

《研究ノート》

会計目的・対象と損益についての研究ノート

岡 田 裕 正

はじめに

企業会計制度における損益概念やその計算のあり方について、資産負債アプローチ (Asset and Liability View) と収益費用アプローチ (Revenue and Expense View) とのいずれを選択すべきかという問題が、アメリカの財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board:FASB) が1976年に公表した討議資料『財務会計および財務報告のための概念フレームワークに関する論点の分析：財務諸表の構成要素とその測定』(Discussion Memorandum: An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement) (以下、討議資料と略) をきっかけにして生じた。

本稿は、これら2つのアプローチの内容とその相違、そしてその相違をもたらす視点 (perspective) について、この討議資料に基づいて見たうえで、それらがこれまでの会計原則や会計基準などでどのように考えられていたのかを簡単に調べ、まとめたものである。本稿で取り上げるのは、ペイトンとリトルトン共著の『会社会計基準序説』、アメリカ会計学会の1957年の会計原則、スプラウズとムーニッツ共著の『企業会計原則試案』、会計原則審議会『第4号ステートメント』、FASB『財務会計概念ステートメント』である。

1 資産負債アプローチと収益費用アプローチ

まず、討議資料に基づいて、資産負債アプローチと収益費用アプローチのそれぞれの特徴と相違について簡単に見ていくことにしたい¹⁾。ここで、討議資料を取り上げるのは、これまで公表されてきた損益観を整理検討する場合には、一定の見方を提供していると考えられるからである²⁾。

(1) 資産負債アプローチ

資産負債アプローチでは、損益は1期間における企業が所有している経済的資源とその資源を他の実体に移転する義務との差額たる純資源の純増分と考えられている (FASB(1976) par.34)。このアプローチの損益の定義では、経済的資源を内容とする資産と、経済的資源を他の実体に移転する義務を内容とする負債が鍵概念となっている (FASB(1976) par.34)。

このように損益は純資源の変動を内容としているので、その測定に関しては資産と負債の変動を測定すれば足りるのである。損益を算定するという点から見れば、貸借対照表があれば充分なのである。資産負債アプローチでは、収益と費用については、損益がなぜ生じたかを示すものとして必要であるが、損益の定義にもその金額の測定にも必要ではないとされているのである (FASB(1976) pars.34, 211)。

(2) 収益費用アプローチ

収益費用アプローチでは、損益は、利潤を得てアウトプットを獲得販売す

1) 以下、この討議資料からの引用などについては文中にパラグラフ番号を示すことにする。訳出にあたっては津守常弘監訳『FASB 財務会計の概念フレームワーク』を参考にした。

2) 討議資料に基づく資産負債アプローチと収益費用アプローチについての検討は藤井(1997)第2章が詳しい。なお、討議資料では、第3のアプローチとして非連携アプローチも示されているが、本稿ではこれについて考察をしていない。

のために自らのインプットを利用する企業の効率または収益力を測定するものと考えられている（FASB(1976) par.38）。このアプローチの損益の定義では、アウトプットまたは成果を内容とする収益と、インプットまたは努力を内容とする費用が鍵概念である（FASB(1976) par.38）。

この立場では、収益と費用との対応による損益測定に関心がある。損益の算定には損益計算書が不可欠なのである。また、収益費用アプローチでは、資産と負債は、企業の経済的資源や義務を必ずしも反映するとは限らず、繰延費用、繰延収益と呼ばれる項目が存在することがあるのである（FASB(1976) par.42）。

（3）2つのアプローチの相違

討議資料は、これら2つのアプローチの実質的相違として①資産負債の側面と②利益測定の側面の2つを指摘している³⁾。①は、資産や負債について、資産負債アプローチでは経済的資源と義務を表示するものとしているのに対して、収益費用アプローチでは適切な損益計算のためには経済的資源や義務を表わさない繰延費用や繰延収益を含むとしていることをさしている（FASB(1976) pars.48-54）。②は、損益計算について、資産負債アプローチでは純資産の変動としているのに対して、収益費用アプローチでは収益と費用の差額としていることをさしている（FASB(1976) pars.55-68）。①は損益計算と資産負債との関わりについての相違であり、②は損益の内容に関わる相違である。

ところで、討議資料によると、これらの相違は、2つのアプローチがもっ

3) 討議資料ではこの他に実質的ではない相違も示されている。そこでは、それぞれのアプローチにおいて、どの財務諸表が有用であるかとか、どの測定基準が適合するかということについて相違があるように見えるが、いずれのアプローチも特定の財務諸表や測定属性と結びつけて理解してはならないことが示されている（FASB(1976) pars.44-47）。

