

IFRS 導入と概念フレームワークの意義

浦崎直浩

近畿大学

要 旨

本稿は、国際会計研究学会第1回西日本部会の統一論題「IFRS 導入と国際会計研究の在り方」における研究報告に基づき、国際会計研究の課題について検討したものである。経済のグローバル化が進展する中で各国証券市場の投資家の経済的意思決定に資する有用な情報を提供することを目的として、世界100カ国以上でIFRSの導入が進んでおり、IFRSが証券市場の事実上のインフラとなりつつある。しかしながら、日本とアメリカは、IFRSの完全導入が求められている状況にありながら、歴史的に固有の会計制度が高度に発達してきたために、執筆時点でそれをアドプションするには至っていない。そのような状況を踏まえ、最適な制度設計は如何に行うべきかについて私見を展開している。

I. はじめに

本稿は、国際会計研究学会第1回西日本部会の統一論題「IFRS 導入と国際会計研究の在り方」における研究報告に基づき、国際会計研究の課題について私見を展開したものである。周知のように、経済のグローバル化が進展する中で各国証券市場の投資家の経済的意思決定に資する有用な情報を提供することを目的として、世界100カ国以上で国際財務報告基準（IFRS）の導入が進んでおり（<http://www.iasplus.com/country/useias.htm>）、IFRS が証券市場の事実上のインフラとなつつある。しかしながら、日本とアメリカは、IFRS の完全導入が求められている状況にありながら、歴史的に固有の会計制度が高度に発達してきたために、執筆時点でそれをアドプションするには至っていない。

IFRS 解釈指針委員会議長であるアプトン氏も指摘するように、国の文化、法律、政治の諸制度が、IFRS の即時的かつ完全なアドプションの障害となっているため（Upton 2010）、単一セットの会計基準が仮に各国で採用されても会計実務の統一までは到底なしえないという指摘がある（Ball 2006, 斎藤 2008）。このような論調も踏まえ、そもそもIFRS になぜ依拠しなければならないのかというルールの正当性や企業会計制度について社会学的な見地から言及する新たな研究が台頭してきた¹。そのような研究を敷衍すれば、「グローバル経済下において企業開示制度の最適設計は如何にすれば達成できるのか」という極めてマクロ的な政策的課題に行き着くことが理解できる（古賀 2011）。

ただし、経済社会における企業のステークホルダーの利害関係は複雑に絡み合っている

こと、さらに言うならば問題解決のための制約条件の設定が困難であることから、財務報告ないし開示制度の最適設計の問題は、一般に許容され得る一定の目的観の下で議論せざるを得ないであろう。最適の概念をどのように捉えるのかに依存するが、国際会計研究のテーマは、最適な制度設計の実現ということが今後の研究のキーワードになるものと考えている。

II. 会計研究に対するアプローチ

筆者の研究アプローチは、財務報告の情報提供機能に視座を置く規範論的な学説理論研究である。日本では論文博士制度による学位授与の伝統的枠組みがあったため、学位取得のためには、大学院博士後期課程単位取得退学後に、一定の年限をかけて蓄積した研究論文を独自の視点で体系化し、ある学問領域を構築するような研究成果が求められる。筆者がこれまで単著で上梓した研究書は次の2点である。

①『オーストラリアの会計制度に関する研究』近畿大学商経学会（2000年）

②『公正価値会計』森山書店（2002年）

前者の『オーストラリアの会計制度に関する研究』は教授資格論文であり、「企業会計の制度的基礎」、「財務報告・監査制度」、「企業会計制度のフロンティア」の3部で構成されている。後者の『公正価値会計』は学位論文「公正価値会計の構造と展開に関する研究」の基になったものである²。同書は、「公正価値会計の生成基盤」、「公正価値会計における認識の基底」、「公正価値会計の測定フレームワーク」、「公正価値会計の報告モデル」、「金融リスク管理と公正価値会計の実態」の5部で構成されている。

そのような研究の経験から言えることは、研究者としての研究方法論は、所属した大学院や当該大学院における指導教授の方針によって規定されるのではないかということである。したがって、ある大学で評価される研究方法論は、別の大学や時代の推移によっては受け入れられないことがあるかもしれない。井尻雄士教授は、かつて、神戸大学経済経営研究所における講演において研究を評価するための規準として次の3点を指摘された³。

- ① Novelty
- ② Defensibility
- ③ Predictability

それらの規準を解釈するならば、研究が評価されるためには、それまでにない斬新な知見や発見事項が存在し、その知見や発見事項を導く論証や実証に関する他者からの批判に対して合理的に防御可能であり、さらに、それを応用することで社会現象の予測に役立てることができるということである。それらの規準は、学会誌における査読の評価基準となることはいうまでもない。かかる観点から筆者の研究成果や学説理論研究をみたとき、幾つかの前提において展開される論文は、論証といっても仮説の積み重ねであり、あえて言えば科学的検証を経ない個人的な価値観の開陳にすぎず、学界という相互研鑽の学術研究の場には適さないという意見があることは承知している。

