

Title	「客観性概念」論<その1> : 伝統的な解釈を中心に
Sub Title	A Study of 'Concept of Objectivity' : On the Traditional Interpretation
Author	友岡, 賛(Tomooka, Susumu)
Publisher	
Publication year	1987
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.30, No.2 (1987. 6) ,p.111- 117
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19870625-04054213">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19870625-04054213</a>

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.

三田商学研究  
30 卷 2 号  
1987 年 6 月

研究ノート

## 「客観性概念」論 <その1>

—伝統的な解釈を中心に—

友 岡 賛

### I 問題の所在

如何なる学問も夫々の基礎概念なるものを有し、それに依拠して理論が構築される。然して、そこで用いられる諸概念が明確に定義されたものでなければならないことは言を俟たない。蓋し、理論の構成要素たる概念の明確さなくしては、首尾一貫した理論の導出も又期待し得ないからである。然るに、それにも拘らず、会計学に於いては、その基礎概念であり乍ら未だ明確に定義されていないものが可成見出される。

企業の経済活動という社会的な事象をその対象とする会計を取り扱う会計学は、若し、それが科学であると認められるならば、社会科学の一員として位置付けられる。然して、斯かる「概念の不明確さ」という問題は、詰まるところ、社会科学に於ける一般的な特徴ともいえよう。

基礎的な概念は、通常、それが抽象的なものであるが故に、そこに様々な解釈が生ずるのは、寧ろ当然とも解される。然して、解釈は又、時の経過と共に変化してゆくものである。蓋し、社会科学は、人間行動及び社会の諸現象を法則的に説明せんとする科学であり、そこには理論と現象との間の相互作用が存するからである。剩え、理論自体が論理的な必然性をもって進展する場合には、その諸概念の意味内容が変化することも当然考えられるであろう。

斯かる事実、いわば社会科学に於いては不可避的な問題といえるかも知れないが、明確な定義を有せざ

る概念の使用が、その結果として、理論上の混乱を生ずるであろうことは想像に難くない。従って、我々は、如何なる学問に於いても、その基礎概念の明確化へ向けての研鑽を努々怠ってはならないのである。

ところで、会計学に於いて頻りに用いられているにも拘らず、その定義が必ずしも確定しているとはいえないものの1箇に「客観性 (objectivity)」という概念がある。然して、客観性は又、社会科学一般に用いられている概念でもある。然し乍ら、概念論は、夫々の分野に特有のものがあ、他の分野に於ける用語法が、当該分野にとっても適切なものであるとは必ずしもいえない。従って、「会計乃至会計学に於ける概念」としての客観性がここで考察されなければならない。

会計情報は、企業を取り巻く各種利害関係者間の伝達の媒介物である。そこで、斯かる観点から利害関係者は2箇に大別される。それは即ち、会計情報の送り手と受け手であり、前者には企業の経営管理者及び監査人が、又、後者には投資家、債権者、従業員及び行政府当局等が含まれる。然して、会計情報が、その受け手に依って、正しく、即ち送り手がそこに意図した通りに把握されなければならないことはいふ迄もない。従って、その為には、会計情報の構成要素たる諸概念及び会計情報が具備すべき属性を表す諸概念が、情報の送り手及び受け手の双方に依って同義のものとして用いられ、且つ解釈されなければならない。然もなければ、斯かる情報に依る伝達は、誤解を生ずる様な結果しか齎し得ないのである。

叙上の認識から、我々は、客観性概念の意を闡明し

てゆきたいと考えている。

客観性という概念は、会計に於ける諸々の行為及びその結果としての会計情報が具備すべき属性の1箇として用いられている。然るに、この概念の意味内容、或いは、斯かる属性を得る為の必要条件に就いては、必ずしも見解が一致しているとはいえない。

