

会計測定における測定属性の意味と役割

永野 則 雄

FASBが「測定属性」という用語を使い始め、IASBも同じ意味で「測定基礎」という用語を使っている。いずれも概念フレームワークで使われる重要な用語である。しかし、「属性」が性質を意味するといわれながらも、実際には測定対象としての性質ではなく、測定的手段として使われている。本稿では、この測定属性の概念を検討することによって、測定的手段としての性格を明らかにしている。そのため、哲学における性質論や価値論を参考にしていく。ただし、性質論においても性質とは何かは明確にはなっていないことから、測定属性が性質ではないとはいえないという曖昧な見解をもつに至った。

1. はじめに

会計において「測定属性」という用語が使われるようになって久しい。アメリカの財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board; FASB）が概念フレームワークの作成に関連して「測定属性」を使い始めたようである。また、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board; IASB）も同じ意味で「測定基礎」という用語を使っている。この「測定属性」の意味と役割を探ることが本稿の目的である。

「測定属性」の「属性」とはモノの性質を意味する。そして、「属性」の前に「測定」が付けられていることから、測定の対象となるモノの性質を指すことになる。会計測定の対象であれば、企業の経済的価値がそうした性質であると考えられる。しかし、経済的価値とは別に測定属性という概念が提示されたわけである。ところが、測定属性の概念を調べてみると、これまでの会計で使われてきた「評価基準」などの表現と同じような意味でも使われていることが分かる。言葉を変えると、測定属性は対象の性質という意味と、それを評価する基準という意味で、すなわち測定の対象と測定の手段の二通りの意味で使われているのである。

本稿では最初に、こうした測定属性の二通りの意味について説明する。次に、会計の測定対象が経済的価値であることから、哲学での性質論や価値論について取り上げ、会計における測定対象である価値とその評価に関する議論の参考にする。最後に、こうした考察の結果

として、測定属性が測定の対象というよりは測定的手段であると結論付けることにする。

なお、価値論については永野（2018）が既に取り上げているが、本稿はその続編とでもいふべきものになっている。先の論文では、測定属性が性質ではないと述べていたが、本稿では性質論の検討から測定属性が必ずしも性質でないとはいえないという、はっきりしない態度を取るようになった。また、価値論についても、先の論文に比べてかなり客観主義的な色彩が強い意見を紹介している。しかし、客観主義的な主張で押し通すことも無理だという見解を採用してはいる。測定属性についてもこうした流れの中で検討している。

2. 測定属性の意味

2-1. 測定対象としての測定属性

「測定属性 (attributes to be measured; measurement attributes)」という用語が使われるようになった経緯は不明である。ただし、「測定属性」の説明としては、以下に引用するFASBの概念フレームワーク第1号のものが一般的に使われている。

「測定属性 (attributes to be measured)」とは、歴史的原価・歴史的受領額や現在原価・現在受領額などのような、数量化や測定がなされる構成要素の特徴や側面 (traits or aspects) のことである。属性は測定よりも狭い概念であり、測定には測定属性の識別だけでなく、測定尺度 (例えば貨幣単位や一般購買力単位) の選択も含まれる。「property」は、自然科学においては、例えばテーブルの長さや石の重さなどのような測定される物の特徴や側面を記述するために使われるのが一般的である。しかし、財務報告の文脈においては「property」では土地・建物と混同されかねないし、また、「attribute」が会計の文献において一般的になっているので、本ステートメントにおいてこちらを使用している。(FASB, 1978, f.2)

この引用にもあるように、一般には「性質」と訳される「property」が会計では有形固定資産の「土地・建物」を意味するとして使われているので、それとの混同を避けるために「attribute」を使っているという。「属性」という用語には、ある物に固有の性質、あるいはその本質的な性質というより狭義の性質といったニュアンスが込められることもある。しかし、以下では、FASBの意図通りに、両者を同義のものとして扱うことにする。

このFASBの説明では、測定属性はテーブルの長さや石の重さといった、測定の対象としての性質として扱われている。すなわち、測定属性は会計測定の対象となる項目の性質となっているのである。この点の説明をFASBの概念フレームワークが設定される前に作成された討議資料によって補っておきたい。

討議資料では「様々な会計実務を擁護あるいは批判するための質（quality）としてしばしば使われるのが、「経済的現実との一致（conformity with economic reality）」である」（FASB, 1976, para. 343）と述べられている。そして、その「経済的現実」は抽象的であることから、「財務諸表という文脈において「経済的現実との一致」をより具体的にする方法として、属性の会計測定値と測定される属性との一致としてそれを定義することがある」（ibid.）としている。例えば、所有する資産を取得するために当初支払った価格がその属性である「歴史的原価」と一致するということである。取替原価と現在出口価額といった属性についても同じことが述べられている。そして、「これら3つの属性の1つが「経済的現実」として定義されるまでは、すべての測定値は経済的現実に関するある考えと一致するけれども他の考えには一致しないのであるから、どれが経済的現実にもっと近いかという議論は的外れである」（ibid.）というのである。

ここで表明されている考えでは、「経済的現実」というだけでは抽象的であるので、会計測定の対象としては測定属性を具体的な対象とするということである。あるいは、抽象的な経済的現実に対してはいくつもの考えがあり得るのであり、測定属性の各々がその具体的な考えを表していると見ているのである。つまり、経済的現実に対する異なる見方に対応して異なる測定属性が実際の測定対象となるといえる。FASBの説明にあった木の長さや石の重さという測定対象であれば、長さや重さという性質が1つに確定されるのに対して、経済的現実はいくつもの異なる測定属性が指定されるのである。経済的現実が抽象的だからその具体的な性質がいくつも考えられるというのであろうか。そうした点で、そもそも性質とは何かということから考えていく必要がある。その前に、こうした測定属性が測定の対象というだけでなく測定の手段としても述べられることがある点に、また、経済的現実との一致ということで「忠実な表現」とどのような関係があるかという点について検討することにする。

2-2. 測定の手段としての測定属性

友岡（2018, 51頁）は、測定属性については二通りの捉え方ができるとし、その「一つは、何によって測定するのか、という意味に捉える行き方、いま一つは、何を測定するのか、という意味に捉える行き方である」と述べている。後者の「何を測定するのか」という意味での測定属性は、まさにこれまで論じてきた性質としての測定対象のことである。しかし、もう一方の「何によって測定するのか」の「何」は測定の手段ともいべきものを意味している。つまり、測定属性が測定の対象を意味するだけでなく、測定の手段でもあるという解釈もあるというのである。測定属性が測定の対象か測定の手段かという問題は、一見、簡単に解決できそうにも見える。しかし、友岡はこの問題に対する解答を避けている。それは、見かけほど簡単な問題ではないからであろう。本稿は、この問題に対する解答というか、1つ

