

会計と法制度の関係についての一考察：ドイツ，英国，および米国における会計基準の設定を例として

進，美喜子

<https://doi.org/10.15017/3000269>

出版情報：経済論究. 109, pp.93-102, 2001-03-31. 九州大学大学院経済学会
バージョン：
権利関係：



会計と法制度の関係についての一考察

——ドイツ、英国、および米国における会計基準の設定を例として——

進 美 喜 子

I はじめに

国際会計の領域では、これまで、会計と会計環境に関する研究がなされてきた。そのような研究の多くは、何が会計環境であるかを明らかにすること、あるいは、会計環境の相違によって会計制度・会計実務がどのように異なるかを明らかにすることを試みてきた。しかし、会計環境（要因）のひとつを取り上げ、それと会計との関係について体系的に論じた研究¹⁾は少ない。

本稿では、会計環境のうち法制度に焦点をあて、会計と法制度との関係を考察する。法制度を取り上げたのは次の3つの理由による。①法制度の会計への影響は、多くの場合において直接的であるため、その影響を分析することは容易であると思われるからである。②現在の企業会計は法制度の中で行われているからである。会計は、もともと規制の対象ではなかった。しかし、企業のもつ公共性が高まるにつれ、会計に対して法的規制がなされるようになってきた。企業および企業会計が社会において重要な役割を演じている現在、会計環境として法制度のもつ意味は大きい。③会計に関する伝統的な2分類、すなわち、フランク・ジャーマン型の会計とアングロ・アメリカン型の会計の2分類は、大陸法（法典法）とコモン・ローという法制度の2分類と一致するからである。これは、法制度の会計への影響が重要であることを意味

すると思われる。

また、ドイツ、英国、および米国における会計基準の設定を観察し、それらの比較を行う。

3か国を選んだのは、ドイツは大陸法の代表的な国であり、英国と米国はコモン・ローの代表的な国であるからである。3か国における会計基準の設定を比較することにより、次の2つのことがわかるであろう。①法制度の2分類がどのように会計（ここでは会計基準の設定）と関連するかということ。②同じコモン・ローの国である英国と米国との比較を通じて、大陸法かコモン・ローかという性格以外の法制度のどの側面が会計基準の設定に影響を与えるかということ。

さらに、近年の会計をめぐる国際的動向、すなわち、企業活動の国際化および国際資本市場の発展を背景に、会計基準の国際的調和化が進められ、また、会計規制のあり方についても、プライベート・セクターによる会計基準の設定制度（コモン・ロー型の設定制度）を各国が導入する傾向にあるという状況をふまえて考察を行う。

以下、まずII章では、法制度と会計との関係を扱った先行研究を検討する。次にIII章では、ドイツ、英国、および米国における会計基準の設定を観察・比較し、会計と法制度とがどのよ

1) このような研究に、たとえば、Nobes [1998] がある。Nobes [1998] は、様々な会計環境要因の考察を行った上で、会計に対する主要な説明要因として企業金融および殖民地関係 (colonial inheritance) を取り上げ、それらと会計との関係を考察している。

うに関連しているかを考察する。最後にIV章で、まとめと今後の課題を述べる。

II 先行研究の検討

先行研究において、会計と会計環境とは影響を及ぼしあうということが指摘されるとともに、会計環境要因を明らかにすること、あるいは会計環境要因がどのように会計に影響を与えるのかを明らかにすることが試みられてきた。

先行研究で取り上げられた会計環境要因は論者によって様々であるが、以下の17項目として整理することができる(Nobes [1998], p.163)。
①企業の所有構造と企業金融、②殖民地関係、③侵略(支配)、④課税、⑤インフレーション、⑥教育の水準、⑦職業会計士制度の歴史の長さ
と職業会計士の規模、⑧経済発展の段階、⑨法律制度(legal system)、⑩文化、⑪歴史、⑫地理的条件、⑬言語、⑭理論の影響、⑮政治制度・社会情勢、⑯宗教、⑰過去の出来事。先行研究を通覧すると、法制度が会計環境要因として存在することに合意がなされているといえる。

