

〈論文〉

会計理論の形成 (5)

——会計における認識論——

成瀬 継 男

目次

- 一 会計理論の認識
- 二 会計情報の認識
- 三 会計における客観性の認識

一 会計理論の認識

まず、認識 (Recognition) とは何であろうか。認識とは、これを会計学的に解釈すると、企業の経営活動における会計事象の変動、つまり財産・資本の増減や費用・収益の発生を、どの会計期間のプロセスで捉えるかという判断の問題に帰属することになる。すなわち、このことは、企業における種々な経営活動を、どの段階で、どの会計期間に帰属せしめるかを確定する会計行為の1つである。したがって、会計行為の認識基準は測定基準とともに会計の基本的な基準になり得るのである。しかしながら、認識概念をもう少し一般的に解釈すれば、次のようなものになる。認識とは知識、知性、知覚などの根底に内在する概念を体系的に把握し、理解することである。さらに、意欲、意思、意向なども含めて意識の根本的な側面を秩序的に捉えることで

ある。認識は主観的認識、客観的認識、直感的認識などに分けられるが、会計においては主に主観と客観との関係において捉えられるケースが多い。

では、会計における「認識」を具体的に解釈すると、どのようなことになるのであろうか。いうまでもなく、会計は社会科学に属するものである。社会科学は社会現象の法則を追求し、社会事象を明らかにすることである。だが、社会科学は最終的に人間行動の個別的・集団的な運動法則の原理や構造を究明する学問分野でもある。つまり、社会科学は、人間が行動し活動した価値体系を収集し、選別し、集約して、その状況に関連する事象ないし現象の質的・量的価値を評価し、測定することである。このことによって、当該問題における人間行動の内容と価値体系が明らかにされるのである。

このプロセスには、演繹的、先験的な対応方法も含まれるけれども、社会科学においては経験的、慣習的な対応も用いなければ、究明そのものが実在世界の現象や事象を明らかにすることができないことになる。それゆえに、社会科学においては経験的、慣習的方法を捨象することはできないのである。もちろん、それ以外にも科学的な方法や仮説的な方法によっても究明されなければならない。そこで、経験的および先験的な両分野の理論を形成するためには、フォーマルでオーソドックスに主題の在り方やその手法を問う（方法論）と、蓄積された知識体系によって事象や現象の価値体系を識別する（認識論）との確立が要請されることになるのである。この両者によって、理論体系が首尾一貫性をもって構築することが可能になるのである。

しかしながら、人間の知識体系は多くの場合において部分的なものであり、断片的なものになりがちである。それゆえ、多くの学問において特に若い学問分野においては、体系的な知識の総合性や複合性が確立されているわけではない。そこで、知識体系のトータル性や有機性を求めて、一般的には認識論、個別的には論理主義が顕在化されてくるのである。この認識論と論理主義によって会計における学問体系の形成、つまり、会計現象、会計事象の予測と説明および在り方と手法を教導する概念フレームワークが確立されるこ

とになるのである。

もちろん、概念フレームワークは、時間や年月の経過にともなって変化する可能性はあるけれども、その枠組は常に広く合意された論理概念によって構成されなければならない。このことは、会計目的や目的適合性の問題にも適用される。すなわち、会計目的や目的適合性が合意されなければ、会計モチベーションを正しく形成することはできないであろう。また会計行為や会計手続のアプローチやプロセスをチェックする方法や手段も確立することができないことになろう。さらに、会計には、会計の在り方やその方法に対する多くの期待や要請が存在しているが、その期待値や要請値のなかには、きちんとした形で会計目的や目的適合性が特定できないものも存在するのである。

すなわち、会計は複雑な経済・経営現象のなかに存在し、多くの利害関係の利害を公平・公正に維持していくことになろう。だが、ときにはその公平性や公正性が維持できない場合も存在する。つまり、多くの利害関係者の利害を調整できない場合が生ずるからである。そのため、会計は種々のケースにおいて弾力的に処理せざるを得ない側面が生ずる。これらが会計思考の論理に影響を与え、同時に会計の目的や目的適合性をも部分的に規定することにつながるのである。要するに、重要性というような概念が発生するのは、会計が理論科学というよりも経験科学という色彩が強いからであろう。だが、この古くて新しいテーマは、いずれごく自然の形で集約され、解決されることが最も望ましい。

次に、会計理論 (Accounting Theory) とは、何であろうか。また、会計理論は、どのように認識したらよいであろうか。例えば、AICPA (American Institute of Certified Public Accountant) では、「その機能は、経済的意思決定を行う上に——とりうべきいくつかの行為の方向のうちから、合理的な選択を行う上に——役立つように意図された、経済単位に関する計数的情報 (主として、本質において財務的な情報) を提供することである。」⁽¹⁾ と、規

定されている。会計は経済的意思決定の手段として捉えられているが、その理論体系を論理的に構築するさいには、最初にその活動の目標（つまり、会計目的）を設定し、それにもとづいて体系的に、その概念フレームワークが確立されなければならないのである。

また、ASOBAT (A Statement of Basic Accounting Theory) では、「会計を、情報の利用者が事情に精通して判断や意思決定を行うことができるように、経済的情報を識別し、伝達するプロセスである、と定義する。」⁽²⁾と、捉えられている。つまり、会計は経済的情報を認識し、測定し、伝達するプロセスと、考えられているのである。会計を認識・測定し、表示・伝達するということは、会計の本質や原理・法則が明らかにされなければならないことになろう。そのため、会計の役割は、とくに会計にかぎらなくても、社会科学的研究アプローチをとるかぎり、その原理や法則を集約し、それらを選別し、整合化しながら理論化し、体系化することになる。したがって、理論は原理や法則を抽出する思考過程の論理的表現と、認識することができるのである。

ペイトン・リトルトン両教授の歴史的な名著である「An Introduction to Corporate Accounting Standards」によれば、「会計の目的は、企業に関する財政上の資料を経営者、出資者および公衆の要請にかなうように蒐集編成して提示することにある。」⁽³⁾と、この著の冒頭で述べられている。きわめてオーソドックスにして常識的な定義ではあるが、これがもっとも普遍的な会計認識ということになるからであろう。つまり、会計の基本目的は、多くの企業の利害関係者に経済的意思決定に役立つ有用な財務情報を提供することにあるのである。

具体的に、会計は企業の経営活動を記録・計算し、同時に表示・伝達しなければならない。企業の経営活動には製造活動、販売活動など種々なものがあるが、その活動のプロセスの中で金銭の収支や財産の増減が必然的に伴うことになる。そのため、これらの会計事象を複式簿記の計算原理と計算機構

および各種の会計手続・会計処理などによつて的確に把握し、企業の利害関係者に損益計算書や貸借対照表などの財務諸表によつて真実・明瞭に報告することが要請される。この一連の会計行為が会計の基本目的を構成することになるのである。

この点に関して、ベッドフォードは「会計学は技法的かつ実質的な知識体系をもつ学問である。その技法は、データを測定し、伝達する技術的諸手段から構成される。会計学の技法に含められるものとしては、複式簿記のメカニズム、報告様式、ある種の図表やグラフおよびその他各種の測定と伝達の技法がある。……会計学にとって技法と実質はそれぞれ切り離されたものではない。なぜならば、会計学ではその技法はその実質の制約をうけ、また実質は技法の制約をうけるからである。実質と技法はそれぞれ切り離して研究することは可能であるが、会計学の発展のためには二つの側面のバランスのとれた発展が必要である。」⁽⁴⁾と、認識されている。

つまり、会計学とは企業の経営活動を対象とし、そこに内在する各種の会計事象を認識・測定し、その運動法則をピックアップし、その理論を体系的に形成することである。会計事象の認識・測定とは各種の会計手続・会計処理によつて会計数値を確定することである。各種の会計手続・会計処理とは複式簿記の計算原理、計算方法によつて計算数値を決定することである。したがつて、会計学は複式簿記の計算原理を土台にして認識・測定や会計技法などの一連の会計行為について理論化し、その手続を論理的に理論形成することになるのである。そのため、ベッドフォードのいう技法（実務）と実質（理論体系）とは表裏一体であり、バランスのとれた発展形態が要請されることになるのである。

この点に関して、リトルトンは、その著の冒頭で「会計理論と会計実務は不可分の関係にあるものであるから、両者とも独立に存在することはできない。実務を完全に理解するためには理論の理解をも必要とする。また、会計理論の有機的構造を理解するためには会計職能として存在する全体的なも

の、およびその関連分野についてあるものを知る必要がある。……これによって、学問の他の諸分野との関係、および会計の社会に果たしている職責について観察することができ、これによって目的としている全貌をある程度把握することができる。」⁽⁵⁾と、理論と実務を同等に認識し、両者の不可分を論証している。