の考えを提示することを目的としている。

これまで述べてきたように、前出のFASBによる説明では、測定属性は測定対象である項目がもつ性質であることは明らかである。つまり、「何を測定するか」の意味での測定属性であり、それが性質であることからこのように解釈するのが当然視されよう。しかし、この解釈に対抗するかのように、測定属性が「何によって測定するのか」という測定の手段としても意味が付されるのはどうしたことであろうか。FASBは「財務諸表において現在報告されている項目は、その項目の種類と測定される属性の目的適合性および信頼性とに基づいて、異なる属性によって測定される」(FASB, 1984, para. 66)と説明している。この文中の「異なる属性によって測定される」の文言を見ると、測定の手段として測定属性が使われると解釈できる。この点では、IASBの概念フレームワークは、測定属性に該当する用語として「測定基礎 (measurement basis)」を使っている。「測定基礎」の語感からは、会計測定の対象としての性質を意味するようには思われたい。しかしながら、「測定基礎とは、測定される項目について識別される特徴 (feature) ——例えば、歴史的原価、公正価値あるいは負債の履行価値——である」(IASB, 2018, para. 6.1)と述べ、測定される項目について識別される特徴として測定対象に帰属する性質であるかのような記述になっている。この点では、これまで述べてきたFASBの「測定属性」と変わることはない。

こうしたFASBとIASBとは対照的に、日本の企業会計基準委員会の概念フレームワーク(2006)においては「測定属性」や「測定基礎」といった用語は使われていない。歴史的原価など測定属性といわれる事項は、資産などの「測定値」の種類として列挙されているだけである。見方によっては、該当する用語は使ってはいないものの、測定属性や測定基礎を会計測定の手段として扱っていると理解できよう。では、こうした手段を使って何が測定されるのか。委員会は「財務諸表における測定とは、財務諸表に計上される諸項目に貨幣額を割り当てることをいう」(第1項)と述べている。これによれば、測定の対象は資産などの項目とされており、その項目のもつ性質とはなっていない。つまり、測定対象の性質については触れていないのである。ただし、その序文には「資産・負債それ自体の価値を直接表現する測定値」という表現があり、価値が測定対象であるかのように述べられている。測定される項目の性質として価値、それも単なる価値ではなく、経済的価値が指定されていると見ることができる。ただし、この場合の経済的価値とは、後でも述べるように、経験科学の対象としての価値ではなく、測定される性質が曖昧なので仮に設定しているプレースホルダーと考えられるのである。

測定属性が測定の手段だという見方は、実はこれまでの会計のテキストではそれに該当するものが「評価基準」として取り上げられてきたことから理解されよう。評価基準は、まさに資産などを評価するための基準であり、測定値を決める手続きを規定したものである。

例えば、棚卸資産の評価に歴史的原価を使うか再調達原価を使うか、さらには正味実現可能価額を使うべきかといった評価のための基準として測定属性に該当する事項が使われてきたのである。企業会計基準委員会の概念フレームワークでは、これらの測定属性が測定値の種類を意味するものとして使われているのである。この辺りの議論を先の「経済的現実との一致」との関連で検討することにしたい。

前述したように、「経済的現実との一致」をより具体的に定義するものが「属性の会計測定値と測定される属性との一致」である。そして、例えば歴史的原価という測定属性と一致しているか否かが問われるのが、その属性の会計測定値だということである。FASBが会計情報の特質の1つとして挙げている「忠実な表現 (faithful representation)」の測定面での意味はこうした「ある属性とその会計測定値の一致」であったと思われる¹⁾。測定属性が歴史的原価であれば、前述したように、所有する資産を取得するために当初支払った価格が会計測定値となる関係にある。しかし、会計測定値とされる「当初支払った価格」は数値で示されるものであり、これこそが歴史的原価の意味するものであろう。その点では、会計の測定値として歴史的原価などがあるとする企業会計基準委員会の用語法が妥当だと思われるのである。つまり、測定属性とされる事項は会計測定の対象ではなくその手段となっているのである。では、測定属性は測定対象の性質としては否定されるかということ、これもまた明確に否定することもできないものがある。ともあれ、会計測定の対象として何が考えられるかを検討することにしたい。

2-3. 測定属性は会計測定の対象か

机の高さや石の重さが物理的測定の対象としての性質であることは明らかである。これに対して、会計測定の対象としては資産などの項目のもつ性質とは何であろうか。これまでの議論では測定属性がその性質であるかのように扱ってきた。測定の対象として測定属性を考える前に、日本の概念フレームワークにも見られたように、何らかの「価値」が取り上げられてきたと思われる。この場合の「価値」は経済的価値のことであり、倫理的価値、芸術的価値、宗教的価値などと並ぶ価値の一種である。経済的価値は、会計学や経済学では使われて当然の言葉である。しかし、後述するように、価値概念それ自体はつかみ所のない概念であり、理論的な概念としては使うことは難しい。本稿でも以下では「価値」は曖昧な使い方をするだけであり、具体的な内容を伴う概念としては扱わない。

FASBの討議資料では、前述したように、測定属性が経済的現実の具体例であるかのよう

1) ここで「測定面での意味」と述べているのは、「忠実な表現」としては構成要素の項目を認識するという認識面での意味もあるからである。例えば、貸借対照表におけるある資産の表示が当該資産を忠実に表現しているかということである。

に述べられている。「すなわち、テーブルが奥行き、幅、高さ、重さなど測定可能ないくつかの属性をもつと同じように、資産や負債は測定可能ないくつかの属性をもっている」(FASB, 1976, para. 337)と述べられているように、測定属性は物理的な物をもつ長さや重さといった性質と同じようなものだと考えられている。ただし、この引用文においては、テーブルの奥行き、幅、高さという別個の側面が測定属性に対応するかのような記述になっている。しかし、奥行きや幅に共通する長さという性質があるのであって、奥行きと幅と高さが別個の性質ということではない。この点では、測定属性を奥行きや幅などと同じようなものと見るのは不適切である。では、会計測定の対象となる性質はどのようなものであろうか。前述したように、価値がプレースホルダーとしてあるが、もう少し具体的に見ることにしたい。

