

〔論 文〕

会計の概念フレームワークにおける忠実な表現から 信頼性へのUターンに向けて（2・完）

永 野 則 雄

目 次

1. はじめに
2. 信頼性から忠実な表現への置き換え
3. 「信頼性」と「忠実な表現」の由来（以上、前号）
4. 会計測定の特質と信頼性（以下、今号）
5. 「信頼性」の復権へ
6. おわりに

4. 会計測定の特質と信頼性

4-1. 会計測定の特質

会計情報の質的特性、特に信頼性の特性を検討するため、会計測定がどのような特質をもつものであるか、すなわち、他の測定とどのような違いがあるかをみることにする。会計測定の特質に関しては永野（1992、第8章）で論じているが、ここでは次の3点を示して議論の出発点とする。

- (1) 間接測定あるいは規約的測定であること
- (2) 社会的・実践的な測定であること
- (3) 1回限りの測定であること

会計測定が間接測定であることは既に前節で述べているが、これを「規約的測定 (measurement by fiat)」という場合もある。会計測定が規約的測定であるということは、マテシッチが主張していることである (Mattessich, 1964)。この規約的測定の検討も含めた会計の測定様式論については、永野（1992、第6章）が詳しく論じているので、それを参照して頂きたい。

会計が規約的測定であることは、前述したように、何らかの「真値」が想定できないということである。「真値」を直接的に測定することができないのである。そして、それに代わるものを使ったり、何らかの規約 (fiat) に基づいたりすることによって「真値」を間接的に測定することを試みるのである。例えば、「知能」を知能テストの点数で測定する、「幸福度」を国民総生産で測定する、また、「国民の保守化」を保守的な発言をする政治家の割合の増加や総合誌における保守的な論文の割合の増加によって測定するといったことが間接測定あるいは規約的測定といえるのである。

このことは、表現の忠実性あるいは忠実な表現に再考を促すものとなる。すなわち、「忠実な表現」は、それが表現するとされる対象を忠実に表現する、その意味で「真」な表現があるということが想定されているからである。しかし、前節で述べたように、間接測定あるいは規約的測定は、ダーツの例で示されるような的中心、あるいは「真値」が存在するとはいえないような対象を測定するものである。こうした場合における忠実な表現については、節を改めて検討する。

会計が社会的・実践的な測定だというのは、会計の測定値が経営者も含む利害関係者の経済的な利害に影響するところから、会計測定値の決定に利害関係が関与する面もあるということである。科学的な研究における物理的な数量の測定においては「訓練された観察者」といった測定者像が暗に想定されている。会計においてもそうした測定者像を求める研究者もいるが、

会計実践の場においては理想像に過ぎない。社会学者の立場から会計を眺めたジョーンズは、会計人を「社会的コンテキストにおける社会的な行為者である」(Jones, 1995, p.239)と述べているが、そうした会計人による会計測定は社会的・実践的な性格が強いことは明らかであろう⁽⁷⁾。

このように、会計においては測定者によって測定値が大きく影響を受けることになる。その点を会計情報の信頼性を取り上げる場合についても考慮すべきである。例えば佐藤(2008, 5頁)は、アウトプットされる情報の信頼性を、情報を処理するシステムの信頼性と情報を処理する人間の信頼性に分解して示している。すなわち、情報を処理するシステムは会計基準あるいは会計方法であり、情報を処理する人間は経営者であり、アウトプットされる情報は会計情報である。会計情報の質的特性においては、会計基準だけでなく、経営者に関わる質的特性が取り上げられても不思議ではない。

計量心理学における妥当性では、例えば先に紹介したケリーの定義においてはテストの妥当性が扱われている。会計でいえば、会計基準あるいは会計方法の信頼性である。実施したテストの結果の妥当性はテストの妥当性に依存するとみられている。勿論、テストにおいても、統一学力検査において試験官が自校の成績を上げるために試験対策を行ったり、試験の最中に解答を示唆したりしたという事例が報道されたことがある。だからといって、計量心理学において測定者の妥当性あるいは信頼性といったことを取り上げたりはしないようである。一般に測定論の分野では、測定者も測定誤差を生じさせる要因として取り上げられる(永野、1992、253頁)。ただし、測定者が測定結果を大きく変動させる要因となることは例外的な場合であろう。会計測定はその例外的なケースに満ちているといえる。その点で、学力テストなどと同じような間接測定あるいは規約的測定であっても、測定者の社会的・実践的な要素が大きく測定値に影響する。それゆえ、測定者である経営者の行動を考慮した質的特性を論じることに意味があるのである。

これまで述べてきた会計測定の特質の2点

は、物理量の測定がハードな測定であるとするれば、会計測定はソフトな測定であるとの永野(1992、第5章)の見解に沿った説明である。そこでは、対象軸と主体軸という2つの軸から、ハードな測定は物理的な対象を訓練された観察者という主体が測定するのに対して、ソフトな測定は社会的あるいは経済的な対象を利害関係者の一人である経営者という主体が測定するという構図を描いている。それによって、ハードな測定論ではなくソフトな測定論によって会計測定を考察すべきことを論じている。本稿も、このような意味でのソフトな測定論に立脚した議論を行っているのである。

会計測定の第3の特質は、「1回限りの測定である」ことである。これは、ラーソンが「会計は、同じ道具を繰り返し適用して繰り返して観察することを認めるようにはデザインされていない」(Larson, 1971, p.65)というように、会計測定は測定を繰り返す仕組みになっていないということである。例えば、ある資産を繰り返して測定した結果として複数の測定値の平均値なり最頻値なりが示されるという仕組みにはない。これに対して、会計においても繰り返して測定することはあると反論されるかもしれない。しかし、その多くは単なる検算か再計算であって、再測定といえるものではなからう。また、財務諸表の数値を決算日にまで遡って再測定することは不可能であり、決算日後に再測定することも意味があるとはいえないのである。そのように考えると、会計は過去に行われた1回限りの測定値に関してその数値の妥当性や信頼性をどのように確保するかが課題となる。

これまで述べてきた会計測定の特質から、会計が経済事象という量的な対象を扱っていながらも、会計測定が本当に量的な測定になっているのかという疑問が生じてくる。むしろ、質的研究の側面が強いのではないかということである。フリック(2011、467頁)は、質的研究の評価基準として有益な方向性として2つの方向性を挙げている。その1つは、量的研究でも使われてきた妥当性や信頼性といった古典的な基準を応用したり、質的な研究に合うように書き換えたりする方向性である。もう1つは、質的

研究の特質により適うように、方法に適した評価基準を新たに作り出すという方向性である⁽⁸⁾。計量心理学では教育テストなどを量的な研究として扱い、妥当性や信頼性も量的に扱っている。その影響を受けた FASB (1980) も、妥当性などを量的に扱えると考えていた向きがある。しかし、前述したように、FASB (2010) では妥当性に該当する忠実な表現を数量化する方法が見つかっていないという。将来的に数量化する方法が見つかるであろうか。会計測定の特質からすれば、そうした見込みは薄いと思われる。教育テストには量的な側面だけでなく質的な側面もあると思われる。これと同様に、会計測定も教育テスト以上に量的な測定の体裁をとっているが、その特質からすると質的な研究の側面も大きい。そうであるとすれば、フリックのいうように、会計測定の特質に合うように忠実な表現や信頼性を書き換えるなり、新たな評価基準を作り出す方向に踏み出すなりすることが必要である。FASB が計量心理学で扱われることのないような中立性などの特質を取り上げるのは、こうした方向へ動いているともいえるのである。

4-2. 忠実な表現の批判的検討

前述したように、FASB (1980) では表現の忠実性は、中立性と検証可能性と並んで信頼性を構成する構成要素であるが、副次的な構成要素である中立性と検証可能性に対して主たる構成要素であった。しかし、FASB (2010) では忠実な表現は、信頼性に代わって目的適合性と並ぶ質的特性に格上げされ、それ自体が完全性、中立性、無誤差性という3つの構成要素から成るものとなった。

FASB (1980) では、表現の忠実性は、表現とその対象との対応または一致として説明されていた。しかし、FASB (2010) では、先に挙げた用語の説明にあるように、「忠実な表現」を説明する文章の中に同語反復のように「忠実」と「表現」とが使われており、忠実な表現の意味の説明にはなっていない。この点で他の質的特性については、その意味が多少なりとも異なった言葉で説明されているのとは対照的であ

