

〈論 文〉

会計制度分析の方法論に関する一考察

高橋 二朗*

1 はじめに

日本会計研究学会・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年間のわが国の主要雑誌に掲載された論文を分類・集計したうえで、わが国の研究動向を分析している。そこでは、わが国の財務会計研究において、計算構造論を中心とした「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。ここで、規範的研究とは価値判断が色濃く反映されたものをいい、記述的研究とは非数量的な分析で、観察される会計現象（典型的には会計基準）に関するより良い説明を重視したものをいう（日本会計研究学会・課題研究委員会〔2010〕，34ページ）。

これを受けて、近年、「規範的・記述的研究」について科学性を意識した方法論の見直しの議論が行われ始めている（万代〔2011〕，大日方〔2012〕，徳賀〔2013〕，米山〔2013〕など）。しかしながら、これらの先行研究は抽象的な次元での議論が多く、具体的な分析にまで踏み込んだ方法論の検討を行っているわけではない。そのため、これらの先行研究が近年の「規範的・記述的研究」の方法論の改善に十分に貢献しているとは言い難い状況にあると考えられる。

このような背景のもと、本稿では、記述的研究に属する会計基準の整合性分析に焦点をあて、その方法論を具体的な分析を含めて再検討することを目的とする。会計基準の整合性分析を題材として取り上げるのは、会計基準の整合性分析が会計基準を少数の基礎概念で体系的に説明しようとする記述的研究のひとつとして位置付けられるためである¹⁾。方法論の再検討にあたって、科学性に関する議論が蓄積されている科学哲学を参照枠として、より生産的な方法論の模索を試みることにする。一連の考察を通して、近年批判にさらされている「規範的・記述的研究」の方法論の改善に多少なりとも貢献できるのであれば幸甚である。

以下では、まず第2節で会計基準の整合性分析の概略を代表的な文献である米山〔2008a〕を中心にまとめ、第3節で科学哲学の議論を参照枠に会計基準の整合性分析のより生産的な方法論の模索を試みる。第4節では、事業用不動産の減損処理を題材に具体的に検討する。

* 名古屋市立大学大学院経済学研究科准教授

1) 本稿では会計基準の整合性分析をあくまでも記述的研究の1例として取り上げている。会計制度を分析する他の方法においても、本稿のような科学哲学の議論を参考にした方法論の再検討が可能であると思われる。なお、価値判断が色濃く反映された規範的研究については、より慎重に科学性の議論が必要であると考えられる。

2 会計基準の整合性分析の方法論

2.1 会計基準の特性と整合性分析の基礎的前提

会計基準の整合性分析は、会計基準の体系・構造を解き明かそうとするものであり、会計基準がどのような基礎概念で支えられているのかを模索する作業といえる。ここで、会計基準の体系・構造を分析対象とする場合、そもそもなぜ会計基準が存在しているのかという理由から考えなければならない。分析対象である会計基準が備えている特性の捉え方如何によって、会計基準の整合性分析の具体的な手法が異なってくる可能性があるためである。

一般的に、会計情報は企業を取り巻く様々な利害関係者からの要請によって作成されることとなるが、社会一般から認められた会計基準に従って会計情報が作成されることで利害関係者と企業が個別に交渉する（社会的な）コストが避けられることから会計基準が存在することとなる（斎藤 [2006]）。このように捉えたとき、会計基準は社会から期待されている何らかの役割を達成するために存在し、目的依存的な形をとると考えられる。

会計基準が目的依存的な性質を有するからといって、必ずしも会計基準が場当りの設定されるというわけではない。会計基準が何らかの体系性を備えていると捉えられていることは、概念フレームワークが公表されていることから読み取ることができる。概念フレームワークは演繹的アプローチの一環として公表されたものであり、「日本の現行基準をできる限り体系的に説明するとともに、将来におけるこの国の基準設定に基本概念の面から指針を与えるもの（斎藤 [2005], 3ページ）」であるとされている。このような概念フレームワークの公表は、基準設定に何らかの体系性が必要とされているという事実認識を示しているといえよう²⁾。

以上のように会計基準の特性を想定するとすれば、会計基準の整合性分析を行う際の基礎的な前提として、まず、(1) 会計基準は何らかの社会的な役割を達成する手段である、といったものが置かれることとなる。そこでは、社会からの期待の変化に応じて会計基準は変化する可能性があるため、共時的な分析を行った後、それを前提として通時的な分析が行われることになる（米山 [2006], 250ページ³⁾）。

