

考之部 明治34年。

3. 石川県『石川県農産物現況』明治21年。長幸男、正田健一郎監修、大橋博編集『明治中期産業運動史料 第6巻』日本経済評論社 昭和54年。
4. 石川県農会『石川県耕地整理事蹟』石川県農会臨時報 明治33年。
5. 石川県農会『石川県能登国鹿島郡矢田郷村々是調査書』明治37年。
6. 石川県農会『石川県能登国鳳至郡柳田村是調査書』明治37年。
7. 石川県農会『石川県羽咋郡北邑知村々是調査書』明治37年。
8. 今村奈良臣、佐藤俊郎、志村博康、玉城哲、永田恵一郎、旗手勲『土地改良百年史』平凡社 昭和52年。
9. 農業発達史調査会『日本農業発達史 第1巻』中央公論社 昭和28年。
10. Prest A. R. and R. Turvey 「Cost－Benefit : A Survey」 *Economic Journal* vol. 75 1965。秋山一郎訳『現代経済理論の展望Ⅲ』ダイヤモンド社 昭和47年。
11. Sen A. K. 「Control area and Accounting Prices : An Approach to Evaluation」 *Economic Journal* vol. 82 1972。
12. 高田信久「石川県石川郡安原村に於ける田区改正」大日本農会報告215号 明治36年。
13. 富来町酒見区編纂委員会 『酒見の歴史』昭和48年。
14. 富来町史編纂委員会 『富来町史 続資料編』昭和51年。
15. 富来町史編纂委員会 『富来町史 通史編』昭和52年。
17. 横井時敬『経済側の耕地整理』大正10年。農業土木学会古典復刻委員会編集『農業土木古典選集 明治・大正編 3巻 耕地整理』日本経済評論社 1989。
18. 横井時敬『第壹農業時論』明治38年。『明治大正農政経済各著集17 第壹農業時論 農村行脚三十年 横井時敬』農山漁村文化協会 昭和51年。
19. 上野英三郎『耕地整理講義』明治38年。農業土木学会古典復刻委員会編集『農業土木古典選集 明治・大正編 3巻 耕地整理』日本経済評論社 1989年。

会計認識と加法性

Accounting Recognition and Additivity

山 崎 一 輝

Kazuteru Yamazaki

会計理論と会計実務において、一般に厳密化は好ましいことと考えられている。しかしながら、それが過大にあるいは性急に要請された場合においては、制度の環境条件にマイナスの影響を与えるおそれがある。会計情報を利用する人々の間で、会計処理の個別の取引の認識プロセスにおいて、そして、個別の取引を総合化してゆく段階において、さらには、会計情報を利用する段階においても、必ずしも同一の厳密性の水準を等しく想定する事は現実的ではない。

厳密性をいかに想定するかということが、論理の流れを変えてしまうほどに重要であるのに、各概念や各取引について厳密性の程度について共通の合意が得られる程に、明確に計量化したり、伝達したりする方法を、我々は知らないのである。測定においてソフト化が言われて久しいが、むしろ主体の意識の持ち方あるいは、視点こそが問題であり、認識におけるソフト化こそが重要なのではないだろうか。本稿では、特に、厳密性と加法性の関係に絞ってこの点を整理してみたい。なお、厳密性概念の定義は後述する。（重要性概念とは異なる）

認識のレベル

日常的なレベルでは、常識的見解が成立するとしても、より精密で高次のレベルにおいてそれを厳密に考察した場合に、論理的整合性が得られないということはよくあることである。それは、検討の仕方が、ラフであるか、精密であるかということによる違いであって、どちらが正しいという問題ではないこともあろう。ともすると、後者の精密な視点のみが、正当化されて、前者の視点は完全に否定されることが多くみられるけれども。会計の諸概念を整理する場合であっても、厳密に見て行く場合と、ラフに見て行く場合では、ギャップがあって当然である。実務家と理論家のギャップの大半も、認識のレベルの精粗にあるように思える。もちろん、一方が精緻で、他方がそうでないということではなく、精粗のバランスが一定密度ではなく、散逸しており、

両者の間で関心のある部分が異なった場合には結果的に精粗のレベルに部分的な差異が生ずるということである。

同一対象を顕微鏡で観察する場合に、低倍率と高倍率とでは見え方が異なるからといって、どちらが正しいということを問題にすることは愚かなことであるように、精粗のレベルに関しても精密なレベルのみを正しいと断定することは、必ずしも、常に成立するとは言えないであろう。

簡単な事例を見ることにしよう。 キャッシュ・フローを当期純利益プラス減価償却費と定義した場合には、おおまかに言えば成立するとしても、厳密に見ていった場合には、他にも調整されなければならない項目がいくつかありうるから、この定義は成立しないことになる。 概算であることを知らないで、正確であると過信した場合は、有用というよりも、有害となることもある。

それ故、俗説として軽視されることが多いが、しかし、意思決定においては概算であっても、有効である場合は多い。 概算であることを知って利用する場合は有用であるともいえるのである。 また、逆に見ると、更に厳密性に対する要請を高くして見てゆけば、調整後の資金運用表上の金額でさえも真実のキャッシュ・フローであるかどうかについては、疑問点が残らざるを得ないのである。 会計情報はそれほど高度な厳密性に耐えられないといえるのである。

会計情報の中に必然的に含まれるオーバーヘッド・コストの配賦という一点においてさえも、実際には様々な規準の一つを選択せざるを得ないことから、同一の企業実体に対する複数の解の存在を証明する。 このように、よく知られた会計における多数解の存在可能性に関して、単に、配賦規準や会計処理における選択の問題とするのではなく、認識のあり方との位置関係で、論じて行きたい。 いずれにせよ、我々は会計情報の限界について慎重であるべきではなかろうか。

もう一つ、別の事例を見ることにしよう。 剰余金概念をいかに定義するか、それと対応して、その場合の概念認識の精粗のレベルをどこに設定するかにつ

いて考えてみたい。

まず、会計理論家の文を引用する。

“剰余金は差額概念であるから他のコトバを定義し測定した結果としてしか得られない。つまり「剰余金」は他のコトバとの関係で意味をもつものである。

つまり、剰余金というモノが「剰余金」というコトバとは独立に存在しており、「剰余金」はそのモノに対応する名称というわけではない。周知のように、「剰余金」は企業会計原則では「資本金」と対比されてはじめて意味をもつのであり、計算書類規則では、「資本金」と「法定準備金」の両者と対比されてはじめて意味をもつのである。⁽¹⁾”

剰余金は会計における最重要概念である。それは単にコトバの問題として片づけてよいのであろうか。コトバによって表現されるとしても、コトバをこえた何らかのものを意味するのではないか。素朴な会計実務家からすれば、もっと実質的な定義を期待したいところであろう。つまり、名目定義ではなくて、実質定義である。⁽²⁾

