

## 会計基準設定における基礎構造の性質（1）

—アメリカにおける 1990 年以前の歴史的考察—

高松 正昭

### 1. はじめに

1929年の世界大恐慌で壊滅的打撃を被ったアメリカ証券市場の再建過程において、証券法および証券取引法は、企業情報のディスクロージャーの拡充を通して企業社会を監視する政策をとった。そのためには、適法性の自主審査（due diligence）は不可欠であり、とりわけ開示すべき会計情報の質と量を規制するにあたって、専門職業会計人の協力が求められた。1932年のアメリカ会計士協会（AIA）の株式取引所協力特別委員会によるニューヨーク株式取引所株式上場委員会宛ての書簡は会計基準の必要性を最初に指摘したことで知られている。その後、強制監査の導入に伴い、依拠すべき会計基準に対する関心が高まった。AIA は、1934年に『株式会社社会計の監査』を、1936年に『独立公共会計士による財務諸表の監査』を公表して会計基準の体系化を模索し、また1938年には Sanders, Hatfield and Moore に依頼して『会計原則書』を作成させるとともに、会計手続委員会（CAP）を発足させ、会計基準の整備に努めた。

CAP は51の「会計研究公報」（ARB）を公表したが、特定の会計問題が生じるたびに個別的对処してきたので、首尾一貫した会計基準が形成されず、会計実務の多様性と相違の幅を狭めることができなかった<sup>1)</sup>。それゆえ、場当たりのでなく、体系的に会計基準を設定するためのある種の基礎構造（fundamental structures）を構築し、それから論理的で整合的な会計基準を導出すべきであると考えられた。May は Powell への書簡の中で「パッチワークの時代は終わった。システムを全体的にみて、会計哲学とはいわないにしろ、少なくとも問題全体を眺望する考え方を展開させる時代である。」[Powell, 1960, pp.40-41; 1961, p.31] と述べている。このことは、「会計ルールは、法律のルール以上に、論理よりも経験の所産である」[May, 1943, p.viii] とする伝統的な基準設定観の再考を認めるものであり、経験の蒸留に止まることなく、論理による鍛造の重要性を指摘したものであった。

当時のアメリカ公認会計士協会（AICPA）会長であった Jennings [1958] の研究重視志向もあって、会計基準がどのようなものであれ、それが研究によってもたらされるという期待が高まった。会計専門職業にとって、基準設定の全責任を負うことを避けるとともに、監査意見を表明する独立性に影響を与えないように、研究に頼ることを期待したのではないかという皮肉な

見方もできるが、「権威による強制」よりも「真理による説得」が重視されたと見る方が妥当であろう<sup>(2)</sup>。1959年にCAPは会計原則審議会(APB)に組織替えされるとともに会計調査研究部(ARD)が併置され、両者の緊密な協力の必要性が強調された。Moonitzが初代研究部長として招聘され、1961年に会計調査研究書第1号『会計の基礎的公準』(ARS No.1)を公表する。それはAICPAの研究計画特別委員会レポートで指摘された3つの層—公準, 原則, 規則あるいは指針—を実現するための第一歩であった<sup>(3)</sup>。しかし、Moonitzがその翌年の1962年にSprouseと共同で会計調査研究書第3号『企業の広範な会計原則試案』(ARS No.3)を上梓し、提案された公準から導出される会計基準のひとつの理想型を示したところ、それらの研究成果が当時の会計実務との極端な乖離を理由に拒否されてしまう。

このように、会計専門職業界の保守性(変化への恐れ)を示す不幸な出来事があったけれど、会計基準を確固とした基礎構造の上に構築しようとする希望と期待は根強く持続した。APBはAPBステートメント第4号『営利企業の財務諸表の基礎にある基礎的概念および会計原則』(APB Statement No.4)を発表してその希望と期待に応えようとしたが、その現状肯定的な姿勢にまたしても批判が集まった<sup>(4)</sup>。それゆえ、後継組織である財務会計基準審議会(FASB)は、1973年の出発に際して、諸法の基である憲法に擬する「概念フレームワーク」(conceptual framework)の構築に精力を傾注したことはよく知られている。

本稿の目的は、アメリカにおける会計基準の基礎構造の構築に関する1990年までの歴史的考察を試み、そこで議論された基礎構造の性質と特徴を概観することにある。

## 2. 『会社会計基準序説』における会計基準の基礎構造

その会員に多くの学術的研究者を抱えているアメリカ会計学会(AAA)は、創立時の目的のひとつに、「会計原則や会計基準を設定し、企業、公共会計士や私的会計担当者、政府諸団体によるその承認あるいは採用を求めること」[AAA, 1936, p.1]を挙げ、会計基準の設定に関心を示してきた<sup>(5)</sup>。1936年に当時のAAA会長のKohlerの指導の下、「会社財務諸表の基礎となる会計原則試案」が公表されたが、わずか5ページの文字通り試案的な原則集にすぎず、それを補強し完全にするための理論的基礎を必要とした。Paton [1980]自身の回顧によれば、AAA執行委員会の議論は遅々として進まず、その様子を見かねて、Littletonの発議により『会社会計基準序説』が共同提案されたといわれる<sup>(6)</sup>。その序文は次のように述べる。

「われわれは、会計基準そのものを述べるのではなく、会計の基礎的な観念を体系的に織り合わせようと試みた。その意図するところは、それにもとづいて会社会計基準の一連の表明を行うようなひとつのフレームワークを構築せんとすることにあった。会計の理論は、ここでは、もし必要とあれば、基準という形で簡潔に示すことができる整合的、組織的かつ首尾一貫した原理の体系(a coherent, coordinated and consistent body of doctrines)とみなされている。」  
[Paton and Littleton, 1940, p.ix]

Paton and Littleton はそのような基礎的なフレームワークを基礎概念 (basic concepts) と呼び、「会計の基本的な概念または命題は、他の分野におけるそれと同様に、それ自身かなりの程度の仮定であるか、あるいは決定的な証明または証拠に制約されない仮定であると考えられる。」[p.21] と定義している。このことは、直ちに、Paton の1922年の『会計理論』における主張を連想させる。それによれば、会計は複式簿記が暗示する正確性や確実性の外貌と違って常に判断や見積もりを内包しているが、その判断や見積もりの背後には一連の一般的仮定 (a series of general assumptions) があり、その適正性を支えているというのである。彼は、これらの一般的仮定を、公準 (postulates) あるいは基礎的前提 (fundamental premises or propositions) と呼び、次のように述べている。

「要するに、繰り返し指摘するが、これらの基礎的前提の多くは完全に論証ないし証明されえない。……しかし、会計実務の状況や目的の観点からすれば、それらは、おおむね、全く合理的である。それらは主として便宜性 (expediency) の諸仮定であり、それ無しには、会計士は手続を行うことは不可能であろう。」[Paton, 1922, p.499]

当時の会計の著作物のほとんどが会計士のための手引書であったことを考えると、彼の『会計理論』というタイトルには、会計にも論理 (単なる経験と異なる抽象あるいは普遍) の必要性を強調する意図があったことは明らかである。Paton のような経済学の教育訓練を受けてきた者にとって、当時の会計実務の混沌を整序するために、経済学者の知恵、すなわち「経済学者は、集団意識を示し始めた時以来、彼らの主題が社会哲学の一分野であると常に考えてきた。……彼らは、人間行動に関する一群の (多かれ少なかれ) 自明の前提から、全体的な思考体系を展開し、またその思考体系を主として演繹的方法によって展開するように努めてきた。」[Canning, 1929, p.6] を借用することは自然であった<sup>(7)</sup>。

試みに、『会計理論』の公準群と『会社会計基準序説』の基礎概念群を並列すると次のようになる<sup>(8)</sup>。

## 『会計理論』の公準群

- ①企業実体
- ②ゴーイング・コンサーン
- ③貸借対照表等式
- ④財政状態と貸借対照表
- ⑤原価と簿価
- ⑥原価の発生と利益
- ⑦順序

## 『会社会計基準序説』の基礎概念群

- ①企業実体
- ②事業活動の継続性
- ③測定された対価
- ④原価の擬着性
- ⑤努力と成果
- ⑥検証力ある客観的証拠

もっとも重要なことは、これらの公準あるいは基礎概念の整合性であろう。会計基準の基礎構造の役割は財務諸表の作成者 (経営者)・利用者 (利害関係者)・検証者 (会計専門職業人) が会計基準を適用あるいは解釈する際の共通の判断規準を提供することにあり、彼らの多様な判断の幅を狭めるとともに、妥当な判断であると確信させる教育的機能も付加するためには、諸概念の

論理的で厳密な整合性がまず何よりも求められなければならないからである。それゆえ、両者とも企業実体からスタートし、首尾一貫して演繹的に展開されている<sup>(9)</sup>。しかし、両者の指向する会計モデルが異なっている（今日用語法でいえば、前者は資産負債アプローチ、後者は収益費用アプローチ、すなわち財務報告における貸借対照表重視対損益計算書重視、評価論における時価主義対原価主義）のは何故だろうか。

