

国家平等原則と国際組織法

大谷良雄

(87) 報 棄

国際社会は、一九世紀の後半以降、いわゆる組織化の時代を迎えたといわれている。これは、従来、個別的・二辺的であった国際関係が集合的多辺的な国際関係へ移行したことを意味し、より具体的には国際組織の登場を意味する。これは、又、他面において国際関係が個別国家の立場からのみ判断されるのではなく、国家間の共通利益という見地から、国際社会全体の立場で判断される傾向が生じたことを示し、いわば国際社会の構造が質的に変革を来したものと観念することが出来よう。国際社会が個々独立の主権国家によって構成されているという事実は、現在に至るまで変わっていないけれども、国際組織の登場及びその発展によって、国家間の関係が以前とは比較にならぬほど緊密化したことは疑い得ない事実である。とくに国際組織は、多数の国家が共通の目的を達成するために設立した機構であるから、その内部における国家相互の関係はその機能と目的を反映して、個別国家の立場を越えたり高い次元より規律される

ことも予想される。そして、国際組織はここにおいて、国際法上重要な問題を提起するに至る。つまり、従来、国家の基本的な権利として国際法上認められていた主権、平等権、国内管轄権あるいは自衛権といったものは、国際組織との関係においてどのような影響を受けるか。これは、従来の個別的な国家の立場からのみ考えられた国際社会において形成され、そこに妥当した伝統的な国際法上の基本的な観念又は原則が、いわゆる国際社会の組織化という現象によって如何なる変容を受けるかの問題であり、換言すれば、伝統的国際法に対する国際組織のインパクトの問題である。本論文においてとりあげるのは、近代国際法上の最も基本的な原則の一つとされる国家平等の原則と国際組織との関連の問題である。伝統的な国家平等の原則が国際組織内において著しい変容を受けていることはすでに内外の学者により指摘されているとおりである。現実の国際組織にあらわれたこれらの事実を従来国家平等原則との関連で如何に把握するかということが本論文における主たる問題点となる。本論文の構成は次のとおりである。

序
第一部 従来の国家平等原則の概観

第一章 平等理論のメカニズム

第二章 国家平等觀念の史的展開

第三章 国家平等の意義

第四章 国家平等の基本的性格

第二部 国家平等原則と国際組織法

——実証編——

第五章 国家平等原則と国際組織法上の問題性

第六章 国家平等原則と国際会議

第七章 国家平等原則と政治的国際組織

第八章 国家平等原則と非政治的国際組織

第三部 国家平等原則と国際組織法

——理論編——

第九章 国家平等原則に対する国際組織のインパクト

第十章 国家平等理論の構造的展開

——結論にかえて——

以下、この順序に従って本論文における主たる論点を述べてみる。

二

従来主張された国家平等原則の特色は、国家は国家であるかぎり、ただそれだけの理由で平等とみなされ、すべて平等にとりあつかわれることを要請する点である。ここにおいて、国家

が平等であることの根拠は、きわめて抽象的であるにもかかわらず、その効果は絶対的なものである。実際の国際社会における慣行を見ると、従来の国家平等原則の絶対的效果は、つまり、国家は国家であるかぎりすべて例外なく平等にあつかわれるという意味の絶対的效果は、現実の国際政治における力関係を反映して、必ずしも常には貫かれていたとは言いがたけれども、少なくとも観念的にはこのようなものとして存在していたし、又、現在においてもこのような観念が消え去ったわけではない。では、従来の国家平等原則に、このような性格が付与されたのは如何なる理由によるか。それはこの原則の成立の経緯からみて、国際社会の構造と無関係なものではない。近代国際社会はその成立の当初より共通の権力機構をもたず、個別国家の複合よりなるいわば原子論的構造である。国家は相互に独立の存在であるけれども、共通の権力機構をもたないために、その独立はみずから保障しなければならぬ。にもかかわらず、国家の事実上の力の差は著しい。そこで、国家はその独立を保障する法的な根拠を国家主権という概念に求め、それが相互に平等であるとした。従って、このように把握するかぎりにおいて、抽象的且つ絶対的性格をもつ従来の国家平等原則の妥当性の根拠は充分に見出し得る。しかし、このような性格を有する国家平等原則は、国際社会の構造が質的に変革していると考えられる国際組織の内部においては、当然には妥当し得ない場合も生ずるのである。現実の国際組織の代表制及び表決制において数多く指摘されている従来の原則とは相容れない事實は、以上の

ような観点から理論的に検討を試みられる必要がある。現実の国際組織における諸々の事例をみると次の如き基本的事実が判明する。すなわち、政治的国際組織においては、形式的表面的には国家の絶対的平等が比較的嚴格に貫かれるという姿勢が示される反面（たとえば、かつての国際連盟や現在の米州機構やアラブ連盟）、大国のヘゲモニーが露骨に表われる場合（たとえば、現在の国際連合安全保障理事会）も決して稀ではない。一方、非政治的国際組織においては、あくまでも、組織自体の機能目的の有効性及び円滑性という見地から、その代表制と表決制に加盟国間で著しい差異のみられる場合が多い。たとえば、典型的な事例としてあげられる国際通貨基金や国際復興開発銀行における代表制と表決制にみられる著しい差異、あるいは国際労働機関、政府間海事協議機関、国際民間航空機関等における代表制にみられる差異の如きである。これらの事実を従来の原則との関係で把握するのが本論文における基本的な問題である。