しかし、実質定義というのは、ラフに考えると簡単であるけれども、厳密に考えるとまるで要領を得ない。不可能に近い。（身近な例をあげれば、監査人の実質的な独立性と外見的な独立性を想起すれば容易に理解できるのではないか。）実体として存在するものを言葉で必要十分に定義することはきわめて困難である。

同様なことは、「事実」を実質的に定義しようとした場合でも起こる。コーラー会計学辞典によれば、「fact 事実」について、「他の命題に対する論理的諸関係の構造から完全に導き出されるのではなく、明白または部分的に公式化された観察のルール rule に基づいて、証拠または発見事項をあらわしたもの⁽³⁾」として、「事実それ自体」についてというよりは、制度的な妥協の産物であるはずのものである「事実とみなすべきもの」について、定義を行っていると考えられる。同様な視点から、ロビンソンは、名目定義のみを定義として、⁽⁴⁾実質定義を認めない。

このような立場に立てば、剰余金についても単にコトバの問題であるとして、全く問題はない。確かに、現在の会計制度においては、剰余金と言うのは、余っている資金のことを言うのではない。具体的で有形なモノではなく、確かに、抽象的な差額概念でしかない。

要するに、認識にも名目的な認識と実質的な認識があり、実質的認識は可能ではないにもかかわらず実質定義を必要とするだろうし、名目的認識は名目定義で十分であるともいえるのだ。この場合、実質的思考は、認識のレベルとしてはかなりラフになるし、論理的な整合性を犠牲にする必要も起きてくるかもしれない。

さて、剰余金の定義をする場合に、認識のレベルによっては、抽象概念としてではなく、具体的な有形のモノとして定義することも可能になり得るのではないか。もちろん、現在の会計制度下では無理であるとしても、会計をダイナミックな仕組みとして考えるならば、即ち、特定の国家や時代に限定しない場合には、かなり異なる定義が可能になる。非期間計算と現金主義を想定すれば、剰余金は純財産の内の元本を別にした残余財産であり、きわめて具体的なモノであった。差額概念ではあるが、すべての資産も負債も清算して現金として、目の前で元本を別にして、剰余金の分だけを、直接的に、数えることができた。即ち、具体的なだけでなく、有形でさえあった。仮に現金そのものを有形資産とするというのが、問題であるなら、更に貨幣経済の前の時代に遡れば具体的な有形な財産で直接的な認識が可能はずである。（「始末」と言う概念もまた、始点と終点との間のストックの在り高の差額概念とみることができ、わが国の近世の商人たちにとっての行動原理を示すものでもあったと思われる。この概念と剰余金の概念の比較検討も興味深い、省略せざるを得ない）

認識のレベルを時間軸に沿って進めて行けば、期間計算のレベル、発生主義のレベルと、現在の社会に近づくにつれ、認識のレベルは、より厳密になり、より明確にはなったが、具体性は失われたともいえるのである。

ところで、実質的思考が抽象的なモノを対象にすることが、不可能であると

いうことはない。具体的であろうと抽象的であろうと、コトバそのものではなく、コトバによって明示的であれ、暗示的であれ、とにかく示され得る「対象」(モノであるかどうかは問わず、いづれにせよ、意識の集中がなされているところ)を問題にするのである。ただコトバそのものを問題にするのではないから、論理的には難しい問題が生ずるのである。

それ故に、剰余金は、現在では、抽象的な差額概念にしかすぎないとしても、過去においては具体的な差額概念であった訳だし、ともかくも、現実の事象を相対的な量や比率で、説明しようとしているのだ。そもそも、コトバとモノとは分割可能なのだろうか。それらは入れ子構造になっており、複雑に絡み合っていると考えるべきなのである。

しかし、このような基本的な考え方の相違は、次のような決定的に異なる解を導出する。コーラーによれば、「fraud 虚偽」について、「他人をへてんにかけたり傷つけたりする意図を伴った詐欺または策略の効果的な方法。通常、虚偽には故意の不正表示、他人に損害を与えるあることをさせる、またはさせないために、重要な事実を故意に隠蔽すること、あるいは、重要な事実を公開しないことが含まれる。」と定義している。この場合の「事実」はどうやら「事実とみなすべきこと」ではなく、「事実それ自体」であるとするべきではないだろうか。さもないければ、発覚しない「虚偽」は虚偽ではないということになる。では、そのような「虚偽」は存在しないと言いきれるのか。ラフにみれば、このようなものがあるということは、常識としては成立することであり、そのような視点からは、存在すると断定されよう。しかし、また逆の精緻な視点からは、仮に存在すると言いきれるならば、では具体的にその存在を実証せよということになり、「虚偽」の存在に関して実証不能であれば存在しないと断定されてしまうのである。視点によって、解が変わるということは、認識について考察する場合に、最も注意していかなければならないことであろう。

(以上の問題点については、会計学の問題であるというよりは哲学の問題であろう。⁽⁵⁾しかし、まさに、この基本的な点が、後述するように、会計という実務的な情報に対してさえも、無視し得ぬ重大なギャップを形成してゆくのである。)

高層ビル・モデル

会計認識を厳密性に関するレベルをも考慮にいて、更に各レベルの関係について重視するモデルを考えてみよう。これは、あくまで単純なモデルに過ぎないが、応用範囲は広いのではあるまいか。

会計概念を平面的に並べて関係づけることによる体系化ではなく、立体的な関係としてとらえて行こうとする試みである。

今、高層ビルのある階層（フロアーの階層を i とする。）を想定する。その階の住人を、 $A(i)$, $B(i)$, $C(i)$, ... とし、各々ある概念を意味するものとする。この i 階層に関しては、各々の概念は論理的に整合性が満たされている。次に、より一つ上の階層 $i+1$ を想定し、同様に諸概念を $A(i+1)$, $B(i+1)$, $C(i+1)$, ... とし、この階層はこの階層で、論理的な整合性が満たされているとしよう。 $A(i)$ と $A(i+1)$ はラベルが同一である。これは同一のコトバで表現される概念ではあるが、内容については、必ずしも等しいことを意味しない。論理的には、両者は全く別の概念であると考えべきであろう。しかし、両者は類似概念であり、ほぼ等しいと考えられることも多い。一般によく混同され得るものとして、ラフに考えるならば、両者はイコールであり、厳密に考えるならば、イコールではない。

さて、たまたま異なる階層において、同一のラベルの概念があったことになったが、もちろん共通のラベルがあっても、無くてもかまわない。

論理的な整合性に関する限り、各々の階層内においては完全に成立するが、階層を越えて成立することはない。 $i + 1$ 階層だけでなく、 $i + 2$ や $i + 3$ 等、無限階層を想定することができるものとする。 もちろん、階層数を限定しても良い。 同一ラベルの各階層における分布に関して分散は、大きい場合もあり、小さい場合もある。 隣接階層間の同一ラベル間における内容の類似性はかなり高く、階層の距離が大であればあるほど、類似性は低くなり、混同される危険性も低くなるとする。 従って、混同される確率は階層の距離に反比例するものとし、同時に混同されることによっておこる影響の程度は階層の距離に比例するものとする。 隣接階層の概念上の混同は論理的には矛盾を生ぜしめるが、矛盾の程度は僅少であり、矛盾が露呈する確率も又、小であるとする。 ここで、厳密性とは、異なる階層の概念の混同をどこまで、許容するかしないかということであるとしよう。

