

經濟論叢

第150卷 第1号

高寺貞男教授記念號

献 辞	瀬地山 敏	
二つの貨幣価値変動会計	中 居 文 治	1
土地保有利得税の会計学的考察	醍 醐 聰	20
近世会計実務からみた現代会計理論	西 川 登	42
持分法適用政策の財務的背景	小 野 武 美	57
戦略的投資決定の理論について	山 本 昌 弘	72
先物取引の会計現象	澤 邊 紀 生	88
会計観の選択と概念フレームワークの構築	藤 井 秀 樹	114

高寺貞男 教授 略歴・著作目録

平成4年7月

京 都 大 学 經 濟 學 會

会計観の選択と概念フレームワークの構築

—FASB 1976年討議資料における二つの会計観について—

藤 井 秀 樹

I はじめに

財務会計基準審議会（以下“FASB”という）の1976年討議資料（*Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement, Discussion Memorandum, December 2, 1976.* 以下，同討議資料からの引用にさいしてはパラグラフ番号ないしページ数字のみを記す）は，従来の通説的会計観である損益計算指向的会計観を収益費用アプローチ（*revenue and expense view*）なる用語のもとに一括し，これと対比されるべき会計観として，資産負債アプローチ（*asset and liability view*）を提示した¹⁾。本稿の目的は，これら2つの会計観の論理構成を同討議資料の叙述に

1) “*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）」。その使用例として，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テ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；戸田龍介「米国における資産負債中心主義の検討—財務諸表の有機的結合を中心として—」『経済論究』第81号，1991年11月，114ページなどがある。

②「資産・負債中心（主義）的利益観」および「収益・費用中心（主義）利益観」。その使用例として，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ページ以下などがある。

③「資産・負債アプローチ」および「収益・費用アプローチ」。その使用例として，原陽一訳ノ

したがって追跡し、各会計観の理論的特徴点を筆者なりに整理したうえで、1976年討議資料におけるFASBの問題提起の会計学的含意を検討することにある²⁾。

本題に入るまえに、かかる検討作業を本稿の目的とする理由について、多少なりとも立ち入った説明をしておく必要がある。そこで、節をあらためて、まずこの問題にふれておきたいと思う。

II 検討素材としての1976年討議資料の意義

(1) 1976年討議資料における問題提起

近代会計理論の確立は、一般に、財産計算指向的会計観から損益計算指向的会計観への会計観の「転換」によって達成されたとされている³⁾。以後こん

①「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；日本会計研究学会スタディ・グループ（主査・土方久）『貸借対照表能力に関する研究』第1年度中間報告、1991年9月13日、3ページ以下などがある。

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」そのものに関する解釈（たとえば「資産観」や「負債観」といった用語が含意するそれ）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、1976年討議資料において、“view”は、たんに「利益観」(views of earnings) (p. 35)にとどまらず、「利益測定観」(views of earnings measurement) (p. 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ーした訳語であり、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。

なお、以下、本稿では、資産負債アプローチと収益費用アプローチを束ねた用語としてとりあえず「会計観」を用いるが、文脈によって、「会計観」を、「利益観」、「利益測定観」、「財務会計・財務諸表観」によって代替することも可能である。

2) 1976年討議資料は、「第3のアプローチ」(par. 31)として、非連携アプローチ(nonarticulated view)なるアプローチを提示している。しかし、当該アプローチは、以下での検討作業と直接的な関連性をもたないので、本稿ではこれに言及しないことにする。すなわち、以下での検討作業は、「財務諸表の連携」を前提としている。↗

ちにいたるまで、損益計算指向的会計観が、通説的会計観として、わが国を含む資本主義各国の会計制度と会計実務を指導してきたのは周知のとおりである⁴⁾。

ところが、近年、損益計算指向的会計観の指導性にたいして、根底的な問いかけが、各方面からなされるようになった。ある論者たちによれば、事態はたんなる「問いかけ」の段階を越え、現在すでに、「〔実務としての〕財務報告は、損益計算書に焦点をあてたものから、貸借対照表に焦点をあてたものへの移行期にある⁵⁾」とされている。会計観のこうした再「転換」の嚆矢となったのが、FASBの概念フレームワーク・プロジェクト(1973-1985年)であり、とりわけ、当該プロジェクトの実質的な出発点をなす1976年討議資料の公表であった⁶⁾。

4) なお、非運携アプローチの理論的検討をおこなった邦語文献として、佐藤、前掲論文、76ページ以下；永野、前掲論文、133ページ以下；戸田、前掲論文、124ページ以下などがある。

3) 黒澤清『近代会計学』改訂増補版、春秋社、1969年、115-121ページ。

この点については、以上のほか、さらに、W. A. Paton and A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA, 1940, pp. 9-11, 中島省吾訳『会社会計基準序説』改訳、森山書店、1958年、15-18ページ；E. S. Hendriksen, *Accounting Theory*, Richard D. Irwin, 1965, 水田金一監訳『ヘンドリックセン会計学』上巻、同文館、1970年、73ページを参照されたい。

4) 1976年討議資料においても、以下のような記述がなされている。「会計実務および会計プロナウンズメントのほとんどは、これまで数十年間、収益費用アプローチに準拠してきたのであり、会計および財務諸表にたいしてなされてきた批判の多くは、そうした会計のあり方に起因するものであると、かれら(資産負債アプローチの支持者たち—引用者注)は主張している。」(par. 66)。

5) M. V. Sever and R. E. Boisclair, "Financial Reporting in the 1990's: Expect longer, Harder-to- Explain Financial Statements in the Decade Ahead", *Journal of Accountancy*, Vol. 169, No. 1, January 1990, p. 37.

