

<研究ノート（上）>

## 国際会計の研究現場から世界の会計動向を振り返る — 半世紀（1970-2020年）の日本での国際会計研究成果を通して —

<Research Note : The first volume>

Looking Back the Movement of International Accounting  
— Through International Accounting Studies  
From 1970 to 2020 in Japan —

松井泰則

イントロダクション	研究ノート（上）
第1部 1970年～2000年	
はじめに	
1. 激動する世界経済と国際会計	
(1) 70年代インフレーション会計論 (2) 環境会計 (3) 会計教育	
2. IAS国際会計基準調和化時代	
(1) 国際会計の誕生と各国会計制度比較研究 (2) IASとEC会社法指令	
(3) 会計概念フレームワーク	

### イントロダクション

国際会計研究は、第二次大戦後に登場した比較的新しい専門研究領域である<sup>1)</sup>。70年代当時のわが国では、ドイツ、イギリス、アメリカなどの先進各国の会計制度、会計基準、会計実務、そして海外の研究報告書や論文等を研究対象とした国別会計研究が主流であり、それらを専門とする会計学者（例えばアメリカ会計学者とかドイツ会計学者など）がいわゆる国際（派）会計学者と呼ばれていた<sup>2)</sup>。現在の国際会計はIFRS

<sup>1)</sup> 国際会計の誕生に関しては、染谷恭次郎「インターナショナル・アカウンティングの誕生」（染谷恭次郎編『経済国際化と現代会計』中央経済社、1970年、序章）に詳しい。参照されたい。

<sup>2)</sup> 現在、国際的な学会発表はほとんど英語で行われるが、70-80年代のEAA（ヨーロッパ会計学会）の発表会場などでは英語はもとより開催国言語による発表も多く耳にしたことを思い出す。ちなみに当時のほとんどの大学院博士後期課程の入試科目には、英語に加えて第二外国語も必須であり重視されていた時代でもあった。

会計が主流となっているが、それでも多くの研究者の専門領域がアメリカ会計であったりイギリス、フランス、ドイツ会計などであったりすることは少なくない。

現在一般に国際会計といえばこの I F R S を指す場合が多いが、しかしそれは国際会計領域の一部（国際財務会計）であり I F R S 会計である。本来、国際会計は各国会社法（商法）を前提とした各国会計制度比較研究をはじめ、その研究対象領域は財務会計、管理会計、税務会計、会計監査、N P O 会計、国際税務など多岐に及ぶ。また、現代では統合報告書に象徴されるように環境や人権などを重視したいわゆる企業版 S D G s に関連した会計諸課題の取り組みやサステナビリティ情報開示、はたまた巨大 I T 企業等へのグローバル課税など、その対象領域は格段に多様化し拡大し、内容的にもこれまでとは全く別次元での展開も予想される。

本稿は国際会計に関する国内外のこれまでの一連の公表物および研究成果を振り返り<sup>3)</sup>、そこから現代および将来にわたる国際会計の潮流を探ろうとしたものである。わが国では多くの会計研究者および会計専門家が海外の会計事象やそれに関連する文献、研究成果、変化する会計制度および会計実務をタイムリーに取り上げ、そこに理論的分析・検討を加え紹介してきた経緯がある。このことは、これまでのわが国における研究成果が一連の海外の会計動向、特に重要なテーマの移り変わりを的確に写像してきたと捉えることができる。1970年～2020年の半世紀にわたるわが国の国際会計研究成果（先行研究）を振り返ることは、今日に至る国際会計の流れを正しく捉えるに留まらず、将来への有益な展望に資すると考えられる。

国際会計の流れを振り返るにあたり、例えばわが国の国際会計研究学会等の諸学会における研究経緯（特に統一論題の動向など）に着目するのもひとつの合理的なアプローチと考えられる。世界各国に及ぶ会計実務・制度研究はその専門性から複数の研究者による共同研究が不可欠である<sup>4)</sup>。本稿では当該成果等を念頭に入れたうえで特に筆者の研究経緯を通してこれまでの50年間の国際会計研究の軌跡を国際会計基準形

---

<sup>3)</sup> 本稿では多くの文献引用を活用させていただいているが、箇所によっては本稿で引用させていただいたものよりもさらに適切な引用文献等があるのではないかあるいは主観的ではないかと思われる箇所についてはご容赦いただきたい。

<sup>4)</sup> これまでの筆者の国際会計研究者との共著一覧（編著者名アイウエオ順、敬称・出版社・発行年略）は以下のとおり。いずれかの先生の講義を受けた方も少なくないのではと思われる。ここに改めて深く敬意を表するとともに心より感謝の意を表したい。  
稲垣富士男（編、以下略）『国際会計基準』、氏原茂樹『国際財務会計論』、宇南山英夫『現代財務会計論』、大橋英五『現代企業と簿記会計』、笠井昭二『会計学論集』、菊谷正人『I F R S による資産会計の総合的研究』『会計学と租税法の現状と課題』、菊谷正人（監訳）『R. H. Gray : グリーン・アカウンティング』、倉田幸路『財務会計の現状と展望』、畷村剛雄『国際会計論』『国際会計基準精説』、野村健太郎『プラン・コンタブルの国際比較』、林裕二『英・日・仏・独会計用語辞典』、平松一夫『会計基準の国際的統一』、広瀬義州『財務報告の変革』、広瀬義州・田中弘『国際財務報告の新動向』、前川邦生『会計学基礎論』、森川八州男『会計基準の国際的調和化』、山榎忠恕『会計学原理の研究』、吉岡正道『会計学』その他

成の観点を中心に高い関心をもってとり上げられた会計諸課題の動きとともに振り返ったものである。

1970年～2020年の半世紀のうち、まずは1970～2000年の30年を第1部（上）「IAS 国際会計基準調和化時代」とし、続く2000～2020年の20年を第2部（中）「IFRS 国際会計基準統一化時代」として2つに大別した。そして第3部（下）では分断と協調の狭間で不確実性が増大する世界経済社会が予想されるなかで今後の国際財務会計を展望するとともに会計のあるべき方向性について考察したい。

## 第1部 1970年～2000年

### はじめに

1973年はIASBならびにFASBが誕生した年で、財務会計基準の国際的統一ルール作りのスタート年と捉えることができる。IASBから公表されたIASはIFRSの前身であり、現在の国際会計基準の基盤を形成した。このIAS/IFRSが会計基準の国際的な教科書とすると、FASBから公表されるSFASは会計基準の専門書といえる。前者は会計基準の策定作業の過程で常に後者を参考にしてきた。

