

会計測定論の論理構造とその特性

工藤市兵衛・橋本 俊夫・早川 巖

Logical Constructs of Accounting Measurements and their Properties

Ichibei KUDO, Toshio HASHIMOTO, Iwao HAYAKAWA

現代の会計理論は測定と伝達を中心に展開されてきた理論である。そこで会計測定論の特性を探究することは、会計理論形成の基礎を究明することにもなる。本稿では、アメリカ会計学会「会計測定論の基礎委員会」の報告書⁽¹⁾を通して、会計測定論の論理構造とその特性を考察してみようと思う。会計測定論を離れて成り立ち得ない以上、測定論の研究は、会計理論の最も基本的研究の一つであると思うからである。

1. 諸論 — 会計測定論の諸領域

学問の各分野における基礎を研究するには、2つの理由がある。第1の理由は、基本的な問題に焦点を合わせることにによって、その分野の現在の状態を明らかにしようとするのであり、第2の理由は、長期的展望のもとに、その分野の弱点を補正し、長所をのばすためである。ここで会計測定論の基礎を考察するのも、以上の2つの理由にもとづいて、現状の解明から、将来の会計測定システムが展開されるべき方向を探究しようとするためである。現在の会計測定システムを考えてみると、とくに、2つの全く異なった方向づけがあることに、我々は注意しなければならない。1つは、ある組織の内外の株主及びその他の投資集団の持分の調和を目指し、営業活動から生ずる収益ないしは利益の公平な配分を達成するための会計である。いま1つは、経営管理とか投資者の意思決定、とくに資源配分に関連した意思決定のために有用な情報を用意する事を目指した会計である。前者を持分会計 (equity accounting)、後者をオペレーショナル・アカウントイング (Operational accounting)、と呼ぶことにしよう。⁽²⁾

会計のこれら2つの間に矛盾の存在することは、明らかである。そのような矛盾は、現行の会計測定論の各種の領域においてみられるところである。それは、伝統的会計情報システムにまで昇華させるためには、どうしても

克服されなければならない矛盾である。会計測定論を議論する第1段階として、会計測定論について定義をしておくことにする。即ち、「会計測定とは、観察にもとづき、ルールに従って、ある持分の過去、現在あるいは未来の経済事象に数値を割り当てることである」⁽³⁾。また、現在の会計測定論の基礎を分析するには、いくつかの関係領域別に分けて考えることが便利である。このために、会計測定論の基礎委員会は、次の7つの会計測定論に関連する領域を考えている。

- (1) 経済的基礎
- (2) 情動的基礎
- (3) 意思決定の基礎
- (4) 予測のための基礎
- (5) 法的基礎
- (6) 組織的基礎
- (7) 論理的基礎

経済的基礎は、会計測定と測定されるべき経済事象との間の相互作用を表わす。会計測定システムへのインプットが、本質的に、経済事象であるということについては、我々すべての人々の同意するところである。だから、会計測定システムで測定されるのが何であるか、を理解することが重要である。会計文献において広範囲に究明されている伝統的会計のような、資産評価と利益決定の諸問題だけに限定すべきではなく、意思決定のために有用な情報提供機能という立場からの理論構成が必要なの

である。

会計の情報の基礎として問題になるのは、経営情報システムとの比較における会計システムの特徴である。2種類のシステム間には、重なり合う部分も認めうるが、それぞれが、将来も独自に存続し続けるであろう一連の異なった特徴ももっている。⁽⁴⁾如何に情報が利用されるべきであるかを考えないで、情報処理を論ずることは不可能である。従って、情報処理システムと意思決定との間の関係が考察されることが必要になる。それが意思決定の基礎の問題である。意思決定はつねに未来指向的なものである。次に、会計測定の予測のための基礎とか能力が検討されることになる。とくに問題になるのは、未来事象の定量的予測は、言葉の真の意味において測定であるのか、過去事象の測定とは方法論的に違うのか、アカウントは予測の問題にもっと積極的に取り組むべきか、ということである。ここでも、会計の2つの分野について分けて考えることが必要になる。法的基礎と組織的基礎は、他の基礎領域とはいくらか違っている。というのは、法的基礎と組織的基礎は、会計測定システムに対する抑制として作用するものである。(7)の会計測定の論理的基礎は、法的ならびに組織的基礎におけると同様に、会計測定の処理に対して抑制として作用する。ここでは、会計測定の論理構造とその諸特性が問題になる。本稿ではとくにこの問題を中心に理論を展開することにする。

