

会計基準の動向と会計基準論のパラダイム⁽¹⁾

藤田 晶子 (代表)

斎藤 静樹 (文責)

1. はじめに

国際的に進行しつつある会計基準のコンバージェンス（収斂）を、特に無形資産ないし企業の無形価値に着目しながら検討するのがプロジェクトのテーマだが、その準備作業として、まずはコンバージェンスをリードしている国際的な基準の動向がどのようなものか、そのイメージをわれわれの間で共有する必要がある。それは、資産や負債の認識・測定を中心とするバランスシート・アプローチ（資産・負債アプローチ）が、稼得プロセスで生ずる収益と費用を対応させて利益をとらえる伝統的なパラダイムの残滓を追放しようとするものだといわれることも少なくない。

そうした理解がどこまで正しいか、正しいとしてそれがどのような課題を解決しようとしたものだったのか、なにが解決されて、なにが解決されなかったのか、予期しない理論上の困難を新たに抱え込んだということはなかったか、それらを検討するには、その前史を形成したアメリカの会計基準「論」を振り返って、現在の支配的な動向の母胎となった会計思想ともいうべきものを、このプロジェクトのテーマに関係する範囲で簡単に概観してみるのがよいであろう。本稿は、そのような作業のいわば着眼点を、いくつか大雑把にメモして第1年度の間報告とするものでしかない。

2. 伝統的なパラダイム

会計基準のパラダイム変革に先行する理論史ないし思想史を振り返るとき、まず注目しなければならないのは、資産・負債というストックの要素と、収益・費用（もしくは利益）というフローの要素との関係が、そこでどのようにとらえられてきたのかである。上述したバランスシート・アプローチは、後者から前者への重点の移行であるだけでなく、その両者の関係を見直そうとしたものでもあったはずである。もうひとつの重要な着眼点は、会計の測定操作によって対象に割り当てられる数値（歴史的原価とか時価など）が、さまざまな対象のどのような側面をとらえようとしていたのかである。対象となる事象の測定されるべき共通属性とその測定

(1) 本稿は、共同研究を進める準備のために書かれた討論用メモのひとつである。

値（属性値）との関係である。

ここで「対象の測定されるべき属性」というのは、一般には歴史的原価や時価といった属性値の集合を表すのに使われているようである（FASB 概念書第1号，para.2における測定属性 measurement attribute）。しかし、資産・負債やそれらの変動をもたらす取引を測定するには、それらのいわば経験対象がもつさまざまな側面や属性から、認識の目的に適合する共通のなにか（認識対象）を選択したうえで、その数値化に適した測定のあり方を決めるはずである。対象の属性とは、本来、この意味の認識対象でなければならなかった。そうした属性を属性値ないし測定値と混同したところから、属性の一元的認識ではなく属性値の一元化（混合属性の排除）といった議論が生じたともいえる。

伝統的な会計基準のパラダイムをもっともよく代表したといわれる Paton & Littleton [1940] は、企業活動において取得された用役と供与された用役の対応（努力と成果の対応）を、収益や費用だけでなく資産や負債の認識・測定までをあわせた会計システムの基礎に据えていた。それは、財や用役の流れに基づく発生費用を収益に対応させて現在の利益をとらえる一方で、将来の収益に配分される費用を資産として繰り越す仕組みになっていた。費用と資産が（つまりフローの要素とストックの要素が）、費用の発生と対応というフローの側からではあるが、ひとつの概念のもとで統一的にとらえられる体系になっていたのである。

そこではまた、会計の対象が交換取引に内包された「測定対価」ないし「価格総計」とみられていた。それは、一方向の流れである「原価」を二方向へ広げた概念とされているが、基本的には稼得過程に投下ないし再投下された資金としての原価を、測定されるべき共通の属性とみるものであった。原価は測定値ないし測定の尺度である前に、財・用役やその流れを測定値に変換する際の認識対象になっていたのである。原価を認識対象としてそれを期間配分する以上、割り当てられる属性値も一義的に原価（歴史的原価）になっていた。測定に当たり認識される対象の属性と、それに割り当てられる属性値とが、原価という概念でここでも統一的に説明されていたことになる。

