

ペイトンの「会計担当者と私企業」について

狭間義隆

いうまでもなく、簿記理論の直接の対象は、意識すると否とを問わず、企業資本の循環過程そのものである。そうした簿記理論と区別された、企業会計の理論としてのいわば近代的な会計理論は、企業規模の拡大と株式会社制度の確立とによってその関心を期間損益計算の論理、財務諸表作成の原則へと移行させることとなった。このことは、現実の企業会計が複式簿記を前提とし、それに基礎づけられているかぎり、簿記理論から会計理論への一貫した展開、両者の統一的把握の必要性を示唆しているとも考えられるのである。そのことが、ペイトン Paton, W. A. の場合、はたしてどのようにして可能であったのであろうかという点が、われわれにとって1つの理論的な関心事である。しかしながら、このような基本的な問題への正統的な接近を試みる前に、そのための準備作業として経済ないし経営についてのペイトンの理念になお若干の考察を加えておく必要があるであろう。けだし、それは、ペイトン会計理論に独自の特徴と統一的な論理展開のための基軸を与えるものとして高く評価されることになるであろうからである。そこで、本稿では、複式簿記生成の現実的基盤として考えられる営利経済、その典型としての資本家的企業のより明確な規定、そしてその上に基礎をおいた会計理論の意義とその本質的な特徴づけについてペイトンの立場をより具体的に把握することにする。

I

広義において会計は経済現象を体系的に測定、配列、そして解釈するプロセスである。そこでの会計担当者像を、ペイトンはつぎのように素描するのである。「・・・したがって、会計担当者の独自の最も意義のある役割は私企業の所有主や経営管理者にたいする解釈者および助言者のそれである。経済活動における思考のパターンを開発するとき手助けしたり、入手可能な資源の効率的

な利用と一般的な法律構造にしたがって財務的に関係のあるすべての当事者の公平な取り扱いに通じるであろう経営活動に案内することが、会計担当者の仕事である。換言すると、会計担当者は企業の『側近』であって、アウトサイダーでも全般的なアドバイザーでもない。」⁽¹⁾「最近、特に、公共会計において、会計のこうした本来的な機能を見失う傾向が若干あった。この状況は、一部、『独立公共会計士』なる語句の中で用いられるがごとき『独立』といった言葉の過大力説から発達したのである。この関連における『独立』ということとは離反ないし無関心を意味しないし——そうであるべきではないのである。この用語はつぎのことを示唆するために意図されている。すなわち、公共会計士は常勤スタッフというよりもむしろ専門的なコンサルタントであること、訓練と経験からなる彼の経歴は、彼の顧客の出来事を客観的に見るよう期待され、それによって彼の判断が顧客の意見によって歪められるのを許さないというようなものであるということである。これは、無関心からは大きなへだたりであり、彼が役立つと試みている人々の難問や必要性の評価ないし関心の欠如を意味すべきではない。」⁽²⁾「もし『独立』から能力や誠実さ（傍点イタリック。以下同じ——引用者注）へと力点が移行するならば、それは改善となろう。組織された事業と会計担当者との親しい関係、そして所有主や経営管理者の利害への彼の重要な関心の完全な認識は、つぎのような見解と矛盾するはずはないのである。すなわち、会計データや表示は雇用者、政府、そして一般公衆に重要であること、しかも会計担当者は明確にこうした付随的な方向において彼らの責任を知るべきであるということである。」⁽³⁾「換言すると、会計担当者は、さらにいっそうエコノミストにならなければならないのである。彼は、経済原理や、そのときどきの討論の対象となる係争点に係わる重要な考察事項について、根底となる知識の完全

な把握をもつべきである。⁽⁴⁾」

よく知られているように、近代産業社会における経済行為は2つの重要な領域からなっている。1つは企業の組織であり、もう1つは市場での交換行為である。この市場経済の基礎的特徴について、ペイトンはつぎのように述べている。すなわち、市場経済の基本的な特性については多くの人々が多かれ少なかれ知っているが、「にもかかわらず、それらは特別のグループによる経済政策の形成においてしばしば無視され、それらの意味あいは広く誤解されている。ほとんどの人々は、経済問題においてきわめて近視眼的である。彼等は、きわめて限られた観察の上にその基礎をおき、彼等の見解を状況全体への注意深い参照とによって検証することを怠っている。」⁽⁵⁾「繁栄や生活水準は生産——財貨や用役の産出に依存しているという事実から逃れることはできない。そして生産の量は、エネルギーと資源の豊かさに依存している。それらは我々が欲求している財貨や用役を我々自身に供給してくれる事業に不可欠なものである。」⁽⁶⁾「生活水準の改善を求める人々の力説は、生産のより良い技術的方法と労働のより効率的な利用の上におかれるべきである。高賃金は、より多くの余暇や生活一般のより沢山のモノとともに増大した生産性の結果であって原因ではない。」⁽⁷⁾「すべての人々が高賃金、短時間、あるいは特定の生活水準にたいしてある1つの権利そのものをもってはいない。むしろ、我々は我々の能力にふさわしい機会にたいしてある1つの権利をもっているというのがより正しいであろう。人が合理的に求め得るものはせいぜい環境であって、そこにおいては出かけて行って急いで取り込む機会や、そのことによって前へ進むという合理的な期待がある。」⁽⁸⁾

ここに、会計担当者が率先してより良い術語と明瞭な解釈を展開すべきポイントの1つがある。それをペイトンはつぎのようにいっている。「『再三、再四』、指摘されるべきは、自由企業の本質的な成分は競争的な市場価格だということである。価格は、テイラー Taylor, F. M. 教授が数年前に好んで述べたように、個人の独創性にもとづく経済体制の『サーモスタット』調節装置である。」⁽⁹⁾「これらの感化と安定化反応のすべては、即時かつほとんど自動的であって、その効

果は素早く感得され始める。いかなる入念な統計上の研究や手遅れの政治指導も、関係者には何をなすべきかを語るために必要とされない。」⁽¹⁰⁾「しかし、忘れてならないのは、価格システムは、その機能を満たすには、需給状況のすべての変化をすばやく反映させるために敏感で自由でなければならないし、これは完全に競争的な市場の維持を必要とするということである。競争は自由企業に不可欠なのである。」⁽¹¹⁾

つぎに、ペイトンは競争的な市場経済における原価と価格の関係について述べるのである。すなわち、「競争的な諸条件の下では特定の企業が一団の顧客とコスト・プラス契約を申し立てることはナンセンスである；発注した原価の回収を保証する顧客との契約といったものはないし、マーケットの機構は、その全部あるいは部分的な回収、このいずれかの保証をなんら与えているのではない。もちろん特別の企業が有利な経営活動を——投下された資金の回収に加え収益のマージンを提供することで経営活動を保証するものではないことはたしかである。せいぜいいえることは、マーケットは成功のかんりの見込みを特定企業へ提供するというものである。そして、このことは知性の合理的な程度がその事業に着手してこれを運営するとき明らかになると仮定している。」⁽¹²⁾「したがって原価計算の主要な機能は価格を設定することではない。責任を定めたり実績を測定するために、しかも期間利益を決定するという一般的な目的のために原価を記録し、追跡し、割り当てる必要がある。しかし、価格決定は、原価を発見したり、合理的な利益を加算するプロセスではない。」⁽¹³⁾

さらにペイトンは原価のある種類と製品価格との関係について考え方の混乱がみられるという。すなわち、「原価の任意のタイプがこの関係のなかで優先的な取り扱いに値するという証拠はなく、すべての原価は金額の変動は別にして等しく有効であり有意義である。」⁽¹⁴⁾「顧客にたいするその製品の価格は、前に指摘したように、需給要因の複合性から出現する市場価格であり、特定の生産者によって提供される一束の原価要因を求めて支払われる一定の価格のパッケージとして考えられるべきではない。顧客は、本来、市場条件によって必要とされるだけのものを支払いたいの

ある。しかし、その価格が決められたときに、顧客はかかる価格と特別の原価構成要因との関係には興味がないのである。・・・したがって、『収益は原材料、労務費、そして税金、さらに減価償却の一部を回収するのに充分であった』と報告したり、あるいは価格との関連で原価の順位づけにかかわるどこか類似の計算書を作成することはまったく合理的ではないのである。・・・もし仮に価格決定諸力が焦点となり、価格が決定されるポイントで特定の原価回収分が価格のなかで識別し得ないのであれば、さらにいっそう明日なことは、個々の生産者によって実現される価格にかかる生産者によってもたらされる特定の原価の識別可能な回収を表しているとは考えられないということである。不幸にして、会計担当者は、ある種の優先順位で収益をとおして回収可能なものとして原価を取り扱いがちである人々に少し勇気を与えているとの非難をまぬがれなかったのである。』⁽¹⁵⁾
「問題の性質上、すべての費用が控除されるまでは企業にたいする収益も利益も出現しないのである。損益計算書において原価を分類し詳細にすることに異論はないが、収益からの順序だった控除、そしていくつかの『利益』額の突出した計上は、妥当な関係の上にその基礎をおいていないし、明らかに人を誤り導くものである。この実務は、明らかに、これが実質以上により大きなものとして会社利益を素描することに興味を抱いている伝道者を助け扇動してきたのである。もう、会計担当者がこの点において秩序を回復する絶好の時期である。』⁽¹⁶⁾

収益との関係において原価を順位づける実務には注目に値するもう1つの部面がある。すなわち、ペイトンにれば、「ある原価を優先的に回収可能なものとみることは、傾向として主たるグループから排除される原価の適否や妥当性を問題にすることに通じるのである、しかも何はさておき、我々が知っているのは、問題は公平性や道徳の領域に委ねられると思われるということである。第1のクラスに含められる原価は本来のもの、認識可能なもの、まともなものとしてたやすく承認される；第2の、あるいは第3のクラスの原価は問題となり疑わしいものとなる。それは少しも、あるいはまったく称賛に値する価値のない、したがって抗すべき思考方向である。原価要素の1