次に各階層間における相互の関連について考えてみよう。 高層ビルの各階層は階段でだけ接続されているものとする。 この場合階段をどのように接続するかで多様なモデルの展開が可能になる。 同一ラベルごとに結合していると考える多階段モデル。 階層間の接続は一つの階段によるものとする単一階段モデル。 後者は前者にくらべて関係の仕方がかなり閉鎖的であり、個別的对応というよりは総括的対応であるということになる。 このように、各階層はある程度独立した世界ではあるが、完全に閉じられているわけではなく、階段を通じて、他の階層と影響を受けたり、与えたりすることになる。 この階段の開閉が常時開かれているか、断続的であるか。 階段での移動する方向が、一方向に限定されるか二方向に開かれているか、エレベータのように階層を飛び越えて結合することを認めるかどうか。 リアルタイムで結ぶか、一定のタイムラグを想定して結ぶか、それともバッチ処理的な断続型モデルを想定するか。 流量を制限するか。 階段が閉鎖され得る場合には、次に開放される時間を予測し得るものとするか、予測し得ないものとするか。

このように条件をどのように設定するかによって多様なモデルを想定することが可能である。 高層ビル・モデルは理論上の容器であり、どのように利用

して行くかによって、それぞれの制限や条件を個々に検討する必要がある。
又、高層ビルそのものが何を表すのかという基本定義、階層の定義、同一ラベルの定義などもテーマにより自由に設定し得るのである。

高層ビル・モデルの具体的応用例として、 $A(i) = \text{“損益計算書”}$ ， $B(i) = \text{“貸借対照表”}$ ， $C(i) = \text{“利益”}$ ，... として、会計の基本的な諸概念を見ることにしよう。異なる階層 $i+1$ についても、 $A(i+1) = \text{“損益計算書”}$ ， $B(i+1) = \text{“貸借対照表”}$ ， $C(i+1) = \text{“利益”}$ ，... とする。 i 階層をわが国の現在の会計制度における企業会計原則の財務諸表、 $i+1$ 階層を同様に商法の計算書類とすれば、各々の階層で、独自の論理が成立していること、それでいながら、同一ラベルの概念が共通してみられるというこのも容易に理解できるであろう。これらの諸概念は階層が異なることにより、微妙に異なり、会計制度に詳しくない人々にとっては、両者の間で混乱されることも多い。

更に、短期的にみれば各々の階層は独立空間ではあるが、長期的にみると、法改正や通達、解釈、慣習などの変化などの面でやはり相互の影響というものは無視し得ないことも事実である。

さて、異なる階層における同一ラベルの存在は、言葉そのもののみを問題とする立場からは、両者の概念は同一のものと認定しなければなるまい。ラベルそのものは、たとえば貸借対照表というコトバは、等しいからである。等しいということが成立すれば、 $A(i)$ と $A(i+1)$ を置き換えてよいことになるが、論理的整合性は同一階層でのみ成立するから、置き換えにより、整合性は破られてしまう。名目定義の立場からは、「企業会計原則上の貸借対照表」と「商法上の貸借対照表」として定義すべきであり、単に「貸借対照表」とすべきではないと反論があるかも知れない。しかし、高層ビル・モデルを適用した場合においては、商法や企業会計原則は階層そのものの名前であると考えらるべきであって、各階層内部の概念ではない。何故ならば、仮にそう

であるとするならば、商法の階層の概念にすべて、「商法の」というコトバをつけてやる必要がでてくるであろう。そして、単なる「貸借対照表」というコトバは意味を持たなくなり、「商法上の貸借対照表」というコトバのみが、意味を持つことになる。しかし、実際には頻繁に、単なる「貸借対照表」というコトバを使用している。

抽象的に用いる場合には、特に商法か企業会計原則かも明記しない場合もある。わが国の貸借対照表を表すのか、他の国々の貸借対照表を表すのか、あるいは、現在の会計制度下におけるものか、数百年前の会計制度下における貸借対照表であるのか、さらには、原価主義の貸借対照表であるのか、時価主義の貸借対照表であるのか、全く指定しないままに、抽象的に「貸借対照表」というコトバを使用することすらある。このように複数の階層に重複して用いられる概念は単なる名目定義では定義できないのではないだろうか。階層が異なる場合には、同一ラベルではあっても、異なるわけであり、階層ごとに定義して行く必要があるわけである。そうでなければ、異なる階層間の概念が混同されてしまうからである。しかしだからといって、すべての階層に共通する何らかのモノが、そこに存在するという考えも又誤りである。金額や会社名や会計期間等で、特定化されていない貸借対照表なるモノが、実際有り得るだろうか。具体的特性がすべて排除されている限り、既にそれはモノを越えているわけである。論理的な前提ともいえる地平としての階層をこえて呼ばれるラベルとは、コトバとして定義しうるのであろうか。定義をするためには、その前提として、土台として階層を明らかにする必要がある、階層のなかでこそ、論理的な整合性をもった定義が可能なのであるから。階層をこえてコトバとして定義するという事は、袋小路のような閉鎖回路に陥ることを意味するのではないだろうか。

しかし、より厳密に考えれば、閉鎖回路の中に更に閉鎖回路を、つまり多重化された袋小路を見いだすことになる。高層ビル・モデルの各階層の独立した階層の中に、更に多重化した階層が有り得るからである。高層ビル・モデルの中の高層ビル・モデル。その中の高層ビル・モデル...

この循環論の具体的な例をあげてみよう。今、商法の階層の中に時間のベクトルを設けてみよう。法改正の前と後とでは、論理の整合性に微妙な影響があるのは自明のことである。それ故、これも各々別の階層であると考えなければなるまい。更にその一つの階層を特定した場合であっても、大会社と小会社とではかなり体系そのものが異なっているわけであり、これらも別々の階層であると考えなければならない。このように高度に細分化した視点では商法という基本的なベースは階層としての意味を失い始めるとも言える。ラフに考えていたときには、確かに存在すると思えた階層の意義そのものが、消失して、完全に個別化された特殊的、具体的事柄だけが、意味を持つことになる。それ以外はすべて別の階層の概念であり、論理的整合性をもはや求めることは不可能になってしまう。極端な場合には、最後に同一の階層には住人が一人だけとなってしまい、他の住人との関係を論ずることはできなくなってしまう。つまり、一つ一つがすべて別々の階層にあって、共通項で包括することがこの細分化された視点においては、不可能になるからである。ここで明らかなことは、厳密性によって、階層そのものの区切りが変化し得るということである。厳密化された段階では、特殊化されていなければならない、特殊化されていることが明かなコトバそのものを用いる必要があるが、その一つ一つのコトバはあくまで、一つであって、仮にいくつかのコトバに分解し得ると考えることができるとすれば、更に厳密化し得る余地が残されていることになる。一つの階層に住人が一人きりのときに始めて特殊化されたとして明確に識別し得るわけであるからである。この究極の段階で、ある任意の概念を定義し得るであろうか。同一の階層には別の概念が存在し得ないわけであり、別の階層の概念を利用して説明しようとするれば、論理的な整合性が保証されないから、厳密な視点では意味がないことになる。結局すべての概念がラベルだけを持つだけであり、互いに定義することはできないということになる。同じもの、共通のものという認識よりも、すべてが異なるという認識に傾いて行かざるを得ない。

