

## 〈研究ノート〉

# 会計理論における「プロフェッショナルな判断」とその制度的意味

村 瀬 儀 祐

はじめに

1. 伝統的会計モデルにおける「プロフェッショナルな判断」
2. 現代会計理論における「プロフェッショナルな判断」
3. 現代会計理論の特徴
4. 現代会計理論と会計制度

おわりに

### はじめに

アメリカの会計理論は、その理論展開にあたって、時には表だって、また時には言外に、会計士の「プロフェッショナルな判断」を前提にしてきた。会計士の「プロフェッショナルな判断」こそ、アメリカ会計理論がみずからの理論の正当性を主張する最終的な論拠となっているものである。現代の会計理論にあつては、この会計士の「プロフェッショナルな判断」に対する依存性は、これまでになく強いものとなっている。

会計士の「プロフェッショナルな判断」は、アメリカ会計制度のあり方のなかで重要な制度的意味をもっている。会計制度の全プロセスは会計士の「プロフェッショナルな判断」を強調し、それに集約するように構成されている。それは、例えば、日本のように、税法や商法などの法規則、通達が重要な制度的意義をもち、それらができるだけ詳細に会計処理方式を規定し、会計士のいわゆる「プロフェッショナルな判断」を許容する領域をせばめようとする会計制度のあり方と比較して対照的である。会計士の「プロフェッショナルな判断」は、アメリカ会計制度の特徴的なあり方にあつてこそ重要な制度的意義をもちえるのである。アメリカ会計理論は、このようなアメリカ会計制度の特徴的なあり方と深く関係して展開されているものである。アメリカ会計制度の特徴的なあり方のもとで支持されている会計士の「プロフェッショナルな判断」を前提せずして、アメリカ会計理論

はなりたちえないのである。

会計理論は、その国の会計制度のあり方から離れて、最初から会計理論一般として普遍的な性格をもって成立するものではない。そうではなく、一見、普遍的な性格をもって展開されている会計理論も、その内容を具体的に検討してみると、色濃くその国の会計制度条件に関係していることがわかる。本稿は、アメリカ会計理論がいかに会計士の「プロフェッショナルな判断」を前提にして展開されてきたか明らかにするとともに、アメリカ会計制度において会計士の「プロフェッショナルな判断」がいかなる制度的意義をもっているか検討しようとするものである。このことによって、会計理論とその国の会計制度条件との関係を明らかにすることができるであろう。

### 1 伝統的会計モデルにおける「プロフェッショナルな判断」

アメリカの会計原則は、会計士の判断基準として設定されている。財務諸表の適正性は、「一般に認められた会計原則（慣行）」を公式化したものとされる会計原則にもとづいて、会計士によって判断される。財務諸表が「一般的に認められた会計原則（慣行）」に準拠していると会計士によって判断された場合に、その財政諸表は、適正なものとして正式な制度上の意義を獲得することができるのである。この会計士の判断基準たるアメリカ会計原則は、個々の会計処理方式を「一般に認められたもの」として個別的(piece meal)に設定され、表明されたものであり、決して体系的な論理や概念をもっているものではない。しかし、それでも、それらの会計原則は、いくつかの会計理論によって正当化されてきた。例えば、ベイトンとリトルトン(W. A. Paton and A. C. Littleton)の『社会会計基準序説』(An Introduction to Corporate Accounting Standards, 1940—以下単に『序説』と略す)は、公共会計士(public accountant)の判断基準となるべき「権威ある諸概念および諸基準の枠組<sup>(1)</sup>」をつくる目的のもとに書かれたものであり、いまや会計学の古典となった文献である。『序説』においては、会計原則(基準)は、手続を指令したり、実務を非弾力的に限定するものであってはならず、会計実務慣行を漸次改良するための道標となるべきであり、基準からの背離が必要となる場合にはその「背離を照合測定する計器<sup>(2)</sup>」として機能すべきものとされる。このような公共会計士の判断基準を設定しようとする『序説』の理論においては、会計士の「プロフェッショナルな判断」は論理展開の出発点から前提にされているものである。

『序説』は、大会社の出現により会社の公的な責任が生れ、この条件のもとで会計基準は、「組織的で脈絡あり、公平(impartial)で非個人的(impersonal)であるとともに、観察可能な客観的な事態に適合していなければならない<sup>(3)</sup>」とする。この会計基準の「公平性」と「非個人的性格」の強調は、『序説』の理論構成にみる大きな特徴である。『序説』は、会計が「公平」で「非個人的」なものであるためには、記録される会計資料は「検証力ある客観的証拠(verifiable objective evidence)」にもとづかなければならな

い、とする。

『「検証力ある証拠」』は、事実を打ちたてるのに助けとなるような性質を備えた証拠である。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的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。『客観的な証拠』とは、それゆえ、非個人的でその当事者にとって外的な証拠である<sup>(4)</sup>。

経営者のような当事者にとって外的な、そして非個人的な性格をもつものは、市場の取引価格である。『序説』は、この取引価格を「価格総計 (price-aggregate)」というより抽象化された概念でもって包摂し、会計記録の基本的対象にすえている。

「一般に、交換取引を客観的に表わしたそれを同質的に表現するのに用いる明確な事実は、その交換に内包された価格総計のみである。それゆえかかる資料（すなわち価格総計）が会計の基本的な対照を構成する。<sup>(5)</sup>」

価格総計は、交換の瞬間において買手と売手とが相互に同意した評価を表わすものであり、文書証拠をもってうらづけられた検証力ある証拠である。会計上の資産と収益、負債、資本金は、この価格総計をもって記録される。会計上の費用は、取得した原価（価格総計）を、収益を生み出した努力に応じて再分類し配分したものである。この費用が期間に得られた成果たる収益（価格総計）と対応されることによって利益が決定される。収益に対応するために費用を期間に配分することは、「本質的に判断と解釈の問題となる<sup>(6)</sup>」が、この場合、「基本的な試標 (test) となるのは物理的な測定ではなくて、すべて関連する条件を考慮したうえでの合理性 (reasonableness) である<sup>(7)</sup>」と強調している。

以上にみた『序説』の理論展開においては、(1)「価格総計」を基本的対象とするという論理によって会計記録の非個人的性格、客観性を誇示し、(2)原価の期間配分については、関連するすべての条件を考慮に入れた「合理的な判断」を強調している。この論理にあっては、第1に、会計報告の非個人性を補強する公認会計士の立場の「独立性」が前提にされ、第2に、配分の合理性を判断する公認会計士の職業的専門的能力が前提にされている。すなわち、会計報告を当事者（経営者）にとって「外的」で「非個人的」なものにするには、「価格総計」の文書証拠を監査するところの公認会計士の立場は、制度上、利害関係のない独立性をもつと想定されなければならない。さらに、収益に対応する費用を期間に配分する方式には多様なものが存在し、そのうちのある特定の配分方法が企業の特定の状況に適合しているかどうか決める鍵は、会計士の判断の「プロフェッショナル性」である。『序説』の論理は、その出発点から、自らも述べているように「非弾力的な官庁統制と指令<sup>(8)</sup>」による会計規制を排除し、財務報告の作成に対して会計士が「全責任を負う<sup>(9)</sup>」ような体制と、その制度体制のもとでの会計士の判断基準を設定しようとしたものである。そこには、当時のアメリカ会計制度のあり方にかかわる会計士の「プロフェッ

ョナル性」が前提にされているといっても、なんら不思議なことではない。『序説』の理論は、会計士のプロフェッショナルな制度をその論理の基礎にすえることによって、自らの正当性を主張しようとしているのである。

(注)

- (1) Paton, W. A. & Littleton, A. C., *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association, 1940, P. 4, 中島省吾訳『会社会計基準序説』森山書店5頁。
- (2) *Ibid.*, P. 5, 邦訳9頁。
- (3) *Ibid.*, P. 1, 邦訳1頁。
- (4) *Ibid.*, P. 4, 邦訳30頁。
- (5) *Ibid.*, P. 7, 邦訳11頁。
- (6) *Ibid.*, P. 69, 邦訳118頁。
- (7) *Ibid.*, P. 71, 邦訳120頁。
- (8), (9) *Ibid.*, P. 4, 邦訳6頁。

