

## 《研究》

## 財務会計概念ステートメント

## 第5号の役割

加藤盛弘

## 目次

- I はじめに
- II 概念ステートメント第5号の位置
- III 概念ステートメント第5号の内容
- IV 概念ステートメント第5号の内容上の特徴と機能
- V おわりに

## I はじめに

1960・70年代から、アメリカにおいては、リース会計（リース資産の資本化処理を伴う会計）、年金会計、偶発債務会計等のいわゆる現代会計が、実務上続々と導入されてきている<sup>1</sup>。そこでは、将来事象（とりわけ支出）についての予測や見積（査定）を必然的に伴い、見積や予測のうえに成り立つ会計とさえなっている。

そのような見積や予測のうえに成り立つ現代会計の手続は、「会計活動は本質的に評価の過程ではなく、実際の原価及び収益の当期及び次期以降の諸会計期間への配分である<sup>2</sup>。」とか、財務諸表は「記録された事実と会計

1 拙著『現代の会計原則』（森山書店、1985年）第2部を参照されたい。

2 American Accounting Association, *A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports*, 1936 [中島省吾訳『AAA 会計原則』中央経済社、1964年、27頁。]

慣習と個人的判断の総合的表現である。<sup>3</sup>』として、過去の事実や配分を強調する伝統的な近代会計理論の枠組をもってしては論理化が不可能か、もしくは、きわめて困難なものになっている。

ところで、アメリカでは会計上の問題が発生する都度、その問題に個別に対応して会計処理方法を確認する、いわゆるピースミール・アプローチがとられてきた。その方式は会計原則としての体系性と論理的一貫性には欠けるが、実務上の要求にスピーディーに応えるあり方である。近代会計の論理の枠外にある年金会計も、偶発債務会計も、リース会計も、このピースミール・アプローチのあり方のもとで、それぞれのプロナウンスメント (APB オピニオンや FASB ステイトメント) によって、今日、すでに「一般に認められた会計原則」(GAAP とも略称) の枠内にあるものとして確認されている。つまり、今日のアメリカの GAAP には、ピースミール・アプローチのあり方のもとに、原価・配分といった近代会計理論に依拠して論理化される会計方法を確認・論理化するプロナウンスメントに加えて、近代会計理論の論理の枠外にある、いわゆる現代会計といわれる処理方法を確認・論理化するプロナウンスメントも混在している。その意味において、FASB ステイトメントや APB オピニオンとして存在している GAAP の論理性は、今日、弱体化している。だからこそ、その GAAP の論理的強化、とりわけ現代会計方法を包摂するための論理的強化が要求されるにいたったのである。その役割を担って出現したのが『財務会計概念ステイトメント』(*Statement of Financial Accounting Concepts*) シリーズである。

『財務会計概念ステイトメント』は実務を直接に確認・規制する会計原則そのもの (GAAP) ではない。具体的な会計基準を開発するための基礎

3 American Institute of Accountants, *Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants*, 1936. [加藤, 鶴飼, 百合野訳『会計原則の展開』森山書店, 1981年, 107頁。]

となる目的と基礎的な概念を規定するものである<sup>4</sup>、という。したがって、個々の点においては現行の GAAP と首尾一貫しない点があるとしても、全体としては、いわゆる現代会計を包摂している現行の GAAP ステイメントを論理化する概念的基礎を提示する役割をもつものであるといえる。

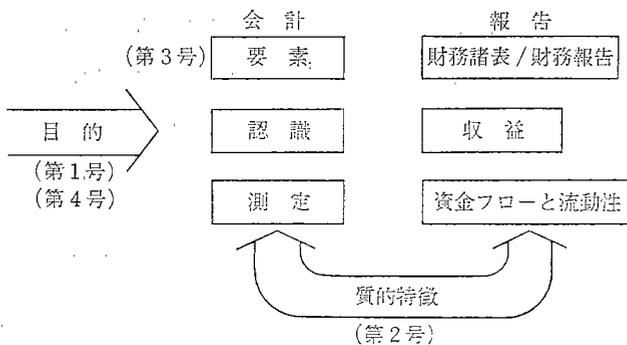
そのような役割をもつ概念ステイメント・シリーズの第5号『企業の財務諸表における認識と測定』が1984年12月に発行された。本稿はそのステイメントの内容と GAAP に対する役割について考察するものである。

## II. 概念ステイメント第5号の位置

概念ステイメント・シリーズのプランはかつて FASB の年次報告書においてつぎのように図示された。

このプランは変更なしにそのまま具体化されてきたわけではないが、同

第1図 概念ステイメント・シリーズのプラン



4 Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 5: Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, December 1984, i and ii.

図に示された「目的」は財務会計概念ステイトメントの第1号『企業による財務報告の目的』(1978年)として、「質的特徴」は同第2号『会計情報の質的特徴』(1980年)として、「要素」は第3号『企業の財務諸表の要素』(1980年)として、すでに発行された。今回発行された第5号はプランの図の「認識」と「測定」を一緒にし、さらに同図右側の報告手段をも含めて扱ったものである<sup>6</sup>。

このプランの図からもわかるように、第5号は第1号で設定された財務報告目的を具体化するための認識・測定論の位置をしめている。

概念ステイトメント第1号、第2号、第3号の内容とそれのGAAPに対する役割については、わたくしはすでに、拙著『現代の会計原則』(森山書店、1985年)第1章～第3章において、かなり詳細に考察した。ここでは、第5号の位置を確認するために、第1号から第3号の内容を簡単にとづけておこう。

概念ステイトメント第1号は、財務報告の目的についての論述を以下の三つの論理段階を経て展開する。すなわち、まず第一段階では投資者・与信者等の「経済的意思決定に有用な情報の提供」を、財務報告目的として演繹的に設定する<sup>7</sup>。つぎに、第二段階では、投資者・与信者等の情報利用者が関心をもつのは将来の現金受領額であるとして、「有用な情報」の内容を、「企業への将来キャッシュ・フローの金額、時期、不確定性を評価するのに役立つ情報」である、と具体化する。そして、さらに第三段階で

- 
- 5 財務会計概念ステイトメント第4号は『非企業組織による財務報告目的』として1980年に発行された。それは、そのタイトルが示すごとく、非企業組織の財務報告目的を論じたものである。
  - 6 認識と測定を一緒に扱った理由は、両者が密接に関係しており、容易に切り離すことのできない問題であるからである、としている (FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 5*, para. 93)。
  - 7 Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 1: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, November 1978, para. 34.