例えば、ウォダック (Joseph F. Wojdak) は、これ迄に提唱されてきた客観性概念を、伝統的概念 (traditional concept)、知覚的完全性概念 (perceptual perfection concept)、合意概念 (consensus concept) 及び理論的対実務的概念 (theoretical vs. practical concept) の4箇に分類している<sup>1)</sup>が、この概念の解釈に関わる多様性は、単に如上の4箇に留まるものではない。更に又、所謂動態論に於ける基礎的な仮定の1箇として、ペイトン (William Andrew Paton) 及びリトルトン (Analias Charles Littleton) が、「検証力ある客観的な証拠 (verifiable, objective evidence)」なる概念を設定<sup>2)</sup>して以来、会計に於ける客観性の位置付け自体が、時と共に変化してきている。

こうした成り行きは、無論、社会の変化及びそれに應じた会計自体の変革の所産に外ならない。蓋し、所謂取得原価主義 (acquisition cost basis) という従前のフレーム・ワークに囚れない様々な会計システムが現今提唱されている背景には、取得原価主義が主張される論拠の1箇としての客観性概念が、その意味内容を拡張することに依って、新たなる位置付け方をされてきているという事実が存するからである。然して、斯かる「客観性概念の拡張」の意を理会する為には、いわば伝統的な客観性概念を始めとする様々な客観性概念を考究することが先ずもって肝要であろう。

そこで、本稿をもって嚆矢とする一連の『客観性概念』論に於いて我々は、この概念に関する多種多様な解釈を詳細に祖述した上で、斯かる諸解釈の整理及び分類を通じて概念の意味内容及びその要件を導出し、次いで、会計の具体的な行為の側面に問題を絞り、就中会計職能との関連に就いて、聊所思の一端を叙してみたい。

- 1) Joseph F. Wojdak, Levels of Objectivity in the Accounting Process, *The Accounting Review*, Vol. 45, No. 1, Jan. 1970, p. 89.
- 2) William Andrew Paton and Analias Charles Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association Monograph No. 3, 1940, pp. 18-21.

## II ペイトン及びリトルトンの所説

ペイトン及びリトルトンは、会計の基底に存する基礎概念の1箇として「検証力ある客観的な証拠」という概念を取り上げ、「記録された収益は、相互に独立した当事者間に於ける真実の販売から齎された客観的な証拠 (objective evidence) を基礎としてのみ確実なものと認められた。記録された支出は、当該取引に関する信頼し得る営業文書に依って齎された客観的な証拠を基礎としてのみ確実なものと認められた。斯かる証拠は、記録された事実を検証する為の主要な手段を提供した。……斯くして、検証力ある客観的な証拠は、会計の重要な要素と成り、然して、信頼し得る情報を提供するという会計の職能を至当に果す際に必要な附属物と成った。」として、その理由を述べている<sup>3)</sup>。即ち、そこでの客観性は、事実記録に関する検証可能性 (verifiability) として捉えられ、具体的には、独立の当事者間の取引事実がその要件とされる。別言すれば、或る会計記録が斯かる証拠に基づいているならば、それは取引事実に依拠したものであるとも看做されるのである。

そこで、この概念の意に就いては、『検証するということ (to verify)』は、真実を確立すること、事実的確かさを試験すること及び或る主張を実証することを意味する。『証拠 (evidence)』とは、真実を確かめる為の手段、即ち証明を行う為の手段である。例えば、信頼し得る営業文書は、その確実性を主として外部の当事者との関係から導出せんとする証拠である。受容し得る証拠の効果は、それが当該事実の真実性に関わる確信を齎すことに存する。従って、『検証力ある証拠 (verifiable evidence)』は、真実性を確立するのに役立つ様な性質を備えた証拠である。ここにいう『客観的 (objective)』とは、事実を個人的な偏見に依る歪曲なしに表現することを意味している。即ち、それは、心理状態、希望及び欺かんとする意見等の個人的な誤差が結果を左右することを示唆する『主観的 (subjective)』という言葉と対照的なものである。斯くして、『客観的な証拠 (objective evidence)』とは、非個人的 (impersonal) にして、最も関係の深い当事者にとって外的な証拠であり、従って、当該当事者の謂なき意見乃至希望とは対照的なものである。

3) *Ibid.*, p. 18.

