

氏 名	徳 賀 芳 弘
学位(専攻分野)	博 士 (経 済 学)
学 位 記 番 号	論 経 博 第 242 号
学位授与の日付	平 成 11 年 9 月 24 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	会計制度・会計実務の国際的相違と国際的調和化問題

論文調査委員	(主 査) 教 授 中 居 文 治	教 授 上 總 康 行	教 授 藤 井 秀 樹
--------	----------------------	-------------	-------------

論 文 内 容 の 要 旨

本論文は、会計制度・会計実務の国際的調和に関する諸概念を分析可能な形で規定し、その具体的内容と会計理論への影響を明らかにした研究である。本論文は、これまで会計の国際的調和に関する多くの研究が、関連する諸概念を曖昧にしたままで会計ルールの単純な比較に依存した議論を繰り返してきたことを批判し、諸概念を操作可能な形に定式化した上で、国際的調和の本質を解明しようとしている。概念の明確化と操作可能化に力点がおかれている結果、研究方法に関する議論に多くが割かれているという特徴を持っている。本論文は、大きく、会計制度・会計実務の国別相違点を識別する方法と相違の内容を扱った第Ⅰ部、会計と会計環境との関係を軸として会計の国別相違の理由を追究した第Ⅱ部、会計の国際的調和の内容と調和化に伴って生じた会計の変化を考察した第Ⅲ部に分けられる。

第Ⅰ部では、会計の国際的調和を論ずる前提として、そもそも各国の会計制度・会計実務はどのように相違しているのか、また、その相違はどのような方法で把握できるのかという問題に取り組んでいる。これまで国際会計研究とほぼ同義語として扱われてきた比較会計制度論における方法は、会計制度の文言を比較しくその相違の社会経済的原因を探るという方法を採ってきた。本論文は、会計制度の存立の経緯や背景を比較することを目的とした研究における当該方法の効果は認めながら、類似の事象に対して複数の選択可能な会計方法が容認されている現行の会計制度を前提とする限り会計制度の比較では実際に行われている会計（会計実務）の比較はできない（会計制度が類似していても会計実務は大きく相違しているケースや会計制度が相違していても会計実務は類似しているケースがある）ことを明らかにしている。本論文では、会計制度の比較を出発点として会計方法選択に関する記述統計を用いた比較を加え、さらに、事象ごとの会計方法選択の相違をもとにその総体（計量的帰結）としての利益数値の相違の比較（各国の会計ルールにおいて同一のモデル取引のシミュレーションを行った結果の比較）が行なわれている。それらの作業によって、①各国の会計制度は、同一の業績に対して算定できる利益数値の幅において相違していること、②各国の会計制度の許容している利益数値の幅の相違に比べて、各国の企業が最も多く採用している会計・方法による利益数値の相違は小さいこと（各国の会計実務は会計制度よりも近似していると解釈できること）、③（いくつかの制約を有するモデル取引を用いているとはいえ）英国と米国およびドイツとフランスの会計実務は類似しているという国際会計研究の通説が正しくないことなどが証明されている。

第Ⅱ部では、環境決定論的視点を軸として、会計と会計環境との関係が考察され、同時に会計の国別相違の原因が分析されている。これまで会計の在り方に影響を与える要因として、企業金融、法制度、経済全体や資本市場の発展の程度、会計教育の水準、歴史的経緯など様々なものが取り上げられ議論されてきた。それらの研究の主要な結論の1つは、先進諸国の会計を会計環境との関係を含めてアングロ・アメリカン型とフランコ・ジャーマン型に分類し説明することであった。しかし、本論文では、アングロ・アメリカン型とフランコ・ジャーマン型と呼ばれている会計の特徴とその会計環境要因との関係を整理することによって、実際には会計環境（といわれている）要因どうしが相互補完的なネクススを構成しており、会計の相違を会計環境要因によって説明する場合、説明変数を増やしても説明力は上がらず、企業金融の在り方のような会計の相違に対して最も説明力のある少数の要因を取り上げて説明すればよいということを明らかにしている。しかし、企業金融の在り方によって、あるいは別の環境要因によっても、会計と会計環境との不適合としてしか説明しにくい事例にぶつか

