

論 説

会 計 理 論 の 制 度 的 性 格

村 瀬 儀 祐

はじめに

1. 会計理論形成が政治的過程となる理由
2. 近代会計理論から現代会計理論へ
3. 現代における会計理論展開の性質

おわりに

はじめに

他の学問領域と比較して、会計学はきわめて特異な学問のようである。というのは、会計学においては、理論形成は特定の権威ある機関や組織によって推進され、最終的には特定の権威ある機関や組織の構成メンバーによる投票という行為によって承認され表明されているからである。一般に、理論構築は、一貫性をもった、経験的に検証可能な理論を設定する科学的プロセスであり、普通、個人の努力にもとずいて推進される。理論が一般に受け入れられるのは、理論自体の内容の真実性によってであり、なんらかの政治的、行政的権威がそれを形成したり支持したりするからではない。しかし、こと会計学においては、理論形成は、一定の制度的効果を意図し、特定の機関や組織による政治的、行政的権威のもとに行われ、理論の普及も、そのような権威のもとに推進されているのである。

アメリカにおける財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board: FASB）による概念ステイトメントの表明は、そのような理論形成

の典型的事例とも言える。FASBはこれまで、第1号から第6号にわたって概念ステイトメントを表明してきた。会計基準を表明する権限をもつ機関が、会計基準設定の基礎となる会計理論の形成と承認を行い、そこで設定され承認された理論は、いわば現代の支配的会計理論として大きな影響力をもっているのである。このような特定の権威ある機関による会計理論形成は、最近の現象ではない。FASB以前の会計原則設定機関である会計原則審議会（Accounting Principles Board: APB）も会計理論の表明を行おうとしてきた⁽¹⁾。また、会計学者によって構成されるアメリカ会計学会（American Accounting Association: AAA）ですらも、自らの権威を背景に会計原則設定に係る会計理論の表明を行ってきた。会計学者による理論自体が、会計原則設定に関係して、特定の機関や組織の権威によって表明されてきたのである。この点を指摘してハカンソン（Nils H. Hakansson）は次のように述べている。

「もしアメリカ会計学会（AAA）のメンバーが本来、教育と研究に関係するものであると考えると、1936年以来、（財務）会計原則に関して5つのステイトメントと13のサプリメンタリーステイトメントを公表する必要性をAAAが何故感じたのか、不思議に思っても当然である。これと同じ期間中、会計手続委員会（Committee on Accounting Procedure）と会計原則審議会（APB）、財務会計基準審議会（FASB）とつづいて、会計実務を統制する基準の自己統制的決定にあたって、それらは職業専門家全体の実務権限を正式に代表してきた。学界やAAAのメンバーは、明らかに会計ルールの設定において積極的役割をはたすのを禁止されていない。会計学の教授は、常にこの能力をもって貢献するよう求められてきた。そのことのありうる理由は、AAAがその集会的なメンバーシップをつうじて、少なくともAAA内部から、『実践的な』会計理論についてのアドバイスを、それが求められているなしにかかわりなく、与えるというユニークな位置にあるとみなされていることであろう。FASBは、個々人の業績のなんらかの収集よりもAAAの後援のもとに刊行されたステイトメントを無視することは困難であると考えているであろう。いずれにしても、他の学問領域において同じ状況が存在しないことは注目にあたいする。アメリカ財務学会（American Financial Association）やアメリカ経済学会（American Economic Association）、アメリカマーケティング学会（American Marketing Association）、アメリカ心理学会（American Psychological Association）の数少ない名前をあげても、個々の学者が自らの領域の知識状況に言及しなければならないものについて改善し、もしくはつけ加えるための委員会を指名する必要性を明らかに感じていない。財務分析専門家や精神病医、実践的心理学者もCPAのような資格

をもった実務家であることを思いおこされたい。」⁽²⁾

いまや会計学の古典となったペイトンとリトルトン (William A. Paton and A. C. Littleton) による『会社会計基準序説 (*An Introduction Corporate Accounting Standards*)』についても、AAAが1935年に公表したステイトメントに論理性を付すという政策的意図のもとに刊行されたものであり、純粋な意味での理論形成といえるものではなかった。会計理論形成が権威ある審議会なり委員会なりの組織によって遂行される時、そこでの理論形成の過程には様々な利害が介入することによって、理論形成の過程は真理発見の過程となるのではなく、妥協と意見の調整、合意の政治的プロセスとなる。ペイトンとリトルトンによる『序説』も、両者の妥協の産物として生まれたものであった。会計学者個人の学説であっても、その理論は、なんらかの形で審議会なり委員会なりの表明する会計理論と結び付き、それらの理論と無関係に存在することは出来ない。そこでは会計理論の形成が、個人による真理発見の過程となるのではなく、時には論理の一貫性すら犠牲にした、不可避的に妥協と意見調整、合意の政治的プロセスとなる。スターリング (Robert R. Sterling) は、FASBの概念ステイトメントの形成に関連して、「政治は妥協のアートである。理論は、論理的で経験的な科学である。票決を得るために必要な妥協は、必要とされる論理一貫性もしくは経験的根拠付けを破壊する」⁽³⁾と述べている。すなわち理論にとって必要な「論理一貫性もしくは経験的根拠付けは、それが採用されるための十分な票決を得るのに必要な連合の結成をしばしば禁止し、それ故に概念フレームワークの存在を否定する。このように本質的に基準は矛盾するものとなっている。政治的であることと理論的であることは、基本的に矛盾のなかに組み込まれている」⁽⁴⁾としている。

会計理論がFASBなどの機関や組織によって推進され、個人の学説と言えどもそのような機関や組織の理論形成と関係をもって存在するとき、そこでは、理論のメルクマールともいえる論理一貫性や経験的検証可能性は失われ、会計理論は、科学性をもたなくなる。会計理論形成は、他の科学的領域とは異なって、明確に一定の制度的効果を意図したところの政治的意味合いをもつことになる。もはや会計学の理論は、科学的な理論ではなく、一定の制度的機能をもつ

た「理論」となる。会計学の学問領域では、特定の権威ある機関なり組織なりが会計の知識レベルを設定しようとし、個々の学説もそのような理論形成となんらかの関係をもっている事実こそ、会計理論の制度的性格を雄弁に物語っている。このような会計理論の制度的性格こそ、複雑に展開しようとしている現代会計理論の本質を解き明かす重要な糸口を提供している。

(注)

- (1) APBは、1961年にムーニッツ (Maurice Moonitz) による「会計調査研究第1号、基本的会計公準 (Accounting Research Study No. 1, The Basic Postulates of Accounting)」, 1962年にムーニッツとスプロース (Robert T. Sprouse) による「会計調査研究第3号、幅広い会計原則試案 (Accounting Research Study No. 3, A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises)」, 1965年にグレデイ (Paul Grady) による「会計調査研究第7号、一般に認められた会計原則の目録 (Accounting Research Study No. 7, Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises)」を公表してきた。これらの理論は、いずれもAPBという会計原則設定機関による公式的認可を受ける意図のもとに形成されたが、しかし、これらの理論は、最終的には、APBによる認可を受けることが出来なかった。
- (2) Hakansson Nils H., Where We are in Accounting: A Review of "Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance", *Accounting Review*, Vol. LIII, No. 3, July 1978.
- (3)(4) Sterling, Robert R., Reasons for the Failure of the Conceptual Framework, unpublished paper.

