

經濟論叢

第148巻 第4・5・6号

哀 辞

故 堀江保蔵名誉教授遺影および略歴

G・マリーンズの外国為替論 (1).....	本 山 美 彦	1
19世紀末ドイツ電機工業における労働能率増進策 (4).....	今久保 幸 生	22
スコットランド坑夫繫縛制変遷概観 (2).....	加 藤 一 弘	48
アメリカ鉄鋼資本の多角的事業展開と 日米合弁企業の位置づけ (2).....	石 川 康 宏	70
低開発国におけるドラーリゼイション (dolarization).....	安 原 毅	87
持続的インフレーションと政府.....	国 宗 浩 三	104
時間選好に関する基礎的な考察.....	依 田 高 典	122
短期調整過程の二類型 (1).....	森 岡 真 史	140
追加償却会計と取替原価償却会計.....	藤 井 深	162

研究ノート

FASB 1976年討議資料に関する研究ノート	藤 井 秀 樹	181
-------------------------------	---------	-----

追 憶 文

堀江保蔵先生を偲んで.....	角 山 榮	190
堀江保蔵先生を偲ぶ.....	山 本 有 造	195

学会記事・經濟論叢 第147巻・第148巻 総目録

平成 3 年10・11・12月

京都大學經濟學會

《研究ノート》

FASB 1976年討議資料に関する研究ノート

藤 井 秀 樹

I はじめに

近代会計理論の確立は、一般に、財産計算中心的会計思考（静態論）から損益計算中心的会計思考（動態論）への会計観の「転換」によって達成されたといわれている[9, p.115-121]。周知のように、損益計算中心的会計思考は、以後こんにちにいたるまで、通説的会計思考として、わが国を含む資本主義各国の会計制度と会計実践に決定的な影響をおよぼしてきた。

ところが、近年、この損益計算中心的会計思考にたいして、根底的な問いかけが各方面からなされるようになった。それは、当該会計思考の、通説的会計思考としての地位が、少なくとも理論研究の次元においては、大きく揺らぎ始めていることを物語っているといえよう。

その問いかけのこんにちの含意を明らかにするうえでとりわけ重要な意義を有するのが、FASBの1976年討議資料[4]（以下たんに「FASB 討議資料」という）である。同討議資料は、従来の損益計算中心的会計思考を「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（利益観を含む、以下同じ）として「資産負債アプローチ」(asset and liability view)を提示したのである¹⁾。

そこで、本研究ノートでは、FASB 討議資料における問題提起の含意を、二つの会計観、とりわけ資産負債アプローチの論理構成に焦点をあてながら、検討してゆくことにしたい²⁾。そのさい、FASB 討議資料の主たる論点を要約的に収録したブックレット

1) その先行的問いかけとして、たとえば[1]や[7]がある。FASB 討議資料における資産負債アプローチは、こうした先行研究の成果をふまえたうえで提示されたものといって差し支えないであろう。

[3] も、必要におうじて参照したいと思う。

II FASB 討議資料における二つの会計観

上述したように、FASB 討議資料は、資産負債アプローチおよび収益費用アプローチと称する二つの会計観を提示している。以下ではまず、これら二つの会計観の論理構成を概観することから始めたい。それぞれの会計観は、利益をどう定義するかという点において、きわだった相違をみせている。というよりもむしろ、かかる相違を浮彫りにするための類型的アプローチとして、これら二つの会計観が提示されているといった方が、より適切であろう。

(1) 資産負債アプローチにおける利益

「固有資本の増減をのぞいた企業の正味資産の期間増減額」[4, par. 194, E-1] を利益とみるのが、資産負債アプローチである。したがって、そこでは、

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

$$\text{正味資産の変動（固有資本の増減をのぞく）} = \text{利益} \quad (1)$$

という関係式によって利益が定義されることになる。そして、「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 (earnings statements) 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」[3, p. 14] とされる。当該アプローチにしたがえば、「資産・負債の属性および当該属性の変化を測定すること〔すなわち資産・負債の測定〕が、財務会計における基本的な測定プロセスとなる。」[4, par. 34]

(2) 収益費用アプローチにおける利益

「当該会計期間における収益（利得を含む）と費用（損失を含む）の対応の結果」[4, par. 194, E-3] を利益とみるのが、収益費用アプローチである。したがって、そこでは、

2) 第三の会計観として、FASB 討議資料はさらに、「非連携アプローチ」(nonarticulated view) なる会計観を提示しているが、当該会計観は以下での検討と直接的な関連性をもたないので、本研究ノートではこれに言及しないことにする。

収益－費用＝利益

(2)