次に、(2) 会計基準は何らかの体系・構造を持っている、といった基礎的前提が置かれることになるが、このことは整合性分析においてモデルが意識的に使用されるということを示唆している。モデルとは、社会現象を概念的に理解するための理論的な枠組みのことをいい、概念的に理解するということは「重要性の乏しい細部を捨象し、いくつかの単純な概念の組み合わせによって、当該現象の性質を理解しようとする（藤井 [1997], 15ページ）」である。そこには、現実を単純化した「極端な議論によって、かえって社会現象の本質が浮き彫りにされること（藤井 [1997], 16ページ）」になるであろうという問題認識が潜んでいる⁴⁾。

2) 会計基準設定の際、政治的な判断から会計基準の体系が歪められる可能性があるため、政治過程も含んだ会計基準を分析対象としているという認識を持つことが必要であるといえる。

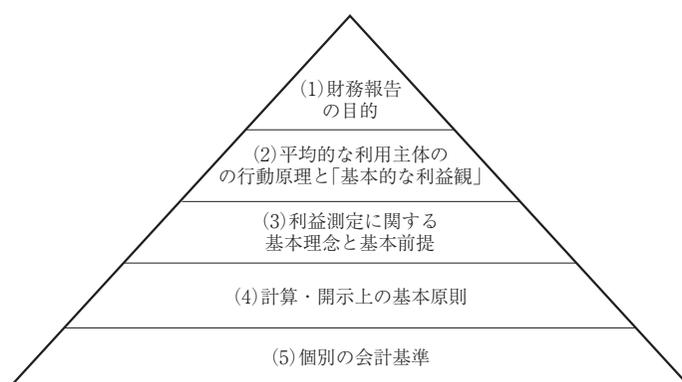
3) 共時的な分析とは、特定時点に存在する会計基準の集合体をより抽象的な基礎概念によって記述する作業をいい、通時的な分析とは特定の事象を契機として会計基準の体系がどう変化したのかを問うものをいう（米山 [2006], 250ページ）。

4) 会計基準の体系をモデルで捉えるという思考は、取得原価主義などの個別具体的な会計基準を統一的に説明できるような概念を模索することであり、伝統的な会計研究でもみられる。

ここで、会計基準の整合性分析を行う際に、(1)と(2)の関係を意識的に取り上げる必要があることは特筆に値する。会計基準が社会的な役割を達成する手段である以上、会計基準の体系・構造がどのように社会的な期待を達成しうるかに関する考察は、整合性分析において避けて通れない論点になりうることとなる。しかしながら、会計基準の目的の変化と会計基準の体系の変化の組み合わせのすべてを考えることは事実上不可能な作業といえる(石川 [2010])。そのため、両者の関係に関する分析にあたっては「両者を独立に議論するのではなく、便宜上、一方をさしあたり与件とする必要がある(米山 [2008a], 39 ページ)」。

2.2 会計基準の整合性分析の全体像

これまでの議論を前提として、米山 [2008a] では、会計基準の整合性分析の分析モデルを図表 1 のような形でまとめている⁵⁾。



図表 1 整合性分析の分析モデル

米山 [2008a], 41 ページの図表 1—7 を筆者修正

会計基準が社会から期待されている何らかの目的を達成する手段であるという前提から、会計基準の整合性分析を行うにあたり、まず、投資家の意思決定に役立つ情報を提供するというような(1)財務報告の目的が設定される必要がある。そのうえで、利益情報にもとづく企業ののれん価値の推定といった(2)平均的な利用主体の行動原理と「基本的な利益観」が仮定され、(3)でその利益観に適う利益測定に関する基本理念と基本前提が考察されることとなる。具体的には、「企業活動の成果に対する期待の事実への転化に着目した利益測定」、「保有目的に応じた評価基準の使い分け」などの基礎概念が該当する。(3)を具体的に満たすルールを検討する階層が(4)であり、発生・対応・実現などの諸原則がここに該当する。

各階層のなかで最も重要となるのは(3)であり、当該階層は(1)から(3)までを演繹的に導くという側面を有しているだけでなく、(5)個別の会計基準の観察などを通してより抽象度の高い基礎概念を帰納的に模索した結果とが「交錯する場」としての意義を有している(米山 [2008a], 44-45 ページ)。

