

論文

会計(学)とリアリティ(真実(性)・ 現実(性)・実在(性))に関する研究

上枝 正幸

キーワード

リアリティ

真実(性)

現実(性)

実在(性)

相対的真実

制度的真実

虚構

実用主義

暫定的計算

将来予測

儀式

Ruth D. Hines

目次

1. はじめに

2. わが国の文献からの示唆

3. Hines (1988)

4. 海外における最近の議論および Mattessich (2014)

(1) 海外における最近の議論

(2) Mattessich (2014)

5. まとめと考察

【謝辞】

【注】

【参考文献】

会計における真実とは何か、という課題はまことに重大な課題である。

会計における真実がいかなるものであるか、ということを明瞭かつ判然と示すことができれば、会計学研究の目的はすでに達成されたといってよく、その人にとっては会計学は卒業ということになる、とさえいえるほどの問題である。 — 馬場 1973, 29 頁

1. はじめに

本稿は、表題の通り、「会計(学)(accounting)とリアリティ(reality)」に関して論じようとするものである。当該表題については、英語表記によれば、たとえば本稿の第4(2)節でみる Mattessich (2014) の書籍の表題である『*Reality and Accounting*¹』のように、僅か3語で簡単に示しうるだろう。しかしながら、これらのことばを日本語へと変換する場合、たとえば単純に「会計と真実性」などとしてしまうと、“accounting”や“reality”という原語のもつ意味深長さが脱落すると考えられた。このため、「リアリティ」とカタカナのまま用いるとともに、会計(学)やリアリティ(真実(性)・現実(性)・实在(性))のように、ことばの多義を幾らは汲み取りうる表題とした。ただし、本文中の表記において、これらをすべて併記するのは冗長に過ぎることから、以降の本稿中では、「会計(学)とリアリティ」ないし「会計(学)のリアリティ」と言及することにしたい。

冒頭の馬場克三先生の記述は、『企業会計』誌の1973年(第25巻第1号)の特別企画「会計における“真実”とはなにか」(原文ママ)の原稿から引用させていただいた。馬場先生は、当該企画名とまさに合致する「会計における真実とは何か」(原文ママ)という論考を寄稿されており、冒頭2文のエピグラフは、その後1文を挟んで以下のように続いている。

会計における真実とは何か、という問に答えることは、同時に、会計とは何か、ということにそのものズバリ答えることを意味する。この問題がまことに重大な課題であるというゆえんである。 — 馬場 1973, 29 頁

『企業会計』誌の上記企画の実施以来、同時期(1973年2月)生まれの筆者の人生と同じだけの時間が流れている。「会計(学)とリアリティ」ないし「会計における真実」を問うことが、「会計とは何か」という学問の本質に迫ることであるならば、この間、半世紀を超える歴史において、どのような議論がなされてきたのだろうか。本稿の第一の関心は、したがって、会計学を専攻する先人らの著した文献について、その膨大さゆえに完全にとはゆかないまでも、相応の範疇の広さと深度をもってフォローすることにある。

本稿執筆の動機は、「会計とは何か」という上記の問いとも関連して他にもある。すなわち、筆者は、数十年前の簿記検定・公認会計士試験から継続して会計(学)を学習し、さら

に2022年4月からは、「財務会計論²」を担当するようになり、所属する大学の学部生のかたに会計（学）を教える立場となった。これら全過程において、体系的に会計（学）を学修し、あるいは教示しようとする、筆者個人にとっては、困難さを感じざるをえない状況が続いている。その理由は、Riahi-Belkaoui（2004, 108）が「会計理論³の本質」と題された小節で述べるように、現時点では、単一の包括的な会計理論が存在しないことから、様々な理論が文献毎にそれぞれ提示されることにあるかもしれない。あるいは、会計（学）の教育・研究者の誰もが認識しているように、たとえば中村（2003, 57頁）をここでは繙くことにすれば、近代の会計（学）は「実用主義に徹して」おり、「財務諸表利用者のニーズに適合する情報を提供するのが会計の任務とされる」のも理由かもしれない。ある事物が役に立つことと当該事物自体の本質は、完全に軌を一にするものではありえないだろう。このため、「財務諸表利用者のニーズに適合する情報を提供する」とされる会計処理や表示の方法をたんに覚えるのは、比較的容易であっても、真実性・現実性に富みかつ首尾一貫した体系として学生さんその他に対して明確に説明できるように会計（学）を理解するのは、一般には困難である。Gambling（1977, 150）が述べるように、たとえば、一般には、会計（学）は計算（勘定）の正確さを最重視し、最後の1円まで帳合させるものと考えられるのかもしれないが、会計専門家の観点からは、「企業内の協働者間の「政治的」妥協に対応するべくどの程度遠くへとデータを押しやれるかの評価にかかわ」るものの、「依然として何らかの意味で「真実かつ公正」でもある」という、前者とはまた別の見解も存在する。会計（学）も、実務ということとなれば諸要因が関わり、二面性（多面性？）をもつということだろう。ということならば、会計（学）の学習・教育とその本質・実務とは、分けて考えてしかるべきかもしれない。しかしながら、筆者としては、それがいかなるものであれ、これら事象を統一的に明瞭かつ説明しうる考え（方）がどこかに存在するならば、是非にとも知りたいたと考えた。さらにもう1つ別の執筆の動機を述べれば、今般の研究の途中のある時点からは、たとえば先にみた馬場先生ご指摘のように、「会計における真実とは何か」、および「会計とは何か」という2つの問いが同義であるとすれば、いまだ会計（学）を卒業したいとも、あるいは卒業できるとも思えないまでも、当該論点に対して自分なりに挑戦してみたいと考えたことにもある。結果的に徒労に終わるとしても、挑戦後に眼前に広がる景色は異なってくるのではないかと期待している。

さて、次（第2）節以降に主たる議論の展開を譲るものとし、本「1. はじめに」の残りにおいては、先にみた『企業会計』誌の特集内容のうち、冒頭の馬場克三先生の記述の引用以外の箇所について簡単にみておきたい。発表いらい半世紀超を経てなお、筆者個人の考えを述べるとすれば、これら論考のすべては、「会計における真実とは何か」ないし「会計とは何か」に、すなわち本稿の主題と深く関わっているものと考えられる⁴。「特集」のトップバッ

ターの黒澤清先生は、「…会計の真実性はつねに相対的であり、動的実践的であり、そして社会的なのであるから、絶対的な意味で真実性の概念を確立しようとする試みは、徒労に終わるであろう」(黒澤 1973, 24 頁)とし、真実の反対概念という虚偽の概念から始める。その後、会計における虚偽は誤謬と相対的である(同 24 頁)とされ、無意図的な(故意でない)誤謬と有意的(故意の)誤謬に分けて考察が進む。結果的に、会計(学)・会計理論は、意味情況⁵の段階にはあるものの、認識情況⁶には至っていないことが、会計における真実性への一般の疑念に繋がっていると結論付けられている(同 28 頁)。意味のある理論やルールが存在しても、関係者間における共通の思考法や合意がない状況にあるということだろう。それでは、半世紀超を経た現在はどうであろうか。続く 2 番手の書き手が先にみた馬場先生であり、「逆は必ずしも真ならず」(馬場 1973, 29 頁)であることから、「粉飾のない会計が真実を現わしているといえるか」というと、必ずしもそうだとはいえない」(同 29 頁、原文ママ)とし、会計に対する不信の理由をさらに続けて指摘する。すなわち、「諸々の会計処理方法にきわめて幅の広い弾力性が許されていることによる点が多い」(29 頁)と述べ、許容される有形固定資産の減価償却の方法と結果的な会計数値の多様さを挙げ、さらに資産価値の変動局面における取得原価主義に基づく評価の是非、たとえば取得原価が付された土地勘定は、果たして真実を表すものなのかと問いかけられる。また、記録計算と事実の照合(の論理)を解く岩田(1956⁷)を引き合いに出しつつ議論し、(とくに株式会社の)会計は、客観的な事物として実在するのではなく、一定の目的に沿うように人間がつくった関係であり、利害調整のための社会的制度にすぎないとする(33 頁)。さらに、利害調整など会計の目的は、「会社の会計目的に摂取されてはじめて意味をもつものとなるのであることを忘れてはならない」(33 頁)と加える。すなわち、会計情報の作成・伝達者たる会社もまた、固有のインセンティブを有し、よって資金調達や租税対策などにおいて自社に有利な会計行為を行う主体であると考えねばならない。したがって、外部の関係者による会計のありかたに対する要求は、会社にとっては、間接的な目的として機能するのみなのである。

『企業会計』誌の「特集」の 3 番目の書き手の合崎堅二先生は、「真実なる概念は、まさに不定の極みである」(青柳 1968, 381 頁⁸)という引用から始める。その原因は、論者毎の概念・語義のあいまいさにあるとする青柳先生の記述に対し、合崎(1973, 35-36 頁)は、Boulding(1955)⁹の「会計儀式説」を想起して持ち出し、会計は、(1) 多元的な現実を単一の数字(スカラー数)へと変換し、かつ(2) 予測不能な将来の期待に基づき利益計算をしなければならないことから、正しい答(the right answer)よりむしろこと足りる答(the sufficient answer)を求め、慰め(comfort)を与える儀式的な行為であるとする。さらに、単純かつ既知の不真実(a known untruth)は偽り(a lie)よりはるかによいのは、制度的真実・相対的真実であると理解された会計行為の儀式にとっても該当するという Boulding

の所説を引いてから、合崎先生ご自身による議論が展開される（同 37 頁）。結果的に、合崎（1973）稿は、「社会が正しく会計を理解するとき、はじめて会計はその社会的機能を発揮できる」（38 頁）と結ばれる。安直な解説を許していただけるならば、儀式は、広く一般にその意味が理解されてこそ、相応に正常に機能しうることであろう。続く「特集」執筆の 4 番手は、江村稔先生である。江村先生は、会計の期間損益計算は、利潤の期間的算定の必要性から経済活動を短（単）期間に区切るがゆえに、絶対的に正確な利潤の直接的な計算ではない—すなわち暫定的である—という意味において「虚構」として理解すべきと説かれる（江村 1973, 40 頁）。さらに、発生主義のもとでは、実際に発生した事実以外の諸要因の多くが将来にわたる判断と関連すること、真実性を害するものであるとする（同 43 頁）ほか、複数の会計処理の原則・手続が存在する場合の結果の多様性、および同一原則・手続の適用の継続性の問題も指摘されている（同 44 頁）。

さて、かの「特集」も^{いよいよ}最終の 5 番目となり、武田隆二先生は、真実や真理を真正面から捉えて哲学的にアプローチする。そして、「真実（完全な形相ないしイデアの世界）は神の心の中にのみ存在するものであって、現実のわれわれの経験の世界は真実から遠く離れたものであるとみるプラトンの観念論」（武田 1973, 45 頁）から説き始め、真理（真実性）に関する 4 つの立場—真理対応説、真理整合説、真理有用説¹⁰、および真理確率説—の概説を経て、「会計基準または会計原則は、会計行為のよりどころとなるものとして、将来の会計行為に役立つ^{命題の集合}であると考えられる。その意味において、基準の^{有用性}を認めることができる。かかる命題の集合としての会計基準（原則）は、有用性をもつかぎりにおいて^{真理性}を認めることができるはずである」（同 50 頁、傍点原文ママ）と結んでいる。「会計とは何らかのよりどころとなるもの（仮説）に基づき営まれる行為（測定行為や伝達行為）一般を指すもので、その行為から得られる結論を通じ、出発点におかれた仮説自体を改善して行く連続的過程」（同 50 頁）、および「個々の会計行為にかかる個別的^{真実性}ではなく、社会的に一般に承認される^{制度的真実性}」（同 50 頁、傍点原文ママ）という表現も併せ、含蓄のある結論であると考えられよう。

