

# 東南アジアにおける概念フレームワーク形成の動向とその意義

——マレーシアのディスカッション・ペーパー第1号を中心に——

平 賀 正 剛

1. はじめに
2. アジア諸国における概念フレームワーク形成の動向
3. マレーシア版概念フレームワークの独自性
4. アジアの発展途上国における概念フレームワークの意義
5. むすびにかえて

## 1. はじめに

現在、国際会計基準(International Accounting Standards: 以下 IAS と略記) および国際財務報告基準(International Financial Reporting Standards: 以下 IFRS と略記) を志向した会計基準の収斂のための努力が、世界的な規模で進んでいる。これらの改革・整備の一環として、会計基準設定のための概念フレームワークが形成されている国も少なくない。

この流れはアジア諸国においても例外ではない。1990年代後半以降、同地域の先進国、発展途上国ともに、会計制度の改革または整備が進むとともに、概念フレームワークの形成・公表が相次いでいる。ところが、これらの国々で形成される概念フレームワークは、国際会計基準審議会(International Accounting Standards Board: 以下 IASB と略記) による概念フレームワーク、『財務諸表の作成および表示に関する枠組み(Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements: 以下 IASB フレームワークと略記)』を、ほぼそのまま採用したものが多く。

伝統的な国際会計の理論では、会計制度はその国の様々な環境変数の影響を受けて成立するとされてきた。したがって、会計基準の

国際的収斂に向けた努力が行われている状況にあっても、各国の会計に対する独自の思考や概念が、そのまま概念フレームワークに反映される可能性がある。すなわち、地域によって異なる概念フレームワークの形成される可能性は否定できない。事実、ヨーロッパ諸国では、フランスやスペインにおいて、IASB フレームワークを基礎としながらも、独自の内容を盛り込んだ概念フレームワークが形成された経緯がある<sup>1)</sup>。

ところが、東南アジア地域については、多くの国が、一様に、IASB フレームワークを自国の概念フレームワークとして採用している。唯一、マレーシアでは、独自の論点を含んだ概念フレームワーク形成が試みられ、1998年、ディスカッション・ペーパー第1号『財務諸表の作成と表示に関する枠組み(Discussion Paper 1, Proposed Framework for the Preparation and Presentation of the Financial Statements: 以下 DP 第1号と略記)』が公表された。ところが、この DP 第1号は、公表から6年が過ぎた現在でも、正式の概念フレームワークとしての採用には至っておらず、その作業は暗礁に乗り上げた印象が否めない。

そこで本稿では、東南アジアを中心に、アジア諸国における概念フレームワーク形成の動向を整理するとともに、IASB フレームワークを模した概念フレームワークを形成することの理由や意義を考察する。東南アジア諸国では、1997年および98年に発生した経済危機の後、会計制度改革が急速に進められてきたといつてよい。その認識のもと、アジア経済危機を視座として、上述の考察を進めていく。また、上述のように、その形成に関して、近

隣諸国と一線を画す感のあるマレーシアのDP第1号については、相対的に詳しく検討してみたい。

## 2. アジア諸国における概念フレームワーク形成の動向

概念フレームワークの形成を中心に、東南アジアおよびその近隣アジア諸国の会計制度改革の状況を要約したのが図表1である。

これらのアジア諸国のうち、概念フレームワークをめぐる動向は、①概念フレームワークを形成しない、②IASBフレームワークをほぼそのまま国内化する、③IASBフレームワークをベースとしながらも、その国独自の観点から内容を変更・追加する、という3通りのパターンに類型化されよう。

①に属する国としては、パキスタンがあげられる。同国では、パキスタン勅許会計士協会によるレビューを受けたIAS/IFRSが、最終的にはパキスタン証券取引委員会からの通達という形式の法律として公表され、すべての上場企業に適用される<sup>2)</sup>。パキスタン証券取引委員会は、パキスタンの財務省が管轄する組織である<sup>3)</sup>。したがって、パキスタンでは、パブリック・セクターにより、法律を介して企業会計が規制されているといえる。この点は、後述するが、概念フレームワークの形成に大きく関わりをもつと思われる。

②には、香港、インド、フィリピン、シンガポール、スリランカ、台湾、およびタイという、上述のアジア諸国の大部分が含まれる。これらの国々の会計基準設定主体は、すべてプライベート・セクターであり、シンガポールと台湾以外は、各国の公認会計士協会がその任を担っている<sup>4)</sup>。このカテゴリーに属する国では、会計基準設定主体が、そのミッション、または基準設定の基本方針として、IAS/IFRSと自国基準との調和または収斂をあげている場合が多い。

③にあてはまる国としては、インドネシア、韓国、マレーシアの3ヶ国があげられよう。韓国およびマレーシアについては、会計基準設定主体のミッションとして、自国の環境変数に適合した基準設定を志向する旨が述べられており、この点が概念フレームワーク形成にも反映されているように思われる。また、マレーシアとインドネシアについては、イスラム経済を志向した会計基準設定に努めている点が特筆される。

また、中国およびベトナムにも、概念フレームワークに該当すると考えられる規定は存在する。ただし、両国については、政治および経済体制の違いから、他のアジア諸国とは別個に検討すべきであると考え、本稿においては考察の対象外とする。

## 3. マレーシア版概念フレームワークの独自性

なかでも注目されるのは、マレーシア版概念フレームワークともいえる、DP第1号である。というのは、DP第1号には、発展途上国の観点からの会計基準設定に関する見解が散見されるためである。アジア諸国の多くが発展途上国<sup>5)</sup>であることを考えれば、DP第1号は、発展途上国において、独自性の高い概念フレームワークが形成される可能性を示唆するという意味で、興味深い。

DP第1号は、その序文でも述べられているように、IASBフレームワークと、重要な点については同一である。DP第1号とIASBフレームワークとの比較については、本稿末の資料1を参照されたい。同資料からも明らかのように、DP第1号の大部分には、IASCフレームワークの文言がそのまま用いられている。

ところが、その前半部においては、発展途上国という立場からの基準設定の必要性が、再三強調されている。まず序文において、IAS

図表1：アジア諸国における概念フレームワーク形成の動向<sup>6)</sup>

国名	会計基準設定主体	設定主体の基準設定に関するミッション (IAS/IFRS の位置付け)	設定主体の基準設定に関するミッション (自国の環境との関わり)	概念フレームワークの形成	IASB フレームワークとの比較による概念フレームワークの概要
中国	財務省 (Ministry of Finance)	n.a.	n.a.	1993年、『企業会計准则——基本准则 (Accounting Standards for Business Enterprises)』公表	一般会計原則、資産・負債・持分・収益・費用・利益および財務諸表に関する定義、および財務諸表の定義から構成されている。形式、内容ともに、いくつかの点で IASB フレームワークと差異があると考えられる
香港	香港会計士公会 (Hong Kong Institute of Chartered Public Accountants) の財務会計基準委員会 (Financial Accounting Standards Committee)	IASB の公表する会計基準との取組を、会計基準設定の基本方針としている (Preface to Hong Kong Financial Reporting Standards の第 2、5 パラグラフより)	とくに明記されていない	1997年、『財務諸表の作成および表示に関する枠組み (Framework for the Preparation and Presentation of financial Statements)』公表 2003年、改定 2004年、名称改定	IASB フレームワークとほぼ同じ
インド	インド勸計会計士協会 (Institute of Chartered Accountants of India) の会計基準審議会 (Accounting Standards Board)	自国の状況や、国内で浸透している会計実務に照らして、可能な限り IAS との統合を図る (ICAI による Objective and Functions of the Accounting Standards Board を要約)	とくに明記されていない	1999年、『財務諸表の作成および表示に関する枠組み (Framework for the Preparation and Presentation of financial Statements)』公表	IASB フレームワークとほぼ同じ
インドネシア	インドネシア会計士協会 (Indonesian Institute of Accountants) の財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board)	n.a.	n.a.	2002年、『イスラム銀行業務の財務諸表の作成および表示に関する枠組み (Framework for the Preparation and Presentation of financial Statements of Syariah Banking)』公表	IASB フレームワークをベースに、イスラム法およびイスラム原理の観点から調整を加えたもの
韓国	韓国会計研究院 (Korea Accounting Institute) の韓国会計基準審議会 (Korean Accounting Standards Board ; KASB)	とくに明記されていない	韓国の会計基準の質を高めるとともに、韓国の経済状況に適合するよう、会計基準を、独立的に設定、改定、解釈する	1999年、『財務会計概念体系 (概念フレームワークの原案)』公表 2002年、『財務会計の諸概念に関するステートメント (Statement of Financial Accounting Concepts)』公開草案公表	損益計算書の構成要素については米国の概念フレームワークに近い。また、測定属性について7種類の属性を規定している点に独自性がうかがえる
マレーシア	マレーシア会計基準審議会 (Malaysian Accounting Standards Board)	自国の会計基準と国際的な会計基準との調和を進める	イスラム会計基準を含めた、会計基準の国際的な開発に積極的に貢献する	1998年、デイスカッション・ペーパー第1号『財務諸表の作成および表示に関する枠組み (Proposed	IASB フレームワークをベースとしているが、途上国経済の観点からの基準設定の必要性が強調される

