

認識規準の意義と問題点

—— SFAC 第5号の検討 ——

飯 塚 雄 基

1. はじめに

本稿の目的は、米国財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board；以下、「FASB」という）によって策定公表されている財務会計の諸概念に関するステートメント（Statements of Financial Accounting Concepts；以下、「SFAC」という）のうち、SFAC 第5号¹⁾に定める認識規準（Recognition Criteria）に焦点を当て、その意義と問題点を考察することにある。

もとより SFAC とは、「財務会計および財務報告のための FASB 概念フレームワークにおける一連の刊行物²⁾」をいい、その一つが SFAC 第5号である。SFAC の目的は、「財務会計基準および財務報告基準を形成するための基礎となる基本目的および根本原理を明らかにすること³⁾」にある。ここで基本目的（objectives）とは、「財務報告の目標および目的を明らかにするもの⁴⁾」であり、根本原理（fundamentals）とは、「財務会計の基礎的諸概念、す

1) Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 5: Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, FASB, Dec. 1984（平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念（増補版）』中央経済社、2002年）。

2) *Ibid.*, p. 4（同上、197頁）。

3) *Ibid.*（同上、同頁）。

4) *Ibid.*（同上、同頁）。

なわち会計処理の対象とされるべき取引、事象および環境要因の選択、それらの認識および測定、ならびに利害関係者集団に対してそれらを要約および伝達する手段の指針となる概念⁵⁾」をいう。SFAC 第5号は、こうした根本原理のうち、認識および測定の指針となる概念を明らかにする文書である。

後述するように、財務諸表は財務報告の中心をなすものであり、その本質を簡潔に述べれば、会計記録（簿記システムのアウトプット情報）を正式な表にまとめたものである。したがって、その記録をどのタイミングにおいてどのような文字と数値を用いて行うのかによって、財務諸表の内容は大きく影響を受けることになる。この文字と数値を決定するための規準は、SFAC 第5号において「認識規準」(recognition criteria)と呼ばれており、財務諸表の本質を左右する重要な規準とみることができる。また、財務報告の手段には財務諸表以外のものも含まれるが、これらの手段は財務諸表を説明し補足するための手段であり、財務諸表の内容いかんによってその手段の内容も影響を受ける。したがって、財務諸表の内容を決めることは、他の手段の内容を決定することを意味するため、認識規準は財務報告全体の内容を決定するものとみることでもできる。このように財務報告における認識規準の意義はきわめて大きいものであり、その内容の是非を検討することは財務報告の研究にとって必要不可欠な取り組みである⁶⁾。そこで本稿では、現行の認識規準を取り上げ、そこにはどのような問題点が潜んでおり、また、そうした問題点をどのようにして解決することが財務報告の枠組みの発展にとって重要で

5) *Ibid.* (同上, 同頁).

6) また、会計情報が独自の情報源 (distinctive source of information) として競争優位性 (comparative advantage) を保つためにも、不確実性またはそれを取り扱う正式な認識ルールについて検討しなければならない (J. Christensen, "Conceptual Framework of Accounting from an Information Perspective," *Accounting and Business Research*, Vol. 40, No. 3, Jan. 2010, p. 298; R. Barker and S. Penman, *Moving the Conceptual Framework Forward: Accounting for Uncertainty*, Center for Excellence in Accounting & Security Analysis, Columbia University, Jul. 2017, abstract.)。

あるのかを考察することにした。

本稿の構成は以下のとおりである。次節では、SFAC 第5号を概観し、その要点を明らかにする。第3節では、SFAC 第5号に定める認識規準に焦点を当て、その問題点を明らかにするとともに、その解決策を模索する。

2. SFAC 第5号の概要

SFAC 第5号は、「いかなる情報をいかなる時点で財務諸表に正式に記載すべきかについての基本的認識規準および指針を述べる⁷⁾」ものである。それは、「これまでの諸概念ステートメントによって培われてきた基礎をたたき台にし、かかる諸概念ステートメントを集大成し、これらを広く認識問題に適用する⁸⁾」ものと位置付けられている。このように、SFAC 第5号の主眼は、基本的認識規準および指針を定めることにある。

ただし、SFAC 第5号は、基本的認識規準および指針を述べるための前提として、「提示されるべき財務諸表およびかかる財務諸表が財務報告の基本目的に対してどのように役立っているのか⁹⁾」を明らかにしている。また、その際、「稼得利益および包括的利益結合計算書にその焦点が合わせられている¹⁰⁾」としている。

2.1 財務諸表と財務報告

財務諸表とは、「会計記録から得られる名称および貨幣額を正式に表にまとめたものであり、それは一定時点現在の企業の財政状態または一会計期間の企業の財政状態に関する一つもしくはそれ以上の変動を示すものであ

7) FASB, *op. cit. supra* note (1), par. 1 (平松一夫・広瀬義州訳, 前掲(注1), 210頁).

8) *Ibid.* (同上, 同頁).

9) *Ibid.* (同上, 同頁).

10) *Ibid.* (同上, 同頁).

る¹¹⁾」という。「財務諸表は、企業の外部の情報利用者に対して財務情報を伝達するための主たる手段である¹²⁾」。ただし、財務諸表は、「基本的に財務報告と同一の基本目的をもっており、財務諸表のほうが有用な情報をより一層提供できる場合もあるが、また財務諸表への注記または補足情報もしくはその他の財務報告の手段のほうが有用な情報をより一層提供できる場合もあり、さらに、かかる財務諸表以外の財務報告の手段を用いなければ、有用な情報を提供できない場合もある¹³⁾」。

「財務報告として企業に関する多種多量の情報を提供するためには、いくつかの財務諸表が必要である¹⁴⁾」。そのような財務諸表は、「十分かつ相互に有機性を持っている一組の財務諸表」と呼ばれ、次の情報を提示するものとされている¹⁵⁾。すなわち、(1)「期末現在の財政状態」、(2)「当該会計期間の稼得利益¹⁶⁾ (純利益¹⁷⁾)」、(3)「当該会計期間の包括的利益 (出資者以外の者

11) *Ibid.*, par. 5 (同上, 211 頁)。

12) *Ibid.* (同上, 同頁)。

13) *Ibid.*, par. 7 (同上, 211 頁)。

14) *Ibid.*, par. 13 (同上, 217 頁)。

15) *Ibid.* (同上, 217-218 頁)。

16) 稼得利益とは、「一会計期間に実質的に完了した (または既に完了済みの) 営業循環過程に関する資産流入額が、直接的または間接的であるとを問わず、当該営業循環過程に関連する資産流出額を超過する (または超過しない) 程度と密接な関係にある当該会計期間の業績の測定値」(*Ibid.*, par. 36 (同上, 228 頁)。)をいう。なお、この定義については、SFAC 第 6 号との整合性を欠いているとの指摘がある。すなわち、この稼得利益の定義は、純資産のインフロー (net asset inflows) にのみ言及しているのに対して、SFAC 第 6 号における収益の定義は、資産のインフローはもとより、その他の増価 (other enhancement) にも言及しているため、内的整合性を欠いているという (S.A. Agrawal, “On the Conceptual Framework of Accounting,” *Journal of Accounting Literature*, Vol. 6, 1987, p. 169.)。

17) 稼得利益と純利益は類似する概念である (FASB, *op. cit. supra* note (1), par. 33 (平松一夫・広瀬義州訳 前掲 (注 1), 226 頁)。) 。しかし、稼得利益は一会計期間の業績を示す測定値であり、他の会計期間に帰属する諸項目を可能なかぎり除外したものであるため、一定の項目 (例えば会計原則の変更に伴う累積的影響額など) は純利益には含まれるものの稼得利益からは除外される (*Ibid.*, par. 34 (同上, 226-227 頁)。) 。しかし、以下では、稼得利益と純利益を特に区別して用いていない。

との取引から生じる持分のすべての変動)」、(4)「当該会計期間中のキャッシュ・フロー」および(5)「当該会計期間中の出資者による投資および出資者への分配」に関する情報である。このうち、(2)ないし(4)に関する情報は、「一会計期間中の資産および負債に変動をもたらす取引その他の事象および環境要因に関する情報」であるという共通点を持つ¹⁸⁾。

2.2 基本的認識規準の意義

SFAC 第5号は、こうした情報を財務諸表に認識¹⁹⁾するための規準（認識規準）を定めている。認識規準とは、「会計上の認識を伴う諸問題を解決するための方向づけを示す規準²⁰⁾」をいい、「諸概念ステートメント第2号における財務情報の質的特徴から導き出され、また、財務報告上の諸問題を解決する場合に、諸概念ステートメント第3号（第6号—引用者）における財務諸表の構成要素の定義を機能させるのに役立つ²¹⁾」ものである。認識規準は、「あらゆる認識決定に適用される²²⁾」基本的認識規準と、「基本的認識規準を稼得利益の内訳要素に適用するためのもっと厳密な指針²³⁾」（以下、「認識指針」という）から構成される。

基本的認識規準は、(1)「定義」、(2)「測定可能性」、(3)「目的適合性」、(4)「信頼性」の4つからなり、項目および当該項目に関する情報が認識されるためにはこれらの規準をすべて満足しなければならない²⁴⁾。(1)「定義」と

18) *Ibid.*, par. 13 (同上, 218 頁)。

19) 認識とは、「ある項目を資産、負債、収益、費用またはこれらに類するものとして、企業の財務諸表に正式に記録するか記載するプロセス」(*Ibid.* par. 6 (同上, 212 頁).) をいう。

20) *Ibid.*, par. 59 (同上, 238 頁)。

21) *Ibid.*, par. 61 (同上, 239 頁)。

22) *Ibid.*, par. 62 (同上, 239 頁)。

23) *Ibid.* (同上, 同頁)。

24) ただし、コスト・ベネフィットの制約および重要性の識閾という条件はある (*Ibid.*, par. 63 (同上, 同頁).)。

は、SFAC 第3号「営利企業の財務諸表の構成要素」（第6号「財務諸表の構成要素」）における定義である。したがって、「財務諸表において認識されるためには、資源は資産の定義を満足しなければならないし、債務は負債の定義を満足しなければならない²⁵⁾」。また、「持分の変動は、包括的利益の内訳要素として認識されるべき収益、費用、利得または損失の定義を満足しなければならない²⁶⁾」。(2)「測定可能性」は、「資産、負債または持分の変動は、十分に信頼性のある貨幣単位で数量化され、かつ目的に適合する属性を有していなければならない²⁷⁾」ことを求める規準である。(3)「目的適合性」は基本的な質的特徴であり、「ある項目に関する情報が目的適合性を有するためには、当該情報は情報利用者にとってフィードバック価値または予測価値のいずれか（または両者）を有するものでなければならないし、また適時性を有するものでなければならない²⁸⁾」ことを求める規準である。(4)「信頼性」は、目的適合性と対をなすもう一方の基本的な質的特徴であり、「ある項目についての情報が信頼しうるものであるためには、当該情報が表現の忠実性、検証可能性および中立性という特性を有するものでなければならない²⁹⁾」ことを求める規準である。

2.3 認識指針の意義およびその性格

SFAC 第5号には、認識規準を構成するもう一方の要素として認識指針が定められている。認識指針はあくまでも稼得利益の内訳要素を対象としており、それ以外の項目には適用されない。認識指針が定められている理由としては、「稼得利益およびその内訳要素に関する情報は、一会計期間の主たる業

25) *Ibid.*, par. 64 (同上, 240-241 頁).

