

論 文

会計観の変遷と財務会計の現代的特質

—Sprouse, R.T. and M. Moonitzの会計思想を中心として—

市 川 紀 子

I. はじめに

本稿の目的の一つは、Sprouse, R.T. and M. Moonitzの会計思想を中心として、当時の会計観の変遷をたどりつつ、現代会計における資産負債中心観の原型をさぐることである。よって本稿は、主として市川 [2010]、市川 [2015a] 等において取り上げた当該思想の検討結果等を前提とする。そのため本稿は拙著らと重複する部分があるが、本稿の行論上必要な限りにおいて再録する。

そして、これらを踏まえ、財務会計の現代的特質の一つと考えられる計算構造類型の再度の検討を行い、Sprouse, R.T. and M. Moonitzの現代会計への影響を確認し、Sprouse, R.T. and M. Moonitzの考え方を前提とする計算構造類型論を示すことが本稿のもう一つの大きな目的である。

Sprouse, R.T. and M. Moonitzが示した文献といえは、周知のとおり、1962年公表の『企業会計原則試案 (*A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*)』(以下、1962年試案という)が著名である。1962年試案はMoonitz, Mが1961年に記した『基本的会計公準論 (*The Basic Postulate of Accounting*)』(以下、1961年公準という)の姉妹書であり、米国公認会計士協会 (American Institute of Certified Public Accountants: AICPA) が課題とした基本的会計公準と総合的会計原則に関する研究の集大成である¹。よって本稿の第2章では、1962年試案の会計思想を再確認し、第3章では、会計観の変遷と財務会計の現代的特質を計算構造類型の視点から検討し、当方の考える計算構造類型を示したい²。

II. Sprouse, R.T. and M. Moonitzの会計思想

演繹論者の代表³ともいべきSprouse, R.T. and M. Moonitzが作成した1962

年試案を中心にどのような利益概念を宿していたのか。周知のように、1961年公準また1962年試案は、公準論を論じるうえで重要な意味をもち、これまで多くの研究者によって検討されてきているため、改めて公準論そのものに重点を置いて論じない。主として当時の原価主義的な会計思考の流れの中で提示された1962年試案の持つ意義を探り、市川 [2015a] を引きながら、現代会計の利益概念との関係性に焦点をあてたい。

1962年試案は、7つの章に区分され、特に資産に関する章については、2つの章を割いて説明を行っている。当時の収益と費用を中心とする取得原価主義会計の考え方のなかにおいて、Sprouse, R.T. and M. Moonitzにおける資産の問題に対する関心の強さが伺えよう。

また同時に、1962年試案は利益概念を中心にすえて資産と負債の検討が行われていると考えられ、このようなことから1957年公表の『会社財務諸表会計および報告諸基準 (Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements-1957 Revision)』(以下、1957年基準という。この基準および補足意見書の作成にあたっては、Moonitz, MとSprouse, R.Tが大きく関わっている。⁴)をさらに詳細にしたものといえる。以上のように経済的資源を中心的な存在としてみることは、当時、いわゆる収益費用中心観、すなわち取得原価主義会計を謳っていたPaton, W.A. and A.C. Littletonとは別の世界にいることは明らかである。1962年試案は、利害関係者からの委託に対する責任を真つ当するために会計が重要であることおよび経営者の業績の評価のために会計報告

1 1962年試案の著者であるSprouse, R.T. and M. Moonitzは、作成するにあたってこれをハンドブックや手続便覧のようなものに変えてしまわないようにしたいと述べており (Sprouse, R.T. and M. Moonitz [1962] Preface), 研究遂行への強い姿勢かがえる。なお1962年試案はSprouse, R.T. and M. Moonitzの共著であるが、原案を作成したのはSprouse, R.T.である (Sprouse, R.T. and M. Moonitz [1962] Preface)。

2 本稿においては「revenue and expense view」を「収益費用中心観」, 「asset and liability view」を「資産負債中心観」とする。訳の当否については藤井 [1997] 参照。

3 AAA [1977] (染谷訳 [1980]) 参照。

4 AAA [1957] (中島編訳 [1984]) 参照。

書が重要であることを認識した上で、会計が経済的資源の管理に直接的に関与していることを考えている。また結論を先取りすれば、1962年試案における資産の本質は、期待される将来の経済的便益（respected future economic benefits）であり、このように定義付けされた資産から、財務諸表要素の定義の体系を基礎付けていくという構成の体系を有している点に大きな特徴があるといえる。これは紛れもなく、当時の収益費用中心観を推奨する風潮とは一線を画したものであったことが理解できる。

またSprouse, R.T. and M. Moonitzは1962年試案において3つの基本方針を示している。一つ目は、われわれが樹立する会計原則は会計調査研究書第1号の1961年公準と首尾一貫するように努めること、二つ目は、会計原則の意味内容を十分明瞭にするためには多くの分析や議論ならびに例示が必要であるが、本研究書をハンドブックや手続便覧のようなものに変えてしまわないように努めること、三つ目は、経済ならびに企業事象に関する現在の知的水準に照らして、実務に実際に還元できるような報告書を作り上げることである。（市川 [2015a] 117-119参照）。

さらにSprouse, R.T. and M. Moonitzは、公準から原則論へと移行するためには、いくつかの段階を踏まなければならないとして、次の2つの点を認識する必要性を述べている。

第1は「総合的会計原則は『配当可能な』あるいは『所得税の課税を受ける』利益についての歴史的な制約を超越しなければならない、ということをはっきり認識することである。……本書の課題は、税金や配当を考慮する以前における、特定の実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, R.T. and M. Moonitz [1962] p. 10）と述べている。