は、そのような将来キャッシュ・フロー予測に有用な情報は、たんなる短期的現金収支ではなしに、企業の将来の純キャッシュ・フローを生み出す企業の能力についての情報であり、それは具体的には企業の経済的資源、その資源への請求権、資源および資源への請求権を変化させる取引や事象、言いなおせば資源、債務、所有主持分とそれを変化させる利益に関する情報であるとする。つまり、財務諸表を構成する諸要素を将来キャッシュ・フロー情報を表現するものとして論理化しているのである。

これらの財務報告目的についての論理展開が意味するものは何か。それはまず第一に、「経済的意思決定に有用な情報の提供」というように、情報を強調することによって、情報利用者への「情報の適合性」を論理展開の中心にすえることである。このことによって、適合性こそが最重視され、伝統的近代会計理論の中心概念である客観性は後方におしやられることになる。第二に、財務諸表要素を将来のキャッシュ・フロー予測に有用な情報を担うものとして位置づけることによって、予測のプロセスを論理的に内包させ、主観的なプロセスの導入を論理化することである。このような内容をもつ概念ステイトメント第1号は、具体的な評価・測定論及に先だって、近代会計理論の枠組から離脱し、予測を論理的に内包する主観的なプロセスを展開しうる論理的な概念構造を、財務報告の目的を軸にして提示したのである。

概念ステイトメント第2号は、第1号の「経済的意思決定に有用な情報の提供」なる財務報告目的を達成するために、有用な会計情報の質を定義したものである。第2号は会計情報が有用であるためには「適合性」と「信頼性」の二つの質を持たなければならない、とする。

適合性は意思決定への適合性であり、したがって情報利用者の予測能力の改善に作用する質であるという。それは予測価値、フィードバック価値、および適時性によって構成される。このことは、情報の意思決定への

適合性要請のもとに予測や見積と結びつく弾力的な主観的な情報（あるいはまた会計方法）の導入を論理化する梃子となる。

一方、信頼性は相対的により確実な不偏的な内容を規定するもの、という印象を与える。しかし基本的にはそうではない。「測定の信頼性は、それが表示しよう<sup>8</sup>と意図するものを表示する誠実性にある。」というように、測定あるいは叙述と、表示しようとする現象との一致あるいは符合を、信頼性の基本としている。このことは一見、当然のことを述べているようにみえるが、じつはそうではない。「現象との一致」は「実質が形式に優先する」(substance over form) という考え方(内容)を包含(そのことによって、リースを実質上の資産の取得として論理化する)するし、また現実の現象に確実性がない場合には、幅をもつ評価や蓋然性による表示が「現象に一致する」ということによって、見積や蓋然性による表示を正当化することになる。そのことは法的な資産・負債概念や原価といった「形式」から離れた新たな会計概念と、それに結びつく会計情報(数)の導入を論理化することになる。

つまり、第2号は「意思決定に有用な情報」なる論理展開のもとに、予測や見積の視点を積極的に位置づけ、伝統的な原価の理論体系と結びついた会計方法や情報の枠を超えて、支出原価や法的契約から離れた論理的内容をもつ会計情報(数)を論理化するものとなっている。

つぎに、概念ステイトメント第3号は、将来のキャッシュ・フロー予測に役立つ情報を表現する財務諸表の構成要素について定義する。会計事象が財務諸表に計上されるためには、要素の定義に合致しなければならないわけであるから、要素の定義は第1号で設定された報告目的を達成するための財務諸表の内容を決定するための最初のスクリーンとしての位置にあ

8 Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 2: Qualitative Characteristics of Accounting Information*, May 1980, para. 59.

る。

第3号は財務諸表の要素を二つのクラスに分けている。すなわち、一つは一定時点の資源または資源への請求権の水位(在高)を示す資産・負債および持分であり、他の一つは、それらの増減をもたらす一定期間の取引またはその他の事象の結果である。このように、資源の状態(資産、負債、持分)を中心におく論理の組み立て方(形成)をとっている(それは近代会計理論とは対照的である)。事実、スペース的にも多くの紙幅とパラグラフが資産と負債の定義にあてられている。つまり、第3号では、資産・負債が財務諸表の構成要素の中心(論理的に)をなし、したがって、それらの定義が財務諸表の構成要素のキーをなしている。第3号は資産および負債を「将来経済便益」のことがらとして、以下のように定義する。

「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) である。」<sup>9</sup>

このように、資産を「将来の見積経済便益」と定義することによって何が変わるのかといえ、資産を特徴づけるものは「用役可能性」または「将来の便益」であるがゆえに、コストを費やしたか否か、交換可能か否か、といったようなことは資産の基本的属性ではない、ということである。また、資産を多種多様な「将来経済便益の束」とみることによって、その経済便益は多様に束ねうる、という。たとえば、「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存価値に対する権利を与えるというように、単一財産の将来経済便益を分割する契約の典型例である」としている。<sup>10</sup>

このように資産を「将来経済便益」と定義することによって、近代会計

9 Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 3: Elements of Financial Statements of Business Enterprises*, December 1980, para. 19.

