

財務会計基準のための 理論的枠組み構想（Ⅱ）

——基準設定機関を中心として——

山 田 勲

はじめに

- I 理論的枠組み形成への初期の動向
- II 公準 - 原則体系
- III 目的 - 規準体系の創成
 - 1 最初の貢献——ASOBAT
 - 2 第2の貢献——APB ステートメント第4号 （以上前号）
 - 3 第3の貢献——トループラット委員会報告書
- IV 目的 - 規準体系の確立
- V 財務会計基準のための理論的枠組み

おわりに

3 第3の貢献——トループラット委員会報告書

APB ステートメント第4号の目的 - 規準アプローチを推進するため、AICPA は1971年4月に「財務諸表の目的に関するスタディ・グループ」（議長=フランシス M. トループラット）を組織した。そして報告書が1973年10月に発表され、財務諸表の目的として12項目のものが提案された（AICPA, 1973, pp. 61-66, 訳書, 82-90 ページ）。

目的1 財務諸表の基本的目的——経済的意思決定に有用な情報の提供。

目的2 情報の取得にあたって権限、能力、資質の点で制約されており、また企業の経済活動に関する重要な情報源として財務諸表にたよる利用者へ

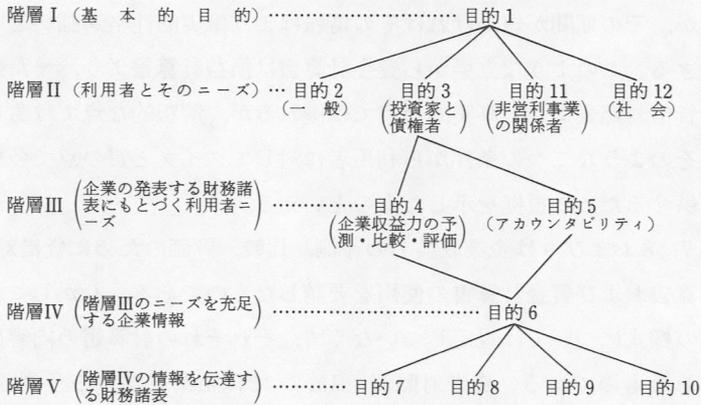
の奉仕。

- 目的 3 投資家および債権者が将来のキャッシュフローを金額、時期および不確実性のもとに予測、比較、評価するに有用な情報の提供。
- 目的 4 利用者が企業収益力を予測、比較、評価するための情報の提供。
- 目的 5 経営者が主要な企業目標を実施する企業資源を目的的に運用したかどうかの判断に有用な情報の提供。
- 目的 6 企業収益力の予測、比較、評価に有用な取引その他の出来事に関する事実的および解釈的の情報の提供。
- 目的 7 企業収益力の予測、比較、評価に有用な貸借対照表の提供。
- 目的 8 企業収益力の予測、比較、評価に有用な損益計算書の提供。
- 目的 9 企業収益力の予測、比較、評価に資金計算書の提供。
- 目的 10 予測プロセスに有用な情報の提供。
- 目的 11 非営利事業の財務諸表の提供。
- 目的 12 社会的に影響を及ぼす企業活動の報告。

トループラット委員会はこのように 12 個もの目的を提示したが、それらが構造上どのような関係にあるかについて明らかにしていない。この点についてアントン (Anton, H., 1976, pp. 40-51) やソーターとギャンス (Sorter, G. H., and Gans, M. S., 1974, pp. 1-12) によって指摘され、それぞれ体系的構造化が試みられた。両主張の体系的構造はほぼ同じでそれを図示すると、図 2 のようである。

目的 1 は ASOBAT および APB ステートメント第 4 号と同様に、利用者指向の立場から規定されており、基準設定プロセスに対してひとつの方向性を与えるものであった。ASOBAT では利用者の能力について何ら問題にしていなかったけれども、目的 2 においては権限、能力、資源の点で制約されている利用者に焦点を当てている。この有限性というのはソーターとギャンスが指摘しているように (Sorter, G. H., and Gans, M. S., 1974, p. 4), 財務諸表が特定の利用者の特別なニーズに奉仕するのではなく、すべての利用者の共通のニーズに奉仕するというを要請しようとするものであった。そこには完全なディスクロージャーと一般目的の財務諸表が意味されている。目的

図 2



3ではキャッシュフローが重視され、その利用者として投資家と債権者があげられている。しかし何故彼らの意思決定と情報ニーズが同質的であると判断されたのかいまひとつ明白でない。目的4ではキャッシュフローの予測、比較、評価にとってより有用な尺度として収益性をあげている。長期的には両者の相関性は認められるが、短期的には収益性はキャッシュフローよりも現金創造力の優れた見積りであるといえる。なぜならばキャッシュフローの大部分は本質的には非営業活動からであり、将来のキャッシュフローのために企業に回帰するものでないからである。

目的5ではアカウンタビリティが指示されている。それはステewardシップ概念よりも広義で財産保全と投資家目的に適合した財産運用に加えて、企業目的を達成するための資源の上手な効率的運用をも含めている。目的6では「事實的」と「解釈的」の差異が重視されている。これら二つの条件に適う情報は営業循環の程度に応じて影響を受ける。とくに現金から棚卸資産、そして棚卸資産から現金という循環は短期間であるが、固定資産の取得から使用、そして廃棄までの循環は長期間にわたる。このような循環期間の長短によって、情報が事實的の性格を持つか、または解釈的の性格を持つかが判

断される。その循環期間が長期にわたればその情報はより解釈的性格のものであるが、その期間が短かければその情報はより事実的性格が強いということが出来る。このような立場から資金計算書は損益計算書より、また損益計算書は貸借対照表よりも事実的な点では優れるが、解釈的な点では劣る。目的6はそのような二つの条件から利用者に対してタイプと質の点で多様な情報を提供するための根拠を示したものと見える。

目的7、8および9は企業収益力の予測、比較、評価のために貸借対照表、損益計算書および資金計算書の使用を要請したものである。しかしこれらの計算書の様式については規定していなくて、それぞれの計算書の内容について規定したものである。貸借対照表（目的7）では企業収益力の予測、比較、評価に有用な評価基準として現在価値が要求された。資産項目の大部分が未完了の循環過程にあることから、現在価値評価は説明的情報の提供手段を与える。損益計算書（目的8）では大部分の項目が循環完了ベースにもとづいている。しかし未完了の循環過程にある固定資産原価の当期費消分が損益計算書に含まれることから、損益計算書が企業収益力の予測、比較、評価にとってそのままでは有用であるとはいえない。要償却資産原価に対して現在価値による評価を用いることによって、この目的がより一層促進されるものとしている。資金計算書（目的9）ではこの計算書によって提供される情報は不確実なものが非常に少なく、固定資産の取得および処分、固定負債の変動、資本の払込みおよび分配などが表示される。それらは基本的に実際的な内容を示し、他の二つの計算書を補足するものである。目的10は財務上の将来展望に関する情報の提供を要求するもので、これは企業の収益力の予測、比較、評価にとって潜在的有用性がある。（目的11と12は政府関係および非営利組織に対する目的を提示していることから、ここでの対象から除外された。）

トループラット委員会報告書はこれらの目的に加えて、各種の評価基準（AICPA, 1973, pp. 41-43, 訳書, 55-59 ページ）および報告の質的特性（AICPA,