以上、本「1. はじめに」では、本稿において考察したい論点「会計（学）とリアリティ」、および考察の理由・動機や目的について、敢えて個人的な想いも含めて述べた。その後、本稿の主題に関わる文献収集の過程でその存在を知る幸運に浴し、本稿冒頭でも馬場先生の 2 文を引いた『企業会計』誌の 1973 年 1 月号の「特集」から、当時のわが国の会計学界において主導的な地位にあった 5 人の先生の論稿について要点をまとめた。それらは、簡潔なまとめとなったものの、「会計（学）とリアリティ」に関していえば、相対的真実性、実用主義、社会的承認、制度、儀式、構成員のインセンティブと政治的な動機、将来事象の予測、暫定的計算、多様性・複雑性、および経済的活動・事象の単一の尺度への不可避的な変換…等々

(順不同)が、以降の本稿の分析において鍵となる用語となるであろうことが諒解された。

本稿の構成は、以下のものである。次の第2節は、会計(学)とリアリティの論点と何らかの関わりのある記述が見られたわが国の文献を簡単にみる。続く第3節は、当該論点の検討にとって最も影響力のある文献の1つであるといえる Hines (1988) を取り上げる。第4節は、比較的最近の海外の関連先行文献の幾つかと本(第1)節の冒頭で触れた Mattessich (2014) をみる。最終の第5節は、筆者なりの論点に対する考察のまとめをして本稿を締めくくる。

2. わが国の文献からの示唆

本節は、わが国の最近の文献において「会計(学)とリアリティ」の論点がどのように取り扱われてきているのかを簡単にみる。とはいえ、筆者の文献収集の過程において、「会計(学)とリアリティ」の論点自体を直接的に問うたと考えうる最近の研究の発見は、遂にかなわなかった。それゆえに、年代を遡るように文献収集の範囲を拡張することとなり、前(1)節でみた『企業会計』誌の「特集」の入手に至ったともいえる。このため本(2)節では、「最近」とはいえども、発表から相当の年月の経った文献であっても、さらに論点との関わりや度合いについても相応の高さがあると判断すれば、それぞれ取り上げている。なお、冒頭に「簡単にみる」と表現したように、先行文献の選択は、網羅的であるとはいえず、加えて、筆者による主観的なものでもある。

第1に、企業会計原則の真実性の原則の現在の取り扱いについて考えたい。企業会計原則は、周知の通り、1949年7月に経済安定本部の附属機関の1つである企業会計制度対策調査会が発表したものである¹¹。このうち、一般原則の一が真実性の原則(以下)であり、最高規範・一般指導原理(石川・齋藤 2008, 191 頁)であり、総括原則(桜井 2024, 61 頁)であるとされる。

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
(企業会計原則・一般原則一)

本稿の主題との関わりはもちろん、「真実性の原則」という名称自体であり、かつ「真実な報告」の箇所となる。もっとも現在では、企業会計制度の新たな制改正にあたっては企業会計基準が個別に設定・改正され、よって発表後75年余を経た企業会計原則の改正がなされることはないし、またこの間には、「真実」たる文言の現出しない「財務会計の概念フレームワーク(以降、「概念フレームワーク」と言及)」が2004年と2006年に討議資料として公表されている。かような背景からであろうか、財務会計の最近のテキストでは、真実性の原

則への言及自体がないもの（たとえば、川本ほか（2022）、川村（2024）¹²、田中（2025）など）もあり、言及があるにしても僅かの頁数となっている（たとえば、石川・齋藤（2008、190-191頁）、広瀬（2015、134-136頁）、平野（2018、142頁）、新井・川村（2021、39頁）、井上・山地（2021、33頁）、八田・橋本（2021、68-70頁）、永野（2022、267頁）、伊藤（2024a、85頁）、伊藤（2024b、22頁）、兼田（2024、101-102頁）、桜井（2025、61-62頁）など）。

しかしながら、真実性の原則は、本稿の主題である「会計（学）のリアリティ」を考えるうえでは、現在においても示唆を与えるものと考えられる。すなわち、一般に財務諸表は、「記録された事実と会計上の慣習と個人的判断の総合的表現（所産）¹³」である、換言すれば、（1）過去のある時点¹⁴の取引の帳簿記録を基礎とし、（2）実務上慣習として発達した複数の会計処理を選択適用し、（3）作成者（経営者）の主観的な見積もりや判断を伴う期間損益計算がなされるという特徴ゆえに、同原則でいう「真実」とは、絶対的な真実ではなく、相対的な真実を示しているとされる。もしくは、証拠準拠性と合原則性（井上・山地 2021、33頁）により達成されることから、真実性（ないし正確性）というよりむしろ、公正性や適正性を意味するともいわれる（新井・川村 2021、39頁）。これに幾らかは関連して、桜井（2024、62頁）のように「真実性の原則に反する虚偽記載」という記述—他に、広瀬（2015、135頁）参照—があることから、「真実な報告」とは、会計行為において不正や誤謬がない状況をたんに指すとする向きもある。もっとも、以上みてきたように、会計学のテキスト上の真実性の原則に関する議論や取り扱い、現在においても、第1節でみた『企業会計』誌の「特集」における議論の範疇を超えるものではないことがわかる。

会計システムが産出する数値は、絶対的な真実ではないこと、あるいはそのリアリティには相当の制約があるのは、会計学習者にとっては当たり前のことなのである。しかし、果たして本当にそうなのだろうか。伊藤（2024a、85頁）は、たとえば、前段落と同様の説明を与えつつも、真実性の原則たる言葉の響きは、「唯一絶対な真実というイメージを与えるかもしれない」とも付記する。また、永野（2022）は、「嘘や飾りと本当のことをはっきりと区別することができるでしょうか」（267頁）と問題提起し、有形固定資産の減価償却費の計算のようなある1つの会計処理に当たり、定額法や定率法のように複数の方法がある実務に対して、「どちらも真実であり、また嘘でもある」（同267頁）と述べている¹⁵。さらに、「全面的な信頼はおけないかもしれませんが、それでも「会計は不要」だということにはなりません」（同269頁）と続ける。「会計は不要」というここでの表現は、単純に裏を返せば「会計は有用」ともいえ、よって先にみた「概念フレームワーク」における意思決定有用性、またはプラグマティズム（本稿の注10参照）とも繋がると思しき方向での議論といえるだろうか。企業会計原則の真実性と「概念フレームワーク」の有用性という両最高規範の間の相違に関しては、たとえば石川・齋藤（2008、191頁¹⁶）において、両者の立脚点の違いを

反映しており、「概念フレームワーク」が投資家のための会計を志向しているのと比べ、企業会計原則はより広い利害関係者を想定していると指摘される。同様に浦崎（2012, 69 頁）は、「主要先進諸国の会計基準は、会計実務の中から醸成されたコンベンションとしての妥当性・適用可能性ある会計基準から、意思決定有用性という目的観（情報提供機能）の下で規範的に策定された規制型の会計基準へと変貌を遂げてきた」とする。

図表 1. 財務会計の目的と機能

目的	会計責任説	意思決定有用説
機能	契約支援機能	意思決定支援機能
質的特性	信頼性	目的適合性

次に（第2に）、第1の論点とも関連する、財務会計の目的と機能、性質について考える。財務会計の目的と機能に関しては、詳細の差こそあれ、佐藤（2024, 2-7 頁）のような二分法が一般的である。すなわち、図表 1 で示されるように、（財務）会計の目的としては、（1）財産の委託者に対する受託者の報告責任の遂行であると捉える会計責任説、および（2）利害関係者の経済的意思決定に役立つことであると捉える意思決定有用説の2つの考え方が存在し、それぞれ契約支援機能および意思決定支援機能の発揮が期待される。これら2つの考え方は、現実^{リアル}の会計制度の選択において排他的なものではないのは事実である。しかしながら、図表 1 に示されるように、会計情報に求められる最重要な質的特性が両者では異なり、また一般に、信頼性（reliability）と目的適合性（relevance）の間にはトレードオフの関係があるとされる。なお、佐藤（2024, 20 頁）は、「日本の会計基準は軸足を収益費用中心観から企業の豊かさ（富）の把握を課題とする資産負債中心観に移しつつある」と指摘している。続いて、会計（学）一般の性質へと視点を移すと、「会計理論の追認性」（星野 2011, 6 頁）、すなわち実務が先行し、理論がこれに遅行する状況があったとされる¹⁷。また、会計のルールには、かの万有引力の法則（ $F = G \frac{m_1 m_2}{r^2}$ ）のように普遍的な妥当性を観察・実験により直接的に確認できないことから一般的承認性があり、かつ人間が作り上げたがゆえの目的依存性があるとされる（藤井 2021, 34 頁・48 頁）。さらに、石川・齋藤（2008）では、企業・経営者にとって使い勝手のよい「政策の道具としての会計の側面ないし性格」（16 頁）が指摘され、加えて、いわゆる簿記の言語性を前提として、「重要なのは、言語は単なる表現手段にとどまらず、われわれの認識を規定したり考え方を強制したりするということを理解すること」（原文ママ, 46 頁）であるとする。ここでの記述は、あくまでも筆者による寄せ集めにすぎない。また、『企業会計』誌の「特集」のように、論点に特化して深く考察したものではない。しかしながら、あるいは、だからこそ、会計（学）のリアリティという主

題の取り扱いの難しさと、それを考えるヒントを示しているように考えられる。

第3に、会計(学)のイメージについてみる。川本ほか(2022,「はじめに」, i頁)は、「(前略)率直に言いますと、会計はダルいです。これは会計を大学で十数年教えてきて得た結論です」と書き始め、ダルさのなかで暗記中心の学習に励んだ結果として何も残らないという労力と時間の無駄よりは、会計に関するイメージを何でもいいからもって卒業してもらいたいとの思い(同 ii-iii 頁参照)から、大学生向けの同テキストが編まれているとする。会計(学)やその専門家のイメージについては、たとえば島本(2015)、中村(2018)や菅原(2021)が取り扱っている¹⁸。それらを参照しつつ要約すると、会計(簿記)の学習を忌避するほどの悪いイメージが一般にもたれており(島本 2015)、英米文献における同様の議論¹⁹が紹介されるほか、合理的な経済人(中村 2018, 25 頁)であり、「[「価値や時間に厳しい」という簿記に関連したイメージ」(同 26 頁)が提示され、たとえば経験学習を通じてそのイメージを変えることにより、会計(学)の効果的な教示につなげる(菅原 2021)という流れにまとめられるのであろう。たとえば、1円たりとも看過しない厳格さというイメージは、専門外の人々からは、夢や想いを軽視する非人間的な負の印象を惹起しうる。会計専門職については、時折報道されるニュースから、知識を悪用して社会を欺く(ことがある)という負のイメージがある。しかし、個人的には、これらイメージは、真偽のほどはともかく、ヒトの判断・意思決定に対して影響を及ぼしうるという実体的な意味において、会計(学)のリアリティを実感させるものでもある。

