

《論 文》

財務会計における実質の構成

—理論的枠組みの探究—

岡 本 紀 明

Constructing Reality in Financial Accounting—Suggesting Alternative Perspective
NORIAKI OKAMOTO

キーワード

実質優先主義 (Substance over Form), 集合的志向性 (Collective Intentionality), 社会的制度 (Social Institution), 社会規範 (Social Norm), リース会計基準 (Lease Accounting Standard)

会計上、企業や取引の形式よりも経済的実質を優先すべしとする実質優先主義が、財務会計における根本原則であることに異論はないだろう。だが、多くの局面で主張されるにもかかわらず、反映すべき実質とはいかなるものか、これまで体系的な理論的考察が加えられることがなかった。本稿は、哲学および社会学的な視点を導入し、会計において実質がいかん反映されるのか、新たな理論的枠組みを提示しようとするものである。具体的な本稿の構成は、以下の通りである。まず第1節で本稿の問題意識を提示する。第2節は、会計における実質に関する諸説を整理する。第3節では、Searle [1995]の制度的実体の理論の会計への適用を検討する。第4節では、それを展開させ、会計における実質は2つの規範に基づく集合的容認から構成される構図を提示する。第5節では、その構図を財務会計に解釈的に適用し、考察を加える。最後に第6節で、本稿の要約と今後の課題に言及する。

1. 問題の所在

近年、先進諸国を中心に、モノを代表とする有形財が中心を占める経済から、カネ（金融商品）や情報（ソフトウェア）を代表とする無形財が中心を占める経済へのシフトが見られる。

無形財重視の経済のもとでは、企業の経済活動は、もはや製造物のような物財の流れだけでは全て描写し得ず、データやイメージおよびシンボルといった極めて無形的なモノの流れからも描写される。しかしながら、無形資産の移転は目に見えるものではなく、価値の算定が物的資産よりも容易ではないため、企業が何を何を得て何を失ったかという経済活動の実質的な把握が、従来よりも困難になる。このような状況を鑑みれば、企業の経済的実質を反映する会計の役割が、ますます重要であると認識できる。

また、アメリカではエンロンやワールドコムといった企業の会計スキャンダル以降、企業の経済的実質を反映する会計基準がいかんあるべきかが議論の対象となった。当該議論は、会計基準が原則主義か細則主義であるべきかの論争へと姿を変えた。論争の背後では、多くの企業が詳細かつ複雑化した会計基準に準拠しつつ、利益操作等により望ましい会計数値を達成している点が問題視された。換言すれば、複雑な会計基準の存在が、基準に準拠しさえすれば何をやっても良いという企業態度を生み出しているのではないかという問題が、浮き彫りになったのである。そのため、昨今のアメリカでは、シンプルな原則主義のもと財務諸表作成者や監査人の専門的判断に依拠することにより、取引の経済的実質が反映されるという主張に沿って制

度の見直しが進められている。しかしながら、原則主義を強調し過ぎる点にも警鐘が鳴らされている。原則主義であっても利益操作の余地は排除できず、利益操作自体がどこまで認められるのかの結論も出ていない¹⁾。例えば、SEC [2003] による報告書は、原則主義と細則主義の中庸をいく目的指向型の会計基準が望ましいという抽象的な結論に至っている。

このように、会計において経済的実質の反映が重要であるにもかかわらず、いかに実質を反映すべきか制度のあり方に関して、十分なコンセンサスは得られてはいない。特定の会計制度が取引や企業の実質を反映していると主張するのであれば、その根拠として、実質の正否を判断するメタ基準を提示する必要がある、メタ基準の客観性をめぐる議論が循環論に陥る可能性があるからだろう。実質優先主義における実質概念の意義は、そのような抽象的な側面に含まれているのかもしれないが、本稿では敢えて、会計において実質がいかにして反映されるのか、大まかな理論的構図の描写を試みることにしたい。

その際、本稿では次のような観点から、会計における実質を考察する。第1に、会計における特定の実質反映プロセスを制度と捉え、制度(的実体)の構成に関する所説を参考にする。第2に、会計制度を社会的制度と捉える。本稿で提示する枠組みは、「社会的制度は、関連する当事者の意図(志向性)を集合的に含む」という主張を会計に適用したものであり、会計における実質も社会的制度のもとで反映され得ると考える。こうした制度を協同的な側面から捉えるアプローチは、現代の社会科学では、どちらかという軽視されがちである²⁾。しかし、基準セッターが設定する会計基準に多くの企業が準拠しなければ、会計基準は全く機能せず、社会における権威は失われるだろう。また、企業が公表する財務諸表数値が全く信用できない

ものと社会が認識するならば、投資家は企業への投資を避け、社会システムが混乱することになるだろう。そのため、会計制度を考える上で、どうしても社会との関係を切り離して考えることはできない。会計における実質についても、会計制度に参加している者の集合的な容認なしには、実質となり得ないだろう。

2. 会計における実質に関する諸説

会計における実質(もしくは実体³⁾)の反映については、様々な諸説がある。Morgan [1988] は、会計における実質は、観察者が選択する会計観により異なり、様々な構成され得るという認識論を提示した上で、単一の客観性基準を追求するのではなく、解釈的に会話(conversation)と対話(dialogue)のなかで捉えるべきと述べる⁴⁾。この観点から会計における実質を構成しようとするれば、主観的な幅広い解釈が可能となる。

Mattessich [1991] は、より客観的側面を考慮して会計における実質を捉える。Mattessich [1991] によれば、「形式」対「実質」という時、それは「物的実体」対「概念的表現(「社会的実体」)」の構図を意味する⁵⁾。収益や資本といった項目は、社会的実体として、ある程度客観性を獲得するものであると主張される。Mattessich [1991] の主張の背景にあるのは、実体にも複数の階層が存在するという「玉葱モデルの実体観」に基づくものである⁶⁾。さらにMattessich [1995] はそれを発展させ、条件付規範的会計方法論(Conditional Normative Accounting Methodology)を提唱する。条件付

3) 本稿では、実質優先主義や経済的実質といった表現に拘泥している。こういった会計において反映すべき「実質」は、時には「実体/実態(reality)」表現されるが、本稿では両方の違いを厳密に意識せず、互換的に用いる。表現上、realityは実体、substanceは実質と訳している。

4) Morgan [1988], p. 484.

5) Mattessich [1991], p. 14.

6) 形而上学的な物体としての究極の実体とは異なる属性を持つ(物理化学的、生物学的、心理学的、社会的実体レベルの)高次の実体が存在し、それぞれの実体は、階層をなす玉葱のように例えられる(Mattessich [1991], p. 6.)。

1) 例えば Lev [2003] や Nelson [2003] を参照されたい。

2) Tuomela [2002], p. 4.