## 2 現代会計理論における「プロフェッショナルな判断」

現代アメリカ会計理論は、伝統的な会計モデルとは異なった新しい論理を、会計以外の他の領域から借用しながら展開しようとしている。アメリカ会計学会の特別委員会報告も述べているように、「初期の会計理論展開の多くは、実際、利益決定の理論であり、そのような理論の源泉は経済学であった。今や力点は、より幅広い参照の枠組へと転換し、会計理論の源泉は、同じようにより幅広くされた<sup>(1)</sup>」のである。かくして現代会計理論は、意思決定理論や情報理論、測定理論などの論理を借用して多彩に展開されている。この現代会計理論の展開について特徴的なことは、現代会計理論がこれまでよりはるかに強く会計士の「プロフェッショナルな判断」を措定しなければ成り立たないという深刻さをうちに含んでいることである。現代会計理論において、会計士の「プロフェッショナルな判断」が理論上、どのように位置づけられているかみるために、現代アメリカ会計理論を代表する一つであるスターリング(Robert R. Sterling)の『企業利益測定の理論』(*Theory of the Measurement of Enterprise Income*, 1970年)をみていくことにしよう。

スターリングは、会計を「意思決定プロセスに対する測定—伝達の関数 (measurement—communication function of the decision process)<sup>(2)</sup>」として論理化しようとする。すなわち、会計学は、まず意思決定の理論・モデルを構築し、これに適合した情報を測定し伝達する方策を明らかにするものである、とするのである。

スターリングにあっては、会計は一組のメッセージからなりたっており、それが有用なものとなるためには、(1)「真実性 (verity)」と(2)「適合性 (relevance)」の2つの要件を満たすものでなければならない、としている。

「メッセージが有用なものであるためには、そこに2つの必須条件、—(1)真実性と(2)適

合性が存在する。メッセージが実在 (reality) を正確に記述するものでないならば、その有用性は、少なくともまったく限られたものとなる。同じくメッセージは、採用される以前に、当面する問題状況にあらかじめ適合するものでなければならない。<sup>(3)</sup>

この場合、「真実性」は、それ独自で会計情報の要件とはならない。というのは、「経験的観察は無限に行なわれるものであり、検証される経験的命題 (veritable contingent propositions) は無限に形成されるからである<sup>(4)</sup>」。しかも「実在性 (reality) は様々な認識者によって様々な認識され、同じような認識者たちによって統一した認識がなされても解釈は様々ななされる<sup>(5)</sup>」可能性が存在する。例えば、プトレマイオスとコペルニクスは、星を見た時、同じものを見ているが、しかし他の意味では同じものを見ていない。異なった理論をもつ観察者は、異なったものを理論を検証する証拠とみし、また同じものを見ても異なった解釈を下す。それでは、何をもって「真実性」のテストとするか。スターリングは、この解決を「資格ある観察者の間の合意 (agreement among qualified observers)<sup>(6)</sup>」なる論理に求めようとする。

「われわれは、観察者間の合意が真実性のテストであるという仮説をたてることによってそれを解決する。その場合、われわれは、『資格ある』観察者と観察者の良好なもしくはそうでない『条件』について述べることによって、単純なる合意に制限を加える。<sup>(7)</sup>」  
(傍点は原文イタリック)

このように「真実性」が「資格ある観察者間の合意」によってテストされるとすれば、そのような合意を形成する基礎ともいえる「適合性」の判断基準が問題となる。「真実性は特定の問題状況の要請、すなわちそれがおかれる用途に依存している<sup>(8)</sup>」。「真実性」が問題状況への適合性に従属したものであるとすれば、なによりも「適合的な情報」とは何か明らかにされなければならない。スターリングにあっては、「適合的な情報」は、「特定の問題状況 (particular problematic situation)」に関係するものとされる。

「人は代替的な行為コースのうちから選択をせまられ、特定の命題または命題集合がこれらの代替策に関係すると思われるような状況に直面した場合、それらの命題は他のものより『より価値がある』といわれる。このような状況は、『問題状況』として言及され、そしてその特定命題は『適合的な情報』といわれる。<sup>(9)</sup>」

このように「適合性は特定の問題状況に係わる<sup>(10)</sup>」ものであるために、「適合性」について判断が可能となる以前に、「特定の問題状況」が明らかにされなければならない。この「特定の問題状況」は、「意思決定理論」によってモデル化される。意思決定理論は、数学の命題のような論理上のルールに関係する「分析的命題 (analytic proposition)」と何らかの実在性に関連する「経験的命題 (contingent proposition)」との相互に関連した集合として形成される。この理論モデルのもとで代替的な行為コースの結果が予見される、とする。

「意思決定理論は、それらの特定の価値が定まっていないところの、相互に関連し一般化された分析的命題と経験的命題の集合である。それは、一定のルールにしたがってそれらの諸命題を操作することによって、代替的な行為コースのうちから選択するのに用いられる。操作の結果は、様々な代替策の選択についての経験的帰結と符合するよう期待される。このようにして意思決定理論は、様々な経験的帰結を『予見する(predict)』といえよう。このことは問題状況に対する『解決(solution)』であると言われる。<sup>(11)</sup>」

スターリングにあっては、このような意思決定理論をいかに組み立てるかが重要な課題となる。スターリングは、このような理論形成が情報の伝達者(transmitter)を起点としてなされるべきであるとする。なぜなら、伝達者は、情報の受け手(receiver)を代理するものとして適合性ある情報を選択する立場にあるからである。受け手に焦点をあてると、受け手は様々な問題状況に直面しており、その解決について様々な意思決定理論を有しているために、これらのすべての問題状況に適合する情報を提供することは、費用もかさみ「伝達のチャンネル許容量(channel capacity)<sup>(12)</sup>」のうえからも不可能なことが明らかになる。さらに情報の受け手の側からのフィード・バックによって情報の適合性を判断するとしても、そもそもフィード・バック自体が受け手に情報が伝達されてはじめて可能になるものであり、そしてフィード・バックによって得られた知識はこれまでの伝達に関するものであり今後の新しい事態への適合性については送り手の側で独自に判断されなければならない。さらに情報の受け手が誤まった意思決定理論をもっている場合には、そこからのフィード・バックは伝達の質を高めるものにならない。したがって、情報の送り手は、意思決定理論を検討し洗練化し構築し、さらには情報がスムーズに流れるように情報の受け手を教育することに積極的に従事しなければならない。そのために情報の送り手の任務は以下にあげるものとなり、意思決定理論はこの情報の伝達者に焦点をあてて構築されるべきである、とする。

「(1)経験的任務：認知された問題と、情報の受け手によって現在採用されている意思決定理論とを確認すること。

(2) 理論的任務：(a)情報の受け手が認知した問題を『実際の』(理論的に決定された)問題と比較すること。これは、現在伝達されているメッセージが十分なものであるかどうか評価することになる。(b)現在採用されている意思決定理論を認知された問題の解決のために評価すること。(c)現在の認知された問題を解決するためによりよい意思決定理論を構築すること。(d)将来の問題と意思決定理論を予想すること。

(3) 教育的任務：以前に伝達された資料に適合性があるか(または適合性がないか)について、さらに意思決定理論の教化も含めて様々な資料をなぜ作成するのか(または作成しないのか)その理由について情報の受け手に知らせ案内すること。<sup>(13)</sup>」

意思決定理論のもとで特定の問題状況が明らかにされ、それに適合する情報が特定化さ

れると、今度は、その情報を如何に測定するかが問題となる。測定がなされるには、意思決定理論に適合する特定の「属性 (property)」が明らかにされなければならない。意思決定理論に適合する属性は、「測定規模 (dimension)」と呼ばれ、対象と対象とを比較し順序づける測定操作の前提となるものである。「測定規模」の概念内容が意思決定理論によってあらかじめ明らかにされていなければ、測定操作は不可能になる。

