

オーストラリアの会計制度

——その現状と課題——

隅 田 一 豊*

Accounting and Disclosure System in Australia

Kazutoyo SUMITA

はじめに

オーストラリアでは、近年、企業・証券に関する閣僚理事会 (Ministerial Council for Companies and Securities) によって会計基準審議会 (Accounting Standards Review Board, 以下審議会と略称) が設立され、1984年1月からその活動を開始した。審議会は、オーストラリア会計研究財団 (Australian Accounting Research Foundation) 等によって提案された会計基準を審議し、それを承認又は却下する権限を与えられており、そこで承認された会計基準には法的な強制力が付与されることとなったのである。これは、オーストラリアの会社財務報告を規制する新しい制度の導入を意味するものであり、しかもこの制度は、欧米諸国におけるそれと比較して、幾つかの注目すべき特徴を有しているように思われる。

そこで、本稿では、先ずオーストラリアの現行会社法における会計及び情報開示規定の概要と会計専門家団体がこれまで展開してきた会計

諸基準、その設定手続、特徴及び問題点を明らかにする。続いて審議会が1985年2月に公表したリリース⁽¹⁾並びに同年8月シドニーでの会計学会で発表されたウォーカー (Walker R.G.) 教授等の論文⁽²⁾を中心に、審議会の概要、会計基準の承認手続、会計基準の評価及び会計基準の基礎をなす基本的な諸仮定について考察を加え、オーストラリアにおける新しい会計基準設定の動向と会計基準の法典化という新しい制度の意義、特徴及び今後の課題を明らかにすることにしたい。

I 会社法における会計及び情報開示規定

オーストラリアは、従来、コモンウェルズ諸国の一員として英国の会計原則及び実務の著しい影響を受けてきた。しかし、近年、会計学者及び実務家は、むしろ国際会計基準及び米国の会計基準の動向に注目し、これらの基準から多くの指針を得ているといわれている⁽³⁾。

* 経営情報学科一会计学

(1) ① Accounting Standards Review Board, ASRB Release 100, *Criteria for the Evaluation of Accounting Standards* and ② ASRB Release 200, *Procedures for the Approval of Accounting Standards*, February 1985.

(2) ① Robert G. Walker, the Accounting Standards Review Board: Policy-Formation, Political Activity and Research, *AANZ 1985 Conference* and ② David Boymal, the Setting of Accounting Standards: Threats and Opportunities, *AANZ 1985 Conference*, 26 August 1985.

オーストラリアにおける現行の会計実務⁽⁴⁾は、EC第4号指令を実施する以前の英国会社法を模範とする1981年会社法(Companies Act 1981)にしたがって行われている。この法律は、1982年7月1日より全オーストラリアで発効し、6つの州及び首都特別地域の会社法務委員会(Corporate Affairs Commission)が、企業・証券委員会(National Companies and Securities Commission)の指示のもとにこの法律の管理にあっている⁽⁵⁾。なお、自治体である北部特別地域では、独自の会社法が適用されている。

ところで、会社法⁽⁶⁾に基づいて設立される会社の形態は、(1)株式による有限責任会社(a company limited by shares)、(2)信用による有限責任会社(a company limited by guarantee)、(3)株式と信用による有限責任会社(a company limited both by shares and by guarantee)、(4)無限責任会社(an unlimited company)及び鉱山業の場合の無負担会社(a no liability company)に分類されうる(第33条)。しかし、これらのうち最も

一般的な形態は、(1)の株式によって責任を限定された会社である。

また会社法では、株式資本を有する会社を私的所有会社(a proprietary company)又は公開会社(a public company)のいずれかの形態で設立することを認めている。ここで私的所有会社とは、定款で次のような事項を規定している会社をいう。すなわち、株式を譲渡する権利を制限し、株主数を50名以下に限定し、株式又は社債の公募を禁止し、かつ一般大衆から供託金を受領することを禁止している会社である(第34条)。なお、私的所有会社は、その株式が直接又は間接的に公開会社によって所有されていない場合には、免除私的所有会社(an exempt proprietary company)と呼ばれ、これには会社法務委員会への財務諸表の提出義務の免除や監査人の選任を免除する特典が与えられている。公開会社とは、以上のような私的所有会社以外の会社をいう。

次に、会社法では、会計記録の保持について以下のように規定している(第267条)。すなわち、会社は、会計記録を正確に作成し、会社の諸取引及び財政状態を明らかにすること、そして真実かつ公正な決算報告書を適時に作成し、しかも会社法に準拠して適切に監査が行われ得るような方法で会計記録を保持するよう要求している。なお、会計記録には、請求書、領収書、小切手、約束手形、証憑書類及び原始記入に必要なその他の文書に加えて、決算報告書の作成方法等を説明するのに必要な計算書類等も含むものとしている。

また会社法によれば、会社は会計年度終了後、5ヵ月以内(免除私的所有会社の場合には6ヵ月以内)に年次株主総会を開催するよう規定している(第240条)。そして会社の取締役は、株主総会に次の書類を提出しなければならない。すなわち、(1)損益計算書、(2)貸借対照表、(3)取締役の報告書(the directors' report)、(4)持株会社の場合には、企業集団全体の連結財務諸表(the group accounts)、(5)監査人の報告書、(6)取締役の声明書(the statement by the directors)及び

(3) Spicer and Oppenheim, *Understanding Financial Statements Around the World*, September 1984, p. 19.

