

# F A S B 概念フレームワークに関する一考察

「概念書第5号」を中心として

木 本 圭 一

- I は じ め に
- II 「第5号」の目的・範囲
- III 「第5号」の基本的区分構成
- IV お わ り に

## I は じ め に

財務報告は、外部利用者にとって投資・与信等の意思決定をする際の重要な情報伝達媒介である。財務報告の中心をなすものは財務諸表であるが、財務諸表にいかなる情報が記載されるべきか、その情報はどのような規準で財務諸表上で認識され測定されるべきか等についての問題は、会計学上の大きな課題であり、完全な解答が現在見い出されているわけでは必ずしもない<sup>1)</sup>。

近年のアメリカにおける動向をみると、AAA (American Accounting Association アメリカ会計学会)の基礎理論的アプローチに比べ、実質的には会計基準設定団体であったAICPA (American Institute of Certified Public Accountants アメリカ公認会計士協会)ないしAICPAを母体とする委員会・審議会はケースバイケースアプローチをとり、基礎理論に関する研究が欠如していると批判されてきた<sup>2)</sup>。

1973年、AICPAを母体とするAPB (Accounting Principles Board 会計原則審議会)に代わって、構成員も会計士以外に拡張されたFASB

---

1) 広瀬義州稿 「財務諸表における認識と測定」『企業会計』第37巻5号 p.113

2) Reed K. Storey *The Search for Accounting Principles ; Today's Problems in Perspective* AICPA, 1964, p. 43

高松和男著 『アメリカ会計原則の展開』同文館 昭和57年 p. 11

(Financial Accounting Standards Board 財務会計基準審議会)が設立された。FASBは、その批判点であった基礎理論の欠如を補うために、その最大の企画として「財務会計および財務報告のための概念フレームワークプロジェクト (Conceptual Framework Project for Financial Accounting and Reporting)」を設立した。そのプロジェクトの一環として、その研究成果をまとめたものが「財務会計概念書 (Statements of Financial Accounting Concepts)」であり、その目的は財務会計および財務報告に関する会計基準を作成するにあたって基礎となるべき目的と諸原理を明らかにすることにある<sup>3)</sup>。換言すれば、「概念書」は、財務会計および財務報告に関する具体的・個別的な問題を直接解決することを目的としているのではなく、これらの諸問題を解決するための理論的な基礎ないし手がかりを与えることを目的としている<sup>4)</sup>。

最近公表された、「概念書」第5号『企業の財務諸表における認識および測定 (Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises, Dec. 1984)<sup>5)</sup>』(以下「第5号」と略す)はこれまでの「概念書シリーズ」の研究成果を総合したものとみることができ、上述した問題についての手がかりを与えてくれるものであると思われる。

もちろん「第5号」は、それより前に公表された「概念書」と密接な関連をもっている。関連のある「概念書」を列挙すると以下の通りである<sup>6)</sup>。

第1号『企業による財務報告の目的 (Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises, Nov. 1978, SFAC No. 1)』(以下「第1号」という)

第2号『会計情報の質的特性 (Qualitative Characteristics of Accounting Information, May 1980, SFAC No. 2)』(以下「第2号」という)

第3号『企業の財務諸表の要素 (Elements of Financial Statements of Business Enterprises, Dec. 1980, SFAC No. 3)』(以下「第3号」という)

---

3) FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No1, Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, Nov. 1980, p. 1

4) *Ibid*, p. 4

5) 脚注においては以下SFAC. No5と略す。

6) 第4号『非営利組織による財務報告の目的 (Dec. 1980)』は本稿では扱わない。またこれより先脚注においてはそれぞれの概念書をSFAC. No1, SFAC. No2, SFAC. No3と略す。

したがって、本稿では、他の三つの概念書との関連を中心に、「第5号」の意義についてのべる。その上で、「第5号」の「概念フレームワークプロジェクト」における位置づけに言及する。

そのためにまず、「第5号」の目的と範囲を明らかにする。そして、「第5号」の主な区分に従いながら、それぞれについて、他の概念書との関連についてふれていくことにする。

## II 「第5号」の目的・範囲

「第5号」は「第1号」から「第3号」までの「概念フレームワークプロジェクト」の成果を基礎にして、「いかなる情報を、いつ、財務諸表に記載すべきかについての基本的認識規準および指針（fundamental recognition criteria and guidance<sup>7)</sup>」を提示している。そして、その認識規準を考察するための基礎として、提供されるべき財務諸表についても述べている<sup>8)</sup>。

図1のように、「第5号」の取り扱う範囲は企業の財務諸表における認識と測定に限定されている<sup>9)</sup>。その「認識」とは、「ある項目を資産、負債、収益、費用などとして正式に実体（企業）の財務諸表に記録するかあるいは組み入れるプロセスである<sup>10)</sup>」と定義されている。さらに、「言語と数値の両方による、財務諸表の総額に含められた金額での、ある項目の描写を意味するので、他の手段（財務諸表への注記や補足的情報などの他の財務報告の手段）による開示は認識ではない<sup>11)</sup>」ともされている。

従って、「第5号」を企業以外の組織に適用することは意図されていない。いかなる情報が非営利組織（nonbusiness organization）の財務諸表に組み入れられるべきかに関する認識規準および指針は、その基礎となる諸概念に関するプロジェクトの完成の後にのみ考察されうるからである<sup>12)</sup>。

