

論 文

会計理論の論理的検証

上 野 清 貴

目 次

- I はじめに
- II 記号論理学と会計理論
 - 1 構文論・意味論・語用論
 - 2 会計理論における構文論・意味論・語用論
 - 3 語用論の体系としての会計理論
- III 会計理論の論理的検証方法
- IV 会計理論の論理的検証・反証
 - 1 取得原価会計の論理的検証
 - 2 購入時価会計の論理的検証
 - 3 売却時価会計の論理的検証
- V む す び

I はじめに

会計理論を構築しようとする場合、それは一般に条件付規範理論を中心として、実証理論の方法の支援を受けて行わなければならない。ここで、条件付規範理論とは、絶対的規範理論に対するものであり、価値判断を理論に組み入れ、会計情報の利用者へ広範囲の代替的な目的指向的モデルを示す規範理論である。

会計学は応用科学であり、社会科学である。数学、論理学等は純粋科学といわれており、そこでは論理性・真理性が重視され、価値判断は行われ

ない。これに対して、応用科学・社会科学たる会計学では価値判断が最も重要であり、価値判断を行うためには目的—手段関係を説明することが不可欠となる。

そこで、応用科学・社会科学たる会計学は、目的の適切な範囲を会計情報の利用者に提供し、彼らにこれらの各目的ならびにその結果に近づくための手段に関する情報を提供することを義務づけられることになる。それゆえ、理論家は、ある利用者の情報ニーズにしたがって選択することのできる、会計モデルのセットを提供しなければならず、さらにこれを経験的に検証しなければならない。

その場合に最も重要なことは、会計モデルに組み込まれた価値判断を公開に開示し、その会計モデルの目的と手段の関係を明示することである。これには、目的の価値判断とその目的を達成するための手段の価値判断の開示が必要となり、目的と手段の密接な関係を明らかにすることが必要となる。会計理論は厳密なものでなければならないのである。

ただ、そのためには、会計理論を経験的に検証しただけでは不十分であり、会計理論の構築を完全にするためには、もう1つの検証が必要となる。それは会計理論の論理的検証である。経験的検証に完全性を要求するのは不可能であり、会計理論を完全にするために、もしくはそれにできるだけ近づくためには、経験的検証のほかに論理的検証が必要となるのである。

そこで、本稿の目的は、会計理論を論理的に検証する方法を明らかにすることであり、さらにこれを会計理論に具体的に適用することにある。このために、本稿は次のことを述べる。

- ① まず、理論を厳密なものにするための思考方法としての記号論理学を説明し、これと会計理論との関係を述べる。
- ② 次に、会計理論の論理的検証方法を説明する。

- ③ そして、この方法を代表的な会計理論に適用し、それらの会計理論を論理的に検証ないし反証する。
- ④ 最後に、会計理論の論理的検証と経験的検証の双方の重要性を再確認する。

II 記号論理学と会計理論

ある会計理論を研究対象とする場合、その本質の解明にせよ理論構築にせよ、それを論理的に考察し、説明する必要がある。そして、これを行うためには、厳密な思考方法が必要であり、論理学的方法の助けを借りなければならぬ。厳密な思考を行い、論理的に解明するためには、思考原理としての論理学的方法が不可欠であるからである。そこで、本節の第1の目標は、会計理論を考察するための論理学的方法を明らかにすることにある。

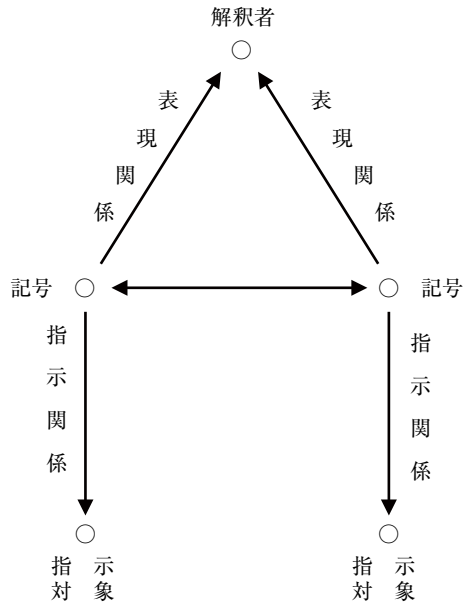
会計理論の研究に論理学の手法を統一的に適用しようとする場合、論理学の概要をまず説明しなければならない。ここで論理学というとき、主として記号論理学を指すが、この記号論理学は構文論、意味論および語用論の分野に分かれることになる。そこで、本節はまず、これらの領域がそれぞれどのような内容と規則を有しているのかを明らかにすることとする。

1 構文論・意味論・語用論

記号論理学では、3つの主要な因子が問題となる。それは、記号（言語）¹⁾、（記号の）指示対象および（記号の）解釈者であり、これらの関係を図

1) 記号とは、大雑把にいえば、ある生物にある条件のもとで反応行動を起こさせる刺激のことであり、これにはシンボルとシグナルが含まれる。シンボルとは、解釈者が提出し、それと同義な他の記号の代用として働く記号をいい、シグナルとは、そうでないすべての記号をいう。たとえば、パプロフの

図表1 記号・指示対象・解釈者の関係



示すると、図表1のようになる（永井 [1971] 144頁、永井 [1979] 89頁）。

これらのうち、特に形式的関係を抽象して扱う部門を構文論 (syntactics ; syntax) とよび、特に指示関係を抽象して扱う部門を意味論 (semantics) とよび、特に表現関係を抽象して扱う部門を語用論 (pragmatics) とよぶ。

すなわち、解釈者への関係や指示対象への関係を捨象し、ただ記号と記号との間の関係だけを抽象して考察する記号論の分野は構文論とよばれ

条件反射の実験において、解釈者犬にとっての記号プザーの音はシグナルであるが、解釈者人間にとっての記号「食物」はそれと同義なシンボルである。このように、シンボルとは言語のことであり、人間だけに認められるものであるので、記号の特別なものが言語であるということになる。記号論理学では、この言語記号のみが記号として取り扱われる。

る。このように他の関係をまったく捨象し、記号や表現間の関係だけを抽象するとき、その関係は形式的関係といわれ、形式的関係に基づく表現の構造は形式的構造といわれる。構文論は表現の形式的構造の理論である。

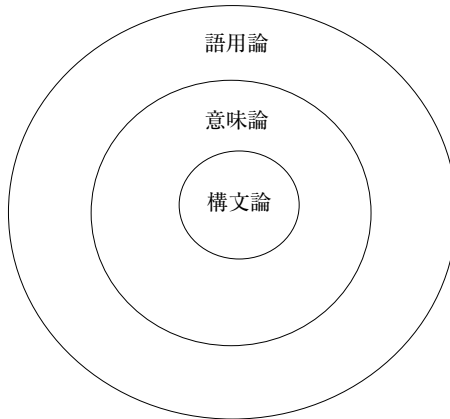
また、解釈者への関係は捨象するが、記号間の関係も指示対象への関係も捨象せず、指示対象への関係を中心とした抽象的考察は意味論とよばれる。記号と指示対象との関係を指示関係（指示するという関係）という。指示関係は意味関係であり、記号・表現の指示対象に対する指示関係が認識されるとき、記号・表現の指示的意味が理解されるといわれる。指示関係が捨象されないとき、記号間の関係はもはや形式的関係ではない。

さらに、記号過程について一切の捨象をせず、しかし記号と解釈者との関係を中心とした理論を語用論という。記号と解釈者との関係を表現関係（表現するという関係）というが、表現関係もまた意味関係である。記号・表現と解釈者との表現関係が認識されるとき、記号・表現の表情的意味が理解されるといわれる。一切の捨象が行われない語用論的視点においては、記号間の関係は単なる形式的関係ではなく、記号と対象との関係は単なる指示関係ではなくなっている。

