

会計理論研究の方法と実践

上野清貴

I はじめに

会計を理論的に研究しようとする場合、留意しておかなければならないのは、会計学は純粋科学ではなく応用科学であるということである。すなわち、会計学は応用科学の主な特質をすべて有している。それは、経済学や行動科学のような他の学問分野の法則に頼り、多くの規範を含み、コスト・ベネフィットの考えに依存し、専門的な学者集団で研究されているということである。したがって、会計学の一般的なフレームワークは実証的方法論の境界を超え、実証的基準以上のものを必要とする。これが会計学研究の特質である。

会計学が応用科学であることを非常に強調するのは、マテシッチ (Mattessich) である。彼によれば、会計学は純粋科学や実証科学ではなくまさに応用科学である。つまり、①それ自身の科学法則をもたず、②単なる科学的知識の獲得ではなく、達成すべき特定の目的をもっており、そして③コスト・ベネフィットの制約にしたがう科学は、応用科学にほかならない。

会計学が独自の法則言明をもつとすれば、それらは医学、工学、法学その他の応用科学におけると同様に、人工の規範に根差すことになる。会計学研究が例外なく「専門職教育機関」で行われているのは、偶然ではないのである。これらの学問はすべて、それ自身の規範ばかりでなく、実証的な経験法則にも依存するが、この経験法則は、物理学や生命科学から社会学や経済学にいたる、実証科学の経験法則が基礎になっているのである。

会計学と他の応用科学との主要な違いは、実在のある部分を「表現」することが会計学の基本的課題だという点にある。この点で純粋科学と異なるところはないが、会計学における表現は、精密で科学的なものというより、コスト・ベネフィットの制約下での実践的な表現である。ただし、基礎的研究

は決して純粋科学だけのものではないこともつけ加えておかなければならない (Mattessich [1995b] p. 153)。

そして、このような考えに基づいて、マテシッチは会計理論研究の方法論として「条件付規範的会計方法論」(conditional -normative accounting methodology; CoNAM) を提唱する。本稿はこの方法論を説明するとともに、この方法論を具体的に実践し、手段・目的関係を明確に示すことを目的としている。

この目的を達成するために、本稿はまず、マテシッチの提唱する条件付規範的会計方法論 (CoNAM) を詳細に説明する。ここでは、手段・目的関係が重要であることを強調する。次に、会計目的に対する手段として、会計測定および会計システムを典型的に論述し、会計システムの諸類型を導出する。

さらに、各会計システムと会計目的との関係を詳細に解明し、手段・目的関係を明確に示す。そして最後に、これまでに明らかにした手段・目的関係に対する制約条件を述べるとともに、これらの関係を実証的に検証する必要があることを指摘する。

II 条件付規範的会計方法論

1 条件付規範的会計方法論と応用科学としての会計学

マテシッチによる条件付規範的会計方法論 (CoNAM) は、価値判断を理論に組み入れ、会計情報の利用者に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。

その究極的なビジョンは、かなりの数の会計モデルの創造であり、その各々は、特定の会計目的に合わせた特定の仮説をもつものであり、標準化されるが、「顧客たる利用者」にかなりの選択権を与えるものである。この方法論は、一部は価値判断の開示によって正当化され、一部は目的とそれを達成するための手段との関係を確証する経験的手続によって正当化される、ある種の客観性を主張する (Mattessich [1995a] p. 190)。

ある目的を達成しようとする場合には常に、この目的を十分達成するための手段を見出さなければならない。会計システムならびに会計基準は、その

ような目的指向なしには無意味である。事実、これらの目的の探究において長期的に確立された伝統は、そのような遂行の重要性に対する証拠を示している。目的指向は会計学の中心的な問題の1つとなり、このことから、会計学は純粋科学ではなく、前述したように応用科学であるということになる。

そして、応用科学は、(自然科学, 生物科学, または実証的社会科学の意味で) 純粋なまたは公平無私な知識を得ることに関心はなく、実践的目標を達成するためにこの知識を適用することに関心があるので、CoNAMは応用科学としての会計学によく適していると、マテシッチはいう (Mattessich [1995a] p. 191)。

彼によれば、CoNAMの必要性は、応用的あるいは「任務指向的」学問領域としての会計学の観念なしには理解することができない。それゆえ彼は、会計学が応用科学であることを支持する証拠を以下のように提示する (Mattessich [1995a] pp. 191-193)。

第1に、応用科学の主な課題は、法則言明および(対応する純粋科学の)その他の研究結果を実践的目標に適用することである。純粋科学に対して、応用科学の課題はそれらの法則言明を見出すことではなく、それらを適用することである。これは、会計学が基本的法則を欠いていることを示唆しているのではなく、これらの基本的法則が(丁度、工学や医学の基礎にある自然法則が物理学, 化学, 生物学等にみられるように)純粋科学に属する法則であることを示唆しているのである。

第2に、会計は、ある規範およびしばしば価値判断を受け入れることなしに実施できない。価値判断は純粋科学における前提として厳しく禁じられているが、規範的前提はすべての応用科学にとって不可欠な要件である。

第3に、会計における最も重要な価値判断は、コスト・ベネフィットの考察から生じる。情報システムの長期的ベネフィットはその長期的コストを超えなければならないという事実は、明白である。

例えば、コストがそのベネフィットを長期的に超えるという、かなり現実的であるが、非常に洗練された評価手続を考えると、明らかに、それは実務では拒否されなければならない。それらのコストを測定する困難性、およびそれに対応するベネフィットを推定する困難性は、その問題あるいはコス

ト・ベネフィット規準の必要性を変更させない。それは原則として、別の問題である。

第4にそして最後に、会計学は主に商学部、経営学部等で教授され、研究される。これらの学部は、医学部、工学部および法学部のように、かなり専門的な学部と考えられている。これらが「専門的」とよばれているのは、それらの課題が、特定の専門的目標に対して特定の洞察の適用を主として教えることおよび研究することであるからである。これらは、確認することのできる実際的前提である。それゆえ、会計学が応用科学であるという主張は、これらの前提から生じる蓋然的推論によって（必然的ではないが）支持される。

これは、そのような学部で探究されている純粋な基礎的研究を排除しないし、応用科学それ自体が基礎的研究に受け入れられないということも意味しない。それは単に、これらの機関の主な研究目標が実務的あるいは専門的問題に直接適用できる知識および理論の創造にある、ということの意味するだけである。そのような学部は、実務家に、彼らの目的に対して彼ら自身の確信的仮説を採用することに苦勞しないようにする必要性からまさに生じたのである。

