

# 經濟論叢

第154卷 第4号

---

アメリカにおける概念フレームワークの

現状と会計規則の動向……………藤井秀樹 1

「経営者資本主義」のゲーム理論的基礎……………石黒真吾 13

マルクスの「社会」概念と独占資本主義の

理論……………石川康宏 26

正常価格体系と稼働率……………平野嘉孝 42

---

平成6年10月

京 都 大 学 經 濟 學 會

## アメリカにおける概念フレームワークの 現状と会計規制の動向\*

藤 井 秀 樹

### I はじめに

現在，世界各国（とりわけ先進諸国）の財務会計制度は，きわめて大きな変化の波に洗われている。この波の1つの起点をなしているのが，アメリカにおける概念フレームワーク（Conceptual Framework）である。本稿は，わが国の財務会計制度にたいする概念フレームワークの示唆ないし影響をさぐるための準備作業として，当該フレームワークの現状を調査研究することを目的としている。

なお，アメリカにおける概念フレームワークといえは，それは，通常，財務会計基準審議会（FASB）によって公表されてきた一連の財務会計概念ステートメント（SFAC）を意味している。しかし，本稿では考察の対象を SFAC に限定せず，会計基準の設定・運用にかかわる制度的枠組や経済的諸関係にも言及しながら，当該フレームワークの現状を鳥瞰的に素描してみたいと思う。

### II プライベート・セクターにおける独立機関としての FASB

FASB は，プライベート・セクターにおける独立機関として，1972年に設立され，翌1973年に活動を開始した。FASB が，プライベート・セクターとして設立されたのは，アメリカにおける私的会計規制の伝統を継承したもので

\* 本稿は，日本会計研究学会特別委員会（委員長・安藤英義一橋大学教授）の平成6年度中間報告『会計フレームワークと会計基準』1994年6月2日の筆者担当稿に加筆したものである。

あり、独立機関として設立されたのは、その前身である会計原則審議会 (APB) の失敗を教訓化したものであった<sup>1)</sup>。

ASOBAT (アメリカ会計学会『基礎的会計理論に関する報告書』1966年) の公表から1970年代にいたるアメリカ会計界は、合併会計基準設定をめぐる空前の企業ロビイングと APB の敗北 (1969-70年) によって象徴される混乱と動揺の時代を迎えた。いわゆる「会計の政治化」(Politicization of Accounting) 時代の幕開けである<sup>2)</sup>。かかる時代状況を背景としながら、パブリック・セクターによる直接的な会計規制の可能性が急速に浮上したのである。

FASB の設立は、パブリック・セクターのかかる動向にたいするプライベート・セクター側の「自守防衛」策としての意味を有するものであった。つまり、FASB の設立によって、アメリカ会計界は、私的会計規制の伝統をかりうじて「防衛」することができたのである。FASB が「プライベート・セクターの最後の砦」<sup>3)</sup>と称されるゆえんである。

さらにまた、FASB の設立にあたっては、支援・監督組織の大幅な多様化が図られた。FASB の前身である APB はアメリカ公認会計士協会の下部組織として設立・運営されてきたために、会計基準設定機関としての APB の「独立性」に対しては、疑義・批判が断続的に提起されてきたのであった<sup>4)</sup>。FASB の支援・監督組織の多様化は、かかる疑義・批判の解消を主たる目的としたものであった。支援・監督組織の多様化によって、FASB の「独立性」

1) 以下の叙述は、P. B. W. Miller and R. J. Redding, *The FASB: The People, the Process and the Politics*, 2nd Ed., Irwin, 1988, p. 9 et s., 高橋治彦訳『財務会計基準審議会——その政治的メカニズム——』同文館, 1989年, 21ページ以下; P. Gore, *The FASB Conceptual Framework Project 1973-1985: An Analysis*, Manchester University Press, 1992, pp. 6-27; 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, 91ページ以下を要約したものである。

2) D. Solomons, "The Politicization of Accounting: The Impact of Politics on Accounting Standards", *The Journal of Accountancy*, Vol. 146, No. 5, November 1978, pp. 65-72.