ちなみに1973年という年は日本の会計制度の形成において重要な年でもある。わが国会計制度近代化の出発点は1873年であるが<sup>5)</sup>、1973年という年はそこからちょうど100年経過した年である。そしてさらに1973年に始まる国際会計基準の波がわが国に押し寄せてからおよそ50年経過して現在に至っている。換言すると、わが国近代会計制度の成立から今日までの150年間を振り返ると、その成立から2/3を経過した1973年を区切りに残りの1/3は国際的な会計基準形成の影響を直接・間接に受けてきたといえる。

国際会計基準形成の観点から国際会計を捉えると、70年代～90年代にかけて公表さ

---

<sup>5)</sup> 黒澤清「…わが国における会計制度近代化の出発点は、明治6年（1873年）にあるとされています。…株式会社第一国立銀行が営業を開始したのは明治6年のことで、…アラン・シャンドの成果が明治6年、名著『銀行簿記精法』全五巻となって大蔵省から出版されたという事実であります。…さらに明治6年という年は、会計の歴史上見過ごすし得ないもう1つの大きな意味のある事実があります。それはシャンド式の銀行簿記精法とならんで、福沢諭吉の『帳合之法』諸編二巻が慶應義塾から出版されたことでもあります。…明治6年というこの歴史的に意義深き時点から…会計の近代化は、起伏を伴いながらも、絶えることなく進行を続け成果を上げてきました。」（日本会計研究学会／近代会計制度百年記念事業委員会編『近代会計百年：その歩みと文献目録』委員長／黒澤清：序言pp. 1-2.）。ちなみに、1969年までの会計年表に関心のある方は、佐藤孝一『会計年表』（中央経済社、1969年）が詳しいので参照されたい。

れてきた I A S 時代と 2001 年の I A S B 設立に始まり<sup>6)</sup> 現在に至る I F R S 時代の 2 つに大別することができる。前者の I A S は各国の会計プライベート・セクターを中心とした基準設定主体を中心に公表されてきた調和的な会計基準（任意適用）であるのに対して、後者の I F R S は各国のパブリック・セクターを取り込んだ基準設定主体による統一的な会計基準（強制適用）である。いずれも英米型会計といわれる企業情報開示重視型基準である。

他方、会社法を基礎に据える大陸型会計といわれる E C 域内では 70～80 年代の会計調和化にかかわる作業は、個別財務諸表にかかわる 1978 年 E C 第 4 号会社法指令ならびに連結財務諸表にかかわる 1983 年 E C 第 7 号会社法指令を中心に進められた経緯がある。しかし、現実には 2005 年になると E U 域内に上場する連結企業に対しては I F R S 強制適用へと一気にシフトアップされた。この 2005 年は I F R S が名実ともに国際資本市場における国際ルールとしての地位を確立した年といってもよい。

## 1. 激動する世界経済と国際会計

### (1) 70 年代インフレーション会計論

会計が貨幣による測定を行う以上、貨幣価値（貨幣購買力）の変動は宿命として付きまとう。貨幣価値の変動に対して会計としてどのように対峙すべきかかに関してはその目的や計算方法の違いにより様々な会計学説が誕生した。現代の世界経済は基軸通貨（米ドル）を中心に複数の通貨を通じて機能しているが、各国通貨の価値は複雑な要因により相対的に変動し企業経営は常に貨幣価値変動リスクにさらされている。こうした中で各国個別企業の経済的価値ならびに経済的実態を会計的にいかに適正に開示すべきかが貨幣価値変動会計（インフレーション会計）に与えられた難しくも関心の高いテーマであった。

世界大戦後、各国経済はインフレの影響を強く受け、時価変動が企業に与える影響に対する関心は一気に高まった。1970 年以前のドイツでは企業の実体資本維持の視点から企業が保有する各資産の個別価格の時価（再調達時価）変動に焦点を当てた時価主義会計が熱く議論された。ドイツのこれら一連の時価主義会計に関する学説研究に

---

<sup>6)</sup> わが国では、I A S C が I A S B へ再編されたのに伴い、2001 年 8 月に（財団法人）財務会計基準機構が設立され、そのもとに A S B J が設置された。A S B J は公認会計士、学者、実業界、証券アナリストなど多様な人材から構成される。同機関の発足により、会計基準の設定主体は官主導から民主導へと切り替えられた。A S B J では I F R S の開発に貢献していくために、I A S B への意見発信や I A S B プロジェクトへの参加など積極的に関与してきた経緯がある。

関してはわが国でも高い関心をもって紹介・研究・議論された<sup>7)</sup>。

企業の実体資本維持に着目したドイツ会計に対して、英米では物価変動を経済的（貨幣購買力）視点に立脚した報告書が相次いで発表された。ちなみに、1970年以前の米国物価変動会計に対する取り組みについては片野一郎監訳『物価水準変動財務報告』の前書き<sup>8)</sup>に述べられているので参考にしてほしい。

ドイツで展開された実体資本維持の考え方<sup>9)</sup>は一定の生産を継続していく場合の企業資本の維持に着目したものであるが、それは同一のビジネス・モデルを継続していくことを前提とする。もしその考え方（資産の取替を可能にすること）を徹底すれば、期末の固定資産の評価は期末時価で評価し、それに基づいて当期の減価償却費を時価で計上するのみならず、（それだけでは再購入するためには企業内での留保資金不足が発生するので）、同機械の再調達を可能にするためには減価償却費不足分を過去に遡り（バックログ）計算を行う必要がある。しかしながら例えば、生産機械それ自体、技術発展の過程で同機械の性能が向上することを考えると再購入に関して金額だけに着目するのは適切ではない。さらには社会・経済の変化に応じてビジネス・モデルは変化しようとするならば、必ずしも同一の機械を将来購入するとは限らない。

本議論は「そもそも費用（結果としての利益）とは何か」を究明することに通ずる。

<sup>7)</sup> わが国の実体資本維持論者の第一人者である不破貞春教授学説の一端を紹介したい。「…しかし、企業そのものが各種の消費経済の単位と区別される最も根源的な意味は、本質は、生産過程にともなう価値の消費すなわち費用を生産結果としての取得価値すなわち収益によって補填し、いわば費用自己補填を行うことによって自らを維持していくところにあるとおもうが、わたくしは、このような企業そのものの本質のうちに企業会計の本質がすでにふくまれているのであるとみており、企業会計は、費用補填による企業維持計算、費用補填を超えて得られるものを利益とする損益計算でなければならないと考えている。…会計—損益計算は、貨幣資本回収計算のごときであってはならず、実体資本維持計算でなければならないとおもっている。」（不破貞春『新訂会計理論の基礎』中央経済社、1977年、序より）