規範的会計方法論とは、概して会計を応用科学として捉え、物的実体と社会的実体の両方を認識する存在論的見地に立つものである⁷⁾。条件付規範的会計方法論の特徴として、(1)異なる個人もしくは集団が多様な目的を有する、(2)一定の状況における根本的規範や価値判断に基づく手段を導き出す、(3)特定の目的を考慮した上で、それを満たすための効率性や効果を測定する点が挙げられている⁸⁾。Mattessich [1995] の提唱する条件付規範的会計方法論は、ラディカルな解釈主義と実証的会計論の中庸を行く目的指向型の会計理論の構築を目指すものであると位置付けられる。だが、Archer [1998] および Mouck [2004] は、Mattessich [1995] の指し示す会計目的は、理念的および政治的目的観と複雑に絡み合い、時には衝突する可能性があるとして、その不備を指摘する⁹⁾。その不備を克服する観点として Mouck [2004] が依拠するのが、Searle [1995] である。そこで以下では、Searle [1995] の主張を整理することにしたい。

3. Searle [1995] の制度的実体

(1) Searle [1995] の理論の基本的特質

Searle [1995] は、まず「生の(制度に関しない)事実 (brute fact)」と「制度に関する事実 (institutional fact)」を区別する。ここで、制度に関する事実とは、その存在のため人的制度を必要とするものと定義される¹⁰⁾。例えば、一枚の紙切れが千円札であるには、紙幣という人的制度が存在しなければならないため、「これが千円札である」ことは、制度に関する事実である。対照的に、「生の事実」とは、事実を言明するのに言語を必要とするが、言語やその他の制度とは全く独立して存在する事実である。

例えば、「山に雪が積もっている」という事実がこれに該当する。

Searle [1995] によれば、制度に関する事実は、社会的実体に含まれる。社会的実体には、機能の付与(割り当て)、集合的志向性、および構成的ルールの3つの要素が必要である¹¹⁾。

第1に、我々は事物および現象に機能を付与する。川の流れを移動手段に用い、木を材木として利用するなど、様々な機能を事物に割り当てる。ここで重要なポイントは、機能が決してあらゆる事物や現象に内在しているのではなく、意識ある観察者および利用者によって外から割り当てられていることである¹²⁾。つまり、機能は決して内在的ではなく、常に観察者相対的である¹³⁾。例えば、心臓の機能は血液を送り出すことであると当然に我々は認識しているが、これも観察者相対的である。そうでなければ、我々は健康や不健康な心臓と言い回すことができないからである。

第2に、社会的実体には集合的志向性が必要である。集合的志向性の概念は、Searle [1995] の特筆すべき観点である。集合的志向性とは、端的に言えば、我々が何かすることの一部としてのみ何かをしようとしている状態である¹⁴⁾。例えば、オーケストラのバイオリン奏者が、オーケストラの一員として交響曲の自分のパートを演奏する場合である。加えて、2人の男性がプロボクシングの試合をするためには、高い次元の集合的志向性が存在しなければならない。彼等は互いに相手をノックアウトするため、試合をするのに協力的でなければならない。この観点から、プロボクシングの試合は、単に路地で殴り合うのとは異なる。集合的志向性に関するあらゆる事実は「社会的事実」と表現される¹⁵⁾。例えば、2人の人間が一緒に散歩をするという事実は、社会的事実である。社会

7) Mattessich [1995], pp. 274-275 および Mouck [2004], p. 527.

8) Mattessich [1995], pp. 264-266.

9) Archer [1998], p. 302 および Mouck [2004], p. 528.

10) Searle [1995], p. 2.

11) Searle [1995], p. 13.

12) Searle [1995], p. 14.

13) Searle [1995], pp. 20-21.

14) Searle [1995], p. 23.

15) Searle [1995], p. 26.

的事実の特別な段階が、人的制度に関連した「制度に関する事実」である。

第3に、社会的実体に必要な要素は、構成的ルールである。Searle [1995] は、制度を「規制的」ルールと「構成的」ルールに区別する¹⁶⁾。「規制的」ルールは例えば、「車は道路の右側を走らなければならない」というものであり、文字通り運転を規制する。しかし、運転することは、そのルールの存在以前に存在することができる。しかしながら、ルールの中には単に規制するだけでなく、ある活動の他ならぬ機会を創造するものがある。それが構成的ルールである¹⁷⁾。例えば、将棋はそれぞれの駒の動きのルールが無ければ存在し得ない。将棋という活動を構成するという意味で、構成的ルールは規制的ルールとは区別される。構成的ルールは基本的には、以下の形式に従う。

「XはYとみなす」、もしくは
「XはCにおいてYとみなす」

構成的ルールのシステムは、制度に関する事実を創造する。例えば、「私が将棋に勝ったという事実」、「小泉純一郎は総理大臣であるという事実」といった制度に関する事実の例は、特別なルール（例えば、将棋の駒の動きや総理大臣の選出に関するルール）の適用によって創造される。王を詰めることによって将棋に勝利するということは、将棋のルールである。

以上が社会的実体の構成に必要な要素であり、Searle [1995] の主旨の根幹をなす部分である。本稿で焦点を当てるのは、会計制度が生み出す制度に関する事実である。そこで、次に社会的実体の一部をなす、制度に関する事実の創造に目を向けることにしたい。

(2) 制度に関する事実の創造と継続的存在

制度に関する事実の創造にも、上記に挙げた

3要素が重要な位置付けを占める¹⁸⁾。基本的に、「XはCにおいてYとみなす」という構成的ルール（慣習・手続き）に従って、集合的志向性がある現象に特別な地位機能を付与することにより、制度に関する事実が創造される。実際に新たな地位機能は、既に地位機能を有する現象に付与されるケースが多い。例えば、新たな財産権の創造は、典型的には、売買行為や譲渡行為という制度に関する事実の上に創造される。原則として、付与された地位機能にさらに地位機能を反復的に付与することに関しては、上限はないようである。

このような制度に関する事実は、厳格なルールに従った明示的な発話行為をなすことによって創造される傾向がある¹⁹⁾。例えば、戦争は宣言されたから戦争であり、男女は結婚したから夫婦であり、取締役は任命されたから取締役である。

それでは、一度創造された制度に関する事実は、いかにして支持され得るのであろうか。制度に関する事実の継続的存在を理解するには、主要な集団に関わる個人および十分な数の構成員が、そのような事実の存在を認識し、容認し続けることである。時には、集合的合意によって構成され、果たされる機能は地位を必要とするため、当該地位に関する継続的な合意が存在することは、その機能にとっては必要不可欠である。例えば、社会の全てもしくは大部分の構成員が、革命やその他暴動のように、財産権を認識することを拒否する時には、財産権はその社会において、もはや存在しなくなる²⁰⁾。すなわち、制度が継続的に存在し続けるためには、ある現象に付与される機能に関する集合的志向性が存在し続ける必要がある。ここでの集合的という意味は、決して集団の100%とか過半数の支持を明示的に意味しているのではない。我々は、実際に集合的志向性に基づく機能の付与について全て意識しているわけではないので

16) Searle [1995]. p. 27.

17) Searle [1995]. p. 28.

18) Searle [1995]. p. 31.

19) Searle [1995]. p. 34.

20) Searle [1995]. p. 117.