1973, pp.57-60, 訳書, 73-80 ページ) について明らかにしている。評価基準として四つ——歴史的原価, 出口価値 (exit value), 再調達原価および割引キャッシュフローが示され, 情報ニーズに応えるために異なった種類の資産と負債に対して異なる評価基準が指示されたが, 財務諸表の目的に照らしてどの評価基準が選択されるのかについては明らかにされていない。

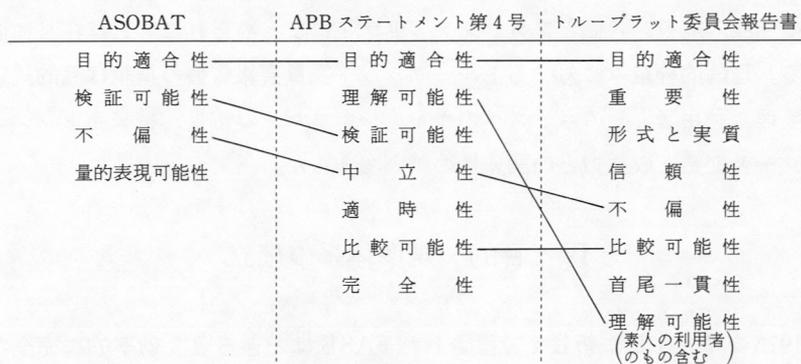
また報告の質的特性とは, 財務諸表と, 企業活動に関する他の形式の報告書とに含まれる情報が利用者ニーズを満足させるためにある特性を持つべきであるということである。その質的特性としてつぎのものが提示された。

1) 目的適合性と重要性, 2) 形式と実質, 3) 信頼性, 4) 不偏性, 5) 比較可能性, 6) 首尾一貫性, 7) 理解可能性。

これらは ASOBAT が最初に提案した財務会計情報のための規準に相当するものである。その規準は ASOBAT では四つ (AAA, 1966, p.7. 訳書, 11 ページ), APB ステートメントでは七つ提示された (APB, 1970, para. 88-94)。それは財務会計情報の作成・測定に関する規準で, ASOBAT のものを展開したものである。それらのものを比較すると, 図 3 のようになる。

この規準は情報利用者の意思決定に有用な情報提供という目的に対して要求される情報の内容を決定するものでなく, 認識・測定される対象を確認

図 3



——：対応関係を示す。

し、情報を作成するための条件である。このような立場から、ASOBATの四つの「会計情報のための基準」は意思決定に有用な情報として認識される対象の条件——目的適合性、とその対象を測定する場合の条件——検証可能性、不偏性、量的表現可能性に分類できるが、それらは質的特性としてその後のAPBステートメント第4号およびトループラット委員会報告書で取りあげられ、認識される対象の条件として適時性、比較可能性、首尾一貫性および完全性、両者に関わる条件として重要性、意思決定する利用者に関わる条件として理解可能性がつけ加えられた。しかし条件の相互関係および目的と条件（規準）の関係が適切に検討されていない。

このように、トループラット委員会報告書は目的-規準体系の理論的枠組み構築への第3番目の貢献である。目的規定ではASOBATが提案した利用者指向の立場が堅持された。ASOBATではレベルの異なる目的が混在していたし、APBステートメント第4号では財務会計目的（基本的目的）、財務諸表の内容（一般的目的）および規準（質的目的）が不明確な形で規定されていた。トループラット委員会報告書はそれらの成果を一步前進させた形で目的規定を整理した。そこでは目的は階層的な形で提示されなかったが、ソーターとギャンスがそれらを階層的に具体化して示している。企業が提供する財務諸表の利用者ニーズ層から、財務会計目的として二つ——企業収益力の予測、比較、評価とアカウントビリティにまとめられたことは注目に値する。理論的枠組みに対するトループラット委員会報告書の貢献は目的規定の整理、利用者とそのニーズへのキャッシュフローの重視、将来キャッシュフローの創造と収益力との関連性の強調であった。

IV 目的-規準体系の確立

1973年7月1日に新しく設置されたFASBはできる限り効率的に完全な方法で財務会計と報告の諸基準を設定することを旨とした。APBが理論的

枠組みとして公準 - 原則体系をその基準設定の拠りどころにしようとしたのに対して、FASB は概念的フレームワーク計画を推進し基準設定に対するいわゆる「憲法（Constitution）」を設定しようとした。なぜならば、それは首尾一貫した基準を導出でき、かつ財務会計および財務諸表の本質、職能、限界などを規定するところの目的と基礎概念の論理的体系を具体化するものと考えられるからである。概念的フレームワークのプロジェクトはこれまで討議資料（FASB, 1976）を基礎として六つの財務会計概念ステートメントを発表した。討議資料は 1976 年 12 月 2 日にタイトル「財務会計と報告のための概念的フレームワーク：財務諸表の要素とその測定」で発表され、同時に「営利企業の財務諸表の目的に関する試案」も発表された。それはトループラット委員会報告書の「目的に関する試案」に言及しており、利用者指向とキャッシュフローの重要性を継承した。したがって、討議資料は意味のある実質的な展開がみられないが、二つの新しい論点を取りあげられた。

- 1) 財務会計と財務諸表の三つの見解。
- 2) 資本維持への種々のアプローチ。

討議資料はこれら二つについて、はっきりとしたひとつの見解を支持するというだけでなく、種々の代替案を示し関係者の反応をみようとしたものである。資本維持の論点が新しく重要なものとして取りあげられ、どのように利益が企業の期首資本の維持にもとづいて測定されるかという点に関連して論じられた。

1976 年から 1985 年までに FASB が発表した財務会計概念ステートメント（第 1 号 - 6 号）は現段階での最終的成果を構成する。これらの概念ステートメントは APB ステートメント第 4 号と同様に一般に認められた会計原則を構成しようとするものでないことから、AICPA の行為指針ルール 203 の抵触問題は生じない。概念ステートメント¹⁾はつぎのような構成になっている。

第 1 号 営利企業による財務報告の目的

- 第2号 会計情報の質的特性
- 第3号 営利企業の財務諸表の構成要素
- 第4号 非営利組織による財務報告の目的
- 第5号 営利企業の財務諸表における認識と測定
- 第6号 財務諸表の構成要素

これらのうち第4号によって概念ステートメントに「非営利組織の財務報告の目的」が含められたことから、第3号の「営利企業の財務諸表の要素」の中に非営利組織のものをも論究の対象にしたため第6号「財務諸表の要素」が発表された。ここでは営利企業の財務報告に関する概念ステートメントに限定してその内容と体系を取りあげ、FASBの概念的枠組み構想を明らかにする。

概念ステートメント第1号は「営利企業の財務報告の目的」で財務報告の目的として三つのもを確認した（FASB, 1978, p. viii-x）。

1) 財務報告は現在および将来の投資家、債権者およびその他の利用者が行う合理的な投資、信用供与および同種の意味決定に有用な情報を提供しなければならない。

2) 財務報告は現在および将来の投資家、債権者およびその他の利用者が配当または利子からの将来現金流入や有価証券または貸付金の売却、償還または満期からの収入の金額、時期および不確実性（uncertainty）を算定するのに役立つ情報を提供しなければならない。

