

Title	「客観性概念」論<その2> : 主観的な要因の認識を中心に
Sub Title	A Study of 'Concept of Objectivity' : On the Recognition of Subjective Factor
Author	友岡, 賛(Tomooka, Susumu)
Publisher	
Publication year	1987
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.30, No.3 (1987. 8) ,p.124- 136
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19870830-04054228">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19870830-04054228</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.

## 「客観性概念」論 &lt;その2&gt;

—主観的な要因の認識を中心に—

友 岡 賛

## I 問題の所在

抑会計学に就いては、それを他の学問領域と比した場合の所謂科学性の低さを批判し、「会計学は、所詮科学たり得ないものである。」とする様な見、将又「会計学は、他の学問領域に一籌を輸すらざるを得ないのである。」とする様な見が屢々示され、その理論的な脆弱性が可成論われてきている<sup>1)</sup>。

成程、斯かる見は、必ずしも僻見でなければ又短見でもなく、我々も、徒や疎かに取り扱う積もりはない。然りとて、こうした批判的な見の中には、我々が首肯し兼ねる様なものも散見される。然して、何れにせよ、斯様な批判が存するからこそ、我々は、須く会計乃至会計学に於ける客観性 (objectivity) 概念の意を闡明すべきことと成る<sup>2)</sup>。蓋し、如上の論議に於いて取り分け指摘されているのが、会計学の対象たる会計、就

1) 「会計学は、所詮科学たり得ないものである。」という指摘に就いては、我々も、予てより疑懼を感じるところであるが、斯かる「会計学の科学性」に関しては、別稿に於いて、「会計学の客観性 (objectivity)」として論ずることとする。従って、本稿は、その課題を、飽く迄も「会計の客観性」に限局している。

但し、会計学の対象たる会計の客観性に関わる問題を、宛ら会計学の科学性に関わる問題であるかの様に論う向が存するのも又事実であり、本稿に於いて取り上げる所説からも、それが看取される。

2) 斯様な『「会計基礎概念」論』に就いては、我々の所思の一端を以下に叙説した。 ↗

中会計測定 (accounting measurement) に関わる主観性 (subjectivity) の問題に外ならないからであり、この「主観性」なる概念が、「客観性」とは対蹠的なものであることは言を俟たないからである。

そこで、本稿に於いて我々は、会計の所謂操作的職能 (operational function)<sup>3)</sup> の1箇である「測定」に問題を限局し、兎角会計測定に付き纏い勝ちな主観性を廻る問題の検討を通して、別言するに、そこに介入する主観的な要因を認識することに依り、客観性概念に就いて審らかに論じてゆきたい。

↘ 友岡賛『「客観性概念」論 <その1>——伝統的な解釈を中心に——』『三田商学研究』第30巻第2号、1987年6月、pp. 112-113.

尚、同稿及び本稿を含む我々の研究の最終的な課題に就いては、以下を参照されたい。

友岡賛『「真実且つ公正なる概観」考 <その1>——イギリス会社法の変遷を中心に——』『三田商学研究』第28巻第4号、1985年10月、p. 47.

友岡賛『「公正性概念」考 <序>——利害調整会計の意義を中心に——』『三田商学研究』第29巻第5号、1986年12月、p. 109.

3) 我々は、等しく会計職能と称されるものの中にも、その意を異にする2種類の職能が存すると解し、その夫々に「操作的職能 (operational function)」及び「目的職能 (purposive function)」なる名称を附している。

ここに操作的職能とは、会計を行うことに依り果される職能をいう。即ち、それは会計の構造自体に常に内在する職能であり、従って、絶対的乃至普遍的な職能とも看做し得るものである。然して、具体的には、認識職能、測定職能及び伝達職能から成るものとして、我々は、それを把握している。 ↗

## II ホムバーガーの所説

ホムバーガー (Richard H. Homburger) は、会計学に対する批判の多くは、現在の会計学それ自体の状況というよりも寧ろ、会計学の対象たる会計、殊にその歴史的な要素に根拠が存するとの認識<sup>4)</sup>の下に会計学の科学性に就いて吟味している。然して、具体的には、「今日に於ける科学的な方法の特徴の1箇は、量的な接近法、即ち測定に存する。」として<sup>5)</sup>、別けても会計測定の側面が取り上げられる。

そこで先ずホムバーガーは、「貨幣的な、従って測定可能な価値というものに本質的に関わる会計に於いて、その測定面の科学性が然程向上してきていないのは不可思議なことである。」とした上で、会計測定に関わる問題に目が注がれるに至ったのは彼の産業革命以降のことであり、原価計算の発展及び企業規模の拡大がその背景として存すると指摘する<sup>6)</sup>。即ち、原価計算は、原価の決定のみならず原価諸項目間の比較分析をもそこに包蔵するものであり、斯かる比較分析に於いてこそ、分析的な仮定及び科学的な測定が必要とされるのである。他方、企業規模の拡大及びその結果と

して多数の利用者に対して会計情報を提供する必要性が生じたという事実が比較計算書の作成乃至多様な財務比率の算定を齎し、そこでも又科学的な測定が要請されるに至った由である。然して、更に所謂科学的管理法 (scientific management) の影響を強く受けた会計は、ここに伝達局面から測定局面へ、歴史的な接近法から分析的な接近法への転換期を迎えることに成る。

然るに、会計専門家に依る測定規則の開発が悉く会計実務の制約の下で展開されたものに外ならないと看做すホムバーガーは、例えば所謂取得原価主義 (acquisition cost basis) は、「恐らく、経済的な価値を測定せんとする期待よりも寧ろ、検証力ある証拠 (verifiable evidence) を求めんとする実務的な要請に依って支持されているものに外ならない。」として<sup>7)</sup>、会計専門家自身が、測定に関する科学的な研究に、より真摯に、能う限り進取的に取り組まんとことを期待する。

それは投置き、ここで取り敢えず、測定に関わる基本的な問題を概観して置きたい。

先ず、物理学上の測定は、その信頼性 (reliability) が、人間の判断、嗜好乃至意見等に依存しないものとして一般に認められている。即ち、そこでは、一度測定単位が確定しさえすれば、後は唯、それに基づく数学的な処理が為される丈であり、従って、個人的な判断が介入する余地は存しないと考えられる。

然し乍ら、人間の能力乃至資質等に関する測定に於いては、何等かの肆意的な基準 (arbitrary standard) の設定が不可避であり、その信頼性は、そこで採用された基準の主観性の程度、即ち、特定の個人、集団乃至社会の判断乃至意見に何の程度囚れているかに依って制限される。

更に、美的、倫理的乃至社会的な価値の測定に就いては、完全に肆意的な基準が設定されるか、将又、多種多様な選好を示す主体の或る程度客観的な価値尺度の結果を統合して、より客観的な価値尺度が見出されるかも知れない。然して、この点に就いてホムバーガーは、「無論、斯くの如き尺度は何れも、選ばれた主体の判断及び嗜好に只管依存しており、その限りに於いて主観的なものである。然れども、それは実践的な価値を有するであろう。」としている<sup>8)</sup>。

如上の議論を踏まえ、問題は会計測定へと移る。

他方、ここに目的職能とは、会計に対する要請に應えることに依り果される職能をいう。即ち、それは、会計の社会に対する役立ちを意味するものであり、従って、社会の変化と共に、その内容も又変わりゆくことから、相対的乃至歴史的な職能とも看做し得るものである。然して、具体的には、利害調整職能及び意思決定職能から成るものとして、我々は、それを把握している。

詰まるところ、目的職能は、会計に、いわば実質的な内容を附与するものに外ならず、換言するに、叙上の操作的職能の遂行を通じて、それが果されるという筋合いにある。

如上の所謂『会計職能』論に就いては、別稿に於いて具に取り上げることとするが、目的職能、就中利害調整職能に関わる我々の立場に関しては、以下を参照されたい。

友岡賛「会計の基本理念としてのfairness——イギリス会社法の要請を中心に——」『国際会計研究学会年報—1984年度—』1985年3月, pp. 106-107.

