

会計における公正性

—DR. Scott 教授の所説を中心として—

松 尾 聿 正

I

最近における会計理論の変遷・拡大傾向は目覚ましく、AAA は1966年に発表した「基礎的会計理論に関する報告書」で、会計とは「情報の利用者が情報にもとづいた判断と意志決定をできるように、経済的情報を識別し、測定し、伝達する過程である。」と定義し、また、会計は

1. 重要な意志決定領域の明確化と目的ないしは目標の決定を含めて、限られた資源の利用に関する意志決定をなすこと
2. 組織の人的・物的資源を効果的に指導統制すること
3. 資源を維持し、資源の管理責任に関する報告を行なうこと
4. 社会的（政府的）職能と統制を促進すること

という目的のために情報を提供することである。⁽²⁾として、このような定義に即し、このような目的を達成するためのフレームワークを有用性を包括的指導理念とする目的適合性⁽³⁾ Relevance, 検証可能性 Verifiability, 不偏性 Freedom from bias 数量化可能性 Quantifiability という4つの会計情報のための基準⁽⁴⁾でもって構築し、これらの基準は現行の実践が評価され、改良のための勧告がなされる判断基準として役立つのみならず、会計の範囲を設定

(1) AAA. Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory "A Statement of Basic Accounting Theory," 1966. p. 1 飯野利夫訳本 基礎的会計理論 2 ページ。

(2) AAA. *ibid.*, p. 4 飯野訳本 前掲訳書 5-6 ページ。

(3) AAA. *ibid.*, p. 3 飯野訳本 前掲訳書 4 ページ。

(4) AAA. *ibid.*, pp. 7-13. 飯野訳本 前掲訳書 11-20 ページ。

する場合の助けともなるとのべている。また、かかる基準を、現在、会計の視界の外にあると考えられるが、経済資料の測定と伝達の範囲内に包含できる領域に適用することによって、会計領域の拡大が示唆されるとして、「⁽⁵⁾会計理論の拡張」と題する本報告書第5章で、技術の変化と人間行動に関する知識の進歩の故に、会計の範囲と方法は変化しており、変化し続けると予想されうる、とのべ、将来の会計に影響を及ぼすと思われる変化が生じている主要な領域として、

1. 意志決定過程に関する知識
2. 人間行動に関する知識
3. コンピューター技術とシステム設計
4. 測定技術と情報理論

を挙げ、会計は隣接諸科学とうまく結合し、その結果として、新しい「情報専門職業」が出現するだろう、⁽⁶⁾とのべている。かかる状況にあって、本質的に、会計は情報システムである。より正確に言えば、会計は情報に関する一般理論を効果的な経済活動の問題にあてはめることである。会計は、また、数量的に表現された情報を意志決定に提供する一般情報システムの主要部分⁽⁷⁾を形成する、とのべている。

このような AAA の見解を代表として、最近の会計論争は、従来の貨幣評価重視を批判した物量評価の強調、経営情報システムと会計情報システムの関係、更には、会計準論への倫理的概念や行動学的概念の導入に及び、かかる状況下⁽⁷⁾にあっては、私の如き初学者にとっては「会計とは何か」の疑問に絶えず付き纏われることになる。

そこで本稿では、このような私の疑問を解きほぐすべく、その手掛りとして、最近、会計準論として、しばしば主張されることのある「公正性 fairness」について検討してみたいと思うが、本稿では、公準論に特に係わり合うことなく、会計上、「公正性」とは如何なる意味をもっているのかを DR スコット

(5) AAA. *ibid.*, pp. 3. 4. 飯野訳本 前掲訳書 5 ページ。

(6) AAA. *ibid.*, p. 63. 飯野訳本 前掲訳書 91 ページ。

(7) AAA. *ibid.*, p. 64. 飯野訳本 前掲訳書 92 ページ。

教授の見解を紹介し乍ら検討したいと思う。

公正性について、最近では、アーサー・アンダーセン会計事務所（Arthur Andersen & Co., “The Postulate of Accounting — What It Is, How is It Determined, How It Should Be Used,” 1960）、パッチロ（J. W. Pattillo, “The Foundation of Financial Accounting” 1965）ギブンス（H. R. Givens, “Basic Accountin Postulaes,” The Accounting Review, July 1966）が、それぞれ公準として論説しており、更に、アーサー・アンダーセン会計事務所のパートナーであるスパチュックが公正性を会計公準とする立場から AI CPA 会計研究叢書第1号「基礎的会計公準論」を批判しているが、スコットは、それらに先立って、1941年に “The Basic for Accounting Principles” と題する論稿で、如何なるルール及び実践が是認しうるかを決定する場合、かかる決定の基礎は社会組織の根底にある原則に遡及する、という見解にもとづいて、会計理論展開の基礎として、正義（justice）真実（truth）と並んで公正性（fairness）を挙げている⁽⁸⁾。また、公正性を会計理論展開の出発点として取り上げる立場に反論して、アーネットは “The Concept of Faviness” と題する論稿で、それについて論評している（H. E. Arnett, “The Concept of Fairness,” The Accounting Review, April 1967）。

