

討議資料・財務会計の概念フレームワークにおける「内的な整合性」 の特徴とその問題点

小池和彰

はじめに

会計基準というと、これまでは、帰納的アプローチが取られることが一般的であった。同アプローチは、いわゆる「経験の蒸留」に基づいて形成された社会的合意を標準化するという方法で、会計基準を形成していくものである。会計のアプローチというと、まずこの帰納的アプローチがあるのであって、会計実践の観察が行われ、その会計実践の一般化が行われ、その理論構築が行われている側面があるのである。

しかしながら、帰納的アプローチは、会計実務の変化に対して、迅速かつ柔軟に対応するという長所がある反面、場当たりのであり、政治的圧力を受けたり、また首尾一貫性が保持しづらい側面があったりして、これらの点が批判されてきた¹⁾。そこで、近年、もう一つ別のアプローチ、すなわち、演繹的アプローチが注目されてきている²⁾。

ここでいう演繹的アプローチとは、具体的にいえば、概念フレームワークを指している。概念フレームワークは、法律ではない。したがって概念フレームワークは、法的な強制力は持たない。しかし概念フレームワークは、会計基準を設定するための理論的な判断基準となるものであり、この意味で、会計における憲法であるといわれることもある³⁾。この憲法としての性格を有する概念フレームワー

1) 桜井久勝「第3部 討議資料の検討 第2章概念フレームワークへの期待と討議資料の論点」斎藤静樹編著『討議資料・財務会計の概念フレームワーク』中央経済社、2005年152頁。

2) 会計における帰納的アプローチと演繹的アプローチは、もちろん従来からある。たとえば、会計に関する帰納的アプローチと演繹的アプローチに関して、新井清光教授は次のように述べている。「したがって、会計原則は、その一面においては前述したように慣習法的な性格を持っているけれども、他面においてその理論的・規範的な性格を持っていると考えられなければならない。いいかえれば、会計原則の性格は、実務慣行または経験の蒸留としての「一般的承認性」と会計実務に対する理論的指標としての「理論的指向性」の両者を兼ねそなえなければならないと考えられるのである。そして会計原則の形成にあたり、前者に重点を置く場合には主として、帰納法的な形成方法が採られ、これに対して後者に重点を置く場合には主として演繹法的な形成方法が採られることはいうまでもなく、またこのことは次節で述べる会計原則の形成過程に如実に現れているところであって、典型的には、両者のいずれを採るかによって会計原則の性格が、「会計実務に対する指導性」を主とするか、あるいは「会計理論に対する指向性」を出すかの相違ともなって現れてくるといえよう。」新井清光『会計公準論』中央経済社、1985年、24頁。

3) たとえば、広瀬義州『財務会計（第6版）』中央経済社、2006年、30頁。

クをよりどころとして、体系的な会計基準の設定が期待されている。

代表的なものとして、財務会計基準審議会（FASB: Financial Accounting Standards Board）の財務会計概念フレームワーク、国際会計基準委員会（IASB: International Accounting Standards Committee）の財務諸表の作成表示のフレームワーク、そしてわが国の討議資料財務会計の概念フレームワークが挙げられる。

会計の演繹的アプローチには、他にも、会計公準がある。これら二つのアプローチには違いもある。たとえば、概念フレームワークは、会計公準と異なり、目的を設定し、その目的に合致する資産・負債・資本などの概念を規定している点で、会計公準よりも具体性のあるアプローチである。一方、両者には共通点もある。たとえば、環境が変化すれば、目的や前提が異なり、当然その目的や前提が異なれば、会計公準と概念フレームワークの体系が、大きく変わってくるものと認識されていることである⁴⁾。

さて、わが国の討議資料・財務会計の概念フレームワークには、他国にはないわが国固有の概念がいくつか有り、その概念の独自性のために、難解なところがある。たとえば、従来からの収益費用アプローチと資産負債アプローチの二項対立ではなく、両者を融合したハイブリッドな利益計算システムを採用していることを強調していることや、リスクからの解放という概念で、収益の認識を説明していることや、会計基準が一定の整合的な体系性を有するべきであるという内的整合性という概念を用いていることが挙げられる。

なかでも内的な整合性という概念は、日本独特のもので、特別難解な概念であるが、しかし討議資料・財務会計の概念フレームワークの企業会計基準委員会（Accounting Standards Board of Japan: ASBJ）ワーキング・グループのメンバー間では重要な概念であると考えられている。米山正樹教授は⁵⁾、この内的な整合性が重要視されていることを次のように表現している。「現行企業会計の基礎にある前提や概念を取りまとめる際、純利益の重視というスタンスと並んで、ワーキング・グループのメンバーが重視したと思われるのが、会計ルールの内的な整合性（体系性または首尾一貫性）の重視というスタンスである。内的な整合性は会計基準（あるいはそこから導かれてくる会計情報）に求められる特性として、「討議資料『会計情報の質的特性』」に記されているが、これは海外の類似した概念書にはみられないものである。あえてこの特性が加えられたことから、体系的で首尾一貫した基準設定の必要が会計を取り巻く利害関係者間の合意として広く受け入れられているという、メンバーの事実認識を読み取ることができる。」

しかしながら、この内的な整合性という概念は、いくつかの問題を有しているといつてよい。

4) 会計公準の変異性については、新井・前掲注(1)64 - 65 頁参照: 概念フレームワークの変異性については、加古宜士「第3部討議資料の検討 第1章会計基準と概念フレームワーク」齋藤静樹編著『詳解「討議資料・財務会計の概念フレームワーク」』中央経済社 2005 年、144 頁参照。

5) 米山正樹「第1部討議資料の考え方 第2章討議資料の基本的な考え方」齋藤静樹編著『討議資料・財務会計の概念フレームワーク』中央経済社、2005 年、19 - 20 頁。

第一に、内的な整合性という概念は、従来の会計ルールや概念と一致することが求められる概念であり、ということは、帰納的アプローチの側面を有する概念であり、概念フレームワークのそもそもの利点である、演繹的アプローチと矛盾する特徴を有していることが挙げられる。

第二に内的な整合性という概念が国際的なコンバージェンスに逆行する危険性を有していることが挙げられる。近年、企業活動のグローバル化に伴い、会計基準のコンバージェンスが求められてきており、コンバージェンスを円滑に進める手段の一つとして、概念フレームワークに期待が寄せられており、会計基準をコンバージェンスするならば、まず概念フレームワークのコンバージェンスが必要であると考えられているのである。2001年4月からIASCに代わるものとして国際会計基準審議会（IASB: International Accounting Standards Board）が組織され、会計基準のコンバージェンスを強力に進めようとしている。わが国においても、このような会計基準のコンバージェンスの動きに対応するために、概念フレームワークに対する期待が高まっている。しかしわが国における従来の会計ルールや概念と一致することを求める内的な整合性という概念は、その概念自体の独自性に加えて、それを盾にわが国の会計基準の独自性を守ることに使われるのではないかという恐れがある。

