

タイトル	会計フレームワークの形成過程に関する一考察：利益観に関する検証を中心として
著者	庄司，樹古
引用	北海学園大学経営論集，4(1)：23-38
発行日	2006-06-30

会計フレームワークの形成過程に関する一考察

— 利益観に関する検証を中心として —

庄 司 樹 古

- I はじめに
- II 利益観の選択問題
- III 利益観の特徴 — 利益の定義・基礎的測定プロセス・財務諸表の連携 —
- IV 利益観の相違点と財務諸表の構造
- V 結びに代えて

I はじめに

現在、わが国では、会計ビッグバンに伴う会計基準の整備が完成を迎えようとしている。すなわち、金融商品、税効果、減損、年金などの会計基準の改正がなされ、漸く、その成果が結実しようとしているのである。

上述の各種会計基準の改正における主要なテーマとは、取得原価主義を基盤とするわが国の会計制度の中に、新たな測定属性、すなわち、時価（公正な価額）による資産および負債の測定¹⁾を導入するというものであった。その結果、わが国の会計制度は、ハイブリッド、すなわち、原価による資産および負債の測定と時価によるそれとの混合的測定を内在するものとなったといわれている。

このような会計基準における測定属性のハイブリッド化という状態は、単なる測定属性の選択という問題のみならず、会計の基盤、敷衍すれば、会計フレームワークの選択に関する問題を生じさせるものである。

周知のごとく、会計とは、企業の経済的活動（会計事象）を一定のルールに従った情報

に変換するための一つのプロセスとして捉えることができる。そして、かかるプロセスによって提供される情報は、ステークホルダーにとって、企業の経済的活動の実態を客観的に描写できる重要な資料としての資質が求められるものであり、そのような要請に応える資料こそ、財務諸表なのである。

ところで、会計をプロセスと考えた場合、一定のルールとは、会計基準および会計慣行であり、会計事象の質的側面を確定することを認識、認識された会計事象の量的側面を確定することを測定、それらを集計したものを財務諸表と言い換えることができる。そして、このようなプロセスを実行するにあたっての理論的枠組みこそ、会計フレームワークなのである。したがって、会計フレームワークの形成の如何によって、情報利用者に開示される資産、負債、資本、収益、費用などの財務諸表の内容は、大きく異なったものとなるのである。

会計フレームワークの設置に関する試みの先駆は、アメリカ財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board：以下より、FASBと略する。）である。FASBでは、1970年代より、財務諸表の内容を決定づける要因、すなわち、会計フレームワークの形成を行うにあたっての方向性を決定するものとして、利益観（earnings view）に関する検討がなされてきた。つまり、利益観を決定することとは、財務諸表の

最も重要な構成要素とは何であるのかを確定することであり、この選択の如何によって財務諸表の内容（報告される構成要素の内容）は大きく影響されることになる²⁾。

そこで、本稿では、まず、会計フレームワークの形成を行う際、最も重要な基盤となる利益観の特徴および相違点を考察し、各利益観における財務諸表の構成要素の決定プロセスを再確認する。そして、測定属性におけるハイブリッド化という問題を利益観の観点から検証してみる。

II 利益観の選択問題

FASBにおける利益観に関する議論は、FASB概念フレームワーク制定の布石として、1976年に公表された討議資料『財務会計および財務報告のための概念フレームワークに関する諸問題の検討：財務諸表の構成要素およびそれらの測定 (*An Analysis of Issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, 以下、FASB『討議資料』と略する。)]第1部『財務諸表の構成要素の定義』第2章『財務諸表の構成要素の定義のための基礎』において展開されている。

1. 利益観と構成要素の定義

FASB『討議資料』第1部における目的とは、財務諸表の構成要素を定義することにある。また、第2章の課題は、財務諸表の構成要素を定義するための基礎となる問題を吟味することにある³⁾とされている。そして、ここにいう問題とは、如何なる財務諸表観を、財務諸表の構成要素の定義を行うための基礎として採用すべきかを決定することとされている。FASB『討議資料』では、財務諸表の構成要素の定義の基礎となるものとして、次の三つの財務諸表観が提示されている⁴⁾。

- ① 資産負債アプローチ(asset and liability view)
- ② 収益費用アプローチ(revenue and expense view)
- ③ 非連携アプローチ(nonarticulated view)

つまり、FASB『討議資料』では、資産負債アプローチ、収益費用アプローチ、非連携アプローチという三つの財務諸表観、言い換えれば、財務諸表に対する三つの概念的アプローチのうち、財務諸表の構成要素を定義するための基礎としてどのアプローチを採用するかということ課題として検討しているのである。また、この課題に関する議論は、財務諸表に含められるべき項目と含められるべきではない項目を区分することに役立つよう意図されたものでもある⁵⁾。

ところで、ここにいう非連携アプローチとは、一方では、資産負債アプローチに基づき貸借対照表を作成し、他方においては、損益計算書を収益費用アプローチによって構築するというものである。つまり、財務諸表に対する接近方法としての非連携アプローチの内容とは、貸借対照表と損益計算書に対し、前者には、資産負債アプローチを、そして、後者には、収益費用アプローチを各々採用するものといえる。したがって、非連携アプローチにおいては、両財務諸表によって測定される利益に対して、必ずしも連携することを要請するものではなく、情報利用者に報告される財務諸表の内容、なかんずく、財務諸表の構成要素の定義に関して独自の提唱をするものではない。敷衍すれば、会計の基盤、すなわち、会計フレームワークの方向性を提示する財務諸表観とは、資産負債アプローチと収益費用アプローチという二つの利益観に存在していることになる。

このような財務諸表観の特徴を図示すれば、次の図2-1のように表わされる。

2. 利益観と意思決定有用性

ところで、FASB『討議資料』は、先行し

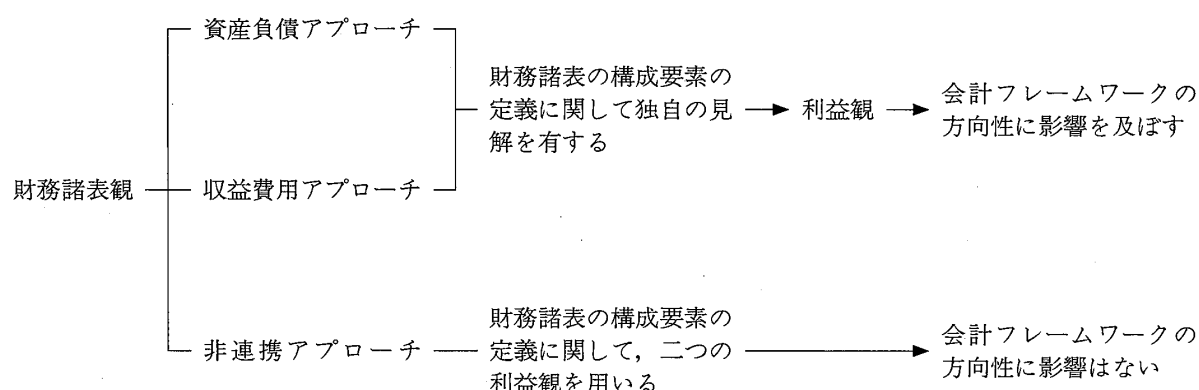


図2-1 財務諸表観の分類

て公表された『営利企業の財務諸表の目的に関する中間報告 (Tentative Conclusions on Objectives of Financial Statements of Business Enterprises)』を前提として作成されたものである。そして、かかる中間報告において主張される財務諸表の目的とは、情報利用者の意思決定有用性に他ならない。

