

## 〔研究〕

# 米国財務会計基準審議会（FASB）における会計観 ——「概念構造」を中心として——

木 本 圭 一

## I はじめに

米国においては、会計基準設定団体である財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board 以下 FASB と略す）が、自らの存続を賭けて会計基準の基礎となる支配的会計理論の構築を試みつつある。それは、「概念構造（Conceptual Framework）」と呼ばれ、1973年4月に発足して以来、FASB が莫大な財力と知力をかけて取り組んできたものである<sup>1)</sup>。

「概念構造」の最初のもは、発足時の1973年4月に検討課題の7項目のうちの一つとして採択された「財務報告のための広範な質的基準」と題された研究課題である。その後、アメリカ公認会計士協会（American Institute of Certified Public Accountants 以下 AICPA と略す）が、その研究課題と類似した「スタディグループ報告書（AICPA, Accounting Objectives Study Group, *Objectives of Financial Statements*, AICPA, Oct. 1973）」を公表したので、FASB は、プロジェクトを基本目的、質的特性など財務会計及び財務報告の概念構造全般を含むものに拡充した<sup>2)</sup>。

そして、1974年6月6日に、討議資料「財務会計及び財務報告のための概念構造—財務諸表の基本目的のためのスタディグループ報告書の検討（FASB, Discussion Memo-

- 
- 1) Anthony, Robert N., "We don't have the accounting concepts we need", *Harvard Business Review*, Jan.-Feb. 1987, p. 75.
  - 2) 広瀬義州稿「FASB「概念構造」の形成過程とその制度的意義」『会計ジャーナル』1986年6月号 p. 20.  
徳賀芳弘稿「基礎的概念構造のプロジェクトと SFAC シリーズ」『海外事情研究』第13巻第2号 pp. 1-2.

random, *Conceptual Framework for Accounting and Reporting: Consideration of the Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statements*, FASB, June 1974)」を公表した。ついで、FASBは、1976年12月2日、次の3つの文書を公表した。

- 1 「企業の財務諸表の基本目的に関する試案 (FASB, *Tentative Conclusions on Objectives of Financial Statements of Business Enterprises*, Dec. 2, 1976)」
- 2 「概念構造の範囲と意味 (FASB, *Scope and Implications of the Conceptual Framework*, FASB, 1976) (以下 Scope と略す)」
- 3 討議資料 「財務会計及び財務報告のための概念構造—財務諸表の要素とその測定 (FASB, *Discussion Memorandum on Conceptual Framework for Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, Dec. 2, 1976)」

さらに FASB は、数回に渡る公聴会を開催し、また寄せられた批評を分析した後、1977年12月29日、公開草案「営利企業の財務報告の基本目的及び財務諸表の要素 (Proposed Statement of Financial Accounting Concepts, *Objectives of Financial Reporting and Elements of Financial Statements of Business Enterprises*, Dec. 29, 1977)」を公表した。そこでは、次のような概念書の目的が提示された<sup>3)</sup>。

- 1 FASB が財務会計基準及び財務報告基準を設定する際に用いる基本目的と諸概念を確立すること。
- 2 権威ある公式見解において取り上げられていない財務会計及び財務報告に関する具体的問題を解決するための指針を提示すること。
- 3 財務会計及び財務報告が提供する情報の内容と限界につき、情報利用者の理解を深めさせ、情報を効率的に利用できるようにする能力を高めること。

その後、FASB は、次のような概念書シリーズを公表した。

概念書第1号「企業の財務報告の基本目的 (FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts* (以下 SFAC と略す) No. 1, *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, Nov. 1978)」

概念書第2号「会計情報の質的特性 (FASB, SFAC No. 2, *Qualitative Characteristics of Accounting Information*, May 1980)」

概念書第3号「企業の財務諸表の要素 (FASB, SFAC No. 3, *Elements of Financial*

3) 広瀬義州稿、前掲論文、p. 20.

