

Title	会計の理論と制度と実践：会計学の基本問題(9)
Sub Title	Theories, institutions, and practices of accounting
Author	友岡, 賛(Tomooka, Susumu)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2016
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.59, No.1 (2016. 4) ,p.1- 13
JaLC DOI	
Abstract	会計学研究と会計基準設定の変遷を歴史的に概観し, その文脈において会計の理論と制度と実践の関係について思量する。
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20160400-0001

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

会計の理論と制度と実践

——会計学の基本問題（9）——

友 岡 賛

<要 約>

会計学研究と会計基準設定の変遷を歴史的に概観し、その文脈において会計の理論と制度と実践の関係について思量する。

<キーワード>

一貫性、一般に認められた会計原則、イリノイ大学、演繹、会計学研究、会計学者、会計基準、会計プロフェッション、概念フレームワーク、寄生虫、帰納、規範的アプローチ、経済学、公正性、シカゴ大学、実証的アプローチ、実践、制度、必要性の論理、ベスト・プラクティス、利害調整、理論

1986年以降のバブル景気と1991年以降のバブルの崩潰により、それまで取得原価評価を行ってきたわが国の企業会計において問題となったのは土地等の不動産や株式等の有価証券に含み損が生じたことだったが、2003年には有価証券に対する時価評価が導入されるにいたり、これは画期的な制度改変と目される一方、部分的な時価評価の導入は一貫性を欠く会計システム（一貫性を欠くものは最早、これを「システム」とは称しえないかもしれないが）の現出を意味するとして、或る種のアカデミズムの立場からは「木に竹を接ぐがごとし」といった批判を受けることともなった。

しかしながら、そもそも制度の改変というものは①必要であること、②可能であること、という二つの条件を満たす場合に行われ、これに該当したのが有価証券の時価評価にはかならなかった。すなわち、含み損の存在は会計情報を用いる投資家を誤導することとなるため、不動産や有価証券の時価評価はこれが必要であり、また、証券市場において客観的な時価を得ることができ有価証券については時価評価が可能、ということだった。

<引用について>

原文における（ ）書きや太文字表記や圏点やルビの類いは、原則として、これを省略した。したがって、引用文におけるこの類いのものは、特に断りがない限り、筆者（友岡）による。

敷衍すれば、このような行き方、すなわち、必要であって可能なことはやる、できるところからやる、できることだけでもやる、という行き方をもって、「必要性の論理からするこうした行き方には一貫性がない、整合性がない」と批判することはナンセンスというよりほかに¹⁾、こうした行き方が実践ないし制度において有意義であることは言を俟たないが、一つ気に懸かるのは、けだし、一貫性は公正性 (fairness) を担保する、という点である。

公正性は利害調整を支え、制度を支え、一貫性は理論がこれをもたらす。

会計学研究の変遷

会計学研究の変遷はだまかには「規範的アプローチ→実証的アプローチ」として捉えられ²⁾、伊藤邦雄によれば、「世界の会計研究の流れをリードする」アメリカにおけるその詳細は次のように捉えられる³⁾。

演繹的規範論

↓

帰納的規範論の擡頭 (1940年代初頭以降)：帰納的規範論 vs. 演繹的規範論

↓

実証研究の擡頭 (1960年代末葉以降)：実証研究と会計基準論における規範論の併存

「周知のように、今日の会計制度の枠組みは Paton & Littleton によって確立されたといえる。P & L は当時の会計実践を帰納的に純化・整理し、発生主義会計の基盤をほぼ確立した⁵⁾」とされ、帰納的規範論の先駆にして代表と目されるのは W. A. パートン (W. A. Paton) と A. C. リトルトン (A. C. Littleton) の1940年刊の *An Introduction to Corporate Accounting Standards* であり、他方、アメリカ会計学会 (American Accounting Association) (AAA) の1966年刊の *ASOBAT*、すなわち *A Statement of Basic Accounting Theory* は演繹的規範論として捉えられ⁶⁾、「ASOBAT が公表される以前の会計学研究は規範的アプローチが中心であった⁷⁾」とされる。

なお、パートンとリトルトンの *An Introduction to Corporate Accounting Standards* 「の内容の理

-
- 1) 必要性の論理のみをもってする有価証券時価評価論に批判的な論者に笠井昭次を挙げることができよう (例えば、笠井昭次「有価証券の評価に関する学説の諸類型」『三田商学研究』第38巻第1号、1995年、を参照) が、しかし、笠井の批判は「現行会計に関するより十分な説明理論の形成という視点から」(同上、21頁) するそれであって、必要性の論理のみをもってする有価証券時価評価論においては「現行会計を説明する理論体系における内的な首尾一貫性が保持されない、という危険が生じよう」(同上、22頁) と危惧している。
 - 2) 田村威文、中條祐介、浅野信博『会計学の手法——実証・分析・実験によるアプローチ』2015年、55～57頁。
 - 3) 伊藤邦雄「財務報告研究の変遷」『會計』第155巻第2号、1999年、14頁。
 - 4) 同上、16～20頁。
 - 5) 同上、16頁。
 - 6) 田村ほか『会計学の手法』56頁。
 - 7) 同上、56頁。

