

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25年 6月 6日現在

機関番号：17301

研究種目：基盤研究（C）

研究期間：2010～2012

課題番号：22530484

研究課題名（和文） 社会的資源配分機能を考慮した日中韓会計計算構造の研究

研究課題名（英文） Comparative Study on Income Calculation Structure in Japan, China and South Korea in terms of Accounting Function of Resource Allocation

研究代表者

岡田 裕正（OKADA HIROMASA）

長崎大学・経済学部・教授

研究者番号：40201983

研究成果の概要（和文）：本研究の主な成果は、次の3点である。(1)企業が計算する利益の基底にある資産負債アプローチと収益費用アプローチという二つの利益観における計算構造の技術的側面を明らかにしたこと。(2)各国の会計制度の分析にあたり、それぞれにおける会計の法制度、歴史的展開、基準設定の政治性、経済的制約の視点から会計制度を検討する枠組みを構築したこと。(3)リスク情報の開示という点で、アメリカで上場している日中企業が自国では異なる情報開示をしている点を明らかにしたこと。

研究成果の概要（英文）：The results of this study are summarized as follows. (1) This study clarifies technical features of income calculation under the Asset-and-Liability view and the Revenue-and-Expense view. (2) This study builds up analytical framework of social aspect of accounting system in each country from the standpoints of legal system, historical development, politics of standards setting and economic constraints. (3) Both Japanese and Chinese companies, which list on the New York Stock Exchange (NYSE) and their home country, disclose different types of risk information.

交付決定額

(金額単位：円)

	直接経費	間接経費	合計
2010年度	1,200,000	360,000	1,560,000
2011年度	700,000	210,000	910,000
2012年度	800,000	240,000	1,040,000
年度			
年度			
総計	2,700,000	810,000	3,510,000

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：経営学、会計学・財務会計

キーワード：損益計算構造、資産負債アプローチ、収益費用アプローチ、会計制度に関わる要素、市場リスクディスクロージャー

1. 研究開始当初の背景

(1) 本研究開始時のみならず現在も、各国の会計基準をIFRS（国際財務報告基準、通称国際会計基準）に標準化する国際的な流れが進んでいる。この過程は、「コンバージェンス」（収斂）や「アドプション」等と呼ばれてい

る。各国で進む会計基準の国際的標準化では、「包括利益」の計算が主流となりつつあるが、その背後には「資産負債アプローチ」と呼ばれる利益概念がある。これは従来の「収益費用アプローチ」と呼ばれる利益概念とは異なり、現在の会計基準の特徴ともいわれるもの

である。しかしなぜ資産負債アプローチが中心的な利益概念として位置づけられたのかは、明確にされていなかった。

(2) 本研究代表者は、本研究開始時まで、資産負債アプローチの持つ損益計算構造の技術的側面に焦点をあてて研究してきた。その結果、資産負債アプローチの下では、貸借対照表で計算された利益の発生原因が損益計算書で説明される関係にあることを明らかにした。



図1：資産負債アプローチの損益計算構造の技術的側面

しかし、収益費用アプローチの計算構造の技術的側面の研究は実施しおらず、その技術的側面での特徴をまだ明確にしていなかった。

(3) 他方、損益計算構造の技術的側面の研究は、各国の会計制度の特徴を明らかにするには限界がある。なぜならば、技術的側面は、社会性を捨象したものだからである。そこで、会計の社会的機能に焦点をあてた研究が必要となるが、そのためには、各国において会計が果たす機能を明らかにし、それが損益計算の技術的側面の中にいかに内部化されているかを明らかにすることが必要であると考えた。

2. 研究の目的

(1) 本研究の目的は、日本、中国、韓国三国の会計制度における損益計算構造を、会計の情報提供機能と利害調整機能（債権者保護機能）に共通する社会的資源配分機能の観点から明らかにすることである。このようなテーマ設定をした理由は以下の通りである。

(2) 一般に、会計は、情報提供機能と利害調整機能を持つといわれる。前者は、投資家の意思決定に有用な情報提供のことである。これは、投資家による株式や社債等の売買による証券市場を通じた資源配分に関わる。後者は、債権者と株主の利害調整のことである。債権者保護を前提とした分配可能利益の計算は、債権者と株主の関係を

維持し、債権者や株主による資金供給を安定化させる。さらに、会計には、課税所得計算という機能がある。課税所得に課せられる法人税等の税金は、利益に課せられる税金として存在している。国が、産業育成等のために税金を再配分することによる資源配分がある。このような点で、会計が持つ機能は、社会的な資源配分という点で共通性があると考えられる。これを損益計算構造の面で検討することが本研究の目的である。