*Statements of Business Enterprises*, Dec. 1980)」

概念書第4号「非営利組織の財務報告の基本目的 (FASB, SFAC No. 4, *Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, Dec. 1980)」

概念書第5号「企業の財務諸表における認識及び測定 (FASB, SFAC No. 5, *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, Dec. 1984)」

概念書第6号「財務諸表の要素：FASB 概念書第3号の置換 (FASB, SFAC No. 6, *Elements of Financial Statements, a Replacement of FASB Concepts Statements No. 3*, Dec. 1985)」

概念書第3号は、非営利組織の財務諸表の要素も含めた概念書第6号に置換されている。したがって、現在の所、概念書は5つである。

本稿では、なぜFASBによって概念構造が必要とされるのか、そして、具体的にはどのような前提のもとに概念構造が構築されており、そこで述べられている財務報告の基本目的と財務諸表の要素とはどのような関係にあるのかについて明らかにする。

その際、設定した財務報告の基本目的から企業活動に対してどのような観点が生じるのか、その企業観からすれば財務諸表の要素はどう定義づけられるべきかについて考察し、最後にその財務諸表の要素の定義からすれば、計算構造上の観点は何に焦点が合わせられているのかについて明らかにする。

本稿では、それらすべてを総括して会計観と呼び、FASBにおける会計観を概念構造に焦点を合わせて明らかにしていく。

## II FASBにおける「概念構造」の構築の必要性

米国における現行の会計規制の体制は、会計基準設定の権限を有する公の機関である証券取引委員会 (Securities and Exchange Commission 以下 SEC と略す) が、FASB に対して会計基準設定権限を委譲するという「私的統制」体制をとっている。そのことは、SEC の会計連続通牒 (Accounting Series Release 以下 ASR と略す) 第150号に表記されることを通じて行われている。歴史的にみれば、その体制は SEC 設立時 (1930年代初頭) には「公的統制」として出発した会計規制方式を、その後、財界および会計士業界の死活に関わる現実的利害にもとづき、激しい葛藤を通じて実質上「私的統制」化せしめるために生み出されたものである。

そのような状況にあるので、FASB はその「公的性格」を証明する必要がある。その一

つは「概念的アプローチ (conceptual approach)」による理論構築であり、もう一つは自主規制の公的形態ともいうべき「公衆参加」である<sup>4)</sup>。

後者は、FASBの審議状況を一般に公開し一般の参加と見解を求めることによって行われる<sup>5)</sup>。それは、いわゆる「合意主義 (a philosophy of consensus)<sup>6)</sup>」と呼ばれ、合意が得られたもののみを会計基準とし、公表するという考え方である。その考え方に基づいて、討議資料 (discussion memorandum) の公表、それに対する意見を聴取するための公聴会 (public hearing) の開催、それを参考にした公開草案 (exposure draft) の公表、意見聴取、そして基準書 (statement) の公表といった一連の手続きによって、一般の意見をFASBの基準書に反映させ合意を得る<sup>7)</sup>。

他方FASBによってとられた「概念アプローチ」による理論構築は、「概念構造プロジェクト」と呼ばれ、その具体的な成果として、「財務会計概念書 (statement of financial accounting concepts)」が公表されてきた。

このように、FASBにおける「概念構造」の必要性は「私的統制」の「公的性格」の証明をなすために、すなわちFASBがSECから委譲された会計基準の設定権限を保持しかつその規範性を証明するために起こった。

それは、「…FASBの会計基準がASR第150号およびAICPAの職業倫理規程・行為規則第203号または第204号によって、一つの社会的規範を形成しあたかも強制力を有しているかのように一般には見なされているものの、かかる会計基準の設定にあたっては、常にSECなどの公的規制の脅威、産業界の政治的圧力におびやかされつづけてきた<sup>8)</sup>」からである。

それでは、FASBの「概念構造」とはどのようなものであるのか。FASBによれば、「概念構造」とは「首尾一貫した会計基準を導き出すことができ、また財務会計及び財務諸表の性格、機能、限界を定める相互関連的な基本目的並びに原理を体系化したものであり、

4) 津守常弘稿「企業会計の私的規則」『産業経理』第38巻第5号 p. 78.

広瀬義州稿、前掲論文、p. 20.

5) 白鳥栄一稿「会計基準の設定—FASBの活動を中心にして—」『産業経理』第38巻第7号 pp. 28-34.

6) Schutze, W. P., "The Significance and Development of the Conceptual Framework", *Journal of Accounting & Finance*, Spring 1983, pp. 254-262.

7) Schutze, W. P., *op. cit.*, pp. 254-262.

8) 広瀬義州稿「財務諸表における認識と測定—FASB SFAC No. 5の概要と論評—」『企業会計』第37巻第5号1985年 pp. 113-122.

