

企業会計審議会の正統性

森 洵 太

1 問題の所在

近年の会計基準設定をめぐる問題は、Solomons (1978) が「会計の政治化」(politicization of accounting) 現象を指摘した当時とは明らかに様相を異にし、また事態が複雑化している。旧来はたとえば米国では FASB (Financial Accounting Standards Board ; 財務会計基準審議会) という、一国家内に留まる基準設定主体が、一国家内の会計基準を策定するという構造であったのに対し、近年では IASB (International Accounting Standards Board ; 国際会計基準審議会) のプレゼンスの増大とともに、会計基準設定という行為が、国境を跨る作業へと変貌していることがその一因であろう。このことは正統性 (legitimacy) の問題を惹起する。換言すれば、様々な経済的帰結をもたらす会計基準を、一民間団体が国境を跨って策定するという行為が、利害関係者にどのように受け入れられうるのかという問題である。

上述の問題意識のもと、本稿では、正統性の観点から、会計基準設定主体を歴史的に考察する。その対象として、企業会計審議会を取り上げる。プライベート・セクターである FASB や IASB の正統性について論じた先行研究は数多く存在するが、2001 年に ASBJ (企業会計基準委員会) が設立されるまで、戦後一貫してわが国の会計基準設定を担ってきた企業会計審議会について、その正統性を論じた文献は極めて少ない。企業会計審議会の正統性を論じる意義は次の2点に集約される。第一に、会計基準設定主体の正統性を論じる際に、パブリック・セクターであり、わが国特有の審議会制度のもとに運営されてきた企業会計審議会の正統性を明らかにすることは、他の基準設定主体に比べ極めて特徴的な事例になることが期待されるからである。第二に、IFRS アドプションの成否が論じられている現在、わが国がどのような構造のもと、会計基準を設定してきたのかを正統性の観点から歴史的に再考察を加えることは重要な意義があると思われるからである。

次節においては、まず本稿が分析視角として用いる正統性概念について概念整理を行う。第3節では、企業会計審議会の歴史的展開を再確認する。第4～6節においては、次節で提示する政治的・手続的・実質的正統性のそれぞれ3つの正統性の観点から、企業会計審議会を考察する。第7節において、本稿の結論を提示する。

2 正統性概念の整理

本稿では、正統性概念を用いて企業会計審議会の歴史的変遷を検討していく。とはいえ、ひとくちに正統性と言っても、極めて多義的な概念であることは論を俟たない。また、用いられる研究領域も多様である。そのため、本節では、まず隣接研究領域における正統性概念について整理した後、会計基準設定に関する正統性概念について先行研究を整理し、本稿における正統性の定義を試みることにする。

正統性でしばしば言及されるのが、社会学者 M. Weber の議論であろう。Weber は、他者を服従させる「支配」という行為について、支配される側が正統性の信仰を持つ（正当の支配）パターンを3つに類型化した。それは、「制定された諸秩序の合法性と、これらの秩序によって支配の行使の任務を与えられた者の命令権の合法性」に基づく①合法的支配¹、「昔から妥当してきた伝統の神聖性と、これらの伝統によって権威を与えられた者の正統性」に基づく②伝統的支配、「ある人と彼によって啓示されあるいは作られた諸秩序との神聖性・または英雄的力・または模範性、に対する非日常的な帰依」に基づく③カリスマ的支配、の3つである（Weber, 1922、邦訳10頁）。

Weber の議論は「現代の政治学における正統性論に対して決定的な影響を与えた」（川崎他編、2006、31頁）。Weber の正統性論の特徴は、正統性を被支配者の点から定義した点にある。支配者は、自らの支配行為が正統性を有することを主張するが、正統性の「信仰」を持つか否かは、「あくまでも被支配者」の側にある。すなわち、正統性を有するためには「支配者が何らかの基準を満たすことではなく、被支配者にそう思われること、思わせることが重要」なのであり、Weber の「正統性論のポイントは、あくまでも被支配者・服従者側の支持に」（川崎他編、2006、32頁）置かれている。このことは、会計基準設定における正統性について論じる際にも、財務諸表作成者や財務諸表利用者など、会計基準によって影響を受ける人々の側に着目した議論を展開する重要性を示唆するものである。

ドイツの社会学者 J. Habermas は、Weber の正統性論を引きながら、「正統化のフィルター」（Habermas, 1992、邦訳下巻177頁）として公共的討議（diskurs）に着眼する。各人が一定の規則²に従って討議を行うことによって、合意が正統化されるのである。Habermas の正統性論は「利害の対立が起こって、合意が損なわれているとき、関係者すべてが従うべき規範をもう一度考え直す場」（中岡、2003、229頁）としての討議に重きを置いているところに特徴がある。

政治学者の Dahl (1991) の正統性に関する言及は、Weber の正統性論を喚起するものであろう。政府の正統性について、Dahl (1991) は次のように述べる。

「政府の構造、手続き、行為、決定、政策、官吏、指導者などが『正しさ』、適切さ、倫理的善などの性質を備えている——ひと口に言えば拘束力ある決定を行う権利をもつ——と命令を受ける側の人びとが信じる時、その政府は『正統的』とされる」（邦訳80頁）。

このように、Dahl (1991) は「命令を受ける側の人びとが信じる」という、心理的側面の強

い表現で正統性を議論している。これは、Weber が被支配者側の支持に正統性の基盤があることを指摘した点と通底する。

正統性論は、会計基準設定をめぐる議論でも盛んに登場する。Johnson and Solomons (1984) は、FASB の正統性を論じている。彼らは、FASB の正統性は次の3点が満たされた場合に生じると考察している。①十分な権威 (sufficient authority) —これは、議会やSECからの明確な権限の委譲及び権限の遂行における十分な能力と定義される。②実質的デュー・プロセス (substantive due process) —これは、権限の行使に関する適切な正当化がなされており、また、基準が十分な論理的根拠づけのもとに公表されることである。③手続的デュー・プロセス (procedural due process) —これは、すべての利害関係者に対する意見聴取機会の提供、結論に影響を及ぼしうる機会の提供と定義される。