ている「視点 (perspective)」の相違から生じるとされている (FASB(1976) pars.48, 55)。この視点の内容について、次のように述べられている。

「収益費用アプローチの支持者は、利益測定の目的は企業ないしその経営者の業績を測定することであると主張する。すなわち、利益測定は、事物ではなく行為を対象としており、したがって、一義的には企業が何を行ったのかを対象としているのであって、企業が何を所有しているかはたんに副次的に対象となるにすぎない。これに対して、資産負債アプローチの支持者は、企業活動の目的はその富を増大させることであり、企業が所有する事物の変動は、1 期間における当該企業の活動に関する最良の、しばしば唯一の確実な証拠になると主張する。」(FASB(1976) par.48)

この引用から分かるように、討議資料では、利益測定の目的と利益測定の対象という観点から2つのアプローチを見ていると考えられる。そこで、これら2つの点をそれぞれのアプローチについてまとめるとすれば、次のようになる。

まず、会計の目的について、収益費用アプローチでは、企業や経営者の効率または収益力の測定を目的にしている。資産負債アプローチについてこれと同じように考えるならば、企業活動の目的は企業の富を増大させることであるから、その増減分を測定することが会計目的であるといえるであろう。

対象については、収益費用アプローチは企業の行為を対象にするものとしている。ここでは、企業や経営者の効率を測定するために、企業がどのような活動をしたのかに関心を持っており、企業が何を所有しているかは副次的なものでしかない。他方、資産負債アプローチでは、企業が所有しているものの変動が、企業が1 期間に行なってきた活動の最良の証拠であると考えている。企業行為そのものを対象とするのではなく、企業が所有しているものを直接的に対象にしているといえるであろう。

資産負債アプローチと収益費用アプローチとに実質的相違をもたらす「視点」というのは、このような目的と対象の相違として理解することができる

のである。しかし、これら2つは別個独立のものとは考えられない。ここで指摘されている目的は、利益を通じて何を表示しようとするかということに関わっているといえるのであり、それゆえこの目的は会計の対象を規定するものになっているといえるであろう。

(4) 2つのアプローチの前提

さて、ここまで2つのアプローチの概要と相違を見てきたが、これらのアプローチはともに、投資者債権者の意思決定に有用な情報提供が財務諸表の目的であるとしていることに注意しておく必要があるだろう。1976年の討議資料は、この討議資料と同時に公表された『営利企業の財務諸表の目的に関する試論』で展開された財務諸表の目的を前提としているのである（FASB (1976) par.1）。

具体的には、投資者債権者は自らのキャッシュフローを増やそうとして企業に投資をするのであるが、その意思決定をするためには自らの手元に戻ってくるキャッシュフローを左右する営利企業のキャッシュフローを予測する必要があるので、その予測に有用な情報を提供する財務諸表の構成要素（すなわち資産、負債、収益、費用など）が問題とされている（FASB (1976) par.1）のである。そして、この問題に対してこれら2つのアプローチのいずれを選択するかが問題とされているのである。2つのアプローチの選択の問題は、意思決定に有用な情報を提供するという大きな目的の下でいずれが投資者債権者にとって有用な情報を提供できる会計なのかという問題なのである。⁴⁾

討議資料では、資産負債アプローチと収益費用アプローチの相違について、

4) なお、意思決定有用性アプローチという考えは1966年の『基礎的会計理論』（ASOBAT）に由来するといわれている（西田・奥村（1997）p.13）が、討議資料ではそれ以前のものも含めて議論しているので、ここでもそれにならっておくことにしたい。

会計の目的や対象についての視点の相違があると考えられている。そこでこれら会計目的や対象、さらに損益の特徴について、先ほど示した文献ではどのように考えられているかを次に見ていくことにしたい。

2 会社会計基準序説

ペイトン＝リトルトン共著の『会社会計基準序説』(An Introduction to Corporate Accounting Standards, 以下、序説と略)は、アメリカ会計学会(American Accounting Association: A A A)が1936年に公表した「会社報告諸表会計原則試案」(A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports)における基本的な考えを示したものであり、A A Aの1941年の「会社財務諸表会計原則」(Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements)にも大きな影響を与えたものである(中島(1970) p.92)。そして、序説は会計原則の概念的な枠組みを提示した最初の試みであるといわれている(Ijiri(1980) p.622)。