26) *Ibid.* (同上, 241 頁).

27) *Ibid.*, par. 65 (同上, 同頁).

28) *Ibid.*, par. 73 (245-246 頁).

29) *Ibid.*, par. 75 (同上, 246 頁).

績の測定値として重要であると広く認められている³⁰⁾」点が強調されている。

認識指針は、「どの営業循環過程が実質的に完了しているかを識別することならびに特定の収益、利得、費用および損失をかかえる過程と結びつけること³¹⁾」を意図しており、「収益および利得」ならびに「費用および損失」のそれぞれに対して定められている。

収益および利得の認識指針は、(1)「実現したまたは実現可能」および(2)「稼得される」という2つの要件を考慮する³²⁾こと、である³³⁾。(1)については、「一般に、収益および利得は、実現したときまたは実現可能となつてはじめて認識される³⁴⁾」とし、収益および利得が実現したときとは、「製品（財貨もしくは用役）、商品またはその他の資産が現金または現金請求権と交換される時点³⁵⁾」をいう。また、収益および利得が実現可能となるのは、「取得もしくは所有している資産が容易に既知の現金額または現金請求権に転換さ

30) *Ibid.*, par. 79 (同上, 248 頁)。

31) *Ibid.*, par. 80 (同上, 同頁)。

32) 「2つの要件を考慮する」(consideration of two factors)とは、(稼得利益の内訳要素となる)すべての収益および利得が2つの要件を同時に満たさなければならないということではなく、「収益の認識のためにはこれらの2つの要件が満たされる必要があるが、利得については、通常、『稼得過程』を伴わない取引その他の事象から生じるから、稼得という要件は必ずしも必要とされない」(森川八洲男「英米における利益認識原則の展開方向—『概念的枠組み』の比較を通して—」『會計』第150巻第5号(1996年11月), 6頁)ことを意味している。

33) こうした収益および利得の認識指針は、「実現稼得過程アプローチ」と称されることがある。さらに、これを「厳密に適用したもの」(尹志煌「米国における収益認識基準の具体的検討—ソフトウェアを例として」『企業会計』第55巻第11号(2003年11月), 53頁)として次の4つの規準が示されることがある。(1)契約について説得力のある証拠が存在すること、(2)引渡しが終了しているかまたはサービスが提供されていること、(3)買い手に対する売り手の販売価格が確定しているかまたは決定可能であること、(4)回収可能性が合理的に保証されていること(浦崎直浩「収益認識の測定アプローチの意義と課題」『企業会計』第60巻第8号(2003年8月), 27頁; Securities and Exchange Commission, *Staff Accounting Bulletin No. 104: Revenue Recognition*, SEC, Dec. 2003, pp. 10-11.)。

34) FASB, *op. cit. supra* note (1), par. 83a (平松一夫・広瀬義州訳, 前掲(注1), 249-250頁)。

35) *Ibid.* (同上, 250頁)。

れる時点³⁶⁾」をいう。なお、容易に転換可能な資産であるためには、「価格に著しい影響を及ぼすことなく、当該企業が所有している資産を即時に吸収できる活発な市場において入手可能な(i)互換可能(代替可能)単位および(ii)公定相場価格をもって³⁷⁾」いなければならない。

他方で、(2)について、収益は、「稼得されてはじめて認識される³⁸⁾」のに対し、利得は、「通常、『稼得プロセス』を伴わない取引その他の事象から生じ、利得を認識するためには、一般に、実現したもしくは実現可能という要件のほうに、稼得したという要件よりも重要である³⁹⁾」とされる。このように、(2)「稼得される」の要件は主として収益を認識するための要件とみることができる。なお、稼得プロセスとは、「企業の目下着手中の主たるもしくは中心的な営業活動を構成する財貨の引渡しもしくは生産、用役の提供またはその他の諸活動⁴⁰⁾」をいい、収益が稼得されたとみなされるのは、「企業が収益によって表現される便益を受け取るにふさわしい義務を、事実上、果たしたとき⁴¹⁾」である。

SFAC 第5号では、以上のような認識指針を定めた後、これが適用される具体的なケースについて次のように述べられている⁴²⁾。

- a. 得意先に対して、製品もしくは商品が引渡されるかまたは用役が提供される時点までに、通常、二つの条件(実現したまたは実現可能および稼得した)が満足され、製造および販売活動から生じる収益その他の資産の売却から生じる利得および損失は、通常、販売(一般に、引渡しを意味する)時点で認識される。

36) *Ibid.* (同上, 同頁).

37) *Ibid.* (同上, 同頁).

38) *Ibid.*, par. 83b (同上, 250 頁).

39) *Ibid.* (同上, 同頁).

40) *Ibid.* (同上, 同頁).

41) *Ibid.* (同上, 同頁).

42) *Ibid.* par. 84 (同上, 251-252 頁).

- b. 販売または入金 of いずれか（または両者）が、生産および引渡しよりも先行する場合（例えば、雑誌の予約販売）には、収益は生産および引渡しによって稼得された時に認識される。
- c. 製品が製造以前に契約される場合には、完成時の成果の合理的見積りが可能であり、かつ進捗度の信頼しうる測定値が入手できることを前提に、収益は稼得に応じ一生産に応じ一工事進行基準によって認識される。
- d. 用役が提供されるかまたは資産の利用権が長期間にわたって継続される（例えば、利権または賃借権）、かつ、あらかじめ確定された契約価格に基づく信頼しうる測定尺度が入手できるならば、収益は時の経過に応じて稼得された時に認識される。
- e. 製品またはその他の資産は、それらがさほどの努力も要せず信頼できる確定可能な価格でもって売却できるという理由で、安易に実現可能である場合には（例えば、特定の農産物、貴金属および市場性のある有価証券）、収益およびある種の利得または損失は、その生産の完了または当該資産の価格の変動の時点で認識される。
- f. 製品、用役またはその他の資産が容易に現金には転換できない非貨幣性資産と交換される場合には、収益または利得もしくは損失は、それらが稼得されかつ取引が完了した段階で認識されることになる。また、利得または損失は、非貨幣性資産が交換以外の取引において取得されるかまたは処分される場合にも認識される。交換取引および交換以外の取引における認識は、当該取引に関連する非貨幣性資産の公正価値が合理的な範囲内で確定されうるという規定に左右される。

- g. 製品、用役またはその他の資産との交換で取得される資産の回収可能性が疑わしい場合には、収益および利得は、受領した現金に基づいて認識されることになる。

費用および損失の認識指針は、(1)「便益が費消される」か、または(2)「将来の便益が損失または欠如する」という2つの要件のいずれかを満たすことである。これらのうち(1)については、「一会計期間中の経済的便益の費消は、直接に認識されるかまたはかかる費消を当該会計期間に認識される収益に関連づけることによって認識される⁴³⁾」とされ、具体的には次のとおりである⁴⁴⁾。

- a. 売上原価のような費用は収益と対応させられる—それらの費用は、同一の取引またはその他の事象から直接的かつ結合的に生じる収益の認識に基づいて費用として認識される。
- b. 販売費および一般管理費のような費用の多くは、取得と同時にもしくは取得後すぐに費消される財貨および用役について現金が支出されるかまたは負債が発生する期間に認識される。
- c. 減価償却費および保険料のような費用は、組織的かつ合理的な手続によって当該資産から便益がもたらされると期待される期間に配分される。

他方で、(2)については、「すでに認識されている資産から生じる将来の経済的便益が減少しているかもしくは消滅していることが明らかであるか、または関連する経済的便益を伴うことなく負債が発生しているかもしくは増加していることが明らかである場合に、費用または損失が認識される⁴⁵⁾」としている。

43) *Ibid.*, par. 86 (同上, 253頁).

44) *Ibid.* (同上, 同頁).

45) *Ibid.*, par. 87 (同頁).

認識指針はあくまでも現行の会計実務を説明するための指針という性格を持っている。すなわち、認識指針は、いわゆる伝統的会計と同様に、収益は基本的に実現主義によって認識し⁴⁶⁾、費用は発生主義によって認識することを求めるルールとみることができる⁴⁷⁾。実際、SFAC 第5号には次のように述べられている。すなわち、「本ステートメント（SFAC 第5号のこと—引用者）における稼得利益は、現行の会計実務における一会計期間の純利益と類似しているので、稼得利益の内訳要素（中略—引用者）を認識するために本ステートメントで提示される規準および指針は、原則として、現行の会計実務における収益および費用の認識規準またはルールと異なるところがない⁴⁸⁾」。このようにSFAC 第5号における認識規準を、伝統的会計における認識のあり方を示すものとして捉えれば、「とりたてて述べなければならないような新しいものはない⁴⁹⁾」といえよう。

他方で、FASBは、「過去に会計実務の変更が行われたさいにとられた方法と同様に、緩やかな改革といった方法で、将来、会計実務を変えていこうとすること⁵⁰⁾」をねらいとしている。そのため、稼得利益の内訳要素も同様に、今後その内容が変更される可能性がある。この点については次のように述べられている⁵¹⁾。

46) ただし、一部の収益は発生主義によって認識される。

47) 広瀬義州「財務諸表における認識と測定—FASB, SFAC No. 5の概要と論評—」『企業会計』第37巻第5号（1985年5月）、119-120頁。

48) FASB, *op. cit. supra* note (1), par. 51（平松一夫・広瀬義州訳、前掲（注1）、235頁）。

49) 広瀬義州、前掲（注47）、120頁。

50) FASB, *op. cit. supra* note (1), par. 2（平松一夫・広瀬義州訳、前掲（注1）、210頁）。

51) *Ibid.*, par. 51（同上、235頁）；M.M. Krasnoff, “Recognition and Measurement—The End of the FASB’s Conceptual Framework Project,” *Corporate Accounting*, Vol. 3, No. 3, Summer 1985, p. 68. ただし、このように会計基準の変更に伴って概念が変更されるとみる考えには責任逃れ（a cop-out）との批判もある（D. Solomons, “The FASB’s Conceptual Framework: An Evaluation,” *Journal of Accounting*, Jun. 1986, Vol. 161, No. 6, pp. 122-124.）。

