慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	公正性と客観性 : 会計学の基本問題〔II〕 (15)
Sub Title	Fairness and objectivity in accounting
Author	友岡, 賛(Tomooka, Susumu)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2019
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.62, No.3 (2019. 8) ,p.1- 14
JaLC DOI	
Abstract	会計はどうして (ときに些か薄弱な特長ながら) 客観性をもって特長の一つとされる取得原価に固執してきたのか。カスタムメードの会計情報の提供はどうしていまだ実現をみないのか。これが実現をみていれば，取得原価のみに拘ることもなかったのではないか。 カスタムメードの会計情報の提供はこれが行われれば，有用性，すなわち種々の利害関係者のそれぞれにとっての有用性だけを考慮すればよいはずだった。有用性をもって貫くことができるはずだった。 しかるに，カスタムメードの会計情報の提供は実現をみず，しからば，有用性をもって貫くことはできず，それぞれを相手とするのではなく，一般をもって相手とする会計において公正性はこれを捨てることができない。 あるいはまた，一般目的の会計にこそ，公正性を考慮しなければならない会計にこそ，存在意義があるのだろうか。
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20190800-0001

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
第62巻第３号
2019 年 8 月

2017年８月12日掲載承認

公正性と客観性

―― 会計学の基本問題〔Ⅱ〕(15) ――

友　岡　　賛

＜要　　約＞

会計はどうして（ときに些か薄弱な特長ながら）客観性をもって特長の一つとされる取得原価に固執してきたのか。カスタムメードの会計情報の提供はどうしていまだ実現をみないのか。これが実現をみていれば，取得原価のみに拘ることもなかったのではないか。

カスタムメードの会計情報の提供はこれが行われれば，有用性，すなわち種々の利害関係者のそれぞれにとっての有用性だけを考慮すればよいはずだった。有用性をもって貫くことができるはずだった。

しかるに，カスタムメードの会計情報の提供は実現をみず，しからば，有用性をもって貫くことはできず，それぞれを相手とするのではなく，一般をもって相手とする会計において公正性はこれを捨てることができない。

あるいはまた，一般目的の会計にこそ，公正性を考慮しなければならない会計にこそ，存在意義があるのだろうか。

＜キーワード＞

一般に認められた会計原則，一般目的財務諸表，会計公準，会計主体論，カスタムメードの会計情報，客観性，原価配分，検証可能性，検証力ある客観的な証拠，原初記録，公正価値，公正性，公正な取引，取得原価，納得，「fairness」，有用性，要請的公準

随分と昔の話だが，筆者の修士論文（助手採用論文）は「「会計に於ける客観性概念」に関する考察」と題し，また，助手就任後，博士課程１年のときに執筆し，初めて活字になった某学会誌掲載の論攷は「会計の基本理念としての fairness」と題していたし，さらにまた，助教授昇格の際の業績も「「会計に於ける基礎概念」の研究」と題し，これを構成する諸論攷の多くが「公正

＜引用について＞

原文における（　）書きや太文字表記や圏点やルビの類いは，原則として，これを省略した。したがって，引用文におけるこの類いのものは，特に断りがない限り，筆者（友岡）による。

また，引用に際して，旧字体は，原則として，これを新字体に改め，促音や拗音の類いが小文字表記されていない場合は小文字表記に改め，漢数字は多くの場合，算用数字に改めるなどの加筆を施している。

性」と「客観性」の両概念に関わるものだった。

というわけで，積年の論題である。

会計の意義・目的と公正性

筆者は，会計の意義・目的は納得にある，としている[1]。会計という行為は納得を得るために行われる。

一体，誰の納得を得るのか，といえば，それは一般に「企業の利害関係者」と称される人々の納得であって，また，一体，何についての納得を得るのか，といえば，それは当該企業との関係についての納得であって，例えば株式会社形態の企業の出資者についていえば，自身が当該会社の株主であることに納得する，ということである。

如上の理解の下にあって，会計における公正性は，種々の利害関係者の納得が得られるような会計の性質，を意味し，公正な会計とは，種々の利害関係者の納得が得られるような会計，をもって意味する。

比喩的な言い様をもってすれば，例えば，種々の利害関係者のいずれに対しても等しく10のものを与えることが公正，ともいえようが，しかしながら，けだし，それぞれの利害関係者の当該企業に対する関与の度合いないし位置付けに応じ，関与の度合いが大きい或る者には30を与え，関与の度合いが小さい或る者には３を与える，といった行き方こそが公正といえようし，前者は30を与えられて納得し，後者は３を与えられて納得し，というのであれば，公正性はその存在をそこに認めることができよう。

