

氏名	津 守 常 弘
学位(専攻分野)	博士 (経済学)
学位記番号	論経博第246号
学位授与の日付	平成12年3月23日
学位授与の要件	学位規則第4条第2項該当
学位論文題目	会計基準形成の論理

論文調査委員 (主査) 教授 中居文治 教授 日置弘一郎 教授 上總康行

論文内容の要旨

会計学は、本来、個別企業の観点から「マイクロ会計政策」とその基礎にある論理を研究する学問として形成されたものである。しかし、現代の時代的な要請に的確に応えるためには、会計学は同時に社会的統制の観点から「マクロ会計政策」とその基礎にある論理を探究し、その視点から改めて「マイクロ会計政策」とその基礎にある論理をとらえ直すことが必要である。「マイクロ会計政策」と「マクロ会計政策」とを統一するという観点に立脚してこそ、会計学は自己に課せられた時代的な要請に応えることができるであろう。

本論文は、このような問題意識に立脚して、「マクロ会計政策」的な観点から会計制度をとらえ直し、「会計基準形成の論理」を析出し、「会計的認識・測定構造」の研究のための前提を得ることを目的としている。その場合、本論文の特徴は、会計を一個の「公開制度」としてとらえ、「公開制度」を「マイクロ会計政策」と「マクロ会計政策」との連結環として位置づけていることである。そのために、本論文では、「公開制度」を単なる個別企業の財務情報伝達的手段としてばかりでなく、同時に、国家による社会的統制的手段としてとらえるという見地がとくに強調されている。

本論文は、このような目的と特徴に応じて、大別して三つの部分から構成されている。すなわち、本論文は、第1篇「財務諸表公開制度の論理と構造」において、会計制度をとりわけ社会的統制手段としてとらえるという見地から、財務諸表公開制度の根本的な理論的考察を試み、ついで、第2篇「FASB『概念フレームワーク』の論理と構造」においては、第1篇で解明された命題を会計基準（会計原則）の次元でさらに具体的に検証するため、アメリカにおける会計基準（会計原則）および「財務会計概念フレームワーク」の生成と展開の論理と構造の詳細な分析と総括を行い、第3篇「日本における企業会計制度の論理と構造」においては、第1篇および第2篇の分析をつうじて研磨された方法をわが国の企業会計制度の問題に適用し検証するという順序で構成されている。その詳細な内容は以下のとおりである。

まず、序章「財務諸表公開制度の基本的意義」では、企業会計制度をなによりも一つの公開制度として根本的に把握し、公開性の問題化を企業会計制度存立の基底的な前提として位置づけるという本論文の基本的視点が確定されている。

第1篇「財務諸表公開制度の論理と構造」における財務諸表公開制度の理論的考察は、まず、第1章「財務諸表公開の論理」における「公開」概念の分析から始まる。すなわち、第1章では、「営業秘密」概念の詳細な理論的・歴史的な分析の後、「営業秘密」概念と対置した「公開」概念の分析がおこなわれ、「公開」が情報の「公衆化」という側面と情報の受け手の「公衆」化という側面との統一物であることが論証されている。さらに、この章では、株式会社における「公開」の立体的な構造、および株式会社における「公開」の二つの機能（配当可能利益算定と情報開示）が析出されている。ついで、第2章「企業会計統制の論理」においては、社会的統制という視角から会計基準（会計原則）の問題がとらえ直され、アメリカにおける会計原則の展開過程の分析をつうじて、会計原則が、間接的統制形態としての公開制度、私的統制主体による統制 (*private control*) 「一般に認められている会計原則」(「幅広い会計原則」) 概念という歴史的序列で形成された三層から成る重層的な制度的枠組みの構造の中に位置づけられていること、しかも、公開制度が直接的統制形態の回避形態として、私的統制方式が公的統制方式の回避形態として、「幅広い会計原則」が画一的会計原則の回避形態として選択されたという命題が析出されている。第3章「会計原則生成・変容の論理」においては、第1章、第2章で確立された見地と析出された命題とに立

脚して、計算構造と制度的枠組みの両面からアメリカにおける「古典的アプローチ」型会計原則の生成と変容の過程をとらえ直し、「古典的アプローチ」にもとづく取得原価主義会計原則の現実的役割とその破綻の必然性を明らかにしている。

