

概念ベース・アプローチによる国際会計基準の不可能性

村瀬儀祐

(受領日：2011年5月11日)

高知工科大学マネジメント学部

〒782-8502 高知県香美市土佐山田町宮ノ口185

E-mail:murase.gisuke@kochi-tech.ac.jp

要約：会計基準設定には、(1)「生成・一般承認アプローチ」と、(2)「企画設計・概念ベース・アプローチ」がある。国際会計基準は、後者のアプローチを採用するものであるが、それは、実際の会計実務使用から遊離した会計基準設定となる潜在性をもつために、国ごとに違った詳細な基準実行ルールを生み出し、その結果、財務諸表の国際的な比較可能性を高めるものとならない。

はじめに

会計基準の設定には、以下の2つのアプローチがある(Storey, 2007, p.2・4, Basu et al., p.3)

(1)「生成・一般承認 (evolving, general acceptance)」アプローチ：何らかの理論・ロジックにもとづいた基準設定を否定し、会計実務のなかから「一般的承認可能性 (general acceptability)」をもったもの、すなわち「コンベンション (convention)」、「ノーム (norm)」として生成したものを基準として承認しようとするアプローチ。

(2)「企画設計・概念ベース (designing, conceptual based)」アプローチ：「コンベンション」、「ノーム」にもとづいた基準形成を否定し、中央集権的な権威機関がシステムテックな理論(「概念フレームワーク」)にもとづいて基準を企画設定し、そして実施を求めるアプローチ。

(1)のアプローチは、20世紀初頭のアメリカに見られ、(2)のアプローチは、1940年代に生成し、はっきりした形では1970年代のFASB(Financial Accounting Standards Board)による基準設定に見られる。今日のIASB(International Accounting Standards Board)による国際会計基準(IFRS)は、(2)のアプローチをさらに徹底化して適用しようとしている。IASBがFASBと共同で進めている概念フレームワークのプロジェクトにおいては、以下のように(2)のアプローチが宣言されている。

「IASBの共通の目的－IASBを構成するものが共有する目標－は、その基準を矛盾のない一

貫した原則にもとづかせることにある。会計原則は、それが首尾一貫したものとなるには、コンベンションの収集ではなく、ファンダメンタルな概念に根源をおくものでなければならない。首尾一貫した財務報告を生み出すのに全体としてとられる基準の体系のため、健全で、包括的で、内的に脈絡のある概念フレームワークの構築が求められる。」(IASB/FASB, 2008, P.4)

IASBの概念フレームワークは、これまでよりもさらに、包括性、脈絡性、整合性、体系性を強めたものを構築することにより、(2)のアプローチをより徹底化し純化しようとしている。より体系性と整合性を強めた世界統合の会計理論を基礎にして、「世界のすべての体制に適合する(a one-size-fits-all regime)」(Leuz, 2010, p.6)単一セットの会計基準を設定しようとしている。

本稿は、IASBによる会計基準設定における「企画設計・概念ベース」アプローチが、現実の会計実務の使用実態から遊離する傾向を生み出し、その実行にあたっては、きわめて強い規制的・統制的な性格をもった詳細なルールを必要とし、そのことによって、経営者によるルール規制の回避と会計操作の可能性を生み出すものである、とする。「企画設計・概念ベース」アプローチは、ファンダメンタルな概念にもとづき、プロフェッショナルな判断行使を予定した「プリンシプル・ベース (principle-based)」の基準設定を唱えているが、このアプローチから生まれる現実とは、それとはまっ

たく反対のもの、すなわち、プロフェッショナルな判断を排した「ルール・ベース (rule-based)」による規制を強化するものとなり、そのもとで、規制を回避するための会計操作を拡大させる。結果として会計の国際的比較可能性を高めることはできない、とする。

1. 会計基準設定における二つのアプローチ

先に見たように、会計基準設定には、(1)「生成・一般承認」アプローチと、(2)「企画設計・概念ベース」アプローチがある。これらの二つのアプローチの特徴をさらに詳しく見ていくことにしよう。

1.1 「生成・一般承認」アプローチ

このアプローチについて、Basu 等は、次のように説明している。「生成・一般承認」アプローチは、「エージェントの近くにいるものと知識(個人的な経験に由来する)を共有する場合に生じるローカルなノーム (norm) に信頼をおく。この制度は、すなわちプロフェッショナルな知識共有のマネジメントからノームとコンベンション (convention) が生成した 20 世紀の初頭の、合衆国の状態をモデル化したものである。」(Basu et al., 2009, p.3)

