

令和 5 年 6 月 12 日現在

機関番号：23903

研究種目：基盤研究(C)（一般）

研究期間：2020～2022

課題番号：20K02040

研究課題名（和文）基準間競争における会計基準の説明・予測モデルの開発

研究課題名（英文）Conceptual Analysis on the Consistency of Accounting Standards in the Context of Intersystem Competition among Accounting Standards

研究代表者

高橋 二郎（Takahashi, Jiro）

名古屋市立大学・大学院経済学研究科・准教授

研究者番号：70581619

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費） 400,000円

研究成果の概要（和文）：本研究は、会計基準間競争における国際的な会計基準の変化を説明・予測する概念的なモデルの開発を目的とする。本研究の結果、(1)国際的な会計基準はそれぞれ異なる体系を有していること、(2)国際的な会計基準は、それぞれ異なる体系における核となる概念ないし考え方を堅持したまま、他の周辺概念や下位概念を修正することで、他の会計基準の変化の影響を吸収する形で進化しているという視点で分析モデルを構築できる可能性があることが明らかになった。

研究成果の学術的意義や社会的意義

本研究のような国際的な会計基準の変化を統一的に説明・予測しようとする研究成果によって、日本基準、IFRS及び米国基準とそれぞれに分断されていた会計制度研究を統合できる可能性があり、本研究はわが国の会計制度研究を新たな方向へ転換させる特色のある研究になると考えられる。また、会計基準の変化は財務諸表の変化を通して資源配分の変化をもたらすものであるため、本研究のように会計基準の変化を分析対象とすることは、非常に意義のある研究といえる。

研究成果の概要（英文）：The aim of this study is to conduct a conceptual analysis of the changes in global accounting standards, and their consistency in the face of intersystem competition among accounting standards. The results indicate that (1) US GAAP, IFRS and Japanese GAAP each possess distinctive systems, (2) global accounting standards undergo evolutionary progression through the modification of peripheral and subordinate concepts while upholding the integrity of core concepts.

研究分野：会計学

キーワード：会計基準の分析モデル 会計基準間競争

## 1. 研究開始当初の背景

近年、会計基準の国際化により、国内企業は自身の財務諸表を作成する際に遵守する会計ルールを国際財務報告基準(IFRS)や日本基準などから選択することができるようになった。この意味で、日本基準は、IFRS や米国基準のような国際的な会計基準との基準間競争にさらされているといえる。ここで、それぞれの会計基準は会計以外の他の制度との補完性や経路依存性などから各国独自の体系を備えている。会計基準が競争にさらされている状況において、ある会計基準が経済環境の変化に適応するために進化したとき、当該変化が他の会計基準の変化を無条件に促進するわけではなく、各国で置かれている状況に応じて他の会計基準に取り込まれることになると考えられる。

会計基準同士が競争にさらされている現状においては、ある会計基準(例えば、IFRS や米国基準)が変化するとき、他の会計基準(例えば、日本基準)が変化する可能性が考えられるが、これまでの会計基準を分析対象とした伝統的な制度研究では、それぞれの会計基準を分析対象としたものに閉じていた。このような基準間競争における会計基準の変化を分析に組み込むためには、各会計基準に閉じた分析を行うのではなく、国際的な基準の変化を網羅的に分析対象とする必要性があると考えられる。換言すれば、会計基準を説明・予測しようとする制度研究において、会計基準間競争による基準の変化といった基準間の相互作用を制度研究の分析フレームワークに組み込むことが不可欠であるといえる。

以上を背景とし、本研究では、会計基準間競争といった相互作用が各基準の整合性にどのような影響を及ぼし、各基準が整合的な体系をどのように保っているのかを分析・説明するモデルの構築を挑戦的に試みる。このような説明モデルを構築することができれば、IFRS、米国基準及び日本基準といった国際的なルールの変化をより包括的に説明・予測することができるようになるという点で、これまででない先駆的かつ特色のある研究になると考えられる。会計基準の変化は財務諸表の変化を通して資源配分の変化をもたらすものであるため、本研究のように会計基準の変化を分析対象とすることは、非常に意義のある研究といえる。