万代(2011)は、「……財務諸表のレベルでいえば、測定すべき属性は資本、それも貨幣資本の大きさということになる」(337頁)として、次のように述べている。

建物が具現している貨幣資本の大きさをどう見るかについても種々の見方がある。たとえば、経営者が過去に行った意思決定が正しかったかどうかを判断するために、建物に実際に投資された貨幣の額とみる見方もあれば、建物の売却または使用によって回収されるであろう貨幣の額とみる見方もできよう。会計で測定属性という場合、このレベルで用いられるのがふつうであると思われる。(同上)

上記のように万代は、測定属性をFASBのいう意味とは異なる使い方をしている。例えば、ペイトン＝リトルトンの所説では、彼の意味での測定属性として「経営者が実際に行った投資」が選択され、測定値として原価が導かれているという(344頁)。ここでの「実際に行った投資」という属性は、上記の引用文にある「建物に実際に投資された貨幣の額」と同じものを指していると思われる。また、万代は、売却時価評価を求めた過去のドイツの場合では、「測定属性は個々の測定対象が有している債務弁済能力ということになる。債務弁済能力という測定属性を測定した結果が売却時価という測定値である」(340頁)と述べている。つまり、債務弁済能力という経済的な性質が会計の測定対象の項目の性質として措定されていたといえる。ペイトン＝リトルトンの説では実際に行った投資を表す概念として「未費消原価」が使われ、その後では「用役潜在性」や「経済的便益」といった概念が用いられている。これらが会計測定の対象としての性質として措定するのが妥当だと思われるのである。ただし、例えば「経済的便益」といってもその内容は必ずしも明確ではなく、また、それを直接的に測定する方法も明らかとはいえない。

このようにして万代は、彼のいう測定属性とその測定値とを区別している。測定値はFASBの意味での測定属性であり、歴史的な原価や売却時価が使われるという構図である。この区別

は、万代の文章からも明らかなように、斎藤（2009）に依拠したものである。斎藤は、測定される属性と会計数値である属性値とを区別し、ペイトン＝リトルトンの説では測定される属性は「基本的には稼得過程に投下ないし再投下された資金としての原価」（343頁）であるとしている。これは、先の万代の説明では「実際に行った投資」という属性に該当するものであり、また未費消原価と同様のものと思われる。斎藤と万代にあっては、FASBのいう意味での測定属性は会計測定の対象となる性質ではなく、むしろ会計測定における測定値の算出方法と考えているのである。なお、斎藤によれば、公正価値での測定が支配的な近年の論調では、「認識対象に当たる価値がまだ曖昧で無内容な概念にとどまっている」（346頁）として、それと公正価値による測定値との関係は未解決であるという。

会計測定の対象としての性質については、以降の議論を踏まえて改めて論じることにしたい。

3. 価値とその評価

3-1. 性質としての価値

哲学者の柏端（2017）は、性質論について「まず、非常に大きな問いとして、「そもそも性質とは何か」というものが思いつかれるだろう。「そもそも」系の問いかけを得意とする分野は哲学なので、これはおそらく哲学の問いである」として、「……それを哲学でも形而上学の問いと見なすことに異論はないと思う」（91-92頁）と述べている。このように、性質を論ずることは哲学の問いであり、しかも形而上学という「何がどのように存在するか」といった問題を論じる分野の問いであるという²⁾。そこまで難しい議論を避けるにしても、簡単に「性質とは何か」の説明が欲しいものである。ところが、柏端の著書では「性質とは何か、なぜ同じものが複数あるのか」と「価値という人間的な性質について」と題する2章が全体の半分近くを占めているものの、性質についての簡潔な説明はない。それでは理解が困難になると思われるので、『広辞苑』による説明を参考にしよう。『広辞苑』では「①もって生まれた気質」、 「②物事がもっている特色」、そして「③〔哲〕事物が本来もっているあり方で、それにより他の事物と種類を区別されるもの」と説明されている。このうち③が哲学における用法とされている。ある事物が他の事物とは違う種類として区別されるような事物のあり方と

2) 秋葉（2017）と柏端（2017）が形而上学としての性質論を論じている。「何がどのように存在するか」を問う分野は特に「存在論」といわれる。後述する論理実証主義においては、論理的でも実証的でもない文章を無意味な「形而上学」として一括して排除しようとした。したがって、この場合の「形而上学」は無意味な文章の集まりという否定的な表現となっている。しかし、論理実証主義の衰退とともに、その後継者である分析哲学の分野においても形而上学あるいは存在論が復活している。

してのモノとして解釈できるが、そのモノがどのようなものかは明らかではない。そのモノのもう少し具体的な表現が、測定属性の説明にある「特徴 (trait)」や「側面 (aspect)」, 測定基礎の説明にある「特徴 (feature)」などであろう。

柏端 (2017) では取り上げられていないが、哲学者ロックが唱えたという「第一性質 (primary quality)」と「第二性質 (secondary quality)」の概念がある。これらは、性質の議論ではしばしば取り上げられている。同じく『広辞苑』によれば、第一性質は「延長・形状・運動・静止・凝固性など事物にそなわる客観的な性質。これに対して、色・香・音・味など感覚によって生じる性質を主観的なものとして第二性質 (二次性質) と名付けた」とある。すなわち、第一性質とは形や大きさといった物理的な性質である。これに対して第二性質は、色や香りのような人間の感覚によって感知される主観的な性質である。例えば、人間には感知できる赤や緑といった色を犬は感知できないといわれ、したがって盲導犬であっても信号の色は識別できないという。このように、第一性質は量的な性質であり、第二性質は質的な性質である。ただし、色を感知させるモノとして光の波長は電磁波であり、その意味では色は物理的な量によって説明できることから量的な性質と論じられる場合もある。しかし、人間と犬の視覚の違いから理解されるように、赤や緑は人間の主観的な感覚であり、電磁波によって説明し尽くされるわけではない。こうした主観的な性格から、第二性質に類似した性質として価値が説明されたりするのである。

価値を第二性質と関連して説明しているものとして著名なのは、現代のプラグマティストであるマクダウェルの「価値と第二性質」(マクダウェル, 2016) である。その考えを簡単に紹介しておきたい。ただし、同書の監訳者の大庭がその解説で「この『価値と第二性質』という論文は、マクダウェルの倫理学論文として頻繁に言及されるが、彼の論文のなかでももっとも読みにくいものの1つである」(283頁) と述べているように、その原文でも訳文でも筆者には理解するのが難しく、大庭の解説によって理解するしかなかった。