序説では、会計基準が必要な理由として①不在出資者への情報提供、②他の利害関係者への情報提供と社会的な資本配分、③監査の判断のための基準の必要性という、3つをあげている(Paton=Littleton(1940) pp.1-4, 訳pp.1-6)。これらは会計基準がこのような性格を持つことを要求しているものであるが、会計基準がこれらの要求を満たすという意味では会計の目的に相当するものと考えても良いであろう。このうち、特に②に関連して、会計は収益力を表示すべきことが明らかにされているのである。それは、社会的に見て資本が公共の利益に役立つ産業に流れるべきであり、また同一産業内であれば資本を有効に利用する能力を持っている経営者がいる企業に資本が流入すべきであるとして、そのためには損益計算書を通じた収益力の表示が重要であると考えられているからである(Paton=Littleton(1940) p.3, 訳p.5)。さらに、この収益力は経営者の能率を表示するものであるとも考えられている(Paton=Littleton(1940) p.10, 訳p.16)。序説では、収益力についての情

報が、利害関係者の意思決定を通して社会的な資本の配分に役立つものとして位置づけられているといえるのである。

そして、この収益力または経営者の能率を表示するために、序説では、会計は事業活動の不断の流れを真実に表示することが必要である（Paton=Littleton(1940) p.11, 訳p.17）と考え、会計の対象を企業活動に求めている。特に、この企業活動の中でも交換取引における価格総計が会計の対象として取り上げられている（Paton=Littleton(1940) pp.11-12, 訳pp.18-19）。さらに、序説では、経営者の能率は努力と成果との差によって測定されると考えられており（Paton=Littleton(1940) p.16, 訳p.25）、また価格総計は取引当事者としての経営者が合理的と判断して決定したものを表すとも仮定されている（Paton=Littleton(1940) pp.22-23, 訳p.36）。そこで、この価格総計によって測定される努力と成果の差が経営者の能率を最もよく表示すると考えられるのである。

このように収益力を表示するために経営者の努力と成果が重視されているので、努力を表わす費用と成果を表わす収益とによる損益計算を中心とした会計基準が構築されることになる。ここでは、価格総計として捉えられる企業活動の流れを、まず収益の流れと原価の流れに分け、一方で当期の成果を表わす収益を確定するとともに、他方で、原価の流れのうち、当期の収益の獲得のために費消した努力部分を費用として算定して、収益と費用を対応させるという手続きを採ることになる。原価の流れの中で、次期以降の収益に対応せしめられる部分は資産として繰り越されることになるので、資産は、現金項目を除いて、繰延費用として一般的に捉えられることになる。

序説では、取引時点での価格総計が重視されていることから、会計測定は取得原価に基づくものとなっている。その結果、資産は現金支出額によって測定されるので、費用も支出額で測定されていることになる。他方、収益は現金または準現金資産による測定が望ましいとされている（Paton=Littleton(1940) p.53, 訳p.91）。このように費用と収益が現金収支に基づいて測定

されているので、それに基づいて算定される損益も現金収支に基づいたものになっているといえるであろう。

3 A A A 1957年会計基準

アメリカ会計学会（A A A）が1957年に公表した「会社財務諸表会計および報告諸基準」（Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements, 以下、1957年基準と略）は、アメリカの会計学界で公式の見解として初めて資産の本質に用役潜在性の考えを導入したもので（藤井（1997）p.92）、会計的利益概念に新しい傾向をもたらすきっかけとなった基準である（若杉（1985）p.123、津守（1990）p.30⁵⁾）。

1957年基準では、会計の主たる役割を、企業諸活動の理解に不可欠な情報蒐集と伝達としている（p.52、訳p.191）。また、公表財務諸表に関連してであるが、投資家が投資の決定をしたり経営者に対して支配権を行使するとき財務諸表を利用する事実を第1に重視すべきであるとも述べている（p.58、訳pp.202-203）。どのような情報が役立つかということは明確にされてはいないが、投資家の意思決定に対する財務諸表の役割が意識されているということが出来るであろう。

そこで、報告対象期間中に発生した取引の結果をもれなく財務諸表に含めることになるが（p.59、訳p.203）、これと関連して会計諸手続や財務報告は企業実体やその活動に関心があるとも述べている（p.53、訳p.192）。1957年基準でも、企業の活動を会計の対象としているといえるであろう。しかし、1957年基準では、特に資産に関してその実体を用役潜在性と捉え、企業活動における用役潜在性の取得や形態転化の記録が重視されていることから（p.54、訳p.195）、企業実体の活動における用役潜在性の動きが会計の対象にな

5) 本稿での1957年基準についての引用等については、中島（1964）所収の原文および邦訳のページを本文中に併記した。

っていると考えられる。

この用役潜在性の内容は明確ではないが、会計計算上は、資産に内在している用役潜在性を評価するために、「資産が生み出すすべての流れの将来の市場価格を確率と利子率とによって現在価値に割り引いたものの合計額」(p.55, 訳pp.195-196)での評価が基本となっている。序説が取得原価を基本としていたのとは異なり、用役潜在性を表わすために現在価値が基本とされ、取得原価とは別の測定を取り上げている点で大きく転換しているのである。ただし、この評価は貨幣的資産にとっては利用できるとしても、非貨幣的資産に対しては実行困難なので、それに対しては取得原価が適用されることになる (p.55, 訳pp.196-197)。