パキスタン	パキスタン証券取引委員会 (Securities and Exchange Commission of Pakistan)	パキスタン 勸 誥 会 計 士 協 会 (Institute of Chartered Accountants of Pakistan) が IAS/IFRS をレビューしたものを、パキスタン証券取引所が通達 (Notification) という形の法律として公表する。	n.a.	新興市場およびイスラム市場に関する財務報告の領域における調査を促進・支援する	Framework for the Preparation and Presentation of financial Statements)』公表 存在しない	ている
フィリピン	フィリピン公認会計士協会 (Philippines Institute of Certified Public Accountants; PICPA) の会計基準評議会 (Accounting Standards Council; ASC)	ASCの公表する会計基準の廻り所のひとつとして、IASB および FASB などの基準設定主体が公表するステートメント、勧告書、研究書、基準があげられている(ASC による Objective and Function を要約)	ASBの公表されていない	とくに明記されていない	2001年、『財務諸表の作成および表示に関する枠組み (Framework for the Preparation and Presentation of financial Statements)』公表	IASB フレームワークとほぼ同じ
シンガポール	企業開示ガバナンス審議会 (Council on Corporate Disclosure and Governance; CCDG)	シンガポール企業が、財務情報について透明性および比較可能性の高いものとするために、本審議会は可能な限り IASB の公表する会計基準を採用する (CCDG のウェブサイトににおける Framework for setting of accounting standards より抜粋)	本審議会は、IASB の公表する会計基準がシンガポールにおいて採用されるべきかどうか決定する前に、一般からの意見およびシンガポール公認会計士協会からの陳述を考慮する (CCDG のウェブサイトににおける Framework for setting of accounting standards より抜粋)	本審議会は、IASB の公表する会計基準がシンガポールにおいて採用されるべきかどうか決定する前に、一般からの意見およびシンガポール公認会計士協会からの陳述を考慮する (CCDG のウェブサイトににおける Framework for setting of accounting standards より抜粋)	2003年、『財務諸表の作成および表示に関する枠組み (Framework for the Preparation and Presentation of financial Statements)』公表	IASB フレームワークとほぼ同じ
スリランカ	スリランカ勸誥会計士協会 (Institute of Chartered Accountants of Sri Lanka; ICASL)	本協会は IASC (原文通り) のメンバーであるという状況から、本協会の会員に IAS を浸透させることを通じて IASC の作業を支援し、IAS を可能な限り施行するために、IAS 作業するとともに、とくに、IAS をスリランカ会計基準に取り込む義務を負っている (ICASL のウェブサイトににおける Sri Lanka Accounting Standards より抜粋)	本協会は IASC (原文通り) のメンバーであるという状況から、本協会の会員に IAS を浸透させることを通じて IASC の作業を支援し、IAS を可能な限り施行するために、IAS 作業するとともに、とくに、IAS をスリランカ会計基準に取り込む義務を負っている (ICASL のウェブサイトににおける Sri Lanka Accounting Standards より抜粋)	とくに明記されていない	1996年、『財務諸表の作成および表示に関する枠組み (Framework for the Preparation and Presentation of financial Statements)』公表	IASB フレームワークとほぼ同じ
台湾	会計研究 発展 基金会 (Accounting Research and	n.a.	n.a.	n.a.	2002年、『財務諸表の作成および表示に関する枠組み (Framework for	IASB フレームワークをベースに形成

	Development Foundation)				
タイ	タイ国公認会計士・会計監 査人協会 (Institute of Cer- tified Accountants and Audi- tors of Thailand)	n.a.	n.a.	1999年、『会計の基本的事項』公表	IASB フレームワークとほぼ同じ
ベトナム	財務省 (Ministry for Finan- ce)	会計基準に関わるコミッションは、 とくに公表されていない	会計基準に関わるコミッションは、 とくに公表されていない	2002年、ベトナム会計基準第1号 『枠組み』 (Vietnamese Accounting Standards : Framework) 公表	財務報告上の諸原則として、発生 主義、継続企業、取得原価、収益 費用対応、継続性、換算性、重要 性などが規定されている点に鑑み ると、いわゆる一般会計原則に近 い内容ではないかと思われる

の適用が「最善の国益にならない場合には、調和化という目的のために IAS を国内基準として、または国内基準の基礎として用いるべきではない」[MASB, 1998, Preface] とした上で、「本フレームワークは、急速な発展途上にある経済によくみられる会計問題に取り組むための概念的枠組みを提供する」[MASB, 1998, Preface] ためのものであることが明示されている。その後も、第8パラグラフから第11パラグラフにかけて、さらには、第24パラグラフ、第53、54パラグラフにおいても、同じ趣旨の記述がみられる<sup>7)</sup>。

第53パラグラフは、財務諸表の質的特徴として、中立性に言及しているが、ここで発展途上国に固有の観点がより明確にされている。すなわち、発展途上国においては、情報が真に中立的であることは、当該経済に不利な影響を及ぼす可能性のあることが指摘されているのである。たとえば、景気が後退している局面において、企業がその影響を、そのまま財務諸表に反映させてしまった場合、当該財務諸表が予言的な役割を果たし、よりいっそうの景気後退を引き起こしかねないということが論じられている<sup>8)</sup>。

この記述は、このフレームワークをもとに設定される会計基準の内容に大きな影響を及ぼすと考えられる。続くパラグラフにおける「発展途上国のニーズに対処しようという考えに立つてみれば、会計基準によってどんな経済的な結果が生じるか、国益に対してどのような意味をもたらすかを正しく考慮することが不可避となる」[MASB, 1998, par. 54] という記述とあわせて考慮すれば、発展途上国においては、利益を平準化する、とくに経済が悪化した状況下では、その影響を可能な限り抑えるような会計基準の設定が望ましいという解釈も成り立つ<sup>9)</sup>。

ところが、マレーシアにおける会計基準の改定は、上述のような、発展途上国の環境を考慮した基準設定を強調する DP 第1号の内

容に反する形で進められている。そのことは、たとえば、外貨換算に関する会計基準に表れている。

マレーシアでは、DP 第 1 号が公表された 1998 年当時、長期の外貨建項目について生じた為替差損益は、これを繰延べ、償却するという処理が認められていた [MASB, 1999, par. 48]。ところが、1999 年に設定された、外国為替相場の変動の影響に関する会計基準、MASB 第 6 号において、この会計処理を 2001 年 1 月 1 日以降の会計期間から廃止することが決定された [MASB, 1999, par. 48]。MASB 第 6 号には、例外規定として、大幅な通貨切下げまたは価値の下落が生じた場合に、この為替差損の資本化を認める代替処理が規定されている [MASB, 1999, par. 21]。この代替処理についても、2004 年現在公表されている、MASB 第 38 号公開草案において、削除が検討されている [MASB, 2004, par. 62]。つまり、外貨差損益に関しては、これをすべて当期損益に算入する方向で、会計処理の一本化が進んでいるといえる。

為替差損益の繰延べ・償却は、自国通貨の価値のボラティリティが高い発展途上国において、巨額の為替差損が生じる場合など、その影響を最小限にとどめるという意味で、DP 第 1 号の指摘する、発展途上国の経済環境を考慮した会計処理だといえる。事実、1997 年に東南アジア諸国で生じた経済危機に際し、インドネシアでは、資本市場監督庁 (Bapepam) が上場企業に対し、換算差額の繰延べを認める決議書を公表することで対処した<sup>10)</sup>。この事例に鑑みても、近年のマレーシアにおける外貨換算に関する会計基準の改定は、DP 第 1 号の趣旨とは一致していないように思われる。

以上、マレーシアにおける会計基準改定の経緯、ならびに DP 第 1 号が、その公表から 6 年目を迎える現在でも、いまだ正式のフレームワークとして採用されていないという事実

を考えると、発展途上国の環境を斟酌した、独自性の高い概念フレームワークの形成は、成功をみていないように思われる。

マレーシアにおいて、発展途上国固有の観点からの概念フレームワーク形成が失敗したことは、単に一国の制度改革上の問題にとどまらないように思われる。発展途上国における会計基準の設定については、これまで二つの相反する議論が展開されてきた。一方は、先進国を模した、質の高い会計基準を積極的に導入することを勧める議論である。たとえば、IAS を国内化し、それに従った財務報告が行われることで、資本市場において情報の非対称性が解消される。その結果、資本の効率的配分が実現され、ひいては、それが当該国の経済発展につながるという論理が、その議論の要点である。もう一方は、会計制度はそれぞれの国の環境変数に応じて成立するという理論に忠実に立脚した議論である。そこでは、先進国と環境の異なる発展途上国において、IAS のような高度な会計基準を導入しても、それが十分に機能することは難しいということが主張される<sup>11)</sup>。

