

# 財務会計基準のための 理論的枠組み構想（Ⅰ）

—— 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（本章第2節まで本号）
- 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

## はじめに

アメリカにおける会計基準は現在、財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board, 以後 FASB という）によって設定されている。FASB は 1972 年に設置され、これまでに 100 以上の会計基準書を発表して財務会計の発展に寄与している<sup>1)</sup>。会計基準の設定は 1930 年代に初めてアメリカ公認会計士協会（American Institute of Certified Public Accountants, 以後 AICPA という）とニューヨーク証券取引所の共同作業により行われて以後、1933 年から 1946 年まで会計手続委員会（Committee on Accounting Procedures, 以後 CAP という）、1947 年から 1971 年まで会計原則審議会（Accounting Principles Board, 以後 APB という）、1972 年から現在まで FASB によってそれぞれ行わ

れてきた。1933年以後、会計基準の設定はその時々々の会計問題を解決するというケース・バイ・ケース的アプローチにより行われてきた。このため会計基準の統一性について批判がなされてきた (Flegm, E. H., 1984, pp. 82-97)。この批判に対する解決は会計基準の拠りどころとなる理論的枠組みを形成することが必要であるとして、FASBは1978年から1984年にわたって財務会計概念ステートメント (Statements of Financial Accounting Concepts) 第1号-6号を発表した。

このような会計基準のための理論的枠組みはFASBが初めて取り組んだのではなく、それ以前にもその必要性が主張され、前基準設定機関であったAPBもそれに対応してきた。しかし、体系的な形でその内容を発表したのはFASBの概念ステートメントであった。この小論では、とくに基準設定機関を中心として理論的枠組み形成の動向について調べ、FASBの概念ステートメントがこれ以前の成果からどのような影響を受けたかについて跡づけると共に、その概念ステートメントの概要、特徴および方法論について明らかにすることが目的である。

〔注〕

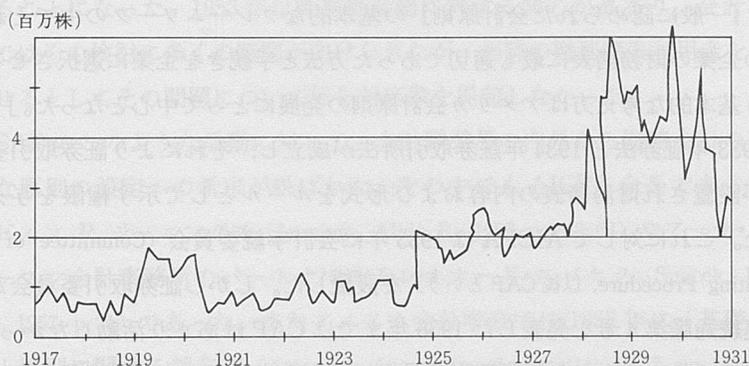
- 1) FASBの設立から10年間におけるその活動について、拙稿「FASBの会計原則形成過程 (1)(2)」『岐阜経済大学論集』第21巻第1・2号 (昭和62年9月) および同第3・4号 (昭和63年3月) 参照。

## I 理論的枠組み形成への初期の動向

アメリカにおける会計は、1930年以前ではほとんど未規制の状態であった (Bedford, N., 1970, pp. 69-70)。当時企業が行った会計実務や手続きは一般に私的なこととみなされた。したがってそれらは企業間で、また年度間でもかなり大きな差異があった。会計実務に対して実際に知識を与えた者は、当時の財務に関するレポートの主要な利用者であった銀行その他の与信者であ

った (Melaren, N. L., 1947, p. 8)。そこでは、与信者の関心は主に貸付金の回収に使用できる現金および現金同等物に関する開示にあった。第1次世界大戦終結以前、アメリカ社会・経済状態によればアメリカ国民は私的企業へまとまった資金を投資したことはなかった。連邦政府が国債の償還を行ったことから、アメリカ国民が多額の利用可能な資金を持ったことによって、個人の株式投資が盛んになったのである。

図1 1日平均証券取引高



(出所) Federal Reserve Chart Book on Financial and Business Statistics 1962.

しかし、このような状況の変化にもかかわらず財務に関する報告書は主に与信者に対して作成され続けられた。そして1929年証券市場が崩壊したことから、証券投資家は会計および報告が適切であったかという問題を提起するようになった (Storey, R., 1964, pp. 3-8)。会計基準の設定が希求され、それに対する最初の生産的努力が1930年から1946年にわたり注がれた。会計基準設定への最初の努力はアメリカ公認会計士協会 (American Institute of Certified Public Accountants, 以後AICPAという) とニューヨーク証券取引所の間で行われた会計基準設定への協同作業であった (Zeff, S. A., 1972, p. 119)。AICPAの「証券取引所との協同作業特別委員会」とニューヨーク証券取引所の「株式上場委員会」はその協同作業の結果、文書を発表し証券取引所上

場会社に対して遵守させるための会計原則を提示した。これは「一般に認められた会計原則」(Generally Accepted Principles of Accounting)を作成しようとした最初の試みで、ここでは五つの広範な会計原則 (Five broad accounting principles) が設定された。これらは後に会計研究公報第 43 号 (Accounting Research Bulletin, 略して ARB No. 43 という) に取り入れられた。この点についてストアレはつぎのように説述している (Storey, R., 1964, p. 12)。

