

財務会計の枠組み (I)

—A P B ステイトメント第 4 号を中心として—

松 尾 聿 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……………以上本号
 - (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. むすび

I は じ め に

会計学が経験科学である以上、そこで形成される理論は抽象科学のように論理的—貫性だけで済ますわけにはいかない。理論の現実界への照合が必要になる。だが、それは自然科学のように演繹の結果の観察事象との符合を意図するものでもない。会計の対象として観察される諸事象は自然現象ではなく、利己心の結晶たる人間行動すなわち社会現象、とりわけ個々の企業の経済事象であり、更に、この経済事象を描写する会計行為はかかる描写を行なう人、更には企業経営者の欲望・感情・都合によって左右されやすい。従って、会計理論は経済事象の描写に際して判断の指針を与え、改善への指針提供に資するものでなければならず、更には現実に行なわれている会計行為に

裏付けを与えなければならない。勿論、このためには会計理論形成のための前提は現実界からの帰納によって求められねばならない。

AICPA 会計原則審議会 (Accounting Principles Board) —以下「A P B」という—が1970年10月に発表したステイトメント第4号「企業の財務諸表の根底にある基本的概念並びに会計原則」(Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises) はこのような会計理論の理論的側面と実際の側面との調和を模索した一表明といえるだろう。

本稿では、このような AICPA の A P B ステイトメント第4号を考察しながら、財務会計理論の姿を追求したい。(尚、ステイトメント第4号からの引用箇所については本文中に引用パラグラフ番号及び数頁を示すにとどめる。)

Ⅱ 第4号の理論構成—形式的側面—

本報告書は、財務会計の広汎な基礎に注意を払うことという A P B の方針(¶. 1, p. 1) に従って次のような目的(¶. 2, p. 1) のために作成されたものであるとされている。

1. 財務会計の広い基礎についての理解を深めるための基礎を提供することという「教育的」目的と
2. 財務会計の将来の発展のための指針を提供することという「発展的」目的とである。

これらの目的を達成するためには、(1)財務会計の性質、財務会計に影響を及ぼす環境的要因及び財務会計が有用な情報を提供するに際して、その可能性と限界を検討すること、(2)財務会計及び財務諸表の目的を提示すること、及び(3)現行の一般に是認された会計原則を記述することが必要である、としている(¶. 2, p. 2)。そして、本報告書はこれらの3項目を記述することによって、それは財務会計構造の一貫性と包括性を増大せしめ、かつ財務情報の有用性を増大せしめるための一段階となり(¶. 6, p. 3)、これによって適正な実務を決定し、多様性と非一貫性の領域を縮小するという A P B の計画の基本的第一歩を踏出すことになる(¶. 207, p. 101)といわれている。

このような意図のもとに作成された本報告書は次のような構成をなしている。

I 章 序論—本報告書の目的・性質—

II 章 本報告書の要約

III～V 章 財務会計の基本的概念—環境、目的及び基本的特徴並びに基本的要因—

VI～VIII 章 現行の一般に是認された会計原則

IX 章 将来の財務会計

この構成から推察しうる如く、本報告書は III～V 章の「基本的概念」と VI～VIII 章の「現行の一般に是認された会計原則」とに焦点を当てている。⁽¹⁾そこで、先ずこれらがどのような論理形式を呈しているのかを検討しよう。

本報告書によれば、財務諸表は財務会計プロセスの最終産物であるが、このプロセスを操作するのは会計原則である。ところが会計原則は財務会計の目的と基本的特徴を反映しており、財務会計全般は財務会計の環境にもとづいているという(¶. 16, p.8)。この説明からは「環境→目的並びに基本的特徴→会計原則→会計プロセス→財務諸表」⁽²⁾という一連の過程が形成される。

ところが他方において、一般に是認された会計原則 (Generally Accepted Accounting Principles)—以下「G A A P」という—については、それは環境、目的及び基本的特徴並びに基本的要因からなる基本的概念とは「本質的に異なる」⁽³⁾ものである。すなわち、本報告書で取り上げている G A A P はその内容を主として会計実務の観察にもとづいて説明しているのもであって、財務会計の環境、目的及び基本的特徴からフォーマルに導き出されたものではない(¶. 3, p.2) と序論で述べた後、本論第 6 章でも、G A A P は企業の経済活動

(1) Oral L. Luper and Paul Rosenfield, "The APB Statement on Basic Concepts and Principles", *The Journal of Accountancy*, January 1971, P. 47.