もちろん、(1)『会社会計基準序説』が取得原価主義を標榜する「会社財務諸表の基礎となる会計原則試案」<sup>(10)</sup>の補強を意図して著されたこと、(2)共著者である Littleton が筋金入りの取得原価主義者であること、の影響は無視できまい。また、Paton 自身、初期の極端な時価主義の立場から徐々に原価主義を認める方向に移行してきた経緯もある。しかし、黒澤 [1956, p.294] がいうように、Paton の評価論の基調は時価主義である<sup>(11)</sup>。学界のリーダーの一人として、当時の理論的基礎の喫緊の必要性に鑑み、取得原価主義の会計基準を擁護する基礎構造を展開してみせるとともに、第7章で取替原価を補助的情報として取り入れる可能性を示唆することで折り合ったのではないかという推測はできる。

しかし、より根本的には、公準であれ基礎概念であれ、それらが現実の経済社会と会計基準を結びつける連結器であることに注意を向けなければならない。会計基準の基礎構造の性質は、観察者である Paton が経済社会における企業の現実 (reality of the business) をどのように切り取ろうとしているかの視点、つまり企業観に強く左右されていると考えることが妥当であろう。その意味で、会計基準の概念構造の出発点としての企業実体は、単に会計単位であるだけでなく、企業に関わる人々の社会的相互関係を反映しており、人間の表現活動である会計の役割認識（目的あるいは広い意味の機能といってもよい）と強く結び付いているのである<sup>(12)</sup>。

株式会社の規模の拡大と生産力の発展という1920年代以前のアメリカ産業社会の現実、当時支配的であった Sprague や Hatfield に代表される資本主会計 (proprietary accounting) 批判へと Paton を向かわせ、資本主とは独立した企業実体を理論構成の基礎に置かした。そこでは、企業実体は Adam Smith 流の自由主義経済の基幹であり、その経営管理を担当する経営者との概念的等値が想定されている。

「経営者の概念はまさに経済的単位としての企業実体の概念であるに違いない。そして、繰り返し言われているように、近代会計の奉仕すべきもっとも重要な目的が経営管理の合理化にあるならば、会計人は必然的に、経営者の観点を大いに採用しなければならない。」[Paton, 1922, p.478]

経営者は、理念的には、利己心なく、誠実に企業を運営し、企業価値を最大化することで、利害関係者の要求を結果として予定調和的に満たすとみなされた。関心の中心は資産であり、時価（取替原価）を評価基準の基礎に据える。資産は価値の唯一の客観的宿りであり、企業実体に対する負債や残余持分の証拠となるからである。このような貸借対照表の重視は植民地時代におけるイギリス会計の影響や短期債権者の強い要請もあるが、「価値の人」(a value man) と自認する Paton の視点が働いているとみてよいだろう<sup>(13)</sup>。

他方、1930年代以降の所有と経営の分離の進展、企業の公共的性格の強調、強制監査に伴う会計専門職業に対する期待の増加という企業の現実企業実体と経営者との概念的等値を希薄化せしめた。新古典派経済学の自由主義経済は、世界大恐慌以降、ケインズ経済学の介入主義に取って代われ、政治的にはニューディール政策のような壮大な社会的実験を生み出した。証券制度の再建はその一部であり、ナイーブな投資家の保護と配当可能利益の客観的計算（損益計算書）に関心が集まったことが背景にある。経営者は利己心をもつ利害関係者の一人として規制の対象となり、受託責任（stewardship）あるいは会計責任（accountability）をより強く負荷されることとなった<sup>(14)</sup>。ただ、経営者も、その受託責任あるいは会計責任の遂行にあたって、自らの正直さと高潔性を証明するとともに、確実な監査証跡となり得るように、過去の事実である取得原価主義情報を重視することに異存はなかったといえる。

このように分析すると、『会社会計基準序説』における会計基準の基礎構造は次のような特徴をもつことが分かる。

(1) 会計基準の基礎構造は財務諸表の作成者・利用者・検証者の判断の基礎となる公準群あるいは基礎概念群から構成されている。それらは「それ自身相当程度仮定的な事項」または「決定的に論証ないし証明されえない仮定」の集合<sup>(15)</sup>であり、首尾一貫した論理的整合性をもち、演繹的に展開されている。演繹的な論理的整合性こそ合理的判断の基礎である<sup>(16)</sup>。

(2) 公準群あるいは基礎概念群を構成する諸仮定は経済社会における企業の現実を観察者がどのように切り取るかに依存する。ふつう、観察者の視点は社会経済環境の変化とその解釈のような外在的な時代的・社会的文脈に左右されるが、稀には観察者の内在的文脈（研究の深化や思索軸の変化、あるいは世俗的な立場など）に影響を受けることもある。

(3) それゆえ、会計基準の基礎構造は変化せざるを得ないが、多分に現実説明的な後知恵として形成されることを認めざるを得ない。ある基礎構造が財務諸表の作成者・利用者・検証者による会計基準の適用あるいは解釈の共通の判断規準として適切に機能するためには彼らの支持を得なければならないからである。『会社会計基準序説』が長い間影響をもち続けえたのはそこで示された基礎構造の現実性が受け入れられた結果であるといえる<sup>(17)</sup>。

### 3. 会計調査研究書第1号『基礎的会計公準論』における会計基準の基礎構造

AICPA 研究計画特別委員会が示した会計基準の基礎構造もまた公準と呼ばれたが、次のように記述されるだけで、その定義は必ずしも明らかではない。

「公準は数も少なく、原則が依拠する基礎的仮定（basic assumptions）である。それらは必然的にビジネス社会のすべての部分の経済的・政治的環境ならびに思考様式や慣習から導き出される。しかし、会計専門職業は、原則の設定や、それらの原則を特定状況に適用するための規則あるいはその他の指針の展開に際して、有意味な基礎を提供するために、公準とは何かについての理解と解釈を明白にしておかなければならない。」[AICPA, 1958, p.63]（傍点・筆者）



しかし、Moonitz は、この定義に従い<sup>(18)</sup>、会計調査研究書第1号（ARS No.1）において、次のような3つの公準群を提示した。

環境的公準	付随的公準	当為的公準
A-1 量的表現	B-1 財務諸表	C-1 継続性
A-2 交換	B-2 市場価格	C-2 客観性
A-3 実体	B-3 実体	C-3 一貫性
A-4 期間	B-4 暫定性	C-4 安定単位
A-5 測定単位		C-5 明瞭表示

環境的公準群は会計を取り巻く経済的・政治的環境の観察の結果抽出された命題 (propositions) である。観察の主たる対象はもちろん経済活動にあり、その本質は「希少資源の効率的な欲求充足活動、すなわち富（財貨および用役の形をとる）の生産・保全・分配・消費にある」とみる。経済活動はまた、常にカオス的狀況の中で行われるのではなく、ある種の秩序（慣習や形式や法律や制度など）の影響を受けることに注意しなければならない。生産資源の私的所有、市場の役割、労働の自由といったアメリカ経済の特徴はそうした秩序の一部を構成しており、人々の経済活動のある程度パターン化し、蓋然的な予測可能性 (predictability) を確保する<sup>(19)</sup>。しかし、より予測可能性を高め、経済活動の不確実性に対処し、効率的に経済活動を遂行するためには、〈量的表現〉すなわち数量的情報による管理を仮定することは不可欠である。とくに、市場経済における〈交換〉過程は経済活動に携わる人々の思惑を反映した結節点であり、そこで設定された交換価格が人々の基本的行動指針となるがゆえに重要な命題となる。経済活動が多様な〈実体〉によって遂行されること、特定の〈期間〉ごとに経済活動の成果を明らかにしなければならないこと、〈測定単位〉としての貨幣が使用されること、も環境の観察値にもとづく命題である<sup>(20)</sup>。

これに対して、付随的公準群は経済的・政治的環境の中に存在する会計自体の観察から生じる命題である。もちろん、付随的 (supplementary) とは、環境と関係する (related to) という弱い意味を含んでおり、付随的公準群が環境的公準群から派生したものであることを暗示しているが、演繹的に導出されたものとは考えられていない。この点に関する Moonitz の説明は極めて曖昧であり、「上で述べた諸命題（環境的公準群—高松）と会計の領域との関係は次のような定義によって例証される」[Moonitz, 1961, p.23] と述べるだけである。そして、次のような定義とは会計の機能 (function) に関する定義なのである。

「会計の機能は、(1) 特定の実体が保有している資源を測定すること、(2) これらの特定の実体に対する請求権と、その実体の内部における持分権を反映させること、(3) これらの資源、請求権および持分権の変動を測定すること、(4) 特定の期間にその変動を割り当てること、(5) 上で述べた諸行為を、公分母としての貨幣で表現することである。」[Moonitz, 1961, p.23]

環境の中に存在する会計を観察するにあたって、その環境の中で会計が求められる機能を記述

することで、環境に関する公準と会計領域における公準との架橋を意図しているのであろうか<sup>(21)</sup>。

当為的公準も会計自体に係る命題群である。当為的 (imperative) とは「……である (is)」より「……であるべきである (ought to be)」を意味する点で、目標、目的、基準に係るゆえに、別建てで (in a separate series) で示した、と Moonitz [1961, p.38] は述べている。当為的公準も付随的公準から演繹的に導出されたわけではなく、会計が経済的環境の中で求められる機能を果たすための当為条件、必要条件あるいは要請と解釈されるべきかもしれない。環境的公準群や付随的公準群が事実命題であるのに対して、当為的公準は当為命題であるが、前述の会計の機能との関係は明示されていない。