マレーシアにおいて、発展途上国の環境に応じた概念フレームワーク形成が失敗したとすれば、それが意味するのは、上述の議論のうち、後者では現実を説明することはできないということである。このような環境変数にもとづいた各国会計制度の説明は、国際会計の領域における伝統的な理論である。マレーシアの事例をもって、その妥当性を否定することができるのであろうか。

#### 4. アジアの発展途上国における概念フレームワークの意義

マレーシアをはじめ、東南アジア諸国における近年の動向については、同地域に特有の事情を十分に考慮する必要があるように思われる。その事情とは、前節でも触れた、アジ

ア経済危機である。1997年7月2日、タイの通貨、バートの為替相場が従来のドル・ペッグ制からフロート制に移行した。これとともに、バートの価値が大幅に下落し、これがアジア金融恐慌の引き金となった。バートの急落は、東南アジアの近隣諸国のみならず、韓国や台湾など、東アジアの経済にまで深刻な影響を及ぼした<sup>12)</sup>。

アジア経済危機については、いくつかの国際的な機関がその原因を分析している。そこで指摘されたのは、アジア地域におけるビジネス・インフラストラクチャーの不備である。このことは、たとえば、アジア開発銀行 (Asia Development Bank) の年次報告書 [1998, p. 36] のなかでも説明されている。その内容を要約すれば、次の通りである。

すなわち、アジア諸国ではそれまで金融規制緩和を通じて積極的な外資導入につとめてきたが、反面、財務報告制度を含めたビジネス・インフラストラクチャーの整備は遅々として進まなかった。当初のタイを中心とした通貨危機に際して、このインフラの不備が、外国の投資家および預金者の不安を煽り、大規模な外資撤退を招いた。これが金融恐慌へとつながり、ひいては同地域の経済を加速的に悪化させていった。

また1998年11月には、ワシントンで開催された先進7ヶ国蔵相会議の席上で、当時の世界銀行副頭取 Jules Muis 氏が、米国の大手会計事務所<sup>13)</sup>に対し、国際的な会計基準に準拠していない財務諸表の監査報告書には、その署名部分に会計事務所の名称を記載しないよう求めた<sup>14)</sup>。この要求は、アジア経済危機に端を発している。経済危機にみまわれたアジア諸国の企業の監査報告書に、これらの会計事務所名が署名されていたため、財務諸表の信頼性が高まり、当該アジア企業の財務的健全性について、利用者が誤った印象を受けたことがその理由とされる [Anonymous, 1998, p. 9; Anonymous, 1999a, p. 3]。この世界銀

行副頭取による批判は、経済危機を経験したアジア諸国にとどまらず日本、欧州にも飛び火した、いわゆる“レジェンド問題”へと発展していった<sup>15)</sup>。

以上のように、国際的な機関からの指摘に加え、国際的に活動を展開する大手会計事務所を巻き込んだレジェンド問題が発生したことにより、アジア経済危機の要因として、現地の会計制度の不備が大きく注目を浴びるに至った。同時に、会計制度の整備が、アジア諸国の急務として認識されるようになったのである。

このことは、国連貿易開発会議 (United Nations Conference on Trade and Development ; 以下、UNCTAD と略記) から1999年に公表された、*International Accounting and Reporting Issues 1999 Review* のなかでもみられる。同報告書では、アジア経済危機の原因が財務報告の側面から分析されている。そこでは、結論として、「国際的な会計基準に基づいた会計規定の開発」 [Rahman, 1999, p. 149] と、その基準を確実に施行するために「効果的かつ効率的な、法律上および制度上のメカニズムの確立」 [Rahman, 1999, p. 149] が、アジア諸国にとっての課題として認識されるとともに、当該諸国の政府に対して、そのための努力が勧告されている。

この勧告が記されているのは、同報告書の第6章に該当する、「東アジアの金融危機における会計ディスクロージャーの役割 (The Role of Accounting Disclosure in the East Asian Financial Crisis)」という論文においてである。この論文は、M. Zubaidur Rahman 教授によって執筆されたものであり、「同教授の見解は必ずしも UNCTAD の見解を代表するものではない」 [Rahman, 1999, p. 117] ことが、その冒頭で示されている。ただ、同論文は、国連の会計専門調査グループである、会計・財務報告の国際基準に関する政府間作業部会 (Intergovernmental Working Group of Experts on

International Standards of Accounting and Reporting；以下、ISAR と略記）の第16回総会（1999年2月、ジュネーブで開催）において、*The Role of Accounting Disclosure in the East Asian Financial Crisis; Lessons Learned* という、いわばその草稿にあたる文書が公開されている [Anonymous, 1999b, p. 10]。さらに、ISAR は、アジア経済危機の経験国および UNCTAD に対し、当該国の会計・監査システムに改善の余地があることを認識するよう求めたという経緯もある [Anonymous, 1998, p. 9]。

また、同論文で勧告されているのは、あくまで「国際的な会計基準」[Rahman, 1999, p. 149] に基づいた会計基準の設定であり、IAS の導入ではない。とはいえ、同論文では、韓国、タイ、インドネシア、マレーシア、フィリピンの企業が財務諸表の作成に当たって用いている会計処理方法とIASとの比較を行い、5ヶ国いずれも、IAS への準拠率が低いという調査結果をもとに、上述の勧告を行っている。以上の点に鑑みれば、Rahman の論文は、国連からアジア経済危機経験国の政府に対する、IAS に基づいた会計制度改革を求める、事実上の勧告といっても過言ではないように思われる。

MASB フレームワークが公表されたのは、1998年である。そこに、発展途上国の環境を考慮した会計基準設定を求める記述が盛り込まれたのは、前年から発生した経済危機において、前述の換算差損益の繰延・償却処理のごとき、途上国経済固有のボラティリティによる影響を緩衝する会計基準の必要性が認められたためではないかと推察される。

ところが、その同時期に、国連や世界銀行などの国際機関から、アジア諸国の会計制度の脆弱性が経済危機の一因として指摘されるとともに、レジェンド問題を通じて、その脆弱性がいっそうクローズ・アップされるようになった。さらに、IAS を範とした会計制度改革が火急の課題として論じられるに至り、

発展途上国の観点からの基準設定を主張するには難しい状況が生じてしまったと考えられる。ここに、DP 第1号がいまだ正式に採用されないこと、さらには、近隣の東南アジア諸国にIASB フレームワークをほぼそのまま導入する国が多いことの原因の一端があるように思われる。

ただ、これだけで、東南アジア諸国における概念フレームワーク形成に関する意義が、すべて説明されるわけではない。そもそも、IAS/IFRS を範とした基準設定を行うことだけが目的であれば、各国において概念フレームワークを形成することに意義はないと考えられるからである。なぜなら、IASB が新たな会計基準を公表する、もしくは、従来のIAS/IFRS を改定した場合、それに準じて、各国においても新基準を導入、または従来の会計基準の改定を進めていけばよいからである。すなわち、国ごとに基準設定のための概念フレームワークを持つ必要はないことになる。

ではなぜ、東南アジア各国で概念フレームワークが形成されているのか。実は、このことを説明する鍵も、先に紹介した UNCTAD の報告書のなかにみることができる。そこで東南アジア諸国について指摘されていたのは、単に会計基準の問題だけでなく、その施行や、基準の適用状況の監視に至る、会計制度全般の問題であった。換言すれば、確固たる企業会計規制のメカニズムを確立することが、求められていたのである。

会計規制の方法は一通りではない。ただ、IASB は、現在、各国の独立した民間会計基準設定主体と連携しながら、会計基準の国際的収斂を進めている<sup>16)</sup>。このことを考えれば、会計規制のあり方として、米国のようなプライベート・セクターを中心とした規制方式が選択されることとなろう。より厳密に言えば、パブリック・セクターから一定の権限を委譲された、プライベート・セクターによる自主規制体制の確立に向けた努力が進むと考えら

れる。

とすれば、ここに概念フレームワークの存在意義を見出すことができる。そもそも、概念フレームワークとは、米国の会計基準設定主体である財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board；以下、FASB と略記）がプライベート・セクターの自主規制能力を証明することを、目的の一つとして形成したものであり、その点に概念フレームワークの制度的意義がある [広瀬、1995、p. 128] といえる。換言すれば、概念フレームワークは、会計専門職を中心としたプライベート・セクターによる、会計の自主規制体制の「正当性を擁護する重要な制度装置の一つとして機能する」 [村瀬、1996、p. 50] といえる。

図表 1 から分かるように、アジアでは、経済体制を他国と異にする中国、ベトナムを別にすれば、パキスタン以外のすべての国で、プライベート・セクターにより会計基準が設定されている。とくに近年では、韓国、マレーシアにおいて、FASB 型の独立した民間会計基準設定主体が設立され、これを中心とした会計制度の整備が進んでいる。そのような状況において、プライベート・セクターの基準設定主体としての権威、ひいては、プライベート・セクターによる企業会計の自主規制体制を維持するためには、概念フレームワークの存在は必要不可欠といえる。