ただしまた，種々の利害関係者の当該企業に対する関与の度合いないし位置付けの見定め方は企業観に依存し，すなわち会計ないし会計学にあっては会計主体論において採られる説[2]に依存し，例えば資本主（株主）のことばかりを考えるような説にあっては，資本主にのみ100を与え，他者には何も与えない，といった行き方が公正といえ，これは，資本主の納得さえ得られればよい，という行き方とも解されようが，しかしながら，こうした説にあっては，資本主は100を与えられて納得し，他者は何も与えられずとも納得する，としてそこに公正性の存在が認められることとなろう。

「公正性」概念論

会計において「公正性」概念をもって俎上に載せるというと，まずは会計公準論において要請的公準[3]の一つとされる公正性の公準が想起され，ちなみに，これは〈アーサー・アンダーセン＆

1）例えば下記のものを参照。
友岡賛『会計の歴史（改訂版）』2018年，182～185頁。

2）例えば下記のものを参照。
友岡賛『会計学原理』2012年，111～115頁。

3）例えば下記のものを参照。
新井清光『会計公準論（増補版）』1978年，第13章。

↗

カンパニー（Arthur Andersen & Co.）〉の1960年のメモランダム[4]やジェームズ W. パッティロ（James W. Pattillo）の1965年の著書[5]における所説をもって先駆的な例としていたが，あるいはまた，近年にあっては公正価値会計における「公正価値」概念における「公正」の意味が云々されること[6]も考えられようし，あるいはさらにまた，けだし，企業や会計の社会性・公共性を重んじて次のように論ずる向きもある。

> 「「取得原価は取得時の公正価値を示す」としばしば言われている。……取得原価の会計学上の解釈がいずれであっても，取引価格そのものが基準となる情報になっている。取引価格が公正な価値を示していると言うからには，その取引が公正であるという前提がある[7]」。
> 「「取得原価は取得時の公正価値を示す」という前提は……取引当事者のもつフェアな精神・態度・行為に依存するものであり，公共哲学上の意義もそこにある[8]」。

しかしながら，むろん，これは考え方次第ではあるものの，「その取引が公正である」かどうかといったことは会計の問題ではない，ともいえようし，会計にとってはどうでもよいこと，ともいえようし，会計はあるがままの取得原価をあるがままに用いればよい，ともいえようし，また，「フェアな精神・態度・行為に依存する」としてしまえば，けだし，社会科学上の問題はその多くがこれによって片付けられてしまうのではないだろうか。

もっとも取引の公正性については，例えば会計における客観性の意義を論ずるハロルド E. アーネット（Harold E. Arnett）も「相互に独立した当事者間の公正な取引[9]」をもって客観的な会計資料の要件の一つとはしているが，しかし，そうした要件はこれを厳格に適用した場合には企業の経営者が管理責任を有する資産の多くが会計記録から除かれてしまう虞があることなどを指摘している[10]し，そもそもこの要件は「取引の合理性（reasonableness）[11]」に関わるものであって，「フェアな精神」などといった高邁なものではない。

上掲の所説のような論はその啓蒙的な意義は，むろん，これを認めつつも，会計と会計学の存在理由（レーゾン・デートル）[12]について思量する筆者とすれば，会計の職分のなかにおける公正性をこそ考えたい。

↘　友岡『会計学原理』107～108頁。

4）Arthur Andersen & Co., *The Postulate of Accounting: What It Is, How It Is Determined, How It Should Be Used*, 1960.

5）James W. Pattillo, *The Foundation of Financial Accounting*, 1965.

6）例えば下記のものを参照。
友岡賛「現在価値と公正価値――会計学の基本問題〔Ⅱ〕（1）」『三田商学研究』第60巻第1号，2017年。

7）黒川行治「取引における公正性の源泉」『會計』第192巻第2号，2017年，1～2頁。

8）黒川行治「「取引と取得原価」考――取引におけるフェアネスの意義」『産業經理』第74巻第2号，2014年，85頁。

9）Harold E. Arnett, 'What Does 'Objectivity' Mean to Accountants?' *The Journal of Accountancy*, Vol. 111, No. 5, 1961, p. 65.

10）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，115～116頁。

11）同上，116頁。

12）本稿を含む，「会計学の基本問題〔Ⅱ〕」と題するこの連載の諸稿はやがてまとめられ，『会計と会計学の↗

なおまた，「公正性」という語をもって起稿した本稿ながら，「fairness」をもって直ちに「公正性」とすることにも問題がなくもなく，すなわち，「fairness」には種々の意味があって，大まかには「公正性」ないし「不偏性」といった類いの訳が相応しい意味と「明瞭性」といった類いの訳が相応しい意味が存するが[13]，とりあえずは「公正性」という語が用いられる。

とはいえ，いま少し附言すれば，例えばトム K. コーワン（Tom K. Cowan）によれば，「fair」には「clear」という意味と「free from bias」という意味があり，また，英米において「fairness」の解釈の異同がある。アメリカにおいては主として「freedom from bias」と解されている一方，イギリスにおいては主として「clarity」と解されているが，その事訳はイギリスにあって財務諸表はその提供対象が株主に限られていることにある[14]。

