

經濟論叢

第146卷 第5・6号

FASB 1976年討議資料の収益費用 アプローチに関する検討……………藤井 秀 樹	1
19世紀末ドイツ電機工業における 労働能率増進策(2)……………今久保 幸 生	16
1980年代日本におけるアパレル産業の マーケティング(2)……………木 下 明 浩	37
資本の循環と費用……………吉 田 央	55
ハーシュマン開発経済学再論……………矢 野 修 一	73
低成長期におけるアメリカ大規模小売企業の リストラクチャリング……………仲 上 哲	91

經濟論叢 第145卷・第146卷 総目録

平成2年11・12月

京都大學經濟學會

FASB 1976年討議資料の収益費用 アプローチに関する検討

藤 井 秀 樹

I はじめに

別稿*において、筆者は、FASB 1976年討議資料（FASB, *Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, Discussion Memorandum, December 2, 1976. 以下たんに「FASB 討議資料」という。以下、同討議資料からの引用についてはパラグラフ番号ないしページ数字のみを記す）を主たる素材としながら、アメリカにおける通説的発生主義会計としての収益費用アプローチの検討をおこない、当該アプローチの特質と問題点を明らかにした。

しかし、そこでは課題の制約から、論ずべき多くの問題点について、立ち入った検討を留保せざるをえなかった。そうした問題点のうち、本稿では、収益費用アプローチにおける会計的認識のプロセス（以下たんに「認識プロセス」という場合もある）に着目し、そこにおける「発生原則」¹⁾の位置づけについて検討をくわえてみたいと思う。というのは、上記別稿でふれたように、収益

*）拙稿「発生主義会計とその基礎概念の再検討」『会計』第139巻第5号，1991年5月，19ページ以下。

1) わが国の会計学文献では、「発生主義」という用語が使用されている場合も少なくない（中村忠『新版現代会計学』全訂版，白桃書房，1975年，67ページ；黒澤清『財務諸表論』中央経済社，1976年，187ページ；新井清光『新版財務会計論』中央経済社，1982年，176ページ；飯野利夫『財務会計論』改訂版，同文館，1983年，11-12ページなど）。しかし、一連の会計学文献を通覧するかぎり、「発生原則」と「発生主義」の間に実質的な相違は認められない。そこで、本稿では、「発生主義会計において中心的役割を果たしている計算原則として、発生原則・実現原則・対応原則の三つを〔並列して〕挙げるのが一般的」（武田隆二「損益会計における基礎的諸概念の検討」『会計』第133巻第2号，1988年2月，2ページ）なわが国の学界状況を勘案し、「発生原則」という用語を用いることにした。

費用アプローチは、一見したところ「発生原則を含まない発生主義会計」²⁾として顕現しているからである。当該アプローチにおける「発生原則」の位置づけ(その存在の有無を含めて)を明らかにすることは、アメリカの通説的発生主義会計に関する理解を深めるうえで重要な意義をもつものと考えられる。

周知のように、わが国では一般に、「発生原則」は、「近代会計制度の本質的な特徴をなすもの」³⁾であると同時に、「主として費用の認識測定に関する会計基準」⁴⁾として位置づけられている。本稿での検討は、わが国におけるこうした「発生原則」の通説的位置づけを再吟味することにもつながるであろう。

II 収益費用アプローチにおける認識プロセスと「対応」

資産負債アプローチ (asset and liability view) と対比した場合の収益費用アプローチ (revenue and expense view)⁵⁾の基本的特質の一つとして、FASB

2) 井原理代「対応の概念構造」『会計』第133巻第2号, 1988年2月, 50ページ。

3) 黒澤清『解説企業会計原則』中央経済社, 1982年, 123ページ。

4) 同上書, 122ページ。

5) “asset and liability view” および “revenue and expense view” の訳語問題について、私見を述べておきたい。筆者の知るかぎり、先行研究における当該用語の訳語例は、以下の三つに大別される。

①「資産・負債観(資産負債観)」および「収益・費用観(収益費用観)」(佐藤倫正「米国資金会計論の展開(1)」『会計』第135巻第6号, 1989年6月, 73ページ以下; 久保田秀樹「会計利益概念としての資産・負債観と企業会計におけるストック中心思考」『産業経理』第50巻第2号, 1990年, 124ページ以下; 永野則雄「会計的認識におけるアーケキュレーションの問題(1)」『経営志林』第27巻第1号, 1990年4月, 131ページ以下など)。