このように伝統的な会計基準のパラダイムでは、ストックとフローの会計情報が収益や費用の側から体系的に関連づけられる一方、認識の対象と測定値との関係も原価の概念によって統一的にとらえられていた。費用もまた原価の流れで定義され、結果として2つの問題がひとつの観点から統一的に説明される、論理的に閉じた体系が構築されていたのである。概念の体系としては一種の均衡状態であり、だからそれは長期にわたって会計基準に理論的な枠組みを提供することができた。しかし、この golden age のパラダイムも、資産・負債のリアリティーや測定値のレリバンスという面で、潜在的には大きな難問を抱えており、やがて新たなパラダイムが模索されていく。

3. パラダイム変革の試み

資産や負債を収益や費用からとらえる伝統的な基準の枠組みは、投下した資金としての原価の期間配分によって、バランスシートの要素の認識と測定を決めようというものでもある。それが、資産性の不明確な繰延項目（what-you-may-call-its）をバランスシートに含めたり、保有する資産の価値やその変動を無視したりする結果になって、レリバンスの喪失を指摘されたことは知られるとおりである。その難点を克服して新たなパラダイムを模索する試みは、アメリカの会計学界にも1960年代初め頃から急速な広がりを見せることになる。それらのうち、ここでは視点の異なる2つの試みを取り上げて、その後の議論への影響を展望しておこう。

そのひとつは、保有利得を含めた利益の要素分解を工夫することで会計情報の有用性を回復させようとした Edwards & Bell [1961] である。彼らの想定する企業過程のモデルは購入、生産、販売の各時点とそれらを繋ぐ保有のインターバルから成り立っており、投入要素と産出要素の価格を生産か販売のいずれか同じ時点で比べた「営業利益」と、インターバルにおけるそれらの要素の価格変動をとらえた「保有利得」とを組み合わせて、利用目的に合った利益情報を再構築することが試みられていた。そこでは、生産と販売の時点でそれぞれ営業利益をとらえたうえ、保有利得を加えた2つの利益概念（実現可能利益と企業利益）を提示して利用目的への役立ちが検討されていたが⁽²⁾、それらの利潤と資産や負債との関係が体系的に分析されていたわけではない。

これよりもむしろ、その後のパラダイム形成により大きな影響を与えたとみられるのは、Moonitz [1961] および Sprouse & Moonitz [1962] のように資産を将来の経済的便益として定義し、その認識と測定から直接バランスシートを導くとともに、それに依存させて利益の要素をとらえようとする立場である。その方向は Canning [1929] や Vatter [1947] などにもみられたが、理論的なインスピレーションとは別に、会計基準論の系譜としてはムーニッツらの貢献が現在の動向に連なっているとみてよいであろう⁽³⁾。ただ、そこでは資産や負債の変動に利益を依拠させる一方、利益については稼得過程に即した配分も強調されており、利益と資産の概念は、必ずしも体系的に関係づけられていなかった⁽⁴⁾。

伝統的なパラダイムの見直しは、当初は利益概念の再検討から始まっている。1950年にアメリカ会計士協会（AIA）が組織を挙げた研究プロジェクトの成果として刊行した *Five*

(2) 実現可能利益は当座のコストが回収されたかどうかを確認するものであり、企業評価のための長期的な収益性の観点からは、販売を待ってとらえた営業利益（当期営業利益）に意味があるとされている。Edwards & Bell [1961], Chap.3を参照。

(3) もちろん、1950年代におけるアメリカ会計学会（AAA）の文書など、他にも特記すべきものは少なくない。

(4) その面では、利益を構成要素に分解する Edwards & Bell と似通った主張にとどまっている。

Monographs on Business Income から Solomons [1961] に至る多くの論稿は、もっぱら利益の概念に関心を集中し、資本の価値を将来の利益の関数としたまま、利益と資産とのシステムティックな関係には論及しなかった。それに対して、資産や負債に重点を移した60年代からの論者は、結果としてそこから導かれる利益がどのような意味を付与されるのか、その概念との関係に十分な洞察を加えてこなかった。現在でもそれは、クリーン・サープラスという制約のもとでの単なる計算上の帰結（包括利益）になっている。

そこではまた、資産を現在の市場価格で測定するというときに、それがさまざまな資産のどのような共通属性を測るのかをあきらかにしていない。とりわけ Sprouse & Moonitz [1962] のように、棚卸資産と固定資産で市場価格の適用に違いを認める場合は、なおさらそれによってなにを測るかを究明しなければ、首尾一貫した測定の操作を保証することはできないであろう。ちなみに、市場価格での画一的な測定を徹底させ、現在現金同等額による資産の継続的な評価替えを主張した Chambers [1966] は、市場環境に適応する能力が現金を支配する機会にあるとして、それを認識の対象となる資産の共通属性とみていたが、その主張は理論的には支持を得られず既に歴史的な役割を終えている。