上で概略した Moonitz の公準論の主なる狙いは、彼に与えられた任務 (会計実務の多様性の幅を狭め、専門職業会計人たちの判断の合理性を高めるための共通の枠組みの提供) に資する一つの観念体系の基礎を示すことにあった。まず、何よりも重要なことは、会計士たちは自らが生活し行動する世界を理解しなければならないことである。会計を取り巻く諸環境を一般化するには、多様な現実世界の現象を理解しやすいように分類整理し、共通性あるいは類似性を発見し、抽象と推理を加えて、いくつかの自明の命題 (self-evident propositions) を導き出す必要がある。この導出に際して、経済的・政治的・社会的・文化的環境のすべての事実を網羅することは不可能であり、選択の原理 (a principle of selection) が働かざるを得ないことを認めなければならない<sup>(22)</sup>。公準に関する議論の多様性はこの場合における観察者の視点や採用される研究方法の相違が反映している。

Moonitz の多層的公準の構造の非首尾一貫性 (会計機能を媒介とする環境的公準と付随的公準の希薄な関係性や、事実的公準と規範的公準の混在など) が非難された<sup>(23)</sup>が、それは公準という用語法に由来する。彼は公準という用語を使用するが、公準的 (postulational) あるいは公理的 (axiomatic) アプローチにおけるような意味をもたせているわけではない。Chambers らのような厳格な公理主義者からみれば、Moonitz の会計機能は会計の単なる操作の記述にすぎず、環境的公準と付随的公準の媒介項として不適切であるし、事実命題から規範命題を引き出すことは御法度である。しかし、Moonitz は初めから公理的アプローチを拒否しており、彼の公準は会計士たちが自らの存在する世界を理解する命題・言明・主張であり、Mattessich [1963, p.1] が弁護するように「より厳格な公式化のために必要なたいていの観念を含んでいる」と考えてもよいのではないか。その意味からすれば、Moonitz の公準群の自明性と論理性の程度は公理のそれより劣るけれど、反面においてより発展的推論の可能性を内包しているともできる<sup>(24)</sup>。

ところで、Moonitz [1964, para.6] は、Chambers らの批判に答えて、ARS No.1のタイトルを『会計の基礎的命題』(The Basic Propositions of Accounting) に変えるか、または環境的公準のみを Moonitz の意味での「公準」とし、付随的公準や規範的公準を「原則」とすることの可能性を示唆したので、以下は環境的公準にのみ焦点を当てて考察してみよう。

まず、会計基準の基礎構造の出発点として、量的表現 (A-1) をあげていることに注目しなければならない。これは、われわれの社会が言語のようなシンボルを介してコミュニケーションす

る普遍的事実と結びついている。もちろん、質的表現を排除したことは狭きに失するが、会計はこのようなシンボルの特殊な一つであり、経済的活動を促進する情報システムの一分枝、すなわち経済的コミュニケーションの手段として存在しているという Moonitz の理解を示している<sup>(25)</sup>。交換 (A-2) は、それが表現対象としての経済的活動の必須の事象であることを示している。個人的であれ集合的であれ、稀少資源を人々の無限の欲求に効率的に充足させる経済的活動の全プロセス (すなわち富の創造、形成、費消、保全、増加、減少など) において、交換が成立している。市場は交換が行われる具体的・抽象的な、あるいは過去の・現時的・将来的な「場」であり、交換のための調整機能を果たすべく、価格を決定し、合理的な資源の配分を可能にする。要するに、会計を情報システムの一分枝とみる発想からスタートし、あらゆる経済的活動の表現の可能性を排除しない包括的なフレームワークを許容していると思われる。

実体 (A-3) は営利企業・非営利組織の区別なく、経済的資源 (具体的には資産、抽象的には富) の管理・運用に関する会計情報の重要性を強調する。営利企業の場合、稀少資源の社会的配分の効率性尺度としての利益の重要性は合意的事実として再認識されなければならないが、富のストックによる計算をフローによる計算よりも優位におく<sup>(26)</sup>。期間 (A-4) は富の変動が認識され測定され、特定の期間に割り当てられるという事実を指している。測定単位 (A-5) は会計測定における共通分母の必要性を示し、具体的・抽象的・過去の・現時的・将来的なあらゆる種類の交換価値の測定を許容する。それは資産評価論における多元的評価 (取得原価、取替原価、売却時価、割引現価) の可能性を示唆する<sup>(27)</sup>。

このように拡張されたフレームワークは会計情報の作成者と利用者の関係にどのように影響を与えるのだろうか。Sprouse との共著である『企業の広範な会計原則試案』(ARS No.3) では、「会計は、経営者が受託した資源を効率的かつ生産的に管理し運用するために必要な包括的で信頼可能な情報の多くを提供する。会計は、また、経営者が、所有者、債権者、政府ならびに正当な (bona fide) 利害関係をもつ他の人々に報告する責任を果たすために必要なデータを提供する。」[Moonitz and Sprouse, 1962, p.1] と述べて、経営者に対する合理的な資源管理・運用のための情報の提供と受託責任あるいは会計責任遂行のための情報の提供を同等に両立させる姿勢を示している。しかし、ARS No.3では、両者の関係は必ずしも十分説明されているわけではない<sup>(28)</sup>。

注目すべきは、研究方法論の観点から、Moonitz [1961, p.4] が(1)誰のための有用性か、(2)いかなる目的のための有用性かを決定しなければならないというリスクを指摘して、有用性重視のプラグマティック・アプローチの採用を拒否していることである。もちろん、会計を経済的コミュニケーションの手段とみる限り、有用性は不可欠であるが、彼は特定の利害関係者ではなく、社会全体の立場を強調する<sup>(29)</sup>。彼はまた、シンボリック・インタラクションないし社会的相互作用に伴う社会規範 (Spacek の公正のような主観的概念) を取り扱う倫理的・社会的アプローチを、客観的探究の出発点としては不適切であるとして、拒否する。結局のところ、彼が採用したアプローチは問題指向的アプローチ (problem-oriented approach) であるが、簡潔



に「問題とその解決を、その問題を認識し解決しなければならない人から区別する」[Moonitz, 1961, p.4] というだけである<sup>(30)</sup>。この叙述の意図するところは、筆者の理解では、会計士たちが取り扱う「問題」を会計自体の固有の要素から考察するのではなく、外部の経済的環境に関する多くの事実を分析・解釈して、会計の存在理由を明らかにしようとする。ここでいう「問題」の問題性は、彼らが「何故に行動するのか」を思い巡らすこと、あるいはより直截的には「会計とは何か」を問うことである。人間の行動が環境への適応プロセスであるとみるなら、環境の分析から始めることは至当であり、環境から抽出した命題あるいは言明を意識しつつ、会計がいかなる機能を遂行すれば環境への適応が有効になるかを考え、そのための規範的モデルを構築する<sup>(31)</sup>。つまり、会計の外なる環境と内なる環境の探求を通して、環境適応的な会計像を構築しようとする意図があったのではないか。

このように推測すると、Moonitz の会計基準の基礎構造は次のような特徴をもつことが分かる。

(1) Moonitz の公準は「会計士が自ら生活し行為する世界を理解する会計の基礎的命題」であり、公理あるいは純粋な意味での公準ではない。それは、われわれが「会計はなぜに存在するのか」を自問する時に常に意識すべき環境要因を観察した事実命題ではあるが、同時に会計に対する社会的要請も含んでおり、会計という特殊な技術が社会から求められている役割の記述あるいは言明を含んでいると思われる。

(2) Moonitz の公準は、会計を、経済的コミュニケーションの一手段、すなわち情報システムの一分枝とみる見方の先駆型をなしている。しかし、会計情報の作成者、利用者、検証者の社会的相互作用の結節点としての観念（それぞれ、正確性、有用性、公正性など）が十分に検討されていない。

(3) 多元的評価論の許容は実務会計士や、とくに SEC の反撃に会い、APB は ARS No.1 と ARS No.3 の採用を見送り、その場主義の、ピースミールな会計基準の設定に回帰せざるを得なかった<sup>(32)</sup>。逆説的にいえば、このことは、Moonitz の公準が現状維持的でなく、改革的であった証拠となる。

APB は、その発足の直後に、研究成果からもたらされた基礎構造に依拠して会計基準を作り出す可能性を放棄したといえる。会計調査研究部は、ARS No.1 および No.3 以外にも、『一般に認められた企業会計原則の棚卸』（ARS No.7）のような経験の蒸留を再評価する研究成果を上梓して批判を浴びた。また、個別問題に関する ARS シリーズでも、研究成果が基準設定に決定的な影響を与えた事例は少なく、研究の影響力が疑われた。

#### 4. FASB の『概念フレームワーク』における会計基準の基礎構造

APB が研究成果からもたらされた会計基準の基礎構造に無関心となっても、その必要性を求める声は静まることはなかった。石油ガス会計や投資税額控除会計における APB の対応の拙さ（政治的圧力の前に提案した会計基準以外の他の会計基準をも認めるといったような）もその声

