

平成 22 年 4 月 20 日現在

研究種目：若手研究（B）

研究期間：2007～2009

課題番号：19730321

研究課題名（和文） 業績報告問題と利益・業績概念 米国および国際会計基準審議会の動向

研究課題名（英文） An Analysis of Financial Reporting Standard Setting Process
in FASB and IASB: Case of Financial Performance Reporting

研究代表者 牧田 正裕（MAKITA MASAHIRO）

立命館アジア太平洋大学・国際経営学部・教授

研究者番号：60292083

研究成果の概要（和文）：業績とは何か、それを財務諸表にどのように表示すべきかに関する議論を整理し、業績報告問題の歴史的な位置を明らかにした。その中で、これまで業績とは何かに関わる論点は未だ解決を見ておらず、そのことが利益概念の二元化という状況をもたらしていることを明らかにした。また、当該問題に関わる IASB と FASB の議論のプロセスを検討した結果、基準設定における「理論」の重要性は増大しつつあるものの、結局は「市場」の評価を得た基準が優位性をもつこと、その点を考慮した基準設定戦略が優位性をもつことを指摘した。

研究成果の概要（英文）：

This study focused on standard setting process of financial performance reporting. As result, there clarified that points of discussion were unresolved issue about that “what is performance.” And this study pointed out that significance of theory is growing but strategy of standard setter is critical, therefore, underemphasizing on evaluation by constituents may cause unsuccessful result of standard setting.

交付決定額

（金額単位：円）

	直接経費	間接経費	合計
2007 年度	1,000,000	0	1,000,000
2008 年度	800,000	240,000	1,040,000
2009 年度	600,000	180,000	780,000
年度			
年度			
総計	2,400,000	420,000	2,820,000

研究分野：財務会計・国際会計

科研費の分科・細目：経営学・会計学

キーワード：財務報告、グローバル・スタンダード、国際財務報告基準、利益概念、業績概念

1. 研究開始当初の背景

業績報告書において利益をどのように表示すべきかが、1990 年代以降、国際会計

基準審議会（IASB）による問題提起を契機に盛んに議論されている。

これまでの IASB における議論では、実現

概念に基づく「純利益」(net income)概念を会計測定から排除し、業績報告書で表示される利益を「包括利益」(comprehensive income)に「一元化」という選択肢を含む問題提起がなされた。これに対してFASBの暫定案では、包括利益をボトムライン(最終利益数値)とする包括利益計算書(statement of comprehensive income)を採択する一方で、従来の純利益を包括利益計算書の中間項目として維持すべきとするものであり、その意味で利益概念ないし財務業績の「二元化」を主張するものであった。その後、業績報告問題はIASBとFASBの共同プロジェクトで議論されることになったが、こうした議論を通じて導き出された結論は、純利益概念の維持に象徴されるように、FASBの暫定案に大きく歩み寄るものとなった。

こうした議論の経過に着目するならば、業績報告書における純利益と包括利益の併置という、利益概念ないし財務業績の「二元化」の意味を問わねばならないであろう。この点に関わって、最近、業績報告に関するFASB/IASBの共同プロジェクトを支援する業績報告国際共同支援グループでは、「純利益は何を意味するのか」といった問題が議論されるなど、「業績とは何か」という問題の原点に立ち返った検討が、国際的な規模で展開されるようになってきている。

以上のような問題に対して、先行研究では利益概念が立脚する利益計算構造との関わりからアプローチするものが多い。こうしたアプローチにおいては、純利益概念が「収益費用アプローチ」(revenue and expense view)に立脚しており、他方、包括利益概念が「資産負債アプローチ」(asset and liability view)に立脚していると考えて、それぞれの利益概念の意味を検討するものが多い。これに加えて、研究代表者は、純利益概念と包括利益概念はそれぞれ、「経営者業績観」(management performance view)と「企業業績観」(enterprise performance view)という異なる業績観に立脚している、という見方に立っている。事実、FASBでは、業績報告は経営者が直接コントロールしうる事象・取引のみを基礎にすべきであると主張する経営者業績観と、業績報告は経営者のコントロールの及ぶ範囲が直接的であるか否かを問わず資産・負債の全ての変動を反映すべきであると主張する企業業績観とが対置させられる形で議論されていた。明らかなようにここでは、経営者の「管理可能性」(controllability)が鍵概念となっているが、

そのさい、多くの論者が指摘するように資産・負債の市場価格の変動を経営者にとって管理不可能な事象であると見るならば、およそ実現原則に基づく純利益は、経営者の管理可能領域と管理不可能領域との境界線を表明する「経営者の業績」として格別の意味を付与され、正当化されることになるであろう。このように、管理可能性と業績観、さらには利益概念の関係に検討を加えることは、業績報告書における利益ないし業績の「二元化」という方向性が示されたことの意味を明らかにする上で、新たな切断面を提供することになる。

さらにFASBとIASBの間には、業績報告書の内容形式に対する考え方において重要な相違が見られる。先述のFASBの暫定案では、業績報告書の「事業」(Business)の区分について、事業活動に対する経営者の観察(management eye)を通じて、経営者自らがその内容を定義する「マネジメント・アプローチ」の採用が主張されており、表示上の分類に際しての経営者の役割を積極的に捉えているところに特徴がある。この立場は、利益測定において経営者の判断を極力排除しようとしているIASBの立場とは対照的である。