Choi & Mueller [1984] が取り上げた会計環境要因のうち、法と関するものは次の3つである。①法制度、②企業会計に関わる法規、③税法および特定の産業や企業に介入する立法。Choi & Mueller [1984] は、①法制度の会計への影響について次のように述べている(p.41)。

ローマ法(Roman law)、すなわち法典法(code law)の国では、会計基準および会計手続の法典化(codification)が当然かつ適切であるようにみえる。対照的に、コモン・ロー(common law)の国で普及しているシステムとより一致するのは、経済制度のプライベート・セクターの領域で活動する専門職の組織によって会計政策(accounting

policies) が非法律的に確立されることである。

Meek & Saudagaran [1990] は、法制度の会計への影響を次のように明らかにしている(p.150)。

この要因(法制度)は、法がどのような方法で人々の行動を規制するか、そして、人々が自らの法とどのように相互作用したり関係したりするかを反映している。…法典法の国では…会計ルールは法律に組み込まれ、高度に規範的で手続に関するものとなる傾向にある。コモン・ローの国では…会計ルールは会計専門職によって決定され、それらはより適用性があり革新的である傾向にある。

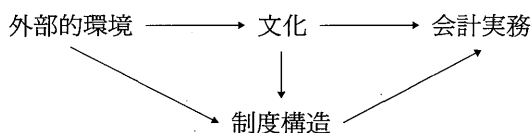
_____は筆者による

Salter & Douppnik [1992] は、法制度は会計実務の有意な予測変数であるという仮説を提示し、その検定を行った。検定の方法は以下のとおりである。まず法制度によって世界の国々を分類し、次に会計実務によって世界の国々を分類する。法制度による各国の分類は、比較法学の先行研究にもとづき、会計実務による各国の分類は、財務報告実務に関する質問表を各国の公認会計士事務所に送付し、得られた回答を基礎としている。クラスター分析を通じて得られた会計実務に関する分類は、Nobes[1984]およびBerry [1987]における分類と大幅に一致していた。2つの分類を行った後、法制度による分類と会計実務による分類との関係を、両方の分類の一致度を計算することによって考察する。

研究結果は仮説を支持した。特に、研究結果は、法制度のロマン・ゲルマン法(大陸法)とコモン・ローの2分類が会計実務の2分類と一致することを明らかにしている。

Doupnik & Salter [1995] は、会計と会計環境に関する一般的モデル（会計の形成・発展を決定する3つの要素、すなわち外部的環境、文化、および制度構造からなるモデル）を提示し（下図）、これらの3つの要素と会計実務の間に関係があるかどうかについて統計的検定を行った。このモデルにおいて、法制度は制度構造に含まれる。

外部的環境、文化、制度構造、および会計実務の関係



Doupnik & Salter [1995], p.191をNobes [1998] が単純化したもの (p.163)

検定において、独立変数として、会計実務に影響を与える一般的环境要因、すなわち①法制度、②企業と資金提供者の関係、③税法、④インフレーション、⑤教育の水準、⑥経済発展の水準、および、文化（4つの社会的価値）が選ばれた。法制度は、法典法（大陸法）かコモン・ローかの2つのスケールで取り扱われた。従属変数である会計実務は、100の会計における論点（開示55, 測定45）に関する調査にもとづいている。

研究結果は、法制度、企業と資金提供者の関係、インフレーション、経済発展の水準、および、2つの社会的価値が、会計実務に対して高い説明能力をもつことを示し、提示された一般的モデルの妥当性が認められた。Doupnik & Salter [1995] は、この研究から得られた最も重要な成果は、法制度の2分類が会計実務の2分類と一致することであると指摘している。

以上での先行研究の検討を通じて、主として以下のことがわかった。法制度は、主要な会計環境のひとつである。また、制度として存在す

る法制度は、文化（社会的価値：これは社会で普及している考え方であると理解することができる）の影響を受ける。法典法（大陸法）かコモン・ローかという法制度の2分類が会計へ及ぼす影響は重要であり、特に会計基準（原則）の設定に影響を与えるようである²⁾。

以上の知見にもとづいて、次章では、ドイツ、英国、および米国における法制度と会計基準の設定との関連を考察する。

ここで、法制度の2分類に関して用いる言葉を統一しておく。本稿では以下、制定法主義という特徴をもつ法制度を大陸法、判例法主義という特徴をもつ法制度をコモン・ローと呼ぶことにする³⁾。