②「資産・負債中心(主義)的利益観」および「収益・費用中心(主義)的利益観」(津守常弘「米国における利益概念の変化とその問題性」『立命館経営学』第28巻第6号, 1990年3月, 23ページ以下; 徳賀芳弘「会計上の認識に関する一考察」『会計』第138巻第1号, 1990年7月, 29ページ以下; 高須教夫「概念フレームワークの本質的機能に関する一考察」『会計』第139巻第3号, 1991年3月, 64ページ以下など)。

③「資産・負債アプローチ」および「収益・費用アプローチ」(原陽一訳「概念的枠組研究計画の範囲とその意義」森川八洲男監訳『現代アメリカ会計の基礎概念—FASB 財務会計概念報告書—』白桃書房, 1988年, 1ページ以下; 今田正「アメリカにおける会計認識の展開方向」『会計』第138巻第4号, 1990年10月, 30ページ以下など)。

以上のうち、①は原語に最も忠実な訳語といえるが、当該訳語は「資産・負債」および「収益・費用」そのものにたいする解釈(たとえば「資産観」や「負債観」といった用語が意味するそれ)との混同をまねくおそれがあるので、採用しにくい。

これにたいし、②は原語の趣旨にそくした訳語であり、①にみるような意味の混同をまねくおそれはない。しかし、FASB 討議資料において、“view” は、たんに「利益観」(views of

討議資料は、「対応」の意義を繰り返し強調している。事実、「対応」は、収益費用アプローチの認識プロセスを特徴づける重要な要素となっている。そこで、本節では、問題点の再整理をかね、FASB 討議資料における「対応」概念とその理論的合意を概観することからはじめたい。

(1) 「対応」のプロセス

「利益は、概念的には、費用の収益への対応 (matching costs with revenues) と、収益の費用への対応 (matching revenues with costs) の、いずれによっても測定可能であるが、前者が伝統的な方法であり、したがって、収益認識の時点調整が利益〔認識〕の時点調整を支配する」(par. 40) と、FASB 討議資料は述べている。さらに続けて、同討議資料は、「[かかる] 対応のプロセスが [……] 現行会計実務の基礎になっている」(par. 40) とも指摘している。

以上の叙述に示されるように、あらかじめ実現ルール (realization rules) にもとづいて収益の認識がおこなわれ、しかるのちに、対応ルール (matching rules) にもとづいて費用の、したがってまた利益の、認識がおこなわれるというプロセスが、FASB 討議資料においては、会計的認識の「伝統的」なプロセスとして提示されると同時に、「現行会計実務の基礎」としても明示的に位置づけられているのである。

FASB 討議資料においては、「対応」のプロセスを意味する用語として、「費

earnings) (p. 36) にとどまらず、「利益測定観」(views of earnings measurement) (par. 33) や、「財務会計・財務諸表観」(views of financial accounting and financial statements) (p. 37) にも連なる、かなり包括的な用語として用いられている。したがって、②は、とりわけ“view”の訳語として、やや限定的すぎるという難点を有している。

③は、以上の問題点をとりあえずクリアした訳語であり、そのかぎりにおいて、最も難点の少ない訳語といえるであろう。したがって、ここでは、③の訳語を選択することにした。

“asset and liability view”および“revenue and expense view”を意味する用語として、“asset/liability approach”および“revenue/expense approach”という用語を使用した欧語文献(たとえば、R. N. Anthony, *Tell It Like It Was: A Conceptual Framework for Financial Accounting*, Richard D. Irwin, 1983, pp. 67-68)も存在するので、このような訳語選択は、あながち不当なものとはいえないであろう。

用の収益への対応」(matching costs with revenues)と「費用と収益の対応」(matching costs and revenues)という二とおりの用語が使用されているが(たとえば, par. 18, footnote, pars. 39-40 and 59-51), 以上にみる「対応」のプロセスをより直截的に表現しているのは, 明らかに前者の用語(すなわち「費用の収益への対応」)である。したがって, そのかぎりにおいて, 前者の用語が, より適切な用語であるといえよう⁶⁾。

(2) 「対応」概念の帰結としての「発生原則を含まない発生主義会計」

さて, ここで看過されてならないのは, 以上にみるような「対応」概念の背後には, 費用を基本的に「収益の付属物」(adjunct of revenue)⁷⁾と解するアメリカの伝統的会計思考が伏在しているということである。当該会計思考のもとでは, 費用は「ある特定期間の収益を生みだすのに要したコスト」⁸⁾として定義され, また, かかる定義をみだす場合にはじめて, それは「収益への賦課項目」⁹⁾として認識されることになるのである。会計上の認識問題に引き寄せて

