

財務会計の枠組み（Ⅱ）

—APB ステイトメント第4号を中心として—

松 尾 隼 正

目 次

- I はじめに
- II 第4号の理論構成——形式的側面——
- III 第4号の理論構成——実質的側面——
 - (1) 財務会計の環境……………以上前号
 - (2) 財務会計及び財務諸表の目的
 - (3) 財務会計の基本的特徴と基本的要因
- IV ステイトメント第4号の背景と今後の問題
- V 結 び

(2) 財務会計及び財務諸表の目的

第4章は、財務諸表利用者特に所有主と債権者が企業について経済的意思決定を行なうのに有用な財務的性質を有する数量情報を提供すること（¶73, p.32）という基本目的（basic purpose）のもとに、企業の資源の調達の方法とその保有の形態を示す企業の経済資源及び経済債務に関する信頼できる財務情報並びに企業の経済資源と経済債務の差としての企業の純資源の変動に関する信頼できる情報その他利用者の要求に適した、財務諸表に関連する情報を明示すること（¶77-81, pp.33-34）という一般目的（general objectives）と、適合性（relevance）、理解可能性（understandability）、検証可能性（verifiability）、中立性（neutrality）、適時性（timeliness）、比較可能性（comparability）、完全

性(completeness)の7項目からなる(1987-94, pp.36-38)質的目的(qualitative objectives)を挙げている。

本報告書前半の基本的概念を通していえるのは、一見したところ意思決定のための情報提供を指向する気配がうかがえることである。しかし、このためには意思決定に関する徹底した研究を通して、種々の意思決定モデルを設計し、各意思決定モデルに最適な情報を決定せねばならないだろう。⁽⁷⁾ そのよ

-
- (7) 会計情報を意思決定モデルとの関連で規定していこうとする優れた方法論的研究として、A. A. A. 会計理論の構成と検証に関する委員会の研究成果がある(A. A. A. the Committee on Accounting Theory Construction and Verification, "Report of the Committee on Accounting Theory Construction and Verification, *The Accounting Review*, Supplement to Vol. XLVI, 1971)。

本委員会は会計を一種の言語活動とみてモーリスやカルナップの説く記号言語の3つの領域——構文論(Syntactics)、意味論(Semantics)、および語用論(Pragmatics)——から理論の本質を検討し、この視点から会計をみると既存の会計は意味論的研究が不足していたとする。そして、このことは会計が経験的検証(empirical verification)に耐え得なかったことを意味するとし、会計の発展のためには、この点の研究が不可欠だとして、このために本委員会は会計を意思決定過程の測定・伝達関数と考える。つまり、会計情報、更には会計理論の妥当性は意思決定過程との関連で検証されるべきだとする。このためには意思決定モデルの明確化が必要だが、かかる明確化のためには次のような点を明らかにする必要があるという。

- (1) 最適化ルール、意思決定規準およびまたは意思決定者の目標。
- (2) 意思決定者にとって利用できるすべての実行可能な行動。
- (3) 意思決定の範囲内に生じうるすべての事象あるいは状態。
- (4) 起こりうる事象の集合に関する確率分布。
- (5) 状態および行動に条件付けられた一組の結果 (*Ibid.*, p. 54ff)。

かくして委員会はこの委員会報告の骨子を形成することになった草案を作成したスターリングが指摘しているように会計を意思決定理論の一部と見做しているのである(Robert R. Sterling, "On Theory Construction and Verification," *The Accounting Review*, July 1970, p. 456)。

この委員会報告は経験的アプローチの優れた研究成果ではあるが、他面、会計を利用者の意思決定の側面のみから規定するだけで十分であるといえるかどうか

うな情報にとって特に重要なのは、将来の不確実性を可能な限り軽減することによる将来に関する適確な予測を可能ならしめることであろう。本章でも、基本目的として意思決定のための有用な情報の提供を掲げるのであるが、この目的の下位目的 (sub-purpose) として設定されている一般目的は従来の財務諸表の内容説明と大して変わりはないこと、および質的目的では、意思決定のための情報提供を基本目的としている関係上、意思決定への目的適合性を質的目的の中で最も基本的 (primary) なものとしているが、それを利用者の共通の要求への適合性と規定することによって、その注意を総ての利用者の共通した要求に向け、結局は一般目的財務諸表がその対象とされていることから、既に指摘したように、通常いわれるような特定の意思決定に適した情報の提供を意図していないことが明らかである。

このように一見したところ最近の傾向である情報会計への方向を示しながらも、更に吟味すると必ずしもそうでないという幾分不明瞭とも思える態度を示しているのは、会計には会計プロセスから産み出されるアウト・プットの利用者への役立ちという側面がある一方、「資源の歴史的流れ」の正確な⁽⁸⁾記録という側面が他方にあり、財務会計では前者の側面もさることながら後者の側面は軽視できない重要な事柄であるにもかかわらず、近年、前者の側

