

〔論 文〕

会計における概念フレームワークの意味と役割（2・完）

永 野 則 雄

目 次

1. はじめに
2. 概念フレームワーク（概念枠）の意味
3. 認識における概念枠の役割（以上、前号）
4. 会計における概念フレームワークをめぐる論点（以下、今号）
 - 4-1. FASB「概念フレームワーク」の解説
 - 4-2. 概念フレームワークは記述論か規範論か
 - 4-3. 概念フレームワークは「憲法」か
 - 4-4. 概念フレームワークは1つに収束すべきか
5. おわりに

4. 会計における概念フレームワークをめぐる論点

4-1. FASB「概念フレームワーク」の解説

会計における概念フレームワーク研究の端緒となったFASB（1976b）と同日に発表されたFASB（1976a, p.2）は、概念フレームワークの意義を次のように説明している。

概念フレームワークは憲法、すなわち、首尾一貫した諸基準に導くことができるような、また、財務会計と財務諸表の性格・機能・限界を規定するような、目的と基礎概念とを相互に関連させた統一的な体系である。目的とは、会計の最終目的と目標を明らかにするものである。基礎概念とは、会計の基礎にある概念——会計処理が行われる事象の選択、その事象の測定、そして利害関係者に対してそれを要約し伝達する手段に対して指針となる概念——である。この種の概念が基礎的だ

というのは、それから他の概念が導き出されるということ、また、会計・報告の諸基準を設定・解釈・適用する際にそれに繰り返し準拠するのが必要になるということ、この意味からである。（傍点の箇所は原文ではイタリック体）

この引用で明らかなように、会計の目的と基礎概念の統一的な体系であるというのが概念フレームワークの骨子なのである。先に概念枠と言語とは同じものだとするデイヴィドソンの見解を取り上げたが、概念フレームワークは目的を導入している点、そして概念の中でも基礎的なものだけを取り上げている点で概念枠と異なっているといえよう。目的を導入しているのは、財務会計の「性格・機能・限界を規定する」という文言と関係している。「規定する（prescribe）」であって「記述する（describe）」ではないのは、概念フレームワークが記述論ではなく規範論であることを意味している⁽⁵⁾。これは、概念フレームワークが記述論か規範論かという論点につながるのである。

FASBはその後、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board; IASB）と共同で作成した新たな概念フレームワーク（FASB, 2010）を公表した。その前文には「概念フレームワークは、財務会計・報告の性格・機能・限界を規定し、また、首尾一貫した指針に導くことが期待される、目的と基礎概念とを相互に関連させた統一的な体系である」と記されている⁽⁶⁾。これは、先の引用文の最初の文章とほぼ同じように見える。それゆえ、概念フレームワークに関する考え方は、基本的には変

わっていないように思われるかもしれない。しかし、細かく見ていくと、以下に列挙するような変更点が見て取れるのである。

- (1) FASB (1976a) の原文ではイタリック体で強調されていた「憲法(constitution)」という用語が、FASB (2010) では削除されている。
- (2) 概念フレームワークが適用される範囲が、FASB (1976a) では「財務会計・財務諸表」となっていたのが、FASB (2010) では「財務会計・報告」となっている。
- (3) 概念フレームワークが導くべき対象、そして、同じことであるが「設定・解釈・適用する際に繰り返し準拠される」とする対象が、FASB (1976a) では「首尾一貫した諸基準 (consistent standards)」であったのに対して、FASB (2010) では「首尾一貫した指針 (consistent guidance)」となっている。

(1)の「憲法」という用語が削除されたのは、概念フレームワークが「憲法」であるか否かが問題視されたからであろう。これについては後で論じる。(2)と(3)については、紙幅の都合で論じないことにする。

以下では、概念フレームワークをめぐる論点として、既に述べていることであるが、それが記述論か規範論のいずれであるか、そして、それが「憲法」であるか否か、という問題を取り上げる。また、複数の概念枠が存在するように、複数の概念フレームワークが存在すると考えられる。その場合、それが1つに収束するものであるかという問題を論点として取り上げることとする。

4-2. 概念フレームワークは記述論か規範論か

ジョーンズとウォルナイザー (Jones and Wolnizer, 2003, p.383) は、一般に認められた概念フレームワークを展開する過程においてIASBが解決し、そして明確な立場をとるべきとする基本的な理論的課題を8個挙げている。その最初の課題が、概念フレームワークが規範的か、記述的か、あるいは両者をミックスした

ものであるかという問題である。概念フレームワークが全体として規範論か記述論かという観点から考えると、両者をミックスしたものは規範論に含めることができよう。このように、概念フレームワークが規範論か記述論かという問題が解決すべき課題として挙げられているのである。

先に引用した FASB (1976a) による説明では、概念フレームワークは「財務会計と財務諸表の性格・機能・限界を規定する」ものであった。それは、「規定する」という文言から、FASB の概念フレームワークの主たる性格は規範論であることを示している。この引用文の直前では、これまでの多くの団体や個人が独自の概念を明らかにしてきており、その中でも会計原則審議会報告書第4「営利企業の財務諸表の根拠となる基礎概念と会計原則」が注目すべきものであるけれども、この報告書は主として物事の状態 (the way things are) を記述しているが、物事がどのようにあるべきか (how they ought to be) を規定してはいないと批判的に述べられている (FASB, 1976a, p.2)。これから分かるように、FASB の概念フレームワークが規範論となっているのは、それまでの概念フレームワークの諸研究が記述論にとどまっており、むしろ規範論として展開すべきだと考えたからであろう。

このように FASB が概念フレームワークを規範論として展開するのに対して、概念フレームワークが記述論である (あるいは、あるべきだ) という主張もある。これには、次の2つの異なる見解があると思われる。

- (1) 会計実務の記述論になっている。
- (2) 経済的現実の記述論であるべきである。

(1)の見解は、概念フレームワークが規範論であるという FASB の説明とは裏腹に、実際には現実に行われている会計実務の記述論になっているというのである。例えば、ハインズ (Hines, 1991, p.322) は、他の論者の見解を参照して「FASB の概念フレームワークは、一般に認められた実務の基礎となっている主たるカテゴリー、規則、および原則を蒸留したものを表している。そのようなものとして、実務に対して指針 (guide) を提供するというよりは、概念