6) わが国においても, 「対応原則」を表現する用語として, 「収益費用対応の原則(収益・費用対応の原則)」(沼田嘉穂『会計教科書』再訂版, 同文館, 1985年, 21ページ; 武田隆二『会計学一般教程』中央経済社, 1987年, 105ページ; 森川八洲男, 佐藤紘光, 千葉準一『会計学』有斐閣, 1989年, 161ページなど)と, 「費用収益対応の原則(費用・収益対応の原則)」(中村, 前掲書, 69ページ; 黒澤, 前掲書, 1976年, 215ページ; 番場嘉一郎『詳説企業会計原則』森山書店, 1976年, 92ページ; 新井清光『現代会計学』第二版, 中央経済社, 1990年, 97ページなど)という, 二とおりの用語が使用されている。

かかる用語の相違がいかなる理由によって生じたのかは, 必ずしも明らかではない。しかし, 「対応原則」を, 「発生原則により認識された発生費用のうち, 実現原則により認識された期間収益に対応する部分を[期間費用として]認識する[……ための]原則」(興津裕康『入門財務会計』森山書店, 1990年, 86ページ)と解するわが国の通説的会計理論を, より直截的に体现しているのは, 後者の「費用収益対応の原則(費用・収益対応の原則)」であるといえよう。すなわち, わが国の通説的会計理論においては, 収益稼得に先立つ価値費消(原因)事実の発生という側面に, 利益測定焦点が当てられているのである。ここでは, さしあたり, 「収益」と「費用」の認識手順が収益費用アプローチの場合と逆になる点に留意しておきたい。

7) W. A. Paton, *Accounting Theory: With Special Reference to the Corporate Enterprise*, Republication, Accounting Studies Press, 1962, p. 445.

8) *Ibid.*, p. 159.

9) W. A. Paton and A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA, 1940, p. 66, 中島省吾訳『会社会計基準序説』森山書店, 1958年, 113ページ。

これを敷衍すれば、当該会計思考は、「対応概念の適用以前に、費用が別の概念によって独自に予め認識され、〔しかるのちに〕実現概念の採用のもとで、その予め認識された費用と実現収益との対応が問題となるのではないことを示唆している」¹⁰⁾ (傍点引用者) のである。

そして、この会計思考をさらに押し進めるならば、「費用が収益から控除されるのは対応という特性を満たしているからであり、そのために対応原則が必要であって、発生原則は必要ではないとする考え方」¹¹⁾ に、辿り着くであろう。かかる「考え方」は「発生原則を含まない発生主義会計」を結果する。

事実、FASB 討議資料においては、費用認識原則としての「発生原則」への言及はまったく見あたらず、費用はもっぱら「対応」をつうじて認識されるものとされている。すなわち、この意味において、収益費用アプローチは、まさに「発生原則を含まない発生主義会計」として顕現しているのである。しかし、それは、同討議資料にみる「対応」概念からすれば、むしろ当然の帰結というべきであろう。

III 収益費用アプローチにおける“accrual”

とすれば、「発生原則」の語源をなす“accrual”が、FASB 討議資料においてどのように説明され、また、どのような用いられ方をしているのかが、次に問われるべき問題となろう。本節では、この問題について検討してゆくことにしたい。

(1) 「見越」としての“accrual”

FASB 討議資料によれば、「accrual」とは、非現金的な事象および状態をその発生にもとづいて認識するプロセス (the process of recognising noncash events and conditions as they occur), とりわけ、将来、一般に現金による受

10) 井原, 前掲論文, 41ページ。

11) 興津, 前掲書, 87ページ。

取または支払が見込まれている金額について、これを収益・未収入または費用・未支出として認識するプロセスをいう」(par. 18, footnote, イタリックは原文のまま)とされている。すなわち、“accrual”とは、「関連する現金の受取または支払がおこなわれる以前に、収益または費用を認識すること」(par. 18, footnote)とされ、したがって、それは「繰延の逆処理をなすもの」(par. 18, footnote, 太字は原文イタリック)¹²⁾として説明されているのである。