本稿では、まず、日本版概念フレームワークの独自性について述べる。続いて、その中でもわが国独自の概念であるといわれる内的な整合性とは何かに関して検討し、最後に日本版概念フレームワークにおける内的な整合性が孕む問題点を議論して、内的な整合性という概念が、通常概念フレームワークが期待されている役割を妨げる危険性があることを指摘したい。

1. 日本版概念フレームワークの独自性

わが国の討議資料・財務会計の概念フレームワークは、容易に理解できるものではなく、また、いくつかの独自性を備えたものとなっている。わが国の討議資料・財務会計の概念フレームワークは、コンパクトにまとめられている。しかしその中身は、密度の濃いものとなっており、それに携わった研究者の解説を読んで、はじめてその内容がわかるほどの難解さを有するものとなっている。後発参入であるわが国のポジションを生かした、工夫が凝らされた結果であるとの見解もあるが⁶⁾、日本版概念フレームワークは、難解さと独自性を有するものとなっている。

討議資料・財務会計の概念フレームワークは、相当の議論が重ねられ、そこから抽出されたものであることが、様々な論者の見解からわかる。その諸見解には、わが国独自の概念フレームワークを作ろうという研究者特有の意識の高さが見てとれる。

6) 伊藤邦雄「討議資料「財務会計の概念フレームワーク」の課題と期待」企業会計第57巻第4号、2005年、92頁。

1. 資産負債アプローチと収益費用アプローチの併用

討議資料・財務会計の概念フレームワークの特徴として、第一に、資産負債アプローチにのみ依拠するのではなく、従来の純利益を重視した収益費用アプローチも併用している点が挙げられる。

資産負債アプローチは、資産は経済的資源であり、負債は経済的義務であって、これに当てはまらないものは、資産・負債から除かれる。そして、資産・負債を適切に定義すれば、その資産・負債の差額である適切な利益が導かれるとされ⁷⁾、そうして得られた利益は包括利益とよばれる。

これに対し、収益費用アプローチの下では、適切な収益と適切な費用との把握が重要視され、資産・負債の正確な把握は重要視されないため、経済的資源ではない資産が計上されたり、あるいは経済的義務ではない負債が計上されたりすることになる。収益費用アプローチによれば、適切な収益と適切な費用を対応させることにより適切な利益が導かれるとされ、そうして得られた利益は純利益と呼ばれる。

わが国の討議資料・財務会計の概念フレームワークは、資産負債アプローチと収益費用アプローチのどちらかにのみ依拠しているわけではなく、双方のアプローチに依拠するアプローチを採用しており、また、そのことを強調している。辻山栄子教授の言葉を借りれば⁸⁾、あくまで財務報告の目的の達成に主眼を置いて、両方のアプローチを併用するという、いわば、ハイブリッドな構造が採用されているのである。資産負債アプローチと収益費用アプローチ、これら二つのアプローチのうち、いずれかに依拠することにした方が、理論的に首尾一貫性がある。しかし現実の会計制度は、何れか一方のアプローチのみに依拠しているわけではない⁹⁾。また、どちらかのみに依拠するならば、かえって会計情報の有用性を喪失してしまうケースもあり¹⁰⁾、そのため、わが国の概念フレームワーク

7) ここでは収益費用アプローチに対立する意味での資産負債アプローチについてのみ述べているが、歴史的な経緯を見ると、収益費用アプローチを補完するアプローチとして、資産負債アプローチは存在してきたところがあるという。すなわち、歴史的に見ると、収益費用アプローチに依拠すれば、経済的資源ではないものを資産として無制限に繰り延べたり、あるいは経済的義務でないものを負債として無制限に見越し計上したりすることに歯止めをかける意味で、資産負債アプローチが補完的に機能してきたというのである。辻山栄子「第2部討議資料の解説 第6章財務諸表の構成要素と認識・測定をめぐる諸問題」斎藤静樹編著『討議資料・財務会計の概念フレームワーク』中央経済社2005年、111頁。

8) 同上、110頁。

9) 「当該討議資料では、資産と負債を定義づけることで、他のすべての構成要素の定義が従属的に導かれるとの立場を採っていない。そのため、資産および負債を定義し、そこから純資産および包括利益の定義を導くという流れからは独立的に、収益と費用は、純利益（および少数株主損益）に結び付けられて定義されている。このことは、資産負債アプローチ（資産負債中心観）と収益費用アプローチ（収益費用中心観）のいずれか一方によってのみ、会計制度における計算構造が成り立っているわけではないとの認識に基づいている。いずれか一方の考え方を理念的に完結させて説明することは理論上は可能であると考えられる。しかし、その会計理論体系は、会計実務を規制する会計基準を設定するにあたって基礎となる概念体系とは距離があることは自明である。むしろ、それらの考え方がどのようなかたちで、またいかなる理由に基づいて統合されているのかを明らかにすることが重要であると思われる。」斎藤真哉「第2部討議資料の解説 第3章財務諸表の構成要素」斎藤静樹『討議資料・財務会計の概念フレームワーク』中央経済社2005年、68－69頁。

10) 伊藤・前掲注(6)92頁。

は、資産負債アプローチのみならず、従来の収益費用アプローチも重視しているという。

もっとも、斎藤静樹教授によれば¹¹⁾、「財産法と損益法」、「静態論と動態論」、「資産負債アプローチか収益費用アプローチ」、「時価主義と原価主義」といった伝統的な二項対立の図式は、もともと両者の間のバランスによって基準の体系や変化を理解する道具であって、どちらか一方だけを適用して他を排除する教義やイデオロギーの類ではなかったとしている。確かに、アメリカのFASBの財務会計概念フレームワークも、資産負債アプローチのみを採用しているような誤解があるが、現実にはそうではない。意思決定有用性アプローチに依拠した資産負債アプローチを中心にすえながらも、伝統的な発生主義会計を支持して、収益費用アプローチも採用している¹²⁾。

討議資料・財務会計の概念フレームワークは、資産負債アプローチと収益費用アプローチの併用というよりも、どちらかといえば、収益費用アプローチあるいは純利益を重視している。たとえば、伊藤邦雄教授は、¹³⁾ 次のように述べて、討議資料・財務会計の概念フレームワークの特徴として、純利益を重視していることを指摘している。

「討議資料の1つの特徴として、「純利益の重要性」を前提とした構成となっている点を指摘できる。純利益の重要性についてはこれまでの先行研究でも明らかにされており、そうした立場をとること自体は賛成できる。」

2. リスクからの解放という概念

第二に、実現ではなく、「リスクからの解放」というユニークな用語が用いられている点が、わが国の討議資料・財務会計の概念フレームワークの特徴として挙げられる。

実現という、現在では、販売時を意味しており、収益が認識される原則的な時点である。歴史をひもとけば、実現は、資産の流動性と結びついていたが、しかしやがてこの実現概念は拡張され、現在では、企業活動の成果が、販売あるいは交換により結実する時点であるととらえられている¹⁴⁾。FASBの財務会計概念フレームワークでも、その第6号において、実現とは、「商品またはその他の