Wahlen et al. (1999) は、会計基準設定における正統性を「基準設定機関の決定が、その関係者に受け入れられること」(p. 445) と定義している。関係者の受け入れを正統性と関連させる見方は、先に検討した Weber の正統性論と共通するものがある。Wahlen et al. (1999) はさらに、グローバルな会計基準設定主体に求められる要件として、①独立性 (independence)、②説明責任 (accountability)、③専門的知識 (expertise)、④代表性 (representativeness)、⑤デュー・プロセス (due process)、⑥権限と責任の連携 (alignment of authority and responsibility)、⑦十分な資源 (sufficient resources)、⑧操作性 (operationality)、の8点を挙げる。

また、Burlaud and Colasse (2011) では、Johnson and Solomons (1984) を参照しながら、IASB の正統性について次の3つの正統性の観点から考察を行っている。①政治的正統性 (political legitimacy) —彼らの定義によれば、組織における政治的正統性の直接的・間接的源泉は「選挙」(election) にあるとされる。すなわち、IASB のような国際的組織の場合、選挙によって選出された代表者から構成される議会の監督を受けない点が、政治的正統性の観点からは問題視されるのである。②手続的正統性 (procedural legitimacy) —これは、独立性・公平性を保証するための手続きに沿うことと定義される。③実質的正統性 (substantial legitimacy) —当該分野に関係する技術的・科学的な知識、能力の保有である。

これら先行研究から、本稿では会計基準設定主体の正統性を、図1に示すように、3つの正統性を源泉としてもたらされるものであると定義したい³。

政治的正統性は、「選挙を通じた代表者による会計基準の法的権威づけ」とであると定義する。

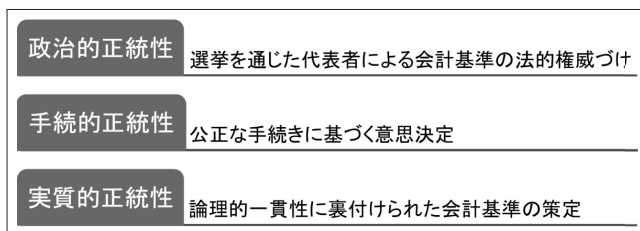


図1 会計基準設定主体の正統性
(出所) 筆者作成。

ここでの「選挙」とは、具体的には国家によって行われる選挙を意図している。Weberによる支配の三類型の議論でも、「制定された諸秩序の合法性」や「支配の行使の任務を与えられた者の命令権の合法性」が合法的な支配では不可欠となる。会計基準が各国政府によって、上場企業のディスクロージャー行為を規制するものである以上、基準設定主体と財務諸表作成者の間には支配/被支配の相貌が出現する。よって、基準設定行為の正統化のためには、会計基準に対し、政府という国民の代表者からの法律を通じた権威づけが必要になるのである。

手続的正統性は、「公正な手続きに基づく意思決定」と定義する。会計基準設定に関する正統性の先行研究は、総じて正統性の一要件にデュー・プロセスを掲げている。また、Habermasが述べるように、一定の規則に基づく討議こそが、合意を正統化するために必要となる。そのため、手続的正統性は、基準設定主体の具体的な基準策定手続から生ずるものと考えられる。

実質的正統性は、「論理的一貫性に裏付けられた会計基準の策定」である。Johnson and Solomons (1984) は、十分な論理的根拠づけのもとに基準が公表されることが重要であると指摘している。Burlaud and Colasse (2011) は、実質的正統性について当該分野に関係する技術的・科学的な知識、能力の保有と定義し、具体的には概念フレームワークに着目しながら検討を行っている。論理的一貫性を具体的に測定することは難しいが、概念フレームワークの整備状況に着目することで会計基準設定主体が基準設定における論理的一貫性をどの程度重視しているかを推し測る、ひとつのメルクマールとなることが期待されるのである。

次節では、正統性を用いた考察を進める前に、企業会計審議会の歴史展開について確認する。

3 企業会計審議会の歴史的展開

戦後、わが国における会計基準設定は、2001年にASBJが誕生するまでの間、一貫して企業会計審議会の下に行われてきた。その前身は、1948年に経済安定本部内に設置された企業会計制度対策調査会である。翌年の1949年には同調査会より企業会計原則が公表される。ただし、同調査会は「法制的根拠」を有しない点が問題とされ、また、独立の諮問機関として存続すべきとのシャウブ勧告により、1950年には同調査会は企業会計基準審議会へと改められた(新井、1999、99-100頁)。その後、1952年、経済安定本部は解散し、企業会計審議会は大蔵省に移管され、名称を企業会計審議会として今日に至っている。

企業会計審議会は、国家行政組織法第8条に基づく機関であり、省庁の「所掌事務の範囲内で、法律または政令の定めるところにより、重要事項に関する調査審議、不服審査その他学識経験を有する者等の合議により処理することが適当な事務をつかさどらせるための合議制の機関」(同第8条)である。企業会計審議会の任務は、1952年の大蔵省組織令第87条により、「大蔵大臣の諮問に依じて、企業会計の基準及び監査基準の設定、原価計算の統一、企業会計制度の整備改善その他企業会計に関する重要な事項について調査審議し、その結果を大蔵大臣又は関係各行政機関に対して報告し、又は建議すること」と定められている。