る。おそらく、表現の忠実性は構成要素に分けられなかったのに対して、忠実な表現は完全性、中立性、および無誤差性の3つの構成要素に分けられていることから、この3つの構成要素の意味が忠実な表現の説明になると考えられたものと思われる。しかしながら、忠実な表現も、FASB (1980) における「対象との対応または一致」という意味は引き継いでいるものと思われる。したがって、忠実な表現の成立、すなわち、表現と対象との対応または一致は、完全性・中立性・無誤差性の成立とイコールとなる。このイコールが成立するか否か、完全性など3つの構成要素を検討し、その後で忠実な表現を検討してから議論することにした。

完全性は、先の説明にあるように、描写される現象を利用者が理解するに必要な情報のすべてを含むものであるという要件である。FASB (2006) では、「完全性は、情報が表現するとされる経済現象の忠実な表現に必要な情報をすべて財務報告に含んでいることを意味している」(para.QC32) と説明していた。これには、忠実な表現の構成要素である完全性の説明に「忠実な表現」が使われるという循環論にもなっているという問題点が指摘されよう。内容的には、項目や金額に漏れがないという意味での完全性を意味していた。これについては、FASB (2008) も同様である。しかし、FASB (2010) における完全性は、対象となる現象を理解するために、それを表現する測定値や記述だけでなく、その対象についての追加的な情報や測定値を決定する際のプロセスなど、利用者が現象を理解するための情報はすべて提供されなければならないというものである。例えば、ある資産グループの完全な描写には、それらに資産の性質についての記述や数値描写が表すもの（取得原価や公正価値など）の記述が含まれるという。この意味での完全性は、利用者の理解可能性という観点からはもっともなことである。つまり、対象となる現象を描写する記述や数値だけでなく、これに関連する情報も提供すべきということである。そうした意味では、数値等の理解に必要な関連情報も完備することを要請するという意味で「完備性」という訳語を当てたほうがよか

ろう。FASB (2010) では、「完全性」から「完備性」へと内容が変わった理由は記されていない。「完全性」では無誤差性に含まれてしまい、それだけでは独自の概念としては成り立たないと考えられたものかもしれないが、ともかくその変更理由は不明である。しかし、この完備性は、忠実な表現あるいは表現と対象との対応または一致という観点からは、どのように理解しているのか分かりにくい概念である。そうした関連情報も追加しなければ測定値や記述が理解されないということは、会計測定が間接測定あるいは規約的測定であることの証左といえよう。

次に中立性であるが、これは財務情報の選択または表示において偏りが無いということである。測定において偏りが無いことは当然の要求である。しかし、この中立性に対して、質的特性には保守主義あるいは慎重性 (prudence) を含めるべきといった批判や、逆に、目的適合的な情報は目的をもつものであるからそうした情報は中立ではあり得ないといった批判があったという (FASB, 2010, paras.BC3.27-28)。後者の批判に対しては、財務情報が情報利用者の行為に影響することが期待されているとしても、「予め決まった行為を利用者が取ったり避けたりするように情報を偏向させる場合、その情報は中立的ではない」(para.BC.3.29) として、中立性には意味があると応えている。

前者の、保守主義あるいは慎重性を忠実な表現に含めるべきとする批判は、面白い問題を含んでいる。この批判に対して、保守主義は中立性と首尾一貫しないから忠実な表現に含めなかったという。こうした批判について、FASAC (2005) は「保守主義は、会計情報に必要な特性というよりは、会計担当者の特性であり、事業家の熱気に対する抑止力であると唱えられてきた」(p.4) ことは認めている⁽⁹⁾。しかし、FASAC (2005) も FASB (2010) も、ある企業が資産を過小評価する、あるいは負債を過大評価すると、次期以降に財務業績を過大に表示することになるとして、保守主義を忠実な表現に含めることを拒否しているのである。保守主義が「会計担当者の特性」であるというのは、先

に述べた会計情報を処理する人間である経営者の特性ということである。FASB (2010) が中立性や保守主義を、情報を処理する人間である経営者の特性としているのか、あるいは情報を処理するシステムである会計基準または会計方法の特性としているのかは不明である。ただし、FASAC (2005) では、例えば低価法や減損処理などを保守的な処理であるとした上で、概念レベルで保守主義を排除するという決定は、将来の会計基準が保守的な会計実践から離れることを示唆しているという。ということは、中立性は、会計基準または会計方法についても簿価の切り捨てという一方向だけの処理に反対するものとなり、情報を処理する人間だけに限定されてはいないのである。このような意味での中立性が、社会的・実践的な測定である会計において可能であるかは今後の議論をまちたい。

忠実な表現を構成する3つめの要素である無誤差性は、文字通り誤差がないということである。その説明では、「無誤差 (free from error) とは、あらゆる点で完全に正確 (accurate) ということの意味するわけではない」(FASB, 2010, para.QC15) ということと、観察不可能な価格や価値の推定値は正確とも不正確とも決定できないが、その推定値の表現は忠実でありえることもあるとしている。しかし、その説明だけでは無誤差の説明にはなっていないので、無誤差性が忠実な表現にどのように貢献するかは明らかではない。そもそも、誤差がないことを質的特性として挙げることが問題である。というのは、偏向も含めて誤差がないということであれば、それだけで忠実な表現の意味するところである。偏向も含めて誤差をどのように扱うかが計量心理学における妥当性と信頼性の問題であり、無誤差性を求めるのはそうした問題がないということである。つまり、無誤差が実現するならば、それだけで忠実な表現が成立する、つまり、両者は同じことをいっているとしか理解できないのである。それゆえ、無誤差性を忠実な表現の構成要素とすることには意味がないといえよう。

これまで述べてきたように、忠実な表現を構成する3つの要素のどれをとっても、ましてや、

それらを複合しても、忠実な表現の意味内容である表現と対象との対応または一致をもたらすようなものではなかった。そもそも忠実な表現あるいは表現の忠実性は、下位の構成要素に分解して示されるようなものなのか、それとも、それ以上分解することができない概念なのかを検討することにしたい。

前述したように、FASB (2010) は、3つの構成要素が満たされれば忠実な表現となると考えたためか、逆に、忠実な表現それ自体の説明がほとんどない。その点ではFASB (1980) は、表現の忠実性を構成要素に分解しなかったもので、最初に述べたように、表現と現象との対応または一致という意味を与えていた。それはまた、計量心理学で妥当性と呼ばれるものであることが示されていた。しかし、「妥当性」の語句は採用されず、「表現の忠実性」という語句が採用された。しかも、計量心理学においては、妥当性は信頼性（分散）と並ぶ、あるいはそれをも包摂するような概念であるのに対して、FASB (1980) では信頼性を上位概念として、表現の忠実性をその主たる構成要素として扱った。FASB (1980) が妥当性の概念を使わなかった理由は、計量心理学とは異なり、妥当性に関する経験的尺度あるいは操作的定義を与えることができなかったからではないかと推測される。とはいえ、FASB (2010) の「忠実な表現」は、FASB (1980) の「表現の忠実性」と同じ意味で使われていることから、表現と対象との対応または一致といった意味内容も受け継がれているものと考えられる。このように考えて、以下の議論を進めていきたい。

ところで、「忠実な表現」と同じような表現として、会計の分野ではこれまで「適正な表示」や「真実かつ公正な概観」といった用語が使われてきた。これに関してFASB (2006) は、これらと同じものだと述べている (para.BC2.49)。これらと同じものだとする見方は、「真実かつ公正な概観 (true and fair view)」に当てられるヨーロッパ諸語の訳語からも理解される。それは、この用語をEU諸国がそれぞれの言語に翻訳した場合、英語で「忠実な描写 (faithful picture)」に相当する用語が多く用いられてい

るというのである (Parker and Nobes, 1994, pp.82-83)。したがって、「faithful」と「true」はほぼ同じ意味に使われていると理解してよからう。FASB (1980) が「true」ではなく「faithful」を使ったのは、イギリスの「真実かつ公正な概観」と区別するためだったのではないかと推測される。

「忠実」が「真実」と同じ意味であるとすれば、「表現と対象との対応あるいは一致」は、認識論での用語を使えば、「真理」の問題であることになる。つまり、文字などによる表現が表現しているとみられる対象と対応あるいは一致しているかという問題である。この問題を考えるため、会計を地図に例えた「会計地図論」と哲学の認識論での真理論を参考にして議論を進めることにする。