逆にいえば、パブリック・セクター主導の会計規制方式を選択した国では、概念フレームワークの存在意義は薄いと考えられる。事実、アジア諸国でも、会計基準が証券取引委員会の通達として、法的強制力をともなって施行されるパキスタンでは、概念フレームワークに該当するようなものは公表されていない。

## 5. むすびにかえて

本稿では、東南アジア諸国における、いわゆる IASB フレームワークの“模倣型概念フレ

ムワーク” 形成という事象を、アジア経済危機の観点から説明した。このような概念フレームワークの形成は、同地域の会計制度改革を象徴するものといえる。

東南アジア諸国では、アジア経済危機からの教訓として、会計制度の整備が急務として認識されるようになった。その要点は、①会計基準そのものの整備、②会計基準の設定、施行、およびその適用状況の監視を含めた制度全般の整備、の 2 点である。とくに②については、IASB が進めている会計基準の国際的収斂のための作業に鑑みれば、制度のあり方としては、プライベート・セクターによる自主規制を建前とした制度が選択されることになる。さすれば、そのような制度を成立させるための要素として、概念フレームワークの存在自体が必要不可欠となる。さらに、上記①について、IAS/IFRS を範とした会計基準設定が求められるとすれば、基準設定のための基準ともいえる概念フレームワークも、IASB フレームワークを模したものを、必然的に採用することとなる。

ただ、図表 1 から明らかなように、たとえばアジア経済危機の被害を受けていないインドでも、経済危機経験国同様、IASB フレームワークとほぼ同じ内容の概念フレームワークが形成されている。この事象については、別の観点からの考察が必要となろう。また、経済危機を経験したインドネシアでは、イスラム経済を志向した、独自性のある概念フレームワークの形成がみられる。さらに、第 2 節でも述べたように、本稿では考察対象外とした中国、ベトナムについても、概念フレームワークに近い内容をもつと思われる会計規定が公表されている。これらの問題は今後の検討課題として次稿に譲りたい。

### 注

- 1) ヨーロッパ諸国の概念フレームワークのうち、とくにスペインについては、拙稿 [2003] で詳し

く検討しているので、同稿を参照されたい。

2) パキスタンの会計制度に関しては、Deloitte Touche Tohmatsu による、次のウェブサイトにおける記述を参考にした。<http://www.iasplus.com/country/pakistan.htm>

3) この点は、パキスタン証券取引所のウェブサイトの次のページで確認することができる。<http://www.secp.org.pk/aboutus.htm>

4) シンガポールの会計基準設定主体、企業開示ガバナンス審議会は、独立した基準設定主体として設立されている。この点については、CCDG のウェブサイトのうち、<http://www.ccdg.gov.sg/news/speech03.htm> などを参照されたい。また、台湾の会計研究発展基金也会、CCDG と同様、独立の会計基準設定主体である [Deloitte Touche Tohmatsu, 2004k]。

5) 本稿では、発展途上国を定義するにあたっては、世界銀行が定める4段階の基準を採用しており、4段階のうち最高位を示す High Income Economies 以外の段階に属する国を、すべて発展途上国とみなしている。図表1に示したアジア諸国においては、香港、韓国およびシンガポール以外は、いずれも発展途上国に該当する。

6) 図表1に示したデータの出典および参考文献、ならびに注釈を国ごとに示せば、以下の通りである。

〈中国〉

Deloitte Touche Tohmatsu (2002), Deloitte Touche Tohmatsu (2004a), 中華人民共和國財政部 (1993)、をもとに作成。『企業会計準則』を概念フレームワークといえるかどうかについては、見解が分かれると思われる。ただ、たとえば Xiao and Pan (1997) など、『企業会計準則』を中国の概念フレームワークとして論じている文献も散見されるところから、本稿では、概念フレームワークに準ずる規定として扱うこととした。

〈香港〉

Deloitte Touche Tohmatsu (2004b), Financial Accounting Standards Committee (2004a), Financial Accounting Standards Committee (2004b) をもとに作成。

〈インド〉

Deloitte Touche Tohmatsu (2004c), Institute of Chartered Accountants of India (2004a), Institute of Chartered Accountants of India (2004b) をもとに作成。

〈インドネシア〉

Deloitte Touche Tohmatsu (2004d) をもとに作成。インドネシアについては、基準設定主体であるイ

ンドネシア会計士協会のウェブサイトが利用不可能であったため、基準設定主体のミッションについては、n. a. (not available) とした。また、図表1の作成にあたっては、上記のウェブサイトからの情報に依拠した。

〈韓国〉

Deloitte Touche Tohmatsu (2004e), Korea Accounting Standards Board (2001), Korea Accounting Standards Board (2003), 杉本徳栄訳 (2002) をもとに作成。韓国の概念フレームワークの公開草案は、韓国語のものしか公開されていないので、その内容についての情報は、KASB (2003) に依拠した。

〈マレーシア〉

Deloitte Touche Tohmatsu (2004f), Malaysian Accounting Standards Board (1998), Malaysian Accounting Standards Board (2004b) をもとに作成。

〈パキスタン〉

Deloitte Touche Tohmatsu (2004g) をもとに作成。

〈フィリピン〉

Deloitte Touche Tohmatsu (2004h), Philippine Institute of Certified Public Accountants (2004a), Philippine Institute of Certified Public Accountants (2004b) をもとに作成。フィリピンの概念フレームワークは、基準設定主体であるフィリピン公認会計士協会のウェブサイトにおいて公開されていなかったため、その内容に関しては、上記のウェブサイト Deloitte Touche Tohmatsu (2004) の情報に依拠した。フィリピンでは現在、自国の会計基準を全面的に IAS/IFRS に収斂させる作業が進められており [PICPA, 2004a]、その点にも鑑みて、概念フレームワークの内容を、IASB フレームワークとほぼ同じであると判断した。

〈シンガポール〉

Deloitte Touche Tohmatsu (2004i), Council on Corporate Disclosure and Governance (2003), Council on Corporate Disclosure and Governance (2003) をもとに作成。

〈スリランカ〉

Deloitte Touche Tohmatsu (2004j), Institute of Chartered Accountants of Sri Lanka (2004a), Institute of Chartered Accountants of Sri Lanka (2004b) をもとに作成。

〈台湾〉

Deloitte Touche Tohmatsu (2004k) をもとに作成。台湾の基準設定主体のウェブサイトは、中国語のページのみであり、語学上の問題から、設定主体のミッションに関する欄は n. a. とした。概念フレームワークの内容に関しては、上記のウェブサ

イト、Deloitte Touche Tohmatsu (2004) における情報に依拠した。

〈タイ〉

Deloitte Touche Tohmatsu (2004), 元田時男 (2003) をもとに作成。タイの基準設定主体のウェブサイトは、タイ語のページのみであり、語学上の問題から、設定主体のミッションに関する欄は、n.a. とした。概念フレームワークに関しては、2000年当時開設されていた、タイのアーサー・アンダーセンのウェブサイトにおいて、英語版のサマリーが公開されていた。その内容・文章表現ともに大筋で、IASB フレームワークと同じであった。なお、現在では、同ウェブサイトは閉鎖されている。また、タイの概念フレームワークのタイトルの邦訳は、元田 (2003) によった。

〈ベトナム〉

Deloitte Touche Tohmatsu (2004m), VACO-Deloitte Touche Tohmatsu (2003) をもとに作成。ベトナム会計基準については、英語版を入手することができなかつたため、概念フレームワークの概要については、上記の VACO-Deloitte Touche Tohmatsu (2003) に依拠した。

- 7) 図表 1 にも示したように、MASB のミッションには、新興市場のための財務報告に関する調査研究を支援していく方針が明記されており、DP 第 1 号にも、その姿勢が強くなるかがある。
- 8) DP 第 1 号第 53 パラグラフでは、このことをピグマリオン効果 (Pygmalion effect) という用語で説明している。ピグマリオン効果とは、本来教育心理学において用いられる概念であるが、ここでは、情報が予言的な役割を果たしてしまうことを意味するものと解される。
- 9) もっとも、第 54 パラグラフは、「ここでは、財務諸表における情報の提供が、実体に対する経済的結果ではなく、その目的適合性や信頼性によって制御されるということだけが認識される」と締めくくられ、前段の論調が緩和されている。
- 10) Bapepam の委員長決議書 KEP-49/PM/1998 によって、この処理が認められた。この事実は、インドネシア企業のアンニュアル・レポートに記載された監査報告書において確認された。たとえば、<http://www.indoexchange.com/jsx/cmnp/financial/46b5toc.htm> などを参照されたい。
- 11) 発展途上国への IAS 導入をめぐる二つの議論については、拙稿 [2003] で詳しく検討している。
- 12) アジア経済危機の経緯については、Asia Development Bank [1998, pp. 19–23]、または経済

