

伝統的会計理論の形成方法-リトルトンの会計理論-

メタデータ	言語: jpn 出版者: 明治大学経営学研究所 公開日: 2009-04-15 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 平井, 克彦 メールアドレス: 所属:
URL	http://hdl.handle.net/10291/4476

伝統的会計理論の形成方法

——トリルトンの会計理論——

平井克彦

はじめに

本稿は、A. C. Littleton の「Structure of Accounting Theory」を中心として、伝統的会計理論の形成方法について検討しようとするものである。右掲の著書には邦訳（大塚俊郎訳「会計理論の構造」昭和四九年）がある。本稿においてこの著書の引用ないし参照に当っては、邦訳のページを本文中に示し、他の文献の引用・参照については注記するものとする。

トリルトンは「会計理論の構造」の書き出しにおいて、「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。」（邦訳p. 3）とのべて、まずはじめに会計のフレームワークを規定する必要があるとしている。

何か専門的な研究をするばあい、初めに研究の対象とする範囲を明瞭に限定しておくことは必要なことであろう。

リトルトンが会計と統計ないし経済との関係に注目しているように、また、しばしば問題とされるように、会計学と経済学、法学、経営財務論などはその境界を接しており、ややもすると、会計学に隣接諸科学の原理・原則を持ち込んで理論を構築することにもなりかねない。会計のフレームワークを規定するということは、規定した枠の内だけが会計であると限定して、会計理論を構成する際には、その枠の内の問題だけを論じ、——枠の外の問題は他の諸科学にまかせる——他の諸科学の原理・原則を会計学に持ちこまない、という行き方であり、会計学を独立したひとつの社会科学と認め、そこにおける個有の原理・原則——科学が異なれば、原理・原則が異なり、原理・原則が異なることがひとつの科学の存在を示すはずである——を樹立し、その体系を確立するために必要なことである。すなわち、会計学には会計学独自の理念の体系が存在し、また別の科学には他とは異なった理念の体系が存在するはずであって、その理念体系をのべるための原理・原則はその科学に個有のものであるはずである。

リトルトンは、はじめに、数世紀に亘って徐々に展開されてきた会計の実務を観察して、会計とは、「能率および利潤の観点からする経営管理に対して非常に発達した要具であり、……公共的利益および政府収入の点からも政府の査察のための重要な手段となるに至った。」(邦訳 p. 12) ものであるとして、その機能面から会計のフレームワークを規定する。

さらに、リトルトンは別の観点から会計のフレームワークを次のように規定する。「会計の中心機構は勘定であり、勘定は多数の企業取引を集約し単純化するという分類の範疇のものであるから、会計的方法はその性格において統計的である。」(邦訳 p. 14) が、「すべての勘定は(借方・貸方)二つの範疇をもっている。」(邦訳 p. 18) ところから、会計は統計的なものではあるが、複式簿記を用いるものであるとする。さらに、リトルトンは「通常

の勘定を吟味してみると、会計の対象としてしていることはその性質において経済的である。」(邦訳 p. 14) が、「会計は価値よりも価格……を使用する……」(邦訳 p. 18) 点において、経済に対して特異性をもつものであるとする。このばあい、リトルトンは、統計学や経済学といった会計の隣接科学との関係から会計のフレームワークを規定したのである、としている。しかし、リトルトンの規定の仕方は、現在行なわれている会計の実務の観察を基礎としたものである。すなわち、複式簿記を用いることとか価格を用いることとかを会計の特異性であると見るのはリトルトンが会計の実務の特質をそのように観察してのことであろう。リトルトンの理論形成の方法を検討するうえで、リトルトンの理論形成の出発点が実務の観察ということにあるのだということを念頭に置いておくことが必要である。

一 会計理論と会計実務

リトルトンは、「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自に存在することはできない。」(邦訳 p. 3) と、会計理論と会計実務との密接性を強調して、次のようにのべている。「実務との関係を持たない理論は有効性を持たず、無用であり、臆測的なものとなり、また、理論構造のなかから生起しない実務は、偶然的、全く便宜的、偏見的なものとなるであろう。」(邦訳 p. 204) 「誤った理論は、非実際的もしくは非現実的、あるいは屁理屈と呼ばれて当然であり、誤った実務は一方的もしくは便宜的、あるいは誤解させるものといわれても当然である。この両者の誤りを避ける必要があり、単なる空想的理論は、単に安易な方法のみを示す実務と同様

に容認されない。」(邦訳 p. 207) さらに、リトルトンは、会計理論と会計実務との関係を音楽にたとえて、次のようにのべている。「会計理論と会計実務の相互依存関係は、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持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。実際的应用をとまわらない理論は、伴奏部のない旋律と同様、それ自体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。旋律は諧調的考慮によって調整され、諧調部は旋律的考慮によって調整されるのと全く同様に、理論と実務は理論的および実務的考慮によって調整される。会計理論は会計をよりよく理解させるための解釈を与えることによって、会計慣習を正当化するための吟味を行ない、また妥当な方法とあまり妥当でない方法についての選択を行なう方法を教示することによって、実務を調整しているのである。他方、会計実務は、分析を必要とする実際状態と理論とを接触させることによって、……理論を調整しているのである。」(邦訳 p. 208)

