

## 論 説

# 制度装置としての財務会計概念ステイトメント

村 瀬 儀 祐

### はじめに

アメリカにおける財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board : FASB）は、1973年から1985年にかけて、財務会計の概念フレームワークを設定するプロジェクトを実行した。「会計の歴史の中で最も長期の、最も資金を要した、公に形成された研究プログラムのうちでおそらく最も重要なもの」<sup>(1)</sup>といわれるこのプロジェクトは、なぜ行われ、いかなる役割をはたしているのだろうか。本稿は、財務会計概念ステイトメントの生成と基本的構造の検討から、それがアメリカの会計制度にとって不可欠の制度装置、すなわち制度的インフラストラクチュアとしてどのような機能を果たしているか検討するものである。

### 1 概念ステイトメントの形成

財務会計の基礎理論もしくは概念ステイトメントに対する必要性は、英語圏の諸国においてこの20年ほどの間に強く意識されるようになってきている。とりわけアメリカにおいては、最も熱心にその努力がされている。F A S B は、財務会計概念ステイトメントを設定する目的を次のように述べている。

- 〔1〕財務会計と報告についての基準設定に F A S B が用いる目的と概念を設定すること。
- 〔2〕権威あるプロナウンスメントがない財務会計と報告について問題解決のガイド

ンスを提供すること。

- (3) 財務会計と報告によって提供された情報の内容と限界について利用者のアセスメントを高め、情報を効果的に利用する能力を向上させること。』<sup>(2)</sup>

会計基準設定のための問題解決のガイドとして、また財務諸表利用者の教育目的のために基礎的な会計理論を構築する必要性は、1970年代になって初めて唱えられたものではない。時代はさかのぼり、少なくとも会計基準（原則）が成立した1930年代後半より、基礎的な会計理論の必要性は唱えられ、いくつかの理論形成の試みもされてきた。

1940年に出版されたペイトンとリトルトン（W. A. Paton and A. C. Littleton）による『会社会計基準序説（*An Introduction to Corporate Accounting Standards*）』は、1936年にアメリカ会計学会（American Accounting Association）によって表明された「会社報告に影響を及ぼす会計原則試案（*A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports*）」に理論的裏付けをしようとして構築されたものであった。ペイトンとリトルトンという立場の違う論者が立場の違いを乗り越えて形成した会計理論は、明確に会計基準設定という政策目的のもとに構築されたものであった。

特定の会計実務問題を考えるための基礎的な原則と理論を表明する必要性は、1936年にアメリカ会計士協会（American Institute of Accountants、一今日のアメリカ公認会計士協会（American Institute of Certified Public Accountants）の前身）によって設立された会計基準設定機関である会計手続委員会（the Committee on Accounting Procedure）によって意識されたが、具体的な取り組みはされなかった。その後、1959年に会計手続委員会にかわって会計原則審議会（Accounting Principles Board : APB）が設立されると、「原則を形成し、また特定の状況に原則を適用するためのルールもしくはその他のガイドを発展させるのに有意義な基礎を提供する」<sup>(3)</sup> 会計理論の表明が重要な課題となった。1961年から1962年にかけて二つの研究書、すなわちムーニッツ（Maurice Moonitz）による「基礎的会計公準（*The Basic Postulates of Accounting*）」と、スプロースとムーニッツ（Robert T. Sprouse and M.

Moonitz) による「幅広い企業会計基準試案 (A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises)」が、A P B の協賛をえて出版された。これらの研究書は、会計報告のあるべき命題を設定する規範的性格を持つものであった。しかし、そこから導き出された会計の処方箋が大きく現実の会計実務と異なり「あまりにもラディカル」<sup>(4)</sup> であるということで、それらは A P B の機関的決定として正式に承認されなかった。

続いて A P B は、基礎的会計理論を構築する二つの試みをしている。1965年に出版されたグレディ (Paul Grady) による「一般に認められた会計原則の集成 (Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises)」と、1970年に公表されたステイトメント 4 号、「企業財務諸表の基礎にある基礎的概念と会計原則 (Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises)」である。これらは既存の実務の記述、もしくはそこに含まれている概念の列挙が中心となっており、そこには会計報告が向かうべき規範的な目的は記されていない。ステイトメント 4 号に対して A P B のメンバーの一人である反対者の言葉にもあるように、それは「実務の改善を不幸にも妨げるものである」<sup>(5)</sup> と評価された。ステイトメント 4 号は、あくまで参考資料とされ、何らかの強制力を持つものとして表明されなかった。

このように A P B によって基礎的な会計理論は正式に表明されることはなかったが、しかしその努力は、以前にも増して精力的に行われた。1973年にはツールブラッド (Robert M. Trueblood) を委員長とする研究グループは、経済的意志決定に対する会計情報の有用性を強調した報告書、「財務諸表の目的 (Objectives of Financial Statements)」を公表した。この動きは F A S B が設立されてからも引き継がれ、以下の 6 つの財務会計概念ステイトメント (Statement of Financial Accounting Concepts) が F A S B の正式の承認を得て表明された(括弧内は公表年度)。

No. 1 : Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises (1978)

No. 2 : Qualitative Characteristics of Accounting Information (1980)

No. 3 : Elements of Financial Statements of Business Enterprises (1980)

No. 4 : Objective of Reporting by Nonbusiness Organization (1980)

No. 5 : Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises (1984)

No. 6 : Elements of Financial Statements (1985)

これらの一連の財務会計概念ステイトメントが公表される過程において、5つの討議資料 (Discussion Memorandum) と暫定的結論 (Tentative Conclusion Document), 7つの公開草案 (Exposure Drafts), 8つの調査研究 (Research Studies) が公表され、公聴会も6回開催されている。

以上に見たように、基礎的な会計理論を構築する運動は、会計基準がアメリカにおいて生成した当初からみられ、時代とともに高まった。FASBによる会計概念のフレームワークは、過去の基礎的な会計理論を形成しようとした努力の延長線にあるものであり、過去の取り組みと異なった点は、表明された理論内容はもとより、その構築に費やされた時間と労力、資金の大規模さであり、さらに重要なのは会計基準設定機関によって正式の承認を得たことである。

