

慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resources

Title	会計学の考え方 (6)
Sub Title	The accounting way of thinking (6)
Author	友岡, 賀(Tomooka, Susumu)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2020
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.63, No.1 (2020. 4) ,p.1- 13
JaLC DOI	
Abstract	オフ・バランス項目の存在はやはり現行会計の欠陥なのか。オフ・バランス項目はやはりオン・バランス化されるべきものなのか。オン・バランス化はやはり拡大をもって意味しているのか。 こうしたことを思量する。
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20200400-0001

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the Keio Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

会計学の考え方（6）

友岡賛

<要約>

オフ・バランス項目の存在はやはり現行会計の欠陥なのか。オフ・バランス項目はやはりオン・バランス化されるべきものなのか。オン・バランス化はやはり拡大をもって意味しているのか。

こうしたことを思量する。

<キーワード>

意思決定有用性接近法、エキスパート・ジャッジメント、オフ・バランス項目、オフ・バランス取引、オン・バランス化、拡大、規則主義、客觀性、原則主義、時価、実質優先思考、情報利用者指向的会計、取引、認識、判断、標準化、リース

認識と「取引」概念

むろん、「会計」については種々の観点よりする種々の定義が存するが、比較的一般的なものとしては例えば以下のようなものが挙げられよう。

「会計とは、経済主体における経済事象・経済状態を貨幣数値をもって認識・測定し、かくて作成された情報¹⁾を伝達する行為、である」。

会計は企業を首めとする経済主体における経済事象・経済状態を対象とし、上記の定義にあって会計という行為のプロセスは〔認識→測定→伝達〕といったような捉え方がされており、ま

<引用について>

原文における（ ）書きや太文字表記や圈点やルビの類いは、原則として、これを省略した。したがって、引用文におけるこの類いのものは、特に断りがない限り、筆者（友岡）による。

また、引用に際して、旧字体は、原則として、これを新字体に改め、促音や拗音の類いが小文字表記されていない場合は小文字表記に改め、漢数字は多くの場合、算用数字に改めるなどの加筆を施している。

1) 友岡賛『会計の歴史（改訂版）』2018年、21頁。

ずは認識、すなわち、物事をはっきりと見分ける、という作業が行われる。すなわち、この認識という第1の段階は、経済主体における経済事象・経済状態、という対象を会計のなかに取り込む段階であって、ここでは、会計のなかに取り込まれるものと取り込まれないものをはっきりと見分ける、という作業が行われる。

この段階においては「取引」という概念が用いられる。認識という段階においてはこの「取引」という概念がフィルターの役割を果たすものとして用いられる。すなわち、経済主体における経済事象のなかでこの「取引」に該当するものが会計のなかに取り込まれ、また、そうした事象によってもたらされる経済状態が会計のなかに取り込まれる。

さて、「取引」とは何だろうか。

「簿記・会計で用いられる取引という用語は、資産、負債または資本を増減させる事象を意味している。……たとえば司法取引、車のレンタル契約などは、一般には取引が成立したとはいうが、資産、負債または資本の増減をもたらさないので、簿記・会計では、取引とはいわない。また、商品の盗難や火災などは、一般には取引とはいわないが、簿記・会計では、資産の減少をもたらすので取引という³⁾」。

「簿記は、会社が行った取引をすべて記録しなければいけない……。しかし日常生活でいう取引がすべて記録されるわけではない。逆に日常生活では取引といわないような事象を記録しなければならない場合もある……。簿記の対象とする取引は、資産・負債・資本に増減変化をもたらすものな⁴⁾」のである。

「複式簿記ではまず、企業の経済活動や事象のうち、企業の資産・負債・資本に影響を及ぼす出来事を取引として識別する。……企業のどのような経済活動や事象が「取引」に該当するかは、次の規準に従って判断される。簿記上の取引に該当するためには、(a) その事実がすでに発生していて、(b) 企業の資産・負債・資本に影響を及ぼしており、(c) その影響が合理的な正確度で金額的に測定できなければならない。したがって簿記でいう取引は、日常用語としての取引と必ずしも一致していない⁵⁾」。

しかしながら、こうした「取引」概念をもつてする認識から漏れてしまう取引がある。

2) むろん、会計のプロセスについては種々の捉え方がありえ、例えば「伝統的会計学においては認識と測定を分けている。しかし……取引を認識することは金額の決定を含んでいる。したがって認識と測定を分ける必要はない」(伊崎義憲『会計と意味』1988年、134~135頁)といった向きもみられるが、それはさて置く。

