

Title	会計の「拡張」の捉え方：企業会計のプロトタイプとの関係性を巡って
Sub Title	Understanding of expansion of accounting : a study on the relationship with prototypes of corporate accounting
Author	田口, 聡志(Taguchi, Satoshi)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2024
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.67, No.5 (2024. 12) ,p.69- 83
JaLC DOI	
Abstract	本稿の目的は、会計の「拡張」の捉え方について、企業会計のプロトタイプとの関係性で整理するとともに、会計の「拡張」においてしばしばみられる「あるべき論」の意味を相対化して理解するためのヒントを得ることである。 本稿での検討により、①「方向性B」の意味での「会計の「拡張」」は、企業会計のプロトタイプにおける「何を会計プロセスに載せるか」という判断（a）を無効化するような拡張であること、および、②「会計の「拡張」」においてしばしば提起される「あるべき会計」について、Guala（2016）の「制度タイプ」と「制度トークン」概念を用いることにより、真の意味でのあるべき会計か否かを判別することができるかもしれないことが明らかになる。
Notes	友岡賛教授退任記念号 論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20241200-0069

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.

会計の「拡張」の捉え方

——企業会計のプロトタイプとの関係性を巡って——

田 口 聡 志

<要 約>

本稿の目的は、会計の「拡張」の捉え方について、企業会計のプロトタイプとの関係性で整理するとともに、会計の「拡張」においてしばしばみられる「あるべき論」の意味を相対化して理解するためのヒントを得ることである。

本稿での検討により、①「方向性B」の意味での「会計の「拡張」」は、企業会計のプロトタイプにおける「何を会計プロセスに載せるか」という判断(a)を無効化するような拡張であること、および、②「会計の「拡張」」においてしばしば提起される「あるべき会計」について、Guala (2016) の「制度タイプ」と「制度トークン」概念を用いることにより、真の意味でのあるべき会計か否かを判別することができるかもしれないことが明らかになる。

<キーワード>

会計の「拡張」、プロトタイプ、あるはずの会計、会計責任、判断、複数均衡、制度タイプ、制度トークン、基礎概念

1 はじめに

本稿は、会計の「拡張」の捉え方について、企業会計のプロトタイプ (proto type, 原初形態) (田口 2019, 2020, 2023a, 2024a) との関係性で整理するとともに、会計の「拡張」においてしばしばみられる「あるべき論」の意味を相対化して理解するためのヒントを得ることを目的とするものである。

現在、「新しい資本主義」の議論や、気候変動等に係る非財務情報へのニーズの高まりの議論等を背景に、統合報告や non-GAAP 利益など企業会計や監査の「拡張」が喫緊の課題とされている。しかし、このような現状を鑑みるに、「会計は誰のために、どこに向かい、またその先に何があるのか」という素朴な疑問が湧いてくる。未来の会計や監査はいまのままであり続けるのか。何が変わり、何が変わらないのか。このような思考を巡らせることは、翻って現代の企業会

計・監査の基本的なあり方を再吟味していくうえでも重要といえる。

そして、このような未来の会計のあり方の議論の中で、ともすれば会計の「拡張」が、「あるべき論」として大きく叫ばれることがある (e.g., Lev and Gu 2016)。そして、このような「拡張」に関して、友岡 (2021a) は、「どこまで変わったら、会計が会計でなくなるのか」、そして「幸せを扱うのは会計の仕事なのか」(p.196, 200-201, 203) と述べている。なお、この問題は、実は古くて新しい問題かもしれず、たとえば、山樹 (1982) は、当時の経営情報システム (MIS, Management Information System) の広がりについて、会計の拡張は解消に繋がる恐れがあると指摘している。

このような問題背景を踏まえ、本稿では、以下の2つの論点を整理する。すなわち、①会計の「拡張」の捉え方について、企業会計のプロトタイプとの関係性で整理すること、および、②会計の「拡張」においてしばしばみられる「あるべき論」の意味を相対化して考えることである。特に、会計の必要性和可能性を探るヒントを探したい、というのが本稿の重要課題である。つまり、「会計に求められること」や「会計にできること」を見据えつつも、その一方で「会計がそもそもするはずであること」とは一体何かを考えるためのヒントを探す。

まず第2・3節では、①の論点について議論し、第4・5節では、②の論点について議論する。そのうえで、最後に第6節では、全体のまとめをおこなう。

2 会計の「拡張」の2つの方向性¹⁾

まずはじめに、①の論点（会計の「拡張」の捉え方について、企業会計のプロトタイプとの関係性で整理すること）を検討しよう。近年の「会計の「拡張」」の傾向を、図表1のように2つに分類するならば、近年は特に、「方向性 B」(財務諸表以外の(財務・非財務)情報を Reporting に追加し²⁾開示を拡充(統合報告における ESG 情報開示, non-GAAP 利益開示など))のほうに重点がおかれていると考えられる。

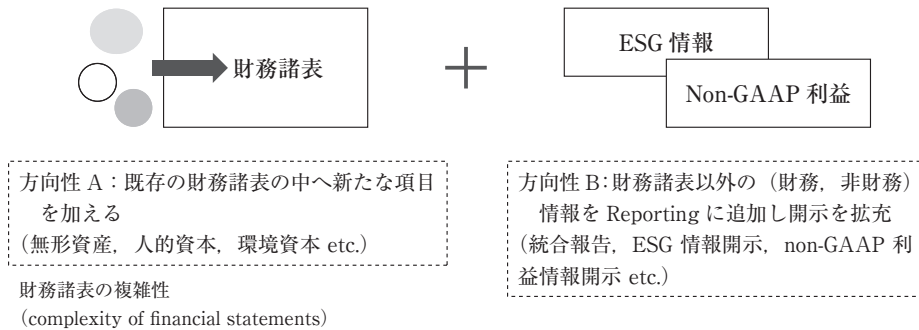
すなわち、これまでの企業の情報開示の拡充の議論は、主に「方向性 A」(既存の財務諸表の中へ新たな項目を加える(たとえば、無形資産、人的資本、環境資本などのオンバランス化))がメインとされてきた。そして、これは、理論的には、企業会計が認識・測定すべきものは何かという会計の本質を問う議論や、資産負債観・収益費用観の意味を問う議論、そして実証的にも、「財務諸表の複雑化」(complexity of financial statements)の観点(Chychyla et al. 2019; Guay et al. 2016; Filzen and Peterson 2015; Peterson 2012)も含め様々な議論がなされてきたところである。

