

会計理論の基礎構造

関西大学助教授 松尾 聿正 著



同文館

〈著者略歴〉

松尾幸正（まつお・のぶまさ）

昭和39年 関西大学商学部卒業

昭和44年 関西大学商学部助手

昭和45年 関西大学大学院商学研究科博士課程修了

昭和47年 関西大学商学部専任講師

昭和50年 関西大学商学部助教授（現在に至る）

（分担執筆）

植野郁太編著『改訂簿記要説』国元書房，昭和50年

関西大学会計学研究室編『現代財務会計の動向』国元書房，昭和54年

植野郁太編『研究開発費会計』関西大学出版部，昭和57年

《検印省略》

昭和57年4月15日 初版発行

略称—会計構造

会計理論の基礎構造

定価 円 2,900

著 者 松 尾 幸 正

発行者 中 島 朝 彦

発行所 同文館出版株式会社

東京都千代田区神田神保町 1-41 〒101

電話（東京）294-1801～6 振替東京0-42935

© N. MATUO

Printed in Japan 1982

印刷：KMS

製本：KMS

ISBN 4-495-14921-0

ま え が き

会計は時代の進展に伴う社会の変化に適応してゆかなければならない。社会は、これまで、会計に対して、種々の問題を提起してきた。会計もまた社会の要請に応えようと努めてきた。とりわけ、ASOBAT は、社会の要求に対応して、会計を大胆に変革しようとする試みを提案した。

社会の要請に適応しようとする試みは、ASOBAT だけではない。それ以前でも、たとえば、1957年 AICPA 年次総会における会長ジェニングスの提言により、AICPA 会計手続委員会を改組して、会計原則審議会が設置されたが、その下位機構である会計調査研究部が発表した研究叢書第1号、ムーニッツ会計公準論も当時の会計に対する社会的要請に応えようとするものであった。その後、ホイート委員会報告にもとづき、1972年会計原則審議会を改組して、AICPA とは独立・設置された財務会計基準審議会が発表する一連の概念報告書もまた、社会の要請に応えようとする試みであることはいうまでもない。

会計が社会の変化に適応するには、方法論ないしは概念的枠組を確立し、それによって、会計の認識論的基礎を明確にしておかねばならない。上記の諸見解もそのような方向を目指していた。

会計における概念的枠組の確立に際して、最優先的になすべき作業は会計目的の設定である。だが、会計目的を設定するには、それに先立って、会計目的が会計理論に占める位置、役割、および他の命題との関係を明確にしておかなければならない。勿論、このためには、会計理論そのものの性質とその対象の究明が必要であることはいうまでもない。

会計目的の設定に向けたこれら一連の研究、それは取りも直さず本書の目的とするところである。本書は会計を行為の体系とみるところに立論の基礎を置いている。会計理論における目的命題の意義の強調も、この会計観に依拠している。

もとより、本書は、基礎命題から手続命題に至る、会計理論の全体像を明らかにすることを意図していない。本書の関心は、会計理論構造の根底にあって、その上部構造の支柱として存在する諸命題とそれらの相互関係を明らかにすることにある。「基礎構造」との表題を付した所以もここにある。

本書は目的命題を、これらの諸命題の中心に位置付けようと意図していることはいうまでもない。しかしながら、目的命題の位置付けには、会計理論、その対象である会計、更に会計の対象である企業の経済事象、これらの性質と関係が明確であることが前提となる。それだけではない。会計公準との関係についても明らかにしておかなければならない。第1章から第4章に相当の紙幅を割いたのは、この趣旨に依る。

会計目的の設定、それは財務会計基準審議会が会計原則審議会から引継いだ問題であり、アメリカ会計界にとって長年の懸案事項であった。同審議会は、1978年秋、財務会計概念報告書第1号「企業による財務報告の目的」を発表して、この問題の解決に一定の方向を明示し、1980年には、同報告書第2号「会計情報の質的特徴」を発表して、第1号で提示された目的実現のために、会計情報が備えるべき特性を明らかにした。

第5章以下では、財務会計基準審議会による目的命題の表明に至る一連の系譜を辿ることによって、そこに会計の基本的目的を探ろうとした。同審議会報告書第1号は、会計目的を、投資、与信、その他これらに類似の意思決定に有用な情報の提供という包括的目的を示した後、具体的には、企業の経済的資源、それら資源に対する請求権、および資源と請求権に変動をもたらす取引その他の事象の影響に関する情報を提供することと規定した。しかし、その際、そのような情報の提供を必要ならしめる要因を、アカウンタビリティのネットワークに基礎を置くアメリカの経済社会構造に求めていた。

これらの検討を通して、本書が設定しえた基本的会計目的は、ほかでもない、会計責任である。それは現代の経済社会に底流する基本的命題であると同時に、古くから継承されてきた命題でもある。いうまでもなく、その内容は不変ではない。その時々を経済的・社会的要請によって変化してきた。しかしな