この点については、さらに、今田、前掲論文、30-31ページ；久保田、前掲論文、124-125ページ；津守常弘「会計数値の性質に関する覚書—会計指標研究の基礎—」津守常弘編『現代社会と経営・経済指標』海鳥社、1990年、35ページ；辻山栄子『所得概念と会計測定』森山書店、1991年、122-127ページ；岡田裕正「資産負債中心主義と収益費用中心主義」『経営と経済』第71巻第1号、1991年6月、82ページ；今福愛志『会計政策の現在』同文館、1992年、254-255ページなどを参照されたい。

6) 会計観のかかる再「転換」を提起した先行研究として、たとえば、R. T. Sprouse and M. Moonitz, *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*, AICPA Accounting Research Study No. 3, 1962, 佐藤孝一、新井清光共訳『アメリカ公認会計士協会・会計公準と会計原則』中央経済社、1962年；R. T. Sprouse "The Balance Sheet—Embodiment of the Most Fundamental Elements of Accounting Theory", in W. E. Stone (ed.), *Four-*

ここでとくに注目しておきたいのは、「財務会計および財務報告のための概念フレームワークの基礎として、資産負債アプローチ、収益費用アプローチ〔……〕のうち、いずれのアプローチが選択されるべきか」(par. 25) という、同討議資料の問題提起である(以下では「財務会計および財務報告のための概念フレームワーク」をたんに「概念フレームワーク」という)。あらためて指摘するまでもなく、ここでは会計観の選択問題が提起されている。資産負債アプローチ、収益費用アプローチという2つの会計観は、じつは、当該選択問題を論じるための理念モデルとして提示されたものであった。すなわち、1976年討議資料は、損益計算指向的会計観の指導性にたいする問いかけを、かかる問題提起をとおしておこなっているのである。

そして、さらに留意されるべきは、上掲のごとき会計観の選択問題が、概念フレームワークの「基礎」にかかわる問題として提起されているということである。FASB が概念フレームワークに期待したのは、「将来の財務会計基準および財務会計実務の基盤となり、そしてやがては現行の財務会計基準および財務会計実務を評価するための基礎として役立つような諸概念および諸関係」⁷⁾を明らかにすることであった。FASB は、かかる機能を具備した概念フレームワークを、会計上の「憲法」として位置づけている⁸⁾。つまり、会計観の選択問題は、会計上の「憲法」である概念フレームワークの「基礎」の確定問題、

⁷⁾ *Foundations of Accounting Theory*, Second Printing, University of Florida Press, 1974, pp. 90-104 がある。

これらの先行研究は、試案ないし個人研究として公表されたものである。これにたいし、1976年討議資料は、デュー・プロセスにもとづいて公表された FASB の公式文献であり、会計実務への影響力という点では、先行研究とは比較にならないほどの重要性を有しているのである。本文ではあえてふれなかったが、このことも、本稿で同討議資料をとりあげる理由の一つである。

7) FASB, *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, SFAC, No. 1, 1978, par. 3.

なお、FASB 財務会計概念ステートメント(SFAC)からの引用にあたっては、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；森川、前掲監訳書を参考にした。

8) FASB, *Scope and Implications of the Conceptual Framework Project*, 1976, p. 2.

この文献は、*Tentative Conclusions on Objectives of Financial Statements*, December 2, 1976, ならびに1976年討議資料で示された FASB の見解を要約したものであり、1976年討議資料にその添付資料として再録されている。なお、その全訳が、森川、前掲監訳書、1-39ページ

いいかえると、「メタ憲法」の設定問題として、提起されたのであった。

したがって、会計上の「憲法」である概念フレームワークの本旨をさぐり、FASB が提起した会計観の再「転換」の会計学的含意を明らかにしようとするれば、会計観の選択問題に関する理論分析的な検討が避けてとおれない課題となるであろう。そして、かかる検討作業を具体的に進めてゆくためには、概念フレームワーク・プロジェクトの実質的な出発点をなす1976年討議資料に立ち返り、選択されるべき会計観として提示された2つの会計観の論理構成を、同討議資料の叙述にそくして可能なかぎり正確に追跡することが、欠くことのできない課題となるのである。

(2) 概念フレームワークの原初的構想を伝える文献としての1976年討議資料

以上では、検討素材としての1976年討議資料の意義を、もっぱらその問題提起に引き寄せたかたちで整理してきた。しかし、同討議資料の意義は、決してそれに尽きるわけではない。同討議資料の意義は、さらに、概念フレームワーク・プロジェクトの最終的成果である財務会計概念ステートメント (Statement of Financial Accounting Concepts, 以下“SFAC”と略す) との対比においても、明らかにされる必要がある。

FASB は、1978年から1985年にかけて6つ(実質的には5つ)のSFACを公表し、概念フレームワーク・プロジェクトをひとまず終了した⁹⁾。ところが、その最終的成果としてのSFACは、1976年討議資料に盛られたFASBの本源的会計観を底流に秘めながらも、現行会計実務の容認に大きく傾斜したものとなった。というのは、当該プロジェクトは、SFACが順次公表されてゆく過程で実務界からの激しい抵抗に遭遇し、現実へのなしくずし的な妥協を余儀な

に収録されている。

以下では、引用文献として注記するさいに、*Tentative Conclusions on Objectives of Financial Statements* を“FASB, 1976a”, *Scope and Implications of the Conceptual Framework Project* を“FASB, 1976b”と、それぞれ表記する。

9) SFAC, No. 3 は、SFAC, No. 6 によって代替されたので、実質的には5つのSFACが公表されたことになる。本文で「実質的には5つ」とかっこ書きしたのは、かかる意味においてである。

くされたからである¹⁰⁾。

本稿との関連でとくに見落とせないのは、そうした妥協の結果として、SFACが、会計規制にとってきわめて重要ないくつかの点で、一意的な解釈を許さない曖昧な記述を多く含むものになったということである。このことを如実に示した顕著な一例として、実質的ディフィーザンスの会計基準をめぐる論争をあげることができよう。

当該会計基準の設定活動は FASB のデュー・プロセス (Due Process) にそって1982年から1984年にかけて展開されたのであるが¹¹⁾、その過程で、実質的ディフィーザンスを債務の償還とみる論者と、これに異を唱える論者の双方が、SFAC のまったく同じ記述 (具体的には、SFAC, No. 3, par. 143 の「負債の特徴」に関する記述) を援用し、それぞれの見解の正当性を競ったのである¹²⁾。この事実、SFAC の当該記述が、相互対立的な見解のいずれをも「正当化」しうるほど曖昧なものであるということ、きわめて雄弁に物語っている。一般に、「FASB の概念的枠組 (本稿でいう “概念フレームワーク” ——引用者注) は、会計基準の設定において必ずしも十分にその機能を発揮しているとはいえない¹³⁾」と評されているが、かかる事情からすれば、それは当然の評価といえるであろう。

10) この点については、津守常弘「会計基準設定の現代的特徴と方向(二・完)」『会計』第133巻第2号、1988年2月、97-106ページ；津守常弘「FASB『概念的枠組』の形成と測定属性の問題」『会計』第137巻第6号、1990年6月、22-23ページを参照されたい。