1. 会計理論形成が政治的過程となる理由

会計理論は、何故、権威ある機関や組織によって形成され、一つの政治的プロセスをもって表明されなければならないのか。会計理論形成が政治のプロセスとなる理由は、会計実務に内在する本質的性質からきている。

会計実務は、貸借対照表と損益計算書とからなる文書実務として成立する。それらは、用語と数とを組合せた表示形式となっている。この会計の表示形式における用語と数は、普通、複式簿記の専門的手続きによって運用されている。

複式簿記は、資産と負債、資本、費用、収益の各項目のもとに数値を記録し、集計し、利益を算定する特有の形式をもつ。形式からみれば、複式簿記は、資産、負債、資本、費用、収益というそれ自体、客観的な経済過程に関連をもつ「営業用語 (business language)」のもとに、いわゆる貸借平均の理にもとづいた加算操作により数値を記録し、その結果として利益を算定する仕組みをとっている。しかし、複式簿記の計算構造をみると、実質においては、資産から負債と資本を控除し、収益から費用を控除し、等額の控除残高を算出するという減算式が組み込まれているのがわかる。すなわち営業用語を用いての加算の形式は、その実、「利益」と称される項目のもとに特定の数値を導くための減算操作を遂行するためのものであることが判明する。減算の数学的操作からみれば、プラス要素の記号数値 (資産額と収益額) とマイナス要素の記号数値 (負債・資本額と費用額) を組み込ませ、資産記号数値からの負債と資本の記号数値の減算と収益記号数値からの費用記号数値の減算という、二組の減算操作を貸借対照表と損益計算書によって示すものである。このような減算の操作は、複式簿記では加算の形式をとることによって獲得されるのである⁽¹⁾。

この会計計算の仕組みにおいては、資産、負債、資本、収益、費用、というあたかも客観的な経済過程に参照出来るような営業用語が用いられているが、しかし、そのような項目のもとに計上された数値は、何ら客観的経済過程と関係をもたない。会計用語は客観的経済過程に関係するような営業用語が用いられているが、会計数値は客観的経済過程と何の関係ももたないのである。例えば、機械、建物という資産用語は、客観的な経済過程における機械と建物に関係するように表示されているが、そのもとに計上された数値は、特定の計算公式を適用して算定された数値にすぎず、現実の経済過程の機械、建物に照らして検証しようとしても不可能な数値である。会計上の数値は、複式簿記の減算操作のもとで、特定の残高 (利益額) の算出に目的づけられたものである。

会計上の利益数値は、税、配当、料金などの経済現象に関連し、重大な制度的意味をもつ。税、配当、料金などの経済現象が成立するには、会計文書上に計上された数値によって合理化されなければならない。会計が税、配当、料金などの経済現象を合理化する目的をはたすには、会計文書上に、その目的をは

たすような利益数値を計上しなければならない。このような客観的な要請のもとでは、資産、負債、資本、費用、収益の各項目のもとに計上される数値は、税、配当、料金などの経済現象を合理化するにたりる利益数値の計上に目的づけられたものとなる。すなわち、それらの数値は、経済過程の資産、負債、資本、費用、収益に関連したものでなく、むしろそれらとは関係なく、複式簿記の減算操作のもとで、もっぱら税、配当、料金などの経済現象を合理化する利益数値を算定する制度的機能をもったものとなる。ここに会計は、一方では、あたかも客観的な経済過程に関連するような営業用語を採用しながら、他方では客観的経済過程と関係しない、いわば虚構ともいえる数値を計上する状況が生まれる。

会計文書が、一方で企業の営業過程を反映するかのような外貌を採用するのは、それが税、配当、料金などの経済現象を合理化するうえで必要なことである。そのような外貌をとることなしに、経済現象の合理化の制度的機能を会計にはたすことができない。なぜなら、税、配当、料金などの経済現象は、会計によって社会的承認を受けることによって成立する現象であり、会計がそのような制度的機能をはたすためには、運用される文書形式も社会的に合意を受けるものでなければならない。会計文書がこのような社会的性格をもたないとすれば、なにも営業過程を反映するような文書形式を採用することなく、会計の決算効果を赤裸々に表した文書形式を採用すればよい。会計は、経済現象に社会的承認を取付ける制度としての役割をもたなければならないために、一方では営業過程を反映するという外貌をとり、他方ではそれを反映せず、税、配当、料金などの経済現象の合理化に目的づけられた減算操作を遂行する。したがって、会計用語は、社会的承認の機能をはたすにたりる一般的、日常用語を採用しながら、その実、経済現象の合理化に目的づけられた減算操作に関連した特殊な会計的意味をその用語につけ加えるのである。

例えば、会計上の資産という用語は、あたかも営業過程にみる資産のような日常用語であるが、しかし会計においては貸借対照表の借方項目であり、その意味は、「次期以降に費用または経費として収益と対応せしめられるのを待っているもの」、すなわち「未決状態の対収益賦課分 (revenue charge in

suspense)」⁽²⁾であるとか、また最近では「過去の取引もしくは現象の結果として特定の実体が取得し、もしくは支配した将来の見積経済便益 (probable future economic benefits)」⁽³⁾であるとか、それに特殊の意味がつけ加えられている。まことに会計においては、メイ (George O. May) のいうように、「用語の会計的用法と日常的用法とは同じではない」⁽⁴⁾のである。このような会計用語の二面性について、会計原則審議会 (APB) の公式のステートメントも次のように指摘している。

「財務会計においてはテクニカルな用語が用いられている。財務会計において用いられている多くのテクニカルタームは、広く一般的に使用 (common usage) されている用語であるが、しかし会計人によって特殊の意味 (special meaning) を付されている用語である。」⁽⁵⁾

このような会計用語の二面的性格は、会計が、税、配当、料金などの経済現象を合理化する必要性から不可避免的に生まれる。すなわち会計による経済現象の合理化は、これを通常の日常用語をもって合理化しなければならないし、そのために会計の用語は日常用語のとおりの意味を持つことはできず、日常用語とは異なった特殊の意味を持たなければならない。したがって会計実務には、強い論理性が付されなければならない。経済現象に対する合理化の要請が熾烈になればなるほど、すなわち独占的大企業の税、配当、料金などの経済現象を合理化する要請が強まるほど、会計文書は、現実の企業の営業過程を反映せず、それからますます遊離し、しかもそのような計算操作があたかも企業の営業過程を反映しているかのような論理性をもたなければならない。

このような会計実務の在り方は、それが極めて脆弱な基盤のうえに存立していることを示す。すなわち会計実務が要請される制度的機能を果たすには、会計実務の論理性を強めるなんらかの権威と制度的手段を必要とする。権威ある機関によって設定される会計基準も、また権威ある学者や実務家とその団体によって表明される会計理論も会計実務の論理性を強める制度的手段である。会計実務に内在する本質的性質から、それはなんらかの権威を必要とする。⁽⁶⁾

