

会計学展開の方向

——「単一性の原則」の位置づけをとおして——

岡 下 敏

一

会計学が社会科学として、社会状態とくに経済社会の動行を背景として成立するものであるかぎりには、当然のこととして、その理論展開には大きく二つの場合があると考えられる。一つは、いうまでもなく理論の背景にある社会状態の変化にともなって生ずる、会計理論に対する社会からの要請が変化することによるものである。この中には、永年にわたってすでに存在が認められ、大方の注目を集めていた社会的要請を、あらためて会計学の立場より再認識し、理論に反映させる場合も含まれる。会計理論の展開がみられるもう一つの場合は、会計理論内における矛盾を解決せんとしての展開、すなわち理論浄化の方向である。もちろん、これら二つの展開要因が独立して作用するのではなく、より現実的には、二つの展開要因が同時に会計理論に作用して、理論に変化をもたらしていると考えべきであろう。これら会計理論の展開に影響をおよぼす要因が、重大なものであればあるほど、それらの理論体系内への同化に困難をきたし、ときとして会計学の危機となってわれわれの前に立ちふさがるわけである。

これまでに会計学が直面した難局は、決して少なくはなかった。土田教授の御指摘によれば、数多い難局のうち重大なものだけあげても、これまでに四度もあったと考えられる¹⁾。最初の難局は、いうまでもなく「複式簿記」という技術の発生したときであった。つぎは「19世紀後半に襲った信用パニック」のときであり、三度目は「第一次大戦を契機とするインフレーション」のときであ

1) 土田三千雄稿「会計の曲り角と財務会計」(企業会計 Vol. 20, No. 2) 234頁。

る。そして最近では、1930年代に会計学が大きな壁にぶつかったことは、周知のところであろう。会計学はこれら数回にわたっての難局を、簿記の会計理論内への同化、静態論の樹立、物価指数の会計への導入、さらには動態論の確立という、そのときどきのすぐれた多くの先達らの努力により一つ一つ克服し、その度ごとに理論体系を徐々にではあるがととのえてきたのである。

現在会計学は、物量会計・評価基準の複数化など、多くの議論にみられるごとく、情報会計としての性格を明確にしつつあるかにみえ、その展開過程で多くの難問に直面している。これらの難問は、過去四度の場合に比して、優るとも劣らないものであろう。いな、現在の経済社会がこれまでに遭遇した四度の難局の場合のいずれに比しても、その規模・進歩の速度などの点において、全く比較にならないほど大きく・速いものであってみれば、むしろそれらの場合以上であるとさえいえるのかもしれない。会計学の現状は、その定義の仕方における変化にもみられるごとく²⁾、目下流動的であり、しかもこれまでに存在した理論のよって立つ基礎ならびに諸概念に再検討をせまるものであってみれば、壁というよりも、井尻教授ののべられたごとく、「重大な曲り角」(critical turning point)とでもいうべきであるかもしれない³⁾。

ただ、現在会計学の直面している難局も、いずれは解決され、より一步前進した理論体系が生み出されるであらう。おそらくは、「アメリカ会計学会」(American Accounting Association)の「基本的会計理論に関する報告書作成委員会」(Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory)が指摘したごとく、決定理論・行動科学・電子計算機・情報理論・測定技術などの導入ないしは活用によって、それが達成されることとなるであらう⁴⁾。

2) アメリカ会計学会の1966年度報告書がおこなった会計の定義は、その報告書自身において指摘しているごとく、これまでの定義に比して広いものである。論者によっては、ここで「会計」という用語を用いることについて疑問をもつものさえある (American Accounting Association, A Statement of Basic Accounting Theory, 1966. p. 1~2. 江村稔稿「会計情報と企業会計」(企業会計, Vol. 19, No. 1) 37頁。

3) Yuji Ijiri, The Foundations of Accounting Measurement, A Mathematical, Economic and Behavioral Inquiry. Prentice-Hall, 1967, Preface IX.

4) A.A.A. op. cit., p. 63.

会計学展開の方向

本稿は、以上のような会計学の現状把握および将来の潜在的発展可能性を前提としつつ、現在の会計学の展開方向を正しく理解することを目的とする。そのため、アメリカ会計学会の1966年の見解を検討し、直接にはその中における「単一性の原則」(Grundsatz der Einheit)の性格変化を指摘して、目下会計学の理論の中において胎動しつつある展開の萌芽およびその方向をあきらかにする。そして、会計学が将来いかなる姿のものとなるかを予想する一つの手がかりをえたい。

二

それぞれの企業がそれ自体有機体であり、社会構成のしくみからみてさらに大規模な有機体としての経済社会における、一つの細胞にも相当するものであってみれば、数多くの利害関係者集団をもつことは当然である。そしてその関係は決して各利害関係者集団が企業に対して一方的に利害をもつといったものではなく、企業もそれぞれの利害関係者に対して利害をもつという状態の中で位置づけられている。そして、それらの利害関係者集団は、それぞれの集団が一体となって、ないしは集団内の個人が独立して、経済法則・自己の利害などにしたがって、入手しうるあらゆる資料をもとに意思を決定し、行動しているのである。これまでの会計学が背景とした経済社会においても、意思決定のためにそれぞれの立場で資料を必要としたことは当然であったといえよう。なんらの資料もないままに意思決定を行うことはほとんどありえず、現在の社会は法律的保護のもとか、習慣によるか、ないしは無意識のうちに、企業に関するなんらかの資料を一応は入手しうるしくみになっているといえよう。

