

# 博士学位論文審査要旨

2012年6月28日

論文題目： 会計認識領域拡大の論理

学位申請者： 志賀 理

審査委員：

主査： 商学研究科 教授 鵜飼 哲夫

副査： 商学研究科 教授 百合野 正博

副査： 商学研究科 教授 稲見 亨

要 旨：

本論文は、現代会計と称される今日の会計の特徴を会計認識領域の拡大と認識の早期化としてとらえ、FASB『財務会計概念ステイトメント』および金融商品会計基準を素材に、それがどのように形成され、またどのような現実的機能をもつかを検討している。

本論文の内容は大きく三つの部分から構成される。

第一は、現代会計実務を論理化する概念構造を形成した FASB の『財務会計概念ステイトメント』と、認識・測定基準の開発に寄与するために FASB が公表した調査報告書（ヤエニック報告書、井尻報告書、ジョンソン＝ストーリー報告書）を取り扱った部分である。ここでは FASB が『財務会計概念ステイトメント』において、財務報告の目的、財務諸表の諸要素の定義、会計情報の質的特徴などを示すことによって、認識領域の拡大と認識の早期化にたいする理論的基礎を与えていること、さらに、三つの調査報告書によって、概念フレームワークの拡充が行われていることが詳細に分析されている（第1～3章）。

第二は、具体的な会計基準として公表された金融商品会計基準を取り扱う部分であり、FASB 財務会計基準ステイトメント 105 号、107 号、119 号、115 号、130 号、133 号、150 号および FASB 予備的見解「持分の特徴を有する金融商品」が取り上げられる。これらは金融商品会計にかかわる開示、公正価値評価、デリバティブおよびヘッジ、包括利益、負債と持分の両方の特徴を有する金融商品などを扱っているが、これらの会計基準は会計認識領域の拡大と認識の早期化を典型的に示すものであることが明らかにされ、それぞれについて詳細な分析がなされている（第4～9章）。

第三は、FASB と IASB による概念フレームワークの再検討プロジェクトに焦点を当てた部分である。ここでは、期待キャッシュ・フローのような見積・予測要素を含む測定技法を公正価値概念の中に包摂する会計実務および会計基準がいつそう進展する傾向にあることから、これらを合理化するために、よりいっそう強固な概念フレームワークの再構築が必要になったことが分析されている（第10章）。

以上のような検討によって、現代会計が、近代会計理論の限界をいかに克服し、新しい会計のフレームワークを構築しようとしているかが描き出されている。そして、会計認識領域の拡大と認識の早期化は、負債概念の拡大が費用・損失の早期計上をもたらし、資産概念の拡大が利益の拡大化をもたらすものとなりうること、しかし、利益の早期計上は金融商品会計など限定的であり、包括利益概念の具体化によって可能な限りそれを排除するという構造が組み込まれている、という結論をえている。

本論文は、FASB の諸資料を包括的に取り扱い、資産、負債、持分という財務諸表の要素全体から現代会計の本質的意味を明らかにしている。金融商品会計の問題は、たんに評価の問題にと

どまらず、利益計上の限定と費用・損失計上の弾力的早期計上を可能にすることであり、そのために会計認識領域拡大と認識の早期化の理論が要請されたという会計制度の本質的側面を描き出している点で、この領域の研究において一つの大きな成果を獲得している。

よって、本論文は博士（商学）（同志社大学）の学位を授与するにふさわしいものであると認められる。

## 学力確認結果の要旨

2012年6月28日

論文題目： 会計認識領域拡大の論理

学位申請者： 志賀 理

審査委員：

主査： 商学研究科 教授 鵜飼 哲夫

副査： 商学研究科 教授 百合野 正博

副査： 商学研究科 教授 稲見 亨

要 旨：

われわれ審査委員は、2012年6月12日15時から約2時間にわたって、学位申請論文についての口頭審査および総合試問をおこなった。

審査委員は、学位申請論文の内容について、問題意識、分析視点、引用文献、得られた結論と各章の分析の関係、会計理論・会計基準・会計実務の理解、見積・予測要素の検証可能性などについて質疑をおこなった。申請者はいずれの質問およびそれに関連する議論においても的確に対応した。

その結果、現代会計の特徴を会計認識領域の拡大と認識の早期化としてとらえ、その形成と現実的機能を明らかにした本論文について、研究の意義を確認するとともに、本論文の基礎をなす専門研究分野に関する申請者の学力を確認した。また、申請者は本論文に示された様々な論点に関連し十分な語学力（英語）を有していることを確認した。