2) 大陸法かコモン・ローかという2分類以外の法制度のあり方もまた、会計へ影響を与えているといえるであろう。徳賀 [2000] は、法制度全体の基本的な性格、すなわち、大陸法かコモン・ローかに加えて、会計ルールを規定している法律の性格が会計に影響を及ぼすと述べている (100頁)。すなわち、公法が優先的に会計を規制している状況においては、会計は国民経済的視点を反映し、資本市場指向の強いものとなる。私法が優先的に会計を規制している状況においては、会計は個々の取引関係の保護の視点を反映し、保守的な利益計算を指向する傾向がある (100頁)。また、Salter & Doupnik [1992] によると、会計実務にもとづいて分類された9つの国家群と、法制度にもとづいて分類された13の国家群との間にも、会計実務の2部類と法制度の2分類との間にある一致ほどではないが、ある程度の一致が見られる。

3) 比較法学では、法秩序の分類が試みられる。法秩序とは、法規範がまとまったひとつの体系をなすとき、これを意味する (団藤 [1996], 83頁)。法秩序の分類では、大陸法をもつ法秩序とコモン・ローをもつ法秩序とは必ず区分される。大陸法とはヨーロッパ大陸の法であり、コモン・ローとは英国で形成された法である。大陸法の特徴のひとつである制定法主義とは、法の基幹部分がほぼ完全に制定法によって規律される傾向にあることを意味し (木下毅 [1999], 180頁)、コモン・ローの特徴のひとつである判例法主義とは、法の基幹部分が判例法という法形式で規律され、判例法が全体の法秩序の基礎をなす傾向にあることを意味する (木下毅 [1999], 215頁)。しかし、木下毅 [1999] は、立法の量や法典の有無は、大陸法系とコモン・ローをもつ英米法系 (木下毅 [1999] は法秩序の分類概念として「法系」という言葉を用いている) とを区別する決定的な判断基準ではなくなりつつあると指摘し、大陸法系では、「法典化」という異なったイデオロギーが機能していることに着目している (180頁)。

III 会計基準（原則）の設定と法制度

本章では、まず、大陸法を有するドイツ、コモン・ローを有する英国、および同じくコモン・ローを有する米国における会計基準の設定について、会計基準の設定機関、それらへの法的根拠、さらに会計規定を含む法律を中心に概説する。その後、3か国の会計基準の設定を比較することにより、会計基準の設定と法制度との関連を考察する。その際、I章で述べたように、会計基準や会計規制の国際的調和化の進展があることを視野に入れる。

III.1 ドイツにおける会計基準の設定

ドイツでは、伝統的に会計規範は商法典を中心とする制定法の中に存在する。1897年に制定された商法典の会計規定は、1985年に大改正された。EU(当時のEC)第4号指令、第7号指令、および第8号指令を国内法化するため、「会計指令法」により第3編商業帳簿の規定が新設されたのである。1985年以来、所得税法には逆基準性の規定が明文化されている。この他ドイツには、会計規定を含む各種制定法があるが、佐藤[1999]によると、それらは個々に無秩序に存在するのではなく、商法典における会計法と相互に関連を有して全体として、ひとつの法体系を形成している(49頁)。ドイツにおいて会計基準は立法機関により設定されるといえる。1998年、ドイツ会計基準委員会(Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee : DRSC)が設立された。DRSCはプライベート・セクターの設定機関であり、そのメンバーは各界からの会計の専門家である。DRSCの組織内の基準設定委員会が「ドイツ会計基準」について、調査・確定・解釈を行う。DRSCに対して、「企業領域統