(2) 新井清光稿「APBの新会計原則について—その概要と論評—」企業会計 1971年6月号105ページ。

(3) Luper and Rosenfield, *op. cit.*, p. 47

についての大量の資料の収集・分析・報告に関する特定時点での合意をまとめたものである。それは一組の公準あるいは基本的概念からのフォーマルな抽出によるよりもむしろ同意(しばしば暗黙の同意)によって一般に是認されることになる。原則は経験・理性・慣習・慣例及び相当程度まで実際上の必要性にもとづいて発展してきた(¶.139, p.55)。ところでGAAPが合意の具象であるかぎり、GAAPは正確には定義されない一般的承認性とか実質的権威ある支持といったような事項に依存する。AICPAのAPB意見書に関する特別委員会はGAAPとは「実質的権威ある支持をもつ」ものと定義しているとの注解(p.54)をも混ぜて、本報告書で取り上げているGAAP⁽⁴⁾の性格を説明している。

従って、経験・理性・慣習・慣例・実際的必要性→会計実務←観察→
 合意→実質的権威ある支持→GAAPの過程によってGAAPは形成される
 ことになる。

(4) この件に関して、AICPAは1964年にAPB意見書に関する特別委員会からの次のような勧告を採択している。

- (1) 「一般に是認された会計原則」とは実質的権威ある支持をもつ原則である。
- (2) APB意見書は「実質的権威ある支持」を構成する。
- (3) 「実質的権威ある支持」はAPB意見書以外にもある。
- (4) APB意見書についてあてはまると同様のことが会計手続委員会の「会計研究公報」にもあてはまる。
- (5) APB意見書に是認された会計原則とは著しく異なる影響を及ぼす会計原則が適用された場合には、当該原則が実質的権威ある支持を得ているかどうか、及びその環境に適用可能か否かを決定せねばならない。
- (6) APB意見書からの離反が重要な影響をもつ場合には、その離反を財務諸表に明示すべきである。
- (7) APBは1965年12月31日(この勧告が実施されたのはこの日以後に始る会計期間の財務諸表からである。…筆者注)までに会計研究公報総を再検討して、改正されるべきものと削除されるべきものを決定すべきである。
- (8) 意見書からの重要な離反をAICPA会員は明示すべきであるとの注釈をAPBは各意見書に含めるべきである。
- (9) APB意見書からの重要な離反を明示していない財務諸表はAICPA理事会

かくして、本報告書には2つの論理系、特に基本的概念に関するものとG A A Pに関するものが存在することになるが、果して、かかる2つの論理系が存在する本報告書の真意は何処にあるのか。この点に関して、財務会計の環境、目的及び基本的特徴は財務会計の構造を決定すると同時に、財務会計の実施に際して制約となり、条件となる。特定の時点で報告の基礎として一般に是認されている会計原則はこれらの影響、制約、条件に対処する具体的な処方箋として表わされることになる。この会計原則は財務会計情報の利用者の要求が知覚される道であり、また会計担当者が環境と相互作用する道である(Ⅱ.33, p.13)との論述は第1の系列、すなわち環境から出発して財務諸表に至る系列を形成することを本報告書は基本的に、あるいは将来の方向としては意図していることを示唆していると言えるのではないだろうか。

ところが、それにもかかわらず会計原則をそのような系列のもとに形成せず、上記の第2系列にもとづくG A A Pを取り上げたのはなぜか。グラディーの「会計原則総覧」として知られるA I C P A, A R S第7号の作成に関する次のような経緯はこの点に関して参考になろう。すなわちグラディーは同書に先立って発表されたA I C P A, A R S第3号の巻末に付された彼

の勧告に従っていない点で標準以下と見做される。

- (10) 現行の会計士倫理法典は以上の勧告に違反した場合適用しない。(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, p. 12)

ペイトンはG A A PとしてのA P B意見書に対して、たとえば意見書第16号「企業結合」を例に取って——それは合併に関する会計処理として持分プーリング法を支持して、被合併会社から引継ぐ資産の合併時の評価基準として、当該資産の被合併会社の帳簿価額を規定している——、あまりにも些細な規定を設定しすぎると批判している。(W. A. Paton "Earmarks of a Profession—and the APB," *The Journal of Accountancy* January 1971, pp. 42—43)

また、実質的権威ある支持についてはアームストロングの論稿がある。Marshall S. Armstrong, "Some Thoughts on Substantial Authoritative Support," *The Journal of Accountancy*, April 1969, pp. 44—50.

の論評で「A I C P Aは (会計原則の内容の…筆者注) 実質的変更を企てる前に、もしくは少なくともそれとは別に、現行の一般に是認された会計原則の一覧表を作成する責任がある」として現行の一般に是認された会計原則一覧⁽⁵⁾の作成を提案し、その後1963年春に開催された公準諮問委員会と原則諮問委員会の合同委員会で、グラディーのこの提案は会計の基本的原理を進歩させるための最善の基礎を提供するという点で意見の一致をみ、その提案を推進するよう勧告することが決定され、その後A P Bがこのことを承認した。かくして作成されたのがA I C P A会計調査研究叢書第7号「会計原則総覧」(Paul Grady, *Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterpris*, AICPA, ARS. NO. 7, 1965)⁽⁶⁾である。