<sup>8)</sup> 片野一郎監訳『物価水準変動財務報告』（同文館、1972年、pp. 1-4.）。  
時代的には古くなるが、第1次世界大戦直後のドイツおよび第2次世界大戦前と大戦中の上海のインフレーションの状況をみて片野一郎教授は以下のように述べている。「…いわんとするところは、貨幣会計における貨幣数量計算と貨幣価値計算とがインフレーションによっていちじるしく乖離したる場合には、伝統的会計はもはやその会計能力を喪失するということである。」（太田哲三・岩田巖・片野一郎『貨幣価値変動会計』産業印刷、1946年、p. 10.）

<sup>9)</sup> 代表的な学説としてはゲルトマッハー、シュミット、ハックス、マールベルクなどがあるが、時価主義にかかわる学説の難しさ・奥深さについて森田哲彌氏はハックスの経営実態維持論を究明する中で以下のように述べている。「この（ハックス）の本を私が大きな期待をもって食うように読んだのはいうまでもない。しかし、正直なところ、私の期待は裏切られてしまった。少なくとも、その時は感じたのである…（略）それは要するに、実態資本維持と貨幣（名目）資本維持の二つの計算を単純につなぎ合わせたものであり、価格上昇期には実態資本の計算が必要であるといいながら、それが技術的に不可能な事態に遭遇すると、直ちに貨幣資本維持の計算に戻ってしまうというものであった。これでは私の悩みを解説してくれることはできない。実は、ハックス教授の『経営実態維持論』は、そのような浅薄なものではなく、当時の私の疑問に対しても優れた示唆を与えてくれるはずのものであったのであるが、私がその時に気づいたのは極く最近になってであり、当時の私には、そこまで読み取ることができなかったのである。」（森田哲彌『価格変動会計論』国元書房、1979年、p. 285.）

ここでは棚卸資産価額の変動にまつわる利益の考え方を簡単な例で紹介したい。例えば1万円で購入した商品が1.5万円で販売されたとしその販売時の再購入時価が1.2万円に上昇していた場合に以下の2つの考え方が存在する。(税務上の損金の議論は別として、単純に利益は税金や配当などで社外流出し社内には残らないとする)。

ひとつは値上がりした部分を無視する(取得原価のみを費用と考える)考え方で、この計算によると計上した費用額では値上がった商品を再購入することができない。すなわち、同じ商売を継続して購入していくためには5千円を利益としてしまうと社内には1万円しか資金は社内留保されないことから再調達するためには2千円の不足が生じてしまう。そこで別の考え方として売上1.5万円に対する費用は1.2万円と考えることによって利益は3千円と計算するのである。つまり2千円は利益ではなく次の購入のための費用であると考え。そうすれば社内に留保される資金は1.2万円となり事業活動継続のための実体資本の維持が可能となる。

さらに前者の考え方を掘り下げると、もし販売時点でそれを購入しようとするれば1.2万円する商品であったものを早くに購入しておいたおかげで1万円で取得できたと考え、2千円だけ得した(先見の明があった)と考えることもできる。この場合には利益は5千円となる。すなわち、棚卸資産保有中に2千円の保有利得が発生したと考えるのである。ちなみに、これに関してエドワーズ=ベル学説<sup>10)</sup>では、実現利益を①当期操業利益、②実現可能原価節約、③実現資本利得、④実現原価節約の4つに分解したうえで物価水準の変動と獲得利益の関係さらには課税との関係について論究している。

このように一口に時価主義会計と言ってもその計算構造には様々な学説がみられる。シュマーレンバッハ、ワルプ、コジオール、ルフチ、シュミット、ハックス、スウィーニー、ペイトン、エドワーズ=ベル、ベッドフォード、チェンバースなどの複数の会計学説(思想)について峰村信吉教授は以下のように論述している。

「…しかし、とくに注意すべきことは、時価主義会計観のなかには、財産価値維持ないし資本維持的会計思想と結びついているものがあるということである。成果測定的時価主義観は、ある場合には中性化というかたちで、いわば秘密積立金の設定の方式をもって収支会計観に結び付き、ある場合には、貨幣価値変動差額に価格変動損益をすりかえることによって、購買力資本維持というかたちで、資本維持会計観に結び付く。成果測定的時価主義会計観が、収支会計観や財産価値維持ないし資本維持的会計観と明確に分離したかたちで展開されたのは、こんにちの意思決定会計的会計観の

---

<sup>10)</sup> E. O. Edwards and P. W. Bell, *The Theory and Measurement of Business Income*, University of California Press, 1961. 中西虎雄監修・伏見多美雄・藤森三男訳編『意思決定と利潤計算原理』日本生産性本部、1964年

登場によってであるということが出来る。こんにち、会計思想の潮流は、収支会計観、財産価値維持ないし資本維持的会計観、成果測定的会計観とが、相互に分離したかたちで展開されんとする様相を呈している。」<sup>11)</sup>

かくして資本主義経済がモノづくりを中心とする実体経済から金融経済へと変貌する中でビジネス・モデルを柔軟に捉えようとするならば、企業資本ならびに資本維持に対する考え方にも様々な変化が生じてくる<sup>12)</sup>。

こうしたなか70年代における英米で展開された時価会計とはいえば、企業の実体資本維持の観点からではなく、投資家に対して企業の経済的価値にかかわる有用な情報をいかに開示すべきかに焦点がおかれた。ここでは企業の実体資本維持的指向からではなく、貨幣価値の変動に晒された経済社会のなかでの当該企業の収益性・成長性の関係性などの視点から財務諸表にいかに時価を反映すべきかに焦点があてられた。

1970年代の英国と米国の物価変動会計に関する代表的な報告書について加古直士教授の文献に従って（若干の加筆をさせていただき）示すと以下のとおりである。

---

<sup>11)</sup> 峰村信吉『会計学説史：近代会計学の展開』同文館、1972年、P. 2.