つのタイプが他の要素とくらべて成果にたいする貢献についてより高い水準にあると仮定するいかなる理由もない。』⁽¹⁷⁾

ところで、政府による経済の全般的な統制が達成されるとき、競争的市場経済はそれ以外の経済システムによっておきかえられることとなる。ペイトンは、その場合における原価と価格の関係についてつぎのように述べている。「完全な国家所有や管理では、原価や価格の決定はもっぱら算定と規則によるであろう。基準として参照されるべき競争的市場はなんら存在しないであろう。・・・実務的な手続きを立案する努力において、主たる依存は多分、原価の算定値と『試行錯誤』の一般的な方法におかれる。・・・同じ生産品を生産しているあい異なる政府部門のあいだで原価が異なるという問題が、明らかにおきる。しかし、恐らく同じ地域での同じ生産品の消費者は多様な価格をけって課せられないであろう。可能性として、ある種の標準原価が算定され、そして生産品を価格づける1つの基礎として用いられるであろう。』⁽¹⁸⁾

II

経済的努力の中心的な目的は産出を極大化するように入手可能な資源を利用することにある。こうした経済過程における会計の役割について、ペイトンはいふ。「会計の中核は、財務測定、分析、そして報告である。その主たる目的は：(1)企業の経済活動について経営管理者に十分な助言を与えておくこと、かくして意思決定の継続的なプロセスを助けることである；(2)所有主（会社の株主を含めて）、債権者、予想される投資家、その他の利害関係者に事業の実績と財政状態について適切な情報を提供することである。』⁽¹⁾「同時に、思い出してよいのは、『社内の』または管理会計をもう1つのなじみの機能から分ける明確な境界線はないということである；財務測定のすべての局面は、多かれ少なかれ関連している。付言したいのは、『管理会計』への熱狂者たちが『新しいアプローチ』あるいは新しい種類の分野を発見したかのように話しをし行動をとると少し困るのである。我々は企業を指揮するときに会計担当者による忠勤の可能性にたいしてさらなる強調以上のものを経験してはいない。』⁽²⁾「私の見方では、会

計担当者は公共的および私的範囲の両方において経営管理への参加者であって、当事者のたんなる助言者ではない。狭義において、会計担当者は報告書を提示するときに金額、配列、そして説明書によって経営者の思考パターンに影響を及ぼす以上のものを行なわないとしても、それは正しいのである。しかし、私は、参加をより広い、より明示的な意味で考えている——たとえば、主要な経営者とのある種のパートナーシップとして——そして、この解釈は、コントローラー、あるいは財務副社長の、マネージメント・チームの一員としてのさらなる容認に鑑みてますます正当化されるようになりつつある。」⁽³⁾「もし私がビジネス・マンであったとしたら、私はごうまんな感じの、独立の会計担当者は誰ひとり雇いたくないであろう；私は誰か第1級の能力をもった人を見付けたいし、そういう人であれば締結された契約の条件についてはもとより私のことや経営活動を充分知ってくれるようお願いできるであろうし、私の事業の成功についてきわめてよく関与し、公共的なある種の召使いと思ひ込むその結果として私や私の利害にたいする彼の責任を見失うことはけっしてないであろう。」⁽⁴⁾

すでにみてきたように、会計は組織化された企業に関係する。経済活動がみられ、会計担当者が主に経済活動の領域に係わっているところでは、我々は財務測定と指針を必要とするのである。会計と経営意思決定の関係について、ペイトンはいう。「かくして、会計は、最終消費者による非耐久・耐久生産品の取り扱いを表わす最終部門にというよりも、実務では、特に経済導管である生産部門⁽⁵⁾に関係しているのである。」⁽⁵⁾「そして、私は経営活動が競争的な市場構造の教義の下で営まれていると仮定すると、本質的な企業目標として利潤の最大化を設定することに異論はない。企業に役立つ会計担当者は、したがってスタッフ要員としてか公共会計士の資格としてか、そのいずれにしる、私の判断では雇用主または顧客の中心的な目標として利潤獲得を誠意をもって受け入れるべきであり、この要請を果たすよう努めて協力すべきである。かくして、彼は、『合理的な』あるいは『公正な』利潤といった、いまの流行ではあるが、すべてのこうした漠然とした話⁽⁶⁾によってだまされないようにすべきである。」⁽⁶⁾

さらにペイトンが提案するのは、「利潤極大化の目標は、一般的にいて、最高能率でもって入手可能な資源を利用する目標と本質的には同一であることに同意したとしても、我々はこの路線から大きく離れてはいないだろうということである。農家の少年が知っているように、彼の牛への投資で利益をあげる道はミルクの産出を最大にするであろう世話と飼育のプログラムである。」⁽⁷⁾「利益最大化目標を力説するとき、私が半ば重大に記したいことは、会計学のいまの文献でみられる『損益分岐』計算や図表の継続的なパレードに私は少しあきあきしつつあるということである。私が心配しているのは、すべてのこうしたことの正味の効果が会計学の学生から多分——最終的には——一般の人々に、損益分岐であれば事業は悪くなっていないこと、実際の損失が回避される場合には所有主や株主は彼等の大立物——経営管理者と会計担当者に感謝すべきであることなどを確信させることになるのではないかということである。私はここである人のことを思い出すのである。彼は、数年間にわたって彼の投資プログラムでうまく行かなかったので、その結果、彼は実際の成果を判断するために投資額の半分の回収を標準的な実績として採用するように決定したのであった。企業経営においては損益分岐についてあまり話さないようにしよう、そしてまた正味利益額のためにすべてを注ぐ方針を求めてより強い姿勢をとろう。」⁽⁸⁾「会計担当者は、きわめて戦略的な立場にある。個別企業の評価、借り入れまたはその他の資本調達をとおしての追加資本の調達、合併や連結をとおしての拡張、そして財務計画立案や意思決定その他の重要な領域などに鑑みてそうである。もっとも、会計担当者は、今までのところ、かかる問題における十分な潜在力を認識し始めたにすぎないのであるけれども。」⁽⁹⁾「基礎的な投資計画立案へ会計担当者によるより大きな参加にドアを開くという見地において、特別に望ましいのは、会計担当者がその前途を拡大して、公準によって支持されてはいるが経済の現実に根ざしていない方針や手続から遠ざかるということである。」⁽¹⁰⁾

さて、生産資源の利用に指針を与えるさいに会計ができるかぎりの測定を行うのであれば、資産の測定とその報告、収益率とその開示、および

「非生産的な」費用の区分などが大きな領域となるであろう。ペイトンによれば、「資源の効率的な利用を促進する手段として会計の潜在的なものの完全な実現にたいする主要な障害の1つは、特定の事業で採用される資源の額を過少に表示するという長年の、そして広く行きわたった政策にみられる。」⁽¹¹⁾「我々が経済資源を取り扱うさいに吸収や償却のプロセスにかくも夢中になっているという状況は、不幸である。我々が目ざすべきものは、正確で、現実的な測定である。この関連において、追加にくらべ、削減には特別な効能はない。」⁽¹²⁾「実際、所有主や経営者が資源にかんする会計データの悪いところをなんとかして発見するであろうという仮定は、特にかなりの規模と複雑さをもった事業においてはますます正当化されないのである。30年もずっと前の、この問題への調査によると、多くの経営者は資産や原価について会計担当者によって提供される情報をきわめて重大に受けとめつつあったということであった。・・・しかも、いまや我々は、視点とそれに関連する手続を改訂すれば除去ないし改良され得るであろう制約のほかに会計の内在的、不可避的な制約をも力説することが必要であるという苦境にある。」⁽¹³⁾「せいぜい会計は、判断と見積り額を至る所に含んだプロセスである。そしてそれはまた最高効率の究極的な目標の達成への道に立ちはだかっている何かである。」⁽¹⁴⁾

そこで、ペイトンは資産の過少表示の例をあげたのである。「・・・資源利用の問題に到ると、取替原価ないし時価の弁護論はきわめて説得力がある。既存の財産をどのように利用するかを決定する目的のためには、記録された原価は、たとえ正確に計算され記述されたとしても、その意義はあまり大きくはない。必要なことは、一般的な市場条件の下でその財産がどれだけ価値があるかを示すことである。そしてそれは早急な売却あるいは清算の可能性を含め、入手可能な様々な代替案を正当に考慮に入れてのことではあるが。」⁽¹⁵⁾ また、ペイトンは、棚卸資産に関連して、「周知のとおり、『直接原価計算』を求める熱狂者は、省略される原価の種類の一覧表を長目にする工夫をとおして棚卸資産の極端な過少表示を提案している」⁽¹⁶⁾と述べている。

収益力は企業の実績を分析するさいに最も重要

な事実である。入手可能な資産がどのように用いられたのかについてのストーリーを述べるのが収益力であるからである。その収益力の測定についてペイトンはいう。「この論題を探究するさいに、まず、収益力は関係、比率として表わされなければならないという点を力説することが必要である。正味利益の期間金額を求めることは必須のステップである、しかもこの算定は出来るかぎり堅固に基礎づけられるということがきわめて大切である。しかしながらその年ないし他の期間の利益額のたんなる表示は、たとえ報告される数字がきわめて信頼しうる場合でも経営活動の実績についての判断のための適切な基礎を与えない。成功の度合について結論が形成される前に利益と採用される資源とを結びつけることが必要である。利益額は収益力の分数の分子を表わし採用される資産はその分母である。」⁽¹⁷⁾ところで、ペイトンによれば、「最近、『キャッシュ・フロー』計算と利益額および収益力とを結びつける運動の中で事態はさらに悪化した。そして、ある狂信家はかかる計算値を正味利益や1株当たり利益に置き換えたいと思っているらしい。・・・私はここでつぎのことだけはいうことができる。それは『キャッシュ・フロー』（正味利益プラス減価償却費）を求め計算されるふだんの数字は、たとえそうであっても、キャッシュ・フローの正確な表示ではめったにないということ、いずれにしても実際には収益力を求める利益算定とはなんら関係がないということである。私が希望するのは、会計専門家はだまされてこの種のつまらないもの、無意味なものを支持したり、許したりしてはならないということである。」⁽¹⁸⁾