英米の企業の資金調達方法の異同はこれが監査の異同[15]をもたらし，あるいはまた，財務諸表の質を担保する「fairness」概念の意味の異同をもたらす。

「公正性」概念論の先駆

「会計プロフェッションの最も重要な責務の一つは企業の会計および財務報告書の作成に用いられる客観的な基準を開発することである[16][17]」という記述をもって始まる〈アーサー・アンダーセン＆カンパニー〉の『会計の公準』（*The Postulate of Accounting*）と題するメモランダムは唯一の基本的な会計公準について次のように述べている。

> 「会計原則の基礎をなす唯一の基本的な会計公準は産業界のすべての構成員（経営者，従業員，株主，債権者，顧客，および一般大衆）に対する公正性を求める公正性の公準であるといえようし，この公正性は政治的・経済的な環境および如上の構成員の考え方や慣習に鑑みて定められ，評価されるものであり，また，この公準の目的は，これにもとづく会計原則をもって，法定の権益についてすべての構成員に公正な財務会計をもたらすことにある[18]」。

↘ レーゾン・デートル』として上梓されることが予定されている（ただし，同書は本稿掲載の本誌の刊行時には既に刊行されている）。

13）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年度号，1985年，112頁。

14）Tom K. Cowan, 'Are Truth and Fairness Generally Acceptable?' *The Accounting Review*, Vol. 40, No. 4, 1965, pp. 790-792.

15）友岡賛「会計士監査史論の展開――会計学の基本問題〔Ⅱ〕（８）」『三田商学研究』第61巻第２号，2018年，３～６頁。

16）Arthur Andersen & Co., *The Postulate of Accounting*, 'Preface,' n.p.

17）ただし，ここにおける「客観的な基準」の「基準（standard）」は抽象的な概念として用いられており，客観的な基準およびその基底をなす指針（guide）は公準（postulate），原則（principle），および規則（rule）等をもって構成される，といった用語法が採られ，公準，原則，および規則等については具体的な定義が示されている（*Ibid*., 'Preface,' n.p.）。

18）*Ibid*., p. 31（（　）書きは原文）.

また，如上の〈アーサー・アンダーセン＆カンパニー〉の所説に「負うところが大[19]」とするパッティロはまずは「有用性」概念をもって俎上に載せ，「有用性の概念を認められた会計実務の唯一の決定要因とすることに反対[20]」の上，「会計理論および会計実務の構造において会計原則や手続が承認できるかどうかを判断する基準として有用性の代りに「すべての利害関係者集団に対する公正性」という概念を提案し[21]」ている。

なお，パッティロは「公準（postulate）」ではなくして「基礎的基準（基本的基準）（basic standard）」という概念を用いているが，それはさて措き，「有用性の概念が財務会計の理論と実務のあらゆる面にゆきわたっている場合には，利害関係の帰属についての等級づけが恣意的になるという問題が生ずる。……したがって，企業の財務諸表はもっとも重要なグループを規定して作成されるようになり，これらの財務諸表は，また主要なグループの利害関係によって規定される原則や規則を適用することによって作成されるようになってきた[22]」とする彼は「有用性の概念を会計概念および実務を判断する基本的基準とすることは拒否しなければならない[23]」と断じ，「会計は本質的に社会的性格をもち，社会に対する重要な責任をもっていると結論をくだす[24]」パッティロによれば，「公正性という社会概念が基本的基準として選定される[25]」こととなる。

> 「この基本的基準は客観性を得る手段となることを目的とした会計原則および規則の妥当性を測定するものである。したがって，すべての利害関係者集団に対する公正性は，会計の唯一の基本的基準となるよう形成される。公正性はすべての会計上の命題が，会計構造に包含される前に反映されねばならない基準またはテストである[26]」。

［公正性 vs. 有用性］

こうした［公正性 vs. 有用性］という捉え方はそもそもいつ頃から行われるようになったのだろうか。

会計公準論史には〈アーサー・アンダーセン＆カンパニー〉とパッティロの間にアメリカ公認会計士協会（American Institute of Certified Public Accountants）の1961年の報告書[27]があり，同協会の会計調査研究部長モーリス・ムーニッツ（Maurice Moonitz）の名をもって同部の調査研究報告書の第１号として刊行されたこれは『会計の基礎的公準』（*The Basic Postulates of Accounting*）と題され，有用性について次のように述べていた。

19）パッチロ／飯岡透，中原章吉（訳）『財務会計の基礎』1970年，57頁。
20）同上，「日本語版への序文」２頁。
21）同上，「日本語版への序文」２頁。
22）同上，63頁。
23）同上，63頁。
24）同上，68頁。
25）同上，68頁。
26）同上，68頁。
27）Maurice Moonitz, *The Basic Postulates of Accounting*, 1961.