「価値と第二性質」の表題が示すように、価値が色のように主観的な性質であるかのような説明もあって、マクダウェルが価値も第二性質だと主張しているかのように誤解される面がある、と大庭はいう。確かにそのような誤解をしている論文を筆者も見かけたことがある。大庭によれば、マクダウェルは「……道徳判断は事態の道徳的特徴の認知だとする立場を貫こうとする」(296頁) という。そして「では、自然の事態のうちに道徳的特徴を認め、その識別に従って行為する理由を人間の自然 (本性) のうちに求めることは、不可能なのか。マクダウェルによれば、そうではない。自然科学が描く、無色無臭で没意味的・没価値的な実在よりも「より豊かな実在」(206頁) のうちに道徳的性質は実在するし、そうした「豊かな実在」は「自然」と呼んでいい、というのである」(297-298頁) と解説している。

このようにして、マクダウェルは「より豊かな実在」としての「人間の自然」(human

nature) が存在するとする「倫理的事実論」を主張する。人間の本性が「人間の自然」として捉えられるとして、自然科学とは異なる捉え方をされるのであるが、その論理を追うことは難しい。ただし、「道徳的な特徴の認知」とあるように、何らかの道徳的な特徴についての「事実」の認知が道徳的価値の評価である道徳的判断に導くものと理解される。

マクダウェルの唱える倫理的事実論が「実在論」と名乗るのであれば、「人間の自然」として倫理的価値が存在すると主張していると思われる。価値の一種である倫理的価値が存在することが認められるとすれば、同じように価値の一種である経済的価値が存在するという説に有力な援護になると思われる。そうした価値の実在論が台頭すると同時に、そうした価値が客観的に認識できるかのような説、価値の客観的認識説とでもいべき説も台頭してきている。こうした点から、価値と事実についての長年の議論を簡単に顧みることにしたい。

3-2. 価値と事実

価値と事実、そしてその認識に関するサールの次の見解は、両者の区別に関する代表的な見解の1つである。

もっとも伝統的な形而上学的区別の1つに事実と価値との区別がある。この区別に対する確信の根底には、価値はなんらかの意味において人格に由来するものであり、世界の内に存在するものではあり得ないという認識、あるいは少なくとも、価値は石や川や木などの生来の事実からなる世界の内に存在するものではないという認識が厳として横たわっている。なぜならば、価値が世界の一部であるとするならば、それはもはや価値ではなく、世界のたんなる別の部分にすぎないということになるからである。(サール、1986、310頁)

価値が世界の一部として存在するのであれば、それは科学的認識の対象となる。倫理学における価値や経済学における価値はこの世界に存在するのであろうか。マルクス経済学であれば「価値論」はその基礎理論になっているので、価値はある種の存在として認めていると思われる。永野(2018)でも取り上げているが、これに対してロビンソン(1966、44頁)は、「価値とは何か？ われわれは、どこで価値の存在を見付けだすことができるだろうか？ それをしっかりと把握しようと追い込んでいくと、すべての形而上学的概念と同様、結局、ただ1つのことば、価値そのものに帰してしまう」と述べている。ロビンソンは、経済学で論じられる交換価値や使用価値を形而上学のものとして扱っているのである。これは現在でも同様であろう。というよりは、現在の経済学では「交換価値」や「使用価値」といった言葉は理論体系にとって不要な言葉となっていると思われる。そうした価値を追究することもな

ければ、そのような概念を用いて経済理論を構築することもないであろう。

このようなことから価値に関する議論は、性質に関する議論と同様に、経験科学の問題ではなく、哲学の問題である。永野（2018）においても述べているけれども、この問題を簡単に解説しておきたい。

価値に関する学説としては、それが客観的な存在であるとする客観価値説と、主観的な感情に過ぎないとする主観価値説とが対立してきた。客観価値説は価値に関する実在論、主観価値説は反実在論ということが出来る。状況なども考慮した関係価値説というものも考えられるが、これは主観価値説に分類される。また、価値が認識できるか否かという価値認識に関する学説としては、認知説（または認知主義）と非認知説（または非認知主義）がある。認知説には自然主義と直観主義があり、非認知説には価値情緒説（価値情動説）がある。直観主義は別として、客観的な価値だから認知することができるし、主観的な価値だから認知ができないという具合に、客観価値説は認知説につながり、主観価値説は非認知説につながるといえる。

こうした価値に関する議論においては、現在では廃れてはいるが、論理実証主義の哲学が関わっていた。論理実証主義は、意味のある言明の要件として論理的ないしは実証的であることを要求した。経験的な総合的言明か論理的な分析的言明だけが有意味だという主張から、価値的な命題はそのいずれにも属さない無意味な言明であるとされた。したがって、倫理学は学としての資格を失ってしまうことになった。そうした状況において価値情緒説は、「道徳言明には、事態の描写とは違う次元での意味があるはず」であり、「道徳言明に特有の意味は、情動を表出するために言明されることから生じる」（マクダウェル、2016、259頁）としてスティーヴンソンによって主張されたという。英米では「……価値情緒主義が最も説得力があり、支持者も多い」（山岡、1998、167頁）とされた。

このように、非認知説の価値情緒説がこれまで英米の倫理学では主流であったと思われるが、次第に認知説の色彩の強い理論も現れてきているようである。先に取り上げたマクダウェルは倫理実在論を標榜しており、「人間の自然」が実在するかのような説を主張している。価値客観説の1つの形態であろう。先にもその「道徳的特徴の認知」を取り上げたが、こうした認知によって道徳的な価値が認識されるとマクダウェルは考えているようである。この点では認知説といえる。

認知説の色彩が強い理論でよく使われているのが「付随して生じる (supervene)」という用語である。中村（2018、75頁）は「ブラックバーンによれば、道徳的性質(F)を或る事実的事柄あるいは自然的性質(G)に付随する (supervene) ものと見なすことで、それに関する言明を客観的なものとして使用することができる」という。ブラックバーンはマクダウェルと同じく現代プラグマティズムの哲学者である。この用語を使えば、上述のマクダウェルの主

張は、道徳的特徴に付随して道徳的価値が生じるということになる。したがって、認知面からすれば、道徳的特徴を認知すれば道徳的価値の認知につながるということになる。ただし、道徳的価値が道徳的特徴に還元されるということではない。もしそうであれば、道徳的特徴という事実から道徳的価値という価値が導出されるという「自然主義の誤謬」を犯すことになる。