このように会計実務は、その本来の性質として、強い論理性をもつ。会計理論は、会計実務の論理性をさらに強める制度的機能をもつ。会計理論の成立そ

のものが、会計実務に内在する性質から必然と要請されるのである。会計理論は会計実務の制度的機能と結び付き、会計実務に強い論理性を付す制度的効果を意図したものであり、それは、成立の当初から科学的検証に耐えることを意図したものではない。会計理論の効用は、なんらかの現実を分析するところにはなく、如何に会計実務の制度的機能を合理化するかというところにあり、そのために、その論理は、必然と科学的検証に耐えない恣意的性格を持つ。論理の形式はあくまで任意のもので恣意的性格をもつために、論理の形式については多様なものが成立しうる。どのような論理形式でも成立しうる。どの論理形式がすぐれているか、論理形式そのものの優劣を検証する基準は存在しないために、論理形式の採用はあくまで任意の事柄となる。会計の論理形式の有効性は、それが科学的検証に耐えるか否かというところになく、会計実務の制度的機能を合理化できるか否かというところに求められる。したがって、それぞれ全く異質の論理形式をもちながら、会計実務を合理化する機能を同じくする複数の会計理論形式が成立しうるのである。論理形式は、あくまで任意の性格を持っているため、複数の会計理論のうち、特定の論理形式が権威を持つためには、それが会計実務の制度的機能を合理化するに有効であるとともに、なんらかの権限をもった機関なり団体なりによってそれが認可され表明されなければならない。会計理論の恣意的性質は、なんらかの権威による支援を不可避免的に求めるのである。会計理論にあっては、どのような権威ある学者、実務家によって構築されたか、どのような権威ある機関なり団体なりによって表明されたかということが重要な意味をもつのはこのためである。論理形式の恣意的性格と会計実務を合理化する会計理論の機能的性質は、会計理論形成を、税、配当、料金などの経済現象を合理化する目的のもとに、支配的権力をもつ階層の利害実現のための政治的過程とする。会計理論形成は、なんらかの権限を持った機関なり団体なりの権威を背景に、会計実務の合理化のための政治的プロセスとなる。理論の虚構性が強まれば強まるほど、また、経済現象の合理化の要請が強まれば強まるほど、会計理論は、より強い権威を必要とする。会計学の領域においては、財務会計基準審議会（FASB）やアメリカ会計学会（AAA）のごとき団体が会計の知識水準を形成し表明しようとする他の学問領域では見

られない傾向は、会計実務そのものに内在する本質的性質から生じているのである。

(注)

- (1) 複式簿記が加算の形式をとりながら、利益数値残高の算出に目的づけられた減算式の本質をもつことは、宮上一男『会計制度論』（森山書店、1985年）を参照されたい。
- (2) Paton, W. A. & A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association, 1940, p. 25, 中島省吾『会社会計基準序説』（森山書店）p. 43。
- (3) FASB Statement of Financial Accounting Concepts No. 3, *Elements of Financial Statements of Business Enterprises*, 1984, par. 19.
- (4) May, George O., *Financial Accounting*, New York, Macmillan Company, 1960, p. 42.
- (5) Statement of the Accounting Principles Board, No. 4, *Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*, APB, 1970, par. 8. 会計用語の二面性については、宮上一男『会計学本質論』（森山書店、1979年）を参照されたい。
- (6) 会計実務の論理性を支える権威として、成文法上の権威と会計プロフェッショナルの専門的権威とがあげられる。制度上、会計実務がどのような権威にもとづいて合理化されているかは、それぞれの国の社会的制度的な条件によって異なる。アメリカの場合は、会計実務は会計プロフェッショナルの権威によって合理化されている。この点については、村瀬儀祐『現代会計制度論』（森山書店、1987年）を参照されたい。

2. 近代会計理論から現代会計理論へ

会計理論の制度的性格は、近代から現代への会計理論の展開を概観することによって、より具体的に理解される。

近代会計理論は、「配分 (allocation)」と「対応 (matching)」の概念を軸心として構築されたものである。近代会計理論においては、会計記録の出発点を市場で成立する取引価格におき、取得した資産原価（取引価格）を期間に配分して計上した費用と、販売によって実現した収益（取引価格）とを対応させ

て、利益算定をする、という論理構成をとる。すなわち、会計は、価値評価のプロセスではなく、配分と対応のプロセスであるとするのである。この論理においては、配分と対応の手続きに客観的な基準がないことによって、恣意的な利益計算が可能になり、利益縮小を求める独占的大企業の利害を合理化する機能をはたした。しかし、このような近代会計理論は、1960年代を前後としてきびしい批判の前に立たされることになった。すなわち、会計情報の「意志決定有用性 (decision usefulness)」を説く新しい会計理論によって、配分と対応の近代会計理論は、取って代えられたのである。近代会計理論に向けられた批判の鋒先は、その論理の軸心ともいえる配分と対応の概念であった。「意志決定有用性」を説く現代会計理論の形成と展開は、まず、配分と対応の概念の排撃からはじまった。

配分と対応の論理形式に対する批判とその排除は、個人の学説によって推進された。その代表的論者として、トーマス (Arthur L. Thomas) とスターリング (Robert R. Sterling) をあげることができよう。

トーマスは、近代会計の配分と対応の論理が理論的に擁護出来ないものであり、必然と「恣意的 (arbitrary)」な性格をもつとして、近代会計理論を排撃した。トーマスが配分を恣意的であるとするのは、ある配分方式を選択する場合、そこに他の配分方式と比べてそれを擁護するいかなる「理論的正当性」も存在しないためである。トーマスは、配分方法が理論的に正当性をもつには、最低限、次の三つの要請—「明瞭性 (unambiguity)」, 「弁護可能性 (defensibility)」, 「加法性 (additivity)」—を満たすものでなければならないとする⁽¹⁾。

- (1) 「明瞭性」(方法は明瞭で曖昧さのないものでなければならない。配分方法の選択と遂行にあたって、いかにすべきか、人を迷わすような曖昧さがあるはず、事前に明確な指針を指定出来るものでなければならない。)
- (2) 「弁護可能性」(選択されたある方法が他のありうるすべての代替的方法よりもまさっていると、その選択を擁護出来るものでなければならない。)
- (3) 「加法性」(配分は、全体を配分すべき部分に多くもなく少なくもなく完璧に割り当てつくすものでなければならない。全体を部分に分割するにあたって、関係する部分に割り当て出来ない曖昧さが存在してはならない。)

このような理論的正当性の基準からすると、配分はこれらのいずれの基準も満たすことのない恣意的なものとなる。というのは、収益に対応すべき費用の期間配分をしようとしても、配分的前提となる企業へのインプットは、製造のプロセスにおいて相互作用し合い、どのインプットが期間の収益を生みだすのに貢献したか決定することは出来ない。すなわち、企業においては従業員の労働や設備、原材料などのインプットは、協同の条件のもとに製造活動に参加するために、製造過程において相互に関係し合い、作用し合うことによって、個々のインプットが別々に切り離されて製造活動をする場合よりも、より多くのアウトプットを生み出す。例えば、建物のない野ざらしのもとでの機械を用いた作業よりも、屋内での作業のほうが建物と機械、従業員の労働の相互作用により、より多くのアウトプットを生み出す。また、企業の様々なインプットは、期間にわたって相互作用し、ある期の収益は、以前の期間の経営活動や販売活動によって影響を受ける。このような「相互作用のために、ほとんどすべてのアウトプットは、現在と過去の年度の多くの異なったインプットの共同成果である」⁽²⁾。このように、トーマスがいうところの「相乗効果 (interaction effect)」によって、収益に対応すべき費用のあとづけは不可能となる。配分理論は、どのようにしても弁護不能な恣意的性質をもつものであるとするのである。したがって、トーマスは、研究者に「配分研究を放棄するよう」⁽³⁾求めるのである。

配分を恣意的とするトーマスの論調に対して、スターリングは、近代会計の論理が「経験的検証性 (empirical testability)」をもたない検証不能なものであるとして、これを排撃する。

スターリングによれば、経験的科学的理論は、「統語論的ルール (syntactical rules)」と「意味論的ルール (semantic rule)」のもとに構成されるとする。統語論的ルールとは、記号と記号との相互関係を問題にするものであり、論理的に真であるか否かを問題にするものであり、このルールのもとに設定される命題は「分析的命題 (analytic proposition)」とも呼ばれている。意味論的ルールとは、記号を特定の対象もしくは事象に関係させることであり、このルールによって記号は経験的意味をもち、そこで設定される命題は「経験的命題