<sup>12)</sup> 以下余談であるが、（今日では資本維持に関する議論は皆無だが）、地方経済活力の源である中小企業の持続的維持を図るための資本維持政策が大いに議論されてよい。新時代に向けた今日的対応である。紙幅の関係で以下ポイントのみ述べる。

まず対応となる対象とそのための方式としては危機対応保険方式とインフラ整備対応貯蓄方式が想定される。前者は地球温暖化などによって今後予想される各地域特有の甚大な自然災害や世界レベルでのサイバー攻撃に対応するための備えである。例えば損保業界では中小の参入を促進することによって地方独自の特性に応じた小口で多様な保険商品開発を検討するなどの工夫が必要である。ただし、自然災害では巨額の資金援助段階においては最終的には国がバックアップ体制をとる必要があろう。またサイバー攻撃であるが、基幹インフラ関連企業に対しては海外からのアクセスを無害化できる能動的サイバー防御法案が考えられているが、中小企業が有する情報価値（個人情報も含めて）を侮ってはいけない。情報の価値と量は企業規模にかかわらずのものである。これに対して後者は各企業の実態に即した内部留保的方式である。現代の新たなインフラ対応として例えば新紙幣対応、福利厚生施設の充実化、マイナ保険証対応、インボイス対応その他列挙できるが、こうした新社会経済インフラ整備は中小企業といえどもその導入は不可欠である。各地方都市の中小金融機関を中心に地域の個性に合わせた経済支援体制を構築するためにも当該資金留保を可能にするような金融商品開発（持続可能特別積立金の設定支援：個人にはNISAがある）を検討するなどである。こちらは大手金融機関との連携体制が必要となる。中小企業を持続可能にするための新会計政策（中小企業実体資本維持的会計政策）議論の余地は十分にあるのではないか。

図表 1. 70年代の英国における物価変動会計に関する代表的な報告書

<ul style="list-style-type: none"><li>・ 1973年 1月 (ASSC ; ED/8) Accounting Standards Steering Committee, Accounting for Changes in the Purchasing Power of Money, Exposure Draft No.8, ICAEW</li><li>・ 1974年 5月 (ASSC ; SSAP7) Accounting Standards Steering Committee, Accounting for Changes in the Purchasing Power of Money, Provisional Statement of Standard Accounting Practice No.7<sup>13)</sup></li><li>・ 1975年 9月 (サンディランズ・レポート) FEP Sandilands (Chairman), Inflation Accounting, Report of the Inflation Accounting Committee</li><li>・ 1975年10月 (CCABイニシャル・リアクション) The Consultative Committee of Accounting Bodies, Initial Reaction to the Report of the Inflation Accounting Committee—the Sandilands Report, CCAB</li><li>・ 1976年11月 (ASCモーペスED18) D. S. Morpeth (Chairman), The Proposed Statement of Standard, Exposure Draft No.18</li><li>・ 1977年 1月 (現在原価会計ガイダンス・マニュアル) The Inflation Accounting Steering Group’s Guidance Manual on Current Cost Accounting, 1976,<sup>14)</sup></li><li>・ 1977年11月 (ASCハイド・ガイドライン)<sup>15)</sup> Accounting Standards Committee, Inflation Accounting : An Interim Recommendation (Hyde Guideline),</li><li>・ 1979年 4月 (ASC ; ED24) Accounting Standards Committee, Current Cost Accounting, Exposure Draft No.24</li><li>・ 1980年 3月 (ICAEW ; SSAP16) The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Current Cost Accounting, Statement of Standard Accounting Practice No.16, ICAEW</li></ul>
--

(出所：加古宜士『物価変動会計論』中央経済社（1981年、pp. 40-41.）に加筆修正したものである)

<sup>13)</sup> 白鳥庄之助訳「貨幣購買力変動会計」『成城大学経済研究』第47/48合併号

<sup>14)</sup> 兼子春三・林裕二共訳『現在原価会計マニュアル』（多賀出版、1979年）を参照されたい。

<sup>15)</sup> 本ガイドラインでは、ED18の流れを受けて減価償却費と売上原価の修正差額について「ギアリング調整」を導入し、B/Sの借方側項目だけでなく貸方側項目の調整も考慮に入れるべきとの指摘には当時大きな関心が寄せられた。

図表 2. 70年代の米国における物価変動会計に関する代表的な報告書

<p>・ 1974年 2月 (FASB ; DM-1974)</p> <p>Financial Accounting Standards Board, An Analysis of Issues Related to Reporting the Effects of General Price-Level Changes in Financial Statements, FASB Discussion Memorandum.</p> <p>・ 1974年12月 (FASB ; ED-1974)</p> <p>Financial Accounting Standards Board, Financial Reporting in Units of General Purchasing Power, FASB Exposure Draft.</p> <p>・ 1976年 3月 (SEC ; ASR-190)</p> <p>Securities and Exchange Commission, Notice of Adoption of Amendments to Regulation S-X Requiring Disclosure of Certain Replacement Cost Data, SEC Accounting Series Release No.190</p> <p>・ 1978年12月 (FASB ; ED-1978)</p> <p>Financial Accounting Standards Board, Financial Reporting and Changing Prices, FASB Exposure Draft.</p> <p>・ 1979年 9月 (FASB ; SFAS-33)</p> <p>Financial Accounting Standards Board, Financial Reporting and Changing Prices, Statement of Financial Accounting Standards No.33</p>
--

(出所：同上書（同上頁）に加筆修正したものである)

## (2) 環境会計<sup>16)</sup>

周知のとおり経済学の世界では70年代は環境経済に関する関心が非常に高まった時代であった。国連でも1970年代にすでに（本稿（下）で紹介するミニマム・リストにも含まれる内容であるが）、環境政策に関して企業に環境報告書の作成を求めている。また1972年「国連人間環境会議」の開催（於：ストックホルム）をうけて「国連環境計画」（UNEP）が創設されている。わが国においても一連の公害問題に象徴されるように企業が社会との関係を厳しく問われたのは1970年代に入ってからといわれる<sup>17)</sup>。

1990年代以降、特に地球温暖化<sup>18)</sup>に対する世界的関心は大いに高まり、各国あるいは複数の国際組織からも様々な報告書が公表された。「2000年代に入りそしていよ

<sup>16)</sup> 本内容に関しては拙稿「非財務情報の開示をめぐる国際的変遷—半世紀を振り返る—」（大原大学院大学研究年報第17号、2023年）を参照されたい。

<sup>17)</sup> 勝山進「日本の環境会計」（石崎忠司・木下照獄・中原章吉・真船洋之助編『環境危機と会計情報（第13章）』学文社、1997年、p.147.）

<sup>18)</sup> 温暖化に対しては特に1997年「京都議定書」、2015年「パリ協定」などは政策目標を明示した点で評価された。

いよ21世紀を迎えた今日では、環境会計は先進国の企業では環境マネジメントにおける『共通の必須科目』とまでなった<sup>19)</sup>といわれる。

ところで、環境会計を報告書や文献から振り返るにあたり、山上達人教授は1989年『ピアース・レポート』<sup>20)</sup>と翌年1990年R. H. グレイ (R. H. Gray, *The Greening of Accountancy: The Profession After Pearce*, 1990)<sup>21)</sup>が出発点であると考えられると述べている<sup>22)</sup>。本稿では環境会計に関連する研究・報告書の紹介は割愛する<sup>23)</sup>が、ここでは地球環境問題に対し伝統的な会計的観点を超えた社会・経済的観点から鳥瞰した代表的な文献のひとつとしてグレイ教授の見解を取り上げる。