3) 津守常弘「FASB『基礎的概念構造プロジェクト』の到達点と問題点」『企業会計』第37巻第11号, 1985年11月, 9ページ。

4) 津守常弘「アメリカにおける『会計的支配機構』批判の展開とその意義 (一) ——メトカーフ委員会報告を中心として——」『会計』第115巻第1号, 1979年1月, 85-91ページ。

は、APB のそれに較べると（少なくとも制度上は）、格段に強化されることになった。ちなみに、FASB の主たる支援・監督組織として財務会計財団および財務会計基準諮問委員会があり、さらに財務会計財団は8つの関連団体（アメリカ公認会計士協会、アメリカ会計学会、投資管理・研究調査協会、財務担当重役協会、全米経理担当者協会、証券業協会、政府財政担当官協会、全米州監査人・検査官・経理担当官協会）によって構成されている。

「会計の政治化」のさらなる進展のもとで、1970年代の後半には公的会計規制の強化を指向する議会での動き（たとえば、下院への Moss 報告書の提出、上院への Metcalf 報告書の提出）があいついだが、あたかもこれに対抗するかのように、FASB は活発な会計基準設定活動を展開した。その結果、1978年から1982年までのわずか5年間に、51種類の財務会計基準書（SFAS）が設定されることになった。この数は、1973年から1993年までに設定されたSFAS（117種類）の4割強に相当する<sup>5)</sup>。1978年から1985年にかけての概念フレームワーク（SFAC）の公表も、FASB のこうした活発な会計基準設定活動の時期と重なっている。あとでふれるように、会計の政治化を克服するためには、会計基準設定方式を従来のピースミール・アプローチから概念的アプローチに転換することが必要とされたのであり、概念フレームワークは、かかる転換を方向づけるための指導原理的指針として設定されたのであった。

### III 概念フレームワークの概要

以下では、主たる論点にまとをしぼりながら、概念フレームワークの概要を整理していくことにしたい。なお、SFAC からの引用については、ステートメント号数およびパラグラフ番号等のかっこ書きによって、その出所を示すことにする。

5) たとえば、広瀬義州「FASB 会計基準の設定機構と設定プロセス」【JICPA ジャーナル】第436号、1991年11月、60ページ；菊谷正人【国際会計の研究】創成社、1994年、240-251ページを参照されたい。

## (1) 概念フレームワークの位置づけと効用

FASBによれば、概念フレームワークとは、「首尾一貫した基準を導くことができ、また財務会計および財務諸表の性質、機能、限界を規定する相互に関連した諸目的と諸原理の整合的な体系」<sup>6)</sup>であり、会計上の「憲法」<sup>7)</sup>として位置づけられるものである。FASBは、概念フレームワークの形成によってもたらされる「効用」(benefit)として、以下の5点を掲げている<sup>8)</sup>。

- (a) 会計基準設定主体にとって指針となること。
- (b) 公表された個別の会計基準が存在しない場合に、会計上の諸問題を解決するための準拠枠を提供すること。
- (c) 財務諸表の作成にかかわる判断の許容範囲を限定すること。
- (d) 財務諸表にたいする財務諸表利用者の理解と信頼を高めること。
- (e) 財務諸表に含まれる情報の比較可能性を高めること。

## (2) 概念フレームワークの構成と内容

FASBはこれまで6種類(実質的には5種類)のSFACを公表してきた。そのうち、概念フレームワークの根幹を構成しているのは、SFAC第1号(1978年)、SFAC第2号(1980年)、SFAC第5号(1984年)、SFAC第6号(1985年)の4つである。各SFACの内容を要約すれば、以下のとおりである。