会計地図論とは、会計を地図作成と同じようなものと考えて、その比較で会計を論ずるものである⁽¹⁰⁾。会計地図論は、FASB (1980, paras.24-25) にも説明されているが、表現の忠実性あるいは忠実な表現の考えにも影響を与えている。例えばFASB (2006) は「財務報告書で描写される現象は、それが現在存在するかあるいは既に発生しているから「現実世界 (real world)」である。例えば、切手の自動販売機は現実世界に存在している。対照的に、「繰延費用」(これは経済的資源ではない)あるいは「繰延収益」(これは経済的義務ではない)といった会計概念は、会計人が作り出したもの (a creation of accountants) である。そうした繰延費用や繰延収益は、財務報告を離れては現実世界には存在しないので、概念フレームワークにおいて用語が使用されるとおりには忠実に表現することはできない」(para.QC18) という。つまり、繰延費用や繰延収益は現地には存在しないので、それを表現することはできない、あるいは忠実な表現にはならないということになる。

この見解に対して、ウィットントンには「これは、勿論、大いに議論のあるところである。では、例えば、買入のれんは財務報告を離れても存在しているのだろうか」(Whittington, 2008, p.147) と問うている。他の企業を買収したの

で買入のれんは現実世界に生じたのであろうか。もしそうだとすると、現実世界に存在していないものに資金を投下したことになる。それは、現実世界に存在していない橋を地図が描写しているようなものである。あるいは、買収する前から自己創設のれんとして存在していたのであろうか。そうであれば、自己創設のれんは現実世界に存在しているのに現行の貸借対照表はそれを描写していないことになる。現実存在している橋を地図が描写していないようなものである。また、リース会計においては、所有権移転ファイナンス・リース取引が資産計上され、次いで所有権移転外ファイナンス・リース取引が資産計上された。さらには、国際財務報告基準では、解約不能なオペレーティング・リース取引が資産計上されようとしている。では、そもそもリースで「借りている」資産は、借手の企業という現地に借手の「資産」として存在しているのであろうか。所有権が移転するか否か、あるいは解約不能か否かで資産か否かが決定されるとすれば、リース資産の存在も会計人が作り出したものということになる。会計における「リース資産」という表現は、切手の自動販売機の例とは異なり、現実世界に対応あるいは一致する資産が存在すると断定できるわけではないのである。この例でも分かるように、地図作成法による会計の説明は分かりやすい反面、会計あるいは表現一般に関する理解を誤らせることにもなりかねないのである。

表現と対象との対応あるいは一致を理論的に検討するため、次に認識論における真理論の議論をみることにする。20世紀の真理論における画期的な業績であるといわれる哲学者タルスキの真理論では、次のように「真 (true)」が定義されている(クワイン、1999、120頁)。

「雪は白い」が真であるのは、雪が白い場合、そしてその場合にかぎられる

この場合、「雪は白い」という文が表現であり、白い雪という対象あるいは実在と一致していれば、真となる。この同語反復のような、簡単すぎる定義であるが、これは真理の意味論的

定義といわれており、この定義に真っ向から反対する議論はないようである。これは、真理とは何らかの文章あるいは判断と現実あるいは実在とが対応することであるとする真理の対応説に沿った定義である。「真理」という言葉の意味はこれでしかないようなものである。しかし、これで「真理」の意味が分かったとしても、問題は「ある文を真とよぶことが単にそれを肯定することであるにしても、それを肯定すべきかどうかを私たちはどうやって語れるのか」(クワイン、1999、139頁)ということである。つまり、雪が白いことを、私たちにどのような手続を経れば肯定できるかということである。

この真理の定義とその肯定の手続との区別について、岩崎(1968、282頁)は、真理という言葉の意味あるいは定義の問題と、どういう根拠からある判断を真理と考えるかという真理の判定基準の問題との区別であるとしている。そして、タルスキによる真理という言葉の意味あるいは定義については誰もが否定しないという。真理の判定基準の問題としては、古くから、真理の定義に近い考え方である対応説や、諸判断の間の整合性によって真理を判定する整合説とがある⁽¹¹⁾。会計においてもバイユー達は、こうした判定基準としての真理論を援用している(Bayou et al., 2011, p.115)。バイユー達は、真理は空虚な概念であるが正当化としての真理は空虚ではないとして、判定基準としての真理論を真理それ自体ではなく真理を正当化するものと考えている。そして、会計基準設定者は基準間の整合性を強調することから、FASBの概念フレームワークは会計基準を正当化するものとして整合説に頼っているとしている。また、監査は、本来的に、財務諸表に提示されたデータとそれが表現するとされる何かと対応するか否か決定するプロセスであるから、対応説に基づいているというのである。ただし、バイユー達の議論に対しては、基準間の整合性によって会計情報が真か否かを判定することにはならないから整合説に該当するとはいえないこと、また、監査において財務諸表のデータと対応させるのは証拠となる資料であるから対応説に該当するとはいえないこと、などの問題点は指摘で

きる。しかし、ともかく、真理論の考えが援用されたことには意義がある。

FASB (2010) に対して、「忠実な表現」概念への代替・直接的検証可能性の重視は、公正市場価値の使用拡大を前提としたものであり、公正市場価値会計のための理論的整備の一環と理解することができ(徳賀、2009、27頁)、「忠実な表現」(現実世界と会計表現との対応)が強調されることにより、会計上の認識はより実在論的な方向へシフト(28頁)していくものと指摘されている。つまり、「忠実な表現」の重視は、公正価値評価を優先させるための布石であると意味づけられているのである。FASB (2010) の意図は、おそらくそうであろう。表現と対象あるいは現実世界との対応あるいは一致という真理の意味からすると、取得原価という過去事象ではなく、公正価値という現在の現象こそが忠実な表現の対象となる、あるいは、なるべきだという論理である。しかし、真理の意味がそうであっても、対応あるいは一致を判定する真理の基準として対応説を採る必然性はない。FASB (2010) は、真理の意味から真理の判定基準である対応説までもが正しいと考えるという間違いを犯しているのである。しかも、公正価値が現実世界であるという間違いも同時に犯している。公正価値は、その定義からすれば、例えば資産を売却したならば得られるであろう価格ということで、これは仮定法の世界、つまり虚構の世界の出来事であり、決して現実の世界の出来事ではない。したがって、直接的な検証も不可能である。これについては別の機会に改めて論ずる予定である。

真理の意味がタルスキの定義、あるいは表現と対象との対応あるいは一致という考えに基づいているにしても、真理の判定基準として対応説や整合説などについては哲学においても難問のままである。真理の概念はこうした意味があるにしても、現実の場面ではほとんど意味をもたないものであり、前述したように、空虚な概念ともいえるものである。それゆえ、真理の判定基準である対応説などを安易に会計の領域に援用することは避けるべきであろう。先に述べた会計地図論においても、のれんやリース資産

が表現の対象として現実世界に確固として存在しているか否かは簡単にはいえないのである。むしろ表現することによってのれんやリース資産が現実存在するかのように理解されるのである。したがって、真理に類似する意味をもつ「忠実な表現」の使用についても注意しなければならない。「忠実な表現」は、「適正な表示」や真实性の原則における「真実」などと同様に、一種のスローガンあるいは便利な言葉としての役割は認められるとしても、会計情報の質的特性としての役割は果たせないといえる⁽¹²⁾。また、「忠実な表現」は、前述したように、公正価値評価など特定の立場を擁護するレトリックとして使われるおそれがある。そうしたことから、「忠実な表現」を質的特性からは排除すべきなのである。

4-3. 検証可能性の批判的検討

最初にみたように、FASB (1980) と FASB (2010) とでは検証可能性の説明は微妙に異なっているものの、その意味は同じようである。そのためか、FASB (2010) では、FASB (1980) に比べて、その説明は簡単に済まされている。いずれの説明でも「合意」という用語が使われているが、その意味は同じものかは明らかでない。以下、検証可能性を検討するが、この「合意」の意味合いにも注意していきたい。

検証可能性について検討する前に、これと類似の概念である「客観性」について触れておきたい。というのは、検証可能性だけでなく信頼性についても、会計においてはこれまでは「客観性」という言葉が使われることが多かったからである。FASB (1980) は、その公開草案に対する回答者が客観性を質的特性の階層に含めるべきだと批判するのに対して、つぎのように否定している。すなわち、「検証可能性は、こうした回答者が維持すべきだと考えている特性をよりよく表している。「客観的」とは、観察者とは独立の存在であることを意味している。このことは、会計測定値にはまったく当てはまらない。とりわけ、利益、減価償却などの原価配分、1株当たりの利益、その他の同様の測定値には当てはまらない。検証可能性は会計人の