国際関係が緊密化して、国家の主権あるいは独立という形式的側面のみならず、国家を成り立たしめている個々具体的な諸の要素、つまり実質的側面が考慮されるに至ると、必然的に国際法における国家平等の機能は二面的な性格を帯びてくると考えられる。すなわち、国家の実質面が考慮されるに至ると、国家を一律平均的に扱う絶対的平等は、必ずしも常に妥当せず、場合によっては国家を序列的に扱う相対的平等が適用される可能性も生ずるのであろう。国家の実質面を考慮した場合の

法的効果は、国家間における差異を差異として認める場合と認めない場合とに分けられよう。たとえ、国家間に著しい差異が存在しても、それを差異として扱うことにならぬ法的意義も認められない場合には、形式的側面のみを考慮した場合と同様に、やはり絶対的平等が適用されるであろう。しかし、国家間の差異を差異として認めることに法的意義が付与されれば、国家をその差異に応じて序列的に扱う相対的平等の適用が要請されることになる。では、現実の国際組織にみられる従来の原則とは相容れない種々の事例をこのような観点からとらえることはどの程度まで可能であろうか。

三

相対的平等論を国家との関係で最初に展開したのは、一九世紀後半のイギリスの学者ジェームス・ローリマーであるといわれるが、彼は国家間の事実上の不平等という点を強く認識し、国家の実質的側面における絶対的平等を否定した。そして、国家の事実上の実力に相応した法的地位が承認されなければならぬという相対的平等論を展開したが、その理論的妥当性に関して当時厳しい批判を受けている。又、比較的最近において、フランスの学者パディラックはとくに国際組織との関連で相対的平等論を展開し、相対的平等は専断で正当化されない差別を生ずる法的不平等とは異なり、相対的平等における差別は、各々の国家の「社会的価値」(valeur social)に対応するものであるとしている。しかし、相対的平等は法主体間の事実上の差

異を考慮して、それに応じた取り扱いをするので、結果として法主体間に差を生ぜしめることになり、この点において相対的平等は現象的には法的不平等と類似性をもつ。それ故に、法的不平等が時には相対的平等として説明され、大国の専断を正当化する場合も生ずるので、相対的平等を法原則として位置づけられるためには、法的不平等と明確に区別するメルクマールを設定することが必要となる。ローリーマーの相対的平等論が厳しい批判を受けたのも、このような考慮を欠いたからに外ならない。又、パディラックにおいても、この点の追求は必ずしも厳格に行われているとはいえない。一般的にいうと相対的平等は、配分的正義に基づき、社会関係の垂直面に妥当する法原理であるから、相対的平等が妥当するためには、まず、水平的に併存する法主体間に上位する主体の存在が前提とされなければならない。上位する主体が各法主体の個別的な目的を超えた上位目的を実現するという見地から、各々の能力を評価しそれに応じた地位につかきめらる。その場合に問題となるのは、上位主体が個々の法主体を如何なる基準に基づいて評価するかである。そして、この評価基準が合理的であるか否かということが、相対的平等と法的不平等を区別する基本的なメルクマールになると思われる。では、評価基準の合理性は如何にして判定されるか。それは基準の設定が上位目的の実現と直接的に結びついているか否かによって一応の判定を下し得ると考えられる。つまり、基準の設定が個々の法主体の個別的利益を実現するという見地からではなく、各法主体の共通利益の実現という見地からなされ

ているか否かによって基準の合理性が付与されると考えられる。しかし、相対的平等が法的不平等と区別され、法的妥当性が付与されるためには、単に、法主体を評価する基準が合理的であるだけでは不十分であり、法主体を序列的に取り扱う場合の取り扱いも合理的でなければならぬ。以上のようにみると、相対的平等が妥当性を付与されるためには、少なくとも三つの要件が考えられる。まず、第一に、相対的平等の適用の対象となる法主体間の能力あるいは事実上の差異を評価する上位主体の存在である。第二に、評価にさいして用いられる基準の合理性であり、第三に、その結果としてなされる法主体間の取り扱いが合理的であるということである。では、これらを現実の国際組織における国家関係に適用するとどうなるか。まず、国際組織をその構成単位である各加盟国に上位する主体としてみなし得るか否かという問題が生ずる。国際組織は、未だに独自の立場から加盟国の主権を一般的に制限し得るほど強固な実体となるに至っていないけれども、国際社会の要求にこたえる機能目的の実現とその機能の有効且つ円滑なる遂行ということを、加盟国の個別的の立場を超えた上位の要請としてとらえることは一応可能であると思われる。問題は現実の国際組織においてみられる国家間の差別的あるいは序列的な取り扱いがこのような見地からなされているか否かである。

四

これまでの考察を現実の国際組織との関連で検討した結果得

られる結論は、現在までのところ政治的国際組織においてはその基準の不明確さ故に相対的平等の適用は必ずしも立証し得ないが、他の国際組織すなわちより専門的技術的行政的な国際組織においては、財政負担、機能における重要度、利害関係度及び人口などを基準として、ある程度その適用が立証し得るのである。目的が制限的である専門的な国際組織の場合には、基準をみつめることは比較的容易であり、電波の波長の長さ、船舶の総トン数、産業生産高、通商収支等の技術的価値あるいは又人口、領土面積、財政資源などの他の要素に基づいてこれらの基準をひき出すことも可能である。しかし、国際組織の権限が拡張強化される場合、すなわち、政治的、経済的、社会的、文化的領域を同時に含めようとする場合には、国際協力は困難となり基準はねつ造されやすくなると思われる。