## ① 財務報告の目的

SFAC第1号では、営利企業における「財務報告の目的」が明らかにされている。同ステートメントによれば、営利企業における財務報告の目的は、「現在および将来の投資者、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似する意思決定をおこなうのに有用な情報を提供する」

6) FASB, *Scope and Implications of the Conceptual Framework Project*, FASB, 1976, p. 2, 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, 5ページ。

7) *Ibid.*, p. 2, 同上監訳書, 5ページ。

8) *Ibid.*, pp. 5-9, 同上監訳書, 10-16ページ。

(SFAC, No. 1, par. 34) ことにあるとされている。すなわち、同ステートメントにおいては、情報の意思決定-有用性を重視する立場から財務報告の目的が規定されているのである。財務報告の目的に関するかかるアプローチは、一般に、「意思決定-有用性アプローチ」(Decision-Usefulness Approach) と呼ばれている<sup>9)</sup>。

## ② 会計情報の質的特徴

SFAC 第2号では、SFAC 第1号で明らかにされた財務報告の目的を達成するのに必要な「会計情報の質的特徴」が提示されている。同ステートメントにおいて提示された会計情報の質的特徴は、目的適合性、信頼性（以上は意思決定に固有の基本的特徴）、予測価値、フィードバック価値、適時性（以上は目的適合性の要素）、検証可能性、表現の忠実性（以上は信頼性の要素）、中立性、比較可能性（以上は副次的かつ相互作用的特徴）、重要性（識闕）、コスト・ベネフィット（一般的制約条件）、理解可能性（情報利用者固有の特徴）である。

以上の質的特徴のうち、基軸的な意義を有するのは、「意思決定に固有の基本的特徴」としての目的適合性と信頼性である。同ステートメントによれば、目的適合性と信頼性は、以下のような情報の能力または特徴をいうものとされている。

### (a) 目的適合性

情報利用者が、過去、現在および将来の事象の結末を予測し、あるいは事前の期待を確認または訂正するのを支援することによって、意思決定に影響をおよぼす情報の能力 (SFAC, No. 2, glossary of terms)

### (b) 信頼性

情報が誤謬や偏向をほとんど含まず、また当該情報が表現しようとしてい

9) AAA, Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*, AAA, 1977, p. 10 et s., 柴谷恭次郎訳「アメリカ会計学会・会計理論及び理論承認」国元書房, 1980年, 22ページ以下を参照せよ。

るものを忠実に表現していることを保証する情報の特徴 (SFAC, No. 2, glossary of terms)

### ③ 財務諸表要素の定義

SFAC 第6号では、財務報告の有用性に焦点をあてる立場から、財務諸表の構成要素（以下たんに「財務諸表要素」という）の定義が提示されている。同ステートメントにおいては、まず資産の本質が「将来の経済的便益」と規定され、当該本質を基礎概念としながら、その他の財務諸表要素の定義が演繹的に導きだされている。すなわち、同ステートメントにおいて提示された財務諸表要素の定義は、資産（将来の経済的便益）→負債（将来の資産の犠牲）→持分または正味資産（資産から負債を控除したあとの残余権益）→包括的利益（持分の変動）→収益・費用・利得・損失（包括的利益の内訳要素）という体系を構成しているのである。

同ステートメントにおいて提示された主たる財務諸表要素の定義は、以下のとおりである。

#### (a) 資産

過去の取引または事象の結果として、特定の実体によって取得または支配されている、発生の可能性の高い将来の経済的便益 (SFAC, No. 6, par. 25)

#### (b) 負債

過去の取引または事象の結果として、特定の実体が将来他の実体に資産を引渡し、あるいは用役を提供する現在の義務から生じる、発生の可能性の高い将来の経済的便益の犠牲 (SFAC, No. 6, par. 35)

#### (c) 持分

実体の資産から負債を控除したあとの残余権益 (SFAC, No. 6, par. 49)