「会計その他の領域において，「有用性」を一つの基準として強調するものは何人でも，つぎに指摘する二つの質問に解答しなければならない。――何人に対して有用なのか，またそれは，いかなる目的のために有用か。（useful to whom? and for what purpose?）そしてここに危険性が介在する。例えば事業界，行政機関，投資家，税務当局といったある特殊な利害関係者集団という見地から，われわれはややともすれば会計を定義し，会計の公準，原則および準則を形成しやすい。しかし会計なるものは……あらゆる経済組織の出来事に対して用いられてきているものである。たとえある特定の利害関係者集団が，当該会計の発展や財務諸表および報告書の形式における会計の最終生産物に主たる関連を有すると否とを問わず，とにかく会計がある一特定の利害関係者集団の独占物（the monopoly of any one group）であるという前提に立って議論することはできない[28]」。

この報告書は，このように，有用性はこれを否定しているものの，しかし，パッティロとは違い，ことさらに公正性をもって重視するものではなかったが，ただしまた，有用性否定の論拠においてはパッティロの所説と相通ずるものがあった。

他方，前述のように有用性を否定するパッティロは「財務諸表のすべての読者のすべての要請に適合する一般目的財務諸表を作成するのは不可能であること[29]」，別言すれば，種々の利害関係者の各々に対してそれぞれに有用な会計情報を提供することは不可能，という事実をもって問題視している[30]が，けだし，この問題視には公正性の意識が潜在し，前提されている。

すなわち，［公正性 vs. 有用性］の比較をもって公正性に軍配を挙げた，というわけではなくして，公正性を前提として有用性が否定された，ということだった。有用性を強調すると公正性が得られない，ということだった。

しかるに，1966年に公表されたアメリカ会計学会（American Accounting Association）の『基礎的会計理論に関するステートメント』（*A Statement of Basic Accounting Theory*）（*ASOBAT*）は有用性こそを重んじ[31]，けだし，これは，近い将来におけるコンピュータリゼーションの進展に鑑みれば，カスタムメードの財務諸表を作成し，カスタムメードの会計情報を提供することがやがて可能になるとの展望の下，しからば有用性をもって貫くことができるだろう，ということだった[32]。

「利用者のどの有力な集団の判断と意思決定にも適合すると考えられるあらゆる情報を報告す

28）*Ibid.*, pp. 4-5.
　アメリカ公認会計士協会（編）／佐藤孝一，新井清光（訳）『会計公準と会計原則』1962年，35～36頁。
29）パッチロ／飯岡，中原（訳）『財務会計の基礎』62頁。
30）同上，62～63頁。
31）友岡賛『会計学はこう考える』2009年，34～38，125～126頁。
32）もっとも *ASOBAT* は「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」（アメリカ会計学会／飯野利夫（訳）『基礎的会計理論』1969年，29頁）とし，また，「多元的測定による一般目的の報告書を作成すべきである，との結論に達し」（同上，34頁）ているが，しかしながら，「あらゆる情報を報告することを提唱する」（同上，34頁）*ASOBAT* は「いかなる価値概念も単独ではこの要求を満たすことはできないと信じ，したがって相当広範囲の要求に応えるために，多元的測定による一般目的の報告書を作成すべきである，との結論に達し」（同上，34頁）ているのである。

ることを提唱する[33]」この*ASOBAT*に代表される「情報会計論的な立場は，50年代以降の環境要因の変化によってもたらされた多面的な情報要求に積極的に対処しようとする思想に根ざすものであ[34]」って，「情報の多元化とそれにともなって予想されるデータ範囲の拡張も，手計算の時代には不可能事であったに違いないが，すぐれた情報処理機械の出現によって新しい技術力を賦与されたという認識があ[35]」った。

*ASOBAT*が公表をみてほどない頃に上梓された新井清光の書はわが国の会計公準論をもって代表しているが，この書は次のように有用性に軍配を挙げている。

> 「「有用性」の公準は，各種利害関係者グループの異なる情報要求にそれぞれ即応するために，会計情報の種類および内容を多様化する方向へと導き，したがって財務会計の理論は多元的な様相を呈し，また財務報告書は，いわゆる「一般目的財務報告書」から「特殊目的財務報告書」へと変化して行くであろう。これに対して，「公正性」の公準は各種利害関係者グループの異なる情報要求に対して，「妥協または均衡を求めることを強く意味する」ものとなるために，会計情報はある統一的な方向づけを与えられ，したがって財務会計の理論は一元的な理論として，また財務報告書は「一般目的財務報告書」としてとどまるであろう[36]」。
>
> 「このように考えてくるとき……要請的公準として，「有用性」の公準のみを採ることも，「公正性」の公準のみを採ることも不適当であり，両者の公準がともに必要であると考えるが……しかしながら……「公正という目標がどの程度達成されたかを確かめることは困難であり」……結局，「有用性」の概念が，要請的公準の主役を占めることになると思われる[37]」。

