

**科学研究費助成事業 研究成果報告書**

平成 28 年 6 月 7 日現在

機関番号：14301

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2013～2015

課題番号：25380596

研究課題名(和文) 会計システムの制度分析と比較制度会計学の構築

研究課題名(英文) Comparative Institutional Analysis of Accounting System and Its Theorization

研究代表者

藤井 秀樹 (Fujii, Hideki)

京都大学・経済学研究科(研究院)・教授

研究者番号：80173392

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 2,800,000円

研究成果の概要(和文)：企業会計原則に見られるような伝統的な会計思考は、制度変化の方向性を規定する要因として現在なお作用し続けており、このことが異種制度の「補完」と「混在」が併存する複雑な会計システムを創り出している。その複雑性は、とりわけ4種類の選択可能な会計基準の併存として現象している。この事実は、会計基準の国際統合の進展にともなって、日本国内では逆に会計基準の多様化が進んだことを示している。こうした制度の多様性とダイナミズムは、比較制度分析という制度的補完性や歴史的経路依存性の概念で説明することが可能である。

研究成果の概要(英文)：The institutional change in accounting has been deeply influenced not only by current information needs, but also by traditional thoughts of accounting, such as the one presented in the Accounting Principles for Business Enterprises. In Japan, that has resulted in complicated accounting system that consists of hybrid of many heterogeneous elements. The symbolic phenomenon is the coexistence of four different sets of accounting standards, one of which each listed company is allowed to choose for their financial reporting purpose. The more the progress has been made toward international convergence of accounting standards, the bigger the divergence of local standards has become here. This study analyzes diversity and dynamism of accounting institutions by applying the basic concepts of “institutional complementarity” and “historical path dependency” formulated in the Comparative Institutional Analysis.

研究分野：財務会計

キーワード：会計システム 国際会計基準 資産負債アプローチ 非営利組織会計 比較制度分析

## 1. 研究開始当初の背景

### (1) 研究の必要性

近年の会計システムは、会計をとりまく多様な諸要因（経済の金融化・情報化、マクロ経済政策、会計基準のコンバージェンス、IFRSのアドプション等）の作用を受けて、不断に複雑な変化を遂げている。近年の会計システムの性質と変化の全体像を解明する際には、そうした多様な諸要因を射程に入れたホーリスティックな検討が欠かせない課題となる。しかし、そのような研究課題を手掛ける場合、射程に入れるべき要因が極めて多岐にわたるため、一定の堅牢性を備えた理論的枠組みを用意しなければ、焦点の定まった分析的な検討を行うことはできない。本研究では、そうした理論的枠組みとして制度派理論を採用する。

本研究において制度派理論を援用した会計研究を目指すもう1つの大きな理由は、科学性を意識した会計研究の発展に寄与しようとする点にある。近年わが国では、社会科学としての会計学のあり方が広く関心を集めるようになった。国際的な競争力を持った会計研究の必要性が強く叫ばれるようになったことが、その背景としてある。しかし、日本会計研究学会課題研究委員会[2010]『日本の財務会計研究の棚卸し—国際的な研究動向の変化の中で—』（最終報告書）においては、わが国のこれまでの財務会計研究は必ずしも十分な科学性を備えていなかったとされている。

制度派理論とりわけその代表的な存在である比較制度分析は、ミクロ経済学やゲーム理論に依拠した応用経済学の一領域として開発されたものであり、その研究方法を援用することで、他領域の研究者（とりわけ経済学者）との対話が可能な会計研究の新たな枠組みを提供することができるであろう。

### (2) 国内外の研究動向

制度派理論を援用した会計研究は、欧米とりわけ英国において先駆的に行われてきた。その代表的先行研究として、M. A. Covalleski、M. W. Dirsmith 等による業績がある。彼らの研究は、P. J. DiMaggio、W. W. Powell 等によって理論化された新制度派社会学を会計研究に応用したものである。新制度派社会学においては、ある領域で慣習化した思考や行動様式が「制度」とみなされ、その隣接領域への伝播のプロセスが、「同型化」という独特な概念で説明される。同型化とは、ある先導的な制度を他の組織や社会等が自らのうちに取り込み、自己の存在の正統性を獲得していくプロセスをいう。