利害関係者集団として考えられるものには、一般の場合、経営者、株主、債権者、消費者、給与取得者、主として税務当局によって代表される国家および地方公共団体、さらには将来のそれらの利害関係者たらんとする一般大衆などが含まれることは疑いのないところである。

このうち経営者の立場からする企業への利害は、企業を可能なかぎり維持・発展させて、自己の地位を確保せんとすることであろう。そのため関心の第一

は、将来の投資可能性となり、そのため現在の状態および将来の活動の予測を可能とする資料を望することとなる。

株主の企業に対する主な利害は、一口にいて、企業が現在および将来において、配当を維持しうる程度に利益を稼得するか否かということであろう。もし他により有利な投資先があれば、そちらへ資本を向けることは当然である。もちろん、株式を取得して株主となることの動機が、決して単純でないこともあるからである。経済社会が進展して、いわゆる所有と経営の分離が顕著となっている現在においても、株式を取得することによって、経営に参加せんとする者もあるであろう。また、株式を取得することによってそこからの利益にあずからんとする者の中にも、その売買による利ざやを目的とする者と配当を期待する者の二つのものがあることはいうまでもない。しかし、これら幾種もある株主のうちで最も現在重要なのは、株式を取得することによって配当にあずかるという態度である。かつて岩田教授は、企業の利害関係者としての株主が意思を決定し実行するのは、「株式を売るか、買うか、持ちつづけるか」(sell, buy or hold)のいずれかであるとのべられたが¹⁾、この言葉はまさにこの種の株主の行動を指しているものといえよう。したがって株主は判断の裏づけとしての資料を必要とするとき、最も多くの株主が要求している資料は、現在および将来の利益稼得力に関するものであろう。その資料はまた、利ざやを目的とする株主にとっては将来の株価の変動予測を可能とするものとなろう。

債権者の場合、まず関心をもつのは、自己が供与している信用が、将来も安全であって回収が保証されうるか否かという点であろう。より端的に言えば、債権の回収可能性である。たとえ経済社会が進展しても、債権者が企業に対してまず注意を払う点は、それぞれの時点における企業の返済能力に関する予想であることにはかわりはないはずである。それは企業が一度び中断して破産状態にたち到ったとすれば、そこにおいて債権金額の返済される可能性は大きく後退するからである。もちろん、現在のわが国におけるごとく、企業を可能なかぎり継続せしめんと努力し、それによって破産によって生ずる混乱を可能なか

1) 岩田厳著、会計原則と監査基準 48—49頁。

ぎり回避せんとする方策の意義は認めるが、そのことによって破産が多発した19世紀以前のヨーロッパにおいて見うけられた破産の悲惨さが、いくらか縮少・軽減されるにすぎず、債権者が遭遇するやもしれぬ危険の本質という点においては、今日でも依然として変わりがないのである。

消費者、給与取得者ならびに国家・地方公共団体は、現在企業がいかなる状態にあり、生産物の価格が消費者に不当に不利ではないか、給与が公正に支払われているか、公正な課税がおこなわれているか否かについて関心をもつであろう。

したがって、あらゆる企業への利害関係者が、程度の差こそあれ、現在・将来の企業の状態についての資料を望することは、いうまでもない。しかし、詳細に分析・検討すると、利害関係者がそれぞれの立場から将来の予想をおこなうために要求する資料には、差異のあることがわかる²⁾。自己の決定する意思およびそれによって実行される行動は、利害関係者それぞれによって異なるわけであるから、その判断のために最良の資料が、少なくとも現段階でそれぞれ異なることはもちろんであろう。とくに、株主と債権者とでは、企業に対する利害が相対立するものであることは、多くの論者によって指摘されているところである。

たとえば株主と債権者の利害の対立について、山下教授はつぎのごとく述べられている。

教授の基本的立場は、企業に対して利害関係者それぞれがもつ利害の内容を、同程度とは考えないことである。「ここに指摘したすべての利害関係者集

2) この点に関して A.A.A. はつぎのごとき一つの例を示している。(A.A.A. op. cit., p. 9)

「たとえば、20年前におけるある建物の当初記録原価が20万ドルであり、今日同じ建物を建てるには40万ドルかかるとする。一中略一すなわち20万ドルの数値は、歴史的な原価に基礎をおく所得税制度において、所得税計算のための減価償却をするにあたってはレリバンスをもっている。ところが、この目的のためには40万ドルという数値はレリバンスをもたない。建物の取得を考えどれだけの価格を支払ったらよいかを目下考慮している人にとっては、40万ドルの数値は高度のレリバンスをもつが、20万ドルは事実上何らレリバンスをもたない。現在売却することを考えている建物の所有者は、その売価およびその売却が及ぼす全体的な財務的結果に関心をもっている。…」