認知説の色彩が強い主張としては、黒田（1985）、小林（1998）、信原（2017）などがある。黒田は「あらゆる価値判断は事実判断に基づくのである。ただし、対象の価値が由来するさまざまな経験的事実の一々を知ることが、すなわち対象の価値を把握することなのではない」（39頁）と述べている。この文中の「基づく」は先の「付随して生じる」と同じ意味であろう。また、信原も「価値的性質が事実的性質に付随するが、それに還元されない」（44頁）と述べる。そして、「事実的性質と価値的性質のあいだの具体的な付随関係を知るためには、情動が必要である」といい、また、条件付けであるが「身体を価値的性質の「感覚器官」とみなすことができれば、価値的性質の感受を価値的性質の「知覚」とみなすこともできよう」（24頁）とも述べている。信原の主張は、非認知説である価値情動（情緒）説ではあるけれども、認知説の色彩が強いものとなっている。また、信原は「情動がたんに心に生じる感じではなく、外界の事物の価値的性質を「感じる」という仕方で捉えるという見方は、今日では非常に有力となっている」（25頁）と述べている。この信原のコメントが当てはまるような見方として、価値をアフォーダンスの観点から論じている見解がある。次に、この見解を取り上げることとする。

ヘルマン＝ピラート・ボルディレフ（2017、143頁）は「経済財の価値はアフォーダンスである。すなわち、財の主体相対的な性質であり、孤立した主体の性質ではないのである」と述べている。経済財の価値すなわち経済的価値は経済財のもつ性質であるけれども、人間という主体に相対的な性質であり、また、主体としては相対的なのは個人ではなく集団であるというのである。しかし、アフォーダンスの概念を適用した彼らの主張には説明不足の感がある。経済的価値が財の主体相対的な性質だという意味は、以下での説明から理解してもらうことにしたい。また、個人ではなく集団を強調するのは、評価に個人差はあるにしても、経済的価値が純粹に個人の主観的なものではないからである。

価値一般についてアフォーダンスの観点から論じているものとして、河野（2007）と柏端（2017）がある。彼らによれば、次のように説明されている。

アフォーダンス（affordance）とは、英語の「afford」を名詞化したギブソンの造語であり、動物の行動に関わる環境の生態学的特性を意味している。それは、動物との関係によって規定される、個別的であると同時に実在的であるような環境の意味や価値を指

している。アフォーダンスの概念は、価値や意味の主観主義に抗して、それらの実在性を主張する。(河野, 2007, 20頁)

アフォーダンスは環境から生物に提供、供給、用意、準備されるものであり、したがって、特定の環境と特定の生命体という2つの項をもっている。それは「動物と環境の相補性を包含している」。そしてそれは、当該の生物にとって良いもの(滋養効果)であつたり悪いもの(転落の危険)であつたりするという点で、典型的には価値的、意味的な色彩を帯びている。(柏端, 2017, 178頁)

この両者とも動物を取り上げているが、人間についても同じことがいえる。この引用文によれば、意味や価値は特定の人間と特定の環境との関係において生じるものである。環境からアフォード(供給)される様々な事実的要因によって特定の人間に対して意味や価値が生じるというのである。ヘルマン=ピラート・ボルディレフ(2017, 143頁)は、経済財の価値が「財の主体相対的な性質」とであると述べている。これは、特定の財だけでなくその財と特定の個人を取り巻く環境によって価値が生じると理解すべきである。ただし、彼らにあっては、経済的価値としては、個人というよりはその集合体にとっての価値を重視するのである。

アフォーダンスの概念を採用することによって、上述のように、河野は価値の実在性が主張されると考えたり、また、柏端のように「……「实在論」風の語り方がなされている」(同上)と見られたりするのである。しかし、価値が実在するか否かはこうした議論からは即断することはできない。こうした価値の実在に関する議論は脇に置くとして、価値の認知が必ずしも主観的なものではないとする客観主義的な議論の一端を垣間見ることができるのは確かである。信原(2017)の情動主義は主観的な情緒主義の一種であるが、当初の情緒主義が価値の反实在論であり非認知説であるのに対して、客観主義的な見方を採用しているのである。他の論者たちも、同様だといえよう。

価値の客観主義的な見方を紹介してきたが、こうした論者の主張を見ても、事実から価値を導出することはできないとする自然主義に真っ向から反論しているわけではない。価値の評価が個人の主観的な判断に過ぎないという極論から、価値に関連する事実によって価値が付随して生じる、あるいはその評価が制約されるという見解が次第に重視されるようになったと思われるのである。しかし、価値に関連する事実の判断をいくら積み重ねたところで、価値の主観性をまったく払拭することはできない。本稿で紹介した客観主義的な見方を採用する論者の主張においても、事実から価値への飛躍がどのように行われるのか、その飛躍のあり方が十分に説明されてはいないのである。そうだからこそ、事実と価値の問題が長く哲学の問題として論じられているのであろう。

こうした究極の問題は別として、価値の客観的主義的な見方は価値の測定の一分野である会計測定の客観性に関する議論にも参考になるとと思われるのである。この点については、後の4.2において論じることにはしたい。

3-3. 性質概念の拡張

第一性質と第二性質は、物理的な性質あるいはそれに還元されるような性質である。これに対して価値は社会的な性質である。重いや黒いといった性質に対して、美味しいや良いといった価値はあるモノに帰属する性質なのであろうか。そもそも性質としてどのようなものが認められるのであろうか。第一性質や第二性質をもつモノは物理的な存在であり、それは自然科学の対象となる種類ということで自然種（natural kind）といわれる。これに対して経済的価値などの社会的な性質をもつモノは人工物種（artifact kind）あるいは社会種（social kind）といわれる（倉田，2019，第4章）。こうした社会種には、商品や建物などの人工物だけでなく、会社や政府といった制度も含まれる。ここでは両者の違いを述べる余地がないので、そうした違いが存在することを指摘するにとどめたい³⁾。

これまでの性質論では、第一性質や第二性質の議論に見られるように、自然種を念頭に置いているのが普通である。人工物種あるいは社会種に関しては、そもそもそのようなモノが存在しているのかという存在論の問題もあるが、そのモノの性質としてどのようなものが認められるかという問題がある。例えば、倉田（2019，109, 124頁）や柏端（2017，150頁）では、「学生である」、「日本人である」、「日本で生まれた」、「長男である」などが性質として扱われている。この伝でいえば、「東京都民である」という性質も認められ、その性質をもつ人間が「都民種」という社会種に分類されることになる。こうしたことから「学生であった」や「イギリスに行ったことがある」といった人というモノの経歴なども性質として認められても不思議ではない。こうしたことは、「性質」という言葉の定義自体が必ずしも明確に規定されていないことに理由がある。前述したように性質は、『広辞苑』では「特色」や「あり方」と述べられ、また、FASBによる測定属性の説明では「特徴（trait）」や「側面（aspect）」と、IASBによる測定基礎の説明では「特徴（feature）」と述べられていた。「特色」や「特徴」の意味をさらに掘り下げることさほど意味のあることとは思われない。そうしたわけで、あるモノの特徴とされるものが性質であるかを判定することは非常に難しい問題である。

