



石川 鉄郎
中央大学教授
福島県出身
中央大学大学院商学研究科博士後期課程満期退学

キーワード

会計研究, 会計理論, 会計原則, 会計基準, 会計公準, 概念フレームワーク, 演繹的アプローチ, 帰納的アプローチ

会計研究の役割

石川 鉄郎

専門職業（プロフェッション）の分野の存在にとって、必要不可欠な要件の1つである。会計と呼ばれる人間の活動が、会計研究によって裏づけられた確固とした専門知識の枠組みに支えられたものといえない場合には、会計という専門職業の分野はその権威や存立基盤を失うことになり、またそのような分野にかかわるいかなる教育も、独立した1つの専門教育の分野としての位置づけを持たないことになってしまうからである。このような危機感の表明ないし問題提起は、近年、いくつかの論文で提示されている⁽¹⁾。

本稿は、会計の実務や教育に規律や理論的枠組みを付与するという会計研究の役割とその重要性について、会計研究の成果を表す会計理論、会計実務のルールを表す会計基準（または会計原則）、会計基準の基礎概念や基本原則を体系化しようとする概念フレームワークに主な焦点を合わせながら、その歴史と現状について考察し、また若干の課題と展望について明らかにすることを目的としている。

Ⅱ 会計理論

会計研究の成果が会計理論としてまとめられ、著作を通じて公表されるようになったのは、19世紀末から20世紀初頭のことであった。特に、英国では、1880年代以降20世紀の初めにかけて、複式簿記や会計実務の問題を論じた実務家による著作が数多く公表された⁽²⁾。また、20世紀に入ると学者も加わり、米国を主な舞台

I はじめに

会計研究が果たす役割（あるいは、果たすべき役割）については、さまざまな見方や考え方があがるが、会計研究が果たす重要な役割の1つは、会計の実務や教育に一定の規律や理論的枠組みを付与することにある。会計研究は通常、その成果が会計理論としてまとめられ、著作を通じて公表されるが、それが直接、会計の実務や教育に影響を及ぼすこともあれば、会計基準等を介して間接的に会計の実務や教育に影響を及ぼすこともある。間接的に影響を及ぼす場合には、会計研究の成果がまず会計基準等に取り入れられ、そのような会計基準等が会計の実務や教育の内容を規定するのに用いられることによって、会計研究の成果が会計の実務や教育に反映されることになる。

上記のような会計研究の役割は、会計という専門分野の存在にとって、あるいは会計という

に20世紀半ばまで、会計学の歴史に名を刻む著名な著作が次々と公表された⁽³⁾。

ところで、会計研究と会計理論の初期の歴史において無視できないのは、現在のわが国の会社法会計の源流ともいえる欧州大陸における財務会計の規制への取組みと、それに関連して特にドイツで展開された会計研究と会計理論である。すなわち、会計の歴史において、財務会計が社会的な規制の対象となった最初の出来事は、17世紀後半のフランスにおいて生じた。当時のフランスでは、商人の破産が相次ぎ、詐欺的な破産も多かったため、債権者を保護することが急務の課題となっていた。そのため、1673年に当時のフランス国王ルイ14世は商業条例(国王による勅令)を發布し、商人に対して財産目録を2年ごとに作成するように命じた。その後、同様の法的措置は、1807年にナポレオン1世が制定したいわゆるナポレオン法典の中のフランス商法にも引き継がれ、そこでは財産目録を毎年作成することが義務づけられた。ただし、いずれの場合も、財産目録の作成方法や記載内容にかかわる具体的なルールは定められることはなく、複式簿記に基づく会計実務との関係も明確ではなかった。

その後、1861年に制定されたドイツ商法では、企業倒産のリスクから債権者を保護することを目的に、すべての商人は貸借対照表を毎年作成しなければならないという規定が明文化された。しかし、そこにおいても、貸借対照表の作成方法や記載内容に関する具体的なルールは明確には定められなかったため、ドイツ商法の貸借対照表作成規定をめぐって活発な解釈論争が生じた。そして、これを契機として、貸借対照表論(Bilanzlehre)とも称されるドイツ会計学が展開された。ドイツにおける会計研究と会計理論は、わが国だけでなく、英米における会計研究と会計理論に強い影響を与えるものであった。