11) 斎藤静樹「第1部討議資料の考え方 第1章討議資料の意義と特質」斎藤静樹編著『討議資料・財務会計の概念フレームワーク』中央経済社2005年、5頁。

12) Miller, P.B., and R.J. Redding, *The FASB: People, the Process, and the Politics*, Trwin, 1986. 高橋治彦訳『The FASB 財務会計基準審議会—その政治的メカニズム』同文館, 1989年。

13) 伊藤・前掲注(6) 93頁参照。

14) 実現とは、そもそも受取資産の流動性と結びついていたといわれている。やがて、信用経済が発達し、「取引の完了」が、実現を意味するようになり、実現という概念は、変容し、拡張を遂げていくようになる。以来、現在も、実現とは、企業活動の成果としての収益が交換取引により結実する時点であると基本的にはとらえられている。1950年代となり、実現概念を会計上の構成要素の認識の「適時性と適格性の審査装置」を指す抽象的な概念へと拡張してとらえる見解が対応し、やがて実現とは、「収益として認識してもよい事象」と解されるようになる。その後具体的にどのような事象を指すのかという議論を経て、1960年代に入ると、実現とは、市場取引の存在、すなわち販売という意味で用いられるようになる。財務会計概念第6号でも、実現とは、交換取引であるとされている。辻山・前掲注(7) 116 - 117頁参照。

資産が現金又は現金請求権と交換された時点」であるとしている¹⁵⁾。

もっとも、FASBの財務会計概念フレームワークでは、収益認識の時点として、原則的には、実現という概念を維持しながらも、交換あるいは販売を経ることなしに、実現とみなす考え方をとっている。すなわち、FASB財務会計概念フレームワーク第5号では、つぎに示すように¹⁶⁾、販売されていなくても、実現可能となった段階で、評価益を利益に算入できるとしている。「収益および利得は、取得もしくは所有している資産が容易に既知の現金額または現金請求権に転換される時点で実現可能となる。容易に転換可能な資産は、価格に著しい影響を及ぼすことなく、当該企業が所有している資産を即時に吸収できる活発な市場において入手可能な(i)互換可能(代替可能)単位および(ii)公定相場価格をもっている。」

一方、討議資料・財務会計の概念フレームワークでは、実現という用語を使用しておらず、リスクからの解放という用語を用いている。リスクからの解放は、厳密な実現、すなわち、交換に限定するのではなく、実現可能となった段階を含むいわば広義の実現概念を意味する用語であるといわれている¹⁷⁾。ではなぜ日本版概念フレームワークでは、実現可能ではなく、リスクからの解放という概念を用いているのだろうか。

FASBと異なり、わが国の討議資料・財務会計の概念フレームワークが実現可能ではなく、リスクからの解放という概念を用いている理由として、有価証券の評価益に関する説明がしやすいということが考えられる¹⁸⁾。現行のわが国の会計基準では、売買目的有価証券の評価益は収益として認識するが、満期保有目的債券や子会社・関連会社の株式に関する評価益は収益として認識しない。これを実現概念で説明することはできない。実現概念によれば、資産の引渡しがあった時点で収益を認識することになる。この伝統的な実現概念では、評価益というのは有価証券の引渡しが未だないので、実現していない。したがって、評価益の段階では、収益は認識されない。実現概念では、売買目的であろうが、満期保有目的債券や子会社・関連会社の株式であろうが、その評価益を収益として認識することはできないのである。また、実現可能という概念に依拠して、貨幣性資産への転換が容易であれば収益として認識することになると、売買目的であろうが満期保有目的債券や子会社・関連会社の株式であろうが、その評価益を収益として認識することになる。したがって、実現可能概念でも有価証券の評価益を説明することができない。しかしリスクからの解放という概念を用いれば、売買目的ならば、評価益を収益として認識し、満期保有目的債券や子会社・関連会社の株式であれば、評価益を収益として認識しないことをうまく説明する。すなわち、売買目的であ

15) FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, Elements of Financial Statements a replacement of FASB Concepts Statement No.3 (incorporating an amendment of FASB Concepts Statement No.2)*, 1984, par.143. 平松一夫, 広瀬義州訳『財務会計の諸概念〔増補版〕』中央経済社, 2002年, 353頁。

16) FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 5, Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprise*, 1984, par.83a. 平松一夫, 広瀬義州訳『財務会計の諸概念〔増補版〕』中央経済社, 2002年, 250頁。

17) 辻山・前掲注(7) 118頁参照。

18) 同上, 118 - 119頁参照。

れば、売却できるので、その評価益を収益として認識し、満期保有目的債券や子会社・関連会社の株式であれば、満期まで保有するという制約があったり、事業投資の性格を有していたりして、投資のリスクから解放されていないので、その評価益を収益として認識しないと説明することができるのである。

3. 内的な整合性という概念

第三に、会計情報の質的特性の中に、内的な整合性という概念があげられていることが、わが国の討議資料・財務会計の概念フレームワークの特徴としてあげられる。わが国の討議資料・財務会計の概念フレームワークでは、基本的な特性である意思決定有用性を掲げており、この基本的な特性を支える特性として、意思決定との関連性（relevance to decision）と信頼性（reliability）の二つの特性があげられ、さらに一般的制約となる特性として、比較可能性（comparability）と内的な整合性（internal consistency）が掲げられている（2004年7月）。内的な整合性は、当初、意思決定との関連性、信頼性に並んで、基本的な特性として掲げられており、このことから、この内的な整合性という概念をワーキング・グループが、徹底して、重要視していることがわかる。内的な整合性という特性は、FASBの財務会計概念フレームワークでも、IASBの財務諸表の作成表示のフレームワークでも挙げられていない概念であり、この内的な整合性という概念の存在が、わが国の討議資料・財務会計の概念フレームワークの大きな特徴となっている。

ASBJの討議資料・財務会計の概念フレームワークによると、日本版概念フレームワークの特徴となっている内的な整合性とは、「ある会計情報が、会計基準全体を支える基本的な考え方と矛盾しないルールに基づいて生み出されていることをいう。会計基準は、少数の基礎概念に支えられた一つの体系をなしており、それが実際に利用されて定着している事実は、その体系のもとで有用な情報が提供されてきたことの証拠とみなすこともできる。」としている¹⁹⁾。また、ここでいう基本的な考え方というのは、「会計基準、会計実務、会計研究などについての歴史的経験と集積された知識の総体である。」²⁰⁾としている。

すなわち、内的な整合性という概念は、会計基準全体を支える基本的な考え方と矛盾しないという意味で用いられており、また、従来の日本の会計基準・会計研究や会計の歴史、そして既存の法秩序との整合性も尊重するように求めている概念であるといえる。

