

客観性概念と歴史的原価主義

榊 原 英 夫

Ⅰ は じ め に

会計理論は、様々な観点から分類されるであろうけれども、その結論が会計実務において現に行なわれている会計方法を肯定するものであるか、否定するものであるかといった観点から次のような二つのタイプに大別できると考えられる。一つは、会計実務において現に行なわれている会計方法を、何らかの論理に基づいて擁護し、それを準拠すべき会計方法として提起する理論である。もう一つは、それを何らかの論理に基づいて批判し、会計実務において準拠すべき別の会計方法を提起する理論である。

前者の理論は、①現行会計実務の根底に内在すると考えられる基礎的概念（たとえば、継続企業概念、スチュワードシップ概念、客観性概念）あるいは②現行会計実務が現行に果たしていると考えられる基本的会計機能（たとえば、利害調整機能、分配可能利益算定機能）のいずれかに基礎を置いている。後者の理論は、一般に、あるべき会計目的を設定し、その目的から演繹される会計方法を準拠すべき会計方法として提起する。本論文の目的は、前者の理論のうち客観性概念に基づいて現行会計実務の中核である歴史的原価主義を擁護する議論を検討することである。

かかる議論を検討するに先だって、客観性概念自体を明確にする必要があるが、その意味内容は論者により一様でない。ジョセフ・E・ワジョダック（〔22〕, pp. 89—92）は、会計文献において提起された客観性概念を次の四つに分類・整理している。⁽¹⁾①伝統的概念（traditional concept）、②完全知覚概念

(perceptual perfection concept), ③合意概念 (consensus concept), ④理論的対実践的概念 (theoretical vs. practical concept)。このように客観性概念は、会計文献上多様な意味内容を与えられている。本論文では、歴史的原価主義を擁護するために用いられる客観性概念つまり(1), 取引資料による検証可能性といった意味での客観性概念と(2), 測定値の合意性といった意味での客観性概念に焦点を当て、それらに基づく歴史的原価主義擁護論を検討する。

Ⅱ 取引資料による客観性概念に基づく歴史的原価主義擁護論

この客観性概念は、通常、伝統的な客観性概念と言われてきたものであり、取引資料による検証可能性といった意味での客観性概念である。かかる客観性概念は、ウィリアム・A・ペイトンとアナリアス・C・リトルトンの言う「検証力ある客観的証拠」(Verifiable, Objective Evidence) による客観性概念に代表されると考えられる。⁽⁹⁾ ペイトン・リトルトン ([18], p. 18 (訳) 29頁) は、

- (1) ワジョダックによれば、①伝統的概念は、(i)「個人的意見や偏見が無いこと」と(ii)「独立した調査人によって確認されるか確認されうること」([8], p. 65) を意味する。②完全知覚概念は、「専門的判断を下すさいに知覚の不十分さが相対的に少ないという観念」([21], p. 600) を意味する。③合意概念は、「観察者または測定者のある集りのなかでの合意」([12], 182頁) を意味する。④理論的対実務的概念は、理論的レベルでは「複式簿記システムの数学的要素のもつ論理的一貫性から生ずる演繹的現実性」([22], p. 92) を意味し、実務的レベルでは「財務会計実務において採用される諸手続は、同一の状態が与えられた場合、かなり熟練した会計担当者ならば誰もが、実質的に同一の結果に達することができるような仕方では、企業活動についての容易に測定可能な財務的事実を表わす報告書をもたらしべきであるとの要請」([20], p. 83) を意味する。
- (2) 吉田教授 ([24], 62頁) は、この客観性概念について次のように述べている。「一定の経済関係に立つ経済主体間の交換経済的現象は一定の取引関係によって一定の経済主体に属するものとして固定された市場価額によって測定される。この種の測定の特質は、取引資料によって立証される客観性にある。……会計的測定において充足せられるべき客観性の一つに証拠による立証可能性がある。これはペイトン・リトルトンの『序説』にいう検証力ある客観的証拠の要請に相当する。かかる意味での客観性は