この「測定規模」は、加算減算可能な「加法性 (additivity)」の公準を満たすものでなければならない。すなわち、「ある時点にて異種の商品が所有されている場合、それらの商品は、資産総額の計算のためにある商品クラス内はもちろんのこと各商品クラス間においても加算可能なものでなければならない<sup>(14)</sup>」。部分を集計したものが全体額と一致することを要請する加法性の公準は、意思決定理論によって測定されるべき共通の属性が明らかにされることによって満たされる。

さらに、スターリングは、「測定規模」が時間的に同じポイントで決定されるべきこと、すなわち「時間配置 (temporal location)」を同一にすることが必要である、としている。測定は、「実際にある状況を発見すること<sup>(15)</sup>」であり、過去事象を記録することでも未来を予測をすることでもない。したがって、例えば過去の評価転換系数 (価格) を現在の数量で掛け合せるような「時間配置を混合することは、実際にある状況を測定することにならない<sup>(16)</sup>」。したがって「同じ時間配置の測定 (temporal measurement) は、それがより比較を可能にするものであるし、測定の目的が対象を比較しランクづけることにするために、一般によりインフォーマティブなものである<sup>(17)</sup>」とする。

以上にみたスターリングの理論は、「現在市場価格 (current market price)」の資産評価基準を合理化する基礎となっている。

スターリングによれば、「評価は意思決定のプロセスである<sup>(18)</sup>」。人は将来の状況を見込して、それぞれの行為コースをランクづけ特定の行為コースを選択する。ある行為コースを選択することは、他の行為コースの選択を放棄しそれを犠牲にすることを意味する。この場合、選択された意思決定の価値は、それ自体として評価できず、放棄された「犠牲 (sacrifice)」によって評価が可能になる。それゆえ「評価は犠牲の概念に密接に関係する<sup>(19)</sup>」。財は、他の財を獲得したり保有したりするために犠牲にされる。特定の資産の価値も、それ自体としてではなく、その資産以外の他のすべての資産に関連する犠牲 (すなわち『財に対する統制力 (command over the good)』) によって評価される。犠牲は、過去、現在、事前、事後の様々なポイントにて成立するが、このうち「現在の犠牲のみが現在の評価に関係する<sup>(20)</sup>」。過去の犠牲は、現在の価値評価に適合性をもたないために現時点での代替策の選択と何ら関係しない。事後の犠牲は、過去の予見を検証するには役立つが、「評価が代替策に優劣をつけ選択する行為として、不可避免的に先を見とおす属性 (inescapable forward-looking attribute) をもつ<sup>(21)</sup>」ものであるとすれば、追憶的性格をもつ事後の犠牲は評価概念から排除されなければならない。事前に予測される犠牲は、評

価プロセスに欠かせないものであるが、それはあくまでも予測であり測定の意味をもたない。測定は現存する実際の状況を発見することに関係する。したがって現在の犠牲が評価に適合する。

「現在の犠牲を測定するということは、財が得られた時に交換された資金を測定することにつけ加えて、財を交換せず保有するが故に取得されなかった資金額を測定することを必要とする。このように、所有されるすべての財に対して、現在の貨幣犠牲は、財の即時的な売却価格である。その測定量 (magnitude) が所有される貨幣ストックに加算された時に、財に対する統制力の大きさ (command-over-good dimension) が測定される<sup>(22)</sup>。」

現在の即時売却価格 (現在市場価格) の評価係数は、スターリングが設定するところの小麦を取扱う「商人の意思決定モデル」と「その他の利害関係をもつ情報の受け手の意思決定モデル」においても適合性が明らかであるとされる。小麦を売買する商人にあっては、「小麦を保持するか」、それとも「現金を保有するか」の意思決定にせまられる。商人は、小麦の現在の価格が増大すると予測される場合のみ小麦を保持する。この場合、商人の意思決定に適合する情報は、(1)「未来の予測される商品状況」と、(2)「現在の犠牲」である。したがって資産の評価係数は、(1)「予測される将来の価格」と、(2)「現在の価格」が意思決定モデルに適合性をもつ。また商人以外のその他の利害関係者の側についてみれば、そこでは商人の意思決定を観察し、評価することが重要な課題となっている。投資家、債権者などの利害関係者は、それぞれの意思決定 (例えば資金を投資するなど) をするにあたって企業をランクづけなければならない。企業間のランクづけは、例えば小麦商企業とコーン商企業との関係のように、究極的には小麦とコーンの現在時点での商品の数量と価格の評価によってなされる。したがって、その他の利害関係者の意思決定においては、「商人モデル」と同じく、(1)「現在の価格」と、(2)「予測される将来の価格」とが適合性のある情報ということになる。以上にみた二つのモデルにおいて適合性があると判断された「予測される将来の価格」に関する情報は、たとえそれが意思決定モデルに適合するとしても、それはあくまで将来の予見に関するものであって、現時点の実際の状況を測定するものではない。会計測定は、予見することとは異なるために、それは排除される。結果として「現在の価格」が残るが、これは商人が予測する方向性についての情報としても適合性をもつ、と主張する。

「将来の価格は、なるほど意思決定プロセスに適合する。実際、将来についての知識は、人々が何らかの他の種類の情報に対するよりもすんでそれにより大なる代償を払うという意味で最も価値ある情報である。しかし、それがそのように価値がある理由は、あまりに稀少であるためである。様々な人々は、将来を予測するに様々な方法を用いており、様々な資料がこれらの様々な方法に対して必要とされる。様々な人達は様々



に将来の結果を予測し、そこには、期間的なへだたりがあるために、予測とはまったく逆の結果になることがある。商業においておおかたの予測は、正確にたてられない。そのために、現在の価値の報告が予測される将来価値の報告よりもまさっているというのが結論となる。つけ加えて、現在の価格によって評価された商人の現在の状況は、商人の予測の方向性に関する情報を提供する。このように、現在の価値は、現在利用できる代替策と商人の予測についての情報を生み出す。<sup>(23)</sup>

したがってスターリングの設定する意思決定モデルのもとでは、現在市場価格のみが適合性ある資産評価系数であるということになる。

「商人は、いかなる代替策が自らに利用できるか知るために現在の価格を知る必要がある。そのことによって代替策を選択するために未来を予見することを必要とする。その他の利害関係をもつ情報の受け手は、将来をどのように予測するかに関係なく、将来価値の予測と比較するために現在の価値（現在量をもって算定された現在売却価格）を知る必要がある。また商人とその他の受け手は、企業が現在の義務に適合しているかどうか知るために現在の価値を知る必要がある<sup>(24)</sup>。」

情報を伝達する「チャンネル許容力」のうえからも送り手は、情報を一定の種類と量に制限しなければならない。また現在、一般に認められている利益概念は、「二時点間の富の差」として定義されているが、この場合の富を評価する評価系数は、スターリングにおいては、現在市場価格であるべきとされる。現在市場価格こそ、「情報—測定の基準 (information-measurement criteria)」<sup>(25)</sup>を次のように満たし、利益測定情報として伝達されるべきものである、とするのである。

「手短かにいうと、現在市価の評価方法は、(1)それが現在利用できる代替策を特定化し、現在の義務を遂行するその能力のゆえに、すべての情報の受け手に適合し、(2)すべての観察者がその価値に対して合意できるという意味で真実的であり、(3)経験的に有意義な測定規模を測定するものであり、(4)部分を集計したものが独立して全体を測定したものと等しいという意味で加法性をもち、(5)その測定が事象や予見に対立するところのある時点で行なわれたものであり、(6)商人が他の利用可能な位置に対して、選択した位置のほうを高く評価することができるといえる評価であり、(7)商人の予測の方向を示すために他の数値よりも情報内容をもったものである。<sup>(26)</sup>」