周知のように、投資家および債権者に代表される情報利用者は、会計情報作成者によって提供された情報を合理的な投資意思決定もしくは与信意思決定などの経済的意思決定を行うために利用する。したがって、財務諸表および注記に記載された構成要素の目的適合性および測定属性、そして、明細書において開示される開示事象および補足的事項などは、彼ら情報利用者にとって、経済的意思決定を行うために有用なものでなければならない。つまり、FASB『討議資料』第1部において定義される財務諸表の構成要素は、情報利用者の意思決定に有用なものであることを要請されているのである。敷衍すれば、意思決定有用性を前提とした財務諸表観の選択が、FASB『討議資料』第1部の最重要課題なのである。

3. 利益観と測定属性

また、FASB『討議資料』第1部は、第3部『財務諸表の構成要素の測定と報告される属性』を論じるための基礎を提供することを

意図するものでもある⁹⁾。

FASB『討議資料』では、第1部と第3部、すなわち、構成要素の定義とその属性に関して、各々が複雑かつ議論上の問題点を伴っていることを理由として、別々に吟味されている⁷⁾。しかしながら、構成要素の定義とその測定属性は、次のような密接な関連を有している⁸⁾。

- ① 測定可能な属性を有していない項目は、財務諸表の構成要素の定義を満たしているものであっても、財務諸表に計上することはできない。
- ② 構成要素として財務諸表に計上されるための必要条件を満たしていない項目は、測定可能な属性を有していたとしても、財務諸表に計上することはできない。

つまり、第3部における属性とは、第1部において定義される構成要素の属性であり、これら両者は、密接な関係を有するものなのである。したがって、第1部における基礎を形成するための根拠となる財務諸表観の選択に関する議論は、第3部において構成要素の属性を決定するための基礎にもなりうるのである⁹⁾。

このように、会計フレームワークの方向性を決定する財務諸表観の選択問題、すなわち、利益観である資産負債アプローチおよび収益費用アプローチのどちらを財務諸表観として

採用するかという問題は、単に、構成要素の定義を行うための役割を有するだけのものではなく、意思決定有用性を前提とし、それに見合った構成要素の定義とそれらを測定するための属性を決定するために有用な役割を担っているのである¹⁰⁾。したがって、原価と時価の測定属性のハイブリッド化というわが国会計基準の現状を考察する手掛かりとして、本稿では、次に、測定属性の決定にも密接に関係している利益観の特徴について検証をすすめてみる。

III 利益観の特徴

—— 利益の定義・基礎的測定プロセス・財務諸表の連携 ——

利益観とは、利益に対する概念的アプローチを意味するものである。そして、一般的に利益とは、投下資本を維持した後の残余もしくは残高、すなわち、控除後に残った金額として測定されるものであるという思考の下に、その概念が形成されている。したがって、利益観に関する議論は、資本維持という概念を念頭に据えたうえで、期間利益の本質やそれらに関連する企業の経済的資源および義務より生じることになる¹¹⁾。FASB『討議資料』では、このような残余として利益を測定する方法として、以下の二つの方法が提示されている¹²⁾。

- ① 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加として測定する方法
- ② 一期間における企業の収益と費用の差額として測定する方法

これらの利益測定方法は、利益に対して、前者は、正味資産（純資産）の増加としての意義を、後者は、企業の収益力の尺度としての意義を強調するものである。しかしながら、財務諸表の連携（articulation）を前提とする場合、この二つの利益測定方法によって測

定される利益は、結果として同一の利益額を導き出すことになる。敷衍すれば、二つの利益測定方法は、単に利益の意義に関する強調点の異なりに過ぎないのである。しかし、かかる利益測定方法の強調点の不一致によって、財務会計上、利益測定についての二つの思考、すなわち、資産負債アプローチと収益費用アプローチが生成されることになる¹³⁾。そして、これら二つの利益観は、各々、固有の特徴を有し、その特徴に基づき、いくつかの相違点を包含するものとなっている。そこで、次に、二つの利益観の特徴を概観してみる。

FASB『討議資料』では、二つの利益観の特徴に対し、利益の定義、基礎的測定プロセス、財務諸表の連携の三点から検証がなされている。

1. 利益の定義

まず、利益の定義という特徴に関して、資産負債アプローチでは、利益を、資産と負債の変化の関連によってのみ測定されるもの¹⁴⁾であるとしている。つまり、この利益観における利益とは、正味資産（純資産）の増加の尺度として捉えられ、資産と負債の増減の観点より定義づけられるものなのである¹⁵⁾。

このような思考は、前述した利益測定方法の前者に基づくものであり、純資産増加説に類似したものといえる。また、この利益測定方法は、ある二時点間における企業の正味資産を対比することで利益測定を行うものであるため、かかる方法によって導き出される利益は、一般に時点利益と呼ばれている。つまり、資産負債アプローチにおける利益とは、企業価値の尺度（ストック指向）としての役割を求められているのである。

なお、次の図3-1が、資産負債アプローチにおける利益測定プロセスである。

- ① 期首における資産および負債の測定に基づく
期首正味資産（純資産）額の測定

$$\text{期首資産有高} - \text{期首負債有高} = \text{期首正味資産額}$$

↓

- ② 期末における資産および負債の測定に基づく
期末正味資産（純資産）額の測定

$$\text{期末資産有高} - \text{期末負債有高} = \text{期末正味資産額}$$

↓

- ③ 期首正味資産と期末正味資産の対比

$$\text{期末正味資産} - \text{期首正味資産} = \text{利益もしくは損失}$$

図3-1 資産負債アプローチにおける利益測定プロセス

- ① 期間収益の測定プロセス
収益実現の原則に従った一期間の収益の測定
※未実現利益の排除

↓

- ② 期間費用の測定プロセス
費用収益対応の原則に基づき期間収益を獲得
するために当該期間において企業の利益獲得活
動に費やされた費用の測定

↓

- ③ 期間利益の測定プロセス

$$\text{期間収益} - \text{期間費用} = \text{期間利益もしくは期間損失}$$

図3-2 収益費用アプローチにおける利益測定プロセス

図3-1で示されるように、資産負債アプローチにおける利益は、正味資産の増加分として定義されるのであるが、現代の企業活動においては、直接的な資本増減などの事象が存在しており、すべての正味資産の増加が利益に影響を及ぼすことにはならない。つまり、正味資産の増加が利益であるとする資産負債アプローチにおいても、資本拠出および資本引出、すなわち、投資および分配などに起因する正味資産の増減は、利益の定義に含められないのである¹⁶⁾。