11) 本稿では、とりあえず、公開草案「債務の償還ならびに制限付資産と関連債務の相殺」(*Extinguishment of Debt and the Offsetting of Restricted Assets against Related Debt*, Exposure Draft, October 13, 1982) の公表から、専門公報第84-4号「債務の実質的ディフィーザンス」(*In-Substance Defeasance of Debt*, Technical Bulletin No. 84-4, October 17, 1984) の公表までを、当該会計基準の設定期間と考えた。

12) その詳細については、田中建二『オフバランス取引の会計』同文館、1991年、16-17ページ；佐藤信彦「米国における『実質的ディフィーザンス』の会計処理基準」『経済集志』第61巻第1号、1991年4月、92-98ページ；佐藤信彦「FASB 概念報告書の性格に関する一考察—財務会計基準書76号の設定に関連して—」『会計』第140巻第1号、1991年7月、37-42ページを参照されたい。

13) 田中、前掲書、16ページ。

概念フレームワークの評価については、さらに、P. B. W. Miller, "The Conceptual Framework; Myths and Realities", *Journal of Accountancy*, Vol. 159, No. 3, March 1985, pp. 7

しかし、そのさい、看過されてならないのは、概念フレームワークが以上にみるような重大な「欠陥」を内在させているにもかかわらず、当該フレームワークの撤回や抜本的修正が現実の課題として提起されたことは、現在にいたるまで一度もないということである。それどころか、概念フレームワークの会計上の「憲法」としての影響力は、逆に国際的な広がりさえ見せつつある¹⁴⁾。

重大な「欠陥」を内在させているにもかかわらず、概念フレームワークの撤回や抜本的修正が現実の課題とはならず、むしろ、その国際的な影響力が徐々に拡大しつつある理由は、さしあたり問わないことにする¹⁵⁾。ここで注目しておきたいのは、概念フレームワークに代わる会計上の「憲法」が依然として存在しないことから、当該フレームワークの基底にひそむ FASB の本源的会計観が、きわめて不十分ながら、会計規制の規範として現在もなお、同審議会の会計基準設定活動に「作用」し続けているという事実である。

そうであればこそ、概念フレームワークの原初的構想を伝える数少ない FASB の公式文献である1976年討議資料に立ち返り、その検討をつうじて

\62-71; D. Solomons, "The FASB's Conceptual Framework: An Evaluation", *Journal of Accountancy*, Vol. 161, No. 6, June 1986, pp. 114-124; L. A. Daley and T. Tranter, "Limitations on the Value of the Conceptual Framework in Evaluating Extant Accounting Standards", *Accounting Horizons*, Vol. 4, No. 1, March 1990, pp. 15-24; 岡部孝好『会計情報システム選択論』中央経済社, 1985年, 6-19ページ; 高須, 前掲論文, 65-70ページ; 佐藤, 前掲論文, 1991年7月, 42-43ページなどを参照されたい。

14) 概念フレームワーク形成の機運は、その後、カナダ勅許会計士協会 (CICA), オーストラリア会計基準審議会 (AcSB & PSASB), 国際会計基準委員会 (IASB), 国連などに波及し、FASB のそれを明確に意識した概念フレームワーク (ないしそれに相当するステートメント) が当該各機関によって漸次、公表されてきた。こうした動向は、近い将来、わが国の会計制度および会計実務にたいしても、何らかのかたちで影響をおよぼすものと予想される。かかる現状認識が、本稿での検討作業の一つの背景となっている。

なお、諸外国および国際機関における概念フレームワークの形成問題については、高須教夫、木本圭一「会計情報の質的特性に関する概念フレームワークの展開」日本会計研究学会スタディ・グループ (主査・興津裕康)『会計情報の特性に関する研究』第2年度最終報告, 1990年9月11日, 30-36ページ; 木本圭一「翻訳: 国連・『財務諸表の基礎となる基本目的および諸概念』『近畿大学短大論集』第24巻第2号, 1992年3月, 17-42ページを参照されたい。

15) この問題については、さしあたり、高須, 前掲論文, 1991年, 65-70ページ; 佐藤, 前掲論文, 1991年7月, 42-43ページ; 拙稿「FASB 概念フレームワークの意義に関する考察—記述的会計論者の批判によせて—」『経済論叢』第146巻第2号, 1990年8月, 28-31ページなどを参照されたい。

FASB の本源的会計観を明らかにすることが、同審議会による会計基準設定活動の方向性を見とおすうえで、欠くことのできない課題となるのである。かかる検討作業は、SFAC を順次公表する過程で FASB が重ねた妥協の軌跡を照射することにもつながるであろう。

III 2つの会計観とその論理構成

1976年討議資料は10章だて3部構成をとっている¹⁶⁾。会計観の選択問題が論じられているのは、その実質的な導入部ともいべき第1部第2章「財務諸表要素を定義するための基礎」(Bases for Defining Elements of Financial Statements) においてである。なお、以下では、同討議資料の用語法(たとえば pars. 11-14 and 26-27) にしたがって、「財務諸表要素」をたんに「要素」という場合もある。

(1) 1976年討議資料における2つの会計観の提示

財務会計上の期間利益(以下たんに「利益」という)は、「財務諸表において伝達される情報の焦点」(par. 4)であるにもかかわらず、「期間利益の本質、ならびに当該本質と経済的資源・義務の関係」(par. 28)について根深い見解の対立が存在するために、利益測定のあり方をめぐってこれまで多くの議論や論争がなされてきた(pars. 10)。1976年討議資料は、財務諸表要素の定義と測定に関する概念的検討をつうじて、そうした議論や論争に FASB としての規範的方向性を与えようとしたものである¹⁷⁾。

16) 1976年討議資料の構成を要約的に紹介した邦語文献として、高須教夫、藤井秀樹、浦崎直浩、原陽一、山地範明、富増和彦「FASB 概念フレームワークにおける基本問題—1976年討議資料の検討を中心に—」『企業会計』第43巻第10号、1991年10月、128-134ページがある。

17) 概念フレームワーク・プロジェクトにおける1976年討議資料の位置づけについて、以下かんたんに言及しておく。

概念フレームワーク・プロジェクトは、「いくつかのステップないし段階をつうじて遂行される壮大かつ継続的なプロジェクト」(par. 11)であり、「財務諸表要素の定義と測定」を論じた1976年討議資料はその「第二段階」(par. 11)に位置している。とりわけ、「財務諸表要素を定義することは、財務諸表が何を表示すべきかを決定するうえできわめて重要なステップ」(par. 7

