

タイトル	会計概念フレームワークにおける資産負債アプローチに関する考察
著者	庄司，樹古
引用	北海学園大学経営論集，8(2)：107-119
発行日	2010-09-25

# 会計概念フレームワークにおける 資産負債アプローチに関する考察

庄 司 樹 古

1. はじめに
2. 会計概念フレームワークにおける資産負債アプローチ
3. 資産概念の拡張の承諾
4. FASB 概念フレームワークにおける資産負債アプローチの展開
5. 結び

## 1. はじめに

現在、会計基準の統一化が、最終段階を迎え、国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards: 以下、IFRS と略する。) の採用が、各国の会計基準セッターにおいて進展している。つまり、これまで、各国において、独自の歴史・文化・慣習などに基づき制定されてきた会計原則ないし会計基準が、IFRS に統一化されようとしているのである。そして、この統一化によって、如何なる国の企業においても、その企業価値および経営活動を一律の基準、すなわち、IFRS に基づき、認識・測定・開示されることになる。

ところで、会計基準の統一化によって、もしわが国が、IFRS を全面的に採用するのであれば、単に IFRS を会計基準としてアドプションするだけでなく、現行の会計制度全体の改正が必要となる。なぜなら、会計制度の本質的特徴とは、会計制度自体が、会計原則ないし会計基準という形式で体系化されてい

ることにある。つまり、会計制度とは、体系化された会計基準自体を指しているのである。したがって、もし、かりに会計基準として IFRS をアドプションするということは、わが国の会計制度自体を改正することを求められていることに他ならないのである。

さらに、IFRS のアドプションには、わが国における会計の理論的枠組みの改正が前提とされるべきである。つまり、IFRS を会計基準として採用し、会計実務を当該基準に基づき遂行するためには、IFRS に適合した会計の理論的枠組みである会計概念フレームワークの採用が不可欠なのである。

周知のごとく、会計概念フレームワークの萌芽は、アメリカ財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standard Boards, 以下より FASB と略する。) が、1978 年から 2000 年<sup>1)</sup>にかけて公表した『財務会計概念ステートメント・シリーズ (Statement of Financial Accounting Concepts, 以下より、かかる財務会計概念ステートメント・シリーズを総じて、FASB 概念フレームワークと略する。)] に求められる。そして、今日に至るまで、かかる FASB 概念フレームワークに多大な影響を及ぼしてきた。

FASB 概念フレームワークの特徴の一つは、資産負債アプローチ (assets and liability view) という利益観によって、その理論的枠組みが支えられていることにある。かか

る利益観は、FASB 概念フレームワークによって、初めて世に知らしめられたものではなく、FASB 概念フレームワーク制定の布石として、1976年にFASBより公表された討議資料『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諸問題の検討：財務諸表の構成要素およびそれらの測定（*An Analysis of Issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, 以下FASB『討議資料』と略する。）』において提唱されたものである。

そこで、本稿では、資産負債アプローチというFASB概念フレームワークを支える利益観の端を、先行諸文献、とりわけFASB『討議資料』に求め、その性質を検証することで、FASB概念フレームワークにおける位置づけを再確認することを目的とする。そして、かかる検証を通じて、わが国がIFRSを採用する際に前提となる会計概念フレームワークの本質的部分の一端の明らかにしてみたい。

## 2. 会計概念フレームワークにおける資産負債アプローチ

本章では、資産負債アプローチという利益観の内容を吟味するために、まず、FASB『討議資料』における陳述を考察し、その性質を明らかにしてみる。

FASB『討議資料』では、資産負債アプローチは、資産を経済的資源、負債を経済的資源に対する犠牲と定義し、かかる資産および負債の定義を財務諸表の構成要素の定義を行うための鍵概念（key concepts）とする利益観として説明されている<sup>3)</sup>。したがって、資産負債アプローチにおけるその他の財務諸表の構成要素の定義は、資産および負債から演繹的に導き出されることになる。また、そ

の様相は、資産および負債概念を中心とした連鎖的体系を織りなしている。そして、かかる財務諸表の構成要素の連鎖的体系は、この利益観における最大の特徴である<sup>3)</sup>。

ところで、資産負債アプローチなる文言は、伝統的会計における利益観である収益費用アプローチに対するアンチテーゼとしてFASB『討議資料』における利益観ないし会計観として提唱されたものである。FASB『討議資料』では、かかる二つの利益観を比較検証することで、資産負債アプローチの優位性を説くに至っている。そして、資産負債アプローチの特徴で最も重要な点は、かかる利益観における財務諸表の構成要素の定義にあるといわれている。そこで、以下に、資産負債アプローチにおける財務諸表の構成要素を提示してみる<sup>4)</sup>。