フレームワークは実務とトートロジーになっている。こうした循環論は、概念フレームワークを定式化するこれまでの試みによく見られるものである」と述べている。先に取り上げた会計原則審議会報告書は記述論であったと FASB は述べていたが、FASB の概念フレームワークそれ自体が実務とトートロジーになっている、すなわち実務と同じことを述べているにすぎないというのである。

ところで、実務を記述しているからといって概念フレームワークが規範論ではないとの結論になるのだろうか。ハインズからの引用文にあるように、概念フレームワークが一般に認められた実務の基礎となっている原則などを「蒸留」したものであれば、そのような実務を実行している企業にとってはその概念フレームワークは「指針」にならないだろう。しかし、そのような記述論であったとしても、概念フレームワークとして一旦決まってしまうと、当該企業も含む企業一般の会計実務や会計基準に指針として働くことになり、規範論の性格を帯びることになるのである。

このことは、日本語における標準語（あるいは、共通語）の状況と似たようなものである。標準語は東京近辺の言葉を参考にして作られたという話があるが、これが教科書やマスメディアに対する指針として使われるものであれば、日本語の規範論として働くのである。標準語は、「神の手による蒸留」ではなく、ある視点をもった人間による「蒸留」である。そのように「蒸留」された日本語が標準語として推奨されるということは、規範論として性格を明確に持つことになる。したがって、こうした観点から、概念フレームワークが実務とトートロジーであるような記述論であったとしても、会計表現を規定する規範論として性格を帯びることになる。言語学での用語である「記述文法」と「規範文法」の区別でいえば、標準語は規範文法である。そして、会計基準とその基礎となる概念フレームワークは、財務諸表に使われる会計言語の規範文法を表示するものなのである。このように、概念フレームワークの規範論としての性格を確認しておくことが重要である。

ハインズが説明するような、実務とトートロジーであるような記述論としての概念フレームワークの性格付けに対しては否定的な見解もある。例えば大日方（2013、198 頁）は「IASB や FASB が公表している「概念フレームワーク」は、上述の準拠枠の機能の一部が期待されているものの、ほんらいの準拠枠ではない。第1に、蓄積された会計基準から帰納的に抽出されたものとは言い難いからである」と述べている。この場合の「準拠枠」は、社会学で使われる用法であると見られる。社会学での準拠枠は、先に述べたように、人びとが準拠する集団との関係で物事を認識する枠組であり、帰納的なアプローチによって記述されるものである。そうした意味で、会計基準から帰納的に抽出されたものではないので概念フレームワークは本来の準拠枠ではないと、大日方はいうのである。

次に(2)の見解であるが、これは、自然現象を記述する自然科学の概念枠に倣って、会計においても記述論であるべきだというものである。この場合、(1)の見解のような会計実務の記述ではなく、会計が対象とする経済的現実の記述であるべきだというのである。この見解の代表的な人物がチェンバースである。彼は、自然科学の理論の概念枠が観察可能な物事やその関係に関する観念を記述する命題の体系であると見ており、FASB が概念フレームワークを会計の性質を規定するシステムとしていることは間違いであると主張する（Chambers, 1996, pp.126-127）。すなわち、会計における「観察可能な物事やその関係」は会計という表現が対象とする経済的現実であって、会計の性質といったものではないというのである。チェンバースは、自然科学の理論に見られるような記述論が「概念フレームワーク」の名に値すると考え、規範論としての概念フレームワークを否定している。あるいは、規範論として展開する前に記述論があつてしかるべきだと考えているのである。すなわち、社会科学の理論と政策との区別に応じた記述論と政策論とに分けることを考えている。この点では妥当な見解と見えるかもしれないが、その際の記述論は会計に関する記述ではなく、経済現象の記述となっているのである。

チェンバースの主張を理解するには、彼の理論上の盟友ともいべきスターリングの見解が参考になる。スターリングは「[経済]現象が接合していれば、財務諸表も接合しなければならず、その逆も真である」(Sterling, 1985, p.56)として、財務諸表の接合(articulation)問題は偽の問題(false issue)であるとしている。そして、その結果でもあるが、収益費用アプローチか資産負債アプローチかという問題についても「もし現象が接合していれば、これらの観点に関するコンフリクトはあり得ない」(ibid.)と述べ、これもまた偽の問題であるとしている。つまり、会計において財務諸表が接合しているか否かという問題と、収益費用アプローチと資産負債アプローチのいずれを採用すべきかという問題のいずれも、会計という表現の対象である経済的現実によって決まることであり、経済的現実を究明すれば結果として解決される問題、その意味で「偽の問題」であるという。こうしたスターリングの考え方からすれば、会計独自の概念フレームワークがそもそも偽の問題ということになるであろう。ただし、スターリングの見解は、視点を内包する概念枠がなくても経済的現実が究明できるかのように考えている点で誤っているといえるのである。

チェンバースとスターリングの見解に賛同する者もいる。例えばウェルズは、ABACUS誌の「概念フレームワークに関するフォーラム」を総括する論文において「……会計の健全な概念フレームワークの基礎は、商取引の日常的な出来事(everyday affairs of commerce)においてのみ見出すことができる。……会計の役割が市場において取引をする人々の必要に役立つことであるとすれば、市場こそが健全な概念フレームワークの基礎を見出すべきところなのである」(Wells, 2003, p.278)と述べている。また、同じABACUS誌に掲載された論文でディーンとクラークも「まず間違いなく、日常の普通の、日々の商取引の基礎となる概念のフレームワーク(the framework of concepts)こそが会計の概念フレームワークなのである。観察値とは関係しない、憲法に基づいた唯一の会計の概念フレームワークを追い求めることは見当違いであ