まずは【認識→測定→伝達】という捉え方について下記のものを参照。

友岡賛『会計学原理』2012年、45~48頁。

3) 広瀬義州『財務会計(第13版)』2015年、78頁。

4) 伊藤邦雄『新・現代会計入門(第3版)』2018年、69頁。

5) 桜井久勝『財務会計講義(第19版)』2018年、25頁。

オフ・バランス項目

如上の「取引」概念をもってする認識から漏れてしまう取引があり、一般にこれを「オフ・バランス取引」と呼ぶ。この「オフ・バランス」については「取引が貸借対照表にも損益計算書にも記載されないこと」と説かれ、あるいは「オフバランス取引とは、貸借対照表に必ずしも十分に表示されない取引のことである」とされる。⁶⁾

ただし、「こうした「取引」概念をもってする認識から漏れてしまう取引がある」と上述はしたもの、「漏れてしまう取引」という言い様は些か微妙である。「取引」に該当し、したがって、会計のなかに取り込まれるべきもの、それが漏れている、ということなのか、あるいは、会計のなかに取り込まれるべきものながら、「取引」には該当しないために漏れている、ということなのか。後者の場合には「オフ・バランス取引」とはせずに「オフ・バランス項目」といった称し方を用い、「こうした「取引」概念をもってする認識から漏れてしまう項目がある」といった述べ方をしたほうがよいかもしれない。

もっとも「漏れてしまう」といった言い様もこれ自体が些か微妙だった。「漏れる」は文脈によつては、入るべきものが入らなくなってしまう、といった意味合いを有し、しかも、「漏れてしまう」として「しまう」をさらに加え、否定的な意味合いをもつてさらに強調してしまつた。

閑話休題。「取引が貸借対照表にも損益計算書にも記載されないこと」という件の「取引」は前項に定義が示された「取引」なのか。あるいは「オフバランス取引とは、貸借対照表に必ずしも十分に表示されない取引のことである」とされる場合の「取引」は前項に定義が示された「取引」なのか。それとも、前項に定義が示された「取引」ではないものの、何等かの理由をもつて、会計のなかに取り込むべき、とされるのか。

いずれにしても、オフ・バランス項目の存在は一般に否定的に捉えられ、「会計が本来なすべきことであるが、しかし、現行会計にはそれが出来ない」ということを意味し、したがって、それは「現行会計の欠陥である」という⁸⁾捉え方がなされる。

実質優先思考

叙上の「何等かの理由」に該当するものはこれが例えばリースにかかるオン・バランス化の主張等に典型的にみられる「実質優先主義」ないし「実質優先の原則」ないし「実質優先思考」⁹⁾などと称されるものであつて、これは「法律よりも経済的な事実を優先すべしとする考え方」、あるいは「法的形式よりも経済的実質を重視する実質優先の原則」、あるいは「取引における法

6) 広瀬『財務会計（第13版）』153頁。

7) 田中建二『オフバランス取引の会計』1991年、Ⅲ頁。

8) 倉地幹三「会計学における説明・証明の在り方」についての一考察」飯野利夫先生喜寿記念論文集刊行会（編）『財務会計の研究——飯野利夫先生喜寿記念論文集』1995年、157頁。

9) 広瀬『財務会計（第13版）』338頁。

10) 桜井『財務会計講義（第19版）』194頁。

形式よりもむしろ経済的実質を重視して会計すべきとする……実質優先思考¹¹⁾などと説明されて¹²⁾いるが、この考え方は「取引」概念を変えるのか、「取引」概念の解釈を変えるのか、それとも「取引」概念はそのままで、取引に非ざるとも認識する、といった特例措置をもたらすのか。

もっとも、リース資産のオン・バランス化の主張は、法的所有権は有していないとも経済的実質は所有しているも同じ、といった実質優先思考に依拠していながらも、そもそも「リース取引のオンバランス化理論の展開は、認識の必要性が叫ばれ、かつ、認識に関してあまり疑問がもたれないリース債務の認識を複式簿記の制約のもとで達成するために、相手勘定である資産の認識をいかに正当化するかにあったと捉えることもできる」ともされ、そもそも積極的に経済的実質それ自体が求められていたのか、それとも債務認識の手段として経済的実質が求められていたのか、といった微妙な状況が認められようし、後者の場合、果たしてこれを「実質優先主義」ないし「実質優先の原則」ないし「実質優先思考」などと称することができようか、といった疑問も生じよう。