制透明化法」(1998年)により新設された商法典第342条が法的根拠を与えている⁴⁾。

III.2 英国における会計基準の設定

英国で会計を規制する法律は、会社法である。1900年代になり会社法に簡単な会計規定が設けられるようになり、1948年会社法には貸借対照表の作り方についての規定がある⁵⁾。1981年、EU(当時のEC)第4号指令を国内法化するため、1981年会社法に詳細な会計規定(財務諸表の様式、内容、および評価の方法など)が新設された。英国では、伝統的に、会社法の中で細かな会計規定は設けられず、企業内容の開示に関しては実務慣行および職業会計士を中心とした自主規制に委ねられてきた(田中[1993], 13頁)。1942年から1969年まで、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会が「会計原則勧告書」を公表している⁶⁾。この「会計原則勧告書」には強制力は付与されていない。1970年から1990年まで、6つの有力な会計士団体が組織する会計団体合同諮問委員会の管理下にある会計基準委員会が「会計実務基準書」を公表している。この「会計実務基準書」は、自主規制および法定監査の制度を通じて強制力が付与されている。1990年以降、職業会計士団体から独立した財務報告評議会の下部機関である会計基準審議会(Accounting Standards Board: ASB)が会計基準の設定や改廃を独自の権限で決定している。ASBのメンバーは各界からの会計の専門家であり、ASBの設定する基準は「財務報告基準」

4) ドイツ会計基準委員会の設立に関しては木下勝[2000]を参照のこと。

5) 1948年会社法(それ以前の会社諸法を整理・統合した総括法)、および1948年会社法以前の会社法の詳細については小町谷[1962]を参照のこと。

6) 以下の英国における会計基準の設定機関および会計基準に対する法的裏づけに関する概説は、主に原[1993]にもとづく。

と呼ばれる。ASBに対して、1989年会社法の改正に伴う第256条(3)およびそれにもとづく省令が法的根拠を与えており、ASBの設定する会計基準に対しては、1989年会社法の改正に伴う第256条(1)が法的根拠を与えている。

III. 3 米国における会計基準の設定

米国で会計を規制する法律は連邦証券二法(1933年証券法および1934年証券取引所法)である。各州には会社法があるが、州会社法には会計帳簿や決算期の財務諸表の作成に関する規定は設けられていないのが普通である(並木俊・並木和 [1989], 153頁)。

会計基準を設定する法的権限をもつ機関として、証券取引委員会 (Securities and Exchange Commission: SEC)がある⁷⁾。1934年証券取引所法にもとづいて設立されたSECは独立の連邦行政機関であり、証券二法を執行する機関である。1933年証券法第19条(a)および1934年証券取引所法第13条(b)が、SECの設定する会計基準に対して法的根拠を与えている。SECは、会計連続通牒 (Accounting Series Releases: ASR) の公表を通じて、会計基準の設定権限をプライベート・セクターの設定機関に移譲してきた。1938年から1959年まで、アメリカ会計士協会内の会計手続委員会 (Committee on Accounting Procedure: CAP) が「会計研究公報」を公表しており、1959年から1973年まで、CAPを引き継いだアメリカ公認会計士協会内の会計原則審議会 (Accounting Principles Board: APB) が「意見書」を公表している。CAPその後のAPBの公表物は、ASR第4号(1938年)によって法的根拠が与えられたと考えられている。すなわち、

ASR第4号により、SECに提出する財務諸表を作成する際に従う会計原則に「実質的に権威ある支持」を与えるのはCAPおよびAPBであるとされたのである。1972年、財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board: FASB) が設立され、1973年以降、APBに替わって活動している。FASBは、職業会計士団体から独立した財務会計財団の下部機関であり、会計基準の設定や改廃を決定する。FASBのメンバーは各界からの会計の専門家であり、FASBの設定する基準は「財務会計基準書」と呼ばれる。FASBおよびFASBの設定する会計基準に対して、ASR第150号(1973年)が法的根拠を与えている。

III. 4 会計基準の設定と法律による裏づけ

コモン・ローの国である英国および米国において、会計基準(原則)は、プライベート・セクターの機関により設定されてきた。両国では、プライベート・セクターの設定機関や、それらの公表する会計基準に対して、何らかの形で法律により裏づけが与えられてきたが、近年、新たに根拠となる規定が制定法上に設けられたり、根拠となる規定の内容がより明確になったりしている。英国では、1989年会社法に、ASBおよびASBが公表する会計基準の根拠となる規定が新設された。米国では、1938年以来、CAP、その後のAPBおよびFASBは、SECを介在させた法律による裏づけがなされてきた。ASR第4号(1938年)は、SECに提出される財務諸表は「実質的に権威ある支持」を有する会計原則に従っていることをもとめている。ここでは「実質的に権威ある支持」の内容は特定されていないが、ASR第4号は「実質的に権威ある支持」を与えるのはCAPであることを意味していると考えられた。ASR第150号(1973年)は、