この客観性概念を基礎概念の一つとして挙げ、その重要性を次のように述べている。

「記録された収益は、相互に独立した当事者間の真実の販売から作製された客観的な証拠を基礎としてのみ有効とせられた。記録された支出は、その取引に関する確実な営業上の文書によって備えられた客観的な証拠を基礎としてのみ有効とせられた。……このように客観的な証拠が重視される傾向は、以後決して弱まらなかった。事実複雑な経営活動が増加しました企業経営と財政上の出資とが一層分離されるにつれてさらに強化した。それゆえ、検証力ある客観的な証拠は、会計の重要な要素となり、信頼しうる情報を提供するという会計の機能を正当に遂行するうえに必要な附属物となった。」

会計上の測定値は、かかる意味での客観性つまり、取引資料による検証可能性といった意味での客観性を持つべきであるとの観点から、歴史的原価主義を擁護する議論がある。この議論によれば、①会計上の測定値は、取引資料によって検証可能なものでなければならない。②歴史的原価に基づく測定値は、取引資料によって検証可能である。したがって、③歴史的原価主義は適切であると主張される。要するに、この議論は、歴史的原価主義の論拠を取引資料による検証可能性に求める議論である。

中島教授（〔17〕、120頁）は、歴史的原価主義の論拠をベイトン・リトルトンの言う「検証力ある客観的証拠」に求める主張を次のように説明している。⁽³⁾

法的客観性の要請とも言うべきものである。」

また、この種の客観性概念は、アメリカ会計学会の「会社財務諸表会計および報告基準」（〔1〕、p. 538（訳）133頁）における次のような記述の中にもみられる、「一般的には、資産がある企業実体内に当初に登場するのは交換取引の結果である。この交換取引においては交渉によって確立された諸取引条件および金額が文書および市場関係諸資料によって裏書きされる。その結果一般に取引が明確かつ客観的となり、また、測定のための要件は明瞭かつ直接的にみたされる。」

(3) 木村和二郎教授（〔14〕、229—230頁）は、「検証力ある客観的証拠」が「序説」における原価主義の論拠となっているとの見解を次のように述べている。「……会計上の

「会計の基礎となる諸記録は、客観的でかつ検証力ある証拠によって検証されたものでなければならない。会計情報は、その作成者がこのように考えるあるいは期待するという数字であってはならない。客観的妥当性を有しかつ検証能力をもつ根拠に裏付けられていなければならないというのである。会計が伝統的に、実際に発生した（“historical” とはこの意味である）外部との取引に裏付けられた数字にもとづいて会計情報を作成してきたのはこのような意味においてであり、予測あるいは確率的な数字が期末決算時の期間配分について以外は会計記録上に正規の地位を占め難いとされているのはこのような事情からである。」

また、リチャード・マテシッチ（〔16〕, p. 162）は、歴史的原価主義の論拠を取引資料による検証可能性といった意味での客観性概念に求めることができるとして次のように述べている。

「会計の目的を比較的高度な客観性によって検証されうる資料の表示に求めるならば、取得原価主義は、もっとも信頼しうる方法であるように思われる。客観性概念それ自体は、なるほどきわめて議論の多いものであるが、取得原価というものは、普通、法律的にも証拠書類で十分証明されうるものである。つまり、取得原価主義は、多くの他の経済的基準とか管理的基準より個人的な価値判断に依存するところが幾分少ない。」

取引資料による検証可能性といった意味での客観性概念は、歴史的原価主義の拠り所としてもっとも一般的に用いられる概念である。しかしながら、かかる客観性概念に基づく歴史的原価主義擁護論に対して、以下で指摘するような二つの批判点が考えられる。いずれの批判点も、この議論が「会計上の測定値は、取引資料によって検証可能なものでなければならない。」ことを議論の出

記録はすべて客観的な証明出来る証拠を基礎としなければならないという主張である。このためには反面、独立の当事者の間にとにかく成立した取引価格総額こそが、唯一の適格者であるとするのであり、このことは同時に『序説』に一貫している『原価主義』（cost basis）のための拠点にもなっているのである。」

発点にしている点に向けられる。

第一の批判点は、この議論が、何故会計上の測定値に取引資料による検証可能性といった意味での客観性を要請すべきであるかについて、ほとんど説明していない点に向けられる。単に会計は信頼しうる情報を提供しなければならないが故に、会計上の測定値は、取引資料による検証可能性といった意味で客観的でなくてはならないとの説明では、説得力に欠ける。⁽⁴⁾