「勧告 (Five Broad Accounting Principles) は必ずしも十分実行されなかったが、『一般に認められた会計原則』の基本的なフレームワークの中でそれぞれの企業の財務諸表に最も適切であった方法と手続きを企業に選択させるという基本的な考え方はアメリカ会計原則の発展にとって中心となった。」

1933 年証券法と 1934 年証券取引所法が成立し、それにより証券取引委員会が設置され財務諸表の内容および形式をルールとして示す権限を与えられた。これに対して AICPA は 1933 年に会計手続委員会 (Committee of Accounting Procedure, 以後 CAP という) を設置した。しかし証券取引委員会が会計連続通牒第 4 号を発表した 1938 年までは CAP はあまり活動しなかった。この第 4 号に示された証券取引委員会の新しい方針——専門職業界で権威づけできるような会計基準を設定しないならば、受容可能な会計実務を証券取引委員会自ら決定するという——が発表されたこと (Securities and Exchange Committee, 1938, p. 5) から、CAP はメンバーを増やして活発に活動を始めるようになった。当初 CAP の目標は、特定の実務問題を解決するさいの一般的指針として役立つ会計原則の体系を形成しようとしたことにあった。しかしそれには長期間を要するであろうということから、特定の会計問題への対応の道を選んだ (Zeff, S. A., 1972, pp. 135-137)。そして会計手続委員会は 1938—39 年の 2 年間に ARB を 12 回発表した。その対応において CAP が採った非公理的・帰納的アプローチについて、当時アメリカ会計学会の『アカウンティング・レビュー』(The Accounting Review) の編集者であったコーラ (Kohler, E. L., 1939, p. 319) は CAP の活動について十分な調査研

究に基づいていない、またその結論についても十分な論証がなされていないと評した。それ以後、第2次世界大戦の勃発により1946年9月までCAPは戦時体制における会計問題や用語解釈問題について対処した。したがってこの間、CAPは会計基準に対する理論的な枠組みに関する体系的な取り組みができなかった。

そして戦後から1953年までCAPは1930年代に発生した多くの問題のあった会計実務を除去することに専念した結果、多くの代替的会計実務が氾濫することになった。1953年以降物価変動に対する関心が高まり、会計職業界ではその検討に多くの時間が向けられたが、当時の財務諸表利用者を混乱させるとしてその問題について何ら対応策を提起しなかった。

CAPのこのような活動に対して、会計職業界の内外から財務会計の基礎的な原則の設定への希求が叫ばれた。その中でもAICPA会長であったアルヴィン R. ジェニングス (Jennings, Alvin R., 1958, pp. 62-63) やアーサー・アンダーソン会計事務所のパートナーであるレオナード・スパセク (Spacek, Leonard, 1967, p. 21) であった。またアメリカ会計学会では1957年に「基礎的概念と原則に関する報告書 (American Accounting Association, 1957, pp. 1-12) を発表して独自にその必要性に取り組んだ。ジェニングスは1957年のAICPAの年次総会でのスピーチで、会計原則の形成をスピードアップするために組織の再編成を主張した。これを受けてAICPAは調査計画特別委員会を設け、その対応策を検討した。その結果これは会計原則審議会 (Accounting Principles Board, 以後APBという) と会計調査部の創設を建議することになった。そして会計調査部のプロジェクトの結果を会計調査研究 (Accounting Research Studies, 以後ARSという) の形でまとめ、それを反映する形でAPBはその意見書を展開させなければならぬとされた (この展開は Two pronged approach と呼ばれた)。最初のプロジェクトとして二つのもの——① 基礎的会計公準と ② それに基づいたはっきりと広範な一連の会計原則——が調査研究の対象とされた。そして会計調査部は1961年にARS第1号

「基礎的会計公準」, 1962年にARS第2号「営利企業のための広範な会計原則試案」を続けて発表して, 理論的枠組みとして提示した。次章でARS第1号と第3号を公準-原則体系と名づけて, 理論的枠組みとしての機能を調べる。

〔注〕

- 1) ARS第1号と第3号について佐藤孝一・新井清光共訳『会計公準・会計原則』中央経済社, 昭和37年, がある。またARS第1号の詳細な検討について新井清光著『会計公準論』増補版, 中央経済社, 昭和53年, 115-133ページを参照されたい。

## II 公準-原則体系

前章で述べたように, CAPは基礎的な理論的枠組みを形成することに関与しなかったが, APBおよび会計調査部はAICPAの調査特別委員会によってその枠組みとして公準-原則体系を探究するよう命ぜられた。これに対して会計調査部はARS第1号と第3号を発表した。ここではその第1号と第3号を公準-原則体系と名づけ, それらが理論的枠組みとしての役割をどのように果たそうとしたかについて考察する。

ARS第1号は三つのグループの公準を提示した。これらは環境グループ(AとB)と当為グループ(C)の三つである(Accounting Research Study, 1961, pp. 21-22, pp. 36-37, p. 50. 佐藤孝一・新井清光, 昭和37年, 57-58, 75, 90-91ページ)。それらを表示すれば表1のようである。

