

## 論 説

### 配 分 否 定 論 理 の 展 開 条 件

村 瀬 儀 祐

は じ め に

- 1 Thomas による配分理論の排撃：「理論的正当化不能」の論理
- 2 Sterling による配分理論の排撃：「検証不能」の論理
- 3 配分否定論理の展開条件

お わ り に

#### は じ め に

現代会計理論の展開は、伝統的な配分理論の否定からはじまった、といってもよい。伝統的な会計理論にあっては、「配分」はその中核に位置する概念であった。すなわち、「会計とは、歴史的原価と収益を会計期間に配分する手続である<sup>(1)</sup>」と規定し、この規定のもとに様々な会計処理基準が論理化されていた。このような伝統的な配分理論は、1960年代からはじまった多彩な現代会計理論の展開によって、排撃され、大きく後退した。配分概念は、伝統的会計理論にあって「基本的公理 (fundamental axiom)<sup>(2)</sup>」とされるほどに重要な位置を与えられていたために、現代会計理論が最も力を注いで攻撃する標的とされた。「会計革命 (Accounting Revolution)」といわれる程の現代会計理論の変化は、伝統的な配分理論の枠組の排撃と解体からはじまったのである。

このような配分理論排撃と現代会計理論展開のプロセスは、なによりもアメリカ合衆国において顕著に生じた。アメリカにおいては、伝統的な配分理論の排撃と現代会計理論への展開が、アメリカ会計制度の内的な要請によって生じし、会計制度を根幹から揺り動かす事件となって進行している。このプロセス

こそ、アメリカ会計制度の環境と条件でのみ生起しえたすぐれてアメリカ的な特性をもっているとはいえないだろう。

なるほど日本においても、アメリカ現代会計理論の紹介がされているが、しかし、会計制度の中心には、あいかわらず配分理論が居すわっており、明日にでも姿を消すとは思われないほどの力強い影響力をもっている。日本においては現代アメリカ会計理論の紹介が学会等でさかんに行なわれても、アメリカにおけるような会計制度の根幹を揺り動かす事件となっており、何らかの会計制度改革へ連動していかない。しかも日本の会計制度のあり方のもとでは、紹介される現代アメリカ会計理論の論調と諸概念は、何かよそよそしい感じすらもってむかえられている。これは私だけの単なる主観的な印象であろうか。

私は、伝統的な配分理論排撃と現代会計理論展開を会計理論一般の変化とみるのではなく、まずそのプロセスが顕著に生起したアメリカの会計制度のあり方のもとに位置づけ、そのような理論変化のアメリカ的特性を導き出してみようと思う。そのような現代会計理論変化のアメリカ的特性の折出は、なぜ、日本においてアメリカ現代会計理論がよそよそしいものとうつつるかその根拠を明らかにするだけでなく、それでもなお日本がアメリカ現代会計理論を導入しようとしているか、その理由を明らかにすることができると思われる。また、このような作業は、現代会計理論変化の一般的性質を究明する不可欠の前提であると思われる。そのために、まず、アメリカにおいて配分理論の排撃がどのような論調をもって行なわれたのか、また、そのような理論が展開しえる不可欠の制度的条件とは何んであるか検討することからはじめることにしよう。

注)

- (1) (2) A.A.A. A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprise, 1936, p.1.

## 1 Thomas による配分理論の排撃：「理論的正当化不能」の論理

伝統的配分理論に対して最も徹底した異議を唱えたのは、トーマス (Arthur L. Thomas) であることは、衆目の一致するところである。

トーマスは、財務会計において配分はどのようにも理論的に擁護できないものであり、減価償却費のごとき財務諸表上に報告される配分額は「矯正不能なほどに恣意的 (irremediably arbitrary)<sup>(1)</sup>」である、と主張している。トーマスが配分を恣意的であるとする理由は、ある配分方法を選択する場合、他の方法とくらべてそれを擁護するための理論的正当性が存在しない、という点に求めている。すなわち配分方法が理論的正当性をもつには、最低限次の3つの要請—「明瞭性 (unambiguity)」, 「弁護可能性 (defensibility)」, 「加法的性 (additivity)」—を満たすものでなければならないとする。

- (1) 「明瞭性」(方法は明瞭で曖昧さのないものであるべきである。配分方法の選択と遂行にあたって、いかにすべきか人を迷よわすような曖昧さがあってはならず、事前に明確な指針を指定できるものでなければならない。)
- (2) 「弁護可能性」(選択されたある方法が他のありうるすべての代替的方法よりもまさっていると、その選択を擁護できるものでなければならない。)
- (3) 「加法的性」(配分は、全体を配分されるべき部分に多くもなく少なくもなく完璧に割りあてつくすものでなければならない。全体を部分に分割するにあたって、関係する部分に割りあてできない曖昧さが存在してはならない。)

トーマスは、減価償却を典型的事例として配分問題を検討し、今日、いかなる減価償却の配分方法も、以上の理論的正当化のいずれの要件をも満たすものとなっていないとしている。すなわち、伝統的な配分方法は、現在用いられている定額法や定率法、級数法といった、明らかに先の理論的正当化の要件を満たしていないという意味での「恣意的アプローチ (arbitrary approach)」と、そして、経済学の理論の援用によって展開されるところの「純収益貢献アプローチ (net-revenue-contribution approach)」のいずれかにもとづかざるを得ないが、この場合、「恣意的アプローチ」はもちろんのこと、「純収益貢献アプローチ」といえども先にあげた理論的正当化の要件を満たすものとなっていないと主張している。

「恣意的アプローチ」にあっては、定額法か定率法か級数法かいずれの方法を選択すべきか、そのような意思決定は、まったく恣意的にしかなしえない。確

かに定額法は、機械が各年度に同じ時間数でもって運転されることが予測され  
るとして、その採用が正当化されるかもしれない。定率法や級数法は、機械が  
より初期の年度において後の年度より多くのものを製造するとか、それが製造  
した製品は初期の年度により高い価格を制御するとして正当化されるかもしれ  
ない。しかし、そのような理論的正当化は、完全なものではない。例えば、定  
率法については、なぜ取得価格のうちの等額部分が各運転時間に配分される  
か、という問題を生み出すし、定率法や級数法においては、生み出されたアウト  
プットと配分される部分がいかに関連づけられるか、という問題を生み出  
す。このような配分される部分について完全な擁護をなしえない理論的正当化  
を、トーマスは、「部分的擁護 (partial defenses)<sup>(2)</sup>」と呼んでいる。このよう  
な部分的な擁護しか出来ない配分方法は、恣意的であるのと同じであるとし  
るのである。

「もし、会計人が伝統的な定額法減価償却を採用すれば、各耐用年数に対して、取得  
価格のうち等額が結びつけられる。伝統的な定率法を採用すれば、各耐用年数に取得価  
格の多様な額が結びつけられよう。しかし、会計人が意思決定をなすいずれのケースに  
あっても、彼は各耐用年数に取得価格の何らかの部分に関連づける。この場合、いかに  
会計人はこの意思決定をなすか。おそらく恣意的な方法でしかなしえないだろう。例え  
ば、会計人はいい解答が出来ないために、定額法を採用してすべての年度を同じように  
扱うと言うかもしれない。しかし、それは意思決定はしても、理論的問題に答えずして  
そうすることである。部分的に擁護された意思決定は、なそうとしていることに内在す  
る本質的な選択に対して確実な正当性を与えることができないあらゆる意思決定と同じ  
く、恣意的である。もし、行なおうとすることに理論的正当性を付与しようとするれば、  
その正当化は、意思決定のある部分に対してではなく、すべての部分に対してなされる  
必要がある。<sup>(3)</sup>」

