

氏名	やま だ やす ひろ 山 田 康 裕
学位の種類	博 士 (経 済 学)
学位記番号	経 博 第 186 号
学位授与の日付	平 成 16 年 3 月 23 日
学位授与の要件	学 位 規 則 第 4 条 第 1 項 該 当
研究科・専攻	経 済 学 研 究 科 組 織 経 営 分 析 専 攻
学位論文題目	財 務 業 績 報 告 の 基 礎 概 念

論文調査委員 (主 査) 教 授 藤 井 秀 樹 教 授 上 總 康 行 教 授 徳 賀 芳 弘

論 文 内 容 の 要 旨

本論文は、国際会計基準審議会（IASB）や米国財務会計基準審議会（FASB）において近年盛んに議論されるようになった財務業績報告、とりわけ財務業績報告における利益の認識および利益の概念のあり方についての会計学的考察を試みたものである。かかる考察にあたっては、認識・測定の基準間の理論的整合性と利益の質を重視する計算構造論の立場が採られている。IASBやFASBにおいては「あくまでも表示の問題である」として位置づけられている業績報告プロジェクトの背後にある計算構造の特徴と問題点を明らかにし、報告様式の変化の含意を導き出すことが、本論文の主たる課題である。かかる課題を遂行するために、まず収益の認識基準である実現基準の概念的変遷が検討される。この検討は、実現概念の拡張による認識対象の拡張およびそれによらない認識拡張を考えるうえでの基礎となるものである。そのうえで、利益概念が実現基準にもとづく利益と当該基準にもとづかない利益とに重層化していく過程が跡づけられ、かかる重層化の含意が検討されるという手順に沿って考察が進められている。

第1章で本論文における問題意識と研究方法が提示された後、第2章では、認識対象の拡張に対処する手段としての実現概念の拡張問題、すなわち実現概念の拡張によって認識対象の拡張をおこなうには、いかなる理論的可能性があるのかが検討されている。認識プロセスにおいて実現基準が有している機能を時点決定機能および項目識別機能という2つの機能に区分したうえで、アメリカにおける実現概念に関する諸文献がいずれの機能を問題にしているのかが論じられている。かかる検討を通じて、認識対象を拡張するための手段として実現概念の拡張が盛んに議論されたにもかかわらず、ほどなく当該議論が収束した背景が明らかにされるとともに、両機能をどのように変更すれば認識対象が拡張されるのか、また当該変更によっていかなる問題が新たに生じることになるのかが明らかにされている。

第3章では、認識対象の拡張によって生じた2つの利益概念である包括利益と純利益の違いが検討されている。すなわち、包括利益と純利益が扱って立つ利益観にさかのぼって検討していくことによって、両利益の調整に関するアメリカでの議論では当該問題を十分に解明しえないことが明らかにされている。すなわちアメリカの議論においては資産負債アプローチのもとで資産・負債に枠づけられた諸項目の調整のみが取り上げられているのであって、資産負債アプローチにもとづく包括利益と収益費用アプローチにもとづく純利益の差異を調整するには、収益費用アプローチのもとで収支計算に枠づけられた諸項目、すなわち計算擬制的項目の調整もさらに必要であることが明らかにされている。

第4章では、前章における包括利益と純利益という2つの利益概念の差異をふまえたうえで、このように利益概念が重層化していった歴史的背景が考察されている。包括利益が基準化されるにあたって、公開草案の段階では包括利益が業績指標として位置づけられていたにもかかわらず、成文化された基準書では、そのような位置づけが取り下げられた根底には、財務諸表利用者による“all-inclusive”概念と“comprehensive”概念の混同があったのではないかと仮説が提示され、当該仮説についての理論分析的な検討が加えられている。そのうえで、かかる混乱を背景として、基準書の公表後も依然として財務諸表の連繋問題が解決されていない点が明らかにされている。

第5章では、第4章においてとり上げられた財務諸表の連繋問題、すなわち貸借対照表と損益計算書の計算構造上の関係をめぐる問題について、さらに詳細な検討がなされている。まず財務諸表の連繋について論じたアメリカの諸文献を年代順に跡づけ、これらの文献において2種類の連繋概念が用いられていることが明らかにされている。そのうえで、かつては広義の連繋概念、すなわち共通の基礎データをもとにした財務諸表の構成要素の相互関係のみを要件とする連繋概念が想定されていたのに対して、近年の議論においては狭義の連繋概念、すなわち当該相互関係の他にクリーン・サープラス関係を加味した連繋概念が想定されている背景に、企業活動の業績を全体期間にわたって見るのではなく2時点間の比較で見るといふ、企業の継続性への期待の変化があることが指摘されている。