一種の憲法 (constitution) である<sup>9)</sup>とされている。その際の原理とは会計の基礎となる概念であり、会計計算されるべき事象の選択とかそのような事象の測定とか、利害関係者集団に会計計算された事象を要約し伝達するための諸方法を導くような諸概念である。したがって、このようなタイプの諸概念は、他の諸概念がそれらから導き出されるし、それらの諸概念を繰り返し参照することが、会計基準および報告基準の確立・解釈・適用において必要となるであろうという意味で基礎的である<sup>10)</sup>。今までに、多くの機関とか委員会もしくは個人が自己の概念構造の構想を公表しているのであるが、「単独で、一般に受け入れられるようになっていくものとか実務でのよりどころになっているようなものはなにもなく<sup>11)</sup>、」財務会計と財務報告のための概念構造が権威あるものとして表明されていない。

現在の米国では、FASB が会計基準の設定に責任がある。そこでは、FASB のメンバーのそれぞれが、提案された基準を分析するために各々の概念構造を持っているのである。しかしながら、それらの人々は自己の概念構造を持っているが、包括的で一般に認められた権威あるものとしての概念構造は持っていない。そのことが問題分析での意見の不一致の原因になる。その意味で、概念構造の構築がなければ、会計基準の設定はなし得ないといえる。「概念は基準開発での指針を用意するものである<sup>12)</sup>」からである。それは「概念構造」の効果として捉えられる。したがって、概念構造こそは会計基準展開の基礎および会計理論の出発点をなすものであり、ひいては会計実務にも大きく影響を及ぼすので

9) FASB, *Scope*, p. 2.

10) FASB, *SFAC No. 1*, 序文 pp. 1-2.

11) FASB, *Scope*, p. 2.

12) FASB, *SFAC No. 1*, 序文 pp. 1-2.

他に基準設定での概念構造の役立ちを述べた文献として、Sampson, A. C., "A regulator's view of the FASB: the first 10 years and after", *Journal of Accountancy*, Aug. 1983, pp. 52-54 においては、概念構造なしには基準設定はなしえないことが主張されており、あるいは、

Solomons, D., "The Political Implications of Accounting and Accounting Standards Setting", *Accounting and Business Research*, Spring 1983, pp. 65-72 においても、概念構造は基準設定に不可欠であり、英国においても進められる必要があると述べられている。

さらに基準設定者自身の見解として、Kirk, D. J., "Concepts V. Consensus, Compromise or Consequences", *CPA Journal*, Dec. 1980, p. 90 においては、概念構造が単なる合意や政治的局面における妥協などより優れていることから、概念構造の確立が主張されている。

ある。

いままでの概念構造構築の努力の中で注目に値するものの一つは、会計原則審議会（Accounting Principles Board）の報告書第4号『企業の財務諸表の基礎となっている基礎的諸概念および会計原則』（APB Statement No. 4, *Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*, 1970）である。しかし、それは主として会計原則（基準）が帰納的にみて現在の所どのようなものであるかを述べたものであり、会計原則（基準）が演繹的にどうあるべきかを述べたものではない。すなわち、その会計原則によって作成された会計情報が現実を反映しているか否かについての検討がなされていないのである<sup>13)</sup>。

FASBにおいてはその点に留意して、次節で述べるように現実の環境について検討しそれを前提（仮定）として概念構造を構築しているのである。

### Ⅲ 財務報告の基本目的の環境的仮定

さて、FASBは「概念構造」についてどのような前提のもとに展開しようとしているのであろうか。それについては、概念書第1号において、「財務報告の基本目的の環境的仮定」として、社会経済的背景について次のように述べている<sup>14)</sup>。

米国においては、高度に発達した交換経済が行われている。大部分の財および用役は、それらの生産者によって消費されるかわりに、貨幣または貨幣請求権と交換される。社会の構成員は、自己の現金を資源に配分することによって、消費、貯蓄、投資意思決定を行う。

財および用役の生産および販売は、多額の資本を必要とする、長期的で継続的で複雑なプロセスを伴う。貯蓄は、いろいろな媒介手段を通して投資される。

米国における大部分の生産活動は、投資家によって所有されている大規模な株式会社によって行われている。投資家—所有主は、一般に会社の業務運営に積極的に参加することにより、配当及び保有有価証券の値上がりによる報酬に多く関心を持っているため

13) Schrader, W. J., R. E. Malcom and J. J. Willingham, "Accounting for 'what might have been'", *Financial Executive*, Sep. 1982, pp. 22-29 では、概念書第2号で述べられている規準のひとつである表現的忠実性をとりあげ、歴史的原価が必ずしも信頼性を有していないことを述べながら、会計が現実の世界を表さなければならないことを主張している。

14) FASB, *op. cit.*, pars. 9-16.