このようにして出来上がったFASBの会計概念フレームワークに対して、今日、多方面から批判が投げかけられ、それが当初の期待に反したものであるとして失望と落胆の声があがっている<sup>(6)</sup>。しかしFASBの概念フレームワーク・プロジェクトが成功したか、失敗したかは、特定の立場からする主観的な感想にすぎない。FASB概念フレームワーク・プロジェクトが成功したか失敗したかということは、さしあたって重要な問題ではない。重要なのは、アメリカにおいて過去半世紀にもわたって、会計概念フレームワークを構築しようと連綿と取組まれてきた過程から、概念フレームワークの性格と役割、さらには会計理論そのものの性格を明らかにする糸口が見いだされることである。それは以下の疑問に対する解決をもって明らかにされる。

第1に、こと会計の領域に限って、なぜ権威ある機関が基礎的な会計理論を構築し、機関決定として公的に表明しなければならないのか。他の何らかの専門分野において、理論が権威ある機関によって形成され、そのメンバーの投票行動によって表明されるといったことは見られない。理論形成は、首尾一貫性と経験的検証可能性をもった論理を構築することであり、普通、研究者個人の

作業のもとに行われる。特定の理論を権威ある団体が多数決でもって承認し表明しなければならぬような事態が、こと会計学の領域に限ってなぜ生じるのか。

第2に、なぜ会計概念フレームワークが会計基準の形成とともに必要になったのか。会計基準が成立していない段階では、概念フレームワークもしくは基礎的な会計理論はそれほど必要とされなかった。会計基準のない段階では、会計実務家をガイドしようとする理論がいくつか形成されたにすぎない。ところが特定の段階で、会計基準がフォームレートされるようになると、それに付随して会計理論の形成が盛んに行われるようになった。なぜ会計理論は、会計基準の形成に関わって構築され出したのであろうか。

第3に、なぜ会計概念フレームワークがアメリカやイギリス、カナダ、オーストラリア、ニュージーランドといった英語圏の諸国でのみ成立し、他の国では形成の努力すら行われないのか。例えばドイツやフランスでは、会計概念フレームワークの必要性は問題になっていない。もちろんドイツやフランスにおいても会計理論の構築は盛んに行われているが、理論構築のあり方は大きく英語圏諸国のものと異なる。概念フレームワークがなぜ英語圏でのみ必要とされ、大陸諸国では必要とされないのか。また同じ会計理論でありながら、英語圏諸国と大陸諸国との間で理論構成の違いがなぜ生じるのか。

以下これらの疑問を解き明かし、概念フレームワークならびに会計理論の性格を探ってみよう。

## 2 権威ある機関による会計理論の形成

### (1) 会計理論の特異性

アメリカにおいては、会計理論の形成が会計基準設定機関の課題として取り組まれてきた。個人のレベルで展開される会計理論も、会計基準設定機関において遂行される理論形成と無関係でいることはできず、重要な関わりをもって構築されてきた。このような理論形成のあり方は、他の分野では見られない会計領域特有の現象である。例えば、証券アナリストやマーケティングの専門家、

経済政策設定の専門家などが、自分たちの知識を概念フレームワークとして設定し、特定の権威ある団体による承認のもとに表明するようなことは行われていない。

一般に理論は、首尾一貫した脈絡をもち、経験的検証に耐える論理をもって構成される。そして理論構築は、個人レベルで行われるのが普通である。しかしこと会計の領域においては、会計理論の形成が権威ある団体の課題となり、団体メンバーの投票行動をもって表明されている。そこでは特定の理論が科学的検証に耐えるかどうかということはそれほど重要ではなく、権威ある団体によって合意が得られるかどうかが死活の問題となる。

理論的であるということ、すなわち、論理一貫性を持ち検証可能な論理を構築することと、妥協と意見調整、合意の政治プロセスとは相互に矛盾するものである。スターリング (Robert R. Sterling) は、会計理論の構築におけるこの矛盾を指摘して次のように述べている。

「政治は、妥協のアートである。理論は、論理的で経験的な科学である。妥協は、採決のために必要であるが、必要とされる論理的一貫性もしくは経験的な基礎付けを破壊し、そのことによって有用なガイダンスを提供しようとする概念フレームワークの能力を台無しにする。有用なガイダンスを提供するのに必要な論理一貫性と経験的基礎付けは、採決されるに十分な投票を得るための多数派工作を禁止する。かくして F A S B は、矛盾のなかにある。すなわち政治的であることと理論的であることは基本的に相反するものとして撞着する。」<sup>(7)</sup>

理論的であることと、妥協と合意、多数派工作の政治プロセスとは矛盾するものである。会計理論は、この矛盾のなかで、理論的であることよりも、妥協と意見調整、合意の政治プロセスにさらされて形成されてきた。個人によって構築された会計理論といえども、不可避免的にこのような政治プロセスに巻き込まれる。例えば先にあげたペイトンとリトルトンの会計理論も例外ではない。両者の理論は、初めは個人レベルで展開され、相互に相反する資産評価の理論を展開していたが、1940年に会計基準を支える理論の形成というというプロジェクトのもとで、見事な意見調整と妥協をへて合体した。

もともと会計の理論は、成立の当初から、社会的合意をめざして構築された

ものであり、科学的検証に耐える真理を探究しようとしたものではなかった。会計理論が社会的合意に関わって形成されたものであることを指摘して、パークスは次のように述べている。

「歴史的に最も初期の会計人は、フォーマルな知識ベースよりも個人的態度ならびにスキルにもとづいていた。これらの特徴は、書法（書き方のアート）、算術、簿記、勤勉、正直、正確性、秩序、交渉、仲裁といったものであった。いくらかの法知識は、とりわけ倒産に関連して必要であった。しかしそこには法律家に匹敵するような明確な知識体系は、プロフェッショナルな会計人に付随して何もなくあった。

会計基準と原則は、会計人や、主要な会社、学者、アナリスト、政府、銀行、その他の利用者より生み出された。彼らが生み出した『知識』は、真実なものというより、むしろ認められたもの、プラグマテックなものであった。会計人以外のほとんどのプロフェッションは、研究によって生み出され検証された知識体系を有している。例えば医学的処理やエンジニアの理論は、合理的に客観的な観察と測定にもとづいて成功し、あるいは失敗する。医師とエンジニアのプロフェッショナルな知識は、様々な利害グループと交渉し、幅広い範囲に受け入れられる何物かというより、検証できる科学的なものである。その点、法的知識は、社会的に構成され、科学的に決定されない点で異なっているが、その地位はそれに受容性を与える政府（と裁判所）によって認可されることによって高められる。会計の知識は、利害関係団体の間で交渉されることはできるが、明らかにそれ以上のことはできない。」<sup>(8)</sup>