第4に、研究アプローチに関して、小栗・陣内編著(2022)が志向する批判会計学(学際的・批判的の会計学とも言及)がある。同書の問題意識は、資本主義の発展を伴奏してきた会計は、資本主義の転換・変革により、どのように変わっていくべきか、という点にあるとされる(はじめに, i 頁, 傍点筆者)。一部を傍点で示したように、規範的な表現による問題意識の提示であるが、その後に説明される研究アプローチの目的ないし特徴は、次のように続いている。すなわち、「われわれが目指すべきは、本質論的ないしは構造論的に会計を捉え、計算・報告・制度を一体的に捉える理論の構築である」(同書 13 頁)とされ、ここで本質論は「哲学的には事物や現象は必ず本質を有しそれによって内実や形態が規定されるという考え方」(同 12 頁)に基づく一方で、構造主義的な見方は「現象の背後にある構造が社会を基礎づける」(同 12 頁)とするものとされる。なお、これら本質論的ないしは構造論的な見方と対置されるのが、現象論的に会計(理論)を捉える見方とされ(同 11 頁)、それは、「哲学的には本質は存在せず常に不可知であり、すべてが現象として認知され構成されるにすぎない」とされる見方と関連」(同 12 頁)するされる。さらに、現象論的な見方は、「科学哲学にもとづく実証理論や機能論的な意思決定有用性論として展開され、実証主義的の会計学や情報論的の会計研究として発展してきた」(同 12 頁)という。ここまで小栗・陣内編著(2022)

を紹介し続けて来て、漸く本段落で言及したかったこととなるが、米国やわが国で主流といえる実証理論にもとづく経済学的な会計学研究 (同 12 頁) は、現象論的な見方によるものであり、よって本質論的・構造論的な見方による批判的会計学とは、対照的なものであるといえるのである。実証理論にもとづく経済学的な会計学研究では、会計 (学) や会計理論、さらに会計情報がどのように用いられているかを把握し、あるいはそれら有用性を評価できても、リアリティの論点を取扱うことは難しいと考えられる。このとき、批判会計学という別の観点からのアプローチに依拠し、事物の本質や構造を明らかにしようとすることは有効ではないだろうか。なお、当該アプローチを用いた海外の研究については、本稿の第 4 節で簡単に議論したい。

以上、本 (第 2) 節は、会計 (学) とリアリティの論点と何らかの関わりがあると考えられるわが国の文献を簡単にみてきた。それら文献は、(1) 真実性の原則に関するもの、(2) 財務会計の目的と機能、性質に関わるもの、(3) 会計 (学) のイメージに関わるもの、および (4) 研究アプローチと関わるものの 4 つに分けられた。冒頭 (第 1 節) でみた『企業会計』誌の約 50 年前の「特集」のように、会計 (学) のリアリティ—正確には、会計における真実—を直接に問うた論考はみられなかったものの、関連する論点を扱い、あるいは論点を考えるヒントを示唆するような文献を発見することができた。

3. Hines (1988)

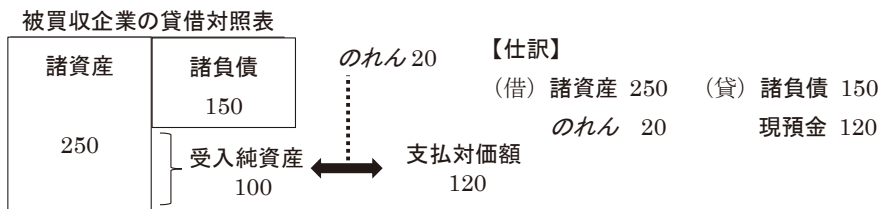
Ruth D. Hines は、オーストラリア豪州の会計学者であり、Wikipedia の彼女の記事²⁰内のデータを更新しつつ紹介すると、最も知られた論文とされる「Financial Accounting: In Communicating Reality, We Construct Reality」(Hines 1988) は、2025 年 1 月時点で 1,876 回の被引用数となっている。当該論文では、近代の会計 (学) における事物の把握方法、とくに、いわゆるのれんの会計処理法の特徴につき、会計学の師 (master) とその弟子 (apprentice) の間の対話を通じ、印象的に議論を提起している。以下、本 (第 3) 節では、彼女の論文にある文学的な薫りをできる限り失わないように配慮しつつ、その議論の再現を試みたい。

師と弟子は丘の頂上にいる。そこからは谷が見降ろされ、フェンスが建物や人々、木々を取り囲み事業活動が営まれている様子が一望できる。師による以前の講話から、弟子は、フェンスが組織 (organization) の内外を分かち、その内側が組織の一部であると認識している。組織には、それを横切って 1 本の川が流れており、その水が組織の生産活動に供されている。弟子は、川の水も組織の一部であると考えるが、その推察は師から明確に否定される。師曰く、フェンス内の川 (の水) は、原則として、会計上は資産として認識されることはないものの、ただし売却 (ないし購入) すると川の水に対して支払い (義務) が生じ、それはいわゆる「のれん」として組織の一部になるとされる。まさに、売却 (ないし購入) の時点で、

リアルになる (things become real or realization, 実現する, Ibid. 252) のである。弟子の、あるいは会計 (学) に通じない一般のかたの頭の中の想いを代弁し、Hines (1988, 252) は、「魔法のように (like a miracle)」とこれを表現している。

会計上、のれん (goodwill) ないし営業権は、他企業の買収・合併や営業譲受けに当たり、受け入れた純資産を超える金額を支払うさいに出てくる資産項目である (図表2 参照)。すなわち、図表2において、受入純資産額 (たとえば100) を超える金額 (同120) で他企業を買収・合併等した場合、差額分 (同20) は、当該他企業が将来的に稼得すると予想される超過収益力の対価と考え、無形資産として計上させるのである (桜井 2024, 267 頁)。前段落でみた Hines (1988) の指摘のように、あるいは指摘を取り上げるまでもなく、売却 (ないし購入) 前ののれんの資産計上は、「その資産価値を客観的に測定することは不可能である」 (桜井 2024, 202 頁) という理由から認められない。こうした会計 (学) の教練における常識に対し、Hines (1988) は異議を唱えたわけである。

図表2. のれんの概念図・会計上の仕訳



彼女の行為は、本 (第3) 節でみた被引用数の多さからすると、幅広い支持を集めたといつてよいだろう。彼女が続ける (Ibid. 252) ように、たとえばブラックホール (blackhole) や亜原子粒子 (subatomic particles) は、物理学者による考えの創造前から実在していたが、のれんや収益 (revenue) のような会計上の概念はそうではない。そこには、「収益と名付けると収益になる」 (Ibid. 253) という側面があり、計上時点も販売形態に依存して様々であり、ある事物が資産—たとえば、のれん—とされるか否かの規準も恣意的であることから、会計 (学) のリアリティはたんに測定・伝達されるというよりむしろ創出されうるのである (Ibid. 254 and 256)。Hines (1988) は、結果的に、以下のように述べている。

われわれはリアリティを伝達する。それは神話 (myth) である。

それは人々が信じるものである。

それはわれわれの殆どが信じているものでさえある。

そうした意味では、われわれはリアリティを伝達する。

— Hines 1988, 254

彼女はさらに、(i) われわれが描写し (we make a picture)、好むと好まざるとに関係なく、その描写 (a picture) に基づき人々が思考し行動すること、(ii) 誰もがリアリティを構築できるが、その伝達の強弱は権力に依存すること、(iii) 構築された会計 (学) のリアリティ—たとえば、会計数値の悪化—に対して、人々、延いては市場は反応し、それは組織のリアリティ—たとえば、会社の倒産—に繋がることがあることなどを指摘している (Ibid. 255-257)。Hines (1988) の依拠する研究アプローチは、いわゆる社会学的・批判的なものであるから、会計の制度や基準に影響を及ぼす権力者に対する冷徹な眼差しがあることが特徴である。さらに、これらと関連し、論文が執筆された1980年代後半当時も、現在においても実証研究が盛んになされているが、「人々がその (筆者注. 組織や経済の) 描写に反応する場合、また結果が生じる場合、それをわれわれが正しくリアリティを伝達している証明とみる」(Ibid. 257) 研究アプローチの妥当性に対する疑問を呈してもいることも指摘しておかねばならない。権力を有する者たちが、自らの利害に沿った影響力行使の事実を隠蔽し、リアリティを伝達していると見せかけ、リアリティを構築している (Ibid. 257) のならば、会計 (学) のリアリティは、酷く偏ったものといわざるを得ない。

以上、本 (第3) 節は、Hines (1988) という三十数年前に著された影響力のある論文についてみた。会計 (学) は、社会的に構築されたものであり、その意味においてのみ、「中立ではない」リアリティを有するという主張には、抗いがたい魅力があるように思われる。

4. 海外における最近の議論および Mattessich (2014)

本 (第4) 節では、(1) 本稿の主題である「会計 (学) とリアリティ」の問題と相応の関連があると考えられる海外文献の幾つかに続き、(2) Mattessich (2014) を跡付ける。以下の小節 (1) では、Cooper (2013)、Wolk et al. (2017)、Merkel-Davies and Brennan (2017)、Jack (2017)、Hopper et al. (2015)、Lee (2015)、Frandsen and Hoskin (2024)、および Sunder (2016) の順番で簡単にみていくこととする。

(1) 海外における最近の議論

Cooper (2013) は、批判的な観点から、現代の金融 (化ないし産業) 主導—かつ製造業は追従—の経済・社会における会計のありかたを論じている。なお、Cooper (2013) を第一にみるのは、前 (第3) 節でみた Hines (1988) が同稿で主として取り上げられていることから、前 (第3) 節と本 (第4) 節の議論の円滑な連結も意図したものでもある。Cooper (2013) は、会計情報もこれに含む言語とシンボルは、社会的・文化的・歴史的に構築され、よってヒトの理解や社会の実践に中立的にはなく影響を及ぼすという Hines (1988) の議論の潮流を汲む説明を与える。さらに、Barthes (1972) の一説を引き合いに出し、終わり

なき洗濯行為という現実的なタスクを覆い隠しつつ、清潔で晴れやかな毎日の生活を夢想させる石鹼粉や洗剤の広告と同じように、利益や収益、費用といった会計情報も、背後にある権力（者）の存在やその意図を覆い隠し、企業や組織の真実を自然に伝達しているという神話（myth）²¹に類するものであるという（Cooper 2013, 245）。また、「おそらく会計の最も強力な神話とは、それがリアリティを伝達すること」（Ibid. 245）であるとし、一般にわれわれは、会計の諸勘定が組織のリアリティを反映すると信じるがゆえに、会計コミュニケーションを問題視しないと続ける。さらに、Cooper（2013, 245-246）は、現代の会計基準は、Hines（1988）が問うた「のれん」ばかりでなく、各個の取引の処理方法につき激烈な論争があるにも関わらず、選挙を経ない会計専門家・基準設定者が国家等から相当の正統性（legitimacy）を付与され、銀行を含む一般の事業会社から資金提供を受けながら制改訂がなされていると指摘する。以降、Cooper（2013）の議論の主題は、公正価値会計へと向かい、将来キャッシュ・フローやモデルに基づく資産評価は、価値の不明瞭なものに形を与えると意味において、金融（化・産業）主導の世界の「投資ギャンブル」に加担し、「ぐらぐらの地面（rickety ground）」の上に会計（学）を置いているようなものであり、よって将来的に必ず瓦解する運命であると警鐘を鳴らしている（Ibid. 247-250）。彼女が述べるように、現代の会計学習者、換言すればHines（1988）のいう次の世代の弟子たちからは、時価会計を当然のものとして教えられることとなる（Cooper 2013, 248）。会計（学）のリアリティは、そのとき、筆者を含む以前の世代とは大きく変わっているであろうことは想像に難くない。