「純収益貢献アプローチ」についてはどうであろうか。「純収益貢献アプロ  
ーチ」とは、機械の取得から生み出される一連の純収益もしくは原価節約として  
定義される機械の「純収益貢献度」に応じて、取得価格のある部分を配分する  
というものである。トーマスは、この「純収益貢献アプローチ」について、そ  
れが理論的正当性をもちうる様々な可能性について逐一詳細に検討している。

しかし、この「純収益貢献アプローチ」といえども理論的正当性を付与しえない恣意的なものであるとしている。その決定的な理由は、トーマスが「相互作用効果 (interaction effect)<sup>(4)</sup>」と呼ぶところの避けることの出来ない事実が存在するためである。

すなわち、企業においては従業員の労働や設備、原材料などのインプットが共同の条件のもとに製造活動を行なうために、それらのインプットが相互作用 (interact) しあう。このことは、個々のインプットが別々に切り離されて製造活動を行なう場合よりもより大きな収益や現金流入のアウトプットを生み出す。例えば、建物のない野ざらしの機械と従業員の作業よりも、建物のもとの機械と従業員の結合作業の方がより大きなアウトプットを生み出す。また企業の様々なインプットは、期間にわたって相互作用し、ある期の収益は、以前の期間の経営活動や販売活動によって影響をうける。このような「相互作用のために、ほとんどすべてのアウトプットは、現在と過去の年度の多くの異なったインプットの共同成果 (joint consequence) である<sup>(5)</sup>」。

「相互作用は、様々な要素の効果が相互に独立していない場合にはいつでも、会計において生じる。普通、企業の非貨幣的資産は相互作用すると考えられる。もし、これらのインプットが独立しておれば (例えば、企業によって稼得された総収益が、個々のインプットのそれぞれ独立して稼得したものよりも大きくないとするならば)、企業は清算を考えるべきであろう。……これらの相互作用効果は重大である。配分方法を理論的に正当化するために、相互作用効果は存在しないと装うことは決してできない。<sup>(6)</sup>」

「純収益貢献アプローチ」にあっては、(1) まず償却資産が生み出すところの将来の純収益貢献額を予測し、それをそれぞれのインプットに関係づけて割りつけすること (「貢献配分 (contribution allocation)」と呼ばれている)、そして、(2) このような貢献額に対して償却資産の取得価格をそれぞれの期間にわたって配分すること (「減価償却配分 (depreciation allocation)」と呼ばれている)、この2つの手続が含まれる。しかしながら、この手続は、両者とも「インプットの相互作用効果」によって恣意的なものとならざるを得ない。

まず第1の手続段階 (「貢献配分」の手続) においては、将来の資産が生み出

す純収益貢献額を算定しなければならないが、それには、次のような2つの方法——すなわち「同時的配分アプローチ (simultaneous-allocation approach)」と「資本予算アプローチ (capital-budgeting approach)」とがある。

- (1) 「同時的配分アプローチ」(各年度の推定総収益をそれを生み出したインプットのすべてに対して同時的に配分する方法)
- (2) 「資本予算アプローチ」(資産購入時に、資産を取得しなかった場合に生じる純利益効果と資産の取得と利用から生れる純利益効果とを比較することにより、その差額を資産の純収益貢献度として算出し割り付ける方法)

前者の「同時的配分アプローチ」にあたっては、経済学の理論を援用することによって、いくつかの配分方法が考えられるが<sup>(7)</sup>、しかし、いずれの配分方法も、「インプット相互作用」が生じなく単純に純収益貢献額が個々の独立したインプットに割りつけられる(「単純加法的配分 (simple additive allocation)」と呼ばれる) ような例外的ケースをのぞいて、ほとんどの場合、理論的正当性をもちえない。

「それ故に、純収益アプローチの同時的配分形式は、単純加法的収益機能 (simple additive revenue function) の場合をのぞいて、理論的正当性を今のところ与えることはできない。単純な加法的仮定は、いかなるインプット相互作用も含意しないために、この結論は、次のように言い直される。

純収益貢献アプローチの同時的配分形式は、企業のインプットが相互作用しない場合にかぎってのみ理論的正当性を与えることができる。

すでにみてきたように、ほとんどの企業にあっては、広い範囲にわたってインプット相互作用が存在するために、ほとんどの場合、純収益貢献アプローチの同時的配分形式は恣意的であるというに等しい。<sup>(8)</sup>」(傍点は原文イタリック)

このことと同じことは、純収益貢献のもう一つの配分方式である「資本予算アプローチ」についてもいえる。「資本予算アプローチ」は、資産を取得しない場合の純利益効果と比較した、新資産を取得し利用した場合に生じる純利益効果の増加額をもって、新資産の純収益貢献度を算出しようとする。しかし、このアプローチにあっては、新資産の取得と利用による純利益増加額のすべて

を自動的に新資産の純収益貢献度としてしまう。これは、新資産の取得と利用によって生じる純収益貢献度が従来の既存の資産やその他の状況との結合より生れる「インプット相互作用」の結果であることを無視するものである。この方式のもとでは、既存の資産について算出された純収益貢献度に応じて配分される減価償却を修正することがない。また、新資産が既存の資産の相互作用によって生れる純収益貢献度を、たとえそれぞれの資産ごとに分解し跡づけようとしても、それは理論的にも実務的にも不可能である。そのために「資本予算アプローチ」のもとでの減価償却配分も恣意的となる。すなわち、

「われわれは、将来の純利益に対して新資産の購入の意思決定がもつ効果についての不明瞭性を述べることが出来るが、また、これらの効果がすべてのインプットに対して、その意思決定の共同的效果（joint effects）であることを銘記すべきである。従来所有していた資産の生産性は、新資産の購入によって変化する。また、資産として報告されない労働やその他の財の生産性も変化する。もし、利益の機能が相互作用効果を統合したものであるとすれば、生産性の個々の変化の合計は、製造全体から生じる変化と等しくならない。このことは、ディレンマを残す。われわれは、全体の実体の生産力、すなわち全体の実体の状況は、資産購入の意思決定によって改善される、と十分容易にいうことができる。しかし、もしわれわれがこの改善されたものを個々の構成要素に分解しようとのぞむならば、これらの構成要素の多くが相互作用効果のものであることを認識しなければならない。生産性の改善が新資産に関連していることはほんとうであるが、それは、同じようにその他のすべてのインプットにも関係している。個々のインプットに対してこれらの相互作用効果を配分する方法には、どのような理論的正当化も存在しない。<sup>(9)</sup>」（傍点は原文イタリック）

以上、純収益貢献アプローチにおける第1段階の手続である純収益を各インプットに割りあてる手続（「貢献配分」手続）についてみてきた。以上の手続が理論的正当性をもちえない恣意的なものであるとすれば、純収益貢献アプローチの第2段階の手続である資産の取得価格をそれぞれの期間の純収益貢献度に関連づけて配分する手続（「減価償却配分」手続）も恣意的なものとなる。すなわち、第1段階の貢献配分手続にみられたのと「同じような相互作用効果は、各年度の間にも存在し、われわれがすでに直面した結合性（jointness）の同じ性質の問題へといきつく<sup>(10)</sup>」。そのために、純収益貢献度に応じた減価償却配

分パターンも幾様にも設定することができ、どの減価償却配分パターンが他のものよりまさっているか判断する決め手も存在しない。結局のところ、それは恣意的になすよりほかない。

このように純収益貢献アプローチが恣意的であるとすれば、「今日の配分理論と伝統的な配分ルールには、財務会計の配分問題に対するいかなる解決も存在しない<sup>(11)</sup>」ということになる。このような解決不能の状況から脱脚するには、2つの道しか残されていないと、トーマスは主張する。その1つは、「財務会計が聡明な法律家の合意する規則に配分を依存させようとする<sup>(12)</sup>」ことであり、他の1つは、「財務会計が配分を行なうのをさけること<sup>(13)</sup>」である。