を高くさせた。その背後には、1960年代を通して、会計を取り巻く環境が劇的に変化しつつあり、会計の環境適応能力に対する疑念が強くなったという事情がある<sup>(33)</sup>。とくに、会計情報の利用者モデルがナイーブな投資家からソフィストケートな投資家が変わり、会計情報の質と量に関する要求が変化していく中で、会計の役割認識を再考する必要性に迫られた。この問題は「会計における目的研究」として表出し、Devine [1960, p.399] が「サービス機能のための理論システムを構築するさいに最初に行わなければならないことはその機能の目的や目標を確立することである」と述べたことに端を発する。Bedford and Dopuch [1961] は機能的目的 (functional objectives) の研究に限定するように主張し、社会的価値システムの変化を会計が直接取り扱うことを拒んだ。研究を価値判断から隔離したいとする希求は実に多様な主張を生み出したけれど、会計が人間の作り出した人工物あるいは社会的技術である限り到達すべき目的がある、という点ではある種の合意があったように思われる<sup>(34)</sup>。

会計基準の基礎構造の構築に関心を示さなかった APB が、その短い生涯の終わりに近い1970年10月になって、APB Statement No.4を公表したことはすでに述べた。これは、AICPA の Seidman 委員会から求められた宿題 (整合性のある会計原則とその基礎構造の確立)<sup>(35)</sup> に対する解答であった。現実の会計実務の要約に過ぎないという酷評を受けたけれど、(1)財務諸表の一般目的 (general objectives) として経済的意思決定に資する有用な情報の提供を指摘し、(2)会計情報を有用にする7つの質的目的 (qualitative objectives) を挙げるなど、FASB の概念フレームワークになんらかの影響を与えたと評価するものもいる<sup>(36)</sup>。

他方、AAA は AICPA が研究重視を打ち出すと、会計基準の研究から疎遠になり、むしろ基準設定と距離を置いた純粋研究に関心を向けた。折りしも、1960年代は、インターディスプリナリーな研究アプローチが盛行を極め、情報科学、意思決定論、経営科学、行動科学、科学哲学などの異分野の知識や研究方法に触発されて、研究者たちは会計に関する新しい視座を提供するようになった。『基礎的会計理論』(ASOBAT) はその成果の一つであり、意思決定有用性アプローチを公式に認め、(1)会計の目的 (希少資源の利用に関する意思決定、組織内の人的資源・物的資源の効率的な指揮・統制、資源の保全・管理に関する報告、社会的機能・統制の促進)→(2)潜在的な会計情報であるための会計基準 (目的適合性、検証可能性、不偏性、量的表現可能性)→(3)会計情報の伝達指針 (予期された利用に対する適合性、重要な関係の明示、環境的情報の付記、会計単位内外における実務の統一性、会計実務の期間的継続性) という構図を示すとともに、原価と時価を併記する財務諸表の可能性を示唆した。

1971年になると、AICPA は Wheat 委員会と Trueblood 委員会を立ち上げた。前者は、新しい独立した会計基準設定機関の設置、専任スタッフの増員、討議資料の発行や公聴会の開催などといった会計基準設定のための組織とプロセスの見直しを、後者は APB Statement No.4や ASOBAT の考え方を受け継ぎ、目的が整合的な会計基準の基礎構造にあるとみなし、財務諸表の目的を明らかにしようとした<sup>(37)</sup>。

1973年に、後継機関としての財務会計基準審議会 (FASB) が誕生した。その発足とともに、

「概念フレームワーク・プロジェクト」が始動し、Trueblood 委員会の報告書の公表を待って、自らの概念フレームワーク、すなわち一群の財務会計概念ステートメント (SFAC) を展開し始めた。1990年までに、次のような6つの財務会計概念ステートメントが公表されている<sup>(38)</sup>。

No.1 営利企業の財務報告の基本的目的	1978年12月
No.2 会計情報の質的特性	1980年5月
No.3 営利企業の財務諸表の構成要素	1980年12月
No.4 非営利組織体の財務報告の基本的目的	1980年12月
No.5 営利企業の財務諸表における認識と測定	1984年12月
No.6 財務諸表の構成要素	1985年12月

FASB 概念フレームワークは、「首尾一貫した会計基準を導き出すと考えられ、かつ財務会計および財務報告の本質、機能および限界を規定する相互に関連する基本目的および根本原理の整合的体系」<sup>(39)</sup>である。それゆえ、FASB 概念フレームワークは、基本目的を設定することから始まる。SFAC No.1では、財務会計・報告の基本目的は「現在および将来の投資者、債権者その他の利用者が合理的な投資決定、与信決定およびこれと同様の意思決定を行うにあたって有用な情報を提供すること」(para.34)と考えられている。これは、会計を情報システムとみなし、意思決定有用性アプローチすなわち利用者志向に対する重点移行を公式に認め、かつ投資および与信決定のための情報提供に焦点を絞ったことを意味している<sup>(40)</sup>。その上で、FASB は、アメリカ社会における経済的意思決定の合理性は希少資源の効率的な社会的配分の促進に不可欠であり、現在および将来の投資家、債権者その他の広範な情報利用者の共通する関心の中心は「良好なキャッシュフローを生み出す企業的能力」(an enterprise's ability to generate favorable cash flows: paras.25, 30)にある、と結論づける。経営者にとって、それはまた経済的資源(およびマイナス要素としての経済的義務)の管理と運用に関する自らの経営能力の指標でもある<sup>(41)</sup>。FASB は発生主義会計における稼得利益が良好なキャッシュフローを生み出す企業の現在および将来の能力の優れた指標であることを認めるが、同時に稼得利益の内訳要素の認識時点の相違が利益とキャッシュの齟齬をもたらし、流動性や支払能力といったリスク指標に影響することも指摘する<sup>(42)</sup>。

FASB 概念フレームワークは、SFAC No.2で、意思決定のための有用な情報の提供という会計の目的を達成するための情報の質的特性 (qualitative characteristics: 多様な情報を意思決定に有用な会計情報としてスクリーニングするための必要条件)<sup>(43)</sup>を検討している。基本的な情報特性は目的適合性と信頼性の2つである。前者には、適時性、予測価値、フィードバック価値が、後者には、検証可能性、表現の忠実性が含まれる。目的適合性と信頼性の両者にかかわる相互作用的特性として比較可能性(首尾一貫性を含む)が、信頼性の副次的要素として中立性が示されている<sup>(44)</sup>。目的適合性と信頼性の対比は同時に会計の機能である伝達と測定に対応していると思われる。情報が有用であるためには、伝達は目的適合性を重視するが、それは測定の信頼性を軽視することではない。会計機能の内部におけるこの葛藤は両者のトレード・オフの可能性を示

唆することで鎮静化が図られたが、鬱積したままである<sup>(45)</sup>。

財務報告の中核は財務諸表である。それゆえ、1980年に、FASB 概念フレームワークは、SFAC No.3で、上述した財務報告の基本的目的や会計情報の質的特性に基づく「営利企業の財務諸表の構成要素」を検討した。しかし、同時にSFAC No.4も公表されたため、非営利組織体の基本的目的をカバーするためにSFAC No.6「財務諸表の構成要素」と改定・改題し、5年後の1985年に公表された。SFAC No.3もSFAC No.6も、基本的に財務諸表の構成要素を貸借対照表と損益計算書のそれに限定し、次のような一連の定義を行っている。

資産（過去の取引・事象の結果、ある特定の实体が取得・管理している予想可能な将来の経済的便益）→負債（過去の取引・事象の結果、ある特定の实体が今後資産の譲渡または用役の提供という形で行わなければならない現在の債務から生じる予想可能な将来の経済的便益の犠牲）→持分または純資産（負債を控除した後に残るある実体の資産に対する残余請求権）→包括利益（出資者以外の源泉からの取引・事象・環境要因から生じる一期間における営利企業の持分の変動）→収益（財貨の引渡・生産、用役の提供などの主たる企業活動による資産の増加あるいは負債の減少）→費用（財貨の引渡・生産、用役の提供などの主たる企業活動による資産の減少あるいは負債の増加）→利得（副次的または付随的企業活動やその他の事象・環境要因による持分の増加で、収益または追加出資以外のもの）→損失（副次的または付随的企業活動やその他の事象・環境要因による持分の減少で、費用または追加引出以外のもの）

この一連の定義の流列は、FASB が資産負債アプローチに傾斜し、包括利益（comprehensive income）の概念的優位性を認め、収益・費用・利得・損失が包括利益の構成要素にすぎないことを示していた。こうした方向性は、1976年の討議資料「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」（FASB, 1976b）において、伝統的会計の収益費用アプローチの欠点（収益・費用の期間配分の作為性と、その結果もたらされる計算擬制項目の資産性に対する疑義）を繰り返し指摘することで、会計基準の基礎構造に対するFASBのパラダイム変換の可能性を暗示し、会計世界の事前教宣に努めてきたことと無縁ではない<sup>(46)</sup>。

しかし、FASB 概念フレームワークが、SFAC No.5で、財務諸表の構成要素がどのように認識・測定されるかを具体的に示すと、批判が巻き起こった。認識は、ある項目が財務諸表に正式に記載されるプロセスをいうが、SFAC No.5は資産・負債の認識に関する記述は少なく、むしろ従来の純利益に類似した稼得利益（earnings）の認識に焦点を当て、稼得利益および包括利益結合計算書の作成を示唆している。他方、測定はある項目が貨幣単位で数量化されるプロセスであるが、測定されるべき測定属性として、取得原価、現在原価、現在市場価値、正味実現可能価値、将来キャッシュフローの現在割引価値の選択適用を認める。これらは、収益費用アプローチあるいは取得原価主義を信奉する人々に対する妥協の産物であったが、彼らは満足しなかったし、他方で資産負債アプローチあるいは（単一の）時価主義を信奉する人々の不満も高まった<sup>(47)</sup>。