「将来、会計基準が変更になれば、現在、稼得利益の内訳要素（中略—引用者）として認識されている項目も変わることがある。さらに、稼得利益と包括的利益とは違いがあるために、現在のところ、ある種の純資産の変動は稼得利益の内訳要素として認識されているが、将来、会計基準が変更になれば、それも包括的利益の内訳要素として認識されることになると考えられる。」

実際に稼得利益の内訳要素が変更された場合には、稼得利益に適用すべき認識指針の内容もおのずと変更が求められるであろう。例えば、現在の稼得利益概念は貨幣資本維持概念に基づいている⁵²⁾。そのため、棚卸資産や有形固定資産の価格変動により生じた損益は基本的に稼得利益の内訳要素に含まれる。しかし、資本維持概念として実質資本維持概念または物的資本維持概念を採用するように変更された場合、それらに基づく稼得利益の概念もおのずと変容を余儀なくされる。例えば、棚卸資産や有形固定資産の価格変動により生じた損益が稼得利益の内訳要素に該当しない包括利益の一部とみなされるかもしれない。その場合には、価格変動による損益を「実現可能」という認識指針により稼得利益に含めることの是非をあらためて検討する必要がある。また、稼得利益の本質的特徴ともいえる「営業循環過程の実質的完了」の解釈いかんによっては、実現した損益のみを稼得利益の内訳要素とすべしとする立場も考えられる。そのような立場に沿って考えた場合、現在の認識指針の一つである「実現可能」という指針は削除されるのが妥当であろう。このように、現在の認識指針はあくまでも暫定的な性格を持つものともみることができる。

52) FASB, *op. cit. supra* note (1), par. 47, footnote 28 (平松一夫・広瀬義州訳、前掲(注1)、233頁)。

3. SFAC 第5号に定める認識規準の問題点

SFAC 第5号は、「全般的には現行の会計実務と抵触するものではなく、またこれを急激に変更しようとしているものではない⁵³⁾」が、さればと云って、「将来行われる可能性のある会計実務の変更を妨げるものでもない⁵⁴⁾」。つまり、会計実務はSFAC 第5号における認識規準によって変更される可能性がある。他方で、認識規準そのものもまた恒久的なものではなく、むしろ変更の可能性を持つ暫定的なものともみべきであり⁵⁵⁾、現行の認識規準の問題

53) 広瀬義州, 前掲(注47), 115頁: FASB, *op. cit. supra* note (1), par. 2 (平松一夫・広瀬義州訳, 前掲(注1), 210頁)。

54) 同上, 同頁: *Ibid.* (同上, 同頁)。

55) もとより SFAC 第5号は、「現行の会計実務や、それらに支持を与えもしくはそれらを説明するために用いられた理由のいくつかを単に記述するにとどまり、会計専門家が多年にわたり合意に至らなかった、認識および測定に関する議論の多い問題に分析を加え、その解決を図るための概念的基礎については、ほとんどあるいはなにも提供していない」(R. K. Storey and S. Storey, *FASB Special Report: The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards*, FASB, 1998, p. 158 (財企業財務制度研究会訳『COFRI 実務研究叢書 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, 210頁)) ために、「本質的に実務的であって概念的ではない試み」(*Ibid.*, p. 159 (同上, 212頁)) と評されることもある。もっとも、SFAC 第5号の改訂を検討すべき旨の主張は以前からなされており (D.J. Kirk, “Looking Back on Fourteen Years at the FASB: The Education of a Standard Setter,” *Accounting Horizons*, Vol. 2, No. 1, Mar. 1988, p. 16; A. Wyatt, “Accounting Standards: Conceptual or Political?,” *Accounting Horizons*, Vol. 4, No. 3, Sep. 1990, p. 84 など)、また、現在、FASB は概念フレームワークの改訂プロジェクトを進めていることに鑑みれば、現在の認識規準が変更される可能性は十分にあるといえよう。ただし、改訂プロジェクトで検討されているのは「認識」ではなく「測定」である。詳細については次を参照されたい。Financial Accounting Standards Board, *Conceptual Framework: Measurement, Tentative Board Decisions Reached to Date as of June 19, 2019*, FASB, Jun. 2019, pp. 1-4. なお、会計専門家の間で基礎概念を共有することが難しい理由については、W. W. Holder and K. H. Eudy, “A Framework for Building an Accounting Constitution, *Journal of Accounting*,” *Auditing and Finance*, Vol. 5, No. 2, winter 1982, p. 124; C. T. Horngren, “Uses and Limitations of a Conceptual Framework,” *Journal of Accountancy*, Vol. 151, No. 4, Apr. 1981, pp. 90-94 を、会計専門家の思考様式 (modes of thought) を変えることが難しい理由については、R. K. Storey, “Conditions Necessary for Developing a Conceptual Framework,” *Journal of Accountancy*, Vol. 151, No. 6, Jun. 1981, pp. 92-94 を、とりわけ「認識および測定」について合意を取り付けることが難しい理由については、R. R. Sterling, “The Conceptual Framework: An Assessment,” *Journal of Accountancy*, Vol. 154, No. 5, Nov. 1982, pp. 104-105 をそれぞれ参照されたい。

点をあらかじめ検討しておくことは重要である⁵⁶⁾。この点、さしあたり次の3つが指摘できるように思われる⁵⁷⁾。

第1に、基本的認識規準の一つである「測定可能性」の意義である。すでに述べたように、基本的認識規準は、(1)「定義」、(2)「測定可能性」、(3)「目的適合性」、(4)「信頼性」の4つの規準から構成される。これらのうち、(1)「定義」、(3)「目的適合性」および(4)「信頼性」が基本的認識規準を構成するとみるのは自然なことである。なぜならば、基本的認識規準が「SFAC第1号、第2号、および第6号と首尾一貫しており、事実上それらから敷衍されたもの⁵⁸⁾」だからである。実際、SFAC第5号における認識規準は、「諸概念ステートメント第2号における財務情報の質的特徴から導き出され、また、財務報告上の諸問題を解決する場合に、諸概念ステートメント第3号(第6号一引用者)における財務諸表の構成要素の定義を機能させるのに役立つ⁵⁹⁾」と明記されている。他方で、(2)「測定可能性」については、それが認識規準の一つに数えられる理由はもとより、他の規準との関係性が

56) 加えて、SFAC第5号(および第6号)は、SFAC第1号および第2号とのアプローチの違いが問題視されることがある。すなわち、SFAC第1号および第2号は、規範的・演繹的アプローチ(normative/deductive approach)を用いているのに対して、SFAC第5号(および第6号)は実証的・帰納的アプローチ(positive/inductive approach)を用いているとされる(S.A. Agarwal, *op. cit. supra* note (16), p. 169.)。本来、「会計の概念フレームワークはその一部が記述論であるとしても、全体としてみれば規範論」(永野則雄「会計における概念フレームワークの意味と役割(2・完)」『経営志林』第55巻第4号(2019年1月), 50頁)であることに鑑みれば、規範論としてのSFAC第5号を模索する必要があるように思われる。ただし、概念フレームワークが完全に記述的でないと同時に完全に規範的でもないというのが概念フレームワークの現実であるとする見解もある(P.B.W. Miller, “The Conceptual Framework: Myths and Realities,” *Journal of Accountancy*, Vol. 159, No. 3, Mar. 1985, p. 71.)。また、プロジェクトの進め方という観点からも問題点が指摘されることがあり、とりわけ認識のプロジェクトと測定プロジェクトを分けて検討すべき旨の主張もある(R.T. Sprouse, “Commentary on Financial Reporting: Developing a Conceptual Framework for Financial Accounting,” *Accounting Horizons*, Vol. 2, No. 4, 1988; R.J. Swieringa, “Robert T. Sprouse and Fundamental Concepts of Financial Accounting,” *Accounting Horizons*, Vol. 25, No. 1, Mar. 2011, pp. 215-216.)。

明らかでない。すでに述べたように、(2)「測定可能性」は、「資産、負債または持分の変動は、十分に信頼性のある貨幣単位で数量化され、かつ目的に適合する属性を有していなければならない⁶⁰⁾」ことを求める規準である。しかし、一見するとこれは、(3)「目的適合性」および(4)「信頼性」の規準をいずれも満たすべきことを述べているに過ぎない。すなわち、(3)「目的適合性」と(4)「信頼性」の規準をいずれも満足する測定値が得られることを「測

57) その他にも、(1)財務諸表の構成要素の個数が10個に限定されている理由が定かでない、(2)定義を満足するか否かのテストのあり方が漠然としている、(3)目的適合性を基本的認識規準とすることに説得力があるか否か、(4)財務諸表の構成要素の定義を定める第6号との整合性が取れていない、など様々な問題点が指摘されている（広瀬義州、前掲（注47）、120-122頁；P. Rosenfield, *Contemporary Issues in Financial Reporting—A user-oriented approach*, Routledge, 2006, p. 221.）。とりわけ(4)は、基準設定の原則主義アプローチの提案（Financial Accounting Standards Board, *Proposal: Principles-Based Approach to U.S. Standard Setting*, FASB, Oct. 2002, p. 6; K. Schipper, “Principles-Based Accounting Standards,” *Accounting Horizons*, Vol. 17, No. 1, Mar. 2003, p. 63; Securities and Exchange Commission, *Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System*, SEC, Jul. 2003, IV., A.. など）および収益認識プロジェクトの開始（Financial Accounting Standards Board, *Proposal for a New Agenda Project: Issues Related to the Recognition of Revenue and Liabilities*, FASB, Jan. 2002, p. 2 など）に際して問題視されていた。ただし、整合性が取れていないとの指摘に対しては異論も示されている（辻山栄子「収益の認識をめぐる概念フレームワーク」『企業会計』第57巻第7号（2005年7月）、8-9頁）。なお、ここで問題視されていたのは、収益の認識指針（実現および実現可能性ならびに稼得）とSFAC第6号との不整合であったが、その他にも、「構成要素」と「内訳要素」の不整合という問題点が指摘されている。すなわち、『第3号』（『第6号』）において包括的利益の内訳要素を呼称するのに用いられていた稼得利益が、『第5号』では財務諸表の構成要素そのものであるかのような説明が加えられたり、また『第3号』（『第6号』）では構成要素とされていた収益、利得、費用および損失が、『第5号』では稼得利益の内訳要素とみなされており、したがって『第5号』ではこれらの概念について『第3号』（『第6号』）と不整合をきたし、ひいては『第5号』の一つの論点でもある稼得利益概念が、曖昧かつ難解なものになっている」（広瀬義州『会計基準論』中央経済社、1995年、161頁）という問題点である。