すなわち、本報告書がその作成に当って、他の文献と共に、この第7号をもととしていることを考える時、既述のような系列にもとづくG A A Pを本報告書に掲載した意図はグラディーがその著第7号を作成するに際して意図したと同様に、所謂「会計原則」というものの現実の姿を知らしめ、かくすることによって形成される事実認識にもとづいて、将来、会計原則の批判検討を行なう場合の素材とすることではなかっただろうか。この現行のG A A Pを記述することが既述した本報告書の2つの目的を達成するための一手段であるとの説明(¶ 2, p.1)はこのことを意味しているように思える。もしそうだとすれば、本報告書の全体的体系として、G A A Pが基本的概念とは異なる論理系列にもとづいて示されてあっても、そのことは現状の指摘である限りにおいて問題ではなくなる。また本報告書では一般に是認された会計原則は将来どうあるべきかを明らかにしていないが、会計原則を評価するための基礎と財務会計の変化に指針を与えるための基礎を提供することを本報告

(5) Robert T. Sprouse and Maurice Moonity, *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*, AICPA, ARS. No. 3, 1962, p. 69.

(6) Weldon Powell, "Inventory of Generally Accepted Accounting Principles," *The Journal of Accountancy*, March 1965, pp. 29-30.

(7) Luper and Rosenfield, *op. cit.*, p. 47.

書は意図しており、現行の会計原則及び会計原則に関する諸提案をその内部の一貫性と施行に際する実行可能性とによって評価することにより、そしてまた財務会計の環境と目的に関する観察に照して評価することにより、財務会計の秩序ある変化は促進される(¶.210, pp.101~102)との論述は、かかる系列にもとづくG A A Pを示した主旨が会計原則に関するそのような現実の姿を知らせることにあつた点をより一層明らかにしていると思える。

以上の考察から、基本的概念とは異質のG A A Pを取り上げた主旨は明らかになったが、では、なぜそれらを別な報告書で公表せずに、単一の報告書で公表したのかという問題が生ずる。この点については、本報告書作成の2目的を効果的に達成するには、財務会計の基本的概念の明確化(identification)並びにG A A Pに関する現状把握から出発して、G A A Pを上記の引用文で述べているように基本的概念に照して検討しうる素地を作り上げておく必要があることの結果として取られた処置であると考えられうる。すなわち、かかる目的を達成するには、何よりも先ず、現在会計の基本的概念及びG A A Pと考えられているものは如何なる内容をもつものかを認識しておく必要があるということであろう。この意味において本報告書は確かに記述的(¶.3, p.2)であるといえる。より積極的に言えば「現行のG A A Pを評価するに際して基本的概念を用いることの意義を強調する⁽⁸⁾」ことを意図しているといえる。かくのごとく推察するならば、本報告書の全体的観点から検討した場合の論理的一貫性の欠如は、そのこと自体が問題となるのではなくて、むしろ本報告書作成の既述のような目的達成への方向及び最近の会計学における問題接近法を反映しようとした結果である。言い換えれば、何よりも先ず会計の現状を把握するということを出発点としたためであるといえよう。

もとより、論理的一貫性を有する論述がそうでない論述より優れているのは言を俟たない。A P Bが本報告書をもって表明した見解の真意は、外観上のかかる一貫性の欠如という様相とは逆に、環境→目的及び基本的特徴→原

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

則からなる理論構造すなわち第1系列に将来発展させることにであると推察するという点については既に述べたし、その理由も既述の如くであるが、更にいえば、目的及び基本的特徴と原則との関係について、目的は原則を再検討する際の指針を提供し(¶.21, p.9)、基本的特徴は原則の基礎に位置するものである(¶.114, p.44)との表明を行なっていること、及び環境→目的及び基本的特徴なる論理系を指向する限り、かかる環境・目的・基本的特徴を具体的実践行動に導くための指針としての原則、言い換えれば「指令の性質をもつ、行為への広い指針」⁽⁹⁾たる原則がそのような論理系から抽出されることは論理の必然的結果であるということである。

従って問題は、それにもかかわらず、なぜ敢えて一貫性を欠く表明をなしたのかという点であるが、この点については既述の如く、会計の現状を把握することをその出発点としたためであろうと思われる。すなわち、会計理論は理論としての論理的一貫性が要求されるのは当然であるが、他方では、それが単に理論に終らずに、その実践可能性が要求されるのも会計学の性質上、当然といえる。会計論争が相当の期間これらのいずれか一方を中心として展開されてきたのは周知の如くであるが、会計理論展開に際して現在直面している問題はこれら両者を如何に調和させるかという点ではないかと思う。A P Bが2つの論理系から成る一見特異ともいえる報告書を発表したのは、実践可能性を重んじてきたA I C P A⁽¹⁰⁾がこの側面を堅持しながらも、尚かつその上に本報告書作成に参画した人々によって明らかにされているような諸文献⁽¹¹⁾を用いて、最近の会計学文献の特徴である論理的一貫性をもたせようとし

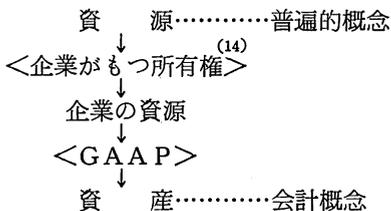
(9) A Study Group at the University of Illinois, *A Statement of Basic Accounting Postulates and Principles*, 1964, p.12.