仕事を反映しているので、会計人の語彙における客観性にとって代わることになれば、会計の用語法が改善することになる」(para.158)。つまり、会計上の利益などはそれを観察する者とは独立に、つまり客観的に存在するようなモノではないので、利益額などの会計数値に「客観的」という形容詞は使えないというのである。

このFASB(1980)の説明は、対象の世界の客観性・主観性と表現の世界の客観性・主観性とを混同している。つまり、観察者とは独立した存在が客観的であり、観察者に依存する存在が主観的だというのは対象の世界、つまり存在論の話である。これに対して、その表現が客観的か主観的かという認識論の話は一応は区別しなければならない⁽¹³⁾。会計でこれまで「客観性」が問題になったのは、表現の世界での話であると思われる。ただし、こうした存在の世界と表現の世界のいずれにも「客観性」が問題になることから、むしろ「客観性」という言葉を避けたほうが良いということになる。上記のFASB(1980)の説明それ自体が、「客観性」が問題ある用語であり、混乱を招きかねないものであることを示している。会計学においては以前ほど「客観性」が用いられていないことは確かである。他の学問領域でも同じであろう。それは、こうした問題があるからだと思われる。「客観性」の用語に代わって「信頼性」の用語が使われるようになったのには、FASB(1980)の用法がそうした傾向を助長したとも思われるのである。

FASB(1980)の検証可能性に戻ると、ここでは「検証は合意を伴う。検証可能性はある特定の現象に関するいくつかの個別の測定値の分散をみることで測定できる。その測定値が互いに近くに集まるほど、その現象の測定値として使われる数値の検証可能性は高くなる」(para.84)と説明されている。これは、前述したことから分かるように、まさに計量心理学での精度あるいは信頼性(分散)の説明に他ならない。すなわち、FASB(1980)は、信頼性(分散)の役割を担うものとして検証可能性を取り上げ、信頼性(分散)と妥当性を包括するものとして「信頼性」の用語を使ったのである。こ

の場合の「合意」は測定値が互いに近いということであると思われる。

一方、FASB(2010)は、検証可能性の役割を忠実な表現であることを保証ないしは合意するものであるかのような説明を行っている。これは、検証可能性を信頼性(分散)とする説明とは首尾一貫しない。なぜならば、前述したダーツの例に示されるように、信頼性(分散)が高いということは、ある個所にダーツが集中して当たっていることを示すに過ぎず、それが的中心に集中していることは別だからである。会計測定でいえば、測定値は互いに近くに集まっているが、必ずしも中心である「真値」を当てている、つまり忠実に表現していることにはならないからである。FASB(1980)においても、「会計情報の検証は、その情報の表現の忠実性の高さ…(中略)…を保証するわけではない」(para.89)と述べられている。これはFASB(2010)の説明とは、まさに首尾一貫していないのである。これからいえることは、ある表現が検証可能である、あるいは信頼性(分散)があるからといって忠実な表現になるとは限らないということである。したがって、前述したように、検証可能性あるいは信頼性(分散)が低ければ忠実な表現あるいは妥当性も劣るものとなるという面はあるが、両者は切り離して考えるべきである。

なお、検証可能性は、FASB(1980)では信頼性を構成する要素であったが、FASB(2010)では忠実な表現の構成要素から外され、補強的な特性として位置づけられた。その理由として、FASB(2010)は、「[公開草案に対する]回答者の中には、検証可能性を忠実な表現の一側面として含めると検証が容易でない情報を排除する結果となると指摘する者がいた」(para.BC3.36)からだという。例えば期待キャッシュ・フローや耐用年数などの推定値は直接に検証することはできないが、そうした推定値に関する情報を排除すると財務報告書は役に立たないものになってしまうというのである。こうした批判に同意した結果として、FASB(2010)は、非常に望ましいが必ずしも必須ではない補強的な特性として検証可能性を配置替えしたのであ

る。

FASB (1980) と FASB (2010) は同じように、検証可能性に「合意」を含めている。FASB (1980) の「合意」は、信頼性（分散）の意味で、つまり、複数の測定者が測定した結果である測定値が互いに近いという意味であった。これに対して、FASB (2010) の「合意」は、異なる観察者が「ある描写が忠実な表現であることに合意する」となっている。すなわち、ある特定の観察者による描写である測定値が忠実な表現であることに他の観察者が合意するという意味に理解される。これが他の観察者は独自の測定を行わないということまで合意すれば、信頼性（分散）の意味はなくなる、つまり FASB (1980) の意味合いとは違ってくるのである。FASB (2010) の検証可能性を本当にこのように理解していいのかどうかは、FASB (1980) に比べて検証可能性の説明が少ないので、明確なことはいえない。しかし、こうした理解のほうが信頼性（分散）という意味での理解よりは会計測定に当てはまると考えられる。この点をさらに検討することにしたい。

先に会計測定の特質の1つとして測定の1回性を取り上げた。もし会計測定が繰り返されることに意味があるのであれば、それによる測定値の集合によって合意が得られる、その意味で信頼性（分散）があり、また、検証可能であるということができる。他方、監査のように、特定の会計測定値を検証することが問題になる場合、その測定値をその元となるデータにまで追跡することが検証になると考えられる。会計における検証は、このように特定の会計測定値からデータへの追跡ができるという意味で使われていると思われる。複数の測定値による検証を合意説とすれば、この追跡可能性は追認説ともいえるものであり、会計測定の特質である測定の1回性に合致した検証方法であろう。永野 (1992, 267 頁) では、FASB (1980) の検証可能性が合意説と追認説との間で揺れ動いていると指摘している。FASB (2010) では、前述したように、他の観察者による合意によって追認説に近づいたとみることでもできるが、明らかではない。この点を明らかにするため、FASB

(2010) が挙げている直接的検証と間接的検証を検討することにしよう。

FASB (2010) では、「検証は直接的か間接的かである。直接的検証は、金額などの表現を、例えば現金を数えるといった直接的な観察によって検証することを意味する。間接的検証は、モデルや公式などの技法へのインプットをチェックし、そして同じ方法を使ってそのアウトプットを再計算することを意味する」(para. QC27) と説明している。この間接的検証の例としては、棚卸資産の期末有り高を検証するため、先入先出法などの評価方法へのインプットである数量と原価をチェックし、同じ評価方法を用いて有り高を再計算することが挙げられている。FASB (2010) が検証の方法について説明しているのはこれくらいである。

直接的検証と間接的検証は、FASB (1980) でも、むしろ、より詳しく論じられている。この2つの検証方法に関する FASB (2010) の説明は、FASB (1980) とほぼ同じであり、追加的な説明はないので、FASB (1980) の内容を受け継いでいるものと考えられる。ただし、直接的検証に関する例としては、FASB (1980) では、有価証券や土地を購入するため支払った価格が挙げられていた。次いで、FASB (2006, 2008) では、現金を数えることや市場性のある有価証券とその市場価格を観察するという例が挙げられていた。それが、FASB (2010) では、先に述べたように、現金を数えることだけが例として挙げられている。これについて、永野 (1992, 263 頁) は「有価証券や土地の会計測定値の検証は、[概念] ステートメントの分類では、むしろ間接的な検証に属することになろう。(直接的な検証) が可能となるのは、現金残高の検証ぐらいではなかろうか」と説いていた。その通りの展開になったといえる。ただし、そこで述べたかったことは、「会計上の「現金」には [外貨や他人振出の小切手など] 多様なものがあり、その評価にも測定方法が必要とされるものがある」(同上) ことから、会計においては現金の測定値でさえも「測定方法と測定者の偏向を排除することができるような(直接的な検証)は無理であるといえよう」(同上) と