ところで、利益は、「一期間（すなわち二時点間）における企業の正味資産ないし資本の増減額」（par. 30）、あるいは「当該期間における収益と費用の差額」（par. 30）の、いずれかとして測定される。「もし利益計算書と財政状態表が『連携』しているならば、これら二つの利益測定は同一の測定プロセスに属し、企業の収益・費用差額は同時に、当該企業の正味資産ないし資本の増加額をなす」（par. 31）であろう。

ところが、「長期にわたる強調点の相違が、2つの利益測定観〔の形成〕を導いてきた」（par. 31）のである。一つは資産負債アプローチと称する利益測定観であり、もう一つは収益費用アプローチと称する利益測定観である¹⁸⁾。「連携した財務諸表におけるそれらの相違は強調点の相違であることが多いが、利益の測定および財政状態の報告において重要な相違をもたらす場合もある。」（par. 31）そして、その「重要な相違」を明らかにすることは、「資産、負債、収益、費用、およびその他の財務諸表要素を定義するための基礎」（par. 32）を明らかにすることにつながるであろう。

かかる状況認識と問題意識にもとづき、1976年討議資料は、既述のような問題提起、すなわち、「概念フレームワークの基礎として、資産負債アプローチ、収益費用アプローチ〔……〕のうち、いずれのアプローチが選択されるべき

\27) となり、しかも、かかるステップをつうじて定義される当該各要素の属性が、「財務諸表において測定され、報告されるべき属性」（par. 27）となるので、同討議資料第1部の定義問題に関する議論は、同討議資料第3部の測定問題に関する議論の「基礎を提供するもの」（par. 27）となるのである。

ちなみに、概念フレームワーク・プロジェクトの「第一段階」は財務諸表の目的に関する検討にあてられており、その検討成果は前掲の FASB, 1976a として公表されている。そして、FASB, 1976a で提示された「営利企業の財務諸表の目的」に関する主たる論点は、さらに SFAC, No. 1 に継承されている。

他方、1976年討議資料第2部は、有用な財務情報の「質的特性」に関する議論にあてられており、その主たる論点は、SFAC, No. 2 に継承されている。

18) 1976年討議資料は、さらに、資産負債アプローチを、「貸借対照表アプローチ」（balance sheet view）、「資本維持アプローチ」（capital maintenance view）と呼び、また、収益費用アプローチを、「利益計算書アプローチ」（earnings statement view）、「対応アプローチ」（matching view）と呼んでいる（par. 31）。以下での検討をつうじて明らかにされるように、これらの別称はいずれも、各会計観の理論的特徴点を象徴的に表現したものといえるであろう。

か」(par. 25) という問題提起をおこなっているのである¹⁹⁾。「資産負債アプローチと収益費用アプローチのいずれを選択するかという概念問題は、その明確な定義が他の要素の定義を規定するような最も基本的な要素は何かという選択問題とかかかわっている」(p. 35) のである。

以下では、資産負債アプローチと収益費用アプローチの「重要な相違」を明らかにするべく、各会計観の論理構成を、1976年討議資料の叙述にそくして追跡してゆくことにしたい²⁰⁾。

19) しかし、FASB は、別の場所において、これら2つの会計観が、「討議資料への回答者に二者択一を迫るものではなく、さまざまな会計観のスペクトラムの両極を示すものである」(FASB, 1976b, p. 21) と述べている。この指摘は、会計観の「選択」の意味を理解するうえで重要な指摘といえよう。すなわち、この指摘から、1976年討議資料がもめている「選択」が、会計観の「二者択一」的な選択ではなく、「スペクトラムの両極」をなす2つの会計観の相対的規定性の選択であることが理解されるのである。

20) 概念フレームワークの構成(とりわけ SFAC, No. 5) との関連でとくに注目されるのは、1976年討議資料における認識問題の取扱いである。

同討議資料は、「財務諸表に反映されるべき要素の決定は、当該要素の定義のみならず、個々の財務諸表要素を認識するためのルールないし慣行にも依存している」(par. 13) としながらも、認識問題に関する検討を将来の課題として先送りしている。その理由は以下の2点に要約されるであろう。

第一は、認識規準を含まない定義の方が、認識規準を含む定義よりも「機能的」(par. 15) であり、しかも、概念フレームワーク・プロジェクトを「制御しやすい」(par. 18) ものにしておくのに好都合であるという理由である。定義のみにもとづいて、財務諸表に記載されるべき項目とそうでない項目を区分するためには、すべてのありうべき認識規準を含んだ定義を用意する必要がある。ところが、現実には、「さまざまな種類の項目および状態について、きわめて多様な認識規準が存在する」(par. 14) のである。「要素の定義に〔そうした多様なすべての〕認識規準を含めるならば、当該定義は、あまりにも複雑で、冗長で、不安定なものとなるであろう。」(par. 14)。

第二は、「認識規準、認識ルール、認識慣行に関する諸問題の検討は、財務諸表要素の測定について一定の暫定的結論がえられたのちに、より効果的になしうる」(par. 19) という理由である。というのも、「測定にたいする定義と認識の適合性は、選択される特定の測定スキームに大きく依存する」(par. 19) からである。すなわち、現行実務においては「実現」と「対応」が収益・費用の基本的認識規準として広く活用されているが、もしかりに、「現在払出価値、正味実現可能価値、現在価値のいずれかによって、すべての資産・負債を測定するならば、『実現』項目と『未実現』項目の区別は〔測定目的に〕適合せず、また、『対応』は不必要〔な認識規準〕となる」(par. 19) であろう。いいかえると、測定属性の選択問題は認識規準の選択問題と密接に関連しているのであり、上掲の測定属性のいずれかが選択された場合、「実現」と「対応」は不必要な認識規準となるのである。

検討課題の制約上、ここでは、以上を指摘するにとどめておきたい。

(2) 資産負債アプローチ

利益を、「一期間における営利企業の正味資源の増分の測定値」(par. 34)と定義するのが、資産負債アプローチである。すなわち、当該アプローチにおいては、「企業の経済的資源の財務的表現」(par. 34)としての資産と、「将来他の実体(個人を含む)に資源を引渡す企業の義務の財務的表現」(par. 34)としての負債が「鍵概念」(key concept)とされ²¹⁾、「資産・負債の属性および当該属性の変動を測定することが、財務会計における基本的な測定プロセス」(par. 34)とみなされるのである。

他方、「その他の財務諸表要素—すなわち、所有主持分または資本、利益、収益、費用、利得、損失—はすべて、資産および負債が有する属性の測定値の差額または変動額として測定される。」(par. 34)というのも、利益の積極要素としての収益(および利得)は「当該期間における資産の増加および負債の減少にもとづいて定義され」(par. 34)、その消極要素としての費用(および損失)は「当該期間における資産の減少および負債の増加にもとづいて定義される」(par. 34)からである²²⁾。