第2篇「FASB『概念フレームワーク』の論理と構造」の主題は、第1篇で確立された視点にもとづき、1970年代以降、アメリカにおいて形成された「財務会計概念フレームワーク」（会計基準設定のための基準＝「メタ基準」）の論理と構造とを究明することである。

まず、第4章「会計の計算構造と公開原理」においては、第1篇で明らかにされた理論的命題にもとづき、「古典的アプローチ」型の利益概念と新たに登場した「意思決定・有用性アプローチ」型利益概念との比較分析を試み、前者から後者への転換の根拠について計算構造と制度的枠組みの両面から詳細な分析を加えている。第5章「FASB『概念フレームワーク・プロジェクト』の到達点と問題点」では、アメリカ会計基準の歴史の新しい段階を象徴するFASBの『財務会計概念フレームワーク』の主要な特徴を「会計憲法」としての「概念フレームワーク」、「会計選択」と質的特徴の階層的構造、「包括利益」概念の提起と利益概念の重層化という三点に求め、さらに、既述の制度的枠組みの三層構造という視点から、「概念フレームワーク」形成が却って会計政治化の一層の進展をもたらす可能性があることを析出している。第6章「会計原則と利益概念」においては、FASBの『財務会計概念書』（SFAC）シリーズにおいて新たに提起された「包括利益」概念に関連して、FASB『財務会計概念フレームワーク』における「包括利益」概念と「稼得利益」概念とへの利益概念の重層化の展開過程を原資料にもとづき逐一追跡し、それが「資産負債中心観」と「収益費用中心観」との葛藤、両者の妥協の結果であるという結論に達している。第7章「アメリカにおける利益概念の変化とその問題性」では、前章における考察をさらに深めるために、過去六十有余年にわたる「古典的アプローチ」型会計原則および「意思決定・有用性アプローチ」型会計基準の双方における利益概念の変化について基本文献すべてにわたって丹念に追跡調査し、とりわけ「古典的アプローチ」から「意思決定・有用性アプローチ」への転換にともなう認識概念および認識・測定構造の本質的な変化について分析している。このようにして、本章では、「古典的アプローチ」型の場合とは異なり「意思決定・有用性アプローチ」型の会計基準においては、財務諸表の構成諸要素の「定義」は「認識される資格のある諸項目の範囲を狭めるためのフィルター」であること、「定義」の問題と「認識」の問題とは分離可能であること、「特定の測定標準」したがって特定の「属性」と特定の「利益観」とは必ずしも必然的な関連を有しないことなどが解明されている。

ちなみに、このように利益概念に焦点を絞ってアメリカにおける会計原則の展開過程をとらえ直していることは本論文の特徴の一つである。

第8章から第10章までの三つの章においては、前章における考察をさらに深めて、直接に認識・測定構造、とりわけ測定属性の問題を取り扱っている。その場合、第1篇で確認された会計基準の制度的枠組みの三層構造に関する命題が分析の基礎につねに据えられていることはいうまでもない。

このようにして、「FASB『概念フレームワーク』の形成と測定属性の問題」と題される第8章においては、1976年に公表されたFASBの討議資料『財務会計および財務報告のための概念フレームワーク：財務諸表の構成諸要素とその測定』の内容の検討と『討議資料』に対する膨大なコメント・レターの丹念な調査研究とをつうじて『討議資料』の審議過程における測定属性をめぐる対立する二見解、すなわち資産負債中心観＝時価主義と収益費用中心観＝取得原価主義とのそれぞれの論理構造とその基礎にある現実的構造との密接な関連について統計的に実証し、論理化を試みている。第9章「『概念フレームワーク』研究の現代的視点」においては、FASBが公開草案『会計測定におけるキャッシュフロー情報の利用』（1997年6月）を公表し、現在価値の全面的な採用を示唆するという「概念フレームワーク」ないし会計基準発展の新段階に直面して、改めてFASB『概念フレームワーク』における認識構造の問題が論じられている。すなわち、本章においては、「信頼性」と「目的適合性」とのトレード・オフ関係として構成されているFASB『概念フレームワーク』の認識構造を、N. M. Bedford & V. Baladouniの「コミュニケーション・マトリックス」を換骨奪胎して援用することによって、信頼性重視・対象指向・作成者指向と目的適合性重視・利用目的指向・利用者指向とのトレード・オフ関係として分析し直し、この分析を手懸かりとして、一方におけるFASB『概念フレームワーク』の論理構造と他方における収益費用（学）派と資産負債（学）派間のトレード・オフの現実的構造との密接な関係を析出している。『財務会計概念フレームワーク』論の展開」と題された第10章では、FASB『概念フレームワーク』の展開過程を四段階に区分し、前章における論理構造と現実的構造との関係の分析をさらに精緻化し、今後のわが国における「概念フレームワーク」構築の手懸かりを得ようと試みている。

