

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 28 年 5 月 9 日現在

機関番号：23903

研究種目：若手研究(B)

研究期間：2014～2015

課題番号：26780252

研究課題名(和文) 整合性分析と実証分析を統合した研究方法に関する研究

研究課題名(英文) A methodology for the consistency analysis of accounting standards

研究代表者

高橋 二郎 (Takahashi, Jiro)

名古屋市立大学・経済学研究科(研究院)・准教授

研究者番号：70581619

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 900,000円

研究成果の概要(和文)：本研究は、会計基準の整合性分析の方法論を見直すとともに、会計基準の整合性分析と実証分析を統合した新たな研究方法を構築することを目的としている。本研究の結果、(1)科学哲学の議論を参照することで、会計基準の整合性分析に関するより生産的な方法論を模索することができること、(2)会計基準の整合性分析から実証的に検証可能な仮説を導出することができ、会計基準の整合性分析と実証分析を統合した新たな研究方法が構築可能であることが明らかになった。

研究成果の概要(英文)：The aim of this study is to rethink the methodology for the consistency analysis of accounting standards and to attempt to develop an empirically testable hypothesis from the viewpoint of the consistency analysis of accounting standards. The results indicate that (1) the result of recent research in philosophy of science provides significant benefits for improving the methodology for the consistency analysis of accounting standards (2) it is possible to make a testable hypothesis from the perspective of the consistency analysis of accounting standards.

研究分野：会計学

キーワード：整合性分析 会計学研究方法論 減損会計

1. 研究開始当初の背景

会計研究学会・課題研究委員会[2010]は、最終報告書『日本の財務会計研究の棚卸し』において、過去31年に渡ってわが国の主要雑誌に掲載された論文を集計・分類し、分析している。その結果、わが国の財務会計研究においては、「規範的・記述的研究」が過半数を占めていること、「実証・実験研究」の割合が近年増加傾向にあることなどが指摘されている。また、わが国で過半数を占めている「規範的・記述的研究」について、科学性がほとんど認められないことも併せて示されている。

このような現状を受けて、近年、「規範的・記述的研究」に属する会計基準の整合性分析について、方法論の見直しや科学性を意識した研究が行われ始めている(例えば、米山[2008]、万代[2011]、大日方[2012])。

一方で、近年増加傾向にある「実証・実験研究」については、その歴史的発展経緯からみて、「規範的・記述的研究」の研究成果に注意が払われることはほとんどなかった。しかしながら、「実証・実験研究」においては、会計情報の社会的な役割を検討するためには整合的な体系を備えた会計理論が必要であるはずである(斎藤[2012])。

このような背景のもと、申請者はこれまでに、事業投資に関する会計基準の新設・改廃を分析対象として、実証分析と科学性を意識した会計基準の整合性分析の双方に継続的に取り組んできた。そこでは、それぞれ以下の研究方法に特徴がある。

(1) 個別具体的な会計基準の整合性分析を行う際、他の会計基準との整合性だけでなく(ヨコの整合性)、実現利益などの上位の基礎概念との整合性(タテの整合性)を明らかにする。さらに、個別具体的な会計基準の変化と上位の基礎概念の社会的な機能との関係についても併せて考察し、その際、実証研究の成果をできる限り参照する(例えば、高橋[2008])。

(2) 実証分析の仮説構築の段階で、会計基準の整合性分析の研究成果を援用する。例えば、高橋[2014]では、減損会計基準設定前後で利益に与えられる解釈(利益の意味)が変化するという計算構造に関する議論から検証可能な仮説を導出し、減損会計基準の導入後の経営者の利益調整行動の変化が確認されている。

本研究では、これまで別のものとして考えられてきた会計基準の整合性分析と実証分析について、まず、単なる研究成果の援用という形以外での両者の接点を模索する。そのうえで、会計基準の整合性分析と実証分析を統合した新たな研究方法を構築することを目標とする。このことは、わが国の「規範的・

記述的研究」の蓄積が国際的にみて甚大であることに鑑みれば、重要な意義を有すると考えられる。

2. 研究の目的

上記の背景及びこれまでの研究成果をもとに、本研究は、会計基準の整合性分析と実証分析を統合した新たな研究方法の構築を試みることを目標とする。具体的に、研究期間内に以下のことを明らかにする。