米国アデルフィ大学(Adelphi University)

のリチャード・ベーカー(C. Richard Baker)によると、20世紀前半に著作を通じて提示された会計理論では、会計実務から導かれた次のような根本問題が論じられていた⁽⁴⁾。

- ① 財務会計の目的
- ② 会計主体
- ③ 期間利益の計算方法
- ④ 財務諸表の構成要素の定義とそれらの測定方法

上記の①の問題は、財務会計の目的は、企業の資産にかかわる経営者の受託責任を明らかにすることにあるのか、それとも投資家や債権者の意思決定に役立つ情報の提供にあるのかという問題である。②の問題は、財務会計は、企業の所有主の立場から行うのか、それとも独立した事業体としての企業の立場から行うのかという問題である。③の問題は、期間利益は、収益と費用の対応に基づいて計算するのか、それとも純資産の価値の変動に基づいて計算するのかという問題である。さらに、④の問題は、財務諸表の構成要素である資産、負債、資本、収益、費用はそれぞれどのように定義されるのか、またどのような価値基準(歴史的原価、取替原価、公正価値など)で測定されるのかという問題である。これらの問題はすべて、合意を得るのが容易でない議論の多い会計上の基本問題であり、それらをめぐる論争は現在でも続いている。

また、ベーカーは、チャールズ・スプラグ(Charles E. Sprague)、ヘンリー・ランド・ハットフィールド(Henry Rand Hatfield)、ウィリアム・アンドリュウ・ペイトン(William Andrew Paton)、リトルトン(A. C. Littleton)の4人を取り上げ、それぞれの会計研究と会計理論の特徴について言及している⁽⁵⁾。

まず、スプラグの会計研究⁽⁶⁾は、数学および経済学の演繹的なアプローチを会計の分野に適用しようとするものであり、また所有主の立場から財務会計を行うという所有主理論を提唱

するものであった。さらに、スプラークが提示した会計等式（いわゆる貸借対照表等式）は、その後の米国における会計教育の基礎になるとともに、FASBの概念フレームワークにおける「財務諸表の構成要素」という内容部分の開発に影響を与えた。

ハットフィールドの会計研究⁽⁷⁾も、所有主理論を提唱するものとして特徴づけることができる。また、ハットフィールドの会計研究は、英国の新古典派経済学とドイツの会計学から影響を受けていたが、利益の計算については、対応原則に基づくいわゆる収益・費用アプローチではなく、資産・負債アプローチに基づく会計理論を提唱するものであった。

ペイトンの会計研究⁽⁸⁾は、英国の新古典派経済学とドイツの会計学から影響を受けながら、演繹的アプローチに基づき、幾何学に類似する形で会計理論を開発しようと試みたものであった。そのため、ペイトンは、会計上の原則および基準が基礎をおく少数の基本的な仮定を会計の公準として提示した。また、ペイトンの会計研究は、独立した事業体としての企業の立場から財務会計を行うという企業主体論に基づいて会計理論を提示するものであり、さらに対応原則に基づく利益の計算を提唱するものであった。

一方、リトルトンの会計研究⁽⁹⁾は、ペイトンの会計公準に基づく演繹的アプローチとは対照的に、会計実務の観察に基づく帰納的アプローチという特徴を持っていた。リトルトンは、財務会計の目的は経営者の受託責任を明らかにすることにあり、そのためには市場価値による測定ではなく、歴史的原価による測定が重要であると考えていた。また、ドイツの会計学にも精通しており、収益・費用アプローチによる利益の計算を提唱していた。

Ⅲ 会計基準

1 会計基準設定の取組み

会計原則または会計基準と呼ばれる財務会計の社会的なルールの設定が試みられるようになったのは、1930年代の米国であり、その契機となったのは1929年に生じた世界大恐慌であった。

1920年代の米国では、第1次世界大戦後の好景気を受けて、株式ブームが生じ、社会の一般の人々が広くいわゆる一般投資家として証券市場に参加するようになっていた。しかし、1929年10月24日に生じた歴史上有名な「暗黒の木曜日（Black Thursday）」と呼ばれるニューヨーク証券取引所における株価の大暴落が引き金となって世界大恐慌が引き起こされ、特に一般投資家の保護とそのため証券市場に対する規制の取組みが社会的に重要な課題となった。