り、その限りにおいて不要なのである」(Dean and Clarke, 2003, p.279)と主張しているのである。

この3名は、いずれもシドニー大学に所属しており、チェンバースの影響を受けたシドニー学派といえる人たちであると見られる。先に述べたように、チェンバースは自然科学を模範として概念枠を観察可能な物事やその関係に関する観念を記述する命題の体系と考え、概念フレームワークを会計の性質を規定するシステムとするのは間違っていると主張していた。ディーンとクラークが「[観察可能な物事の]観察値とは関係しない概念フレームワーク」を見当違いと見ているのは、まさにチェンバースと同様に自然科学の概念枠に基づいた考えであるといえるのである。彼らにとっては、日常の商取引の基礎となる概念のフレームワークこそが会計の概念フレームワークであるべきであり、会計独自の概念フレームワークなどは見当違いで不要なものなのである。その意味では、概念フレームワーク不要論になっているといえよう。

こうしたチェンバースらの見解には、2つの問題点がある。その1つは、会計という言語表現に関して前述の導管メタファーの誤りを犯している点である。もう1つは、自然科学の概念枠をモデルとして会計の概念フレームワークを扱うという「科学主義」の誤りを犯している点である。

チェンバースらの見解が導管メタファーの会計版であるというのは、会計表現の対象である経済的現実について考え、その結果である思考を会計言語という容器に入れるという発想に基づいているからである。すなわち、会計においてはその中身である経済的現実に関する思考こそが決定的に重要であり、会計言語はそれを包む容器にすぎないと想定されているのである。したがって、経済的現実に関する思考としての概念枠が出来上がれば、会計の概念フレームワークはそれとほぼ同じものである、あるいは同じものであるべきであるから、それとは別の会計独自の概念フレームワークは不要なのである。

チェンバースらの見解では、経済的現実に関する概念枠と、その結果としての会計の概念フレームワークも、ほとんど同じものとなってしまふ。チェンバースの場合では、売却時価こそが経済的現実に関する概念枠の中心概念であり、したがって、会計の概念フレームワークの中心概念となるのであり、それ以外の概念枠や概念フレームワークはあり得ないのである。こうした導管メタファーそのもののような考え方は、先に論じた言語相対仮説の強い仮説はおろか弱い仮説にとっても正反対の見解である。この点だけを取ってみても、チェンバースらの見解は現代の言語観からは認められないものであるといえる。

チェンバースらが経済的現実を考えると、自然科学の理論と同じような概念枠を想定していると思われる。しかし、その概念枠にデイヴィッドソンのいう「視点」があるということが考えられているのであろうか。視点は現実には存在せず、人間が与えるものである。このことを哲学者サルは次のように述べている。「……我々が現実を表現するのはある視点からにすぎないが、存在論的に客観的な現実には視点を持たないのである」(Searle, 1995, p.176)。チェンバースらの見解は、視点がなくても経済的現実を表現できると考えているように思われる。チェンバースは、売却価格以外の測定属性はフィクションに基づいており、売却価格だけが現在の現実を表しているかのように考えている⁽⁷⁾。しかし、こうした考えは、「現実」に対するチェンバース独特の「視点」を伴った概念枠に基づいているのである。その概念枠は、その独特の視点を受け入れない論者にとっては、数ある概念枠のうちの1つにすぎないであろう。したがって、それを会計の概念フレームワークに移し替えたところで、その概念フレームワークが唯一のものとはならないであろう。チェンバースらの見解は、素朴な言語観である導管メタファーに基づいたものであり、会計の言語がそれなりに独自の概念枠を持つものであるという認識に欠けているのである。

チェンバースらの見解の第2の問題点は、自然科学の概念枠をモデルとして会計の概念フ

レームワークを扱っているという点である。自然科学の方法をすべての学問に適用しようとする考え方を「科学主義 (scientism)」という。会計の概念フレームワークに関連して、パワー (power, 1993) は「……会計に関するあらゆるレベルの思考における一種の「科学主義」が、概念フレームワークの性質に関する明快な理解を妨げてきたのである。自然科学のモデルに向かうことを繰り返すのは、多分間違った場所を会計研究者は調べていることになるだろう」(p.45) と述べている。そして、パワーは、科学主義のような自然科学の権威に対する関心によって、会計研究者の多くは法学、倫理学、そして社会科学の哲学さえも会計を考えるために助けとなるものとしては無視してきたというのである (p.57)。彼は、社会哲学者のロールズの「正義論」を参考にして会計の概念フレームワークの方法論を展開している。また、概念フレームワークと基準設定過程との関係は、科学的法則と事例との関係ではなく、憲法と特定の法的判断との関係に類似していると述べており (p.55)、自然科学ではなく法学との親近性を強調しているのである。

アーチャー (Archer, 1993, p.69) も、パワーと同様に、概念フレームワークの展開において指針を求めるとすれば、経済学や物理学ではないとしており、そして、法哲学の文献において「概念枠」という用語が一般的に見られるので、この分野から良いアイデアが得られるのではないかと述べている。その理由として、概念枠の意味が物理学や経済学では法哲学よりは明らかにされていないというのである。確かにアーチャーが引用している法哲学者の文章では「概念枠」が使われている (pp.95-96)。ただし、今までに述べてきたように、物理学者や科学哲学者が概念枠を論じてきているが、経済学や法哲学において「概念枠」という用語が一般的に見られるかは筆者には不明である。

パワーとアーチャーに共通しているのは、会計の概念フレームワークとして物理学などの自然科学の概念枠を模範とするのではなく、法哲学などの社会哲学の知見を参考に行っている点である。そして両者とも、憲法と法的判断との関

係が概念フレームワークと会計的判断との関係と似たようなものとして見ているのである。法律の制定や裁判所での判決など法的な判断であれば、価値判断を内包する規範性を帯びたものであることは明らかであろう。それゆえ、パワーとアーチャーは、自然科学の概念枠が記述論であるのに対して、会計の概念フレームワークが規範論であると主張していることになる。この規範論としての概念フレームワークについては、概念フレームワークが「憲法」であるか否かの議論にとって前提となるのである。