2. 会計における理論と政策

会計における論理の役割を議論する前に、まず、実証論(Positive theory)、規範論(normative theory)と政策(Policy)との関係を考察してみよう。実証的経験論(Positive empirical theory)の前提は、分析的なものと事実的なものの表明からなりたっている。そこには、何ら命令的な価値判断が含まれていない。もしある理論の前提が価値判断を課すようなことからの表明を少なくとも1つでも含んでいるならば、規範論になってくる。そこで、規範論では、事実プラス価値判断が決定的な要因であるのに対して、実証的経験論では事実が決定的な要因である。両方の場合において論理の役割は同じである。なぜならば、両方の場合とも、分析的命題が結論に他の前提を結びつけるために使われうるし、又両方とも、結論に達するのに演繹的推論という過程を使うからである。規範論の結論はその政策勧告となる。従がって、あらゆる政策の背後には理論があることになる。単なる政策勧告であろうが、採用された政策であろうが、また経済政策であろうが、会計政策であろうが、政策は、つね

に、ある種の規範論の結論と解することができる。すなわち、少なくともそのうちの1つは価値判断であるような前提の集合の結論である。しかも良い規範論であるか悪い規範論であるかは、長期的にみて、明記された目標が他の競合的理論によるよりも、よりよく、よりしばしば達成されるかどうかによる。⁽⁵⁾

会計における理論と実務との関係を、言語学と我々の日常言語使用との関係に対比して考えてみよう。会計実務は通常の言葉と全く同じものである。コンピューターという言葉のような人為的言葉とは違って、会計実務は進化の過程の産物である。新しい言葉とか、新しい言葉の使い方が日常の言葉の中にとり入れられるように、新しい会計実務も絶えずとり入れられ、検討されている。あるものは生き残っていくし、あるものは死んでしまう。生き残っているもののうちには、現存する理論と矛盾するものも生れてくる。そのような場合には、理論は例外を認めることによって修正されるのである。⁽⁶⁾例えば、論理的経験主義者(logical empiricists)と通常の言語哲学者(ordinary language philosophers)との間での一世紀前の論争を考えてみよう。

論理的経験主義者達は自然語というものは、正規の論理にもとづく理想語のむしろ貧弱な近似にしかすぎず、自分達の仕事は理想語の体系を構築することにあると信じていた。

他方、通常の言語哲学者達は、自然語をそれが適切に使われている限り、完全に容認しうるものと考えた。これと同じ2つの観点が会計実務についてもありうる。⁽⁷⁾自然語に対する2つのアプローチの問題点を、カットが明白に指適している。⁽⁸⁾即ち、論理的経験主義者達は、一般理論を構築したとはいえ、その努力を、構造が自然語の構造に少ししか似ていない人工語についての、高度に人為的でしかも概念的に貧弱な理論に限定した。一方、言語哲学者の方は、言語についての事実を提示したものであるが、それはインフォーマルで、しかも組織化されていなかった。そこで彼等が光をあてた事実の骨格は、学問的に関連のある異質のデータの管理しえないほど大きな類別からなっているにすぎなかった。問題は、会計理論構築のためには、次の2つの質問に如何に答えるべきかという方向に展開する。即ち、(1)会計は、それぞれの特殊会計目的のために、それぞれ違った理論をもつことで満足すべきか。(2)概念的に貧弱な会計理論、すなわち、各種の目的のための用意とか、そのような目的の達成に導くための、特定の前提のための準備していない、純粋に論理的なシステムである会計理論の展開を試みる

