

真理論の観点から見た会計の「忠実な表現」

NAGANO, Norio / 永野, 則雄

(出版者 / Publisher)

法政大学経営学会

(雑誌名 / Journal or Publication Title)

経営志林 / The Hosei journal of business

(巻 / Volume)

60

(号 / Number)

4

(開始ページ / Start Page)

95

(終了ページ / End Page)

117

(発行年 / Year)

2024-01-31

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00030809>

〔論 文〕

真理論の観点から見た会計の「忠実な表現」

永 野 則 雄

目 次

1. はじめに
2. 「忠実な表現」とは
3. 「真実な報告」および「真実かつ公正な概観」との比較
4. 相対主義と相対的真理
5. 真理論の観点から
6. 社会的実践としての会計
7. おわりに

1. はじめに

FASB や IASB の概念フレームワークにおいて、会計情報の質的特性として「忠実な表現」が要求されている。会計情報が企業の経済事象を伝えるとすれば、それが何らかの意味で「正しい」情報であることが求められるのは当然であろう。そうした「正しい」情報であるために、情報が経済事象を「忠実に表現する」ことが求められているのである。しかしながら、会計において「忠実に表現する」とはどのような事態を指すのであろうか。また、それが質的特性として会計情報が備えるべき規準として役に立つのであろうか。

筆者は、これまでも「忠実な表現」について探求してきた。永野（2022）においては、特に心理学や社会科学の測定論を参照してその特質を論じている。そこでは、会計測定が価格などを指標あるいは代理値として使用する測定であり、そうした点から「忠実な表現」を検討している。また、永野（2013、2014）においては、質的特性としては「忠実な表現」は不適當であ

り、「信頼性」に戻るべきことを論じている。

本稿は、この「忠実な表現」を哲学における真理論あるいは認識論の観点から検討するものである。この観点からしても「忠実な表現」は不適當な概念であることを論じ、前稿の議論を補うものとしている。

以下では、まず「忠実な表現」という言葉の由来から始め、FASB や IASB におけるその経緯について述べる。次に、似たような概念である「真実な報告」と「真実かつ公正な概観」と比較している。いずれにも同じような解釈が行われており、真理論における絶対的真理と相対的真理と似たような発想が認められるのである。この点を受けて次に、真理論における真理概念を検討している。そこで得られたのは、「忠実な表現」を擁護するような真理概念があるというのではなく、そもそも真理概念それ自体が曖昧模糊としてものであり、会計表現に役立つような真理概念は得られないということである。最後に、会計表現が社会的実践としての性格を有しており、その点から経済事象という対象に対する「忠実な表現」を見直し、利害関係者などの他者との関係での「信頼性」の概念を重視すべきことを論じている。

2. 「忠実な表現」とは

2-1. 「忠実な表現」の由来

会計学においてはこれまでも他の分野の学術用語を導入する例が多く見られた。特に参考文献を示すことはしないが、「経済的便益 (economic benefit)」の前身ともいえる「用役潜在性 (service potential)」の「potential」は物理学か

ら借用している。また、「概念フレームワーク (conceptual framework)」は哲学から、「連繋」などと訳されている「articulation」はカルチュラル・スタディーズ (cultural studies) から (言語学においては「分節」という定訳がある)、法的形式よりは経済的実質を重視するという「実質優先 (substance over form)」は法律学 (英米法の分野) から、それぞれ導入されたと思われる。このように、会計学においては他分野の知見を参考にし、それに伴って必要な用語を導入してきたのである。

本稿で取り上げる「忠実な表現」はどうか。この言葉は、FASB や IASB が独自で考えたものであろうか、あるいは他の分野から導入したものであろうか。他の分野とすれば、表現を研究する分野は認識論などの哲学だけでなく、言語論、芸術論、物語論などがある。ただ、調査不足のせいか、こうした分野で「忠実な表現」あるいはそれに類似の言葉が使われているかは不明である。永野 (2022) で紹介しているが、ザイマンという物理学者の『科学理論の本質』(ザイマン、1985) に「faithful representation」という用語が使われている。この本の原本は FASB (1980) の 2 年前の 1978 年に発行されている。これを参考にして「representational faithfulness (表現の忠実性)」という言葉を作り出したと、筆者は推測するのである。したがって、後に「忠実な表現」が使われるようになったが、それは元の表現に戻ったのである。なお、ザイマンの著書は科学哲学に分類されるものではあるが、その人物も著書も科学哲学の分野ではほとんど知られていないようである。

他分野から導入された用語はメタファー (隠喩) として使われることになり、それが当該分野で定着すると独自の意味をもつようになる。当該分野で適合しなければ、いつの間にか忘れ去られる。「忠実な表現」が会計の分野で定着するようになるかは見通せない。定着するためには、会計の分野で重要な用語として使われる必要がある。他分野から導入された用語は、その分野独自の意味を保つ場合もあれば、異なった意味で理解される場合もある。「表現の忠実性」

と同時に取り上げられた「信頼性」にしても、統計学などで扱われる専門的な概念でもあるが、「信頼」という言葉の日常的な意味で理解する研究者もいる。同じ用語が違った意味で理解されることになり、理解の不一致の理由がそこに隠されていることもある。本稿で扱う「忠実」や「真理」についてもそうした恐れが多分にある。この点に留意して議論を進めていきたい。まずは、「忠実な表現」の概念がたどってきた経緯を見ることにする。

2-2. 「経済的現実との一致」から「表現の忠実性」へ

「忠実な表現」という用語は、2010 年に公表された FASB と IASB の共同作業による概念フレームワーク (FASB, 2010. 以下「2010 年版」ともいう) から正式に使われるようになった。それ以前に FASB が公表した概念フレームワーク (FASB, 1980. 以下「1980 年版」ともいう) では、言葉の順序を変えた「表現の忠実性」という用語を使っていた。1980 年版に先立つ「討議資料」(FASB, 1976) では、それらに該当するものとして「測定値と測定属性との一致 (agreement)」という用語が使われていた。以下では、こうした用語の変遷とそれに伴う意味の変化について説明する。

討議資料の「測定値と測定属性との一致」は、会計情報の信頼性を構成する次元として客観性や検証可能性と並んで挙げられていた (FASB, 1976, para.339)。つまり、会計情報が信頼できるためには、客観性や中立性や検証可能性などを満たすだけでなく、測定値が測定属性と一致していなければならないというのである。この「測定値と測定属性の一致」は、抽象的な「経済的現実との一致 (conformity)」を財務諸表の文脈においてより具体化する方法であるという (para.343)。「例えば、保有する資産を取得するために当初支払った価格はその属性である「歴史的な原価」に一致する」(ibid.) という。そして、歴史的な原価だけでなく、現在出口価値や現在原価という属性についても、現在販売価格や現在購入価格がそれらに一致するという。つまり、測定属性と一致すべき測定値とは、当初支

払価格や現在販売価格、現在購入価格などの価格であるというのである。しかしながら、これらがどのような意味での「一致」なのかは説明されていない。説明するまでもない明らかな概念なのであろうか。しかし、それ以後の概念フレームワークでは「一致」という言葉が消え、それに代えて「表現」が使われるようになっている。測定値という数値が測定属性を表現すると考えると、その測定属性を何らかの意味で「正しく」あるいは「真に」測定する、あるいは表現しているかが問題となる。真理論の観点からも、以下では、このような「正しく」表現することの意味を探ることになる。

前述したように、討議資料の「測定値と測定属性との一致」は、情報の信頼性を構成する次元の1つであった。そして、「信頼性 (reliability) とは、情報の利用者が信頼 (confidence) をもってそれに頼れるという情報の性質である」(FASB, 1976, para. 339) という。この「信頼性」の定義あるいは説明は、情報が信頼できるということを述べているにすぎない。日常的あるいは常識的な意味での説明であり、特に専門用語としての説明ではない。そのため、それ以後においても、専門用語としてではなく、各人が自分なりの意味で理解してその用語の使用に対して賛成あるいは反対の主張を行っているケースが見受けられるのである。

「測定値と測定属性との一致」に関して付言しておきたいのは、こうした「一致」が1つだけというわけではないということである。先に引用したが、歴史的原価には当初支払価格に一致するものがあり、同じように、現在取替原価には現在購入価格に、現在出口価値には現在売却価格にそれぞれ一致するものがある。つまり、どの測定属性を選択するかは目的適合性によって決まるのであり、その目的適合的な測定属性に対して一致すべき測定値が求められるのである。一致すべき測定値が存在するかはまた別問題であり、これに関しては後述する。このように考えると、会計測定に関しては幾つかの測定属性が考えられ、それに応じて「一致」すべき測定値が求められる。このことは、会計測定においては正しい測定値が1つというのではな

く、ある測定属性に相対的に決まってくる測定値である。つまり、「正しい」測定値は、採用する測定属性に相対的なのである。この点で、後で論じる相対的真理の考え方が現れているといえる。

1980年版では、「測定値と測定属性との一致」に相当する概念として「表現の忠実性」が使われた。そして、この用語は、計量心理学での「妥当性 (validity)」の概念と同じものとして説明されたのである。それを示すのが、表現の忠実性が「測定値または記述と、それが表現するとされる現象との対応 (agreement) または一致 (correspondence) (妥当性と呼ばれることがある)」(FASB, 1980, GLOSSARY OF TERMS) という説明におけるカッコ内の記述である。

「表現の忠実性」を検討する前に、この説明が討議資料の「測定値と測定属性との一致」と異なる点を指摘しておきたい。1980年版では、「妥当性」に言及している以外に、「測定値」が「測定値または記述」へ、「測定属性」が「表現するとされる現象」へと変更されたのである。「記述」が追加されたのは、数値による表現だけでなく表示科目など言葉による表現も含まれるようになり、それに伴って一致される対象が測定属性だけでなく表示科目などによって表現される構成要素にまで拡大されたからだと思われる。なお、2010年版では「測定値または記述」の部分は「言葉と数値」に変わっている。以下では、この点も踏まえつつ、測定値と測定属性に焦点を当てて検討していきたい。

1980年版では、「表現の忠実性」という用語が導入されたことに伴って、計量心理学における「信頼性」と「妥当性」の概念が検討されるようになった。「信頼性」の概念それ自体は、討議資料において参考資料 (FASB, 1976, para. 322) で示されているように、会計の分野では以前から取り上げられてきたものである。その点では「信頼性」という用語自体に新規性はない。1980年版では「信頼性」は次のように定義されている。「情報が誤差や偏向からある程度免れており、かつ、表現するとされるものを忠実に表現していることを保証する情報の特性」(FASB, 1980, GLOSSARY OF TERMS)