アメリカにおいて、歴史的に最初に現れた会計基準設定は、「形成・一般承認」アプローチである。これは「コモン・ロー」アプローチとも言われ、一般的 (commonly) に普及している実務、方法、経験、慣行、コンベンションを、「認められた使用のノーム (norm of accepted usage)」(Zeff, 2007, p.447) として想定し、これが「認められた会計実務・原則 (accepted accounting practice/principle)」であるとして、形成化 (formulate) する。May が述べているように、「一般的承認を広く得ている幅広い会計の原則は、ロジックから生まれたものではなく、経験の産物である」(May, 1943, p. vii)。会計基準(原則)は、特定の理論・ロジックから生まれるものではなく、会計実務そのものから、「一般的承認可能性」をもった「使用のノーム」・「コンベンション」として生成するものであるとする。

「ノーム」とは何か。Sunder は、「ノームとは、社会におけるメンバーが多様な環境のなかで他者がどのように振る舞うかについていただく普通の知識期待 (the common knowledge expectation) であると定義している (Sunder, 2005, p.308)。

会計の「ノーム」について、Basu 等は、「会計プロフェッションによって発展された知識共有合意 (knowledge-sharing arrangements) が会計ノーム (accounting norms) を形成するメカニズムとなる」(Basu et al., 2009, p.5) としている。プロフェッションは、専門的な知識体系によって特徴づけられ、自らの名声・威信を高めるために、価値ある専門的知識を啓発し持続させ、その知識を進んで共有しようとする。その過程において「会計ノーム」は生成する。

「会計ノーム」は流動的なもので、それをとらえようと、20 世紀の初頭においては様々な努力がされていたという。「会計ノーム」は、会計プロフェッションの教育とプロフェッショナルな刊行物を通じて、プロフェッションによって知識共有されたものであった。教育領域では、公認会計士試験、大学での会計講義、教育目的で書かれた教科書が含まれる。プロフェッショナルな刊行物では、*Accountant's Handbook* のような出版物や *Journal of Accountancy* のような商業雑誌、会計士の職業団体によって出版された著書や小冊子が含まれる。

例えば、*Accountant's Handbook* は、1923 年に出版されたものであり、それは会計士の日常の業務における多くの問題の処理に用いられる「事実素材の要約 (a compendium of fact-material)」として編集されたものである。初期の版のものは、「多様な会計実務としてのノームと慣行に大きく依拠したものであった」(Basu et al., 2009, p.7)。

また *Journal of Accountancy* の雑誌においては、「学生欄 (Student's Department)」が設けられ (1914 年)、会計教育を補足するものとされ、同時に職業会計士に対して日常直面する重要な会計問題についての投稿の誘いがなされた。また当欄においては、会計実務家に対して、多様な取引のなかから「認められた会計処理 (accepted accounting treatments)」を求める呼びかけがなされた。ここでは編集者の解答が、専門家や、教科書、会計慣行の一般的知識を参照してなされた。これに対して追加質問もされ、編集者の解答に対して批判もなされた。このようなやりとりを通じて「会計ノーム」が生成したという。(Basu et al., 2009, p.7)。

「会計ノーム」にもとづいた基準設定の考え方は、1929 年の大恐慌のもと、American Institute of Accountants と New York Stock Exchange との間で交わされた、公式の書簡において明確に打ち出さ

れている。そこでは、「コンベンショナルな会計方法の形成において一定の幅広い原則についての一般的合意」としての会計基準（原則）の設定が表明されている（AIA, 1932-34, p.7）。

大恐慌以後、会計基準（原則）の設定運動が繰り返され、その結果、会計原則（基準）を設定する権限は証券取引委員会（Securities Exchange Commission :SEC）がもつこととなった。しかしSECはこの権限を發揮せず、「相当の権威の支持（substantial authoritative support）のある」会計基準（原則）に預けた。このもとで会計基準（原則）は1938年より、American Institute of Accountantsの委員会（Committee on Accounting Procedures :CAP）によって表明されることになった。CAPによる会計原則（基準）は『お知らせ（Bulletins）』として表示されるもので、そこでの「原則」は、「コンベンション」と同義のものであり、それは「有用であると証明された一般的に認められた経験」（CAP, 1940, Basu et al., 2009, p.7）から生まれるものとされた。

以上に見たように「生成・一般承認アプローチ」は、会計基準を何らかの会計の理論、ロジックにもとづいて設定するものではなく、普通の使用によって生まれる「ノーム」・「コンベンション」から生成するものであるとする。そこでは、トップダウン式の強制によるのではなく、「一般的承認可能性（general acceptability）」、「合意」に基づいた基準の形成が重視される。

1.2 「企画設計・概念ベース」アプローチ

「企画設計・概念ベース」アプローチは、今日のIASBとFASBによる会計基準設定において、典型的に見られるものである。それは、特定の権威機関が基準設定を独占するといった中央集権体制にもとづくもので、「ここでは、錯綜したものをナビゲートするに、相対的に優位な立場にある単一のエージェントが他のすべてのエージェントによって採用されるべき単一の基準を設定する権限を發揮する」（Basu et al., 2009, p.3）。会計基準の設定は、体系的な会計論理、概念フレームワークに依拠する「概念ベース」のもとに行われ、「ノーム」・「コンベンション」からの基準形成は否定される。