### 資 産

：企業の経済的資源

### 負 債

：将来において他の事業体へ譲渡する企業の経済的資源に対する犠牲

### 出資者持分または資本

：純資産すなわち資産から負債を控除したもの

### 利 益

：企業の利益獲得活動に起因する純資産の増加分

### 利 得

：企業の利益獲得活動に起因することのない純資産の増加分

### 損 失

：企業の利益獲得活動に起因することのない純資産の減少分

収 益

：一期間における資産の増加および負債の減少

費 用

：一期間における資産の減少および負債の増加

上述のように、FASB『討議資料』において提唱される資産負債アプローチでは、資産は経済的資源と定義され、負債はその犠牲として、そして、資産から負債を控除したもの、すなわち、純資産は出資者持分または資本と定義されている。さらに、同利益観では、利益は利益獲得活動と関連のある純資産の増加と定義され、利益獲得活動と関連のない純資産の増減を利得および損失として定義している。最後に、収益および費用の定義を資産および負債の増減として表すに至っている。

このような財務諸表の構成要素の定義を有する資産負債アプローチの連鎖的体系は、次の図2-1のような体系を持つものと考えられ

る。

ところで、本稿では、これまで資産負債アプローチを、資産および負債の定義を鍵概念とし、それらを中心とした財務諸表の構成要素の連鎖的体系を有する利益観であると説明してきた。しかし、かかる利益観の最も基礎的な鍵概念は、つきつめると、資産の定義であると考えられる。なぜなら、この利益観における今一つの鍵概念である負債の定義は、資産の定義に依拠するかたちで定義されているからである。言い換えれば、負債の定義は、資産の定義の逆定義になっているのである<sup>5)</sup>。したがって、FASB『討議資料』において提唱される資産負債アプローチには、資産、すなわち、「経済的資源」という用語を中心に財務諸表要素の連鎖的体系が形成されていることになる。そこで、次に、資産の定義、言い換えれば、資産なるものの概念が、どのような経緯で、「経済的資源」というFASB『討議資料』において提唱される資産負債ア

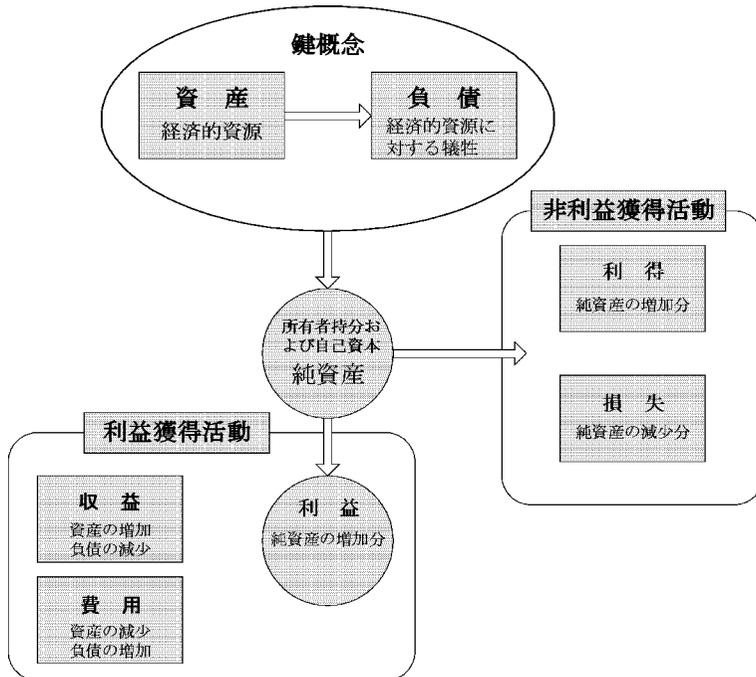


図2-1 FASB『討議資料』における資産負債アプローチの連鎖的体系

プローチにおけるそれに辿り着いたかについて検証してみる。

### 3. 資産概念の拡張の系譜

周知のごとく、会計学上、資産概念は、各時代においてその内容に相違を見せており、また、論者が異なれば資産に対する思考もさまざまに異なっている。法的色彩の強い一般常識的なもの、簡潔ではあるが抽象的すぎて真意が不明確なもの、詳細ではあるが複雑すぎて意味がかえって不明確なもの、また、多義的にして異質混在的なものなど、今日に至るまで、かなり多種多様な資産概念が主張されている。

したがって、資産概念に関する吟味を行うにあたって、まず、論じなければならないのは、何故、資産なるものの概念が、古今において相違を見せているのかということにあると思われる。その原因は、会計の対象とする領域、敷衍すれば、会計自体の変容にあると考察される。一般的に会計の対象は、企業の経済的活動であるといわれている。また、企業の経済的活動は、会計上、具体的な取引ないし事象として認識および測定される。したがって、如何なる論者においても財務諸表に計上される資産とは、企業の行う経済的活動、具体的には取引ないし事象を会計的に認識するための構成要素の一類型としている点では、共通しているはずである。

このような前提に立脚すれば、資産概念の拡張は、会計の対象とする企業の取引ないし事象の質的变化、そして、それらの量的拡大と深く関連するものであることが容易に推測される。したがって、本章では、資産概念の拡張に関する検討を会計自体の変容ならびに取引の多様化、複雑化の過程と交えながら論じて行くことにする。

#### 3-1 現金主義会計における資産概念

会計は、歴史とともにその対象とする領域を拡大してきた。それは、会計を取巻く環境からの要請、要望の拡張であり、しばしば、アカウントビリティ（accountability）の拡大として説明されるものでもある。前述したように、会計の対象は、企業の経済的活動、すなわち、取引であり、一般にかかる取引の原始的形態は、物々交換であるといわれている。自給自足によって生活していた原始時代の人類は、社会生活を営むうえで必要な「モノ」を他から入手するための方法として物々交換という取引を行っていた。物々交換の歴史は、狩猟、採取段階の未開社会にまで遡ることができる。しかし、当初は、共同体構成員間における余剰物の交換から始ったものであり、利潤の獲得を目的とした物々交換は、農業段階に入って出現した都市国家であるメソポタミヤが最も古く、紀元前3,500年から紀元前3,100年頃の成立から始ったといわれている。

この段階における資産とは、「モノ」、すなわち、「財」であり、各財の生産者は、それらの交換を行うため、ある一カ所へ集中化して行き、市（市場の原始的形態）を形成するようになる。しかし、そこにおいて会計と呼ぶことのできるものが生成していたかどうかは定かでない。

このような物々交換という原始的取引形態を一新したのが、「貨幣」である。取引形態は、かかる「貨幣」の登場により、物々交換の段階から飛躍的な発展を遂げることになる。つまり、物々交換は、取引当事者間のニーズの一致が得難く、取引が成立し難いという難点を有していたため、更なる形態への発展に関して限界を内在していたのである。「貨幣」は、「モノ」と「モノ」との媒介となることで、取引当事者間のニーズの一致を容易ならしめ、取引をその量および規模の面で飛躍的に拡大させ、企業の経済的活動を促進させた

のである。この段階における資産には、前述の「財」に加え、「貨幣」が、その範疇に含め入れられることとなり、「財」の価値を測定するのに「貨幣」を尺度として用いるようになる。いわゆる現金主義会計の始まりである。

この段階では、具体的な資産項目として「現金」勘定が商人たちの帳簿に記帳されるようになる。これに対して、「現金」の借入れ、すなわち、借入金、負債として、計上されることになる。したがって、現金主義会計の下での会計の目的は、現金収支の差額としての利益測定ということになる。

### 3-2 半発生主義会計における資産概念

「貨幣」の登場により、企業の経済的活動は、一層促進され、取引形態は、より多様化、複雑化して行く。そして、その過程の中で信用に基づく取引、すなわち、信用取引が行われ始め、これが一般化して行くようになる。かかる信用取引は、取引の頻度を増大させるとともに取引される「財」を量的にも増加させ、企業に安定した市場取引を保証して行くこととなる。

この段階では、信用に基づく「債権」および「債務」が、会計において認識、測定されるようになり、前述の「財」、「貨幣」に加え、信用に基づく「債権」が、資産の範疇に含められることになる。同じく、負債としては、「債務」が計上されるようになる。

このような取引形態の変貌は、会計自体にも多大な影響を及ぼし、前述の現金主義会計から半発生主義会計へとその様相を發展させて行く。半発生主義会計とは、いわば計算基礎を具体的貨幣におくことからの離脱であり、発生主義会計への橋渡しとなる変革でもある。また、かかる具体的貨幣からの離脱は、いわゆる資金繰りと利益計算との分離を意味するものでもあり、債権および債務の評価という現金主義会計の段階には存在することのな

かった新たな問題を企業にもたらしたという点で注目されるに値する。

### 3-3 発生主義会計の形成

安定した市場取引を可能ならしめた信用取引は、企業の経済的活動の拡大を促進させ、企業の経済的実態に更なる変貌を遂げさせて行くことになる。また、大航海時代の功績による市場の拡大、産業革命による生産性の向上を背景とし、企業は、その規模を拡大して行き、継続的大企業を形成するようになる。このような市場の拡大および生産性の革新的な向上に基づく企業規模の拡大は、企業における生産財、すなわち、固定資産の増大および棚卸資産の恒常有り高の増加をもたらすことになる。

この段階での会計の利益計算は、対象となる取引事象の発生という経済的事実に基づいて、収益と費用の差額として算出されるようになる。つまり、かかる段階では、現金収支に基づく計算は、もはや意味のないものとなってしまったのである。また、かかる段階への会計の変貌は、発生主義会計の成立を意味している。

### 3-4 動態論会計における資産概念

周知のように、発生主義会計とは、現金収支よりも、現金(収支)に影響を及ぼす取引および事象を重視し、現金よりも非貨幣性資産および負債に基礎をおく会計である。また、この発生主義会計の成立は、動態論会計の幕開けでもある。シュマーレンバッハは、会計の目的を損益計算とする動態論の創始者であり、自説以前の財産計算を目的とした会計理論を静態論と命名し、かつ、期間配分、減価償却など発生主義会計における基礎概念を確立した人物である。したがって、この段階への会計の変容を完成させた人物といっても過言ではない。動態論会計における資産とは、期間損益計算の作業層、すなわち、継続的利

益計算のために次期に繰延べられるべき未解消項目もしくは企業の積極財として定義されるものである。

この段階における資産は、収益および費用と現金収支の組合せから導出されるものであり、前述の「財」、「貨幣」、「債権」に加え、繰延資産、未収収益および前払費用などがその範疇に含め入れられ、また、負債には、引当金、未払費用および前受収益などが、その範疇に含められることとなる。

発生主義会計以前の会計における資産は、財産計算を目的とした静態論におけるものであり、その資産としての基礎を法的所有権においている。本稿では、かかる資産概念を以下より、静的資産概念と呼ぶこととし、動態論会計の期間損益計算の未解消項目としての資産概念を動的資産概念と呼ぶこととする。なお、動態論会計は、その利益観として収益費用アプローチを立論根拠におくものである。したがって、収益費用アプローチにおける資産とは、動的資産概念に他ならない。また、静態論は、利益を企業の資産から負債を控除することによって算出するものであり、その計算構造は、資産負債アプローチの利益計算方法、すなわち、財産法と同質のものである。しかし、本稿における資産負債アプローチは、後述の意思決定有用性会計に与するものである。したがって、資産負債アプローチの資産概念の範囲は、「経済的資源」に限定して考察したものであり、静的資産概念は、資産負債アプローチにおけるそれを意味するものではない。

ここまでの取引形態および会計の変容の系譜は、近代までのものである。これら諸段階における会計は、一般に近代会計もしくは伝統的会計と呼ばれるものであり、その理論の多くは、実務における制度として完成され、制度会計とも呼ばれている。このような近代会計の成立において資産概念は、静的資債概念から動的資産概念へと発展、拡大してきた

のである。しかし、動的資産概念は、資産をその解消関係によって貨幣性および費用性資産と分類するものであり、資産を各々統一的に定義することができないという難点を包含している。

このような動的資産概念における二元性を統一化しようとする兆候は、古くは、1929年にキャニング (J. B. Canning) によってなされている。しかし、その明確な確立は、第二次世界大戦後、ハイテク技術などの発達に起因し、企業を取巻く経済的環境がより複雑化、多様化する中で、会計が、近代会計の殻を破り、現代会計への脱皮を図る過程の中で成し遂げられて行くこととなる。

### 3-5 意思決定有用性会計における資産概念

第二次世界大戦後、東西冷戦の最中、経済は、高度情報化社会の到来により飛躍的に成長を遂げて行く。その過程において会計は、近代会計から更なる段階への発展を見せている。その契機となったものがアメリカ会計学会 (American Accounting Association) が1966年に公表した『基礎的会計理論に関する報告書』(A Statement of Basic Accounting Theory, 以下、ASOBATと略する。)である。

ASOBAT以降における会計は、その目的に、前述の近代会計まで存在することのなかった情報利用者の意思決定有用性なる思考を包含し、意思決定有用性会計が展開されて行くこととなる。

この段階における資産概念が、資産負債アプローチにおける資産概念、すなわち、「経済的資源 (用益潜在力ともいう。)」である。かかる資産概念における最大の特徴は、資産の本質を「収益獲得能力」と捉えることにある。そして、ここにいう「収益獲得能力」とは、将来におけるキャッシュ・インフローをもたらすことのできる能力を意図している。つまり、企業活動は、通常、利益獲得という

目的を指向し行われるものであり、そこにおける資産の役割とは、それを運用し、収益(企業へキャッシュ・インフローをもたらす具体的な要因)を獲得することにあると考えているのである。したがって、この段階における資産とは、企業が所有している「収益獲得能力」を有するもの、すなわち、企業の「経済的資源」ということになり、リース契約に基づく権利など、近代会計においては、含まれることのなかったものが資産の範疇に組み入れられたのである。

このように意思決定有用性会計における資産概念とは、会計の対象とする企業の経済的活動の拡張とともにその範囲を拡大させてきた結果であり、内容としては、資産負債アプローチにおける資産の定義と同様のものとして定義されるのである。

つまり、資産負債アプローチにおける資産は、現代のような高度に発達した経済社会においては、企業における将来の収益獲得能力、言い換えれば、将来のキャッシュ・インフロー獲得能力を持つものを意味することを求められているのである。さらに言い及べば、資産を経済的資源と定義し、かかる資産の定義を中心とする財務諸表の構成要素の連鎖的体系を有する会計概念フレームワークは、資産負債アプローチを利益観として採用していることになる<sup>9)</sup>。

#### 4. FASB 概念フレームワークにおける資産負債アプローチの展開

FASB 概念フレームワークでは、『財務会計概念ステートメント第6号〔第3号改訂〕「財務諸表の構成要素」(Statements of Financial Accounting Concepts No.6: Elements of Financial Statements a replacement of FASB Concepts No.3, 以下SFAC第6号と略する。)]において、各種財務諸表の構成要素の定義がなされている。したがっ

て、FASB 概念フレームワークが、FASB『討議資料』によって提唱された資産負債アプローチ継承し、その利益観として採用している手掛かりもSFAC第6号に存在しているはずである。

ここでは、FASB 概念フレームワークがFASB『討議資料』において提唱される資産負債アプローチを採用している根拠を明らかにするため、まず、以下に、SFAC第6号における各種財務諸表の構成要素の定義を列挙してみる<sup>7)</sup>。

##### 資 産

：過去の取引または事象の結果として、ある特定の実体により取得または支配されている、発生の可能性の高い将来の経済的便益。

##### 負 債

：過去の取引または事象の結果として、特定の実体が、他の実体に対して、将来、資産を譲渡しまたは用役を提供しなければならない現在の債務から生じる、発生の可能性の高い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。つまり、企業の資産と負債の差額であり、企業に影響を及ぼす企業実体の活動およびその他の事業体ならびに環境的要因により、増加または減少されるもの。

##### 出資者による投資

：特定の営利企業における出資者の請求権(または持分)を獲得または増加させるために、何か価値あるものを他の実体からその企業へ譲渡した結果として生じる、当該企業における持分の増加。

#### 出資者への分配

：特定の営利企業による出資者への資産の譲渡、用役の提供または負債の発生の結果として生じる当該企業の持分の減少。

#### 包括的利益

：出資者以外の源泉からの取引その他の事象および環境要因から生じる持分の変動であり、出資者による投資および出資者への分配から生じるもの以外の一期間における持分のすべての変化。

#### 利 得

：実体の副次的または付随的な取引および実体に影響を及ぼすその他のすべての取引その他の事象および環境要因から生じる持分（純資産）の増加であり、収益または出資者による投資によって生じる持分の増加を除いたもの。

#### 損 失

：実体の副次的または付随的な取引および実体に影響を及ぼすその他のすべての取引その他の事象および環境要因から生じる持分（純資産）の減少であり、費用または出資者への分配によって生じる持分の減少を除いたもの。

#### 収 益

：財貨の引渡もしくは生産、用役の提供、または実体の進行中の主要なまたは中心的な営業活動を構成するその他の活動による、実体への資産の流入その他の増加もしくは負債の弁済（または両者の組み合わせ）。

#### 費 用

：財貨の引渡もしくは生産、用役の提供、または実体の進行中の主要なまたは中心的な営業活動を構成するその他の活動による、実体への資産の流出その他の費用もしくは

負債の発生（または両者の組み合わせ）。

上述のFASB概念フレームワークにおける財務諸表の構成要素の定義において明らかにSFAC第6号における各種の財務諸表の構成要素もまた、FASB『討議資料』と同様、資産の定義を中心にその定義付けが行われている。

さらに、SFAC第6号では、資産の特徴、すなわち、資産性の有無を判定する要件として次の三つのものが提示されている<sup>8)</sup>。

- (a) 資産は、単独でまたは他の資産と結びついて直接または間接的に将来の正味キャッシュ・インフローに貢献する能力を有する、発生の高い将来の便益であること。
- (b) 特定の实体が、その経済的便益を獲得することでき、その便益に他の实体が接近するのを支配すること。
- (c) その便益に対する実体の権利または支配を付与する取引その他の事象がすでに発していること。

まず、第一の資産の特徴は、「将来の経済的便益」という言葉に要約されるものである。かかる特徴は、資産を利用する実体に用役または便益を提供する希少な能力を、資産とするというものであり、営利企業においては最終的に実体、すなわち、企業にキャッシュ・インフローをもたらすものをいうとされている。つまり、直接的、間接的を問わず、資産は、それを有する企業にとって、価値ある他のものと交換されたり、価値ある何らかのものを生産するために用いられ、負債を弁済するために用いられることによって、企業に役立つ能力を持っている<sup>9)</sup>ものということになる。

次に、第二の資産の特徴は、「特定実体による支配」という言葉に要約される。かかる特徴に関してSFAC第6号では、次のよう

な見解が提示されている。

「ある資産の将来の経済的便益を獲得し、第三者がそれに接近するのを排除または支配する実体の能力は、一般に、法的権利を基盤にしている。もしもその実体が他の何らかの方法で便益を獲得し、支配する能力を有しているのであれば、その権利の法的強制力は、実体が資産を所有するための不可欠な前提条件ではない。例えば、製法または工程を秘密にすることによって、将来の便益に対する排他的な接近を維持できるであろう。<sup>10)</sup>」

かかる陳述より、第二の資産の特徴、すなわち、「特定実体による支配」は、一般的には、法的権利に基づき満たされるものとされている。しかし、他の方法によって経済的便益を獲得し、支配できるのであれば、その権利の法的強制力は、必ずしも実体が資産を所有していることの必要条件ではないとされている。つまり、かかる「特定実体による支配」という特徴は、特定の実体が経済的便益を実質的に支配していることのみを要請するものであり、その支配形態を問題とはしていないのである。したがって、かかる第二の資産の特徴は、単に特定実体における資産を把握するための制約条件でしかなく、資産の根源的な特徴とはいえない。

最後に、第三の資産の特徴は、「過去の取引または事象の発生」という言葉に要約される。かかる特徴に関してSFAC第6号では、次のような陳述が述べられている。

「第25パラグラフにおける資産の定義は、ある実体の現在の資産が有する将来の経済的便益と将来の資産が有する将来の経済的便益とを区分している。将来の経済的便益を得るための現在の能力のみが定義による資産であり、それらはその実体に影響を与える取引その他の事象または環境的要因の結果として特

定の実体の資産となる。例えば、ある特定の建物の将来の経済的便益は、購買契約またはリース契約のように、ある経済的便益に接近させたり、統制させたりするような取引その他の事象が発生した後のみ、ある特定の資産たりうる。同様に、油床は、ある特定の場所に何百万年もの間存在しているであろうが、ある実体はその油床を開発することを認められるような経済的要因にある場合にのみ、特定の実体の資産たりうる。<sup>11)</sup>」

つまり、「過去の取引または事象の発生」という資産の第三の特徴は、現在、支配している資産の将来の経済的便益と、将来、支配することのできる資産の将来の経済的便益とを区別し、その対象を将来の経済的便益を獲得する現在の能力に限定するために、経済的便益の支配が既に行われた取引または事象によって確認することを要請するものなのである。

しかしながら、「特定実体による支配」という第二の資産の特徴が、特定の実体における資産を把握するための制約条件でしかないという関係上、かかる「過去の取引または事象の発生」という特徴もまた、特定の実体の経済的便益の支配時点を把握するための機能を有するだけのものであり、資産の根源的な特徴とはいえないのである。

このように第二および第三の資産の特徴は、実体による実質的な支配とある時点における実体の支配を限定するための特徴であるため、SFAC第6号において定義される資産の最も根源的な特徴は、残された第一の資産の特徴、すなわち、「将来の経済的便益」にあるということが理解される。SFAC第6号では、かかる資産の根源的な特徴に関して次のような指摘がなされている。

「すべての資産（経済的資源）が有する共通の特徴は、「用役潜在力（サービス・ポテ

ンシャルズ)」または「将来の経済的便益」であり、それらを利用する実体に用役または便益を提供する希少な能力である。<sup>12)</sup>

また、FASB『討議資料』における資産の定義とSFAC第6号における資産の定義が同一の内容を示している論拠として、SFAC第6号には、次のような陳述がなされている。

「第25パラグラフの定義に基づいて資産としての資格が与えられ種類の諸項目は、通常、経済的資源とも呼ばれる。それらは、消費、製造および交換のような経済活動を遂行するのに有効な希少手段である。<sup>13)</sup>

このようにSFAC第6号における資産の定義、すなわち、「将来の経済的便益」は、FASB『討議資料』において提唱される資産負債アプローチの資産の定義である「経済的資源」と同一の内容を示すものなのである。したがって、ここにFASB概念フレームワークが、資産負債アプローチを利益観として採用している根拠が明らかとなった。FASB概念フレームワークが、FASB『討議資料』において提唱される資産負債アプローチを採用しているのであれば、かかる利益観における最大の特徴である資産の定義を中心とした財務諸表の構成要素の連鎖的体系を、その内に包含しているはずである。そこで、次頁に、FASB概念フレームワークにおける財務諸表の構成要素の定義をふまえ、その連鎖的体系を図4-1として示しておく<sup>14)</sup>。

## 5. 結 び

本稿では、資産負債アプローチという会計概念フレームワークを支える利益観に対し、FASB『討議資料』において提唱されているその特質を資産概念の拡張の過程と併せて考察した。そして、かかる利益観のFASB概

念ステートメントにおける位置付けを資産の定義（資産概念）との関連によって、検証した。

FASB概念フレームワークにおいて資産負債アプローチは、SFAC第6号、とりわけ「将来の経済的便益」との関わりにおける理論的な拠り所としての役割を有するものであった。この点のみに注目すれば、FASB概念フレームワークにおける資産負債アプローチの役割は、SFAC第6号のみを支えるものと解されるかもしれない。しかしながら、資産負債アプローチの本質は、資産の定義から演繹的にその他の財務諸表の構成要素を導き出す連鎖的体系を有することにあり、財務諸表の構成要素を定義するためだけに存在しているのではない。

ここで注目すべきは、FASB『討議資料』およびFASB概念フレームワークにおける資産負債アプローチの連鎖的体系には、会計における利益計算ないし利益測定のプロセスが包含されているという点である。

FASB『討議資料』における資産負債アプローチの利益測定プロセスは、まず、期首における資産から負債を控除し、期首純資産を算定することから開始される。次に、期末の資産から負債を控除した結果としての期末純資産を算出し、両者を比較することで、利益を測定するという仕組みを有している。そして、収益、費用、利得、損失などの財務諸表の構成要素は、あくまで、期中の資産および負債の増減ないし両者の差額としての純資産の変動として認識および測定されるのである。つまり、資産負債アプローチにおける利益測定プロセスは、期首における経済的資源と経済的資源に対する犠牲の測定から開始され、その差額としての純資産を計算することが中心に据えられていることになる。