べきであろうか。⁹⁾更に、次の2つの質問も出てくる。(1) 現行会計実務を理論家によって展開された規範理論と一致するように変えるべきであるか。或いは、理論家は会計実務と一致する理論を展開すべきであるか。(2) 理論家は実務と理論との間にある首尾一貫していないところを明らかにし、除去するように試みるべきであろうか。これらのことから、会計政策の基本的問題と考えることもできる。¹⁰⁾ これらの点につき、会計測定の基礎委員会は、次のように解答する。即ち、最初に提起された問題である目的別の特殊理論か貧弱な一般理論かの問題は、2つの思考の中間に、この問題に対する解答があるとす。会計実務に見られる諸規定は、普遍性の程度の異ったものである。あるものは、普遍妥当なルールと考えるだろうし、あるものは、特殊なルールと考えるだろう。そこで、すべてのルールを普遍妥当なものとするのはできないし、また、すべてのルールを全く特殊なものとするのもできない。そこで問題になるそれぞれの規定の適用可能の範囲を認識し、普遍性の程度にもとづいた階層序列の中に、ルールを位置づけることが重要であるということになる。¹¹⁾ しかしながら、このようなアプローチは、2番目の政策問題に答えていない。即ち、このアプローチの仕方は、理論家によって設定された情報目標とより一層一致するように、現行会計実務を変えようとするための努力がなされるべきであるかどうかの問題には答えていない。この問題に答えるためには、会計システムの意味が理解されていなければならないので、次に、この問題を考えてみることにする。

3. 会計の哲学的側面

“論理”という言葉は会計士に対しては、一種独特の印象をあたえるものである。会計士は謹厳で、しかも冷静な思考で評判するにも拘らず、論理という言葉は会計士の多くに強い情緒的反発をもたらす。会計は記録と慣習と判断の所産であるとされてきたが、論理の所産であるとはされてこなかった。しかも、会計士のあるものは、社会は論理の行使を好まないとすら信じている。¹²⁾ このことは、論理の意味についての誤解からきているので、この誤解を解明する必要がある。

論理というのは、演繹的ならびに帰納的推理の過程と法則を取り扱うものである。そこで、論理とは、議論の前提と結論との間の証拠にもとづく結びつけの研究と定義することができる。¹³⁾ しかも、論理は推論の論拠を検討するものであり、前提の合理性を検討するものではない。従って、前提に含まれている価値判断には論争の余地がありえても、結論を導きだす演繹的推論には論争

の余地等ありえない。そこで、もし社会が推論の論拠に無感心であるというのであれば、急速に社会自体が無力化していくことになるであろう。会計においても、このことは、真理である。そこで、会計は、正しい推論を適用しなければならない。正しい推論の展開は、しばしば不完全でしかも漠然としたものでありうるし、とくに、帰納的推論が含まれる場合はそうであるが、つねに社会的に報われるものである。そこで、正しい推論なしでは、貸借対照表は作れないし、企業競争にも勝てない。近代論理によって解明された演繹的推論と帰納的推論の成果がなければ、月への旅もできなかったであろう。したがって会計士がその随性を克服し、近代論理学で鍛えられた成果を十分に発揮するに至るのは、もはや時間の問題となりつつある、¹⁴⁾ と会計測定の基礎委員会は指摘する。伝統的会計の理論的基礎には、何があったであろうかということが、このような立場からも謙虚に反省されるべきである。とはいえ、会計は論理に関係するだけであって諸前提には関係がないとする事も問題である。会計は単なる形式的システムではない。会計は、また規範原理でもあり、経験的内容に充ちたものでもあるし、目的指向的であると共に論理的推論の枠組によって結びつけられたものである。¹⁵⁾

会計測定の基礎委員会も指摘するように、認識論が伝統的会計士に大きな驚異をもたらしたように思える。多くの者は、それを、会計とは無縁な哲学の深遠な分野であると考えていた。しかし、認識論の主要な関心事は、事実命題の真理性を検証することである。この事と密接な関連のあるのは、命題、仮定、理論ないしはシステムが、如何なる場合に容認でき、如何なる場合に容認できないかを決定する基準を展開する仕事である。従って、会計士にとって決定的なことから、会計理論家などによって述べられた命題のうち、どれが真でありしかも実際上も重要であり、どれが偽であり、誤っているかを知ることである。また、会計士は、どのような会計と経営情報システムが、ある特定状態にとって認めうるものであり、どのようなものが採用できないかを決定しなければならない。このような会計の理論と実務に関係した中心的な問題は、結局のところ、認識論に属することになる。経営科学者とシステム・アナリストは、この10年間に次のような2つの重要な認識を得ることができたのである。即ち、(1) 認識論的研究が、経営科学の基本的問題の証明のためには、不可欠であるということと、(2) モデル形成と、とくにシステムの構成が、認識論に新たな展望を与えたことである。¹⁶⁾ この点に関する会計測定の