グレイ『グリーン・アカウンティング』は、英国の環境政策に画期的な影響を与えたピアース・レポート (D. Pearce Report, 1989)<sup>24)</sup>を受けての成果研究である。ここでは地球環境レベルでのマクロ観点からのアプローチの必要性と従来の会計システムからの脱却を求めるなど強烈ともいえる主張が展開されている。グレイ教授は現行の会計システムの限界について「会計人は、実際にはエコノミストの世界の中で作業を行っている。ただし、このことはほとんど明確にはされていない。通常はご挨拶程度である。会計人が価格や財産権を絶対的と考えて作業する世界（したがって会計人が作り上げる世界）のもつ根本的な制約はほとんど言明されたこともなく、かつてまだほとんど考慮されたこともなかった。そうした枠組みのなかでは、環境を考えるチャンスは全く見込めないのである。」<sup>25)</sup>と述べる。そしてこれを踏まえ、彼は以下の点を探求する。「(a) 会計システムは経済学者ピアースのいう世界のうちにとどま

---

<sup>19)</sup> 宮崎修行『統合的環境会計論』創成社、2001年、p. 79.

<sup>20)</sup> D. Pearce, A. Markandya & E. B. Barbier, *Blueprint for a Green Economy*, (London: Earthscan) 1989.

<sup>21)</sup> R. H. Gray, *The Greening of Accountancy: The Profession After Pearce, Certified Research Report 17*, The Chartered Association of Certified Accountants, 1989 菊谷正人他訳『グリーン・アカウンティング』白桃書房、1996年

<sup>22)</sup> 山上達人『環境会計の構築』白桃書房、1996年、p. 222.

<sup>23)</sup> 1990年代、環境会計を『社会のなかの企業』会計の観点から究明した成果として日本会計研究学会／スタディ・グループ最終報告書（主査：飯田修三）「グリーン・アカウンタビリティの展開」（1996年）がある。当時の環境会計に対する専門家の意識を垣間見る手立てとしてその一部を紹介したい。「グリーン・アカウンタビリティ・環境会計責任の新思考を体現する環境会計は、時代背景のもとに、けっこうしたたかに違いない。相変わらず伝統的な会計責任を具現している会計指向からすれば、異端の環境会計といわれるかもしれない。とはいえ、もはやそれほど半端なものではなかろう。よくもわるくも今日まで収益性志向につらぬかれた企業会計である。これに対して、会計のグリーン化 (the greening of accountancy) は、いわば社会的衡平性を価値とした新しい会計思考の対抗の一種である。」(P. 71)

<sup>24)</sup> 英国ではPearceレポートをうけて1990年に環境保護法 (The Environmental Protection Act 1990) が交付された。

<sup>25)</sup> 松井泰則訳「エコロジー、経済学および倫理学：現実の課題は何か」（菊谷正人他訳『グリーン・アカウンティング（第2章）』所収、白桃書房、1996年、p. 32.）

るものではあるが、いまだし環境問題への移行に着手すること、(b) 会計システムは特定の環境ビジョンを予定しており、これにしたがって伝統的経済学のもつ精神的枠組みを脱却する方向を指向すること」<sup>26)</sup>。

環境会計に対するアプローチ、手法は多岐にわたるが、グレイは環境というマクロ観点からみて従来の会計システム、会計専門家の思考を超えた別体系を提唱する。様々な環境問題が山積するなか、現代の動きは特に地球温暖化に焦点が当てられており、GHG排出量およびその取引に基づく貨幣的評価・測定モデルを構築することによって財務諸表本体もしくは非財務情報として（貨幣計算の対象取引と同等レベルとして）企業外部報告に取り込もうとしている。

### (3) 会計教育<sup>27)</sup>

日本会計研究学会スタディ・グループ中間報告書「21世紀の大学像と会計教育の研究（2000年9月20日）」（札幌学院大学藤永弘教授代表）では次のように述べている。

「マーチン・トロウの高等教育制度の段階的移行論によれば、大学は、エリート型（18歳人口の進学率15%以下）から、マス型（15%以上50%以下）へ、そしてユニバーサル・アクセス型（50%以上）へと移行すると指摘されている。日本の大学は、現在、ユニバーサル・アクセス型大学の段階に到達しているといえる。これからわが国の大学において、今まで経験したことのないユニバーサル・アクセス型大学の教育に挑戦せねばならない時期の到来である。私たちはユニバーサル・アクセス型大学の教育のあり方を真剣に研究し、それに適合的な教育改革を早急に行う必要がある。」<sup>28)</sup>

こうしたユニバーサル・アクセス型大学教育のあり方については日本ではすでに多方面から議論されていたところである。一般に今日の大学の抱える問題の背景には、一方では大学の大衆化、他方において高度に発展した専門教育内容がいわゆる複雑化・高度化しているという2つの対立した側面が存在する。

会計の国際化にともなう会計基準標準化の動向は、同時に国際的な職業会計人の育成、したがって会計教育を国際的観点からとらえなおす必要性を提起した。日本会計研究学会の成果として藤田幸男教授は編著『21世紀の会計教育』（1998年）で以下のように記述する。「本書の根底にある、最も基本的な問題意識は、来るべき21世紀は間もなく終わる20世紀の単なる延長であってはならない、という強い思いである。（中略）本書の目的は、日米両国における会計教育の現状分析を通じて、21世紀にお

<sup>26)</sup> 同上訳、p. 33.

<sup>27)</sup> 本内容に関しては拙稿「国際会計と会計教育」（『会計』第161号第3号、2002年6月）を参照されたい。

<sup>28)</sup> 日本会計研究学会／スタディ・グループ中間報告「21世紀の大学像と会計教育の研究」2000年9月20日。

ける会計境域のあり方を問うことにある。アメリカでは大学における会計教育が会計職業教育と密接に関係しており、アメリカ会計学会だけでなく、アメリカ公認会計士協会も古くから大学における会計教育に大きな関心を持っており、継続的に会計教育の問題について検討を加えてきた<sup>29)</sup>。

80年代のアメリカにおける会計教育改善に向けた動きを示すと以下のとおりである。

図表3. アメリカにおける会計教育改善への動き

1959年	公認会計士の資格の一条件として学士号が必要（AICPA評議員会）
1969年	最低5年の大学教育（学部4年&大学院1年）の必要性
1986年	『ベドフォード委員会報告書：将来の会計教育—拡張を続ける業務に備えて—（Future Accounting Education：Preparing for the Expanding Profession）』（AAA）
1988年	150セメスター時間の大学教育が会員条件とされる
1989年	『ビッグ・エイト会計事務所教育白書：教育の将来—会計業務で成功するための能力（Perspectives on Education：Capabilities for Success in the Accounting Profession）』
1989年	AAA「会計教育改善委員会（AEC C）」設置
1991年	『AACSBの会計学適格認定基準』（アメリカ経営学系大学基準協会）（1994年改訂）