しかるに，カスタムメードの会計情報の提供は未だ実現をみていない。

実現をみていないのは，できないからなのか，それとも必要がないからなのか。それとも「一般目的」であることにこそ意味があるからなのか。

ただし，のちに新井は「公正性の公準については，これを企業会計上の重要な会計理念として受け入れながらも，現実の企業会計に対する要請的公準としては，主たる利害関係者（投資者・課税当局）に対する有用性の公準を第一義的に考えざるをえないと思われる[38]」としており，この場合，カスタムメードの会計情報は念頭になく，また，ムーニッツの報告書やパッティロが憂慮

33）同上，34頁。
34）原田富士雄『情報会計論』1978年，61頁。
35）同上，61頁。
36）新井清光『会計公準論』1969年，202頁。
37）同上，202～203頁。
38）新井『会計公準論（増補版）』327頁（（　）書きは原文）。

した「ある一特定の利害関係者集団」,「もっとも重要なグループ」，ないし「主要なグループ」の偏重はこれを認めている。

公正性と客観性

公正性は客観性がこれを支える。

例えばトム・リー（Tom Lee）によれば，会計における公正性とは会計情報が客観的にして不偏的に（in a manner which is objective and without prejudice）作成され，開示されていることを意味するが[39]，けだし,「without prejudice」は「in a manner which is free from bias」ということであって，したがって，公正性（fairness; freedom from bias）の言い換えともいえ，したがって，客観性が残る。

なお，前出のパッティロの引用は「この基本的基準（公正性）は客観性を得る手段となることを目的とした会計原則および規則の妥当性を測定するものである」としていて「公正性」と「客観性」の関係はこれが些か分かりにくいが，彼は次のようにも述べている。

> 「客観性だけではすべての利害関係者集団に公正な財務諸表を作成することはできず，たんに全体にわたる公正性に役立つだけにすぎない。個人的な偏見は当然排除されるが，しかも主観的な意思決定は企業における社会階層の相対的な経済的権利および利害関係を表示する際に，会計資料をもっとも適切にするために，厳密な客観性をやわらげるのである。……このようにして「寛大になった」客観性の原則についての現在の解釈は，すべての利害関係者集団に対して公正なのである[40]」。

「客観性だけでは……公正な財務諸表を作成することはでき」ない，ということは，公正性は客観性がこれを支える，ということを含意していようし，また，パッティロは「公正性は公平性（impartiality）および客観性の意味を含んでいる[41]」ともしており,「impartiality」は「freedom from bias」であって，この点はリーの解釈と同様といえよう。

取得原価と客観性

客観性といえば取得原価，取得原価といえば客観性である[42]。

しかしながら，例えば上野清貴は「取得原価会計の代表的提唱者として，井尻（井尻雄士）をあげ[43]」，井尻の論拠を「「会計責任」と「測定の客観性・硬度性」[44]」に求め，後者については次の

39）Tom Lee, *Company Auditing*, 2nd ed., 1982, p. 50.

40）パッチロ／飯岡，中原（訳）『財務会計の基礎』112頁。

41）同上，67頁。

42）友岡賛「取得原価会計の意義――会計学の基本問題〔Ⅱ〕（２）」『三田商学研究』第60巻第２号，2017年。
友岡賛「収益費用アプローチ，取得原価主義，そして名目資本維持――会計学の基本問題〔Ⅱ〕（６）」『三田商学研究』第60巻第６号，2018年。

ように述べている。

「これまで会計学の文献において現れた「取得原価」の用語を検討してみると，そこには２つの概念が含まれていることに気づく。すなわち，一方では，取得原価の用語は過去の「購入価額」と同義語として使用され，他方では，それは過去の購入価額に基づいて原価配分された額を表すために使用された。……購入価額の客観性および硬度性に関しては異論はない。……しかしながら，原価配分額はそうではない[45]」。

要するに，上野によれば，当初の取得原価は実際の取引額であって，これは客観的だが，けだし，減価償却等の，その後，行われる配分は客観的になされるものではなく，したがって，原価配分額は客観的ではない。

「取得原価の用語は……他方では……過去の購入価額に基づいて原価配分された額を表すために使用された」といった理解については疑問もあり，すなわち，取得原価にもとづく原価配分額を「取得原価」と称してよいのか，ということについては疑問もなくはないものの，しかしまた，配分は客観的ではなく，取得原価には配分が必須，ということであれば，取得原価会計は客観的ではない，ということもいえようが，こうした取得原価の客観性ないし原価配分について代表的なテキストの著者たち，すなわち飯野利夫，あるいは桜井久勝，あるいは広瀬義州は次のように述べている。

「期間損益を正しく計算するために，いずれ費用となるべき支出額を当期と次期以後の期間に配分することを費用配分といい，これは期間損益を正しく計算するためには必要不可欠な手続である。……いずれ費用となる支出額を関係のある期間に配分する手続を支える根本思考を費用配分の原則という。またいずれ費用となる支出額の典型的なものは，資産の取得原価であることから，この原則が原価配分の原則とよばれることもある[46]」。