Wolk et al.（2017, 1-2）は、以前の版（第7版）の邦訳も存在する会計学のテキストの第8版であるが、冒頭部分において、ある会計上の取引に対して複数の処理方法からの選択が認められるのは、「会計上の仮構²²（accounting construct）」であるが、現実世界と関係がないわけではなく、たとえば法人税額、経営者の業績評価、配当額、資本コストや株価などへの影響を通じて、会計は「社会的なリアリティ」をもつとする。また、重大な社会的帰結があるとはいえ、経済的リアリティが常に正確に測定できるわけではなく、なぜなら、たとえば資産価値の規準について取替費用や入口価値、出口価値などが考えられうるように、そのリアリティを認識する観点が異なると測定法についても異なり、それぞれの方法にメリットも限界も存在するからであると続けられる（Ibid. 2）。さらに彼らは、最近の会計（学）研究の動向につき、(i) 意思決定モデルアプローチ、(ii) 資本市場研究、(iii) 行動研究、(iv) エージェンシー理論、(v) 情報経済学、および (vi) 批判会計学の6つに分けて簡潔に説明しているが、最後の (vi) 批判会計学の項において、「単なる測定—それは一時的であり、恐らくは不正確であり、測定手法とわれわれの基礎理論の制約を受ける—の範疇を超える場合、言葉による記述が引き受けることになるが、われわれが記述しようと試みるリアリティ自体をそれは内包する」（Ibid. 43）という印象的な指摘をなしている。人々の解釈に依存し、

よって中立たりえないのであるが、それでもなお、相当のリアリティが会計(学)には存在するといえよう。

Merkel-Davies and Brennan (2017) は、年次報告書や目論見書、プレスリリース、CSR レポートなどに加え、書面のナラティブも含めた彼らのいうところの「会計コミュニケーション」の理論的枠組みを取扱う。すなわち、一般に、コミュニケーションは、広範な情報、知識、アイデアの交換、関係の構築・維持、また(実)社会の創出を伴うものとされる(Ibid. 433)。さらに、「会計コミュニケーション」には、(i) シグナルやメッセージの伝達、および(ii) リアリティが創出され、維持され、修復され、かつ変容するシンボリックな過程という2つの観点があり、後者(ii)の観点には、前(第3)節でみたHines(1988)が含まれるとする(Ibid. 437)²³。Merkel-Davies and Brennan (2017, 438)によれば、Hines(1988)稿は、財務諸表のみを通じた一彼らの定義と比較すればより狭い範囲の一「会計コミュニケーション」に焦点を当て、「魔術(sorcery)という代替的な会計のイメージを利用し、会計は組織の情報を捕捉し伝達するだけではなく、さまざまなオーディエンスとの相互関係の特定を通じ、組織の境界を定義することによって組織を構築している」と議論していると評する。

Jack (2017) は、会計(学)と社会理論に関するテキストである。彼女は、「社会理論とは、社会における関係、社会における個人の位置、および社会的存在としての人間の役割についての知識を体系化する実践である」(Ibid. 11)と定義する。会計は、古代文明の興った何千年も前から実施されており、人々の採った行動や行動を導いたコミュニケーションの証拠の記録である(Ibid. 45)ばかりでなく、社会秩序を創出したり、権力²⁴関係を構築したりしてきたものでもある。よって、為政者に有利なように戦費を安く見せかける悪用・誤用²⁵があり(Ibid. 5-6)、限界費用重視・間接費軽視の会計(学)による生産・分配の歪みの原因となる(Ibid. 6-8)など、「会計は、特定の人々が遂行する一連また一纏まりのタスク以上のもの」(Ibid. 8)であり、人々の判断や意思決定に用いられることから、中立であることは稀であり、会計情報の伝達には、意図した通りの帰結、また意図せざる帰結があるとされる(Ibid. 8)。Jack (2017, 13-14)においても、前(第3)節のHines(1988)はこの分野の影響力のある論文とされ、組織のリアリティと帰結とを描写・伝達するというイメージを会計が供すると議論していると述べ、「会計(学)のリアリティと知識の性質については、意義を申し立てられるべきであり、こうした分野の社会哲学は、組織的・社会的な文脈における会計(学)の説明を導く社会理論と並んで展開されてきた」(Ibid. 14)としている。これと関連して、Frandsen and Hoskin (2024) は、会計は、数千年前の会計(token accounting)であっても、「命名と勘定」を通じて行為や事象を可視化するばかりでなく、単なるスピーチを超える「標準化された『評価の談話』の一形態を構成する知識報告書」(Ibid. 10, 強調

は原著ママ)でもあると述べる。もっとも、こうした指摘は、Thompson (1994) にみられるように、欧米の当該領域の研究者にとっては何ら真新しいものではないのであろう。すなわち、「会計に接近する1つの方法は、「計算」という用語で記号化されるより広範な枠組みの中に会計を配置してみることである。そうすることによって会計は計算に関する一様式になり、まさに経済ならびに財務計算の下位形式になる」(同訳書45頁)のである。

Hopper et al. (2015) も、前段落の Jack (2017) と同様に、社会理論を用いた会計研究を取扱う。彼らは、「会計には独自の理論基盤がない」とし、試行錯誤および実務家らの経験・実用主義からのテクニックとシステムとして教えられ、かつ実践されることから、それら諸実践の意味を理解するためには、他の社会科学のディシプリンに依存しなければならないとする (Ibid. 245)。また、会計は、財務の問題を解決する実践的テクニックであるという考えも人口に膾炙かいしやしており、理論は重要でないとも言われるが、理論の支えがないならば、それは「民間伝承や「魔術」以外の何物でもない」と表し、よって有効な会計関連の制度の設計はできないとする (Ibid. 245)。このため、彼らは、理解が困難であり、実務的な適用に欠如するというしばしば提起される苦情があり、また、「学術的な門番が、「科学的」であり、かつ大抵は実証主義のパラダイム²⁶にある研究以外を学者が追及することを監視し禁じる」米国の学界の事情を知りつつも、会計(学)を調査するために社会理論を用いるのである (Ibid. 453-454)。彼らは、(i) 会計のミクロの創出 (micro creation) と解釈、(ii) 会計の談話・テキスト、(iii) 会計の政治経済学、および (iv) 制度分析という4つの研究領域を取扱い、それぞれ存在論 (ontology)、意味論 (epistemology)、また方法論 (methodology)²⁷ といった観点から調査している (Ibid. 454)。本稿の主題である会計(学)とリアリティの問題に関しては、第一に、経営者が会計情報を構築、解釈しかつ利用する方法と理由を研究する (i) 会計のミクロの創出と解釈の領域において、「存在論は、主観と独立した「ハードな」可視かつ有形の事実から会計が構成されるという信念には基づくものではなく、むしろ会計は社会的に構築され、かつ人々の信念と主張によって意味を与えられ、時を経て安定的でもなければ、諸集団間で一貫したものでもない」(Ibid. 45)とする。続いて、ポスト構造主義 (post-structuralism) を志向する (ii) 会計の談話・テキストの領域においては、Derrida (1978) を紐解きながら、意味や行為に影響を及ぼすテキストによる実践とみられる会計は、「普遍的な真実を表しえない。その言語は、秩序がなく、不安定であり、なぜなら、テキストが異なると、生じる意味と実践も異なるからである」(Ibid. 459)とし、さらに Baudrillard (1975) が提唱し、「時空が内破 (implode) し、電子的手段で生成されたテキストは、もはや重大ないし経済的なリアリティを反映しない」(Hopper et al. 2015, 459) ハイパーリアリティ (hyper-reality) で機能する「現代社会」と「会計」とは類似するという説を紹介し、「テキスト・談話が含む複数の「リアリティ」が存在」(Ibid. 459)し、また「こ

の存在論の意味論的な含意は、会計の実務と報告書は、壮大なメタ理論化 (grand meta-theorisations) における「普遍的な真実」ではなく、「特定の真実」をもたらすテキストや談話によって統治される推論的な実践である」(Ibid. 461) としている。

図表 3. リアリティの概念図

リアリティ	存在論	意味論
客観的	1	3
主観的	2	4

出典：Lee (2015, Table 5.1, 122)

Lee (2015) は、前述の Hopper et al. (2015) と同一の論文集 (書籍) に収録されている「会計と意思決定有用性」と題された 1 つの章 (第 5 章) である。そのうちの小節「経済的リアリティ」において、彼は、その表題の通り、会計 (学) とリアリティ、とくに会計 (学) と経済的なリアリティの問題を扱っている。すなわち、意思決定有用性という現代会計の目的やレレバンス・忠実な表現などの特徴は、経済的リアリティに関係するものであるという観点から考察する (Ibid. 121)。たとえば、資産や負債等の諸項目の会計上の認識にあたっては、法形式に加え、実質や経済的リアリティも要求されるが、(i) 現行会計の混合測定システムや (ii) 利益の意味に関するコンセンサスの欠如などの理由から、実務上、それらの認識は容易なものではない場合がある (Ibid. 121-122)。また、Lee (2015, 122) は、Moore (2009) の論文を引用し、科学者と哲学者は、究極の真実ではなく相対的なリアリティを扱う一方、会計人は、あらゆる問題が解を有するとする西洋の社会バイアスによって決定的な事実を追い求め、それは一部の会計学研究にとって制約となっている²⁸とする。さらに、リアリティに関する Searle (1995, 7-9) による図表 3 のような概念図を用いて説明を続ける (Lee 2015, Table 5.1, 122)。Searle のリアリティに対する認識とは、「世界は、自然の法則に統治され、人間とは独立の客観的な物理的事実と、観察、コンセンサスとコミュニケーションを通じて人間が構築した主観的な社会的事実から構成」され、後者の社会的事実とは、「多層・多次元であり、それら事実についての知識は、事実と表示の間の言語的な対応を要」し、また Searle のいう制度的事実とは、「社会内のそれらステータスの機能についての集合的な合意によって、市場、政府、企業や専門家団体のような人間の機構内で創出される社会的事実の部分集合」であり、よって「人間の創出物として、制度的事実は、存在論的に主観的」であり、また「もしもそれら表現の構成規則についてのコンセンサスが存在するならば、意味論的に客観的」でもあるとされる (Lee 2015, 122, 下線による強調は筆者が付加)。これらを踏まえ、Lee (2015, 123) は、科学者は、図表 3 の第 1 象限 (客観的存在論) と第 3 象限 (客

