

〈論 文〉

会計理論の形成

— 仮定概念を中心として —

成 瀬 継 男

目 次

- 一 会計理論の構造
- 二 仮定概念の成立
- 三 会計理論の当為性
- 四 理論形成の方法
- 五 おわりに

一 会計理論の構造

会計理論 (Accounting Theory) とは何であろうか。また、どのような役割を有するものであろうか。例えば、リトルトン¹⁾は「会計理論の任務は、信念および慣習を批判的に吟味し、経験のなかから最善のものを明確にし、これを展開し、また、会計職能の発生および結果に対して関心を指向することであるということができよう。」¹⁾と、会計理論の役割を位置づけている。つまり、この考え方の背景にあるものは、会計慣習や会計経験を分析し、批判し、集約したものを抽出して、整合性の高い理論と内容を体系的に構築することであろう。すなわち、会計理論は主に歴史的な集積である慣習や経験を整合化し、体系化する思考プロセスの論理である。

また、サルモンソンは「会計理論とは、経済的情報を識別し、測定し、伝達するという会計担当者の活動を説明し、指導する概念的、

仮設的および実用主義的諸命題が首尾一貫性をもって結合したものである。」²⁾と、位置づける。この考え方は、多くの経済現象および経営現象のなかから、会計事象と認識しうるものを識別して、それらを各種の会計手続・会計処理などによって測定し、会計数値を確定することである。ここに、会計理論が、概念的に帰納化されることが要請されることになる。さらに、会計理論は会計命題を規範的に設定し、その論理の演繹的な認識から導き出される推論的なプロセスと、そのプロセスの正当性を検証することにある。ここに、会計理論が仮設的に展開されなければならない必然性が生ずるのである。したがって、理論は概念の知的増殖の体系的な装置とか、精神活動の論理プロセスとか、仮定概念の当為的な演繹化などと、認識されるのである。

また、実用主義的とは、会計職能が有用な情報を多く企業の利害関係者に提供する、ということである。すなわち、会計情報は提供する前に必然的に、作成・表示されなければならない。この作成・表示のプロセスの中で有用で合理的な実用主義が機能することになる。それ故に、サルモンソンは「実用的アプローチにおいては第一の要件は理論的命題の適用が有用な情報を提供しなければならないということである。多くの源泉から理念は、

1) A.C.Littleton, Structure of Accounting Theory, 平井泰太郎序, 大塚俊郎訳「会計理論の構造」東洋経済新報社, 昭和32年第2版, 195頁

2) R.F.Salmonson, Basic Financial Accounting Theory, 松尾憲橋訳「サルモンソン 現代会計学」同文館株式会社, 昭和46年初版, 3頁

それが有用とわかったならば、受け入れられることになろう。」³⁾と、認識する。

では、会計命題とは、どのようなものであろうか。会計命題 (Accounting Propostion) とは、「会計は、いかにあるべきか」というテーゼを演繹的に推論したものである。そして、その推論から「会計は、かくあらなければならない」という命題を抽出したものである。このアプローチには、常に社会的および規範的な概念が反映されていなければならない。そのため、会計命題は固定的なものであってはならないし、常に社会的・経済的な環境変化に対処できる状況適応能力や、認識力をもたなければならない。なぜなら、会計実務・実践の対象である企業は社会的・経済的基盤の上に成立し、その基盤自体が社会の進歩・発展によって変化するからである。

社会的基盤の変革に対応するためには、社会的な要請と、それにもとづく会計目的をも検証の対象として、新しい会計命題を論理的に設定することが必然性をもつことになろう。そして、社会的要請にもとづく会計命題は、社会的公正などの規範的な理念が、そのコンセプトの根底に内在されていなければならない。なお、命題には経験的なものと、先験的な推論によるものとが存在する。前者は命題の近似値を抽出するものであり、後者は演繹内容のプロセスを推論するものである。命題は、この両者から形成されるものであり、この中間は形而上学的なものにならざるを得ないのである。

例えば、1966年にAAAより発表された「A Statement of Basic Accounting Theory」によると、この書中で「理論を、仮設的・概念的および実用主義的な諸原理が首尾一貫性をもって結合したものであり、かつ、ある研究領域に対して一般的見解を形作っている

ものである、と定義する。」⁴⁾と、規定されている。ここでも、理論は概念的・仮設的・実用主義的に首尾一貫性をもって結合したものと、認識されている。このことは、サルモンソンが、AAAの定義に近い考え方をしているからである。そして、AAAは、会計の目的として、「つぎにかかげる色々の目的に対して情報を提供することである。」⁵⁾として、次の4項目を上げている。

1. 限りある資源を利用することについて意思決定を行うこと。これはもっとも重要な意思決定の領域を確定しまたは目的や目標を決定することをふくむ。
2. 組織内にある人的資源および物的資源を効率的に指揮、統制すること。
3. 資源を保全し、その管理について報告すること。
4. 社会的な機能および統制を容易にすること。

これらの目的によって、会計は広範囲な活動を達成することができることになる。1の目的は、企業のトップやミドルが、それぞれの意思決定をする際に行われるものである。2の目的は、会計が人的物的資源および組織的な記録や適切な資料分析によって、各種の計画に必要な資源をできるだけ効率的に取得し、利用するということである。3の目的は、管理保全の機能である。管理保全は企業の経営者の基本的な職能であるが、ときには、投資や保証などのように受託者の職能であることもある。4の社会的機能としては、納税や環境に対する不正防止、国や労使関係および全ての利害関係者のために、統計的な資料や意思決定に必要な会計資料を提供することで

4) American Accounting Association, A Statement of Basic Accounting Theory, 飯野利夫訳「アメリカ会計学会 基礎的会計理論」国元書房、1985年16版、1頁

5) 飯野利夫訳「同上書」、5～6頁

3) 松尾憲橘訳「前掲書」、6頁

ある。

さらに、会計の方法として、このステイメントは「会計の方法には、利用者に対する経済的資料を選定、記述、解釈するにあたって会計担当者が用いる色々の技術と手続きとがふくまれる。これら諸技術には、一般に認められた会計原則および実務のほかに、『一般にみとめられた』という基準には適合しないが、有力な権威によって支持された方法もふくまれる。それらを適用することによって、経済的資源の取得、利用および処分という諸活動が抽象的に表現される。」⁶⁾と、規定する。

多くの技術は会計実務・実践の歴史的な経験照射などによって生成し、発展し、集約された経験プロセスの蓄積である。その実務・実践は、環境にもっともフィットしたプロセスを通して、有用で合理的な会計手続や会計処理を形成することになる。したがって、「一般にみとめられた」という水準には達してなくても、歴史的な経験の蓄積などによって確立された諸技術も含まれることになる。それ故に、このような技術を内包した実務は有用で合理的なものと、理解されることになる。

そのため、理論は実務の精選された蒸留水という認識が正当性を得ることになる。つまり、理論は高度の確実性をもって会計事象を検証する能力と考えられるから、実務を組織的・体系的に統一するために齊合力が与えられることになるからである。なぜなら、実務が有用で合理的であるためには、その手続・処理などのプロセスが客観性と普遍性をもった精緻な理論による強固なサポートが必要となるからである。例えば、理論によってサポートされていない実務は、整合性や体系性に欠け、一貫性のないものになりがちである。つまり、このような実務は永続性がないことになるのである。

