

会計基準の正統性

横浜国立大学 教授 さいとう しんや
齋藤 真哉



1. 会計基準の役割

会計情報は、経済主体の経済行為ないしは事象を写像したものであり、一定のシステムに従って作成される。会計情報が、個人ないしは限定された利害関係者の間でしか利用されないのであれば、いかに会計情報を作成するかは、自らが決定する、あるいはその限定された利害関係者の間だけで合意（契約）されればよい。しかし、利害関係者が不特定多数である場合、あるいは特定されているとしても変動性が高いために実質的に不特定多数となる場合には、個々の経済主体ごとに、利害関係者間での合意を形成することに代えて、標準的な合意（契約）を一般化して定めておくことにより、社会全体を考えた場合にコストが削減されるものと考えられている。このことは、会計情報が利害関係者間の利害調整に役立てられる場合であっても、利害関係者の意思決定に役立てられる場合であっても同様である。そして会計情報がいかなる目的により利用されるのかにより、その合意内容は変化する。

資本市場における会計情報を前提とするならば、会計情報は、情報作成者である経営者と情

報利用者である投資家間の情報の非対称性を解消して、資金提供者としての投資家が自らの意思決定を行えるようにし、経済資源の効率的な配分という資本市場の機能が達成されるために開示される。したがって会計情報の直接的な目的は、投資家の意思決定を支援することにある。こうした会計情報を作成する一定のルールについて、標準的な合意を一般化したものとして、会計基準が設定されている。会計基準を設定することにより、既述の社会的コストの削減を図るとともに、会計情報に虚偽情報が含まれないようにし、投資先の比較や同一投資先の期間比較を可能ならしめるために、会計情報の等質性が確保されるものと期待されている。このように会計基準は、資本市場における会計情報の開示を支える社会規範としての役割が求められている。

2. 会計基準の正統性

会計基準が社会規範としての役割を果たすためには、会計基準が社会に受け入れられなければならない。「一般に受け入れられた (generally accepted)」会計基準であることの意味は、

ここにある。そして社会に受け入れられるためには、会計基準の正統性が問題とされるであろう。なぜそのような会計基準に準拠しなければならないのかとの疑問が払拭され、経営者がそれに準拠して会計情報を作成し、投資家がそれに準拠して作成された会計情報を意思決定の基礎とすることをよしとするには、会計情報の正統性が求められるのである。

正統性という概念が多義的ではあるが、ここでは社会的合意の形成の基礎としての性質に注目することにしたい。会計基準の正統性は、もしすでに慣習としてその社会のなかで形成され継承されてきたものであるならば、容易に認められるものと思われる。しかし、これまでの慣習とは異なる内容、あるいは新しい内容を含む会計基準の正統性は、権威ある存在によって開発され、設定されることが求められる。権威ある存在としては、国民により支持されている政府（たとえば、企業会計審議会）や、その政府から権限委譲された組織（たとえば、米国財務会計基準審議会（FASB）、さらにはその社会（の構成員達）が権威あるものと認める組織が考えられる。権威ある存在（組織）については、その成立過程や組織構造、会計基準の開発・設定組織の構成メンバーの内訳などが問題となるであろう。

しかし会計基準が正統性を認められるためには、これまでの慣習であったとしても、ましてやそうではない場合には、権威ある存在（組織）が開発し、設定したとしても、その会計基準に準拠して作成される会計情報の目的に照らして、合理的ないしは正当であることが求められるように思われる。たとえこれまでは社会的合意のあった会計慣習であっても、環境制約の変化により、その会計基準の合理性が見いだせなくなったならば、その正統性は失われると考えられる。そのため、会計基準の内容について、会計情報の目的に照らして合理性があるか

否かを、社会に対して開かれたかたちで検討や議論が行われ、意見の収斂を図る必要がある。すなわち、会計基準が正統性を認められるためには、それが目的に照らした合理性を有するだけでなく、いかに開発され、設定されたのかというプロセスそのものもまた重要となる。こうした社会規範としての会計基準を開発するプロセスは、デュー・プロセス（適正手続）と呼ばれている。

3. 会計基準の開発に係るデュー・プロセス

会計基準が社会規範として機能するために、デュー・プロセスの重要性が確認された。そこで、デュー・プロセスとして、現在、国際会計基準審議会（IASB）と企業会計基準委員会（ASBJ）が、どのような手続を取っているのかを、概観することにした。

会計基準の開発については、おおよそ次のプロセスを経ることになる。

- ① 審議テーマの決定
- ② 論点整理（ディスカッション・ペーパー）の作成
- ③ 公開草案の公表
- ④ 会計基準の公表
- ⑤ 適用後レビューの実施

IASBにおけるデュー・プロセスは、公表されている「How we consult（協議のプロセス）」（2010年10月改訂）によれば、次のとおりである。すなわち、①審議テーマの決定については、受領したコメント等を考慮して決定することとされている。その際、利害関係者との公開協議や、諮問会議のメンバーや評議員会とも協議するとされている。②ディスカッション・ペーパー（以下「DP」という。）は、新基準の基本原則を説明した文書として位置づけられており、コメントを求めるために作成され、