第二は「利益は、単に販売の時点だけでなくはなくて、企業活動の全過程に起因するものであるという大事な点を銘記することである」（Sprouse, R.T. and M. Moonitz [1962] p. 11）と主張している。

Sprouse, R.T. and M. Moonitz [1962] p. 53によれば、1961年公準では経済主体の手中にある富の測定を強調したが、1962年試案は、これをさらに一層具体化して、企業の資産および負債、ならびにこれと関連する収益と費用および利得と損失を検討している。ここでは、利益概念が焦点となっており、これに

導かれて、比較的短い期間の経営成績を測定するための妥当な基準を見つけるために、資産と負債の検討が行われているとされる。

上記を前提として、Sprouse, R.T. and M. Moonitzは次のように述べている。

「1961年公準における〔富の測定に対する〕このような強調に呼応して、総合的な諸原則を研究する本書では、理想としては、すべての資産（および負債）が認識され、またこれに関して客観的に把握できるすべての変動が認識されるべきであるという立場をとっている。すなわち、本書では、他の実体との明々白々たる取引から生ずるこれらの変動に加えて、物価水準の変動、取替原価の動き、ならびにその他の原因による変動も、すべて、客観的に把握できる証拠がある限り、認識されるべきであると勧告しているのである」（Sprouse, R.T. and M. Moonitz [1962] p. 53）。以上のことから明らかなように、1962年試案は、取得原価主義会計とは明らかに一線を画した内容になっている（市川 [2015a] 119-121参照）。

以上、端的に述べれば、Sprouse, R.T. and M. Moonitzは、取得原価主義会計への批判を行っているのである。すなわち当時の取得原価主義会計を主流とする経済的環境に対して一線を画したものとなっていたのである。そして、ここでの推奨すべき資産の測定方法は、他の実体との明々白々たる取引から生ずるこれらの変動に加えて、物価水準の変動、取替原価の動き、ならびにその他の原因による変動も、すべて、客観的に把握できる証拠がある限りは認識されるべきであると主張しているのである（Sprouse, R.T. and M. Moonitz [1962] p. 53）。

このような考え方から、1962年試案では企業実体の資源の変動額について、
A ドルの変動（物価水準の変動）に起因する金額と、
B 財貨および用役の取得に起因し、かつその利用以前において生じた金額と、
C これらをその時の市場へと売却したために生じた金額とを区別する分類法を採用することを提案している。

このように客観性が確保できれば、物価水準の変動や取替原価の変動をも利益計算に反映させようとする点は、当時の取得原価主義会計、また実現主義を批判するものであり、時価会計（時価主義会計）および発生主義を重視・強調する内容となっていることが理解できる。

これらの点に関しては、当時のAnthony, R.A.の意見がさらなる根拠を与え

ることとなる。Anthony, R.Aは1984年に『財務会計論』“*Future Directions For Financial Accounting*”を公刊した。わが国ではAnthony [1984] は、佐藤の翻訳によって、知られている⁵。その後、管理会計においても著名なAnthony, R.Aの「財務会計」の研究にかかわる多くの論文等を多く目にする事となる。当時、Anthony, R.Aは、減価償却の例を取り上げ、実務に即した収益費用観の重要性を述べ、資産負債観を肯定しない。さらに、資産負債観の提唱者の一人である当時の米国の財務会計基準審議会（Financial Accounting Standard Board：以下、FASBという）の副議長であったSprouse, R.T. に対して次のような意見を述べている。「Sprouse, R.T. は、『貸借対照表—会計理論のもっとも基本的な要素を体現したもの』と題する講演において、貸借対照表は真に『財政状態の計算書（statement of financial position）』であるべきだ、と述べた。彼は単なる『残高表（sheet of balance）』であると考える人々を酷評（castigates）する。残念ながら、貸借対照表が財政状態の計算書であるのは、資産の価値が意味のある方法で測定された場合だけである。ちなみに前提8は、非貨幣性資産（nonmonetary resources）についてはこれは可能でないと述べている。また、残念ながら、意味のある貸借対照表価額を示すよう記録すれば、それが利益を歪めるような諸事象がある。」（Anthony [1984] p. 58）として、いわゆる資産負債中心観を推奨するSprouse, R.T. に痛烈な批判を行っているのである（市川 [2015b] 207-219参照）。これは、Sprouse, R.T. が間違いなく、資産負債中心観を推奨していた証ともいえる。

そして、1962年試案においては、資産については期待される将来の経済的便益（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と定義されている。ここで注意しなければならないことは、資産はあくまでも未費消原価ではなく、資源（経済財）としての存在をもっていると考えられているということである。したがって、企業の資産は企業実体に帰属し、貨幣によって表現できることが条件になっている。ここで経済財であるということは、当該便益が希少価値をもち、現在あるいは将来において何らかの交換価値をもっているということの意味するものとされるのである。

5 Anthony, R.A [1984] (佐藤訳 [1989]) 参照。

現在あるいは将来の交換価値との関係が考えられていることは重要である。というのは、資産が提供できる経済的な用役は多種多様で、ある種の資産は貨幣あるいは貨幣請求権の形をもち、その有用性は価値の貯蔵庫あるいは交換手段性にあるが、他の資産、たとえば建物（工場）設備等は、遮蔽やメカニカルな役立ちという形での経済的用役をもっていると考えているからである。後者は、基本的には使用価値をもっている資産であり、交換価値をもつものではない。しかし、上記のように、資産が経済財であるということの意味として、便益の希少性と交換価値性の保有をあえて付言しているのである（市川 [2015a] 124頁参照）。