会計の理論は、会計の処理について様々な利害が生まれる過程において主張されてきた。そして多様な利害に関わって多様な理論・概念の形成が可能であった。多様な解釈と意見の存在から、理論形成においては、自ずと意見の調整、合意が問題になる。かくして会計理論は、会計処理をめぐる社会的な合意を形成しようとする点にその特徴が見いだされる。会計理論は、パークスのいうように、社会的に構築されるものである。

「会計の知識は、不可避免的に独立の存在を有するというより、社会的な構築物である。プロフェッショナルな会計人と学者は、実際、何が資産で何が負債であるか、何が利益であるか、決定するのに苦労してきた。しかしそれらは、そのようになっていくという表現を選択した以上の意味を持たない。このことには重要な意味が含まれている。これらの用語は、異なった人には異なった事柄を意味し、プロフェッショナルな会計士団体は、これらの用語を特別に利用することへの信頼性をつけ加える以上のことはできない。これらの用語の意味は時代とともに変化し、権力と利害が時代とと

もに変わる多様な団体によって社会的に構築されることを意味する。』<sup>(9)</sup>

すなわち会計の理論が扱う資産、負債、資本、費用、収益、利益は、時代の歴史的環境にあって、人と人との経済的、政治的関係のプロセスにおいて人間の意識から生まれたものである。それらの会計上の用語と概念は、「社会における明示的または黙示的な集合的合意」<sup>(10)</sup>の産物である。

会計理論が検証可能な客観的ベースを持たない任意の性格を持つとすれば、理論の内容は、理論を構築する人の要素に大きく依存することになる。人が変われば理論の内容が変わる。また多様な理論を前提として、権威ある機関が概念フレームワークを形成しようとすれば、当然、その機関のメンバーによって、その内容も変わってくる。例えば、FASBの概念ステイトメント・プロジェクトについてみれば、誰がこのプロジェクトのメンバーとして加わるかということが決定的な事柄になる。アメリカの論者も次のように指摘している。

「もしFASBのスタッフの取り合わせが違ったならば、異なった結果へと導かれた可能性も、確かにあり得る。何らかの政治プロセスにおいて、人的要素が考慮に入れられ、結果に影響を及ぼすことは避けられない。おそらく異なった人たち（異なった経験と、情緒、概念に対する知識、概念形成の精神的姿勢をもった人たち）が参加したならば、違った解決となったであろう。」<sup>(11)</sup>

このような会計理論の任意的性格は、理論形成にあたって何らかの権威を必要とする。会計理論が普及するのは、理論が持つ科学性によってではなく、それが特定の利害を合理化していること、そして何らかの権威による後押しを受けているからである。例えば理論の形式について他の学問分野で確立し影響力を持つ斬新なものを借用するとか、あるいは、何らかの権威ある人、団体、機関による承認を受けていることが必要になる。会計理論の任意的な性格は、社会的に構築されるにあたって、何らかの権威を求める。

会計理論がFASBのごとき機関によって設定されるのは、会計理論の任意の性格からそれ自体としては権威を持ち得ないからである。会計理論は、その任意の性格から本質的に何らかの権威を求める。会計の理論と概念が、法律となって権威づけられない制度的環境にあっては、何らかの権威ある機関によ

る支持が必要になる。アメリカにおいては、プロフェッショナルな団体として権威を持つFASBによる支持によって、会計理論は社会的構築物としての権威が獲得されるのである。会計理論形成が権威ある機関によって行われるのは、会計理論の持つ性質から来ている。

## (2) 概念フレームワークの形成方法

FASBによる概念フレームワーク・プロジェクトは、当初、会計基準の設定に役立つ首尾一貫した概念を形成する目的を掲げていた。しかしこの目的は、概念フレームワークの形成が多様な利害の錯綜する政治的プロセスのもとで行われるようになると、当初に期待された結果を生み出すことは出来なかった。もともと、誰もが合意する財務諸表の目的を設定するのは不可能なことであり、FASBは実現不可能な課題に取り組んだとする意見もある。会計についての利害関係者の利害は、普通、一致しない。すべての利害関係者の利害を完全に包摂し尽くすような概念設定は不可能である、と主張されている。パークスは次のように指摘している。

「定義（利益、資産、負債の定義）を生みだそうとする努力によって、例えば資産とは何か、負債とは何か、について多様な観点を支持する多様な解釈が可能な公式を生み出すことは、到底できない。そのような定義のある特定の問い（暖簾や労務関係費、開発費、ブランド、資本化された利子を資産に含めるべきか否かというように）を発することによって機能させる試みは、定義があまりにも緩やかなものであればうまくいかない。定義をより特定のものにしようとするれば、そのことによってあるグループが好む特定の会計処理が否認されることになり、その人達にとっては認められないものとなろう。多様な利害ループすべてに受け入れられるような定義を生み出すことは、特定の処理のガイドに全くならないような一般的な形による以外に、事実上、不可能である。」<sup>(12)</sup>

とりわけFASBの概念フレームワーク・プロジェクトにおいては、FASBの「デュー・プロセス（due process）」のもとに、多くの「関係者（constituents）」の参加とそれらの意見表明をうけて遂行された。討議資料や公開草案の公表、コメントレターの受け入れ、公聴会の開催といったオープンなプロセスをへて、概念ステイトメントは形成された。このような「民主主義的な」

理論形成のあり方のもとでは、会計理論の形成がより強く政治的プロセスにさらされることになる。したがって概念フレームワークは、多様な利害が錯綜する政治プロセスのもとで作成されなければならない。多様な利害が対立する条件のもとで、概念フレームワークは、一度に、完結した体系として表明されるのではなく、「分割化と遅延の戦略 (divide and defer strategy)」<sup>(13)</sup>、すなわち「(1) 概念フレームワークをいくつかの相対的に小さな部分に分割し、(2) より困難で議論の多い部分は遅らせる」戦略がとられる可能性も高くなる。FASB が採用したものは、この「分割化と遅延の戦略」であった。

FASB は、概念フレームワーク・プロジェクトを大きく4つの部分—「財務報告の目的」、「会計情報の質的特性」、「財務諸表の構成要素」、「認識と測定」に分割した。このような概念フレームワーク・プロジェクトの分割は、初めは多様な解釈が可能な抽象的な概念の設定から手がけ、そして利害関係者の利害に抵触する具体的な評価基準の概念については後回しにするといった配慮からとられたものであった。FASB の概念フレームワーク・プロジェクトにおいて「上級研究員 (Senior Fellow)」として参加したスターリングは、FASB 内部からの観察をもとに、次のように述べている。