3) 財務報告はある企業の経済的資源、その経済的資源に対する請求権（資源を他の実体や所有主持分に移さなければならないところの当該企業の義務）およびその資源やそれに対する請求権を変化させる取引、出来事および環境の影響に関する情報を提供しなければならない。

これら三つの目的規定にあたってつぎのようないくつかの事項が前提とされている。

- ・財務報告はそれ自体結論ではなく、経営上および経済的な意思決定に有

用な情報を提供するよう意図されること。

・財務報告の目的は不変ではない——それは財務報告が行われる経済、法律、政治および社会環境の影響を受けること。

・財務報告の目的は、それが提供する情報の種類、さらにつぎのような特徴と制約の影響を受けること。

——情報は産業とか経済全体というよりも営利企業と関係があること。

——情報は正確というよりもむしろ概算的測定から生じる場合が多いこと。

——情報は大部分すでに起こった取引や出来事の財務的結果を表わすこと。

——情報は、営利企業について意思決定する人びとが必要とする情報のうちのただひとつのものにすぎないこと。

——情報の提供や利用にはコストがかかること。

・ステートメントの目的は、つぎのような根拠から、営利企業による一般目的の外部財務報告のものである。

——目的は、必要とする情報の利用を命令する権限がなく、かつ経営者が伝達する情報を拠りどころとしなければならない外部利用者の要請に主に根ざしていること。

——目的は多くの利用者に焦点を合わせているが、利用者の参照として投資家および信用供与者の意思決定を用いること。

——目的は財務報告に関するものであり財務諸表に限定されないこと。

また、目的規定の解釈上つぎのようないくつかの用語ならびに特質について説明を加えている。

・投資家および債権者は、広く企業の資源に対する請求権を持っているか、または持とうとしている人びとばかりでなく、彼らに助言するとか彼らを代表する人びとも含むこと。

・投資および信用供与決定が、将来の企業業績に関する投資家および債権

者の期待の結果として起こるけれども、彼らの期待は過去の企業業績の評価に少なくとも部分的には依存するのが普通であること。

- ・財務報告の中心は稼得利益とその構成要素に関する情報であること。
- ・発生主義会計にもとづいた企業稼得利益に関する情報は現金収支の財務的影響に限った情報よりもすぐれていること（有利な現金フローを生みだす企業能力の指標として）。
- ・財務報告は一定期間の企業の財務業績に関して、および企業の経営者が所有主に対するステュワードシップ責任をどれだけ果たしたかに関して情報を提供するものと期待されること。
- ・財務報告は営利企業の価値を直接に測定するようには設計されないが、財務報告が提供する情報は企業の価値を見積りたい人びとに役だちうること。
- ・投資家、債権者およびその他のものがキャッシュフローの見込みをするために報告稼得利益および財務諸表の要素に関する情報をいろいろな方法で用いること。
- ・経営者は投資家、債権者またはその他の外部者よりも、企業およびその出来事についてよく知っており、ある出来事や環境を確認して、企業に対するそれらの財務的影響を説明することによって、多くの場合、財務情報の有用性を高めることができること。

このように、FASBは財務報告の目的を規定するのに前提となる背景さらには解釈上のコンセンサスをまとめた。

財務報告の三つの目的はトループラット委員会報告書で提案されたもので、利用者指向を強調している。外部利用者グループの多様性を認めたいうえで、彼らの共通の関心事は将来のキャッシュフローの金額、時期および不確実性に関する予測であると規定して、一般目的の財務諸表が要請されている。またトループラット委員会報告書が情報利用者の能力の限界を前提としていたが、第1号では情報利用者は財務的情報および財務報告を理解できる

能力を持たなければならないという立場を採った。

営利企業による財務報告目的の議論領域（FASB, 1978, pp. 1-14）として現代のアメリカ社会を取りあげ、そこにおける財務報告の目的が帰納的にアプローチされた。アメリカ社会は高度に発達した資本主義社会であり、市場経済のもと自由主義的競争体制にある。資本主義社会では生産財、証券、財産など私的所有の自由、契約の自由、営業の自由などの経済の自由が保障されている。しかし企業にはこのような各種の自由が保障されているけれども、政府が企業活動に対して何ら関与しないということではない。社会調和的要求にもとづく経済秩序への政府干渉は資本主義経済の自動調節作用の限界やその矛盾の程度に対応しつつ種々の政策を展開する。

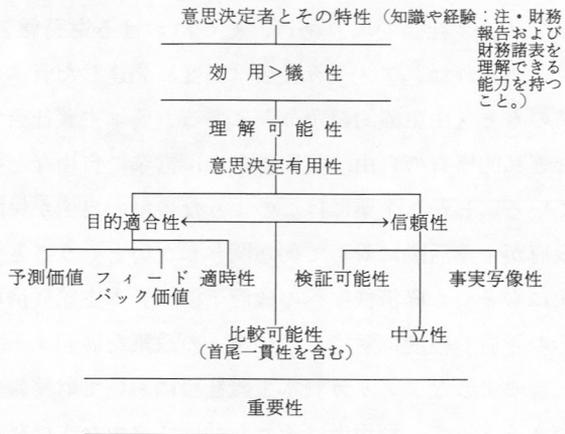
このようなアメリカ資本主義社会において財務報告は利用者への情報提供であるとみて、利用者はそれを受けて自由な市場経済の中で効率的な資源配分（投資および信用供与など）を決定しなければならない。そこでの主要な関心事はより多くの資源の回収である。したがってその決定は投資先および信用供与先である企業の動向によって影響を受けることになる。企業が稼得した利益によって資金がどのように増加するかという内容が投資等を行うものにとって重要である。このアメリカ社会の経済環境の中で、FASBは財務報告の目的を規定しようとしたものと思われる。目的の環境的背景を影響要因として取りあげたことはアメリカ経済社会を目的規定の前提条件としたものと思われる。したがって、そこにはやはり市場経済のもと企業の基本的目的として利益追求を掲げ、将来のキャッシュフローの予測にとって利益が有効な情報であるということが暗示されている。そしてキャッシュフローの金額、時期および不確実性の予測にとって有効な方法で経済的資源、それに対する請求権およびそれらの変動についての情報提供が営利企業の財務報告に要請されているのである。

財務会計概念ステートメント第2号は会計情報の質的特性²⁾についてまとめられた。ここで用いられた概念はASOBATから直接導かれたものであ

図 4

会計情報の質的特性の階層

会計情報の利用者
 一般的制約条件
 利用者固有の特性
 意思決定固有の主要な特性
 上層の構成要素
 二義的相互作用の特性
 認識のための関門



る。その内容を図示すれば、図4のようである (FASB, 1980, p.15)。

この図では意思決定者がその頂点に位置づけられ、財務会計職能の方向づけ——意思決定者の決定ニーズへの奉仕——に役だっている。財務諸表が情報ニーズの中心となるが、利用者は財務諸表を理解できる能力を持っていることが前提とされており、利用者固有の特徴としてその能力が提示された。

会計の質的特性の中心は意思決定有用性であるとして意思決定者とそのニーズを強調している。その主要な特性は目的適合性と信頼性である。目的適合性概念はASOBATから導入されたものであるが、それよりやや不器用に表現されている。それは「利用者が過去、現在および将来の出来事の結果を予測したり、期待を確認もしくは訂正することに役立つことによって意思決定での違いをもたらすことができる」(FASB, 1980, p. xi) ことである。したがって目的適合性は予測価値とフィードバック価値という二つの主要な特性と、それらと重要性の点では劣る適時性の特性を具有することになる。予測価値はキャッシュフローや稼得利益のようなものの予測のために有益な