さて、これまで資産を主軸に検討してきたが、Sprouse, R.T. and M. Moonitzは、負債に関しては「資産を譲渡すべき、あるいは用役を提供すべき債務であり、過年度もしくは当期の諸取引から生じかつ将来において決済を要する債務である」（Sprouse, R.T. and M. Moonitz [1962] p. 37）と定義している。収益に関しては「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, R.T. and M. Moonitz [1962] p. 46）とし、この「純資産」とは資産が負債を超える額を意味し、その額は所有主持分の額と等しくなっており、収益は、資産の増加あるいは負債の減少もしくはなんらかの形で両者の結合によって生ずるものとして説明されている（Sprouse, R.T. and M. Moonitz [1962] p. 46）。

しかし、このことは収益が資産・負債の増減であって、純資産との関連がないと述べているのではない。当初の定義にあるように、収益は純資産の増加であるが、測定の問題としては、純資産計算の構成項目である資産および負債の増減として測定されるということである。この点で、Paton, W.A. and A.C. Littletonの場合とは明らかに相違するのである。それは収益の認識に関わる実現のとらえ方においても明確に異なる。Sprouse, R.T. and M. Moonitzは、G. O. Mayを引きながら、利益が販売の時点だけでなく、企業活動の全過程を通じて生ずること、実現は収益測定の便法として統計的に一般化したものに過ぎないことを示しているからである。

費用は「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」（Sprouse, R.T. and M. Moonitz [1962] p. 49）であるとする。すなわちここでの費用は財貨の生産とその引渡しならびに用役

の提供と結びつく資産の減少額もしくは負債の増加額によって測定されるものと1962年試案は述べていることになる。費用は未費消原価ではなく、獲得した経済的便益の費消として測定されるが、それは純資産の減少としてとらえられていることに注意しなければならない。

これに対して投下資本の追加もしくは収益以外の原因による純資産の増加は、利得であり、投下資本の減少もしくは費用以外の原因による純資産の減少が、損失であるとしている。1962年試案は留保利益については営業活動から生じかつ投下資本に振替られていない部分とし、ある一会計期間の純利益もしくは純損失は、物価水準の変動もしくは追出資から生ずる投下資本の変動ならびに所有主への分配以外による、所有主持分の増加（減少）であるとしている。このような定義をもつ1962年試案が理想としているのは、先にも述べたように「すべての資産（および負債）が認識され、またこれに関して客観的に把握できるすべての変動が認識される」（Sprouse, R.T. and M. Moonitz [1962] p. 53）ことである。繰り返すがすなわち1962年試案はこれらの変動にくわえて物価水準の変動、取替原価の動き、その他の原因による変動もすべて客観的に把握できる証拠がある限り認識されるべきであるとしている（市川 [2015a] 124-127頁参照）。

1962年試案では企業の資産および負債を中心に検討を行っており、収益と費用および利得と損失は、資産と負債に「関連」するものとして検討されていることになる。上述したように、1962年試案は「利益概念が焦点となっており、これに導かれて比較的短い期間の経営成績を測定するための妥当な基準を見つけるために資産と負債の検討が行われている」（Sprouse, R.T. and M. Moonitz [1962] p. 53）と明言している。これらからすでに分かるように1962年試案は資産を前提として財務諸表要素の定義体系を位置付ける論理構成をとっている。そこでは資産と負債の評価が絶対的位置を占め、それに依存する形で利益を計算する方法が想定されている。対応／配分のご概念というものが不必要であると認識されている点も注意しなければならない。

Ⅲ. 会計観の変遷と財務会計の現代的特質

1. 資産を基礎概念とする財務諸表要素の定義体系

前章において、会計公準に基づき資産を基礎概念とする財務諸表要素の定義

体系をもつSprouse, R.T. and M. Moonitzの会計思想について確認した。本章では、まず彼らの会計思想がその後及びした影響について述べる。

制度会計における収益費用中心観から資産負債中心観への転換の実質的なきっかけとなったものが、1976年12月2日に発表された米国のFASB [1976] *An Analysis of Issues related to Conceptual Framework for Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, FASB Discussion Memorandum, FASB, December 1976. (以下、1976年討議資料という) であるといわれている。

ただし1976年討議資料において突然に上記概念があらわれたわけではない。前章でも述べたように、1962年試案をはじめとする資産負債中心観の原型というべき理論研究の諸成果が登場し、このような先行原則の成果を取り入れ吟味した集大成の結果が1976年討議資料という形をとって公表されたと考える。

用語など若干の違いはあるものの、本章で取り上げてきた資産負債中心観の原型として考えられる先行内容は資産の本質を経済的便益あるいは用役潜在性という概念によって定義づけされている。すなわち、このように定義付けされた資産から、財務諸表要素の定義の体系を基礎付けていくという構成の体系は、図表1のとおり1957年基準、1962年の試案、1976年の1976年討議資料の共通事項であることが分かる⁶。なお、1976年討議資料については、次節で詳しく述べる。

またその捉え方は1985年の概念フレームワーク (Statement of Financial Accounting Concepts : 以下、SFACという。号数は適宜付す) 第6号にも踏襲されていると考える (市川 [2010] 22-72頁)。ここでは、資産を基礎概念とする定義の体系というものがこのような系譜をたどってきた事実に注目して、図表1としてまとめておく。これは資産負債中心観を構成する要素として中核をなす考え方であり、現代会計における「資産負債中心観」の原型であると捉えてよいだろう。