以上のように、構文論は他の因子への関係を捨象して、もっぱら記号間の形式的関係のみを抽象した領域であり、意味論は指示関係の考察を主とし、表現関係を捨象する領域であり、語用論は表現関係の考察を主とする領域である。すると、構文論、意味論、語用論の間関係は包含関係となり、図表2のように図示できるようになる。

これは次のことを意味している。すなわち、論理学としての構文論と意味論はそれぞれ相対的に独立した分野として成立しているが、認識の全体の視点に立つ認識論の見地から考察するとき、構文論は意味論によって補完されることを前提条件として、はじめて有意義な理論となる。意味論と語用論の間にもまったく同様の関係が成り立つ。語用論によって補完され

図表2 構文論・意味論・語用論の関係



るべく構成される適切な理論でないならば、その意味論は科学的認識として不毛な理論であるといわなければならない。

これはさらに次のことをも意味している。すなわち、指示関係を考慮に入れた記号と記号との関係は、もはや形式的関係（構文論の関係）ではなく意味論的關係であるから、当然意味論に属することになる。また、表現関係を考慮に入れた記号と指示対象との間の指示関係は、もはや意味論的關係ではなく語用論的關係とみなすべきであるから、当然語用論に属すると解さなければならない。

2 会計理論における構文論・意味論・語用論

以上の記号論理学における構文論、意味論および語用論の諸規則を念頭において、それでは、会計理論における構文論、意味論および語用論の分野を明確にし、各領域における諸規則を解明してみよう。

前項で明らかにしたように、構文論は記号と記号との間の関係を抽象して考察する記号論の分野であり、会計理論において記号とは主として勘定

と考えられるので、会計理論における構文論は勘定と勘定との間の関係を抽象して考察する分野であるということになる。これは一般に会計構造論としてこれまで研究されてきた分野である。

それでは次に、会計理論における意味論に目を向けてみよう。記号論理学では、意味論は記号と指示対象との間の指示関係を抽象して考察する領域である。指示関係は意味関係であり、記号の指示対象に対する指示関係が認識されるとき、記号の指示的意味が理解されることになる。さらに、記号の指示的意味とは、記号が現実存在する指示対象をもつための条件であり、記号の内包である。記号が指示する条件が満たされれば、記号は（空でない）外延をもつとか、現示するとか、真であるなどといわれる。したがって、記号の内包とは記号の指示する真理条件であり、記号の外延とは記号の指示する真理値（真と偽）である。空でない外延が真であり、空な外延が偽である。

これらのことを会計理論に適用すると、会計理論における主たる記号は勘定であるので、勘定の指示的意味、つまり勘定とそれが表示する対象との数値的関係を考察することが会計理論の意味論において重要な課題となる。勘定と対象との数値的関係は一般に測定ないし評価とよばれているので、会計理論における意味論の中心は会計測定論ないし会計評価論ということになる。

記号論理学の意味論において、指示規則に対する真理規則は、「 $\sim(S)$ が真であるのは、 S が偽であるとき、そしてそのときに限る」ということになる。ここで、「 \sim 」は否定を表しており、 S は文を意味している。しかし、この場合の指示規則に対する真偽の確定は文の内包だけで真偽を確定する論理的手続で行うことができず、真偽を確定するための経験的手続としての検証の方法が必要となることに注意しなければならない。論理的手続だけで真偽が確定しない文を「事実的な文」もしくは「論理不確定な

文」というが、応用科学たる会計理論における文はほとんど経験的な文であり、事実的な文となるのである²⁾。

事実的文の真偽を「事実的真」および「事実的偽」とよぶことにすると、事実的真か事実的偽かを確定するための方法が検証の方法である。しかし、ここで留意しなければならないことは、意味論の観点からは、事実的文は真偽を論理的に確定することができないということがいえるにとどまり、検証という経験的手続によって、事実的文の事実的真偽は確定すべきであるということはいっていないということである。

意味論の範囲内では、事実的文は経験的文であるともないともいうことができず、事実的真偽は経験的真偽であるともないともいうことができないのである。文と経験との間の関係は記号と解釈者との間の表現関係であるから、検証の方法論は語用論に属し、意味論を超えているのである（永井 [1971] 201-202頁）。

そこで、語用論の説明に移らなければならない。記号論理学では、語用論は記号と解釈者との間の表現関係を抽象して考察する領域である。表現関係もまた意味関係であり、記号と解釈者との表現関係が認識されるとき、記号の表現的意味が理解されることになる。語用論では「検証」ないし「確証」という概念が重要となり、検証理論における「意味」は真理条件（内包）そのものではなく、真理条件（内包）の認識であり、検証条件

2) これに対して、純粋科学すなわち数学や論理学の領域に属する文には、論理的手続だけで真偽が確定するものがある。それは「論理確定的な文」といわれ、特に、真であると論理的に確定する文が恒真文、トートロジー、論理的に真な文、分析的な文などよばれ、偽であると論理的に確定する文は恒偽文、矛盾文、論理的に偽な文などよばれる。たとえば、 $A \vee \sim A$ （ A または A でない）は恒真文であり、 $A \cdot \sim A$ （ A であるとともに A でない）は恒偽文である。また、恒真文の否定 $\sim (A \vee \sim A)$ は恒偽文となり、恒偽文の否定 $\sim (A \cdot \sim A)$ は恒真文となる。

（確証条件）である。

これらを会計理論に適用すると、会計理論における主たる記号は勘定であるので、勘定の表現的意味、つまり内包の認識を考察することが会計理論の語用論において最も重要な課題となる。勘定の内包の認識は主観と関係し、主観は有用性の見地から会計情報の利用目的を指向する会計機能と密接な関係を有するので、会計理論における語用論の中心は会計機能論ということになる。したがって、語用論においては、会計構成要素の測定値等は会計機能の観点から導き出され、さらに適用すべき会計理論も会計機能に対する適合性の有無という観点から選択されるのである。

語用論において、測定概念等を規定した表現規則に対する検証規則は、「 $\sim(S)$ が検証されるのは、 S が反証されるとき、そしてそのときに限る」ということになる。会計理論における文はほとんど経験的な文であり、事実に基づく文であるので、その真偽を確定するために経験的手続としての検証の方法が必要となり、これらの表現規則は経験的に検証ないし反証されなければならない。そして、これが実証的会計理論につながることになる。

しかしながら、これらの表現規則が経験的に検証されたからといって、その会計理論が必ずしも正当化されるわけではない。会計理論を正当化するためには、表現規則の経験的検証に加えて、論理的検証が必要となるのである。というのは、経験的検証は完全性を期待できないことのほかに、会計理論それ自体は会計を対象としたメタ理論の体系であり、対象理論の体系ではないので³⁾、語用論の領域においても論理的説明が是非とも必要

3) 一般に、言語には階層性があり、すべての言語は対象言語とメタ言語に区別される。対象言語とは、言語外の対象について考察する言語であり、メタ言語とは、対象言語について語る言語であり、反省的思考に対応し、反省的思考の媒体となる言語である。そして、対象言語で構成される理論を対象理論といい、メタ言語で構成される理論をメタ理論という。会計理論は、対象言語である資産、負債、資本、収益、費用、利益等の用語や勘定名、測定値

となるからである。

その場合の具体的な方法は、各会計理論の会計機能を特定し、競合する会計機能を論理的・言語的に分析し、最終的に、ありうべき会計機能に適合する会計理論を探求していくことであろう。

3 語用論の体系としての会計理論

以上、本節では、会計理論を論理的に考察するための方法を明らかにすることを目的として、論理学および会計理論における構文論、意味論および語用論の領域をかなり詳しく説明した。しかし、これらの領域間の関係をこれまであまり述べてこなかった。そこで、これらの分野を全体的に統合しようとする場合、どれが基本的な役割を果たすのかをここで述べてみよう。