2 規範理論と客観性

規範的会計理論に対して向けられる主な批判は、そのような理論は主観的であり、それゆえ「非科学的」であるという主張にある。事実、すべての規範理論の基礎にある価値判断は、客観的ではないし、経験的反証または検証に利用できない。しかし、CoNAMはこの限界を回避し、規範的フレームワークにある程度の客観性を与える。

マテシッチによれば、CoNAMの客観性の主張は、次の状況に見出される（Mattessich [1995a] pp. 193-194）。

第1に、CoNAMは、様々なグループまたは個人が、会計、経営、ファイナンス、事業一般における様々な目標を追求することを認める。それゆえ、それは、「絶対的」価値または目的の観念を拒否し、競合的目的および補完的目的の全範囲および階層を理解しようとする。

この方法論は、単一の規範あるいは目標（利益極大化、売却時価、情報への等しい接近等）を唯一の有効なものとはみず、意思決定者に価値判断の自由な選択を与える。とりわけ、それはある会計理論、モデルもしくはシステムに組み込まれた価値判断の開示を要求する。それらの代替案の1つを選択する際に、その背後にある価値判断を公に開示することによって、ある目的が達成される。

したがって、CoNAMの第1の客観的な局面は、その基礎にある価値判断（または価値判断の集合）の明確な説明にあり、適切な規範が多くの可能な代替案の中で唯一のものであることの承認にある。それゆえ、CoNAMは実用的・科学的アプローチを可能にする。

第2に、CoNAMにおいて、推奨される手段はその基礎にある規範または価値判断に根拠をおく。これは、適切な分析および経験的方法において、それらの規範とそれらの手段との関係を表現することを必要とする。そのような公式化された手段・目的関係の構造は、純粋科学の科学的法則言明の構造とは異なり、適切な構造を認識することが決定的に重要である。

このように、CoNAMは、価値判断の開示と手段・目的関係を確証する経験的手続との統合によってある種の客観性を主張する。そのような統合は規範的要素および実証的要素を使用するけれども、それは重大な局面で「実証的アプローチ」とは異なっていると、マテシッチはいう。

実証理論は、関連する理論またはモデルの前提において価値判断の存在と調和しない。他方、CoNAMは規範的前提を必要とする。上述したように、応用科学は、純粋なもしくは公平無私な知識を得ることに関心はなく、実践的目標を達成するためにこの知識を適用することに関心があるので、CoNAMは応用科学としての会計によく適しているのである。

マテシッチはさらに、CoNAMと実証理論の相違を説明し、CoNAMの優位性を次のように主張する。一見すると、CoNAMと実証理論は一致しているように思われる。しかし、ある重要な相違があり、実証理論は事実の言明（例えば、記述）に関心があるが、CoNAMは明示された規範に基づく推奨（recommendations）（規定）に関心がある。

そして彼によれば、この構造的相違は、実証理論が推奨を直接的に行えな

いことを示している。それは、理論プロパーの外で、記述を推奨に変形する追加的なステップを必要とする。したがって、実証理論が方針的推奨を目指すという誘惑に駆られるときは常に、実証理論はこれができず、間接的に指摘できるだけである。

それゆえ、決定的な疑問は、誰が is または will be から ought to be に（つまり、記述から規定に）ジャンプするかということである。実証理論によれば、それは（せいぜい学術的な「条件付記述」から得る）実務家であるように思われる。しかし、CoNAM では、それは、手段・目的関係を定式化し、実務家に代替的な目的に対する規定を示すと仮定される理論家である。換言すれば、その疑問は、行動に対する推奨は理論的フレームワーク内で行うべきであろうか、それともその外で行うべきであろうか、ということである。

これに対するマテシッチの答えは、応用科学のまさに本質は、代替的な目的の全体的なセットに対して理論的解決策を「前もって」準備しておくことにあるということである。その場合にのみ、利用者（医師、エンジニア、法律家、あるいは会計士）は、理論をとることができ、彼ら自身が難しい推定に巻き込まれることなしに、それを実際の実務に適用できるのである。

決定的に重要な疑問は次のようである。すなわち、利用者たる実務家の特定の情報要求に対して適切なモデルおよびシステムを提供する会計学に、実務家がどの程度まで頼ることができるか、ということである。実務家に、各々の新しい状況において、実証的会計理論の言明とある特定の目的を達成するために要求される手段とを橋渡しすることを期待できないと、マテシッチは考えている（Mattessich [1995a] p.195）。

3 会計目的の選択

マテシッチによれば、CoNAM は、会計目的を、それらの目的を達成しうる手段と関係づける一般的フレームワークの基礎である。それは、会計に関する多くの特定の規範的理論を適応させることのできるフレームワークを提供する。

方法論は理論を開発するためのガイドラインおよび基礎を提供するが、理論は現象の記述、説明、および（時には）予測に対する文およびモデルの構

造およびネットワークを与える。目的の選択は、例えば、会計基準および監査基準におけるようなかなり一般的なレベルで生じうるし、また例えば、いくつかの競合する評価概念および資本維持概念の間で1つを選択する場合のような、より特定のレベルで生じうる。

ある学者は、例えば、現在出口価値がほとんどの資産に対する唯一の正しい評価であると主張した。そのような「絶対的」価値観念に対して、CoNAMは評価方法を、とりわけ選択すべき資本維持アプローチの条件とみる。選択すべき資本維持はさらに、企業のタイプおよび類似の状況に依存する。

時価法を唯一の有効な方法とみるこれらの専門家は、なぜ状況と評価方法とのこの関係に気づかなかったのであろうか、とマテシッチはいう。第1に、彼らは狭すぎる経済学的基礎を受け入れた。第2に、彼らはコスト・ベネフィットの考慮およびその他の実務的制約を無視した。CoNAMは絶対的評価方法の探究を放棄し、それゆえ、より優れたものであると考えることができるのである (Mattessich [1995a] pp.196-197)。

CoNAMは、利用者が様々な目的の間で自由に選択するフレームワークを目指している。それは、競合する目的が関係する場合のみならず、(公正性等のような)補完的目的がある特定の専門家によって推奨される目的を必ずしも排除せず、自由に選択するフレームワークを目指している。

ここで最も重要なことは、目的の選択は意思決定者(つまり、財務情報の究極的利用者)にとどまるべきである、ということである。応用科学は、目的の適切な範囲を利用者に提供し、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ている。それゆえ、研究者は、ある人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するのである。そのような条件に基づいて、またその予測において研究者はある戦略を推奨しうるが、彼らはいかなる目的も利用者に強制してはならない (Mattessich [1995a] p.197)。

これらのことから、われわれは2つの主ステップからなる、異なった「研究方法論」を必要とすると、マテシッチは述べている。それは、①規範または価値判断の、妥当な目的に根拠をおく、会計モデルへの組み入れ、および②目的から演繹的にのみならず、とりわけ帰納的に手段を推測するための統

