（続紙 1 ）

京都大学	博士(経済学)	氏名	滝西　敦子
論文題目	会計基準設定における原則主義と細則主義		

(論文内容の要旨)

本論文は，EnronやWorldCom等の会計不正の発覚後に起こった米国の会計基準設定における，「ルールに基づくアプローチ」(Rules-based Approach)から「原則に基づくアプローチ」(Principles-based Approach)への転換の議論を包括的にとりあげ，会計システムとこれを取り巻く経済・社会システムとの関係の重要な一側面を析出したものである。

第1章では，本研究の目的，研究方法，及び構成について述べている。本論文は，会計基準設定における2つのアプローチと経済社会との関係を明らかにすることを目的としている。その目的のために，①米国会計基準において議論されている「原則に基づくアプローチ」は，国際会計基準や英国会計基準におけるものと同一であるのか，②もし差異があればその相違は何からもたらされたのか，さらに③これまで「ルールに基づくアプローチ」を採用してきた米国において「原則に基づくアプローチ」は適合しうるのか，という論点の提示を行っている。

第2章では，「原則に基づくアプローチ」と「ルールに基づくアプローチ」に関する先行研究のサーベイを通して，米国会計基準が詳細化し，また，その詳細性が持続的に必要とされてきた要因を考察している。詳細化の要因として，①比較可能性の確保のため必要とされたこと，②訴訟環境のもと財務諸表作成者及び監査人が要求したこと，並びに③業務の簡便化の観点から規制機関が選好したことをあげている。一連の会計不正の発覚後，米国会計基準の特徴である詳細性が「ルールに基づくアプローチ」の弊害と批判されるに至り，「原則に基づくアプローチ」への転換の議論が広まったこと，また，「原則に基づくアプローチ」に期待される機能として，①専門的判断に基づく経済的実質が追求されること，②コンバージェンスの推進が可能となることを指摘している。

第3章では，「原則に基づくアプローチ」と歴史的に密接な関係を有する「真実かつ公正な概観(提示)優先」(TFVO)措置をとりあげている。証券取引委員会(SEC)の公式見解，並びに米国企業及び監査人の財務会計基準審議会(FASB)の提案書へのコメント・レターを分析材料として，「原則に基づくアプローチ」が支持されているにもかかわらずTFVOの導入が否定的に議論されている理由として，英米における真実性概念の相違と訴訟環境の相違を指摘している。

第4章及び第5章では，監査人及び米国企業が「原則に基づくアプローチ」を支持す

る要因を検討している。まず，第4章では，米国の大手会計事務所の被訴訟実態を歴史的に調査し，その深刻なリスクを明らかにした上で，監査人が当該アプローチを支持する積極的な要因として，彼らのプロフェッションとしての社会的存在意義が上昇し，他方，彼らが訴訟リスクの上昇を緩和させる対抗策を獲得していたことを指摘している。ついで，第5章では，FASBの提案書へ寄せられた，米国企業・業界団体からのコメント・レターについて，コスト・ベネフィットの観点から分析を行っている。米国企業からみた当該アプローチのベネフィットとして，国際業務の簡便化，及び専門性の価値の上昇があった。他方，取締役の経営判断は，原則的に経営判断原則により保護され，また，取締役の責任を制限する規定が織り込まれた州会社法に守られていることを指摘している。

第６章では，FASB，SEC，及び米国会計学会(AAA)の公表見解を主な分析材料として，米国における「原則に基づくアプローチ」の概念の明確化を行っている。当該「原則に基づくアプローチ」への転換の議論が広まった当初，米国では，当該アプローチに関する明確な定義は存在しておらず，他方，「ルールに基づくアプローチ」がもたらす弊害については詳細に検討がされていた。具体的な問題の解決が図られる中で，併行して「原則に基づくアプローチ」の概念が構築されていったため，当該概念には，米国における具体的な会計問題の特徴が色濃く反映され，英国会計基準や国際会計基準における同アプローチとは異なる性質をもつこととなった。また、「原則に基づくアプローチ」の議論が，収益費用観や資産負債観のような会計モデルを特定するものでなかった点も，当該アプローチが支持される要因であったという。