これに対し、収益費用アプローチでは、利益を企業の経営効率の測定値、言い換えれば、収益性の尺度であるとみなし、一期間の収益と費用の差額に基づいて定義している。つまり、この利益観は、一期間における企業の成果である収益（利益獲得活動からの成果）と収益を獲得するために費やされた努力である費用（利益獲得活動への努力）の差額として利益を測定し、その測定値を利益と定義するという特徴を有しているのである¹⁷⁾。したがって、この測定方法によって導き出される利益は、一般に期間利益と呼ばれている。このような収益費用アプローチにおける利益測定プロセスは、図3-2のように説明される¹⁸⁾。

FASB『討議資料』においても、収益費用

アプローチにおける利益測定プロセスは、収益実現プロセスと費用収益対応プロセスの二つの段階に区分し説明されている¹⁹⁾。つまり、この利益観における利益とは、一期間における企業の利益獲得活動の正味成果、すなわち、収益性の尺度ないし企業における経営効率の尺度としての意義を求められるものであり、企業の活動そのものに焦点をあてたフロー指向の利益なのである。

2. 基礎的測定プロセス

次いで、基礎的測定プロセスという特徴に関して検証してみる。資産負債アプローチでは、資産を企業の経済的資源の財務的表現、そして、負債を将来において他の事業体（個人も含む）に資源を引き渡す義務の財務的表現と定義し、これら資産および負債を鍵概念（key concept）として位置づけている。したがって、この利益観における基礎的測定プロセスとは、資産および負債、そして、それらの変動の測定にある²⁰⁾。つまり、直接的な利益の構成要素である収益および費用は、一期間における資産および負債の増減の観点より定義されることになる。さらに、この利益観の立場を採れば、鍵概念である資産および負債の増減測定を行うことで、すべての会計事象を認識することになる。なお、次の表

3-1が、資産負債アプローチの財務諸表の構成要素である。

表3-1 資産負債アプローチにおける財務諸表の定義

資 産	企業の経済的資源
負 債	将来において他の事業体（個人も含む）に資源を引き渡す義務
持分または資本	正味資産すなわち資産から負債を控除したもの
利 益	企業活動による正味資産の増加分
利 得	企業の利益獲得活動に起因することのない正味資産の増加分
損 失	企業の利益獲得活動に起因することのない正味資産の減少分
収 益	一期間における資産の増加および負債の減少
費 用	一期間における資産の減少および負債の増加

表3-1で理解されるように、資産負債アプローチにおける財務諸表の構成要素の定義は、資産および負債の定義から演繹的に導き出されることとなる。また、その様相は、資産および負債概念を中心とした連鎖的体系を織りなしている。そして、かかる財務諸表の

構成要素の連鎖的体系は、この利益観における最大の特徴なのである²¹⁾。

このような観点を踏まえ、前述した図3-1で提示した資産負債アプローチの利益測定プロセスを吟味すると、次の図3-3のような基礎的測定プロセスが構築される。

これに対して収益費用アプローチでは、収益および費用を鍵概念としている。つまり、収益および費用の認識および測定が、この利益観の基礎的測定プロセスの中核におかれているのである。

前述したように収益費用アプローチにおける利益とは、収益と費用の差額、すなわち、収益性の尺度と定義される。したがって、利益獲得活動からの成果である収益の認識、そして、かかる成果を獲得するために費やされた努力である費用の認識、さらに、それら収益および費用の期間帰属、言い換えれば、収益および費用の時点決定を行うことが、基礎的測定プロセスとされるのである²²⁾。敷衍すれば、この利益観における基礎的測定プロセスとは、収益と費用との対応（広義の対

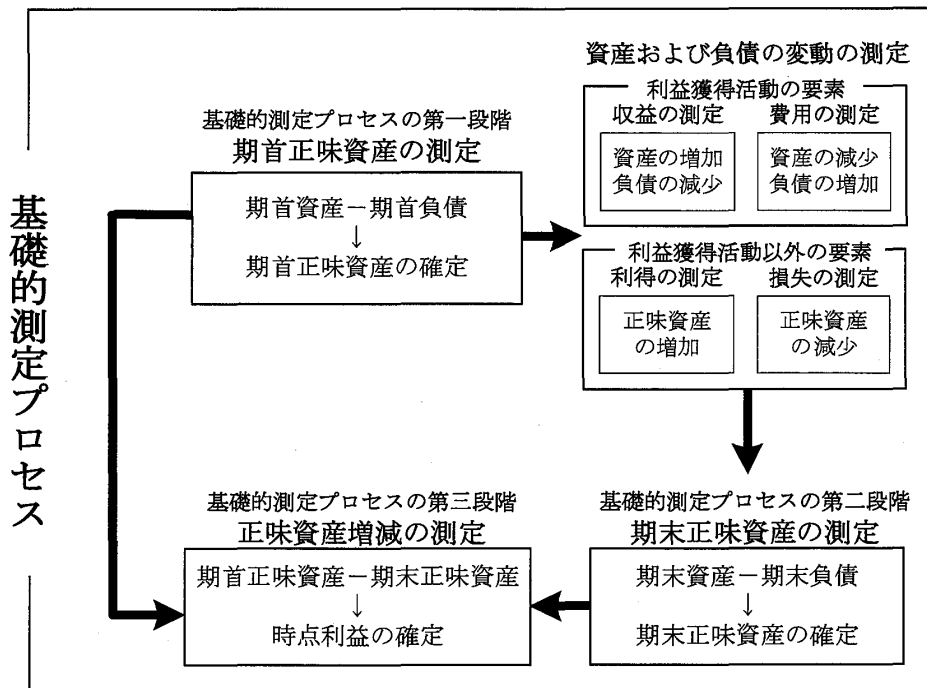


図3-3 FASB『討議資料』における資産負債アプローチの基礎的測定プロセス

応)²³⁾のプロセスということができる。

しかしながら、現代企業は、継続企業を前提とするものである。したがって、一期間における利益獲得活動への努力、すなわち、費用のすべてが、当該期間中に利益獲得活動からの成果、すなわち、収益として実現することは、難しく、また、その逆も稀である。そこで、収益費用アプローチでは、収益および費用の認識に関して、収益には、“実現”²⁴⁾、そして、費用には、“対応”(狭義の対応)²⁵⁾という基礎概念に準拠させ、それらの期間帰属をなすことを基礎的測定プロセスの中核に据えているのである。つまり、この利益観の基礎的測定プロセスとは、一般的には、通説的な発生主義会計として説明されるものと同一の内容を有しているのである。