第6章では、利益のリサイクリングを否定するG4+1の主張に対して、利害関係者からいかなる回答が寄せられたのかが検討されている。すなわち本章で著者は、寄せられた51件の回答をリサイクリング賛成派と反対派とに分類したうえで、それぞれの見解に伏在する会計思考の相違を抽出し、当該相違の理論的背景を明らかにしている。かかる検討を通じて、リサイクリングをめぐる見解の対立の根底には、回答を寄せた利害関係者の間にそもそも利益概念をめぐる見解の対立があり、その対立が実現基準の機能の捉え方の相違を生み出していることが明らかにされている。

第7章では、業績報告プロジェクトなどに見られるような新たな利益概念が基準設定当局から主張されているにもかかわらず、伝統的な純利益が実務界で根強く支持されてきた背景について検討がなされ、実現基準の意義が再評価されている。まず、会計はコンベンションにもとづくものであるという点が指摘され、コンベンションにもとづく会計の有用性が、会計処理に伏在する経営者の意図・判断・期待に求められていることが明らかにされている。そして、この経営者の意図・判断・期待に反映する基準の1つとして、実現基準が取り上げられている。かかる検討をふまえ、実現基準にもとづく純利益を包含する包括利益は、コンベンションが進化するうえでの「保存的付加」という特徴を備えた利益概念の進化の一形態として評価しうることが指摘されている。

第8章では、以上の考察を総括したうえで、さらに残された課題が明らかにされている。具体的には、まず、第2章で検討された実現概念委員会によって示された報告様式の現代性を再検討する必要性が指摘されている。すなわち、およそ40年前に主張された報告様式の論拠は、現在、IASBやFASBによって主張されている報告様式の論拠にきわめて類似しているのであって、この点をふまえたうえで、当時に下された結論の意義を再評価する必要性があること、そしてまた、このような歴史的経緯を経て現在に至っている純利益概念のさらに深い部分にある「意味」を解明していく必要があることが、指摘されている。そして残された課題として、収益認識プロジェクトの検討の必要性、および計算構造論の枠にとらわれない学際的な視点からの検討の必要性が指摘されている。

論文審査の結果の要旨

本論文は、以下に見るような3つの大きな特徴を持っている。第1に、分析の方法として、認識・測定の基準間の論理的整合性と利益の質を重視する計算構造論の立場が採られているということである。このような分析方法自体は、わが国の会計研究において伝統的に採られてきた手法である。しかしながら、先行研究においては、基準の解釈にとどまる傾向があり、20世紀初頭から中葉にかけて形成されてきた会計理論が現在の基準にいかなる影響を与えているのかは必ずしも明確にされていない。IASBやFASBの諸基準は、意思決定有用性アプローチにもとづいて設定されてきたことから会計思想上、伝統的会計理論とは一線を画しているかに見える。本論文は20世紀初頭以降の文献を幅広く渉猟し、伝統的会計理論と現行基準との連続性と非連続性に焦点をあてた検討をおこなうことによって、IASBやFASBの諸基準に内在する特徴と問題点を明らかにしようと試みたものである。

第2は、たんに基準間の矛盾を指摘するだけでなく、制度変化の含意を明らかにしようという姿勢が終始一貫して採られているということである。IASBやFASBによって基準が制度化されるにあたって、いかなる要因が契機となったのか、また、その制度化はいかなる含意を有しているのかという視点から現行会計基準の検討がなされている。かかる検討は、IASBやFASBの議論では等閑視されていた側面、たとえば企業の継続性に対する利害関係者の期待の変化を浮き彫りにするのに有効な視点を提供するものといえる。