である。先の討議資料が「信頼」という言葉を使って同語反復的に「信頼性」を定義あるいは説明していたのに対して、情報が誤差や偏向から免れていることや対象を忠実に表現していることを求めるなど、「信頼性」をより詳しく定義あるいは説明している。これは、計量心理学の知見を取り入れようとした結果である。しかし、その試みは失敗に終わったといえる。その失敗の理由を説明したい。

計量心理学では、信頼性と妥当性は同位の概念として扱われることが多い。これに対して、1980年版では、妥当性に該当する表現の忠実性は信頼性の下位概念として扱われている。これは討議資料における信頼性の概念を「測定値と測定属性との一致」よりも上位の概念として位置づけていたことを引き継いだからであろう。計量心理学が同位の概念として位置づけた信頼性と妥当性を十分な検討もせずに行ったのである。その結果、1980年版の「信頼性」の定義あるいは説明を見ると、実質的には、妥当性と同じ概念とされた「表現の忠実性」の説明になっているのである。すなわち、信頼性といっても表現の忠実性がその内容となっている。それゆえ、2010年版になって、「信頼性」が「忠実な表現」に変更されても、実質的にはさほどの変化でもなかったのである。そうした変更の背後には、計量心理学における信頼性や妥当性の概念からの離脱が認められるのである。

こうした離脱の理由としては、計量心理学では信頼性も妥当性も数量的な概念として扱われているが、概念フレームワークにおいては数量的な概念としては確立されなかったという点が挙げられよう⁽¹⁾。そうしたこともあってか、「信頼性」も「忠実な表現」も、計量心理学の「信頼性」と「妥当性」の専門的な意味が無視されるようになり、日常的な「信頼」あるいは「忠実」という言葉の意味で解釈されるようになった。例えば、2010年版において「信頼性」が「忠実な表現」に取って代わられた際に、「信頼性」を復活すべきという意見が多く見られた。しかし、そうした主張の一部には日常的な意味での「信頼性」で理解している例も見受けられた。そうであれば、「信頼性」に欠ける測定値は論じる

に値しないものとなるのは当然である。こうした誤解を招いたのも、FASBやIASBが「信頼性」や「忠実な表現」についてきちんと説明をしてこなかったことにも原因がある。この2つの概念は、日常的に理解する意味と専門的に理解する意味とではかなりの隔りがある。また、会計においてはいずれかの意味だけに限定して利用することも難しい面があることも確かである。こうした日常的な意味と専門的な意味との隔りには、「忠実な表現」を真理論の観点から考察する場合にも現れてくる。この点に留意しながら検討を進めていきたい。

「表現の忠実性」は、表現とその対象である現象との対応あるいは一致を意味している。その意味では、日常的あるいは常識的な「正しい表現」あるいは「真なる表現」などと言い換えることもできよう。これは、常識的な真理観をもつ素朴实在論、あるいは、真理論での代表的な真理観である真理対応説と軌を一にするものである⁽²⁾。それゆえ、特に説明を付け加えなくとも理解されやすいのである。こうしたこともあってか、FASBにおいては、この「表現と対象との対応あるいは一致」あるいは「測定値と測定属性との一致」についての詳しい説明はされてこなかった。なお、2010年版では、「忠実な表現」については「対応あるいは一致」といった説明は消えており、それに代わる説明はない。しかし、そうではあるけれども、「忠実な表現」も「表現の忠実性」の意味を受け継いでいると思われる。また、多くの人々も、常識的な真理観あるいは対応説的な真理観に沿った理解をしていると思われる。

2-3. 「表現の忠実性」から「忠実な表現」へ

2010年版では「忠実な表現」が使われ始めたが、「忠実な表現」それ自体の説明はない。例えば「有用であるためには、財務情報は目的適合的な現象を表現するだけでなく、それが表現するとみられる現象を忠実に表現しなければならない」(FASB, 2010, para.QC12)と述べるだけである。「忠実に表現」することは常識的な理解に委ねられているといえる。しかし、完全に忠実な表現であるためには、完全性、中立性、無

謬性という3つの特性を満たすことが必要だという。ここで、「忠実な表現」が独自の専門用語として使われていることが分かる。完全性は、測定値を表示するだけでなく、例えば資産の性質や測定値が何を表示しているかといった、利用者が経済現象を理解するのに必要な情報を全て含んでいることを意味する。中立性は、利害に偏らないことを意味する。そして、無謬性は、経済現象の記述において誤謬や遺漏がないこと、また、報告される情報を作成するために使われたプロセスが誤謬なしで選択・適用されることを意味している。

「表現の忠実性」がそれ自体で意味をもつ概念として扱われていたのに対して、2010年版の「忠実な表現」（以下、「忠実な表現（完全性など）」とも表記する）は、完全性など3つの概念に分解されるものと変わった。それゆえ、この3つの概念が満たされれば、「忠実な表現」が実現されるということになるのである。この3つの概念の詳細、およびその問題点などについては永野（2014）で論じているので、ここでは改めて説明することはしない。ただし、「表現の忠実性」から「忠実な表現（完全性など）」へと変更されたことで、「表現とその対象である現象との対応あるいは一致」に見られる「対応あるいは一致」の考えが薄れたということは指摘しておきたい。

IASBが2018年に公表した概念フレームワーク（以下、「2018年版」ともいう）においては、会計情報の質的特性についての解説は、2010年版とほとんど同じである。しかし、忠実な表現に関連して「測定の不確実性」の概念を導入している点が異なっている。この点については「……2018年の概念フレームワークでは、測定の不確実性は忠実な表現を提供できるか否かに影響する要因として述べられている」（IASB, 2018b, para.BC2.49）という。忠実な表現に影響する要因であることから、測定に不確実性がなければその表現は忠実であると解釈することができよう。この点で、表現が忠実か否かの判断に、測定の不確実性が大きな役割を果たすものとされたのである。こうした忠実な表現の考えを「忠実な表現（測定の確実性）」と表し、先

に挙げた「忠実な表現（完全性など）」と区別しておきたい。

では、測定の不確実性とはどのような概念・意味であろうか。これについては「財務報告書の貨幣金額が直接観察することができず、代わりに見積りによらなければならないときに、測定の不確実性が生じる」（IASB, 2018a, para.2.19）とある。あるいは、「測定値が活発な市場における価格を観察することによって直接決定できない」（para.6.60）場合に、不確実性が生じるという。これらの説明からは、活発な市場における価格を観察することによって測定値が得られるならば、その測定値は確実であると解釈できよう。したがって、そのような確実な測定値が忠実な表現になるはずである。「活発な市場における価格」を観察する必要があるのは、現時点での価格を必要とする場合、つまり公正価値か現在原価を算定する場合である。IASBは、公正価値の採用を暗に想定してきており、そうした前提のもとで、活発な市場における価格を観察できれば忠実な表現になると考えているのであろう。こうした点も含めて測定の不確実性についての検討は、永野（2022）で行っているので、ここでは詳しく説明することはしない。

では、活発な市場における価格を観察できない場合は忠実な表現はできないのか。この点に関して次のような説明がある。長い文章であるが、引用しておく。

忠実な表現は、あらゆる点で正確であることを意味してはいない。無謬性が意味することは、現象の記述において誤謬や遺漏がないということ、また報告される情報の作成に使われたプロセスがそのプロセスにおいて誤謬なく選択・適用されたものであるということである。この文脈においては、無謬性はすべての点で完全に正確であることを意味しているのではない。例えば、観察不能な価格や価値の見積値は正確か不正確かは決定できない。しかし、その見積値の表現は、以下の場合において忠実であり得る。すなわち、その金額が見積値として明確かつ正確に記述され

ること、見積りのプロセスの性質と限界が説明されること、そして見積値を得るための適切なプロセスを選択・適用する際に誤謬がないこと、である。(IASB, 2018a, para.2.18)

この説明では、観察不能な価格の見積値はその正確性を決定できないが、それでもその見積りのプロセスなどがきちんと説明されていれば、その見積値は忠実な表現となり得るといえる。ここでは、「忠実な表現（完全性など）」における3つの要素のうち、見積りのプロセスの説明などを求めるという完全性と、誤謬がないという無謬性が示されている。こうした点で「忠実な表現（測定の確実性）」は「忠実な表現（完全性など）」と繋がっているのである。とはいえ、「忠実な表現（測定の確実性）」では、測定の不確実性が忠実な表現の阻害要因であるかのように扱っているのに対して、たとえ測定の不確実性があっても「忠実な表現（完全性など）」によれば「忠実な表現」を実現することが可能であるかのような説明が行われていることは、納得のいくものではない。

先に引用したIASB (2018a) の文章は、実は2010年版にも記載されているのである。先の引用文に続く段落では、その前に引用した測定の不確実性に関する記述がある。しかし、2010年版では、「不確実性」という言葉が出ているものの、「測定の不確実性」という言葉はない。したがって、測定の不確実性は2018年版になって表舞台に出てきたものである。そこで、測定の不確実性が忠実な表現だけでなく、目的適合性ともどのように係わってくるかを見てみることにする。

目的適合性と忠実な表現という2つの基本的な質的特性は、会計表現の選択において次の3つのステップを踏んで作用するという (IASB, 2018a, para.2.21)。なお、この箇所は2010年版 (IASB, 2010, para.QC18) とほぼ同じものである。

- ① その情報が報告企業の財務情報の利用者にとって有用となり得るような経済現象を識別する。
- ② この経済現象について最も目的適合的な

情報のタイプを識別する。

- ③ この情報が入手可能かどうか、また、これがその経済現象の忠実な表現を提供できるかどうか、を決定する。

③のステップにおいて情報が入手不可能である、あるいは忠実な表現ではないと決まれば、②のステップに戻って新たに目的適合的な情報のタイプを識別することが求められる。ただし、①のステップにまで戻るとは想定されていない。この点については後ほど改めて論じる。2018年版では、2010年版とは異なり、この②から③へのステップで決着が付かない場合、目的適合性と忠実な表現のトレードオフが必要となるケースが説明されている (IASB, 2018a, para.2.22)。この場合の忠実な表現の内容は、「忠実な表現（測定の確実性）」によるものであり、2010年版での「忠実な表現（完全性など）」ではない。2018年版に測定の不確実性の概念を導入したことによって、目的適合性と忠実な表現のトレードオフが必要なケースが出てきたのである。

この3つのステップでは、①と②③との関係はどのようになっているのだろうか。というのは、目的適合性と忠実な表現という2つの特性が満たされて初めて有用性のある情報が得られるはずのものだからである（補強的な質的特性は考慮外とする）。このように考えれば、ステップ①はステップ②③と重複しており、それゆえ不要なステップということになる。しかし、ステップ①は、ステップ②③とは異なる役割を果たしていると考えたから別個に取り上げたのであろうが、その意図あるいは目的は明らかではない。ステップ①は単に、その時々々の会計情報の利用者にとって有用な経済事象が存在していることを意味しているにすぎないと思われる。重要なのは、ステップ②と③における目的適合性と忠実な表現との関係であり、前者から後者へという序列と両者のトレードオフが実際にどのように機能するかが問題である。しかし、この点は本稿の範囲外であるから触れずにおきたい。

