

《研究》

財務会計概念ステイトメント第3号

— 現代アメリカ会計の方向 —

加 藤 盛 弘

- I はじめに
- II 概念ステイトメント第1号との関連
- III 第3号についての一般的考察
- IV 財務諸表の要素の定義
- V 第3号の現実的機能

I はじめに

原価・配分・実現を理論の基礎にすえる伝統的なアメリカ近代会計理論に対する批判は、とりわけ1960年代以降、急速に、そして大規模に進められてきた。そして、今日では、原価を中心的概念とする近代会計理論体系からの離脱は、理論上では決定的であり、さらに、いよいよ伝統的な理論体系によっては論理化できない会計処理方法を合理化するための会計基準

1 もちろん、それ以前から原価主義会計理論に対する批判は、たとえば、ペイトンやメイによっても強力になされてきた（拙著『会計原則の理論』森山書店、1980年）し、また、アメリカ会計学会による1957年版会計原則で示された用役潜在力と新しい実現概念の展開は原価主義会計理論体系からの離脱の徴候を顕著に示すものであった（拙稿「初期現代会計理論」官上一男編『現代会計学の論理I』世界書院、1974年、所収）。しかし、アメリカ会計士協会会計原則審議会の会計調査研究第1号『基礎的会計公準』（1961年）と第3号『企業会計原則試案』（1962年）の公刊は、近代会計理論体系の批判、現代会計理論の胎頭をきわめて明確にし、新たな段階に進めた、といえよう。

を具体的に制度化することを射程距離において作業が進められる段階に來ている。そこにおいて論理化・合理化の対象とされている会計処理方法の代表はインフレ会計やリース会計の処理であるが、それにつきるものではないことは言うまでもなく、長期的には広範囲の実務処理におよぶことが予想される。

原価主義理論の体系からの離脱と、それによつては論理化できない会計処理方法を論理化するうえにおいて用いられている今日の論理の重要な特徴の一つは、実質優先² (substance over form) ということである。これは法的な形式ではなしに、経済的実質こそが重要であることを強調することによつて、具体的には、資産および負債概念を法的な所有概念や法的な負債概念から切りはなすことによつて、いわば独自の会計上の資産・負債概念を成立せしめることである。そのような概念の変更がもたらす会計上の専門的意味は利益数字の縮小である。なぜなら、負債の設定にともなつて費用または損失が計上されたり、また、拡大・創出された資産の償却その他の費用化を通じて利益数字を減少させることに機能するからである。

このような論理的特徴と機能とを果たす会計方式を体系的に制度的に確立するためのプロジェクトが「財務会計概念ステイトメント」シリーズである。

アメリカにおいて会計実務を確認・規制する一般に認められた会計原則の形成は、伝統的に職業会計士団体の手におかれてきた。今日、アメリカの一般に認められた会計原則を形成する機関は財務会計基準審議会であり、それは形式的にはアメリカ公認会計士協会と別組織ではあるが、実質的にはアメリカ公認会計士協会の影響下におかれている。そして、財務会計概念ステイトメントはその財務会計基準審議会によつて作成・公刊されるも

2 宮上一男「会計と論理——現代会計の実務と論理」『会計ジャーナル』1981年5月号、を参照されたい。

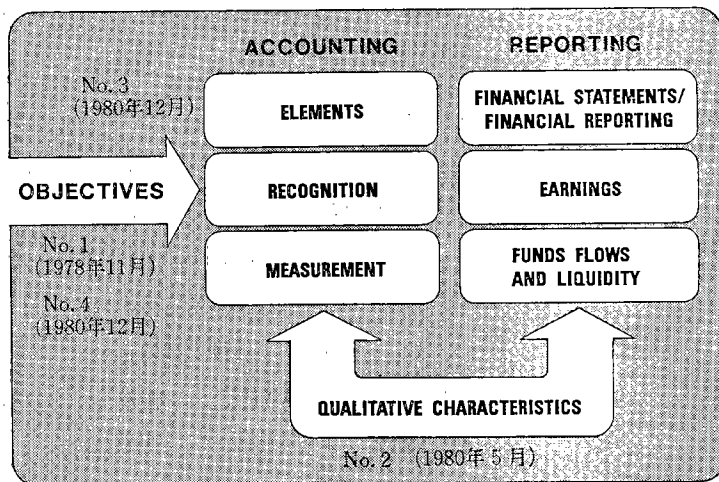
のであるが、同審議会が設定する財務会計基準ステイトメントと同じではない。基準ステイトメントが実務を直接に確認・規制する一般に認められた会計原則（以下 GAAP と略称することもある）であるのに対して、ここで考察する概念ステイトメント・シリーズは「財務会計および報告基準の開発の基礎をなす目的および原理を提示すること」であり、また、「将来の財務会計基準および実務の基礎をなし、そして、おそかれ早かれ現在の基準および実務を評価する基礎として役立つ概念および関係を叙述するものである³」。つまり、概念ステイトメントは現在の GAAP そのものの直接的な呈示でもなければ、たんなる理論でもない。財務会計の目的、原理および概念を提示することによって、将来の GAAP（原価の論理体系に包摂できない会計処理）の基礎を体系的に構築しようとするものである。つまり、GAAP そのものではないが、GAAP 体系の一部として（またはそれに準ずるものとして）の位置をしめるものとして展開されているのである。

概念ステイトメント・シリーズはトゥルーブラッド委員会報告を継承発展させるかたちで展開され、その第1号は1978年11月に『企業による財務報告の目的』として公刊された。その概念ステイトメント・シリーズを構成するプロジェクトの内容は、FASB の1979年の年次報告書では、次頁の図のごとく予定された。この概念ステイトメントの各プロジェクトの今日（1981.6.30）までの進行状況をステイトメントとして出されたものにかぎって（ ）内に記しておいた。

本稿は財務会計概念ステイトメント第3号（以下第3号と略称することもある）の内容を考察することによって、アメリカ現代会計の制度化の方向をさぐるものとするものである。

3 FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 3: Elements of Financial Statements of Business Enterprises*, December 1980, i and ii.