また、リトルトンは両者の関係を「音楽における旋律とハーモニーの間に存在する相関関係を暗示する。妥当な理論に基礎をもたない実務は、旋律のない伴奏部と同様であり、実行可能であるが好ましくないものである。実際の応用をともしない理論は、伴奏部のない旋律と同様、それ自身は満足なものでありうるが、不完全であることは明瞭である。旋律はハーモニー的考慮によって調整され、ハーモニーは旋律的考慮によって調整されるのと全く同様に、理論と実務は理論的および実務的考慮によって調整される。」⁽⁶⁾と、理論と実務を旋律とハーモニーとにたとえている。つまり、旋律はハーモニーによって調整され、ハーモニーは旋律によってコーディネートされるからであろう。したがって、両者は完全に相互補完の関係にあるのである。

会計の研究方法に対して、マテシッチは「会計の本質は、その歴史的背景を勘案して考察するとき、もっとも明らかにされうる。したがって、われわれは、この分野の歴史的進化の側面や他の経済科学 (economic sciences) との関連性についても、配慮を怠らないでゆきたいと思っている。しかし、何と云っても、この研究の主な目的は、現存する多様な会計システムを包摂しうるような一般的な基礎を構築して、微視的な会計学 (micro-accounting) と巨視的な会計学 (macro-accounting) とを総合することにある。」⁽⁷⁾と、認識されている。このことに関しては、部分的にはヒックスなどによって、社会会計として研究されてきたが、やはり、会計は複式簿記を土台にして理論構成されるべきものであろう。しかしながら、会計を巨視的に集約し、その厚い抽象性のなかで論理を展開することは、知性や知識の普遍性や整合性および一慣性などにチャレンジすることになろう。つまり、会計固有の特殊性

が厚い抽象性のなかで埋没するので、本質的なものや、普遍性の高いもののみが残る可能性があるからである。だが、財務会計は、複式簿記の枠組のなかでしか存在し得ないのである。

会計の研究方法に対して、ヘンドリクセンは「会計理論の問題点を明らかにする最善の方法の1つは、その歴史的発展の検討から始めることである。このことは主として、アメリカ公認会計士協会やアメリカ会計学会やその他の団体の若干の公刊物を比較検討することによってなされてきている。」⁽⁸⁾と、理論における歴史的な発展過程を重視している。つまり、会計理論は主に歴史的な集積である会計慣習や会計経験を集約し、選別し、整合化する思考プロセスの論理体系である、という側面を有しているからである。これに対する会計実務は、技術・技法などの歴史的な経験照射によって事象を忠実に反映するもの、と考えられる。それゆえに、歴史的プロセスの中で獲得した実務は、有用性や実践性など種々なコンセプトが内包されていることになるのである。

また、理論は論理の客観性や一貫性および正当性などによって形成されることになる。その場合に、はじめて理論が実務をコントロールする整合力が与えられることになるのである。つまり、実務も長期的にみれば、論理の客観性や理論の普遍性などが確立された土台の上に基礎をおくことになるからである。ヘンドリクセンも「会計理論は、現行の会計実践を理解をするための基盤を提供するさいに、役立ちうるのである。」⁽⁹⁾と、捉えている。それゆえに、会計理論は実在世界の事象を忠実に反映し、さらに、先見的な現象を予測する能力を持たなければならないのである。

学問研究の目的に対して、チェンバースは「会計を対象とする学問的研究は、その研究が行われる理由と研究方法についての研究からまず出発するのが妥当といえよう。……学問研究の一般的な目的は、既存の知識の量をさらに増加させることにある。そのことによって、人々はもっと容易に人々を取りまく環境に適応することができるし、その環境が人々に及ぼす影響を最小

限に食い止める方法をもっと容易に探し求めることができる。」⁽¹⁰⁾と、学問研究の目的を明らかにしている。この考え方は、社会科学のみならず、自然科学などにも適用されうる普遍性を有していることになろう。

会計に対して別な視点からのアプローチをみてみよう。例えば、パッチロは「会計は表現の手段である。表示されるものは、経済的資料および経済的相互関係である。表現の形式は統計的要約の形式をとっている。経済的相互関係は法律や道徳的傾向によって支配される。学問として経済学、統計学および法律学は会計言語の決定要因である。」⁽¹¹⁾と、会計の言語手段説を提示している。しかしながら、例えば、経済学は国民経済における社会構造とその経済現象を研究対象とし、その本質や原理を解明するもっともベーシックな社会科学である。それに対して、会計は個別企業を対象とし、その経営活動のプロセスと結果を具体的に認識・測定するものである。

そのため、経済学が経済価値の質的側面を究明することに対して、会計学は価値の実態的側面を貨幣数値によって解明することになる。つまり、両者は価値の質量とその価値の変化の把握が学問の焦点になるのである。だが、会計は経済学、統計学、法学（商法・税法）などの確定要因を反映する表現手段でもあるので、会計言語説には合意することができる。なぜならば、会計は企業の言語といわれるように、経済学、統計学、法律学の確定要因のなかで、財務的側面をもつ事象や、その決定要因を計数的に伝達する表現能力を有するからである。

また、リトルトン⁽¹²⁾は理論用具説を提示している。理論用具説とは、「理論の本質また、一部分は、理論の用具によって解明される。なぜなら、用具のもつ職能によって、理論が作用する方法に対する端緒が得られるからである。的確な成果を示すことは、理論および実務の両者が理想とするところである。しかし、これらのもつ『的確性のための器具』は鋭角をもった鋼鉄でもなければ、精巧なゲージでもなく、理念、方法、洞察すなわち、頭脳的確性のための器具である。」⁽¹²⁾と、その内容を明らかにしている。この理論の用具は、

事象の本質や目的、特徴などを明確に説明するために用いられるものであろう。会計目的や目的適合性などの認識が、理論の用具によってより明確になり得るからである。

また、理論は過去の経験や教訓から、最善のものを現在と未来に提示する役割を有している。例えば、実務が現実の矛盾に直面した結果、それを解決するために新しい理論が生成されよう。そして、実務がさらに強い矛盾に直面して、それを解決するために理論が発展する可能性が生まれる。それゆえに、理論はその時代の大きなシステム、例えば、環境や制度・体制などに強く影響を受けることになるのである。さらに、実務が関心をもたざるを得ない会計上の諸現象や諸問題も、会計理論を形成する上で大きな影響を及ぼすことになるだろう。したがって、会計理論と会計実務は密接な相互補完の関係にあるのである。

会計の研究アプローチに対して、ユーは「すべての研究分野は、概して、事実上経験的であり、ある経験的研究分野は、説明と予測に関して実在世界の特定種類の現象（すなわち、全環境の一部面）を扱うものである。操作にあたって、各経験的研究分野は、その依拠する基盤を必要とし、また、その特定種類の事象を説明し予測しうる概念的枠組を必要とする。」⁽¹³⁾と、研究アプローチを規定している。会計の場合にも、実在世界の現象、つまり会計実務・実践を理論的に体系化することが研究分野となり得よう。さらに、会計を学問として認識するならば、知識の概念による構成、つまり理論の当為性によって構成されなければならないのである。

また、研究内容に対して、サルモンソンは「ある知識分野の理論を研究することは、その理論の基本的性格を探求し、理論の形式よりむしろ内容を取り扱い、基本となる概念、観念または自然の法則——それらの応用というよりむしろ——に焦点を合わせることである。また、実務はしばしば不完全であり、必ずしも論理的な理論の表現ではないので、真の理解というものは理論研究からのみ得られるのであろう。」⁽¹⁴⁾と、理論重視の考え方を示してい

る。理論は主に、理念や概念を対象とするものであるから、それらを究明する思考プロセスの論理と一貫性や客観性などによって構築されなければならないのである。

会計の目的に対して、AICPA では「財務会計と財務諸表の基本目的は財務諸表の利用者（特に所有主と債権者）が、経済的意思決定を行う上に有用な、企業に関する計数的財務情報を提供することである。この目的の中には、経営者が管理責任やその他の経営責任を果たす上で示した手腕を評価するに際して利用可能な情報を提供することも含まれている。これら諸目的の体系のうちにおいて、財務会計と財務諸表は、(1)財務会計情報の適正な内容を決定し(一般目的)、(2)財務会計情報を有効ならしめる特性を指摘する(質的目的)数多くの目的を有するのである。これらの目的は、一般に認められた会計原則を評価し、改善する手掛りを与えてくれる。」⁽¹⁵⁾と、規定している。