という関係式によって利益が定義されることになる。当該会計観のもとでは、「資産の本質は一義的には利益測定の必要性によって規定される」[3, p. 13] ので、「将来の会計期間の収益との対応が予定された繰延費用およびその他の費用」[3, p. 13] も、資産として計上することが可能（もしくは必要）となる。当該アプローチにしたがえば、「収益・費用の測定 および収益・費用認識の時点調整をつうじて、一会計期間の努力（費用）と成果（収益）を関連づけることが、財務会計における基本的な測定プロセスとなる。」³⁾ [4, par. 39]

III 資産負債アプローチの論理構成

FASB 討議資料は二つの会計観を並列的に提示し、それらを、「さまざまな会計観のスペクトラムの両極」[3, p. 21] をなすものとして位置づけている。しかし、収益費用アプローチが、従来の通説である損益計算中心的会計思考にもとづく会計観であることは明らかであろう。とすれば、当該会計観とは明確に区別される資産負債アプローチな新たな会計観を、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、損益計算中心的会計思考にたいする FASB の批判的評価を含蓄しているといわなくてはなるまい。

そうした問題提起のあり方からして、FASB 討議資料の主たるねらいが、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」にあったことは容易に推察しうるのであって [10, p. 6; 14, pp. 3-4]、かかる意味からすれば、資産負債アプローチにこそ、同討議資料の本旨としての会計観が投影されているといわなくてはならないのである。

そこで以下では、FASB 討議資料において提示された資産負債アプローチにまとをしぼって、その論理構成をいさ少し詳細に追跡してみたいと思う。

3) その後、FASB 財務会計概念ステートメント第5号において、(1)式における利益は「包括的利益」(comprehensive income)、(2)式における利益は「稼得利益」(earnings)と、それぞれ命名され、両者の「相互補完」的關係が仮設例にもあづいて明らかにされている [5, No. 5, pars. 42-44]。しかし、FASB 討議資料の公表時点においては、両者の関係は一切明らかにされていなかった。

(1) 財務諸表の基本的要素としての資産・負債

既述のように、資産負債アプローチのもとでは、「固有資本の増減をのぞいた企業の正味資産の期間増減額」が利益とみなされる。したがって、そこでは、資産・負債が最も基本的な要素とされ、「収益、費用、利得、損失といった利益の構成要素の定義は、資産・負債の定義から誘導される」[3, p. 12] ことになる。換言すれば、収益・費用（利得・損失を含む）は、正味資産の期間変動額たる利益の内訳を説明する下位概念として位置づけられるのである。

(2) 資産・負債の定義

したがって、資産負債アプローチにおいては、資産・負債の定義いかんが、利益のあり方を決する重要な問題となる。

FASB 討議資料によれば、資産負債アプローチにおける資産は、「経済的資源の財務的表現」[4, par. 91, A-1] であり、「現金ならびに、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、特定の企業にたいして直接的または間接的に純キャッシュ・フローをもたらすと期待される将来の経済的便益」[4, par. 91, A-1] を表わすものとして定義される。

これにたいし、資産負債アプローチにおける負債は、「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、将来他の主体に経済的資源を引渡す特定の企業の義務の財務的表現」[4, par. 149, L-1] として定義される。

(3) 利益の測定

あらためて指摘するまでもなく、資産・負債の定義問題は利益の定義問題をその本質としている。以上にみる資産・負債の定義をつうじて、資産負債アプローチは、「財務諸表要素を選択するさいの母集団を、当該企業の基礎的な経済的資源および義務、ならびに、それら資源および義務の測定可能な属性に影響をおよぼす取引および事象に限定する」[3, pp. 12-13] のである。

FASB 討議資料はさらに、利益測定にかかわる理論問題として、①資本維持概念の選択問題（財務的資本維持か物的資本維持か）[4, pars. 255 et seq.], ②測定単位を選択問題（名目貨幣単位か一般購買力単位か）[4, pars. 384 et seq.], ③測定属性の選択問

題（歴史的原価、現在原価、通常の清算における現在払出価値、正常な営業過程における期待払出価値、期待キャッシュ・フローの現在価値のいずれか）[4, pars. 388 et seq.]に言及している。しかし、同討議資料は、これらの選択問題と資産負債アプローチとの関連性については、明示的な言及を避けている（後述参照）。

IV 会計観「転換」の会計学的含意をめぐって

以上の考察によって、資産負債アプローチの論理構成を概観することができたと思われる。そこで、次に問題となるのは、FASB が資産負債アプローチなる新たな会計観をあえて提示し、会計観の「転換」を図ろうとしたのは、一体なぜだったのかということである。以下では、この問題について検討をくわえてみたいと思う。