以上のことから、“accrual”は本来、「発生」ではなく、「見越」と訳出されるべき用語であることが理解されるであろう(狭義の“accrual”)¹³⁾。

後続のFASB財務会計概念ステートメントのうち、第6号(FASB, *Elements of Financial Statements, Statement of Financial Accounting Concepts*, No. 6, December 1985. FASB財務会計概念ステートメントを以下“SFAC”と略す)に、“accrual”への言及がみられる。そこでは、“accrual”とは、「将来、一般に現金による受取または支払が見込まれている金額について、これを資産または負債、ならびにそれと関連する負債、資産、収益、費用、利得または損失として認識する会計プロセスである」(SFAC, No. 6, par. 141)とされている。この指摘は、以上にみるFASB討議資料の説明を、財務諸表要素の定義問題との関連において再構成し、簡略化したものといえるであろう。

(2) 「見越・繰延」としての“accrual”

ところが、FASB討議資料は、上掲の説明に続けて、「現行実務におけるaccrual accountingには、たんに見越(accruals)のみならず繰延(deferrals)

12) “accrual contrasts with prepayment and deferral”というのが、当該引用箇所の原文である(イタリックは原文のまま、以下同じ)。しかし、FASB討議資料(par. 18, footnote)において、①“prepayment”は“prepayment received”(前受)と“prepayment paid”(前払)の両方を意味する用語として使用されていること、②“deferral”(繰延)は“prepayment received”と“prepayment paid”の両方を含むとされていることを勘案して、ここでは本文で示したような意識的引用をおこなった。

13) 事実、“accrual”を、「発生」ではなく、「見越」と訳出している邦訳文献も少なくない。たとえば、中島、前掲訳書、26ページ；森川、前掲監訳書、34ページ；平松一夫、広瀬義州訳『FASB財務会計の諸概念』中央経済社、1988年、351ページなどを参照されたい。

も含まれており、また、繰延には、配分 (allocations) および償却 (amortizations) も含まれている」(par. 18, footnote) と指摘している。この指摘から、さらに以下の二点が明らかになる。

第一は、「配分」および「償却」が、「繰延」の一形態とみなされているということである。FASB 討議資料によれば、「繰延」とは、「関連する現金の受取または支払がおこなわれた後で（すなわち、後続の各会計期間において——引用者注）、収益または費用を認識すること」(par. 18, footnote) をいう。つまり、「配分」および「償却」はかかる意味での「繰延」に含まれるということ、上掲の指摘は教示しているのである¹⁴⁾。

第二は、“accrual” が、その原義である「見越」のみならず、さらに、以上にみるような広い意味での「繰延」をも包摂しているということである。したがって、この場合、“accrual” には、時点調整手続の総称としての意味あいがあるが、あらたにつけ加わることになる（広義の“accrual”）。処理手続上の実態にそくしていえば、現行実務にみる“accrual accounting” は、P. A. Pacter が的確に表現しているように、「繰延見越会計」(deferral and accrual accounting)¹⁵⁾ として機能しているのである。

14) FASB 討議資料は、「配分」および「償却」について、以下のように述べている。

「配分とは、ある方法ないし公式にもとづいて、一定金額を割当て、あるいは配賦するプロセスをいう。それは償却よりも広い概念であり、償却はこれに含まれる。すなわち、償却は配分の一プロセスをなす。よく知られた配分の事例として、製造間接費の製造部門または原価中心点への、さらには製品単位への配分、『一括購入』原価の個別資産への相対的市場価値を基礎とした配分、保険料または建物原価の複数会計期間への割当、をあげることができる。」(par. 18, footnote, 太字は原文イタリック、以下同じ)

「償却とは、規則的な支払または減価をつうじて、一定金額を組織的に控除するプロセスをいい、とりわけ、財務会計においては、現金の受取額または支払額として【すでに】記録された金額を、収益ないし費用の認識にもとづいて組織的に控除するプロセスを意味している。すなわち、それは、前受・前払の会計処理のためのプロセスであり、したがって、見越の逆処理をなすものである。よく知られた償却の事例として、減価償却、減耗償却、保険料【の費用化】、賃貸料（前受ないし前払）【の収益・費用化】、前払代金【の費用化】、のれん償却、をあげることができる。」(par. 18, footnote)

「配分」および「償却」に関する以上の叙述は基本的に、SFAC, No. 6, pars. 141-142 でも踏襲されている。

15) P. A. Pacter, “The Conceptual Framework: Make No Mystique about It”, *Journal of Accountancy*, July 1983, p. 87.

