術的意義や社会的意義

公正価値会計に関する問題は、従来、会計測定のアウトプット(財務諸表)の観点から検討されてきた。本研究は、会計測定のインプットとしての事象の観点から公正価値会計の問題を検討する。多欄式財務諸表は、公正価値に関する会計データをそれ以外の会計データと別個に報告することにより、価値変動リスクに関する情報を分かりやすく、かつクリアに利用者に伝達することができる。この新たな財務諸表を用いることによって、利用者は自らの意思決定モデルに基づいて企業が保有する資産・負債の価値変動リスクを別個に分析・評価できるようになるので、多欄式財務諸表は利用者の経済的意思決定を促進する。

研究成果の概要(英文)：This research constructs multi-column financial statements based on the events theory. Multi-column financial statements can provide both fair value data and historical data separately. By this system, users can analyze and evaluate both historical cash flow data and predictive fair value data separately for their decision making. This research clarified the theoretical foundations and basic structure for multi-column financial statements, developing the events theory. It also demonstrated how to construct two-column financial statements using the example of marketable securities.

研究分野：財務会計

キーワード：多欄式財務諸表 事象理論

様式 C-19、F-19-1、Z-19（共通）

1. 研究開始当初の背景

本研究の基礎となるアイディアは、フルブライト研究員プログラムの期間（2007年9月～2008年8月）に実施した Sorter 教授との共同研究から得られた。私は事象理論に関する拙著（『会計理論の再構築—事象アプローチの学説史的再評価—』2007年、森山書店）を出版した後、Sorter 教授と公正価値会計に関する共同研究に取り組み、その結果、価値変動をその他の会計事象と区別する基本枠組みを構築した（Takeshima and Sorter [2009]、[2015]）。また、価値変動を企業のリスクデータとして捉える投資・財務・稼得の3種類の事象の関係性（サイクル概念）を見出した（Takeshima and Sorter [2013]、[2014]）。本研究はこれらの研究成果を発展し、公正価値会計の開示問題への一つの解決策として事象理論を基礎とした多欄式財務諸表を構築する。

2. 研究の目的

公正価値会計データの開示に関する研究は、従来、資産の売却後の状態に焦点を合わせ、損益計算書における開示の問題（リサイクリング問題）を中心に検討が行われてきた。これは利益情報の重要性に多くの研究者の関心が集まったことによるが、しかし、価値変動は資産を売却する前の段階で起きており、その開示の問題は損益計算書についてだけでなく、貸借対照表についても生じている。したがって本研究では、資産の売却前の状態から公正価値会計の問題を検討していくことにより、公正価値会計に関する問題を貸借対照表と損益計算書の両面から検討していく。

本研究では、公正価値会計データの開示問題への一つの解決策として、かつて「原価 vs. 時価論争」を解消する方法として提案された多欄式財務諸表のアイディアを発展していく。多欄式財務諸表に関するこれまでの研究は、貸借対照表のコラムを拡張しようとするもの（e.g., Canning [1929] ; Vatter [1947] ; Ronen and Sorter [1972]）と、損益計算書のコラムを拡張しようとするもの（e.g., Glover et al. [2005] ; Barker [2004] ; Brouwer et al. [2014]）とに分けられる。本研究では、会計事象の質的相違にしたがって理論展開を図る G. H. Sorter 教授の事象理論をベースとして、貸借対照表と損益計算書の両方においてコラムを拡張していく方法を検討する。

3. 研究の方法

本研究は、公正価値会計の開示問題への一つの解決策として、事象理論に基づく多欄式財務諸表を構築する。この目的を達成するため、下記の5つの課題を遂行する。

(1) 多欄式財務諸表の目的と方法の解明：多欄式財務諸表の先行研究を貸借対照表系統と損益計算書系統とに分類し、その目的と方法を明らかにする。

(2) 多欄式財務諸表のベースとなる会計理論（事象理論）の要素の発展：事象理論における未集約や生データの概念を明確にし、かつ、Sorter and Ingberman [1987] ; Sorter et al. [1990] で示された会計事象の分類カテゴリーを発展することにより、公正価値会計データをそれ以外の会計データと区別して開示する理論的枠組みを構築する。

(3) 公正価値会計データの対象範囲の特定：(2) で構築した理論的枠組みに基づいて個々の会計基準を分析し、別コラムで報告される価値変動データの対象範囲を特定する。