「困難で議論の多い問題を遅らせる一つの方法は、一般的、抽象的に語ることである。というのはそのような言い回しは、たとえその抽象的な表現が含意する事柄に反対であっても、個人がその抽象に合意するのをしやすくする。これまでに採用された概念は、非常に抽象的で、そのことのために FASB のメンバーの間にある不一致があらわになっていない。議論と調査が進み特定の概念についての不一致がはっきりしてくると、満場一致を得るために、曖昧な表現でもって隠蔽するといったことが FASB のスタッフの間で行われる。このように多くの不一致点を明らかにしない抽象的表現を採用することによって、また他の不一致点を意図的に隠蔽するような表現を受け入れることによって、困難な問題は繰り延べられる。その結果、基本的な不一致がある概念を満場一致で採用するといった事態が生まれる。」<sup>(14)</sup>

FASB の概念フレームワーク・プロジェクトは、出発の段階では、抽象的な概念設定からはじまった。その抽象的な概念は、財務諸表の目的や質的特性、測定属性について、「あるべき (what should be)」規範的命題を設定しようとしていた。しかしこの規範的な要素は、プロジェクトが進行するなかで薄

れていった。ミラー等（Paul B. W. Miller, Rodney J. Redding, and Paul R. Bahnson）は、このような概念フレームワーク・プロジェクトの進行過程を、「規定（prescriptive）アプローチ」から「記述的（descriptive）アプローチ」への転換として説明している。この場合の「規定的」とは、一般的概念からトップダウン式にあるべき会計実務を導き出そうとするものであり、「記述的」とは、すでに存在する同様の取引や事象、条件の基礎のある一般ルールを見いだそうとするものである。「規定的」アプローチは、変化に適応するのに対して、「記述的アプローチ」は、既存の状態を守る傾向を持つとされる。「F A S B のプロジェクトは、規定的であることに対する好みを反映して、トップダウンの枠組みを持つように意図されていた。会計は何を達成すべきかについて最も高いレベルの概念を確定しようと出発し、そして次により低いレベルへと移行しようとした。」<sup>(15)</sup>しかし、多くの利害関係者の反対に出会い、「規定的アプローチと記述的アプローチの間を行ったり来たりしなければならなくなり」<sup>(16)</sup>、「プロジェクトが進展すると、規定的アプローチと記述的アプローチとの間の妥協は、プロジェクトの勢いが本質的に記述的なものになる段階へと進んだ。」<sup>(17)</sup>「概念フレームワーク・プロジェクトの基本的性格についての妥協の結果、それが生み出したものは、規定的でもなければ、記述的でもない、いずれの目的をも満たさないコンビネーションとなった。」<sup>(18)</sup>

このようなプロセスを見ると、F A S B がかけた首尾一貫した概念体系を設定する目的は達成できなかったといえよう。それでは、首尾一貫した概念体系を設定できなかったとすれば、概念フレームワークは、結果としてどのような役割を持っているのであろうか。

その一つとして、ドプチとサンダース（Nicholas Dopuch and Shyan Sanders）が指摘するように、F A S B は概念ステイトメントを持つことによって「公共的な立場を高め」、F A S B による会計基準設定に対して「合理性（rationalization）を提供する」<sup>(19)</sup>のに役立っていることがあげられる。F A S B の社会的威信を高める制度的装置として概念フレームワークが役立っていることはその通りであるが、そのほかに全く機能するところがないと言い切ることは出来ない。概念ステイトメントが、政治的プロセスのもとで形成される

とすれば、概念フレームワークの形成のプロセスは、「最も権力を持った政治的経済的な利害によって決定されることが多い」<sup>(20)</sup>。F A S B のデュー・プロセスのオープンなあり方は、「特定の利害グループが F A S B にあって上位を占め、他のグループの正当な利害を侵害するといった大きな危険も生み出す。」<sup>(21)</sup> ミラー等 (P. B. J., Miller, R. J. Redding and P. R. Bahnson) は、F A S B において、すでに「財務諸表作成者の支配 (preparer dominance)」<sup>(22)</sup> が生じていると指摘している。このような条件のもとでは、概念フレームワークは、会計基準設定と運用のプロセスに対して、全体として「最も権力を持った政治的経済的な利害」を擁護する制度装置として機能していると思われることができる。

会計実務は、税務申告に用いられ、配当宣言の基礎にされ、料金設定に用いられる。このような会計実務の中で普及し一般的になるのは、「最も権力をもった政治的経済的利害」である。すなわち「選択され、普及し、信頼性を持ち、影響力を持つようになった測定は、しばしば政治的過程、すなわち、最もパワフルな団体が自らの利害を支持する業績測定に対して力点をおくのを保証出来るようにする政治過程の結果そうだったのである。」<sup>(23)</sup> このような過程にあつては、「会計原則は、最もパワフルな勢力の利害を反映する」<sup>(24)</sup> ことになる。概念フレームワークは、首尾一貫した体系として設定されることはなかったが、そのこと自体はそれほど大きな問題ではない。首尾一貫しない体系であっても、機能においてはどうかということが問題にされなければならない。次の項で検討するように、概念フレームワークは、その機能においては会計基準を全体として支え正当化する論理を設定しているといえる。現代の会計実務は、概念フレームワークの制度装置に支えられることなしに、円滑に運用され難い。首尾一貫した体系が設定できなかったという大方の批判にも関わらず、制度装置としての概念フレームワークは、廃棄される傾向すら見られない。それは、制度装置として会計実務と会計基準を正当化する不可欠の機能を持っているからとも考えられる。

### 3 概念フレームワークと会計基準

#### (1) 「適用条件指定型」会計基準の形成と概念フレームワーク

概念フレームワークの必要性は、会計基準が出現するとともに意識された。とりわけ判断要素を多く含んだ会計基準が設定されるようになると、概念フレームワークは強く求められた。ゼフとダラン (Stephen A. Zeff and Bala G. Dharan) は、会計理論の必要性が決定的に高まったのは1950年代であるとして、次のように述べている。