そのほか、Vatter [1947] における潜在用役と拘束資金の概念も、資産の測定に先だって認識されるべき属性に明確な展望を与えようとした思索の所産とみられるが、その成果は現在のバランスシート・アプローチに活かされていない。資産・負債の「価値」を「公正価値」で測定するという近年の支配的な論調は、認識対象に当たる価値が曖昧で無内容な概念ということもあって、実質的には一種のトートロジーに陥っている。認識対象の原価が投下資金ないしキャッシュフローに裏づけられていた伝統的なパラダイムと、その点で大きく違っているのである。認識される属性とそれに割り当てられる属性値との整合的な関係は、新たなパラダイムではまだ確立されていない。

4. おわりに：残された課題

新たなパラダイム形成に向けた会計基準改革が、いわば閉じた体系で基本概念の関係が完結する均衡状態を回復できていないとすれば、残るのは、資産や負債のリアリティーと測定値のレリバンスという伝統的なパラダイムの難点を克服しながら、欠落した体系性の回復を図ることであろう。資産・負債の概念を利益の要素に依存させることなく⁽⁵⁾、しかも測定値としての歴史的な原価がレリバンスを失った部分を時価ないし公正価値に置き換えるという作業を、資産・負債と利益との関係、および認識される属性と属性値との関係という基本的な概念の枠組みが、

(5) 伝統的なパラダイムでバランスシートのリアリティーが問われたのは、資産や負債の概念を収益や費用に依存させていたからである。その解決に必要なのは、それらの概念を利益の要素に依存させないこと（資産・負債の変動を利益認識の必要条件とすること）であって、資産・負債の変動だけで利益を決める（十分条件とする）ことではない。

再びかつての閉じた体系を取り戻して会計基準をめぐる議論に寄与できるような軌道に乗せることである。

その道筋は、もちろんひとつに限られない。たとえば、伝統的なパラダイムのもとでの測定値がレリバンスを失ったとき、同時に測定されるべき対象の属性も見失ったところに混乱の一因があるとみるなら、投下資金の回収と再投下の過程を概念的に整理し直すことで、資産・負債と利益の関係を再構成しながら、従来と異なる規準で属性値を使い分ける仕組みが構築できるのかもしれない。企業会計基準委員会の概念フレームワーク討議資料は、そうした試みのひとつでもあった。それは、会計基準改革の混乱を、その根底にある古くて新しい問題に返って解決しようとしたものといえる。ただし、その方法では、公正価値測定が自己目的になった一種のイデオロギーを満足させるのは容易でない。

他方、経済的資源の公正価値を認識されるべき属性とみたらうで、ある意味では実体のない価値の概念を新しく組み立てながら、代替的な属性値との関係を体系的に理解するという方向にも、可能性がまったくないとはいえないであろう。現在までの状況では、認識される属性としての価値と、それを量的に表現する属性値（さまざまな公正価値の指標）とが混同されているために、そもそも「なにを」「どう」測定するかが不明確というだけでなく、資産・負債と収益・費用とを、有用な会計情報として両立させるところに到達していないのかもしれないからである。とはいえ、ものに内在する価値という、経済学ですらはるか昔に追求をやめた鬼火を追い続けても、会計基準にどのようなインプリケーションが得られるかはわからない⁽⁶⁾。

引用文献

- Canning, J. B., *Economics of Accountancy: A Critical Analysis of Accounting Theory*, Ronald Press, 1929.
Chambers, R. J., *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*, Prentice-Hall, 1966.
Edwards, E. O. and P.W. Bell, *The Theory and Measurement of Business Income*, University of California Press, 1961.
Moonitz, M., *The Basic Postulates of Accounting*, Accounting Research Study No.1, American Institute of Certified Public Accountants, 1961.
Paton, W. A. and A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association, 1940.
Sprouse, R. T. and M. Moonitz, *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*, Accounting Research Study No.3, American Institute of Certified Public Accountants, 1962.

(6) 特に公正価値の階層構造を想定し、出口価値としての時価やモデルなどによる推定値のほか、歴史的な原価までを含めてランク付けるような試みは、依然として公正価値を、ここでいう属性の問題ではなく、属性値の問題とみている証拠であろう。よい指標がなければ歴史的な原価で代理させるということであろうが、公正価値を対象の共通属性とみたときは、それを歴史的な原価で測るわけにはいかないであろう。