「取得原価額は，契約書・送り状・支払記録などの証拠に基づき，客観的に測定することができる[47]」。

「取得原価での資産評価は……支出額を通じて客観的な測定が可能であるだけでなく……検証可能性をも具備している。……利益測定に影響する資産評価額は，異論の生じない客観的なものでなければならない。取得原価が事業用資産の評価基準として採用されているのは，取得原価がこの要請に合致しているためである[48]」。

43）上野清貴『会計理論研究の方法と基本思考』2017年，41頁。
44）同上，41頁。
45）同上，44頁。
46）飯野利夫『財務会計論（３訂版）』1993年，３-16～３-17頁。
47）桜井久勝『財務会計講義（第18版）』2017年，82頁。
48）同上，88頁。

「原価基準のもとでは……事業用資産は，いったん取得原価で資産計上されたあと，その消費に応じて各事業年度の費用として配分されなければならない。この処理原則を費用配分の原則または原価配分の原則という。……費用配分の原則は，発生主義を具体的に適用したものであるといえる[49]」。

取得原価会計とは「すべての資産の原初入帳数値は，原則として，交換市場において独立の当事者間で成立した価額に基礎をおき，この価額が損益計算のための出発点となり，かつ，それは，当該資産が企業内に保有されている期間中ずっとその意味をもちつづける会計方式[50]」である。

原価配分の原則とは「現金その他現金同等物以外の非貨幣性資産の取得原価を資産の費消額と資産の未費消額とに分け，当期の費用額を測定し，期末の貸借対照表価額を決定するための考え方[51]」である。

本稿の冒頭の辺りに述べたように，筆者によれば，公正性は，要するに，種々の利害関係者の納得が得られることを意味し，そうした納得を得るには「出発点」たる「原初」記録の客観性がまずは肝要ともいえ，①原初記録からして主観的な時価，および②原初記録は客観的ながら，のちに主観が介入する原価，という二者の比較において，②における原初記録の客観性はやはり肝要ともいえようが，しかし，①も②も結局は同じ，ともいえようし，「ずっとその意味をもちつづける」という「その意味」は客観性ではない。例えばパッティロによれば，「客観性は勘定に記入され，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われている情報の起源に重点をおいている[52]」ともされているが，しかしまた，彼は「客観性は会計上のエンティティへの価値の流入および会計上のエンティティからの価値の流出のみならず，会計単位内でのある段階から他の段階への価値の流れ（たとえば，機械の総原価を製品に配分すること）の問題でもある[53]」ともしている。

あるいはまた，山桝忠恕と嶌村剛雄によれば，「原価主義の根拠のひとつに，価額の客観性があげられるが，それは測定技術上の長所のひとつであって，そのこと自体が決定的な理由ではない[54]」とされ，さらには次のように述べられる。

「収益の価額が，そのときの取引価額でもってそのまま測定されるのに対し，費用の価額は，取引価額が期間的に配分されるために，配分の段階において判断の要素が介入する……。したがって，取引価額そのものにこそ，立証しうる客観的な証拠にもとづく価額と

49）同上，88頁。
50）広瀬義州『財務会計（第13版）』2015年，127頁。
51）同上，62頁。
52）パッチロ／飯岡，中原（訳）『財務会計の基礎』109頁。
53）同上，110頁（（　）書きは原文）。
54）山桝忠恕，嶌村剛雄『体系財務諸表論　理論篇（４訂版）』1992年，249頁。

して，それなりの客観性を認めうるにせよ，期間費用としての配分額もまたおなじく客観的であるとはかぎらない。……このように，原価配分の原則にもとづく費用の価額の客観性はきわめて相対的な性格のものとしてあらわれるが，これは，原価配分の根拠が，費用の価額の客観性それ自体にあるのではなく，投下資本（原価）の回収（実現）余剰の意味における分配可能利益の計算にあることを示すものである[55]」。

「他著ではほとんど触れられていない点まで事細かに言及され，卓越した見識が示されている[56]」と評されるこの二人のテキストの面目躍如というべきか。

ただしまた，原価配分をもって含む会計処理はこれが一般に認められた会計原則（generally accepted accounting principles）（GAAP）に準拠して行われているのであれば，「一般に認められた」は客観性ないし公正性を担保するものではないのか[57]。

客観性の相対性

客観性といえば，W. A. ペートン（W. A. Paton）と A. C. リトルトン（A. C. Littleton）の「検証力ある客観的な証拠[58]」である。彼らは1940年に上梓された共著『会社会計基準序説』（*An Introduction to Corporate Accounting Standards*）において「会計の基底に存する基礎概念[59]」の一つとしてこれを挙げている。