以上、スターリング理論の骨格をみてきた。スターリングの理論においては、会計士は「情報の伝達者」の側に位置する。会計士は、「情報の伝達者」として意思決定モデルを立て問題状況を明らかにし、その問題状況に適合する情報を測定し伝達する「測定家 (metrician)」としての位置を論理上、あたえられている。この理論にあっては、(1)意思決定モデルの設定、(2)適合性ある情報属性の発見、(3)その属性を測定するための方策の改

善、(4)情報伝達の経路の改善、(5)情報の受け手の教育といった多面的な局面にわたって会計士の「プロフェッショナル性」が想定されている。スターリングの理論は、意思決定モデルのもとの適合性のある情報の発見と測定の理論であり、具体的には、富（会計的には資産から負債を控除した正味財産）を現在市場価格で個別的に直接評価することを説く理論である。この理論にあっては、伝統的会計理論とは異なった会計計算の枠組が設定されている。ペイトンとリトルトンに代表される伝統的会計理論にあっては、当事者にとって外的で非個人的な性格をもつとされる取得原価（価格総計）の記録と、そして任意に採用された配分フォーミュラの継続的適用とが問題にされた。しかし、スターリングの理論にあっては、このような会計計算の枠組は完全に排除され、いかなる配分フォーミュラも問題にされなく、個別事象の個別的直接的評価が問題にされている。すなわち伝統的会計理論は、記録される会計資料の外的性格と非個人的性格を強調するために取得原価の記録と配分フォーミュラの継続的適用を堅持するという固定的な枠組を設けていたが、スターリングの理論にあってはそのような固定的な枠組は存在しなく、すべてが「資格ある観察者間の合意」によって最終的に検証されるところの弾力的な会計測定の論理のみが存在する。スターリングの理論にあっては、意思決定モデルや適合性、測定属性の発見とその検証は、全面的に会計士の「プロフェッショナルな判断」を前提にしなければ、理論としての現実性をもちえない。スターリング理論にとっては、会計資料の外的性格、非個人的性格よりも、会計士の会計測定プロセスとそこでの判断と合意が重要な理論的基礎となっている。すなわち、スターリング理論は、伝統的会計理論がそうであった以上に、はるかに強い意味をもって会計士の「プロフェッショナルな判断」を指定しなければ成立しえない、という抜きさしならない論理上の性質をもっているのである。

(注)

- (1) Report of the Committee on Accounting Theory Construction and Verification, *The Accounting Review*, Supplement to Vol. XLVI, 1971, P. 63.
- (2) *Ibid.*, P. 60. この委員会報告は、スターリングも参加し、スターリングの理論を色濃く反映している。「意思決定プロセスについての測定—伝達の関数」という用語は、スターリング理論の特徴をよく示すものなのでここに引用した。
- (3) Sterling, Robert, R., *Theory of the Measurement of Enterprise Income*, The University Press of Kansas, 1970, P. 40.
- (4), (5) *Ibid.*, P. 353.      (6), (7) *Ibid.*, P. 44.
- (8) *Ibid.*, P. 45.      (9), (10), (11) *Ibid.*, P. 354.
- (12) *Ibid.*, PP. 51~52.      (13) *Ibid.*, PP. 354~356.
- (14) *Ibid.*, P. 178.      (15), (16) *Ibid.*, P. 181.
- (17) *Ibid.*, P. 95.      (18) *Ibid.*, P. 358.

- (19) *Ibid.*, P. 120.           (20) *Ibid.*, P. 131.  
 (21) *Ibid.*, P. 127.           (22) *Ibid.*, P. 358.  
 (23), (24) *Ibid.*, P. 359.   (25) *Ibid.*, P. 266.  
 (26) *Ibid.*, P. 360.

### 3 現代会計理論の特徴

スターリングの会計理論は、現在市場価格による測定と伝達の意味決定理論を構築する理論であるとともに、伝統的な会計理論の批判と排撃の理論でもある。スターリング理論の特徴は、それが伝統的会計理論を否定した部分を検討することによって、より鮮明にみることができる。

スターリングは、利益概念を「二時点間の富の差」とする経済学上の定義を前提にして、どのような評価係数が富の測定に採用されるべきかについて、自ら意思決定モデルを設定して検討している。スターリングのたてた意思決定モデルのもとで適合性があるとされた評価係数は、現在市場価格であり、伝統的会計理論が主張した取得原価ではない。スターリングが取得原価主義を排撃する論拠は、以下のとおりである。

取得原価主義のもとでは、もしAがBによる犠牲によって得られるとそのBの犠牲によってAの価値が決定され、その評価係数はその後、変化することのないものとされる。ところが取得された商品は、個々の単位に分離される数量をもつ。購入された商品額（取得原価）は、商品の単位数量に評価係数を掛け合せたものに等しい。取得原価主義のもとでは、商品単位数量は売却等により変わるが、資産評価係数は取得時のものを変化させずそのまま保持する。資産の評価係数は各単位に「凝着し」、そして残留した単位数は「未費消原価」すなわち「資産」とされ、単位が犠牲にされたりもしくはその存在をなくした場合には収益（独立して評価された貨幣取得）に対して「対応」される。この論理にあっては、評価は、市場で取引が完遂される「完結した取引（completed exchange）」の場合のみ成立するものであるとしている。

スターリングは、このような取得原価主義会計が意思決定モデルにおいて適合性を見い出すことができないばかりか、「情報—測定基準<sup>(1)</sup>」も満していないという。すなわち、取得原価主義は、時点での情報を提供するものではない。「情報は、取引の状態に関係なく、ある時点にて要求される<sup>(2)</sup>」ものである。取得原価主義は、「取引の完了を待つことによって測定問題を回避するが、しかしそれは望まれる時に情報を提供しないという代価を払ってそうしているのである<sup>(3)</sup>」。しかも取得原価主義によって計上された商品は、過去の評価係数で現在の数量を掛け合せたものであり、過去と現在との「時間配置」をまったく混同している。それは購入事象に関連したものではあるが、「同じ時間配置での測定」ではない。「利益は事象ではなく時間に結びついた概念であり、したがって事象測定は利益

問題を避けている<sup>(4)</sup>。このように取得原価主義は、時間配置を同じくする測定ではないために、会計資料の企業間比較と期間比較を不可能にしている。このような取得原価主義は、加法性の公準も満たしていない。富の測定にあって、商品クラス内の個々の単位はそのクラスの総額を計上するために、また各商品クラスは企業全体の価値を得るために、加算されるものでなければならない。「利益の測定において、異なった時点における企業の価値は、変化額を得るのに必要な減算をするために加法性をもつものでなければならない<sup>(5)</sup>」。取得原価主義のもとでの資産には、「時間的同質性 (temporal homogeneity)」がなく加法性の基準を満たさない。結果として表示される資産額は、経験的意味をもたないものとなる。

このように「情報一測定基準」を満たしていない取得原価主義会計にあっては、会計数値は「修正不能なあいまいさ (unadjustable ambiguity)<sup>(7)</sup>」をもつものとなっている、とスターリングは批判している。取得原価主義会計のもとでは、購入されたどの商品数量が売却された商品数量といかに関係するか確定することが本質的に不可能であり、そのため、大変に不明瞭な状態が生じる。ここでは、売上収益に対応すべき原価を見い出すことはできないとするのである。

