

論 文

相対的真実性：一般意味論からのアプローチ

孔 炳 龍

はじめに

- I. 相対的真実性
- II. 一般意味論
- III. 一般意味論からみる真実性
- IV. 収益費用アプローチから資産負債アプローチへ
おわりに

はじめに

今日の会計学で考えられている真実性が相対的真実性であることは自明である。しかしながら、なぜ、相対的真実性であるのかについて、本質的な根源から説明している例はみられない。よくいわれている理由としては、以下の3つがあげられている¹。

- ①会計目的の歴史的变化
- ②期間計算に伴う計算技術上の暫定性
- ③代替的会計処理方法の多様性

これらの理由については、後ほど詳しく考察するが、一見、理由として明確であるものの、なぜ、①から③のような内容になるのかを説明していない。

本稿は、これらの理由について、一般意味論から説明を試みるものである²。一般意味論は、心理学ではないかと思われるかもしれない。しかしながら、本稿では、そのような心理学的側面にはいっさいふれずに、一般意味論の科学性に着目して、相対的真実性について事実解明理論を形成するように試みるつ

1 橋本 (2010, p. 36)。

2 一般意味論から簿記原理について考察したものに、拙著 (2014) がある。

もりである³。

I. 相対的真實性

今日の企業会計における真實性の性格は、相対的真實性と考えられる。真實性には、相対的真實性と絶対的真實性とがある。橋本教授によると、「ここに、絶対的真實性とは、ドイツ旧商法における貸借対照表真實性の原則にいう真實性であり、貸借対照表完全性の原則（企業の一定時点において、物的・法的観点から実在する資産・負債を完全に網羅して計上すること）と貸借対照表真正価値の原則（資産の評価は真正価値、客観的換価価値によること）を構成要素とするものである。すなわち、絶対的真實性とは、数学や物理学の解答のように、1つの会計事実については、1つの測定値しか存在しえないとするものである。」⁴とある。

一方、今日の企業会計では、真實性とは相対的真實性を意味する。

それではなぜ、相対的真實性なのであろうか。橋本教授によると、以下の3つが主な理由として考えられる⁵。

- ①会計目的の歴史的変化
- ②期間計算に伴う計算技術上の暫定性
- ③代替的会計処理方法の多様性

それでは、これら3つの理由について以下概要を述べよう。

3 事実解明理論について、井上良二教授は次のような述べている「ここで注意すべきことは、二分しないで現実を解明することと、一定の基本的な理論（たとえば産業構造の変化、資本の異なる機能等）に基づいて時価会計がいかに行われるべきかを論ずることは別個の問題であるということである。前者は事実解明理論であり、後者は規範理論である。概念的には、理解ができていても、ともすれば両者は混同されがちである。本書は、基本的には、事実解明理論のレベルで時価会計が単一の資本維持の概念とその意味では単一の利益概念とをもって説明することが可能であるということを示した。」（井上良二他，2014，p. 76）。

4 橋本（2013，p. 34）。

5 橋本（2013，p. 36）。

(1) 会計目的の歴史的変化

真実性の原則が、相対的である理由の1つに、会計目的の歴史的変化があげられる。

歴史的に、会計報告書は、19世紀後半から20世紀初頭にかけて、所有と経営が分離されていない規模の大きくない企業において短期資金を銀行から借り入れるために主として使用されていたと考えられる。つまり、出資者は経営者をかねることが多く、会計報告書自体の読み手としてステークホルダーの中心は、短期債権者としての銀行が想定されていた。かような短期債権者は、報告企業の短期的な債務弁済能力（支払能力）に利害関心を有しているため、ここでの報告内容は、負債は弁済を義務づけている債務、資産はその弁済手段としての換金価値を有したものと、貸借対照表を中心としていた⁶。

それから、巨大株式会社の誕生に伴い、設備等の巨額な長期の資金需要を賄うために、直接経営に関与しない多数の株主が出現し、さらに社債等の発行によって社債保有権者が生まれた。これらの利害関係者は、長期的な視野に立った企業資本の提供者として、報告企業の収益力に主に関心を有した。そこで、投下資本の回収剰余としての利益計算を、会計報告の中心とする会計思考が生じた。ここでは、資産を資本投下形態としての支出未費用とし、それを資金投下額としての取得原価で測定することに、そして投下資本の回収時点として販売を主とした実現を重視することになった⁷。

またさらに、1960年代以降、多種多様なステークホルダーの存在を前提として、他方では、各ステークホルダーの情報要求に個別的に適合させる形で会計報告書を作成することの必要性、一方では各会計報告書（損益計算書や貸借対照表）のそれぞれが伝達すべき内容を、各々の範囲内で決定し、報告書間の関連を断ち切っても問題がないという主張もなされるようになってきている。

