

会計における理論アプローチについて

稲山 訓 央

- I はじめに
- II W. A. Paton and A. C. Littleton
- III Shih Cheng Yu
- IV 会計方針研究委員会
- V まとめ

I はじめに

会計とは「情報を提供されたものが適切な判断と意志決定ができるように、経済主体の経済活動を記録・測定する手続」⁽¹⁾とされている。この言に、会計情報の被提供者に対する報告を含めたものを、会計行動であると考えるのが一般的である⁽²⁾。

しかしこのような会計行動をとるにあたって、会計人が採用できる会計手続には様々な代替的方法が存在している。また、その際にどの会計手続を採用するかによって、会計数値が大きく異なってくることは否めない。

昨今のオフバランス問題の議論を耳にするにつけ、単なる計算構造論に陥

(1)飯野利夫『財務会計論〔三訂版〕』同文館 平成5年 pp.1-3.

(2)井上良二教授によれば、「財務会計は企業と関係をもつ利害関係者、たとえば、株主、債権者などの外部の利用者の利用に供するために企業の経営活動によって生ずる企業所有の経済価値の変化を記録・計算し、伝達する行動である。」(井上良二『財務会計の基礎理論 改訂2版』中央経済社 平成4年 p.3) というように、行動であることが明示されている。

ってしまい、その根底となる会計理論側からのアプローチの問題について、あまり考慮に入れられていないように見受けられる。

本稿の目的は、どの会計手続を採用することが好ましいかという点について考察するのではなく、好ましいとされる会計手続を採用すること自身についての方法について考えていくための、理論的基礎を与えようとするささやかな試みである。その際、古典的アプローチ⁽³⁾に於ける演繹的アプローチと帰納的アプローチとを考察することによって、その糸口を見つけ出そうと考えている。

II W. A. Paton and A. C. Littleton

A A Aの「会計理論及び理論承認」⁽⁴⁾において、古典的アプローチをとる論者を規範演繹学派と帰納学派とに分類している⁽⁵⁾。そこでは W.A.Paton は、規範演繹学派として、また A.C.Littleton は、帰納学派として挙げられている。にもかかわらず、W. A. Paton と A. C. Littleton との共著「会社会計基準序説」がどちらかということが明らかにされずに紹介されている。

本稿ではこのモノグラフ「会社会計基準序説」をここで取り上げる。というのは、この論文は「きわめて強い見解を持つ、すぐれて演繹的な論者（ペイトン）と、同じように強い見解を持つすぐれて帰納的な論者（リトルトン）が共同して」⁽⁶⁾執筆されたものであるから「演繹と帰納のリトルトンの合

(3)Committee on Concept and Standards for External Financial Reports, STATEMENT ON ACCOUNTING THEORY AND THEORY ACCEPTANCE, AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, 1977. における”Classical Approaches”を指している。

(4)同上書 p p.5-10. なお訳文に関しては、染谷恭次郎 訳 『アメリカ会計学会会計理論及び理論承認』 国元書房 1980年を参考にした。以下も同様である。

成」⁽⁷⁾がなされていると考えられ、演繹・帰納を合わせた古典的アプローチの代表として挙げるに妥当であると考えからである。また、このモノグラフは「アメリカ会計文献の中でおそらく最も強い影響力をもった著作」⁽⁸⁾で

(5)同上書 p.5 ここに挙げられた論者とその主要著作として挙げられているものを以下に紹介する。

* 規範演繹学派

William A Paton, Accounting Theory - with Special Reference to the Corporate Enterprise(1922).

John B. Canning, The Economics of Accountancy(1929).

Henry W. Sweeney, Stabilized Accounting(1936).

Kenneth MacNeal, Truth in Accounting(1939).

Sidney S. Alexander, "Income Measurement in A Dynamic Economy"(1950).

Edgar O. Edwards and Philip W. Bell, The Theory and Measurement of business

Income(1961).

Maurice Moonitz, The Basic Postulates of Accounting(1961).

Robert T. Sprouse and Maurice Moonitz, A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises(1962).

* 規範学派

Henry Rand Hatfield, Accounting - Its Principles and Problems(1927).