位置づけが明確ではないステップ①であるが、「忠実な表現」を真理論の観点で見ると興味

深いことがある。それは、①で識別された経済事象に関して「単一の経済現象を複数の方法で忠実に表現することができるけれども、その同じ経済現象に対して代替的な会計方法を許容することは比較可能性を減少してしまう」(IASB, 2018a, para.2.29)という説明である。つまり、①の経済事象は単一の事象でありながら、複数の方法で忠実に表現できるというのである。すなわち、単一の経済現象に対して複数の「忠実な表現」があり得るということで、相対的真理の可能性を表明したものとイえる。このように忠実な表現が複数あり得るということは、先のステップ②と③からも理解できることである。すなわち、ステップ②で目的適合的とされた表現がステップ③において忠実でない判断されれば、改めてステップ②に戻って別の目的適合的な情報が忠実か否かが判断される。この考えでは、複数の目的があればそれぞれに適合的な表現が考えられ、そうした複数の表現がそれなりに忠実である可能性が出てくるからである⁽³⁾。つまり、複数の目的があれば、それぞれの目的に適合的な表現が存在する可能性、つまり複数の忠実な表現の可能性が出てくるのである。

こうした複数の忠実な表現の可能性は、FASBの討議資料においても読み取れるのである。すなわち、「表現の忠実性」の元になった「属性の測定値と測定される属性との一致 (agreement)」は、「経済的現実との一致 (conformity)」という用語よりも具体的であるという (FASB, 1976, para.343)。そして、測定属性のいずれかが「経済的現実」として定義されない限りは、そのいずれが経済的現実にもっと近いかという議論は無意味だという。さらに、いずれの属性が経済的意思決定にもっと目的適合的であり、その適合的な属性の最善の測定値は何かという具体的な話になるというのである。

この討議資料の考えは、先のステップの議論に受け継がれている。すなわち、討議資料の「経済的現実」はステップ①での「経済的現象」と同じと考えられる。また、経済的現実として具体的に定義される測定属性は、ステップ②において目的適合的な情報のタイプ、あるいは「目

的適合的な測定属性」となる。そして、「その適合的な属性の最善の測定値」が価格などによって得られる「忠実な表現」としての測定値ということである。例えば、「所有資産に対して当初支払った価格はその属性である「歴史的原価」と一致する」(para. 343)とあるように、歴史的な原価がある目的に適合的な測定属性であると定義されれば、当初支払価格が「最善の測定値」として歴史的な原価と一致するというように考えられていたのである。公正価値と考えられる「現在出口価値」という属性には現在販売価格が一致することも述べられている。このように、討議資料の段階では、測定属性が決まれば、それに応じた価格に基づいた測定値を求めれば済むと考えられていたようである。価格に基づいて測定値を求めることは具体的な会計基準やそれに基づく実践の問題であると考えられていたと思われる。そうしたことから、「測定属性と測定値との一致」については立ち入った検討は行われなかったのであろう。

この点では、前述の3つのステップの考えも同じようなものである。会計の対象として「経済的現実」に代わって「経済現象」がステップ①で識別される。ステップ②では、経済現象のうち目的適合的な測定属性が選ばれ、ステップ③においてその属性に応じた忠実な表現としての測定値が得られる否かが決定される、ということになる。したがって、討議資料も2010年版も、経済的現実あるいは経済現象に関して複数の測定属性が存在し、目的適合的な測定属性に応じて測定値という表現が得られるという、まさに経済的現実あるいは経済現象に対して複数の表現が存在するという相対的真理観が暗に想定されていたといえるのである。

前述したように、2018年版では測定の不確実性の概念が導入され、3つのステップに対して追加の説明が行われている。それは、例えば測定の不確実性のレベルが高くて推定値が十分に忠実な表現を提供できない場合に、目的適合性と忠実な表現という2つの基本的特質のトレードオフが必要になるというものである (IASB, 2018a, para.2.22)。測定の不確実性のレベルによってトレードオフが必要になるというのは、

ステップ②から③への序列とする説明に変更を加えるものである。2010年版におけるステップ③では、②での目的適合的な表現が忠実か否かという二者択一の判断を迫るものであった。ところが、測定の不確実性が認められると、どの程度の不確実性なら許容できるか、目的適合性との兼ね合いで決めざるを得なくなる、その意味でトレードオフの必要が出てきたのである。したがって、不確実性の程度によっては忠実な表現は程度問題となってくるはずである。

「忠実な表現（測定の確実性）」と表示したように、測定の不確実性が忠実な表現の阻害要因であるとIASBが考えていることは、既に述べている。測定の確実性は、現在における活発な市場における価格を観察することが想定されている。そのような市場価格が得られればその測定は忠実であるという。そうでなければ、何らかの見積値に頼ることになり、測定の不確実性が生じるというのである。このような考えでは、測定属性（2018年版の表現では「測定基礎」）として売却価格か現在原価を採用する場合にだけ、その測定値として現在の市場価格を使用することから、「忠実な表現（測定の確実性）」が達成されることになる。公正価値の測定におけるいわゆるレベル2と3の数値は、活発な市場における価格を観察できないことから、その測定は必ず不忠実になってしまう。IASBは暗に公正価値としての売却時価の採用を目論んできたと思われるが、「忠実な表現（測定の確実性）」はまさにその目論みに沿った概念といえるのである。そうしたことから、現時点での活発な市場における価格だけが測定の確実性を保証するものであり、また「忠実な表現」になると考えたのであろう。これを真理論の観点からはいえば、市場価格による測定値こそが忠実な、すなわち真なる測定値を提供するものであり、他に真なる測定値は存在しないという意味で絶対的真理を提供するものと理解できるのである。

しかしながら、測定の確実性を求めて資産や負債の全ての項目に現時点での活発な市場における価格を観察することは無理な話である。また、たとえレベル1の数値が得られたとしても、それが本当に現時点で存在する資産や負債の経

済価値なりを表現するかは問題がある。こうした点については永野（2022）で検討しているので、これを参照して頂きたい。

測定値の多く（あるいは全部）は測定の確実性を欠くものであるといっても過言ではない。そうであれば、「忠実な表現（測定の確実性）」はほとんどのケースで実現できないことになる。その点を考えてか、「測定の不確実性のレベルが高くとも、目的適合的な情報を提供する測定基礎の使用を必ずしも妨げることにはならない」（IASB, 2018b, para.6.60）と述べ、測定が不忠実であってもその測定値は必ずしも棄却されるわけではないという。その理由は、前述したように、「忠実な表現（完全性など）」の考えでは、見積値として正確な記述、そのプロセスの性質と限界の説明、そしてそのプロセスの選択・適用における無謬性などによって、たとえ測定が不忠実であっても忠実な表現が実現できると考えられているからである。「忠実な表現（測定の確実性）」の困難性が「忠実な表現（完全性など）」によって補われると考えるか、あるいは、前者の考えが維持できないから後者の考えを利用して繕っていると考えるか、である。筆者は後者だと思っており、この2つの「忠実な表現」の考えがどのように折り合っているのか明らかではない。それゆえ、「忠実な表現」それ自体が曖昧なまま残されていると思われるのである。「忠実な表現」という用語を維持するために、対象を忠実に表現するという素朴な真理観あるいは対応説的な真理概念からずれてきたといえるのである。

これまでの「忠実な表現」に関する議論を真理論の観点から繰り返すと、まず、目的適合性によって選ばれる測定属性のそれぞれに忠実な表現が存在する可能性という点で相対的真理観が認められる。次に、活発な市場における価格を利用すれば測定の不確実性はなく、忠実な表現が得られるという考えに関しては絶対的真理観が認められるということである。実は、これらと同じような真理観が企業会計原則における真実性の原則に関する議論でも認められるのである。この真実性の原則における「真実な報告」はまさに「忠実な表現」と似たものであり、次

に論じることとする。また、同じようなことは「真実かつ公正な概観」にも認められるので、これについても取り上げる。

3. 「真実な報告」および「真実かつ公正な概観」との比較

3-1. 「真実な報告」との比較

「真実な報告」と「真実かつ公正な概観」は、いずれも「真実」という言葉が与えられており、まさに真理論での「真理」と同じ意味をもつとみられる。日本語での「真実」は「真理」とは異なった場面・意味で使われることもあるが、会計における場面では「真理」とほぼ同じ意味で使われていると思われる。しかし、「真理」あるいは「真なる」という言葉は大袈裟な表現とも感じられるので、日常においても会計においても「真実」という言葉が好まれるのであろう。

改めて「真実性の原則」を記すと、「企業会計は、企業の財政状態及び経営成績に関して、真実な報告を提供するものでなければならない」というものである。この「真実な報告」の「真実」に関しては、企業会計原則には特に説明は無い。おそらく、国語辞典などで行われている「うそいつわりのないこと」といった常識的な解釈に委ねているのであろう。しかし、その「真実」に関しては、「相対的真実」と「絶対的真実」という言葉を使って解説が行われている。この点を見ていくことにする。

寫村は「真実性とは何かという真実性それ自体の性格については、これが相対的真実性つまり無条件ではなくある種の制約条件のもとでの真実性を指すものであることで諸論者の見解は、共通している」（寫村、1985、5頁）と述べる。つまり、真実性の原則にいう「真実」とは相対的真実であると理解されているのである。筆者にしても、この理解に反するような見解に出会った覚えはない。寫村は続けて、この「相対的真実性」の理解は必ずしも一致したものではないが、次の4つに大別されるという(同上)。

- ① 静態論における絶対的真実性との対比における相対的真実性
- ② 会計の本質である目的依存性からくる相

対的真実性

- ③ 会計処理の選択容認性からくる相対的真実性
- ④ 継続企業の期間限定計算からくる相対的真実性

①に該当する事項について、飯野は「そして、今日の財務諸表における真実、したがって、真実性の原則にいう真実は、ドイツ商法における真実と対比することによって、その特徴が明らかになる」（飯野、1993、2-17頁）として、次のように述べている。

かつてのドイツ商法の貸借対照表真実性の原則とは、真実な貸借対照表を作成するためには、一時点において企業が所有するすべての資産および負債を貸借対照表に記載するとともに、それを真正な客観価値、すなわち、財貨は市場価額、債権・債務は金銭を受取りまたは支払うべき価額で評価して表示しなければならないという原則である。そして決算日におけるそのような価額はただ1つしか存在しないと考えられていたので、この原則にいう真実は絶対的真実とよばれる。(同上)