これに対して、「方向性 B」は、従来は、制度外の自発的開示を主にして展開してきているところであるが、近年は特に、自発的開示を主にしてきたこれらの統合報告や ESG 情報の開示な

1) 本節の議論は、主に田口 (2023b) による。

2) 統合報告や ESG 情報・CSR 情報開示に関する近年の膨大な議論については、たとえば、Bebbington and Unerman (2018), Chen et al. (2018), Christensen et al. (2017), Christensen et al. (2018) を併せて参照されたい。

図表 1 近年の会計情報の拡張・拡大傾向の 2 類型



だが、たとえば、昨今の日本のコーポレート・ガバナンス改革の中で半強制化されつつあり、さらに現在では、これらについて、欧州などを中心に、規制対象として強制開示の方向へ大きく舵が切られつつあることは注目に値する。³⁾

このように、近年の会計の「拡張」は、「方向性 A」のみならず、「方向性 B」についてもなされている（そして、それを会計学のフィールドで語るようになっていく）という点が大きな特徴といえる。

3 企業会計のプロトタイプと「会計の「拡張」

前節の議論を、企業会計のプロトタイプの議論との関わりで整理するために、まずは企業会計のプロトタイプについて 3-1 と 3-2 で整理する。そのうえで、3-3 で前節の議論との関係性を整理する。

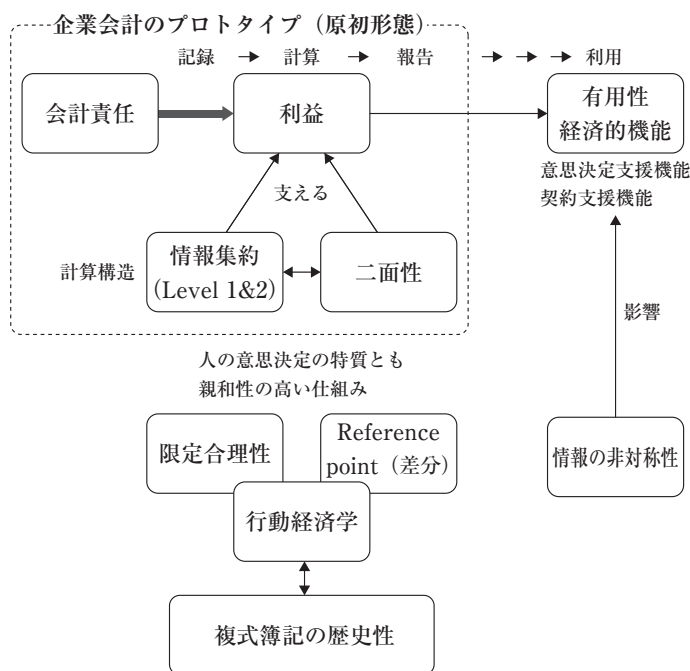
3-1 企業会計のプロトタイプ⁴⁾

田口（2019, 2020a, 2023a）は、混沌とした現在だからこそ、企業会計を巡る様々な付加的要素からいったん距離をおき、いわば真空状態における「企業会計のあるはずの姿」を描き出す重要性を示唆する。そして、この「企業会計のあるはずの姿」を「企業会計の原初形態」、ないし、「企業会計のプロトタイプ（proto type）」と表現している。ここでいう「原初形態」ないし「プロトタイプ」という概念は、主に Aoki（2001）における「プロト制度（prpto-institution）」を念頭に置いたものである。ここで、プロト制度とは、基本的制度の原初型（generic forms）とみなされるものをいう（Aoki 2001, Chapter 2 参照）。これをもとに、企業会計という基本的制度の原初型を考えてみると、図表 2 のようになる。

3) そうすると、一体どこまでを規制し、何を自発的開示に任せるべきかという「開示規制の経済分析」（Leuz and Wysocki 2016; Leuz 2018; Leuz 2022）が必要不可欠になるだろう。このような規制の経済分析は、実験研究が主に得意としてきた論点（田口 2015）でもある。

4) 本節の議論は、主に田口（2019）による。

図表2 企業会計のプロトタイプ



図表2に示されるとおり、会計責任⁵⁾という概念から求められる利益を巡る「取引の記録→利益の計算→財務諸表の報告」という一連のプロセスが、企業会計のプロトタイプとして位置づけられる。特に、情報集約と二面性を特徴とする計算構造が、利益計算（厳密には「記録→計算→報告」のプロセス）を支えることになる（図表2左側）。

他方、財務諸表や利益情報の「利用」の側面になってはじめて、「有用性や経済的機能から会計を捉える視点」、つまり、一般的にいわれるような情報の非対称性をベースとする意思決定支援機能・契約支援機能⁶⁾といった有用性や利益の経済的機能の議論が登場すると想定できる（図表2右側）⁷⁾。

3-2 企業会計のプロトタイプと人間の判断⁸⁾

次に、我々の目指す「プロトタイプと会計の「拡張」の関係性」を考えるためのワシクッショ

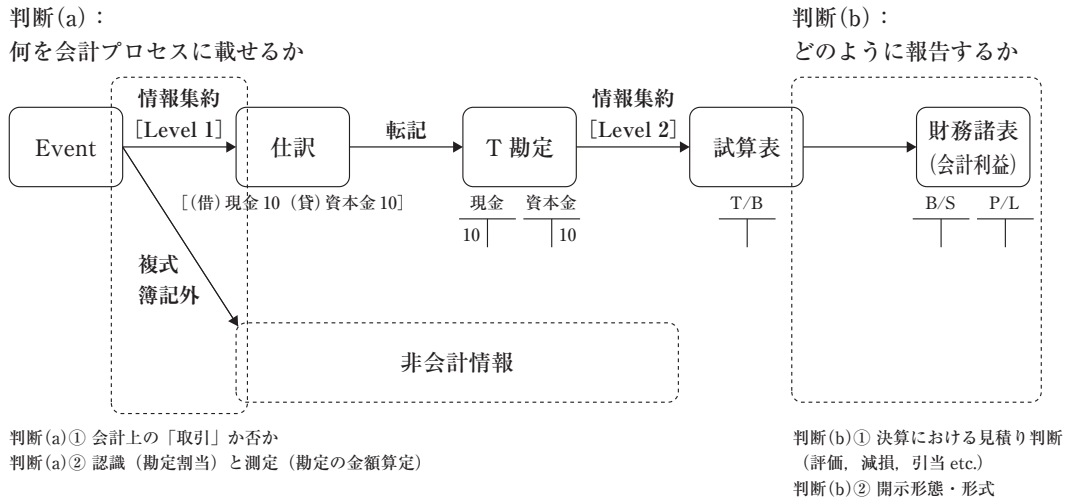
5) ここでの会計責任としては、井尻（1976）が示すすべての経済活動を記録するという意味における会計責任概念を想定する。これが意味するところについては、田口（2024a, 2024c）なども併せて参照。

