

## 法制度の相違と概念フレームワークの導入：会計基準の国際的調和化の中で

進, 美喜子

<https://doi.org/10.15017/3000288>

---

出版情報：経済論究. 111, pp.51-65, 2001-11-28. 九州大学大学院経済学会  
バージョン：  
権利関係：

# 法制度の相違と概念フレームワークの導入

——会計基準の国際的調和化の中で——

進 美喜子

## I はじめに

地域レベルでの会計基準の国際的調和化の代表的なものとして、ヨーロッパ連合(European Union: EU)における調和化がある。EUでは、地域内での経済統合を背景にして、個別財務諸表に関する第4号指令(1978年、理事会で採択)および連結財務諸表に関する第7号指令(1983年、理事会で採択)を通じて会計基準の調和化が行われてきた。しかし、近年、EUにおける会計基準の調和化は、地域的なレベルからグローバルなレベルへと移行している。

会計基準のグローバルな調和化の動きは、企業活動の国際化と国際資本市場の拡大を背景に活発化している。この調和化については、国際会計基準委員会(International Accounting Standards Committee: IASC)の歴史をみることで明らかにすることができる。1973年に10か国の職業会計士団体により設立されたIASCは、国際会計基準(International Accounting Standards: IAS)を公表しつつも、当初各国への影響は大きいものとはいえなかった。しかし、1987年に証券監督者国際機構(International Organization of Securities Commissions: IOSCO)がIASCへの支持を表明し、1989年にIASCが公開草案第32号「財務諸表の比較可能性(Comparability of Financial Statements)」と「財務諸表の作成表示に関する枠組み(Framework for the Preparation and Pre-

sentation of Financial Statements)」、いわゆる概念フレームワークを公表した後、IASは、特に国際資本市場において注目され、IASを何らかの形で導入する国が増えてきた。2000年、IASCによる「コア・スタンダーズ」はIOSCOにより一括承認され、IASCおよびIASの各国への影響力はますます強まった。

IASCは、より効果的な活動のために戦略と機構の見直しを行った結果、1999年に戦略作業部会(Strategic Working Party: SWP)によって作成された勧告に沿って機構改革を行うこととなった。2001年3月、新機構が確立し、その中に国際会計基準審議会(International Accounting Standards Board: IASB)が誕生した。IASBは、IASCから会計基準を設定する任務を継承した。上記の勧告では、IASCの目的がより明確にされ、その目的を達成するための戦略が提示されている。その戦略とは、IASCは、会計基準の国際的な収斂を目ざし、各国の自主権を有する会計基準設定機関と緊密な提携をして、共同の作業を行うというものである(IASC[1999], pars.11&15)。これは、会計基準設定のあり方の国際的調和化を促進するものであると思われる。なぜなら、各国がIASBの活動を支持し、IASBと相互に関係し合うためには、各国においてIASBと提携できるような会計基準設定機関のあり方や設定プロセスを導入しなければならないことになるからである。

以上のような会計基準および会計基準設定のあり方の国際的調和化の進行という状況の中

で、各国において、会計制度に概念フレームワークが導入されることが検討されると考えられる。なぜなら、IASBは、概念フレームワークを公表し、それにもとづいて会計基準を設定するアプローチをとっているからである。しかし、IASBとの提携のためだけでなく、最初に概念フレームワークを開発・公表した米国と同様に、各国において、自国の会計制度のあり方に関して解決すべき問題が生じ、その解決策として概念フレームワークが導入されるということも考えられる。現在、概念フレームワークを公表している国は、米国、カナダ、オーストラリア、ニュージーランド、および英国であり、これらの国々の法制度は、コモン・ローである。これは、各国の会計制度のうち、法制度と関わる部分に概念フレームワーク導入の要因が存在する可能性を示唆している。

そこで、本稿の目的は、会計基準および会計基準設定のあり方の国際的調和化の進行という現状を考慮に入れて、会計制度における概念フレームワークの導入について、法制度との関わりに焦点をあてながら分析・考察することである。

以下、II節では、そもそも概念フレームワークとは何であるかを明らかにするとともに、その機能を明確にすることを試みる。次にIII節では、概念フレームワークの公表と法制度との関係を検討する。続いて、II節とIII節にもとづき、

IV節では、なぜコモン・ローの国で概念フレームワークが導入されたのかを検討する。V節では、会計基準の国際的調和化との関連で、会計制度における概念フレームワークの導入を考察する。最後にVI節でまとめを行う。

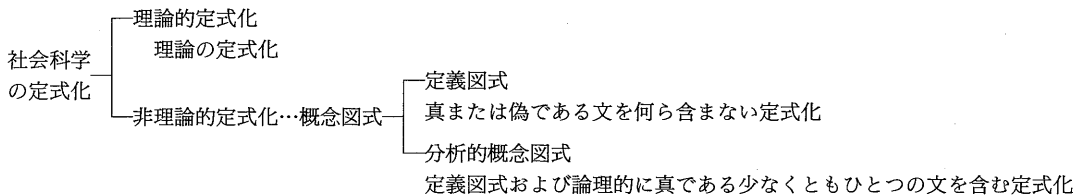
## II 方法論からみた概念フレームワーク

### II.1 社会科学における定式化

濱嶋他 [1977] の「概念図式」の項 (58頁) では、概念図式、定義図式、および分析的概念図式について、次のように述べられている。概念図式とは、「科学理論もしくはそれをめざす定式化において基礎となる、非理論的な定式化の総称」である。概念図式は、基本的に定義図式と分析的概念図式とに区別され、定義図式に、論理的に真である言明が付加されたものが分析的な概念図式である。また、社会科学の定式化において、理論の定式化である理論的定式化と概念図式のような非理論的定式化とは異なる種類のものとして区別される (Runder [1966], p.28, 邦訳40頁)。社会科学における定式化は、図1のように整理される。

定義図式と分析的概念図式は、ともに理論の定式化をめざしているわけではないが、究極的にはある社会科学の理論の中に包含されると考えてよい (Rudner [1966], p.31, 邦訳45頁)。理論の内部で定義図式と分析的概念図式が果た