「会計手続委員会(the Committee on Accounting Procedure)は、1930年代と1940年代に時折、特定の会計実務問題についての考えをガイドする基本的な会計原則を自ら表明しようと考えたが、しかしそれを事業とすることはなかった。しかしながら1950年代に、基本的な概念について合意ができなければ、実際に困難な問題についてほとんど前進できないことが、会計手続委員会と公認会計士協会にとって明白となった。税配分、物価変動会計、損益計算書の利益概念における包括主義と当期業績主義の対立、企業合併会計といった問題は、委員会の意見の不一致を生み出すか、もしくは委員会と証券取引委員会 (Securities and Exchange Commission : SEC)との間にくさびを打ち込むことになった。これらの意見対立の基礎には、単一の実務の勧告にむけて一つにまとまることできなかった委員会が、3分の2の多数決の政治的便法によって、少数派に賛同する会計事務所や会社にその決定を課すことができるかどうか、考え方の点で大きな相違があった。公認会計士協会のリーダーは、基本的な研究に資源を投資することによって、これらの意見の相違はうまく解決されると結論した。」<sup>(25)</sup>

概念フレームワークの必要性は、物価変動や合併会計、税配分といった多分に判断要素が含まれる会計基準が設定されるにともない意識されだした。会計基準が個別の会計処理を断片的に取り扱うだけの段階では、会計理論に対する必要性はそれほど強く意識されない。特定の処理をめぐって大きな判断が含まれる会計実務が成立すると、その判断を合理付ける何らかの論理が必要になる。最近では、これまでになく大きな判断要素を含んだ会計基準、例えば偶発損失会計とか年金会計、リース会計、外貨換算会計、金融派生商品会計などの基準が問題にされている。これら判断要素を多く含んだ会計基準が成立するには、

これを正当化する理論が必要になる。しかも単に個別の理論として展開されるのではなく、FASBの概念ステイメントとしてフォーマライズされ権威づけられた理論が必要となる。

会計基準は、ウオーク等(Harry I. Wolk, Jere R. Francis, and Michael G. Tearney)が指摘するように、二つのタイプのものがある。一つは「単一処理指定(rigid uniformity)型」の会計基準であり、他は「適用条件指定(finite uniformity)型」の会計基準である。「単一処理指定型会計基準」とは、同じ取引について一つの方法を規定するものであり、例えば、研究開発費の即時費用化を求めた会計基準(FASB財務会計基準ステイメント第2号)がその代表的な例である。「適用条件指定型会計基準」とは、特定の会計処理を適用する環境条件を指定するもので、例えばリース資産の資本化の会計について、リース期間が資産の推定耐用年数の75パーセント以上のものに限定するといった会計基準(FASB財務会計基準ステイメント第13号)がその代表的な例である。すべての会計基準が二つのタイプに分類し尽されるのではなく、二つタイプをミックスしたものも多くある。<sup>(26)</sup>

「単一処理指定型会計基準」は、一度、会計基準として設定されれば、環境条件の違いは考慮に入れられず機械的に適用される。そこには会計処理にあたって判断要素は介入しない。しかしこの種のタイプの会計基準は、フォーミュレートされるのに大きな議論を呼ぶ。例えば1964年に投資税額控除の会計処理について、「フロー・スルー法(flow-through method)」(税額控除分を所得税費用の控除を受けた年度の減額要素と考慮して、その分だけ年度の所得税費用を減少させる一報告利益の増額となる)か、「繰り延べ法(differed method)」(控除を受けた分をその期の所得税費用額から一度に減額せず、対象資産の耐用年数にわたって配分する一報告利益の相対的増額となる)のいずれを会計基準としてフォーミュレートするかが問題となった時、時の会計基準設定機関(APB)は、「フロー・スルー法」を指定した。このような「単一処理指定型会計基準」は多くの議論を呼び、またSECの拒絶にあったこともあって、1964年の改訂によって両方式とも認められるものとなった。同じような例は、1977年の枯渇油井に関わる開発費の処理に関する会計基準にも見られる。石油ガス

会社においては、枯渇油井の開発費コストを即時費用化するか、もしくは資本化するか、すなわち「成功成果法 (successful effort method)」(成功油井のコストのみを資本化し、特定の命数にわたって償却するが、枯渇油井のコストはすべて費用化する—報告利益の相対的縮小化を生み出す)を採用するか、「フルコスト法 (full cost method)」(枯渇油井も成功油井と同じくコストを資本化して将来にわたって償却する—報告利益の相対的拡大化を生み出す)を採用するかをめぐって問題が生じた時、FASBは「成功成果法」を会計基準としてフォーミュレートした(FASB財務会計基準ステイトメント第19号)。しかしこれもSECの拒絶に会い、両方式とも認められるものとなった(FASB財務会計概念ステイトメント第25号)。

このように「単一方式指定型会計基準」は、近年では成立するのに大きな困難に出合っている。したがって一般的傾向として、例えば減価償却や棚卸資産会計に見られるように、基準の適用環境を指定することなく、複数の認められる方式を列挙し、一括して「一般に認められ会計原則」とするスタイルが中心になっている。

現代の会計基準において多く見られるのは、「適用条件指定型会計基準」である。以下その典型的事例をあげてみよう。

1975年の偶発損失の会計基準(財務会計基準ステイトメント第5号)は、偶発損失を計上する環境条件を、「可能性が高い(probable)」と「合理的な可能性がある(reasonably possible)」、「可能性がわずかしかない(remote)」とに分けて、偶発損失の計上を「可能性が高い」、「推定が合理的にできる」ものにおいている。ここでは、偶発損失の計上条件の認定に大きな判断要素が含まれている。

1978年の外貨換算会計基準(財務会計基準ステイトメント第52号)は、外国子会社の財務諸表を自国通貨に換算する際に、「機能通貨(functional currency)」(企業が主たる営業活動を行っている経済環境において使用されている通貨)がドルではない場合、貸借対照表項目と損益計算書項目の換算に伴って発生する差益と差損は損益として計上せず、株主持分の一項目とすることを勧告した。この会計基準においては、「機能通貨」の認定に大きく判断要素が含まれる。

1984年の先物取引の会計基準（財務会計ステイメント第80号）においては、先物契約を「ヘッジ(hedge)」と「スペキュレーション(speculation)」との二つに分け、「ヘッジ」とするものについては、市場価額の変動による利得と損失を繰り延べ、「スペキュレーション」とするものについては、それらは即座に認識するものとした。この場合には、「ヘッジ」か「スペキュレーション」か適用環境の認定に判断要素が含まれる。