このように用役潜在性を表わすために資産が重視されているのであるが、損益の算定は、収益と費用との対応⁶⁾によってなされている (p.56, 訳p.198)。1957年基準は、損益について、①企業実現純利益と②株主純利益という2つの利益概念を主張している。前者は企業の能率を表示するものであり、後者は企業実現純利益に、支払利子、法人所得税、利潤分配性的分配額、債務免除、贈与を含めたものである (p.56, 訳p.198)。このように2つの損益概念が示されているのであるが、いずれにおいても、収益は企業が顧客に提供した製品や役務を金額で表示したものであり (p.56, 訳p.198)、費用は原価のうち次期以降の業務活動に貢献をしないものである (p.57, 訳p.199)。費用は、もはや用役潜在性を持たなくなった資産、または資産が持っている用役潜在性のうちの収益の獲得のために費消した部分である。そこで費用と収益を関連づけると、費用が用役潜在性の投入、収益が用役潜在性の獲得という流れを表わすようになっていえるであろう。つまり、1957年基準では、資産に内在する用役潜在性の取得、費消、生成という一連の企業活動の流れを貸借対照表と損益計算書とを使って表わし、特に損益計算書では用役

6) 1957年基準では、費消済原価 (expired costs) という表現が使用されている。

潜在性の費消と生成のプロセスの部分を表わそうとしていると考えられるのである。

このように理解できるとすれば、ここでの損益は用役潜在性の純増減ということになり、用役潜在性をもっているのが資産であるから、損益は現金収支に基づくというよりは、基本的に資産全体の変動に基づいているといえるであろう。

4 スプラウズ＝ムーニッツ『会計原則試案』

スプラウズとムーニッツが1962年にアメリカ公認会計士協会（American Institute of Certified Public Accountants）の会計研究叢書第3号として公表した『企業会計原則試案』（A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises：以下、試案と略）は、貸借対照表と損益計算書の連携を重視しながら（Sprouse＝Moonitz（1962） p.5, 訳p.116）、「全ての利害関係者グループの要請に即応する」ような会計原則の形成を試みたものである（Sprouse＝Moonitz（1962） p.1, 訳p.111）。

また、「本書での課題は、税金や配当を考慮する以前における、特定の实体が保有している資源とこれに関する変動とを測定できるような諸原則を形成することなのである」（Sprouse＝Moonitz（1962） p.10, 訳p.122）としている。さらに、実現主義に関して、収益の期間帰属を誤ったり、一般物価水準が変動しているとき、資本の書替えを利益や損失とする危険があるので、これを取り除くことが必要であるとしている（Sprouse＝Moonitz（1962） pp.15-18, 訳pp.129-132）。その結果、ここで想定される会計は次のようなものである。

「利益は企業実体の純資源の増加関数である。したがって利益の構成要素（収益、費用、利得、損失）の測定は資産と負債の側における測定に依存しなければならない」（Sprouse＝Moonitz（1962） p.11, 訳p.124）。そこで「会計の主たる任務（task）は、経済実体の保有する資源の歴史を測定するこ

と、すなわち、全ての資源と全てのこれらの変動とを測定することである」(Sprouse=Moonitz(1962) pp.11-12, 訳p.124)。利益は純資源の純増減として捉えられており、そのため会計の任務は資源とその変動の測定であるとされているが、これがここでの会計の目的であり対象でもあるといえるであろう⁷⁾。試案における会計は、企業が保有する財を対象としたものとなっており、企業活動またはそこにおける財の流れを捉えようとしたものにはなっていないと考えられるのである。そして、このような会計は、経営者、投資家その他への会計の有用性を増大するものであろうとしている(Sprouse=Moonitz(1962) p.17, 訳p.131)。しかし、ここで会計情報がどのような意味で有用なのかということは明らかにされていない。

試案では、このように資源とその変動を重視する会計となっているので、会計の要素の定義でも、資産や持分が中心になっている。

すなわち、資産は「期待される将来の経済的効益(future economic benefits)で、これに対する権利が当期もしくは過年度の取引の結果、企業体によって取得されたものを表す」(Sprouse=Moonitz(1962) p.20, 訳p.134)というように、経済的効益を中心にして定義されている。ここで、経済的効益とは、当該企業に対する資産の物的な役立ちということの意味している(Sprouse=Moonitz(1962) pp.21-22, 訳p.136)⁸⁾。そして、その測定は、資産の効益を測定することに向けられているのである(Sprouse=Moonitz(1962) p.23, 訳p.138)。