会計のゴールである財務諸表は、企業の利害関係者に会計情報を伝達する最も体系的で組織的な会計報告システムといえよう。では、「伝達」とは何であろうか。これも種々な考え方が可能になろう。例えば、ASOBATによると、伝達とは「会計活動という一連の鎖のなかの重要な一つの環である。伝達の重要性は情報自体の開発に比べ決して劣るものでないけれども、伝達のプロセスは情報の開発段階に依存し、そのつぎにこななければならない環である。」⁽¹⁶⁾と、認識されている。つまり、情報提供側が企業の利害関係者に情報を伝達する際に、その情報の潜在的な有用性が認識されるように、伝達のプロセスを開発しなければならない、ということであろう。

次に、財務諸表の役割として、FASB では「財務報告は、現在および将来の投資家、債権者その他の情報利用者が、合理的な投資、与信およびこれに類似する意思決定を行うにあたって有用な情報を提供しなければならない。情報は、経営および経済活動を正しく理解し、また適度な注意を払ってその情報を、研究しようとするものによって理解できるものでなければならない。」⁽¹⁷⁾と、その役割は情報利用者の合理的な意思決定のために、有用な情報

の提供であることを明らかにしている。

では、情報とはなんだろうか。これも大きなコンセプトに属するものであるで、種々な考え方が可能になろう。例えば、ベッドフォードは「情報とは、とるにふさわしい行動または受け容れるにふさわしい価値に関して、意思決定者がいだいている不確実性を減少させる力をもった製品である。メッセージによって減少することになる不確実性が大きければ大きいほど、提供される情報の量も多くなる。この必然的な結果として、不確実性が大きければ大きいほど、会計ディスクロージャーが情報を提供する機会も大きくなる。この意味で、情報の研究は、意思決定者が欲求を充足しようとしたり、あるいは目標を達成しようとして直面する、各種の不確実性についての研究をとまなう。」⁽¹⁸⁾と、情報は意思決定における不確実性の軽減であることを論証している。

一般的に、不確実性は意思決定を行う場合に、その決定の信頼性に大きな影響を及ぼすことになろう。つまり、意思決定の際に不確実性が大きければ大きいほど、多くの情報が与えられなければならない。反対に、情報としての信頼性が高い場合には、意思決定における情報は、それほど多くを必要としないことになるのである。では、なぜ不確実性が存在するのであろうか。まず、第1に意思決定者が意思決定に必要なすべての情報を収集することができないことである。第2に、当然なことであるが将来のことは未知数であるので、将来を正確に予測するには必然的に限界が伴うことである。それゆえに、将来の意思決定に対する不確実性は、ある程度は止むを得ないのである。第3に、経済現象は不確実性に満ちていることなどである。

次に、会計研究の枠組に対して、アンソニーは「どんな概念フレームワークも現実世界について著者が描く前提にもとづいているものである。このフレームワークでは、いくつかの前提が明確に述べられ、そして概念と前提との関係が明らかにされる。前提は最善の利用可能な証拠にもとづいた記述的な文言で表されている。概念は、このフレームワークでは、規範的文言で表

されている。すなわち、それらは財務諸表情報がどうであるべきかを述べる。概念は前提から演繹される。概念は前提とも概念相互間でも首尾一貫したものでなければならない。」⁽¹⁹⁾と、概念フレームワークの重要性を強調している。

では、概念フレームワークとは何であろうか。このことに関して、FASBでは「概念的枠組は、一貫した諸基準をもたらすことができ、かつ財務会計および財務諸表の性質、機能および限界を規定する、相互に関連した目的と基本概念 (Fundamentales) の脈絡ある体系、すなわち一種の「憲法」である。目的の方は、会計のめざす目標を明らかにするのに対して、基本概念の方は、会計の根底にある概念、つまり、報告されるべき事象の選択、その事象の測定、さらにはその測定の結果を要約して利害関係者に伝達する手段を導き出す概念である。」⁽²⁰⁾と、規定している。すなわち、概念フレームワークは、会計においては憲法に相当するものである。したがって、会計のあらゆる基本価値が内在され、表現されうるものでなければならない。そのため、概念フレームワークを研究することは、会計そのものの価値体系を研究することにつながるのである。

だが、会計を研究する際にスターリングは、いみじくも「問題によっては、特定の思考の枠組が、主題の本質を誤り捉えているために、その枠組のなかでいくら厳密な観察や厳密な思考を繰り返しても、それを解決できないということがよくある。その解決には発想の転換を図る必要がある。従来、会計の領域では、主題の本質を誤り捉えてきていると筆者は信じている。会計の領域では、——会計の定義——という最も広い問題にかかわるそもそもの出発点において、主題について誤った捉え方をしているのである。」⁽²¹⁾と、厳しく批判している。

このことは、会計が科学ではなく技術であると考えられていることに対する反論であろう。そして、「会計が技術であるのは、それをそのように定義するからにはほかならない。……会計については本来非科学的であるものなぞ

はなにもない。非科学的であったのは、会計への接近法である。会計においても科学的な接近法を採ることができる。」⁽²²⁾と、会計は技術的にではなく、科学的に接近(研究)すべきであることを強く要請しているのである。

しかしながら、例えば、G.O.メイは「会計は技術である。それは科学ではない。しかし広範で多様な有用性をもつ技術なのである。」⁽²³⁾と、会計の技術性を強く主張しているのである。さらに、メイは「会計のルールが論理よりもむしろ経験の産物であることは、法律のルールにおけるよりも、いつそう顕著である。」⁽²⁴⁾と、会計における経験の重要性を強調している。会計において、その研究アプローチに対してペイトン・リトルトンやスターリングのように、理論や論理を重視する考え方と、メイやSHM会計原則のように技術や経験あるいは慣習を重視する考え方が存在している。会計研究にとっては、どちらも妥当であり、正当なものであると、考えなければならないものであろう。それこそが、成熟した会計研究の在り方になり得ると、筆者は確信したのである。そして、両研究法は完全に補完し合って、会計上の諸問題を解決し、解釈していくことが最もベストな方法である、と考えるのである。会計は理論科学であるのか経験科学であるのか、という二者択一な選択は、成熟した会計のあり様に反することになるのではなかろうか。

二 会計情報の認識

会計情報とは何であろうか。また会計情報は、どのように認識したらよいのであろうか。このことは大きなコンセプトにつながるので種々な考え方が可能になろう。一般的には、情報利用者の意思決定に役立つ適確で有用な専門的な知識体系と、捉えられている。これを狭義に捉えれば、複式簿記の原理・機構に基づいて作成された財務諸表が代表的な会計情報ということになろう。これを広義に解釈すると、特定目的の情報利用者の意思決定に役立つ情報が、その基本的な役割とされている。

そして、情報利用者のために可能なかぎり、的確な情報を提供し、制度会計と密接に連動させながら機能することになるのである。しかしながら、広義の会計情報は、各種の枠組みの中で会計事象を認識・測定し、それらを不特定多数の利害関係者に均等の情報を提供する財務会計とは、基本的に異なる側面を有している。つまり、広義の会計情報の理論は体系的な原価主義を否定し、費用・収益の期間的対応による利益決定も部分的にしか採用されず、意思決定に役立つ有用な情報という論理のみで、シュマーレンバッハ以来の原価配分論をも否定することに、つながっているのである。

この点に関連して、ベッドフォードは「会計は、ひとつのプロセスとして、あるいは開示される情報という観点から検討されよう。会計をひとつのプロセスとして取り扱うためには、会計機能の遂行にあたって用いられる諸技法の分析が必要である。会計をひとつのプロセスとして規定すると、それは、創出される情報内容から切り離して考察され、あらゆる状況に広く適用されうることになろう。他方、会計を特定種類の情報を開示する責任という立場からみると、それは、主として、開示される情報内容に係わり合いをもつことになる。」⁽²⁵⁾と、認識されている。

つまり、会計を1つのプロセスとしてみる場合に、その中で得られた情報は、あらゆる状況に広く適用されることになるのである。そして、特定種類の問題を追求することによって得られる情報とは区別して認識されなければならない。このことは、大きな流れとして財務会計と情報会計とに区別されることに、つながっていくのである。そこで、情報会計は主に特定問題を追求することによって、特定問題に内在するのであろう不確実性をクリアーし、それらの内容を出来得るかぎり明らかにすることに、その役割があるのである。

では、情報とは何であろうか。例えば、チェンバースは「情報とは、新たに理解されたものを意味する。その構成要素は対象かもしれないし、また対象についての陳述かもしれない。しかし、選択との関係でこれを用いる場合