ちなみに、SFAC, No. 6においても、「accrual accounting [……]」には、たんに見越のみならず繰延も含まれており、また、繰延には、配分および償却も含まれている」(SFAC, No. 6, par. 141)との指摘を見いだすことができる。このことは、“accrual”を時点調整手続の総称とみなす解釈が、FASB 概念フレームワークにおいても不変であることを示している。

(3) 小 括

以上の検討から、“accrual”には狭義(見越)と広義(見越・繰延)の二つの意味が並存しており、しかも、文脈によって当該用語がかなり幅のある用いられ方をしているということが理解されるであろう。しかし、わが国の会計学文献にみるような「費用認識の原則」¹⁶⁾、あるいは「費用認識の一般的基準」¹⁷⁾といった意味で“accrual”が使用されている事例は、少なくともFASB 討議資料においては、まったく見あたらないのである。さらにまた、当該用語が、同討議資料においては、「原則」や「基準」ではなく、「認識プロセス」あるいは「処理手続」を意味する用語として、もっぱら使用されているという点にも留意しておく必要があるだろう。

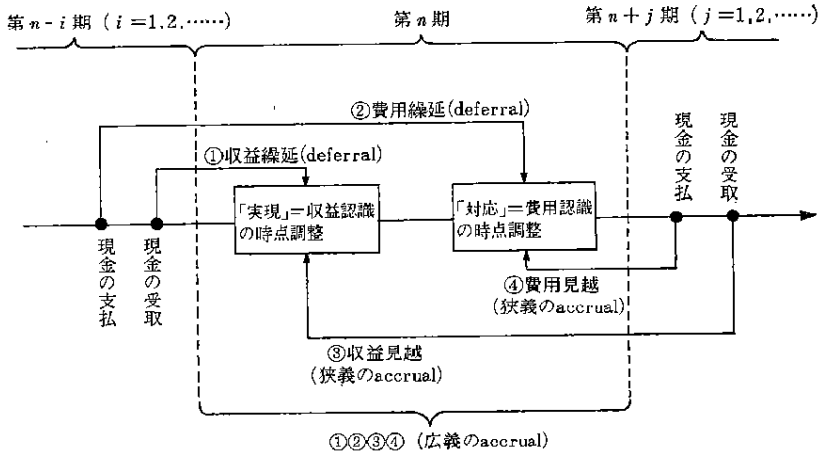
すなわち、以上を要するに、“accrual”なる用語は、損益の認識原則というよりもむしろ、「見越」ないし「見越・繰延」という時点調整手続によって具現される認識プロセス、あるいは当該手続それ自体を、包括的に表現した用語であると解されるのである。

利益測定プロセスを「『実現』と『対応』のプロセス」(par. 18, footnote)と規定する収益費用アプローチの構造にてらして“accrual”の機能を整理すると、図1のように図示できるであろう。

16) 奥津, 前掲書, 88ページ。

17) 中村, 前掲書, 67ページおよび69ページ。

図1 利益測定プロセスにおける“accrual”の機能



IV 会計的認識のプロセスにおける「発生原則」の位置づけ

前節までの検討によって、「費用の認識測定に関する会計基準」としての「発生原則」は収益費用アプローチに含まれていないことを、(再)確認することができた¹⁸⁾。しかし、そのことから、さらに踏み込んで、収益費用アプローチは本質的に「発生原則を含まない発生主義会計」とであると言い切ることが、果たして可能なのであろうか。本節では、この問題を明らかにするべく、当該アプローチの認識プロセスについて、さらにつっ込んだ検討をくわえてゆきたいと思う。

18) ちなみに、こうした意味での「発生原則を含まない発生主義会計」は、アメリカに固有のものではない。たとえば、「ドイツの正規の簿記の諸原則の体系の中で[も……]、発生概念が用いられておらず、実現概念と対応概念とで期間収益と期間費用の把握が行われている」(中田清「発生概念・実現概念および対応概念の再検討」『会計』第133巻第2号、1988年2月、21ページ)る。このことは、「費用認識の原則として発生原則を重視する」(興津、前掲書、88ページ)わが国の通説的会計理論が、国際比較の観点から見ると、むしろ特殊な会計理論として存在していることを示唆している。この問題はさらに立ち入った検討を要する重要な問題であるが、課題の制約上、ここでは以上を指摘するにとどめておきたい。