#### (d) 包括的利益

出資者以外の源泉から生じる取引その他の事象および環境要因による一期間における営利企業の持分の変動 (SFAC, No. 6, par. 70)

(e) 収 益

実体において進行中の主要または中心的な営業活動を構成する財貨の引渡  
しまたは生産、用役の提供、あるいはその他の活動から生じる、実体の資  
産の流入その他の増加または負債の返済（もしくは両者の結合）(SFAC,  
No. 6, par. 78)

(f) 費 用

実体において進行中の主要または中心的な営業活動を構成する財貨の引渡  
しまたは生産、用役の提供、あるいはその他の活動から生じる、実体の資  
産の流出その他の費消または負債の発生（もしくは両者の結合）(SFAC,  
No. 6, par. 80)

(g) 利 得

実体の周縁的または付随的な取引およびその他のすべての取引ならびにそ  
の他の事象および環境要因から生じる、当該実体に影響を与える持分（正  
味資産）の増加であり、収益または所有者による投資を除いたもの  
(SFAC, No. 6, par. 82)

(h) 損 失

実体の周縁的または付随的な取引およびその他のすべての取引ならびにそ  
の他の事象および環境要因から生じる、当該実体に影響を与える持分（正  
味資産）の減少であり、費用または所有者への分配を除いたもの  
(SFAC, No. 6, par. 83)

④ 財務諸表における認識と測定

SFAC 第 5 号では、「いかなる情報をいつ財務諸表に正式に記載するべきか  
を判断するための基本的認識規準」(SFAC, No. 5, par. 1) が提示されてい  
る。同ステートメントで提示された基本的認識規準（以下たんに「認識規準」  
という）は、定義、測定可能性、目的適合性、信頼性の 4 つである。

これら認識規準のうち、定義は SFAC 第 6 号で提示された財務諸表要素の  
定義であり、目的適合性と信頼性は SFAC 第 2 号で提示された「意思決定に



固有の基本的特徴」としての目的適合性と信頼性である。また、測定可能性は、「当該項目が十分な信頼性をもって測定できる目的適合的な属性を有すること」(SFAC, No. 5, par. 63) とされている。つまり、SFAC 第5号においては、先行のSFACで提示された諸概念を集大成するかたちで、認識規準が提示されているのである。

ただし、SFAC 第5号は、「異なる属性が〔資産および負債の測定実務において〕引続き使用されるよう提案」(SFAC, No. 5, par. 70) すると述べるにとどまり、それ以上の踏み込んだ提案はおこなっていない。ちなみに、同ステートメントは、現行実務において使用されている資産および負債の属性として、以下の5つを列挙している (SFAC, No. 5, par. 67)。

(a) 歴史的原価 (歴史的受領額)

資産を取得するために支払った現金または現金等価物の額で、通常、取得後の償却費またはその他の配分額にもとづいて修正された金額

(b) 現在原価

同一または同等の資産を現在、取得するとすれば支払わなくてはならない現金または現金等価物の額

(c) 現在市場価値

通常の清算において資産を販売することによって獲得できる現金または現金等価物の額

(d) 正味実現可能 (決済) 価値

正常な営業過程において資産が転換されると期待される現金または現金等価物の名目額から、当該転換をおこなうのに必要な直接費を控除した金額

(e) 将来キャッシュ・フローの現在価値 (ないし割引価値)

正常な営業過程において資産が転換されると期待される将来のキャッシュ・インフローの現在価値または割引価値から、当該キャッシュ・インフローを獲得するのに必要なキャッシュ・アウトフローの現在価値を控除した額

## (3) 小 括

以上を要するに、概念フレームワークにおいては、[1] まず、意思決定-有用性アプローチにもとづいて財務報告の目的ならびに会計情報の質的特徴が提示され、[2] つづいて、「資産=将来の経済的便益」説の観点から、財務諸表要素の定義が演繹的に提示され、[3] しかるのちに、会計情報の質的特徴と定義を総合するかたちで、認識規準が提示されているのである<sup>10)</sup>。