団(株主・債権者・従業員・国家ないし地方公共団体・一般消費者—筆者)が対等の関係において考えられる現実的必要性はない」³⁾とされるのである。企業に対する利害は、いかなる利害関係者であるかによって、「直接的・間接的關係においてか、あるいは抽象的・具体的關係においてか、あるいはまた、精神的・財産的關係として反映」⁴⁾されるため、おのずと利害関係者集団相互において、異なってくるとされるのである。そして山下教授は、1936年のアメリカ会計学会の見解を引用されて⁵⁾、利害関係者のうちで会計がとり上げるべきものは、企業に対し具体的・財産的利害をもつ社会集団にこれを限定すべきであるとし、それが株主としての投資者グループと外部債権者グループという二つの集団であることをあきらかにされるのである⁶⁾。

これら二つの利害関係者が企業に対してもつ関係が、一方は株主持分という形で、他方は債権者持分という形で表現されることは、いうまでもない。そしてさらに分析すると、前者の關係が可動的であり、後者の關係が固定的であることから、二つの利害関係者の企業利益に対する参加方式が全くことなり、相対立するものであることがわかるはずである。

すなわち、損益計算において計算された利益が、もし現実に稼得した利益より大であるとすれば、結果としては過大な配当がなされることとなり、企業財産実体への侵害を招来するであろう。そのような過大な配当は、明らかに債権者グループのもつ正当な利益を侵害することとなろう。このことは逆に考えると、債権者に対して不当に多くの利息を支払うとすれば、損益計算上の利益はそれだけ少なくなり、株主に不利となることを意味するのである。

このように利害を異にする多くの集団が存在することを前提として、とくに株主ならびに債権者の立場に留意しつつ、これまでの会計は利益計算構造をあきらかにし、その過程で経営成績および財政状態を明示せんとしてきたのであ

3) 山下勝治著、新版会计学一般理論 8頁。

4) 山下勝治著、同書、8頁。

5) A.A.A. A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports, 1963. (中島省吾訳編 増訂 A.A.A. 会計原則, 27頁)

6) 山下勝治著、前掲書、8—9頁。

る。しかも財務諸表を作成・報告するにあたって、これまで会計が重視したのは、利害関係者相互の利害調整であったわけである⁷⁾。それだからこそ、単一性の原則が重視され原価主義が遵守される論理も生まれてきたのであろう。また、山下教授の指摘されたごとく、株主と外部債権者という二つのグループを主に前提とし、その範囲で利害を調整せんとしたからこそ、そのことが可能であったのかもしれない。もし、株主・外部債権者以外のすべての利害関係者をも理論の前提として考え、利益計算構造・評価方法に強く反映させて来たとすれば、単一性の原則の運命・会計の利害調整機能はこれまでのような姿ではなかったかもしれない。もっと早い機会に、会計理論は、展開をみせていたかもしれない。会計学は、形式的にはともかくも、実質的には社会的な要請に十分にこたえることができないという、いわば理論内の矛盾をもっていたため、これを解決せんとし理論的により展開する可能性を内包していたとみるべきであろう。

三

単一性の原則 (Grundsatz der Einheit)¹⁾は、このような会計学の姿勢を反映した原則の一つであり、本来ドイツにおいて重視された原則であった。すなわちドイツ商法39条によれば、一企業がある会計年度に作成する貸借対照表は、ただ一つ存在すべきで、二つ作成するとそのいずれか一つは違法のものであるとしたのである²⁾。したがって、39条は経営目的で作成する貸借対照表が株主に提供する貸借対照表と異なることすら認めず³⁾、税務目的の貸借対照表と株主総会目的の貸借対照表で、項目の配列・評価方法にちがいのすることに

7) 井尻教授はこれまでのいわば古い会計を「利害調整会計」といい、これからの新しい会計を「経営意思決定の会計」といわれ、両者の特徴を明確にしている。(カーネギー・メロン大学・青山学院大学提携記念学術講演「技術革新下における経営意思決定——電子計算機の導入をめぐる——」青山経営論集第2巻第3号収録)

1) このほか Grundsatz der Einheitlichkeit ということもある(神戸大学会計学研究室編 増補会計学辞典 616頁)

2) P. Gerstner, Bilanzanalyse, 1933, S. 61~62.

3) 阪本安一著 新稿財務諸表詳説 343頁。

いたっては、当然認めなかったわけである。これは真実は常に一つであるという考え方にもとづき、その適用範囲を報告書としての貸借対照表自体ならびにその資料・手続にまでおよぼしたものといえよう。またドイツ商法古来の伝統により、貸借対照表を二つ以上同時に認めることにより生ずるやもしれぬ債権者の不利益を、前もって排除せんとしたものであろう。したがってドイツ商法という単一性の原則は、より正確には「貸借対照表単一性の原則」ないしは「絶対的単一性の原則」とでもいうべきものであったといえよう⁴⁾。