第二の批判点は、歴史的原価主義を中核とする今日の会計構造全体をみる場合、会計上のすべての測定値が取引資料によって検証可能な測定値であるわけではない点に向けられる。ペイトン・リトルトン ([18], p. 19 (訳) 31頁) 自身も、会計上のすべての測定値が、客観的な証拠による検証可能性という特質を要求されているわけではない点を次のように指摘している。

「取得された用役が流れ込んでくるについての事実と、供与された用役が流れ出ていくについての事実とは、一般に客観的な証拠によって十分に基礎づけられている。しかし、このような記録された事実のその後の会計上の取り扱い

-
- (4) 受託財産の管理保全に関するアカウンタビリティ（会計報告責任）を果たすために、会計上の測定値は客観的な証拠に基づくべきであるとの観点から、歴史的原価主義を擁護する議論がある。たとえば、山辺教授 ([23], 70頁) は、アカウンタビリティを企業財産の保全についての報告責任であるとし、その点に歴史的原価主義の論拠を求めて次のように述べている。「そもそも、会計において資産および費用についてなぜ取得原価主義が堅持され、時価主義や未実現利益の計上が退けられるのであろうか。それは、ほかでもない。資産および費用に関する経営者のアカウンタビリティ（これはさらに下位に委譲され、企業内の各部署担当者のアカウンタビリティとなるが……）を示すものとして取得原価が重要だからである。……資産を置換原価をもって再評価することは、原則として会計においては許さるべきではない。なぜならば、充分な証拠書類もなく再評価によってアカウンタビリティを増大せしめる（あるいは減少せしめる）ことは、会計の混乱となるからである。」

この見解は、会計上の測定値が何故取引資料により検証可能であるべきかに言及している点で注目に値する。しかしながら、この見解におけるアカウンタビリティの意味内容には疑問がある。この問題については、拙稿「スチュワードシップ概念と歴史的原価主義」（富大経済論集第22巻3号，昭和52年3月1—16頁）を参照されたい。

は、より直接的に各種の理論の影響下にあり、またより以上に経営者の希望に追従しがちなため、十分に客観的でない証拠に依存することが多い。このようなその後の会計処理との関連において、客観的な決定という概念が若干の修正に従わざるを得なくなるのである。」

また、エドガー・O・エドワーズとフィリップ・W・ベル（〔11〕, p. 283（訳）239頁）も、同様な見解を次のように述べている。

「会計における客観性の主な目的は、虚欺や不正を予防し、第三者による勘定の監査を容易にすることであることは、疑問の余地がない。けれども、ここで客観性といっても、相対的なことがらであることは明らかである。伝統的な実務にしたがっている会計士も、数かぎりない主観的な判断を下しているのである。たとえば、固定資産の減価償却のパターンを決める際に、貸倒引当金の見積りを行なう際に、年金積立金を決定する際に、会計における客観性の程度は、決して絶対的なものではないのである。」

また、ハロルド・ビャーマン（〔10〕, pp. 503—504）は、現行会計実務が客観的証拠に固執していないことの例として、次のような事項を挙げている。

- ① 固定資産は減価償却される。
- ② 貸倒れの可能性ある受取勘定が見積もられ、収益は発生基準で認識される。
- ③ 負債勘定は金額が正確に確定しない場合でさえ設定される。
- ④ （市場価格が原価より低い場合）市場評価額が棚卸資産に対して用いられる。

このように今日の会計上の測定値は、取引資料による検証可能性という特質を持つことを必ずしも要求されていない。つまり、会計上の測定値にとって、取引資料によって検証可能であることは絶対的要件ではないのである。したがって、歴史的な原価に基づく測定値が、かかる特質を持っているからといって、そのことにより歴史的な原価主義を擁護することはできない。

以上述べた二つの批判点は、いずれも当を得たものであると考えられる。それ故、取引資料による検証可能性といった意味での客観性概念に基づく歴史的
原価主義擁護論は、否定せざるをえない。

Ⅲ 測定値の合意性による客観性概念に基づく 歴史的な原価主義擁護論

この客観性概念は、一般に、「検証可能性」と言われている。たとえば、この概念は、アソバット (A Statement of Basic Accounting theory) や1969年のアメリカ会計学会外部報告委員会の見解にみられる。アソバット ([2], p. 10 (訳) 15—16頁) はそれを次のように規定している。