環境グループの公準は経済的・社会的環境から帰納的に形成され, 社会的な思考体系や慣習を説明したものである。B公準は経済的・社会的環境の中で会計実務や会計制度など財務会計固有の環境から導出されたものとしており, また環境の公準のAと関連性を持つものとされている。したがって環境の公準は広く経済的・社会的視野から財務会計の環境を分析して展開されたといえようが, 経済的・社会的環境から帰納的にA公準を導き出し, そ

表 1

環 境 的 公 準		当為的公準
A（経済的・社会的環境）	B（会計環境）	C（規 範）
1. 量的表現	1. 財務諸表	1. 継 続 性
2. 交 換	2. 市場価格	2. 客 観 性
3. 実 体	3. 実 体	3. 一 貫 性
4. 期 間	4. 暫 定 性	4. 安 定 単 位
5. 測定単位		5. 明瞭表示

（注）佐藤孝一・新井清光共訳「会計公準・会計原則」ではAグループを環境的公準、Bグループを附随的公準と訳されている（佐藤孝一・新井清光，昭和37年，18ページ）。

れを環境の一部である財務会計領域に限定してB公準を派生させたものと理解される。環境的公準に続いて、ARS第1号は規範としての「であるべし」という当為的公準を示している。これはあるべき事柄（目標、目的、基準）を強調するということから「当為的なもの」として考えられている。

調査研究特別委員会が提唱した会計の理論的枠組みへの公準-原則構想はまず会計の基礎にある基本的な一連の公準を構築し、それから論理的に原則を導出して体系化することであった（Special Committee on Research Program, 1958, p. 63）。したがって公準は経済的・社会的環境における慣習や思考方法などに根ざしているもので、概してその数は少なく、検証できない基礎的な前提である。このように枠組みとしての公準の要件としてはつぎのような五つの条件を満たすことが要求される（Study Group at the University of Illinois, 1964, pp. 6-7）。

1. その性格が包括的であり、他の命題を導き出すための基盤となりうること。
2. 会計理論の基礎をなし、またこれと結びついている自明の命題であること。
3. 現実的正当性があるものとして一般に認められているが、直接に証明

できないものであること。

4. 一組の会計公準体系の中で首尾一貫しており、相互に矛盾してはならないこと。

5. 各公準はそれぞれ別個独立の仮定であって相互に重複しないこと。

公準とはこのような五つの要件を持つものとされているが、会計調査部が発表した公準 - 原則体系に対していくつかの批判がなされた。

1. 公準 A・B は環境から導出されたものであり、その内容は自明のことの一般化したものであることから、このような環境的公準から意味のある会計原則を演繹的に推論することは困難である (Vatter, W., 1963, pp. 185-186)。

2. 公準 B は公準 A から派生されているが、ある公準が他の公準を導くようなことはありえない。

3. 公準は自明の命題であるというが、当為的公準は性格的・規範的命題を述べたもので、会計領域を対象としたことから追求されるべき目標の性格を持つ (Mautz, R. K., 1965, p. 47)。

4. 当為的公準 C-4——安定単位は自明のものとして片づけられるような事柄ではない。

一方、公準 - 原則体系の ARS 第 3 号は八つの原則を提示した。

A 利益

B 資源の測定

C 資産

D 資産の測定

E 負債

F 負債の測定

G 資本 (会社または個人企業)

H 経営成績の計算書

原則は大別して 8 項目にわたり規定された (Sprouse, R. T., and Moonitz, M., 1962, pp. 55-59, 佐藤孝一・新井清光, 昭和 37 年, 178-184 ページ) が、これらにつ

いてもつぎのような批判がなされた。

1 原則 A——利益は企業活動の全過程から獲得されるということ——は公準 A, B および C の 14 個のいずれからも推論されない (Deinzer, H. T., 1965, p. 11)。これは原則 B-2 (再調達原価の変動を保有利得または損失として認識すること) の現在価値体系への指向を企てるための伏線として要求されたものと思われる。したがって性格的には原則 A は公準 B に位置づけられうるものであろう。

2 最も批判のあったのは原則 D の資産の測定であった (Chambers, R. J., 1964, p. 409, Wright, F. K., 1967, pp. 74-79)。資産の評価に現在価値が指示されていたが、所定の市場価格で容易に販売可能な棚卸資産に対して正味実現可能価額が用いられなければならない (=原則 D-2) が、固定資産の評価についてはそれが販売を意図されていないことから、現在・将来にわたって提供する用役にもとづいた適正な測定単位の大きさを示す属性として再調達原価を指示している (=原則 D-3)。このように資産評価の測定尺度として現在価値を指示する中で、測定単位の大きさを示す属性——正味実現可能価額と再調達原価——が資産の種類に応じて適用されることを要求している。これらの属性の測定尺度では単位の大きさが異なることから、原理的には資産の測定値は加法操作を行うことができない。

これまでの批判から ARS 第 1 号と第 3 号で試みられた公準 - 原則体系は財務会計基準形成のための理論的枠組みとして適切でないといえる。実際、会計職業界は歴史的原価から離脱することはなかった。しかし ARS 第 1 号と第 3 号はルール・メイキング職能のための理論的枠組みを与えようとした会計職業界の最初の試みであったということから、それらは重要な意味を持っている。

これに対して APB はステートメント第 1 号を発表し、ARS 第 1 号と第 3 号の内容があまりにも現行の「一般に認められた会計原則」と異なりすぎたという見解を表明した (Accounting Principles Board, 1962)。したがって APB