ある。事物に機能を付与する一つの方法は、その事物がその機能を果たすよう、ただ利用することにある。

Searle [1995] は、制度に関する事実を細部まで深く取り扱っているが、制度に関する事実に対する上述の主張のエッセンスを抽出するとすれば、以下の2点に集約できる。

1. 制度に関する事実は、事物に内在しない（地位：エージェント的）機能を付与することにより創造される。
2. 制度に関する事実の創造および維持には、その事物に機能を付与されることに関する集合的志向性が存在する。

以上が、Searle [1995] の主張の概要である。Mouck [2004] は、Searleの理論に基づき、会計における経済的実体への解釈を提示している。制度に関する事実に必要な構成的ルールを参照し、企業の経済的活動は、会計制度の存在以前に存在することが可能であるため、厳密に言えば、我々は経済的実体の報告を構成する際に、経済的実体を創造しているわけではないとMouckは主張する²¹⁾。その一方、会計数値は存在論的には全く主観的でありながら、同様に主観的なゲームのルールとしての会計ルール（複式簿記を基礎とした）に従った結果、認識論的には客観的なものであると主張する²²⁾。この見方は、会計における方法論的基礎として、ラディカルな社会構築主義的アプローチと科学的な個人還元主義的アプローチの中庸をいく新たな視点を提示するとMouck [2004] は主張する。

Searle [1995] を会計に適用したMouck [2004] の視点は斬新なものであるが、会計ルールが構成的か規制的であるかという問題は解決していない²³⁾。Searleもその点を考慮したのか、最新の文献では、構成的ルールよりも義務論的な機

能の付与を重視しているようである²⁴⁾。さらに、Mouck [2004] の主張には、Searle [1995] が提唱した「集合的志向性」という特徴的な視点に、さほど焦点が当てられていない。これまでの考察からも、集合的な容認に基づく地位機能の付与が制度的実体を生み出す、という主旨こそがSearleの主張の中心部分をなすと考えられるが、その点が重視されてない。それを考慮し、以下ではさらなる検討を進める。

4. 規範に関する集合的容認の会計への展開

会計制度に関して、集合的志向性と機能の付与との関係を端的に指摘しているのが、Ordeltide [2003] である。Ordeltide [2003] はSearle [1995] を参照しつつ、会計基準を社会的制度と捉え、集合的志向性に関して、以下の3つの過程を経て、企業が会計情報を利用者に伝達すると述べる²⁵⁾。

- (a) 関連する者が、社会における会計に与えられた機能について合意している
- (b) それらの機能に関して、関連する集団が共通の理解を共有しているという事実を認識している
- (c) この共通認識は、会計がその機能を果たすのに不可欠な前提となる

Ordeltide [2003] の主張では、Searleの集合的志向性の概念は、集合的な合意や共通の理解と認識されているようである。確かに、集合的志向性は集合的合意や信念を包括するため、このように理解しても大きな問題はないだろう²⁶⁾。その場合、資産もしくは負債の計上は、ある項目が特定の条件のもと、資産もしくは負債の定義を満たすと集合的に合意されれば、その項目は資産もしくは負債としての地位機能が付与さ

21) Mouck [2004], p. 533.

22) Mouck [2004], p. 540.

23) Mouck も Searle [1995] の会計への適用に関して、会計における構成的/規制的ルールの区別は曖昧にならざるを得ない点を認めている。Mouck [2004], p. 536.

24) Searle [2005], p. 9.

25) Ordeltide [2003], pp. 276-277.

26) 典型的にそのような合意状態は、合意という心的行為によりもたらされ、かつ何が合意されているのかについての表明、もしくは主たる心証となる考え（集団の他の構成員の合意等）に基づくものである。同様に、個人による合意も概して志向的である。Tuomela [2003], p. 104.

れると仮定される。

Searle [1995] は、「主要な集団に関わる個人および十分な数の構成員」の集合的志向性を対象としている。同様に、会計の枠組みにおいても、会計制度に関わる、企業も含めた社会全体の集合的志向性をいかに捉えるかが考察対象となる。しかし、集合的志向性の包摂する内容が曖昧な点も指摘される²⁷⁾。そのため、以下では Searle [1995] の理論に独自の解釈を加えて、再構築を試みた Tuomela [2003] の提示する2つの規範に基づく視点を会計制度に適用することにしたい。

Tuomela [2003] は、Searle [1995] の理論の基本的アイデアは正しいものであると支持しながらも、あまりにも狭められた範囲のみへの適用であるとの限定を付け加え、それを克服するものとして、社会的制度の規範的特質に焦点を当て、自説を展開している²⁸⁾。以下では Tuomela [2003] に依拠し、実質を構成する会計制度を模索することにする。

Tuomela [2003] によれば、社会的制度は、「集合的容認(collective acceptance)」という観点から捉えることができる。Searle 自身も、「制度的実体が創造され、維持される厳密な根本の論理作用がある。それは、一我々が『SはAをする権限を持つ』と集合的に容認、承認、認識、賛同等々する—という形式をとり、単に一我々は『SはAをする権限を持つ』を容認する—と短縮できる²⁹⁾』と述べ、集合的志向性と同等に集合的容認の重要性を指摘する。ここでの議論においても、互いの厳密な区別はさほど重要な問題とは考えられない。Tuomela [2003] も Searle [1995] に言及した上で自説を展開しており、重要なのは2人に共通する「集合的」という言葉であり、何らかの「集合的」なものが個人ないし制度に作用するという点では、2人

の主張は共通する。ここで、集合的容認とは、基本的に関連当事者が「我々としての態度 (we-attitude)³⁰⁾」を持つことであり、集合的容認に必要な「我々としての態度」とは、態度における意図や信念の一群に基本的に属するものである³¹⁾。「我々としての態度」のみならず、「私としての態度 (I-attitude)」も当然存在するが、多かれ少なかれ、社会的制度には何らかの「集団のための意識 (forgroupness)」が少なからず存在する³²⁾。「集団のための意識」として何かを認識するのは、集合的に規範のシステムに傾倒すると見なされる³³⁾。この規範のシステムは、社会の構成員に対してある行為を行うことを要請し (ought), またそれ以外の行為を行うことを容認する (may)³⁴⁾。Tuomela [2003] は、Searle [1995] と比較して、集合的な容認が、ミクロ・マクロレベルにおいて「しなければならない」という規範的な側面を有する³⁵⁾ 点をより強調する³⁶⁾。しかも Tuomela [2002] は、Searle [1995] による構成的/規制的ルールの違いについて、日常の現実社会においては2つの区別は困難であり、曖昧であると主張した上で、自説を展開している³⁷⁾。

それによれば、制度とは、集合的な容認に基づく集団環境における集合的な行為の繰り返しを前提とする³⁸⁾。加えて、そのような社会的制度に関して、制裁 (sanction³⁹⁾) が伴う規則的

27) Tuomela は Searle [1995] が集合的に容認、承認、認識、賛同等々といった複数の異なる表現を用いていることに関して、理論を曖昧にすると指摘し、集合的容認への統一を試みる。Tuomela [2002], p. 184.

28) Tuomela [2003], p. 149.

29) Searle [1995], p. 111.

30) 我々としての態度は、我々としての意図 (we-intention), 我々としての希望 (we-wants) や我々としての信念 (we-belief) 等を包含する。Tuomela [1995], p. 38.

31) Tuomela [2003], p. 125.

32) Tuomela [2003], p. 126. この集団のための意識は、それを共有 (share) しているという見方よりも、相互に互恵的 (reciprocal) であるという見方の方が近い。

33) Tuomela [2003], p. 126.

34) Tuomela [2003], p. 126.

35) ミクロとマクロの関係については、ここでは深く議論しない。本稿で参照した Searle [1995] や Tuomela [2003] は、志向性等の関連概念に関して、個人と集合の関係について非還元的個人主義 (non-reductive individualist) の立場をとる。

36) 例えば個人レベルにおいて、Tuomela の分析枠組みがいかに適用されるかに関しては、経済学的観点から考察を試みた Davis [2002] を参照されたい。

37) Tuomela [2002], p. 185.

38) Tuomela [2003], p. 137.