ここで留意すべきなのは、企業会計審議会は前述の国家行政組織法第8条に基づく機関(通

称 8 条委員会）である点である。同法第 8 条に基づく委員会・審議会の答申や建議は必ずしも行政府を拘束しない。答申・建議は「大臣等法律により権限の与えられている者によって改めて意思の決定、表示が行われること」（小谷、2000、94 頁）によって初めて拘束力を持つことになる。対照的に、同法第 3 条に基づく委員会として国家公安委員会、公正取引委員会等がある。これらの委員会（通称 3 条委員会）は、同法第 13 条によって規則制定権が与えられており、その決定は拘束力を持つ。このことから、3 条委員会は 8 条委員会に比して独立性が強いことが分かる。企業会計審議会は公的な基準設定主体とはいえ、行政法上は 8 条委員会に過ぎず、あくまでもその決定に法的拘束力を有さない諮問機関なのである。このことは、企業会計審議会が公表する会計基準が「意見書」の形をとることからも明らかであろう。

では、企業会計審議会が公表した意見書は、具体的にどのような形で法的根拠を得てきたのだろうか。1998 年 6 月、「金融ビッグバン」と称される金融システム改革法（「金融システム改革のための関係法律の整備等に関する法律」）が施行されるに伴い、証券取引法の施行規則である「財務諸表規則」（「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」）第 1 条に次のような規定が設けられた。

財務諸表規則 第 1 条第 2 項

「金融庁組織令（平成十年政令第三百九十二号）第二十四条第一項に規定する企業会計審議会により公表された企業会計の基準は、前項に規定する一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に該当するものとする。」

当該規定により、企業会計審議会は「名実ともに証券取引法上の会計基準設定主体としての地位を得ることになった」（大石、2007、248 頁）。逆に言えば、当該規定が明記される 1998 年まで、戦後の長きにわたり企業会計審議会が公表する会計基準は、強い法的根拠を有しなかったのである。それまでは、「会計基準が公表されるたびに、個別的大蔵省証券局長からの通達により規定する形であった」（佐藤、2004、19 頁）。通達は、国家行政組織法第 14 条に基づき、行政庁がその所掌事務について、その所管機関・職員に発する内部文書であり、本来国民に対する拘束力を有するものではない。しかしながら、わが国においては、通達が極めて大きな意義を有してきたとの指摘もある。この点については次節で詳細に述べる。

このように、企業会計審議会は行政庁からの独立性の弱い 8 条委員会であり、公表される会計基準も 1998 年までは、あくまでも大蔵省が発出する通達に基づいており、その法的根拠は極めて弱いものであった。それにも関わらず、わが国において企業会計審議会が公表する会計基準が受け入れられてきた事実は大きい。なぜならば、企業会計審議会が公表する基準が利害関係者に受容されてきたということは、企業会計審議会が正統性を有してきたことを意味するからである。そこで本稿では、次節以降、第 2 節で示した政治的正統性・手続的正統性・実質的正統性の分析枠組みに基づき、わが国において企業会計審議会がいかに正統性を獲得したのか、析出を試みていく。

4 企業会計審議会の政治的正統性

企業会計審議会の政治的正統性を検討するためには、わが国における審議会制度についてまず考察を加える必要があるだろう。企業会計審議会に限らず、わが国では審議会が「選択肢の中から一定の結論を導くという政策形成の後半を」(西川、2007、60頁)しばしば担ってきた。1948年成立の国家行政組織法により、審議会は法律の定めに基づき設置することが明記されたが、1983年の同法改正では、法律のみならず政令を根拠としても、審議会の設置が可能となった。審議会の役割について、金子(1985)は次の5点を挙げる。①行政の民主化、②専門知識の導入、③公正の確保、④利害の調整、⑤各種行政の総合調整、である。ただし、政治学や行政法学の分野では、審議会制度について様々な批判が寄せられている。具体的には、「既得権益を得ている関係者の利益を守るためや、所管官庁が自らの政策を実現するうえでの正統性を得るために活動している」など、「行政の隠れ蓑」(西川、2007、64頁)であるとの批判である。とはいえ、本稿ではこれら批判を企業会計審議会にそのまま当てはめる立場はとらない。なぜならば、善悪の判断以前に、企業会計審議会がASBJ誕生までの約50年間、審議会制度によりながらわが国の会計基準設定主体として機能してきた現実が存在するからであり、その審議会制度には様々な批判があるにせよ、あくまでも議会による法的コントロール下に置かれている制度だからである。この点で、室井(1989)の指摘は的確である。

「このように、現行の審議会は種々の問題をはらんでいるが、それにもかかわらず、なお法令の枠が働いていること自体は、これを否定できない。換言すれば、審議会については、前述したごとき限りにおいてではあれ、なお法定主義が維持されていることから、それに対する立法議会による直接的または間接的な統制の途が残されているのである」(219頁)。

大山(1996)は、わが国の戦後の規制システムを「国有化(公的独占)なき弱い規制(指導)」(76頁)であると捉え、審議会が次のように機能してきたと指摘する。やや長くなるが、重要な指摘なので引用してみよう。

「……セクターごとのタテ割りのな下位政府や政策コミュニティ⁴による利害調整・紛争管理のシステムにおいて重要なのは、各省庁に設置されている審議会や私的諮問機関などの各種の委員会の機能である。下位政府内の問題は、その多くが市場の側、つまり利益集団の側から発生すると考えられるが、その利害調整は何らかの会合の場を必要としよう。そして、問題を抱えた当事者同士の直接交渉で調整がつかないものは、政党レベルに上げられる前に、通常は各省庁の担当部局で取り上げられることになる。この時、重要な案件であれば、審議会などの各種の委員会の場で、下位政府の重要な関係者によって調整されることになる。そしてそのような場で決められたあるいは承認された調整案ないしは政策は関係者の合意ないしは同意を得たことになり、政策実施の段階では、必要な場合には行政指導という弱い規制手段ではば間に合うことになる。この場合、行政指導によって推進される政策は、市場敵対的なものではなく、むしろ市場調和的なものだからである」(78頁)。