以上にもみるような概念フレームワークを指針とすることによって、FASBは「可能な限り中立的な観点から、意思決定のさいに有益な情報を提供できるような基準設定」<sup>11)</sup>を実践しようとしたのである。すなわち、1970年代の「会計の政治化」を克服するためには、そうした「中立的」かつ「概念的」な会計基準設定の実践（すなわちピースミール・アプローチから概念的アプローチへの会計基準設定方式の転換）が、FASBの避けてとおれない課題とされたのであった。

と同時に、概念フレームワーク（より正確にいえば当該フレームワークにおける指導的会計観としての資産負債アプローチ）にもとづく会計基準の設定をつうじて、「記録に重点をおかない考え方」<sup>12)</sup>が規制思考の主流となり、「会計の情報化・空洞化」<sup>13)</sup>が進展したことに留意しておく必要がある。

## IV FASB会計基準への批判の高まり

ところが、FASBの概念フレームワーク・プロジェクトは、その形成過程において実務界からの強い反発・抵抗を受けることになった。その結果、当該フレームワークは、当初の期待とほうらはらに、妥協の産物としての性格を次

10) 概念フレームワークに関する以上の叙述は、拙稿「会計原則設定史からみたFASB概念フレームワークの諸特徴」『産業経理』第53巻第1号、1993年、83-85ページを要約したものである。

11) デニス・R・ベレスフォード「米国の会計基準設定プロセスの概観とFASBプロジェクトの現状」『JICPAジャーナル』第459号、1993年10月、30ページ。

12) 井尻雄士「アメリカ会計の発展事情——政治の中で育つ会計の道——」『会計』第125巻第1号、1984年1月、120ページ。

13) 安藤英義「簿記および会計の空洞化」新井清光編『企業会計原則の形成と展開』中央経済社、1989年、166-168ページ。

第に深め、あるいはむしろ、「会計の政治化」を助長することにもなったのである<sup>14)</sup>。

しかし、問題はこれに尽きるものではなかった。というのは、以上に見るような事態の展開のもとで、FASB 会計基準にたいする次のような批判、すなわち、FASB 会計基準はあまりにも数が多く、またあまりにも内容が複雑であるために、FASB 会計基準に準拠するコストがあまりにも高く、それに見合うベネフィットが得られないという批判が、近年（とりわけ1980年代後半以降）、実務界からさかんになされるようになったからである。FASB 会計基準の過重負担問題がこれである。

かかる批判が FASB に向けられるようになったという事実は、パブリック・セクターによる直接的な会計規制がもはや現実的な「脅威」ではなくなったという事実と表裏の関係にある。それはまた同時に、会計基準設定機関としての FASB の権威が、1980年代前半までとは比較にならないほど低下したことを示すものでもある。実務界（すなわち産業界と会計事務所）は、FASB への拠出金の削減というかたちで、FASB の会計基準設定活動に公然と圧力をくわえはじめている。FASB に付与された「独立性」の限界（ないし本質）を、ここに見ることができるであろう。

以上のことから、実務界の新たな負担を招来するような会計基準を FASB が設定することは、今後ますます困難になっていくものと予想されている<sup>15)</sup>。

## V FASB の国際的影響力の増大

アメリカ国内での批判の高まりとは対照的に、国際会計基準設定の分野では、FASB の影響力は着実に強まりつつある。とりわけ、FASB のメンバーが国

14) たとえば、SECチーフ・アカウンタントの W. P. Schuetze は、「FASB の定義は、あまりにも複雑で、抽象的で、非完結的で、包括的で、曖昧なので、われわれは問題解決のためにこれを使用することができない」(W. P. Schuetze, "What is an Asset?", *Accounting Horizons*, Vol. 7, No. 3, September 1993, p. 67) と批判している。