1995年9月から1年間メルボルン大学に滞在した。オーストラリアの概念フレームワークの研究が目的であったが、学科スタッフはその種の研究に関心が無く、彼らの研究アプローチは歴史的研究を除けば実証研究がほぼすべてであり、国の研究補助、大学による業績評価、Ph.D. コースの学生に対する学位授与も実証研究に限られていた。日本的な学説

理論研究はエッセイと呼ばれ、評価の対象とはなっていなかった。ただし、学説理論研究がないわけではなく、それがどこで行われていたのかと言えば、オーストラリア会計研究財団の研究部門であった。海外における基準設定の動向や研究は、それを直接読めば良いのであって、それを解釈しオーストラリアへ導入するような提言的論文は、大学研究者の仕事ではないという状況を肌で感じ取った。

では、日本の大学が国際的な評価を得るためには、どのようにすればよいのであろうか。そのためには第1に国際会計研究学会に所属する会計研究者のグローバル化を促進することである。そして、グローバル化を促進するために、国際会議を主催し、その成果を英文の学術誌として発行することである⁴。それを実現するための必須条件として海外の研究者とコミュニケーションを促進することのできる英語力と研究方法論を習得することが必要である。1995年当時、メルボルン大学の大学院では研究方法論の授業が必修であった。出身の神戸大学大学院経営学研究科では、博士前期課程において、学生の専攻領域に応じて「数学的方法論研究」、「統計的方法論研究」、「定性的方法論研究」の履修が求められている⁵。筆者の在籍中にはなかったカリキュラムであり、在学中のことを振り返れば、研究方法論は、自学することが前提で、ゼミナールや専門科目の授業における研究を通じてそれを実践することが期待されていた。なお、国際的な視点からの研究者養成については、八重倉孝教授（2010）が詳細に論じているので参照されたい⁶。

以上の検討を踏まえて、IFRS時代における企業開示制度の最適制度設計を論じるとき、専門知識として共有することが求められるのは概念フレームワークである。概念フレーム

ワークは、国際会計研究の在り方を論じるとき、研究の共通基盤として研究者間の学術的コミュニケーションの媒介となるものである。本稿の主題とした IFRS 導入と概念フレームワークの意義はその点にあるといえる。次節において、概念フレームワークの研究に関連する論点を提示し、原則主義に基づく会計的判断研究の必要性について言及したい。

Ⅲ. IFRS 設定の目的から派生する論点

1. IFRS・IAS の目的

すでに拙稿（浦崎 2008a）において論じているところであるが、ここで IFRS を設定する目的について再度とりあげてみたい。周知のように、国際財務報告基準財団（IFRS Foundation）の定款パラグラフ 2 において財団の目的が次のように述べられている。

- (a) 明確に関連づけられた諸原則に基づいて、公共の利益に資するような、高品質で、理解可能、かつ、実行可能な、グローバルに認められた単一の会計基準を開発すること。
- (b) グローバル会計基準の利用と厳格な適用を促進すること。
- (c) (a) と (b) に関連する目的を達成する際に、中小規模の企業および新興国の特別のニーズを考慮すること。
- (d) 各国の会計基準と国際会計基準・国際財務報告基準のコンバージェンスを通じて、IFRS の採用を促進すること。

言うまでも無く、上記の目的を達成するために組織された機関が国際会計基準審議会（IASB）であり、単一のグローバル会計基準と位置づけられているのが国際会計基準（IAS）を含む国際財務報告基準（IFRS）で

ある。これらの基準は、世界の資本市場の参加者およびその他の利用者による経済的意思決定に役立つように、財務諸表およびその他の財務報告において高品質で、透明性があり、かつ、比較可能な情報の作成と開示を義務づけるものである（IFRS Foundation 定款 para. 2）。

それでは、上記の高品質とは何を意味するのか。何を拠り所として品質の高低を判断すればよいのであろうか。IASB サイドからすれば IFRS・IAS が会計情報の高品質を保証するということであろうが、理論的には会計目的との関連で考察することが妥当であると考ええる。そこで、IASB 概念フレームワークをみると、当該概念フレームワークでは「財務諸表の目的は幅広い範囲の潜在的利用者の経済的意思決定にとって有用な企業の財政状態、経営成績および財政状態の変動に関する情報を提供することである」（IASB2001, par.12）と規定されている。この目的に従うならば、会計情報の意思決定有用性が情報の品質の有無を決することになる⁷。それでは意思決定有用性は何によって規定されることになるのかといえ、情報が有用性を規定する質的特性を有しているかどうか依存する。

図表 1 は、IASB 概念フレームワーク（IASB2001）と IASB/FASB 共同プロジェクトのうち公表された目的と質的特性に関する成果（FASB2010）について比較したものである。大きく変化した点は、質的特性のうち信頼性が忠実な表現に置き換わり、理解可能性と適時性が補強的属性として位置づけられたことである⁸。