7) 以下の米国における会計基準の設定機関および会計基準に対する法的裏づけに関する概説は、主に浜本 [1992] および大石 [2000] にもとづく。

FASBの公表する基準書や解説書が「実質的に権威ある支持」を有していると明記している。

また、ドイツにおいて1998年に設立された、プライベート・セクターの会計基準設定機関であるDRSCは商法典にもとづいている。

プライベート・セクターの設定機関や、それらの公表する会計基準への法律による裏づけは、会計基準の規範性が強化される必要があることを表していると思われる。会計基準の規範性の強化は、近年、プライベート・セクターの設定機関が職業会計士団体の下部組織ではなく、それから独立するようになってきたこと、すなわち、機関のメンバーや資金に関して、職業会計士団体だけでなく企業会計に関わる各界が参与するようになってきたことにも現れている。このような必要性の背後には、会計が社会のおよび経済的により重要な役割を演じるようになったこと、さらに会計がそのような重要な役割を演じることが認識されるようになったことがあると考えられる。会計基準の規範性を強化するために公的規制がもたらされ、その結果、プライベート・セクターの設定機関や、それらの公表する会計基準の根拠となる規定が法律に設けられたり、あるいは、そのような規定の内容がより明確になったりしているといえよう。「公的規制は…制定法を通じて行われる」(伊藤・木下毅 [1984], 98頁)といわれている。

III. 5 会計基準の設定と法制度(大陸法 対 コモン・ロー) —ドイツと英国を例として—

大陸法を有するドイツでは、DRSCの設立により、プライベート・セクターによる会計基準の確定・解釈が行われるようになった⁸⁾。これは会計基準のコモン・ローの設定への接近といえる。しかし、DRSCの任務は、連邦法務省に対し、連結会計に限定した会計基準の勧告を行い、立

法行為に対して助言を行うことである。DRSCの設立について、DRSCの「ドイツ会計基準」という専門規範が、ドイツ従来の立法過程による会計規範形成プロセスの中に組み込まれたと理解することができる(木下毅[2000], 77頁)。ドイツでは、プライベート・セクターの設定機関が設立されたが、大陸法の特徴である制定法主義、すなわち、木下毅 [1999] がいう「法典化」というイデオロギーが持続している。

コモン・ローを有する英国では、1981年会社法に詳細な会計規定が盛り込まれ⁹⁾、1989年会社法にはASBに根拠をあたえる規定が設けられた。これらは会計基準の大陸法的設定への接近といえる。しかし、会社法の会計規定には、真実かつ公正な概観 (true and fair view) を示す妨げとなる場合には会計規定から離脱することがもめられる「真実かつ公正な概観の原則」がある。田中 [1993] は、1981年会社法について、「真実かつ公正な概観の原則」のための離脱規定によって、大陸法とコモン・ローとが融合されるひとつの方向を示したと述べている (44頁)。英国では、詳細な会計規定が法律に組み込まれたが、会計基準の準拠について、職業会計士の判断に任せるという考え方が持続している。

ドイツや英国において見られるように、大陸

8) ドイツが、このような会計基準の設定機関の改革を行った主な目的に、国際会計基準委員会 (International Accounting Standards Committee: IASC) との協力関係を強固なものとするところがある (平松 [1998], 9頁)。IASCは、1973年の設立以来、英国のリーダーシップのもとで活動してきたが、1990年代に入ってから、米国の影響を強く受けるようになっている (徳賀 [2000], 150-151頁)。

9) 1981年会社法に詳細な会計規定が組み込まれたのは、EU (当時のEC) 指令を国内法化するためである。指令とはEU法令のひとつであり、EUが指令を採択すると、各国は指令に従って国内法や行政規則を改正する必要がある (藤井良 [1999], 137頁)。これは大陸法の特徴のひとつである制定法主義を反映しているといえよう。