図1 社会科学の定式化



濱嶋他 [1977], 58頁をもとに、Rudner [1966] pp.28-32 (邦訳, 40-46頁) を参考に作成

す機能は、理論の演繹の精密化を助けることであり、理論の確認または否認を助けることである (Rudner [1966], p.32, 邦訳45頁)。また、これらの図式が理論に包含されることは、そのような理論の予測的および説明的用法を助けることになる (Rudner [1966], p.32, 邦訳45頁)。

定義図式と分析的概念図式は、経験的理論とは異なる。たとえば、分析的概念図式と経験的理論との違いは、分析的概念図式の中の論理的に真である文は、図式内の諸定義および論理に依存することによってのみ妥当化されうるのであって、経験的仮説のように経験的な証拠固めに依存することによって妥当化されるのではない (Rudner [1966], p.31, 邦訳45頁)<sup>1)</sup>。

概念図式は、ひとつの図式 (体系) であるけれども、それ自体、経験的に検証可能な理論であろうとしているのではないといえる。また、概念図式は、それが含まれることとなる理論の内部で、理論を補強する役割を果たすといえるであろう。

## II.2 会計における概念フレームワーク

会計の領域で概念フレームワークと呼ばれるもの (以下、単に概念フレームワークという) には、表1で示される、米国、カナダ、オーストラリア、ニュージーランド、英国における刊行物、および、すでに述べたIASC概念フレームワークがある。

これまで公表された概念フレームワークでは、米国およびオーストラリアにおける概念フレームワークの各号の表題 (表1) やカナダ、ニュージーランド、および英国における概念フ

レームワークの構成 (表2) が示すように、同様の論理構造の中で、財務報告あるいは財務諸表に関する諸概念が定義されている。各国およびIASCの概念フレームワークに影響を及ぼした米国の「財務会計概念書」(以下、SFACシリーズという) は、FASBが財務会計基準および財務報告基準を形成する場合に用いる基本目的ならびに諸概念を確立することを目的としている (FASB[1978], 前文)。同様の目的が、各国の概念フレームワークにおいても述べられている。また、各国の概念フレームワークで提示されている、概念フレームワークの期待される機能を要約・整理すると表3のようになる。

方法論の視点から概念フレームワークを検討することを通じて、概念フレームワークとは、社会科学の定式化における分析的概念図式に近いものであると判断でき、会計における概念フレームワークの以下のような機能が明らかになる。概念フレームワークは、自ら会計理論であることを目指していないが、会計基準設定のための会計理論に包含されることにより、そのような理論の演繹の精密化を助けたり、理論の確認または否認を助けたりする。また、概念フレームワークは、会計基準設定のための会計理論の予測的および説明的用法を助ける。

## III 概念フレームワークと法制度 (コモン・ローと大陸法)

現在まで会計制度に概念フレームワークを導入している、米国、カナダ、オーストラリア、ニュージーランド、および英国は、コモン・ローと呼ばれる法制度をもつ国々である。

英国で形成されたコモン・ローに対比するものとして、ヨーロッパ大陸の法制度である大陸法がある<sup>2)</sup>。コモン・ローと大陸法は、西ヨー

1) 井上 [1995] では、財務会計論における理論形成が明らかにされるとともに、財務会計論におけるアプローチの中で、「準拠枠」および「概念図式」がどのように用いられるかが示されている (25-32頁)。

表1 米国, カナダ, オーストラリア, ニュージーランド, および英国における概念フレームワークとそれらの公表年月

米国		
財務会計概念書 (Statement of Financial Accounting Concepts)		財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board : FASB) ★
第1号 営利企業の財務報告の諸目的 (Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises)	1978年11月	
第2号 会計情報の質的諸特徴 (Qualitative Characteristics of Accounting Information)	1980年12月	
第4号 非営利組織の財務報告の諸目的 (Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations)	1980年12月	
第5号 営利企業の財務諸表における認識と測定 (Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises)	1984年12月	
第6号 財務諸表の諸要素 (Elements of Financial Statements)	1985年12月	
これは, 1980年12月に公表された, 第3号 営利企業の財務諸表の諸要素 (Elements of Financial Statements of Business Enterprises) の改訂版である		
第7号 会計測定におけるキャッシュ・フロー情報と現在価値の利用 (Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements)	2000年2月	
カナダ		
財務諸表の諸概念 (Financial Statements Concepts)	1988年12月 1991年3月改訂	カナダ勅許会計士協会 (Canadian Institute of Chartered Accountants : CICA) ☆
オーストラリア		
会計概念書 (Statement of Accounting Concepts)		オーストラリア会計研究財団 (Australian Accounting Research Foundation : AARF) ☆と会計基準検討審議会 (Accounting Standards Review Board : ASRB) ※
第1号 報告エンティティの定義 (Definition of the Reporting Entity)	1990年8月	
第2号 一般目的財務報告の目的 (Objective of General Purpose Financial Reporting)	1990年8月	
第3号 財務情報の質的諸特徴 (Qualitative Characteristics of Financial Information)	1990年8月	
第4号 財務諸表の諸要素の定義と認識 (Definition and Recognition of the Elements of Financial Statements)	1995年3月	
これは, 1992年3月に公表された, 第4号 財務諸表の諸要素の定義と認識の新版である		
ニュージーランド		
一般目的財務報告概念書 (Statement of Concepts for General Purpose Financial Reporting)	1993年6月	ニュージーランド会計士協会 (New Zealand Society of Accountants : NZSA) ☆
英国		
財務報告原則書 (Statement of Principles for Financial Reporting)	1999年12月	会計基準審議会 (Accounting Standards Board : ASB) ★

※は, パブリック・セクター ☆は, プライベート・セクター 職業会計士団体の機関

★は, プライベート・セクター

職業会計士団体から独立し, メンバーや資金に関して, 企業会計に関わる各界が参与する

NZSAは, 1996年, ニュージーランド勅許会計士協会 (Institute of Chartered Accountants of New Zealand : ICANZ) に改称