そこで、米国では、1933年5月に証券法（Securities Act）を制定し、1934年6月には証券取引法（Securities and Exchange Act）を制定するなど、証券市場にかかわる法律制度を整備した。また、証券市場を監督する公的な機関として、SEC（Securities and Exchange Commission；証券取引委員会）が設置された。そして、上場会社が公表する財務諸表については、独立した外部監査人である公認会計士による会計監査を義務づけ、そのための拠り所となる基準として会計原則ないし会計基準と呼ばれる会計の社会的なルールの設定が試みられるようになった。

20世紀初頭の米国では、会計理論が財務会計の実務と教育のための基盤を提供する主要な源泉ではあったが、しかし、会計理論の内容について見解の一致が見られていたわけではなかった。そのため、会計実務にはかなりの多様性が存在していた。会計実務の多様性については、会計実務における専門的な判断を重視して、多様性の存在を是とする考え方もあるが、1930年

代の米国では、財務会計の社会的なルールを定めて、会計実務の多様性を減らそうとする取組みが行われるようになった。

最初の取組みは、ニューヨーク証券取引所のホックシー (J.M.B. Hoxsey) が責任者を務める上場委員会と、AIA (American Institute of Accountants; 米国会計士協会) のジョージ・メイ (George O. May) が責任者を務める特別委員会との間で、1931年から1933年にかけて交わされた意見交換 (correspondence) であった。その過程において、AIAの特別委員会は、1932年に5つの個別原則からなる会計原則を提案した。これが、米国におけるGAAP (generally accepted accounting principles; 一般に認められた会計原則) を設定しようとする最初の取組みであった。

その後、1934年の証券取引法によりSECが設置され、会計基準を設定する権限がSECに付与されると、AAA (American Accounting Association; 米国会計学会) も会計原則の設定に取り組むようになり、その成果として、1936年に会計原則の試案¹⁰⁾を公表した。AAAの1936年の会計原則試案は、演繹的アプローチに基づき、財務会計は独立した事業体としての企業の立場から行われるという企業主体論を支持し、対応原則による利益の計算と歴史的原価による資産と負債の評価、さらには、クリーン・サープラスを重視した包括主義の損益計算書の作成を求める内容の会計原則案であった。また、AAAの1936年の会計原則試案に寄せられたさまざまな意見を踏まえて、その背後にある会計理論を明らかにするために、1940年にペイトンとリトルトンの序説¹¹⁾が公表された。

一方、AIAは、ハーバード大学のトーマス・ヘンリー・サンダース (Thomas Henry Sanders)、カリフォルニア大学バークレー校のヘンリー・ランド・ハットフィールド (Henry Rand Hatfield)、およびエール大学のアンダーヒル・ムーア (Underhill Moore) の3名の学者に依

頼し、会計実務の調査研究を行わせた。3名の学者による調査研究の成果は、会計原則書としてまとめられ、1938年に公表された¹²⁾。3名の学者による会計原則書は、帰納的アプローチに基づき、会計実務の観察から導かれるものをまとめる形で作成されたものであった。

2 AIAにおけるCAPの取組み

ところで、SECは公的組織として会計基準を設定する権限を直接行使すべきか、それとも会計実務の専門家である職業会計人の民間組織に委ねるべきかということが問題となっていた。結局は職業会計人の民間組織に委ねることになり、これを受けて、AIAは1936年に設置した内部組織のCAP (Committee on Accounting Procedure; 会計手続委員会) を基準設定機関として、会計基準の設定に取り組んだ。CAPは、当初は、会計上の諸問題の解決に役立つような包括的な会計基準を開発したいと考えていた。

しかし、直面する諸問題に迅速に対処する必要があったため、CAPは、一定の時間を要する包括的な会計基準の開発に着手することを断念し、直面する個々の会計問題を取り扱う会計基準を迅速に設定する方針を採用した。CAPは、個々の会計基準を通算で51通に及ぶARB (Accounting Research Bulletins; 会計研究公報) という名称の文書として公表したが、これらはその名称とは裏腹に、何らかの背景となる研究に基づいて作成されたものではなく、CAPの委員である公認会計士の個別的な意見を表明したものにすぎなかった。そのため、CAPが設定する会計基準に対しては、それが一般に公正妥当と認められる会計原則にふさわしい内容のものであるのかどうかをめぐって、徐々に疑念が生ずるようになった。