法の国における会計基準の設定がコモン・ローの設定へ、あるいはコモン・ローの国における会計基準の設定が大陸法的設定へ変化しても、既存の法制度が大陸法であるか、あるいはコモン・ローであるかが会計基準の設定に依然として影響を与えていることがわかる。これは、各国において、既存の法制度やそれと結びつく会計基準の設定のあり方を正統であるとみなすような考え方が存在しているためであると思われる。

しかし、近年、大陸法とのコモン・ローとの調和があるといわれている。ヨーロッパでは、EUの統合を経て、EU構成国間における法の調和、および、大陸法と英国法（木下毅[1999]はイギリス法と呼んでいる）との調和が進展しつつある（木下毅[1999], 244頁）。また、大木[1992]によると、大陸法と英米法は、ともに高度に発展した工業国家を規制する法であり、共通点をもつように運命づけられている（138頁）。大陸法において判例が重視され、コモン・ロー国において次第に法典化が進んでいるという動向もある（大木[1992], 173頁）。法制度におけるこのような調和の進行は、法制度に対する大陸法的考え方とコモン・ロー的考え方を融合させる可能性がある。

前節では、会計の社会的および経済的重要性の高まりとともに会計基準の規範性が強化される必要から、会計基準の設定に関して法律による裏づけがなされるようになってきたと考察した。加えて、大陸法とコモン・ローとの調和が進展しているという状況から、大陸法の国における会計基準の設定とコモン・ローの国における会計基準の設定はより接近することが予想される。

III. 6 米国における会計基準の設定と法制度 — 英国と比較しながら —

米国はコモン・ローの国である¹⁰⁾。しかし、会計基準の設定について同じコモン・ローの国である英国とは相違が見られる。

まず、米国における会計基準の設定と英国における会計基準の設定との共通点を示すと次のようである。米国、英国ともに会計基準の主たる設定機関は、職業会計士を中心として各界の会計の専門家からなるプライベート・セクターの設定機関である。これは、すでに述べたようにコモン・ローの影響である。

また、両者の相違点を示すと以下の3つである。①米国では、会計基準は英国のようには法律に組み込まれていない。②英国では、会計の専門家が会計基準を設定することに加えて、会社法における「真実かつ公正な概観の原則」に見られるように、設定された会計基準に準拠するかどうかの判断が職業会計士に任せられる。それに対して、米国では、会計の専門家が、非常に詳細で、多数の会計基準を定める。③米国でプライベート・セクターの設定機関やそれらの公表する会計基準に対して裏づけを与えている法律は、英国のように会社法（米国では州法として存在）ではなく、連邦証券二法である。

以上の相違点を法制度との関連の中で考察すると以下ようになる。

① 英国において1981年会社法に詳細な会計規

10) 伊藤・木下毅[1984]によると、米国法（伊藤・木下毅[1984]はアメリカ法と呼んでいる）は、英国のコモン・ローを基盤にして発展したが、両国における諸条件の相違から米国法の独自性も形成された（32頁）。たとえば、米国は英国と異なつて憲法典を有している。この憲法典が米国に連邦の構造（もともと完全な主権国家であった州が、連邦政府に必要な権限を一定の枠内で移譲し、残余の権限は州に留保されるという二重構造）を与え（32-33頁）、その結果、米国法は、連邦法と州法からなる二元的なものとなっている（113頁）。

定が組み込まれたのは、EU域内での経済的調和化を目的として、EU(当時のEC)指令を国内法化するためであった。そのような条件を有さない米国では、会計基準は法律に組み込まれていない。

- ② 中川 [1999] によると、会計規定や会計基準に優先する「真実かつ公正な概観の原則」は、会計士のプロとしての判断を尊重するという英国における考え方によって支えられている (223頁)。他方、米国では、成文化化に対する違和感があまりなく、成文化化が進展している (223-224頁)。このような両国における法制度を支える考え方の相違により、上記のような違いが生じたと思われる。