ただし、正味資産(すなわち所有主持分ないし資本)の増減をもたらすすべての項目が、利益を構成するわけではない。たとえば、資本拠出、資本引出、過年度利益修正は正味資産の増減要素ではあるが、利益の構成要素ではない(par. 36)。資産負債アプローチの支持者たちは、利益の測定プロセスを「収益と費用の対応」のプロセスとみることを必ずしも否定しないが、かれらにと

21) 資産負債アプローチにもとづく、より詳細な資産および負債の定義が、1976年討議資料の第1部第3章および第4章において以下のように示されている。

すなわち、資産とは「経済的資源の財務的表現」であり、「現金ならびに、特定の企業に影響をおよぼす過去の取引または事象の結果として、特定の当該企業に直接的または間接的に純キャッシュ・インフローをもたらすと期待される将来の経済的便益」(par. 91, A-1)である。

また、負債とは、「特定の企業に影響をおよぼす過去の取引または事象の結果として、将来他の実体に経済的資源を引渡す特定の当該企業の義務の財務的表現」(par. 149, L-1)である。

22) いいかえると、「収益、費用、利得、損失の定義は、利益がいかんして獲得されたかを示す利益計算書の作成には役立つものの、それらは利益を定義するうえで必要というわけではない」(FASB, 1976b, p. 14)のである。

って、「収益と費用の適切な対応は、資産と負債の適切な定義と測定の必然的な結果」(par. 37) でしかない。つまり、「〔財務諸表の〕連携を前提とすれば、利益の測定と資産・負債の増減の測定は同一の測定をなすが、資産負債アプローチにおいては、利益は〔資産・負債の〕従属変数となる」(par. 37) のである。

すなわち、以上を要するに、資産負債アプローチのもとでの利益は、一義的には、

$$\text{資産} - \text{負債} = \text{正味資産}$$

$$\text{正味資産の増加 (資本抛出等をのぞく)} = \text{利益}$$

として定義され、測定されるのである (par. 194, E-1)。

(3) 収益費用アプローチ

利益を、「アウトプットの獲得および販売を目的としてインプットを収益的に活用する企業の活動成果の測定値」(par. 38) と定義するのが、収益費用アプローチである。すなわち、当該アプローチにおいては、「企業の収益稼得活動からのアウトプット〔……〕の財務的表現」(par. 38) としての収益と、「企業の収益稼得活動〔……〕へのインプットの財務的表現」(par. 38) としての費用が「鍵概念」とされ²³⁾、「収益・費用の測定、ならびに一期間における努力(費用)と成果(収益)を関連づけるための収益・費用認識の時点調整が、財務会計における基本的な測定プロセス」(par. 39) とみなされるのである。

23) 収益費用アプローチにもとづく、より詳細な収益および費用の定義が、1976年討議資料の第1部第5章において以下のように示されている。

すなわち、「収益は財貨の販売および用役の提供から生じる」(par. 194, R-5) が、利得を収益の内訳要素とみる場合、「収益にはさらに、棚卸資産以外の資産の売却または交換にもとづく利得、投資から得られる利息および配当金、資本抛出および資本修正によるものをのぞく一期間中の所有主持分のその他の増加が含まれる。」(par. 194, R-5)

また、「費用には、当該期間の収益から控除しうる(すなわち当該期間の収益に適切に対応する)すべての費消原価(歴史的な原価、現在取替原価または機会原価によって測定されたもの)が含まれる。」(par. 194, X-5)

したがって、収益費用アプローチのもとでの利益は、一義的には、

$$\text{収益} - \text{費用} = \text{利益}$$

として定義され、測定されるのである (par. 194, E-3)。これは、一般に、「費用の収益への対応」(par. 40)と称されるプロセスであり、「現行会計実務の基礎」(par. 40)をなすものである²⁴⁾。このプロセスは、「実現」と「対応」という2つの段階(step)からなり、さらに、「対応」は、(1)原因と結果の関連づけ、(2)組織的かつ合理的な配分、(3)即時的認識という、3つの認識ルールを含んでいる (par. 40)。

「もし利益計算書と貸借対照表(財政状態表)が連携していれば、利益測定は、結果として、所有主持分ないし資本の増減の測定に帰着する。しかし、収益費用アプローチの主たる関心事は企業の利益を測定することであって、企業の富の増減を測定することではない。」(par. 41)換言すれば、資産・負債の定義および測定は基本的には、利益測定の必要性によって規定されるのである。したがって、「収益費用アプローチにもとづく貸借対照表には、企業の経済的資源を表わさない項目や、他の実体に資源を引渡す義務を表わさない項目が、資産・負債またはその他の要素として収容されることがある。」(par. 42)かかる事情から、収益費用アプローチの支持者たちは、『財政状態表』(statement of financial position)という用語よりも『貸借対照表』(balance sheet)という用語を選好する」(par. 41)のである²⁵⁾。

24) 収益費用アプローチにもとづく利益測定プロセスについては、さらに、拙稿「FASB 1976年討議資料の収益費用アプローチに関する検討」『経済論叢』第146巻第5・6号、1990年11・12月、1ページ以下；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、23-29ページを参照されたい。

25) これまでの引用からも明らかなように、1976年討議資料は、「損益計算書」(income statement)、「貸借対照表」(balance sheet)という用語よりも、「利益計算書」(statement of earnings)、「財政状態表」(statement of financial position)という用語を多用している。

「利益計算書」という用語の含意は不明であるが、「財政状態表」という用語の含意は、本文での引用箇所(par. 41)において示唆されている。すなわち、「財政状態表」という用語は、経済的資源・義務に基礎をおく「財政状態」の報告書という意味で用いられているのである。このことから、当該用語が資産負債アプローチに根ざした用語であることが理解されるのである。1976年討議資料においてかかる用語が多用されているという事実は、同討議資料の本源的会計観が資産負債アプローチであることを物語る一つの証左といえよう。