2. 1976年討議資料の中心観

1976年討議資料は、二つの主要な中心観が展開されていた。本節では、市川

6 ASOBATが図表1に掲記されていないのは当該共通事項と異なるためである。

会計観の変遷と財務会計の現代的特質

図表 1 資産を基礎概念とする定義の系譜

	会計財務諸表会計及び報告諸概念(1957年) 補足意見書第1号・第2号(1964年)	企業会計原則試案 (1962年)	『討議資料』の 資産負債中心観 (1976年)	
財務諸表要素の概念 (資産・負債など)と評価に関して	【1957年基準】資産は特定の会計的実体の中で企業の諸目的に充用されている経済的諸財である。資産は予想される業務活動に利用しうるあるいは役立ちうる、用役潜在分の統計額である。負債は債権者の権利分あるいは負債は、これまでの諸活動あるいは出来事から生じたその企業実体に対する請求権で、通常は、その解決に会社の財の支出を必要とする。	【補足意見書】資産は用役潜在性であり、その具体的な内容は期待される将来のキャッシュ・インフローの流列の現在価値であるとする。なお用役潜在力の経済的価値を将来のキャッシュ・フローの割引価値として算入している。計算体系としては時価主義会計。	資産は期待される将来の経済的便益で、これに対する権利が当期もしくは過年度の取引の結果、企業実体によって取得されたものを表す。負債とは資産を譲渡すべき、あるいは用役を提供すべき債務であり、過年度もしくは当期の諸取引から生じてかつ将来において決済を要する債務。計算体系は時価主義会計。	企業の資産は、個別企業にとっての潜在的便益をあらわす経済的資源であり、潜在的便益とはいずれ、企業に発生しうる直接的あるいは間接的な正味キャッシュ・フローのことである。負債は将来他のエンティティに経済的資源を移転する企業の義務。
正味資産および持分/利益など	正味資産および持分は株主の権利分あるいは持分は会社の資産に対する残余請求権。利益は(企業実現純益)は、業務単位としての企業の能率を数値的に表示するもので、(a)収益と対応する費消済原価と比較して求めた過不足金額活動と、(b)資産の売却、交換その他の転換から企業にもたらされたその他の利得または損失、とから生じる純資産変動額である。	期間の純利益総額は当該期間中に資本主との資本取引がないものとして期首の株主分金額を縮減させることなく企業外部に分配可能な最高額である。保有利得および損失は、純利益の増減額としての性格を付与される。純資産差額概念。	正味資産および持分は企業の資産に対する残余請求権。利益とは、物価水準の変動もしくは追出資から生ずる投下資本の変動ならびに所有者への分配以外による、所有者持分の増加(減少)であるとしている。	資産-負債=正味資産(所有者持分あるいは資本)。1週間における営利企業の正味資源の増分の測定をするものである。ただし、資本拠出、資本引出、過年度損益修正をのぞく。

出所：市川 [2010] 50頁。

[2010] をもとに、1976年討議資料の中心観に焦点をあてる。1976年討議資料の資産負債中心観の利益は一期間中の営利企業の正味の経済的資源の変動を示す測定値として決定され（ただし必ずしもその全変動額を示すものではない）、収益費用中心観の利益は、企業が投入物（インプット）を用いて産出物（アウトプット）を獲得・販売するにあたっての企業の有効性を直接に示す測定値であり、必ずしも正味の経済的資源の変動に限定されるものではなかった⁷。そのため1976年討議資料のなかで最初に取り上げられている基本的な問題は、利益についての二つの中心観のどちらが、財務会計および財務報告の概念的枠組の基礎となる規準として採用されるべきか、ということである⁸。財務諸表の要素の定義に関する問題としては、その要素をどのように定義づけるかは、各人の利益に対する考え方等にかかっている⁹。重要な財務諸表の要素の定義として、資産負債中心観のもとでは、資産は資源として定義されるので、すなわち企業の資産は、個別企業にとっての潜在的便益を表す経済的資源である（潜在的便益とは、いずれ企業に発生しうる直接的あるいは間接的な正味キャッシュ・フローのことである）ことになる¹⁰。それに対して収益費用中心観は、資産は経済的資源かどうかということよりも、原価（歴史的な原価であれその他の種類のものであれ）が収益と適切に対応しているかどうかの方に関心をもち、資産の本質は何よりも利益測定の一要素として規定され、そのため、資産負債中心観のもとで含まれるすべての項目のほかに、経済的資源を表さなくても将来の会計期間の収益と対応される繰延費用やその他の費用を企業の貸借対照表に記載するとしているのである¹¹。両中心観の負債の定義は、資産の定義と同様に、負債の定義も各人の利益観に依存しており、資産負債中心観は負債の概念を将来他のエンティティに経済的資源を移転する企業の義務に限定し、収益費用中心観はその概念を受け入れつつも、利益を適切に測定するための収益と費用の対応に必要とみなされる特定の繰延収益や引当金をも認めている¹²。

7 See, FASB [1976] p. 12. (原訳 [1988] 21頁参照)。

8 See, *Ibid.*, pp. 12-13. (同上書, 21-22頁参照)。

9 See, *Ibid.*, pp. 12-13. (同上書, 21-22頁参照)。

10 See, *Ibid.*, pp. 12-13. (同上書, 21頁参照)。

11 See, *Ibid.*, p. 13. (同上書, 22-23頁参照)。

資産負債中心観のもとでは、利益は純資産の一定の変動額として定義され、したがってこの定義は資産・負債の定義に依存することになり、収益・費用・利得・損失の定義は、利益がいかんして得られるかを示す損益計算書の作成には役立つもの、利益を定義する際には必要ではないのである¹³（これらは定義というよりも、表示にかかわる問題となろう）。

これに対して、収益費用中心観のもとでは、収益・費用・利得・損失を明示的に定義することにより利益が定義され、利益の定義は資産・負債の定義には依存せず、企業のフローは収益費用中心観の中心問題であり、利益策定は、費用のフローを収益のフローに適切に、かつ歪みなく対応させることにかかっているのである¹⁴（このため、「対応」や「歪み」の意味はこの中心観にとってはきわめて重要となる）。