計的および妥当な経験的技法である。

第1のステップはこれまで述べてきたものである。他のステップも、第2の経験的会計革命を必要とする。そのような革命が生じる前でさえ、会計人はCoNAMを実務の手段にかなり推し進めることができる。彼らは経験的会計で現在利用できるまさに同じ統計的技法を使用することができ、さらに、実証的仮説を手段的（つまり、条件付規範的）仮説に転換することができるのである（Mattessich [1995a] p.199）。

以上がCoNAMの基本的な説明であり、CoNAMが実証的概念表現から実用的概念表現に至る過程の説明である。これによって、CoNAMは代替的目的を設定し、手段・目的関係によって実用的概念を表現する理論であるといえることができる。

これまでの説明から、結論として、マテシッチはCoNAMの主な特徴を次のようであるとする（Mattessich [1995a] pp.220-221）。

- ① 会計学は応用科学であることの認識
- ② 価値判断および手段を目的に関係づける仮説の特性に対するより多くの注目
- ③ 現在の会計理論の新古典的経済基準は会計で追求される目標およびサブ目標に適応させるには狭すぎるものの認識
- ④ 諸目的およびそれに対応する（経験的に決定された）手段・目的関係の包括的なカタログの必要性

このカタログは、会計の「顧客たる利用者」に、「注文に応じて作る」（標準化されたまたは準標準化された）方法で、彼らの特定のニーズおよび価値判断に適合する情報を彼らに提供することで役立つことになるのである。

Ⅲ 手段としての会計測定

これによって明らかなように、CoNAMでは手段・目的関係が非常に重要である。会計において、その手段は具体的には会計測定およびそれに基づく会計システムであるといえることができる。そこで本節は、会計目的に対する手段として、会計測定および会計システムを典型的に論述し、会計システム

の諸類型を導出する。本節の目的は、会計において手段・目的関係を明確化するための準備を行うことである。

1 会計システムの測定要素

会計を基本的に考察していこうとする場合、まず会計システムがどのように構築され、それがどのような測定要素から成り立っているのかを明らかにする必要がある。

一般に、会計システムの測定要素には、測定単位と評価基準とがあり、これらを組み合わせることによって各会計システムが構成されることになる。そこで、会計システムを全体的かつ総合的に把握するために、まず、これらの測定単位および評価基準とは何であり、それらにはどのような種類があり、それによって各会計システムがいかに関形成されるのかを解明することとする。

(1) 測定単位

測定単位とは、資産を測定するための基準単位であり、それは貨幣単位(わが国の場合、1円)で表される。資産はこの貨幣単位の量とその資産との関係づけによって測定されることになる。例えば、ある資産を1,000貨幣単位の量(貨幣単位の1,000倍)で購入したとすれば、その資産とこの貨幣単位の量とを関係づけ、その資産を1,000として測定することになる。また、ある資産をいま1,500貨幣単位の量(貨幣単位の1,500倍)で売却できるとすれば、その資産とこの貨幣単位の量とを関係づけ、その資産を1,500として測定することができる。

このように、測定単位は資産の測定に際して貨幣単位の量と結合される基準単位であるが、この基準単位である貨幣単位は必ずしも1つではなく、大きく4つに分けることができる。それは次のとおりであり、それらの内容は以下のとおりである。

- ① 名目貨幣単位
- ② 一般購買力単位
- ③ 個別購買力単位
- ④ 企業収益力単位

名目貨幣単位は、一般物価の変動、個別物価の変動ないしは企業収益力の変化を考慮しない測定単位であり、その時々基準単位を修正しないものである。上の例でいえば、ある資産を1年前に1,000貨幣単位量で購入した場合、一般物価、個別物価ないしは企業収益力がどのように変動しようとも、貨幣単位を1として固定し、その資産を1,000として測定することになる。

一般購買力単位は、一般物価の変動を考慮した測定単位であり、一般物価指数の変動に応じて基準単位を修正していくものである。例えば、ある資産を1年前に1,000貨幣単位量で購入し、その時の一般物価指数が100であり、現在の一般物価指数が104であるならば、基準単位を1.04 ($=104/100$) に修正し、その資産を1,040 ($=1.04 \times 1,000$) として測定するわけである。この一般購買力単位は、資産を測定する場合に、各測定値を同一の一般物価水準に統一し、一般物価水準に関して比較可能にするために用いられる。

個別購買力単位は、個別物価の変動を考慮した測定単位であり、個別物価指数の変動に合わせて基準単位を修正していくものである。例えば、ある資産を1年前に1,000貨幣単位量で購入したが、いまその同じ資産を購入しようとするならば、1,300貨幣単位量が必要であるとすると、その資産の個別物価指数が130 ($=(1,300/1,000) \times 100$) になるので、基準単位を1.3 ($=130/100$) に修正し、その資産を1,300 ($=1.3 \times 1,000$) として測定することになる。この個別購買力単位は、資産の各測定値を同一の個別物価水準で統一し、個別物価水準に関して比較可能にすることを目的として用いられる。

企業収益力単位は、企業の収益力を考慮した測定単位であり、企業収益力の変化に応じて測定単位を修正していくものである。例えば、1年前に10,000貨幣単位量を保有しており、正常な営業活動を行えば年10パーセントの利益が稼得できる場合、いま11,000貨幣単位量を有しているはずである。これは、その企業に対する1年前の企業収益力が10,000であったものが、いまは11,000であることを意味し、現在の基準単位は1.1 ($=11,000/10,000$) であることを意味する。そこで、これまでの例におけるように、1年前に1,000貨幣単位量で購入した資産に対しては、それを1,100 ($=1.1 \times 1,000$) として測定するわけである。この企業収益力単位は、資産の各測定値を同一

の企業収益力水準で統一し、企業収益力水準に関して比較可能にするために用いられる。

(2) 評価基準

評価基準とは、測定単位によって関係づけられる資産の基準となる測定値のことであり、測定単位たる基準単位を1とした場合の貨幣単位量のことである。この評価基準も、その資産を取引する、もしくは取引した仮定の相違によって4つに分けることができる。それは次のとおりであり、それらの内容は以下のとおりである。

- ① 取得原価
- ② 購入時価
- ③ 売却時価
- ④ 現在価値

取得原価は、ある資産を購入するために、過去に支払われた貨幣単位量である。例えば、ある資産を1年前に購入し、その時に1,000貨幣単位量が支払われたならば、その資産の取得原価は1,000である。

購入時価は、ある資産をいま購入するとするならば、支払わなければならない貨幣単位量である。例えば、上記の資産をいま購入するならば、1,300貨幣単位量を支払わなければならないとすると、その資産の購入時価は1,300である。