財務会計が恣意性を脱脚する1つの方策である「聡明な法律家が合意する規則に配分を依存させる」方向について、トーマスは次のように述べている。すなわち、今日の多様な配分方法は、その選択を擁護できる基準も存しないために、さらに広い多様性の容認へと展開する傾向を抑止できない。もしこれを抑止しようとするれば、何らかの「強制的条件 (enforcement grounds)<sup>(14)</sup>」にもとづかなければならない。「もしプロフェッションが必要とされる規制を強制できなければ、最後にはSECや裁判所のごとき何か他のものによって、それが行なわれるだろう。恣意的多様性は、はるか将来にわたって存続しえず、標準化が不可避となる<sup>(15)</sup>」。しかし、たとえ「聡明な法律家の合意」によって特定の配分方法が支持されたとしても不明確な状況は残るし、またその方法が合意されないとすれば法律家の多数決によって決めざるを得ない。このような方策によって生れた結果については、会計人も財務諸表の利用者も決して満足するものとはならない。

とすれば、財務会計が恣意性を脱脚するには、配分そのものをやめて、他の方法を求めざるを得ない。トーマスが追求しようとする方向はここにある。トーマスは、多くの理論家達が配分問題を研究し新しい配分方法を求めようと努力しているが、これは徒労であり、そして、「より生産的な研究の俎上にのせるために、配分を研究することを放棄するよう<sup>(15)</sup>」説得している。配分を廃棄する方向は、例えば、チェンバース (Raymond J. Chambers) による「継続



的現時的会計 (continuously contemporary accounting)」とか、スターリング (Robert L. Sterling) による「退出価値評価 (exit value valuation)」とか呼ばれるところの方法、すなわち資産を即時売却可能価格にて評価する方法にみられる。この方法のもとでは減価償却費は、資産の売却可能価値 (退出価値) の下落として測定される。ここでは配分は問題とされず、評価と測定が中心的課題となる。トーマスは、このアプローチがまだ満足できる解決策とはみなされていないが、将来、解決を約束する可能性をもつものとして望みをつないでいる。

注)

- (1) Thomas, Arthur L., *Studies in Accounting Research No.9, The Allocation Problem : Part Two*, American Accounting Association, 1974, p.xiii.
- (2) Thomas, Arthur L., *Studies in Accounting Research No.3, The Allocation Problem in Financial Accounting Theory*, American Accounting Association, 1976, p.12.
- (3) *Ibid.*, p.27.
- (4) *Ibid.*, p.15.
- (5) Thomas, Arthur L., *Studies in Accounting Research No.9, The Allocation Problem : Part Two*, p.16.
- (6) Thomas, Arthur L., *Studies in Accounting Research No.3, The Allocation Problem in Financial Accounting Theory*, p.15.
- (7) 「同時的配分アプローチ」において、トーマスが純収益貢献度を配分する方法として次の3つをあげている。
  - (1) 「単純加法性配分 (simple additive allocation) 」
  - (2) 「線型計画と活動分析にもとづいた配分 (allocation based upon linear programming and activity analysis) 」
  - (3) 「限界アプローチにもとづいた配分 (allocation based upon the marginal approach) 」
- (8) *Ibid.*, p.49.
- (9) *Ibid.*, p.61.
- (10) *Ibid.*, p.70.
- (11) *Ibid.*, p.83.
- (12) (13) *Ibid.*, p.xiv.

(14) (15) *Ibid.*, p.100.

(16) Thomas, Arthur L., *Studies in Accounting Research No.9, The Allocation Problem ; Part Two*, p.xiii.

## 2 Sterling による配分理論の排撃：「検証不能」の理論

スターリング (Robert R. Sterling) は、科学哲学の論理を借用して配分論を排撃しようとする。スターリングによる配分理論排撃のポイントは、それが「検証不能 (unverifiable)」ということにある。

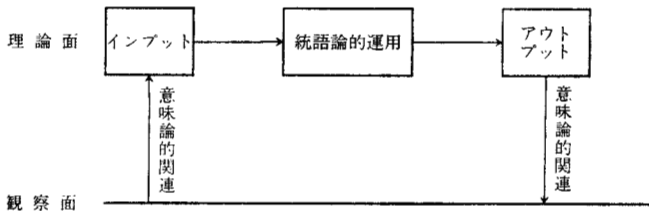
スターリングは、会計学を「科学」たらしめようとする。そのために科学者に特有の言語の検討からはじめる。この言語の研究は、普通、次の3つの領域、すなわち、「統語論 (Syntactics)」、「意味論 (Semantics)」、「語用論 (Pragmatics)」に分けて行なわれている<sup>(1)</sup>。

- (1) 「統語論」(これは、記号と記号との相互関係の研究である。統語論的命題は、どのような経験的内容も有さない。数学や論理学は、それらがたてる命題が何ら実際の世界を述べたものではないという意味で統語論的である。このような命題は、しばしば、「分析的命題 (analytic propositions)」と呼ばれ、経験的に真であるのとは対照的に論理的に真であることによって特徴づけられる。)
- (2) 「意味論」(これは、記号と対象もしくは事象との関係を研究するものである。もし、記号が実際の世界において言及されるものであれば、特定の記号と特定の対象もしくは事象との間のつながりに関するルールもしくは理解がおのずと成立する。これは「意味論的ルール」と呼ばれ、記号に経験的意味を与えるのは、これらのルールである。)
- (3) 「語用論」(これは、記号とその記号の利用者との関係を研究するものである。異なった記号は、たとえ、これらの記号が同じ指示をもつものと意図されても、特定の利用者には異なった反応をひきおこす。様々な利用者は、同じ記号を様々な解釈する。)

以上の言語研究のうち、経験的内容をもった命題は、意味論的ルール (記号を対象もしくは事象にむすびつける) と、統語論的ルール (記号を記号にむすびつける) とがあれば成立する。経験的命題は、意味論的ルールによって与えられ、

観察によって検証され、それは真であるか（観察によって確認（confirm））されるか）、偽であるかのいずれかとなる。分析的命題は、統語的ルールの使用によって究明（prove）され、それは真（有効（valid））であるか矛盾するものであるかのいずれかとなる。経験科学（会計学もこの一部である）の理論は、以上にみた意味論的ルールと統語論的ルールを含んで構築される。すなわち経験科学は、実際世界において生起することを説明し、予測することを目的とする。しかし、この場合、観察による経験テストによって、すべての命題が検証されるとはかぎらない。理論の統語的部分は、その理論の経験的部分から切り離され抽象化されて研究される。このプロセスは、通常、理論の「公理化（axiomatization）」もしくは「公式化（formalization）」と呼ばれ、その成果は、「公理（axiomatic）システム」とか「フォーマル（formal）システム」とか呼ばれている。このフォーマルなシステムそのものは経験的理論ではない。このフォーマルシステムが経験科学の理論として機能するには、意味論的ルールがつけ加わらなければならない。このように「経験科学の理論は、分析的命題と経験的命題とのコンビネーションによって構成されている<sup>(2)</sup>」。

この場合、経験科学が真に経験科学たりうるには、それが生み出したアウトプットが検証されうる内容をもつものでなければならない。経験科学の理論は、経験的確認（empirical confirmation）をつうじて有効なものとなるのである。したがって、経験科学の理論は、スターリングによれば、図一1のごとき関係をもって構築されるべきものとなる。すなわち、