論理学としての構文論と意味論は、それぞれ相対的に独立した部門として成立している。しかし、認識の全体の視点に立つ認識論の見地から考察するとき、構文論は意味論によって補完されることを前提条件として、はじめて有意義な理論となる。たとえば、構文論のみの視点に立ち、意味論による補完をまったく考慮しないならば、証明可能な式は、まったくでたらめな変形規則のもとに、勝手に選ばれた公理と公理から導出された式にすぎないから、当然分析的な式である保証はない。意味論と語用論の間にもまったく同様の関係が成り立つ。語用論によって補完されるべく構成される適切な意味論でないならば、科学的認識として不毛な理論であるといわなければならない(永井 [1988] 164-165頁)。

すなわち、構文論的方法是意味論的方法から分離しては論理学としての性格は失われる。そこで、構文論的方法是意味論的方法と統合される場合

等の会計言語について語るメタ言語の体系であり、メタ理論に属するといえることができる。

にだけ論理学の方法としての具体性が認められることになる。そして、両方法が統合されたものは、再び意味論的方法なのである。しかし、論理学の具体的全体を考えると、このような意味論はなお抽象的であり、語用論との統合を図らなければならない。そして、これらの方法が統合されたものが再び語用論的方法なのであり、これによって、論理学は具体化を完了するのである。

語用論は解釈者との間の表現関係つまり主観との依属・相関関係の考察が中心に据えられるが、記号過程内のいかなる関係も捨象されないので、記号過程を考察する最も高次の具体的・全体的な視点である。したがって、論理学において、構文論、意味論および語用論の領域が相対的に独立しているとはいえ、これらを全体的に統合しようとするならば、語用論が最も重要であり、基本的な役割を果たすことになるのである。

これとまったく同じことが、会計理論などの応用科学にも妥当する⁴⁾。応用科学は技術を通じて人間の生活にとって拒否することのできない価値をもっている。そこで、応用科学を成立させるといふ目的が生じるが、これは価値判断であるから、価値論の領域に属する。この目的を実現する手段として、科学言語は経験主義的でなければならないという具体的価値判断が導かれ、この価値判断が経験主義的言語の要請であり、経験主義の原

4) とはいうものの、論理学と応用科学との相違もまた明確である。論理学の正しい知識は定理として定式化されるが、それは応用科学の正しい知識とは次のように異なっている。すなわち、論理学の定理は分析的な知識であるが、応用科学の正しい知識は総合的な知識である。さらに、語用論的視点から特徴づけると、前者はアприオリな知識であるが、後者は経験的な知識である。つまり、論理学の定理は、真であるとして正当化するのに経験的な検証を必要としないという意味でアприオリであるのに対し、応用科学の知識は、それが真であることを正当化するには経験的検証を必要とするのである。したがって、論理学の対象理論面は分析的理論であり、アприオリな理論である。これに対して、応用科学の対象理論面は総合的理論であり、経験理論である。

則である。したがって、経験主義の原則は、理論的立場から真理であると主張されるのではなく、実践的立場から実用的に価値が受け入れられるのである。経験主義的言語という枠組自体の妥当性は、真理値ではなく、有用性である（永井 [1962] 124頁）。

そこで、経験主義的言語という枠組の構成は、意味論の枠内では不可能であり、語用論の領域に踏み込まなければならない。なぜならば、「経験」という概念は主観への関係を含む語用論の概念であるからである。そこでは、構文論は意味論を前提とし、意味論は語用論を前提として構成されることになる。そして、このような構文論および意味論は語用論に属すると考えることができ、これらの全体が語用論の理論となるのである。

これは、具体的には次のように行われる。すなわち、意味論的方法で解釈された理論を構成する場合に、明示的にか黙示的にか、経験主義の立場に立つ語用論的方法によって構成される理論と合致するように、形成規則と解釈規則が選択される。解釈規則は経験主義の立場に立つ検証規則と合致するように構成されるのである。経験主義の立場に立つというのは、言語を経験主義的言語に限るということである。経験主義的言語というのは、その言語に現れるすべての記述的記号が直接的にか間接的にか知覚的経験を表現している言語であり、したがって、知覚的経験に対して表現関係にあるような言語である。

そこで、経験主義的言語の構成は意味論の範囲を超え、語用論の観点に立たなければならないことになる。構文論はもちろんのこと、意味論自体は経験主義に対して中立的である。しかし、実際には、構文論は意味論を予想し、意味論は経験主義的な語用論を予想し、それと合致するように意図されるので、中立的ではない。つまり、科学は経験主義の枠組を仮定しており、科学言語は経験主義的言語なのであり、全体として語用論の領域に属するのである（永井 [1971] 245-246頁）。

したがって、応用科学としての会計理論では、個々の領域において構文論、意味論および語用論が相対的に独立しているが、全体的な観点からすると、経験主義的言語を使用する語用論が基本的な役割を果たし、語用論によって統合されるのである。具体的には、会計機能論が会計理論構成の前提であり、この会計機能論を基礎として、会計構造論および会計測定論が構築されるのである。そして、応用科学である以上、会計理論は経験主義的言語を使用し、全体として語用論の領域に属しているのである。会計理論は語用論の体系であるということを認識しておかなければならない。

会計理論研究は、以上の思考方法に基づいて、会計理論を研究対象とすることになる。その場合、会計理論は全体として語用論の体系であるとしても、会計理論を厳密に考察しようとする場合、それらを構文論、意味論および語用論の分野別に考察していく必要がある。それによって、対象とする会計の理論的根拠および限界が浮き彫りにされるはずであるからである。

これまでの会計理論研究ではこれらが混同されるきらいがあり、したがって、どの分野の議論をしているのかが不明確であり、その結論も厳密性に欠けるきらいがあった。それゆえ、厳密性を旨とする会計理論研究は、構文論、意味論および語用論の分野別かつ階層別に行う必要がある、最後に、一般理論を構築するためにそれらを語用論を中心として統合する必要がある。これが会計理論を論理的に研究していく基本である。

Ⅲ 会計理論の論理的検証方法

会計理論における文はほとんど経験的な文であり、事実的な文であるので、その真偽を確定するために経験的手続としての検証の方法が必要となり、各会計理論の語用論的特質は経験的に検証ないし反証されなければならない。

しかしながら、これまでしばしば述べたように、これらの語用論的特質が経験的に検証されたからといって、その会計理論が必ずしも正当化されるわけではない。会計理論を正当化するためには、語用論的特質の経験的検証に加えて、論理的検証が必要となるのである。というのは、経験的検証は完全性を期待できないことに加えて、会計理論それ自体は会計を対象としたメタ理論の体系であり、対象理論の体系ではないので、語用論の領域においても論理的説明が是非とも必要となるからである。

その場合の具体的な方法は、各会計理論の会計機能を特定し、競合する会計機能を論理的・言語的に分析し、最終的に、ありうべき会計機能に適合する会計理論を探求していくことである。これは記号論における「純粹語用論」の領域で行われることになる。それは以下の理由による。

記号論は構文論、意味論および語用論とは別の視点から「純粹記号論」(pure semiotic) と「記述的記号論」(descriptive semiotic) とに分けられる。「記号」、「記号過程」、「解釈者」などの記号論的用語のいくつかを基本用語 (primitive term) とし、他の用語をそれらにより定義することによって導入し、また、それらの用語の意味分析に基づく分析的言明を定義として導出していく演繹体系が構成できる。このような記号論の分野を純粹記号論という。そして、この純粹記号論の枠組を記号の経験的研究に応用したものが記述的記号論である。記述的記号論は記号を与えられた経験的事実として研究する記号の応用科学のすべてを包括する。

純粹記号論と記述的記号論の分類は、構文論、意味論、語用論の各分野について適用できる。そこで、純粹構文論と記述的構文論、純粹意味論と記述的意味論、純粹語用論と記述的語用論という各分野が成立する (永井 [1979] 96頁)。すなわち、図表3のように整理することができる。