さらに、会計理論は、会計上の諸問題を解決し、解釈することが要請される。つまり、理論は実務・実践と融合して会計上の諸問題を解決するために、合理的な方法を模索することになる。すなわち、理論は分析、解釈、解決に役立つべき論理体系であると考えられるから、精緻な論理プロセスの妥当性や、その論理の合理的な理由づけや、また、整合性のある説得プロセスなどが、可能になるのである。それ故に、良質の会計理論は、合理的な思考過程の前提要件となる知識体系や、会計上の諸概念を内在していなければならない。その上さらに、良質な理論は明確な思考に立脚した体系的な論理プロセスの結晶で、なければならないのである。

会計実務が会計行為であるかぎり、会計理論は論理であり、解釈ということになろう。しかしながら、会計理論は首尾一貫した会計基準に依存しなければならないケースも存在する。その会計基準とは、ペイトン・リトルトンによると、「会計基準は、厳密な表題、細分類の程度および見積の詳しい方法などにより、基礎的な概念と会計上の事実を提示する場合の一般的な態度とを問題とするべきである。本質的には、会計諸基準の構成は、会計が利害関係者に財政状況および営業成果の報告という手段によって語ろうとしている内容の説明のみより構成されるべきである。」⁷⁾と、論じている。つまり、基本的に会計理論と会計基準とは、論理の相互補完の関係にあるということになろう。

会計理論は、この会計基準に対する認識のように、基礎的な概念と会計上の事実の提示、つまり、これらを整合性ある首尾一貫した体系で、論理的に表現したものでなければなら

6) 飯野利夫訳「前掲書」、8頁

7) W.A.Paton and A.C.Littleton, An Introduction to Corporate Accounting Standards, 中島省吾訳「会社会計基準序説」(改訳)森山書店, 1981年改訳版22刷, 7頁

ないのである。すなわち、会計には実験的な方法や定理などは存在していないのであるから、自然科学のように実験によってコンファームすることはできない。しかしながら、精緻な論理や精選された理論、あるいは適確に認識された目的意識などが、その代替となり得るのである。すなわち、理論の本質・目的・性格などは、もちろんのこと、理論の特徴などを厳密に究明することによって、逆に、会計行為や会計実務の本質が明らかにされることになるのである。それ故、理論と実務は表裏一体の関係にあることになる。

リトルトンは「理論の本質はまた、一部分、理論の用具によって解明される。なぜなら、用具のもつ職能によって、理論が作用する方法に対する端緒が得られるからである。適確な成果を示すことは、理論および実務の両者が理想とするところである。しかし、これらのもつ『適確性のための器具』は鋭角をもった鋼鉄でもなければ、精巧なゲージでもなく、理念、方法、洞察すなわち、頭腦的適確性のための器具である。」⁸⁾と、理論用具説を提示している。この理論の用具（わかりやすくいえば、説明プロセス）は、事象の本質や目的、性格などを明確に説明するために用いられるものであろう。会計の目的や、その目的整合性などの認識は、理論の用具によってより明確になるからである。さらに、また、理論は行為のベストの方向を指示するのみでなく、実務に対してもベストの選択を可能にするからである。

理論と実務の関係には、相互補完性と相互依存性が存在する。つまり、理論は提示された慣習的諸概念を理論の目的や性格などに関連づけることによって、慣習的諸概念を分析し、体系化し、正当化することが可能になる。このことは、終局的には実務をサポート

することにつながるのである。そこで、会計理論の役割は、理論の知識体系を提示することにあるが、その理論の知識は、実務・実践活動の際に求められる判断の源泉でもある。それ故に、会計理論は、会計行為の正当性を提示し、説明するプロセスであるということにもなる。つまり、理論は生成された実務・実践を説明し、解釈する思考過程の論理体系である、と考えられるからである。

また、理論は過去の経験と教訓から、最善のものを現在と将来とに提示する役割を有する。例えば、実務が現実の矛盾に直面した結果、それを解決するために新しい理論が生成される。そして、実務がさらに強い矛盾に直面して、それを解決するために理論が発展する。それ故、理論はその時代の環境や制度に強く影響されることになるのである。さらに、実務が関心をもつ会計上の諸現象や諸事象も、会計理論を形成する上で大きな影響を及ぼすことになる。したがって、会計理論と会計実務は密接な相互補完と相互依存の関係になければならないのである。

リトルトンによれば、理論と実務の関係は、「音楽における旋律と諧調の間に存する相関関係を暗示する。妥当な理論に基礎をもたない実務は、旋律のない伴奏部と同様であり、実行可能ではあるが好ましくないものである。実際的应用をとまなわぬ理論は、伴奏部のない旋律と同様、それ自身は満足なものでありうるが、不完全であることは明瞭である。」⁹⁾と、巧みな比喻で両者の関係を述べている。まさに、両者の関係は、このとおりでなければならぬものである。それ故に、両者は同じ歩調で進歩・発展しなければならないことになる。そこで、理論は、実務の深山に蓄積された濾過水を精選したものであると、筆者は位置づけたいのである。

8) 大塚俊郎訳「前掲書」、208頁

9) 大塚俊郎訳「前掲書」、207頁

二 仮定概念の成立

仮定概念 (Assumption Theory) とはなんであろうか。例えば、ペイトン・リトルトン両教授は、「会計の基本的な概念または命題は、他の分野におけると同じく、それ自身相当程度仮定的な事項であるか、または決定的に論証ないし証明されえない仮定を基礎とするものである。」¹⁰⁾と、その概念を鋭く把えている。一般的に、会計理論の概念は、会計の前提と仮定の論理体系から構成されている。会計の前提とは、会計経験や会計慣習のなかから妥当性の高いものを帰納的な方法によって、それらの根底に内在する基本原理を抽出する実証的な理論構成である。それに対して、会計の仮定は、会計を学問として、科学として成立せしめるために、会計命題を設定し、その命題から演繹法によって導き出される推論的な理論構成である。

前者は、帰納的な論理が概念の知識体系によって形成されるものであるから、客観的で整合性の高いものでなければならない。また、検証や実証にたえ得るものでなければならないのである。

他方、後者は、与えられた会計状況を客観的に認識して、その状況から演繹的に理論形成するため、一種の仮定的な論理体系ということになる。つまり、この方法は理論構築するための、推論的な論理プロセスの形成ということになる。それ故、仮定は経験を常に超越し、先見的な分野を推論しなければならない。

前提と仮定は、会計の理論構成においては同等の資格を有するものといわれるが、仮定は前提に比して実証的な確実性に欠けるという批判が存在する。しかしながら、仮定が十分に推論され、理論的にその妥当性が検証さ

れたときには、前提と同等のウエイトを有することになるのである。だが、仮定概念による理論形成は、いかなる理論といえども絶対的なものや確定的なものは成立し得ないのである。そこに存在するものは、論理プロセスの正当性や妥当性のみである。

では、仮定はどのように形成されるのであろうか。仮定の形成プロセスは、まず、会計状況の客観的な認識から出発し、そこに存在するベーシックな原理や法則などの総合的な分析によって、演繹的に推論されたものである。このことは、新しい理論のみではなく、既存理論の修正などの場合にも適用されることになる。

しかしながら、仮定概念の成立には、一定の条件が充足されていなければならない。その条件として、次の3つのものが考えられる。

第1には、仮定概念は推論できるものでなければならない。このことは、どのようなことを意味するのであろうか。前述のように、仮定概念は演繹的な論理を対象として、その論理の体系的な推論から抽出される一種の会計命題である。それ故に、仮定が完全に検証されることは、ほとんどあり得ない。多くの場合、仮定の客観性や整合性の確立、ならびにそれらが社会的な合意や同意が得られるならば、その仮定は成立することになる。