直接金融が中心の国では、投資家の意思決定に有用な情報を提供する機能（情報提供機能）が重視され、間接金融を中心とする国では、金融機関（債権者）に対する担保の保全を通じた利害調整機能としての債権者保護機能が重視される。さらに、納税申告と会計報告との関連が強い国では、納税申告が会計報告に及ぼす影響（いわゆる逆基準性）の問題が生じる。コンバージェンスやアドプションが推進される以前は、それぞれの国において、これら3つの関係を考慮して、それぞれに固有の会計制度が形成されてきたといえるだろう。

(3) 本研究は、日中韓の三国における会計基準や会計に関連する法律等の検討を通じて、それぞれの国の計算構造を明らかにする。

3. 研究の方法

(1) 本研究目的を達成するため、以下のことを実施する。

- ① 情報提供機能から見た会計計算構造の確認：日中韓三国の基盤となる計算構造を確認する。
- ② 日中韓三国の企業の資金調達構造の検討：資源配分機能の変化を見るため、企業の資金調達構造の変化について研究する。
- ③ 日中韓三国の会計規制の検討：利害調整機能の検討のため、商法・会社法における分配可能利益の計算規定や税法における課税所得の計算規定を中心に検討する。
- ④ 利害調整機能の研究と計算構造への組み込み：分配可能利益や課税所得計算の規定の特徴を組み込んで三国の会計計算構造を明確化する。

(2) 本研究が利用する理論は計算構造論である。一般に会計の損益計算構造は単なる計算の仕組みとして理解されることが多い。だが、計算構造論は、具体的に会計基準等に基づく損益計算の技術的計算原理を明らかにするとともに、その時々々に会計に対して求められる社会的な要請が、その技術的側面にいかに組み込まれているかを明らかにすることを通じて、損益の社会的な機能や意義を明ら

かにする理論である。

4. 研究成果

(1) 損益計算構造の検討の前提として、資産負債アプローチと収益費用アプローチと呼ばれる二つの損益観が重要である。日本では、伝統的に収益費用アプローチが利益観として採用されてきたが、現在は、会計基準のコンバージェンスの流れの中で、資産負債アプローチへ以降しているとされている。それぞれの特徴は以下のようにまとめられる。

表1：資産負債アプローチと収益費用アプローチの特徴

	会計の目的	会計の対象	鍵概念	利益
資産負債アプローチ	富の増減の測定	企業の富	資産と負債	正味資源の増分の測定値
収益費用アプローチ	企業や経営者の業績の測定	企業の行為	収益と費用	企業の効率性(収益力)の測定値

(2) 本研究では、まず、資産負債アプローチの計算構造の技術的側面（社会性を考慮しない側面）を確認し、この計算構造が株主資本等変動計算書にも展開しうることを明らかにした（5主な発表論文①）。

企業の富（経済的資源）を計算対象とする資産負債アプローチの損益計算の技術的側面は、貸借対照表で計算された損益の原因を損益計算書で説明する関係になっている。しかし、この計算構造を仕訳のレベルで考えると、一方では、資産と負債のそれぞれの増減が把握されるのに対して、他方では、資産と負債の増減の原因が把握される関係となっている。この原因には、損益の原因となる取引と企業所有者との取引（出資や分配）との二つが含まれ、いずれも純資産の増減の原因という点で共通している。この二種類の原因を一括して表示することによって、資産負債アプローチの計算構造は株主資本等変動計算書に展開できることを明らかにした。



図2：資産負債アプローチにおける貸借対照表と株主資本等変動計算書との関係

図1と図2とを比較すればわかるように、資産負債アプローチにおける損益計算の構造と同じ考えが適用できる点で、このアプロ

ーチでは、損益計算書（包括利益計算書）と株主資本等変動計算書は同じ線上にあると言える。計算構造の研究では、貸借対照表と損益計算書との関係についての研究は多い。そのような中で、この研究は、株主資本等変動計算書との関連が、損益計算書との関連と同じように考えることができることを明らかにした点に特徴があると考えている。

(3) 次に本研究では、収益費用アプローチの計算構造の技術的側面を明らかにした（5主な発表論文②）。

企業活動を会計の対象とするこの計算構造においては、企業活動をアウトプットとインプットの流れ（フロー）として捉え、それを収益と費用として表示するものとなっている。しかし、インプットやアウトプットの内容が曖昧であることから、次のような特徴があると考えられる。

①何を収益・費用とするかによって利益の内容が変化する可能性があること

②この点と関連して、インプットからアウトプットが生じる過程には、購買過程、製造過程、販売過程など考えられるが、そのいずれかあるいはすべてを選択することが可能となっていること