5) 米山 [2008a] では、全体像における各階層の区分は、あくまでも例示であり、分析目的に応じて変えられる必要があることが指摘されている。

このように会計基準の整合性分析の全体像を捉えたいうえで、個別具体的な会計基準を分析対象とするのであれば、より上位の階層との整合性を問う「タテの整合性」と他の具体的な会計基準との整合性を問う「ヨコの整合性」といった次元で分析が行われることとなる。整合性分析を経験科学として位置付けるためには、財務報告の目的との関係を意識した「タテの整合性」が重要となり、その際は（1）から（4）までのどの階層との整合性を問題にしているのかを明示しながら分析が行われる必要があるといえる⁶⁾。

3 より生産的な方法論の模索

前節では、会計基準の整合性分析の基礎的な前提から分析の全体像を概観した。ここでは、方法論の議論が蓄積されている科学哲学の代表的な文献である伊勢田 [2003] を参照しつつ、会計基準の整合性分析を行う際にとるべきスタンスや注意点などの検討を試みる⁷⁾。伊勢田 [2003] は、創造科学などの正当科学と一致しない主張をしている疑似科学と正当科学を区別する基準を考察している⁸⁾。そこでは、ある研究分野がどれくらい科学的かを測るためには、8つの基準に照らして総合的に評価することが提案されている（伊勢田 [2003], 257-258 ページ）。

（1）Kuhn [1977] の5項目の合理性基準

Kuhn [1977] はパラダイムを越えて通用する理論選択の基準として、①理論から導出される帰結の実験や観察との一致、②内部の無矛盾性および確立された他の理論との整合性、③応用範囲の広さ、④単純性、⑤多産性⁹⁾を挙げている。

前節で述べたように、会計基準の整合性分析では、図表1の（1）財務報告の目的から（3）利益測定に関する基本理念と基本前提が演繹されるとともに、（5）個別の会計基準の観察を通してより抽象度の高い基礎概念（（4）、さらには（3））が帰納的に模索される。このことを通して、現行の会計基準の基礎概念が明らかにされる（共時的な分析）。Kuhn [1977] の5項目は、基礎概念を明らかにする過程において、個別の会計基準をより広範囲に（③）、矛盾が少なく（②）、かつ単純に説明できる原理の構築（④）が志向されるべきであることを示唆している。また、②の確立された他の理論との整合性に関して、（1）財務報告の目的から（3）利益測定に関する基本理念と基本前提が演繹される過程において、実証研究の結果だけでなく、経済学やファイナンスなどの隣接する学問領域の研究成果も意識する必要があるといえる。さらに、分析から導出された基礎概念が新しい会計現象を説明できるか否か、これまでに説明できなかった会計現象を説明できるか否かという視点も必要であろう（⑤）。

また、会計基準の新設や改廃を観察対象とするとき（通時的な分析）、既存の基礎概念で当該個

6) 米山 [2008a] は、観察される事実に裏付けられた目的の設定を推奨しており、観察される事実に実証研究の成果を含めている点で特徴的である。

7) 同様の問題意識に立って科学哲学を参照枠として会計研究（とりわけ実証研究）の方法論を検討したものに Mock [1989], 富塚 [1997], 藤井 [2011] などがある。

8) 科学と疑似科学を区別する問題は、線引き問題として科学哲学で議論が蓄積されている。

9) 多産性とは、「理論が新しい現象あるいはすでに知られている現象の中からまだ気づかれていない関係を明らかにできなければならない（安孫子・佐野訳 [1998], 417 ページ）」とする特性をいう。

別基準が説明できるのか、会計基準の体系や基礎概念に変化が生じているのかなどが模索されるが、このことは基本的に後付けの作業となる。とはいえ、会計基準の新設・改廃の結果から会計基準の体系や基礎概念に生じた変化を明らかにし¹⁰⁾、将来の会計基準の変化を予測する（変化のシナリオを記述する）というスタンスがとられれば、Kuhn [1977] の5項目の①実験（予測）と観察の一致をより積極的に確かめることができると考えられる。