もっとも、会計基準が一定の統合的な体系性を有するべきであるという内的な整合性という考え方は、純粋にわが国固有の考え方ではなく、世界共通の考え方であるという見解がある²¹⁾。大日方隆

19) 企業会計基準委員会（基本概念ワーキンググループ）「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』会計情報の質的特性」第6項、2004年。

20) 同上、第14項。

21) 大日方隆「第2部討議資料の解説 第2章会計情報の質的特性」斎藤静樹編著『討議資料・財務会計の概念フレームワーク』中央経済社2005年、48－49頁。

教授によれば²²⁾、書かれた概念フレームワークと個別会計基準との整合性については、海外でも当然要求されているはずであり、その点に関しては違いというものはない。違いがあるのは、そのことではなくて、討議資料には書かれていない基礎概念もあって、それらの基礎概念との整合性も要求している点であるという。その基礎概念とは、大日方隆教授によれば²³⁾、たとえば、わが国の討議資料・概念フレームワークの場合には、名目資本維持、対応原則、費用配分の原則であるという。

この基礎概念に何が含まれるかに関しては、明らかではない。このことを批判する論者もいる²⁴⁾。この基礎概念に何が含まれるかは、環境要因によって変わるものであると考えられるが²⁵⁾、しかし現在のところは、この基礎概念に含まれるのは、大日方教授が指摘するような発生主義を基調とする伝統的な概念であると考えられる²⁶⁾。

Ⅱ. 日本版概念フレームワークにおける内的な整合性の特徴

1. 内的な整合性の二つの意味—理論的整合性と制度的整合性—

徳賀芳弘教授によれば、討議資料・財務会計の概念フレームワークにおける整合性には二つの意味があるという²⁷⁾。すなわちそれは、理論的整合性と制度的整合性の二つである。

ここにおける理論的整合性とは、整合性を文字通りに解釈した意味であり、基本的な考え方と首尾一貫性を通すことによって、会計基準間の理論的整合性を保つことを要請するものである。また、制度的整合性とは、他の会計制度、既存のルール、会計実務等との幅広い整合性を意味している。ここにおける「内的」という言葉の意味は、徳賀教授によれば、日本の会計制度「内」を意味すると解釈できるとしている²⁸⁾。また実定法の国においては、会計基準と関連諸法規等との整合性を尊重することは当然であり、その意味を国外の資本市場関係者に伝えることは必要なことであると徳賀

22) 同上, 49 頁.

23) 同上, 同頁.

24) 美馬武千代「「内的な整合性」からみた日本版『概念フレームワーク』の特徴と問題点」商学論叢第76巻第3号, 2008年, 12 頁参照.

25) 内的な整合性の内容に関して、明確にすべきであるという指摘がある。林田浩「研究室から 内的な整合性の位置づけと対象にかかわる一考察」税経通信第61巻第10号, 2006年, 188 頁.

26) 内的な整合性の基礎概念には、資産負債アプローチもあるだろうが、主として、収益費用アプローチであると考えられる。「内的整合性における基本的な考え方は、会計基準、会計実務および会計研究等の知識の総体とされているが、これは、資産負債中心観に依拠した知識の総体もあろうが、その一定部分は収益費用中心観に依拠したものであると推定される。すなわち、会計実務で集積された知識の総体は、生産・流通に根ざした原価基準に傾斜しがちな収益費用中心観を重視しがちである、と推定されるからである。」梶田龍三「会計における概念フレームワークとコンバージョン」大分大学経済論集第58巻第5号 2007年, 19 頁.

27) 徳賀芳弘「第3部討議資料の検討 第3章討議資料の特徴と論点」斎藤静樹編著『討議資料・財務会計の概念フレームワーク』中央経済社 2005年, 172 頁.

28) 同上, 同頁.

教授は述べている²⁹⁾。

徳賀教授は、内的な整合性の「内的」は国内を意味しているとしているが、これに対して、藤井秀樹教授は、内的な整合性の「内的」に関して、国内に限定せず、海外も含むべきではないかという見解を示している。藤井教授は、次のように述べている³⁰⁾。

「…、討議資料でいう整合性の参照対象は、決して国内の「歴史的経験」や「知識」に限定されるものではなからう。わが国が諸外国と共有している「歴史的経験」や「知識」は、じつは思いのほか多い。純利益概念の重視は、その最も代表的な事例である。わが国のみならず諸外国においても今日なお、純利益が会計情報のコアとされ、しかもその固有の情報価値がこれまで繰り返し実証的に確認されてきたのである。」

「内的」の意味を国内に限定するかあるいは「国外」にまで拡張するかということに関しては議論があるが、英米のような慣習法の国と異なり、わが国のような制文法の国においては、これまでのわが国の会計の考え方との一致だけでなく、法秩序の安定といった観点が重要であり、それゆえ、内的な整合性というわが国特有の概念が設けられているといえる。

2. 意思決定有用性の補完としての内的な整合性

そもそも概念フレームワークというのは、まず財務報告の目的を決定し、その目的に合致したフレームワークを導き出し、このいわば準拠枠（frame of reference）をもとにして、会計基準を導き出そうとするものである。すなわち、概念フレームワークは、まず財務報告の目的を掲げ、その目的に合致する会計情報の性質を明らかにし、その会計情報の性質に合致する財務諸表の構成要素を導き出し、この財務諸表の構成要素に合致する認識・測定基準を導き出し、具体的な会計基準を演繹的に導き出そうとするものである。財務報告の目的が変われば、全く異なる準拠枠ができあがるから、概念フレームワークの場合、この財務報告の目的が極めて重要である。

日本版概念フレームワークでも、アメリカのFASBの財務会計の概念フレームワークやIASCの財務諸表の作成表示のフレームワークと同様³¹⁾、意思決定有用性が財務報告の目的に掲げられている。我が国の討議資料・財務会計の概念フレームワークにおいて、財務報告の目的について、次のように記述されており、意思決定有用性アプローチが採用されていることがわかる³²⁾。

「投資家は不確実な将来キャッシュフローへの期待のもとに、みずからの意思で自己の資金を企業

29) 同上、同頁。

30) 藤井秀樹「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』における「内的な整合性」の概念」企業会計第57巻第6号2005年、61頁。

31) IASCの財務諸表の作成表示のフレームワークの場合には、経営者の受託責任も財務報告の目的に掲げられている。IASC, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, pars.12-13.1989. 日本公認会計士協会訳『国際会計基準書』同文館、2001年、25頁。

32) 企業会計基準委員会（基本概念ワーキンググループ）「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』財務報告の目的」第2項、2004年。

に投下する。その不確実な成果を予測して意思決定をする際、投資家は企業が資金をどのように投資し、実際にどれだけ成果を上げているかについての情報を必要としている。経営者に開示が求められるのは、基本的にはこうした投資のポジションとその成果に関する情報である。投資家の意思決定に資するディスクロージャー制度の一環として、それらを測定して開示するのが、財務報告の目的である。」