制度派理論のもう1つの注目すべき存在に、青木昌彦、奥野正寛等によって開発された比較制度分析がある。当該理論は、組織や社会等のドメインで成立する制度の本質を慣習的ルールと見なす点で、従来の制度派理論と共通しているが、制度の成立と変化を主導す

る要因をミクロな経済主体の戦略的な相互作用と見る点で独自性を有する。つまり、ここでは、諸種の環境要因のもとでミクロな経済主体が戦略的な相互作用をするうちに浮かび上がり、当たり前と誰にでも受け取られるようになった自己拘束的なルールが、「制度」とみなされるのである。

こうした制度観によった場合、制度の形成・変化のプロセスをより幅広く、かつよりダイナミックに捉えることが可能になる。また既述のように、そこで利用される基礎理論がミクロ経済学やゲーム理論等の標準的な経済理論であるため、当該理論に依拠した会計研究は、他領域の研究者（とりわけ経済学者）との対話の可能性が相対的に高いものとなる。このような理由から、本研究では、新制度派社会学の業績に学びつつも、主として比較制度分析を援用した会計研究を目指す。

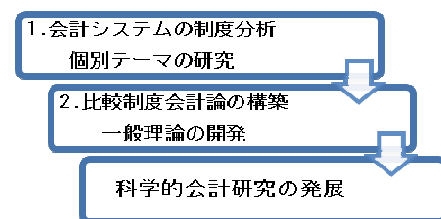
## 2. 研究の目的

本研究の主たる目的は、次の2つである。第1は、多様な要因の作用を受けて不断に変化する近年の会計システムの性質と当該変化の全体像を、制度派理論を援用することによって明らかにするとともに、その作業をふまえて今後の会計制度変化について観察予測を提示することである（**会計システムの制度分析**）。第2は、研究代表者のこれまでの研究成果および第1の目的に係る研究成果を基礎理論研究にフィードバックすることによって、制度派理論に依拠した会計研究の方法を、多くの会計研究者が利用できるような形で整備拡充し、標準化することである。本研究では、研究方法のそうした標準化の作業を、**比較制度会計論の構築**と位置づけている。

## 3. 研究の方法

研究の方法は、研究の目的に依存する。上記のように、本研究の目的は、(1) 会計システムの制度分析と、(2) 比較制度会計論の構築の、2つである。前者では個別テーマの研究を、後者では会計研究のための一般理論の開発を、それぞれ主要課題とし、当該各課題の遂行を通じて、科学的会計研究の発展に貢献することを目指す。以上の研究のフレームワークを図示すると、図表1のようになる。

図表1 研究のフレームワーク



### (1) 会計システムの制度分析

今日の会計システムのあり方を規定する

諸要因のうち、とりわけ強い規定性を有しているのは、会計基準のコンバージェンス（国際財務報告基準 IFRS をベンチマークとした会計基準間の差異の縮小）と IFRS のアドプション（各国における IFRS の適用）である。本研究では、これら2つの取組みを便宜的に、会計基準の国際統合と呼ぶ。

本研究では、会計基準の国際統合の展開方向を縮約的に示すトピックとして、国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）が共同開発した改訂概念フレームワーク（2010年公表）において定式化された財務報告の目的と、公正価値測定に係る会計基準に着目する。

改訂概念フレームワークでは、資源提供に関する意思決定に有用な情報を提供すること（情報提供）が財務報告の基本目的とされ、受託責任の説明（利害調整）は当該目的に包摂されるものとして位置づけられている。しかし、情報提供で重視される情報は、公正価値測定に依拠して提供される期待将来キャッシュ・フロー（企業価値情報）であるのに対して、利害調整で重視される情報は、歴史的原価ベースの過去収支（受託責任の説明情報）である。

一見すると対立的に見える2つの目的を、後者に対する前者の優位という形で統合することが理論的に可能か、もし可能であればその制度的意味は何かを、比較制度分析を援用して検討する。過去の純利益の流列が、期待将来キャッシュ・フロー（株価）と相対的に高い関連性を有すること、すなわち過去に関する知識（情報）が将来に関する期待の形成に有意に作用するとする経験的知見が、かかる検討の核心的論点となる。