会計理論は応用科学に属するので、会計理論の記号論的研究は全体として記述的記号論の領域に属することになる。ただし、ここにおける論理的

図表3 記号論の諸分野

記号論	構文論	純粹構文論
		記述的構文論
	意味論	純粹意味論
		記述的意味論
	語用論	純粹語用論
		記述的語用論

検証は記述的語用論ではなく、純粹語用論の領域に属することに注意しなければならない。

検証方法は発見の方法ではなく、正当化の方法であるから、検証方法を論ずる方法論は発見の方法論ではなく、理論的正当化の方法論である。したがって、検証の方法論は論理学である。「検証」という語用論的用語は行動学の用語に依存するので記述的記号であり、その定義に依存しているので、記述的記号の意味（＝内包）に依存する分析的言明である。したがって、応用論理学に特有な分析的言明である。

しかし、経験的総合的言明ではないから、「検証」という語用論的概念の分析にかかわる語用論は応用科学（＝記述的語用論）ではなく、メタ論理学（＝純粹語用論）であるといわなければならない（永井 [1976] 180頁）。それゆえ、これから行おうとする論理的検証は純粹語用論の領域に属するのである。

IV 会計理論の論理的検証・反証

以上のことを踏まえ、本節は、代表的な会計理論の語用論的特質に基づき、各会計理論の特質を論理的に検証ないし反証することによって、各会計理論を評価する。具体的には、代表的な会計学者によって提唱された取得原価会計、購入時価会計および売却時価会計を論理的に検証ないし反証

する。これは、「 $\sim(S)$ が検証されるのは、 S が反証されるとき、そしてそのときに限る」という記号論理学における語用論の検証規則に基づいて行うことになる。

1 取得原価会計の論理的検証

取得原価会計の代表的提唱者として、井尻をあげることができる。彼は会計責任の遂行を会計目的として、取得原価会計を主張する。そこにおける取得原価会計の語用論的特質は、次のようである。

- ① 取得原価会計は、過去において行われた企業活動をその実際の取引価額で漏れなく記録することによって、会計責任を遂行する会計である。
- ② 取得原価会計は、企業が実際に行った取引を表すことによって、測定値における客観性および硬度性を有している会計である。

これらの語用論的特質を要約すると、それは「会計責任」と「測定の客観性・硬度性」であるということができる。そこで、これらの特質を考察の対象とし、それらが取得原価会計の真の積極的特質となるかどうかを論理的に検証ないし反証してみよう。

(1) 会計責任

取得原価会計による会計責任説を提唱する井尻によれば、会計責任とは、会計責任の履行者が彼の行動や行動から生じる結果について会計責任の受益者に対して釈明する義務のことであり、これは取得原価によって保証される。その理由は、取得原価は過去において行われた企業活動をその実際の取引価額で漏れなく記録したものであり、この記録が会計責任の遂行において非常に重要な役割を果たすということである（井尻 [1976] 128-129頁）。

このような会計責任観は、過去を指向した会計責任観であり、業績測定

を会計目的の中心とする会計責任観であるということが出来る。そして、その背後には、会計責任を受託責任と同一視する考えがあるように思われる。ここで、受託責任とは、企業を株主や債権者などの資金提供者から資金の管理・運用を委託された受託者とみなし、委託者に対して委託された資金もしくは財産を適切に保全し、その管理・運用の状況ならびに結果を正確に測定し伝達する義務のことである。

しかしながら、このような会計責任観は前近代的な企業を説明しえても、現代の企業を説明できるものではない。現代企業は様々な利害関係の複合体であり、それに伴って多様な社会的責任を負っているため、その会計責任は単に受託責任に留まらず、それをはるかに超えた社会的責任にまで至っているからである。

このように、現代の企業は社会的責任を負うものであり、それに伴って会計も社会的責任を負うことになる。したがって、現代企業における会計責任とは社会的責任のことであり、具体的には、これは従来受託責任に加えて、様々な利害関係者集団の意思決定に資する責任も負わなければならないことを意味しているのである。これが現代の一般的な会計責任観とあってよい。

現代の会計責任は広範であるが、ここで注目しなければならないのは、この会計責任観は井尻の主張するような過去の指向でも業績評価指向でもなく、未来に向かう意思決定指向を重視しているということである。過去の指向に関して、この考えは、将来の利益の予測という点ばかりでなく、会計責任の評価の点からも財務諸表の価値を著しく低下させるであろう。

さらに、財務諸表の目的の1つは、企業の最高目標を達成するに際して、企業資源を有効に利用する経営者の能力を判断するのに役立つ情報を提供することである。そして、この情報によって、財務諸表の利用者は各自の経済的意思決定を行うことになるが、このような目的のために、

会計責任の概念と過去のみならず未来の情報が必要となるのである。

このようにみえてくると、取得原価会計における過去の指向および業績評価指向の会計責任観は、現代的な会計責任観の一部しか表していないことに気づく。上述したように、現代の会計責任観は社会的責任であり、具体的には、従来の受託責任に様々な利害関係者集団の意思決定に資する責任が加わったものであり、換言すれば、過去の業績評価指向に意思決定指向が加わったものである。そして、そのための会計情報として、過去の情報のみならず、現在のおよび将来的な情報を必要とするのである。

この意味からすると、取得原価会計は、従来の受託責任しか保証しないことになり、財務諸表の利用者の経済的意思決定に対する責任を遂行できないということになる。これはまさに、取得原価会計の過去の業績評価指向に起因するものであり、さらには、その評価基準としての取得原価に起因するものである。したがって、取得原価会計は受託責任たる会計責任観を保証しえても、現代的な意味での会計責任観を保証できないことになり、それゆえ、会計責任を取得原価会計の真の積極的特質とすることはできず、この理論は論理的に反証されるのである。

(2) 測定の客観性・硬度性

次に、測定の客観性および硬度性が取得原価会計の真の積極的特質となるかどうかを検討してみよう。

ここでまず問題となるのは客観性および硬度性の意味であるが、これに関して、井尻は次のように説明している。客観性は、中立的な会計人によって生み出された数字が相互に近いことを意味している。他方、硬度性は、たとえ会計人が数字をできるだけ高くもしくは低くしようとしても、その数字が変化しえないことを意味する。前者は中立的で協調的な環境における数字の安定性に注意を向けるけれども、後者は高圧的で競争的な環境における数字の安定性に注意を向ける (Ijiri [1981] p. 56)。

すなわち、客観性は、測定対象に対する会計人間の測定値の合意を意味しており、さらに、測定の結果について利害的に中立的な会計人の間にある高度の合意を意味している。これに対して、硬度性はこのような中立的状況を前提とはしておらず、はじめから情報提供者にバイアスがあることを前提にし、それにもかかわらず情報の内容を曲げることが難しいという情報の性格を意味している。この意味で、測定硬度性は、測定の標準化と一意性の両面で客観性よりもさらに厳しい条件を要求するものである。

一般に、取得原価会計はこのような客観性と硬度性の特徴を有しているといわれている。取得原価は企業が実際に行った取引を表しており、曖昧性がないので、会計人の中で測定値に関して高度の合意を得ることができ、したがって、それは客観性の要件を満たしている。さらに、取得原価は一意的に決定されるので、たとえ情報提供者にバイアスがあるとしても、情報の内容を曲げることができず、測定値を何らかの方向に操作することができない。それゆえ、取得原価は客観性の要件よりも厳しい硬度性の要件も満たしているといわれる。

しかし、はたしてそうであろうかというのが、ここでの問題である。これまで会計学の文献において現れた「取得原価」の用語を検討してみると、そこには2つの概念が含まれていることに気づく。すなわち、一方では、取得原価の用語は過去の「購入価額」と同義語として使用され、他方では、それは過去の購入価額に基づいて原価配分された額を表すために使用された。

これらのうち、購入価額の客観性および硬度性に関しては異論はない。購入価額はある資産を購入するために実際に支払われた額であるので、観察者間の合意が容易に得られ、さらに、購入価額は一意的に決定されるので、たとえ情報提供者の間でバイアスがあるとしても、測定値を何らかの方向に操作することができないからである。すなわち、購入価額の取得原