## 2. 研究の目的

本研究は、会計基準間競争における国際的な会計基準の変化を説明・予測する概念的なモデルの開発を目的とする。本研究目的を達成するために、研究期間内で以下を明らかにし、国際的な会計基準の変化を統一的に説明できるモデルの構築を試みる。その際、制度が環境に適応して進化することや制度の複数均衡などを意識した制度派経済学や制度変化に関連する他の研究領域の先行研究を広くレビューし、研究成果の援用可能性を挑戦的に模索することで、説明モデルの構築を検討する。

(1) 日本基準、IFRS 及び米国基準がどのような体系を有しているのか、その特徴は何か、その特徴を有しているのはなぜかを明らかにする。各基準がどのような体系を有しているのかを共時的に検討することは、各基準の変化を説明・予測するための概念的なモデルを開発するための基礎的な作業となる。

(2) 個別具体的な会計基準の変化が日本基準、IFRS 及び米国基準それぞれの体系にどのように取り込まれたのかを検討する。個別具体的な会計基準が各基準にどのように取り込まれたのかを通時的に明らかにすることは、会計基準の変化の方向性を確認する基礎的な作業としての意義を有する。

(3) 会計基準間競争といった相互作用の結果としての会計基準の変化や変化の方向性を分析する。このことを通して、会計基準の変化を説明・予測する概念的なモデルを考察する。これら一連の検討を通して、国際的なルールの変化をより包括的に説明・予測することができるようになり、会計制度設計にとって意義のある研究成果が期待される。

## 3. 研究の方法

上記の具体的な研究目的を達成するために、以下の研究を行った。

(1) 米山(2008)や斎藤(2019)などの会計基準の体系を概念的に分析した代表的な先行研究に依拠し、各基準の概念フレームワークと個別の会計基準を検討素材として、日本基準、IFRS 及び米国基準がどのような体系を有しているのかを明らかにする。そのうえで各基準の体系を比較することで、各基準の体系の特徴を明らかにするとともに、その特徴を有しているのはなぜかを検討する。

(2) 近年新設ないし改廃のあった個別具体的な会計基準（例えば、「収益認識に関する会計基準」）を分析対象として、当該会計基準が日本基準、IFRS及び米国基準それぞれの体系にどのように取り込まれたのかを明らかにする。この作業は、国際的な会計基準の変化を説明するモデルの構築を試みるための基礎となるものである。

(3) (1)及び(2)の結果を援用しながら、会計基準間競争における会計基準の変化を説明する概念的なモデルの構築を試みる。具体的には、日本における会計ビッグバン前後のわが国の会計基準の体系の比較検討を通して、会計基準の国際化に伴う会計基準の進化のあり方や方向性についての考察を行う。

#### 4. 研究成果

以上の研究を行った結果、以下の事項が明らかになった。

(1) 国際的な会計基準の体系を米山(2008)や斎藤(2019)などの代表的な先行研究にもとづいて整理したうえで、日本基準、米国基準とIFRSとの相違を整理した。また、各会計基準の体系に相違が生じている原因について、Nobes(1998)や藤井(2007)などの先行研究の分析枠にしたがって検討した。その結果、国際的な会計基準はそれぞれ異なる体系を有しており、各基準の体系における純利益の位置づけ、配分手続きにおけるストックの制約、金融商品の評価差額や退職給付会計での差異の取扱いなどで概念的に相違がみられることが明らかになった。当該差異について、企業の資金調達に関する歴史的経緯、基準設定主体の使命や信念といったことが、少なからず影響を与えていることが明らかになった。また、国際的な会計基準は、それぞれ核となる概念ないし考え方を堅持したまま、他の周辺概念や下位概念を修正することで、他の会計基準の変化の影響を吸収する形で進化している可能性も示唆された。

(2) 近年新設ないし改廃のあった会計基準として収益認識に関する会計基準を検討対象として取り上げ、当該会計基準が日本基準にどのように取り込まれたのかの分析を行った。分析にあたって、(1)で明らかになった視点にもとづいて検証した。すなわち、各国の会計基準はそれぞれが有する独自の体系を損なわない形で国際的な会計基準の進化を自基準の体系に組み込むと考えられるため、例えば、新会計基準が日本の会計基準の体系と矛盾しないとき、新会計基準はほぼそのまま日本の会計基準として導入されるのに対し、新会計基準が日本の会計基準の基本的な考え方と異なるのであれば、基本的な考え方と矛盾しない範囲または矛盾しない形に修正された新会計基準が導入されると予測されるという視点である。分析の結果、収益認識に関する会計基準はこれまでの日本の会計基準の基本的な考え方を踏襲するものであり、前者のケースとして位置づけることができた。そこでは、新会計基準がこれまで明示的にルール化されていなかった項目を規定することで、投資に寄せられた期待を事後の事実にもとづいて確認するという利益計算の方法をより明確に示したものとして意義を有することが明らかになった。ただし、工事契約の原価基準のように日本の会計基準の利益計算の基本的な考え方においてうまく解釈を付与することができない項目も存在していた。このような不整合な項目をどのように捉えて分析モデルに含めるのかについては、今後検討されるべき課題である。