売却時価は、ある資産をいま売却するとするならば、受け取るであろう貨幣単位量である。例えば、上記の資産をいま売却するならば、1,500貨幣単位量が受け取られるとすると、その資産の売却時価は1,500である。

現在価値は、ある資産を将来売却するとするならば、受け取るであろう貨幣単位量がある割引率で現在に割り引いたものである。例えば、上記の資産を1年後に売却するならば、1,944貨幣単位量が受け取られ、割引率が年8パーセントであるとする、その資産の現在価値は1,800 ($=1,944/1.08$) である。

2 会計システムと利益の諸類型

以上により、会計システムを典型的に導き出す場合の評価基準は、取得原価、購入時価、売却時価および現在価値の4つということになり、これらが、名目貨幣単位、一般購買力単位、個別購買力単位および企業収益力単位の各測定単位と組み合わせられることによって、各会計システムが導出されることになる。いま、これを1表にまとめ、各会計システムに名称を付すと、表1のようになる。

表1 会計システムの諸類型

評価基準 測定単位	取得原価	購入時価	売却時価	現在価値
名目貨幣 単 位	① 取得原価 会 計	② 購入時価 会 計	③ 売却時価 会 計	④ 現在価値 会 計
一般購買力 単 位	⑤ 実質取得 原価会計	⑥ 実質購入 時価会計	⑦ 実質売却 時価会計	⑧ 実質現在 価値会計
個別購買力 単 位	⑨ 実体取得 原価会計	⑩ 実体購入 時価会計	⑪ 実体売却 時価会計	⑫ 実体現在 価値会計
企業収益力 単 位	⑬ 成果取得 原価会計	⑭ 成果購入 時価会計	⑮ 成果売却 時価会計	⑯ 成果現在 価値会計

そして、これらの各会計システムにおいて算定される利益に名称を付すと表2のようになる。

これらのうち、①の取得原価会計は従来の会計制度における会計システムであり、ギルマン (Gilman)、リトルトン (Littleton)、井尻等の主張する会計システムである。②の購入時価会計は価格変動会計における会計システムであり、エドワーズ=ベル (Edwards and Bell) やレヴジン (Revsine) 等によって提唱された会計システムである。③の売却時価会計はチェンバース (Chambers) やスターリング (Sterling) 等が提唱した会計システムである。④の現在価値会計は経済学的な会計システムとして知られており、フィッシャー (Fisher)、リンダール (Lindahl)、ヒックス (Hicks)、アレクサンダー (Alexander) 等によって主張された会計システムである。

表2 利益の諸類型

評価基準 測定単位	取得原価	購入時価	売却時価	現在価値
名目貨幣 単 位	① 実 現 利 益	② 経 営 利 益	③ 実現可能 利 益	④ 経 済 的 利 益
一般購買力 単 位	⑤ 実 質 実現利益	⑥ 実 質 経営利益	⑦ 実質実現 可能利益	⑧ 実質経済 的 利 益
個別購買力 単 位	⑨ 実 体 実現利益	⑩ 実 体 経営利益	⑪ 実体実現 可能利益	⑫ 実体経済 的 利 益
企業収益力 単 位	⑬ 成 果 実現利益	⑭ 成 果 経営利益	⑮ 成果実現 可能利益	⑯ 成果経済 的 利 益

⑤の実質取得原価会計は物価変動会計における会計システムであり、スウィーニー (Sweeney), メイ (May), 片野等によって提唱された会計システムである。⑥の実質購入時価会計はいわゆる結合会計における会計システムであり、やはりエドワーズ＝ベル等の主張する会計システムである。⑦の実質売却時価会計はいわゆる継続的現時会計 (continuously contemporaly accounting) における会計システムであり、これもやはり、チェンバースやスターリング等の提唱した会計システムである。⑧の実質現在価値会計はやはり経済学的な会計システムとして知られており、アレクサンダー等によって主張された会計システムである。

⑨の実体取得原価会計と⑩の実体購入時価会計は営業能力資本維持会計における会計システムであり、シュット (Schmidt), ギンザー (Gynther), レヴズイン等が提唱した会計システムである。⑬の成果取得原価会計はEVA (Economic Value Added, 経済付加価値) 会計における会計システムであり、米国のコンサルティング会社であるスターン・スチュワート社が提唱し、実施している会計システムである。⑯の成果現在価値会計は成果資本維持会計における会計システムであり、上記の経済学者のほとんどが主張した、ないしは主張するであろう会計システムである。

⑪の実体売却時価会計, ⑫の実体現在価値会計, ⑭の成果購入時価会計および⑮の成果売却時価会計はこれまでの会計学の文献において提唱ないし主

張られてこなかった会計システムである。しかし、それらは、資産の測定単位と評価基準の組み合わせから必然的に導出される会計システムであり、いわば默示的な会計システムである。

IV 会計システムと会計目的

これらの会計システムは会計目的に対する手段として機能することになる。CoNAM では手段・目的関係が重要となるので、次に検討すべきは、手段としてのこれらの会計システムがどのような会計目的を有しているのかということである。

その場合、本節ではまず、評価基準としての取得原価、購入時価、売却時価および現在価値と名目貨幣単位との組み合わせによって成立する会計システムを考察の対象とする。すなわち、取得原価会計、購入時価会計、売却時価会計および現在価値会計と会計目的との関係を解明する。そしてそのあとで、測定単位と会計目的との関係を考察する。ただし、測定単位は会計システムにおいて資本維持機能を有しているので、これは具体的には資本維持会計と会計目的との関係の解明ということになる¹⁾。

1 取得原価会計と会計責任

まず、取得原価会計の会計目的を明らかにしてみよう。取得原価会計を会計機能論の観点から考察すると、取得原価会計の機能は会計責任の遂行であるということができる。

会計の本質に関して、従来から相反する2つの説がある。その1つは「意思決定説」であり、他の1つは「会計責任説」である。井尻によれば、このうち、意思決定説は、会計を経済的意思決定に有用な情報を提供するシステムと定義し、会計を意思決定者 (decision maker) と会計人 (accountant)

¹⁾ 測定単位は会計システムにおいて「資本維持」機能を有しているということができる(上野 [1993] 345-346頁)。それゆえ、測定単位と会計目的との関係の考察は、資本維持会計と会計目的との関係の検討ということになる。これに関しては、あとでさらに述べることにする。

との二元関係においてとらえようとするものである。

これに対して、会計責任説は、会計の本質が会計責任（accountability）に由来するものであるという考え方にに基づき、会計を①会計責任の履行者（accountor）、②会計責任の受益者（accountee）および③会計責任の報告者としての会計人（accountant）という三者の間の三元関係として考察しようとするものである（井尻 [1976] i頁）。ここで、会計責任とは、履行者がその行動や行動から生じる結果について受益者に対して釈明する（account for）義務を意味している。