「記録された収益は，相互に独立した当事者間の真実の販売から作製された客観的な証拠を基礎としてのみ有効とせられた。記録された支出は，その取引に関する確実な営業上の文書によって備えられた客観的な証拠を基礎としてのみ有効とせられた。この証拠は記録された事実を検証するための重要な手段を提供した。……それゆえ，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当に遂行するうえに必要な附属物となった[60]」。

また，「客観性」の意味については「ここにいう「客観的」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，偽瞞の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」という言葉と対照的なものである。「客観

55）同上，197～198頁（（　）書きは原文）。
56）友岡賛「山桝会計学の回顧と再吟味――会計学の基本問題〔Ⅱ〕(11)」『三田商学研究』第61巻第5号，2018年，2頁。
57）公正性と GAAP の関係についてはかつて下記の論攷において俎上に載せており，そこでは，GAAP への準拠をもって公正とする捉え方は皮相的に過ぎる，としているが，若気の至りというべきか。
友岡「会計の基本理念としての fairness」。
58）ペイトン，リトルトン／中島省吾（訳）『会社会計基準序説（改訳版）』1958年，29頁。
59）ペイトン，リトルトン／中島（訳）『会社会計基準序説（改訳版）』12頁。
60）同上，29頁。

的な証拠」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[61]」と説かれるが，ここにいう「非個人的（impersonal）[62]」とは具体的にはどういうことなのだろうか。

けだし，彼らはそれを「互いに独立した当事者間の，自由な商議（unrestricted negotiations between independent parties）[63]」ないし「純粋な意味で，相互に独立している当事者間の精一ぱいの商議（arm's-length bargaining between genuinely independent parties）[64]」に求めており，このことは「価格総計は取引についての主要な量的な事実であり，客観的に決定された金額として受け入れられ記録に使用せられるべきである。しかも，もしこの価格総計が当事者一方のみの判断にもとづいているならば，客観的に決定されたとの名に値いしないということを銘記すべきである[65]」という記述，あるいは「純粋な意味で，相互に独立している当事者間の精一ぱいの商議の結果とはいえない取引においては，「価格」はある程度の懐疑をもって見られるべきである[66]」という記述に窺うことができる。

なお，取得原価の客観性には①取得原価数値は売り手と買い手の取引関係において客観的に決定された数値である，という意味，および②取得原価数値（歴史的原価数値）は過去の事実のなかに客観的に存在する数値（過去の事実にもとづく客観的な数値）である，という意味，この二つが看取され[67]，①を「非個人的」と捉え，②はこれを「検証力ある客観的な証拠」の検証可能性（verifiability）と捉えることもできよう。

閑話休題。しかるに，ペートンとリトルトンによれば，「会計上の事実は必ずしも決定的に客観的でもなく，または完全に検証力を備えてもいない[68]」。

> 「取得された用役が流れ込んでくるについての事実と，供与された用役が流れ出ていくについての事実とは，一般に客観的な証拠によって十分に基礎づけられている。しかし，このような記録された事実のその後の会計上の取り扱いは，より直接的に各種の理論の影響下にあり，またより以上に経営者の希望に追従しがちなため，十分に客観的でない証拠に依存することが多い。このようなその後の会計処理との関連において，客観的な決定という概念が若干の修正に従わざるを得なくなるのである。何故なれば……与えられた処理を裏づける証拠は，完全に客観的なこともあり，得心のいく程に客観的なこともあり，疑わしい程度に客観的なこともあり，あるいは明らかに非客観的なこともあるのだから[69]」。

61）同上，30頁。
62）W. A. Paton and A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, 1940, p. 19.
63）*Ibid.*, p. 27.
　ペイトン，リトルトン／中島（訳）『会社会計基準序説（改訳版）』46頁。
64）Paton and Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, p. 27.
　ペイトン，リトルトン／中島（訳）『会社会計基準序説（改訳版）』46頁。
65）同上，44～45頁。
66）同上，46頁。
67）友岡『会計学原理』163～164頁。
68）ペイトン，リトルトン／中島（訳）『会社会計基準序説（改訳版）』30頁。

「十分に客観的でない」「その後の会計上の取り扱い」は前出の原価配分がこれに該当することは言を俟たず，したがって，山桝と嶌村，あるいは上野を待つことなく，ペートンとリトルトンが既にこの問題点をもって指摘していたということになろうが，しかしながら，彼らは完全な客観性には固執しない。

> 「もっとも好ましいのは完全に客観的で，利害関係者の不確定な個人的意見に濁らされていない証拠である。しかしすべての場合についてこのような判定への合否に固執して非弾力的となることは，先に長い生命を持っているゴーイング・コンサーンにとって破壊的とすらなる短期的な観点の採用を強いることになろう。たとえば，減価償却の完全に客観的な決定は，その設備項目が永久にその用役を免ぜられたときにのみあらわれる[70]」。