いうことである。ましてや、現金以外のものの測定値であれば、なおのこと直接的な検証は困難であり、間接的な検証に頼らざるを得ないということである。

ここで測定方法と測定者の偏向が検証方法との関連で持ち出されたが、これはFASB(1980)が会計測定において生じる偏向を測定者に起因する偏向と測定方法に起因する偏向とに区別していたことによる。そして、直接的検証であれば、異なる測定者が別個に現金なりを測定することから、この2つの偏向を排除することができることとされている。しかし、間接的検証では、例えば棚卸資産の評価方法について同一の測定方法の採用が前提となって、異なる測定者がその再計算を行うだけであるから、測定者に起因する偏向だけが排除されるという(FASB, 1980, para.87)。こうした説明は、FASB(2006)でも受け継がれている。FASB(2008)とFASB(2010)には、こうした説明はないが、その見解は受け継いでいるものと思われる。このような見解を採用すれば、同じ測定対象について間接的検証よりも直接的検証が可能な測定値が優先されることは明らかである。FASB(2006)において「直接的検証は、情報が表現するとみられる経済現象を忠実に表現していることを保証するので、より有用である。というのは、直接的検証は「測定の方法と適用における誤差と偏向のいずれをも最小にするものだからである」と述べた後で、「多くの状況において、専門知識のある独立した観察者が直接的検証と間接的検証のいずれをも適用する必要があるといってもよかろう」(para.QC26)と述べている。これから推測すると、FASB(2010)は、直接的検証が現金を数えるだけでなく多くの会計測定にも適用でき、また、直接的検証が望ましいと考えているとみることができる。しかし、前述したように、直接的検証が可能な測定は会計においては例外的であると考えべきである。これは、会計が間接測定あるいは規約的測定であることの裏返しに過ぎない。なお、FASBが現在の現実的な対象であるから公正価値は直接的に検証できると考えているとすれば、その測定観もしくは現実観が間違っている

といえるのである。

FASBが直接的検証を望ましいものとしているのは、暗黙のうちに公正価値を指向しているからでもあるとみられる。例えば、ジョンソンは「直接的に検証可能な測定値の例としては、市場において独立した実体間での交換を反映するような測定値である」(Johnson, 2005, p.3)としており、また「さらには、現在の財務諸表の測定値の多くは、描写される経済現象に関して公正価値の測定値よりも忠実に表現することはない、多分それよりも劣るであろう。加えて、現在の財務諸表の測定値の多くが検証できるのは間接的であって、直接的ではない」(p.4)という。すなわち、忠実な表現と検証可能性の2つの点で、公正価値による測定値が現行の測定値よりも優れているというのである。公正価値を擁護するために忠実な表現や直接的検証が使われているが⁽¹⁴⁾、この忠実な表現や直接的検証それ自体が会計測定においては無理あるいは困難なのである。

直接的に検証できるとされる「現金(cash)」では、例えばアメリカでは銀行預金も含むのが通例である。こうした預金の残高は測定者として複数の会計担当者が「数える」という測定操作を行うわけではない。銀行からの預金残高証明書というデータと照らし合わせることによって確認するしかない。これは直接的検証といえるだろうか。むしろ間接的検証であろう。

FASB(2010)では、間接的検証は評価方法へのインプットとなるデータのチェックだけではなく、同じ評価方法を使った結果であるアウトプットを再計算することであった。これは、会計測定値がその元となるデータに遡ることであり、追跡可能性ともいえるものである。この追跡可能性に基づく検証方法を追認説と名付け、複数の測定者が別個に測定するという測定の反復性に基づく検証方法を合意説と名付けた(永野、1992、266頁)。銀行預金の残高の検証だけでなく、他の会計測定の検証も追認説に基づくものといえよう。この追認説は、FASB(2010)による検証可能性の考えにもあると読み取れる。すなわち、FASB(2010)の説明では、先に取り上げたように、「ある描写が忠実な表

現であることに合意する」となっている。この「ある描写」は特定の会計担当者が測定して得た会計測定値であり、それが「忠実な表現であることに合意する」のは、その会計測定値から元のデータにまで追跡することによって合意することができる、すなわち追認することができるかと理解されるのである。このような読み取りは深読みであるかもしれないが、追認説からは妥当な解釈といえるのである。FASB (1980)の検証可能性では、信頼性(分散)の考えに影響されて、複数の測定を行うことが前提となる合意説に基づいていたとみられるが、この合意説から追認説へと一歩踏み出してきていると感じられるのである。この感じは単なる深読みかもしれないが、会計における検証可能性は追認説によるしかないと思われるのである。

ところで、先に引用した企業会計基準委員会による回答には、「これまで検証可能性は、信頼性を支える下位概念として、測定値である会計数値のバラツキ(ノイズ)や偏り(バイアス)をできる限り小さくする機能を果たしてきた」とあった。しかし、企業会計基準委員会が述べるように、検証可能性が会計数値のバラツキや偏りを小さくする機能を果たしてきたかは、企業会計基準委員会が想定している検証の方法がどのようなものであるか、また、実際にバラツキや偏りを小さくしてきたという根拠が不明なので、コメントのしようがないものである。FASBと同じような考え方であるとすれば、これまで批判してきたことがそのまま当てはまる。

なお、検証可能性といった場合、命題や仮説といったものをデータに基づいて検証するのではなく、現実に照らして検証するものではないかという疑問を持たれるかもしれない。自然科学の分野では検証すべき仮説などの命題を、それが想定する状況と同じ条件の下で再現して検証することが行われる。物理的な数量の測定値についていえば、同じ条件の下で測定を繰り返すことになる。しかし、会計測定に関しては測定の一回性という特質のため、測定値が得られたと同じ条件の下での測定を繰り返すことは不可能であろう。それゆえ、測定が行われた時に

元になったデータに照らして検証する以外に検証する方法はないといえる。

5. 「信頼性」の復権に向けて

FASB (2010) では、忠実な表現は信頼性の位置を占めるようになった。しかし、それを構成する3つの要素である完全性、中立性、そして無誤差性は、理解可能性に関連するものであったり、「真なる値」を想定しているものであったりした。これらの構成要素が満たされれば忠実な表現が満たされるという関係にはないといえる。したがって、忠実な表現をそのまま質的特性とすることには問題がある。では、FASB (1980)に戻って、忠実な表現を信頼性の下位概念として位置づけるべきであろうか。これとて、忠実な表現の概念が、真理概念と同様に、その意味は分かるものの、それを具体的に適用することは困難であることから、無理である。また、ナイーブな会計地図論の考え方とは逆に、会計の対象が現実世界に存在するかどうかは明確でない場合が多い、つまり検証する対象が実際に存在するか否かが明らかではないことが多いのである。それゆえ、この意味でも、たとえ信頼性の下位概念であったとしても忠実な表現を質的特性とすることには無理がある。こうした点から、「信頼性」を復権させるとしても、その構成要素あるいは下位概念に忠実な表現を持ち込まない方向を探ることにしたい⁽¹⁵⁾。

結論から先に述べると、信頼性の構成要素としては検証可能性と硬度という2つの概念を取り入れるということである。したがって、ここでの信頼性は計量心理学での信頼性(分散)という意味でもなく、また、FASB (1980)における忠実な表現を主たる構成要素とする信頼性でもない。まず、検証可能性の概念から検討しよう。

先にみたように、FASB (1980)の信頼性に対しては検証可能性と誤解されることが多く、それが信頼性を忠実な表現に置き換えた理由の1つであった。しかし、そのような誤解が多く生じるということは、前述したように、FASB (1980)が信頼性(分散)の役割を検証可能性

に担わせていたからであり、また、信頼性の直感的な理解に検証可能性が近かったからだと思われる。会計測定の特質から考えると、検証可能性に信頼性(分散)の役割を担わせることには、元々、無理があったのである。さらには、検証のあり方を直接的な検証と間接的な検証とに分けたうえで直接的な検証を追求しようとする試みも、前述したように、公正価値であれば直接的な検証が可能であるかのような前提の上での議論であった。この点でも、FASBの提案する検証可能性は無理があったのである。

では、信頼性の復権を図るために本稿が提案する検証可能性はどのようなものになるか。それは、FASBの間接的な検証に近いものであり、先に述べたように、会計測定値の元となる証拠またはデータにまで追跡できるといった意味合いである。この追跡可能性は、会計測定値がその元となる証拠またはデータによって追認することができるという意味で追認説ともいうことができよう。これは、会計測定の特質である測定の一回性に合致した検証方法ということができる。

追跡可能性の意味での検証可能性として参考になるのが、アメリカ会計学会(AAA)の『基礎的会計理論の表明』(ASOBAT)である。ここでは、「検証可能性とは、適格者が互いに別個に仕事をして、同じ証拠やデータ、記録の検討から実質的に類似した測定値または結論が出せるという情報の属性である。この基準は、必ずしも同じ結論を求めるものではない。ある場合には、一定の範囲内での差異を認めることもある。検証可能性は、当該項目の認識、分類、および測定を決定する周知の規準に基づくことが必要である。それは主として、当該データの妥当性を保証する証拠の入手可能性と適切性に関係している」と述べられ、そして「検証可能性の基準は、基礎となる記録を入手することもそれを監査することもできない人々による信頼を可能にするために会計情報に必須の属性である」(AAA, 1966, p.10)と述べられている。