概念の抽象度が高ければ反対は少ないが、具体化が進めば異論が続出するのは世の常であ



る。SFAC No.5の場合は、委員の一人の反対意見を付して、まだしも公表された。FASB 概念フレームワークとして採用されなかった開示試案もある。1981年11月の開示試案「営利企業の利益、キャッシュフローおよび財政状態の報告」<sup>(48)</sup>は「包括利益、キャッシュフローおよび財政状態に関する情報の表示と開示に関する決定の指針となる諸概念」(para.1)を明らかにせんとするものであった。SFAC No.3が貸借対照表と損益計算書の諸要素を取り扱っており、キャッシュフロー計算書の要素を取り扱っていなかった<sup>(49)</sup>。すでに述べたように、SFAC No.1では、財務会計・報告の基本的目的は「投資家、債権者その他の利用者が、当該企業への予想される正味キャッシュフローの金額、時期および不確実性を評価するのに役立つ情報の提供」(para.37)にあるとしている。問題は、キャッシュフロー計算書を財務諸表の体系にどのように位置づけるか、とりわけ将来のキャッシュフロー情報をどのように取り込むかであったが、結局のところ結論に達せず財務会計概念書として採用されなかった<sup>(50)</sup>。

このように考察してみると、FASBの会計基準の基礎構造は次のような特徴をもつことが分かる。

(1)概念フレームワークは理路整然たる首尾一貫した諸概念の体系(目的→情報の質的特性→財務諸表の諸要素→諸要素の認識と測定)である。出発点として目的(合理的な経済的意思決定に有用な情報の提供)を選んだことは会計を情報システムの一分枝とみなし、意思決定有用性アプローチを採用したことを意味している。また投資家や債権者およびその助言者(ソフィステケートな投資家)の情報要求の強調(para.24, 30)は会計という特殊な技術が社会から求められている役割に関するFASBのひとつの判断を示している<sup>(51)</sup>。

(2)合理的意思決定情報として企業のキャッシュフロー創出力が選ばれており、経済的資源や経済的義務の変化に関する情報を重視する資産負債アプローチが主張されている。キャッシュフロー創出力は将来次元にかかわる分析概念であり、企業評価と結びつき、割引現在価値を理想的測定属性とするが、多元的測定属性を許容することで、その主張は後退している。また、企業利益の稼得力あるいは収益力を代替的意思決定情報として認めることで、論理的整合性は弱められている。

(3)経営者は利用者の範疇に入っているけれど重視されていない。経済的資源や経済的義務の管理・保全・効率的運用に関する企業業績の情報は受託責任あるいは会計責任の遂行のための情報であり、投資家や債権者およびその助言者と経営者の関心は同じであると片付けられているが、利用者としての経営者は統制不能な事象あるいは環境要因による影響を評価することを望むだろう<sup>(52)</sup>。

(4)目的の明確な表明を基礎構造の展開の出発点とする考え方、目的適合性と信頼性のトレードオフの曖昧性、多元的評価論採用などに対する批判は数多くあったけれど、曲がりなりにも概念フレームワークが受け入れられたのはFASBの懸命な教宣活動が功を奏したと思われる。ただ、会計基準の具体化が進むにつれて生じる批判に対応するためには輝線テストなどの妥協もまた行われ、結果として会計基準の細則主義をもたらす遠因となったと推測できる。



## 5. おわりに

会計基準の基礎構造は、Paton の公準であれ、Paton & Littleton の基礎概念であれ、Moonitz の公準であれ、FASB の概念フレームワークであれ、無秩序に集積された会計実務の範囲を狭め、首尾一貫した会計基準を構築するために準備されたものである。それは無数の経験値を整序しようとする人間精神の本能である。Vatter [1947, p.1] は「すべての科学、方法論、その他の知識体系は、ある種の概念的構造—その領域における操作的な内容と関係する首尾一貫した全体 (a consistent whole) あるいは参照枠組 (a frame of reference) を形成するために組み合わせられた観念のパターン—を志向する。そのようなある種の統合的構造なくしては、諸手続は道理あるいは実体のない単なる無意味な儀式となり、進歩は単なる環境の幸運な結合でしかなく、研究は暗闇の中を闇雲に手探りして回るしかなくなる。また、実際に伝えるべき『知識』がなければ、知識の伝播は厄介なプロセスである。」と述べている。

上で見てきた1990年までのアメリカの会計基準の基礎構造の展開から分かるように、基礎構造の構築は会計を取り巻く諸環境の観察から始まり、自明とみられる命題（前提または仮定）を設定し、論理的に整合性のある一組の知識体系を構築することである。

注意すべきは、第一に、観察者が異なれば自明と見られる命題は異なって生じる可能性がある。ある人々はそれを公理あるいは公準とみなし、きわめて厳密な論理的整合性を求める。他の人々はそれを単なる共通の思考枠（財務共同社会の要請）とみなし、緩やかな論理的整合性で満足する。前者は事実性あるいは真理性を尊重し、後者は規範性あるいは妥当性を尊重する。FASB の場合、Wheat 委員会は後者を選択し<sup>(53)</sup>、会計を、目的達成の手段、すなわち社会的要請を合理的かつ効率的に満たす社会工学的視座から検討するように要請した<sup>(54)</sup>。

第二に、本来的に会計がサービス機能を営むとすれば、環境が変われば、命題も変化し、知識体系も変化する。観察者が利用者の情報ニーズをどのように理解するかが環境観察の鍵となる。Paton は、株主や債権者ととも利用者としての経営者をより強く意識していたが、Paton & Littleton ではナイーブな投資家が、FASB ではソフィストケートな投資家が重視され、経営者は受託責任あるいは会計責任を課され、作成者の地位に閉じ込められた。利用者の過度の強調は会計情報の作成者や検証者との情報選好の乖離性を大きくする<sup>(55)</sup>。

第三に、外部環境の変化に適応する場合、内部環境である会計の機能上の制約にも注目する必要がある。会計の機能は測定と伝達であるが、測定単位の伸縮性に関する問題は依然として解決していない。意思決定は将来とかがかわっているが、われわれは将来事象を正確に測定・伝達する技術を未だ持ち合わせていない。キャッシュ創出力のような理念的な意思決定モデルに対して、せいぜい過去のキャッシュフローを測定・報告して外挿させるか、将来キャッシュフローの割引現価のような不確実な情報を提供するに止まる。

第四に、会計基準の基礎構造は論理的に整合した基礎概念の集合であり、首尾一貫した会計

基準が演繹されることが期待された。しかし、経済現象は複雑であり、測定・伝達・解釈の多くの面で作成者・利用者・検証者の判断を必要としている。論理的厳密性と会計基準の自動的導出への期待が強すぎると、彼らの判断の余地を奪うことになり、判断停止に陥らせる可能性もある。基礎構造の教育的意義が再認識され、会計教育の各レベルでそれをどのように教えていくか、真剣に検討されるべきであろう。

第五に、新しい基礎構造が提案されると、抵抗が必ず生じる。それは変化に対する不安である。会計実務家や専門職業人の多くは確立している仕事の変更を嫌い、研究者たちは無責任に自らの考えを押し付け、さらに政策決定者はたいてい保守的・現状維持的であるので、社会統制を乱すかもしれないプライベート・セクターの意見を聞こうとはしない。しかし、変化を受け入れるか否かを最終的に決定するのは、社会全体である。

1990年代以降、FASB は国際会計基準委員会 (IASC) の後継組織である国際会計基準審議会 (IASB) との「概念フレームワークの見直しプロジェクト」を進行させているが、それについては次稿で触れる。

#### 注

- (1) CAP は「火災を未然に防ぐのではなく、消火して回っていた」[Bedford, 1970, p.71] と批判された。
- (2) このことは、APB の設置要綱の中に明記されている。Cannon [1962, p.46] を参照せよ。
- (3) 綿密かつ独立した研究が公準、原則、規則あるいは指針のすべての局面で行われなければならない。AICPA [1958, p.63] で指摘されている。
- (4) たとえば、委員の一人である Catlett [AICPA, 1970, p.105] は、APB ステートメント第 4 号が「財務会計の将来の発展を指導する基礎」を提供していないとコメントしている。しかし、後に述べるように、同ステートメントの FASB 概念フレームワークに対する影響は過小評価すべきではない。
- (5) アメリカ大会計教師協会 (AAUIA) から AAA への組織再編に当たって、AAA の公式の目的を 4 つあげている [AAA, 1936, p.1]。
  - (1) 会計における研究を奨励し後援し、研究結果を公表あるいは刊行の援助をすること。
  - (2) 会計原則や会計基準を設定し、企業、公共会計士や私的会計担当者、政府諸団体によるその承認あるいは採用を求めること。
  - (3) 企業や経済状況一般の管理に関する代理機関としての会計の研究を促進すること。
  - (4) 教育方法を改善し、会計のより広範な知識の社会的ベネフィットを示すこと。
- (6) 1936年から1940年までの「会社財務諸表の基礎となる会計原則試案」をめぐる AAA 内部での動きについては Zeff [1966, pp.39-46] を見よ。
- (7) Zeff [1999, p.90] は、会計基準が何らかの基礎構造をもち、そこから論理的に首尾一貫して展開されるべきであるという考え方の始原を、1922年の Paton 『会計理論』と1929年の Canning 『会計の経済学』に求めている。なお、Paton [1922] は1973年に Schlars Book Co. から再版されている。本書を引用するとき、この再版書のページ数を使用する。
- (8) 『会社会計基準序説』は共著であり、何らかの妥協がなされたことは間違いない。その大部分が Paton により書かれたという見方 [AAA, 1977, p.29] もあるが、この部分 (第 2 章) は明らかに Paton の考え方を反映しているとみてよいだろう。なお、公準については『会計理論』の第13章に要約されている。
- (9) Ijiri [1980, pp.622-623] は別の見方をする。『会社会計基準序説』は会計責任志向であるので、「検証力ある客観的証拠」が最も重要な基礎概念であり、他の 5 つはこれを支えているというのである。つまり、⑥→⑤→④→③→②→①と推理されるという。Ijiri が Littleton と同じように、取得原価主義者であることに注意せよ。
- (10) 「このようにして、会計は本質的に評価のプロセスではなく、当期および次期以降の会計期間に対