に対して疑問が残る。最も、本委員会ならびにスターリングが会計理論の経験的検証を主張する思考の底には、会計が経験科学である以上、会計学を含む社会科学と自然科学との間に、それらが経験科学であるという点で差異はないはずだ、すなわち、それらは演繹的結果と観察可能な現象との一致に理論の真理を求めろんだという考えが潜んでいる (A. A. A. the Committee on Accounting Theory Construction and Verification, *op. cit.*, p. 54)。このような基礎的思考については、本委員会の座長ウィリアムスがグリフィンと共同執筆した論文 (Thomas H. Williams and Charles H. Griffin, "On the Nature of Empirical Verification in Accounting," *ABACUS*, December 1969) の中で示しているが、このような思考についても、人間行動の目的・手段の関係という目的論的研究を行なう社会科学の方法に原因・結果の関係という因果論的研究を行なう自然科学の方法を完全に適用することがどこまで可能かという疑問が残る。

(8) Ijiri, *ibid.*, p. 47. 井尻教授はこの会計責任の側面を財務会計の管理職能 (control function) としておられる (*Ibid.*, p. 46)。

面が財務会計でも特に強調される傾向にあり、この傾向を反映することに苦慮した結果であろう。

それにしても、本報告書の読者にとって、本報告書の意図する基本的な方向を必ずしも明確には理解し難いという批判は免れえないだろう。この点は本報告書に課せられる今後の重要な課題になると思われるが、本報告書にとって、この基本的な問題を解決する道は前節で触れたごとく会計処理の多様性および非一貫性の領域の縮小ひいては「会計によって経済的事実を測定し、表現するのにより優れた方法を見出すこと」⁽⁹⁾であろう。なぜならば、このような方法を見出すには企業の経済活動の結果に影響を及ぼす要因の分析・解明が必要になるが、かかる分析・解明が可能ならばそれによって企業の経済活動をできるだけ精密かつ正確に描写するような財務諸表の作成が可能になるという点で、そのような財務諸表は財務諸表利用者の種々の要求に応えうる共通の基礎を提供すると同時に、かかる財務諸表は資源の管理運用に伴うその「歴史的な流れ」の正確な記録の結果であるという点で会計責任という財務会計の基本的任務の遂行が可能になると考えられうるからである。

ところで、基本目的は前節で触れた会計の定義を反映して「財務諸表の利用者に注意を向け」⁽¹⁰⁾、第3章の環境との関連性を示しているが、ここでは財務諸表利用者のうち特に所有者と債権者に注意を向けることを指摘している。これは企業活動の拡大に伴って利害関係者集団が増大してきたとはいえ、企業にとって資金提供者は最大の注意を払わねばならない存在として意識しないわけにはいかないということを意味しており、従ってまた、利用者の共通の要求といえども、そこには自と、かかる利害者集団の優位性という序列が存在することを意味しているといえよう。そしてこのような言外の意味の中には、既に検討したように本報告書が環境要因として挙げている現実の経済

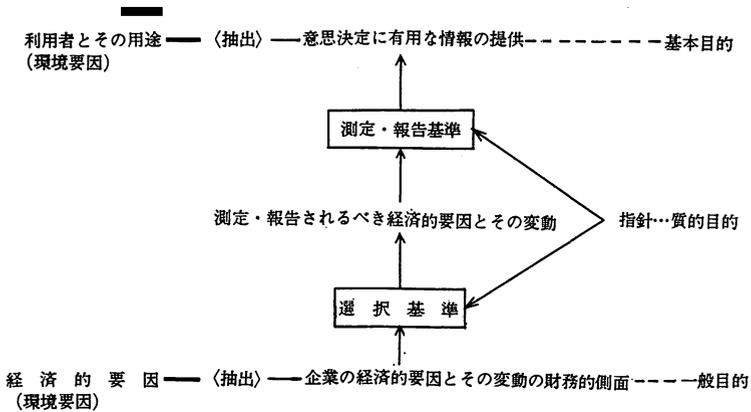
(9) Ernest L. Hicks, "APB: The First 3,600 Days," *The Journal of Accountancy*, September 1969, p. 58.

(10) Luper and Rosenfield, *op. cit.*, p. 48.

体制という社会的経済的環境が前提に置かれているように思う。

次に質的目的であるが、本報告書はそれについて「いずれの資源、いずれの債務、いずれの経済的要因の変動が測定され、報告されるべきかを決定するのを助け、そして更に、情報を最も有用ならしめるには、それらの資源、債務、変動はいかに測定・報告されるべきかを決定するのを助ける」(『84, p.35)と説明しているが、質的目的のこの性質をより一層明確にするために、本報告書が挙げている他の目的との関連の検討および ASOBAT との比較を試みよう。

まず他の目的との関連は次のように図示しうる。



既に検討したように本報告書は環境要因として利用者と経済活動を挙げているが、利用者を環境要因として設定することによって、そこから彼等の意思決定に有用な情報を提供することを会計の基本目的として抽出する。他方、もう一方の環境要因である経済活動のうち経済的要因から企業の経済的要因とその変動に関する信頼できる財務情報を提供することという目的を一般目的として抽出する。すなわち、この一般目的によって意思決定に有用な情報の内容を包括的に規定しているといえる。言い換えれば、基本目的でもって会計の目的を設定し、一般目的でもってその対象を規定しているといえる。従って、情報に盛られる内容がこのように一般的に規定されると、次に