以上の考察によって、従来の国家平等原則すなわち国家は国家であるかぎりすべて一律平均的に扱われるべきであるという絶対的平等の原則は、国際組織との関連で考えてみると、全面的には妥当し得ないことが一応明らかとなると思われる。

つまり、国際組織の内部においては、国家を特定の観点から序列的に扱う相対的平等の適用が部分的には妥当することが明らかとなる。その結果、国家平等の原則は、従来のように一面的なものとしてではなく二面的なものとして展開される必要が生じたと考えられる。アリストテレスにおいて指摘されているように、元来、平等には二つの形式があり、従来の国家平等原則は、その一つである絶対的平等のみを主張したものであった。

それは多分に国際社会の構造を反映した結果であったけれども、近年における国際社会の組織化という現象は、新たに相対的平等の適用される基盤を提供することになった。理論的にいって、絶対的平等と相対的平等とは互いに相対立する概念ではなく、平等という一つの概念の二つの局面である。現実の国際組織との関連でいえば、絶対的平等は、法適用の平等（法の前の平等）及び国家の独立における平等（主権平等）において妥当する。これはいわば形式的平等である。国際組織の総会といわれる機関で、原則として一国一票制が貫かれているのはこの故と思われる。しかし、国際組織を構成するすべての加盟国が、まったく同じ地位と権限において組織の運営に参加したのでは、有効な機能の遂行や円滑なる組織の運営は期し難い。それ故に、たとえば、一部の有力な加盟国によって構成され、継続的に機能の遂行を行う理事会的機関の組織原理として、相対的平等の適用が要請されることも考えられる。それは平等の原理に本来内在するものの構造的な展開であると思われる。

〔博士論文審査要旨〕

論文題目「国家平等原則と国際組織法」

論文審査担当者 皆川 沈

細谷 千博

坪場 準一

今回、大谷良雄氏より提出された一橋大学法学博士学位請求論文「国家平等原則と国際組織法」に関し、我々審査員一同は以下のごとく考えるものである。

先ず上記論文の構成を概観するに、そもそも平等の観念および従来唱えられてきた国家平等の原則の内容を、古典および最近の内外の文献の分析をもとに、解明せんとする第一部、国際組織における国家の代表制、表決制を殆ど全ての現存の組織に例をとりつつ実証的に研究した第二部、さらに今後の国際関係が、相対的平等の原則に重点を置きつつ規律されるべきことを、相対的平等の合理的基準の内容を具体的に提示しつつ、主張せんとする第三部、の三部より成るものである。そして、上記論文の主旨は、現実の国家組織に見られる加盟国家間の差別的処遇を、申請者の構成にかかる国家平等原則の二面性という理論を基礎に、相対的平等の原理によって説明しようとするところにある、と解される。

国家平等の原則に関して、このように正面から挑んだ研究は

殊に我国の場合僅かであったが、上記の原則を相対的平等の方向に転換すべきことについては今日ほぼ共通の見解に到達している、といってもよい。とはいえ、(一)その相対的平等が旧来の絶対的平等の原理と如何なる関係に立つか、(二)相対的平等原理の実施に伴なう国家間の差別的取り扱いに合理性を与えうる基準の具体的内容は如何なるものか、(三)そうした差別的取り扱いが国際組織において真に合理性を保ちうるか、(四)そのような差別的取り扱いが法的不平等をまねかないために如何なる配慮をめぐらすべきか、これらの諸点についてはなお充分な検討を要するものとして残されていた。申請者による上記論文は、これらの諸点と取り組み広範囲な実証的研究に基づいて、一応の解決を相当の説得力を以て提示するという意味で、我国の研究を一步進めることに寄与しえたと考えうる。

すなわち、前述の第一点に関して申請者は、本来、平等の観念が互いに相補的關係に立つ絶対的平等と相対的平等との双方を含むものであり、この両者が統一された理論であって初めて真の平等理論となりうることをアリストテレスの平等論に基づいて指摘しこれを国家平等理論にも適用して国家平等原則の二面化を基礎理論として構成する。これを国際組織との関係により具体的に言うならば、基本条約の定立や総会的機関など国際組織への一般的参加の局面(政治的的局面)においてはいざんとして絶対的平等が保障されるべきものであるのに対して、国際組織の具体的な運営などの機能的・執行的・技術的局面あるいは本来が機能的・執行的・技術的な国際組織(非政治的的局面)に

おいては相対的平等がむしろ妥当するべきである、と考えられているのである。この点は、従来の一面的な絶対的國家平等論や、一面的な相対的國家平等論に比して、より包括的・総合的であつて、理論的に優れているのみならず、現在における國際社会の現実により適合していることは言うまでもない。ただし、今日の國際社会は独立した主權國家の並存から成る分権的・原子論的構造を土台にしつつも、國際關係の緊密化・多様化に伴つて國際協力への志向が日毎に増大し、國際組織の必要性は益々増大しているという基本的特質を呈しているからである。

次いで第二点に關して申請者は、これまでにない広範圍な實証的研究に基づき、國際組織において現に用いられている加盟國間の差別的処遇の具体的基準を比較検討し、差別的取り扱いの合理的基準と考へうるものを提示する。ここでは、十九世紀以降の主要な國際會議、國際連盟・國際連合およびその各種專門機關、全米連合およびその各種機關、アラブ連盟およびその各種機關、歐洲審議會およびその機關、各種の行政連合、歐洲石炭鉄鋼共同体、歐洲經濟共同体、歐洲原子力共同体、これらを網羅してそれらの代表制・表決制に見られる加盟國間の地位や処遇の実態を探索し、そこから財政負担額・機能における重要度(例えば國際労働機構における「主要産業國」という標準など)・利害關係度・人口という四種類の標準が抽出されている。これは結局のところ所謂相対的平等の実質的な意味内容を詳細に検討し再構成しようとするものであつて、申請者がその力を最も強く投入した部分であると目される。これまでに相対