比較制度分析に従い、ルールの制度化のプロセスをミクロな経済主体間の戦略的な相互作用のプロセスとして捉えた場合、経済主体間で共有された過去の経験と知識が、制度全体の整合性を統制すると同時に、将来の制度変化の展開方向に対して外挿的な影響を及ぼす要因と見なされることになる。かかる観点からすれば、わが国の企業会計基準委員会（ASBJ）が2006年に公表した日本版概念フレームワークにいう「内的整合性」が、制度のこうした形成・変化の特質を説明するものとなる。

以上のような問題意識と論点整理にもとづき、IASB や FASB のデュー・プロセス・ドキュメントを中心にした関連文献を渉猟することで、会計システムの制度分析を行った。

#### (2) 比較制度会計論の構築

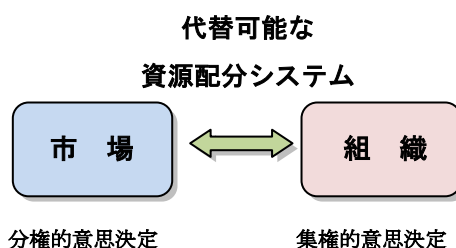
会計研究に比較制度分析を援用する際には、その可能性と妥当性を事前に吟味しておく必要がある。その作業を欠くならば、当該研究は会計固有の内在的論理から遊離したものとなる。比較制度分析における制度概念によって会計の性質を論じることが可能であり、かつまた妥当であるかが、問われな

くてはならない。本研究では、比較制度分析における制度概念を、GAAP の概念に引き寄せた形で整備する。

制度概念の整備は、会計の経済的機能の再定式化に繋がる。「ミクロな経済主体が戦略的な相互作用をするうちに浮かび上がり、当たり前と誰にでも受け取られるようになった自己拘束的なルール」という比較制度分析における制度概念は、資源配分システムの選択行動を想定している。

すなわち、市場と組織はいずれも資源配分システムとして機能しており、したがって、その点において両者は代替可能なものと見なされる。その相違は権限関係のいかんにある。前者では分権的意思決定に依拠して、後者では集権的意思決定に依拠して、それぞれ資源配分が実施される（図表2）。

図表2 市場と組織の関係



図式的に整理すれば、会計の情報提供機能は前者の意思決定方式に対応し、利害調整機能は後者の意思決定方式に対応している。制度選択を決定するのは、ミクロな経済主体の期待利得の相対的な多寡である。かかる観点からすれば、改訂概念フレームワークに見る制度設計思考は、資源配分の今日の主要システムが組織から市場に移行しつつあることを反映（ないし示唆）したものと考えることができるであろう。

以上のような問題意識と論点整理にもとづき、国内外の会計制度関連文献を渉猟することで、比較制度会計論の構築を試みた。

#### 4. 研究成果

##### (1) 第1年度（2013年度）の研究成果

会計基準の国際統合と、それに関連した隣接諸制度の変化に焦点を当てた会計システムの制度分析を行った。そして、その研究成果を、雑誌論文1、学会発表4として、公開した。第1年度の研究成果を要約すると、以下の通りである。

わが国においては様々な領域（社会、経済、企業等）において国際的なデファクト・スタンダードへの同型化が着実に進みつつあるものの、その変化は既存制度との補完性を確立するには至っていない。そのために、企業システムのサブシステムとしての会計システムにおいては、異種制度の「補完」（制度間に親和的な相互作用性がある状態）および

「混在」(制度間に親和的な相互作用性がない状態)が併存する結果となっている。しかし、新会計基準に依拠して公表された会計情報の価値関連性を分析した近年の研究では、そうした複雑な会計システムから発信される情報に対して、市場は比較的落ち着いた反応を示していることが明らかにされている。

公会計・非営利会計の領域ではしばしば、同型化のみならず、企業会計における変化を先取りした現象(国内基準をスキップした国際基準への同型化)も観察される。その主たる理由の1つに、公会計・非営利会計の領域では、制度の形成・変化のプロセスに、制度設計者の意向が比較的ストレートに作用するという事情がある。本研究では、会計システムの制度分析の応用的研究として、公会計・非営利会計を素材にした研究も行った。

### (2) 第2年度(2014年度)の研究成果

会計システムの制度分析の応用として、公会計・非営利会計の制度分析を中心に、研究を進めた。そして、その研究成果を、雑誌論文5、学会発表1、図書2として、公開した。第2年度の研究成果を要約すると、以下の通りである。