以上のことから、本学位申請者の専門分野に関する学力ならびに語学力は十分なものであると認める。

# 博士學位論文要旨

論文題目：『会計認識領域拡大の論理』

氏名：志賀理

## 要旨：

本論文における研究は、「なぜ会計理論は転換するのか」という問いかけから始まっている。会計理論の大きな転換は、アメリカ財務会計基準審議会（FASB）が1970年代後半から1980年代にかけて公表した『財務会計概念ステイトメント・シリーズ』によってなされた。会計の目的は、適正な期間損益計算から投資家等への意思決定に有用な情報提供に変化した。そのような変化は、一般的には、金融市場の発達によって、財務報告は情報提供目的に重きを置かれるようになったと説明される。ではなぜ、会計目的が変化しても、財務諸表に計上される資産、負債、持分、収益、費用という要素によって利益が算出されるというシステムは変わらないのであろうか。

会計目的の変化は資産・負債の定義の変更をもたらした。適正な期間損益計算という会計目的のもとでは、未費消の原価が資産であると定義されていた。しかし、新たな会計目的のもとでは、将来経済便益をもたらすものが資産、将来経済便益の犠牲をとまなうものが負債と定義され、過去の取引価格あるいは法的な拘束から離脱し、将来視点が財務諸表に導入されたのである。つまり、会計理論の転換は、財務諸表に計上される項目と金額の変化をもたらしたのである。しかし、それは会計理論によって、新たに計上される項目と金額が創出されるのではない。新たな会計実務の出現によって計上される項目と金額を合理化するために会計理論が転換されるものと考ええる。したがって、会計理論の転換により、計上される項目・金額を客観的に捉え分析することによって、その理論が果たす本質的な機能を明らかにすることができるものと考ええる。

アメリカにおいては当時、リース会計、偶発事象会計、年金会計など、取引価格、配分、対応を基礎概念とする近代会計理論では論理化できない会計実務・会計基準が導入されていた。それらの会計実務・会計基準は、近代会計理論のもとでの認識領域よりも、将来方向へとはるかに拡大され、将来事象を早期に認識するものである。現代のアメリカにおける会計理論の動向は、会計認識領域の拡大化と認識の早期化を積極的に推し進めることにある。本論文は、そのような会計認識領域の拡大化と認識の早期化がどのような論理でもってなされてきたのか、また、現象的にそのような論理でもってどのような会計実務・会計基準が論理化されているのか、そのことが会計上いかなる本質的意味を持つのかということについて分析を行う。

第1章から第3章では、近代会計理論から現代会計理論へとどのような転換がなされ、どのように新たな会計実務を論理化する枠組みが形成されたのかについて考察している。

第1章では、『FASB 財務会計概念ステイトメント・シリーズ』の内容を考察している。まずそれは、意思決定に有用な情報の提供という財務報告の目的を演繹的に設定し、将来キャッシュ・フロー情報の有用性を強調する。その将来キャッシュ・フローの視点から、資産は将来経済便益をもたらすもの、負債はその犠牲をとまなうものと定義され、認識される対象物の概念が拡大された。しかし、認識領域が将来に拡大され、将来の事象を早期に財務諸表に計上するためには、これまでの取引価格では測定可能ではない。そこで、市場価格や将来キャッシュ・フローの現在価値など、取引価格以外の測定属性を用いることを正当化する認識規準を展開することによって、将来の事象を早期に計上可能な枠組みを形成したのである。

第2章および第3章では、FASBが1980年代に公表した井尻報告書、ヤエニック報告書、およ

びジョンソン＝ストーリー報告書を考察した。それらは、認識領域の拡大化の理論的枠組みを形成した概念ステイトメントにもとづいて展開された会計認識論である。これらの認識論は、当時では認識の対象となりえなかった未履行契約上の権利・義務を早期に認識することを論理化することに焦点が当てられていたことを明らかにした。

第4章から第9章では、それらの FASB の会計認識論、すなわち、認識領域の拡大化と認識の早期化の理論が、具体的に機能する場面について検討を進めている。とりわけ、未履行契約の認識領域化という観点から、FASB が包括的な金融商品会計基準を開発するために取り組んできた「金融商品会計プロジェクト」を中心に、認識領域の拡大化と早期化の論理構造を考察した。