に、取締役及び経営者は、企業活動に関する意思決定を行い、それについての報告責任を所有主—投資家に負っている。

企業は、金融機関および少数の大口投資家のみならず、高度に発達した証券市場において広く取引される持分証券および社債の発行を通じ、一般大衆からも必要な資本を調達する。これらの市場における取引は、特定の有価証券の市場価格を決定し、それが投資資金を誘引する企業の能力および企業の資本調達コストに影響を及ぼす。投資家及び債権者は、企業がそのコストを上回って余りある価格でその産出物(output)を売却でき、その結果彼らが考えるリスクに見合う利息または配当及び市場価格の上昇に伴う報酬をその企業から得られると期待できない限り、その企業は信用供与を享受し、または投資資金を獲得するための競争を十分に行うことが、不可能である。このように高度に発達した証券市場は、希少資源を効率的に利用する企業に配分し、効率の悪い企業からそれを排除する傾向にある。

米国においては、生産資源は一般に私的に所有され、市場は経済における資源配分の重要な要因である。しかし、政府は多くの方法で、またいろいろな目的で配分過程に干渉する。

希少資源を競争的利用の間で配分するに際して、経済的意思決定をする人々が行動の代替的コースおよび各々の将来の報酬、コスト、リスクを評価するのに役立てるため、企業の相対的な地位や業績を反映する情報を持てば、個人、企業、市場、政府の効率は高められる<sup>15)</sup>。

環境的仮定に示されているような資本市場の機能は、資本の提供者(投資家・債権者など)が情報を信頼しないのであれば、その役割を果たしえないことになる。すなわち、財務報告に対する懐疑は、資本市場に不完全さをもたらすことになる。FASBにとっては、そのような懐疑を取り払い、財務諸表の信頼性を高めることが求められる<sup>16)</sup>。そのためには、概念構造の形成が必要であり、それもFASBが概念構造に取り組む要因として指摘できる。

こうした環境的仮定から財務報告の基本的な目的はその意思決定に有用な情報の提供

15) 市場の効率性に関する研究の必要性をFASBの発足当時から説いていた文献として、

Beaver, W. H., "What should be the FASB's objectives?", *Journal of Accountancy*, Aug. 1973, pp. 44-52 を参照。

16) FASB, *Scope*, pp. 3-4.

にあるということが導き出されてくる。すなわち、財務報告は「それ自体が究極目的ではなくして、経営および経済的意思決定をするに際して提供資源の代替的利用の間で合理的な選択をするために、有用な情報を提供することが意図される<sup>17)</sup>」のである。

このように、概念書においては、財務報告は社会における希少資源を競争的利用の間で効率的に配分するという社会的目的を達成することにその役割があると考えられている。それは、概念書のはたす会計思考への変革としてあげられるかもしれない<sup>18)</sup>。

上述の基本目的からどのような企業活動に対する観点が生じてくるのかについて、次節で検討する。

#### IV 「財務報告の基本目的」とそれに基づく企業活動に対する 観点

会計目的を表明している学会や審議会・協会の報告書は数多くあげることができる<sup>19)</sup>、概念書は、前述のように環境的仮定から、基本目的を導き出している点で特徴的で

17) FASB, *SFAC No. 1*, par. 9.

この会計目的の変革については、

Zeff, S. A., "The rise of 'economic consequences'—the impact of accounting reports on decision making may be the most challenging accounting issue of the 1970's", *Journal of Accountancy*, Dec. 1978, pp. 56-63 を参照。それによれば1970年代までは会計士は SEC 及び国会の保証によって現在株主に対する会計責任とともに公正な表現 (fair representaiton) に留意さえしておればよかったが、会計利用者の要求の増大と共に経済的影響も考慮せざるを得なくなってきたと述べられている。同様な文脈で同時期に出された文献として以下のものを参照。

Solomons, D., "The politicization of accounting—the impact of politics on accounting standards", *Journal of Accountancy*, Nov. 1978, pp. 107-118.