上述のように、「第5号」の内容は大きく三つに分けられる。それぞれの区分と各区分に関連が深い各概念書を並記すると、以下ようになる。

「財務諸表」 — 「第1号、財務報告の目的」

「基本的認識規準」 — 「第2号、会計情報の質的特性」および「第3号、財務諸表の要素」

---

7) SFAC. No5, par. 1

8) SFAC. No5, par. 1

9) SFAC. No5, par. 8

10) SFAC. No5, par. 6

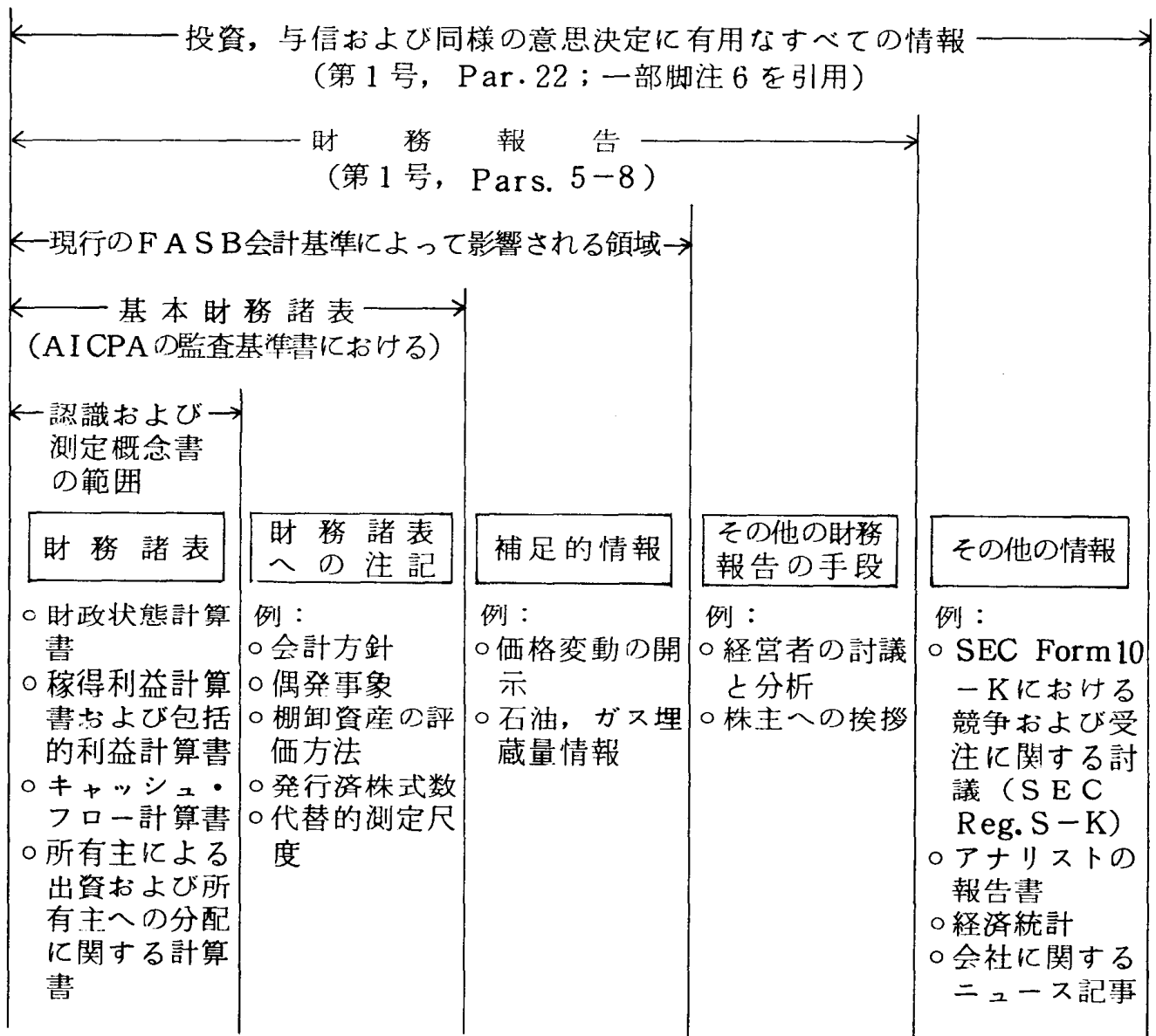
11) SFAC. No5, par. 9

12) SFAC. No5, par. 4

「稼得利益の構成要素への規準の適用指針」 — 「第1号，財務報告の目的」  
 および「第3号，財務諸表の要素」

次節では，この区分に基づき，それぞれの区分と各概念書との関連について明らかにしていくことにする。

図1<sup>13)</sup> 意思決定に有用な情報と「第5号」の取り扱う範囲



13) SFAC. No5, p. 5 図中の訳語については，広瀬義州稿，「前掲論文」，p. 115を参照した。

### Ⅲ 「第 5 号」の基本的区分構成

#### 1. 財務諸表 — 「第 1 号, 財務報告の目的」との関連において

「第 5 号」は、財務諸表について次のように述べている。

「財務諸表は財務報告の一つの中核をなすものである。それは企業外部の人々に財務情報を伝達する主要な手段である。……実体（企業）の各財務諸表は、基本的には相互に関連し合っ<sup>14)</sup>て一体となっているものであり、同じ基礎となっているデータから引き出されているものである。」

そして、その一体となっている財務諸表には、以下の種類の情報が記載されるべきだとしている。

- (1) 期末時点の財政状態
- (2) 期間の稼得利益
- (3) 期間の包括的利益（持分における総非所有主変動（total nonowner changes in equity））
- (4) 期間内のキャッシュ・フロー
- (5) 期間内の所有主による出資、および所有主への分配<sup>15)</sup>

以上のように、財務諸表は財務報告の中核的手段として位置づけられる。このことは「第 1 号」の「財務報告の目的」といかなる関連があるのであろうか。

「第 1 号」は、財務報告の基本的な目的として、「現在、および潜在的な投資家や債権者やその他の利用者が、合理的な投資、与信および同様の意思決定をする際に有用である情報の提供<sup>16)</sup>」をあげている。そしてこの幅広い観点から進めて、より具体的な提供すべき情報をあげている。

「第 1 号」はその際に、投資家・債権者の意思決定モデルに焦点を合わせている。なぜなら、投資家・債権者は自らが望む情報を制定する権限を持たず、経営者から提供される情報に依存している最も顕著な直接的利害をもつ外部利用者であるからである<sup>17)</sup>。このことは F A S B の「概念フレームワークプロジェクト」において扱われている財務報告が、一般目的の外部財務報告であるからに他ならない<sup>18)</sup>。