この対象にいかにか働きかけて意思決定に有用な情報を作り上げるかという問題が生じる。この問題を解決するには、対象にかしめるための何等の基準、すなわち本報告書によれば、測定・報告されるべき経済的要因とその変動を選択するための基準と選択されたかかかる要因と変動を測定・報告するための基準とが必要であり、この基準にもとづいて意思決定に有用な情報の提供という基本目的の達成を可能ならしめるように対象にかしめることになるが、そのためには情報を意思決定に有用ならしめるための何等かの条件に照してかかる基準を設定する必要が生ずる。この条件の役割を果すものが質的目的として挙げられていると考えられ、従って上図のごとき位置付けがなされるのである。そして、このような条件に照して設定される基準、言い換えれば会計処理の基準が本報告書にいう会計原則である。

かくして質的目的は本報告書のいうように会計原則を評価・改善するに当って判断規準になる (¶ 86, p.36) と同時に、かかる質的目的に照して設定された会計原則に従って作成された情報の妥当性を判定する尺度ともなり (¶ 85, pp.35-36)、そのことが遡って会計原則の評価・改善にフィード・バックされることになる。

ところで、本報告書の質的目的に与えられているかかる役割は ASOBAT の会計情報の基準に対しても、「それらの諸基準は会計方法の適切性または妥当性をそれが作り出す情報の側から評価するための基礎または出発点を構成する⁽¹¹⁾」と説明されているように、与えられているのであるが、両者の実質的効用の点で差異があるのである。すなわち、上述のごとく本報告書は質的目的の機能に基本目的と一般目的という二つの側面から規制を加えているのである。ASOBAT の会計情報の基準と異なるのは、本報告書では情報に盛り込まれる内容を一般目的として規定して、それは経済的要因とその変動の財務的側面であるとしていることである。従って、そこで質的目的が果す役

(11) A. A. A. Committee to Prepare of Basic Accounting Theory, *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966, p. 8, 飯野利夫訳本「基礎的会計理論」13頁。

割は経済的要因とその変動の財務的側面に働きかけて意思決定に有用な情報の提供という基本目的の達成を可能ならしめるに当って貢献することなのであり、それは上図に示したごとく経済的要因とその変動の財務的側面に働きかける基準の設定に際して質的目的が指針あるいは拠り所として機能するということを意味することになるのである。

このように本報告書では情報に盛られる内容が一般目的によって経済的要因とその変動の財務的側面であるとの規制が行なわれているのに対して、ASOBAT では情報は「経済行為」についての情報であるとはいうものの、その経済行為は「稀少資源の選択を伴う総ての場合を意味する」⁽¹²⁾とし、特に本報告書では会計の領域を限定する役割を果している経済的資源の問題について、逆に会計をそのような問題に限定する必要はなく、従って価値的側面に限定する必要はないとして、非常に広範に規定し、そこでは会計情報が他の情報と区別されるのは「それが目的適合性、検証可能性、不偏性および数量化可能性という会計情報の基準を満たしていることによってであり」⁽¹⁵⁾、従って「これらの基準はある資料を会計情報のなかに含めるべきか、それとも会計情報から排除すべきかの基準となる」⁽¹⁶⁾として、情報作成のための会計方法の妥当性の評価のための基礎という側面もさることながら、情報そのものの会計情報としての適格性判定基準という側面を前面に押し出すことによって、そこに強い規範性を符与しているといえるのである。⁽¹⁷⁾

ところで、本報告書の質的目的と ASOBAT の会計情報の基準との間のこのような相違はより根本的には両者の会計観の相違に根差しているように思

(12) *Ibid.*, p.1, 飯野訳本2頁。

(13) *Ibid.*, p.6, 飯野訳本8頁。

(14) *Ibid.*, p.12, 飯野訳本18頁。このことは本報告書にはない数量化可能性の基準が ASOBAT では極めて重要な存在意義を占めていることに端的に現われている (*Ibid.*, pp.11—13 飯野訳本18—20頁)。

(15) *Ibid.*, d.64, 飯野訳本93頁。

(16) *Ibid.*, p.8, 飯野訳本13頁。

(17) 植野郁太稿「財務会計情報の基準」会計92巻5号26頁。

われるのである。すなわち、本報告書は経済資源、経済債務、残余財産請求権から成る経済的要因を環境要因として設定し、そこから上述のように経済的要因とその変動の信頼できる財務情報の提供という一般目的を設定することによって、従来の会計観と同様に会計を経済価値計算と見ているのに対して、周知のごとく ASOBAT は会計を情報システムの一環として把握して、会計の領域の拡大を指向し、その結果、上述のように稀少資源の選択を伴うという意味での経済的活動を対象とするけれども、その価値的側面に限定する必要はないとすることによって、従来の会計観における経済価値計算の枠からの脱皮を意図するのである。そしてそこでは会計情報の基準に対して上述のような役割を符与することによって会計情報を他の情報から区別しようとするのである。