18) Hendriksen, Eldon S., *Accounting Theory*, 4th ed., Irwin Inc., 1982, pp. 45-46.

以下の文献ではその会計思考の変革が概念構造プロジェクトの貢献でありかつ成功のための条件であると述べられている。

Storey, R. K., "Conditions Necessary for Developing a Conceptual Framework", *Journal of Accountancy*, June 1981, pp. 84-96.

19) そのような学会や審議会・協会の報告書の中で最も大きな影響を会計研究に与えたものは、AAA『基礎的会計理論』(AAA, *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966)であろう。そこでは、会計を「情報の利用者が事情に精通して判断や意思決定を行うことができるように、経済的情報を識別し、測定し、伝達するプロセスである (p. 2)」と定義されている。そこで提唱された会計目的は、その後の報告書に多くの影響を与え、APB 書第 4 号では「財務諸表の利用者 (特に所有主と債権者) が経済的意思決定を行う上で有用な企業に関する計数的情報を提供することである (par. 21)」とされ、スタディ・グループ報告書では「経済的意思決定の役に立つ情報を提供することである (p. 12)」とされている。



ある。そして、前述の基本目的を利用者に関してより具体化すると、財務報告は「現在および潜在的な投資家ならびに債権者その他の情報利用者が合理的な投資、与信およびこれに類する意思決定を行うのに有用な情報を提供しなければならない<sup>20)</sup>」という目的を有しているといえる。

それは主として投資家、債権者に焦点を合わせている。提供されるべき情報内容に関してより具体化すると、財務報告は「現在および将来の投資家ならびに債権者その他の情報利用者が配当または利息により将来受領する現金見込額、その時期およびその不確実性ならびに有価証券の売却、途中償還または満期による現金受領額を評価するのに役立つ情報を提供しなければならない<sup>21)</sup>」といいかえることができる。そして、これらの現金受領額は支払いに十分な現金を生み出す企業の現金造出能力によって直接的に、あるいはその企業の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るので、財務報告は「投資者および債権者その他の情報利用者が、当該企業への純キャッシュインフローの見込額、その時期およびその不確実性を評価するのに役立つ情報を提供しなければならない<sup>22)</sup>」のである。

投資家および債権者と同様に、企業はもっと多くの現金（現金等価物を含む）を獲得するために現金を非現金資源に投資する。企業活動の成否についての判定は長期間にわたり費やした（投資した）現金よりも多くの（または少ない）現金を得たかどうかにかかっている。すなわち、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（economic resources）の売却などの現金源泉を有している。これらの源泉から現金を得るには、それらに対する現金の支払を必要とする。a) の営業活動においては、従業員への支払、財貨・用役の供給者への支払、税金の支払がある。b) の借入に対しては、利息の支払や借入金元本の返済がある。c) の株主の出資に対しては、配当金や出資金償還のための支払がある。d) の売却に関しては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>23)</sup>。

したがって、企業への純キャッシュインフローの見込額を評価するのに役立つ情報と

20) FASB, *SFAC No. 1*, par. 34.

21) FASB, *op. cit.*, par. 37.

22) FASB, *op. cit.*, par. 37.

23) FASB, Proposed Statement of Financial Accounting Concepts, *Objectives of Financial Reporting and Elements of Financial Statements of Business Enterprises*, Dec. 29, 1977, par. 86.

は、「企業の経済的資源、かかる資源に対する請求権 (claim) (当該企業が他の企業に対して譲渡しなければならない債務 (obligation) および出資者持分 (owners' equity)) ならびにその資源およびこれらの資源に対する請求権に変動をもたらす諸取引、諸事象および環境諸要因の影響に関する情報<sup>24)</sup>」であるといえるのである<sup>25)</sup>。

すなわち、前述のように意思決定を捉え、それへの有用性から企業活動を捉えると、提供される情報は企業がいかに現金を生み出す能力を有しているかを明らかにすべきであるということになる。

投資家、債権者以外の情報利用者も、企業を同様にみているように思われる。たとえば、経営者は、彼ら自身の業績が彼らに資金を投資、融資した投資家、債権者によって評価されることを知っているので、いかに企業が現金を生み出す能力を持っているかについての情報に関心がある。