「企画設計・概念ベース」アプローチは、アメリカにおける1929年の大恐慌以降の会計原則（基準）運動のなかで唱えられてより、徐々に発展し、1970年代のFASBによる基準設定において明確になり、そして、今日の国際会計基準（IFRS）に

おいてより純粹化された形でもって進められようとしている。

まず1929年の大恐慌を契機として生まれた会計原則運動のなかで、会計基準が依拠する「脈絡ある、相互に整合した、首尾一貫した理論体系」（Paton and Littleton, 1940, preface）の必要性が唱えられ、PatonとLittletonによる「費用と収益の対応」による「企業の利益稼得力」の表示の会計理論が構築された。その後、CAPに代わって設立されたAPB（Accounting Principle Board）のもとで概念フレームワークの設定の試みがなされ、1961年には*Accounting Research Study No.1: The Basic Postulate of Accounting*、1961年には*Accounting Research Study No.3: A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Basic Enterprises*が公刊されている（APBはこれらを「あまりにもラディカルである」として否認している）。そして1960年代半ば、APBは「会計原則を導く基本的な概念を示し記述し」、「実務や手続が準拠する会計原則を規定する」必要性を表明している（Zeff, 1999, p.95）。そして1966年には、AAAから*A Statement of Basic Accounting Theory : ASOBAT*が公表され、これを評してSterlingは、これによって「そのレファレンスの枠組みにおいて、どのコンベンションや仮定が実際の原価もしくは利益に最も近似しているか議論する必要のないものとなった」（Sterling, 1967, p.99-100）と指摘している。つづいて1973年にFASBが設立されると、スタディー・グループが結成されて、「財務報告の改善をガイドする基本的な財務諸表目的」を設定するプロジェクトが進められた。そのプロジェクトでは、「会計目的は、規範的ステートメントとして生み出されるものであり、実務から引き出されるものではない」とされた（Zeff, 1999, p.99）。そして1973年、FASBは、「財務会計理論の全体ヒエラルキー」の構築を目指した概念フレームワーク・プロジェクトに着手した。このプロジェクトによって、会計基準設定は、「生成・一般承認」アプローチから「企画設計・概念ベース」アプローチへと転換することになった。さらにこのアプローチは、国際会計基準の設定に引き継がれ、より純粹化された形でおし進められようとしている。

「生成・一般承認」アプローチは、1929年の大恐慌の経済的危機とそれに対応する会計改革の政治的運動のもと、激しい排撃にさらされ、その後、度重なる経済的危機に対応した会計改革がなされるごとに、影を薄めていった。その代わりに

現れたのは、中央集権的な体制のもと、会計の理論・概念フレームワークにもとづいて会計基準を設定する「企画設計・概念ベース」アプローチであった。

「生成・一般承認」アプローチから「企画設計・概念ベース」アプローチへの転換を促進させたのは、経済的な危機とこれに対応する会計改革の政治的なプロセスであった。このような歴史プロセスについて、Sunder は以下のように説明している。

「1929年の株式市場の崩壊とつづく経済不況は、会計ノームにおける信頼とそれらノームを生みだし維持してきた有形無形のメカニズムも突然破壊した。富と生活の支え、人生すらも、ノームに責めを負わされ、失われた。社会契約は崩壊し、有罪者をつきとめ処罰する一少なくともそのような圧迫をかける時代となった。・・・会計と監査の失敗はノームが機能していない証拠であると解釈され、ノームは火桶の中に放り込まれ、統制された会計基準が会計を支配することになった」(Sunder, 2005, p.372)

「スキャンダルと危機が生じると、存在する制度が合理的であるとする専門的識見が無視される。したがって危機の期間中、政治的もしくは官僚的な意思決定者は、市場のプロセスを取払い、既存のノームやビジネスの実務に依存するのをやめて、新しい基準を書き上げようとプレッシャーをかける。」(Sunder, 2005, p.374)

このように「企画設計・概念ベース」アプローチは、会計に対する規制の強化のプロセスから生まれてきたものである。このようなアプローチの転換は何をもたらしたのであろうか。

2. 会計基準設定アプローチの比較

「生成・一般承認」アプローチは、会計の理論、ロジックに基づいた基準の設定を否定し、一般承認可能性をもつ会計実務にもとづいた基準の導出を図ろうとするものであり、これに対して、「企画設計・概念ベース」アプローチは、会計実務からの基準の導出を否定し、会計の論理、ロジックにもとづいて基準を企画設定するものである、と説明される。しかし、よくよく考えてみると、何らかの概念や理論をまったく無視して会計実務のみから会計基準が形成されるといった、またこれとは逆に、現実の会計実務をまったく無視して会計の概念や理論のみから会計基準が形成されるといった、極端な形でのアプローチの適用は、現実的にいって成立し難いものである。