かくして本報告書の質的目的は会計情報か否かを判定する尺度とはなるものの、一般目的によって経済的要因とその変動の財務的側面を対象とするという枠を嵌められているために、ASOBAT の会計情報の基準に比べてかかる性格はかなり弱く、むしろ一般目的によって与えられた対象をもとにした情報作成手順設定への指針という性格が強いものに対して、ASOBAT では会計の領域の拡大を意図するために本報告書ほど会計の対象領域の限定が厳密でなく、会計情報の基準が情報そのものの会計情報としての適格性判定基準の性格を強調されているという機能的相違が両者の間には存在するように思われる。

本報告書と ASOBAT との更に明確な相違は本報告書が最も基本的な質的目的として挙げる目的適合性について「……利用者の共通の要求に注意が向けられるべきであって、特定の利用者の特定の要求に注意を向けてはならない」(『88, p.36)と説明しているように、本報告書が基本的に意図している情報の用途が総ての情報利用者の共通の要求であるのに対して、ASOBAT では「会計情報の基準は特定の用途に関連した情報に要求される基準への遵守の程度を決定するための機構を提供するのに役立つ⁽¹⁸⁾」とのべているように、

(18) ASOBAT, *op. cit.*, p. 8, 飯野訳本13頁。

その基本的に意図する情報の用途が特定の利用者の特定の要求であるという点である。両者の情報の用途に関するかかる相違が両者とも、基本的なものとする目的適合性の意味内容にも反映されて、本報告書では総ての利用者の共通の目的に対する適合性、ASOBAT では特定の利用者の特定の目的に対する適合性となっているのである。

以上、本報告書は情報の有用性ということが、会計によって作り出されるアウト・プットに要求される最高の指導的理念であると考え、この理念をより具体的なものにするために目的適合性を基本的なものとする下部階層を形成することによって、形式的にはASOBATによって採られたアプローチを相当取り入れながらも、その質的目的がASOBATの会計情報の基準とこのように相違するのは、前述のごとく根本的に両者の会計観の相違に帰因していると思われるのである。ところで、かかる相違の存在は両者の優劣を決定することを意味するのではないけれども、財務会計に限定した場合、本報告書は既存の経済価値計算という枠組を堅持しながらも、最近の情報論的思考の導入を試みることによって財務会計が置かれている現状を、前章の形式的側面からの検討において述べたように、鮮やかに浮彫りにしているといえるのである。

さて、このような性格を有する質的目的について本報告書は前述のように目的適合性が最も基本的なものであることを指摘しているが、他の目的については目的相互間に対立が生じた場合の問題として、質的目的相互間の対立は目的を相対的重要度に応じて配列し、望ましい交替率 (trade-offs) を決定することによって解決されうるが、適合性が最も基本的であることを除いて、会計担当者にも利用者にも、今のところその相対的重要度に関する同意はない。望ましい交替率の決定には判断を必要とする (¶ 111, p.42) として目的

(19) 各々の内容については江村教授が次の論文に紹介しておられる。江村稔稿「APBステイトメント第4号の考察」企業会計1971年6月号91頁。

間の相互関係を明らかにしていないが、会計原則の評価・改善に当って質的目的が判断規準になる（¶ 86, p.36）には、この相互関係の明示が必要であろう。

ところで質的目的のうち比較可能性について、本報告書はそれを期間比較の問題と企業間比較の問題とに分けて他の質的目的より詳しく検討している。

まず期間比較について、それを可能ならしめるに必要な条件として、

1. 財務諸表上の配列が同一であること
2. 会計記録から生ずる同一の項目は同一の見出しのもとに分類されること
3. 会計原則の変更を行なわないこと。もし変更のある場合には、変更による財務的影響を明示すること⁽²⁰⁾
4. 環境もしくは取引の性質の変化を明示すること

を挙げ（¶ 96, pp.38-39）、更に会計処理および手続きの継続性および会計期間が1年以内の場合の季節的要因を考慮することの必要性を期間比較を可能ならしめることの要因として挙げている（¶ 98, 99, p.39）。

次に企業間比較について、それを可能ならしめるには上記の4条件と同時に他の条件も満たされる必要があるが、その中でも特に重要なのは企業間の財務諸表の相違は企業それ自身の基本的相違もしくはその取引の相違から生ずるべきであって、単なる会計処理および手続きの相違から生ずるべきでないということである。従って、現在最も重要な未解決の問題は異なる処理を正当化するに十分相違するとは思われない環境のもとでの代替的会計処理の一般的承認性である。かくして企業間比較を行なうには次の2つの困難な問題の解決にかかっている。