上述の指摘に基づくと、わが国における会計基準の議論は、主に審議会を利害調整の場

とする「下位政府・政策コミュニティ」の層において取り扱われてきたことになる。関係を図示すると、図2のとおりである。

わが国では、規制に関するセクターが「1府12省体制の行政機構の組織構成を単位としてタテ割り」（大山、1996、77頁）となっている。そのため、会計基準の議論は大蔵省が所管する金融セクターに所在すると考えられる。当該セクター内において、会計基準の設定、すなわち「規制者側」として大蔵省証券局が、「被規制者側」としてJICPA、経団連やさらに細分化された業界単位の団体等の利害集団が等置される。かかる構造において、会計基準の設定はまず、大蔵省証券局が企業会計審議会に「諮問する」という形をとる。新井（1987）はセグメント情報開示基準の策定に関する審議を取り上げ、セグメント情報の充実の必要性を問題提起（諮問）したのは大蔵省であり、問題点、考え方、これらに関する資料についての説明も大蔵省によってなされている事実を明らかにしている（11-12頁）。また、山地他（1994）は、「開示基準の表向きの設定主体は企業会計審議会となっているが、実質的にはその事務局である大蔵省が重要な役割を果たしているというところに、基準設定における日本の特殊性を見出すことができる」（163頁）と指摘する。企業会計審議会がわが国における会計基準設定主体でありながら、実際には規制者たる大蔵省証券局と、被規制者たる各利害集団間との交渉を行う政策決定アリーナとして機能してきたと考えられよう。

大山（1996）を再度引用すると、審議会によって「決められたあるいは承認された調整案ないしは政策は関係者の合意ないしは同意を得たことになり、政策実施の段階では、必要な場合には行政指導という弱い規制手段でほぼ間に合うことになる」（78頁）。行政指導が行われた実際の例として、ここではまず、有価証券報告書の訂正報告書の提出に関する例を挙示する。バブル崩壊後、証券会社による損失補填が大きな社会問題となった。当初、証券会社は法的根拠がないことや重要性の原則に当てはまらないことを理由とし、訂正報告書の提出に強い抵抗を示していたが、大蔵省の強い指導により、最終的には提出に踏み切った⁵。このように、ディスクロージャー制度の運用面においても、大蔵省が行政指導という形で主導権を担っていること

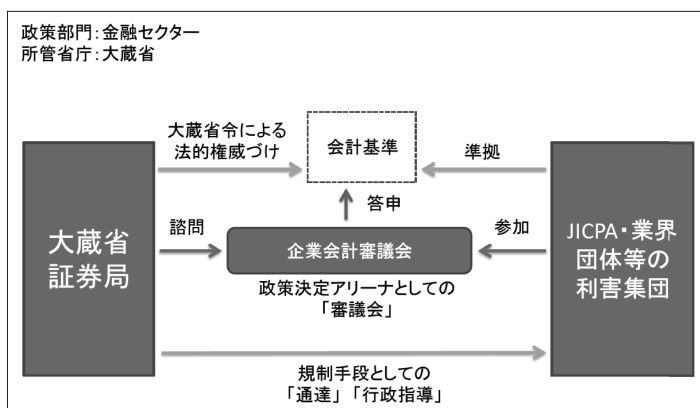


図2 わが国における会計基準の審議・運用構造
（出所）筆者作成。ただし、大山（1996）、49-96頁の議論を参考にした。

が分かる。

また、前述のセグメント情報開示基準についての山地他（1994）の議論を参照してみよう。企業会計審議会が公表した開示基準はそのままでは法的拘束力がない。なぜならば、あくまでも審議会が公表した「意見書」であり、答申という扱いしか受けないからである。そこで、制度化にあたって、まず大蔵省令である連結財務諸表規則（正式には「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」）が改正され、開示すべきセグメント項目が規定される。省令を改正することにより、企業会計審議会の「意見書」に法的権威づけが与えられることになる。そして、セグメンテーションの方法や詳細な表示様式が「通達」の形で示される。先に述べたように、通達は本来、行政内の内部文書であり、国民や企業に対して拘束力を有しない。しかし、上場企業等は「現実にはその行政指導である通達に従わざるをえない」（161頁）。なぜなら、有価証券報告書の提出先は大蔵省であり、大蔵省職員は通達に拘束されるため、報告書を受理するかどうかの審査にあたっては、通達の内容に規定される。また、監査人はJICPAの会員たる公認会計士、または監査法人である。JICPAは企業会計審議会が公表した意見書に基づき会計手法報告・監査指針を作成し、会員はこれに事実上拘束される。そのため、「監査人がその監査判断に当たって会計手法報告や監査指針に準拠する以上、被監査会社もこれに従わざるをえなくなる」（162頁）からである。これらの流れを大下（1994）に従い図示したものが図3である。

わが国では、有価証券報告書について法律によって定められていることは「作成・提出義務」についてのみであり、具体的な記載内容については、金融商品取引法第193条により、大蔵省