る。」と絮説される<sup>4)</sup>が、ここにいう「非個人的」とは、具体的には何を指しているのであろうか。

ペイトン及びリトルトン<sup>5)</sup>は、それを「公正なる取引 (arm's length transaction)」に求めている様である。即ち、「価格総計は、取引に就いての主要な量的事実であり、記録に際して受容さるべく客観的に決定される額である。然も、若し斯かる価格総計が、一方の当事者のみの判断に基づくものであるならば、それは、客観的に決定されたとは看做されないということに留意すべきである。」との記述<sup>6)</sup>、或いは、「本当の意味で相互に独立している当事者間の公正なる取引の結果とはいえない取引に於ける『価格』というものは、或る程度の懐疑をもって捉えるべきである。」との記述<sup>6)</sup>から、それが窺われるのである。

然るに、ここでペイトン及びリトルトンは、「会計上の事実は常に決定的に客観的とは限らず、又、必ずしも完全な検証力を有するものでもない。」という<sup>7)</sup>。従って、会計に於いては、客観的な決定を為し得る程度の多様性を明確に認識することこそが肝要と成る。蓋し、会計の客観性に就いては、如上の取引に依る事実記録面の客観性に加えて、記録された当該事実に対する爾後の会計処理面の客観性が含まれるからである。

そこで、「取得した用役の流入に関わる事実及び供与した用役の流出に関わる事実は、通常、客観的な証拠に依って十分に立証されている。然し、記録された事実に対する爾後の会計処理は、より直接的に多様な理論の影響下に存し、且つより以上に経営管理者の希望に添い勝ちなことから、十分に客観的ではない証拠に依拠することが屢々である。斯かる爾後の会計処理との関連を鑑みれば、客観的な決定という概念に於ける或る程度の多様性を甘受せざるを得なく成るのである。」として会計に於ける客観性が程度の問題として捉えられ<sup>8)</sup>、従って、客観的な証拠なる概念にも弾力性が附与され、次の4箇に分類される。

- (1) 完全に客観的な証拠 (completely objective evidence)
- (2) 納得し得る程度に客観的な証拠 (convincingly objective evidence)

(3) 疑わしい程度に客観的な証拠 (doubtfully objective evidence)

(4) 明らかに非客観的な証拠 (clearly unobjective evidence)<sup>9)</sup>

ここで最も望ましいのが完全に客観的な証拠であることは言を俟たないが、ペイトン及びリトルトンは、「然るに、総ての場合に於いて、斯かる試験を厳格に主張することは、前途に長い生命を有する継続企業を害し兼ねない短期的な観点の採用を強いることに成ろう。」として<sup>10)</sup>、減価償却費及び貸倒損失の例を挙げている。然して、こうした項目に就いては、納得し得る程度に客観的であれば足りるのであって、「爾後、より良い証拠が入手されるに連れて修正を施しても差支えない。」としている<sup>11)</sup>が、斯かる記述は、「会計及び事業は、長期に適合することに依ってのみ科学的な観点に従うことができる。科学的な観点とは、客観的に決定された事実を拠り所とするものであり、斯かる事実も又、単なる最終結果ではなく長期的な事実たるべきである。」との主張に依拠しているのである<sup>12)</sup>。即ち、会計が、発生事象の事後的な測定のみならず、未だ継続中の事象の測定をもその任務とする以上は、当該測定時点に於いて「納得し得る程度の」客観性を求めることこそが、寧ろ、長期的な観点到に適合するものと解される。従って、或る時点に於いて客観的に決定された事実が、爾後の客観的に決定された事実によって補正され、又、事実上取り消されることがあるとしても、最初に決定された事実は、若しも当該決定が納得し得る程度に客観的であれば、当該時点に関わるものとしては、矢張り信頼し得るものと看做されるのであり、減価償却費に就いても、「償却費総発生額と後に判明した総発生額との差が可成の額に成ることも然程希ではない。若し、採用された配賦計画が、入手し得る適切な資料の総てに鑑みて理性的 (intelligently) 且つ客観的に決定されたものであるならば、当該差額は、不可避的な誤差といえよう。」と説かれるのである<sup>13)</sup>。