会計実務から基準を導出する「生成・一般承認」アプローチといえども、まったく理論、ロジック、概念を無視して基準形成を図ることは出来ない。このアプローチは、「会計ノーム」と、「コンベンション」の概念、理論をもって基準形成を行っており、そこに「会計ノーム」論、「コンベンション」論なる会計理論による援用があった。このような理論の援用なくして、会計実務のみから基準が形成されたというわけではない。

逆に、会計の理論、ロジックに基づいて基準を設定する「企画設計・概念ベース」アプローチといえども、現実の会計実務の在り方をまったく無視して基準を設定することは出来ない。会計実務は、多くの者の利用をもって成立するものであり、特定の人間のアイデアによって発明されるものではない。したがって概念フレームワークといえども、現実の会計実務の在り方から離れて存在することは出来ない。概念フレームワークの理論が、「費用と収益の対応」の損益計算書中心主義の理論から、「経済的資源（資産）と資源に対する請求権（負債と持分）」の測定の貸借対照表中心主義の理論へと会計理論が転換したのも、その基礎に何らかの会計の実務利用における実態の変化があったからであり、この変化に対応して転換が生じたと見ることが出来る。会計理論の転換は、純粋な理論の内的な発展から、すなわち学説による発明・発見の過程から生まれたものではない（村瀬、2011、第2章）。会計理論は、現実の会計実務利用から離れて設定できない。現実の会計実務利用に適応する論理しか設定できないのである。

このようにこれまでの基準設定の現実的プロセスにおいては理論要素と会計実務要素の双方が含まれるものであったが、本稿では二つのアプローチの特徴を見るために、あえて二つのアプローチを純化させ極端な形で対照化することにする。「生成・一般承認」アプローチは、まったく会計の理論・ロジックに基づくことなく会計実務のみから基準の導出を図ろうとするものであり、他方「企画設計・概念ベース」アプローチは、会計実務にとらわれることなく純粋に会計の理論・ロジックのみに基づいて基準の設定を図るものであるとする。このように二つのアプローチを純粋化し対極においた場合、その対照的な違いからどのような特徴と性格を見出すことが出来るであろうか。

「生成・一般承認」アプローチは、現実の会計実務に密着し、流動的な会計実務傾向のもと、いわゆる「ベスト・プラクティス」をめぐって、現場で

の会計実務間の競争を促進させ、市場の変化を敏感に汲み取った基準の設定が出来る。それは固定した会計のロジックを「物差し」にしようとしないうために、きわめて柔軟に現実の会計実務傾向に対応できる。会計実務は、ちょうど言語のように多くの者の使用において発展していくものであり、特定の者によって考案されて普及するものではない。会計実務は、特定の人のアイデアから生み出されるのではなく、圧倒的多数者による使用によって生み出される。「生成・一般承認」アプローチは、この会計実務の本質的特徴を捉えて、現実の会計実務変化に密着する性格をもつ。この点で、きわめて優れたものである。

ただこのアプローチは、経済的危機に対応した会計改革のもと、政治家や官僚、マスコミによる攻撃を受けやすい性格をもっている。「生成・一般承認」アプローチは、「ケース・バイ・ケースもしくは、場当たりの、細切れのアプローチ (case-by-case, ad hoc, or piecemeal approach) である」(Storey, 2007, p.2・22) として、その首尾一貫性のなさが攻撃の的にされてきた。経済的危機と繰り返される会計改革の運動と規制の強化の動きのなかで、「生成・一般承認」アプローチは、その政治的脆弱性をあらわにし、影を薄くしていった。

これに対して「企画設計・概念ベース」アプローチはどうであろうか。

「企画設計・概念ベース」アプローチは、「ファンダメンタルな概念」にもとづいて「プリンシプル・ベース」の基準を設定しようとする。会計基準には多くの判断要素が含まれ、その適用にあたっては、「基準の意図と精神にもとづいたプロフェSSIONALな判断の必要性を増大させる」(FASB, 2002, p.5) とする。「コンベンション」にもとづいた会計基準設定に対しては攻撃を加え、これを否定する。「健全で、包括的、内的に一貫した」(IASB/FASB, 2008, P4) 会計の理論フレームワークに基づいた基準設定を行おうとする。このようなアプローチは、経済的危機に対応する会計改革のポリティカルな動きに触発されて生まれたものであり、「生成・一般承認」アプローチよりもはるかに、政治的なアピール力をもっている。