1993年の「債権および持分証券投資の会計（Accounting for Certain Investments in Debt and Equity Securities）」（財務会計概念ステイメント第115号）では、有価証券を（1）「満期保有（held-to-maturity）」、（2）「売却可能（available-for-sale）」、（3）「トレーディング(trading)」と3つに分類して、（1）については取得原価、（2）については公正価値評価によってそこから発生した保有損益は当期利益に含め、（3）については公正価値評価をするが損益計算書上の損益から除外し、その純額を実現時まで株主持分の一項目に計上することとした。ここでも（1）（2）（3）を分類にあたって判断要素が含まれる。

以上見たように、現代では「適用条件指定型会計基準」の設定が中心になっている。このような型の会計基準は、その適用にあたって幅広い判断領域が含まれる。幅広い判断要素を含む会計基準は、それ独自で成立するのは難しい。会計基準に含まれる判断要素は、何らかのプロフェッショナルな制度によって補強されなければ成立しがたい。概念フレームワークは、まさにこのような判断を支える制度装置として必要なものである。概念フレームワークは、このような「適用条件指定型会計基準」に代表される判断要素を大きく含んだ会計基準が一般的になるにつれて、不可欠の制度装置となった。

概念フレームワークは、会計判断を論理化したものともいえる。F A S B の概念ステイメントは、「代替案間の選択を行わなければならない者は、人間の判断に依存して競合する諸方法の相対的優位性を評価せざるをえない」<sup>(27)</sup> ために、会計選択の規準を設定することが重要な課題になるとして、次のように述べている。

「本ステイメントは、会計情報を有用にさせる特性を識別し、また明確にすること

によって、FASBとそのスタッフ、財務諸表の作成者、その他財務報告に関心を持つすべての者にとって有用であると思われる会計選択を行わせるためのいくつかの一般的理論または指針を形成するものである。』<sup>(28)</sup>

このような会計士を中心とした人の判断に集中した理論は、判断要素を大きく含んだ会計基準が一般的になるに伴って必要となった。すなわち判断要素を大きく含んだ会計基準が成立するには、その判断がプロフェッショナルなものであるとする制度装置が不可欠となるのである。概念フレームワークは、新しい会計基準を直接に導き出すものにはなっていないが、そのような制度装置が存在することによって、会計士が単なるテクニシャンではないプロフェッショナルとして、合理的な規準に基づいて判断行使するものであるとの社会的イメージが高められる。そのようなイデオロギー効果によって、判断要素を大きく含んだ会計基準は正当化されるのである。

## (2) 伝統的理論の排撃と概念フレームワーク

判断要素を大きく含んだ会計基準は、また、伝統的な取得原価主義の理論でもってしては合理化しがたい傾向をもったものであった。リース会計も、偶発損失会計も、年金会計も、ヘッジ会計も、債権と持分証券の時価評価会計も、配分と費用収益対応を中心とする取得原価主義の概念でもってしては、十分に合理化されない。新しい会計実務の展開を正当化するには、新しい会計理論が必要とされた。概念ステイトメントは、伝統的取得原価主義の論理の制約を打破し、これらの会計実務の展開を合理化する枠組を設定した。

FASB概念ステイメンは、財務報告の目的を、「現在および将来の投資家、債権者、その他の情報利用者が、合理的な投資、与信及びこれに類似する意思決定を行うのに有用な情報を提供する」こととしている。そして「財務報告は、企業の経済的資源、かかる資源に対する請求権ならびにその資源及びこれらの資源に対する請求権の変動をもたらす取引、事象および環境要因の影響に関する情報を提供しなければならない」<sup>(30)</sup>としている。この目的を達成するには、「目的適合性」、「信頼性」を中心とする「質的特徴」が満たされなければならない。

「目的適合性」：「情報利用者に過去、現在および将来の事象もしくは成果の予測または事前の期待値の確認もしくは訂正を行わせることによって情報利用者の意思決定に影響を及ぼす情報の能力」<sup>(31)</sup>

「信頼性」：「情報には、ほとんど誤謬や偏向が存在していないこと、また表現しようとするものを忠実に表現していることを保証する情報の特性」<sup>(32)</sup>

このような会計情報の目的と質的特徴のもとで、測定、認識の中心となる資産と負債については、次のように定義されている。

「資産は、過去の取引または事象の結果として、特定の実体より取得または統制されている、発生の可能性の高い将来の経済便益である。」<sup>(33)</sup>

「負債は、過去の取引または事象の結果として、将来他の実体に資産を譲渡するかまたは用役を提供するために実体の現在の義務から生じる、発生の可能性の高い将来の経済便益の犠牲である。」<sup>(34)</sup>

以上に概略した概念ステイメントは、意思決定有用性の論理を展開し、資産と負債を中心とする測定と認識のための判断規準を設定した。このような論理によって、会計の論理は、配分と対応の伝統的な論理から離脱し、意思決定目的に適合した会計情報の測定と認識の論理へと転換した。会計上の判断要素は、配分と対応の枠組みに制約されることなく、さらに弾力的に発揮できるものとなった。資産と負債は法的な概念に制約を受けることなく、幅広く会計的な資産と負債が計上されるようになり、弾力的な会計処理が正当化された。概念ステイメントの規範的（規定的）な論理要素は、新しい会計実務の変化に対応して、これらをの傾向を全体として合理化する道を開いた。

すでに見たように、FASBの概念ステイメントにおいては、意思決定有用性の規範的（規定的）な要素が最後まで貫かれているわけではなく、現状を肯定する記述的な要素も含まれている。すなわちミラー等（P. B. Miller, R. J. Redding, and P. R. Bahnson）が指摘するように、「純粹の規定的なアプローチでもない、また純粹の記述的なアプローチでもない」、「いくつかのコンビネーション」<sup>(35)</sup> がとられている。したがって多く批判にも見られるように、概念ステイメントの論理は一貫しておらず、会計基準設定のガイドとなっていないとする指摘がある。しかし、そこに含まれる規範的（規定的）論理は、全体と