図一1

「経験科学の理論は、2つの部分、すなわち、(1) 抽象的シンボルとこれらの抽象的シンボルを運用するため一組の統語論的ルールとから構成されるフォーマルシステム、(2) あるシンボルを意味論的ルールを通じて観察にむすびつけるフォーマルシステムの解釈、とに分ける。フォーマルシステムにおける命題は、それが公理もしくは定義より演繹されるという意味で分析的である。解釈された理論の命題は、経験的であることが意図され、観察によってテストされなければならない。意味論的ルールは、2つの異なった種類の観察、すなわち、(1) インプットと (2) アウトプットに関係する。理論が完全なものとなるためには、行なわれるべき観察と測定ルールが特定化されなければならない。これらは、フォーマルシステムに対する経験的インプットである。これらのインプットは、この場合、統語論的ルールに応じて運用される。フォーマルシステムのアウトプットは、意味論的ルールをつうじて観察に関連づけられる。もしその観察がフォーマルシステムによって特定化されているものであれば、その特定の命題は、検証されたといえる。(3)」

スターリングは、以上の経験科学の理論構成を会計にあてはめようとする。すなわち、会計において、フォーマルシステムに対するインプット（記帳）には、観察できる事柄（取引、交換）が存在する。これらは一定のルールにしたがって運用（分割もしくは分類と要約）される。そのアウトプット（財務諸表もしくは特定の勘定の残高）は、検証（監査）される。このように、会計においては、インプットがなされるとアウトプットが分析的に定義されたプロセスによって生じることになる。このように解釈された会計システムは、ちょうどプラネタリウムが夜空のモデルであるのと同じように企業のモデルであるとされる。ここでは、人がプラネタリウムをみて星の位置を確定できるように、人は財務諸表をみて企業の状況を決定できるとされる。財務諸表の監査が行なわれるたびに、個々の命題は検証されることになる。しかし、以上のように現行の配分にもとづいた会計システムを理解することには、重大な欠陥が存在する。すなわち、現行の会計システムにあっては、そのシステムのもてで生み出されたアウトプットを検証することができない、という致命的欠陥が存在する。

「このような解釈にともなう困難性は、監査における検証プロセスの特別な性質より生じる。わずかの例外はあるが、会計システムのどのアウトプットも独立して検証でき

ない。すなわち、インプットから計算される数値を検証するために遂行できるどのような独立の経験的操作も存在しない。『純利益』も『総資産』もいずれも、観察することも別個に測定することもできない。それらは勘定残高の要約にすぎない。勘定残高は、観察できるものでなければ、独立に測定できるものでもない。それは、記帳の要約にすぎない。監査のプロセスは、アウトプットの検証ではない。それは本質的に、アウトプットの再計算 (*recalculation*) であり、インプットの正確性と真実性をチェックするために基礎的な経営記録の『検査 (*examination*)』にすぎない。このように監査プロセスは、システムに対するインプットと、それらのインプットが運用される方法に焦点をあてている。それは、システムのアウトプットを検証するものではない。<sup>(4)</sup>」(傍点は原文イタリック)

アウトプットの検証ができなければ、不合理な事態が生じる。プラネタリウムの正確性は、観察されたインプットの正確性のみのチェックでは片手おちであり、実際に夜空をながめて、そのシステムのアウトプットを検証する手続をつうじてのみ確認することができる。しかし、配分にもとづいた現行の会計システムは、このような検証を不可能にしている。

「現在のところ、原価配分には、いくつかの異なった組の等式がある。人は、いかなる注意をもってして、このインプットの計算の正確性をチェックしようとしても、このプロセスは、これらの組の等式のいずれも確認したり反証したりする方法を提供していない。結果として、これらの組の等式のいずれも認められるものとなり、監査人には、それらのうちからいずれを選択するかいかなる方法も存在しない。2つの異なった組の等式が(異なった企業にあって)同じインプットに対して適用されるし、また監査人は、あるものが当然、誤まっている場合でも、双方のアウトプットをすべて適正に表示されていると認めるだろう。また追加的な組の等式も、思いのままにつけ加えることができる。<sup>(5)</sup>」

このように原価配分は、実際の世界における何らかの事象に関連するものではないために、原価が費消されたのか費消されていないのか観察することも出来ない。費用が正しく収益と対応されているのか、経験的に検証するどのような方法も存在していないために、定額法対加速償却法、後入先出法対先入先出法の議論があっても、この議論を裁決することができない、としている。

スターリングは、会計学をひとつの「科学」たらしめようとする。従来の配

分論はコンベンションの論理を基礎にして成立している。しかし会計学をコンベンションに依拠させようとするかぎり、会計問題の解決の道はない。コンベンションは、「会合における投票によってフォーマルに、そして習慣と利用によってインフォーマルに合意された一般的ルール<sup>(6)</sup>」である。どのコンベンションを選ぶかは、本質的に恣意的にしかなしえない。会計を科学的テストに耐えるものにすることは、まず会計システムにのせるものが検証可能なもの、すなわち「経験的テスト可能 (empirically testable)<sup>(7)</sup>」なものでなければならない。そのためには、会計をコンベンションとして、すなわち原価の配分として定義するのをやめなければならない。

「『会計』を原価の配分として定義しつづけることの問題は、………会計を『選らばれたわずかな人達の性癖』に依存させつづけることを意味する。そうではなく、もし、われわれが会計を何らかの測定されうる属性を計上するものとすんで定義し直すならば、会計の命題は、くりかえし、またあらゆる人達によってテストできるものとなる。そのようなテストは、問題をいつまでも議論しつづけるかわりに、それらの問題を解決できるようにする。<sup>(8)</sup>」

このようにスターリングは、検証可能性、経験的テスト可能性の論理によって配分理論を排撃するが、しかし、それとならんで彼にとって重要な配分理論排撃の論点がある。それは「適合性 (relevance)」の論理である。

今日、会計システムのアウトプットを財務諸表の利用者の反応に求めようとする理論がある。この理論にあっては、財務諸表の受け手の反応によって、その「有用性 (usefulness)」をみようとする。しかし、この理論は、ある記号に人がどのように反応するかをみる語用論的内容をもつものであり、その反応は、意味論的情報内容に関係するものではない。人は虚偽の記号にも反応する。スターリングは、そのようなアプローチを心理学的な解釈を中心に行っているものであると批判する。スターリングは、会計を「測定—伝測のプロセス」としてみる。会計は、あるものを測定し、意思決定をなすものにそれを伝達すべきである。ここでは、会計システムのアウトプットが「意思決定理論 (decision theories)」に対するインプットとなる。ここで重要なのは、この理解

は、「意思決定者」に焦点をあてた心理学的理解とは対照的に、「意思決定理論」もしくは「意思決定モデル」に焦点をあてていることである。スターリングによる「適合性」の概念は、意思決定者ではなく、意思決定の理論・モデルに関係づけられている。

「よく定義された意思決定理論が存在するならば、その理論は、つくり出される属性が何であり、また測定される属性が何であるか特定化するだろう。このことは、適合性(relevance)の定義を提供する。意思決定理論によって特定化されるすべての属性はその理論にとって適合的である。そうではない属性は、意思決定理論に適合しない。<sup>(9)</sup>」

例えば、ある物体を水に浮かせようとするれば、この問題状況に適用される理論にあっては、色彩とか電気抵抗などの属性は適合性をもつものではなく、重量と体積の属性が適合性をもつ。意思決定者に焦点をあてれば、例えばある意思決定者が色彩や電気抵抗がものを水に浮かばせる属性であると誤まって判断している場合のように、多くの様々な誤まった意思決定理論をもつ意思決定者が存在する。そのために、それらのすべての人達に資料を提供することは不可能である。「会計は、意思決定者が希望する資料を提供するのではなく、意思決定理論によって特定化された資料を提供すべきである<sup>(10)</sup>」としている。このような理解にあっては、会計理論は、何らかの種類の意思決定の理論・モデルに関連させて測定論を展開するものとなる。測定は、特定の理論のもとに明らかにされる。理論と測定は不可分の関係にある。スターリングにあっては、会計理論とは、適合する測定を指定するところの意思決定理論の意味をもつ。