表1 資産負債アプローチと収益費用アプローチの論理構成

	利益の定義	鍵 概 念	基本的な測定プロセス
資産負債 アプローチ	一期間における営利 企業の正味資源の増 分の測定値(par. 34) ただし、資本拋出、 資本引出、過年度利 益修正をのぞく (par. 36)	企業の経済的資源の 財務的表現としての 資産、ならびに将来 他の実体に資源を引 渡す企業の義務の財 務的表現としての負 債 (par. 34)	資産・負債の属性および当 該属性の変動の測定 (par. 34)
収益費用 アプローチ	アウトプットの獲得 および販売を目的と してインプットを収 益的に活用する企業 の活動成果の測定値 (par. 38)	企業の収益稼得活動 からのアウトプット の財務的表現として の収益、ならびに企 業の収益稼得活動へ のインプットの財務 的表現としての費用 (par. 38)	収益・費用の測定、ならびに 一期間における努力(費用) と成果(収益)を関連づけ るための収益・費用認識の 時点調整 (par. 38) 費用の収益への対応 (par. 40)

以上にみてきた資産負債アプローチと収益費用アプローチの論理構成を要約的に整理すれば、表1のようになるであろう。

IV 2つの会計観の相違

さて、1976年討議資料によれば、2つの会計観の間に見られる相違には、「実質的な相違」(substantive differences)と「実質的でない相違」(nonsubstantive differences)があるとされる。このうち、同討議資料での検討にとって重要な意味をもつのは、いうまでもなく「実質的な相違」である(par. 43)。
そこで、つぎに問題となるのは、同討議資料が「実質的な相違」と「実質的でない相違」をどのように区別しているかということである。以下では、「実質的な相違」と「実質的でない相違」に関する1976年討議資料の叙述にそくして、2つの会計観の論理構成を、さらにつっ込んだかたちで比較検討してゆくことにしたい。

(1) 実質的でない相違

1976年討議資料は、「実質的でない相違」として、つぎの二つをあげている。一つは、特定の会計観と特定の財務諸表の結びつきに関する「相違」であり、もう一つは、特定の会計観と特定の測定基準の結びつきに関する「相違」である。

特定の会計観と特定の財務諸表の結びつき 資産負債アプローチが財政状態表の有用性を強調するのにたいして、収益費用アプローチは利益計算書の有用性を強調するという解釈は、「2つのアプローチに関する誤った理解」(par. 44) にもとづくものである。なぜならば、「財政状態表における情報よりも利益計算書における情報の方が、投資者および債権者にとってより有用であるという、収益費用アプローチの支持者たちの主張に、資産負債アプローチの支持者たちの多く、おそらくそのほとんどは、同意している」(par. 45) からである。つまり、「利益測定は財務会計および財務諸表の焦点であるということについて、2つのグループは意見が一致している」(par. 45) のである。

しかも、財務諸表の連携を前提とすれば、利益の測定と資産・負債の増減の測定は「同一の測定の異なる側面」(par. 45) でしかない。すなわち、「一つの利益が、企業業績ないし企業成果の測定値であると同時に、企業の富の増加の測定値でもありうる」(par. 46) のである。

特定の会計観と特定の測定基準の結びつき 「各アプローチと特定の測定基準 (measurement basis) との必然的な結びつきは存在しない。」(par. 47) 別言すれば、「それぞれのアプローチは、財務諸表要素のいくつかの異なる属性の測定と両立する」(par. 47) のである。したがって、「現在市場価格での測定を擁護する代表的論者の何人かは資産負債アプローチの支持者であり、現行の取引基準会計を擁護する代表的論者の何人かは収益費用アプローチの支持者であるが、そうした組合せは不可避的なものではない」(par. 47) のである。

とりわけ、収益費用アプローチのもとでの利益測定は「歴史的費消原価を取

益に対応させること」(par. 47)に限定されないのであって、「現在取替原価を販売収益に対応させること」(par. 47)も可能なのである。

小 括 以上のことから、(1)利益計算書の有用性を一義的に重視するという点では2つの会計観の間に見解の対立は存在せず、したがって、特定の会計観と特定の財務諸表の結びつき(たとえば資産負債アプローチと財政状態表の結びつき)は存在しないということ、(2)それぞれのアプローチは複数の測定基準と両立しうるのであって、特定の会計観と特定の測定基準の必然的な結びつき(たとえば収益費用アプローチと歴史的原価主義の必然的な結びつき)は存在しないということが、理解されるのである。

1976年討議資料は、以上にみるような「実質的でない相違」にもとづいた議論は2つの会計観の理論的諸特徴を過度に単純化したものであって、そうした議論は「[2つの会計観の間の]実質的な相違を明らかにするどころか、むしろそれを覆い隠すことにつながる」(par. 44)と警告を発している。

(2) 実質的な相違

1976年討議資料が「実質的な相違」としてあげているのは、つぎの2つである。第一は、貸借対照表項目の範囲を経済的資源ないしその引渡し義務の財務的表現としての資産・負債に限定するか、あるいは当該範囲を計算擬制的項目にまで拡大するかである。第二は、利益の本質を正味資産の増分とみるか、あるいは当該本質を収益と費用の差額とみるかである。

貸借対照表項目の範囲 収益費用アプローチの支持者たちは、一期間における企業活動(すなわち収益稼得活動という行為 actions)の成果を測定することに最も強い関心をもっており、また、一義的には利益を当該成果の測定値とみなしている(pars. 48-49)。そして、かれらによれば、かかる意味での利益は、「一期間における収益と費用の良好もしくは適切な対応」(par. 50)にもとづく「収益・費用の差額」(par. 49)として測定されるのである²⁶⁾。

26) 利得・損失が、収益・費用と区別されるべき財務諸表要素として定義されるならば、収益費

そうであればこそ、「収益費用アプローチの支持者たちは、一期間における収益と費用の良好もしくは適切な対応を得るために、資産負債アプローチの支持者たちが否認するようなある種の項目を、財政状態表ないし貸借対照表に積極的に記載しようとする」(par. 51)のである。ここでいう「ある種の項目」とは、具体的には、計算擬制的項目としての繰延費用および繰延収益・引当金をさす(par. 51)。「これらの項目は、企業の経済的資源や他の実体に資源を引渡す企業の義務を表わさないの、資産でも負債でもないが、[……]期間利益を適正に測定するためには必要なもの」(par. 51)とみなされるのである。1976年討議資料は、かかる項目の典型事例として繰延税金(deferred tax)をあげている²⁷⁾。

これにたいし、資産負債アプローチの支持者たちは、一期間における企業の富(すなわち経済的資源という事物 objects)の変動を測定することに最も強い関心をもっており、また、一義的には利益を当該変動の測定値とみなしている(par. 48)。かれらによれば、かかる意味での利益は、「一期間における当該企業の資産・負債の変動のみから生じる」(par. 54)のであり、また、当該利益測定的前提となる資産・負債は、当該企業の経済的資源ないしその引渡し義務の財務的表現としての資産・負債に限定されるのである(par. 54)。