3) ハッキング（2006，74頁）は「社会科学における分類は相互作用性であるのに対して、自然科学の分類や概念はそうではない。社会科学においては、「種」と「人物」の間には、意識を介した相互作用が存在するが、自然科学においては、そのようなものはないのである」として、人々との相互作用が社会種を特徴付けるものとしている。グアラ（2018）も、ハッキングに従って、自然種と社会種の区別を論じている。

そこで柏端が、性質はタグのようなものだという考えを紹介しているの、これを参考として取り上げることにしたい。

その場合おそらく性質は、個物を識別するために人間が付けるタグのようなものになるのであろう。こうした考えには自然なところがある。われわれはこの物とあの物とを、自らとの位置関係の違いによって区別している。また、この物は黒くて尖っているがあの物はそうでないといった異なるタグ付けが十分になされれば、それらの物体が移動しても再認に困ることはない。喩えを続けるなら、「タグ」は、備品に実際に括り付けられた物理的なタグというより、取り込まれた世界の画像に表示されるヴァーチャルなタグに近いものであろう。それはつまり、世界の側に存在する何かではなく、世界を諸部分に切り分けるためにわれわれが用いる目印なのである。(柏端, 2017, 92-93頁)

この引用文の最後で、性質としてのタグを「世界を諸部分に切り分けるためにわれわれが用いる目印」として特徴付けている点が重要である。このタグは、人間が対象に付ける目印である。それは、特に第一性質が「世界の側に存在する何か」であると一般に考えられるのに対して、性質を世界の側ではなく人間の側に引き寄せ、人間の実践的な目的にも応じた目印として扱うものであるといえる。先の「学生である」とか「都民である」などはそうしたタグである。東京都にたまたま住民登録をしているから「都民」としての性質がタグのように付けられるのである。また、「都民である」だけでなく「都民であった」という履歴もタグといえるであろう。社会科学が対象とする社会種に見合った「性質」とは何かがより明瞭に規定できるようになるまでは、性質をタグと見る見解のような緩やかな概念規定で済まざるを得ないと思われるのである。

4. 測定属性の役割

4-1. 各種の測定属性の概念規定

これまで性質論を論じてきた。ここでは、改めて測定属性の概念規定を検討し、その役割を明らかにしたい。なお、IASB (2018) による測定基礎の概念規定のほうが新しいので、これを使って説明する。取り上げるのは、測定基礎として代表的な歴史的原価、公正価値、使用価値だけにした。

まず歴史的な原価であるが、「取得あるいは製作の時点における資産の歴史的な原価は、当該資産の取得あるいは製作で発生した原価の数値であり、当該資産の取得あるいは製作のために支払った対価に加えて取引コストも含んでいる」(para.6.5)と説明されている。こうした規定からは、ある資産の歴史的な原価は自ずと1つの金額として確定すると思うとすれば、それ

は誤解である。永野（2018, 142頁）でも論じているが、経済学者のモルゲンシュタインは、サービスの質や支払形態などを考慮すると価格は単一の数値（スカラー）ではなく、複数の数値（ベクトル）から成っていると考えるべきだという。こうした考えからすれば、歴史的元価が1つの金額として算出されるのは、測定の便宜を考えたものであろう。ともあれ、歴史的元価は金額として表されるものであり、その金額が何らかの価値を表すかもしれないけれども、それ自体が価値などと並ぶ性質とはいいがたいのである。ただし、タグとしての性質という観点からは、当該資産がそうした歴史的元価を履歴としてもっているともいえる。この点で、歴史的元価もタグとしての性質であることを否定することもできないと思われるのである。

次に公正価値であるが、「測定日で市場参加者間での秩序ある取引において資産を売却することで受け取るであろう価格、あるいは負債を移転することで支払うであろう価格」⁴⁾ (para. 6.12) という。この概念規定では、公正価値は「であろう (would)」を使った仮定法で示されている。所有している資産についていえば、決算日に実際には売却してはいないが、仮に売却していたならば受け取ったであろう金額ということである。こうした仮定法での文章は、事実に反した条件を示すところから反事実的条件文といわれる。現実には売却していない資産について売却価格を得ることは不可能である。実際には、所有する資産と「同一」あるいは「類似」⁵⁾の資産が売買された際の市場価格が使われたり、あるいは「仮想的な市場モデル」(岩井・佐藤, 2011, 61頁) が使われたりする。所有するのが上場株式であれば、売却価格として使われるのはそれと「同一」の株式の市場価格だと反論されるかもしれない。しかし、当該株式が実際に売却されていれば、市場価格も異なっていたかもしれないのである。多数の株式が売買されているのであるから、それによる差異は無視できると反論されるかもしれない。そうであっても、反事実の仮定法による数値であることは否定できない。

こうした公正価値の特徴を「可溶性」という潜在的な性質と比較してみたい。あるモノが水に溶けるという性質は、実際に水に溶かすことがなくても、潜在的な性質として認められ

4) 「公正価値 (fair value)」の「value」には、価値という意味と数値という意味がある。公正価値が「価格 (price)」として述べられていることから、公正価値を対象の性質としての「価値」と考えるべきではない。その意味では、公正「価値」とするのは誤訳に近いものであり、「公正な価額」あるいは「公正な評価額」とするほうが誤解を招かないと思われる。また、「fair」を「公正」と訳すことも問題があると思われるが、ここでは指摘するだけにとどめる。

5) あるモノが他のモノと「同一」であるか否かは、「類似」の概念も含めて「同一性 (identity)」の問題とされ、認識論でも議論される場所である。それだけに、「同一」や「類似」は簡単な概念ではない。実は、会計においても「同一」あるいは「類似」であるか否かが問題になることがある。それは、継続性の原則が「1つの会計事実について2つ以上の会計処理の原則又は手続きの選択適用が認められている」場合に適用されるが、その際の「1つ」とはまさに「同一」あるいは「類似」を意味しているのである。この点については永野（1990）が論じているので、参考にされたい。