これに対して、わが国においていわれている単一性の原則とは、「相対的単一性の原則」ないしは「財務諸表単一性の原則」とでもいうべきものである。それは企業会計原則一般原則の七に基礎をおくもので、そこでは「株主總會提出のため、信用目的のため、租税目的のため等種々の目的のために異なる形式の財務諸表を作成する必要がある場合、それらの内容は、信頼しうる会計記録に基いて作成されたものであって、政策の考慮のために事実の真実な表示をゆがめてはならない」とのべている。ここでいう単一性の原則は、ドイツ商法におけるそれを承継したにもかかわらず、それほど厳格なものではなく、基礎資料の単一性を要求するものであって、株主總會へ提出する財務諸表、信用目的のために作成すべき財務諸表など、企業がそれぞれの目的で作成する財務諸表は、その作成目的により表示方法・科目の配列順にちがいが生ずる程度は認め、それをもって単一性の原則に反するものとはみなさないのである。絶対的単一性の原則こそ無意味であるとするのである⁵⁾。このように相対的単一性の原則は、絶対的単一性の原則に比して融通性をもち、財務諸表作成資料の単一性の原則ともいいうるわけである。わが国において考えられている単一性の原則は財務諸表全般を対象とし、適用されていることは、ドイツ商法に基礎をもつ単

4) しかし、ここでいう単一性の原則も、形式ならびに項目の配列において多少の変動は認めるとする見解もある。それは、絶対的単一性の原則が前提としている思想が、真実は唯一しか存在しえないという絶対主義的思考であったとしても、形式の変更ないしは配列がえによって、その思考に反することとはならないと考えるからである。その場合、ここでいう絶対的単一性とは形式的単一性ではなく、実質的単一性を意味するものと考えられ、絶対的単一性の原則は、形式的多元性実質的単一性と理解すべきこととなる。(田中耕太郎著、貸借対照表法の論理 99頁参照)。

5) 黒沢清著 会計学(改訂増補版) 713頁。

一性の原則が貸借対照表を対象としたのに比して注意すべきである。この変化の裏に社会状況の変化、会計理論の展開のあることはいうまでもない。

ただ、わが国における単一性の原則においても、目的によって会計処理の方法を異にすることまでは認めない。単一性の原則は、「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」とする真実性の原則 (*Grundsatz der Wahrheit*) と密接な関係をもっており、実質的な会計処理の変更をおこなえば、結果として数値に変化をきたし、真実は常にただ一つのみ存在するという立場よりすると、いずれかは真実な報告の提供とはいえなくなるからである。この意味で、わが国においても単一性の原則は形式的な面での組替のみを認めているにすぎないといえよう⁶⁾。わが国においては、有形固定資産の減価償却にあたって、株主総会むけの財務諸表で定額法を用い、税務目的の財務諸表で定率法を用いるといったことは、実質的な会計処理の変更とみなされ、単一性の原則に反すると考えられている。

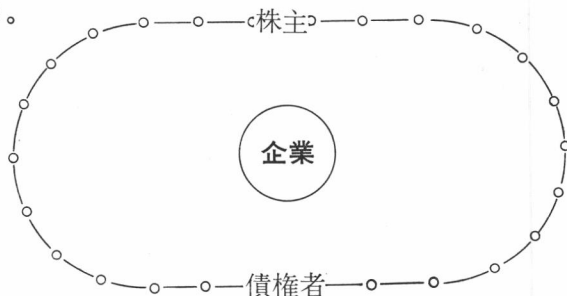
このような真実性の原則および単一性の原則を前提として作成される財務諸表は、その利用者すなわち利害関係者の立場からみると、その資料としての有用性という点において、いかなるものとなるであろうか。

会計処理方法には種々のものがあり、そのうちから原価主義・手続の継続性に準拠して作成する財務諸表は、おそらくはすべての利用者にとって有効であることが望ましく、これまでも単一性の原則に立脚する立場は、それを追求してきたはずである。しかし、単一性の原則を厳守することは、それぞれの利害関係者すべてに有効な資料を提供することと、相入れない面をもっている。単一性の原則を厳守することが、反面ではいずれの利害関係者にも中途半端な資料しか提供しえないという、一つの欠点をもっていることは見落してはならないであろう。なぜなら、企業をとりまく利害関係者には種々の立場のものがあ
り、それらが企業を中心としてとりまいているのであるから、それらすべての利害関係者に対して一つの財務諸表のみを提供するとすれば、平均のとれたいづれにも片寄らないものとならざるをえないはずである。その場合、絶対的に

6) 木内佳市・横山和夫著 実践企業会計原則 155頁。

正しい財務諸表の作成が可能であれば、問題はないであろう。絶対に正しい財務諸表一組を作成すれば、単一性の原則は満足するわけであり、またそのような財務諸表こそは利害関係者すべてにとって最大限有効であろうから、それ以外に財務諸表を作成する必要はなくなるであろう。万一、それ以外に財務諸表を必要としても、それは附随的な性格のものであるにちがいない。しかし、絶対的に真実な財務諸表を作成することは、人間であるかぎり努力すれど現段階では不可能である。相対的真実性の範囲で満足せざるをえないのが会計学の現状であり、この相対的真実性を満足することすら困難であるわけである。目下われわれのもつ分析力・評価力を前提とすれば、そこで、単一性の原則をあくまでも厳守するよりも、もっとそれぞれの利害関係者に有効な個々の資料を作成する方法を追求することの方が得策であろう。