第2次世界大戦が終結し、1950年代に入ると、米国では証券市場に対する投資ブームが再び生じ、財務会計に対する社会の関心も高ま

り、また会計に対して厳しい目向けられるようになった。このような状況を受けて、公認会計士の業界は危機感を抱き、会計基準の設定に対する取組みを抜本的に見直さざるを得ないという機運が高まることになった。

3 AICPA における APB の取組み

1957年に、AIAはその名称をAICPA (American Institute of Certified Public Accountants; 米国公認会計士協会)に変更したが、その年のAICPAの年次総会において、当時のAICPAの会長アルビン・ジェニングス (Alvin R. Jennings) は、研究を重視し、研究に基づいて会計基準の設定を行うことを提案した。この提案を受けて、AICPAは1959年にCAPを廃止し、それに代わる新たな基準設定機関としてAPB (Accounting Principles Board; 会計原則審議会)を設置するとともに、それを支える研究組織としてARD (Accounting Research Division; 会計研究部)を設けた。ARDは研究を支援する組織であり、その責任者はディレクター (director) と呼ばれ、論争のある問題についてARS (Accounting Research Study; 会計研究論考) と呼ばれる文書を公表することが期待された。ARSと呼ばれる文書は、職業会計人その他の関係者に会計問題に関する討議資料を提供するものであり、問題に対する結論を示そうとするものではなく、あくまでも検討すべき問題について情報提供を目的とするものであった。

ARDの初代の責任者は、カリフォルニア大学バークレー校のモーリス・ムーニッツ (Maurice Moonitz) に任された。ムーニッツは、当時の会計学の一般的なアプローチに従い、まず会計の基礎的な前提を表す会計公準を明らかにし、次に会計公準に基づいて主に演繹的に会計原則を導き出すという2段階の研究アプローチを導入しようと試みた。会計公準にかかわる研究はムーニッツ自身が行い、その研究

成果は1961年に公表された¹³⁾。また、演繹的に導出される会計原則にかかわる研究は、スタンフォード大学のロバート・スプロース (Robert T. Sprouse) との共同研究として行われ、その研究成果は1962年に公表された¹⁴⁾。

ムーニッツの会計公準論とスプロースとムーニッツの会計原則論は、会計研究としては一定の大きな成果を表し、また注目すべき内容を含んだものであった。しかし、現実の会計実務を規定する会計基準の基盤を表すものとしては時代を先取りしすぎており、現実の会計実務とは著しくかけ離れた内容のものであった。そのため、それらの研究成果は当時の会計実務を大きく変革させるものであり、過激 (radical) すぎるとしてAPBによる採用は結局見送られることになった。その結果、米国における会計基準の設定は再び混迷の時代に突入することとなった。

APBは、その後もARD (会計研究部) を存続させ、先行研究の成果をARS (会計研究論考) としてまず公表し、それに基づいて会計上の個別問題を扱った通算で31通のAPBオピニオン (APB Opinions) という会計基準を表す文書を公表し、またさまざまな解釈指針と4つのステートメントも公表した。しかし、前任組織のCAPと同じように、十分な研究や理論の裏づけを持たない会計基準は場当たりの (アドホック) なものにすぎないという印象が強く、またそのような会計基準によって規定された財務会計の制度や実務は、社会的に信頼できないものではないかという疑念や批判が1960年代末までには再び生ずることとなった。

1970年代に入る頃には、APBを取り巻く状況はもはや絶望的となっていた。そこで、1971年1月に、当時のAICPAの会長マーシャル・アームストロング (Marshall S. Armstrong) は、会計基準の設定のあり方を抜本的に見直すために、2つの委員会の設置を決定した。1つは、会計原則の制定に関するスタディー・グループ

