

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 26 年 6 月 19 日現在

機関番号：37402

研究種目：基盤研究(C)

研究期間：2011～2013

課題番号：23530615

研究課題名(和文) 公正価値による財務報告は会計記録の意義にどのような変質をもたらすか

研究課題名(英文) The Conventional Accounting Recording Facing Some Challenge for Fair Value Accounting

研究代表者

工藤 栄一郎(KUDO, Eiichiro)

熊本学園大学・商学部・教授

研究者番号：30225156

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 3,400,000円、(間接経費) 1,020,000円

研究成果の概要(和文)：公正価値による資産負債の評価が財務報告の重要な焦点になっている現在において、会計記録の根源的な意義をあらためて検討することが本研究の課題であった。本研究が得た成果としては、(1)人の行為としての記録は文字が発明される以前においても実践されていたということ、(2)記録された内容が会計的なことがらであったこと、(3)会計記録が社会の形成と維持において不可欠な要素であったことを歴史的な研究を通じて確認し、および、(4)典型的な会計記録様式である複式記入の理論の形成過程を明らかにしたこと、さらに(5)その基礎理論が財務報告を指向する会計基準のなかで齟齬をきたしていることを指摘したことである。

研究成果の概要(英文)：In recent years, the fair value accounting valuation for the assets and liabilities becomes important issues for financial reporting. The problem of this study was to examine some fundamental significant of doing accounting as human activity. The research findings as follow: (1) human being did record something what he had done even before the writings was invented, (2) the all of contents recorded were related accounting matter, (3) accounting records were essentials for building and maintaining community or society, (4) how and by whom the theories of the double entry were constructed, and (5) the theory of the double entry is facing a challenge against the accounting standards focusing fair value reporting.

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：会計記録の根源的意義 公正価値会計 文明としての会計記録 複式記入の基礎理論 簿記知識の社会化

1. 研究開始当初の背景

本研究の開始当初の背景は以下のとおりであった。

国際財務報告基準 (IFRS) へのコンバージェンスあるいはアドプションといった動向は財務報告の局面に革命的な変更をもたらしている。これは、国際的に適用される高品質で単一の会計ルール の制定という世界的規模での社会規制の試みであると同時に、会計固有の問題としては、「収益費用アプローチ」から「資産負債アプローチ」へあるいは「取得原価主義」から「時価主義」へとといったように、伝統的基礎概念と慣習的実践の転換を迫るものである。とりわけ、投資家の意思決定に資するための情報として、資産および負債の多くを公正価値によって認識・測定し貸借対照表に計上するという動向は、会計の本質、とりわけ、「会計記録」の本源的意義に大きな影響を与えると思われる。なぜなら、公正価値の概念は、過去ではなく、「将来」のキャッシュフローに共通して基礎づけられているからである。

会計は人や組織が過去において実際におこなった出来事を「記録」するということをその基礎的な手続きとしてきたはずである。本研究はその問題意識を現代的な現象と照合することで敷衍しようとするものである。すなわち、公正価値による資産・負債の評価結果は、過去において人や組織が経験した客観的事実とは直接的に関連することなく、もっぱら将来のみを指向して産出される情報である。したがって見積もりや予測に基づいた情報が多く、その客観性や信頼性は「会計記録」に基づいたものとは明らかにその性質において異なる。本研究は、財務報告の変革のなかであって、会計記録の本源的意義をあらためて問うことで、現在進行中の会計の変革についてその歴史的意味を明らかにしていく。

2. 研究の目的

本研究の目的は以下のとおりである。IFRS と公正価値会計に象徴されるこんにちの財務報告制度は企業会計に大きな変革をせまっている。この変化にあって、過去における人や組織の活動を情報として貯蔵した「会計記録」の意義はどのように変質するのだろうか。企業や組織の過去における活動は記録されることで時間と空間を超えて再生可能となり、また、他者とのコミュニケーションにとっては信頼ある基礎として機能してきたのである。本研究は、(1)「記録」の一般的意味の確認からはじめ、さらには(2)会計記録の本源的意義を歴史の実証にもとづいて問うことで、(3)現代の財務報告変革の歴史的意味を明らかにしていく。

3. 研究の方法

本研究が方法として採用したのは以下の3点である。すなわち、(1)会計記録の本源的な意義について記録一般の意味から説き起こして歴史的研究によって検討する。その際、会計学以外の他領域における研究成果を摂取しながら学際的な研究方法をとっていく。(2)中世のイタリアに検討の時期と地域を限定し、会計記録に関する社会的・制度的意義の形成について、現存する史料の分析に基づきながら実証的方法による研究を実施する。とくに、古文書館等に保存されている公証人記録や商人の会計記録の内容やとくにその様式を検討することで、これら会計記録が社会的に信頼性を有するようになった根拠について考察していく。さらに、(3)実証的・歴史的検討によって確認された会計記録の本源的な意義が、現在の財務報告のための会計基準に照らしてどのように変質しているのかについて規範的理論的な検討をおこなっていく。