いま利害関係者相互の関係を、企業を中心にして図示すれば、つぎのごとなるであろう。



上図において中心（企業）よりの距離が、それぞれの利害関係者の利害の強弱を示しており、そのため株主ならびに債権者の中心よりの距離は、他の利害関係者いづれのものの距離よりも近いこととなる。もちろん、株主と中心および債権者と中心の距離が同一であるべきか否かは結論を下すことは困難である。しかし、現在の会計学（すなわち単一性の原則を重視する会計）においては、その距離を等しいとみなしていると考えられる⁷⁾。株主と債権者が図上中

7) 会計学において原価主義を採用し、継続性の原則を適用するという、主観排除の方策を用いていることを容認するとすれば、実質上における企業に対する株主・債権者それぞれの利害の強弱は別として、理論は両者の利害を同一視していると結論することができるはずである。

心をはさんで相対をしていることは前述の山下教授の見解よりして当然である。またそれぞれの利害関係者相互の関係は、円上の位置によって示されている。しかし、それらの利害関係者の数および利害関係者のうち株主と債権者をのぞいたもの相互の関係は、早急に結論することはできないため、明示することは避け単に○印にていづれかの利害関係者であることを示す。また、それぞれの利害関係者を結ぶ線が、全体として楕円形となるかいなかについても疑問がある。おそらくは正しい楕円形とはならないであろう。ただそれらの不明確な点が、ここでの議論を無意味とすることはないはずである。

ここで注意すべきことは、図上におけるそれぞれの利害関係者の中心よりの距離が、多くの場合、つねに変動しており、利害関係者相互の関係が同一でないということである。このようなあたかもアメーバーのごとき形の中心は、数学的にも求めることは困難であるため、会計のごとき主観の介入が不可避であるものにおいては、その困難性はいうまでもない。もし中心をはずれ一方に片よると、片よった側の利害関係者には資料の有効性は増すが、反対の側の利害関係者には不利となる。単一性の原則を前提とする会計は、このような困難性を認めつつ、それにもかかわらず中心に位するような報告書の作成を目的としたとみることができる。

このような困難な中心点を決定し維持するために、これまでの会計はもっぱら理論を株主・債権者中心に形成し、その方策として主観をできるだけ排除する方法をもちいたのである。いわば前掲の楕円形の中心点に到達せんとしたのである。したがって、作成可能な多くの財務諸表のうち、すべての利害関係者それぞれに最も有効な個別財務諸表の作成は、もともと断念していたともいえる。ある利害関係者にとって有効な財務諸表も、利害の反する利害関係者に不利であることがあきらかであれば、そのような財務諸表の作成は認められなかったわけである。この利害関係者集団すべてを理論の前提としながら、それぞれの集団にそれらが要求する資料を適確に提供することを完全には行ないえなかったところに、情報提供を任務とする会計学の不完全性があり、さらに展開すべき余地が当然に残されていたのである。

四

このような状態にあった会計学界に、一つの転換のきっかけを与えたのが、アメリカ会計学会の1966年の報告書 A Statement of Basic Accounting Theory (以下ステイトメントと略称する)であったといえよう¹⁾。また、井尻教授が名著 The Foundations of Accounting Measurement において主張された見解も²⁾、見落してはならない。これらはいづれも、会計学の現状を打破し、展開せんとする意図を含むもので、利害調整会計より情報会計への移行を示唆するものといえよう。

周知のごとく、ステイトメントでは第二章において、Relevance, Verifiability, Freedom from bias, Quantifiability の四つをアカウンテング・スタンダード (Accounting Standard) として掲げている³⁾。わが国においては、それらを目的適合性、検証可能性、不偏妥当性、計量可能性と訳することが多いようである。これら四つは、これまで A.A.A. 自体が掲げてきた公準 (Postulate) とは、その旨を異にしてはいるが⁴⁾、アカウンテング・スタンダードであるかぎりには、それらが会計情報の基本的前提を律するものであることはもちろんである。

ここで目的適合性とは、会計情報が意思決定に導き、行動に着手させた行動結果への適合性を意味し、「会計情報の利用目的への適合性」といわれるもの

1) この報告書においては、本文で一部のべるごとく、利害関係者の存在とかれらの要求する会計情報との結びつきが、これまでの会計理論に比して、強く表面に押し出されている。そのため、時価評価を原価評価と同等に位置づける結果となっている。またこの報告書が1936年の「会社報告諸表会計原則試案」(A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports) 以来の A.A.A. のゆき方と二つの点でちがいのあることも見落してはならない。(不破貞春稿「会計的思考の中心—資本維持と貨幣的測定—」(企業会計 Vol. 20, No. 8) 5頁)

2) 教授の見解は、一言にしていえば、物量単位の会計への導入である。このことは、これまでの会計におけるコンベンションへ挑戦するものであり、将来の会計理論の発展方向を暗示するものともとれる。

3) A.A.A. A Statement of Basic Accounting Theory, p. 8.