次節では、企業を現金造出活動体として捉えると、財務諸表の諸要素はどう定義づけられるかについて論ずる。

## V 現金造出活動体とみる企業観と財務諸表の要素

企業活動を現金造出活動として捉えるとすれば、企業には、将来現金を生み出すのに貢献するものと、将来現金を減ずることに貢献するものの二者が存在することになる。

その二者を、財務会計の基礎概念として定義するとすれば、前者を資産として、後者を負債として捉えることができる。両者とも、財務会計の基本機能に従って、科目と金額による表示が可能であるとすれば、その金額的差額は企業に所属する持分、すなわち企業活動を当初開始するときに出資された所有主持分ないしその増減分として捉えられる<sup>26)</sup>。

24) FASB, *SFAC No. 1*, par. 40.

25) Stanga, K. G. and J. R. Williams, "The FASB's Objectives of Financial Reporting", *CPA Journal*, May 1979, p. 32 においては後者の目的を頂点とし、前者の目的を底辺とする階層を図示し、頂点に向かうほど具体的、底辺に向かうほど一般的になるように示している。

26) Sterling, R. R., "The conceptual framework : an assessment", *Journal of Accountancy*, Nov. 1982, pp. 103-108 及びそれに対する質問 Loewenberg, I., Letters to editor, *Journal of Accountancy*, July 1983, pp. 99-101 に対する解答において、Sterling は現実の世界に結び付いている用語すなわち実証的用語 (empirical term) は資産と負債であって、ある瞬間のそれらの差額としてしか捉えられない所有主持分は、理論上の用語 (theoretical term) であると述べている。この意味から持分を負債と資本を加えたものとして考えるのではなく、区別するのは妥当であるといえる。

それは現金に始まり現金に終る循環的活動として捉えているのである。それぞれ明確に定義すれば、次のようになる。

資産とは、「過去の取引または事象の結果として、特定の实体より獲得されまたは管理されている発生の可能性の高い将来の経済的便益<sup>27)</sup>」である。

負債とは、「過去の取引または事象の結果として、将来他の实体に資産を譲渡するまたは用役を提供するため、特定の現在の債務から生ずる発生の可能性の高い将来の経済的便益の犠牲<sup>28)</sup>」である。

持分とは、「ある実体の資産から負債を控除した後の残余請求権(residual interest)<sup>29)</sup>」である。

いままでの考察から、上述の定義で経済的便益とは、欲求の充足物という意味よりはむしろ現金造出能力の意味で捉えるべきであると思われる。なぜなら、企業内に存在する数々の設備、備品、建物、商品、あるいは労働力は現金を生み出すためであり、企業に対して欲求を充足するためではないからである。

さらに、この定義の仕方は包括的すぎるという批判もあるが<sup>30)</sup>、例えば具体的であっても APB 報告書第 4 号における資産の定義のように<sup>31)</sup>、定義自体の中に例外的な規定を設けることは後の理論の展開にとって妨げとなり、要素の定義としては不完全である<sup>32)</sup>。したがって要素の定義は包括的に規定しておき、十分条件は定義以外の所で考慮されるべきである<sup>33)</sup>。そして、資産は次の 3 つの本質的な特性を有すると考えられる。

27) FASB, SFAC No. 6, par. 25.

28) FASB, *op. cit.*, par. 35.

29) FASB, *op. cit.*, par. 49.

30) Beresford, Dennis R., "The FASB—A Present Perspective", *Financial Executive*, Sep. 1980, pp. 50–56 においては、定義だけではなく概念書は総てにおいて一般的過ぎて、特定の会計問題を解決する指針とはならないと批判している。あるいはまた、Anthony, Robert N., *op. cit.*, pp. 75–83 によれば、定義は必要条件は規定されているが、十分条件は規定されていないと述べられている。

31) 「一般に認められた会計原則に準拠して、認識、測定される企業の経済的資源である。資産の中には、資源ではないが、一般に認められた会計原則に従って、認識、測定されるある種の繰延費用も含まれる。」 *APB Statement No. 4*, par.132.

