

## 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 4 月 16 日現在

機関番号：14201

研究種目：若手研究（B）

研究期間：2009～2011

課題番号：21730365

研究課題名（和文）収益の認識基準をめぐる国際的合意形成に関する研究

研究課題名（英文） Study on the international consensus-building on revenue recognition principles

研究代表者

山田 康裕（YAMADA YASUHIRO）

滋賀大学・経済学部・准教授

研究者番号：20335160

研究成果の概要（和文）：

本研究では、国際系基準審議会の基準設定機関としての正統性の源泉およびその問題点をグローバル・ガバナンスの観点から検討し、収益認識基準の歴史の変遷および今後の金融危機にあたっての収益認識基準の問題点について明らかにした。

研究成果の概要（英文）：

In this study, I examined the legitimacy of IASB (International Accounting Standards Board) from the perspective of global governance. And, I explained the history of revenue recognition principles, and clarified the problem of revenue recognition principle which had an effect on recent financial crises.

交付決定額

（金額単位：円）

	直接経費	間接経費	合計
2009年度	1,100,000	330,000	1,430,000
2010年度	700,000	210,000	910,000
2011年度	700,000	210,000	910,000
年度			
年度			
総計	2,500,000	750,000	3,250,000

研究分野：財務会計

科研費の分科・細目：経営学、会計学

キーワード：グローバル・ガバナンス / 収益認識 / 国際レジーム / 業績報告 / 正統性 / 測定モデル / 資産・負債アプローチ / 配分モデル

## 1. 研究開始当初の背景

収益認識の問題については、国際会計基準審議会とアメリカ財務会計基準審議会が共同プロジェクトを立ち上げ、議論が進められてきた。当該問題を扱った先行研究は、国際会計基準審議会やアメリカ財務会計基準審

議会での議論を詳細に跡づけたものではなく、そのよって立つ理論的背景や、共同プロジェクトにおける合意形成の理論的背景を検討したものでもなかった。

最近まで純利益の包括利益に対する優位性が主張されてきていたにもかかわらず、包

括利益のみの開示に国際会計基準審議会がこだわってきたのはなぜなのか、また資産や負債の変動によって収益を認識する基準の設定を目指すという点においても、現在の動向をみる限り、従来の実現基準による認識と実質的には変わらないような基準が議論されているのはなぜなのかといった点を検討するにあたり、計算構造の観点からの考察では解明しえないことがあるように感じてきた。この点が、分析の視点として、国際レジームという観点を取り入れることに繋がっていった。

## 2. 研究の目的

本研究は、国際的な次元で活発な議論が続けられている業績報告の問題について、とりわけその根幹をなす収益の認識問題について、基準化にあたっての合意形成の論拠を解明しようとするものである。本研究は、基準が設定される上でいかなる議論がなされたのかを明らかにするとともに、その合意形成にあたっての理論的背景を国際レジームやグローバル・ガバナンスという観点から検討することを目的としている。

## 3. 研究の方法

会計学関連（とりわけ収益会計に関するもの）および国際政治学関連の諸文献を収集し、その上で当該諸文献の読み込みに努める。平成21年度においては、国際政治学関連の研究はあくまでも次年度以降の準備作業にとどめ、まずは共同プロジェクトの進展について計算構造の観点から検討する。そして平成22年度以降において、かかる議論の進展を国際レジームという観点から再検討し、その含意を明らかにしていく。

## 4. 研究成果

本研究の成果は、国際会計基準審議会の会計基準設定機関としての正統性、グローバル・ガバナンスの例としての国際会計基準審議会の特徴、国際会計基準審議会による収益認識基準設定の変遷、および今次の金融危機に影響を与えた収益認識基準の不整合という4つの論点に大別される。

### ① 国際会計基準審議会の会計基準設定機関としての正統性

まず国際会計基準審議会の正統性については、正統性の概念的研究のフレームワークとしてしばしば引用される Suchman による正統性概念の分類をてがかりとして、国際会計基準審議会に求められている正統性とはいかなるものなのか、すなわち国際会計基準審議会が基準設定機関としての正統性を獲得