実際には、仮にこのように厳密に考える場合であっても、同時にラフに考え

るという平行処理を行うということによって、閉鎖回路に陥ることからは免れる。 厳密化それ自体に問題があるのではなくて、ラフな視点を失ったときこそ、閉鎖回路に陥ってしまうということである。 ただ厳密化を急ぐときには、一般的に言ってラフな視点を失いやすいという傾向は否定できないということは指摘し得るであろう。

加法性の地平

加法性⁽⁶⁾を考える場合に、次の2点に注意しなければならない。

第一は量的な面における計量可能性の問題であり、第二は質的な意味における同質性の認識の問題である。 会計理論上は前者は測定論、後者は認識論の課題であると言えよう。

オフ・バランスの問題は加法性の限界の一例であるとすることもできるのではないか。 何故、ある取引は、資産なり、負債なりに含まれることはないのか、つまり、加算されることがないのか。 それは加算されるべき取引ではないのか。 それとも、加算すべきではあるのに、計量可能性等の諸事情等によって、加算することが不可能なのか、それとも、制度と理論とのギャップがあるからなのか。 このように考えれば、加法性の問題はすべてが解決済みであるとは言えないであろう。

加法性の一般的な問題提起の例としては、インフレ会計である。 貨幣価値が変化しているときに、変化する前の金額と変化後の金額を加算することは可能か。 この場合、同一単位であると言うのは表面的であって、実際にはもはや同一の単位としての、共通基盤は失われていると言えるのである。 それはあたかも、「本三冊とノート五冊で、合計何冊になるか」という命題と同様にやっかいである。 本とノートの間と同質性を認めれば、八冊ということになり、同質性を認めなければ、加算不能ということで、解は分裂するからである。 インフレ会計の例に関しても、貨幣価値の変化前と変化後の各々の金額につ

いて、単位としての同質性を認め得るか、認め得ないかということ、つまり、両者の間で貨幣単位の無差別性を仮定し得るかどうかで、加法性が問われることになる。しかし、加法性という前提が無ければ、会計という系は成り立ち得ない。

貸借対照表を例にとれば、資産の中にも、実に様々な資産があり、各々の間で、種々の事情というものがあるとしても、(たとえば、ある有形固定資産は定率法で減価償却費を算定しており、又、同一の企業実体において、別の有形固定資産は定額法で算定している場合には、計算方式なり、基本理念なりが、本質的に異なっているわけであるから、加算することが意味があるのかということ)、加法性という条件が満たされなければ、困ることとなる。従来においては、加法性が成立することが、当然のこととされ、ことさら注目されることも無かった。しかし、厳密化の傾向が強まれば、当然これらの実際の諸事情というものも考慮されることになろうし、その結果として、加法性を制約するようにもなってきたとも言える。

加法性の制約は、単純に加算不能とする積極的制約の他に、加算結果をふくむ会計情報そのものの形式的な意味だけを認め、実質的な意味を認めないという消極的な制約もある。これらの制約は前述した注意事項に対応して、「加えることが可能か、加えることが不可能か？」ということと、「加えるべきであるか、加えるべきではないか？」ということとから起こり得るのである。前者は定量性、後者は定性性の問題とも言える。

定量性の問題に関しては、特に会計が算術ときわめて近い関係にあった近代以前においては、対象の定性的な側面における加法性よりも、扱う側の算術的能力の方が注目されてきたことは明かである。加算機や電子計算機の無い状態では、確かに実務上重要な課題であり続けてきた。そして現在では情報化の進んだ社会に関する限り、この意味での加法性の問題は越えることができたとも言えるわけである。

しかしながら、技術的な課題が克服された反面、より困難な加法性の問題に

直面しつつあると言えるのである。厳密性の高まりと定性性の問題の関係である。ここでは、論理的に解決すべきことであるというよりも、論理的な土台をどのように決定するかという主観的な意識のあり方なり、視点などが問題となる。つまり、論理の整合性の階層をどの程度厳密に設定するかということで、結論が異なるという点が強調されなければなるまい。

まず、厳密性に対する要請の変化に関して、いくつか具体例をあげてみよう。

現在ではきわめて重要なカット・オフ問題について、期間計算の考え方が普及するまでは、それほど重要視されていたとは思えないのである。ある収益項目が、当期の収益に帰属するか、次期の収益に帰属するかということは、長期的に見ればそれほどの差異はないとみなされてきたからである。資本的支出の問題にしても、期間計算の考え方の普及と無縁ではない。費用であるか、資産であるかということは、期間計算の枠組みの中では、重要な問題ではあるが、非期間計算の制度においては、ささいな問題であった。オフ・バランスの問題にしても、従来は現在ほど重要な問題としては認識されていなかった。

これらの諸問題は、期間計算という要請が生まれる前の未発達な会計制度の下では起こり得ぬ問題であった訳である。期間に関する厳密な要請が無かったならば、答が異なり得たのは何故であろう。

これは、厳密性の水準に応じて、加法性そのものが変化すること自体に起因すると思われる。前述の最も基本的な事例である、「本三冊と本五冊の合計」で、八冊という解も又、各々の本を個別に詳細に調査した後では、全く同一の本が存在し得ない事実に突き当たらざるを得ない。同じ内容、同じ大きさ、同じ版、同じ書き込み、同じ汚れなどの本は有り得ないのである。量産品よりも、手作り品や生物などであればなおさらである。同じものではないものを加えるということは可能なのか。異質なものであればあるほど、加算の対象としては適さなくなる。「本三冊とノート五冊の合計」を加算不能としたと同一の視点は対象を具体的に詳細に認識しようとするほど、加法性の範囲を限定して行かざるを得ないのである。