論的基盤を与えるもの⁸⁾』とされるリトルトンの1953年刊の *Structure of Accounting Theory* 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⁹⁾」として「説明としての理論¹⁰⁾」を説き、「理論の本質は説明することである¹¹⁾」として「説明は事実を理由および目的と関連させることによってえられるし、また正しい目標と正しくない目標を区別し、最終目標に対する正しい手段を正しくない手段と区別することによってえられる。しかし理論の主要な特質は常に説明ということである……理論は目的から出発し、行為に対し、あるいは必要とされる場合には、批判に対して論証する¹²⁾」としているが、これについては「かくて（リトルトンによれば）会計学は……目的達成に必要なルールを求めて会計行為を正当化する学問だと言わざるを得ない¹³⁾」として「会計学における説明は〈説明〉ではなく目的を達成するための手段の〈正当化〉である。Littleton はこの区別を認識していない¹⁴⁾」ともされる¹⁵⁾。

また、実証研究擡頭の契機となったのはレイ・ボール (Ray Ball) とフィリップ・ブラウン (Philip Brown) の1968年発表の論攷 'An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers' とされ¹⁶⁾、ASOBATによってもたらされた意思決定有用性アプローチの下、「会計情報と株式市場の反応を関連付ける（ボールとブラウンの）画期的な論文は、規範的会計研究の牙城を見事に崩し、新しい形態の会計研究方法をもたらし¹⁷⁾」とされ、あるいは「この論文は会計学の中心をシヤンペンシン（イリノイ大学の所在地）からハイド・パーク（シカゴ大学の所在地）へと120マイル北方に移動させることとなった。イリノイ大学は最初の会計学博士課程、アメリカ会計学会の5人の会長、ならびにA. C. リトルトン、ロバート・ムーニッツ、ノートン・ベドフォード、およびアーサー・ワイアットといった高名な教師を生んでいたが、シカゴは、定量的な仮説の正しさないし誤りを立証するために統計的推論を用いるウィリアム・ビーバー、マイケル・ジャンセン、シャム・サンダー、およびジョージ・ベンストンといった経済学者を育てることによって、この覇権に挑戦した¹⁸⁾」とされる。

「会計学研究における実証的アプローチは、シカゴ大学における経済学の中心的存在であった

8) A. C. リトルトン／大塚俊郎（訳）『会計理論の構造』1955年、4頁（平井泰太郎「序」）。

9) 同上、195頁。

10) 同上、196頁。

なお、この訳書は 'explanation' をもって「解釈」としているが、本稿は「説明」とする。

11) 同上、201頁。

12) 同上、201頁。

13) 伊崎義憲『会計と意味』1988年、74頁。

14) 同上、75頁。

15) 「このように会計学における〈正当化〉が〈説明〉と見誤られるのは、Littleton の主張がプラグマティズムによっていることに原因がある」（同上、75頁）とされ、また、「〈説明〉はある事象が起こった根拠を求める」（同上、69頁）のに対して「〈正当化〉とは行為の根拠を求めることである」（同上、71頁）とされる。

16) 伊藤「財務報告研究の変遷」17頁。

17) マルコム・スミス／平松一夫（監訳）『会計学の研究方法』2015年、46頁。

18) トーマス A. キング／友岡賛（訳）『歴史に学ぶ会計の「なぜ？」——アメリカ会計史入門』2015年、156～157頁。

Friedman の影響を強く受けている¹⁹⁾」とされるが、そうした実証研究の擡頭は理論と実践の乖離をもたらし、かつてのペートンとリトルトンの書が「特定の基準よりも、基礎的な概念を扱っており、著者たちは、努力と成果の適切な対応により、会社の収益力についての信頼しうる情報を提供することをもって財務諸表の目的とし……AAA の刊行物のなかで初めて実務家に広く読まれたものだった²⁰⁾」のに対して、次のような状況がみられるにいたった²¹⁾。

「数値をもって仮説を量的にテストするシカゴの学者たちは質的な手法を用いる同僚たちに大きな影響を及ぼし、博士論文はどんどん数学的で抽象的になっていった。利益数値と株価は測定されるべき無限のデータをもたらし、学者たちは、利用できる手法を用いるために、研究を手法に合わせるようになり、そうした状況について或る教授は、眼鏡を磨くの²²⁾に忙しくて、ものをみるためにそれを掛けることができない人、という比喻を用いた」。「会計研究は学問としての地位を手に入れたが、しかし、実務からは遠く隔たることとなり、洗練された研究は、1年間、微積分と統計学入門の授業に出席した程度の実務家たちにとって、ますます難しいものとなった²³⁾」。