15) 大塚成男「FASBの現状に関する一考察」【JICPAジャーナル】第439号、1992年2月、40-41ページ。

際会計基準委員会 (IASC) の諮問グループに参加するようになった1988年以降, その影響力の増大には目をみはるものがある。IASC は1989年に, FASB の概念フレームワークに酷似した「財務諸表の作成と表示のためのフレームワーク」(Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements) を公表したが, これは IASC における FASB の影響力の増大を物語る象徴的な事例といえよう。

FASB 当局者によれば, 国際会計基準設定活動への FASB の関与は, 「米国の基準を他の国々に押しつけること」<sup>16)</sup>を目的としたものではなく, 「会計基準の統一化へのより有効な, また友好的な環境を作り上げること」<sup>17)</sup>を目的としたものであるとされている。とはいえ, FASB のそうした関与をつうじて, 「米国の基準は, 世界各国の会計基準の中でも最も優秀な部類に属するもの」<sup>18)</sup>という評価が, 各国の会計専門家の中に広く浸透・定着していくとすれば, FASB 当局者の主観的意図はさておき, 事実の問題としては, 「米国の基準」の国際基準化がさらにいっそう促進される結果となろう。

事実, FASB 会計基準の遵守という過重負担を課されたアメリカ産業界からは, アメリカ基準と国際基準のイコール・フットィングを求める強い要求が寄せられている。そして, FASB は, アメリカ産業界のかかる要求を, 国際会計基準設定活動への積極的な関与をつうじて満たそうとしているといわれている<sup>19)</sup>。既述のような閉塞した国内状況のもとでその存在理由を主張し続けるためには, 国際会計基準設定活動における影響力の拡大という道を選択する以外に, FASB に残された道はなかったのかもしれない。

16) 「特別座談会：会計基準の国際的調和——ベレスフォードFASB会長を囲んで——」『JICPA ジャーナル』第459号, 1993年10月, 18ページにおける, ベレスフォードFASB 会長(当時)の発言。

17) 同上座談会, 18ページにおける, ベレスフォードFASB 会長(当時)の発言。

18) 同上座談会, 18ページにおける, 藤沼亜起・日本公認会計士協会常務理事(国際担当・当時)の発言。

19) 大塚, 前掲論文, 41ページ。

## VI むすびにかえて

周知のように、わが国の財務会計制度においては、商法会計（商法計算規定）と証取法会計（企業会計原則）が並存している。そして、両者は、長い対立時代を経たのち、現在では、可能なかぎりの調整をほぼ終えている。しかし、国際会計基準（IAS）の導入をつうじて、アメリカにおける概念フレームワークの影響がわが国の財務会計制度にもおよぶとすれば、両者は再び対立関係に陥る可能性がきわめて高い。

そうなれば、両者の関係の見直し（あるいは再調整）が必要になってくるであろうし、またその過程で、従来の「商法優先主義（体制）」<sup>20)</sup>の再検討が避けてとおれない重要な課題の一つとなってくるであろう。

とはいえ、これを単純に、企業会計（企業会計原則）の「復権」の兆候と受け取ることは許されまい。なぜならば、本稿で見てきたように、アメリカにおける概念フレームワークは、企業会計（企業会計原則）がかつて自らの範としたアメリカの伝統的会計のフレームワークとは著しく様相を異にするものとなっているからである。「調整」ということでいえば、概念フレームワーク（あるいはその影響を強くうけたIAS）との「調整」は、商法会計との調整以上に、複雑で深刻な問題を、企業会計（企業会計原則）に投げかけることになるであろう。

そうであるがゆえに、今後とも引続き、アメリカにおける概念フレームワークの現状と動向を注視し、その本質理解に努めることが、わが国の会計人にとって必要不可欠の課題となるのである。

20) 日本会計研究学会特別委員会報告（委員長・新井清光早稲田大学教授）『企業会計原則と商法計算規定』1986-1987年度，1ページ。