(1) 公的規制回避のための私的規制強化

FASB 討議資料のダイジェスト版ともいうべき[3]は、資本の公平な配分に資するべく、経済的意思決定（とりわけ投資・与信決定）に有用な情報を提供することが「財務報告の主たる役割」[3, p. 3]であるとしたうえで、「資本提供者の間に〔会計〕情報にたいする不信感が存在する場合には、この役割は達成されない」[3, p. 4]と警告を発している。そして、さらに、「近年、企業の財務報告の信頼性が低下してきた」[3, p. 4]とする意見を紹介しながら、[3]は、その「好ましからざる影響」[3, p. 5]の筆頭に、「政府によって不当な報告制度やその他の規制措置が押しつけられるという危険性」[3, p. 5]をあげ、「財務諸表の信頼性を高めることは、すべての関係者の利益につながる」[3, p. 5]と力説している。

すなわち、ここでは、政府による公的規制を回避するための「自守防衛」[11, p. 98]策として、プライベート・セクターによる私的規制の強化を図ることの重要性が説かれているのである。とはいえ、FASB はそもそも、『規制』と『規制回避』との対抗関係[11, p. 98]をライトモチーフとしながら展開してきたアメリカの会計規制の歴史をふまえ、そのような私的規制の強化を一義的目的として設立された団体であった。したがって、上掲のような私的規制強化の主張それ自体には、それほど目新しいことはない。問題は、そうした主張との絡みにおいて、ほかならぬ当の資産負債アプローチが提示されているという事実にある。この事実が、資産負債アプローチが、私的規制強化と

いう FASB の指向性を体現した会計観であったことを示唆している。

(2) 私的規制強化を指向した会計観としての資産負債アプローチ

では、私的規制強化の指向性は、資産負債アプローチのどのような点に見いだすことができるのであろうか。このことを、次に、収益費用アプローチにおける認識・測定との対比において検討してみたいと思う。

(a) 繰延経理への規制

「企業におけるフロー〔の認識と測定〕は収益費用アプローチの中心問題であり、利益測定は費用のフローを収益のフローと適切にかつ歪みなく対応させることに依存している。したがって、『対応』と『歪曲性』が当該会計観においては決定的な意味あいをおびている。」[3, p. 14] しかし、まさに、かかる事情こそが、『「収益・費用中心主義的欠陥」の象徴」[10; p. 6] としての繰延経理の温床になっているのである。というのは、「収益費用アプローチの支持者たちは、一定期間における費用と収益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〔すなわち計算擬制的資産・負債としての繰延項目〕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」[4, par. 51] からである。

ペイトン＝リトルトンは、「費用のインフローを記録することは主として周到な観察と効果的な事務処理の問題であるが、収益のうちに具現される費用のアウトフローを記録することは基本的には判断と解釈の問題である」[6, p. 69] と述べている。繰延項目（とりわけ繰延費用）はそうした「判断と解釈」の最も象徴的な産物といえるであろう。

既述のように、資産負債アプローチにおいては、資産・負債は経済的資源ないしその引渡義務の財務的表現として定義される。かかる定義にしたがえば、経済的実質をともしなわない繰延項目の貸借対照表計上は、とうてい容認しえないものとなるであろう。つまり、資産負債アプローチは、繰延経理（ならびにその背後にある「判断と解釈」）の規制を指向する会計観として措定されているのである。この意味で、資産負債アプローチは、「会計における厳格性と規律を増大させる」[3, p. 19] 会計観であるといえよう。

(b) 時価主義の提唱

前節でふれたように、FASB 討議資料では、測定属性の選択問題が提起されている。しかし、そのさい、同討議資料は、「それぞれのアプローチと特定の測定基準との必然

的な結びつきは存在しない」[4, par. 47]と述べ、資産負債アプローチと時価主義の「必然的な結びつき」を否定している。しかし、アメリカにおける当時の支配的評価基準が歴史的な原価主義であったのは、あらためて指摘するまでもないことである。ということは、すなわち、測定属性の選択問題をあえて提起したという事実それ自体が、歴史的な原価主義から時価主義への「誘導」というFASBの意図を間接的に物語っているとも解されるのである。

事実、資産負債アプローチと時価主義の「必然的な結びつき」は、FASB 討議資料の問題提起をうけて展開された公開討議の過程において顕在化する。すなわち、資産負債アプローチを支持するアーサー・アンダーセン社と、これに反対するアーンスト・アーンスト社の双方が、資産負債アプローチと時価主義の結びつきを「避けることのできない帰結」[13; p. 33]とみなしたうえで、それぞれの主張を展開したのであった。しかし、資産負債アプローチにおける資産・負債の定義（すなわち経済的資源の実在性に基礎をおいた定義）からすれば、それはむしろ当然のなりゆきであったといわなくてはならないであろう⁴⁾。