「検証可能性は、適格者であれば、相互に独立して仕事をして、おなじ証拠、資料または記録の検討からは、本質的に類似した数値または結論がでてくるという情報の属性である。この基準は必ずしもまったくおなじ結果を要求するものではない。たとえばある限られた範囲内であればちがいのものとめられる。」

また、外部報告委員会 ([3], pp. 93—94) はそれを次のように規定している。

「換言すれば、検証可能性は、連続して試みた場合でも、あるいは異なる個人が所与の測定手続を適用した場合でも、属性について単一の測定値の近似値をうることができることに関連する。」

この検証可能性と言われている客観性概念は、客観性を測定者のある集りのなかでの合意であると定義する井尻教授による客観性概念と本質的に同じである。⁽⁵⁾ 井尻教授 ([12], 181—182頁) は、客観性概念について次のように述べて

(5)このことは、井尻教授 ([12], 182頁) が「客観性のこの定義は独立した第三者による検証可能性という通常定義と基本的には一致する。というのはこの独立した第三者を会計人のグループを代表するものと考えることができるからである。」と述べていることから明らかである。

いる。

「客観性の定義を、知覚する人間から独立した客観的要素の存在ということに依存させないで、観察者または測定者のある集りのなかでの合意 (consensus) というふうに考えるほうが現実 に即している。たとえばこの箱のなかの現金は企業のある期間の利益よりももっと客観的に測定できるという意味は、もしある会計人のグループの1人1人に、この箱の現金とある企業の利益の測定を依頼したら、前者の測定のほうが後者の測定よりも高い合意度を示すであろうということである。」

この客観性概念に基づく歴史的価値主義擁護論を分析するに際して、我々は、この客観性概念がそうであるかないかの両極端しかないというものではないという点に留意すべきである。この点について、井尻教授 ([12], 183—184 頁) は、「……重要な点は、客観性というものが黒か白かの二つの極端しかないというものではないという点である。客観性にはいろいろな程度があり、ある測定値が客観的か否かを問題にするのではなく、それがどの程度客観的であるかということの問題とすべきである。」と述べている。また、ローレンス・ルブシン ([19], p. 76) も、井尻教授が規定した客観性概念に同意し、「客観性は、測定者が使用する測定システムおよび測定対象いかんによって変化するものであると考えられるので、客観性は程度の問題としてのみ存在するということを理解することが重要である。」と述べている。

要するに、測定値の合意性という意味では、いろいろな程度に客観的な測定値が考えられるということである。したがって、この客観性概念の下では、歴史的価値に基づく測定値は客観的であり、市場価格に基づく測定値は客観的でないという観点から、歴史的価値主義は擁護されるのではない。そうではなく、歴史的価値に基づく測定値のほうが、市場価格に基づく測定値より、合意性という意味でより高度に客観的であるという観点から、歴史的価値主義は擁護されるのである。

市場価格に基づく測定値は、①購入市場か販売市場かいずれの市場における

市場価格に基づくか。②どの範囲の市場における市場価格に基づくか。③どの程度の規模の取引単位による市場価格に基づくかにより異なる。また、それはこれらの条件が特定化された状況の下でさえある程度の幅があるのが普通である。したがって、市場価格に基づく場合には、ある程度測定値に分散がみられる。これに対して歴史的原価に基づく場合には、測定値に分散はほとんどみられない。したがって、その測定値は合意性という意味で高度に客観的である。

それでは、歴史的原価に基づく測定値が、合意性といった意味で高度に客観的であるとの理由で、歴史的原価主義は擁護されるのであろうか。この間に対する答えは、どの程度の合意性といった意味での客観性が、会計上の測定値に要求されるべきかにかかってくると考えられる。言い換えれば、この問題は会計が果たすべき機能なり目的との関連でしか解決できないように考えられ