価は客観的であり、しかも硬い測定値であるのである。

しかしながら、原価配分額はそうではない。原価配分額は決して観察者間の合意が達成された額ではなく、恣意的で主観的な額である。その証拠は、様々な原価配分額が認められていることであり、観察者たる会計担当者によって配分方法が異なるということである。さらに、これまでの会計学の文献をみても、原価配分法に関する合意がなく、ある方法の優位性を証明する論拠がない。したがって、原価配分額の取得原価は客観的ではないのである。

これと同じことが測定の硬度性に関してもいえる。原価配分額の取得原価は恣意的で主観的な額であるので、一意的に決定されず、情報提供者にバイアスがある場合には、情報の内容を曲げることができ、測定値を何らかの方向に操作することができるのである。さらに、そこでは、2つの合理的な規則によって、同一の事実から大幅に異なる数字が作られる可能性があり、その測定値はやはり議論の余地を残すことになる。それゆえ、原価配分額の取得原価は硬い測定値ではないのである。

取得原価会計において、「原価配分」が重要な役割を果たしており、現実の財務諸表において購入価額がほとんど現れてこないことを思えば、この会計システムにおけるほとんどの「取得原価」は客観的で硬い測定値ではないということになる。したがって、取得原価会計は測定の客観性と硬度性をその真の積極的特質とすることはできず、この理論も論理的に反証されるのである。

2 購入時価会計の論理的検証

購入時価会計の代表的提唱者として、エドワーズ＝ベル (Edwards and Bell) をあげることができる。彼らは経営者の業績評価および意思決定の促進を会計目的として、購入時価会計を主張する。そこにおいて、購入時

価会計の語用論的特質を次のように要約することができる。

- ① 購入時価会計は、利益を営業利益と原価節約に分離し、営業利益を算定することによって、企業の営業能力維持を目指す会計である。
- ② 購入時価会計は、測定値が市場において成立することによって、測定値における客観性を有している会計である。
- ③ 購入時価会計は、経営者の責任の期間帰属を明確にすることによって、期間比較と企業間比較を可能にする会計である。
- ④ 購入時価会計は、利益を営業利益と原価節約とに分離することによって、経営者の意思決定を促進する会計である。

これらの語用論的特質のうち、購入時価会計にとって最も重要な特質は④の「意思決定」である。というのは、①の「営業能力資本維持」は資本維持会計における厳密な意味での営業能力資本維持ではないし、①の意味での営業能力資本維持は④の「意思決定」に統合して説明できるからである。また、②の「客観性」と③の「期間比較・企業間比較」は購入時価会計固有の特質ではなく、売却時価会計の特質でもあるからである。したがって、以下で、「意思決定」が購入時価会計の真の語用論的特質となるかどうかを論理的に検証ないし反証することとする。

(1) エドワーズ＝ベルによる意思決定

購入時価会計を提唱するエドワーズ＝ベルによれば、購入時価会計は、利益が発生した原因を明確に識別するために、これを営業利益と原価節約とに正しく分類する。そして、これが意思決定の促進に役立つことになる。その理由を説明するために、購入時価会計で算定された経営利益の営業利益率と経営利益率の例を示した図表4をここで掲げておく。

いま、無リスクの証券に投資するならば、8%の利子が稼働できると仮定する。そうすると、営業利益率から判断して、当該製品への投資は失敗であったことが明らかとなる。というのは、これは6.0%であり、8%

図表4 営業利益率と経営利益率

利益率 利益名	営業利益率 $\frac{\text{営業利益}}{\text{平均的総資産}}$	経営利益率 $\frac{\text{経営利益}}{\text{平均的総資産}}$
営業利益 経営利益	$\frac{\$187}{1/2 (\$3,307+\$3,214)} = 6.0\%$	$\frac{\$474}{1/2 (\$3,307+\$3,214)} = 15.2\%$

の利率よりも低いからである。したがって、この製品に再投資すべきではなく、8%以上の営業利益率を稼得できる他の投資代替案を探求すべきである。

しかし、原価節約を加味した経営利益率が示すように、企業の状態は良くなっている。というのは、それは15.2%であり、8%の利率よりも高いからである。このような場合には、この製品への投資を減少し、同時に、営業利益率も8%以上になるような投資代替案を探求し、それが発見できれば投資を変更すべきである。また、営業利益率も経営利益率ともに8%を下回るならば、経営者は即座にその製品への投資を中止し、投資の変更を意思決定することになる。

このように、購入時価会計は利益を営業利益と原価節約とに分離することによって、経営者の意思決定のために、再投資等に関する様々な情報を提供する。この情報によって、経営者は一般に次のような意思決定を行うことになる。

- ① 営業利益率が利率よりも高いならば、その投資を増加すべきである。
- ② 営業利益率が利率よりも低いが、経営利益率が利率よりも高いならば、その投資を減少させながら、利率よりも高い営業利益率を稼得できる新しい投資代替案を探求すべきである。
- ③ 営業利益率も経営利益率ともに利率よりも低いならば、その投

資を即座に中止し、投資を変更すべきである。

このことから、購入時価会計は、利益を営業利益と原価節約とに分離することによって、経営者の意思決定を促進する会計であるということができるのである。

しかしながら、ここで注意すべきことは、これらの意思決定の背後に、「現在の利益が将来の利益を予測できる」という考えがあるということである。現に、エドワーズ＝ベルは現在報告される利益が将来を予測することができる（Edwards and Bell [1961] p. 103n）と述べ、このことを裏づけている。そして、これは、現在既知の知識体系を未知の領域に拡大して利用する「外挿法」の思考にほかならない。したがって、購入時価会計はこの外挿法的思考を有しているということができる。

この考えに対してスターリングは、それは測定問題と予測問題とを混同しているとして批判する。すなわち、将来を示すために使用される数字は通常、過去に存在したが将来に存在することが予測されない要素の影響を除去するために調整され、将来に存在することが予測されるが過去に存在しなかった要素の影響を加えるために調整される（Sterling [1970] p. 329）。つまり、経営利益がそのまま将来を予測するための資料となることはできず、将来を予測するためには、それに何らかの調整を加えることが必要となる。

さらに重要なことに、現在の利益が将来の利益を予測するために使用されるのは、現在の利益の測定値それ自体が適合的であるからである。これとは逆に、その測定値がいかに将来利益を良く予測するかに基づいて、利益を測定する方法を選択することは誤りである。というのは、そのようにしてなされた測定値は「平均利益」ないしは「調整利益」となる可能性があり、企業の実際の活動を表さなくなるからである。会計は測定でなければならず、予測と混同してはならない。

したがって、外挿法によって測定問題と予測問題とを混同した、購入時価会計における経営者の意思決定促進任務の特質は正当化されず、この意味での理論は論理的に反証されたということになる。

(2) 利益性原則による意思決定

しかしながら、購入時価会計は経営者の意思決定促進任務をまったく遂行できないのかといえば、そうではない。別の意思決定モデルを採用すれば、この会計システムはこの任務を立派に果たすことができるのである。そして、その意思決定モデルとは、利益性原則から導き出される意思決定モデルである。これを、次に説明してみよう。

企業の一般的な目的はその利益を最大にすることであり、この目的から次のような利益性原則の一般原則を導き出すことができる。

利益性原則： $A_{st} < A_{et}$ ならば、資産 A はその割引率で投資した A_{st} よりも利益を生むと予測される。

ここで、 A_{st} は時点 t において資産 A に要求される犠牲であり、 A_{et} は時点 t における資産 A の現在価値である。

この利益性原則に基づいて、まず現在価値が要求される犠牲と比較され、その比較は次の差額として表される。

$$A_{et} - A_{st} = A \text{ の純現在価値}$$

この差額が正ならば、 A はその差額で投資した A_{st} よりも利益を生むと予測される。したがって、これが一般的な意思決定モデルである。

この意思決定モデルを新しい資産の獲得のために適用する場合、その現在価値は、その資産を購入するために犠牲にされなければならない額と比較される。すなわち、次のようになる。