「実務家と規制者は科学的な分析に無関心だった。何人かの者は、学者は回帰分析に忙しくて現実の世のなかに注意を払う時間がない、と感じていた。SEC（証券取引委員会）の主任会計官サンディ・バートンは1975年の講演において、会計のモデルは、長年にわたり、実務のなかで常識にもとづいて育ってきた、という見解を述べた。会計は測定の純粋さを欠いているが、しかし、理解できるという長所を有している。対照的に、経済学のモデルの場合、実践的な記録の必要に悩むことは決してなかった²⁴⁾」。

他方、「70年代以降、駆逐されたかにみえる規範的アプローチに基づく研究は……いわば会計基準論として存続していたといえる²⁵⁾」とされ、併存する実証研究と規範論の関係、すなわち、会計基準設定に対する実証研究の役立ち、については「悲観的な答えを提示しなければならないようである。なぜなら、実証研究は現状の記述と現状の説明に焦点を置いているため、事前的性格をもつ基準設定上の規範的問題に必ずしもうまく答えられないからである²⁶⁾」とされる。もっとも「実証的研究の成果を体系的にまとめ、それを規範的な視点で再整理した成果がある²⁷⁾」として

19) 田村ほか『会計学の手法』56頁。

20) キング／友岡（訳）『歴史に学ぶ会計の「なぜ？」』153頁。

21) もっとも実践との乖離は独り実証研究に限ったことではなく、「規範的理論もまた苦しくなってきたております。1930年代の会計学者が「会計実務はこうあるべし」とみづから指導的な役割を買ってでた時代にくらべると、たいへんな違いです。政治化し、国際化し、技術化し、顧客化した現在の会計では理論の指導的役割はまだ根強くあるとはいえ、その影響は次第に限られてくるようです」（井尻雄士「アメリカ会計の変遷と展望」『會計』第153巻第1号、1998年、131頁）ともいわれる。

22) キング／友岡（訳）『歴史に学ぶ会計の「なぜ？」』158頁。

23) 同上、159頁。

24) 同上、160頁。

25) 伊藤「財務報告研究の変遷」19頁。

26) 同上、21頁。

ウィリアム H. ビーバー (William H. Beaver) の1981年刊の *Financial Reporting: An Accounting Revolution* が挙げられるが、「実証研究は基準設定プロセスの審議に当たって重要とはみなされない²⁸⁾」とされ、「FASB (財務会計基準審議会) は基準の「望ましき」を「概念フレームワーク」²⁹⁾との整合性によって判断して」いるとされ、次のようにもいわれる。

「FASB はそのステートメントの基盤となるものを追求していた。その結果として生まれた概念フレームワークは財務報告の理論をまとめた文書としては最大の、最も費用を掛けたものとなった。……現在、この概念フレームワークは会計理論に君臨している。このフレームワーク構築の試みは基準設定者が会計学 (science of accounting) を作り上げようとした試みのなかで最高のものである。このフレームワークは、現在に至るまで不可能とされてきている会計規則の成文化の所産ではなく、原則を示したものであり、FASB は財務会計に関する議論においてこの原則をますます用いてきている³⁰⁾」。

ちなみにまた、「概念フレームワーク自体も、基準の与える経済的影響を考慮することの必要性も認めており、その限りにおいて実証研究は意義をもっている³¹⁾」とされる一方、「FASB は、資本市場は、不偏の証券価格をもたらすために、利用可能なあらゆる情報を用いる、というボール、ブラウン、ビーバー、およびその他の研究者たちの見解をほとんど信用していない。換言すれば、FASB は EMH (効率的市場仮説) を認めない³²⁾」と断言され、さらには「結局のところ、その取引をその会計期間に認識するかどうか、そこにどれだけの金額を附すか、そしてそれを財務諸表のどこに記載するか、といったことは謙虚な会計の専門家が決めなければならない。経済学の研究は会計実践が証券価格に与える影響の予測には役立つてきたが、しかし、簿記係のなすべきことを教えてくれたことはない³³⁾」とされ、研究者については次のようにもいわれる。

「会計研究者は、研究成果を生み出すために他分野の成果を利用する「寄生虫」であると言われることも多い。……会計研究者は独自の理論をほとんど持たず、経済学、ファイナンス、心理学、社会学、組織行動論などに依拠している。また、独自の研究手法を持たず、自然科学や社会学の研究手法を適用している。さらに、独自の研究手段をほとんど持たず、組織行動論などを適用している³⁴⁾」。