観的意味論)を観察してリアリティを研究するが、しばしば自らが第2象限(主観的存在論)と第3象限(客観的意味論)にいとわかつとし、全4象限を認識・研究する物理学者と社会学者とは異なり、会計人は、第1象限(客観的存在論²⁹)と第3象限(客観的意味論³⁰)を扱っていると信じながらも、中立の表現が存在しうらば第2象限(主観的存在論)と第3象限(客観的意味論)を、あるいは現象と表現の間に自己言及的な関係があるらば第2象限(主観的存在論)と第4象限(主観的意味論)を扱っており、それはさまざまな概念フレームワークや基準が暗に示しているとする。すなわち、客観的な物理的真実に基盤を有しているかもしれないが、経済的リアリティは、金銭、取引、資産、負債、収益、費用、利益や資本といった制度的事実から構成され、よつてこれと関連する経済的リアリティは、存在論的に主観的(第2象限)なものとなるが、その「表現」については、コンセンサスの度合いに依存して意味論的に客観的でも主観的(第3象限ないし第4象限)でもあるとされる(Ibid. 123)。彼はさらに、Macintosh et al. (2000, 14-16)を参照し、「会計の諸モデルは、単なるモデルであり、「サイン、イメージ、モデル、偽装(pretences)および影のある可能性(shadowy likeliness)」³¹が次第に溶け合い、存在論的・意味論的に主観的なハイパーリアリティへと内破するポストモダン社会と首尾一貫する」という彼らの議論から、物理的なリアリティからハイパーリアリティへの会計(学)の焦点の歴史的な変遷の事実に基づくものであるとする(Lee 2015, 123-124)。すなわち、Macintosh et al. (2000)は、「利益、資本などの概念は、リアルな目的物や対象を研究するのを止めており」、「会計はもはや、透明な表示、スチュワードシップや情報の経済学の論理にしたがい機能するものではない」と言うのである。本段落でみたLee (2015)も含め、社会理論を用いた会計(学)研究の解釈は、とくに筆者にとっては、決して易しくはないといえる。しかしながら、当該系譜に連なる諸研究からは、われわれが日々用い、経済・社会を首尾よく機能させるのに役立ててきたと信じている会計の理論や制度、基準は、それらが一般に考えられているほどには、確固たるリアリティを有するものではありえないことが理解できる。Lee (2015)は、これら議論を踏まえ、自身の過去の論稿(Lee 2006, 4-10)を引用し、基準設定者に対して、(i)特定の基準に関わる経済的リアリティの存在論と意味論の説明、(ii)諸基準に固有の制度的事実の機能、共同志向性(collective intentionality)、および構成的規則(constitutive rules)の詳細な説明とコンセンサスの獲得、(iii)客観性を最大化し、曖昧さを最小化するような制度的事実の表現の仕方の提供、(iv)一貫性と比較可能性に向けられる現在の重点のありようを変え、社会的構築のリアリティの数値による認識法・表示法の特定³²を要求している。

Sunder (2016)では、本(第4)節でここまで見てきたものと観点は聊か異なるものの、会計(学)のリアリティを考えるうえで有用な幾つかの指摘がなされている。すなわち、彼が「単なる社会現象ではなく、人間の目的に役立てるように設計された人工物」(同訳書

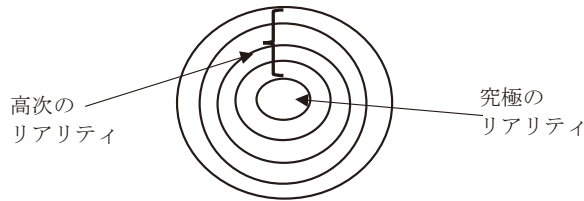
118 頁) であるとする財務報告は、現代生活の儀礼、すなわち「宗教的、社会的、組織的、および個人的な状況において、明示された目的を持っていないか、または目的するものとの関連性を経験的に明らかにできない状態で繰り返される一連の行為」(同 21 頁) であり、「それ自体がその説明であって、我々はそれをするから、それを行う (we do them because we do them)」(同 21 頁) といい、さらに「懐疑的な見方をすれば、財務報告もまた、象徴主義的で殆ど実体のない儀礼のようにも見える」(同 21 頁) と続けられる³³。また、人々は電子商取引サイトのプライバシーポリシーやソフトウェアのライセンス契約をほとんど読まず、よってそれらの質の良し悪しの判定ができないのは、財務報告にとっても該当する (同 77-78 頁) と述べる。その他にも、Sunder (2016) においては、(1) 財務報告の社会目標としての資本コストの低減は、その裏返しとして、投資家のリターンの減少も同時に意味すること (同 1-2 頁, 脚注 1 含む)、(2) 制度としての監査は、その強制的な性質ゆえに、もはやシグナルとして機能しなくなっていること (同 102-104 頁) など、数多の興味深い記述がなされているが、読まれていない会計情報という指摘は特に興味深いものである。そこでは、会計 (学) のリアリティいかに、何らの重要性ももたないからである。

(2) Mattessich (2014)

本稿の第 1 節の冒頭で触れたように、Mattessich (2014) は、「リアリティと会計 (Reality and Accounting)」という本稿の主題をそのまま表題とする書籍である。当該書籍については、前 4 (1) 小節でみた Lee (2015, 124) においても、「たまねぎ」に^{なぞら}擬えたそのユニークなリアリティに関わる議論が紹介されている。

彼は、議論の理解のために必須の 3 つの前提として、以下を挙げている (Mattessich 2014, 47-48)。第 1 に、社会的なものを含む実証的な諸現象と会計人がそれらの表象のために利用する概念の間の峻別である。第 2 に、概念には実証的には空虚なものがあるという気付き、また現象の裏付けの有無を区別する眼力の必要性である。第 3 かつ最後に、経験的なリアリティは、物理的な現象に限られるものではなく、社会的、生物学的、心理学的、また文化的その他の現象をも含むという自認である。これら 3 つの前提のもと、彼は、リアリティのたまねぎモデル (onion model of reality, OMR) を提唱する。そこでは、リアリティには、形而上学的な思索対象である (i) 「究極のリアリティ (ultimate reality)」、および物理的・科学的、生物学的、心理学的また社会的なリアリティの各レベルの (ii) 「高次のリアリティ (realities of higher order)」の 2 つが存在し、たまねぎの層と同じように、(ii) 高次のリアリティは、(i) 究極のリアリティを内包するものとされる³⁴ (Ibid. 50) (筆者 (上枝) 作成の図表 4 参照)。

図表 4. Mattessich のリアリティのたまねぎモデルの概念図



Mattessich (2014, 50) は、会計学や経営学のような社会科学は、全般として、経験的ではなく、論理や数学におけるように概念的な内容をもつ「フォーマルな」科学であるとする。このように考えるならば、特段の配慮をもって開始するようにしないと、われわれは、会計(学)とリアリティという場合に、それ(ら)の相違する諸側面・諸次元を互いに検討しているということが十分にありうる。たとえば、Mattessich (2014, 52) に記述されている、概念的、言語学的、請求権、および価値(値)という4つの意味を示しているとされる、会計上の利益に関する5つの用例をみてみよう。すなわち、会計上の利益は、(i)「利益は会計(学)の基本的な概念の1つである」という意味では、純粋な概念・思考として、特定の利益(参照対象)がない普遍的なものであり、(ii)「「利益(income)」は6文字である」という陳述においては、単なる名称、単語や用語といえるし、(iii)「X社の昨年の利益は稼得された余剰と同一であった」という文では、利益は1つの概念であり、その参照対象は社会的リアリティ(財産請求権(の一部))となり、(iv)「Y社の今年の利益は1億ドルである」という言明では、特定の利益の値を意味し、当該(価)値そのものは社会的な領域でのリアリティのステータスを有するが、(価)値の大きさは時点と状況によって変動的であるとされ、さらに(v)「酪農家のYさんの利益は、去年は10万リットルの牛乳だった」という表現は、牛乳という物理・科学的な実体が利益であると伝える誤用を犯しており、正しくは「酪農家のYさんの利益は、去年は10万リットルの牛乳として現れた」と変えるべきであるとされる(Ibid. 52-53)。会計上の利益のここでの5つの用例からは、リアリティが複数の層(layers)ないし階層(hierarchy)を有するという上記の主張、さらに「何らかの形態で存在するあらゆるものは、リアリティのステータスをもたなければならず、そうでなければ存在しない」(Ibid. 54, 強調は原文ママ)のと同じであるという主張の何れにも、相応の理^{ことわり}があるように考えられる。Mattessich (2014, 56-57 and 60) はまた、Sterling (1988) によるアンケート実験の結果を紹介し、会計上の測定に関しても、物理学専攻の学生と会計学専攻の学生とでは、温度によって量が変わる石油のような物質の貯蔵量の測定に関して差があったとする知見を引用しながら、ここでも、物理的なレベルと社会的なレベルのリアリティを明確に区別すること、および諸概念のリアリティのステータスを適切に仮定すること

を求めている。

さらに、Mattessich (2014) は、前小 (4 (1)) 節でみた Macintosh et al. (2000) が依拠した Baudrillard のハイパーリアリティや「シミュラクルの次元」³⁵ (orders of simulacra) などのポストモダンの諸概念を批判的に引き合いに出しつつ、会計 (学) とリアリティの論点を探求している。すなわち、Macintosh et al. (2000) やその基となる Baudrillard の議論では、人工性や時間の経過による変化の問題が描写されていたが、たまねぎモデルが想定するようにリアリティに複数の層があるならば、層ごとに持続性に差異があり、また究極のリアリティへと至る中心部に近い層ほどより持続的であると考え、彼のモデルの構成に理論的な齟齬はないとする (Mattessich 2014, 65)。また、会計 (学) は、純粋科学ではなく応用科学に過ぎず、そこでは、リアリティの表象ではなく、リアリティを完全に習得 (マスター) し、またはリアリティの上辺の副層 (upper sublayers) を幾らか変えることに専念するのが通常であるとされる (Ibid. 72)。すなわち、純粋科学における表象の厳格さとは違い、会計は、たとえば気象学と同様に、リアリティの諸側面の概念的な表示を求められ、それは、ある特定の目的に向けて意図的に歪められているとするのである (Ibid. 72)。Mattessich (2014, 72) は、そうした目的に依存したバイアスがあるのは、「リアリティの歪曲として嘲られるべきものでは決してなく」、肖像画家が依頼主の生き写しというよりむしろ、その精神や瞬間的に放たれるムードの描写を目指すように、会計 (学) も、情報目的に依存したバイアスは、視覚的想像力に訴え、前兆となるような、あるいは実用的・概念的な表示にとっては、欠くべからざるものであるとする。さらに、目的志向バイアスの存在は、「手段と目的の連鎖が明らかにされ、目標が明確に述べられる場合のみ、会計データの顧客は、こうしたバイアスを考慮し、特定の表示がこうした目的にとって適切かどうかを判断でき」(Ibid. 72)、「そうした目的論的 (teleological) ないし**目的志向的な表象** (*purpose-oriented representation*, POR) もまた、目的を顕示するものでなければならないが、表象レベルでは、条件付き規範的方法論 (conditional-normative methodology, CoNAM) と同じように、OMR の同等物である」(Ibid. 72, **強調**は原文ママ) と述べる。

彼はまた、会計の測定に関しても、存在論的な問題ではなく、方法論的な問題であるとし、天文学を引き合いに出し、銀河系にある正確な星などの数が分からないことは、われわれの銀河系がリアリティをもつものと確認されていることとは別であるという (Ibid. 76)。すなわち、会計上の利益が確立されていれば、できる限りの最善の方法でそれを測定ないし見積もることが重要であり、「究極的には、測定とは、選好を有する (あるいは選好を有するふりをする) ことに基づき、**社会的リアリティ**を参照する (あるいは参照すべき) プロセス」(Ibid. 77, **強調**は原文ママ) なのである。

以上、本（第4）節では、(1) 会計（学）とリアリティの論点と関連する議論がなされた幾つかの文献を取り上げ、その後、本稿の冒頭でも触れた (2) Mattessich (2014) によるリアリティのたまねぎモデル (OMR) についてフォローした。前々（第2）節のわが国の論稿と同様に、ここでもまた、多岐に渡る議論が展開されてきたことが理解された。また、それらの多くは、前（第3）節でみた Hines (1988) のように、異なった視角から、あるいは他の学問ディシプリンを援用して会計（学）を批判的に捉えることにより、最近の主流であるアーカイバルの実証研究によっては問えない、あるいは問うべき性質のものではない、リアリティの問題の探求を可能としていたように思われる。Hopper et al. (2015, 468) の指摘のように、「社会理論研究のよくある批判は、興味深い洞察を提供するものの、処方箋においては弱い」というのは、その通りであるのかもしれない。しかしながら、Hopper らがその後に続ける (Ibid. 468) ように、本（第4）節と前（第3）節の研究群は、「情報に通じた、より民主的な議論と選択のための前奏 (prelude) および貢献としてしばしば役立てられる」ものであり、また「アウトプット志向というよりも、プロセス志向である」という記述は、個人的にも、大いに首肯しうる。

