



# 実質優先の会計判断と会計基準設定に関する研究

岡本, 紀明

---

(Degree)

博士 (経営学)

(Date of Degree)

2006-03-25

(Date of Publication)

2012-08-07

(Resource Type)

doctoral thesis

(Report Number)

甲3636

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/D1003636>

※ 当コンテンツは神戸大学の学術成果です。無断複製・不正使用等を禁じます。著作権法で認められている範囲内で、適切にご利用ください。



【 4 5 】

氏 名・(本 籍)	岡本 紀明	( 青森県 )
博士の専攻分野の名称	博士(経営学)	
学 位 記 番 号	博い第141号	
学位授与の 要 件	学位規則第5条第1項該当	
学位授与の 日 付	平成18年3月25日	

【 学位論文題目 】

実質優先の会計判断と会計基準設定に関する研究

審 査 委 員

主 査	教 授	古賀 智敏
	教 授	國部 克彦
	助教授	與三野 禎倫

## 論文内容の要旨

本論文は、企業における取引の拡大・複雑化と利益操作の可能性の拡大を背景として、社会的制度を構成する規則的規範と社会的規範との2つの規範の視点から、実質を反映した会計判断と会計基準の設定はいかにあるべきかを理論・制度・事例研究の各側面から総合的に究明しようとするものである。

本論文は、3つの部、12の章から構成されている。

まず、第1章「現代における企業環境」では、序章での本研究の視点と具体的課題の提示を受けて、企業による利益操作が増大ようになった背景として、取引の複雑化に加えて、株価に連動した経営者の報酬体系の普及が見られることを明らかにしている。

続いて第2章「形式優先主義の蔓延－エンロン事件を中心に－」では、エンロン事件を取り上げ、その会計スキームを詳述することによって、経営者による会計不正がいかに図られたかを具体的に論じるとともに、アメリカ、イギリス、オーストラリアにおけるクリエイティブ・アカウンティングの急増を踏まえて、会計における実質優先主義の必要性を明示している。

これを受けて、第3章「原則主義・細則主義と実質優先主義」では、会計基準のあり方をめぐるアメリカの細則主義とイギリスの原則主義とを比較分析しつつ、原則主義と細則主義とのバランスをいかに追求すべきかを種々の先行研究を手掛かりとして検討し、原則主義のもとでは、専門的判断が介入しやすいので、実質優先の会計判断が実際に達成されるかどうか問題であるとの指摘がなされている。

第4章「会計における実質概念の探究」では、社会的制度概念を分析ツールとして援用し、会計における実質は、制度に参加するものによる規則的規範と社会的規範との相互作用によって決定されることが論じられている。

また、第5章「ミクロ・マクロレベルの分析視座－会計判断と会計基準設定」では、会計における実質優先主義の分析視座として、会計判断の側面に焦点を置くミクロレベルと会計基準設定の側面に注目するマクロレベルの2つを識別するとともに、この両者を橋渡しするのが制度を構成する規則的規範と社会的規範であるとの認識を示している。

このような分析視座を踏まえて、イギリスの財務報告違反審査会(FRRP)の判断事例に基づき、実質優先の会計判断がいかに行われているかを論じたのが、第6章「実質優先の会計判断－イギリスのFRRPの判断に焦点を当てて」である。そこでは、特定の取

引が事業目的を有するかという主観的判断に加えて、当該取引が企業に商業的效果をもたらすか否かの客観的判断が重要である点が明らかにされている。

第7章「会計基準設定を対象とした研究アプローチ」では、アメリカFASBと国際会計基準審議会という2つの代表的基準セッターの基準設定プロセスについて、利害関係者によるコメントレーターが基準設定にいかん反映されているかを浮き彫りにするとともに、個々の会計基準の設定においてコメントレーターの内容分析を援用しつつ、実質を優先する会計制度の分析を図るべきとの立場が提示されている。