$A_{et} - A_{bt}$ = 未所有資産の純現在価値

ここで、 A_{bt} は時点 t において資産 A に要求される購入犠牲額である。

そして、この値が正ならば、資産 A の購入は利益を生むことになり、意思決定者にとって有利となるが、この値が負ならば、その資産を購入しないことが意思決定者にとって有利となる。換言すれば、この値が正ならば、意思決定者はその資産を購入すべきであり、負ならば、その資産を購入すべきではない。

この場合、その資産を購入するために犠牲にしなければならない額とは、購入時価会計の評価基準である「購入時価」にほかならない。したがって、購入時価は、ある資産を購入するかそれとも購入しないかの意思決定モデルにかかわることになる。換言すれば、購入時価は購入または非購入の意思決定モデルによって特定化されることになり、この意味で経営者の意思決定促進任務を果たすということが出来る。そして、ここに購入時価会計の最大の特質があり、存在意義があるのである。

ただ、ここで注意しなければならないことは、購入時価はあくまでも未所有資産の購入または非購入の意思決定のみに使用すべきであり、所有資産の評価基準として使用すべきではないということである。というのは、購入時価は所有資産には関係しないからである。このことをスターリングは、所有資産の購入時価はそれらの売却に適合せず（というのは、それらを売却時価で売却しなければならないから）、それらの購入にも適合しない（というのは、それらはすでに所有されているから）(Sterling [1979] p. 124) と述べている。

したがって、購入時価を資産の評価基準として財務諸表に計上してはならないということになる。財務諸表の資産はすべて所有資産であるからである。この意味で、購入時価は通常の会計システムに載ることができず、

臨時的な評価基準であるといわざるをえない。すなわち、購入時価が経営者の意思決定促進任務を果たすのは、未所有資産の購入または非購入の意思決定の領域に限定されるということになり、また購入時価は臨時的な評価基準にすぎないので、これに基づく購入時価会計も通常の会計システムには載らない臨時的な会計システムにすぎないといわざるをえない。

これにより、購入時価会計の意思決定理論は部分的に検証され、部分的に反証されたということになる。すなわち、未所有資産に対する購入時価会計の理論は検証され、財務諸表の計上に対しては反証されたのである。

3 売却時価会計の論理的検証

売却時価会計の代表的提唱者として、チェンバース（Chambers）をあげることができる。彼は企業の環境適応を会計目的として、売却時価会計を主張する。そこにおいて、売却時価会計の語用論的特質を次のように要約することができる。

- ① 売却時価会計は、現存資産の貨幣等価額を表すことによって、企業経済環境に適応しうる会計である。
- ② 売却時価会計は、測定値が市場において成立することによって、測定値における客観性を有している会計である。
- ③ 売却時価会計は、経営者の責任の期間帰属を明確にすることによって、期間比較と企業間比較を可能にする会計である。
- ④ 売却時価会計は、経験的検証可能性および目的適合性の会計規準を満たすことによって、企業の意思決定に適合する会計である。

これらの語用論的特質のうち、売却時価会計にとって重要な特質は①の「経済環境適応性」と④の「意思決定」である。というのは、②の「客観性」と③の「期間比較・企業間比較」は売却時価会計固有の特質ではなく、購入時価会計の特質でもあるからである。したがって、以下で、「経済環

境適応性」と「意思決定」が売却時価会計の真の語用論的特質となるかどうかを論理的に検証ないし反証することとする。

(1) 経済環境適応性

企業経済環境に適応しようとされる売却時価会計の実現可能利益は、資産の評価基準として売却時価を強調するがゆえに、その時々々の利益のみを重視する短期的な利益であるとしばしばいわれる。このような利益に対して、エドワーズ＝ベルは、企業が特定の資産ないし一組の資産を、換金せずに利用すべきかどうかを教えてくれるものではあるが、その生産過程を特定の資産の寿命以上に拡張するかどうかについては、ほんの少ししか教えてくれないのである（Edwards and Bell [1961] pp. 100-101）と批判している。

これに対して、チェンバースはこの短期的利益こそが目指すべき利益であると主張する。彼によれば、実に短期的な意味での利益こそが確保されなければならないのである。なぜならば、企業は短期間内の環境条件を満たすことによってのみ、長期間存続しうるからである（Chambers [1966] p. 204）。

さらに、次のようにも述べている。どのような計算をしようが、長期的なるものについてどのような考え方をもちうが、長期的な期待の形成に取りかかるとは、目前の将来についての政策を立てたうえでのことである。しかも目前の将来についての政策は、今ここでの状態という枠組の中でこそはじめて可能となる。長期間なるものにどのような意味を与えるにしても、短期的な意思決定と活動に由来しない長期的な状態など存在するものではない（Chambers [1966] p. 205）。

このように、チェンバースは短期的利益を追及することによってのみ、長期的利益の達成が可能であると主張する。しかしながら、実際には必ずしもそうではないことを、ベル＝ジョンソンは具体的な数値例によって証

明しているので (Bell and Johnson [1979] pp. 124-125), これをみてみることにしよう。

いま, ある投資者が投資のために10,000ドルを有しており, 1年当り1,000ドルの現金配当を欲する。この基本的要求を超えて, 彼は保有している株式の市場価値, つまり売却時価の増加を最大にしたい。2つの有価証券だけが利用可能であり, それはAとBの有価証券である。市場価格が一定と予測されるAは, 各期末に1株当り4ドル配当を支払う。市場価格が上昇すると予測されるBは, 1ドルを支払う。3年間にわたる1株当りの購入価格と売却価格は図表5のようである。

その投資者が彼の10,000ドル全部をAもしくはBに第1期のはじめに投資したならば, 彼は各場合に1,000株を取得したであろう。第2期以後の株式への再投資がそれぞれの期末に行われたと仮定すると, これらの投資は3年間に図表6のように変化する。

この表は次のことを意味している。有価証券Aの場合, 第1期において期首の投資は10,000ドルであり, これで1株10ドルの株式を購入すると, 保有株式数は1,000株となる。1株当り4ドルの配当が行われるので, 受取配当金は4,000ドルとなり, このうち1,000ドルを引き出して, 3,000ドルを再投資し, 300株を購入する。したがって, その時の投資は12,000ド

図表5 1株当りの購入価格と売却価格

期 末 価 格	0	1	2	3
有価証券A 購入価格	\$10.00	\$10.00	\$10.00	\$10.00
売却価格	9.00	9.00	9.00	9.00
有価証券B 購入価格	\$10.00	\$13.10	\$17.32	\$24.00
売却価格	9.00	11.80	15.60	21.60

図表6 投資額の変化

有価証券 期間 投資額	有価証券 A			有価証券 B		
	1	2	3	1	2	3
期首の投資	\$10,000	\$12,000	\$15,900	\$10,000	\$11,800	\$15,600
保有株式数	(1,000)	(1,300)	(1,720)	(1,000)	(1,000)	(1,000)
受取配当金	\$ 4,000	\$ 5,200	\$ 6,880	\$ 1,000	\$ 1,000	\$ 1,000
引出	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000
再投資	\$ 3,000	\$ 4,200	\$ 5,880	\$ 0	\$ 0	\$ 0
期末の投資	\$12,000	\$15,900	\$ 1,360	\$11,800	\$15,600	\$21,600
価値の変化	+\$ 2,000	+\$ 3,900	+\$ 5,460	+\$ 1,800	+\$ 3,800	+\$ 6,000

ル (= 1,000株×9ドル+3,000ドル) となり、価値の変化は2,000ドル (=12,000ドル-10,000ドル) となる。第2期以降も同じであり、たとえば、第2期末の投資は (1,300株×9ドル+4,200ドル) で15,900ドルとなる。有価証券Bの場合も同様に、しかもより容易に諸数字を導き出すことができる。