(4) オーストラリアの会計実務については、例えば①中島吾吾稿「アジア・太平洋地域の会計制度」221~242頁、中島吾吾編「国際会計基準」中央経済社(昭和56年)所収、②内村治稿「X オーストラリア」385~417頁、等松・青木監査法人編「海外会計実務ハンドブック」同文館(昭和60年)所収、③岡崎一浩「オーストラリア(豪州)の会計実務」『企業会計』第32巻第1号(昭和55年1月)等を参照されたい。

(5) Price Waterhouse, *Doing Business in Australia*, August 1984, pp.36~37 及びブライス・ウォーターハウス/青山監査法人東京事務所訳「オーストラリアへの日本からの投資ガイド」(1983)26~27頁。

(6) オーストラリアの会社法については、① *Australian National Companies and Securities Legislation*, Volum 1 (Fourth Edition), CCH Australia Limited, 1984, ② H.A.J. Ford, *Principles of Company Law* (Third Edition), Butterworths, 1983 及び ③ T.R. Johnston, M.O. Jager, R.B. Taylar, *The Law and Practice of Company Accounting* (Fifth Edition), Butterworths, 1983を参照。

財務諸表に対する注記である(第275条)。なお、会社規則・スケジュール7 (Companies Regulations, Schedule 7)では、開示すべき財務諸表項目の詳細を規定している。因に証券取引所に上場されている会社は、上記の書類に加えて、資金計算書 (a statement of source and application of funds), 主要株主に関する情報等を開示しなければならない⁽⁷⁾。

さらに、会社法では、会社は株主総会開催の日から1ヵ月以内に年次届出書 (annual return) を、当該会社が設立された州又は特別地域の会社法務委員会に提出することを義務づけている(第263条)。会社規則・スケジュール2では、年次届出書の様式が定められており、それには、負債の明細、株式資本金の概要(授權資本、発行済資本等)、株主の氏名、住所及び保有株式数、取締役や監査役の一覧表等を記載し、監査済の財務諸表とともに提出しなければならない。

II 会計専門家団体による会計基準の展開

周知のごとく、オーストラリアには、オーストラリア勅許会計士協会 (The Institute of Chartered Accountants in Australia)とオーストラリア会計士協会 (Australian Society of Accountants)という2つの主要な会計専門家団体が存在している。前者は、英国王室の勅許状により1928年に設立された。現在、会員数は、12,000名といわれ、その大半は会計士業務に従事している。月刊誌「The Chartered Accountant in Australia」は同協会の機関誌である。他方、後者は、1952年に英連邦会計士協会 (The Commonwealth Institute of Accountants)とオーストラリア連邦会計士協会 (The Federal Institute of Accountants)との合併により設立された団体である。会員数は現在、約48,000名を数え、会員の多数は商業、工業、政府及び教

育機関等に従事している。同協会も又月刊誌「The Australian Accountant」を発行している。

オーストラリア会計研究財団は、これら両会計士協会の協力により設立された団体であり、これまで会計及び監査に関する諸問題について活発な調査・研究活動を展開し、数多くの討議資料、公開草案、会計基準書、監査実務書等を公表してきた(第1表参照)。

ところで、会計研究財団及び会計基準委員会 (Accounting Standards Board)が、従来、会計基準書の作成にあたり採用してきた手続きの概要を示せば、第1図ようになる。すなわち、会計基準書は、(1)主題の選定、(2)討議資料の作成・販売、(3)公開草案の作成・配布及び(4)会計基準書案の作成・配布という一連の手続きを経て設定されてきた。そこで、以下では、これらの諸手続きの要点のみを述べることにしたい⁽⁸⁾。

従来、主題の選定は、主として国際的な会計団体が公表する討議資料、公開草案及び会計基準、あるいは特定の問題に関してオーストラリアの会計実務を標準化すべきであるとする研究財団内部の提言に基づいて行われてきた。また討議資料の作成に際しては、研究財団のスタッフ又は主題に精通した会計学者や実務家等が任命されてきた。そして討議資料では、主題に関連する諸問題の詳細な討議、文献の調査・研究、現行実務の確認等とともに、問題の領域に基準を導入する際に予想される影響も検討されている。因に会計研究財団は、1979年以来、リース会計、資金計算書、長期請負契約の会計、セグメント別財務報告、研究開発費の会計、不動産の会計、退職年金の会計及び合併会計に関する討議資料を公表してきた。

会計研究財団では、公開草案の発行に先だって、特に選ばれた会社、会社法務委員会、証券取引所協会等の組織、会計学者及び実務家に対して Selective Exposure を発送し、草案に関するコメントを求めている。そして提出されたコ

(7)The Australian Associated Stock Exchanges Official Listing Requirements, Section 3-Continuing Listing Requirement, 3C Annual Report.

(8)Brigid Hyness, Developing a Statement of Accounting Standards, *The Australian Accountant*, June 1981, pp.358~359.

〔第1表〕 会計研究財団・会計基準委員会によって公表された会計基準書等の一覧表

Statements of Accounting Standards (会計基準書)

- AAS1 Profit and loss statements (issued December 1973 and effective 1 December 1974 ; amended June 1981)(損益計算書)
- AAS2 Valuation and presentation of inventories in the context of the historical cost system (issued February 1976 and effective 30 June 1976)(原価主義のもとでの棚卸資産の評価及び表示)
Supplement : Compatibility with IAS2 (issued November 1976 and effective 1 January 1976)
- AAS3 Accounting for company income tax (reissued July 1976 and effective 30 June 1976 ; amended September 1978)(法人所得税の会計)
- AAS4 Depreciation of non-current assets (issued April 1974 and effective 1 July 1974)(固定資産の減価償却)
Supplement : Compatibility with IAS4 (issued June 1977 and effective 1 January 1977)
- AAS5 Materiality in financial statements (issued August 1974 and effective 1 January 1975 ; amended July 1984)(財務諸表に関する重要性)
- AAS6 Accounting policies : determination, application and disclosure (reissued May 1977 and effective 1 January 1978)(会計方針 : 決定, 適用及び開示)
- AAS7 Accounting for the extractive Industries (issued October 1976 and effective 1 January 1977 ; amended December 1977)(鉱山業の会計)
- AAS8 Events occurring after balance date (issued September 1978 and effective 30 September 1978 ; amended June 1981)(後発事象)
- AAS9 Expenditure carried forward to subsequent accounting periods (issued October 1972 and made an accounting standard by virtue of the operation of APS1, amended March 1983)(次期以降へ繰延べた支出)
- AAS10 Accounting for the revaluation of non-current assets (issued June 1981, and effective 1 July 1981 ; amended November 1983 and December 1983)(固定資産の再評価に係わる会計)
- AAS11 Accounting for construction contracts (issued March 1983 and effective 31 December 1983)(建設契約の会計)
- AAS12 Statement of sources and applications funds (issued March 1983 and amended March 1985 ; effective 30 June 1983 / 31 December 1985)(資金計算書)
- AAS13 Accounting for research and development costs (issued March 1983 and effective 31 December 1983)(研究開発費の会計)
- AAS14 Equity method of accounting (issued August 1983 and effective 31 March 1984 ; amended June 1984)(持分会計)
- AAS15 Disclosure of revenue (issued March 1984 and effective 31 December 1984)(収益の開示)
- AAS16 Financial reporting by segments (issued March 1984 and effective 31 March 1985)(セグメント財務報告)
- AAS17 Accounting for leases (issued March 1984 and effective 31 March 1985)(リース会計)
- AAS18 Accounting for goodwill (issued March 1984 and effective 31 March 1985)(営業権の会計)