10 *Ibid.*, para. 117.

理論上の資産概念がもっていたコストや法的権利から徹底的に切り離して、新たに拡大した会計上の資産概念を創り出すことを可能にしている。

つぎに、負債については以下のように定義している。

「負債とは、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から生ずる将来の見積経済便益の犠牲である。<sup>11</sup>」

このように、負債を「将来の経済便益の犠牲」と定義することの意味はどこにあるのかといえ、それは、特定実体に、いつ、いくら金額を支払うか、といった負債の法的な条件は負債であることの基本的要件とはならない、ということである。第3号は「負債の本質は将来において経済便益を犠牲にする」ことであって、それには法的な債務はもちろんのこと、衡平的または解釈的債務 (equitable or constructive obligations) (倫理的道徳的に生ずる義務や、おかれている状況からして推定される義務) も含まれる、<sup>12</sup> というように、負債概念を著しく拡大するのである。

このように、「将来経済便益」をキー概念とする第3号による資産・負債の定義は、近代会計理論上の資産・負債概念がもっていた枠組をはるかにこえる拡大した資産・負債概念(それに伴って、持分とそれを変動させる費用・収益・利得・損失の概念も拡大される)を論理化するものである。

以上、概念ステイトメント第1号から第3号の内容を簡単に考察してきた。その考察を通じて言えることは、概念ステイトメント・シリーズは伝統的な近代会計理論の論理枠を否定して、いわゆる現代会計実務を包摂しうる広い弾力的な論理枠を構築し、さらにその論理枠のなかに盛り込まれる会計上の諸要素の再構成をはかっている、ということである。すなわち、第1号は財務報告目的を「経済的意思決定に有用な情報の提供」であ

11 *Ibid.*, para. 28.

12 *Ibid.*, paras. 33 and 135.

る、と演繹的に設定し、その情報の内容を将来キャッシュ・フローの予測（査定）に有用な情報であるとした。このことによって、過去中心的視点にかえて、予測のプロセスを論理的に内包させ、主観的なプロセスの導入を論理化する枠組を設定した。さらに第2号においては、有用な情報にとっての不可欠の質として、「適合性」と「信頼性」をかかげ、支出原価や法的な契約から離れた論理的な内容をもつ情報をも、「意思決定に適合する有用な情報」として包摂しうることを展開した。

第3号は、第1号で拡大した論理枠に盛り込まれ、第2号で論理化された弾力的な主観的な情報をのせる財務諸表の諸要素を、現代会計実務において生ずる諸要素を包摂しうるにふさわしく、きわめて拡大して定義したのである。

三つの概念ステイトメントは、このように、伝統的な近代会計理論の枠組によってはその計上を論理化できない現代会計実務上の諸要素も、財務諸表に計上されうる会計上の項目である、と論理化したのである。だが、それはまだ財務諸表の諸項目たりうるための第一の要件をクリアーしたにとどまる。第一の要件をみたした諸項目を具体的に、いつ、どのように財務諸表に計上するかを論ずるのが概念ステイトメント第5号である。したがって、本稿でとりあげる第5号は、これまでの三つの概念ステイトメントによって敷かれたルール（枠組の拡大、情報の質の強化、要素の拡大=現代会計実務を論理化しうる枠組の拡大）のうえにのって、認識・測定を具体化する位置にある。

### Ⅲ 概念ステイトメント第5号の内容

そこで、つぎに財務会計概念ステイトメント第5号の内容を考察しよう。

## 1 序——第5号の目的と範囲——

第5号はまず、その考察の目的が、いかなる情報を、いつ、財務諸表に正式に計上するか<sup>13</sup>の基本的認識基準と指針(ガイダンス)を示すことにあ<sup>13</sup>る、とする。第5号においては、「認識」は、ある項目を資産、負債、収益、費用等として財務諸表に正式に計上することの意味において用いられているので、脚注や補足情報やその他の報告手段による認識は第5号の考察対象に含まれない。換言すれば、財務諸表本体への認識(および測定)のための基準とガイダンスに考察範囲を限定している。このことは第5号が示す図(第2図)によく表現されている。なお、ある項目の認識は財務諸表の合計金額に算入される金額(つまり、脚注やカッコ内に記される金額ではない、ということ)と用語の両者によってなされるために、認識には測定が<sup>14</sup>密接に関連することになる。その意味において考察は測定問題にも及ぶ、<sup>15</sup>としている。

## 2 財務諸表

第5号は基本的認識基準とそのガイダンス(適用指針)を考察の中心テーマとしているが、その考察に入るに先だって、財務諸表で表示すべき情報の種類について、多くのスペースをさいて考察している。