この引用文では、ある項目の認識・測定に関する周知の規準(つまり会計基準)を前提として、同じデータから類似の測定値が得られるこ

とが検証可能性であることが示されている。これを会計測定値の検証という観点からみると、適格者が別々に調査しても基礎となるデータによって測定値が裏付けされる、あるいは保証されると理解できよう。こうした検証が可能であるということが、会計における検証可能性のあり方であると思われる。これが、基礎となる記録を入手あるいは監査することができない人々の信頼を得ることに繋がるのである。なお、引用文中で検証可能性が「当該データの妥当性を保証する証拠の入手可能性と適切性に関係している」ということの意味は明らかではないが、これは次に述べる硬度と関係することではないかと思われる。硬度の議論に進む前に、追跡可能性としての検証可能性を裏付けるため、歴史哲学を論じる野家(1996)の主張をみることにしたい。野家は、過去言明あるいは歴史言明について、次のようにいう。

過去言明については実在論者が依拠する「真理の対応説」がそもそも字義どおりには成立しないからである。(165頁)

結局のところ、「過去自体」なるものは画餅にすぎず、われわれはいかなる手段をもってしても、それとの「対応」の有無によって過去言明や歴史言明の真偽を決定することはできない。だが、われわれは過去の痕跡であるさまざまな「証拠」に基づいて当の言明を「主張」することなら十分にできる。同時に、それ以上のことはだれにもできはしないのである。

このことは、過去言明や歴史言明の真偽が「対応」ではなく「保証された主張可能性」の有無に帰着することを意味している。そして、このように「真理」概念を「主張可能性」の概念で置き換えるところこそ、反実在論の面目は存するのである。(166-167頁)

野家の主張は、過去言明あるいは歴史言明の真偽が、真理の対応説が示すような過去の事象との対応によって決定されるのではなく、過去の痕跡である証拠によって保証されるにすぎ

ないというのである⁽¹⁶⁾。会計も、企業の過去の経済事象を取り扱うことから、一種の過去言明あるいは歴史言明である。会計監査は、そうした過去言明である会計情報を過去の痕跡である証拠あるいはデータに基づいて保証することがその役割である。そうした会計情報が元となるデータによって保証される、別言すれば、データにまで追跡できることが、ASOBATのいうように、元となるデータを入手できない人々に信頼を与えることになるのである。

過去言明あるいは歴史言明が証拠によって保証されるとしても、その証拠である史料の妥当性が問題となろう。妥当でない史料に基づくものであれば、「保証された」とはいえないであろう。この史料の妥当性については、野家の「保証付きの主張可能性」⁽¹⁷⁾では論じられていない。史料の妥当性は所与のものとして議論しているのであろう。しかし、会計にあってはデータの妥当性といったものを所与のものとして済ますわけにはいかない。会計情報にあっては、先にASOBATからの引用文にある「妥当性を保証する証拠の入手可能性と適切性」がそれに該当すると思われる。妥当な史料に相当する会計における証拠あるいはデータの属性はどうあるべきであろうか。この属性に相応しいものが硬度だと考えられる。以前の用語でいえば、客観性に該当するものである。会計基準などではこうした意味で「信頼性」の用語が使われていると考えられる。

例えば『企業結合に関する会計基準』には、「交換のための支払対価が現金の場合には現金支出額で測定されるが、支払対価が現金以外の資産の引渡し、負債の引受け又は株式の交付の場合には、支払対価となる財の時価と受け入れた資産の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価で測定されるのが一般的である」(84項)とある。これは、資産の交換という場面では、取得資産の取得価額として譲渡資産の時価と取得資産の時価のうち「より高い信頼性をもって測定可能な時価」がデータとして採用されることを示している。信頼性という用語が同じよう使われるケースが国際財務報告基準にもある。こうしたケースでは、「より忠実

な表現となる時価で測定される」といっても、いずれがより忠実な表現であるかを判断することは困難であろう。こうした実務的な観点からも、忠実な表現よりも信頼性が有用であろう。

また、FASB (2006)においてIASBのメンバーの1人の意見として、検証可能性については「専門知識のある独立した観察者の間の合意は信頼できる証拠に基づくべきであることを追加的に明示すべき」であり、「信頼できる証拠に基づかない合意は検証とはならない」(para.AV2.2)と述べられている。ここでも信頼できる証拠に基づくという意見が披露されている。これらは、実務的には「信頼性」の用語は欠かせないということの表れとみることができる。

さらには、AAA FASC (2007)は、「真実さ(veracity)について監査できる実際の市場取引に基づかない数字は、信憑さがない(not trustworthy)のが通常である」(p.234)という。現在価値などは実際の市場取引に基づかない数字であることから、信憑さがないものとされている。この引用文にも「監査」という言葉が出てくるように、監査も含めた会計の実践的な側面を重視しているといえる。そして、「貸借対照表アプローチは信憑さに欠けることの多い再評価(例えば、現在価値)を必要とするので、従来からの損益計算書アプローチを強調すべきである。ただし、信憑できるほどに時価(current values)が客観的かつ信頼をもって(reliably)決定できる場合に、これらの時価に基づいて改善されることを考えてのことである」(p.236)と述べている。このように、信憑性と信頼性が区別されている。AAA FASC (2007)では、信憑性⁽¹⁸⁾は「信憑性(忠実な表現)」("trustworthiness (faithful representation)") (p.234)と表示されているように、忠実な表現と同義に扱われている。そして、先の引用文に示されるように、客観性と信頼性が信憑性の要件となっている。しかし、信憑性、客観性、そして信頼性のそれぞれの意味については説明がない。その理由は、AAA FASC (2007)では、公正価値が信憑性に欠けるものであることを強調することに主眼があるからであり、信憑性も含めて質的特性それ自体の概念的な検討に関心

がないからであろう。AAA FASC (2007) では、公正価値などの時価と会計測定値とが区別されていないが、公正価値などの時価は会計測定値の元となるデータである。その時価などのデータの客観性や信頼性が問われているとみることができる。

これまでみてきたように、会計測定値が信頼性を得るためには、データに客観性や信頼性がなければならないことになる。これがデータの妥当性ということであろう。しかし、こう考えると、客観性や信頼性とは何かという当初の問題に戻る、いわば振り出しに戻ってしまうことになる。しかし、データの信頼性となれば、信頼性(分散)や不偏性といった量的なものではなく、当事者の納得のいくものといった質的なものであろう。納得のいくデータであるためには、とりわけ財務会計のように利害が絡まる測定に使われるためには、井尻(1975)のいう硬度が高いものであることが必要であると思われるのである。

井尻(1975)は、「測定値にかんして議論の余地があるかどうかということは、測定値の硬度(hardness)として表現することができよう。「硬い」測定値とは、人々がその数字に異論をとなえるのがむずかしいように厳格につくられた測定値である。「軟らかい」測定値とは、測定者の恣意で簡単に大きくなったり小さくなったりする測定値である」(56頁)と述べている。測定者の恣意によって測定値が大きくなったり小さくなったりするというのは、測定者の利害によって生じる誘因から測定値が中立的な状況に比べて偏ることを意味している。そうした偏りやすい測定値が「軟らかい」測定値であり、そうでない測定値が「硬い」測定値である⁽¹⁹⁾。また、井尻が共同執筆者となっている論文(Glover et al., 2005)では、軟らかい情報がより操作しやすい情報とされ、硬い情報がより操作しにくい情報とされていることから、利害による操作のしにくさが硬度の意味であると考えてもよからう。

井尻は硬度の概念を会計測定値に適用しているが、本稿ではむしろその元となるデータに適用したい。データの提供者の恣意で簡単に操

作されるようなデータではなく、操作しにくいデータが信頼できるものだといえる。先に挙げた資産の交換においても、譲渡資産の時価と取得資産の時価のうち信頼性が高いのは、両者の時価の提供者の恣意で簡単に操作ができないほうであり、これはケースバイケースによって判断することになる。こうした操作ができにくいデータが信頼のある証拠になるといえよう。このように考えると、会計における信頼性は一義的には会計測定値の元となるデータの信頼性であり、会計情報の信頼性はそれから派生するものである。あるいは、会計測定値の硬度はその元となるデータの硬度から派生するものといえる。硬いデータだけに基づけば、硬い会計測定値が得られるといえる。