（2） リサーチプログラム論

Lakatos [1978] では、堅い核と防御帯からなる研究プログラムが想定されている。堅い核とは研究プログラムを特徴づける中心的な主張であり、防御帯とは補助仮説のように修正可能なもので、堅い核をとりまく部分をいう（村上他訳 [1986], 71 ページ）。堅い核と防御帯はセットとなって具体的な予測が行われることで、研究プログラムがテストされる。そこでは、堅い核を保護するために防御帯が修正されることがあり得るが、防御帯の修正の結果、前進的問題移動が生まれれば研究プログラムは成功を収めたことになり、退行的問題移動が認められれば不成功に終わることになる（村上他訳 [1986], 71-72 ページ）。ここで、前進的問題移動（理論的に前進的である）とは、新理論が先行理論よりも多くの経験内容を持つ、すなわち、それまで予期されていなかった事実を予言する場合をいい（村上他訳 [1986], 51 ページ）、退行的問題移動とは理論的にも経験的にも前進的ではない問題移動のことをいう（村上他訳 [1986] 51 ページ）。

Lakatos [1978] の議論に鑑みれば、会計基準の整合性分析の共時的な分析では、個別の会計基準をより広範囲に矛盾が少なく説明できる基礎概念の構築を志向することが重要であるといえる。また、会計基準の新設・改廃の結果から会計基準の体系や基礎概念に生じた変化を明らかにし、将来の会計基準の変化を予測（変化のシナリオを記述）し（通時的な分析）、その後実際に生じた会計基準の変化と照らし合わせるという作業を通した前進的な問題移動を意識する必要もあるといえる¹¹⁾。

（3） リサーチトラディション論

リサーチトラディション論はLaudan [1977] が主張したものであり、リサーチトラディションの内部では世界観と方法論に基づいた理論が提案されては放棄・修正されて新理論にとってかわられるというプロセスを繰り返している。そこでは、問題解決が理論評価の中心とされている（伊勢田 [2003], 100-101 ページ）。Laudan [1977] は3つの経験的問題と2つの概念的問題が理論によって解決されるかを重視する。ここで3つの経験的問題とは、未解決問題—いかなる理論によっても未だ十分に解かれていない経験的問題、解決ずみの問題—ある理論によってすでに十分に解かれてしまった経験的問題、変則的問題—ある特定の理論はいまだ解釈を与えていないが、1つ及至はそれ以上の競合理論はすでに解いてしまっているような経験的問題のことをいい、変則的問題と

10) その際、会計基準を刺させる基礎概念の変化がなぜ生じたのか、すなわち変化をもたらした要因の考察が不可欠となる。

11) 将来の会計基準の変化を予測するというスタンスをとったとしても、その後の会計基準の変化を観察した結果、当初の分析結果の解釈が変更されることが想定される。そのような場合でも、なお将来の会計基準の変化を予測するというスタンスを保持することが必要であると思われる。

未解決問題とを解決ずみの経験問題へと変移させていくことが科学的進歩であるとされている（村上・井山訳 [1987], 22 ページ）。また、2つの概念的の問題とは、ある理論が何らかの内在的矛盾を露呈するときやその分析の基本範疇が曖昧で不確かなときに生じる内在的概念的の問題と、ある理論が他の理論と抗争状態にあり、ある理論の擁護者が他の理論の方を合理的に基礎が安定していると信じているときに生じる外在的概念的の問題のことをいう（村上・井山訳 [1987], 68 ページ¹²⁾。

Laudan [1977] の議論は Kuhn [1977] の5項目と同様、会計基準を支える基礎概念を明らかにする過程において、個別の会計基準をより広範囲に、矛盾が少なく、かつ単純に説明できる原理の構築が志向されるべきであること（内在的概念的の問題の解決）、分析から導出された基礎概念が新しい会計現象を説明できるか否か、これまでに説明できなかった会計現象を説明できるか否かという視点をもつ必要性（変則的問題や未解決問題への対応）を示唆している。また、会計基準を支える基礎概念を導出する過程において、実証研究の結果だけでなく、経済学やファイナンスなどの隣接する学問領域の研究成果も意識する必要があるといえる（外在的概念的の問題への対応）。

（4） ベイズ主義

伊勢田 [2003] は、証拠を考慮に入れる前の仮説の確からしさを事前確率、証拠を考慮に入れた後のものを事後確率といい、長期的に事後確率が向上している仮説を前進的、事後確率の向上の見られない仮説を後進的とし、前進的な仮説を展開することを提案している。