そこで、本稿では、公正性を会計理論展開の基礎として考察されるべきことを初めて明らかにした DR・スコット教授の見解を検討し、他の所説については別の機会に譲ることにしたいと思う。

II

スコット教授は前記の論稿で、政策的に組織化された社会の権限によって規制される（個人もしくはグループとして）の人間の間の関係にあてはまる一団の体系付けられた法律の背後には、人間社会の進化に於て、我々がその起源を決定できないほど早くから形成された一般原則がある。これらの一般

(8) M. Moonitz, “The Basic Postulates of Accounting,” 1961. AICPA, ARS No. 1. pp. 56-57. 佐藤孝一, 新井清光共訳 会計公準と会計原則 98-99ページ。

(9) DR. Scott, “The Basic for Accounting Principles.” The Accounting Review. December 1941. pp. 341-344.

概念あるいは原則は人間行為の判断のための基準として役立つ。それらのうちには正義 justice, 公正性 fairness, 真実 truth, 親切 kindness, 友情 friendness 及び美 beauty がある。それらは、性格上、非常に一般的であるので正確な定義を受けつけない⁽¹⁾、とのべ、これらの一般的な概念あるいは原則が人間社会に果してきた役割について、人が正しいとか美しいと信ずる客体は変化するが、それらの一般的な概念は随分以前から続いている。そのような概念は人間社会の激しい変動にもかかわらず、そして、はっきりと罰せられることなく、それらを嘲る多くの人々の妻まじい経歴にもかかわらず、人間社会に継続性と安定性を与えている。

これらの抽象的・一般化された概念は互いに何ら正式のあるいは公式の関係をもたない。それにもかかわらず、それらの概念は種々の職能に奉仕し、相互補完の傾向がある⁽²⁾、とのべ、政治、法律、美術、宗教にどの概念あるいは原則がどのように奉仕しているかを言及し、その最後に、現在の西欧人にとって、最も普遍的かつ統一的概念あるいは原則は真実のそれであるとのべ⁽³⁾ている。

次に、スコット教授は真実と正義が人間社会の諸事象 human affairs に於て普及する度合は何によって決まるかについて、それは人間が生きることの具体的な過程に於て行なう意志決定と行為によって決定される。抽象的な概念はそれが抽出された具体的経験を表わし、説明する場合のみ妥当かつ意味をもつと論述している⁽⁴⁾。

このように真実や正義という抽象的な概念が人間社会に於ける諸事象に於いてもつ具体性を指摘した後、そのような抽象的な概念が近代社会の研究にあたって占める役割を次のように指摘している。

我々が近代社会を研究しようとする時、我々は、その時の一団の抽象的科学的知識がなければ、かかる研究を行なおうと思っても行なえない、という

(1) DR. Scott. *ibid.*, p. 341.

(2) DR. Scott. *ibid.*, p. 341.

(3) DR. Scott. *ibid.*, p. 341.

(4) DR. Scott. *ibid.*, p. 341.

ことを直ちに知る。その一団の知識は非個人的であり、事実の問題であり、その時の社会の統合部分である。換言すれば、それは具体的実態 (concrete reality) の性格をもつ。理論は実践的経験から蒸留された一種のエッセンスである。理論が実務と理論自身を調停し、かくして具体的な社会的諸過程を統合するのを助ける意味に於てのみ、理論は実務に対する指針である。理論と実践との統合傾向、原則と行動との統合傾向及び抽象と具体的社会諸過程との統合傾向は性格的に現代西欧文明の特徴である。それは近代科学の相関性の要請の中に暗に含まれている。それは会計士が、他の多くの専門家グループと共に、自分達自身、その基礎となっている原則になぜ指向しようとしているのかを説明する⁽⁵⁾と述べている。