Statement of Accounting Practice (会計実務書)

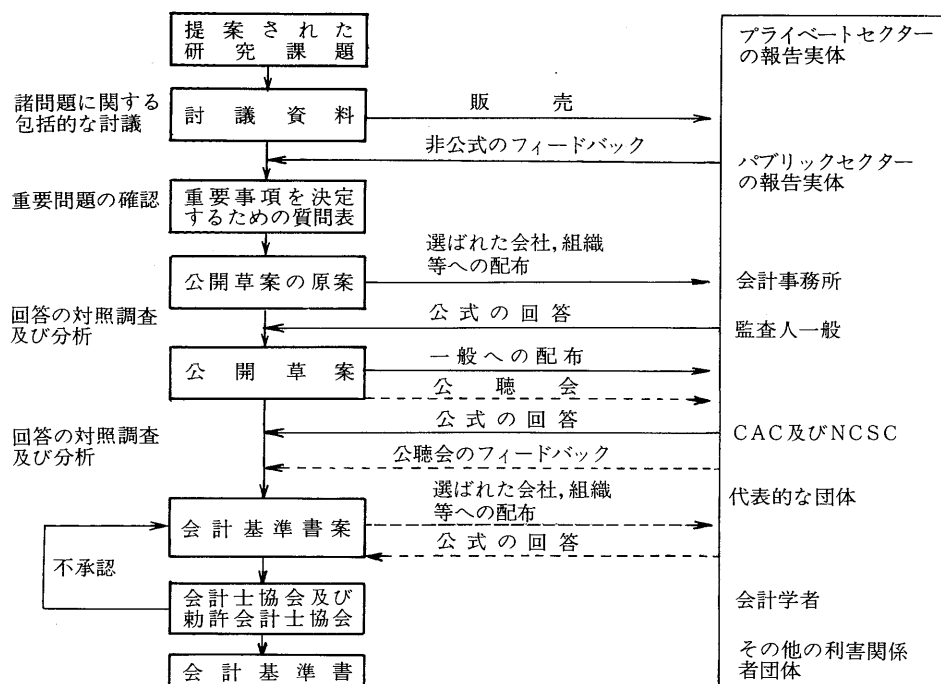
SAP1 Current cost accounting (issued October 1976 ; amended August 1978 and November 1983)

Exposure Drafts of Proposed Statements of Accounting Standards (公開草案)

- Accounting for leveraged leases by lessors (issued January 1981)
- Accounting for company income tax (issued April 1981)
- Foreign currency translation (issued September 1983 and supersedes June 1979 exposure draft)
- Accounting for interests in joint ventures (issued November 1984)
- Accounting for the acquisition of assets (including business entities)(issued March 1985)

資料 : Price Waterhouse, Technical Newsletter, 20 July 1985. (注 : カッコ内の訳語は筆者)

〔第1図〕 会計基準書を展開する際に採用される手続の要約



資料：David Boymal, The Setting of Accounting Standards-Threats and Opportunities, AANZ 1985 Conference, p. 26.

メントは慎重に分析・検討され、財団の執行委員会の承認を得たのち、草案の基本的特徴、その展開の背景並びに海外の状況を記述したブリーフ・ガイドとともに公開草案（序文、定義、討論、会計基準案及び付録からなる）は発行されるのである。なお、財団では約78,000部の公開草案を作成し、国内及び海外の個人、組織等に配布し、通常、60～70通のコメント文書を受け取っているといわれる。