(6) ルブスン ([19], p. 78) は、棚卸資産については、取替原価（購入市場における市場価格）に基づく測定値の方が、歴史的原価に基づく測定値より分散度が低いとの見解を次のように述べている。「多数の棚卸資産項目と多様なフローについての可能性により、期末における手許の商品についての実際歴史的原価を決定することは、ほとんどの状況の下で、不可能ではないにせよむしろ難しくなっている。つまり、伝統的な財務諸表を作成するためには、恣意的なコスト・フローについての仮定を採用しなければならない。……したがって、歴史的原価による計算の下では、棚卸資産評価と売上原価の計算はきわめて多様であろう。……これと対照的に取替原価による棚卸資産処理手続は、それほど多様ではない。コスト・フローについての仮定を選択する余地はない。棚卸資産は貸借対照表作成日のカレントな市場価格を用いて評価される。コスト消費高は、販売時に一般に成立している価格で記録される。市場価格は仕入先により異なるので、このことは評価の可能性を増加させるであろうけれども、競争状況がそのような差異を最少化するに役立つ。要するに、取替原価を用いる棚卸資産の測定は、それと対応する歴史的原価を用いる測定より分散度が低い傾向にある。」

この見解の主旨は、歴史的原価に基づく棚卸資産についての測定値はいかなるコスト・フローについての仮定を採用するかにより異なるので、それは高い分散度を示すという点にある。しかしながら、通常、継続性の原則が遵守されるので、コスト・フローについての仮定はみだりに変更されない。したがって、ルブスンの見解は有力なものとは言えない。

る。

最近の多くの会計文献においては、意思決定に役立つ情報提供機能が、会計の基本的機能ないし目的として提起されている⁽⁷⁾。しかしながら、他方で、会計の機能をかかえる機能に限定せずに、利害調整機能ないし持分保護機能を一つの重要な機能として提起している見解もある。たとえば、アメリカ会計学会の会計測定の基本委員会 ([4], pp. 6—7) は、様々な会計目的を二つの基本的カテゴリーすなわち、意思決定会計 (operational Accounting) と利害調整会計 (equity Accounting) とに分類することは便利であるとして、それらを次のように説明している。

「意思決定会計は、投資家による投資意思決定と同様経営管理者による業務活動上の意思決定を助けるように意図された会計を意味する。経営管理者や投資家によってなされる意思決定は、基本的には資源配分の意味決定ないし経済的意思決定であるので、会計のこの部分は、資源配分のための会計 (accounting for resource allocation) ないし経済的決定のための会計 (accounting for economic decisions) とも呼ばれうる。……他方、利害調整会計は、予測ではなく、組織の様々な利害関係者集団の持分の調整に焦点をおく。ここでは、持分 (equity) という用語は、財務的権利・義務についての利害対立の公平な解決

(7) たとえば、かかる目的はアソバットによる会計の定義に見い出される。アソバット ([2], p. 1 (訳) 2 頁) において、会計は「情報の利用者が判断や意思決定を行なうにあたって、事情に精通したうえでそれができるように、経済的情報を識別し、測定し、伝達する過程である」と定義されている。また、かかる目的は、アメリカ公認会計士協会の会計原則審議会ステートメント四号による会計の機能についての定義にも見い出される。ステートメント四号 ([5], p. 17 (訳) 26 頁) において、会計の機能は、「経済的意思決定を行なう上に——とりうべきいくつかの行為の方向のうちから、合理的な選択を行なう上に——役立つように意図された、経済単位に関する計数的情報 (主として、本質において財務的な情報) を提供することである。」と定義されている。さらに、アメリカ公認会計士協会の「財務諸表の目的に関するスタディ・グループによる報告書」 ([6], p. 13 (訳) 7—8 頁) によれば、財務諸表の基本目的は、「経済的意思決定の役に立つ情報を提供することである。」と規定されている。

のための原理と同様権利ないし請求権を意味するために使われている。利害調整会計は、管理保全会計 (custodianship accounting) を含む。しかし、それは組織の資源および活動に関する管理保全機能およびコントロールを越えている。というのは、それは識別された社会的持分と調和のとれた事態を達成するための基礎として会計測定を利用するからである。」

また、井尻教授のように、さらに積極的に利害調整会計の意義を唱えるとともに、そこにおける歴史的価値主義の役割を強調する論者もいる。井尻教授 ([13], pp. 8—9) は、この点について次のように述べている。

「利害調整会計の重要性は、意思決定会計への最近の重点移行によって低められるべきでない。我々の経済が適切に営まれるためには、企業に投下された総資源が適切にコントロールされること (保全機能) だけではなく、各投資家の持分が、企業の他の投資家および他の利害関係者から適切に保護されることをも投資家に保証するシステムを持つことが大切である。利害調整会計は、まさにこの目標を目指している。これが慣行的に展開されてきた領域である。意思決定会計は、ビジネスにおいて非常に重要な役割を果たしているけれども、利害調整会計の意義とそこにおける歴史的価値の中心的役割を十分に認識すべきである。」