斯くして、検証力ある客観的な証拠という概念は、必ずしも絶対的な客観性を要請するものではなく、可成弾力的に解釈されることに成る。然して、それは、所謂動態論の特徴たる長期的な観点到に依拠するものな

4) *Ibid.*, pp. 18-19.

5) *Ibid.*, p. 26.

6) *Ibid.*, p. 27.

7) *Ibid.*, p. 19.

8) *Ibid.*, p. 19.

9) *Ibid.*, pp. 19-20.

10) *Ibid.*, p. 20.

11) *Ibid.*, p. 20.

12) *Ibid.*, p. 20.

13) *Ibid.*, p. 86.

のである。

ペイトン及びリトルトン曰く、「最高度の客観性は、斯かる高度のものを確立することが、長期的な観点に反しない限りに於いて、至高のものである。」と<sup>14)</sup>。

### III アーネットの所説

会計担当者は、会計帳簿に記録し計算書類上に表示すべき事象の決定に際して、検証力ある客観的な証拠に依拠しなければならない、という点に就いては一般に同意がみられる。即ち、会計帳簿乃至計算書類は、完了した取引に依って証拠付けられ、客観的な資料に依って確認され得る事実を、能う限り示すべきであるとされる。

然し乍ら、会計担当者は、客観的なものとして可成広範な証拠を受容しており、その意味内容も極めて多岐に亙っているのが現実である。

そこでアーネット (Harold E. Arnett) は、ヴァッター (William J. Vatter) の所説<sup>15)</sup>を引きつつ、「如何なる研究分野に於いても、研究に携わる人は当該分野で用いられる語の意を把握していなければならない。ヴァッターは、『用語法は、言語、即ち単語システムの問題であり、当該システムが諸概念間の関係を記述することに依って、(1)思想が伝達され、然して、斯かる関係から、(2)思考及び行動の構造が確立される。』と述べている。従って、混乱及び誤解を避ける為には、そこで用いられる語が、明瞭にして曖昧さのない形で、或る人から他の人へと知識を伝達するものでなければならない。若しも、思想が明確に伝達されなければならない、論理的な思考及び行動が諸概念間の関係から確立されなければならないのであれば、夫々の語は、それをを用い、それを耳にする総ての人にとって、普遍的且つ統一的な意を有さなければならない。」と主張する<sup>16)</sup>。即ち、然るが故に、「客観性」という概念に就いても、その意味内容の普遍化及び統一化が1箇の問題と成ってくるのである。但し、アーネットが、「然し乍ら、『客観性』が意味すべきことは何か、を論ずることが目的ではない。寧ろ、会計に関わる文献及

び実務の検討を通じて、客観性が会計担当者にとって何を意味しているのか、を明らかにする。別言すれば、会計担当者の実務及び主張を手掛りとして、『客観性』という語の内容を推論する。」として<sup>17)</sup>、帰納的な視点に立脚していることに留意すべきである。

客観性は、経済活動の如何なる側面を会計記録として認識すべきか、の決定に関わる指針の1箇であり、更に、資料の処理方法の選択に関わる要件の1箇である。即ち、客観性は、会計行為に関わる「対象」、「時点」及び「量」を決定するメルクマールであり、計算書類上に表示される最終結果に対して直接的な影響を及ぼす概念であることから、その意味内容を闡明することが先ずもって肝要とされるのである。