このように、近代社会の研究に於る抽象概念の意義に関する論述に当って、会計問題に若干言及しているが、更に明確に、それらの抽象概念と会計とが如何なる関係にあるのかについてスコット教授は次の如く論説される。すなわち、実際の事業活動及び会計経験から生じてきた多くの会計ルールは企業が運営される環境の変化と共に絶えず変化している。ある分野では、行政機関 government agency が会計手続を含む特殊な要求を提示してきた。けれども、一般に、我々は会計実践を含むヨリ融通性のある社会統制の方法に依存している。公認会計士達は何が是認された原則ないしは実践を構成するかに関する何らかの法的あるいは行政上の定義なしに、勘定記録が是認された原則及び実践に従っていることを証明する権限を与えられている。従って、如何なるルール及び手続が是認しうるかを決定する責任は、まさに、会計専門家の双肩にかかっている。この専門家としての責任の割当ては直接的な委任によるよりもむしろ暗黙の中に含まれたものである。公認会計士として実務に加入する人々に対する実務経験及び専門試験の合格という通常の両要求は専門的な知識と、経験から生ずる判断との両者を条件とする専門家としての基準を指摘している。けれども、これらの素養 (quality) は、どのようなルール及び実践を是認しうるかを決定する作業に関与する者に対する資格条件 (qualification) にすぎない。ということに注意されるべきである。その資格は

(5) DR. Scott. *ibid.*, pp. 341-342.

かかる決定のための基礎を構成するものではない。決定の現実の基礎は社会組織の根底にある原則に遡及する。そのような関係がなければ、我々は法制 (a regime of law) や会計専門家によって管理された原則よりもむしろ会計士による個人的支配 (a personal government) のみに依存することになるだろう。

会計ルール及び手続とその根底にある社会諸原則との関係を表わす一般的表明は十分に会計原則と呼ばれうるだろう⁽⁶⁾。

では、どのような表明を行なうのか、すなわち、どのように会計原則を規定するのか。言い換えれば、既述の抽象的概念を会計に如何に適用するのか。この間に対して、スコット教授は、会計は法律及び政治に類似して、正義の原則と最も直接に関係していると述べて、次の様に表明している。

「会計手続・ルール及び技術は勘定によって包まれた財務状況に含まれている総ての利害の公平な処理を現実にも潜在的にも、可能ならしめねばならない。」

この正義の原則は会計慣行の発達と実地の経験から得た会計法則の開発をチェックし、形作る暗黙のうちには是認された基準である。首尾一貫して基準に合致しない如何なる実地経験から得た法則も、やがて一般的同意によって修正されるか、あるいは廃棄されるだろう。故に、この正義の原則は、いわば、会計理論及び会計実践の基石 ⁽⁷⁾cornerstone である、と論述される。

次に、真実の原則も会計にあてはまるとして次のように表明している。

「会計記録とそれから引出される要約報告書は、それらの会計記録及び要約報告書が記録し、提示しようとする情報について、真実かつ正確な表明を提示すべきである。虚偽の手段に勘定が作成されてはならない。」

現在の文明では、真実の原則は正義の原則より広く適用される。ということが既述された。それにも拘らず、真実の原則の実際上の適用に当っては前述の正義の原則の適用に従属する、というのは、勘定は提示される資料に関心をもつ利害関係者に及ぼす影響のために虚偽を避けなくてはならない。虚

(6) DR. Scott. *ibid.*, p. 342.

(7) DR. Scott. *ibid.*, p. 342.

偽は、必然的に、正義の原則への違反を伴うからである。

また、真実の原則の会計上の適用にあたっては、それは相対的真実であることに留意すべきである、と述べている。⁽⁸⁾

次に、会計に適用される抽象的概念あるいは原則として、公正性を挙げ、それについて次のように表明している。

「会計ルール、手続及び技術は公正、不偏、中立でなければならない。それらは特定の利害関係者に役立つはならない。」

この公正性の原則も真実の原則と同様、正義の原則に対する補足としての性格をもつことになる、と述べている。⁽⁹⁾

次に、これら三原則に従属する原則として、適応性 (adaptability) と継続性 (consistency) を挙げ、前者については、会計ルール、手続及び技術は、それらが正義、公正性、真実の原則を具現し続けうるためには、経済関係の変動を考慮するように、絶えず、修正されねばならない。とのべられ、後者については、会計ルール、手続、技術は継続的に適用されるべきである。それらは決して、経営者の一時的な目的に役立つように勝手に変更されてはならない。変更が必要な場合には、それらのルール、手続、技術は正義、公正性及び真実の原則によって統制されるべきである、⁽¹⁰⁾ とのべている。

このようなスコット教授の見解に対して、ヘンドリックセン教授はその著 *Accounting Theory* の第1章 *The methodology of Accounting Theory* の冒頭で、*Webster's Third New International Dictionary* を引用して、「理論」とは「……研究分野の一般的座標系 (frame of reference) を形成する凝集力ある一連の仮説的・概念的・実用主義的原則 (hypothetical・conceptual・pragmatic principles)」を提示することである。従って、会計理論は、

(1) 会計実践が評価されうる一般的座標系を提供し

(2) 新しい実践と手続の開発に指針を与える

一連の広汎な原則の型での論理的推論として定義されうる、⁽¹¹⁾ と前置きされて、

(8) DR. Scott. *ibid.*, pp. 342-343.