は会計調査部における公準 - 原則アプローチを理論的枠組みとして取りあげなかった。APBが1958年に調査計画特別委員会によって委譲された使命を果たせなかったことから調査計画特別委員会はAPBに対して可能な最も早い時機までに財務諸表の目的と限界、「一般に認められた会計原則」の定義について明らかにするよう改めて勧告した(The CPA Letter, 1965, p. 3)。この使命を受けて、APBは1970年10月にステートメント第4号を発表し、現行の会計実務の評価、会計問題の解決、財務会計の将来の発展を指導する基礎を与えること、また財務会計の目的、財務会計プロセスの本質および財務会計を形成する力、さらに要請される情報の提供という中で財務諸表の潜在能力と限界等についての理解を啓発することを意図した。その結果、ステートメント第4号の内容はARS第7号「一般に認められた企業会計原則の総合的調査」<sup>1)</sup>で取りあげられたトピックと多くの点で同じであったが、財務会計基準の理論的枠組み形成へのアプローチとして初めて目的 - 規準体系を導入したものであった。この第4号の特徴については次章で取りあげる。

〔注〕

- 1) ARS第7号の内容をその目次に従って示すと、第1章「企業会計の職能ならびに会計に関する責任と権限をもつ者およびその概要」、第2章「一般に認められた会計原則の指標となる基礎概念」、第3章「一般に認められた会計原則の意味と歴史的原価主義にもとづく会計原則の要約」、第4章「損益に関する会計原則」、第5章「持分(資本)に関する会計原則」、第6章「資産に関する会計原則」、第7章「負債に関する会計原則」、第8章「財務諸表表示に関する会計原則」、第9章「物価水準の変動会計」、第10章「選択の余地のある諸方法と重要な問題点」、第11章「AICPA用語公報(第1号ないし第4章)および「諮問委員会の委員による諸論評」から成っている。

### III 目的 - 規準体系の創成

ここでは財務会計基準のための理論的枠組みを目的 - 規準アプローチから体系化しようとした動きを考察し、その基本的内容について明らかにした

い。公準 - 原則アプローチでは利用者目的 (User Objectives) 接近法が採用されなかったが、この接近法は財務会計基準の理論的支柱を形成するに非常に優れた役割を果たすものと認識されるようになった<sup>1)</sup>。その結果、各種の団体がその成果を発表してきたが、それらの中で明確に理論的枠組みとして目的 - 規準アプローチを体系的にまとめあげたのが FASB の財務会計概念ステートメント第 1 号 - 6 号であった。各種の団体の成果をあげるとつぎのようである。

American Accounting Association, A Statement of Basic Accounting Theory (略して, ASOBAT という), 1966. 飯野利夫訳『基礎的会計理論』国元書房, 昭和 44 年。

Accounting Principles Board, Basic Concepts and Accounting Principles underlying Financial Statements of Business Enterprises, 1970. APB Statement No. 4. 川口順一訳『アメリカ公認会計士協会, 企業会計原則』同文館, 昭和 48 年。

AICPA, Objectives of Financial Statements (Trueblood Committee Report), 1973.

FASB, Statements of Financial Accounting Concepts (1978-1986):

No. 1 Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises, 1978.

No. 2 Qualitative Characteristics of Accounting Information, 1980.

No. 3 Elements of Financial Statements of Business Enterprises, 1980 (No. 6 として改正).

No. 4 Objective of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations, 1980.

No. 5 Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises, 1984.

No. 6 Elements of Financial Statements, 1986.

理論的枠組みとしての目的 - 規準体系がいかに展開されて、FASB の財務会計概念ステートメント・シリーズが成熟されたかについてまず取りあげる。その形成に影響を与えたものとして前述の ASOBAT, 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の三つとする。

## 1 最初の貢献——ASOBAT

まず最初の ASOBAT は基準設定機関の発表物ではないが、それが目的-基準アプローチを最初に理論的枠組みとして取り入れたものであったことから、開拓的役割を果たした<sup>2)</sup>。それは会計を利用者ニーズの立場から定義づけた (AAA, 1966, p. 1, 飯野利夫訳, 昭和 44 年, 2 ページ)。

「情報の利用者が熟知した形で判断したり、意思決定のできるよう経済的情報を確認、測定および伝達するプロセスである。」

この定義は情報利用者の将来展望に適合するように調整された情報への体系的アプローチを目差したものであった。広く利用されてきた以前の会計用語委員会の会計定義<sup>3)</sup>はアカウントの業績や技能を強調していたが、ASOBAT の定義は利用者ニーズの立場から構築されたといえる。その定義によって四つの会計目的が利用者ニーズとの関連において設定された (AAA, 1966, p. 4, 訳書, 5-6 ページ)。

- 1 限りある資源を利用することについて意思決定を行うこと。これは最も重要な意思決定の領域を確定し、また目的や目標を決定することを含む。
- 2 組織内にある人的資源および物的資源を効率的に指揮、統制すること。
- 3 資源を保全し、その管理について報告すること。
- 4 社会的な機能および統制を容易にすること。