意思決定説と会計責任説には、次のような基本的な差異がある（井尻 [1976] iii-iv 頁；Ijiri [1981] pp. 27-28）。

- ① 意思決定説は財務諸表の内容やその意思決定に対する有用性を強調する。財務諸表の情報に信頼性がある限り、それを作り出すものとなる会計システムは二次的な意義しかもたない。これに対して、会計責任説では、財務諸表にある項目はすべて詳細な取引の記録と証票によって釈明されるという暗黙の保証を重要視する。したがって、会計責任説においては財務諸表は単に氷山の一角にすぎず、重要なのはその背後にあるシステムであると考えられる。
- ② 会計責任説では、会計責任の履行者が受益者に報告される情報の内容に非常な関心を持ち、かつその内容に影響を及ぼそうとするけれども、意思決定説では、その理論構成において意思決定者と会計人という二元関係がもともとなる関係上、情報の対象となる主体そのものを情報システムにおける利害関係者の当事者としては取り扱わないので、そのようなことはない。それゆえ、意思決定説では、意思決定者と会計人の協力関係が中心になるので、主観的な情報でもそれは偏向していないという前提から出発することが許され、そのような情報を積極的に取り入れようとする。これに対して、会計責任説では、情報を歪めようとする圧力のあることを予知して、その圧力に耐え得るだけの強度のあるシステムを設定しようと努力する。そこでは、単に偏向していない情報ではなく、偏向させようとしてもできない情報が求められる。
- ③ 当事者の利害関係の把握の仕方に関して、意思決定説では、会計人は

意思決定者の補助者としてとらえられる。会計人は意思決定者のもつ目標をそのまま自分の目標として受け入れ、その目標を達成するのに最も有用な情報システムを設計することが期待されているとする。これに対して、会計責任説では、会計責任の履行者と受益者との間に流れる情報に関して、両者の利害関係に相反するものがあることを認識することから出発する。したがって、受益者の意思決定にとって有用な情報は何でも流すというのではなく、受益者の「知る権利」(right to know)と履行者の「プライバシーの権利」(right to privacy)との均衡を考えて、報告の範囲や業績測定の方法などを決めていかなければならない。

以上によって明らかなように、意思決定説と会計責任説には大きな相違があるのであるが、これらのうち、会計責任説は取得原価会計と密接に関係することになる。

取得原価会計の特徴について、井尻は次のように述べている。取得原価会計とその他の評価方法の基本的な相違の1つは、取得原価会計が過去のすべての取引の記録をその評価方法の必然的な基礎として要求するという点にある。完製品の市場価格は、その製品が実際にどのように製造されたかが分からなくとも知ることができるが、その取得原価となると、その製品が実際にどのように製造され、その生産のために費消された材料と用役がどのように獲得されたかという点に関する記録がないと、決定することができない。(井尻 [1976] 128-129頁)

このように、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る。そして、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ことになる。すなわち、主体の過去の活動を記録することは、現代の経済社会の基礎たる会計責任が適切に機能するために不可欠である。取得原価のデータがないと、経営者は、株主から委託されている財を適切に運用したということを証明するのが非常に難しくなるであろう(井尻 [1976] 129頁)。

これによって明らかなように、会計責任説と取得原価会計は非常に密接な関係を有している。すなわち、会計責任説は現代の経済社会および会計実践を説明するうえで非常に重要な概念であり、そこにおける会計責任は取得原

価会計によって保証されるという関係にあるのである。この意味から、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ということが出来る。それゆえ、取得原価会計の会計目的は、会計責任の遂行であるということになる。

2 時価会計と意思決定

取得原価会計の会計目的が会計責任の遂行であるならば、その他の会計、すなわち購入時価会計、売却時価会計および現在価値会計の会計目的は意思決定の遂行であるということが予測される。問題は、これらの会計がそれぞれ具体的にどのような意思決定を会計目的としているかということである²⁾。

これに関して、スターリングの所論をみてみることにしよう。スターリングによれば、すべての意思決定モデルは次のことについての情報を必要とする (Sterling [1972] p. 200 ; [1979] p. 95)。

- ① 代替案
- ② 結果
- ③ 選好：結果を順序づける関数

ある意思決定状況で意思決定者がしなければならない最初のことは、利用可能な代替案を決定することである。実行可能な市場代替案の集合は、必要な犠牲と利用可能な資金を予測することによって決定される。それをスターリングは代替案原則の一般原則として次のように表す (Sterling [1979] p. 100)。

代替案原則： $s_{it} \leq F_t$ ならば、 i の購入は時点 t において実行可能な代替案である。

ここで、 s_{it} は時点 t において資産 i に要求される犠牲であり、 F_t は時点 t

²⁾ 意思決定には企業内部者、すなわち経営者の意思決定と、企業外部者、すなわち外部投資者の意思決定とがあるが、以下の論述は両者の意思決定に適合することになる。したがって、以下の記述は意思決定の一般理論であるということができる。

において利用可能な資金である。

この利用可能な資金は、次のような3つの相互に関係する変数の関数である。

$$F_t = f(x_{1t}, x_{2t}, \dots, x_{nt}, \Delta \text{負債}, \Delta \text{資本})$$

ここで、 x_{it} は時点 t における資産 i の売却時価である。

この F_t との関係で、スターリングは利用可能な市場代替案を以下のように決定する (Sterling [1979] pp. 101-102)。まず、ある資産を取得するために要求される犠牲は、その資産の購入時価によって特定化される。すなわち、次のようである。

$$i \text{ が未所有ならば, } s_{it} = n_{it}$$

ここで、 n_{it} は時点 t における資産 i の購入時価である。

あるプロジェクトを獲得するために要求される犠牲は、そのプロジェクトに関連する様々な資産の購入時価の合計である。それゆえ、未所有資産の購入時価は諸代替案の決定に適合する。特に、 $n_{it} \leq F_t$ ならば、資産 i の購入は利用可能な代替案であり、購入時価はこの代替案を援助する。

これに対して、ある所有資産を保有するのに要求される犠牲は、その資産の売却時価によって特定化される。すなわち、次のようである。

$$i \text{ が所有されているならば, } s_{it} = x_{it}$$

上述したように、ここで、 x_{it} は時点 t における資産 i の売却時価である。

ある資産を所有することは、その売却時価の額に等しい犠牲を要求する。もちろん、ある資産の所有を継続することは常に実行可能な市場代替案である。というのは、要求される犠牲はその資産を売却することから利用できる資金に等しいからである。すなわち、 x_{it} は要求される犠牲であり、 x_{it} は F_t の構成要素である。したがって、すべての場合において、 $x_{it} \leq F_t$ であり、売