表2 カナダ、ニュージーランド、および英国における概念フレームワークの構成

カナダ「財務諸表の諸概念」
<ul style="list-style-type: none"> <li>・目的 (purpose) および範囲</li> <li>・財務諸表の目的 (objective)</li> <li>・コスト・ベネフィットの制約</li> <li>・重要性</li> <li>・質的諸特徴</li> <li>・財務諸表の諸要素</li> <li>・認識の規準</li> <li>・測定</li> <li>・一般に認められた諸原則</li> </ul>
ニュージーランド「一般目的財務報告概念書」
<ul style="list-style-type: none"> <li>・報告エンティティ</li> <li>・一般目的財務報告の諸目的</li> <li>・質的諸特徴</li> <li>・一般目的財務報告書の作成の基礎にある諸仮定</li> <li>・質的諸特徴に対し影響を及ぼすもの</li> <li>・一般目的財務報告書の財務的諸要素の定義と認識</li> <li>・一般目的財務報告書の非財務的諸要素の定義と認識</li> <li>・測定の基礎</li> </ul>
英国「財務報告原則書」
<ul style="list-style-type: none"> <li>・財務諸表の目的</li> <li>・報告エンティティ</li> <li>・財務情報の質的諸特徴</li> <li>・財務諸表の諸要素</li> <li>・財務諸表における認識</li> <li>・財務諸表における測定</li> <li>・財務情報の表示</li> <li>・他のエンティティに対して持つ利権 (interests in other entities) の会計</li> </ul>

ロッパにおいて、もともと同じものであったが、13世紀頃分離して、その後それぞれに発展してきた(木下 [1999], 163頁)。コモン・ローと大陸法の体系的特徴のうち、法規範のあり方と関わると思われる特徴を挙げると表4のようになる。

Meek & Saudagaran [1990] は、法制度と会計との関係について次のように述べている

2) 比較法学では、法規範のまとまったひとつの体系である法秩序の分類が試みられる。比較法学の分類ではコモン・ローと大陸法とは必ず区分される。法秩序の分類およびコモン・ローと大陸法との区分については大木 [1992] あるいは木下 [1999] を参照のこと。

(p.150)。「法典法の国では…会計ルールは法律に組み込まれ、高度に規範的で手続に関するものとなる傾向にある。コモン・ローの国では…会計ルールは職業会計士によって決定され、それらはより適用性があり革新的である傾向にある。」

大陸法の国では、制定法主義という考え方から、会計基準が法典化されることが適合的であるといえる。また、大陸法では、会計基準が規定されている法典、および、さまざまな法典が含まれる法体系全体は、演繹的に体系化されることが目ざされている。これは、大陸法の国に

表 3 概念フレームワークの期待される機能

期待される機能	提示箇所	II. 1 で示された方法論的機能
①会計基準の設定者にとって、会計基準を開発あるいは検討する際の指針となる	FASB [1978], 前文 CICA [1991], par.2 AARF & AASB [1995], par.5 NZSA [1993], par.1.1 ASB [1999], par.2	概念フレームワークが包含される理論ここでは会計基準設定のための理論の演繹的精密化あるいはそのような理論の確認または否認を助ける
②財務諸表あるいは財務報告の利用者、監査人、およびその他の関係者にとって、情報を理解する際の援助となる	FASB [1978], 前文 AARF & AASB [1995], par.6 NZSA [1993], par.1.1 ASB [1999], par.4	上記の理論の説明的用法を助ける
③財務諸表あるいは財務報告の作成者および監査人にとって、適用できる会計基準がない場合、新しい会計問題を分析・解決する際の指針となる	FASB [1978], 前文 AARF & AASB [1995], par.6 NZSA [1993], par.1.1 ASB [1999], par.4	上記の理論の予測的用法を助ける
④財務諸表の作成者および会計実務家(監査人)にとって、一般に認められた会計原則の適用に関して専門的判断をする際の指針となる	CICA [1991], par.2	上記の理論の説明的あるいは予測的用法を助ける

における会計基準の設定に際して、会計に関する統一的な法学的理論が存在し、そのような理論には法学的ではあるが、その果たす機能から会計に関する概念フレームワークといえるものが暗黙に含まれていることを意味していると思われる。

コモン・ローの国では、コモン・ローの体系的特徴から、会計基準が、具体的会計問題を実用的に解決する形で、制定法化されずに設定されることが適格的であるといえる<sup>3)</sup>。しかし、近

年のコモン・ローの国における概念フレームワークの公表は、法制度と適格的であった既存の会計基準の設定のあり方が変化していること、すなわち、会計基準の設定が演繹的に取り組まれるようになったことを意味している。概念フレームワークの公表は、コモン・ロー的会計基準の設定において、次の2つの必要、①会計基準の設定が理論的に首尾一貫して設定される必要、②そのような理論の基礎となる概念フレームワークが公表される必要が生じたことを表しているであろう。

次節では、それではなぜ、コモン・ロー的会計基準の設定において、会計基準の設定が理論的に首尾一貫して取り組まれなければならなくなったのか、および、概念フレームワークが公表という形をとらなければならなかったのかを考察する。

3) コモン・ローの国である英国では、1981年、EU (当時のEC) 第4号指令を国内法化するため、会社法に詳細な会計規定が新設された。指令とはEU法令のひとつであり、EUが指令を採択すると、各国は指令に従って国内法や行政規則を改正する必要があるが生じる(藤井[1999], 137頁)。1981年の詳細な会計規定の新設は、大陸法の特徴である制定法主義のEU統合を介した英国への影響であるといえる。しかし、英国では、会社法の会計規定における「真実かつ公正な概観の原則」およびその原則のための離脱規定によって、コモン・ロー的な会計基準の設定が持続していると考えられる(進[2001], 98頁)。

表4 コモン・ローと大陸法の体系的特徴

コモン・ロー	大陸法
<ul style="list-style-type: none"> <li>・プラグマティズム的体系</li> <li>・判例法主義</li> <li>・法典を編纂しない 商事法のような特定の法領域を法典の形式に改める場合もあるが、その場合は判例法をまとめた法典化法としての性格が強い</li> <li>・経験主義的</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・論理的体系</li> <li>・制定法主義</li> <li>・法典を編纂する 法学者の学説が大きな役割を果たす 全法領域を組織化された体系として把握しようとする</li> <li>・理論的で文献的</li> </ul>