がら、その基本的理念に変化はないし、今後も変えることはないであろう。

本書は筆者のこれまでの研究を纏め、今後の研究への端緒を拓くことを意図して、すでに発表した論文に加筆修正を加えたものである。浅学菲才の筆者にとって、本書で取り上げた問題は余りにも深遠にして過大である。すでに、構成・内容に精粗が目立つ本書には、論理の矛盾、その他思わぬ誤りをおかしていることを恐れるものである。これら諸点については、先学諸先生ならびに読者諸賢の御叱正・御教示をお願いする次第である。

本書を上梓しえたのは、関西大学教授経済学博士植野郁太先生の御教導の賜物である。先生には、学部学生・大学院生時代より指導教授として、今日に至るまで御指導、御鞭撻を賜わっている。ここに深甚なる謝意を表する次第である。

また、常に暖かい御厚情と御指導をいただいている関西大学教授末政芳信・中辻卯一両先生に対しても感謝の意を表したい。特に、末政芳信先生には、日頃の御指導のみならず、本書出版に際して格別の御高配を賜わった。ここに改めて御礼を申し上げる次第である。

さらにまた、常日頃数々の御教示をいただいている関西大学会計学研究室ならびに商学部の諸先生に対しても感謝の意を表したい。

末筆ながら、本書の出版にあたり、多大の御厚誼と御配慮を賜わった同文館松元司氏をはじめ、同文館の方々に衷心より感謝を申し上げる次第である。

1982年3月

箕面・栗生間谷にて

松尾 聿正

目 次

第 1 章 会計における真実	3
1. 会計的真実の諸相	3
2. 有 用 性	4
3. 公 正 性	17
4. 客 観 性	22
5. 真実と会計職能	33
第 2 章 会計理論の特質	41
1. 二つの真理観	41
2. 社会科学の性質	45
3. 会計理論の性質	54
4. 会計理論の対象	59
5. 会計理論の形成方法	68
第 3 章 会 計 目 的	80
1. 会計目的の意義	80
2. 会計の認識対象	85
第 4 章 会 計 公 準	93
1. 意味と要件	93
2. 性格と役割	98
3. 会計目的との相違	109

第5章	APB報告書第4号	115
1.	二つの論理系	115
2.	基本的概念	120
3.	背 景	134
第6章	トゥルーブラッド報告書	143
1.	フレームワーク	143
2.	現金創出能力	145
3.	会計責任論	149
4.	背後にある命題	155
5.	要 約	160
6.	背景と展望	162
第7章	FASB会計目的試案と草案	170
1.	経 緯	170
2.	「試 案」	171
3.	「草 案」	180
第8章	FASBの会計目的	186
1.	会計目的の設定	186
2.	会計情報の特質と限界	198
3.	会計目的の背景	201
4.	会計目的の役割	205
5.	要 約	207
第9章	会計情報の特性	213
1.	会計目的と会計情報	213

2. 情報特性.....	215
3. 情報特性の役割.....	225
4. 要 約.....	226
第10章 会計目的の識別.....	231
索 引.....	239

会計理論の基礎構造

——会計目的の設定に関する考察——

第Ⅰ章 会計における真実

1. 会計的真実の諸相

わが国企業会計原則「一般原則」冒頭に、「企業会計は、企業の財政状態及び経営成績に関して、真実な報告を提供するものでなければならない」とある。事実と慣習と判断の総合としての会計に照して、この真実とは何か。会計とは、主体の経済事象を認識・測定し、伝達する行為である。このことから、真実とは事実たる経済事象との照応性を指すともいえるし、認識・測定・伝達に際する慣習への準拠性を指すともいえる。あるいはまた、何某かの観点に照した判断の妥当性ともいえる。

このように考えると、会計上の真実は多様な様相を有していることが想像できる。同時にまた、会計上の真実に立ち入ることは、「会計とは何か」との問に答える糸口を与えてくれることにもなる。

真実とは、一般には、事実と観念との一致を指すものとされる。会計についていえば、会計の対象である企業の経済事象とそれに対する観念との照応性である。ところが、企業の経済事象は時間的・空間的に種々の側面を有している。たとえば、企業が経験した過去の歴史的事象もあれば、現在の事象もあり、将来の事象もある。また企業活動それ自体もあれば、企業活動が環境におよぼす影響まで含んだ範囲も考えられうる。特定される対象によって、真実の内容も変わる。

何故、会計上の真実の内容はかくも多様か。それは対象の認識に相違があるからである。会計は行為の体系である。行為は目的から導かれる。そうであれば、会計上の真実は対象との関連のみならず、会計行為の目的との関連によっ