戦後（とりわけ1960年代以降）のアメリカにおいては、時価主義の導入が断続的に提起されてきたのであるが、その主たるねらいは「真実にして有用な損益資料の提供」[8, p. 46]にあったとされている。つまり、経済的実態開示の要求と意思決定・有用性の重視が、測定の領域においては時価主義導入の要請として顕現してきたのであった。資産負債アプローチの「避けることのできない帰結」としての時価主義の提唱は、「純粹に経済的な見地」[8; p. 43]からの利益測定を指向するという点で、会計規制の強化を意図し、あるいはそれを結果するものといえるであろう。

(c) 資産・負債の拡張

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、上掲の定義は、現行会計実務のもとで会計的認識の対象外におかれている諸項目（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・

4) たとえば、[7]において、資産負債アプローチの萌芽的な会計観が提示されているが、そこでも当該会計観に適合する評価基準としては時価主義が提唱されている。この点については、[8, pp. 43-43]も参照されたい。

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。

かかる可能性は、オフ・バランスシート・ファイナンスの会計処理をめぐる現行実務の限界を克服し、財務諸表をつうじた企業の経済的実態開示を強化する可能性につながるものである[14, pp. 7-8]。すなわち、この意味においても、資産負債アプローチは、会計規制強化の可能性をはらんだ会計観ということができるのである⁵⁾。

V むすびにかえて

FASB 討議資料によって提示された資産負債アプローチは、その後、実務界からの厳しい批判に遭遇する。その結果、会計観の「転換」という FASB の当初のねらいは大きな後退を余儀なくされ、概念フレームワークの現実妥協的性格のなかに埋没してしまうことになる[13, pp. 22-23]。

しかし、以上での検討から明らかなように、FASB 討議資料の問題提起は、従来の通説的会計思考である損益計算中心的会計思考の意義と限界を根底から問いなおすものであり、会計規制をとりまくこんにちの状況とのかかわりにおいて会計観のあり方を照射する貴重な試みとなっているのである。かかる問題提起の背後にアメリカ会計理論界の現状批判的認識と実践的自覚が横たわっていたことも看過されてはならないであろう[15, p. 30-31]。

本研究ノートは、以上のような意義を有する FASB 討議資料の問題提起を概観し、その会計学的含意をさぐるべく、若干の考察を試みたものである。

【参 考 文 献】

- [1] AICPA, Study Group on the Objectives of Financial Statements, *Objectives of Financial Statements*, 1973, 川口順一訳『アメリカ公認会計士協会・財務諸表の目的』同文館, 1976年。
- [2] APB, *Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial State-*

5) しかし、FASB 討議資料は、「認識規準、認識ルール、認識慣行に関する諸問題は、財務諸表要素の測定について一定の暫定的結論が得られたのちに、より効果的に検討しうる」[4, par. 19]と述べ、財務諸表要素の認識に関する検討を将来の課題として先送りしているのである。したがって、資産・負債の拡張は、同討議資料においては、理論上の一つの可能性として暗示されるにとどまっている。

- ments of Business Enterprises*, Statement of the APB No. 4, 1970, 川口順一訳『アメリカ公認会計士協会・企業会計原則』同文館, 1973年。
- [3] FASB, *Scope and Implications of the Conceptual Framework Project*, 1976, 森川八洲男監訳, 小栗崇資, 佐藤信彦, 原陽一共訳『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。
- [4] FASB, *Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, Discussion Memorandum, 1976.
- [5] FASB, *Statements of Financial Accounting Concepts*, No. 1-6, 1978-1985, 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。
- [6] Paton, W. A. and Littleton, C. A., *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA, 1940, 中島省吾訳『会社会計基調序説』改訳, 森山書店, 1958年。
- [7] Sprouse, R. T. and Moonitz, M., *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。
- [8] 新井清光『会計公準論』増補版, 中央経済社, 1978年。
- [9] 黒澤清『近代会计学』普及版3訂, 春秋社, 1969年。
- [10] 津守常弘「会計原則と利益概念—『包括的利益』概念と『稼得利益』概念に関連して—」『産業経理』第47巻第4号, 1988年。
- [11] _____「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。
- [12] _____「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。
- [13] _____「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。
- [14] 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。
- [15] 藤井秀樹「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。
- [16] _____「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。