ところで、FASB『討議資料』では、“実現”および“対応”という期間利益の測定に関するルールは提示されているにもかかわらず、発生主義会計における大原則である発生原則に関して何らの記述もなされていない。しかし、藤井秀樹〔1990〕によれば、FASB『討議資料』で提唱される収益費用アプローチの基礎的測定プロセスのなかに、規範としての発生原則²⁶⁾の存在が、次のごとく論じられている。

「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」として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ことが出来るであろう。²⁷⁾」

さらに、藤井秀樹〔1990〕では、上述のように FASB『討議資料』において見出すことのできる「発生原則」に関して、次のごと

く言及がなされている。

「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。したがって、「発生原則」にもとづいた会計認識を実践に導くためには、当該認識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 討議資料の一連の陳述は、「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。²⁸⁾」

このような思考に立脚すれば、収益費用アプローチにおける基礎的測定プロセスは、規範としての「発生原則」を前提とし、ルールとしての「実現」および「対応」、そして時点決定²⁹⁾としての「見越」および「繰延」という階層構造を有するものであることが理解される。つまり、この利益観では、上述のような基礎的測定プロセスを経て、収益および費用以外の財務諸表の構成要素は、収益および費用の認識および測定から帰納的に導かれることになるのである。この関係を次頁に図 3-4 として表しておく。なお、図 3-4 における収益および費用の時点決定の段階で、認識および測定されることになる財務諸表の構成要素の定義は、次の表 3-2 のようにまとめられる。

表 3-2 収益費用アプローチにおける財務諸表の定義

資 産	費用性資産 (支出・未費用) 貨幣製資産 (収益・未収入, 支出・未収入)
負 債	貨幣性負債 (費用・未支出, 収入・未支出) 収益性負債 (収入・未収益)
資 本	資本金等 (収入・未支出)
利 益	収益から費用を控除した残高
収 益	利益獲得活動からの成果 (収入・収益)
費 用	利益獲得活動への努力 (支出・費用)

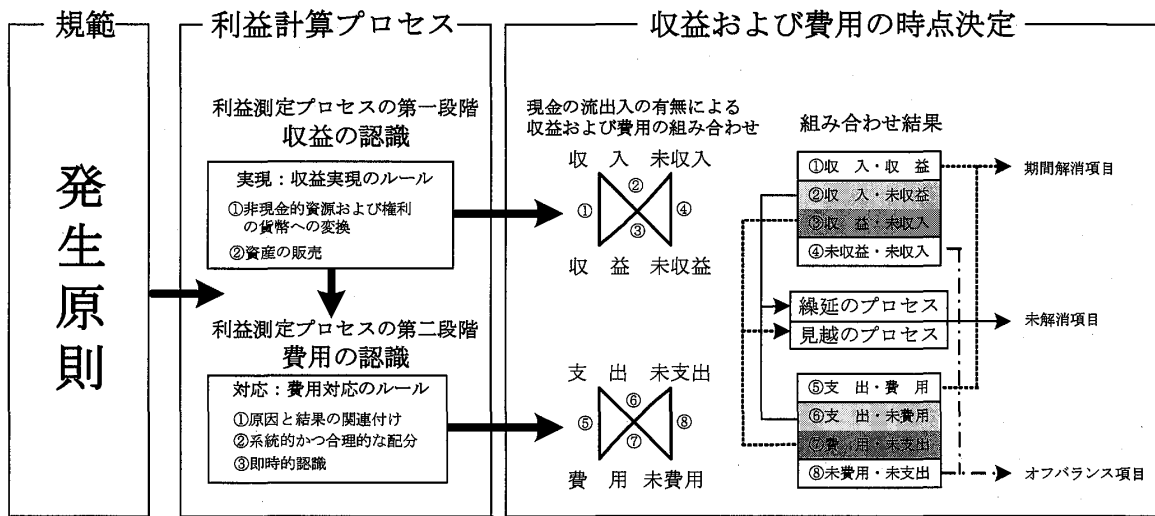


図3-4 FASB『討議資料』における収益費用アプローチの基礎的測定プロセス

3. 財務諸表の連携

利益の定義および基礎的測定プロセスという資産負債アプローチおよび収益費用アプローチにおける二つの特徴は、各利益観の財務会計に対する根源的な捕らえ方の相違から生じるものである。したがって、二つの利益観は、すべてにおいて背反するものであるかのように捉えられる。しかしながら、両者は、財務諸表の連携という共通の特徴も保有している。

ここにいう財務諸表の連携とは、企業の主要財務諸表である貸借対照表と損益計算書が、有機的に連携し、両財務諸表によって測定される利益の額が一致すると考える財務諸表観の特徴である。

例えば、資産負債アプローチにおいて収益を認識することは、資産の増加ないし負債の減少を認識することと同義であり、また、費用を認識することは、資産の減少ないし負債の増加を認識することと同義である。すなわち、この利益観における貸借対照表と損益計算書³⁰⁾は根本的に関連しており、同一の基礎的データに依拠しているのである。したがって、財務諸表の連携は、この利益観の不可欠な要素なのである³¹⁾。

一方、収益費用アプローチにおいても財務

諸表の連携は、不可欠な要素である。つまり、この利益観は、収益および費用に関する測定の副次的な結果、すなわち、一期間における収益および費用の時点決定をなす段階において、当該期間の収益および費用として認識および測定されえないものを資産および負債として貸借対照表に計上するものである。そして、収益から費用を控除することで測定される利益ないし損失は、財務諸表の連携を前提にすることでのみ、所有主持分ないし資本の増減測定に帰着することになる³²⁾。

したがって、二つの利益観において測定される利益は、資産および負債の測定に主眼をおくか、もしくは、収益および費用の測定を主たる目的とするかの違いはあるにせよ、貸借対照表と損益計算書によって相互補完的に測定されることとなるのである。敷衍すれば、財務諸表の連携とは、資産負債アプローチおよび収益費用アプローチのどちらを採用するにせよ、会計フレームワークの形成においては、複式簿記発生主義会計のもとにその理論構築をなすことを前提としている特徴といえる。