6) たとえば、Scott and O'Brien（2020）Chapter 1、須田（2000）第1章を参照。

7) なお、このように「記録→計算→報告」のフェーズと「利用」のフェーズとを峻別して考えるアイディアは、笠井（2013）p.17図8や、笠井（2014）p.15脚注9から基本的発想を得ている。

8) 本節の議論は、主に田口（2024b）とセットとなる。田口（2024b）では、生成AIなどの進展が、企業会計のプロトタイプにどのような影響を与えるかという文脈で、企業会計のプロトタイプにおいて人間の判断の余地が介在する点はどこかという議論をおこなっている。

図表3 企業会計のプロトタイプと人間の判断



ンとして、田口（2024b）で議論したように、企業会計のプロトタイプ、つまり、「記録→計算→報告」というプロセスに、人の判断がどのように介在するかを示すと、図表3のようになる。⁹⁾

図表3では、議論をより深めるために、経済事象（Event）から仕訳（「記録→計算→報告」の一連のプロセス）に伸びる矢印だけでなく、そのプロセスに入らない、いわば、複式簿記外となる矢印も併せて記載することにする。ここで、「記録→計算→報告」に至るプロセスにおいて、人間の判断が介在する箇所は、大きく2つある。第1は、そもそも経済活動について、何を会計プロセスに載せるかという点である（図表3「判断(a)」）。これはさらに2つに細分化できる。そのひとつは、会計上の「取引」か否かを判定することである（図表3「判断(a)①」）。これは、企業の経済活動のうち、いつ、何を記録の対象とするかというスクリーニングをおこなうことである。そしてスクリーニングを通過した経済活動は、企業会計上の記録・集約・報告のプロセスに入る。他方で、スクリーニングを通過しなかった経済活動は、非会計情報となり、いったんは会計の記録対象とはならない。つまり、このまま企業外に報告されないか、もしくは一定の期間が経過した後に、再度「判断(a)」を踏まえて会計情報となるのが通常のパスといえる。しかし、会計情

9) なお、図表3では、わかりやすさを最優先し、「判断(b)①：決算における見積り判断」を、報告の段階にひとまず置いている（判断(a)と峻別して位置づけている）。ここでの前提としては、期中取引（期中仕訳）と期末取引（期末仕訳）とを峻別する考え方が横たわっている。しかしながら、素朴に考えて、「判断(b)①：決算における見積り判断」も、本来的には、「判断(a)」に含まれると考えたほうが、より望ましい表現かもしれない。つまり、決算における見積り判断も、厳密には、何を会計プロセスに載せるかという問題（取引概念や認識測定の議論）に帰着するともいえる。そして、これは究極的には、決算というものをどのように捉えるかという重要かつ根源的な問題に繋がる。すなわち、期中取引を「1次認識」の問題、そして期末取引（決算仕訳）を「2次認識」の問題として、両者を分けて説明する立場（たとえば、藤井 1997 を参照）か、それとも決算仕訳を特別視せず説明する立場（たとえば、笠井 2005）か、どちらの前提に立つのかという計算構造的な問題とも関係する。ここでは、本稿の主眼からは論点が少しずれるため、この点について踏み込んだ議論は別稿を期する（なお、本稿で示した図表3が前者の立場に、田口（2024b）で示した図表1が後者の立場に、それぞれ立った解釈となる。そして筆者自身は後者の立場を採用する）。

報と別に企業外に開示される（ないし、会計情報とセットで開示される）事象もある。この流れが、実は、統合報告や ESG 情報開示など非財務情報開示の論点である。

また判断(a)のもうひとつは、認識と測定、つまり、経済活動に対して、どの勘定科目を用いて記録するか（勘定割当）、および、当該勘定科目に付す金額をいくらの決定するか（勘定の金額算定）という判断である（図表3「判断(a)②」）。ここでもし仮に、「取引」の定義を「資産、負債、資本、ないし収益、費用を変動させるもの」と位置づけるならば、(a)①の判断と(a)②の判断は同時になされる（つまり、②で認識および測定されるものを、①でいう会計上の「取引」とみなす）ことになるが、いづれにせよ、田口（2019）¹⁰⁾で示す「Level 1 の情報集約」には、このように人間の判断の余地が入り込んでいることが理解できる。なお、ここでは、転記およびその後の Level 2 の情報集約は、自動的になされるということにも注目したい。すなわち、ひとたび仕訳がなされれば、それが各勘定科目に転記され、そして転記がなされれば、そこから自動的に試算表が作成される（貸借対照表と損益計算書のいわば「原型」¹¹⁾が作成される）ことになる。つまり、転記以降のプロセス、特に Level 2 集約までは、人の判断が介入せずとも自動的になされるといえる。

そして人間の判断が介在する第2は、どのように報告するかという点である（図表3「判断(b)」¹²⁾）。これはさらに2つに細分化できる。ひとつは、決算における見積り判断である。これには、たとえば、金融資産に係る評価や、設備資産の減損、引当金の計上などが挙げられる（図表3「判断(b)①」）。これらは非定型的な判断が特に求められる。もうひとつは、開示の形態・形式に関する判断である。これには、たとえば財務諸表の区分表示の問題や、自発的・強制開示の問題など（通常の財務諸表であれば強制開示が前提となる）が挙げられる。

3-3 企業会計のプロトタイプと「会計の「拡張」」

これらの議論を踏まえて、企業会計のプロトタイプと会計の「拡張」との関係性を検討する。両者の関係性は、図表4に示される。

図表4は、図表1で示した「会計の「拡張」」の2つの方向性（「方向性A」と「方向性B」）を、図表3との関係性で示したものになっている点に留意しよう。そのうえで、図表4における重要なポイントは、大きく2つある。