するための要件は何なのかを明らかにした。その結果、先行研究においてはさまざまな意味において国際会計基準審議会の正統性が論じられてきたが、性質（特徴）、結果、手続、人、理解可能性（妥当性）という5つの点で、国際会計基準審議会の正統性を否定しかねない問題をはらんでいるということが明らかになった。第1には、専門知識が性質（特徴）の正統性の源泉になる。しかし、いかなる内容の専門知識を取捨選択するかによって、専門知識による性質（特徴）の正統性が担保されない可能性がある。第2には、今次の金融危機によってIASBが作成した基準に対する信頼が揺らいでおり、これはIASBの結果の正統性が否定されたことを意味する。またEUによるカーブアウトは、IASBが作成した基準（結果）の妥当性を一部のみにせよ否定するものであり、結果の正統性を棄損するものである。第3には、IASBは、今次の金融危機への対策として基準を変更する際、デュー・プロセスをへずして意思決定をおこなった。これは、デュー・プロセスという手続の正統性を否定するものである。第4には、IASBの現在の影響力を考える際、トゥウィーディー議長のはたした役割が大きいといわれる。これはIASBが人の正統性を獲得していることを意味している。近々、議長の交代が予定されているが、当該正統性を保持し続けることができるか否かは、その人選にかかっている。第5には、意思決定の透明性を高めるため、IASBのホームページの各種資料は、古くなった時点でホームページのリンクから外され、入手不可能になる場合がある。これは、部分的ではあるものの理解可能性を阻害するものであり、IASBの正統性を棄損しかねない。

さらに、委託・受託関係のもとでの説明責任（内的説明責任）のみならず、国際会計基準審議会の活動によって影響を受けるさまざまな利害関係者に対する説明責任（外的説明責任）も重要であり、利害関係者は国際会計基準審議会に何らペナルティを課すことができないため正式な強制力がないなかで外的説明責任が果たされるのかという問題が生じること、さらには、長期的には外的説明責任が実質的なものとなった場合にのみ国際会計基準審議会によるグローバル・ガバナンスは正統性をえるにもかかわらず、外的説明責任が果たされないならば国際会計基準審議会の正統性が毀損されうるということが明らかになった。

### ② グローバル・ガバナンスの例としての国際会計基準審議会の特徴

また、国際会計基準審議会が基準間競争を容認しない背景についてグローバル・ガバナンスの観点からの解釈を試みた。その結果、国際的な会計基準の設定という国境を越え

て生起する問題に対処しようとする国際会計基準審議会には、市場メカニズムだけでは効率的に対処できないという問題意識があるが故に、高品質の会計基準の選択の手段として市場メカニズムを利用することに否定的であり、基準間競争を容認しないと解釈できることが明らかとなった。

まずグローバル・ガバナンスという観点から会計基準設定を解釈するならば、IASBによるIFRSsの設定に関していうと、IASBという非国家主体を行為者とし、会計基準というルールを問題解決の方法とし、会計という問題領域が想定されていると考えられるのである。

グローバル・ガバナンス論は、国境を越えて生起するさまざまな問題に対処しようとするものである。ここで留意すべきなのは、「現代における『ガバナンス』という概念は、市場と政府〔……〕の失敗ないし機能低下の先に浮上してきた」（遠藤編〔2008〕6頁）という点である。すなわち、『グローバル・ガバナンス』とは、〔……〕顕在化する越境問題に対し、市場メカニズムや国家間外交・協力だけでは効率的に対処できないという問題意識に裏打ちされているのである」（遠藤編〔2008〕6頁）。このように、グローバル・ガバナンス論は市場メカニズムに対して否定的なのである。この点において、IASBは高品質の会計基準の選択の手段として市場メカニズムを利用することに否定的であるが故に、基準間競争を容認しないと解釈できる。

基準間競争論で議論されている時と場所についての特殊事情の問題については、グローバル・ガバナンス論の立場からいえば、デュー・プロセスのなかで利害関係者の意見が集められることによって解消されると解釈することも可能であろう。しかしながら、そのためには、デュー・プロセスが十分に機能し、さまざまな利害関係者からの意見がよせられ、それらをIASBが適切に判断することが必要になる。

### ③ 国際会計基準審議会による収益認識基準設定の変遷

収益認識の歴史的経緯については、国際会計基準審議会とアメリカ財務会計基準審議会とによる収益認識の共同プロジェクトにおける議論の変遷を辿り、その問題点を検討した。その結果、議論の紆余曲折の兆候は収益の定義について最終的な合意に達しないまま議論が進められた点にすでに現れていたこと、および、資産・負債アプローチの多義性に議論の紆余曲折の一因があることを明らかにした。

いずれをとるかが明確にされないまま、その後、議論が推移していった負債消滅説と広義履行説であるが、両説の差異は、下請けを巡る収益の認識に限ったものではない。FASB

自身の意図とは別に、論理的には負債消滅説は履行義務の充足によらない負債の減少によっても、収益を認識しうるのである。たしかに2003年4月時点の定義では、「義務が、履行によって消滅する」（FASB〔2003c〕p.2）とされており、義務の消滅の要因は報告実体の履行であるかのように読み取れる。しかし、同年5月時点の定義では、下請けの第3者による履行も含めて収益を認識することが明確にされており、報告実体自身の履行に限定されている訳ではない。ここからも明らかのように、負債消滅説では、報告実体による義務の履行よりも、負債の消滅自体に重点がおかれているのである。このことは、理論的には、報告実体による義務の履行以外の要因による負債の減少でも収益が認識される可能性をはらんでいることを意味している。そして、その可能性は、履行義務を公正価値で測定する場合に顕在化してくることとなる。すなわち履行義務を現在出口価格で測定する場合には、報告実体による義務の履行とは無関係に、現在出口価格の変動によっても収益が認識されることになるのである。これに対して広義履行説のもとでは、2003年1月および4月時点の定義からも明らかのように、「報告実体の履行義務の充足」、より具体的には「報告実体による資産のアウトプット」（FASB〔2003c〕p.2）によって収益は生じるとされており、このような義務の履行を伴わない義務（負債）の消滅（すなわち公正価値の変動による義務（負債）の消滅）から収益が生じることはない。