Stephen Gilman, Accounting Concepts of Profit(1939).

A. C. Littleton, Structure of Accounting Theory(1953).

Yuji Ijiri, Theory of Accounting Measurement(1975).

(6)Committee on Concept and Standards for External Financial Reports, 前掲書 p. 9.

(7)同上書 p.28.

(8)同上書 p.9.

あり、今日においてもいまだ厳然たる影響力をもっている。

このモノグラフにおいて、「会社のもっとも重要な会計責任は各企業の一人または若干人の事業主的経営者にたいしてではなく、むしろそれぞれの企業単位にたいする現在または未来の、不在出資者の一つまたは若干のグループまたは階層にたいしてである。このような状況下で会計資料を報告するに際しては、経営者の判断は客観的な情勢によるよりも、迎合または防禦しようとする希望によっていっそう支配されてしまうことがある。それゆえ会計諸基準は、このように変わりやすい通則や技術のただなかで、公正な取扱いを計るための道標を供する責任を負うことになってくる。」⁽⁹⁾という所や、「『諸基準』という言葉は熟考の上でことさらに使われている。『原則』という言葉では一般に、会計のような人間用役による制度においては存在しえないほどの普遍妥当性と恒久性を示唆することになる。したがってこのモノグラフにおいては、『原則』という言葉は若干控えて用いられ、有用な基準という考え方が強調されている。会計諸基準のステイトメントは会計の機能、すなわち、事業の財務上の事実をある形で表現する手段としての機能に関して総合的な見解を表明するべきである。このようなステイトメントが現在の会計上の実務との何かの相剋を生み出すことも避けがたい。何故なれば、現存の実務は多くの点において、自己矛盾を内包しているのだから。このステイトメントで現存の法律を侵犯することを公然と奨励するのは避けねばならぬが、立法府や法廷が会計の構造に付け加えた定義や政策や実務を良い会計であるとして皆が皆受け入れる必要はない。」⁽¹⁰⁾という所等の会計諸基準の重要性を説く一説を考察すると、ここで論じていく会計諸基準が絶対のも

(9)W. A. Paton and A. C. Littleton, An Introduction to CORPORATE ACCOUNTING STANDARDS, AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (MONOGRAPHS NO. 3), 1940. P. 2

なお、訳文に関しては、中島省吾 訳『会社会計基準序説 〔改訂版〕』森山書店 1958年を参考にした。以下も同様である。

のであり、それにしたがって実務が変化すべきであるというように考えられる。すなわち、この点から考えれば、この論文は至って規範演繹的であると考えられる。

一方、このモノグラフが書かれた「当時、実務は多様であり、実務家は首尾一貫した構造というものに慣れていなかった」⁽¹⁰⁾ということもあって驚きをもって迎えられたが、かといってこのモノグラフがあくまで理論的なものに固執していたわけではない。それは「会計基準は…観察可能な客観的な状況と調和を保」⁽¹²⁾つという表現からも窺える。すなわち現行の会計制度にたいして懐疑的な部分は示しつつも、実務から遊離する事なく会計諸基準を設定しているという事である。このことからこのモノグラフは「当時存在していた実務にこれ以上忠実な、首尾一貫した構造を作り出すことはできなかった」⁽¹³⁾と考えられる。すなわち、「会計諸基準は会社会計実践慣行を漸次改良するための道標、背離を照合測定するための計器」⁽¹⁴⁾であるということであり、これは実務（会社会計慣行）を最適にする論理（会計諸基準）を設定するという意味で帰納的なものであると考えられる。

このように、このモノグラフは演繹的なアプローチ、帰納的なアプローチの双方を含んでいると考えられる。

これらのことからこのモノグラフの考え方は会社会計慣行を為していく上で、理論的にかくあるべきとされる会計手続を選択するための規準となる理論（会計諸基準）を実務を勘案した上で設定し、それが会計手続を選択する

(10)同上書 pp. 4-5.

(11)Committee on Concept and Standards for External Financial Reports, 前掲書 p. 28.

(12)W. A. Paton and A. C. Littleton, 前掲書 p.6.