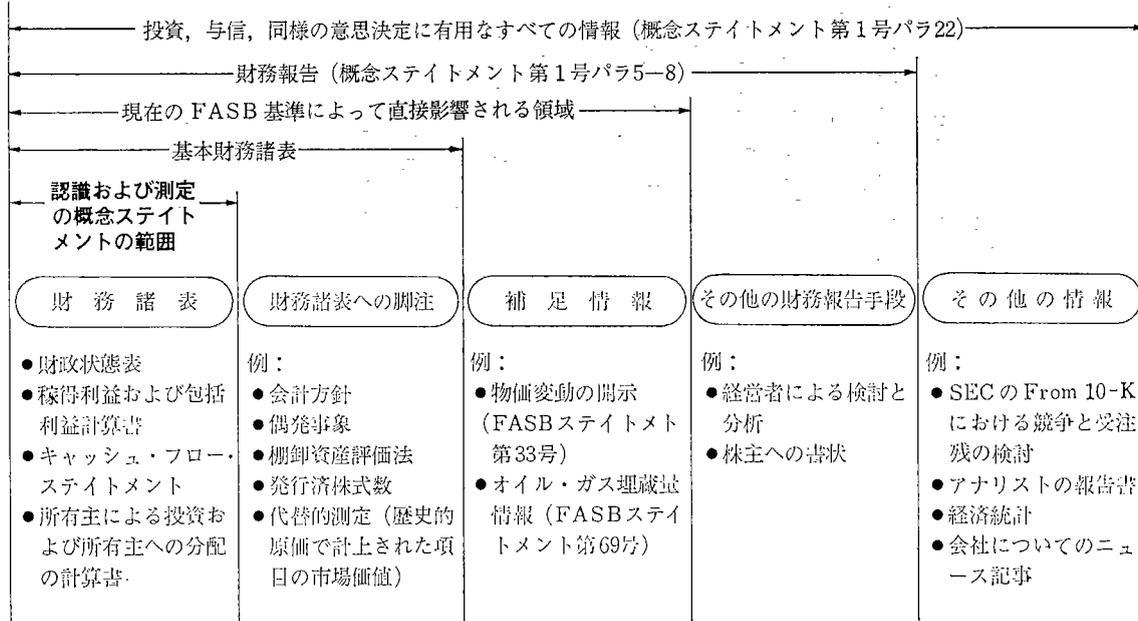
第5号は財務諸表が提供すべき情報を、概念ステイトメント第1号の財務報告目的についての論述を引用することによって、整理している。そのうえにたって、第5号はある期間の財務諸表全体(財務諸表の完全なセット=full set of financial statements)では、以下の情報を示すべきである、とする。

13 Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 5: Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, December 1984, para. 1.

14 *Ibid.*, para. 8.

15 *Ibid.*, para. 3.

第2図 情報の広がり と 第5号の認識範囲



出所: FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 5*, p.5.

期末の財政状態

期間の稼得利益（純利益）

期間の包括利益（非所有主持分変化の総計）

期間のキャッシュ・フロー

期間の所有主による投資と所有主への分配<sup>16</sup>

第5号はこれらの情報を、個々の基本財務諸表が個別にか、あるいはまた相互に補完しあいながら、どのように表示するかを、稼得利益と包括利益の表示に最大の注意を払いながら説明している<sup>17</sup>。なお、第5号は情報の表示様式を規定するものではないが、上に示した種類の情報を表示する財務諸表としては、第2図での表示などから考えて、標準的には「財政状態表」、「稼得利益および包括利益計算書」、「キャッシュ・フロー・ステートメント」、「所有主による投資と所有主への分配に関する計算書」を想定している、と考えられる。

このような財務諸表についての考察は、意思決定に有用な情報なる論理のもとに拡大された情報の内容（第2図のように、基本財務諸表をはるかに超える広がりを見せている）を、たんなる情報論として分散させるのではなしに、財務諸表の基本要素に盛られることがらとして限定したことを意味する。つまり、会計上の基本問題は結局は財務諸表に盛られる要素にあることを表明したものと思われる。

### 3 基本的認識基準

さて、中心問題である認識基準については、第5号は以下の四つの基準をかかげている。

- (1)定義——財務諸表に記載する項目は財務諸表の要素の定義に合致すること。

16 *Ibid.*, para. 13.

17 *Ibid.*, paras. 23-57.

(2)測定可能性——その項目は十分な信頼性をもって測定しうる属性をもつこと。

(3)適合性——その項目についての情報は、情報利用者の意思決定に影響を与えうること。

(4)信頼性——その情報は表示上の誠実性をもち、検証可能であり、中立的であること。<sup>18</sup>

第5号は以上の四つの基本的認識基準に対して以下のような説明を加えている。

すなわち、ある項目が財務諸表において認識されるためには上記の四つの基準をみたすとともに、「コスト・便益の拘束」および「重要性の認識境界」(materiality threshold)の条件をみたさなければならない、<sup>19</sup>という。

ここで、「コスト・便益の拘束」とは、ある項目を認識することの便益が、その情報を提供するためのコストを超過するということである。また、「重要性の認識境界」の条件とは、ある項目が認識をはじめめるに値する境界(ボーダー)をこえる、ということである。これらの二つの条件は概念ステイトメント第2号において、「二つの拘束」として提示されたものである。また、四つの基準のうちの「適合性」と「信頼性」はいうまでもなく概念ステイトメント第2号で設定された情報の質である。したがって、第5号の認識基準は第2号の財務諸表の特質を引きつ<sup>20</sup>いだものであることがわかる。そのことを理解したうえで、これらの四つの基準について、第5号が述べるところを、さらに立ち入って考察してみよう。なお、第2号の「会計的質の階層図」を参考のために第3図として示しておこう。

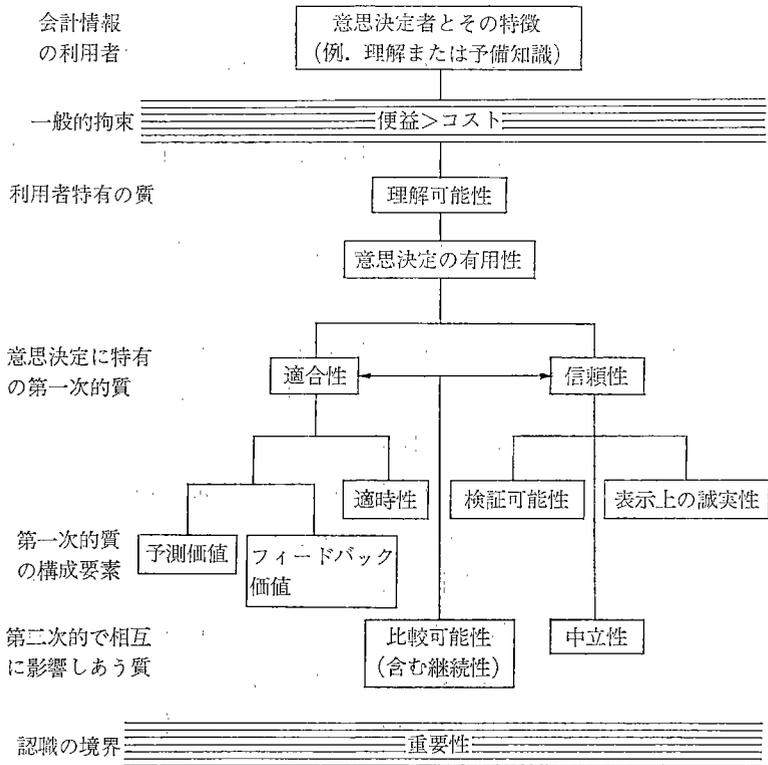
第一の「定義」とは概念ステイトメント第3号における財務諸表の構成要素の定義である。<sup>21</sup>したがって財務諸表において認識される項目およびそ