このような利益測定プロセスの仕組みは、FASB概念フレームワークにも踏襲されている。すなわち、FASB概念フレームワー

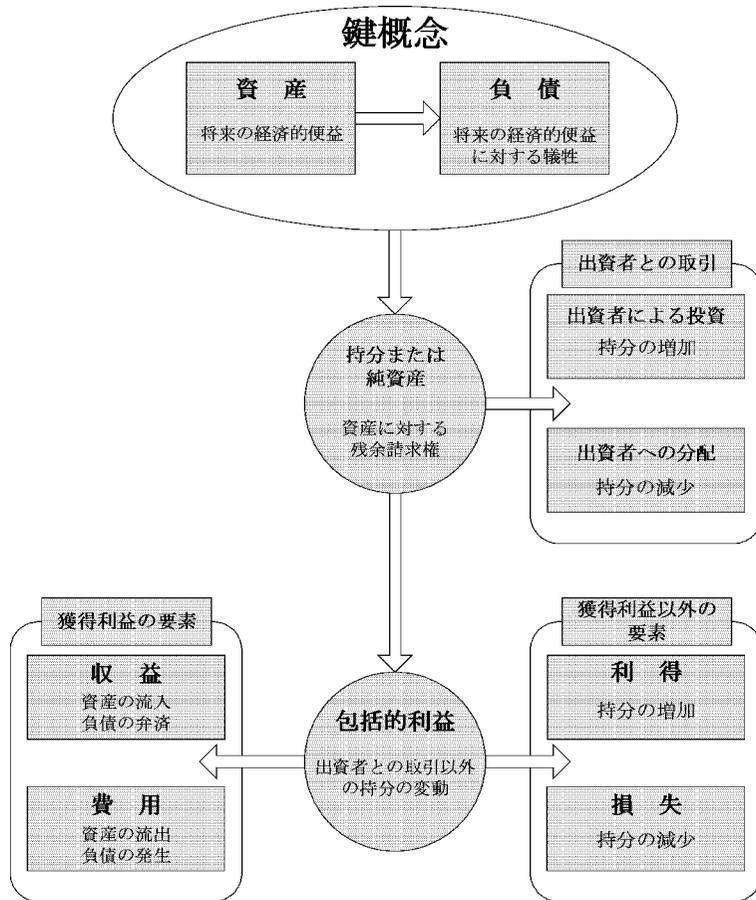


図 4-1 FASB 概念フレームワークにおける資産負債アプローチの連鎖的体系

クでは、将来の経済的便益から将来の経済的便益に対する犠牲を控除することで、純資産を測定し、あらゆる企業活動の結果として、かかる純資産の増減を包括的利益として測定する仕組みを有しているのである。

そして、FASB 概念フレームワークは、国際会計基準審議会 (International Accounting Standard Boards) が公表する IASB 概念フレームワークに多大な影響を及ぼすものであり、資産負債アプローチに包含される利益測定プロセスも IASB 概念フレームワークに継承されている。したがって、IFRS のアドプションを検当しているわが国では、資産負債アプローチを利益観として具

える会計概念フレームワークを会計の理論的枠組みとして採用するにあたって、既存の収益費用アプローチを中心とする利益測定から、資産負債アプローチをベースにした利益測定プロセスへの変換が不可欠な課題となる。

わが国では、近年まで、会計基準のコンバージェンスとして、既存の会計基準を IFRS に対応するものに調整する方法をとってきた。しかし、その内容は、各種会計基準の IFRS との同質化を図るために、会計概念フレームワークの制定し、その利益観として資産負債アプローチの導入を提唱しながらも、既存の会計制度を支える利益観としての収益費用アプローチを容認するものであった。こ

これは、会計理論的に考察した場合、IFRSと似て非なるものである。したがって、会計基準のコンバージェンスによる取組みにおいては、収益費用アプローチから資産負債アプローチへの完全な利益観の変換はなされておらず、利益観のハイブリッド化という現象が生じていたことになる。

これに対し、IFRSのアドプション、言い換えれば、IFRSの全面的採用とは、収益費用アプローチから資産負債アプローチへの完全な利益観の変換を意味していることになる。

## 注

- 1) これまで、財務会計概念ステートメントは、1978年に第1号、1980年に第2号、第3号、第4号、1984年に第5号と連続して公表されてきた。そして、第3号改定として第6号が1985年に公表されるに至った。しかし、昨年、現在割引価値、すなわち時価に根差した会計フレームワークの構築を目的として第7号が公表され、財務会計概念ステートメント・シリーズに付加えられたのである。
- 2) *An Analysis of Issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, FASB Discussion Memorandum, FASB, 1976. par. 34.  
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 53頁参照。
- 3) 藤井秀樹教授によれば、資産の本質を経済的便益概念（経済的資源に同じ）によって基礎づけ、そこから、会計規制の規範となる財務諸表要素の定義の連鎖的体系を演繹的に導き出す会計原則を定義指向の会計原則と述べている。かかる定義指向の会計原則とは、資産負債アプローチを利益観として採用している会計原則を意味している。  
藤井秀樹「アメリカ会計原則における測定問題とFASB概念フレームワーク(1)」『産業経理』第56巻第2号 1996年、93頁参照。
- 4) *Ibid.*, pars. 34-35. 津守常弘 前掲訳, 53頁-54頁参照。
- 5) 広瀬義州『会計基準論』中央経済社 1995年、150頁参照。
- 6) このような資産負債アプローチの定義に基づけば、かかる利益観は、AAAが、1957年に公表し