友岡, 前掲稿 2), 1986年12月, pp. 101-102, pp. 107-109.

4) こうした認識に就いては、1) を参照されたい。

5) Richard H. Homburger, Measurement in Accounting, *The Accounting Review*, Vol. 36, No. 1, Jan. 1961, p. 94.

6) *Ibid.*, pp. 94-95.

7) *Ibid.*, p. 95.

8) *Ibid.*, p. 96.

会計に於ける測定の主たる目的は、企業の財政状態及び経営成績の把握に存する。即ち、そこでは先ず、財政状態を捉える為に企業の総ての資産及び負債が評価され、その純差額としての純持分が示され、他方、営業成果を捉える為に収益が評価され、当該収益が負担すべき費用の額が控除され純利益が示される。尚、そこでは、持分と利益とが相互依存的な関係に存することから、両者に共通の測定基準を採用する必要が存する。

そこでホムバーガーは、「資産、負債、収益及び費用に附された財務的な価値は、物理的というよりも寧ろ、社会的なものである。」<sup>9)</sup> 即ち、こうした価値は、社会的な存在としての人間に依る判断及び選好に押し並べて依存乃至従属するものであるが、斯かる事実は、時に誤解乃至看過されていると主張されるのである。

斯様な誤解が生ずる原因の1箇は、貨幣単位というものが、会計担当者に対して、普遍的且つ一般に認められた基準を与えることに存する。蓋し、こうした基準は、或る一定の条件下では自然科学上の測定と同程度に確実な測定を齎すとも看做されようが、それは、例えば、現金で構成されている様な企業を対象とする場合にのみ該当することである。

現金以外の諸資産に就いては、伝統的に取得原価が適用されるが、これは取得資産の評価方法としてよりも寧ろ、検証力ある記録を作成する為の便宜的な手段として採用されているものであり、ホムバーガーは、「この取得原価は、会計担当者が疑ったことのない主観的な尺度である。何の企業にとっても、資産の原価額は、取得の時期及び場所のみならず、売り手及び買い手の判断、期待、不安及び選好に依存している。」としている<sup>10)</sup>が、又、一方では、「……原価が現実の市場価格を反映している限りに於いて客観的でもある。」と述べている点<sup>11)</sup>が注目される。

更にホムバーガーは、「測定に於ける或る程度の主観性は不可避的なものであり、積極的な比較の要請を充足する為には望ましくさえもある。」とし、例えば、費用は、須く収益との対応関係を最も反映する様な形で期間配分されるべきであるが、斯かる配分は凡そ判断に大きく依存するものであることから、客観性を得難いという問題がそこには存すると指摘する<sup>12)</sup>。

9) *Ibid.*, p. 96.

10) *Ibid.*, pp. 96-97.

11) *Ibid.*, p. 97.

会計担当者の一部は、現在作成されている貸借対照表に於いては、畢竟、投下資本及び未費消原価が単に羅列されている丈であり、並べて意に乏しいものであると判じている。蓋し、そこでは、只管事務処理上の正確さを証明する為に、詳細な資料を形式的に加算し、貸借均衡させていると看做されるからである。即ち、斯かる傾向は、費消原価の測定に際して必要とされる主観的な判断及び費消原価と資産価値との間の技術的な相互関係がその背景として存するとされる。更に、異なる基礎、例えば、取得原価、修正原価乃至市場価格等に基づく統計的数値に於ける一貫性の闕如が、会計担当者のこうした見を助長しているのである。

然し、これに対して会計情報の利用者は、押し並べて計算書類上の数値乃至財務比率というものを肝要視しており、統計的数値から算定されるこうした比率は、所謂財務分析に於いて可成用いられている。

そこでホムバーガーは、叙上の「……原価が現実の市場価格を反映している限りに於いて客観的でもある。」との文言からも窺われる様に、会計測定は、須くその対象の現況を反映すべきであるとの立場から、「若しも、異なる基準に依拠する測定値の合計額には一貫性が闕如していると看做されるならば、斯かる場合には、仮令それが継続的に算定されているとしても、当該合計額に基づく財務比率に就いては、その科学性に疑問が生ずる。他方、若しも、各種資産に適用された測定基準が、一般的な情況下に於ける個々の資産の測定にとって最も有用なものであるならば、そこで算定された合計額は、夫々性格を異にした測定に基づくものであるにも拘らず、爾後の分析的な処理の際に有用なものとして、可成の意義を有することになる。」と主張する<sup>13)</sup>。従って、例えば、転売する目的で一時的に保有している有価証券は市場価格で測定され、又、固定資産は未償却原価で測定される如くに、各資産毎に異なる測定方法が採用されることと成るが、こうした測定を、純粹に物理的な性格のものと看做してしまう訳にはゆかない。

いふなれば社会的な性格の測定である。

兎にも角にも、斯かる測定の意義というものは、適用された夫々の測定基準に於ける主観性の程度に依って制限されることに成る。然るに、こうした事実が直ちに、その科学性乃至一貫性を否定するものではない

12) *Ibid.*, p. 97.

13) *Ibid.*, p. 97.

とホムバーガーはいう<sup>14)</sup>。

ここで、所謂物価変動会計の問題にも若干触れるが、この問題は、我々の論点、即ち、判断及び選好という社会的な要因が介入する会計測定上の主観性に直に関係するものではなく、異なる時点に於ける測定値の統合及び調整に関わるものとも解せよう。或いは、貨幣自体の価値の問題であるともいえよう。

ホムバーガーは、こうした観点に立脚するものとして、アメリカ会計学会 (American Accounting Association) の会社の計算書類の基礎を成す概念及び基準に関する委員会 (Committee on Concepts and Standards underlying Corporate Financial Statements) に依る補足ステイメント第2号の例を引く。然して、同委員会に依る「財務報告書に対する物価変動の影響は、ドルの一般的な購買力、即ち、『一般』物価指数に依って測定された一般物価水準の動きとして測定されるべきである。その為の修正は、費消された個別資本の現在価値乃至取替原価に基づいて為されるべきではない。」との主張<sup>15)</sup>及び「物価水準変動に関わる測定は、包括的に為されるべきであり、影響を受ける総ての計算書類項目が、首尾一貫した方法で修正されるべきである。」との主張<sup>16)</sup>に賛するホムバーガーは、同委員会が求めるものも又、測定の客観性に外ならないと看做している。蓋し、修正の基礎として、例えば、取替原価が採用されるならば、そこでの測定は、極めて客観性に乏しいものと成ってしまうからである。