これに対してチェンバースらは、経済的現実の概念枠が会計の概念フレームワークになると考えている点では、また、前述したように「科学主義」的な思考で自然科学の概念枠を模範としている点でも、会計の概念フレームワークが記述論であると考えているといえる。しかし、この概念フレームワークが会計という表現のあるべき姿を表していると考えるのであれば、彼らの考える経済的現実の概念枠という記述論が、会計表現の概念フレームワークの規範論に転化していることになる。このように、経済的現実の記述論が会計表現の規範論へと転化するのであれば、事実命題から当為命題を導出するという「自然主義の誤謬」に陥ることになる。サール (1986, 第8章) が主張するように、限定的なケースにおいて事実命題から当為命題を導出できるという場合も存在するかもしれない。しかし、こうした導出には慎重に対処することが必要であり、むしろ導出できないという前提で議論することが無難である。

自然科学の概念枠が記述論であるのに対して、会計の概念フレームワークはその一部が記述論であるとしても、全体としてみれば規範論となっている。このことは、概念フレームワークが会計基準設定や会計方法選択などの会計的判断の指針となっていることから必然のことである。会計基準自体は、会計担当者が経済的現実をどのように認識すべきかを指示する規則であり、規則としてまさに規範そのものだからである。そうした規則を作成する場面や、実務においてどのように会計を行うかという場面において、基準設定主体や会計主体に対して概念フ

レームワークは特定の方向へと導く、そうした意味で規範として働くべきものだからである。つまり、日常言語において標準語あるいは共通語が教科書などで使うべきだという規範性を持つように、会計の概念フレームワークは会計言語の使い方について規範性を発揮するものであり、その意味で規範論となっているのである。日常言語の概念を記述するような概念枠もあり得るが、標準語のように規範的な言語使用を定める概念枠もあり得る。同じように、会計言語の社会的な意味での準拠枠のような記述的な概念フレームワークもあり得るであろう。しかし、会計の概念フレームワークは会計言語の規範的な規則を導くものであり、したがって規範論が主体となるべきものである。

概念フレームワークと会計基準が共に規範性があることが認められるが、次に、この両者の関係について論じたい。その関係を示すのが、概念フレームワークが「憲法」か否かという議論である。

4-3. 概念フレームワークは「憲法」か

前述したように、FASB (1976a) では概念フレームワークが憲法であると強調されていたが、その改訂版である FASB (2010) では「憲法」の文字は削除された。しかし、どのような理由で削除されたかは不明である。憲法であることにかんがりの批判があったことから、そうした批判を考慮した結果かもしれない。自然科学の理論の概念枠においては、それが憲法であるかのような説明はないのが当然であろう。概念フレームワークが憲法であるか否かは別として、概念フレームワークが会計基準設定などの会計的判断との関係を見るには、そうした「憲法論議」が話の糸口として役に立つと思われる。そうした観点から概念フレームワークを検討することにしたい。

ソロモンズ (Solomons, 1994) は、ある大学の講義において「概念フレームワークなしで基準を設定する審議会や委員会は、政府の恣意的な行為から市民を守る憲法なしで法律を作る立法者のようなものだ」(p.121) と述べたという。しかし、より詳しく検討すれば、このような類

推は不完全なものであり、概念フレームワークと憲法とは次の3つの点で重要な違いがあると指摘している (pp.121-122)。その3点を要約すると、次のようになる。

- (1) 憲法は法の強制力を持つが、概念フレームワークは知的な説得力によるものは別として何も権威はない。
- (2) 憲法は議員の数や選挙の間隔など任意の要素を多く含んでいるが、概念フレームワークに任意性の余地はない。
- (3) いずれも国によって違いがあるが、概念フレームワークの違いは憲法の違いほど根本的とは思われない。

ソロモンズは、このように説明した後に「要するに、概念フレームワークの擁護論が憲法との類推によって補強されるとは思われない」(p.122)と、否定的に述べているのである。また、「実際には、FASBは既に憲法——憲章 (charter) と定款 (bylaws) ——を持っている」(ibid.)とも述べている。憲法や法律の制定に関する規則は憲法に記載されるのが一般的であり、こうした点で概念フレームワークではなくFASBの憲章と定款がその役割を果たしているというのである。では、そうした憲章や定款だけで憲法の役割を十分に担うことができるかといえば、そうではない。会計基準設定などの会計的判断に対して最高規範としての役割が概念フレームワークにあるからである。

ところで、概念フレームワークあるいは概念枠というのは、そもそも憲法ではない。したがって、概念フレームワークが憲法であるというのは、前述した導管メタファーと同じようなメタファーにすぎない。そこでも述べたように、メタファーはある面を際立たせ、ある面を隠すということであった。では、憲法メタファーは、概念フレームワークのどの面を際立たせ、どの面を隠すのであろうか。それを明らかにすることによって、憲法メタファーの役立ちが決まってくるといえよう。そのためにも、憲法の意味を明らかにしておく必要がある。

憲法の意味といっても、論者によって様々に説明されている。ある著書 (野中ほか、2012) によれば「憲法とは、広義では、社会において

誰が政治権力の担い手であるかとか、権力をどのように行使すべきであるかといった、政治権力の基本的な在り方を決めている法規範である」(3頁)という。こうした広義の憲法概念が絶対王政下の憲法ではなく、国王の権力行使を抑えるような近代的な憲法 (立憲的意味の憲法) のもとではその意味が限定されてきているという。そして、そのような近代憲法の特質として、(1)基本価値秩序としての憲法、(2)制限規範・授権規範としての憲法、(3)最高規範としての憲法、の3つが挙げられている (19-24頁)。基本価値とは個人の尊厳であり、それが人権の保障に具体化されるという。制限規範・授権規範とは、憲法が他の法規範を制定する者に対してその権限を授けるが、その反面としてその権限を制限することである。最高規範としての憲法とは、憲法が他の法規範に優位するということである。この3つの特質のうち、我々にとってなじみの深いものは最高規範としての憲法であろう。裁判において個々の法律が憲法違反であるか否かが問われることがあるように、憲法が法律よりも上位にある、その意味で最高の規範として働いていることが一般的に理解されているからである。そして、概念フレームワークの憲法メタファーが際立たせるのは、この最高規範としての意味合いであると思われる。

