

氏名	ま 真 な 鍋 あ き 明 ひろ 裕
学位(専攻分野)	博 士 (経 済 学)
学位記番号	経 博 第 273 号
学位授与の日付	平 成 19 年 1 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	ドイ ツ 会 計 規 制 の 制 度 的 考 察 —— 会 計 基 準 統 一 化 へ の 対 応 を 中 心 と し て ——
論文調査委員	(主 査) 教 授 藤 井 秀 樹 教 授 徳 賀 芳 弘 助 教 授 澤 邊 紀 生

論 文 内 容 の 要 旨

本論文は、ドイツにおける近年の会計規制制度（法令や会計基準等のルールからなる広義の制度。以下たんに「制度」という。）の改編を素材とし、それがドイツの伝統的な会計基準設定や会計規制に及ぼすことになるかを考察したものである。ドイツにおける制度変化は、会計基準の国際的統一化（以下「コンバージェンス」という。）への対応の必要性から進められたものであるという認識のもとに、コンバージェンスによって自国とは特徴の異なる規制システムを取り入れたときに、当該規制システムが果たして期待通りに機能しうるのかという著者の問題意識が、本論文の出発点となっている。こうした問題意識にもとづくドイツ会計制度の検討は、ドイツと類似した法システムを基盤とするわが国の会計規制の今後の展開方向を見通すうえでも、有益な知見をもたらすものと考えられる。

本論文において、著者は社会学上の「正統性」概念を理論的な視座として採用している。新しいシステムが機能するためには、それが社会において「正統性」あるものとして受容される必要があるとの見地からである。本論文は、新たに導入される規制システムと、旧来のシステムとの対峙を基本軸とし、社会的知見を援用することにより、ドイツ会計規制制度の変化の意義とその影響を解明しようとしている。

第1章および第2章では、本論文の問題意識が提示され、ドイツにおける制度変化のきっかけを与えた国際会計基準委員会（IASC）およびその後身の国際会計基準審議会（IASB）による基準調和化ないしコンバージェンスの推進、EUによる国際基準（IAS/IFRS）を軸とした基準調和化の推進等の背景事情が素描されている。

第3章および第4章では、基準設定主体の正統性が考察されている。まず、ドイツ会計基準委員会（DRSC）が法律上の明確な規定をもって基準設定の任務を行う権限を与えられており、正統性を付与されていることが説明されている。次に、基準設定主体の位置づけに関するドイツ、アメリカの二国間比較を行い、その作業にもとづき、ドイツでは法律、アメリカでは慣習が、それぞれ秩序形態に適合した位置づけを有していることを論証している。そして、このことから、有効性ある基準設定のためには、法的裏づけにもとづく、基準設定主体への正統性の付与が重要であることを指摘している。

第5章および第6章では、ドイツにおけるエンフォースメント機関についての考察がなされている。エンフォースメント機関の業務と当該機関の新設が従来の企業監視制度に与える影響が検討され、その作業にもとづき、当該機関の設立が会計情報の信頼性確保に向けた体制強化を目的とするものであったこと、そしてさらにアメリカにおけるEU監査法人への規制強化に対するEUの対抗的政策措置でもあったことが明らかにされている。

第7章では、ドイツにおいて公表された概念フレームワーク草案を素材とし、その特徴および問題点を考察している。著者は、当該草案の基本的特徴は、意思決定有用性アプローチや「真実かつ公正な概観」原則などの英米型の会計規制概念をドイツ会計に導入しようとした点に見出されると指摘し、そのうえで、当該草案がドイツにおいて依然として受容されていない主要な理由の1つとして、DRSCが概念フレームワークの設定機関としての正統性を保持していないこと、また草案それ自体にドイツの従来の関連会計法令や「正規の簿記の諸原則」（GoB）と相容れない内容が含まれていることを指摘し

ている。

第8章では、本論文の総括がなされている。本論文での考察を通して得られた結論は、(1)基準設定主体やエンフォースメント機関の設立などにみられる制度変化は、ドイツ国内の既存制度の整備・改善策としての側面と、コンバージェンスへの制度的対応策としての側面という二つの側面を持っており、したがって各制度設計においては伝統的な国内制度の急激な変化を回避するための措置が組み込まれていること、(2)IASBの基準やフレームワークを採用する方向がEUにおいて鮮明となっている状況下では、既存の国内制度を維持することは極めて困難であり、ドイツにとっては国外制度（とりわけ英米型制度）の取り込みと、取り込んだ国外制度と国内制度との調整が今後いっそう重要な課題になっていくであろうということ、(3)コンバージェンスのために国外制度を取り入れることが不可避の状況にあっても、ただ単に国外制度をそのまま採用するのではなく、国内制度との調整を試みることによって独自の新しい制度を形成し、もって自国規制の主体性の保持を図ろうとするドイツの実験は、わが国の今後の規制制度のあり方を考えるうえでも示唆に富むものであるということ、の3点にまとめられる。