インプット値である。フィードバック価値は意思決定者の以前の期待値を確認または訂正すること——経営者が自分の職能をどれだけ達成したかということ——に照応するものである。したがってフィードバック価値はアカウントビリティと関連づけられることになる。

適時性は目的適合性を構成する上記二つの価値に対する制約条件としての性格を持っている。意思決定ニーズに適合するということはその決定に影響を及ぼす能力がなくなる前に、情報は入手できなければならないことである（FASB, 1980, para. 56）。したがって目的適合性の三つの構成要素の関係は相互に対立するため、適時性はその他の二つのもの間でトレードオフの関係にある。

一方、意思決定有用性にとってもうひとつの主要な特性である信頼性は検証可能性、事実写像性、中立性から構成されている。検証可能性は測定者間のコンセンサスを指すもので測定論の対象といえるが、どれだけ高い検証可能性が要求されるかを明らかにしない。また事実写像性は測定値と測定対象の現象といかに対応するかが問題であり、これも測定論の対象といえる。事実写像性は検証可能性特性と相対立的関係にありトレードオフの問題を生じさせる。たとえば歴史的原価による固定資産の減価償却の場合、その期末簿価は高度の検証可能性を持っているがその経済的便益（後述の資産概念）としての未償却原価を表現しているとはいえないという関係である。その期末簿価は高い検証可能性を持つがここでいう事実写像性を持たないということになる。中立性は基準設定機関が特定の利用者グループを念頭ににした基準やルールの設定を考察しようとするのではなく、目的適合性および信頼性の立場からそれに対処するという信念に言及しているものである（FASB, 1980, para. 98）。

比較可能性は利益またはキャッシュフローの予測のために企業間ベースで利用する財務諸表に対して持つ利用者の信頼性の程度をいう。財務諸表の作成者の立場から操作的定義をすれば、比較可能性は類似した事象には同じ会

計処理をするというようにあまりにも単純すぎることになるが、それにより取引の処理および財務諸表の作成上統一性に役だつことになる。この階層図に指示されているように比較可能性特性は首尾一貫性を含めているが、ある企業において会計処理方法を継続的に適用することで数期間にわたる財務諸表にもとづいた予測または評価に信頼性を持たせるには、首尾一貫性が必要とされる。また広く企業間レベルで論じようとする場合には首尾一貫性は統一性の問題を具備することになる。

重要性は会計情報の特性階層の関門において情報利用者の意思決定または評価に対してある項目が重要であるかどうかの程度をいう。それはある項目が利用者の意思決定に及ぼす影響が十分大きいかどうかである。

財務会計概念ステートメント第3号は当初、営利企業に対する財務諸表の諸要素であったが、非営利組織のそれをも包含させるために第6号が発表された。営利企業の財務諸表の諸要素は第6号においてそのまま採用された。したがって営利企業の財務諸表の諸要素が本論文の対象であることから第3号にもとづく。第3号は財務諸表の諸要素の定義を提示した。それらは概念的フレームワークの討議資料で取りあげられたものを正式に公表した形となっている。財務諸表の諸要素の定義はつぎのようであった (FASB, 1980, para. 19, 38, 43, 52, 53, 56, 63, 65, 67, 83)。

- (1) 資産は、ある実体によって過去の取引または出来事の結果として獲得または支配される将来の見積り経済的便益である。
- (2) 負債は、過去の取引または出来事の結果として将来、他の実体へ資産または用役を提供するというある実体の現在の債務から生じる将来の見積り経済的便益の犠牲である。
- (3) 持分は、ある実体の資産から負債を控除した後の残余持分である。営利企業における持分は所有主持分である。
- (4) 所有主による出資は、ある実体の純財産額の増加であり、所有主持分を得るまたは増加させるために他の実体から価値あるものが提供される

ことから生じる。

- (5) 所有主への分配はある実体（enterprises）の純財産額の減少で、その実体が所有者に資産や用役を提供したり債務を負うことから生じる。所有主への分配は、ある実体の所有主持分を減少させる。
- (6) 包括的利益は所有主以外の源泉から取引、その他の出来事および環境などによる一定期間の実体持分（正味財産）の変動額である。それは所有主による出資および所有主への分配を除く一期間のすべての持分変動額を含む。
- (7) 収益は一定期間中におけるある実体の資産の流入すなわち増加、または負債の決済（または両者の結合）で、実体の現在の主要なまたは中心的な活動である財・用役の製造供給その他の活動から生じる。
- (8) 費用は一定期間中における資産の流出、消費または負債の発生（または両者の結合）であり、実体の、現在の主要なまたは中心的な活動である財・用役の製造供給またはその他の活動の遂行から生じる。
- (9) 利得は収益および所有主の出資を除く、一定期間ある実体に影響を及ぼした特別なまたは異常な取引、その他すべての出来事および環境からの持分（すなわち正味財産）の増加である。
- (10) 損失は費用または所有主への分配によるものを除く、一定期間ある実体に影響を及ぼす特別なまたは異常な取引、その他のすべての出来事および環境からの持分の減少である。

このように財務会計概念ステートメント第3号は会計用語の基本的な定義を提示した。ここでは各々の要素について議論はしないが一点だけ述べると、活動その他の取引、出来事および環境の結果として当期発生した正味財産の変動額として第1号では「earnings」を用いていた（FASB, 1978, para. 22）が、第3号では「Income」の用語を用いた（FASB, 1980, p. xii）。用語の用い方に変化があった。これらの諸要素は「一般に認められた会計原則」を構成するものでなく、また現行の実務に大変動を企てようとしたものでもない

結んでいる (FASB, 1980, para. 98)。

第4号は非営利組織による財務報告の目的に関するものであるため、本論文の対象から除く。

財務会計ステートメント第5号は財務報告の中心的項目 (Feature) として財務諸表を提起し、それを企業外部の人びとに対して会計情報を伝達する手段の中心に位置づけた。この前提のもと、第5号では財務諸表に含められるべき情報、いつ認識すべきかということに関する認識規範およびその運用上の指針を明らかにしたものである。ここでは財務諸表、認識規範とその指針について概説する。

財務諸表については13項目にわたって提示している (FASB, 1984, para. 5-57)。

- (1) 財務諸表の全体の体系は一定期間末の財政状態、一定期間のキャッシュフロー、一定期間の稼得利益と包括的利益、一定期間中の所有主による出資とそれへの分配を表示するものでなければならない。
- (2) 財務諸表の各項目もまた財務報告の目的に貢献する。
- (3) 財務諸表は大量のデータを分析・要約・総括するものである。
- (4) 財政状態表 (A Statement of Financial Position) は一定時点における企業の資産、負債および出資者持分、さらにそれらの関係に関する情報を提供する。
- (5) 財政状態表は営利企業の価値を示すものではないが、その他の財務諸表および情報とともにその価値を自分で見積りたいと願う人びとに対して有用な情報を提供しなければならない。
- (6) 稼得利益・包括的利益計算書 (Statements of Earnings and Comprehensive Income) は一定期間中の所有主間の取引以外のすべての源泉によって企業の所有持分がどれだけまたどの方法で増減したかを明示する。
- (7) 稼得利益・包括利益計算書で表示される稼得利益概念は現行実務における当期純利益と類似しているが、当期に認識される若干の前期の会計