(4) 多欄式財務諸表モデルの作成：(3) で特定したデータについて、貸借対照表と損益計算書のコラムを拡張して別個に報告するモデルを作成する。

(5) 多欄式財務諸表のコストとベネフィットの検討：先行研究のモデルと比較しつつ、本研究で構築する多欄式財務諸表のコストとベネフィットについて明らかにする。

4. 研究成果

本研究の目的は、公正価値会計の開示問題への一つの解決策として、事象理論における多欄式財務諸表のアイディアを具体化し、貸借対照表と損益計算書の両方において公正価値会計データをそれ以外の会計データと区別して開示する新たな財務諸表モデルを提案することであった。4年間の研究成果（2016年度—2019年度）で、7本の論文を公表し、12回の学会発表を行った。本研究の成果は、以下のとおりである。

(1) 多欄式財務諸表に関する先行研究を貸借対照表系統と損益計算書系統に分類し、その目的と方法を明らかにするとともに、Johnson and Storey [1982] において時価データを原価データと区別する理論的枠組みが提案されていたことを発見した。さらに、時価データと原価データはそれぞれ価値変動と市場取引を測定したものであり、それらは可逆的事象と不可逆的事象のカテゴリーに分類されるという知見を得た。

(2) 原価によって測定される不可逆的事象には様々な種類のもの（収入・支出、掛収入・掛支出、資産負債の獲得・費消）があること、それらの事象は会計測定の方法の違い（キャッシュフロー・将来キャッシュフロー・市場価値・配分）に基づいてさらに分類可能であることを指摘し、

Sorter and Ingberman [1987] ; Sorter et al. [1990] をその先行研究として位置づけた。

(3) 多欄式財務諸表に関する先行研究は、期間損益計算を基点とする伝統的な会計理論とは性質を異にしていることを明らかにするとともに、多欄式財務諸表の目的と方法についての見解はそれぞれ異なっていることを明らかにした。また、Barker [2004] や IASB [2008] のモデルを Sorter [1969] の発展系として再評価するとともに、それらのモデルは Sorter [1969] で示された考え方を導入することによってさらに発展していくことができることを示した。

(4) IASB/FASB [2008] 調整表による会計事象の新たな分類法を分析し、この調整表は、キャッシュフローとの関連で、種々の発生項目や価値変動、減損といった、これまで多くの論議が行われてきた会計事象の性質について、利用者の将来キャッシュフロー予測という観点から新たな見解が示されていることを明らかにした。また、IASB/FASB モデルは、配分と評価の概念上の違い、および、売買目的有価証券を含む価値変動全般の会計処理についての新たな見識を示しているということを明らかにし、会計測定的基本的問題を再検討するうえで重要な論点を含んでいることを明らかにした。

(5) 多欄式財務諸表の基礎となる Sorter の事象理論について、Sorter [1969] において欠落していた部分のうち、とくに複式簿記の記録プロセスに関する見解を Sorter のその他の著作によって補うことによって考察し直し、Sorter の会計理論における多欄式財務諸表への論理展開について考察を行った。その結果、Sorter は会計測定の一連のプロセスや価値変動の問題について、事象（フロー）の観点から一貫した論理展開を図っているということを明らかにした。

(6) 事象理論における多欄式財務諸表の意義を究明するため、事象理論と収益費用アプローチ、Schmalenbach の動的貸借対照表の相違点についてそれぞれ分析を行うとともに、再測定概念についてフローの観点から考察を行った。また、事象理論における多欄式財務諸表モデルを ASOBAT モデルおよび Barker [2004] モデルと比較し、ASOBAT モデルはストック概念を中心としたものであること、および、Barker [2004] モデルは損益計算書を中心としたものであることを明らかにするとともに、事象理論における多欄式財務諸表モデルはフロー概念を中心としていること、および、貸借対照表と損益計算書の両方を対象にしたモデルであることを明らかにした。

(7) Sorter [1969] において示されていた 2 欄式財務諸表のアイディアに光を当て、その構想をかえりみるとともに、Johnson and Storey [1982] および Windal [1961] の所論を手がかりにして、Sorter の提案した 2 欄式財務諸表の構想を具体化する方法について検討を行った。その結果、Sorter は、貸借対照表と損益計算書はいずれも会計の記録対象である事象（フロー）を表しているという見解にもとづいて、環境変化（価格変動）とその他の会計事象を区別して考え、「異なる事象を別個に報告する」というロジックを示すことにより、貸借対照表と損益計算書の両方の欄を拡張することを提案していたことを明らかにした。