共同プロジェクトの開始時点より資産・負債の変動にもとづく収益認識が志向され、義務を現在出口価格で測定することで暫定合意されたものの、その後、当初取引価格による測定へと変更された。これは、収益の定義に引き付けて考えると、負債消滅説から広義履行説への変更とでもいいうる。この点において、共同プロジェクトにおける議論の紆余曲折、とりわけ義務の測定属性を巡る迷走の兆候は、収益の定義について最終的な合意に達しないまま議論が進んでいったという点に、すでに現れていたといえるのである。

### ④ 今次の金融危機に影響を与えた収益認識基準の不整合

今次の金融危機に影響を与えた収益認識基準の不整合については、大日方論文（大日方隆編著『金融危機と会計規制』中央経済社、2012年3月、第10章）で示された論点（の1つ）を異なる視点から論理展開したうえで同様の結論を得ることによって、大日方論文の論証を多様化させることを目的とするものである。具体的には、アメリカの金融商品会計基準（以下では“SFAS115”という）における有価証券の公正価値評価の問題を取り上げ、概念フレームワークとSFAS115の規

定との論理的整合性を検討した。

概念フレームワークでは、活発な市場の存在を前提として、実現可能基準が規定されている。活発な市場がある場合には実現可能基準が適用されて評価損益が認識されるのに対して、ない場合には適用されず評価損益も認識されることはない。このような活発な市場の有無によって実現可能基準が適用されるか否かが変わり、それによって測定属性も異なってくるのである。これは、「所定の会計基準の枠内において、時価評価から償却原価法による評価へ自動的に移行することになる」とする大日方論文の主張と同様である。そこでの違いは、大日方論文は、「市場流動性が低い債券については、『主観のれん>0と想定できない』とはいえない」との理由から主観のれんの有無によって評価の移行がおこなわれるのに対して、本研究の議論では活発な市場がある場合には実現可能基準が適用され、ない場合には適用されないことによって評価の移行がおこなわれるという点にある。

このように考えるならば、本来、金融危機を誘発するような評価損の連鎖は生じないはずであるが、上記のような測定属性の変更が行われなかったのは、概念フレームワークで規定されている実現可能基準による評価損の認識について、SFAS115では十分に考慮されていなかったことが原因であると考えられる。さらに、このような実現可能基準による認識が看過された背景には、SFAS115の設定過程において、フローの認識よりもストックの評価の議論が先行したことがあったと推察できるのである。

以上の成果は、そもそも正統性やグローバル・ガバナンスの観点から会計基準設定を論じた研究はわが国では少なく、さらに収益認識基準に当該観点を適用した研究は世界的に見ても稀有である。今後は、国際会計基準審議会とアメリカ財務会計基準審議会による収益認識基準の設定活動の完了を待って、一連の動向をグローバル・ガバナンスの観点から総体的に検討する必要があるものと考えられる。

## 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4件)

- ① 山田康裕「IASB 正統性」日本会計研究学会スタディ・グループ『会計制度の成立根拠と GAAP の現代的意義』(中間報告) 査読無, 2009年, 31-48頁。
- ② 山田康裕「収益認識を巡る歴史的経緯」『企業会計』査読無, 第62巻第2号, 2010年,

28-38頁。

- ③ 山田康裕「グローバル・ガバナンスとしての会計基準設定」『会計』査読無, 第178巻第2号, 2010年, 80-94頁。
- ④ 山田康裕「IASB の正統性 (続き)」日本会計研究学会スタディ・グループ『会計制度の成立根拠と GAAP の現代的意義』(最終報告) 査読無, 2010年, 21-26頁。

[学会発表] (計0件)

[図書] (計1件)

大日方隆編著『金融危機と会計規制』中央経済社, 2012年, 第11章「金融商品会計基準の理論的整合性」361-376頁。

[産業財産権]

○出願状況 (計0件)

○取得状況 (計0件)

[その他]

ホームページ等 なし

## 6. 研究組織

### (1) 研究代表者

山田 康裕 (YAMADA YASUHIRO)  
滋賀大学・経済学部・准教授  
研究者番号: 20335160

### (2) 研究分担者

なし

### (3) 連携研究者

なし