企画庁総合計画局 [1999, pp. 22–25] などを参考に記述した。

- 13) いわゆる当時のビッグ・ファイブである。
- 14) いわゆるビッグ・ファイブ批判の経緯は、当時の会計関連雑誌に繰り返し報道されている。たとえば、1998 年から 99 年前半までの *FT World Accounting Report* 誌などを参照されたい。
- 15) レジェンドとは、企業の公表する英文アンニュアル・レポートの監査報告書において、当該国の会計・監査基準および実務が、国際的に認められたものと異なる特殊なものであることを記し、読み手に注意を促す一種の警告文である。アジア経済危機の直後、韓国、タイ、インドネシア、台湾などの企業の英文監査報告書、さらには、日本、イタリア企業の英文監査報告書にも同様の警告文が記載され、大きな問題となった。レジェンド問題について、詳細は拙稿 [2000] を参照されたい。
- 16) このことは、現在の IASB の組織体制が発足するきっかけともなった、「IASC の将来像 (Shaping IASC for the Future)」からも明らかであろう。同報告書では、IAS 設定に関わる各国代表は、各国会計基準設定主体の常勤メンバーが望ましいとしており (IASC, 1998, par. 131)、その結果として、わが国やドイツにおいて、独立の民間会計基準設定主体が発足したことは周知の事実であろう。

## 参考文献

- Anonymous (1998), “Called to Account,” *The Accountant*, December, p. 9.
- Anonymous (1999a), “Big Five to Blame for Far East Collapses,” *Accounting & Business*, January, p. 3.
- Anonymous (1999b), “ISAR 1999 Session,” *FT World Accounting Report*, March, pp. 9–11.
- Asia Development Bank (1998), *Asian Development Outlook 1998*, Oxford University Press, Hong Kong.
- Council on Corporate Disclosure and Governance (2003a), *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, <http://www.ccdg.gov.sg/frs/framework.htm>.
- Council on Corporate Disclosure and Governance (2003b), *Framework for Setting of Accounting Standards*, <http://www.ccdg.gov.sg/account.htm>.
- Deloitte Touche Tohmatsu (2002), *GAAP Differences in your Pocket: IAS and GAAP in the People’s Republic of China*, <http://www.iasplus.com/dttdpubs/iasprc.pdf>.
- Deloitte Touche Tohmatsu (2004a), *IAS PLUS: Country Updates: China*, <http://www.iasplus.com/country/>

- china.htm.
- Deloitte Touche Tohmatsu (2004b), *IAS PLUS; Country Updates: Hong Kong*, <http://www.iasplus.com/country/hongkong.htm>.
- Deloitte Touche Tohmatsu (2004c), *IAS PLUS; Country Updates: India*, <http://www.iasplus.com/country/india.htm>.
- Deloitte Touche Tohmatsu (2004d), *IAS PLUS; Country Updates: Indonesia*, <http://www.iasplus.com/country/indonesi.htm>.
- Deloitte Touche Tohmatsu (2004e), *IAS PLUS; Country Updates: Korea*, <http://www.iasplus.com/country/korea.htm>.
- Deloitte Touche Tohmatsu (2004f), *IAS PLUS; Country Updates: Malaysia*, <http://www.iasplus.com/country/malaysia.htm>.
- Deloitte Touche Tohmatsu (2004g), *IAS PLUS; Country Updates: Pakistan*, <http://www.iasplus.com/country/pakistan.htm>.
- Deloitte Touche Tohmatsu (2004h), *IAS PLUS; Country Updates: Philippines*, <http://www.iasplus.com/country/philippi.htm>.
- Deloitte Touche Tohmatsu (2004i), *IAS PLUS; Country Updates: Singapore*, <http://www.iasplus.com/country/singapor.htm>.
- Deloitte Touche Tohmatsu (2004j), *IAS PLUS; Country Updates: Sri Lanka*, <http://www.iasplus.com/country/srilanka.htm>.
- Deloitte Touche Tohmatsu (2004k), *IAS PLUS; Country Updates: Taiwan*, <http://www.iasplus.com/country/taiwan.htm>.
- Deloitte Touche Tohmatsu (2004l), *IAS PLUS; Country Updates: Thailand*, <http://www.iasplus.com/country/thailand.htm>.
- Deloitte Touche Tohmatsu (2004m), *IAS PLUS; Country Updates: Vietnam*, <http://www.iasplus.com/country/vietnam.htm>.
- Financial Accounting Standards Committee (2004a), *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, [http://www.hkicpa.org.hk/ebook/HKSA\\_Members\\_Handbook\\_Master/volumeII/framework.pdf](http://www.hkicpa.org.hk/ebook/HKSA_Members_Handbook_Master/volumeII/framework.pdf).
- Financial Accounting Standards Committee (2004b), *Preface to Hong Kong Financial Reporting Standards*, <http://www.hkicpa.org.hk/professionaltechnical/accounting/standards/Preface.pdf>.
- Institute of Chartered Accountants of India (2004a), *Framework for the Preparation and Presentation of financial Statements*, <http://www.icaai.org/resource/fraacc.html>.
- Institute of Chartered Accountants of India (2004b), *Objective and Functions of the Accounting Standards Board*, [http://www.icaai.org/institute/s\\_asa.html](http://www.icaai.org/institute/s_asa.html).
- Institute of Chartered Accountants of Sri Lanka (2004a), *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, <http://www.icasrilanka.com/slas/framework.pdf>.
- Institute of Chartered Accountants of Sri Lanka (2004b), *Sri Lanka Accounting Standards*, [http://www.icasrilanka.com/tec\\_acstd\\_slas.html](http://www.icasrilanka.com/tec_acstd_slas.html).
- International Accounting Standards Committee (1989), *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, International Accounting Standards Committee.
- International Accounting Standards Committee (1998), *Shaping IASC for the Future*, International Accounting Standards Committee.
- Korea Accounting Standards Board (2001), *KAI•KASB Report 1999–2000*, <http://www.kasb.or.kr/enghome.nsf>.
- Korea Accounting Standards Board (2003), *KAI•KASB Report 2002*, <http://www.kasb.or.kr/enghome.nsf>.
- Korea Accounting Standards Board (2004), *Mission*, <http://www.kasb.or.kr/enghome.nsf>.
- Lambert, Chris and Cecilia Lambert (2003), *The Role of Accounting Disclosure in the East Asian Financial Crisis: An Evaluation of the Lessons Learned*, Confederation of Asian and Pacific Accountants, <http://www.capa.com.my/article.cfm?id=32>.
- Malaysian Accounting Standards Board (1998), *Proposed Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, [http://www.masb.org.my/masbdp\\_dp.htm](http://www.masb.org.my/masbdp_dp.htm).
- Malaysian Accounting Standards Board (2004a), *Exposure Draft 38 ED38 Proposed Improvement to MASB Standards MASB Standard 6 (Revised)*, [http://www.masb.org.my/masbdp\\_ed38.htm](http://www.masb.org.my/masbdp_ed38.htm).
- Malaysian Accounting Standards Board (2004b), *MASB Profile*, [http://www.masb.org.my/masbab\\_masb.htm](http://www.masb.org.my/masbab_masb.htm).
- Philippine Institute of Certified Public Accountants (2004a), *Why Move to International Accounting Standards?*, [http://www.picpa.com.ph/adb/setting\\_str.html](http://www.picpa.com.ph/adb/setting_str.html).
- Philippine Institute of Certified Public Accountants (2004b), *The Accounting Standards Council*, <http://>

- [www.picpa.com.ph/adb/setting\\_str.html](http://www.picpa.com.ph/adb/setting_str.html).
- Rahman, M, Zubaidur (1999), "The Role of Accounting Disclosure in the East Asian Financial Crisis," *International Accounting and Reporting Issues 1999 Review*, published by UNCTAD, pp.117-153.
- VACO-Deloitte Touche Tohmatsu (2003), *Comprehensive Summary of the New VAS*, <http://www.Iasplus.com/resource/vas.pdf>.
- World Bank (2004), *World Bank of Economies*, <http://www.worldbank.org/data/databytopic/CLASS.XLS>.
- Xiao, Zezhong and Aixiang Pan (1997), "Developing Accounting Standards on the Basis of a Conceptual Framework by Chinese Government," *The International Journal of Accounting*, Vol. 32, No. 3, pp. 279-299.
- 経済企画庁総合計画局 (1999), 『通貨金融危機の克服と21世紀の経済安定化に向けて——「国際マクロ経済問題研究会」報告』、大蔵省印刷局。
- 中華人民共和国財政部 (1993)、企業会計準則；洛陽天誠會計事務所訳、*Accounting Standards for Business Enterprises*, [http://www.lytccpa.com/lytccpa/laws/kjzz\\_base\\_en.htm](http://www.lytccpa.com/lytccpa/laws/kjzz_base_en.htm)
- 杉本徳栄訳 (2002)、「会計基準審議委員会『財務会計概念体系』——韓国財務会計概念フレームワークの構築に向けての礎石——」
- 広瀬義州 (1995)、『会計基準論』、中央経済社。
- 村瀬儀祐 (1996)、「制度としての概念フレームワーク」、『会計』第149巻第1号、pp. 41-52.
- 元田時男 (2003)、『タイの会計、税務』、<http://home.att.ne.jp/yellow/tomotoda/accounttax.htm>.
- 平賀正剛 (2000)、「レジェンド付き英文監査報告書に関する一考察」、『早稲田商学』第387号、12月、pp. 77-109.
- 平賀正剛 (2003)、「発展途上国における国際会計基準導入の意義」、*NUCB Journal of Economics and Information Science* Vol. 47 No. 2, March, pp. 231-259.
- 平賀正剛 (2004)、「概念フレームワークの国際的展開——スペイン版概念フレームワークの検討を中心に——」、*NUCB Journal of Economics and Information Science* Vol. 48 No. 2, March, pp. 181-227.