- ③ 米国では証券に関する法律¹¹⁾によって法的裏づけが与えられる。このことの背後には、法の二元的構成 (連邦法と州法) をもつ米国固有の法制度があると考えられる。米国で一般法の位置を占めるのは州法であり、州法の基礎をなすのは英国から継受したコモン・ローである (伊藤・木下毅 [1984], 98頁)。しかし、米国の連邦全体としての国家的発展、特に経済的一体性の伸張が連邦権力の強化を招くとともに、連邦法 (連邦法において、制定法を解釈する判例法は別として純粹の判例法は存在せず、これを構成するのは制定法である) の比重が強まることとなった (伊藤・木下毅 [1984], 97頁および120頁)¹²⁾。このような条件のもと、米国では、企業および企業会

計の社会における重要性の高まりとともに公的規制がもつめられ、また企業活動は連邦全体にわたるものであったため、連邦制定法である証券二法が会計基準の設定に深く関わるようになったといえよう¹³⁾。ただし、連邦行政機関であるSECが会計規制全体に対する法的権限をもちつつ、会計基準の設定権限をプライベート・セクターに移譲するという規制構造がとられている。

以上の米国の例からわかるように、会計基準の設定は、国家レベルの法制度によって規定されるといえる。国家レベルの法制度は、各国に固有の諸条件、および法制度に対する人々の考え方によって形づくられる。世界において会計基準の設定が調和する中で、各国が、自国とは異なる法制度と結びついた会計基準の設定を導入とするならば、各国において、会計基準の設定の変化とともに既存の法制度を検討する必要が生ずるとと思われる。その際、既存の法制度を形づくった諸条件や法制度を支える考え方に着目する必要がある。

IV 結びと今後の課題

本稿では、会計環境のひとつである法制度と会計との関係を考察してきた。まず、法制度と会計との関係を取り上げた先行研究を検討した。次に、ドイツ、英国、および米国における会計基準の設定とそれらの国の法制度との関係を考察した。近年の会計基準や会計規制の国際的調和化の動向をふまえて考察を行った。本研

11) 証券に関する州制定法にブルー・スカイ・ローがある。ブルー・スカイ・ローは1929年の株式市場の崩壊を阻止することができないと同時に、証券市場の問題は連邦全体にわたるものであったため、連邦証券二法が制定された (Loss [1971], p.173)。

12) Loss [1971] は、企業に関するかなりの量の改革が達成されるために、連邦法が用いられてきたと述べている (p.176)。また、改革に際して、各州に会社法があるため、政府権力の不必要な集中をうみだすことがなかったとも指摘している (p.176)。

13) 筆者は、法の二元的構成をもつ米国固有の法制度が、米国において会計を規制する法律が連邦証券二法であることの要因のひとつであると考えた。徳賀 [2000] が指摘するように、証券取引法という公法が会計を規制する米国における会計のあり方は、私法 (たとえば商法) が会計を規制する国における会計のあり方と大きく異なることになるであろう。

究で明らかになったことを整理すると次のようになる。

①法制度は会計に影響を与える。各国の法制度は、法制度のあり方に対する人々の考え方を反映し、また法制度と関わる諸条件によって規定される。そのため、法制度のあり方に関する考え方や法制度と関わる諸条件が、間接的に会計へ影響を及ぼすといえる。②コモン・ローを有する国では、会計基準はプライベート・セクターの設定機関によって設定される。その際、設定機関と会計基準に対して、法律による裏づけがなされる(なされるようになってきた)。大陸法を有する国では、会計基準は法の形をとる。しかし、大陸法の国において、新たに、プライベート・セクターであり、企業会計に関わる各界が参与するような会計基準設定機関が設立される傾向にある。③大陸法とコモン・ローとの接近があり、これは大陸法的会計基準の設定とコモン・ロー的会計基準の設定との調和を可能にするひとつの要因となる。

本研究を進める中で、筆者は、法制度と「概念フレームワーク」の存在の有無が関係することに気づいた。すなわち、現在「概念フレームワーク」が公表されている国は、米国、カナダ、オーストラリア、ニュージーランド、および英国であり、これらの国々の法制度はコモン・ローである。大陸法の国では、会計基準が法典化される。大陸法の国において、法典化に際して法学者の学説が大きな役割を果たし、法典は法学の体系を反映した論理的構造を有している(木下毅[1999], 165頁)。そのため、会計基準は、会計基準が含まれる法典の体系の中で定められ、会計の理論や実務の影響を受けつつも法学の理論にもとづくといえる。コモン・ローの国では、会計基準は法典化されることなく、会計の専門家によって設定される。このような設定