第2には、仮定概念は、その理論形成プロセスが明らかにされるものでなければならない。このことは、会計状況の認識やその分析、それらによる論理の演繹照射などによって、仮定概念が構築されることになるので、その理論の形成仮定を明らかにすることが、強く要請されるのである。

第3には、仮定概念は予測に対する説明能力を備えていなければならない。このことは、仮定概念は、結論が予測されていても、その結論に至る過程を論理的なプロセスによって論証され得るものでなければならない、ということである。

10) 中島省吾訳「前掲書」, 34頁

つまり、どのような仮定概念でも絶対に正しいというものは、証明され得ないのであるから、論理プロセスの正当性のみが問われることになる。すなわち、仮定概念の成立は、一定の限定された論理検証によるのみであり、完全に立証されるものでないからである。いいかえるならば、仮定概念は、論理的な推論プロセスの近似値を示すものに過ぎないのである。それ故、仮定概念は、蓄積された判断によって形成されるハイレベルな確率の問題につながることになる。確率は類似した事象の連続的な経験を判断基準とするので、会計事象の事例が多ければ多いほど仮定概念の検証体系は、ハイグレードなものになるのである。しかしながら、会計における仮定の事例は多くないのである。

では、仮定概念における検証とは何であろうか。検証とは、この場合、予測を客観的に認識するために、論理プロセスの正当性を検討すること、と理解することができる。それ故に、仮定概念は自然科学のように実験などによって検証することはできないのである。検証できうることは、仮定概念のプロセスとその結論である。そのため、ごく少数の会計事例を検証するのみでは、幅広い普遍性をもった仮定概念を構築することはできない。だが、仮定概念に必要な事例は多くないのも事実である。したがって、仮定概念は演繹的に究明されなければならないというテーゼが説得力をもつことになる。しかしながら、その演繹的なアプローチでも絶対的なものではなく、理論形成における確率の高い近似値を示すものにすぎない、ということにならざるを得ないのである。

この点に関連して、ユーは、「会計仮説は、当然、会計事象を解明するために定式化される。会計の本質は資産評価と利益決定に関係しているけれど、会計活動の多くの局面を説明し、測定し、かつ予測することを可能にする準拠枠を構築するため、会計事象の関連性

の体系的研究のみならず、会計事象の精緻な分類をも必要とする。」¹¹⁾と論ずる。このことは、会計仮定によって、会計活動の行動様式や行動形態を説明し、予測するならば、その枠組は精緻な概念と分類とに依存しなければならない、ということであろう。

しかしながら、伝統的な会計理論では、会計の機能的な説明はされているけれども、会計の行動様式などは十分に説明されていない面がある。すべての会計活動の行動様式や行動形態を追求するならば、新しい構成概念を生成し、理論化し、整合化されたフレームワークを形成しなければならないのである。そのため、会計における新しい枠組の定式化には新しい演繹プロセスを必要とするのみではなく、会計事象の新しい相互関連性をも追求せざるを得ないのである。つまり、仮定概念の成立には、伝統的な会計理論のみではなく、全会計活動の行動様式や、会計事象の相互関連性などの把握も必要となるのである。それ故、ユーの仮定概念は、論理的で説得力のある精緻なものと考えられる。

では、仮定理論から一般理論への過程は、どのようなプロセスをへて移行することになるのだろうか。一般化への過程には各種の段階過程が存在する。つまり、段階過程とは、会計の状況認識に始まり、状況を分析し、それにもとづいて概念の枠組みを形成し、論理プロセスを構成し、その正当性の是非を検討し、そして仮定理論の構築、さらに、総合的なプロセスの検証という段階を経ることになるのである。このすべての過程を終了することによって、ハイグレードな仮定理論が形成されることになる。すなわち、仮定理論の一般化への過程は精緻な状況認識と、その演繹

11) Shih Cheng Yu, The Structure of Accounting Theory, 久野光郎監訳「S.C.ユー 会計理論の構造——認識論と方法論——」同文館, 昭和57年初版, 209頁

論理のプロセスと、その正当性に依存することになるのである。

他方、推論などの論理思考による一般化への過程は、会計構造の質の高低と推論の精緻さの問題に依存することになる。質の高低は、その対象構造の整合性などによって規定されることになる。会計の対象構造の質と推論プロセスの精緻さが高度なものでなければ、容易に一般化することはできないであろう。

それ故、仮定概念は、どうしても演繹的なプロセスを経ることによって理論形成されることになる。このことを認識した上で、会計理論における仮定概念設定の方法論的な意味合を検討してみたい。まず最初に、会計の在り方、機能、構造などが明確に識別されることが必要である。このような概念は、一般的には各種の会計理論によって明確に論述されているはずである。しかしながら、会計理論は、それをとりまく会計環境などにより影響されることになるので、実務・実践などの在り方によって、制約されるケースもしばしば生じる。だが、どのような制約があっても、会計理論は、いかなる仮定に対しても、その論理構造や、枠組した根拠などを明確に提示しなければならないのである。そして、会計理論は会計の在り方や会計の基本コンセプトを照射して、仮定を設定しなければならないのである。

この点に関連して、チェンバースは「対応規則によって経験的に命題に結びつけられた、仮定や公準、形式的命題が設定され、諸仮定から論理的（演繹的）手続によって結論が導かれる。一見この手続は、まったく演繹的に見えるのであるが、実はこの手続は、いくつかの可能な仮説の中から暫定的な結論を与えるものを選び出すことであり、この暫定的な結論を導くことこそ、演繹的論理が目的とするところなのである。このようにして得られた結論の信頼性は、論証過程の妥当性と、得られた結論が経験される環境とどれだけ一

貫しているかによって決まるのである。」¹²⁾と、仮定暫定説を論証している。考え方としては、きわめて妥当性の高いものである。

ある仮定理論を形成する場合、つまり、一般に受け入れられる理論にするためには、ハイグレードな検証を受けなければならないであろう。でき得るならば、自然科学のように実験装置を用いて論理を極限状態にまで煮つめて、そこから理論のエキスを抽出してみたい。しかし、会計理論の場合にかぎらず、社会科学では、このような実験は不可能である。だが、仮定理論と同系列にある他の学問分野の証明済の理論と比較して、その理論の正当性を検証することはできよう。このように、仮定理論は他と比較することによって、公準や命題が設定され、それらによって理論や原理、法則を確立することが可能になる。会計にかぎらず、仮定理論は推論的な理論構築であるので、どうしても一定の制約が存在するのである。それ故に、仮定理論は、チェンバースのいうように、論証過程の妥当性と、得られた結論が会計経験や会計環境と一致することが、強く要請されるのである。

したがって、会計理論の主要因を形成するものは、会計の前提と仮定および与えられた会計環境（技術・技法を含む）と、いうことになるだろう。前述のように、前提は蓄積された経験事象を対象とし、そこから帰納的に抽出された実証的な概念である。仮定は演繹的な論理を対象とし、その論理の体系的な分析から導き出される推論的な命題である。それ故に、前提は会計構造や会計慣習の分析から抽出され、仮定は会計の論理的な当為性から推論的に導き出されることになる。そのため、この両者と現況の会計環境や、よくコントロ

12) R.J.Chambers, Accounting Evaluation and Economic Behavior, 塩原一郎訳「R.J.チェンバース 現代会計学原理——思考と行動における会計の役割——」(上) 創成社, 1984年初版, 49頁