かように、今日の会計は、投資者の投資意思決定に有用な情報の提供を会計の主目的とし、その中心を企業の将来キャッシュ・フローの創出能力という意味での収益力においている。ゆえに、資産の本質は、将来経済便益とし、その測定については、時価（公正価値）が重要視されながらも取得原価が主として

6 佐藤（2009, p. 5）。

7 佐藤（2009, p. 5）。

使用されるといふ混合的測定がおこなわれている⁸。

かように、会計の目的は歴史的に変遷してきているが、橋本教授は次のように述べている。「会計上の真実とは、会計目的に適合した事実を意味するものであるが、会計の目的自体が歴史的に変化するに伴い、会計情報の内容も変化せざるをえない⁹」。また、佐藤教授は、次のように述べている。「企業会計は経済社会の発展とともに中心的利害関係者を異にし、そのため会計報告の目的も短期的信用目的から長期信用・投資情報提供目的へと変化した。それとともに、真実な会計報告の内容も、財産計算を中心としたものから損益計算を中心としたものへ変化し、資産の測定も売却時価から取得原価へと変わったからである。つまり、会計自体が目的依存的性格を持つために、真実な会計報告といっても、それはその時代の経済状況を前提にした限りにおいての真実性といわざるをえない¹⁰」。

以下の表1は、各時代区分と会計目的の歴史的変遷を明確に表わしている。

かくて、会計上の真実性は歴史的な会計目的と照合することによって判定さ

表1 会計の目的の歴史的変化

時代区分	中心的利害関係者	関係	中心的報告書	資産の本質	資産の測定属性
19世紀後半から20世紀初頭まで	短期債権者	支払能力	貸借対照表	債務弁済手段	売却時価
20世紀初頭から1950年代ごろまで	長期債権者 投資者	収益力	損益計算書 貸借対照表	将来費用	取得原価
1970年代以降	投資者	キャッシュ・フロー創出能力	損益計算書 貸借対照表 キャッシュ・フロー計算書	将来経済便益	時価（公正価値） 取得原価

出所：佐藤（2009, p. 7）

8 佐藤（2009, p. 6）。

9 橋本（2013, p. 38）。

10 佐藤（2009, p. 32）。

れるべきであることから、会計目的が歴史的に変化する場合、会計上の真実性の内容も変化せざるをえない。したがって、会計上の真実性は決して絶対的なものでもありえず、相対的なものとならざるをえない¹¹²。

(2) 期間計算に伴う計算技術上の暫定性

次に、真実性の原則が、相対的である理由の1つに、期間計算に伴う計算技術上の暫定性があげられる。ここでは、有形固定資産の減価償却についてみてみよう。

有形固定資産は、取得されてから廃棄または売却されるまで、使用や時の経過、また、不適応化などの原因によって、価値が減少する。そこで、このような減価に応じて、有形固定資産の取得原価を使用期間にわたって費用として規則的に配分することが必要になる。

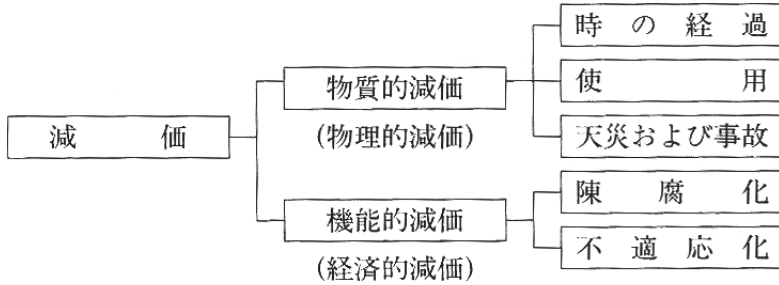
かような費用配分の手続を減価償却という。

有形固定資産の減価原因には、以下の図1のような物質的減価と機能的減価がある。

物質的減価とは、有形固定資産が磨滅や損耗することである。このうち、時の経過や使用によるものは、減価償却計画の設定当初に予測しうるものである

11 橋本 (2013)。

12 飯野教授は次のように述べている。「今日の財務諸表は『記録された事実と会計上の慣習と個人的判断と総合的表現である』といわれることは、さきののべたとおりである。今日の財務諸表が『記録された事実』を表現するといのは、貸借対照表を含めて、財務諸表はすべて、帳簿記録に基づいて作成されるということである。すなわち、後でのべる正規の簿記の原則によって作成されるのである。したがって、財務諸表に記載される資産・負債・資本・収益および費用の額はすべて、記録された歴史的取引価額を基礎として測定されたものとなる。これは今日の財務諸表が、例えば、資産は取得原価またはそれに基づいて測定されているというように、歴史的事実をあらわしていることを意味する。したがって、それは、かつてドイツ商法の貸借対照表が財産目録法によって作成され、かつ、その資産・負債の評価額が作成日現在の価値で測定されたという、現在の真実をあらわしたものであったのとは対蹠的である。」(飯野, 1993, 2-17)。