閑話休題。いずれにしても、オフ・バランス項目の存在は会計において「経済的実質」が示されていないことを意味し、これを示すべき、とするのが実質優先思考、ということだろうが、ここに生ずる問題の一つはこれが「経済的な実質面を法規定〔もしくは法形式〕に優先させ得る限度を何処に置くか」である。¹³⁾

これは一つには「財務諸表の作成における主観的因素をできるだけ排除し、客觀性をもたせることが必要であり、法的形式がそうした客觀性の基礎を与えると」といった考えがあるからであって、この「問題は、要するに、客觀性をもとめるか、実¹⁴⁾○(実質や実情や実態や実体)をもとめるか、という一般的な選択の問題としてとらえることができ、また、これは会計においても随所にみられる問題で」あり、如上の場合においては、客觀性を求めるか、経済的実質を求めるか、という問題である。¹⁵⁾

如上の問題は「産業や取引形態に応じて会計処理を細かく規定する」か、それとも「判断を要する場合に立ち戻るべき基本的な考え方のみを規定する」か、という「規則主義(細則主義)¹⁶⁾¹⁷⁾

11) 田中『オフバランス取引の会計』17頁。

12) 実質優先思考の概要は下記のものを参照。

友岡賛『会計学はこう考える』2009年、217~220頁。

13) 山崎尚「リース会計基準にみる資産の認識拡大——負債の認識を目的とした資産の認識拡大」辻山栄子(編著)『財務会計の理論と制度』2018年、324頁。

14) 友岡賛「『真実且つ公正なる概観』考〈その2〉——アーガイル・フーズ社の事例を中心に」『三田商学研究』第29巻第3号、1986年、20頁。

醍醐聰『サロン・ド・クリティーク』『企業会計』第39巻第1号、1987年、155頁([]書きは原文)。

15) 田中『オフバランス取引の会計』101頁。

16) 友岡『会計学はこう考える』221頁。

17) 行待三輪『はじめて学ぶ国際会計論』2018年、39頁。

18) 同上、39頁。

vs. 原則主義]¹⁹⁾ の問題と重ね合わせて捉えられ、別言すれば、[客観性 vs. 専門的な判断] の問題に鑑みて捉えられよう。

客観性と専門的な判断

叙上の [客観性 vs. 専門的な判断] の問題は、セオドア M. ポーター (Theodore M. Porter) の言を借りれば、「厳密な客観性と職業的自律性とは、ありうる連続体の両極である」ということである。

科学史家のポーターは「数値に対する信頼に関する歴史的論理を……分析している」²⁰⁾ その著『数値と客観性』の1章をもって「Experts against Objectivity」²²⁾、すなわち「客観性に対抗する専門家」²³⁾ と題し、これに「Accountants and Actuaries」²⁴⁾、すなわち「会計士と保険数理士」²⁵⁾ という副題を附し、以下のように述べている。

「会計監査は、判断の問題であり」²⁶⁾、「ここで重要な要素は、独立性と専門性で……これらの客観性の保証は不可欠だった。……このような見方、会計が公平無私のエキスパート・ジャッジメントをとおして客観性なるものを獲得するという見方は、いまも魅力を失っていない。最近、会計の数字が他の追随をゆるさない認証力をもつことは……批判されている。……推定や解釈は、専門家の判断に頼っている。……注目に値すべきなのは、この機械的客観性の否認が、プロの専門性の擁護をもたらすということである」²⁷⁾。

「数値によせる信頼性とエキスパート・ジャッジメント（専門家判断つまり個人の技能）によせる信頼の対置」²⁸⁾ をもって特徴とされるポーターの所説によれば、「エキスパート・ジャッジメントへの信頼があれば、標準化などいらない」²⁹⁾ が、アメリカにおいては「1930年代に、会計の客観性の基盤がエリートの公平無私から標準化へと移行しはじめた」。これは「世界大恐慌の時代……投資家の自信を回復させるために設置された新しい規制官僚制度である SEC（証券取引委員会）の努力による」³⁰⁾ が、「客観性への移行は、自律性の喪失を意味し、そして専門職としての破

19) [規則主義 vs. 原則主義] の問題について下記のものを参照。

友岡『会計学原理』185～188頁。

20) セオドア M. ポーター／藤垣裕子(訳)『数値と客観性——科学と社会における信頼の獲得』2013年、131頁。

21) 同上、6頁（「日本語版への序」）。

22) Theodore M. Porter, *Trust in Numbers: The Pursuit of Objectivity in Science and Public Life*, 1995, p. 89.