客観性概念に対する一般的な定義としては、例えば、『アカウントツ・ハンドブック (Accountants, Handbook)』に依る「『客観的』という語を定義するならば、それは『非個人的』たること、即ち何れの側にも偏向せずに事実を示すこと、を意味する。」との記述<sup>18)</sup>、或いは、ペイトン及びリトルトンに依る「『客観的』とは、事実を個人的な偏見に依る歪曲なしに表現することを意味している。即ち、それは、心理状態、希望及び欺かんとする意見等の個人的な誤差が結果を左右することを示唆する『主観的』という言葉と対照的なものである。」との記述<sup>19)</sup>が挙げられよう。

然るに、斯かる定義は、事後的な分析の為の基礎とは成り得ても、十分に操作的なものではなく、従って、完全な定義とは看做し得ない。蓋し、斯かる定義に於いては、例えば、或る資料が客観的なものであるか否かを判ずる際に確認すべき諸要件が規定されていないからである。従って、アーネットは「『非個人的』という語は、各人各様の意をもって用いられる虞があり、それ故、斯かる語は、……『普遍的且つ統一的な意』を有するものとはいえない。」としている<sup>20)</sup>。

然るれば、客観性概念の本質を構成する要件に就いては、これを如何に規定すべきであろうか。

この問いに答える為の手掛りとして、ここで幾箇かの見解を取り上げてみよう。

先ず、ペイトン及びリトルトンは、原価に関する論議に於いて、「原価数値を確実なものたらしめる条件

14) *Ibid.*, p. 21.

15) William J. Vatter, *The Fund Theory of Accounting and Its Implications for Financial Reports*, 1947, p. 14.

16) Harold E. Arnett, What Does 'Objectivity' Mean to Accountants? *The Journal of Accountancy*, Vol. 111, No. 5, May 1961, p. 64.

17) *Ibid.*, p. 64.

18) Rufus Wixon (ed.), *Accountants' Handbook*, 4th ed., Sec. 1, p. 19.

19) Paton et al., *op. cit.*, p. 19.

20) Arnett, *op. cit.*, p. 64.

は、相互に独立している両当事者夫々が、私利を追求する為に行動しているということである。交換取引の完了時点に於ける価格総計は、相互に受け入れ得る『評価』に外ならない。従って、一方の当事者に依って『取得された用役』に関わる数量的な記録は、他方の当事者に依って『提供された用役』に関わる数量的な記録と一致すべきである。」と述べており<sup>21)</sup>、又、アメリカ会計学会(American Accounting Association)の会計の概念及び基準に関する委員会(Committee on Accounting Concepts and Standards)に依る会社の計算書類に関する会計及び報告基準(Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements)では、「典型的な場合に於いて、資産が或る実体内に最初に現れるのは交換取引の結果であり、そこでは、交渉に依って決定された諸条件及び金額が文書及び市場に関わる資料に依って裏付けられている。その結果として、取引が明確且つ客観的に成り、又、測定の為の要件は明瞭且つ直接的に充たされる。」としている<sup>22)</sup>。

一方、客観的な証拠に関する議論に於いて屢々見受けられるその他の条件としては、「検証(verification)」乃至「立証(substantiation)」が挙げられるが、例えば、コーラー(Eric L. Kohler)は、客観的であるということに就いて、「調査人及び調査人に特有の経験乃至環境の特性とは切り離され、且つ独立の調査人の調査結果に依って立証されているか、或いは、立証され得る意乃至適用を有すること。」と説いている<sup>23)</sup>。

如上の見解を検討し、且つ整理することに依って、客観性の要件が次の様に纏められる。

- (1) 個人的な意見及び偏向が存しないこと、更に、共に「価値」を有する或るものと或るものとの交換が実在すること、然して、
  - ① 当該交換は、相互に独立した当事者間の公正なる取引の結果であり、
  - ② 当該交換は、貨幣額に依って正確に測定し得

るものであり、

- ③ 当該交換に関わる商議に於ける当事者の一方が、当該会計単位であること
- (2) 独立の調査人に依って立証されているか、或いは、立証され得ること<sup>24)</sup>