資料1 デイスクッション・ペーパー第1号とIASBフレームワーク 比較表

タイトル	DP第1号における パラグラフ	IASBフレームワークの 該当するパラグラフ	DP第1号に固有の記述部分
<p>序</p> <p>・概念フレームワークの目的と 現況</p>	<p>パラグラフ1</p>	<p>パラグラフ1に記述追加</p>	<p>1. 本フレームワークは、外部利用者の財務諸表の作成および表示の基礎をなす諸概念を述べ、財務諸表の性質、機能、および限界を記述するものである。本フレームワークの目的は、以下の通りである。</p> <p>(a) マレーシア会計基準審議会（以下MASBと略記；記者注）が、将来の会計基準の作成と現行の会計基準の採用の見直しを行うのに役立てること。相互に関連をもつ目的と基礎的思考、すなわち、秩序ある一連の諸概念という、一貫した理論体系から作成されれば、会計基準はいっそう論理的かつ、基準間で整合性をもつものとなる；</p> <p>(b) 新しい会計基準を作成するとき、代替的な会計基準間で選択を行うための基礎を提供するとともに、現行の会計基準の採用を見直すとき、いずれかの代替的な会計処理方法を除外するための基礎を提供すること。</p> <p>(c) 国が経済発展の特定の段階にあるという状況の中で、国全体の特定のニーズに焦点を合わせることを可能にすること。</p> <p>(d) 規制当局によって公布された現行法規および指針と、現行および設定中の会計基準との間の相違を調整するための基礎を提供すること。</p> <p>(e) 財務諸表の作成者が、MASBの承認した会計基準を適用し、また、MASB基準の主題となっていないテーマを処理する際に役立てること。</p> <p>(f) 財務諸表がMASB基準に準拠しているかどうかについて、監査人が意見を形成する際に役立てること。</p> <p>(g) 財務諸表の利用者が、MASB基準に準拠して作成された財務諸表に含まれる情報を解釈するのに役立つこと。</p> <p>(h) 基準設定にあたって透明性を与えること。なぜなら、諸概念はMASBの意思決定の指針となり、また、結論を導出するための基礎が明確にされるからである。</p> <p>(i) MASBとその構成員との間のコミュニケーションを容易にすること。なぜなら、MASBが構成員に、設定中の会計基準についてのコメントを求めるにあたって、その会計基準の根底にある概念的基礎がいっそう明らかとなるからである。</p> <p>(j) MASBの作業に関心を有する人々に、MASB会計基準の形成に対するアプローチに関する情報を提供すること。</p>
<p>”</p> <p>・概念フレームワークの範囲</p>	<p>パラグラフ2 パラグラフ3</p>	<p>パラグラフ2、4 パラグラフ5に記述追加</p>	<p>3. 本フレームワークは、以下の事項を取り扱う。</p> <p>(a) 財務諸表の定義；</p> <p>(b) 財務諸表の目的</p> <p>(c) 財務情報が財務諸表の目的を達成しようとする場合、当該情報が備えるべき質的特徴</p> <p>(d) 財務諸表の構成要素（資産、負債、持分、収益、費用）の識別、定義、およびその認識基準の確立</p>

			(e) 資本および資本維持の概念 (f) 財務諸表の構成要素測定のための基礎
”	パラグラフ 4	パラグラフ 6	
”	パラグラフ 5～7	なし	5. 概念フレームワークは、1997年財務報告法第7部3に定めるすべての商業、工業、および事業を営む企業の財務諸表に対して適用される。 6. 1997年財務報告法に準拠すれば、証券委員会、中央銀行、会社登録簿によって施行されるあらゆる法律の下で作成・提出を求められるすべての財務諸表は、MASBによって公表または採用された承認済みの会計基準に準拠して作成されなければならない。しかし、特定の開示規定のベネフィットがその開示コストに見合わないこと、または実体の特定の性質ゆえに、既存の会計基準からの逸脱を要することが明白な場合、特定の企業は、特定の基準の適用から免除されうる。 7. 相対的に小規模の企業が、特定の会計基準への準拠を免除されることは、いくつかの国に共通の実務である。必要であれば、特定の基準によって、小規模企業に対して免除が認められる。小規模企業の定義や免除規定の運用可能性は、別編のテクニカル・ガイドラインに従う。
・発展途上国経済のニーズ	パラグラフ 8～11	なし	8. 発展途上国経済に関する国際的な文献で論じられてきたのは、国の経済発展レベルに関係なく、会計問題は同一でありうるが、地域および国のさまざまな特質に鑑みれば、発展途上国を別個に扱わなければならない事例もまだ存在する。 9. 諸研究によって示されてきたのは、発展途上国（または発展途上国の状況）に対する特定の会計問題の影響は、先進国のものとは常に異なっていることである。そのことは、経済発展の水準、経済の開放性、資本市場の発達水準など、さまざまな要因に起因する。したがって、適切な会計基準を設定する場合、それらの特別な状況を常に考慮しなければならない。 10. さらに主張されるのは、経済発展の局面において会計問題が重要であることから、発展途上国は、(a)先進国と同じ方法での会計の発展が可能かどうか、(b)当該途上国の環境から会計の発展を導くことが可能かどうか、考慮しなければならない。なぜなら、先進国における会計を形成してきた偶発的條件が、発展途上国においても同一の結果を引き起こす、ならびにその偶発的條件が発展途上国においても形成されることは考えにくいからである。 11. ここで認められるのは、経済発展の局面において、さまざまなニーズに配慮されるよう、効果的な手段として会計基準を発展させるために慎重に戦略を計画し、それをマレーシアのために展開すると いう問題が、主たる関心事だということである。
・財務諸表の定義	パラグラフ 12～14	なし	12. 財務会計基準に基づきうる基礎を確立するに当たって、財務報告という用語が明確にされる必要がある。環境の特質を認識しながらも、財務報告は以下のような情報を提供するものでなければならない。 a. 合理的な意思決定を行っている顕在および潜在的な投資家、債権者、およびその他の利用者にとって有用な情報。その情報は経営および経済活動を合理的に理解するとともに、合理的な熟意をもってその情報を研究する意思のある者に分かりやすいものでなければならない。 b. 配当金や利息、および売上、回収、債券または貸付金の期日到来による収入から得られる、将来の現金の受領について、その金額、時期、および不確実性を評価する顕在および潜在的な投資家、債権者、およびその他の利用者を支援する情報。投資家および債権者のキャッシュ・フローは企業の