る。1つは、宗主国―植民地関係によって、過去において会計制度を含めた宗主国の全体システムを受け入れており、その関係が少なくとも会計制度に関して持続している場合（例えば、フィリピンの会計基準の米国基準との類似性）であり、もう1つは、会計の環境改変ともいうべき機能に着目して、政府が市場経済化の過程において市場指向の強い会計制度を導入する場合（例えば、中国の米国基準やIASの導入）である。各国の会計システムがそれぞれの環境において自生・発展したものであれば、環境決定論的説明の妥当性は決定的であろうが、会計制度が純粹培養的に発展した例はほとんどない。多くの会計史家が述べているように（例えば、Littleton [1933], Samuels & Piper [1985], WaUon [1995]），会計の発達史自体が会計技術・会計思想の国際的伝播の歴史とも言うべきものであることから考えても、会計システムが移転可能であることは明らかである。本論文は、以上の議論から、会計の国別相違に関して環境決定論的説明は概ね妥当するが、（会計環境の相違する国の間で行われる）会計システムの「移転」の常態化は、会計環境と会計システムとの関係が少なくとも「一対一」のものではないことも示している。

第III部では、会計基準・会計・実務の国際的調和に関して、「比較可能性」、「統一性」、「弾力性」、「測定ルール」、「開示ルール」、「国際的調和」等の概念が操作可能な形に規定され、会計基準を巡る国際的調和化の動きが考察されている。まず、会計の国際的調和が「1組の会計基準の国際的共有」と「会計基準の弾力性の除去」の2つの条件を必要としていることが示されている。前者については、国際基準の受入れの方法に関して、③自国基準改変型（形式的には国際基準不承認）、②自国基準残存型（ダブル・スタンダードの容認）、および③自国基準放棄型の3つのパターンが論理的に考えられ、かつ実際に展開されていることを、後者については、国際基準設定主体には①無条件統一アプローチか②条件別統一アプローチの選択が考えられるが、国際会計基準委員会は原則としてその後者を採用していることを明らかにしている。次に、会計の国際的調和がもたらす会計の制度的枠組みと会計理論における変化に関して考察がなされている。会計の国別相違は経済社会が会計に対して要請している役割の相違に依存している。第III部では、日本の会計の制度的枠組みおよび会計基準の変化を材料として、資本市場のグローバリゼーションが、投資・与信息意思決定の指標を提供するというアングロ・アメリカン型の会計の役割を普遍化させ、各国の会計をそのような目的に特化したものへと変化させつつあること（その際に、これまで会計が担ってきた他の機能は別の制度が担うことになる）、また会計の理論的内容も将来キャッシュ・フローの期待形成に貢献する情報の生産を目的としたものへと純化されつつあることを明らかにすると共に、一方で、表面上は、会計の調和化が新しい会計システムを半ば強制的に受け入れさせているように見えるとしても、受入側は受け入れる制度を主体的に選択し、ある程度基底社会の連続性を維持しながら調和化に参加しており、また仮に文言上はそのまま受け入れたとしても、元の社会におけるように機能させない（時には、「無機能化」させる）場合もあることが示されている。

論文審査の結果の要旨

本論文は、会計制度・会計実務の国別相違と相違の説明変数となる会計環境の国別相違を明らかにし、急速に進行しつつある会計基準の国際的調和化の意味を解明しようとした先駆的研究である。本論文において評価されるべきは以下の諸点である。

第一は、これまで国際会計研究の多くが、比較可能性、弾力性、統一性、調和化、測定基準、開示基準、会計ルール会計実務等の諸概念を曖昧にしたままで議論を行ってきたのに対して、本論文は、これらの諸概念を明確化し、可能な限り操作可能な形に定式化していることである。例えば、伝統的な「弾力性 vs. 統一性」論争では、同一の取引・事象に選択可能な会計方法を認めるものを弾力性、認めないものを統一性と説明してきた。しかし、今日の「比較可能性」をめぐる議論においては、当該議論の前提となる取引・事象の「同一性」自体が問題とされている。本論文では、取引形態から判断した取引・事象の同一性に依拠する「統一性」を「無条件統一性」、取引形態からみて同一とされてきた取引・事象を将来のキャッシュ・フローのパターンから複数のものに識別し、それぞれに唯一の会計方法を認めるものを「条件別統一性」と区別して論じることによって、過去および現在の「弾力性 vs. 統一性」論争の整理に成功している。本論文は、「統一性」が提起される状況には、経営者の会計操作を排除するという視点（無条件統一）と取引・事象の経済的実態を把握しようという視点（条件別統一）の2つがあることを明らかにしている。当該視点は、会計基準のあるべき姿を論ずる場合や「概念フレームワーク」の意味を論ずる場合に、有効である。