このような公開草案及びその公聴会で提出され

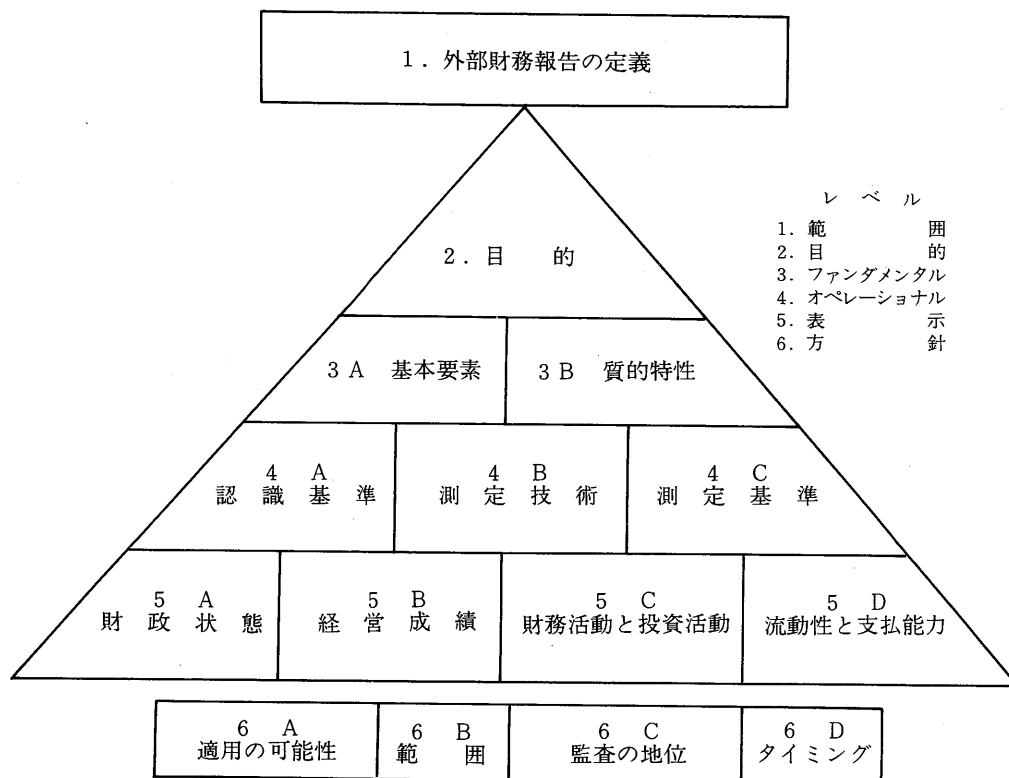
たコメントを慎重に分析・検討したのち、会計基準書案が作成されるのであるが、通常、その公表に先だって、再度 Selective Exposure の手続が採用される。そしてそこで得たコメントを更に分析・検討し、必要な修正を行った上で、会計基準書として公表されることになるのである。なお、会計研究財団では、会計基準書の発行とは別個に、現在、会計の概念的枠組みに関する研究を展開しつつある⁽⁹⁾（第2図参照）。

(9) 会計研究財団では、会計の概念的枠組みの形成に直接関係する次のようなモノグラフを発行してきた。

① A.D. Barton, *Objectives and Basic Concepts of Accounting*, 1982, ② Robert J. Coombes and Carrick

A. Martin, *The Definition and Recognition of Revenue under Historic Cost Accounting*, 1982, ③ Jean St. G. Kerr, *The Definition and Recognition of Liabilities*, 1984.

〔第2図〕 概念的枠組みに関する暫定的なビルディング・ブロック



資料：P. Sutcliffe, *Financial Reporting in the Public Sector-A Framework for Analysis and Identification of Issues*, AARF, 1985.

さて、従来、上記のような手続を経て公表されてきた会計基準書の特徴を要約・摘記すれば、次のようになる⁽¹⁰⁾。すなわち、第1に、会計基準書は立法手続により制定されるものではなく、合意に基づいて設定されるものである。第2に、それは一般に基本的な概念に関する原則ではなく、特別な問題処理するためのものである。第3に、それは新しい会計実務を確立するというよりは、むしろ現行の会計実務を体系化するのに貢献してきた。そして第4に、それは法的な拘束力がなく、両会計士協会の会員に対するガイドラインとして位置づけられるものである⁽¹¹⁾。

オーストラリアでは、このような特徴を有する会計基準書に対して、これまで幾つかの問題点が指摘されてきた⁽¹²⁾。第1に、最も深刻な問題は、多くの企業が現行の会計基準に従うことを

公然と拒否してきたという点である。その理由の一つは、会計専門家団体による自己規正の過程において厳しい条項が欠如していたこと、そしていま一つの理由は、会計専門家団体が一般的に会社又は会社の取締役に対して権威を有していないという点に求められうる。

他方、取締役当局は会社の取締役に対して広範

(10) David Boymal, *op. cit.*, p. 2.

(11) 会計研究財団が公表する会計基準書は、「会計基準書への準拠」と題するステイトメント(APS1)を通じて、財務諸表の作成及び監査に責任を負っているすべての会計専門家に適用されるのである。ASA and ICAS, APS1 (Miscellaneous Professional Statements), *Conformity with Accounting Standards*, pp. 5001~5004.

(12) David Boymal, *op. cit.*, pp. 2~3 and pp. 9~10.

な権限を有しているが、従来、当局は会計基準を支持するために、その権限を行使してこなかった。例えば、財務諸表が真実かつ公正でないために、監査人が限定意見を表明した場合でも、会社法務委員会は、かかる会社法違反に対してなんら特別の措置を講じてこなかった。また企業・証券委員会も会計基準に権威を与えるために、そのガイドラインやリリースの中で会計基準に参照することが適当であるとは考えなかったといわれる。

かつてNew South Wales(N.S.W.)の会社法務委員会は、1978～82年の期間に亘り、8,699社の財務諸表を詳細に検討した結果、そのうちの3,528社(41%)が一つ以上の会計基準に準拠していなかったという事実を報告している⁽¹³⁾。まさにこのような会計基準の不遵守が“承認された会計基準”という概念の導入や“会計基準審議会”の設置をもたらした根本的な理由であるとされる。

第2に、会計基準は、上述のごとく合意に基づいて設定されるものであるが、それは名目上の合意であって、会計基準には財務諸表の利用者や作成者など多様な利害関係者団体の見解が必ずしも適切に反映されていないという問題である⁽¹⁴⁾。このため、従来、展開されてきた会計基準は会計専門家の、会計専門家による、会計専門家のためのルールであるとさえいわれてきた⁽¹⁵⁾。

第3の問題点は、会計研究財団によってこれまで公表されてきた会計諸基準は、その相互間における首尾一貫性を欠如するものであるという批判である。会計専門家団体は、従来、特定の問題を解決するために、体系的でしかも首尾一貫したアプローチを採用してこなかった⁽¹⁶⁾。このため、会計諸基準は論理的に矛盾したものとなり、また表現上も明確さを欠くと批判されてきたのである。

III 会計基準審議会の設立及びその概要

オーストラリアでは、会計基準を承認するための全国的な規模の組織体を設立しようとする動きは、すでに1960年代の後半から存在していた⁽¹⁷⁾。すなわち、1970年には、コモンウェルズ及び州の会社法諮問委員会は、会社の決算報告書の様式及び内容に関する法律規定を改正又は付加する権限をもった企業委員会の設立を勧告している。また1974年には、コモンウェルズの法務長官は、会計諸原則を規定するためのルールを作成する権限を付与された Corporation and Exchange Commissionの設立に関する議案を提出している。さらに1978年には、N.S.W.の法務長官が任命したある委員会は、会計専門家団体によって作成された諸基準と会社法の規定及び会社の決算報告書に関係をもつ他の法律の規定とを一致せしめるために、National Authorityの任命を勧告している。