5. まとめと考察

本稿は、会計（学）とリアリティの問題に対し、実証的ではなく、理論的に考察しようとしてみたものである。このため、関連する論点を取扱う国内外のさまざまな議論をみてきた。すなわち、第1節では、議論の糸口として50年余前の『企業会計』誌の「特集」から始め、当時わが国の学界で先導的な立場にあったと推察される5人の先生がたの議論の内容を紹介しつつ、筆者が当該論点の考察に至った理由を述べた。結果として、「特集」の内容、たとえば第1節の最後に触れた相対的真実性、実用主義、社会的承認、制度、儀式、構成員のインセンティブと政治的な動機、将来事象の予測、暫定的計算、多様性・複雑性、および経済的活動・事象の単一の尺度への不可避的な変換等々は、現在でもなお、そのまま重要な考察対象となりうるものであることがわかった。次の第2節では、「特集」と比べると公刊年の新しいわが国の文献から繙き、会計（学）のリアリティの問題と何らかの関わりがあると思しき議論について、(i) 真実性の原則の現代的な取り扱い、(ii) 財務会計の目的や機能、性質、(iii) 会計（学）のイメージ、および (iv) 研究アプローチに分けてみた。ここで (vi) の議論を再掲すると、米国やわが国で主流の実証主義会計学や情報論的会計研究は、現象論的に会計（理論）を捉えており、よって会計（学・理論・情報）の現実の利用の把握や有用性の評価が可能であったとしても、本質論的ないし構造論的な研究のアプローチのようにリアリティの問題を扱うのは困難かもしれないことが示唆された。続く第3節と第4節は、海外の文献における会計（学）とリアリティの議論をみた。第3節においては、リアリティの

社会的構築に関する Hines (1988) の影響力のある論文をフォローし、会計(学)がリアリティを中立的に「測定・伝達する」というのは神話に過ぎず、リアリティは権力をもつ者によって偏りをもって社会的に「創られる」という彼女の主張を改めて吟味した。第4節は、本稿の主題である会計(学)とリアリティの問題を考えるにあたり、筆者が有用と考えた海外の諸文献の議論の内容を取り上げたものであり、後半の小節(2)では、第1節の冒頭で触れた Mattessich (2014) の本稿の主題自体を表題『*Reality and Accounting*』とする書籍について取扱った。本(第4)節の諸文献からも、米国やわが国で現在主流のものとは、異なった視角から、あるいは社会理論や哲学を援用して会計(学)を批判的に捉えようとする研究アプローチが、処方箋や解決策の提示面における制約を有しながらも、今般検討された論点の考察にとって有用であることが理解された。

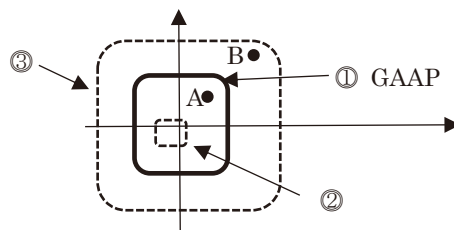
第1節「はじめに」の最後にも明示したように、執筆前の構想時から、また本稿の執筆の途上で上記の諸議論を目の当たりにするにつれ、会計(学)とリアリティの問題に対して明快かつ一意の解答がないことは自認していた。したがって、本(第5)節では、これまでの議論から、ここまでは言えるのではないかという事項に関して、筆者なりの考察を加えつつ最大公約数的に4つにまとめておきたい。

第1に、会計(学)がリアリティを測定・伝達するという考え方に対して、われわれは、神話や虚構として完全に否定する必要こそないものの、そのままこれを受容することもできない。すなわち、会計(学)のリアリティは、古くは実務・慣習と主観的な判断から、現代では複雑・広範な設定メカニズムや合意をも通じてもたらされる、社会制度や基準、理論を通じて具現(化)されるものである。かような意味において、それらは、社会的・文化的に構築された人工物であり、目的志向的な実用主義や経済面における意思決定有用性の追求を旨とする現代会計では、会計(学)のリアリティについては、もとより主たる目途とされていない。また、批判的会計学研究の指摘に俟つまでもなく、制度や基準の設定のプロセスが中立的であり、かつ公共の利益を完全に企図していると考えるのは、余りにもナイーブな所業であろう。会計数値の背後にある理論が社会的な構築の産物であるとすれば、アーカイバル手法による資本市場のふるまいの統計的検証などの実証研究が、(資本市場の)意思決定にもたらす影響の存在を知見するとき、Hines (1988) が指摘したように、会計(学)は、組織のリアリティの表示(表象)というよりむしろ、その創出にこそ積極的に関与してきたのかもしれない。

会計(学)のリアリティの社会的構築たる本質を受容するならば、第2に、リアリティ構築に関与する「社会」や「文化」は、現実^{リアル}には、いかなる主体がそれを担うのかが問われなければならないだろう。たとえば、社会的・文化的に構築される会計(学)のリアリティを通じて、個々人や集団が無意識のうちに支配・影響されることになる想定する。このとき、

4 (1) 節でみた Cooper (2013) が指摘するように、財務会計の制度や基準、理論の構築を実際に担当する制度・基準設定者たる会計専門家らの動機やインセンティブを推論しなければならない。上枝 (2022, 130-131 頁) では、一般に公正妥当と認められる会計処理の原則 (GAAP) には、特定の範囲に数値が留まる限りにおいて適正と判定され、よって真実な報告とみなされる「幅 (latitude)」があるともいえるとした。このとき、当該範囲や「幅」を超えるものが不正な報告とされる。制度・基準設定者たる会計専門家は、**図表 5** の① GAAP 領域を②のように狭め、あるいは③のように広げることにより、A 点や B 点の適正性を判定し、基準に準拠する真実な報告である、あるいは基準の枠外の不正会計や粉飾であると画定することにより、会計 (学) のリアリティを構築する。われわれはまた、事業の言語としばしば言及される会計 (学) が多様性や歪みをもちうる事実と併せ、あ (り) うる歪みを具体的に認知しておくことが重要であることはいうまでもない³⁶。

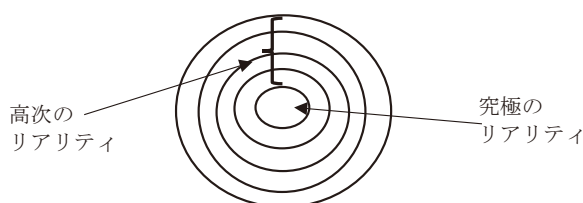
図表 5. 真実な報告の「幅」の構築



第3に、先の第1の項でも指摘したように、会計 (学) とリアリティとの関連の存在を否定する必要はないとはいえ、4 (2) 節でみた Mattessich (2014) の「たまねぎモデル」が示唆するように、リアリティのいかなる側面が問われているのか、あるいは想定されているのかにつき、真剣かつ適切に検討がなされなければならない。すなわち、社会的、生物学的、心理学的または文化的とレベル (層) ごとに、会計 (学) は、それ自体が何らかのリアリティを表象しうる。たとえば、Hine (1988) が皮肉を込めて表現した「魔法のような」のれんの会計処理、あるいは数十年前には否定的に扱われた公正価値会計は、現代の会計 (学) の実務的かつ理論的なレベル (層) におけるリアリティを有し、かつ一般に公正妥当と認められる会計原則 (GAAP) に準拠した相対的な真実を表象するものである。これは、4 (1) 節でみた Lee (2015) が引用した Searle (1995) の表現に依拠するならば、意味論的に客観的なリアリティが存在するということであろう。ここで重要なのは、**図表 4 (再掲)** の高次のリアリティのうち、あるレベル (層) のリアリティと他のレベル (層) のリアリティとを誤って混同しないことである。また、当然のこと、あるレベル (層) のリアリティが存在することと、ヒトの判断・意思決定に対してどのように影響を及ぼすのかとは、全く別の問題であ

と考えるべきである。なお、第4節では、ポストモダン社会やハイパーリアリティの概念を当該論点に援用した Macintosh et al. (2000) の議論も、認識規準としての経済的なリアリティ (の存否) を考察した Lee (2015) の記述を通じて紹介したが、筆者の理解し (え) た範囲では、Mattessich (2014) の「たまねぎモデル」のほうが、会計(学)とリアリティの「リアリティ」をより上手く表象しているように思われる³⁷。さらにまた、会計上の認識ばかりでなく、会計(学)の測定の問題にしても、Mattessich (2014) が述べるように、宇宙にある星の数の誤りのない勘定や生き写しの肖像画の作成が重大なのではなく、特定の目的や選好に基づいた社会的なリアリティが表象されることが重要である。

図表4 (再掲)．Mattessich のリアリティのたまねぎモデルの概念図



第4かつ最後に、会計(学)の「イメージとリアリティ」の問題を忘れてはならない。ここでいうイメージとは、第2節においてわが国の文献から簡単に触れた善悪や好悪ではなく、会計(学)とリアリティに対して個々人や社会一般のもつ心証である。本稿の考察からは、社会的な構築物、人工物あるいは仮構としての会計情報を産する会計(学)という考え方は、リアリティを最もよく反映するかもしれない。しかしながら、4 (1) 節でもみた Cooper (2013, 245) の「おそらく会計の最も強力な神話とは、それがリアリティを伝達すること」であるという言説を再び引用するまでもなく、会計(学)に馴染みの薄い関係者は、会計(学)とリアリティの関係について誤解・曲解をしている。また、筆者の個人的な経験に鑑みれば、利益、剰余金や引当金、減価償却費など多くの会計項目は、一般には、正しく理解されていないようである。すなわち、会計(学)は、情報の開示によって何らかのリアリティを構築するが、そのリアリティは誤って、または歪んで、すなわち当初の意図とは異なって受け手に意思伝達されるのである。これとは別に、会計プロフェッションの行為は、「儀式」であるとも一部の研究者から批判的にみられているのは、本稿でみたとおりである。対象とされる会計プロフェッションが、自らの行為を「儀式」と自認しているのか否か、さらに、「儀式」と自認しているならばその程度はいかほどのものか、個々人の心の中のかことは、筆者に推察できるものではない。とはいえ、こうしてみると、一般の関係者ばかりでなく、会計プロフェッションの側についても、「イメージとリアリティ」のギャップが存在するのは疑いない。すなわち、会計(学)とリアリティの多層性 (Mattessich 2014) に加えて、想定さ

れるレベル（層）や次元が同一であったとしてさえ、個々人や社会が認識するそのリアリティの程度をも同様に考察しなければならないだろう。

以上、本稿においては、会計（学）とリアリティの問題を考察し、最終の本（第5）節では、理解しえたことや筆者なりにした考察について4つの項目にまとめた。こうして最後までみてくると、本（第5）節の最初の段落で述べたように、2025年2月現在から50年余り前の『企業会計』誌の「特集」の5人の先生の議論は、言い回しこそ違えども、その本質は何ら変わっていない決定的な事実¹に酷く驚かされる。すなわち、第1節でわれわれがみた50年余りの議論の内容は、その後の歴史のなかで繰り返し持ち出され、とはいえさほど進歩することはなくまた次代の研究者へと引き継がれているようである。筆者としても、本稿の執筆により眼前の景色は確かに変わったものの、立っている位置は同じであるというような、不思議な感覚に苛まれている。「特集」を執筆された先生がたの慧眼に感嘆すると同時に、筆者も当代の研究者の1人として、後世から怠慢と誹られないよう、少しでも議論を前へ進めて次代へとバトンタッチしたいところである。

