



複数評価原理の会計学

國部克彦 神戸大学大学院教授

「われわれが危機に直面するのは、経済制度のパフォーマンス基準が多様でありすぎるからではなく、それが十分に多様性を備えていないからである。」
D. スターク『多様性とイノベーション』マグローヒル・エデュケーション、2011年、391頁

▶ 空間と時間を開いて閉じる会計

会計が企業や市場をグローバル経済の中に開くと同時に、グローバル経済という経済空間を閉じるということを前号で論じた。会計のこのような力は極めてダイナミックであり、次々に新しい対象を開くと同時にその空間を閉じることで、対象領域を拡張させてきた。

会計によって、対象を開いて閉じるということは、対象を共通性の中に開くこと（つまり共通化すること）と、その共通性を一つの見方で閉じることを意味する。具体的に言えば、会計は企業の経済計算を特定の会計計算として共通化することで証券市場を開き、各国単位だった計算方法を国際的に共通化することでグローバルな経済市場を開き、それ以外の方法を排除することで閉じた空間を作り出してきた。

会計による計算対象を共通化して経済市場を拡大していく力は、経済計算テクノロジーとしての会計の本質的な機能である。このことは、20世紀から21世紀の現在に至る会計の歴史を紐解けばよくわかる。1934年のSEC設立を機に確立されたとされる近代的会計制度は、取得原

価主義会計と規則主義を基調とするものであった。それが、国際会計基準では、時価主義をベースとする公正価値会計と原則主義を基調とする制度に変貌し、一国の会計制度からグローバル経済の会計制度へと進化を遂げてきたのである。原価主義から時価主義へ、規則主義から原則主義へ変化することによって、会計はより多くのものを包含することができるようになった。

原価主義に比べて時価主義は、はるかに多くの対象を相対的に容易に測定することができるし、時間の概念も過去から現在そして未来へと拡張する。規則主義と原則主義の関係も同じで、原則主義を採用することで、会計は測定の技術的制約を超えて対象範囲を拡張しようようになった。したがって、会計実践における原価主義から時価主義への展開や、規則主義から原則主義への展開は、会計理論の発展によってもたらされたわけではなく、会計という時空間を拡張する力を強化する方向へのいわば自律的な技術的進化として理解されるべきである。

▶ 経済評価の限界

しかし、会計による経済空間のグローバルなレベルへの拡張は、同時に大きな問題もはらんでいる。それは、会計計算が、企業の経済的利益という一元的価値を測定・評価することで、空間を構成していることの問題である。会計が経済計算を行うテクノロジーであることは、会

計の責任ではないが、そのみでグローバル社会が構成されるということは、第一に、経済評価以外の多様な価値が除外されてしまうという非公共性、第二に一つの価値観のみによる評価の脆弱性、という二つの重大な問題を持つ。

前者については、前号でも触れたように、経済活動は本来私的な活動であり、人間が追求すべき多様な価値を反映するものではない。むしろ、多様な価値を犠牲にして、過度に経済的価値を追求することで、環境問題や貧困問題など多くの社会問題を生じさせており、さらには、人間の幸福感にも負の影響を与えている。

後者については、リーマンショックの例を引くまでもなく、経済的価値評価に一元化された世界では、すべての行為者が経済的利益を追求するように構造化される傾向にあるが、これが過度に高じた場合、常にクラッシュの危険性を伴い、その影響度は経済活動の範囲が広がれば広がるほど深刻になる。

我々は民主主義の世界に生きてると信じているが、一元的な経済的価値観による評価が高じると（グローバル経済とはまさにそのような状態であるが）、我々が本来持つべき多様な価値観の実現が困難になるだけでなく、そのような価値観を維持し表現する基盤そのものが危機に瀕することになる。

▶ 複数評価原理の可能性

もちろん、これまで述べてきたことは会計の限界ではなく、会計の特徴である。しかし、過去の歴史から、会計にこのような力があることを知るならば、その負の側面を緩和し、より多様な価値観を追求できる社会へ変革するためには、会計学にも大きな責任と可能性がある。

そのためには経済評価の一元的な適用ではなく、複数評価原理の導入が必要である。冒頭に引用したコロンビア大学の経済社会学者である

D. スタークは、複数の評価原理による対立と摩擦がイノベーションを生んできたことを、詳細なケース研究から明らかにしているが、これは市場における価値評価に対しても適用できる考え方である。

たとえば、会計計算に組み入れられていない外部性を考慮に入れた評価原理を導入すれば、企業に対する評価が複数となり、一元的価値評価が持つ問題点は、その部分において緩和されることになろう。たとえば、環境会計でしばしば取り上げられる環境影響を考慮した企業価値評価は、標準化された会計計算に比べて一般化はしていないが、経済価値評価を相対化する可能性を持つ。最近注目されている統合報告（Integrated Reporting）における6つの資本（財務資本、製造資本、知的資本、人間資本、社会関係資本、自然資本）の提案も、複数評価原理の導入として理解することができる。

このことは、企業の内部管理についても同じである。企業内部では管理会計によって、利益追求のための効率性が追求されるシステムが構築されてきたが、ここでも一元的な利益追求目的に対して、環境管理会計のような手法によって資源効率性追求の目的を加えることができれば、経済価値とは違う評価原理を組織の中に入れることができる。ここで重要なことは、異なる評価尺度を再び安易に統合するのではなく、対立する視点として維持して、状況に応じた活用を模索することである。

このような経済価値以外の評価基準を導入した会計は、これまでは社会環境会計やサステナビリティ会計などの領域で研究・実践されてきたが、会計によって公共性を追求するのであれば、このような複数評価原理の会計学を新しい会計ディシプリンとして、財務会計や管理会計のような伝統的な会計領域においても、構築していく必要があろう。