(9) DR. Scott. *ibid.*, p. 343.

(10) DR. Scott. *ibid.*, pp. 343-344.

(11) Eldon S. Hendriksen, "Accounting Theory" 1965. p. 1.

会計理論展開のためのアプローチとして、

- (1) 演繹的推論と公理的アプローチ (the deductive reasoning and the axiomatic approaches)
- (2) 帰納的アプローチ (the inductive approaches)
- (3) 実用主義的或いは「一般的」アプローチ (the pragmatic or “common-law” approach)
- (4) 倫理的アプローチ (the ethical approach)
- (5) 伝達理論の利用 (the use of communications theory)
- (6) 行動的關係の適用 (the application of behavioral relationship)
- (7) 社会学的要因の強調 (emphasis on sociological factors)

を挙げられ、これらの方法のどれ一つとして他と無関係なものはない。一般に、一つ以上のアプローチが、明白にであれ、暗黙のうちにであれ、会計原則の展開に於て用いられる。最も信頼の置けるアプローチは演繹的推論であるけれども、以下で展開され、論議される理論は種々の点で、これら種々のアプローチの総てに依存する、本質的に、折衷的なものである、と論述されて⁽¹²⁾、倫理的アプローチの項で、前述のスコット教授の正義・真実・公正性の三概念を個々に検討している。本稿では、そのうち表題との関係で公正性に関するヘンドリクセン教授の見解を考察することにする。

ヘンドリクセン教授は「公正性」は、もともと、監査報告書に於る「適正表示 present fairly」の概念として用いられてきたものであるとして、次のように述べている。

「公正性」の概念は、長い間、監査された財務諸表の提示に於る基本的な目的であった。一般に是認された会計士の短形式監査報告書は、その一部で次のように表明する。「我々の意見では、添付してある財務諸表は○年○月○日現在の会社の財政状態と○年○月○日で終る年度の経営成績を適正に表示している。」モウツ・シャラフは、この表明は会社の経営成績と財政状態の実態 (realities) を報告するにあたって、忠実性 (faithfulness) を表わしていると指摘している。公正性の概念は会計的妥当性 (accounting propriety) 充

(12) Eldon S. Hendriksen, *ibid.*, p. 3.

分な表示 (adequate disclosure) 及び監査義務 (audit obligation) を含んでいる。

AICPAの監査手続に関する意見書 No. 33 は同様な「公正性」概念を含んでいる。それによれば「表示の適正性 (Fairness of Presentation)」には、

- (1) 一般に是認された会計原則への準拠
- (2) 明瞭表示
- (3) 継続性
- (4) 比較性

を含んでいる。⁽¹³⁾

このような考察から、ヘンドリクセン教授は、公正性の概念は伝統的・慣習的实践への準拠に密接に関連している。この点で、それは「真実性」に関する第2の概念に似ているが、モウツ・シャラフは準拠は十分でない、と示唆している。すなわち、彼等によれば、もし、一般に是認された実践に準拠することが実態を報告する財務諸表の提示を不可能ならしめるならば、監査人は自己の原則を開発せねばならない、と。しかし乍ら、この「実態」は「真実性」の最初の定義で論及した「事実 (facts)」に似ている。実態の決定は、事実の決定に似て、観察者の立場に依存している、と論述している。⁽¹⁴⁾

いづれにしても、ヘンドリクセン教授は公正性の概念は真実性の概念に類似していると主張している。では、ヘンドリクセン教授の主張される真実性とはどのようなものだろうか。同じく、倫理的アプローチの項で真実に関して次のように論じている。

会計に関する場合、真実を定義し、適用することは、恐らく、非常に困難だろう。多くの人々は「事実に従って」を意味する用語を用いるように思われる。けれども、会計上の真実に言及するどの人も「事実」について同一の

(13) Eldon S. Hendriksen, *ibid.*, p. 9. 監査報告書における「適正表示 Present Fairly」の意味については、カーマン・G・ブロー教授の論稿がある。Carman G. Blough, "Implications of 'Present Fairly' in the Auditor's Report" (*Accounting and Reporting Problems*), *The Journal of Accountancy*, March 1958, pp. 76-77.

(14) Eldon S. Hendriksen *ibid.*, p. 9.