計算擬制的項目の財政状態表への記載は、「経済的資源・義務を表わさない資産・負債を生み出すと同時に、当該企業の〔経済的〕資源・義務の変動から

用アプローチにおける利益測定は、利得・損失の定義と測定の影響もうけることになるであろう。しかし、1976年討議資料は、利得・損失の定義に関する検討は第5章でおこなうとし、それまでは便宜的に、収益費用アプローチを収益・費用の定義と測定のみに基づき会計観として取り扱おうと述べている(par. 48, footnote)。

27) 1976年討議資料は、繰延費用および繰延収益・引当金のすべてが、ここでいうような計算擬制的項目となるのではないと述べている。

たとえば、前払保険料や前払賃借料は用役の受益権や資源の利用権の対価を意味し、したがって、それらは経済的資源を表わしている。また、前受貸貸料や前受予約代金は、資源の引渡し義務や用役の提供義務を表わしている。つまり、これらの繰延項目は、資産負債アプローチの支持者がいう資産ないし負債に含まれるのである(par. 52)。

他方、繰延税金以外の計算擬制的項目の事例として、同討議資料は、繰延外貨換算損失(deferred foreign exchange losses)および自家保険引当金(reserves for self-insurance)をあげている(par. 52)。

ではなく帳簿記入から生じる収益・費用を認識することにつながる」(par. 54)がゆえに、資産負債アプローチの支持者たちにとっては、とうてい容認しえない会計処理となるのである。したがって、たとえば、上掲の繰延税金の会計処理についていえば、「負債法 (liability method) および純額法 (net-of-tax method) が資産負債アプローチにより適合的」(par. 54)な会計処理であるとされる。

利益の本質 収益費用アプローチの根底には、利益を、「企業ないしその経営者の経常的、標準的、長期的な業績指標ないし成果指標」(par. 62)とみる考え方が横たわっている。したがって、当該アプローチのもとでは、「経常的業績の測定に適合しない事象の財務的影響を排除し、企業業績にたいして長期的にのみ作用する事象の財務的影響を平均化する」(par. 62)ことが、利益測定の根幹にかかわる重要な課題となるのである。そして、かかる課題を遂行するためには、「経済的資源・義務の当期の変動にもとづかない収益・費用を認識し、さらにその派生的手続として〔……〕、経済的資源・義務を表わさない資産・負債ないしその他の貸借対照表項目を記録することが必要になる」(par. 58)のである。

これが、収益費用アプローチの「基本的な測定プロセス」とされる「収益と費用の良好もしくは適切な対応」の実質的な含意である。かかる利益測定観からすれば、利益測定を経済的資源・義務の変動にのみ関連づけることは、むしろ「収益と費用の不適切な対応 (mismatch)」(par. 56)を生み出す原因といわなくてはならない²⁸⁾。事実、実務界においては、「期間純利益の歪みを最小に

28) 1976年討議資料は、「対応」の理論的含意を、保険対象外の災害損失の処理問題を例にとりながら、以下のように敷衍している。

資産負債アプローチのもとでは、経済的資源・義務の変動にもとづいて利益測定がおこなわれるので、保険対象外の災害損失は、その原因となる災害が実際に発生した期間において、はじめて損失として認識される。つまり、当該アプローチのもとでは、災害の発生にいたるまでの期間においては利益の過大計上がなされ、逆に、災害の発生した期間においては利益の過小計上がなされるのである。

しかし、こうした「報告利益の不必要かつ不適切な変動」(par. 59)は、「企業業績および経営成果を曖昧にする」(par. 59)ので、収益費用アプローチの支持者たちにとっては、容認し

する〔会計処理〕方法の選択」(par. 64)を要請した「非歪曲性の指針」(non-distortion guideline)が、「対応の良好性を律する主たる基準」(par. 65)として、広く受け入れられているのである。

とはいえ、「利益、収益、費用、適切な対応、利益の歪曲といった基本的諸概念が明確に定義されないかぎり、収益費用アプローチのもとでの利益はほとんどまったく主観的なものにとどまる」(par. 66)ことを忘れてはなるまい。実際、それらの諸概念を明確に定義した文献は皆無であって(par. 61)、結局のところ、当該アプローチのもとでの利益測定は、「適切な対応とは何か、利益の非歪曲性とは何かという問題に関する個人的判断ないし集団的見解」(par. 61)に依拠した「主観的な」プロセスとして顕現せざるをえないのである。換言すれば、収益費用アプローチは、しかるべき客観的な基準を明示しないまま、「経済的資源・義務の変動を反映しない利益」(par. 67)と「報告利益の人為的な平準化」(par. 67)を実務において再生産し続けているのである。

こうした弊害を克服するためには、「会計測定値を、財務会計上の報告事実として想定される経済的事物および事象にしっかりと基礎づける」(par. 67)ことが避けてとおれない課題となるであろう。そして、資産負債アプローチの支持者たちによれば、それは、「企業の経済的資源ならびに将来他の実体に経済的資源を引渡す企業の義務にもとづいて資産および負債を定義づけ、またかかる資産および負債の変動にもとづいて利益を定義づけることによってしか達

えられないものとなる。すなわち、かれらにとっては、「利益のかかる不適切かつ歪曲的な変動を回避することが何よりも必要なことであって、繰延費用、繰延収益、引当金が〔……〕、経済的資源ないし経済的資源を将来引渡す義務を表わしているかどうかといった問題よりも、それは、はるかに重要な問題」(par. 59)となるのである。したがって、この場合、「将来損失の按分金額が各期間の収益から〔事前に〕控除されるべきである」(par. 59)と、収益費用アプローチの支持者たちは主張するのである。

ただし、1976年討議資料は、当該パラグラフの脚注において、「FASB 財務会計基準書第5号『偶発事象の会計』(Accounting for Contingencies)は、未発生損失にそなえた費用の組織的認識を排除している」と述べている。周知のように、FASB 財務会計基準書第5号が公表されたのは1975年である。ということは、すなわち、上掲の事例で示された「収益費用アプローチの支持者たちの主張」は、1976年討議資料の公表当時、すでにFASB 財務会計基準書から離反した主張となっていたわけである。

成されえない」(par. 67) ののである。こうした利益測定は利益水準の非連続的な変動をもたらすかもしれないが、かかる変動を財務諸表において報告することこそが肝要なのである(par. 67)。なぜならば、「収益、費用、利益の定義にたいして、経済的資源・義務の変動との関連づけという制約を課することは、利益概念を明確化し、利益測定値の信頼性を高める」(par. 60) ことにつながるからである²⁹⁾。