FASB 概念ステイトメント・シリーズの構想



出所：1979 Annual Report of the Financial Accounting Standards Board, p. 4.

II 概念ステイトメント第1号との関連

わたくしは概念ステイトメント第1号（以下第1号とも略称する）の内容とその論理的役割については、すでに別稿において考察した⁴。ここでは、前稿と若干重複するが、第3号の概念ステイトメント・シリーズ上の位置を明らかにするかぎりでのみ、第1号の内容を簡単に示してみよう。

概念ステイトメント第1号『企業による財務報告の目的』は、そのタイトルが示すごとく財務報告（財務諸表だけではない）の目的について検討・提言している。

第1号はまず、その目的が一般目的外部財務報告の目的の解明にあるこ⁵

4 拙稿「アメリカ財務会計概念構造の展開」同志社大学商学部創立30周年記念論文集（1980年2月）。

5 FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 1: Objectives of*

とをうたい、つぎに、その一般目的外部財務報告が対象とする情報利用者は自己の欲する財務情報を企業に指図する権限をもたず、経営者が伝達する情報を利用しなければならないような外部利用者（その代表的なものは投資者と債権者）である⁶、と規定している。第1号はこのような考察のうえにたつて、一般目的財務報告の目的を以下のような三つの論理段階を経て展開している。

第一段階：「財務報告は現在および潜在的投資者、与信者、その他の利用者が合理的な投資、与信および同様の決定をなすのに有用な情報を提供すべきである。」⁷というように、投資および与信の意思決定に有用な情報の強調である。有用な情報がこのように論理の起点とされている。

第二段階：その有用な情報とは将来のキャッシュ・フローについての情報である、という。なぜなら、投資も与信もまた企業経営についての意思決定も、現在の現金と将来の現金との選択であるからである。したがって、必要とされる有用な情報は、のぞましいキャッシュ・フローを生み出す企業の能力についてのそれであり、そのような財務情報は当該企業への将来純キャッシュ・フローの金額、時期、不確実性を評価するために有用な情報である⁸、という。このように、第二段階では情報の内容として、将来の純キャッシュ・フローが強調される。

第三段階：つぎに、その将来純キャッシュ・フローについての予測を可能にする情報は、企業の経済的資源、債務、所有主持分ならびに企業利益とその構成要素についての情報によって担われる⁹、としている。そして、さらに、企業の将来のキャッシュ・フローやのぞましいキャッシュ・

Financial Reporting by Business Enterprises, November 1978, p. 1, paragraph 1.

6 Ibid., p. 13, paragraph 28.

7 Ibid., p. 16, paragraph 34.

8 Ibid., pp. 17-19, paragraphs 37-39.

9 Ibid., pp. 19-20, paragraphs 40-41.

フローを生み出す企業の能力についての情報は、短期的な現金収支ではなく、発生主義会計によって測定される利益によって、より良く表示される¹⁰、というのである。

このように、①投資・与信の意思決定に有用な情報→②投資・与信からの見積現金受領→③企業の将来キャッシュ・フローを査定するうえにおいて有用な企業の利益とその構成要素、ならびに、経済的資源、資源への請求権（負債と所有主持分）についての情報、という財務報告目的論が展開されるのである。ここでの主張の力点は、いうまでもなく、キャッシュ・フロー情報の論理上の導入である。わたくしは前稿において、この「キャッシュ・フロー」は論理的概念であり、「予測のプロセスを論理的に内包させ、客観性・取得原価を論理上の中心にすえる伝統的会計理論から離脱し、主観的なプロセスを論理化する」ものであることを、そしてまた、概念ステイメント第1号は「具体的な評価・測定についての論及にさきだって……主観的なプロセスを展開しうる論理的概念構造を、財務諸表の目的を軸にして提示したもの¹¹」であることを指摘した。

ここで考察する概念ステイメント第3号は、第1号の結論である「財務報告は企業の経済的資源、その資源への請求権（他の実体および所有主持分に資源を引渡す企業の債務）、ならびに、資源および資源への請求権を変化させる取引、事象、および環境の影響についての情報を提供すべきである¹²」という財務情報を構成する諸要素を定義するものである。そこには、キャッシュ・フローを論理概念として展開される財務諸表の諸要素についての主観的な（原価や法概念から切りはなされた）定義がきわめて明確に、大胆に示されている。

10 *Ibid.*, pp. 21-22, paragraph 44.

11 前掲拙稿, 130頁。

12 FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 1*, pp. 19-20, paragraph 40.

Ⅲ 第3号についての一般的考察

さて、概念ステイトメント第3号『企業の財務諸表の要素』は、第2号『会計情報の質的特徴』(1980年5月)につづいて、1980年12月に公刊されたものである。それは大きく分けて、序、財務諸表の要素の定義、補論の三つの部分からなっている。補論は要素の定義を補足・詳論するものである。それゆえ第3号は、実質的には、それが扱う範囲と内容とを概説している「序」と、本論である「定義」の部分からなっている。そこで、本節においては「序」の部分、次節において「定義」の部分、補論の内容をも織り込みながら考察することにする。

結論的にいって、「序」の論理展開上の力点は会計情報の中心を経済的資源とその変化に求め、財務諸表を構成する諸要素をそれらの情報を示すものとして位置づけ、かつ経済的資源概念を中心にして財務諸表の諸要素を定義することの必然性と妥当性を論じているものと考えられる。

第3号はまず、「本ステイトメントは企業の財務諸表の10の要素、すなわち、資産、負債、持分、所有主による投資、所有主への分配、総利益、収益、費用、利得、¹³について定義する。」と、その範囲と目的を明記する。なお、ここでは要素という用語は現金とか商品とかの個々の資産、負債をさすのではなしに、総括的なクラスを指すものとして用いられている。

「財務諸表の要素は財務諸表を構成する建築用のブロック……である¹⁴」。そのブロックである要素を構成するものが、現金とか商品のような個々の資産や負債であり、第3号ではそれを項目(item)といている。

そこで、財務諸表による表示は項目を示す用語と数によってなされ、そ

13 FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 3*, p. 3, paragraph 1.

14 *Ibid.*, p. 3, paragraph 5.