(10) Reed K. Storey, *The Search for Accounting Principles: Today's Problems in Perspective*, 1964, pp.40~52.

(11) ルパーとローゼンフィールドは、この点について、本報告書作成に際してはA I C P A会計調査研究双書第1号「基本的会計公準」、同第3号「企業会計原則試案」、同第7号「会計原則総覧」、AAAの諸文献、イリノイ大学スタディー・グループの公準書等をもとにしたと説明している。(Luper and Rosenfield. *op. cit.*, p.47)

たためであると思われる。かくして、会計が現在置かれている位置を示し、論理性と実践性の調和を模索しようとしているのが本報告書ではないかと思う。このような現状認識は会計の将来を展望する上で必要な条件ともなり、その意味において、それは会計の発展に寄与するところ大であろう。⁽¹²⁾

ところで、ここに問題になるのは基本的要因である。すなわち、基本的要因は(1)環境要因として挙げられている経済的要因と⁽¹³⁾(2)G A A Pによって定義され、従って、そこでは基本的要因を媒介として基本的概念たる財務会計の環境とG A A Pとが結び付けられていることになる。これを、たとえば基本的要因の一つである資産の定義についてみると、それ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・測定されたものである。それは、また資源ではないが一般に是認された会計原則に準拠して認識・測定されたある種の繰延借方項目をも含むとある(¶.132, pp.49~50)。この定義を分析すると、先ず前段では(1)経済資源であること、(2)その経済資源が企業の所有に属すること、更に(3)それが一般に是認された会計原則によって決定されたものであることが資産の要件となっている。そこで、これら3要件の関係を図示すれば



(12) R. W. Schattke, "An Analysis of Accounting Principles Board Statement No. 4," *The Accounting Review*, April 1972, pp. 234-235.

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

(14) 井尻教授はこれを支配規準(control criteria)と呼ばれる。(Yuji Ijiri, "Critique of the APB Fundamentals Statement" *The Journal of Accountancy*, November 1971, pp. 46-48, 井尻雄士著「会計測定の基礎—数学的・経済学的・行動学的探究—」93-97ページ。

となる。すなわち資源という普遍的概念 (universal concept) が資産という会計概念に転形されるのは企業がもつ所有権及びGAAPという媒介要因を介してであるが、とりわけ最終的決定因子となるのはGAAPであることがこの図から一層明らかになる。

また、その定義の後段では、資源ではなくてもGAAPによって決定されれば資産になるとある。そこでは資産の定義の決定要因はGAAPだけである。

以上の分析から、資産概念を定義する決定的要因はGAAPであることになり、GAAPとのかかる関係は他のすべての基本的要因の定義にもあてはまっている。この点に問題がある。財務会計の環境、目的及び基本的特徴・基本的要因から成る3章から5章までの基本的概念と6章から8章までのGAAPとは本質的に異なるとしておきながら、なぜ基本的要因の段階に至って、両者の連結を計ろうとするのか。本質的相違を残したままで結合することが如何にして可能なのか。本報告書の主旨は既述の如く、基本的概念及びGAAPについて現在会計関係諸方面で考えられている内容を体系的に整理し、記述して、以って今後、基本的概念に照してGAAPを検討するための素材を提供することであったと推察している。もしそうだとすれば、基本的要因の定義は基本的概念の枠内で行なっておかなければ、今後GAAPを検討する場合の判断基準が不明確になりはしないだろうか。折角、基本的要因であることの第1条件として経済的要因という環境的要因から引出しておきながら、最終的には、環境等の部分とは異質のGAAPによって決定され、更には、経済的要因でなくてもGAAPによって決定されれば基本的要因となることもあるというのでは、基本的要因の統一的な概念規準が非常に不明確になりはしないだろうか。更に言えば、本報告書のいう基本的要因たる資産・負債等の会計専門用語は、本来、まずその概念規定が行なわれ、然る後に会計処理の指針たる会計原則はかかる用語によってその内容が規定される関係にあるのではないだろうか。かかる観点からするならば、本報告書の定義はカットレット⁽¹⁵⁾の反対意見にあるように「未定義の用語が他の未定義の用

語によって定義されるという循環論」(¶219, p.105)に陥っていることになる。この点は本報告書の論理形式上の欠点であると考ええる。本報告書が異質の論理系からなる2つの部分から主として構成されている点については、既述の如く、それなりの価値があると考ええる。しかしながら、基本的要因の定義の不明瞭さは本報告書の価値を減ずる原因になりはしないかという懸念を起させる。