32) Storey, R. K., *op. cit.*, pp. 84–96. これによれば、一般に認められた会計原則(GAAP)が基づく概念構造の定義の中に GAAP が含まれては堂々巡りであると指摘している。

33) Bullen, H. G. and T. S. Lucas, "Recognition and Measurement in the FASB Exposure Draft", *Financial Executive*, June 1984, pp. 14–24 によれば、定義は包括的なものとしておき、具体的な認識の測定の際に規準が設けるいきかたが望ましいとしている。

a) 資産は単独でまたは他の資産との関連で直接的または間接的に、将来の純キャッシュ・フローに貢献する能力を有する発生の可能性の高い将来の便益を表す。b) 特定の実体はその経済的便益を獲得することができ、他の実体はその便益に接近するのを管理することができる。c) その便益に対する実体の権利または管理を引き起こす取引・その他の事象はすでに発生している<sup>34)</sup>。

負債についても同様である。

a) 特定の事象の発生または請求に従って、ある特定の期日または確定しうる期日に、発生の可能性の高い将来の資産を譲渡または使用することによって返済を果たす一以上の他の実体に対する現在の義務または責任を具体化している。b) その義務または責任は、その将来の犠牲を避ける自由裁量の余地をほとんど残さないかまったく残さずに、ある特定実体に義務を負わせる。c) その実体に義務を負わせる取引・その他の事象はすでに生起している<sup>35)</sup>。

持分は、総負債を増減させるのとは異なった金額で総資産を増減させるすべての事象によって影響を受ける残余である。このように、持分はその実体に影響を与えているその実体の営業活動及び他の事象・環境諸要因によって増減させられる<sup>36)</sup>。

上記のように資産・負債・持分を定義すると、財務会計の重要な焦点である利益(earnings) (概念書第5号および第6号においては包括的利益(comprehensive income)<sup>37)</sup>) は、持分の変動として以下のように定義される。

包括的利益は、「所有主以外の源泉からの取引・その他の事象・環境諸要因による一期間における実体の持分の変動<sup>38)</sup>」である。それは、所有主による出資及び所有主への分配から生ずるもの以外の、一期間における持分の全ての変動を含んでいる。その定義においては当然に利益から持分(所有主持分)の出資・分配による変動は除かれている。その出資・分配は以下のように定義される。

所有主による出資は、「所有主持分を獲得ないし増大させる何らかの価値あるものを他

34) FASB, *SFAC No. 6*, par. 26.

35) FASB, *op. cit.*, par. 36.

36) FASB, *op. cit.*, par. 50.

37) 両者の相違については、拙稿「FASB 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—」『関西学院商学研究』第19号昭和60年10月 p. 70 を参照。

38) FASB, *SFAC No. 6*, par. 40.

の実体からその実体へ譲渡したことによって生ずる特定企業の持分における増加<sup>39)</sup>」である。資産は、最も一般的には、所有主による出資として受領されるが、受領されるものには、企業の用役の提供あるいは負債の返済または負債の借換も含まれている。

所有主への分配は、「企業から所有主への資産の譲渡、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持分の減少<sup>40)</sup>」である。所有主への分配は、企業の所有主持分を減少する。

収益は、「実体の継続中の主要なまたは中心的な営業活動を構成する財の移転または生産、用役の提供その他の活動による、実体の資産の流入その他の増加または負債の返済（あるいは両者の結合）<sup>41)</sup>」である。

費用は、「実体の継続中の主要なまたは中心的な営業活動を構成する財の移転又は生産、用役の提供その他の活動による、実体の資産の流出その他の費消または負債の発生（あるいは両者の結合）<sup>42)</sup>」である。

利得は、「収益あるいは所有主による出資以外の、実体に影響を与える実体の付随的なまたは偶発的な取引、および他の全ての取引・その他の事象・環境諸要因から生ずる持分の増加<sup>43)</sup>」である。

損失は、「費用あるいは所有主による出資以外の、実体に影響を与える実体の付随なまたは偶発的な取引、および他の全ての取引・その他の事象・環境諸要因から生ずる持分の減少<sup>44)</sup>」である。

このような定義から、概念構造はどのような計算構造を有しているといえるのであろうか。前掲の1974年のFASB「範囲と意味」によれば、会計計算には主として2つの観点がある<sup>45)</sup>。

1) 資産負債中心的利益観（以下、資産負債観）(asset/liability view)

収益費用を当該期間の経済的資源及び債務の変動からのみ生じ得るとする。

2) 収益費用中心的利益観（以下、収益費用観）(revenue/expense view)

適当な対応への必要性が収益及び費用が認識される時を決定し、利益の測定は必ず

39) FASB, *op. cit.*, par. 66.

40) FASB, *op. cit.*, par. 67.