「要約していうと、理論構築と測定形成とは切り離すことのできないものである。理論は何が測定されるべきか、いかにその測定が運用されるべきか、いかなる測定可能な結果が予測できるか、これらを明らかにする。このことは、理論は、測定されうるものによって構築される。また、測定は、独立の測定によって予測されたことが検証されたり、もしくは反証されたりする理論と相互に関係していることを意味する。いくつかの測定は、変則的(anomalous)なものと考えられ、理論を修正したり、排除したりすることになる。このように、もし会計が測定一伝達のプロセスであるとすれば、『会計理

論』は、より一般的な意思決定論のほんの一部となる。この見方によっては、会計理論は、確証を要請される意思決定の理論となる。会計数値は、意思決定論に対する測定のインプットであり、われわれは、これらの数値を何らかの他の測定を検証するのと同じ方法で検証しようとのぞむ。したがって、確証されるにあたって、会計理論は、それ独自のものとしてあるのではない。<sup>(11)</sup>」

このようにスターリングは、検証可能性（経験的テスト可能性）につけ加えて、適合性テストを会計理論構築の基準としている。伝統的な原価配分にもとづいた資産額（「未費消の原価」）は、いかなる意味においても適合性のテストに合格するものではない、としている。

「歴史的原価は、また適合性の基準に合致していない。これまでの適合性テストの適用において、私（スターリング）は、歴史的原価を特定化するような意思決定モデルをも見出すことができなかった。過去の購入価格を特定化する意思決定モデルは、一つのシリーズにおいて存在するが、しかし、慣習的に配分された過去の購入価格を特定化する意思決定モデルを見出すことはなかった。<sup>(12)</sup>」（カッコ内は村瀬のもの）

このように配分理論は、検証可能性テスト（経験的テスト可能性）はもちろんのこと適合性テストにも合格しない。スターリングによっては、会計理論は、この2つのテストに合格する測定を提示するものでなければならない、とされる。この2つのテストに合格するものとしてスターリングが提示するのは、「退出価値評価」の測定論である。

退出価値とは、「資産の即時売却より受け入れうる貨幣額<sup>(13)</sup>」であり、これは市場取引における価格を参照するために観察することが可能である。しかもこの退出価値は、ほとんどの意思決定モデルに適合する。例えば、ある資産を技術的に優越した他の資産ととり替えるべきか否か判断する場合とか、またそのような資産を所有するかリースにするか決定しようとする場合などのように、退出価値はそれらの意思決定モデルに適合する。

伝統的に、会計理論は、減価償却を配分として定義してきた。このような定義のもとでは、減価償却はいかなる意味でも経験的現象を測定するものではない。それは「純粹な心理的構築物（a purely mental construct）<sup>(14)</sup>」であり、



「虚構 (fiction)<sup>(15)</sup>」である。「そのような定義は、現実から減価償却額を切りはなし、空虚な抽象へと帰せしめる効果をもつ<sup>(16)</sup>」。他方、退出価値評価による減価償却は、「製造資産の退出価値の下落<sup>(17)</sup>」として測定される。この定義にあっては、減価償却は、経験的テスト可能となるばかりでなく、多くの意思決定モデルにも適合する。もっともスターリングは、退出価値評価を絶対のものとして固執しようとしない。すなわち、スターリングは、経験的テスト可能性と適合性の関係する基準の採用が「最も重要なメッセージであり<sup>(18)</sup>」、退出価値は「それに相当する重要なメッセージではない<sup>(19)</sup>」としている。スターリングにとって重要なことは、経験的テスト可能性と適合性のテストとが会計理論構築の基準として受け入れられることである。

もし、会計学がコンベンショナルな原価配分に固執しようとするれば、どのような事態が生れるであろうか。スターリングは、会計を科学的テストに合致させようとしながかり、会計は何らかの権威による規制を必要とするものとなり、次第に「お役所仕事の (legalistic)<sup>(20)</sup>」なものとなり、強いては政府の活動領域に含められるようになるであろう、と述べている。

「もしわれわれがコンベンションにもとづくものとして会計を定義しつづけるならば、われわれは法律を求めつづけることになる。コンベンションは（もし、習慣と利用によってインフォーマルに採用されるものでなければ）、会合の投票によってフォーマルに採用されなければならない。その会合が私的セクター（APB とか FASB のごとき）によるか、公的セクター（SEC とか CASB のごとき）によるかどうかは、両方とも統制（regulations）かもしくは法制（legislation）となるために本質的なことではない。すなわち、科学的法則にかわるものは、法制的コンベンションである。科学的会計学（scientific accounting）にかわるものは、お役所仕事の会計学（legalistic accounting）となる。いずれを選択するかは、われわれ自身である。私（スターリング）は科学的会計学を選ぶ。<sup>(21)</sup>」（カッコ内は村瀬のもの）

注)

(1) Sterling, Robert R., On Theory Construction and Verification, *The Accounting Review*, A. A. A. July 1970, pp. 445—446.

(2) Ibid., p. 446.

(3) Ibid., p. 448.

(4) Ibid., pp. 450—451.

- (5) *Ibid.*, p. 451.
- (6) Sterling, Robert R., *Toward a Science of Accounting*, Scholars Book Co., Houston, Texas, p. 20. なお、本著の理論構造を明らかにしたものに伊丹 清「スターリング会計理論の構造—『科学的会計へ向けて』を中心にして—」(同志社大学大学院『商学論集』第19号1984年9月)がある。
- (7) *Ibid.*, p. 39.
- (8) *Ibid.*, p. 81.
- (9) (10) Sterling, Robert R., *On Theory Construction and Verification*, p. 454.
- (11) *Ibid.*, p. 456.
- (12) Sterlig, Robert R., *Toward a Science of Accounting*, p. 142.
- (13) *Ibid.*, p. 70.
- (14) (15) Sterling, Robert R., *Accounting at the Crossroads*, *The Journal of Accountancy*, August 1976, AICPA, p. 86.
- (16) Sterling, Robert R., *Toward a Science of Accounting*, p. 66.
- (17) *Ibid.*, p. 75.
- (18) (19) *Ibid.*, p. 215.
- (20) Sterling, Robert R., *Accounting at the Crossroads*, p. 87.
- (21) Sterling, Robert R., *Toward a Science of Accounting*, p. 26.

### 3 配分否定論理の展開条件

われわれは、トーマスとスターリングによる配分排撃の論理をみてきた。それでは、それぞれの論者によって展開される配分否定の論理は、一体、どのような性質をもっているであろうか。

配分理論は、トーマスがいうように理論的正当性をもちえないものであり、またスターリングがいうように経験的テストに合格しない検証不能のものである。両者とも、論理の重点はちがうものの、配分を恣意的なものとしている点では共通している。配分が恣意的であるということは、トーマスが指摘するように、その選択を「会計人に依存させる<sup>(1)</sup>」意味をもつ。もともと配分理論は、会計士のプロフェッショナル性を前提にして展開されてきたものであった。トーマスは、一般に認められた配分方法においては、多様なものが成立し、その多様性は、以下の4つの論点によって支持されてきたと述べている。

- 「(1) 様々な企業の多様な経済的状況を反映するために多様な会計方法が必要となるために、経営者は、その判断をするのに自由であるべきである。
- (2) 統一化の要請は、イノベーションや試行を抑制することになる。
- (3) ほとんどの場合、ある配分方法が継続的に採用されるかぎり、どの配分方法が選ばれるかは、それほど大きなちがいを生み出さない。そのために、多様性の悪い影響は、実務にあって最小のものである。
- (4) 統一化の要請は、多くの深刻な強制の問題を生み出す。(2)」