以上、本報告書の理論構成を形式的側面から検討してきた。次に、その具体的内容に関する実質的側面に焦点を合わせていくが、G A A Pについてはそれを普遍の原則、広汎な実施原則及び細則に階層分類を行なっているものの、内容的にはA P Bが今日一般に是認されていると考える原則 (¶4, p.2) を分類整理したもので、特に目新しい点はないと思われるので割愛することにした。⁽¹⁶⁾

(15) カットレットは会計原則の一般的承認性について、承認を行なう者及び承認の度合に関する共通した理解は何もなく、会計士の如何なる団体といえども承認の度合を判定する位置にはないとの理由から、一般的承認性が会計原則の指導理念であることに反対し、代って社会の全利害者集団への役立ちをその内容とする会計原則の健全性が、会計原則の指導理念であるべきであると主張する (George R. Catlett, "Relation of Acceptance to Accounting Principles," *The Journal of Accountancy*, March 1960, pp.33-38)。彼がアーサー・アンダーセン会計事務所のパートナーであることを考えると、彼の見解が何を意味しているかは概ね明らかである。アーサー・アンダーセンの所説については別稿で簡単なながらも検討したので、ここでは割愛する。

(16) 本報告書の一般に是認された会計原則については訳及び解説がある。江村稔・藤田友治共訳「A I C P A 会計原則審議会・一般に認められた会計原則—A P B ステイトメント № 4」会計ジャーナル1971年4月号、藤田友治稿「アメリカにおける最近の会計原則—A P B ステイトメント 第4号について—」企業会計 1972年3月号 17-19ページ。

Ⅲ 第4号の理論構成—実質的側面—

(1) 財務会計の環境

本報告書第3章は会計の定義で始る2つの環境要因すなわち(1)財務会計情報の用途とその利用者⁽¹⁾、及び(2)経済活動が検討され、これらの要因は経営者、会計担当者、会計士及び財務諸表利用者にとって一般に統制の及ばない要因であって、財務会計を理解し、評価するにはこのような環境を認識し、またそれが財務会計プロセスに及ぼす影響を認識することが必要であるとされている(¶.42, p.17)。

扱、このような第3章において、先ず注目すべきは会計の定義である。すなわち、会計とはサービス活動であって、その職能は経済組織体についての経済的意思決定—諸代替案からの論理的選択—に有用な主として財務的性質をもつ数量情報を提供することであるとしている(¶.40, p.17)。

この定義は、会計用語公報第1号の次の定義に取って代わるといわれている(¶.7, p.3)。

「会計とは、少なくとも一部財務的性格を有する取引及び事象を有意義な方法で、かつ貨幣的表現によって記録・分類・集約し、その結果を解釈する技術である⁽²⁾」。

この両定義を比較して言えることは、本報告書の定義が意思決定への情報の有用性を主張することによって会計にとって外部要因の存在を強く意識しているのに対して、用語公報の定義は記録・分類・集約・解釈という会計内部のプロセスを強調していることである。

(1) 本報告書で論じられている財務会計情報の利用者については森教授によって詳細に検討されている。森実稿「財務会計の環境と目標の側面について——APBステイトメント第4号に関連して——」企業会計1971年6月号109ページ以下。

(2) Accounting Terminology Bulletin, No.1, Review and Résumé, by Committee on Terminology, AIA. 1953, in *APB Accounting Principles*, Vol. 2, AICPA, 1971, p. 9505.

このように、会計にとって、会計情報を用いて行なう意思決定という外部要因を強く意識する立場は ASOBAT を始めとして最近の会計の傾向であるが、本報告書はそれを会計の包括的な定義であるとして、財務会計はこのような定義によって把握される会計の一分野であるという。かかる財務会計が著しく影響を受ける環境要因として前記の諸要因を挙げている。そこで、先ず意思決定者たる利用者について、企業に対して直接的な経済的利益をもつ利用者と直接的利益をもつ利用者を援助したり、保護したりすることを目的として財務諸表を利用する人、すなわち間接的利益をもつ利用者とは分けて、各々のグループに属する利用者と彼等に対する財務諸表の役立ちを列挙している。しかし、意思決定のための会計を推進するには、各種利用者の意思決定過程の明確化、かかる意思決定に有用な情報の決定等、解決すべきより一層重要な問題があると思われるが、本報告書では財務諸表の用途とその利用者を羅列して、それらの重要な問題は引継ぎ調査研究することの必要性を指摘するにとどまっており(¶.48, p.20)、また特定の利用者の特定の要求に応えるような特殊目的財務諸表の作成に伴う若干の困難な問題を示して(¶.47, p.20)、特殊目的財務諸表の作成に難色を示し始め、更に「情報」の用語は時には目的に適合する資料に対してのみ適用されるが、本報告書では「情報」と「資料」を区別して用いていないとの注記(p.18)によってより一層その色を濃くし、最終的には、財務会計の基本的特徴の一つとして一般目的財務情報を挙げて、特殊目的財務情報は財務会計の主たる産物ではなく、本報告書では論じないとする(¶.125, p.47)。