的平等理論を主張した學者によって示唆された標準、例えば人口・歳入・輸出入量(ローリマー)または「國家の社会的価値」(パディラック)などに比して、上記の申請者の提唱する標準がより実質的であり実証的な裏付けをもつという意味で好意的な評価を受くべきものと考へうる。

更に第三点について言えば、國際組織の組織原理として相対的平等原理を位置づけるのが申請者の立場である。つまり、國際組織の具体的な運営にあつては、共通の目標を達成しその意図された機能を果たすためにも、当該の機關が円滑に運営されるの任務が迅速・有効に遂行されることを不可欠とする。そのため、加盟國の実質的能力を共通目標の実現あるいは意図された機能の遂行にどれだけ寄与しようかという観点から評価し、それに応じた権限や責務の配分を行なうことが必要となる。これなくして國際組織の存在理由自体が危うくなるという意味において、上記のごとき差別的取り扱いは國際組織の存在理由自体がこれを要請するものと考へられている。勿論これは國際組織の機能的・執行的・技術的局面においてのみ妥当するものであつて、またその限度で差別的取り扱い、ひいては相対的平等原理の合理性が認められているのである。

第四に、法的不平等と相対的平等との区別の基準を、(a)上位主体の存在、(b)國家の能力の評価基準の合理性、(c)差別的取り扱いにおける合理性、という三点に求めているのが申請者の主張である。ただ、國際組織というものがその存在と機能において經常性をもち加盟國の主權を前提としつつもそれを規律し

組織としての独自性を維持している限りは、加盟国の個別的立場を超えた上位主体として把えることが一般的に可能であると考えられており、上記の(b)および(c)についてののみ問題を現実を生ずると指摘されているのである。そして、(b)にいわゆる基準の合理性を判定する基礎はそれが国際組織の機能・目的の実現と有効・円滑な遂行を促進するという立場から設定されているか否かというところに求められており、(c)にいわゆる取り扱ひの合理性は差別的処遇がその質と量において特定の国家にのみ評価基準を超えて集中しているか否かによって判断される、と申請者は考えている。これらで、例えばバディラックなどによって唱えられていた法的不平等と相対的平等とを区別する基準が、専断的で正当化されないものか否か、ということに止まり、また個々の国家の個別的利益を不当に強調していたのに比較すれば、その基準の曖昧さを或程度は除去しえたものと認めよう。

以上に指摘されたような特質を有する論文ではあるが、その中には一層の研究を望まれる部分の在ることも、看過しえないところである。例えば、国家平等の意義を適用の平等・規定内容の平等および定立の平等に三分し、主として最後の点に議論を集中しているが、問題の中心を執行的組織・機関・機能への参画の局面に置く限り「定立」という表現の適切さには疑問を禁じえない。また、相対的平等の実質的標準として挙げられた「機能における重要度」や「利害関係度」、あるいは法的不平等と相対的平等との区別の標準の一つたる「差別の基準の合理

性」、これらはいずれも国際組織の目的や機能との関係で判定さるべきものであるが、申請者も自認するとおり、国際組織の目的や機能は必ずしも常に単一ではなく、そのような場合に生じうる評価基準設定の困難を克服して上記の諸標準を実効的なものとなしうるために不可欠な条件を、より具体的に示さねばならなかったであろう。さらには、法的不平等と相対的平等とを区別するもう一つの標準として、また同時に、二面的国家平等論の側面たる相対的平等原理における必須の前提とされた所謂「上位主体の存在」について、申請者自身が、現存の国際組織を以て加盟国に上位する主体である、と断言することに逡巡を示しているだけに、その二面的平等理論をより確実な基礎の上に築きあげ、実定法上の原理として位置づけるためには、現在その上位主体性を疑わしめている個々の要因をより深く分析し、且つそれを是正する方策を具体的に提案すべきであったと思われる。

このような弱点も指摘できないわけではないが、面接試問の結果をも合わせて総合的に判定するに、申請者の本論文は内外の水準に到達しているのみならず、殊に広範囲な実証的研究に基づいて、相対的平等原理の合理的基準と考えられるものの実質的内容を統合・整理し、それを相当の具体性において提示しているところは、従来の諸研究を前進せしめたものと認めうるので、一橋大学法学博士の学位を授与されるに充分に備いすると審査員全員が一致して結論するものである。

昭和四十六年五月十日

法学研究科委員会

〔博士論文要旨〕

米国会計学会(A・A・A)財務諸表会計基準の 理論構造に関する研究

中 島 省 吾

目次

第一篇 問題の提起	第一章 本研究の課題	第十章 収益実現の基準
第二章 財務諸表会計基準の意義	第二章 米国会計学会(A・A・A)会計基準研究の意義とその基本課題	第十一章 費用の期間配分の基準
第三章 第二篇 A・A・A会計基準の生成と発展	第四章 米国会計基準生成の社会的背景	第十二章 損益表示の基準
第四章 米国会計基準生成の会計学説的背景	第五章 米国会計基準生成の過程	第十三章 株主持分会計の基準
第五章 米国会計基準生成の発展	第六章 A・A・A会計基準の体系・内容およびその基礎	第十四章 「一九五七年改訂版」の地位
第六章 米国会計基準生成の過程	第七章 概念	第十五章 「会社会計基準序説」の理論構造
第七章 A・A・A会計基準の体系・内容およびその基礎	第八章 A・A・A会計基準の体系	第十六章 基礎概念の形成の原理に関する一試論
第八章 A・A・A会計基準の体系	第九章 原価基準の内容と問題点	第十七章 財務諸表にたいする経営的要請
第九章 原価基準の内容と問題点		第十八章 財務諸表にたいする利害関係者の要請
		第十九章 結論——A・A・A会計基準の論拠
		要旨
		第一篇においては、この研究の目的および基本課題を明らかにした。近代企業における財務諸表の作成公表にあたっては、