対象を厳密に認識しようとするれば、対象と同一なものは有り得ないし、又そ

れ自体ですら、時間の経過によって変化することを考慮すれば、同じものとは認められなくなってしまいます。とすれば、「同じ」とは如何なることを言うのか。

今、加算対象を、分類1の「ある」か「ない」と、分類2の「違う」か「同じ」という二つの分類基準をベースに考えてみよう。加法性が成立するのは、ともかくも、「ある」場合に限られるから、対象の中に見いだされないものは含まれない。次に、複数「ある」場合に、それらが「同じ」として、無差別性を承諾された場合に限り、加法性は成立する。したがって、「違う」と見るか「同じ」と見るかという分類基準だけではなく、まず、「ある」か「ない」という分類基準で第一のチェックを試みる必要がある。しかし、主体の意識とりわけ厳密性が変化し得る場合には、対象の範囲そのものや対象の深度（対象を表面的に観測するか、深く掘り下げて観測するかの程度）が変化し得るから、対象そのものが変化しなくとも、「ある」と「ない」との境界は曖昧になる。どこからどこもまでを対象の範囲に含めるかどうか、いつからいつまでを対象の範囲に含めるかどうか、間接的なものをどこまで考慮するか、たとえば、子会社の取引などにも、当該会社との関連性がある限り考慮するか、それとも、それは連結財務諸表で見て行くこととして、個別ベースでは見ないことにするか、取引自体は会計期間に関して連続的であるのに、どの取引までを当期に含めると考えるか、など様々な点において合意されなければ、加算は成立しないのである。オフ・バランスも第一の分類基準の問題であるとも見ることができる。このように、第一分類基準においても、主体サイドの意識のあり方や、視点の変化ということによって、解の多様性が導かれる。

さらに、第二の分類基準は、より微妙である。「違う」と「同じ」を、「類似していない」と「類似している」と、読み変えるラフな視点も一般化されている。厳密性を変化させることにより、「違う」方に分類されたり、「同じ」方に分類されたりすることが起こり得るわけである。数学的な意味で「同じ」ものなどは、実際にはないことは明かであるから、「同じ」かどうかは、厳

密さの程度に応じてどの程度「類似している」かについて、線を引くことになろう。そして、それは、あくまでも、主体側の主観的な判断にゆだねられることになろう。一般に、同質性が保証されているはずの金額による単位についてさえも破られることがある。実際を取得した原価という金額に対して、推定値としての金額は、明らかに算定根拠が異なるし、質的にも同一に論じられないけれども、これを同一地平で論じて、両者の金額に対して同質性を認めるかどうかなどの問題も起こり得る。しかし、これを判断と言うべきなのか、仮定と言うべきなのか、これすらも主体サイドの意識のあり方によって多様でありうるのである。

ここで、カテゴリー論について、哲学者の文を引用してみよう。「我々人間の生にとって、識別・別箇化の営みは必要不可欠であるが、それだけで十分ではない。識別・別箇化されたものの同一性を再認する営みが上乘せされなければ、高等な生の営みは成立しない。⁽⁷⁾」とある。

その意味でこの問題は普遍的でさえあるのだ。差別化と同質性の再認は反対の向きを向いているようでもあるが、対として考察されるべきであろう。

ともかくも、第一の分類基準の「ある」として認定され、同時に、第二の分類基準の「同じ」として認定されたときに始めて加法性は成立するが、どちらも、主体の意識のあり方、とりわけ厳密性の程度で、動き得る点に注意をしていかなければならない。

加法性の前提である同質性は厳密性と不可分の関係にある。もちろん、違いを認めても、仮に同一であると仮定して、加算を行うことは多い。実務的には、ほとんどの場合がそうであると言っても過言ではない。何故なら、それ自体同じものであるならば、加算の対象にはなりえず、一つのままであろうし、それらが異なるものであったならば、加算の対象にはなりえず個別のままでしかないのである。もう少し深く考えてみるならば、異なるものであって、同時に同質性を仮定しうる場合に始めて、加法性が成立するということになる。

とすると、差異を認めても、同質性を仮定する無差別性に関する合意というものが基本的な公準として、認められなければならない。しかし、違うものを同じであるとする仮定とは理解可能であろうか。どこまで、同質性を認識して行くか、その具体的水準を明確にし得るであろうか。どこまで類似しているかということでもあるが、如何に似ているとしても、似て非なるものとして、認識される場合もあり、それは単なる技術的な問題ではない。さらに、次のような、より本質的な問題もある。厳密性が高まるにつれ、単純な加算減算等の算術そのものを軽視する傾向がより強くなることである。厳密性が高まるにつれ同質性よりも、個別性に関する情報量が集積する傾向がある。高度な情報化は側面からこれを助長したともいえるのである。従って、個別的控制の方をより重視して行く傾向は高まると言えるのである。このような細部の情報の管理が可能な状態において、単純に加算減算を繰り返すことによる総合化は意味の無いことに思えてくるのは、無理の無いことであつた。

同一の対象であっても、ラフな視点から加法性を単純に認める立場と、より厳密な視点から加法性を軽視したり、無視したり、極端な場合は否定したりする立場という複数の場合に分かれてしまう。つまり、対象それ自体はそのままであっても、主体の意識でかなり大きく変わり得るのである。厳密性が高くない場合は、きわめて単純であつたことが、厳密性が高まるにつれて、個別性と総合性という同時に二つの視点をもち得るかどうか、加法性を許容しうるかどうかの、重要な分岐点になる。個別性にのみとられる場合には加法性は否定される傾向が高まり、具体的な事実の個別性を越えた上位のレベルでの認識が必要とされる場合ほど加法性の制約は無視してもよいほど小さくなるのである。つまり、厳密性の高くない場合と、厳密性が高く、かつ後者の場合とは結果的に加法性については同様の結果をもち得る。会計実務を考えた場合は、厳密性が比較的緩やかに高まりつつあつたこともあり、厳密性が高まったレベルにおいても、後者の立場の方が、加法性に対する見解という点においてそれ以前の認識との連続性という点から支持されているといつてよい。

しかしながら、後者の場合は、二つの視点を必要とするなど、かなり複雑な操作を必要とし、両者の視点の間でギャップが無視し得ぬ存在になりつつある。

理論的な観点からこの問題を論じた場合、厳密性がより高まるにつれ、二つの視点の間のギャップは大きくなり、ある水準を越えることにより、もはや同質性を想定することは、事実上不可能になるということも考えられるのである。

いずれにせよ、一般的な傾向としては、個別性重視の方向であると言えるのではないであろうか。

このギャップを越えることは、ラフ概念をどこまで保持し得るかということであり、どこまで小さな差異を捨てて、共通点を見いだすか、どこまで抽象化が可能か、どこまで総合化が可能かということになる。

加法性に関して、この異なるものに対する同質性の仮定ということについては、前述の高層ビル・モデルの階層の概念が有用である。論理的整合性が認め得る同一階層に並存しないものについては、積極的に加法性の対象から排除すべきであることは言うまでもない。異なる階層間における加法性は否定するものとする。前述の例で説明すれば、商法上の貸借対照表の流動負債と企業会計原則の貸借対照表の固定負債を結合することは、無意味である。それらは、各々異なる階層に存在するものであり、あくまでも、認識主体の意識の上では、別次元であると考えられるからである。しかし、会計に余り詳しくない人にとってみれば、商法も企業会計原則も大きな違いなどあろうはずもなく、あっさり加法性を承認してしまい、その未熟さを笑われるということはいくよくあることである。とすれば、このような経験が積み重なって、やがて、厳密性が即ち、熟練度であるという默契の様なものが社会的に成立してしまったとも言えるのではないであろうか。加法性は客体側の状況のみではなく、主体側の意識のあり方が問題となる。企業実体の状態は一つで在るのに、商法と企業会計原則という視点の違いから、異なる解が実際には現れる。