ールされた実務・実践が、会計理論を形成する際の基本的なフレームワークにつながるものである。

しかしながら、前提と仮定、つまり帰納と演繹は、もっともベーシックなところで共通認識を有しているのである。なぜなら、帰納するということは、一般的な仮説の形成とその理論の設定が含まれているからである。演繹するということは、それらの理論が社会的に合意されるように、推論的な論理によって帰納されることであるからである。そして、その結論は最初に帰納に導いた会計現象や会計事象に照して、再検証することになる。このことによって、第三者に同意される理論が形成されることになる。ただし、この手続が反対になることも、ときには存在する。演繹法の目的は、あくまでチェンバースが論ずるように、仮説の中から暫定的な結論を導き出すことにある。それ故に、根底のところでは、共通認識を共有する関係にあるのである。

三 会計理論の当為性

会計理論の当為性 (Proper) とは何であろうか。それは、どのようなことを意味するのであろうか。前述のように、会計理論を形成するためには、会計構造や計算構造の分析から経験論的に導き出されるものと、会計の論理的な当為性から推論的に導き出されるものとが存在する。前者によって会計理論を構築する場合には、実証的なプロセスによって、会計構造や計算構造の実態を明らかにしなければならない。その会計構造や計算構造の基礎を形成せしめるものが会計慣習である。つまり、経験論的な会計理論は、蓄積された経験事象を対象とし、そこから導き出される実証的な論理の集約である。ただし、実証的論理は、あらゆる会計の価値体系が内在されているが、会計の目的論理と直接的に結びつ

ているとは、かぎらないのである。

後者、つまり会計の論理的な当為性から導きだされる思考プロセスは、会計状況の客観的な認識から導きだされる推論的な論理の集約である。推論であるから、絶対的に正確なものとして検証することはできない。検証できることは、推論における論理の形成過程と、その帰結である。すなわち、当為的論理は会計状況を特定命題によって集約し、そのプロセスの正当性を検証することにある。ただし、この論理形成は、会計の目的論理と密接に結びついているものでなければならないのである。

例えば、1961年に、A I C P A のモリーヌ・ムーニッツ会計調査研究部長によって、発表された会計調査研究書の第1号によると、当為的な理論とは「である、というよりも、むしろ、であるべきである、という領域に関連するものである。主としてこのような理由によって、われわれは、これらの命題を独立のシリーズに盛り込んだのである。」¹³⁾と、当為的な理論の重要性を説明している。そして、当為的な命題 (論理) に属するものとして、ムーニッツは、継続性または継続企業、客観性、一貫性、安定単位、重要性と保守主義および明瞭表示の7項目を上げている。そこで、この中でもっとも会計理論形成のために重要な継続企業にスポットライトを当てて、理論の当為性および非当為性について考えてみたい。

では、継続企業 (Going Concern) とは何であろうか、ムーニッツは「営業活動が、過去数世紀にわたって、個別の冒険事業の連続から、継続的な形態へと変化してきていること

13) Maurice Moonitz, Ph.P.CPA Director of Accounting Research, American Institute of Certified Public Accountants, The Basic Postulate of Accounting, 1961, 佐藤考一・新井清光共訳「会計公準と会計原則」中央経済社, 昭和37年, 76頁

は良く知られているところである。そのため、会計の実務および理論の大部分は、会計実体の経営内に存続し、近き将来、清算されることはないという仮定にその基礎をおいている。反対すべき証拠の存在しない限り、実体は無限に経営内に存在するものとみなされるべきである。」¹⁴⁾と、論証している。また、イギリスの会計基準でも、「これは、企業は、予測可能な将来において、引き継ぎその経営活動を継続するであろうという考え方である。これはとくに、損益計算書および貸借対照表は企業の清算または経営規模の著しい縮小を意図したり、またその必要性があることを前提とせずに作成されること、を意味している。」¹⁵⁾と、規定している。

つまり、継続企業とは、企業は永久に存続するという仮定のもとに、各種の会計活動が行われるということである。もちろん、企業が継続して存続するということは一種の会計上のフィクションであり、仮定である。このような仮定をもとにして種々な会計手続や会計処理が行われることになる。もし、この仮定がなければ、会計学や会計理論は成立し得ないことになる。日常的に見聞きしているように、倒産ないし清算・解散する企業は多く存在する。しかしながら、企業が倒産ないし解散を予定して経営活動を遂行しているわけではないのである。

ペイトン・リトルトンも「企業実体の寿命が長く続くという仮定は主として便宜上のものであるかもしれない。誰もいろいろの出来事の進路を確信をもって予想することはできないのだから。しかしながら、破産、清算・

解散の数多いなかであってさえも、事業活動がある程度の継続性をもっているということは通常の実験として言明できる。……正常な場合、予想されているのは清算ではなく継続性なのである。」¹⁶⁾と、論証している。そこで、企業が永久に存続するという仮定のもとに、会計上の各種の会計手続、たとえば準備金や積立金などの設定が理論的に成立することになる。そして、この仮定のもとに会計期間が設定され、各期間ごとに期間損益や資産・負債・資本の在り高が確定される。それによって、毎期の経営成績や財政状態が明らかにされ、多くの利害関係者に企業実態が提供されることになる。

しかも、この場合の資産の在り高は処分価額ではなく、過去から引き継いだ価額で確定される。つまり、取得原価によって確定され、将来に引き継がれることになる。したがって、継続企業の仮定から、現在の会計の基本的なコンセプトである原価主義会計や、それにもとづく費用配分および費用・収益対応などの原則が導きだされることになる。ペイトン・リトルトンも「営業会計記録の一期分の総計が現実から遙かに遠い結着を示唆することもある。貸借対照表の重要数字は、決定的に継続性の仮定にしたがって作製されたものである。企業の完全な姿は、最終の清算に先立っては、まず完全には見分けがたい。」¹⁷⁾と、指摘している。それ故、この概念のもとに、会計が一連の経営活動の流れによって成り立っていることを意味する。しかも、その活動は過去の行動によって制約されるとともに、将来をも制約することになるのである。

もし、この仮定が存在しない場合には、企業の継続が暫定的である場合を含めて、異なる形態のコンセプトが要請され、異なる形式の会計処理が必要となろう。具体的には、継

14) 佐藤考一・新井清光共訳「前掲書」、76～77頁

15) Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Accounting Standards Committee, S S A P 2: Disclosure of Accounting Policies, 田中弘・原光世訳「イギリス会計基準書」第2版, 中央経済社, 1994年, 27頁

16) 中島省吾訳「前掲書」、15頁

17) 中島省吾訳「前掲書」、16頁

続企業ではなく閉鎖企業という形態の仮定が要請され、それにもとづいて各種の会計手続が行われることになる。このことは、清算企業などのケースを考えれば理解し易いと思う。したがって、継続企業の仮定は認められなければならないし、認められるべきものである。つまり、この仮定によって、損益計算書が第一義的な会計報告書となり得るのは、歴史的にも理論的にも貸借対照表に代わりうるからである。すなわち、企業の利益は実現した収益を発生した費用に、期間的に対応させて測定した結果が、算定されるもので、市場価値や資産価値の測定結果ではないからである。また、この利益(広義の収益力を含む)は、経営者の能率測定の指標とみなされ、企業経営の指針となるからである。

継続企業概念のもとに会計期間が設定され、会計活動が行われるのであるが、その会計手続・処理は、どのようなものであるかを考えてみたい。具体的には、過去・現在・未来における支出および収入との関連において、資産・負債・資本及び費用・収益概念が成立する。資産の多くは過去における支出の結果であり、その価値が費消されずに残留している部分である。また、資産のある部分は将来における収入見込額を基準として、その額が決定される(売上債権など)。負債は過去における収入を意味する、と同時に将来における支出の見込額を意味することになる。