そして、同時に、このような方向に展開された、つぎに引用するペイトンの論文も注目に値いしよう。すなわち、「会計原則の論理構造を明らかにし、会計目的や会計測定の意義の理解を促進させ、そして会計方法と手続を改善する努力の成果の領域に過去半世紀のあいだ大きな関心のあった人間には、混乱、誤解、そして不正確からなる新しい波の成長に立ち会うのはつらいことである。そして、私は、いま普及している形式での『キャッシュ・フロー』計算や『分析』をかような波だと考えている。この展開は、新しいラベルの下でいくつかの誤った考え方や誤謬の束からなっている。古く、かつまたぼろぼろになった誤解からなるこうした

新しい束を『幻想』と呼ぶことは、まったく適当ではないかもしれないが、許されるであろう。」⁽¹⁹⁾「もし仮にかかる計算がその点において一般に有益である——私はそのことに疑いを抱いているのであるが——なんらかの関係があるとしても、それは損益計算書の領域では見い出され得ず、しかも利益にかんする議論の中でかかる計算へ注意をあわせる現在流行の広範囲な試みは、通常の損益計算書の意義を軽視する努力の結果とあいまって、経営管理者によって固く抵抗されるべきである——大目に見られたり奨励されるべきではないのである。そして、経営管理者自身が低下しつつある、あるいは不満足な稼得利益の素描を『キャッシュ・フロー』データでもって偽装しようと試みがちである場合、それに反対し断固とした立場をとることは会計専門家の責任である。」⁽²⁰⁾

実際、ペイトンは続けてつぎのようにいうのである。「利益を絞り上げることは作り事である。第1、公表される会社利益が毎年、総額においてかなり過大表示されるそのときどきの貨幣価値ですべての原価を表示するというのを怠ったことの結果なのである。また、つぎのような事実もある。かかる過大表示にもかかわらず、報告されるトータルな利益は受取られた収益との——さらに大切なのは——採用された資源との比率からみて低下してきていること、しかも『国民総生産』のような全般的な尺度と比較したときでも下がってきたということである。こうした状況において、『利潤』にたいする攻撃を維持することに夢中な人々は財務的な事実をあいまいにすることをねらって一面のほこりをまた引き起こそうと減価償却という古い魔法のほうきの柄に新鮮な手掛かりを得る1つの手段を『キャッシュ・フロー』のなかに見い出しているのである。」⁽²¹⁾

一般に、損失また非生産的な費用を本当に生産的な原価から区別する境界線が簡単に引かれている。損失は真の生産費とは反対に産出にはなんら貢献しない、吸収される資源を表わす。かくして、事故によって破壊されたり経営活動のプロセスへなんら利便を与えることなしに消費された購入原材料は、損失とみなされるのである。他方、明確に計画され生産のなかで利用された原材料は、正統な原価であって生産品が顧客に配給されたとき収益へ適切に負わされるのである。しかし、ペイ

トンはいうのである。「企業活動で発生した費用の流れをそうした2つのグループに区分しようと徹底的な努力がなされるとき、困難なことが生じるのである。実際、経営活動は理想的な環境の中で遂行されてはいない。・・・こうした条件に鑑みて、周知のとおり、正常および非正常『損失』の概念が発達してきたのである、そうして一般に同意されているのは、前者は営業費用に含められるべきだということ、実際の損失としての取り扱いが標準原価を超過して発生したものに限定されるべきであるということである。」⁽²²⁾「・・・私は、近頃、つぎのような考え方に立ち戻りつつある。すなわち、会計担当者はこの関係においてもっと多くの努力を行うべきであるということである。希少資源の世界において、自分自身のおろかな行為の結果として我々の背中に積み上げられるすべての費用の分離には弁護の言葉がないのではないか？私はここで『自分自身のおろかな行為』なる語句を広義に使っている。そして、私はこれまでもすでに何回か言及してきた2つの展開、(1)今日の労働組合の戦術；(2)企業活動への強烈的な政府干渉や福祉国家の成長から結果として生じる、私的企業を押しつぶす費用負担を気にしているのである。」⁽²³⁾

III

専門職は学問的裏づけと長期の正規の教育の上で成立するもので、その職務の遂行は公共の利益の実現に直接に役立つものとされる。それゆえに、専門職には職務上の大きな自由裁量権や自律性、高い社会的地位が保証されたのである。専門職の古典的代表例は医者と弁護士であり、新たに加わりつつあるものとして公認会計士があるともいわれている。いずれも、目標とされる公共の利益は高度の専門職性によって達成されたと考えられたのである。ところで、ペイトンは、「広範囲にみられるコメントにもかかわらず、専門職を定義する——非専門的と一般にみなされる人々の仕事や事業からかかる活動を区別する専門的な活動の特徴を記述する体系的な試みは、たとえあったとしても、少ないように見える」⁽¹⁾と述べて、専門職の特徴を具体的に列挙しているのである。そこでは、会計担当者の専門職としてのステータス、そして公認会計士の提供するサービスの質などが彼

の考察の中心をなしている。

すなわち、ペイトンはつぎのようにいっている。
「1. 個人性. さて専門的な人間は大衆の中の1人ではない。彼は兵隊のように命令を受けないし行進しない。彼は個人主義者であり自分自身の責任でイニシアチブを示す。彼は誰かボスのような人の厳命で前哨線に出るのではないのである。」⁽²⁾
「2. 準備. 第2に、専門職に加わろうとしている人々には長期的かつ厳しい準備が必要である。今日、大規模な大学の専門学部における正式の訓練に大きな力点がおかれている。しかも、この4半世紀に研究の必須課程についてかなりの長期化があったのである。」⁽³⁾
「3. 手に負えない問題. 専門職性の第3の特徴は手に負えない問題の存在である。専門職は未決着かつ危急の難問に出会う分野である。挑戦する難問を欠いた場合には、専門職のラベルを弁護する正当な理由はわずかしかない」⁽⁴⁾
「4. 幅広さ. 第4の特性は幅広さである。専門職の活動はその範囲において相対的に広く、広がりがある。つまり、専門職には多様性の妙があり、非専門的な雇用にくらべて単調な繰り返しから大きく自由である。・・・さらに、幅の広さの規準を提案するときは、慎重な言葉が必要となる。専門的な人は依然としてスペシャリストである。彼の活動はほんのちょっとした専門領域を把握しているようにみえるが、彼は全部の河岸を取り扱っているのではない。彼は——あるいはそうありたいと希望しているが——彼の専門領域における精通者であって何でも屋ではないのである。」⁽⁵⁾
「5. 才能. 専門的な活動には普通以上の能力、きわめて特殊な才能の賦与が必要なのか？これは高度に議論のある質問である。まず、注目されるのは、人類には賢く高度な知性を備えた個人が過剰に与えられてはいないということである。単純な事実であるが、才能のある人はまれで、アメリカでも他の国でもそうである。」⁽⁶⁾

しかし、ペイトンの経験によると、「・・・専門的な仕事は本質的に鋭敏な人には魅力がある。また、優秀な頭脳の持ち主は——概して——学校を出たあと仕事でもうまくやっている。成績トップのりこうな子供は現実の世界の困難な打撃に会うと路傍に成り下がる、といったよくある考えはたわごとである。他方、例外的な天賦の才能——知能指数抜群——は、必ずしも専門的、あるいは

非専門的な活動のいずれにおいても著しい成功をけっして保証しないであろう。勤勉で、意志が強く、ねばり強い、そしてまあまあ知的能力をもった人がクラス・ルームの才気ある名物人を追い越すことがある。彼には、ほとんどの人々がめぐり会う種類の逆境や変化する環境にたいするがんばりと適応に欠けているのである。健康や精神的安定も重要である。そして、私は、気だての良い女の人（男の観点からいって）と結婚することの重要性を述べることをけっして忘れないであろう。そして女運Lady Luckの役割をも忘れるべきではない；個人は——波の穂の小さな葉のように——偶発事件の転回によってしばしばもてあそばされる。それは、最初、環境条件の中できわめて取るに足らぬ変化であると思われるものを時々含んでいるのであるが。」⁽⁷⁾

さらに、ペイトンは続けて専門職の特徴をあげている。「6. 責任. 意思決定を下す責任をすすんで受け入れることが専門職たる属性の一覧表に含められよう。・・・換言すると、専門家は彼の分野への愛着、献身の感覚をもたなければならない。彼は自分の仕事を信じなければならない、そして継続してより高い水準の実績を達成することを熱望していかなければならないのである。」⁽⁸⁾
「7. 心身の過労. 明らかに、非専門的な仕事とくらべて、専門的な活動に結びついたより大きな緊張と過労がある。・・・さらに、専門的な仕事においては、一日あたりか、あるいは長期にわたるか、そのいずれかの活動について画一的な展開はないのである。・・・怠け者のための場所は専門家にはない。」⁽⁹⁾
「8. 性格. あらゆる雇用の分野において誠実と信頼性への強いニーズがある。ほとんどの人々は同意するのであろうが、基準としては性格が最も大切なものである。そして、人々は、専門的な分野ではこれらの要因が特別の力説を必要とするという考え方を実行するであろう。」⁽¹⁰⁾
「9. イメージ. ...にもかかわらず、ある特別な分野のイメージあるいは一般に認められた権威は可能な基準として看過され得ないのである。・・・もしギャラップ式の世論調査がいま行なわれたとすれば、・・・私の推測では、医者が第1位を獲得するであろうし、弁護士が第2位にくる。そして、私の推測では、最低点をめぐってあくまでも争っている人々のなかに『証券アナ