また、青柳教授 ([7], 324頁) は、意思決定に役立つ情報提供機能を強調するあまり、持分保護機能を軽視する最近の傾向を次のように批判している。

「意思決定という言葉が近年しきりとつかわれる。そして会計は意思決定に役立つ情報を提供することに最大の使命をもつといわれている。これは、過去における会計観よりの離脱であろうか。少しく過去を知る人たちは、それが離脱でなく、過去における会計職能観の一側面が強調されたにすぎないと感ずるであろう。しかも過去における会計観は、会計職能の一半である情報提供機能と、他の半面である持分保護機能とを、いかに調和するかに苦勞してきた。…最近の見方はその一方を強調するあまり、他方を軽視する結果となり、根源的な問題を回避している。情報革命時代の“情報”という言葉におどらされ

て、会計の基本問題を見失っている。」

これらの見解において、利害調整機能ないし持分保護機能の具体的内容は、かならずしも明確に提起されていないけれども、その一例として、会計の利益算定機能を挙げることができると考えられる。企業会計上の利益数値は、経営者や投資家による経済的意思決定に役立つ経営成績についての尺度として用いられるだけでなく、株主への分配可能は利益額の基礎としても用いられる。つまり、利益算定機能は、株主に帰属する持分の増減を確定することを意味する。別言すれば、その機能により株主持分は確定され、保護される。他方、その機能は、債権の担保としての企業資産を食い潰すような企業利益の分配による債権者持分の実質的減少から、債権者持分を保護することを意味する⁽⁸⁾。

このように株主グループや債権者グループの各持分を確定、保護することにより、利益算定機能は、利益分配に関する株主グループと債権者グループの利害の対立に決着をつける機能を果たすことになる。かかる機能を果たすためには、会計上の測定値は、いずれの利害関係者をも納得せしめることができるような資質を持たねばならない。そのためには、会計上の測定値は、合意性といった意味で高度に客観的でなければならない。このように会計の機能を利害調整ないし持分保護機能に求めれば、合意性といった意味で高度に客観的な測定値が要求されるであろうし、会計の機能を意思決定に役立つ情報提供機能に求

(8) 持分という概念は、会計学上確立された概念ではないが、番場教授 ([9], 3 頁) は「『持分』は、企業に資金、物財、労働、サービスを提供することによって、これらの経済価値提供者が獲得する企業に対しての権利、とくに財産的権利を意味する概念である。」と説明している。また、黒沢教授 ([15], 23 頁) は「株主持分 (stockholder's equity) および債権者持分 (creditor's equity) は、株主の利益分配請求権、残余財産分配請求権、または経営参加権ないし議決権あるいは債権者の利子請求権、元本返還請求権等として法的に保護される利益」であると説明している。なお、会計の利害調整機能を具体的に展開している文献として、山下勝治著「新版 企業会計原則の理論」(森山書店 昭和39年 11—21頁) および同著「貸借対照表論」(中央経済社 昭和42年 68—77頁) を参照されたい。

めれば、合意性といった意味でそれほど高度に客観的な測定値は要求されないであろう。したがって、歴史的原価主義を測定値の合意性といった意味での客観性概念に基づいて擁護しようとする主張は、会計上の測定値にかかる意味で高度な客観性を要求するような会計の機能（利害調整ないし持分保護機能）を前提とする場合には適切であると考えられる。

Ⅳ む す び

歴史的原価主義に基づく測定値は客観的であるとの観点から、歴史的原価主義を支持する主張がみられる。しかしながら、客観的たることの意味内容つまり客観性概念は、会計文献上きわめて多様である。そこで、我々は、歴史的原価主義を擁護するために用いられる客観性概念つまり(1)、取引資料による検証可能性といった意味での客観性概念と(2)、測定値の合意性といった意味での客観性概念に焦点を当て、それらに基づく歴史的原価主義擁護論を検討した。その結果、前者の客観性概念に基づく擁護論は、不適切であるとの結論に達した、後者の客観性概念に基づく擁護論は、利害調整機能ないし持分保護機能を重要な会計機能であると認めるかぎりにおいて、適切であるとの結論に達した。というのは、歴史的原価主義に基づく測定値は、合意性といった意味で高度に客観的であるので、それは会計が利害調整機能ないし持分保護機能を果たすに大いに有用であると考えられるからである。