(empirical proposition)」ともいわれている。分析的命題は、論理的に有効であるか、もしくは矛盾するかということによって証明 (prove) され、経験的命題は観察操作によって検証 (verify) される。経験科学たる会計学は、分析的命題と経験的命題の結合のうえに構成されなければならない。しかし、近代会計は、経験的命題を持たないことによって、科学的テストに耐えない検証不能なものになっている。対応と配分の手続きによって生み出されたアウトプットたる財務諸表は、検証しようにも検証のしようのないものとなっている。すなわち、

「わずかな例外はあるものの、会計システムのいずれのアウトプットも独立して検証できない。すなわち、インプットから計算される数値を検証するために遂行できるいかなる独立の経験的操作も存在していない。『純利益』も『総資産』もいずれも、観察することも個別に測定することもできない。それは、記帳の要約に過ぎない。監査のプロセスは、アウトプットの検証ではない。それは本質的に、アウトプットの再計算であり、インプットの正確性または真实性をチェックするための基礎的経営記録の『検査 (examination)』にすぎない。」⁽⁴⁾

したがって、原価配分は、実際の世界における何らかの事象に関連するものではないために、原価が費消されたのか、されていないのか観察する術もなく、正しく費用が収益に対応されているのか経験的に検証するどのような方法も存在しない。そのために、近代会計は有用な情報を提供するものとなっていない、とスターリングは近代会計の論理を攻撃するのである。

以上にみたトーマスとスターリングに代表される配分と対応の論理の排撃は、近代会計理論から意志決定有用性を説く現代会計理論への展開を大きく推進させた。近代会計理論にあって配分と対応の論理は、いわば公理のように主張され、広く普及していたものであり、現代会計理論の展開は、このような近代会計理論の基本的枠組を排除せずして不可能であった。トーマスとスターリングの理論は、意志決定有用性の現代会計理論が展開する上で重要な条件をつくりだしたといえる。

意志決定有用性の現代会計理論は、「適合性 (relevance)」と「信頼性 (reliability)」の概念を軸心にして構成された会計測定論の論理である。すなわち現代会計理論は、会計情報利用者の意志決定に有用な情報提供を強調し、そ

のために会計情報は、意志決定目的に適合性をもち、かつ信頼性をもったものでなければならぬと主張する。信頼性の概念は、測定にさいしての独立の観察者間の高い合意水準を説く「検証可能性 (verifiability)」の概念や、会計数値とその数値が表示しようと意図した事象との関連性を説く「表示上の誠実性 (representational faithfulness)」の概念、あるいは、「不偏性 (freedom from bias)」や「中立性 (neutrality)」といった概念と重複する概念である。このような概念を中軸に据えた現代会計理論によって、取引価格の記録と配分公式の継続的適用を論拠として会計計算の「客観性」を唱えた近代会計の論理はしりぞき、代わって意志決定目的に適合する情報の質的特性とその確率的測定を唱える論理への転換が生じたのである。このような会計理論の論理転換を決定づけたのは、アメリカ会計学会 (AAA)、アメリカ公認会計士協会 (AICPA)、財務会計基準審議会 (FASB) のごとき権威ある機関による会計理論設定の活動であった。すなわち、意志決定有用性を説く現代会計理論は、まず最初に1966年のAAAの公表する「基礎的会計理論の表明 (A Statement of Basic Accounting Theory)」において展開され、つづいて1973年のAICPAの財務諸表目的スタディグループ (The Study Group on the Objectives of Financial Statements) による「財務諸表の目的 (Objectives of Financial Statements)」において表明され、そして、1978年から1984年にかけてのFASBによって公表された一連の概念ステイメントのなかに表明されている。意志決定有用性の現代会計理論は、特定の機関なり団体の権威によって形成され、承認されたものであり、そのことによって現代の支配的会計理論として君臨しているのである。

AAAやAICPA、FASBによる会計理論形成は、複数のメンバーによる協同作業によって遂行され、その過程は、理論形成にたずさわるメンバー自身とその他の理論家によって考察された理論や概念を統合する過程であり、最終的には機関もしくは団体による承認と認可をえて公表する過程である。その過程を特色づけるのは、理論の制度的機能を意図したところの調整と妥協、合意を不可避とする政治的性格である。この政治的プロセスにあっては、理論や概念の真実性よりも、理論が制度的機能をはたすうえでの有効性が問題になる。

したがって権威ある機関による理論形成は、個人の理論家によって考案された理論や概念を採用する時も、その論者の意図したものをそのまま利用するのではなく、もっぱら理論が制度的機能をはたすうえで利用可能で都合のいい部分、またはメンバーの間で合意の得られる部分を借用することになる。

たとえば、トーマスやスターリングによる配分と対応の論理の排撃は、意志決定有用性の現代会計理論の展開を推進させたが、しかし近代会計理論の排撃にあたって用いられた論理は、そのまま権威ある機関による理論形成に採用されることはなかった。すなわち、トーマス理論にみる会計測定が「理論的正当性」をもつ場合の基準（「明瞭性」、「弁護可能性」、「加法性」）は採用されなかったし、またFASBの概念ステイトメントのプロジェクトに自ら参加したスターリングの唱える「経験的検証可能性」の論理も採用されなかった。

スターリングは、すでに、1970年の著書『企業利益測定の理論（*Theory of the Measurement of Enterprise Income*）』において、「経験的検証可能性」の概念を基礎にした意志決定有用性の会計測定の理論を展開していた。スターリングは、会計のメッセージが有用となるためには「真実性（*verity*）」と「適合性（*relevance*）」の要件を満たすものでなければならないとしていた。すなわち、

「メッセージが有用であるためには、そこに二つの必須条件—(1)真実性と(2)適合性—が存在する。メッセージが実在を正確に記述するものでなければ、その有用性は少なくとも限られたものとなる。同じくメッセージは、採用される以前に、当面する問題状況にあらかじめ適合するものでなければならない。」⁽⁵⁾

ここで設定された「真実性」は「資格ある観察者の間の合意」⁽⁶⁾によって最終的にテストされるものであるとされ、この概念は、FASBの概念ステイトメントにみられる「検証可能性」や「表示上の誠実性」の概念につらなるものである。また、「適合性」は、スターリングによって、意志決定理論によってモデル化された問題状況への適合性として主張され、この概念は、現代会計理論の中核に据えられるものとなる。このようにスターリングの初期の会計理論は、論理形式としては共通のもの、もしくは類似したものが、権威ある機関や団体によって設定された会計理論のなかに見出される。権威ある機関による会計理論の形成に、スターリング理論が影響力をもったことは、疑いない。しか

し、スターリングの理論形式が採用されたといっても、スターリングの意図したものが実質においても採用されたわけではない。採用されたのは、適合性とか、検証可能性、表示上の誠実性という概念上の形式であり、それにスターリングが含ませたところの実質的な意味は採用されなかった。すなわち、「経験的検証可能性」というスターリングが自らの理論の中核に据え、近代会計理論の排撃に有効であった論理は、採用されなかったのである。

スターリングは、シニアフェローとして参加したFASBの概念ステイトメントのプロジェクトについて、自らの経験を述べている。すなわち、スターリングは、FASBにおいて「表示上の誠実性」の概念を討議した際に、その概念が表示しようとする現象の観察にもとづいた測定を要請し、文字通り経験的に検証可能な測定数値の表示を要請するものであると解釈しようとしたが、しかし、FASBのメンバーは、表示しようとする現象として「ワークシート」も含むように幅広く規定することによって、スターリングの解釈を拒否したという。スターリングは次のように述べている。

「このことは実際にあった話である。私は、概念フレームワークの認識—測定概念を以前採用していた諸概念に関係づけようとして、以前に採用された概念、とりわけ適合性と信頼性について、それらの意味を引き出し、それらがFASBに対してもつ意味を明らかにしようとした。すべての概念設定は困難なものであったが、しかし、表示上の誠実性の概念は、ワークシート計算を誠実に表示する決定となってしまう、大失敗であった。