でも規定されることになる。

ところが、会計目的は単一ではなく、多様である。意思決定の目的もあれば、資源の管理保全目的もある。会計上の真実に関して諸説が展開されるのも、会計目的に関するこのような相違に起因している。これらの目的との関連で盛んに議論されるのが有用性と公正性の概念である。

ところで、会計上の真実が、目的との関連で規定される対象認識の問題であったとしても、対象の認識には、それ相当の客観性が要求される。

かくして、会計における真実の解明には、有用性、公正性および客観性について検討せねばならないことが明らかになる。

2. 有 用 性

(1) 方法論的考察

① プラグマティズム哲学

「有用性」を指導理念とする会計理論の展開方法を称して、一般に、プラグマティック・アプローチといわれる。リトルトン・デンマーマンも、会計理論の性質を究明する手掛りの一つに、プラグマティック思考を挙げている(1)。そこで、このアプローチの意味を検討して、プラグマティズムにおける有用性を、まず明らかにしておこう。

プラグマティズムはパースとジェームズによって提唱され、デューイとその後継者達によって継承されたアメリカ哲学運動である(2)。ジェームズによれば、その語源はギリシャ語のプラグマにあり、それは行動を意味して、英語の「プラクティス」および「プラクティカル」と派生を同じくするという(3)。その特質を整理すれば、次の通りである。

a. 観念もしくは概念を、それがもたらす実際の結果を辿ることによって解釈しようとする(4)。

b. したがって、関心は具体的結果、すなわち事実であり、観念そのものにはない(5)。経験の世界にあって、抽象の世界にはない。

第1章

c. 観念もしくは概念が意味をもつのは、それが実際の結果をもたらすように、行動を導く力をもっていることによってである(6)。

d. 観念もしくは概念は、実在と、すなわち行動の成果と一致しなければならないが、プラグマティズムにとって、実在は完全なものではなく、観念との相互交流によって、変化を常とする(7)。

e. かくして、プラグマティズムとは現実の具体的行動の世界において、観念もしくは概念の「成果」を確認すること。したがって、プラグマティックな方法とは問題点を検証によって、すなわち実験的証明によって考察することにはかならない(8)。

f. このことは、観念や概念が本質的に操作的であることを意味し(9)。

g. 観念は行動の成果に照して真理となり、したがって、真理は絶対的ではなく相対的であることを意味する(10)。

h. 行動の成果は未来にあり、したがって観念の真理性が判明するのは未来である(11)。

i. 行動は目的である。したがって、真の観念の実際の価値は、第一義的には、その対象がわれわれに対して有する実際の重要性から由来する(12)。

j. かくして、プラグマティズムとは観念の実践による検証、やって見た結果によって理論の正しさが証明されるとの意味であるから、その訳語は実用主義より行為主義が適切である(13)。

それはまさに、アメリカ開拓期に適した哲学といえるだろう。誰の信念、見解かによってではなく、すなわち、信念や見解の発言者によってではなくて、また過去に真理であったからではなくて、どのような信念か、どのような見解かという信念や見解の内容によって、言い換えれば、信念や見解がどのような実際の結果をもたらすかによって、その正しさを証明しようとする方向なのである。

したがって、プラグマティズムにおいて有用性が中心概念とされるのは、理論が行動を導き、実際の結果をもたらすのに役立つとの意味においてである。

プラグマティズム哲学に関する以上の特質を念頭において、その会計への導

入形態を検討しよう。

② プラグマティズムの会計への適用

(i) ビームズの所説⁽¹⁴⁾

ビームズによれば⁽¹⁵⁾、会計理論と会計実務には、二組の異なる構成概念があり、それらは会計思考に関する二つの主要な系が存在していることから結果しているという。その系は行為主義的思考 (Pragmatic Thought) と経験主義的思考 (Empirical Thought) である。

行為主義的思考によれば、会計は個人と社会の行為に関連し、その目的は有用な情報を提供することにあつて、事実を提示することではない。経験主義的思考では、事実にもとづく情報、測定の正確性、データの客観性が強調されるのに対して、行為主義的思考では有用性が強調されるという⁽¹⁶⁾。

かかる目的が、会計の動機、情報の種類、情報検証方法に反映される。すでにみたように、行為主義は実際の諸結果を強調する。会計についていえば会計行為の成果は、会計情報が情報利用者のニーズを最大限満足させることにある。したがって、このことは利用者の満足度を増大させる情報が意味をもつことになる。その結果、情報の検証は一組の情報がもたらす満足度を代替的信息がもたらす満足度と対比することによって行われる。かかる検証は情報の実際的結果が決定されるまで待たねばならず、それはその後の経験においてのみ検証可能である。これがビームズにおける会計的行為主義の要旨である⁽¹⁷⁾。