には、情報は新たに理解されたもののどれにもあてはまるというわけのものではない。この場合の情報は、選択が行われる状況にかかわりをもつ記号または信号をさす。特定の種類の情報処理組織との関係でこれを用いる場合には、情報の構成要素はさらに限られてくる。」⁽²⁶⁾と、情報記号説を論証している。

つまり、情報を物理的なプロセスとして捉えた場合に、記号または信号は、特定の発信者から受信者へと回路を通して情報が伝達される。このプロセスは会計の場合に一連の会計行為とその結果（会計報告書）であり、記号または信号は、それらの行為および結果がもたらす属性の表現と考えられる。そして回路とは、それらの行為にかかわるすべての記録・計算・表示と、その結果の伝達プロセス全体を意味することになるのである。しかしながら、特定の状況のもとでは、発信者、受信者ともに特定の影響を与える有用な情報が存在することがある。すなわち、多くの情報の選択のなかから、それらもつ豊富な経験能力と蓄積された知識体系とによって、論理的に情報が特定化されるような場合である。このような情報は価値が高いのである。

FASBでは「財務報告によって提供される情報は、基本的に財務的性質を有している。すなわち、それは一般に貨幣単位で数量化され、かつ表現される。財務諸表に正式に記載されるべき情報は、貨幣単位で数量化できるものでなければならない。その他の情報は財務諸表（注記を含む）またはその他の手段によって開示されうるが、財務諸表は経済的事項および事象を表現する数値の加減乗除を伴い、そのために共通の公分母を必要としている。」⁽²⁷⁾と、財務諸表の公分母である貨幣額評価を規定している。

つまり、会計学そのものが企業の経営活動を対象とし、種々な経済・経営現象に内在する各種の会計事象を貨幣額によって認識・測定し、その原理や法則を体系的に抽出し、その理論を科学的に解明するものであろう。また、「会計は、かくあらなければならない」という先見命題を設定し、この命題から演繹的に会計規範や会計の当為性を集約し、それらに基づいて理論形成

するものである。すなわち、企業の経営活動のすべてが貨幣額で記録・計算され、分類・表示されることになるのである。それゆえに、貨幣額評価は会計の大きな前提の1つになるのである。

では、なにゆえに会計情報は貨幣額によらなければならないのであろうか。つまり、本来的に同質性をもたない資産・負債・資本あるいは費用・収益などの概念を統一的に認識・測定するためには、貨幣額という客観的で共通な価値基盤をもったものによるしか、他に方法がないからである。この会計の前提によって、損益計算書は費用と収益が努力と成果の計数的情報として認識されることになる。そして、これらを区分表示した損益計算書は、支払われた犠牲とその成果を貨幣額で示した経営成績の総合的な情報ということになるのである。

一方、貸借対照表は、企業に所属する資産や負債・資本という異質の有り高を、貨幣額で統一的に表現することになる。このように、質の異なったすべての財貨や役務などを統一的・客観的に集約するためには、また経営活動のすべての結果を把握するためには、この前提が確立されていなければならないのである。もし、この前提に替わり得るものを捜すとするならば、数量、重量、容積や時間、キロ数などの物量的表現にならざるを得ないであろう。しかし、建物1棟、機会10台、商品100袋などのような物量表現では、会計情報として何らの意味をもたないことになるのである。それゆえに、貨幣額によって行うことが、会計の実態的な面からみても、また会計の基本的な在り方からみても会計の公分母とならざるを得ないのである。

次に、外部利用者のための会計情報については、1966年に公表された「ASOBAT」の刊行を契機として広く議論が展開されることになった。つまり、情報利用の多元化と企業に対する社会的ニーズとともに確立されてきたのである。そして、このことは、企業自体の社会的な在り方や、それに伴う会計目的の在り方なども常に社会的なコンセンサスの中で捉えなければならないという状況が、すでに存在していたことになるのである。

ASOBAT の考え方は「会計情報は財産管理について報告するための重要な手段であると同時に、外部利用者が行動する場合の不確実性を軽減するための主要な手段でもある。……会計情報にもとづく意思決定はほとんどある種の予測をふくんでいる。将来の利益、負債の支払能力および現実的な経営効率の予測などがその一般的な例である。」⁽²⁸⁾ と、会計情報による意思決定の予測について鋭い見方を示している。また、「さまざまな利用者の利用目的に適合する報告を作成するにあたって、会計情報のあらゆる異なった利用者の要求を詳細に知ることは必要ではない。ある種類の情報は多くの意思決定のために適合しているからである。」⁽²⁹⁾ と、会計情報の多元的な有用性を指摘している。

さらに、「現行の会計実務に満足できない証拠がたくさんある。そのおもな批判は、歴史的原価が将来の利益、支払能力または全般的経営効率の予測の基礎としては不十分なことに関係をもつ。われわれは、歴史的原価による情報はある目的には適合するとしても、あらゆる目的には十分でない、ということのみとめなければならない。したがって、われわれは歴史的原価による情報とともに時価による情報をも報告することを勧告する。」⁽³⁰⁾ と、原価のみではなく時価によることも提示している。

そして、「多元的評価による情報、とりわけ歴史的原価と時価とによる情報を提供せよという勧告に加えて、さらにつぎのことを勧告する。」として、次の6項目を呈示している。⁽³¹⁾

1. (第2章にあげた諸基準に適合するならば) 未履行の契約を広範囲に認識すること。
2. 企業合併の会計処理としては、目的適合性が大きいという理由で、「持分のプーリング」概念に対する「譲受」を採用すること。
3. 発見価値および自然増加を広範囲に認識すること。
4. 利用目的に適合する場合には繰延所得税を認識すること。
5. 減価償却と陳腐化については、現行の会計実務よりも正確に反映する

手続を採用すること。

6. (試験研究費や開発費のように)将来の利益をもたらすために支出した費用は、将来の利益が測定できる場合には資本化すること。

これらの勧告について、個々の例示については疑問を呈することができるか、1966年にこれだけ大胆な具体例を示したことに対して、その構想力の豊かさや斬新さに感嘆せざるを得ない。それゆえに、もはや、会計情報におけるディスクロージャー概念は企業の受託責任や社会的責任の遂行のみでなく、企業経営の在り方や企業会計の方向性まで、包括されることになるのである。そのため、開かれた会計情報の提供は情報利用者にとっては非常に重要なものとなる。正確な情報収集がなければ、不確実な状況のもとで意思決定が行われなければならないからである。

企業の当事者たちは多くの重要な経済・経営事象や会計事象について、発生の都度それらを知ることができよう。しかし、外部利用者はそれぞれ異なった関心を持つ異なったグループであるから、会計情報の把握は十分ではないのである。そのため、外部利用者に対する情報開示は、企業環境や企業の在り方あるいは会計目的に照らしてみても、必然性を有することになるのである。したがって、ディスクロージャー概念は、市場経済機構の発展などによって時代が要請している、と考えられるのである。

そこで、具体的に外部利用者とは、どのようなグループが存在しているであろうか。企業は種々な外部の利害関係者と継続的な取引関係を構成しているため、外部の利害関係者はきわめて多数存在していることになる。このことは、パッチロが指摘するように「多くの社会の階層は、彼らの相対的地位を決定し、その権利および利害関係を判断し、また行動するための最新の情報を必要とする。」⁽³²⁾ ことに関連するのである。そして、外部グループは財務諸表などの会計報告書を、どのように受けとめているであろうか。企業が財務諸表を通して経営実態を伝達すべき利害関係者は、株主グループがあり、経営執行グループ（これは利害関係者というよりも当事者である）が

あり、従業員グループがあり、また各種の債権者グループおよび種々な得意先グループなどが存在する。さらに、監督官庁や地域社会の人々および消費者のグループなども含まれるのである。

この点に関連して、グレイ・オーエン・マンダースは「企業社会報告にとって中心となる利害関係者は通常、以下のように識別されている。地域社会、従業員、消費者／顧客、このアプローチには問題と限界があるが、以下で論点や利害関係者の分析のための「最も近似的な」フレームワークである。」⁽³³⁾と、地域社会、従業員、消費者の3者が指摘されている。そして、地域社会に対して、「このグループは組織と物理的に近接しているという理由から、組織の活動によって社会的ならびに環境的に影響を受けるすべての人々から構成されている。」⁽³⁴⁾と、論証している。

地域社会においては、大規模企業になればなるほど、その地域社会の相当多くの人々に対して、何らかの形で影響を与えているケースが多々存在する。例えば、大規模企業の従業員やその家族、資本的結合関係にある企業の従業員やその家族、および下請、孫請企業や大口の仕入先、ならびに大口の得意先などの従業員やその家族などを含めると、地域社会の多くの人々が、経済的にも社会的にも、その大規模企業に係わりをもっていることになろう。これらの地域社会の人々にとっては、その大規模企業の経済的および社会的な影響力はきわめて大きなものがある。しかしながら、その財務的実態は企業が発表する財務諸表でのみしか知ることができないのである。