(8) Johnson and Storey [1982] および Windal [1961] において示された不可逆性（永続性）と可逆性（一時性）の概念は、2 欄式財務諸表の理論的根拠になるとともに、価格変動のように可逆的・一時的な性質を有する会計事象を記録するときに洗替法を採用する根拠になるということを明らかにした。また、市場性のある有価証券の価格変動の例を用いて 2 欄式財務諸表のモデルを提示し、本研究で示した方法は有価証券に限らず、棚卸資産や固定資産、あるいは負債についても、その変動が一時的・可逆的と判断されるものを含んでいる場合には適用可能であるということを示した。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計7件（うち査読付論文 0件／うち国際共著 0件／うちオープンアクセス 0件）

1. 著者名 竹島貞治	4. 巻 196
2. 論文標題 二欄式財務諸表の論理と構造 事象理論にもとづいて	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 会計	6. 最初と最後の頁 70-84
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 無
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 竹島貞治	4. 巻 194
2. 論文標題 事象アプローチの再評価	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 会計	6. 最初と最後の頁 43-56
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 竹島貞治	4. 巻 78
2. 論文標題 Sorterの会計理論（事象理論）の再評価	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 産業経理	6. 最初と最後の頁 83-95
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 竹島貞治	4. 巻 32
2. 論文標題 複式簿記の基本構造への一試論 事象理論に基づいて	5. 発行年 2017年
3. 雑誌名 日本簿記学会年報	6. 最初と最後の頁 52-57
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 竹島貞治	4. 巻 192
2. 論文標題 IASB/FASB(2008)調整表による会計事象の新たな分類法	5. 発行年 2017年
3. 雑誌名 会計	6. 最初と最後の頁 41-53
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 竹島貞治	4. 巻 36
2. 論文標題 事象アプローチの源泉と展開 多欄式財務諸表に関する議論を中心として	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 会計史学会年報	6. 最初と最後の頁 1-23
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 竹島貞治	4. 巻 190
2. 論文標題 Johnson and Storey(1982)の会計事象分類論の再評価	5. 発行年 2016年
3. 雑誌名 会計	6. 最初と最後の頁 45-55
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 オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

〔学会発表〕 計12件 (うち招待講演 0件 / うち国際学会 7件)

1. 発表者名 Sadaharu Takeshima
2. 発表標題 Looking Back on the Development Process of Theories of Vatter, Sorter, and McCarthy
3. 学会等名 国際会計史学会 (国際学会)
4. 発表年 2019年

1. 発表者名 Sadaharu Takeshima
2. 発表標題 Exploring Theories of Vatter, Sorter, McCarthy as an Alternative to Present Accounting Theories
3. 学会等名 アメリカ会計学会 (国際学会)
4. 発表年 2019年

1. 発表者名 竹島貞治
2. 発表標題 事象理論の現代的意義
3. 学会等名 日本会計研究学会中部部会
4. 発表年 2018年

1. 発表者名 Sadaharu Takeshima
2. 発表標題 Development of Input Theory in American Accounting Literature: Continuity and Change
3. 学会等名 アメリカ会計学会 (国際学会)
4. 発表年 2018年

1. 発表者名 Sadaharu Takeshima
2. 発表標題 Revisiting Sorter's [1969] Events Approach
3. 学会等名 国際会計教育研究学会 (国際学会)
4. 発表年 2018年

1. 発表者名 竹島貞治
2. 発表標題 会計事象の関係性に基づく複式記入の説明
3. 学会等名 日本簿記学会
4. 発表年 2017年

1. 発表者名 竹島貞治
2. 発表標題 事象アプローチの源泉と展開 多欄式財務諸表に関する議論を中心として
3. 学会等名 日本会計史学会
4. 発表年 2017年

1. 発表者名 Sadaharu Takeshima
2. 発表標題 Reevaluation of Sorter ' s Events Approach After 50 Years
3. 学会等名 ヨーロッパ会計学会 (国際学会)
4. 発表年 2017年

1. 発表者名 Sadaharu Takeshima
2. 発表標題 Reevaluation of Sorter ' s Events Approach After 50 Years
3. 学会等名 アメリカ会計学会 (国際学会)
4. 発表年 2017年

1. 発表者名 Sadaharu Takeshima
2. 発表標題 Contributions of Sorter 's (1969) " Events " Approach to Accounting Theory
3. 学会等名 アメリカ会計研究学会 (国際学会)
4. 発表年 2016年

1. 発表者名 竹島貞治
2. 発表標題 複式簿記の基本構造への一試論 事象理論に基づいて
3. 学会等名 日本簿記学会
4. 発表年 2016年

1. 発表者名 竹島貞治
2. 発表標題 多欄式財務諸表の構想
3. 学会等名 日本会計研究学会
4. 発表年 2016年

〔図書〕 計0件

〔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
---------	---------------------------	-----------------------	----