リスト』や大学長がいる。⁽¹¹⁾

専門家のステイタスの特徴にかんする以上の素描をもとに、ペイトンは公認会計士についてはどうなのか彼の見解を明らかにする。ペイトンによれば、「会計がつまらなくなるかどうかの唯一の主要な試金石は、イメージ、権威の問題にある。一般に、会計担当者については、たんなる記録事務員、企業のオーナーや経営管理者の低級な補助者といったイメージがある。」⁽¹²⁾ それでは、会計の相対的に希薄なイメージに寄与する要因は何か。ペイトンはそれについて2つのことを指摘している。すなわち、「第1に、会計担当者は直接の接触を限られた数の個人にかぎって持っている。相対的にいって、ただ少数の人々だけが公認会計士や彼の仕事について少しは知っているにすぎない。」⁽¹³⁾ 「私が強調したい、会計に付着する権威不足に寄与する第2の要因は、高等教育におけるこの分野のステイタスである。会計学は、アカデミックな世界における輝かしいスターではないのである。」⁽¹⁴⁾ 「会計学は、いわば他を頼らずに主要な教義として発展するかわりに、経営管理の専門学校の中に埋もれるようになってしまったという点において、不幸である。せいぜい、ほとんどの学校でプログラムはまますりてであり、しばしばその存在を知っている人々によってちょっとした軽蔑をもってみられているのである。」⁽¹⁵⁾ 「専門的な会計担当者の目標は公共的または社会的なサービスであるといった考え方は、ナンセンスである。彼の職能は彼の特定の顧客、彼の努力に報酬を支払ってくれる人々に最高のサービスを提供することである。そして、これを行うとき、彼の態度は独立、あるいは離反のそれではない；それにかえて、彼は、各々の顧客の出来事や難問をできるかぎり完全に精通するように努力を続けるべきであり、そして彼の社内の会計方法、そして財務測定、再検討、計画立案などすべてのフェイズにたいして建設的なアドバイスをすすんで与えるべきである。・・・この点は、独立と公共サービスよりもむしろ能力や誠実を資質として力説することによって対処されるであろう。」⁽¹⁶⁾

かくして、ペイトンは、経営学の専門学科の中で会計プログラムに何が起きているのか注意を払うことが必要であると警告するのである。すなわち、「大学のカリキュラムにおいて会計コースを

軽視し沈没させるような継続的努力が、これまであった。この動きは勢いを得て進んでいる。会計担当者や会計要員を大学にたよっているすべての雇用主としては、目を覚まして、会計における組織的な教育を強化し、この分野における教育的な企画を弱化する持続的な努力の排除の方向で猛然と圧力を行使する時期である。」⁽¹⁷⁾ ペイトンによると、「会計は経営管理における組織的な教育の健全なプログラムの心臓部である。会計は経済事実の基礎的な目的を達成するときに不可欠な役割をもっている：効率的な利用をとおして入手可能な資源の生産性を増加させることである。会計は経営活動を構成する取引や活動の流れを解釈し、しかもコントロールとプランニングのメカニズムを提供する——そしてその実施を助ける主要な手段を表わす。会計はあまねく普及し、したがって訓練され、そして経験をつんだ会計担当者は必然的に財務管理の問題と生産管理の問題について広い理解をもっている。・・・さらに、会計の主題は、適当に考え上手に教えると興味が尽きないし骨が折れるのである。会計には人間の主要な精神的活動が積み込まれているのである：分類、測定と鑑定（評価すること）、そしてコミュニケーション。」⁽¹⁸⁾

しかし、ペイトンがいうには、「会計についてのこうした見解は、大学や経営学部の多くで支配的な地位をいま占めている人々の態度や行動に反映されないのである。会計における研究を強化し拡大するかわりに、我々はこの領域においてそれが弱体化し縮減するのを見ている。この展開に同行すること、それを釈明するよう助けることは、経営方針におけるプログラム、産業関係、事業における政府、意思決定、経営管理者の社会的責任などの空想的な成長——賛美歌作者の緑色の月桂樹のようなもの——である。そして、それらは、たわごとのすべての種類に道を開き、しかも専門的な職業を目指した大学院生を助けるという主題に厳密な訓練を少しでも含んでいない分野である。」⁽¹⁹⁾ 「会計は、また、これまでのプログラムの要綱との関係を保っている現在の課程の企画を新しい用語やラベルと取り替えることによって軽視されつつある。」⁽²⁰⁾ 「・・・しかし、私は、よく確立され、整った研究分野に明示的な認識を与えることを故意に避けようとする努力にはなんら