ている。これに対して、所有する資産について、それが売却可能であるからという根拠で、他の資産について成立した市場価格を当該資産の潜在的な特徴として認められるであろうか。この点については、筆者の見解は定まってはいるといわざるを得ない。理論的には当該資産の潜在的な性質とはいえない。しかし、社会的な実践としての会計あるいは日常生活においては、当該資産の性質といっても良いかもしれないと考えている。この場合、性質の概念を幅広く解釈することが必要になろう。

経済的現実を正しく描写しているのが公正価値であるかのように論じられることがある。しかし、反事実の仮定法に基づいて得られる売却時価がどうして現実を描写しているといえるのか。売却が現実に行われなかったからこそ売却を仮定して得られる数値なのである。他の資産に生じた数値を借用するか、あるいはモデルに基づいた数値を使用することから、公正価値は他の資産の市場価格を指数として使うものだといえよう。指数とは、測定対象の数値を直接得ることができないから、何らかの方法で得られる数値をその代理として、つまり代理変数として使うものである。そうした公正価値の性格を理解しておきたい。

最後に使用価値であるが、「使用価値とは、企業が資産の利用とその最終的な処分から得られると期待するキャッシュフローあるいは経済的便益の現在価値である」(para.6.17)とされている。先に出てきた履行価値は、この使用価値の負債版である。現在価値は「経済学においては、「ファンダメンタル価値」と呼ばれています」(岩井・佐藤, 2011, 58頁)というように、モノの経済的価値の代表的なものであろう。この「ファンダメンタル価値」も「現在価値」もこれだけでは、経済的なモノに内属する価値であるかのような印象を受けてしまいかねない。その反面、現在価値は将来キャッシュフローの割引現在価値であり、それ自体は数値で表されるものである。現在価値は測定対象としての価値とその測定方法とが区別できないものかもしれない。ただし、将来キャッシュフローの見積もりや割引率の選択など、神ならぬ人間によるものであるからそれによって得られる数値は確定した測定値というよりは、1つの参考値としての指数として性格付けることができよう。

4-2. 会計測定の対象としての価値と測定属性との関係

これまで論じてきたように、そもそも「性質とは何か」については明確な概念規定はない。第一性質や第二性質で取り上げられるような自然科学の対象となる自然種については、かなり概念規定が行われているといえる。社会科学の対象となる社会種については、そうしたモノの存在様式を議論する社会的存在論という分野があり、そうした専門誌が刊行されているなど活発な議論が行われているようである。社会的存在論の代表的な理論の1つであるサールの理論については会計理論でも取り上げられており、これについては永野(2016; 2017)が扱っている。しかし、社会種の1つである資産などについてどのようなものが性質として認

められるかはこれからの課題といえる。その点では、前述したように、タグとしての性質を認めるなど幅広い概念規定によらざるを得ないと思われる。そうした観点から、会計測定の対象としての性質を再考し、測定属性の役割について検討する。

会計測定の対象としては何らかの量的な性質が想定される。それは、会計が貨幣を単位とする量的な測定である限り当然の想定である。しかし、その性質が具体的に何であるかは、必ずしも明確ではない。これまで述べてきたように、測定属性が測定対象としての性質であるかのように記述されてきた。しかし、歴史的原価や公正価値などは、現実あるいは仮定の価格に基づいて得られる金額であり、測定対象としての性質とはいえない。

では、会計測定の対象としての性質は何か。それは、何らかの意味での経済的価値としかいいようがない。この場合の経済的価値は、前述したように、いわばプレースホルダーとして使っているといえる。公正価値こそがプレースホルダーではない、中身のある経済的価値を表すかのように考えるとしたら、斎藤（2009, 351頁）が「経済学ですらはあるか昔に断念した実体の鬼火を追い続ける」と記述しているように、それは鬼火を追い求めるようなものといえる。形而上学としての性質論ならいざ知らず、経験科学の対象として経済的価値を追い求めることは無理であり、無駄なことである。ましてや会計学においてはなおさらである。

会計が貨幣単位を利用する量的な測定であれば、その測定対象の性質である経済的価値も量的なものではない。そうした意味で、測定属性それ自体は価格などの数値であり、量的なものではない。例えば歴史的原価は、当該資産を取得・製作に支払った価格であり、公正価値は受け取ったであろう価格である。これらの価格は、歴史的原価であれば現実の市場という経済制度によって生み出された過去の価格であり、公正価値であれば現実あるいは仮想した市場における価格を利用した数値である。これらは、当該資産についての履歴としての価格であり、また、決算日にあり得たかもしれない価格であり、これらも広い意味では性質であるといえないこともない。これらの価格を会計が経済的価値を測定する際に利用するのは、経済的価値を示しているかもしれない指数として用いているに過ぎない。測定属性はこうした指数を算出する方法を示すものであり、その意味で会計測定において役割を果たしているのである。

測定属性が算出する指数を会計測定が使用しているのは、知能の測定において、ある試験の結果である点数をその試験が目的とする知能を表す指数として用いるのと同様である。知能は、明確な性質として概念規定ができない性質であろう。知能と思われている思考力や学習能力などを測定する検査・試験において何らかの数値が得られる。そうした数値を指数として用いることによって思考力や学習能力を測定していることになる。こうした測定は測定対象を直接的に測定するのではなく、指標となる数値をいわば代理変数として用いて間接的に測定するという意味で間接測定あるいは代理測定である。心理学や社会科学において見ら

れるこうした測定は規約的測定ともいわれるものである。会計測定がこうした規約的測定であり、指数を用いた測定であることは、永野（1992）が論じている。

経済的価値も同様であり、債務弁済能力や未費消原価、経済的便益などの性質を測定するために歴史的原価などが指数として用いられている。債務弁済能力や未費消原価などは資産のもつ経済的価値の1つの特徴あるいは側面を表しており、その意味で経済財がもつ性質の一種であるといえよう。また、それは貨幣単位で測定できる量的な性質といえるであろう。ただし、こうした性質はいずれも曖昧なものであり、どのような測定方法がその性質に適合したものであるかを定めることは困難である。

