

令和 2 年 5 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：2016～2019

課題番号：16K03985

研究課題名(和文) 会計基準の国際統合を見ずえた会計教育・研究のための会計理論の再構築

研究課題名(英文) New Accounting Theory for Education and Research in the Ara of International Convergence of Accounting Standards

研究代表者

藤井 秀樹 (Fujii, Hideki)

京都大学・経済学研究科・教授

研究者番号：80173392

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 2,700,000円

研究成果の概要(和文)：会計制度が会計基準の国際統合を軸に大きな変化を遂げつつある一方で、会計研究の国際的主流は独自の展開を辿ってきた。両者の今日的関係をトップジャーナル3誌(2001～2005年, 2010～2014年掲載分)の全数調査等を通じて明らかにした。今日の会計研究は、論理実証主義的手法の洗練を競うピースミールエンジニアリングの傾向を深めており、基準開発との乖離を拡大している。会計制度変化の現代的特徴を説明し、その展開方向を予測する新しい会計理論の構築を、比較制度分析(CIA)でいう「制度」の概念を援用して試みた。非営利組織会計の制度変化は、「同型化」として説明することが可能であることも明らかになった。

研究成果の学術的意義や社会的意義

比較制度分析(CIA)を始めとする制度派理論を援用することで、今日の会計制度設計の現代的特徴と展開方向を、「歴史の因果関連」(大塚久雄)に焦点を当てて説明し予測する会計理論のモデルを提示することが出来た点に、本研究の学術的意義(研究上の意義)と社会的意義(教育上の意義)がある。開発した会計理論に依拠した研究論文をBensadon and Praquin (eds.)[2016]で発表することで、本研究の成果を海外に発信することが出来た。本研究の成果を加味して『入門財務会計』を上梓・改訂した。制度派理論を応用した会計学テキストの出版は、研究代表者が知る限り、わが国では先例がない。

研究成果の概要(英文)：While accounting systems have developed along with international convergence of accounting standards, main stream of accounting research has been following its original path. In this research, the characteristics of the relation between the two were considered through a complete survey of papers published on the top-three journals (2001-2005, 2010-2014). The survey shows that the accounting research tends to vie in piecemeal skills based on logical positivism and their theories have remarkably diverged from accounting-standard setting practices. The researcher tried to develop a new accounting theory by applying the concept of "institution" formulated in the Comparative Institutional Analysis. The system changes in not-for-profit accounting can also be explained as a case of "isomorphism", that is one of the key concepts in institutional theory.

研究分野：会計学

キーワード：コンバージェンス 会計基準 会計教育 会計制度 会計理論 比較制度分析 非営利組織会計

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。

様式 C-19、F-19-1、Z-19（共通）

1. 研究開始当初の背景

IASB が基準開発活動を開始した 2001 年以降、会計基準の国際統合を軸とする会計制度の再設計がわが国を含む主要各国で精力的に取り組みられてきた。それはまさに、「会計ビッグバン」と呼ぶに相応しい大掛かりな会計制度改革であった。ところが会計研究の状況はその間、会計制度変化のそうした動向とほとんど無縁の形で推移してきた。とりわけトップジャーナル 3 誌（Accounting Review, Journal of Accounting and Economics, Journal of Accounting Research）に掲載された研究論文にその傾向は顕著であった。本研究の予備作業として、藤井は、2001～2005 年（期間Ⅰ）と 2010～2014 年（期間Ⅱ）の 2 期間について 3 誌の掲載論文の全数調査を実施した。その結果をまとめたのが、図表 1 である。

図表 1 主要 3 ジャーナルにおける掲載論文の研究アプローチ

研究アプローチ	2001～2005 年（期間Ⅰ）		2010～2014 年（期間Ⅱ）	
アーカイバル研究	344	71.5	553	81.2
価値関連性分析	205	42.6	—	—
エージェンシー費用分析	126	26.2	514	75.5
その他	13	2.7	39	5.7
その他のアプローチ	137	28.5	128	18.8
合計	481 本	100.0%	681 本	100.0%