これによって明らかのように、その投資者は有価証券Aに投資することによって、最初の2期間はそれぞれ良かった。しかしながら、全体としての3期間にわたってみると、彼は有価証券Bに投資した方が良かったであろう。

さらに、彼が第2期と第3期との間で有価証券Aから有価証券Bに変更したとしても、彼ははじめから有価証券Bだけを有する場合よりもうまいかない。というのは、彼が有価証券Bを購入するのに15,900ドルしか有しておらず、その購入価格が1株当たり17.32ドルであるので、918株しか購入できないからである。これでは、最初に有価証券Bを購入することによって取得できる1,000株に満たない。したがって、各期間で売却時価を最大化する試みは、必ずしも全期間にわたる売却時価の最大化をもたらさない。

以上が実現可能利益の短期性に対するベル＝ジョンソンの批判であるが、よく考えてみると、この批判は当たっていないように思われる。第1期および第2期において有価証券Aの方が良いとする根拠、および第3期において有価証券Bの方が良いとする根拠は、「期末の投資」を両者で比較した結果であるが、そこにおける有価証券Aの諸数字は売却時価と購入時価の混合物であり、純粋な売却時価に基づいたものではない。たとえば、第1期末の12,000ドルは、上述したように、9,000ドル(=1,000株×9ドル)の売却時価と3,000ドルの購入時価との混合額である。

両者を適正に比較するためには、有価証券Aも純粋な売却時価で評価する必要があり、この考えに基づいて行くと、前出の図表6は図表7のように変わることになる。

ここでは、有価証券Aの第1期末の投資11,700ドルは(1,300株×9ドル)で導き出され、第2期末の15,480ドルは(1,720株×9ドル)で導き出される。そして、これによって明らかなように、この投資者は各個別期間的にみても全体期間的にみても、有価証券Bに投資した方が良かったのである。

図表7 純粋な売却時価による投資額の変化

有価証券 期間 投資額	有価証券 A			有価証券 B		
	1	2	3	1	2	3
期首の投資	\$10,000	\$11,700	\$15,480	\$10,000	\$11,800	\$15,600
保有株式数	(1,000)	(1,300)	(1,720)	(1,000)	(1,000)	(1,000)
受取配当金 引 出	\$ 4,000 1,000	\$ 5,200 1,000	\$ 6,880 1,000	\$ 1,000 1,000	\$ 1,000 1,000	\$ 1,000 1,000
再 投 資	\$ 3,000	\$ 4,200	\$ 5,880	\$ 0	\$ 0	\$ 0
期末の投資	\$11,700	\$15,480	\$20,772	\$11,800	\$15,600	\$21,600
価値の変化	+\$ 1,700	+\$ 3,780	+\$ 5,292	+\$ 1,800	+\$ 3,800	+\$ 6,000

このことは、ベル＝ジョンソンの考えとは逆に、各期間で売却時価を最大化する試みは、必然的に全期間にわたる売却時価の最大化をもたらすことを意味している。したがって、実現可能利益の短期性に対する彼らの批判は妥当せず、チェンバースのいうように、企業は短期間内の経済環境に適應することによって、はじめて長期間存続しうるのである。そして、これを可能にするのがまさに売却時価会計であり、それゆえ、この会計システムは経済環境適應性の積極的特質を有しており、この理論は論理的に検証されたということになる。

(2) 意思決定

次に、意思決定が売却時価会計の真の積極的特質となるかどうかを検証してみよう。売却時価会計が可能にする意思決定は、企業が所有する資産の保有対売却の意思決定であり、これはその評価基準である売却時価によって行われる。しかし、ここですぐに問題となるのは、売却時価会計が保有・売却の意思決定を行えても、未所有資産の購入・非購入の意思決定を行えない一面的会計システムではないかということである。

すなわち、売却時価会計における売却時価は所有資産の保有か売却かの意思決定に適合するとしても、売却時価自体は貨幣に等しい貨幣等価額であり、企業の継続を前提としていることからすると、当然購入の意思決定を含まなければならない。しかしながら、売却時価会計はこの意思決定を最初から断念しており、企業においてこの意思決定の重要性からすると、売却時価会計は完全ではないというほかはなく、ここに、この会計システムの短期的性格が露呈するのではないかという問題が生じる。

この問題を解決するために、エドワーズ＝ベルに続くエドワーズ＝ベル＝ジョンソンは1つの解答を用意する。彼らは、彼ら本来の主張である購入時価会計のほかに売却時価会計も重要視し、これらを加味したある利益率規準を導入することによって、資産の再投資、使用および売却のすべて

に關係する意思決定モデルの規準を提供しようとするのである。その利益率とは次の2つのものである (Edwards, Bell and Johnson [1979] p. 643)。

$$p = \frac{\text{当期營業利益 (購入時価規準)}}{\text{購入時価}} \qquad p' = \frac{\text{純利益 (売却時価規準)}}{\text{売却時価}}$$

いま、リスクのない証券に投資すれば、10%の代替的投資利益率が与えられるとするならば、 p と p' を用いる分析は、当該資産の再投資、使用および売却に関する意思決定モデルを提供する。エドワーズ=ベル=ジョンソンはこれらの規則を次のように交通信号で表している (Edwards, Bell and Johnson [1979] p. 644)。

- ① $p > 0.10$ = 青信号 (その資産への再投資はなお利益を得る。)
- ② $p \leq 0.10$, しかし $p' > 0.10$ = 黄信号 (その資産への再投資はもはや利益を得ないが、当該資産の使用はその売却よりも好ましい。しかしながら、資産をより能率的に使用する代替的手段を考えるべきである。)
- ③ $p' \leq 0.10$ = 赤信号 (その資産への再投資も、継続的な使用も、売却より好ましくない。)

これを一般的に定式化すると次のようになり、その場合の各記号は次のことを表す。

pa : 現存の投資の購入時価 (利益率)

$p'a$: 現存の投資の売却時価 (利益率)

pb : 次善の投資代替案 (利子率)

- ①' $pa > pb$: 当該資産の再投資
- ②' $pa \leq pb$ および $p'a > pb$: 当該資産を使用するが再投資しない
- ③' $pa \leq pb$ および $p'a \leq pb$: 当該資産の売却

そして、これによって購入時価および売却時価の選択規準も次のように一意的に決定する。

- ① $pa > pb$: 購入時価規準
- ② $pa \leq pb$ および $p'a > pb$: 購入時価と売却時価の両者を使用する二元規準
- ③ $pa \leq pb$ および $p'a \leq pb$: 売却時価規準

したがって、エドワーズ＝ベル＝ジョンソンは次のように結論づける。意思決定を評価し、新しい意思決定を定式化するに際して、購入時価と売却時価の利益率は常に重要である。購入時価は、企業がなすべきことおよび当該期間に実際にしたことを評価するのに必要である。売却時価は、企業が現在行っているよりも望ましいものを選択する代替案を評価するのに必要である（Edwards, Bell and Johnson [1979] p. 645）。このように、彼らは購入時価と売却時価の両者を評価基準として認容し、それぞれの評価基準とそれらに基づく利益の役割を識別する。そして、この両者によって、資産投資等に関する経営者の意思決定を促進するのである。

以上がエドワーズ＝ベルおよびエドワーズ＝ベル＝ジョンソンの売却時価会計に対する批判およびその解決策であるが、これらのうち、売却時価会計が購入意思決定を含まない一面的会計システムであるという批判は妥当するであろう。すなわち、この会計システムの主眼は所有資産の保有対売却の意思決定にあり、未所有資産の購入対非購入の意思決定にはないのである。したがって、企業の継続を前提とするならば、当然購入の意思決定が必要となり、エドワーズ＝ベル＝ジョンソンのいうように、これに関しては購入時価会計にその助けを求めなければならないのである。