「どの数量が関連するか経験的に決定することは、いくつかの克服できない問題をあらわにしている。不完全市場においては、取得した数量に付着したと想定されるところの一定の付随的な原価が存在する。そして、これらすべての原価の原因結果を追跡すること (causal tracing) は不可能である。通常、その追跡は便宜性 (convenience) にもとづいてなされる。多くの原価の付着は、結合的 (joint) —— すなわち製品に結合するかもしくは設備に結合する —— であり、原因結果の追跡を行なうことは本質的に不可能である。商人モデルに対してより関連性のあるものは、対応の問題—— すなわち、どの数量が収益を生み出したか決定することである。商人が  $t_1$  の時点で  $P_1$  の価格で  $W_1$  ブッシュェルを購入し、さらに  $t_2$  の時点で  $P_2$  の価格にて  $W_2$  ブッシュェルを購入し (ただし  $P_1 \neq P_2$ )、 $t_3$  の時点で  $P'$  の価格にて  $W_3$  ブッシュェルを売却したとしよう (ただし  $W_3 < W_1$ ,  $W_3 < W_2$ )。収益 (獲得された現金) は、容易に決定される (すなわち  $P'W_3$ ) が、しかし、原価はそうではない。観察される現象は、 $W_3$  ブッシュェルが売却されたということであり、どの評価係数を  $W_3$  に付着させるべきか決定することはできない。<sup>(8)</sup>」

そのために取得原価主義会計は、便宜性にもとづいて先入先出法、後入先出法、平均法の各種の慣行を認めている。どの慣行が正しいか決め手がないために、同一の現象に対して異なった方法が適用され、結果として計上された数値は、いかなる熟練した会計士といえども、比較可能なものに修正しようとも修正のしようもないものとなる。すなわち、

「数量を関係づけるのに様々な慣行が存在することは、算定結果の意味についていくつかの問題を生み出す。これらの慣行のいずれかが用いられると、そこに同一現象を記述

するのに生み出されたいくつかの異なった数値が存在することになる。そのような場合、その数値の相違が、採用された慣行の違いによる結果なのか、それとも基本的な現象の違いによるものなのか、また慣行と現象との相方の違いによるものなのか、情報の受け手にとって知ることはできない。ある情報から同じ慣行のものに数値を修正しようともそれは不可能である。この修正不能な不確かさは、基本的な現象における変化を識別するのに、その数値を役立たないものになっている。<sup>(9)</sup>

スターリングにとって、打ち破らなければならない伝統的会計理論のポイントは、会計上の客観的な評価が「完結した取引 (completed exchange)」でのみ可能である、とする論理である。「なぜ完結した取引時の評価のみが客観的で検証可能なのか」、スターリングは、伝統的会計理論の客観性の論理に排撃的を絞っている。スターリングは、「客観性」とは「観察者間の合意 (interobserver agreement)<sup>(10)</sup>」であり、これは観察者が事前にもっている理論構成に依存するものである。とする。

「今や理論構成が認識において第一に重要であるということには、心理学上つもりつもった証拠が存在する。『現実性 (reality)』についての古くて単純な概念は、深刻に疑問とされるべきである。『現実性』は、まだ明らかになっていないが、ある意味で、理論構成上の産物である。確かにそこには相互作用がある。またある意味では、理論構成は現実性の産物でもある。しかし、そこには、1対1の対応関係は存在せず、また、証拠が理論構成に一方通行的なつながりをもつようなことはない。何が『客観的』か、証拠として何が知覚されるかということは、事前に形成されている理論構成に影響をうける。<sup>(11)</sup>」

したがって、「完結した取引」時の評価が唯一の「検証力ある客観的証拠」とみるのは、会計人の事前形成された理論構成によるものである。今や「思考頭脳 (thinking cap)」を変えなければならない。理論構成を変えるとは、「世界を認識する新しい方法を修得すること<sup>(12)</sup>」である。「それが修得された後には、問題についての観察者間の合意は完全なものとなるであろう<sup>(13)</sup>」。「未完結取引 (uncompleted exchange)」のもとでも、すなわち売却を経ない状態でも、資産の現在市場価格による評価は可能である。確かに現在市場価格による測定には困難がともなうが、それは不可能なことではない。そこにはより高い「観察者間の合意」が成立する可能性がある。問題は、観察者の能力であり、測定の手段である。

「取引が欠如しているために、価格を決定することは時折、困難であるのは事実である。われわれはすべて、このことを残念に思うが、しかし、単にそれが決定するに容易であるということで、適合性のないものを報告すべきことにはならない。問題は、われわれの観察であり、用具である。測定家の責務は、自らの用具と観察を改良する方向を求めることにあることは明らかである<sup>(14)</sup>。」

スターリングは、現在市場価格による評価の困難性は統計的手法を活用することによって克服される、と述べている。例えば、場所  $S_1$  での  $t_1$  時点での資産売却によって得られる現金額  $X$  ドルについて、それが不明確で合意も成立していない、としよう。これと似た状況は精密科学と呼ばれる分野においても見られる。単純な測定操作が、高い能力水準をもった科学者による精巧な用具をもって行なわれた場合ですら、様々に異なった測定値を生み出すことがある。したがって科学者は、測定が確率 (probability) の関数であり、数人の観察者による平均値 (means) が真の数値に近いものとみなす。そのような技術は、現在市場価格の決定のために適用できないという理由は存在しない。

「より抽象的なレベルにおいて、確率なくして世界を考察することは困難である。あらゆる条件は、ただ確率の程度を有する。そして現に存在するそれらのすべては、すでに何かが生じたという意味において完全に検証されない。そのような完全な検証がされるには、あらゆるすべての検討される行為が既に生じた世界をわれわれはもっていることになる。このように、われわれは、確実性 (certainties) ではなくて確率のみにもとづいて、すべてのレベルで活動しなければならないのである。(15)」

商企業の意味決定モデルに適合する現在市場価格の評価は、このような確率の統計手法を活用することによって他の資産評価係数よりも高い合意が得られる。したがって「観察者間の合意」の成立という意味で、「現在市場価格は『客観的』」であり、その他の方法は『主観的』である(16)と、スターリングは結論づけるのである。

以上にみたスターリングによる伝統的会計理論に対する排撃のあり方には、スターリングが設定した理論的枠組の特徴が示されている。すなわち伝統的会計理論は、取得原価記録の維持と配分フォーミュラの継続的適用を問題にする。ここでは会計計算が一定の固定的な枠によって制約されている。これに対してスターリングの理論は、そのような固定枠を排除した、「観察者間の合意」なる統計学的論理によって合理化されたところの個別資産の個別的直接的評価を問題にしている。すなわち、伝統的会計理論のもとでの会計士の判断は、取得原価(取引価格)が記録されているか、配分フォーミュラの継続的適用がされているか、ということに向けられるのに対して、スターリングの理論は、資産の個別評価についての合意の程度に向けられている。両方の理論とも会計士の「プロフェッショナルな判断」に依存するとしても、その依存の意味とその程度に大きな違いが存在する。

伝統的会計理論にあっては、会計資料に取得原価が記録され配分フォーミュラが継続的に採用されているかどうか問題となり、資産額が経験的テストに合格するかどうかは問題にされない。スターリングも、この点について攻撃している。すなわち伝統的会計理論は、収益に対応されるものとして「結合的原価の配分 (joint cost allocation)」(16)を問題にする。その「結合的原価の配分」には多くの代替的な方法が存在するために多様な「未配分原価」と利益を計上し、それらは、事後の監査によってそれらの数値の経験的テスト

をしようとしてもできない。未配分原価を検証する方法はなく、その検証は本質的に解決不能である。

「われわれは、棚卸資産の歴史的な原価を計算する代替的方法をいかにテストできるか知らない。このことは、そのような手続が経験的意味を欠如しているという批判の本質をなすものである。監査人は、独立に歴史的な原価を検証したというが、しかし、採用した手続は独立の測定ではないことを銘記すべきである。検証の方法は、歴史家によって利用されているものと似ている。歴史家は、過去に行なわれた測定記録をチェックする。そして計算のまちがいを発見しても測定をくりかえすことはできない<sup>(17)</sup>。」