以上のような経緯を経て、閣僚理事会は、1980年5月に企業・証券委員会に対して審議会の設立を検討するよう指示した。その後、企業・証券委員会及びN.S.W.の会社法務委員会が合同で作成した勧告書に基づき、閣僚理事会は会計基準審議会の設立を正式に決定した⁽¹⁸⁾。かくして、審議会に係わる事項は、1983年改正の会社法において規定されるに至ったのである。

審議会の主要な機能は、後述するように会計基準を審議し、承認することである。そして承認された基準は、会社法の規定に従って、北部特別地域を除く、すべての州と首都特別地域で設立された会社が財務諸表を作成する際に、採用することを強制されることになったのである。

さて、審議会は議長と6名のメンバーで構成され、構成員の任命は、次の基準により閣僚理事会によって行われる。すなわち、(a)議長、(b)オーストラリア会計士協会から1名、(c)オーストラリア勅許会計士協会から1名、及び(d)企業・証券委員会、証券取引所協会、取締役協会、

(13)Robert G. Walker, *op. cit.*, p. 7.

(14)David Boymal, *op. cit.*, p. 2.

(15)Robert G. Walker, *op. cit.*, p. 6.

(16)Robert G. Walker, *ibid.*, p. 15.

(17)Robert G. Walker, *ibid.*, p. 4.

(18)Robert G. Walker, *ibid.*, p. 4.

労働組合評議会、企業審議会、商業銀行家協会、勅許証券・管理者協会、オーストラリア及びニュージーランド会計学会、会計研究財団及び株主協会の10団から4名が任命される。上記(a)(b)及び(c)で任命されたメンバーの任期は3年(1986年12月)であり、(d)のそれは2年(1985年12月)となっている。なお、議長を含め構成員はすべて非常勤である。因に閣僚理事会が1984年1月に任命した議長及びメンバーは、次のとおりである⁽¹⁹⁾。

- 議長：(a)G.ボトリール(Bottrill)氏、68才、オーストラリア会計士協会前会長
 メンバー：(c)J.ビショップ(Bishop)氏、46才、オーストラリア勅許会計士協会前会長
 (b)R.コットン(Cotton)氏、オーストラリア会計士協会会長
 (d)S.ドロダー(Droder)氏46才、CSR社のゼネラルマネージャー
 A.ホランド(Holland)氏、James Hardie Industries社の財務コントローラー
 D.スリー(Sly)氏、34才、キャンベラ大学講師
 R.ウォーカー(Walker)氏、41才、ニューサウスウェールズ大学教授

次に、閣僚理事会が審議会に対して付与した権限及び任務の内容を示せば、以下のようになる。すなわち、審議会は、提案された会計基準を審議する際の優先順位を決定すること、会計基準を審議すること、会計基準の展開を後援すること、必要な場合には専門家の助言を求めること、会計基準の承認にあたり公聴会を開催・運営すること、意見具申を要請すること、及び会計基準を承認又は却下するという権限を付与されたのである⁽²⁰⁾。

他方、審議会の任務は、会計基準の承認にあ

たり、次の事項について検討を行うことである。すなわち、(1)提案された会計基準は、論理的に十分系統だてて述べられているか否か、(2)提案された会計基準は、すでに承認された会計基準と首尾一貫しているか否か、(3)提案された基準の適用によって生みだされる情報は、取締役のステュワードシップ機能の会計、事情に精通した意思決定及び社会の諸要求を充足するためにレリバントであるか否か、(4)当該基準の実行可能性、及び(5)当該基準の実施に伴う経済的な影響を検討しなければならない⁽²¹⁾。なお、閣僚理事会は、会計の概念的枠組なしには、承認される会計基準が論理的に展開され、かつ首尾一貫したものになり得ないという判断のもとに、審議会に対して概念的枠組の展開を促進するよう指示している。

ところで、審議会では、1984年1月以降、職員の採用や手続書等の作成をはじめ、提案された会計基準の優先順位の決定など技術的な業務に従事してきたが、同年12月から提案された会計基準に関する本格的な審議を開始した⁽²²⁾。また審議会は、法的な強制力をもった会計基準を承認するために必要なグランド・ルール、すなわち、リリース200“会計基準を承認するための手続”及びリリース100“会計基準を評価するための基準”を作成し、1985年2月に公表している。

かくして、審議会では、1985年6月までに次の3組の会計基準書に関する審議を完了した。すなわち、(1)AAS第5号“財務諸表に関する重要性”、(2)AAS第6号“会計方針、決定、適用及び開示”、及び(3)AAS第8号“後発事象”の3つである。しかし、これらの基準書は、会計研究財団との間の著作権の問題等が未解決のために、いまだ承認された会計基準として正式に公告されるまでには至っていない⁽²²⁾。なお、審議会では、引き続き次の会計基準書について審議を始めることを決定している。すなわち、(1)AAS第10号“固定資産の再評価に係わる会計”、(2)AA

(19)ASRB Release 200, *op. cit.*, pp. 3~4 and Ashley Mckeon, Founding Members of Accounting Standards Review Board, *World Accounting Report*, January 1984, p. 6.