基礎委員会の説明は、これで終わっているが、認識論の基本的課題は、その理論が対象としている現実の正しい観念的再構成にある、ということの明白に指摘しなければならない。会計学の対象は企業活動における利益と富の測定と伝達のプロセスとそこにおける人間活動である。しかるに、そのような対象を把握する理論構造が明確にされていないところに、現代会計学の壁がある。

換言すれば、それは、会計理論が表わさんとしている現実のある部分の明白な観念像がえられていないということである。また、全体的な展望のない部分的認識は、群盲象を評するの類になることに、注意すべきである。そのためにも必要なのは、経済学に基礎をおく統一的会計理論である。

4. 結論 — 理論のフレームワーク

論理と認識論の観点から、理論は、次のように構成される。¹⁷⁾ 即ち、それは、(1)定義されていないが、時には、理論の枠内で説明される基本的用語の集合 (set of primitive terms) として、(2)基本的用語或いは基本的用語から定義づけられた他の用語から構成されている定義づけの集合 (set of definitions) として、(3)自明のことと思われるものの或いは経験的命題の場合には帰納法によって推論される前提の集合 (set of premises) として、(4)前提から導き出される結論の集合 (set of conclusions) として理論構成がなされている。純粹に分析的な理論、即ち、数学的論理に対立するものとして経験的ないしは事理的理論 (empirical or factual theories) の場合には、少なくとも、基本的前提のあるものは経験的命題から構成されるし、結論の形式的証明に加えて、結論或いは時として前提の経験的テストが必要である。すなわち、科学的論理の展開に当たっては、まず基礎概念を確立し、その明確な定義づけをし、対象となる事象から帰納的に前提を導き出し、前提から演繹の旅を始めて結論に至るのである。その全過程が帰納と演繹の弁証法的統一ということになる。従って、その結論は、どのぐらい確認され、反論についての検討が何度ぐらいなされる必要があるかについては、論争のあるところであり、学問の内容によっても違ってくる。

会計学にあっては、何が基礎概念であり、どのような前提が必要であるかすら、明らかでないのが現状である。会計測定の基礎委員会は、この点を明白に指摘し、会計理論改善のためには、基礎概念の研究から始めなければならないとする。

さて、帰納的に観察されたことから前提を導き出す過程を考えてみよう。前述したように、会計測定の基

礎委員会と同じように、ここでは目的別の特殊理論とか、理論的に貧弱な一般理論を構築することには賛成でないので、中間的な立場をとることにする。すると、基本的前提の帰納と補助的ないしは特殊な前提の帰納とを区別しなければならない。会計における基本的前提ないしは仮定 (basic premises or assumptions) は、明らかに、すべての会計システムに共通のものでなければならない。もしこれが当てはまらなければ、それらは基本的前提でもないし、会計の前提でもないであろう。そこで、われわれにとって既知のすべての会計システムを研究し、帰納的に、そのようなシステムのすべてから、その共通の特徴と条件を推論する以外に方法はない。マテシッチの18個の仮定の集合 (①貨幣金額, ②時間間隔, ③構造, ④二元性, ⑤集合, ⑥経済対象物, ⑦貨幣請求権の非均等性, ⑧経済行為者, ⑨実体, ⑩経済取引, ⑪評価, ⑫実現, ⑬分類, ⑭投入データ, ⑮継続期間, ⑯拡張, ⑰重要性, ⑱配分) とか、イジリ氏の3つの公理 (支配, 数量, 交換) が、そのような帰納的推論の過程の産物であるが、必ずしも、一般の承認をえているわけではない。¹⁸⁾ とにかく、あらゆる学問の究極の土台となるものは基本的前提 (基礎的命題) であり、それらは、原初的な概念 (即ち、理論の枠組の中では定義づけられていない用語) と言葉の結びつきから構成される。それを見出すことが、実は学問を理論的に構成する出発点になるはずである。ところが、会計学にはそれが無い。しかも、注意すべきは、最もアカデミックな学問の基礎といえども、一見したところでは、それは、つまらないものであるように思えることである。例えば、休止している物体は、それを動かす何らかの力が働かない限りは、休止を続けるという、ニュートンの第1法則がそのいい例である。従って、ある命題がその学問の基礎であるか否かは、命題それ自体が重要であるとの印象を読者に与えるかどうかにあるのではなく、その命題を否定してはその学問が機能しえないかどうか (*Whether or not the discipline can Continue to operate by denying this proposition.*) である。¹⁹⁾