したがって取得原価主義会計のもとでの監査は、記録にインプットされた数値を、インプットのレベルでのフォーミュラの適用と計算が正しく行なわれたかどうか再計算することに限定される。スターリングは、最も有名な監査事務所の監査業務に立会った時、監査人は非常に長い時間をかけて棚卸資産のチェックを行なったが、その監査人が精力を注いだのは、「会社が自ら設定した手続を守っているかどうか、すべての努力がその目的に向っているかどうか確認することであった<sup>(18)</sup>」と述べている。このように伝統的会計理論にあっては、監査人の「プロフェッショナルな判断」は、財務諸表に会計資料が一定の公式にしたがって正しくインプットされているかどうかに向けられるというものであった。スターリングは、そのような監査は、会計資料の検査であり再計算であり、監査の本来の意味での検証 (verification) ではない、と主張する。

ところがスターリングの理論にあっては、意思決定モデルに適合する資産の個別的直接的評価が問題になる。その評価の適正性は、意思決定モデルへの適合性と、その経験的に検証される数値に対する資格あるものの合意によって判断される。すなわち、会計資料のアウトプット・レベルでのいわゆる「検証」によって、その適正性が判断されることになる。この場合、曖昧さのない一義的な数値に合意が成立するようなことはまれである。「このような理想的状況が欠如しているもとでは、分散度 (dispersion) についていくつかの推定がなされる<sup>(19)</sup>」。すなわち、

「偏差の規模は、市場の不完全性 (imperfectness) の程度と、総供給高に関連して保有される数量とに応じて直接的に変化するであろう。もし商人が相対的に少ない量の標準的な規格商品をもっている場合には、偏差はたとえ市場が高度に不完全であってもまったく小さいものとなるにちがいない。商人が比較的大きな商品量を持ち、その取引が幅広い価格変動を直接的に引きおこす場合には、測定の正確性は、需要スケジュールについての推定の正確性に依存することになる。あらゆる可能性を考えると、それは観察にあたってより大きな分散度とより大きな偏差を生み出すことになろう。<sup>(20)</sup>」

したがって、スターリングの測定理論にあっては、できるだけ分散度を大きくしない、大きな偏差を生み出さないような体制が不可欠の要素となる。現在市場価格の測定システ

ムそのものは単純なものであるが、その測定システムの運用と、そこで計上される数値に対する検証には、複雑さがつきまとう。しかも現在市場価格の合理性は、このような制度と人の能力を前提にすることによって、はじめて成立しうるものである。すなわち、「資格ある観察者間の合意」にもとづいた、個別資産の個別的直接的評価にあって、「そのような条件を検証する唯一の手段は、観察者と観察について基準を設定すること、そして観察者間の相違についてチェックすることである<sup>(21)</sup>」。これらの基準と制度は、すべての状況に適用できる固定枠によって設定できず、個別具体的状況ごとに適用されるオペレーショナルな性格をもたざるを得ない。このように、現在市場価格の測定理論は、評価額の分散を当然の前提としているために、その測定システムの成立は、会計士の「プロフェッショナルな判断」とその制度の存在を不可避的に措定せざるをえない。

以上みたように、伝統的会計理論は、会計資料の適正性をインプット・レベルで判断するのに対して、スターリングに代表される現代会計理論は、アウトプット・レベルで判断するという仕組をとる。現代会計理論が、会計資料のアウトプット・レベルにおいて、個別資産の個別的評価の適正性を判断するとすれば、そこでの判断は、伝統的会計理論がそうであった以上に、「プロフェッショナルな」ものでなければならない。現代会計理論は、このように理論展開上、会計士の「プロフェッショナルな判断」と「プロフェッショナルな制度」を切り離して論じることができない。ここに現代会計理論のきわだった論理上の特徴をみることができる。

#### (注)

- (1) Sterling, Robert R., *Theory of the Measurement of Enterprise Income*, 1970, P. 37, P. 266.  
 (2) *Ibid.*, P. 37. 267.  
 (2), (3) *Ibid.*, P. 267. (4) *Ibid.*, P. 179.  
 (5) *Ibid.*, P. 274. (6) *Ibid.*, P. 278.  
 (7) *Ibid.*, P. 273. (8) *Ibid.*, P. 278.  
 (9) *Ibid.*, P. 112. (10) *Ibid.*, P. 114.  
 (11), (12) *Ibid.*, P. 113. (13) *Ibid.*, P. 187.  
 (14) *Ibid.*, P. 323. (15), (16) *Ibid.*, P. 312.  
 (17) *Ibid.*, P. 306. (18) *Ibid.*, P. 324.  
 (19), (20) *Ibid.*, PP. 321~322.

#### 4 現代会計理論と会計制度

井尻雄士氏は、会計上の客観性をスターリングと同じように「観察者または測定者のあ



る集りのなかでの合意 (consensus)<sup>(1)</sup>」として定義している。すなわち、

「測定システムの客観性の程度は、それを用いて測定した結果、測定値にどの程度の合意があるか、逆にいうとどれだけ測定者に依存するかの程度によるものなのである<sup>(2)</sup>。」

現代会計理論においては、会計上の客観性をこのような「観察者間の合意」に求めて理論を展開するのが一般的傾向である<sup>(3)</sup>。この「観察者間の合意」は、会計記録の方式はもちろんのこと、その方式を運用する側の人の能力と制度のあり方に大きく依存する。井尻氏も次のように述べている。

「測定システムの客観性は、ある特定の測定者のグループにも依存する。たとえば企業利益を測定するのに、会計専門家のグループはしろうとのグループより高い合意度を示すことが多い。これは会計教育によって各人の利益測定方法が同質化されているからである<sup>(4)</sup>。」

「観察者間の合意」は、観察者の資格基準、教育課程、再教育制度、観察基準、作業マニュアル等による制度に支えられることによって成立する。すなわち「観察者間の合意」は、そのような合意をつくり出す制度によって可能となる。現代会計理論が、その論理の性質上、会計士の「プロフェッショナルな判断」を指定することによってはじめて合理性をもちうるものであるとすれば、現代会計理論にあっては、「資格ある観察者間の合意」を可能にするようなプロフェッショナルな会計制度の存在とそれによる裏づけが死活の問題となる。

ペイトンとリトルトンに代表される伝統的会計理論にあって、同じく会計士の「プロフェッショナルな判断」を重視しているとしても、その理論は、取得原価の記録と配分フォーミュラの堅持という固定的な会計計算公式を継続的に記録にインプットする面での「プロフェッショナルな判断」を問題にしていた。例えば、配分フォーミュラが多様に存在することは、個別企業の多様な状況へ適用される必要性を理由に主張されていた。この合理性がなりたつのは、特定の配分フォーミュラが特定の企業の状況に合致すると判断する会計士のプロフェッショナル性を指定する以外にない。ところがスターリングも批判しているように、どの配分フォーミュラがいかなる特定の企業の状況に適合するか、その判断基準は存在しえないために、それは恣意的にならざるを得ない。多様な配分フォーミュラは、個別事情に適用する基準をもちえないためにさらに多様化する論理的必然性をもつ。それを抑制するには、法的な権威によった一方的裁断をまたなければならない。一定の会計計算公式を記録にインプットさせることは、権力の力による強制が最も有効である。その意味で伝統的会計理論は、会計士の一般的なプロフェッショナル性を指定しているが、しかしそのいきつくところは、法と同質的な権威へ傾斜する性質をもっているといえよう<sup>(5)</sup>。

しかし現代会計理論は、会計計算公式の固定的な枠組を設定するのではなく、ケース・

バイ・ケースごとに適用され、そして検証されるところの会計測定のアペレーションな枠組を設定しようとしている。そこでは、「観察者間の合意」を生み出すプロフェッショナルな会計制度を、その理論体系から切り離すことができない。個別資産の個別的直接的測定とアウトプット・レベルでの検証を説く現代会計理論にあっては、法的手段による統一的画一的制度よりも、ケース・バイ・ケースごとに適用される弾力的な制度を必要とする。このように現代会計理論が展開するにあたって、プロフェッショナルな会計制度に全面的に依拠しなければならないとすれば、問題とされるべきは、このようなプロフェッショナルな会計制度とは一体何なのか、どのように理解すべきか、ということである。