---

14) SFAC, No5, par. 5

15) SFAC, No5, par. 13

16) SFAC, No1, par. 34, SFAC. No5, par. 10

17) SFAC, No1, par. 30

18) SFAC, No1, par. 28

さて、投資意思決定および与信意思決定は、現在の現金と、現在の現金を企業へ出資した（または貸付けた）後に企業から受ける（または証券市場から受ける）将来の現金との選択である。投資家・債権者への将来キャッシュ・フローは、支払いに十分な現金を生み出す企業的能力によって直接的に、あるいはその企業的能力への期待を具体化する証券市場を通じて間接的に、影響を受けている。したがって、前述の「提供すべき情報」は、より具体化され「投資家・債権者等が、彼らが関係している企業への予想されうる純キャッシュ・フローの金額・時期・不確実性を見積もるのに役立つ情報<sup>19)</sup>」と説明される。

企業の将来のキャッシュ・フローは、その営業活動と財務活動に起因する<sup>20)</sup>。企業は、a) 営業活動、b) 借入、c) 株主の出資、d) 産出物以外の経済的資源の売却等の現金源泉を有している<sup>21)</sup>。これらの源泉から現金を得るには、それらに対応する現金の支払を必要とする。すなわち、a) 営業活動においては、従業員への支払、用役の供給者への支払、税金の支払がある。b) 借入に対しては利息の支払や借入金元本の返済がある。c) 株主に対しては、配当金や出資金償還のための支払がある。そして、d) 生産資源の取替あるいは追加のための支払が必要である<sup>22)</sup>。

したがって、企業への将来純キャッシュ・フローを見積もるのに役立つ情報とは<sup>23)</sup>、具体的には、「企業の経済的資源 (economic resources)、それら資源に対する請求権 (claims) (他の実体へ資源を移転すべき企業の債務 (obligation) と所有主持分 (owners' equity))、および資源と資源に対する請求権を変動させる取引・事象・状況の影響についての情報<sup>24)</sup>」である。

この「提供されるべき情報」が、「第5号」においては財務諸表に記載されるべき情報として具体化されるのである。そして、「第1号」と「第5号」との関連を図示すると、図2のようになる。

19) SFAC, No1, par. 37, SFAC. No5, par. 10

20) FASB, Exposure Draft, *Objectives of Financial Reporting and Elements of Financial Statements of Business Enterprises*, Dec. 1977, par. 33

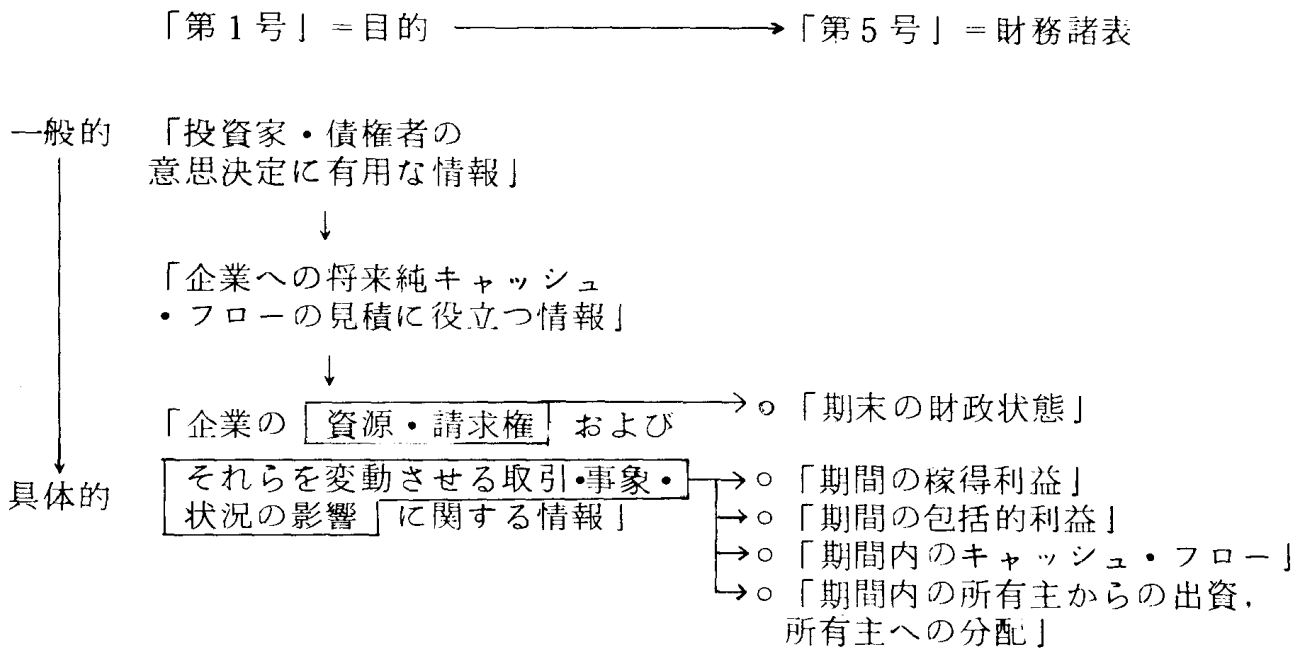
21) Ibid, par. 86

22) Ibid, par. 86

23) SFAC. No1, par. 45

24) SFAC. No1, par. 40, SFAC. No5, par. 10

図2 「第1号」と「第5号」の関連



2. 基本的認識規準 — 「第2号, 会計情報の質的特性」, 「第3号, 財務諸表の要素」との関連において

ここでは, ある項目を特定の財務諸表に記載したり, 除外したりするための基本的認識規準について, 「第5号」と「第2号」「第3号」との関連を明らかにしながら述べていくことにしたい。

「第5号」によれば, 「ある項目およびその項目についての情報が財務諸表において認識されるためには, 1) 『定義 (definitions)』, 2) 『測定可能性 (measurability)』, 3) 『目的適合性 (relevance)』, 4) 『信頼性 (reliability)』<sup>25)</sup> という四つの基本的認識規準が満足されねばならない』としている。なお, これら四つの基本的認識規準には二つの制約がある。「〔費用<便益〕という普遍的制約」と「重要性の認識閾 (threshold)」<sup>26)</sup> である。四つの認識規準の内, 「定義」は「第3号, 財務諸表の要素」によるものであり, その他の規準および二つの制約はすべて「第2号, 会計情報の質的特性」