ソロモンズがFASBの憲法として憲章と定款があるとした先ほどの見解は、概念フレームワークの内に自己の設定・改廃の基準がなく、FASBの憲章と定款がそうした役割を担っていることを指している。この意味では、概念フレームワークは上記の(2)の性質を欠いているといえよう。上記の(1)の性質については、会計の目的や資産や負債などの構成要素の意味を示すことによって会計の基本価値を示していると考えられる。こうした基本価値を體現したものとして概念フレームワークは、会計における最高規範として機能することが期待されているのである。

しかしながら、最高規範としての概念フレームワークを憲法メタファーで理解すると、それが現実と乖離しているという面が覆い隠されてしまう恐れがある。現実と乖離しているという

のは、概念フレームワークが会計基準の内容や会計実務の判断と整合的でなかったりするという点である。概念フレームワークが会計基準と矛盾するケースがあることは当初から指摘されていたことである。例えば、IASB の概念フレームワークでは「当審議会は、限られたケースにおいてであるが、当「概念フレームワーク」と IFRS とに矛盾があるということを確認している。こうした矛盾があるケースにおいては、IFRS の要求項目が当「概念フレームワーク」のそれに優先する」(IASB, 2010, Purpose and status) と記述されている。このように会計基準が概念フレームワークに優先するということは、その 2018 年の改訂版 (IASB, 2018, Status) においても記述されているのである。会計基準が概念フレームワークと矛盾し、しかも会計基準の規定が概念フレームワークに優先するというのである。憲法と法律との関係では、法律が憲法に矛盾することはまさに憲法違反になるので許されないことであり、ましてや法律の規定が憲法に優先するということは考えられないことである。こうした点では、概念フレームワークを憲法メタファーで理解することは無理なのである。

ところで、概念フレームワークが最高規範であるとしても、会計基準も規範であり、同じ会計言語の規範としてどのような関係にあると考えられるであろうか。法学者の井上 (1967, 399 頁) は、「法体系は、様々なレベルに立つ法規範、同じレベルでもさまざまな性質と機能をもつ法規範などからなるが、体系としては、これらの多種多様な法規範を、この社会の妥当性をもつ法規範であると確認し承認する特定の法規範を枠組みとし基盤とするのである」としているが、この文中の「特定の法規範」は憲法のことである。憲法はそれ自体も法規範であるが、全体としての「法体系の枠組み」となっているのである。これに倣えば、概念フレームワークはそれ自体が規範であるが、会計の規範体系における枠組として機能しているといえる。ただし、井上が憲法を法体系の枠組であると述べる時、それは先の憲法の性質の(2)を中心に考えたものであり、ある法規がその体系内

での法規範であるかを確認する規準としてである。前述したように、概念フレームワークは会計基準などが会計規範であるかを確認する規準となっていないので、この意味では法体系の枠組に匹敵するものにはならないであろう。

これに対して、憲法の性質の(1)と(3)を中心に考えれば、概念フレームワークが会計の規範体系の枠組として機能するといえるであろう。このことは、津守 (2002, 277 頁) が概念フレームワークを「会計基準を設定するための基準」としての「メタ基準」であると述べていることと同じであろう。会計基準を設定するために審議会のメンバーが多数決で決めるべしといった基準設定の形式的な基準ではなく、概念フレームワークが会計基準の内容を規定するという意味での「メタ基準」として理解すべきである。なお注意すべきは、メタ基準といっても、概念フレームワークと会計基準は同じ会計言語という概念枠の範囲での「上下関係」にあるという点である。先に複数の概念枠を判断するメタ基準としての「メタ概念枠」について言及したが、概念フレームワークがメタ基準であるとしても、こうしたメタ概念枠ではないのである。概念フレームワークは、会計という言葉の概念枠として会計基準と同じ視点を共有するものであり、会計基準よりも上位に位置する基準なのである。

とはいえ、概念フレームワークの憲法メタファーは、大ざっぱな理解では妥当するとはいえるが、理論的な検討に耐えられるものではない。では、概念フレームワークは、基準設定などの会計的判断に対してどのような役割を果たしているのだろうか。それは、FASB 自身が述べているような「指針」としての役割であろう。これは、前述したように、FASB (2010) では、会計基準などが「会計・報告の指針」と表示され、また、これらの指針の設定母体である FASB を導くのが概念フレームワークであると述べられていた。「指針」と「導く」とで紛らわしいことであるが、概念フレームワークが FASB の会計基準設定に対して「指針」として働き、その活動を導いていると見ることができる。ただし、この場合の「指針」をどのように

理解するかが問題である。概念フレームワークが憲法とまさに同じような最高規範としての法律に優先するという役割を演じると理解することはできない。

パワーは「概念フレームワークは古典的な意味での最終的な基礎ではなく、会計基準・実践に関する思考を「組織化する」ような、こうした基準・実践のネットワークにおける準拠点(point of reference)である」(Power, 1993, p.53)と述べている。文中の「古典的な意味での最終的な基礎」が何を意味するかは必ずしも明らかではないが、概念フレームワークが思考を組織化する際に準拠すべき視点、そのような意味での準拠点であることが指摘されている。「準拠点」に似た用語として先に「準拠枠」を取り上げ、それが主として社会学で使われる記述的な概念枠であると述べた。しかし、ここでの「準拠点」は、パワーは特に説明を与えておらず、また、特定の理論分野の用語でもないようである。ここでは、社会学的な準拠枠の意味ではなく、法的判断において参照されるべき憲法のように、会計基準設定などの会計的判断において参照されるべき点、あるいは基本的な枠組、その意味で基本的な概念枠と捉えれば良からう。ただし、概念フレームワークが憲法ほどには拘束力がないことは繰り返すまでもない。

結論としては、概念フレームワークが「憲法」であるか否かという問題については、ちょっとしたメタファーとしては憲法であるとはいっても、少しでも詳しい議論が必要な場合であれば憲法とはいえないということである。会計の言語に対する規範体系の中では概念フレームワークが会計基準よりも上位に位置する枠組であるが、憲法のような最高規範とまではいえない。会計基準設定や実務における会計的判断においてその方向性や理念を指し示す指針、あるいは準拠点として理解すべきと思われるのである。