定義を念頭に置いていない。ある人は客観的かつ検証可能な資料としての会計的事実に言及する。従って、歴史的な原価は会計的事実を提示する。他方、「真実」という用語は現在の経済条件に於ける資産と費用の評価に関連して用いられる。たとえば、マックニールは財務諸表が真実を示す唯一の条件は、資産を時価 current value で評価し、価値変動によって生ずる損益を計上することである。ただしその場合、価値増加は実現あるいは未実現として表示されるべきである、と主張する。

真実は、また、既に制定されている原則であると一般に考えられる諸命題あるいは諸表明に関連して用いられる。たとえば、資産の販売時における利益の認識は真の状況の報告であると一般に考えられる。他方、販売前の資産価値評価引上増加 an appraisal increase in the value of an asset を通常の利益として報告することは真実性に欠けていると一般に考えられる。⁽¹⁵⁾

要するに、ヘンドリックセン教授によれば、「事実」についての定義に人それぞれ違いはあっても、「事実への準拠」を真実の概念とする見方と、既に確立されている原則であると一般に考えられる諸命題に関連しているという見方とがあることになり、前記の「第2の概念」は後者を指している。

更に、ヘンドリクセン教授は「公正性」について別な概念があるとして、AICPA 会計研究叢書 No. 3 のレオナルド・スパセックの「……事実の公正な提示を財務会計及び財務報告の形式で齎す基本的な原則が決定されるまでは、資産・負債・収益・費用についての議論は早すぎ意味がない。会計及び報告のこの公正性は我々の社会の種々の部門に属する人々を対象にしなければならない。」という注釈を引用して、次のようにのべている。

この文章では、公正性は事実の公正な提示と同様に、財務諸表に関心をもっている個人及び集団への中立性と正義とを意味している。提示される資料の公正性よりもむしろ財務諸表の読者への公正性に重点が置かれている。公正な方法で作成される報告書は中立的でもありうるが、スパセックによれば、両者が必要である。⁽¹⁶⁾

(15) Eldon S. Hendriken, *ibid.*, pp. 8-9.

(16) Eldon S. Hendriken, *ibid.*, pp. 9-10.

「公正性」をこのように考察した後、ヘンドリックセン教授は、それについて次のように批判している。

真実と公正性が財務諸表提示における良い目的であるということを否定する会計士は殆んどいない。しかし、単一の目的としては、それは、あまりにも重く、主観的判断に頼りすぎている。それを避けるために、伝統的ルールや手続に依存して、真実に関する客観的測定を提供する傾向がある。しかし乍ら、このルールや手続が健全に論理にもとづかないならば、その結果生ずる財務諸表は途方もなく誤った表示になることだろう。事実及び実態を表示しようとするにあたって、孔子によって伝えられた三人の盲人のように、各々が象の脇腹、足、鼻に触れて、壁、立木、蛇のようだと言った寓話に喩えられる。問題はある情報が真であるか、公正であるかそうでないかではなく、その情報が企業の経営成績と財政状態を記述するにあたって、目的適合的かつ論理的か否かである⁽¹⁷⁾。

ヘンドリックセン教授は公正性をこのように批判した後、会計理論への倫理的アプローチの最大の欠点は、その方法が会計原則の開発のための、あるいは現に是認されている原則の評価のための健全な基礎を提供しないということである。倫理的アプローチによれば、会計原則は主観的判断にもとづいて評価されねばならないか、あるいは、一般に生じるように、現に是認されている実践がそうするのに便利であるが故に、その妥当性について評価することなしに是認される⁽¹⁸⁾、として倫理的アプローチを総括的に批判している。

ヘンドリックセン教授のこのような見解に対して黒沢教授は「会計理論に対する規範的アプローチ (normative approach to accounting theory) と私が呼ぶものを、ヘンドリックセン教授は倫理的アプローチ (ethical approach) と呼んでいる。私が敢えて規範的アプローチの名を用いる理由は、会計的規範とは区別されなければならないと考えるからである。法律学の方法論は規範的アプローチであるとしても、倫理的アプローチではない。法的規範はけっして倫理的規範と混同されるべきではないからである。

(17) Eldon S. Hendriksen. *ibid.*, p. 10.

(18) Eldon S. Hendriksen. *ibid.*, p. 10.