第3は、1次資料の分析を重視していることである。IASBやFASBにおいては、基準を設定するにあたって、まず草案

(ED) を公開し、公開された草案に対する利害関係者の意見を聴取するデュー・プロセスがとられる。基準はデュー・プロセスを経て収集された利害関係者の意見をふまえたうえで、最終的に確定され、公表される。したがってデュー・プロセスにおいて収集されたコメント・レターは、基準が形成されていく過程を分析するうえで、格好の資料となる。第4章では、FASBが包括利益を基準化するにあたって収集したコメント・レターを、また第6章では、IASBにおける現在の業績報告プロジェクトの出発点となったG4+1の業績報告に関するレポートに対して寄せられたコメント・レターを、それぞれ丹念に分析することによって、各基準の複雑な形成過程が解明されている。

以上のような特徴を持った本論文の主たる学術的貢献は、以下の3点にまとめられる。まず第1は、包括利益と純利益の概念的差異を、その拠って立つ会計観にまでさかのぼり、明確化していることである。かかる検討によって、包括利益の資産負債アプローチにもとづく利益としての論理的一貫性を保証するには、アメリカにおいて議論されているような両利益の調整のみでは不十分であり、計算擬制的項目の調整も必要となることが明らかにされている。引当金や繰延資産などの計算擬制的項目が今なお残存するわが国への包括利益の導入の可能性を考える場合、かかる指摘は貴重な示唆を与えるものとなるであろう。

第2は、精緻な文献研究を通じて、財務諸表の連繋概念には2種類のものがあることを明らかにしていることである。財務諸表の非連繋を解消することを目的の1つとして検討された包括利益の導入が、現在IASBなどで進行中の業績報告プロジェクトに対していかなる意義を持っているのかを考えるうえで、こうした概念整理はきわめて有益な視点を与えるものとなる。さらに、連繋概念の変容の根底に企業の継続性への期待の変化があるという指摘は、近年の会計基準が「投資家の会計から投機家のための会計へ」と変貌しつつあるという見解に通じるものであり、現代の会計の特徴を鋭く捉えたものであると評価しうる。

第3は、利益のリサイクリング問題の検討において、リサイクリングに賛成する者と反対する者との間に、利益概念の相違と実現概念の相違があることを指摘していることである。とりわけ実現概念の相違に関する指摘は、先行研究には見られない著者独自の貢献であり、とりわけ業績報告プロジェクトにおける議論の錯綜状態の本質を理解するうえで、きわめて重要な視点を与えるものとなっている。

以上のような優れた学術的貢献を有する本論文にも、今後に残された課題がある。それは、以下の3点にまとめられる。

第1は、考察の対象を絞り込む際の前提条件が必ずしも明確にされていないということである。本論文で主要な考察対象とされる認識問題については精緻な分析と検討がなされている。しかし、そもそもなぜ認識問題を主たる考察対象とし、測定問題や開示問題については踏み込んだ検討を行わないのかは、必ずしも明らかではない。こうした点についても説得力のある説明があれば、本論文の論旨はより明確になったものと思われる。

第2は、本論文において言及されている伝統的会計とはそもそもどのような会計をいうのかが、まとまったかたちで論じられていないということである。各章において伝統的会計に関する断片的な記述はなされているが、伝統的会計の何が変化する、何が変化しないのか、またそれはなぜかを、理論分析的に明らかにするためには、伝統的会計についての包括的な検討が必要であると思われる。とりわけ、IASBやFASBによって設定された諸基準のなかにも伝統的会計理論が脈々と生き続けているということを明確に主張するためには、1957年改訂会計原則の内容と意義をさらに立ち入って再検討する必要があるであろう。

第3は、計算構造論の立場に立った検討をより説得力のあるものにするためにも、会計の制度的検討が必要であるということである。本論文で著者は、計算構造論に検討の視点を絞り込むことによって、論理的に首尾一貫した研究を行うことに成功している。しかし、このことは他面において、研究の深さを制約するものとなっている。会計の制度的検討を行うことによって、本論文で著者が手がけた計算構造論の研究に新たな深みを加えることが可能になるとと思われる。

以上のような課題を残しているとはいえ、これらは本論文の学術的な価値を損なうものではない。本論文は、すでに述べてきたように、多くの独自の知見と貴重な示唆を含み、十分な学術的貢献を有している。よって、本論文は博士（経済学）の学位論文として価値あるものと認める。

なお、平成16年1月26日、論文内容とそれに関連した試問を行った結果、合格と認めた。