また、従業員に対して、グレイ他は「従業員は全体として地域社会の一員であるが、従業員としての関心は広義の地域社会の関心事である社会問題・環境問題一般などは区別する必要がある。従業員の関心はおそらく大きく分けて二つある。すなわち、労働条件と雇用の保障である。……従業員は労働条件を管轄している法的規則を超えてアカウントビリティを正当化できるのであり、われわれの社会を管轄する株主の立法フレームワークの範囲内の最も権力を有するグループとして自認すべきであることを意味してい

る。」⁽³⁵⁾ と、論証している。

一般的に、従業員グループは、自己を代表する労働組合を通して、労働条件や雇用条件ならびにベースアップなどの前提条件となる企業の収益性や利益などに関心をもつことになろう。そして、それらによって、企業の支払能力などが判断されることになるのである。しかし、労働組合や従業員は彼らが望んでいるほどには情報が得られないのが実情であろう。この点、グレイ他は「Drucker (1980) が指摘しているように、イギリスやアメリカにおいて、従業員は年金基金のみをもってしても全株式資本のほぼ三分の一を所有している。」⁽³⁶⁾ と、その実態が明らかにされている。それゆえに、従業員の立場や発言力などは、もっと認められなければならないのである。

消費者グループに対して、グレイ他は「消費者は地理的に定義されない利害関係者の主たるものである。その生活は、以下の点で影響を受けている。広告・マーケティングならびに販売術（おそらく不必要であり、不適当な需要を促進すること） ●可能な選択 ●製品の質、価格や製品の寿命 上述のような消費者が影響を受ける生活の局面の多くは、法律（ならびに法律に準ずるもの）により管轄されている（例えば、動産売買法、公正取引委員会や広告基準委員会によってである）。」⁽³⁷⁾ と、消費者は広告やマーケティング、および製品の質や価格などに影響されることを指摘している。

たしかに、消費者グループも企業と密接な利害関係を構成していることになる。つまり、食料品、衣料品などの生活必需品の消費に関しては、消費者はその企業の経営実態を知る必要性があろう。なぜなら、価格やサービスあるいは品質などが適正であるか否かは、企業が発表する財務諸表によって判断するしか他に方法がないからである。とくに、電気・ガスおよび交通・通信などの公益的企業は、その社会的責任からも、より多面的な会計情報の開示が要請されることになろう。つまり、これらの会計情報は体系的で組織的な公表会計報告書である財務諸表によるしか他に方法がないのである。

その他に、債権者グループは、銀行、保険会社、仕入先、下請企業および

社債権者などであるが、このグループは短期または長期債権を含めて、その安全性と返済能力に関心をよせることになろう。すなわち、企業が債務返済のために、どの程度の資産能力があり、その資産の種類や担保能力および他の債務の有無などに関心をもちことになるからである。また、得意先グループは、その企業の将来性や契約履行の能力などが、どの程度まで存在しているのか、その度合などを判断するための基礎資料として財務諸表を分析することになろう。そのため、企業が発表する財務諸表は各種の得意先にとって、きわめて重要な判断資料となるのである。

そして、株主グループは、自己の投資に対する収益性や安全性に強い関心を持つことになろう。それゆえに、財務諸表の諸項目のなかでも、売上高や純利益および配当などに関心をよせることになるのである。経営執行グループは、株主に対する受託責任や社会的責任などを適正に果たしているか否か。また、この1年間の経営活動で、どの程度の収益性や経営成績などの業績を、アップさせることができたか否かに強い関心をよせることになろう。さらに、経営者が企業の経営方針や各種の経営計画などを設定する際に、財務諸表の数字を基礎データとして実際に応用することになるのである。

したがって、企業は、これらの利害関係者に企業実体を真実・明瞭に表示・伝達しなければならないのである。それによって、企業はその社会的責任を果たすことになるのである。では、企業の社会的責任とは何であろうか。これも大きなコンセプトに属するものであるから、種々な考え方が成り立つであろう。例えば、企業がその経営活動を通して、年間の企業努力とその成果を財務諸表に正確に反映し、利益があれば株主に配当を、国に税金を、そして役員・従業員に賞与を支払うことになる。このことは、すでに社会的責任を果たしていることになるのである。つまり、経済社会において、企業が各種の計画を制定し、それにもとづいて人を雇用し、生産活動や販売活動などを行い、消費者に商品や製品を提供し、国には法人税などを支払い、従業員には給料を下請企業などには代金を支払うということは、十分にその社会的

責任を果たしてきていることになるのである。

この点に関して、アンダーソン Jr は、「社会的責任は2つの主な関係者、すなわち、企業と社会（ステイクホルダー）にかかわる問題である。それは、3つの主な責任分野を含んでいる。つまり、法律要件（法律を守ること）であり、道徳的・倫理的基準を設定したり、またそれに従うこと。そして慈善的寄付である。簡潔に定義すると、社会的責任とは、企業と社会（ステイクホルダー）の双方を含む総体としての福祉を守り、そして改善する適切な法的・道徳・倫理的・慈善的行為をなす義務のことである。したがって、これらのすべてが、当事者の経済的な構造や能力の範囲内で当然なし遂げられなければならないのである。」⁽³⁸⁾と、論証している。

つまり、この概念の本質がステイクホルダ(企業をとりまくあらゆる社会)によって規定されているのである。社会的責任をステイクホルダーに関連して捉える考え方は新しい見解であり、合理的な見方であると、筆者は合意することができるのである。つまり、企業は社会的環境のなかでしか生存できないのであるから、けっしてロビンソンクルーソー的な生き方になってはならない。この視点から、企業のすべての発信や受信がなされなければならないのである。また、企業は社会的な制度の1つなのであるから、この視点から企業の権利・義務などすべての発想がなされなければならないのである。

三 会計における客観性の認識

社会科学において、客観性の確立はもっとも基本的な前提であり、ベーシックな命題でもらある。では、客観性とは何であろうか。例えば、この宇宙は客観的な物体から成り立っている、といわれている。その物体は、そこに存在している人間や、また他の生物とも直接には関わりのない独自の属性を有している。よって、人々は、この物体をカテゴリーや概念によって理解しているのに過ぎないのである。それゆえ、人間は物体と切り離して存在してい

ることを観念上、理解し得るのである。そのため、人間はこの物体から客観的な存在である、と認識されるのである。そして、人間は長い歴史的な時間をかけて客観的な知識をこの物体から獲得し、その客観的な知識のみが本当の意味での知恵や知性につながる、と認識されている。

また、客観的であるということは、一面で合理的な理解が可能であることにもなろう。つまり、我々は客観的であることによって外界の事象や現象を合理的に理解し、恣意性や先入観を乗り越えることができるのである。ただし、芸術の分野、例えば、絵画や音楽、詩などは合理性や客観性を超越した部分が存在する。これらのものは、人間の感情や直観に訴えるものであろう。つまり、これらのものは理性よりも想像力や感覚に訴えるからである。したがって、芸術の分野ではオリジナリティや独自性という意味で、主観主義が基本命題となるのである。つまり、芸術を愛する豊かな感性や感受性などと、客観性とは、二律背反的なものにならざるを得ないのである。なお、自然科学は殆ど客観主義の立場にあるとみてよいであろう。しかしながら、主観と客観は根底のところでは相対的なものであろう。つまり、コペルニクス的な転回によって主観を客観に依拠せしめ、客観は多くの主観および直観の抽象性が集約され整合されたもの、と認識されるからである。

では、会計における客観性 (Objectivity) とは何であろうか。このこともコンセプトにかかわるものなので、種々な考え方が成り立つであろう。そこで筆者は、会計における客観性とは、会計が行為を行うに当たって、正確な会計帳簿により、検証可能な会計証拠に基づき、適切な計算過程によって、第三者的に会計事象を認識・測定し、表示・伝達するという一連の総合的な行為へのアプローチであり、プロセスでもあると認識したい。そこで、会計における客観性は、理念としての客観性と行為としての客観性とに分けることができるのである。

理念としての客観性は、主に会計命題などにおける当為性などの問題が対象となる。行為としての客観性は、複式簿記の原理・機構を土台として、ま

た各種の会計基準に準拠して、会計手続や会計処理が行われることなど、すべてが含まれることになるのである。その前提的な要件としては、堅実健全な会計構造とフレームワークを有していなければならない、という問題も内包されている。つまり、会計報告の作成過程や表示過程において、個人的な主観性や恣意性が容易に入らないように、堅固な構造と体系を有していなければならないのである。