木下 [1999], 「大陸法系」についての章 (162-200頁) および「英米法系」についての章 (201-235頁) にもとづいて作成

#### IV コモン・ロー的会計基準の設定における概念フレームワークの導入

##### IV.1 会計基準の設定における演繹的取り組みの必要

各国の概念フレームワーク、および、公表機関による、概念フレームワークに関する刊行物を検討することにより、会計基準が論理的体系の中で演繹的に設定されようとしていることがわかる。たとえば、FASB [1976] によると、概念フレームワークは、「一貫した諸基準をもたらすことができ、かつ財務会計および財務諸表の性質、機能、限界を規定する、相互に関連した目的と基本概念 (fundamentals) の脈絡ある体系、すなわち一種の『憲法』である」(p.2, 邦訳5頁)。また、各国の概念フレームワークで提示されている、概念フレームワークの期待される機能 (表3) から、概念フレームワークに、会計基準設定のための統一的会計理論の基礎となることがもとめられていると判断できる。

Sprouse [1983] は、米国におけるSFACシリーズの公表に至る経緯について、次のように述べている (p.51)。概念フレームワークの開発は、FASBの最初の7つの討議事項 (研究・開発費、偶発事象、リース、外貨換算、セグメント、

重要性、および概念フレームワーク) のひとつであった。これらの7つのプロジェクトのうち、最初の6つの技術的なプロジェクトの進行によって、会計問題を分析するための共通の基礎、そして首尾一貫しており批判に耐えうるような問題解決に到達するための共通の基礎として役立つ基礎的概念の必要がいつそう認められた。FASBは、アメリカ公認会計士協会 (American Institute of Certified Public Accountants: AICPA) の「財務諸表の目的」を扱うスタンディー・グループによる研究成果を取り入れ、1978年以降のSFACシリーズの公表に至った。

以上のように、技術的プロジェクトにより、概念フレームワークが導入される必要が生じたことから、以下のことが考えられる。概念フレームワーク導入のひとつの背景として、会計と関わる企業活動の多様化や複雑化、および、会計処理の対象となる企業取引の多様化や複雑化があった。コモン・ローに適合的な会計基準設定アプローチは、III節で考察したように、具体的問題を個別に解決するという、いわゆるケース・バイ・ケース・アプローチであり、実際、概念フレームワークの公表までは、そのようなアプローチがとられてきた。しかし、ケース・バイ・ケース・アプローチによる会計基準の設定は、設定された会計基準相互間に矛盾を引き



起こす。また、そのような矛盾が認識され始めると、ケース・バイ・ケース・アプローチによって設定された会計基準に従って作成された財務諸表の信頼性は低下し始めると思われる。企業取引の多様化や複雑化によって、そのような取引のための会計処理を決定したり、会計基準を設定したりすることがもとめられるようになると、上記のようなケース・バイ・ケース・アプローチのもつ問題点が顕在化し始め、解決されなければならなくなるであろう。その結果、会計基準の設定が理論的に首尾一貫して取り組まなければならないなくなったと思われる<sup>4)</sup>。

#### IV.2 概念フレームワークが公表という形で導入される必要

コモン・ローの国では、会計基準は、職業会計士により、あるいは職業会計士を中心に設定される。

1970年代以降、表5が示すように、職業会計士団体による会計基準の設定に変化がみられる。変化の内容は次の3つに整理できる。①会計基準の設定機関あるいはそれらの設定する会計基準に対して法的根拠が与えられるようになった。②米国および英国では、会計基準の設

定が職業会計士を中心に行われるとはいえ、設定機関は職業会計士団体から独立し、そのメンバーや資金に関して企業会計に関わる各界が参与するようになった。③オーストラリアおよびニュージーランドでは、パブリック・セクターの機関によって認可された会計基準を遵守することがもとめられる、会計基準の認可制度が導入された。これらの変化は、会計基準の設定機関およびそれらの公表する会計基準に正統性が与えられ、かつ、会計基準の規範性が強化されることを意味していると思われる。しかし 職業会計士によって会計基準が設定されるという本質は維持されている。

上記のような会計基準の設定における変化と概念フレームワークの公表とは関係していると思われる。

Sprouse [1983] は、1972年に活動を始めたFASBについて、「その構造とプロセスには、前任者の構造と活動について認められた欠点を是正しようとするいくつかの特徴がみられる」(p. 47) と指摘し、そのような特徴として次の5つを挙げている。①独立性：いかなる利害グループからも独立、②広範な参加：FASBを含む会計基準設定機構の各機関への各界からの参加、③会計基準に関する研究のより開かれたあり方：入念な研究準備、ディスカッション・メモランダム公表、公聴会の開催、および公開草案の公表など、④FASBのステートメントに対する権威ある立場、⑤公表物に関する概念的な基盤（概念フレームワーク）の開発。Sprouse [1983] の列挙した5つの特徴から、FASBやFASBの公表物に対して正統性、中立性、および規範性が期待されていたことがわかる。このことから、概念フレームワークの導入も、FASBの会計基準設定に、正統性および中立性を付与し、かつ規範性を強化するためであったといえる。

4) 津守 [1981] では、米国の会計原則に対するアメリカ会計学会 (American Accounting Association: AAA) の「理論的・概念的アプローチ」が指摘されている。津守 [1981] はまた、米国の会計原則が直接的統制と公的統制に対する回避形態である「公開—私的統制」の申し子であり、「選択基準」=「相対的会計自由」をその要石としている限り、AAAの「理論的・概念的アプローチ」が、会計実務の変化に直面したことによる会計原則の破綻をつくらうことは不可能であろうと述べている(83頁)。本稿では、会計処理の対象となる企業取引の変化に応じて、会計基準が概念フレームワークを用いて演繹的に設定される必要が生じたことを指摘することにとどまっており、AAAの「理論的・概念的アプローチ」が会計基準の設定に何らかの形で影響を及ぼしていたのかどうか、あるいは、概念フレームワークの導入により、現実として、会計基準が理論的に首尾一貫して設定されることになるのかどうか等については検討していない。

表5 会計基準設定の変化と概念フレームワークの公表

	概念フレームワーク公表近くの会計基準設定の変化	概念フレームワークの公表
米 国	1972年 FASB★が設立される (FASBは、AICPAの会計原則審議会(Accounting Principles Board) に替わる) 1973年 証券法および証券取引所法を背景に、証券取引委員会による会計連続通牒 (Accounting Series Release : ASR) 第150号が、FASBおよびFASBの設定する会計基準に対して法的根拠を与える	1978年 第1号 1980年 第2号 1980年 第3号 1980年 第4号 1984年 第5号 1985年 第6号 (第3号の改訂) 2000年 第7号
カナダ	1975年 カナダ連邦事業会社法が、レギュレーションの部で、財務諸表の作成にあたって、CICAによる会計勧告書 (CICAハンドブックに組み入れられる) に準拠しなければならないと規定する 各州の会社法および証券法もこれにならう	1988年 1991年改訂
オーストラリア	1983年 会社法が、財務諸表の作成にあたって、認可された会計基準に準拠しなければならないと規定する (会計基準の認可制度の導入) 1984年 ASRB※が設立される 1988年 ASRBが、AARFの中の会計基準審議会 (Accounting Standards Board) ☆を併合する 1991年 AASB※が設立される (AASBは、ASRBに替わる) 1989年の証券委員会法が、AASBに対して法的根拠を与える	1990年 第1号 1990年 第2号 1990年 第3号 1992年 第4号 1995年 第4号 (新版)
ニュージーランド	1993年 財務報告法が、財務諸表の作成にあたって、認可された会計基準に準拠しなければならないと規定する (会計基準の認可制度の導入) 1993年 ASRB (Accounting Standards Review Board) ※が設立される 財務報告法が、ASRBに対して法的根拠を与える 財務報告法は、NZSAのFRSB (Financial Reporting Standards Board) ☆を、会計基準を作成しASRBに認可をもとめる、会計基準の習慣的源泉 (frequent source) であると規定する	1993年
英 国	1990年 ASB★が設立される (ASBは、6つの職業会計士団体が組織する会計団体合同諮問委員会の管理下にある会計基準委員会に替わる) 1989年の会社法の新規定およびそれにもとづく省令が、ASBおよびASBの設定する会計基準に対して法的根拠を与える	1999年 1991年以降、ASBは個々の章ごとの一連の草案、および、それらを修正した全体の公開草案 (1995年、1999年) を公表 草案の中の諸原則は、会計基準設定に影響を及ぼしている

※は、パブリック・セクター ☆は、プライベート・セクター 職業会計士団体の機関

★は、プライベート・セクター

職業会計士団体から独立し、メンバーや資金に関して、企業会計に関わる各界が参与する

会計基準の設定に関して、カナダについては政岡 [1993] および向 [1998]、オーストラリアについてはWalker [1992] および太田 [1993]、ニュージーランドについてはPerera & Rahman [1997]、英国については原 [1993]、概念フレームワークの公表に関して、ASB [2001] を参考に作成

オーストラリア、ニュージーランド、および英国においても、会計基準の設定の変革と概念フレームワークプロジェクトの進行や公表とは、時を同じくして行われている<sup>5)</sup>。

ここで、会計基準の設定の変化と概念フレームワークの公表との間に比較的長い年数のあるカナダの場合を考察してみたい。カナダはコモン・ローの国であるが、大陸法の影響もみられる(ケベック州はフランス法の影響下にある)<sup>6)</sup>。カナダでは、1975年、カナダ連邦事業会社法が、レギュレーションの部で、財務諸表の作成にあたって、CICAによる会計勧告書(CICAハンドブックに組み入れられる)に準拠しなければならないと規定する。その後、CICAは、1988年に、「財務諸表の諸概念」を公表している。

Agrawal *et al.* [1989] は、カナダにおける会計基準の設定のあり方と概念フレームワークの導入について以下のように述べている (p. 241)。CICAハンドブックは法の強制力を与えられているため、CICAが事実上立法を行っているといえる。このような法の介入は会計基準の設定に関して非常に有効である一方で、CICAは大きな責任を負うこととなる。それゆえ、CICAが、法設定機関 (law setter) としての地位で何らかの論争のある概念フレームワー

クを支持することは困難である。Agrawal *et al.* [1989] は、以上のことが、CICAが、概念フレームワークに関する研究書「Corporate Reporting: Its Future Evolution」(1980年)の公表以後、概念フレームワークの開発にあまり関心を示さない理由のひとつであると結論づけている。「Corporate Reporting: Its Future Evolution」の著者であるEdward Stampもまた、米国とカナダの会計士間に存在する密接な結びつきを考えると、カナダにおいて概念フレームワークの開発に関心がほとんどないのは驚くべきことであると指摘した(Stamp[1983], p.90)。カナダでは、CICAの設定する会計基準に法としての地位が与えられたため、CICAの設定する会計基準に正統性、中立性、および規範性を付与する必要が生じず、概念フレームワークの開発が早急に取り組むべきプロジェクトとはならなかったと思われる。

以上の検討を通じて以下のことが考えられる。職業会計士による会計基準の設定という本質を変えずに、そのように設定された会計基準に正統性、中立性、および規範性を付与する変革が、会計基準の法的地位を強めることや概念フレームワークの公表であった<sup>7)</sup>。この背景には、企業のもつ公共性が高まり、企業および企業会計が、社会的かつ経済的に重要な役割を演じるようになったことがあるであろう。

5) たとえば、ASB[2001]によると、「財務報告原則書」は1999年に公表されたが、その起源は、ASBが設立されるべきであると勧告した、Dearingを委員長とする委員会報告書(1988年公表)にある。

6) バーンズ[1991]によると、カナダの法システムは、初期の段階では英国の強い影響のもとにあったが、今日ではコモン・ローと市民法典の両要素で構成されている(15頁)。カナダ10州のうち9州の私法はコモン・ローの原則に、残りのケベック州の私法は大陸法の原則にもとづいている(同上15頁)。カナダの主たる公法である憲法および刑法の法源は、憲法定法と刑法典という制定法であるが、裁判所で制定法の法規定を解釈するにあたっては、過去の判例も調べなければならない(同上15頁)。

7) 津守[1979]は、企業会計の統制という視点から、米国における概念フレームワークの導入について次のように述べている(78頁)。「『私的統制』の弊害が極度に達し、『公的統制』への移行がもはや不可避であるがごとき極限にまで到達しながらも、…『私的統制』への強烈的な志向を背景として、公的セクターの監督下における『私的統制』の維持といういわば苦肉の策に訴えざるをえなくなっている…しかし、…『私的統制』の枠内にとどまるかぎり、『公的性格』を証明する何かが必要とされる…そのひとつが『概念的アプローチ (conceptual approach)』への傾斜…であろうことは、ほぼ確実である。」

## V 会計基準の国際的調和化の進行と 概念フレームワーク導入

概念フレームワークの導入の新しい背景として、会計基準の国際的調和化の動向を指摘することができる。会計基準の国際的調和化のための概念フレームワークの導入とは、次の2つの意味においてである。①会計基準の国際的調和化のために会計基準の設定のあり方が調和化されることがもとめられ、そのために概念フレームワークが導入される。②会計基準の国際的調和化のために、国際的に調和化された概念フレームワークが導入される。

①については、I節で述べたような、IASCにおける、より効果的な活動のための戦略の見直しから理解できる。そのような見直しの結果、IASBは、各国の会計基準設定機関と緊密な提携をして、共同の作業をすることを旨とするようになった。IASBは、概念フレームワークを公表し、それにもとづいて会計基準を設定するアプローチをとっているため、各国においても基準設定に同様のアプローチの必要が認識され、概念フレームワークの公表が検討されることとなる。

②については、たとえば、以下の会計基準設定機関による2つの記述から理解できる。AARF & AASB [1995] は、概念フレームワークと財務報告の国際的比較可能性との関係について、次のように述べている (par.13)。財務報告の国際的比較可能性の向上は、各国の基準設定機関が首尾一貫した概念フレームワークを用いて会計基準を設定するならば、より効率的に達成されることができる。オーストラリアの会計基準設定機関は、財務報告の国際的比較可能性の向上を旨としており、外国の基準設定機関

とともに概念フレームワークのさらなる調和を探究するであろう。また、ASB [2001] は、「財務報告原則書」に至る一連の草案を、諸外国の概念フレームワークの内容と類似するIASCの概念フレームワークにもとづいて開発した理由を次のように述べている。「ASBは、世界の会計実務が、一組の世界で認められた会計基準 (globally accepted standards) に収斂する必要があると信じている。しかし、ASBはまた、関係するすべての基準設定機関によって共通の一組の原則が採用されないならば、そのような収斂は困難であると思っている。なぜなら、会計問題を分析し、相違を解決する首尾一貫したアプローチをとることができるのは、共有する諸原則によってうみだされる言語を手段とする場合だけであるからである。」

II節で述べたように、各国の概念フレームワークは、同様の論理構造、すなわち、まず財務報告あるいは財務諸表の目的が明らかにされ、次にその目的に照らして会計情報の質的特徴が明確にされ、その後財務諸表の諸要素、および、それらの認識と測定が体系的に提示されていくという構造を有している。そこで、概念フレームワークにおいて、最初に提示される財務報告あるいは財務諸表の目的が、概念フレームワーク全体を規定するといえる。各国およびIASCの概念フレームワークで提示されている財務報告あるいは財務諸表の目的の要約は表6のとおりである。

これまで公表された概念フレームワークにおける財務諸表あるいは財務報告の目的は、利用者が経済的意思決定を行ったり、(経済的)意思決定を評価したりするために有用な情報を提供することであるといえる。そこで、このような概念フレームワークが基礎となり確立された会計理論によって設定される会計基準が反映する

会計の機能は、先進諸国でみられる会計の4つの機能、すなわち①分配裁定指標の提供、②投資・与信意思決定のための指標の提供、③経営者の業績評価の指標の提供、および④国家のマクロ経済計画へ貢献するデータの提供（徳賀[2000]、109頁）のうち、②と③の機能に限られることとなる。このことにより、概念フレームワークの調和化によって達成されようとしている会計基準の国際的調和化とは、投資・与信意思決定のための指標を提供する機能、および、

経営者の業績評価の指標を提供する機能をもつ会計の国際的調和化であることが明らかになる。

以上の検討にもとづいて、会計基準の国際的調和化のために、各国で概念フレームワークを導入することについて、以下、既存の法制度との関わりに焦点をあて考察する。

まず、概念フレームワークを導入することは、IV節で指摘したように、コモン・ロー的会計基準の設定の中で生まれたといえる制度的要素

表6 概念フレームワークで提示される財務報告または財務諸表の目的

米国	営利企業の一般目的外部財務報告の目的	現在と将来の投資者、債権者、およびその他の利用者にとって、合理的な投資、与信、およびこれに類似する意思決定を行うために有用な情報を提供すること (pars.32&34) 投資者および債権者のニーズを満たすために提供される情報は、その他の情報利用者集団の構成員にとっても有用である (par.30)
カナダ	財務諸表の目的	投資家、メンバー、出資者、債権者およびその他の利用者にとって、資源配分の決定を行うため、かつ/あるいは、経営者のスチュアードシップを評価するために有用な情報を伝達すること (par.15)
オーストラリア	一般目的財務報告の目的	利用者にとって、希少資源の配分について意思決定を行い、かつ意思決定を評価するために有用な情報を提供すること (par.26) 上記の目的を満たす時、一般目的財務報告書は、経営者および理事会が利用者へのアカウントビリティを果たす手段ともなる (par.27)
ニュージーランド	一般目的財務報告の目的	利用者にとって、以下の(a)(b)(c)のために有用な情報を提供すること (a) 財務業績とサービス業績、財務状態、およびキャッシュ・フローを評価する (b) 立法、規制、コモン・ロー、および契約上の取り決めへの準拠を評価する (c) 資源を提供することあるいは取り引きすることに関して意思決定を行う (par.3.1) 財務報告は、(a)と(b)のようなアカウントビリティの役割と(c)のような情報を与える役割を有しており、これらの役割の相対的な重要さは利用者およびセクターによって異なる (par.3.1)
英国	営利企業の財務諸表の目的	広範な利用者にとって、経営者のスチュアードシップを評価し、かつ経済的意思決定を行うために有用な情報を提供すること (p.16) 上記の目的は、現在の投資家および潜在的投資家すなわち利用者のうち特徴的なクラスの人々の情報ニーズに焦点をあてることによって満たされることができる (p.16)
IASC	財務諸表の目的	広範な利用者にとって、経済的意思決定を行うために有用な情報を提供すること (par.12) 財務諸表はまた、経営者のスチュワードシップあるいは経営者に委ねられた資源に対するアカウントビリティの結果も表示する (par.14)

を、大陸法の国の会計制度にも受け入れることを意味するといえる。言い換えれば、大陸法の国における、会計基準が法典化される、すなわち会計基準が演繹的に設定され、かつ会計基準が正統性、中立性、および規範性を有するという既存の会計制度の中で、必ずしも必要とされないかもしれない概念フレームワークの公表が行われることとなる。しかし、概念フレームワークの導入と大陸法の法制度とは齟齬をきたさないとも考えられる。なぜなら、概念フレームワークの導入は、会計基準が演繹的に設定されることであり、これは大陸法のアプローチであるからである。また、IASBの会計基準設定プロセスとの提携を旨として、大陸法の国の会計制度に、プライベート・セクターの機関によって会計基準が設定される仕組みが何らかの形で導入される場合には、そのように設定された会計基準の法的地位を強めることや概念フレームワークの公表が必要となってくるといえるであろう。

次に、会計基準の国際的調和化のために概念フレームワークを導入することは、上記の②および③の機能をもつ会計の国際的調和の達成を旨としていることを意味するといえる。そこで、もし、たとえば、①の機能を有するような会計とそのための会計基準が法典化されている国において、会計の機能を②と③の機能に限定するような概念フレームワークが導入されるとするならば、導入国では、そのような概念フレームワークにもとづいて設定される会計基準と既存の会計基準との共存あるいは融合、並びに、新しい概念フレームワークと会計基準が法典化される際の基礎となっている暗黙の法学的概念フレームワークとの共存あるいは融合のための調整が必要となるであろう。大陸法の法制度を有するドイツでは、商法典を中心に、商法典・株式法と税法関連法規が結びつく形で、会計基準

が設定されてきた。また、商法典が多くの会計規定を有している。近年、ドイツでは、この枠組みの中で、会計基準の国際的調和化をにらんで次のような変化、すなわち、(a)資本市場指向企業の連結財務諸表に限定して、IASや米国の会計基準に従って連結財務諸表を作成することを認めたこと、(b)上場会社を適用対象とする証券取引法関連法規における会計規定が充実してきたことが生じた<sup>8)</sup>(潮崎 [2001b], 1-3頁)。(a)と(b)の変化は、既存の会計基準と新しく導入される会計基準との共存のための調整であり、(b)により、会計基準の国際的調和化のための概念フレームワークの導入が可能となるであろう。なぜなら、証券取引法でいう会計とは、国際的に調和化されようとしている会計、すなわち上記の②と③の機能を有する会計であるからである。ドイツの例は、大陸法の国における概念フレームワークの導入と既存の会計制度との調整のひとつのあり方を示していると思われる<sup>9)</sup>。

## VI おわりに

以上における検討結果を要約すると以下のようになる。

まず、概念フレームワークの方法論的機能、

- 
- 8) ドイツにおける(a)および(b)の変化は、自国の経済環境の変化に応じたものであるとも考えられる。潮崎 [2001a]によると、1990年代に入って、ドイツの企業金融形態が従来の相対型間接金融から市場型直接金融へ移行し、証券市場が急速に拡大している(86頁)。証券市場が発達すること、すなわち社会における証券市場の影響が大きくなることにより、証券取引法系の法律を通じて、会計への規制が強化され、また、投資・与信意思決定のための指標を提供するような会計が重視されることとなる。
- 9) 概念フレームワークに関する研究委員会編 [2001]では、日本における明示的な概念フレームワークの必要性がさまざまな視点から示され、日本における概念フレームワークのあり方、並びに、概念フレームワークの公表と関わる制度的問題および内容に関する諸論点が検討されている(529-650頁)。

および、会計基準の設定と法制度との適合性を検討することを通じて、コモン・ローの国で概念フレームワークが導入された次の2つの意義が明らかになった。①会計処理の対象となりうる企業取引の多様化や複雑化が進む中で、会計基準が理論的に首尾一貫して設定される必要から概念フレームワークが導入された。既存の会計基準設定アプローチはコモン・ローと適合的なケース・バイ・ケース・アプローチであった。②コモン・ローに適合的なプライベート・セクターによる会計基準の設定に正統性および中立性を付与し、かつ規範性を強化する必要から、そのように設定された会計基準に法的根拠が与えられるとともに、概念フレームワークが導入された。

次に、近年のIASCおよび各国の会計基準設定機関の動向を検討することを通じて、概念フレームワーク導入の意義に、会計基準の国際的調和を達成することが含まれることが明らかになった。これは、コモン・ローの国に限った概念フレームワークの導入の意義ではなく、コモン・ローの会計基準の設定の中で生まれた概念フレームワークの公表という制度的要素を大陸法の会計制度にも導入することを意味する。言い換えれば、会計基準が法典化という形で演繹的に設定される、すなわち、会計基準設定の基礎に法学的とはいえ何らかの暗黙の概念フレームワークがすでに存在する大陸法の会計制度に、新たな概念フレームワークが導入されることとなる。そこで、大陸法の国において概念フレームワークが公表されるにあたって、概念フレームワークのもつ会計基準の設定における演繹的アプローチは適合的であるといえるが、既存の暗黙に存在する法学的概念フレームワークと導入される概念フレームワークとの調整は必要となるであろう。また、大陸法の国で、プ

ライベート・セクターによる会計基準の設定の仕組みが導入される場合には、プライベート・セクターによって設定された会計基準が法典化されるのか、法典化されないとするならば、そのように設定された会計基準がどのような形で法的に支持されるのかということが検討されるとともに、概念フレームワークの公表が検討されることとなる。