メリットを見ないのである。⁽²¹⁾」

結 言

たしかに、現実の企業会計が複式簿記を前提にし、それに基礎づけられているかぎりそのことが問題から不確実性の大部分を取り除き問題領域を常規的なものに変えていくということを、我々は銘記しておかなければならないのであろう。そしてそこに人々は、会計担当者の、医師や弁護士と対比した場合のイメージの希薄さ権威の低さの根源的な理由の1つを見出したのである。しかしながら、このような事実を認めつつも、その一方においてなお、以上のごとき否定的な評価の下し方によって、さらには古典的な専門職性を基軸とした論理展開だけでもって会計担当者の存在意義の大半をいとも簡単に見失ってよいものであろうか、というのが筆者の根本的な疑念なのである。

実際、ペイトンの場合、会計担当者は、自由企業体制の防御者としてよりもむしろ私企業の自主的な経営活動を説明するために特別な地位と知識

を大いに利用すべきであると理解されている。そしてこのこととの関連において、競争的市場経済の基本的な特徴およびその必要条件についての考察が不可欠であると考えられたのである。かくして、まさにこのような観点の下で、ペイトンは、生産資源の成長とその利用に結びついた広義の概念と基本的な諸問題のいくつかに我々の関心を喚起させ、会計姿勢、方針、および手続の主要な問題点に注意をうながすこととなるのである。それらは、繰り返し述べたように、仮に会計担当者が生産を指揮する過程への指針および参加者としてその潜在力を完全に認識したいのであれば取り除くことを要する諸問題であった。この点に関連すべきものとして、原価の性質、原価記録の機能、そして原価、価格および利益の関係について企業資本の現実の動に即応した理解がとりわけ重要なことである、と主張されたことを我々は長く記憶にとどめておかなければならないであろう。

注

I(1) Paton, W.A., "The Accountant and Private Enterprise," *The Journal of Accountancy*, January, 1984 (Vol.85-No. 1), pp.44-45.

(2) *Ibid.*, p.45.

(3) *Ibid.*

(4) *Ibid.*

(5) *Ibid.*, p.46.

(6) *Ibid.*, p.47.

(7) *Ibid.*

(8) *Ibid.*

(9) *Ibid.*, p.48.

(10) *Ibid.*

(11) *Ibid.*

(12) *Ibid.*, p.49.

(13) *Ibid.*, p.50.

(14) *Ibid.*

(15) *Ibid.*

(16) *Ibid.*, p.51.

(17) *Ibid.*

(18) *Ibid.*, pp.57-58.

II(1) Paton, W.A., "Accounting and Utilization of Resources," *The Journal of Accounting Research*, Spring, 1963 (Vol. I, No. 1), p.45.

(2) *Ibid.*

(3) *Ibid.*, p.46.

(4) *Ibid.*, p.47.

(5) *Ibid.*, p.48.

(6) *Ibid.*

(7) *Ibid.*

(8) *Ibid.*, pp.48-49.

(9) *Ibid.*, p.49.

(10) *Ibid.*

(11) *Ibid.*, p.51.

(12) *Ibid.*

(13) *Ibid.*, p.52.

(14) *Ibid.*

(15) *Ibid.*, p.55.

(16) *Ibid.*, p.57.

(17) *Ibid.*, p.61.

(18) *Ibid.*, p.66.

(19) Paton, W.A., "The 'Cash-Flow' Illusion," *The Accounting Review*, April, 1963 (Vol. X XXVIII, No. 2), p.244.

(20) *Ibid.*, p.246.

(21) *Ibid.*

(22) Paton, W.A., "Accounting and Utilization

of Resources," p.69.

- (23) *Ibid.*, p.70.
- III(1) Paton, W.A., "Earmarks of A Profession-
and The APB," *The Journal of Accountancy*,
January, 1971 (Vol.131, No. 1), p.37.
- (2) *Ibid.*
- (3) *Ibid.*
- (4) *Ibid.*, p.38.
- (5) *Ibid.*
- (6) *Ibid.*
- (7) *Ibid.*
- (8) *Ibid.*, p.39.
- (9) *Ibid.*
- (10) *Ibid.*

- (11) *Ibid.*
- (12) *Ibid.*, pp.39-40.
- (13) *Ibid.*, p.40.
- (14) *Ibid.*
- (15) *Ibid.*, p.41.
- (16) *Ibid.*
- (17) Paton, W.A., "Accounting's Educational
Eclipse," *The Journal of Accountancy*, Decem-
ber, 1971 (Vol.132-No. 6), p.35.
- (18) *Ibid.*
- (19) *Ibid.*, p.36.
- (20) *Ibid.*
- (21) *Ibid.*