これに関連して、パッチロは「客観性の原則は証拠の客観性と観点の客観性という2つの相互に関連した領域において意味をもっている。後者はそれと限ったことではない通常、監査人の独立性に関連がある。……客観性は勘定に記録され、終局的には財務諸表および付属報告書に要約された形で現れている情報の起源に重点をおいている。会計情報および事実が契約上のあるいはその他の独立した証拠によって検証可能であり、しかもその作成について個人的偏見がなくなったときにはそういった会計資料は客観的であるといわれる。」⁽³⁹⁾と、認識されている。つまり、客観性は独立の証拠などによる検証と、また個人的偏見のない公正な会計資料に基づくことになるのである。

この点に関して、ペイトン・リトルトンは「検証力ある客観的な証拠は、会計の重要な要素となり、信頼しうる情報を提供するという会計の機能を正當に遂行するうえに必要な附属物となった。」⁽⁴⁰⁾と、検証力のある客観的な証拠の重要性を指摘している。つまり、客観性は会計の認識過程や測定過程のみではなく、それ以前の証拠の段階にも存在していなければならない、ということである。それゆえに、客観性は、多くの資料や証拠が要請され、それらの上に確立されるものである。さらに、認識・測定ということを考えた場合に、多くの項目が多くの公正な資料によって裏付けられていなければ、その客観性のグレードは高いものにならないのである。

ムーニッツは、さらに具体的、技術的に「資産および負債における諸変動ならびに（もしあれば）これと関連して、収益・費用・留保利益およびその他類似の諸項目が受ける諸影響は、それらの諸変動ならびに諸影響が、客観

的条件で測定され得る時点より早期に、勘定への正式な認識が与えられるべきではない。」⁽⁴¹⁾と、規定している。つまり、会計測定における客観性は、会計記録の合理的な証拠などによって裏付けられていなければならないし、それ以前に勘定に記録してはならないということであろう。

また、ムーニッツは「経済的資源の状態とその変動を反映する諸報告を提示するためには、異なった時点におけるそれら経済的資源の大小についての測定が必要である。これらの測定は、変動の額と変動発生の時期との両者を確定するために必須のものであり、かつ、それらは、良好に決定された単位にもとづいてなされなければならない。これらの測定は、測定を行う十分な能力を有する人々によって行われねばならず、また信頼可能にして、かつ検証を受けるべき証拠にもとづかなければならない。」⁽⁴²⁾と、規定している。つまり、客観性は会計証拠のみではなく、測定を行う人々の専門能力にも依存することにもなるのである。また、実際の測定も経営者や会計担当者の判断にゆだねられるケースが多いのである。

これらの点を具体的に考えてみよう。例えば、有形固定資産の減価償却の問題（耐用年数や残存価額の見積）や貸倒損失の見積計上の問題、さらに、ある支出を資本的支出とするか収益的支出にするかの認識の問題など多くのケースが存在する。これらは、会計担当者の判断にゆだねられるケースが多いので、ときには会計上の客観性がスポイルされることもあり得るのである。また、各種の引当金の借方科目などは、見積りによるケースが多いのである。

さらに、「記録と慣習と判断の総合的な表現」といわれる財務諸表には、厳密な意味での客観性は存在し得ないことになるのである。しかしながら、このような場合でも信頼しうる検証可能な証拠にもとづいて作成されたものであれば、客観性は一応キープされていることになるのである。もし、キープされていないとするならば、財務諸表の存在そのものが意味をもたないことになるからである。

そこで、FASBによると、「検証とは合意を意味する。検証可能性は、ある

特定の現象に関する多くの独立した測定値の分散状況を考察することにより測定することができる。測定値がある範囲に集中する公算が大きくなければ、その現象の測定値として用いられる数値の検証可能性は大きくなる。⁽⁴³⁾と、測定による検証可能性の内容を規定している。しかし、この検証のデメリットは、用いられた測定方法の的確性が保証されていないことであり、また測定値の適正性も証明されていないことである。

したがって、会計測定における客観性は、証拠の検証可能性の認識にゆきつくことになるのである。そこで、ペイトン・リトルトンは、「証拠(evidence)は送り状および伝票以上の何者かであろうし、客観性(objectiveness)ということにもさまざまな程度が考えられるから。検証する(to verify)ということは、真実を打ちたてること、事実の正確さを試査すること、ある主張を実質づけることを意味する。証拠(evidence)とは、真実を確かめ証明を行う手段である。」⁽⁴⁴⁾と、論証している。

そして、さらに「ここにいう客観的(objective)とは、事実を個人的な偏見から乱すことなしに表現することを指している。すなわち、心理状態、希望、偽瞞や作為などの個人誤差が結果に影響をおよぼすことを示唆する主観的(subjective)という言葉と対照的なものである。客観的な証拠(objective evidence)とは、それゆえ、非個人的でその当事者の根拠なき意見または希望と対照的に、もっとも関係の深い当事者にとって外的な証拠である。」⁽⁴⁵⁾と、明確に論証している。つまり、検証力のある客観的な証拠とは、会計における不確実性を軽減するための基礎を提供し、証明力のある記録や数字などによる具体的なデータに基づいて、会計のもっともベーシックな在り様を追求するもの、と筆者は捉えたい。もし、会計が検証力のある客観的な証拠に基づかなければ、その会計は学問・科学として成立し得ないことになるからである。

では次に、会計における客観性の具体的な条件とは、どのようなものであろうか。これも人それぞれによって異なるが、筆者は次のように捉えたい。

第1に、前述のように、個人的な主観性や恣意性が入らないことである。これは当然のことであろう。第2に、市場取引は経済価値をもった物財の交換であるので、価値の交換が当事者間の公正な取引の結果であることが必要になる。不正な取引は交換の対象にはならないのである。第3に、この交換取引は貨幣額によって測定できるものでなければならないのである。これは物量的表現法をとらない現行会計の大前提である。第4に、会計証拠などが独立の専門家によって検証され、証明されたものでなければならない。第三者、つまり公認会計などによって妥当な証拠と認められなければならないのである。

一般的な商取引の場合には、このような要件は当然に充足されていることになろう。また、資産などが譲渡されたような場合には、公正な市場価額と同額で評価されたならば、客観性は維持されることになろう。だが、その資産に公正な市場価額が存在しない場合には、市場価額にもっともちかい価額で評価されることになるが、これでも一応の客観性は達成されることになろう。つまり、客観性という概念は真実性の概念などと同じように、全てに絶対性を要求することは不可能であるからである。そこで、会計においては相対的な客観性を追求せざるを得ない。このことは会計のみではなく、理論科学の1部を除いて社会科学全般に当てはまることになるのである。つまり、社会科学の中心テーマである社会現象や人間行動には不確実性が多く絶対事象は殆ど存在し得ないからである。ここに社会科学は自然科学などとは異なり、相対事象の究明にならざるを得ないのである。

客観性の意味合について、ムーニッツは「この公準をさらに明確化するために、二つの解説が用意してある。第1に、この客観的な用語は、ここでは偏見のないこと、すなわち他の有能な調査人によって検証を受くべきことを意味するべく用いられているのである。かかる用語法においては、過去において完遂された事象と同時に、見積りや予測も客観的たり得るのである。第2に、客観性に関するこの命令は、財務諸表への注記の使用または勘定自

体には属さない諸要素を示すべきその他の手段を排除するものではないのである。」⁽⁴⁶⁾と、規定している。

すなわち、客観性には偏見がないことが要請されている。つまり、有能な専門家による検証が前提とされているのである。また、このプロセスを経れば、見積りや推測も客観的なものになり得ると、認識されているのである。さらに、財務諸表における注記や脚注によっても、ある程度の客観性はカバーされることになるのである。つまり、注記や脚注などの補完的な方法によっても、部分的に客観性はサポートされることになるのである。他方、実質的な方法として、マテシッチは「資産や負債における変動は、収益・費用・留保利益などに及ぼす影響をも含めて、それらが客観的に測定される時点にいたらないかぎり、勘定面で正式に認識されてはならない。」⁽⁴⁷⁾と、ムーニッツと同じように資産や負債などは、客観的に測定される前に勘定に記録してはならないことを指摘している。それゆえに、このことは、会計の客観性にとって非常に重要なことになるのである。