第2篇の最終章の一つである第11章「アメリカ会計原則設定史の歴史的教訓」においては、前章までの考察の結果にもとづき、FASB『概念フレームワーク』の主要特徴と意義について歴史的な総括がおこなわれており、第2篇の今一つの最終章である第12章「アメリカにおける『会計的支配機構』批判の展開とその意義」においては、米国上院メトカーフ委員会報告(1977年)の内容に関する詳細な紹介をつうじて、アメリカにおける会計原則ないし「概念フレームワーク」設定の基礎に横たわる強大な社会的機構、すなわち「会計的支配機構」の全容が分析され、「会計基準設定の論理と構造」が具体的な資料を用いて解明されている。このようにして、これら二章においては、第10章までの考察の歴史的および構造的な総括、すなわち時間的・空間的な総括がおこなわれている。

第3篇「日本における企業会計制度の論理と構造」は、前章までの理論的・実証的研究の成果に立脚して、同様の視点を日本の企業会計制度の分析に適用し検証したものである。

すなわち、第13章「日本の会計制度における『公開思想』の発展」においては、とくに「会計の国際化」という現代的視点から出発して、第二次大戦後、戦前のフランコ・ジャーマン型会計制度をアングロ・アメリカン型会計制度に転換した日本の会計制度が「公開思想」(*philosophy of disclosure*)の定着という点で逢着した障碍と曲折した定着の過程について、『企業会計原則』の一般原則の成立経過と英文表現の変化過程とを手懸かりとして分析されている。最後に、第14章「会計基準の現代的特徴と方向」においては、第1篇で確定された「マクロ会計政策」的視点から出発するという命題、ならびに「公開」概念、会計基準の制度的枠組みの三層構造に関する命題を日本の会計制度の分析に適用することによって日米会計制度の構造的な相違点が析出され、さらに、同様の方法を適用することによって、会計基準設定の現代的特徴を主として「公開拡張」と「概念フレームワーク」の設定に求め、その視点から日本会計制度の改変の方向性と問題性を追求している。

以上、本論文は、冒頭に要約した独自の問題意識から出発して、第1篇において理論的命題の提起と第一次的な検証を試み、第2篇において具体的な諸事実との突き合わせをつうじて、これらの理論的命題の具体化と検証を試み、最後に、第3篇において、日本の会計制度へのこれら命題の適用をつうじてさらに検証を重ねていることになる。

論文審査の結果の要旨

会計学は、本来、個別企業の観点から「ミクロ会計政策」とその基礎にある論理を研究する学問領域である。しかし、現代の時代的な要請に的確に応えるためには、会計学は、同時に社会的統制の観点から「マクロ会計政策」とその基礎にある論理を探究し、その視点から改めて「ミクロ会計政策」とその基礎にある論理をとらえ直すことが必要である。

本論文は、このような問題意識に立脚して、「マクロ会計政策」的な観点から、主にアメリカにおける「財務会計概念フレームワーク」とその設定過程とを分析することによって「会計基準形成の論理」を析出し、「会計的認識・測定の構造」の探究のための前提を得ることを目的とするものである。

本論文におけるこのような試みは文字通り独自のなものであり、内外学界におけるすぐれて先駆的な研究として位置づけることができる。本論文について評価すべき主要な論点は以下のとおりである。

第一の論点は、本論文が「マクロ会計政策」的視点と「ミクロ会計政策」的視点との統一という考え方を前者の主導のもとに提起したことである。しかし、両視点の統一という考え方をただ抽象的に提唱するに止まるならば、それは決して有効な分析の手段とはなり得ないであろう。両視点の統一という観点を具体的に方法化するためには、両視点の結節点を明確に確定しなければならない。この点に関連して本論文が評価すべき点は、それが「マクロ会計政策」的視点と「ミクロ会計政策」的視点との統一の結節点を、「財務諸表公開制度」に求め、しかも「財務諸表公開制度」が個別企業の財務情報伝達の手段であると同時に株式会社および証券市場を対象とした一種の社会的統制手段であるという二重の性格をそなえているという認識を明確に提示することによって両視点の統一という考え方を方法化したことである。