参 考 文 献

- 〔1〕 American Accounting Association, Committee on Accounting Concepts and Standards, "Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statement 1957 Revision," The Accounting Review (October 1957) pp. 536—553. 中島省吾（訳編）「A. A. A. 会計原則」中央経済社、昭和44年、128—146頁。
- 〔2〕 _____, Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory, A Statement of Basic Accounting Theory (AAA, 1966) 飯野利夫（訳）「基礎的会計理論」国元書房、昭和44年。

- 〔3〕 ———, Committee on External Reporting, "An Evaluation External Reporting Practice—A Report of the 1966—68 Committee on External Reporting," The Accounting Review Supplement to Vol. XLIV 1969, pp. 79—123.
- 〔4〕, ———, Committee on Foundations of Accounting Measurement, "Report of the Committee on Foundation of Accounting Measurement," The Accounting Review Supplement to Vol. XLVI 1971, pp. 1—48.
- 〔5〕 American Institute of Certified Public Accountant, Statement of the Accounting Principles Board No 4, Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statement (AICPA, 1970) 川口順一 (訳)「企業会計原則」同文館, 昭和48年。
- 〔6〕 ———, Report of the Study Group on the Objective of Financial Statements, Objectives of Financial Statements Vol. 1, (AICPA, 1973) 川口順一 (訳)「財務諸表の目的」同文館, 昭和51年。
- 〔7〕 青柳文司著「会計士会計学」(改訂増補版) 同文館, 昭和44年。
- 〔8〕 Arnett, Harold E., "What Does Objectivity Mean to Accountants," The Journal of Accountancy (May 1961) pp. 63—68.
- 〔9〕 番場嘉一郎稿「持分会計の基本理論」黒沢清 (主編)「近代会计学大系Ⅲ (持分会計論)」中央経済社, 昭和43年, 3—93頁。
- 〔10〕 Bierman Harold Jr., "Measurement and Accounting," The Accounting Review (July 1963) pp. 501—507.
- 〔11〕 Edwards, Edgar O. and Bell, Philip W., The Theory and Measurement of Business Income (University of California Press, 1966) 伏見多美雄・藤森三男 (訳編)「意思決定と利潤計算」日本生産生本部, 昭和39年。
- 〔12〕 井尻雄士著「会計測定の基礎」東洋経済新報社, 昭和43年。
- 〔13〕 Ijiri, Yuji "A Defense for Historical Cost Accounting," in Robert R. Sterling, ed., Asset Valuation and Income Determination (Scholars Book Co., 1971) pp. 1—14.
- 〔14〕 木村和三郎著「会計学研究」有斐閣, 昭和29年。
- 〔15〕 黒沢清稿「現代会计学の課題」企業会計28巻1号, 昭和51年1月, 18—24頁。
- 〔16〕 Mattessich, Richard, Accounting, and Analytical Methods (Richard D. Irwin, Inc., 1964)
- 〔17〕 中島省吾稿「講座『会社会計基準序説』研究」会計98巻1号, 昭和45年7月, 109—121頁。
- 〔18〕 Paton, William A. and Littleton, Analias C., An Introduction to Corporate

Accounting Standards, Monograph Series No. 3 (AAA, 1940) 中島省吾 (訳) 「会社会計基準序説」 (改訳版) 森山書店, 昭和33年。

[19] Revsine, Lawrence, Replacement Cost Accounting (Prentice-Hall Inc., 1973)

[20] Stanley, Curtis H. Objectivity in Accounting, Michigan Business Studies Vol. XVI No. 5 (The University of Michigan, 1965)

[21] Wagner, John W. "Defining Objectivity in Accounting," The Accounting Review (July, 1965) pp. 599—605.

[22] Wojodak, Joseph F. "Levels of Objectivity in the Accounting Process," The Accounting Review (January 1970) pp. 88—97.

[23] 山辺六郎著「最新 原価計算精説」白桃書房, 昭和33年。

[24] 吉田寛稿「会計と客観性」企業会計16巻4号, 昭和39年4月, 61—70頁。