会計基準の整合性分析において、会計基準の新設・改廃の結果から会計基準の体系や基礎概念に生じた変化を明らかにし、将来の会計基準の変化を予測するというスタンスがとられ、複数の説明原理が存在する場合を想定する。ベイズ主義によった場合、その後の環境変化に応じて、将来の会計基準の変化の予測可能性が高まる説明原理が前進的なものとして採用されると考えられる。ここでは、分析において、複数の説明原理の存在・競争を許容する姿勢を保持すること、会計基準の変化の予測の精度を高めようとするスタンスをとることが必要であると思われる¹³⁾。

（5） 強い再現性・操作性

再現性とは、同じ条件で同じ結果が得られるということであり、操作性とは実験などで結果を想定通りに変えることができるということである（伊勢田 [2003], 143 ページ）。会計基準の整合性分析において、会計基準の基礎概念を導出するにあたり、論理的な厳密性などを基準に再現することは可能であると考えられるが、多様な説明原理が存在し得ることから再現性は弱くなる。しかしながら、少なくとも会計基準の体系的な説明原理を他者でも理解・追体験可能なように記述することが必要であるとうことはいえよう。また、整合性分析はいわゆる実験とは異なるため、上記の意味での操作性はほとんど認められない。

12) 外在的概念的の問題の例として、ある理論がすでに受容されている別の理論と論理的矛盾を犯すケースがあげられる（村上・井山 [1987], 70-71 ページ）。

13) そのためには、環境の変化と会計基準を支える基礎概念の変化との因果関係の分析や基礎概念の変化をもたらした要因に関する分析が重要となろう。

(6) 機械論的世界観の使用

機械論的世界観とは、気まぐれな力や規則性をはっきりしない力を持ちこまない説明を志向することであり、生氣論・目的論的な説明の否定と要素還元主義の採用といった要素を備えた考え方である（伊勢田 [2003], 161-162 ページ）。ここに、生氣論・目的論的な説明とは「魂」のような超自然的なものを持ち出して事象を説明する考え方をいい（伊勢田 [2003], 161 ページ）、要素還元主義とは全体の動きを要素間の働きの集合として説明する考え方をいう（伊勢田 [2003], 163 ページ）。

会計基準の整合性分析において、会計基準を社会から期待された役割を達成するための手段と捉えている以上、目的論的な性質を備えていることは否めない。しかしながら、何らかの観察される事象を意識した目的が設定されている限り、生氣論・目的論的な説明にはならないといえよう。また、会計基準の整合性分析は個々の会計基準の分析を通して会計基準全体の体系を模索するため、要素還元主義の考え方に立脚したものであると考えられる。

(7) 統計的検定法

統計的検定法とは、正当科学と疑似科学を区別する際に統計的検定法の使用を推奨するものをいう（伊勢田 [2003], 214 ページ）。統計的検定法を用いた場合に占星術や超心理学での主張が妥当なものとはいえなくなるためである。これについては、主張ないし仮説が定量的な測定を伴わない概念的な研究手法をとる会計基準の整合性分析ではなじみにくい基準であるといえる。

(8) Langmuir の病的科学の徴候リスト

病的科学とは希望的観測などによって誤った結論に陥ってしまっている分野のことをいい、以下の徴候を持つ（Langmuir [1989], pp.43-44）。①観察される効果の大きさは原因の強さの影響を受けない、②その効果の大きさは検出可能な水準の近くにとどまる、③きわめて精度が高いと主張する、④経験と矛盾する空想的な理論が提唱される、⑤批判に対して場当たりの言い逃れをする、⑥反対者に対する支持者の割合は次第に下がりやがて忘れ去られてしまう。

①及び②は統計的検定法と関連しているため、概念的な研究手法をとる会計基準の整合性分析になじみにくい。③、④、⑤及び⑥は複数の会計基準の説明原理の存在や競合関係を許容する姿勢を保持することによって回避し得ると考えられる。

以上、科学哲学の議論を参照枠として、より生産的な方法で整合性分析を行うためのスタンスや注意点などを検討してきた。要約すると、整合性分析の前提や分析フレームワークを理解することだけでなく、(a) 会計基準の基礎概念を導出する過程で、実証研究の成果や経済学・ファイナンスなどの他の研究領域の成果との整合性を意識すること、(b) 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基礎概念の構築を志向すること、(c) 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、(d) 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指摘できよう。