の用語は現実の事象を示す用語と同じものを用いる。「たとえば、棚卸資産あるいは資産(という用語)は小売業者の店舗にある商品をさすか、あるいは企業の財務諸表上の商品を表わすその用語と数をさす。また、売上あるいは収益(という用語)は、その商品のあるものを顧客に引き渡す取引をさすか、あるいは企業の財務諸表上にある取引を表わすその用語と数をさす¹⁵」(傍点原文イタリック)。このように、財務諸表上の用語に現実の事象を示す用語と同じものを用いることが論述されるのである。このことが意味することは何か。それは、会計上の資産とか負債とかに原価主義理論体系上持っているものとは異なる概念的意味を与えることである。すなわち、財務諸表上の諸項目を「現実の事象を表わす」ものとすることによって、原価主義会計理論がもつ固有の概念(たとえば残留原価とか未費消原価とか)から切り離して、経済的資源、それへの請求権およびその変化を反映・表示するものとするのである。¹⁶つまり、論理上の焦点をコストから経済的資源に移したのである。換言すれば、会計情報(そしてまた会計理論構成上)の論理的力点を経済的資源においているのである。第3号はそれをつぎのように表現している。

「経済的資源または資産およびそれらの変化は個々の企業の存在と活動にとっての中心である。」「資源または資産は交換されたり、使用されたり、投資されたりすることによって企業に便益(benefit)を与えるので、資源または資産の変化は企業活動の目的であり、手段であり、結果である。」¹⁷(かさねていえば、経済的資源または資産というように、両者は質的に同じものとして用いられている)。

15 *Ibid.*, pp. 3-4, paragraph 7.

16 この用語の変更がもたらす会計上の専門的意味については、すでに宮上教授によって検討されている。(宮上一男「会計用語の意味の二重性」『会計』1981年7月号)

17 FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 3*, p. 5, paragraph 11.

そこで、財務諸表の要素は、この資源概念を中心にして、二つのクラスに分けられるという。一つのクラスは資産、負債および持分であり、それは一定時点の資源または資源に対する請求権の水位（在High）すなわち金額を示す。もう一つのクラスである7つの要素は、一定期間に企業に影響を与える取引、その他の事象および環境の影響を示す¹⁸。したがって、これらの二つのクラスは財政状態と その変化というように表現することもできる、としている。このように第3号は情報の焦点および論理の組み立て方（形式）としては、資源の状態（資産、負債、持分）に中心をおいている（近代会計理論が収益、費用を論理の中心にすえていることを考えるとその対照性が明確になる）。事実、スペース的にもより多くの紙数とパラグラフを資産、負債の定義にあてている。それは、それらの項目に論理的な力点をおいていることの表われとみることができよう。

第3号は序の最後のパラグラフにおいて、要素の定義と認識および測定との関係をつぎのように述べている。すなわち、要素の定義は財務諸表の内容を決定する最初の重要なスクリーンである、と。なぜなら、要素の定義にかなうことが財務諸表に計上されることの必要条件だからである。しかし、それは充分条件ではない。なぜなら、財務諸表に計上されるためには、要素の定義にかなったうえに、認識および測定の基準に合致しなければならぬからである¹⁹。このように要素の定義を位置づけている。

IV 財務諸表の要素の定義

本節では第3号の本論である財務諸表の構成要素の内容を、その論述の順序にしたがって考察することにしよう。

18 *Ibid.*, pp. 6-7, paragraph 14.

19 *Ibid.*, p. 8, paragraph 17.

1 資産

第3号は、資産をまず、つぎのように定義する。

「資産とは過去の取引あるいは事象の結果として、特定の実体 (entity) が取得し、また支配している将来の見積経済便益 (probable future economic benefits)²⁰である。」²¹

このように、財務諸表上の資産を「将来の経済便益」と定義するのは、資産を経済的資源と同質のものとし、資産は「消費、生産、交換のような経済活動を遂行するために有用な乏しい資源である」²²という論理の設定があるためである。そこで、第3号は資産の基本的特徴を、つぎのように3点にわけて分析している。

資産の特徴

- a. 将来の見積経済便益。
- b. 特定の企業による支配。
- c. 取引あるいは事象がすでに発生していること。

a. 将来の見積経済便益

第3号は補論において、「将来の経済便益」は資産であることの基本的要件 (essence) であるとしたうえで、それを補足説明している。すなわち、資産が将来の経済便益をもっていることの一般的証拠には、市場価格をもっていることがあげられる。それは、売買されたり、負債の返済にあてられたりするの、それが将来の経済便益をもっていると見られるからである。また、コストをついやしたことも将来の経済便益の取得または増加の重要

20 probable は専門的な意味においてではなく、普通の意味において用いられている。それは確実でもないし、また証明されもしないが、利用可能な証拠と論理にもとづいて合理的に予想しうる (can reasonably be expected or believed) ということである、という注が付されている (footnote 9)。したがって、「予想」とか「期待」という訳も考えられるが、ここでは宮上教授がききの論稿 (「会計用語の意味の二重性」) で用いておられる訳を利用させていただいた。

21 FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 3*, p. 9, paragraph 19.

22 *Ibid.*, p. 10, paragraph 21.

な証拠とみられる²³。しかし、それが経済便益の存否を決める基本的条件ではない。コストの有無、交換可能か否か、といったことは、すべて資産であることの基本的属性ではない²⁴。「あらゆる資産および経済的資源が有する共通の特徴は『用役可能性』または『将来の経済便益』であり、それを使用する実体に用役または便益を提供する能力である。企業においてはその用役可能性または将来の経済便益は結局は企業への純現金流入 (net cash inflows) に帰着する²⁵」としている。

さらにまた、将来の経済便益を提供する物理的な物やその他の作用因 (agent) は、実際に、「種々の方法で分割できる (unbundle) 将来の経済便益の束 (bundle)²⁶ である」という。このことは何を意味しているのかといえば、資産または経済的資源は多種多様な経済便益をもっており、それを多様に束ねることができる、ということである。たとえば、ある一区画の土地をまえにして、ある人はそれを所有し、ある人はそれを借りて利用し、ある人はその地代を受取るとするなら、同一の土地の経済便益は三つに束ねられる、ということである。第3号は「リースは、借り手に、ある財産を保有し使用する権利を与え、貸し手に賃貸料を受取る権利と残余価値 (residual value) に対する権利を与えるというように、単一財産の将来の経済便益を分割する (unbundle) 契約の典型例である²⁷」という。つまり、リース資産は借り手からみても、たとえ所有権はなくても、経済便益の一つの束であり、したがって資源であり、財務諸表上の資産を構成する、というのである。

このようにして第3号では経済的資源の概念を論理展開上の核として、資産の定義を伝統的資産概念がもっていたコストや法的権利から徹底して

23 *Ibid.*, pp. 50-51, paragraph 105.

24 *Ibid.*, pp. 9-10, paragraph 20.

25 *Ibid.*, p. 10, paragraph 22.

26, 27 *Ibid.*, p. 54, paragraph 117.

切り離し、用役可能性・経済便益→キャッシュ・インフローに結びつける論理を展開している。それは見積 (probabilities) を必然的に内包する、いわば新たな会計上の資産概念の創出である。

b. 特定の企業による支配

企業は普通、法的権利を基礎として資産を支配し、他人がそれを利用することを排して、資産から経済便益を得るのであるが、資産であるためには必ずしも法的強制力 (legal enforceability) にもとづくことが不可欠の²⁸条件ではない。

また、許可をうけて高速道路を使用する権利は、たとえその道路を支配しておらずとも、また他の者の使用を排除しないとしても、許可をうけたものにとって将来の経済的便益をもつ。同様に、川岸や領空を利用する権利は、たとえ他者の接岸や飛行を排除しないとしても、その権利の所有者に²⁹将来の経済便益を与える、という。

このように、特定企業による支配の条件も、法的な所有権を条件とするものではなくして、将来の経済便益の實質的支配 (利用) を意味することを説いている。

c. 取引あるいは事象の発生

このことは現在の資産と将来の資産とを区別し、将来、企業が支配するかもしれない経済便益を資産から排除する、ということである。

第3号は以上のような資産の定義とその内容の検討につづいて、資産を変化させる取引と事象として、つぎの二種類をあげている。

- ① 取引および経営活動
- ② 企業のコントロールを部分的にかあるいは全面的にこえる事象や環境。

28 *Ibid.*, p. 55, paragraph 119.

29 *Ibid.*, pp. 55-56, paragraph 121.

この後者の例としては、価格変化、利子率の変化、技術の変化、課税、規制、発見、成長、消失、盗難、戦争、火災、自然災害などをあげている。³⁰したがって、これらの事象や環境にもとづいて起る将来の経済便益の変動は、すべて定義上は資産の増減となり、基本的には認識対象になるということであろう。

2 負債

負債についても将来の経済便益を主張し、法的債務からの離脱を主張している。

「負債は、特定の実体が、過去の取引あるいは事象の結果として、将来において他の実体に資産を引き渡したり、用役を提供したりすべき現在の債務 (obligations)³¹ から生ずる将来の見積経済便益の犠牲 (probable future sacrifices of economic benefits)³² である。」

負債の特徴も資産に照応して、つぎのように3点にわけて分析される。

負債の特徴

- a. 資産の将来の犠牲
- b. 特定の企業の債務
- c. 取引あるいは事象がすでに発生していること。

a. 資産の将来の犠牲

負債は通常、交換取引によって生じ、特定日に、または請求に応じて特定実体に、現金、財、または用役を引き渡す、という契約的性格をもっている。だが、決済金額が確定していない(見積らなければならない)とか、決済日が定まっていないとか、義務を負っている実体(受領者)を確認できない、といったことは負債であることを否定する条件にはならない、と

30 *Ibid.*, p. 11, paragraph 25.

31 obligations は法的債務よりも広い意味で用いられていることが注記されている (footnote 14)。

32 *Ibid.*, p. 12, paragraph 28.

いう。³³なぜなら、負債は法的債務に限定されるのではなく、衡平的または解釈的債務 (equitable or constructive obligations) をも包含するからである。その「衡平的債務はコモン・ローのルールまたは成文法の規定ではなしに、倫理的または道徳的な強制から生ずる。すなわち、通常の観念および正義の観念にもとづいて公正で、正当で、正しいと考えられることを他の実体に対して行う義務——法的に要求されるということではなくして、人としてなすべきことをなすということ——³⁴である」。したがって、契約や規則によってではしに、おかれている状況から「解釈的債務が創出され、³⁵推定される」というのである。たとえば、企業が毎年、従業員に休暇手当や年末ボーナスを支給しているが、そのことを契約してはおらず、また、その政策を公表してはいないときには、それは契約による拘束はないとしても、従業員に対する解釈的債務となりうる、³⁶としている。

このように第3号においては、「負債の本質は将来において経済便益を犠牲にする法的、衡平的、解釈的債務である……」³⁷として、負債概念は著しく拡大される。このことによって、保証債務や繰延税金やリース債務もすべて負債に含められることになる。第3号が自ら指摘するごとく、衡平的債務および解釈的債務の概念は広く解釈するならば、負債の定義を無意味にしてしまうほどに拡大しうる³⁸可能性をもっているといえよう。

このような負債概念拡大の論理の軸になっているものもまた、将来の経済便益(の犠牲)である。

b. 特定企業の債務

負債は資産の将来の犠牲を義務づけるものであるが、その義務は企業の義務である。また、すべての将来の見積経済便益の犠牲が負債であるわけ

33 *Ibid.*, p. 58, paragraph 128.

34, 35 *Ibid.*, pp. 14-15, paragraph 33.

36 *Ibid.*, pp. 15 and 60, paragraphs 33 and 135.

37 *Ibid.*, p. 59, paragraph 130.

38 *Ibid.*, p. 15, paragraph 33.