徳賀芳弘教授によれば³³⁾、内的な整合性は、個別の会計基準が、会計基準全体を支える基本的な考え方と矛盾しないことを意味しているのであるが、この内的な整合性という質的特性の目的は、整合性自体にはないという。実は、このわが国の討議資料・財務会計の概念フレームワークにおける内的な整合性という概念は、意思決定有用性の補完という意味があるという³⁴⁾。日本版概念フレームワークにおける内的な整合性は、新たな基準の情報価値が有用であるかどうか不明な場合に、内的な整合性を考慮することによって、基準設定の指針を比較的容易にかつ迅速に得ることができる³⁵⁾。概念フレームワークは、新しい会計基準を導入すべきかどうかの判断基準となることが期待されているが、しかしある会計基準が有用であるかどうかを事前に確認することは困難である。会計基準が有用であるかどうかをわからなければ、新しい基準を導入すべきかどうかを判断することはできない。しかし現実の市場で用いられている基準と整合性を有する会計基準であれば、恐らく有用であろうと間接的に推定することができる³⁶⁾。このようにして、いわば内的な整合性は、意思決定有用性についての補完としての役割を果たしているというのである³⁷⁾。

内的な整合性は、いわば知識と経験を融合する参照枠であるといえる³⁸⁾。我が国の討議資料・財務会計の概念フレームワークの場合、意思決定有用性という財務報告の目的を真摯に達成しようとしている姿勢がみられる。この意思決定有用性という目的を達成するには、実証研究の裏づけが必要になる。しかし新しい会計基準の場合に、その会計基準が有用であるか否かは、実証研究の結果の裏づけがないのでわからない。このような新しい会計基準の有用性に関して実証研究という経験がない場合に、既存の会計システムや会計研究といった知識を考慮する内的整合性という特性が真価を発揮すると考えられているのである。

33) 徳賀・前掲注(27) 169 - 170 頁。

34) 同上, 170 頁。

35) 藤井・前掲注(30) 60 頁。

36) 「…、現実に市場で受け入れられているものと整合する基準に従った情報については有用性を間接的に推定する一方、現行基準を作り変えていく役割はレリバンスとの実質的な比較の判断に待つという概念構成をとった。」斎藤(静)・前掲注(12) 11 頁。

37) 徳賀・前掲注(27) 170 頁。

38) 「内的整合性の参照枠となるのは、現行の会計基準の体系を支える基本的な考え方である。会計理論がその核心をなす部分ではあるが、その会計理論の妥当性は経験により裏打ちされるものであり、知識と経験とが結合されたものが内的整合性を考える上での参照枠となる。」豊田俊一「討議資料「財務会計の概念フレームワーク」について」企業会計第59巻第5号2007年, 63頁。

3. 帰納的アプローチを重視した内的な整合性

わが国の討議資料・財務会計概念のフレームワークにおける内的な整合性は、帰納的性格を有していることは否めない。本稿の冒頭で指摘したように、近年、帰納的アプローチが反省され、演繹的アプローチが注目されて、いくつかの概念フレームワークが作成されている。しかしわが国の討議資料・財務会計の概念フレームワークは、内的な整合性を重視した帰納的性格を有するものとなっている。

討議資料・財務会計概念のフレームワークは、FASBの財務会計の概念フレームワークや、IASBの財務諸表の作成と表示に関するフレームワークと同様に、財務報告の目的から出発し、この目的を達成するような会計情報の質的特性を導き出し、この質的特性と合致する会計基準を形成するという演繹的アプローチの外形を有している。

しかし現実には、討議資料・財務会計の概念フレームワークは、概念フレームワーク設定の目的の一つを「会計基準の基礎概念の要約・体系化」におき、帰納的アプローチを重視したものとなっている。したがって、新しい目的や理念から演繹するという外形は整えているが、既存の会計の枠組みを重視した、帰納的アプローチを重視した体系となっているのである。結果として、内的な整合性を重視したわが国の概念フレームワークは、わが国における従来の会計の価値観や制度にとらわれざるを得ない性格を有したものとなっている³⁹⁾。

我が国における討議資料・財務会計の概念フレームワークにおいて、この内的な整合性が重要な位置が与えられた理由として、ワーキング・グループ自身が指摘しているように、我が国は成文法の国であり、成文法の国においては、会計基準と関連諸法規等との整合性を尊重することが当然であるということがまずあげられる。

また、我が国の討議資料・財務会計の概念フレームワークのワーキング・グループが資産負債アプローチよりも収益費用アプローチ重視、あるいは包括利益よりも純利益重視という姿勢を守ろうとしたことも内的整合性を重視した理由ではないかと考えられる。もちろん、FASBの財務会計の概念フレームワークも、資産負債アプローチ一本で利益計算をしようとしているのではない。しかし、資産負債アプローチ一本で利益計算をするのが適切であるとしているのではないかと誤解するほど、FASBの財務会計の概念フレームワークは、資産負債アプローチが前面に出ている。一方、我が国の討議資料・財務会計の概念フレームワークの場合、伝統的な収益費用アプローチを重視する、あるいは、利益情報として純利益が有用であるという頑固なまでの学者集団としての信念がある⁴⁰⁾。そし

39) 「討議資料も世界の概念フレームワークの構成に合わせるために、財務報告の目的から出発し、この目的を達成するために会計情報の持つべき質的特等を規定するアプローチを採用している。しかし、概念フレームワーク設定の目的の1つを「会計基準の基礎概念の要約・体系化」においたため、この点では帰納的アプローチが優先されることになった。この目的を1つの柱におく限り、既存の会計の基本的考え方から脱却することは自己矛盾に陥ることになる。それ故、新しい目的や理念から演繹するといっても、既存の会計の基本的考え方を無視できない限り、討議資料の全体的特徴は帰納的アプローチに基づいたものと性格づけられる。」美馬・前掲注(24)19頁。

40) 「包括利益については、現在のところ、純利益を上回るだけの意思決定有用性は、実証研究によると確認されていな

て、この信念が、アメリカの FASB の財務会計の概念フレームワークや IASC 財務諸表の作成表示のフレームワークにはない、内的な整合性という概念として表れているといえるのではないか。

加えて、通常は、概念フレームワークというと、新しい取引に対する対応が期待されるが、しかしわが国の場合、新しい取引に対する対応するというよりも、新しい取引に対するアメリカの FASB の会計基準や国際財務報告基準 (IFRSs: International Financial Reporting Standards) の動向から、会計基準が形成されてくるところがあり、新しい取引に対する対応をする必要性がないことも内的な整合性を重視している理由ではないか⁴¹⁾。このことは、新しい取引に対して、我が国が先導して、新しい会計基準を作るのではなくて、主として、アメリカの会計基準をもっぱら受動的に受け入れてきた、これまでの我が国の歴史的経緯からいえることである。

