

## 科学研究費助成事業（科学研究費補助金）研究成果報告書

平成 24 年 5 月 19 日現在

機関番号：14301

研究種目：基盤研究（C）

研究期間：2008～2011

課題番号：20530408

研究課題名（和文） 忠実な表現と会計的認識・測定の比較制度分析

研究課題名（英文） Comparative Institutional Analysis of Recognition and Measurement in Accounting with Special Reference to Faithful Representation

## 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

研究成果の概要（和文）：アメリカ財務会計基準審議会（FASB）と国際会計基準審議会（IASB）の主導で進められている会計基準の国際統合（以下「コンバージェンス」）の現代の特徴と展開方向を、概念フレームワーク改訂プロジェクトを主たる検討素材としながら、明らかにした。当該プロジェクトのキーワードとして位置づけられている「忠実な表現」は、概念フレームワークの基礎をなす資産負債アプローチの本来の性質を強化する要素として機能しており、今後の基準設定においては時価会計指向のさらなる深まりが予想される。ただし、利益計算の基礎をなす収益認識においては、資産負債アプローチの作用は限定的なものにとどまると考えられる。総じて、わが国における今日の制度変化を加速する方向で、コンバージェンスは展開している。

研究成果の概要（英文）：This study aims at reconsidering on a current nature and a possible future development of the international convergence of accounting standards led by the FASB and IASB, with special reference to the Boards' joint project to improve a common conceptual framework for financial reporting. The "faithful representation" presented as a keyword of the project fortifies the original idea of the asset and liability view of accounting that makes a basis of the current conceptual framework, and this may result in standard-setting with clearer orientation to fair value measurement than ever on a global dimension. The view of accounting, however, will have a limited influence on revenue recognition, which forms a basis of income determination in accounting. In sum, the study demonstrates that the current convergence accelerates an institutional change in the Japanese societal system as a whole.

## 交付決定額

（金額単位：円）

|        | 直接経費      | 間接経費    | 合計        |
|--------|-----------|---------|-----------|
| 2008年度 | 1,100,000 | 330,000 | 1,430,000 |
| 2009年度 | 800,000   | 240,000 | 1,040,000 |
| 2010年度 | 700,000   | 210,000 | 910,000   |
| 2011年度 | 700,000   | 210,000 | 910,000   |
| 年度     |           |         |           |
| 総計     | 3,300,000 | 990,000 | 4,290,000 |

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：経営学・会計学

キーワード：国際会計、概念フレームワーク、公正価値、コンバージェンス、資産負債アプローチ、忠実な表現、比較制度分析、非営利会計

## 1. 研究開始当初の背景

(1) 1990年代後半以降のグローバルな基準設定は、それまでの基準設定方式を基本的に継承しながらも、創造的会計や会計不正の頻発を受けて、概念的アプローチの規範性を漸次強化する方向で進められるようになった。そして、それはしばしば、会計研究によって明らかにされてきた知見や理論的示唆と矛盾・対立する局面を生み出してきたのである。市場の事実から情報価値を確認できる純利益を業績報告から排除し、情報価値が相対的に乏しいことが多くの実証研究によって明らかにされてきた包括利益にボトムラインを一元化するという方向で進められてきたIASB/FASB業績報告共同プロジェクトは、その象徴的な事例である。つまり、市場の事実と整合しない、その意味で自律的な会計ルールの形成や変化が、会計基準の国際統合の進展過程で観察されるようになったのである。

(2) 研究代表者である藤井は、こうした特徴を有する近年の会計変化の全体像を明らかにするための研究を1990年代後半から、前著(藤井秀樹[1997]『現代企業会計論』)での研究の発展として手がけ、その成果を、藤井秀樹[2007]『制度変化の会計学』として刊行した。近年の会計変化のプロセスには、ルール設定者たちの信念、市民の限定合理的な状況理解、経済主体の進化ゲーム的な相互作用といった諸要素が深くかかわっていると考えることで、当該プロセスの特徴をかなりの程度整合的に説明できることを、藤井[2007]では明らかにした。

(3) IASB/FASB業績報告共同プロジェクトは、その後、財務諸表の表示プロジェクトに改編され、現在も継続中であるが、その特徴と展開方向をより包括的に見極めるためには、当該プロジェクトを関連プロジェクトの1つとして包括する概念フレームワーク改訂プロジェクトの研究に真正面から取り組むことが、避けて通れない課題となっている。その意味で、本研究は、藤井[2007]で手がけた研究のさらなる発展として位置づけられるものである。