25) SFAC. No5, par. 63

26) SFAC. No5, par. 63

と関連がある。したがって、二つの制約については、「定義」について述べた後に説明することにする。

まず最初に、「定義」とは、「第3号」における「財務諸表の要素の定義」を意味する。「第3号」では、十個の要素（すなわち、資産、負債、持分、包括的利益、収益、費用、利得、損失、所有主による出資、所有主への分配）が定義されており、ある項目が財務諸表に記載されるには、この定義を満足させねばならない。「第5号」では「資産、負債、持分、収益、費用、利得、損失、包括的利益<sup>27)</sup>」の八つの要素しか述べられていないが、「所有主による出資および所有主への分配計算書」に記載されるためには、「第3号」の残る二つの要素「出資」あるいは「分配」の定義を満足させねばならないので、「第5号」の「定義」のパラグラフは説明不足であろう。また、後に説明する「稼得利益」など、「第3号」で「財務諸表の要素」として捉えられていないものもあるが、これらについても定義を満足しなければ、財務諸表に記載されえないと解釈するべきであろう。

ここでは、まず、「第3号」における「資産、負債、持分、所有主による出資、所有主への分配」の五つの要素の定義をあげておく。

資産とは、「過去の取引または事象の結果として、ある特定企業によって得られた、または管理下におかれた将来生じる可能性の高い経済的便益<sup>28)</sup>」である。

負債とは、「過去の取引または事象の結果として、将来に他の実体に資産を移転しなければならないある特定企業における現在の債務から将来生じる可能性の高い将来の経済的便益の犠牲<sup>29)</sup>」である。

持分とは、「負債を控除した後に、残される企業の資産における残余請求権（residual interest<sup>30)</sup>）」である。

所有主による出資とは、「所有主の残余請求権を取得ないし増大するため、価値あるものの他の実体からの移転による特定の企業の純資産の増加<sup>31)</sup>」である。

所有主への分配とは、「企業から所有主への資産の移転、用役の提供、あるいは負債の発生から生ずる特定の企業の純資産における減少<sup>32)</sup>」である。

「第3号」は「第1号」を基礎としており、両概念書の間には密接なつなが

27) SFAC. No5, par. 64

28) SFAC. No3, par. 19

29) SFAC. No3, par. 28 「債務とは法律的債務よりも広く、正当な債務および推定による債務 (equitable and constructive obligation) も含む」 footnote 14

30) SFAC. No3, par. 43

31) SFAC. No3, par. 52

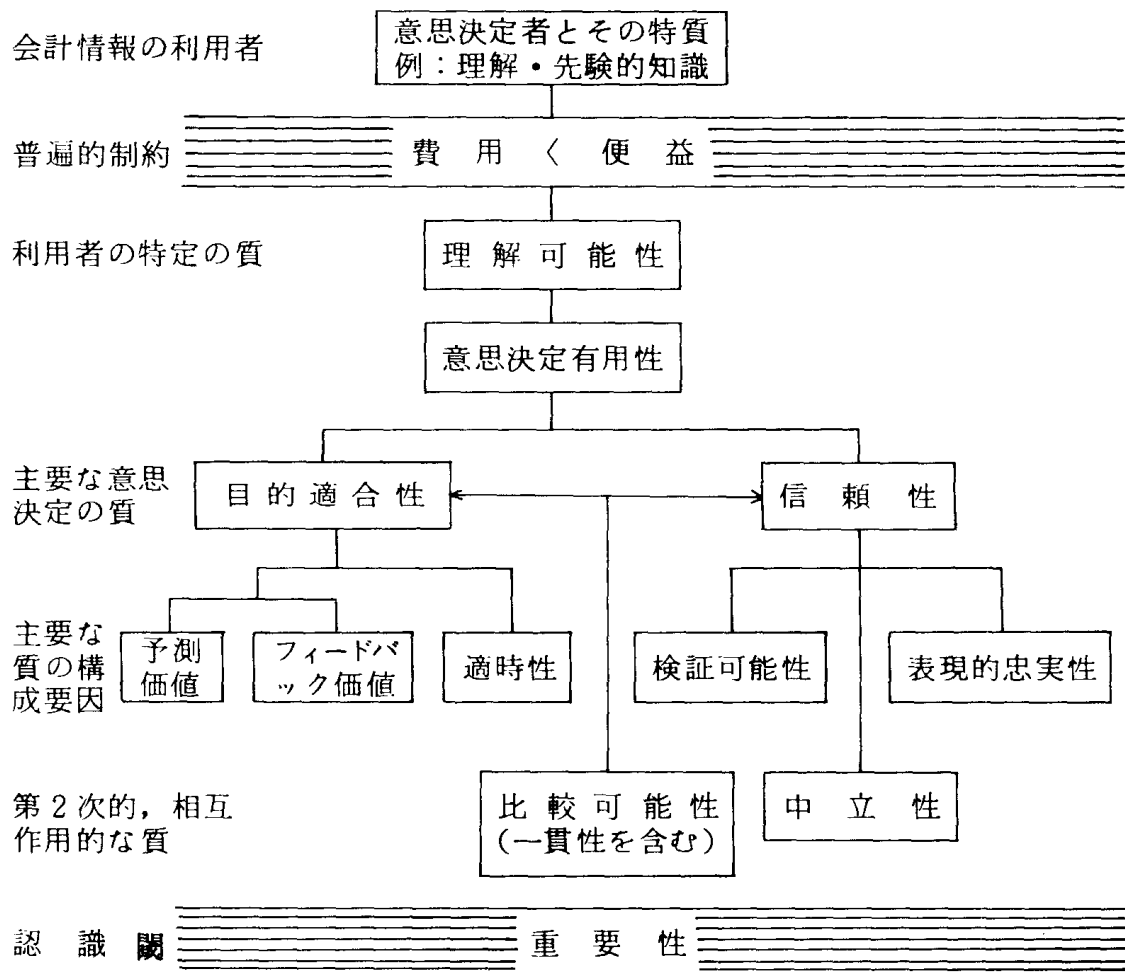
32) SFAC. No3, par. 53



りがある。それは、上述の「資産」「負債」の定義によく表れている。すなわち、「第1号」における「目的」として、「企業への純キャッシュ・フローを見積るのに役立つ情報の提供」があげられていた。そこでは企業の将来キャッシュ・フローは何に起因するかに着目していた。「第3号」では、それを受けて「資産」を将来のキャッシュ・インフローをもたらすものとして、そして「負債」を将来のキャッシュ・アウトフローをもたらすものとして、定義づけているのである。