調整（Accounting Adjustment of Earlier Periods）を含まない。

- (8) 稼得利益は一定期間の企業業績のひとつの測定値である。
- (9) 包括的利益は取引その他の出来事がある企業に対して与えた影響を全般的に測定した測定値である。
- (10) 稼得利益と包括的利益は同じものではない。
- (11) 将来の基準は稼得利益の構成要素として認識されるものを変えるかもしれないし、正味財産の若干の変動を稼得利益でなく包括的利益の構成要素として認めることもありうる。
- (12) キャッシュフロー表は一定期間における主要な源泉別に分類されたキャッシュ流入と主要な使途別に分類されたキャッシュ流出を表わし、そこには営業活動、財務活動、投資活動におけるキャッシュフロー情報を含む。
- (13) 所有主出資・分配表は一定期間における企業の資本取引を表示する。認識については3項目——定義、基本的認識規範、運用上の指針——にわたって提示している（FASB, 1984, para. 58-90）。

定義——認識は企業の財務諸表の中にある項目を資産、負債、収益、費用などとして正式に組み込む過程である。認識された項目は財務諸表の諸合計額に算入される金額とともに文字と数字で記述される。

基本的認識規範——項目とその情報はつぎの四つの基本的認識規範に適合すべきであるとし、コスト・ベネフィット制約と重要性の関門に従いながら、それらの規範が適合されるときに認識されなければならない。

- ① 定義 項目は財務諸表の諸要素の定義に適合すること。
- ② 測定可能性 項目は十分な信頼性を持って測定可能な目的適合的的属性を持つこと。
- ③ 目的適合性 項目に関する情報は利用者決定に違いをもたらすことができること。
- ④ 信頼性 項目に関する情報は事実写像性、検証可能性、中立性を持つ

こと。

規範の運用上の指針についてはその根拠をあげ、各構成要素別に提示している。

・稼得利益の構成要素の認識のために、それら四つの規準を適用するための指針が必要であるということ。

根拠：その指針は、ある企業業績の主要な測定値として稼得利益の意図された重要性のためである。その指針はどの循環が実質上完了したかの確認と、その循環に一定の収益、利得、費用、損失を関連づけることに関係がある。

・いまだ完了しない取引がうまく完了するだろうと予測するときでも、ある程度の懐疑主義が認められる場合が多いということ。

根拠：不確実性への反作用として歴史的に、費用および損失の認識よりも稼得利益の構成要素としての収益および利得の認識に対して、より厳格な要請が課されてきた。この保守的な要請は認識規範に影響を与える。

・収益および利得の認識のための指針はつぎの二つにもとづいているということ。

——実現ないしは実現可能 収益および利得は一般に実現または実現可能となって初めて稼得利益の構成要素として認識されること。

——稼得済 収益は稼得されて初めて認識されること。

・費用および損失の認識のための指針は、つぎの二つにもとづいているということ。

——便益の消費 費用および損失は、ある企業の経済的便益が収益稼得活動その他で消費されるとき、一般に認識されること。

——便益の減少または不足、費用または損失はつぎのような条件のもとで認識されること。

① 以前認識された資産の将来の経済的便益が減少または除去されてしまったということ。

② 負債がそれと関連のある経済的便益なしに発生したということが明白になったということ。

このように第5号は財務諸表には何を含めるべきか、そしてそれに含まれる項目をいつ計上すべきかについての認識規範を明らかにしたものである。この点から第5号は認識規範論といえる。測定については基本的認識規範の「測定可能性」の問題で、現行の実務において測定可能な属性として五つ³⁾をあげ、それらの異なる属性の使用を提案している（FASB, 1984, para. 67）だけである。

〔注〕

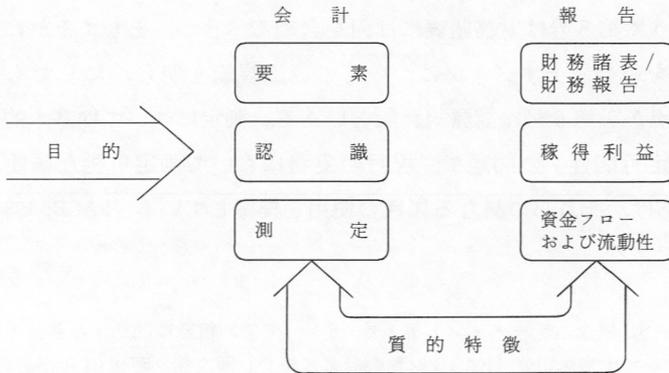
- 1) FASB 概念ステートメント第1号—6号（非営利組織に関係する部分を除く。）について山形休司著『FASB 財務会計基礎概念』同文館、昭和61年が詳細に論究している。
- 2) 「会計情報の質的特性」の用語はAPBステートメント第4号における「Qualitative objectives」という用語法で初めて用いられた。
- 3) 五つのものとして歴史的原価（Historical cost）、時価（Current cost）、現在市場価値（Current market value）、正味実現可能価値（Net realizable value）、将来キャッシュフローの現在（または割引）価値をあげている。

V 財務会計基準のための理論的枠組み

これまでFASBの財務会計概念ステートメントの第1号から第5号までを概説してきた。第1号で財務報告の目的を展開し、その目的を論理展開の出発点として第2号でその「会計情報の質的特性」を規定して、第3号で財務報告の目的を担うものとして財務諸表の諸要素を明示した。そして第5号ではその諸要素を認識・測定するための規範・指針を提示することにより財務会計基準設定のための理論的枠組みを体系化した。伝統的には基準設定機関はピース・ミールアプローチにより会計問題に対処してきたことからすれば、財務会計概念ステートメント構想は財務会計基準展開に非常な貢献をもたらすであろう。当初の概念的フレームワーク構想の全体は図5のようなプ

図 5

概念的フレームワーク・プロジェクト



プロジェクトであった (FASB Invitation to Comment, Financial Statements and Other Means of Financial Reporting, P. R. Delaney & B. J. Epstein, GAAP, p. 15)。

この図はプロジェクトの左側にある構成要素ほどより基礎的なもので、右側寄りにあるものはその左側のものに依存しており、また上下の構成要素は相互に密接な関係にあるということを表わしている。概念的フレームワーク・プロジェクトの最も基礎的な構成要素は目的 (第1号) である。この目的は他の構成要素の基礎にあり、会計情報利用者のニーズから規定されている。質的特性 (第2号) は会計と報告を選択・評価する場合に適用される規準である。財務諸表の諸要素 (第3号) は財務諸表を作り出すところの構造物である。それらは経済的資源、経済的資源に対する請求権、所有主持分、所有主による出資、所有主への分配、包括的利益、収益、費用、利得、損失である。財務諸表の中にある項目を組み入れるには、認識・測定規範への適合 (第5号) が要請される。報告または表示の考察 (図の右半分) は何の情報提供されるべきか、誰がそれを提供すべきか、またその情報はどこで表示されるべきかに関するものである。したがって財務諸表はどのように表示されるのかは概念ステートメントの報告領域の中心的課題であるが、この領

域に関する概念ステートメントは発表されていない。しかし FASB は財務会計基準ステートメント第 95 号「キャッシュフロー表」を発表して、その報告に関する会計基準を提示している。