この原価配分の多様性を合理化する論理にあっては、会計士のプロフェッショナル性が想定されていることは明らかである。すなわち、原価配分方法の多様性は、経営者が多様な企業の状況を会計報告に反映させるために必要であるが、この場合、選択された配分方法が特定の企業の特定の状況に適合しているか否かは、公認会計士の監査において判断されることがらとなる。公認会計士は、たえず変化し発展する会計実務のなかから一般に認められたものは何か常に気をくばっていなければならない。流動する状況にあって有用性をもった新しい会計実務を見出し、会計の発展を促進するものこそ、会計士のプロフェッショナルな資質である。確かに、多様な配分方法の存在は、広い範囲の選択の領域を認めているが、ひとたび採用された配分方法は、公認会計士によってその方法の継続的採用が監視され、また継続性に変更される場合でも、その変更の適切性について公認会計士のプロフェッショナルな判断が下されるために、配分方法の多様性をもつ害悪はそれほど重大なものとはならない。もし、配分方法の多様性を排除しようとするれば、実際の企業の状況を見捨てた画一的な統制の問題を生み出し、むしろこのことによる害悪の方が大きい。配分方法の多様性は、公認会計士のプロフェッショナル性にうらうちされているかぎり問題はない。このような理由づけにみられるように、伝統的配分論の背後には、会計士のプロフェッショナル性が想定されている。

アメリカにおいては、会計士のプロフェッショナル性が重要な制度的意義をもって成立している。会計士は、職業的専門的知識と能力をもち、独立性をもって社会に貢献するために、高い倫理基準で自らを律している専門的職業（プ

ロフェッショナル)として、職業上の社会的地位が認められている<sup>(3)</sup>。このことは、個々のアメリカの会計士が真に高い高潔性と独立性をもっているかどうか、ということは問題ではない。いくつかのプロフェッショナルとしての要件が、モンタグナ (Paul D. Montagna) のいうように「制度化 (institutionalize)<sup>(4)</sup>」され、公認会計士の職業層がプロフェッショナルとしての制度的意義をもっているという意味で、アメリカにおいては、会計士はプロフェッショナルであるといっているのである。アメリカにおいて配分論は、会計士のプロフェッショナル性を前提にして、その正当性が主張されてきた。配分理論の恣意性は、会計士のプロフェッショナル性を推定することによって、合理化されてきたのである。

しかし、トーマスやスターリングが指摘するように、配分論は、いかなる理論的正当性もちえず、経験的テスト可能性のテストに合格しないものであり、必然と恣意的なものとならざるを得ない。とすれば、いかに会計士のプロフェッショナル性を想定したとしても、ある配分方法の選択が他のすべての配分方法よりも企業の状況にてらして適切であると判断する方策がない以上、配分論は合理性をもちえない。もし配分論にこのまま固執しようとするれば、その合理性の擁護を何らかの権威による強制の力に求めざるを得ない。すなわち、アメリカ公認会計士協会 (AICPA) や財務会計基準審議会 (FASB) のごとき私的団体の統制的権威に求めるか、証券取引委員会 (SEC) などの政府機関の統制的権威に求めるしかない。配分方法の選択が本質的に恣意的であるとすれば、その選択の権威づけは、AICPA や FASB などの私的団体の統制力によるよりも、むしろ最終的には、トーマスのいう「聡明な法律家の合意<sup>(5)</sup>」が決め手となろう。スターリングも、配分に固執するかぎり、ますます「法制的権威的方法 (legalistic authoritative method)<sup>(6)</sup>」に依存せざるを得ないとしている。すなわち、

「会計は岐路に立たされている。われわれは法律を模倣し、権威的方法を採用しつづけることが出来る。もし、それを行なうならば、われわれは次第に法制的 (legalistic) になるであろう。このことは、より立法権をもつ団体によって、より制文法的に、また

より詳細に行なわれるであろう。会計は、ますます政治的なものとなるであろう。法律は、必然と政治的配慮のものである。このように、われわれは **FASB** に対して様々な利害団体が次第に政治的なプレッシャーを加えることを予測することができる。またそれらの利害団体が **FASB** では用をたさないとした時、より高い立法上の権威に働きかけることも予測できる。利害団体が議会や **SEC** や行政部局に働きかけたいいくつかの事例を、われわれはすでにみている。この傾向はもっと強くなろう。究極的には、会計法制がもたら政府の活動となるであろうと私（スターリング）は、予測している。法制定と法の施行は、通常政府の手に残されている。政府は、普通、法律を独占しつづけるであろうから。<sup>(7)</sup>」（カッコ内は村瀬のもの）

配分論は、アメリカにおいては、会計士のプロフェッショナル性を前提にして展開されてきた。しかし、会計士のプロフェッショナル性は、配分論が展開するうえで論理的必然をもって前提される必要はない。配分論は、会計士のプロフェッショナル性を前提にしなくとも成立しうる。すなわち、会計士のプロフェッショナル性がまったく制度上、重きをなしていない、政府による行政的統制のルートしか存在しない制度環境にあっても、配分論は、何の不都合も生み出さずに受け入れられることができる。むしろ、スターリングがいうように配分論は「法制的権威的方法」になじむものであり、政府の行政官僚統制の強い非プロフェッショナルの制度的環境にも適合する性質を持っている。

例えば、日本の会計制度についてみよう。

わが国に配分論が導入されたのは、戦後の企業会計原則の設定とともにである。このわが国への配分論の導入は、公認会計士制度がやっと創設されたばかりの時であり、会計士の制度がプロフェッショナルのものとはとてもいえない状況下で行なわれた。すなわち、アメリカの配分論とは対象的に、会計士のプロフェッショナルな制度を欠如したところで成立したのが、日本の配分論であった。確かに企業会計原則は、原価配分の論理を中軸に構成されたが、これは、公認会計士の判断基準となるよりも、税法や商法の法文改正の指針としての役割を期待されて設定されたものであった。その後、税法や商法によって企業会計原則の原価配分論理は、事実上、とり入れられていった。しかし、その過程においても、配分論が会計士のプロフェッショナル性を前提にしながら展

開されてきたとは決していえない。日本の会計制度は、会計プロフェッショナルの制度的意義を希薄にしたままで、きわめて行政府エリートの指導性とその権威に依存して運用されてきた。

日本の会計制度にあっては、原価配分原則の適用基準は、法律や政令、省令、そして法そのものではないが通達によって、規定されている。とりわけ、税法領域には、原価配分についての詳細な規定が存在し、これらの規定が事実上、企業会計の原価配分実務を規制している。例えば減価償却についてみると、減価償却対象資産の範囲（法人税法2，法人税法施行令13），減価償却の方法（法人税法施行令48），減価償却資産の取得原価の算定法（法人税法施行令54），各資産種類・用途・構造等の区分による耐用年数と残存価額（「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」1975年）など、税法による減価償却規定は詳細をきわめている。このような税法による会計規定は、議会の立法で定められるよりも、法律の運用に関する省令、通達のレベルで具体化される。そのプロセスにあっては、行政府エリートの指導性が発揮される。日本においては、課税所得算定に関する規定が個々の会計方法を指定するものとなっており、この面でのプロフェッショナルであると決していえない行政府士エリートがこれらを設定する実質的権限をもっている。しかも、課税所得算定の規定は、プロフェッショナルとしての会計士の判断基準に依拠することをはじめから問題にしていなかったために、画一的となり、合法とするところの個別の会計方法を枚挙し、羅列する傾向を生み出している。税法においては、いわゆる確定決算主義のたてまえをとっているために、税法上の課税所得算定方式としての承認をうけるには企業会計においても同じ方式を採用することが必要になる。したがって、企業は、税法上の益金と損金の計上を見越して、会社財務諸表においても税法基準にあわせた会計方式を採用しようとする。このような状況にあって、公認会計士は、監査にあたって、採用された方式が特定の企業の状況にてらして適正なものであるかプロフェッショナルとしての判断を下すような位置を制度上与えられていない。採用された方式が税法基準を満たしておれば、公認会計士は、それを文句なしに適正とする。そのような監査は、まったく機械的な再計算の意味