出所：佐藤 (2009, p. 118)

図1 減価の原因

から、予め計画に織り込むことによって、正規の減価償却手続を経て定期的に償却計算をおこなう。一方、天災や事故による損耗は、予測できないものであり、また有形固定資産そのものの滅失であるから、これは臨時損失として処理される。

また、機能的減価とは、物的には正常に使用可能な状態であっても、それを使用し続けることが経済的効率性を損なう場合をいう。したがって、これは経済的減価ともよばれる。

機能的減価のうち、陳腐化とは、技術革新や発明、需要の変化など企業の外部要因の変化によって、現在使用中の有形固定資産が旧式化することを意味しており、不適合化とは、企業の生産方針や生産方法などの変更、または経営組織の変更などの企業の内部要因の変化によって、有形固定資産の使用価値が減少することをいう。

かように減価償却手続には、主観の見積りが介在せざるをえない。

かくして、橋本教授は、相対的真實性の理由としてさらに次のように述べている。「今日の企業会計においては、継続企業を前提とし、永続する事業を人為的に区切って会計計算を行うという期間損益計算が採用されている。この期間損益計算では、しばしば将来事象に関する未確定要素を基礎とした予見計算が行われる。固定資産の減価償却を例にあげれば、耐用年数や残存価額の決定は、推定によらざるをえず、減価償却計算は見積計算、予見計算としての性格を有している。見積計算に基づく会計数値はあくまでも暫定的なものであり、こうした暫定的な数値を含む会計情報は、絶対的な真實を示すものではなく、

相対的なものとならざるをえない。^{13]}

この理由について、佐藤教授も同様に次のように述べている。「また、暫定的な期間計算を行っていることから、将来の事象に関する予測が必然的に用いられざるをえず、たとえば、引当金の測定や残存価額の予測など、担当者によって判断の異なることもありうる場合でも、それを許容しなければならないのである。^{14]}

(3) 代替的会計処理方法の多様性

今日の実実性が相対的である3つめの理由は、代替的会計処理方法の多様性である。

ここでは、棚卸資産の配分方法として、先入先出法と移動平均法について設例にもとづいて、その相違点をみてみよう^{15]}。

(設例) 6月中のA商品の受払いは、以下のとおりである。この場合、先入先出法の売上原価と期末棚卸高を算出すると次のようになる。

6月1日	前月繰越	250個	@900
6月8日	仕入	1,000個	@950
6月15日	売上	500個	
6月20日	仕入	1,250個	@1,000
6月28日	売上	1,000個	

13 橋本 (2013, p. 38)。

14 佐藤 (2009, p. 32)。

15 佐藤 (2009, pp. 107-108, p. 111)。

(先入先出法)

商品有高帳

日付	摘要	受 入			払 出			残 高		
		数量	単価	金額	数量	単価	金額	数量	単価	金額
6	1 前月繰越	250	900	225,000				250	900	225,000
	8 仕 入	1,000	950	950,000				250	900	225,000
								1,000	950	950,000
	15 売 上				250	900	225,000			
					250	950	237,500	750	950	712,500
	20 仕 入	1,250	1,000	1,250,000				750	950	712,500
								1,250	1,000	1,250,000
	28 売 上				750	950	712,500			
					250	1,000	250,000	1,000	1,000	1,000,000
	30 当月払出高				1,500		1,425,000			
	30 次月繰越				1,000	1,000	1,000,000			
		2,500		2,425,000	2,500		2,425,000			
7	1 前月繰越	1,000	1,000	1,000,000				1,000	1,000	1,000,000

(移動平均法)

商品有高帳

日付	摘要	受 入			払 出			残 高		
		数量	単価	金額	数量	単価	金額	数量	単価	金額
6	1 前月繰越	250	900	225,000				250	900	225,000
	8 仕 入	1,000	950	950,000				1,250	940	1,175,000
	15 売 上				500	940	470,000	750	940	705,000
	20 仕 入	1,250	1,000	1,250,000				2,000	977.5	1,955,000
	28 売 上				1,000	977.5	977,500	1,000	977.5	977,500
	30 当月払出高				1,500		1,447,500			
	30 次月繰越				1,000	977.5	977,500			
		2,500		2,425,000	2,500		2,425,000			
7	1 前月繰越	1,000	977.5	977,500				1,000	977.5	977,500

売上原価は、先入先出法の場合、期首棚卸高+当期仕入高-期末棚卸高で、1,425,000である。一方、移動平均法では、1,447,500である。また、期末棚卸高は、先入先出法では、1,000,000であるが、移動平均法では、977,500である。