却時価は資産 i の所有を継続するという利用可能な市場代替案を常に援助する。

以上が利用可能な代替案の決定についてであるが、これを踏まえて、意思決定者がしなければならない第2のものは、各代替案の市場結果を予測することである。スターリングによれば、ある新しいプロジェクトを行うこと、または現存のプロジェクトを維持することの市場結果は、そのプロジェクトから生じると予測される将来のキャッシュ・フローである。(Sterling[1979] p.103)

これらの市場結果を、彼は利益性原則の一般原則として次のように表す (Sterling [1979] p.104)。

利益性原則： $s_{it} < d_{it}$ ならば、 i はその割引率で投資した s_{it} よりも利益を生むと予測される。

ここで、 d_{it} は時点 t における資産またはプロジェクト i の現在価値である。この利益性原則との関係で、スターリングは目的適合的な評価基準を以下のように導出する (Sterling [1979] pp.104-106)。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。

$d_{it} - s_{it} = i$ の純現在価値

この差額が正ならば、 i はその割引率で投資した s_{it} よりも利益を生むと予測される。

この意思決定モデルを新しいプロジェクトの獲得のために適用する場合、その現在価値は、そのプロジェクトに必要な資産を購入するために犠牲にしなければならない貨幣の額と比較される。すなわち、次のようになる。

$d_{it} - n_{it} =$ 未所有資産の純現在価値

この値が正ならば、資産 i の購入は利益を生むことになり、意思決定者に

とって有利であるが、負ならば、その購入は意思決定者にとって不利となる。

この意思決定モデルは現存のプロジェクトにも適用できる。ある現存のプロジェクトを変更または断念することは可能であり、それゆえ、それらのプロジェクトも定期的に再評価しなければならない。この再評価において、その意思決定モデルは最新の現在価値と現在要求される犠牲との比較を特定化する。この最新の現在価値はその予測の変更または異なった割引率から生じうる。現在要求される犠牲は所有資産の売却時価によって与えられる。すなわち、次のようになる。

$$d_{it} - x_{it} = \text{所有資産の純現在価値}$$

この値が正ならば、意思決定者はそのプロジェクトを継続すべきであるが、負ならば、そのプロジェクトを中断し、諸資産を売却すべきである。

これら2つの意思決定の関係を示すと、表3のようになり (Sterling[1979] p. 105)、以下のように説明できる。

表3 2つの意思決定の関係

代替案 \ 所有権	使用	その割引率での投資
未所有	購入	非購入
所有	非売却	売却

意思決定者が未所有資産を使用したくないならば、投資に利用できる貨幣の額は、購入しないことによって支払われなかった額である (非購入欄)。同様に、ある所有資産を使用する場合、投資に利用できない額は、売却しないことから収入しなかった額である (非売却欄)。これらを別に言い換えると、意思決定者が未所有資産を使用したいならば、投資に利用できない額は、購入によって支払われる額である (購入欄)。意思決定者がある所有資産を使用したくないならば、投資に利用できる額は、売却から収入される額である (売却欄)。

したがって、 n_{it} は購入から要求される犠牲、または購入しないことから

投資に利用できる貨幣の額とみることができる。また、 x_{it} は売却しないことから要求される犠牲、または売却から投資に利用できる貨幣の額とみることができる。それをいずれの方法でみようとも、表4で示すように (Sterling [1979] p. 106), 目的適合的な変数は d_{it} , n_{it} および x_{it} である。すなわち、現在価値、購入時価および売却時価である。

表4 目的適合的な変数

代替案 所有権	使用	その割引率で の投資
未所有	d_{it}	n_{it}
所有	d_{it}	x_{it}

したがって、スターリングによれば、意思決定モデルは次の評価基準を特定化する (Sterling [1972] p. 205 ; [1979] p. 115)。

- ① 所有資産の売却時価。理由,
 - (a) 未所有資産の購入時価と比較する場合、それは定義において利用可能な代替案を援助する。
 - (b) それは資産の所有権を維持するのに必要な犠牲を完全に定義する。
- ② 未所有資産の購入時価。理由,
 - (a) 所有資産の売却時価と比較する場合、それは定義において利用可能な市場代替案を援助する。
 - (b) それは未所有資産を取得するのに必要な犠牲を完全に定義する。
- ③ ある一定資産の使用または営業と関連する現在価値。理由,
 - (a) 要求される犠牲 [(1b) または (2b)] と比較する場合、それは予測される利益性に関してある意思決定を可能にする。

以上によって、意思決定モデルの検討から、売却時価、購入時価および現在価値の各評価基準が目的適合性の規準を満たしている。と同時に、この意思決定モデルから、各会計システムの会計目的も明らかとなる。

まず、この意思決定モデルによれば、売却時価はその所有資産を保有して使用するか、それともそれを売却して、その売却収入をある他の資産に投資するかという意思決定に適合する。これは保有対売却の意思決定であり、次

のように行われる。

$d_{it} > x_{it}$ ならば、 i を保有する。

$d_{it} < x_{it}$ ならば、 i を売却する。

このことから、売却時価会計は資産の保有対売却の意思決定に適合し、売却時価会計の会計目的は保有・売却意思決定の遂行であるということになる。

次に、購入時価は未所有資産を購入して使用するか、それとも購入せずに他の資産に投資するかという意思決定に適合する。これは購入対非購入の意思決定であり、次のように行われる。

$d_{it} > n_{it}$ ならば、 i を購入する。

$d_{it} < n_{it}$ ならば、 i を購入しない。

このことから、購入時価会計は資産の購入対非購入の意思決定に適合し、購入時価会計の会計目的は購入・非購入意思決定の遂行であるということになる。

さらに、現在価値は上記のすべての意思決定モデルに関係しており、すべての意思決定に適合する。このことから、現在価値会計は原理的には最も目的適合的な会計システムであるということができ、その会計目的は一般的意思決定の遂行であるということになる。

3 資本維持会計と会計目的

以上は、会計システムの構成要素としての評価基準と会計目的との関係の考察である。ここでは、もう1つの構成要素としての測定単位と会計目的との関係を検討する。

前述したように、測定単位には名目貨幣単位、一般購買力単位、個別購買力単位および企業収益力単位がある。これらを会計目的に対する会計手段として考えると、これらは会計において資本維持機能を有しているということが出来る。それは次のような理由による。