かくして本報告書にいう意思決定に有用な財務情報とは通常いわれるところの意思決定情報に典型的な特殊目的情報ではなくて、一般目的のそれであることが理解できよう。では一般目的財務情報とは何か。本報告書によれば、それは利用者の共通の要求を満すような情報(¶.88, p.36)とのことである。では利用者の共通の要求とは何か。本報告書のいう意思決定に有用な財務情報を規定する核心はこの点であろうが、この間に対する答は本報告書にはない。この問題は財務諸表の目的に関する研究グループによって調査研究が進めら

れているのであろうが、⁽³⁾では何故特殊目的財務情報は財務会計の主たる産物ではないのか、この問題を検討することによって上の問に対する解決の糸口を見出せるのではないだろうか。この問題は財務会計の性質なり、基本的任務に係わる問題であろう。財務会計は、本来、外部から委託された資源の管理・運用による当該資源の流れの丹念な記録を通じてのかかる資源の管理・運用に関する報告、すなわち会計責任 (ccoountability) の遂行がその基本的任務である筈である。そこでは財務諸表利用者の個別的な要求よりもむしろ資源を委託された者が負うべき責任の遂行に重点が置かれているが、財務諸表が監査を通じて社会に果す役割を考える時、かかる責任の遂行は財務会計に課せられた社会的任務、言い換えれば財務諸表の総ての利用者が求める基本的要求ではないだろうか。

かくするならば、財務会計が特殊目的財務情報の提供を最優先的に取り上げるわけにはいかないことが明らかになろう。また、それと同時に、利用者の共通の要求とはこのような財務会計の基本的任務の遂行を求める要求であり、かかる要求に応える情報が一般目的財務情報であるということではないかということが推測されよう。ただ、財務会計に寄せる最近の社会的な要請はかかる基本的な任務の遂行にとどまらず、利用者にとって出来るだけ有用な情報の提供を求めているということであろう。従って、このような基本的任務を遂行した上で、かかる情報要求に応える可能性がどれだけ残されているかという問題が次に生ずるのであろうが、そのことよりも前にこの会計責任の遂行という基本的任務を如何にして果すかという問題を解決する必要があ

(3) この点に関して、本報告書第4章財務会計の目的との関連で、A I C P Aでは財務会計の目的に関する研究グループを形成して

- a. 財務諸表の利用者
- b. 利用者が要求する情報の内容
- c. 要求される情報のうち会計が提供しうる情報の範囲
- d. 要求される情報を提供するに必要な枠組み

に関する研究が進められている。(The Journal of Accountancy, July 1971, pp. 70—71)

ろう。これは端的に言えば、資源の管理・運用を行なう企業の経済活動を如何に正確に描写するかという問題ではないだろうか。そして、実は、APBが本報告書を通して意図しているのはこの問題の解決ではないだろうか。というのは、企業の扱う資源の流れに即した記録を可能ならしめ、以って企業の経済活動の正確な描写を行なわしめるには、このような企業の経済活動が置かれている環境の識別とかかる環境のもとでの企業の経済活動に関する妥当な会計処理法を確立することが必要であり、かくするならば特定の環境のもとでの代替的な会計処理の利用の除去が可能となることによって、企業間の財務諸表の相違は単なる会計処理及び手続の相違の反映ではなくて、企業それ自身もしくはその取引の相違を反映した結果となり (¶.101, p.40), それによって会計処理の多様性及び非一貫性の領域の縮小という長年の懸案事項の真の解決が可能となると考えられるからである。このように企業の環境に応じて当該企業の経済活動を正確に描写した会計資料は会計が齎らす情報の基本であると同時に、如何なる意思決定にとってもその依って立つ共通の基礎となると思われる。

かくして、このように企業間の財務諸表の相違が企業それ自身の相違を反映した結果であるためには、企業の経済活動が置かれている環境の識別その他企業の経済活動の結果に影響を及ぼす諸要因を解明し、企業の経済活動を可能な限り正確に描写しうるような会計処理法の確立が必要になろう。本報告書が第4章の目的の項で他の質的目的に比して比較可能性を特に詳細に検討しているのも、企業の経済活動の結果に影響を及ぼす要因を解明し、以ってあらゆる利用の基礎たるに十分な財務諸表の作成を可能ならしめる会計処理のための基準を確立するためではないかと思われる。

かくして本報告書の会計の定義は、それを財務会計に限定していえば、特定の財務諸表利用者の特定の意思決定に資する情報の提供を意図しているのではなくて、すべての利用者の意思決定に共通の基礎となる情報すなわち一般目的財務諸表の提供を意図しているのであって、かかる財務諸表を作成するには、会計のプロセスに既存の状態のまままで注意を払うだけでなく、企業