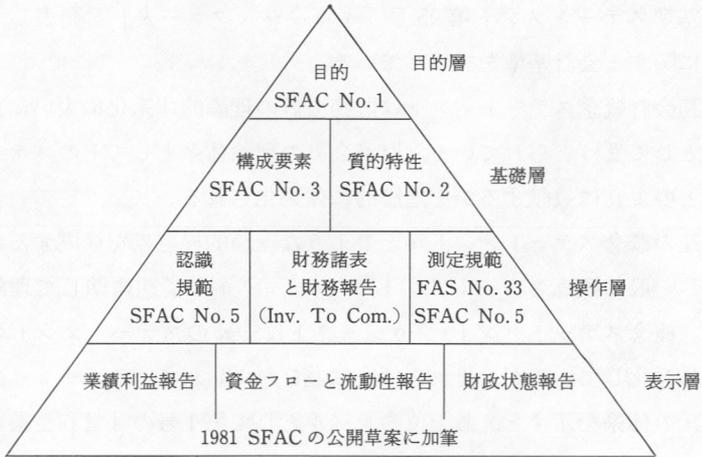
財務会計概念ステートメントは財務会計の理論的体系化に大いに貢献するものとして受けとられている。財務会計の理論体系としてそのステートメントがどのように貢献するかを階層的に体系化される。

一連の概念ステートメントがどのような理論的枠組みを構成するかについては、一般に概念ステートメント・プロジェクトの構想に準じて理解されている。概念ステートメント・プロジェクトは一連のステートメントの関係を横に体系化しているが、それらは縦に並びかえられている。チョイ、ミューラ両氏の体系を示すと、最上位のレベルとして第 1 号の「営利企業の財務報告の目的」を位置づけ、第 2 段階の基礎レベルとして第 2 号の「会計情報の質的特性」と第 3 号の「営利企業の財務諸表の構成要素」を掲げ、順に第 3 段階の操作レベルとして第 5 号の「営利企業の財務諸表の認識と測定」および「財務諸表対財務報告」、そして最下位に表示レベルとして「業績利益報告、資金フローと流動性の報告、財政状態の報告」という 4 階層（目的 - 基礎 - 操作 - 表示）に組み立てている。この体系は FASB 概念ステートメント・プロジェクト構想での横レベルを縦レベルに組み替えたものになっている。これらを図示すれば図 6 のようである。

そこで FASB 概念ステートメントの理論的枠組みとしての特徴を明らかにするため、サイアート - イジリのメタ理論体系を概念ステートメントに関連づけて説明することにより、理論的枠組み構想の成熟期の意義を示そう。サイアート - イジリのメタ理論体系は四つの階層を持ち、FASB 概念ステートメントとの関係をも示せば、図 7 のようになる（Cyert and Ijiri, 1974, pp. 30-34）。

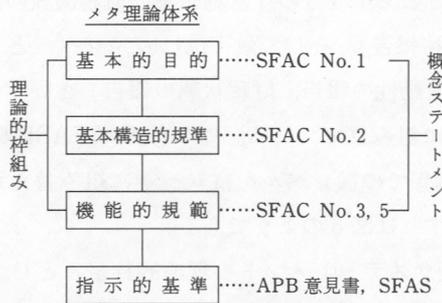
基本的目的はメタ理論体系の最上位に位置づけられ、財務報告の基本的目的である。サイアート - イジリはそのひとつとしてアカウントビリティを示

図 6



[Choi, F. D., and Mueller, G., 1984, p.53]

図 7



[第2層・3層では objective の用語が用いられているが、ここでは、体系上、規準・規範という用語に訳している。]

したが、FASB 概念ステートメント第1号では財務報告の目的として利用者目的が提示された。利用者目的設定は一般から特殊へというように3段階に分けて行われた。3段階の目的層は経営および経済的意思決定への有用な情報の提供、将来のキャッシュフロー予測情報の提供、経済的資源、経済的資源に対する請求権およびそれらの変化に関する情報の提供である。このよ

うな目的の特定化の意図は何か。これについてはつぎのように把握されている。加藤盛弘教授によれば、それは財務報告に二つの意味を持たせることにあるということである（加藤盛弘，昭和62年1月，16ページ）。

- ① 「経済的意思決定に有用な情報の提供」を目的論の起点にすえ、「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。
- ② 財務諸表を構成する諸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、予測の視点を積極的に導入するという事。

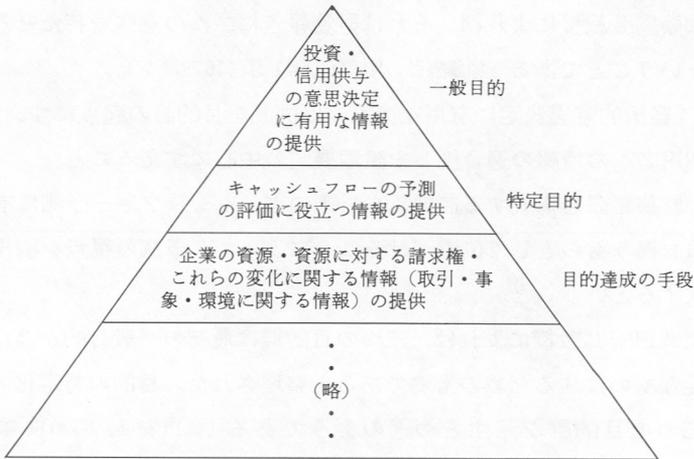
また武田安弘教授によれば、三つの目的群は最初の一般目的を具体的に達成可能なものにするためのものであると整理された。目的の特定化との関連で、三つの目的群を示すとつぎのようである（武田安弘，昭和60年，92—93頁）。

- ① 一般目的の外部報告の目的の設定を意図し、情報ニーズを潜在的利用者の共通の関心に向けるが、「投資および信用供与の意思決定に有用な情報の提供」という特定の目的を一般目的としたこと。
- ② 投資および信用供与の意思決定に有用な情報の提供という、財務報告の一般目的を達成するためキャッシュフロー予測に役立つ情報の提供が財務報告の特定目的とされていること。
- ③ キャッシュフロー予測に役立つ手段として企業の資源、資源に対する請求権およびこれらの変化に関する情報が提示されたこと（これを手段的目的と名づけられた）。

このように三つの目的層の特徴を明らかにするとともに、それらを図8のように階層的に示した。

このように武田教授は三つの目的層を一般目的達成のための手段化と特徴づけられた。確かに、第1号の目的規定は、トルーブラット委員会の目的規定のように基本的目的を最上位に置き、利用者とそのニーズおよびそのニーズに適合する企業情報の順に構成されている。このような目的の特定化は

図 8



〔武田安弘，昭和60年，93ページ。〕

FASBによる基準設定が適切な方向で実行されるように促すという意図にもとづいたものと思われる。

しかし、忘れてならないことは異質の財務諸表利用者のニーズに関連してこれら三つの目的群が指向する二つの領域があることである。これらは予測能力目的とアカウントビリティ目的である。外部情報利用者グループには異質性が認められるが、彼らの共通の関心事は将来のキャッシュフローの金額，時期および不確実性の予測であるとして，財務諸表目的は一般的・共通的なものでなければならない。予測能力が目的層における主要な利用者目的として位置づけられる理由がそこにある。会計データを用いた将来の変数の予測の試みはいくつかの観点から行われてきた（Greenball, 1971, pp. 1-7）。将来利益の予測能力として現在および過去の利益数値，年間利益の予測能力として四半期の公表利益，支払能力の予測能力として財務比率などがある。レブシンが指摘したごとく（Revsine, 1971, p. 487），利益自体が名目的な数値であることから，利益数値は測定対象の属性に対して表現上，忠実的であると