58) R. D. Schroeder, M. W. Clark, and J. M. Cathey, *Financial Accounting Theory and Analysis: Text Readings and Cases*, 7th ed., John Wiley & Sons, 2001（加古宜士・大塚宗春監訳『財務会計の理論と応用』中央経済社、2004年、150頁）。

59) FASB, *op. cit. supra* note (1), par. 61（平松一夫・広瀬義州訳、前掲（注1）、239頁）。

60) *Ibid.*, par. 65（同上、241頁）。

定可能性」があるとみることでもできる⁶¹⁾。仮にこのように解釈することができれば、(2)「測定可能性」の規準はむしろ不要であり、それをあえて設けることは蛇足であろう⁶²⁾。たしかに、「測定可能性」のセクションには、「測定属性」および「貨幣単位または測定尺度」という、他のセクションにはない独自の内容が述べられているが⁶³⁾、これらはあくまでも測定の意義を説明しているにすぎず、基本的認識規準のセクションで述べるのがふさわしいか否かは定かでない。

このように、(2)「測定可能性」には、それを別個の基本的認識規準として定めることにどのような意味があるのか、という問題がある。この点について本稿では、それぞれの規準の内容を示す一文⁶⁴⁾の主語に注目したい。すなわち、(1)「定義」および(2)「測定可能性」の規準については、その内容を示す一文の主語がいずれも「当該項目」(the item)とされているのに対し、(3)「目的適合性」および(4)「信頼性」の規準については、その内容を示す一文の主語が「当該項目に関する情報」(the information about it)とされており、前者と後者の主語が異なっている。このことは何を意味するのであろう

61) 次の文献では、まさしくこのような考えに基づく認識規準を提案しているものと思われる。M. C. Miller and M. A. Islam, *Accounting Theory Monograph No. 7; The Definition and Recognition of Assets*, Australian Accounting Research Foundation, 1988, par. 4.11, 7.13 (太田正博・J. ロック訳『資産の定義と認識』中央経済社, 1992年, 89頁, 172頁)。他方で、目的適合性を規準として設けることの意義を否定する見解もある。例えば、ある項目が定義を満たすことはその項目が目的適合性を有していることを意味しているため、目的適合性を別の規準として設ける意義が乏しいとの指摘がなされることがある (H.G. Bullen and K. Crook, *Revisiting the Concepts: A New Conceptual Framework Project*, FASB-IASB, May 2005, p. 11.)。

62) なお、次の文献には、認識規準として(1)定義、(2)測定可能性、(3)重要性の3つが定められており、目的適合性や信頼性は個別の規準としては定められていない。しかし、(2)測定可能性とは、測定値が目的適合性と信頼性の両方を有することを意味している。D. Solomons, *Guidelines for Financial Reporting Standards*, ICAEW, 1989, p. 58.

63) FASB, *op. cit. supra* note (1), par. 66-72 (平松一夫・広瀬義州訳, 前掲(注1), 241-245頁)。

64) *Ibid.*, par. 63 (同上, 239-240頁)。

か。思うに、これらの主語は測定の前後を意味しているのではないだろうか。すなわち、「当該項目」とは、「これから測定しようとしている対象」を指しており、その性質、つまり「認識客体の属性⁶⁵⁾」を問うものが(1)「定義」および(2)「測定可能性」であると考えられる。(1)「定義」の規準は、測定の対象となる項目が定義を満足することを求めており、(2)「測定可能性」の規準は、測定の対象となる項目が、測定に先立ち、目的適合性と信頼性を備える属性を有しているか否かを判断することを求めている⁶⁶⁾。それに対し、「当該項目に関する情報」とは、端的に言えば「当該項目の測定値」、つまり測定の結果（「認識過程の結果得られた知識⁶⁷⁾」）を意味しており、(3)「目的適合性」および(4)「信頼性」の規準は、その結果が測定に先立って期待されたとおりに目的適合性と信頼性という基本的な質的特徴を有しているか否かを判断させることに狙いがあると考えられる。したがって、(2)「測定可能性」を規準として設ける意義は、測定に先立って適切な属性を選択させることにあるといえよう⁶⁸⁾。そのため、基本的認識規準は、「属性の選択」と「属性への数値の割り当て」を分けて考えているものと解される。このように解釈す

65) 船本修三「会計上の認識と測定」『大阪学院大学通信』第40巻第12号（2010年3月）、10頁。

66) この点は、上記の(1)「定義」が「対象の財務的表現 (financial representation)」の定義ではなく、「対象」の定義であることから明らかである。「対象」の定義は、「『対象』の識別（『対象』の質的・量的属性の選択）および第一次的認識（勘定科目の付与および測定属性への量的表現）の次元」（徳賀芳弘「会計上の認識に関する一考察」『會計』第138巻第1号（1990年7月）、37頁）で機能するのに対して、「対象の財務的表現」の定義は、「財務諸表本体への計上の次元」（同上、38頁）で機能する。なお、営利企業の財務諸表の構成要素を定めるSFAC第3号（現在の第6号）に関する1977年の公開草案では、「対象の財務的表現」の定義が提案されたが、最終的には「対象」の定義が採用された（Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 6: Elements of Financial Statements: a replacement of FASB Concepts Statement No. 3*, FASB, Dec. 1985, n. 5（平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念（増補版）』中央経済社、2002年、288頁）。より詳細な経緯およびその分析については次の文献を参照されたい。津守常弘『会計基準形成の論理』森山書店、2002年、149-165頁等。

67) 船本修三、前掲（注65）、10頁。

ることによってはじめて、(2)「測定可能性」を一つの規準として定めることに意味があるように思われる⁶⁹⁾。

第2に、認識指針の適用される具体的なケースの問題である。すでに述べたように、SFAC 第5号には、「収益および利得」ならびに「費用および損失」のそれぞれについて、認識指針を適用すべき具体的なケースが示されている。しかし、それぞれのケースを注意深くみとみると、稼得利益に含まれる可能性があるにもかかわらず特に言及されていないケースがあるように思われる。例えば、稼得利益には、営業活動停止による損益、すなわち非継続事業に係る損益が含まれるが⁷⁰⁾、このケースに対して認識指針がいかに適用されるのかは示されていない。また、稼得利益には異常項目 (extraordinary items) も含まれるが⁷¹⁾、これについても同様に、認識指針をどのように適用すればよいかは定かでない⁷²⁾。その意味で、SFAC 第5号で言及されている具体的な

68) ただし、本稿とは異なる見解を示す先行研究もある。例えば、4つの規準をすべて測定に先立って適用すべき条件としたうえで、測定可能性は定義、目的適合性および信頼性の後に適用すべき最後の条件であると解釈する見解 (C.M. DePree Jr., “Testing and Evaluating a Conceptual Framework of Accounting,” *Abacus*, Vol. 25, No. 2, 1989, pp. 65-66.) や、目的適合性および信頼性の規準を測定属性を選択するための条件と捉える見解 (D.R. Koeppen, “Using the FASB’s Conceptual Framework: Fitting the Pieces Together,” *Accounting Horizons*, Vol. 2, No. 2, Jun. 1988, pp. 24-25.) がある。

69) 言い換えれば、(1)「定義」および(2)「測定可能性」は、「生起する経済事象の中から勘定に正式に記録すべき経済事象(すなわち会計事象)を識別する」(嶺輝子『アメリカリース会計論』多賀出版、1986年、333頁)ための規準であり、(3)「目的適合性」および(4)「信頼性」は、「その会計事象をいかなる時点で勘定に正式に記録するかを決定する」(同上、同頁)ための規準といえることができる。その意味では、上記(1)および(2)はまさに「項目識別機能」(山田康裕『財務業績報告の基礎概念(研究叢書第43号)』滋賀大学経済学部、2007年、15頁)を持つ規準であり、上記(3)および(4)は「時点決定機能」(同上、同頁)を持つ規準とみることできる。または、(1)および(2)は「何」を認識するかという「1次認識」の問題、(3)および(4)は「いつ」認識するかという「2次認識」の問題とみることができるとも考えられない(藤井秀樹『現代企業会計論—会計観の転換と取得原価主義会計の可能性—』森山書店、1997年、259頁)。

70) FASB, *op. cit. supra* note (1), par. 34 (平松一夫・広瀬義州訳、前掲(注1)、226-227頁)。

71) *Ibid.* (同上、同頁)。

ケースは不完全なものである。もちろん、こうした記述は重要性の高いケースに限って述べられたとみることもできるし⁷³⁾、また、より一層具体的な指針は会計基準のレベルで定めるべきであって SFAC 第5号ではあえて言及していないとみることもできる。しかし、そのような意図があるのであれば少なくともその旨を明示すべきであるし、また、認識指針と基本的認識規準との関係性や認識指針の特徴を誤解なく伝えるためには、認識指針の対象とする具体的なケース全般にわたってその適用のあり方を明らかにする必要があるように思われる。

第3に、稼得利益以外の項目の認識に関する問題である。認識指針は、基本的認識規準をあらゆる項目または内訳要素の認識に適用するための指針ではなく、あくまでも「稼得利益の内訳要素に適用するためのもっと厳密な指針⁷⁴⁾」である。もとより、財務報告の対象となる取引その他の事象および環境要因は、「一会計期間において営利企業に影響を及ぼすすべての取引その他の事象および環境要因⁷⁵⁾」である。そのうち、包括利益とは、「持分の変動を伴う資産または負債のすべての変動のうち、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⁷⁶⁾」をいい、稼得利益とは包括利益の（中間的）内訳要素⁷⁷⁾に過ぎない。また、財務報告の対象となる取引その他の事象

72) その他にも、未履行契約 (executory contracts) に係る利得 (S. A. Zeff, "The Evolution of the Conceptual Framework for Business Enterprises in the United States," *Accounting Historians Journal*, Vol. 26, No. 2, Dec. 1999, p. 114) や認識中止 (derecognition) に係る利得 (H.G. Bullen and K. Crook, *op. cit. supra* note (61), p. 11; W. McGregor and D.L. Street, "IASB and FASB Face Challenges in Pursuit of Joint Conceptual Framework," *Journal of International Financial Management and Accounting*, Vol. 18, No. 1, Jan. 2007, p. 49) についても指針が提供されていない現状にある。