意識のあり方とは、同一の階層であると考えるか、別々の階層であると考えるか、ということであり、厳密性の要請は同一階層から別階層へとスイッチを切り替える可能性を潜在的に高めて行く。この具体的な事例をあげてみよう。

有価証券の取引において、売却損益を経常損益の部で計上するか、特別損益の部で計上するかということに関し、所有目的等に照らして、厳密に区分するようになっているが、過去においては、課税所得や処分可能利益が正確でさえあれば、そこにいたる中間段階の利益とも言える経常利益の額そのものに関しては、あまり厳密には考えなかったこともあったようである。

しかし、現在ではきわめて厳密に考えるようになってきている。そこで何故厳密に考えるようになってきたかについてしてみると、決算速報や、短信等において、経常利益が最も有用な情報としてみなされるにいたったことが主要な原因であると思われる。これらの情報が当該会社の株価などに相当な影響を与えることが、明かである。それ故、土地や有価証券の売却に関する金額を経常利益の算定に際して、加算するか加算すべきでないかは無視し得ぬ問題になってきたのである。更に言うならば、従来は当該取引に関して、子会社に対するものと、そうでないものとの区別はあまりなされていなかった。また、買い戻し条件付き取引とそうでない取引との区別もあまりなく、取引価額が時価とかけ離れているかいないかどうかなども曖昧なままであったようである。現在ではもちろんこれらのことは厳密に峻別されるにいたった。これらを曖昧にすることは、経営成績の金額がかなり大きく変動してしまい、利益操作に利用される可能性が大きいからである。経営成績に対して、厳密に要請するようになったのである。

厳密化と会計制度の発展とはその意味で、同義でもあったといえよう。会計理論はより精緻に、会計実務はより厳密に展開しているように思える。これは好ましいことではないであろうか。社会的に成熟し、そして、会計環境はより健全になりつつあるはずである。しかし、現在の会計や監査の環境は、必ずしも良好な状態に向かいつつあるとはいいがたい。現在の会計制度や証券取引法上の監査や商法上の監査の信頼性はどうかであろうか。むしろ、反対の方向へ向かいつつあるのではないか。わが国における近年における一連の金融不祥事件などは、ただ単にバブルの崩壊という事象によって説明してし

まって良いのであろうか。この点に関しては、会計と監査の立場からも根本的な反省がなされなければならない。監査制度が十分に機能していれば、起こり得なかったことである。より正確に言えば、監査制度そのものを越えた会計不祥事件の連続的生起が問題だったのである。「飛ばし」と呼ばれる取引はまさにオフ・バランスであり、監査手続きの届かないところで、操作されていたのである。

こうしてみると、現在の制度で達成可能な信頼性以上に、求められていることが明かである。このようなギャップ⁽⁸⁾が起こり得る理由の一つが、厳密性に対する過大な要請であると見ることができる。

厳密化はそれ自体では好ましいことではあるが、二つの点で悪影響が考えられる。一つは、利用サイドの厳密化の要請のレベルが、作成サイドのレベルを越える場合のギャップであり、二つは、厳密化によって、ラフな視点が失われる危険性が高まることである。厳密化ということが過大に要請されることによって、カタストロフィを引き起こす可能性が有り得る。加法性の制約ということから、財務諸表の基本的な枠組みさえも、破壊されてしまう危険性が有り得ると言えよう。

財務諸表の基本的な枠組みは、すでに解体されつつあると言ってもよい。貸借対照表と損益計算書の連結環とも言われた利益が、連結環としての機能よりも、それ自体の主張を全面に強く出すようになってきたと見ることも言えるからである。会計の利益情報の有用性が主張され、利益情報だけが単独に利用⁽⁹⁾され、財務諸表の情報が常にセットで利用されるということが必ずしも常に成立するとは言えなくなってきたからである。利益情報を重視した経営指標によるランキング化はその傾向を助長していると言える。ランキング情報は有用性を越えて有害であるというのが、筆者の主張の一つである。何故なら、会計情報はランキングに利用し得るほどに厳密なものではありえないからである。会計の限界をもう少し一般的に理解してもらわなくてはならないのではないか。会計の認識においても、測定においても、ソフト化が今後の課題である。さて、利益情報を単独に重要視する余り、連結環としての会計情報の

調整機能としての役割については多少犠牲にしても、利益を如何に厳密に正しく認識し測定するかということが、最重要視されたのである。必然的に、貸借対照表の役割は、次第に低下して財政状態すら表示するものではなく、単に二つの会計期間を前期繰越と次期繰越として結合するための補助的な機能を担うだけであるという考えも珍しくは無くなった。原価と時価の極端な乖離や、繰延資産などの疑似資産の存在は貸借対照表の財産一覧表としての存在感を著しく軽いものにしてしまったと言えよう。会計情報の中で、ストックとしての具体的なモノを扱うはずの貸借対照表が、きわめて抽象的で、実体性に乏しい何かになってしまったのである。これは驚くべきことであると言ってよいであろう。会計情報の中から、あるいはその対象の中から、具体的なモノ、誰の目にも明かな手で触れることができるモノが重要性を失い、単なるコトバがより重要視されるにいたったのであるから。有形固定資産の土地勘定にしても、原価と時価の著しい乖離は、その本来の具体性を弱めてしまっている。

具体性の欠如は、さらには、つぎのような問題をも生む。土地を、百年近くに渡って漸次部分的に購入してきたとすれば、貨幣価値の変動を考慮する限り、その取得原価の合計額というのはいったい何を意味するのかと言う問題である。取得の時点が、百年という広い時間的な幅の中で、大きく分散しているのであってみれば、各々の取得時の原価を合計するということは、現実的には全く意味の無い数値でしかないであろう。仮に、各々の取得原価そのものは意味があったとしても、その合計というの、単位としての円の価値そのものが、変わっているのであるから、意味がなくなってしまうのである。加法性という観点からみると大きな制約とならざるを得ないのである。

つまり、時価であってみれば、合計額でも、貸借対照表日現在における一時点の金額の合計であるからかなり具体的な情報であると言えるのに対し、取得原価の合計に関しては複数の取得の時点という時間的な測定時点のズレが加算することの意味を非合理にしてしまうのである。

このように、貸借対照表は具体的な特性が失われつつあり、期間損益計算をより厳密にするための補助的な機能という地位に甘んじるようになったとも言わ

れている。こうしてみると、損益計算書の方が、当初から具体性とはなじまなかったことから、会計情報の中から具体性が消えつつあるということは否定できない段階になって来ていると言えよう。