アメリカ社会にあって、会計士の「プロフェッショナルな判断」は、独自の重要な制度的意義をもっている。株式会社の配当も、法人所得税も、また公益事業料金も、アメリカにおいては、会計士のいわゆる「プロフェッショナルな判断」を決め手として制度上、正式なものとして承認されるという仕組みがとられている。アメリカの会計制度は、会計士の「プロフェッショナルな判断」にむけて構成されており、それが税、配当、料金などの経済現象に社会的認証を付す重要な制度的基盤となっている。

例えば、法人所得税についてみてみよう。

アメリカの税法令は、所得税の納税申告に関係するものであり、直接、企業会計を規制するものではない。歳入法は、「納税者が自らの帳簿記録において所得を規則的に計算しているその基準にもとづいた会計方式のもとに計算されるべし」(Internal Revenue Code, Section 446)と規定して、課税所得算定の企業会計慣行への依存を規定しているが、それ以上の規定をもつものでない。税法上特に認める課税所得算定方式は定めても、企業会計そのものは規制していない。歳入法上、課税所得算定方式と企業会計方式との一致を求めるいわゆる「記帳要求 (booking requirement)」は、後入出法の採用のような例外的ケースにしかみられない。企業会計上の記録は、証拠としての価値をもつ。税法は、幅広い会計選択の自由を納税者側に認めている。課税所得算定方式に対する税法令も、画一的な規定をさけ、その規定のあり方も「合理性 (reasonableness)」の一般的定義を設定するというものである。例えば、経費控除については「通常で必要な経費 (ordinary necessary expenses)」(Section 161)、減価償却費控除については「使用と消耗、摩滅に対する合理的引きあて (reasonable allowance for the exhaustion, wear and tear)」(Section 167)、貸倒引当損の計上については「貸倒引当金への合理的繰入れ (reasonable addition to the reserve for bad debts)」(Section 585 (9)) というような規定の仕方がとられている。アメリカ歳入法にあっては、納税者の個別的状況が問題にされ、しかも事実の証明義務は納税者の側にあるとされる。すなわち、「納税者は証拠のほとんどを制御し、何が生じたかについて自らの解釈に最も都合のいいように証拠を保存しつくり出すことができる<sup>(6)</sup>」のである。これに対して連邦歳入局は、その証拠が「合理的」なものとして支持されうるかどうか歳入法にもとづいて検討する。もし税務当局の同意を得ら

れない場合は、裁判所において「合理性」をめぐる争われることになる。このような制度的仕組みのもとでは、納税者の側の主体的な判断の自由が制度上予定されている。減価償却の耐用年数および残存価格の決定も、貸倒引当金の設定も、納税者が自己の責任において選択されるものであり、その「合理性」は、最終的には裁判において決着がつけられる。林穰教授は、貸倒引当金に関連して次のように述べておられる。

「(アメリカ税法においては一村瀬) 納税者の経理上の自由が前提されるから、まず、納税者が自己の責任において、『引当金の合理性』なる実体法上の rule に基づいて申告なる行動を起こし、歳入局長官が、その行動の内容が実体法上の rule に適合しているかどうか調べて行動を起こす、というように納税者および歳入局調査官の実体法の下における自由な行動を予想した性格をもった仕組みである。したがって、この仕組みが成り立つには、会計における納税者の主体的判断の自由が保証されていなければならない。(7)」

以上にみたアメリカ所得税法の仕組みにあつては、企業会計は、直接、納税申告書に関係するものではないが、税額計算の基礎的資料(証拠)として重要な制度的意義をもっている。アメリカの会計事務所において、税務業務が重要な職業領域となっている理由は、納税者(会社)の側に会計選択の自由が認められ、採用した方式の「合理性」の立証権限をもつという条件のもとで、会計士のプロフェッショナルな援助が必然と要請されるからである。さらに、アメリカ歳入法が、一般に認められた企業会計の処理慣行に依存して課税所得額の算定を要請するという制度上の仕組みをとるために、通常行なわれている標準的会計実務の信頼性が問題になる。このような企業会計実務の信頼性は、公認会計士による監査によってつけ加えられる。公認会計士による財務諸表監査は、直接、税務申告に関連して行なわれるわけではないが、このような監査によって信頼性を付与された企業会計は、所得税額計算を合理化する重要な基盤となっている。

アメリカ社会にあつて、公認会計士による監査の制度的意義は大きい。それは課税所得の算定を合理化する基盤をつくり出すばかりでなく、会社配当宣言や公益事業料金設定なども合理化する一般的な制度基盤をつくり出している。一般目的の企業会計に信頼性が得られることによって、それに基本的に依存するところの税、配当、料金の算定に関連した特殊目的の会計が合理性をもちうるのである。

監査は、会計士の「プロフェッショナルな判断」を集約化したものである。監査は、財務諸表が適正に表示されたものかどうか、公認会計士の「プロフェッショナルな判断」を表明したものであるとされる。監査における会計士の判断がプロフェッショナルなものであるとするには、それに関連する様々な制度装置を必要とする。そのようなものとして、財務会計基準審議会(FASB)による財務会計基準とその公式解釈、アメリカ公認会計士協会(AICPA)が定める「プロフェッショナル倫理綱領(The Code of Professional Ethics)」, AICPAの専門組織が設定した監査基準や各種の監査ガイド、AICPAの専門

組織による会計事務所の監査体制を点検する「ピア・レビュー・プログラム (Peer Review Program)」、各会計事務所が定める監査マニュアルと自らの組織体制の「資質向上計画 (Quality Control Program)」、公認会計士の資格認定制度などをあげることができよう。これらの制度装置は、相互に関連し合いながら、公認会計士の監査プロセスに対する枠づけを行なっている。公認会計士の監査は、このような制度装置を背景にそれらに基本的に準拠した職業上の専門的判断であるとして、プロフェッショナルな制度的意味をもちえるのである。会計士間の合意は、このような制度装置をもって可能となるのである。

ここで注意すべきは、本稿では、このような制度とそのもとでの公認会計士の監査が真にプロフェッショナルなものであるかどうかを問題にしているのではない、ということである。私がここで問題にしているのは、アメリカの会計制度が会計士のプロフェッショナルな判断に集約して組み立てられているという制度上の形態的特徴を指摘しているのであって、そのような制度が真にプロフェッショナルなものであるか否かを問題にしているのではない。したがって、アメリカ会計における様々な制度装置のもとで会計士間のプロフェッショナルな合意が成立するといっても、それは、あくまで制度上の合意であって、実際にその合意がプロフェッショナルなものであると言っているのではない。アメリカにおける特徴的なプロフェッショナルな会計制度は、(その実体がどうかは別に) 現代会計理論がその論理展開の必須の条件とし、自らの理論の合理性を主張する重要な要素となっているものである。

現代会計理論は、アメリカのプロフェッショナルな会計制度を前提にし、さらにその制度の発展を予定して、はじめて展開しうるものである。スターリングに代表される現代会計理論が、自らの理論の正当性を会計資料の目的適合性と検証可能性にもとづいて主張するとすれば、そのような弾力的な会計計算構造を支える会計士間の合意を形成する制度装置の意義が特別に重要になる。現代会計理論は、このようにアメリカ的な会計制度のあり方と結びついた理論である。

このようにスターリングに代表される現代会計理論が、会計制度のきわめてアメリカ的なあり方のもとで展開しうる性質をもっているとすれば、問題となるのは、アメリカ的な会計制度のあり方をとらない会計制度条件のもとでは、すなわち会計制度が会計士のプロフェッショナルな判断に集約するように組み立てられていない制度条件にあっては、現代会計理論は展開可能であるか、ということである。これは興味ある問題を投げかけている。

例えば、アメリカ的な会計制度の対極にあるものとして、日本の会計制度をみてみよう。

日本にあっては、税法や商法などの法律や規則、そして通達企業が会計を直接規定している。アメリカでは特別の例外事項とされた「記帳要求」(課税所得算定方式と会社会計の処理方式の一致を求めること)は、日本の税法にあっては確定決算主義のたてまえの