(1) 会計基準の整合性分析と実証分析の関係について明らかにする。会計基準の整合性分析の研究手法について、科学哲学の議論にまで遡って整理し直し、会計基準の整合性分析と実証分析の接点や相互関係を調べる。また、両者を統合する可能性・方向性もあわせて調査する。

(2) 会計基準の整合性分析と実証分析を統合した新たな研究方法を構築する。申請者がこれまでに研究対象としてきた減損会計基準を分析対象として、会計基準の整合性分析と実証分析を統合した新たな研究方法を具体的に検討する。

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) 会計基準の整合性分析について、科学哲学の議論にまで遡って整理し直し、会計基準の整合性分析の意義や科学性について明らかにする。まず、会計基準の整合性分析の研究手法論がどのような特質を備えたものであるのかを米山[2008]、万代[2011]などの先行研究にもとづき整理する。そのうえで、会計基準の整合性分析の意義を明らかにするとともに、伊勢田[2003]などの科学哲学の議論を参照しながら会計基準の整合性分析がどの程度科学的な営みかについて検討する。

(2) (1)の結果明らかになった事項を援用しながら、先行研究がほとんどみられない事業用不動産の減損処理について具体的に検討する。ここでは、科学哲学の議論を参照枠とすることで、先行研究にはない知見を引き出すことができるか否かを具体的に考察する。

(3) (1)の結果を援用しながら、会計基準の整合性分析と実証分析の接点や相互関係を調べる。また、両者を統合する可能性や方向性についてもあわせて調査する。具体的には、会計ビッグバンによる一連の会計基準の新設・改廃の中で利益の計算構造に最も重要な影響を与えたもののひとつである減損会計

を題材に、会計基準の体系の変化と当該変化が会計基準の役割を如何に達成しうるかについて、開示制度も含めた定性的な分析を行う。

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) 会計基準の整合性分析の代表的な文献である米山[2008]に依拠して整合性分析の特徴をまとめたうえで、会計基準の整合性分析と実証研究の接点について検討した。その結果、会計基準の体系を演繹的に考察するとともに帰納的にまとめる段階で、会計基準の整合性分析は実証分析と接点を有する可能性があり、会計基準の整合性分析の成果を実証分析にも応用できる可能性があることが明らかになった。具体的に、会計基準の整合性分析にもとづく検証可能な新たな仮説の提示が可能になると思われる(詳細は(3)参照)。

また、会計基準の整合性分析の科学性について、科学哲学の議論を参照しながら考察も試みた。具体的には、伊勢田[2003]で検討されている8つの基準にもとづいて、会計基準の整合性分析がどの程度科学的な営みになり得るのかを検討した。そこでは、会計基準の目的として、何らかの観察される事象を意識したものが明示・設定されていること、

会計基準の体系をより広範囲に、矛盾が少なく、かつ単純に説明できる原理の構築を志向すること、複数の説明原理の存在を許容し、説明原理間に競争原理が働くようにすること、会計基準を支える基礎概念の変化をもたらした要因について記述したうえで、将来の会計基準の変化を予測し、その精度を高めようとするスタンスがとられていることなどが、会計基準の体系に関するより生産的な議論の蓄積のために重要であるということが明らかになった。

(2) (1)の方法論の議論をもとに事業用不動産の減損処理を題材に、具体的に会計基準の整合性分析を試みた。事業用不動産の減損処理を題材とした理由は、方法論の再吟味を通してより生産的な分析を行うことができるか否かを検証するにあたり、先行研究がほとんどない事業用不動産の減損処理は恰好の題材と考えられるためである。

分析の結果、事業用不動産の減損処理に関する先行研究には、会計基準の体系をより単純に説明できる説明原理の構築を志向するという観点、減損処理が要請される理由と財務報告の目的の関係に関する記述、会計基準の体系に変化をもたらした要因に関する記述、将来の会計基準の変化を予測するというスタンスの欠如、といった点で問題があることが明らかになった。

そこで、これらの問題点を克服するために事業用不動産の減損処理を捉えなおすことを試みた。その結果、事業用不動産を独立した資産ではなく、投資プロジェクトの一構成要素とみなすことによって、事業用不動産も通常の事業投資の業績評価の枠組みの中で捉えることが可能となることが明らかになった。

このことは、減損会計基準の設定によって、基礎概念に「投資プロジェクトごとの利益計算」といったものが新たに加わったことを示唆している。また、「投資家がのれん価値の推定に困難が伴っている場合の回収可能価額の開示」という基本的な利益(開示)観が新たに加わっていることも示唆している。このことから、減損会計基準設定以降、「投資プロジェクトごとの利益計算」のように企業の投資意思決定(管理会計)の情報を反映した会計基準の改廃や投資家がのれん価値の推定に困難が伴っている場合にそれを緩和するような開示方法への改正等が行われると予測される。

しかしながら、これらの基礎概念や利益(開示)観が従来から会計基準に潜んでいたものであるのであれば(または新たに加わったものであるのであれば)、その重要性が増した背景ないし因果関係が観察される事実を照らして考察される必要がある。この点を如何に明らかにすれば良いのかについては、具体的な方法論も含めて今後検討されるべき課題となる。

(3) 減損会計基準の新設による会計基準の体系の変化とその役割の関係について、企業価値評価モデルの残余利益モデルに分析対象を絞り、会計基準の整合性分析の観点から定性的に検討を行った。その結果、減損会計基準の設定によって、減損資産に関する評価モデルでの取扱いが明確になったことから、減損会計基準の設定前に存在したと思われるバイアスが減少すると考えられることが明らかになった。

また、議論の過程で、減損会計基準設定後、会計基準の整合性分析を意識した残余利益モデルによる企業(株主)価値の株価説明力が、整合性分析を意識しない残余利益モデルの株価説明力より大きいものであるか否か、それが業績の悪い企業において顕著に表れるか否かということを検証仮説として導出できることが明らかになった。このように会計基準の整合性分析から実証的に検証可能な新たな仮説を提示することは、実証分析と整合性分析を統合した新たな研究方法の一つとして発展する可能性を秘めていると考えられる。

しかしながら、当該仮説の検証段階で良い結果が得られなかった。そこで、改めて会計基準の整合性分析の観点から減損会計の開示制度も含めた包括的な分析を行った。その結果、減損会計の開示制度が会計基準の体系

性との関連で十分に設計されていないことが明らかになった。

<主な参考文献>

- 伊勢田哲治[2003]『疑似科学と科学の哲学』名古屋大学出版会。
- 大日方隆編著[2012]『会計基準研究の原点』中央経済社。
- 斎藤静樹[2012]「第1章 会計基準と基準研究のあり方 整合性・有用性・規範性」大日方隆編著『会計基準研究の原点』中央経済社。
- 高橋二郎[2008]「減損会計の計算構造と機能に関する一考察 考えられる会計処理と現行制度の比較を通して」『経済論叢』, 第182巻第5・6号, 78-107頁。
- 高橋二郎[2014]「減損会計が企業の利益調整行動に及ぼした影響に関する一考察 計算構造からの試論」『年報 経営ディスクロージャー研究』第13号, 35-47頁。
- 日本会計研究学会・課題研究委員会[2010]『日本の財務会計研究の棚卸し 国際的な研究動向の変化の中で』。
- 万代勝信[2011]「規範的・記述的研究の社会貢献」『会計』第179巻第1号, 28-38頁。
- 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2件)

高橋二郎, 会計基準の整合性分析の方法論に関する一考察 事業用不動産の減損処理の分析を通して, 名古屋市立大学経済学会ディスカッション・ペーパー, 査読無, No.594, 2015, pp.1-12

高橋二郎, 減損会計の開示制度に関する一考察 会計基準の整合性分析の観点から, 名古屋市立大学経済学会ディスカッション・ペーパー, 査読無, No.595, 2016, pp.1-13

〔学会発表〕(計1件)

高橋二郎, 会計制度分析の方法論に関する一考察, 日本会計研究学会・第74回大会・自由論題報告, 2015年9月7日, 神戸大学

6. 研究組織

(1)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