政府機関・非営利組織の経済的重要性の高まりのもとで、ステークホルダーの意思決定に有用な業績情報を表示するには、どのようなシステムが望ましいか(どのようなシステムが実務として機能しうるか)を検討した。その結果、政府機関については、その組織特性をふまえつつも、複式簿記・発生主義の採用を含め、可能な限り企業会計の技法を関連諸制度に取り入れること(新制度派社会学という文字通りの同型化)が重要な課題になることが、アンケート調査の統計分析を通じて明らかになった。

他方、計算構造の点では、IASBが目指す資産負債アプローチに依拠した純資産包括利益計算の純粹形態が、非営利会計(とりわけ公益法人会計およびNPO法人会計)においては、企業会計に先駆けて形成されつつあることが明らかになった。この現象は、国内基準をスキップした国際基準へのダイレクトな同型化の事例と見なしうるであろう。

なお、企業会計の制度分析に関する第1年度の包括的な研究成果については、第2年度に刊行した編著においてこれを公開した。

### (3) 第3年度(2015年度)の研究成果

会計システムの制度分析と比較制度会計論の構築の暫定的な仕上げに向けた研究を行った。そして、その研究成果を、雑誌論文2、学会発表4、図書1として、公開した。

以上の結果、研究期間(2013~2015年度)を通じて公開した研究成果は、雑誌論文8(うち査読有論文2)、学会発表9(うち招待講演4、国際学会2)、図書3(うち単著1、編著1、共著1)となった(図表3)。

図表3 研究期間に公開した研究成果

	第1年度 (2013)	第2年度 (2014)	第3年度 (2015)	合計
雑誌論文	1	5(2)	2	8(2)
学会発表	4(1)	1	4(1)	9(2)
図書	—	2	1	3

(注1)雑誌論文の( )内は、査読有論文数。

(注2)学会発表の( )内は、国際学会での発表数。

(注3)図書の内訳は、単著1(2015)、編著1(2014)、共著1(2014)。

第3年度の研究成果は研究期間を通じた総合的な研究成果でもあり、それを要約すると、以下の通りである。

資産負債アプローチに依拠した新会計基準、とりわけ公正価値測定に係る新会計基準(金融商品、リース、退職給付、資産除去債務等に係る会計基準)の設定に際しては、既存の会計基準全体を支える基本的な考え方との整合性が、ASBJにおいては絶えず検討されており、そこに制度派理論という制度の力が作用していることが見て取れる。換言すれば、企業会計原則に見られるような伝統的な会計思考は、今日の日まぐるしい制度変化のプロセスにおいても、制度の根底においてその変化の方向性を規定する要因として作用し続けている。そして、このことが、異種制度の「補完」と「混在」が併存する今日の複雑な会計制度を創り出している。

現在わが国では、選択可能な会計基準として、日本基準(企業会計基準)、米国基準(FASB基準書)、ピュアIFRS(IASBが公表した国際基準)、JMIS(ピュアIFRSの一部を修正した日本版IFRS)という4種類の会計基準が併存している。これに、連結先行(連単分離)の制度設計が重疊的に作用し、わが国の企業会計制度は著しく多様化している。以上の事実は、会計基準の国際統合の進展にともなって、日本国内では逆に会計基準の多様化が進んだことを示している。異種制度の「補完」と「混在」の併存は、具体的には、以上のような制度の多様性として現象している。

比較制度分析における制度の自己拘束性、制度的補完性、歴史的経路依存性といった基礎概念を会計研究に応用することによって、制度変化における伝統的な会計思考の役割、制度の多様性とダイナミズムを、統一的に捉えることが可能となる。

会計基準の国際統合の前提に大きな変化がない限り、以上に見てきたような状況(とりわけ異種制度の「補完」と「混在」の併存)が近い将来解消することはなく、あるいはむしろ当該状況が一定期間にわたって常態化する可能性さえあるというのが、本研究を通じて得られた観察予測である。しかし、そのような不安定な制度状況が、会計システムの新たな進化を促す要因ともなる。

単著は、研究代表者の約15年に及ぶ制度派理論に依拠した会計研究の成果を集成・標準化したものである。本書はテキストの形をとっているが、それは研究成果を標準化する

うえでの必然であって、そうすることによって初めて、制度派理論に依拠した会計研究の方法を、多くの会計研究者が利用できるような形で整備拡充することが可能となるのである。