そこで、井尻教授は「むしろ客観性というものは、当該対象物を知覚する人々の間の意見の合致 (consensus) として定義したほうが、はるかに実務的になるとおもわれる。つまり、ある部屋のなかに存在する椅子の数は、外的実体のなかに実際に椅子がその数だけあるから客観的なのではなく、その部屋に n 個の椅子があるという命題に人々が同意するからこそ、客観的なのだと考えるのである。しかし、われわれは、客観性がこうあるべしとっているのではなく、主観を通さなければ外的実体の存在も認識しえないという人間の制約から、客観性をこういう形でしか定義しえない点を強調したいのである。」⁽⁴⁸⁾と、きわめて論理的に論証している。

そして、さらに「この意味で測定の客観度は、分数、標準偏差、あるいはは分数係数 (標準偏差を平均値で除したもの) など、ちらばりの度合いにかんするなんらかの統計的係数によって表現できるであろう。その係数は、同一対象物がある一組の測定者が測定した場合に出てくる数々の測定値をもとに

計算される。もっとも、その測定が完全に客観的であれば、そのちらばりはゼロとなり、すべての測定者が同じ数字をつくりだすことになる。測定が客観的でなくなればなるほど、ちらばりの程度は大きくなる。」⁽⁴⁹⁾と、論証している。井尻教授の特徴は、自然科学者のように適確な例をあげ、適正で精緻な論理を展開することである。

では、客観性の概念は、どのように集約されるのであろうか。会計や会計理論が社会的に公正妥当と認められた会計慣習や会計経験にもとづいて形成されたものであるかぎり、その慣習や経験の集約は一応客観的なものと認識されよう。しかしながら、すべての概念は究極的には、主観的な意思の集約であるという考え方も成り立つのである。この考え方に立てば、客観的な概念というものは存在し得ないことになるのである。

だが、個々の意見の合理的な集約によって、意見テーマである概念は抽象化の過程のなかで、意見テーマが一定のプロセスを経て客観化され得る可能性が生ずるのである。つまり、このことは、集約概念が抽象化されることによって、ある程度の客観的概念に変わり得るということである。そして、このプロセスを十分に経ることによって、最終的には客観性が確立されることになるのである。このことは、客観性の概念のみではなく、正義とか権力というような抽象概念も、これと同じように集約されていることになるのである。

次に、会計行為や会計活動の客観性は、継続性によって裏付けられていなければならないのである。すなわち、継続性の原則によって検証され、実証された会計事象であれば、客観性は一応キープされていることになるのである。つまり、特定の会計手続・会計処理が一貫して採用され、また各種の会計基準に準拠して資料が整理されたものであれば、その会計行為・会計活動には客観性があり、検証可能なものとして認識されよう。さらに、継続性を採用することによって、ある程度の恣意的な計算手続であっても、連続適用によって、客観的な計算手続に変わりうるのである。つまり、継続性の概念

は、会計の全プロセスにおける抽象概念を、ある程度財務諸表に反映することが可能になるからである。

そこで、継続性の原則の理論的背景は、同一会計手続および処理の連続適用にあるのである。すなわち、一般に認められた会計処理の原則および手続が複数以上存在するときは、そのどれを採用するかは、企業の判断にゆだねられている。しかし、一度、採用した方法は次年度以降において継続適用になるので、次年度以降の損益の金額が恣意的に操作される可能性は、きわめて小さくなる。このことによって、相対的な意味での期間損益計算が正確なものとなり、実質的な意味での客観性が高められることになるのである。

では、客観性の概念には、どの程度の弾力性が認められるのであろうか。弾力性という概念は、重要性などの概念と同じように、会計実務・実践の側からの強い要請によるものである。例えば、アメリカにおいても会計は、過去の取引結果を記録・計算するものにすぎないとか、単にそれらを表示・伝達するものにすぎない、という認識がいまだに存在している。このような状況のなかで、客観性はもっと弾力的に解釈されてしかるべきである、といった見解が生じてくるのである。したがって、弾力性概念を内包した客観性概念的な確な認識は、相当に難しいものがある。それゆえ、弾力性概念は、すべて排除するのではなく、その認識はケース・バイ・ケースによって判断するしか方法がないであろう。これらのことは、会計には、実務・実践が背後にあるので、弾力性を強く主張する考え方や土壌が根強く存在しているのである。しかしながら、会計は一面で学問であり、科学であらなければならないので、弾力性のような概念を無制限に認めるわけにはいかないのである。ここでも、会計の理論性と実践性との適正なコーディネートが要請されるのである。

さらに、客観性概念の多様性を認識する上で、有用性概念との関係が大きな問題の1つになろう。つまり、有用性を増幅するためには、ある程度の客観性が小さくなくても止むを得ない、という認識がアメリカなどでは存在し

ている。では、有用性とは何であろうか。これも種々な考え方があるが、例えば、ダインツァーは「交換ということの背景にある本質的な活動は、有用性の創造であり、要求や要望を満足させる財の質的特質性である。」⁽⁵⁰⁾と、有用性の構造的な概念を規定する。さらに、「有用性の創造は継続的に行われるものであり、歴史的な背景と将来の両方に依存している。」⁽⁵¹⁾と、その歴史的な重要性を指摘している。このような考え方が、アメリカにおけるプラグマティズム思考に合致して、会計における有用性の概念は広く確立されるに至っているのである。

しこうして、客観性と有用性とは密接な関係にあると、筆者は考えるのである。つまり、このことは、会計が有用であるか否かという問題も重要であるが、客観性は会計の学問としての基盤が成立するか否かの基本的な問題につながっているのである。なぜなら、会計の有用性の重要さは一般に広く認識されているが、会計の客観性は会計構造そのものを規定するので、さらに重視されなければならないのである。その意味で、会計が学問として存続するためには、両者の確立が強く要請されるのである。

では、一般的に客観性と同じような意味合いで使用されている信頼性、正確性、确实性、一貫性などは、会計においては、どのようなニュアンスで用いられているのであろうか。ここで簡単に整理しておきたい。まず、信頼性とは何であろうか。FASBによると「信頼性は、确实性や正確性を意味しない。実際、これらの特質が存在しないのに、存在しているかのように主張するとしたら、それは信頼性を否定することになる。時には、見積りの値が分布しうる範囲を示す方が、単一の（一点に絞った）見積りよりも、信頼できる形で情報を伝えることができる場合がある。」⁽⁵²⁾と、規定している。つまり、一点に絞った見積りよりも、見積りの分布した範囲を示した方が信頼性は高いということになるのである。

正確性の概念は、アンソニーによると「不可欠と言えないもうひとつの属性は正確性である。いかなる測定（計算と区別されたものとしての）も絶対

的に正確ではない。それにもかかわらず、測定過程は、たとえばそれがやや大まかな近似値を提供しても、妥当でありうる。サンプルによる測定のすべては概算であるが、しかしサンプルにもとづいた対象の配列が真実の順番である見込みがあるかぎり、対象はサンプル測定に従って順序づけされる。」⁽⁵³⁾と、アンソニー特有の論理で、正確性の近似値、つまり、サンプルによる測定について、その妥当性を説明している。

パッチロは、「確実性という第2の基準は変化の明確性あるいは永続性と関連がある。その変化は、将来に何らかの方法で現在とは逆にならないと考えられなければならない。会計担当者の判断はここでは客観性について行われたように、確実性についても考慮されなければならない。」⁽⁵⁴⁾と、主張する。つまり、確実性は将来、いかなる変化があっても、現在とは逆にならないという保証の概念であろう。論理の保証を担保にして成り立つ概念である。

サルモンソンは、「一貫性概念は、ある特定の実体の会計実務および手続が各会計期間にわたって一貫して適用されるべきであるというものである。もしそうでない場合には、この事実が明示されなければならない、また利用者が一連の財務諸表を比較しうるに十分な情報が提示されなければならない。」⁽⁵⁵⁾と、論じている。つまり、一貫性は継続性と同じ意味合で用いられているのである。これまで、それぞれ特定の団体や学者個人の考え方を引用してきたのであるから、これ以外の別な考え方も当然に存在することになるのである。

次に、財務諸表における客観性とは何であろうか。財務諸表における客観性とは、信頼しうる会計証拠と、一貫した会計手続・処理により、各種の会計基準に準拠して作成された会計報告書であるならば、客観性はキープされていると認識することである。しかしながら、客観性のみでは、すべての利害関係者に公正な財務諸表を提供することはできない。つまり、客観性のみでは会計全体のコンセプトを規定することはできないからである。財務諸表がすべての利害関係者に公正で公平であるためには、その作成過程や表示過