ところで、前述したように、哲学の分野では価値の認知説が有力になってきているという。しかしながら、そうだからといって、認知の対象としての価値が主観的なものから客観的なものとして認識されるようになるとか、経験科学の対象として価値がモノに固有の性質であるかのように捉えられるということではない。価値の存在ではなく、価値を認知することが必ずしも主観的なものではないということである。そうしたことから、ヘルマン＝ピラート・ボルディレフがアフォーダンスとしての経済的価値を主張したものと思われる。前述したアフォーダンスによる説明では、環境からアフォード（供給）される様々な事実的要因によって特定の人間に対して価値が自ずと生じるかのようであった。そうした事実的要因に対する認識を積み重ねることによって価値の認知の範囲を狭めることができよう。しかし、価値の認知がまったく主観的だという外堀は埋めることができても、価値の存在が究極的には主観的だとする内堀までは埋めることができないであろう。

測定属性による測定値の決定においては、環境からアフォードされる様々な事実的要因に対する認識が必要になることも多いであろう。会計測定値の決定は最終的には経営者の主観的な判断に基づくことになる。しかし、そうであるからこそ第三者の目から見ても納得が得られるような事実認識に基づかせることが重要になってくる。例えば、公正価値による数値の決定においては他の企業や該当する市場に関する情報など様々な事実の認識に基づくことになる。こうした事実の認識においては「客観的な」証拠が必要とされよう。また、現在価値の場合においても、将来キャッシュフローなどの予測においては企業の主観的な判断に依存するのではなく、企業環境に関する認識については「客観的な」証拠が必要とされよう。「客観的な」証拠を求めることから、会計基準の量が膨大なものになってきていると思われるのである。これは、会計が価値の測定を行うものであるからこそ、それに客観性をもたせるために多くの事実認識を必要とさせているからである。会計の対象とする経済的価値という性質が第一性質や第二性質のようなものであれば、かくも膨大な会計基準を必要としなかったと思われるのである。

5. おわりに

FASBによれば、その「測定属性」の「属性 (attributes)」は「性質 (property)」と意味は同じである。測定属性が測定対象の性質となれば、モノの長さや重さと同じように、会計測定の対象である資産などに帰属する性質ということになる。しかし、その一方で測定属性は、これまで評価基準として取り上げられてきた歴史的な原価などがその内容になっていた。つまり、測定属性は会計測定の対象であるとともにその手段であるという2つの意味を課せられていたのである。それによって測定属性の概念に混乱が見られたのである。

その概念の混乱を生じさせた原因の主たるものは、会計測定の対象となる経済的なモノの性質が必ずしも明らかではないということである。現在の会計は膨大な会計基準によって構築される測定体系であるが、その実、一体何が測定されているのか、測定される性質が明確ではないのである。一応は経済的価値（あるいは単に価値）が測定されるが、それは性質を表す適切な表現がないことによる、仮に設定されたプレースホルダーに過ぎないといえる。測定される性質として債務弁済能力や経済的便益などがさらに具体的な概念として提示されたりするが、これらも必ずしも具体的な測定操作を導くものとはなっていない。

本稿では、このように会計測定の対象の性質が具体的な測定操作を導くほどには明確なものではないことから、測定属性が何らかの指数を算出する、その意味での評価基準になっていることを明らかにした。測定属性は測定対象ではなく、測定手段なのである。ただし、特に社会科学が対象とする社会種における性質とは何かという問題に一応の結論が出ない限りは、測定属性が測定手段であったとしても、それが性質ではないとはいえないのである。この点では、永野（2018）が測定属性を性質ではないと述べたことは、その根拠が不十分であったことを認めざるを得ない。とはいえ、性質論のこの後の展開によっては、やはり性質ではないという結論が出るかもしれない。ただし、測定手段として捉えた測定属性が性質かどうかはあまり重要な問題とはいえないことは確かである。

したがって、性質論として測定属性を論じることは有意義なこととは思えないが、会計測定の対象となる性質がどのようなものか、債務返済能力や経済的便益などに代わる概念を探ることが、徒労に終わるかもしれないが、今後の課題として残されると思われるのである。

引用文献

- 秋葉剛史（2017）「形而上学の目的をどう捉えるか」『現代思想』第45巻第21号
岩井克人・佐藤孝弘（2011）『IFRSに異議あり』日本経済新聞出版社
柏端達也（2017）『現代形而上学入門』勁草書房
企業会計基準委員会（2006）『財務会計の概念フレームワーク』

- グァラ, フランチェスコ (2018), 瀧澤弘和監訳『制度とは何か』慶應義塾大学出版会
- 倉田剛 (2019)『日常世界を哲学する』光文社
- 黒田亘 (1985)『行為と規範』放送大学教育振興会
- 河野哲也 (2007)『善悪は実在するか』講談社
- 小林誠 (1998)『価値判断の構造』恒星社厚生閣
- サール, J.R. (1986), 坂本百大・土屋俊訳『言語行為』勁草書房
- 斎藤静樹 (2009)『会計基準の研究』中央経済社
- 新村出編 (2018)『広辞苑』岩波書店
- 友岡賛 (2018)『会計と会計学のレーゾン・デートル』慶應義塾大学出版会
- 永野則雄 (1990)「継続性の原則における「一つの会計事実」の意味について」『会計』第138巻第3号
- 永野則雄 (1992)『財務会計の基礎概念』白桃書房
- 永野則雄 (2016, 2017)「会計における現実へのアプローチ—サールの社会的現実論の観点から—(1), (2)」『経営志林』(法政大学)第53巻第3, 4号
- 永野則雄 (2018)「会計における価値・評価の存在論と認識論」『経済学論纂』(中央大学)第58巻第2号
- 中村隆文 (2018)『「正しさ」の理由』ナカニシヤ出版
- 信原幸弘 (2017)『情動の哲学入門』勁草書房
- ハッキング, イアン (2006), 出口康夫・久米暁訳『何が社会的に構成されるのか』岩波書店
- ヘルマン=ピラート, カーステン・ボルディレフ, イヴァン (2017), 岡本裕一郎・瀧澤弘和訳『現代経済学のヘーゲルの転回』NTT出版
- マクダウェル, ジョン (2016), 大庭健編・監訳『徳と理性』勁草書房
- 万代勝信 (2011)「測定属性」, 斎藤静樹・徳賀芳弘編『企業会計の基礎概念』中央経済社
- 山岡悦郎 (1998)『哲学的探求』晃洋書房
- ロビンソン, ジョーン (1966), 宮崎義一訳『経済学の考え方』岩波書店
- FASB (1976) FASB Discussion Memorandum, *An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, FASB
- FASB (1978) Statement of Financial Accounting Concepts No.1, *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, FASB
- FASB (1984) Statement of Financial Accounting Concepts No.5, *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, FASB
- IASB (2018) *Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB