

〈論文〉

会計基準の国際的多様性とその評価構造モデル

An Evaluation Framework Model of Globally Diverse Accounting Standards

石黒 秀明

ISHIGURO Hideaki

各国で実際に採用されている会計制度・会計基準は多様である。ガーノン・ミークによれば、1国の会計を形成するのは6つの主要な環境変数であり、それらの変数が産み出す個別的な特徴を基準として、世界の会計は3つの会計モデルに分類することができる。ひとつの会計基準が利用者集団のニーズをみたす「公正妥当な企業会計の基準」として社会的に認知されるための評価構造モデルを考察すると、その起点として会計の本源的機能を評価する真実性基準があるが、実際に評価装置として機能するのは、会計の社会的機能を評価する有用性基準である。

キーワード ガーノン・ミーク 環境変数 会計モデル 公正妥当な企業会計の基準 本源的機能 社会的機能 真実性 有用性 演繹的アプローチ 帰納的アプローチ 国際会計基準

1. はじめに

H. ガーノン・G. K. ミーク [2001]¹⁾ は、会計の存在意義について以下のように述べている。

会計は、さまざまな種類の企業について、その資源配分に関する意思決定に有用な情報を提供する。「財務 (financial)」会計情報は主に、営利企業に資本を提供する諸外部団体に向けられる。投資あるいは融資のための資金の保有者は、営利企業が用意する「財務報

告書 (financial reports)」(つまり財務会計情報)に基づいて、どこに自己資源を投下するかを意思決定する。(中略) 会計はニーズ—特に情報ニーズ—を満足させるために存在する。資金提供者にとって適切なものであるために、会計情報は彼らのニーズに応えるものでなければならない。

もし仮に、相当過去の時点で、彼らの主張するように資金提供者の情報ニーズに応えることが企業会計²⁾の使命であり、さらにそのニーズにはある程度同質性があるであろうというような国際的なコンセンサスもしくは共通の認識があったならば、各国の会計制度はおそらく非常に類似したものになっていたはずである。ところが、実際に各国で採用されてきた会計制度は必ずしも一様ではない。

会計制度のなかのコアとして存立する会計基準は法と同様の一種の規範であり、そこにはなんらかの正義ないしは社会的価値の実現という使命性を帯びていると考えられる。もしそうであるならば、人々によって形成されるある一定規模のコミュニティ—典型的には国—によって、構成員たる国民が共有する社会的価値観が異なることを前提とすれば、その価値の実現手段としての会計基準が国際的に多様性をもつことは必然のことである。それではその社会的価値観の相違は何によって形成されるのであろうか。そのような疑問へひとつの回答を示した著書が、会計制度の国際的多様性の要因を分析するとともに各国の会計制度を類型化し、「環境が会計を規定する」という非常に明快な主張をしたガーノン・ミークの原著である。

近年、経済・ビジネスのボーダーレス化や資本市場のグローバル化を背景に、会計基準の国際的統合に向けた動きが加速している。このような現象は、各国の会計基準のバックボーンにある社会的価値観の均一化を進めるのであろうか。それとも社会的価値観はそのままに、国際仕様の会計基準と国内仕様の会計基準の二分化を進めるのであろうか。本稿は、そのような問題を検討するための基礎研究として、1つの会計基準がいわゆる「公正妥当な企業会計の基準」あるいは「GAAP: Generally Accepted Accounting Principle」として社会的に認知されるプロセスとしての機能評価の体系を2つの会計基準設定アプローチと関連づけて分析し論じるものである。

本稿では本章に続き、ガーノン・ミークの研究成果を、原著の第1章「財務会計に係る国際的視点」³⁾の要旨をまとめることを通じて確認する(2章~4章)。次に、一般的に会計基準がもつ機能とそれぞれの評価の関係構造を分析する(5章~7章)。最後に、本研究

によって示唆された事項と今後の研究課題について述べる（8章）。

2. 会計制度と環境⁴⁾

会計制度はそれが置かれた環境によって形成される。国家の歴史・価値観・政治制度が異なれば、それぞれの国における企業会計の発展の態様も異なるのである。企業会計のもつそのような多様性は、世界におけるビジネス環境の多様性と、会計制度の環境的な感受性 (sensitive) の結果の産物である。国のビジネス環境が似ていれば会計制度も似たものになる傾向がある。したがって国家経済がより相互依存的になり、1つのグローバル・エコノミーに収束していくにつれて、世界の会計制度も収斂 (convergence) に向かうことになる。

米国をはじめとする多くの国では、会計情報は主に株主のニーズに向けられており、その情報の質を判断する最終的な評価基準は株主の「意思決定有用性」である。しかし、いくつかの他の国では、企業会計には異なった目的と役割が担わされている。たとえば南米諸国では、主に政府による正確な税収確保のために企業会計が用いられている。また、前もって決定された経済成長率の達成といった、マクロ経済政策の遂行のために企業会計を用いている国もある。

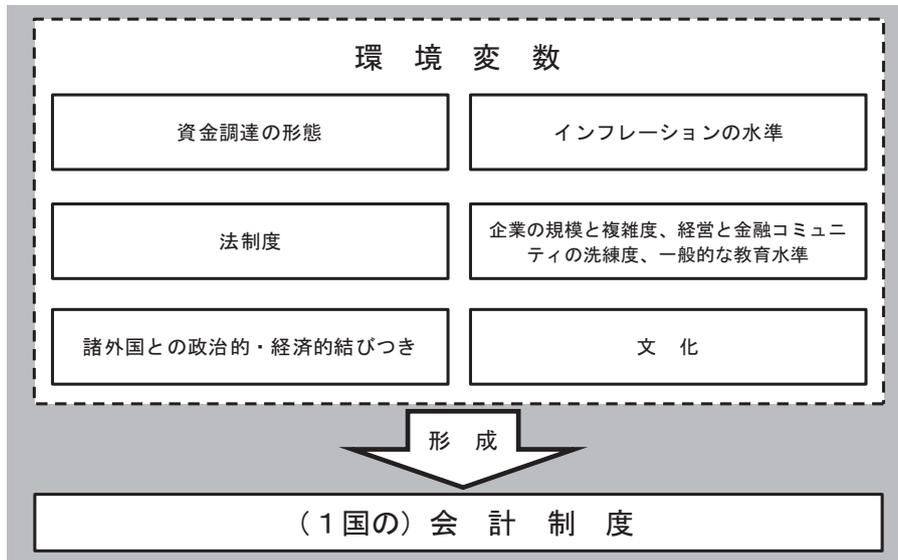
われわれの身近においても、大学における専攻としての会計学の相対的な人気度や、会計学をバックグラウンドとしてもつ政府の高級官僚あるいはトップ企業の役員の数に会計制度の違いが反映される。また、環境損害負担の評価や、特に公開証券市場の規制に会計情報を用いることについても国家間でその関心度に差がみられる。

3. 会計制度を形成する環境変数⁵⁾

ガーノン・ミークは下図で示すように、6つの主要な環境変数 (environmental variables) が1国の会計制度を形成するとしている。

6つの主要な環境変数とは、①資金調達の形態 (external finance)、②法制度 (legal system)、③諸外国との政治的・経済的な結びつき (political and economic ties with other countries)、④インフレーションの水準 (levels of inflation)、⑤企業の規模と複雑度、経営と金融コミュニティの洗練度、そして一般的な教育水準 (size and complexity of business enterprises, sophistication of management and the financial community, and general level of education) ⑥文化 (culture)、である。以下、それぞれの変数の意義を確認する。

図1 会計制度を形成する環境変数



3.1 資金調達の形態

米国や英国の産業革命はこれらの国に新しい巨額の富を生み出し、そしてその富は一般大衆に広範に拡散した。企業の成長に伴いその資金重要も増大し、興隆する中産階級がその担い手となった。こうした状況が、株主の増加・多様化、所有と経営の分離という環境の変化をもたらし、このことがこれらの国の企業会計に重大なインパクトを与えることとなった。

このような環境において、企業会計情報が企業活動に係る重要な情報源となった。多くの株主が企業経営者に直接接触したり、会計記録を個人的に調査したりすることは現実的でないので、経営者は投資家から委託された資金の受託責任を説明するために、彼らに財務報告書を提供する。そのような関係の下では、企業会計が株主の情報ニーズを志向したものになることは自然なことであり、英米では多年にわたりこの志向が続いてきた。さらに、英米には大規模で発達した証券市場がある。このため、企業の財務報告書では大量の情報が公開され、収益性つまり経営業績を算定することが企業会計の目的となる。また、企業の将来キャッシュフローを投資家が予見できるようにすることも企業会計のもう1つの目的である。

これに対して、日本やドイツ、スイスのように、融資中心の資金調達システムをもつ国もある。その環境を特徴づけるのは、企業の資本需要のほとんどをまかなう少数の大規模

銀行である。傾向として企業の所有も集中化し、企業と銀行の関係は密接かつ長期的なものになる。資金提供者の情報ニーズは、個人的な接触や直接訪問といった直接的な方法で満たされる。企業が関係するのはほんの少数の債権者に過ぎないので、情報に直接アクセスすることが企業の財務の健全性を監視するのに効率的かつ実践的な方法である。政府がある程度公的な開示を求めるため企業は財務報告書を準備するが、そこには英国企業の報告書ほど詳細な情報は含まれない傾向がある。そして、銀行が主要な資本供給源となるため、企業会計は債権者保護を志向したものとなる。たとえば、企業が債務不履行に陥った場合の銀行に対する「クッション」となるよう、資産は少なめに、負債は多めに評価するといった会計実務がみられ、これが株主による配当需要を減らすことにもなる。

フランスやスウェーデンでは、企業会計に別の志向がみられる。これらの国では政府が国家の資源管理に強力な役割を果たしており、企業は政府の政策やマクロ経済計画を達成することを期待される。また、商業に対する積極的な資本充実策をとっており、必要があれば、政府が企業に融資や投資をすら行う。このため、企業会計は政府の政策立案者の意思決定を志向したものになり、彼らのよりよい意思決定のため、企業は統一された会計手続や報告実務に従うことになる。

もちろん、企業と資本提供者の関係は、新しい資本が国際金融市場に求められる場合には、劇的に変化する。この場合には国内の資金源と国外の資金源の両方の情報ニーズが満たされる必要があり、まずそこでは財務報告書の提供における国内での予想や慣習は及ばない。

要するに、(i) 資本の提供者つまり情報のユーザーは誰なのか(株主か、銀行か、政府か)、(ii) どのくらいの数の投資家や融資者がいるのか、(iii) 企業と資本提供者の関係はどれほど密接なのか、(iv) 株式取引所や債券市場はどれほど発達しているのか、(v) 国際金融市場の使用程度はどれほどか、といった資金の調達形態が企業会計の志向に影響を与えるのである。

3.2 法制度

会計の世界は会計に対して「法律的」志向をもった国と「非法律的」志向をもった国に二分されるとする有力な説がある。会計に対する法律的アプローチはいわゆる成文法主義諸国、非法律的アプローチはいわゆる判例法主義諸国に顕著に現れる。

成文法主義諸国の法律は、一連の「汝〜すべし (thou shalt)」の条文体系であり、予想

される人の行動の最低水準を規定している。そこでは市民は法文を遵守する義務を負う。大抵の成文法主義諸国では会計原則は国家の法であり、会計実務は米国の税法のように詳細に成文化されている。このように、企業会計とは政府組織によって管理されるまさに公的部門の活動であって、会計の実務と規則は、高度に規範的で詳細かつ手続的なものになる傾向がある。また、これらの国の企業会計の主要な目的は企業の所得税額の算定にある。ドイツやフランス、アルゼンチンといった国が会計に対して法律的アプローチをとっている。

これに対し判例法主義諸国の法律は、一連の「汝～するなかれ (thou shalt nots)」の条文体系であり、そこを超えるとその行動が違法となる限界を設定している。しかし、その限界内であれば、自由裁量と判断が許容かつ奨励される。判例法主義諸国の会計実務は、主に会計士自身（つまり民間部門）によって決められ、それらは実務上において一般的に受け入れられることによって発展していく。ここでは会計はより順応的 (adaptive) かつ革新的になる傾向がある。判例法主義諸国の代表格としては米国と英国が挙げられる。

3.3 諸外国との政治的・経済的結びつき

会計技術はちょうど政治システムやイデオロギーのように、外国に輸出されたり、外国から輸入されたりする。このため複数の国が似た会計制度をもつ。米国はカナダやメキシコの会計に影響を及ぼしているが、これは米国がこれらの国と地理的に隣接していること、そして貿易相手国として経済的にも密接に結びついていることが理由である。米国のかつての保護国として、フィリピンも似た会計制度をもつ。また、歴史的・地政学的な結びつきの結果として、イスラエルの会計も米国の会計実務の影響を大きく受けている。

世界的に大きな会計への影響力をもつもう1つの国は英国である。オーストラリア、ニュージーランド、マレーシア、パキスタン、インドといった英国の旧植民地国の会計職および実務は、ほとんどすべて英国モデルである。英国は自国の会計ブランドのみならず多くの会計士も「輸出」した。最も初期の「米国の」会計士も、20世紀初頭の米国経済の拡大に伴い、そこで増大した職業機会を求めて英国から渡ってきた人たちである。ドイツやフランスの旧植民地国も、英国の旧植民地国ほどではないが、それぞれの「母国」から同様に影響を受けている。

1970年代の初めから、欧州連合 (EU: European Union) は、加盟15カ国の会計実務の調和を図ってきた。既に議論したように、英国・ドイツ・フランスは、企業会計の役割

や目的について根本的に異なった志向をもっている。しかし欧州の同盟国・EU加盟国としてこれらの国には多くの類似した経済的利益があり、自国の会計実務を相互に近づけようと真剣な努力を続けている。

国家間の政治的・経済的な結びつきがそれらの国の会計の発展を形成する。このため、世界経済の相互依存が深まることで、会計実務がより類似したものになることが余儀なくされる。実際、この種の思考に喚起され、世界的な推進力となって国際会計基準を開発し、その可能な限りの広範な受諾と使用を各国に求めてきたのは国際会計基準委員会 (IASC : International Accounting Standards Committee) ⁶⁾ であった。また、国際会計士連盟 (IFAC : International Federation of Accountants) ⁷⁾ が開発・発出した国際監査基準が、国際金融市場における財務報告に求められるものとして 1992 年に受諾された。欧州では会計指令 (Directives) が EU によって発出され、これがすべての EU 加盟国で正当な手続を経て自国の企業法制に取り込まれた。国際連合 (UN : United Nations)、経済協力開発機構 (OECD : Organization of Economic Cooperation and Development)、東南アジア諸国連合 (ASEAN : Association of South East Asian Nations)、国際通貨基金 (IMF : International Monetary Fund) といった国際機関も国際的な会計基準の設定や報告に特化した部門を置いている。政治的・経済的環境の国際化は会計を直接的に国際化に駆り立てているのである。

3.4 インフレーションの水準

米国を含め多くの国の会計は、ある程度は取得原価原則に基づいている。この原則は、それ自身、財務報告に用いられる通貨単位がそれ相応に安定しているという仮定に基づいている。言葉を変えれば、米国企業の場合、取得原価原則は米ドルが価値を変えないこと、つまりインフレがほとんどあるいは全くないことを仮定している。したがって、この仮定が現実的でなくなればなくなるほど、取得原価原則の歪みは大きくなる。

取得原価原則の合理性は、その国のインフレ水準によっては非合理的となることは明らかである。日本やドイツといった取得原価原則に最も忠実な信奉国は、歴史的にそれほど大きなインフレを経験していない。しかし長年インフレ問題に悩まされてきた南米諸国は、何年も前に厳格な取得原価原則に固執することをやめており、これらの国の企業は、一般的な物価水準の変動に基づいて、日常的に資産価値の切り上げを行っている。

米国のインフレも第二次世界大戦以降 1970 年代まで非常に低い水準で推移したため、

米国の会計士のほとんどが取得原価会計を問題なく採用していた。このため物価水準の変動による調整に対して関心をもつのは主に少数の学者に限られていた。しかし、一旦高インフレが続くようになると、企業への物価水準の変動の影響を測定することに対する関心が高まり始めた。そこで1979年、FASBは大企業に対して物価の変動を説明する方法を実験することを要請、これにより要請を受けた企業は、結果的に公表年次報告者や証券取引員会（SEC：Securities and Exchange Committee）への申告書で物価変動の影響を報告しなければならなくなった。ただしこの要請は、米国のインフレ水準がより平穏な水準に戻った1984年に廃止された。

物価変動の影響を企業の会計記録の中に取り込むことに対する関心は、その国がインフレによって影響を受ける程度によって盛衰する。インフレの長い歴史をもつ国は既に何らかの措置を行っているし、そうでない国は取得原価原則の廃止など検討したこともない。インフレ会計を扱った最も新奇な思想のいくつかは、1920年代および1930年代に、その時ハイパーインフレを経験していた欧州で提案されたものである。より最近では英米の会計士が、物価水準の変動をいかに説明すべきかについていくつかの刺激的な試論を書いている。

3.5 企業の規模と複雑度、経営と金融コミュニティの洗練度、一般的な教育水準

これらは1国の会計制度の洗練度を規定する要因である。企業がより大規模で複雑であればあるほどより困難な会計上の問題が発生する。これらに対処するには高度な知識をもった会計士が必要であり、一般的な教育水準が低い国においては、優秀な会計人材を海外から招き入れるか、聡明な自国民を海外に派遣して必要な研修を受けさせるといった方法をとらない限り、会計を高度に発展させることはできない。それと同時に、企業の財務報告書のユーザー自身もまた洗練されていなければならない。そうでなければ、そもそも洗練された会計報告書の必要性がないからである。

ほとんどの多国籍企業は、日本、ドイツ、英国、米国といった富裕な産業国家に本社を置いているが、これらの国には洗練された会計制度があり、質の高い職業会計人がいる。これとは対照的に、ほとんどの発展途上国では教育水準が低く、企業の規模も小さいため、会計も原始的なものになる。ただ、発展途上国の会計もそれが情報ニーズに答えている以上、その環境下での洗練度としては適切な水準にあるとの見方もできよう。この見方を指示する会計士が多い一方で、洗練された会計能力の欠如によって、より発展度の低い国々

では潜在的な経済成長力を発現できないと感じている者もいる。しかし台湾、韓国、ブラジルといった新興国（地域）が、これまでに自国（地域）の根本的な会計の専門的技術を勝ち得てきたことは明らかである。また、たとえば中国、ポーランド、チェコのように、多くの新興市場国が、会計の専門的技術を発展させることに高度の優先性を置いていることも事実である。会計の発展は明らかに経済の発展と同調するのである。

3.6 文化

ここまで列挙してきた変数は、個々の国家、人種、宗教、地理的地域などがもつさまざまな文化的レベルの中に存している。しばしば「文化」とは、人間精神の集積的プログラミングと定義される。言葉を代えればそれは社会の構成員によって共有される価値観と生活態度である。したがって、人が学び、観察し、感じ、信じ、優先させるものはすべて文化的な次元をもっている。会計学の分野においては、会計概念、会計基準、会計実務の構成要素と文化との関連について関心が高まっている。たとえば個人主義文化では、「知る必要性」を集団内の者に制限する集団志向文化に比べてより高い水準の会計開示制度をもつ傾向がある。また、別の文化的変数としてその社会が曖昧性や将来の不確実性に対して寛容かどうかがある。それらに対して寛容でない「不確実性の回避者」で構成される社会は、会計測定に対して慎重であり、そこでは保守的な会計測定実務がみられる。会計の発展を文化的要因と直接結び付けることは難しいことではあるが、そのような関連が実際に存在することを確信する研究者は多い。

以上で議論した環境変数を先進6カ国について要約したものが下表である⁸⁾。

表1 先進6カ国の環境変数

変数	米国	日本	ドイツ	フランス	英国	イタリア
資金調達の状態	株式市場	銀行	銀行	銀行、政府	株式市場	銀行、政府
法制度	判例法	成文法	成文法	成文法	判例法	成文法
政治的・経済的結びつき	カナダ 日本 メキシコ	米国 アジア	欧州 米国	欧州	欧州 米国 英連邦諸国	欧州
インフレーション	低い	低い	低い	低い	低い	低い
複雑度と洗練度・教育	高い	高い	高い	高い	高い	高い
文化						
・個人主義	高い	低い	高い	高い	高い	高い
・不確実性の回避性向	弱い	強い	強い	強い	弱い	強い

4. 会計モデル⁹⁾

企業会計の発展を形成する変数はある程度重複している。たとえば、歴史的に成文法主義諸国の多くが企業への資金供給を銀行か政府に依存してきたのに対し、判例法主義諸国はそれをより発達した株式・債券市場に依存してきた。また、傾向的に、成文法主義諸国の不確実性に対する回避性向が非常に高いのに対し、判例法主義諸国のそれははるかに低い。会計はその環境によって影響を受けるという見解が受容されるのであれば、論理的には、類似したビジネス環境をもつ国家間の会計もまた類似性をもつことが予想される。

実際、国家は、会計の類似性にしたがって集約ないし分類することができる。しかし、資本のグローバル化が進み、企業の海外株式市場への上場がますます増加するにつれて、国家を区分するものの多くはぼやけたものになりつつある。企業の外部資金調達源としての株式市場の重要性が増してきていることは明白であり、株式市場の発展は、多くの国、特に中央計画経済から市場経済に移行した国々にとっての最優先課題である。さらに、いまや多くの企業が、国内の要請に準拠した財務諸表と、国際的に認められた会計基準に準拠した財務諸表を別々に作成する「多元的 (multiple)」財務報告アプローチを採用しているのが現状である。したがって、国家を基準とした会計分類を議論するよりも、特定の会計上の個別的な特徴を基準とした会計「モデル」を考察する方が望ましいであろう。これにより、これらの特徴に従ったその国の態様もまた明確になる。

そのモデルとして、①「公正表示・全面開示モデル (Fair Presentation/Full Disclosure Model)」、②「法遵守モデル (Legal Compliance Model)」、③「インフレ修正モデル (Inflation-Adjusted Model)」の3つの体系を示すことができる¹⁰⁾。

4.1 公正表示・全面開示モデル

これは外部の投資家の意思決定ニーズを志向する会計モデルであり、投資家はこのモデルの財務諸表によって経営者の業績を判定し、将来のキャッシュフローと収益性を予想することが可能となる。これらを目的として追加的な関連情報を提供するため、その開示内容も拡張的である。このような財務諸表は、企業の財政状態および経営成績の「公正な (fair)」表示物といわれる。

公正表示・全面開示モデルは英国に始まり、米国を含めその影響下にあった世界中のすべての国に広まった。したがって、この会計志向はしばしば、「アングロ・サクソン型」あるいは「英米型」と呼ばれる。この志向は判例法主義諸国に見られるものであり、また前

述したとおり、それらの国々は企業の外部資金調達を主に資本市場に依存する傾向がある。英米以外ではオーストラリア、カナダ、南アフリカ、シンガポールといった国々がこのタイプの会計を採用している。

公正表示・全面開示モデルはまた、IASCによって採用されたアプローチでもある。このモデルは特に資金調達を国際資本市場に依存する企業にとって意義のあるものであり、フランス・ドイツ・スイスの多くの大企業が、世界中の自社の投資家のために国際会計基準（IAS：International Accounting Standard）に則った財務諸表を作成している。また、IASとは異なるが、日本のいくつかの多国籍企業も、世界中の自社の投資家の理解を得る方法として、米国会計基準に強く影響を受けた財務諸表を作成してきた。IASはまた、中国のような新興市場国のベンチマークとなっており、その思想は投資家を外国から誘引することのできる会計を開発することにある。

4.2 法遵守モデル

法遵守モデルは、フランス・ドイツ・イタリアといった欧州の成文法主義諸国を起源とし、しばしば「大陸モデル」とも呼ばれる。日本も成文法主義国家であり、法制度の基礎をドイツの法制度に置いてきた。公正表示・全面開示モデルとは異なって、このタイプの会計は外部の投資家への情報提供を目的とするものではなく、所得税の算定やマクロ経済計画の遵守証明といった政府に課せられた要請を満足させることを目的としている。計算された利益は、株主に支払われる配当や、従業員・役員に支払われる賞与の額の計算の基礎となる。会計上の保守的な測定実務が、そのような利益からの分配が慎重になされることを保証している。年度ごとの利益の平準化という別の共通した特徴としてがあり、それによって租税、配当、賞与の支払いもまたより安定的なものになっている。

先に議論したように重要な資金調達源は銀行であり、そのことが一層、企業に保守的な会計測定実務を奨励することになる。また、企業が密接な関係を有するのは自社の取引銀行のみではない。企業は、主要な顧客、仕入先、労働者とも密接な関係を有している。「インサイダー」としてこれらのグループは個人的なルートで情報を入手することができるため、法遵守モデルにおいては、会計情報の公開に対する需要は低い。

4.3 インフレ調整モデル

ほとんどの国において物価の変動は日常茶飯事である。インフレが激しいとき、会計は

インフレ調整を取り入れる。インフレ調整モデルは、先に述べた2つのモデルのいずれか1つに対する何らかの「付け足し」と見ることもできるかもしれない。たとえばイスラエルやメキシコの会計には公正表示・全面開示モデルの特徴のほとんどが見られるが、消費者物価指数の変動に基づいた調整もなされている。中南米諸国は会計を成文法主義の欧州から取り入れた。これらの国々の会計では追加的にインフレ調整がなされているが、その元は法遵守モデルである。一旦インフレが収まればインフレ調整は廃止される。最近ではアルゼンチンやブラジルがその例である。

以上で議論した3つの会計モデルを構成する国々は下表のように分類できる¹¹⁾。

表2 三大会計モデルの構成諸国・地域

公正表示・全面開示モデル		
Austraria(オーストラリア)	Kenya(ケニヤ)	South Africa(南アフリカ)
Bangladesh(バングラデシュ)	Malaysia(マレーシア)	Taiwan(台湾)
Canada(カナダ)	Netherlands(オランダ)	Thailand(タイ)
Colombia(コロンビア)	New Zealand(ニュージーランド)	United Kingdom(英国)
Denmark(デンマーク)	Nigeria(ナイジェリア)	United States(米国)
India(インド)	Pakistan(パキスタン)	Venezuela(ベネズエラ)
Indonesia(インドネシア)	Philippines(フィリピン)	Zimbabwe(ジンバブエ)
Ireland(アイルランド)	Singapore(シンガポール)	
法遵守モデル		
Algeria(アルジェリア)	Germany(ドイツ)	Portugal(ポルトガル)
Austria(オーストリア)	Greece(ギリシャ)	South Korea(韓国)
Belgium(ベルギー)	Italy(イタリア)	Spain(スペイン)
Cameroon(カメルーン)	Japan(日本)	Sweden(スウェーデン)
Cote d'Ivoire(コートジボアール)	Luxembourg(ルクセンブルグ)	Switzerland(スイス)
Egypt(エジプト)	Morocco(モロッコ)	Turkey(トルコ)
Finland(フィンランド)	Norway(ノルウェイ)	Zaire(ザイール)
France(フランス)		
インフレ調整モデル		
Argentina(アルゼンチン)	Israel(イスラエル)	Peru(ペルー)
Brazil(ブラジル)	Mexico(メキシコ)	Uruguay(ウルグアイ)
Chile(チリ)		

(注1)

いくつかの国では、連結財務諸表と単体財務諸表で異なった会計基準を用いることを許容ないし要請している。たとえばフランス、ドイツ、イタリア、日本、スイスといった国々では、連結財務諸表が公正表示・全面開示モデルに従っているのに対し、単体財務諸表は法遵守モデルに従っている。

(注2)

いくつかの国が表に掲載されていない1つの理由は、それらの国の経済が計画経済から市場経済への移行期にあることである。そのことは、その国の会計もまた移行期にあることを意味する。例としては、中国、チェコ、ハンガリー、ポーランド、ロシアといった国々が挙げられる。

計画経済の下では政府が生産資源の所有と資本の供給を行うため、会計の主要な利用者は政府の政策立案者たちであり、最重視するのは予算と生産の割り当てである。このため、財務会計よりも管理会計の方が会計事情をより密接に映し出している。これらの国々では自国の経済分野を市場志向経済に移行することを目標としているので、典型的には、そのベンチマークとして公正表示・全面開示モデルを採用しつつある。しかし総体的な会計の発展という意味では、それはまだこれらの国々にはほとんど根付いていない。

(注3)

インフレが収まればインフレ調整モデルはその採用を廃止される。アルゼンチン、ブラジル、メキシコがその例である。しかし、激しいインフレが戻ればその再採用が予想される。

5. 会計基準の機能

ガーンソン・ミークは以上のように企業会計のもつ国際的な多様性の現状と要因を分析したのち、結論として次のように述べている¹²⁾。

ある国の会計が、その質において他の国の会計よりも優れているということとはできない。会計はあるニーズを満たすがゆえに存在するのであり、会計が利用者集団のニーズを満たしているかぎり、それはなすべき役割を果たしているのである。会計は環境の中で発展し、環境によって育まれる。世界は会計実務のつぼであり、そのことはそれが置かれている用途の多様性を反映している。(下線筆者)

彼らの主張によれば、それぞれの国が採用している会計基準間の優劣を決する絶対的な尺度は存在しない。1つの国で採用されている会計制度が、その国の環境のもとで育まれた実務としての側面をもつ以上、会計の使命は「その国での利用者集団のニーズを満たす」という役割を果たすことである。要するに、会計基準はそのような役割を果たしているかどうかによって評価されることになるから、「利用者集団のニーズ」が一様に定められなければ、会計基準の評価尺度は相対的にならざるをえない。したがって、まず会計の「利用者集団のニーズ」とは何か、それに応えるための会計の「役割＝機能」とは具体的に何を指すのかについて一定の方向性を明らかにすることが、会計基準評価の起点となるであろう。

企業会計の分野におけるこれまでの研究では、会計には「本源的機能」¹³⁾と「社会的機能」という2つの機能があるとされてきた。以下、これらの機能の意義と、それらがどの

ような利用者を対象としているかを確認する。

5.1 企業会計の本源的機能

企業会計の本源的機能は何かという問題は、そもそも企業会計がなぜ必要なのかという企業会計そのものの存在意義を問う根源的な問題でもある。

所有と経営が分離された企業を前提に考えると、資金の委託者 (principal、主人) である企業の所有者 (株主) と受託者 (agent、代理人) である経営者の関係はいわゆる「エージェンシー関係」にあるが、両者の利益はしばしばトレード・オフの関係となり、情報の非対称性を利用した経営者の自己の利益の追求行動の結果もたらされる企業価値の低下 (「エージェンシー・コスト」と呼ばれる) を通じて株主の利益が損なわれることがある。

企業会計のシステムは、株主と経営者の情報の非対称性を緩和し、株主の経営者監視を実効あるものにし、ひいてはエージェンシー・コストを低減するため早くから採用されてきた方法の1つであり、企業会計の本源的機能とは、経営者が株主に対して負う責任を遂行する機能であるといえることができる。この企業会計の本源的機能は「受託責任 (stewardship)」および「会計責任 (accountability)」の各遂行機能からなる。

(1) 受託責任遂行機能

経営者の負う受託責任とは、株主からの受託資金を誠実に管理し、株主の最大利益に合致するよう経営者が自己の全能力を投入して経営活動を行うべき責任をいう。受託資金の適正かつ有効な管理保全および運用がなされるためには、資金の変動をもたらす企業の経済事象を適正に認識・測定し、正確に記録することが必要になる。したがって「認識・測定および記録」という会計職能を成立させたという意味で、企業会計のもつ受託責任の遂行機能は、企業会計のもつ本源的機能である。

(2) 会計責任遂行機能

経営者の負う会計責任とは、資金委託者である株主に対して、受託者である経営者が資金の管理保全・運用の状況・状態を説明する責任である。株主側からの報告要請動機は、経営者による資金の管理保全の誠実性および資金運用能力の判断の基礎とすることにあるが、経営者側からも株主からの信頼を得て自己の地位の安定を図るという自発的な報告の動機を有している。経営者の会計責任は企業の財務諸表を通じた会計情報の提供により遂

行されるが、これは「報告（伝達）」という会計職能を成立させたという意味で、企業会計のもつ本源的機能である。

5.2 企業会計の社会的機能

企業会計の社会的機能とは、その本源的機能の遂行を通じ、経済社会に対し実践的に作用する機能であり、①企業に關与する外部の利害関係者に対して公正で有用な会計情報を提供し、合理的な経済的意思決定を支援し促進する「情報提供・意思決定支援機能」と、②企業と利害関係者との契約を支援し、企業を取り巻く利害の調整・裁定を図る「利害調整・契約支援機能」がある。

(1) 情報提供・意思決定支援機能

企業の外部利害関係者はその企業の経済的実態を直接把握することは困難ないし不可能であるから、特に企業への資金供給者である株主や債権者といった投資者は、その意思決定を企業の開示する会計情報に依存することになる。具体的には、「現在」・「将来」の投資者は、企業が公表する財務諸表から企業の財政状態・経営成績・キャッシュフローの状況に係る情報を入手して、その企業の将来の収益力や支払能力を洞察し、投資に係る重要な経済的意思決定を行うことになる。

たとえば株主の場合、現在の株主は、保有しているその企業の株式を持ち続けるか手放すかといった意思決定を行うし、将来の株主（潜在的株主）は株式を購入するか否かの意思決定を行う。また債権者では銀行などの金融機関（融資者）の場合、現在の融資者は融資を続けるかどうか¹⁴⁾、将来の融資者は融資に応じるかどうかといった意思決定を行うし、社債権者の場合、現在の社債権者は保有する社債を持ち続けるか手放すか、また将来の社債権者は社債を購入するか否かの意思決定を行う。要するにこれらの場合の意思決定とは、将来に関する不確実性の中で行われる現在ある複数代替案の中からの選択行為であるから、企業会計に期待される役割は、それが発信する情報によってその不確実性を削減し、意思決定を促進することである。

また、投資者の場合に限らず、広く企業の外部利害関係者は、企業の発信する会計情報から企業の経済的実態についての判断を行い、その企業との間にある経済的関係について合理的な意思決定を行おうとするのであるから、企業にはその会計行動の最終成果物である財務諸表やその他の手段（総じて「会計報告」と呼ぶ）を通じて、外部の利害関係者に

公正で有用な会計情報を提供し（情報提供）、彼らの経済的意思決定を支援する（意思決定支援）ことが求められる。企業会計が担うこのような機能を「情報提供・意思決定支援機能」と呼ぶが、これは前述したガーン・ミークの会計モデルでは、「公正表示・全面開示モデル」が志向する機能である。

(2) 利害調整・契約支援機能

企業を取り巻く利害関係は、大きくは①企業の利害関係者相互の関係、そして②企業と利害関係者との関係に整理できる。まず、企業の利害関係者相互の関係は、概して一致するというよりもむしろ対立・競合する関係にある。たとえば企業への投資者としての地位を有する株主と債権者は、企業財産に対し、前者が利益の配当、後者が元本の回収および利息の徴収という利害関係をもって関与している¹⁵⁾。企業が稼得した利益は、最終的に株主に配当というかたちで還元される¹⁶⁾が、この配当が無制限になされると、健全な水準に保たれるべきはずの資産が侵食されることによって企業の財政状態の悪化を招き、元本の回収や利息の徴収を受けるべき債権者の利益が害される恐れがある。そこで法律は、企業資産の社外への流出を制限し債権を保全するため、企業の財務諸表の数値に基づいた一定の額を株主への配当可能限度額とすることを企業・株主に強制し¹⁷⁾、公的に債権者の保護を図っている¹⁸⁾。また企業・株主との私的契約によって債権者が自己の利益の保護を図ることも可能である。たとえば、会計数値を組み入れた所定の指標に基づいて企業の利益の配分や損失負担の割合をあらかじめ取り決めたり、無担保社債の発行時に課される財務制限条項などのように、運用資金の配分や新たな増資・借入れといった企業の経営行動に一定の制限を設けたりといったことが債権者と企業との間で行われる¹⁹⁾。

次に、企業と利害関係者の関係は代表的には経営者と株主の関係（エージェンシー関係）であるが、それは前述したとおり、ときに利益が相反する関係になる。そこで、会計数値を用いた次のようなシステムないし契約が経営者と株主の間に導入される。第1に、株主による経営者のモニタリング（監視）活動に関する契約で、株主総会前の株主あての会計報告制度や監査制度である。第2に、経営者に対するインセンティブ（報酬）・システムである。これは利益やその他の会計数値に基づく指標を経営者の報酬に連動させるもので、経営者が自己の報酬増加のために適切な経営を行うことにより、経営者のみならず企業の利益の増加を通じて株主にも利益になる仕組みである²⁰⁾。第3に、経営者によるボンディング（自己規制）活動である。これは経営者が自己の行動を自主的に規制して、積極的に

株主からの信頼を獲得しようとするもので、会計情報を利用した IR 活動などである。また企業と利害関係者の関係として、企業と政府の間にも会計数値を利用した社会的な契約が成立している。企業の利益を課税標準とする課税制度や金融機関の自己資本比率規制がその例である。

以上のように、企業会計には、会計報告数値ないし会計情報に基づいた指標が法律や私的契約を通じて活用される（契約支援）ことによって、企業と利害関係者との利害関係あるいは利害関係者相互の利害関係を直接・間接に調整する（利害調整）という利害調整のための尺度を提供する機能がある。これを企業会計の「利害調整・契約支援機能」と呼ぶが、これは前述したガーノン・ミークの会計モデルでは、「法遵守モデル」が志向する機能である。

ここまで議論した企業会計の社会的機能は、下表²¹⁾のとおりまとめられる。

表 3 企業会計の社会的機能

社会的機能	利用集団	利用目的・態様
情報提供 意思決定支援	企業 vs 投資者	企業に資金提供を行った場合の将来の投資収益率とリスクの予測
	経営者・株主 vs 債権者	配当制限、財務制限条項
利害調整 契約支援	経営者 vs 株主	モニタリング(監視)活動 …財務報告制度、監査制度、(役員派遣)
		インセンティブ(報酬)システム …業績に基づく報酬制度、(ストック・オプション)
		ボンディング(自己規制)活動…IR 活動
	企業 vs 政府	課 税…所得を課税標準とする課税制度
規 制…金融機関の自己資本比率規制		

6. 会計基準の本源的機能と真実性

会計学とは、「会計に関係する社会現象（会計現象）を対象とするものであり、社会科学の 1 分野である。自然科学が事実（fact）の解明に取り組むのに対して、社会科学は価値（value）の追求をもその範ちゅうに含んでいる」²²⁾。このことは会計学の「社会科学としての宿命」²³⁾であり、その会計学をバックボーンとして成立する会計基準は、何らかの価値を追求した結果として理論的・体系的に設定されるということになる。

わが国において社会的規範となりうる会計基準は、公正妥当なものとして社会的な承認を得たという意味での「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」であるが、これは米国の企業会計における「一般に承認された会計原則」(GAAP)に相当する概念とされる²⁴⁾。わが国で最初の本格的な会計原則は、1949年に当時の経済安定本部・企業会計制度対策調査会(現在の金融庁・企業会計審議会の前身)が、米国の会計原則を参考にして制定した「企業会計原則」であるが、それは「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」²⁵⁾として公表された。そして同原則の「一般原則」では企業の行う経済活動の真実の姿を映し出すことを究極の目標にしなければならない旨を内容とする「真実性の原則」²⁶⁾がその最初に規定されており、それが他のすべての原則の上位に立つ最高規範として位置づけられている。

また、現在の国際会計基準設定機関である国際会計基準理事会(IASB: International Accounting Standards Board)が採用する概念フレームワークの『財務諸表の作成および表示に関するフレームワーク (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements)』(前身のIASCによって1989年7月に公表されたもの。「概念フレームワーク」の意義・機能については後述。)で、「財務諸表は、事業体の財政状態・業績・財政状態の変動に関し、真実かつ公正な外観を示すものとして、または適正に表示するものとして記述されなければならない。」(para.46)との規定がなされている。

これらが示唆していることは、企業会計が実現すべき価値とは「最大限の客観性を通じて実現される真実性」であるということである。つまり、企業会計には経営者の恣意性を排除して財務諸表の提供する会計情報を最大限に客観化し、その実効性を担保することが求められるのである。したがって、伝統的に会計学の領域において会計基準を評価する一義的な基準は、「企業の経済活動のより真実な姿を写し出す会計基準がよりよい会計基準である」とするいわば「真実性基準」であるといえよう。

企業会計の一義的な目的が、その本源的機能(受託責任遂行機能と会計責任遂行機能)の遂行を通じて企業の経済活動の真実の姿を写し出すことであるならば、真実性基準がひとつの会計基準のもつ本源的機能に対する最高の評価基準となる。その意味で、ひとつの会計基準の公正妥当性の判定は、この「真実性」を必要にして十分な条件とし、「一般に公正妥当と認められる会計基準とは企業の真実の姿を写し出す基準である」というテーゼで表現されることになる。逆にいえば、公正妥当な会計基準が遵守されない場合、その会計活動から産み出される会計情報は、もはや企業の真実の姿を投射したものになりえ

ないということになる。それでは会計が写し出すべき真実とはどのような真実であろうか。

米国会計士協会（AIA：American Institute of Accountants）が1936年に公表した『独立公認会計士による財務諸表の監査』²⁷⁾によれば、財務諸表とは、「記録された事実と会計慣習と個人的判断の総合的表現」である。この定義によれば、(i)「記録された事実」は何を会計上の事実としてとらえ記録するのかわによって異なり、(ii)国によって相違し、時代によって変化する「会計慣習」によってひとつの会計事実に複数の会計処理が認められる会計処理の選択容認性が確立され、(iii)会計処理そのものは最終的に経営者や会計担当者の個々相違する主観的な「個人的判断」によってなされることになる。要するに、この定義の示唆することは、財務諸表とそれを生成する企業会計のルールは極めて相対的な存在であるということである。

さらに、企業会計に対するニーズは会計情報の利用者によって異なるし、時代によって変化もする。その多様なニーズに応えることを運命づけられた企業会計に求められるものは一様性ではなく多様性であり、唯一無二の絶対的な真実性ではなく相対的な真実性である。その意味で、企業会計の本源的機能の評価基準たる真実性基準とは、あくまでも確認的・抽象的な概念基準であり、このことは、企業会計の本源的機能と真実性基準が、何ら具体性をもたない「抽象域」に属する目的・設定プロセスであるということの意味する。

7. 会計基準の社会的機能と有用性

企業会計のより具体的な目的は、会計情報利用者のニーズに即した社会的機能の遂行である。会計基準の評価の基底に真実性基準があるとしても、それは本源的機能レベルでの確認的・抽象的な観念基準であったから、社会的機能レベルを遂行するための会計基準の設定には何ら指針を与えない。そこで具体的な会計基準の設定は、この真実性基準とは別の、あるいは次元の異なる何らかの現実的な尺度ないし方法を用いてなされることになる。つまり、会計の成果物たる財務諸表がその利用者のニーズを満たすものになるか否かは、その利用目的達成のために有効に機能しうる会計基準の設定をいかに行うかに依存することになる。そしてその方法には「帰納的アプローチ」と「演繹的アプローチ」という2つのアプローチがある。

7.1 帰納的アプローチ

まず実際に行われている会計処理を観察し、漸次その中から一般的・共通的な概念ないしルールを見出して、それに基づき会計基準を設定する方法で、「ボトムアップ (bottom-up) ・アプローチ」とも呼ばれ、わが国や大陸系諸国を中心に多くの国で採用されてきた方法である。諸々の会計基準の背後にあって、このアプローチにより表出される一般的・共通的な概念は、「暗黙の (implicit) 概念フレームワーク」ないし「記述的 (descriptive) 概念フレームワーク」と呼ぶこともある²⁸⁾。このアプローチにより設定される会計基準は、すでに実務で広く普及している一般的概念に基づいたものであるため、会計情報の報告者サイドからは遵守しやすい、また利用者サイドからは理解しやすいルールであるという長所をもつ。その反面、(i) 既存の実務を前提とするため現状是認的ルールが形成される傾向がある、(ii) 実務慣行が確立していないような新種の取引への対応に限界がある、(iii) 必要に応じて分野ごとに設定された会計基準の相互間で整合性が欠如するおそれがある、(iv) 基準設定に際しての政治的圧力の介入に対して脆弱である、といった欠点が指摘される²⁹⁾。

7.2 演繹的アプローチ

会計の目的や基本概念³⁰⁾を「概念フレームワーク (Conceptual Framework)」と呼ばれる明文で先に規定しておき、これとの首尾一貫性や整合性に留意して具体的な会計基準を導出する方法で、「トップダウン (top-down) ・アプローチ」とも呼ばれ、米国・カナダ・オーストラリア・ニュージーランド・英国といった英米系 (アングロ・サクソン) 諸国を中心に採用されてきた方法である。このアプローチにおける一般的・共通的な概念は、「明示的な (explicit) 概念フレームワーク」または「規範的 (prescriptive) 概念フレームワーク」とも称される。このアプローチによって設定される会計基準は、帰納的アプローチによる会計基準の欠点の裏返しとして、(i) 現実の会計実務が正しいという前提に立たないので、現行実務を白紙の状態から改善していくことが可能である、(ii) 実務慣行が確立していない新種の取引への対応の抛り所とすることができる、(iii) 会計基準間の整合性を確保できる、(iv) 基準設定に際しての政治的圧力を遮断できる、といった長所をもつが、当然のことながら、会計の本来の目的や基本概念など極めて難しい問題について、フレームワークのかたちで会計基準設定者の間でコンセンサスを得ておくことがそれらの長所を享受する前提条件となる。

表 4 会計基準の設定アプローチ比較

		帰納的アプローチ (ボトムアップ・アプローチ)	演繹的アプローチ (トップダウン・アプローチ)
フレームワーク		暗黙的・記述的	明示的・規範的
代表的な採用国		大陸系諸国・日本	英米系諸国
特徴	長所	<ul style="list-style-type: none"> ・すでに実務で広く普及している一般的概念に基づいたものであるため、会計情報の報告者サイドからは遵守しやすい、また利用者サイドからは理解しやすいルールである。 	<ul style="list-style-type: none"> ・現実の会計実務が正しいという前提に立たないので、現行実務を白紙の状態から改善していくことが可能である。 ・実務慣行が確立していない新種の取引への対応の抛り所とすることができる。 ・会計基準間の整合性を確保できる。 ・基準設定に際しての政治的圧力を遮断できる。
	短所	<ul style="list-style-type: none"> ・既存の実務を前提とするため、現状是認的ルールが形成される傾向がある。 ・実務慣行が確立していないような新種の取引への対応に限界がある。 ・必要に応じて分野ごとに設定された会計基準の相互間で整合性が欠如するおそれがある。 ・基準設定に際しての政治的圧力の介入に対して脆弱である。 	<ul style="list-style-type: none"> ・会計の本来の目的や基本概念など極めて難しい問題について、フレームワークのかたちで、会計基準設定者の間でコンセンサスを得ておかなければならない。

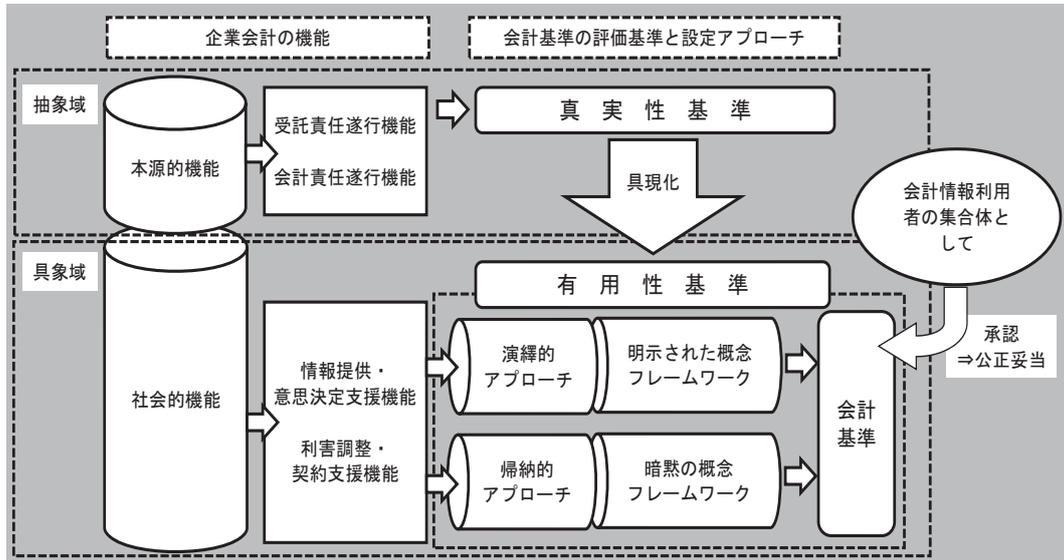
企業会計が、その社会的機能を果たすために会計基準はどうあるべきなのかという価値判断のよりどころが、これらのアプローチのもとで、明示されるものであるにせよ、暗黙のものであるにせよ、何らかの概念フレームワークとして表象ないし示唆されることになる。これらのフレームワークは、企業会計の社会的機能をその目的として設定するものであるから、設定された会計基準がその社会的機能面において実際に会計情報の利用者にとって役立つものかどうか、つまり「有用性」がその会計基準の評価基準となる。このことは、先に述べた企業会計の本源的機能と真実性基準が「抽象域」に属する目的・設定アプローチであるのに対して、その社会的機能と有用性基準が「具象域」に属する目的・設定アプローチであるということを意味し、ここに企業会計の真実性が有用性を通じて具象化される³¹⁾ことになる。

最終的に、このような価値判断と設定のプロセスを経て設定された会計基準が、その社会的機能を最大限に発揮するもの、つまり有用であるものとして、会計情報の利用者の集合体としての社会に評価され承認されたとみなされるとき、その会計基準は「一般に公正妥当と認められた」ということになるであろう。

以上の議論から、会計基準の機能評価の体系について、その設定アプローチを取り込み

ながらひとつのモデルとしてまとめると、下図のとおりとなる。

図2 会計基準の評価構造モデル



8. おわりに

本稿ではガーノン・ミークの研究を基に、会計制度・会計基準の国際的な多様性の現状と要因を確認したうえで、それぞれがそれぞれの国・コミュニティで公正妥当な会計基準として認知されるまでのひとつの評価構造モデルを、企業会計のもつ機能とその設定アプローチを関連づけながら考察し提示した。このモデルではひとつのコミュニティにおいて公正・妥当とされる会計基準は、そのコミュニティが会計基準に求める目的とその機能の有効性によって規定される。

本論中では議論しなかった考察すべき論点について、ここでは補足的に以下の3点について述べておきたい。

第1に、本稿で取り上げたガーノン・ミークの著作のような会計基準に係る国際的分類研究の今日的な意義である。現在、世界の会計基準は、IASBが作成した「国際財務報告基準 (IFRS: International Financial Reporting Standards)」³²⁾に統合ないし収斂 (convergence)が進められており、IFRSが採用あるいは容認される国・地域は2011年には150にまで達するとみられている。そのような状況のもとで、各国の会計基準の分類研究が今後も意味をもちつづけるのかという疑問が起こるかもしれない。しかし、松井 [2008]³³⁾が

指摘するように、「国際資本市場が要求する世界共通のプラットフォームの確立に向けたインフラ整備の流れにベクトルを合わせた各国の会計改革は、それ自体が国際会計のゴールを示すものではなく、むしろ国際会計の来たるべくして来た第1の波」であって、「各国の会計対応は、その国内的展開において将来的には一層多様（正確には重層的）となると考えるべき」であり、そして会計基準の分類研究を通じた議論の中での含蓄や主張には、「将来、第2に起こるだろう大波の中で再び証明が当てられる」であろう。また、各国の会計制度（史）の「比較・類型的考察なくしては今日の、さらには将来の会計国際化を展望することはできない」であろう。これは「各国間の会計規程やその基準設定主体の相違がいかなる背景からもたらされるかについて明らかにしないままに、各国会計制度の国際的統一化、またはその後の統一的秩序を維持することは困難であると思われる」からである。その意味で、これからも各国の会計基準の分類研究がその意義を失うことはない。

第2に、ガーノン・ミック（オリジナル・メンバーのミューラーも含む：注11参照）の研究の検証、特にわが国の会計制度についての彼らの分析・分類が妥当かどうかの検証である。この点については、新井・白鳥 [1991]³⁴⁾ が戦後のわが国の会計制度を商法（現・会社法）・証券取引法（現・金融商品取引法）・法人税法によって構成される「トライアングル体制」と称し、それが制度的・法律的フレームワークとしての役割を果たしているとして彼らの分析・分類の妥当性について一定の評価をしている³⁵⁾。ただ、わが国の会計基準も1996年11月に第二次橋本内閣が提唱した「金融ビッグバン」とよばれる大規模な金融制度（自由化）改革や、IASB主導による本格的な会計基準の国際的統合の動きを背景に、ここ10年あまりの間にダイナミックに新設・改訂がなされてきており（この一連の動きは「会計ビッグバン」とよばれる）、現状では彼らの分類にいう「公正表示・全面開示（ないしは英米）モデル」と「法遵守（ないしは大陸）モデル」の混在型と特徴づけるのが適当であるかもしれない。

第3に、今後のわが国の会計モデルのあり方をどのように展望し、設計することができるかという問題である。前述のとおり今やIFRSの自国への導入は世界的な潮流となっており、わが国もその対策が迫られている。金融庁は2008年10月から企業会計審議会・企画調整部会の議論の中で、わが国へのIFRS導入のメリット・デメリットを明確にしつつ、その具体的な導入に向けたロードマップの検討を開始し、2009年6月に「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」（いわゆる「日本版ロードマップ」）を公表した。同意見書においては、「国際会計基準（IFRS）に関してはわが国の会計関係者が

中長期的な展望を共有したうえでその取扱いを検討する必要がある、その適用に向けての諸課題³⁶⁾や国際的な諸情勢等の状況の変化に応じ柔軟な対応が必要である」との基本的考え方が示されたうえで、IFRSの具体的な適用方法について、i) 2010年3月期(年度)から国際的な財務・事業活動を行っている上場企業の連結財務諸表にIFRSの任意適用を認めることが適当である、ii) 将来的に2012年をめどにIFRSの強制適用の是非を判断する、iii) 強制適用を行う場合は判断時期から少なくとも3年の準備期間が必要であることから2012年に判断の場合は2015年または2016年に適用を開始する³⁷⁾、とされた。このようにわが国へのIFRSの導入が現実味を帯びて迫る中で、今後のわが国の会計制度の青写真を描くことは喫緊の課題であろう。「会計基準が時代的にも理論的にも相対的、政策的であるとするならば、各国の国内向け政策としては、将来的には国際会計領域と国内会計領域とが住み分けた形で二層構造に分離していく可能性は高い」³⁸⁾という見解が現状では最も当を得ているように思われるが、今後の研究において、実際に本稿で提起した評価構造モデルを活用しつつ、いずれこの問題を論じてみたいと考えている。

注

- 1) H.Gernon and G.K.Meek (2001). “Accounting : An International Perspective-5th edition” McGraw- Hill Book Co. pp.1
- 2) 「企業会計」とは企業の経済活動を対象とする会計であり、厳密には企業外部で活用される「財務会計 (Financial Accounting)」と、企業内部で活用される「管理会計 (Management Accounting)」という2つの領域に分化されるが、本項では基本的に前者の意味でこの用語を用いることとする。
- 3) H. Gernon and G. K. Meek ・前掲注 (1) pp.1-13 “Chapte1 : An International Perspective on Financial Accounting”
- 4) 本章は同上 pp.2-3 “Accounting and the Environment”を要訳してまとめたものである。
- 5) 本章は同上 pp.3-8 “Variables Shaping Accounting Development”を要訳してまとめたものである。
- 6) 1973年に設立された各国の職業会計士団体（わが国は日本公認会計士協会）が構成する民間国際機関。各国の会計基準の国際的調和を目的に活動を行っていたが、2001年に国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board) に改組。
- 7) 国際的に調和のとれた会計・監査基準等の設定・公表を通じて、職業会計士による整合的かつ質の高い監査活動を可能にすることを目的に1977年に設立された各国の職業会計士団体が構成する民間国際機関。
- 8) H.Gernon and G.K.Meek ・前掲注 (1) pp.9のEXHIBIT 1-2を翻訳して掲載。
- 9) 本章は同上 pp.8-11 “Accounting Models”を要訳してまとめたものである。
- 10) ミューラー (G.G.Mueller) が著者として参加していた第4版までは、ここでの類型化会計モデルもそれぞれ、①「英米モデル (British-American Model)」、②「大陸モデル (Continental Model)」、③「南米モデル (South American Model)」と呼称されていた。
- 11) H.Gernon and G.K.Meek ・前掲注 (1) pp.12のEXHIBIT 1-3を翻訳して掲載。
- 12) 同上 pp.11
- 13) 企業会計の「本源的機能」という用語は、小林秀行『会計基準』pp.2-3 (同文館出版, 2005) や醍醐聡『会計学講義 (第4版)』pp5 (東京大学出版会, 2008) などに用いられている。
- 14) メインバンクの場合はその立場を利用して、経営不振の融資先に経営立て直しのため役員を送り込むということはこれまでよく行われてきたことであるが、これも経済的意思決定のひとつである。
- 15) 他の利害関係者との関係でいえば、従業員は給与債権の回収、取引先は売上債権の回収、政府は租税債権の回収という利害関係をもって企業に関与する。
- 16) 法制度上、株主は「配当請求権」(会社法453条) および「配当決定権」(同454条1項) を有する。
- 17) 会社法の規定では、企業の貸借対照表の額を基礎として「剰余金」の額を一旦計算し(446条)、そこに一定の加算・減算調整を行って「分配可能額」(461条2項) を算出することになっている。
- 18) 企業の利害関係者の1者である政府も、企業に課する税金(法人税)の額の算定の基礎を企業が算定した利益の額に置いている(法人税法74条1項)。
- 19) このような財務制限条項を設定するのは、企業側にも契約によって資金の回収可能性に不安な債権者による資金コスト引き上げを回避するという動機がある。
- 20) 経営者の報酬は株主に決定権がある(会社法361条)。
- 21) 桜井久勝「会計情報の利用目的」斎藤静樹編著『会計基準の基礎概念』pp.21 (中央経済社, 2002)

の図表を一部変更して作成。

- 22) 寺坪修『会社会計論 (改訂版)』pp.6 (創世社, 2004)
- 23) 同上 pp.84
- 24) 金子宏『租税法 (第15版)』pp.274 (弘文堂, 2010)
- 25) 経済安定本部・企業会計制度対策調査会中間報告「企業会計原則の設定について」(1949年7月9日)
- 26) 企業会計原則・第一「一般原則」・一 (真实性の原則)「企業会計は、企業の財政状態及び経営成績に関して、真実な報告を提供するものでなければならない。」
- 27) AIA. (1936). “Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants” AIA.
- 28) 広瀬義洲「日本版概念フレームワークは必要か」税経通信 2003年1月号 pp.19 (2003)
- 29) 桜井久勝「財務会計概念フレームワークの論点と課題」企業会計 53巻1号 pp.48 (2001)
- 30) 米国財務会計基準審議会 (FASB) が1976年に公表した『概念フレームワーク・プロジェクトの射程と含意』(“Scope and Implications of the Conceptual Framework Project”)によれば、ここでいう基本概念とは、「会計の根底にある概念、つまり報告されるべき事象の選択、その事象の測定、さらにはその測定結果を要約して利害関係者に伝達する手段を導き出す概念」と説明される。
- 31) これは「有用なるものこそが真理」という米国のプラグマティズム (Pragmatism) の思想につながるが、この点については本稿では議論しない。
- 32) IASBの前身である IASC が公表した「国際会計基準 (IAS : International Accounting Standards)」も IASB が活動を開始した 2001年4月現在で存在しているものは、IASB がその後変更を行うまで有効であることが承認されている。
- 33) 松井泰則『国際会計の潮流—類型学説を中心とした各国会計関係論—』pp.3-6 (白桃書房, 2008)
- 34) 新井清光・白鳥庄之助「日本における会計の法律的及び概念的フレームワーク」JICPA ジャーナル 435号 pp.30 (1991)
- 35) ただし、「投資家等に対する財務情報の開示面では、わが国の会計は英米モデルに分類できるように思われる」としている。
- 36) IFRSの適用までに超えるべき課題として、①IFRSの内容の検証に必要性、②基準設定プロセスへの積極的関与の確保、③作成者・監査人・投資者・当局 (開示執行当局・監査人監督当局)の準備の問題、④米国の将来の不透明さなどがあるとしている。
- 37) 全上場企業に一斉に適用するか段階的に適用するかはあらためて検討し決定する、とされている。
- 38) 松井・前掲注 (33) pp.149

(引用文献)

- AIA. (1936). Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants. AIA.
- FASB. (1976). Scope and Implications of the Conceptual Framework Project. FASB.
- IASC. (1989). Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements. IASC.
- Meek K.G., Gernon H. (2001). Accounting : An International Perspective-5th edition. McGraw-Hill Book Co.

- 金子宏. (2010). 租税法 (第 15 版). 弘文堂.
- 金融庁. (2009). 我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書 (中間報告).
- 広瀬義洲. (2003). 日本版概念フレームワークは必要か. 税経通信 2003 年 1 月号, 17-25.
- 桜井久勝. (2002). 会計情報の利用目的. 著: 斎藤静樹, 会計基準の基礎概念 (ページ: 11-25). 中央経済社.
- 桜井久勝. (2001). 財務会計概念フレームワークの論点と課題. 企業会計 53 巻 1 号, 48-54.
- 桜井久勝. (2007). 財務会計講義 (第 8 版). 中央経済社.
- 寺坪修. (1994). 会社会計論 (改訂版). 創成社.
- 小林秀行. (2005). 会計基準. 同文館出版.
- 松井泰則. (2008). 国際会計の潮流—類型学説を中心とした各国会計関係論—. 白桃書房.
- 新井清光, 白鳥庄之助. (1991). 日本における会計の法律的及び概念的フレームワーク. JICPA ジャーナル 435 号, 29-33.
- 醍醐聰. (2008). 会計学講義 (第 4 版). 東京大学出版会.