第二は、本論文が、会計についての新しい比較方法を提起している点である。国際会計研究は伝統的に各国の会計制度（制

度的枠組みと個別の会計ルール)の比較に集中していたし、現在でもその多くがそうである。本論文は、これまで行なわれてきた会計制度比較の方法が会計ルールの文言上の比較や法的位置づけに限定されてきたことを批判し、会計制度の持つダイナミズムを目に見える形で比較するためにモデル取引のシミュレーションという方法を提示している。この方法の採用によって、同一の業績がどのような幅の利益数値(あるいは資本額)に算定されうるか(弾力性の程度)および同一の業績が最低どのような利益数値として算定されうるか(保守性の程度)を測定することが可能となっている。その結果、これまでの通脱によれば類似すると考えられていた英国基準と米国基準(アングロ・アメリカン基準として一括されてきた)では場合によって同一の利益を算定できないことや、同じく類似すると考えられていたドイツ基準とフランス基準(フランコ・ジャーマン基準として一括されてきた)でも場合によってまったく異なる弾力性の程度や保守性を有していることが明らかとなった。また、会計制度の次元の比較では会計実務の相違は把握できないとし、会計方法選択の比較およびそれを反映した最頻利益の比較を提

言している。このような比較を取り入れることによって、会計制度において類似していても会計・実務に差がある場合や、会計制度において相違していても会計実務が類似している場合があることが示された。

第三に、会計基準の国際的調和化の会計・的意味を明確にし、その是非を問題としている点である。本論文は、国際的調和化という名のアメリカナイゼーションが、会計・理論上、会計の目的を投資意思決定のための期待形成へ収斂させ、ストックの評価を中心とした理論への移行を促すものと捉えている。ストックの評価情報が投資者の期待改訂にとって増分情報内容を有することは多くの実証研究によって証明されている。しかし、これまで会計が果たしてきたさまざまな契約履行支援機能、とりわけ、分配可能利益の算定にとって有用な情報であるかどうかは実証も論証もされていない。本論文は、契約履行支援機能の多く(分配可能利益や課税所得)を会計利益の算定と切り離している英国や米国ならば、そのような目的の収斂が可能としても、原則として唯一の利益を算定しているドイツや日本ではストックの評価を中心として算定される利益の投資者以外への情報価値の検討が不可欠であろうと主張している。今後の国際会計研究にとって重要な問題提起となるであろう。

本論文は多くの新しい試みを取り入れているだけに、残された課題もいくつかある。

第一に、モデル取引のシミュレーションは、これまでのスタティックな比較研究に対して新しい方法と切り口を提示しているが、本論文も認めているようにいくつかの限界を有している。まず、使われている取引モデルが単年度のものであるため、長期間のモデルを用いれば費用発生の一貫性故に、本論文に示されているような差異は縮小されるであろう。まだ、モデル取引や標準とした貸借対照表・損益計算書の構造が英国多国籍企業のものであり、日本企業モデルでシミュレーションを行えば若干異なる結果がもたらされる可能性がある。今後、この方向での追加的研究が必要である。

第二に、会計の目的を投資意思決定への期待形成とずる米国型会計がさまざまな契約履行支援機能にとって有効ではないことが仮脱的に論述されている。しかし、株価という事実を有する投資意思決定に関する実証とは異なり契約履行に関する実証は通常困難であろうが、本論文は概念の操作可能性を重視する立場であることからしても、この部分での実証は不可欠であろう。

このように改善すべき点は残されているが、このことは本研究の学術的意義を損なうものではない。斬新な視点から会計の国際的相違と会計基準の国際的調和化について精緻な分析を行った本論文の内容は、博士(経済学)の学位論文として価値あるものと認められる。なお、平成11年8月19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。