これに対して、日本の会計原則・会計基準における目的に関する規定は、企業会計原則と ASBJ の概念フレームワークにみられる。企業会計原則の「第一 一般原則」一では

図表 1 IASB 概念フレームワークと IASB/FASB 共同プロジェクトの比較

	IASB 概念フレームワーク	IASB/FASB 共同プロジェクト
対象	財務諸表	財務報告
目的	財務諸表の目的は、潜在的利用者の経済的意思決定にとって有用な企業の財政状態、経営成績および財政状態の変動に関する情報を提供することである。	一般目的財務報告の目的は、現在および潜在的な利用者にとって有用となる、報告実体についての財務情報を提供することである。
基本特性	理解可能性 目的適合性 — 重要性 信頼性 — 表現の忠実性 実質優先、中立性 慎重性、完全性 比較可能性	目的適合性 — 予測価値、確認価値 重要性 忠実な表現 — 完全性、中立性、 不偏性
補強的属性	*	比較可能性、検証可能性、適時性 理解可能性
制約条件	適時性、コストとベネフィットの均衡 属性間の均衡	*
制度命題	真実かつ公正な概観・適正表示	*
提供情報	一般目的財務諸表 貸借対照表 損益計算書 財政状態変動表 注記・付属明細書	一般目的財務報告書 1. 報告実体の経済的資源および請求権 2. 報告実体の経済的資源と請求権を變動させる取引その他の事象の影響に関する情報

「企業会計は、企業の財政状態に及び経営成績に関して、真実な報告を提供するものでなければならない。」（真実性の原則）として企業会計の目的が規定されている。また、ASBJ 概念フレームワークでは、「財務報告の目的は、投資家の意思決定に資するディスクロージャー制度の一環として、投資のポジションとその成果を測定して開示すること」（第1章、第2項）であると定義され、投資家による企業成果の予測や企業評価が可能となるように将来キャッシュ・フローの予測に

役立つ情報を提供することの意義が明らかにされている。さらに、財務報告の目的の中で述べられている会計情報の意思決定有用性は、「意思決定との関連性」と「信頼性」という下位特性によって支えられているという記述があり（第2章）、IASB 概念フレームワークとほぼ同様の構成となっている。

以上の点から、国際会計研究の在り方に関して議論する場合、基準のベースになっている会計目的観に差異はないといえる。したがって、差異を議論する場合には、会計基準が当

該会計目的に立脚した内容や体系になっているかということになる。

2. 会計情報の透明性とそれを実現する会計理論

金融・資本市場のグローバル化を背景に、高品質の情報を提供するという観点から、会計目的については同一の規定が置かれていると考えて良いであろう。それでは、次に、国際財務報告基準財団の定款に謳われている情報の透明性とは何を意味するのかを考えてみたい。

会計行為は、企業の経済活動を認識・測定し、その結果を利用者へ伝達する行為である。それゆえ、経済活動を写像した会計数値を分析すれば、企業の経済的実態や企業経営の良否を知ることができるという仮定がある。しかし、伝統的な取得原価主義会計のもとでの会計数値は、企業の環境変化に関する情報を十分に取り込むことができず、その結果として企業経営の実態を把握することができないことについて、一般目的財務報告という観点から種々の批判がなされてきた。とくに、20世紀末に進展した金融の自由化・国際化を背景に、わが国においても時価会計の考え方が取り入れられてきたところである⁹。つまり、情報の透明性とは、一つには企業の環境変化に関する情報を財務諸表に取り込むことであるといえる。

ボールはその点を含め IFRS・IAS が意図するところは次のような点にあることを指摘している (Ball 2006, p. 9)。

- ① 法的形式ではなく経済的実質を反映させること。
- ② より適時な方法で経済的利得および損失を反映させること。
- ③ 純利益 (earnings) をより情報内容の

あるものにすること。

- ④ より有用な貸借対照表を提供すること。
- ⑤ 引当金の操作、秘密積立金の設定、利益の平準化、経済的損失の隠蔽など経営者の裁量の余地をなくすこと。

上記の時価会計の対象がデリバティブ等の金融商品から企業の無形資産や知的資産へと拡大するにつれ、公正価値会計 (fair value accounting) という用語が多用されるようになり、同時に貸借対照表ベースの財務報告モデル (Balance Sheet-Based Model of Financial Reporting) としての公正価値会計に対する批判も情報の信頼性や包括利益の有用性の有無という観点から増大してきた (Ball 2002, Dichev and Penman 2007)。ここでは、企業経営の透明性を高めるために経済的実質主義という観点から公正価値会計の理論的妥当性があるということを指摘しておきたい。