こうした世界各国におけるプロフェッショナル育成に向けた会計教育に関する調査研究は盛んにおこなわれている<sup>30)</sup>。こうしたアメリカ会計教育の状況をわが国と比較すると以下の特徴を見出すことができる。

- ① 公認会計士協会が大学カリキュラムに対して高い関心を持つと同時に積極的に注文をつけていること
- ② 会計学会が会計教育に関する特別委員会を設置し、（そこでは単に研究報告にとどまらず）相当具体的に（各大学の特殊性を踏まえながら）踏み込んだ調査・研究

<sup>29)</sup> 藤田幸男編『21世紀の会計教育』（白桃書房、1998年、まえがき）より。本書ではさらに1986年『ベドフォード委員会報告書（特別報告）』や1989年の『ビッグ・エイト会計事務所教育白書』など会計教育の向上に資するための資料（翻訳；八田進二）を補足している。

<sup>30)</sup> 会計教育に関してわが国では1987年に京都において第6回国際会計教育会議が開催された（わが国における会計学に関する初めての国際会議であった）。それに関する研究成果としての染谷恭次郎編『会計学の国際的展開』（中央経済社、1989年）は当時の会計教育に関して国際的な幅広い観点から鋭い切り口で考察した研究成果である。

ちなみに、世界の国際会計の流れに対して集会や国際会議を中心にまとめた書物に、中地宏『世界の会計思潮—国際会計会議80年の流れ』（同文館、1985年）がある。

を行っていること

- ③ 大学サイドでは、会計教育の実を挙げるためにAACSBのように経営学系大学の中で横断的に組織化し実を挙げようとしていること

このように大学（および関連する機関）・会計学会・公認会計士協会がそれぞれ会計教育に対して積極的にかかわろうとした経緯をうかがい知ることができる。こうした点はわが国にも十分参考に値する<sup>31)</sup>。

なお90年代当時、会計教育に関してはIFAC（国際会計士連盟）から国際教育ガイドライン（IEG）第9号（1996.10）が、また、IAAER（国際教育研究学会）からは「IEG第9号を実施するための戦略：IAAERTaskフォース報告書」が公表されるなど会計教育に対する注目度が高まっていた。

## 2. IAS国際会計基準調和化時代

### (1) 国際会計の誕生と各国会計制度比較研究

#### —ミューラー教授の見解を手がかりに—

ここでは国際会計の歩みを振り返るにあたり、「国際会計の父」と呼ぶにふさわしいミューラー<sup>32)</sup>教授の見解を拠り所に考察したい。彼は1967年に著した『International Accounting（国際会計論）』の序文において会計のもつ国内指向的傾向に関して次のように述べている。

「本書の行間に完全性を読み取ろうとしても、それは無駄である。その理由は簡単である。文句なく国際的遺産と認められるものがあるにもかかわらず、会計は過去数年間、単純にいて、国際的諸局面とは没交渉であったからである。会計以外の規律では国際的に作用する密接な関係を確立してきたけれども、会計というものはその研究方法において外見上からも国内的である。」<sup>33)</sup>

---

<sup>31)</sup> 余談になるが、わが国の若年層の会計教育の改善余地は大きい。紙幅の関係でひとつだけ指摘したい。税の役割および社会保障に関する知識や所得と税は表裏にあることなど中学生段階での税金やお金に関する教育は重要である。そこでは銀行・証券・保険と企業および生活を巡るお金の関係（経済）について具体例を用いた知識習得が必要である。同カリキュラムは（SNS等）IT道徳教育などと合わせて強化すべき必須科目と考える。さらに余談であるが、わが国における会計関連国家試験の（選択科目の見直しや英語を組み入れる等を含め）国際的視点からの見直しは喫緊の課題と考える。

<sup>32)</sup> ミューラー教授は1987年度の国際会計研究学会にて以下の項目で基調講演を行っている。①各国財務会計制度の比較分類②監査研究③財務会計の概念フレームワーク④株式の国際的上場⑤会計と文化⑥国際会計の教育⑦発展途上国への注目⑧規制をめぐる協力の試み⑨財務会計基準設定をめぐる研究⑩既存問題の精緻化（1987年度年報pp.117-124.）

<sup>33)</sup> G.G.Mueller, *International Accounting*, The Macmillan Company, 1967, p.5.  
兼子春三監訳『国際会計論』ペリかん社、1969年、p.4.

このように当時の各国会計がまさに国内指向的であったことを述べている。このことは逆に会計が国内的であったとしても深刻な問題がなかったことを裏付けている。同書が出版される以前の1950年代後半から60年代にかけてのおよそ10年間の国際的な動きについて彼は次のように述べている。

「国際的会計事象の新しい思想が現れ始めたのはこの最近の10年間に過ぎない。クレイエンホーフ氏のサンフランシスコのアメリカ公認会計士協会1959年年次大会における有名な演説が会計の新しい分野への足掛かりを作った。それ以来、国際的話題に寄与する会計文献がおびただしく、また特に国際公認会計士の機構が増えてきたのであった。会計学会も国際委員会を組織し、また、高度の学識者の協会が国内基準より拡げて教育することの必要性に気づいてきた」<sup>34)</sup>。当時の国際会計の研究領域は企業経済の国際化と歩調をあわせるかのように大きく拡大していくこととなる。しかし、そもそも国際会計という分野の研究対象に明確な境界線はない。この点についてさらに彼の述べるところをたどってみたい。

「…国際会計の新しい分野については、未だ明白な境界がつけられていない。ある人は、あらゆる問題を含めようとするし、また、他の人は狭く特殊な場合に限定する。おそらく、本書は、その境界線を若干今までより明瞭にすることに役立つであろう。国際的的局面をもつ作用から、その影響が拡大していくというのが著者の見解である。人間の家庭の地位をよりよく理解するにはそれを外から眺めることである。」<sup>35)</sup>

国際会計の世界は財務会計を中心としながら、時代を経るにつれ政治・経済さらには社会全体にかかわるマクロ視点が重視され、今日では人権や環境にかかわる非財務情報の開示、多様化する非営利会計さらには会計教育などその範囲は拡大しつつある。50年以上も前にミュラー教授が指摘したとおりである。

第二次大戦後、企業活動が国際的に拡大する中で海外進出する国際企業は、多国籍企業、無国籍企業、超国籍企業、そして今日ではグローバル企業などと呼ばれている。関連するステークホルダーが世界中に拡大することにより、国内指向から世界指向へとその経営体質は根本からの変革が求められた。すなわち、国境を越えて存在する株主、債権者、取引先、従業員、消費者、徴税機関、規制当局などの立場や観点が国内のそれとは大きくズレるがゆえに、これまで適切と思われていた（会計処理を含めた）企業経営行動では対応できず、そこに新たなビジョンが求められるようになった。今日のグローバル経営戦略の本質的課題はここにある。

1970年代および1980年代における企業活動の国際化は、海外への支店・子会社・関連会社等の設立、外国企業との間のM&AやJV（ジョイント・ベンチャー）、海外

---

<sup>34)</sup> *Ibid.*, p.5. (同上訳書、同頁。)

<sup>35)</sup> *Ibid.*, p.5. (同上訳書、pp. 4-5.)