確かに、斯かる諸要件が充たされる時には、当該会計情報は客観的であるといえようが、(1)及び(2)は、飽く迄も客観性概念を極めて厳格に解釈した場合に於けるその要件として示されているものであることに留意しなければならない。蓋し、若しも上述の如き厳格な意での客観性が総ての場合に要請されることに成ると、企業の経営管理者がその管理責任を有する多くの資産が会計記録から除外されてしまうことにも成り兼ねないからである。即ち、会計の対象たる取引を、(a)事象及び金額の何れもが決定しているもの、(b)事象は決定しているが金額は未決定のもの、(c)事象及び金額の何れをも明確に決定し得ないもの並びに(d)金額は決定しているが事象が未決定のもの、の4箇の形態に分類すると、(a)の取引、例えば賃金及び賃借料等に関わるものに就いては、仮令厳格な意での客観性であっても問題は生じないが、その他の多くの形態に就いて、斯かる解釈は適用不可能であり、それ故、厳格に解釈した場合に於ける客観性概念は、所謂「内容の同質性(homogeneity of substance)」を有するものではないと解される。蓋し、若しも斯かる概念が十分に確定的であるならば、それは総ての項目に就いて適用し得るものでなければならないが、実際には、こうした厳格な解釈に依拠した諸要件を充足しない会計処理が行われているからである。従って、会計担当者にとっての客観性概念が、より弾力的な意でのそれであることは明らかである。

ここで、前述の要件(1)①に関連して、アメリカ会計士協会(the American Institute of Accountants)の会計手続委員会(Committee on Accounting Procedure)に依る報告書を取り上げてみよう。即ち、そこでは、「混乱は、『公正なる取引』という文言が会計学の文献に取り入れられたことから生じたのである。……それは他の手段に依って決定された価額の公正性(fairness)に関わる基準乃至試験としてのみ有用である……。取引の発生は否定し得ない。当該取引に関して決定される価格乃至価値等価物が、完全に独立した当事者に依って合理的に設定される範囲内に

21) Paton et al., *op. cit.*, p. 26.

22) Committee on Accounting Concepts and Standards, Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements—1957 Revision, *The Accounting Review*, Vol. 32, No. 4, Oct. 1957, p. 538.

23) Eric L. Kohler, *A Dictionary for Accountants*, 1952, p. 287.

24) Arnett, *op. cit.*, p. 65.

留まっている限り、実際に決定された価格乃至原価は、両当事者の会計にとって有意であり、且つ適切なものである。」という<sup>25)</sup>。換言すれば、「公正なる取引」という要件は、単に取引の合理性 (reasonableness) を試験する為の基準として捉えられるべきものなのである。蓋し、斯様に解さない限り、斯かる要件を充たさない総ての取引の存在が否定されてしまうことに成るからである。

例えば、或る個人が自分の所属する企業に不動産を賃貸した場合を想定してみよう。

その場合、会計担当者は恐らく、当該地域内の類似の場所に就いての相場に鑑みて当該賃借料を立証するであろうし、そこで若し、当該賃借料が現行相場に従うものであれば、会計担当者はそれを客観的な資料として認めることに成る。然もなければ、取引は存在しないと結論付けざるを得ない立場に自らを追い込むことに成るであろう。蓋し、如上の例に於いては、当事者たる個人と企業とが独立的な関係にあるとは看做されないからである。

斯くして、「公正なる取引」は、他の手段に依って決定された価額の公正性に関わる基準乃至試験としてのみ有用なのである。

又、要件の(1)③にも関連してアーネットは、会計実体が取引の当事者であることに依って直ちに客観性が保証されるものではなく、他方、当該会計実体とは全く無関係の当事者間の取引であっても、或る場合には、客観的なものとして認識し得ると考えており<sup>26)</sup>、これに就いては、メイ (George O. May) も、「会計実体が取引の一方の当事者であるとしても、必然的に、客観的な証拠が齎されるものではない。その何れもが会計実体でない当事者間の取引がより信頼性を有し且つ客観的であることも屢々である。」としている<sup>27)</sup>。