1における意思決定には、将来起こるであろうと予想されるものが何かという点の判断が決定的な要素である。意思決定者によるこの判断には決定モデルが用いられるが、そのモデルに対する有用な情報の提供能力が利用者指向アプローチにおける会計の最も重要な目的である。会計報告書自体は予測能力を持たず、意思決定者が決定モデルの中にデータとして会計報告書からインプットして予測する。ASOBAT は、意思決定者には異なるグループがいることを認めてはいるが、それについては多くを説明していない (AAA,

1966, pp. 20-21, 訳書, 31-32 ページ)。

2の目的は会計情報の経営者利用ということで、内部報告会計の目的の一つである。

3の目的は内容的にはステewardシップ (Stewardship) と呼ばれているものである。

4の目的はステewardシップ目的を社会のレベルまで拡大したもので、税務、不正防止、政府による規制、経済分析のための統計資料収集などの分野でのステewardシップを果たそうとしている。

このようにASOBATは利用者指向アプローチを採ったことから会計目的に注目したが、それを列挙するだけでつこんだ説明がなされなかった。また目的自体も考察のポイントが曖昧であった。会計目的には外部報告会計と内部報告会計の目的を含め、さらに社会的レベルでの目的をも含めている。しかし、ASOBATは初めて会計目的(-基準体系)を財務会計基準の理論的枠組みに導入しようとしたものであった。

これらの会計目的の考察に対してASOBATは会計情報のための基準を四つ提起した(AAA, 1966, p. 8, 訳書, 13 ページ)。

- 1 目的適合性 (Relevance)
- 2 検証可能性 (Verifiability)
- 3 不偏性 (Freedom from bias)
- 4 量的表現可能性 (Quantifiability)

目的適合性は当該意思決定に対する有用性である。この基準は、先の四つの会計目的には社会的レベルのものや個々の企業レベルのもの、また企業内部的なものや外部的なものがあるということ、種々異なる状況もしくは環境において意思決定が行われるということ、さらに意思決定者自身の能力には差異があるということから、この基準が最も重要なものとなる。しかしこの基準についてそのような立場から詳細な検討がなされていない<sup>4)</sup>。

検証可能性 (客観性と同義)、さらに量的表現可能性については測定領域

に関するものである。測定は概念の問題とは明確に区別されなければならない (Larson, K., 1969, p. 44)。測定される対象の確認と正確な定義は概念の問題領域であり、その対象を表示するために数値を付するさいに用いられる適正な測定手続きの決定は測定領域である。したがって利用者によって要求される情報は何かということが問題であり、それには何を、どのように測定するのかということではない。ASOBAT は会計を情報システムとしてとらえている以上、情報をめぐる諸概念はきわめて重要な意味をもっているはずである (新井清光, 昭和 53 年, 336 ページ)。

不偏性は財務会計に種々異なる利用者があるため利用者の異質性の立場から要請される。不偏性は濃淡の差こそあれ公正に実行することは至難の技である。この規準は財務諸表の作成に関するもので、利用者にとって要求される情報は何かという概念的なものではない。

このように会計情報のための四つの規準は目的達成の規準としての機能 (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とは何か) を持たず、財務諸表作成に関する規準や測定に関する規準であって、目的と規準の関係について適切な把握をしていない。しかし ASOBAT は会計への理論的枠組みとして利用者ニーズの観点から目的 - 規準アプローチをいち早く導入したことは注目に価する<sup>5)</sup>。

〔注〕

- 1) 1966 年に初めて、アメリカ会計学会が「基礎的会計理論」において利用者指向のアプローチから会計理論を体系的に構築しようと試みた。
- 2) 新井清光教授は ASOBAT を批判的に考察され、いくつかの論評を加えられている。

「ASOBAT は……帰納的・叙述的な方法を廃して各種の意思決定に役立つ有用な会計情報の提供という規準または目的観に立って会計理論を演繹的・規範的に形成することを試み、また、これによって現行実務や会計方法の妥当性を評価しようとしているのである。」(新井清光『会計公準論 (増補版)』中央経済社, 昭和 53 年, 334-335 ページ。)

「……ASOBAT はわれわれに対して新しい会計理論の青写真を示し、多くの研

究課題を提供した点できわめて画期的なものである。」（新井清光，同上書，338ページ。）

- 3) 会計用語委員会は1961年会計用語公報第1号を発表して、つぎのように会計を定義した。

「会計は取引および少なくとも部分的に財務の特徴をもつ出来事を意味のある方法で、かつ貨幣金額により記録，分類および要約し，さらにそれらの結果を説明するアート（art）である。」（Accounting Terminology Bulletin, No.1, Review and Resumé, 1953, par.9）。

- 4) 目的適合性についてアメリカ会計学会『基礎的会計理論』pp.7-10, 18, 32, 33, 34, 36, 52, 53, 66（訳書11, 14-15, 27, 48, 49, 51, 52, 54, 76, 77, 95ページ）で取りあげられているが，四つの基準のうちで基本的で最も重要であるとしながらも，利用者の意思決定への役立ちということから目的と情報との関連性，意思決定者の能力，意思決定の特殊性の観点から目的適合性は検討されていない。

- 5) 新井清光教授もASOBATの試みをつぎのように評価されている。

「ASOBATは会計理論を情報システムとしての理論としてとらえ，有効な意思決定に役立つ会計情報の提供に関する理論を樹立しようと試みているものであって，このような試みは以前にほとんどみられなかったものである。」（新井清光，前掲書，336ページ。）