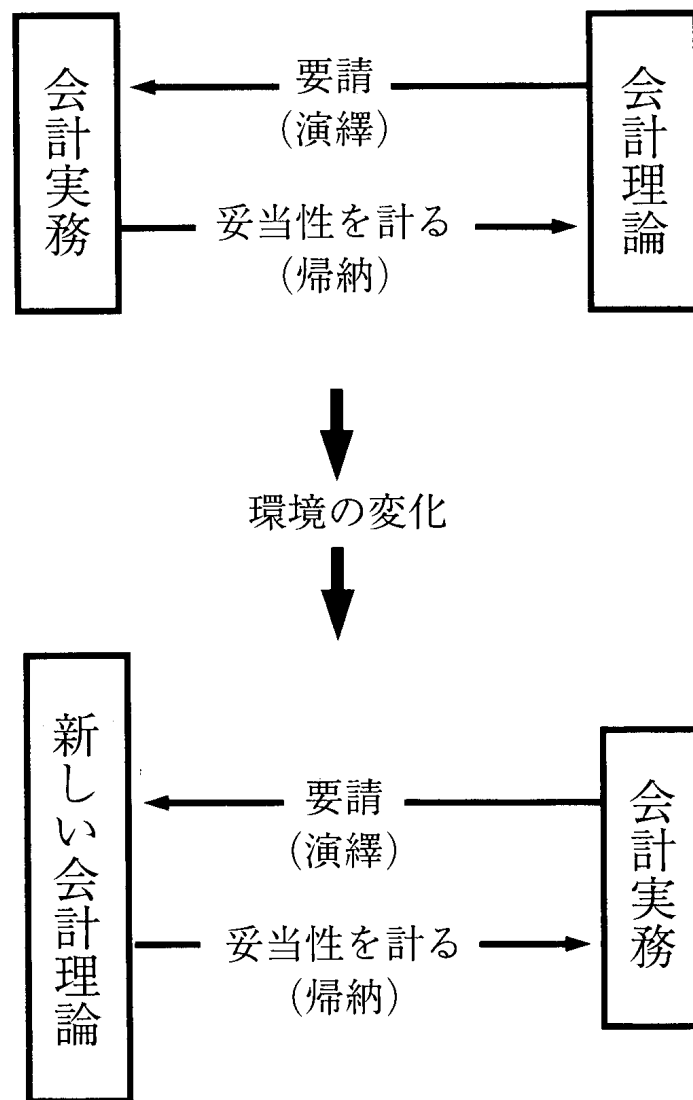
(13)Committee on Concept and Standards for External Financial Reports, 前掲書 p. 28.

(14)W. A. Paton and A. C. Littleton, 前掲書 p. 6.

上での妥当性を計る計器となるというものである。ここで注意すべき事は、実務を勘案するという事であり、これは会計諸基準それ自体がたとえば時代の流れによって変移していくことを考慮に入れていることである。この点から単なる演繹的規範論者や帰納的規範論者とは、一線を画している。

これを図で表わしてみると、図①のようになる。

図①



この図の解釈について、若干の説明を加えたい。「演繹」「帰納」という言葉を用いる以上、「要請」「妥当性を計る」という言葉も、主語を左側（会計理論側）においている。

Ⅲ Shih Cheng Yu

Ⅱにおいて、W. A. Paton and A. C. Littleton の演繹的アプローチと帰納的アプローチについて触れてきたが、演繹的アプローチと帰納的アプローチについてのより本質的なものについての検討素材として、会計学に於ける認識論と方法論に関する貴重な先駆的な文献のひとつであるといわれている1976年に出された Shih Cheng Yu (以下、ユーと呼ぶ) の「The Structure of Accounting Theory」⁽¹⁵⁾について触れておきたい。

ユーは、「会計は、いまだ『科学』ではない」⁽¹⁶⁾と考えている。それは、科学には「探究における妥当な方法論の使用」⁽¹⁷⁾が必要であり、会計は「体系的意味において、その会計事象の説明と予測とを嚮導する概念的枠組みを欠いている」⁽¹⁸⁾からであるとする。

その科学的方法として、演繹法、帰納法についてまず触れているのであるが、「演繹論理の『形式』は、…帰納的推論によって行なわれることが多く、必然的に理論家の過去の知識及び経験によって規制される。まさにこの意味で、帰納論理は演繹論理を前提にしているといえ」⁽¹⁹⁾るとしている。

さらに、「演繹的に導出される結論は、論理的意味においてのみ妥当、確実、もしくは疑いのないものである。演繹システムにおいて結論に疑念がある場合、その結論を立証する唯一の方法は、当該システムの内部にしかない、

(15) S. C. Yu, The Structure of Accounting Theory, The University Press of Florida, 1976.