(1) 発生主義会計の特質

FASB 討議資料は、発生主義会計における認識上の特質（以下たんに「特質」という）を、現金収支会計（いわゆるキャッシュ・フロー会計、以下同じ）におけるそれとの対比において、以下のように論じている。

すなわち、「こんにちの企業活動はきわめて複雑であり、それは、さまざまな時点で取得された多くのインプットの結合的結果としてアウトトップを生産する長期のプロセスを必要としている」(par. 8) ので、「現金収支のみを表示した報告書では、投下現金と回収現金——すなわち犠牲と便益——を合理的に関連づけることができない [……]。」(par. 8) これにたいして、「発生主義会計は、現金収支そのものよりも、現金収支に影響をおよぼす取引および事象を重視し、基本的には現金よりも非現金的な資産・負債に基礎をおく」(par. 8) 会計なので、そこでは投下現金と回収現金の合理的な関連づけが可能となる。したがって、「発生主義会計によって測定される期間利益は一般に、同一期間における企業現金の変動報告書〔で表示される金額〕よりも、企業の現金稼得能力の適切な指標とみなされている」(par. 8) のである。

FASB 討議資料の先行文献であり、「[同] 討議資料の導入部」(par. 3) としての意義をもつ『営利企業の財務諸表の目的に関する中間報告』(FASB, *Tentative Conclusions on Objectives of Financial Statements of Business Enterprises*, December 2, 1976. 同中間報告を以下“FASB, 1976”と略記する) では、以上にみる発生主義会計の特質が、さらにいっそう簡潔に述べられている。

すなわち、「発生主義会計は、取引その他の事象の営利企業にたいする財務的影響を、当該取引ないし事象が現金収支をもたらした期間に限定せず、むしろ、当該取引ないし事象が発生した期間(the period in which the transactions or events occur) において、認識しようとするものである。」(FASB, 1976, par. 159) いいかえると、「発生主義会計と現金収支会計の主たる相違は時点調整 (timing) にある」(FASB, 1976, par. 168) のである¹⁹⁾。

19) 以上とほぼ同様の指摘は、SFAC, No. 1, pars. 44 and 46; SFAC, No. 6, pars. 139 and 144/

(2) 会計的認識の規範としての「発生原則」

つまり、FASB 討議資料およびその関連文献においては、取引その他の事象の財務的影響を「当該取引ないし事象が発生した期間」に認識すること、すなわち会計的認識の時点調整思考が、発生主義会計の特質として強調されているのである。そして、もしかりに、かかる特質を「発生原則」と呼ぶことが許されるとすれば（ただし FASB 討議資料およびその関連文献においてそのような呼称が用いられているわけではない）、「発生原則」こそは、発生主義会計における認識プロセスを支配する基本原則といえることができるであろう²⁰⁾。

しかし、そのさい留意されるべきは、かかる意味での「発生原則」それ自体は、会計的認識のたんなる規範でしかありえないということである。というのは、そこでいう「発生」(occurrence) の概念が、操作性 (operationality) を欠いた曖昧な概念でしかないからである²¹⁾。したがって、「発生原則」にもとづ

にも見いだすことができる。

ということは、すなわち、認識上のかかる特質が、『収益・費用中心主義』から『資産・負債中心主義』への転換（津守常弘『アメリカ会計原則設定史の歴史的教訓』『JICPA ジャーナル』第3巻第1号、1991年1月、43ページ）を一つの重要な特徴とする FASB 概念フレームワークにおいても、依然として発生主義会計の基本的特質として位置づけられているということの意味している。このことは、通説的発生主義会計との対比において、資産負債アプローチの概念構造を検討するうえで、重要な論点となるであろう。

- 20) わが国の企業会計原則第二の一Aにいう「発生主義の原則」は、かかる意味での「発生原則」を規定したものと考えられる。したがって、そのかぎりにおいて、本文で示したような認識上の特質を「発生原則」と呼ぶことは、わが国における通説的会計理論にしたがった解釈といえることができるであろう。

問題は、「発生主義の原則」が、あまりにもしばしば、会計的認識のルールと混同されてきたという点にある。一部の論者によって「発生主義の原則」の多義性が指摘されてきたが、それはかかる混同を解消するものとはなっていない（たとえば、会田義雄『財務諸表入門』同文館、1986年、67-69ページ；黒澤、前掲書、1976年、196-201ページなど）。