次に、残りの三つの基本的規準と二つの制約についてみることにしたい。これらは、前述のように「第2号」の「質的特性」と関連がある。「第2号」では質的特性を図3のように階層(hierarchy)として捉えている点に大きな特徴がある。

図3<sup>33)</sup> 会計情報の質的特性の階層



33) SFAC.No2, par. 32 図中の訳語については、石田三郎著『監査意見形成論』中央経  
済社、昭和58年、p.31を参照した。

図3における二つの制約は、基本的規準においても同様に制約として働く。

「〔費用<便益〕という普遍的制約」は、「第2号」では、「特定の開示の要求を正当化するためには、その開示から派生する予想便益が、それに関連する予想費用を超過しなければならない<sup>34)</sup>」と説明され、それは「第1号」の「提供される情報には費用がかかり、それを利用して得られる便益はそれを超えなければならない<sup>35)</sup>」という言明を、会計情報の質的特性の階層の体系の中にとり入れたものである。その意図は意思決定有用性アプローチをとった時に、提供すべき情報を拡大すればよいという見解が起こりがちの中で<sup>36)</sup>、抑制要因として働かせるところにあったと思われる。

「第5号」では、「〔費用<便益〕とはある特定の項目を認識することによってもたらされると期待される便益が、情報を提供し利用するために要すると認められる費用を正当化するものでなければならない<sup>37)</sup>」と述べられており、抑制要因としての機能を、財務諸表への記載か否かの規準の段階で要請するものであるといえる。

もう一つの制約である「重要性の認識閾」とは、「第5号」では、「財務諸表に対するある項目の比重が重要視されるほど大きくなく、またそれぞれ重要性の乏しい項目を集積した比重も重要視されるほど大きくないならば、その項目に関する情報は財務諸表において認識する必要はない<sup>38)</sup>」とだけ述べられ、重要性とは何かについて書かれていないので、比重というものをどのように捉えるのかが明確でない。

それについて、「第2号」をみると、「重要性とは、会計情報を信頼して得た合理的な判断が周囲の状況に照らして、その情報の省略または誤った記述によって変えられるか、または影響を受けることとなるような情報の省略または誤った記述の大きさ<sup>39)</sup>」と定義づけられ、合理的な判断が変わるか否かが目安になることがはっきりする。また、重要性は本来量的であるが、重要性の判断のためには、「項目の性格と、判断がなされる状況に言及することなしに、大きさ(magnitude)だけでは十分な基礎とはならない<sup>40)</sup>」と指摘されている点にも留意すべきである。

34) SFAC. No2, par. 135

35) SFAC. No1, par. 23

36) 松尾聿正著『会計理論の基礎構造』同文館, p. 224

37) SFAC. No2, par. 63

38) SFAC. No5, par. 63

39) SFAC. No2, p. xvi

40) SFAC. No2, p. xvi

さて、次に残りの三つの基本的規準について述べることにしよう。

まず、「測定可能性」とは、「ある項目が十分な信頼性をもって測定可能な目的に適合した属性をもっていること<sup>41)</sup>」をいう。「第5号」においては、このように認識規準の中に測定可能か否かについての規準が入っており、認識と測定は不可分のものとして考えられている<sup>42)</sup>。測定可能性は、属性を選択する際の規準であり、その中にすでに信頼性と目的適合性という二つの主要な質的特性が含まれているが、ここにいう信頼性と目的適合性は属性のみに注目するものである。

「第5号」では、「属性」については、現行実務においては、「歴史的原価、現在原価、現在市場価額、正味実現可能価額、および将来のキャッシュ・フローの現在（または割引）価値という異なる属性が用いられている<sup>43)</sup>」とみており、今後も引続きそのような異なる属性が用いられるよう提案している<sup>44)</sup>。また測定単位については、現行実務においては一般購買力変動修正を行わない名目貨幣単位が用いられており、例えば著しいインフレーション等が生じない限り、今後も名目貨幣単位が用いられると予想している<sup>45)</sup>。

次に、「目的適合性」は会計情報の基本的な特性の一つであり、「その項目に関する情報が利用者の意思決定に影響を及ぼしうることである<sup>46)</sup>」と説明されている。

「第2号」によれば、「目的適合性」とは、「利用者が過去・現在・将来の事象の結果について、予測をたてるのに役立つことにより、あるいは以前の期待を確認又は修正するのに役立つことにより、ある意思決定に影響を及ぼす能力<sup>47)</sup>」と定義されている。したがって、図3に示されるように、目的適合性の構成要素（components）としては、予測価値（predictive value）とフィードバック価値（feedback value）をあげることができる。適時性（timeliness）は目的適合性の補助的側面としてあげられる。

「第5号」においても、同様のことが述べられている。しかし、「情報の目的適合性は、それ自体独立して評価するのは不可能である。換言すれば、目的適合性は意思決定のために有用な情報の提供という財務報告の基本目的との関

41) SFAC. No5, par. 6

42) 広瀬義州稿, 「前掲論文」, p. 117

43) SFAC. No5, par. 67

44) SFAC. No5, par. 70

45) SFAC. No5, pars. 71-72

46) SFAC. No5, par. 63

47) SFAC. No2, par. 47

連で評価されねばならず、また全般的な意思決定にとってどのように役立つのかという点を考慮にいれながら、一組の財務諸表との関連で評価されねばならない<sup>48)</sup>とされている。

次に、四番目の基本的認識規準である「信頼性」は、もう一つの基本的な質的特性である。「第2号」によれば、「信頼性」とは、「情報に誤謬や偏見が存在しておらず、情報が表現しようとしているものを忠実に表現しているということを確認にする情報の質<sup>49)</sup>」と定義されている。さらに「信頼性」は、「表現しようとするものを表現するという忠実性に依存している。そして、それは利用者に対する保証と結びついており、その保証は検証を通じて達成できる<sup>50)</sup>」と説明されている。したがって、信頼性は表現的忠実性（representational faithfulness）と検証可能性（verifiability）の質的特性を構成要素としている。また図3に示すように、これら二つの質的特性と相互に影響する第二次的な特性として中立性（neutrality）がある。