4. 研究成果

(1)平成23年度の研究目的は「公正価値による財務報告の動向確認と会計記録の社会的証拠性の歴史的検証」であった。当該年度における研究成果は以下のとおりである。

11月にイタリア・ベニスで開催された国際学会「国際会計研究教育学会 IAAEW」に参加し、主要国で実践されている、国際財務報告基準 IFRS・公正価値会計における新しい会計教育の現状と課題について多くの知見を得ることができた。また、3月にはオーストラリアに出張し、IFRS 導入先進国である当地の大学 (メルボルン大学・ディーキン大学・RMIT・ビクトリア大学) において会計教育の内容変化について聞き取りをおこなった。さらには、会計職業団体である CPA オーストラリアにおいて、実務家の育成教育における教育内容についても聞き取りを実施するとともに資料の提供を受けた。また、11月のイタリア出張においては、さらに、ボローニャ・フィレンツェ・パルマなど中世ルネサンス期に商業都市として繁栄したところに現存する会計帳簿、会計記録について調査するとともに、会計史研究者 (L・ザン (ボローニャ大学教授)、J・ガラッシ (パルマ大学教授)、A・チローニ (パルマ大学教授) 等) との交流のなかで、会計記録が社会的に必要となった背景とそのため備えた記録の要件などについて調査研究を進展させた。

なお、公表された研究成果としては、日本簿記学会での報告と日本会計史学会のシンポジウム・パネリストとしての2つの報告、ならびにその報告原稿 (平成24年度に公表) などがある。

(2)つぎに平成24年度における成果は以下のとおりである。①会計記録の客観性・信頼性

の淵源に関する歴史研究、②会計記録技術に関する知識の社会的普及、③公正価値会計に対する会計記録の論理変化。

まず、①については、原初的会計記録すなわち文字記録以前の会計記録の例として、インカ帝国のキープ *quipu:kipu* (結縄文字) についての研究をおこなった。文字を用いない社会において文字によらない会計記録ですら有効かつ不可欠な統治手段であったことを明らかにした。この研究成果の一部として、同年7月に開催された経営史学会西日本部会において研究報告を行った。

つぎに②について、とくに、明治初期の日本における西洋式会計技術の社会普及を教育制度の整備過程と照らしながらその特徴を明らかにした。この成果の一部として、7月に英国ニューカッスルで開催された第13回世界会計史会議において研究報告(共同)を行うとともに学内紀要(『海外事情研究』)で公表した。また昭和初期においてとくにわが国の中等教育過程において会計記録の技術教育が制度的に確立した過程を明らかにした研究もおこなった。これについては、9月に開催された第56回教育史学会において研究報告を行った。

③については、8月のワシントンDCで開催されたアメリカ会計学会年次総会において設置されていた公正価値会計関連のセッションに可能な限り参加した。さらに、公正価値を積極的にその会計実践に取り入れてきているオーストリアに出張し、複数の会計研究者・実務家に聞き取りを行い、さらに、会計教育の場でどのように変化が生じたのかについても調査を行った。また、公正価値会計に対する会計記録の論理の変化について、とくに、ストック・オプション会計基準を対象に研究を行った。

(3)平成25年度の研究実績は、①会計記録の意義を歴史的側面からの研究から抽出したものと、②わが国における会計記録技術の教育と普及に関する制度的研究、そして③わが国の最近の会計基準にみられる会計記録の論理の不徹底の確認、④世界的規模での公正価値会計の制度的進行の現状把握、の4点である。

本研究の目的は、IFRSに代表される最近の会計基準において要求されることが多い公正価値による評価の会計実践が会計記録の意義にどのような影響を与えるかを検証することを通じて、現代の財務報告変革の歴史的意味を明らかにすることであった。そのために、まず、会計記録の本源的意義、すなわち、人や組織はどのような目的のために、あるいはどのような要求により、どのようにして会計記録を実践してきたのか、を歴史的事実を確認することで明らかにしようとしてきた。

研究期間3年間を通じてもっとも充実した成果となったのは、会計記録の意味を、現代の会計変化(変革的な財務報告の状況)と照

らすことで、再検討したことである。具体的には、人の行為としての「記録」が、文字を有する以前においても実践されていたという歴史的事実を確認したこと、そして、驚くべきことに、記録された出来事が会計的な事柄であったことの発見である。会計記録が、社会の形成にとって不可欠であることが確認できた。それは、社会的コミュニケーション、社会統治、信頼と安定の基礎である。また、会計記録が文明論のなかで語ることで、会計研究の広がりや深まりが増す可能性を予感した。