## 2 第2の貢献——APBステートメント第4号

APBステートメント第4号「企業の財務諸表の基底となる基礎的諸概念と会計原則」<sup>1)</sup>は二つの課題を与えられて検討された結果，1970年にAPBによって承認された。その二つの課題はつぎのようであった（APB, 1970, par.2, The CPA Letter, 1970, p.1）。

- (1) 現行の会計実務を評価できる会計問題の解決に役立つ，さらに財務会計の将来の発展を指導できる土台を作ること。
- (2) 財務会計の目的，財務会計を形成するプロセスやパワーの本質および要請される情報を提供できる財務諸表の可能性と限界について啓発すること。

APBステートメント第4号はこのような課題を与えられ，つぎのような構成でまとめられた。

- 第1章 ステートメントの目的および性格
- 第2章 ステートメントの概要
- 第3章 財務会計の環境
- 第4章 財務会計の諸目標
- 第5章 財務会計の基礎的特性と基礎的諸要素
- 第6章 一般に認められた会計原則——普遍の原則
- 第7章 一般に認められた会計原則——広汎な実施原則
- 第8章 一般に認められた会計原則——実施細則
- 第9章 将来の財務会計

APB ステートメント第4号の構成は第1—2章で序論、第3—8章で本論および最後の第9章で将来の展望を示す補論から成る。本論のうち第3—5章は財務会計の目的と基礎的概念を示した概念的枠組みを扱い、一般に認められた会計原則やその変更について判断できる基礎を明らかにしようとした。とくに第5章では環境分析的アプローチから財務会計の基礎的特性と基礎的諸要素を設定した発想は建設的ではあったが、その基礎的特性はいくつかの点でARS第1号からの公準の再録であったといえるほど、その影響を受けた。基礎的特性として13のものが示された (APB, 1970, par. 115-128)。それらとARS第1号の公準と対比すれば表2のようになる。

また財務会計の基礎的諸要素ではその諸要素として資産、負債、資本、収益および費用が示され、「一般に認められた会計原則」に準拠して認識・測定されるものというように定義された (APB, 1970, par. 132, 134)。そして他の所 (同, par. 137) で、「一般に認められた会計原則」というものはどの経済的資源および債務が資産と負債として記録されるべきかについてのコンセンサス<sup>2)</sup>に依存するものとしていることから、基礎的諸要素の定義は現行の実務で行われているものによって影響を受けることになり、その結果として基礎的諸要素が準拠する会計原則は歴史的の原価主義にもとづく会計原則から構成されることになったといえよう。

本論の第6—8章の内容は純粹に記述的で現行の一般に認められた会計

表 2

基礎的特性	公 準（記号：ARS 第1号のもの）
会 計 実 体	A-3（会計実体）
継 続 企 業	C-1（継続性）
経済的資源と債務 の測定	ナ シ
期 間	A-4（期間）
貨 幣 的 測 定	A-5（測定単位）
発 生 主 義	ナ シ
交 換 価 格	B-2（市場価格）
暫 定 性	B-4（暫定性）
判 断	ナ シ
一般目的財務諸表	ナ シ
財務諸表の基本的 相関性	B-1（財務諸表）
単 一 性	ナ シ
重 要 性	ナ シ

原則を要約したものであった。それらは1965年に発表されたARS第7号「一般に認められた企業会計原則の総合的調査」<sup>3)</sup>(Accounting Research Study, No.7, An Inventory of Generally Accepted Accounting Principles, 1965)で取りあげられた課題の大部分が再び検討された形になった。それらは普遍的原則(第6章)、広汎な実施原則(第7章)および会計原則細則(第8章)という階層的な構成になっている。普遍的原則はアカウントが企業の財政状態および経営成績を反映する事象の認識・測定において抛りどころとされる一般的立場を示す。そしてその普遍的原則として六つの認識・測定原則——原初記帳 (Initial recording), 実現主義 (Realization), 原因・結果の結合 (Associating cause and result), 体系的・合理的配分 (Systematic and rational allocation), 即時的認識 (Immediate recognition), 測定単位 (unit of measure) ——と三つの修正作用を持つコンベンション (the modifying conventions) ——保守主義 (conservatism), 期間損益の重視 (Emphasis on income), 職業会計士による判断行使——を示した。これらの認識・測定原則は歴史的な原価主義および発生主義にもとづく期間損益計算の諸原則であり、修正作用を持つコンベン

ョンはこれらの諸原則の適用を制約する基本的慣習であった (APB, 1970, par. 144, 169)。

広汎な実施原則は普遍的原則から導出され、一連の会計原則細則の実施のための指針となるものである (APB, 1970, par. 142)。財務会計処理は一連の活動から構成され、各会計期間において一巡的に実施される。広汎な実施原則はこれらの一連の活動に指針を与えるものである。この一連の活動は事象の選択→事象の分析→事象による影響の測定→影響の分類→影響の記録→記録の要約→記録の修正→情報の伝達である。これらの諸活動の指針となる広汎な実施原則は選択と測定の諸原則と財務諸表表示の諸原則に区分される (APB, 1970, par. 176)。前者は企業によって会計の対象とされる事象の選択のための指針を与え、選択された事象が企業の資産、負債、資本、収益および費用にどのように影響を与えたか定め、それらの事象の影響に貨幣的数量を付するための指針を与えるコンベンションである。また後者は財務会計情報の報告に対して指針を与えるもので、前者と同様にコンベンショナルなものである。これにはつぎのような11個のものが示された。