なお、硬度の概念を使うことには1つの問題点がある。それは、「硬度」は会計測定の特徴に根ざした用語であるが、一般性に欠けるという点である。このことは、井尻(1975)の著書が出版されてから相当の年月が経過しているが、会計の研究者にとっても硬度の概念が馴染みのものとはなっていないことから明らかである。したがって、内容的には硬度であるが、用語としては便宜的に「信頼性」を使うことも考えられる。

ところで、硬度の概念を採用すると、公正価値評価を排除する意図があるからだと受け取られるかもしれない。これは、忠実な表現の採用が公正価値評価に繋がるといった議論の逆バージョンとなっているからである。例えば、AAA FASC (2007)では公正価値は軟らかい数値であり、そうした数値を提供する会計報告書は会計数値一般の目的適合性と有用性にとっては有害であるとしている(p.230)。すなわち、数値の硬度を1つの論拠として公正価値の利用に反対の立場を取っている。確かにレベル3、特に越智(2012)のいう「レベル4」の公正価値については、軟らかい数値となるであろう。しかし、レベル1の公正価値は、当該測定対象(例えば、特定銘柄の株式)の現実の取引に基づいたものではないが、当該測定対象とは別の存在であるが「同一」の他の対象(実際に売買された株式と同一の銘柄の株式)についての株価は

データとしては硬いものである。ただし、こうした公正価値による測定は、測定対象に生じた事象についてのデータではなく、種類としては「同一」であるが他の対象について生じたデータを使っているのであり、その意味で当該測定対象については仮想的な取引に、つまりフィクションに基づいているのであり、別の問題が生じる。私としては、硬度の概念を採用するからといって、直ちに公正価値の採用に反対するものではないことを付言しておく。

これまで述べてきたことから、会計測定値あるいは会計情報の信頼性はデータへの追跡可能性としての検証可能性とデータの硬度から成るといえる。ただし、FASBのように信頼性がその構成要素として検証可能性と硬度とに分解されるというよりは、両者がセットになって信頼性を構成している。FASBでは信頼性から忠実な表現へと置き換えられたが、こうした意味での信頼性へと戻るべきである。

6. おわりに

本稿は、FASBとIASBが会計情報の質的特性において信頼性を忠実な表現に置き換えたことに対する反対論を展開したものである。この置き換えに対しては、会計基準の設定などと同様に、その置き換えを決定する前にパブリック・コメントを求め、多くの反対コメントを得たようである。それにも拘わらず、置き換えを決定した。既に述べたように、多くの人が信頼性の概念を誤解してしまうというのが大きな理由のようである。それに比べれば、忠実な表現は、現地を表す地図であるかのように、直感的に理解しやすいのであろう。FASB(1980)からの流れでいえば、当初は計量心理学で使われていた信頼性という借り物の用語では会計測定の場合で使うのは難しいという状況となり、忠実な表現という独自の概念を創り出して対応することになったともいえる⁽²⁰⁾。しかし、問題は、忠実な表現は直感的には分かりやすいものかもしれないが、それが真理や真実などの用語と同様に、出口のない深いジャングルに立ち入ることになるということである。

本稿では、信頼性を忠実な表現に置き換えたことに対して、その逆の方向に戻すべきこと、その意味で信頼性へのUターンに向けた議論を行った。その際の信頼性とは、表現の忠実性を主たる内容とする以前の信頼性ではなく、データへの追跡可能という意味での検証可能性と硬度の概念を内容とする信頼性である。検証可能性と硬度の概念はいずれも量的な概念として提唱されることもあるが、本稿ではむしろ会計測定が質的研究に近いものであるとの観点から、無理に量的な概念として扱う必要がないとしている。こうした点に、経済的な対象が量的なものだと考える立場からは不満を感じる人もいることであろう。経済的な対象が量的なものであることを否定するのではなく、その測定値の質的特性がまさに質的研究に該当するといいたいのである。また、忠実な表現あるいは表現の忠実性を排除したことに対しても、測定対象から離れた恣意的な表現を許容する見解であるとして非難されるかも知れない。これに対しても、忠実な表現などが質的特性として何らかの判断基準になるものではないということを改めて述べておきたい。

以後の研究課題としては、会計測定が対象とする経済的現実とは何か、会計が測定する量的な対象とは何であり、取得原価や公正価値はそれを直接的に測定しているのか、などといった研究を行い、会計情報の質的特性の研究を深耕していきたい。

[注]

- (7) このような、会計における認識・測定における認識モードとして会計人がとる態度については、永野(1995)を参照されたい。
- (8) フリック(2002)は、「人間の心と社会に関わるさまざまな学問分野で質的研究というアプローチがますます注目を浴びるようになっていく」(3頁)と述べている。そして、質的研究には多種多様な方法が用いられており、質的研究が用いられる分野として心理学、社会学、文化人類学、経営学などの人文・社会諸科学、さらには看護学や医学などが挙げられて

- いる。
- (9) こうした見解は、アメリカ会計学会の財務会計基準委員会の報告書 (AAA FASC, 2007, p.230) にも表れている。同報告書は、「しかし、報告において経営者が上向きに偏向するということを前提とすると、中立な会計数値を生み出すために保守的な諸基準が必要なものだと考える」(p.230) といって保守主義を擁護している。
- (10) 会計地図論について詳しくは、永野 (1992, 序章) を参照されたい。
- (11) 対応説と整合説の他にも各種の真理論がある。例えば岩崎 (1968) は、対応説と整合説を検討して「説明の成功」という基準を持ち出している。また、ラッセル (1973, 317 頁以降) は、対応説と整合説の他に、プラグマチズムの哲学者であるデューイの「保証された主張可能性」とライヘンバッハの「真理の確率観」ともいうべきものを挙げている。なお、「保証された主張可能性」は、ラッセル (1973) では「主張力保証性」と訳されている。
- (12) ただし、「真実かつ公正な概観」のケースでは、それなりの意味合いと歴史をもつ概念であり、空虚な概念という訳ではない。しかし、この場合の「真実」の意味については真理の意味と同じような問題がある。
- (13) 存在と認識のいずれにも「客観的」と「主観的」の用語が使われていることに関しては、Lee (2006, pp.11-12) も論じているので参考にされたい。
- (14) 徳賀 (2008, 27 頁) も、忠実な表現と直接的検証が公正価値会計のための理論的整備の一環と理解することができるとしている。その上で、市場価格による公正価値ではなく、評価モデルによる公正価値の使用に対しては間接的検証可能性しか保証されないとし、直接的検証可能性を強調すれば評価モデルによる公正価値を利用した認識・測定 of 拡張に対する足かせとなるとの見解を示している。それゆえ、評価モデルによる公正価値を直接的に検証できないとすれば、公正価値会計は市場価格による公正価値だけに限定されることになり、直接的検証を持ち出すことはむしろ公正価値会計を擁護することにはならないといえる。
- (15) 和田 (2011) は、本稿と同様に、信頼性の構成要素から表現の忠実性を除外したうえで「信頼性」を復活させる道を探っている。表現の忠実性を除外する理由と「信頼性」に新たに付与する意味は、本稿とは異なっている。表現の忠実性を除外する論理展開が私には理解できず、また信頼性に付与する新たな意味はまだ明確でないと思われるので、本稿では取り上げない。
- (16) 反实在論といっても、戸田山 (2005, 149 頁) によれば、「認識活動から独立した世界が存在することも、その世界がなんらかの秩序をもっていることも拒否しない」という意味では広義の实在論に分類されるものである。そうした反实在論の立場から野家 (1996) は、「それゆえ、实在と虚構との間の境界線は、いかなる概念図式を経験を解釈する枠組として採用するかに応じて流動的であり、アプリアリに固定したものではない、と言わねばならない」(224 頁) と主張し、「要するに、物理的対象の「存在論」は何らかの理論的枠組を前提とし、それと不可分なのであり、いかなる概念図式からも独立に「实在」や「虚構」を論ずることは、網をもたずに素手で魚を掬いとうろとすに等しいであろう」(225 頁) と述べ、さらに、「そもそも「实在」や「存在」という概念は理論的枠組を離れては空虚な概念であり、一切の文脈から独立の無色透明な規定はできないからである」(239 頁) と述べている。「实在」が概念図式あるいは理論的枠組を前提とすることは、先に取り上げた「リース資産」の实在性がむしろ典型例であろう。リース会計の理論があつてこそ「リース資産」の在り方が変わってくるのである。实在する現地が在るから地図が作成されるという面だけでなく、会計の理論があるからリース資産という現地が現出するという面もあるのである。
- (17) 「保証された主張可能性」は、注11にも述べたように、元々はプラグマチズムの哲学者であるデューイの用語である。ラッセル (1973, 351 頁) によれば、デューイの「保証さ