(95) 報 彙

会計処理および表示につき、いくとおりかの代替的な方法を予想しうる。それらのうちからどのような方法を選択適用するかを決定するのは経営者である。そして、この選択適用にあたって、経営者は、必ずしも、事実の客観的測定報告を目的とせず、むしろ、政策的考慮をもって会計上の操作を試みる場合が多い。それゆえ、近代企業の財務諸表公表の制度のもとでは、そのような公表の社会的・公共的必要性にてらして、経営者のこのような会計操作を規制することを目的とする財務諸表会計基準が必要となる。

このような会計基準はしたがって、本来規範性をその基本的性格とする。その規範性は、会計基準明文化に際して、法的權威にもとづく強制力として賦与される場合が多いが、この種の法的・制度的強制力にもとづく会計基準は、それからの背離を許さない厳格なものであるために、かえって、会計実践の多様性とのあるいは現実の諸要請との妥協によってその内容の一貫性を失いがちである。それにはたいして、たとえばペイトン・トリトン共著「会社会計基準序説」にみるような、理論的規範としての会計基準は、実践のそれからの背離が必要でかつ正当化される場合にそのような背離を認めつつ、その背離の程度および内容を測定するための基点として機能するという意味で、かえって妥協や水割りを拒否して高度の規範性を維持することになる。

本研究の出発点は、このような理論的規範としての会計基準がその規範性を主張しうるのはどういふ理論的基礎にもとづい

てであろうかという問題意識である。本研究では、第一章と第二章とで、前述のような、財務諸表会計基準の役割とその理論的規範性の意味とを明らかにすることに務めた。

このような理論的規範性をその特色とする会計基準のもっとも代表的な例は、米国会計学会(A・A・A)が一九三六年以来公表した一連のステイトメント、すなわち、一九三六年の会計原則試案、一九四一年の改訂版、一九四八年の改訂版、サブリメンタリー・ステイトメント第一号ないし第八号、および、「会社会計基準序説」に求めることができる。本研究では、前述の問題意識にもとづいて、これらのステイトメントにおける会計基準の理論的規範性がどのような理論構造を根拠として主張されているかを解明し、それによって、会計基準の一般理論を確立する手がかりをえようと試みた。そのため第三章では、本研究が何故とくにA・A・Aの会計基準を研究対象としてとりあげたか、また、同基準をここで研究する場合の課題は何かを明らかにすることに務めた。

第二篇においては、A・A・A・会計基準の検討の前提もしくは基礎として、その生成の背景および発展の過程を明らかにすることに務めた。このような背景および発展過程の解明がとくに必要と考えられたのは、同基準がその優れた点においても弱点においても、米合衆国の特定の時代の歴史的所産であって、抽象的・観念的な意味での学理的展開としてのみこれを説明しまた評価することが不適當であることを痛感せしめられたから

である。それゆえ、第四章においては、その成立の社会経済的背景として、米国の株式会社制度の概要、証券市場の発展もしくは成熟の状況、および公認会計士界の専門職業の充実の程度について、同会計基準生成当時の事情を明らかにした。第五章では、それまでの会計学説の発展の動向を、スプレーグ氏およびハットフィールド教授の学説を中心に概観し、ペイトン教授らの学説が生れる背景を学説的関連において検討した。

米合衆国において会計原則が明文によって公的に確認されることになったのは、一九三三年以降の証券取引行政を直接的契機としてである。そして、証券取引行政の発足は、一九二〇年代以降の証券市場の発展、一九二九年以降の恐慌、および、有力会社の倒産などを直接的契機としてであった。したがって、財務諸表の作成表示についての会計原則による規制の必要性は、それらの深刻な経験を通じて米合衆国の経済社会の各層に切実に痛感されていたのであって、そのことは、A・A・A・会計基準の関係者が、この問題に取り組み熱心に検討した動機と無縁ではない。それゆえ、第六章では、このような基準の生成の歴史的過程を明らかにすることに務めた。また、A・A・A・という団体の性格、A・A・A・会計基準の発展の内容および関連諸文献の相互関係を明らかにするために、第七章において、A・A・A・会計基準の発展を概観した。そのうち、一九五七年の改訂版は、サプリメント・ステイトメント第八号までのステイトメントとその性格をいちじるしく異にし、後述の理論的分析にあたってそれらと同列に取扱うことが不適当と考え

られたので、それらと区別して取扱っている。

第三篇では、会計基準の理論的規範性の根拠を説明するための手がかりとして、A・A・A・会計基準および「会社会計基準序説」に展開された会計基準の内容を整理要約し、それらがどのような意味で理論的であるのかを検討した。そして、それらの内容が「基礎概念」との関連において理論的一貫性を認めうることを明らかにし、それぞれに、会計基準と「基礎概念」との関係をも具体的に説明した。