23) ポーター／藤垣(訳)『数値と客観性』129頁。

24) Porter, *Trust in Numbers*, p. 89.

25) ポーター／藤垣(訳)『数値と客観性』129頁。

26) 同上、131頁。

27) 同上、131～132頁。

28) 同上、300頁（藤垣裕子「解題」）(()) 書きは原文)。

29) 同上、301頁。

30) 同上、134頁。

31) 同上、134頁(()) 書きは原文)。

綻でもあった」。³²⁾「政治的圧力さえなければ客觀性が保てるのではなく、政治的圧力があるからこそ、³³⁾客觀性がつくられる」のである。

「標準化」は規則主義の採用と同義だろうし、既述のように、如上の問題は〔規則主義 vs. 原則主義〕の問題と重ね合わせて捉えられ、また、実質優先思考の問題に鑑みて捉えられよう。

経済的実質の追求と「取引」概念の拡大

表1 種々の選択

客觀性 vs. 判断
規則主義 vs. 原則主義
形式 vs. 実質

以上、表1に示される種々のvs.が出てきたが、これらは、別言すれば、選択であって、これらの選択は些か軸がずれているかもしれないとはいえ、重なり合っている。

すなわち、実質を追求しようとする場合には判断が用いられ、判断を活用しようとする場合には原則主義が採られる、ということであり、他方、実質を追求しようとする場合、判断を活用しようとする場合、原則主義が採られる場合、これらの場合には客觀性が害われる、ということである。

ただしました、こうした状況の捉え方には少なくとも二通りのものが看取されよう。もちろん、できることなら実質を追求したい、ということを前提に、しかし、〔客觀性 vs. 実質〕の選択に苦慮している、という状況としてこれを捉えることができようが、他方、そもそも経済的実質とやらはこれを追求すべきものなのか、という問い合わせから始まる状況としてこれを捉えるとどうなるか。

如上の問い合わせは、もちろん、実質優先思考の否定をもって意味してしまうかもしれないが、ただし、前々項に示された問い合わせと重ね合わせて考えたい。すなわち、実質優先思考は「取引」概念を変えるのか、「取引」概念の解釈を変えるのか、それとも「取引」概念はそのまで、取引に非ざるとも認識する、といった特例措置をもたらすのか。

オフ・バランス項目の存在、という「現行会計の欠陥」についてはときに、「取引」概念の拡大をもってこれを補う、といった主張を目にするが、「取引」概念の拡大とは何か。「取引」概念の拡大は「取引」概念を構成する「資産」概念、「負債」概念、および「資本」概念の拡大なのか。それとも「取引」概念自体の拡大なのか。

32) 同上、131頁。

33) 同上、300頁（藤垣「解題」）。

「会計が拘るべきもの……は何か」。³⁴⁾貨幣数値か、あるいは複式簿記か。³⁵⁾「取引」概念はどうだろうか。会計は「取引」概念をもって対象を選別する。これに拘らずしてどうしよう。拘るがゆえに、この概念を捨てずに拡大するのか。オフ・バランス項目のオン・バランス化のため、これを拡大するのか。それとも、拡大しないことが拘るということなのか。「取引」概念に拘るからこそ、オフ・バランス項目は存在し、それはオフ・バランスであるべきなのか。会計の拘りからすれば、それはオフ・バランスであるべきなのか。そもそも経済的実質とやらはこれを追求すべきものなのか。

閑話休題。例えば「認識領域を拡大させることによって、リース会計や年金会計など、取得原価・配分・対応を基礎概念とする近代会計理論では論理化できない会計実務・会計基準を包摂しうる概念的枠組みを構築した」とされるアメリカの財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board）³⁷⁾（FASB）の財務会計の諸概念に関するステートメント（Statement of Financial Accounting Concepts）³⁸⁾における「資産・負債概念の拡大」については次のような説明をみることができる。

「資産を将来経済便益と定義することによって、法的所有権や取得原価概念から切り離され、資産の将来方向への概念的拡大が論理化され……しかも、その拡大された資産を認識するために、将来経済便益をいかに識別するか、つまり、いかに解釈するかという判断の要素が盛り込まれ……また、負債は……将来経済便益の犠牲であると定義され……このように……将来の経済便益を強調することによって、資産・負債の将来方向への概念的拡大を論理化し、そこには将来経済便益の識別・解釈という判断要素を内包させ、彈力的な解釈を可能にしうる資産・負債概念が定義されている」。³⁹⁾⁴⁰⁾

