

会計上の認識という用語は、ある項目がある時点で、資産・負債・資本・収益・費用のいずれかとして、貸借対照表もしくは損益計算書に計上することを意味する。したがって、何をいつ、いかなる金額で認識するかが問題となる。現代のアメリカにおける会計実務では、その認識する領域が拡大されており、また認識時点も早期化されている。

近代会計理論や現在の日本の会計原則では、適正な期間損益計算を行なうことが会計目的であることよって、収益と費用の認識が中心に据えられ、それらの認識を取引価格にもとづいて行なうことが論理化されている。それゆえに、会計上の資産・負債などの諸項目は、取引価格に結びつけて定義されている。その定義によつて、諸項目の認識は、現実になされた取引の発生に限られたものになるし、実際に発生していない取引は、取引価格によつて認識できないものとなる。会計上の取引という用語は、一般に行なわれる商取引もしくは契約を意味するのではなく、企業の資産・負債

など会計上の諸項目を増減させる事象を意味する。たとえば、ある商品売買の契約が締結されたとする。この場合、近代会計理論のもとでは、契約時点では双方の当事者の資産・負債は増減しないため、何も認識しない。いずれかの当事者が、商品を引き渡すか、現金を受け取ったときに「売上の発生」もしくは「現金の増加」を認識する。このように、近代会計理論のもとでは、双方の当事者が契約を履行していない未履行契約など、現実に行なわれていない取引は認識の対象とはならない。

### 現代アメリカ会計における 認識領域の拡大化と認識の早期化

志賀 理  
(大学商学部専任講師)

しかし、現代のアメリカにおいては、現実・取引価格を基礎概念とする近代会計理論に取って替わる意思決定有用性理論が構築されている。それはFASB財務会計概念ステイメントとして公表され、各会計基準を設定するための理論的基礎を提供している。概念ステイメントでは、会計目的を「現在および潜在的な投資家、与信者、その他の利用者が、投資、与信、同様の意思決定を行なうのに有用な情報を提供すること」とする。資産を「過去の取引あるいは事象の結果として、特定の实体が取得し、また支配している将来の見積経済便益」と定義する。また、負債を「特定の实体が過去の取引あるいは事象の結果として、将来において他の実体に資産を引き渡したり、

用益を提供したりすべき現在の義務から生じる将来の見積経済便益の犠牲」と定義する。このように、現代会計理論では、将来経済便益をもたらすものが資産であり、その犠牲をともなうものが負債であると定義することよつて、法的な権利と義務をともなわない事物までも、企業の資産と負債になりうることを論理化する。

たとえば、リース取引を例に挙げると、近代会計理論のもとでは、リース契約時点

## 「私の研究」

では仕訳は行なわれず、賃貸借料の受け払いが行なわれた時点で仕訳がなされる。しかし、現代のアメリカにおけるリース会計実務では、ある規程をみたすリース取引については、リース契約時点で、賃借人側は「(借方)リース資産(貸方)リース負債」と仕訳を行なう。その仕訳が示しているように、所有権がなく、使用するだけのリース対象物を賃借人の資産として認識するのである。これは、資産を将来経済利益と定義することから、法的所有権がなくとも、そのリース対象物を使用することによって、その実体に将来キャッシュ・フローをもたすために、そのリース対象物はその実体の資産として認識されるのである。たとえば、航空機をリースした場合、賃借人はその航空機を使用することによって、乗客から運賃というキャッシュ・フローを得る。つまり、その航空機を使用することから将来経済利益が得られるというのである。したがって、賃借人はその航空機の法的所有権がなくとも、それを資産して貸借対照表に計上することができるのである。

このように、現代会計理論では、資産・負債概念を拡大することによって、近代会計理論のもとでは認識の対象となりえなかったものまで認識領域に含め、それを早期に認識することを論理化したのである。

今後、財務会計概念ステイトメントに依拠して、近代会計理論のもとでは認識領域ではなかった会計実務が導入されることは必至である。その例が、現在、アメリカ会計の焦点になっているオプション、先物、スワップなどの金融商品の会計である。金融商品の会計基準はまだ設定されていないが、それに向けて盛んに議論が行なわれている。金融商品の多くは、将来の特定時点に特定の価格で、株式や現金などの金融証券を交換したり引き渡したりする権利を与えたり義務を課したりする契約である。たとえば、株式オプション契約の場合、契約時点で、潜在的に有利な条件で株式を交換する権利を資産として、潜在的に不利な条件で交換する義務を負債として認識すべきであるという内容の議論が行われている。近代会計理論では論理化できなかった未履

行契約が認識領域に含められることとなる。このように、金融商品の会計基準の検討内容は、金融商品から生ずる契約上の権利・義務にまで認識領域を拡大し、それを早期に認識する方向であると思われる。今後、さらにそれらについて研究を深め、そのような認識領域の拡大化と認識の早期化がもつ本質的な意味を解明することを、わたしの課題としたい。