具体的かつ統一的な数値例を用いて各会計システムの利益計算をしてみると、適用された測定単位と評価基準によって期間利益はそれぞれ異なるけれども、全体利益は適用された評価基準に関わりなく、各々の測定単位の下で一定であることがわかる。これは、全体利益は測定単位によって決定され、全体利益の算定と測定単位との間で同質性があることを意味している。このことから、測定単位の機能として、まず測定単位は全体利益を決定する機能を有しているということが出来る。

これからさらに、次のことも明らかとなる。各測定単位は全体利益を決定するけれども、その全体利益の額は適用される測定単位によって異なる。これは、名目貨幣単位に基づく全体利益と他の各測定単位に基づく全体利益との差額が企業内に留保されていることを意味しており、その分だけ資本が修正されていることを意味している。

そして、このようにして修正された資本が維持すべき資本となり、名目貨幣単位の場合も含めて、それぞれの資本が維持されている。これは、測定単位が資本を規定しているからにほかならず、これによって資本維持の遂行を可能にしているからにほかならない。このことから、測定単位の機能として、測定単位は資本の規定機能と資本維持機能を有しているということができるのである（上野 [1993] 344-346頁）。

各測定単位を適用した会計システムに、伝統的な資本維持論にしたがってそれぞれの機能の名称を付すと、名目貨幣単位は名目資本維持、一般購買力単位は実質資本維持、個別購買力単位は実体資本維持、企業収益力単位は成果資本維持の機能を有しているということが出来る。そして、これらがそれぞれ資本維持会計を形成することになる。問題は、これらの資本維持会計がどのような会計目的を有しているかということである。

まず名目資本維持会計であるが、そこでは測定単位として名目貨幣単位が用いられるので、維持すべき資本たる期首資本は基準単位をまったく修正しないいわゆる名目資本となる。これは、企業への出資者ないし所有者から受け取ったあるいは委託された資本にほかならない。そして、これは企業からすると受託資本であり、この受託資本を維持するということは、受託責任を果たすということになる。したがって、名目資本維持会計の会計目的は受託

責任の遂行であるということが出来る³⁾。

次に、実質資本維持会計に関して、これは測定単位として一般購買力単位を適用することによって実質利益を算定し、投資された一般購買力がどの程度維持され、増加したかを明らかにする。そして、これによって、実質資本維持会計は、投資者の消費に対する欲求を充足させるという企業目的に適合した情報を提供するのである。

このことから、実質資本維持会計の会計目的を導き出すことができる。すなわち、実質資本維持会計は企業における所有者の消費的欲求を充足するために、彼らの投資に関する一般購買力の増加を表すとともに、彼らの投資に関する一般購買力の維持を図ろうとするのである。換言すれば、実質資本維持会計は所有者の消費的側面を強調し、その資本の一般購買力を維持しようとするのである。したがって、実質資本維持会計の会計目的は、所有者の一般購買力維持の遂行であるということになる。

実体資本維持会計に関して、これは、測定単位として個別購買力単位を適用することによって収益に対する費用を個別購買力単位で修正して、実体利益を算定する。この利益は企業に投資された個別購買力および営業能力がどの程度維持され、増加したかを明らかにする。ここで、営業能力維持とは、一定の財および用役の提供という企業の能力を維持するうえに必要な資産を取得するために十分な貨幣的資源を留保することである。

営業能力維持の概念は、分配可能利益が企業の営業能力を低下させないで分配しうる現金の額と定義される場合における分配可能利益の概念と結びつく。継続的営業活動からの実体利益の情報は、財務報告の利用者に分配可能利益を評価するための基準を提供する。実体資本維持会計はこの営業能力を維持することを目指しており、したがって、実体資本維持会計の会計目的は、企業の営業能力維持の遂行であるということになる。

最後に成果資本維持会計であるが、そこでは測定単位として企業収益力単

³⁾ この場合、取得原価会計の会計目的である会計責任とこの受託責任との関係が問題となる。これに関して、受託責任は資本主ないし所有者に対する責任であり、会計責任は前述したように現代の経済社会に対する責任である。それゆえ、会計責任の方が受託責任よりも責任の範囲が広いということになる。

位が用いられるので、維持すべき資本たる期首資本は企業収益力資本ということになる。これは、具体的には、期首資本に当該企業の正常収益率（資本コスト）を賦課することによって求められる。

この手法に基づいて、成果資本維持会計では、利益計算は通常の営業利益から期首資本に資本コストを乗じた資本費用を控除することによって行われ、成果利益が算定される⁴⁾。そして、これによって企業収益力が維持されることになる。したがって、成果資本維持会計の会計目的は、企業収益力維持の遂行であるということができる。

V むすび

以上本稿では、会計理論研究の方法論としてマテシッチの提唱した「条件付規範的会計方法論」(CoNAM)を説明し、この方法論を具体的に実践するために、会計目的に対する手段として会計システムの諸類型を導出し、さらに各会計システムと会計目的との関係を詳細に解明して、手段・目的関係を明確に示した。

マテシッチによる CoNAM は、価値判断を理論に組み入れ、会計情報の利用者に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。そして、

⁴⁾ この具体的な例は経済付加価値会計 (EVA 会計) に見出すことができる。いま、投下資本利益率を r とし、資本コストを c とするならば、EVA は次式ようになる。

$$EVA = (r - c) \times \text{投下資本}$$

しかし、EVA を会計学的に考察するために、この式をさらに次のように変形する必要がある。

$$EVA = r \times \text{投下資本} - c \times \text{投下資本}$$

ここで、 $r \times \text{投下資本}$ は税引後営業利益 (NOPAT) であり、 $c \times \text{投下資本}$ は資本費用 (capital charge) であるので、上式は結局次のようになる。

$$EVA = \text{税引後営業利益} - \text{資本費用}$$

すなわち、EVA は税引後営業利益から資本費用を控除したものである。換言すれば、EVA は、企業が事業を行うために調達した資本を営業活動を通じて運用し、その結果として得られた税引後営業利益が資本の調達コストである資本費用をどの程度上回っているかを算定するものである。これによって得られる EVA 値が企業収益力を維持する基準を提供することになるのである。

その究極的なビジョンは、かなりの数の会計モデルの創造であり、その各々は、特定の会計目的に合わせた特定の仮説をもつものであり、標準化されるが、「顧客たる利用者」にかなりの選択権を与えるものである。

CoNAMの主な特徴は次のようであった。

- ① 会計学は応用科学であることの認識
- ② 価値判断および手段を目的に関係づける仮説の特性に対するより多くの注目
- ③ 現在の会計理論の新古典的経済基準は会計で追求される目標およびサブ目標に適応させるには狭すぎるものの認識
- ④ 諸目的およびそれに対応する（経験的に決定された）手段・目的関係の包括的なカタログの必要性