(16) 同上書 p.2 なお訳文に関しては、久野光朗 監訳『会計理論の構造』同文館 昭和57年を参考にした。以下(22)まで同様である。

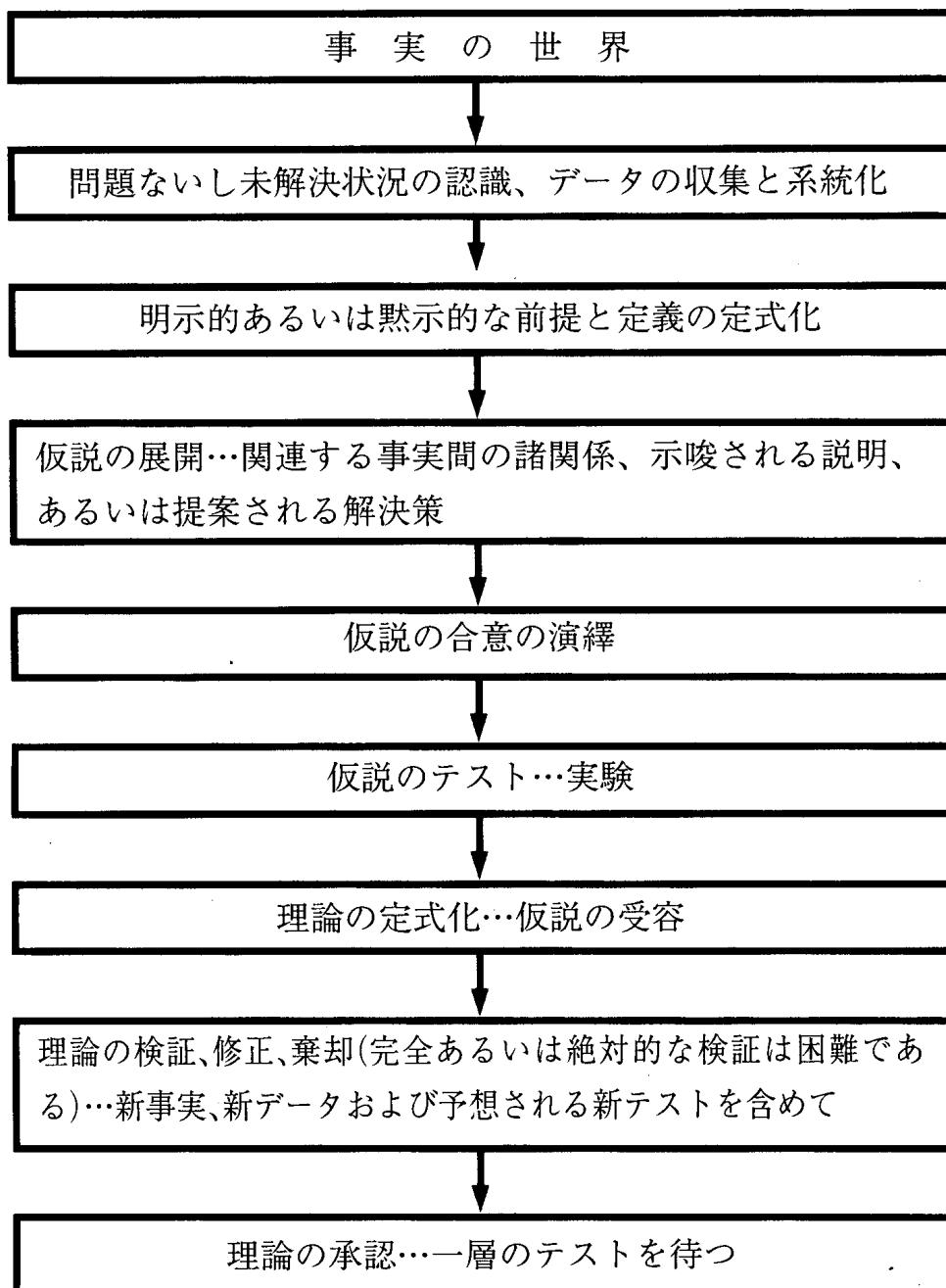
(17) 同上書 p.9.