次いで、同じく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 (Committee on Accounting Concepts and Standards) が爾後公表した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) を取り上げるに、同基準では、「補足資料を報告する目的は、当該企業が当該期間中保有する個々の資産に対する物価変動の影響を表すこと乃至一般物価水準の動きが当該企業に及ぼす影響を表すこと、若しくは両者を共に行うことに存しよう。……会計

方法の劃一性は期待されていないし、又、必ずしも望ましいものとはいえないが、報告される資料に関わる合理的な比較可能性 (reasonable comparability) は不可欠なものである。」とされている<sup>17)</sup>。

先の補足ステイメント第2号に於ける「客観性」の要請が、この基準に於いては「合理的な比較可能性」の要請へと変化してきていることが別けても注目されよう。然して、斯かる事實は、「総ての会計測定に付き纏う主観的な要因に対する認識が向上してきていることを示唆しており、こうした傾向は、限られた利用目的に対してではあるが、いわば慣習に囚れない測定方法を可及的に採用してゆこうとする柔軟な姿勢を齎すであろう。」とホムバーガーは予言する<sup>18)</sup>。

会計測定に関わる主観性を斯様に認識することに依り、勢い2箇の問題点が生ずる。即ち、それは、多様な源泉から得られた会計資料の統合可能性ともいふべきものに関する問題及び統合された資料の有効性に関する問題である。蓋し、原始資料の段階からそこに付き纏っている主観性が、統合された資料にも介入してくることは至極当であり、又、原始資料を同一の測定基礎に調整し得る程度如何に依って、統合された資料の一貫性が左右されることも自明であるからである。

何れにせよ、或る程度の主観性及び非一貫性は、如何なる統合測定 (aggregate measurement) に就いても予測されるが、斯かる主観性及び非一貫性の程度が、原始資料の主観性及び非一貫性に局限される可能性も又存する。

然して、ホムバーガーは、「現在の会計に於いて用いられる測定技術は、他の分野に於いて用いられるものと比しても、その科学性に於いて一籌を輸するものではない。会計に於いて測定される価値は、物理的というよりも寧ろ、社会的なものであり、然れば、会計測定の殆どに就いて、主観的な要因が介入する可能性が存する」が、「社会科学の他の分野に於いてと同断、この主観的な要因の範囲は限定乃至統制が可能なものである。」として<sup>19)</sup>、会計専門家が、測定技術の検討に一層沈潜すべきことを示唆している。

14) *Ibid.*, p. 97.

15) Committee on Concepts and Standards underlying Corporate Financial Statements, Price Level Changes and Financial Statements, Supplementary Statement No. 2, *The Accounting Review*, Vol. 26, No. 4, Oct. 1951, p. 471.

16) *Ibid.*, p. 471.

17) Committee on Concepts and Standards, Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements—1957 Revision, *The Accounting Review*, Vol. 32, No. 4, Oct. 1957, p. 544.

18) Homburger, *op. cit.*, p. 98.

19) *Ibid.*, pp. 98-99.

### III ビアマンの所説

本稿に於いて我々が考究せんとしているのは無論会計測定に関わる問題であるが、その前提として、ここで測定のいわば一般理論にも聊触れて置きたい。

スティーヴンス (Stanly Smith Stevens) は、「……異なる規則の下で数詞を割り当てることのできるという事実は、能力及び有用性 (usefulness) を必ずしも等しくしない異なる種類の尺度及び測定を齎す。……測定の源は勘定であるが、測定が斯様に単純な問題に限局されていなければならないという必然性は存しない。」として<sup>20)</sup>、測定尺度を次の4箇の種類に大別している。

- (a) 名目尺度 (naminal scale)
- (b) 序数尺度 (ordinal scale)
- (c) 間隔尺度 (interval scale)
- (d) 比率尺度 (ratio scale)<sup>21)</sup>

因みに、名目尺度に就いては蹴球選手の背番号、序数尺度に就いては金属の硬度、間隔尺度に就いては温度、比率尺度に就いては密度等が適用例として考えられる。又、より具体的に、水乃至氷に関わる尺度を例とするに、名目尺度は、それが固体であるか液体であるかを示す為、序数尺度は、それが他のものに比して冷たいか熱いかを示す為、然して、間隔尺度は、その温度を示す為、夫々用いられるものといえよう。

ビアマン (Harold Bierman, Jr.) は、「異なる目的の為には、異なる記述乃至測定が用いられる可能性が存するという事実を認識することが、会計担当者にとって肝要である。」と主張する<sup>22)</sup>。

抑会計に於いては、物理学に於けるが如き真実且つ正確なる測定を行うことが至極困難であり、そこには測定値が真実の状態に一致するかも知れないという見込みが存する丈である。

然るが故に、ビアマンは、測定に関する確率分布の問題を取り上げる<sup>23)</sup>。

20) Stanly Smith Stevens, *Measurement, Psychophysics, and Utility*, in C. West Churchman and Philburn Ratoosh (eds.), *Measurement—Definitions and Theories*, 1959, p. 19.

21) *Ibid.*, pp. 24–26.

22) Harold Bierman, Jr., *Measurement and Accounting*, *The Accounting Review*, Vol. 38, No. 3, Jul. 1963, p. 501.

23) *Ibid.*, p. 502.

例えば、或る1箇の物体の長さを測定する際にも、そこで用いる測定器具の相違に基づいて、6フィート、6.1フィート、6.15フィート乃至6.158フィートの如き様々な値が示される可能性が存する。然して、斯かる場合には、こうした複数の測定値の内の何れか1箇の値乃至幾箇かの値の平均値をもって、一定区間内に存する真実の値に関わる分布の平均値と解釈し得るのである。

扱、企業の会計担当者は、或る時点に於ける財政状態及び或る期間に関わる経営成績を把握せんとしているが、この何れに就いても、完全に正確な測定値を得ることは凡そ不可能である。尤も、例えば、会計担当者が、企業の総資産を見積りの対象として、その真実の値を求めんとしている場合、当該総資産の構成要素を幾箇かの方法に依って測定することは可能であり、又、或る測定値が他の測定値よりも偏差の少ない値であることを合理的に確認することも可能である。然るに、その一方では、会計担当者が、総資産の構成要素は現金であると看做して測定することも、或いは、所謂保守主義 (conservatism) の立場から、より小さな測定値を選択することも又屢々である。そこで、斯かる選択的な処理手続が偏差の導入を結果し、見積数値が真実の値から乖離することに成るのである。従つて、企業の財政状態及び経営成績等に就いて、その真実の値を示すことを会計担当者に期待するのは可成困難といわざるを得ない。然して、ビアマンは、「若しも、会計が、現金の額を表すことに己の役割を局限するならば、真実の値を得ることも可能かも知れない。然し、会計の視野が、現金の測定という限られた目的から拡大した場合には、真実の値を見出すことが難しく成る。」と指摘する<sup>24)</sup>。

ここで、客観性概念が俎上に載る。

ビアマンは、「会計担当者の目的は、公正な (fair) 方法乃至合理的な方法に依り作成した有用な財務情報の提供に存するが、公正に代えて『客観的』という語を用いることも可能であろう。」とした上で、「但し、この場合の『客観的』という語は、これ迄会計担当者が解釈してきたものとは、その意を異にしている。」と附言する<sup>25)</sup>。即ち、ビアマンが採用せんとするのは、「同意 (agreement)」という意に於ける客観性概念である。

因みに、この概念をこうした意に解する向は、会計

24) *Ibid.*, p. 502.