この考え方に立つと、貸借対照表は会計事象を完全に表示するものではなく、企業が将来を含めて存続するという仮定の上に、原価の流れの一段面を経過的に表示するものに過ぎない、と認識されることになる。次に、費用・収益については、費用の多くは過去・現在の支出の結果であり、価値の犠牲部分である。収益の多くは、過去または現在の収入によって獲得された価値の増加部分である。これらのことは、企業の存続という仮定があって、はじめて成り立つ概念である。この仮定

と会計期間の前提とがなければ、シュマーレンバッハ¹⁸⁾が指摘するように収入と収益、また支出と費用とは均衡することになる。また、資産・負債概念などもなくなり、資産は支出であり、負債は収入ということになる。したがって、会計上の諸概念は、継続企業の仮定と、それを期間的に限定する概念(会計期間)のもとに形成されることになるのである。

この点に関連して、パッチロは「この原則のもっとも重要な意味は、歴史的原価である資産にとって適切な評価基準であるということである。もうひとつの意味は、企業活動は継続的な活動の流れであるから、企業の財政状態および経営成績を知るためには、その流れを期間に区切ることが望ましいということである。もうひとつの原則、すなわち費用収益対応の原則は上記の2つの原則と関係がある。」¹⁹⁾と、論じている。では、会計のメインコンセプトである費用・収益対応の原則と、継続企業および会計期間との関係は、どのようなものであろうか。

パッチロは「時間的間隔ごとに、すなわち通常は暦年または財政年度ごとに企業の継続的活動を説明することが妥当であり、また公正であるという結論をくださった。企業の財政状態および経営成績もある期間ごとに『試験的な判断』をするという接近方法をとるほうが、企業の存続期間が終るときだけしか利用できない正確な確定計算よりは望ましいと考えられる。」²⁰⁾と、論証している。つまり、厳密な会計上の確定計算は企業が清算したときか、解散したときにしか算出できないからで

18) E. Schmalenbach, Dynamische Bilanz, 土岐政蔵訳「十二版・動的貸借対照表論」森山書店, 昭和41年三刷, 42~52頁

この著作によって動態論が確立されたのである。

19) James W. Pattello, The Foundation Financial Accounting, 飯岡透・中原章吉共訳「パッチロ 財政会計の基礎」同文館, 昭和45年, 86頁

20) 飯岡透・中原章吉共訳「前掲書」, 114頁

ある。また、費用・収益対応による期間的な純損益は継続企業の一時的な判断による経過的な純損益と、いうことにならざるを得ない。

各種の会計原則における継続性の原則も、継続企業の仮定のもとに立てられた原則の1つである。つまり、継続性の原則は会計手続・処理および表示形式を每期継続して適用するという概念であるから、企業の継続を前提としていることになろう。具体的に減価償却に例をとって、継続企業の原理を考えてみよう。有形固定資産の減価償却とは、取得原価から残存価額を差引いた金額を、その資産の耐用年数期間で費用化し、各期に配分する会計手続である。それ故、理論的には耐用年数期間は企業が存続していなければ、減価償却会計は成立しないことになるから、当該企業の継続が減価償却成立の基礎条件となるのである。その上で、計算方法の継続性などが要請されるのである。

このように、継続企業の概念は、会計理論のあらゆる分野において取り入れられている。そして、そこから会計上の重要な概念や手続が派生することになる。たとえば、原価主義の導入とそれによる費用配分、それにもなう費用・収益対応、それらによる期間損益の確定、あるいは各種の引当金や準備金の計上、および繰延資産概念などの問題が派生することになる。その他にも、この概念から会計期間の前提の導入や、これを基礎とした資産概念や負債概念などが成立することになる。そのため、これらの会計の基礎概念は継続企業の仮定と、期間計算の前提のもとに成り立つ概念なのである。したがって、この概念は、現在の会計学および会計理論を形成するための基本的な仮定である、といえよう。

すなわち、企業経営を継続的に遂行することが、多くの企業の目的の1つであるから、資産概念の規定などにも影響を与えることになる。例えば、「資産は継続企業にたいする価値にしたがって評価され、二つの一般的な範

疇—固定資産と流動資産—にわけられなければならない」²¹と、いう説をサルモンソンは導きだした。つまり、資産は企業経営の手段となる資産（固定資産）と、企業経営のために運用される資産（流動資産）とに区分されることになる。企業は永久に存続するということが仮定されているので、清算価値や市場価値では不適當になるのである。そのため、固定資産の価値変動などは無視されることになろう。一方、流動資産は短期間で換金化されるので、その換金価値は適切な価値ということになろう。しかしながら、この説の論理的拡張、つまり、企業経営の手段と運用による資産の認識基準は、一般に受け入れられる学説には致らなかったのである。だが、考え方としては卓越したものがある。

次に、継続企業の概念によって、会計報告書を考えてみよう。会計報告書には、将来に影響を及ぼす判断事項を現時点で確定し、また将来に影響を及ぼす会計行為を現時点で意思決定することも含まれる。会計報告書が経営活動の内容を一貫して示すことによって、過去の事象を現在および将来の事象に関連づけることが可能になる。つまり、望ましい経営の在り方の継続を可能にすることになる。そのみではなく、企業が継続しているという事実は、企業の継続が、経済環境や社会環境にも影響を与えるとともに、国内的にも国際的にも、企業規模なりの影響を与えることになる。さらに、企業の継続が企業全体の経営目的や経営方針の在り方にも影響を与えることになる。また、このような現象が企業の性格を変えることもあり得よう。すなわち、継続企業における会計報告書には、多くの国内外の企業の利害関係者に対し、常に公正で真実なものを提供しなければならない、という概念が派生するのである。つまり、

21) 松尾憲橋訳「前掲書」、29頁

社会・経済的な環境が公正で真実なものを要求するからである。

しかしながら、継続企業という概念は、相当に無理なロジックによる立論でもある。企業が継続するということは、企業の利害関係者すべてが望むことであるが、実際には倒産なども起こり得る。それをすべて捨象してゴーイング・コンサーンを仮定し、その上に会計構造や会計機構の基本的なフレームワークを形成していることになる。また、実際に倒産などが存在するのに存在しないと仮定して、その仮定のもとに各種の会計手続や会計処理を行うことに、論理的な矛盾を感じざるを得ない。したがって、継続企業概念を理論的に排除することはできる、という考え方も一部には存在する。だが、これを否定したならば、どのようなことになるであろうか。例えば、前述の原価主義会計や費用配分、それにもとづく費用・収益対応、あるいは繰延資産や各種の引当金など、会計の基本概念は存在し得なくなる。現在の会計理論のコンセプトが、根底から成立しなくなるのである。

それ故に、この仮定を否定したならば、それにかわり得る新しい会計理論および会計制度を構築しなければならないことになる。しかしながら、このことは容易にできるものではない。なぜなら、この概念は数世紀という長い歴史的なプロセスのなかで築きあげられたものであるから、これにかわるものを生成するためには、長い年月の経過が必要になる。この点に関して、パッチロは「継続企業の原則が否認されるならば、その代わりの原則が採用されるべきであろう。それに代わって採用することができる原則はみあたらない。すなわち、企業の状態はそれぞれすべて異なっているので、すべてに承認される包括的な仮定というものは存在するはずがないのである。」²²⁾と、新しい概念の生成の難しさを論じている。したがって、現在の会計理論や会計構造を維持するためには、論理的には矛