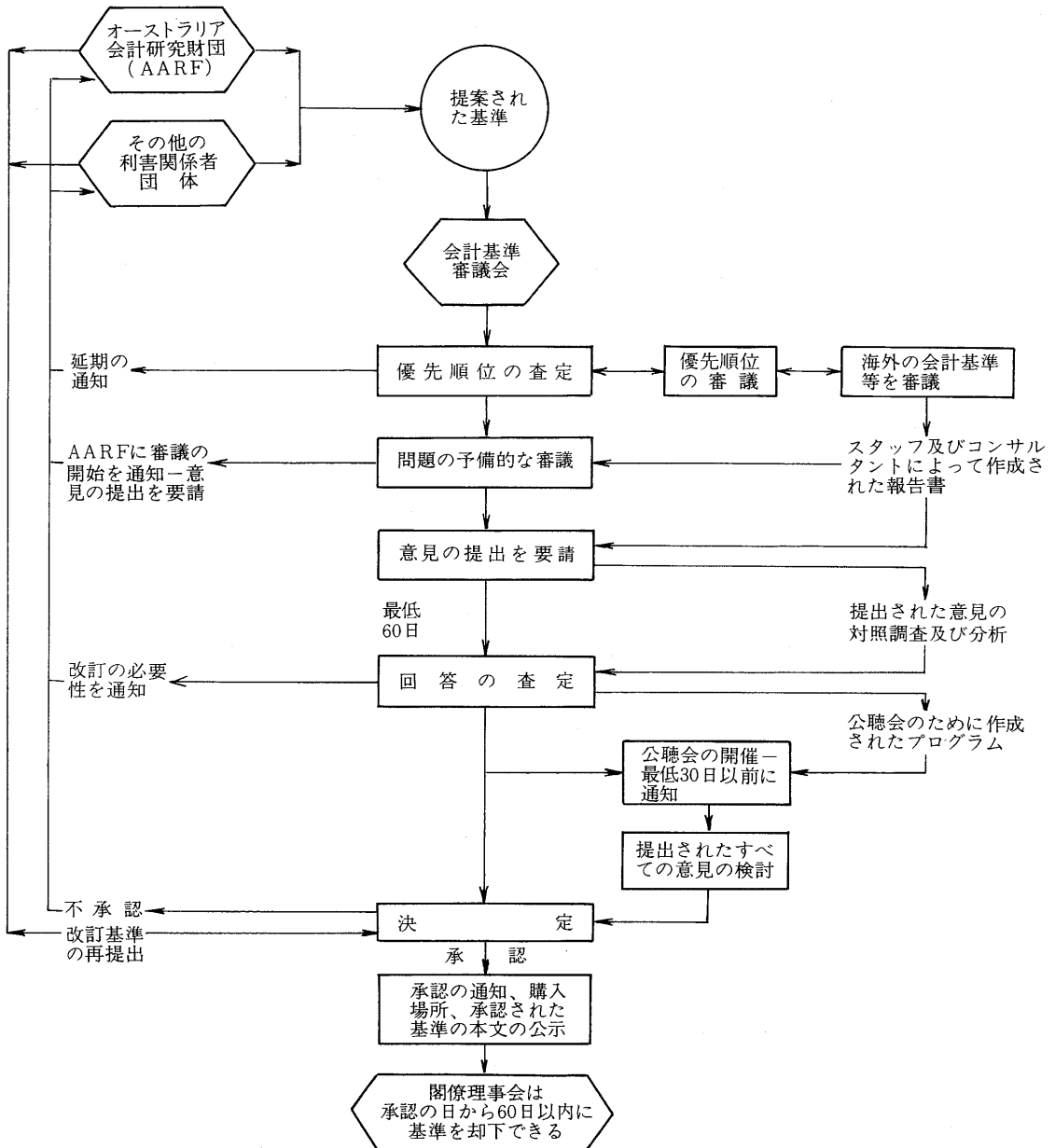
(20)ASRB Release 200, *ibid.*, pp. 4~5.

(21)Robert G. Walker, *op. cit.*, pp. 8~9.

(22)Robert G. Walker, *ibid.*, p. 10.

S第14号“持分会計”，及び(3)AAS第18号“営業権の会計”の3つである²³⁾。

〔第3図〕 提案された基準の審議に関する要約図



資料：ASRB Release 200, *op. cit.*, p. 15.

²³⁾Rebert G. Walker, *ibid.*, p. 12.

IV 会計基準の承認手続と評価規準

審議会では、第3図に示したような承認手続にしたがい、提案された会計基準の審議が行われる。以下では、このような審議・承認の過程において注目すべきいくつかの事項を要約して摘記することにしたい²⁴。第1の特徴は、会計基準の提案者を会計研究財団のみに限定することなく、その提案権を広く他の利害関係者団体にも認めたという点である。なお、会計研究財団以外の団体が会計基準を提案した場合には、審議会は、当該基準について先ず研究財団の見解を求めることを義務づけられている。

第2に、審議会は、優先順位の決定やその他の問題並びに特定の会計基準について、事前に会計研究財団と協議する機会を設けたこと、また会計基準に対する社会のニーズを確認するために審議中の基準について、その利用者及び他の専門家団体と協議する機会を設定したという点である。

第3に、審議会は、会計基準承認の要件として公開呈示(public exposure)を義務づけたこと、また潜在的な利害関係者が提案された会計基準を入手し、かつそれに対する意見具申を行う機会を保証するために、審議中の基準について新聞等で通知し、さらに公聴会を開催する場合には、その日時、場所等を広告すること、そして承認された基準については、その内容等を官報に掲載することを義務づけた点である。

第4に、審議会は、承認を得るために会計基準を提示する当事者に対して、次のような資料の提出を求めている。すなわち、会計基準の提案者の名称、提案された会計基準に関する公開呈示の有無、提案された会計基準が、後述する審議会の評価規準に照らして、承認されることを裏づける論拠、提案された会計基準に係わる著作権の譲渡及び補償等に関する資料である。

第5に、会計問題に関するステイトメントの発行、会計基準の承認、取消等に伴う決定の定足数は5名とし、かかる問題に関する審議会の

ステイトメントの発行は最低5名の賛成投票を必要とすることとした。なお、審議会では、メンバーの少数意見は承認された会計基準の本文とともに公表しないことを決定している。