規範と（適切な）社会的規範の2つに関して集合的な容認が存在する⁴⁰⁾。

規則的規範とは、権威に基づく規範とも呼ばれ、形式的もしくは非形式的であり、直接的もしくは間接的に集団によって集合的に権限を与えられた合意形成に基づき、事物に新たな機能が付与されるものであり、基本的な制度設計がこれに該当する⁴¹⁾。この規範は、形式的もしくは非形式的（言葉に表されるのみなど）な形をとるが、基本的には文章化・概念化され、集団が準拠することになるものである。規則的規範には、権限を有する政府や類似する機関により、公式の手続きによって決定されるものが含まれる。規則的規範の逸脱に対する制裁は、明文化されているものもあり、例えば法律違反に対する罰則等がそれに該当する。また、規則的規範の確立には、合意（agreement）の形成が重要な位置づけを示す。程度の弱い規則的規範に関しては、多くの人々が注意を払っていなくても存在し続ける。

その一方、社会的規範とは、当の集団において、相互に規範的に行動することが期待されるものであり、しばしば明文化されず、慣行として止まり、おそらく言語的にも表現されない潜在的かつ暗黙的なものである⁴²⁾。社会的規範には良否の価値判断が伴い、その逸脱に対し、しばしば制裁（sanction）が加えられることになる。制裁は、結果的に機能の付与や剥奪として制度に顕在化する⁴³⁾。社会的規範は、相互の信念（mutual belief）としての抽象的な存在と位置付けられる⁴⁴⁾。また、社会的規範は、慣習に

における社会化の過程で人々が備えるものだと指摘される⁴⁵⁾。基本的には明文化されないが、社会学者や他の社会科学者により表現され、例外的に見出され得る⁴⁶⁾。

このような社会規範を合意と信念の観点から区別しようとする視点は、例外的なものではない⁴⁷⁾。それぞれの規範の逸脱に対する制裁も、明文化された規則的制裁と社会からの排他といった社会的制裁が存在する。規則的規範の逸脱に対する制裁には両方の制裁が含まれるが、社会的規範の逸脱に対する制裁には、明文化されない社会的制裁のみが伴う。

これら2つの規範の関係はいかなるものか。規則的規範は、（適切な）社会的規範に優先する。換言すれば、社会的規範の内容が規則的規範として表されるならば、規則的規範が社会的規範に取って代わることになる⁴⁸⁾。しかしながら、規則的規範が社会的規範へとは変遷し得ない。勿論、多くの場合、2つの規範は共存して制度を構成する。だが、例えば組織的な制度の場合には⁴⁹⁾、2つの規範が衝突し、相克が起こり得る状況も想定される⁵⁰⁾。

少なくともこれら2つの規範に基づく集合的容認が、制度設計において集合的な問題を解決するよう、事物に新たな機能を付与する（剥奪する）。2つの規範の観点から、実質を構成する会計制度を社会的制度と捉えた場合、集合的

39) サンクションには正のサンクションと負のサンクションがあると考えられるが、ここでは社会的規範の逸脱に対する負のサンクションを対象として制裁とした。サンクションについての詳しい議論は、盛山 [1995], 125-139 頁を参照されたい。

40) Tuomela [1995], pp. 16-22., Tuomela [2003], p. 138.

41) Tuomela [2003], p. 138.

42) Tuomela [2003], p. 138. しかしながら、社会的規範は語り継がれて教え込まれる性格を具備しており、時にはその内容が概念的構造ではなく事例によって与えられる側面がある。Tuomela [1995], p. 19.

43) Tuomela [2003], p. 156.

44) Tuomela [1995], p. 6.

45) Tuomela [2002], p. 165.

46) Tuomela [1995], p. 13. 社会的規範は、概念により表現されるというよりは、例示によって示される。

47) 北折 [2000], 156 頁。

48) Tuomela [1995], p. 20.

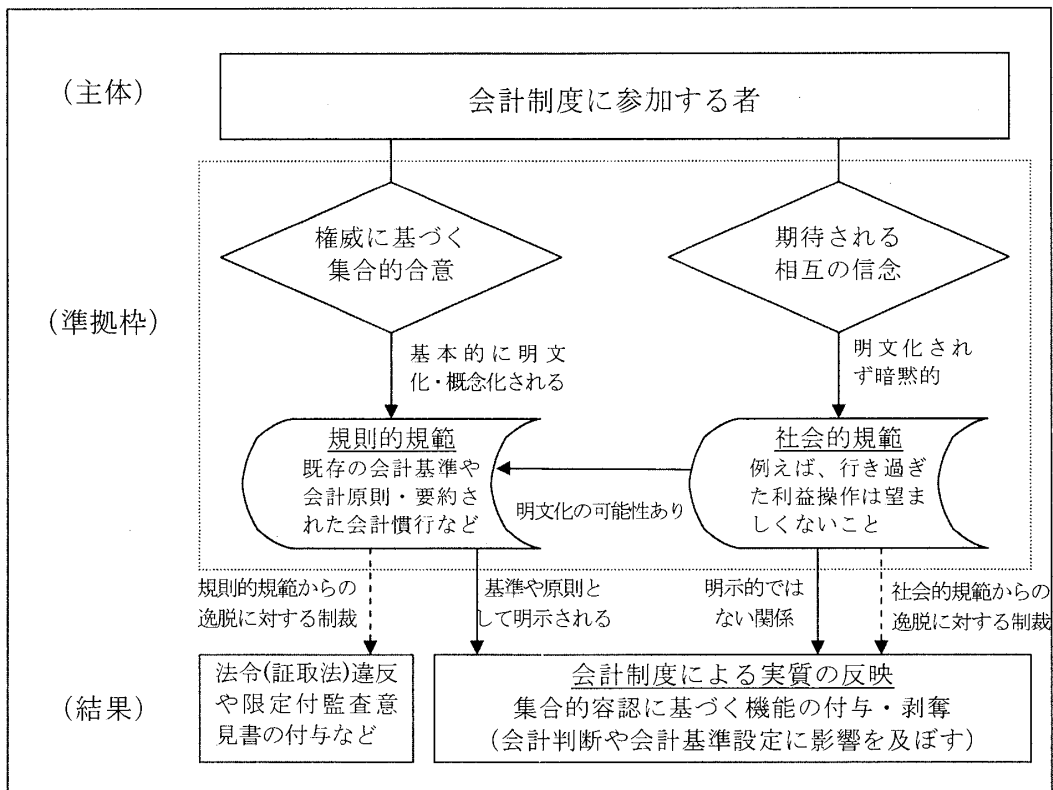
49) Tuomela [2002] は、社会的制度を厳密に以下の4つに分類する。

- (a) 規範により統制された社会行為もしくは「行為の規則性」としての制度
- (b) 何らかの存在物（人間、事物、活動等）に対し、新たな概念および社会的地位を与える制度
- (c) 問題となる集団の構成員にとって、新たな義務的な地位（とそれに伴う地位機能）を与える制度（Searle の制度観）
- (d) 社会的立場や秩序立った課業システムに関する組織としての制度

Tuomela は、(b)、(c) および (d) が集合的容認に基づく標準的な社会的制度であるとして議論を展開している。

50) Tuomela [2002], p. 165.