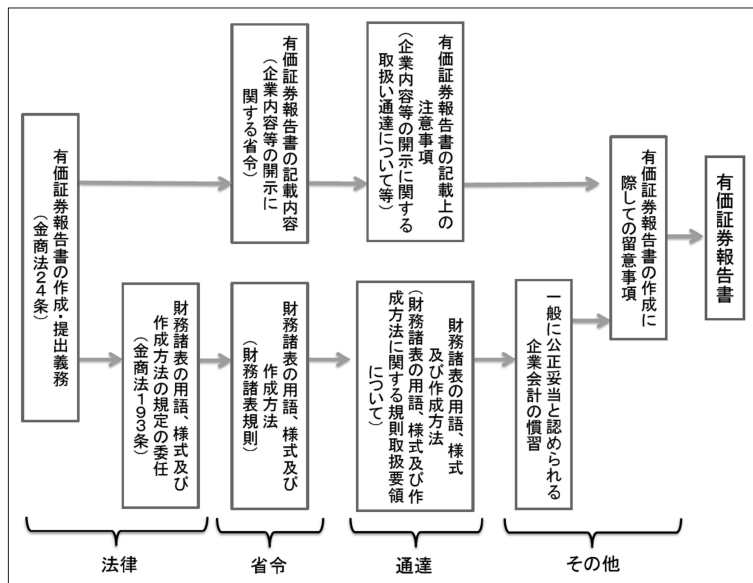


図3 有価証券報告書に関する規制の法的形態

(出所) 大下（1994）、54頁をもとに作成。一部法律名を現在のものに改変を加えている。

令（現在は内閣府令）へ委任されている。しかしながら、「大蔵省令の規定だけで有価証券報告書を作成することはできない」（大下、1994、56頁）。実際には証券局長通達が法律・省令のガイドラインの役割を果たしている。あくまでも行政の内部文書であるはずの「通達」が、わが国のディスクロージャー制度において大きな役割を担ってきたことは紛れもない事実であろう。

このように、わが国における会計基準設定主体たる企業会計審議会は、事実上大蔵省（より正確には大蔵省証券局）が議題の設定から公表された意見書の運用に至るまで、全面的に主導してきたと考えられる。政権交代なき55年体制の下、各省庁（会計基準においては大蔵省）が所管する規制において強い権限を有し、規制の利害調整の場として審議会等の各種諮問機関（会計基準においては企業会計審議会）を、規制の遂行手段として通達等の「行政指導」を用いてきたことが理解される。この枠組みにおいて、大蔵省は与党議員の強い信任と業界団体への強い指導力を有している。企業会計審議会は大蔵省が一切の主導権を握る限りにおいて、米国とは異なる性格の「法的権威づけ」を得ており、このことは、わが国において企業会計審議会が強い政治的正統性を獲得してきたことを示している。ただし、1990年代以降会計基準の国際的コンバージェンスが課題となる中で、与党からも特定省庁や業界団体からの独立性を持つ民間基準設定主体の構築が提言され（自民党、2000、54-55頁）、2001年以降、わが国における基準設定主体はASBJに移行することとなる⁶。

5 企業会計審議会の手続的正統性

本節では企業会計審議会の具体的な審議過程に着目しながら、その手続的正統性について検討する。ただし、企業会計審議会は明文化されたデュー・プロセス規定を有していない。そのため、具体的な審議事例を検討してみる必要がある。そこで本節では、企業会計審議会における審議の具体例として減損会計基準の審議過程を取り上げながら、その手続的正統性を検討する。

まず、審議事項を追加するプロセスが、FASBやIASB、さらにはASBJといったプライベート・セクターと大きく異なっていることを指摘できる。審議事項を追加する際、FASBやIASBでは利害関係者から寄せられた議題をもとに、審議事項として追加すべきかどうかを議論する。議論の結果、委員の単純多数が賛成することにより、議題が正式な審議事項として追加される。ASBJにおいても、利害関係者から寄せられた議題を議論し、委員会の審議事項として追加すべきか否か判断する点ではFASB、IASBと同様である。一方、企業会計審議会はいくまで「諮問機関」という位置づけであるため、所管大臣が諮問した議題、あるいは総会において提起され決定された議題のみ、審議事項として追加される。減損会計基準が企業会計審議会において、審議事項として追加された際の流れは次のようなものである。

○審議会会長「(前文省略)……今後、本審議会といたしまして、どのようなテーマを取り上

げて審議するかという点につきましていろいろ御意見をいただきたいと思います。皆様から御意見を頂戴する前に、現在の企業会計を取り巻く状況につきまして、事務局の方から説明していただきたいと思います。よろしくお願いします。」

○大蔵省参事官「それでは、今後の審議事項について御検討いただくに際しまして、参考とさせていただくため、最近の企業会計を巡る動向につきまして簡単に御説明させていただきます。……（中略）……（国際会計基準と）我が国の基準との対応が不明確なものとしたしましては、資産の減損のうち、固定資産の減損に関する事項、企業結合のうち、合併に関する事項などがございます。……（後略）」

大蔵省の担当者より状況の説明が行われた後に、審議会会長より次のような発言が行われている。

○審議会会長「（前文省略）……また、会計基準につきましては、企業結合会計という課題もございますが、国際的にもまだ確立されていないように思われます。そういたしますと、固定資産の会計処理について見直すべき点がないかどうか、少し検討してみたらどうかというふうに思われます」（企業会計審議会、1999）。

この後に、数名の委員より発言があり、議論が行われたうえで減損会計基準は審議事項として追加されている。このように、審議事項の追加に際して前節でも指摘したとおり、大蔵省の役割が大きい点が、企業会計審議会の審議過程における特徴的な点であろう。その後、固定資産の減損について専門的に審議する「固定資産部会」が設けられ、2000年9月から2002年8月にわたり、全25回の会議が開催された。審議の特徴として、利害関係者からの意見聴取方法が挙げられる。プライベート・セクターの多くは、審議過程で公聴会を開催し、利害関係者からの意見聴取を行うなど、透明性の確保に腐心している。一方、企業会計審議会では、そもそも審議会が利害調整の場であるため、審議委員が利害関係団体の代表であることが多く、また、審議中の基準によって影響を受けそうな業界の代表者を臨時委員に任命し、審議内で発言を受け付ける形をとっており、誰から意見を聴取するかについては、基準設定者側が決定権を持つ⁷。