18 *Ibid.*, para. 63.

19 *Ibid.*, para. 63.

20 *Ibid.*, para. 61.

第3図 会計的質の階層



の情報は、第3号のいう資産・負債等の財務諸表の構成要素の定義に合致しなければならないことを意味する。それゆえ、ここでの定義は、すでに前節で指摘したようなコストや法的な権利・義務の概念から離脱した拡大した資産・負債概念を包摂しうる内容をもつものである。

第二の「測定可能性」とは、財務諸表で認識されるためには「十分な信頼性をもって貨幣単位で数量化する適切な属性 (attribute) を持たなければならない<sup>22</sup>」ということである。したがって、貨幣単位によって数量

21 Ibid., para. 64.

22 Ibid., para. 65.

化しうる測定属性をもたないものは認識対象たりえないことになる。なお、認識される項目の性質や測定属性の適合性や信頼性の相違によって、今日では以下の五つの測定属性が実務上用いられている、という。

- a. 歴史的原価(歴史的受領額)
- b. 現在原価
- c. 現在市場価値
- d. 正味実現可能(決済)価値
- e. 将来キャッシュ・フローの現在(または割引)価値<sup>23</sup>

つまり、5号は、現行実務では単一の測定属性ではなしに複数の異なる属性に依拠している、とみるのである。そのうえで5号は、異なる属性が使用されつづけることを提案している<sup>24</sup>。このことは、歴史的原価であるとか、現在原価であるとか、何か一つの属性に統一することを提案するものではない、ということである。また、測定単位についても、現行実務は貨幣購買力の変化を修正しない名目貨幣単位を用いているが、インフレなどの著しい変化がないかぎり、今後も名目貨幣単位の使用が続けられるものとみている<sup>25</sup>。このことは測定基準および測定単位について一応の結論を出したものとみてよいであろう。

第三の「適合性」は情報についてのもっとも基本的な質的特徴である。情報が意思決定に対して適合的であるということは、「投資者、債権者またはその他の情報利用者の意思決定に影響を与えうる」<sup>26</sup>ことを意味する。したがって、情報が適合性をもつためには、「情報利用者に対してフィードバック価値または予測価値(またはその両者)を持たなければならない」<sup>27</sup>という。「適合性」の内容(構成要素)として、予測価値、フィードバック

23 *Ibid.*, para. 67.

24 *Ibid.*, para. 70.

25 *Ibid.*, paras. 71—72.

26 *Ibid.*, para. 73.

27 *Ibid.*, para. 73.

価値、適時性をあげるのは第2号と同じである。

このように、ある情報を財務諸表上に認識するもっとも重要な基準は、確実性でも客観性でもなく、意思決定への適合性だといっているのである。

第四の「信頼性」は適合性と並ぶもう一つの基本的な質的特徴である。第5号はある項目についての情報が信頼性をもつためには、「表示上の誠実性があり、検証可能であり、中立的でなければならない<sup>28</sup>」という。つまり、情報は表示しようとするものを十分に誠実に表示することを保証する「表示上の誠実性」と、測定についての個人的偏差や意図的な操作がないことを保証する「検証可能性」や「中立性」をそなえなければならない、というわけである。この「信頼性」の内容も第2号の「信頼性」を引きついでのものである。そのことがもつ意味はIIにおいてすでに指摘したごとく、原価や法的な形式から離れて現実の「現象と一致」させるという論理的内容を含むものである。<sup>29</sup>

#### 4 基本的認識基準を稼得利益に適用するガイダンス

第5号は以上の基本的認識基準(第2号を引きついで)の考察に続いて、それらの認識基準を稼得利益(earnings)に適用するガイダンス(guidance)について検討している。

稼得利益は現行実務における純利益にきわめて類似しているが、同一ではない。それは、現行の純利益が前期損益修正を含めるのに対して、稼得利益はそれを排除する点である。稼得利益は期間の業績尺度であるので、可能なかぎり、期間の業績に関係のない項目を排除しようとするためである。第5号はそのような区別をするために earnings という用語を用いたのだという。<sup>30</sup>

28 *Ibid.*, para. 75.