むろん、「概念の拡大」は必ずしも「弹力的な解釈」の可能性を意味するものではなく、したがって、必ずしも「判断要素」の存在を意味するものではない。もっとも「概念の拡大」はこれが定義の抽象度を高めることによってなされた場合には〔概念の抽象化→解釈の弾力化〕といった関係が認められようが、しかし、「概念の拡大」がなされたとしても、その定義が具体度の高いものであれば、それは必ずしも「弹力的な解釈」の可能性を意味するものではない。

しかしながら、ことが「将来方向への概念的拡大」となると話は別である。問題は「拡大」ではなく「将来」であって、これは「判断要素」の存在をもって意味する。

34) 友岡賛『会計と会計学のレーザン・デール』2018年、27頁。

35) 友岡賛「会計学の考え方（2）」『三田商学研究』第62巻第3号、2019年。

36) 友岡『会計と会計学のレーザン・デール』第1章。

37) 志賀理『会計認識領域拡大の論理』2011年、125頁。

38) 友岡賢「会計学の考え方（4）」『三田商学研究』第62巻第5号、2019年。

39) 志賀『会計認識領域拡大の論理』126頁。

40) 同上、127～128頁。

ちなみにまた、如上の「取引」概念の拡大と同様、「オフ・バランス取引」概念の拡大といったことを考える向きもある。

「オフバランス取引の定義の考え方の例……の第1は「オフバランス取引とは、貸借対照表に表示されない取引である」とみる考え方である。しかしこの定義では……オプション取引については受払いされるオプション料が資産または負債に計上されるため、オフバランス取引からは除外されることになる」。⁴¹⁾

「そこで、オプション取引をオフバランス取引と定義できるように、「オフバランス取引とは、貸借対照表にその取引の総額が示されない取引である」とする第2の考え方がある」。⁴²⁾
「第3の定義は……「オフバランス取引とは、貸借対照表に表示されている金額を超える会計上の損失を生じさせる可能性のある取引である」とする考え方である。……ただし、この定義では、オプションの買建てについては、資産計上された支払オプションを超える損失が生じないため、オフバランス取引ではないということになる」。⁴³⁾

「そこで、オフバランス取引をなるべく広くとらえることのできる第4の定義として……」。⁴⁴⁾

「……しかし……そこで……ただし……そこで……」といったように、何が何でもオン・バランス化のためにオフ・バランス取引としたいのか。

「オフ・バランス取引」概念の拡大は何を意味するか。「オフ・バランス取引」における「取引」は最初の項に定義が示された「取引」なのか。

いずれにしても、如上の「オフ・バランス取引」概念の拡大については、こうした考え方をする向き、そのご当人の用語法の厳密さのほどは不明ながら、当方が勝手に厳密に解すれば、「オフ・バランス取引」はやはり「オフ・バランス取引」なのだろう。「取引」に該当し、したがって、会計のなかに取り込まれるべきもの、それが漏れてしまっている、ということなのだろう。

「オフ・バランス取引」概念の拡大は、取り込まれるべきながら、しかし、漏れてしまっているものの、の拡大を意味する。この理屈はどのように捉えられようか。

時価の捉え方

取得原価会計にあって時価はオフ・バランスなのだろうか。経済的実質は時価であって、経済的実質は示されるべきものであって、したがって、しかし、取得原価会計にあって示されない時価はオフ・バランスか。

もっとも時価それ自体は測定属性であって、「取引」概念に該当するような性格のものではないといえようが、時価の変化は「取引」概念に該当すると捉えることもできる。例えば資産の時

41) 小宮山賢「オフバランス取引と時価評価」醍醐聰（編）『時価評価と日本経済』1995年、169頁。

42) 同上、169頁。

43) 同上、169～170頁。

44) 同上、170頁。

価の低下をもって資産の減少と捉えれば、これは「取引」概念に該当するともいえようが、ただしました、時価を測定属性として採用すること、これは「取引」概念のなかにあるのか、はたまた専外のことなのか。時価の低下はこれすなわち（当然に）取引であって、しかし、示されていないため、オフ・バランス取引なのか。あるいはまた、時価の低下は当然には取引ではなく、「取引」概念とは別のどこかで測定属性の選択が行われるのか。それとも、例えば実質優先思考をもって「取引」概念の拡大がなされ、時価の変化をもって「取引」概念に含めることになる、といったことなのか。