4 具体的な検討

4.1 事業用不動産への投資に係る業績評価

本節では、前節までの方法論に関する議論をもとに事業用不動産の減損処理を題材に会計基準の整合性分析を試みる。筆者の知る限り、事業用不動産の減損処理を分析した伝統的な制度論にもとづく先行研究はほとんど存在しない。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、事業用不動産の減損処理は恰好の題材と考えられる。なお、不動産は保有目的に応じて、販売用不動産、投資不動産と事業用不動産に区分されるが（米山 [2003], 144 ページ）、本稿ではこのうち事業用不動産を考察対象とする¹⁴⁾。

議論の出発点として、事業用不動産の投資の成果の把握がどのように行われるのかを抽象的な概念まで遡って確認する。第2節との関連でいえば、共時的な分析に該当する。ここでは、第2節の図表1の(1)財務報告の目的を「会計情報の投資意思決定への利用」とし、(2)平均的な投資家の行動原理を「実現利益情報にもとづく企業ののれん価値の推定」と仮定したうえで、(3)当該利益観に適う利益測定に関する基本理念と基本前提を考察する。

まず、投資に寄せられた期待を事後の事実でもって確かめることが財務報告の目的であり、投資家は当該期待がどの程度実現したのかを知ることによって、その後のキャッシュ・フローに関する期待を修正することができると思定する（斎藤 [2005]）。そこでは、期待の異なる投資ごとに価値評価と原価配分の測定操作が使い分けられる。両者の使い分けの結果計算される純利益の価値関連性が多くの実証研究で確認されていることは改めて指摘するまでもない。

事業用不動産への投資は、不動産の上に建てられた工場設備によって製造される製品の販売収入が期待されていると考えられる。合理的な企業を想定すれば、事業用不動産の利用によるキャッシュ・フローの現在価値は、当該不動産の時価を超えていることとなる。このように事業用不動産への投資を事業投資のひとつとして捉えたとき、キャッシュ・フローに裏付けられた成果の稼得に応じた原価配分手続きによる利益計算がなされることとなる。

ここで、償却性の資本設備と異なり、事業用不動産は、通常、時の経過や不動産の利用によって物理的な用役が減少することはない。そのため、原価配分にあたって事業用不動産の取得原価は処分時点まで資産として繰越されることとなり、不動産の利用による「キャッシュ・フローに裏付けられた成果だけが期間損益に反映されることとなる（米山 [2003], 145 ページ）」。資産として繰越された事業用不動産の取得原価は、最終的に当該不動産が処分されるときに費用とされ、実際の処分価額と対応させられることとなる。

4.2 先行研究における事業用不動産の減損処理の議論

取得原価を処分時まで繰越す形で原価配分手続きが行われる事業用不動産について、事後的に予想外に不利な環境変化が生じたときに減損処理が行われることはいかなるロジックに支えられているのであろうか、通時的な分析を通して明らかにしたい。まずは、米山 [2003] を簡単にレビューすることから考察をはじめることとする¹⁵⁾。

14) 販売用不動産は棚卸資産として取り扱われること、投資不動産は投資の性質に関する議論があるため、議論の無用な拡張を防ぐために事業用不動産を対象を限定している。

米山 [2003] では、事業用不動産が企業によって半永続的に利用されることを議論の前提とし、事業用不動産の利用によるキャッシュ・フローに関する業績評価に積極的な意義づけを行っている。ここで、事後的に事業用不動産の収益性が悪化したとき、期間損益への影響はキャッシュ・フローに裏付けられた成果の減少という形で現われる。このとき、償却性の資本財と異なり事業用不動産は償却負担がない以上、償却負担が成果を圧迫して利益に与えられた解釈が損なわれてしまうという事態は生じない。そのため、利益に与えられた解釈の観点（事業投資の業績評価に内在するロジック）から減損処理の必要性を説明することができないのである。

そこで、米山 [2003] は利益に与えられた解釈とは別の観点から事業用不動産の減損処理の論拠付けを試みている。すなわち、長期保有目的の投資有価証券（その他有価証券）¹⁶⁾と事業用不動産の投資に寄せられた期待と投資財の特性の等質性に着目し、かつ投資有価証券に係る簿価切下げの実務を与件すること（ヨコの整合性の重視）によって、事業用不動産の減損処理の論理が模索されているのである。そこでは、利益計算に与えられた解釈が損なわれない状況でも当該資産の簿価を臨時的に切下げることが要求されているのは、最終的な処分から生じる「事実上避けられない損失の計上をわざわざ先送りする必要は認められない（米山 [2003], 151 ページ）」という基本思考が制度に存在しているためと結論付けている¹⁷⁾。