もちろん、監査証跡との関係から、会計記録が関係証憑と照合可能であれば、具体的であり、実体性があると考えられることもできるかも知れないが、それはむしろ真実性や信頼性の問題であり、会計情報における実体性の問題を越えているとすべきであろう。更に、この監査証跡の問題に関しても、実質的な照合から形式的な照合へと、変わりつつあるという点が指摘できるであろう。厳密性が要求されるようになれば、実質的な照合は事実上不可能なことが多く、逆に名目的な照合に取って変わられるということになるからである。つまり、監査証跡ですら、実質性を失い、所定の形式的な条件を満たせば良いという意味での、モノよりはコトバというものにならざるを得ないのである。ラフに考えている場合であれば、実質的に照合しようとするのが簡単に可能であったとしても、ラフな視点が失われた場合においては、実質的に照合するということが急に不可能になってしまうということが起こるのであり、結果的には外見的な必要な諸要件を完全に満たすかどうかの照合に取って変わられるのである。照合自体は仮に形式的なものへと変わっても、取引そのものが、実質的できえあれば、これを実質的に照合しようが、形式的に照合しようが、大差はないともいえるが、監査証跡が、単に形式的なモノにすぎないと言うことが、悪用される場合においては、もはや、ラフな視点においてさえも、実体との関連を有していないが為に、誤った結論が出されてしまうことになろう。証憑まで疑ったら監査はできないともいわれるが、もしそうであるとすれば、監査とは何のために行うのだらう。監査対象は単に表面的なものであってはなるまい。形式的な照合は、必要ではあっても、十分ではないのである。

アーティキュレーション問題

厳密性が高まるにつれて、貸借対照表と損益計算書とは同一の階層では共存しえなくなってしまう。両者は本来余りにも異質なものであった。両者を論理的整合性をもって、統一し総合化することは無理であるという理論が強く主張されるようになった。アーティキュレーション問題である。

この問題については、永野則雄氏が詳細に整理されているので、これを参考に筆者の考えをつけ加えてみたい。アーティキュレーション (articulation) の和訳について、一般的に用いられる「文節」よりも、「相互関連性」や「接合」⁽¹¹⁾とする方がわかりやすいこともあるということなので、ここではそれに従った。アーティキュレーション問題については、厳密性と加法性との関係で論ずるべきであるというのが筆者の考えである。

現在の会計制度においては、貸借対照表の利益と損益計算書の利益の一致を通して、体系的に相互関連性がある。これを否定する新しい視点を、非接合観⁽¹²⁾としている。現時点においては、非接合観の支持者は多くなく、具体的な新しい体系を提示しているわけではない⁽¹³⁾。しかし、旧態然たる会計制度に対するアンチテーゼとしての意義はあるのではないか。筆者の立場を明らかにすれば、接合観に近いのは言うまでもないが、非接合観も同時に承認する。どちらが正しいという問題ではないからである。

貸借対照表と損益計算書におけるわが国の通説的な考え方は次の通りである。 「貸借対照表と損益計算書のどちらが重要かなどと問うのは愚問というほかはない。両者はそれぞれ異なる機能をもっており、企業の良否を判断するには両方を見なければならぬからである。したがって両者は同じウェイトをもっていると考えべきである。」⁽¹⁴⁾ 前述の高層ビル・モデルで考えれば、貸借対照表と損益計算書が同一の階層にある限り、各々の機能は論理的に整合しており、互いに補完的であると言える。つまり、体系的に相互関連性があ

り、接合していると言える。会計情報としてのストックとしての視点とフローの視点はどちらも、不可欠であり、どちらが重要ということでもない。役割が違うのだから、時にはどちらか一方をより重視する分析というものはありえても、常に一方が他方に比べて、どちらがより上位にあるかと考えることはたしかにおかしい。

体系としての整合性は両者が接合している方が、より高いと言えるし、二面性の概念の⁽¹⁵⁾重要性や誤謬に対する自動検証機能の利点などを考慮する限り、やはり、接合していた方が、実務的には好ましいが、それだけのために、貸借対照表や、損益計算書の機能が制限を受けざるを得ない可能性があるのであれば、やはり検討してみる必要は無意味ではないだろう。会計という系が、利益による接合を前提にしてつくられていることや、これこそが、会計という系の長所であると言われてきたにもかかわらず、おもに理論的な視点から非接合観があらわれてきたのは何故か考えてみる必要があるに違いない。

従来そのような視点が問題にされたことがなかったことを考えてみると、新しい視点であると断定していいであろう。そして、会計情報の厳密化の要請の高まりと無縁ではないのではないか。何故ならば、貸借対照表や損益計算書の各々に対して、より質的に機能強化を求めていくことは、いずれにせよ同一階層としての前提が破綻されてしまうときがあることを想定しなければならないのである。厳密に考えるならば、別々の階層で認識して行くことになるし、それぞれで発展していくならば、いつのまにか共通項であるべき利益が両者の間で異なるものになってしまう可能性は大きいであろう。

非接合観を貸借対照表と損益計算書の接合という前提を回避することによって、それまでは実施不可能であった両者の機能の制限を除去することであると見るならば、このような考え方そのものはあっても不思議ではないのである。

総合的な上位の体系のもとでの、個別の下位の体系という両者の階層の相互関係の重視よりも、個別の事柄のみを重視して行くことによる総合的視点の欠如という今日的傾向は否定しがたいようにも思えるのである。会計というファミリーは崩壊するかも知れないが、貸借対照表と損益計算書はお互いの軌

から自由になれるわけである。しかし、会計における離婚ともいえるこの問題が具体化する可能性はまずないとみて良いであろう。保守的な接合観を捨てることによるメリットとデメリットとでは、はるかに後者の方が大きいと思われるからである。ただ、学説としての非接合観はやはり時流にのっていると見ることができる。

損益計算書を重視する余り、貸借対照表を軽視する傾向は、1930年代からアメリカに見られる。⁽¹⁶⁾ この傾向は現在でも会計理論家に少なからず認められるようである。貸借対照表と損益計算書が、同等であり、補完的であると考えるのではなく、一方がより重要であると考えすることは、一方の機能を多少犠牲にしても、他方の機能を高めるためであるから、ここにファミリーの分裂化の余兆を見ることがもできる。

全く逆の立場から、貸借対照表をより重視すべきであるという反動もあり、オフ・バランスや時価評価の問題が、期間損益重視とは別の視点からの要請として高まっているとみることもできる。会計情報に対する厳密性が、財政状態に対する厳密性と経営成績に対する厳密性に分化して高まって行ったときに、同一階層としての共通性はラフな視点を保持し得ぬ限り、失われるであろう。

この場合のラフな視点とは、厳密性を否定することではなく、放棄することでもない。それはそれとして、別の視点としてラフに認識するということがある。認識という点において、厳密にも認識し、同時にラフに認識するということである。両者の間において当然ギャップが起り得るけれども、それは一向に構わないという合意がどうしても必要である。そうでなければ、厳密性を高めて行けば行くほど、当該ギャップは無視し得ないほどに大きくなり、同時処理は不可能になってしまうのである。