にあたって、会計基準全体の基礎をなす会計の理論が必要となってくると思われる。コモン・ローの国における「概念フレームワーク」の公表は、会計基準の設定に際して理論的基盤を与えるとともに、法典化されない会計基準の規範性を高めるといえるのではないだろうか。それゆえ、大陸法の国が、コモン・ロー的会計基準の設定を導入するとするならば、「概念フレームワーク」を作成する必要性が生ずる。「概念フレームワーク」と法制度との関係に関する考察は、筆者の今後の課題のひとつとしたい。

参 考 文 献

- Berry, I. [1987], "The Need to Classify Worldwide Practices," *Accountancy*, October, pp.90-91.
- Choi, F. D. S. and G. G. Mueller [1984], *International Accounting*, Prentice-Hall, Inc..
- Doupnik, T. S. and S. B. Salter [1995], "External Environment, Culture, and Accounting Practice: A Preliminary Test of a General Model of International Accounting Development," *The International Journal of Accounting*, Vol.30, pp.189-207.
- Loss, L. [1971], "Business Enterprise and the Law," Edited by Berman, H. J. *Talks on American Law <Revised Edition>*, Random House Inc., pp.167-180.
- Meek, G. K. and S. M. Saudagaran [1990], "A Survey of Research on Financial Reporting in a Transnational Context," *Journal of Accounting Literature*, Vol.9, pp.145-182.
- Nobes, C. W. [1984], *International Classification of Financial Reporting*, Croom Helm Australia Pty Ltd..
- Nobes, C. [1998], "Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting," *ABUCUS*, Vol.34 No.2, pp.162-187.
- Salter, S. B. and T. S. Doupnik [1992], "The Relationship between Legal Systems and Accounting Practices: A Classification Exercise," *Advances in International Accounting*, Vol.5, pp.3-22.
- 伊藤正己・木下毅 [1984] 『(新版) アメリカ法入門』 日本評論社。
- 大石桂一 [2000] 『アメリカ会計規制論』 白桃書房。

- 大木雅夫 [1992]『比較法講義』東京大学出版会。
- 小町谷操三 [1962]『イギリス会社法概説』有斐閣。
- 木下勝一 [2000]『『ドイツ会計基準委員会』の設立の現代的意義』『會計』第157巻第2号, 65-78頁。
- 木下毅 [1999]『比較法文化論』有斐閣。
- 佐藤誠二 [1999]『商法会計の法システム』佐藤博明編著『ドイツ会計の新展開—国際化への戦略的アプローチ—』森山書店, 49-98頁。
- 田中弘 [1993]『イギリスの会計制度—わが国会計制度との比較検討』中央経済社。
- 団藤重光 [1996]『法学の基礎』有斐閣。
- 徳賀芳弘 [2000]『国際会計論—相違と調和—』中央経済社。
- 中川美佐子 [1999]『国際会計研究と比較会計制度論』津守常弘教授還暦・退官記念著作編集委員会編『現代会計の国際的動向と展望』九州大学出版会, 217-227頁。
- 並木俊守・並木和夫 [1989]『現代アメリカ会社法〔改訂版〕』中央経済社。
- 浜本道正 [1992]『アメリカの会計制度』若杉明編著『会計制度の国際比較・項目別にみた会計の実体』中央経済社, 17-38頁。
- 原光世 [1993]『イギリスにおける会計基準の設定—FRC-ASB体制—』新井清光編著『会計基準の設定主体—各国・国際機関の現状—』中央経済社, 29-54頁。
- 平松一夫 [1998]『フランスとドイツにおける会計基準設定機関の国際化対応』『會計』第154巻第3号, 1-11頁。
- 藤井秀樹 [1996]『概念フレームワークとは何か—新しい会計規制の特徴と方向—』『COFRIジャーナル』第25号, 86-96頁。
- 藤井良広 [1999]『EUの知識〔新版〕』日本経済新聞社。