第6に、閣僚理事会は、会計基準が承認された日から60日以内に、当該基準を却下しうる権限を留保しているという点は、いま一つの注目すべき特徴である。

ところで、審議会が公表したリリース100では、会計基準を審議する際に従うべき方針の概要を明らかにするとともに、提案された会計基準の承認にあたり、当該基準を評価するために、次に示す4つの評価規準を適用すべきことを規定した²⁵。すなわち、規準1は、提案された基準の適用により生みだされた情報が意思決定にとってレリバントであるか否か、またそれが社会のニーズや期待に即した方法で取締役の会計責任を解除しているか否かを評価するためのものである。つまり、この規準は財務報告が二重の機能—意思決定を助けかつ会計責任を承認すること—を果たすべきであるという審議会の見解を表わすものである。

規準2は、提案された基準が十分系統だてて述べられ、かつ論理的に導出されているか否かを評価しようとするものである。この規準は、提案された会計基準の論理的根拠を取り扱うものであり、ある基準は、それが筋道の通った議論によって支持されているのでない限り、承認されるべきではないという一般的な合意を表わしている。

規準3は、提案された基準がすでに承認された会計基準と首尾一貫しているか否かを評価するためのものである。会社法のもとでは、審議会が会社法の規定及び規則(スケジュール7)等の内容と矛盾する会計基準を承認することは当然認められない。しかし、ある会計基準が承認されるべきであるが、当該基準が会社法の規定等と矛盾する場合には、審議会は当該法規及び規則の再検討又は廃止を閣僚理事会並びに企業・証券委員会に提案することができるとし

²⁴ASRB Release 200, *op. cit.*, pp. 6~13.

²⁵ASRB Release 200, *ibid.*, pp. 6~13.

た。

規準4は、提案された基準の実施から生ずる商業並びに経済上の影響を考慮して、当該基準が実行可能であるか否かを評価しようとするものである。つまり、この規準は、提案された基準の実行可能性、すなわち当該基準を実施するためのコスト及び当該基準が産業界に及ぼす影響を十分考慮して、基準の承認が行われることを要求するものである。したがって、審議会では、現行の商業上の制度を混乱させる基準、あるいは特定の会社に障害をもたらす恐れのある基準を承認することは適当でないと考える。かくして、特定の会計基準が上記の諸規準(1～3)を充足する場合でも、ある基準の実行可能性は、ある環境のもとで最優先されるということである。

V 会計基準の基礎をなす基本的な諸仮定

審議会は、資産、負債、残余持分、収益及び費用という基本的な概念に指針を与える概念的な枠組みの展開を奨励し、かかる枠組みに基づいて会計基準が展開されることは望ましいことであると主張する⁽²⁶⁾。けだし、会計の概念的枠組みが存在しない場合には、承認される会計基準が論理的に展開され、かつ首尾一貫したものになることを保証しえないからである。換言すれば、ある会計基準が一連の明確な仮定から導出された適切な論拠によって後づけられない限り、それは論理的に導出されたとはいえないし、また異なる会計基準が首尾一貫した仮定に基づくものでない限り、それらの基準は相互間に首尾一貫性があるとはいえないからである⁽²⁷⁾。

かくして、審議会では、上述した4つの評価規準を適用するために、会計プロセスに関して一定の仮定を採択することが必要であると結論し、以下に示すような9つの仮定を暫定的に採

択することとしたのである⁽²⁸⁾。

(1)会社財務報告の目的 ここでは、財務報告の目的は、投資、信用及びこれらに類似した意思決定を行う現在及び潜在的な投資家、債権者並びにその他の利害関係者に対して有用な財務情報を提供することであると仮定する。これは、企業・証券委員会が1983年に公表したグリーン・ペーパーの中で規定した財務報告に関する見解を原則的に踏襲したものである⁽²⁹⁾。すなわち、ここでは、財務報告を財務情報に関する一般目的の外部報告と考え、主要な情報利用者を現在及び潜在的な投資家及び債権者と規定している。

(2)報告実体 審議会はこれについて、次のように仮定する。すなわち、会社法の規定に準拠して財務諸表を作成する実体は会社である：連結財務諸表は報告実体である持株会社の財務諸表を詳細に説明するために作成されるものであると仮定する。審議会は、会社法に基づいて設立された会社の会計基準に関する審議を行うものである。また会社法は会社と当該会社の業務に関与する利害関係者との間の会計責任を認識する。したがって、会社法のもとでは、報告実体は会社であると考えられる。

(3)資産の概念 ここでは、ある実体の資産は、過去の取引又は事象の結果として、また当該実体が法的な権利を有するために獲得した経済的な資源であると仮定する。審議会は、次のような理由により、比較的狭義の資産概念(法的な権利に左右される経済的な資源)を採択することとした。すなわち、第1に、“法的な権利”というテストは資産を確認するプロセスに、より高い確実性を付与すること、第2に、法的な権利に左右される経済的な資源に関する情報は、株主や債権者等の利用者によって行われる意思決定に適しているためである。

(4)負債の概念 ここでは、負債は、過去の取引又は事象の結果として、将来、他の実体に資産を譲渡し又は用役を提供するために、ある特

⁽²⁶⁾ASRB Release 200, *ibid.*, pp. 9～10.

⁽²⁷⁾ASRB Release 100, *op. cit.*, p. 21.

⁽²⁸⁾ASRB Release 100, *ibid.*, pp. 7～19.

⁽²⁹⁾National Companies and Securities Commission, *Financial Reporting Requirements of the Companies Act and Codes*, 1983, p. 6.