25) *Ibid.*, p. 502.

学に分野を限っても可成見受けられるが、斯かる向に就いては別稿に於いて縷説することとし、本稿では、より一般的な定義としてギルフォード (Joy Paul Guilford) の所説に於けるそれを引くに留めたい。

ギルフォード曰く、「客観性は、科学にとっての主たる目標の1箇である。……操作的な定義に依れば、『客観性』とは、個々人相互間の同意を意味する。多くの人々が観察及び結論に就いて意見の一致をみる場合、当該記述は、特定の個人に関わる偏差から解放されていると看做されよう。……科学は、社会的な制度である。その主たる価値の1箇は、或る個人の観察及び結論を、他の人々に有意な形で伝達し得るところに存する。」と<sup>26)</sup>。

個人の偏差を除去し、個々人間の同意を得ることが客観性に繋がるのは言を俟たないが、ここでの同意は、合理的な人間が、証拠に基づいて結論付けるという形のものでなければならぬとピアマンはいう<sup>27)</sup>。但し、斯かる同意は、総ての合理的な人間が、同一の数値に到達すること迄をも要請するものではない。というよりも寧ろ、或る数値が、合理的な人間から成る一定の集団に於ける平均的な見積もりであるならば、当該数値は、同意に基づくものと略看做し得るということである。

客観性を合理的な人間に依る偏差のない見積もりに関わる概念として稍広義に解釈するピアマンは、「主観的」なる語にも言及している<sup>28)</sup>。然るに、ここにいう主観的とは、個人的な偏差の介入を意味するものではなく、個人的な知識及び経験を、寧ろ積極的に取り入れてゆくことを意味するものである。

斯くして、会計担当者が採り得る方策としては次の4箇が考えられよう。

- (1) 会計測定の対象を、現金のみに局限すること
- (2) 会計システムへの入力、如何なる解釈も伴わない客観的な証拠に局限すること
- (3) 伝統的な会計処理を継続すること
- (4) 主観的な測定値を、寧ろ積極的に利用すること<sup>29)</sup>

先ず、(1)に就いては、「企業の経営管理者乃至投資分析家は、現金の額乃至現金の額の変動以上のことを

知りたいと望んでいる。若しも、会計担当者が、己の努力を現金の測定のみ局限するならば、正確性 (accuracy) の向上は叶えられようが、その反面有用性を低下させてしまうことと成ろう。」として棄却される<sup>30)</sup>。

次に、(2)に就いては、会計記録に際して、確かに会計担当者は、客観的な証拠を必要とするが、実際には、厳格な意でのそれに固執することは不可能であると考えられる。詰まり、厳格な意で客観的な証拠が得られるのは、現金の測定及び記録の如き場合に於いてのみであり、例えば、減価償却費乃至試験研究費の処理等に主観的な性格のものが介入するのは已むを得ないことであろう。即ち、ピアマン曰く、「……我々が、会計を現金の測定に局限しない限り、客観的な証拠なるものを厳格に解釈することは不可能である。」と<sup>31)</sup>。

又、(3)に就いてピアマンは、「伝統的な会計は、客観的な会計に改善が施されたものと成っている。蓋し、そこでは、より有用なる情報を得んが為に主観的な証拠の必要性が認識され、それを利用することが容認されているからである。」とした上で<sup>32)</sup>、主観が介入すると看做される場合を、幾箇か指摘している<sup>33)</sup>。即ち、棚卸資産に就いて所謂低価主義 (cost or market whichever is lower basis) に基づいて市場価格を採用する場合、固定資産に就いて減価償却費を計上する場合、債権に就いて貸倒額を見積もる場合、収益の認識に就いて所謂発生主義 (accrual basis) を適用する場合等が、その具体的な例として考えられることと成る。

更に、(4)の主観的な測定値の問題に就いて、ピアマンは、先ず、「正確性」という概念に言及し、正確性に対する要請が存するが故に、会計担当者は十分な情報を伝達することができなく成ってしまっているのが現況であると主張する<sup>34)</sup>。

ところで、斯かる主張に関しては、この正確性に就いて、その程度というものを如何にして把握すべきか<sup>35)</sup>という問題が生じよう。

ここで真実の値と見積数値との関係を考えてみよう。

26) Joy Poul Guilford, *Psychometric Methods*, 2nd ed., 1954, p. 1.  
27) Bierman, *op. cit.*, p. 502.  
28) *Ibid.*, p. 503.  
29) *Ibid.*, p. 503.

30) *Ibid.*, p. 503.  
31) *Ibid.*, p. 503.  
32) *Ibid.*, p. 503.  
33) *Ibid.*, pp. 503-504.  
34) *Ibid.*, p. 504.  
35) *Ibid.*, p. 504.

或る測定値が、考え得る他の如何なる測定値よりも正確なものであるということは、真実の値と見積数値との差異が最小化されていることを意味する。従って、会計担当者が為し得ることは、真実の値と己の見積数値との差異を最小化せんとすることであるが、その一方で、会計担当者は、仮令それが不完全なものであるとしても、有用な情報を提供しななければならない立場にも存するのである。然るに、真実の値は見付け出すことができるものであると会計担当者自身が考えている限り、勢い会計情報は限局されたものと成ってしまう。蓋し、その場合に会計担当者は、会計処理の対象を、客観的な証拠文に自ら局限してしまうからである。

ピアマンは、「最早、『真実の』値に到達することはできないという事実を認める時機が到来している。会計担当者は、利益乃至財政状態に就いての測定値が、実際には確率分布であることを悟る必要がある。」と断言する<sup>36)</sup>。

会計担当者は、並べて特定の原則に準拠して計算書類を作成している。然して、斯かる原則は、会計担当者の相違に起因する情報の差異を可及的に制限するものと看做されている。然るに、伝統的な会計処理に基づいて示される財政状態及び経営成績は、公正な測定値乃至合理的な測定値というには程遠いものであり、それは、いわば真実の値に接近せんが為の有効な試みが、実際には為されていないからであるとも解せよう。

否、というよりも寧ろ、会計担当者が提供せんとしているのは、信頼し得る (reliable) 情報に外ならない。然して、ここでの「信頼し得る」という属性は、同一の原則を適用する他の会計担当者によって齎される測定値との比較に関わるものである。因みに、異なる原則を適用する会計担当者から齎される測定値に就いては、それが可成異なったものと成ることは当に予想されよう。

斯くして、会計担当者は、伝統的な会計処理を継続してゆくか否かの選択を迫られることと成る<sup>37)</sup>。

伝統的な会計処理から齎される数値は、当該会計処理が特定の原則に準拠して為されているという意に於ける限り、個々の会計担当者から独立しているとも解せようが、それは、必ずしも財政状態及び経営成績に関わる真実の値を示すものではない。他方、伝統的な会計処理を抛擲することは、財政状態及び経営成績に

36) *Ibid.*, p. 504.