このようなことから、1976年討議資料の資産負債中心観のもとでは、貸借対照表項目の範囲が経済的資源またはその引渡義務の財務的表現としての資産・負債に限定されるが、これに対して収益費用中心観のもとでは、当該範囲から計算擬制的項目までに拡大されることになる点について注意しなければならない。すなわち資産負債中心観と収益費用中心観は貸借対照表項目の範囲がまるで違うのである。これは資産負債中心観においては、ある期間に生じた一切の事象をその期間に含めることになるということである。資産と負債の評価を先に決定してから、それをもとに利益を計算する資産負債中心観においては、本来、対応と配分概念は全く必要ないのである。排除されるといってよい。それが1976年討議資料のいう資産負債中心観の本質である。

1976年討議資料の資産負債中心観は、評価を先に決めてそこから利益を計算する中心観である。基本的に繰延項目および繰延収益・引当金を歓迎する立場を取らず、これらの項目は将来期間の利益測定において償却され、あるいは繰り入れられることが予定されてはいない。収益費用中心観はそれらが予定されており、対応と配分概念が生じている。繰り返すが、そこには基本的には、対応／配分概念は排除されなければならない。ある期間に生じた、または変

12 See, *Ibid.*, pp. 13-14. (同上書, 22-23頁参照)。

13 See, *Ibid.*, p. 14. (同上書, 23頁参照)。

14 See, *Ibid.*, p. 14. (同上書, 23頁参照)。

化した一切の事象の変化をその期間に含めることが1976年討議資料の資産負債中心観の特色なのであり、こうして純粋な意味での資産負債中心観の測定属性は「評価」を必要としない原価ではなく、「評価」を必要とする時価ということになるのである（市川 [2010] 9-58頁参照）。

3. 中心観（会計観）の原型

資産負債中心観が明らかに問題とされるようになったのは1976年討議資料からである。しかし1976年討議資料の本来の性格は将来的な議論を行うための出発点を形成するための問題提起の書である。問題提起の前提としてその時点までに存在した各種の見解をとりまとめる作業が当然に行われている。その存在が問題提起という形式で採用されているからである。このように考えられるとすれば1976年討議資料の公表以前に存在した会計観などに異説が存在したことを意味している。前章では、その代表として、1962年試案を示した。そこで、本節では、市川 [2010] を前提とし、演繹論者として、また資産負債中心観の提唱者としてのSprouse, R.T. and M. Moonitzの会計思考に対するとらえ方を検討する。

アメリカ会計学会 (American Accounting Association : 以下, AAAという) の「外部財務報告の概念および基準委員会 (Committee on Concepts and Standards for External Financial)」は1977年に『会計理論および理論承認 (*Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*)』¹⁵ (以下, SATTAという) を公表している。このSATTAによれば、理論的な接近法を古典的 (「真実利益」および帰納的) モデル (classical (“true income” and inductive) models), 意思決定一有用性 (decision usefulness), および情報経済学 (information economics) に分類している¹⁶。古典的接近法には帰納学派と演繹学派が存在し、帰納論者 (主として実用主義者) にはH.R. Hatfield, S. Gilman, W.A. Paton and A.C. Littleton, Y. Ijiriらが存在する。SATTAはH.R. Hatfield, S. Gilmanらについて実務および方針勧告を比較・対照し、権威あるさまざまな源泉のなかの類似点と相違点に注目し、実務および文献における非論理性と矛盾を論評したと

15 AAA [1977] (染谷訳 [1980]) 参照。

16 *Ibid.*, p. 5. (同上書, 9頁)。

評価しているが、現存する実務について首尾一貫した理論を形成しようとはしなかったと批判している¹⁷。これに限らず、SATTAでは帰納論者の全体的特徴をいくつか述べている。現在システムの行動のなかにひそんでいる目標を引き出す方法をとっていること¹⁸、しかし規範モデルにおける目標仮定や政策論で鼓舞される目標は現存システムの帰納的研究に基づかないでいるので、もっぱら個人的信念や選好にもとづいて述べられていることが多いこと¹⁹、結局は実社会で採用されないままになっていること²⁰、要約してSATTAは帰納的理論を現存する会計実務の主要な構成要素を理論的に説明し、時には正当化しようとさえするものと記している²¹。

演繹論的理論については、SATTAは演繹論者についてPaton, W.A., Canning, J.B., Sweeney, H.W., MacNeal, K., Alexander, S.S., Edwards, E.O. and P.W. Bell, Moonitz, M., Sprouse, R.T. and M. Moonitzらの名前をあげている²²。SATTAでは、演繹学派のなかでもPaton, W.A., Sweeney, H.W., MacNeal, K., Edwards, E.O. and P.W. Bell, Moonitz, M., Sprouse, R.T. and M. Moonitzらがれっきとした「提唱者」であり、新しい理論もしくは接近法のすぐれていることを主張した論者であり改革者であったと賞賛している²³。ただし、演繹論者の残りのCanning, J.B., Alexander, S.Sは、提唱者というよりも単なる分析家及び解説者だったとしている²⁴。こうして、当面1976年討議資料との関係でいえば、演繹論者としてPaton, W.A., Sweeney, H.W., MacNeal, K., Edwards, E.O. and P.W. Bell, Moonitz, M., Sprouse, R.T. and M. Moonitzを考えることができる。

17 *Ibid.*, p. 9. (同上書, 19頁)。

18 *Ibid.*, p. 10. (同上書, 21頁)。

19 *Ibid.*, p. 10. (同上書, 21頁)。

20 *Ibid.*, p. 10. (同上書, 21-22頁)。

21 *Ibid.*, p. 10. (同上書, 22頁)。

22 *Ibid.*, pp. 5-6. (同上書, 10-11頁)。

23 *Ibid.*, pp. 5-6. (同上書, 10-11頁)。

24 *Ibid.*, pp. 5-6. (同上書, 10-11頁)。Canning, J.B., Alexander, S.Sについては、会計人がしていること及びしようとしていることを分析し評価し、会計人に経済モデルを説明しようとしているが、会計人の実用主義的な世界にその経済モデルを適用しようとする努力でおわつていると批判している。