負債については、「資産を譲渡すべき、あるいは用役を提供すべき債務で

7) さらに「われわれにとっての関心事は、この実現主義にあるのではなくて、現実的な諸要素、資産と負債の変動、ならびにこの変動と結びつく(この変動に由来する)利益への影響なのである」(Sprouse=Moonitz(1962) p.15, 訳p.128)とも述べられている。

8) FASB 概念ステートメントでも、同じ表現が利用されているが、試案では将来のキャッシュフロー生成能力というような意味づけはされていない。なお、Sprouse=Moonitz(1962)では、経済的効益という言葉の代わりに、資産の経済的用役(economic services)という言葉も使用している。

あり、過年度もしくは当期の諸取引から生じかつ決済を要する債務である」(Sprouse=Moonitz(1962) p.37, 訳p.156)としている。他方、所有主持分は「企業の資産に対する残余持分額によって表される」(Sprouse=Moonitz(1962) p.38, 訳p.157)とされている。

そして、これらの定義を受けて、利益については「物価水準の変動、もしくは追出資から生じる当該期間中の投下資本額の変動、ならびに所有主へのあらゆる種類の分配以外の、所有主持分の増加額である」(Sprouse=Moonitz(1962) p.45, 訳p.166)と定義されている。所有主持分は純資産に等しいと考えられるので、損益の内容は純資産の変動に基づいたものになっているのである。

このような論述の進め方から考えて、試案では、損益は貸借対照表で算定されるようになっているといえるであろう。これに対して、収益と費用は、利益の構成要素として位置づけられている(Sprouse=Moonitz(1962) p.45, 訳p.167)。収益については「財貨の生産もしくは引渡しならびに用役の提供に起因する企業の純資産の増加である」(Sprouse=Moonitz(1962) p.46, 訳p.167)、また、費用については「収益の創造に際しての経済的用役の使用、もしくは政府当局による課税の結果生ずる純資産の減少である」(Sprouse=Moonitz(1962) p.49, 訳p.171)と定義されている⁹⁾。試案では、貸借対照表において損益が算定されるようになっていと考えられるのであるが、そのため収益と費用は純資産の増減を反映するようなものとして定義されているといえるであろう。

5 APB第4号ステートメント

アメリカ公認会計士協会(AICPA)の機関として1959年に設定された会

9) 試案におけるこれらの定義について、討議資料では資産負債アプローチの特徴が明らかにされていると述べている(FASB(1976) par.210)。

計原則審議会（Accounting Principles Board: A P B）が1970年に公表した第4号ステートメント『企業財務諸表の根底にある基礎概念と会計原則』（Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises, 以下、第4号ステートメントと略）は、意思決定有用性アプローチを公式に述べた最初の原則であり（西田・奥村（1997）p.13, 津守（1990）p.46）、損益の概念を損益計算書を中心としたものから貸借対照表を中心としたものに転換させたものであるともいわれている（津守（1990）p.30）¹⁰⁾。

第4号ステートメントでは、会計の基本目的を、現在および将来の所有者と債権者の意思決定に有用な情報の提供としている（AICPA(1970) par.73）。そして、この基本目的を満たすために、さらに一般目的と質的目的の2つが述べられている。一般目的は財務会計情報の内容に関するものであり、質的目的は財務会計情報を有効なものにする特性に関するものである（AICPA(1970) par.73）。ここで、会計の対象や損益計算に関わりが深い一般目的については、①企業の経済的資源や義務に関する情報提供、②企業の営利活動から生じた純資源の変動に関する情報提供、③企業の潜在的収益力を推定する手がかりとしての情報提供、④経済的資源や義務の変動に関する他の必要な情報の提供、⑤財務諸表に関連したその他の情報提供の5つがあげられている¹¹⁾（AICPA(1970) pars.77-81）。

このように一般目的は全体として企業の経済的資源と義務およびそれらの変動を中心とした情報提供をするものとなっているといえるであろう。この

10) 討議資料では、第4号ステートメントについて、その第6、7、8章を除けば資産負債アプローチを反映している（FASB(1976) par. 47 footnote）とする一方で、繰延項目を認めている点でこれを収益費用アプローチとして扱ってもおり（FASB(1976) pars. 215-217）、その位置づけは明確ではない。

11) 質的目的には、目的適合性、理解可能性、検証内能性、中立性、適時性、比較可能性、完全性の7つが上げられており（AICPA(1970) pars. 88-94）、このうち目的適合性が最も重要な質的目的であるとされている（AICPA(1970) par. 87）