(18) 同上書 p.2.

(19) 同上書 p p.19-20.

すなわち当初の仮定にまで遡るしかない。演繹的に導出した言明を経験的に確認、検証、あるいは修正するには帰納過程を使う必要がある⁽²⁰⁾り、また、「帰納的推論は、明示的もしくは暗黙的に、出発点となる若干の前提を必要とする。また、理論構築には構文論的通則と意味論的通則の双方を使用する

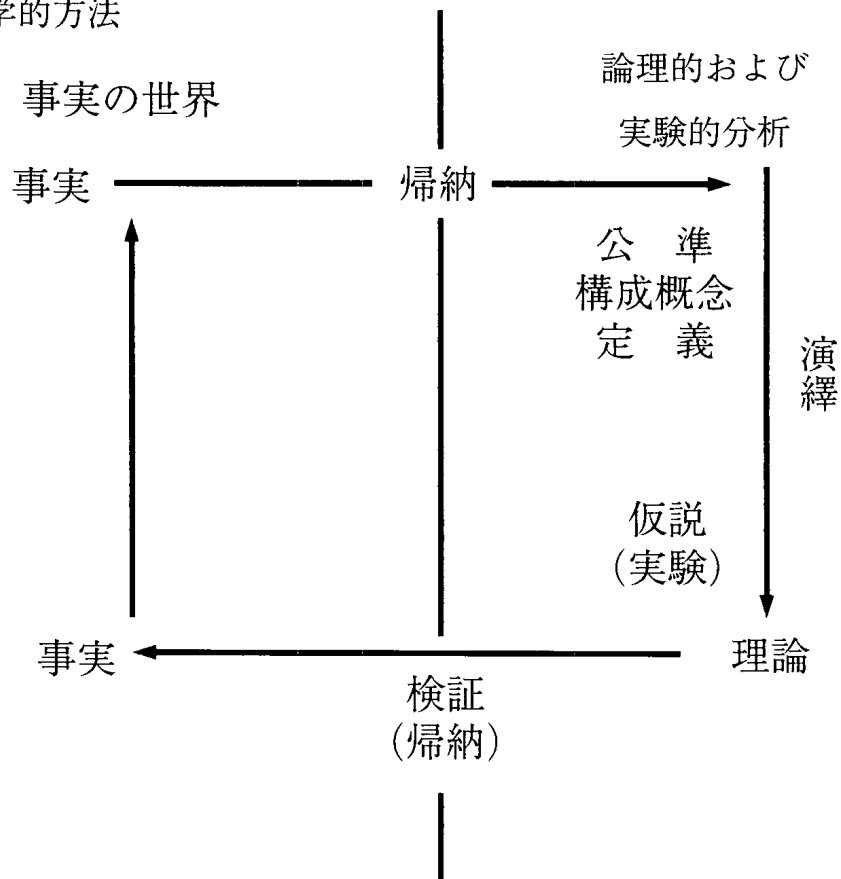
図② 科学的方法



必要がある。さらに、理論化には経験的に検証できない諸命題が必要であろう。そのうえ、仮説の節約、拡張、解明、ならびに高度な構成概念の定式化にさいして、演繹論理は非常に強力である」⁽²¹⁾としている。その上で、「純粹に演繹的な科学システムあるいは完全に帰納的な科学システムがめったにな」⁽²²⁾いとしている。

そして、ユーの考える科学的方法とは、図②⁽²³⁾および図③⁽²⁴⁾によって表わされている。

図③ 科学的方法



(20)同上書 p.20.