さらに、SATTAは演繹的理論家の特徴をいくつか述べている（ただしAlexander, S.Sを除く）。演繹論者はただひとつの評価基準をもちいて測定した利益がどの利用者の必要をも満たすのが理想的であるので「真実利益」(true income)の提唱者と呼ばれたこと²⁵、演繹論者は経済行動の観察に基づいてこれまで歴史的記録および保守的計算に専念してきた会計をCurrent CostもしくはCurrent Valueを表すように再構築しなければならないと提案していたこと²⁶、演繹論者は「所得」(income)と「富」(wealth)という用語を経済学から借用し会計的意味合いでこれを使用しようと試みたこと²⁷、演繹論者は方針勧告をあたかもあらゆる階層の利用者に対してそれから得られる情報が十分役に立つかのように、普遍的に妥当する提案としていること²⁸、報告書では演繹論者がこのようにいくつかの特徴をもちながらも、各人によって細かな点において意見を異にしているとしている²⁹。特に損益計算書分析を志向するのか、あるいは比較貸借対照表分析を志向するのかによって意見が異なっていることを指摘している³⁰。損益計算書分析を志向する論者としてPaton, W.A.³¹、Sweeney, H.W.を、比較貸借対照表分析を志向する論者としてMoonitz, M., Sprouse, R.T. and M. Moonitzらをあげており、特に後者を志向する者は会計を貸借対照表の連続としてみる傾向があると述べている³²。

SATTAによる理論の整理、特に、古典的接近法の二つの考え方、すなわち、帰納学派と演繹学派が、本論で問題にしている収益費用中心観と資産負債中心観とに対応するかどうかに関しては異論のありえようが、帰納学派の前提となる現実の実践が収益費用中心観の下で行われていたと考えることができるならば、帰納学派を収益費用中心観と同一視することに大きな問題はないであろう。

25 *Ibid.*, p. 6. (同上書, 14頁)。

26 *Ibid.*, p. 6. (同上書, 14頁)。

27 *Ibid.*, pp. 6-7. (同上書, 14頁)。

28 *Ibid.*, p. 8. (同上書, 16-17頁)。ただし、これについては、あるモデルから得られた情報にもとづいて行われた意思決定の結果として、社会のどこかほかのところでなされた資源配分決定に対して起こり得る影響については何も言及されていないと批判されている。

29 *Ibid.*, pp. 6-7. (同上書, 14頁)。

30 *Ibid.*, p. 8. (同上書, 18頁)。

現行実務の中での会計現象の構成要素とその結合関係の抽象化・一般化により形成された原則によって現行実務を説明し、場合によっては正当化しようとするものが、収益費用中心観の下での会計理論を組成していると考えられるからである。そうであれば、逆に、実践の問題と切り離されて討論されてきた規範学派、特に、貸借対照表を重視する立場の特徴としてSATTAにおいて掲げられている項目、たとえば、所得と富の概念の使用、現在価値評価の利用等を勘案することは、規範学派は資産負債中心観と関連性を有するということができよう。このような理解によれば、1976年討議資料との関係で注目すべきものは規範論者の内でも、第一義的に、損益計算書ではなく貸借対照表に関心を持つ論者でなければならない。なぜならば、規範論者との対立の図式を描くとすれば、帰納論者は第一義的に損益計算書に関心を持つと特徴付ける必要があるからである。そう考えることによって、帰納論者は収益費用中心観と規範論者は

31 井上 [1969], 井上 [1970] 参照。筆者はPaton, W.A.の理論的変遷に関する解釈については、井上良二教授の見解を支持するものである。報告書でPaton, W.A.は損益計算書を志向する理論家として登場しているが、年代とともにPaton, W.A.の考え方は変遷をみせている。詳細は以下のとおりである。Paton, W.A.の理論変遷における第1期(1917-1922年)は、時価主義会計(勘定が表示すべきものは一般価値ではなくして特定価値であるとしており、企業の勘定は、その投下資本を形成する特定資産の実際価値をできるかぎり表示すべきであるとしている。また、取替原価が会計目的のための資産評価の基準を形成すべきであるとする)、第2期(1922年-1945年)は取得原価主義会計(1922年-1929年を前期、1930年-1945年を後期と区分し、前期が部分的に原価基準を資産評価の基準とし、後期においてはすべての資産評価にたいして原価基準をあてはめている時期であると考えられる)、第3期(1946年以降)は時価主義会計(時の経過につれて、記録在高が所有されている資産の現在の大きさを示しもしなければ、未費消原価の正確な表示としても役立つ混合物であるということの意味するとしている。また、会計における問題には原価数字がいかに取り扱われ、原価数字が変化する状況という観点から、いつ、どのように改定されるべきかの問題があるかということも述べており、環境適応のために、原価数字を改定することを予定したものを提示している)の時期としている。

32 AAA [1977] p. 8. (柴谷 [1980] 18頁。)

資産負債中心観と関係を持つことを明らかにすることができるからである。帰納論者を代表する見解は、Paton, W.A. and A.C. Littleton (共著が刊行される時点で)であり、それと対立する考え方の代表者はSprouse, R.T. and M. Moonitzということになる。仮にこのように考えることができるならば、米国における収益費用中心観と資産負債中心観との対立は、Paton, W.A. and A.C. Littletonの理論とSprouse, R.T. and M. Moonitzの理論との対立であると見ることが可能であろう。また前述した当時のAnthony, R.Aも、前者に入ってくるであろう。