37) *Ibid.*, p. 505.

関わる真実の値に接近せんとする試みを意味するが、その結果として、会計担当者の相違に起因する差異がより大きく成る可能性が存する。蓋し、そこには、判断なるものが、可成の程度介入してくるからである。

より具体的な問題に関して詳説するに、伝統的な会計処理を抛擲した場合の特徴は、資産価値の評価に際して所謂専門家の判断が導入され、その結果把握された価値の変動が損益計算に含められ、株主の持分にも影響を与えることに成るといふ点に存する。即ち、ここでは、市場に於ける価値を合理的に見積もり得る場合には、当該見積数値が用いられ、又、それが困難であれば原価が適用されるが、その場合には修正原価の採用が認められよう。然して、就中そこで問題と成る具体的な項目としては、石油、立木、従属会社への投資、市場性を有する有価証券及び棚卸資産並びに試験及び研究の為の支出等が挙げられる<sup>38)</sup>。

斯くして、取得原価が会計測定的基础であるとする従前の考え方に拘泥しない会計、いわば新たなる会計には、多くの可能性が生ずることと成る。即ち、物価指数に基づく修正原価、将来に於いて期待されるキャッシュ・フローの正味現在価値及び清算価値等様々なものに基づく評価方法が考えられよう。

例えば、石油に就いては、目下のところ石油を発見する為に要した支出額のみが資産として記録されているが、如上の新たなる会計に於いては、石油埋蔵量の経済的な価値が採用されることに成る。然して、それは、将来に於いて期待されるキャッシュ・フローの正味現在価値に外ならないのである。確かに、斯かる評価方法に於いては、その何れの段階にも判断が付き纏う。が然し、石油の発見という過去の事実を支えられた客観的な数値を採るよりも寧ろ、当該資産に関する当該時点に於ける経済的な価値を見積もらんとするところにこそ、その特徴が看取されよう。

但し、ピアマンは、「斯かる問題の検討は己の任にあらずとして、会計専門家が、測定に関わる基本的な問題を等閑に附して置くことは最早許されない。測定に関する現在の会計実務が、『真実のプロトコール (protocol)』を齎すものと成っていないことは明らかである。会計担当者は、会計情報の提供に関わる実務に就いて、その総ての可能性を引き出すべく、測定というものの本質及びそれを廻る問題点を理會しなければならぬ。」と指摘する文に留まり<sup>39)</sup>、より具体的な

38) *Ibid.*, p. 505.

39) *Ibid.*, p. 506.



提言をする迄には至っていない。

#### IV チェンバースの所説

「会計の度量衡学的な側面に対する関心が喚起されることに依り、当今の定説の可成の部分に就いて、駁する機会が齎されることと成ろう。」とチェンバース (Raymond J. Chambers) はいう<sup>40)</sup>。

こうした展望に就いては、ピアマンも、「会計に於いて久しいこと待ち受けられてきた変革」への第一歩であるとして<sup>41)</sup>、斯かる側面に関する研究の肝要性を唱えており、ピアマンの一連の思考の中には、如上の変革を実現し得る機会が散見される。然るに、惜しむべし、ピアマンの所説に於いては、叙上の如くに具体的な検討が闕如している。

然して、ピアマンの所説から看取される斬新な見、若しくはピアマンがそこで仄めかしている幾箇かの新しい概念を組上に載せ、具に論じているのがチェンバースである。

ピアマンは、目的が異なれば、そこで行われる測定も又、勢い異なったものと成らざるを得ないと指摘する<sup>42)</sup>。然して、理が非でも、会計担当者は、斯かる理を理會すべきであると主張する。即ち、こうした主張の前提には、或る1箇の対象に就いても、それを測定する為の合理的な方法が複数存在し得るという見が存すると解されよう。果せる哉、スティーヴンスの響に倣うピアマンは、測定尺度というものを、名目尺度、序数尺度、間隔尺度及び比率尺度の4箇に分類している<sup>43)</sup>。然るに、別けても有用性が高いと看做される比率尺度に就いては、然程縷陳していない。

この点が、先ず批判されて然るべきであろう。

ところで、如上の「異なる目的には異なる測定を」という主張は、大別して次の2箇の意に解釈し得る。

- (a) 目的を異にすれば、そこで測定される属性が異なってくるということ
- (b) 目的を異にすれば、そこで要求される測定の正確度、即ち正確性の程度が異なってくるということ

40) Raymond J. Chambers, Measurement and Objectivity in Accounting, *The Accounting Review*, Vol. 39, No. 2, Apr. 1964, p. 264.

41) Bierman, *op. cit.*, p. 501.

42) *Ibid.*, p. 501.

43) *Ibid.*, p. 501.

尤も、(a)に就いては、更に2箇の場合が考えられる。即ち、①同一の測定尺度を用いる場合及び②異なる測定尺度を用いる場合である<sup>44)</sup>。

先ず、①の卑近な例として、或る函の縦の長さ、横の長さ及び高さを測定する場合を想定してみるに、斯かる3箇の属性は何れも同一の測定尺度を用いて測定し得るものであり、且つ又、そこには3箇の目的が存すると解されよう。但し、例えば、函を荷車に積載し得るか否かという様な問題が生じた場合、そこには単一の目的しか存しないと看做されるかも知れないが、それは余りに単純化し過ぎた見方というべきであろう。蓋し、斯かる3箇の属性に就いては、その夫々に固有の問題が生起してくる筈であり、従って、夫々の属性が各様に孕んでいる問題を個別的に検討するところにこそ測定が存するという筋合いにあるからである。

又、②に就いては、或る函の重量及び体積を測定する場合が例として考えられるが、斯かる2箇の属性は、夫々異なる測定尺度に依って測定されることと成ろう。

何れにせよチェンバースは、(a)の如き意での「異なる目的には異なる測定を」という主張は、自明の理であると看做している<sup>45)</sup>。

他方、(b)の解釈は、測定の正確度を問題としており、例としては、或る函を荷車に積載する為にその重量を測定する場合が想定されよう。即ち、そこでは、函の重量が、荷車の積載制限に充分な余裕をもって適合する場合には、然程正確な測定が必要とされることはないが、それが、当該積載制限に限々の重量であるとすれば、より正確度の高い測定が必要と成る。別言するに、斯かる場合には、既に略説した序数尺度に基づく言明に於けるそれよりも、一層高度の正確性が求められることに成るのである。因みに、この場合の序数尺度に基づく言明としては、「この函の重量は、あの函のそれよりも大である。」という様な言明、或いは、「この函の重量は、5,000ポンドから10,000ポンドの間である」という様な言明が考えられる。

但し、この「異なる目的には異なる測定を」という文言を、ピアマンの主張のみを鑑みて解する場合、そこからは飽く迄も(a)の解釈に於ける意しか看取されない。

畢竟、ピアマンは、測定の正確度に関わる問題を考慮する迄には至っていないのである。

44) Chambers, *op. cit.*, p. 265.