図表 1 集合的容認に基づく実質反映の構図



な容認が同様に重要な位置を占めると考えられる。未だ抽象的な仮説提示段階ながら、制度に関するこれまでの考察に基づき、図表1に会計における実質反映の構図を図示した。図表1は、社会的制度を創造するのは、2つの規範に関する集合的容認であるというTuomela [2003]の主張を会計制度へ適用したものである。会計における実質を突き動かすのは、2つの規範による集合的容認に基づくものである点を図示した。

まず2つの規範は、会計制度に参加する者による(権威に基づく)集合的合意(規則的規範)と(期待される)相互の信念という観点から区別される。左側の流れは、会計制度に参加する者の集合的合意によって、明文化もしくは概念化される規則的規範を表している。例えば、会計原則や会計基準といった既存の会計制度がこれに該当し、集合的に合意された権威ある基準セッターにより設定される。財務諸表作成者である企業は、一般的に既存の会計原則や会計基準に従わねばならず、もし規則的規範から逸脱

した会計処理を選択すれば、制裁として監査人から限定付監査意見が付され、上場している企業であれば、証券取引法に抵触するといった規則的制裁を受けることになる。加えて、企業の信用の失墜といった社会的制裁も受けることになる。

一方、右側の流れは、社会的規範と会計制度の関係を示している。社会的規範と会計制度との関係は明示的ではない。だが、時には明文化されていない社会的規範が、会計に関する規則的規範と変化することはあり得る。また、社会的規範の逸脱に対する制裁は、明文化されない社会的制裁である。この場合、例えば行き過ぎた利益操作等により基準が濫用されるなど、社会的規範の上では容認できない問題が集合的に認識された場合、制裁を加える機関として、基準セッターが基準を改訂することにより、対処することが考えられるだろう。

これら会計における2つの規範の存在は、Tweedieの提示する真実かつ公正な概観の概念

の2つの形態を基礎にして考えることもできる。Tweedieによれば、真実かつ公正な概観は、前進的 (progressive) または退行的 (regressive) な形態をとり、前者は時代遅れの法や古びた会計制度に取って代わるものであり、後者は競合他社が採用している慣行に対し、商業的に不利な状態から、監査人も含めて後ろ向きに納得せざるを得ないものである⁵¹⁾。Tweedieは前者が望ましいとし、後者の退行的な慣行に対する否定的な見解を示す。すなわち、前者がここでの規則的規範に該当し、後者の退行的な慣行の表現が社会的規範からの逸脱と捉えられ、Tweedieが望ましくないと考えるものである⁵²⁾。

5. 会計における2つの規範の探究

上記に挙げたTuomelaの二元的規範に基づく制度観は、制度に対する新たな視点を提供してくれる。それでは、会計における規範を上記2つの側面からいかに捉えるか⁵³⁾。Tuomelaも、自らの主張は哲学的なものであり、制度を支える規範の具体的な解釈は、社会科学者の仕事である点をほのめかしている。ここで、会計における実質を構成する規範の解釈を試みることにしたい。

まず、規則的規範は基本的には明文化され、既存の文献の中から言説として見出すことが可能であろう。一方、社会的規範は明文化されていないため、会計制度の背後に存在する数ある社会的規範のどの部分に焦点を当てるかを考慮する必要がある。ここで重要となるのは、一体誰によって規範が形成されるのかという問いである。この問いに関して、Hopwood [1990] は

同様に「実質優先主義および関連する概念に係る問題は、会計規制それ自体よりも、誰が規制を行うのかという問いに根拠付けられる⁵⁴⁾」と述べ、Freedman=Power [1992] も、「誰が答えを導くのが重要であり、実質優先主義の議論の多くは、会計処理の問題に関して、経済的実体もしくは実質の最終的な決定者は誰かに係るものである⁵⁵⁾」と指摘する。

先に述べたように、社会的規範は明文化された時点で、規則的規範へと姿を変え、明示的な制度となる。Tuomelaによれば、それをもたらしているのは、主に作用メンバー (operative members) である。作用メンバーとは、集団内において明示的もしくは暗黙的に権限を与えられ、集団の代表として行動することを認められている構成員である⁵⁶⁾。対して、非作用メンバーは、受動的または暗黙的に作用メンバーの行動を容認するその他の構成員である。すなわち、作用メンバーが種々の決定に関する主導権を握っており、規範も含めて制度設計に中心的に作用していると理解できる。

そこで以下では、コンテクストを絞り、作用メンバーをある程度限定した上で、いかなる規範が会計制度の設計に影響を及ぼしているかを考察することにしたい。

(1) イギリスにおける実質の最終決定機関

イギリスにおけるFRRP (財務報告違反審査会) は、会計における実質の最終的な裁定者として位置付けられ、企業の財務諸表が真実かつ公正な概観を反映していないと判断した場合には、企業にその旨を通告し、必要とあれば裁判所にその判断の是非を持ち込む権限を有する独特の機関である。ゆえにFRRPは、イギリスにおいて実質を最終的に判断する作用メンバーと位置付けられる⁵⁷⁾。

51) Parker=Nobes [1994], p. 9.

52) 規則的規範が社会的規範の逸脱と捉えられる状況も想定される。

53) 最新の文献においてSunder [2005a] が会計における規範に言及している。それによれば、規範に望まれるのはコンセンサスであり、規範を完全に定義するのは困難であり、不必要であるとされる。さらに、会計における社会的規範に関して、経営者の業績連動型の報酬体系や監査サービスの競争激化、ならびに経営者と監査人の自由裁量決定権の欠如 (互いの決定は後知恵により修正される) により、財務報告における社会的規範の効力が弱体化していることが指摘される。

54) Hopwood [1990], p. 84.

55) Freedman=Power [1992], pp. 17-18.

56) Tuomela [1995], p. 233.

57) 企業とFRRPが会計処理をめぐる裁判所で争うことになった場合には、裁判所が作用メンバーとなると考えられる。

FRRPの判断事例にいち早く注目したMcBarnet=Whelan [1999]は、会計における実質に関して、FRS5の重要性を指摘する。1994年にASB（会計基準審議会）により公表されたFRS5は、約10年にわたる設定プロセスを経たものであり、その目的は、取引の実質が財務諸表で報告されることを確保することにある。具体的に、「企業の取引の商業的效果、およびそれにより生じる資産・負債や利得・損失が財務諸表に忠実に反映されるべきである（パラグラフ1）」との目的を掲げ、一定期間における企業の財政状態および損益に関して、TFVを反映することを目的とし、財務諸表を作成する企業のすべての取引に適用される（パラグラフ11）。

FRS5は、「取引の実質を決定する際には、すべての影響や側面が認識され、中でも実際に商業的效果を有するものに重点を置くべきである（パラグラフ14）」との包括的の原則を掲げ、より具体的に資産の認識・測定・開示の原則的な基準を示し、個別取引への適用指針まで指示する。FRS5は、取引の「商業的效果」を重視することで、主に会計基準の抜け穴を利用したオフバランス取引等を排除するのを意図したものである。

さらに「商業的效果」を判断する際に重要なものは、「商業的論理」である。「取引の実質が何であれ、取引の参加当事者が通常それぞれ商業的論理を有するものである（パラグラフ51）」と示されている。「商業的論理」は「商業的效果」と共に、「各当事者が取引を行うに至った動機や意図（パラグラフB6）」を参考に判断されると思われる。

FRS5の中核を占める「商業的論理」や「取引を行った動機や意図」という主観的判断規準は、どちらかという社会的規範と関連するものである。動機や意図といった主観的側面は抽象的であるが、それが制度にいかん反映されるかは、信念のレベルにおける判断規準である。例えば、FRRPも、特定の取引が純粋に事業目的を意図した結果であると判断できる場合、容認する傾向があるようである。企業の財務諸表が投資家を誤導させようとする意図がない場

合、FRRPはそれを否認して強制的に変更を命ぜるといった制裁を加えることはしない。FRRPによる報道用通知14のBritish Gus社のケースでは、財務諸表の表示に関する問題がFRRPに指摘されたが、調査の結果、FRRPは「企業は誠実に活動し、投資家を誤導する意図がなかったことを確認した」として、例外的な処理を容認している。その一方、純粋な事業目的ではなく、会計数値の操作を単に目的とした処理は、社会的規範からの逸脱と捉えられ、真実かつ公正な概観の反映という絶対的の原則のもと、強制的な修正が命じられる。