ではない。そこには他の実体に対する債務が存在していなければならない³⁹、としている。

c. 取引あるいは事象の発生

現在の債務と将来の債務とを区別し、将来他の実体に資産を引き渡す義務が現在存在していることをもって負債とする⁴⁰、としている。

第3号は以上のような負債の定義とその内容の検討につづいて、資産についてと同じように、負債を変化させる取引と事象として、つぎの二種類をあげている。

- ① 取引および経営活動
- ② 企業のコントロールを部分的にか、あるいは全面的にこえる事象や環境

後者の例としては価格変化や利子率の変化などをあげている⁴¹。したがって、企業が管理できない事象を含めて、企業の資産を将来において犠牲にすることが予想される (probable) 事象や環境が生ずる場合には、概念的には負債の発生となる、ということである。

3 不確実性

第3号は負債の検討につづいて、定義そのものではないが、定義と深いかかわりあいをもつ「不確実性」について検討している。

第3号は会計上、不確実性は避けることのできないものとみている。なぜなら、経済活動や事業活動自体が不確実であり、そのことが、ある項目が資産として、あるいはまた負債として適格であるかどうかを判断する場合に、不明確さをもたらすからである。企業が支配する将来の経済便益およびその犠牲 (資産・負債) の存否は、後になって判明することがしばしば

39 *Ibid.*, p. 59, paragraphs 131-132.

40 *Ibid.*, p. 61, paragraph 138.

41 *Ibid.*, p. 15, paragraph 34.

⁴²ある。そのような不確実な状況のもとにおいては、情報により大きな信頼性を持たせようとするならば、より多くのコストを要することになるし、また、その努力から得られる価値は支払られるコストにおよばないかもしれない。⁴³したがって、信頼しうる(確実な)情報のみを扱うことはできない。それゆえ、実務上のこととしては、「ほとんどの資産および多くの負債は、その存在あるいは金額(あるいはその両者とも)において蓋然的(probable)であって、⁴⁴確実ではありえない」ということである。このことから、ある項目を資産、負債、収益、費用等として適格であると定義づけるにあたって、その存在と金額の確実性は必要とされない、ということになる。資産と負債(および財務諸表のその他の要素)の定義を適用するにあたって、見積と近似値(estimate and approximations)は必要であるというのである。つまり、不確実性、見積、蓋然性といったことは定義の問題ではないが、それは会計上必然的に存在することであり、その存在はある項目を財務諸表の一要素の構成項目として資格づけることを妨げるものではない、ということである。“probable future economic benefits”と定義することにとともなう probabilities の論理化である。

4. 持 分

「持分はある実体の資産から負債を控除したのちに残る残余持分である。企業においては持分とは所有主持分⁴⁵である。」

持分の残余持分としての性格については、つぎのようにいっている。

「持分は色々に説明されうるし、また異なる認識基準と測定手続とによってその金額に影響を与えうるが、持分はつねに純資産(資産-負債)に等しい。⁴⁶」

42 *Ibid.*, pp. 16-17, paragraph 38.

43, 44 *Ibid.*, p. 17, paragraph 39.

45 *Ibid.*, p. 19, paragraph 43.

46 *Ibid.*, p. 63, paragraph 145.

つまり、持分は資産と負債の差額として把握されるものであるから、それは単独では定義されずに、全体でのみ定義される⁴⁷、というのである。このような、差額、残余としての性格の強調は、資産と負債とを probable な (見積) 将来経済便益として定義するために、持分もまた probable な 将来経済便益となることと関係している。つまり、資産－負債＝持分という数式の左辺の二つの項目がもつ見積・蓋然性の影響をすべて吸収するものとなっている。

この持分は所有主による投資とそれへの分配と総利益によって変動するのであるから、企業の取引および経営活動ばかりでなく、その他の事象や環境によって不可避免的に影響をうけることになる⁴⁸。したがって、持分は財務諸表を構成する他のすべての要素の不確実性、見積、蓋然性によって影響をうけ、その probabilities の影響を吸収する概念となっている。

5 所有主による投資とそれへの分配

「所有主による投資は、企業における所有主権 (または持分) を取得または増加させるために、他の実体から何らかの価値あるものをその企業に引き渡すこと⁴⁹によって生ずる純資産の増加である。」

「所有主への分配は、企業による所有主への資産の引き渡し、用役の供与、債務の発生によってもたらされる特定企業の純資産の減少⁵⁰である。」

つまり、所有主への投資およびそれへの分配は、企業と所有主との間の取引による純資産の増減⁵¹である。それゆえ、株主間の株式の売買はここでの投資ではない。

47 *Ibid.*, p. 64, paragraph 146.

48 *Ibid.*, p. 21, paragraph 47.

49 *Ibid.*, p. 26, paragraph 52.

50 *Ibid.*, p. 26, paragraph 53.

51 *Ibid.*, pp. 26-27, paragraph 54.

6 総利益

「総利益は所有主以外の源泉からの取引, その他の事象および環境によってもたらされる, ある期間中の実体の持分 (純資産) の変化である。⁵²」

それゆえ, 純利益は所有主による投資およびそれへの分配から生ずる変化以外の, あらゆる持分の変化を含むわけである。

| | | |
|--------|---|---|
| 総利益の源泉 | — | a. 所有主以外の実体との取引 |
| | | b. 生産活動 |
| | | c. 価格変動, 災害, その他経済的, 法的, 社会的, 政治的, 物理的環境の相互作用による影響。 ⁵³ |

総利益の源泉はまた, つぎのようにも分類しうる。⁵⁴

| | | | |
|-----|---|----|------------------|
| 総利益 | — | 収益 | } 主要な経営活動・事象 |
| | | 費用 | |
| | | 利得 | } 付随的臨時的活動・事象・環境 |
| | | 損失 | |

このように, 生産活動による損益や, 主要な経営活動以外の事象や環境によって生ずる損益も総利益を構成することが明確にされている。

第3号は主要な経営活動以外の源泉からの利益に関連して資本維持概念にふれている。

資本維持については二つの主要な概念が存在する, としている。一つは財務的資本概念 (financial capital concept) であり, 一つは物的資本概念 (physical capital concept) である。後者は営業能力, すなわち, 企業が安定して財あるいは用役を提供しうる能力の維持を意味するが, 両者の主要な相違は価格変動の影響の認識の仕方にある。財務的資本概念のもと

52 *Ibid.*, p. 27, paragraph 56.