4.3 事業用不動産の減損処理に関する新たな視点

先行研究の事業用不動産の減損処理の捉え方は、前節までの方法論の議論に照らしてどのような問題があるのであろうか。まず、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からは、将来の処分損失の早期計上という業績評価に内在するロジックとは別の概念を持ち出した説明を行っているという点で検討の余地があると考えられる。また、減損処理が要請される理由である将来の処分損失の早期計上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や将来の会計基準の変化を予測するというスタンスを欠いたものになっている。以下では、これらを克服すべく、事業投資の業績評価の在り方に関する議論（タテの整合性）から減損処理の説明を試みる。

米山 [2003] では、事業用不動産が企業によって半永続的に利用されることが前提とされている。合理的な企業を想定すれば、事業用不動産の最終的な処分の損益も含めて投下資金の回収計算がなされており、その投下資金は一定の年数内で回収されることが期待されているはずである。その際、不動産の上の建物、工場及び設備を一体とし、その全体での投資回収計算がなされているはずである。すなわち、事業投資に寄せられる期待は、企業が投資プロジェクトの判断を下す際の単位（資産グループ）ごとに形成されるものと考えられる。

そうだとすれば、事後的に不利な環境変化が生じたとき、事業用不動産を含む投資プロジェクトごとに投資の失敗が生じているか否かの判断が下されることになる¹⁸⁾。その結果、投資の失敗が

15) 事業用不動産の減損処理を考察対象とした先行研究の数は極めて少ない。筆者の知る限り、減損処理の体系的な考察を試みた先行研究は米山 [2003] のみである。

16) ここでの投資有価証券はいわゆる相互持合株式が想定されている。

17) 米山 [2003] は、事業用不動産の減損処理を保守主義として捉えているといつてよい。

18) 実際、減損会計基準では投資単位としての資産グループごとに減損損失の認識の判定がなされることとなっている。固定資産の減損に係る会計基準二一―1、二一―6―(1)を参照。

判明した場合、投資プロジェクトの単位（資産グループ）で捉えれば最善の営業努力を行っているにもかかわらず損失が計上されてしまうという意味で利益に与えられた解釈が損なわれることとなり、投資プロジェクト全体の取得原価と回収可能価額との差額が減損損失として認識されることとなる。当該減損損失は、投資プロジェクトの構成要素である工場、設備及び事業用不動産などに何らかの基準で配分されると考えられる¹⁹⁾。このように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になる。

ここで、企業の投資プロジェクトに減損が生じているとき、減損処理を行う前の年度の利益は負の値をとるなど投資家がのれん価値を推定するのに困難が伴っているケースが想定される（米山[2008b]）。このような状況において、私的情報を有する経営者に減損した投資プロジェクトの回収可能価額を推定・開示させることによって、投資家の期待を修正することができるようになるという意味で情報提供機能が発揮されると考えられる²⁰⁾。

以上の議論は、会計基準の整合性分析におけるタテの整合性を主な問題としているものであり、減損会計基準の設定によって、第2節の図表1の（3）のレベルの基礎概念に「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、図表1の（2）のレベルにおいて、「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観が新たに加わっていることも示唆している²¹⁾。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²²⁾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。

仮に、ここでの議論がひとつの解釈として成り立つとすれば、問題はこれらの基礎概念が従来から会計基準に潜んでいたものなのかということである。ここに議論の前提であった共時的な分析を体系的に見直す必要が生じてくる。また、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もある。これら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ろう。

5 おわりに

本稿では、会計基準の整合性分析の方法論をまとめたいうえで、科学哲学の議論を参照枠として、事業用不動産を題材に整合性分析のより生産的な方法論・分析を模索してきた。本稿でみたように方法論にまで目を向けることによって、先行研究とは異なる新たな知見を導き出すことができる可能性を秘めていると考えられる。

本稿では、会計基準を支える基礎概念の変化をもたらした要因まで分析することができなかつ

19) 制度上、資産グループで認識された減損損失は資産グループを構成する資産の帳簿価額に基づいて各資産に配分される。固定資産の減損に係る会計基準二一六―（2）参照。