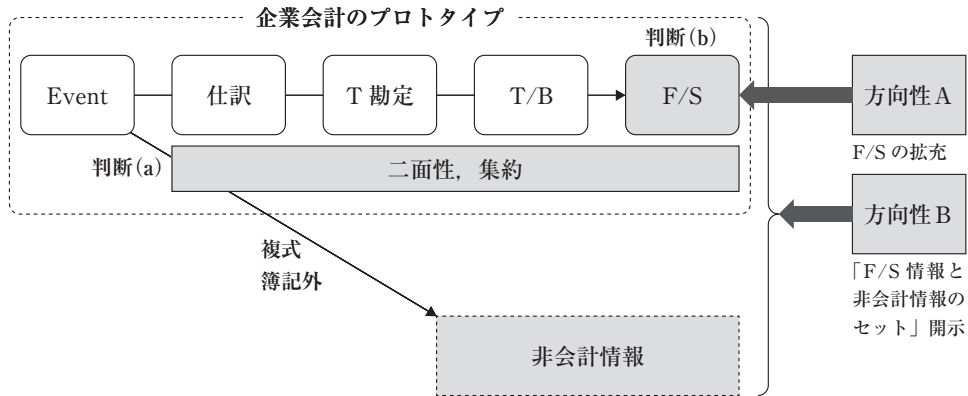
第1は、「方向性A」の意味での「会計の「拡張」」は、企業会計のプロトタイプとの関係性でいえば、判断(b)における「F/Sを如何に拡充するか」という論点と併せて、判断(a)における

10) これは、「取引」概念と認識・測定の関係をどのように捉えるかという論点である。これは、しばしば取引概念の「拡張」という文脈でもしばしば議論されることが多い。本稿では、この点については、これ以上踏み込まないことにするが、併せて、友岡（2021b）や山田（2014）などを参照。

11) 試算表が貸借対照表と損益計算書の「原型」になるという意味については、笠井（2000, 2005）や田口（2005, 2007, 2009）を参照。

12) このほかに、会計不正の問題を踏まえると、連結会計に係る手続（連結の範囲の決定や、連結修正仕訳）もここに含まれるかもしれない。しかし他方で、議論の一般化を考えると、いったんは企業グループではなく、個別企業を想定したほうがよいと考えられるので、本稿では、連結会計の議論は、いったんは置いておくことにする。

図表 4 企業会計のプロトタイプと「会計の「拡張」」



「何を会計プロセスに載せるか」という点が極めて重要になるという点である。つまり、判断(b)との関係性の中で、判断(a)をどのように考えるかが、方向性 A における重要論点になる。

また第 2 は、「方向性 B」の意味での「会計の「拡張」」は、企業会計のプロトタイプとの関係性でいえば、判断(a)の意味を無効化するような拡張であるという点である。すなわち、「方向性 B」は、「F/S 情報と「非会計情報」のセット」開示をおこなうこと（統合報告）や、「F/S 情報との関係性の中で、「非会計情報」にスポットを当てること」（ESG 情報開示, non-GAAP 利益開示）にほかならないが、これらは、結局のところ、「何を会計プロセスに載せるか」という判断(a)からこぼれ落ちたもの（会計プロセスに載せないもの）も、前面に出して開示するということを意味する。つまりこれは、究極的には、有用でありさえすれば、F/S 情報だけでなく、非会計情報も積極的に（そして F/S と同等、いやそれ以上に前面に出して）開示しようというのが「方向性 B」の目指す最終型であるように思われる。そしてそうであれば、それは、判断(a)における「会計プロセスに載せるもの」と「会計プロセスに載せないもの」を峻別するという発想とは、根本的に相容れないものである。

もっとも、両方の情報を出すとしても、一応は（利益情報とそれ以外を）峻別して出すということに意義がある、という言い方もできなくはない。しかし、現状の「有用性」からの議論では、その両者の峻別は必ずしも必然ではないし、かつ、峻別の論理（理論的根拠）は必ずしも明らかではない。つまり、もし仮に将来的に、「両者を峻別しないほうが有用である」という実証結果が明らかになるのであれば、「両者を峻別しないで情報を出す」という流れになってしまってもおかしくないし、そのような危険性をはらんでいるのが、この「方向性 B」と「有用性」の議論とが組み合わさった時のリスクであるといえる。よって、我々は、「有用性」とは別の論理（両者を峻別する理論的根拠）を持っておく必要があるといえるし、筆者の立場からすると、それこそが、企業会計のプロトタイプという概念であるといえる。

4 「ある」「あるはずの」「あるべき」会計と企業会計のプロトタイプ

次に、②の論点（会計の「拡張」においてしばしばみられる「あるべき論」の意味を相対化して考えること）について検討する。特に、ここで我々が、究極的に考えたいのは、「会計に求められること」や「会計にできること」を見据えつつも、その一方で「会計がそもそもするはずであること」とは一体何かを考えるヒントを探ること、つまり、会計の必要性と可能性を探るヒントを手繰り寄せることである。

たとえば、友岡（2022）は、「あるべき論」からなる会計の「拡張」に対して、「決め付けの「べき」論には論理的な反論の余地がなく、また、「みんなを幸せにする」にはやはり抗しがたい。」（p.10。ただし、傍点は田口）と述べている。そして、これを承けるかたちで素朴に思うのは、会計の「拡張」を論じる「あるべき論」は、いわば何でもありなのか、ということである。この点について、結論的には筆者は、そうではないし、かつ、そのメルクマール（意味のある「あるべき論」とそうでない「あるべき論」を峻別する評価軸）をゲーム理論的に考えることができるのではないかと考えている。もちろん、この点については、簡単に答えが見つかる性質のものではないが、ここでは、現時点で暫定的に筆者が想定するイメージを、第4・5節で提示することにした。