IV. 会計行為と原則主義

IFRS の策定については原則主義に基づいた基準設定アプローチが採用されていると一般に言われている¹⁰。原則主義に基づく会計基準の特徴は、「例外を認めない」、「明確な数値基準を設けない」などがあると言われているが、IFRS に関連して付言すれば、国際的な資本市場の参加者およびその他の利用者による経済的意思決定に役立つように、財務諸表およびその他の財務報告において高品質で、透明性があり、かつ、比較可能な情報の作成と開示を義務づけるところに基準策定の目的がおかれ、会計情報の透明性を高めるための原理原則として経済的実質主義 (substance over form) という会計思想があるものと解釈している (古賀 2007, 6-9 頁)。それで

は、原則主義が会計行為のプロセスにおいてどのように関わってくるのであろうか。

それはアカウンタントの会計的判断に直接に関連するものである。企業の会計行為のプロセスにおいては、アカウンタントは、会計環境によって動機付けられ、一定の目的観をもって会計事実のインプットを行い、選択可能な複数の手続きのなかから当該目的に照らして最適なものを選択し、それによって会計事実を会計数値へと変換する。そのような会計行為のプロセスにおける判断を列挙すれば下の 5 つの局面が考えられる（武田 1982, 173 頁）。

- ① 会計環境に関する事実判断
- ② それに基づいた会計行為のための価値判断
- ③ 当該価値判断に基づいた会計事実のインプット
- ④ その処理のための適切な手続きの選択
- ⑤ 処理結果の適正な表示と伝達

かかる会計的判断の指針となるものが「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」（会社法 431 条）である。会計慣行は、「その時々々の社会経済的意味状況下において成立する価値（妥当な会計的判断）の均衡体系」（武田 1982, 25 頁）であり、歴史的時間のなかで安定化した行為基準としての性格を有する。周知のように、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」を構成するものが企業会計原則や企業会計基準等である。企業会計原則は、「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」（企業会計原則の設定について二 1）であって、社会的に承認されたものであるという意味で規範的性格を有する。企業会計原則は、日本の制度会計の中で期間損益計算の実質的な概念フレー

ムワークとして重要な機能を果たしてきた。

企業会計原則に内在する会計理論は、会計公準を前提としながら、取得原価主義を基礎とした利益計算の体系として構築されている。すなわち、株式会社という機構及び所有と経営の分離を前提とした取得原価主義会計は、株主と経営者の委任・受任の関係に基づいて、経営者が受託責任をどのように履行したかを財務的側面から期間的に明らかにすることにアカウンタビリティの中心的課題を指定している。そこでは、経営者の受託責任は株主からの名目的な出資額に限定されるために、出資された貨幣資本を維持した後の余剰分を利益として計算する貨幣資本利益計算が企業会計の骨格を形作る。

このような会計慣行を基礎とした会計理論は、会計実務の中に形成された会計原則および手続きを会計理論の中に取り込むことで、一般に認められた会計原則として、実務的な受容可能性は極めて高いものとなる。しかしながら、その時々々の環境条件を所与として開発された会計原則や会計基準は環境が変化すれば、当該原則や基準の妥当性に限界が生じることになる。換言するならば、企業環境が変化すれば、それに応じて企業経営が変化し、その財務的業績を認識・測定する会計理論についても再構築が迫られることになる。

周知のように、20 世紀中葉以降、市場経済は 21 世紀へと繋がる二つの流れを生み出した。一つはデリバティブ等に代表されるファイナンス型市場経済の発展であり、もう一方の軸はニューエコノミーと称されるナレッジ型市場経済の台頭である。前者は金融の自由化・グローバル化というファクターが起因となり、後者は情報技術の発展に支えられたものであった。そのような産業構造の変化の中で、企業会計原則に内在する取得原価主義会

計は、製造業を前提としたプロダクト型会計モデルの範疇に属し、ファイナンス型市場経済やナレッジ型市場経済においては、企業の経済実態を十分に表現することはできず、経営者の受託責任の履行についても的確な情報を提供できないような状況が生じてきた¹¹。

このような経済環境の変化は、企業会計に理論面での反省をうながし、プロダクト型会計モデルからファイナンス型会計モデルへ、さらにファイナンス型会計モデルからナレッジ型会計モデルへと基礎理論の展開を生み出した（浦崎 2002, 古賀 2005, 古賀 2009）。かかる会計理論のパラダイムシフトの特徴は、測定面において取得原価から公正価値へと評価機軸の移転をもたらしたこと、そして伝達面において定期的な財務報告から継続的かつ包括的な事業報告（浦崎 2005）へ、より理論的にはデータベース開示（河崎 1997）へと展開している点にある。

会計情報の透明性を高めることを目的とする IFRS に内在する会計理論の構造を理解するためには、上述のように企業を取り巻く会計環境の変化があることを理解することが重要である。財務報告の目的において受託責任の観点の後退し、有用性を規定する基本特性のうち信頼性が忠実な表現に置き換わったことは、上述の会計環境の変化があつてのことである。原則主義の本質は、そのような環境変化に関する事実認識を踏まえて、企業活動に生起する取引および事象の認識・測定を行うことにある。