補助的前提ないしは特殊な仮定 (auxiliary premises or specific hypotheses) の場合には、事情は大いに異ってくる。それらは特定目的に結びついたものであるとか、特定モデルのために規定されたものである。このような目的それ自体が、ある命令 (たとえば、“長期利益極大のもとでの投資決定のための情報をもたらすこと”) を含んだ前提であることを告白している。そこで、このような命令が、モデルに特殊的でしかも規範的な性格を

与えることになる。²⁰⁾ ここで、減価償却仮説の場合をより詳しく検討してみることによって、前述した、基本的前提と補助的前提の関係、ならびに両者の論理展開過程における意義を明らかにしてみようと思う。いま、基本的前提の集合として、(I) ある特殊な実現仮説を求める命題と、(II) ある特殊目的を求める命題があれば、オペレーショナル・アカウンティングの場合には、減価償却仮説（それはある固定資産に適用される実現仮説以外の何物でもない）を結論として演繹することができる。しかし、持分会計の場合には、基本的前提以外に付加的な補助的前提が不可欠である。このことは、次のような3つの情報目的を並列してみると明らかになる。²¹⁾

(1) 投資決定のための投下資本回収経済利益率を測定する場合—このような場合のオペレーショナル・アカウンティングにあたっては、経済理論の前提と結論が前述の目的仮説から採用しうることになるし、補助的前提を導入する必要もなく、自動的に結論が出てくることになる。そこで、演繹論が構成されることになり、減価償却の年金法 (annuity method) が、この目的のためには唯一の正しい償却法であるという結論になる。

(2) 業務上の要請と法的要請とを満足させる会計報告書を提供する場合—この情報目的は持分会計にとって典型的なものである。しかも、このような情報目的の場合には数個の減価償却方法間での選択の余地がある。即ち、法的に認められている減価償却方法の中から選択すれば情報目的に合致するのである。そこで、特定資産にただ1つの減価償却説だけしか認めないとするためには、このような場合には補助的前提の導入を必要とするのであるが、そこに持分会計の人為性がある。

(3) 長期の企業課税の支払を最低にする場合—この第3の目的もまた、持分会計に属するように見えるが、実際にはそうではない。

これは次の目的仮説と混同されてはならない。即ち、税法の要請を満足さす会計報告書を提供する場合、この場合には、減価償却方法の広範な選択の余地を残しているし、持分会計に属する問題でもある。しかるに前掲の第3の目的仮説は、最適化の問題であって、ほとんど選択の余地のないものである。

というのは、税法によって認められているいくつかの減価償却法が、必ずしも長期の税の支払の最低化を可能にするものではないからである。以上のことから、次のような3つのことがらが明らかになる。(1) 会計的配分の人為性の問題は、高度に特殊化したやり方で情報目的を述べることによって解決されうるであろう。(2) 自由

度の程度に応じて減価償却政策は、利用可能な諸前提（基本的ならびに補助的諸前提）から演繹的に決定されなければならないか、あるいは、法的ないしはその他のことからの考察から帰納的に決定されなければならないだろう。(3) 持分会計の場合だけ、特定の仮説、例えば特定の減価償却方法が法的要請ないしは会計実践から帰納的に推論されうる。オペレーショナル・アカウンティングの場合には、目的を満足さすような方法だけが認められるのである。

いずれにせよ、前述した基本的前提と補助的前提の区別は、何も会计学だけに限ったことではない。それは、ほとんどの経験科学についての方法論として認められている問題である。そこで会計では、次のように言えるであろう。基本的仮定ないしは公理は、すべての会計システムに対して同じのものであろう。しかし、補助的仮定は、異なった目的に役立つ会計システムのタイプの違いに応じて変わってくる。基本的仮定が、会計の一般理論の適用可能なすべての会計に共通なフレームをもたらすものであるのに対して、補助的命題の集合の機能は、一般理論に特殊解釈を与えることである。²²⁾ とすれば、ここで注意すべきは、理論の構成にとっては、その理論が役立つべき目的を仮定する、という前提の必要なことである。目的が異なれば前提の異なった解釈とか、異なった補助的前提が必要になる。オペレーショナル・アカウンティングと持分会計が、方法論の観点から、それぞれ如何に激烈に異なるものであるか、ということに注目していただきたい。それらは、一般的には同じ実体の資料を対象にするものであるとはいえ、明らかに、それぞれの目的が全く違っている。そこで、会計の一般理論は、会計の目的ないしは対象の違いを認識していなければならない、²³⁾ ということになるのである。