の経済活動の結果に影響を及ぼす諸要因の分析・解明, それらを反映しうるような会計計算の精緻・拡大を可能ならしめる如き理論体系の構築に意を払わねばならないということではないだろう。

次に他の環境要因たる経済活動について, 本報告書はそれを(1)社会における経済活動の組織, (2)個々の企業の経済活動及び(3)その測定に分けて論じている。

まず(1)について, この項は経済組織について, それがどのような活動をどのようにして行なうかを発展段階を異にした場合について検討することによって経済組織の性格付けを行ない, その後, 経済組織が財務会計に対してどのような意味を与えるかを明らかにしている。

会計に影響を及ぼす環境的要因にまで遡って, そこから会計の内容を演繹的に規定していこうとする会計の本質への環境的接近法, 特に会計が置かれている経済組織との関連を明確にしていこうとする立場はムーニツの「公準論」として知られるAICPA会計調査研究叢書第1号に見るところであるが, 会計の対象が個々の企業の活動の経済的側面であり, かかる活動がある特定の経済機構のもとで営まれている以上, 会計に影響を及ぼす経済環境を明確にしようとする場合, その経済機構の性格規定に先ず重点が置かれるのは当然である。本報告書が社会における経済活動の組織を環境として取り上げるのは, 恐らくこの主旨からであろう。

そこで本報告書は経済組織の説明を行なうに当たって, まずあらゆる社会が営む基本的経済活動として生産, 所得分配, 交換, 消費, 貯蓄, 投資を挙げ, 各々について簡単な定義を行なう(¶49, pp.20-21)。しかる後に, これらの経済活動が経済組織とどのように係り合うかを検討する。そこでは先進的な経済社会を後進的な経済社会と比較することによって, 前者では上記の各基本的経済活動の専門化と複雑化が如何に顕著に進んでいるかを明らかにする。そしてその過程において, 専門化された活動としての生産が政府の支配下にある組織体によって行なわれることもあるが, 米国ではその大部分が投資家を通して営利企業によって営まれることを指摘(¶51, p.21)することによって,

ムーニッツが彼の著ARS第1号において、米国経済組織の顕著な特徴の一つとして挙げている「大部分の生産的資源の私的所有」の中で指摘しているように本報告書の対象としている経済組織が資本主義経済機構であることを明らかにしている。⁽⁴⁾

このようにして近代経済組織が専門化し、複雑化していることを指摘した後、このことが財務会計に対して如何なる意味を持つかとの視野から、一方では(1)企業の経済活動は継続性を帯びているために1年とか四半期とかの期間に係わる諸関係は仮定すなわち慣行的配分 (conventional allocation) を基礎として初めてその測定が可能ならしめられること、(2)近代生産の複雑性と経済諸結果の結合的性質によって種々の資源の効果は相互に絡み合っているだけでなく、外部の市場事象とも絡み合っていること、(3)動態経済の中での意思決定は不確実であるということ(¶.54, p.22), これらが財務会計の正確性に制約条件となって働くが、また他方では近代経済組織においては、各種の企業形態特に株式会社形態は法的実体として長期間存続し続けること、及び法、慣習及び伝統的行動パターンに基礎的枠組みがあること、これらの要因が経済活動に関するいくつかの側面に、従って経済活動の測定という作業に基礎的継続性と安定性を提供することへの助けとして(¶.55, pp.22-23) 貢献する、ということが指摘されている。

経済組織に関するこのような性格付けを受けて、個々の企業の経済活動の項では、そのような経済組織のもとで生産経済単位としての個々の企業が行なう経済活動について、その活動によって齎られる具体的な現象の側面から説明が行なわれている。それは、一般的に言えば、経済資源、経済債務、残余財産請求権の変動となって現われるとされている(¶.56, p.23)。そして、これらの所謂「経済的要因」の諸形態について稀少手段としての経済資源に⁽⁵⁾

(4) Maurice Moonitz, *The Basic Postulates of Accounting*, AICPA, ARS No. 1, 1961, pp. 9-10, 佐藤孝一・新井清光共訳「会計公準と会計原則」41頁。

(5) 会計にとって稀少手段が如何なる意味をもつかについて、イリノイ大学スタディ-グループは次のような見解を表明している。「人間は稀少手段のもとで生活し

焦点を当てて、経済債務、残余財産請求権が経済資源との関連で説明されており(¶.57-59, pp.23-24), またこれらの経済的要因に変動を齎らす事象が記述されている(¶.60-63, pp.24-28)。最後に、このような経済活動の測定に関して、貨幣経済における貨幣の意義の素描を中心に、測定に際して生ずる問題、交換価格の種類及び交換価格による測定に伴なう限界が論述されている(¶.67-72, pp.29-31)。