会計学の性格が、規範科学 (normative science) であるか、事実科学 (science of facts) であるかについては、未だ論証されていないけれども、それが倫理的な科学でないことだけは、すでに明らかだからである。

ヘンドリックセン教授は、正義 (justice) 真実性 (truth) 及び適正法 (fairness) の概念を基礎として会計理論へ接近する方法を、倫理的アプローチと名づけたのであるが、私は、会計的規範は倫理的規範ではないという理由で、前述のように、これを規範的アプローチと呼ぶことにする。⁽¹⁹⁾と断わられて、「ヘンドリックセンにとっては、会計理論の目的は会計原則を論理的に展開することである。しかし会計原則は、会計的規範の体系であって、因果的法則の一般化ではない。スコットの正義、真実性、適正性等の公準にもとづく規範的方法をヘンドリックセンのように単純に否定することは、かれが会計原則の認識と展開をもって会計理論の目標としている以上、かれにとってもかえって論理的ではない。」⁽²⁰⁾と批判されている。しかし、会計理論は規範的要因を多分に包含するものであるが、正義、真実、公正性をもって会計理論展開のための基礎とすることは、会計理論構造の設定にとっては具体性に欠けるのではないだろうか。

ところで、スコット教授は同じ論稿で、最後に、会計の科学性について次のように論述しておられる。

社会科学は社会及び社会現象を我々総てが生存する実在世界 (objective universe) の部分と見なす。それは我々が我々の自然環境 (physical environment) を研究するに当って用いるのと同じ見地から、我々の社会環境 (social environment) を研究することができると仮定する。それは我々の自然環境に対する我々の諸関係に於て、物理学及び生物学の一般化が及ぼす影響と比較出来る方法で、我々の社会環境に関する我々の行為を形作るだろう信頼しうる一般化を形成しようとする。その成功度はその一般化の信頼性もしくは客観的妥当性に依存している。

(19) 黒沢清稿「会計学の方法論的基礎」近代会計学大系 第1巻 会計学の基礎概念 30ページ。

(20) 黒沢清稿 前掲稿 35ページ。

多くの人々は社会科学のこのような活動は不可能であるということをも前もって背定しようとし、他の人は社会科学によってなされる緩やかな進歩によって落胆させられる。けれども、社会科学を物理学や生物学の成果と対照させる代りに、それら物理学、生物学の初期の歴史と比較するならば、その進歩はそれほど緩やかとは思われない。

社会科学の分派としての会計の概念は外見以上に実践的意味をもっている。AICPA 用語委員会は会計を art として描写する定義を示している。この定義は誤解させ易い。それは中途半端で、歪曲された性格しか与えない。

会計を art という場合、それは美術という意味での art ではない。art は手工の巧みさを要求する仕事のタイプであるという意味で会計は art ではない。法律実践あるいは医学の実践が art であるのと同じ一般的意味においてのみ会計は art である。もし、我々は法律が art であるというべきであったなら、我々は法律実践に言及する限りに於てのみ正しいだろう。しかし、そのことは、我々は人間社会の必須の部分としての法律学という science と法律の研究とを無視しようとすることになるだろう。

会計は art であるということは、我々の定義を会計実践に限定することになる。法学、政治学及び経済学が客観的妥当性を達成することができるのと同じ方法に於てのみ、我々が会計に対して非常に強く希望する客観的妥当性⁽²¹⁾を会計は達成することができる。

スコット教授は、このように会計を社会科学の一分野とする立場に立っており、既述の如何なるルール及び実践を是認しうるかを決定する現実の基礎は社会組織の根底にある原則に遡及する、という見解にもとづいて立論された、正義、真実、公正性を会計理論展開の出発点とする論拠もこの辺りに存すると思われるが、それにしてもこのような人間社会全般に共通すると思われる広範かつ抽象的な概念をもって会計理論展開の基礎とされた理由を更に探ってみる必要があると思う。かかる問題を検討するにあたって、同教授が本稿の対象としている“The Basic for Accounting Principles”の10年前、1931年に発刊された著書“The Cultural Significance of Accounts”の中から

(21) DR. Socctth, *ibid.*, p. 349

この問題に関係あると思われる箇所を、若干、摘記してみよう。

1. 経済学、政治学その他社会科学系統で設けられる抽象すなわち一般化は、それが抽出される社会の諸態様 (social affairs) の具体的現象と対照されるべきである。一定の抽象体系が社会組織の理想として役立つようになると、その抽象体系はその理想への合致に向って変化を促進し、その理想から離れる変化に抵抗しようとする。従って、理想が確立されると、その理想に同意する人々の強調はその理想との一致を指向する変化の建設的な価値に集められることになる。しかし、社会組織の理想が効果的に実現されると、その理想に同意する人々の強調は、必然的に、理想から離れる変化への抵抗に変わる。社会現象の特質である変化への持続的傾向は具体的状況から引出される抽象ないしは理想に於てよりもむしろ、その具体的状況に於て生ずる。もし、事実が強いて変化を必要としないなら、一旦、社会的に支配的として確立された理想は求続することだろう。