## 2. 研究の目的

(1) 現在、会計基準の国際統合が、アメリカ財務会計基準審議会(FASB)と国際会計基準審議会(IASB)の主導で進められている。その指針になっているのが、「財務報告の概念フレームワーク」である。本研究の目的は、2004年にFASB/IASBの共同で開始された概念フレームワーク改訂プロジェクトを主たる検討素材としながら、コンバージェンスの今日の特徴と展開方向を明らかにすることに

ある。

(2) 具体的には、①財務報告情報の質的特徴の1つとしてFASBの2006年予備的見解で提示された「忠実な表現」の概念構成、位置づけ、基準設定に対する当該概念の理論的インプリケーションを、当該概念の形成(再定義)の歴史的経路をふまえて検討すること[研究目的1]、②会計情報の実質的な内容を規定する認識・測定ルールの展開方向を、概念フレームワーク改訂プロジェクトと並行して取り組まれている収益認識プロジェクトおよび公正価値測定プロジェクトの検討を通して、可能な限り具体的に(会計的計算構造の分析も交えつつ)明らかにすること[研究目的2]を、目的としている。

(3) さらに、以上を踏まえたうえで、概念フレームワークの改訂および会計基準の設定・変更に係る以上の取組みによってもたらされる(と予想される)会計変化の特徴と意味(とりわけその経済合理性の構造)を、比較制度分析を応用することによって解明すること[研究目的3]を目的としている。

## 3. 研究の方法

(1) 「研究の目的」欄で述べた3つの研究目的は、本研究計画の進行に対応している。すなわち、研究目的1に係る研究計画は、概念レベルの会計変化に関する事実の観察と論点整理を主内容とするものであり、FASBの2006年予備的見解とその関連資料・文献の検討を主要な研究方法とする。

(2) 研究目的2に係る研究計画は、ルール・レベルの会計変化に関する事実の観察と論点整理を主内容とするものであり、会計測定に関するIASBの2005年討議資料とその関連資料・文献の検討を主要な研究方法とする。

(3) 研究目的3に係る研究計画は、研究目的1および2に係る研究を通じて得られた会計変化に関する知見の、比較制度分析にもとづく理論分析を主内容とするものであり、会計研究への比較制度分析の発展的応用を図るための理論研究を主要な研究方法とする。つまり、観察する事実を、一般的・抽象的なもの(概念レベルの会計変化)から、より個別的・具体的なもの(ルール・レベルの会計変化)に発展させ、最後に知見の理論的な体系化を試みるという形で、研究を進める。

## 4. 研究成果

(1) FASB/IASB改訂概念フレームワーク・プロジェクトのデュープロセス・ドキュメント(たとえば2006年予備的見解, 2008公開草

案, 2010 年概念書第 8 号等) の論理分析を, 米国の代表的な先行研究 (Storey and Storey [1998], Johnson [2004] 等) との照合を通じて進め, その作業によって, 改訂概念フレームワークにおいて会計情報の新しい質的特性として定式化された「忠実な表現」の制度的含意の解明を試みた。

(2) その結果, 「忠実な表現」の定式化は, ①「目的適合性」の作用については重疊的な強化をもたらす一方で, ②それまで「目的適合性」と並ぶ基本的特性の 1 つとして位置づけられてきた「信頼性」とりわけその主要要素である「検証可能性」の作用については, 排除・形骸化をもたらすものであることが明らかになった。しかも, 「忠実な表現」は, 定義・認識と測定 (公正価値測定) の「必然的な結びつき」をも要請する特性として概念構成されていることが明らかになった。定義・認識と測定の「必然的な結びつき」は, 従来の概念フレームワークでは公式的に否定されてきたものである。しかし, 先行研究の解析により, 定義・認識と測定の「必然的な結びつき」を要請する要素は, 概念フレームワークの概念的基礎として採用された資産負債アプローチが本来的に有していたものであることが確認された。当該要素は, FASB が, 1980 年代に当時のアメリカの会計環境等への配慮から, 概念フレームワークへの導入を断念したものであった。

(3) つまり, 2010 年改訂概念フレームワークは, 当初の概念フレームワークの公表から約 30 年を経て, 資産負債アプローチの本来の姿を復元するものになっているのである。したがって, その限りで, 今後の基準設定においては時価会計指向がさらに深化していくものと予想される。ただし, 利益計算の基礎をなす収益認識においては, 当初契約時点での認識操作が実務と著しい不整合を生み出すことになるため, 当該アプローチの作用は限定的なものにとどまると予想される。総じて, わが国における今日の制度変化を加速する方向で, コンバージェンスは展開していると評し得る。