目的を達成するために会計の対象は経済的資源や義務とそれらの変動そのものということになってくる。ここで、経済的資源とは「経済活動を行なうために入手可能な、量的に制約された手段」であり、生産資源やそれに対する契約上の権利、生産物、貨幣、貨幣を入手する請求権、他企業に対する所有主持分が例示されている（AICPA(1970) par.57）。経済的義務は「将来、他企業に対して経済的資源を移転したり、用役を提供するという現在の責任」であり、貨幣を支払うべき義務と財貨または用役を提供すべき義務が例示されている（AICPA(1970) par.58）。そして、経済的資源から義務を差し引いた残余が残余持分または所有主持分となっている（AICPA(1970) par.59）。しかし、第4号ステートメントでは、これら経済的資源、義務そして所有者持分の変動を捉えるために、その変動を引き起こした事象をさらに対象としている（AICPA(1970) par.61）。このことは、第4号ステートメントが、会計の測定との関連で、企業の経済活動を会計の主題とし、その経済活動を表すために経済的資源の創造、蓄積、使用に関する測定と報告を会計が扱うとしている（AICPA(1970) par.118）こととも関わっていると考えられる。第4号ステートメントは、保有している経済的資源の流れを通じて企業の経済活動を捉えようとしている（AICPA(1970) par.66）のであり、その点では1957年基準と似ているといえることができるのである。

このように対象を経済的資源と義務としているので、それらが資産、負債、資本の定義の基礎となっており（AICPA(1970) par.60）、また経済的資源や義務の変動についての原因が収益と費用の基礎として位置づけられてきているのである（AICPA(1970) par.61）。

そして、損益計算については、所有主持分の純増減額とされている（AICPA(1970) par.134）。ここで所有主持分は期末の純財産、すなわち純経済的資源額と考えられるので、損益はこの純経済的資源の変動額となり、したがって、現金の収支に基づくというよりも資源全体が損益を表示することに関わっているといえるであろう。しかし、第4号ステートメントでは、損益は

貸借対照表ではなく損益計算書で算定されるとしている（AICPA(1970) par.134）。つまり貸借対照表では期末の所有主持分の算定をすることにとどまっており、その金額のうちいくらが当期生じた損益であるかは損益計算書で算定されるという関係になっているといえるであろう。

6 FASB 概念ステートメント

財務会計基準審議会（FASB）が公表した一連の『財務会計諸概念ステートメント』（Statements of Financial Accounting Concepts, 以下、概念ステートメントと略）では、第4号ステートメントと同様に、財務報告の基本目的を「現在および将来の投資者、債権者その他の情報利用者が合理的な投資、与信およびこれに類似する意思決定を行なうのに有用な情報を提供しなければならない」（No.1, par.34）と述べている¹²⁾。討議資料でも述べられているように、投資者や債権者は将来多くのキャッシュインフローを獲得することを目指して企業に投資している（または、投資しようとしている）が、彼らが得ようとしているキャッシュインフローは投資先の企業のキャッシュインフローと関わっている（No.1, par.25）。そこで、財務報告の基本目的は、より具体的には、投資した企業における正味キャッシュインフローの見込額、その時期と不確実性をあらかじめ評価するのに役立つ情報を提供することになってくる（No.1, par.37）。そこで、企業が良好なキャッシュインフローを生成する能力が投資者の予測において重要になってくるのであるが、それは財務報告の具体的な内容として「企業の経済的資源、かかる資源に対する請求権（当該企業が他の企業に対して資源を譲渡しなければならない債務および出資者持分）、ならびにその資源およびこれらの資源に対する請求権に変動をもたらす取引、事象および環境要因の影響に関する情報を提供しなければ

12) 概念ステートメントからの引用等については、本文中にその号数とパラグラフ番号を記している。

ばならない」(No.1, par.40)とされているのである。キャッシュフローを予測しようとする投資者にとって、経済的資源はキャッシュフローをもたらす源泉であり、義務は将来キャッシュアウトフローの原因として捉えられているのである(No.1, par.41)。しかし、経済的資源や義務の表示だけではなく、概念ステートメントではさらに、投資者債権者などの関心は「企業のキャッシュフローに関する直接的な情報よりもむしろ稼得利益に関する情報についての関心に主として結びつく」(No.1, par.43)として、財務報告の焦点は企業の業績情報であるとするのである。