- 21) 「発生原則」の曖昧性は、わが国においても問題にされてきた。たとえば、新井教授は、「発生主義」の短所として、「①『発生』または『発生事実』そのものの概念が抽象的であるという点、②したがって発生事実の認識と損益額の測定において主観や判断の介入する余地が多分に存在するという点、いいかえれば測定される収益および費用の額の正当性を客観的、具体的に立証することが困難であるという点、③とくに収益の計上基準としてこの発生主義を適用すると、恣意的または主観的な見積りにもとづいて未実現の収益が計上されるという点」（新井、前掲書、1982年、177ページ）をあげておられる。

しかし、教授は、以上の指摘に続けて、「費用については、[……] その発生の事実をほとんど確定的な基礎にもとづいて把握するので（たとえば未払費用とか引当費用の計上にみるよう

いた会計的認識を実践に導くためには、当該認識のプロセスを操作可能なものにするためのルールが必要となる。収益費用アプローチの認識プロセスに関する FASB 討議資料の一連の叙述は、「実現」および「対応」がまさにそうしたルールであることを示唆しているのである²²⁾。

すなわち、通説的発生主義会計においては、「非現金的な資源および権利を貨幣 (money) [または貨幣同等物] に変換するプロセス」(par. 18, footnote) である「実現」をつうじて、利益測定上の「独立変数」²³⁾ である収益がまず認識され、しかるのちに、当該収益との「対応」をつうじて、その「従属変数」²⁴⁾ である費用が認識されるのである。それは、FASB 討議資料がいうところの、取引その他の事象の財務的影響を「当該取引ないし事象が発生した期間」に認識するプロセスである。しかし、その具体的な認識操作を導いているのは、当該取引ないし事象の「発生」それ自体ではなく、会計的認識のルールとしての「実現」および「対応」なのである。すなわち、ここに、会計的認識の規範としての「発生原則」と、会計的認識のルールとしての「実現」および「対応」の

に、上述した収益の計上にもみるような難点はほとんど生じない。したがって、今日の制度会計においては、費用の計上は、原則として発生主義にもとづいて行なわれている(同上書、177ページ)と述べておられる。

この後段の叙述はわが国における通説的理論解釈を要約したものといえよう。そこには論ずべき多くの問題点が含まれているが、とりあえずここでは以下の二点を指摘しておきたい。一つは、「発生主義にもとづいて」費用を把握するためには、「確定的な基礎」といった操作的概念をあらたに導入する必要があるということである。二つは、「確定的な基礎」なる概念もまたきわめて曖昧な概念であり、したがって、当該概念の導入それ自体が、あとでみるような「発生原則」の拡散化の契機になるということである。

22) たとえば、「収益実現ルール」(revenue realization rules), 「費用対応ルール」(expense matching rules) なる用語を、FASB 討議資料に見いだすことができる (par. 46)。

なお、同討議資料では、「実現」および「対応」は、当該ルールによって具現される認識プロセスを意味する用語としても使用されている(たとえば、par. 18, footnote, pars. 39-40 など)。

23) 24) F. A. Beams, *A Critical Examination of the Matching Concept in Accountancy*, University of Illinois, 1968, p. 91.

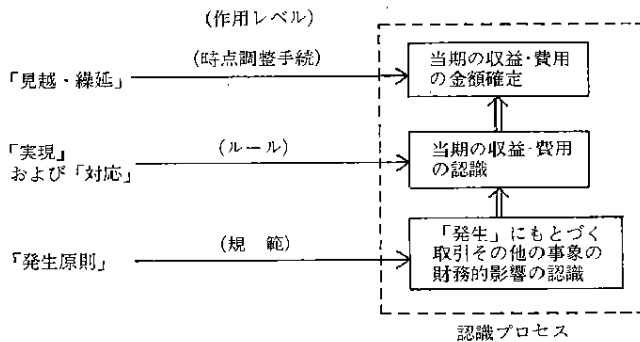
同上書において F. A. Beams は、以下のように「対応」を定義づけている。それは、アメリカの通説的発生主義会計における「実現」および「対応」の認識操作を的確に描出した一例として、注目に値しよう。

すなわち、「対応」とは、「収益と費用の機能的関連性を認識し、任意の客観性テスト[としての「実現」]によってあらかじめ決定される独立変数[たる収益]にてらして、期間利益決定上の従属変数[たる費用]の測定を支援する利益認識概念」(*Ibid.*, p. 91) である。