【謝辞】

本稿は、「青山学院大学経営学会研究助成金」制度による2024年度の助成を受けた研究成果である。ここに記し、大いに感謝するものである。

【注】

- 1 もっとも、Mattessich (2014) は、副題としては、「*Ontological Explorations in the Economic and Social Sciences*（経済・社会科学における存在論的な探求）」と続くことになる。
- 2 正式名称は、前期の「財務会計論Ⅰ」と後期の「財務会計論Ⅱ」であり、学部2年次以降の配当科目となっている。
- 3 Riahi-Belkaoui (2004, 108) は、理論とは、「諸現象を説明しかつ予測する目的とをもって変数間の関係を特定することにより、諸現象の体系的な見方（view）を提示する、相互に関連する構成物（概念）、定義、および命題の集合」であると定義する。したがって、「会計理論の主たる目的は、会計行為・事象の予測と説明の基盤を提供すること」（Ibid. 108）とされる。
- 4 なお、本節（また本稿）で紹介させていただく文献を執筆された先生がたには、既に鬼籍に入られたかたもおられるものの、もちろんのこと、「故」という表記はしていない。
- 5 黒澤（1973, 28頁）によると、（主観的）価値状況から意味状況への移行とは、「社会的人間行動にとって、どのような認識または人間行動のルールが有意味であり、信頼性をもち得るかを吟味するための仮設された状況」であり、換言すれば、「人間の行動の意味を理解する手段として、人間行動のルールの基礎となる公準（Postulate）または仮設（Hypothesis）を探索することで可能ならしめる状況の設定」（引用全て原文ママ）であるとされる。
- 6 黒澤（1973, 28頁）によると、「認識状況とは、いかなる方法と基準に基づいて、社会的に一般に信頼されうる認識—客観的法則または社会的行動のルールが得られるかを明らかにする学問的段階」とされる。
- 7 1987（昭和62）年9月の第18版を入手して読んだ。

- 8 青柳先生の『会計学の原理』(1968)を改めて手に取ってみると、ここでの引用は、第8章「会計における真実」(349-383頁)の結論部分に該当する。
- 9 原翻訳書(ボールディング1963)を入手して読んだところ、第14章「経済的要約量の計測」(訳・原貞純先生)に会計に関わる記述がみられた。
- 10 真理有用説とは、満足のいくもの、有用であるものを真理とするものといえるだろう。いわゆるプラグマティズムによるものとされるが、武田(1973, 48頁)では、中村(1965, 74-75頁)を参照して、以下のような諸点の批判がなされている。すなわち、プラグマティズムの見地は「有用であることをそのまま等値する」(同74頁)ことと近く、(1)真理のすべてが有用とはいえないこと、(2)有用な命題が必然的に真理であるとはいえないこと、(3)価値評価は主観的であり、あるものが有用であることは、万人にとって有用であるのとは異なることの3点である。なお、武田(1973, 48頁)では省略されているが、引用元の中村(1965, 75頁)が指摘する第4の点、すなわち「ある命題が有用なのは他の命題と組み合わせた場合であって、一つの命題が端的に有用であるわけではない」ことについても、追加的にこの文末注に記して引用しておきたい。
- 11 企業会計原則の誕生の経緯としては、大日方(2023, 20-28頁)参照。山下(2013, 100頁)は、米・会計学会(AAA)の『SHM会計原則』(Sanders et al. 1938)がもとになっている可能性を指摘するが、大日方(2023, 脚注6, 22頁)は、「(前略)似ているのはただの偶然ではなく、完全な模倣である」とする。
- 12 なお、同じ著者による川村(2019, 12-13頁)には、真実性の原則に関する記述がみられ、「「真実な報告」の内容は、元来は、利害関係者の情報ニーズから独立に定められるものであり、「真実な報告」が行われていれば、当然に、利害関係者の情報ニーズが満足されるはずであるという考え方が前提とされてきた」と説明される。
- 13 星野(2020, 脚注6, 102頁)では、当該記述の出典が議論されている。
- 14 たとえば、これに関連して、八田・橋本(2021, 70)では、「会計目的が歴史的に変化するにつれて、会計上の真実性の内容も変化せざるをえ」ないと記されている。
- 15 これに対し、星野(2020, 104頁)では、「主観的な真実であり」、「真実はいくつもある」とする。言葉の綾に過ぎないのであろうが、両者の差異を考えるのも興味深い。他に、上枝(2022, 130-131頁)も参照。
- 16 石川先生のご担当であることが明示されている(石川・齋藤2008, 9頁・181頁)。
- 17 May(1943)には、「会計のルールは、法律のそれらよりもさらに、論理(logic)よりむしろ経験の産物であること」(序文p. vii)、および「会計は技術(art)であって科学(science)ではない」(Ibid. 1)とする記述がある。もっとも後者は、「とはいえ広範かつ多様な有用性をもつ技術(art)である」(Ibid. 1)と続いている。他に、藤井(2012, 55頁)では、「いかなる会計ルールも、実務での利用を通じてはじめてその機能を発現させることができ、それによって当該会計ルールは現実世界における実体的存在となる」とする。
- 18 他に、山地ほか(1997)参照。
- 19 菅原(2021, 第2章)参照。当該議論、すなわち会計(学)領域の外側から捉えたものであるイメージについては別稿に譲り、本稿ではそれらに踏み込まないものとする。
- 20 https://en.wikipedia.org/wiki/Ruth_D._Hines (2025年1月7日アクセス)
- 21 Cooper(2013, 244)によれば、Roland Barthesのいう神話とは、「(ブランド、ロゴなどを含む)現代の文化的なアイコンの魅惑と力」を述べているとされる。また、(リアリティというよりむしろ)神話という会計の本質の1つのイメージは、Riahi-Belkaoui(2004, 102-103)にもみられる。彼のテキストに掲げられている、神話(mythology)以外の他の10個のイメージは、イデオロギー、言語、過去の記録、現在の経済的なリアリティ、情報システム、商品(財)、根拠(rationale)、画像(imagery)、実験法(experimentation)、および歪曲である(Ibid.

- 98-106)。彼は、「会計を通じ、複雑な経済現象がより単純化され、理解可能なように利用者に
対して訳出され、それによってリアリティよりも神話を創り出している」(Ibid. 2)と述べる。
さらに、Miller (1994, 邦訳12頁)は、「会計が制度化され合理化された社会に関する神話の構
造の一部であるとみなされることによって、会計の研究テーマが大きく広げられた」と述べて
いる。
- 22 当該訳については、第7版の邦訳書(ウォークほか, 2013, 1頁)によっている。
- 23 Hassanein (2023, 7)は、企業によるナラティブ報告が、「企業のパフォーマンスと財務上のボ
ジションを経済的なリアリティと結びつけるのに役立つ」ことを示した2つの実証研究を紹介
する。
- 24 彼女によると、「『会計の(権)力』たる用語は、何らかの経済的なリアリティを示す会計文書
のもとで、数値とそれら数値の解釈を人々が受容する方法」をいう(Jack 2017, 60)。
- 25 金森(2017)もまた参照。
- 26 Hopper et al. (2015, 453)は、いわゆる実証会計学(PAT)について、「記述的、非規範的、
かつ統計的な実証研究が事象を予測するがゆえの正当化」を主張する究極の「科学主義
(scientism)」の1つとするが、必然的につきまとうヒトの認知バイアスや会計(学)のリアリ
ティの社会的構築という性質のもとでは、「実証会計学における中立で、研究者と分離した描
写は、他のあらゆる状況と同じく、神話(myth)である」としている。
- 27 ここで、存在論とは、「リアリティの構築法についての仮定、その形態と性質」であり、意味
論とは、「知識の創出法についての信念」、また方法論とは、「知識獲得のために適用されるべ
きツールとテクニック」をいう(Ibid. 454)。
- 28 具体的に彼は、Moore (2009, 334-336)を紐解き、「会計(学)の限界を処理するために十分な
市場の効率性が存在するという資本市場研究者の見当違いの信仰、さらにこれら研究者らが経
済的リアリティのための会計の論点を扱おうとする公益研究者と議論できないことを批判し続
けている」としている(Lee 2015, 122)。
- 29 次小(4(2))節でみる Mattessich (2014, 2)は、「心に依存しない真実(mind-independent
facts)」とよぶ。
- 30 次小(4(2))節でみる Mattessich (2014, 2)は、「心に依存する真実(mind-dependent
facts)」とよぶ。
- 31 次小(4(2))節でみる Mattessich (2014, 72-73)は、Macintosh et al. (2000, 14)の当該引用
の件は、概念的な表示の科学的な表現と近似する Baudrillard の用語「シミュレーション
(simulation)」を考えたものであるとする。
- 32 当該記述の(iv)に関しては、Lee (2006, 1)も参照。
- 33 監査に関する同様の観点からの議論は、Power (1997) 参照。
- 34 各層のリアリティの説明は、Mattessich (2014, 65-67)に詳しい。
- 35 Chalmers (2022)の邦訳(チャーマーズ 2023, 訳書上巻63頁)には、高橋則明先生による訳
注が付加されており、シミュラクルとは、現実を映す尺度によってシミュレーションを4つ
のフェイズに分けたうちの最後の「現実とは無関係な」フェイズであり、「虚像、イメージ、
模造品などの意味をもつフランス語」であるとされる。
- 36 阿部(2020)は、会計を含めた「価値評価の仕組みは単に現実を映し出すのではなく、社会や
組織を構築する性質がある」(同102頁)という問題意識から、いわゆる「ROE (return on
equity) 言説」を批判的に分析する。
- 37 本稿では唯一「思われる」という弱い表現を用いた。Chalmers (2022)を繙くまでもなく、哲
学的に突き詰めて考えると、自分自身の実在(リアリティ)の確かささえ証明することは困難
なのである。