すなわち、第九章においては、「会社会計基準序説」で「原価」に関する基準とよばれている、外部との取引に関する当初の記帳の会計基準の内容を明らかにし、それらが「会社会計基準序説」にいう「測定された対価」の基礎概念を根拠とすることを指摘した。同じように、第十章においては、期間収益の計上のために収益実現を判定する基準とその基礎概念を、また、第十一章においては期間費用の計上と次期以降への費用の繰延、すなわち費用の期間配分の基準とその基礎概念とみられる「努力と成果」その他の考え方の関連を論じた。第十二章では損益計算に関する報告・表示の方式もしくは様式の基準とその根拠をなす包括主義の考え方の関係を明らかにすることに務めた。第十三章では、株主持分の会計基準を示し、これらの基準の、その中心的な考え方と思われる醸出資本と留保利益との区別の概念との関係を究明した。

なお、第十四章では、一九五七年改訂版の内容的特色を説明

した。同改訂版は、それ以前のステイトメントと内容的に関連するところが少くない。そして、これをそれまでの会計基準の新しい方向への発展の出発点と解することが妥当と思われる。しかし、他方、同改訂版には、それまでの会計基準の基礎概念で説明しえない、全く新しい考え方が提示されているので、これを単純にそれ以前の基準と一括して論ずることができない。それゆえ、第四篇における会計基準の理論構造の討論においては、混乱をさける意味で、この改訂版を含めず、サブリメンタリイ・ステイトメント第八号までの会計基準を研究対象として卑見を述べた。その意味で、この改訂版についての討論は、第八章から第十三章までの討論と一応区別して、別の章によってその特質を簡単に説明するにとどめた。A・A・A・会計基準の一九五七年改訂版以降の新展開については、本研究で明らかにしたところを基礎にして、別箇の研究として他の機会に卑見を述べることとし、本研究にはそのような研究は含まなかった。

第四篇では、本研究の本来の研究課題、すなわち、財務諸表会計基準の規範性の理論的根拠の解明について、卑見を述べた。研究者はまず第十五章において、A・A・A・会計基準の理論的裏付けともいうべき「会社会計基準序説」の理論を検討した。そして、そこでの会計基準の理論性とは、会計基準が基礎概念との関連において首尾一貫性を備え、基礎概念の具体的展開としての統一性を備えているという意味にほかならないことを明らかにした。会計基準の理論的規範性は、したがって、それら

が導き出される根拠としての、基礎概念の妥当性において裏付けられる。もし、その提示している基礎概念が理論的権威をもたないならば、会計基準の理論的規範性への期待は裏切られることになる。それゆえ、第十六章では、理論的権威を主張するような基礎概念が形成されるにはどういう要因を必要とするかにつき一つの見解を提示した。

卑見によれば、会計基準の基礎概念は、企業会計の技術的特性と企業会計にたいする社会的要請との二つの要因にもとづいて形成される。このうちの技術的特性との関連については、これまでに会計学者が指摘したところは比較的に多いと思われるが、社会的要請の内容については必ずしも十分な指摘があったと思われぬので、これについて、財務諸表にたいする経営的要請と同じく利害関係者の要請とを区別し、第十七章と第十八章とにおいてそれぞれその内容に検討を加えた。第十九章では、これらの討論を要約し、本研究の提起した課題にたいする結論を簡単にとりまとめた。このような立場からみれば、A・A・A・会計基準は、米合衆国の投資家層の財務諸表にたいする要請を基礎として、期間損益計算中心にその基礎概念を構築し、その展開によってその内容を構成したものと解される。

主要な主張および強調点

この研究は、財務諸表会計基準の規範性の根拠を理論性に求める立場を支持しつつ、そのような理論性とはどのような意味のものかを究明しようとした。そして、第四篇で、基礎概念に

もとづくそれらの基準の論理的「一貫性」と、基礎概念形成の技術的および社会的必然性にそのような理論性の根拠を見出し、かつ、基礎概念形成の要因について一つの見解を提示した。本研究の主張はこのような見解の提示を中心内容としている。

また、このような、会計基準の一般理論の検討および提案を、A・A・A・会計基準および「会社会計基準序説」の主張とその理論的根拠との分析を通じて行っているところに本研究の特色があると考える。研究者は、この提案が、抽象的・観念的な論理の産物としてでなく、米合衆国の経済社会の歴史的発展のなかから生み出された公的かつ組織的主張の分析的研究から生まれた点において、一層高い客観的妥当性を有すると考えている。

さらに、このような研究を通じて、A・A・A・会計基準の理論的根拠につき、「会社会計基準序説」が必ずしも十分に明らかにしていなかった点について、その解釈もしくは理解を提示し、その今後の研究に若干の手がかりを供しえたと考える。

〔博士論文審査要旨〕

論文題目「米国会計学会（A・A・A）

財務諸表会計基準の理論構造に関する研究」

論文審査担当者

番場嘉一郎

矢島基臣

森田哲彌

本論文は、法的・制度的強制力によって裏付けられていない会計基準が、会計実践に対して規範性をもちうるのはいかなる根拠によるのであろうかという問題意識から出発して、そのような性格の会計基準である「A・A・A・会計基準」（米国会計学会が公表してきた財務諸表会計基準に関する一連のステイトメント）をとりあげ、その理論構造を分析することを通じて、規範性の根拠が会計基準を支えている理論における歴史的社会的目的適合性と会計論理的な首尾一貫性——これを筆者は会計基準の理論性とよぶ——にあることを明らかにし、そこから会計基準の一般理論を示唆しようとするものである。