Ⅲ. 日本版概念フレームワークにおける内的整合性の問題点

1. 演繹的アプローチが本来有する有用性の喪失

わが国の討議資料・財務会計の概念フレームワークの大きな問題点として、わが国の討議資料・財務会計の概念フレームワークが帰納的アプローチをとることにより期待されている役割を果たせないのではないかということを挙げたい。

すでに述べたように、わが国の討議資料・財務会計の概念フレームワークは、外形上は、演繹的アプローチであるが、実際は帰納的アプローチが重視されている。従来の会計基準や、歴史そして会計研究との整合性を重視する内的な整合性は、基礎的な概念から演繹的に会計基準を形成していくという演繹的アプローチと異なり、従来の帰納的アプローチである。また、実は、討議資料・概念フレームワークそのものも、現行の企業会計の基礎にある前提や概念が要約・整理された、帰納的な様相を呈しているものとなっている。

もちろん帰納的アプローチは、現状の実務に適応したものが抽出されたものであり、実践の適応能力が高く、受け入れやすいという側面があり、有用なアプローチであることは間違いない。藤井秀樹教授は⁴²⁾、この内的な整合性の概念の必要性に関して、次のように述べている。「しかし、だからといって、討議資料から整合性を削除するのは、非現実的な選択であろう。なぜならば、前項で言及したように、成文法体系をとるわが国では、とりわけ産業界において、法秩序の安定とルールの

い。すなわち、包括利益は、純利益に代替するだけの価値を有していない。純利益の情報は、これまでの会計慣行のなかに定着し、重要視されてきた。そのため、討議資料全体を通して、純利益の重要性が強調されている。」齊藤(真)・前掲注(9) 67頁。

41) 「…、常に新たな経済活動を生み出し、それに伴い、先例のない状況で新たな会計処理を模索しなければならない米国などと異なり、米国などを少し遅れて追いかけることの多い日本では、米国などの経験をふまえた基準作りが可能である。差し迫った対応が求められることの少ない分だけ、日本では、体系性に配慮した基準設定を行いやすい。」齊藤(静)・前掲注(11) 20頁。

42) 藤井・前掲注(30) 61頁。

首尾一貫性を求める声が根強く、ルールの漸進的改編を基本的アプローチとして掲げることなしに、日本版概念フレームワークをわが国の経済社会に定着させることはほとんど不可能と考えられるからである。」

しかしながら、帰納的アプローチというのは、ドラスティックな会計制度の構築を妨げる側面がある。既存の会計基準は、その国の歴史とか、これまでの場当たりの対応の結果である側面があり、そうした従来の考え方や会計制度に縛られないところが概念フレームワークの大きな利点であるのに、内的な整合性を重視するわが国の討議資料・財務会計の概念フレームワークは、その利点を生かせなくなるのではないか。既存の法律等に縛られると、斬新な制度の構築は難しい。既存のドグマを排除し、ドラスティックに変えようとして行われたプロジェクトが討議資料・財務会計の概念フレームワークではなかったのか⁴³⁾。

また、内的な整合性を重視するわが国の討議資料・財務会計の概念フレームワークは、将来の会計基準の指針を示せないのではないか。概念フレームワークというのは、将来の会計基準に対する指針を提供するものであり、たとえば、FASBの資産負債アプローチがそのひとつであった。演繹と帰納の融合という聞こえは良いが、内的な整合性を考慮する、いいかえると、これまでのしがらみを重視するわが国の財務会計の概念フレームワークは、将来の財務会計の指針としては脆弱ではなからうか。

また、既存の実務との整合性を求める内的な整合性の導入は、新しい取引に対応することが困難になるのではないか⁴⁴⁾。演繹的アプローチによれば、新しい発想で新しい取引に対応することが期待できる。しかし内的整合性は、いわば帰納的アプローチであるので、新しい取引に対する斬新な対応ができなくなるのではないかという危惧がある。

現在、会計基準の国際的コンバージェンスを促進するために、概念フレームワークの統合のためのプロジェクトがFASBとIASBの共同で進められており、2006年に『改善された財務報告に関する概念フレームワークについての予備的見解：財務報告の目的と意思決定に有用な財務報告情報の質的特徴』が公表されている。この文書は、内的な整合性は、新しい会計基準を設定する際の障害になると批判している。国際会計基準審議会（IASB: International Accounting Standards Board）は、内的な整合性について、次のように述べている⁴⁵⁾。

43) 「…、なかでも「内的な整合性」という概念の活用については慎重な姿勢が必要であるとする。諸外国と日本との会計基準の違いを説明するにあたって、「内的な整合性」という観点のみに依拠すると、それがドラスティックな基準改革を避けるための口実と映る恐れがあるためである。」伊藤・前掲注(6)92頁。

44) 「帰納的アプローチは、現状の説明能力には優れているが、新しい事態への指針は提供できない。帰納的アプローチに慣れ親しむと新しい発想を磨く機会や方策が得られず、新発想の妥当性を評価するための基準の全体的合意も得られなくする可能性が高い。」美馬・前掲注(24)21頁。

45) IASB, *Discussion Paper, Preliminary Views on an Improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information*, 2006, Cha.2, par. BC2.54.

「審議会は、会計基準の内的な整合性は望ましく、また内的な整合性は、同じ概念フレームワークと首尾一貫するような基準の作成から当然生じるとみている。加えて、もし既存の基準が適切な情報を提供すると一般にみなされるならば、既存の会計基準と一致する新しい基準が同じように適切であると推論することができるということは、基準設定者にとって有用である。しかしながら、審議会は、内的な整合性は、意思決定に有用な財務報告情報の質的特徴として、加えるべきではないと結論づけた。というのは、内的な整合性を加えると、新しい基準を採用すると内的な整合性と一致しなくなるという理由で、財務報告書の目的適格的で信頼性のある表示、比較可能性、あるいは理解可能性を改善するための一連の財務報告基準の進展を妨げる可能性が生じてしまうからである。」

もし、経済的な環境が著しく変化しなければ、既存の会計基準と内的に整合性のある新しい基準が意思決定に有用な情報を提供すると推論できるが、経済的な環境が著しく変化する場合には、内的な整合性を考慮して新しい基準を設定しようとする、財務報告基準の進展を妨げることになる⁴⁶⁾。IASBも、内的な整合性という概念は、有用な概念ではあるが、新しい基準を設定する際には、内的な整合性という概念は、財務報告の進展の障害になる可能性を示唆している。

2. 国際的なコンバージェンスに逆行する危険性

IASBは、各国の会計基準の設定機関との連携を強め、会計基準の一層のコンバージェンスを図る観点から、IFRSsを公表している。

これまで国際会計基準を軽視してきたアメリカも、歩み寄りを見せ始めている。2002年9月には、IASBとアメリカの会計基準設定機関であるFASBが、お互いの会計基準の差異を収斂させていくことで合意している（ノーウォーク合意）。2005年4月には、SECとEUが「ロードマップ」に関する合意に到達している。これは、IASBとFASBによる会計基準の統合を期待し、アメリカに上場する外国企業がIFRSsによって作成する財務諸表を調整表なしで認めるというものである。このロードマップを受けて、FASBとIASBは2006年に覚書（MOU: Memorandum of Understanding）を公表している。具体的には、MOUは、短期的には、アメリカの会計基準と国際会計基準の主要な差異を解消することと、長期的には、他の分野について、共同で統一的な会計基準を開発することを目的としている。そして、先ほど述べたように、IASBとFASBが会計基準の国際的なコンバージェンスを促進するために、概念フレームワークのコンバージェンスも進められてきている。これは、会計基準のコンバージェンスを進めるにはまず、基礎的な概念のコンバージェンスが必要であるとの認識の高まりである⁴⁷⁾。

46) *Ibid.*, Cha.2, par.BC2.53.