また、FASB、IASB、ASBJは公開草案に関する規定を有している。3団体とも、基本的には議論の終盤において公開草案を公表し、利害関係者から幅広く意見を求める。そして公開草案に寄せられた意見を審議し、最終案へと反映させるのが通例である。企業会計審議会においても、減損会計基準の審議過程において、2002年に公開草案が公表され、27件のパブリック・コメントが寄せられた。しかしながら、この点は前章で検討した行政手続法との関係を注視しなければならない。わが国においても、行政手続法を整備すべきであるとの声は1960年代から存在し（兼子、1994、i頁）、約30年間の議論を経て1993年、行政手続法が成立し、翌94年に施行された。ただし、当初の行政手続法ではパブリック・コメント手続（意見公募手続）は定

められておらず、1999年、「規制の設定又は改廃に係る意見提出手続」の閣議決定によって、わが国においてパブリック・コメント手続は制度化された⁸。よって、パブリック・コメント手続が整備されるまで、わが国において制定された多くの会計基準は、「試案などを公開して、各方面からの意見聴取を積極的に行った」（新井編、1993、171頁）基準も存在するものの、不特定多数から意見を聴取する明示的な手続は有してこなかったと解されるのである。

このように、わが国の企業会計審議会における審議過程は、他の分野の審議会と同様に、その透明性は低かったと言わざるを得ない。この点はその後、会計基準のコンバージェンス作業において、透明性の低さが問題点として指摘され（平松、2002、121頁）、ASBJへ基準設定作業が委譲されていくことになる。よって、手続的正統性の点からは、企業会計審議会は十分な正統性を獲得してきたとは言いがたいと結論付けられる。

6 企業会計審議会の実質的正統性

本節では、企業会計審議会の実質的正統性について議論する。本稿において、実質的正統性とは「論理的一貫性」に裏付けられる概念である。そのため、米国FASBを事例とした前章においては、米国における概念フレームワークの整備状況に着目して議論を展開した。しかしながら、わが国においては、ASBJが2004年に討議資料として『財務会計の概念フレームワーク』を公表するまで、概念フレームワークは明示的には整備されて来なかった。そこで、本節ではなぜわが国において概念フレームワークが整備されなかったのか、この点に着目して議論を展開する。

そもそも、わが国の会計制度は、商法・証券取引法・法人税法の3法によって形づくられ、またそれらが相互に影響を及ぼす「トライアングル体制」として捉えられてきた。より具体的には、会計制度の中心に商法の計算規定が位置し、商法——法人税法間では株主総会で承認された計算書類上の利益をベースに課税所得が算定され（確定決算主義）、商法——証券取引法間では証券取引法に基づいて作成される財務諸表の構成要素が商法の計算規定に準拠して計算され、開示面での組み替えを一部行って表示されることを指している（新井・白鳥、1991、29頁）。トライアングル体制の下で、概念フレームワークが整備されなかった点を、万代（2012）は①企業会計原則と商法との長年の調整により、両者の間には実質的な相違は解消されるに至ったこと、②商法会計においては第32条の斟酌規定により、必要最低限の計算規定しか存在せず、証券取引法会計においては企業会計原則が基礎概念とルールを中心にまとめたものであることから、詳細な個別の会計基準は存在していなかったことを挙げ、「現在のよう明文化された概念フレームワークがなくても、基準開発等にあたって特に支障はなかった」と指摘する（47-48頁）。さらに、課題研究委員会（2010）が示したように、わが国では商法の会計規定の改正や、基準開発の中心的役割を学者が果たしてきた。そこでは、その他の基準や暗黙的な基礎概念との整合性を重視した基準開発が行われてきたため（117頁）、明文化された論理的一貫性を担保する装置としての概念フレームワークを整備することはさほど重要でなかったと考えられる。

ただし、これらの先行研究は、基準開発の主に法律的位置づけや計算構造面に着目した「概念フレームワーク不存在論」であり、基準設定主体が大蔵省指導下の審議会であった点に着目すれば、次のような視点を提示できよう。

前章で述べたように、概念フレームワークとは「デュー・プロセスを前提にした会計基準設定にとって、設定した会計基準の論理整合性を基礎付ける装置として不可欠な存在」（佐藤、2004、183頁）である。デュー・プロセスの制度化は、利害関係者の介入を制度として公式化することによって、「会計基準の設定をめぐる政治的な利害抗争が激化」（浜本、1988、114頁）する傾向を持つ。そのため、デュー・プロセスを制度化した基準設定主体は、利害関係者から寄せられた意見のうち、なぜAという意見を採用し、Bという意見を採用しなかったかを説明しなければならない。その際の根拠づけの手段として概念フレームワークは重要になるのであり、デュー・プロセスと概念フレームワークは極めて相互補完的な関係にあると指摘することができる。このことは、審議に参加する利害関係者を実質的に大蔵省が選定していた企業会計審議会の構造にとって、概念フレームワークの整備がさほど重要でなかったことを意味しよう。わが国の会計基準設定構造は大蔵省の強い影響力下にあったため、強い政治的正統性を有していた。そのため、デュー・プロセスや概念フレームワークといった手続的正統性・実質的正統性の獲得はさほど大きな意味を持たなかったのである。

このことは、独立性の強いASBJへの移行により、大蔵省（あるいは金融庁）が強い影響を与えられなくなった後に、デュー・プロセスの導入や概念フレームワークの整備が進んだ事実と整合的である。