であり、もう1つは、財務諸表の目的に関するスタディー・グループであった。

会計原則の制定に関するスタディー・グループは1971年3月に設置され、委員長を務めたフランシス・ウィート (Frances M. Wheat) の名をとって、ウィート委員会と呼ばれている。ウィート委員会の報告書は1972年3月に公表されたが、その提案は会計基準を設定する権限と責任をAICPAから切り離し、公認会計士の団体から完全に独立した民間の組織に移すというものであった。この提案の結果、新たに組織された基準設定機関がFASB (Financial Accounting Standards Board; 財務会計基準審議会) であった。AICPAは、1972年6月にウィート委員会の提案を受け入れ、1973年7月に提案は実行され、FASBが新しい基準設定機関として設立された。

一方、財務諸表の目的に関するスタディー・グループは1971年10月に設置され、委員長を務めたロバート・トゥルーブラッド (Robert M. Trueblood) の名をとってトゥルーブラッド委員会と呼ばれている。トゥルーブラッド委員会の報告書が公表されたのは1973年10月であり、ウィート委員会の提案が実行に移された後のことであった。トゥルーブラッド委員会の報告書¹⁵⁾は、幅広い観点から財務諸表の目的を検討しているが、そこでは財務諸表の利用者に焦点を合わせる事が重要であり、財務諸表の目的は利用者の意思決定に有用な情報を提供することにあると強調した。会計の目的は利用者の判断や意思決定に役立つ会計情報の提供にあるという目的観は、AAA (米国会計学会) が1966年に公表したASOBAT (基礎的会計理論書)¹⁶⁾においてすでに表明されていたことではあるが、トゥルーブラッド委員会の報告書が会計基準の設定との関連で利用者重視と会計情報の有用性という目的観を具体的に表明したことは、その後の会計基準の設定に対する取組みに大きな影響と方向性を与えることになった。

IV 概念フレームワーク

1 FASBの取組み

米国の基準設定の歴史を見ると、2つの課題があったことがわかる。1つは、政治的な圧力を受けやすい会計基準の設定について、それが社会的な合意 (一般に認められたものであること) を反映しているといえる民主的な基準設定の仕組みをいかに工夫し、導入できるかということである。もう1つは、慣習 (convention; コンベンション) に依存した会計基準に内在する曖昧さや多様性について、それを払拭し、会計基準に理論的な明確性と体系性 (いいかえると、公正妥当なものであるという裏づけ) をいかに付与できるかということであった。前者の課題に対する答えが、1973年におけるFASBの設立であった。FASBは、それまでのCAPやAPBなどの基準設定機関とは異なり、財務諸表の利用者を含む会計にかかわる幅広い利害関係者から構成される組織として設立されている。また後者の課題に対する答えが、1978年11月以降、FASBがSFAC (Statement of Financial Accounting Concepts; 財務会計概念書) という名称で公表してきた一連の概念フレームワークの文書であった。

米国で文書化された概念フレームワークは、財務会計 (財務報告) の目的と基礎概念を体系的に要約・整理したものであり、次の役割を果たすことが期待されている。

- ① 会計基準の設定のための理論的基礎を与え、明確性と体系性を持った会計基準を設定するための指針として役立つこと
- ② 財務会計の新しい問題に対して、それを解決するための方向と手掛かりを与える指針として役立つこと
- ③ 財務会計に関係のある人々 (財務諸表の作成者、監査人および利用者など) が、その目的、内容、特徴などを理解したり、評価したりするための指針として役立つこと

こと

FASBは、1973年に設立されてすぐに概念フレームワークを文書化する取組みに着手した。それ以来、現在まで、SFAC第1号から第8号までの文書を公表している。しかし、FASBの概念フレームワークは、作業が開始されてから半世紀近くの歳月が経過しているが、未完成のまま現在に至っている。

2 IASCとIASBの取組み

概念フレームワークを文書化する取組みは、国際会計基準との関連でも行われている。最初の取組みとして、1989年7月に、当時のIASC (International Accounting Standards Committee ; 国際会計基準委員会) が米国FASBの取組みを参考にしながら、「財務諸表の作成と表示のためのフレームワーク (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements)」と題する文書を公表した。この文書は、IASBの後任の基準設定機関となったIASB (International Accounting Standards Board ; 国際会計基準審議会) にそのまま引き継がれた。

21世紀に入ると、会計基準の国際的なコンバージェンスに向けた動きに連動する形で、概念フレームワークの国際的なコンバージェンスとその内容の更新 (アップデート) を目的として、2004年にIASBとFASBの共同プロジェクトが開始された。IASBとFASBの共同プロジェクトの第1段階の成果は、2010年9月に公表されたが、その直後、他のプロジェクトの作業に集中する必要が生じたため、概念フレームワークに関する共同プロジェクトは中断されることになった。