盾があっても、継続企業の仮定を認めなければならぬのである。

また、ペイトン・リトルトンも「企業実体の寿命が長く続くという仮定は主として便宜上のものであるかもしれない。誰もいろいろの出来事の進路を確信をもって予想することはできないのであるから。しかしながら、破産、清算、解散が数多い中であってさえも、事業活動がある程度の継続性をもっていているということは通常経験として言明できる。事業は一般に散発的または短期的な投機の系列ではないし、その成果も、正常の場合、完全な清算という観点からテストにもとづいて判定される如きものではない。」²³⁾と、合理的にその妥当性を述べている。

では、このような仮定を設定して理論を構築する主要因は何であろうか。このことは、種々なものが考えられるが、主な原因は現在の会計が実務や慣習などを集約化し、体系化し、理論化していることにあるのである。つまり、実務や慣習の多くの部分は、理論的にも体系的にも一応の整合性をもって帰結せしめることができたのであるが、根本のところでは理論的に、どうしても帰結できない部分が残留したのである。この部分を会計学あるいは会計理論では、仮定という名で論理的な帰結を計ったことになるのである。ここに、会計理論における論理の弥縫性を指摘せざるを得ないのである。したがって、会計理論には、仮定という名の論理の弥縫性を残しているのである。このことは、会計学研究の大きな課題として残るであろう。

しかしながら、この会計における仮定概念は、会計理論を形成する上での基本的な命題なのである。つまり、会計手続、会計処理を下部構造とするならば、会計の前提要件および会計の仮定概念は最上部構造であり、会計

22) 飯岡透・中原章吉共訳「前掲書」、90頁

23) 中島省吾訳「前掲書」、15頁

全体のフレームワークの中心となるべきものである。つまり、会計理論は、会計の前提と仮定によって論理的にサポートされ、理論的に形成されているからである。このことによって、簿記等を含む会計制度は、社会的システムとして広く認められることになるのである。それ故に、会計理論は、さらに広く社会的に合意されうる理論的な当為性をもたなければならない。もし、会計が精緻で論理的な当為性を有しなければ、前提は慣習の単なる集約であり、仮定はロジック・プレイに陥ってしまう危険性があるのである。そのため、会計にとって理論の当為性は、欠くことのできないものである。

四 理論形成の方法

理論を形成するということは、その理論の基本的な目的や性格を認識し、また概念や原理および法則などを構築することである。つまり、他の分野でもみられるが、会計理論を構築する場合には、演繹的方法、帰納的方法、科学的方法などの方法論が存在する。ここで、これらについて検討してみよう。

1 演繹的方法

演繹的方法 (Deduction Method) による理論形成の基本的な在り方は、目的、命題、原則、規則などを明確に識別し、演繹的な論理プロセスによって推論し、理論構成することである。目的は、会計の在り方を確定するために、明確に示されなければならない理論のメインテーマである。命題は、目的が与えられた客観状況のなかで、どのように達成すべきかを示す論理的なプロポジションである。命題は推論によって展開されるものであるが、それらが理論的に整合性を有しているならば、また、それらの適用が目的達成をもたらすものであるならば、それらは原則につながることになる。それ故、原則は論理的であ

り、規範的でなければならないことになる。規則は、原則の示す規範を達成するための行為に対する条文的な指令である。

このように、演繹理論の構造は、目的、命題、原則、規則および、これらを理論的で整合性のある1つの会計上の在り方に結びつける全体的なフレームワークから成り立つことになる。その上に、会計の在り方には、会計の基本原則が内蔵されていなければならない。例えば、従来の帰納法であれば、複式簿記の原理と構造とを前提にしたものであるが、演繹法では、会計における客観的な状況認識が必要となる。つまり、客観的に会計状況を分析し、把握し、それを土台に論理構成するが、さらに、必要とされる情報に転換できうる会計システムが内蔵されていなければならない。このシステムが内蔵されていなければ、演繹法による理論形成は成立し得ないことになる。

目的と命題をつなぐ原則には、一定の制約要件が存在する。この制約要件は、会計に固有なもの、と考えられる。具体的には、会計測定値が会計上の期待値に基礎をおくため、また、ときには貨幣価値の変動などのために、会計測定が不確実なものにならざるを得ないことである。ここに、会計における客観性、整合性、および一貫性などが制約されることになるのである。原則は論理に従うものであろう。つまり、例えば、企業によって所有される資産は、すべて財務諸表に記録され、計算され、報告されるべきものである。しかるに、営業権のような無形固定資産は、必ずしも正確には測定できない(自然発生の営業権など)ので、記載されないことになる。したがって、原則を適用する際には、的確なコーディネートが要請され、すべての資産が測定できうるものにしなければならない。すなわち、会計は全財産の記録を計上できる能力をもたなければならないのである。そのため、よくいわれることであるが、ときには原則に

は調整・例外などが必要となるのである。

演繹的方法の長所は、先行命題から論理的に帰結するさいに、各段階を経ながら、理論的で、整合性ある、一貫性をもった理論構造が推論されるように、試行錯誤しながら、徐々に形成されていくことである。また、諸命題間の整合性がコーディネートされながら、形成されていくことである。つまり、秩序整然とした思考プロセスと、その帰結論理が、この演繹法の特徴なのである。しかしながら、すべての会計上の方法はプラスがあればマイナスも存在することになる。演繹法のマイナスは、ギルマンがいう「仮構」と認識されるかも知れない仮定概念の導入によって、理論構築されることである。仮定概念が、そのように認識されるならば、導き出される理論も仮構ということにならざるをえない。また、この方法のマイナスは、実務・実践の側から、今まで経験したこともない論理のための論理を生み出す可能性があること、危惧されることである。しかしながら、このような批判は、理論を経験的な実用性と実践生の高いものだけに限定することになり、新しい観念や概念の生成を否定することに、つながるのである。

2 帰納的方法

帰納的方法 (Induction Method) は、演繹法とは対照的に、特定論理から一般論理へとアプローチする方法である。つまり、すべての会計構造の認識や測定が行われ、その中から、ある特定の共通点が発見されたならば、その共通点は、すべての事例に適用でき得るものとして(特殊な場合を除いて)、普遍化することである。そのため、帰納法を採用する際の第1段階は、構造をいかに認識すべきかを決定することである。このことは、具体的に、企業の経営活動によって生ずる会計事象の変動やその分析・把握などの集約が必要となる。いわば、会計事象の認識による分析・検討のプロセスと、その測定である。

会計状況の認識については、科学的方法が

適していると考えられるが、会計行為の分析には帰納的方法が適していると考えられる。だが、何をどのように分析すべきかについては、ときには演繹的方法によることも必要となるのである。その中には必然的に、特定の仮定概念、例えば、独立した企業実体概念や、継続企業概念などが含まれることになるからである。そして、帰納的方法は、基本的に蓄積された経験事象を対象とし、そこから導き出された実証的なアプローチであるので、会計のあらゆる価値体系が内包されていることになる。この点に関連して、リトルトンは、「(a)理論から生じた理念は、実務上の典型的な行為と効果的に結合することが可能であること、(b)原則は既知の会計目的と明確な関連をもって会計行為から帰納的に導き出されるもの」²⁴⁾と、会計行為の帰納について、指摘している。

この方法の特徴は、会計のすべての価値体系が内包されているので、当事者は自由に事象を集約し、選別することが可能になることである。例えば、新しい会計事象が顕在化されたときには、注意深い分析によってそのエッセンスを抽出し、経験の源泉にすることが、できるのである。すなわち、この方法によって得られる概念は、一般に認められる有用性と実用性を内包していることである。つまり、この方法は、現実世界(会計状況)に存在しているものと一致するからである。社会科学において、この論理形成は、きわめて強いものになろう。

一方、この方法の短所は、帰納された論理が会計目的に直接に結びつくとはかぎらない、ということである。つまり、何が集約されるべきか、あるいは、抽出した概念間に、どのような関連性が存在するのかということが、的確に把握できないからである。そのた

24) 大塚俊郎訳「前掲書」, 276頁

めに、帰納的に導き出された概念は、もう一度、演繹的方法によってコンファームすることが必要になるのである。また、この方法は、既存の価値体系の分析から帰納的に結論を導き出すので、その結論の正当性に、ときには疑問符が出されることも起こりうるのである。しかしながら、この方法の長所は、その経験的な蓄積および実証的な論理性にあるので、一般に認められる理論形成が可能になることである。つまり、多くの人々に受け入れられ易い理論が形成されることである。

3 科学的方法

まず、最初に、科学 (Science) とは何であろうか。このことはコンセプトに属することであるので、種々な考え方が可能になろう。筆者は科学とは、一定の目的のもとに、系統的に特定の種類の現象や事象の態様と、その因果関係を究明することであり、また、未来の現象あるいは事象を予測する論理基礎を構築し、提示することである、と位置づけたい。未来を予測するためには、過去および現在について知らなければならないであろう。つまり、過去や現在の経験を土台にして、事象を概念化し、一般化することである。概念化の過程の中で、特定事象を抽出し、追求することになるが、その際に精緻で組織的な論理プロセスが要求されることになる。精緻な論理構造が形成されなければ、その科学は学問として意味のないものにならざるを得ないからである。したがって、科学的方法 (Scientific Method) とは、予測を含むハイレベルな未来概念の抽出プロセスと、特定事象を抽出する組織的な論理プロセスの体系とによって形成されることになる、といえよう。

しかしながら、科学的方法には、まだ、明確な方法論が確定されていない部分があるので、筆者は帰納法を土台にして演繹法によってサポートされる予測的、実証的な究明プロセスの複合形態であると、理解したい。具体的に、この方法は、まず、現象や事象の観察

から出発することになろう。このプロセスの中で現象・事象の分離・総合および融合、離散などの科学的变化が同時に並行して行われるが、その最終目標は、一般法則の定式化、および論理、原則の抽出であり、さらに予測の確立でもある。もちろん、科学的变化の中で理論や原則が埋没し、予測すら立てられないケースも存在する。だが、一般的に、予測はハイレベルな確率によって行うが、その予測の見通を設定し、概念フレームワークを位置づけ、ときには確率を修正し、さらに新しい予測を立てなければならない。このプロセスを何回も経ることによって、精緻な予測論理が確立されることになる。そして、当該予測が実証的、学問的な検証に合致したときに、初めて理論として正当性を得ることになるのである。

また、科学的方法は、自然科学的方法と社会科学的方法とに区別することができる。自然科学的方法は、有機物または無機物の運動法則の抽出であろう。社会科学的方法は、人間行動の集団的、個別的な認識である。もちろんこのことは概念的な区別であるので明確な境界線があるわけではない。社会科学的方法をとることにより、人間が活動したデータを収集し、選別し、集約して、その状況に関連する事象ないし現象の価値体系を究明することができるのである。これらによって、当該問題の人間行動の内容が明確化されることになる。このプロセスには経験的な対応方法も含まれるけれども、ときには、経験的な対応がなければ、究明そのものが実在世界における現象や事象を解明することができない、というケースが存在するからである。それ故に、経験的手法は、すべて捨象することはできないのである。

次のプロセスは予測の確定である。予測は予備的観察にもとづく試行的な形をとるため、推論的なものにならざるを得ない。この予測から、推論的なプロセスを経て最終論理

が確定されることになる。予測は自然科学の分野では、推論（論理的推論）と実験を通して検証されるが、その際に、実験は再現可能なものでなければならない。この実験結果が予測と一致すれば、その予測は証明されたことになる。しかし、社会科学の分野では、実験を行うことは不可能であるので、実証的検証を通して代替することにならざるを得ない。実証的な検証とは、論理的な正当性とそれらがどれだけ広く学問的・社会的に認識されるかによって、その予測の価値が決定されることになる。だが、このことは、予測の論理的精緻さとは無関係に決定されることも、ときにはあり得るのである。なお、科学的という用語は、よく使用されるが、その方法論はキチンとした形で形成されていないのが実情であるので、その確立を期待したい。

以上で、3つの研究方法を述べてきたが、これらの研究方法は、それぞれ少しずつ部分的に複合しているので、絶対的なものではなく、相対的なものである。例えば、科学的方法にも帰納的方法の一部分が導入されており、その反対のケースも存在する。それ故、純粋な1つの研究方法は存在しない、といってもよいであろう。なお、この他にも、実用的方法、規範的方法などがある。実用的方法（Practical Method）とは、当面の会計上の問題点に対して直接的な解決策を示し、また、合理的で有用な実務・実践の在り方を整合化するための理論体系を形成する方法である。それ故に、この方法は、有用な会計情報の提供を第一義的なものにするになろう。そのため、実務・実践は可能なかぎり、堅実な技術と豊富な情報を蓄積することが要請されることになる。短所としては、目的意識が明確でないため、論理的な体系が確立できないことである。

規範的方法（Model Method）とは、会計における正義、公正、真実などを追求することであり、これらは社会的な要請にもとづくも

のとして認識されている。これからの会計は、こうした規範的な諸概念によって、種々な会計上の問題を検証し、究明し、解決していかなければならない。それ故、この方法は時代が要請し、社会が要求している指導規範の方法論であると、認識できるのである。つまり、社会が高度に有機的に発展すればするほど、この方法論は重要視されることになるのである。短所としては、提示される概念が、あまりにも高潔で倫理的でありすぎるので架橋論理（倫理と科学とに架橋する論理）である、という批判も存在する。だが、架橋論理は長期的にみれば、それぞれの学問を飛躍的に発展させる可能性もあるが、ときには不毛の対立で終る可能性もある。

五 おわりに

以上のように、会計理論の構造や会計理論の形成方法について、仮定概念を中心に論述してきたのであるが、最後に、今までに引用してきた主な著者たちは、会計そのものに対してどのような考え方をもっているのだろうか、また、会計理論や会計実務などをどのように扱っているのか、さらに、会計に対する研究姿勢は、どのようなものであるのかなどを、ごく簡単に論述して、まとめにかえたい。まず、はじめに、ペイトン・リトルトン両教授は「会計の目的は、企業に関する財政上の資料を経営者、出資者および公衆の要請にかなうように蒐集編成して提示することである。」²⁵⁾と、きわめてオーソドックスに会計目的を定義する。