これによれば、ドイツ商法では、いわゆる静態論に立脚して、財貨は市場価額で、債権・債務は決済価額で評価されるという財産計算に基づいており、そうした市場価額や決済価額が「真正な客観価値」として理解されている。したがって、決算日における「真正な客観価値」として1つの数値だけが得られ、それが絶対的な真実を表示しているとされたのである。市場価額や決済価額が唯一の正しい数値であるかのような理解は、前節で取り上げた「忠実な表現（測定の確実性）」の解釈にも見られた。現時点での市場価格を利用することが正しい測定値であるかのように考えている点では共通している。この①は、静態論であれば絶対的真実であるが、現行の動態論あるいは期間損益計算では相対的真実にならざるを得ないという主張である。

②は、会計は何らかの利用目的があって作成される計算体系であり、その目的に適合するように仕組みられており、そうした計算体系の結果

である会計数値はその目的に依存して相対的にならざるを得ない、というものである。それゆえ、この②の議論は、「忠実な表現」に関連して述べた議論、つまり目的適合的な測定属性が選択されるという議論と重なるものである。したがって、「真実な報告」は「忠実な表現」と同様に、目的に応じた複数の測定値が得られる可能性を示している点で、相対的真理観に基づいているといえるのである。目的に応じて静態論あるいは動態論の、あるいはそのなかでも種々の計算体系から1つを採用することになる。したがって、この②の考えでは、①の静態論の計算体系であっても選択肢の1つであることから、その計算結果も1つの相対的真理を表すにすぎないことになる。

③と④はいずれも、動態論あるいは期間損益計算を前提とした考えである。永続する企業に関して人為的に会計期間を設定することから、1つの項目に対して複数の処理方法を認めたり、将来の予測を前提として現在の測定値を得るなど、種々のコンベンションに依存することから、その結果としての数値は相対的真理にならざるを得ないということである。コンベンションに頼らずに会計測定を行うことができれば絶対的真理が得られるという考えをもつ人もいるかもしれない。人為的な期間を設けるから相対的真理しか得られないと考えるとすれば、1分あるいは1時間という人的な時間を設定して水量を測定するとその測定値は相対的真理ということになる。したがって、期間を人為的に設定するから会計測定値が相対的真理になると考えるのは間違いであり、物理事象とは異なる経済事象を測定対象とするから相対的真理になると考えるべきであろう。それゆえ、③と④における相対的真理は、測定対象が経済事象という社会的な事象であることに起因するものだと考えられるのである。

これまでに述べてきた真実性の原則に関する解釈を見ても、「忠実な表現」と同じように、時価会計を使った場合には絶対的真理が得られると考えられたことが、また、目的に応じて異なる測定値が得られることを認めている点で相対的真理を示唆する点があることが分かる。この

点は、先取りしていえば、次に扱う「真実かつ公正な概観 (true and fair view)」においても同様である。

これまでの「真実な報告」に関する説明は、「財政状態及び経営成績に関して」の「真実」ということで、会計報告の対象をどのようにして「真実」に報告するかに焦点を当てている。こうした見解に対して寫村は、商法学者の吉永栄助氏の見解を紹介している。それによれば、真実性の原則では、「良心的に『真実』を表示することや「誠実な良心的経理を要求している」という面があるという (寫村、1985、9頁)。「良心的」や「誠実な」というのは、会計方法の選択も含めた様々な会計的判断において倫理的な「正しさ」を行使することを求めている。また、青柳も、G・O・メイなどの見解を参考にしながら、「……会計の成分である事実、慣習、判断のうち、とくに判断の誠実性を真実の要訣とみる」とし、「そこで問題は、〔何に対して真実か〕あるいは〔誰に対して誠実か〕という会計の対象と目的である」(青柳、1979、357頁)と述べる。ここでも「誰に対して誠実か」という倫理的な「正しさ」に注目している。この点は後でも取り上げる。

3-2. 「真実かつ公正な概観」との比較

「真実かつ公正な概観」は、周知のように、イギリス会計に由来する用語である。それなりに歴史のある用語であるが、その公式的な定義や説明はないようである。日本では直訳的に「真実かつ公正な概観」とされているが、他の国では必ずしもそのようにはなっていない。訳語によって国あるいは言語による解釈の違いが表れることがあるからである。ここでは、EC会社法指令第4号に「真実かつ公正な概観」が導入されたケースを眺めることにする。参考にするのは、この用語がEC (European Communities、ヨーロッパ共同体) 加盟諸国の言語に翻訳された経緯を述べているパーカー＝ノーブスの著書 (Parker and Nobes, 1994) である。なお、ECは現在のEU (European Union、ヨーロッパ連合) の前身の組織である。

「真実かつ公正な概観」に関して公式的な定義

や説明がないことから、その解釈が様々に分かれることは当然であろう⁽⁴⁾。その中でも話の糸口として、パーカー＝ノーブスが引用しているT・A・リーの説明を取り上げる。リーの説明を要約すれば、「真実」は会計情報が経済事象などに対応するように数量化されることであり、「公正」は会計情報が客観的に偏見なしに測定・公開されることを意味するという(Parker and Nobes, 1994, p.14)。つまり、「真実」は会計情報が経済事象などの測定対象を正しく表現していること、「公正」は測定主体が偏見を持つことなく客観的に表現しようとしていることである。前者は、「表現の忠実性」の考えに対応しており、後者は「忠実な表現(完全性など)」における「中立性」に関係しているといえよう。このように見れば、「真実」と「公正」という2つの語句は、それぞれに意味をもつ概念となる。すなわち、「真実かつ公正な概観」は二元的な概念となる。しかし、パーカー＝ノーブスは、イギリスにおいては監査人がそのような二元的な概念として捉えているのに対して、財務役員は一元的な概念として捉えているという(p.68)。一元的な概念として捉える例は、イギリス以外のヨーロッパ諸国における訳語でも見られる。同じように一元的な概念として理解するとしても、イギリスの財務役員と各国の理解とは必ずしも同じではない。

1978年にEC会社法指令第4号が発令され、そこにおいて「true and fair view」が使用された。そのため、イギリス以外のEC加盟国においては、それを自国語へ翻訳する必要が生じた。興味深いことに、大陸の諸国においては一元的な語句が訳語として使われたのである(pp.83-84)。その代表的なものがフランス語の「image fidèle(忠実な概観)⁽⁵⁾」である。他のラテン系の言語でもこれと似たような訳語が使われている。それらの語句を英語に再翻訳したのが「a faithful picture」となっている。つまり、「true and fair view」が二重の翻訳を経て「faithful picture」になっているのである。なお、ドイツ語訳では「ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild(事実関係に対応した概観)」となっており、他の諸国の訳語と比べると

複数の単語からなり、また対象との対応を明確に示している点で特徴がある。

なお、フランスでは「image fidèle」が「faithful representation」に対する訳語としても採用されているという⁽⁶⁾。「true and fair view」の場合と同じ訳語を採用したことになる。それだけ「image fidèle」の概念が、良くいえば融通無碍であり、悪くいえば曖昧であることの証左であろう。いわば「真実な報告」という訳語をいずれにも採用したようなものである。というよりは、「true and fair view」と「faithful representation」の概念それ自体が、融通無碍かつ曖昧なのであろう。

なお、2つの語句があればそれぞれに独立した意味があり、1つの語句であれば単一の意味しかないというわけではない。パーカー＝ノーブスは、2つの語句がより一元的な意味をもつ場合もあれば、1つの語句に意味の階層があり得る場合もあることを指摘している(p.72)。例えば後者の例では、フランス語の「image fidèle」の「fidèle」には他の形容詞と同じように意味の階層があり、その階層の1つとして「忠実な表現」における「忠実」と同じ意味があること、また別の階層として会計書類を「誠実に(in good faith)」作成するという意味があることを述べている(p.69)。このように、「真実かつ公正な概観」およびそれに対応するヨーロッパ各国の用語を見ても、これらの概念あるいは意味が明確には定まらないものであることが分かる。この点は置いておくことにして、「真実かつ公正な概観」を真理論の観点から眺めることにしたい。

パーカー＝ノーブスは、言語学的な点として、これらの翻訳において不定冠詞が使われることが多いという。その結果として、幾つもの異なる財務諸表が特定の状況や損益の「1つの真実かつ公正な概観(a true and fair view)」を示すことができるという(pp.72-73)。不定冠詞が使われない例外も示されているが、ともかく異なる財務諸表がそれぞれに真実かつ公正な概観を示す可能性が指摘されているのである⁽⁷⁾。これは、相対的真理観の表れであるといえる。

こうした複数の真実かつ公正な概観の可能性

に対して、パーカー＝ノーブスは、チェンバース (R. J. Chambers) とウォルナイザー (P. W. Wolnizer) による反対論を紹介している。それによると、法律においては「1つの真実かつ公正な概観」という語句があるものの、いかなる時点においても会社について唯一の真実かつ公正な概観があるにすぎないとチェンバースらは述べているという (p.13)。チェンバースらは、財務諸表が売却価格、売却価格の変動、そして計算単位の一般購買力の変化を考慮する場合にだけ1つの真実かつ公正な概観が与えられるというのである (p.6)。つまり、時価会計論の急先鋒であったチェンバースにあっては、売却時価による会計だけが唯一の「真実かつ公正な概観」を与えることができると考えている。チェンバースらにとっては、「真実かつ公正な概観」は不定冠詞「a」ではなく、定冠詞「the」が付くべきものであり、それは売却時価会計によって実現されると考えているのである。こうした考えは、「忠実な表現 (測定の確実性)」やドイツ静態論における真実性と同様に、絶対的真理観に染まったものといえよう。

これらが絶対的真理観に染まったのは何故であろうか。共通するのは、資産に関しては決算時点の売却価格が採用されるということである (負債と資本は考慮外とする)。測定対象としての資産を測定するために過去の取引時の価格や将来キャッシュフローの現在価値を使うことは、現時点での測定にはならないと考えているのである。しかしながら、現時点の価格は「売却したならば」という仮定のもとでの数値であり、しかも所有している資産に生じた価格ではなく、同じ種類の資産かもしれないが、他の資産に生じた価格を転用しているのである。こうした売却価格を使った測定値が絶対的真理を表すとは到底考えられない。こうした点については、永野 (2022) を参照して頂きたい。

以上で、「忠実な表現」、「真実な報告」および「真実かつ公正な概観」における相対的真理観と絶対的真理観の表れを見てきた。また、これらの3者に共通するのは、その解釈が様々であるという点と、その中でも、経済事象という対象を「忠実」に表示するという「真理」面だけで