定の実体の現在の債務から生ずる経済的便益の将来の犠牲であると仮定する。審議会では、負債を法的な債務に限定する場合には、伝達される情報のレリバンスが制限されるものと考え、負債に関してより広範な定義づけを行うFASB(財務会計基準審議会)の見解を採択することとした。FASBの定義では、負債は過去の取引又は事象から生ずることを強調する。したがって、例えば、ある実体が将来賃金を支払い又は財貨や用役を購入する確率が高い場合でも、それらの取引は未だ発生していないために、負債とはなり得ない。また上記の負債の定義は、一定の未履行の契約を排除するものと解釈されうる。

(5)残余持分概念 ここでは、残余持分は、負債の次に位置づけられるある実体の資産に対する請求権である；会社の場合には、残余持分は株主の請求権であると仮定する。この概念は、貸借対照表を説明するための手段として、また収益及び費用の概念に関する定義を展開する過程で使用される。残余持分の大きさは直接的には測定し得ない。それは資産と負債の差額として計算されるものであり、またそれは時の経過とともに変動する。そしてこの変動は、ある実体と外部の利害関係者との取引、実体の管理下にある諸資源の変換活動及び物価変動又は法律改正といった外部事象から生ずるものである。このような残余持分の大きさの変動は、会計上、株主による資源の出資、株主に対する資源の分配、収益及び費用に分類されうる。したがって一定期間における残余持分の変動＝出資－分配＋収益－費用として記述される。

かくして、審議会では、残余持分に影響を及ぼす出資、分配、収益及び費用の概念に関して次のような諸仮定を採択することとしたのである。すなわち、

(6)出資の概念 仮定6：ある実体に対する出資とは、残余持分の所有者が当該実体に対するその請求権を獲得又は増加する、残余持分の所有者と当該実体との取引である。

(7)分配の概念 仮定7：残余持分の所有者に対する分配とは、ある実体に対する残余持分の

所有者の請求権を減少又は消去せしめる当該実体と残余持分の所有者との取引である。

(8)収益の概念 仮定8：収益とは、出資以外の原因によって発生するある実体に対する残余持分所有者の請求権の増加である。

(9)費用の概念 仮定9：費用とは、分配以外の原因によって発生するある実体に対する残余持分所有者の請求権の減少である。

以上のごとく、重要な会計概念の意味を明確にすることは、承認された会計基準が存在しない状況のもとで、取締役及び監査人がどのような会計処理が適当であるかを考える場合に、彼等に指針を与えることが可能となる。しかも会計概念の意味の明確化は、専門的な判断がなされる境界を確定するとともに、承認された会計基準が存在しないトピックスについて採用される会計処理の数を削減するのに貢献するものである³⁰⁾。

お わ り に

以上の考察から明らかなごとく、オーストラリアでは、従来、会計基準の設定に従事してきた民間の会計専門家団体とは別に、近年、閣僚理事会によって会計基準審議会が設立され、会計研究財団等によって提案された会計基準を審議し、承認する権限を与えられた。そして審議会が承認された基準は法的な強制力を付与され、会社財務報告を規制することになったのである。

このような新しい制度の第1の特徴は、提案された会計基準の承認にあたり、当該基準を評価するために4つの規準を設定するとともに、これらの規準を適用するために会計プロセスに関して9つの基本的な仮定を採択したという点である。かくて、これらの規準及び仮定に基づいて審議・承認される会計基準は、系統性、論理性、首尾一貫性及び実行可能性を具備したものとなることが期待されうる。

第2の特徴は、会計基準の提案権を会計研究財団のみに限定せず、広く他の利害関係者団体

³⁰⁾ASRB Release 100, *op. cit.*, p. 8.

にも付与したこと、会計基準の審議過程において基準の利用者及び他の専門家団体と協議する機会を設けたこと、基準案の公開呈示を義務づけたこと、さらに審議中の会計基準や公聴会の開催について、その旨を新聞等で通知・公告することとした点である。かかる配慮は、多様な利害関係者団体の多様な見解を会計基準に反映させる機会を保証するものとして評価することができよう。

第3の特徴は、承認された会計基準に法的な拘束力を与えるとともに、会社が当該基準に準拠して会計処理及び報告を行っているか否かを調査する自己監視制度を確立したという点である^{③①}。こうした制度は、会計基準への準拠を保証するとともに、会計基準を故意に回避し又は排除する機会を削減するという点で重要な意味をもつものと考えられる。

第4の特徴は、審議会によって承認された会計基準について、閣僚理事会はその承認の日から60日以内に、それを却下しうる権限を留保しているという点である。

さて、以上のような特徴を有する新制度の確立によって、少なくとも、従来の会計基準が孕んでいる問題点の幾つかは確実に是正され、解決されうるものと思われる。勿論、そのための改革である。しかし、そこには未だ解決されていない著作権の問題を含め、会計基準の基礎をなす基本的な諸仮定をより純化し、また会計の概念的枠組みを展開するという緊要な課題が存在している。さらにヨーロッパ大陸やラテンア

メリカ諸国においてすでに実証されてきたように、会計基準の法典化は高度の統一性を保証し、開示情報の比較可能性を高める反面、環境の変化に対する対応が遅れ、また開示される情報の量が不足するという重要な問題を内包している^{③②}。今後、審議会がこれらの課題をどのように解決し、新しい会計基準の設定をめざして、その活動をいかに展開していくのか、大いに関心のもたれるところである。今後の動向に注目することにしたい。

(追記)本稿の脱稿後間もなく、オーストラリアでは、会計基準審議会によって①ASRB1001:「会計方針－開示」、②ASRB1002:「後発事象」及び③ASRB1003:「外貨換算－開示」と題する3つの承認された会計基準が公表され、①及び②については1985年12月19日に、また③は1985年12月28日に発効することが明らかとなったが、ここではこの事実のみを記述するにとどめ、これら諸基準の公表の経緯並びにその内容の詳細については、他の機会を得て紹介・論評することにしたい。

③①Robert G. Walker, *op. cit.*, pp. 7~8 and ASRB Release 200, *op. cit.*, p.13.

③②拙稿「会計の国際的調和－現状と課題－」『札幌商科大学会計学研究所・研究年報』第5号(1980~1981)を参照。

(付記)本稿の執筆に際しては、Macquarie 大学のマッキノン(Jill Mckinnon)博士、Sydney 大学のクラーク(Clark F. L.)博士及びブライス・ウォーターハウス/青山監査法人東京事務所の高浦英夫氏から貴重な資料の提供を受け、また有益なご助言・ご教示をいただいた、特に記して謝意を表したい。