「第5号」においても、同様のことが述べられており<sup>51)</sup>、両者の間に本質的な違いはない。

以上が、四つの認識規準と制約についての考察であるが、会計情報の資的特性に関する図3に示されている比較可能性だけが「第5号」の基本的認識規準に含まれていない。それは比較可能性が目的適合性や信頼性と同一意味での情報の質的特性ではなく、情報の二つまたはそれ以上の部分と部分の関係についての質を意味するからである<sup>52)</sup>。

最後に、四つの規準間の関係と用いられる際の順序についてであるが、それについてはいずれの「概念書」でも明らかにされていない。ただ次のように推察することはできる。

まず、「定義」と「測定可能性」は、ある項目の認識規準であり、「目的適合性」と「信頼性」は、ある項目に関する情報についての認識規準である<sup>53)</sup>。これはすなわち、ある項目が、定義を満足し、十分な信頼性をもって測定可能な目的に適合した属性を有するのであれば、「科目名と貨幣額<sup>54)</sup>」による一つの情報となり、次にその情報について「目的適合性」と「信頼性」の規準のテスト

48) SFAC. No5, par. 74

49) SFAC. No1, p. xvi

50) SFAC. No2, par. 59

51) SFAC. No5, pars. 73-77

52) SFAC. No2, pars. 111-119

53) SFAC. No5, par. 63

54) SFAC. No5, par. 5

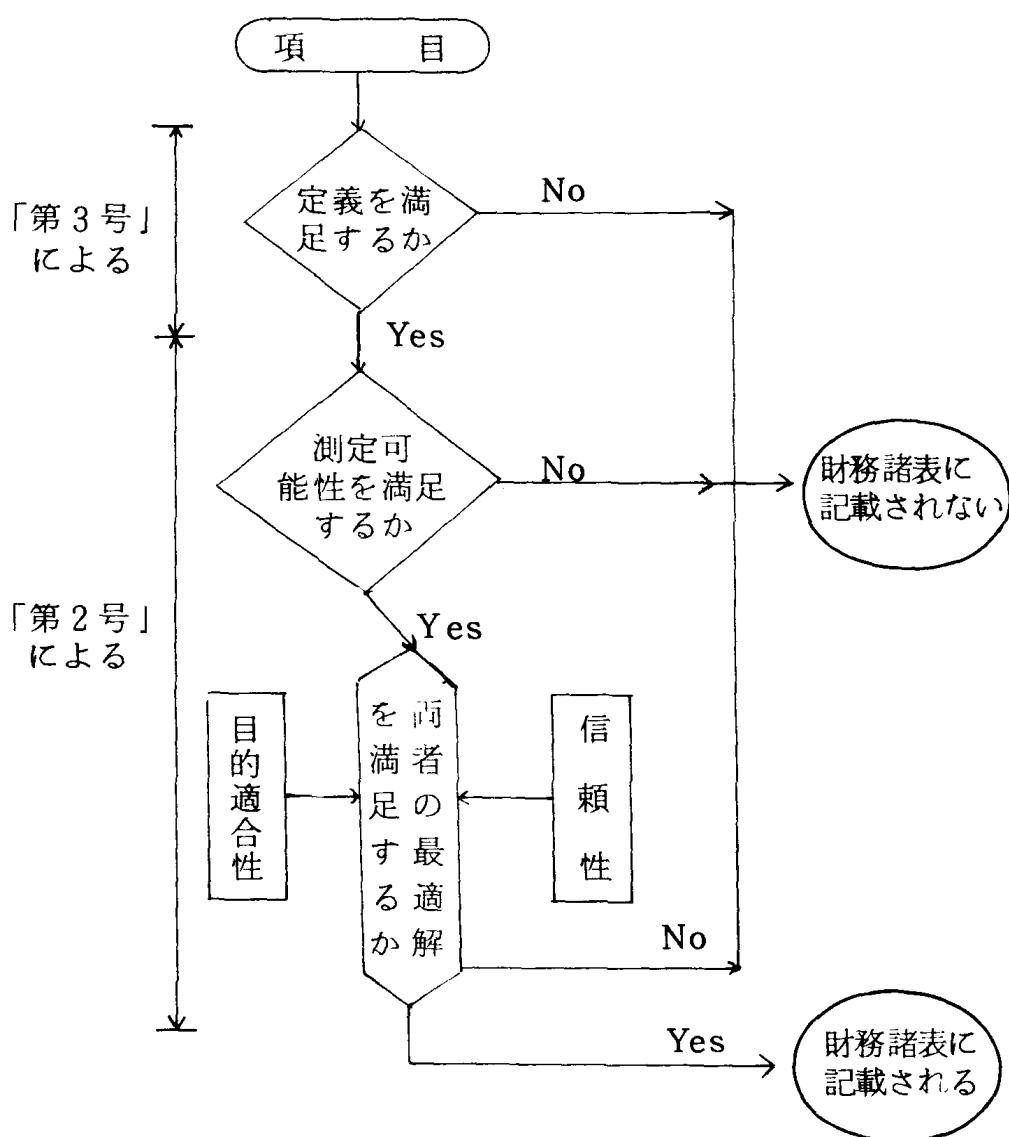
## FASB概念フレームワークに関する一考察

が行なわれるということを意味する。

「定義」を満足するか否か、すなわち、どの要素とみなされるかが確定しなければ属性の選択はなされないから、「定義」規準が満足された後に、「測定可能性」規準が用いられると考えられる。また、「目的適合性」規準と「信頼性」規準の間には、トレード・オフの関係が存在している。<sup>55)</sup>

以上のことから、基本的認識規準について他の概念書との関連を図に入れ、フローチャート化すると図4のように示すことができる。

図4 基本的認識規準のフローチャート



55) SFAC. No5, par. 77 このトレード・オフについては、FASB, Invitation to Comment, *Financial Statements and Other Means of Financial Reporting*, May 12 1980 に詳しく述べられている。

図4に示したように、ある項目が財務諸表において認識されるためには、四つの基本的認識規準をすべて満足しなければならず、そうでなければ、その項目は財務諸表上認識されないということになる。<sup>56)</sup>