での資金調達など、外貨を伴う取引が通常の日業業務として浸透していった。その過程において当時の会計実務の中心的な役割を果たしていた監査法人ビッグ8<sup>36)</sup>の存在を忘れてはならない。高度な英米型会計スキルをもった会計専門プロ集団である。

各国会計基準の相違を克服するための第一歩は、各国の会計制度・基準を地道に調査・分析したうえで各国間における会計基準の相違点を明確にすることから始まった<sup>37)</sup>。ここにおいて各国会計制度の背景にある会計基準設定機関に着目したのが新井清光教授である。教授は各国および国際的な会計基準設定機関を取り上げ、そこから観察できる各国の会計基準間の相違や属性を組織面から浮き彫りにした<sup>38)</sup>のであった。

## (2) IASとEC会社法指令

1973年はIASCやFASBが誕生した重要な年である。特に今日IFRSの前身であるIAS（国際会計基準）が公表された1973年は国際会計基準のスタート年といえる<sup>39)</sup>。

IAS第1号の公表以来、各国会計基準の国際的調和化は進められたが、その後およそ30年を経過して国際会計基準は調和的会計基準から統一会計基準へと変身した。今振り返ればその前途は多難であった。

70年代当時、中島省吾教授はIASに対して次のように展望・記述している。

「IASCの前途に待っているいろいろな困難の基礎にあるものは、本書で特に強調してきた。会計制度の各国間の相違に他ならない。……しかし、それにもかかわらず、国際会計基準の必要性は増大することこそあれ、減退することはありません。国際会計基準が何らかの形で国際的経済社会の合意のもとに成立することは、つまるところ、時間の問題であり、また、その内容が次第に改善され、高度化せざるを得ないことも歴史の必然であると考えられる。1973年に始まるこの数年間は、そのような歩みへの苦渋に満ちたスタートの時期であったといえよう。」<sup>40)</sup>

<sup>36)</sup> Arthur Andersen, Arthur Young, Coopers & Lybrand, Ernst & Whinney, Deloitte Haskins & Sells, Klynveld Peat Marwick Goerdeler, Price Waterhouse, Touch Ross その後、ビッグ6へと再編されていくこととなる。

<sup>37)</sup> 各国会計制度の類型化に関する論文に関しては、大雄令純「会計制度の類型化」（小川冽編『財務会計の展開』中央経済社、1983年、pp. 41-52.）を参照されたい。

<sup>38)</sup> 本書の概要については拙稿（〈書評〉新井清光編『会計基準の設定主体：各国・国際機関の現状』〈企業会計、1993年9月〉を参照されたい。

<sup>39)</sup> ちなみに、その翌年にあたる1974年（昭和49年）にわが国では企業会計原則が大きく修正された。当時の企業会計原則にかかわる文献整理・研究した書物として寫村剛雄『会計原則コンメンタール』がある。参照されたい。

<sup>40)</sup> 黒澤清総編集『（中島省吾責任編集）体系近代会计学（第10巻）国際会計基準』中央経済社、1981年、pp. 320-321.

## 1) I A S C 設立趣旨（趣旨書ならびに定款）

I A S C は1973年6月29日に発足し、改定された合意書および定款は1982年11月に署名された。ここでは国際会計基準委員会の目的と運営手続きが述べられるとともに、国際会計基準の取扱範囲とその効力を説明する趣旨のもと、1982年11月に承認され1983年1月に「国際会計基準に関する趣旨書」として公表された。

### <趣旨書>

- (a) 財務諸表の表示にあたり準拠すべき会計基準を、公共の利益のために作成公表し、かつ、これが世界的に承認され、準拠されることを促進すること、ならびに
- (b) 財務諸表の表示に関する規則、会計基準および手続きの改善と調和（improvement and harmonization）に向けて広く活動すること。（以上、par.2）

I A S C 定款は、2000年5月24日、スコットランド・エジンバラ総会において I A S C メンバーによって承認された。定款には以下のように記されている。

### <定款>

- (a) 公共の利益のために、高品質の、理解可能で、かつ実施可能な単一の国際的な会計基準を策定すること。その基準は、世界の資本市場参加者およびその他の利用者にとって、適切な経済的意思決定を行う上で役立つように、財務諸表およびその他の財務諸表において高品質で、透明で、比較可能な情報を要求するものである。
- (b) それらの会計の利用と厳格な適用を促進すること、ならびに
- (c) 各国の国内会計基準と国際会計基準の高品質解決策（high quality solutions）に向けた統合（convergence）をもたらすこと。（以上、I A S C 定款、第2条）

## 2) E C（E U）における会計調和化の動向と E C 会社法指令

70～80年代の I A S を中心とした国際的な会計調和化の動きに対して E C 域内では別の会計調和化作業が進められていた。1992年の統合後も E U では実質的な欧州統合に向けて域内諸国の様々な法律の調和化・統一化が推し進められているが、それ以前より会社法における会計規定も例外ではなかった。

1978年7月25日に発令された E C 第4号指令は、株式会社、株式合資会社、有限会社、私会社などのいわゆる有限責任会社を対象に年度決算書（貸借対照表、損益計算書、附属説明書）の作成を要求した。

これに続く1983年6月13日に発令された E C 第7号指令は全51条から成り、その内

容は連結貸借対照表、連結損益計算書、連結附属説明書に関する連結財務諸表の作成要件、作成基準および連結年次報告書、監査、公示等の規定から構成されている。

EC会社法指令はEC加盟各国における会社法の調整を要求する法律で、発令以来、数次の改定を重ねていった。それから10年後の1993年にはようやくドイツ企業として初めてベンツ社がNYSEに上場を果たすことになる<sup>41)</sup>。