しかし「企画設計・概念ベース」アプローチには決定的な欠陥がある。それは第1に、理論の世界に浸るあまり現実の会計実務の在り方から遊離する危険性を持ち、第2に、規制と統制の傾向のきわめて強い基準枠が現実の多様な会計実務環境に対して適用出来なくなる危険性を持ち、第3に、

判断要素の多い基準を適用するにあたって、詳細な適用ルールを設定を必要にさせ、エンフォースメントは限りなく複雑なものになる危険性がある。

まず第1の欠陥は、ファンダメンタルな概念にもとづいた会計基準設定を目指すあまり、そのことが現実の会計実務の在り方から遊離する可能性があることである。例えば、IASBによる概念フレームワークは、「利益は、資産の増と負債の減によって規定された純資源の期間にわたった増加額である」とし、この利益の規定が「経済学において一般的となっている理論に基礎をおくもの」、すなわち Hicks の経済理論に基礎をおいているとしている (FASB/IASB, 2005, p.7)。しかし現実の多様な会計実務利用は、特定の経済学の理論の世界のとおりですっきりした形で統制されるものではない。特定の学者が考え出した経済学の理論世界と、圧倒的多数者によるプラクティカルな会計実務の利用世界とが、完全に一致するとは限らない (Bromwich et al., 2010, p.19)。したがって、理論それ自体の健全性、包括性、内的一貫性が追求されても、その理論の鑄型に現実の会計実務利用をはめ込むことが出来るかどうか、保証の限りではない。むしろ健全で包括的、内的に一貫するすぐれた理論を追求するあまり、理論世界が現実の会計実務使用の在り方と合わないものとなる危険性がある。現実の圧倒的多数者による会計実務利用は、少数の者のアイデアとは別の次元のものである。このことを無視した会計理論の構築は、現実の会計実務利用実態から遊離し、そのことだけに終わる可能性がある。

第2に、このアプローチが単一の中央集権的な基準設定機関による規制と統制の傾向を強く生み出すことである。ファンダメンタル概念から引き出された会計基準は、現実の多様な会計実務使用に対して適用され、基準への準拠を求め、基準に準拠しない者に対してペナルティを課すものとして実行される。現実の多様な会計実務利用の世界は、ファンダメンタルな概念が想定したとおりのものでない可能性があるから、この現実をファンダメンタルな概念の鑄型にはめ込むには無理が生じる。この危険性をあえて押して通そうとすれば、さらに強力な規制と統制のエンフォースメントの力が必要になる。会計基準がファンダメンタルな概念に根拠をおく傾向を強めれば強めるほど、会計基準設定は、その性質からますます規制と統制の傾向を強めざるを得ない。Ball は、「合衆

国における財務報告は、時代をつうじてますます規制されるようになってきている」(Ball, 2009, p.310)としているが、このような規制傾向の強まりは、「企画設計・概念ベース」アプローチによって生み出されたものと考えられる。

第3に、「概念ベース」の基準は、多くの判断要素を含んで設定され、そのために、その実施にあたっては、詳細なガイダンスやルールを設定を不可避なものとする。このエンフォースメントのプロセスにおいては、基準に従わない者に対してはペナルティが課されるから、会計情報作成者と監査人は、おのずと実施の規則が具体的で詳細であることを求める。なぜならそのことが自らの身を守ることになるからである。特に訴訟が多くなされる環境においては、詳細なルールが求められる。このように多様な会計実務環境に基準を適用させるには、詳細な実行ガイダンスが必要になり、「特例」、「例外」、「解釈」、「例示」などを含む「ルール・ベース」のエンフォースメント・メカニズムが必要になる。このような傾向は、そのアプローチが掲げた「プリンシプル・ベース」の理想とは裏腹な、ますます「ルール・ベース」のものになる宿命をもつ。経営者にとっては、「ルールに準拠した外観のもと会計報告の結果を操作する機会を提供するもの」(AAA, 2003, p.3)となり、監査人は、「ルールに合致しているか否か」をひたすら問題にする、「ただ文言に従うだけ (complied with the letter)」(Ball, 2009, p.310)の傾向を生み出す。「概念ベース」の基準設定は、経営者が「ルールに合わせて取引を構成しようとする財務と会計の操作を行う」(FASB, 2002, p.2)傾向を生む。会計基準は、「会計粉飾者を案内する回避のロードマップ(a roadmap for evasion to guide the financial engineers)」(Sunder, 2005, p.158)となる。