IV 利益観の相違点と財務諸表の構造

これまでの検証の結果、資産負債アプローチと収益費用アプローチは、各々独自の特徴を有し、その特徴から、会計の認識および測定のプロセスを構築するものであることが理解できた。このような利益観の特徴の異なりは、大別して二つの相違点としてまとめることができる。一つは、形式的相違点、そして、いま一つが、実質的相違点である。

1. 利益観の相違点

資産負債アプローチと収益費用アプローチの形式的相違点とは、次の二つである。

- ① 財務諸表の優位性
- ② 財務諸表の構成要素の測定属性

① 財務諸表の優位性

FASB『討議資料』では、財務諸表の優位性に関する相違点に関して、資産負債アプローチは、貸借対照表に、そして、収益費用アプローチは、損益計算書に重要度をおく利益観であると説明されている。したがって、前者は、貸借対照表、そして、後者は、損益計算書に財務諸表として優位性をおいていることになる³³⁾。

しかしながら、前述したように両利益観は、財務諸表の連携を前提に論じられるものであり、貸借対照表によって測定される利益と損益計算書によって測定される利益は、結果として同一の利益の金額を相互補完することとなる。したがって、どちらの財務諸表が重要であるかという相違点は、二つの利益観の根源的な相違点とはならない。

② 財務諸表の構成要素の測定属性

財務諸表の構成要素の測定属性に関する形式的相違点とは、資産負債アプローチは、時価基準、収益費用アプローチは、原価基準を

財務諸表の構成要素の測定基準とする利益観であると捉える相違点である³⁴⁾。

しかし、かかる相違点もまた、二つの利益観における根源的な相違点とはいえない。なぜなら、理論的には、資産負債アプローチと原価基準、収益費用アプローチと時価基準を組み合わせることは不可能ではない³⁵⁾のである。

このような資産負債アプローチと収益費用アプローチの相違点は、形式的なものであり、両者の根源的な相違点とはいえない。そこで、FASB『討議資料』では、二つの利益観における根源的ないし実質的な相違点として次の二つを提示している。

- ① 財務諸表の構成要素（繰延項目の問題）
- ② 利益測定に対する態度（変動化と平準化）

① 財務諸表の構成要素（繰延項目の問題）

まず、財務諸表の構成要素に関する実質的相違点とは、二つの利益観における資産および負債の範囲の相違を意味している。前述したように、FASB『討議資料』において提唱される資産負債アプローチは、資産および負債を、企業の経済的資源および将来において他の事業体（個人も含めた）に引き渡す資源に対する企業の義務と定義している。

これに対し、収益費用アプローチにおける資産および負債は、基礎的測定プロセスにおいて、費用収益対応（広義の対応）とそれらの時点決定の段階によって導き出されるものであり、収益および費用の解消関係のないもの、すなわち、未解消項目として定義される。

したがって、資産負債アプローチでは、企業の経済的資源および将来において他の事業体（個人も含めた）に引き渡す資源に対する義務を表示するもの³⁶⁾を、積極的に貸借対照表の構成要素、すなわち、資産および負債として認識および測定し、そうでないもの³⁷⁾を認識および測定することに消極的となる。

一方、収益費用アプローチは、費用収益対応（広義の対応）によって導き出される経過勘定項目を会計上の資産および負債として認識および測定することに積極的であり、反面、費用収益対応（広義の対応）関係により説明のつかないものを財務諸表の構成要素として認識および測定することに消極的な利益観といえる。

このような二つの利益観における財務諸表の構成要素、とりわけ、貸借対照表の構成要素である資産および負債に対する考え方の相違は、二つの利益観における最大の相違点なのである。

② 利益測定に対する態度(変動化と平準化)

FASB『討議資料』では、資産負債アプローチは、利益の人為的変動化を促す利益観であると説明されている。そして、これとは逆に、利益の人為的平準化を指示する利益観として、収益費用アプローチが位置づけられている。つまり、二つの利益観における利益測定に対する態度は、相違しているのである。

この相違点は、二つの利益観における利益の役割、言い換えれば、利益の定義の異なりによって捻出されるものといえる。

前述したように、資産負債アプローチにお

ける利益とは、正味資産（純資産）の増加の尺度であり、時点利益が、この利益観の定義に合致している。これに対し、収益費用アプローチにおける利益とは、期間利益を意味するものである。つまり、資産負債アプローチでは、正味資産の増減を表す事象を、それが発生した期間の利益測定プロセスに積極的に取り入れるが、収益費用アプローチでは、それを平準化し、多期わたる利益測定プロセスにする配分する傾向にある。

これら二つの利益観における実質的相違点、とりわけ、財務諸表の構成要素という相違点は、企業の財務諸表、すなわち、貸借対照表と損益計算書の構造に決定的な相違を生じさせることになる。

2. 二つの利益観における財務諸表の構造

ところで、前述したように利益観の選択問題は、意思決定有用性を前提に議論されるものである。ここにいう意思決定有用性とは、アメリカ会計学会（American Accounting Association）が、1966年に公表した『基礎的会計理論に関する報告書（A Statement of Basic Accounting Theory, 以下、ASOBATと略する。）』によって提唱されたものである。ASOBAT以降における会計は、

貸借対照表		損益計算書	
資産	負債	費用	収益
企業の経済的便益	将来において他の事業体へ引き渡す資源に対する義務	一期間における資産の減少および負債の増加	一期間における資産の増加および負債の減少
	持分および純資産 正味資産すなわち資産から負債を控除したもの	損失 企業の利益獲得活動に起因することのない正味資産の減少分	利得 企業の利益獲得活動に起因することのない正味資産の増加分
	利益 企業活動による正味資産の増加分	利益 企業活動による正味資産の増加分	

図4-1 資産負債アプローチにおける財務諸表の構造

その目的に、それ以前まで存在することのなかった情報利用者の意思決定有用性なる思考を包含し、意思決定有用性会計を展開して行くこととなる。このような情報利用者の意思決定有用性を前提とする会計における資産および負債概念が、資産負債アプローチにおける資産および負債概念、すなわち、企業の経済的資源と将来において他の事業体（個人も含めた）に引き渡す資源に対する義務なのである³⁸⁾。

ここで注目すべき点は、資産負債アプローチにおける最も基礎的な鍵概念は、資産の定義にあるということである。なぜなら、いま

一つの鍵概念である負債の定義は、資産の定義の逆定義になっているからである³⁹⁾。

前述したように、資産負債アプローチの最大の特徴は、資産および負債概念を中心とした財務諸表の構成要素の連鎖的体系である。

つまり、負債の定義が、資産の逆定義となっているのであれば、この利益観における資産の定義、すなわち、企業の経済的資源が、財務諸表の構成要素の出発点となるのである。したがって、資産負債アプローチの財務諸表の構造は、前述の図4-1のように表される。