4.4. 概念フレームワークは1つに収束すべきか

概念フレームワークとしては、FASB (1976b)が公表されて以来、収益費用アプローチと資産負債アプローチが会計観(あるいは利益観)として注目されるようになった。この2つの会計

観を更に分析して、辻山(2018、5-16頁)は6つの利益概念を次のように列挙している。以下、辻山の解説に従って簡単な説明を付け加えておく。

- (1) 利益Ⅰ(取得原価主義会計)……ペイトン＝リトルトンの『会社会計基準序説』において想定されている、いわゆる発生主義会計における利益概念であり、企業会計原則が採用する損益法のモデルである。
- (2) 利益Ⅱ(拡張された取得原価主義会計)……利益Ⅰに金融投資だけに公正価値を限定的に採用するという利益概念であり、日本の「財務会計の概念フレームワーク」やいわゆる「ビジネスモデル」に想定されているものである。
- (3) 利益Ⅲ(金融商品に関する全面公正価値会計)……すべての金融商品を公正価値で評価するという利益概念である。
- (4) 利益Ⅳ(全面公正価値会計)……企業が保有する資産と負債のすべてを公正価値で評価するという利益概念である。
- (5) 利益Ⅴ(経済的利益)……企業価値を評価し、その期間差額によって計算する利益概念であり、利益Ⅳに追加して、超過収益力(のれん)を考慮することが必要となる。
- (6) 利益Ⅵ(現行基準)……利益Ⅰから利益Ⅴまでとは異なり、特定の前提から整合的に導き出された利益概念ではない。それは、現行の会計基準開発の過程に見られるような、利益ⅠないしⅡから利益ⅢないしⅣへと変更していく際に妥協の産物としての成立した会計基準に暗に想定される利益概念である。

利益Ⅰと利益Ⅱはフローモデルによる純利益の計算を、利益Ⅲと利益Ⅳはストックモデルによる包括利益の計算を中心としたものである。したがって、利益Ⅰと利益Ⅱは収益費用アプローチに属し、利益Ⅲと利益Ⅳは資産負債アプローチに属している。特に、利益Ⅳは資産負債アプローチの純粹型とも述べられている。

これら4個の利益概念は、それぞれの利益概

念を中心とした概念体系としての概念フレームワークとなっている。すなわち、4個の概念フレームワークが利益概念を核として存在しているといえるのである。会計の概念フレームワークとしては、利益Ⅴと利益Ⅵは除外されよう。というのは、利益Ⅴは、自己創設のれんの測定が不可欠なところから、会計の利益概念としては採用されないと考えるからである。ただし、利益Ⅴは経済学的には意味のある概念であるから、会計外の領域で何らかの概念枠を構成するというところまで否定するものではない。利益Ⅵは、規範的な意味での概念フレームワークを構成するものではない。現行の会計基準から帰納的に導かれる利益概念ということから、社会学的な意味での準拠枠を構成している見ることもしできるかもしれない。しかし、各基準間に整合性がないところから明確な利益概念を伴った概念体系を構成するものではない。この利益Ⅵは現行の日本基準による利益の実態といえるものである。それゆえ、それが日本の概念フレームワークの採用する利益Ⅱと異なっているとすれば、先のIASBによる指摘と同様に、これは日本の概念フレームワークと会計基準とが矛盾しているケースを示しているのである。また、IFRSの概念フレームワークとその会計基準との関係についても同じことがいえよう。したがって、会計基準体系が異なれば、それに応じて利益Ⅵの内容も異なってくることになる。

上記の利益概念から利益Ⅴと利益Ⅵを除けば、他の4個の利益概念が基礎概念として別々の概念フレームワークを形作ることになる。これだけでも4個の概念フレームワークが考えられることになり、複数の概念フレームワークが存在することになる。この複数の概念フレームワークが1つに収束すべきものであるかを検討することにしたい。

概念フレームワークは1つである、あるいは1つであるべきだとする一元論の代表者ともいえるのが、先に取り上げたチェンバースである。前述したように、チェンバースは、経済的現実を見れば、おのずと売却時価だけが「現実」のものとして浮かび上がってくるかのように考えている。この場合の売却時価は利益Ⅳの考えに

ほぼ沿ったものである。経済的利益である利益Ⅴは、チェンバースからすれば、企業の将来キャッシュ・フローに依拠するものであるから予測に頼らざるを得ないのであり、そうした意味で「現実」の出来事ではないのである。同じような経済の現実を見ながらも、チェンバースと経済的利益を考える人とは視点が異なるといえる。また、たとえチェンバースが予測やフィクションに頼らずに経済的現実を眺めることを求めたとしても、人によって視点が異なれば、チェンバースと異なる眺めを抱くことにもなろう。そうした意味では、視点を異にすることによって経済的現実に対する概念枠が幾つか存在するようになっていても不思議ではないのである。チェンバースとその考えを受け継ぐシドニー学派の人々は、経済的現実に対する概念枠が幾つかあったとしても、いずれは1つに収束し、それがまた会計の概念フレームワークになると考えているのであろう。それは、パワーが「科学主義」として批判したように、自然科学の理論をモデルにして単一の概念枠を求めようとしているからだと思われるのである。

先にも述べたように、概念枠の議論はパラダイム論にも関わるものである。パラダイムの概念によって「科学革命の構造」を論じたクーン(1971)は、「ここで科学革命という時、それはただ累積的に発展するのではなくて、古いパラダイムがそれと両立しない新しいものによって、完全に、あるいは部分的に置き換えられる、という現象である」(104頁)と述べ、パラダイムの変革が革命と呼ばれるという。そして「パラダイムの変革は、科学者たちに彼らが研究に従事する世界を違ったものと見させる」(125頁)と述べ、パラダイムの変革が視点の変革をもたらすとしている。その結果、「ある意味では、対立するパラダイムの主張者は、異なった世界で仕事をしているのだ」(169頁)というのである。パラダイムが対立するということは、その概念枠が対立しているということでもある。