45) *Ibid.*, p. 265.

そこで、会計に於ける測定に就いて、チェンバースは、「如何なる資産乃至負債に就いても、その財務的な属性に関わる測定値を得ようとする場合に、我々は、財務的な尺度以外の尺度を用いることもなければ、特定された属性以外の属性を測定することもなく、然して、特定された資産乃至負債以外の資産乃至負債を測定することもない」が、斯かる事實は、前述の(a)の解釈に通ずるものであるとする<sup>46)</sup>。然して、当該測定時点に於いて特定された資産の特定された属性に対して一定の財務的な尺度が適用される場合には、技術的に可能な範囲内で、明確な測定値が得られることに成るのである。

更に、チェンバースは、『異なる目的には異なる測定を』という文言は、如何なる対象に就いても、その財務的な属性に関して明確な測定値が存する、若しくは存し得るという見とは相容れない見に依拠するものであると我々は把握している。然して、測定システムとしての会計を周密に考察することに依り、『異なる目的には異なる測定を』という見が無意味なものであり、更には誤解をも齎し兼ねない独断であるということが明らかに成ると我々は確信する。ピアマンが、『唯一の真実の値』を追求せんとするのは誤りであるとしているのは至当なことであるが、斯かる指摘は、スティーヴンスのいう4箇目の種類の尺度、即ち比率尺度の含意に就いてのピアマンの追究が不充分であるが故に為された指摘に外ならない。」という<sup>47)</sup>。

即ち、ピアマンは、比率尺度なるものの存在を等閑に附したが故に、真実の値を追求せんとする考え方を否定し、然為ればこそ、「異なる目的には異なる測定を」という見を表白したものと解されるのである。

比率尺度の範疇に含まれる測定尺度は、既述の4箇の種類の測定尺度の中でも最も重要且つ包括的なものであるとチェンバースはいう<sup>48)</sup>。蓋し、比率尺度に基づく測定に就いては、そこで為し得る数学的な操作が極めて多様であり、従って、斯かる測定は、技術が許す限りに於いて精密且つ正確なものと成り得るからである。

取り分け比率尺度の特徴は、斯かる測定尺度に依る測定値に基づく比率は、そこで用いられた測定単位の大さに依って左右されることがないという点に存する。従って、会計に於いても、その有用性の大なるこ

とは明白である。蓋し、我々が、会計資料を分析し、そこから何等かの結論を導出せんとする場合には、或る会計数値と他のそれとの比較数値、即ち所謂財務比率を用いるのが常であるからである。因みに、具体的には、利益額と資本額、利益額と売上額、流動資産額と流動負債額、他人資本額と自己資本額、売上額と棚卸資産額及び売上額と売掛債権額等に関わる比較が行われ、更には、その夫々に就いて、企業間比較及び同一企業の期間比較が行われる。尤も、ここで看過してはならないのは、常に総ての企業が比率尺度を用いている場合に限り、如上の比較分析に基づく情報が有用なものたり得るという点である。

更に、1箇の例として、貨幣単位を異にする複数の資料を分析する場合を考えてみよう。

斯かる場合にも、所謂換算処理を施して、資料を同一の貨幣単位に統一し得る限りに於いてのみ、当該資料の比較分析が技術的に可能と成る。蓋し、比率というものは、その分子及び分母の測定単位が同一の意を有する場合にのみ、有意なものと成るからである。又、分子及び分母夫々が複数の要素から構成されている様な場合には、その総ての要素が、同一の属性に関する限り、同一の測定尺度に依って、等し並に測定されていなければならないからである。

詰まるところ、計算書類に基づく財務比率分析に有意な結論を期待し得るのも、当該計算書類上の総ての項目が、同一の属性に関する限り同一の測定尺度で測定されている場合に於いてのみである。従って、例えば、1箇の貸借対照表に於いて、取得原価に基づく数値と現在原価に基づく数値とが合算されている様な場合、当該会計資料を有意なものと看做し得るのは、取得原価が現在原価と等しく、故に、両者の合計額が示すものは現在原価に外ならないということが歴としてある場合に限られる。

然して、チェンバースは、「要するに、伝統的な計算書類の分析は、当該計算書類が、異なる項目に対しては異なる属性を対象として選択し、適用項目を異にすることに依って、その意乃至解釈も又著しく異なってしまう様な測定尺度を採用している限り、決して有意な結論を齎すことはない。」とした上で<sup>49)</sup>、「こうした闕所を埋め合わせる為には、意を異にする単位を、意を同じくする単位に変換しなければならないことに成る。」と指摘する<sup>50)</sup>。

46) *Ibid.*, p. 265.

47) *Ibid.*, p. 266.

48) *Ibid.*, p. 266.

49) *Ibid.*, pp. 267-268.

50) *Ibid.*, p. 268.

斯かる変換処理に関連して、ここに客観性の問題が生ずる。

チェンバースは、客観性を得る為には、先ずもって、測定の対象自体に就いての明確な定義付けが必要であるとする。即ち、「我々が、『財政状態』乃至『利益』といった項目を測定し、その夫々に就いて、客観的な測定値を得ようとする場合、先ず必要と成るのは、斯かる語の意を定義することである。……生ずるかも知れない偏差に就いて、或いは、我々が見積もらんとしている値に就いて我々が考察し得るのは、当該対象の何たるかを、我々が知り得ている場合に於いてのみである。」<sup>51)</sup>という。

チェンバースは、いわば「会計乃至会計測定の目的に対する不偏性」を意味する概念として、客観性を捉えている様である。

ピアマンが批判される。

即ち、「彼は、……本来的には測定値に関わる『客観性』という語を、測定値が基礎とする証拠の属性に関わる語として用いている。」<sup>52)</sup>。蓋し、こうした置き換えが許されるのは、証拠の対象及び測定の対象が特定されており、然も、両者が同一のものである場合に於いてのみであると解されるが、斯かる前提条件に就いて、ピアマンは、聊も言及していないからである。

ホムバーガーも又、批判される。

「異なる基準に依拠して測定された資料から成る合計額には一貫性がないと看做されるならば、仮令当該算定過程には一貫性が存するとしても、当該合計額に基づく比率は何れも科学的なものとは看做し難い。」とホムバーガーはいう<sup>53)</sup>。

斯かる指摘は全くその通りである。

然るに、他方でホムバーガーは、或る属性、例えば市場価格に基づく有価証券の測定値を、全く異なる他の属性、例えば取得原価に基づく固定資産の測定値と合算することは許されるとしている<sup>54)</sup>。即ち、「基準」という概念と「属性」という概念とが、截然と区別されていないのである。

チェンバースは、「探求されているのは何に関する証拠であるのかという点を等閑に附した儘で、所謂客観的な証拠に関わる問題から論ずる限り、我々が、有用な結論に到達することはない。」という<sup>55)</sup>。蓋し、仮

令そこで客観的な証拠なるものが得られたとしても、それは聊の意もない証拠であるからである。更に、証拠の問題を廻る如上の指摘に加え、会計に於ける測定を徒爾たらしめている原因は、「予め形成された理論的な構造 (preformed theoretical constructs)」の闕如に存すると指摘する<sup>56)</sup>チェンバースは、次の2通りの行き方を我々に提示する。