そしていよいよ2005年の画期的な年を迎えたのである。2005年はEU域内で上場するすべての連結企業はIFRSを適用すべしという会計基準の統一化を実現した年である。これ以降EU域内のグローバル企業はIFRSを適用し、それ以外の企業は各国の会社法（商法）を適用するというダブル・スタンダード体制をとることとなった。

### (3) 会計概念フレームワーク<sup>42)</sup>

#### 1) IAS C 概念フレームワークの目的と範囲

概念フレームワークとは、個々に公表されてきたおよびこれから公表される一連の会計基準がそれぞれに矛盾なく理論的に首尾一貫したものであるための根底にある会計諸概念や考え方をさす。したがって、この概念フレームワークは国際会計基準（IAS / IFRS）の発展にとって重要な基礎を形成するものである。

1988年5月IAS Cは、公開草案「財務諸表の作成および表示に関するフレームワーク」を、翌89年9月に基準書<sup>43)</sup>を公表した。IAS C 概念フレームワークの範囲には、(a) 財務諸表の目的、(b) 財務諸表における情報の有用性を決定する質的特性、(c) 財務諸表を構成する要素の定義、認識および測定、(d) 資本および資本維持の概念（以上、par.5）が含まれる。

---

41) ダイムラー・ベンツ社上場については森川八洲男『国際会計論』（白桃書房、2015年、p. 165-184.）に詳しい。参照されたい。

42) 概念フレームワークは英国ではIAS Cに先んじて議論・公表されている。菊谷正人『英国会計の概念フレームワークを中心として：国際的会計概念フレームワークの構築』（同文館出版、2002年、P. 10.）を参照されたい。

なお、本章中のIAS / IFRS 翻訳に際しては以下の書物および報告書を参考にさせていただいた。

- ・概念フレームワークに関する研究委員会報告『概念フレームワークに関する調査』企業財務制度研究会、2001年6月
- ・新日本監査法人／Ernst & Young訳『International GAAPの概要（日本語版）』雄松堂、2005年。この原典は（Ernst & Young, International GAAP 2005, 2004）である。
- ・日本公認会計士協会・国際委員会訳『国際会計基準書2001』同文館、2001年

43) International Accounting Standards Committee, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASC, 1989

## 2) 財務諸表情報の有用性を決定する質的特性

ここにいう質的特性とは、財務諸表が提供する情報を利用者にとって有用なものとする属性をいう。

4つの主要な質的特性としては、理解可能性（Understandability）、目的適合性（Relevance）、信頼性（Reliability）および比較可能性（Comparability）があげられる（par.24）。これら4つの主要な質的特性を中心に据えた上で、さらにいくつかの特質が関連付けられる。特に信頼性を確保するために求められる特質として、忠実な表現（Faithful Representation）、実質優先主義（Substance over Form）、中立性（Neutrality）、慎重性（Prudence）、完全性（Completeness）の5つの特質が列挙される。また目的適合性と信頼性を有する情報に対する制約として、「適時性」と「コスト・ベネフィット均衡」をあげている。前者はタイムリーな情報提供の必要性を（par.43）、後者は情報提供からのベネフィットは情報提供のためのコストを超えなければならないという一般的制約条件を（par.44）それぞれ意味している。さらにこれら質的特性間においても均衡が求められるとする。つまり、実務上、質的特性間の均衡またはトレード・オフを考慮することの重要性である。通常、財務諸表の目的を満たすためには質的特性間の均衡を図る必要があり、異なる状況下での質的特性の相対的重要性は職業専門家の判断事項であるとする（par.45）。

こうしてこれらの質的特性を満たすことによって「真実かつ公正な概観」、「適正な表示」（True and Fair View / Fair Presentation）を可能にすることができる。

## 3) その後の概念フレームワークの開発状況<sup>44)</sup>

IASCおよび改組されたIASBから継続して公表された概念フレームワークは、1970～80年代にかけて米国FASBが公表した財務会計概念書（Statement of Financial Accounting Concepts：SFAC）<sup>45)</sup>を参考に作成されたものでその内容は類似したものとなっている。

概念フレームワークは2010年代に大きくとり上げられ、それに関する報告書が矢継ぎ早に公表されている。年代的には次稿（中：2000-2010年）の時代の出来事であるが、脈絡の関係から本稿（上）でとり上げることにした。当時の概念フレームワークの開発状況は以下のとおり。

---

<sup>44)</sup> 財務報告概念フレームワークの形成とその論点整理については古庄修「財務報告の概念フレームワークの形成をめぐる論点と課題—IASB『経営者による説明』型開示モデルの展開—」（『産業経営研究』第32号、2010年）に詳しい。

<sup>45)</sup> 米国におけるFASB概念フレームワークの論理と構造に関しては津守常弘『会計基準形成の論理』（森山書房、2002年）を参照されたい。

図表 4. 概念フレームワークの開発状況

1989年 7月 IASC, Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements,
2010年 9月 IASB, Conceptual Framework for Financial Reporting.
2013年 7月 IASB, Discussion Paper, A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting.
2015年 5月 IASB, Exposure Draft, Conceptual Framework for Financial Reporting. <sup>46)</sup>
2018年 3月 IASB, Conceptual Framework for Financial Reporting.

概念フレームワークは今後も変化していくと考えられる。今日の国際会計は厳格な取得原価主義会計から投資意思決定にかかわる企業の経済価値に関する有用な情報開示のための会計へと会計目的が変化したのだが、ここにいう有用な情報内容それ自体は絶対的、普遍的なものではない。社会や時代の変化とともに相対的に位置づけられる（承認されていく）ものである。

会計基準研究の視点は制度としての会計（現実の会計制度）研究と理論としての会計研究に大別される。

前者は国家（政治・経済）と会計との関係性を一体に捉える考え方で、現在の各国比較会計制度研究は代表的な研究領域である。後者はある特定の国あるいは世界的背景のなかで会計に求められる特定の目的適合性を前提とした場合、どのようにしたらそこでの有用性が高められるかを理論的に究明するものである。今日概念フレームワークは、2025年現在の世界経済およびマーケットをベースに投資家を中心とした有用な会計情報の開示という会計目的に対応して構築されたものである。その意味で、いわゆる国際会計基準は国際経済の大きなうねりともいふべき時代的動向とともに相対的に変化していくものと捉えることができる。

現代の世界経済の分断化と協調を背景に国際会計を今後どのように展望すべきか。そのなかで今後の会計の歩むべき道をどのように捉えたらよいか。本稿の第3部（下）で検討したい。

（まつい やすのり・大原大学院大学 会計研究科教授）

<sup>46)</sup> 企業会計審議会誌『公開草案ED/2015/3 財務報告に関する概念フレームワーク』2015年