20) 減損の情報が実際に投資家の期待を改善しているか否かは、別途検証される必要がある。

21) 説明にあたり新たな概念が持ち出されたことになるが、事業投資の業績評価の在り方に関する議論（タテの整合性）から導き出された概念であるため、先行研究より単純な説明であると考えられる。

22) たとえば、セグメントにおけるマネジメント・アプローチがあげられる。

た。会計基準の新設・改廃を分析した結果、既存の会計基準を支える基礎概念の変化が明らかになることがあり得るが、変化をもたらした背景ないし要因を捕捉し、将来の会計基準の変化の予測精度の向上につなげていくような分析モデルが求められる。とりわけ、昨今の日本基準と国際的な基準との基準間競争という状況に鑑みれば、基礎概念に変化をもたらす要因として日本基準と国際的な基準との相互作用も分析対象に含めることは不可欠であると思われる。

付記：本論文は科学研究費補助金（26780252）による研究成果の一部である。

参考文献

- 石川純治 [2010] 『(研究ノート) 会計基準の整合性分析の方法をめぐって』 HP 用 (<https://www.komazawa-u.ac.jp/~ishikawa/yoneyama3.pdf>)。
- 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。
- 斎藤静樹編著 [2005] 『討議資料 概念フレームワーク』 中央経済社。
- 斎藤静樹 [2006] 『企業会計とディスクロージャー』 東京大学出版会。
- 斎藤静樹 [2009] 『会計基準の研究』 中央経済社。
- 徳賀芳弘 [2013] 「規範的会計研究の方法と貢献」『会計』第 183 巻 2 号, 13-29 ページ。
- 富塚嘉一 [1997] 『会計認識論—科学哲学からのアプローチ—』 中央経済社。
- 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—』。
- 藤井秀樹 [1997] 『現代企業会計論—会計観の転換と取得原価主義会計の可能性—』 森山書店。
- 藤井秀樹 [2011] 「会計理論の課題と研究方法—実証研究の方法論的基礎の検討を中心に—」『会計理論学会年報』 No. 25, 3-22 ページ。
- 万代勝信 [2011] 「規範的・記述的研究の社会貢献」『会計』第 179 巻 1 号, 28-38 ページ。
- 米山正樹 [2003] 『(増補版) 減損会計—配分と評価—』 森山書店。
- 米山正樹 [2006] 「整合性を問うことの意義—実証的な会計研究との接点を求めて—」『学習院大学経済論集』第 43 巻 2 号, 247-260 ページ。
- 米山正樹 [2008a] 『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。
- 米山正樹 [2008b] 「第 19 章 減損会計情報の作成と活用」柴健次・須田一幸・薄井彰編著『現代のディスクロージャー—市場と経営を革新する—』 中央経済社, 389-404 ページ。
- 米山正樹 [2010] 「会計基準の整合性をめぐる諸問題—整合性を図る対象をめぐって—」『会計・監査ジャーナル』第 22 巻 4 号, 105-112 ページ。
- 米山正樹 [2013] 「会計理論の質—システムティックな点検・評価に向けて—」『会計』第 183 巻 3 号, 16-29 ページ。
- Kuhn, T. S. [1977] *The Essential Tension: Selected Studies in Scientific Tradition and Change*. University Of Chicago Press (安孫子誠也・佐野正博訳 [1998] 『科学革命における本質的緊張—トーマス・クーン論文集—』 みすず書房)。
- Lakatos, I. [1978] *The Methodology of Scientific Research Programmes*. J. Worall and G. Cuirrie. (eds.) Cambridge University Press. (村上陽一郎・井山弘幸・小林博司・横山輝雄訳 [1986] 『方法の擁護—科学的研究プログラムの方法論—』 新曜社)。
- Langmuir, I. [1989] "Pathological Science," *Physics Today*, Vol. 42 No. 10, pp. 36-48.
- Laudan, L. [1977] *Progress and Its Problems: Towards a Theory of Scientific Growth*. University of California Press (村上陽一郎・井山弘幸訳 [1987] 『科学は合理的に進歩する—脱パラダイム論に向けて—』 サイエンス社)。

Mock, T. [1989] "Positive Accounting Theory as a Lakatosian Research Programme," *Accounting and Business Research*, Vol. 20 No. 79, pp. 231-239.