しかもちえない。日本の制度条件にあっては、会計士のプロフェッショナル性は重きをなさず、行政府とそのエリート「の法制的権威的方法」が重要な意義をもっている。そのような法制的権威的の制度条件にあっては、配分論は何の異和感もなく受け入られるのである。

以上にみたように、配分論は、日本におけるように会計プロフェッションの制度条件が弱く、行政府エリートのきわめて強い権威的の制度条件にあっては、十分に適合する。アメリカの配分論が会計プロフェッショナルの制度条件を背景にして展開されたものとすれば、日本での配分論は、会計プロフェッショナルの制度条件を切り離して、これを行政府エリートの権威的の制度条件に組みこませて導入してきたものであるといえる。配分論は、このような切り離しができる性質をもった論理であった。

ところがトーマスやスターリングによって、配分論の排撃のうえに展開される会計測定・意思決定の現代会計理論にあっては、そうはいかない。すなわち、現代会計理論は、会計士のプロフェッショナル性そのものに依拠してはじめて展開しうるものであり、会計士のプロフェッショナル性の制度的前提を切り離しては成立しえない性質をもつ。現代会計理論は、会計士のプロフェッショナル性と一体になった論理である。

スターリングは、検証可能性（経験的テスト可能性）と適合性の論理によって配分理論の排撃を行なった。この配分論の排撃の基準となったものは、そのまま新しい会計理論を構築する論理ともなる。スターリングが展開する理論（トーマスもこれに将来ののぞみをつないでいる）は、会計理論を検証可能で意思決定モデルに適合させるという「測定」の論理であった。すなわち、その論理の中心は、「定義を変えること、すなわち、コンベンショナルな（空虚な抽象へといきつく）配分を報告することから、何らかの現実を測定する目的へ変更することである<sup>(8)</sup>」。ここでは、配分の論理にかえ測定の論理が全面的に展開されている。スターリングによる測定の論理にあっては、個別の企業における観察可能でかつ意思決定モデルに適合する個別の事象が直接的に測定されることが重要となる。そこには、配分論のような枠は存在しない。個別の企業の個別の

事象の何らかの「現実性」が問題にされる。この「現実性」は、また、監査によって検証されるものでなければならない。監査とは、過去の価格の配分を再計算し検査 (examine) することではなく、表示された数値が現実にある価値を正確に反映しているか検証 (verify) するものにならなければならない。したがって、会計の改革は、会計基準面と監査基準面との両面においてすすめられなければならない。

「問題の解決は、経験的事象を表わす数値を報告する目的を採用すべきことにある。第一に、そして最も重要なことは、一般に認められた会計原則が経験的事象を説明するものとなるべきである。計上しようとする事象の種類は、重要ではあるが第二義的なことである。われわれは、まず、何らかの事象を計上しようとしなければならない。この原則と関連して生じるのは、報告された数値が経験的にテストされる一般に認められた監査基準の設定である。第一の最も重要な監査の目的は、その数値が表わそうとした経験的事象を正確に表わしていると確証することである<sup>(9)</sup>。」(傍点は原文イタリック)

このような会計基準と監査基準の両面でなされる改革は、あくまで運用にあたって、企業の個別のケースについての「現実性」を問題にするために、それを運用するところの会計士のプロフェッショナル性を不可欠の前提とする。例えば、スターリングが主張するように退出価値の下落として減価償却を計上しようとする場合、退出価値評価が個別の資産ごとに適用され、特定の資産の退出価値の下落が予見される。この予見の正確性は、実際の市場における市場価格の観察によって確認される。中古自動車の減価償却は、退出価値評価によって予見され、その確認は、実際の中古自動車市場において「古物台帳 (Blue Books)」を参照することによって可能となる。このように一度、ある仮説が確認されると、それは「法則 (law)<sup>(10)</sup>」と呼ばれる。この「法則」は、個々のケースごとに適用されるために、そこではプロフェッショナルの判断が必須のものとなる。スターリングは次のように述べている。

「目的は、慣行的な配分に対立するものとして、いくつかの経験的事象を予見することに用いられ経験的概括を得ることである。われわれがひとたび法則を得ると、会計のコンベンショナルな性質を嘆くのをやめ、その法則を実務に用いはじめることができる。実務家は、個々のケースにプロフェッショナルな判断を適用しなければならない。



法則は、すべての資産に適用できないであろうし、製造用の資産についてはなおさらである。特殊なケースにあっては、自動車ですら適用可能ではない。例えば、大統領の使用する完璧に整備されたローリス・ロイスについて、その退出価値をうまく推定することは出来ないであろう。同じように、戦争用のジープのごとき酷使された自動車の退出価値についてうまく推定することも出来ないだろう。手短かにいえば、法則がうまく確立された後でも、それは、すべてのケースに対して機械的に適用できない。その適用は、インテリジェンスを必要とする。<sup>(11)</sup>」（傍点は原文イタリック）

スターリングは、配分論にもとづいた 現行の減価償却資産 についての 監査は、「あまりプロフェッショナル的ではない (less professional)<sup>(12)</sup>」状況にある、としている。すなわち、現行の減価償却は、経営者の責任のもとに特定のフォーミュラが選択され、そのフォーミュラにしたがった金額が計上される。この条件にあって監査人は、計算の正確をチェックする以外に何かすることがあるであろうか。計算をチェックすることは、コンピューターがより効率的な道具であるが、プロフェッショナルの役割を、コンピューターと同じものにするわけにはいかない。これとは対照的に、退出価値評価にもとづいた監査においては、「監査人によるそのような法則の適用は、プロフェッショナルな判断を用いるのを増大させ、監査人のプロフェッショナルな地位を高めこそすれ、減じるようなことはない<sup>(13)</sup>」とするのである。

アメリカにおいて、配分論は、会計士のプロフェッショナル性を前提することによってその合理性が主張されてきた。すなわち、配分においては選択に大きな幅が存在するために、その選択はおのずと会計士の意思に依存することになる。配分が、本来、会計士の人的要素に依存するとすれば、法律によって配分が詳細に規定されていない制度状況にあって、配分論が合理性を主張しえるのは、会計人がプロフェッショナルな能力と判断をもって適切な配分方法の選択をなすと想定する以外にない。アメリカにおいては、そのような想定が認められるような制度装置があり、配分論は一定の合理性を装うことができた。しかし今日、配分論の枠組をとりはずし、新しい会計測定を行なおうとする会計理論が展開している。この現代会計理論は、個別企業の個別事象を直接に測定しようとし、その測定値の合理性を会計監査による独立した検証の可能性に

もとづいて主張しようとする。その測定と検証については、多様で重大な困難性がともなうために、これまで以上に会計士のプロフェッショナル性を想定しなければならない。現代会計理論は、伝統的配分理論がそうであった以上に会計士の人的要素に依存した理論である。現代会計理論にあっては、個別の事象の直接的な評価と測定、そして事後の検証について、それが正当性をもちえる唯一のよりどころは、会計士のプロフェッショナル性である。すなわち、個別事象の直接的評価と測定、そしてその検証についてのルールは、政府機関による何らかの立法上の作業によって具体化しがたい性質をもっている。それは会計士のプロフェッショナル性にもとづいて具体化されるべき論理上の性質を有している。