その時、私は、財務諸表上の『12』はワークシート上の『12』の誠実な表示となっていない場合、ワークシートで『スターリングは12フィートである』と表せば、財務諸表上の『スターリングは12フィートである』とする表示は誠実な表示を考慮したものと認められることになってしまう、とFASBに指摘した。私は、表示上の誠実性がワークシート上のインクの滴に照合するのではなく、実際の私の背丈『12フィート』に照合をもつ問題に向けられるべきであると提案した。この提案は、FASBによって、物理量は測定可能であるが未費消原価は測定不能であるからそのようなアナロジーは会計人の記録対象に適用出来ないとする同じやり方で、背丈は測定可能であるが未費消原価は測定不能であるとして拒絶された。」⁽⁶⁾

スターリングにあっては、測定とは「外部の状態を発見するプロセスであり」⁽⁷⁾、経験的テスト可能な数値を導き出すプロセスである。それは、単なる

コンベンショナルな公式を用いた計算のプロセスではない。このように、スターリング理論のいくつかの概念形式は、FASBの理論形成において採用されながら、スターリング理論の中核的な概念である経験的検証可能性の意味内容はFASBによって切り捨てられたのである。

以上にみた現代会計理論の形成過程を概観すると、まずトーマスやスターリング等による個人の学説によって近代会計理論の論理枠は排撃され、このような排撃を前提にFASBのごとき権威ある機関による新しい論理枠をもった現代会計理論が設定され形成されるという過程が進行したことがわかる。権威ある機関による理論形成は、個人によって考案された概念や理論を新しい体系に統合する過程である。過去の伝統的会計理論の排撃については、個人の学説レベルで主に行なわれ、権威ある機関による理論形成においては、過去の伝統的理論の排撃よりもむしろ新しい論理枠それ自体の設定と承認に主たる努力が注がれる。この過程においては、近代理論の排撃に有効であった論理はそのまま継承されることなく、会計理論の制度的機能を意図した理論と概念の統合化がなされるために、採用した理論や概念もその理論や概念に付着していたオリジナルな意味は捨て去られ、もっぱら会計の制度的機能を意図した意味づけがなされるのである。

それでは、このような過程を経て設定された意志決定有用性の現代会計理論は、いかなる制度的効果をもっているだろうか。それは、配分と対応の近代会計の枠組を解体して、配分と対応の枠に限定されない弾力的な会計計算を可能にした点に求めることが出来る。配分と対応の論理は、トーマスとスターリングも主張するように、配分と対応に客観的な基準がないために、恣意的で実際の検証に耐えない性格をもつ。配分と対応の論理は、恣意的な利益計算を合理化することによって、税、配当、料金などの経済現象に社会的合意を与えんとする会計実務の制度的機能を合理化する歴史的機能をはたしたのである。しかし、配分と対応の論理は、特定の配分と対応の公式を設定することによって、その公式のもつ枠組のために逆に会計計算の弾力性が阻害される状況が生じる。配分と対応の論理のもとでは、会計上の取引は、過去に確定されたものに限定され、一度採用した配分公式は特別の理由のないかぎり代えることが出来ない。

会計実務において、インフレ、リース、偶発債務、年金といった見積と推定の大きく介入した新しい領域が生まれると、おのずと近代会計の論理枠は、現実に進行する会計実務に論理性を与えることはできず、いちじるしく有効性に欠けたものとなる。意志決定有用性を説く現代会計理論においては、配分と対応の論理枠に拘束されず、いわゆる適合性を持ったどのような取引も会計計算の対象にすることができる。不確実性をもった取引も、いわゆる信頼性なる情報属性のテストに適合し、いわゆる確率的統計的な客観性のテストに適合すれば、会計計算の対象になる。ここでは配分と対応の固定的な公式による制約を受けることはない。近代会計理論のもとで非客観的とされ、合理性を持たない実務も、現代会計理論のもとでは意志決定目的に適合し、かつ信頼性をもった会計情報であるとして合理化される。インフレ、リース、偶発債務、年金などの会計実務も、配分と対応の非弾力的な枠組に制約されることなく、その展開が可能となる。

権威ある機関による会計理論形成は、以上にみた制度効果を持ったものである。このような現代会計理論の形成過程においては、個人の学説といえども、それがたとえFASBなどの権威ある機関によって部分的に拒否されたとしても、それは理論形成の各部面において一定の制度的役割を持ったといえる。トーマスとスターリングの理論は、近代会計学の論理枠を解体するという点で大きな制度的役割をはたし、さらにスターリングの理論は、その実際の意味は拒絶されながらも、FASBによる理論形成に材料を提供したことによって大きな意味を持ったのである。

(注)

- (1) Thomas, Arthur L., *Studies in Accounting Research No. 3, The Allocation Problem on Financial Accounting Theory*, American Accounting Association, 1969, p. 7.
- (2) Thomas, Arthur L., *Studies in Accounting Research No. 9, The Allocation Problem: Part Two*, American Accounting Association, 1974, p. 16.
- (3) *Ibid.*, p. XIII.

- (4) Sterling, Robert R., On Theory Construction and Verification, *Accounting Review*, July 1970, p. 450-451.
- (5) Sterling, Robert R., *Theory of the Measurement of Enterprise Income*, The University Press of Kansas, 1970, p. 40.
- (6) Sterling, Robert R., Confession of a Failed Empiricist, *Advances in Accounting*, Vol. 6, JAI Press Inc., 1988, p. 34.
- (7) Sterling, Robert R., A Statement of Accounting Theory: A Review Article, *Journal of Accounting Research*, Spring, 1967, p. 108.

3. 現代における会計理論展開の性質

トーマスとスターリングによる会計理論構築の論理は、近代会計理論の排撃に大きな役割をはたしたが、しかし、FASBによる会計基準設定と概念ステイトメント形成の基準として採用されることはなかった。したがってトーマスとスターリングとも、自ら設定した論理構築の基準にもとづいて、FASBに対する批判を引き続き行っている。すなわち、トーマスは、FASBの会計基準が、相変わらず「理論的正当性」を持たない配分基準を設定しているとして攻撃し⁽¹⁾、スターリングはFASBの概念ステイトメントが「経験的検証可能性」をもたない論理を設定しているとして攻撃している⁽²⁾。このようなFASBの会計基準や概念ステイトメントに対する異議申し立てが続くなかで、現代会計理論は、これまでの意志決定有用性を説く論理形式とは異なった新たな論理を展開するようになってきている。現代会計理論における新たな展開とは、これまでのトーマスやスターリングに代表される会計理論を「規範的 (normative)」な性格のものとして排撃し、それに代わって「経験的 (empirical)」もしくは「実証的 (positive)」な研究を唱える動きにみられる。

規範的な会計理論とは、「会計人は何をすべきか (What accountants should do) 語るもの」⁽³⁾であるという。ダイクマンとゼフ (Thomas R. Dyckman and Stephen A. Zeff) は、「規範的研究」を次の二つのタイプのものに、すなわち「(1)政策処方箋の設定、好ましい種類の会計の承認 (または反対) について議論するのを論者の任務とする、(2)枠組みの構築、将来の政策処方箋も