ここで注意を要するのは、ビームズが主張している検証が情報の有用性である点である。先のプラグマティズム哲学の検討から明らかになったのは、観念や概念の有用性は、それらがもたらす行動の成果によって、すなわち実際の諸結果によって検証されるということであつた。そうであるなら、ビームズの主張する行為主義的思考をプラグマティズムの会計への適用として展開するには、情報の有用性を検証することが概念の有用性、理論の有用性を検証することになることを論証せねばならない。

そもそも、プラグマティズムとは思惟を実行に移すことの結果の有用性によって、その思惟の有用性が判定されるとする哲理である。思惟を実行に移すと

は、会計についていえば、会計行為を遂行することであり、その結果は情報として現われる。そうだとすれば、情報の有用性は、行為主義的思考にもとづく理論にとって、その理論の善し悪しを判定する最も重要な尺度となる。ここに、会計の行為主義的思考にとって、情報の有用性が中心命題となる事理が明らかとなる。プラグマティズムにとっては、理論そのものが有用かどうかは重要ではなく、理論を実行した結果が有用か否かが問題であり、したがってある有用な結果を導き出すような理論であれば、その理論はプラグマティックであるといえる。だがここに、かかる思考に対して次の重大な問題が提示されることになることに留意しておく必要がある。それはプラグマティック思考、行為主義的思考にとっては、そのような結果が、すなわち情報が、誰に、どのような目的に有用であろうとするのかを明示することである。

さて、ビームズは行為主義的思考の特質に関する前述の論述に続いて、かかる思考によれば、概念定義と測定が操作的接近法 (Operational Approach) に従わなければならないことを主張する⁽¹⁸⁾。前記のように、この展開はプラグマティズム哲学の必然的帰結である。観念や概念が経験界の実際的結果として結実しない限り、それが真でない以上、観念や概念は、常に、かかる結果をもたらすか否かの実験活動、すなわち操作活動に耐えうるものでなければならないのである。

ビームズはいう。操作的接近法による定義とは、概念を測定操作によって定義づけることを意味して、対象あるいは対象の一般的性質によって定義づけることを意味しないものと解される。操作的定義は曖昧さ、不明瞭さを排除しようとする一方で、ある物が何であるかではなく、ある物をいかに測定するだけを示す責任を負う。操作的定義が行為主義的思考と首尾一貫すると考えられるのは、かかる定義が企業経験の記述よりもむしろ、企業経験に関する有用な情報を獲得するための基礎を提供することを意図しているためであり、その検証が事実との一致にあるのではなくて、用途の点で代替の方法よりもヨリ一層有用な情報を提供することにあるためである、と⁽¹⁹⁾。

この操作的接近法の特徴は、データと概念と指示対象との関係に明瞭に現わ

れる⁽²⁰⁾。操作的定義によれば、概念との間に完全一致をみるのはデータであって、概念と指示対象との間には、指示対象がもつ属性のうち、測定のために選択された属性だけが概念定義に含まれるために、喰い違いが生じやすい。この結果、操作的接近法では、会計が取り扱うのは、データそれ自体であってデータの背後にある経験事象ならびに条件ではない。このように、経験的事実ではなくて、データに会計を指向せしめ、情報の収集、提供なくして会計はありえないとの考え方に根拠を与えるのが、行為主義における有用性の教義である。

かくして、行為主義的思考によれば、真実は対象との一致、事実との一致、経験的事実との一致にあるのではなく、行動への適合性、実際の結果との関連性、有用な情報の提供にあり、操作的定義におけるデータ指向は、会計人を指示対象の制約から解放する。だが、このことは概念と対象とのギャップを人為的に拡大する可能性を残すことを意味する。これが操作的定義の弱点であり、行為主義的思考の弱点であることをビームズも指摘している⁽²¹⁾。

会計にとって、この弱点は大きい。情報がニーズに応えることなくして有意ではないのと同様に、指示対象から乖離した情報内容は情報それ自体を空虚にし、利用者に対する説得力、根拠を薄弱ならしめる。この弱点を是正するには、経験的事象を重視し、概念と指示対象との一致を主張する経験主義的思考による補完が必要である。ビームズがいうように、行為主義と経験主義は相容れないアプローチではないのである⁽²²⁾。

かくして、プラグマティズムの会計への適用は、有用性を基本概念として、概念の測定操作による情報重視の会計を指向せしめることが明らかになる。だが一方で、情報の利用者と利用目的を特定化する作業を課し、また同時に、経験的事実からの乖離を露呈する可能性を残している。

(iii) ヘンドリックセンの所説

ヘンドリックセンは会計理論の方法の一つにプラグマティック・アプローチを挙げている⁽²³⁾。彼は哲学的プラグマティズムの原義をウェブスターの辞典から引用して、結局、プラグマティック・アプローチとは、現実界との間に一