27) 同上、21頁。

28) 同上、22頁。

29) 同上、22頁。

30) キング／友岡 (訳) 『歴史に学ぶ会計の「なぜ?」』162～163頁。

31) 伊藤「財務報告研究の変遷」19頁。

32) キング／友岡 (訳) 『歴史に学ぶ会計の「なぜ?」』165頁。

33) 同上、166～167頁。

34) スミス／平松 (監訳) 『会計学の研究方法』1頁。

「会計のことは会計に聞け」³⁵⁾ともいわれる一方、「会計研究が他分野に依存していることをま
ず認識する必要がある」³⁶⁾ともされる。

会計基準設定の変遷

前項に述べたことはこれを要するに、規範的アプローチの時代の会計学研究にあって帰納的規範論のペートンとリトルトン「当時の会計実践」にもとづいて「今日の会計制度の枠組み」を「確立」し、その後、実証研究が擡頭をみた会計学研究は実践や制度と乖離し、他方、規範論たる会計基準論の拠り所は概念フレームワークであって、これが「会計理論に君臨している」ということだったが、このことはまた、会計基準ないしそれを構成要素とする一般に認められた会計原則（Generally Accepted Accounting Principles）（GAAP）は現在、概念フレームワークを起点（規範）として演繹的に設けられている、ということを含意しており、「概念フレームワークに依拠してあるべき会計基準を演繹的に誘導する……基準設定方式」³⁷⁾にあって概念フレームワークには「首尾一貫した基準開発に資する指針としての役割が期待されている」³⁸⁾³⁹⁾。

周知のように、GAAPは、ジョージ O. メイ（George O. May）の1943年刊の *Financial Accounting: A Distillation of Experience* のサブタイトル *A Distillation of Experience*（経験の蒸溜）⁴⁰⁾がその「本来の性質を極めて的確に捉えてい」るよう⁴¹⁾に、「企業の会計担当者たちが日常の膨大な会計実務を経験するなかで「最良の実務（ベスト・プラクティス）」が蒸溜され、それがやがて GAAP として結晶していくという」⁴²⁾もので、「本来、「記述的」な性質を持つものであった」⁴³⁾が、こうしたルールの設け方、すなわち帰納的アプローチには①「現状肯定的な傾向を持つ」、②「先例となる会計実務が十分に普及していない場合、取り扱うべき会計問題に的確に対応することができない」、③「ルール全体の首尾一貫性が保証され」ない⁴⁴⁾、といった欠点が認められるため、「先験的な規範概念を起点にすえ、そこから会計規制の指針となるルールを導き出すという方式」⁴⁵⁾、すなわち演繹的アプローチが採られるようになり、「「一般に認められた会計原則」は「規範的」な性質を帯びるようになった」⁴⁶⁾とされ、要するに、会計基準ないし GAAP の変遷は「帰納的アプローチ → 演繹的アプローチ」、そして「記述的ルール → 規範的ルール」として捉えられる。

35) 笠井昭次『会計の論理』2000年、「初めに」5頁。

36) スミス／平松（監訳）『会計学の研究方法』1頁。

37) 藤井秀樹『入門財務会計』2015年、79頁。

38) 米山正樹『概念フレームワーク——概念フレームワークに関する分析視座』平松一夫、辻山栄子（責任編集）『体系現代会计学〔第4巻〕会計基準のコンバージェンス』2014年、85頁。

39) 「概念フレームワークに基づく基準開発が抱えている限界」（同上、106頁）も指摘されている。

40) 藤井『入門財務会計』36頁。

41) 同上、36頁。

42) 同上、37頁。

43) 同上、37頁。

44) 同上、37頁。

45) 同上、37頁。

46) 同上、37～38頁。

47) 同上、38頁。

ベスト・プラクティス

ただし、グレゴリー B. ウェイマイアー (Gregory B. Waymire) とスディプタ・バサー (Sudipta Basu) は会計基準の生成についてあらまし次のように述べている。

会計は、だれかによる基準の設定，ということがなかった状況においても秩序立ったものとして行われており，すなわち，基準設定者が存在しない時代には，教育やプロフェッショナルのネットワークを通じて行われる会計知識の普及が会計実務に秩序をもたらせていた。ただし，その後，基準設定者によって基準が設けられるようになってからは会計のやり方 (practice) の生じ方や広まり方に⁴⁸⁾変化がみられる。

アメリカにおける基準設定の担い手はアメリカ会計士協会 (American Institute of Accountants) の会計手続委員会 (Committee on Accounting Procedure) をもって嚆矢とするが，会計の基準はこうした機関が登場する前から存在していた。ベスト・プラクティスを真似る，という一般的傾向の結果，コンベンションが自然発生的に形成されることになるが，そこには，先導的な企業のやり方を模倣する，という事象と，プロフェッショナルの間で共有された知識がプロフェッショナルのネットワークを通じて諸企業に伝わる，という事象⁴⁹⁾が作用し，また，会計の革新と伝播には会計プロフェッションに大きな貢献がみられる。

また，新しい会計方法はどのようにして生まれ，そして普及するのか，という問題については，新しいビジネス (transaction) の形態が新しい会計方法をもたらし，といったことが考えられよう。具体的には，例えば19世紀後半，諸合併による大規模なエンティティの創造が連結会計をもたらし，大規模な設備資産を有する永続的組織の一般化が減価償却の採用をもたらし，といったことが挙げられ，また，こうした新しい方法の伝播については，同様の形態を採用し，したがって同様の問題に直面した企業が，既存のベスト・プラクティスの知識，を求めるときに，当該会計方法の伝播が生ずる，といえよう。換言すれば，会計のやり方はビジネスのやり方とともに真似され⁵⁰⁾，また，当該会計方法は，同様のビジネスを行おうとする他者にとっては，基準，となる。