- (1) 会計に就いては、それを測定過程として把握するのを差し控えること
- (2) 測定されるべき対象及び当該測定値の意に就いて、両者に関わる理論的な概念の形成に努めること<sup>57)</sup>

畢竟、比率尺度が会計に於いて用いられない限り、従って、会計資料に関して稔ある分析が行われない限り、我々は(1)の行き方を甘受しなければならないことと成ろう。

翻って考えてみるに、会計学に関わる文献に於いては、凡そ「偏差の除去」という問題に関わらしめて客観性概念の何たるかが論われてきているが、偏差の除去は、飽く迄も部分的な問題にしか過ぎない。加うるに、会計処理上の判断、会計測定及び計算書類は、その総てが、いわば個人的な背景を有し、従って、抑主観的なものである。尤も、我々が、客観的な計算書類を求めんとする場合に、当該計算書類を裏付けている証拠に関心を抱くのは確かである。が然し、当該計算書類の主張せんとしている具体的な内容に、より一層の関心を抱いていることは言を俟たない。

チェンバースは、「計算書類の主張せんとしている内容が、その作成者以外の合理的に見識ある人からも、同一の主題に就いて、独立的な(即ち主観的な)主張を為し得る様なものである場合、当該計算書類は客観的なものである。」としている<sup>58)</sup>。即ち、偏見、直感乃至先入主を包蔵する様な計算書類は、客観的な計算書類の範疇から淘汰されて然るべきことと成ろう。

ポパー (Karl Raimund Popper) は、客観性の問題に関して、「相互主観的試験可能性 (intersubjective testability)」という概念を用いる<sup>59)</sup>。

ポパーの所説を我々の論に援用してみるに、この相互主観的試験可能性は、人が作成した計算書類は総て

51) *Ibid.*, p. 268.

52) *Ibid.*, p. 268.

53) Homburger, *op. cit.*, p. 97.

54) *Ibid.*, p. 97.

55) Chambers, *op. cit.*, p. 268.

56) *Ibid.*, p. 269.

57) *Ibid.*, p. 269.

58) *Ibid.*, p. 269.

59) Karl Raimund Popper, *The Logic of Scientific Discovery*, 1959, pp. 44-48.

主観的であるということを実事として認めるが、その一方で、他の人に依って試験し得ない様な要素が含まれている計算書類の総てを排除する概念である。従って、将来に関する見積もり乃至予想の如き要素を含む計算書類に就いては、それが試験可能性を有せざるが故に、客観的な計算書類とは看做し得ないことと成る。

貸借対照表に就いて考えてみよう。

伝統的な貸借対照表は、所謂取得原価主義に基づいて作成されている。即ち、例えば固定資産は、取得原価の額から減価償却費の累計額を控除した額で、そこに記載されている。

斯かる貸借対照表の表示するものが、企業の財政状態に関わるものであることは確かである。若しも、「財政状態」なるものが明確に定義されているならば、それは客観的な計算書であるといえよう。蓋し、当該貸借対照表に計上されている数値に就いては、その作成者以外の人に依る独立的な試験が可能であるからである。然るに、チェンバースは、「若しも、『財政状態』なるものが定義されていないならば、即ち、それが個々人夫々に固有の解釈を悉く容れる概念であるならば、当該計算書は試験可能なものではなく、又、客観的なものでもない。」という<sup>60)</sup>。更に、抑財政状態なるものに就いては、遍く受容される様な定義が存しないとも指摘する<sup>61)</sup>。

こうした指摘も又、客観性を、「会計乃至会計測定の目的に対する不偏性」として捉える立場に基づくものと解されよう。蓋し、求められるべき測定値、即ち会計測定の目的からの偏差を把握する為には、先ずもって当該測定の対象自体に、明確な意が附与されていなければならないからである。

加うるに、チェンバースは、「我々が、斯かる計算書の検証(corroboration)に就いて考察する為には、財政状態なるものを、何等かの形で解釈する必要がある。」として、新たに「検証」という概念を用いている<sup>62)</sup>。然り乍ら、検証とその他の類似概念との相違が明示されていない点が稍片手落ちである。

千慮の一失ともいべきであろうか。

因みに、検証は、「或る言明が、試験されることに依って、耐の証を立てている様な状態」を意味する概念として、通常、用いられている。他方、その類似概

念の1箇である検証(verification)は、「或る言明が、真実なものであることの確定」を意味している。従って、いわば帰納的な論理を前提とするものであるか否かをもって、両者の相違と捉えるのが一般的であろう。

何れにせよ、或る時点に於ける財政状態に関わる計算書には、例えば固定資産に就いても、様々な数値が計上される可能性が存する。即ち、再取得しようとする場合の現在原価額、投資計画を変更しようとする場合の処分価額、借入金の担保にしようとする場合の評価額乃至保険を掛けようとする場合の評価額等が考えられる。いふなれば、夫々の場合の評価目的に応じて、当該固定資産の価値というものゝが把握され、従って、夫々異なる数値が測定値として示されることに成る。

然し、チェンバースは、こうした様々な数値には1箇の共通点が存すると看做している<sup>63)</sup>。蓋し、如上の数値は総て、当該貸借対照表の作成時点に於ける情況下で為される見積もりに外ならないからである。畢竟するに、「当該市場に於ける現在価値の近似値(approximations to contemporary value in the market)」ともいふべきものと考えられる。然して、斯かる近似値は、市場価格に依って検証し得る数値なのである。

然れば、既述の如き伝統的な貸借対照表上の数値は、検証可能性を有するといえるのであろうか。

チェンバースは否定的である<sup>64)</sup>。

詰まるところ、所謂取得原価主義に基づく貸借対照表は、その表示目的たる「財政状態」の定義が不明確なるが故に、客観性を欠き、又、そこで示される数値が「当該市場に於ける現在価値の近似値」でないが故に、検証可能性を具備するものではないと解されるのである。

客観性のみが会計情報の有用性を支えるものではないと看做し、又、有用性の程度を把握する為の1箇の要素として検証可能性を位置付けるチェンバースは、伝統的な計算書類の有用性を否定する。即ち、「或る時点に於いて唯一有用な情報が、当該時点に於ける財政状態に関わる情報であることには、聊の疑問もない」が、「伝統的な貸借対照表には、今年の日付を附した昨年ニュースと同程度の有用性しか存しない。」という<sup>65)</sup>。その上で、現在価値の近似値なるものの有

60) Chambers, *op. cit.*, p. 270.

61) *Ibid.*, p. 270.

62) *Ibid.*, p. 270.

63) *Ibid.*, p. 270.

64) *Ibid.*, p. 270.

65) *Ibid.*, p. 271.