73) しかし、異常項目はとりわけ比較可能性 (comparability) および稼得能力の予測 (prediction of earning power) の観点から稼得利益の計算にとって重要なものである (L.A. Bernstein, *Accounting for Extraordinary Gains and Losses*, Ronald Press Company, 1967, pp. 5-11)。

74) FASB, *op. cit. supra* note (1), par. 62 (同上, 239頁)。

75) FASB, *op. cit. supra* note (66), par. 65 (平松一夫・広瀬義州訳, 前掲 (注66), 317頁)。

76) *Ibid.*, par. 65B1 (同上, 318頁)。

および環境要因には包括利益以外の部分もあり、これには、「出資者による投資および出資者への分配」はもとより、「持分の変動を伴わない資産または負債のすべての変動」および「資産または負債に影響しない持分内の変動」が含まれる⁷⁸⁾。基本的認識規準は、「あらゆる認識決定に適用される⁷⁹⁾」ものであり、「ある企業の資産、負債および事象がそれらに及ぼす影響ならびに事象が持分に及ぼす影響は、当該企業の財務諸表における認識の対象に値する⁸⁰⁾」。それに対して、認識指針は、稼得利益の内訳要素の認識という、「一部の認識決定」に適用されるものなのである。

このように、認識指針は、包括的利益の（中間的）内訳要素である稼得利益という、きわめて限定的な範囲のみを対象としたものであることがわかる。したがって、SFAC 第5号は、営利企業に影響を及ぼすすべての取引その他の事象および環境要因のうち稼得利益以外のものについては認識指針を定めていないことになる。これはなぜであろうか。たしかに「稼得利益およびその内訳要素に関する情報は、一会計期間の主たる業績の測定値として重要であると認められているので、稼得利益の内訳要素に対して認識規準を適用する場合には、もっと厳密な指針が必要である⁸¹⁾」といえよう。しかし、SFAC 第5号は、「財務報告として企業に関する多種多量の情報を提供するためには、いくつかの財務諸表が必要である⁸²⁾」としたうえで、「一会計期間の十分かつ相互に有機性をもっている一組の財務諸表」からは、稼得利益はもとより、期末現在の財政状態、当該会計期間の包括利益、当該会計期間中のキャッシュ・フロー、当該会計期間中の出資者による投資および出資者への分配に

77) *Ibid.*, par. 42 (同上, 230 頁) ; FASB, *op. cit. supra* note (66), par. 77 (平松一夫・広瀬義州訳, 前掲 (注 66), 323-324 頁).

78) *Ibid.*, par. 65 (同上, 317-319 頁).

79) FASB, *op. cit. supra* note (1), par. 62 (平松一夫・広瀬義州訳, 前掲 (注 1), 239 頁).

80) *Ibid.*, par. 59 (同上, 238 頁).

81) *Ibid.*, par. 79 (同上, 248 頁).

82) *Ibid.*, par. 13 (同上, 217 頁).

関する情報が提示されなければならない、としている⁸³⁾。つまり、SFAC 第5号は、稼得利益に関する情報はもとより、その他の情報も同様に重要であるという立場に立っている。こうした点に鑑みれば、稼得利益以外の項目についても認識指針を定める必要があるだろう。実際、SFAC 第5号に対する March 氏の反対意見の一つとして、「資産および負債の原初認識ならびにこれらを認識から除去するための十分な指針を提示し損なっている⁸⁴⁾」旨が指摘されている。

もちろん、他の認識指針を定める必要はないとする立場も考えられる。稼得利益以外の項目にも基本的認識規準が適用される旨は明示されている⁸⁵⁾のであるから、それにしたがって基本的認識規準を適用すればよいと考えることもできる。しかし、基本的認識規準は「あまりにも幅がありすぎる⁸⁶⁾」(too broad) し、「あまりにも漠然としすぎている⁸⁷⁾」(too general) うえに、主観的であり⁸⁸⁾、それがどのように適用されるのかについては複数の選択肢が考えられる。

なお、SFAC 第5号には、(その意図は必ずしも明らかでないが⁸⁹⁾) 資産および負債の変動について次のような記述がある。

83) *Ibid.* (同上, 同頁).

84) FASB, *op. cit. supra* note (1), p. 23 (平松一夫・広瀬義州訳, 前掲 (注1), 256頁).

85) *Ibid.*, par. 62 (同上, 239頁).

86) P.B.W. Miller, P.R. Bahnson, and R.J. Redding, *The FASB: The People, the Process, and the Politics*, 5th ed., Sigel Press, 2015, Chap. 4 (高橋治彦訳『新版 The FASB 財務会計基準審議会 — その政治的メカニズム —』同文館出版, 2017年, 147-148頁).

87) D. Solomons, *Making Accounting Policy — The Quest for Credibility in Financial Reporting*, Oxford University Press, 1986, p. 134 (加藤盛弘監訳『会計原則と会計方針』森山書店, 1990年, 148頁).

88) M.M. Krasnoff, *op. cit. supra* note (51), p. 69; G. Whittington, “The FASB’s Conceptual Framework Survives a Marxist Critique: A Commentary on Bryer,” *Critical Perspectives on Accounting*, Summer No. 10, 1999, p. 673; R.A. Samuelson, “The Subjectivity of the FASB’s Conceptual Framework: A Commentary on Bryer,” *Critical Perspectives on Accounting*, Summer No. 10, 1999, p. 640.

「取得された資産および発生した負債の第一次的認識を行うためには、一般に、認識時点の現在交換価格に基づいて測定を行う必要がある。ひとたび資産または負債が認識されたならば、資産もしくは負債またはその金額に変動をもたらす事象が発生し、かかる事象が認識規準を満足するまで、最初に認識された金額で測定され続ける⁹⁰⁾。」

たしかに、この記述を稼得利益以外の項目に対する認識指針とみる立場も考えられる。しかし、この記述は、認識指針として明示されているものではなく、むしろ認識のあり方を一般論として述べているに過ぎないため、これを追加的な認識指針とするにはあまりにも抽象的である。

それでは、稼得利益以外の項目については、どのような認識指針を定めればよいだろうか。もとより、基本的認識規準はきわめて抽象的であり、そこから導かれる可能性のある認識指針は多岐にわたるばかりでなく、そこから1つを選択する論拠は少なくとも SFAC 第5号には述べられていない。そ

89) ただし、この規定が置かれた背景は明らかである。それは、SFAC 第5号をめぐる議論の過程において、資産および負債の変動のうち現在価格の変動による部分をどの範囲にわたって認識すべきかについてボードメンバーの間で意見が対立していたという事情 (D. J. Kirk, "Reflections on a "Reconceptualization of Accounting": A Commentary on Parts I-IV of Homer Kripke's Paper, "Reflections on the FASB's Conceptual Framework for Accounting and on Auditing"," *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Vol. 4, No. 1, Jan. 1989, pp.100-104; P.A. Pacter, "The Conceptual Framework: Make no Mystique about it," *Journal of Accountancy*, Vol. 56, No. 1, Jul. 1983, pp. 84-85; S.A. Zeff, *op. cit. supra* note (74), pp. 113-119.) である。

90) FASB, *op. cit. supra* note (1), par. 88 (平松一夫・広瀬義州訳、前掲(注1)、254頁)。なお、続くパラグラフでは、資産および負債の変動をもたらす事象には(1)インフロー(資産の取得または負債の発生)およびアウトフロー(資産の売却等または負債の決済等)ならびに(2)資産額または負債額の変動があり、さらに(2)には①効用または本質の変化および②価格変動がある旨が示され (*Ibid.*, par. 89 (同上、同頁))、そのうえで、主に②価格変動を認識するためには相対的なメリットを評価すべしとの見解が述べられている (*Ibid.*, par. 90 (同上、同頁))。その意味で、このセクション(資産および負債の変動)においては、「価格変動」を認識するための一般的・抽象的指針が示されているとみることもできる。

のため、稼得利益以外の項目について認識指針と同程度に具体的な指針を現在のSFAC第5号に見出すことは難しい。しかし、SFAC第5号に示されている論理に従って、選択しうる認識指針の範囲を限定することは可能であると考えられる。そこで、さしあたり稼得利益以外の利益（以下、「その他の包括利益」という）に焦点を当て、その認識のために必要な最低限の条件を明示することを試みたい。その他の包括利益を取り上げるのは、SFAC第5号が利益に焦点を当てており⁹¹⁾、その他の包括利益に適用すべき認識指針を検討することが優先すべき課題であると考えられるからである。

この問題を検討するには、基本的認識規準の一つである信頼性に焦点を当てる必要がある。なぜならば、「認識規準、慣習および規則のねらいは、主として信頼性（中略—引用者）を高めることにある⁹²⁾」と述べられているように、そもそも認識規準は信頼性を高めるために要求されるものだからである⁹³⁾。それでは、基本的認識規準（としての信頼性）は、何を定めることによって信頼性を高めようとするのであろうか。それは不確実性⁹⁴⁾への対処のあり方である⁹⁵⁾。すなわち、基本的認識規準（としての信頼性）は、「将来のキャッシュ・フローに関する不確実性が容認しうる程度まで減少したか否かを判断⁹⁶⁾」し、その結果によって認識の是非を決定するように求める。不確

91) FASB, *op. cit. supra* note (1), par. 1 (平松一夫・広瀬義州訳、前掲(注1), 210頁)。

92) *Ibid.*, par. 49 (同上, 234頁)。

93) また、その根底には保守主義 (the conservatism) の考えがあるように思われる (V. Kam, *Accounting Theory*, 2nd ed., John Wiley & Sons, 1990, p. 110; Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 2: Qualitative Characteristics of Accounting Information*, FASB, May 1980, pars. 91-97 (平松一夫・広瀬義州訳『FASB財務会計の諸概念(増補版)』中央経済社, 2002年, 104-108頁); 飯塚雄基「研究開発費の会計処理」『福岡大学商学論叢』第64巻第1号(2019年6月), 228-234頁)。

94) 不確実性とは、「単に絶対的な確実性を欠くものから類推にすぎない漠然とした程度の範囲にまで及ぶ連続体」(FASB, *op. cit. supra* note (1), par. 49 (平松一夫・広瀬義州訳、前掲(注1), 234頁)。)であり、「程度の差こそ異なるものの、企業の未完了の営業循環過程につきものである」*Ibid.* (同上, 同頁) とされる。