29 この点については、くわしくは拙著『現代の会計原則』64—65頁を参照されたい。

稼得利益はそのように期間の業績の主要な尺度として重要であるがゆえに、その稼得利益の構成要素(収益、費用、利得、損失)に基本的認識基準を適用するガイダンスがとくに必要になる<sup>31</sup>、という。また、稼得利益の構成要素の認識には、その他の資産・負債の変化の認識に対するよりも厳格な要件が求められる<sup>32</sup>としている(稼得利益を構成しない資産・負債の変化は包括利益を構成する。なお、収益・利得を資産および負債の変化としてとらえることは、第3号での資産・負債概念の変更と関連すると考えられる)。

さて、「稼得利益は実質上完結した現金循環(cash-to-cash cycles)に関連する資産流入(収益および利得)が、当該循環に直接・間接に係る資産流出(費用および損失)を超過する程度を測定する」ので、「稼得利益の構成要素を認識する指針は、どの循環が実質上完結したかどうかを確認することと、当該循環にそれぞれの収益、利得、費用、損失を関連づけることが関心事となる<sup>33</sup>。」その場合、まだ完結していない取引がうまく完結するという見通しのもとに、それらの要素を査定する場合には、ある程度の疑わしさは是認せざるを得ない<sup>34</sup>。ただ、歴史的には収益と利得の認識に対しては、費用と損失に対するよりも厳格な要件が課されてきた。そこで、第5号は稼得利益の構成要素に対する認識基準の適用指針(ガイダンス)を「収益および利得」と「費用および損失」にわけて別々に規定するのである。

#### (1)収益および利得認識の指針

収益および利得認識の指針は、(a)「実現または実現可能」と、(b)「稼得」である。このうち、ときには一方が、ときには他方がより重視される、という。第5号はこの二つの認識の要件をつぎのように説明している。

30 FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 5*, paras. 33—34.

31 *Ibid.*, para. 79.

32 *Ibid.*, para. 79.

33 *Ibid.*, para. 80.

34 *Ibid.*, para. 81.

- a. 実現または実現可能。収益および利得は、一般に実現するか実現可能になるまで認識されない。収益および利得は、製品(財または用役)、商品、またはその他の資産が現金または現金に対する請求権と交換されるときに実現する。……
- b. 稼得。収益は稼得されるまで認識されない。……当該実体が、収益によって表わされる便益に対する権利をもつために、なさねばならないことを実質上遂行したときに、収益は稼得したと考えられる。利得は「稼得の過程」を伴わない取引または事象から生ずる。利得の認識には一般に、稼得は実現または実現可能ほど重要な意味を持たない。<sup>35</sup>

第5号はこの実現または稼得の認識指針をみたく具体的な認識時点を、つぎのように説明している。

- a. 二つの条件(実現または稼得)は、通常、製品または商品の引き渡し、または用役の顧客への提供時までに見たされる。製造および販売活動による収益、およびその他の資産の売却による利得・損失は、通常、販売(普通、引き渡しを意味する)の時点で認識される。
- b. 販売あるいは現金の受領(またはその両者)が生産および引き渡しに先行するとき(たとえば雑誌の予約購読)には、収益は生産および引き渡しによって、稼得したものとして認識される。
- c. 製品販売が生産以前に契約される場合には、収益は生産の進行度合に応じて稼得したものとして、工事進行基準によって認識される。
- d. 用役の提供または資産の使用権が長期間にわたる場合には(たとえば、利子または賃貸料)、前もって定められた契約価格にもとづく信頼しうる測定尺度が、普通、利用可能である。この場合には、収益は時の経過につれて稼得したものとして認識される。
- e. 特別に重要な努力をすることなしに、確実に決定可能な価格で容易に売却できる製品またはその他の資産(たとえば、ある農産物、貴金属、市場性ある有価証券)の場合には、収益および利得・損失は、生産の完了時またはその資産価格の変動時に認識される。
- f. 製品、用役またはその他の資産が容易に換金しえない非貨幣性資産と交換され

35 *Ibid.*, para. 83.

る場合には、収益または利得・損失は、稼得され、そしてその取引が完了した時点で認識される。

- g. 製品、用役またはその他の資産によって受取った資産の回収可能性が疑わしい場合には、収益および利得は現金回収基準で認識される。<sup>36</sup>

以上の記述からわかるように、稼得利益を構成する収益・利得の認識時点には厳格な要件が課されるといわれるように、伝統的会計におけると同様の説明がなされている。

#### (2)費用および損失認識の指針

続いて、費用および損失の認識にうつろう。

第5号は費用と損失を、もっぱら「経済便益」の費消または消滅として説明している。このことは第3号の資産・負債概念の変更と関連することである。

第5号は費用および損失の認識時点についての一般論としては、つぎのよういいう。すなわち、①「財の引き渡しや生産、用役の提供、またはその他の企業の中心的活動において経済的便益が費消されるときに」、そしてまた、②「以前に認識してきた資産の経済便益が減少または消滅したと考えられるときに」、費用または損失が認識される<sup>37</sup>、と。

①の期間中の「経済便益の費消」は、以下のように、直接に認識されるか、あるいは当該期間に認識される収益に関連づけることによって認識される、としている。

- a. 売上原価のような種類の費用は、収益と対応させられる——それらの費用は、その費用と同じ取引またはその他の事象から直接および結合して生ずる収益の認識にもとづいて認識される。
- b. 販売費用および管理給与のような多くの費用は、それらの財または用役に対する現金支出がなされるか、または負債が発生する期間に認識される。それらの財

36 *Ibid.*, para. 84.

37 *Ibid.*, para. 85.