た会計原則『企業の財務諸表に関する会計処理および報告に関する基準 1957年改訂版 (*Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements*, 以下1957会計原則と略する。)』にもその存在が確認できる。1957年会計原則における財務諸表の構成要素は、まず、資産を経済的資源と定義し、かかる資産の定義から、すべての財務諸表要素が定義されるという資産負債アプローチの最大の特質を有している。敷衍すれば、1957年会計原則は、その利益観として資産負債アプローチを採用しているのである。

藤井秀樹「会計原則設定史からみたFASB概念フレームワークの諸特徴」『産業経理』第53巻第1号 1993年、90頁-96頁参照。

- 7) *Statements of Financial Accounting Concepts No.6: Elements of Financial Statements a replacement of FASB Concepts No.3*, FASB, 1985, pars25-83.  
平松一夫・広瀬義州『FASB財務会計の諸概念〔改訳新版〕』中央経済社 1994年、297頁-323頁参照。
- 8) *Ibid.*, par. 26. 平松一夫・広瀬義州 前掲訳, 297頁参照。
- 9) *Ibid.*, par. 172. 平松一夫・広瀬義州 前掲訳, 396頁参照。
- 10) *Ibid.*, par. 187. 平松一夫・広瀬義州 前掲訳, 374頁参照。
- 11) *Ibid.*, par. 190. 平松一夫・広瀬義州 前掲訳, 375頁-376頁参照。
- 12) *Ibid.*, par. 28. 平松一夫・広瀬義州 前掲訳, 298頁参照。
- 13) *Ibid.*, par. 28. 平松一夫・広瀬義州 前掲訳, 298頁参照。
- 14) ここで注目すべき点は、利益の位置付けである。FASB『討議資料』における利益は、利益獲得活動に起因した純資産の増加であり、獲得利益を意図するものであったのに対し、SFAC第6号すなわちFASB概念フレームワークでは、出資者による投資および出資者への分配を除いた、すべての持分の変化と定義されている。つまり、FASB概念フレームワークは、FASB『討議資料』においては利益の構成要素として含め入れられることのなかった利得および損失を利益の構成要素の中に取り入れているのである。したがって、資産および負債の増減より、利益を導き出す資産負債アプローチの基本理念に鑑みれば、FASB概念フレームワークにおける利益の定義の方が、FASB『討議資料』における利益の定義よりも正当性があると思われる。

## 参考文献

*An Analysis of Issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, FASB Discussion Memorandum, FASB, 1976.

*Scope and Implication of the Conceptual Framework Project*, random, FASB, 1976.

*Tentative Conclusions on Objectives of Financial Statements of Business Enterprises*, FASB Discussion Memorandum, FASB, 1976.

*Statements of Financial Accounting Concepts No.6: Elements of Financial Statements a replacement of FASB Concepts No.3*, FASB, 1985.

安藤英義『会計フレームワークと会計基準』中央経済社, 1996年。

興津裕康「資産・負債アプローチと貸借対照表能力」『松山大学論集』第5巻第4号, 1993年。

河野正男・小口好昭『会計領域の拡大と会計概念フレームワーク』中央経済社, 2010年。

津守常弘「FASB「概念的枠組み」の形成と測定問題」『会計』第137巻第6号, 1990年。

『FASB財務会計の概念フレームワーク』中央経済社, 1997年。

『会計基準形成の論理』森山書店, 2002年。

平松一夫・広瀬義州『FASB財務会計の諸概念〔改訂新版〕』中央経済社, 1994年。

広瀬義州『会計基準論』中央経済社, 1995年。

藤井秀樹「発生主義とその基礎概念の再検討」『会計』第139巻第5号, 1990年。

「FASB1976年討議資料の収益費用アプローチに関する検討」『経済論叢』第146巻第5・6号, 京都大学経済学会, 1990年。

「会計原則設定史からみたFASB概念フレームワークの諸特徴」『産業経理』第53巻第1号, 1993年。

「アメリカ会計原則における測定問題とFASB概念フレームワーク(1)」『産業経理』第56巻第2号, 1996年。

「アメリカ会計原則における測定問題とFASB概念フレームワーク(2)」『産業経理』第56巻第3号, 1996年。

『現代企業会計論』森山書店, 1997年。

『制度変化の会計学——会計基準のコンバージェンスをみすえて——』中央経済社, 2007年。

森川八州男『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, 1988年。

拙稿「会計フレームワークの形成過程に関する一考察」『経営論集』第4巻第1号, 北海学園大学経営学会, 2006年。