このように経済的資源や義務と業績を中心にした情報提供を目的としているので、概念ステートメントではそれを対象にして表示する会計が考えられることになる。そこで、5勘定の定義では、資産を経済的資源(経済的便益)を内容とし(No.6, par.25)、負債を義務(経済的便益の犠牲)を内容として(No.6, par.35)定義しているのである。そして、持分が資産と負債の差額として定義され(No.6, par.49)、それを受けて、損益(包括利益)は、持分の変動として定義されているのである(No.6, par.70)。これに対して、収益と費用は、それぞれ資産の流入(増加)(No.6, par.78)と資産の流出(費消)(No.6, par.80)とを基本的にその内容とするものとして定義されている。

持分が純経済的資源(純経済的便益)と理解できるので、ここでの損益は総体としての経済的資源を内容としたものと理解することができるであろう。そして、概念ステートメントでは、資産、負債、持分の3要素によって損益の算定が可能になっているのである。そこで、損益計算書の位置づけが問題になってくるのであるが、概念ステートメントでは、討議資料および試案と同様に、損益計算書は損益の内訳を示すものとされているのである(No.5, pars30-31)¹³⁾。

13) 貸借対照表での損益算定と損益計算書でのその内訳を示すという関係から生じた問題とその調整を図ったのが、財務会計基準書130号『包括利益の報告』であろう。この基準

7 結びに代えて

ここまで、資産負債アプローチと収益費用アプローチの相違を、それぞれの持つ「視点」、すなわち目的と対象とに求め、それらがいくつかの代表的な文献等でどのように考えられているかを見てきた。検討した文献が少ないが、目的や対象に資産負債アプローチ的な特徴があっても損益計算が資産と負債を中心とした体系にははずがなっていないのである。目的や対象の捉え方と損益計算や損益の内容とは、単純に対応していないことがわかるのである。¹⁴⁾そこで、本稿で検討した文献について、その関係を整理すれば次のようになるであろう。

序説では、会計の目的のひとつとして収益力が指摘されている。収益力の重視は1930年代以降のアメリカの特徴といわれている（中島（1970）p.72，若杉（1985）p.79）が、序説の収益力は努力と成果の比較による経営者の能率を表示するものと考えられている。成果を獲得するために、どれだけ効率よく努力したのかを表示するために、特に交換取引に内包する価格総計を対象として収益と費用との差額でそれを会計上表示しようとしているのである。ここで、価格総計は取得原価主義と結びつくが、それが重視されるのは、その数字が客観性をもっていることに加えて、経営者の合理的な行動という仮定の下、取得原価が取引時点でもっとも合理的と判断した金額を表してい

書は、これまで公表されてきた財務会計基準書の一部において、包括利益を構成すると考えられる項目が持分の1項目として表示されるにとどまり、損益計算書（包括利益計算書）に反映されていないということに対して、それらを包括利益計算書などでも表示するように要求したものであるが、このことは逆に貸借対照表が損益を算定しているということを示したものと理解することもできるであろう。

14) もっとも、討議資料においても、資産負債アプローチでは損益を純資産の純増減として考え、会社の保有している財産と関連づけていたのに対して、収益費用アプローチについては、単に収益と費用との差額というだけで、その内容をそれほど明らかにしているわけではない。このことは、収益費用アプローチを幅のあるものとして理解していること（FASB(1976) par.215, 218, 219）と、関連しているのであろう。

るからである。その結果、現金収支と結びついた評価となるため、収益が現金の収入と結びつき、費用が現金支出で評価された原価の費消分となっている。収益と費用との対応による損益は、現金の純増減を内容としたものになっているといえるであろう。

しかし、この収益力の重視は、AAA1957年基準では後退して、用役潜在性の表示が重視されてくる。1957年基準になると、序説と同じく企業活動を対象としつつも、特に資産に関してそれに内包される用役潜在性をとらえて、その流れを客観的に表示することが主張されてくるのである。努力と成果ではなく、企業における物の流れを捉えることに移行しているのである。だが、ここでも損益は収益と費用との差で計算されるとなっているので、収益は用役潜在性の獲得、費用は用役潜在性の費消と考えられるので、両者の比較による損益は、用役潜在性の純増減分を内容としたものになっているのである。

試案でも、企業が保有している財産とその変動を対象とする会計が考えられている。しかし、試案では、貸借対照表における期首と期末の財産の有高の比較による損益計算が中心であると考えられ、収益や費用はその内訳を示すものとして位置づけられている。ここで算定される損益は財産の純増減を内容としたものになっているのであるが、企業活動を貸借対照表と損益計算書とを通じて捉えるというよりは、貸借対照表を中心にして財産そのものを捉えようとしていると考えられる。そして、このような会計はFASBの概念ステートメントにおける会計とかなり近いものになっているのである。