### 参 考 文 献

- Accounting Standards Board [1999], *Statement of Principles for Financial Reporting*, ASB.
- Accounting Standards Review Board and Public Sector Accounting Standards Board of the Australian Accounting Research Foundation [1990], *Statement of Accounting Concepts SAC 2, Objective of General Purpose Financial Reporting*, AARF.
- Agrawal, S. P., P. H. Jensen, A. L. Meador, and K. Sellers [1989], "An International Comparison of Conceptual Frameworks of Accounting," *International Journal of Accounting*, Vol.24, No.3 pp. 237-249.
- Australian Accounting Standards Board and Public Sector Accounting Standards Board of the Australian Accounting Research Foundation [1995], *Policy Statement 5, The Nature and Purpose of Statements of Accounting Concepts*, AARF.
- Canadian Institute of Chartered Accountants [1991], "General Accounting—Section 1000: Financial Statement Concepts," *Accounting Recommendations*, CICA.
- Financial Accounting Standards Board [1976], *Scope and Implications of the Conceptual Framework Project*, FASB. (森川八洲男監訳 [1988] 『現代アメリカ会計の基礎概念—FASB財務会計概念報告書—』白桃書房)
- Financial Accounting Standards Board [1978], *Statement of Financial Accounting Concepts No.1, Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, FASB. (平松一夫・広瀬義州訳 [1994] 『FASB財務会計の諸概念〔改訳新版〕』中央経済社)
- International Accounting Standards Committee

- [1989], *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASC. (国際会計基準委員会『財務諸表の作成表示に関する枠組み』日本公認会計士協会)
- International Accounting Standards Committee [1999], *Recommendations on Shaping IASC for the Future*, IASC.
- Meek, G. K. and S. M. Saudagaran [1990], "A Survey of Research on Financial Reporting in a Transnational Context," *Journal of Accounting Literature*, Vol.9, pp.145-182.
- New Zealand Society of Accountants [1993], *Statement of Concepts for General Purpose Financial Reporting*, ICANZ.
- Perera, M. H. B. and A. R. Rahman [1997], "Accounting and Its Environment in New Zealand," Edited by Baydoun, N., A. Nishimura, and R. Willett, *Accounting in Asia-Pacific Region*, John Wiley & Sons (Asia) Pte., pp.127-157. (西村明監訳 [1995]『アジア太平洋地域の会計』九州大学出版会)
- Runder, R. S. [1966], *Philosophy of Social Science*, Prentice-Hall, Inc. (塩原勉訳 [1968]『社会科学の哲学』培風館)
- Sprouse, R. T. [1983], "Standard Setting : The American Experience," Edited by Broomwich, M. and A. G. Hopwood, *Accounting Standards Setting*, Pitman Books Ltd., pp.42-56.
- Stamp, E. [1983] "Financial Accounting Standard Setting Criteria : Some Comparisons," Edited by Broomwich, M. and A. G. Hopwood, *Accounting Standards Setting*, Pitman Books Ltd., pp.90-97.
- Walker, R. G. [1992] "Interaction between Government and Profession in the Regulation of Financial Reporting : The Australian Experience," Edited by Broomwich, M. and A. G. Hopwood, *Accounting and the Law*, Prentice Hall International (UK) Ltd. pp.112-129.
- 井上良二 [1995]『新会計学ライブラリー 3 財務会計論』新世社。
- 大木雅夫 [1992]『比較法講義』東京大学出版会。
- 太田正博 [1993]『オーストラリアにおける会計基準の設定』新井清光編著「会計基準の設定主体—各国・国際機関の現状—」中央経済社, 55-74頁。
- 概念フレームワークに関する研究委員会編 [2001]『概念フレームワークに関する研究委員会報告 概念フレームワークに関する調査』企業財務制度研究会。
- 木下毅 [1999]『比較法文化論』有斐閣。
- 潮崎智美 [2001a]「ドイツ企業によるIAS/US-GAAP採用の背景—会計および会計環境の変化を中心として—」『経済論究』(九州大学大学院)第109号(2001年3月), 81-92頁。
- 潮崎智美 [2001b]「ドイツ会計制度とその国際的調和化に関する考察」(第68回日本会計研究学会九州部会報告レジュメ)。
- 進美喜子 [2001]「会計と法制度の関係についての一考察—ドイツ, 英国, および米国における会計基準の設定を例として—」『経済論究』(九州大学大学院)第109号(2001年3月), 93-102頁。
- 津守常弘 [1979]「企業会計の私的統制」『産業経理』第39巻第5号(1979年5月), 73-82頁。
- 津守常弘 [1981]「会計原則論」黒澤清総編・松尾憲橘責任編『体系近代会計学XIV理論会計学』中央経済社, 57-84頁。
- 徳賀芳弘 [1986]『『基礎的概念構造』プロジェクトとSFACシリーズ』『海外事情研究』(熊本商科大学海外事情研究所)第13巻第2号, 1-21頁。
- 徳賀芳弘 [2000]『『国際会計論—相違と調和—』中央経済社。
- 瀧嶋朗・竹内郁郎・石川晃弘編 [1977]『社会学小辞典(新版)』有斐閣。
- 原光世 [1993]「イギリスにおける会計基準の設定—FRC-ASB体制—」新井清光編著「会計基準の設定主体—各国・国際機関の現状—」中央経済社, 29-54頁。
- バーンズ, P.T.著, 桑原昌宏・佐藤岩昭・小野坂弘・田崎栄昭訳 [1991]「カナダ法概観」新潟大学法学部日加比較法政研究会編『カナダの現代法』お茶の水書房, 15-38頁。
- 藤井良広 [1999]『EUの知識(新版)』日本経済新聞社。
- 政岡光宏 [1992]「カナダ会計基準の設定主体と設定プロセス」『JICPA ジャーナル』第4巻第2号(1992年2月), 53-58頁。
- 向伊知郎 [1998]『カナダ会計制度研究—イギリスおよびアメリカの影響—』税務経理協会。

#### 参 考 資 料

Accounting Standards Board [2001]  
<http://www.asb.org.uk/>