7 おわりに

本稿では、わが国において戦後一貫して会計基準設定を主導してきた企業会計審議会に焦点を当て、設定主体としての正統性がどのように獲得されてきたのかを考証してきた。

政治的正統性の観点からは、所管省庁であった大蔵省の強い影響力を指摘した。実際には大蔵省が審議会に議題を諮問し、答申された「意見書」に大蔵省が省令によって法的根拠づけを与える形で政治的正統性を獲得しており、実際にその運用にあたっては「通達」を通じた行政指導により、いわば“箸の上げ下ろし”まで大蔵省が指導することによってその政治的正統性を強化している構造を析出した。かかる構造において、企業会計審議会は公式的には会計基準設定主体でありながら、その実質的機能は業界団体との利害調整を行う政策決定アリーナであることを明らかにした。

手続的正統性の観点からは、実際の議事録に基づき、議題の設定から所管省庁によって示されている点、また、行政手続法が施行されるまで、制度として公開草案を公表しパブリック・コメントを収集する手続が存在しなかった点を指摘した。これらの点から、企業会計審議会の手続的正統性は十分なものでなかったと結論付けられる。

実質的正統性の観点からは、概念フレームワークの不存在を指摘した。なぜ概念フレーム

ワークが存在しないのか、先行研究においてはトライアングル体制を下にした計算構造の観点から議論されることが多い。本稿においては、大蔵省が強い指導力を有し、デュー・プロセスを前提としない会計基準設定を行ってきたわが国にとって、概念フレームワークという論理的一貫性を確保する装置が大きな意味を有しなかったことを指摘した。すなわち、実質的正統性は手続的正統性と同様、十分に獲得されていないが、これは獲得できなかったというよりも、強い政治的正統性を有していたために「獲得する必要がなかった」と捉えることができる。

これら検討の結果、企業会計審議会の正統性がいかなる基盤から付与されているかを図4に示す。図示のとおり、わが国における会計基準設定主体であった企業会計審議会は、大蔵省の強い影響力の下、政治的正統性を獲得してきた。強い政治的正統性を獲得してきた一方で、手続的正統性・実質的正統性の程度は弱いと考えられる。すなわち、企業会計審議会の正統性は政治的正統性に依存するところが大きい。このことは、デュー・プロセスや概念フレームワークを早くから導入したFASB等、他の基準設定主体とは対照的な正統性構造であることが推察できる⁹。

1990年代以降、会計基準の国際的コンバージェンスが喫緊の課題となる中で、わが国における実質的な会計基準設定主体はパブリック・セクターである企業会計審議会から2001年、プライベート・セクターのASBJへと実質的に移行した。ASBJは大蔵省（金融庁）や利害関係者から独立した構造を有し、デュー・プロセスの制度化、また、2004年には討議資料ではあるが概念フレームワークを整備する等、前章で検討したFASBの構造を模している。一方、企業会計審議会が廃止されたわけではない点に留意すべきであろう。実際に、2009年6月30日、企業会計審議会は「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」を公表し、わが国におけるIFRSの取扱いについて、「連結先行」の方針を打ち出した。その後、情勢の変化を受け、2012年10月2日に示された「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方についての

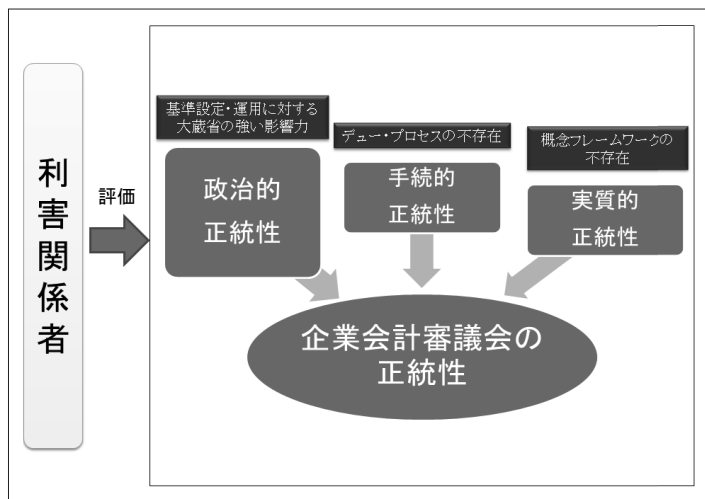


図4 企業会計審議会の正統性

（出所）筆者作成。

これまでの議論（中間的論点整理）」と題する文書では、「連単分離」の方針を強く打ち出し、さらには2013年6月19日、「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方に関する当面の方針」によって日本版IFRSの作成を決定するなど、IFRS導入をめぐる見解を積極的に発信している。このように、現在のわが国の会計基準設定構造は、具体的な会計基準についてはASBJが策定しているものの、IFRS導入に関する議論を企業会計審議会が活発化させるなど、2つの基準設定主体が活動を継続するという並存構造となっている。この点が、わが国の会計基準設定にどのような影響を与えるかについては、引き続き注視する必要がある¹⁰。