または用役は取得と同時に、その後間もないうちに費消されるからである。

- c. 減価償却費や保険料のような種類の費用は、関連資産が便益を提供すると期待される期間に、体系的で合理的な手続きによって配分される。<sup>38</sup>

また、②の、すでに取得している資産について経済便益の減少または消滅が、そしてまた関連する経済便益を伴わない負債の発生または増加が明白になった場合には、費用または損失が認識される。<sup>39</sup>

この②の場合には偶発損失事象も含まれ、多様なケースがありうるものと思われる。

## 5 資産・負債の変化の認識

資産および負債を変化させる事象には二つのタイプがある。すなわち、(a)流入（資産の取得または負債の発生）および流出（資産の販売、その他の処分または損失と、負債の返済・消去）と；(b)保有資産または負債の金額の変化、である。このうち、後者はさらに、二つのタイプに分けられる。すなわち、①有用性または実質の変化、と②価格の変動である。<sup>40</sup>

これらの資産・負債を変化させる事象のうち、(a)の流入および流出は当然に認識される事象であろうが、(b)については、どのような事象がどのような条件で認識されるのか明らかではないが、現行実務で認識される(b)の①の例には「生産活動での資産の費消や、管理活動で使用される資産の減価償却費や、火災による資産の消失が含まれる」としている。<sup>41</sup>また、②の価格変動については、「現在価格による情報が、それに伴うコストを正当化するにただけ十分に適合的で、信頼性があり、そして、他の代替的情報よりも適合的である場合には認識されるべきである」としている。<sup>42</sup>つま

38 *Ibid.*, para. 86.

39 *Ibid.*, para. 87.

40 *Ibid.*, para. 89.

41 *Ibid.*, para. 89.

42 *Ibid.*, para. 90.

り、価格変動(現在価格による情報)は第5号の論理的枠組(基本的認識基準)からすれば認識対象となりうる事象であるが、それを認識するメリットはそれぞれの状況に照して評価されなければならない、というわけである。

## 6 要約

第5号は本文の最後のパラグラフにおいて、つぎのようにまとめている。

「ほとんどの現行実務は本ステイトメントの認識基準およびガイダンスと一致している。しかし、本ステイトメントの基準とガイダンスは、実務における将来の可能性を排除するものではない。……ある項目について、現行実務で報告されている情報よりも有用な情報(適合的で信頼性のある)が、妥当なコストで利用可能であることが証明される場合には、その情報は財務諸表に含められるべきである。」<sup>43</sup>

第5号はこのように、そこに示される論理の枠組からすれば新たな情報をも包摂しうるものであることを示すとともに、他方では、現行の実務からの急激な変化を期待していないことを示している。<sup>44</sup>

## IV 概念ステイトメント第5号の内容上の特徴と機能

以上考察してきた第5号の会計上の機能を解明することは、なかなか困難なことである。

前節で考察したように、収益・利得および費用(経済便益の費消)・損失の具体的認識方法および時点は、そこに説明されているかぎりでは、近代会計のそれときわめてよく似ているし、また、FASBは現行実務の急激な変化を期待しない、としている。このような側面のみをみると、第5号

43 *Ibid.*, para. 90.

44 *Ibid.*, paras. 2 and 35.

は伝統的会計の認識基準とさして変らない現行実務についての平凡な説明のようにつつまぬかもしれない。しかしそうではない。そのように理解してしまったのでは、第5号を含めて、概念ステイトメント・シリーズの意味をまったく見失ってしまうであろう。そこで、第5号の機能を解明するために、第5号の内容上の特徴を整理してみよう。

(1) 考察対象を基本財務諸表上の認識に限定すること——

概念ステイトメント第1号は「経済的意思決定に有用な情報の提供」を財務報告目的として設定した。「この有用な情報」なる論理によって、情報の領域を第2図にみるように著しく拡大した。このことによって、財務諸表にもられる情報は、伝統的な財務諸表の基本要素（資産、負債、資本、費用、収益、利得、損失）の概念と数をもって表示されるものでは不十分であるとして、その財務諸表の基本要素の概念を拡大することを論理化した。つまり、情報の拡大はたんに会計情報一般を拡大することに意味があるのではない。資産・負債・資本・費用、収益等の財務諸表を構成する要素を拡大し、そのことによって会計上の利益数値を変える（減少する）ところに本当の意味がある。第5号が論理的に拡大された情報すべてを認識の対象とせず、その考察範囲（認識対象）を財務諸表の合計金額に算入される（脚注やカッコ内に記されるものではない）項目の認識に限定したことは、そこにこそ本当の会計上の問題があることを示している。

また、多くの紙幅が基本財務諸表が表示すべき情報の考察にあてられていることも、じつは、会計情報の中心は財務諸表に計上されるものがあり、したがって、会計上の問題は財務諸表にこそある（たんなる情報論が問題ではない）ことを示していると考えられる。

(2) それまでの概念ステイトメントを基礎とすること——

概念ステイトメント第5号は、第1節で考察したごとく、すでに発行されている概念ステイトメントの論理的枠組のなかにある。すなわち、まず

第1号の「経済的意思決定に有用な情報の提供」という財務報告目的を出発点としている。そのことによって、「意思決定に適合する情報」の論理のもとに、伝統的な原価の会計体系から離脱して、予測・見積を導入する弾力的な主観的な方向への概念の拡大を正当化しうる論理を築いた。

つぎに第2号では、その目的論に応えうる情報の質論を展開した。すなわち、「適合性」を構成する「予測価値」、「フィードバック価値」、「適時性」の論理のもとに、将来視点にたつ弾力的な概念と数を担う情報を、そして「誠実性」によって、「表示上の誠実性」＝「現象との一致」の論理のもとに、原価や法的権利・義務の概念(＝形式)から離脱しての弾力的な概念と数を担う情報を、有用な情報として合理化する論理が展開された。

第3号では、第1号、第2号の論理にそって、原価や法的な形式から離脱して弾力化する情報を包摂しうるような、財務諸表項目の定義の拡大が論理化された。とりわけ、資産・負債概念の論理的拡大は著しい。

これらの概念ステイトメント・シリーズの展開は伝統的な原価の会計の理論的制約から離れて、新たな会計上の概念と数の導入を論理化すること、つまり、いわゆる現代会計実務の論理化にあることは明白であろう。概念ステイトメント第5号は、このような概念ステイトメント・シリーズによって敷かれた基礎<sup>45</sup>のうえに展開された認識基準に関する概念ステイトメントである。したがって、その認識基準論もそれまでのシリーズの論理的枠組のうえに成り立つ、現代会計の認識基準論としての位置にある、と考えられる。

(3)第2号の情報の質をもって基本的認識基準の柱としたこと――

第5号の認識基準は第2号の情報の特質の考え方と内容を、基本的にはほぼそのまま引きついでいる。

45 *Ibid.*, para. 1.