他方、当初計画した研究で十分に展開できなかったのが、現行の会計基準における会計記録の意義の後退の有無に関する明瞭な分析成果の析出である。ストック・オプション等に関する会計基準のなかで、その一端に触れるにとどまったが、今後、この論点についていっそう研究を進めることで、会計記録の意義の変化について明らかにしていく。

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9件)

- ① Eiichiro Kudo、The Accounting Knowledge and Merchants Education in Japan: A Historical Comparative Study to Italian Case, Proceedings of 8th International Conference Accounting and Management Information Systems: AMIS 2013, 査読あり、2013、1090-1105
- ② 工藤栄一郎、わが国固有の複式記入理論の形成、産業経理、査読なし、第73巻第2号、2013、76-94
- ③ 工藤栄一郎、解題深書：文明論のなかの会計、企業会計、査読なし、第65巻第4号、2013、86-90
- ④ Eiichiro Kudo、Why did the 19th century Japanese Government Adopt the Double Entry in the Accounting System?、海外事情研究、査読なし、第40巻第2号、2013、37-60
<http://www3.kumagaku.ac.jp/research/fa/bulletin>
- ⑤ 工藤栄一郎、私にとっての会計史研究：対話可能な研究を目指して、会計史学会年報、査読なし、第20号、2012、11-15
- ⑥ Eiichiro Kudo、The Diffusion of Western-style Accounting as Social Knowledge in 19th century Japan、海外事情研究、査読なし、第40巻第1号、2012、71-89
<http://www3.kumagaku.ac.jp/research/fa/bulletin>
- ⑦ 工藤栄一郎、明治期における農業簿記教科書の登場とその社会的意味、熊本学園大学商学論集、2012、査読あり、第17

巻第1号、41-61

<http://ci.nii.ac.jp/naid/110009550294>

- ⑧ 工藤栄一郎、島本克彦、近代的簿記教育制度の到達点としての吉田良三『甲種商業簿記教科書』、日本簿記学会年報、査読あり、第27号、2012、85-94
- ⑨ 工藤栄一郎、会計技術の知識化と社会化、産業経理、査読なし、第71巻第2号、2011、76-88

[学会発表] (計8件)

- ① 工藤栄一郎、私の会計史研究：歴史・会計・編集、日本会計史学会第32回大会、2013年10月26日、兵庫県立大学
- ② 工藤栄一郎、複式記入の理論的準拠枠としての取引要素説の現代的意義、日本簿記学会第29回関西西部会統一論題、2013年6月1日、大阪学院大学
- ③ Eiichiro Kudo、The Accounting Knowledge and Merchants Education in Japan: A Historical Comparative Study to Italian Case、8th International Conference Accounting and Management Information Systems: AMIS 2013、13 June 2013、Bucharest、Romania
- ④ 工藤栄一郎、インカ帝国におけるキープ(結縄文字)による会計統治の歴史的意味、経営史学会西日本部会、2012年9月29日、熊本学園大学
- ⑤ 工藤栄一郎、甲種商業学校簿記算術教授要目と会計教育の制度化、教育史学会第56回大会、2012年9月23日、お茶の水大学
- ⑥ Eiichiro Kudo、Hiroshi Okano、A diffusion of Western-style Accounting as Social Knowledge in 19th century Japan、The 13rd World Congress of Accounting Historians、17 June 2012、New Castle、UK
- ⑦ 工藤栄一郎、会計史学の存在意義：なぜわれわれは会計史を研究するのか：会計史研究の対話可能性、日本会計史学会第30回大会、2011年10月29日、京都産業大学
- ⑧ 工藤栄一郎、島本克彦、近代的簿記教育制度変化の到達点としての吉田良三『甲種商業簿記教科書』、日本簿記学会第27回全国大会、2011年8月27日、法政大学

[図書] (計2件)

- ① 井原理代、鵜池幸雄、浦崎直浩、金子友裕、岸保宏、工藤栄一郎、佐藤信彦、飛田努、仲尾次洋子、成川正晃、丸山佳久、姚小佳、農業発展に向けた簿記の役割、中央経済社、2014、272(31-49)
- ② 青木康一、伊藤龍峰、工藤栄一郎、仲尾

次洋子、長吉眞一、簿記入門テキスト、中央経済社、2014、184(121-156)

[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]

ホームページ等

6. 研究組織

(1) 研究代表者

工藤 栄一郎 (KUDO, Eiichiro)

研究者番号：30225156

(2) 研究分担者

()

研究者番号：

(3) 連携研究者

()

研究者番号：