一方、収益費用アプローチにおける資産および負債概念とは、発生主義会計における伝

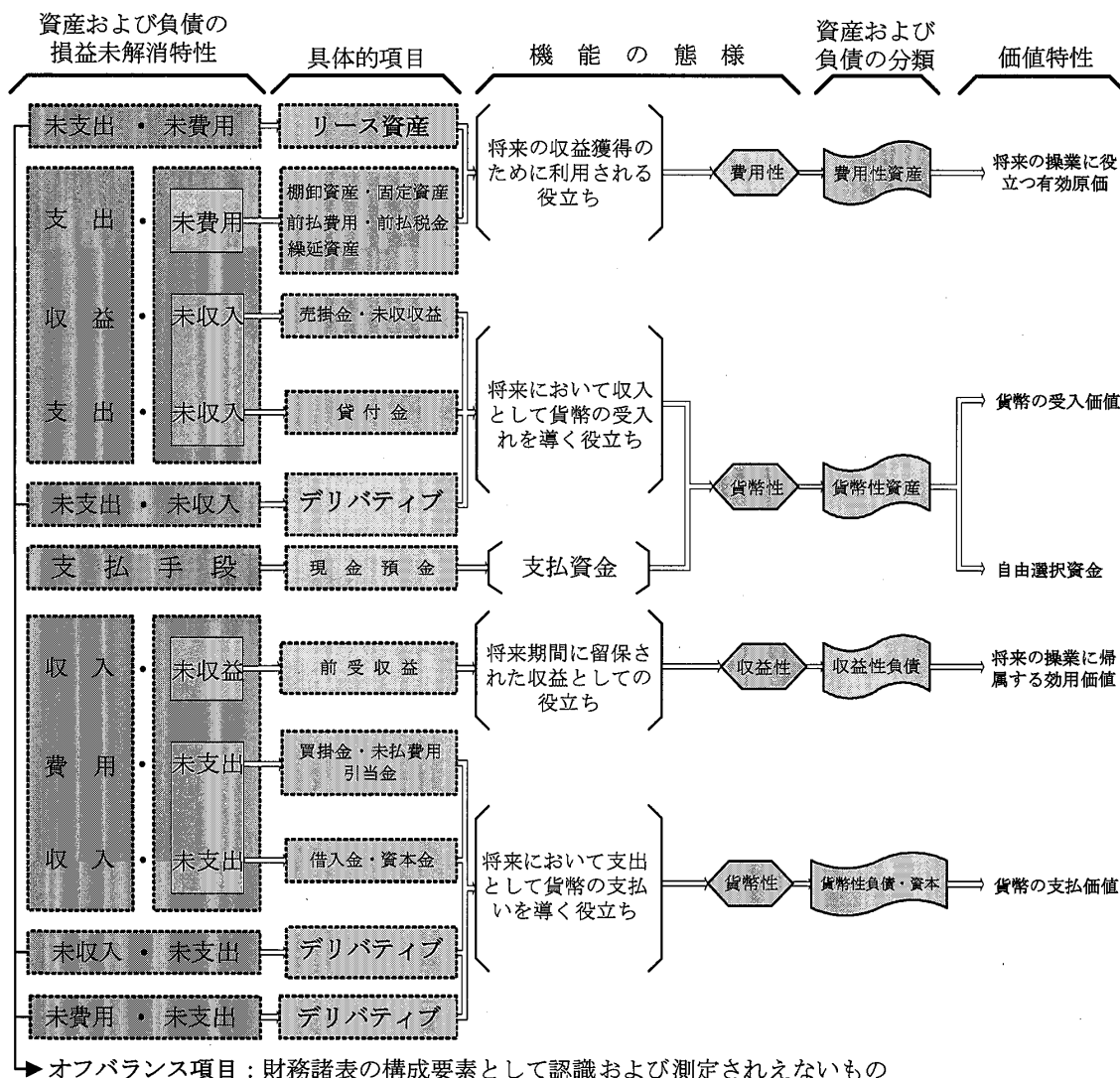


図4-2 収益費用アプローチにおける資産および負債決定プロセス

統的な資産および負債概念と一致している。周知のように、発生主義会計とは、現金収支よりも、現金収支に影響を及ぼす取引および事象を重視し、現金よりも非貨幣性資産および負債に基礎をおくものである。また、この発生主義会計は、動態論会計の確立によって完成される。したがって、動態論会計における資産とは、期間損益計算の作業層、すなわち、継続的利益計算のために次期に繰延べられるべき未解消項目もしくは企業の積極財として定義されるのである。

この段階における資産は、収益および費用の時点決定、すなわち、収益実現と費用収益の対応のプロセスから導出されるものであり、繰延資産、未収収益および前払費用などが、その範疇に含め入れられることになる。また、負債には、引当金、未払費用および前受収益などが、その範疇に含められることとなる⁴⁰⁾。したがって、収益費用アプローチにおける資産および負債は、前述の図4-2のような過程を経て貸借対照表に計上される。そして、この利益観では、図4-2において示されるような資産および負債概念を反映し、次の図4-3のような財務諸表の構造を有することになる。

V 結びに代えて

本稿における検証の結果、利益観の選択問題は、会計の認識問題のみならず、情報利用者に開示される財務諸表の内容に至るまで、重要な事項に多大な影響を及ぼすものであることが確認された。つまり、二つの利益観は、その特徴、すなわち、基礎的測定プロセスの相違によって、財務諸表の構造に関してまったく異なる主張を提示するものであり、利益観の選択問題は、会計フレームワークを形成するための方向性を決定するものであることが確認されたのである。

ところで、ここで注目すべきは、二つの利益観における財務諸表の構成要素の測定属性に関する形式的相違点である。前述したように、資産負債アプローチにおいて財務諸表の構成要素を測定する場合に、原価および時価の両者を測定属性として採用してもその理論体系を崩すことはなく、また、収益費用アプローチにおいも矛盾は生じることはない。つまり、かかる相違点は、二つの利益観における根源的な相違点でないのである。したがって、この事実に基づけば、資産負債アプローチと収益費用アプローチにおいては、原価および時価による混合的測定の可能性が示唆さ

貸借対照表		損益計算書	
資産項目	負債項目	支出・費用	収益・収入
支払手段 貨幣	費用・未支出 買掛金、未払費用 引当金など	期間費用	期間収益
支出・未費用 商品、製品、原材料 土地、建物、前払費用 繰延資産など	収入・未収益 前受収益など		
収益・未収入 売掛金、未収収益など	収入・未支出 借入金、資本金など	期間利益 期間収益から期間費用 を控除した金額	期間利益 期間収益から期間費用 を控除した金額
支出・未収入 貸付金など	期間利益 期間収益から期間費用 を控除した金額		