これは要するに，[新しいビジネスのやり方の登場 → 新しい会計のやり方 (ベスト・プラクティス) の案出 → ベスト・プラクティスの知識の伝播 → ベスト・プラクティスの模倣 → コンベンションの形成] ということだろうが，むしろ，ここで一つ問題となるのはベスト・プラクティスの意味である。

ベスト・プラクティスの意味とは，すなわち「だれにとってのベストか」ということであって，もしそれが「会計を行う者にとってのベスト」ということなら，ベスト・プラクティスの模倣は当然に生じえようが，そうでない場合，ベスト・プラクティスの模倣はどのように生じうるのだ

48) Gregory B. Waymire and Sudipta Basu, *Accounting is an Evolved Economic Institution*, 2008, p. 19.

49) *Ibid.*, pp. 20, 117.

50) *Ibid.*, pp. 118-119.

ろうか。

雑駁に言えば、例えば管理会計の場合なら、まずは「ベスト・プラクティス = 会計を行う者にとってのベスト」であって、「新しいビジネスのやり方の登場 → 新しいビジネスを管理するためのベスト・プラクティス（新しい会計のやり方）の案出……」となり、そうしたベスト・プラクティスは当然に模倣されようが、ひるがえって、財務会計の場合には、そもそも「ベスト・プラクティス = 会計を行う者にとってのベスト」とは限らず、「ベスト・プラクティス = 財務諸表の利用者にとってのベスト」とすれば、企業の状態を最も適切に表わす財務諸表をもたらす会計のやり方がベスト、ということになり、少なくとも直接的・短期的には、そうしたベスト・プラクティスを模倣する動機が会計を行う者（会計のやり方の選択者）、すなわち経営者でない。いづれにしても、財務会計の場合は、規制や課税の影響⁵¹⁾がなければ、ベスト・プラクティス模倣の誘因はあまりなく、模倣が生ずるのは、プロフェッショナルが伝播において積極的に介入する（模倣を促す）場合⁵²⁾か、市場の力が作用する場合だろう。

敷衍すれば、管理会計のベスト・プラクティスは会計を行う者によって追求され、その意味において、実践が理論（管理会計論）に先行する。しかも、管理会計には、財務会計とは違い、役に立たなければ（適合性ないし目的適合性（relevance）がなければ）意味がない、といった認識がみられ、そうした認識があるからこそ、適合性の喪失が意識され、実践に先行された理論は、適合性の喪失、と、実践の後塵を拝していること、を重ねて強く意識する。ひるがえって、財務会計は会計を行う者（経営者）にベスト・プラクティス追求の動機がなく、その意味において、理論（財務会計論）が実践に先行する。

ところで、プロフェッショナルの立場については次の指摘が実に興味深い。

「会計士は、監査を行うにあたってベスト・プラクティスをその判断規準としたが、何がベスト・プラクティスなのかを明文化することなく、それを自分たちの知識の中にとどめることを望んだ。経営者が選択した会計方法がベスト・プラクティスに合致しているか否かの判断を下すのは、多くのクライアントに接して「何がベスト・プラクティスなのか」を経験上知っている会計士あるいは会計事務所の「特権」だったのである。それゆえ、詳細で統一的な会計基準を明文化しないことで、会計プロフェッションはその「特権」を保持しようとした」⁵⁴⁾。

しかし、やがて「明文化された会計原則の必要性を認識するようになった」⁵⁵⁾た会計プロフェッションが「ベスト・プラクティスの決定版」⁵⁶⁾として作成、1938年にアメリカ会計士協会によっ

51) 友岡賛『会計学原理』2012年、第Ⅵ章第11節。

52) 同上、第Ⅵ章第13節。

53) H. Thomas Johnson and Robert S. Kaplan, *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, 1987.

54) 大石桂一『会計規制の研究』2015年、111頁。

55) 同上、142頁。

て公表された *A Statement of Accounting Principles*, いわゆる『SHM 会計原則』は、しかしながら、「現行実務の、しかも不完全な（疑わしいものまで含む）⁵⁷⁾ 編纂にすぎない」とされ、「現行実務を無批判に受け入れているだけ⁵⁸⁾」と批判され、また、現状肯定的と目されていたメイについて、例えば SEC の第 2 代委員長（1935～1937 年）のジェームズ M. ランディス（James M. Landis）は「1939 年に……必要なのは会計プロフェッションの「尻を叩いて」やる気にさせることだが、保守的な G. O. May が会計士のリーダーである限り、あまり多くのことは期待できない、という趣旨のことを書いている⁵⁹⁾」一方、「経済学者や大手会計事務所で活躍する会計士に比して相対的に低い地位に置かれてきた会計学者が、自らの社会的地位を高める好機と認識し⁶⁰⁾」、「定款において「会計原則および会計基準の開発」を目的の 1 つに掲げた AAA⁶¹⁾ が 1936 年に公表した ‘A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports,’ いわゆる『会計原則試案』には「おおむね肯定的な反応」⁶²⁾ が示されたが、「もっとも、AAA の『試案』も基本的には実務に由来するものであり、帰納に基づいて実務から「原則」を導き出そうとするものであった⁶³⁾」。