そして、そのためにエドワーズ＝ベル＝ジョンソンは上記の意思決定モデルを提示するのであるが、しかしながら、この意思決定モデルには問題があると思われる。このモデルをよくみてみると、それは将来を考慮に入

れたものではなくて、過去の利益率を適用したものである。前項で指摘したように、これは、過去の事象が将来にも妥当すると考えるものであり、彼らは暗に「外挿法」を利用していることに注意しなければならない。しかし、将来に関しては不確実であり、過去の利益率がそのまま将来に妥当するという保証はどこにもない。元来、意思決定は未来指向的でなければならず、この意味では、彼らの意思決定モデルが真の意思決定モデルといえるかどうかは疑問である。

そこで、エドワーズ＝ベル＝ジョンソンの意思決定モデルから離れて、次の意思決定モデルを提案しよう。いま、各記号を次のように定義する。

A_{at} : 時点 t における資産 A の売却時価

A_{bt} : 時点 t における資産 A の購入時価

A_{et} : 時点 t における資産 A の現在価値

$$\frac{A_{et} - A_{bt}}{A_{bt}} = rr = \text{再投資資産の利益率}$$

$$\frac{A_{et} - A_{at}}{A_{at}} = or = \text{所有資産の利益率}$$

nr : リスクのない証券に投資した場合の利子率

これらの記号を用いることによって、各状況の意思決定規則を次のように定めることができる。

- ① rr が最大の場合、所有資産を売却して、同じ種類の資産を再購入する。
- ② or が最大の場合、所有資産の保有を継続する。
- ③ nr が最大の場合、所有資産を即座に売却して、リスクのない証券に投資する。

これによって明らかかなように、この意思決定モデルは未来指向的なモデルであるので、真の意思決定モデルであるといえることができる。

ここで重要なことは、この意思決定モデルではいずれの場合にも売却時価 (A_{at}) と購入時価 (A_{bt}) の両者が重要な役割を果たしているということである。一方が欠けても、購入、保有、および売却の意思決定はできない。この意味では、売却時価会計の評価基準も購入時価会計の評価基準も物事の一面しか表していないということになる。必要なのは両者の評価基準であり、したがって売却時価と購入時価とを二元的に測定することが最も良い意思決定規準である。そして、これらの評価基準から導出される売却時価会計と購入時価会計を同時に採用することによって、このような意思決定の評価を行うことができるのである。

ただし、前項で述べたように、購入時価を資産の評価基準として通常の財務諸表に計上してはならない。購入時価は元来未所有資産に対する評価基準であり、所有資産に対する評価基準ではないからである。この意味で、購入時価は通常の会計システムに載ることができず、臨時的な評価基準であるといわざるをえない。したがって、これに基づく購入時価会計も通常の会計システムには載らない臨時的な会計システムにすぎないといわざるをえない。

このことから、通常の財務諸表に計上すべき評価基準は所有資産を表す売却時価のみであり、通常の会計システムに載るのは売却時価会計のみであるということになる。そして、未所有資産を表す購入時価および購入時価会計はいわゆる「簿外」で適用されることになり、これによって、売却時価会計を援助することになる。これらのことから、売却時価会計の意思決定の特質は反証されたわけではなく、この限定された意味で、売却時価会計は意思決定の積極的的特質を有しているということができるのである。

すなわち、売却時価会計の理論は、未所有資産に対しては反証されたけれども、所有資産および財務諸表の計上に対しては検証されたのである。

V む す び

以上、本稿では、記号論理学の思考方法を基礎として、会計理論を論理的に検証する方法を明らかにし、これを代表的な会計理論に適用し、各会計理論を論理的に検証ないし反証した。しかし、これは会計理論の論理的検証に関する数例にすぎず、そのほかの会計理論に対しても論理的に検証ないし反証することができる。

さらに、本稿は、各会計理論の語用論的特質に対して論理的な検証ないし反証を行ったが、意味論的特質に対しても検証ないし反証を行うことができる。たとえば、購入時価会計および売却時価会計に対してその測定論的問題点を次のように指摘することができる。

購入時価会計および売却時価会計では、企業の資産および負債を個々に購入時価ないし売却時価で評価し、これに基づいて経営利益ないし実現可能利益を算定する。これは、企業全体として利益を算定するのではなく、個々の資産および負債について利益を算定するので、「個別的測定」による会計システムとよぶことができる。

この個別的測定による会計システムは、企業全体の経済的実態を反映しているとはいえず、そこで算定される利益は企業における真の利益とはいえない。そして、そこにおける貸借対照表も企業の真の財政状態を表すことができない。というのは、個々の資産および負債をいくら詳細かつ正確に把握したとしても、企業全体の価値を把握することはできないからである。ここに、購入時価会計および売却時価会計の測定論的限界があるのであり、この点においてこれらの会計理論は反証されることになる。

そして、これらの論理的検証は経験的には決して検証できない理論を対象としたものであり、ここに会計理論の論理的検証の役割および機能がある。ただ、会計理論の構築ないし確証を完全にするためには、会計理論を

論理的に検証しただけでは不十分であり、やはりもう1つの検証が必要となる。それは会計理論の経験的検証である。論理的検証にも完全性を要求するのは不可能であり、会計理論を完全にするために、もしくはそれのできるだけ近づくためには、論理的検証のほかに経験的検証が必要となるのである。

たとえば、前述した取得原価会計における測定客観性・硬度性は、原価配分問題のために論理的に検証できなかつたけれども、ワッツ＝ジンマーマン（Watts and Zimmerman）が実証理論研究の例としてあげているように（Watts and Zimmerman [1986] pp. 9-10）、この原価配分問題（具体的には、棚卸資産の評価問題）は経験的検証の問題であるかもしれない。ここに、経験的検証の独自の役割ないし機能を見出すことができる。

会計理論の論理的検証および経験的検証は会計理論を完全にするための両輪であり、その一方が欠けても会計理論が確認されないことに留意しておかなければならない。と同時に、会計理論の論理的検証は方法論的には記号論理学における純粹語用論に属する領域であり、会計理論の経験的検証は記述的語用論に属する領域であることも、心に留めておく必要がある。

参 考 文 献

- 井尻雄士 [1968] 『会計測定の基礎』 東洋経済新報社。
 井尻雄士 [1976] 『会計測定の理論』 東洋経済新報社。
 永井茂男・黒崎宏 [1962] 『科学哲学概論』 有信堂。
 永井茂男 [1971] 『科学と論理』 河出書房新社。
 永井茂男 [1976] 『世界観の論理』 早稲田大学出版部。
 永井茂男 [1979] 『分析哲学とは何か』 紀伊國屋書店。
 永井茂男 [1988] 『現象主義と世界』 世界書院。
 Bell, P.W. and L. T. Johnson [1979] Current Value Accounting and the Simple Production Case: EDBEJO and Other Companies in the Taxi Business, in R.

- R. Sterling and A. L. Thomas (eds.), *Accounting for a Simplified Firm Owning Depreciable Assets*, Scholars Book Co., pp. 95-130.
- Chambers, R. J. [1966] *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*, Prentice-Hall.
- Chambers, R. J. [1980] *Price Variation and Inflation Accounting*, McGraw-Hill Book Co.
- Edwards, E. O. and P. W. Bell [1961] *The Theory and Measurement of Business Income*, University of California Press.
- Edwards, E. O., P. W. Bell and L. T. Johnson [1979] *Accounting for Economic Events*, Scholars Book Co.
- Ijiri, Y. [1981] *Historical Cost Accounting and Rationality*, the Canadian Certified General Accountants' Research Foundation.
- Sterling, R. R. [1970] *Theory of the Measurement of Enterprise Income*, The University Press of Kansas.
- Sterling, R. R. [1979] *Toward a Science of Accounting*, Scholars Book Co.
- Watts, R. L. and J. L. Zimmerman [1986] *Positive Accounting Theory*, Prentice Hall.