要するに、この第2の環境要因たる経済活動について、本報告書では会計が置かれている経済環境では、どのような経済活動がどのような性格を有する経済組織言い換えれば経済体制のもとに行なわれ、会計にとって関心があるのかかる経済活動のうち、主として生産経済活動であるとした場合、経済組織の一員としてかかる活動を担当している個々の企業活動は一般にどのような現象を生ぜしめ、その現象は如何なる要因でもって構成され、どのような原因によって生ぜしめられるか、そしてそれは如何なる尺度でもって測定されるか、またこの尺度が当該経済組織においてもつ意義及びこの尺度によって生ぜしめられる問題はどのようなものか、これらの諸点について説明が加えられている。

会計が置かれている経済環境をこのように体系的に把握することは会計を理解する上で必要不可欠であり、その意味で環境要因としての経済活動に関するこの分析的考察のもつ意義は大きい。

ているということを会計は認識している。殆んど資源は無限に提供されるものではないために、人は意識的にそれを保護し、それを効果的にかつ能率的に利用し、それを効果的に利用することの最も上手な人を探し出して、その人を激励しようとする。会計は種々の方法で、たとえば内部統制と資産の物理的保全の重視によって、責任会計と原価統制の発展によって、利益決定において、かかる資源の稀少性という条件の認識に答えている。実際問題として、資源の稀少性は経済活動を首尾よく営むことへの圧力であり、このことが利益測定値に関する我々の理念を経済活動に関する一つの成功指標として我々に与えることになっている。資産や利益のような基本的な会計概念はこの条件によって影響を受けている。この環境条件を認識しないならば、会計は著しく現在の姿とは異なるだろう」と。(a Study Group at the University of Illinois, *op. cit.*, p.5)

しかしながら、ここで注意すべきは経済的要因に関してである。本報告書は経済的要因には経済資源－経済債務＝残余財産請求権の関係がある(¶.60, p.24)という。確かに、これらの経済的要因更には経済的要因の中心となっている経済資源の概念には経済的価値としての大きさという量的属性を内に含んでおり、そのことが残余財産請求権とは経済債務控除後に残存している経済資源に対する財産請求権である(¶.59, p.24)という定義の仕方になって現われている。従って、経済的価値としての量的属性を備えた概念としてかかる関係を設定することそれ自体には問題はない。問題は基本的要因としての所有主持分の説明に当って、残余財産請求権が経済資源と経済債務によって定義されるのと同様に、所有主持分は資産と負債によって定義され、残余財産請求権に関する上記の関係式と同様に、所有主持分には資産－負債＝所有主持分の関係があるとし、「資産とは企業の経済資源である……」(¶.132, pp. 49－50)としている点、すなわちこれらの基本的要因と経済的要因が如何なる関係にあるのかという点についてである。

形式的には類似の関係式が示されているけれども、「経済資源とは経済活動を営むのに利用できる稀少手段である」(¶.57, p.23)とか、「残余財産請求権は最終的な危険と不確実性を負担し、企業活動の最終的な便益を受ける人の財産請求権である」(¶.59, p.24)という説明に示されているように、資産、所有主持分等の会計上の諸概念にとって重要なのは、本報告書で説明されている経済的要因といわれるものはこれらの会計諸概念の内容を規定する質的記述を行なっているのであって、それらの会計諸概念の量的記述も行なっているのではない。言い換えれば、それらの基本的要因と経済的要因との量的同一性を説明しようとしているのではない、ということである。⁽⁶⁾たとえば、資産についてみれば、経済資源という概念そのものには量的属性が含まれているとしても、資産という会計上の概念からみれば、それは資産概念を形成

(6) この点を井尻教授は経済的実質とそれに割り当てられる数値との区別の不明確さとして指摘されている。(Ijiri, *op. cit.*, p.48)

する上での質的側面を規定しているのものであるということである。成程、資産にとって経済資源という属性はそれ自身経済価値的要素を含んでいるために、この属性を選択することは経済価値の量的大きさを決定することへの要求を必然的に生ぜしめる。更にいえば、会計は経済価値計算であるために、かかる経済的要因を会計諸概念の内容を規定する属性として意識的に選択することになるともいえる。しかしながら、かかる属性を選択することと、ある事象を資産として認識・測定するに当って当該属性にどのような大きさの数値を割り当てるかということとは別個の問題であろう。数値の割り当てに際しては、会計の立場から測定尺度としての貨幣に関する諸問題、測定方法等考慮すべきいくつかの要因があり、それらの要因の考慮の上に、その貨幣的大きさが決定されるのであって、質的要素の決定の問題とは切離して考えられるべき問題であろう。

かくして、経済的要因は本報告書にとって会計の内容を規定する重要な地位に置かれているのであるが、かかる要因と基本的要因との間にある関係は前者が後者の質的側面を規定する関係であると解釈すべきであろう。