いうよりも指定されたルールによって算定されたものといえる。したがって予測能力的な意味では名目的な利益よりも将来のキャッシュフローのような具体的な事象を予測する能力の方が重要である。なぜならば具体的な事象はそれ自体傾向を捉えやすいということがあるからである。また利益数値はもうひとつの目的領域——アカウントビリティにとってあまり有用でない。

アカウントビリティ目的は資産の保全を中心としたステewardシップよりも広義で、企業資源の目的のおよび効率的使用に関する目標達成いかんについて行われる経営者の報告責任を意味する。アカウントビリティ目的にもとづく測定は1株当たり利益、資本利益率さらにはその構成要素であろうが、メタ理論体系の下位の階層で明らかにされるころのものである。予測能力とアカウントビリティはそれぞれ別個の目的領域であり、一方は将来の予測に関して有用なデータ、他方は企業業績に関して有用なデータと関係がある。もちろん両目的はフィードフォワード（Feedforward）の段階で結合することになる。

メタ理論体系の第2段階は基本構造的規準（Constitutional objectives）である。これは最上位に位置する利用者目的を実行するのに必要とされる要件を定めたものである。たとえばアカウントビリティという利用者目的において基本構造的規準はつぎのように展開される（Cyert and Ijiri, 1974, p. 32）。

- (1) アカウントビリティの根拠は何か。
- (2) 利害関係者はどの程度の範囲まで企業の活動とその結果について知る権利を持つか。
- (3) 企業はどの程度の範囲まで自己の活動とその結果に関する情報を守る権利を持つか。
- (4) 情報はどの程度詳細に開示すべきか。
- (5) 情報はどの程度の信頼性で開示すべきか。
- (6) 情報のどの部分がいつ開示されるべきか。
- (7) 監査人の責任はどうあるべきか。

(8) 財務諸表について機能的規範 (Operational objectives) を定め、それを遵守する権限を持つ組織上の単位はどこか。

これらのうち(2)―(8)の確認が利用者目的のアカウントビリティのための会計に要請される基本構造的規準である。これらは前述のようにメタ理論体系の最上位にある利用者目的の実行のために必要とされる制約条件を定めたもので、会計情報の質的特性間のトレードオフに関するものである。したがって基本構造的規準は利用者目的のいかんによって導出されることになる。サイアート―イジリのメタ理論体系では会計情報の質的特性に関する階層がなかったが、基本構造的規準が質的特性間のそれぞれの利用者目的に対応したトレードオフに関するものであることから、FASB 概念ステートメント No. 2 (会計情報の質的特性) は基本構造的規準の上部、最上位の利用者目的の下部に位置するものと考えられる。

メタ理論体系のつぎの階層は機能的規範 (Operational objectives) で、財務会計および報告における代替案を選択するための規範を扱う。財務会計および報告における代替案の選択に関連した問題領域は情報の内容 (Content)、処理 (Processing)、統制 (Control) および開示 (Dissemination) である (Cyert and Ijiri, 1974, p. 33)。情報の内容は財務諸表で提供されるべきであるところの情報の種類に関する問題である。たとえば予算情報が財務諸表体系に含まれるべきか、または人的資源情報が財務諸表で開示されるべきかというような問題である。情報の処理は所定の情報を創出するのに準拠しなければならない方法に関するものである。それは簿記原理にもとづいてすべての取引を元帳に正確な記録を要求する方法、取引記録に完全にはもとづかないで統計的サンプリングにより、望まれる情報を創出する方法、または取引をそのまま記録するかわりにいろいろな証憑や事象を用いた見積りにより過去情報を創出する方法などである。

第3番目の情報統制では情報の信頼性が扱われる。企業は年次報告書で開示したいと思う情報を開示しうるが、財務諸表による情報がその他の形式よ

りも信頼性が高いとみなされる。なぜならば公認会計士が情報の源泉を検証し意見を表明するからである。しかしその場合でも信頼性がどの程度強調されるべきか、また公認会計士は情報の信頼性をテストするに必要とされるだけの能力を持っているか、費用の面から高度の信頼性を期待することが可能か、信頼性は目的適合性や適時性との間でどの程度までトレードオフされるべきかという問題が生じる。

最後の情報開示は財務諸表が利害関係者にどのように開示されるべきかに関する問題を扱う。開示の方法に関連して理解可能性や適時性が問題となってくる。開示される特定の情報によって投資家による企業評価が変わるとするならば、一部のグループにとって不公平であるような開示方法であってはならない。したがって財務諸表の説明は最小限度に止めて事実を報告すべきか、または出来る限り多くの説明を加えるべきかが問題となるであろうし、開示の適時性も問題となるであろう。

情報の内容、処理、統制、開示は将来財務諸表の展開において中心的な役割を果たすと思われる。したがって機能的規範はそれらの問題領域に対する指針を提供することができなければならない。その指針はメタ理論体系の利用者目的を基礎に基本構造的規準において指示された一般的制約条件＝効用>犠牲に準拠した形で、どの情報が財務諸表に表示されるべきかという財務諸表の本質（情報の内容）およびその理解可能性に集約できると思われる。このようなことから FASB 概念ステートメントでは第3号の財務諸表の構成要素と第5号の営利企業の財務諸表における認識と測定がメタ理論体系における機能的規範の階層を構成するものといえよう。また、開示（報告）に関する概念ステートメントの発表がまたれる。したがって財務諸表の構成要素および認識・測定（報告）は利用者目的および基本構造的規準に首尾一貫しなければならぬ。サイアート-イジリのメタ理論体系はここまでの階層をいい、これより下位の階層として指示的基準（Prescriptive objectives）を位置づけて、会計方法の指示という具体的な内容を規定している。

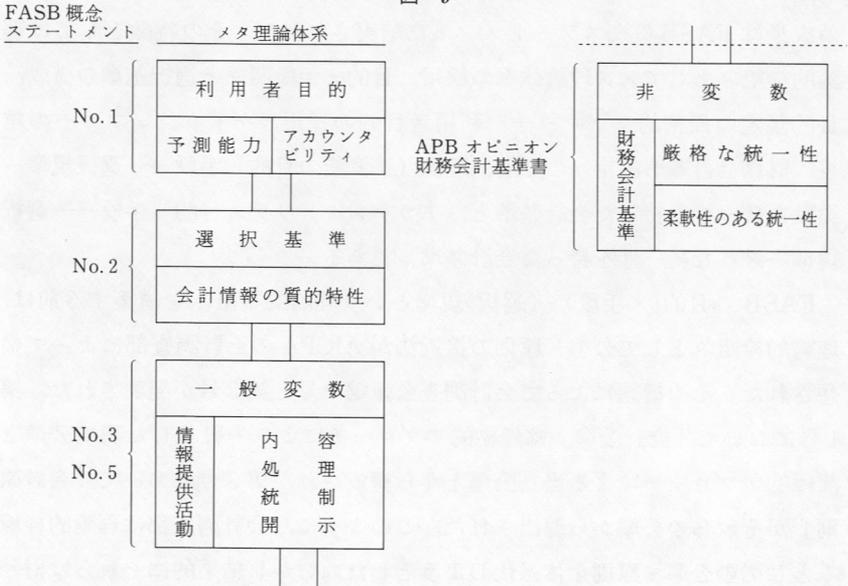
「どの代替案が選択されるべきかを指示するために適用される権威あるプロナウンスメント」(Cyert and Ijiri, 1974, p. 34)がこの階層を形成する。APB意見書とかFASB財務会計基準ステートメントがこれに属する。したがってこれはアカウントントが採用する会計方針すなわち利用される評価システムの選択にかかわる。