また、「商業的效果」の重視はどちらかという規則的規範の色合いが強く、「取引を行った動機や意図」の主観的な側面を補完する。「商業的效果」の言葉自体は抽象的であるが、集会的に合意された規則的規範からの影響が強いと考えられる。特に、明文化された従来の会計的な便益・リスクの認識・測定手法が、商業的效果の測定において、重要な位置付けを占めると考えられる。商業的效果をなす企業にとってのリスクや便益の会計上の認識および測定は、それまで積み重ねられた会計基準や原則を中心として、その時代における企業環境の変化等を考慮することによって流動的に決定されると思われる。

（2）会計基準セッター

財務会計全般にわたって会計基準を設定する基準セッターは、実質を構成する重要な作用メンバーである。会計基準セッターは、基本的に各利害関係者の主張に耳を傾け、慎重なデュー・プロセスを経た上で基準設定を行う。そこで、操作メンバーである基準セッターが、規則的規範と社会的規範の狭間において、いかに基準設定を行っているかに焦点を当てる。その際、会計制度に参加する者の主張の判断材料として、基準設定の際に利害関係者から寄せられるコメントレターを挙げるができる。

これまでもコメントレターを分析対象として取り入れた先行研究がある。企業が基準セッ

ターに送付するコメントレーターは、自身にマイナスの影響が被ることを危惧して、本音を明かすものではないかもしれない⁵⁸⁾。しかしながら、コメントレーターの提出は強制的なものではなく、利害関係者としては何も行動しないことが選択肢としてある。また、コストがかさむロビー活動を行なっても、何もしない者が得をするというフリーライダー問題が起こることは目に見えている⁵⁹⁾。そういった制約を考慮した場合、利害関係者は非常に強い主張を持ってコメントレーターを提出していると予想される。コメントレーターにおける主張を分類する際、典型的に経済的帰結の側面を主張したものか、概念的/技術的な側面を主張したものかに二分する方法がある (MacArthur [1988], Tutticci et al. [1994], Weetman [2001], Schultzs=Hollister [2001])。概念に基づく主張は、従来の会計原則や基準との整合性を拠り所とした主張と捉えられるだろう。ここで、既存の会計基準や会計原則ならびに会計理論といったものは、規則的規範の範疇に含まれる。各国においてもそれぞれ違いがあるが、新たな会計基準設定の際にも、既存の基準や原則との整合性が重要な位置付けを占める規範として認識できる。

その一方、経済的帰結に関する主張は、それが社会的便益の観点からなのか、単に利害関係者が自身の便益を意図したものなのか判別が難しい。主に社会全体の公益を主張したものである場合、それは社会的規範に訴えかけたものであると考えられるが、明確な区別は困難である。それでも、アメリカにおける一連の原則主義への回帰および基準設定は、望ましくない過度な利益操作やクリエイティブ・アカウンティングを社会的規範からの逸脱と捉えて、それを是正する意図が少なからずあると思われる。特に、ここ数年のアメリカにおけるSPE連結に関する基準の厳格化や企業結合におけるパーチェス法への一本化の動きは、少なからずそれに該

当すると思われる。過度な利益操作を定義するのは困難であるが、信念のレベルでは社会的に見ても望ましいものではなく、社会的規範のコンテキストで議論できるだろう。そこで以下では、特に最近議論のあるリース会計基準の改訂問題に焦点を当てることにしたい。

(3) リース会計基準改訂に関する考察

世界的に見ても最近のリース会計基準への一本化の動きは、賃貸借と売却処理の判定基準が濫用されているという認識に基づくものである⁶⁰⁾。以下の図表2は、G4 + 1の検討に基づくリース会計基準の改訂に対し、IASBに寄せられたコメントレーターの内容分析の結果である。

図表2は、各利害関係者⁶¹⁾が、現在のリース会計基準が裁量的に濫用されていることを問題視している点を示している。G4 + 1の提案は、問題視されるリース負債オフバランス化の抜け穴を塞ぐために、賃貸借と売買処理を二分する基準を撤廃しようとするものと言えよう。

しかしながら、このような動きと並行して、新たなリース会計基準の理論的整合性を図る必要があるだろう。特に、構成要素アプローチの導入による他の権利・義務をいかに認識するかという問題が生じる。無形的な権利の束を会計上いかに認識するのかという問題が、少なからず浮上するのである。

一方、わが国におけるリース会計基準はどうかであろうか。リース取引の規模は、欧米におけるそれと比較しても規模は小さいが、その規模は年々拡大している。リース取引に対するわが国の会計基準は、欧米の基準とは異なる。図表3は、アメリカならびに国際会計基準のリース会計基準を日本と比較したものである。図表に示されるように、わが国の基準には所有権移転外リースという例外的規定が存在しており、他国基準ではファイナンス・リースとして処理さ

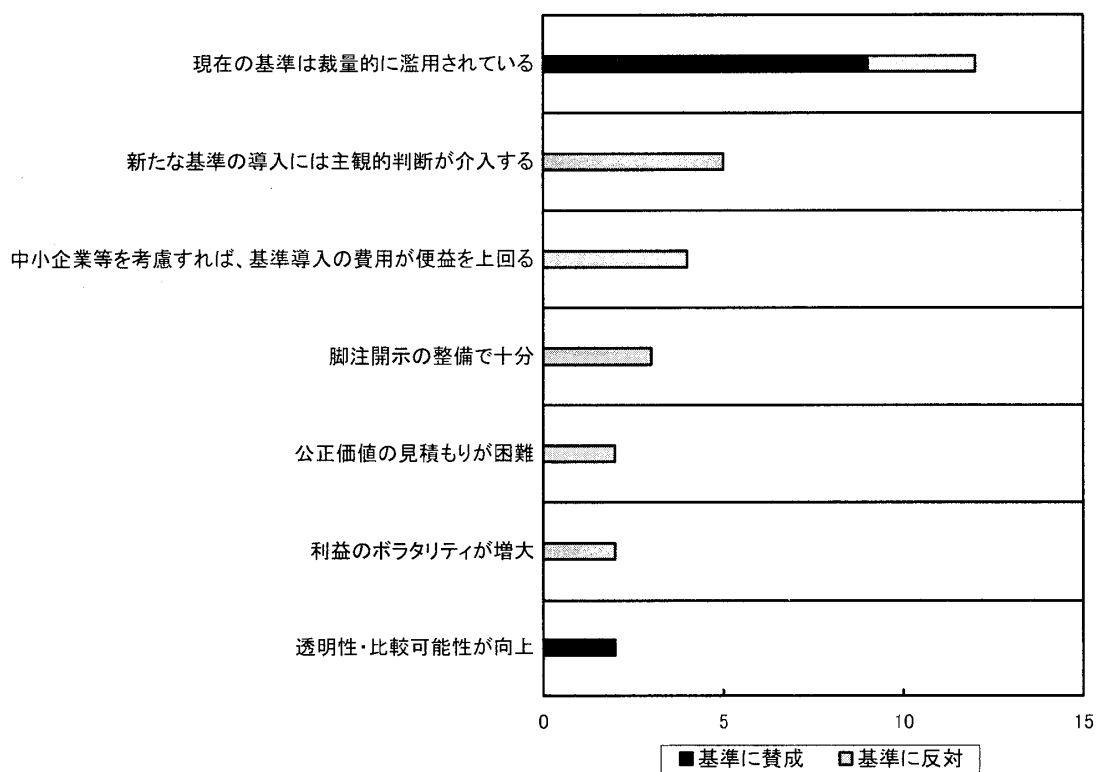
58) McArthur [1988b], p. 215.