図4-3 収益費用アプローチにおける財務諸表の構造

れていることになる。

例えば、収益費用アプローチを利益観として採用しているわが国の企業会計原則は、原則として取得原価、すなわち、歴史的な原価を財務諸表の構成要素の測定属性としているが、例外として、低価基準の採用も認めている。さらに、資産負債アプローチを採用しているFASB概念フレームワークにおいても財務諸表の構成要素の測定属性として歴史的な原価を否定することはなく、情報利用者の意思決定有用性を確保するための測定属性の一つとして歴史的な原価の採用を要請している。そういう意味では、近年、注目されている会計基準における測定属性のハイブリット化の問題は、会計フレームワークの形成に関して潜在的に内在するものであることが理解されるのである。ただし、資産負債アプローチの場合には、情報利用者の意思決定有用性を確保するために、複数の測定属性を選択適用することを希求するものである。しかしながら、収益費用アプローチは、原価・実現概念を前提とした貨幣的資本維持をその論理の中枢に据えるものであり、歴史的な原価以外の属性は、あくまで、例外として適用するに留まっているのである。かくして、会計フレームワークの立論根拠として収益費用アプローチを採用するわが国における会計基準の改正は、資産負債アプローチを利益観として採用する諸国のそれとは異質のものにならざるをえない。

注

- 1) ここにいう「公正な価額」とは、アメリカ財務会計基準審議会ならびに国際会計基準審議会などの会計基準セッターにおいて提唱される公正価値(fair value)と、ほぼ同一の内容を示す。
- 2) *An Analysis of Issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement, FASB Discussion Memorandum, FASB, 1976. p.35.*

- 3) *Ibid.*, p.35.
- 4) *Ibid.*, p.35.
- 5) *Ibid.*, par.26.
- 6) *Ibid.*, par.27.
- 7) *Ibid.*, par.27.
- 8) *Ibid.*, par.27.
- 9) 第1部『構成要素の定義』が、『営利企業の財務諸表の目的』、すなわち、意思決定有用性を前提とすることから、第3部『構成要素の属性』において論じられる属性も意思決定有用性に適合したものでなくてはならない。
- 10) *Ibid.*, par.27.
- 11) *Ibid.*, pars.28-29.
- 12) *Ibid.*, par.30.
- 13) *Ibid.*, par.31.
- 14) *Ibid.*, par.35.
- 15) *Ibid.*, par.34.
- 16) *Ibid.*, par.36.
ここで、留意すべき点は、FASB『討議資料』において提唱される資産負債アプローチに基づく利益概念は、獲得利益と同様の内容を示すものであり、FASB概念フレームワークにおいて提唱される包括的利益(comprehensive)とは異なっているという事実である。—津守常弘『会計基準形成の論理』森山書店、2002年、163頁参照。
- 17) *Ibid.*, par.38.
- 18) ここにいう第一の段階は、収益の認識ないし時点決定の段階であり、通常、実現と呼ばれている。そして、第二の段階は、費用の認識であり、一般には、対応と呼ばれるものである。*Ibid.*, par.40.
- 19) *Ibid.*, par.40.
- 20) *Ibid.*, par.34.
- 21) 藤井秀樹教授によれば、資産の本質を経済的利益概念(経済的資源に同じ)によって基礎づけ、そこから、会計規制の規範となる財務諸表要素の定義の連鎖的体系を演繹的に導き出す会計原則を定義指向の会計原則と述べている。かかる定義指向の会計原則とは、資産負債アプローチを採用している会計原則を意味している。—藤井秀樹『アメリカ会計原則における測定問題とFASB概念フレームワーク(1)』『産業経理』第56巻第2号1996年、93頁参照。
また、津守常弘教授によれば、FASB概念フレームワークにおける包括利益概念の特徴を次のように説明している。—津守常弘 前掲書、163頁参照。
「SFAC No.3におけるこのような「包括利益」概念の定義の特徴は、まず、「資産」概念を一種

の「経済的便益」(economic benefits)と定義することから出発し、ついで、この「資産」概念を直接的な前提として「負債」概念の定義を行い、さらに「資産－負債」の差額として「持分」概念を規定し、最後に「一期間中の実体(entity)の持分(純資産)の変動」として「包括利益」を定義することにある。」

このようなFASB概念フレームワークにおける特質は、FASB『討議資料』において提唱される資産負債アプローチにおける特徴をFASB概念フレームワークが継承しているという証拠といえる。

22) *Ibid.*, par.39.

23) FASB『討議資料』では、広義の対応を次のように定義している。— *Ibid.*, par.18, footnote.

対応：一般に、しばしば、「費用・収益の対応」または「収益・費用の対応」のプロセスとして記述される、期間利益測定のプロセス全体を意味するために用いられている。「実現」はかかる意味に包摂される。対応はまた、費用認識プロセス全般を意味するために用いられている。かかる意味において、期間利益測定は「実現と対応」のプロセスとして記述されている。

24) FASB『討議資料』では、実現を次のように定義している。— *Ibid.*, par.18, footnote.

実現：技術的には、非現金的資源および権利を貨幣に変換するプロセスを意味するものであり、財務会計における最も厳密な意味では、現金ないし現金請求権の獲得を目的とした資産の販売を言い表す用語として用いられている。

25) FASB『討議資料』では、費用を収益に関連づける主たる方法、すなわち、狭義の対応として次の3つの方法が提示されている。— *Ibid.*, par.40.

(a) 原因と結果の関連づけ(最狭義の対応)

これは、売上原価や販売手数料のように、認識された収益との直接的関係が明瞭な、あるいはその関係が合理的に推定可能な費用に対して適用される。

(b) 系統的かつ合理的な配分

これは、減価償却費や保険料のように、複数の会計年度に関連し、認識された収益との直接

的關係が明瞭でないものの、償却、あるいはその他の首尾一貫して適用される方法を通じて、収益が認識される期間と系統的に関連づけることが可能な費用に対して適用される。

(c) 即時的認識

これは、ほとんどの販売費および一般管理費のように、特定可能ないかなる将来便益をももたらさない費用、あるいは他の会計年度の収益と合理的に関連づけることが不可能な費用に対して適用される。

26) FASB『討議資料』では、発生原則の語源であるaccrualを次のように定義している。— *Ibid.*, par.18, footnote.