次に、パッチロは「会計は表現の手段である。表示されるものは、経済的資料および経済的相互関係である。表現の形式は統計的要約の形式をとっている。経済的相互関係は法

25) 中島省吾訳「前掲書」、1頁

律や道徳的傾向によって支配される。学問として経済学、統計学および法律学は会計言語の決定要因である。」²⁶⁾と、会計の言語手段説を提示している。しかし、例えば、経済学は国民経済における社会構造とその経済現象を研究対象とし、その本質や原理を解明するベーシックな社会科学である。それに対して、会計は主に企業を対象とし、その経営活動のプロセスと結果を具体的、計数的に認識・測定するものである。そのため、経済学が経済価値の質的側面を究明することに対して、会計学は実態的側面を貨幣数値によって解明することになる。つまり、両者は価値の質量とその変化が学問の焦点になるのである。だが、会計は経済学、統計学、法学などの総合的な確定要因を表示する表現手段でもあるので、会計言語説には同意することができる。

サルモンソンは「ある知識分野の理論を研究することは、その理論の基本的性格を探求し、理論の形式よりむしろ内容を取り扱い、基本となる概念、観念または自然の法則——それらの応用というよりむしろ——に焦点を合わせることである。また、実務はしばしば不完全であり、必ずしも論理的な理論の表現ではないので、真の理解というものには理論研究からのみ得られるであろう。」²⁷⁾と、理論重視の考え方を示している。理論は主に、理念や概念を対象とするものであるが、それらを究明する思考過程の論理体系とも考えられる。一方、実務は技術などの歴史的な経験照射によって事象を忠実に反映するものと考えられる。それ故に、歴史的なプロセスの中で獲得した実務（技術・技法を含む）は、有用性や実践性など種々なコンセプトが包含されていることになる。また、理論は論理の客観性や一貫性および正当性などによって構築されることになる。ここに、はじめて理論が実

務をコントロールする齊合力が与えられることになるのである。つまり、実務も長期的にみれば、論理の整合性や理論の普遍性などが、確立された土台の上に基盤をおくことになるからである。

これに対して、リトルトン「会計理論と会計実務は不可分の関係にあるものであるから、両者とも独立に存在することはできない。実務を完全に理解するためには理論の理解を必要とする。また、会計理論の有機的構造を理解するためには会計職能として存在する全体的なもの、およびその関連分野についてのあるものを知る必要がある。……これによって、学問の他の諸分野との関係、および会計の社会に果たしている職責について観察することができ、これによって目的としている全貌をある程度把握することができる。」²⁸⁾と、理論と実務を同等に重視し、両者の不可分を論じている。理論と実務の関係を、リトルトンは前述のように、音楽における旋律とハーモニーとに例えている。つまり、旋律はハーモニーによって調整され、ハーモニーは旋律によってコーディネートされるからである。それ故に、両者の関係は相互補完の関係にあると、認識されているのである。

チェンバースは「会計を対象とする学問的研究は、その研究が行われる理由と研究方法についての研究からまず出発するのが妥当といえよう。……学問研究の一般的な目的は、既存の知識の量をさらに増加させることにある。そのことによって、人々はもっと容易に人々をとりまく環境に適応することができるし、その環境が人々に及ぼす影響を最小限に食い止める方法をもっと容易に探し求めることができる。」²⁹⁾と、環境主義的な見解を述べている。この考え方は、社会科学のみならず、自然科学などにも適用できうる普遍性を有し

26) 飯岡透・中原章吉共訳「前掲書」、16頁

27) 松尾憲橋訳「前掲書」、3頁

28) 大塚俊郎訳「前掲書」、3頁

29) 塩原一郎訳「前掲書」、1頁

ている。この研究姿勢の背景には、理論的研究でも実践的研究でも、その研究成果は同等のウエイトをもつことになる、と確信しているからであろう。

ユーは「すべての研究分野は、概して、事実上経験的であり、ある経験的研究分野は、説明と予測に関して実在世界の特定種類の現象（すなわち、全環境の一部面）を扱うものである。操作にあたって、各経験的研究分野は、その依拠する基盤を必要とし、またその特定種類の事象を説明し予測しうる概念的枠組を必要とする。」³⁰⁾と、研究アプローチを規定する。会計の場合にも実在世界の特定現象、つまり、会計実務・実践を理論的に体系化することが研究分野となる。つまり、会計を学問として認識するならば、知識の概念による構成、つまり、理論の当為性によって構成されなければならないのである。すなわち、理論は特定現象を普遍化する論理プロセスの体系であるからである。

アンソニーは「どんな概念フレームワークも現実世界について著者が描く前提にもとづいているものである。このフレームワークでは、いくつかの前提が明確に述べられ、そして概念と前提との関係が明らかにされる。前提は最善の利用可能な証拠にもとづいた記述的な文言で表されている。概念は、このフレームワークでは、規範的文言で表されている。すなわち、それらは財務諸表情報がどうあるべきかを述べる。概念は前提から演繹される。概念は前提とも概念相互間でも首尾一貫したものでなければならない。」³¹⁾と、概念フレームワークの重要性を強調する。

では、概念フレームワークとは何であろう

か。このことに関して、FASBでは「概念的枠組は、一貫した諸基準をもたらすことができ、かつ財務会計および財務諸表の性質、機能および限界を規定する、相互に関連した目的と基本概念 (Fundamentals) の脈絡ある体系、すなわち一種の「憲法」である。目的の方は、会計のめざす目標を明らかにするのに対して、基本概念の方は、会計の根底にある概念、つまり、報告されるべき事象の選択、その事象の測定、さらにはその測定の結果を要約して利害関係者に伝達する手段を導き出す概念である。」³²⁾と、規定する。つまり、概念フレームワークは、会計においては憲法に該当するものである。そして、会計のあらゆる基本価値を要約し、表現するものである。そのため、概念フレームワークを研究することは、会計そのものを研究することにつながるのである。

では、なに故に会計を研究するのであろうか。学問研究の真の目的は、例えば、経済学や医学などの場合には、世界の人々をとりまく環境を少しでも豊かに快適なものにして、病気や貧困のない社会を創り上げることであろう。それが実践的な研究方法でも、理論的な研究方法でも、長期的にみれば同じことになろう。要は地球をとりまく環境をより豊かにして、人々の生活を快適なものにすることである。このことは、自然科学であれ、社会科学であれ、または人文科学であれ、すべての学問は、この基本目標に対して志向していかなければならない。会計という個別経済(企業)を対象とする学問分野においても、この目標の例外であってはならないのである。アメ

30) 久野光郎監訳「前掲書」、3頁

31) Robert N. Anthony, Future Direction for Financial Accounting, 佐藤倫正訳「アンソニー財務会計論—将来の方向—」白桃書房, 1991年2版, 5頁?

32) Financial Accounting Standards Board, Scope and Implication of the Conceptual Framework Project and Statements of Financial Accounting Concepts, NO.1, No.2, No.4, 森川八洲男監訳, 小栗崇資本・佐藤信彦・原陽一共訳「現代アメリカ会計の基礎概念—FASB財務会計概念報告書—」白桃書房, 昭和63年初版, 5頁

リカなどでよくいわれる会計の有用性とは、このような意味合を有しているのであろう。

したがって、会計は公正で有用なものでなければならないことになる。さらに、日本的な概念をつけ加えると、会計は真実（企業会計原則・一般原則一）なものでなければならないのである。会計が公正で有用で、さらに、真実であるためには、すべての会計行為の指針となる会計原則や各種の会計基準に指導的な規範性の確立が、要請されるのである。そして、会計理論は、その会計原則や各種の会計基準の概念フレームワークの基盤を提供することになるのである。それ故に、会計理論は自己目的的であってはならないし、実在世界の事象を投影し、さらに、先験的な現象を予測する能力をもたなければならない。それでこそ、会計理論は概念の知的増殖装置であり、精神活動における論理プロセスの体系化であり、仮定概念の当為的な演繹化と、認識され得るのである。