なく、認識・測定の主体が「誠実」に判断するという「倫理」面をも取り扱うという二面的な解釈があるという点である。この点は、後でも問題になるところである。次に、相対的真理観について考え、その後で真理論一般について考えていくことにする。

4. 相対主義と相対的真理

相対的真理を説明する前に、より一般的な用語である「相対主義」を説明することから始めたい。メイランド＝クラウス (1989) の序論は、「相対主義は多様性を観察することから始まる。われわれはわれわれ自身の社会の中でさまざまな人がさまざまな信念をもっているのを観察する」(1頁) という文章から始まっている。これが料理や芸術の世界であれば、様々な味と麺からなるラーメン、人によっては雑音に聞こえる音楽、奇抜な図形・配色からなる絵画などに見られるように、好みの多様性が観察されよう。そうであれば相対主義は当然の考えであると思われる。

しかし、哲学の分野では、「相対主義」は「観念論」と並んで嫌われる言葉である。また、「相対主義者」や「観念論者」は、論争相手を非難する際に使われるレッテルでもある。それゆえ、哲学者で「観念論者」を自認する人はほとんどいないと思われる。これに対して、「相対主義者」を自認する人は少なからず存在する。相対主義の問題点が指摘されることがあるにもかかわらず、である。先に、その問題点から述べることにしたい。

相対主義がとりわけ問題とされるのは、歴史解釈の場面である。特に戦争犯罪に関する事象、例えばホロコーストは存在しなかった等の主張をする歴史修正主義が相対主義の表れであるかのように扱われている。虚偽あるいは些細な出来事をもってホロコーストなどの戦争犯罪を相対化し、場合によってはそうした戦争犯罪はなかったという説まで主張するのである。こうした相対主義の問題点に関して、哲学者のハッキングは「しかし、そもそもこの相対主義という厄介な怪物とは一体何物だろうか。この問いに

ズバリ答えてくれる明確な回答を見つけることは困難だ」と述べ、「まず、人々が恐れているのは、相対主義が含むとされる「どんな意見でも、他のどの意見と同じくらい立派である」という主張である。もしこの主張が正しければ、相対主義はどんな意見にもお墨付きを与えることになるだろう」(ハッキング、2006、8-9頁)という。つまり、相対主義の立場であれば、歴史修正主義者の見解も一概に否定できないという結果になりかねないのである。しかし、相対主義を採用するからどんな意見にも反対できないということにはならないと思われるが、こうした問題点が指摘されることに留意しておきたい。

極めて理論的な問題であるが、「相対主義のパラドックス」という難題がある。それは、相対主義の主張を相対主義それ自体に適用すれば、相対主義を認めるだけでなく、それを否定する主張も、つまり絶対主義も認めることになるというパラドックスである。相対主義の主張が相対主義それ自体を否定する結果になるというこのパラドックスは、古代から指摘されているという。現代の哲学者の中にも、「相対主義のパラドックス」があるから相対主義をバッサリと否定する人もいれば、それでも「相対主義のパラドックス」から抜ける道を探り、相対主義を擁護する人もいる⁽⁸⁾。例えば野矢(2011)は、相対主義はそれ自身に適用される「主張」ではないとして、「相対主義のパラドックス」をパラドックスとして考えていない。相対主義を認めないとなれば、相対的真理も認められないことになる。したがって、会計において相対的真理なども認められないことになり、絶対的真理あるいは絶対的真理だけを認めることになる。それで大丈夫であろうか。

相対主義に対する批判に対しては反批判もある。例えばラトゥールは「相対主義の権化のように扱われる」(ラトゥール、2009、519頁、訳者あとがき)人物であり、次のように反批判を行っている。「いずれにせよ、私たちを相対主義者であると批判した者たちは、その反対が絶対主義になることにまったく気づいていなかった。そして、私たちを構築主義者であると批判した者たちは、その言葉に少しでも意味がある

ならば、その反対の立場が基礎付け主義であるのを見たかったわけではあるまいし」(171頁)という。文中の「構築主義」とは「社会構築主義」の名称で知られ、時には相対主義あるいは観念論とも批判されている考え方である。ラトゥールは、相対主義を批判する人たちに、それではあなた方は絶対主義を採用するのですかと反問する。また、構築主義の批判者に対しては、あなた方は基礎付け主義を採用するのですかと反論するのである。基礎付け主義とは、ある命題は最終的には別の命題あるいは何らかのものによって基礎付けられる、あるいは正当化される、とする考え方である。もっともな考え方とも思われるかもしれない。哲学界において一世を風靡した論理実証主義は、命題は感覚所与(センスデータ)によって最終的には基礎付けられると考えた。しかし、それができないということが分かったことなどにより崩壊した。これから理解されるように、基礎付け主義が成り立たないというのは現代の哲学では常識となっている。ラトゥールは、相対主義を否定すると、そうした絶対主義や基礎付け主義に陥ることになりますよと批判しているのである。

「相対主義」という言葉は様々な分野で使われるが、メイランド＝クラウス(1989)では哲学でも認識論と倫理学における相対主義を扱っている。それらは認識的相対主義(あるいは認識論的相対主義)と道徳的相対主義(あるいは倫理的相対主義)と呼ばれている。本稿で取り上げるのは認識的相対主義である。この認識的相対主義に関してメイランド＝クラウスは、次のように述べている。

最も普通に見られる現代的形態の認識的相対主義の或ものでは、真理と知識が相対的なのは、個々の人にたいしてでも社会全体にたいしてですらなく、概念図式、概念的枠組み、言語的枠組み、生活形式、語りの形式、思考のシステム、世界観、学問の母型、パラダイム、絶対的諸前提の付置、観点、視野、世界といったようにさまざまに呼ばれる要因にたいしてなのである。何が真理や知識とみなされるかは、あらゆる図式や観点を超越するよ

うな仕方では決定できるというよりは、むしろどの概念図式ないし観点が採用されているかということに依存すると考えられる。(メイランド＝クラウド、1989、15頁)

ここでは「概念図式」を筆頭に様々な要因が挙げられているが、代表的なものが「概念枠」である。そうしたことから認識的相対主義は「概念相対主義」あるいは「概念枠相対主義」ともいわれることもある(北田、2018、98頁)。概念相対主義に関して野矢は、次のように説明している。「概念の相対主義に従えば、概念体系は世界を捉える1つの「枠組」として働いている。ひとはある概念体系を通して世界を捉える。それゆえ概念体系が異なれば、それに応じて異なった世界が開けることになる。このような、枠組として機能する概念体系は「概念枠」と呼ばれる。世界、実在、真理は概念枠に相対的とされる」(野矢、2011、87頁)。野矢は概念相対主義を擁護する少数派の一人である。この野矢の説明にもあるように、相対的真理は、概念相対主義における真理概念である。

「概念枠 (conceptual framework)」は、会計の分野では「概念フレームワーク」と訳すのが通例である⁽⁹⁾。そこで、会計の文脈ではそのように使うこととして、他の文脈では「概念枠」を使って区別することにしたい。また、通常「概念図式」と訳される「conceptual scheme」も、内容が同じであるため「概念枠」と訳されることがある。はたして会計における概念フレームワークは、哲学における概念枠と同じものであろうか。筆者には異なるとする理由は見当たらない。そうであれば、概念フレームワークに依拠する会計方法で認識・測定された表現は、概念枠に依存する相対的真理となっているといえよう。

FASBが概念フレームワークを公表した1980年代では、科学哲学におけるトマス・クーンの『科学革命の構造』によって「パラダイム」という言葉が流行していた。「パラダイム・シフト」という言葉も一般に流布していた。会計学においても概念フレームワークがパラダイムに相当し、その変更がパラダイム・シフトとして

扱われたりしたのである。先の引用にもあるように、概念枠もパラダイムも認識においては同じように働くものであり、ほとんど同じ概念なのである。会計学においても概念相対主義ということを実感しないまま、その考えを採用していた、あるいは現在でも採用しているといえよう。

なお、概念相対主義に対して、会計研究者でもマッカーナンのように批判的な立場を取る人もいる。彼は、「会計実践が概念相対主義を前提とするという主張の説明は結局、混乱を引き起こす可能性を開くにすぎない。……そして、実質的な意味において概念相対主義の主張は基本的には理解不能なのである」(McKernan, 2007, p.167)と述べる。マッカーナンの見解は、哲学者デイヴィドソンの見解に基づくものである。デイヴィドソンは、概念枠による、あるいは一般的に言語による相対主義を否定しており、その点で特色のある主張を行っている⁽¹⁰⁾。マッカーナンの見解はデイヴィドソンに依拠しているが、それが妥当するとは私には思われない。ただし、これを議論するとすれば多大な時間と労力が必要とされるので、会計における概念相対主義に対してこのような批判が存在することを指摘しておくだけにしたい。

概念相対主義による相対的真理は、「どんな意見でも、他のどの意見と同じくらい立派である」という悪しき相対主義ではない。しかし、複数の見解が相対的真理として主張される可能性がある点をどのように考えるかは問題がある。ここで確認しておきたいのは、相対的真理は、相対的であっても、真理には変わりはないということである。複数の真理が生じる可能性があることからジレンマが生じるとして、飯田は次のように述べる。「よって、相対主義は、つぎのようなジレンマに直面する。われわれと異質の立場が存在するわけではなく、同じことを言うさまざまな方法があるだけだと考えるか、さもなければ、異なる立場では、異なるとしか言えない事柄について語るのみで、この場合にも、異なる立場どうしには真の対立はないとかんがえるかのいずれかだというジレンマである」(飯田、1999、13頁)。ここでの「相対主義」は「相

対的真理」のことであり、「立場」とは「概念枠」などを指す。そこで、「立場」を「概念枠」と言い換えたうえで飯田の見解をまとめると、次のようになろう。

- ① 異なる概念枠は存在しない ⇒ 同じ事柄を様々な方法で表すだけである
- ② 異なる概念枠が存在する ⇒ 異なる事柄(性質や特徴)について語っている

飯田のいう「ジレンマ」は、①と②のいずれの場合においても「相対的」ともいえなくなるということである。つまり、相対的真理を突き詰めると「相対的」ではなくなることから、飯田はこうした事態を「ジレンマ」と呼んだのであろう。なお、このジレンマは、先に取り上げた「相対主義のパラドックス」とまったく異なることから、「相対的真理のジレンマ」とでも称すべきかもしれない。

①の見方は、日常言語での「水」と化学での「H₂O」とでは同じ事柄を別の表現方法で表したとする見方が該当しよう。つまり、表現方法が異なるにすぎないというのである。社会科学においては方法論として自然主義(実証的方法を採用するなど、自然科学と同様の方法で研究する)と解釈主義(社会現象の意味を理解・解釈する方法で研究する)が論じられる。いずれの方法も同じ社会現象に関する「真理」に至る概念枠なのだろうか。①の見方のように、同じ社会現象に関する単に異なる表現にすぎないのだろうか。あるいは、②の見方のように、同じ社会現象の別の側面、その意味で異なる現象を見ているのだろうか。