貸借対照表を志向するSprouse, R.T. and M. Moonitzが示した文献は、前章で示した通り、1962年試案である。井尻雄士教授によれば、FASBにおいては会計基準を独立した基準の寄せ集めとしてではなく、大きなフレームワーク中での首尾一貫した一つの規準として位置付けようと努力し、そこに会計理論の必要性を認識していたとし、「個々で会計理論を作る学者の側から考えてみますと、そののぞんでいるところはあくまで理論的に一貫したフレームワークや基準であります。機会があれば実務をその方面へ少しづつ動かしていきたいと願うのであります。財務会計基準審議会の設立前にはスタンフォード大学の教授をしていましたロバート・スプラウス氏などその努力をされている典型的な例であります。1973年(昭和48年)審議会発足以来その委員になり、かつ、その副委員長として活躍されております。かれが1962年(昭和37年)に出したスプラウス＝ムーンイツの『原則試案』で述べられている理論を機会のある毎に実行されておられることが、基準を読みながら感じるがよくあります」³³とされる。よって、FASBが資産負債中心観を採用しているといわれている現状に鑑み、1976年討議資料が資産負債中心観の原型をこの「原則試案」(1962年試案)に求めた可能性を否定できない。以上、前章また本節において、演繹論者の代表ともいうべきSprouse, R.T. and M. Moonitzが作成した1962年試案が、どのような利益概念を宿してきたのか確認してきたことになろう。

4. 計算構造類型

前術で指摘したように、用語など若干の違いはあるものの、これまで取り上

33 井尻 [1984] 167頁。

げてきた資産負債中心観の原型として考えられる先行内容は資産の本質を経済的便益あるいは用役潜在性という概念によって定義付けされている。このように定義付けされた資産から、財務諸表要素の定義の体系を基礎付けていくという構成の体系は、図表1のとおりであった。

当方の考える財務会計の計算構造類型は、図表2のとおりである。ただし、図表2は、井上 [2014a] 7頁における「財務会計の四つの類型（損益法と財産法の結合形態）と中心的な目的」の考え方を前提としている。ここでは、財務会計の四つの類型を第一類型、第二類型、第三類型、第四類型に区分している。第一類型の財務報告目的は、損益計算と利害調整である。第二類型の財務報告目的は、企業価値予測（資源の効率的利用の評価に関わる一部の資産等の時価評価と取得原価測定）である。第三類型の財務報告目的は、企業価値予測（資源の効率的利用の評価に関わる多くの資産等の時価評価。財務業績情報に関して第二類型と異なる）である。第四類型の財務報告目的は、実体資本維持である。

また、第一類型は、財産法の利益は損益法の利益に一致する（財産法 \subset 損益法、故に損益法利益=財産法利益）。第二類型は、損益法の利益+その他の包括利益=財産法の利益である（損益法 \subset 財産法、故に財産法利益 \neq 損益法利益）。第三類型は、損益法の利益は財産法の利益に一致する（損益法 \subset 財産法、故に財産法利益=損益法利益）。第四類型は、財産法と損益法の利益は一致する（損益法 \subset かつ \supset 財産法、故に財産法利益=損益法利益）。さらに、第一類型の計算体系は、取得原価主義会計である。第二類型の計算体系は、時価会計（公正価値会計）の(1)、第三類型の計算体系は、時価会計（公正価値会計）の(2)である。第四類型の計算体系は、時価主義会計であるのである。しかし、当方の考える類型と井上 [2014a] では、若干異なる点もある。井上 [2014a] では、「時価会計」は取得原価と時価の混合の時だけに使い、時価のみの場合は想定していないと考えられる。同じ時価会計という言葉を使いながら、その意味は異なっていると考える³⁴。

図表1に示した通り、1957年基準、1962年試案、1976年討議資料の流れは、上述した通り、その計算体系は、時価主義会計を想定しているものである。ま

34 市川 [2014a] 49-50頁も参照。

図表2 計算構造類型

収益費用中心観 (対応/配分)		
利益計算方法の組み合わせ	計算体系	測定属性
損益法のなかに財産法を包含・損益法 = 財産法	取得原価主義会計	取得原価

実践型資産負債中心観① (対応/配分・評価)		
利益計算方法の組み合わせ	計算体系	測定属性
財産法のなかに損益法を包含・財産法 ≠ 損益法	時価会計	時価・取得原価
実践型資産負債中心観② (評価)		
利益計算方法の組み合わせ	計算体系	測定属性
財産法のなかに損益法を包含・財産法 = 損益法	時価会計	時価

純粋型資産負債中心観 (評価)		
利益計算方法の組み合わせ	計算体系	測定属性
財産法と損益法が対等・財産法 = 損益法	時価主義会計	時価

出所：市川 [2011] 96頁。

た、その測定属性は時価を想定しているものであった。よって、Sprouse, R.T. and M. Moonitzの1962年試案を見る限り、その中心観は図表2でいう、純粋型資産負債中心観に該当するであろう³⁵。その後続く1976年討議資料も同様である。FASBにおいて、過去に指向されさせていた会計観は、すなわち純粋型資産負債中心観であったのである。

IV. おわりに

本稿の目的の一つは、Sprouse, R.T. and M. Moonitz の会計思想を中心として、当時の会計観の変遷をたどりつつ、現代会計における資産負債中心観の原型をさぐることであった。そして、これらを踏まえ、財務会計の現代的特質の一つと考えられる計算構造類型の検討を行い、Sprouse, R.T. and M. Moonitz