その後、IASBは、概念フレームワークの作業を再開すべきであるという関係者の意見を受けて、2012年に概念フレームワークに関する作業を単独で再開し、2018年3月に、全面的な改訂を反映した最新の完成版の概念フレームワーク¹⁷⁾を公表している。IASBが文書化した最新

の概念フレームワークは、現時点では、現代の企業会計の基盤となる考え方を完全な形でまとめている唯一の公式文書である。

IASBの概念フレームワークは、汎用 (general purpose) の財務報告にかかわる目的と概念を記述したものであり、その目的は整合性のある概念 (consistent concepts) に基づく会計基準を開発できるようにIASBを支援することにある。また、概念フレームワークは、財務諸表の作成者が整合性のある会計方針の適用を行ったり、すべての関係者が会計基準を理解したり、解釈したりするのも役立つと考えられている。

しかし、IASBの概念フレームワークについては、その取りまとめの過程においてさまざまな論争が生じている。たとえば、財務報告の目的については、受託責任目的の取扱いをめぐって、また、有用な財務情報の質的特性については、それまでの信頼性という特性を忠実な表現 (表現の忠実性) と検証可能性という2つの要素に分解し、特に忠実な表現という特性を重視することの妥当性をめぐって、あるいはまた、慎重性 (保守主義) の概念の取扱いをめぐって、激しい論争が生じている¹⁸⁾。さらに、財務諸表の構成要素の測定については、特に公正価値という価値概念をめぐって、また業績の報告 (表示) については、純利益と包括利益という2つの利益概念の取扱いをめぐって、大きな見解の相違が存在している¹⁹⁾。このような難しい状況に直面して、IASBの概念フレームワークは、一種の妥協の産物として取りまとめられた側面を持っており、それが果たして整合性のある概念に基づく会計基準の開発という所定の目的を達成するための有効な概念的基盤となり得るのか、この点にはやや疑問の余地が残る。

3 概念フレームワークの再構築

上述したように、FASBの概念フレームワークは、現在、未完成の状態にあるが、そのよう

な現状について、FASBの現職の理事（board member）であるクリスティーン・ボトサン（Christine A. Botosan）は、あくまでも個人的な見解であると断ったうえで、概念フレームワークを再構築する提案を行っている²⁰。

ボトサンによると、FASBの現在の概念フレームワークには欠落している要素が多く、また内部的な整合性も十分ではない。そのため、それらを放置したまま完成に向けた追加の作業を進めても、会計基準の設定に役立つ概念的な基盤とはなり得ない。概念フレームワークは、基本的仮定から原則が導出される体系であり、整合性のある形で原則を導出できるためには、基本的仮定は財務報告の目的に関する仮定だけでは不十分であり、追加の基本的仮定も必要である。

また、ボトサンは、概念フレームワークを開発するアプローチとしては、財務報告の目的を含む基本的仮定に依拠せずに、実務の観察から原則を導出する帰納的アプローチよりも、財務報告の目的に関する仮定と追加の基本的仮定で始まり、そのような基本的仮定から構成される基礎構造から整合性のある形で原則を導出する演繹的アプローチの方が望ましいと主張している。

ボトサンによると、ムーニッツとスプロースの演繹的アプローチは、財務報告の改善に役立つ概念フレームワークを開発するためのアプローチとしては見込みのある適切なものであったが、その中核に位置づけられた財務報告の目的に最大の問題があったとされる。ムーニッツとスプロースの時代には、意思決定に有用な財務情報の提供という目的観はまだ十分に意識されておらず、そのため経済現象の正確で比較可能な測定結果の報告に重点がおかれていた。いいかえると、財務報告の本質ないし目的をいわゆる情報観ではなく、測定観としてとらえていた点に最も大きな問題点があったとボトサンは考えている。