する歴史的原価や収益の配分である。以下の命題の各々はこの基本的公理の派生系を体現している。」  
[AAA, 1936, p.188]

- (11) Studt [1935], Zeff [1979], 青柳 [1986], 竹林 [1975]などを参照せよ。
- (12) ある意味で、このような観点は、会計主体論の領域に関わっている。Vatter [1947, p.38]は資本主説や企業実体説の有する人格性 (a person to whom, or for whom, or about whom the accounting reports are made)を批判して、非人格的な資金説 (fund theory)を展開したことはよく知られている。
- (13) 『会社会計基準序説』刊行40周年を記念する Ijiri [1980]の論評にコメントを寄せた Paton [1980, p.632]は新古典派経済学の教育訓練を受け、会計研究を始める以前に経済学を教えていたことが影響していると述懐している。
- (14) 利己心のない経営者と利己心のある経営者については、高松 [2006, pp.19-20]を参照されたい。
- (15) 1962年に『会計理論』が Scholars Book から再発行されたとき、「まえがき」を書いた Taggart は、Paton の公準が「存在すべきと彼が考えたもの」を示すのか、あるいは「会計士の実際の手続の基礎になると彼が発見したもの」を示すのか不明であると指摘している。類似の指摘は、『会社会計基準序説』に対しても行われている。AAA [1977, p.28]を参照せよ。
- (16) しかし、その論理的整合性は時には乱れている。たとえば、『会社会計基準序説』では、資産を「未償却原価の残高」として解釈することを強調する [pp.10-11]一方で、資産の「用役潜在性」を暗示することもある [p.13]。
- (17) 『会社会計基準序説』は AAA と AIA の会員に無料で配られた。多様な実務に直面する会計専門職業人にとって、SHM 会計原則とは異なった論理的整合性をもつことが強い説得力をもち、聖典となったのではないか。
- (18) 公準という用語は AIA の会計用語委員会も使用している。「当初は、会計公準は経験と推論とから導出される。そのようにして導出された公準が、有用であると立証された後に会計の原則として承認されることになる。この承認が十分に行き渡るとき、それらは『一般に認められた会計原則』の一部分となり、会計人にとって彼らの技術の規範を形成する。」[AIA, 1953, p.11]しかし、Moonitz は公準を原則に従属させるそのような用語法を拒否し、AICPA 研究計画特別委員会の使用法に準拠する。
- (19) ある意味で、このような秩序の存在が経済する人々の予測可能性をある程度保証するのである。
- (20) Moonitz [1961, pp.21-23]を参照せよ。なお、Illinois 大学のスタディ・グループによれば、「会計公準は一般に公正妥当と認められる基礎的仮定である。それは認められた命題あるいは『確実な』仮定とみなされよう。会計公準は会計において行われている仮定であって、行われるべき仮定ではない。同時に、それは、他の命題が演繹されるかもしれない基礎を提供するので、理論構造にとって基本的である。会計公準は演繹的推論から形成されるのではなく、認められた観念を認識する命題であり、帰納的観察によって『観察』される。」[A Study Group of the University of Illinois, 1964, pp.6-7] (傍点・筆者)と述べている。
- (21) ただ、環境的公準のうち〈測定単位〉に対応する公準が付随的公準群で見つからない理由は明らかでない。
- (22) 選択の原理については、Moonitz [1961, p.5]を参照のこと。
- (23) Zeff [1982]には、1962年9月に開催された College on Measurements in Management of The Institute of Management Sciences (TIMS) における研究会資料が収容されている。経営科学のような他領域からの批判は刺激的である。
- (24) Chambers の理論に関する考え方は、主として、Chambers [1955, 1957, 1960]に明示されている。研究方法論 (帰納法対演繹法)、会計モデル (記述モデル対規範モデル)、評価論 (取得原価主義対時価主義)に関する Littleton との論争については高松 [2000]に詳しい。なお、Moonitz の公準に対する Chambers の批判と Moonitz の反論ならびにそれに関連する Mattessich から Moonitz への書簡は Zeff [1982]に収録されている。
- (25) このことは、会計情報の作成者・利用者・検証者の社会的な相互作用関係の分析、コミュニケーション技術の社会工学的視座の必要性を示唆する。
- (26) 「貸借対照表なくしては、われわれの (資源の一高松) 変動に関する測定値を検証するための出発点も終着点も照査点も存在しない。」[Moonitz, 1961, p.19]

- (27) 操作的にみれば、実体・期間・測定単位に関するこれらの叙述は、Moonitzの「会計の機能」の別の表現であることに注意したい。
- (28) 別稿 [Moonitz, 1962] で、Moonitzは、会計が適応すべき環境の変化として、急激な技術的变化、インフレとデフレ、所得税率の上昇とともに、経済の複雑化、企業規模の拡大、企業の相互関係の深化によってもたらされた経営者の力の増大 (increased power of management) を挙げ、それらの経営者の意思決定に役立つ情報の必要性と、その意思決定の結果を評価する外部利害関係者への同様の情報提供の必要性を指摘している。
- (29) とはいえ、現実には、生産的資源の私的所有という環境要因のなかで、企業の株主や債権者といった投資家に対する情報の有用性をことさら無視しているわけではない。Zeff [2013, p.276] によれば、ARS No.3の2箇所特定の利用者 (投資家あるいは株主・債権者) に対する有用性が記述されているという。
- (30) 「たとえば、利益測定に対する要請と、利益が事実上ある特定の事例において適正に測定され報告されるかどうかの決定に対する要請とを対比せよ。」 [Moonitz, 1961, p.4]
- (31) こうしたアプローチはChambersにも共通するようと思われる。Chambersは会計理論の基本的前提を会計固有の領域の外に求め、Chambers [1955] では①実体、②合理的経営、③貨幣評価、④サービス機能を、Chambers [1964] では①意思決定に有用な情報、②経済的行為、③対人的行為、④数量的記号の操作、⑤コミュニケーションを挙げている。
- (32) ARS No.1はそれほど大きな反響を呼ばなかった。ひとつには、会計公準という用語が実務家には馴染みかなかったし、極端に抽象的過ぎたせいもある。付されたコメントはSpacekのもの (唯一の公準として「公正性」を提案する) だけであった。ARS No.3でその趣旨が具体化され、たとえば多元評価論が許容されたとき、大きな批判が起こった。研究課題諮問委員会のメンバー12人のうち9人がコメントを付したが、賛成は1人で、他の8人は程度の差はあれ反対した。SECの元、現主任会計官の3人も反対に回った。
- (33) たとえば、高松 [2000, pp.1-5] を参照されたい。
- (34) Devine 対 Bedford and Dopuch 論争については、高松 [2000, pp.243-248] に詳しい。
- (35) AICPA [1965, p.12] は APB に対して、可及的速やかに次の課題に取り組むように求めた。
- (1) 公表財務諸表の目的と限界に関する見解を示すこと。
  - (2) 会計原則が方向付けられるべき基礎概念を列挙し記述すること。
  - (3) 実務・手続が準拠すべき会計原則を提示すること。
  - (4) 監査報告書における「適正に表示」「一般に認められた会計原則」といった用語を定義すること。
  - (5) 「実質的に権威ある支持」「概念」「原則」「実務」「手続」「資産」「負債」「利益」「重要性」などの専門職業人が使用する技術的用語を定義すること。
- (36) たとえば、Storey, R. K. and Storey, S. [1997, pp.40-43] を参照のこと。
- (37) この間の事情は、Zeff [1999, 2013], Gore [1992] などに簡潔に纏められている。
- (38) FASBは、1990年以降、財務会計ステートメント第7号「会計測定におけるキャッシュ・フロー情報および現在価値の使用」(SFAC No.7: 2000年2月) を公表した。また、FASBは、2004年10月以降、国際会計基準審議会 (IASB) と共に、概念フレームワークの見直しプロジェクトを実施している。
- (39) FASB [1976a, p.2] で定義され、SFAC No.2以降、各号の前文に必ず記載されている。
- (40) 会計の目的は、(1)あくまでも有用な情報の提供であり、利用者がどのような意思決定を行うべきかを決定することではないこと、(2)利用者の個々の個別目的ではなく一般目的でなければならないこと、(3)経済的、法律的、政治的ならびに社会的環境要素の影響を受けて変化する可能性があること、を前提にしている。
- (41) Trueblood 報告書は財務諸表の主要な利用者を投資家、債権者、経営者とし、その共通する情報ニーズは企業のキャッシュ創出力 (cash generating ability) であり、潜在的キャッシュフローの金額、時期、不確実性を予測・比較・評価できる情報の重要性を強調する。SFAC No.1が Trueblood 報告書の影響を強く受けていることは明白である。
- (42) SFAC No.1の paras.42-54を参照せよ。
- (43) これは、ASOBATの目的適合性、検証可能性、不偏性、量的表現可能性という4つの基準、APB Statement No.4の適合性、理解性、検証性、中立性、適時性、比較性、完全性という7つの質的目的と