前述のように、オフ・バランス項目の存在は一般に否定的に捉えられ、「会計が本来なすべきことであるが、しかし、現行会計にはそれが出来ない」ということを意味し、したがって、それは「現行会計の欠陥である」という捉え方がなされるが、「現行会計」はこれを「ある会計」⁴⁵⁾と換言することもでき、「ある会計」およびこれと対置される「るべき会計」について前稿にも引かれた以下のような説明がある。

「ASOBATに代表される情報利用者指向的会計は、法体系による制約を受けない会計であり、その意味では、これを「るべき会計」ということができ……これに対して、制度会計は……法体系との関わりにおいて機能する会計であり、これを「ある会計」という。⁴⁶⁾「るべき会計」と「ある会計」という両会計すなわち情報利用者指向的会計と制度会計は、相互補完的に作用しあうことにより会計の発展に大きく貢献することができる」。⁴⁷⁾

このように「ある会計」はまた「制度会計」と同義であって、このように「ある会計」と「るべき会計」を説明する向きは現在原価会計（時価会計の一種）をもって「るべき会計」の一つに挙げて論じ、また、「情報利用者指向的会計」すなわち「るべき会計」がこれに「代表される」「ASOBAT……の出現……までの伝統的な会計理論は……客観性という視点から……会計フレームワークを構築していた」としており、「べき」と「客観性」は対置される。

あるいは「制度会計以外の財務会計としては、価格変動会計（時価会計とほぼ同義）などがある」とする向きもあり、「制度会計以外の財務会計」を「るべき会計」とすれば、時価は「べき」ということになろう。

なお、以上においては「現行会計」と「制度会計」と「ある会計」は同義であって、すなわち、法制度に求められる会計が現行、ということであって、企業は法制度に求められる会計しかしない、ということが含意されている。

45) 友岡賛「事業の言語の種々の方言——会計学の考え方（5）」『三田商学研究』第62巻第6号、2020年。

46) 興津裕康『現代制度会計（改訂版）』1999年、2頁。

47) 同上、2頁。

48) 同上、「序文」1頁および第11章。

49) 同上、265頁。

50) 飯野利夫『財務会計論（3訂版）』1993年、1-11頁。

ちなみに、「情報利用者指向的会計」についてはそこにおける「認識領域の拡大」に関して以下のように説く向きがあるが、けだし、筆者とは用語法を異にしているため、紹介に止める。

「会計記録行為を「認識」と呼ぶようになったのは」⁵¹⁾「古くからのことではない」。⁵²⁾
 「会計記録行為を情報利用者の意思決定に適合する情報を「認識」する行為であると論理づけることによって、伝統的な会計制度の枠組みから離れた新しい要素の導入が促進されることになる。会計は「認識の会計」になることによって、「事象を見分ける」認識行為が「帳簿に載せる」会計行為と同じ次元におかれ、「認識」(会計上)すべき対象が拡大される。……「認識の会計」理論は、アメリカ合衆国においてプロフェッショナル会計制度のもと、会計人の判断のプロフェッショナル性を支える「概念ステートメント」として表明されたものである。……プロフェッショナル会計制度の理論としての「認識の会計」理論は、会計認識を3つの段階、(1) 意思決定の特定化、(2) 認識対象の確定、(3) ⁵⁴⁾測定属性の選択において構成される」。⁵³⁾

「近代会計は、「取引ベースの会計」ともいわれる」⁵⁵⁾が、そうした「「取引ベースの会計」から「認識の会計」への転換は、何を意味するか。明確に言えることは、職業会計士の会計判断領域が飛躍的に拡大したことである。「投資家、債権者への有用な情報を提供する」⁵⁶⁾目的のもと、会計認識が対象とするものは際限がないほど広がり、⁵⁷⁾そうした「認識の会計」は「「認識領域の拡大」によって利益計算の弾力性を限りなく強めた」。

なおまた、前述のように、情報利用者指向的会計を代表するとされるASOBAT、すなわち1966年に公表されたアメリカ会計学会(American Accounting Association)(AAA)の『基礎的会計理論に関するステートメント』(A Statement of Basic Accounting Theory)は会計に「情報の利用者が事情に精通して判断や意思決定を行なうことができるよう、経済的情報を識別し、測定し、伝達するプロセス」という定義を与えており、この「場合の「経済的情報」という概念は、伝統的会計認識の出発点である取引の概念を超えており」とされ、このステートメントも自ら「会計情報が必ず取引資料のみにもとづかなければならないということはない」と補説している。