更に又、現実には、叙上の「公正なる取引」に基づかない会計処理が幾箇所も見受けられる。

例えば、所謂低価主義 (cost or market whichever is lower basis) は、一般に広く採用されている反面、多くの批判も受けている。然し、その批判

は、市場価格が客観的ではないという理由に依るものではなく、又、会計担当者は、それが広範に採用されているが故に市場価格を客観的なものと看做している。詰まり、或る資料を記帳するか否かの決定に際して、客観性が主たる要件と成らない1箇の例がこれである。即ち、斯かる場合に於ける主たる要件が客観性であり、且つ市場価格が取得原価よりも低い時に市場価格が客観的であると考えられるのであれば、それが取得原価より高い時にも同じく客観的なものとして把握されるであろうし、従って、所謂継続性の原則 (principle of consistency) に依れば、何れの場合にも市場価格での記帳が要請される筈である。然し乍ら、低価主義に於いては、市場価格の方が高い場合には、代替的な客観的基礎としての取得原価が選択されるのである。

アーネットは、会計理論に於ける客観性概念の位置付けに関連して、「『客観性』は、会計記帳に際して考慮すべき事柄の1箇である。それは、必要条件ではある、然し、それ丈では会計資料の記録を正当化するに足る条件と成り得ない。考慮すべきその他の事柄が明確な役割を演じ、然して、斯かる決定に於いて主たる役割を演ずることも屢々である。」と述べており<sup>28)</sup>、即ち、低価主義が認められる根拠は、市場価格の客観性にはなく、所謂保守主義 (conservatism) 的な思考に求められるのである。

上述の取引に関する形態別分類の(c)、即ち事象及び金額の何れをも明確に決定し得ないものの代表例は、減価償却費である。

これに就いて、モイヤー (C. A. Moyer) 及びマウツ (R. K. Mautz) は、「見積もりを用いることに依って、当該処理手続に由々しき瑕疵が生ずる、と考えるべきではない。」とし<sup>29)</sup>、又、ペイトン及びリトルトンは、「償却費総発生額と後に判明した総発生額との差が可成の額に成ることも然程希ではない。若し、採用された配賦計画が、入手し得る適切な資料の総てに鑑みて理性的且つ客観的に決定されたものであるならば、当該差額は、不可避的な誤差といえよう。若し、減価償却費の処理が経営管理者の肆意に依って支配されているか、或いは慎重性の欠如した会計方針乃至乏しい情報に基づく会計方針から齎されたものであるならば、最終的に判明した差額は、少なくとも部分的に

25) Committee on Accounting Procedure, Report of the Committee on Accounting Procedure, *The Journal of Accountancy*, Vol. 81, No. 5, May 1946, p. 441.

26) Arnett, *op. cit.*, p. 66.

27) George O. May, Limitations on the Significance of Invested Costs, *The Accounting Review*, Vol. 27, No. 4, Oct. 1952, p. 439.

28) Arnett, *op. cit.*, p. 64.

29) C. A. Moyer and R. K. Mautz, *Functional Accounting—Intermediate*, 2nd ed., 1955, p. 98.

は、満足すべき会計基準への準拠を怠った程度を示すものと成る。」としている<sup>30)</sup>。即ち、資料は、経営管理者の肆意に依って左右されない限り客観的であり、軽率な会計方針乃至不十分な情報に依拠した会計方針から齎されたものでない場合に理性的に決定されると解されるのである。