して、新しい会計実務の展開を合理化するものであることは否定できない。規範的（規定的な）要素は変化を合理化し、記述的要素は現状を肯定する傾向を持つ。両者がミックスされて、会計実務の現状に大きく離脱することなく、会計実務の変化傾向を合理化する論理が設定される。規範的（規定的）要素のみの論理であれば、それが持つ理想的規準が現状を否定し、さらに変化する実務傾向すら排撃するものに転化する可能性もある。記述的要素のみでは、それはもはや概念フレームワークになることは出来ず、規範的（規定的）要素に織り込められることによって、一定の制度効果を持つことが出来る。概念ステイトメントは、それが持つ意思決定有用性の規範的（規定的）モデルのなかに記述的要素を織り込んで、全体として、新しい会計実務傾向を合理化するものとなっている。それは会計基準を直接導き出すガイドとはなっていないものの、一つの制度的装置として、新しい会計実務の展開を合理化する制度的な機能をはたしている。

#### 4 プロフェッショナル会計制度の制度装置としての概念フレームワーク

##### （1）会計理論に対する需要にみる国別相違

概念フレームワーク・プロジェクトは、アメリカ、オーストラリア、ニュージーランド、イギリス、カナダといった英語圏諸国でのみ見られる現象である。ドイツ、フランス、日本などの国では、概念フレームワークを形成しようとする努力すら行われていない。なぜこのような傾向が生まれるのか。それを解く鍵は、概念フレームワークが、会計士のプロフェッショナルな社会的地位とその判断に関わった論理であるという点にある。アーチャー（Simon Archer）は、概念フレームワークは会計プロフェッションの社会的役割に関連して成立するものであり、法的規制の強い諸国では必要とされないとして、次のように述べている。

「財務会計のためのある種の理論基礎もしくは『概念枠』の必要性は、ここ数十年の間に英語圏諸国において感じられてきた。合衆国においては（そのような必要性が

最も強い), 1930年以来そのような関心は顕著である。もともと健全な会計実務の基礎を形成する会計原則についての研究が中心であったが, 近年では, 会計原則そのものよりも会計基準設定の知的な基礎を構築することに研究が向けられるようになっていいる。今や関心は, 実務家個人の意思決定能力において実務家をガイドする会計理論を構築するよりも, プロフェッショナルな私的規制に不可欠なものと考えられる基礎, すなわち財務会計基準設定の基礎を提供することに向けられるようになっていいる。<sup>36)</sup>

「しかしながらそれに相当するプレッシャーをフランスやドイツといった非英語圏諸国においては経験していないことに注目しよう。このことはこれらの国が財務会計基準設定を法律のより一般的な規則制定過程のもとに行っているというサブ命題によって説明できる。これらの国における財務会計基準の形成と実行は, 会計プロフェッションの責任であるとは考えられていない。むしろプロフェッションの役割は, 法団体のメンバー, あるいは法務委員会に対するアドバイザーとしての専門的能力を提供することであり, そこでの基準設定の仕事は法的強制力をともなったアウトプットとなる。そのようなアウトプットの例は, フランスの1982年のプラン・コンタブル (*Plan comptable general*) であり, ドイツの1985年の貸借対照表指令法 (*Bilanzrichtliniengesetz*) である。

このことが意味することは, APB や FASB のごとき団体によって感じられたプレッシャーは, 英語圏諸国 (とりわけ合衆国) と他の先進ヨーロッパ諸国との間で異なる会計プロフェッションの社会経済的役割に関係している, ということである。<sup>37)</sup>

すなわち, 概念ステイトメントは, アメリカにおけるように会計制度が会計士のプロフェッショナルな判断に集約する形で構成された制度形態を採用する国でのみ成立する。会計士がプロフェッショナルとしての社会的地位を持っていないところでは, すなわち会計制度が法律に傾斜して設定されているところでは, 概念フレームワークに対する需要はない。会計理論に対する需要は, アメリカに見られるようなプロフェッショナル型の会計制度をとる国と, ドイツにみられるような法統制型の会計制度をとる国とで異なる。したがって会計理論の内容, 展開される概念, 理論構成の仕方も, 会計制度のあり方が異なると, 異なってくる。同じ会計理論でありながら, アメリカとドイツとでは大きく異なるのは, 両国の間で理論を必要とする会計制度のあり方が異なるためである。

## (2) 会計理論構成における米型と独型

アメリカにおいては、会計は会計士のプロフェッショナルな権威のもとに運用されている。公認会計士は、財務諸表の監査を「一般に認められた会計原則 (Generally Accepted Accounting Principles : GAAP)」に対する準拠性にもとづいて、遂行する。「一般に認められた会計原則」は、公認会計士の職業上の用語として成立し、それは、FASBのごとき私的機関によってフォームレートされる。政府機関であるSECは、このような「一般に認められた会計原則」にもとづいた、いわゆる「会計の私的統制」を認めている。SECの発行する「連続会計通牒 (Accounting Series Releases) 第150号」においても、FASBの設定する会計基準がSECの要請する「相当の権威のある会計原則」を構成するものであると、正式に認めている。したがってアメリカ会計制度の構成は、FASBのごとき私的会計基準設定機関と公認会計士の団体による監査基準や倫理綱領等、会計士のプロフェッショナルな判断に集約される形で会計制度が構成されている。概念ステイトメントは、このような会計士のプロフェッショナルな判断を権威づける制度装置として必要とされ、構築されてきた。概念ステイトメントの内容は、法的にどのような原則もしくは基準が認められるかということの問題にせず、会計士が発揮すべきプロフェッショナルな判断とは何かを中心に組み立てられているのは、このようなアメリカ会計制度のあり方から来ている。

他方、ドイツに代表される会計制度にあつては、法律によって会計の規制がなされ、法律上の一般的条項、すなわち「正規の簿記の原則 (Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung)」を満たすものは何か、ということから理論の構築がなされる。「正規の簿記の原則」は、これまで「不確定の法概念 (unbestimmter Rechtsbegriff)」とされ、この内容に「価値充填」するのが「経営経済学」たる会計学説であるとされる。したがって、ドイツにあつては、例えば、商法典上の財産対象物概念あるいは負債概念はいかに解釈されるべきかが問題にされ、商法上の文言解釈をめぐって会計理論が構築がされる。すなわち会計理論は、会計士のプロフェッショナルな判断に関連するのではなく、

法条文の解釈に関わるという制度的位置を与えられている。1985年の商法改正（貸借対照表指令法）において、いくつかの「正規の簿記の諸原則」が成文化されることになり、この点で、従来の成文法のあり方とは異なってきているが、しかし、それでも会計理論が、法解釈をはたす制度的な役割を担わされている点ではかわりない。ドイツの会計理論が、法律上の文言解釈をめぐって思弁的に展開されるのは、論者個人の性癖ではない。そのようなスタイルは、会計理論が制度的役割を果たすうえで必要なことなのである。アメリカの会計理論と異なったスタイルの理論がドイツにおいて展開されるのは、アメリカと異なった会計制度環境にあつて、会計理論に担わされた地位が違うためである。<sup>(38)</sup>