現代会計理論が会計士の人的要素に依存した理論であるということは、必ずしも配分理論とそれが同じ性質をもっていると同列に論じることはいできない。なぜなら配分理論は、会計士のプロフェッショナル性を想定せず、行政府エリートの法制的権威的制度のもとでも十分、展開しえる性質をもつものに対して、現代会計理論にあっては、会計士のプロフェッショナル性の想定をその理論から切り離すことができないという点で、伝統的な配分理論と決定的に異なる。現代会計理論は、会計士のプロフェッショナル性を想定せずしてはなりたたない。現代会計理論は、会計士のプロフェッショナル性の想定を論理の中身に織り込んだ理論であるところに重要な特徴がある。

このようにみると、伝統的な配分理論の排撃と現代会計理論の展開は、会計士のプロフェッショナル性が重要な制度的意義をもって成立しているアメリカにおいて典型的に生じうるものであることは、納得できるであろう。アメリカにおける伝統的配分理論から現代会計理論への展開が、会計制度のよりアメリカ的な特徴を強める条件のもとで可能となるのである。現代会計理論の展開が、アメリカにおいてより現実味をもって遂行されている根拠もここにある。他方、以上のことは、会計プロフェッションの制度が重要な制度的意義をもって成立していないわが国の会計制度環境にあっては、現代会計理論が何らかのよそよそしさをもってむかえられているその根拠をも説明しているといえない

だろうか。

注)

(1) Thomas, Arthur L., *The Allocation Problem in Financial Accounting Theory*, p. 4.

(2) *Ibid.*, p. 98.

(3) 村瀬儀祐『現代会計への基礎』森山書店, 1981年, pp. 63—77.

(4) Montagna, Paul D., *Certified Public Accounting, A Sociological View of a Profession in Change*, Scholars Book Co., 1974. p. 65, p. 89.

モンタグナは、会計プロフェッショナルの社会に対する愛他的 (altruistic) なサービスは、個々のプロフェッションの動機づけよりも、制度的 (institutional) なものとして理解している。すなわち、「プロフェッショナルは、愛他性を意識する必要はなく、プロフェッショナルな社会が制度化された愛他的振舞 (institutionalized altruistic behavior) を有するという意味で愛他的に行動するだけである」としている。 (*Ibid.*, p. 65). したがって、ここでは、個々の個人の精神よりも、制度化されたプロフェッションのルールとその社会的意義が重要なものとなる。

(5) Thomas, Arthur L., *op. cit.*, p. 102.

(6) Sterling, Robert R., *Accounting at the Crossroads*, *The Journal of Accountancy*, August 1976, p. 85.

(7) *Ibid.*, p. 87.

(8) Sterling, Robert R., *Toward a Science of Accounting*, 1979, p. 68.

(9) *Ibid.*, p. 213.

(10) *Ibid.*, p. 76.

(11) (12) (13) *Ibid.*, p. 77.

## おわりに

原価配分は恣意的にしかなしえない。これは事実である。配分の論理が受け入れられたのは、まさにこの恣意性にあったといえる。すなわち、原価配分は、費消原価と未費消原価とを明確に区別する基準が存在していないがために多様な配分フォーミュラが成立し、ある方式を採用すると他の方式を採用したのと異なった期間の費用額を計上することになる。一般に、大企業にあっては、早期に費用を拡大計上し公表利益を縮小化する方式 (固定資産減価償却については定率法や級数法、棚卸資産については後入先出法のごとき) が採用される傾向があ

り、他方、中小企業にあっては、大企業と比較して相対的に公表利益を大きく計上する方式（定額法や先入先出法のごとき）が採用される傾向がある<sup>(4)</sup>。このような傾向は、会計実務が税、配当、料金などの経済現象を合理化しようとする必要性から必然的に生じる。原価配分は、恣意的であることをもって、企業が税や配当、料金などの経済現象を合理化するために恰好の手段を提供してきた。原価配分が会計原則の論理として受け入れられたのは、まさに、それが恣意的であったからである。

しかし、このような原価配分といえどもその恣意性には限界がある。というのは、原価配分にあっては、配分できる全体額が固定化され、また採用された配分フォーミュラは継続的に採用されなければならないからである。すなわち原価配分のもとでは、取得価額をこえて配分できないし、配分フォーミュラが生み出す費用計上のパターンを変えることができない。

現代会計理論は、このような配分がもつ固定的な枠を完全にとりのぞいていくために、それに制約される必要はまったくない。現代会計理論は、個別事象の個別測定を問題とする。その測定も、意思決定の理論とモデルの組み方如何で、いくつかの方法が成立しうる。スターリングは、退出価値評価の測定論を展開しているが、この退出価値評価についても統一的な手続が成立するとはいえない。むしろ画一的・統一的な測定手続を排除しようとするのが退出価値評価の特徴であるともいえる。退出価値の評価と測定は、個々の具体的ケースごとに行なわれるものであり、このプロセスにあっては、その評価と測定についての適正性が会計士の検証手続によって認可される仕組をとる。ここでは会計士の人的要素への依存を決定的なものとする。

現代会計理論は、配分論の固定的枠組に制約されないために、配分論のもとではありえない費用額を計上することができる。例えば、スターリングは、砂漠地帯にある石油掘削機のようにその分解と市場への輸送の費用がその機械の販売価格と等しいか、超過するために、退出価値が機械の取得時にゼロとなる特殊なケースをあげている。このような場合、スターリングは、「もし退出価値が取得された後、実質的にゼロとなれば、取得後の最初の会計報告日にゼロ

にまで評価下げされる<sup>(2)</sup>」。「もしゼロの金額を見出せば、それを報告すべきである<sup>(3)</sup>」としている。すなわち退出価値評価にあっては、資産の取得時に全額を減価償却することもありうることを認めているのである。配分の論理のもとでは、このような100パーセント減価償却は、どのようにしても合理化できない。このように退出価値評価にあっては、配分論におけるよりもさらに大きな費用額を計上する道が開かれる。

現代会計理論のもつ重大な効果は、まず伝統的な配分論理がもっていた固定的な枠組を完全にとりはらうこと、そして、会計計算を会計士の人的要素にむすびつけてより弾力的なものにすることにある。このような現代会計理論のもつ効果は、また現実の会計実務の進行によって切実に必要とされているものである。すなわち、現代の会計実務にあっては、年金会計、偶発損失会計、インフレーション会計など、配分論の枠組では合理化されがたい新しい方式が展開しようとしている。現代の会計実務にあっては、井尻雄士氏も指摘しておられるように、「これまで主観的なものと考えられていた領域に会計測定が少しずつ進行していることがたしかにいえる<sup>(4)</sup>」のである。このような現代会計実務の進行にあって、配分の固定的な枠組の排除と会計士の人的要素にむすびつけた弾力的な計算体系は、切実に必要とされるところのものである。

このように現代会計の理論が配分の固定的枠組の排除と会計計算の弾力化をおしすすめる効果をもつとすれば、この論理は、アメリカだけでなく、日本のように行政府エリートの権威的な制度条件にあって魅力あるものとなろう。なぜなら配分の論理に固執するかぎり、その枠に制約され、企業が求める会計計算の弾力化の要請には答えられないからである。しかし、現代会計理論は会計士のプロフェッショナル性を不可欠の前提としているために、そのような会計士のプロフェッショナル性の制度条件が欠如している（もしくは希薄な）日本への現代会計理論の導入は、何らかの基礎的な会計制度条件を編成変えせずにはおかないだろう。

注)

(1) 村瀬儀祐『現代会計の基礎』218～226頁。

- (2) Sterling, Robert R., *Toward a Science of Accounting*, p. 219.
- (3) *Ibid.*, p. 229.
- (4) 井尻雄士「会計測定の概説」, 『体系近代会计学Ⅲ 会計測定の理論』中央経済社, 1979年, 9 頁。