53 *Ibid.*, p. 30, paragraph 60.

54 *Ibid.*, p. 65, paragraph 149.

においては、価格変動の資産および負債に対する影響は、保有利得または損失として利益に含められるが、物的資本概念のもとにおいては、それらは認識されるが、資本維持修正（capital maintenance adjustments）とされ、概念的には利益ではなく、直接に持分に含められることになる、と⁵⁵している。FASBは現在のところは、いずれの概念をとるかを決めておらず、それは“earnings”の定義をおこなう“Reporting Earnings”のプロジェクトにおいて決められるものとみている。

7 収益と費用

総利益は種々の源泉から生ずる利益をすべて包含するがゆえに、その構成要素についての情報は、利益の源泉、増減の原因および傾向などを知るために、情報利用者にとって有用であり、かつ必要である。そこで、第3号は利益の源泉の性質から、総利益の構成要素を収益および費用と、利得および損失という二つの異なるタイプのグループにわけ、その各々について定義している。⁵⁶

まず、総利益の主要な構成要素である収益と費用からみてゆこう。

「収益は実体の主要な活動を構成する製品の引渡し、財の生産、用役の提供、その他の活動によってもたらされる 当期の資産の流入または増加、あるいは負債の決済（または両者の結合）である。」⁵⁷

「費用は実体の主要な活動を構成する製品の引き渡し、財の生産、用役の提供、その他の活動の遂行によってもたらされる 当期の資産の流出または消費、あるいは負債の発生（または両者の結合）である。」⁵⁸

この場合の収益における 資産の流入または増加には見積現金流入（また

55 *Ibid.*, pp. 27-28, paragraph 57.

56 *Ibid.*, p. 31, paragraphs 61-62.

57 *Ibid.*, pp. 31-32, paragraph 63.

58 *Ibid.*, p. 33, paragraph 65.

はその等価物) (expected cash inflows) を含むし、費用における資産の流出または減少には見積現金流出(またはその等価物) (expected cash outflows) を含んでいるのであり、この収益、費用の定義は実際の現金収支だけではなく、見積キャッシュ・フローの評価を内包している。また、収益は生産過程からも生ずることを当然としている(収益の認識時点については他のプロジェクトの問題である、としているが)。したがって、ここでの収益・費用の定義は、さきの資産・負債の定義で示された伝統的な概念からの転換に照応しうる論理的弾力性をそなえている、といえる。

8 利得と損失

「利得は実体の付随的または臨時的取引による持分(純資産)の増加、ならびに収益または所有主によってもたらされるもの以外のその期間中の実体に影響を与えるその他のすべての取引、その他の事象および環境から生ずる持分(純資産)の増加である。⁶⁰」

「損失は実体の付随的または臨時的取引による持分(純資産)の減少、ならびに費用または所有主への分配以外のその期間中の実体に影響を与えるその他の取引、その他の事象および環境から生ずる持分(純資産)の減少である。⁶¹」

このように、利得および損失は多様な源泉から生ずるものを包含しており、したがって色々に分類しうる。第3号の説明によるとつぎのように分類できよう。⁶²

| | | |
|---------|---|--|
| 利得および損失 | ┌ | a. 付随的臨時的取引による持分の増減 |
| | | b. 収益・費用ならびに所有主との取引以外の取引、事象、環境による持分の増減 |

また、つぎのようにも分類できる。

59 *Ibid.*, pp. 32 and 33, paragraphs 64 and 66.

60 *Ibid.*, p. 34, paragraph 67.

61 *Ibid.*, p. 34, paragraph 68.

62 *Ibid.*, p. 35, paragraph 70.

- 利得および損失
- a. 付随的臨時的取引。例：市場性ある投資証券の売却，使用設備の処分，計上金額以外の金額での負債の決済。
 - b. 所有主以外の実体との間の代償のない移転。例：寄付，贈与，訴訟の勝敗，盗難。
 - c. 保有資産・負債の価格変動。例：棚卸資産の価格変動，外国為替レートの変動。
 - d. 環境要因によるもの。例：地震や洪水による財産の損壊。

利得および損失の源泉は，このように多様であると同時に，全体としてみた場合，収益・費用とはその性質を異にしている。それにもかかわらず，それらが一緒になって総利益を構成し，業績の表現となり，配当（分配）の源泉となるのであるから，第3号は両者の区別をつぎのように強調して，財務諸表の要素の定義を終えている。

「利得および損失を収益および費用から区別する主要な目的は，総利益の源泉についての情報の表示をできるだけ有用にすることであるので，収益と利得，費用と損失とを明確に区別することが，表示あるいは報告の基本的な問題である。」⁶³

9 発生主義会計と関連概念

財務諸表の10の要素の定義につづいて，最後に，第3号は発生主義会計について論述している。このことは，これまでキャッシュ・フローおよび将来の経済便益概念を論理的核として諸要素の定義を展開してきただけに，論理構成上一見奇異に感ずるが，第3号の認識は，キャッシュ・フロー情報の表示という論理のなかにあっても発生主義会計の処理は必要とされるし，有用である，ということの表現である。

第3号は発生主義会計をつぎのように位置づけている。

63 *Ibid.*, p. 36, paragraph 73.