しくは将来の他の種類の研究の基礎を設定することに主目的をおく」⁽⁴⁾—に分けている。このような「規範的」会計理論は、「1960年代に会計に対する適切な基礎として強い支持を受け」⁽⁵⁾、「その絶頂に達した」⁽⁶⁾ものである。しかしこれらの「規範的」な理論は、60年代から70年代にかけて、シカゴ大学の経営大学院を卒業した会計理論家の推進するいわゆる「経験的研究」の流行の前に影を薄めることになった。シカゴ学派の機関紙ともいふべき“*Journal of Accounting Research*”の編集者であるドプチ（Nicholas Dopuch）は、彼の主催する1971年のコンファレンスにて、「経験的研究方法は、いまや会計研究者の間で地位と影響を確かなものとしているために、もはや経験的研究をプロモートする必要はないようである」⁽⁷⁾とその普及状況について述べている。かくして「規範的会計理論から実証的（記述的）会計理論への転換」⁽⁸⁾をみることができる。

経験的研究は、まず「効率的市場仮説（efficient capital market hypothesis）」と「資本資産評価モデル（capital asset pricing model）」を借用して会計数値の情報内容を評価しようとするタイプの理論に始まり、そして、最近では「エージェンシーモデル（agency model）」を用いて会計情報の選択状況を説明し予見しようとするタイプの理論が普及している。いずれのタイプの理論も最新の財務論と情報経済学において打ち建てられた論理を借用して構築されたものである。

「効率的市場仮説」と「資本資産評価モデル」にもとづいた会計理論は、会計情報の有用性を投資家の会計情報に対する反応においてとらえようとするものである。もし、会計利益が投資家の予想を変えるものであれば、株価と会計情報との間には統計的依存関係（すなわち「情報内容（information content）」）があり、そのような関係のもとに会計情報の有用性を判断しようとする。すなわち、証券市場は、公表され利用できる情報のすべてが株価に反映され、情報システムに対して効率的であると仮定し、会計情報はそのような情報システムの一部となって、投資家が企業の価値を判断する際の重要な拠り所になるとする。このような論理を基礎に、会計情報が株価変動に有意の相関関係を有し、情報内容をもっていることを、統計手法を駆使して検証しようとする。

その検証方法は、会計方法の変更があった場合に、効率的市場仮説のもとで成立するであろう株価の動きを推測し検討しようとするものである。このような「経験的研究」によって、従来の会計理論は、「規範的な」理論であり「経験的研究」とは対立するものとしておしやられるのである。ドプチは、このような現代会計理論における転換について次のように述べている。

「近年、われわれは規範的会計理論から離れて実証的（記述的）会計理論に向かう転換を識別することができる。この動きのおこりは、効率的資本市場仮説と資本資産評価モデルにもとづいて会計数値の情報内容を評価する経験的研究とともに進んだ。もし、われわれがこの仮説と評価モデルを認めると、企業株式の均衡価格に影響を及ぼす会計情報にもとづいて資本市場のエージェントが意思決定をなす程度にまで情報内容を評価することができる。」⁽⁹⁾

「実証的」会計理論は、さらに近年、「エージェンシーモデル」を基礎にした新しいタイプの理論の出現によって新たな展開を見せている。この新しいタイプの「経験的研究」は、ロチェスター大学の学者を中心とするグループ（その主なメンバーはシカゴ大学大学院の卒業者）によって推進され、その理論は、ロチェスター学派の機関紙ともいふべき“*Journal of Accounting and Economics*”において公表されている。この理論は、「会計実務を説明し、予見する」⁽¹⁰⁾ことを唱え、自らの理論を「規範（normative）」と対立した「ポジティブ（positive）」な理論であるとしている。このポジティブ会計理論においては、個々人は自らの期待効用の極大化を求めるものであると想定し、「財務諸表は、市場プロセスと政治プロセスの双方において、期待効用を最大化する個人間の相互関係から生成したものである」⁽¹¹⁾とする。まず市場プロセスからみると、そこでは株主と経営者との間で「エージェンシー関係」が成立しているとし、この関係のもとに財務諸表は成立すると説明する。株主はプリンシパルとしてエージェントたる経営者に何らかの意志決定権限を委譲し、経営者が株主の利害のために行動するという契約関係のもとでは、株主の側で経営者の行動をモニタリングし、他方、経営者の側で株主の信頼をつなぎ止めるための支出がなされるのを不可避とする。この場合、株主も経営者もモニタリングや信頼獲得などの必要性から生まれる支出（「エージェンシーコスト（agency costs）」と呼ばれている）を出来るだけ縮小しようとする。会社財務諸表の監

査は、そのような「エージェンシーコスト」を縮小しようとする動機から生まれたものであるとする。会計処理方式は、このようなエージェンシー関係のもとで、経営者によって選択される。さらに、その理論においては、会計実務は、政府規制のすすんだ今日の経済環境のもとで、政治のプロセスに拘束されて成立しているとする。政治プロセスにあっては、各エージェントは自らの私的利害を極大化しようとしている。政治家は、政治的危機をつくりだして政府規制の領域を増やして、規制強化に伴う自らの立場を維持しようとする。企業の経営者は、政府の規制に対抗して会計実務の選択を行う。このような政治のプロセスのもとに、会計実務の態様を説明し予見しようとするのである。ポジティブ会計理論は、このような論理のもとに会計実務の存在の理由づけと存在すべき現象の予見を統計的手法を用いた「経験的研究」によって推し進めようとするのである。

さて、以上にみた現代会計理論における「規範的研究」から「経験的研究」への転換について、この変化をいかに理解したらよいのであろうか。「経験的研究」については、それらの理論が展開する統計的数学的分析方法とその分析結果に目を奪われるあまり、それらの理論が持っている制度的効果については、これまで誰も検討したことがなかった。「経験的研究」の性格を検討するうえで目を向けなければならないのは、いわゆる「経験的研究」が過去の会計理論のどの部分を攻撃し、なにを排撃したのか、ということである。「経験的研究」が「規範的」会計理論のどの部面を排撃したのかそのポイントを検討することは、「経験的」会計理論の性格を理解するうえで重要である。

「効率的市場仮説」と「資本資産評価モデル」に依拠した会計理論が向けた攻撃の鋒先は、トーマスやスターリングなどの論者によって主張された現行の会計実務が恣意的で検証不能であるとする論点にある。すなわち、現行の会計実務も株価との関係でみると情報内容を持っていると主張することにより、現行の会計実務の有用性を擁護する論理を提供するところに新しい「経験的」会計理論の特徴があった。たとえば、このタイプの理論を最初に展開し、多くの論者によって引用されて、絶大な影響力をもっているバルとブラウン（Ray Ball and Philip Brown）の1966年の論文の狙いは、著者自ら述べているよ

うに、「歴史的な原価の利益算定がいかなる情報内容も有していないとする主張をテストする」⁽¹²⁾ ことに向けられたものであり、そのような主張を「経験的研究」によって排撃することにあつたのである。ドブチも、バアルとブラウンの論文について、「その研究の主たる動機の一つは、理論家によってなされる歴史的な原価会計の批判に対して反駁を提供することであつた」⁽¹³⁾ と述べている。すなわち、「バアルとブラウンは、企業によって報告された歴史的な原価の利益数値が企業の株価の評価に用いられ、情報を有するものであり、株式の市場価格が反応していることを示して」⁽¹⁴⁾、従来の批判に答えようとしたのである。そのような論理のもとでは、会計情報の有用性が株価の反応のもとに判断されることになる。すなわち、「効率市場仮説は、もし利益と株価との間に経験的な関連性があれば、たとえその利益がフォーマルな利益の定義にもとづいて一貫して算定されていなくとも、その利益は有用なものでありうる意味をもつのである」⁽¹⁵⁾。したがって、トーマスやスターリングが批判するところの恣意的で検証不能な会計実務も、株価に対する反応の「経験的研究」のテストに合格すれば、情報内容ももち有用性を持つことになる。会計実務の多様性も、ここでは問題にならない。なぜなら、「効率的市場仮説」のもとでは、投資家はナイーブではなくソフィステートであると仮定されるから、たとえある会計方式から他の会計方式への変更（たとえば減価償却方法における定率法から定額法、棚卸計算法における後入先出法から先入先出法への変更のごとき）があつても、それが企業のキャッシュフローに影響を及ぼさないかぎり、投資家はそのような見せ掛けの変化に感わされることはない。「投資家が会計方法の企業間差異および期間的差異の利益に及ぼす影響を見通しているかのように、株価は動く」⁽¹⁶⁾ からである。このように、「効率市場仮説」と「資本資産評価モデル」にもとづいた「経験的研究」の目的は、会計実務に対する人々の反応を論拠にして、現行の会計実務が批判されるような恣意的なものでなく「情報内容」を持ち有用なものであるとし、現実の会計実務の信頼性を回復せんとする論理を提供するところにあつたのである。このような論理構築の目的こそ、「経験的研究」の論理の性格を規定するものである。