47) 会計基準のコンバージェンスを促進するには、概念フレームワークのコンバージェンスも必要であるとされるようになった。「企業会計原則の前文には、この会計基準が帰納的アプローチによって形成された旨が明示されている。実務の中に慣習として発達したものの中から一般に公正妥当と認められるところを要約したとする記述がそれである。

わが国においても、IASCがIASBに組織改革したことにより、会計基準設定主体が、パブリック・セクターである企業会計基準審議会から、プライベート・セクターである企業会計基準委員会、ASBJに移行した。ASBJは、企業会計の国際化に積極的に関わり、世界の中で、リーダーシップを発揮することも期待されている。

このような状況の下で公表されたわが国の討議資料・財務会計の概念フレームワークは、会計基準の国際的統合化に対する役立ちが期待されている。

しかしながら、内的な整合性は、わが国の独自性を主張し、国際的な会計基準のコンバージェンスの足かせになるという恐れがある。内的な整合性を重視する討議資料・財務会計の概念フレームワークの姿勢は、日本の独自性を主張し、国際的な会計基準のコンバージェンスを許容しない頑固な姿勢を強調しかねない。外国からの圧力で、日本の会計基準の変更が強制されたときに、日本の独自性を主張して、会計基準の変更には抵抗する盾として、内的な整合性が利用される可能性がある。従来の会計基準を重視する姿勢は、日本国内の会計実務家や研究者にとっては、受け入れやすいが、国際的な会計基準のコンバージェンスを拒む言い訳に用いられる危険性を有している⁴⁸⁾。すなわち、国際会計基準がわが国の会計基準と矛盾する場合、わが国の会計基準を擁護するために、内的な整合性を用いて、対抗する危険性があるのである。伊藤邦雄教授が指摘しているように⁴⁹⁾、内的な整合性を強調して、会計基準の国際的なコンバージェンスの動きをとめ、国内の基準に固執する口実に内的な整合性が利用されるようだと問題ではないか。

もっとも、わが国の討議資料・財務会計の概念フレームワークは、わが国独自の色彩が強く、たとえば、資産負債アプローチよりも従来の収益費用アプローチを、包括利益よりも純利益を、強調しているところがあり、もともと意図的に会計基準の国際化に対抗する意識が存在していることは否めない。

しかし帰納的アプローチが内包する欠陥のゆえに、こんにち会計基準の形成には演繹的アプローチが採用されるようになった。そこでは具体的な会計基準を導出するための源泉として、概念フレームワークが不可欠な役割を担っている。したがって会計基準の国際的コンバージェンスを促進するには、概念フレームワークのコンバージェンスもまた必要であると考えられるようになった。」桜井久勝「概念フレームワークのコンバージェンス」企業会計第59巻第1号、2007年、78頁。

48) このような日本の独自性を主張する姿勢は、「比較可能性」の軽視として現れるという指摘がある。美馬・前掲注(24) 20-21頁。「この日本の姿勢は、「比較可能性」の軽視という形で現れる。最初のW・Gの討議資料では重要な特性に含められていなかったし、改訂版の委員会の討議資料でも制約条件の1つとされた。会計基準のコンバージェンスにとって、会計処理法の選択肢を削減することによって比較可能性を確保することが最重要課題であり、それは各国の独自性を無視してでも達成されるべきと考えられる。各国の事情を反映した独自性や既存の体系内でも論理的首尾一貫性は、国内問題であり、国際的には、各国基準の統一による比較可能性こそ重要である。日本の討議資料にはこの国際的視点が欠けているのではないだろうか。」

49) 伊藤・前掲注(6) 92頁。

むすび

わが国の討議資料・財務会計の概念フレームワークは、これまで公表されてきた FASB の財務会計概念フレームワーク、IASB の財務諸表の作成表示のフレームワークにはない独自性を有している。わが国の討議資料・財務会計の概念フレームワークは、政治的あるいは政策的な配慮はみられず、純粋に財務会計の目的である意思決定有用性が追求されている。新しい知見を含めようという意識が強く、それは、日本版概念フレームワークにおける、純利益の重視、リスクからの解放という概念や内的な整合性という概念に表れている。

しかしながら、わが国の討議資料・財務会計の概念フレームワークは、問題を含んでいる⁵⁰⁾。とりわけ、本稿で中心的に取り扱ってきた内的な整合性という概念は、帰納的アプローチを重視する概念で、概念フレームワークが通常備えている特質である演繹的アプローチに期待されている効力が期待できない点で問題があるといわざるを得ない。内的整合性という概念は、これまでの会計の歴史とか理論、あるいは既存の会計制度を考慮することになるので、斬新な会計制度の構築を妨げ、将来の会計基準に対する指針を提供することが困難になる。また、内的な整合性によれば、新しい発想による新しい取引に対する対応ができにくくなる。

さらには、国際的な会計基準のコンバージェンスの進展を妨げる可能性がある。わが国の討議資料・財務会計の概念フレームワークは、会計基準のコンバージェンスに対する役立ちが期待されているが、しかし内的な整合性は、日本の独自性を理由に、会計基準の国際的なコンバージェンスを拒む言い訳に使われる可能性を有していることは否定できない。

もっとも、海外の動向、とりわけアメリカの FASB の動向に追随することに対しては批判もある。たとえば、収益費用アプローチではなく資産負債アプローチへ、あるいは純利益ではなく包括利益へという動向を疑問視する向きもある。すなわち、ものづくりの指標としての純利益よりも、金融商品で作り出すことができる包括利益の方がアメリカの戦略に合っているために、資産負債アプローチや包括利益が採用されているに過ぎないという批判があるのである⁵¹⁾。あるいは、わが国の討議資料・財務会計の概念フレームワークが、有価証券の評価に関して、リスクからの解放という概念を用いて、売買目的有価証券は時価評価をし、満期保有目的債権や子会社・関連会社の株式に関する評価益は時価評価しないという現実の制度をうまい具合に説明して見せたが、しかしこの制度の背景には、アメリカの会計政策があるという批判がある⁵²⁾。すなわち、わが国の討議資料・財務会計の概念フレームワークは、売買目的有価証券について、実現可能ではなく、リスクからの解放という