（出所）藤井秀樹[2017]「会計理論の多様性と科学性—歴史的考察を交えて—」『会計理論学会年報』No.31, 103 頁から転載。

この調査から得られた主要な知見をまとめると、以下の通りである。

第 1 は、期間Ⅰ・Ⅱを通じて掲載論文が依拠しているのは、効率的市場仮説（EMH）、資本資産評価モデル（CAPM）、実証的会計理論（PAT）等の実証理論ないしその近傍の理論であるということである。**第 2** は、期間Ⅰから期間Ⅱにかけて、掲載論文の総数が約 1.4 倍に増加していることである（“publish or perish”と表現される研究業績管理が影響していると推察される）。**第 3** は、アーカイバル研究が、掲載論文数の点で圧倒的な比重を占めており、しかもその比重は期間Ⅰから期間Ⅱにかけて、さらに増大の傾向を示していることである（71.5%→81.2%）。**第 4** は、アーカイバル研究に着目すると、期間Ⅰにおいては価値関連性分析が会計研究を優占していたのであるが（42.6%）、期間Ⅱにおいては純粋な形での価値関連性分析は姿を消してしまったことである。

細かな個別論点の含意は措くとして、会計制度設計と会計研究の乖離の拡大傾向は、以上から明らかといえる。このことは、国内外における会計教育のあり方にも大きな影響を及ぼしてきた。定評ある国内外の会計学テキストでは、会計基準の「解説」に多くの紙幅が費やされており、会計制度変化の特徴を「歴史の因果関連」（大塚久雄[1966]『社会科学の方法』岩波書店、42 頁）に引き寄せて分析的に説明した事例はほとんど見られない。

2. 研究の目的

以上で述べた状況をふまえ、会計制度設計と会計研究を架橋する会計理論を、藤井なりに開発することが、本研究の目的である。この目的を、研究計画と関連させてブレークダウンすれば、次のようになる。(1) 一方で会計教育・研究と関連する理論的を絞りつつ、他方で理論の範囲を(制度派理論に限定せず)拡張することによって、藤井のこれまでの研究を発展的に展開する。

(2) 会計基準の国際統合の一環として新設・改訂される会計基準の本質的な特徴を射程に入れた理論構築を図る。(3) 会計研究の国際的な動向を踏まえつつ、国際的に通用する独自の会計理論の構築を目指す。(4) 会計理論の受容・構築に際しては、当該理論の科学性を絶えず検証する。(4) わが国では非営利組織会計の領域でも、会計制度の再設計が近年、精力的に行われている（たとえば日本公認会計士協会による「非営利組織モデル会計基準」の開発・公表）。このトピックは、制度変化（制度移行）の分析に強みを発揮する制度派理論の応用研究に恰好の素材を提供するものとなる。そこで、このトピックを素材とした研究も、個別事例研究として行う。

3. 研究の方法

本研究で採用する研究の基本的な方法は、文献研究である。研究計画に関連づけて、研究方法を敷衍すれば、以下の通りである。

第 1 に、図表 1 で示した 3 誌の調査結果を補完する全数調査を、期間を 2017 年まで拡張して行う。また調査対象を、わが国における代表的なジャーナル（学術誌）にも広げて、その掲載状況を調査する。以上の調査をふまえて、藤井がこれまで手掛けてきた制度派理論（とりわけ比較制度分析 Comparative Institutional Analysis, CIA）に依拠した会計研究の発展的な展開の可能性を探る。CIA で重視される複数均衡、制度の自己拘束性、制度的補完性、歴史的経路依存性等が、新しい会計理論の構築にどのように応用できるかに的を絞って、調査の総括を行う。

第 2 に、本研究の目的に沿った形で会計理論の再構築を目指す。科学哲学の通説（たとえば伊勢田哲治[2003]『疑似科学と科学の哲学』2-3 頁）に従えば、科学の前提は、形而上学（経験