他方、近年流行しているポジティブ会計理論についてはどうであろうか。ポ

ジティブ会計理論は、そもそもあるべき会計の処方箋を提示することを拒否したうえで、現存の会計実務の存在理由をプリンシパルとエージェントという人々の契約関係に求め説明しようとするものである。この論理によって、会計実務のうち、存在するもの、生き残っているものへの理由説明がなされ、その結果として、それらの存在の合理性が主張されることになる。すなわち、この論理にあっては、存在する会計実務はすべて、批判されることなく人々の契約関係のもとに説明され、存在の合理性が主張されるのである。トーマスやスターリングの批判する恣意的で検証不能の会計実務も、人々の契約関係のもとで説明され、その有効性が弁護されるのである。

確かにポジティブ会計理論は、その理論展開の部分的局面において会計実務が機能している実態に触れたところがある。例えば、政治的プロセスのもとで経営者による会計選択について説明する際に、税、料金などの関係で、大企業が会計上の利益を縮小化する傾向を持つことを指摘する個所などはその例である。ポジティブ会計理論の指導者ともいべきワットとジッターマン（Ross L. Watts and Jerold L. Zimmerman）は、次のように述べている。

「経営者は、より高い利益を報告し、それによって自らの経営報酬をたかめるような会計基準を採用するよりも、税と政治的なまた政府規制の配慮にもとづき、より低い利益を報告する会計基準を選択する強いインセンティブをもっていると、われわれは予見する。ただし、この予見は政府規制を受けている企業または政治的プレッシャーのもとにある企業に限定される。規模の小さい（すなわち低い政治的コストの）、政府規制を受けていない企業においては、経営者は、もし、経営報酬における予測される利益が予測される税効果よりも大であれば、より高い利益を報告する会計基準を選択するインセンティブをもつと、われわれは予見するであろう。」⁽¹⁷⁾

このような指摘をみると、ポジティブ会計理論は、会計実務のなんらかの現実を明らかにする理論であるかのように思われるかもしれない。しかし会計実務のなながしの現実に触れることがあっても、その現実がどのような論理の脈絡のなかで指摘されているか検討すると、ポジティブ会計理論は、現実そのものを明らかにしようとした理論というよりも、なんらかの一定の現実を指摘しながら、現実に存在する会計実務に合理性を与えようとするところに主たる効果があることがわかる。現実を批判するのではなく、現実を肯定する論理を提供

するところに、その理論の特徴があるのである。

現代における「経験的」会計理論に向けての展開は、過去、「意志決定有用性」の会計理論が形成される過程において展開された、配分と対応を排撃した論理、すなわち現実の会計実務を恣意的で検証不能であるとする論理を排除せんとする過程であった。「経験的研究」の普及の前に、会計実務の恣意性、検証不能性を主張する論理は影を薄めるようになった経過をみると、「経験的研究」がもった制度的効果を読み取ることができる。1960年代初頭、いわゆる「規範的な」会計理論がその絶頂を極めていた時、近代会計理論に対する批判は熾烈をきわめ、研究者ばかりでなく、マスコミも、政府機関も、近代会計の論理を批判する合唱をしていたが、「経験的研究」の普及のまえに、あれほど熾烈をきわめた批判も姿をひそめるようになっている。現実の会計実務の性質は以前と基本的に何ら変わっていないのを見ると、過去の会計実務批判がはたした役割は、そのイデオロギー上の効果にあり、とりわけFSABというこれまでよりさらに権威を強めた組織を生み出させ、近代会計の論理を「意志決定有用性」の会計理論へと移しかえるための条件をつくりだすことにあったのではないかと思われる。「規範的な」会計理論による会計実務批判は、配分と対応の近代的会計理論から「意志決定有用性」の現代会計理論への転換を促進させることによって、一つの歴史的役割を終えたものと理解できる。しかしこのように、近代会計理論から現代会計理論への転換を促進させた「規範的」理論は、それが持つ規範性のゆえに、新しい会計実務の展開を批判する観点ともなりうる。例えば、トーマスのいう「理論的正当性」やスターリングのいう「経験的検証可能性」の規範的な要請は、「意志決定有用性」の現代会計理論が確立した後でも、現実の会計実務の批判に適用されうる。「経験的研究」は、このような「規範的研究」の持つ毒気を抜き取るという意味では、格好の論理である。「経験的研究」は、会計実務の有用性を投資家という人々の反応とプリンシパルとエージェントの契約関係において捕らえようとする。このように、会計実務の有用性を人間の心理的反応や人間関係のもとで説明せんとするスタイルの論理を設定することによって、過去、財務諸表の内容は如何にあるべきかを問題にした「規範的」会計理論にはない会計実務合理化の制度的機能をは

たすことができるのである。

「経験的研究」の普及は、制度的に見ればFASBによって設定された「意志決定有用性」の会計理論と対立するものではない。なぜなら、「意志決定有用性」の論理にもとづいて、新しい会計処理方式がフォーミュレートされても、それらの会計方式は、いわゆる「経験的研究」のテストをうけて、株価との関係で情報内容を有するものとされ、あるいは、エージェンシー関係のもとで存立の理由説明がなされれば有用なものとなる。FASBは、「意志決定有用性」の概念フレームワークを背景に、新しい会計実務傾向を会計基準としてフォーミュレートすることができ、「経験的研究」は、これらの会計基準が情報内容があるものかどうか、また各エージェンツの私的利害に如何なる経済的効果を及ぼすかテストすることによって、その合理性を主張することができる。「経験的研究」は、FASBによる「意志決定有用性」アプローチを補完することが出来る。「経験的研究」の論者は、FASBが採用した「意志決定有用性」の論理は「規範的理論」であるとして批判しているが、しかし、一見、対立しているかのように見える、「意志決定有用性」の会計理論と「経験的研究」は、表面上の対立とは裏腹に、実際には相互に補完しあうことによって、新しい会計実務状況を合理化する機能を持つことができる。

今のところ、FASBは、「経験的研究」の成果を、概念ステイトメントのプロジェクトに入れる動きを見せていない。FASBは、個々の「経験的研究」をプロモートし、その成果をモノグラフとして公表するにとどめている⁽¹⁸⁾。何人かの論者から、これまでのFASBの概念ステイトメントのプロジェクトは失敗であったとし、新しい概念ステイトメントを求める意見もある。今後、「経験的研究」がFASBの概念ステイトメントにどのように吸収されるか、見守りたいところである。しかし、「経験的研究」は、その論理の形式上、財務諸表に何をのせ、どのように計上するかという命題を持たないために、その論理の性格上、新しい会計実務傾向を積極的に合理化する力をもちえない。「経験的研究」は論理の性格上、制度的理論として限界をもっている。この点についてソロモン(David Solomons)は次のように指摘している。