V. 所有構造の仮構的变化と利益計算

企業会計（企業会計原則）は、会計公準を前提とする会計理論として構築されている。

換言すれば、会計公準は会計理論を組み立てる際の基礎的諸条件を意味するものである。それは、財務会計の概念フレームワークにおいても、基礎的仮定（IASB [2001], Kieso/ Weygandt/ Warfield [2004]）として言及されている。そこで、ここでは現代会計が成立するための会計公準として次の 4 公準を挙げておきたい。

- ① 会計主体の公準
- ② 会計期間の公準
- ③ 貨幣的評価の公準
- ④ 勘定系統の公準

それらのうち勘定系統の公準とは、適正な期間損益の算定という会計目的から導かれるもので、当該会計目的を満たすための勘定グループ化を行う公準である。つまり、勘定の系列化は、その本質が会計目的にかかわるものであり、かつ計算目的に依存することになる。さらに、勘定のグループ化を行うに当たっては、所有と経営の分離を与件とした会計主体の公準により、資本取引と損益取引の区分が求められる。かくて、期間損益計算を目的とする取得原価主義会計では、経済活動を記録するための勘定が貸借対照表系統の勘定と損益計算書系統の勘定に体系化され、財政状態や経営成績に関する数値が誘導される（武田 2008, 78-92 頁）。付言するならば、勘定系統の公準は、企業の経済活動が、資産、負債、資本、収益、費用の 5 つの基本要素によって記録されることを意味するものである。

本稿は、産業構造の変化によって企業会計の基礎理論にパラダイムシフトが生じていることを前提としているが、さらに情報技術の発展により、企業会計の基礎となる諸条件（会計公準）が変化する可能性が生じていると考えている。とりわけ、情報技術の発展に

より、株主が仮構的に内部化し、所有と経営の分離の仮構的な解消が起こりうると考えられる。つまり、会計主体の公準の与件となっている所有と経営の分離に変化が生じ、資本取引と損益取引の区分の意義、すなわち資本勘定から損益勘定を独立させて勘定グループ化を行うという勘定系統の公準にも変化が生じる可能性があると考えている。結論的に言えば、損益計算書系統の勘定の意義が相対的に後退し、貸借対照表系統の勘定を用いた利益計算の重要性が増しているということである。さらに言うならば、経済活動の記録要素は、資産、負債、資本という貸借対照表系統の勘定のみで行うことができるのではないかという仮説である。

この点を敷衍するならば、期中の経済活動（フロー）を資産負債アプローチの観点から記録するシステムが求められるということである。すなわち、収益は「資本の増加」として、そして費用は「資本の減少」として記録されるということである。その記述は、企業会計の基礎にある利益計算が収益費用アプローチから資産負債アプローチへ重点が変化したことを意味する。収益費用アプローチに基づく利益計算は、期中における損益取引を収益と費用の勘定に記録し、期末にそれらの記録を損益勘定に集計し、その差額を資本金勘定へ振り替えるという手続きをとる。その後、資産、負債、資本に属する諸勘定の残高を残高勘定に集計する。損益勘定は、損益計算書の基礎となる勘定であり、損益計算書が収益費用アプローチにおいては第一義的な利益決定機能を有することが理解できる。そのように損益取引に関する記録を資本金勘定へ直接記入するのではなく、資本金勘定から独立させて収益と費用の諸勘定へ記録するのは、所有と経営の分離という会社の所有構造に起因

することは指摘するまでもない。

本稿での議論の前提となっている仮説、すなわち情報技術の発展により所有と経営の分離という会社の所有構造が仮構的に変化して所有と経営の分離が解消するという命題を是とするならば、会計理論上、これまで外部の利害関係者とされてきた株主が内部化するために、損益取引を収益と費用の勘定へ記録する意義はなくなり、損益取引は直接資本金勘定へ記録されることになる。そのような意味で、資産負債アプローチに基づく利益計算システムが純化されることになる。換言すれば、経済活動を資産、負債、資本の3要素で認識する簿記システムへ変容することが理解できるのである。資産、負債、資本という3要素で経済活動を記録する簿記システムでは、利益は期首資本と期末資本の差額として規定される。また、基本的な測定属性は公正価値が採用され、資本の期間差額として計算される利益は企業の包括的な業績を表示する指標となる。

VI. むすび

本稿は、これまでの研究（浦崎 2008a, 浦崎 2008b, 浦崎 2009a, 浦崎 2009b）を基礎としながら、IFRS 導入と国際会計研究の在り方について検討したものである。本稿での議論を以下に要約することでむすびとしたい。

- (1) IFRS に内在する会計思想やそれを反映した会計基準を理解し実務に応用するためには、明確な数値基準がない状況にあつて適正な専門的判断を行使する能力を養成する教育が必要になっている。IFRS 教育では、①ある状況に直面して何が問題となっているかを分