研究代表者の知る限り、単著は、制度派理論に依拠して書き下ろされた（少なくとも国内では）初めての財務会計テキストである。その意味で、本書は、本研究の主目的である比較制度会計学の構築に係る研究の原初の成果物として、これを位置づけることができるであろう。本書は、刊行から約1年で3刷に至った。また、本年度内には改訂版の刊行が予定されている。これらのことから、本書には、少なくともこれまでのところ、市場から一定の積極的評価が寄せられていると推察される。

#### 5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文] (計8件)

- ① 藤井 秀樹、会計理論とは何か—アメリカにおけるその役割と進化—、商学論究、査読無、63巻3号、2016、133-155
- ② 藤井 秀樹、経済のグローバル化と会計基準の多様性、国際会計研究学会年報、査読無、35巻、2015、5-7、<http://jaia.s.org/2014bulletin/01.pdf>
- ③ 藤井 秀樹、公会計改革の現状と課題—財務会計から見た問題点と展望—、會計、査読無、185巻5号、2014、23-39
- ④ FUJII Hideki、WATANABE Masashi、YOKOYAMA Natsuko、The Stock Listing and Business Value Estimation of Japan Post Holdings、*Korean International Accounting Review*、Refereed、57、2014、269-285
- ⑤ 藤井 秀樹、渡邊 誠士、横山 夏子、日本郵政の株式上場と企業価値推定、公益事業研究、査読有、66巻1号、2014、1-10
- ⑥ 藤井 秀樹、東日本大震災における義捐金の行政的配分の問題点と民間非営利活動—善意の効率的配分を目指して—、非営利法人研究学会誌、査読無、16巻、2014、47-55
- ⑦ 藤井 秀樹、概念フレームワークと簿記—資産負債アプローチに依拠した基準設定が複式簿記に与えた影響—、税経通信、査読無、69巻14号、2014、17-24
- ⑧ 藤井 秀樹、財務情報利用の理論と実際、會計、査読無、183巻4号、2013、417-426

[学会発表] (計9件)

- ① 藤井 秀樹、非営利組織会計基準の統一化に向けた課題と展望—日本公認会計士協会『論点整理』に寄せて—、非営利法人研究学会、2015年12月19日、熊本

- ② 藤井 秀樹、公益法人における収益認識と費用区分、非営利法人研究学会、2015年9月16日、神戸大学(兵庫県・神戸市)
- ③ 藤井 秀樹、包括利益純資産の計算構造に関する再検討、財務会計研究学会、2015年9月9日、大阪学院大学(大阪府・吹田市)
- ④ FUJII Hideki、Significance of Double-Entry System in Reforming Public Sector Accounting: Empirical Evidence from Japanese Experience、The Society for the Advancement of Socio-Economics、July 2、2015、London (U.K.)
- ⑤ 藤井 秀樹、非営利法人の組織特性と制度設計—会計基準のあり方に寄せて—、非営利法人研究学会、2014年9月11日、横浜国立大学(神奈川県・横浜市)
- ⑥ 藤井 秀樹、公会計改革の現状と課題—財務会計から見た問題点と展望—、日本会計研究学会、2013年12月7日、桃山学院大学(大阪府・和泉市)
- ⑦ FUJII Hideki、Estimating Business Value of the Japan Post: An Implication for Its Stock Listing、Korea International Accounting Association、November 2、2013、Cheonan (South Korea)
- ⑧ 藤井 秀樹、東日本大震災における義捐金の行政的配分の問題点と民間非営利活動、非営利法人研究学会、2013年9月22日、近畿大学(大阪府・東大阪市)
- ⑨ 藤井 秀樹、日本郵政の株式上場と企業価値推定、公益事業学会、2013年6月16日、福岡大学(福岡県・福岡市)

[図書] (計3件)

- ① 藤井 秀樹、中央経済社、入門財務会計、2015、313
- ② 藤井 秀樹 他、中央経済社(共著)、会計基準のコンバージェンス、2014、153-176
- ③ 藤井 秀樹 他、中央経済社(編著)、国際財務報告の基礎概念、2014、1-16、213-219

[その他]

ホームページ等

<http://www.econ.kyoto-u.ac.jp/~hujii/myweb/>

#### 6. 研究組織

##### (1) 研究代表者

藤井 秀樹 (FUJII, Hideki)

京都大学・大学院経済学研究科・教授

研究者番号： 80173392