同じ性質をもつと思われる。

- (44) これらの情報特性の構造を規制する要件として、コスト・ベネフィット (cost-benefit: 情報にはコストがかかるので、それを超えるベネフィットが求められる)、理解可能性 (understandability: コミュニケーションの前提である)、重要性 (materiality: 認識の識閾にかかわる) を挙げている。
- (45) 高松 [2000, pp.223-228] を参照せよ。Sterling [1972] は目的適合性の優位性を示唆した。しかし、SFAC No.2はSolomonsの強い影響を受け、会計と地図作製との類似性を意識したといわれている (para.24-25)。表象的正確性 (representational accuracy: 地図は実際の地形を正確に表しているのか) は事実の忠実な写像を重視する。
- (46) Zeff [1999, p.61-62] によれば、1974年から1985年の間に、討議資料や開示試案など3000ページ以上の資料が公表され、これに対して1000通以上のコメントが寄せられ、20日を越える公聴会が開催された。
- (47) SFAC No.5は、自らが現行の実務と抵触することなく漸進的な改革を意図しており、単一の測定属性を強制するような過激な変革を望んでいないと弁明している (paras.2, 70)。また、取得原価主義から離れる場合の指針は、コスト・ベネフィット規制を満たし、十分に目的適合的であり、信頼可能であればよいというだけである (para.90)。
- (48) これは討議資料「稼得利益の報告」、討議資料「資金フロー、流動性および財務弾力性」、およびコメント募集「財務諸表と財務報告の他の手段」に依拠している。
- (49) SFAC No.6でも、キャッシュフロー計算書について触れられていない。しかし、SFAC No.5では、キャッシュフロー計算書 (Statement of Cash Flows) について、3つのパラグラフで述べられているだけである。
- (50) このことは、(1)過去情報としてのキャッシュフロー計算書が概念フレームワークから切り離され、1987年に財務会計基準書第95号 (SFAS No.95) して公表され、(2)その後、2000年になって、経済的資源・義務にかかわる将来キャッシュフロー情報を公式に概念フレームワークとして認定するSFAC No.7へと繋がった。
- (51) それらは潜在的な情報利用者の「共通の関心」であるとされる。しかし、Mautz [1973, p.18] は財務アナリストの影をその裏に見ている。
- (52) 「しかし、外部財務報告における経営者の主要な役割は、経営者以外の人々の利用に供する情報を伝達することにある。このために、経営者は外部財務報告のコスト、妥当性および理解可能性に直接的な関心をもっている。」[SFAC No.1, para.29] 経営者は利己心のない単なる経済的資源・義務の受託者として考えられているのだろうか。
- (53) 「財務会計および財務報告は物理学のような自然法則に基づくものではなく、それらの望ましい目的と思われるものを達成すべく工夫された一組のコンベンションあるいは基準に基礎を置かなければならない」[AICPA, 1972, p.19]
- (54) 法学の世界では、Pounde [1919, 1954] は、同様に、法という社会的技術が応えるべき社会の要請を法的公準 (jural postulates) と呼んで、法の社会工学的視座を披瀝している。
- (55) Cyert and Ijiri [1974], Dopuch and Sunder [1980] などを参照せよ。

#### 【参考文献】

- AAA, "A Statement of Objectives of The American Accounting Association", *Accounting Review* (March, 1936), pp.1-4.
- AAA, *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966. (飯野利夫訳『基礎的会計理論』国元書房, 1969年)
- AAA, *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*, 1977. (染谷恭次郎訳『会計理論と理論承認』国元書房, 1980年)
- AAA, "The FASB's Conceptual Framework for Financial Reporting: A Critical Analysis", *Accounting Horizons* (Spring, 2007), pp.229-238.
- AIA, *Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins*, Accounting Research Bulletin No.43., Committee on Accounting Procedure, 1953.
- AIA, *Review and Résumé*, Accounting Terminology Bulletins No.1, Committee on Terminology, 1953.
- AICPA, "Report to Council of the Special Committee on Research Program", *Journal of Accountancy*



- (December, 1958), pp.62-68. (鳥羽至英・橋本尚訳『会計原則と監査基準の設定主体』白桃書房, 1997年, pp.1-28. 所収)
- AICPA, "Establishing Financial Accounting Standards", Report of the Study on Establishing Accounting Principles, 1972. (鳥羽至英・橋本尚訳『会計原則と監査基準の設定主体』白桃書房, 1997年, pp.29-159. 所収)
- AICPA, *Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*, APB Statement No.4., 1970. (川口順一訳『企業会計原則』同文館, 1973年)
- AICPA, *Objectives of Financial Statements*, Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statements, 1973. (川口順一訳『財務諸表の目的』同文館, 1975年)
- AICPA, *Objectives of Financial Statements*, Volume 2, Selected Papers, 1974.
- Anton, H. R., "Objectives of Financial Accounting: Review and Analysis", *Journal of Accountancy* (January, 1976), pp.40-51.
- Armstrong, M. S., "Public Image of the APB: The Philosophers of Accounting", *Journal of Accountancy* (September, 1970), pp.67-70.
- A Study Group of the University of Illinois, *A Statement of Basic Accounting Postulates and Principles*, CIERA, 1964.
- Beaver, W. H. and Demski, J. S., "The Nature of Financial Accounting Objectives: A Summary and Synthesis", *Studies on Financial Accounting Objectives*, Supplement to the Journal of Accounting Research Vol.12., 1974, pp.170-187.
- Bedford, N. M., *The Future of Accounting in a Changing Society*, Stipes Publishing, 1970. (菊池和聖訳『会計学の将来』森山書店, 1972年)
- Bedford, N. M. and Dopuch, N., "Research Methodology and Accounting Theory—Another Perspective", *Accounting Review* (July, 1961), pp.351-361.
- Burton, J. C., "A Symposium on the Conceptual Framework", *Journal of Accountancy* (January, 1978), pp.53-58.
- Canning, J. B., *The Economics of Accountancy*, The Ronald Press, 1929.
- Cannon, A. M., "Discussion Notes on "The Basic Postulates of Accounting"", *Journal of Accountancy* (February, 1963), pp.42-53.
- Chambers, R. J., "Blueprint for a Theory of Accounting", *Accounting Review* (January, 1955), pp.17-25.
- Chambers, R. J., "Detail for a Blueprint", *Accounting Review* (April, 1957), pp.206-215.
- Chambers, R. J., "Why Bother with Postulates?", *Journal of Accounting Research* (Spring, 1963), pp.3-13.
- Chambers, R. J., "The Moonitz and Sprouse Studies on Postulates and Principles", Proceedings, Second Conference of the Australian Association of University Teachers of Accounting (January, 1964), pp.34-54, included in Zeff, S. A., *The Accounting Postulates and Principles Controversy of the 1960s*, Garland Publishing, 1982.
- Chambers, R. J., "Reply to a Rejoinder", (previously unpublished, written in June, 1964), included in Zeff, S. A., *The Accounting Postulates and Principles Controversy of the 1960s*, Garland Publishing, 1982.
- Chambers, R. J., "The Hard Core of Accounting", in *Essays in Honor of William A. Paton, Pioneer Accounting Theorist*, The University of Michigan, 1979, pp.73-89.
- Cyert, R. M. and Ijiri, Y., "Problems of Implementing the Trueblood Objectives Report", *Studies on Financial Accounting Objectives*, Supplement to the Journal of Accounting Research Vol.12, 1974, pp.29-42.
- Devine, C. T., "Research Methodology and Accounting Formation", *Accounting Review* (July, 1960), pp.387-399.
- Dopuch, N. and Sunder, S., "FASB's Statements on Objectives and Elements of Financial Accounting: A Review", *Accounting Review* (January, 1980), pp.1-21.
- FASB, *Scope and Implications of the Conceptual Framework Project*, 1976a.
- FASB, *An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting*:

- Elements of Financial Statements and Their Measurement*, Discussion Memorandum, 1976b. (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)
- FASB, *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, Statement of Financial Accounting Concepts No.1, 1978. (平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念』中央経済社, 1988年, pp.1-44. 所収)
- FASB, *Qualitative Characteristics of Accounting Information*, Statement of Financial Accounting Concepts No.2, 1980. (平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念』中央経済社, 1988年, pp.45-144. 所収)
- FASB, *Elements of Financial Statements of Business Enterprises*, Statement of Financial Accounting Concepts No.3, 1980.
- FASB, *Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, Statement of Financial Accounting Concepts No.4, 1980. (平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念』中央経済社, 1988年, pp.145-194. 所収)
- FASB, *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, Statement of Financial Accounting Concepts No.5, 1984. (平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念』中央経済社, 1988年, pp.195-266. 所収)
- FASB, *Elements of Financial Statements*, Statement of Financial Accounting Concepts No.6, 1985. (平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念』中央経済社, 1988年, pp.267-408. 所収)
- Gerboth, D. L., "Muddling Through with the APB", *Journal of Accountancy* (May, 1972), pp.42-49.
- Gerboth, D. L., "The Conceptual Framework: Not Definitions, But Professional Values", *Accounting Horizons* (September, 1987), pp.1-8.
- Gore, P., *The FASB Conceptual Framework Project 1973-1985: An Analysis*, Manchester University Press, 1992.
- Grady, P., *Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises*, Accounting Research Study No.7, AICPA, 1965. (日本会計研究学会スタディ・グループ・黒澤清監訳『会計原則研究—AICPA 会計原則叢書第7号』日本経営出版会, 1968年)
- Ijiri, Y., "Critique of the APB Fundamental Statement", *Journal of Accountancy* (November, 1971), pp.43-50.
- Ijiri, Y., "An Instruction to Corporate Accounting Standards: A Review", *Accounting Review* (October, 1980), pp.620-628.
- Ijiri, Y., "On the Accountability-Based Conceptual Framework of Accounting", *Journal of Accounting and Public Policy* (Summer, 1983), pp.75-81.
- Jennings A. R., "Present-Day Challenges in Financial Reporting", *Journal of Accountancy* (January, 1958), pp.28-34.
- Kirk, D. J., "Concepts, Consensus, Compromise and Consequences: Their Roles in Standard Setting", *Journal of Accountancy* (April, 1981), pp.83-95.
- Kripke, H., *The SEC and Corporate Disclosure: Regulation in Search of a Purpose*, Law and Business, 1979.
- Langenderfer, H. Q., "A Conceptual Framework for Financial Reporting", *Journal of Accountancy* (July, 1973), pp.46-55.
- Littleton, A. C., *Structure of Accounting Theory*, AAA, 1953. (大塚俊郎訳『会計理論の構造』東洋経済新報社, 1955年)
- Mace, J. R., "A System Approach to the Analysis of Financial Reporting", *Accounting and Business Research* (Autumn, 1977), pp.270-285.
- Mautz, R. K., "The Trueblood Report: A Significant Shift in Emphasis", *CA Magazine* (June, 1999), pp.17-19.
- Mattessich, R., *Accounting and Analytical Methods*, Irwin, 1964. (越村信三郎監訳『会計と分析的方法(上巻・下巻)』同文館, 1972・1974年)
- Mattessich, R., "Comment to Maurice Moonitz from Richard Mattessich", (December, 1963), included in Zeff, S. A., *The Accounting Postulates and Principles Controversy of the 1960s*, Garland Publishing, 1982.
- May, G.O., *Financial Accounting*, Macmillan, 1943.

- Miller, H. E., "The Conceptual Framework: Myths and Realities", *Journal of Accountancy* (March, 1985), pp.62-71.
- Miller, H. E., *The FASB: The People, The Process and The Politics*, Irwin, 1988. (高橋治彦訳『The FASB 財務会計審議会—その政治的メカニズム—』同文館, 1989年)
- Moonitz, M., *The Basic Postulates of Accounting*, Accounting Research Study No.1, AICPA, 1961. (佐藤孝一・新井清光訳『基礎的会計公準論』中央経済社, 1962年, pp.25-104. 所収)
- Moonitz, M., "Should We Discard the Income Concept ?", *Accounting Review* (April, 1962), pp.175-180.
- Moonitz, M., "Why Do We Need 'Postulates' and 'Principles' ?", *Journal of Accountancy* (December, 1963), pp.42-46.
- Moonitz, M., "The Meaning of 'Postulates' in Accounting Research Study No.1", (previously unpublished), 1964. included in Zeff, S. A., *The Accounting Postulates and Principles Controversy of the 1960s*, Garland Publishing, 1982.
- Moonitz, M., *Obtaining Agreement on Standards in the Accounting Profession*, Studies in Accounting Research No.8, AAA, 1974.
- Moonitz, M. and Sprouse, R. T., *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Enterprises*, Accounting Research Study No.3, AICPA, 1962. (佐藤孝一・新井清光訳『基礎的会計公準論』中央経済社, 1962年, pp.105-221. 所収)
- Paton, W. A., *Accounting Theory*, Ronald Press, 1922.
- Paton, W. A., "Statement by William A. Paton", *Accounting Review* (October, 1980), pp.629-630.
- Paton, W. A. and Littleton, A. C., *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA, 1940. (中島省吾訳『会社会計基準序説』森山書店, 1958年)
- Peasnell, K. V., "The Function of a Conceptual Framework for Corporate Financial Reporting", *Accounting and Business Research* (Autumn, 1982), pp.243-256.
- Pounde, R., *An Introduction to American Law: An Outline of a Course Delivered at the Trade Union College under the Auspices of the Boston Central Labor Union*, Spring Term, 1919, pp.1-44.
- Pounde, R., *An Introduction to the Philosophy of Law*, Yale University Press, 1954.
- Powell, W., "The Challenge to Research", *Journal of Accountancy* (February, 1960), pp.34-41.
- Powell, W., "Report on the Accounting Research Activities of the American Institute of Certified Public Accountants", *Accounting Review* (January, 1961), pp.26-32.
- Rappaport, A., "Establishing Objectives for Published Corporate Accounting Report", *Accounting Review* (October, 1964), pp.951-962.
- Roy, R. H., and MacNeill, J. H., *Horizons for a Profession: The Common Body of Knowledge for Certified Public Accountants*, AICPA, 1967.
- Sanders, T. H. Hatfield, H. R., and Moore, U., *A Statement of Accounting Principles*, AIA, 1938.
- Seidler, L. J., "No Accounting for the FASB's Draft on Recognition and Measurement", *Accounting Issues* (April, 1984), pp.10-24.
- Solomons, D., "The FASB's Conceptual Framework: An Evaluation", *Journal of Accountancy* (June, 1986), pp.114-124.
- Solomons, D., *Making Accounting Policy: The Quest for Credibility in Financial Reporting*, Oxford University Press, 1986.
- Sorter, G. H. and Gans, M. S., "Discussion of Opportunities and Implications of the Report on Objectives of Financial Statements", *Studies on Financial Accounting Objectives*, Supplement to the Journal of Accounting Research Vol.12, 1974, pp.1-2.
- Spacek, L., "The Need for an Accounting Court", *Accounting Review* (July, 1958), pp.368-379.
- Stamp, E., "Why Can Accounting Not Become a Science like Physics ?", *ABACUS* (No.1, 1981), pp.13-27.
- Staubus, G. J., *A Theory of Accounting to Investor*, University of California Press, 1961. (高尾裕二訳『投資家のための会計理論』白桃書房, 1986年)
- Sterling, R. R., "Accounting at the Crossroads", *Journal of Accountancy* (August, 1976), pp.82-87.

- Sterling, R. R., *Toward a Science of Accounting*, Scholars Book, 1979. (塩原一郎訳『科学的会計の理論』税務経理協会, 1995年)
- Storey, R. K. and Storey, S., *The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards*, FASB Financial Accounting Series, Special Report, 1997. (企業財務制度研究会訳『財務会計の概念および基準のフレームワーク』中央経済社, 2001年)
- Studt, E., *Die Privatwirtschaftliche Erfolgsrechnung in den Vereinigten Staaten von Amerika*, Konkordia, 1935.
- Vatter, W. J., *The Fund Theory of Accounting and Its Implication for Financial Reports*, University of Chicago Press, 1947. (飯岡徹・中原章吉訳『バッター資金会計論』同文館, 1971年)
- Vatter, W. J., "Postulates and Principles", *Journal of Accountancy* (Autumn, 1963), pp.179-197.
- Zeff, S. A., *The American Accounting Association: Its First 50 Years*, AAA, 1966.
- Zeff, S. A., *Forging Accounting Principles in Five Countries: A History and an Analysis of Trends*, Stipes Publishing, 1972.
- Zeff, S. A., "Paton on the Effects of Changing Prices on Accounting, 1916-55", in Zeff, S. A., Demski, J. and Dopuch, N. (eds.), *Essays in Honor of William A. Paton*, The University of Michigan, 1979, pp.91-137.
- Zeff, S. A., *The Accounting Postulates and Principles Controversy of the 1960s*, Garland Publishing, 1982.
- Zeff, S. A., "The Evolution of the Conceptual Framework for Business Enterprises in the United States", *Accounting Historians Journal*, (December, 1999), pp.90-131.
- Zeff, S. A., "The Objectives of Financial Reporting: A Historical Survey and Analysis", *Accounting and Business Research* (No.4, 2013), pp.262-327.
- 青柳文司『アメリカ会計学』中央経済社, 1986年。
- 黒澤清「米国会計学発展史序説」(馬場敬治他『米国経営学(上)』東洋経済新報社, 1956年所収), pp.237-306.
- 高松正昭『現代財務会計の思想基盤』森山書店, 2000年。
- 高松正昭「ペイトン会計学研究の一視座」『専修経営学論集』第83号, 2006年, pp.9-40.
- 竹林代嘉「ペイトンの資産評価論に関する一考察」『専修経営学論集』第19号, 1975年, pp.45-91.