41) FASB, *op. cit.*, par. 78.

42) FASB, *op. cit.*, par. 80.

43) FASB, *op. cit.*, par. 82.

44) FASB, *op. cit.*, par. 83.

45) FASB, *Scope*, p. 19.

しもその期間の資源及び債務の変動によって制限されないとする。

この分類に従えば、前述したような会計諸概念の定義は、資産及び負債から関連する諸概念（特に持分及び利益）を導出するので資産負債観であるといえるが、従来の静態論と混同されるべきでない。なぜなら概念書における資産は定義より将来の経済的便益であるので、資産負債観をとるからといって、必ずしも従来の静態論におけるような清算的価値を測定するわけではないからである<sup>46)</sup>。

収益費用観のもとでは、利益は「適切な対応関係」に基づいて収益と費用との差として表され、資産と負債は将来の期間に繰り越される残余とみなされる。もし、繰延が適切な対応を得るために必要とされるならば、財務報告には資源でも債務でもない繰延項目が含まれることになる。この計算構造が優先的に適用されるようになると、ある手続きが対応原則によっているということのみを主張することによって、資源も債務も伴わないのに手続きが正当化される場合もある<sup>47)</sup>。資産負債観に基づいて会計計算するということはこのような収益費用観の非現実性の部分を解決しているのである<sup>48)</sup>。

## VI 結 び

以上、本稿では、財務会計の基礎概念を表明していると思われる FASB の「概念構造」の背景をまず明らかにし、その後 FASB における会計観について考察した。すなわち、財務会計の目的を情報利用者の経済的意思決定有用性におくとすれば、それに基づく企業観から導き出される財務会計の基礎的諸概念および計算構造上の観点がどのようなものであるかを明らかにした。

それによれば、財務会計の対象とする企業に対する観点は企業は現金造出活動体であ

46) Sprouse, Robert T., "The Importance of Earnings in The Conceptual Framework", *Journal of Accountancy*, Jan. 1978, pp. 64-71.

47) Hylton, Delmer P., "On Matching Revenue With Expense", *The Accounting Review*, Oct. 1965, p. 824.

48) 現実には多くの会計人の間で収益費用観が支持されている。このジレンマを解決する方法の一つの方法は、基本的には資産負債観をとり、収益費用が当該期間の経済的資源あるいは債務における変動から生じたときのみ適切に対応させるようにすることである。これはある意味では計算構造の二重構造として捉えられるかもしれない。FASB の概念書においては、包括的利益を資産負債観からの利益とし、その構成要素として収益・費用・利得・損失の合計である稼得利益 (earnings) を捉え、それを収益費用観からの利益とすることによって解決しているように思われる。それらの諸関係については、拙稿、前掲論文において論じているのでそれを参照。

り、企業活動は現金に始まり現金に終る一連の循環的活動であるということである。そのような企業観からすれば、企業には、将来現金を生み出すのに貢献するものと、減ずるのに貢献するものの二者が存在することになる。したがってまず、財務会計の基礎的諸概念の構築は、それらを資産・負債として捉えることから始められ、次にその差額としての持分が捉えられる。そして、関連する諸概念はそこから派生するものとして捉えられるのである。それは、一般に資産負債観と呼ばれるが、従来の静態論と混同されるべきではない。

以上のように、本稿は会計目的から諸概念を導く道筋を明らかにしている。会計目的が明確にされれば、そこから諸概念が導き出されるので、このように財務会計の基礎的諸概念が定義づけられれば、会計理論の構築の際には非常に有用であろうと思われる。会計目的を明確にするためには、会計情報の利用の観点から捉えられなければならない、Ⅲにおいて「環境的仮定」として述べたように実際に会計情報がどのように用いられているかという実証的な分析が不可欠である。米国においては、多くの実証研究の成果があり、会計目的の明確化にあたって、多くの貢献を果たしているといえる。それに比べて、わが国においてはそのような実証成果が多いとは言えず、今後の研究が待たれるところである。そのようにみれば、基礎的会計理論と実証研究とは密接に関係しており、実証研究の枠組として会計理論が必要なだけでなく、基礎的会計理論のほうからも実証研究が必要とされるのである。すなわち、それらの研究の連携は今後のわが国の会計学の発展のために是非必要な研究課題であると思われる。

(筆者は関西学院大学大学院博士課程後期課程)