基本的財務諸表、完全な貸借対照表、完全な損益計算書、会計期間、連結財務諸表、持分基準、外貨換算、分類および区分、補足情報の開示、財務諸表表示様式、1株当たり利益。

最後の会計原則細則は一群の実務さらには会計手続をいい、普遍的原則と広汎な実施原則を実行する手段である。それは取引その他の事象がどのように記録、分類、要約および表示されるかを明確に示したものである。しかしこの会計原則細則についてはそれ自体すでに APB 意見書や会計研究公報に示されていたこと、かなり頻繁に改訂されたことおよび現実に考察できないほどの資料となっているということからそこでは提示されていない。

このように APB ステートメント第4号は第5章および第6—8章まではいくつかの批判がなされてきた。これらの批判があったとしても、そのステートメント第4号は特筆すべき内容 (本論の第3章と第4章) を持ってい

る。それは会計の定義と理論的枠組みへの目的 - 規準アプローチの採用である。第3章は財務会計の環境というテーマで財務会計の環境として利用者と用途、経済活動の社会的機構、個別企業における経済活動の本質および経済活動の測定手段を分析し、それらの環境分析のアプローチから財務会計を定義づけた（APB, 1970, par. 40）。

「会計とはサービス活動である。その職能は経済的意思決定——代替的行動の合理的選択——に役立つと思われる経済体に関する量的、主に財務的特徴を持つ情報を提供することである。」

この定義は、利用者ニーズの立場から試みられている。この立場は、ASOBAT が最初に強調した点ではあるが、利用者の異質性に立脚している。ステートメント第4号は利用者を二つのグループ——直接的利害関係者と間接的利害関係者——に区分して考察された。そして財務諸表利用者に対して経営実践、会計の専門用語、情報の性質についての理解や財務諸表用途の特徴・限界についての認識を要求している（APB, 1970, par. 35, 39）。これはASOBAT の試みを一步前進させた形で取り組まれた。とくにこのような利用者ニーズの立場からの会計定義がステートメントの形式をとったとはいえ APB という基準設定機関によって試みられたことは画期的な進歩であった<sup>4)</sup>。

もう一つの特筆すべき点は理論的枠組みとして目的 - 規準アプローチを採用したことである。これは本論第4章「財務会計と財務諸表の目的」のテーマの中で扱われた。ここでは会計の目的として基本的目的、一般的目的および質的目的の三つを示した<sup>5)</sup>（APB, 1970, par. 73, 75）。基本的目的は利用者の経済的意思決定に有用な企業に関する量的財務会計情報を提供することであるとして、AICPA がこれまで認めなかった意思決定への役立ちを重視した目的規定となった（APB, 1970-2, par. 15）。そして有用な財務会計情報の内容を規定する目的として一般的目的が、有用な財務会計情報の特質を規定する目的として質的目的が位置づけられた。

一般的目的としてつぎの五つのものがあげられた（APB, 1970, par. 77-81）。

- (1) 企業の経済的資源および債務に関する信頼できる財務会計情報を提供すること。
- (2) 営業活動（profit-directed activities）から生じる純資源の変動に関する信頼できる情報を提供すること。
- (3) 企業の利益稼得能力（earning potential）の予測に資する財務会計情報を提供すること。
- (4) 経済的資源と債務の変動に関するその他の必要な情報を提供すること。
- (5) 利用者ニーズに適合する財務諸表に関連するその他の情報をできる限り開示すること。

これらの一般的目的は財務会計情報の内容を企業の経済的資源、債務およびそれらの変動に関係づけ、財務会計情報の信頼性および企業の損益予測におけるその有用性を強調したものである。したがってこれらはとくに財務会計の将来の発展に役立つ指針を与えるようなものでなく、現行の会計の一般的目的を記述した内容となっている。

質的目的はつぎの七つのものが示された（APB, 1970-1, par. 88-94）。

- (1) 目的適合性、(2) 理解可能性、(3) 検証可能性、(4) 中立性、(5) 適時性、(6) 比較可能性、(7) 完全性。

これらは、有用な財務会計情報が具備する質的な特性を示しており、ASOBATが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。これらの規準は財務会計情報の評価・改善に役立つものとされているが、それらの間には排他性があること（APB, 1970-1, par. 73, 85）からそれらの規準が実際の概念的基礎を提供できるかどうかむずかしい。しかし第4章では財務会計の目的-規準を扱い、財務会計基準に関して判断できる基礎を明らかにしようとしたものといえる。これは財務会計基準の理論的枠組みの構築において目的-規準アプローチが基準設定機関によって採用された最初の報告

書であった。その出来栄えについてはまだ不十分であった。

このように、APB ステートメント第4号は前半部分（第3章・4章）で財務会計基準の理論的枠組みを構築しようと、会計目的——財務会計情報の質的特性（規準）＝目的－規準体系を明らかにし、後半部分（第5章－8章）では現行の「一般に認められた会計原則」を再録するという内容であった。したがってその評価は前半部分と後半部分ではまちまちであるが、基準設定機関が財務会計基準のための理論的枠組みとして目的－規準アプローチをとった最初の貴重な報告書であった。これは理論的枠組み構築における転換点——公準－原則アプローチから目的－規準アプローチへの移行期であったと特徴づけられよう。