注

- 1 官僚制による支配がその一例である。
- 2 Habermasは討議が従うべきルールについて倫理的に検討し、理想的討議状況を提起している。会計基準設定と理想的討議状況について検討した文献として、たとえば森（2011）を参照されたい。
- 3 図1で示した正統性は3つとも同程度に重要な概念であり、図の並びは決して重要性の高低を意図したものではない点に留意されたい。
- 4 「下位政府や政策コミュニティ」とは具体的に、セクターの利益団体・業界団体と各省庁の担当部局、自民党政調部会の族議員を指している（77頁）。
- 5 日本経済新聞1991年11月1日付。また、平松（1994）の論述も参考にした（148頁）。
- 6 このことは、ASBJの政治的正統性が問われることを意味している。この点に関しては、別稿を設けて検討したい。
- 7 「企業会計審議会議事規則」においても公聴会に関する規定は見られない。
- 8 その後、2005年に改正された行政手続法においてパブリック・コメント手続は明文化され、当該閣議決定は廃止されている。
- 9 もちろん、政治的正統性のみに強く依存していることをもって、企業会計審議会の正統性が他の基準設定主体に比して弱いと判断することは早計であろう。正統性は利害関係者によって付与されるものである以上、主体を取り巻く利害関係者の文化的背景によって正統性の構成要素は変化するであろうし、最終的には何らかの検証手段を用いて検討すべき事柄である。
- 10 さらには、自見金融担当大臣（当時）が2011年6月11日、IFRS適用延期の談話を発表するなど、基準設定主体外での政治的な動向にも着目する必要がある。金融庁や自見大臣の談話の経緯は杉本（2012）を参照されたい。

引用文献

- Burlaud, A. and B. Colasse. (2011) "International accounting standardisation: Is politics back?" *Accounting in Europe*, Vol. 8, No. 1, pp. 23-47.
- Dahl, R. A. (1991) *Modern Political Analysis (5th edition)*, Prentice-Hall. (高島通敏訳『現代政治分析』岩波書店、1999年.)
- Habermas, J. (1992) *Faktizität und Geltung: Beiträge zur Diskurstheorie des Rechts und des demokratischen Rechtsstaats*. (河上倫逸・耳野健二訳『事実性と妥当性—法と民主的法治国家の討議理論にかんする研究（上・下）』未来社、2003年.)

- Johnson, S. B., and D. Solomons. (1984) "Institutional legitimacy and the FASB," *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 3, No. 3, pp. 165-183.
- Solomons, D. (1978) "The Politicization of Accounting," *Journal of Accountancy*, Vol. 146, pp. 65-72.
- Wahlen, J. M., et al. (1999) "Response to IASC discussion paper: Shaping IASC for the future," *Accounting Horizons*, Vol. 13, No. 4, pp. 443-452.
- Weber, M. (1922) *Wirtschaft und Gesellschaft: Grundriss der verstehenden Soziologie*. (世良晃志郎 訳『支配の諸類型』創文社、1970年.)
- 新井清光 (1987) 「『中間報告』作成までの審議経過と報告要旨」『企業会計』第39巻第1号、11-15頁。
- ・白鳥庄之助 (1991) 「日本における会計の法律のおよび概念的フレームワーク」『JICPA ジャーナル』第435号、28-33頁。
- 編著 (1993) 『会計基準の設定主体—各国・国際機関の現状—』中央経済社。
- (1999) 『日本の企業会計制度—形成と展開—』中央経済社。
- 大石桂一 (2007) 「会計規制と会計ビッグバン」桃田龍三・由井敏範編『現代会計学と会計ビッグバン』森山書店、240-250頁。
- 大下勇二 (1994) 「我が国証券取引法に基づくディスクロージャー制度と行政の介入」『経営志林』第31巻第1号、53-64頁。
- 大山耕輔 (1996) 『行政指導の政治経済学』有斐閣。
- 課題研究委員会 (2010) 『日本の財務会計研究の棚卸し—国際的な研究動向の変化の中で—』日本会計研究学会課題研究委員会最終報告書。
- 兼子仁 (1994) 『行政手続法』岩波新書。
- 金子正史 (1985) 「審議会行政論」雄川一郎他編『現代行政法体系 第7巻』有斐閣、113-158頁。
- 川崎修・杉田敦編 (2006) 『現代政治理論』有斐閣。
- 企業会計審議会 (1999) 「平成11年10月22日開催 議事録」金融庁ホームページ、http://www.fsa.go.jp/p_mof/singikai/kaikei/top.htm。
- 小谷融 (2000) 「会計基準設定機関はどうあるべきか」経済システム改革研究班著『経済システム改革と会計制度』関西大学経済・政治研究所研究双書、第119冊、92-126頁。
- 佐藤信彦 (2004) 「会計基準の権威」『會計』第165巻第2号、179-192頁。
- 自民党 (2000) 「企業会計基準設定主体の拡充・強化に向けて(案)」『旬刊経理情報』908号、54-55頁。
- 杉本徳栄 (2012) 「政治主導と政策史実としての国際財務報告基準(IFRS)導入」『会計・監査ジャーナル』第678号、73-80頁。
- 中岡成文 (2003) 『ハーバースマス—コミュニケーション行為—』講談社。
- 西川明子 (2007) 「審議会等・私的諮問機関の現状と論点」『レファレンス』第57巻第5号、59-73頁。
- 浜本道正 (1988) 「会計政策の理論(二)」『會計』第134巻第3号、105-117頁。
- 平松一夫 (1994) 『国際会計の新動向—会計・開示基準の国際的調和—』中央経済社。
- (2002) 「わが国の会計基準設定に関する問題点」『商學論究』第50巻第1・2号、121-130頁。
- 万代勝信 (2012) 「日本における概念フレームワーク—その役割と特徴—」『會計』第181巻第4号、46-60頁。
- 室井力 (1989) 『行政の民主的統制と行政法』日本評論社。

森洵太(2011)「会計基準設定における規範モデルの構築—ハーバーマスの討議倫理学を手がかりに—」
『大阪市大論集』第127号、1-25頁。

山地秀俊・鈴木一水・梶原晃・松本祥尚(1994)『日本の企業会計の形成過程』中央経済社。

(付記)

本稿は2013年9月に中部大学において開催された日本会計研究学会第72回大会における自由論題報告「企業会計審議会の正統性」をもとに加筆修正したものである。