析する能力、②把握された問題を解決するための代替案を導き出す能力、③代替案のうちどれが問題解決にもっとも効果的であるかを評価する能力という三つの能力を養成することが求められる。

- (2) 会計基準を個別の状況に適用する際に会計上の専門的判断が求められるが、概念フレームワークは、(1)で示した能力を養成し運用するときのアルゴリズムとしての役割を果たすものである。IFRS 時代における国際会計研究を推進するためには、①財務報告の目的、②会計情報の質的特性、③財務諸表の構成要素、④財務諸表における認識と測定に関する知識の共有が世界の会計研究者に求められる。
- (3) IFRS の適用を基礎としながら、会計制度の最適設計を検討する際には、①資金調達に係る場の条件、②組織の事業属性、③事業活動に利用される資産・負債の属性を考慮する必要がある（河崎 2011a, 河崎 2011b）。グローバル化した資本市場に上場している企業と株式が公開されていない中小企業とでは、それらの条件に差異があり、ニーズに合った会計基準を策定することは国際財務報告基準財団の定款においても認められている。

最後に、国際会計研究の課題と在り方をめぐって学会員に求められることは、「古い概念で、新しい対象を定義しようとするのではなく、定義できないものが現れた場合は、その対象の『内部原理』がどのようになっているかを見極め、それに適合した測定法をあてがうという道が複雑系の経済社会にとって必要な態度」（武田 2008, 160 頁）であるとい

うことを理解することである。「それが操作主義哲学の説く道であり、国際的にも方法論の基本に立ち帰って再考すべき」（武田 2008, 160 頁）ではないであろうか。

【注】

- ¹ 我が国における近年の会計基準の正当性および会計制度に関する研究については、年代順に藤井（2007）、真田（2010）、平賀（2010）、奥三野（2010）、田口（2011）が参考となる。
- ² 拙著『公正価値会計』は 2003 年度に日本会計研究学会から太田・黒澤賞を授賞されている。また、2004 年 2 月 28 日付けで博士（経営学）（博ろ 97 号）を神戸大学から授与された。
- ³ 井尻雄士教授により指摘された 3 つの規準は、筆者の記憶とメモに基づくものであることをお断りしておきたい。時期は大学院時代（1983 年～1988 年）またはその後の来日中のご講演であった。
- ⁴ 近畿大学では、2011 年 11 月 26 日（土）に日中韓国際会議 Accounting Research Forum in East Asia 2011 を開催した。この会議は中国大連市にある東北財経大学と韓国大邱市にある啓明大学が 2005 年から交互に開催してきたものを、筆者が準備委員長となって引き受けたものである。IFRS の完全導入を実現した韓国および IFRS のコンバージェンスを積極的に進めている中国の状況について報告いただき、グローバル経済に資する会計制度の最適設計を如何にすれば達成できるのかについて議論することが目的であった。国際会計研究学会会長の古賀智敏氏（同志社大学特別客員教授）による基調講演を踏まえて、会計基準のあり方、内部統制と監査、IFRS の会計実務への影響等について実りある議論が展開された。また、IFRS の適用が適切ではない中小企業との関連で、企業会計審議会臨時委員の河崎照行氏（甲南大学教授）から中小企業会計に関する議論の最新状況について報告がなされた。この会議の成果は、East Asian Accounting Studies として公表される予定である。詳細は、近畿大学経営イノベーション研究所ホームページを参照されたい。
- ⁵ http://www.b.kobe-u.ac.jp/phd/program_5.html 神戸大学大学院経営学研究科の教育プログラムの詳細については上記の URL を参照されたい。なお、在職している近畿大学大学院商学研究科では独立した研究方法論の授業は提供されておらず、指導教授の指導に委ねられたままである。

- 6 日本における会計研究や教育に関して、日本の伝統的会計学研究に対する批判（大日方 2009, 太田 2010）、大学院における研究方法論教育の拡充や日本の会計研究者の再教育の必要性（八重倉 2010）、徳賀芳弘教授を委員長とする日本会計研究学会の課題研究委員会（2010）がある。これに対して、田中（2010）は、アメリカにおける Ph.D.教育および実証会計学の閉塞感を指摘している。ただし、太田（2010）は、日本における多様な価値観に基づく多様な研究方法・スタイルの優位性についても触れている。
- 7 ボール（2006, p. 9）は、高品質の財務諸表は投資家を含む多様な利用者に次のような情報を提供するという意味で有用であると指摘している。それらは、①経済的事実の正確な記述（例えば、不良債権に対する正確な引当処理、不完全ヘッジの認識）、②経営者による会計操作の許容度が低いこと、③適時性（すべての経済的付加価値が事実上記録されていること）、④非対称の適時性（いわゆる保守的経理、好材料と比較して悪材料については財務諸表により早期に認識すること）である。
- 8 信頼性が忠実な表現に置き換えられた理由に関する筆者の解釈は次の通りである。もともと、信頼性は、コストベースの受託責任会計の枠組みで生まれた概念であり、受託責任解除の目的で作成される会計情報の特性であって、利害調整を目的とするときに最もハードな情報を提供するコストベースの計算体系と密着して展開されてきたと思惟される。つまり、本稿の前半で検討してきたように、情報の信頼性なる概念は、情報の正確性（虚偽表示の有無）がその基底にあるものとして解釈されてきたということである。