「FASBのような団体の課題は、もし経験的研究の成果が政策選択に直接結び付

けられることができるならば、より容易なものとなるであろう。経験的研究は、疑いもなく、それらの選択に大きな適合性をもつが、しかし、何人かの学者が指摘するようにそこには如何なる結び付きもない。経験的研究は基準設定の手助けにはなりうるし、すでにそうになっているが、しかし、経験的研究は基準を導くものではない。なぜなら基準は What should be に係わりをもつのであるが、経験主義は What is に係わりを持っているからである。Nils Hakansson が指摘しているように、『経験的研究そのものは記述的知識のみを生みだすことができる。公共政策の意味で望ましさは、厳密に論理的命題であり、“善である”と位置づけられた基準を含めてフルセットの仮説をともなった規範的なモデルにおいてのみ評価されうる』。経験的研究は、如何に意志決定がなされたか、どのような情報とその意志決定にもちいられたか光をあてることができる。それは、企業の行動に対する会計基準の影響に光をあて、それゆえにそのインプリケーションによって、まだ基準となっていないものありうる影響に対して光をあてることができる。それはまた、様々な利害関係グループが現在と将来の基準に対してもっている意見について情報を提供することができる。しかし、このようなことすべては、基準が依拠する仮説についての情報である。基準の前提となる仮説を得るためには、規範的な判断、すなわちどのような種類の会計が望ましいかについての判断をしなければならない。』⁽¹⁹⁾

(注)

- (1) トーマスによる FASB 会計基準に対する批判は、次の論文になされている。
Thomas, Arthur L., The FASB and the Allocation Fallacy, *Journal of Accountancy*, November 1975.
- (2) スターリングによる FASB の概念ステイトメントに対する批判は、次の文献になされている。Sterling, Robert R., *An Essay on Recognition*, R. J. Chambers Research Lecture, The University of Sydney, Accounting Research Center, 1985.
- (3) Dopuch, Nicholas, Empirical vs. Non-Empirical Contributions to Accounting Theory Development, In *Seeking Full Disclosure*, edited by S. Davies, Birmingham: School of Accountancy, University of Alabama, 1979, p. 74.
- (4) Dyckman, Thomas R., and Stephen A. Zeff, Two Decades of the Journal of Accounting Research, *Journal of Accounting Research*, Vol. 22, No. 1, Spring, 1974, p. 277.
- (5) *Op. cit.*, p. 73.
- (6) Dopuch, Nicholas, The Impact of Technology on Accounting Re-

- search, Past, Present, Future, In *Technological Change : Its Impact on Accounting*, edited by E. Summer. Reston, Va.: The Council of Arthur Young Professors, 1982, p. 177.
- (7) Dopuch, Nicholas, Editor's Preface, *Journal of Accounting Research*, supplement 1974, p. ii.
- (8)(9) Dopuch, Nicholas, Empirical vs. Non-Empirical Contributions to Accounting Theory Development, p. 76.
- (10) Watts, Ross L., and Jerold L. Zimmerman, *Positive Accounting Theory*, Prentice-Hall, Inc., 1986, p. 2.
- (11) Watts, Ross L., Corporate Financial Statements, A Product of the Market and Political Process, *Australian Journal of Management* 2, April 1977, p. 54.
- (12) Ball, Roy and Philip Brown, An Empirical Evaluation of Accounting Income Number, *Journal of Accounting Research*, Autum, 1968, p. 160.
- (13)(14) Dopuch, Nicholas, The Impact of Technology on Accounting Research-Past, Present, and Future, pp. 178~179.
- (15) Watts, Ross L., and Jerold L. Zimmerman, *op. cit.*, p. 20.
- (16) Beaver, William H., *Financial Reporting: An Accounting Revolution*, Prentice-Hall, Inc., 1981, p. 138.
- (17) Watts, Ross L., and Jerold L. Zimmerman, Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards, *Accounting Review* 53, January 1978, p. 118.
- (18) FASB がプロモートした「経験的研究」のモノグラフには、例えば次のものがある。
- Griffin, Paul A., *Usefulness to Investors and Creditors of Information Provided by Financial Reporting: A Review of Empirical Accounting Research*, 1982.
- Edited by Griffin, Paul A., *Usefulness to Investors and Creditors of Information Provided by Financial Reporting*, Second Edition, 1987.
- (19) Solomons, David, *Making Accounting Policy*, Oxford University Press, 1986, p. 208.

お わ り に

宮上一男教授が指提するように、「(会計)理論の変化は、新しい方の理論がそのまへの理論の継続的な進展としてあらわれるのではなく、むしろ、前後の理論の間には、たんに断絶があるというだけではなくして、そこに相互に否定しあうという断絶が継起しているのである」⁽¹⁾。近代会計理論から現代会計理論への転換の歴史過程をみると、まことに会計理論の歴史は、発展の歴史ではなくて、断絶の歴史といえる。このように会計理論が、わずか20数年の間に断絶的に転換しなければならないのは、会計理論が生成の当初から荷わされている制度的性質のためである。

会計理論は、税、配当、料金などの経済現象に社会的合意を取り付けようとする会計実務の機能を合理化する制度的役割を荷って生成する。経済現象が変化するとそれを合理化せんとする会計実務も変化が要請され、またそれに応じて会計実務の機能を合理化せんとする会計理論も変化しなければならない。会計理論の変化は、このように会計実務の制度的機能を合理化する必要性から生まれる。近代会計理論は、配分と対応の論理をもって弾力的な利益計算を合理化することによって一定の歴史的役割をはたしたが、現代会計理論は、配分と対応の論理枠を恣意的で検証不能であると激しい批判を投げかけ、「意志決定有用性」というさらに利益計算の弾力化を推し進めた論理を設定し、このことにより近代会計理論の枠組をこえて進展しようとする会計実務傾向を合理化しようとした。さらに、「経験的研究」を唱える現代理論は、近代会計理論の排撃に用いられた会計実務批判の論点を、投資家の反応状況や人々の契約関係を理由に、実証というスタイルをもって拒否する論理を設定することによって、「意志決定有用性」の論理形式と相補完し合いながら、現実に進行する会計実務を合理化する枠組を作り出した。このように会計理論の制度的役割に注目してみると、会計理論の断絶の歴史は、その機能において断絶はなく一貫していることがわかる。会計実務を合理化する会計理論の機能的性質が、会計理論の断絶的な転換となって現れるのである。

会計実務を合理化せんとする理論の形式は、あくまで任意のものである。理論の形式そのものには科学性はなく、したがって、理論形式は継承し発展する性格を持たない。特定の理論形式が会計実務を合理化するに不十分とあれば、容易に捨て去られ、他の理論形式が求められる。理論形式が任意の性格を持つために、それが支配的な理論となるには、何らかの権力をもった機関によって権威づけられなければならない。過去の理論形式から新しい理論形式への転換は、理論自身の力によるよりも、むしろ、FASBのごとき何らかの権力をもった機関によって推進されることによって実現する。個人の学説もこのような権威ある機関の理論形成と結びついて展開する。かくして会計理論の形成が権威ある機関の政治的プロセスのもとに遂行されるという、会計学独特の状況が生まれるのである。

(注)

(1) 宮上一男『会計学本質論』、森山書店、1979年、165頁。

また、チェンバースも次のように指摘している。「会計理論の歴史は、発展の歴史でなく、断絶した一連のエピソードである。」Chambers, R. J., *The Development of Accounting Theory*, In *The Accounting Frontier*, edited by, R. J. Chambers, L. Goldberg and R. L. Matheew, Melbourne, 1965, pp. 18~35.