純粋化した形での「企画設計・概念ベース」アプローチは、会計実務利用に密着する志向を否定することにより、すでに見てきたような欠陥をもつ。これまでのFASBによる基準設定は、「企画設計・概念ベース」アプローチを採用するものであったが、このアプローチの適用にあっても、アメリカにおけるコモン・ローの制度的伝統は、なおも存続しており (Ball, 2009, p.304)、そのアプローチの適用においては徹底さに欠ける向きもあった。これに対して現在、IASBによって進められようとしている国際会計基準設定は、これまでにないほどに「企画設計・概念ベース」アプローチを徹底させようとしている。国際会計基準にお

ける「企画設計・概念ベース」アプローチの徹底化は、またそれがもっている欠陥をさらに大きく増幅させるものとなっている。

3. 国際会計基準における概念ベース会計基準の不可能性

国際会計基準の設定に対してより徹底した「企画設計・概念ベース」アプローチを適用することが、なぜ欠陥を増幅させることになるのか。それはIASBの会計基準が世界の国々の特殊性を超えた、世界共通の国際基準であるがためである。「企画設計・概念ベース」アプローチが一国内の政治的統制システムのもとで採用される場合と違って、世界共通の国際基準の設定に採用されると、このアプローチがもっている潜在的な欠陥はさらに拡大して現れることになる。

第1に、「企画設計・概念ベース」アプローチによる国際会計基準は、それぞれの国の会計システムを超越した、体系的で内的に整合した国際理論(概念フレームワーク)を追求するあまり、世界の国々の会計実務の使用の在り方からますます離脱する可能性を生み出す。会計実務は、圧倒的多数の者による使用を前提としている点で言語に似ている。2007年の*Financial Times*は、会計を言語に例えて国際会計基準に言及し、「単一の世界の会計言語の目標は夢であった。それが今日、急速に現実のものとなりつつあり、その速度も速くなっている」(Carmona and Thrombetta, 2008, p.456)と評している。しかし言語は、圧倒的多数による使用をもって初めて言語となるものであり、少数の者によって発案されたことによって言語になるのではない。国際語として考案されたエスペラント(Esperanto)は、少数の者によって考案されたものであり、多数の者による使用から生まれたものでないために、言語としての実質をそなえていない。これと同じく、少数者よって国際的な会計言語たるべき考案された国際会計基準は、エスペラントに似て、国際的な会計言語としての実質をもつことが出来ず、そのことだけで終わる可能性がある。Sunderは、「企画設計・概念ベース」アプローチによる国際会計基準をエスペラントに例えている。

「30年前、ドミナントな会計パラダイムは、一般に認められた会計原則(Generally Accepted Accounting Principles: GAAP)であった。会計は長期にわたる実用から序々に形成した国語(a national language)と考えられていた。言

業とその表現の意味は、一般的承認 (general acceptance) から生じる。用語に結びついた意味の多重性、またある意味を運用する用語の多重性は、表現上の弾力性を有し、また事実上、際限のない可変性を備えた、生まれながらの国語である。特定の表現の意味を証明することは出来ないが、国語は、我々が運用したいと望む多様な意味を表現できるものである。国語は文法と辞書を有し、それを記述する者の権威は、処罰権限を持つことから生まれるものではなく、その専門的能力を持つ者の認識から生まれるものである。国語は、よく知られているように、人によってデザインされることはない。人為的にユニバーサルな用語として創出された 에스ぺ란anto は、衰退のなか影を薄くしている。」(Sunder, 2003, p. 3)

第2に、「企画設計・概念ベース」アプローチは、強い規制と統制の細則によって実行されなければならない性質のものであるが、国際会計基準にこのアプローチが採用されると、そこでの規制と統制のエンフォースメントは、世界の国々の会計システムのポリティカルな壁に阻まれ、実行できない宿命をもつ。「フォーマルな基準は、これを実効あるものにするためにフォーマルなエンフォースメントのメカニズムを求める」(Sunder, 2005, p.374)。そのため、国際会計基準がファンダメンタルな概念に依拠する傾向が強くなればなるほど、規制色、統制色の強いそのエンフォースメントのメカニズムを必要とする。しかしながら、概念ベースの国際会計基準は、国際基準であるがために、エンフォースメントは国ごとのポリティカルな壁に阻まれて不完全なものとなる。監査制度、法規制、会社統制、専門職の位置など、国々によって異なるもので、この制度要素が同じにならない限り、国際基準のエンフォースメントは不可能となる。Ball が言うように「ほとんどの市場と政府はローカルであり、グローバルではない。」「財務諸表はローカルな脈絡のなかにあり、グローバルではない。」(Ball, 2006, p.16) 国際会計基準は、国際的に同じものとなるには、それぞれの国の会計基準以外のその他の制度要素が同じにならない限り、そのようなことはあり得ない (Holthausen, 2009, p.449, Leuz, 2010, pp3-4)。したがって国際会計基準のエンフォースメントは、世界の国々のポリティカルな制度の壁に阻まれて、きわめて不徹底なものにならざるを得ない。