「財務諸表の要素の定義にもとづいて適格とされ、そして認識および測定の基本に合致する項目は、発生主義会計手続を使用して会計処理され、財務諸表に表示される。したがって、発生主義会計および関連概念は財務諸表の要素の定義にとって重要であるばかりでなく、財務会計および報告の概念的枠組の側面の理解と考察にとっても重要である。」⁶⁴

概念ステイトメント第1号はさきにもふれたように、投資者も与信者も企業経営者もより大きな現金を期待して意思決定をおこなうが、それに必要な情報は短期的な現金収支ではなく、将来のキャッシュ・フロー情報である、とみている。第3号もこの論理を当然引きついでいる。

第3号は、発生主義会計は「資源および活動に対して費やされた現金が、企業により大きな（あるいは小さな）現金として帰ってくる過程に関心をもっている」⁶⁵とし、しかし、それはたんなる短期的な現金収支だけを取り扱うものではなく、現金移動を含まない信用取引、物々交換、価格変動、資産あるいは負債の形態の変化、およびその他の取引、事象、環境にも基礎をおいていることを指摘したうえで、つぎのように、その特徴を論述している。

「発生主義会計はある企業の現金収入および支出をたんに計上することではなく、ある期間の企業の成果を反映するために、収益、費用、利得、損失を期間に関連づける見越、繰延および配分の手続を使用する。かくして、収益、費用、利得、損失ならびにそれに関連する資産および負債の増減の認識——コストと収益の対応、配分およびアモチゼーションを含めて——が、企業の成果を測定するために発生主義会計を使用することの真髄である。」⁶⁷

つまり、発生主義会計によって、取引、事象および環境が財務諸表の要

64 *Ibid.*, p. 37, paragraph 74.

65 *Ibid.*, p. 39, paragraph 79.

66 *Ibid.*, p. 39, paragraph 80.

67 *Ibid.*, pp. 41-42, paragraph 85.

素に与える影響を、それらが生ずる期間に関連させて把握しうる、というわけである。このような認識のもとに、第3号は発生主義会計の主要概念である見越、繰延、配分、実現、対応等について論述している。

V 第3号の現実的機能

1 論理概念としての「将来の経済便益」

以上、概念ステイトメント第3号の主張をその論述の順序にしたがって考察してきた。その内容は、特徴的には、第1号が取得原価主義・原価配分会計という伝統的会計からの離脱とそれにかかわる主観的な会計の制度的導入の基礎をキャッシュ・フロー情報の表示という財務諸表目的の設定によって論理づけたことをうけて、そのキャッシュ・フロー情報をくみわたる財務諸表要素について定義したものである。したがって、その定義は論理の必然として基本的には原価主義会計の理論と結びつく概念の否定・離脱、主観的な見積、蓋然性、期待を内容とするものとなっている。第3号はそのような性質をもつ財務諸表要素の具体的定義をひき出す論理として、財務諸表上の項目の用語は、現実の事象を表わす用語と同一の用語を用いるということ、すなわち、財務諸表の項目は理念的にはその用語が示す現実の事象を表わすべきものとする、ということを用いている。このことは当然の主張のように思えるが、財務諸表上の諸要素に原価主義会計理論の固有の専門的意味をもたらせることを否定する論理的伏線になっている。さらに、第3号は第1号を引きついで、資産、負債、持分という貸借対照表項目に重点をおく（周知のように伝統的な損益理論が費用、収益、損益計算書に論理的力点をおくのに対して）論理の組み立て方をとった。さらに、今日、いわば一種の流行語となっているともいえる「資源」なる受け入れられやすい用語を導入することによって、財務諸表上の論理的中心項目であ

る資産、負債、持分を「資源」概念と結びつけ、「将来の見積 (probable) 経済便益」のことがらとして定義することを論理づけた。

このような論理展開によって得られた「将来の見積経済便益」が現実の資源現象を表示する (そのような論理のもとに得られたものであるか) ものではないことは、それが機能する姿を見れば明らかになる。それは、制度的に安定した資産、負債、持分等の会計上の概念に、新たな定義内容をあたえ、新たな会計実務を論理化するための論理概念なのである。

2 「将来の経済便益」概念の機能

「将来の経済便益」概念が直接的に機能する主要な面は、資産と負債概念の拡大である。第3号はさきに考察したごとく、資源または資産を将来の経済便益と定義することによって、コストを要したか否か、交換しうるか否か、有形であるか否か、法的権利に基礎をおいているか否か、といったことはすべて資産の基本的属性ではない、とした。さらに、資源は種々に分割できる経済便益の束であるとし、資源を多様な方法で束ねることによって、その束ねかたに応じて、資産を多様に計上しうることの論理を築いた。この論理が果たすものは、第3号自身が、リースは経済便益の分割の典型である、ということからも明白である。それは「リース資産」を会計上資産として計上することに典型的に見られるように、資産の売買も、したがって資産取得のためのコストの支払という事実もまったくない (あるのはリース契約とリース料の支払) ところで、「リース資産」(それにともなう「リース負債」) という論理上の資産を計上することを理論づけることである。⁶⁸ それは資産概念をコストや法的資産概念から切り離すことによって、⁶⁹ はじめて論理化されることである。

68 宮上一男「会計用語の意味の二重性」『会計』1981年7月号参照。

69 秋山純一氏はリースの資産化は、会計上の資産概念を法的資産概念から切り離すことによって、はじめて可能になることを指摘しておられる。(国際会計基準公

また、資産に将来の経済便益という定義を与えることは、価格変動による評価替（資産金額の増額）や、所有権を持たない資産の利用権などを資産として計上することを論理づけ、資産を拡大する機能を果たすことになる。さらにまた、経営活動以外の事象や環境を理由として資産を概念的に拡大（または金額的に増大）させることも可能にするであろう。

一方、将来の経済便益の概念を負債に適用することによって論理づけられたことは、負債を法的債務に限定することなく、衡平的債務または解釈的債務に拡大することであった。このことは、法的債務のもつ決済日、金額、支払うべき特定の債権者の確認という三つの条件をみたすことなしに、将来の経済便益の犠牲の見積（蓋然性）によって負債を計上することを論理化する。このことによって、第3号自体が述べているように、支払うことを契約していない休暇手当やボーナスの支払についての解釈的債務を負債として計上することを論理化するし、また、企業のコントロールをこえる事象や環境によってもたらされるところの将来予想される経済便益の犠牲（たとえば、公害補償や敗訴による支出）を負債として計上することを論理化して、負債を拡大するであろう。