用性を強調する。蓋し、例えば測定の対象たる資産の価値を、当該市場に於ける現在価値として把握すれば、そこでの測定値は、現実の市場価格という歴とした証拠に依って検証し得るものと成るからである。

尚、チェンバースは、所謂売却時価主義 (salable value basis) に基づいて、「継続的に現在のな会計 (Continuously Contemporary Accounting)」というものを提唱している。然して、この「当該市場に於ける現在価値」を、具体的には、現在現金等価額 (current cash equivalent) を意味する概念として用いている<sup>66)</sup>。

測定の正確性に就いて、ピアマンは、真実の値と見積り数値なるものとを比することによって、いわば正確性の程度が捉えられるとする。加うるに、真実の値に到達することは実際には不可能であり、従って、確率分布の概念がそこに導入されるべきであると主張する<sup>67)</sup>。

然るに、これに就いてチェンバースは、それが到達不可能なものであるとするならば、真実の値という概念は、いわば単なる中身の無い函 (empty box) に過ぎないと駁す。即ち、「我々は、測定の正確性を知る為に、見積り数値と中身の無い函とを比することはできない」のである<sup>68)</sup>。

叔、チェンバースは、会計担当者が採り得る方策として次の2箇を提示する。

- (1) 利用し得る複数の規則を多様に組み合わせることに依り、原始記録から財政状態及び経営成績の把握に至る迄の処理を行ってゆくこと
- (2) 資産及び負債に就いて、当該時点に於ける価額を見積もらんとしてゆくこと<sup>69)</sup>

若干附言するに、(1)に於ける複数の規則とは、例えば、同一の固定資産に対して複数の減価償却方法が認められていること乃至同一の棚卸資産に対して複数の評価方法が認められていることを意味している。又、(2)に於ける見積りに関しては、叙上の如くに、当該評価目的の性格に応じて様々な評価額が考えられ、更に、その夫々に就いても、複数の数値が算定される可能性が存する。

然して、この(2)、即ち見積り数値の追求に就いては、その特徴として幾箇かの事柄が指摘されている。然るに、就中我々にとって肝要なことは、斯かる見積りも、計算書類の作成者に依る単なる判断の所産ではないということである。別言するに、現在の状態、即ち当該計算書類の作成時点に於ける状態を、周密に確認する為の試みであるということである。然るが故に、そこで得られた数値は、客観性及び検証可能性を具備したものに成ると解されるのである。

(2)に就いてピアマンは、斯かる過程には、より多くの判断が介入すると指摘している<sup>70)</sup>。否、寧ろ、判断以外の要素の方が少ないと換言すべきかも知れない。

翻って、伝統的な会計処理は、判断よりも寧ろ、慣習の所産である。

例えば、監査報告書に於いて屢々見受けられる「前期のそれと継続的な基礎に依拠して適用される一般に認められた会計原則 (generally accepted accounting principles) に準拠して」という文言を俎上に載せてみよう。

斯かる文言が意味しているのは、当該計算書類に就いては、従前通りの規則が適用されているということに過ぎない。無論、前期に於いて採用された処理方法は、前期に就いては適切なものであったかも知れない。縦しんば、然うであったとしても、当該処理方法が、当期に就いても又適切なものであるか否かという点に関しては、如何なる判断も為されていないのである。

チェンバースは然う確言して憚らない<sup>71)</sup>。

所謂「一般に認められた会計原則」は、それが、現況に適合した会計情報を結果する場合に於いてのみ、有用なものと看做し得るのである。従って、こうした訳柄から、一般に認められた会計原則への準拠性及び就中所謂継続性の原則 (principle of consistency) を中心とする伝統的な会計というものが批判されるのである。

如何なる経済事象に就いても、時の経過と共に、その真実の値自体が変化してゆくということは言を俟たない。然して、我々が為すべきことは、当該時点毎に有用な測定値を探索することであるとチェンバースはいう<sup>72)</sup>。が加うるに、我々が、現在のな見積り数値に就いての検証を得んとする場合、そこに外部的な証拠が

66) Raymond J. Chambers, Second Thoughts on Continuously Contemporary Accounting, *Abacus*, Vol. 6, No. 1, Sep. 1970. pp. 49-52.

67) Bierman, *op. cit.*, p. 504.

68) Chambers, *op. cit.*, 39), p. 271.

69) *Ibid.*, p. 272.

70) Bierman, *op. cit.*, p. 505.

71) Chambers, *op. cit.*, 39), p. 272.

72) *Ibid.*, p. 272.

闕如していることは希であるともいう<sup>73)</sup>。即ち、チェンバースは、こうした点に関して可成楽観的である。更に、当該時点の情況に鑑みて、毎期会計記録を検めてゆくことに依り、組織的な誤差、即ち決り切った手続の只管慣習的な適用から齎される様な誤差も減少するであろうという<sup>74)</sup>。然るに、見積もりの検証と成る様な外部的な証拠が、常に得られるとする謂は全く示されない。

聊疑問が残る。

例えば、市場価格が存しない様な場合に於いては、そこでの証拠を何に求めるべきかが、勢い問題と成るからである。

チェンバースは、「若しも、会計が、比率尺度……を用いる測定システムであるとするならば、毎期の計算書類に関わる分析及び財務比率に関わる時系列的な分析は、単に当該貨幣単位の意が変化したという事実のみをもって、その価値が低下するものではない。若しも、当該貨幣単位の意が変化しているのであれば、貨幣的な債権及び貨幣的な債務以外の貸借対照表項目は、必然的に、現在の数値へと改められるであろう。斯くして、こうした項目は、漏れなく、同一の意味条件の下で表示され、数学的な不適切さを伴うことなく、加算、減算及びその他の方法に依り、関係付けられるであろう。」とする<sup>75)</sup>。

終始比率尺度の重要性を唱えている。

叙上の如くにチェンバースは、「相互主観的試験可能性」なる概念に依拠して客観性を解釈する。然して、会計の測定値が客観的なものである為には、先ずもって当該測定の対象自体を定義する必要があるという。蓋し、測定の対象自体に明確な意が附与されていなければ、当該測定値は試験可能なものではなく、従って、客観的なものとは看做されないからである。詰まるところ、そこでの客観性は、会計乃至会計測定の目的に対する不偏性として解されることと成る。

斯かる解釈の前提には、会計を測定システムとして把握せんとする立場が存する。

チェンバースは、取得原価に代えて「当該市場に於ける現在価値の近似値」を選択する。蓋し、斯かる見積数値は、現実の市場という外部的な証拠、具体的には現在現金等価額に照して検証し得るものであり、又、試験可能性、詰まりは客観性を有するものと解される

からである。更に、所謂見積誤差が付き纏うのも必定ではあるが、斯かる誤差も測定し得るものと考えられる。

チェンバース曰く、「当該時点に於ける財政状態を表示し、総ての利用者、経営管理者、投資家及び債権者にとって等し並に有用な測定というものが存することを我々は信じて疑わない。それは、企業の総ての個別的な資産及び負債に関する現在の実現可能価額に基づく……測定である。この測定には、見積誤差が付き纏うが、斯かる誤差は測定可能なものである。何れにせよ、如上の測定から齎される数値に就いては、当該数値と現時点に於いて有用とされる数値との差、いわば目的からの隔たりが、伝統的にして形式的な処理過程に於ける組織的な誤差よりも、遙かに小さなものと成ろう。如何なる目的にとっても。」と<sup>76)</sup>。

73) *Ibid.*, p. 272.

74) *Ibid.*, pp. 272-273.

75) *Ibid.*, p. 273.

76) *Ibid.*, p. 274.