95) *Ibid.* (同上, 同頁)。

実性が容認しうる程度まで減少している場合には、財務諸表への認識が容認されるが、不確実性が容認しうる程度まで減少していない場合には、信頼性を確保することができないため、財務諸表への認識が禁止されるか、認識が先延ばしにされる⁹⁷⁾。

それでは、不確実性の減少はどのような要因によるのであろうか。それは、時の経過にともなう利用可能な情報の増加である⁹⁸⁾。例えば、「予測できないほどの大規模の災害損失のようなその他の事象は、当該事象の影響に関する情報が(中略—引用者)容認しうる水準まで不確実性を減少させるほど十分に利用可能になったとき⁹⁹⁾」に、はじめて認識される。信頼しうる測定を行うために不確実性を容認しうる程度まで減少させなければ、時の経過を待ち、利用可能な情報を増加させればよいのである¹⁰⁰⁾。

ただし、完全な信頼性が得られるまで項目の認識を遅らせるならば、その項目は著しく適時性を欠き、その結果、目的適合性を失わせることになる¹⁰¹⁾。完全な信頼性は目的適合性の欠如という犠牲を伴うのである¹⁰²⁾。したがって、完全な信頼性が得られるまでの「ある中間時点で、情報の目的適合性か

96) *Ibid.* (同上, 同頁)。

97) *Ibid.*, par. 76-77 (同上, 247 頁)。ただし、信頼し得る測定のためにはコストが伴う旨も指摘されている。すなわち、信頼し得る測定のためには、単に時の経過に伴う利用可能な情報の増大を待っているだけではなく、コストも考慮しなければならないのである (*Ibid.*, par. 76 (同上, 同頁))。しかし、SFAC 第5号に述べられているコストの内容は必ずしも明らかでないため、ここでは考慮外としている。

98) *Ibid.* (同上, 同頁)。

99) *Ibid.*, par. 60 (同上, 239 頁)。

100) 同様の見解は次の文献でより詳細に述べられている。L. T. Johnson and R. K. Storey, *Recognition in Financial Statements: Underlying Concepts and Practical Conventions*, Financial Accounting Standards Board, 1982, pp. 79-90.

101) FASB, *op. cit. supra note (1)*, par. 77 (平松一夫・広瀬義州訳, 前掲(注1), 247 頁)。

102) なお、項目を認識しないか、その認識を遅らせることによって情報の完全性 (completeness) が失われるという見解もある (L. T. Johnson and R. K. Storey, *op. cit. supra note (100)*, pp. 88-90.)。また、信頼性を高めるために収益認識を遅延させれば、新たに費用認識の問題が生じるため、収益認識の遅延によって問題が解決されるわけではないとの指摘もある (R. K. Storey, *op. cit. supra note (55)*, p. 94.)。

らみて容認しうる水準まで（中略—引用者）不確実性が減少される¹⁰³⁾」場合において、「他の規準（信頼性および目的適合性以外の基本的認識規準，すなわち定義と測定可能性のこと—引用者）も満足されるならば，その時点が適切な認識時点¹⁰⁴⁾」となる。このように、「しばしば認識は，目的適合性と信頼性とのトレード・オフの関係を伴うことがある¹⁰⁵⁾。」

以上を要するに，時の経過とともに利用可能な情報が増えれば，それに伴って不確実性が減少するために信頼性は高まる。しかし，完全な信頼性が得られるまで時の経過を待っているのは，適時性，ひいては目的適合性を失う結果となる¹⁰⁶⁾。そのため，信頼性はもとより適時性の観点からしても容認しうる程度まで不確実性を減少させた時点が適切な認識時点とされる。この点を踏まえると，基本的認識規準（としての信頼性）とは，認識のために容認しうる不確実性の程度の上限，言い換えれば容認しうる信頼性の下限を意味していると考えられる。

これまでの考察に基づけば，認識指針には次のような役割があると考えら

103) FASB, *op. cit. supra note (1)*, par. 77 (平松一夫・広瀬義州訳, 前掲 (注1), 247頁).

104) *Ibid.* (同上, 同頁).

105) *Ibid.* (同上, 同頁). なお, 目的適合性と信頼性の間にトレード・オフの関係が成り立つとする見解に対しては批判もあるが (R.R. Sterling, *An Essay on Recognition*, University of Sydney Accounting Research Center, 1985, pp. 29-34; R. J. Chambers, "Ends, Ways, Means and Conceptual Frameworks," *Abacus*, Vol. 32, No. 2, Sep. 1996, p. 127), ここではその点を検討しない。いずれにしても, 完全な目的適合性と完全な信頼性が両立しないことには変わりはないと考えられる (W.R. Scott, *Financial Accounting Theory*, 4th ed., Prentice Hall, 2006 (太田康広・椎葉淳・西谷順平訳『財務会計の理論と実証』中央経済社, 2008年, 54頁).)。なお, 上記 Sterling [1985] と SFAC 第5号を比較検討した先行研究については, 次の文献を参照されたい。北山弘樹「認識概念の検討」『経済論究』第79号 (1991年3月), 149-151頁。

106) ここでは, 完全な信頼性を得るために犠牲にしなければならないのは, 目的適合性の補完的な側面 (FASB, *op. cit. supra note (93)*, par. 56 (平松一夫・広瀬義州訳, 前掲 (注93), 89頁).) である適時性である。言い換えれば, 信頼性との直接的なトレード・オフ関係にあるのは適時性である。しかし, 適時性を目的適合性の一部とみることができるか否かについては争いがある (武田隆二「会計情報基準の体系化」『企業会計』第35巻第7号 (1983年7月), 25-26頁)。

れる。それは、稼得利益の内訳要素の信頼しうる測定を行うために、それらの不確実性が容認しうる程度まで減少する時点を明らかにするという役割である。具体的には、稼得利益に関わる不確実性が容認しうる程度まで減少する時点を、営業循環過程が実質的に完了する時点と捉え、「どの営業循環過程が実質的に完了しているかを識別することならびに特定の収益、利得、費用および損失をかかる過程と結びつける¹⁰⁷⁾」役割である。営業循環過程が実質的に完了する時点を問題にするのは、その時点に至れば、「収益および利得が認識される前にそれらの存在の事実と金額をある程度まで確実なもの¹⁰⁸⁾」にすることができるからである。ただし、完全に完了する時点まで認識を遅らせる必要はない。なぜならば、「未完了の営業循環過程の最終的な成果は、通常、実質的な完了時点（例えば、販売時点、通常、引渡時点を意味する）、または場合によっては実質的な完了時点よりも以前の時点で信頼しうる測定を行う（例えば、長期請負契約に係る工事収益¹⁰⁹⁾」からである。そのため、「もしも収益が即時に実現可能であるならば（もしも販売が容易であるかまたは形式的な活動にすぎないならば、それに伴う金額の不確実性は活発な市場における互換可能な単位の市場相場価格またはその他信頼しうる測定値によって容認しうる程度まで減少される）、しばしば販売前に認識される¹¹⁰⁾」ことになる。

それでは、その他の包括利益を認識するためにはどのような要件が必要であろうか。この点については次の記述が参考になる。それは、「稼得利益情報の重要性については広く認められているので、稼得利益の内訳要素を認識するためには、資産または負債のその他の変動を認識するための要件よりもっと厳密な要件を提示することのある程度意図した指針が導き出されるこ

107) FASB, *op. cit. supra* note (1), par. 80 (平松一夫・広瀬義州訳, 前掲(注1), 248頁).

108) *Ibid.*, par. 83 (同上, 249頁).

109) *Ibid.*, par. 37 (同上, 229頁).

110) *Ibid.*, par. 50 (同上, 234-235頁).

とになる¹¹¹⁾」という記述である。要するに、稼得利益の認識指針はその他の包括利益の認識指針よりも「もっと厳密な要件」でなければならない。ここで、「もっと厳密な要件」の意味が問題になるが、これは、稼得利益のほうがその他の包括利益よりも容認しうる不確実性の程度が低いことを意味していると考えられる。なぜならば、「基本的認識規準を満足する純資産の特定の変動（中略—引用者）は、それらが当該指針（認識指針のこと—引用者）に基づく稼得利益の内訳要素として認識されるためには妥当性を欠く場合があっても、包括的利益として認識される要件を満足することがある¹¹²⁾」からである。ある項目が認識指針の容認しうる不確実性の程度を超える場合であっても、基本的認識規準の容認しうる程度まで不確実性を減少している場合には、その項目の認識が容認されるのである。

そのような項目について、SFAC 第5号は次のように述べている。

「いわゆる外貨表示財務諸表の換算から生じる換算調整勘定は、純利益からは除外されるものの、包括的利益において別個に報告される（中略—引用者）。なぜならば、換算調整勘定は未実現であるばかりでなく、当該企業への投資を売却または処分するまで実現不可能であるとみなされているからである。換算レートの変動が、純投資に及ぼす影響はあまりにも不確実であり、かつ、あまりにも遠い先のことであるので、これを経営成績に含めることは妥当ではないと考えられている¹¹³⁾。」

111) *Ibid.*, par. 79 (同上, 248頁)。

112) *Ibid.*, par. 78 (同上, 247-248頁)。

113) *Ibid.*, par. 50 (同上, 234-235頁)。なお、外貨換算の会計処理を定めるSFAS 第52号と概念フレームワークとの整合性を検討した先行研究については、次の文献を参照されたい。C.L. Curtis and G.A. Porter, “The Comprehensive Income Approach and FASB Statement No. 52. Are They Compatible?,” *Journal of Accountancy*, Vol. 154, No. 6, Dec. 1982.