程を含めて、客観性のみではなく、他のコンセプトも十分に充足されていなければならないのである。

そして、客観性の背景には、会計の歴史的、経済的、環境的要因などが挙げられよう。具体的には、企業の経営環境や経営活動における不確実性の存在などである。そこに、弾力性や重要性の概念などが入り易くなるのであるが、これらは無制限に許されるものではない。反対に、確実性や信頼性、一貫性などの概念が内包されていなければならないのである。したがって、客観性概念の本質は、正確な帳簿の作成であり、合理的な証拠の獲得であり、的確な会計手続・処理であり、適正な会計事象の認識・測定などである。そして、これら一連の総合的な会計行為への基本的なバックボーンになる概念である。

最後に、客観性についてダインツァーの言葉で終わりたい。ダインツァーはペイトン・リトルトンの客観性についての認識を、「われわれの見解では客観 (objects) は不確実な状態を解決するための可能性を基礎とし、さらに支配的、指向的な仮説の下での、操作可能性を基礎として事実として選択される。事実は調査なしには与えられない。客観は保証性の程度が異なるのに、完全なる確実性は現実世界のいかなる命題にも付着しない。明らかに著者達は科学的方法の使用は自然現象の研究に独特なものではなく、正当性のさまざまな程度の命題をもたらすことで社会科学にも適用できることを認めている。」⁽⁵⁶⁾と論証している。

ここでいう著者達、つまりペイトン・リトルトン両教授の客観性概念の認識について、ダインツァーは、その正当性を論証しているのである。すなわち、ペイトン・リトルトンの科学的な研究方法（例えば、論理的に一貫性を有し精緻で緻密）は、自然科学のみならず、社会科学の究明にも適用され得る妥当性を有していることになるのである。なお、ペイトン・リトルトンのこの書は、刊行されて60年以上を経た現在でも多くの会計研究者に読まれ、引用され、大きな影響力を有している。シュマーレンバッハの「Dynamische

Bilanz」と並び、歴史的な名著であるといっても、決して過言ではないであろう。会計を勉強する方には、是非とも読んで頂きたい本である。

注

- (1) The American Institute of Certified Public Accountants, Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statement of Business Enterprises Statement of the Accounting Principles Board No. 4, 川口順一訳「アメリカ公認会計士協会 企業会計原則」 同文館 平成元年7版 26頁
- (2) American Accounting Association, A. Statement of Basic Accounting Theory, 飯野利夫訳「アメリカ会計学会 基礎的会計理論」 国元書房 1985年16版 2頁
- (3) W.A. Paton and A.C. Littleton, An Introduction to Corporate Accounting Standards, 中島省吾訳「会社会計基準序説」改訂版22刷 森山書店 1981年 1頁
- (4) Norton M. Bedford, Income Determination Theory an Accounting Framework, 大藪俊哉 藤田幸男共訳「ベドフォード 利益決定論—会計理論的フレームワーク—」 中央経済社 昭和59年第1版 1~2頁
- (5) A.C. Littleton, Structure of Accounting Theory, 平井泰太郎序 大塚俊郎訳「A. C. リトルトン著 会計理論の構造」 東洋経済新報社 昭和32年第2刷 1頁
- (6) 大塚俊郎訳「同上書」 207頁
- (7) Richard Mattessich, Accounting and Analytical method R. マテシッチ著 越村信三郎監訳 遠藤久夫 甘日出芳郎 佐藤尚志訳「会計と分析的方法 上巻」 同文館出版 昭和47年初版 序文xii頁
- (8) Eldon S. Hendriksen, Accounting Theory, 水田金一監訳「ヘンドリクセン会計学(上巻)」 同文館出版 昭和45年初版 7頁
- (9) 水田金一監訳「同上書」 日本語版への原著者の序文 3頁
- (10) R.J. Chambers, Accounting Evaluation and Economic Behavior, 塩原一郎訳「R. J. チェンバース 現代会計学原理—思考と行動における会計の役割—上」 創成社 1984年初版 序文1頁
- (11) James W. Pattillo, The Foundation of Financial Accounting, 飯岡透 中原章吉共訳「パッチロ 財務会計の基礎」 同文館 昭和45年初版 16頁
- (12) 大塚俊郎訳「前掲書」 208頁
- (13) Shih Cheng Yu, The Structure of Accounting Theory, 久野光郎監訳「S.C. ユー

- 会計理論の構造—認識論と方法論— 同文館 昭和57年初版 3頁
- (14) R.F. Salmonson, Basic Financial Accounting Theory, 松尾憲橘訳「サルモンソン 現代会計学」 同文館 昭和46年初版 3頁
- (15) 川口順一訳「前掲書」 42頁
- (16) 飯野利夫訳「前掲書」 21頁
- (17) Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Concepts, No. 1, No. 2, No. 4, No. 5, No. 6, 平松一夫 広瀬義州訳「FASB 財務会計の諸概念」 中央経済社 1994年改訳新版 7頁
- (18) Norton M. Bedford, Extention in Accounting Disclosure, ノートン・M・ベッドフォード著 武田隆二監訳 原田満範訳「会計ディスクロージャーの拡張」 東洋経済新報社 昭和55年 66頁
- (19) Robert N. Anthony, Future Directions For Financial Accounting, 佐藤倫正訳「アンソニー財務会計論—将来の方向—」 白桃書房 1991年2版 要約V頁
- (20) The Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Concepts, No. 1, No. 2, No. 4, 森川八州男監訳 小栗崇資・佐藤信彦・原陽一共訳「現代アメリカ会計の基礎概念—FASB財務会計概念報告書—」 白桃書房 昭和63年初版 5頁
- (21) Robert R. Sterling, Toward a Science of Accounting, 塩原一郎訳「科学的会計の理論」 税務経理協会 平成7年初版 12頁
- (22) 塩原一郎訳「同上書」 16頁
- (23) George O. May, Financial Accounting a Distillation of Experience, 木村重義訳「財務会計—経験の蒸留—」 ダイヤモンド社 昭和32年初版 3頁
- (24) 木村重義訳「同上書」 原著序文 3頁
- (25) 武田隆二監訳 原田満範訳「前掲書」 5頁
- (26) 塩原一郎訳「前掲書」 198頁
- (27) 平松一夫 広瀬義州訳「前掲書」 17~18頁
- (28) 飯野利夫訳「前掲書」 29頁
- (29) 飯野利夫訳「同上書」 29頁
- (30) 飯野利夫訳「同上書」 29頁
- (31) 飯野利夫訳「同上書」 29~30頁
- (32) 飯岡透 中原章吉共訳「前掲書」 140頁
- (33) Rob Gray, Dave Dwen, Keith Maunder, Corporate Social Reporting : Account-

- ing and Accountability, 山上達人監訳 水野一郎・向山敦夫・国部克彦・富増和彦
訳「企業の社会報告—会計とアカウントビリティ—」 白桃書房 1993 年 2 版 119 頁
- (34) 山上達人監訳「同上書」 119 頁
- (35) 山上達人監訳「同上書」 121~122 頁
- (36) 山上達人監訳「同上書」 122 頁
- (37) 山上達人監訳「同上書」 122 頁
- (38) Jerry W. Anderson, Jr. Corporate Social Responsibility, 百瀬恵夫監訳 伊佐淳
森下正訳「企業の社会的責任」 白桃書房 1994 年初版 13 頁
- (39) 飯岡透 中原章吉訳「前掲書」 109~110 頁
- (40) 中島省吾訳「前掲書」 29 頁
- (41) Maurice Moonitz, The Basic Postulates of Accounting 1961, 佐藤孝一 新井清
光共訳「アメリカ公認会計士協会 会計公準と会計原則」 中央経済社 昭和 37 年
90~91 頁
- (42) 佐藤孝一 新井清光共訳「同上書」 80 頁
- (43) 森川八州男監訳「前掲書」 129 頁
- (44) 中島省吾訳「前掲書」 29~30 頁
- (45) 中島省吾訳「同上書」 30 頁
- (46) 佐藤孝一 新井清光訳「前掲書」 80~81 頁
- (47) 越村信三郎監訳「前掲書」 70~71 頁
- (48) 井尻雄士著 日本語版協力 菊地和聖「会計測定の理論」 東洋経済新報社 昭和
51 年 56 頁
- (49) 井尻雄士著「同上書」 56~57 頁
- (50) Harvey T. Deinzer, Development of Accounting Thought, 法政大学会計学研究
室訳「会計思想史」 法政大学出版局 1973 年初版 38 頁
- (51) 法政大学会計学研究室訳「同上書」 38 頁
- (52) 森川八州男監訳「前掲書」 124 頁
- (53) 佐藤倫正訳「前掲書」 35 頁
- (54) 飯岡透 中原章吉訳「前掲書」 126 頁
- (55) 松尾憲橘訳「前掲書」 67 頁
- (56) 法政大学会計学研究室訳「前掲書」 99~100 頁