対立するパラダイムあるいは概念枠はまさに異なる言語であるかのように、その相互の間は翻訳不可能であり、理解不可能という意味で共約不可能であるとされている。共約不可能のま

まであれば、いずれのパラダイムあるいは概念枠も正しいという相対主義となってしまう。これについてクーンは「後に出た科学理論は、前のものよりも問題を解く能力において、時には全く違った状況にまで適用できる、より良いものである。それは相対主義の立場ではない。それは私が科学的進歩の強固な信者であることを示している」(237頁)と述べ、複数のパラダイムが並立する相対主義ではなく、それらが自ずと1つに収束するかのような見解を採用している。ただし、自然の中にある「真の」対応物と理論との間の適合が成立するといった観念を幻想と見ている(同頁)。すなわち、あるパラダイムが実在と対応するから真であり、したがってそのパラダイムだけが認められるという一元論は採用していないのである。

クーンがパラダイム論を論じた「科学革命」における「科学」は自然科学を想定している。自然科学の対象は、歴史をもたないような物から成っていると考えても良からう。これに対して、社会科学の対象は歴史をもち、絶えず生成・変化するようなモノから成っていると見える。会計の対象である経済的現実においても、利益Ⅰが支配的なパラダイムであった頃と現在とでは、多様な金融商品の出現や企業活動の国際化などにより複雑化・多様化が進んでいる。それだけに、生成・変化するモノのどの面を重視するかによって視点が異なったりして複数の異なる概念フレームワークが成立しやすいといえる。生成・変化しない物を対象とする自然科学よりは社会科学の方が、複数のパラダイムあるいは概念枠が構成され、それがまた併存することになりやすいのであろう。また、会計は経済的現実における何らかの価値を測定するものであり、価値を表す言葉と数値を使うものである⁽⁸⁾。その意味でも自然科学の概念枠とは異なり、価値を眺める視点が異なれば概念フレームワークの内容も異なってくるのである。

こうした価値を眺める視点に影響するものとして、利害関係者の情報要求の多様化も挙げることができよう。この点でパワー(Power, 1993)は「我々は会計に関する異なる「深層」の考え(投資家のニーズへの役立ち、経済的現

実の写像、課税の基礎の提供)を持つことが可能であり、また、そのそれぞれについて概念フレームワークが可能なのである」(p.55)と述べている。つまり、利害関係者の情報要求が会計の基礎にある考えを構成し、その考えに応じた複数の概念フレームワークが考えられるとしている。パワーのいう「深層の考え」は概念フレームワークにおいては目的として明示される。そして、その目的が異なれば概念フレームワークも異なってくるのである。

そうした概念フレームワークの複数性を認めるパワーであっても、そのうちのどれでも良いという考えではない。彼は「[複数の概念フレームワークを認めることによる]そのような心配事の1つは、もし我々が複数の概念フレームワークの可能性を認めると、これが相対主義と「どれでも良い」への道となるということである。……同意された単一の概念フレームワークという考えを断念するということは、それぞれの「経済的利害」に応じた概念フレームワークの複数性に必ずしも導かれるわけではない」(p.58)と述べている。では、相対主義に陥らずに複数の概念フレームワークを認めることはどのようにして可能なのか。パワーは、この点については会計とは何かについての深層にある見解を検討すること、そして解釈学の知見を利用することを示唆するが、これは将来の課題として残しているのである(p.56)。

このように見てくると、概念フレームワークの複数性は、会計の対象である経済的現実の複雑化・多様化や情報要求の多様化が会計の目的や基礎概念に反映されて生じるものであることが分かる。しかし、利益Ⅰから利益Ⅳにまでの利益概念に対応した複数の概念フレームワークが考えられるにしても、1つの会計の規範体系において採用される概念フレームワークは1つだけである。ところが、日本の場合、日本基準、IFRS、アメリカ基準、いわゆる修正国際基準の4つの会計の規範体系が併存している。修正国際基準には明示的な概念フレームワークは存在しないが、イギリスの不文憲法のような明文での憲法が存在しない場合と同様に、不文の概念フレームワークが存在していると想定できよ

う。では、こうした概念フレームワークは1つに収束されるのであろうか。

この問題については、これまでも取り上げてきたチェンバースであれば、経済的現実を見れば自ずと概念フレームワークは1つに絞られてくると考えるであろう。しかし、現在では、例えばホーングレン (Hornngren, 1994, p.103) や津守 (2002, 138 頁) が示しているように、概念フレームワークも憲法と同様に社会選択の問題として捉えられることが多い。同じようにアーチャー (Archer, 1993, p.80) は、概念フレームワーク作成の過程が政治的な過程であると見て「こうした見解によれば、概念フレームワークの探求は科学 (あるいは社会科学) 的な研究の過程ではない。そして、目的や基礎概念の選択のような重要な価値問題に関して特定の方向に意見をリードするようにその役割を行使するのが FASB の権利であり義務である」と述べている。会計の目的や基礎概念が価値に関わっており、その選択はまさに価値判断を伴うという考えである。そして、FASB が主体的に会計の目的と基礎概念を方向づけるようにリードすべきだというのである。

これまで幾度か取り上げてきたパワーやアーチャーは、メタ理論として概念フレームワーク構築の方法論を論じている。パワーの場合はロールズの「正義論」を参考にした方法論であり、アーチャーの場合は法哲学やソフトシステム論を参考にした方法論である。そして、FASB などの会計基準設定主体が実際に概念フレームワークを構成する場合、これまで述べてきたように、社会選択の問題となってしまう。こうした議論にこれ以上立ち入るつもりはないが、前述した概念枠の議論から複数の概念フレームワークにどのように対処するべきかを論じておきたい。

概念フレームワークが概念枠の一種とすれば、先に論じたように、異なる概念フレームワークの間に共約不可能性が成立するのであろうか。この共約不可能性とは、異なる概念フレームワークの間で翻訳ができない、したがって理解ができないということである。こうした共約不可能性は、言語相対仮説を生み出した元にな