35 なお、1976年討議資料、さらにその後のSFACの会計観の変遷については、市川 [2010] をはじめとした市川の拙稿を参照して頂きたい。

の現代会計への影響を確認し、Sprouse, R.T. and M. Moonitzの考え方を前提とする計算構造類型論を示すことが本稿のもう一つの大きな目的であった。第2章では、1962年試案を中心として、Sprouse, R.T. and M. Moonitzの会計思想を再確認し、第3章では、会計観の変遷と財務会計の現代的特質を計算構造類型の視点から検討し、当方の考える計算構造類型を示した。すなわち、1962年試案における会計観（中心観）は、純粹型資産負債中心観であったのである。これは同時に、当時のFASBの考え方が、純粹型資産負債中心観を指向していたことに他ならないのである。

（引用・参考文献等）

- 井尻雄士 [1998] 「アメリカ会計の発展事情」『会計』第125巻第1号、101-128頁。
- 市川紀子 [2010] 『財務会計の現代の基盤』森山書店。
- 市川紀子 [2011] 「財務会計の現代的特質—中心観を基軸とした計算体系の再検討」『産業経理』第71巻第1号、89-99頁。
- 市川紀子 [2014a] 「アカデミック・フォーサイト：一步先行く学者の視点 財務会計の現代的特質：中心観を基軸とした包括利益に関わる計算体系の検討」『会計・監査ジャーナル』第26巻第6号、47-55頁。
- 市川紀子 [2014b] 「収益認識基準にみる財務会計の現代的特質：井上良二教授の学説を手がかりに」『産業経理』第74巻第4号、45-56頁。
- 市川紀子 [2015a] 「スプローズ＝ムーニッツと資産負債中心観」上野清貴編『会計学説の系譜と理論構築』同文館出版、117-128頁。
- 市川紀子 [2015b] 「アンソニーと収益費用中心観」上野清貴編『会計学説の系譜と理論構築』同文館出版、207-219頁。
- 井上良二 [1969] 「ペイトン会計学における持続と変化—特に資産評価基準の変遷をめぐって」『商学論纂』第11巻第4号、93-170頁。
- 井上良二 [1970] 「ペイトン会計学における持続と変化—特に資産評価基準の変遷をめぐって [—2完—]」『商学論纂』第11巻第6号、21-141頁。
- 井上良二 [2008] 『新版財務会計論』税務経理協会。
- 井上良二 [2014a] 「第1章 現代会計の特質—時価会計（公正価値会計）とは何か」井上良二編他『新版財務会計論 [改訂版]』税務経理協会。
- 井上良二 [2014b] 「第4章 財務会計論の研究対象と研究方法」井上良二編他『新

- 版財務会計論 [改訂版] 税務経理協会。
- 井上良二編・孔炳龍・市川紀子・栗原正樹・森亮太 [2014] 『新版財務会計論改訂版』
税務経理協会。
- 孔炳龍・市川紀子 [2012] 「財務会計 包括利益の導入と純利益の純化」『経理研究』
第55号, 187-197頁。
- 藤井秀樹 [1997] 『現代企業会計論』 森山書店。
- AAA [1957] Committee on Accounting Concepts and Standards, “Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements-1957 Revision,” *The Accounting Review*, Vol. 32, No. 4, October. (中島省吾訳編 [1984] 『増訂A.A.A会計原則—原文・解説・訳文および訳注—』 中央経済社。)
- AAA [1977] Committee on Concepts and Standards for External Financial Reporting, *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*, AAA. (染谷恭次郎訳 [1980] 『会計理論及び理論承認』 国元書房。)
- Anthony, R.A [1977] “Letter of Comment No. 50,” *Position papers submitted in respect of Discussion Memorandum, Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement, dated December 2, 1976*, PART1, FASB Public Record, FASB, pp. 301-345.
- Anthony, R.A [1984] *Future Direction For Financial Accounting*, DOW JONES-IRWIN. (佐藤倫正訳 [1989] 『アンソニー財務会計論』 白桃書房)
- FASB [1976] *An Analysis of Issues related to Conceptual Framework for Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, FASB Discussion Memorandum, FASB. (津守常弘監訳 [1997] 『FASB財務会計の概念フレームワーク』 中央経済社。)
- FASB [1976] *Scope and Implications of the Conceptual Framework Project*, FASB. (原陽一訳「概念的枠組研究計画の範囲とその意義」 森川八洲男監訳 [1988] 『現代アメリカ会計の基礎概念—FASB財務会計概念報告書—』 白桃書房。)
- Moonitz, M. [1961] *The Basic Postulate of Accounting*, AICPA Accounting Research Study No. 1, AICPA. (佐藤孝一, 新井清光共訳 [1962] 『アメリカ公認会計士協会・会計公準と会計原則』 中央経済社。)
- Moonitz, M. [1976] “Letter of Comment No. 9,” *Position papers submitted in respect of Discussion Memorandum, Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement, dated December 2, 1976*, PART1, FASB Public Record, FASB, 1977, pp. 62-79.
- Paton, W.A. and A.C. Littleton [1940], *An Introduction Corporate Accounting Stan-*

- dards*, AAA. (中島省吾訳 [1958] 『会社会計基準序説』 森山書店。)
- Sprouse, R.T. [1973], “The Blance Sheet-Embodiment of the Most Fundamental Elements of Accounting Theory,” in Zeff and Keller eds., *Financial Accounting Theory I: Issues and Controversies*, 2nd ed., pp. 165–173.
- Sprouse, R.T. [1974] “The Blance Sheet-Embodiment of the Most Fundamental Elements of Accounting Theory,” in W.E. Stone., *Foundation of Accounting Theory*, 2nd printing, University of Florida press, 1974.
- Sprouse, R.T. and M. Moonitz [1962] *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterproses*, AICPA Accounting Research Study No. 3, AICPA, 1962. (佐藤孝一・新井清光共訳 [1962] 『アメリカ公認会計士協会・会計公準と会計原則』 中央経済社。)

以上