また、市場性のある持分有価証券についても次のように述べている。

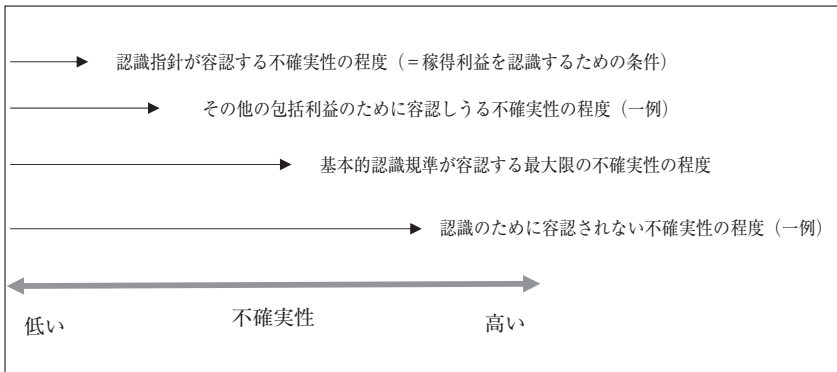
「市場性のある持分有価証券への投資についての特定の時価変動にも同一の処理（包括的利益において別個に報告される処理—引用者）が行われる一般の理由は、かかる時価変動がおそらく一時的なものであり、さらに長期投資として保有されている有価証券の一時的な時価変動は純利益に含めるべきではないという点にある¹¹⁴⁾。」

これらの項目はいずれも稼得利益の内訳要素としては認識されないが、包括利益の一部、すなわちその他の包括利益としては認識される。なぜならば、それらは、認識指針の求める程度までは不確実性を減少させていないものの、基本的認識規準（としての信頼性）の求める程度までは不確実性を減少させているからである¹¹⁵⁾。したがって、その他の包括利益を認識するために容認しうる不確実性の程度は、基本的認識規準（としての信頼性）が容認しうる不確実性の程度の上限よりも低く、認識指針が容認しうる不確実性（信頼性）の程度よりも高い。このことを図示すれば次のとおりである。

114) FASB, *op. cit. supra* note (1), par. 50 (平松一夫・広瀬義州訳、前掲(注1)、234-235頁)。なお、こうした市場性のある持分有価証券の会計処理を定める SFAS 第12号と概念フレームワークとの整合性については次の文献を参照されたい。N.J. Foran and M.F. Foran, “SFAS No. 12 and the Conceptual Framework,” *Accounting Horizons*, Vol. 1, No. 4, Dec. 1987, pp. 44-50; L.A. Daley and T. Tranter, “Limitations on the Value of the Conceptual Framework in Evaluating Extant Accounting Standards,” *Accounting Horizons*, Vol. 4, No. 1, Mar. 1990, pp. 18-20。もとより市場性のある有価証券はすべて実現可能なものであるという前提に立つのであれば、それが持分証券か否か、または固定資産か否かに関わらず、その評価損益はすべて認識指針（具体的には実現可能性）を満たすことになり、稼得利益の内訳要素として認識される。そのため、SFAC 第5号は、少なくとも市場性のある持分有価証券の評価損益は実現可能でないことを前提としたうえで、それがその他の包括利益に区分される理由を述べているように思われる。

115) ただし、市場性のある持分有価証券の評価損益については、「不確実性」（実現可能性）ではなく、「保有目的」（経営者の意図）に関連付けてその他の包括利益に区分されているとの指摘もある（辻山栄子「時価情報の開示と包括的利益」『COFRI ジャーナル』第21巻（1995年12月）、87頁および90頁）。

図 認識のために容認しうる不確実性（信頼性）の程度と認識指針



それでは、このような容認しうる不確実性の程度を定める指針とはいかなるものであり、その名称は何とすればよいのであろうか。そもそも容認しうる不確実性の程度に差を設ける理由は何であろうか¹¹⁶⁾。また、容認しうる不確実性の程度はどのようにして決定されるのであろうか¹¹⁷⁾。容認しうる不確実性の程度は稼得利益およびその他の包括利益に応じて異なると解することができるが、それ以外の利益、いわばその他の包括利益以外の包括利益¹¹⁸⁾なるものを想定することはできるのであろうか。これらの諸点は、SFAC 第5号はもとより、その当時までに公表された会計基準からも明らかでなく、さらなる検討が必要であるように思われる。

上述した第2および第3の問題は、結局のところ認識指針の意味をめぐる

116) この点については、「一定の理論的枠組みから導き出されたものというよりは、当時の実務を所与として、それをよりよく説明するため」（包括利益研究委員会『包括利益をめぐる論点』財団法人 企業財務制度研究会、1998年8月、11頁。）と説明されることもある。

117) 米山正樹「第2章 概念フレームワークプロジェクト」（辻山栄子編『IFRSの会計思考—過去・現在そして未来への展望』中央経済社、2015年、所収、42頁）。

118) 例えば、その他の包括利益のために容認しうる不確実性よりも不確実性は高いが、基本的認識規準が容認する不確実性よりは不確実性が低い利益を観念することができる。

問題である。すなわち、「認識指針の意味についての説明が明確でないために、基本的認識規準とその指針との関係が理解しにくい¹¹⁹⁾」がゆえに、認識指針が何を定めようとしているのか、必ずしもはっきりしないのである。その結果、認識指針を適用すべき具体的なケースの網羅性やその他の包括利益に適用すべき指針に対し疑問が生じることになる。

4. おわりに

本稿では、SFAC 第5号に定める認識規準に焦点を当て、その概要とその問題点について考察した。SFAC 第5号は、それまでに¹²⁰⁾公表されたSFACの集大成といわれるものであり、現行の会計実務と矛盾しない範囲において、財務諸表における認識のための条件（基本的認識規準）を明示したことから、良い仕事（good work）をした¹²¹⁾と評されることもある。他方で、SFAC 第5号には、(1)測定可能性を基本的認識規準の一つに定める意味、(2)稼得利益に適用される認識指針が対象とする範囲および(3)稼得利益以外に適用される認識指針の意義という、3つの問題点があると考えられる。これらの問題点を解決するためには、いくつかの方策が考えられる。(1)については、測定可能性の位置づけを明確にする必要があり、具体的には測定のための事前の選択、すなわち適切な属性の選択を求めるものと位置付ける必要がある。次いで(2)については、認識指針の適用されるケースをより広い範囲にまで拡充する必要がある。最後に(3)については、とりわけ包括利益の内訳要素の

119) 広瀬義州、前掲（注47）、121頁。

120) SFAC 第5号が公表された1984年以前には、SFAC 第1号、第2号、第3号（第4号）が公表されていた。その後、2000年にSFAC 第7号、2010年にSFAC 第8号が公表されている。

121) R.N. Anthony, “We Don’t Have the Accounting Concepts We Need,” *Harvard Business Review*, Vol. 65, No. 1, January-February, p. 81.

うち稼得利益以外の部分について認識指針を定める必要がある。これらの問題点は、FASBが現在進めている概念フレームワークの改訂プロジェクト¹²²⁾において、解決の優先度が高いと考えられる。

ただし、本稿における検討はあくまでも、SFAC第5号の依って立つ前提事項をそのまま受け入れたうえでなされたものである。その前提事項とは、(1)SFAC第5号以前のSFACを前提としていること、(2)SFAC第5号に述べられている財務諸表の意義および限界に関する立場を受け入れること、の2つである。

このうち、前提事項(1)は、SFAC第5号がそれまでのSFACの集大成と位置付けられることによるものである。しかし、SFAC第5号の公表後、IASB（International Accounting Standards Board；国際会計基準審議会）との概念フレームワーク共同プロジェクトの成果としてSFAC第8号¹²³⁾が公表され、そこではかつてのSFAC第1号が第1章に、SFAC第2号が第3章に置き換えられている。そのため、新たに策定されたSFAC第8号がSFAC第5号にどのような影響を及ぼすのか、あらためて検討する必要がある。

他方、前提事項(2)は財務諸表に関わる前提である。SFAC第5号では、財務諸表の体系については暗黙の前提が置かれている。それは、完全な一組の財務諸表が貸借対照表（財政状態計算書）、損益計算書（包括利益計算書または稼得利益および包括的利益結合計算書）、キャッシュ・フロー計算書および株主持分変動計算書の4つから構成されるというものである。財務諸表が財政状態とその変動を示すものであるとすれば¹²⁴⁾、財務諸表には財政状態を示

122) 上述のとおり、FASBは現在、概念フレームワークを改訂中である（FASB, *op. cit. supra* note (55)）。

123) Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 8: Conceptual Framework for Financial Reporting, Chapter 1, The Objective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information*, FASB, Sep. 2010.

124) FASB, *op. cit. supra* note (1), par. 5（平松一夫・広瀬義州訳、前掲（注1）、211頁）。

す貸借対照表（財政状態計算書）はもとより、財政状態の変動を示すあらゆる財務表が含まれることになる。資本の変動または現金および現金同等物（キャッシュ）の変動を示す財務表はもとより、それら以外の変動、例えば売掛金や固定資産の変動、買掛金や借入金の変動を示す財務表も財務諸表に含まれてしかるべきである。したがって、SFAC 第5号に示された財務諸表は、「財務諸表のセットの一例¹²⁵⁾」にすぎず、ましてや「完全不可欠な財務諸表の集まりを示しているというわけではない¹²⁶⁾」。なお、売掛金の変動や固定資産の変動に関する情報は、売掛金明細表や固定資産明細表などの附属明細表によって提供されることがある。しかし、附属明細表として作成されているという事実を指摘するだけでは、なぜそれらの情報が財務諸表を通じて提供されていないのかを説明することはできない。そこには、財務諸表と附属明細表の異同という財務報告の本質をめぐる論点が潜んでいる。かかる論点も考察したうえで、あらためてしかるべき財務諸表の体系を検討すべきであろう¹²⁷⁾。

前提事項(2)についてはさらに検討すべき論点が残されている。それは財務報告手段の体系についてである。財務報告の中心をなすものは財務諸表であるという基本前提をそのまま受け入れるとしても、他の報告手段にいかなるものがあるのか、さらには財務報告以外の報告行為にはいかなるものがあるのか、こうした論点についても考察する必要があるだろう。例えば、財務諸表の本質をめぐるこれまでの議論においては、しばしば、財務諸表には基本財

125) 山形休司『FASB 財務会計基礎概念』同文館、1986年、235頁。

126) 同上、同頁。

127) もちろん、新たな（既存の）財務表の追加（削除）の是非という数の問題はもとより、既存の財務表の統合（分解）の是非または財務表の合計（小計）のあり方という構造の問題もある（J.E. Ketz and J.A. Largay III, “Reporting Income and Cash Flows from Operations,” *Accounting Horizons*, Vol. 1, No. 2, Jun. 1987, pp. 14-15; S.H. Penman, *The Design of Financial Statements*, Center for Excellence in Accounting & Security Analysis, Columbia University, July 2016, pp. 6-33.）。

務諸表と補足財務諸表があるといわれてきた。しかし、補足財務諸表そのものの定義はもとより、その作成ルール（認識規準を含む）のあり方が議論されることはまれである。

以上のように認識規準および財務諸表の本質をめぐる論点は多岐にわたっており、これらの論点を考察してこそ、本稿の結論の持つインプリケーションはさらに具体的かつ広範なものになると考えられる。こうした論点を考察することが今後の課題である。