このことは認識基準の枠組としては、弾力的な概念と数を担う情報を有用な情報として認識しうることを論理化したことになる。たしかに認識指針(ガイダンス)の説明として述べられている具体例自体は、伝統的会計のもとにおけるものと、さして変らないものとなっている。しかし、そこで用意されている認識基準の枠組は伝統的な原価の会計体系上のそれとは、大きく異っている。このことは、ピースミール・アプローチをとるアメリカ会計制度との関連のなかで考えれば、具体的な会計基準(FASBステイトメント)によって新たな認識手続を規定すれば、それを「適合性」と「信頼性」の論理によって包摂し、支えうる、ということである。つまり、具体的な認識手続の合理化・導入はFASB会計基準のレベルにまかせ、その会計基準を支え、論理化する認識基準の論理的な枠組を設定したと考えるべきであろう。

#### (4) 現在価格情報の可能性——

前項で指摘したことは現在価格情報の認識についての論述によく示されている、といえよう。さきに考察したように、第5号は現在価格情報が、コストをつぐなうにたる適合的で信頼性のある有用な情報である場合には、認識すべきであり、その評価はそれぞれの状況による、<sup>46</sup>としている。つまり、現在価格情報の受け皿は論理的には準備されている、ということである。

#### (5) 測定属性の多様性と名目貨幣単位——

第5号は、トゥルーブラッド委員会報告(概念構造プロジェクト)の具体化にあたって問題にされてきた測定単位と測定基準の問題について、<sup>47</sup>一応の結論を出した。それは、測定単位については著しい状況の変化がないかぎり、現在の時点では、一般購買力の変化を修正しない名目貨幣単位を

46 *Ibid.*, para. 90.

47 拙著『現代の会計原則』50頁。

用いる，ということである。このことは基本的財務諸表の測定単位としては，安定ドルを排除したことになる。現行実務を論理化する機能をもたせるうえでの判断であろう。

また，どのような測定基準を用いるかについては，第5号はそれを「測定属性」の問題としてとりあげた。第5号はさきに考察したように，まず現行実務を歴史的原価とか歴史的交換価格（historical exchange price）という一つの測定属性にもとづくものとして特徴づけることを否定する。そうではなしに，5つの異なる測定属性がそれぞれの状況にあわせて用いられているものとみる。そのうえで，異なる測定属性の使用の継続を提案している。<sup>48</sup>

このことは伝統的会計理論のように歴史的原価を基本とみ，現在原価（低価主義など）を例外とみるのではなく，歴史的原価も現在原価もそれぞれの状況に応じて用いられる属性とみて，そのうえで，それらの属性すべてを有用な情報（適合的で信頼性のある）を測定する属性である，としていることになる。つまり，歴史的原価または歴史的交換価格からますます離れてゆく現代会計実務上での測定（たとえば偶発債務，年金債務，所得税債務＝繰延税金）を，現行実務の多様性を所与のものとしたうえで，有用な情報を測定する属性として論理化するものである。

(6)現行会計実務に一致する，ということ——

「現行実務のほとんどは本ステイメントの認識基準とガイダンスに一致している」としている。さらに，費用・収益の認識についてのガイダンスは，そこに示されている例自体としては伝統的会計におけるものと，さしてかわりはない。しかし，このことは第5号の主張が原価の会計体系に立脚する伝統的会計実務と一致する，ということではまったくない。今日

48 FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 5*, paras. 68—69.

49 *Ibid.*, para. 70.

のアメリカの会計実務には、一方では歴史的原価とその配分の理論によって支えられるような実務が存在すると同時に、他方ではそのような理論をもってしては支えられないリース会計、偶発債務会計、年金会計等々、いわゆる現代会計実務が存在し、それらは一般に認められた会計原則にもとづくものとなっている。つまり、現行会計実務自体がすでに取得原価の論理から大きく離脱したものとなっている。したがって、現行会計実務に一致するということは、いわゆる現代会計実務における会計処理方法と数を包摂しうる認識基準論になっている、ということである。第2号の情報の質論を引きつぐ第5号の認識基準は、そのような論理的広さと弾力性を持つものなのである。

## V お わ り に

以上の考察からわかるように、概念ステイトメント第5号は、第1号『企業による財務報告の目的』にはじまる概念ステイトメント・シリーズの認識基準論として、すでに GAAP 化されているリース会計、年金会計、偶発債務会計等のいわゆる現代会計実務の会計処理方法を論理化するものである。たしかに、具体的な認識指針についての論述自体は、伝統的会計におけるものとさしてかわるところはない。それは明白ともいえる具体例をもって、基本的認識基準に合意を得ようとしたものと考えられる。しかし、第2号の情報の質論を引きついで提示された基本的認識基準は、具体的な認識指針のもとで論述されたものとともに、現代会計処理方法をも包摂しうる論理的な広さと弾力性をもつものである。概念ステイトメント5号はそのような認識の論理的な枠組(概念構造)を提示したのである。概念ステイトメントは会計基準そのものではないのであるから、そのような論理的な枠組の妥当性を示しうれば、十分にその役割を果たしうる

のである。概念ステイメントは現代会計の処理方法をも包摂しうる広さをもつ論理的な枠組の提示によって、具体的に現代会計の処理方法を規定する FASB ステイメントや APB オピニオンなどの現代会計実務を GAAP 化するプロナウンスメントを支える機能を果たすのである。