公表される。コメント募集のための公表期間は最低 30 日間とされている。なお受領したコメント・レターはすべて、ホームページで公表される。そして幅広い意見等を得るために、ディスカッション・フォーラム等を含む、包括的なアウトリーチ活動が行われる。③公開草案は、DP へのコメントやアウトリーチ活動を踏まえて公表されるが、公開草案についてもコメントを求め、また包括的なアウトリーチ活動が行われる。公開草案の公表期間は最低でも 30 日間、最大で 4 か月間とされている。さらに諮問会議やコメントの提出者と協議を行う場合もあるとされる。④会計基準については、その公表後、実際に適用されるまでは、通常 1 年から 2 年の期間が設けられる。またそのような協議を行い、重要な論点について下した決定の根拠の概要を記したフィードバック文書が作成され、公表される。なお、IASB の会議は公開されており、会場で傍聴することも、インターネット経由で視聴することも可能となっている。そして⑤新たな会計基準が適用されてから 2 年後に、その会計基準が意図したとおりに機能しているか否かを検証する適用後レビューが実施されることになっている。適用後レビューでは、その会計基準の開発プロジェクトにおける協議の過程で提起された懸念に対して、適切に対処できているか否かが確かめられることになる。

一方、ASBJ におけるデュー・プロセスは、「企業会計基準等の開発に係る適正手続に関する規則」(平成 27 年 3 月改正)によれば、次のとおりである。すなわち、①審議テーマの決定については、基準諮問会議からの提言を受けた場合は、それを尊重して審議テーマを決定するものとされている。また緊急性等があれば、ASBJ で審議テーマが決定されることになる。②論点整理は必要に応じて作成され、公表されるが、その際、パブリック・コメントの募集が行われる。そして③新規の企業会計基準等の開

発または既存の企業会計基準等を改正する場合には、原則として公開草案を公表し、パブリック・コメントが募集される。論点整理および公開草案のパブリック・コメントを募集するための公開期間は、原則として 2 か月以上とされている。またコメント・レターについては、提出者名を含めてすべてホームページで公開されている。そして、それに対する ASBJ の検討の結果についてもホームページで公開されている。加えて、必要に応じて財務諸表作成者、財務諸表利用者、監査人等を対象として、アウトリーチが実施され、意見聴取が行われている。④企業会計基準等は、ASBJ の委員の 5 分の 3 以上の多数をもって議決される。ASBJ の議事については、原則として一般に公開されており、議場の座席数の許容範囲内において傍聴が認められている。加えて、議事の録画映像についても、一定期間、ホームページで閲覧が可能とされている。また審議資料は、公開草案の文案等を除き、ホームページで公開されている。なお、基準諮問会議の議長および議長により指名された委員は、ASBJ の審議を傍聴することができる。そして⑤適用後レビューについては、企業会計基準等の新規開発や改正が、投資家や財務諸表作成者、監査人に与えた影響を評価するために、原則として新規の企業会計基準等の適用後 2 年後から開始するものとされている。

4. 会計基準の正統性の確保

会計基準の正統性の確保には、大きく 2 つの要素があるように思われる。1 つは基準開発(設定)母体たる組織そのものに係る正統性であり、今 1 つは会計情報の目的に沿った合理性を確認する手続に係る正統性である。手続に係る正統性が認められない組織であれば、その組

織に係る正統性もまた失われると思われることから、両者は相互に関連しているともいえる。ここでは後者に注目し、デュー・プロセスを取り上げることとした。デュー・プロセスは、いわば、会計基準の内容についての社会的合意形成のプロセスであって、そこでは会計情報の目的に沿って合理的であるのかが検討されるが、そのことは特定の利害関係者を偏重することがないように利害調整することに通じている。

IASBとASBJのデュー・プロセスは、些細な点を除けば、同様の内容となっている。会計基準は、その開発に係る議論の内容について高い透明性を持って公開され、かつ幅広く意見が聴取され、それが議論のなかで消化されていくことで、はじめて社会規範として機能しうるものである。現実の会計基準の開発過程において、そのときどきのさまざまな環境制約の影響により、理論上の整合性を確保しきれない状況が生じることも想像される。そうした状況において開発される会計基準が、理論上の問題を抱えているとしても、デュー・プロセスを経る限り、社会規範としての正統性を失うわけではない。重要なことは、その理論上の問題の原因は何であり、どの程度理論から乖離しているのかを把握しておくことである。原因が消滅したときには、理論的により整合性ある会計基準を導くことを議論できるからである。会計基準の開発や改正、さらには見直し等の際に、会計基準の正統性を確保するために、より多くの関係者が会計基準の開発に対して意見発信を行うことを強く願っている。