たとえ会計理論が数学の理論のように、論理的に厳密に構成されうるかどうかは疑問であるとしても、現行会計実務がより首尾一貫したものになるためには変革されなければならないであろう、と会計測定の基礎委員会は主張する。そしてまた、論理的ならびに目的論的首尾一貫性について会計のもつ弱点は、おそらく、将来の会計が直面しなければならない、唯一の最も重要な問題である。両方の首尾一貫性を強化するための努力がなされるのでなければ、会計理論は本質的に実務のつぎはぎだらけの寄せ集めと説明にすぎなくなるであろう、²⁴⁾ ともいう。まことに適確な指摘である。来たるべき10年ないしは20年の間に、会計理論と会計実務は両方とも、かなりの程度の変革に見舞われるだろう。オペレーショナル・

アカウンティングとか経営情報システムならびに科学的管理技法の出現が、ほとんど専ら持分会計の方のみを指向していた伝統的会計に、新たな来訪者に適切な地位を与えることを要求するのである。新たな指針が必死になって求められているのであるが、それは、会計の2つの違った方向づけをもっている領域を、理論と実務の両方において、調和のとれたシステムの中に組み込むことが必要であるからである。理論では、伝統的会計のためにだけ展開されたものよりも、より高いレベルでの概念と前提の集合が必要とされている。実務では、財務情報に対する内外からの不断に増大する需要を、会計部門ないしはコントローラー部門が情報要求の洪水に溺れてしまう前に、なんとかして規制しなければならない、²⁵⁾ というのが現代会計学の緊急課題である。

参 考 文 献

- (1) Committee on Foundations of Accounting Measurement, Report of the Committee on Foundations of Accounting Measurement, *Accounting Review*, Supplement to vol. XL VI 1971,
 - (2) *Ibid.*, P. 3.
 - (3) *Ibid.*, P. 3.
 - (4) *Ibid.*, P. 4.
 - (5) *Ibid.*, PP. 37~38.
 - (6) *Ibid.*, P. 38
 - (7) Ijiri, Y., "Logic and Sanctions in Accounting," in R. Sterling (ed.), *Research Methodology Accounting*, Cincinnati, 1970.
 - (8) Katz, J. J., *The Philosophy of Language*, Newyork, 1966, PP. 94~95, 88.
 - (9) Committe on Foundations of Accounting Measurement, *op. cit.*, P.38
 - (10) *Ibid.*, PP. 38~39.
 - (11) *Ibid.*, P.39.
 - (12) *Ibid.*, P. 39.
 - (13) Skyrms, B., *An Introduction to Inductive Logic*, Belmont. 1966, P. 4.
 - (14) Committe on Foundations of Accounting Measurement, *op. cit.*, P. 40.
 - (15) *Ibid.*, P. 40.
 - (16) *Ibid.*, P. 40.
 - (17) *Ibid.*, P. 41.
 - (18) Mattessich, R., *Accounting and Analytical Methods*, Homewood, 1964.
 - Ijiri, Y., *The Foundations of Accounting Measurement*, Englewood Cliffs, 1967.
 - (19) Committe on Foundatons of Accounting Measurement, *op. cit.*, P. 42 .
 - (20) *Ibid.*, P. 42.
 - (21) *Ibid.*, PP. 42~43.
 - (22) *Ibid.*, P. 44.
 - (23) *Ibid.*, P. 44.
 - (24) *Ibid.*, P. 45.
 - (25) *Ibid.*, P. 48.
- Gellein, O., S., "The Decreasing—Charge Concept," *Journal of Accountancy*, August, 1955, PP. 56~61.
- Thomas, A. L., *The Allocation Problem in Financial Accounting Theory*, A. A. A. 1969
- Anthony, R. N., *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Boston, 1965. PP. 15~23.