FASBの概念フレームワークは、財務報告の目的とそのため有用な財務情報の質的特性を定めることから出発し、そこから財務諸表の構成要素の定義、それらの認識、測定および表示の基本原則などを論理的な整合性をもって導出した理論体系として開発することをめざしている。この点は、IASBの概念フレームワークも同様である。しかし、ボトサンによると、基本的仮定から構成される基礎構造が十分ではないため、許容範囲が広すぎて、効率的で有効な基準設定に役立つ概念的な枠組みとはなっていない。

今から60年以上も前のムーニッツとスプロースの演繹的アプローチとそれに対するAPBの対応、そしてその後のAPBの運命が示すように、会計の基礎的な理論構造と基準設定の関係は単純ではなく、複雑で難しい問題を含んでいる。しかし、その点を考慮に入れても依然として、ボトサンの指摘には説得力があり、興味深い提案であると受け止めることができる。

V 結びに代えて

最後に、スタンフォード大学のメアリー・バース（Mary E. Barth）の「財務報告の未来：研究からの洞察」という論文²¹を取り上げ、本稿の結びに代えることにしたい。

バースによると、会計が学問に基づく専門職業（learned profession）の分野であるとするならば、その基礎には研究と実務の意識的な融合（purposeful integration）ならびに教育との意識的な相互作用がなければならない。このような考えから、バースは、自らがかわりを持つ実証研究の成果を中心に据えて、財務報告の未来の姿（改善された実務の未来の姿）を次のように示している。

- ① 公正価値の適用範囲の拡大
- ② 公正価値の変動に含まれた情報を明らかにするように設計された業績計算書の作成

- ③ 投資家が無形資産の価値を評価するのに役立つ情報の提供
- ④ リスクと不確実性に関するより明確な情報の提供
- ⑤ 保守主義に基づく情報の提供よりも不偏的な情報の提供
- ⑥ 許容できる範囲を明確にした上での一定程度の利益調整 (earnings management) の容認
- ⑦ 現行の財務諸表よりももっと広範囲の利用者の情報ニーズに対応できるように設計された財務報告パッケージの実践

バースは、論文の最後で次のように述べている²²⁾。

「最初に述べたように、筆者（バース）は、提示できる十分に開発された新しい財務報告のモデルを持っているわけではない。しかし、学術教育界と実務界のすべての会計人が学問に基づく1つの専門職業として協力して作業を進めるならば、会計情報を改善することができ、そのことはわれわれの専門職業に便益をもたらすとともに、より重要なことは、情報に基づく意思決定を促進し、より繁栄した社会をもたらすことに寄与できることになるだろうと確信している。」

バースが拠り所にして個々の実証研究の成果がたとえ妥当なものであったとしても、それらをすべて取り込んだ財務報告が果たして全体として最適なものとなるのかどうかは、やや気になる点ではあるが、会計研究の役割に関するバースの考え方は十分に理解できるものである。

- 注(1) たとえば、Inanga and Schneider (2005), Lee (2013) (2020), Dyckman and Zeff (2015)などを参照。
- (2) この点については、Lee (2020), pp. 162-164 および石川 (2021), 4-7頁を参照。
- (3) この点については、Lee (2020), pp. 165-171 および石川 (2021), 7-13頁を参照。

- (4) Baker (2017), p. 109 および Baker and Persson (2022), p. 52.
- (5) Baker (2017), pp. 112-113 および Baker and Persson (2022), pp. 55-57.
- (6) Sprague (1907)
- (7) Hatfield (1909) (1927)
- (8) Paton (1922)
- (9) Littleton (1953)
- (10) AAA (1936)
- (11) Paton and Littleton (1940)
- (12) Sanders, Hatfield and Moore (1938)
- (13) Moonitz (1961)
- (14) Sprouse and Moonitz (1962)
- (15) AICPA (1973)
- (16) AAA (1966)
- (17) IASB (2018)
- (18) 慎重性の概念をめぐる論争については、たとえば、石川 (2016) を参照。
- (19) 公正価値による測定をめぐる論争については、たとえば、Barth (2014), Whittington (2008) (2015)などを参照。
- (20) Botosan (2019)
- (21) Barth (2018)
- (22) Barth (2018), p. 76.