4) 荒川邦寿稿「会計情報基準の性格」(企業会計 Vol. 20, No. 4) 83頁。

である⁵⁾。ここに多元的評価の必要性が秘められており⁶⁾、単一性の原則の後退すべき要素もあるのである。検証可能性は、「挙証能力をもった情報」⁷⁾であるといわれ、判断力のある人であれば、同じ資料を与えられると、すべてが同一の結論に到達することを要求する。不遍妥当性は、会計情報がある利害関係者にとって有利であって、他の利害関係者にとって不利であることを認めない⁸⁾。計量可能性は、会計情報が貨幣単位ないしは物量単位によって計量可能であることを要求する⁹⁾。

しかし、これら四つのアカウテング・スタンダードはステイトメントで並列に表示されているにもかかわらず、その相互関係には難解で、ときとして矛盾としか考えようのない個所もある。そのような一つの例として、たとえば目的適合性と不遍妥当性との関係が指摘できるであろう。

会計情報が有用であって目的適合性を有するという場合、そのことは意思決定者の立場ならびにその利害が前提となっているはずである。そうだとすれば、個有の利害をもったある立場の者にとって適合性を有し、意思決定にとって有用である会計報告も、他の立場・利害をもつ者にとっては有用でないことの生ずるのはあきらかである。多くの論者の指摘を待つまでもなく、ある立場にとって有用な会計情報も、他の立場にとって有用でなく、多くの場合には有害でさえあろう。したがって、不遍妥当性がある者にとっては有用でも、他の者にとって有用でないといった会計情報の存在を認めないものとすれば、つきつめて考えた場合目的適合性と不遍妥当性は論理的に矛盾し、共存しうる余地はなくなることとなる¹⁰⁾。

5) 青柳文司稿「会計の諸基準」(企業会計 Vol. 19, No. 1) 44頁, A.A.A. op. cit., p. 9~10.

6) しかしステイトメントにおいては歴史的原価と現在原価との二本立の立場をとっている。(A.A.A. op. cit., p. 84~85) これは現段階における最良のものではあろうが、完全なものとはみなしがたい。文字通り多元的評価を可能とする方向でより検討をすすめるべきであろう。

7) 青柳文司稿 前掲論文 44頁, A.A.A. op. cit., p. 10~11.

8) A.A.A. op. cit., p. 11.

9) A.A.A. op. cit., p. 11~13.

10) 青柳文司稿 前掲論文 48頁.

ただ、そのような矛盾を認識して、不遍妥当性をより重視すると、そこではステイトメントの意義は大きく後退せざるをえなくなる。ステイトメントの立場は、その論理的矛盾ならびにアカウンテング・スタンダードの並列列举にもかかわらず、不遍妥当性に比して目的適合性をより重視しているとみなすべきもののなのであろう¹¹⁾。目的適合性をより重視すると考えてこそ、そこにこれまでの会計の考え方を展開させ、全く書きかえるべき期待ももてるのである。目的適合性と不遍妥当性との間にみられる論理的矛盾は、会計理論の展開過程における、必然性とみるべきであろう。一つの理論体系からより拡大・展開した理論体系にいたる過程では、旧体系の思想および基礎概念を一挙にすてることなく、新しい体系の中にその残影をとどめることも多いであろう。目的適合性と不遍妥当性との間に認められる論理的矛盾も、理論展開過程の必然的結果であり、いたしかたないものといえよう。

特定の利害関係者に有用な会計情報の作成を認めるとすれば、そこではもはや単一性の原則の意義は相対的に後退したこととなるはずである。すなわち、利害調整会計における単一性の原則にしたがった財務諸表においては、数多くの利害関係者集団の一方に片よることは認められなく、中庸をえたものとならざるをえないことは、前述のとおりである。しかし、もし個々の利害関係者に有効な会計資料を作成するとすれば、そこではその利害関係者以外の有効性は考慮する必要がなくなる。単一性の原則を遵守した場合の会計情報と、目的適合性を考慮した会計情報のちがいを一つのたとえをもって示せば、つぎのごとくいいうるであろう。いま多角形の鉄板を考えて、それぞれの角に利害関係者が位置しているものとする。この鉄板の中心を求めて、その点に鉄棒をあてて支えるのが、単一性の原則の場合である。それに対して、多角形の角それぞ

11) スネイプリーのいう諸規準の四階層に A.A.A. のアカウンテング・スタンダードをあてはめると、目的適合性のみが第二階層に含まれ、他の三つは第三階層に含まれることとなる。このことからあきらかなごとく、A.A.A. のいう四つのアカウンテング・スタンダードすべてを同列に位置づけることは疑問である。情報の側面を強調するかぎり、スネイプリーの見解を認めねばならないし、同時に A.A.A. の混乱も認めねばならないであろう。(H. J. Snaveley, *Accounting Information Criteria* (The Accounting Review, 1967 Apr. p. 223~232)). See. A.A.A. op. cit., p. 9.