かように、同じ取引であっても、売上原価と期末棚卸高が、先入先出法と移動平均法では異なるのである。ゆえに、利益も当然異なってくる。

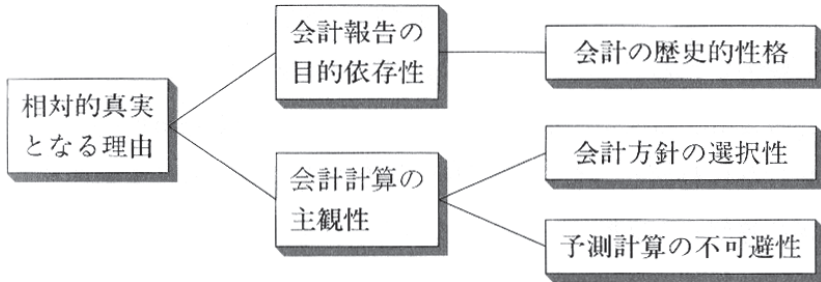
橋本教授によると、「今日の企業会計においては、1つの会計事実について複数の代替的会計処理方法が容認されている場合が多い。しかも、それらの代替的処理方法の中からいずれを選択適用するかのよって、算定される会計数値に差異が生じる。たとえば、棚卸資産の評価方法として先入先出法を適用するか移動平均法を適用するかによって、その評価額に差異が生じるが、一般に公正妥当と認められている会計処理方法である限り、それらの評価額はいずれも真実であるとみなされるのである。¹⁶⁾

この点について、佐藤教授も次のように述べている。「たとえば、同一の取引に関して複数の会計方針が認められている場合に、そのうちのどれを採用するかによって、計算結果は相当異なる。けれども、複数の会計方針間に優劣がない場合は、もとよりそのどちらの会計方針を採用したとしてもどちらの結果とも真実であるとせざるをえない。たとえ、どれかが最も優れていると判断される場合であったとしても、会計担当者によってはその最適な会計方針がどれであるかの判断を異にすることもあり、しかも、そのような場合でも、その企業の会計方針に関しては、その企業の会計担当者の判断が尊重され、その会計報告は真実とせざるをえないのである¹⁷⁾

以上のように、今日の会計では、真実性とは相対的真実性を意味することになる。この点について、佐藤教授は、(1)の会計目的の歴史的变化を会計報告の目的依存性ととらえ、(2)の期間計算に伴う計算技術上の暫定性と、(3)の代替的会計処理方法の多様性については、会計計算の主観性として位置づけ、以下の図2のような関係を示している。

16 橋本 (2013, p. 36)。

17 佐藤 (2009, p. 32)。



出所：佐藤（2009，p. 33）

図2 真実性が相対的である理由

II. 一般意味論

前章では、今日の会計では、真実性が相対的にならざるを得ない主な理由について、①会計目的の歴史的变化②期間計算に伴う計算技術上の暫定性③代替的会計処理方法の多様性について、概要を述べてきた。しかしながら、一見、わかりやすく展開してきた内容であるが、本質的な理由について明確に述べていない。本章では、その本質的な理由について考察するにあたって必要な一般意味論について内容を説明しよう。

一般意味論は、Korzybski教授が創始した教育理論であり、よく誤解されやすいのであるが、通常の言語学における意味論の一領域ではない。

一般意味論の目標は、Korzybski教授によると、抽象化への留意（consciousness of abstracting）である。それは、現地と地図との区別と、抽象化による現実の捨象を意識すること意味している。このような一般意味論は、Korzybski教授の弟子であるHayakawa教授によって、日本では広められてきた。

一般意味論の定義であるが、Korzybski教授によると以下である。

「一般意味論は、普通の意味での『哲学』や『心理学』や『論理学』ではない。一般意味論は新しい『外在的な』学問であり、われわれの神経系を最も有効に使うにはどうすればよいかを説明し訓練するものである。」¹⁸¹⁹。

この一般意味論は、次の3つの内容を前提としている。

- (a) 地図は現地ではない（非同一の原理）。
- (b) 地図は現地のすべてではない（非総称の原理）。

(c) 地図は自己反射的である（自己反射の原理）。

先ず、第一に、(a)地図は現地ではないという非同一の原理であるが、井上教授は、次のように述べている。「「光」と呼ばれるものを見るとき、何が起こるか考えてみよう。まず、そこにはエネルギー(A)がある。それがわれわれの神経系に反応(B)をひき起こす。この反応について、われわれはある感じ、象、評価といったもの(C)をもつ。この感じ(C)は反応(B)についてのもので、ここまでは非言語的、暗黙的なものである。このあとわれわれは定式化(D)を始める²⁰。」

ここでもし、同一化の態度をとるならば、(D)は(A)に等しいと考える²¹。しかしながら、非同一の原理では、(D)は(A)ではない。つまり、「話す内容」は「話しているそのもの」ではないということになる²²。