本論文で「A・A・A・会計基準」として主たる研究対象としているものは、一九三六年の会計原則試案、一九四一年の改訂版、一九四八年の改訂版ならびにそれを補足・修正した一連のサブリメンタリー・ステイトメントであるが、更に、一九四〇年のペイトン・リトルトン共著になる「会社会計基準序説」（A・A・A・モノグラフ第三号）を、それが「A・A・A・会計基準」の基本思考を明示したものであり、「A・A・A・会計基準」分析の重要な手がかりを提供するものとして、研究対象に含めている。米国会計学会は、前記諸ステイトメントのほか、一九五七年にも改訂版を公表しているが、本論文では、これを他のステイトメントと区別して取扱っている。

二

本論文は、四つの篇より構成されている。第一篇では、まず右に略述した本論文の課題が提示されたのち、財務諸表会計基準一般の規範性の意味、特に、その理論性を根拠とする規範性に含まれる特徴が明らかにされる。

そもそも財務諸表会計基準は、経営者の政策的考慮からなされる財務諸表会計の操作を規制することを目的とするものであり、元来、規範性をその基本的性格とするものである。会計基準の規範性には、法的・制度的強制力に裏付けられた規範性と、そのような形の強制力を伴わず、専らその理論性を根拠とする規範性の二形態がみられる。法的・制度的強制力をもつ会計基準は、会計実践がそれから背離することを許さない厳格な規範であり、それ故にまた実践上の要請を無視しえず、理論的一貫性を欠きがちである。これに対して、専ら理論性をその規範性の根拠とする会計基準は、その強度の理論性の故に、実践のそれからの背離を正当な範囲内で認めつつ、その背離の程度を測定する座標としての役割を果すという形において、その規範性が特徴づけられるのであるとする。

筆者が本論文で明らかにしようとするのは、後者の形の規範性を支える会計基準の理論とはいかなるものであるか、という点である。本論文の第二篇以下では、かかる観点から「A・A・A・会計基準」の理論構造の分析が行なわれる。

三

そもそも会計基準は、その背景をなす歴史的社会的事情とは無関係に生成しうるものではない。したがって、会計基準の規範性を支える理論も、単に抽象的観念的な形式論理としてではなく、その背景との関連において理解されなければならない。このような考え方に基づいて、第二篇は「A・A・A・会計基準」の生成の背景を明らかにすることにあてられている。

筆者は、まず、米国における株式会社法人の性格、証券市場の発展、および公認会計士制度の発展に分けて、会計基準の生成にいたる米国の社会的経済的背景を考察し、一九三〇年頃までに会計基準形成の必要性が一般に認識されると共に、その制度的受入態勢も整えられていた事情、更に、たまたま一九二〇年代の末に恐慌が始まり、株式市場の大混乱、財務諸表粉飾の発覚といった事実が発生し、これらが会計基準形成の直接的動機となった事情などを明らかにする。筆者は、この間において米国会計士協会(A・I・A・A)の果たした役割を高く評価するが、実務に密着したA・I・A・Aの会計基準においては、「A・A・A・会計基準」に比して、その理論性の追求にはおのずから限界があったことを指摘する。

ついで、「A・A・A・会計基準」の如きその理論性を特徴とする会計基準の背景を考察するにあたっては、米国会計学の学問的系譜を明らかにすることが特に重要である、として、米国会計学の発展を史的に素描する。筆者は、これを、貸借対照

表中心の理論体系から収益力ないし損益計算中心の理論体系への発展としてあげ、「A・A・A・会計基準」にみられる損益計算中心の理論の背景が、このような米国会計学の発展の中に見出しうることを指摘するのである。

四

第三篇と第四篇は、前述の如き背景のもとに生成した「A・A・A・会計基準」の理論構造の解明を直接のテーマとする部分であり、本論文の中核を構成する。

第三篇は、「A・A・A・会計基準」、すなわち米国会計学会が公表してきた一連のステイトメントおよびペイトン・リトルトンの「序説」の内容の要約整理と、そこに展開されている諸基準の理論的根拠の探求にあてられている。

筆者は、まず、各ステイトメントの体系を比較検討し、「A・A・A・会計基準」の体系が、(1)原価(当初の記帳額)、(2)収益、(3)費用、(4)損益表示、(5)株主持分、の五分類項目から構成されているものとしてとらえうとする。そして、この体系は、「A・A・A・会計基準」が全体を通じて、取得原価の決定、それに基づく費用収益対応の損益計算および留保利益と元入資本の区別を主眼とする持分会計の三者を中心に構成されていることを意味し、その基礎には損益計算中心の会計観が強く支配しているのとみるのである。

ついで、筆者は、かかる体系を構成する諸項目に含まれる個別的な会計諸基準について、その根底にある基本的な考え方を

見出そうとする。そして、「序説」にみられる論理展開を援用しつつ、「A・A・A・会計基準」における個別的諸基準が、それぞれ各種の基礎概念との一貫性において説明できることを明らかにする。すなわち、当初の記帳額を規制する原価基準、費用の期間配分に関する諸基準、原価主義を中心とする資産評価の諸基準、包括主義の区分損益計算書の作成を指示する諸基準、あるいは収益の把握に関する基準などは、「測定された対価」ないし「価格総計」、「努力と成果」、「事業活動の継続性」、検証可能な客観的証拠を意味する「実現」というような基礎概念を具現するものとして統一的に理解できることを示すのである。