このカタログは、会計の「顧客たる利用者」に、「注文に応じて作る」（標準化されたまたは準標準化された）方法で、彼らの特定のニーズおよび価値判断に適合する情報を彼らに提供することで役立つことになる。

そして、このCoNAMを実践するために、まず会計目的に対する手段として会計システムの諸類型を導出した。そこでは、会計システムの測定要素には、測定単位と評価基準とがあり、これらを組み合わせることによって各会計システムが構成されるという認識のもとに、取得原価、購入時価、売却時価、現在価値の4つの評価基準と、名目貨幣単位、一般購買力単位、個別購買力単位、企業収益力単位の4つの測定単位をあげ、これらを組み合わせることによって、16個の会計システムを導出した。

これらの会計システムの導出によって、会計システムと会計目的との関係を解明する準備ができたので、次に、これらに基づいて本稿の目的である手段・目的関係を検討した。その結果をまとめて示すと、以下のようになる。まず、評価基準に焦点を当てた会計システムと会計目的との関係は次のようである。

- ① 取得原価会計の会計目的は、会計責任を遂行することである。
- ② 購入時価会計の会計目的は、資産の購入・非購入の意思決定を行うことである。
- ③ 売却時価会計の会計目的は、資産の保有・売却の意思決定を遂行する

ことである。

- ④ 現在価値会計の会計目的は、すべてのあるいは一般的な意思決定を行うことである。

また、測定単位に焦点を当てた資本維持会計と会計目的との関係は次のようである。

- ① 名目資本維持会計の会計目的は、受託責任を遂行することである。
② 実質資本維持会計の会計目的は、所有者の一般購買力維持を行うことである。
③ 実体資本維持会計の会計目的は、企業の営業能力維持を遂行することである。
④ 成果資本維持会計の会計目的は、企業収益力維持を行うことである。

これらは各会計システムの会計目的であり、CoNAMが重視する手段・目的関係を明確にしたものであり、さらに手段・目的関係の包括的なカタログを提供したものである。しかし、これらが唯一の手段・目的関係ではないことに注意しなければならない。

例えば、現在価値会計の会計目的は、企業価値評価であるということができる。また、購入時価会計および売却時価会計の会計目的は、それぞれの評価基準で会計構成要素を統一的に評価することによる企業間比較であるということもでき、とりわけ、売却時価会計の会計目的は、企業の環境適応であるということもできる⁵⁾。

さらに、実質資本維持会計の会計目的は、測定単位として貨幣の一般購買力単位を適用し、すべての会計数値を期末の一般物価水準で表示することによって、同質の測定単位による統一的な会計測定を可能とし、これによる収益費用比較および期間比較であるということができる。

おそらく、その他の会計目的もそれぞれの会計システムが有するであろうが、いずれにしても、CoNAMによれば、状況によってそれぞれの会計目的を選択し、それに伴って会計システムを適用することになる。これがCoNAMの実践である。

しかし、ここで留意しておかなければならないのは、ある会計目的が選択されたからといって、それに対応する会計手段が無条件に適用されるわけで

はないということである。そこには、コスト・ベネフィットの制約条件が存在するのである。すなわち、いくら理論的に適切な会計手段であっても、それを適用するコストがそれに対して予想されるベネフィットを上回る場合には、その会計手段の適用を断念しなければならないのである。

さらに、そして最後に、もう1つ指摘しておかなければならない。それは、本稿の結論はあくまでも理念上のものであり、この結論を名実ともに正しいとするためには、さらにこれを実証的に検証する必要があるということである。すなわち、手段・目的関係を確証する経験的手続が必要なのである。CoNAMはここまで要求しており、これによって結論の客観性を主張するのである。それゆえ、本稿の結論に対してさらなる経験的検討を加える必要があるということになる。

⁵⁾ 売却時価会計を主張するチェンバースは、その論拠の起源を「環境適応を目的とする人間行動」に求める。彼によれば、人間は自己の目的を達成するために、絶えず変化する環境に適応していかなければならず、したがって、人間という有機体は、これを全体的にとらえて1つの恒常的組織と考え、絶えず環境に自己を適応させ、その機能を果たす力を保ち、その生存を確保していると考えることができる (Chambers [1966] pp. 20・21)。

この人間の構成体が企業であるので、このことは企業についても妥当する。すなわち、企業もまた個人そのものに劣らず適応を目指す実体である。したがって、企業に予定する残存期間の長短を問わず、企業構成員の期待は次のような場合にのみ満たされることになる。つまり、次々と変化をとげる環境条件に合わせてその資源を有利に運用する形で、企業の経営の仕方と特定の企業内容が展開される場合である (Chambers [1966] p. 190)。

ここで、このような環境条件の具体的内容が問題となるが、市場経済活動を営む企業にとって、経済環境として最も重要となるのが「価格」および「価格の変動」であり、これを表すのが売却時価であると、チェンバースは主張する。彼によれば、ある時点において、市場でのすべての将来可能と思われる行動にとって、統一的に適合性をもつ唯一の財務的屬性は、保有下にある財のいずれを問わず、そのすべてのものの市場売却時価または実現可能価格である。適応の目的のために人々が知りたいと思うのは、すでに保有している額を超えた額の貨幣を必要とする際に、特定の対象または一群の対象に代えて、手に入れうる貨幣の券面に示される数である (Chambers [1966] p. 92)。

これは売却時価にほかならず、したがって、売却時価会計は企業の環境適応を可能にし、売却時価会計の会計目的は、企業の環境適応であるということができるのである。

【参考文献】

- 井尻雄士 [1976] 『会計測定の理論』 東洋経済新報社。
- 上野清貴 [1993] 『会計利益測定の構造』 同文館。
- 上野清貴 [2012] 『現代会計の論理と展望』 創成社。
- 上野清貴 [2014] 『会計測定思想史と論理』 中央経済社。
- Chambers, R. J. [1966] *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*, Prentice-Hall.
- Chambers, R. J. [1980] *Price Variation and Inflation Accounting*, McGraw-Hill Book Co.
- Ijiri, Y. [1981] *Historical Cost Accounting and Rationality*, the Canadian Certified General Accountants' Research Foundation.
- Mattessish, R. [1995a] *Critique of Accounting, Examination of the Foundations and Normative Structure of an Applied Discipline*, Westport, CT.
- Mattessish, R. [1995b] *Foundational Research in Accounting, Professional Memories and Beyond*, Chuo University Press.
- Mattessish, R. [2014] *Reality and Accounting, Ontological Explorations in the Economic and Social Sciences*, Routledge.
- Sterling, R. R. [1972] Decision Oriented Financial Accounting, *Accounting and Business Research*, Vol.2 No.7, pp.198-208.
- Sterling R. R. [1979] *Toward a Science of Accounting*, Scholars Book Co.