### 3. 稼得利益の構成要素への規準の適用指針 — 「第1号、財務報告の目的」および「第3号、財務諸表の要素」との関連において

以上のように、「第5号」は、基本的認識規準を提示した後、その規準を具体的に適用するための指針について、稼得利益の認識に焦点をしばって、その構成要素（components）である収益・利得・費用・損失をいつ認識するかという認識時点について述べている。

「稼得利益（earnings）」とは、例えば前期損益修正の累積的影響額のように、その会計期間にとって異常な項目（持分における非所有主変動として扱われる）をできる限り除外したものであり、<sup>57)</sup> 伝統的会計における純利益とよく類似したものが考えられることになる。<sup>58)</sup>

「earnings」という用語は、「第1号」においても用いられているが、「第5号」における意味と異なっている。また、「第3号」において、「earnings」は「包括的利益（comprehensive income）」の構成要素を示す用語として用いる点についてのみ述べられており、<sup>59)</sup> その定義はなく、「第5号」においてのみ示されている。すなわち、「第5号」によれば、「一期間に実質的に完了した（またはすでに完了済の）営業循環過程に関連する資産流入額（収益・利得）が直接的あるいは間接的にその過程に関連する資産流出額（費用・損失）を超過する程度<sup>60)</sup>」と定義されている。

「包括的利益」は、「第3号」によれば、「所有主以外の源泉からの一期間の取引・その他の事象・状況による実体（企業）の持分の変動である<sup>61)</sup>」と定義されている。この点は「第5号」においても同様である。<sup>62)</sup>

それでは、「包括的利益」と「稼得利益」はどのような関係にあり、「第1

56) SFAC. No5, par. 63

57) SFAC. No5, par. 34, par. 43

58) SFAC. No5, par. 30

59) SFAC. No3, par. 58, footnate 25

60) SFAC. No5, par. 80

61) SFAC. No3, par. 56

62) SFAC. No5, par. 39

号」の「earnings」とどう違うのか。このことについて考察する前に、関連する「収益，利得，費用，損失」の定義と，それらの認識規準の適用指針について述べておくことにする。

収益とは，「財貨の移転ないし生産，用役の提供，その他企業の主要な営業活動によってもたらされる，一期間の資産の流入もしくはその増加，または負債の決済（settlement）（あるいはこれらの結合<sup>63)</sup>」である。

費用とは，「財貨の移転ないし生産，用役の提供，その他企業の主要な営業活動によってもたらされる，一期間の資産の流出もしくはその費消，または負債の発生（あるいはこれらの結合<sup>64)</sup>」である。

利得（gains）とは，「収益あるいは所有主による出資以外の，企業に影響を与える一定期間の企業の付随的または偶発的な取引，および他のすべての取引・事象・状況から生ずる持分（純資産）の増加<sup>65)</sup>」である。

損失（loss）とは，「費用あるいは所有主への分配以外の，企業に影響を与える一定期間の企業の付随的または偶発的な取引，および他のすべての取引・事象・状況から生ずる持分（純資産）の減少<sup>66)</sup>」である。

「第5号」における適用指針は，稼得利益の認識に焦点を合わせており，稼得利益に規準を適用するのに必要な厳密な指針が示されている。なぜなら，稼得利益および構成要素に関する情報は企業の一期間の業績測定尺度として重要であるからである。<sup>67)</sup>

稼得利益の構成要素の内，収益および利得を認識する場合には，「実現（realized）」もしくは「実現可能（realizable）または「稼得（earned）」という二つの要因を指針として認識時点が決定される。<sup>68)</sup>

次に，稼得利益のもう一方の構成要素である費用および損失を認識する場合には，「経済的便益の費消」または「経済的便益の減少もしくは消滅」を指針として認識時点が決定される。<sup>69)</sup>そこでの経済的便益の費消については，直接的に認識されるかまたは間接的にその費消をその期間に認識された収益に関連づけることによって認識される<sup>70)</sup>としている。

63) SFAC. No3, par. 63

64) SFAC. No3, par. 65

65) SFAC. No3, par. 67

66) SFAC. No3, par. 68

67) SFAC. No3, par. 69

68) SFAC. No5, par. 84

69) SFAC. No5, par. 85

70) SFAC. No5, par. 86

さて、以上述べてきたことから、「稼得利益」は費用収益対応原則にもとづく利益概念であることは明らかである。費用収益対応原則については、「第1号」でも重要であると述べられているが、それについては後述する。

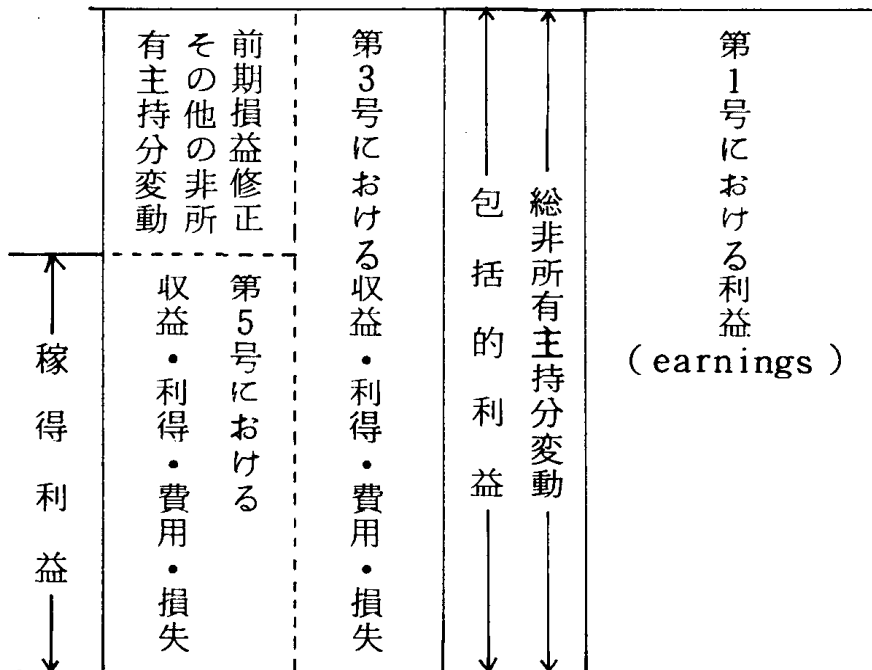
では、先に提示しておいた問題、すなわち「包括的利益」と「稼得利益」の関係と、それらと「第1号」での「earnings」との異同点という問題について考察することにしよう。