51) 村瀬儀祐「会計認識拡大理論の制度機能」加藤盛弘(編著)『現代会計の認識拡大』2005年、15頁。

52) 同上、15頁。

53) 「情報を「認識」する行為」とされている点にも留意されようが、こうしたことについては下記のものを参照。

友岡『会計学原理』21~24頁。

54) 村瀬「会計認識拡大理論の制度機能」16~17頁(()書きは原文)。

55) 同上、19頁。

56) 同上、20頁。

57) 同上、16頁。

58) 「経済的情報を識別し」とされていることについて注記53)をみよ。

59) アメリカ会計学会／飯野利夫(訳)『基礎的会計理論』1969年、2頁。

60) 吉田寛『会計理論の基礎』1974年、19頁。

61) アメリカ会計学会／飯野(訳)『基礎的会計理論』2頁。

やはり拡大か

「最近、会計をめぐる環境の変化に応じてリース会計や年金会計といった新しい領域の拡張が必要となってきた。そのため発生主義会計だけでは取り扱えないような問題が生じている。とくに将来事象についての予測や見積りをも取り扱っていくところに新しい会計思潮の特色がある。当然、認識や測定についても伝統的会計学とは異なる接近法が要請される」。⁶²⁾

このように説く向きは「伝統的会計学とは異なる接近法」として前出の FASB の財務会計の諸概念に関するステートメントにおける「意思決定有用性接近法」⁶³⁾をもって引き合いに出す。

すなわち、「情報利用者指向的会計」の考え方は「意思決定有用性接近法」とも称され、「財務報告は……経営および経済的意思決定を行うために……有用な情報を提供することを目的としている」という「意思決定有用性接近法の基礎に流れる会計思潮」はこの FASB のステートメント「も一貫して堅持」⁶⁴⁾しているとされ、そうしたこのステートメントは次のように「認識」を定義している。

「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または記載するプロセス (the process of formally recording or incorporating an item in the financial statements of an entity as an asset, liability, revenue, expense, or the like) である。認識は、ある項目を文字と数値の両者を用いて表現し、かつ、その項目の数値が、財務諸表の合計数値の一部に含められることをいう。資産または負債についていえば、その取得もしくは発生の記録のみならず、結果的に財務諸表から除かれることになる諸変動をはじめとして、その後の記録もかかる認識に含められる」。⁶⁵⁾

さらに、この FASB のステートメントは「項目および当該項目に関する情報 (an item and information about it) が認識されるためには、次の四つの基本的認識規準 (fundamental recognition criteria) を満足していかなければならず、また、かかる認識規準が満足されるときに認識されなければならない」として「定義 (definitions)」——当該項目が財務諸表の構成要素の定義を満足す

62) 伊崎『会計と意味』136頁。

63) 同上、136頁。

64) 財務会計基準審議会／平松一夫、広瀬義州（訳）『FASB 財務会計の諸概念（増補版）』2002年、14頁。

65) 伊崎『会計と意味』136頁。

66) 同上、136頁。

67) Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Concepts No. 5, *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, 1984, par. 6.

財務会計基準審議会／平松、広瀬（訳）『FASB 財務会計の諸概念（増補版）』212頁。

68) Financial Accounting Standards Board, *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, par. 63.

ること……測定可能性 (measurability) ——当該項目が十分な信頼性をもって測定でき、かつ目的に適合する属性 (a relevant attribute measurable with sufficient reliability) を有すること……目的適合性 (relevance) ——当該項目に関する情報が情報利用者の意思決定に影響を及ぼしうること……信頼性 (reliability) ——当該情報が表現上忠実であり、検証可能かつ中立 (representationally faithful, verifiable, and neutral)⁶⁹⁾ であること」を挙げつつ、畢竟、次のようにまとめている。

「現行の会計実務の大部分は、本ステートメントにおける認識規準および指針と抵触するものではないが、かかる認識規準および指針は、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はない。本ステートメントの目的は、会計基準の正式な変更が必要とされたときに、その指針を示すことがある。現在、報告されている情報よりも一層有用である（目的に適合しかつ信頼しうる）項目についての情報が、適正なコストで入手可能である⁷⁰⁾ ということが立証される場合には、当該情報は財務諸表に記載されなければならない」。