第７章では，①米国会計基準における「原則に基づくアプローチ」が国際会計基準や英国会計基準における当該アプローチと異なった性質を有すること，②米国が「ルールに基づくアプローチ」を採用していることは，比較可能性の確保という会計上の要請と，訴訟という社会現象への対応という両側面において必然性があったこと，及び③米国における「原則に基づくアプローチ」には米国における会計問題の特徴が反映されており，監査人と取締役または役員の保護を図る諸制度または法理は，「原則に基づくアプローチ」への転換に伴い上昇しうる訴訟リスク，あるいは，変化しつつある経済・社会システムとの整合性を確保するための手段であったことを指摘し，当該アプローチが会計システム内部の要請にこたえるものであると同時に，経済社会との整合性の要請にこたえるものであるということを結論としている。

(続紙 2)

(論文審査の結果の要旨)

本論文は，米国における「ルールに基づくアプローチ」から「原則に基づくアプローチ」への会計基準設定方法の転換に関する議論をとりあげ，会計システムとこれを取り巻く経済・社会システムとの関係の重要な一側面を析出したものである。

本論文の学術的貢献として，以下の4点を挙げることができる。

1つ目は，本論文の包括性に関する点である。これまで，少なくとも日本において，「ルールに基づくアプローチ」と「原則に基づくアプローチ」に関する包括的な研究はほとんど行われていない(「学術研究データベース・リポジトリ」より)。国際会計基準(IAS/IFRS)への対応という視点から，「原則に基づくアプローチ」の採用による経営者及び会計監査人の判断の拡張への対策が経済ジャーナル等で取りあげられているに過ぎず，当該アプローチの特徴の一側面のみを扱った学術的な研究すら極めて少ないといってよい。本論文は，両アプローチの概念的整理，両アプローチの共時的な関係，当該関係の通時的な変化，及び経済社会の変化とアプローチの変化の関係等を多面的かつ包括的に扱っており，「原則に基づくアプローチ」を多面的・包括的に扱った日本における初めての研究として評価することができる。また，この多面的な分析によって，両アプローチの関係を立体的に実像化したことの会計研究における貢献も小さくないと判断される。

2つ目は，本論文の制度上の示唆に関する点である。大規模な会計不正の発覚後に米国で展開された会計基準設定におけるアプローチの転換の議論には，各国がこれから直面しうる問題が集約されている。米国会計基準は，細則主義(「ルールに基づくアプローチ」)を採用しているといわれ，多くの例外を含む詳細で膨大なルールブックの形に纏められている。本論文は，米国会計基準が詳細化し，その詳細性が持続的に必要とされてきた理由を分析し，「原則に基づくアプローチ」に期待される機能を整理している。日米の状況は様々な点において異なるが，日本においても，「原則に基づくアプローチ」を採用しているIAS/IFRSへの対応について本格的な検討が必要な時期を迎えつつあり，本論文が日本のIAS/IFRSへの制度的対応に与える示唆は少なくない。

3つ目は，「原則に基づくアプローチ」の概念整理を行っている点である。当該概念は，これまでその意味を曖昧にしたままで論じられてきたが，本論文においては，英国基準と米国基準においてその意味が相違していることのみならず，米国内でも規制主体ごとにそれぞれが抱えている解決すべき問題の性質が相違して

いることから、当該概念の定義が相違している。本論文における概念上の整理は，今後のこの領域の研究における基礎として役立つことが期待される。

4つ目は，文献と資料の整理に関する点である。膨大な文献とデータの渉猟・整理が行われており，今後、この領域に研究を行う者にとって、本論文の文献目録としての価値は高いと思われる。

一方で，本論文には，今後取り組むべき研究課題や改善点が残されている。

1つ目は，取りあげられている事例の数の問題である。本論文では，両アプローチの相違を理念的に取りあげるだけでなく，両アプローチの会計基準の内容への具体的な顕現について，2つの事例を示しているが，2つの事例のみでは，一般化するには数が少なく，異なるバリエーションの事例の可能性を予測させる。ある程度網羅的な多数の事例の提示ができれば，説得力が一段と増すであろう。

2つ目は，本論文での議論と会計の計算構造と関係についての問題である。本論文では，「原則に基づくアプローチ」と「ルールに基づくアプローチ」との選択と会計モデルとの直接的な因果関係を否定しているが，両者がどのような関係であるのかについては言及されていない。本論文が会計研究としてより高い評価を受けるためには，会計の計算構造との関係の解明にも取り組むべきであろう。

以上のような課題を残しているとはいえ，それらは将来に向けた研究の発展のための方向性を示唆したものであり，本論文が現時点において達成した学術的価値を損なうものではない。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23年1月24日に，論文内容の審査とそれに関する試問を行った結果，合格と認めた。