第4章では、当該プロジェクトの「開示問題を取り扱う部門」から公表された FASB 財務会計基準ステイトメント第 105 号、第 107 号、および第 119 号の内容を考察した。それらの開示基準は、金融商品がもたらす可能性のある会計上の損失のリスクを強調し、金融商品の公正価値情報の開示を導入し、公正価値による測定方法を一般化することによって、金融商品全体を公正価値によって測定し、未実現損失の認識を可能にするという内容の認識・測定基準を設定するための方向づけにあると考えられる。

第5章では、有価証券の会計処理を規定した FASB 財務会計基準ステイトメント第 115 号の内容の考察を行った。その内容は、有価証券を保有目的別に分類し、とりわけ、トレーディング目的証券については、公正価値で評価し、その評価差額は当期損益で計上するが、売却可能目的証券については、公正価値で評価し、その評価差額は持分の部に区分表示する。第 115 号は、上記の開示基準によって公正価値評価が一般化されたことにもとづいて、財務諸表本体に公正価値評価を導入し、有価証券の分類しだいで、その未実現利得・損失を当期損益に計上するか、あるいは当期損益に計上しないという処理に正当性を与えたのである。

第6章では、「認識と測定の問題を取り扱う部門」から公表された、デリバティブに係る包括的な会計処理を規定した FASB 財務会計基準ステイトメント第 133 号の内容の考察を行った。その内容は、未履行契約であるデリバティブから生ずる権利・義務を資産・負債として、公正価値によって計上することを義務づけるものである。FASB が 1980 年代から焦点としていた未履行契約上の権利・義務の認識が、デリバティブの会計処理として具体化されたのである。金融商品会計プロジェクトのこの一連の展開の焦点は、未履行契約上の権利・義務を認識可能とすることであり、まさに会計認識領域の拡大化の具体的な展開であったのである。

第7章では、包括利益概念を、基準レベルで具体化させた財務会計基準ステイトメント第 130 号の考察を行った。第 130 号は、金融商品やデリバティブを公正価値で評価し、その変動額を「稼得利益」に計上したり、純利益から除外して「その他の包括利益」に計上したりする処理方法を正当化している。つまり、公正価値評価から生ずる未実現利得・損失については、包括利益概念を具体化させ、変動性の多い利益（未実現の）を損益計算書から除外させる枠組みをもつことによって、会計認識の拡大に対応しようとしたのである。このことから、会計認識領域の拡大化は、利益計上の限定と損失計上の早期化を論理化するところに本質的に機能するものと考えられる。

第8章と第9章は、「負債証券と持分証券の区別に関する問題を取り扱う部門」に焦点をあてる。ここでは、持分として分類する証券を基礎的所有主持分証券に限定し、それ以外の証券を負債として分類するという会計基準設定の方向性を明らかにした。持分証券を限定することにより、負債（もしくは資産）として分類する証券を拡大させ、それを公正価値で測定することによって、その変動額、さらには配当までもが純利益のなかに計上されることになる。ここに、持分概念の規定と負債領域の拡大が機能すると考える。

第10章においては、FASB は国際会計基準審議会（IASB）と共同で、概念フレームワークの再検討プロジェクトに着手していることに焦点をあて、なぜ今、概念フレームワークを再検討する

必要があるのか、その本質的意味を考察した。現在でも、市場価格だけでなく期待キャッシュ・フロー・アプローチのような見積・予測要素を含んだ測定技法を公正価値概念のなかに包摂し、将来の事象を現在の財務諸表に認識・計上する会計実務・会計基準が進展している。そのような見積・予測要素を内包する会計実務・会計基準を制度的に合理化するためには、より一層堅固な概念フレームワークの再構築が必要になったのではないかと考える。

本論文の考察によって、会計認識領域の拡大化と認識の早期化の特徴は、負債概念の拡大による弾力的な費用・損失の早期計上であると捉えることができる。認識領域拡大の理論は、資産概念と負債概念の拡大を論理化した。それは負債の拡大によって、その借方側で費用・損失の早期計上をもたらす、整合的には資産の拡大によって、その貸方側で利益の拡大をもたらすものとなりうる。しかし、利益の早期計上は、金融商品会計におけるごく限られた領域に存在するだけで、包括利益概念の具体化によって可能な限り排除するという論理が組み込まれているのである。会計理論が転換されても、弾力的な費用・損失の早期計上実務が趨勢的に貫かれている。近代会計理論のもとでの減価償却実務や引当金実務、現代会計理論のもとでの偶発事象会計、年金会計、資産除去債務会計がその例である。つまり、会計実務・会計基準によって弾力的な費用・損失の早期計上が推し進められ、それを論理化するために会計理論が転換されるのである。