			<p>キャッシュ・フローと関連があるため、財務報告は、投資家、債権者、およびその他の利用者が、報告企業に対する将来の純キャッシュ・フローの金額、タイミング、および不確実性を評価するのを支援するような情報を提供するものでなければならぬ。</p> <p>c. 当該企業の経済的資源、当該資源に対する請求権（企業が資源を他の実体へ譲渡する義務および出資者持分）、および、企業の資源や当該資源に対する請求権に変化を及ぼすような取引、事象、状況の影響についての情報。</p> <p>13. 短言すれば、財務報告の目的は、(1)投資や信用取引に有用な情報、(2)キャッシュ・フローの動向を評価するのに有用な情報、および(3)企業の資源、当該資源に対する請求権、およびそれらの変化に関する情報を提供することである。</p> <p>14. 財務諸表は、財務情報を企業の外部者に伝える上での主要な手段である。しかし、財務情報の中には、情報をより上手く伝えるために、公式な財務諸表以外の財務報告が用いられたり、場合によっては、それだけが唯一の伝達手段となる情報もある。なぜなら、そのような財務情報は当局の決定や規制機関の規則、または慣習によって要求されるものであったり、経営者が自主的に開示しようとするものだからである。</p>
	パラグラフ15～16	パラグラフ7	
	パラグラフ17	なし	17. しかし、本概念フレームワークは、財務諸表の作成および表示について、唯一ではないがある一つの側面を取り上げている。財務報告に関するその他の問題は、別編のステートメントで取り上げることとする。
・利用者とその情報ニーズ	パラグラフ18	パラグラフ9	
	パラグラフ19	パラグラフ10	
	パラグラフ20	パラグラフ11	
財務諸表の目的	パラグラフ21	パラグラフ12	
	パラグラフ22	パラグラフ13	
	パラグラフ23	パラグラフ14	
	パラグラフ24	なし	24. 発展途上国経済の問題に取り組みするための社会・経済的意思決定も、財務諸表に依拠して行われることが、いっそう顕著になっている。必要があれば、財務諸表によって、これらの特定の問題に取り組みするための情報を提供することが求められる。
・財政状態、業績、および財政状態の変動	パラグラフ25	パラグラフ15	
	パラグラフ26～29	パラグラフ16	
・注記および補足明細書	パラグラフ30	パラグラフ21	
基礎となる前提	パラグラフ31～32	パラグラフ22	
・発生主義			
・継続企業	パラグラフ33	パラグラフ23	
	パラグラフ34	なし	34. この前提の採用が意味するところには批判もある。この前提を受け入れるということは、歴史的原則の原則に信頼を置くことであるが、歴史的原則は、最終的な清算が前提とされている場合には、有

<p>・期間に関する前提</p>	<p>パラグラフ 35～36</p>	<p>なし</p>	<p>用性が限定される。企業に対し、一定の永續性を前提とするのであれば、減価や償却の方針、および表現可能価額ではなく歴史的原価を採用することが正当化され、適切となる。</p> <p>35. 期間に関する前提が意味するのは、単に企業の経済活動が任意の期間に分割されるということである。これら期間にはいくつか区切り方があるが、もっとも一般的なものは、1ヶ月、四半期、1年である。継続的な事業活動を任意の期間に分割する必要があることから、特定の会計期間に対し、事業上の取引または事象に関する目的適合性を決定することが必定となる。</p> <p>36. 原価配分の問題があるため、1ヶ月間の業績は、通常、四半期の業績よりも信頼性が低く、四半期の業績は、1年間の業績よりも信頼性に劣る傾向がある。したがって、このことは、財務データを作成するにあたって、目的適合性と信頼性の間のトレードオフについての興味深い一例を示している。投資家は情報が早急に処理され、伝播されることを望み、求めている。しかし、情報の発表が早いほど、その情報は見積もりや時間に基づいた原価配分に頼ることになる。</p> <p>37. 財務諸表の目的は、経済的意思決定に有用な情報を提供することなので、会計処理方法の選択基準のうち最優先されるのは、意思決定有用性という基準、すなわち、意思決定のためにもっとも有用な情報を提供することである。会計情報の4つの主要な質的特徴が識別され、それによって意思決定のために有用性の高い情報と低い情報とが区別される。これらは、理解可能性、目的適合性、信頼性、および比較可能性である。</p>
<p>財務諸表の質的特徴</p>	<p>パラグラフ 37</p>	<p>なし</p>	<p>38. 意思決定者は、彼らが行う意思決定の種類、用いる意思決定の方法、既得の情報またはその他の源泉から得ることのできる情報、情報処理能力の点で多様性がある。そのため、情報が有用であるためには、利用者とその利用者が行う意思決定の間に関連性が存在していなければならない。この関連性は、適切な情報を理解可能な形式で伝達することでもたらされる。</p> <p>39. この関連性、すなわち、理解可能性は、合理的に情報をもたされた利用者にもたらされた重要性を知覚せしめる特質である。この目的上、利用者は、事業、経済活動および会計に関して合理的な知識を有し、また合理的に勤勉な態度をもって情報を研究する意志を有すると仮定される。しかし、経済的意思決定のための利用者の要求に適合するために財務諸表に含めなければならない複雑な問題についての情報は、それがある利用者にとって難解すぎるかもしれないという理由だけで除外すべきではない。</p> <p>40. 情報が、有用であるためには、意思決定のための利用者の要求に適合するものでなければならぬ。目的適合的であるには、他所では提供されない情報を提供する、他所で提供された情報を補充する、または他所で入手したその他の情報を訂正することによって、意思決定において差別化を図ることを可能にするものでなければならない。情報は、利用者が過去、現在もしくは将来の事象を評価し、または利用者の過去の評価を確認もしくは訂正するのに役立つことによって、利用者の経済的意思決定に影響を及ぼす場合に、目的適合性の特性を有する。</p>
<p>・理解可能性</p>	<p>パラグラフ 38</p>	<p>なし</p>	
<p>”</p>	<p>パラグラフ 39</p>	<p>パラグラフ 25に記述追加</p>	
<p>・目的適合性</p>	<p>パラグラフ 40</p>	<p>パラグラフ 26に記述追加</p>	
<p>・目的適合性</p>	<p>パラグラフ 41</p>	<p>パラグラフ 28</p>	
<p>・適時性</p>	<p>パラグラフ 42</p>	<p>なし</p>	<p>42. 情報が目的適合性を持つには、その情報が意思決定に与える力を失う前に、意思決定者が利用可能であるべきことも必要である。</p>
<p>・重要性</p>	<p>パラグラフ 43</p>	<p>なし</p>	<p>43. ある項目が情報に含まれる、またはその情報から省略されることで、合理的な情報利用者の判断に影響を与えたり、またはその判断を変えてしまう場合には、その項目は重要性を持っている。当該項目</p>

			目を情報に含める、または省略することが、財務諸表に基づいて行われる利用者の意思決定に影響を持ちうる場合、その情報は重要性がある、すなわち、目的適格的である。
〃	パラグラフ44	パラグラフ29	
〃	パラグラフ45	パラグラフ45を一部省略	
・信頼性	パラグラフ46	パラグラフ31を一部省略 および記述追加	46. 情報利用者が、その情報に依拠して、当該情報が表現しようとする意図した経済的状況、または事象を表現することができる限り、会計情報は信頼性がある。情報は、重大な誤謬および偏向が除去され、またそれが表示しようとするか、あるいは表示されることが合理的に期待される事実を忠実に表現したものであるとして利用者が信頼することができる、という保障を与える、情報の質的特徴である。
〃	パラグラフ47	パラグラフ32	
〃	パラグラフ48	なし	48. 情報が信頼性のあるものであるためには、検証可能性、忠実な表示、実質優先主義、中立性、慎重性、および完全性という、6つの主要な特質を備えていなければならない。
・検証可能性	パラグラフ49	なし	49. 同じ測定方法を用いている個別の測定間で、高い水準での合意が保証される場合、検証可能性が示されることになる。
・忠実な表示	パラグラフ50	パラグラフ33に記述追加	50. 情報が信頼性を有するためには、それが表示しようとするかあるいは表示されることが合理的に期待される取引その他の現象を、忠実に表示しなければならない。表示の忠実性とは、会計数値および記述と、これらの数値や記述が表示しようとする資源や事象の間の対応や一致を意味する。したがって、たとえば、貸借対照表は、認識基準を満たすもので決算日現在の企業の資産、負債および持分を構成する取引その他の事象を、忠実に表示しなければならない。
〃	パラグラフ51	パラグラフ34	
・実質優先主義	パラグラフ52	パラグラフ35	
・中立性	パラグラフ53	パラグラフ36に記述追加	53. 財務諸表に記載される情報は、それが信頼性を有するためには、中立、つまり不偏性を有するものでなければならない。財務諸表は、あらかじめ定められた結果又は成果を引き出すために、意図的に情報を選択しまたは表示することによって意思決定または判断の行使に影響を及ぼす場合には、中立とはならない。中立性を純粋に捉えれば、その意味は、会計基準を設定し、施行するにあたって、最大の関心事は、基準や規定からもたらされる経済的結果ではなく、できあがった情報が、目的適合性および信頼性を有していることでなければならない、ということである。すなわち、情報に信頼性があれば、その情報は中立的でなければならない。換言すれば、ある利害関係者集団のみが、他の集団に対して優先される可能性はない。しかし、論者によっては、この中立性の純粋な定義が、発展の度合いの低い、または未成熟の経済における特定の状況に適用されると、良い結果をもたらさないと主張する者もいる。これらの議論が示しているのは、会計情報が純粋な意味で中立的であることが意図されるのであれば、その情報は、制御不可能な伝染的影響すなわち、ビッグマリオン効果によって、いっそう広範な社会・経済的状況に不利に作用する可能性があるということである。したがって、そのような影響自体が当該情報を非中立的にする。
〃	パラグラフ54	なし	54. したがって、発展途上国の二一ズに対処しようという考えに立ち戻してみれば、会計基準によってどんな経済的な結果が生じるか、国益に対してどのような意味をもたらすかを正しく考慮することが不可避となる。しかし、ここでは、財務諸表における情報の提供が、実体に対する経済的結果ではなく、