1. 特定の会計処理あるいは方法の採用を正当化もしくは必要とする環境の識別とその内容の具体的説明

(20) 会計原則の変更については APB 意見書第20号「会計上の変更」で詳細に規定している (APB Opinion No.20:Accounting Changes, *The Journal of Accountancy*, October 1971, p.63 ff)

2. かかる環境のもとでの代替的処理の採用の除去

である。ところが企業および企業が活動する環境が著しく多様であることが同一業種内ですら、この問題の解決を困難なものにしている。けれども APB は比較可能性の問題を財務会計目的の中でも特に解決を迫られている最も重要な問題としてランク付けしており、環境の相違によって正当化されない会計処理の相違の領域を縮小する試みを続けている（『101, 102, 105, pp.39-41』）と述べている。

これほど詳しく説明しているのは質的目的の中で比較可能性だけであるが、中でも企業間比較の問題は、これまで財務分析の立場から会計処理の統一性論争との関連で絶えず論議され続けてきた問題なのであるが、それにもかかわらず後述のごとく問題への接近方法の故に、決定的な解決策を見出しえないまま今日に至った問題であり、それはこの論述に示されているように APB にとって解決すべき最も重要な問題なのである。そしてその焦点になってきたのが、この論述に示されているようにいかにして会計処理の相違の領域を縮小するのかという問題なのである。ただし、この問題を解決するに当たって、企業間比較を真に可能ならしめるのは会計処理の完全統一化ではなくて、環境を含めて当該企業の特殊性を認めた上で、会計処理方法の選択の余地をいかに縮小していくかという点にあるということが、この企業間比較の論述から理解できよう。この点については本報告書作成委員会の委員長を務めたルパーが1964年に明らかにした次のような見解にも示されている。

「米国における投資家大衆の急激な増加とともに、財務報告書に対する補足的な情報の公開への要求ならびに特に同一業種に属する企業の財務諸表の比較可能性を増すことへの要求が増大してきている」とその契機を述べた後「一般に是認された選択可能な会計処理が、ある場合には、現在あまりにも多すぎるという不可避な事実はこの要求はわれわれの注意を向けさせる。しかし、統一性を墨守する人々でさえ完全な統一性が達成可能だとか、望ましいとさえ強調するかどうかは疑問である。たとえ 100 パーセントの統一性が

達成できたとしても、企業間の有意義な比較可能性は、おそらく齎されないだろうということを彼等は知るべきである。経営者の考え方・態度・目的の相違，物理的条件の相違，企業の規模・成熟度・将来性の相違，市場における立地条件および地位の相違，その他多数の可能な相違——これらのどれも財務諸表に完全には反映することはできない——が統一会計による比較可能性を全く不可能ならしめる。要するに，統一性を強要することは会計実務を現在の状態に引き止め，その賢明な発展を抑え，会計原則および実務が動態経済の必要に応じて変化するのを妨げることになろうと強く信ずる。好運にも，APB は会社の経営者が，是認しうる選択可能な方法の中から，その環境に最も適した会計原則を選択するのに十分な弾力性は必要であるという考えを絶えず持ち続けてきた⁽²¹⁾と。

(3) 財務会計の基本的特徴と基本的要因

第5章は財務会計の基本的特徴と基本的要因を挙げている。まず，基本的特徴として，会計実体，継続企業，経済資源および債務の測定，期間，貨幣による測定，発生，交換価格，推定値，判断，一般目的財務情報，財務諸表の基本的関連性，経済的実質主義，重要性を挙げ，これらは環境的特質が財務会計プロセスに及ぼす影響を蒸留したものである。これらは現行の一般に是認された会計原則の基礎として存在している（¶ 114, p.44）と述べている。

これらには会計実体，継続企業，貨幣による測定のように会計の対象である企業の経済活動から抽出されて，会計の理論形成に際しての基本的前提となり，また当該理論体系に属することを求める凝着性，他の命題を演繹することを求める貢献性，相互に矛盾してはならないことを求める一貫性，他の命題から導かれる命題であってはならないことを求める独立性というような別稿で触れた公準の資格を備えているもの，期間のように公準と呼ばれるこ

(21) Oral L. Luper, "Adapting Accounting Principles to a Dynamic Economy," *The Journal of Accountancy*, January 1965, p. 62

(22) 拙稿「会計公準の意義」関西大学商学論集16巻2・3号, 319—320頁, 327—328頁。

ともあるが、独立性の要件に欠けるために、むしろ附随命題に属するもの等、財務会計プロセスの基礎命題の性質を有するものと、発生のように会計における認識基準を示すもの、判断のように会計の思考様式そのものを示すもの、重要性のように会計の思考作用を律する基準を示すもの、一般目的財務情報のように財務会計プロセスの結果を示すもの等、財務会計プロセスそのものの諸特徴を示すものが含まれていて種々の性質を有するものが雑居する型を形成している。あえていえば、現行の財務会計の文字通り諸特徴を摘記したものとイえるかもしれないが、それにしてもその統一的な性格基準が非常に不明瞭である。