参考文献

- Agrawal, S. A., "On the Conceptual Framework of Accounting," *Journal of Accounting Literature*, Vol. 6, 1987.
- Anthony, R.N., "We Don't Have the Accounting Concepts We Need," *Harvard Business Review*, Vol. 65, No. 1, January-February, 1987.
- Barker, R., and S. Penman, *Moving the Conceptual Framework Forward: Accounting for Uncertainty*, Center for Excellence in Accounting & Security Analysis, Columbia University, Jul. 2017.
- Bernstein, L.A., *Accounting for Extraordinary Gains and Losses*, Ronald Press Company, 1967.
- Bullen, H.G. and K. Crook, *Revisiting the Concepts: A New Conceptual Framework Project*, FASB-IASB, May 2005.
- Chambers, R. J., "Ends, Ways, Means and Conceptual Frameworks," *Abacus*, Vol. 32, No. 2, Sep. 1996.
- Christensen, J., "Conceptual Framework of Accounting from an Information Perspective," *Accounting and Business Research*, Vol. 40, No. 3, Jan. 2010.
- Curtis, C.L. and G.A. Porter, "The Comprehensive Income Approach and FASB Statement No. 52. Are They Compatible?," *Journal of Accountancy*, Vol. 154, No. 6, Dec. 1982.
- Daley, L.A. and T. Tranter, "Limitations on the Value of the Conceptual Framework in Evaluating Extant Accounting Standards," *Accounting Horizons*, Vol. 4, No. 1, Mar. 1990.
- DePree Jr., C.M., "Testing and Evaluating a Conceptual Framework of Accounting," *Abacus*, Vol. 25, No. 2, 1989.
- Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 2: Qualitative Characteristics of Accounting Information*, FASB, May 1980, par. 56（平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念（増補版）』中央経済社，2002年）。
- Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 5: Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, FASB,

- Dec. 1984 (平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念 (増補版)』中央経済社, 2002年).
- Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 6: Elements of Financial Statements: a replacement of FASB Concepts Statement No. 3*, FASB, Dec. 1985 (平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念 (増補版)』中央経済社, 2002年).
- Financial Accounting Standards Board, *Proposal for a New Agenda Project: Issues Related to the Recognition of Revenue and Liabilities*, FASB, Jan. 2002.
- Financial Accounting Standards Board, *Proposal: Principles-Based Approach to U. S. Standard Setting*, FASB, Oct. 2002.
- Financial Accounting Standards Board, *Conceptual Framework: Measurement, Tentative Board Decisions Reached to Date as of June 19, 2019*, FASB, Jun. 2019.
- Foran, N.J. and M.F. Foran, "SFAS No. 12 and the Conceptual Framework," *Accounting Horizons*, Vol. 1, No. 4, Dec. 1987.
- Holder, W.W. and K. H. Eudy, "A Framework for Building an Accounting Constitution," *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Vol. 5, No. 2, winter 1982.
- Hornigren, C.T., "Uses and Limitations of a Conceptual Framework," *Journal of Accountancy*, Vol. 151, No. 4, Apr. 1981.
- Johnson, L.T. and R.K. Storey, *Recognition in Financial Statements: Underlying Concepts and Practical Conventions*, Financial Accounting Standards Board, 1982.
- Kam, V., *Accounting Theory*, 2nd ed., John Wiley & Sons, 1990.
- Ketz, J.E. and J.A. Largay III, "Reporting Income and Cash Flows from Operations," *Accounting Horizons*, Vol. 1, No. 2, Jun. 1987.
- Koeppen, D.R., "Using the FASB's Conceptual Framework: Fitting the Pieces Together," *Accounting Horizons*, Vol. 2, No. 2, Jun. 1988.
- Kirk, D.J., "Looking Back on Fourteen Years at the FASB: The Education of a Standard Setter," *Accounting Horizons*, Vol. 2, No. 1, Mar. 1988.
- Kirk, D. J., "Reflections on a "Reconceptualization of Accounting": A Commentary on Parts I-IV of Homer Kripke's Paper, "Reflections on the FASB's Conceptual Framework for Accounting and on Auditing"," *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Vol. 4, No. 1, Jan. 1989.
- Krasnoff, M.M., "Recognition and Measurement — The End of the FASB's Conceptual Framework Project," *Corporate Accounting*, Vol. 3, No. 3, Summer 1985.
- McGregor, W. and D.L. Street, "IASB and FASB Face Challenges in Pursuit of Joint Conceptual Framework," *Journal of International Financial Management and Accounting*, Vol. 18, No. 1, Jan. 2007.
- Miller, M.C. and M.A. Islam, *Accounting Theory Monograph No. 7: The Definition and Recognition of Assets*, Australian Accounting Research Foundation, 1988 (太田正博・J. ロック訳『資産の定義と認識』中央経済社, 1992年).
- Miller, P.B.W., "The Conceptual Framework: Myths and Realities," *Journal of Accountancy*, Vol. 159, No. 3, Mar. 1985.
- Miller, P.B.W., P.R. Bahnson, and R.J. Redding, *The FASB: The People, the Process, and the*

- Politics*, 5th ed., Sigel Press, 2015（高橋治彦訳『新版 The FASB 財務会計基準審議会 — その政治的メカニズム —』同文館出版, 2017年）.
- Pacter, P. A., “The Conceptual Framework: Make no Mystique about it,” *Journal of Accountancy*, Vol. 56, No. 1, Jul. 1983.
- Penman, S.H., *The Design of Financial Statements*, Center for Excellence in Accounting & Security Analysis, Columbia University, July 2016.
- Rosenfield, P., *Contemporary Issues in Financial Reporting — A user-oriented approach*, Routledge, 2006.
- Samuelson, R.A., “The Subjectivity of the FASB’s Conceptual Framework: A Commentary on Bryer,” *Critical Perspectives on Accounting*, Summer No. 10, 1999.
- Schipper, K., “Principles-Based Accounting Standards,” *Accounting Horizons*, Vol. 17, No. 1, Mar. 2003.
- Schroeder, R.D., M.W. Clark, and J.M. Cathey, *Financial Accounting Theory and Analysis: Text Readings and Cases*, 7th ed., John Wiley & Sons, 2001（加古宜士・大塚宗春監訳『財務会計の理論と応用』中央経済社, 2004年）.
- Scott, W.R., *Financial Accounting Theory*, 4th ed., Prentice Hall, 2006（太田康広・椎葉淳・西谷順平訳『財務会計の理論と実証』中央経済社, 2008年）.
- Securities and Exchange Commission, *Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System*, SEC, Jul. 2003.
- Securities and Exchange Commission, *Staff Accounting Bulletin No. 104: Revenue Recognition*, SEC, Dec. 2003.
- Solomons, D., “The FASB’s Conceptual Framework: An Evaluation,” *Journal of Accounting*, Vol. 161, No. 6, Jun. 1986.
- Solomons, D., *Making Accounting Policy — The Quest for Credibility in Financial Reporting*, Oxford University Press, 1986（加藤盛弘監訳『会計原則と会計方針』森山書店, 1990年）.
- Solomons, D., *Guidelines for Financial Reporting Standards*, ICAEW, 1989.
- Sprouse, R.T., “Commentary on Financial Reporting: Developing a Conceptual Framework for Financial Accounting,” *Accounting Horizons*, Vol. 2, No. 4, 1988.
- Sterling, R.R., “The Conceptual Framework: An Assessment,” *Journal of Accountancy*, Vol. 154, No. 5, Nov. 1982.
- Sterling, R.R., *An Essay on Recognition*, University of Sydney Accounting Research Center, 1985.
- Storey, R.K., “Conditions Necessary for Developing a Conceptual Framework,” *Journal of Accountancy*, Vol. 151, No. 6, Jun. 1981.
- Storey, R. K. and S. Storey, *FASB Special Report: The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards*, FASB, 1998（勘企業財務制度研究会訳『COFRI 実務研究叢書 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）.
- Swieringa, R.J., “Robert T. Sprouse and Fundamental Concepts of Financial Accounting,” *Accounting Horizons*, Vol. 25, No. 1, Mar. 2011.
- Whittington, G., “The FASB’s Conceptual Framework Survives a Marxist Critique: A

- Commentary on Bryer,” *Critical Perspectives on Accounting*, Summer No. 10, 1999.
- Wyatt, A., “Accounting Standards: Conceptual or Political ?,” *Accounting Horizons*, Vol. 4, No. 3, Sep. 1990.
- Zeff, S.A., “The Evolution of the Conceptual Framework for Business Enterprises in the United States,” *Accounting Historians Journal*, Vol. 26, No. 2, Dec. 1999.
- 飯塚雄基「研究開発費の会計処理」『福岡大学商学論叢』第64巻第1号（2019年6月）。
- 浦崎直浩「収益認識の測定アプローチの意義と課題」『企業会計』第60巻第8号（2003年8月）。
- 北山弘樹「認識概念の検討」『経済論究』第79号（1991年3月）。
- 武田隆二「会計情報基準の体系化」『企業会計』第35巻第7号（1983年7月）。
- 辻山栄子「時価情報の開示と包括的利益」『COFRI ジャーナル』第21巻（1995年12月）。
- 辻山栄子「収益の認識をめぐる概念フレームワーク」『企業会計』第57巻第7号（2005年7月）。
- 津守常弘『会計基準形成の論理』森山書店，2002年。
- 徳賀芳弘「会計上の認識に関する一考察」『會計』第138巻第1号（1990年7月）。
- 永野則雄「会計における概念フレームワークの意味と役割（2・完）」『経営志林』第55巻第4号（2019年1月）。
- 広瀬義州「財務諸表における認識と測定—FASB, SFAC No. 5の概要と論評—」『企業会計』第37巻第5号（1985年5月）。
- 広瀬義州『会計基準論』中央経済社，1995年。
- 藤井秀樹『現代企業会計論—会計観の転換と取得原価主義会計の可能性—』森山書店，1997年。
- 船本修三「会計上の認識と測定」『大阪学院大学通信』第40巻第12号（2010年3月）。
- 包括利益研究委員会『包括利益をめぐる論点』財団法人 企業財務制度研究会，1998年8月。
- 嶺輝子『アメリカカリス会計論』多賀出版，1986年。
- 森川八洲男「英米における利益認識原則の展開方向—『概念的枠組み』の比較を通して—」『會計』第150巻第5号（1996年11月）。
- 山形休司『FASB 財務会計基礎概念』同文館，1986年。
- 山田康裕『財務業績報告の基礎概念（研究叢書第43号）』滋賀大学経済学部，2007年。
- 尹志煌「米国における収益認識基準の具体的検討—ソフトウェアを例として」『企業会計』第55巻第11号（2003年11月）。
- 米山正樹「第2章 概念フレームワークプロジェクト」（辻山栄子編『IFRSの会計思考—過去・現在そして未来への展望』中央経済社，2015年，所収）。