第3に、国際会計基準は、世界の国々の多様な会計実務利用実態に対して適用されるものであるために、適用のための多様で詳細な実行のガイダンスを設けざるを得ない。国際会計基準が掲げる「プリンシプル・ベース」の理想は、それが批判するところの「ルール・ベース」のものに転化せざるを得ないものとなる。国際会計基準は、判断要素を多く含んだ会計基準を設定しようとしている。判断要素を多く含んだ会計基準の適用にあたって、その基準に準拠しない者にはペナルティが課されるから、このペナルティを回避するためには、出来るだけ詳細な実行ガイダンスが求められることになる。例えば国際会計基準は、公正価値を評価基準とする傾向を強めている。この公正価値基準は、その適用において、きわめて広い判断領域を含んでいる。経営者や監査人において、「公正価値は十分なガイダンスを提供する多くのルールを必要とする」(Benston, et al., 2006, p.167)。Schipper の指摘にもあるように、国際会計基準のエンフォースメントにおいて詳細なるルール設定が必要になる。

「IFRS 適用のための詳細な実行ガイダンスを求める動きが、2005年以降、ドラマチックに増大するであろう。すなわち IFRS 適用の企業数が増加し、これらの企業について、統制の在り方、規模、資本構成、所有権構成、会計の精巧度において多様性が増大すると、基準を如何に適用するかという問題が増加する。この求めに対して、一方では、IASB が詳細な実行ガイダンスを追加する形で対応するものであれば、これらの問題の実行処理にむけて IASB の多大な資源が費やされることになり、コンバージェンスのプロジェクトを含む他の活動に振り向ける時間を少なくさせるであろう。他方では、IASB がこのようなガイダンスを提供するのを控えるならば、詳細なガイダンスを求める傾向が消えてなくなるとは考えられなく、むしろ 2005年以降、ヨーロッパの統制機構のもとで IFRS を適用する会計情報作成者と監査人は、EITF(the Emerging Issues Task Force : アメリカの会計基準実行ガイダンス表明機関 - 村瀬)の表明する規則か、それとも自前の、特定 GAAP 統制手段を含めたその他のガイダンス・ソースに向かう可能性があると考えられる。」(Schipper, 2005, p.234)

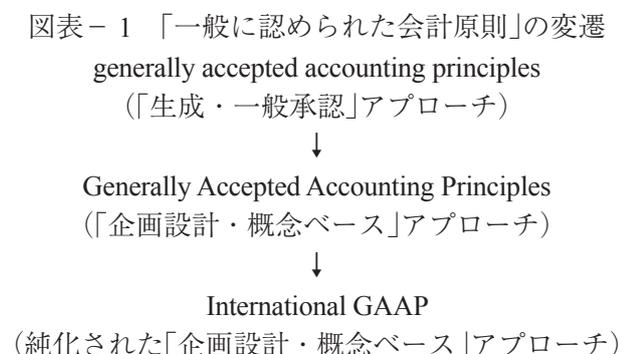
第4に、国際会計基準が詳細な実行ガイダンスの設定が不可避となり、「基準に含まれるルー

ルが多くなればなるほど、会計士は、それが意図したところから従うのではなく、ただ文言にのみ従うといった、回避するためのルール無効化の傾向をより不可避なものとする」(Benston et al., 2006, p.167)。しかも会計判断は、それぞれの国の市場と政治システムのもとでの経営者による報告インセンティブに従うから、国際会計基準のそれぞれの国への適用は、その基準が意図したものとまったく違うものに転化する可能性もある(Leuz, 2010, pp.15-16)。そのことによって会計の国際的な比較可能性は「絵に描いた餅」となる。

このように国際会計基準設定における「企画設計・概念ベース」アプローチの適用は、国際会計基準が掲げる理想を実現するものとはならない。

おわりに

Sunder は、「合衆国において、一般に認められた会計原則 (generally accepted accounting principles) は、一般に認められたという英語の単純な意味にすぎなかったのが、大文字で Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) の名称をもつようになり、そのフレーズは、それを採用しないものを罰する権限をもつ権威によって発せられたルールと規則を表したものとなった」と述べている (Sunder, 2005, p.368)。すなわち、同じ「一般に認められた会計原則」の用語でも、「生成・一般承認」アプローチにおける意味のものから、「企画設計・概念ベース」アプローチにおける意味のものへと変化している。これに加えて、今日の「一般に認められた会計原則 (GAAP)」は、英語ではなく国際語の GAAP (International GAAP) の意味をもつものになっている。その変化を図式にすれば以下のようなになる。