「第3号」では、「包括的利益」の構成要素として「収益、利得、費用、損失」をあげていたが、さらに「包括的利益」の構成要素として「稼得利益」もあげ、かつ「稼得利益」も同様に「収益、利得、費用、損失」を構成要素とするので、「収益」等は「包括的利益」に含まれるものと「稼得利益」に含まれるものの両方があることになる。

そこで、「第3号」では、「収益」等を「稼得利益」に含まれるものに限定し、「稼得利益」でない「包括的利益」の構成要素には「収益、利得、費用、損失」という用語は用いないこととし、それには「前期損益修正」と「その他の非所有主による持分変動」という用語を用いることにした。<sup>71)</sup>

それを図示すれば、図5のようになる。

図5 「第1号」「第3号」「第5号」における利益概念



71) SFAC. No5, par. 42, par. 43



次に、「第1号」における「利益 (earnings)」であるが、これは非所有主による持分変動であるので、<sup>72)</sup>「包括的利益」と同義であると考えてよい。ただし、そこでは対応原則に基づいての費用収益測定も有用であると考えられている。<sup>73)</sup>

したがって、「概念フレームワーク」においては、利益測定は、持分の変動すなわち資産・負債の変動にもとづく「包括的利益」の測定と、現行の純利益概念に類似した費用収益対応原則にもとづく「稼得利益」の測定という二重の構造をもっているのである。

#### IV お わ り に

以上のように、本稿では、「第5号」の「財務諸表の認識と測定」に沿って、他の三つの「概念書」との関連を述べることにより、「概念フレームワークプロジェクト」における「第5号」の位置づけを明らかにした。

「第5号」で述べられている財務諸表の体系は、「第1号、財務報告の目的」であげられた「提供されるべき情報」を具体化したものである。その財務諸表にある項目を認識するためには基本的認識規準の「定義」「測定可能性」「目的適合性」「信頼性」の規準のすべてを満足しなければならないが、その「定義」とは「第3号」の「財務諸表の要素の定義」を指し、その他の三つの規準については、「第2号」の「会計情報の質的特性」の階層における重要な二つの特性から生来していることを明らかにした。それらのことから、四つの「概念書」の関係を図示すると次頁の図6のようになる。<sup>74)</sup>

また、「稼得利益への規準の適用指針」を考察した際、利益測定の二重構造について言及し、一般にいわれているように、<sup>75)</sup>F A S Bの「概念フレームワーク」における利益測定は、資産・負債アプローチによるものだけではないことを明らかにした。すなわち、F A S B「概念フレームワーク」では「対応原則」によるものも行なわれており、それによる利益である「稼得利益」も重要な業績測定の尺度と考えられているのである。

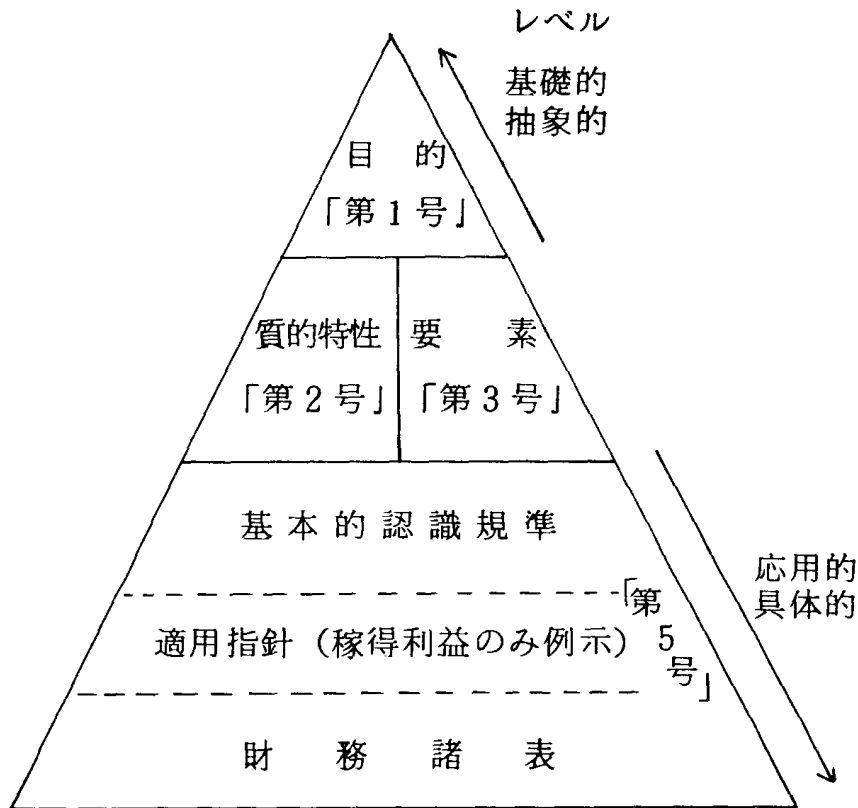
72) SFAC. No3, par. 44-45

73) No1. par. 45, footnote 12 ただしこれを示す利益がどのような概念なのかは明らかではない。

74) この図は、William C. Norby, *Accounting for Financial Analysis*, *Financial Analysts Journal*, March-April 1982, p. 22 の図を加筆、修正したものである。

75) 藤井達敬稿 「コンプリヘンシブ・インカム概念—F A S B概念報告書第3号の検討—」『アカデミア 経済経営学編』, 南山大学, 第79号

図 6. 四つの概念書の関係



FASB「概念フレームワークプロジェクト」の「第1号」「第2号」「第3号」「第5号」は図6のように密接に関係しているが、それらの概念書は「第1号，企業による財務報告の目的」を基礎としている。その中で、「第5号，財務諸表の認識と測定」は具体的な財務諸表の体系にまで言及し、その財務諸表への記載のための基本的認識規準を述べている点で、いままでの「概念書」の集大成であるといえよう。

しかしながら、「プロジェクト」全体として不整合な点や未解決の点も多く残されている。今後、公表されるであろう新たな「概念書」をふまえ、それらの点に着目して考察を加えたい。

(筆者は関西学院大学大学院商学研究科博士課程後期課程1回生)