第4号ステートメントでも、「意思決定に有用な情報の提供」が基本目的として明示され、さらに一般目的として経済的資源や義務とその変動を中心とした情報提供が主張されるようになっており、この一般目的を受けて、経済的資源や義務およびそれらに変動を及ぼす原因を対象にしている。しかし、損益計算としては、試案とは異なり、収益と費用との差としてその純増減を捉えようとしている。損益計算の中心は損益計算書におかれていると考えられ、このことは、第4号ステートメントの場合、企業の経済活動を捉えるこ

とも関心をもっている（AICPA(1970) pars.116, 118）ことと関連するであろうし、さらにそれは当時の「利益重視」の慣行に配慮した結果（AICPA(1970) par.186）からでもあるだろう。その結果、基本的に経済的資源を内容とする損益計算なのであるが、他方で繰延費用や繰延収益が含まれるものとなってしまっているのである。

この後、1973年にアメリカ公認会計士協会の『財務諸表の目的』（いわゆる Trueblood 委員会報告）が公表され、キャッシュフローに関する情報提供が会計目的として明確にされるが、それがFASB概念ステートメントにも影響を与えてくる。概念ステートメントは現在および潜在的投資家債権者などが投資している（または投資するかどうか考えている）企業のキャッシュフロー生成能力の評価に役立つ情報の提供が目的とされ、具体的にはさらに経済的資源とそれに対する義務などの情報が役立つとして、試案や第4号ステートメントでは曖昧だった経済的資源についての情報の意思決定に対する有用性が示されるのである。そこで、『概念ステートメント』も、経済的資源やそれを他の実体に移転する義務そのものおよびその変動を捉えようとしているのであるが、資産は将来キャッシュフローをもたらす原因であり、負債は将来のキャッシュアウトフローをもたらす原因である。このように資産と負債を企業のキャッシュフロー生成能力と関連づけ、それらの期末時点での保有状況とそれに基づく純資産の期首と期末との比較によって損益を算定するようになっているのである。試案と同様に、損益の算定に関してのみいえば貸借対照表があれば良いのである。

参 考 文 献

- American Accounting Association(1957), "Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements". AAA.中島省吾訳編『改訂A.A.A.会計原則』所収,中央経済社, 1964年。
- American Institute of Certified Public Accountants(1970), *Statement of The Accounting Principles Board No. 4: Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial*

Statements of Business Enterprises. AICPA. 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, 1973年。

- Financial Accounting Standards Board(1976), *FASB Discussion Memorandum, An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*. FASB. 津守常弘監訳『FASB財務会計の概念フレームワーク』中央経済社, 1997年。

- Financial Accounting Standards Board(1978), *Statement of Financial Accounting Concepts No. 1: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*. FASB. 平松一夫・広瀬義州共訳『FASB財務会計の諸概念(改訳版)』中央経済社, 1990年。

- Financial Accounting Standards Board(1984), *Statement of Financial Accounting Concepts No. 5: Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*. FASB. 平松一夫・広瀬義州共訳『FASB財務会計の諸概念(改訳版)』中央経済社, 1990年。

- Financial Accounting Standards Board(1985), *Statement of Financial Accounting Concepts No. 6: Elements of Financial Statements; A Replacement of FASB Concepts Statement No. 3 (incorporating an Amendment of FASB Concepts Statement No. 2)*. FASB. 平松一夫・広瀬義州共訳『FASB財務会計の諸概念(改訳版)』中央経済社, 1990年。

- Financial Accounting Standards Board(1997), *Statement of Financial Accounting Standards No.130: Reporting Comprehensive Income*. FASB.

- Sprouse, R.T. and M.Moonitz(1962), *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*, Accounting Research Study No.3, 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, 1962年。

- Paton, W.A. and A.C. Littleton(1940), *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association. 中島省吾訳『会社会計基準序説』森山書店, 1958年。

- Yuji Ijiri(1980) "An Introduction to Corporate Accounting Standards: A Review" *Accounting Review*, Vol.55, No. 4, OCT, pp.620-630.

- 津守常弘(1990)「米国における利益概念の変化とその問題性」立命館経営学, 第28巻第6号。

- 中島省吾(1970)『新版会計基準の理論 — AAA会計基準の理論構造 —』森山書店。

- 西田博・奥村陽一(1997)「会計の理論的枠組みにおける目的論」『スタディ・グループ会計の理論的枠組みに関する総合的研究(最終報告)』第1章所収, 日本会計研究学会。

- 藤井秀樹(1997)『現代企業会計論』森山書店。

- 若杉明(1985)『企業利益の測定基準』中央経済社。

付記：本稿は文部省科学研究費補助金(奨励研究(A))による研究成果の一部である。