第二に、地図は現地のすべてではないという非総称の原理であるが、井上尚美教授は、次のように述べている「さらにわれわれが言語で言うことは、どんなに詳細に語っても、語ろうとする現地についてすべてを語りはしない。どんなに詳細に(D)を組み立てても常に(A)の要素が残る²³。」

18 Korzybski (1933, p. xi)。

19 Aristotelasの論理は、次の3つの思考規則からなっている。①AはAである、②すべてのものはAか非Aかのどちらかである。③いかなるものもAであり非Aであることはできない。(Hayakawa and Hayakawa, 1990, p. 123)。

20 井上尚美他 (1974, p. 25)。

21 井上尚美他 (1974, p. 25)。

22 関教授は、次のように述べている。「一般意味論の体系のうちでは、同一性の法則は、非同一性の法則よりも応用範囲が狭い。同一性が主張されるのは、非同一性の方向のなかに含まれた特別条件のもとにおいてである。常に存在する相違が許す範囲内で、類似がものをいうだけである。相違のほうが基本的なのであって、類似というのは、相違のあるものを無視したり、細部を没却することである。類似点を抽象し、一般論をひきだし、実際目的のために同一性を仮定しても、安全で信頼することができるのは、細部を没却したことや、相違を無視したことを意識しているからである。非同一性の方向の基礎の上で、暫定的に、その限界を意識しつつ、かなり安全性をもたせて、同一性の法則を用いるのである。」(関, 1978, pp. 89-90)。

23 井上尚美他 (1974, p. 26)。

最後の、地図は自己反射的であるという自己反射の原理についてであるが、「第三の前提は、言語でもって言語について語ることができるということで、記号の用い方は自己反射的だということである。」と述べている²⁴。

一般意味論の前提に基づくと、一般に多くの人々が2つの世界に住んでいることが導き出される。1つは、自分の経験で直接知り得る世界で、これを「外在的世界」といい、感覚器官から取り入れた情報によって構成され、「エピソード記憶」として記憶される。

他の1つは、言語による報告によって知り得た世界で「言語的世界」といい、本や新聞そして有価証券報告書等から得た知識がこれに当たる。

また、このような2つの世界に対応して、われわれはことばの意味を記憶していくのであるが、意味には、2つの種類を想定することができる。1つは、外在の意味であり、それは、外在的世界においてその語が指し示している対象であり、一番確実な外在の意味の伝え方は、聞き手を現地に連れて行き、実物を指し示すことである。

もう1つは、内在の意味で、これはその語を聞いた（知った）時に頭の中に想起される内容で、言語で記述することも可能である²⁵。

内在の意味は、基本的には、その語を聞いた（知った）時に頭の中に想起される内容であるのだから、たとえば「犬」という語に対して、「人間に最も忠実な動物」を想起する者もいれば、「スパイ」ととらえる人もいるだろう。

人間の認知機能には限界があると思われる。すなわち、「光が見えるのは約三八〇ナノメートル～七八〇ナノメートルの範囲だけで紫外線や赤外線は見えない。可聴範囲も約二〇ヘルツ～二万ヘルツの範囲に限られ、低過ぎる音も高過ぎる音も聞こえない。さらに、感覚器官がとらえられる情報も、ありのままというわけでなく歪んで知覚されたりする。たとえば、錯視図形を見ると大きさや長さや形も正確に判断できるわけではないし……（中略）……主観的輪郭線のように無い線が見えることもある。……（中略）……時間の把握もつまらなければ長く感じるし、年齢を重ねる程時間があつという間に過ぎるようになる。つまり、ありのままの姿を正確にとらえることはそのままでは不可能な

24 井上尚美他 (1974, p. 26)。

25 藤澤 (2011, pp. 59-60)。

のだ²⁶。」

このように認知機能に限界がある人間は、より詳しく認知したいがために、医者ならば、レントゲン撮影機、MRI、マルチライスCT、ホルター心電計等を使用して、通常はわからない人間の体内の様子をみようとする²⁷。

このように、日常生活では人々は専門的な器具で正確に測定しているわけではないのであるから、われわれが普段体験している外在的世界は、部分的一時的でしかないことがわかる²⁸。

藤澤教授によると、「このように、ある時点で認知できた一部の特性に注目して『～とは、こういうものだ』と決めてしまう操作を『概念化』(conceptualization)という。概念化するのには、我々がものを考える時に考える内容の単位が必要だからだ。こうして概念化によって形成された思考単位を『概念』(concept)と言う。概念化に当たり、一部の特性を取り上げる操作を『抽象』と言い、残りの特性を注目の対象から外すことを『捨象』と言う。」²⁹

一般意味論の中に「抽象のハシゴ」という概念があるが、抽象のハシゴでは、抽象化が進むにつれて、多くの具体的な特性が捨象されることが指摘されている³⁰。

Ⅲ. 一般意味論からみる真実性

先述のように、佐藤教授によると、今日の会計の真実性の原則が、相対的真実性にならざるをえないのは、会計報告の目的依存性と会計計算の主観性によるものと考えることができる。