将来の経済便益はこのように、直接的には資産と負債を拡大する論理的概念なのである。では、資産と負債の拡大はなぜ論理化されなければならなかったのか。それは、資産の拡大は償却その他を通じての費用の増大となり、負債の拡大もまた、一般的には費用の設定・計上（引当金のように）になる、ということである。つまり、「経済便益」概念による資産・負債の拡大は原価主義会計の限界をこえる新たなレベルでの費用の拡大をもたらす会計方法の論理化であり、利益縮小の論理化なのである。

〳開草案第19号「リースの会計処理」について、『企業会計』1981年3月号、153頁。)

3 総利益の構成要素の分類

第3号は資産、負債を財務諸表の中心的構成要素とし、それを「将来の経済便益」のことがらとすることによって、あらゆる源泉による将来の経済便益の増減を認識対象としうる定義を資産・負債（したがって両者の差額概念としての持分にも）にあてた。このことはあらゆる源泉からの将来の経済便益の変化が持分の変化となり、そして利益を構成することになる。このあらゆる源泉からの経済便益の変化を資産・負債概念の拡大によって吸収することはすでに分析したごとく、基本的には費用の拡大・利益の縮小になるが、一面では利益の増大となる場合もある。たとえば、価格変動による評価増は資産の増大・償却費の増大であるとともに、保有利得計上となり、この保有利得を資本修正としない場合には、概念的には利益の計上となりうるわけである。これでは資産拡大・費用増大による利益縮小効果は保有利得という利益の計上によって相殺されてしまうことになる。

総利益の構成要素の分類は、利益の源泉を示して情報の有用性を高めるというものであるが、それは現実的には、利益を分類することによって利益を限定する役割をはたすことになる。第3号では総利益の源泉をたとえばつぎのように分類している。

| | | |
|-----|-----------------------|---------|
| 総利益 | a. 主要な経営活動・事象 (収益・費用) | (利得・損失) |
| | b. 付随的・臨時的取引 | |
| | c. その他の事象・環境 | |

このことは分類であると同時に、利益をaにのみ限定したり、a・bに限定したりする道を開いているのである。たとえば、FASB第3号は利益を、①一般物価水準による修正継続営業利益、②貨幣項目の購買力利得・損失、③現在原価による継続的営業利益、④個別物価の一般物価水準上昇を上まわる保有利得、の四つに分けて、それらを合算しないこととしている。

この表示方法は暫定的なものであるが、この第33号をうけて作成された巨大企業の年次報告書は、すでに別稿において考察したごとく、ことごとく保有利得を排除した利益（中央値で、取得原価にもとづく伝統的会計手続による利益の60%程度に減少している）を基準にして、⁷¹ 配当や税について語っている。現実の役割としては、総利益の分類は利益の限定として機能するであろうことを示している。

4 発生主義会計の意味

第3号の現実的機能の分析の一つとして、発生主義会計の意味について考察しなければならない。第3号はさきに考察したように、「財務諸表の要素の定義にもとづいて適格とされ、そして認識および測定 of 基準に合致する項目は発生主義会計手続を使用して会計処理され、財務諸表に表示される」。したがって、発生主義会計は重要である、としてその基本概念について分析・説明している。そこで分析・説明を加えられている項目のなかには、見越や繰延とともに、取得原価主義会計と不可分に結びついた配分 (allocation) も含められている。問題はこのことが現実の意味することは何か、ということである。

発生主義会計とその関連概念についての考察が財務諸表の定義につづいて出てくるのは、一見、場違いのような違和感をもつが、じつはそれなりに十分な理由がある。

第3号は「将来の経済便益」の概念によって、資産および負債を定義した。資産も負債も法定的概念から切り離されて、用役可能性または経済便益（の犠牲）において把握され、帳簿に計上される。このことによって、資産・負債は概念的にも金額的にも拡大・増大させられる。この論理にしたがえば、帳簿に計上された資産・負債のその後の（たとえば決算にさいして

1979, paragraphs 153-155.

71 拙稿「物価変動会計の現実的機能」『産業経理』1981年1月号。

の金額づけ(評価)は、当然、将来の経済便益(の犠牲)の存在を見積ることによってなされなければならないはずである。だが、第3号の論述はそうになってはいない。そこで用いられるのが、原価主義会計理論体系のもとで理論づけられ、安定的地位を得ている処理方法なのである。第3号はつぎのように述べている。

「……多くの資産は数期間にわたって企業に便益をもたらす。……それらの使用によって生ずる費用は通常、それらの見積耐用期間(それらが便益を提供すると期待される期間)に『組織的で合理的な』配分手続、たとえば減価償却あるいはその他のアモチゼーションによって分配される。」「……使用による消耗は減価償却と呼ばれる費用の主たる原因であることが知られている。しかし、ある期間の消耗によってもたらされる減価償却額は普通は測定できない。それらの費用は特定の収益にもあるいは特定の期間にも直接関係していない。通常、追跡できる関係は存在していない。そしてそれらは資産が使用されると期待される期間へコストを配分することによって認識される……。」⁷²

つまり、帳簿に計上された資産の便益の減少は普通は測定できない。その費用化は期間への配分(allocation)によってなされる、というのである。このように、資産はひとたび拡大(増大)されれば、あとは配分の論理にもとづく処理方法にしたがって費用化されてゆく、というのである。このことは現代会計においては、きわめて当然のこととして前提されたり、また主張されたりしているようである。たとえば、リース会計におけるリース資産も定額法とか定率法とかの減価償却法によって償却されるし、価格変動会計において評価増される資産も、それぞれの固定資産の減価償却法にもとづいて償却されることになっている。ここでは「将来の経済便益(の犠牲)」が資産・負債を拡大計上する論理であることが、いっそう明らかになっている。

72 FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 3*, p. 43, paragraph 89.

第3号の現実的機能は、このように、「将来の見積経済便益（の犠牲）」なる概念をもって資産・負債を定義することによって、資産・負債を概念的に、金額的に拡大する会計処理方法（実務）を合理化し、そのことを通じて費用の増大・利益の縮小を論理化するものである、といえよう。