この社会科学の方法に関する議論は、会計の概念フレームワークについても同じことがいえる。つまり、概念フレームワークに示されている測定属性によって測定方法が異なり、測定結果である会計表現が異なる。その異なる表現が、①のように単に表現が異なるにすぎないのか、あるいは②のように異なる側面あるいは属性を見ているかという違いである。おそらく、社会科学の方法にしても会計の概念フレームワークにしても、①の見方ではなく、②の見方になると思われる。いずれも、異なる概念枠に基づいて社会現象の異なる側面あるいは属性を表現す

と思われるからである。こうした意味で、もしFASBやIASBが異なる目的には異なる概念フレームワークを考えているとすれば、相対的真理の考えに基づいているといえよう。

これまで認識的相対主義あるいは相対的真理について論じてきた。認識的相対主義については、研究者の中では賛同する人は少ない。こうした傾向についてプラグマティズム哲学者のローティは次のように述べている。

……[相対主義的な] こうしたクーン以後の試みに対しては、いまだに断固として抵抗する2種類の人びとがいる。その一方は、分析哲学者の中で、「实在論者」であることを自負し、「相対主義」と自分たちの呼ぶものがわれわれの文化に対するはっきりとした当面の脅威であると考える人びとである。……もう一方の抵抗者は、自然科学者で、認識-存在論的ヒエラルキーにおいて、自分たちが受けついで頂点の位置を享受し、その位置から転落する気などさらさない人びとである。そうした科学者は、「真の科学者なら誰でも」クーンの言うことを真剣に受け止めたりしないというであろう。(ローティ、2002、231-232頁)

このローティからの引用に見られるように、实在論者であれば相対主義に反対するものだという見解がある。自然科学者の大半は、そして社会科学者の多くも实在論的な思考の持ち主であり、それゆえに絶対的な真理を追求していると思っていることであろう。そのため、相対的な真理を追求していると思っている科学者は少数派であろう。この点については深く論じる余裕はないが、経済学においてトニー・ローソンが实在論に立脚しながらも、認識的相対主義を採用していることを指摘しておきたい。ローソンは、哲学者バスキアの「批判的实在論」に依拠しており、次のように述べている。「第一に、全体を通して实在論が強調され、事物はその記述とは独立に存在し振る舞うことを認めてきたけれども、この姿勢は、知識における絶対主義や基礎づけ主義によってではなく、認識論的相

対主義、すなわち、われわれは事物を知ることができるのは(歴史のおよび社会的に相対的な)特定の、しかも潜在的に変形可能な記述によってのみであるという命題によって補われている」(ローソン、2003、65頁)。ローソンは、先に引用したラトゥールと同様に、絶対主義や基礎付け主義に反対する。また、「(特定の、歴史的に見て変化する、関心に導かれた記述以外には、存在するものを知る方法はないという)本書で受け入れられている知識の認識論的相対主義の命題は、あらゆる理論が他の理論と同様に適切なものであるという、判断に関わる相対主義の命題を必要としない」(ローソン、2003、272頁)とも述べている。最後に出てくる「判断に関わる相対主義の命題」とは、どの見解も正しいという結論に導く悪しき相対主義を指しており、認識的相対主義を採用しても、そのような悪しき相対主義になることはないというのである。

次に、真理論一般に関する議論へと進み、この観点から「忠実な表現」を検討することにする。

5. 真理論の観点から

真理論はもちろん哲学の一分野である。その大本の哲学の状況について、ローティは次のように述べている。

英語圏の哲学教授は、ここ数十年、何をやって生活費を稼いでいるかを他分野の同僚や一般社会に説明するのに、ますます苦勞するようになった。哲学研究が特殊化・専門化すればするほど、他分野の同僚や世間は哲学研究を尊重しなくなる。いまやそれは、まったく無視され、あの古典文献学同様、多少魅力的ながら時代遅れの風変わりな遺物とみなされかねない状況にある。(ローティ、2011、223頁)

このように、哲学は、自然科学や社会科学の分野と同様に、非常に特殊化・専門化しており、それゆえ、他分野の研究者だけでなく世間一般

からも尊重されない研究分野になっているようである。こうした状況は、真理論においても同様である。数学的に緻密な理論として展開されたものもあれば、「真理」などは無用だというものまである。本稿においては、後者の考えに近い立場にあるが、まずは真理論を参照することにする。

会計理論においては半世紀前にも、武田(1973)や青柳(1979)が真実性に関連して真理論に言及している。両者とも、バートランド・ラッセルが挙げた4つの真理観から議論を展開している。その真理観とは、次のものである(武田、1973、46頁)。

- (1) 対応としての真理 (真理対応説)
- (2) 整合としての真理 (真理整合説)
- (3) 有用性としての真理 (真理有用説)
- (4) 確率としての真理 (真理確率説)

(4)の真理確率説は、真理論ではほとんど取り上げられないことがないためか、両者とも考慮外にしている。他の3説は現在でも論じられている。もちろん、この3説だけではなく、他にも様々な説が論じられているが、この3説について簡単に説明しておきたい。

真理対応説は、ある命題(あるいは、主張、表現、言明、観念など)が現実(あるいは、世界、対象、事実など)と対応(一致)することを真理と見る説である。この説は古くから唱えられており、また、前述したように、「忠実な表現」と同じ考え方であり、日常的な真理論としても素直に受け入れられる説である。日常的だけでなく、先に引用したように、研究者の大半も実在論とセットにして受け入れているものである。しかしながら、「現実との対応」といった場合の「現実」と「対応」に関して、古典的な対応説では満足のいく説明を与えることができなかったという(レン、2019、97頁)。こうした古典的対応説から因果的対応説などへと変化している(87頁)とのことである。しかし、それだけ「忠実な表現」や日常的な真理観からはかけ離れたものになっている。

真理整合説は、ある命題は関連する諸命題と整合(首尾一貫)することをもって真理と見る説である。ここでの「整合」は、我が国の「概

念フレームワーク」が質的特性として挙げている「内的整合性」と同じ考えである。「内的整合性」が会計基準の間で矛盾がないことを指しているのに対して、真理整合説の「整合」は命題の間で矛盾がないことを意味している。科学理論の場合、その理論に矛盾が生じていれば、何かが間違っていることになる。それゆえ、整合性あるいは統一性も科学理論としては重要である。とはいえ、命題間で整合していれば、それが真理になるかという疑問が生じるのは当然である。

真理有用説はプラグマティズムの真理観であるが、「有用」が強調されることによって誤解されてきた面がある。この説では、ある命題に基づいて行為をすると成功するという意味で、その命題が役に立つということで「真理」であるとされる。役に立つから真理ということで、真理＝有用と見なされてしまったのである。そこからプラグマティズムは、役に立てば真理である、儲かるものが真理である、などと毀誉褒貶の対象にもなった。特に日本では現在でも一部の専門家を除いては、プラグマティズムは、アメリカらしい実利的な哲学であると思われているのではない。しかし、現在の哲学界では、プラグマティズムはニュープラグマティズムへ、さらにネオプラグマティズムへと進化しており、分析哲学に代わって、あるいはそれを包摂して現代哲学の主流になっているのである⁽¹¹⁾。

前述の武田の場合では「制度的真実性」という概念を、青柳の場合では「規約による真理」という概念を導入している。これらについて詳しくは述べないが、いずれも、会計という言語体系を規制する規約に基づいた真実あるいは真理であることを述べている。そうではあるが、両者ともプラグマティズムの真理観に親近感を抱いていることが容易に見て取れる。これは、会計が科学的研究ではなく、実践的なものであることから、当然の帰結である。

ところで、現代の真理論はどのような状況になっているのであろうか。この点について、「現代の哲学者に群を抜いてポピュラーなアプローチは、因果対応説とさまざまなバージョンのデ

フレ主義だが、多元主義の人気も上昇中だ」（レン、2019、189頁）という。このレンの著書は、真理論に関する包括的な入門書である。これによれば、真理の整合説と有用説は現代では人気がないという。真理対応説は残っているが、上記の「因果対応説」は、先に述べたように、常識的に考える対応説とは異なる考えに基づいている。これらについては詳しくは、レンの著書を参照してもらうしかない。「デフレ主義」（あるいは「デフレ理論」）という用語が出ているが、これを説明するため、その反対語である「インフレ主義」（「インフレ理論」）から説明する。なお、この「インフレ」も「デフレ」も経済学の用語を借用したとのことであるが、経済学的な意味で考えると誤解することもあり得る。

インフレ主義とは、対応説や整合説の説明に見られたように、真理概念を明らかにするために「対応」や「整合」といった言葉でさらに説明を展開するという主張である。そのようにして説明を「膨らませる」ことから「インフレ」という言葉が付けられ。これとは逆に、デフレ主義は、真理概念にほとんど意味をもたせないようにする、つまり説明を「圧縮する」という主張である。これにも幾つかの理論がある。その1つで簡単なものでは、「……」は真である」という「真」という言葉の使い方を考察して、それは「真」とされた「……」の主張を繰り返すだけではないか、それゆえ余剰なものという「余剰説」がある。例えば、「ネコがマットの上にいる」は真である」は、単に「ネコがマットの上にいる」と主張しているにすぎないというのである。したがって、「真理」という言葉は余剰、つまり、余計なものだとされるのである。

先のレンによれば、因果対応説とデフレ理論だけでなく、「多元主義」も人気が出ているという（189頁）。これは、インフレ主義とデフレ主義の諸理論から1つだけを取り上げる（一元主義）のではなく、異なる話題ごとに異なる理論を採用するというものである。この多元主義にも、分野によって異なる真理論を使い分けるなど、いくつかの考えがあるという。このように様々な真理論が展開されており、「真理論はいままさに百花繚乱の様相を呈している」（一ノ瀬、

2019, 227-228 頁) という現状である。本稿において、こうした百花繚乱の状態に立ち入ることは無理であり、また無駄な試みであろう。

こうした真理論の現状からは、忠実な表現という概念を正当化するような理論を見つけることはできない。忠実な表現は、まさに素朴な真理の対応説のようなもので、現在の因果対応説にも認められものでもなく、また、それ以外の真理概念にも頼ることができないからである。そこで、忠実な表現という概念を擁護するような真理概念を探求することはせずに、会計に役立つ考えを求めることにする。そのために参考になるのが、プラグマティズムの真理観、というよりは真理に対する見解、である。プラグマティズム哲学者であるスティッチは、次のように主張している。

信念が像や地図や鏡であるとするメタファーは、不明瞭でかつ大いにミスリーディングなものなのである。(スティッチ、2006、188 頁)