50) 内的整合性だけでなく、リスクからの解放のような概念も問題を含んでいる。たとえば、広瀬・前掲注(2) 33 - 34 頁参照。

51) 田中弘『国際会計基準はどこへ行くのか一足踏みする米国・不協和音の欧州・先走る日本』時事通信社、2010年、190 - 191 頁参照。

52) 同上、75 - 78 頁参照。

概念を用いて、売買目的有価証券の時価評価を説明しているが、しかしアメリカの貯蓄貸付組合（S&L : Savings and Loan Association）が含み損を有する有価証券を多数所有して、この含み損により倒産したことがあり、この経験から売買目的有価証券が時価評価されることになったに過ぎないという批判がある。あるいは、満期保有目的の債権に関しては、わが国の討議資料・財務会計の概念フレームワークは、満期まで保有するという制約があるから、リスクから解放されていないので、時価ではなく原価で評価すると説明したが、満期保有目的債権を時価ではなく原価評価することにした背景には、国債を時価評価して評価損を出すことを避けたいアメリカの会計政策があるという批判があるのである。

しかしながら、会計基準の国際化が進み、IFRSs が普及していく中で、概念フレームワークが自国の歴史や環境要因を考慮する独特のものであることは、問題を含んでいるのではないか⁵³⁾。本稿で筆者が掲げた日本版概念フレームワークにおける内的な整合性は、わが国独自の歴史や環境要因を考慮する概念であるため、会計の国際化の進展を妨げる可能性を有した概念である。内的な整合性が、実質的に帰納的な性格を有し、会計基準の斬新な改革や、将来的な指針としての障害になることや、あるいは新しい取引に対応することの困難性を生ぜしめることに加えて、IFRSs を受け入れない姿勢を支持する理由として、内的な整合性が利用される危険性を有していることを本稿の最後に強調しておきたい。

(参考文献)

新井清光『会計公準論』中央経済社、1985年。

伊藤邦雄「討議資料「財務会計の概念フレームワーク」の課題と期待」企業会計第57巻第4号、2005年。

大日方隆「第2部討議資料の解説 第2章会計情報の質的特性」斎藤静樹編著『討議資料・財務会計の概念フレームワーク』中央経済社、2005年。

加古宜士「第3部討議資料の検討 第1章会計基準と概念フレームワーク」斎藤静樹編著『討議資料・財務会計の概念フレームワーク』中央経済社、2005年。

企業会計基準委員会（基本概念ワーキンググループ）「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』」2004年。

斎藤真哉「第2部討議資料の解説 第3章財務諸表の構成要素」斎藤静樹編著『討議資料・財務会計の概念フレームワーク』中央経済社、2005年。

桜井久勝「第3部 討議資料の検討 第2章概念フレームワークへの期待と討議資料の論点」斎藤静樹編著『討議資料・財務会計の概念フレームワーク』中央経済社、2005年。

———、「概念フレームワークのコンバージェンス」企業会計第59巻第1号、2007年。

田中弘『国際会計基準はどこへ行くのかー足踏みする米国・不協和音の欧州・先走る日本』時事通信社、2010年。

53) IASB は、会計環境を無視して、基準設定を無視しているという批判がある。たとえば、徳賀・前掲注(27)176頁参照。しかし会計基準の国際的なコンバージェンスを進めているのだから、IASB の立場からすると、環境要因をある程度無視するのはやむをえないだろう。

- 辻山栄子「第2部討議資料の解説 第6章財務諸表の構成要素と認識・測定をめぐる諸問題」斎藤静樹編著『討議資料・財務会計の概念フレームワーク』中央経済社, 2005年.
- 徳賀芳弘「第3部 討議資料の検討 第3章討議資料の特徴と論点」斎藤静樹編著『討議資料・財務会計の概念フレームワーク』中央経済社, 2005年.
- 豊田俊一「討議資料「財務会計の概念フレームワーク」について」企業会計第59巻第5号, 2007年.
- 梶田龍三「会計における概念フレームワークとコンバージェンス」大分大学経済論叢第58巻第5号, 2007年.
- 林田浩「研究室から 内的な整合性の位置づけと対象にかかわる一考察」税経通信第61巻第10号, 2006年.
- 広瀬義州『財務会計(第6版)』中央経済社, 2006年.
- 美馬武千代「「内的な整合性」からみた日本版『概念フレームワーク』の特徴と問題点」商学論叢第76巻第3号, 2008年.
- 藤井秀樹「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』における「内的な整合性」の概念」企業会計第57巻第6号, 2005年.
- 米山正樹「第1部討議資料の考え方 第2章討議資料の基本的な考え方」斎藤静樹編著『討議資料・財務会計の概念フレームワーク』中央経済社, 2005年.
- FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, Elements of Financial Statements a replacement of FASB Concepts Statement No.3 (incorporating an amendment of FASB Concepts Statement No.2)*, 1984, par.143. 平松一夫, 広瀬義州訳『財務会計の諸概念〔増補版〕』中央経済社, 2002年.
- , *Statement of Financial Accounting Concepts No. 5, Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprise*, 1984, par.83a. 平松一夫, 広瀬義州訳『財務会計の諸概念〔増補版〕』中央経済社, 2002年.
- IASB, *Discussion paper, Preliminary Views on an Improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information*, 2006.
- IASC, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, 1989. 日本公認会計士協会訳『国際会計基準書』同文館, 2001年.
- Miller, P.B. and R.J. Redding, *The FASB: People, the Process, and the Politics*, Trwin. 高橋治彦訳『FASB 財務会計基準審議会—その政治的メカニズム』同文館, 1989年.

The Characteristics and Problems of Internal Consistency in the Japanese Discussion paper on the Conceptual Framework of Financial Accounting.

Kazuaki KOIKE

ABSTRACT

In terms of the accounting standard, the inductive approach has been adopted. But these days, the inductive approach has been criticized because the inductive approach has been influenced by political pressure, ad-hoc, and incoherent. Therefore, the deductive approach has been noticed in many countries. Using the deductive approach, it is expected that accounting standards should be coherent and not be influenced by political pressure. There are some conceptual frameworks of financial accounting in the world and the Japanese conceptual framework of financial accounting is one of them.

There are some characteristics in the Japanese discussion paper on the conceptual framework of financial accounting. One of them is internal consistency in qualitative characteristic of accounting information. This concept of internal consistency is a unique concept of the Japanese discussion paper on the conceptual framework of financial accounting.

This paper criticized the concept of internal consistency. Primarily, the conceptual framework of financial accounting should follow the deductive approach but the concept of internal consistency might follow the inductive approach. The concept of internal consistency has a close relationship with the inductive approach in accounting standard setting because the concept requires the consistency of existing systems of standards, accounting study and basic accounting concepts. Secondary, the concept of internal consistency might be used to prevent the convergence of international financial reporting standards. On the grounds that an international financial reporting standard contradicts this concept, the international financial reporting standard might be refused by the Japanese Accounting Standards Board of Japan.