			その目的適合性や信頼性によって制御されるということだけが認識される。
・ 慎重性	パラグラフ 55	パラグラフ 37	
・ 完全性	パラグラフ 56	パラグラフ 38	
・ 比較可能性	パラグラフ 57	なし	57. 異なる企業に対して同じ方法で測定・報告されてきた情報は、比較可能性があると考えられる。比較可能性により、情報利用者は、経済的事象の真の同一性や相違を識別することが可能となる。なぜなら、これらの相違や同一性は、比較可能性のない会計処理方法を用いても生じるためである。資源配分の意思決定は代替的会計処理の評価を伴うものであり、しかも、比較可能な情報が利用可能な場合にのみ、根拠のある評価が可能となる。
〃	パラグラフ 58	パラグラフ 39	
・ 継続性	パラグラフ 59	なし	59. 同様の会計処理可能な事象に対して、期間ごとに同じ会計処理を適用した場合、企業は、会計基準の利用について、継続性があるといえる。したがって、継続性とは、ある会社が期間ごとに、同一の処理可能な事象に対して同じ方法を適用していることを意味する。ひとつの会計処理方法から別の方法への変更が不可能であることを意味するものではない。しかし、そのような変更が行われた場合、比較したときに、情報に継続性が備わるよう、変更による影響を過去の情報に遡って適用しなければならぬ。
〃	パラグラフ 60	パラグラフ 40	
〃	パラグラフ 61	パラグラフ 41	
〃	パラグラフ 62	パラグラフ 42	
〃	パラグラフ 63	なし	63. 短言すれば、ある一定の期間に対する会計情報は、そのみでも有用であるが、その他の企業からの情報との比較、ならびに同じ企業の過去における、同様の情報との比較が可能であれば、いっそう有用性が増す。
目的適合性および信頼性のある情報の制約条件	パラグラフ 64	パラグラフ 43	
・ 適時性			
・ ベネフィットとコストの間のバランス	パラグラフ 65	パラグラフ 44の一部に記述追加	65. 多くの場合、情報利用者が前提としているのは、情報とはコストのかからないものだということである。しかし、そうではないことを、会計情報の作成者と提供者は分かっている。情報の提供コストは、情報の利用に起因しうるベネフィットに対して、比較考量されなければならない。ベネフィットとコストの均衡は、質的特徴ではなく、一般的制約条件である。情報から得られるベネフィットは、情報を提供するコストを上回るものでなければならぬ。
〃	パラグラフ 66	なし	66. 基準設定主体が、情報に関する規定を最終決定する前に、コスト—ベネフィット分析を用いるようになったのは、ごく最近ことに過ぎない。特定の測定や開示規定に正当な根拠を与えるために、情報に起因すると解されるベネフィットは、当該情報に関連すると解されるコストを上回るものでなければならぬ。
〃	パラグラフ 67	パラグラフ 44の一部に記述追加	67. しかし、ベネフィットとコストの評価は、実質的には判断の手続である。コスト—ベネフィット分析が難しいのは、コストと、とりわけベネフィットが明確かつ測定可能な場合はばかりではないことである。コストには数種類あり、収集・加工のコスト、伝達コスト、監査コスト、潜在的な訴訟に関する

			るコスト、競合他社への開示コスト、および分析・解釈のコストなど、数種類のものが存在する。さらに、当該コストは、ベネフィットを享受する利用者には必ずしも賦課されるには限らない。
”	パラグラフ68	パラグラフ44の一部に記述追加	68. ベネフィットは、情報作成者に対して（よりいっそうその効率性、管理、および資金調達面で）、ならびに情報利用者に対して（資源配分、税額査定、および相場の規制の面で）生じるが、一般的には、コスト以上に数値化するのが難しい。ベネフィットは、情報提供の対象者以外の利用者によって享受されることがある。たとえば、貸付者に詳細な情報を提供することによって、企業の借入費用を減少させる場合である。コストは直接的に測定することができるが、ベネフィットはそれほど容易に明らかとならないため、特定の状況においてコスト－ベネフィットのテストを適用することは困難である。会計情報の提供者と利用者双方の間で、特定の会計基準を施行するのも関連して生じるコストは、その場合に享受するベネフィットと比較したとき、あまりに高すぎると考えられるものが存在する。それにもかかわらず、会計基準の作成過程の一部として、コスト－ベネフィット分析に対する需要は増しているため、財務諸表の作成者および利用者同様、基準設定主体も、とくにこの制約条件には注意すべきである。
・産業界の質行	パラグラフ69	なし	69. 時として基礎的な理論からの逸脱が求められるものではあるが、他に実務上考慮しなければならないこととして、ある産業界や企業に特有の性質がある。たとえば、銀行は、特定の投資証券を市場価格で報告するケースが多い。なぜなら、これらの証券は、高い頻度で売買されている上に、現金等価額が相対的により有用な情報を提供することという考えが多数を占めているからである。そのような、基礎的な理論からの逸脱は数多いわけではないが、存在する。そのため、基礎的な会計理論を侵害するものが露見したときは常に、そこから生じる会計手続に過度に批判的になる前に、当該関連事業の種類に固有の特徴によって、それが説明されるかどうか、判断することが適切である。
・質的特徴間の均衡	パラグラフ70	パラグラフ45	
・真実かつ公正な概観	パラグラフ71	パラグラフ46	
財務諸表の構成要素	パラグラフ72～73	パラグラフ47～48	
・財政状態	パラグラフ74～77	パラグラフ49～52	
・資産	パラグラフ78～84	パラグラフ53～59	
・負債	パラグラフ85～89	パラグラフ60～64	
・持分	パラグラフ90～93	パラグラフ65～68	
・業積	パラグラフ94～98	パラグラフ69～73	
・収益（インカム）	パラグラフ99	パラグラフ74	
	パラグラフ100	パラグラフ75の一部に記述追加	利得は、収益（インカム）の定義を満たすその他の項目を表し、企業の通常の活動の過程において発生するものではないものがある。しかし、本フレームワークでは、特定の利得については、別個に、資本維持調整の範囲で考慮する。
・費用	パラグラフ101～102	パラグラフ76～77	
・資本維持調整	パラグラフ103～105	パラグラフ78～80	
資本および資本維持の概念	パラグラフ106	パラグラフ81	
	パラグラフ107～108	パラグラフ102～103	

<p>・資本の概念</p>	<p>パラグラフ109～110</p>	<p>なし</p>	<p>109. 資本維持アプローチ（持分変動アプローチともいわれる）は、二つの時点の間における、純資産または資本の価値の相違を把握することによって、収益（インカム）を測定する。代替的な計算手続によれば、一会計期間において生じる取引に関連のある基本的な収益（インカム）が測定され、それらが損益計算書において要約される。これが、取引アプローチと呼ばれる、伝統的なアプローチである。</p> <p>110. 資本維持アプローチに従った結果導出されるのは、これまでに議論されてきたきわめて新しい概念である、包括利益の概念である。包括利益は、一期間内に起きる取引やその他の事象および状況の結果生じる純資産額の増加分として定義される（投資および出資者に対する分配の影響は除かれる）。包括利益アプローチは、収益（インカム）について、“すべてを含める”概念であり、この概念のもとでは、純資産におけるすべての変動（出資者との特定の取引は除く）が収益（インカム）の一部として報告される。</p>
<p>・資本維持概念および利益の決定</p>	<p>パラグラフ111</p>	<p>なし</p>	<p>111. 資本および資本維持に関する概念は、国際的な領域で現在も議論が進行中である。現段階で必要なのは、財務業績報告の問題に特に取り組むにあたって、さまざまな考えが示されるのを認めることである。</p>
<p>財務諸表の構成要素の認識</p>	<p>パラグラフ112～117</p>	<p>パラグラフ104～190</p>	
<p>・将来の経済的便益の蓋然性</p>	<p>パラグラフ118～120</p>	<p>パラグラフ82～84</p>	
<p>・測定信頼性</p>	<p>パラグラフ121</p>	<p>パラグラフ85</p>	
<p>・資産の認識</p>	<p>パラグラフ122～124</p>	<p>パラグラフ86～88</p>	
<p>・負債の認識</p>	<p>パラグラフ125～126</p>	<p>パラグラフ89～90</p>	
<p>・収益（インカム）の認識</p>	<p>パラグラフ127</p>	<p>パラグラフ91</p>	
<p>・費用の認識</p>	<p>パラグラフ128～129</p>	<p>パラグラフ92～93</p>	
<p>財務諸表の構成要素の測定</p>	<p>パラグラフ130～134</p>	<p>パラグラフ94～98</p>	
	<p>パラグラフ135～137</p>	<p>パラグラフ99～101</p>	
	<p>パラグラフ138</p>	<p>パラグラフ110の一部</p>	

注：マレーシア版概念フレームワークの翻訳のうち、ゴシック体の箇所が、IASBフレームワークに存在しない記述部分を示している。