さらに、第8章「会計基準設定による経済的実質の反映－リース会計基準」では、アメリカのリース取引の会計基準について、いかにして実質が反映されてきたかを検討している。その結果、基準書第13号(SFAS13)の設定は法的所有権の認識から経済的実質を反映した会計的認識の拡張をなすものであり、規則的規範との整合性が検討されてきたのに対して、現在のリース会計基準の改訂の動きは、リース会計基準の濫用に対するものであり、社会的規範からの逸脱を排除しようとするを明らかにしている。

第9章「会計基準設定による経済的実質の反映－証券化・連結の会計基準」では、SPEの連結問題については、リスクや便益といった原則を重視する方向で基準設定が進められ、また、SPEへの金融資産の譲渡による適格SPEの判定問題については、従来の財務構成要素アプローチを重視する形で実質優先の基準設定が進められつつあることから、規則的規範が社会的規範の逸脱よりも重視されていることが指摘されている。

第10章「会計基準設定による経済的実質の反映－企業結合の会計基準」では、すべての企業結合取引がパーチェス法を適用することで取引の経済的実質が反映されるかという問題意識のもとで、コメントレーター等の分析の結果、伝統的な持分プーリング法に対する根強い支持も残るなか、パーチェス法への統一化の動きは、M&Aに伴う基準の濫用を抑制しようとする社会的規範の側面からの展開であることが論じられている。

また、第11章「わが国会計基準設定における実質の反映」では、わが国での会計基準設定にあたって、いかに経済的実質が反映されているかをリース会計と企業結合会計に焦点を置き考察することによって、株主に焦点を置くアメリカ型企業社会に対して、短期的な利益操作による社会的規範からの逸脱の可能性は相対的に低いことが論じられている。

最後に、第12章「結論と課題」では、本論文の内容を総括し、その成果を踏まえて、わが国会計基準への示唆と社会制度論に立つ新たな会計理論の展開に向けての展望と課題を提示している。

## 論文の審査結果の要旨

本論文は、企業取引の拡大・複雑化という経済環境の中で、社会的制度の視点から、実質を反映した会計判断と会計基準の設定はいかにあるべきかを理論的・制度的・実証的に解明しようとする意欲的な研究である。

本論文は、特に次の3点において従来の研究に見られない独自性と斬新性を持つ。

会計制度を社会的制度として捉え、社会学並びに哲学における制度論を援用しつつ分析しようとするものであり、斬新かつ明確な方法論的基礎に立つ点に本論文の第1の特徴がある。本論文は、ツオメラ (Tuomela) の社会的制度概念を構成する規則的規範と社会的規範を分析ツールとして会計における実質概念の理論的フレームワークとその適用可能性を提示しようとした点は、斬新かつ創造性に富むものとして評価される。

第2に、会計における実質優先主義の具体的適用領域として、リース、証券化および企業結合会計を取り上げ、2つの規範の側面から会計における実質優先主義の特徴と問題点を浮き彫りにしている点である。しかも、実質優先をめぐる海外の判断事例やコメントレター等の緻密な分析データの裏付けを加えることによって、従来、一般的・抽象的に論じられがちであった実質優先の会計のあり方を一層具体的かつ明確なものとしている。

また、第3に、会計基準設定をめぐる「原則主義 対 細則主義」の課題に対して実質優先主義の観点から詳細な分析を加え、会計規制のあり方を明らかにするとともに、日本の企業環境に即した会計基準のあり方を明示している点である。これは、近年の会計基準のグローバル化の中で、日本の企業環境に適合した会計基準の設定と会計理論の構築に向けて大きな示唆をなすものとして評価できる。

以上、本論文は大きな学術的貢献をもたらすものではあるが、規制的規範と社会的規範との相互関係や許容しうる規範からの逸脱の程度、実質を優先した日本独自の会計基準の具体的な詳細など更なる研究が期待される。これは本研究自体が極めて大きな広がりと深さを有する研究課題であることを意味するものであり、研究の将来の発展可能性を示唆するものとする。

以上の理由から、審査委員は、本論文の著者が、博士(経営学)の学位を授与されるに十分な資質を持つものと判断する。

平成18年3月7日

審査委員 主査 教授 古賀 智敏

教授 國部 克彦

助教授 與三野 禎倫