(21)同上書 p.21.

(22)同上書 p.21.

(23)同上書 p.23. なお訳語に関しては、井上良二 著『会計社会学』中央大学出版部 1992年を用いた。以下 (24) も同様である。

(24)同上書 p.24.

IV 会計方針研究委員会

飯野利夫編著の「会計方針選択行動論」⁽²⁵⁾においても、『帰納的及び演繹的規範理論』⁽²⁶⁾として、興味深い記述がある。規範理論を、帰納的規範論（現状肯定的規範論）と演繹的規範論（現状否定的規範論）の2つに大別している。その上で、ユーと同様に「一般に経験的理論の形成には、帰納的推論と演繹的推論とが相互補完的に用いられる」⁽²⁷⁾とし、「帰納的規範論者は主に帰納的推論を適用しながら、有限個の資料の観察からの一般化によって規範的言明を述べるのに対して、演繹的規範論者は目的や公準から出発し主に演繹的推論に依拠して規範的言明を行なう」⁽²⁸⁾とする。そしてその両者を、現状肯定的規範論者と現状否定的規範論者と捉えている。

前者については、「過去に適用されたことがあるか、または現在において適用される方法をそのまま、将来においても『適用すべき』であると主張するものである。これは現状承認型の規範論者ということができ」⁽²⁹⁾としている。また、「研究者は実務を観察するとき実例を選択するうえで無意識的に主観的な先入観が働き、その選択の仕方に偏向があるからかもしれない」⁽³⁰⁾として、この方法の演繹的なところを表現している。

後者については、「現在または未来の会計について過去にはなかったなん

(25)飯野利夫 編著『会計方針選択行動論 理論と実証』中央経済社 平成6年

(26)同上書 p.22.

(27)同上書 p.22.

(28)同上書 p.22.

(29)同上書 p.22.

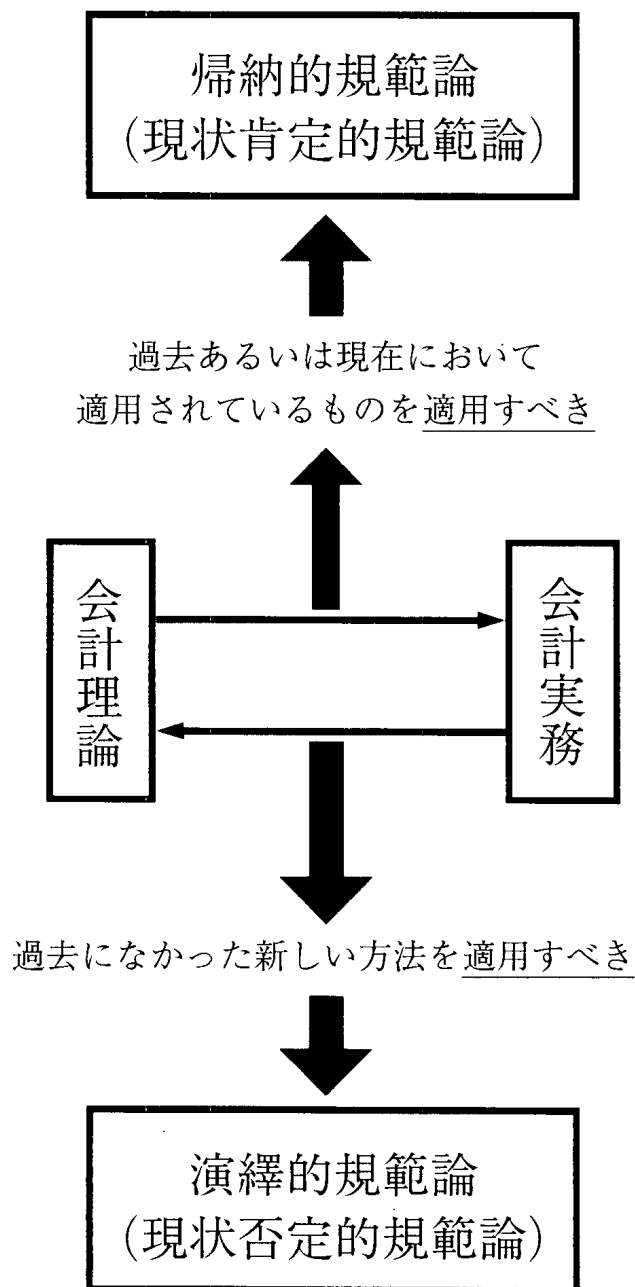
(30)同上書 p p.22-23.