同じ「一般に認められた会計原則」であっても、それぞれ異なった意味が含まれている。この意味の変化から、何を読み取ることが出来るか。

会計基準設定アプローチの歴史的変化は、基準形成のためのファンダメンタルな理論と概念に対する需要を生み出し、その一方で、実際世界の会計実務使用から遊離する危険性を拡大させ、そして、統制と規制の強化を生み出し、不可避的にエンフォースメントの詳細なルール設定を生み出す。その効果は、会計ルールの文言だけを守ろうとする傾向を生み出し、会計基準は「回避のロードマップ」として普及するものとなる。そのような効果がないとすれば、会計基準は、国際言語として案出されたエスペラントに似た会計言語となり、それだけのことで終わる可能性がある。

文献

- (1) AAA Financial Accounting Standards Committee (2003), *Evaluating Concepts-Based vs. Rule-Based Approaches to Standard Setting, Accounting Horizons*
- (2) American Institute of Accountants (1932-1934), *Audits of Corporate Accounts*
- (3) American Institute of Accountants, Committee on Accounting Procedure (1940), *Accounting Research Bulletins*.
- (4) Ball, Ray (2006), *International Financial Reporting Standards (IFRS) : Pros and Cons for Investors, Accounting and Business Research, International Accounting Policy Forum*.
- (5) Ball, Ray (2009), *Market and Political/Regulatory Perspectives on the Recent Accounting Scandals, Journal of Accounting Research, Vol.47, No.2*.
- (6) Basu, Sudipta, Paul Madsen and Gregory Waymire (2009), *Evolved versus Designed Standards, unpublished paper*
- (7) Benston, George J., Michael Bromwich and Alfred Wagenhofer (2006), *Principles-Versus Rules-Based Accounting Standards: The FASB7s Standard Setting Strategy, ABACUS Vol.42*.
- (8) Bromwich, Mihael, Richard Macve, and Shyam Sunder (2010), *Hicksian Income in the Conceptual Framework, ABACUS Vol.46*.
- (9) Carmona, Salvador, Marco Trombetta (2008), *On the Global Acceptance of IAS/ IFRS Accounting Standards: The Logical and Implications of the Principles-Based System, Journal of Accounting Public Policy*

- (10) FASB (2002), Proposal, Principles-Based Approach to U.S. Standard Setting.
- (11) Holthausen, Robert W. (2009), Accounting Standards, Financial Reporting Outcomes, and Enforcement, *Journal of Accounting Research*. FASB/IASB (2005), Revising the Concepts (http://www/fasb.org/project/communications_paper.pdf)
- (12) FASB /IASB (2008), *Exposure Draft, Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics and Constraints of Decision-Useful Financial Reporting Information*.
- (13) Leuz, Christian (2010), Different Approaches to Corporate Reporting Regulation: How Jurisdictions Differ and Why, ECGI Working Paper Series in Law.
- (14) May, George O. (1943), *Financial Accounting, A Distillation of Experience*.
- (15) Paton, W. A., and A. C. Littleton (1940), *An Introduction to Corporate Accounting Standards*.
- (16) Schipper, Katherine (2005), The Introduction of International Accounting Standards in Europe: Implications for International Convergence, *European Accounting Review*, 2005, (Edited by Harry I. Wolker, *Accounting Theory* Vol.IV, Sage, 2009)
- (17) Sterling, Robert R., (1967), A Statement of Basic Accounting Theory: A Review Article, *Journal of Accounting Research*, Vol.5, No.1.
- (18) Storey, Reed K. (2007), The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards, *Accountants' Handbook* 11th Ed.
- (19) Sunder, Shyam (2005), Minding our Manners: Accounting as Social Norms, *British Accounting Review* 37
- (20) Sunder, Shyam (2003), Rethinking the Structure of Accounting and Auditing, *Indian Accounting Review*, Vol7, No.1.
- (21) Zeff, Stephen A. (1999), The Evolution of the Conceptual Framework for Business Enterprises in the United States, *Accounting Historians Journal*.
- (22) Zeff, Stephen A. (2007), The Primary of “Present Fairly” in the Auditor's Report, *Accounting Perspectives*.
- (23) 村瀬儀祐(2011), 『会計理論の制度分析』, 森山書店

Impossibility of International Accounting Standards by Concept-based Approach

Gisuke Murase

(Received : May 11th, 2011)

Faculty of Management, Kochi University of Technology
185 Miyanokuchi, Tosayamada, Kami city, Kochi 782-8502

E-mail: murase.gisuke@kochi-tech.ac.jp

Abstract: There are two types of the approach on the setting for accounting standards, (1) 'evolving, general acceptance approach', (2) 'designing, conceptual based approach'. The International Financial Reporting Standards (IFRS) are setting by (2) type of approach. However Accounting Standard Setting depending on the (2) type of approach has an inclination of moving away from the practical use of accounting in the real world, and setting the detailed enforcement rules for different regime of the nations, then make it impossible to enhance the comparability of financial reports through the world.