り、またパラダイム間では互いに理解ができないといった話につながったのである。しかし、それでもある程度は理解できるのではないかといった批判もあるが、こうした議論には深入りすることは避けたい。こうした分野とは異なり、異なる概念フレームワークであるとしても同じ会計言語の間での違いであり、異なる概念フレームワークを主張する人同士で話が通じない、あるいは理解ができないということは、さほど問題にならないと思われる。したがって、ある概念フレームワークの主張者は他の概念フレームワークと十分に比較することによって、自己の概念フレームワークの優位性を確信しているのであろう。その際、その比較を行う際の視点は、第三者あるいは審判の目によるものであろうか。だが、そもそもそのような第三者あるいは審判の目はあり得るのだろうか。

この点については、概念枠やパラダイムよりも上位のメタ概念枠やメタ・パラダイムについて前に論じたように、「神の目からの視点」としての第三者あるいは審判の目というものはないと考えるべきである。複数の概念フレームワークを比較する場合、それらを比較して優劣を決定するような規準があるとすれば、それはメタ概念フレームワークとでもいうべきものである。それは神の目による判定規準であり、人間の目による判断規準ではない。それゆえ、第三者や審判の目からの視点があるように見えても、複数の概念フレームワークのそれぞれに内包される視点と同じレベルにあるものであり、神の目からの視点と同じレベルにあるわけではない。このことは、野球におけるボール・ストライクの判定において審判は選手と同じレベルでボールを見るだけであり、神の目として最終的な裁定を行ってはいないのと同様である。

複数の概念枠を認めるからといって「どれでも良い」というような相対主義に向かうのではないのは、先のパワーの指摘のように、概念フレームワークの場合も同様である。その時と場所によって1つの概念フレームワークを選択しなければ、会計の規範体系が成り立たない。しかし、それによって1つに絞らざるを得ない場合であっても、それは憲法の選択と同じように

社会選択の問題となる。会計の目的として示される利害関係者の情報要求や基礎概念の対象である経済的事象はいずれも価値に関わるものであり、それゆえ生成・変化しやすいものである。したがって、概念フレームワークはそれに応じて複数のものが構成され易いのであり、理論的にも1つに収束すべきものではないのである。概念フレームワークが1つであるべきだとすれば、それは神の目による視点から見ていることになるであろう。

5. おわりに

概念枠は、デイヴィッドソンが述べているように、ある視点から経験を組織化する方法である。概念枠それ自体の概念は主として科学哲学で議論されてきたが、本稿でも論じたように、言語一般の概念構造にも妥当するものである。それゆえ、会計という言語体系においても概念枠に関する議論は適用できるのである。

会計における概念フレームワークは、経験をどのように組織化しているかという記述論ではなく、どのように組織化すべきかという規範論となっている、あるいは規範論であるべきである。この点では概念フレームワークは、概念枠を自然科学の理論の記述論として扱ってきた科学哲学とは異なることに注意する必要がある。会計における言語それ自体は経済的現実を組織化する方法であり、その方法を具体的に規範的に決めているのが会計基準に代表される会計の規範体系である。概念フレームワークは、そうした規範体系の概念構造を明らかにすべきものなのである。これが会計における概念フレームワークをめぐる論点として最初に取り上げた事柄である。

第2の論点としては、会計の規範体系における概念フレームワークの位置づけとして、それが法律の規範体系における憲法と同じようなものであるかを論じた。結論としては、概念フレームワークは憲法と同様に最高規範として見ることも可能であるが、憲法ほどには規範力を有していないということである。概念フレームワークと矛盾した会計基準が設定されたとしても、

さほど大きな問題としては扱われないのである。また、会計の目的や基礎概念それ自体が明確に定義されていないという問題や、それらが整合的な体系として構成されていないのではないかという問題もあると思われる。そうしたことから、最高規範というよりは、単なる指針としての役割を果たすにすぎないといえるのである。

こうした2つの論点からも第3の論点として、概念フレームワークを1つだけ認めるべきとするのは、社会選択の問題としてはあり得るが、理論的には考えるべきではない。それを1つに収束すべきとする考えは、自然科学の理論に毒された「科学主義」であり、また、「神の目による決定」を人間が行うかのようなものである。

こうした3つの論点に対する本稿の結論については、特に目新しいものはない。各論点において議論されている諸主張を、概念枠に関する科学哲学や認識論に基づいて検討したものである。その意味で、至極当然の結論になっていると思う人もあるだろう。逆に、自己の主張の根拠が否定されていると思う人も出てくるであろう。本稿の意義は、そうした否定された根拠を明らかにしている点にあるといえる。

[注]

(5) 本稿で使う「記述論」と「規範論」は、「記述理論」と「規範理論」と同じことである。この場合の「理論」を科学理論という意味で解釈し、因果関係によって説明と予測を行う理論であるとするならば、藤井 (2016, 9頁) が指摘するように、規範論あるいは規範理論は「理論」と称することはできない。規範論だけでなく、本稿で想定している記述論も「理論」の名に値しないことになろう。というのは、この場合の記述論は、説明と予測を可能とするような実証理論ではないからである。本稿での記述論と規範論は、「記述として論ずる」あるいは「規範として論ずる」といった程度の意味で理解してほしい。また、藤井は、概念フレームワークがこれまでの会計理論の「規範理論の今日的到達点として位置づ

けられる」(12頁)としており、それが「制度設計への貢献という社会的な役割を、一定の限定条件つきではあれ、担いうる会計理論として存在してきた」(同頁)という。これは、説明と予測を旨とする理論ではない規範論もその存在価値を認めているものといえよう。もっとも、説明と予測ができない理論は学問として認めないとすれば、それは余りにも偏狭な見方であるといえよう。

- (6) FASB (2010) と IASB (2010) は、共同で作成しているので本文は共通しているものの、前文は異なっている。
- (7) この辺りのチェンバースの主張とその検討については、永野 (1980) を参照されたい。
- (8) この点については、永野 (2018) を参照されたい。

[参考文献] (前号に掲載済み)