59) Francis [1987], p. 38.

60) McGregor [1996] や Nailor=Lennard [2000] を参照されたい。

61) コメントレーターを寄せた各利害関係者は、会計士協会、リース業界、学会等、特に偏ったものではなかった。

図表 2 コメントレーターにおける主張の内訳



図表 3 各国のリース会計基準の比較

	日本基準		アメリカ基準	国際会計基準
定義	ノン・キャンセラブル（解約不能）・フルペイアウト		財産の所有権に付随するリスクと便益の実質的な移転	資産の所有権に伴うリスク・経済価値の移転
分類基準	所有権移転ファイナンス・リース	所有権移転外ファイナンス・リース	①所有権移転基準 ②割安購入選択権基準 ③見積経済耐用年数の75%基準 ④公正価値の90%基準	①所有権移転基準 ②割安購入選択権基準 ③見積経済耐用年数基準 ④公正価格基準 ⑤特別仕様基準 ⑥補足的状況 ⁶⁴⁾
	①所有権移転条項付リース ②割安購入選択権付リース ③特別仕様物件付リース	①見積現金購入価格の90%基準 ②経済的耐用年数の75%基準		
会計基準	オンバランス（売買処理）	オンバランス（売買処理）またはオフバランス（賃貸借処理）+注記	オンバランス（売買処理）+注記の説明	オンバランス（売買処理）+注記の説明

（出典：茅根 [2005] , 図表 2 を参照に作成したものである）

れる取引が、オフバランス処理されることが容認されている。所有権移転外リースという例外規定は、リース取引について財務情報利用者に対する情報提供の充実と、税務上の処理との関係を含む現行の実務慣行との調整という2つの目的の間の妥協的決着の結果であった⁶²⁾。その結果、わが国では2つの基準を満たせば、所有権移転外（ファイナンス）リースとして分類され、売買処理の他に賃貸借処理と注記という処理が容認されている⁶³⁾。わが国の企業の大部分が、所有権移転外リースについて賃貸借処理を行っているようである。図表4を参照されたい。これは、日本基準で財務諸表を作成した企業のうち所有権移転外ファイナンス・リースの処理方法に関する記述のある企業（連結：1,051社、個別1,266社）を対象として調査したものである。図表にもあるように、所有権移転外リースが売買処理され、オンバランスされるのは、ほんの僅かのみである。この結果を見れば、わが国では、ほとんどの所有権移転ファイナンス・リース取引が基本的に賃貸借処理されており、開示で補足することが慣行として定着しているといえるだろう。

図表 4 所有権移転外ファイナンス・リースの処理方法

	連結		個別	
	企業数	構成比	企業数	構成比
売買処理	3	0.3	2	0.2
賃貸借処理	1,048	99.7	1,264	99.8
合計	1,051	100.0	1,266	100.0

(出典：リース事業協会 [2003]、表 I-3 を抜粋したものである)

62) 茅根 [2005]、5頁。

63) 注記の内容としては、資産情報（取得価額相当額、減価償却費相当額、期末残高相当額）、負債情報（利息相当額を控除した未経過リース料期末残高相当額）、損益情報（当期支払リース料、減価償却費相当額、支払利息相当額）および処理基準（減価償却費相当額ならびに支払利息相当額の算定方法）が要求され、時には省略も容認される。

64) 以下の3つの状況は、5つの判定基準を補足する意味で例示される。

- ① 契約の解約により被る賃貸人の損失に対する賃借人の負担
- ② 残存資産の公正価値変動による利得または損失の賃借人への帰属
- ③ 著しく低額なリース料による賃借人による再リース

こういった所有権移転外ファイナンス・リースについて、民間の会計基準セッターであるASBJは、その是非を検討することを決定し、2002年8月にはリース会計専門委員会が、所有権移転外リースの賃貸借処理の廃止について検討を始めた。その主な目的は、国際的動向との調和を図るためのものであった。欧米の基準と比較すれば、日本の所有権移転外リースの例外規定は、奇妙な存在であったのである。

図表5は、リース事業協会がリース会計基準改訂（所有権移転外ファイナンス・リースの賃貸借処理の廃止）の賛否を1,194社に質問した結果である。基準に反対した企業が圧倒的な数を占める。

図表 5 わが国リース基準改訂へのアンケート

	回答企業数	構成比
反対である	994	83.2
賛成である	86	7.2
わからない	112	9.4
無回答	2	6.2
合計	1,194	100.0

(出典：リース事業協会 [2003]、表 II-9 を抜粋したものである)

反対理由としては、事務負担軽減のメリットが失われる（約7割）といった経済的帰結に基づく主張や、現在の注記で十分である（約6割）というものが多し。賛成の理由としては、国際基準との調和というものが最も高くなっている。

そのため、このアンケート結果により、わが国企業のリース取引に対する会計処理に関して、欧米（特にアメリカ）のように、基準が濫用されており望ましくないという集合的合意が、未だ形成されていない段階であることが理解できる。すなわち、所有権移転外リースについての賃貸借処理は、規則的規範として合意されたものであると考えられ、国際的調和化の必要性から、それを廃止することにより、実質が反映されるかどうかは疑わしい。その一方、わが国のリース会計基準が濫用されているという点が明らかになれば、その制裁として所有権移

転外リースの例外規定は一気に廃止へと進むと予想される。

結局、財務会計基準委員会のリース会計専門委員会は、反対意見と賛成意見の決着をつけることができず、2003年に一旦議論を一旦中断することを決定した。当該委員会による中間報告においても、「我が国の所有権移転外ファイナンス・リース取引については、リース会計基準制定以前から賃貸借取引として根付いており、リース会計基準制定時も、その理解のもとに例外的に賃貸借処理が認められている。賃貸借処理が会計基準に採り入れられ、その方法が実務に広く採用されてきたことは、実務慣行として認知されている証左である。リース会計基準制定後、これらの状況に全く変化はなく、また、所有権移転外ファイナンス・リース取引自体にも何ら変化はないため、現状で会計基準を変更する理由はない⁶⁵⁾。」、また「現状の我が国の処理が国際的な会計基準と差異があるとしても、わが国の取引実態を反映したものであり、会計基準を変更する理由とはならない⁶⁶⁾。」といった主張が展開されており、わが国独自の規則的規範との整合性を重視した主張が見られた。

しかしながら、2006年7月、企業会計基準委員会は所有権移転外リースの例外規定を撤廃し、小額以上のファイナンス・リース取引については、売買取引に準じた処理を適用する試案を公表した。結論の理由として、「例外規定がほぼすべてを占める現状は、会計基準の趣旨を否定するような特異な状況であり、早急に是正される必要がある⁶⁷⁾」と示されており、例外規定の濫用に対する批判的見解が見られる。だが、「わが国のリース取引は、資金を融通する金融ではなく物を融通する物融である」、また「確定決算主義をとる税制と密接に関係している」といった規則的規範を重視する意見もあり、例外規定撤廃の試案に至るまでの道のりは平坦ではなかったようである。それゆえ、現在