れた主張可能性」の「保証」は、こうした証拠に基づく保証ではなく、「探究はその道具(tool)として、「主張」(assertion)を用いる。そして〈主張〉はそれが所期の結果を生み出す限りにおいて〈保証〉されている」という意味合いである。つまり、探究が所期の目的を達成するような結果を生み出す、その意味で有用なものが「保証された」ということである。したがって、会計情報の質的特性でいう目的適合性に近い用法であるといえる。したがって、ここで取り上げた野家の「保証された主張可能性」とは意味内容が大きく異なるものである。

(18) 「trustworthiness」を「信憑性」とする訳語は、小口 (2012)による。

(19) 井尻 (1975)では、客観性と硬度を統計的・量的に表現している。そこでの客観性は信頼性(分散)に該当するものであるが、硬度は計量心理学などにはみられない概念である。その意味では、会計測定という実務的な測定に沿った概念であるといえる。ただし、硬度の量的な表現は、注5で紹介した信頼度などの概念と同様に、実際の測定を伴わない思考実験によるものであるか、あるいは、教室などで被験者を相手にした実験によるものであり、実践的な測定によるものではない。したがって、利害による誘因によって測定値が偏る程度を示すという意味を明らかにすることには役立つ。しかし、実践的な会計測定の間ではこの意味をもつ質的な概念として扱うしかないと思われる。

(20) 哲学者ハッキング (2006, 104-105 頁)によれば、知能指数などの心理学における仮定的な存在者や量的指標が構成物 (construct) と呼ばれるようになり、論理実証主義者が自然科学において有効だとみなした構成物に対して、仮定的な構成物がいかなる場合に妥当となるかという問題が生じ、構成物という概念が妥当性という概念を生み出し、「構成物の妥当性」という言葉が導入されたというのである。「construct」は「構成概念」と訳されるのが一般的であり、その妥当性は「構成概念妥当性」と称されている。これも妥当性の定義の1つであるが、基準関連妥当性とは異なり、操作

的定義とは思われないものである。詳しくは、永野 (1992, 244 頁)を参照されたい。

構成概念妥当性は、存在するか否かが明確でない構成物の妥当性を問うているものといえる。それゆえ、妥当性の意味をもつ「表現の忠実性」からその意味から解き放たれた「忠実な表現」への変更は、会計表現の対象が、知能指数などのような仮定的な存在者であるとする見方から、自然科学における電子などの理論的存在者である構成物と同じように存在者であるとする見方へ変わったともいえよう。ただし、「忠実な表現」を唱えた人々が実際にそのように考えたかは明らかではない。

[参考文献]

- 池田央 (1969)、「信頼性および妥当性の問題」、田中良久編『講座心理学2 計量心理学』東京大学出版会。
- 井尻雄士 (1975)、『会計測定の理論』東洋経済新報社。
- 岩崎武雄 (1968)、「真理論」、桂寿一・岩崎武雄編『存在と知識』(岩波講座 哲学Ⅷ) 岩波書店。
- 越智信仁 (2012)、「公正価値測定の「最低限の信頼水準」を画する基礎的考察——信頼性の概念構造と測定値の分布特性——」『産業経理』第71巻第4号。
- 企業会計基準委員会 (2008)、「IASB 公開草案「財務報告の概念フレームワーク改訂案 第1章 財務報告の目的及び第2章 意思決定に有用な財務報告情報の質的特性及び制約条件」に対するコメント」企業会計基準委員会。
- クワイン、W. V. 著、伊藤春樹・清塚邦彦訳 (1999)、『真理を求めて』産業図書。
- 小口好昭 (2012)、「IFRS 導入をめぐる日米の最近の動向——概念フレームワークの検討を中心に——」『中央大学経済研究所年報』第43号。
- 佐藤倫正 (2008)、「財務情報の信頼性」、友杉芳正・田中弘・佐藤倫正編著『財務情報の信頼性』税務経理協会。
- 徳賀芳弘 (2008)、「「信頼性」から「忠実な表現」への変化の意味」、友杉芳正・田中弘・佐藤倫正編著『財務情報の信頼性』税務経理協会。

- 戸田山和久 (2005)、『科学哲学の冒険』日本放送出版協会。
- 永野則雄 (1992)、『財務会計の基礎概念』白桃書房。
- 永野則雄 (1995)、「会計の認識モード」『会計』第148巻第4号。
- 中山重穂 (2013)、『財務報告に関する概念フレームワークの設定』成文堂。
- 野家啓一 (1996)、『物語の哲学』岩波書店。
- ハッキング、イアン著、出口康夫・久米暁訳 (2006)、『何が社会的に構成されるのか』岩波書店。
- フリック、ウヴェ著、小田博志・山本則子・春日常・宮地尚子訳 (2011)、『新版 質的研究入門 〈人間の科学〉のための方法論』春秋社。
- 和田博志 (2011)、「会計測定における認識と表現」『会計』第180巻第2号。
- ラッセル、バートランド著、毛利可信訳 (1973)、『意味と真偽性』文化評論出版。
- 福井義高 (2008)、『会計測定の再評価』中央経済社。
- American Accounting Association (AAA) (1966) , *A Statement of Basic Accounting Theory (ASOBAT)* , AAA.
- American Accounting Association's Financial Accounting Standards committee (AAA FASC) (2007) , The FASB's conceptual framework for financial reporting: a critical analysis, *Accounting Horizons*, Vol.21, No.2, pp.229-238.
- American Accounting Association's Financial Accounting Standards Committee (AAA FASC) (2010) , A framework for financial reporting standards: issues and a suggested model, *Accounting Horizons*, Vol.24, No.3, pp.471-485.
- Barth, Mary E. (1994) , Fair value accounting: evidence from investment securities and the market valuation of banks, *The Accounting Review*, Vol.69, No.1.
- Barth, Mary E., William H. Beaver and Wayne R. Landsman (2001) , The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting: another view, *Journal of Accounting and Economics*, Vol.31, pp.77-104.
- Financial Accounting Standards Advisory Council (FASAC) (2005) , *Joint Conceptual Framework Project*, Financial Accounting Standards Board.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (1980) , *Statement of Financial Accounting Concepts No.2, Qualitative Characteristics of Accounting Information*, FASB.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (2006) , *Financial Accounting Series, Preliminary Views, Conceptual Framework for Financial Reporting: Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-Useful Financial Reporting Information*, FASB.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (2008) , *Financial Accounting Series, Exposure Draft, Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics and Constraints of Decision-Useful Financial Reporting Information*, FASB.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (2010) , *Statement of Financial Accounting Concepts No.8, Conceptual Framework for Financial Reporting*, FASB.
- International Accounting Standards Board (IASB) (2010), *The Conceptual Framework for Financial Reporting*, IFRS Foundation.
- Bayou, Mohamed E., Alan Reinstein and Paul F. Williams (2011) , To tell the truth: A discussion of issues concerning truth and ethics in accounting, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.36, pp.109-124.
- Glover, Jonathan C., Yuji Ijiri, Carolyn B. Levine and Pierre Jinghong Liang (2005) , Separating facts from forecasts in financial accounting, *Accounting Horizons*, Vol.19, No.4 (December) , pp.267-282.
- Holthausen, Robert W. and Ross L. Watts (2001) , The relevance of the value-relevance literature for financial accounting standard setting, *Journal of Accounting and Economics*, Vol.31, pp.3-75.
- Johnson, L. Todd (2005) , Relevance and reliability, *The FASB Report*, FASB, February 28.
- Jones, T. Colywyn (1995) , *Accounting and the Enterprise: A Social Analysis*, Routledge.
- Larson, Kermit D. (1971) , The systems approach to measurement in business firms: critique, Robert R. Sterling (ed.) , *Accounting in Perspective*, South-Western Pub.

- Lee, Thomas A. (2006) , The FASB and accounting for economic reality, *Accounting and the Public Interest*, Vol.6, pp.1-44.
- Parker, R. H. and C. W. Nobes (1994) , *An International View of True and Fair Accounting*, Routledge.
- Mattessich, Richard (1964) , *Accounting and Analytical Methods*, Richard D. Irwin.
- Whittington, Geoffrey (2008) , Fair value and the IASB/FASB conceptual framework project: an alternative view, *ABACUS*, Vol.44, No.2, pp.139-168.