社会的変化の生起後は、抽象と理想が具体的な社会的状況の変化に遅れずについて行くことが必要になる。社会組織の抽象的理論の形成すなわち理想の形成が社会諸事実に影響するという上述の主張とこのような言明が矛盾すると考えられてはならない。ここで強調されるべき点は、普及した理論体系と諸事実の現存の序列とが一致していない場合、両者の調和を再確立するために再調整されねばならないのは、主として、理論体系であるということである。

2. 現在の議論に採用される基本的前提は、社会組織あるいは社会単位は一般的哲学的展望の存在に依存する。ということである。

3. 経済知識の進歩の真の前提は統計的研究と、その時に承認されている経済理論の根底にある仮定がそれ以前の具体的状況から抽出されたと同じように、当面の具体的状況から抽出される新しい一般的仮説との結合にある。

4. 社会現象を経済学と政治学のような種々の部門に分類するのは人間社会の諸事象の理解を促進するのに適した実際の便法であるということが常に想起されるべきである。かかる区別は、抽象体系間に完全な相違があるかのように、はっきりしているが、その時の具体的状況にアピールがなされる時、

区別は抹殺される傾向がある。それ故に、文化情況に於ける一般的变化が、各分野の担当者をして、事実上、社会組織に新しい一般的アピールをなすことを必要ならしめる時、各分野に対する理論の再形成は当該分野の抽象と他の分野の抽象との間の関係と相違についての再記述と密接な関係がある。一例を挙げると、経済学の再編成は経済組織と政治的あるいは政府的組織との間の区別についての再記述に密接かつ解き難いほどに関係している。

社会研究のある分野でなされる新しい抽象に必然的に伴う文化変化は、そのような抽象を他の分野でも必要とするために、分野を異にする社会科学の研究者達は、現在、自分達が同一の作業に従事している。すなわち、その時の人間社会の再解釈に従事しているということを知る。このような環境のもとでは、新しい仮説を設定する共同過程は、必然的に各社会科学の境界を越えて、それら科学総てを含む。このことは総ての社会学者が単一の社会科学の代表者として問題に取り組むように期待されるべきだということの意味しない。互いに補足し合うような努力を可能にすることを通して、それらの努力はそれらの別々の観点の再定義に達することを期待しうる。

尚、ここで言及されている共同の観念は異なる分野の人々が単一の問題に共働する「共同研究」によって提示されるような公式の連合行為を意味すると考えられるべきでない。共同という用語は、ここでは、ある人の作業が、他の人の作業とは無関係になされているとしても、当該他人の作業を補足しうるという広い意味で用いられる⁽²²⁾。

結局、社会科学の理論体系化に当っては、社会の諸態様の具体的情況を観察することにより抽出される抽象すなわち一般化が必要となる。このことは、取りも直さず、社会組織の原則の形成を意味する。言い換えれば、社会科学の理論体系は一般的哲学的展望を基本的前提とするということの意味している。かかる抽象ないしは一般化にあたっては、各社会科学の境界を乗り越えなければならない。もともと、社会現象を経済学、政治学等のような種々の部門に分類するのは人間社会の理解を促進するのに適した実際の便法である。社会諸科学の根底には一般的哲学的展望を基本的前提とする共通の理念が存

(22) DR. Scott. "The Cultural Significance of Accounts" 1931 pp. 9-17,

在する。それは具体的な経済的社会的状況の観察によって可能となる抽象すなわち一般化である、というのがスコット教授の基本的見解ではないだろうか。既述の正義、真実、公正性を会計理論開発の基礎とする思考様式は教授のこのような見解の現われではないかと思う。

AICPA では会計研究叢書 No. 1 基本的会計公準論、第1章序論の接近法の項で、スコット教授の見解を取り上げている。すなわち「倫〔理〕学的または社会学的な接近法は多くの人々をひきつける。もしもこの接近法が出発点として用いられるならば、正義、真実および公正といった諸概念が論議され会計に対して敷衍されるだろう。」⁽²³⁾ として、既述のスコット教授の諸原則の定義を紹介し、「会計のごとき分野においては、これらの概念およびこれらの概念の示唆は無視され得ないし、また無視されるべきではない。しかし、それらには少なからぬ不都合が伴う。正義、真実および公正といったような用語は、概念自体の適用が可能となるための基準を必要とするような主観的な概念を指示するものである。究極的には、いかなる合目的な人間活動も、倫理的概念に固有な価値判断に照らして判定されなければならない。しかし、本研究のごとき客観的な探求のための出発点としてはそれらは満足し得ない。」⁽²⁴⁾ とのべてスコット教授の見解を批判している。かかる AICPA の見解に対する反論が「レオナルド・スパチュックの論評」として同叢書の最後に掲載されており、それは会計原則の基礎をなす唯一の基本的会計公準は「公正性」である、という主旨のものであるが、⁽²⁵⁾ この件については、後に、アーサー・アンダーセンの「公正性」を検討する機会に譲りたいと思う。