のところ適用時期を明確に定めないまま公表するという結論に達したようである。

6. むすびに代えて

本稿の目的は、会計において実質がいかにか構成されるのか、理論的構図を提示することであった。Searle [1995] が提唱する集合的志向性の概念を核とした制度的実体に関する理論に基づき、会計における実質はいかにか構成されるか考察を加えた。特に本稿では、Searleの理論の再構築を試みたTuomela [2002] に依拠し、会計における実質は、社会的制度のもとで解釈し得る点を提示した。Tuomelaによれば、社会的制度は規則的規範と社会的規範の2つの規範の相互作用によって構成される。会計における実質についても、概念的接近や取引や事実の観察から純粹に導き出されるのではなく、従来の規則的規範に加えて、社会的規範およびその逸脱に対する制裁といった作用が相互に影響し合い構成されていると考えられる。

本稿では上記2つの規範の観点から、特にイギリスにおけるFRRPの事例および会計基準設定に関する考察を試みた。前者に関して、FRS 5における「商業的論理の背後にある取引の動機や意図」と「商業的効果」という重要なキーワードが、2つの規範から解釈し得る点を指摘した。後者に関して、会計原則や会計基準は規則的規範として存在するが、社会的規範は国や文化により異なり、実際の基準設定についてもその差異が存在すると思われるが、特にリース会計基準の設定に注目した。欧米諸国が主導するG4 + 1のリース会計基準改訂に関する主張では、基準の濫用がひろく問題視されている点が明らかになったが、わが国においては、さほどその傾向が強いとは言い切れない。むしろ従来の慣行として定着した例外処理という規則的規範を重視しようという主張も見られる。

現在、わが国企業会計基準委員会は、従来の例外処理の容認から大きく舵を取り、撤廃の方

65) 企業会計基準委員会 [2004]。

66) 企業会計基準委員会 [2004]。

67) 企業会計基準委員会 [2006a], 5頁。

向へ動いている。それに対し、リース業界で大きな存在感を持つリース事業協会が激しく反対しているが、リース取引の実質が会計上いかに構成されるのか、今後の動向も含めてさらなる分析が必要であると思われる。

参考文献

- Accounting Standards Board (ASB)[1994], *Financial Reporting Standards 5, Reporting the Substance of Transaction*.
- Archer [1998], "Mattessich's Critique of Accounting: A Review Article," *Accounting and Business Research*, Vol. 28, No. 3, pp. 297-316.
- Davis, J. B. [2002], "Collective Intentionality and Individual Behavior," in Fullbrook (ed.) [2002], pp. 11-27.
- Francis, J. R. [1987], "Lobbying Against Proposed Accounting Standards: The Case of Employers' Pension Accounting," *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 6, No. 1, pp. 35-57.
- Freedman, J. and Power, M. (eds.) [1991], *Law and Accountancy*, Blackwell Publishers, London.
- Fullbrook, E. [2002], *Intersubjectivity in Economics*, Routledge, London.
- Leuz, C., Pfaff, D. and Hopwood, A. (eds.) [2004], *The Economics and Politics of Accounting*, Oxford University Press, New York.
- Lev, B. [2003], "Corporate Earnings: Facts and Fiction," *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 17, No. 2, pp. 27-50.
- MacArthur, J. B. [1988], "An Analysis of the Content of Corporate Submissions on Proposed Accounting Standards in the UK," *Accounting and Business Research*, Vol. 18, No. 71, pp. 213-226.
- Mattessich, R. [1991], "Social Reality and the Measurement of Its Phenomena," *Advances in Accounting*, Vol. 9, pp. 3-17.
- Mattessich, R. [1995], "Conditional-Normative Accounting Methodology: Incorporating Value Judgments and Means-End Relations of Applied Science," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, No. 4, pp. 259-284.
- McBarnet, D. [2001], "When Compliance is not the Solution but the Problem: From Changes Law to Changes in Attitude," *Working Paper No. 18*, The Australian National University Center for Tax System Integrity.
- McBarnet, D. and Whelan, C. [1999], *Creative Accounting and the Cross Eyed Javelin Thrower*, John Wiley & Sons Ltd., New York.
- McGregor, W. [1996], *Accounting for Leases: A New Approach-Recognition by Lessee of Assets and Liabilities Arising Under Lease Contracts*, Financial Accounting Series-Special Report, FASB, Norwalk.
- Morgan, G. [1988], "Accounting as Reality Construction: Towards a New Epistemology for Accounting Practice," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13, No. 5, pp. 477-485.
- Mouck, T. [2003], "Institutional Reality, Financial Reporting and the Rules of the Game," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, No. 5-6, pp. 524-541.
- Nailor, H., and Lennard, A. [2000], *LEASES: Implication of a New Approach*, Financial Accounting Series-Special Report (Norwalk, CT: FASB).
- Nelson, M. W. [2003], "Behavioral Evidence on the Effects of Principles and Rules-Based Standards," *Accounting Horizons*, Vol. 17, No. 1, pp. 91-104.
- Ordelheide, D. [2004], "The Politics of Accounting: A Framework," in Leuz et al. (eds.) [2004], pp. 269-284.
- Parker, R. H. and Nobes, C. W. [1994], *An International View of True and Fair Accounting*, Routledge, London.
- Schultz, S. M. and Hollister, J. [2001], "Lobbying FASB on Accounting for Investments," *Journal of Applied Business Research*, Vol. 19, No. 2, pp. 85-96.
- Searle, J. [1995], *The Construction of Social Reality*, The Free Press, New York.
- Searle, J. [2006], "What is an Institution?" *Working Paper*, University of California at Berkeley.
- Securities Exchange Commission (SEC) [2003], *Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System*, July 25.
- Sunder, S. [2005a], "Social Norms versus Standards of Accounting," *Yale ICF Working Paper*, No. 05-14.
- Sunder, S. [2005b], "Minding Our Manners: Accounting as Social Norms," *British Accounting Review*, Vol. 37, No. 4, pp. 367-387.
- Tuomela, R. [1995], *The Importance of Us-A Basic Philosophical Study of Basic Social Notions*, Stanford University Press, Stanford.
- Tuomela, R. [2002], *The Philosophy of Social Practices-A Collective Acceptance View*, Cambridge University Press, Cambridge.
- Tuomela, R. [2003], "Collective Acceptance, Social Institutions, and Social Reality," *American Journal of Economics and Sociology*, Vol. 62, No. 1, pp. 123-166.
- Tutticci, I., Dunstan, K. and Holmes, S. [1994], "Respondent Lobbying in the Australian Accounting Standard-Setting Process: ED49, A Case Study," *Accounting, Auditing, Accountability Journal*, Vol. 7, No. 2, pp. 86-104.
- Tweedie, D. [1983], "True and Fair Rules," *The Accountants' Magazine*, Vol. 87, No. 11, pp. 424-449.

Weetman, P., Davie, E. S. and Collins, W. [1996], "Lobbying on Accounting Issues: Preparer/User Imbalance in the Case of the Operating and Financial Review," *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 9, No. 1, pp. 59-76.

企業会計基準委員会 (ASBJ) [2004], 『所有権移転外ファイナンス・リース取引の会計処理に関する検討の中間報告』。

企業会計基準委員会 (ASBJ) [2006a], 『リース取引に関する会計基準 (案)』。

企業会計基準委員会 (ASBJ) [2006b], 『リース取引に関する会計基準の適用指針 (案)』。

北折充孝 [2000], 「社会規範とは何か—当為と所在に関するレビュー」『名古屋大学大学院教育発達科学研究科紀要』第47巻, 155-165頁。

盛山和夫 [1995], 『制度論の構図』創文社。

茅根聡 [2005], 「わが国リース会計基準をめぐる展開」『リース研究』第1号, 1-20頁, リース事業協会リース総合研究所。