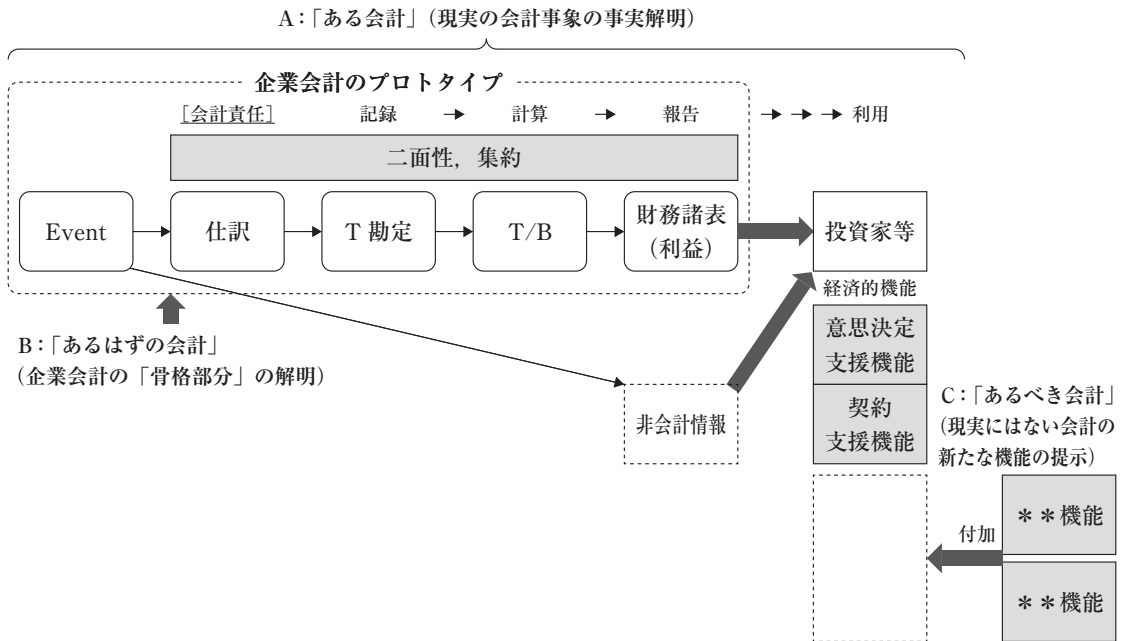
まずここでは、笠井（2000）のいう「ある会計」、「あるべき会計」、そして「あるはずの会計」の3つの概念整理が有効である。すなわち、笠井（2000）は、会計学において様々な「学説」が乱立する状況を踏まえ、それらを「ある会計」、「あるべき会計」、そして「あるはずの会計」という3つに峻別することの重要性を指摘している。

具体的には、まず、混沌とする現行実践をそのままに記述するものを「ある会計」（説明理論）、¹³⁾ 自らの信念に基づいたあるべき論を論じるものを「あるべき会計」（規範理論）と位置づける。そして、説明理論でありながらも、しかし「ある会計」のように、現行実践におけるカオスをカオスのまま説明しようとするのではなく、現行会計の基礎理念に基づきたいわば「無菌室」における企業会計の骨格を描いたうえで、そのような骨格をレンズに現実世界を説明しようとするものを「あるはずの会計」とよび、その「あるはずの会計」を描くことの重要性を示唆する（笠井2000, pp. 156-158）。そして、ここでの「あるはずの会計」という概念が、本稿で論じてきた「企業会計のプロトタイプ」である。これらを、本稿で議論した図表3に当てはめ、その関係性を整理すると、図表5になる。

図表5に示されるとおり、企業会計のプロトタイプの検討は、図表5左下の「B:「あるはずの会計」」、つまり、「企業会計の「骨格部分」の解明」に相当する。これに対して、図表5上部

13) ここではそもそも、現実世界をどう捉えるかが重要な鍵となる。つまり、現実混沌としているから、混沌としたものをそのまま捉えようとする、理論も混沌としてしまうと考えていいのか、それとも、現実を無謬なものとして（つまり現実はそれなりに整然としたものと）捉え、それゆえ理論で描くことができるのかは、決定的に重要な分岐点となる。

図表5 「ある」「あるはずの」「あるべき」会計と企業会計のプロトタイプ



の「A:「ある会計」」は、現実世界での利用の局面も視野に入れたうえで、現実の会計事象の事実説明を図るものである。そして、昨今の研究動向としては、これらのうち、特に会計利益の利用における経済的機能に焦点を当て、さらにこれを「意思決定支援機能」と「契約支援機能」との2つに分けて、現実のアーカイバルデータを用いて、事実説明を図る研究（企業会計が意思決定支援や契約支援に、現実に役立っているかを検証する研究）が数多くなされている状況にあるといえる。さらに、前節までに議論したとおり、そこに、「会計利益の利用」を超えて「非会計情報の利用」における経済的機能までもが会計学の文脈で議論されつつあるというのが昨今の動向である。

ここで、A（ある会計）とB（あるはずの会計）との違いは2つある。ひとつは、経済的機能を強く意識するかどうかという点である（A：意識する、B：意識しない）。もうひとつは、Aは、「記録→計算→報告」の現実にある姿に関心を寄せているのに対して、他方、Bは、現実からいったんはなれて、基礎概念から演繹される理想的にあるはずの「記録→計算→報告」がそもそもどういう骨格のものか（これを笠井（2000）は「理想型」という）に関心を寄せているという点である。つまり、現実そのものをありのまま捉えようとするのか（A）、それとも、現実を理解するために現実からいったん離れるのか（B）、という点が大きく異なる。

そして、「会計に求められること」や「会計にできること」といった「会計の「拡張」」は、図表5右下の「C:「あるべき会計」」に該当するといえる。これは、AやBの説明理論とは距離があり、現実には「ない」（もしくは「ないはず」）のものを、規範的に提示するものである。そし

て、これらの多くは、プロトタイプそのものにリーチするものというよりは、特に会計情報の利用の局面、つまり会計の経済的機能に対して、付加的に、新たな役割を論じるものであると位置づけることができる。

5 複数均衡としての「あるべき会計」とそうでない「あるべき会計」

上記の整理を踏まえ、さらに、ここで考えたいことは2つある。第1は、Cの規範論（あるべき会計）は、Bの「あるはずの会計」を論じるうえで全く意味がないことなのか、ということである。第2は、Cのような規範論を論じるに当たり、「何でもあり」にならないためにはどうしたらよいか、つまり、「こうあるべきだ」という議論は、（友岡（2022）がいうように）ともすれば際限なく挙げられ、かつ生産的な議論がなしえない恐れもあるが、そうならないためには、どう考えたらよいだろうか、という点である。

5-1 あるべき会計とあるはずの会計

第1の点については、2つの解釈がありうるだろう。ひとつは、まったく意味がないとする解釈である。すなわち、Bは説明理論、Cは規範論であることから、両者はもっぱらその関心ないし射程とするものが異なる。とすると、Cでの「このような会計があるべきだ」という議論は、あくまで現行体系を前提とするBには意味がないということになる。またもうひとつは、完全に議論が噛み合うものではないにせよ、Cの議論はBに影響を与える可能性があるとする解釈である。もし仮にCの「あるべき会計」が利用局面の経済的機能にとどまらず、そこから二面性を前提としない記録体系の提案に至るとしよう。たとえば、井尻（1984, 1990）の提案する利速の計算のための「三式簿記」の提案は、二面性に裏付けられた企業会計のプロトタイプ自体を入れ替えようというタイプの「あるべき会計」（あるべき簿記会計体系）であり、これはプロトタイプそのものにリーチする規範論であるといえる。もっとも、Bの立場からすると、そのような「あるべき会計」が提唱されるからといって、説明理論としての射程が変わるわけではない（つまり、複式簿記を「三式簿記」に入れ替えようという議論には¹⁴⁾ならない）が、しかし、逆に「なぜ三式簿記でなく、複式簿記なのか」という問いかけ、つまり三式簿記との相対化の中で、複式簿記の構造がより明確になるという効果は期待できる。つまり、「あるはずの会計」の精緻化・相対化¹⁴⁾という意味で、「あるべき会計」にも一定の意味を見いだすことができる可能性がある。