論文審査の結果の要旨

本論文は以下のような3つの特徴を有している。第1は、検討素材としてドイツにおける会計規制制度（法令や会計基準等のルールからなる広義の制度。以下たんに「制度」という。）の変化を取り上げていることである。ドイツにおける1990年代末以降の制度変化に関する考察を通じて、著者は、わが国での今後の制度設計に資するような知見（教訓）を導き出そうとしている。第2は、国外制度の取り込みから生じる影響に注目していることである。会計基準の国際的統一化（以下「コンバージェンス」という。）への対応は、ドイツの場合、何らかの程度において国外制度（具体的には英米型制度）を自国に取り込むことを意味する。国外制度の採用がドイツの既存制度にいかなる影響を与えるかを考察している点に、著者の問題意識が現れている。第3に、社会学的見地からの考察を試みている点である。ドイツにおける国外制度の受容の可能性について、社会学で議論されてきた「正統性」(legitimacy)の観点から検討を試みている点が特徴的である。

以上に見るよう特徴を有する本論文の主たる学術的貢献として、以下の3点を挙げることができる。

第1は、コンバージェンスへの制度上の対応を正統性の視点から論じている点である。本論文は、新たに導入された制度の内容や旧制度からの変更点を検討するにとどまらず、既存の社会における新制度の受容可能性を正統性という社会学的視点により分析しており、ここに高い独創性が見出される。すなわち、国外制度の取り込みが行われる際にも、成文法であるドイツでは、法律による正統性の担保が制度設計の至るところで図られているのである。

第2は、国外制度の導入の影響に関する考察を通じて、ドイツにおける既存の規制方式の特徴とその重要性をあらためて明らかにした点である。ドイツ会計基準委員会(DRSC)の法的位置づけや、概念フレームワーク草案への各界の反応に関する考察から、ドイツにおいては法律と「正規の簿記の諸原則」(GoB)によって構成される伝統的な規制方式が依然として重要性を有していることを明らかにしている。本論文では、こうした知見が、社会における国外制度の受容可能性という観点から明らかにされている点が特徴的である。

第3は、ドイツの会計規制に関する考察をもとに、将来日本においても課題となると思われる問題点を指摘している点である。基準設定主体や不正監視のあり方などに関しては、今後も国際的に議論が起こる可能性がある。その際、本論文で明らかにされたような、国内の制度の矛盾を来たさないよう配慮したうえで国際的な動向に対応するというドイツの実験は、日本にとって有益な示唆をもたらすものである。本論文は、国際情勢への主体性ある対応をいかにして可能にするかという問題を考えるための手がかりを提供している点で評価できる。

このように、本論文は優れた学術的貢献を有しているが、他方では今後に残された課題も散見される。これらは、以下の3点にまとめられる。

第1は、いくつかの箇所において分析に濃淡が見られる点である。たとえば、第4章において比較の対象として取り上げられたアメリカの事例については、通説的な分析以上のものが示されていない。1つの事実について検討を行うさいにも、その背後にある理論的対立点にも論及するなど、もう一步踏み込んだ分析がなされていけば、本論文の完成度はより高いものになっていたであろう。

第2は、ドイツ会計（学）の伝統である計算構造論的考察がなされていない点である。たとえば、ドイツでは配当の上限や税の支払額決定には、ドイツ商法に規定された取得原価にもとづく個別財務諸表が用いられているが、国際基準の採用によって公正価値会計の導入が進めば、こうした個別財務諸表の機能も変容を余儀なくされよう。このような計算構造論的考察により、ドイツ会計国際化の影響をより具体的に捉えることが可能になると思われる。

第3は、概念フレームワークの制度的位置づけに関する考察が十分でない点である。第7章で概念フレームワーク草案が検討素材として取り上げられているが、EUがIASB概念フレームワークの採用を決定している状況下で、ドイツが自国の概念フレームワークを設定する意義はいかなる点にあるのかが主要な論点となるはずであるが、本論文ではこの点への言及がない。ドイツにおける概念フレームワークの制度的位置づけについて一定の言及があれば、ドイツ会計制度の分析はより体系的なものとなっていたであろう。

以上のような課題を今後に残しているものの、それらは本論文の学術的価値を損なうものではない。本論文は、コンバージェンスに伴う制度変化とその含意を社会学の理論を援用した独創的な視点から分析・検討したものであり、著者の今後の研究活動の出発点として十分な価値を備えている。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18年7月27日に、論文内容とそれに関連した試問を行なった結果、合格と認めた。