五

第四篇は、第三篇でなされた「A・A・A・会計基準」における具体的諸基準の検討をふまえて、その根底にある基礎概念の形成要因を明らかにすることにより、「A・A・A・会計基準」の理論構造を全体として説明しようとするものである。ここにおいて、筆者は独自の基礎概念形成原理を展開する。

筆者は、会計基準の基礎概念は、企業会計の技術的特性と、企業会計に対する社会的要請という二つの要因から生み出されるものであるとする。この二つの要因は、相互に他を規制する関係にあるが、特に問題の多い社会的要請を中心にして筆者はその詳細な分析を試みる。筆者は、まず、社会的要請を経営的要請と利害関係者の要請に分ける。前者は会計政策的要請と管

理会計的要請とからなり、会計政策的要請は原則として基礎概念形成の要因とはなりえないのに対して、管理会計的要請は、それが利害関係者の要請に優先しうるものではないが、管理会計機能の発展が財務会計領域の発展を触発し、利害関係者のあらたな要請を自覚めさせることを通じて、財務会計基準の基礎概念形成に作用を及ぼしうるものであることを指摘する。

ただ、「A・A・A・会計基準」に関する限り、このような管理会計的要請の発現は未だ明確には現われていず、専ら利害関係者の要請が基礎概念形成に支配的な役割を果しているとする。

それでは、企業会計に対する利害関係者の要請とは何か。筆者は、利害関係者の多様性を認めつつも、「A・A・A・会計基準」に関しては、証券市場の発展を背景とする株主グループがその中心であり、株主グループの投資意思決定のための情報要求として利害関係者の要請をとらえうとする。これは、具体的には、企業の収益力評価のための情報の要求であり、ここから、筆者は、「A・A・A・会計基準」の理論構造が、損益計算指向の基礎概念と、その上部構造としての具体的個別的会計基準とから形成されているものとしてとらえうとするのである。

六

本論文は、法的・制度的拘束力をもたない会計基準の規範性の根拠は、その理論性に求められるべきであるとする筆者の着想を、多年にわたる研究と緻密な分析力とをもって「A・

A・A・会計基準」の理論構造を克明に解明することにより裏付けた優れた研究である。特に注目すべきは、「A・A・A・会計基準」について、単なる形式論理の一貫性の検討を行なうにとどまらず、その背後にある歴史的社会的要請にまでさかのぼって、基準形成の要因を追求した点である。

その過程において筆者が指摘した管理会計的要請は、具体的には例えば標準原価計算や直接原価計算の思考および手法の財務会計基準への導入という形で考えうるものである。このような要請の財務会計基準への反映は、「A・A・A・会計基準」に関する限り未だ認められないが、会計基準の将来の発展過程においては十分予想しうるものである。その意味において、筆者が、経営者の管理会計的な要請が財務会計基準の形成に作用を及ぼしうることを指摘したことは、高く評価される見解と言わなければならない。

筆者は、また、利害関係者の要請が、「A・A・A・会計基準」においては専ら株主グループの情報要求としてのみ理解されていることを指摘する一方、それはあくまでも企業をめぐる諸種の社会関係によって規定されてくるものであるとして、利害関係者の要請が本来多様なものであることを主張している。この主張は、レポーターリングの多様性という思考に結びつくものである。利害関係者の要請をこのようにとらえることを通じて、筆者の理論は、会計情報システムという形で展開されつつある会計の新しい基準を形成する基礎理論としての適応性を示すものとみることができるのである。

このように、本論文の直接の課題は「A・A・A・会計基準」の理論構造の解明であるが、ここに示された理論構造解明の手法は、筆者の意図したように、理論性をその規範性の根拠とする会計基準一般の理論形成に適用しうるものであり、ここに、会計基準に関する一般理論形成のための有力な方向がうち出されたといっても差し支えない。

もっとも、本論文においても問題点がないわけではない。

一つは、本論文における一九五七年改訂版の取扱い方についてである。筆者は、特に「一九五七年改訂版の地位」なる一章を設けて五七年改訂版をとりあげ、その最大の特徴を、資産を用役潜在性と定義したことによる資産評価基準の著しい変化に求め、そこには、従前のステイトメントに関する基礎概念がそのまま妥当するものではないことを指摘する。しかし、基礎概念の一部を変更することによって五七年改訂版にも本論文で示されている会計基準の理論構造を認めうるとしているのであるが、その論述は、抽象論の域にとどまり、いかなる基礎概念がその資産評価基準と結合するものであるかについては、具体的には明らかにされていない。他の「A・A・A・会計基準」におけると同様に、五七年改訂版についてもこの点の具体

的な論証がなされてしかるべきであったであろう。

また、筆者が基礎概念の形成要因として会計技術的特性と社会的要請を挙げたことは先に述べたが、そこでは、これらの要因自体の解明に論点がおかれ、本論文第三篇で示されている各種の基礎概念がそこからどのようにして形成されるのか、すなわち、形成要因と基礎概念との関係が全面的には明示されていない。基礎概念と会計基準との関連性に関する論証に比して、この点の不備は指摘せざるをえない。

以上の点については、筆者の一そのの研究を期待したい。

七

「A・A・A・会計基準」に関する多年の研究に基づいて筆者が本論文で行なった「A・A・A・会計基準」の理論構造に関する研究は、会計基準論を中心とする財務会計理論の水準を高めることに貢献するところ大である。右に指摘した如き問題点の存在は、決して本論文の価値を左右するものではない。

われわれは、所定の試験の成績をもあわせ考慮して、筆者が一橋大学商学博士の学位をうける資格をもつことを認める。

昭和四十六年五月三十一日