概念ステイトメントが、英語圏でのみ成立するのは、それらの諸国が基本的に会計士のプロフェッショナルな権威に傾斜して構成されているからである。概念ステイトメントは、プロフェッショナル型の会計制度の不可欠の制度装置として機能するものであるとすれば、同じ会計理論でありながら、アメリカとドイツの会計理論との間で、理論構成上、大きな差異があるのは当然のことである。

## おわりに

基礎的な会計理論の形成が F A S B のごとき権威ある機関によって行われるのは、一つには会計理論の性質からくることである。会計理論の性格が社会的合意をめざした社会的構築物であり、そして科学的検証に耐えることのない任意的な性格を持っているために、その普及には何らかの権威による後押しが必要とされる。その権威の一つが F A S B である。F A S B は、そのような概念フレームワークを設定することによって公共的地位を高め、会計の私的統制を合理化する制度的手段を確立する。さらに判断要素が大きく含まれる会計基準の形成を合理化し、伝統的な取得原価主義の論理を乗り越えて進展しようとしている会計実務傾向を合理化する。概念フレームワークはその国の会計制度のあり方と結びついて成立するものであるから、会計プロフェッションが強い制度的地位を持っていないドイツなど国では成立しない。ドイツなどの国は、

法による会計規制がとられているために、会計の理論は法解釈学の制度的地位を与えられており、この点で、アメリカのように会計士のプロフェッショナルな判断を中心に組み立てられる会計理論とは、論述の進め方、用いられる概念において違いが生じる。このように概念ステイトメントは、会計の制度装置としての役割を果たしているものである。その機能の仕方において、われわれは会計理論の性質をも知ることが出来る。

### 注

- 1) Gore, Pelham, *The FASB Conceptual Framework Project 1973-1985*, Manchester University Press, 1992, p.1.
- 2) FASB Rules of Procedure, Section IV(H)(2).
- 3) Special Committee on Research Program, Report to Council of the Special Committee on Research Program, *Journal of Accountancy*, Dec, 1958, p.63.
- 4) Accounting Principle Board, Statement No. 1, Statement by the Accounting Principles Board (New York : AICPA, 1962) par. 2.
- 5) APB Statement No. 4, Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises (New York : AICPA, 1970), George R. Catlett's dissent.
- 6) 例えば、ゴアは次のようにのべている。「概念フレームワーク・プロジェクトは、会計史上最も長期の、最も資金を要した公的に形成された研究プログラムの内で最も重要なものであるが、しかしながら、最大に成功したものとみなされていない。最高のものがインプットされたが、アウトプットについてはそうでなかった。……ほとんどの人たちがこのプロジェクトについて、例えばソロモン (David Solomons) も言うように、失望からさげすみの態度を含めて批判のコメントをしている。フォーミュレートされた最終成果 (財務会計概念ステイトメント) は不明瞭で一貫性がなく内的脈絡もなく、全体としてフレームワークは不完全であるとのクレームをつけている。」(Gore, Pelham, *op. cit.*, p. 1.)
- 7) Sterling, Robert R., *Reasons for the Failure of the Conceptual Framework*, unpublished paper, p. 2.
- 8) Perks, R. W., *Accounting and Society*, Chapman & Hall, 1993, pp.174~175.
- 9) *Ibit.*, p. 177.
- 10) *Ibid.*, 177.
- 11) Miller, Paul B. J, Rodney Redding, and Paul R. Bahnson, *The FASB:*

- The People, the Process, and the Politics*, Third Edition, 1994, p. 99.
- 12) Perks, R. P., *op. cit.*, p. 172.
  - 13) Sterling, R. Robert, *op. cit.*, p. 3.
  - 14) *Ibid.*, p. 4.
  - 15) Miller, Paul B., Rodney J. Redding, and Paul R. Bahnson, Miller, *op. cit.*, p.94.
  - 16) *Ibid.*, p.95.
  - 17) *Ibid.*, p.95.
  - 18) *Ibid.*, p.95.
  - 19) Dopuch, Nicholas, and Shayam Sunders, FASB's Statements on Objectives and Elements of Financial Accounting: A Review, *The Accountig Review*, January 1980. p.17.
  - 20) Perks, R. W., *op. cit.*, p. 172.
  - 21) Miller, Paul B., Rodney J. Redding, and Paul R. Bahnson, *op. cit.*, p. 164.
  - 22) *Ibid.*, p.164.
  - 23) Perk, R. P., *op. cit.*, p.204.
  - 24) *Ibid.*, p.198.
  - 25) Zeff, A. Stephen, and Bala G. Dharan, *Readings and Notes on Financial Accounting*, Forth Edition, 1994, p. 91.
  - 26) Wolk, Harry I., Jere R. Francis, and Michael G. Tearney, *Accounting Theory:A Conceptual and Institutional Approach*, Second Edition, 1989, pp. 236~237.
  - 27) FASB Statements of Financial Accounting Concepts No. 2 , Qualitative Characteristics of Accounting Information, 1980, par.10.
  - 28) *Ibid.*, par.11.
  - 29) FASB Statements of Financial Accountindg Concepts, No 1 .
  - 30) *Ibid.*,
  - 31) FASB Statements of Financial Accountidg Concepts, No. 2 .
  - 32) *Ibid.*,
  - 33) FASB Statements of Financial Accounting Concepts No. 6 , par.25.
  - 34) *Ibid.*, par.35.
  - 35) Miller, Paul B. W., Rodney J. Redding, and Paul R. Bahnson, *op. cit.*, p.93.
  - 36) Archer Simon, On the Methodology of Constructing a Conceptual Framework for Financial Accounting, Edited by M. J. Mumford and K. V. Peasnell, *Philosophical Perspectives on Accounting*, 1933, p.62.

- 37) *Ibid.*, p.64.
- 38) ドイツ会計理論については、以下の文献を参照されたい。遠藤一久『現代の会計』（森山書店、1991年）、佐藤博明『ドイツ会計制度』（森山書店、1989年）、鈴木義夫『現代ドイツ会計学』（森山書店、1994年）