小 括 以上のことから、(1)資産負債アプローチのもとでは貸借対照表項目の範囲が経済的資源ないしその引渡し義務の財務的表現としての資産・負債に限定されるのにたいし、収益費用アプローチのもとでは当該範囲がさらに計算擬制的項目にまで拡大されるということ、(2)資産負債アプローチのもとでは富の増加の財務的表現としての正味資産の増分が利益とみなされるのにたいし、収益費用アプローチのもとでは企業業績の測定値としての収益・費用差額が利益とみなされるということが、理解されるのである³⁰⁾。

2つの会計観の「実質的な相違」に関する以上の議論を要約すれば、表2のようになるであろう。

1976年討議資料によれば、かかる「実質的な相違」は、「要素の定義と当該要素の属性の測定に影響をおよぼす〔……〕実質的な相違」(par. 69) であり、したがって、当該相違に関する以上の議論は、「財務諸表要素を定義づけるさいに生じるであろう諸問題〔を検討するため〕の基礎」(par. 69) となるのである。

29) こうした批判にたいする収益費用アプローチの支持者たちの反論(ないし回答)として、1976年討議資料は以下の二点をあげている。すなわち、第一は、財務諸表要素を企業の経済的資源(およびその変動)に関連づけて厳密に定義する資産負債アプローチはあまりにも硬直的なアプローチであり、したがって、当該アプローチによっては現代の複雑な企業活動を適切に処理しえないという点である(pars. 58 and 68)。第二は、現在直面している主要な問題は収益費用アプローチを実務に適用する過程で生じている問題であって、当該アプローチそれ自体から生じている問題ではないという点である(par. 68)。

30) この点については、FASB, 1976b, pp. 12-14 をも参照されたい。

表2 資産負債アプローチと収益費用アプローチの「実質的な相違」

	貸借対照表項目の範囲	利益の本質
資産負債アプローチ	企業の経済的資源ないしその引渡し義務の財務的表現としての資産・負債に限定 (pars. 54 and 67)	一期間における企業の富の変動の測定値 (par. 48) 企業の経済的資源ないしその引渡し義務の財務的表現としての資産・負債の変動にもとづく正味資産の増分 (par. 54)
収益費用アプローチ	計算擬制的項目としての繰延費用および繰延収益・引当金を貸借対照表項目として容認 (pars. 51 and 58)	企業ないしその経営者の経常的、標準的、長期的な業績指標ないし成果指標 (par. 62) 良好もしくは適切な対応にもとづく収益・費用の差額 (pars. 49-50)

V むすびにかえて

既述のように、1976年討議資料は、「概念フレームワークの基礎として、資産負債アプローチ、収益費用アプローチ〔……〕のうち、いずれのアプローチが選択されるべきか」(par. 25)という問題提起をおこない、形式的には、会計観の選択を読者の判断にゆだねる立場をとっている。しかし、同討議資料の基底にひそむ FASB の本源的会計観が資産負債アプローチであったことは、ほとんど明らかというべきであろう。

なぜならば、当の1976年討議資料が繰り返し示唆し、言及しているように、収益費用アプローチは伝統的会計観である損益計算指向的会計観をプロトタイプ化したものであって、当該会計観との間に「実質的な相違」を有する資産負債アプローチなる新たな会計観を、選択されるべき会計観の一つとして FASB があえて真正面から提示したということは、それ自体として、損益計算指向的会計観(すなわち収益費用アプローチ)にたいする FASB の批判的評価を含蓄していると解さざるをえないからである³¹⁾。すなわち、やや図式化していえ

31) この点については、さらに、久保田、前掲論文、130ページ；津守、前掲論文、1990年、26ページ；辻山、前掲書、126-127ページなどを参照されたい。

ば、収益費用アプローチは FASB が捉えた当時の「すでにある会計」観を、資産負債アプローチは FASB が構想した将来の「あるべき会計」観を、それぞれ示したものと解釈することができるのである。

とすれば、1976年討議資料の問題提起に込められた FASB の意図は、収益費用アプローチから資産負債アプローチへの会計観の「転換」を図ることによって、計算擬制的項目の貸借対照表計上を規制すると同時に、正味資産の増減に基礎づけられた利益測定を規範化することにあつたといえることができるであろう³²⁾。1976年討議資料は、こうした課題を遂行するべく、会計観の選択問題をまず財務諸表要素の定義問題として展開し、問題のより具体的な所在を読者に提示しているのである。

と同時に、FASB が構想した「あるべき会計」観の全体像を理解するうえで見落とせないのは、1976年討議資料においては、財務諸表要素の定義問題が、財務諸表要素の認識問題および測定基準（測定属性）の選択問題と切り離されたかたちで提起され、論じられているということである。しかし、課題の制約上、本稿では、この問題について立ち入った検討をおこなうことができなかった³³⁾。この問題に関する検討は別稿での課題としたい。

32) 資産負債アプローチにおける資産・負債の定義は、資産・負債の縮小（すなわち計算擬制的資産・負債の排除）を導く一方で、資産・負債の拡張をもたらす可能性をも秘めている。というのは、資産・負債に関する上掲の定義は、伝統的会計実務のもとで会計的認識の対象外におかれていた諸項目（いわゆるオフ・バランスシート・ファイナンスにかかわる資産・負債）の貸借対照表計上に道を開くものとなっているからである。しかし、1976年討議資料においては、資産・負債の拡張問題への明示的な言及は見あたらない。

資産負債アプローチのもとでの資産・負債の拡張問題については、今田、前掲論文、32ページ；久保田秀樹「利益計算の変遷の経緯と資産・負債アプローチ」日本会計研究学会スタディ・グループ、前掲報告書、1991年、8ページ；拙稿「FASB 1976年討議資料に関する研究ノート」『経済論叢』第148巻第4・5・6号、1991年10・11・12月、187-188ページなどを参照されたい。

33) 定義問題と認識問題の関係に関する1976年討議資料の見解の概要は、本稿の脚注20)において要約したとおりである。

そのほか、1976年討議資料における定義・認識・測定問題を、SFACにおける当該各問題との対比において概説した邦語文献として、高須教夫、藤井秀樹、浦崎直浩、原陽一、山地憲明、冨増和彦「FASB 概念フレームワークにおける基本問題—定義・認識・測定をめぐって—」『産業経理』第51巻第3号、1991年、94ページ以下がある。