次に基本的要因では資産、負債、所有主持分、収益、費用、純利益がこの要因として挙げられているが、次の点については検討の余地があろう。たとえば資産についてみた場合、既に形式的側面から検討を加えたように、本報告書によれば経済資源が会計上、資産として把握されるには企業の所有に帰することと GAAP という2つの媒介要因を介することが必要であったが、実はこれら2媒介要因が検討を要する事項なのである。

まず、企業への所有の帰属であるが、この要因それ自体に問題があるのではなくて、企業についての会計上の解釈が本報告書では明確には示されていないという点が検討の余地ある問題なのである。というのは、本報告書は「資産とは企業の経済資産であって……」としているが、経済資源が企業の所有に属するものに限定されるには、会計の立場から見ていかなる企業観が想定されているかということと、かかる企業がいかにして当該経済資源の所有権を得るかということが明確にされなければならないと思われるが、本報告書は後者については外部事象として、相当詳細に規定している（¶ 62, pp.25-27）が、前者については説明が不十分であるように思われるからである。すなわち経済資源の一部を他の総ての経済資源とは区別して特定の組織体の経済資源として独占的に利用することが可能なものとして会計処理するにはかかる組織体に関する会計上の概念規定、換言すれば会計上の判断の主

体および単位としての実体に関する概念規定を明らかにしておく必要がある。本報告書ではこの点について基本的特徴と題して会計実体 (accounting entity) を論じている(¶ 116, p.44) が、特に会計の主体としての実体に関する説明、すなわち、かかる実体の性格をいかなるものとする立場から会計上の判断を下すのかという点についての説明が十分でないように思う。

基本的要因に関する次の問題は GAAP についてである。たとえば資産とは企業の経済資源であって、一般に是認された会計原則に準拠して認識・測定されるものとする。この定義によれば、経済資源であるということでもって資産の質的側面が決定され、GAAP による認識・測定によってその貨幣的大きさが決定されるということになろう。しかしながら、本報告書がこの基本的要因の項で意図せんとするのは基本的要因として分類している資産、負債等の概念規定であって、それらの貨幣的大きさの決定ではないだろう。そうだとすれば GAAP による認識・測定による貨幣的大きさの決定という問題はかかる概念規定がなされた後の問題であろう。言い換えれば、貨幣的測定を行なうには、その前提として貨幣的測定を可能ならしめる性質を備えているかどうかのテスト、すなわち貨幣的測定可能性の規準が満たされたものでなければならないであろう。一般に是認された会計原則は測定の方法を規定しえたとしても、測定可能性という測定されるべきものが有すべき性質を規定するものではない。要するに、この基本的要因の項で規定せねばならないのは、上述の経済価値的的要因であるということと並んで、その経済価値の決定の可能性という、そこで定義される諸概念によって表わされる事象がもつべき特質、言い換えれば会計上の諸概念を形成するに際しての条件であって、かかる概念の指示対象の認識の時点や、量的大きさの決定は、かかる特質ないしは条件が満たされた後の問題である。本報告書の基本的要因の規定には、会計諸概念形成のための後者の条件、すなわち測定可能性の条件が欠けている⁽²³⁾。更にいえば、この基本的要因の規定は、概念形成の問題とかかる概念の指示対象の測定行為のための原則形成の問題を混同している。かくして基本

的要因の項では、会計諸概念形成のための特質あるいは条件規定を行ない、GAAPの役割記述は除くべきであろう。

以上、APBステイトメント第4号をその形式的側面と、一般に是認された会計原則を除いて実質的側面とから検討してきた。次にこの報告書を作成せしめた背景の考察と今後の問題を探ってみたい。

Ⅳ ステイトメント第4号の背景と今後の問題

本報告書はAPB創設時の意向を受けて作成されたものであるといわれている（『1, p.1）。周知のごとくAPBは1958年の研究計画特別委員会報告にもとづいて設置されたAICPAの運営機関であるが、研究計画特別委員会はその報告の中で「当協会の会員その他への指針として、一般に是認された会計原則とはいかなる内容でもって構成されているのかを成文化して提示するのが当協会の一般的な目的であるべきである」との見解を表明し、このことは「現存の実務を観察することより以上の何かを意味する。それは妥当な実務を決定し、実務上の相違と非一貫性の領域を縮小する努力を続けることを意味する」として、⁽¹⁾「財務会計の広い基礎」（『1, p.1）の必要性を訴えた。この見解にもとづいてAICPAはその後一連の会計調査研究叢書を会計調査研究部から発表しているのであるが、1962年にAPBは特にこの研究叢書の1号および3号を「現行の一般に是認された会計原則とはあまりにも基本

(23) ちなみに、マクドナルドはこの点について資産概念のもつべき特質を個々に明らかにするのではなく、より抽象的、一般的に、概念規定に当たっては、まずその概念がもつ特質を明らかにすることの必要性を指摘して、次のように論述している。「資産を識別する特質をまず第一に挙げることなくして、資産を測定するのに用いる一般に是認された会計原則を設定しはじめることがいかにして可能か」（Daniel L. McDonald, *Comparative Accounting Theory*, 1972, p.58）。