プラグマティストはこう主張するだろう。認識プロセスはそもそも、真理を生み出すための装置だと考えられるべきではない、と。それはむしろ、さまざまな目標を成し遂げるにあたって多かれ少なかれうまく使用できるような道具、技術、習慣に似たものだと考えられるべきなのだ。(237-238 頁)

最初の引用文でスティッチは、信念(知識)が地図や鏡であるかのように現実を写し出すという、まさに素朴な対応説ともいえる考えを間違っているという。会計を地図に喩える「会計地図論」は分かりやすいメタファーであるだけに、会計研究者にも受け入れやすいものであろう。鏡のメタファーも同様である⁽¹²⁾。これに対して、後の引用文では、認識プロセスが目標を達成するための道具であるべきだと述べられている。そして、その道具は真理を生み出すための装置ではないという。概念フレームワークでは、目的適合性で道具性を、忠実な表現で真理性を標榜していた。しかし、真理性に関しては、これまで論じてきたように、頼るべき理論が見

つからないのが真理論の現状である。この点では、認識の道具性を強調するプラグマティズムの立場からすると、真理性は問題とされない。こうした点で、あらためてプラグマティズムの認識論に注目すべきなのである。

なお、ローティは、プラグマティズムの立場から真理論を否定するが、「真」あるいは「真理」という言葉を使うことまでは否定しない。ローティ (Rorty, 2000, p.4) によれば、こうした言葉は是認的用法 (endorsing use)、引用符消去的用法、それに警告的用法で使われるという。引用符消去的用法は真理のデフレ主義の1つである。警告的用法については、永野(2019b)がローティの哲学の説明する中で解説しているので、これを参照されたい。是認的用法とは、他の主張なりを是認、裏書き、保証するといった用法である。つまり、「「……」は真だ」といった場合、「……」の部分の主張を単に是認あるいは保証しているだけで、「……」に対して何かを付け加えているのではない。したがって、「真」という言葉を使う必然性はないというのである。監査報告書で使われる「適正表示 (fair presentation)」における「適正」という言葉も是認的用法に該当する。「真実な報告」が実務の現場で使われることはないが、「適正表示」はそれに代わる言葉として監査人から経営者の会計表現に対して保証するという是認的用法として使われているのである。

最後に真理論から離れて、日常的な言語使用の場面での「真理」について認知言語学者のジャッケンドフの見解を尋ねてみたい。会計実践は日常的な場面において行われており、哲学的な真理論とは異なる「真理観」が見られるからである。ジャッケンドフは、真理概念を日常的視点と認知的視点とから検討している。「こうした真理の理論はそれでもさまざまな種類の問題にぶち当たる」(ジャッケンドフ、2019、241 頁) という。その問題として、「真理は完全に明晰で境界が完全に明瞭でなければならないということを当然のこととする」(244 頁) という点を挙げている。例えば、「永野はハゲ頭である」といった文については、その真偽は明らかではないという。若い頃は偽だと断言できるが、近

頃では真とも偽とも判定しかねる。こうした文では、「真理に対する日常的視点は、1つのことを正しく理解している。真理は文と世界（あるいは少なくとも何らかの世界）との対応を必要とする、ということだ。しかしこの視点は、世界にある2つのものの間——それらはハゲ頭と文ほどに異なる——に如何にして対応が存在しているのかは教えてくれない」（246頁）という。つまり、「永野はハゲ頭である」という文と現実の頭との間にどのような対応があるかが問題になるのである。また、日常的視点から離れて認知的視点からは「文を真だと判断するという行為について考える」（246頁）と、そうした判断が非常に複雑なものであるという（彼の説明も複雑すぎてよくは分からないほどである）。いずれにせよ、認知言語学のような、言語と認知との関連を研究する分野では、何かの文章を「真」と判断することは難しい過程であり、真理概念の究明をさらに遠ざけるように思われてならない。会計表現は、それを「真実な報告」あるいは「忠実な表現」と判断することは易しいことなのであろうか。「忠実な表現」を質的特性として掲げても、それが現実と対応すると判断できるような基準を提供することは実現不可能な夢物語である。「忠実な表現」という呪縛から脱出しなければならないのである。

6. 社会的実践としての会計

これまで見てきた真理論は、哲学においては認識論 (epistemology)（「知識論 (theory of knowledge)」ともいわれる）の一分野である。それゆえ、会計において真理が問題にされるということは、会計が認識あるいは知識を扱う一分野だということである。このことは、2010年版において「財務報告書は、経済現象を言葉と数値 (words and numbers) で表現する」(para. QC12) と述べられていることから理解される。何らかの現象を言葉あるいは数値で表現することが認識なのである。数値は言葉の一種なので、測定は認識の一種といえる。なお、認識と知識との関係は、知るというプロセスが認識であり、知ることの結果が知識であるという理

解でよからう。

認識論においては、これまでは個人の認識、また、自然科学の理論的認識が主として対象とされてきた。会計のような社会的実践の場での認識はほとんど論じられてこなかったといえる。こうした状況にあって、「新しい認識論は社会化された認識論である」（戸田山、2002、245頁）と主張されるように、認識論においても社会性が問題とされるようになってきている。戸田山は「科学を典型とするわれわれの意味のある知的生産活動は、ほとんどの場合、認知作業の社会的分業を通して行われている。この事実を新しい認識論は無視してはならない」（同上）という。そして「……新しい認識論は、社会的ファクターを科学の認知上の本質的構成要素と見なす」（246頁）⁽¹³⁾ と述べる。

「社会化された認識論」として「科学知識社会学」や「社会構成主義」⁽¹⁴⁾、「社会認識論」などの名前が挙げられている（伊勢田、2004、26頁以降）。社会化された認識論の例としては、科学的方法論や科学理論が科学外部の社会の世界観などによって構成されたり、また、科学者の共同体における交渉によって構成されたりすることが挙げられる（29頁）。つまり、認識が個人の活動ではなく社会的な活動であるとして、そうした社会的な活動に対して社会学的な研究が行われるというのである。ここでは、これらの見解について詳しく説明する余裕もないので、これ以上の説明は行わない。

このように科学における理論構成や実験・観察などの実践——科学的実践——が社会的なものであることが明らかにされている。つまり、科学的実践それ自体が社会から隔絶した活動ではなく、社会的な実践として行われているのである。その点では、会計こそ社会的分業による知的生産活動であるからに、まさに社会的な実践活動である。同じ社会的実践として科学的実践よりもはるかに「社会的」である。

ところで、これまで使ってきた「社会的実践」は、ローティが多用する言葉であり、他のプラグマチストもよく使っている言葉である。ただし、多用している割には、ローティの著作でもその明確な説明を見つけることはできなかつ

た⁽¹⁵⁾。ウィトゲンシュタインに由来する「言語ゲーム」とも、他者との「対話」とも同義であるかのように扱われている箇所もある。他者との交渉・対話において言語が使われる場面が想定されている。そうした社会的な交渉・対話の場面での言語使用という活動として理解することができよう。

会計が認識・測定であるにしても、科学的実践における認識・測定の対極にあるような社会的実践である。まさに社会的な交渉・対話の場面で言葉・数値を使用する活動である。会計基準が社会的な交渉・対話の場で設定されることから始まり、そうした基準に従って会社の内外の交渉・対話の場面で会計表現が構築されているのである。そうした状況にあっては、経済事象という対象との関係だけでなく、他者との関係をも意識して会計表現が決まってくる。それは目の前にある物を知覚するかのような受動的な活動ではなく、他者の状況にも配慮した認識活動である。この点では、筆者が会計大学院に在任していた時に、ある実務家教員が「会計は決断だ」と発言をされたことが印象に残っている。社会的実践であるからこそ、経営者は最終的には企業内外の他者を見据えた上での「決断」を下さざるを得ないのであろう。また、「測定の不確実性」だけでなく「存在の不確実性」(IASB, 2018a, para.6.61)という言葉で示されるように、のれんや繰延資産などその測定対象が実際に存在しているのか明確でないケースも多々存在しているからでもあろう。こうした点で、特に物理的な対象の認識・測定の場面においては「決断」はふさわしい言葉とは思われないが、会計の現場ではその認識・測定の特性を喝破した言葉ではなかろうか。

「忠実な表現」は、会計表現と経済事象との関係として扱われてきた。しかし、他者との関係では「忠実」ではなく、「誠実」という要因がそれ以上に重視されよう。「faithful」と「fidèle」は共通の語源をもつものであり、ともに対象との関係での「忠実」だけでなく、他者との関係での「誠実」という意味をも併せもっている。このことは、単に多義的な言葉が使われるということではなく、会計表現の性格を暗示してい

るように思われる。前述したように、青柳が「会計における真実の要諦を誠実性に求めた」(青柳、1968、381頁)のも、社会的実践としての会計を探求した結果であると思われるのである。

知的な活動に「忠実」ではなく「誠実」を求めるのはおかしいと思われるかもしれない。しかし、認識論においても「真理」概念はひとまず脇に置いておいて、「現代認識論は正当化理論として論じるのが一般的である」(上枝、2003、259頁)とされている。そして、その正当化のための理論として「信頼性主義」や「徳認識論」などの理論があるという(上枝、2020、77頁以降)。これらの理論には、認識プロセスの信頼性や、認識主体の徳を正当化の重要な要因として取り上げており、誠実性とも関係するような見解が主張されているのである。真理論だけでなく認識論も曖昧模糊としているのかもしれないが、他者に対する関係性が扱われていることは、会計に対しても示唆するものがあると思われるのである。

会計表現に他者との関係における誠実性を求めるとしても、それは簡単なことではない。ただ、忠実な表現(完全性など)の要素として中立性が挙げられていることに誠実性とのつながりが見出せるかもしれない。また、2010年版では「忠実な表現」に置き換えられたが、「信頼性」が誠実性を取り込むことも考えられる。混沌とした真理概念を背後にもつような「忠実な表現」よりも、誠実性を保証するような「信頼性」が望まれる。信頼性の構成要素として検証可能性が考えられるが、ここに誠実性に関わる特質を見出せるのではないかと考える。永野(2013, 2014)も、そうした方向での探求であった。また、本稿では扱っていないが、ガバナンスのあり方も「信頼性」に関わってくると思われるのである。

7. おわりに

「忠実な表現」は、地図が対象である地球の表面の一部について「正しい描写」を行ったものであるように、企業の経済事象について「正し

い表現」をすべきだという考えに基づいている。こうした説明は一般の人には分かりやすいものである。地図は目的に応じてデフォルメされていることが通常である。地図の場合は、まだ現地を見れば、それが「正しい描写」になっているか判断できるという楽観的な希望をもつことができよう。しかし、会計の場合はどうか。のれんや繰延資産のように、その存在が不確実なモノが存在する。また、測定の不確実性といわれるように、「正しい」測定値が存在するか明確でないことが多い。