5-2 コーディネーション・ゲームの均衡としての経済的機能

第2の点（「何でもあり」にならないための思考）については、Guala（2016）の示すコーディネーション・ゲームとしての制度（social norm）概念が、重要な鍵となる¹⁵⁾。すなわち、Guala（2016）は、制度を、ゲームのルールないしゲーム（具体的には、コーディネーション・ゲーム）の均衡として

14) この問題を考えるためのさらなる「裏の論点」としては、簿記と会計の関係をどのように捉えるかという問題がある。この点については、たとえば笠井（1993）などが大いに参考になる。

図表6 コーディネーション・ゲームの均衡としての制度

		Player 2	
		L	R
Player 1	L	2, 2	0, 0
	R	0, 0	1, 1

¹⁶⁾ 捉えるとともに (図表6)¹⁷⁾, さらに制度を、①「タイプ」(どのような問題をコーディネートするのかという機能レベル)と②「トークン」(1つ1つの均衡として、現実世界に存在する(もしくは存在していないが、しかし理論的な解としては存在しうる)具体的制度)という2つに峻別する。たとえば, Guala (2016) は, 「制度タイプ」と「制度トークン」の例として, 結婚一般という「制度タイプ」のもと, 「古代ローマにおける結婚」「イスラム教徒における結婚」「チベットの結婚」等々の様々な結婚の具体的な形態という「制度トークン」がありうるとしている (Chapter 14)。

ここで, Guala (2016) のこれらの概念を用いて, いま, 「制度タイプ」を企業会計の経済的機能, つまり, 「経営者と投資家の間のゲーム的状况におけるコーディネート・ゲームの中で, どのような経済的な機能が生じうるか」という問題として捉え, 「制度トークン」を, 個別具体的な「意思決定支援機能」や「契約支援機能」と捉えると, 図表7のようになる。

図表7で注目したい点は2つある。第1は, 「ある会計」に係る研究で, すでに現実にアーカイバルデータなどで検証され, 存在が確認されている意思決定支援機能や契約支援機能のほかに, 現実には未だ存在しないものの, 理論的には均衡解として存在しうる経済的機能 (現実にはまだ実現していないが, 理論的には均衡解である経済的機能) も, 同じく制度トークンとして位置づけられるということである。¹⁸⁾そして, この後者こそが, 真の意味での (つまり, 「何でもあり」ではない) 「あるべき会計」であるといえる。本稿の議論と関連させるならば, 特に「会計の「拡張」の「方向性 B」(図表1や図表4参照) が, この意味での「あるべき会計」に該当するのかどうかを検証することが必要となる。

第2は, これに対して, 一見「あるべき会計」のように論じられるが, しかしゲーム理論の均衡解ではない「経済的機能」が提案されることもある, という点である。これは単なる研究者の信念にすぎず, 真の意味での「あるべき会計」ではない。

もちろんこれはあくまで筆者の構想するイメージであり, 今後, このような判別をするための具体的な分析のあり方を深めていく必要はあるが, いずれにせよ, Guala (2016) の「制度タイプ」と「制度トークン」概念を用いることで, 提唱されているあるべき論としての経済的機能が, 経

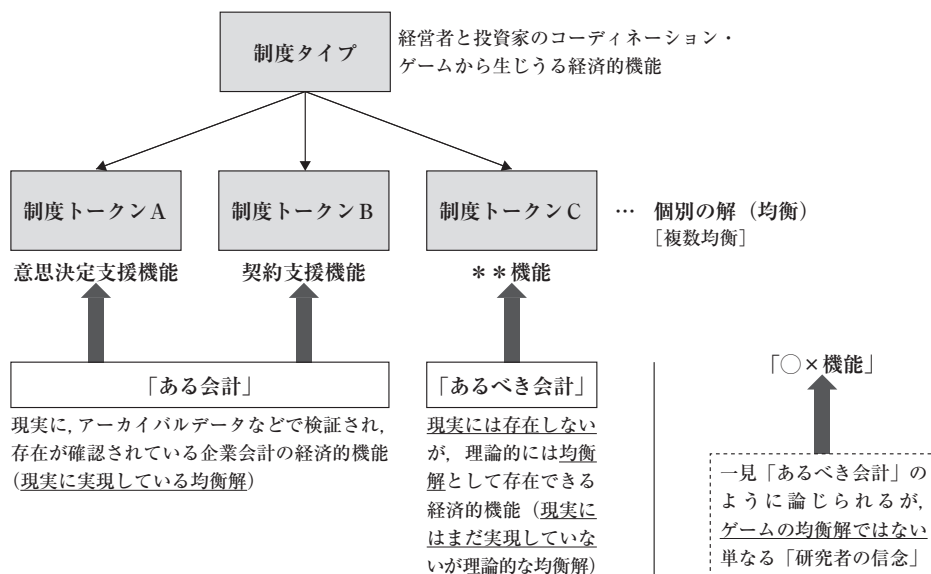
15) Guala (2016) の制度概念を会計研究に応用する視点については, 荒田映子教授 (慶應義塾大学) とのディスカッションから, その示唆を得ている。

16) このような制度の捉え方は, 比較制度分析における重要な視座である。あわせて Aoki (2001) を参照。

17) 図表6においては, 純戦略ナッシュ均衡は, (L, L) と (R, R) の2つであり, 複数均衡となっている。

18) Guala (2016) Chapter 14は, 先の結婚の例を題材に, 結婚一般という「タイプ」のもと, これまでの社会では存在しなかったが, 今後ありうるかもしれない「トークン」としての結婚のあり方が考えられるとして, 同性婚に係る訴訟問題についての議論を取り扱っている。

図表7 制度タイプと制度トークンとしての企業会計の経済的機能



営者と投資家の間のコーディネーション・ゲームの均衡解になりうるのかをチェックすることにより、提起される「理論」が、真の意味でのあるべき会計なのか、それとも単なる「なんでもあり」のか¹⁹⁾けらに過ぎないのかを判別しうる可能性がある。