参考文献

- 石川鉄郎 (2016), 「慎重性の概念について—IASBの公開草案 (2015) の議論に注目して」, 『産業経理』第76巻第1号, 2016年4月, 14-23ページ。
- 石川鉄郎 (2021), 「会計理論の歴史」, 『商学論纂』第63巻第1・2号, 2021年9月, 1-26ページ。
- American Accounting Association (1936), "A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports," *The Accounting Review*, Vol. 11, No. 2, June 1936, pp. 187-191.
- American Accounting Association, (1966), *A Statement of Basic Accounting Theory*, Report of the Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory, American Accounting Association, 1966.
- American Institute of Certified Public Accountants (1973), *Objectives of Financial Statements*, Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statements, American Institute of Certified Public Accountants, October 1973.
- Baker, C. Richard (2017), "The Influence of

- Accounting Theory on the FASB Conceptual Framework," *Accounting Historians Journal*, Vol. 44, No. 2, December 2017, pp. 109-124.
- Baker, C. Richard and Martin E. Persson (2022), *Historical Developments in the Accountancy Profession, Financial Reporting, and Accounting Theory*, Studies in the Development of Accounting Thought, Volume 25, Emerald Publishing, 2022.
- Barth, Mary E. (2014), "Measurement in Financial Reporting : The Need for Concepts," *Accounting Horizons*, Vol. 28, No. 3, June 2014, pp. 331-352.
- Barth, Mary E. (2018), "The Future of Financial Reporting : Insights from Research," *Abacus*, Vol. 54, No. 1, March 2018, pp. 66-78.
- Botosan, Christine A. (2019), "Pathway to an Integrated Conceptual Framework for Financial Reporting," *The Accounting Review*, Vol. 94, No. 4, July 2019, pp. 421-436.
- Dyckman, Thomas R. and Stephen A. Zeff (2015), "Accounting Research : Past, Present, and Future," *Abacus*, Vol. 51, No. 4, December 2015, pp. 511-524.
- Hatfield, Henry Rand (1909), *Modern Accounting : Its Principles and Some of its Problems*, D. Appleton and Company, 1909, reprinted by Arno Press Inc., 1976.
- Hatfield, Henry Rand (1927), *Accounting : Its Principles and Problems*, D. Appleton and Company, 1927, reprinted by Scholars Book Co., 1971.
- Inanga, Eno L. and Wm Bruce Schneider (2005), "The Failure of Accounting Research to Improve Accounting Practice : A Problem of Theory and Lack of Communication," *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 16, Issue 3, April 2005, pp. 227-248.
- International Accounting Standards Board (2018), *Conceptual Framework for Financial Reporting*, IFRS Foundation, March 2018.
- Lee, Thomas A. (2013), "Reflections on the Origins of Modern Accounting," *Accounting History*, Vol. 18, No. 2, May 2013, pp. 141-161.
- Lee, Thomas A. (2020), "Financial Accounting Theory," in John Richard Edwards and Stephen P. Walker (eds.), *The Routledge Companion to Accounting History*, Second Edition, Routledge, 2020, pp. 159-184.
- Littleton, A.C. (1953), *Structure of Accounting Theory*, American Accounting Association, 1953.
- Moonitz, Maurice (1961), *The Basic Postulates of Accounting*, Accounting Research Study No. 1, American Institute of Certified Public Accountants, 1961.
- Paton, William Andrew (1922), *Accounting Theory : With Special Reference to the Corporate Enterprise*, Ronald Press Company, 1922, reprinted by Scholars Book Co., 1973.
- Paton, W.A. and A.C. Littleton (1940), *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association, 1940.
- Sanders, Thomas Henry, Henry Rand Hatfield and Underhill Moore (1938), *A Statement of Accounting Principles*, American Institute of Accountants, 1938.
- Sprague, Charles E. (1907), *The Philosophy of Accounts*, Ronald Press Company, 1907, reprinted by Scholars Book Co., 1971.
- Sprouse, Robert T. and Maurice Moonitz (1962), *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*, Accounting Research Study No. 3, American Institute of Certified Public Accountants, 1962.
- Whittington, Geoffrey (2008), "Fair Value and the IASB/FASB Conceptual Framework Project : An Alternative View," *Abacus*, Vol. 44, No. 2, June 2008, pp. 139-168.
- Whittington, Geoffrey (2015), "Fair Value and IFRS," in Stewart Jones (ed.), *The Routledge Companion to Financial Accounting Theory*, Routledge, 2015, pp. 217-235.