「accrualとは、非現金的な事象および状況その発生に応じて認識するプロセスであり、正確に言えば、将来、通常現金で受取りまたは支払うことが予定されている金額について、収益・未収入、費用・未支出として認識するプロセスである。つまり、accrualとは、前払・前受すなわち繰延の逆である。〈中略〉accrualとは、関連した現金の受取または支払が行われるまえに、収益または費用を認識することである。

現行実務における発生主義会計は、たんに見越だけでなく、配分や償却をも含めた繰延を包摂している。」

このようにFASB『討議資料』におけるaccrualは、関連する現金の受取および支払が行われる以前に、収益および費用を認識することであり、未収・未払を意味する用語として定義されている。したがって、「accrual」とは、「発生」ではなく、「見越」を意図しており、広義には、「見越」だけでなく「繰延」をも含んだ二つの意味を有するものとして提示されているのである。なお、FASB『討議資料』では、accrualに包含される「繰延」、「配分」ならびに「償却」は、次のように定義されている。— *Ibid.*, par.18, footnote

繰延：現金の受取ないし支払(あるいは負債の発生)について、収益ないし費用に対する将来の予想される影響にもとづいて、負債または資産を認識するプロセスである。繰延とは、関連した現金の受取または支払がおこなわれたあとで(あるいは負債が発生したあとで)、収益または費用を認識することである。

配分：ある計画ないし公式にしたがって、一定金額

を割り当て、あるいは配布するプロセスである。それは償却よりも広く、償却を包摂する——すなわち、償却は一種の配分のプロセスである。

償却：期間的な支払ないし減価を通じて、一定金額を系統的に控除するプロセスであり、とりわけ財務会計においては、収益ないし費用の認識にもとづいて、現金の受取ないし支払の結果として記録される金額を系統的に減額するプロセスである。

- 27) 藤井秀樹「FASB 1976年討議資料の収益費用アプローチに関する検討」『経済論争』京都大学経済学会 第146巻 第5・6号 1990年, 11頁参照。
- 28) 藤井秀樹 上掲論文, 11頁-12頁参照。
- 29) 藤井秀樹 前掲論文, 8頁参照。
- 30) FASB『討議資料』における資産負債アプローチでは、貸借対照表という表記ではなく、財政状態表という表現がなされている。なぜなら、この利益観における鍵概念は、資産および負債であり、それらの測定を基礎的測定プロセスの中核に据えているため、損益計算の貸借一致のための財務諸表としての意味合いの強い貸借対照表という表現を避けたいという意図が内在しているからである。— *Ibid.*, par.35.
- 31) *Ibid.*, par.35.
- 32) 収益費用アプローチの主たる関心事は、あくまで、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。つまり、この利益観では、資産および負債などの副次的目録は、企業の富を反映するものではないという立場に立脚しているのである。かかる理由により、この利益観では、「財政状態表」という用語よりも「貸借対照表」という用語を選考している。— *Ibid.*, par.41.
- 33) *Ibid.*, par.44.
- 34) *Ibid.*, par.47.
- 35) *Ibid.*, par.47.
- 36) 例えば、リース資産、未履行契約債権および債務、デリバティブなどが、これに該当する。
- 37) 例えば、自家保険引当金、繰延法採用による繰延税金などがこれに該当する。
- 38) このような資産および負債概念における最大の特徴は、資産の本質を「収益獲得能力」と捉えることにあり、FASB概念ステートメント第6号では、将来におけるキャッシュ・インフローをも

たらしめると表現されている。つまり、企業活動は、通常、利益獲得という目的を指向し行われるものであり、そこにおける資産の役割とは、それを運用し、収益(企業へキャッシュ・インフローをもたらす具体的な要因)を獲得することにあると考えているのである。したがって、資産負債アプローチにおける資産とは、企業が所有している「収益獲得能力」を有するもの、すなわち、「将来の経済的便益」ということになり、リース契約に基づく権利など、それ以前の会計の理論体系においては、含まれることのなかったものが資産の範疇に組み入れられたのである。

- 39) 広瀬義州『会計基準論』中央経済社, 1995年, 150頁参照。
- 40) 動態論会計は、収益費用アプローチを立論根拠とするものである。なぜなら、動態論会計における利益とは、期間利益であり、収益費用アプローチのそれと一致しているからである。したがって、この利益観における資産および負債とは、動的資産負債概念に他ならない。また、静態論は、利益を企業の資産から負債を控除することによって算出するものであり、その計算構造は、資産負債アプローチの利益計算方法、すなわち、財産法と同質のものである。しかし、本稿における資産負債アプローチは、前述の意思決定有用性会計に与するものである。したがって、かかる利益観における資産および負債概念の範囲は、企業の経済的資源および将来において他の事業体(個人も含めた)に引き渡す資源に対する義務に限定して考察したものであり、静態論における資産および負債概念は、資産負債アプローチにおけるそれを意味するものではない。

参考文献

- Tentative Conclusions on Objectives of Financial Statements of Business Enterprises, FASB Discussion Memorandum, FASB, 1976.*
- An Analysis of Issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement, FASB Discussion Memorandum, FASB, 1976.*
- Scope and Implication of the Conceptual Framework Project, FASB, 1976.*
- Statements of Financial Accounting Concepts No.2: Qualitative Characteristics of Accounting Information, Glossary of Terms, FASB 1980.*

- Statements of Financial Accounting Concepts No.5: Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, FASB, 1984.
- Statements of Financial Accounting Concepts No.6: Elements of Financial Statements of replacements of FASB Concepts No.3*, FASB, 1985.
- 興津裕康「資産・負債アプローチと貸借対照表能力」『松山大学論集』第5巻第4号, 1993年。
- 武田隆二「オフ・バランスの種類と資産化能力」『企業会計』Vol.40 No.12, 1988年。
「資産概念の拡張と能力概念」『企業会計』Vol.40 No.10, 1988年。
- 津守常弘「FASB「概念的枠組み」の形成と測定問題」『会計』第137巻第6号 1990年。
『FASB財務会計の概念フレームワーク』中央経済社 1997年。
『会計基準形成の論理』森山書店, 2002年。
- 土方久『貸借対照表能力論』税務経理協会 1993年。
- 永野則雄『財務会計の基礎概念』白桃書房, 1992年。
- 平松和夫・広瀬義州『FASB財務会計の諸概念〔改訂新版〕』中央経済社 1995年。
- 広瀬義州『会計基準論』中央経済社, 1995年。
- 藤井秀樹「発生主義とその基礎概念の再検討」『会計』第139巻第5号 1990年。
「FASB 1976年討議資料の収益費用アプローチに関する検討」『経済論争』京都大学経済学会 第146巻 第5・6号, 1990年。
「アメリカ会計原則における測定問題とFASB概念フレームワーク(1)」『産業経理』第56巻第2号 1996年。
「アメリカ会計原則における測定問題とFASB概念フレームワーク(2)」『産業経理』第56巻第3号, 1996年。
『現代企業会計論』森山書店 1997年。
- 森川八州男『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。