れを鉄棒をもって支えるのが目的適合性の場合である。

五

これまでのところで、会計が単一性の原則を前提とする理論より、単一性の原則を後退させ目的適合性を重視する理論へと展開しつつあることがあきらかとなった。またそのような方向づけを可成りの程度まで明確にしたのが A.A. A.の1966年のステイトメントであり、そのことによってそのステイトメントはおそらく会計発達史の上に不滅の名をとどめるものと思われる。では、単一性の原則を前提とする理論は、将来にわたって考えた場合、消滅の一途をたどりつつには全く消滅すると考えるべきであろうか。

結論的にいえば、おそらくは結果的にみて単一性の原則を前提とする理論こそが、究極的な形として残るであろう。またその方向に向って努力すべきであろう。しかし、そのことの達成されるのは、遠い将来のことではかないことは認めねばならない。現在われわれが議論の対象としている会計学の段階がまず展開するであろうつぎの段階においては、かつての単一性の原則ならびに究極的に理論が完成したときに存在すると思われる状態よりみると、単一性の原則は大きく後退しているであろう。もちろん、会計学の発展してゆくつぎの段階においても、依然として単一性の原則の重要性を認めねばならない領域のあることも確実であろう。

これまでも断片的にはあるがのべてきたごとく、われわれが目下所有する現象分析の技術ならびに現象分析結果の評価能力はきわめて不完全である。そのことは、もっぱら取引ならびに原価に依存するといったこれまでのやり方が如実に示しているであろう。したがって絶対に真実でかつすべての利害関係者がいささかの疑問もなく納得するようなただ一つの財務諸表の作成などは、とうてい期待しえない現状なのである。有機体としての人間集団（国家・企業など）がもつ、他の人間集団との内面的結びつきが明確となり、有機体として適確に把握され、外部より与えられる作用ならびに外部より与えられる作用の方向・強さがあきらかとなり、さらに直接的・間接的作用の影響が国家全体の

内で、また企業内で生起させる変化の程度が測定可能となつてこそ、はじめてすべての利害関係者が納得する唯一の資料がえられることとならう。この姿こそが会計学を含む多くの社会科学において待望される、究極のものなのであらう。おそらくこれらのことは電子計算機などの活用といった新手法の導入によって、いつかは可能となるはずである。また電子計算機的能力からして遠い将来において利害関係者が入手する資料では、貨幣評価の占める部分が可成りせばめられることが予想される。このことは会計学の姿が大きく変貌し、場合によっては他の情報科学と結びついて、会計学の現在の形式を消滅させることを暗示するものともとれよう。しかし、ここで究極の姿として描いた状態が、あまりにも現段階の状態とかけはなれたものであるため、このへだたりを縮めるために、直接究極の理想像に向うことは、おそらく徒勞に帰すであらう。なぜなら、このへだたりを生む最大の原因が、分析力と評価力の熟達度に起因するものであってみれば、その原因が解決されねばならないからである。そこで会計はいわばまわり道ともいふべき方向へと進まざるをえなくなるわけである。

不完全な分析力ならびに評価力の段階にわれわれが位置すればこそ、利害調整機能を度外視して、利害関係者がそれぞれの立場より最も有効な資料を入手せんと要求する場合、それにこたえる資料を作成するにあたっては単一性の原則の後退もやむをえなくなるわけである。ただ、単一性の原則が後退した状態で作成される報告書が、その効果を曲りなりにも発揮しうるのは、資料を利用する者の立場が明確となり、その利用者以外の立場は全く無視しうる場合にかぎることは注意すべきである。換言すれば、利害調整という面を全く考慮する必要のない場合にかぎり、単一性の原則より逸脱した報告書は有効となるわけである。逆にいえば多くの利害関係者の全体ないしは利害の対立する二組以上の利害関係者を同時に意識し、資料提供の対象とせねばならぬ場合にかぎり、依然として、分析力ならびに評価力が現段階のままであつても、またそれだからこそ、単一性の原則を遵守した会計報告書を作成する必要があるのである。法律により会計報告書の要求される場合などが、これに相当することはあきらかである。

このため、絶対的に正しい会計資料の入手が可能となるまでは、原価主義中心の評価方法が用いられ、継続性の原則を重視し、主観の可能なかぎりの排除という方法も、部分的にしる確固たる地位を保ち、無視することは出来ないものとなろう。分析力ならびに評価力が不完全であるかぎりは、単一性の原則を完全に破棄したりまた逆にあくまで固守することは、いずれもが可能なかぎりより有効な資料を作成する上で、弊害となろう。技術が進歩して、企業の絶対的に正しい情報の入手が可能となれば、絶対主義的立場よりして、そこではおのずと単一性の原則が遵守されることとなろう。そのときまでは、一方において単一性の原則を固守すると同時に、他方において単一性の原則をこれまでに比して相対的に軽視するといった、いわば二本立の状態がつづくものと思われる。

A.A.A. のステイトメントに示された単一性の原則の後退を示す見解は、現段階の分析力ならびに評価力の未熟さを前提とし、そのような制約条件の下でのより有効な資料の作成を意図したものというべきであろう。将来さらに進歩した段階に達したときに振りかえれば、おそらくは曲り道と考えられるべきことを、提唱したこととなるかもしれない。したがって、A.A.A. の1966年の見解は、これまでの全般にわたって単一性の原則を遵守する会計理論を進展させる上で大きな貢献をしたであろうことは認めつつも、それをもって早急に会計理論を完成の域にまで引き上げたとか、究極的な姿に直すすぐつき進んでいるとみることはできないのである。

六

これまでのところで、A.A.A. のステイトメントの影響もあって、現在単一性の原則が理論上後退する傾向にあること、ならびにそれにもかかわらず単一性の原則の維持さるべき姿が、究極の理想像であろうことをのべた。