帰納にも良い帰納と悪い帰納があるのだろうか。

けだし、あるとしたら、まずは批判的な帰納と無批判ないし肯定的な帰納が考えられようが、SEC の委員長ランディスは「会計士が投資家ではなく経営者に忠誠を尽くしている点を批判し⁶⁴⁾」ており、また、*A Dictionary for Accountants* をもって知名のエリック L. コーラー（Eric L. Kohler）が「学者は会計基準を明確にする上で指導的な役割を果たすことができるし、またそうすべきである⁶⁵⁾」と主張した際、これに反論して「現場の知識に乏しい教師（会計学者）は「厳格なルール」を指向しがちだが、必要なのは実務のニーズに合った弾力的な会計原則である。……だから、教師が主導して会計原則を定めるのではなく、「すべての利害関係者」の役に立つ会計原則を、教師と実務家が友好的な協力を通じて開発する必要がある⁶⁶⁾」と述べたのは『SHM 会計原則』を作成した委員会の委員長トーマス・ヘンリー・サンダース（Thomas Henry Sanders）であり、サンダースのいう「「すべての利害関係者に役立つ会計原則」……の「役立つ」とは「受容可能」という意味であり、とりわけ Sanders が念頭に置いていたのは、経営者に受け入れられる会計原則であった⁶⁷⁾」。

また、帰納的アプローチの欠点は既に三点が挙げられているが、けだし、実践からの帰納によって導出される原則は実践における革新（ベスト・プラクティスの案出）がなければ存立するこ

56) 同上、142頁。

57) 同上、130頁（（ ）書きは原文）。

58) 同上、147頁。

59) 同上、139頁。

60) 同上、141頁。

61) 同上、143頁。

62) 同上、129頁。

63) 同上、147頁。

64) 同上、131頁。

65) 同上、125頁。

66) 同上、128頁。

67) 同上、147～148頁。

とができず、例えば「今日、イギリスの会社の計算書類上の情報は厳しく規制されており、革新の余地も残されているとはいえ、およそ外部からの規制が存在しなかった19世紀の場合と比べると、行動の自由は相当に制限されている⁶⁸⁾⁶⁹⁾」とされるような状況においてはなかなか存立しえず、したがって、演繹的アプローチが用いられるのかもしれない。ただし、昨今における原則主義の擡頭、すなわち原則主義を採用する国際会計基準（国際財務報告基準）をもってする会計基準の収斂ないし採用の動きは判断の重要性を高め、また、革新の余地を広げる⁷⁰⁾。原則主義はベスト・プラクティスの追求へと繋がり、これは帰納による原則の存立の可能性を高めることになる。

なお、原則主義については「国際会計基準とFASBは、詳細なルール設定をするのではなく、コンセプト・ベース（プリンシプル・ベース（原則主義））の、会計士のプロフェッショナルな判断に傾斜した基準作りをしようと宣言している。とりわけ国際会計基準は、アメリカのFASB基準よりも強く、意図的にプリンシプル・ベースを志向している。コンセプト・ベースの会計基準は、その規準となるコンセプトを支える論理を必要とし、概念フレームワークの存在をもって、その制度的意味をもつことが出来るからである⁷¹⁾」と捉えた上でもって「しかしながら概念フレ

68) J. R. Edwards and K. M. Webb, 'Use of Table A by Companies Registering Under the Companies Act 1862,' *Accounting and Business Research*, Vol. 15, No. 59, 1985, p. 194.

69) 19世紀後半のイギリス会社法の会計・監査規定は強制的なものではなかった（友岡賛『近代会計制度の成立』1995年、25～28頁）。

会計規制が会計の進化に及ぼす影響を組上に載せるウェイマイアーらは、ベスト・プラクティスを採用する誘因を企業にもたらすような規制は好ましい影響をもつ可能性が高いが、それは規制者が行動の柔軟性を認める漸進的な方針を採用するからである、として、如上のイギリスの状況を引き合いに出している。すなわち、強制的な開示の要求を廃し、その代わりに、模範的な財務報告の例を定めたイギリスの1856年株式会社法は成功例であり、柔軟性は認められているものの、ベスト・プラクティスが知られている、という場合、市場を通じてそのやり方が強制されるということが考えられる、としている（Waymire and Basu, *Accounting is an Evolved Economic Institution*, p. 132）。