減価償却費の計算に於ける見積もりは、先に示した厳格な解釈に基づく要件の殆どを充足していない。蓋し、それは、「公正なる取引」の結果ではなく、更に、その額は、高度の正確さをもって測定し得るものでもないからである。然して、斯かる事実、減価償却費の計算に於ける主たる要件が、「完全な客観性」ではなく、「費用収益対応の原則(principle of matching costs with revenues)」に存することがその事訳であるが、それは、減価償却費に関わる見積もりが主観的なものであることを直ちに意味するものではない。因みに、この点に就いてはアーネットも、「会計担当者が減価償却費計上の基礎を置く物理的耐用年数の工学的な見積もりが、例えば、陳腐化の様な技術者が考慮しなかつたかも知れない要素に就いても修正を施した見積もりである場合に、当該資料は客観的なものといえる。」としている<sup>31)</sup>。

加うるに、(c)の形態に含まれる取引に就いては、原価配分に関わる問題も看過し得ない。蓋し、原価配分の基礎たる見積もりも又、完全に客観的なものであるとはいえないが、主観的なものとも看做されてはいないからである。然れば、原価配分に於ける客観性に就いては、これを如何に捉えるべきであろうか。

例えば、ペイトン及びリトルトンは、「観察し得る物理的な関係に依って、跡付け乃至配分の手段が齎されることも屢々である。然るに、そこで何よりも先ず試験すべきものは、物理的な測定ではなくして、関連する総ての条件に鑑みた合理性に外ならない、ということが強調されて然るべきである。」としており<sup>32)</sup>、又、アメリカ会計学会の会計の概念及び基準に関する委員会に依る会社の計算書類に関する会計及び報告基準では、「再配分は、資産総額の増加を意味する訳ではないが、それにしても客観的な資料に基づいて行われなければならない。」とされ<sup>33)</sup>、更に、「製品の原価は当該製品への跡付けが合理的に為され得る取得原価の合

計額であり、且つ直接的な要因及び間接的な要因が共に含まれるべきである。」と説かれている<sup>34)</sup>。

斯くして、原価配分に於ける客観性に就いては、先ずもってその「合理性」に関わる試験が為されるべきことと成るのである。

叙上の様に、会計に於ける客観性は、常に厳格な解釈でのそれを意味するものではなく、他の様々な要件との関連に於いて位置付けられるべきものである。然して、具体的には、保守主義及び費用収益対応の原則等が、完全な客観性に屢々優先し、そこでは、より弾力的な客観性概念が用いられることと成る。

然るが故に、アーネットは、「要するに、資料が客観的である為には、それが非個人的なものであることが依然として必要である。然し乍ら、ここにいう『非個人的』とは、厳格な解釈に於けるそれよりも、その適用に於いてより弾力的なものである。若し、当該資料が、当該会計実体に関わる事象を反映する際に有用なものと看做されるのであれば、(然して、そのことが第1の要件と解されるが、) 斯かる資料は、如上の試験に依って設定された範囲内に存する限り、相互に独立した当事者間の交渉取引の結果であることを要しない。当該金額は、必ずしも、正確に決定されることを要さず、合理的に概算し得るものでありさえすれば問題はない。然して、会計実体は、仮令それが当事者であった場合にも同様の結果が得られるであろうと合理的に推定し得る限り、当該交渉の当事者の一方であることを要しない。」とした上で<sup>35)</sup>、「保守主義、適切な費用収益対応及びその他の要件が、屢々、厳格な客観性概念より優先されており、然して、より弾力的な概念が適用可能と成る。こうした事実には、……有用性(utility)という概念の影響が反映されている。従って、独立の当事者に依って立証されるか、或いは、立証され得るものでありさえすれば、有用と看做される総ての資料が、会計担当者にとって客観的なものと成ることは言を俟たない。」と結論付けているのである<sup>36)</sup>。

30) Paton et al., *op. cit.*, p. 86.

31) Arnett, *op. cit.*, p. 67.

32) Paton et al., *op. cit.*, p. 71.

33) Committee on Accounting Concepts and Standards, *op. cit.*, p. 538.

34) *Ibid.*, p. 539.

35) Arnett, *op. cit.*, p. 68.

36) *Ibid.*, p. 68.