(1) AICPA. The Special Committee on Research Program, "Report to Council of the Special Committee on Research Program," *The Journal of Accountancy*, December 1958, pp.62-63

的に掛け離れすぎている⁽²⁾」と批判して、それまでの会計手続委員会と同様の研究方法を踏襲して「個別的な問題領域を扱い続け⁽³⁾」、それを意見書 (Opinions) として公表してきている。しかし、その間1964年には、ルパーが財務会計の広い基礎の確立が必要であることを訴え⁽⁴⁾、その翌年1965年には APB 意見書に関する特別委員会が APB に対して

1. 公表財務諸表の目的および限界に関する APB の見解を示すこと
2. 会計原則が方向付けられるべき基本的概念を挙げ、記述すること
3. 実務や手続きが準拠すべき会計原則を表明すること
4. 監査報告書で用いられる「適正表示」や「一般に是認された会計原則」というような用語を定義し、また「一般に是認された」との用語法の改善の可能性を検討すること
5. 「資産」、「負債」、「利益」等を含む専門用語を定義すること

を促す勧告書を AICPA 理事会に提出した⁽⁵⁾。

このような財務会計の広い基礎を確立することへの要求を受けて作成されたのが本報告書であるが、このような要求に共通しているのは研究計画特別委員会が述べているように会計士その他に対して判断の指針となる会計原則を形成することの必要性であるが、実はこの要求は1930年代以後絶えず叫ばれ続け、AICPA の終始一貫して取り組み続けてきた問題であるが、その研究方法の故に未解決のまま今日に至った問題である。ストーリーは1930年代初

(2) APB Statement No.1, Statement by the Accounting Principles Board, by the Accounting Principles Board, 1962, in *APB Accounting Principles*, Vol.2, AICPA, 1971, p.9003.

(3) Luper and Rosenfield, *op. cit.*, p.46.

(4) Luper, *op. cit.*, p.63.

(5) AICPA, The Special Committee on Opinions of the Accounting Principles Board, "Summary of the Report of the Special Committee on Opinions of the Accounting Principles Board," *The Journal of Accountancy*, June 1965, p.12.

期から1950年代末、すなわち、前述のジェニングスの提言が出された頃までの会計原則形成に関する事情を社会的経済的背景ならびに AICPA と AAA の比較を行ないながら克明に追っている。その中で彼は「この期間中に共通⁽⁶⁾していえることは (1) 財務会計および財務報告は改善の必要があるということ、(2) 過剰なほど多くの選択可能な会計手続が多数の領域で用いられていること、(3) 是認された選択可能な方法の数を制限するのが望ましいこと、(4) これらの問題の解決策の少なくとも一部は『会計原則』をより一層注意深く特定化⁽⁷⁾する方向に根差している、ということである」と述べている。ストーリーが要約したこのような問題の解決のために AICPA は研究計画特別委員会報告にもとづく改組を行なったのであるが、1950年代末までのストーリーのこの論述および前述したそれ以後の AICPA の活動から会計処理の多様性と非一貫性のある領域を縮小するような会計原則を形成することが AICPA にとって終始一貫して、どれほど重要な課題であったかが明らかになる。もちろん、このような会計原則形成に対する要求の背後には、かつてキャノンが指摘したように、また前記のルパーの見解から読み取りうるように財務分析家の圧力が絶えず存在している。

ところが、この長年の課題にもかかわらず適切な解決策を引き出しえなかったのはなぜか。ストーリーによれば「断片的アプローチ」(piecemeal approach)⁽⁹⁾に頼り、「原則」(principle)を慣習(convention)あるいは手続き(procedure)に等しい概念として把握して、会計原則は「経験の蒸留」であるとし、ケース・バイ・ケースによる会計原則形成方法を採用し、包括的・概念的アプローチの道を開ざした⁽¹⁰⁾ことにあるということになり、1950年代末期の改組に伴

(6) Storey, *op. cit.*,

(7) *Ibid.*, p. 7.

(8) Arthur M. Cannon, "Discussion Notes on 'The Basic Postulates of Accounting'," *The Journal of Accountancy*, February 1962, pp. 42-43.

(9) Storey, *op. cit.*, p. 43.

(10) *Ibid.*, p. 47.

う会計調査研究叢書1号, 3号の概念的アプローチにもかかわらず, それを放棄して, この方法を今日まで引き継いできたことにあるということになる。

しかしながら, このような研究方法で済まされなくなったのが1958年以後の前記のごとき事情である。すなわち AICPA が従来採用してきたような実践的方法のみならず, それに包括的・概念的方法を組み合わせることによって, 実践可能性とともに論理的一貫性を併せもつ会計原則の形成が急務になってきたのである。本報告書は APB がこのような会計原則形成への意思を表明したものであるといえる。それは内容的には既に指摘したような不十分な箇所がいくつかあるとはいえ, 環境, 目的, 基本的特徴を明確化し, GAAP をこれらとの関連で把握していこうとする姿勢の内に, 論理的一貫性を有し, かつ実践可能性を有する理論体系をめざし, AICPA にとって長年の懸案事項である多様性と非一貫性の領域の縮小を図ることへの積極的な態度を汲み取ることができる。この意味で本報告書は確かに APB にとって多様性と非一貫性の領域の縮小への基本的第一歩を記したといえる (¶207, p.101)。