これまで、会計実務においては、真正な測定値は何かに関する判断を積極的に行うことができないという実務的困難性から、慣習に基づいて一般に認められる範囲の情報を真実な情報と解釈するという方法論が採られている。例えば、価格騰貴時に先入先出法、平均法、後入先出法で利益額が異なるが、それぞれ継続適用を前提にいずれの方法を採用しても、それを認めるという方法を取っている。

ところが、1990 年代以降、ファイナンス型会計やナレッジ型会計の台頭により、コストベースの計算体系が後退した。時価評価の対象が拡張するにつれて、検証可能性を根拠とする信頼性の概念構成には限界が生じ、時価評価の本質とする経済的実質優先（substance over form）の思考を推し進めるためには、検証可能性が後

退し、信頼性は忠実な表現という概念に取って代わらざるを得なかったのではないか（FASB [2006], para.s.7-s.11）。その証左として、IASB/FASB 共同プロジェクトでは財務報告の目的から受託責任を除くことが勧告されているのである（FASB [2006], para.s.2-s.4）。

- 9 1980 年代以降の金融の自由化・国際化による企業環境の変化を背景に公正価値会計の生成と展開について拙著（2002）において論じているので参照されたい。
- 10 原則主義に関する議論については、Schipper（2003）、USSEC（2003）、中山（2004）、古賀（2007）を参照されたい。
- 11 伝統的な取得原価主義会計では、金融の自由化・グローバル化によって顕著になった為替リスク、金利リスク、価格リスク等の減殺を目的としたヘッジ取引の実態を把握できない。企業の経営成績は、投資者への投資意思決定の役立ちという観点から考慮するならば、経営者が指揮した企業のあらゆる経済活動の結果を反映したものでなければならない。原価実現アプローチは企業の環境条件の変化を取り込まないという点で、投資意思決定の役立ちは貨幣資本の維持に関する経営者の評価に限定される。企業が株主からの直接金融に依存し、かつ株主には自己責任での投資を要求するのであれば、究極的には金融資産および金融負債を公正価値で全面的に測定し、市場のボラティリティを反映した測定値を財務諸表に表示することが投資者保護の観点から必要になる。換言すれば、ファイナンス型市場経済やナレッジ型市場経済においては、企業の期間的なパフォーマンスは原価実現アプローチを基礎とした期間損益計算では把握できず、貸借対照表を利用した期首と期末の純資産の差額に経営者のパフォーマンスの尺度を求めることができる。つまり、資産負債アプローチに基づき測定属性として公正価値を用いることにより経営者の期間的パフォーマンスを包括的に把握することが可能となるのである。

【参考文献】

- AICPA (1994) *Improving Business Reporting - a customer focus*, Special Committee on Financial Reporting, New York: AICPA, 1994. (八田進二・橋本尚共訳、アメリカ公認会計士協会・ジェンキンス報告書『事業報告革命』, 同文館, 2002 年)
- Ball, R. (2006) *International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors, Accounting and Business Research*, Interna-