しかしながら、なぜ、今日の会計が、会計報告の目的依存性と会計計算の主観性によらざるをえないのか、その理由は明らかにしていない。本稿は、その理由として、一般意味論を提唱することにした。

一般意味論では、先述のように(a)地図は現地ではない(非同一の原理)、(b)

26 藤澤 (2011, p. 109)。

27 藤澤 (2011, p. 109)。

28 藤澤 (2011, p. 110)。

29 藤澤 (2011, pp. 112-113)。

30 抽象化の意義について詳しくは、藤澤 (2011, pp. 117-118) を参照されたい。

地図は現地のすべてではない（非総称の原理）、(c)地図は自己反射的である（自己反射の原理）であることを前提としている。

会計学は、現実に企業の行う経営活動による経済事象を仕訳などの会計言語によって明らかにするのであるが、それは、まさに現地を地図で表わすことになるのである。しかしながら、一般意味論から明らかなように、地図は現地そのモノではないのである。

現地は、時間と共に変化していく。人間に例えるならば、子供のときのAと大人になったA'は、同じ人間として一般には見られるのであるが、実は、中身は変化しており、全く異なった人になっているのである。また、一瞬前のAと今のAも変化しているのである³¹。まさに、一般意味論では、一瞬前のAと今のAは似ているだけということになる。会計の目的も、変化して行く経済事象の中で、共に変化して行くものであり、いつまでも同じではない³²。また、会計学が現地を地図で表わすとすれば、そのすべての属性を示すことはで

31 Hayakawa教授他は次のように述べている「われわれの前に、牝牛の「ベッシー」がいるということにしよう。ベッシーは生きものであり、絶えず変化している。絶えず食べ物や空気を取り入れ、それを変形させ、それをふたたび排出している。その血は循環し、神経は通信を送っている。微視的に視察すれば、ベッシーは諸種の血球と細胞と細菌組織のカタマリである。現代物理学の見地から観察すれば、電子の不断の舞踊である。ベッシーを総体として知ることは決してできない。たとえある瞬間のベッシーがこうであったと言えたとしても、次の瞬間には変化しているので、われわれの叙述はもう正確ではなくなっている。ベッシーにしる何にしる、何かが真にこうであると完全に言い切ることは不可能である。ベッシーは静止した「客体」ではなく、力学的な過程である。」(Hayakawa and Hayakawa, 1990, pp. 83-84)。

また、Hayakawa教授他は、次のようにも述べている。「……われわれの見る「対象」は最低レベルでの抽象である。しかしそれでもなお抽象である、というのは、それは現実のベッシーである過程の諸特性を落としているから。「ベッシー」(牝牛1)という語は最低の言語的レベルの抽象である、それはさらの諸特性を落としている一昨日のベッシーと今日のベッシーと明日のベッシーとの差異を一そして類似点だけを選んでいる。」(Hayakawa and Hayakawa, 1990, p. 84)。

きない。したがって、会計計算は主観的にならざるをえないのである。

すなわち、会計学が現地を地図で表わすことから、期間計算に伴う計算技術上の暫定性と代替的会計処理方法の多様性は、不可避なのである。

さすれば、現地を地図で表わす会計学では、絶対的真實性は存在し得ないことになる。そこに存在するのは、相対的真實性のみである。

IV. 収益費用アプローチから資産負債アプローチへ

現在の財務会計論は収益費用アプローチから資産負債アプローチへと転換してきていると考えられる。この点について、一般意味論から考察してみることしよう。

収益費用アプローチでは、収益を一会計期間における企業活動の成果と定義している。また、費用は、収益を得るための犠牲と定義する。

この収益費用アプローチでは、一会計期間の業績を重視し、現在の株主の視点に立って、経営者のモニタリングやコーポレートガバナンスに有用な会計情報を提供することを中心としている。

一方、資産負債アプローチでは、資産は、企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が流入すると期待される資源と定義され、負債は、企業の現在の債務で、その決済により、経済的便益を有する資源が企業から流出することが予想されるものと定義される。この場合、純資産は、企業の資産から負債を控除した残余の持分とされ、収益は、会計期間中の資産の流入もしくは増加、負債の減少による経済的便益の増加とされ、費用は、会計期間中の資産の流出もしくは減少、負債の増加による経済的便益の減少とされる。