理論構築は理論のさまざまな部分をどう指示し結合して首尾一貫した全体を仕上げるかという戦略と戦術以上のものを考慮しなければならない。これに関連してMertonが提唱したメタ理論¹⁾がある。メタ理論は理論構築において調査実施の諸方法と、いつ調査を使用すべきかという全体的問題との関係に類似しているといえる(ヘイグ著訳書、昭和53年、6ページ)。したがってメタ理論の問題はより全体的な問題を提起し、選択規準を提供することである。このことから、FASBは財務会計を、利用者ニーズに適う情報を提供する情報提供というサービス活動であると規定し、その理論構造を目的-情報提供活動として構成する。情報提供活動は内容、処理、統制および開示から成り、これらは一般変数²⁾としての性格を持つ。一般変数はいくつかのインディケータを持つが、FASBは目的として大きく二つの内容のものを予定しており、この二つの目的を担う情報提供活動をインディケートする選択規準として第2号の「会計情報の質的特性」があるといえよう。

CAP以来、財務会計基準の設定に対してピース-ミールのアプローチとか多様性とかで、統一性の問題が議論されてきたことから非変数として、アカウントビリティ目的に対しては厳格な統一性を持った財務会計基準が選択規準から導出されることになるし、予測能力目的という利用者ニーズからは柔軟性のある統一性を持った財務会計基準が導出されることになる。これらを図示すれば図9のようになる。

メタ理論体系からFASB概念ステートメントは前図のように体系化される。この構造は目的-手段(一般変数)にもとづいて組み立てられた理論体系であり、第1号の利用者目的——第3号・5号の情報の内容、処理、統

図 9



制および開示という目的-手段関係の理論と両者間に位置づけられた第2号の目的-手段を結合するための選択基準というメタ理論体系として成り立つ。

おわりに

これまで基準設定機関における財務会計基準の拠りどころとなる理論的枠組み構想を歴史的に考察してきた。その機関は会計手続委員会（CAP）、会計原則審議会（APB）、トループラット委員会および財務会計基準審議会（FASB）である。具体的にFASBが理論的枠組みとして発表した財務会計概念ステートメント第1号-6号に貢献したのはAPBのステートメント第4号およびトループラット委員会報告書であった。この貢献に対して影響を

与えたのはアメリカ会計学会の「基礎的会計理論」であった。それらの貢献の成果は FASB 概念ステートメントに結実されたが、その特徴としては理論的枠組みとしてメタ理論体系の採用、目的-手段関係と選択基準の構成、目的規定の帰納的アプローチ、利用者目的の採用、キャッシュフローの重視、財務会計基準設定への2層の理論（予測能力目的-手段——選択規準→柔軟な統一性を持った会計基準と、アカウンタビリティ目的-手段——選択規準→厳格な統一性を持った会計基準）である。

FASB の目的(・手段)-(選択)規準という理論的枠組みを構築する前は、理論的枠組みとして公準-原則の接近法が AICPA の会計調査部によって構想された。その構想によって会計調査公報第1号と第3号が発表された。第1号において「会計公準」は帰納的アプローチにより一般化した環境公準と演繹的アプローチによる当為公準とから構成され、第3号において「会計原則」がそれらの公準から導出された。このように、会計調査部は理論的枠組みとしての公準-原則を体系化しようとした。しかし結果的にそれらは財務会計のための理論的枠組みとして機能しなかった。会計調査部は現行の公準-原則を理論的水準にまで精緻化させるという接近法を採ったが、第1号と第3号は財務会計実務と大きくかけ離れ過ぎたとして広く受け入れられなかった。

経済事象の変化、新しい研究開発および知識が財務会計領域に新しい問題を生じさせるだろうが、メタ理論体系としての FASB 概念ステートメントが財務会計基準の理論的枠組みとして首尾一貫して適用される必要がある。これにより従来批判されてきた財務会計問題のピース-ミールの解決の排除に役立つものと思われる。基準設定機関である FASB による概念ステートメントにもとづいた会計基準の設定が期待される。

〔注〕

- 1) メタ理論についてはヘイグ著、小松陽一・野中郁次郎訳『理論構築の方法』白桃書房、昭和53年の序論、第1章「理論構築のタスク」、第2部「メタ理論の問題」

を参照した。

- 2) 一般変数と非変数についてつぎのように説明している（ヘイグ著，小松陽一・野中郁次郎訳，昭和53年，12ページ）。

「……一般変数（general variable），すなわち文化や時代の制約を受けない連続体……。また……特定非変数（specific nonvariable），すなわち歴史的に制約された範疇……」。

〔参考文献〕

- American Accounting Association, A Statement of Basic Accounting Theory (AAA), 1966, 飯野利夫訳『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』国元書房，昭和44年。
- American Institute of Certified Public Accountants, "Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises," APB Statement No. 4 (AICPA), 1970.
- , Objectives of Financial Statements (AICPA), 1973.
- Anton, H., "Objectives of Financial Accounting: Review and Analysis," The Journal of Accountancy (January 1976).
- Choi, F. D., and Mueller, G., International Accounting, 1984.
- Cyert, R. M., and Ijiri, Y., "A Framework for Developing the Objectives of Financial Statements," Objectives of Financial Statements, Volume 2 (AICPA) 1974.
- Greenball, M. N., "The Predictive-Ability Criterion: Its Relevance in Evaluating Accounting Data," Abacus, June 1971.
- Financial Accounting Standards Board, "Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises," Statement of Financial Accounting Concepts No. 1 (FASB), 1974.
- , "Qualitative Characteristics of Accounting Information," Statement of Financial Accounting Concepts No. 2 (FASB), 1980.
- , "Elements of Financial Statements of Business Enterprises," Statement of Financial Accounting Concepts No. 3 (FASB), 1980.
- , "Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises," Statement of Financial Accounting Concepts No. 5 (FASB), 1984.
- Revsine, L., "Predictive Ability, Market Prices, and Operating Flows," The Accounting Review (July 1971).

Sorter, G. H., and Gans, M. S., "Opportunities and Implications of the Report on the Objectives of Financial Statements," Studies on Financial Accounting Objectives: 1974 (Supplement to Journal of Accounting Research), 1974.

加藤盛弘稿「現代アメリカ会計原則を支えるステートメント」『会計』第129巻，第3号，昭和61年。

武田安弘稿「SFAC No.1『企業による財務報告』の考察」南山大学『アカデミア』第86号，昭和60年4月。

ヘイク著，小松陽一・野中郁次郎訳『理論構築の方法』白桃書房，昭和53年。