〔注〕

- 1) APB ステートメント第4号について藤田友治氏はFASBの概念的フレームワークの原点として位置づけられ、その理解にとって重要であるとされて、詳細に分析されている（藤田友治、昭和60年4月、10ページ）。
- 2) この点についてアームストロングはつぎのように述べている（Armstrong, M., 1969, pp. 44-50）。

「一般に認められた会計原則がコンセンサスに依存する限り、それは一般に受け入れられることと実質的に権威ある支持をもつという考えにもとづくことになる。」

- 3) ARS 第7号の概要と批判について新井清光、前掲書、133—143ページを参照している。ARS 第7号の構成は第1章「企業会計の職能ならびに会計に関する責任と権限をもつ者およびその概要」、第2章「一般に認められた会計原則の指標となる基礎概念」、第3章「一般に認められた会計原則の意味と歴史的原価にもとづく会計原則の要約」、第4章「損益に関する会計原則」、第5章「持分（資本）に関する会計原則」、第6章「資産に関する会計原則」、第7章「負債に関する会計原則」、第8章「財務諸表表示に関する会計原則」、第9章「物価水準の変動会計」、第10章「選択の余地のある諸方法と重要な問題点」、第11章「AICPA用語公報（第1号ないし第4号）」および「諮問委員会の委員による諸論評」から成る。
- 4) APB ステートメントはAPBの会計基準に対する正式の意見書ではなく権威ある見解とみなされないこともあり、誰に対しても拘束されないという性格のものであった（Moonitz, M., 1974, p. 22）。
- 5) これら三つの目的の他に、個別財務諸表の目的を示しているが、これは会計目的の範ちゅうには入らないものである（Shatke, R. W., 1972, p. 238）。

〔参考文献〕

- Accounting Principles Board (1962), "Statement by the Accounting Principles Board," Statement No. 1.
- \_\_\_\_\_ (1972), Opinion No. 22, Disclosure of Accounting Policies.
- American Accounting Association (1966), A Statement of Basic Accounting Theory.
- Armstrong, M. (1969), "Some Thoughts on Substantial Authoritative Support," Journal of Accountancy (April 1969).
- Bedford, M. (1970), "The Future of Accounting in a Changing Society (Stipes Publishing Co.).
- Chambers, R. J. (1964), "The Moonitz and Sprouse Studies on Postulates and Principles," Accounting, Finance and Management (Butterworths).
- Deinzer, H. T. (1965), Development of Accounting Thought (Holt, Rinehart & Winston).
- Flegm, E. H. (1984), Accounting: How to meet the Challenges of Relevance and Regulation, Ronald Press Publication.
- Ijiri, Y. (1975), Theory of Accounting Measurement, Studies in Accounting Research No. 10.
- Jennings, A. R. (1958), "Present-day Challenges in Financial Reporting," Journal of Accountancy (January 1958).
- Kohler, E. L. (1939), "Theories and Practice," The Accounting Review (September 1939).
- Larson, K. (1969), "Implications of Measurement Theory on Accounting Concept Formulation," The Accounting Review (January 1969).
- Mautz, R. K. (1965), "The Place of Postulates in Accounting," Journal of Accountancy (January 1965).
- Melaren, N. L. (1947), Annual Report to Stockholder, Donald Press Company.
- Miller, H. E. (1974), "Discussion of Opportunities and Implications of the Report on Objectives of Financial Statements," Studies on Financial Accounting Objectives: 1974 (Supplement to the Journal of Accounting Research).
- Moonitz, M. (1961), "The Basic Postulates of Accounting," Accounting Research Study No. 1 (AICPA). 佐藤孝一・新井清光共訳『会計公準と会計原則』中央経済社, 昭和 37 年。
- \_\_\_\_\_ (1974), "Obtaining Agreement on Standards in the Accounting Professions," Studies in Accounting Research No. 8 (American Accounting Associ-

ation).

- Securities and Exchanges Committee (1938), "Administrative Policy on Financial Statements," Accounting Series Release No. 4.
- Sprouse, R. T., and Moonitz, M. (1962), "A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises," Accounting Research Study No. 3 (American Institute of Certified Public Accountants).
- Schatke, R. W. (1972), "An Analysis of APB Statement No. 4," The Accounting Review (April, 1972).
- Special Committee on Research Program (1958), "Report to Council of the Special Committee on Research Program," Journal of Accountancy (December 1958).
- Storey, R. K. (1964), The Search for Accounting Principles—Today's Problems in Perspective (American Institute of Certified Public Accountants).
- Study Group at the University of Illinois (1964), A Statement of Basic Postulates and Principles (Center for International Education and Research in Accounting, University of Illinois).
- Zeff, S. A. (1972), Forging Accounting Principles in Five Countries (Stipes Publishing Co.).
- Vatter, W. (1963), "Postulates and Principles," Journal of Accounting Research (Autumn, 1963).
- Wright, F. K. (1967), "Capacity for Adaption and the Asset Measurement Problem," Abacus (August, 1967).
- 新井清光著『会計公準論〈増補版〉』中央経済社，昭和55年。
- 藤田友治稿「会計原則形成と概念的フレームワーク設定の意義」『アカデミア』経済経営学編，第86号，昭和60年4月。