そして、この点を考えるうえでは、議論の背後にモデルが必要となるし、また、理論（モデル）と実証・実験のよりよい循環と相互補完により、「ある会計」と「あるべき会計」、そして、「あるはずの会計」²⁰⁾のそれぞれがうまく峻別されながら、それぞれの議論が深化していくことが望ましいだろう。

6 会計の基礎概念を巡って

本稿では、会計の「拡張」の捉え方について、企業会計のプロトタイプとの関係性で整理する

19) ここでは、さらに「必要性の論理」と「可能性の論理」という概念にも留意しておきたい。たとえば、笠井（2000）は、「必要性の論理」と「可能性の論理」（理論的根拠）を峻別する必要性を述べている。すなわち、経済状況の変化等によってある会計処理方法の必要性が認められるとしても、そのことは直ちに、当該会計処理方法がある理論体系に組み込むことを理論的に正当化するものではなく、そうした必要性の論理とはまた別の次元で、当該会計処理方法がある理論体系の枠組にその位置を占めうることの理論的可能性（可能性の論理）が改めて問われなければならないという（p.169）。より具体的には、笠井（2000）は、有価証券の時価評価問題を例に挙げて、一般的には、国際的潮流にあわせるため、ないしは、投資家等の情報要求に応えるため、というもっぱら必要性の論理から、この問題が論じられることが多いが、しかしながら、そのような必要性の論理ではなく、理論的な観点（可能性の論理）から、これらの会計処理方法を合理的に説明することが重要であると述べている。ここで、「会計に求められること」は、「必要性の論理」に、そして「会計がそもそもするはずであること」が可能性の論理（理論的根拠）に対応すると考えられる。

20) このような方法論的な相互補完の重要性については、田口（2015）を併せて参照。

とともに、会計の「拡張」においてしばしばみられる「あるべき論」の意味を相対化し理解するためのヒントは何かを検討した。本稿から得られるインプリケーションは以下のとおりである。

- (1) 「方向性 B」の意味での「会計の「拡張」」（統合報告や ESG 情報開示など、財務諸表以外の情報を Reporting に追加し開示を拡充すること）は、企業会計のプロトタイプとの関係性でいえば、「何を会計プロセスに載せるか」という判断(a)を無効化するような拡張であること。
- (2) 「会計の「拡張」」においてしばしば提起される「あるべき会計」については、Guala (2016) の「制度タイプ」と「制度トークン」概念を用いてチェックすることにより、真の意味でのあるべき会計なのか、それとも単なる「何でもあり」の一端に過ぎないのかを判別することができるかもしれないこと。

そして、このような議論の中で、さらに重要であると思われるのは、企業会計の基礎概念とは一体何かという議論である。²¹⁾これは、今後の検討課題ないし研究展望といえるが、たとえば、田口 (2023a) は、会計制度の根幹にある基礎概念の定義と社会規範性との関係を実験で問うことで、会計基礎概念のさらなる根幹へと分け入っていくことができる可能性を示唆している。また、田口 (2024b) では、デジタル時代において、企業会計のプロトタイプを捉えるうえでは、表現の忠実性が、大きな鍵概念になる可能性が示唆されている。

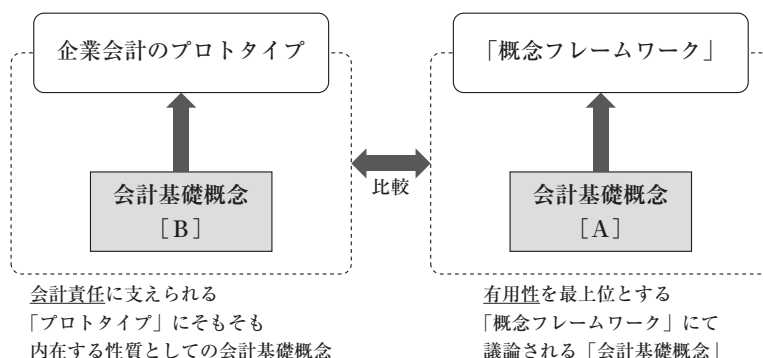
本稿においても、たとえば、図表 2 や図表 5 でいう企業会計のプロトタイプ（あるはずの会計）を想定した時に、それを支える会計基礎概念は一体何かを、今後検討していく必要がある。そして、このような考察を敷衍させるとするならば、図表 8 に示されるとおり、現実の「概念フレームワーク」のもとで一般的に議論される「会計基礎概念」([A]) と、そもそも企業会計のプロトタイプで求められる会計基礎概念 ([B]) の関係性が、一体どのようになっているのか、という素朴な疑問が湧いてくる。たとえば両者の構成要素は同じか否か、また類似する概念であっても、その意味するところは違うのか（たとえば同じ「表現の忠実性」でも、その意味するところは違うのか等）、より深い考察が求められよう。

そして、この点に関連して、多くの制度研究の蓄積を、分析的研究や実証・実験研究と融合させることで、新たな研究が生まれる可能性があるといえよう。たとえば（我々の問題意識とその根本が必ずしも同じというわけではないが）、Cade et al. (2019) は、会計基礎概念と、人の素朴な判断とがどのように関連しているかを実験で検証している。²²⁾筆者自身もすでにこの点に係る基礎研究を進めつつあり (Sawai and Taguchi 2023)、今後、実験研究と制度研究とのさらなるコラボレーション可能性が期待できる。そしてさらに、このようなコラボレーションは、会計研究空間 (工藤 2023) を広げ、充実させることへの貢献も期待できるだろう。

21) 会計の基礎概念をどうおいつすることの重要性については、友岡 (2023) も併せて参照されたい。

22) Cade et al. (2019) のエッセンスについては、併せて澤井 (2021) を参照されたい。

図表 8 2つの「会計基礎概念」



付記

本稿は、JSPS 科研費（22K18541, 24K00310）の研究成果の一部である。

謝辞

いつも筆者の兄貴分であった友岡賛先生に、心からお礼申し上げる。大学院生時代に賜った「そもそも論」を大切にする姿勢を、今後も自身の研究のコア部分に据えていたいと思う。