イギリスではこの1856年法によって会計・監査関係の強制的な規定がなくなり、以来、そうした状態が暫く続いた。会計・監査法制度史上、この時期を「任意規定期」などともいうが、それは、この株式会社法には、会社が独自の通常定款を作成しない場合に（のみ）用いられることになる模範通常定款というものが示され、会計・監査関係の規定はすべてこの模範通常定款に収められたからである（友岡『近代会計制度の成立』25～28頁）。

この1856年株式会社法を含むいくつかの法を整理して設けられ、体系的な会社法の嚆矢とされる1862年会社法には、1856年法と同様、模範通常定款が示されていたが、この1862年法の模範通常定款についてはその採用状況を吟味した興味深い論攷（Edwards and Webb, 'Use of Table A by Companies Registering Under the Companies Act 1862'）がある。大まかにいえば、当時、この定款をそのまま採用した会社はかなり少なかった、という調査結果（*Ibid.*, pp. 181-194）を述べるこの論攷はあらまし次のようにコメントしている。現在とは違って財務会計について厳しい規制がなかった19世紀に、それにもかかわらず、それなりの財務会計が行われていたことは興味深い。まずもって考えられるその理由は、資本調達のために経営者が支払わなければならないコストとしての財務会計、といった考え方であり、通常定款にはそうした経営者が負った会計責任の詳細が示されていた。調査によれば、会社が独自に作成した通常定款の方が1862年会社法の模範通常定款よりも軽い責任を経営者に負わせていた。このことは、エージェンシー理論によれば、株主が要求した会計責任は立法者が考えたものよりも軽く、違法コストを最小にすべく、独自の定款が作成される、ということの意味している（*Ibid.*, p. 194）。

思うに、如上のイギリス会社法のやり方は、模範通常定款によって株主等がベスト・プラクティスを知ることができる、という点に意義があるのかもしれない。株主がそれを要求するかしないかはさておき、知らないものは要求できない。

70) 原則主義における判断について、友岡『会計学原理』第V章第4節～第6節、をみよ。

ムワークの論理は、その性質として、プリンシプル・ベースの会計基準を生み出すことは出来ない。「経済的資源」と「それに対する請求権」を「公正価値」にもとづいて評価するという概念フレームワークの論理は、経験的検証可能性を剥落させた論理であるために、プリンシプル・ベースの基準設定につながらない。それはルール・ベースにならなければ実行できない性質を有している⁷²⁾とする向きもあり、これは概念フレームワークの中身を問題視しているのであって、原則主義批判ではないが、「FASB がスターリング (Robert R. Sterling) の理論を吸収するにあたって、意図的に剥落させた要素がある。スターリングは「検証性」を「経験的検証可能性 (信頼性)」の意味で用いて展開し、またこれを最優先の概念として設定していたのであるが、FASB は、「経験的検証可能性」の含意を取り除き、「表示上の忠実性」という、会計表現が表現しようとしたものを忠実に表現しているかどうかの問題にすり替えた⁷³⁾」との指摘にはいささか興味を惹かれ、また、国際会計基準については「概念フレームワークを基礎にしたコンセプト・ベースの会計基準を実行する上で、特別の困難な問題がある。というのは、公正価値基準は詳細なルール・ベースのガイダンスとエンフォースメントの制度なくして実行できない性格をもっており、そのことが、それぞれの国の資本市場の状況や政治システムの制約を受け、意図された通りの効果が発揮できなくなる⁷⁴⁾」として「世界統一の会計理論になった概念フレームワークの論理と統一の会計基準は、そこに特別の困難性が付随している⁷⁵⁾」としていることにも捉え方としては興味を覚える。

会計の機能と制度と理論

会計の機能としては利害調整機能、意思決定支援機能ないし情報提供機能、および説明責任履行機能などを挙げることができ⁷⁶⁾、筆者自身は利害調整機能と意思決定支援機能をもって会計の機能を捉えているが⁷⁷⁾、けだし、最も一般的には利害調整機能と情報提供機能の二つをもって会計の機能はこれが論じられており、後者は、前述のように ASOBAT によってもたらされた意思決定有用性アプローチを「理論的支柱⁷⁸⁾」とし、すなわち「情報利用者の意思決定に有用な情報を提供することを会計の基本目的とし、その基本目的を会計のメカニズムを通じて達成しようとする⁷⁹⁾」

71) 村瀬儀祐『会計理論の制度分析』2011年、100頁。

72) 同上、101頁。

73) 同上、89頁。

74) 同上、101～102頁。

75) 同上、103頁。

76) 友岡『会計学原理』76頁。

77) 同上、50、79～80頁。

78) 広瀬義州『財務会計 (第9版)』2009年、12～17頁。

伊藤邦雄『新・現代会計入門』2014年、54～57頁。

桜井久勝『財務会計講義 (第13版)』2012年、5～11頁。

なお、桜井『財務会計講義 (第13版)』は「財務会計の機能」の節において会計責任 (説明責任) にも言及しているが、「会計責任履行機能」といった呼称は用いることなく、これを利害調整機能の範疇内に捉えている。