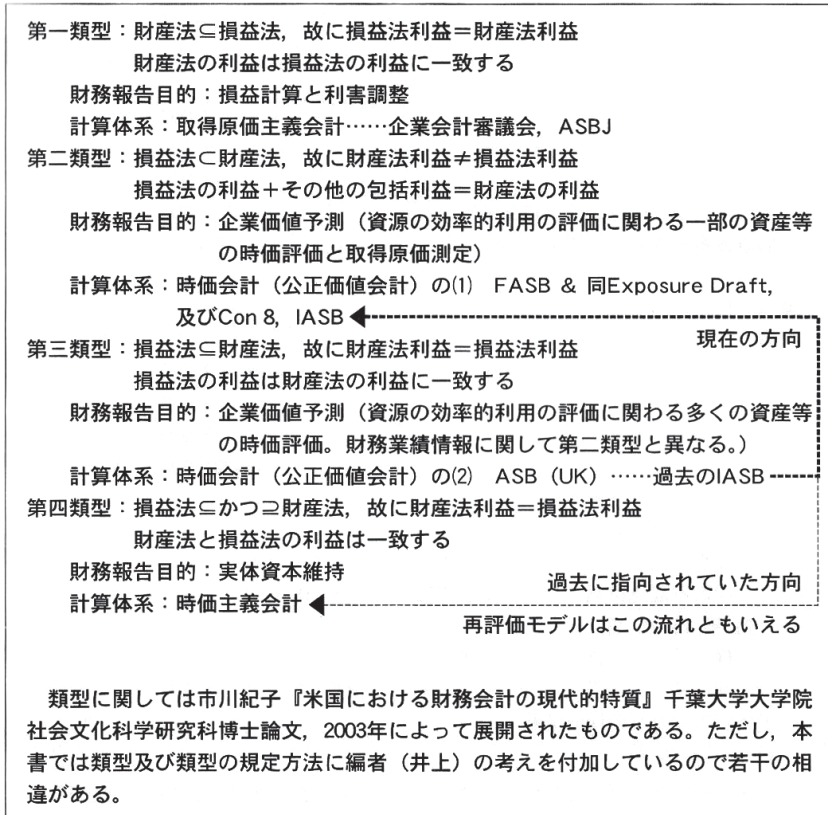
この定義によると、収益から費用を控除して算定される利益は、資産や負債の会計期間中の変動といえる。この資産負債アプローチでは、収益と費用が資産と負債に関連づけて定義されるので、資産と負債の認識及び測定が重要になる。

財務会計の計算体系を類型化したものに、井上教授他の研究成果がある³³。

32 会計の目的が経済事象の変化の中で共に変化しないで同一だとしても、経済事象が変化している中では、その会計の目的自体の意味が変化していることになる。

次の図3は、井上教授他によって提示された4つの類型である。

第一の類型は、企業会計審議会や企業会計基準委員会 (ASBJ) の立場で、財産法は損益法の部分集合と考えられ、財産法は損益法に矛盾しないかぎり存在すると思われる。ゆえに、形態的には、損益法による利益額と財産法による利益額が一致する関係と考えられる³⁴。



出所：井上良二他（2014，p.7）

図3 財務会計の類型

33 井上良二他（2014，p.7）。

34 井上良二他（2014，p.7）。

この第一類型は、外見上は資産負債アプローチに見えなくもないが、その基本的な立場は収益費用アプローチ（利益は収益・費用の差額として定義し、その損益計算は計算体系の中心とする考え方）にある³⁵。

『『企業会計原則』以降、企業会計基準委員会はその基本的な考え方をこの第一類型におき、公表されている会計基準は、この収益・費用アプローチの延長線上に位置づけているといえる。言い換えれば、資産・負債アプローチ（利益を資産および負債で定義し、それにもとづく財政状態の計算を中心とする考え方）を特徴付けている『評価』ではなく、収益・費用アプローチを特徴付けている『配分』・『費用・収益対応』の思考で会計基準が設定されていると解される。』³⁶

一方、第二類型は、損益法が財産法の真部分集合であると考えられる。この類型では、「財産法で計算される利益（包括利益）の一部の計算（純損益の計算）をする方法であり、財産法の利益と一致するためには、その他の要素（その他の包括利益）を加算する必要がある計算構造である。』³⁷

ここで気をつけなければならないのは、「その他の要素は利益を構成する要素であり、日本において過去に採用されていて現在は過渡的に個別財務諸表で認められている評価・換算差額等のような純資産直入項目はそれではないということである。』³⁸

第三類型では、損益法が財産法の部分集合であると考えられることから、損益法は財産法と矛盾しないかぎりその存在が認められる。ここでは、損益法で計算される利益は財産法により計算される利益と一致する。「この第三類型の特徴は、財産法と損益法の結合関係で財産法を主とする。そして、損益法がその財産法の範囲内のみその存在が認められるに過ぎないのである。』³⁹