- tional Accounting Policy Forum, pp. 5-27.
- Dichev, I. D., and S. Penman (2007) On the Balance Sheet-Based Model of Financial Reporting, Center for Excellence in Accounting & Security Analysis, Occasional Paper Series, Columbia Business School, September 2007.
- FASB (2006) *Conceptual Framework for Financial Reporting: Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-Useful Financial Reporting Information*, NO. 1260-001. JULY 6, 2006 Financial Accounting Series PRELIMINARY VIEWS.
- FASB (2010) Statement of Financial Accounting Concepts No. 8, Conceptual Framework for Financial Reporting, Chapter 1, *The Objective of General Purpose Financial Reporting*, and Chapter 3, *Qualitative Characteristics of Useful Financial Information*.
- IASB (2001) Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements.
- IFRS Foundation (2010) Constitution.
- Kieso, D. E., J. J. Weygandt, and T. D. Warfield, *Intermediate Accounting*, 11th ed., John Wiley & Sons, Inc., 2004. (平野暁正・鉄燿造訳『アメリカ会計セミナー<本編>・本文完訳版』シュプリンガー・フェアラーク東京, 2004年。)
- Monks, Robert A. G., and Nell Minow [1995], *Corporate Governance*, Blackwell Publishers Ltd., Oxford. (ビジネスブレイン太田昭和訳・ロバート A. G. モンクス&ネル・ミノウ著『コーポレート・ガバナンス』生産性出版, 1999年)
- Saito, S. (2007) Market-Based Convergence of Accounting Standards: A Japanese Perspective, China-Japan-Korea Accounting Standards Forum, Dongbei University of Finance and Economics, 13 October 2007.
- Schipper, K., Principles-Based Accounting Standards, commentary, *Accounting Horizons*, Vol. 17 No. 1, March 2003, pp. 61-72.
- United States Securities and Exchange Commission, 2003, Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System.
- Upton, W. (2010) Adopt, adapt, converge? <http://www.ifrs.org/News/Features/Adopt+adapt+converge.htm>
- 浦崎直浩 (2000) 『オーストラリアの会計制度に関する研究』近畿大学商経学会。
- 浦崎直浩 (2002) 『公正価値会計』森山書店。
- 浦崎直浩 (2005) 「アメリカにおけるディスクロージャー拡大の新展開 - AICPAによる Enhanced Business Reporting の構想 -」『商経学叢』第 52 巻第 1 号, 51-67 頁。
- 浦崎直浩 (2008a) 「会計基準のコンバージェンスとその論点」『国際会計研究学会年報 2007 年度』国際会計研究学会, 5-13 頁。
- 浦崎直浩 (2008b) 「収益認識の測定アプローチの意義と課題」『企業会計』第 60 巻第 8 号, 26-36 頁。
- 浦崎直浩 (2009a) 「会計実務における公正価値会計の意義と課題」『会計』第 175 巻第 5 号, 24-38 頁。
- 浦崎直浩 (2009b) 「公正価値会計における損益認識と簿記の意義」『日本簿記学会年報』第 24 号 95-101 頁。
- 浦崎直浩 (2010) 「公正価値会計における記録の意味」『日本簿記学会年報』第 25 号, 124-130 頁。
- 浦崎直浩編 (2011) 『これから学ぶ会計学』中央経済社。
- 太田康広 (2010) 「会計研究の危機と日本の会計学界」『現代ディスクロージャー研究』第 10 号, 1-15 頁。
- 大日方隆 (2009) 「実証会計学の継承と展望」『会計』第 175 巻第 1 号, 34-46 頁。
- 河崎照行 (1997) 『情報会計システム論』(中央経済社)。
- 河崎照行 (2011a) 「IFRS 導入と「中小企業の会計」のゆくえ」『企業会計』第 63 巻第 2 号, 4-10 頁。
- 河崎照行 (2011b) 「英国の会計制度改革と『中小企業版 IFRS』」『会計・監査ジャーナル』第 669 号, 137-142 頁。
- 河崎照行編 (2011) 『ネットワーク社会の税務・会計』税務経理協会。
- 古賀智敏 (2005) 『知的資産の会計』(東洋経済新報社)。
- 古賀智敏 (2007) 「会計理論の変容と経済的実質主義」『会計』第 172 巻第 3 号。
- 古賀智敏編著 (2009) 『財務会計のイノベーション - 公正価値・無形資産・会計の国際化による知の創造』中央経済社。
- 古賀智敏他 (2011) 「第 1 編 IFRS 導入と最適開示システム設計のあり方」『企業情報開示システムの最適設計』(RIETI Discussion Paper Series 11-J-013, 経済産業研究所)。
- 國部克彦他 (2011) 「第 2 編 日本企業の持続的成長可能性と非財務情報開示のあり方」『企業情報開示システムの最適設計』(RIETI Discussion Paper Series 11-J-014, 経済産業研究所)。
- 斎藤静樹 (2008) 「コンバージェンスの未解決論点 -

- 海外の学界論調から」『企業会計』第 60 巻第 1 号, 4-10 頁。
- 真田正次 (2010) 「国際会計基準の正当性モデルとその構成要素の相互作用に関する一考察」『経済論叢』第 184 巻第 1 号, 41-57 頁。
- 田口聡志 (2011) 「制度と実験－会計基準のグローバル・コンバージェンスを題材として－」『社会科学』第 41 巻第 3 号, 1-29 頁。
- 武田隆二 (1982) 『制度会計論』中央経済社。
- 武田隆二 (2008) 『最新財務諸表論 (第 11 版)』中央経済社。
- 田中章義 (2010) 「アメリカ会計学界の反省と教訓」『會計』第 178 巻第 1 号, 1-18 頁。
- 中山重穂 (2004) 「目的指向型会計基準の設定に向けた諸問題の検討」『豊橋創造大学短期大学部研究紀要』第 21 号, 49-64 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』(最終報告書)。
- 平賀正剛 (2010) 「発展途上国会計研究への新制度論的視座の導入」『経営管理研究所紀要』第 17 号, 87-98 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。
- ヘンリー・ミンツバーグ著/池村千秋訳 (2006) 『MBA が会社を滅ぼす』日経 BP 社。
- 八重倉孝 (2010) 「国際競争力のある研究者の養成」『會計』第 177 巻第 1 号, 24-35 頁。
- 與三野禎倫 (2011) 「グローバリゼーションと会計基準の同型化」『會計』第 180 巻第 2 号, 81-93 頁。