もとに通常のこととされている。しかも課税所得算定は、法令と通達によって直接的にしかも詳細に規定される傾向がある。ここでは課税所得の事実認定権が実質的に行政府の側に帰属し、「行政府エリートの意思に条件づけられている<sup>(8)</sup>」。林穂教授は、この点について次のように述べておられる。

「たとえば所得税法68条および法人税法65条における『所得の計算に関し必要な事項は命令でこれを定める』との文言である。この文言の解釈によって、特定の諸定義および諸控除に対する諸命令が発せられているとされているのであるが、必要な事項が何であるかの判断とその決定を行政府が行なうことを当然のこととして前提しなければ、益金、損金の通達による定義や各種控除項目の命令による設定を正当づけることはできないのである。事実認定の権力が裁判所ではなく行政府にあると前提される理論に支配された立法作業である以上、議会制定法は、単に正当化の道具となる結果を招くことは論理上明らかである。<sup>(9)</sup>」

このような日本税法のあり方のもとでは、納税者の側での会計選択の自由は、いちじるしく限られたものとなっている。法令・通達は、納税者の側の判断領域をできるだけせばめようとする。法令・通達は、合法とする課税所得算定方式を枚举し、羅列し、しかも、課税所得算定の個性性を問題とせず、大量的観察を理由にして概算的な規定の仕方をする。例えば、減価償却の残存価格は1割とし、耐用年数は各資産グループごとに決めており、各種の引当金の設定割合もそれぞれ画一的に決めており、ここでは、納税者の個別状況にもとづいた判断ははじめから問題にされていない。このような法令・通達ができるだけ詳細な手続規定を枚举しようとする部面は、とりわけ会計独自の判断が必要とされるところである。このように納税者の側での会計選択の自由と判断領域をできるだけせばめようとする日本税法の仕組みにあっては、アメリカ税法にみられるような課税所得算定方式の「合理性」と個別の状況への適合性をめぐって納税者と税務当局が裁判所において争うような制度上の仕組みは予定されていない。納税者の側も、会計資料をもって事実を個別に立証する必要もなく、むしろ個別状況から離れて、法令・通達が合法とする公式を個別の状況とは無関係に採用しようとする。しかも、問題は、このような税法上の処理方式が確定決算主義のもとに企業会計の処理方式と一致することが法令上、強制されていることである。これによって企業会計は、事実上、税法令の規制をうけることになる。

このような税法にみる日本の企業会計の制度状況のもとでは、公認会計士の「プロフェッショナルな判断」は、さして重要な制度的意義をもちえない。公認会計士の「プロフェッショナルな判断」は、会計選択の自由が存在し、会計士の判断の領域が存在するという条件のもとで意義をもつ。日本における公認会計士の監査は、会計処理方式が「一般に認められた会計慣行」にもとづいたものであるかどうか、個別企業の個別状況に適應して会計記録が適正に表示されているかどうか、ということは制度上においても問題にされていないといえる。重要な会計上の判断を要求される部面については、税法令に準拠して行

なわれているかどうかが監査にあたっての決め手となり、会計独自の「プロフェッショナルな判断」であるかどうかはさして重要ではない。会計制度の仕組みが「プロフェッショナルな判断」に集約するものでないとすれば、会計制度のプロフェッショナルな様々な装置もさして大きな制度的意義ももちえない。

このような日本の会計制度の特徴にあっても、なるほど、アメリカにおいて会計士の「プロフェッショナルな判断」を指定して成立した取得原価主義と原価配分の会計は、うまく輸入され適応した。しかし取得原価主義会計は、取得原価記録と配分フォーミュラの継続的採用の固定的な枠組をもつものであり、この枠組は、行政上の権威をもって普及しえる性質を内にそなえているものであった。なぜなら取得原価主義会計における配分フォーミュラには多様なものがあり、この多様性はさらなる多様性を生み出し、どの方式が適正か決める基準はないために、これを規制するには、法的な権威をもってするしかないからである。取得原価主義会計は、このようにプロフェッショナルな会計制度による支えがなくとも、行政府エリートの権威的制度のもとでも十分に、適応可能な性格をもったものであった。しかし、会計士のプロフェッショナルな判断とプロフェッショナルな会計制度を条件としなければ展開力をもちえない現代会計理論にあっては、行政府エリートの権威的制度に対して、取得原価主義会計にみられたほどの適応力はないといえる。日本の会計制度のもとで現代会計理論がいかに展開力をもつか、これは現代会計理論と会計制度との関係についてさらなる検討を要する課題である。

(注)

(1) Yuji, Ijri, *The Foundation of Accounting Measurement*, Prentice-Hall Inc., 1967, PP. 134~135.

井尻雄士著『会計測定的基础』(東洋経済新報社)181頁。

(2) *Ibid.*, P. 135, 前掲書 183頁。

(3) ウォークらは、会計上の客観性の概念の変化傾向について次のように述べている。「客観性は、過去にいくつかの解釈がされてきた。おそらく最も重要なものは、究極的に財務諸表の形式に要約され整理された取引の基礎にある証拠の検証可能性の質によって客観性を考えていた。この解釈にあっては、証拠の質は、測定機能を運用する人達とは離れている。しかしながら今日では、客観性は、測定者間の合意度の統計的意味をもってより頻繁に理解されるようになっていっている。」(Wolk, Harry I., Francis, Jere R. & Tearney, Michael G., *Accounting Theory, A Conceptual and Institutional Approach*, Kent Publishing Company, 1984, P. 124.)

(4) *Ob. cit.*, P. 135, 前掲書 183頁。

(5) 拙稿「配分否定論理の展開条件」(高知論叢, 高知大経済学会, 第22号, 1985年, 104~105頁。)

- (6) Raby, William L., *The Income Tax and Business Decisions*, Prentice-Hall Inc., 1978. P. 20.
- (7) 林 穰『税法学の基礎原理』同文館, 1978年・237～238頁。
- (8) 前掲書 62頁。
- (9) 前掲書 64頁。

## おわりに

現代会計理論にあつては、伝統的会計理論のような取得原価の記録と配分フォーミュラの堅持といった固定的な会計計算公式を排除して、会計士の能力と合意といった人的要素に大きく依存した弾力的な会計計算の論理を設定している。これによって、会計計算は、取得原価と原価配分の固定的枠組に制約されることなく、きわめて弾力的な会計利益算定への道がきり開かれる。伝統的な取得原価、原価配分の枠組は、現代の会計実務の進展のもとでは、あまりにも弾力性のとばしいものである。原価の配分は、取得原価をこえてできないし、ひとたび採用した配分フォーミュラはみだりに変えることはできない。ところが、現代会計理論は、スターリング理論にみられるように個別資産の個別的直接的評価による利益（＝二時点間の富（純財産）の差）測定の論理であり、そこでは、きわめて弾力的な利益計算が可能となる。このような現代会計理論の性質は、アメリカにおけるインフレーション会計や偶発損失会計などにみられる新しい会計実務展開にも対応しうるのである。むしろ現代会計理論の弾力的な会計計算論理こそ、現代の新しい会計実務の進展を合理化するものとして生れてきたと理解できよう。このような会計理論による支えをもって、会計的には利益の縮小計上を可能とする会計実務が、取得原価主義会計理論の桎梏を打ち破って合理化されるのである。

ところがこのような現代会計理論の弾力的な計算構造は、会計士の「プロフェッショナルな判断」に集約されるように構成されたプロフェッショナルな会計制度装置に裏うちされることなしに展開しえない性質をもつものである。会計測定システムそのものよりも、会計士の人的要素と制度のあり方に大きく依存する現代会計理論は、その国の会計制度のあり方と会計士の社会的職業上の地位に深い関連を有している。そのような会計制度のあり方と会計士の人的要素は、現代会計理論からは切り離すことができないものである。現代会計理論は、会計理論一般として理解されるのではなく、その国の会計制度のあり方のみならず、その性質が明らかにされなければならないのである。