79) 藤井『入門財務会計』19頁。

⁸⁰⁾」機能とされ、「大きな方向としては、利害調整機能よりも情報提供機能を重視した形での会計システムの改編が現在、わが国を含む世界各国・各地域で進められてい」⁸¹⁾るとされる。

ところで、利害調整「機能において利用される会計情報は信頼性の高いものでなくてはな」⁸²⁾らず、「とりわけ、信頼性の構成要素の1つである検証可能性（≒客観性）が重要な特性にな」⁸³⁾る一方、「情報提供機能の観点からいえば、会計には、目的適合性の高い情報の提供が求められ」⁸⁴⁾るとされ、敷衍すれば、利害調整機能を重視する場合における会計の基本理念（会計はかくあるべし、という根本の考え）は公正性（会計は公正であるべし）であって、これを検証可能性（≒客観性）が支え、他方、情報提供機能を重視する場合における会計の基本理念は有用性（会計は有用であるべし）であって、これを目的適合性が支える、という筋合いにあるが、情報提供機能重視の会計も会計制度として存立するためにはやはり公正性が肝要である。

ここに制度とは「社会的定着性をもった約束」⁸⁵⁾をいい、より簡潔には「社会的な約束事」といえようが、そうした約束事はこれが公正性を欠いては皆の納得を得ることはできず、やがては維持することが難しくなる。

冒頭で有価証券の時価評価について述べたように、必要性の論理をもって、できるところからやる、できることだけでもやる、という行き方は無論、たとえ「木に竹を接ぐがごとし」であっても、実践ないし制度においては有意義だろうが、しかし、「木に竹を接ぐがごとし」約束事はときに公正性を欠き、すなわち、一貫性の欠如はときに公正性の欠如へと繋がる。

「公正性は利害調整を支え、制度を支え……」と前述したが、別言すれば、「公正性を欠けば利害調整が危うく、制度が危うく……」制度は利害調整である。

一貫性は公正性を担保し、一貫性は理論がこれをもたらす。

文 献

J. R. Edwards and K. M. Webb, 'Use of Table A by Companies Registering Under the Companies Act 1862,' *Accounting and Business Research*, Vol. 15, No. 59, 1985.

広瀬義州『財務会計（第9版）』中央経済社、2009年。

藤井秀樹『入門財務会計』中央経済社、2015年。

井尻雄士「アメリカ会計の変遷と展望」『会計』第153巻第1号、1998年。

伊藤邦雄「財務報告研究の変遷」『会計』第155巻第2号、1999年。

伊藤邦雄『新・現代会計入門』日本経済新聞出版社、2014年。

伊崎義憲『会計と意味』同文館出版、1988年。

80) 同上、19頁。

81) 同上、21頁。

82) 同上、18頁。

83) 同上、18頁。

84) 同上、19～20頁。

85) 「制度は約束である。ただし、約束が制度たりうるためには社会的定着性をもたなければならない。……社会的定着性をもつためのそもそもの要件は意義の社会的認知である。すなわち、社会がその意義をみとめなければならない、ということである。……約束はその意義の社会的認知をうけてはじめて制度となることができる。「制度」とは、社会的定着性をもった約束、である」(友岡『近代会計制度の成立』1頁)。

H. Thomas Johnson and Robert S. Kaplan, *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, 1987.

笠井昭次「有価証券の評価に関する学説の諸類型」『三田商学研究』第38巻第1号, 1995年。

笠井昭次『会計の論理』税務経理協会, 2000年。

トーマス A. キング (Thomas A. King) / 友岡賛 (訳)『歴史に学ぶ会計の「なぜ?」——アメリカ会計史入門』税務経理協会, 2015年。

A. C. リトルトン (A. C. Littleton) / 大塚俊郎 (訳)『会計理論の構造』東洋経済新報社, 1955年 (なお, 本稿は1966年刊の第4刷を用いているが, これには巻頭に「再刊の序」(pp. 1-2)があるため, 1955年刊の第1刷とは頁を異にしているはずである)。

村瀬儀祐『会計理論の制度分析』森山書店, 2011年。

大石桂一『会計規制の研究』中央経済社, 2015年。

桜井久勝『財務会計講義 (第13版)』中央経済社, 2012年。

マルコム・スミス (Malcolm Smith) / 平松一夫 (監訳)『会計学の研究方法』中央経済社, 2015年。

田村威文, 中條祐介, 浅野信博『会計学の手法——実証・分析・実験によるアプローチ』中央経済社, 2015年。

友岡賛『近代会計制度の成立』有斐閣, 1995年。

友岡賛『会計学原理』税務経理協会, 2012年。

Gregory B. Waymire and Sudipta Basu, *Accounting is an Evolved Economic Institution*, Now, 2008.

米山正樹「概念フレームワーク——概念フレームワークに関する分析視座」平松一夫, 辻山栄子 (責任編集)『体系現代会計学 [第4巻] 会計基準のコンバージェンス』中央経済社, 2014年。

2015年9月14日成稿