しかるに，いずれにしても，ペートンとリトルトンはこの検証力ある客観的な証拠という「基礎概念を設定することによって，資産の取得原価主義による評価や収益の実現主義による計上を主張するための理論的な基盤を与えようとしていると考えられる[71]」のである。

> 「最高度の客観性はこのような高度のものをうることが，ゴーイング・コンサーンの長期的な観点と相反しない限りは，最上のものである[72]」。

エピローグ

会計はどうして（ときに些か薄弱な特長ながら）客観性をもって特長の一つとされる取得原価に固執してきたのか。カスタムメードの会計情報の提供はどうして未だ実現をみないのか。これが実現をみていれば，取得原価のみに拘ることもなかったのではないか。

カスタムメードの会計情報の提供はこれが行われれば，有用性，すなわち種々の利害関係者のそれぞれにとっての有用性だけを考慮すればよいはずだった。有用性をもって貫くことができるはずだった。

しかるに，カスタムメードの会計情報の提供は実現をみず，しからば，有用性をもって貫くことはできず，それぞれを相手とするのではなく，一般をもって相手とする会計において公正性はこれを捨てることができない。

あるいはまた，一般目的の会計にこそ，公正性を考慮しなければならない会計にこそ，存在意義があるのだろうか。

69）同上，31頁。
70）同上，31～32頁。
71）新井『会計公準論』94頁。
72）ペイトン，リトルトン／中島（訳）『会社会計基準序説（改訳版）』34頁。

文　献

アメリカ会計学会（American Accounting Association）／飯野利夫（訳）『基礎的会計理論』国元書房，1969年。
アメリカ公認会計士協会（American Institute of Certified Public Accountants）（編）／佐藤孝一，新井清光（訳）『会計公準と会計原則』中央経済社，1962年。
新井清光『会計公準論』中央経済社，1969年。
新井清光『会計公準論（増補版）』中央経済社，1978年。
Harold E. Arnett, 'What Does 'Objectivity' Mean to Accountants?' *The Journal of Accountancy*, Vol. 111, No. 5, 1961.
Arthur Andersen & Co., *The Postulate of Accounting: What It Is, How It Is Determined, How It Should Be Used*, Arthur Andersen & Co., 1960.
Tom K. Cowan, 'Are Truth and Fairness Generally Acceptable?' *The Accounting Review*, Vol. 40, No. 4, 1965.
原田富士雄『情報会計論』同文舘出版，1978年。
広瀬義州『財務会計（第13版）』中央経済社，2015年。
飯野利夫『財務会計論（３訂版）』同文舘出版，1993年。
黒川行治「「取引と取得原価」考――取引におけるフェアネスの意義」『産業經理』第74巻第２号，2014年。
黒川行治「取引における公正性の源泉」『會計』第192巻第２号，2017年。
Tom Lee, *Company Auditing*, 2nd ed., Gee & Co., 1982.
Maurice Moonitz, *The Basic Postulates of Accounting*, Accounting Research Study No. 1, American Institute of Certified Public Accountants, 1961.
W. A. Paton and A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association, 1940.
ペイトン（W. A. Paton），リトルトン（A. C. Littleton）／中島省吾（訳）『会社会計基準序説（改訳版）』森山書店，1958年。
James W. Pattillo, *The Foundation of Financial Accounting*, Louisiana State University Press, 1965.
パッチロ（James W. Pattillo）／飯岡透，中原章吉（訳）『財務会計の基礎』同文舘出版，1970年。
桜井久勝『財務会計講義（第18版）』中央経済社，2017年。
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年度号，1985年。
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。
友岡賛『会計学はこう考える』ちくま新書，2009年。
友岡賛『会計学原理』税務経理協会，2012年。
友岡賛『会計学の基本問題』慶應義塾大学出版会，2016年。
友岡賛「現在価値と公正価値――会計学の基本問題〔Ⅱ〕（１）」『三田商学研究』第60巻第１号，2017年。
友岡賛「取得原価会計の意義――会計学の基本問題〔Ⅱ〕（２）」『三田商学研究』第60巻第２号，2017年。
友岡賛『会計の歴史（改訂版）』税務経理協会，2018年。
友岡賛「収益費用アプローチ，取得原価主義，そして名目資本維持――会計学の基本問題〔Ⅱ〕（６）」『三田商学研究』第60巻第６号，2018年。
友岡賛「会計士監査史論の展開――会計学の基本問題〔Ⅱ〕（８）」『三田商学研究』第61巻第２号，2018年。
友岡賛「山桝会計学の回顧と再吟味――会計学の基本問題〔Ⅱ〕(11)」『三田商学研究』第61巻第５号，2018年。
上野清貴『会計理論研究の方法と基本思考』中央経済社，2017年。
山桝忠恕，嶌村剛雄『体系財務諸表論　理論篇（４訂版）』税務経理協会，1992年。

2017年８月12日成稿