さて, 本報告書を有効ならしめるためには, 既に指摘したような本報告書に含まれているいくつかの問題を解決することによって, 本報告書の改善を図る必要があると思われるが, その場合, 問題の中心になるのは第2次大戦後多くの会計文献で指摘されたように「会計は企業の経済的事実を表現する最も重要な媒介物であるという事実を認識する」こと⁽¹¹⁾の必要性であろう。最も, この指摘は, 当時, 米国国民の間に広まりつつあった企業活動への政府関与の支持の拡大, 自由企業体制の放棄の傾向を背景として, 私的企業体制のもとでの企業の経営活動に関する一般大衆の無知を払拭するのに格好の立場にある会計士がその機会を十分に利用しているかどうかに対する疑問の意

(11) *Ibid.*, p. 36.

(12) *Ibid.*, pp. 34, 36.

思を表わしてなされたのであって、現在の情動的側面から財務会計の再検討を迫る傾向とは、会計による経済的事実の描写を再認識せしめる動機に相違はあるけれども、かかる社会情勢の相違による会計に対する要請の変化にもかかわらず、財務会計にとって企業の経済的事実を正確に描写することは、そのためには資源の管理・運用に伴うその歴史的な流れの正確な記録を必要とすることによって、会計責任の遂行という財務会計の基本的任務の遂行を可能ならしめるために、財務会計が維持すべき重要な側面なのである。従って、このような側面を保ちつついかにしてその時の社会の要請に応えるか、現在では情動的な要請に応えるかという問題が今後の重要な問題であると思われるが、かかる側面を維持するためにも、更にまた社会の要請に応える余地を見出すためにも財務会計に影響をおよぼす環境要因の識別、会計の対象たる企業の経済活動から会計理論にとって基礎的役割を果たす要因の抽出と同時に、財務会計プロセスそれ自体の精緻化の可能性の探求が必要であろう。

V 結 び

以上、APB ステイトメント第4号を検討しながら財務会計理論の姿を追ってみた。本報告書は従来、実践的側面を重視してきたAICPAが理論の一貫性にも同様の重点を置くことによって、財務会計理論の実践的側面と論理的側面との調和の可能性を模索し、会計処理の多様性と非一貫性の領域の縮小という長年の問題の解決への出発点を記した報告書といえるだろう。

本報告書がこの役割を果たすには改善されるべきいくつかの問題点を本報告書は含んでいるが、それにもかかわらず本報告書から読み取りうる多様性と非一貫性の領域の縮小への積極的な姿勢は高く評価できると同時に、本報告書はAPB Opinionsとは違って「実質的に権威ある支持」を得ている表明ではなく、従って会計士に対して強制力をもたない見解ではあるものの、⁽¹⁾「APBの性格および会計原則の改善に対してAPBがもつ責任を考えれ

ば、本報告書は相当の権威をもつもの⁽²⁾として、かなりの影響を及ぼすことになろうともいわれている。

このような本報告書の検討を通していえるのは、方法論的には会計は現在、AICPA が従来採用してきた実践的アプローチ本槍では、また AAA の概念的アプローチ本槍では、更にいえば帰納的アプローチのみをもってしては、また演繹的アプローチのみをもってしては、問題解決には役立つなくなっているということ、従って両者の融合が肝要であることを教えていることである。すなわち会計理論更には会計原則が会計実務にとって指針となるには、会計理論は脈絡ある論理体系を形成しなければならず、従って会計原則はある前提命題から演繹的推論によって導き出された論理の一貫性を有するものでなければならない。しかしながら会計理論更には会計原則が実務に対して指針になるためには原則形成のための前提命題は、別稿で指摘したように⁽³⁾、経験的意味を符与されなければならない。言い換えれば、現実界からの帰納に求められなければならないのである。かくすることによって理論と実践の融合が可能となろう。かくして、今や、かかる前提命題の設定が重要な課題になりつつあるのである。

また、本報告書は会計はその対象領域として、経済価値計算の枠から逸脱することはできないということをも教えているのである。

かくして、経済価値計算という対象領域において論理性と実践性を兼備えた理論体系を構築することの必要性を本報告書は切実に訴えているといえよう。

(完)

-
- (1) AICPA, The Special Committee on Opinions of the APB, "American Institute Council Acts on Recommendation for Disclosure of Departures from APB Opinions," *The Journal of Accountancy*, November 1964, pp. 11-12. この点に関して、新井清光教授が前掲論文の中で解説されている。
 - (2) George J. Staubus, "An Analysis of APB Statement No. 4," *The Journal of Accountancy*, February 1972, p. 36.
 - (3) 拙稿, 前掲書 316-319 頁。