認識プロセスにたいする作用レベルの相違を見いだすことができるのである。

他方、「実現」および「対応」をつうじて認識される各会計期間の収益および費用は、会計的認識の時点調整手続である「見越・繰延」(accrual)をつうじて具体的な金額確定にいたる。以上を要するに、通説的発生主義会計としての収益費用アプローチの認識プロセスは、図2にみるような重層的構造として理解されるのである。

図2 収益費用アプローチの認識プロセス



V わが国における「発生原則」の通説的解釈とその問題性

会計的認識のルールと時点調整手続（あるいはそれらによって具現される認識プロセス）だけを見れば、収益費用アプローチは確かに「発生原則を含まない発生主義会計」として顕現している。しかし、その基底には会計的認識の時点調整思考という当該アプローチの特質が潜在しており、この特質が会計的認識の規範としての役割を担っているのである。本稿では、かかる特質を「発生原則」とみなしたうえで、収益費用アプローチの認識プロセスを明らかにした。

さて、ここで再び強調しておきたいのは、会計的認識の規範である「発生原則」と、会計的認識のルールである「実現」および「対応」が、認識プロセスへの作用レベルを異にする概念であるということである。事実、「発生原則」

の作用レベルを「実現」および「対応」のそれと区別することは、会計理論の整合的展開を計るうえで重要な意義を有している。そこで、本稿をとじるにあたって、この区別がきわめて曖昧なわが国の通説的発生主義会計に目を転じ、その曖昧性のゆえにいかなる理論的混乱が生じているかを概観し、当該区別の重要性に関する理解をさらに深めておきたいと思う。

わが国においては、「発生原則」が「損益計上原則の基本」²⁵⁾（傍点引用者）として無媒介的に措定されていることから、当の「発生」を何にもとづいて認識するか（いいかえると「発生原則」の操作性をいかにして確保するか）という問題が、会計的認識の根幹にかかわるあらたな問題として不可避的に生じることになる。周知のように、かかる「発生」の認識根拠とされているのは基本的には「価値発生・価値費消事実の発生」であるが、「損益計上原則の基本」としての包括性を「発生原則」において確保するべく、当該認識根拠をさらに、「価値発生・価値費消原因事実の発生」にまで拡張するのが、こんにちの通説的解釈となっている。ところが、「価値増加・価値減少の原因は究極的には企業の設立自体になってしま」²⁶⁾うために、認識根拠のこうした拡張解釈は「発生原則」の拡散化をもたらすと同時に、「発生の意味をめぐる定めがたい議論」²⁷⁾を不断に生みだす大きな原因ともなってきたのである。しかも、収益認識にたいする「実現原則」の原則的適用によって、拡散した「発生原則」の適用はもっぱら費用認識に集中し、このことが保守主義の不健全な発現を先導（あるいは援護）する理論的枠組として機能してきたことを見逃すことができない。長期にわたる引当金会計の混乱はその顕著な事例といえるであろう²⁸⁾。

収益費用アプローチにおいては、既述のように、「非現金的な資源および権

25) 新井, 前掲書, 1990年, 157ページ。

26) 中田, 前掲論文, 17ページ。

27) 井原, 前掲論文, 50ページ。

28) わが国の引当金会計における「発生原則」の問題性については、太田正博「引当金会計の研究(1)——接近方法と製品保証引当金——」『福岡大学商学論叢』第28巻第3号, 1984年1月, 77ページ以下; 松本敏史「二つの期間損益観と引当金」『企業会計』第39巻第10号, 1987年10月, 113ページ以下を、参照されたい。

利を貨幣〔または貨幣同等物〕に変換するプロセス〕である「実現」をつうじて、利益測定上の「独立変数」である収益がまず認識され、しかるのちに、当該収益との「対応」をつうじて、その「従属変数」である費用が認識される。規範としての「発生原則」はかかる認識プロセスに直接的な作用をおよぼさない²⁹⁾ので、以上にみるような会計理論の混乱（とりわけ「発生の意味をめぐる定めがたい議論」）は、本来的に生じることがないのである²⁹⁾。

29) しかし、このことは、アメリカの通説的発生主義会計としての収益費用アプローチの無批判的な理想化を是認するものではない。というのは、前掲別稿で明らかにしたように、収益費用アプローチにおいても、「対応」概念および「非歪曲性」概念をめぐる会計理論の錯綜的展開がみられるからである。FASB 討議資料において、収益費用アプローチの代替的会計観として資産負債アプローチが提示されたのは、かかる事情と深く関連している。