本稿では、「忠実な表現」だけでなく、「真実な報告」と「真実かつ公正な概観」についても、それが真理論に関係する概念であり、しかも、相対的真理や絶対的真理のいずれの考えにも基づいた主張が行われていることを見てきた。しかし、肝心の真理論、あるいはそれを含む認識論においては、真理の概念それ自体が明確に示されるようなものではないことが明らかになった。このことは、「忠実な表現」が頼るべき根拠がないことを意味する。前出のスティッチは、認識プロセスは真理を生み出す装置ではなく、目標を達成するための道具であると主張した。会計表現もむしろ、真理を追求するように対象を忠実に表現するというよりは、何らかの目標を達成するための道具であると考えべきである。さらには、会計は社会的実践として、表現対象だけでなく、他者との関係をも考慮した認識プロセスである。本文中では述べていないが、自然科学の科学的実践で見られるような実験による測定の反復が有意義な実践ではなく、企業の経済事象の歴史を対象として認識・測定の反復が無意味な社会的実践としての会計の特性も考慮すべきなのである。

そうした観点からは、会計情報の質的特性として「忠実な表現」は実現が困難な概念であり、それに代わって「信頼性」を据えるべきである。これが永野（2013、2014）の主張であった。本稿は、「忠実な表現」が真理論あるいは認識論の観点からしても適切な概念ではないことを明らかにしたものである。

[注]

- (1) 信頼性と妥当性の概念、その数量化に関する議論は、永野（2013）が扱っている。
- (2) シャピロも、表現の忠実性を真理対応説として扱っている（Shapiro, 1997, p.167）。これに関しては、永野（2019 b）も参照されたい。
- (3) 「目的適合性」という言葉が使われているケースでは、目的に適合的とされるものとして経済現象と表現（あるいは情報）の2つがある。前者の例としては「財務情報は、有用であるためには、目的適合的な現象を表現するだけでなく……」（IASB, 2018a, para.2.12）という説明や、「目的適合的な経済現象の忠実な表現」（para.2.28）という説明などがある。また、後者の例としては「現象に関して最も目的適合的な情報」（para.2.22）といった記述などがあり、ステップ②の記述もこれに該当する。目的適合性は、概念フレームワークにおいては、財務情報の質的特性として忠実な表現と並んで列挙されているからには、目的に適合的なのは、経済現象ではなく、その表現（あるいは情報）と考えるのが妥当である。ただし、後述するように IASB は、経済事象はその測定属性が多面的であり、目的適合的な測定属性が選択されたことでその属性に関する表現も目的適合的だと考えていると思われる。ただし、これも後述するように、相対的真理の問題にも繋がってくる。
- (4) パーカー＝ノーブス（Parker and Nobes, 1994）の裏表紙には無記名のコメントがあり、そこには「真実かつ公正な概観」は「真実かつ架空の物語（fairy tale）」になったのか」という見出しがある。そのコメントの文中にも「鬼火のような主題であると学界の執筆者の多くに考えられているが、「真実かつ公正な概観」は現在の会計実務においては極めて重要なものである」とも記されている。「鬼火」と訳したのは「will-o'-the-wisp^(ママ)」であり、他に「達成できない目標」とか「捉えどころのないもの」などといった意味がある。「真実かつ公正な概観」が捉えどころのない概念だとする評価であろう。
- (5) 他にも「image」については「像」や「描写」という訳語が、「fidèle」については「忠実」や「真実」という訳語が見受けられる。前者について「概観」としたのは、「真実かつ公正な概観」が定訳になっていることを考慮したからである。
- (6) この点は、法政大学の天下勇二氏から教えていた

だいた。記して感謝の意を表したい。

- (7) この点は、「image fidèle」について、大下も同様の説明を次のように行っている。「……会計情報の目的との関連で再構成された実態が企業の「誠実な概観」である。このような概念は一律に定義できない。情報の目的に応じて「誠実な概観」が判断されるからである。「誠実な概観」という用語が定冠詞ではなく、“une”の不定冠詞で表現されているのはこのためである」(大下、2018、130頁)。
- (8) ここでは取り上げていないが、ボゴシアン(2021)が相対主義に関する詳しい説明を与えているとともに、相対主義に対する批判を展開している。
- (9) この2つの概念については、永野(2018、2019a)が詳しく論じている。
- (10) この点に関しては、デイヴィドソン(1989)が詳しい。ただし、この論文は難解で有名なものである。
- (11) こうしたプラグマティズムの流れについては、伊藤(2016)が分かりやすく解説している。
- (12) 「鏡」のメタファーとして著名なのは、ローティ(1993)の『哲学と自然の鏡』である。この著書は、知識が自然を写し出す鏡であるとする考え、まさに真理対応説的な考えを徹底的に批判したものである。この本の原著は1979年に刊行され、アメリカ哲学界に大きな反響があったという。それゆえ、これがFASB(1980)よりももう少し早く刊行されていれば、そしてそれがFASBの関係者の目に留まっていたら、「表現の忠実性」ひいては「忠実な表現」という用語は避けられたかもしれない。
- (13) 戸田山は「新しい認識論」として、「社会化された」という以外に、「自然化された」、「真理」を中心概念としなくなる(かもしれない)などを挙げている(戸田山、2002、239頁以降)。「真理」を中心概念としないということは、前節の議論から理解されよう。「自然化された」というのは、自然科学の知見を参照するといった意味であり、特に心理学が参考にされる。前節で認知言語学者のジャッケンドフの見解を取り上げたが、こうした意見を取り入れることも「自然化」の1つである。
- (14) この「社会構成主義」は、説明は省くが、先に挙げた「社会構築主義」(「社会構成主義」と呼ばれることがある)とは別物である。
- (15) 例えば、知識に関連して次のような記述がある。

「換言すれば、知識は社会的実践——自分の主張を自分の同胞に対して正当化するという実践——から切り離すことができないのである。それはこの実践によって前提とされていない。それは実践とともに出現するのである」(ローティ、2006、viii)。この「社会的実践」に関する説明は、この文章のコンテキストで初めて理解できる説明であり、その一般的な説明とは思われない。

[参考文献]

- 青柳文司(1979)『会計学の原理』中央経済社。
- 飯田隆(1999)「相対主義的真理観と真理述語の相対化」、『哲学雑誌』第786号。
- 飯野利夫(1993)『財務会計論』同文館出版。
- 伊勢田哲治(2004)『認識論を社会化する』名古屋大学出版会。
- 一ノ瀬正樹(2019)「解説」、レン(2019)所収。
- 伊藤邦武(2016)『プラグマティズム入門』筑摩書房。
- 上枝美典(2003)「解説」、チザム(2003)所収。
- 上枝美典(2020)『現代認識論入門』勁草書房。
- 大下勇二(2018)『連単分離の会計システム』法政大学出版局。
- 北田暁大(2018)『社会制作の方法』勁草書房。
- ザイマン、J.(1985)、桜井邦朋・大江秀房訳『科学理論の本質』地人書館。
- 寫村剛雄(1985)『会計原則コンメンタール』中央経済社。
- ジャッケンドフ、レイ(2019)、大堀壽夫・貝塚有祐・山泉実訳『思考と意味の取り扱いガイド』岩波書店。
- スティッチ、S. P.(2006)、薄井尚樹訳『断片化する理性』勁草書房。
- 武田隆二(1973)「真実性の諸相とその方法論的基礎」『企業会計』第25巻第1号。
- チザム、R. M.(2003)、上枝美典訳『知識の理論』世界思想社。
- デイヴィドソン、ドナルド(1989)、メイランド＝クラウス(1989)所収。
- 戸田山和久(2002)『知識の哲学』産業図書。
- 永野則雄(2013)「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(1)」『経営志林』(法政大学)第50巻第3号。
- 永野則雄(2014)「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)」

- 『経営志林』(法政大学)第50巻第4号。
- 永野則雄(2018)「会計における概念フレームワークの意味と役割(1)」『経営志林』(法政大学)第55巻第3号。
- 永野則雄(2019a)「会計における概念フレームワークの意味と役割(2)」『経営志林』(法政大学)第55巻第4号。
- 永野則雄(2019b)「財務会計の哲学的前提——シャピロ・サール・ローティ——」『経営志林』(法政大学)第56巻第3号。
- 永野則雄(2022)「会計測定における公正価値と忠実な表現——測定論の観点から——」『経営志林』(法政大学)第59巻第3号。
- 野矢茂樹(2011)『語りえぬものを語る』講談社。
- ハッキング、イアン(2006)、出口康夫・久米暁訳『何が社会的に構成されるのか』岩波書店。
- ボゴシアン、ポール(2021)、飯泉祐介・斎藤幸平・山名諒訳『知への恐れ』堀之内出版。
- メイランド、J. W. = M. クラウス(1989)、常俊宗三郎・戸田省二郎・加茂直樹訳『相対主義の可能性』産業図書。
- ラトゥール、ブリュノ(2019)、伊藤嘉高訳『社会的なものを組み直す』法政大学出版局。
- レン、チェイス(2019)、野上志学訳『真理』岩波書店。
- ローソン、トニー(2003)、八木紀一郎・江頭進・葛城政明訳『経済学と実在』日本評論社。
- ローティ、リチャード(1993)、野家啓一監訳『哲学と自然の鏡』産業図書。
- ローティ、リチャード(2002)、須藤訓任・渡辺啓真訳『リベラル・ユートピアという希望』岩波書店。
- ローティ、リチャード(2006)、「はじめに」、ウィルフリド・セラーズ、浜野研三訳『経験論と心の哲学』岩波書店。
- ローティ、リチャード(2011)、富田恭彦・戸田剛文訳『文化政治としての哲学』岩波書店。
- Financial Accounting Standards Board (FASB)(1976), FASB Discussion Memorandum, *An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, FASB.
- Financial Accounting Standards Board (FASB)(1980), Statement of Financial Accounting Concepts No.2, *Qualitative Characteristics of Accounting 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)(2018a), *Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB.
- International Accounting Standards Board(IASB)(2018b), *Basis for Conclusions on Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB.
- McKernan, John Francis (2007), "Objectivity in Accounting," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.32, No.1-2.
- Parker, R. H. and C. W. Nobes (1994), *An International View of True and Fair Accounting*, Routledge.
- Rorty, Richard (2000), Universality and Truth, in Robert B. Brandom (ed.), *Rorty and his Critics*, Blackwell.
- Shapiro, Brian P.(1997), "Objectivity, Relativism, and Truth in External Financial Reporting: What's Really at Stake in the Disputes?," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.22, No.2.