評価すべき第二の論点は、本論文が「営業秘密」と「公開」との対立的な構造を歴史的・理論的に明確化し、「公開」が情報の「公衆化」と情報の受け手の「公衆」化との統一であることを析出し、「財務諸表公開制度」の二重の社会的統制機能(分配可能利益算定機能、情報開示機能)を明らかにしたことである。

第三の論点は、本論文が、アメリカにおける会計基準設定過程の歴史的分析をつうじて、統制形態、統制主体、会計基準の性格という、会計基準成立の三層から成る制度的枠組み構造を析出し、しかも、間接的統制形態としての公開制度が直接的統制の回避形態であり、私的統制方式が公的統制の回避形態であり、「幅広い会計原則」が画一的会計原則の回避形態であ

ることを論証することによって、「複雑系」の一種である会計基準設定過程を生き生きとした姿でダイナミックに分析することを可能にしたことである。

評価すべき第四の論点は、本論文が、上記の「三層構造」というモデルを適用して、アメリカにおける会計基準の発展過程を改めて分析し直し、取得原価主義会計の評価、会計基準変容の論理、会計基準設定主体変容の論理などに多くの新知見を加えたことである。

評価すべき第五の論点は、本論文において「財務会計概念フレームワーク」を「会計基準をつくるための基準」として明確に規定し、それに初めて「メタ基準」という定義づけを与えたことにより、会計学における「概念フレームワーク」論の位置づけの明確化が可能となったことである。

第六の論点は、FASB 討議資料『財務会計および財務報告のための概念フレームワーク：財務諸表の構成要素とその測定』（1976年）とこの討議資料に対する膨大なコメント・レターの内容の調査研究をつうじて、上記討議資料をめぐる審議過程を丹念に分析し、収益費用（学）派と資産負債（学）派との対立構造を初めて析出したことである。

第七の論点は、本論文が、N. M. Bedbrd & V. Baladouni の「コミュニケーション・マトリックス」を換骨奪胎して援用することにより FASB の「基本的認識規準」における「信頼性」と「目的適合性」とのトレード・オフ関係をとらえ直し、その基礎に収益費用（学）派と資産負債（学）派との対立構造が厳存しているということ、すなわち認識・測定の論理構造とその基礎にある現実的構造との間に内的に不可分な関係があるということを理論的に明らかにしたことである。このことは、「マクロ会計政策」的視点から出発して「マイクロ会計政策」を見直すという本論文の方法によって初めて分析可能となったものであって、「マイクロ会計政策」的視点そのものからはとらえ難い会計的認識に関する問題点を抽出し得たことを意味するものである。

以上が、本論文について評価されるべき主な論点である。

本論文はこのような評価すべき新知見を数多含んでいるとはいえ、なお改善すべき問題点もいくつか残されている。

第一の問題点は、本論文の主題が「マクロ会計政策」的視点の強調にあることから不可避的にもたらされる欠陥、すなわち「公関」と「計算構造」との関連についての分析の不十分さである。今後におけるこの点に関する内容の充填が望まれる。

第二の問題点は、メトカーフ委員会報告の評価に関わる問題である。メトカーフ委員会報告については、その公表直後から、本論文では触れられていない多くの反論が行われてきた。本論文は、これらの反論について自らの評価を付け加えるべきであろう。

第三の問題点は、戦前の日本会計制度を「フランコ・ジャーマン」型として規定する本論文第3篇の見解に関連する。この規定については、最新の会計史研究の成果を勘案して一層の精密化が必要であろう。

以上のような改善すべき問題点がなお残されているとはいえ、このことは決して本研究の学術的価値を低めるものではない。斬新な視点と重厚な論理で理論的・実証的に構築された本論文の内容は、その多くがすでに学界の共有財産になっており、博士（経済学）の学位論文に値するものと認められる。なお、平成12年1月26日、論文内容とそれに関連した試問をおこなった結果、合格と認めた。