③さらにインプットやアウトプットが生じるタイミングを選ぶことが可能となっていること。

これらの特徴は、収益費用アプローチが多様な形で存在しうる可能性を示すものと考えられる。

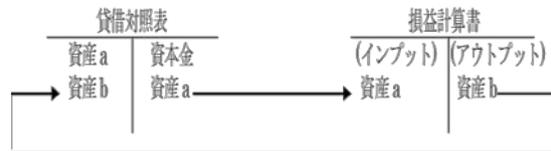


図3：収益費用アプローチの損益計算構造

この研究の特徴は、企業活動の流れを収益と費用をフロー表示するものとして捉え、貸借対照表と連携して企業活動を表示しようとする計算構造を示した点にあると考える。また、上記に示した3つの特徴が、この計算構造が社会的な要請を受け入れ制度していく受け皿として位置づけられると考えられる点にも、本研究の特徴があると考えられる。

なお、資産負債アプローチと収益費用アプローチの計算構造の技術的側面に関する研究成果は、平成23年9月に開催された日本会計研究学会の自由論題で報告した。また、おそらくこれらの研究が評価されて、簿記学会のスタディグループのメンバーに昨年度から入っていると考えている。

(4) 資産負債アプローチと収益費用アプロ

一チのうち、会計基準の国際標準化の流れの中では、前者が主流になっていると言える。しかし、ここまで述べてきた技術的な計算構造はそれ自体が会計制度になるわけではない。この技術的な計算構造は、会計に対する社会的要請を取り入れる受け皿である。逆にいえば、会計の損益計算の技術的計算構造が、各国の会計制度として存立するためには、会計を取り囲む要因にはどのようなものがあるかを明らかにする必要がある。この点について、九州大学角ヶ谷典幸教授（現名古屋大学）の研究に協力させていただくとともに指導を受け、日本の会計制度の分析をするための枠組みを検討した（5 主な発表論文③）。

具体的には、会計制度の形成に関わる要素として、①会計規制に関する法的側面、②会計の歴史的発展の側面、③会計基準設定の政治的側面、④会計を取り巻く経済的制約の4つ状況の側面に分けて研究する枠組みを考えた。それぞれの概略は以下のとおりである。

①会計規制に関する法的側面：日本では、金融商品取引法、会社法、法人税法の3つが会計を規制する独特の体制をとっている。会計基準の国際的標準化は、会計の情報提供機能に焦点をあてているが、日本では、この独特の規制に基づいて、情報提供機能と利害調整機能という会計の二つの機能を維持している点に特徴がある。

②会計の歴史的発展の側面：戦後の日本の会計制度は、歴史的な原価主義から始まった。その後、たとえば例外的な位置づけであった低価法が原則として位置付けられたことや、近年の金融ビッグバン以降の金融経済の展開や金融商品の発展等が、過去志向的な取得原価主義会計を将来志向的な公正価値会計や現在価値会計に変容する過程を示した。

③会計基準設定の政治的側面：会計基準の設定においては「公正」、「高品質」、「透明性」、「比較可能性」等のレトリックが用いられている。これらが、現在の会計基準の標準化にあたって、一定の方向付けをしていることを示した。

④会計を取り巻く経済的制約：アメリカと同様、近年の日本の金融危機は、金融商品会計基準における保有目的の変更を可能とした。中長期的視点にたつて会計基準等の設定をすべきであるが、このような緊急の変更は会計基準の信頼を損なう可能性がある。

こうした4つの側面は、会計の情報提供機能のウエイトを高めるものといえる。それは、日本の会計制度における利益観を資産負債アプローチに変更するとともに、技術的な計算構造の変更を意味する。その結果、これを受け皿として、従来の取得原価中心の会計から、公正価値または現在価値を取り入れた会計への移行がしやすくなったと考えられ、IFRSで定められている会計基準への標準化を促進し

ているといえる。

会計計算構造への社会的側面を組み入れるというこの研究の意義は、平成22年6月の日本におけるIFRS強制適用の決定時期の先延ばしの決定の考察などにも役立つと思われる。これは、表面的には、③で指摘した政治的側面が逆に現れたものということも可能である。しかし、その背後には、会計の情報提供機能が前面に出てきたことに対して、①で指摘した日本の伝統的な法的規制に基づく利害調整機能との対立があると考えられる。