(31)同上書 p.23.

らかの新しい方法を「適用すべきである」と主張するものである」⁽³¹⁾とする。この場合においても、演繹的に（というよりもむしろ規範的に）言明はしているがこの記述から考察すると、新しい方法という以上、現在の会計実務と自らの理論を比較していることが推察されるので、その部分でこの方法の帰納的な点が窺える。

ここで表わされていることを図にすると、以下の図④のようになる。

図④



V まとめ

前述のとおり、ペイトン・リトルトンアプローチ、ユーの理論、会計方針の選択・適用に関する実態調査と説明理論の構築に関する調査研究委員会の理論（以下、委員会の理論と表記する）を順を追って見てきたわけであるが、まずそれぞれについて考察を加えていきたい。

ペイトン・リトルトンアプローチの特色は、会計実務の変容によっては会計理論は変化しないということである。すなわち、会計理論は会計実務にとっての妥当性を計る計器であり、当然計られるもの（会計実務）によって、ものさし（会計理論）は変化しないということである。しかし、会計理論は普遍的なものではなく、環境の変化によって変化し、その点においても帰納的であるといえる。

ユーの理論の特徴は、純粹に演繹的なものや帰納的なものは殆ど存在しないという点である。すなわち、演繹と帰納とは表裏一体の関係にあり、演繹的な方法を採用しようとすると、無意識の内にならざる帰納的なアプローチをしている部分が存在し、帰納的な方法を採用しようとすると、最終的に演繹的な方法によっているという事である。

委員会の理論の特徴は、演繹的規範論（現状否定的規範論）と帰納的規範論（現状肯定的規範論）との2つに大別している点である。両者の区別を筆者は、現状を肯定しているか否定しているかという点においており、それが帰納的か演繹的かについては、言葉自体が帰納＝現状肯定、演繹＝現状否定というように一対一対応を為しているのみで、帰納と演繹自体はユー同様補完的に用いられるとしている。

三者に共通して含まれる認識は、帰納と演繹という2者は分かちがたい関係にあるということであろう。しかし、より厳密な意味で帰納と演繹とを捉えているユーの理論によってその他を考察していきたい。

ペイトン・リトルトンアプローチは、会計理論ありて、会計実務ありという明確な方向性は評価できるが、果たしてその理論を形成するにあたって、

全く現行の会計実務を勘案しなかったかといえば、そうではない。また、委員会の理論では、現状否定的規範論と現状肯定的規範論を2つに大別しているが、それが2つに分かれる前に、必ず現状を肯定するか否定するかという検定を行なうはずである。その後2つに分かれるのであるから、その2つを帰納的もしくは演繹的という形に名目上ではあろうが分けることに抵抗を感じる。また、現状のある部分では肯定的に、ある部分では否定的となるのは当然の結果である。そうなれば、やはり2つに大別するのは難しい。他に、例えば現状を否定するつもりでアプローチをしたが、結局否定する部分に出会えず、それでも自分の考えを演繹的・規範的に表明する場合、両者の峻別はよりいっそう難しいものになる。

好ましいとされる会計手続を採用するには、明確に規定された会計理論に照らし合わせて選択すべきである。その会計理論はあくまで規範的に言明されているべきであるし、又その理論は現行の会計実務や企業を取り巻く社会環境に対して、演繹・帰納という過程を繰り返して洗練されるべきである。

オフバランス問題やバブルの崩壊などから、会計の社会的アカウンタビリティと社会的公正への要請が強くなっている昨今、「科学」であるところの「会計」をなさしめるには、上述の様に明確な理論概念にしたがって会計手続が為されるべきである。そうでなければ、会計学はただの手続論になってしまうのではなかろうか。