会計情報の中で、貸借対照表と損益計算書とのかかわり方も、どの階層でとらえるかで変わり得るのである。具体的には、歴史的な段階のどこでとらえるのか、経済環境をどのようにとらえるのか、環境の成熟度をどの程度のもの

としてとらえるのか、論理的な整合性をどの程度の精粗で仮定するのか等々。

このような視点から、アーティキュレーション問題を考慮するならば、同一の事象に関して、厳密性の程度をどこに設定するかによって、接合観も非接合観も両方とも、共存すべきであり、どちらも否定すべきではない。意識の持ち方によって、変わるものであって、事象のサイドがどうであるかということとは完全に無縁ではないとしても、すべてを事象のサイドの問題としてしまうことは明らかに誤りであろう。したがって、事象が接合していれば財務諸表も接合すべきであり、事象が接合していなければ財務諸表も接合すべきではないというスターリングの主張には納得できないところが残るのである。⁽¹⁷⁾

加法性と同様に接合を認めると仮定するか、認めないと仮定するかという認識のレベルの問題としてとらえるべきである。加法性と同様にアーティキュレーションの問題を考えれば、事象の方は結合も非結合も関係なく存在しているわけであり、不完全な認識系である会計において、主体者の意識をどこに設定するかということが、根本的な問題なのである。その意味で、「財務諸表間の接合は、それが対象に内在する文節の反映ではなく、会計という言語体系の一つの規約であると考えべきである」⁽¹⁸⁾ という説にやや近いとは言え、やはり、言語の問題であるとするに、当惑と不安を禁じ得ないのである。何故ならば、それを言語の問題であるとするには、厳密な視点において、まさに正当である面を含むが故に、説得力があり、その結果、ラフな視点を排除してしまうからである。言語の問題であるならば、どちらの視点も正しいとすることは不可能である。クリस्पな思考で見ると、二律背反から逃れることは不可能であり、Aか非Aかを明らかにしなければならない。

しかし、これは意識の持ち方のレベルの問題であって、差異を明らかにすると同時に、同質性を想定しなければならないのである。両者は矛盾するようではあるが、どちらが正しいと断定することは危険なことである。細部にとらわれて、ラフな視点を奪ってしまうことになりはしないかと危惧するのである。

結論として、主体の意識の持ち方や視点によって、会計情報を支える加法性や財務諸表の接合観が変化し得るということから、会計認識のソフト化を主張する。特に、厳密性が過度に要請される傾向が高まると、ラフな視点が失われ、実質的な認識よりも形式的な認識が重要視され、形骸化するだけでなく、細部の個別情報のみにとらわれて、総合的な体系そのものが無意味化してゆくことになろう。

- (1) 永野則雄 「財務会計の基礎概念」白桃書房 平成4年 55頁。
- (2) 会計における認識と定義については、同書49頁-69頁を参照している。
- (3) Eric L. Kohler, *A Dictionary for Accountants*, fourth edition, 染谷恭次郎訳 「コーラー会計学辞典」 丸善 平成元年 (復刻版)。
- (4) R. Robinson, *Definition*, Oxford University Press, 1954, p.12.
- (5) 我々はともすると、言葉のみに、あるいは逆に行為のみに、割り切ってしまう過ちをおかしがちである。“行為の言語の限界はすなわち意志の限界である。その意味で、たしかに、「はじめに言葉があった」のである。しかしその言葉はわれわれ人間に、数知れぬ行為の経験で打ち固められたものとして伝承されている。したがって、「はじめに行為があった」と、あわせて言うべきであろう。”とある。
黒田亘 「言語と経験」 (新岩波講座 哲学 2「経験 言語 認識」) 32頁
- (6) 会計学辞典(黒澤清編 東洋経済 昭和63年)によれば、加法性は、次の通りである。「経験世界のものについて、代数における加法と同型の操作が可能であるとき、そのようなものの性質を加法性と呼ぶ。すなわち、加法性とは、ものの特性の属性を写し取る数量測度 q が、測定対象 A に対して、 $q(A)$ という数量をわり当てるとき、互いに素な A, B について $q(A \text{ と } B) = q(A) + q(B)$ という関係が成立するという性質のことである。一般に会計は測定対象たる財が加法性をもつことを前提にしている。」
同様に、同書において、数量の公理 (axiom of quantities) も関係すると思われるので、併せて引用する。

「経済主体の支配下にある財（およびその増分と減分）は、多数の同質なクラスに分類されたいえ、それぞれ固有の数量速度によって数量化されなければならない。数量には加法性（同じクラスに属する財AとBを合わせたものの数量は、財Aの数量とBのその和に等しい）と無差別性（財Aの数量とBのそれが等しいとき、両者は無差別と考える）という二つの基本的性質をもつ。」

- (7) 守屋唱進 「カテゴリー論の再検討」（新岩波講座 哲学 2「経験 言語認識」）69頁
- (8) たとえば、期待ギャップに関して、曖昧さとの関わりにおいて、次の興味深い記述が参考になろう。「一号限定、二号限定、留保事項および付記事項の期待ギャップの構造と一号限定から付記事項、二号限定および留保事項への振替はクリスプな思考が支配する社会においては、利害関係者の監査に対する期待ギャップを大きくするということが理解された。」（瀧田輝己 「監査人の重要性判断と期待ギャップ」 「会計」平成4年5月号 108頁）
- (9) 桜井久勝 「会計利益情報の有用性」 千倉書房 平成3年 261頁 によれば、実証分析の結果、「個別企業の会計利益情報に関しては、それが新聞で報道された日において、きわめて大きな株価反応と出来高反応が生じていた。したがってこれは、会計利益情報の多くが事前に予測されて株価に織り込まれているとしても、公表された利益情報には依然として期待外の部分が含まれていて、市場がそれに反応したこと、すなわち投資者が公表された利益情報を現実に利用していることの証拠である。」とある。また、同書396頁によれば、「財務会計の最も重要な生産物は一般に期間利益額であると考えられることから、本書では証券取引所で発表され翌日の新聞を通じて報道される会計利益数字を主たる分析対象として調査を行った。しかしそのような利益額は財務会計が作成する情報の一部にすぎず、他にもその有用性を調査すべき多くの情報項目がある。」として、利益以外の情報の存在に注意を促しながらも、明らかに利益情報の優位性を主張している。
- (10) 永野前掲書 90頁。
- (11) 同書 93頁。
- (12) 同書 94頁。
- (13) FASB, *Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement* (FASB, 1976),

p.49.

- (14) 中村忠 「財務会計論」 国元書房 20頁 平成元年。
- (15) Robert N. Anthony, *Essentials of Accounting*, p.5.
- (16) 中村前掲書 20頁。
- (17) R. R. Sterling, *An Essay on Recognition*, The University of Sidney, 1985, p.51.
- (18) 永野前掲書 121頁。