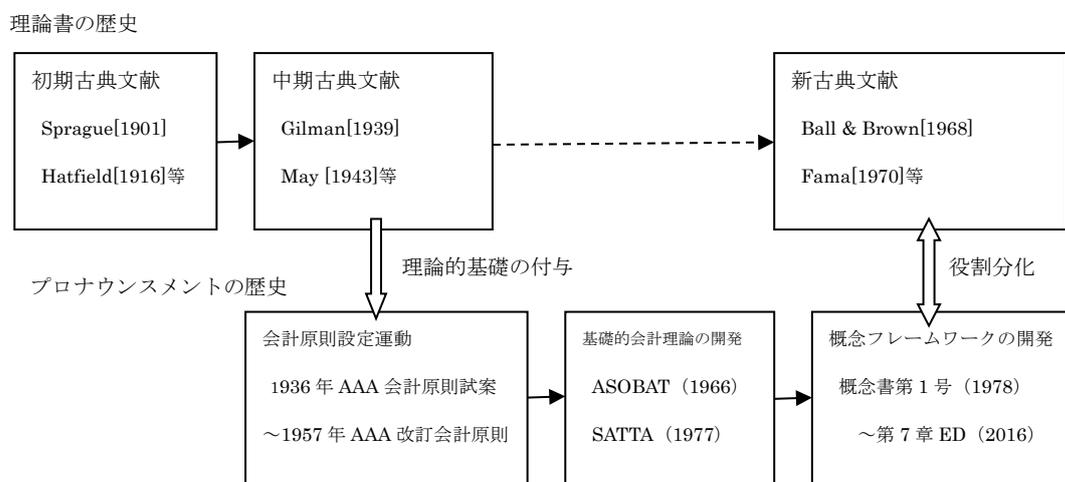
を通して検証できない命題に関する議論)の排除である。規範性を交えた会計研究は、この前提に抵触する可能性がある。しかし、この可能性は、規範的研究の基になる規範を因果関連に組み換えること(外生的な変数の1つとすること)で、回避できると考えられる。この方法は、大塚久雄[1966]『社会科学の方法』(60頁)で提唱された「目的論的関連の因果関連への組みかえ」の応用である。その作業を、既存の主要な会計理論の概念や論理の援用を図りながら行う。

4. 研究成果

本研究による主な研究成果は、以下の通りである。

第1は、文献史的研究を通じて、会計理論には大きく2系列の潮流が存在することを(再)確認したことである。会計理論の形成を主導してきたアメリカに着目し、「会計理論」(accounting theory)をタイトルまたはキーワードとする文献を調査すると、20世紀前半とりわけ会計原則設定運動が展開された時期の会計理論は、「あるべき実務および制度」に理論的基礎を与えることを主目的としていたことが分かる。しかし、ASOBATとSATTAの公表を契機に、会計理論は「制度設計のための理論」と「会計研究のための理論」に分裂し、両者はそれぞれ独自の発展を遂げていった(図表2)。このことが、今日における会計制度設計と会計研究の乖離の背景事情(助動的伏線)をなしていると考えられる。

図表2 2系列の会計理論とその役割



(出所) 藤井秀樹[2017]「会計理論の多様性と科学性—歴史的考察を交えて—」『会計理論学会年報』No.31, 106頁から転載。

第2は、CIAを応用することで、制度派理論の主要概念、すなわち複数均衡、制度の自己拘束性、制度的補完性、歴史的経路依存性等を織り込んだ会計理論のモデルを藤井なりに構築できたことである。このモデル理論を使うことによって、会計基準の国際統合を軸とした今日の会計制度の再設計が進化ゲーム的な相互作用のもとで展開していることを、明らかにすることができた。この研究成果は、査読で高い評価を得て、D. Bensadon and N. Praquin (eds.)[2016], *IFRS in a Global World: International and Critical Perspectives on Accounting*, Springerに掲載された。

第3は、上記の第2で触れた研究成果を、初学者にも理解可能な形で標準化できたことである。その成果は、補助事業期間において、『入門財務会計』(中央経済社)の2度にわたる改訂に結実した。本書は、大学の会計学テキストとして採用されているばかりでなく(2020年4月時点で第3版第2刷)、会計研究者が研究論文において基本事項を記述する際の参考文献として引用されることも多い。制度派理論に依拠して今日の会計制度を説明した会計学テキストの出版は、藤井の知る限りわが国では先例がない。

第4は、近年の新しい会計制度変化の象徴的な具体例をなすピックについても、個別事例研究を行うことができたことである。具体的には、IASB概念フレームワーク、収益認識基準(IFRS第15号および企業会計基準第29号)等を素材とした研究を行った。他方、わが国では近年の非営利組織の役割の高まりを反映して、非営利組織会計基準の共通化に向けた作業が進行しつつある。日本公認会計士協会が開発・公表した「非営利組織モデル会計基

準」(2019年7月)は、現時点での1つの到達点を示す。本研究では、このモデル会計基準を素材とした個別研究も行った。その結果、非営利組織会計の領域では、企業会計との「同型化」(isomorphism)として特徴づけることの出来る現象が急速に進みつつあることが明らかになった。