この点については、2012年2月に九州大学で開催された韓国との国際セミナーで報告をした。

(5) 現在進行している会計基準の標準化の流れの中では、会計計算に基づく財務諸表外の情報（注記等）による実態開示も重視されている。情報提供機能が重視されている中では、これは無視できない側面である。そこで、上海財経大会計学院謝少敏前教授と共同で行った日中企業の市場リスクディスクロージャーに関する調査を公表した（5 主な発表論文④）。

この研究では、ニューヨーク証券取引所と日本または中国の証券市場に上場している日本企業12社と中国企業9社における市場リスクの開示状況を比較した。リスク情報に着目したのは、自己責任を負う投資家にとって、投資意思決定に役立つもののひとつに、企業が抱えるリスク情報があるからである。また、韓国企業を調査の対象から除外したのは、韓国は2012年からIFRSを自国の会計基準としてアドプションしたため、会計制度が大きく変換したからである。

調査の結果、日中企業は、アメリカでは、SECによって要求される情報を開示しているが、ほとんどの企業は、本国では、同じ内容の情報を開示していないことが明らかとなった。日中両国の企業とも強制的なディスクロージャーの規定には積極的に対応するが、そうでない情報開示に対しては消極的であることがわかった。

この研究でとりあげた事例は少数であるため、結論を一般化するのは困難である。しかし、同じ企業がアメリカと本国とで異なる情報提供をしているということは、本国における社会的な要因が影響していることを予想させる。このようは仮説をたてることができた点で、この研究は意味があると考えられる。

(6) 上記の仮説の検証は今後の課題であるが、両国とも、金融機関を媒介とした間接金融が大きな割合を占めていることとかかわっていると思われる。金融機関からの調達が

主流またはその割合が高いのであれば、利害調整（特に債権者保護）を重視した会計制度になると考えられることができるのに対して、証券市場からの直接金融の割合が高い場合には、投資家への情報提供機能にウエイトを置いた会計制度になると考えられる。

このことは、損益計算の構造では、貸借対照表の資本会計に特徴が表れると予想されるので、その分析を行った。

中国では、2006年に会社法が改正されたが、日本と同様に法定準備金に関する規定がある。この点で、利害調整の中心となる債権者保護を利益留保という形で計算構造化しているということが出来る。さらに積み立ての上限は、日本よりも高めに設定されている。

間接金融と関連する債権者保護の観点から見たとき、日本では会社法の規定が後退していると考えられるのに対して、中国の方が厳しいということが出来るであろう。なお、韓国の商法においても類似の規定がある。韓国においても間接金融の割合が高いとされている。法定準備金に関する規定が会計の利害調整機能とかかわっているとすれば、日中韓三国の会計は情報提供機能だけではなく、利害調整機能を重視している点で共通性があると言える。こうした点を中心にさらに今後の研究を進めたいと考えている。

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 岡田裕正、資産負債アプローチと株主資本等変動計算書、経営と経済、査読無、第90巻第1・2号、2010、141-152

<http://hdl.handle.net/10069/24904>

② 岡田裕正、収益費用アプローチの計算構造、経営と経済、査読無、2010、第90巻第3号、337-350

<http://hdl.handle.net/10069/24915>

③ Noriyuki Tsunogaya, Hiromasa Okada, Chris Partel, The Case for Economic and Accounting Dualism: Towards Reconciling the Japanese Accounting System with Global Trend of Fair Value Accounting, Accounting Economics, and Law, 査読有, Vol.1, Issue 2, Article 5, 2011, 1-53

DOI:10.2202/2152-2820.1009

④ Shaomin Xie, Samir Nissan, Hiromasa Okada, Market Risk Disclosure: A Comparison between Companies in Japan and China, 長崎大学経済学部研究年報, 第28巻, 査読無, 2012, 59-71

<http://hdl.handle.net/10069/29343>

[学会発表] (計1件)

① 岡田裕正、二つの損益観における損益計算構造、日本会計研究学会第70回大会、2011年9月18日、久留米大学

[図書] (計0件)

[産業財産権]

○出願状況 (計0件)

名称：
発明者：
権利者：
種類：
番号：
出願年月日：
国内外の別：

○取得状況 (計0件)

名称：
発明者：
権利者：
種類：
番号：
取得年月日：
国内外の別：

[その他]

①国際セミナー報告

Hiromasa Okada, The Influence of IFRS on the Japanese Accounting System, Joint Seminar of Business Presentation between Japan and Korea, 2012年2月20日, 九州大学21世紀交流プラザ

6. 研究組織

(1) 研究代表者

岡田 裕正 (OKADA HIROMASA)

長崎大学・経済学部・教授

研究者番号：40201983

(2) 研究分担者

()

研究者番号：

(3) 連携研究者

()

研究者番号：