では、一時的にもせよ単一性の原則が後退し、その後再び単一性の原則がその位置をとりもどすと考えられる途中の過程において、貨幣評価・会計期間・会計単位を前提とする現在の会計学は、どう変化すると予想しうるであろう

か。おそらくは、会計学は他の諸科学たとえば心理学・社会学・経済学・経営学・数学などとともに、発展的に解消し、より総合的な科学としての企業情報学とでもいうべきものの中に、統合されてしまうのではあるまいか。

なぜなら、単一性の原則を遵守した理論より一步前進して、単一性の原則を一部で一時的にも後退させることとなる理論の誕生は、その背後に相互に立場を異にする個人ないしは集団が、将来に向って意思を決定するには、他の立場に対する不利益は無視して、自己の立場に最も有効と思われる資料の入手が不可欠であることの認識があったからである。ただこのことが単一性の原則を前提とする会計の全面的な撤廃を意味するものでないことは、前述のとおりである。

会計学は貨幣によって評価された数値を前提とするのが本来的であり、いかなる時点の貨幣額を基礎とするかにより、大きく原価主義と時価主義に二分されることもいうまでもない。しかし、この会計学上ではすでに常識でもある事柄が、資料の有用性という点において大きな制約条件となっていることは見のがせない。なぜなら、有機的關係をもち複雑な変動をみせる企業活動を、貨幣数値を用いて、表示する過程において、立体的現象を平面的表示に転化してしまっているからである。したがって、会計記録はあたかも影絵のごときものということができるであろう。影絵をみることによって、実体の外形はつかみえても、把握できる限度にはかぎりがあるのと同じく、会計資料を検討しても企業活動は完全には把握しえないのである。

資料が平面的なものでなく、立体的なものであることの方が効果的であることは多言を要しない。このことは、多くの科学史が示している静的理論より動的理論への移行と軌を一にするものであり、科学史より汲みとれる一つの展開方向なのである。確かにこれまでは一面的表示をおこなう会計学が用いられてはきたが、それは社会的絶対的要請というよりも、立体的資料を作成する人間社会の所有する技術が未熟であったためであろう。これまでの諸技術の中にあっては、会計的技法が企業活動を表示する上で、群を抜いていたことは事実であろう。しかし、現在の諸技術の発達は、徐々にこの技術面での隘路を克服し

つつある。電子計算機の導入によって急速に発展した数学的諸技法がそれである。またそれら諸技法の開発によって、意思決定を行う当事者個人々人が必要とするとする資料の形式内容が変わるとしても、決して不思議ではない。企業の経営成績ならびに財政状態を表示すること自体、その必要性は後退するかもしれない。たとえそれらを表示することが必要だとしても、意思決定の主要な資料として一定時点・一定期間の貸借対照表ならびに損益計算書を作成する必要性はなくなるかもしれない。いわば会計的手法による資料に対しての依存度は少なくなり、より効果的な立体的資料を作成しうるみちは開けつつあるといえよう。

これまでの意思決定方法は、過去より現在にいたる企業活動の記録をもとに、将来の変動予測をおりこんでおこなっていたといえる。この方法は、あたかもグラフ上の線をこれまでの経験をおりこんでさらに引きのばすことに類似している。たとえば、一日の気温をグラフに表わすとして、夕方まですでに実測によって書きこまれているとき、その後どのように気温が変化するかを予測して、グラフに予測値を書き込むとする。この場合には、午前・午後の気温の状態、季節ならびに天気図の状況などを考慮して予測するであろう。この方法で重要なことは、過去の数値をもたらしした内面的関係まで理解していることである。

将来を予測するにあたって過去および現在の資料が欠かせないものであることは、いうまでもない。しかしそれは有機的・立体的に把握・活用するのでなければ、効果は半減するであろう。現段階の会計資料の活用をみると、数値の趨勢相互関係の検討にとどまり、いかなる社会的状況の変動を反映し、人間行動の結果であるかについてまでは、検討が十分なされていないようにうかがえる。結果よりもその原因に対する分析がより有効となり、また多くの要素の吟味が欠かせないところである。A.A.A. ステイトメントの附録に示されている原価・時価両立てによる損益計算書ならびに貸借対照表は、この意味で所詮は一面的表示方法による結果の表示でしかなく、内面的関係まで示すものでないところから、資料としてはおのずと限界があるものといわねばならない。

将来においては、数学を用いることによって全社的モデルをつくり、電子計算機に入れて、その変化より意思決定の資料を入手する時代が来るであろう。そのためにモデルの動きを知る上で経済学・社会学・経営学はもちろん、心理学なども応用されるであろう。また貨幣数値のみでなく、多くの単位数値もモデルに組入れられるであろう。その場合、会計学は過去・現在の経済活動を貨幣数値をもって表示し、経済学・経営学・心理学などの分析に、資料を提供する役割をになうのではあるまいか。

このときがくると、経済学・経営学・会計学といった現存の区分は解消し、より上位の総合的な企業情報学とでもいうものの一部に発展的に吸収されることとなろう。会計学が次の段階として展開してゆく方向は、以上のようなものではないであろうか。