2. 研究の目的

第1に、「業績とは何か」という問題に関わるこれまでの議論の動向を歴史的に検討することを通じて、業績報告問題の歴史的な位置を明らかにするものであった。ここでは米国における動向を中心に、1940年代の「当期業績主義」対「包括主義」を巡る論争にまで遡って検討を加え、これまで利益概念や業績概念の問題がどのように論じられてきたのかを社会的コンテキストの中で跡付けることを通じて、経営者業績観と企業業績観という業績観をめぐる議論ないし論争の歴史的な位置づけに言及しようとした。

第2に、経営者業績観と企業業績観という2つの業績観と管理可能性概念、実現原則さらにはリサイクリング(未実現保有損益の実現後における純利益計算への振替ないし再分類調整)との関係を整理しながら、純利益概念と包括利益概念の会計計算構造上の位置を整理するとともに、制度的な意味において、それらがどのような意味をもつ概念として提起されているのかを明らかにするというものであった。と同時に、マネジメント・アプローチなど業績報告書の表示に関わる重要な論点についても検討を加え、その理論的・制度的含意を明らかにするものであった。

第3に、業績報告をめぐる問題が国際的なディメンジョンにおいて議論されている現状に鑑み、業績報告に関する会計基準設定プロセスへの参加構造と形態（誰がどのような問題に関心をもち、当該プロセスにどのように関与しているのか）を分析しながら、IASB / FASB の共同プロジェクトとして取り組まれてきた業績報告プロジェクトにおいて、なぜ、利益ないし財務業績の「二元化」という方向性が打ち出されてきたのかを明らかにする。ここではIASB や FASB の報告書や刊行物に基づく分析だけでなく、基準設定プロセスの関係者に対するインタビュー調査を取り入れながら、検討を行うという目的をもっていった。

3. 研究の方法

- (1) 報告書・資料の検討：FASB や IASB 報告書類を再検討するとともに、関連するその他の報告書・資料について検討を試みた。これは、業績報告問題の歴史的な位置を明らかにするためであった。
- (2) 海外での調査（ヒアリング）：米国に出張し、FASB のボード・メンバーやスタッフに直接会ってヒアリングを行うと同時に、資料収集を行った。これは、当事者に直接会うことを通じて、会計基準設定の参加形態と参加構造を明らかにするためのものであった。こうした海外での調査は、研究期間中に合計2回行った。
- (3) 研究会・学会等での報告：研究会や学会等で、研究活動から得られた知見について、専門が近い研究者と議論を行った。

4. 研究成果

本研究を通じて、業績とは何かという問題は、米国や英国において、古くて新しい問題であり、未だに主要論点において解決をみていないことが、文献および関係者に対するヒアリングにより明らかとなった。とくに、利用者サイドでは、経営者の業績と企業の業績を分けて評価したいという思考が強く残っており、このことが、アナリストが包括利益への一元化に難色を示した理由になっている。

また、多くの関係者は、恣意的な会計操作については出来るかぎり排除すべきであると考えているものの、いわゆる無条件な統一性については否定的であり、経営者の管理可能性に対して肯定的にとらえていることがわかった。このことが、財務諸表の表示に関

して、マネジメント・アプローチを採用しようという提案につながっているのである。

さらに、会計基準の参加構造と参加形態に関する問題の検討から得られた知見は、米国における会計基準の設定プロセスが、IASB よりもすぐれて競争優位性をもっていることが明らかとなった。すなわち、FASB は、広範な有権者の意見を汲み取り、それを会計基準として集約する能力においてすぐれており、そのための強固な組織的基盤を有している。これに対して、IASB は、それを支える社会的基盤が脆弱である。これは、IASB の正統性が必ずしも盤石ではないことを示している。また、会計情報の有用性は「理論」だけが決めるものではなく、規範演繹的なアプローチだけでは、会計基準の設定は容易ではないことも示している。

本研究では、会計基準の参加構造と参加形態に関する問題を取り扱う一環として、グローバル・スタンダードとは何か、という根本的な問題を考えるために、高等教育機関に対する認証の問題を取り上げ、国際財務報告基準や ISO など各種「保証」制度との比較検討を試みている。その結果、近年、グローバル化の中で、「理論」のもつ役割の重要性が増大してきていることが明らかとなった。とはいえ、「理論」がすべてを決定するわけではなく、グローバル・スタンダードの「質」は、多かれ少なかれ「競争」、すなわち「市場」の判断に委ねざるを得ない。逆に言えば、「市場」に支持されないグローバル・スタンダードは存立困難なのである。

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1件）

牧田正裕「高等教育機関のアカウントビリティとコントロール」『立命館経営学』第48巻第5号、31-53頁、2010年1月、査読なし。

〔学会発表〕（計1件）

牧田正裕「高等教育機関のアカウントビリティとコントロール」国際会計研究学会、2009年9月4日、法政大学。

〔その他〕

ホームページ等 該当事項なし

6 . 研究組織

(1)研究代表者

牧田 正裕 (MAKITA MASAHIRO)

立命館アジア太平洋大学・国際経営学部
・教授

研究者番号：6 0 2 9 2 0 8 3

(2)研究分担者

()

研究者番号：

(3)連携研究者

()

研究者番号：