

学位論文全文の要約

情報セットアプローチの萌芽と継承に関する研究
——1975年英国『コーポレート・レポート』から
2018年版IASB概念フレームワークまでを題材に——

D163503 長濱 照美

序章

本研究の問題意識は以下の通りである。

国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board; 以下, IASBと略称する) は, 国際的な会計基準や会計基準に関する諸概念を公表している。会計基準に関する諸概念は概念フレームワークと呼ばれる。IASBは2018年, 改訂版の概念フレームワーク『財務報告に関する概念フレームワーク』(以下, 2018年版IASB概念フレームワークと略称する) を公表した。新設章である第7章「表示及び開示」では純利益と包括利益を両方とも支持する見解が示されたが, その根拠は明示されていない。国際会計基準への収斂が世界的な潮流である一方で, 純利益を重要視する会計基準を採用してきた我が国では, そうした見解や新たな規定に対する理解が進んでいるとは言えず, 国際会計基準採用のデメリットばかりが強調されている。

本研究の研究課題・目的及び方法は, 次のとおりである。

2018年版IASB概念フレームワークにおける第7章「表示及び開示」で, 純利益と包括利益を両方とも支持する規定が設けられたのはなぜなのか。純利益と包括利益の両方を支持するということは, この両者に優劣がつけられない根拠があると考えられる。また, IASB概念フレームワークは歴史的にみて英国から影響を受けている。そこで本研究では, 優劣がつけられない根拠を探るため, 英国とIASBの概念フレームワークにおける情報開示の方針について歴史的変遷をたどり考察を行う。すなわち, 本研究のリサーチクエスションに対する接近方法として, 歴史的制度論を用いる。ここにおける歴史的制度論とは, 歴史的アプローチで制度を考究する方法である。

本研究の目的は, 英国とIASBの概念フレームワークにおける情報開示方針の歴史的変遷を考究し, 英国の業績報告の方法である情報セットアプローチとの関連性を明らかにすることによって, 純利益と包括利益の両方を支持する理由を論証することである。また, 本研究では, 純利益と包括利益の両方を支持する意義について, 純利益への信望が根強い我が国会計に示唆を与えることも視野に入れている。

本研究の独自性は次の通りである。

英国の概念フレームワーク, IASBの概念フレームワーク及び情報セットアプローチの先行研究は存在する。しかし, 英国及びIASBの概念フレームワークと業績報告の方法としての情報セットアプローチの関連性について, 歴史的変遷をたどり考究した先行研究は存在しない。本研究では, 1992年に英国で公表された財務報告基準 (Financial Reporting Standard; 以下, FRSと略称する) 第3号の情報セットアプロー

チの規定に着目し、その萌芽を1975年まで遡って解明し、時系列で整理し、2018年版IASB概念フレームワークを含む現代への継承を歴史的制度論の分析アプローチを用いて明らかにしている。こうした着眼点による先行研究は存在せず、この点に、本研究のオリジナリティがある。

第I部

第1章から第3章で構成される第I部では、英国の概念フレームワーク開発の論点、英国の概念フレームワークにおける会計観及び利益概念を検討する。

まず、英国初の概念フレームワークである1975年公表『コーポレート・レポート』、1988年公表『マクモニーズ・レポート』、1989年公表『ソロモンズ・レポート』及び1999年公表『財務報告原則書』（以下、SPFRと略称する）について、会計基準設定主体の変遷を追いながら論点を検出する。英国の概念フレームワーク開発は、会計基準間の首尾一貫性をはかる目的があったこと、開示情報の拡大に対応する目的も有していたこと、そして何より、利益情報の開示が各概念フレームワーク共通の主要論点であったことが確認できる。

次に、1988年公表の『マクモニーズ・レポート』に着目すると、新しく提案された報告書のうち財務的富変動計算書が確認できる。この財務的富変動計算書は未実現の項目を開示する計算書であり、利益情報を開示するものであるが、そこには2つの会計観（収益費用アプローチと資産負債アプローチ）が存在することも確認できる。

そこで、1975年に公表された英国初の概念フレームワークである『コーポレート・レポート』の根底にある会計観の検討を行う。検討は、1976年米国公表の討議資料で示された判断の根拠に基づいて進めた。その結果、『コーポレート・レポート』は、損益計算書上の純利益を容認したうえで、取引履歴だけでは捕捉できない利益として、経済学の理論に基づく包括利益の提案を行っていることが明らかになった。すなわち、収益費用アプローチと資産負債アプローチの両方が支持されていたことが論証できた。