(4) 以上の研究成果は, 「主な発表論文等」欄に記載した雑誌論文や学会発表を通じて公開した。さらに, 以上の研究を通して得られた知見を一般化する試みとして, 非営利法人における会計制度変化 (非営利組織のアカウントビリティやガバナンスのフレームワーク) や会計学研究の方法 (実証研究の方法論的基礎) に関する検討も行った。

#### 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 15 件)

- ① 藤井秀樹 「会計理論の課題と研究方法—実証研究の方法論的基礎の検討を中心に—」『会計理論学会年報』査読有, 第 26 巻, 2011, 3-22 頁
- ② 藤井秀樹 「FASB/IASB 改訂概念フレームワークと資産負債アプローチ」『国民経済雑誌』査読無, 第 204 巻第 1 号, 2011, 17-40 頁
- ③ 藤井秀樹 「収益認識プロジェクトの現状と展開方向—基準設定における資産負債アプローチの意義と限界—」『会計・監査ジャーナル』査読無, 第 23 巻第 8 号, 2011, 77-86 頁
- ④ 藤井秀樹 「会計基準の国際統合と資産負債アプローチ」『税経通信』査読無, 第 65 巻第 9 号, 2010 年, 49-56 頁
- ⑤ 藤井秀樹 「会計制度形成の現代的特徴と展開方向—改訂概念フレームワーク草案における『忠実な表現』に寄せて—」『経済論叢』査読無, 第 184 巻第 3 号, 2010, 75-93 頁
- ⑥ 藤井秀樹 「会計基準のグローバル化と制度分析の視点」『企業会計』査読無, 第 61 巻第 1 号, 2009 年, 42-50 頁
- ⑦ 藤井秀樹 「会計制度の成立根拠を考える—合意と制度の信頼性—」『會計』査読無, 第 173 巻第 5 号, 2008 年, 1-19 頁  
他 8 件

[学会発表] (計 9 件)

- ① 藤井秀樹 「会計基準の国際統合と財務報告の基礎概念」日本会計研究学会, 2011 年 9 月 17 日, 久留米大学
- ② 藤井秀樹 「会計理論の課題と研究方法」会計理論学会, 2010 年 10 月 16~17 日, 名城大学
- ③ 藤井秀樹 「会計制度の成立根拠と GAAP の現代的意義」スタディ・グループ最終報告, 日本会計研究学会, 2010 年 9 月 8 日, 東洋大学
- ④ 藤井秀樹 「複式簿記と資金会計」日本簿記学会, 2010 年 8 月 28~29 日, 京都産業大学
- ⑤ Hideki Fujii, Current Issues in Accounting Research and Methodology, International Accounting Workshop Held on 2004 Agreement of Cooperation between Université Paris-Dauphine and Kyoto University, 2009 年 11 月 27 日, Université Paris-Dauphine (フランス)
- ⑥ 藤井秀樹 「会計制度の成立根拠と GAAP の現代的意義」スタディ・グループ中間報告, 日本会計研究学会, 2009 年 9 月 2 日, 神戸国際会議場

他 3 件

〔その他〕

藤井の以下の 2 つのホームページで、研究成果の一部を公開している。

(1) <http://www.econ.kyoto-u.ac.jp/~huji/myweb/>

① 日本会計研究学会スタディ・グループ報告書

パスワード：中間報告 20090902

最終報告 20100908

② 日本会計研究学会特別委員会報告書

パスワード：中間報告 20110917

③ 「実証会計学の方法論」京都大学大学院経済学研究科ワーキング・ペーパー，

No. J-81，2010 年 8 月

(2) <http://www.econ.kyoto-u.ac.jp/~huji/myweb/research/index.html>

① 藤井秀樹「会計理論の課題と研究方法—実証研究の方法論的基礎の検討を中心に—」『会計理論学会年報』査読有，第 26 巻，2011，3-22 頁

② 藤井秀樹「FASB/IASB 改訂概念フレームワークと資産負債アプローチ」『国民経済雑誌』査読無，第 204 巻第 1 号，2011，17-40 頁

③ 藤井秀樹「収益認識プロジェクトの現状と展開方向—基準設定における資産負債アプローチの意義と限界—」『会計・監査ジャーナル』査読無，第 23 巻第 8 号，2011，77-86 頁

## 6. 研究組織

### (1) 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

### (2) 研究分担者

該当なし

### (3) 連携研究者

該当なし