【参考文献】

- 合崎堅二 (1973), 「会計における“真実”の探求—制度的真実と科学的真理と」, 『企業会計』, 第25巻第1号, 34-38頁。
- 青柳文司 (1968), 『会計学の原理』, 中央経済社。
- 阿部建人 (2020), 「価値評価実践としてのROE: 伊藤レポートを中心として」, 『日本情報経営学会誌』, 第40巻第1・2号, 102-113頁。
- 新井清光・川村義則 (2021), 『新版 現代会計学 (第3版)』, 中央経済社。
- 井上達男・山地範明 (2021), 『エッセンシャル財務会計 (第4版)』, 中央経済社。
- 石川純治・齋藤正章 (2008), 『現代の会計』, 放送大学教育振興会。
- 石川純治 (2017), 『基礎学問としての会計学—構造・歴史・方法—』, 中央経済社。
- 岩田巖 (1956), 『利潤計算原理』, 同文館。
- 伊藤邦雄 (2024a), 『新・現代会計入門 (第6版)』, 日本経済新聞出版。
- 伊藤秀俊 (2024b), 『新財務会計学 (第6版)』, 創成社。
- 上枝正幸 (2022), 『経済学で考える制度会計』, 中央経済社。
- 浦崎直浩 (2012), 「財務報告の拡張」, 広瀬義州・藤井秀樹責任編集, 『財務報告のフロンティア (体系現代会計学第6巻)』, 中央経済社, 第3章, 69-105頁。
- 江村稔 (1973), 「虚構としての企業会計における真実とその保証」, 『企業会計』, 第25巻第1号, 39-44頁。
- 小栗崇資・陣内良昭 (編著) (2022), 『会計のオルタナティブ—資本主義の転換に向けて—』, 中央経済社。
- 大日方隆 (2023), 『日本の会計基準 I—確立の時代—』, 中央経済社。
- 片岡泰彦 (2012), 「複式簿記の生成・発展と「バチョーリ簿記論」への展開」, 千葉準一・中野常男, 『会計と会計学の歴史』, 中央経済社, 第1章, 33-71頁。
- 金森絵里 (2017), 「原子力発電と会計制度—原子力の「私的コスト」計算における過小評価の可能性—」, 『経済論叢 (京都大学)』, 第191巻第2号, 105-124頁。
- 兼田克幸 (2024), 「企業会計制度と会計基準」, 佐藤信彦・河崎照行・齋藤真哉・柴健次・高須教夫・松本敏史編著・秋葉賢一・池田幸典・泉宏之・梅原秀継・神谷健司・兼田克幸・工藤栄一郎・田村威文・中條祐介・渡邊雅雄, 『スタンダードテキスト財務会計論 I 〈基本論点編〉 (第17版)』, 中央経済社, 第4章, 81-126頁。
- 川村義則 (2019), 『論点で学ぶ財務会計』, 新世社。
- 川村義則 (2024), 『会計学』, 放送大学教育振興会。
- 川本淳・野口昌良・浅見裕子・山田純平・荒田映子 (2022), 『はじめて出会う会計学 (第3版)』, 有斐閣アルマ。
- 桜井久勝 (2025), 『財務会計講義 (第26版)』, 中央経済社。
- 佐藤信彦 (2024), 「財務会計の目的と機能」, 佐藤信彦・河崎照行・齋藤真哉・柴健次・高須教夫・松本敏史編著・秋葉賢一・池田幸典・泉宏之・梅原秀継・神谷健司・兼田克幸・工藤栄一郎・田村威文・中條祐介・渡邊雅雄, 『スタンダードテキスト財務会計論 I 〈基本論点編〉 (第17版)』, 中央経済社, 第1章, 1-24頁。
- 斎藤静樹 (2019), 『会計基準の研究 (新訂版)』, 中央経済社。
- 島本克彦 (2015), 『簿記教育上の諸問題』, 関西学院大学出版会。
- 菅原智 (2021), 『会計のイメージを変える—経験学習による会計教育の挑戦』, 中央経済社。
- 醍醐聰 (2008), 『会計学講義 (第4版)』, 東京大学出版会。
- 高寺貞男 (2002), 『会計と市場』, 昭和堂。
- 武田隆二 (1973), 「真実性の諸相とその方法論的基礎」, 『企業会計』, 第25巻第1号, 45-51頁。
- 田中健二 (2025), 『財務会計入門 (第7版)』, 中央経済社。

- 永野則雄 (2022), 『ケースでまなぶ財務会計 (第9版)』, 白桃書房。
- 中村忠 (2003), 『会計学風土記』, 白桃書房。
- 中村恒彦 (2018), 「簿記教師とイメージ-NHK オーディオドラマ「簿記の先生がうるさい」を題材にして—」, 『簿記研究』, 第1巻第1号, 25-30頁。
- 中村宣一郎・伊豫田隆俊・高尾裕二・田村威文 (2002), 『イントロダクション財務会計 (三訂版)』, 同文館。
- 中村秀吉 (1965), 『科学論の基礎: 分析的方法とマルクス主義』, 青木書店。
- 八田進二・橋本尚 (2021), 『財務会計の基本を学ぶ (第13版)』, 同文館。
- 馬場克三 (1973), 「会計における真実とは何か」, 『企業会計』, 第25巻第1号, 29-33頁。
- 平野智久 (2018), 『ケースブック財務会計』, 新世社。
- 広瀬義州 (2015), 『財務会計 (第13版)』, 中央経済社。
- 藤井秀樹 (2012), 「財務報告の制度」, 広瀬義州・藤井秀樹責任編集, 『財務報告のフロンティア (体系現代会計学第6巻)』, 中央経済社, 第2章, 37-67頁。
- 藤井秀樹 (2021), 『入門財務会計 (第4版)』, 中央経済社。
- 星野一郎 (2011), 『財務会計ルールの論理と政策』, 中央経済社。
- 星野一郎 (2020), 『詳解 財務会計論—制度と慣習と政策のルール—』, 同文館。
- 山下壽文 (2013), 『会計学のスズメ—一度は読んでおきたい会計学の名著—』, 創成社。
- 山地秀俊 (1994), 『情報公開制度としての現代会計』, 同文館。
- 山地秀俊・中野常男・高須教夫 (1997), 『会計とイメージ』, 神戸大学経営研究所・研究叢書49。
- Barthes, R. (1972), *Mythologies*, London: Paladin. (ロラン・バルト著・下澤和義訳 (2005), 『現代社会の神話: 1957 (ロラン・バルト著作集3)』, みすず書房。)
- Baudrillard, J. (1975), *The Mirror of Production* (M. Porter, Trans.), Telos Press, St. Louis.
- Boulding, K. E. (1955), *Economic Analysis* (3rd), Harper & Brothers. (ケネス・ボールディング著／大石泰彦・宇野健吾監訳 (1963), 『ボールディング・近代経済学 (上・下)』, 丸善。)
- Chalmers, D. J. (2022), *Reality+: Virtual Worlds and the Problems of Philosophy*, W. W. Norton & Co. Inc. (デイヴィッド・J・チャーマーズ著／高橋則明訳 (2023), 『リアリティ+: バーチャル世界をめぐる哲学の挑戦 (上)・(下)』, NHK出版。)
- Cooper, C. (2013), "A Critical Perspective", in Jack, L., J. Davison, and R. Craig (eds.), *The Routledge Companion to Accounting Communication*, Routledge, Abingdon: UK, Chapter 16, 242-253.
- Derrida, J. (1978), *Writing and Difference*, University of Chicago Press, Chicago.
- Frandsen, A., and K. Hoskin (2024), "Accounting in Society? Accounting and Society," in Vollmer, H. (eds.), *Handbook of Accounting in Society*, Edward Edgar Publishing, Cheltenham: UK, Chapter 2, 9-28.
- Gambling, T. (1977), "Magic, Accounting, and Morale," *Accounting, Organizations & Society* 2 (2), 141-151.
- Hassanein, A. (2023), "Corporate Narrative Reporting: Nature and Related Costs," in Marzouk, M., and K. Hussainey (eds.), *Corporate Narrative Reporting: Beyond the Numbers*, Routledge, Abingdon: UK, Part 1, Chapter 1, 5-19.
- Hines, R. D. (1988), "Financial Accounting: In Communicating Reality, We Construct Reality", *Accounting, Organizations & Society* 13 (3), 251-261.
- Hopper, T., J. Ashraf, S. Uddin, and D. Wickramasinghe (2015), "Social Theorisation of Accounting — Challenges to Positive Research," in Jones, S. (eds), *The Routledge Companion to Financial Accounting Theory*, Routledge, Abingdon: UK, Chapter 18, 452-471.
- Jack, L. (2017), *Accounting and Social Theory: An Introduction*, Routledge, Abingdon: UK.

- Lee, T. A. (2015), "Accounting and the Decision Usefulness Framework," in Jones, S. (eds), *The Routledge Companion to Financial Accounting Theory*, Routledge, Abingdon: UK, Chapter 5, 110-128.
- Lee, T. A. (2015), "The FASB and Accounting for Economic Reality," *Accounting in Public Interest* 6 (1), 1-21.
- Macintosh, N. B, T. Shearer, D. B. Thornton, and M. Welker (2000), "Accounting as Simulacrum and Hyperreality: Perspectives on Income and Capital," *Accounting, Organizations & Society* 25 (1), 13-50.
- May, G. O. (1943), *Financial Statement—A Distillation of Experience*, The Macmillan Company (Reprinted in 2012, ULAN Press). (木村重義訳 (1970), 『財務会計—経験の蒸留—』, 同文館。)
- Miller, P. (1994), "Accounting as Social and Institutional Practice: An Introduction," in Hopwood, A. G., and P. Miller (eds.), *Accounting as Social and Institutional Process*, Cambridge University Press. (アンソニー・ホップウッド／ピーター・ミラー著・岡野浩／國部克彦／柴健次監訳・小津稚加子・渡邊紀生・中寫道靖・鈴木智英・森本和義・上東正和・向山敦夫・坂上学・藤井博義・藤岡資正訳 (2003), 『社会・組織を構築する会計—欧州における学際的研究—』, 中央経済社, 第1章「社会・制度的実践としての会計」, 1-43 頁。)
- Mattessich, R. (2014), *Reality and Accounting: Ontological Explorations in the Economic and Social Sciences*, Routledge, Abingdon: UK.
- Merkel-Davies, D. M., and N. M. Brennan (2017), "A Theoretical Framework of External Accounting Communication", *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 30(2), 433-369.
- Moore, L. (2009), "Economic "Reality" and the Myth of the Bottom Line," *Accounting Horizons* 23 (3), 327-340.
- Power, M. (1997), *The Audit Society: Rituals of Verification*, Oxford University Press. (マイケル・パワー著・國部克彦／堀口真司訳 (2003), 『監査社会—検証の儀式化』, 東洋経済新報社。)
- Riahi-Belkaoui, A. (2004), *Accounting Theory* (5th), Thomson Learning, London: UK.
- Sanders, T. H., H. R. Hatfield, and U. Moor (1938), *A Statement of Accounting Principles*, American Accounting Associations. (阪本安一編著 (1987), 『SHM 会計原則解説』, 税務経理協会。)
- Searle, J. R. (1995), *The Construction of Social Reality*, The Free Press, New York, NY.
- Sterling, R. R. (1988), "Confession of a Failed Empiricist," in Schwartz, B. N. (ed.), *Advances in Accounting* 6, JAI Press, Greenwich, CN, 3-35.
- Sunder, S. (2016), "Rethinking Financial Reporting Standards, Norms and Institutions," *Foundations and Trends® in Accounting* 11 (1-2), 1-118. (シャム・サンダー著／徳賀芳弘・山地秀俊監訳／工藤栄一郎・大石桂一・塩崎智美訳 (2021), 『財務報告の再検討—基準・規範・制度—』, 税務経理協会。)
- Thompson, G. (1994), "Early Double-entry Bookkeeping and the rhetoric of accounting calculation," in Hopwood, A. G., and P. Miller (eds.), *Accounting as Social and Institutional Process*, Cambridge University Press. (アンソニー・ホップウッド／ピーター・ミラー著・岡野浩／國部克彦／柴健次監訳・小津稚加子・渡邊紀生・中寫道靖・鈴木智英・森本和義・上東正和・向山敦夫・坂上学・藤井博義・藤岡資正訳 (2003), 『社会・組織を構築する会計—欧州における学際的研究—』, 中央経済社, 第2章「初期の複式簿記と会計計算のレトリック」, 45-74 頁。)
- Wolk, H. I., J. L. Dodd, and J. J. Rozycki (2017), *Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment* (9th), SAGE Publications, Inc. (ハリー・I・ウォーク／ジェームズ・L・ドッド／ジョン・J・ロジスキー著・長谷川哲嘉／中野貴之／盛岡浩一／菅野浩勢／松本安司／平賀正剛訳 (2013), 『アメリカ会計学—理論・制度・実証—』, 同文館 (第7版の翻訳)。