こうした FASB のステートメントの行き方については「意思決定有用性接近法の流れに沿っているので、受け手の意思決定に役立つ情報の提供を目指すのは当然で……そのため会計表現の指示対象を拡張する。しかも現行実務との妥協の道をも探っている。……好意的に見れば、“あるべき会計理論”と“ある会計理論”との橋渡しをねらったものと言うことができる。しかし“二兎を追う者は一兎をも得ず”的の通りに何れも中途半端な結果に終っていることも否定できない⁷¹⁾ともされているが、いずれにしても、やはり「あるべき」は常に「拡大」ないし「拡張」なのだろうか。

やはりオフ・バランスは欠陥であって、「欠陥」はオン・バランス化されるべきものであって、「オン・バランス化」はあるべきであって、やはり「あるべき」は拡げることなのだろうか。

文 献

- アメリカ会計学会 (American Accounting Association)／飯野利夫 (訳)『基礎的会計理論』国元書房、1969年。
 酒井義聰「サロン・ド・クリティーク」『企業会計』第39巻第1号、1987年。
 Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Concepts No.5, *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, 1984.
 広瀬義州『財務会計 (第13版)』中央経済社、2015年。
 飯野利夫『財務会計論 (3訂版)』同文館出版、1993年。
 伊崎義憲『会計と意味』同文館出版、1988年。

-
- ❖ 財務会計基準審議会／平松、広瀬 (訳)『FASB 財務会計の諸概念 (増補版)』239頁。
 69) Financial Accounting Standards Board, *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, par. 63.
 財務会計基準審議会／平松、広瀬 (訳)『FASB 財務会計の諸概念 (増補版)』239～240頁。
 70) 同上、255頁 (() 書きは原文)。
 71) 伊崎『会計と意味』138頁。

- 伊藤邦雄『新・現代会計入門（第3版）』日本経済新聞出版社、2018年。
- 小宮山賢「オフバランス取引と時価評価」醍醐聰（編）『時価評価と日本経済』日本経済新聞社、1995年。
- 倉地幹三「会計学における説明・証明の在り方」についての一考察」飯野利夫先生喜寿記念論文集刊行会（編）『財務会計の研究——飯野利夫先生喜寿記念論文集』税務経理協会、1995年。
- 村瀬儀祐「会計認識拡大理論の制度機能」加藤盛弘（編著）『現代会計の認識拡大』森山書店、2005年。
- 興津裕康『現代制度会計（改訂版）』森山書店、1999年。
- Theodore M. Porter, *Trust in Numbers: The Pursuit of Objectivity in Science and Public Life*, Princeton University Press, 1995.
- セオドア M. ポーター (Theodore M. Porter)／藤垣裕子（訳）『数値と客觀性——科学と社会における信頼の獲得』みすず書房、2013年。
- 桜井久勝『財務会計講義（第19版）』中央経済社、2018年。
- 志賀理『会計認識領域拡大の論理』森山書店、2011年。
- 田中建二『オフバランス取引の会計』同文館出版、1991年。
- 友岡賛「「真実且つ公正なる概観」考〈その2〉——アーガイル・フーズ社の事例を中心に」『三田商学研究』第29卷第3号、1986年。
- 友岡賛『会計学はこう考える』ちくま新書、2009年。
- 友岡賛『会計学原理』税務経理協会、2012年。
- 友岡賛『会計学の基本問題』慶應義塾大学出版会、2016年。
- 友岡賛『会計と会計学のレゾン・デール』慶應義塾大学出版会、2018年。
- 友岡賛『会計の歴史（改訂版）』税務経理協会、2018年。
- 友岡賛「「会計学」の来し方——会計学の考え方（1）」『三田商学研究』第62卷第2号、2019年。
- 友岡賛「会計学の考え方（2）」『三田商学研究』第62卷第3号、2019年。
- 友岡賛「減価償却の意義——会計学の考え方（3）」『三田商学研究』第62卷第4号、2019年。
- 友岡賛「会計学の考え方（4）」『三田商学研究』第62卷第5号、2019年。
- 友岡賛「事業の言語の種々の方言——会計学の考え方（5）」『三田商学研究』第62卷第6号、2020年。
- 山崎尚「リース会計基準にみる資産の認識拡大——負債の認識を目的とした資産の認識拡大」辻山栄子（編著）『財務会計の理論と制度』中央経済社、2018年。
- 吉田寛『会計理論の基礎』森山書店、1974年。
- 行待三輪『はじめて学ぶ国際会計論』創成社、2018年。
- 財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board）／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。

2018年8月20日成稿