(3) (2)で得られた知見にもとづき、わが国の会計基準の体系について会計ビッグバン前後で比較分析を行った。分析の結果、収益認識に関する会計基準以外についても同様のことがいえることが明らかになった。すなわち、各国の会計基準はそれぞれ独自の体系を有しており、独自の体系を損なわない形で国際的な会計基準の進化を自基準の体系に組み込むと考えられた。基準間競争の結果国際的な会計基準が変化し、それが日本基準の体系と矛盾するとき、既存の会計基準の体系の核となる考え方を維持しつつその周辺概念を修正することで国際的な会計基準を新基準として取り入れる形でわが国の会計基準は進化してきたことが明らかになった。具体的には、会計ビッグバン後の投資に寄せられた期待に応じた事後の事実にもとづく利益の計算という基本的な考え方は、従来の利益計算の基本的な考え方である実現主義を踏襲したうえで、会計ビッグバンで新たに導入された金融商品会計や減損会計をも説明(包摂)し得る概念といえた。このように、従来の利益計算の核となる考え方が維持されたうえで、核となる考え方の周辺概念を修正する形で会計基準の体系は進化することが明らかになった。これに対し、従来の利益計算の核となる考え方に抵触しない国際的な会計基準はほぼそのままの形で日本基準に取り込まれることになると予測され、資産除去債務、リース取引や研究開発費原価配分の具体的な方法を規定する会計基準などをあげることができた。

#### < 主な参考文献 >

Nobes, C. W.(1998) "Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting," ABACUS, Vol.34, No.2, pp.162-187.

斎藤静樹(2019)『会計基準の研究(新訂版)』中央経済社。

- 高橋二郎(2021)「会計基準間競争における会計制度分析に関する一考察 分析モデル構築のための論点整理」『ディスカッション・ペーパー(名古屋市立大学)』No.661, 1-57 頁。
- 高橋二郎(2022)「収益認識に関する会計基準の制度分析」『ディスカッション・ペーパー(名古屋市立大学)』No.677, 1-14 頁。
- 高橋二郎(2023)「会計基準間競争における会計基準の進化に関する一考察」『ディスカッション・ペーパー(名古屋市立大学)』No.689, 1-10 頁。
- 藤井秀樹(2007)『制度変化の会計学 会計基準のコンバージェンスを見すえて』中央経済社。
- 米山正樹(2008)『会計基準の整合性分析 実証研究との接点を求めて』中央経済社。

## 5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計3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 高橋二郎	4. 巻 No.677
2. 論文標題 収益認識に関する会計基準の制度分析	5. 発行年 2022年
3. 雑誌名 ディスカッション・ペーパー(名古屋市立大学)	6. 最初と最後の頁 1, 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 -

1. 著者名 高橋二郎	4. 巻 No.661
2. 論文標題 会計基準間競争における会計制度分析に関する一考察 分析モデル構築の ための論点整理	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 ディスカッション・ペーパー(名古屋市立大学)	6. 最初と最後の頁 1, 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 高橋二郎	4. 巻 No.689
2. 論文標題 会計基準間競争における会計基準の進化に関する一考察	5. 発行年 2023年
3. 雑誌名 ディスカッション・ペーパー(名古屋市立大学)	6. 最初と最後の頁 1, 10
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1件（うち招待講演 0件/うち国際学会 0件）

1. 発表者名 高橋二郎
2. 発表標題 収益認識に関する会計基準の制度分析
3. 学会等名 日本会計研究学会第147回中部部会
4. 発表年 2022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
--	---------------------------	-----------------------	----

7. 科研費を使用して開催した国際研究集会

〔国際研究集会〕 計0件

8. 本研究に関連して実施した国際共同研究の実施状況

共同研究相手国	相手方研究機関
---------	---------