References

- Aoki, M. (2001). *Towards a Comparative Institutional Analysis*. MIT Press (瀧澤弘和・谷口和弘訳 (2003).『比較制度分析に向けて』NTT 出版).
- Bebbington, J., and J. Unerman. (2018). Achieving the United Nations Sustainable Development Goals: An enabling role for accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 31 (1): 2–24.
- Cade, N. L., Koonce, L., Mendoza, K. I., Rees, L., and Tokar, M. B. (2019). Assets and liabilities: When do they exist? *Contemporary Accounting Research* 36 (2): 553–587.
- Chen, Y.-C., M. Hung, and Y. Wang. (2018). The effect of mandatory CSR disclosure on firm profitability and social externalities: Evidence from China. *Journal of Accounting and Economics* 65 (1): 169–190.
- Christensen, H. B., E. Floyd, L. Y. Liu, and M. Maffett. (2017). The real effects of mandated information on social responsibility in financial reports: Evidence from mine-safety records. *Journal of Accounting and Economics* 64 (2–3): 284–304.
- Christensen, H. B., L. Hail, and C. Leuz. (2018). Economic analysis of widespread adoption of CSR and sustainability reporting standards. *SSRN Electronic Journal*.
- Chychyla, R., A. J. Leone, and M. Minutti-Meza. (2019). Complexity of financial reporting standards and accounting expertise. *Journal of Accounting and Economics* 67 (1): 226–253.
- Filzen, J. J., and K. Peterson. (2015). Financial statement complexity and meeting analysts' expectations. *Contemporary Accounting Research* 32 (4): 1560–1594.
- 藤井秀樹 (1997).『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.
- Guala, F. (2016). *Understanding Institutions: The Science and Philosophy of Living Together*. Princeton University Press (瀧澤弘和監訳 (2018).『制度とは何か——社会科学のための制度論——』慶應義塾大学出版会).
- Guay, W., D. Samuels, and D. Taylor. (2016). Guiding through the Fog: Financial statement complexity and voluntary disclosure. *Journal of Accounting and Economics* 62 (2): 234–269.
- 井尻雄士 (1976).『会計測定の理論』東洋経済新報社.
- 井尻雄士 (1984).『三式簿記の研究 複式簿記の論理的拡張をめざして』中央経済社.

- 井尻雄士 (1990).『利速会計』入門——企業成長への新業績評価システム——』日本経済新聞出版.
- 笠井昭次 (1993).「会計(学)と簿記(学)との関係を巡って」『三田商学研究』36(5): 49-70.
- 笠井昭次 (2000).『会計の論理』税務経理協会.
- 笠井昭次 (2005).『現代会計論』慶應義塾大学出版会.
- 笠井昭次 (2013).「会計の機能の再構成」『三田商学研究』56(2): 1-21.
- 笠井昭次 (2014).「会計実践の実相」『三田商学研究』57(3): 1-15.
- 工藤栄一郎 (2023).「会計研究空間の充実と開放: 解題あるいは開題」『会計』203(2): 167-177.
- Leuz, C., and P. D. Wysocki. (2016). The economics of disclosure and financial reporting regulation: Evidence and suggestions for future research. *Journal of Accounting Research* 54(2): 525-622.
- Leuz, C. (2018). Evidence-based policymaking: promise, challenges and opportunities for accounting and financial markets research. *Accounting and Business Research* 48(5): 582-608.
- Leuz, C. (2022). Towards a design-based approach to accounting research. *Journal of Accounting and Economics* 74(2): 101550.
- Lev, B., and F. Gu. (2016). *The End of Accounting and the Path Forward for Investors and Managers*. Wiley (伊藤邦雄訳 (2018).『会計の再生』中央経済社).
- Peterson, K. (2012). Accounting complexity, misreporting, and the consequences of misreporting. *Review of Accounting Studies* 17(1): 72-95.
- 澤井康毅 (2021).「Salon de Critique: 資産と負債の非対称な認識要件」『企業会計』74(2): 130-131.
- Sawai, K., and S. Taguchi. (2023). Unintended consequences of fair value's market-based definition. *Doshisha University ITEC Working Paper series* 23-01.
- Scott, W. R., and P. C. O'Brien (2020). *Financial Accounting Theory (8th)*. Toronto, Ontario: Pearson Education Canada, Inc. (太田康広・椎葉淳・西谷順平訳 (2022).『新版 財務会計の理論と実証』中央経済社).
- 須田一幸 (2000).『財務会計の機能——理論と実証——』白桃書房.
- 田口聡志 (2005).『デリバティブ会計の論理』税務経理協会.
- 田口聡志 (2007).「複式簿記機構における計算対象の二面的認識と資産・負債等の分類基準との関係——複式簿記の論理と現代会計の論理との境界線を巡って——」瀧田輝己編著『複式簿記——根本原則の研究——』白桃書房, 第2編第2部第5章: 97-120.
- 田口聡志 (2009).「笠井教授の会計構造論研究」笠井昭次先生古稀記念論作集編集委員会編『笠井昭次先生の人と学問: 笠井昭次先生古稀記念論作集 第3巻』慶應義塾大学出版会, 23-63.
- 田口聡志 (2015).『実験制度会計論——未来の会計をデザインする——』中央経済社.
- 田口聡志 (2019).「複式簿記の特質に係る行動経済学的分析: AI時代の会計利益の「危機」を巡って」『同志社商学』71(3): 477-498.
- 田口聡志 (2020).『教養の会計学——ゲーム理論と実験でデザインする——』ミネルヴァ書房.
- 田口聡志 (2023a).「実験会計学の宇宙: 未来×信頼×原初形態」『会計』203(2): 178-192.
- 田口聡志 (2023b).「Non-GAAP利益開示のコスト・ベネフィットと有用性を超えて: 信頼性から企業会計の本質を問い直す」『同志社商学』74(6): 869-900.
- 田口聡志 (2024a).「反実仮想2100: 義務×会計=信頼」『企業会計』76(1): 72-73.
- 田口聡志 (2024b).「企業会計のプロトタイプにおける人間の判断と生成 AI: 基本的考察」『青山アカウンティング・レビュー』14.
- 田口聡志 (2024c).「会計責任は実験できるか: 信頼と責任の会計学に向けて」『同志社商学』76(1): 51-70.
- 友岡賛 (2021a).『会計学の行く末』泉文堂.
- 友岡賛 (2021b).「会計のフロンティアの果て: 会計学の基本問題 [IV] (7)」『三田商学研究』64(4): 27-37.
- 友岡賛 (2022).「会計と会計学の行く末: 会計学の基本問題 [IV] (10)」『三田商学研究』65(1): 1-11.
- 友岡賛 (2023).「会計の基礎概念の定義: 会計学の基本問題 [V] (9)」『三田商学研究』66(2): 1-11.
- 山田康裕 (2014).「簿記上の取引概念の拡大とその意義」『日本簿記学会年報』29: 33-38.
- 山根忠恕 (1982).「「会計」の定義に関する吟味〈序説〉」『三田商学研究』25(3): 321-330.