以上

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計9件（うち査読付論文 2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 藤井秀樹	4. 巻 194
2. 論文標題 会計はアートか科学か 会計の科学性を問う意味	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 會計	6. 最初と最後の頁 1-15
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 藤井秀樹	4. 巻 33
2. 論文標題 会計における理論の本質と役割 会計理論とは何であり、何でありうるか	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 会計理論学会年報	6. 最初と最後の頁 印刷中
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 藤井秀樹	4. 巻 19
2. 論文標題 非営利法人会計の回顧と展望 公益法人会計基準の検討を中心に	5. 発行年 2017年
3. 雑誌名 非営利法人研究会誌	6. 最初と最後の頁 1-11
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 藤井秀樹	4. 巻 31
2. 論文標題 会計理論の多様性と科学性 歴史的考察を交えて	5. 発行年 2017年
3. 雑誌名 会計理論学会年報	6. 最初と最後の頁 102-111
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 有
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 藤井秀樹	4. 巻 193
2. 論文標題 医療福祉事業と非営利組織会計 解題と問題提起	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 會計	6. 最初と最後の頁 51-65
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 藤井秀樹	4. 巻 第10号
2. 論文標題 純資産包括利益の計算構造に関する再検討	5. 発行年 2016年
3. 雑誌名 財務会計研究	6. 最初と最後の頁 1-20
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 有
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 藤井秀樹	4. 巻 第31号
2. 論文標題 新基準における純資産の部の変容 簿記教育・簿記理論の観点から考える	5. 発行年 2016年
3. 雑誌名 日本簿記学会年報	6. 最初と最後の頁 101-105
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 藤井秀樹	4. 巻 中間報告書
2. 論文標題 非営利組織の組織特性と収益認識	5. 発行年 2016年
3. 雑誌名 非営利組織における反対給付のない収益の認識 (非営利法人研究会公益法人会計研究委員会関西地区分科会)	6. 最初と最後の頁 1-11
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 藤井秀樹	4. 巻 第76巻第3号
2. 論文標題 概念フレームワークの理論的性質と役割 アメリカ会計理論発達史にみる規範理論の展開	5. 発行年 2016年
3. 雑誌名 産業経理	6. 最初と最後の頁 4-14
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7件 (うち招待講演 6件 / うち国際学会 0件)

1. 発表者名 藤井秀樹
2. 発表標題 会計はアートか科学か 会計研究の現状と課題
3. 学会等名 早稲田大学会計研究所春季セミナー (招待講演)
4. 発表年 2018年

1. 発表者名 藤井秀樹
2. 発表標題 会計理論とは何であり、何でありうるか 理論承認から現在まで
3. 学会等名 会計理論学会 (招待講演)
4. 発表年 2018年

1. 発表者名 藤井秀樹
2. 発表標題 会計基準の国際統合と会計の制度性
3. 学会等名 産業経理協会月例講演会 (招待講演)
4. 発表年 2018年

1. 発表者名 藤井秀樹
2. 発表標題 医療福祉事業と非営利組織会計
3. 学会等名 日本会計研究学会（招待講演）
4. 発表年 2017年

1. 発表者名 藤井秀樹
2. 発表標題 非営利法人に関する法の現状と課題 コメント
3. 学会等名 日本私法学会（招待講演）
4. 発表年 2017年

1. 発表者名 藤井秀樹
2. 発表標題 公益法人会計制度の回顧と展望
3. 学会等名 非営利法人研究学会（招待講演）
4. 発表年 2016年

1. 発表者名 藤井秀樹
2. 発表標題 会計理論と会計研究の現状と課題 歴史的考察
3. 学会等名 会計理論学会
4. 発表年 2016年

〔図書〕 計3件

1. 著者名 藤井秀樹	4. 発行年 2019年
2. 出版社 中央経済社	5. 総ページ数 332
3. 書名 入門財務会計 (第3版)	

1. 著者名 藤井 秀樹	4. 発行年 2017年
2. 出版社 中央経済社	5. 総ページ数 324
3. 書名 入門財務会計 第2版	

1. 著者名 Hideki Fujii (Editors:Praquin, Nicolas, Bensadon, Didier)	4. 発行年 2016年
2. 出版社 Springer	5. 総ページ数 434
3. 書名 IFRS in a global world : international and critical perspectives on accounting : essays in honor of Professor Jacques Richard	

〔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