第II部

第4章から第6章で構成される第II部では、英国の業績報告のアプローチである情報セットアプローチの特徴と萌芽を検討する。

まず、情報セットアプローチはFRS第3号において、ボトムラインアプローチを排除するために導入されたこと、情報セットアプローチに基づく業績報告は、業績の報告書に作成者の恣意性が介入し辛くなり、かつ、利用者の主体性が促されること、さらに、情報セットアプローチはFRS第3号にある総認識利得損失計算書等の規定に影響を及ぼしていることが確認できる。

また、情報セットアプローチと「情報のセット」に着目する規定の相違について考察を行う。情報セットアプローチは利益情報を中心とした業績報告のアプローチであり、「情報のセット」に着目する規定は財務報告全般に関わるものである。情報セットアプローチはボトムラインアプローチを廃止するために導入されたものであるが、「情報のセット」に着目する規定は、IASBの概念フレームワークにおいて利用者の規定の改訂に伴い導入されたものであり、導入経緯にも相違があることが確認できる。

さらに、1975年に公表された英国初の概念フレームワーク『コーポレート・レポート』において提案さ

れた付加価値計算書と情報セットアプローチの関連性について考察した。そして、付加価値計算書が情報セットアプローチの特徴を有する計算書であることを明らかにした。つまり、「複雑な組織の業績を単一の数値に要約することはできない」、「業績を構成するいくつかの重要な要素を強調する」計算書であることを論証した。さらに、着目すべき点は、情報セットアプローチと『コーポレート・レポート』の付加価値計算書は両者とも、異常損益項目の会計処理を問題視していたことである。FRS第3号では、異常損益項目の規定を利用し、単一の指標を重視するボトムラインアプローチを採用する会計実務を問題視し、情報セットアプローチを導入している。以上より、1975年『コーポレート・レポート』の付加価値計算書に情報セットアプローチの萌芽がみられると結論付けた。

第Ⅲ部

第7章から第9章で構成される第Ⅲ部では、情報セットアプローチの継承を検討する。

まず、2018年版IASB概念フレームワークにおいて、なぜ純利益と包括利益の両方が支持されたのか、その理由を情報セットアプローチの継承を考察することで明らかにする。また、情報セットアプローチが及ぼす我が国会計への影響についても言及する。

2018年版IASB概念フレームワークの第7章「表示及び開示」は純利益と包括利益を容認している。また、利用者にその他の包括利益を含む利益の構成要素に着目するよう促している。つまり、当該規定は「複雑な組織の業績を単一の数値に要約することはできない」、「業績を構成するいくつかの重要な要素を強調する」という情報セットアプローチの特徴を有する規定であることが確認できる。また、情報セットアプローチは利用者の主体性を求めるものであり、この点も当該規定に同様の要請があることを確認できる。以上より、2018年版IASB概念フレームワークの第7章「表示及び開示」において純利益と包括利益の両方の利益概念が支持された理由の根底に、情報セットアプローチの会計思考があると結論付けた。

さらに、情報セットアプローチは「利益を含む複数の業績の容認及び開示」を要請するものであり、この会計思考は1975年『コーポレート・レポート』の付加価値計算書、損益計算書及び「利益概念」、1988年『マクモニーズ・レポート』の業績の報告書、1992年FRS第3号の業績の報告書、1999年SPFRの業績の報告書、2001年から2003年のIASBとASBの共同プロジェクト、2018年版IASB概念フレームワークの第7章及び現在進行中のプロジェクトに継承されているとの結論も得た。最後に、我が国会計に対し、2018年版IASB概念フレームワークの背景にある情報セットアプローチの会計思考は、我が国における純利益と包括利益の優劣を決しようとする議論に終止符を打つ結果をもたらすであろうことを示唆した。

結章

本研究のリサーチクエストである、2018年版IASB概念フレームワークの第7章「表示及び開示」で純利益と包括利益の両方が支持されている理由は、英国の情報セットアプローチの会計思考の影響であることが明らかとなった。

それは、本研究において歴史的制度論の観点から、英国とIASBの関係性を視野に入れ歴史的に考察したことにより導かれた結論である。情報セットアプローチは約半世紀の間、英国会計のなかに根付いている会計思考であり、IASBに影響を及ぼしているのである。また、情報セットアプローチにはボトムライン

アプローチを排除する性質があり、その会計思考には普遍性が秘められている可能性があるとして、その意義を評価することができる。さらにそれは、我が国における純利益と包括利益の優劣を決しようとする議論に終止符を打つと考える。

本研究の成果は、情報セットアプローチの普遍的な可能性を示したことと、純利益と包括利益の優劣に関する議論の終焉の可能性を示唆したことである。

本研究では、主に情報の作成者側の視点に着目した。今後の課題は、利用者側の視点から情報セットアプローチの上述の可能性ないし意義について、実証を含めた研究を行うことである。