この第三類型では、「企業価値の予測にとって有用な将来キャッシュ・フロー予測を可能にする情報の提供が目的とされる。したがって、将来キャッ

35 井上良二他（2014，p. 11）。

36 井上良二他（2014，p. 11）。

37 井上良二他（2014，pp. 11-12）。

38 井上良二他（2014，p. 12）。

39 井上良二他（2014，p. 13）。

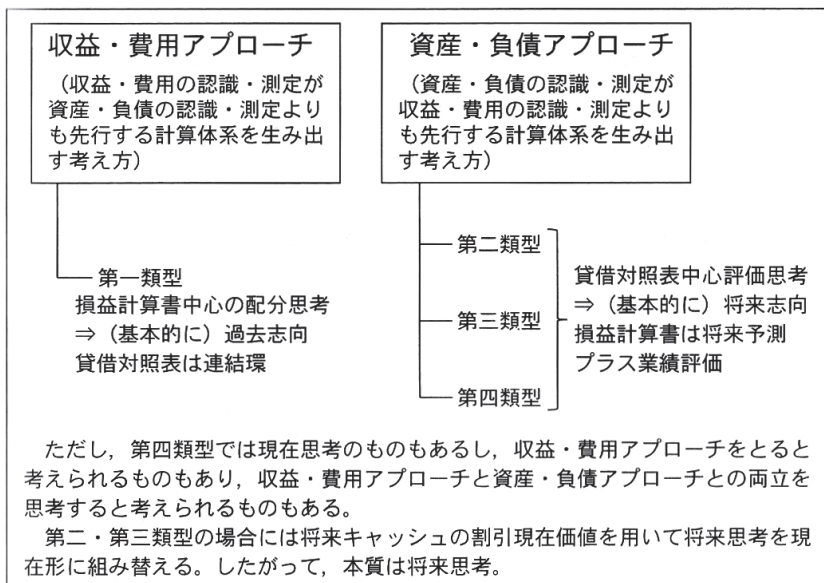
シユ獲得能力の表現あるいは将来キャッシュ支払義務の表現が重要である。」⁴⁰

最後に、第四類型は損益法と財産法とが対等であるところに特徴がある。「それは同じ計算構造であるが、財務報告目的の相違によって異なる情報が産出されるということを表している⁴¹。」

この第四類型では、期末時点での企業の生産能力のような財政状態と当該期間の活動業績を表す損益計算に係る情報とが並列的に意味を有している。

これらからわかるように、財務会計の計算構造を地図で表すのに、4つの類型に分けることができる。また、第一の類型は、収益・費用アプローチに、そして第二類型、第三類型及び第四類型は、資産負債アプローチとして分類することができるのである。

これらの計算類型とアプローチは、現地である経済事象を地図に描くのに、



出所：井上良二他 (2014, p. 15)

図4 計算構造類型とアプローチ

40 井上良二他 (2014, p. 14)。

41 井上良二他 (2014, p. 13)。

異なるアプローチをしていることになる。どれが真実のアプローチであるのか、絶対的なものは存在しないと考えられる。いずれのアプローチも相対的に真実なのである。

おわりに

本稿は、相対的真實性について、なぜ、絶対的でなく相対的であるのか、その理由を掘り下げて考察してきた。①会計目的の歴史的变化②期間計算に伴う計算技術上の暫定性③代替的会計処理方法の多様性といった、3つの理由がよく論じられているが、その前提となっている根拠についてふれているものはあまりみられない。本稿は、一般意味論で前提となっている、「地図は現地でない」という内容をもとに相対的真實性の相対的である理由を明らかにしてきた。

現実の世界では、常に変化している。片時でも静止していることはないのである⁴²。また、現実を言葉で表すのにすべてを表すことはできない。もし、これらのことを否定できるのであれば、「絶対的」真實性という概念が存在しえるかもしれない。

しかしながら、現実の世界ではこれらのことは否定できない。ゆえに、①会計目的の歴史的变化②期間計算に伴う計算技術上の暫定性③代替的会計処理方法の多様性といった、相対的真實性の理由が生じるのである。

参考文献

藤澤伸介『言語力 認知と意味の心理学』新曜社、2011年。

橋本尚『財務会計理論 第8版』同文館、2013年。

Hayakawa, S.L. and A.R, Hayakawa, *Language in Thought and Action*, Fifth Edition, Harcourt Brace & Company, 1978.

飯野利夫『財務会計論 三訂版』同文館、1993年。

井上尚美・福沢周亮・平栗隆之『一般意味論 言語と適応の理論』河野心理、1974年。

井上良二・孔炳龍・市川紀子・栗原正樹・森亮太『新版 財務会計論』税務経理協

42 一般意味論は、仏教の「諸行無常」と一脈通じている。仏教が科学といわれるのは、そういった点によるものかもしれない。

会, 2014年。

孔炳龍『一般意味論からみる簿記原理』創成社, 2014年。

Korzybski, Alfred, *Science and Sanity: An Introduction to Non-Aristotrian Systems and General Semantics*, Lancaster, Pa: Science Press Printing Company, 1933.

佐藤信彦『財務諸表論の要点整理 第9版』中央経済社, 2009年。

関計夫『適応と意味論』金子書房, 1978年。