III

以上、スコット教授の所説を公正性を中心として、それに対するヘンドリックセン教授の批判を織り込みながら、公正性等の倫理的要因を会計に導入する思考の根底にある考え方まで探ってみた。すなわち、会計学を社会科学の

(23) M. Moonitz. *ibid.*, p. 3. 佐藤・新井共訳 前掲訳書 33ページ。

(24) M. Moonitz. *ibid.*, pp. 3-4 佐藤・新井共訳 前掲訳書 34ページ。

(25) M. Moonitz. *ibid.*, pp. 56-57. 佐藤・新井共訳 前掲訳書 97~99ページ。

一分野として捉え、法学、経済学等が科学であるというのと同じ意味で会計学は科学である。社会科学は我々の社会環境に関する我々の行為を形成する信頼可能な一般化を形成しようとする。その成功度はその一般化の客観的妥当性に依存している。それは具体的な社会的経済的情况からの抽出により可能である、かかる一般化ないしは抽象は社会科学系統の根底に流れる基本的理念である。それは社会科学の一般理論ともいべきものである。公正性はそのようにして抽出された概念の一つであって、それを会計に適用すると、会計資料は公正・不偏・中立であるべきであって、特定の利害関係者に奉仕してはならない、⁽¹⁾ということになる。これがスコット教授の見解の要旨ではないかと思う。

会計における倫理性、それは会計が人間行為の一側面を描写しようとする限り、常に、要求されるところであり企業の経営活動に関心を寄せる種々の利害関係者を、企業の活動に関する財務情報提供の対象とする財務会計にあっては特にそうである。リトルトン教授も、モンゴメリーの見解を引用しながら、真実性としてではあるが、「会計は経済及び統計からその存在性がえられるものであるが、この特質のみをもっては充分ではなく、会計はまた倫理的色彩をもっている。」⁽²⁾として、会計における倫理性を説いている。

社会科学の一般理論を形成し、それをもって会計に敷衍しようとするスコット教授の見解は会計理論展開のための一アプローチを提供した点で高く評価されねばならず、また、公正性を公準として把握しようとする最近の一傾向に少なからぬ影響を及ぼした点で、その功績を認めなければならないと思うが、倫理的要因をもって会計理論を展開しようすることには問題があるのではなからうか。

この点に関して、新井清光教授は「『公正』という概念は、倫理的な要素を強く含む概念であり、また具体的に認定困難な抽象的な概念であるために、この概念が、果たして企業会計の行動規範や行為基準を示す会計原則の基礎

(1) Eldon S. Hendriksen. *ibid.*, p. 8.

(2) A. C. Littleton, "Structure of Accounting Theory," 1953. pp. 9-10. 大塚俊郎訳本「会計理論の構造」15ページ。

として、現実性をもちうるかどうか疑問である。もちろん、このような公正概念は、企業会計の社会性や公共性に照らして、きわめて重要な概念であり、したがって『要請的公準』の一つとして不可欠のものであることは認めなければならないであろう⁽³⁾と述べられて、この「公正性」と並んで「有用性」をもって「要請的公準」が構成されるものとされるが、更に「会計原則を導出するための理論的な枠組みまたは構造を示す」公準として、企業実体、会計期間及び貨幣評価を挙げられ、それらを一括して「制度的会計公準」と総称される⁽⁵⁾。

かかる新井教授の見解からも察知しうるごとく「公正性」は企業会計にとって必要不可欠であるが、そのみをもってしては充分ではなく、更に、会計理論構造解明のための概念が必要である。換言すれば、「公正性」は、会計上重要な要因ではあるが、会計固有の概念ではなく、スコットの指摘にあるように、人間社会に底流する概念であり、それを会計に敷衍すれば、会計を行う人の行為態様を律する倫理的規範として必要であるということになる。

(3) 新井清光著「会計公準論」166ページ。

(4) 新井清光著 前掲書 192ページ。

(5) 新井清光著 前掲書 191-192ページ。

青柳教授は、言語論を駆使して会計を考察され、会計の理論構造に関する公準を「簿記公準」と称して、それは「会計の構造に関する言語規約であり、会計構文論の基礎である。」として、

- (1) 実体公準
- (2) 期間公準
- (3) 評価公準
- (4) 勘定公準

を挙げられる。(青柳文司著「会計学の原理」191-192ページ)