リトルトンは「会計進化論」(accounting Darwinism)の提唱者であって、会計実務を次のように理解する。

「会計それ自体は発見されたものではない。……その基礎的フレームワークは生産に使用された資本と、その使用の果実である利益とを結びつけるような経済的感覚に秀れた商人達の三世紀にわたる試行錯誤的経験の過程において進化してきたものである。」と。すなわち、リトルトンによれば、「会計は多くの場合、合致性によってえられたものであって、試行錯誤法、ならびに『うまく運用されている』ものの継続的使用ということに偏向……するものである。」(邦訳 p. 201)ということになる。

* Lawrence Revise 「Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance」 p. 9 染谷恭次郎訳「会計理論及び理論承認」1980 p. 20 参照。

** A. C. Littleton [Essays on Accountancy] p. 150 ([Accounting Rediscovered] Accounting Review, April, 1958)

リトルトンは、会計実務とは、行為 (action) そのものである、と考えている。この考え方はリトルトンの会計理論形成上の基礎となるものであるが、リトルトンのこの考え方の根源には、行為というものは特定の目的に関連するものである、という主張が存在するのである。リトルトンは行為と目的との関係について次のようにのべている。「会計手続 (目標に達するための行為) と会計目的 (行為を起させる意図) ……との関連は発見されうるものである。会計行為は全く偶然に主起するものではない。行為は目的である。そうでなければ、会計行為はおそらく徒勞に終るほど漠然たるものとなるであろう。行為は元來その目的との関連を通じて理解しうるものになる。」^{**}

(邦訳 p. 182)

* Kathryn Current Buckner [Littleton's Contribution to the Theory of Accountancy] 1975 p. 158 参照。

** A. C. Littleton [Essays on Accountancy] p. 399 ([Induction and Deduction] Accounting Review, July, 1949)

したがって、リトルトンによれば、試行錯誤の繰り返しによって『うまく運用されている』ものが継続的に使用されている現在の実務は会計の目的に最もよく適合するものである、ということになるであろう。そこで、経験のなかから目的に最善のものを選んで、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ものが会計理論の任務となるのである。それゆえに、経験のなかに探究すべきものを求め、何が有意味であり、関連的であるかを教えることによって理論の完成を求めようとするのであろう (邦訳 p. 195 参照)。このように見ると、リトルトンが考えている会計理論とはどのようなものであるか、そのおおよその形が見えてくるであろう。

会計理論とは何か、という問に対して、リトルトンは次のようにのべている。「会計理論は抽象的な小理屈の論

議立てとははるかに異なつて、主として、行為に焦点が向けられている思考であることは明らかである。実務は事実および行為であり、理論は解釈および理由から成り立っている。……一定事項が他の事項のかわりになぜ行なわれなければならないか、また、一定の方法が他の方法よりもなぜ秀れているかということについて適切な理由が存在している。これらの理由が理論を作り上げている。われわれが意識すると、しないとかかわらず、われわれが行為するすべてのものの根源に理由が存する。」(邦訳 p. 196) さらに、「理論による解釈はなぜ一定の取引事実が他の(分類)範疇に記入されず、特定の範疇に記入されるかという理由を知ることが容易にするための勘定定義としてなされる場合であろう。また、特定の理念が一般に承認され、あるいは排除されるかを示す場合がありうる。この場合において解釈は正当化を行なっている。」(邦訳 p. 196) とのべている。すなわち、リトルトンによれば、会計理論とは、試行錯誤の繰り返しによって『うまく運用されている』ものだけが残ってきた現在の会計実務にはそれなりの合目的が存在するのだとして、この会計実務についての理由づけおよび解釈である、と考えられている。つまり、リトルトンは、会計理論とは古くから行なわれ現在においても制度として行なわれている会計実務について十分に意味が存在するのだとしての説明論的記述をもって形成するものである、とする伝統的会計理論を支持しているであろう。このようなりトルトンの考え方の根底には、会計の実務は会計理論の成立以前に存在した、ということ为前提としてあるであろう*。

* A. C. Littleton [Essays on Accountancy] p. 357 [An Organized Body of Knowledge] Journal of Accountancy, April, 1939)

二 会計理論の意味

先に見たように、リトルトンは会計実務は行為そのものであり、会計理論はその行為についての解釈理由づけであると考えている。したがって、このばあい、会計理論を十分に構成するためにはまず初めに会計実務を念頭に置いておかなければならないであろう。もっとも、会計理論は会計実務のすべてを理論づけることができるわけではなく、理論づけのできない部分も存する。そういう部分が存在するということは、会計理論が誤っているか、あるいは、反対に、会計の実務が誤っているかのいずれかである。たとえば、「引当金」とはどのような性質のものか理論構成がなされたとしよう。そのばあい、実務において用いられているある種の「引当金」¹¹いわゆる特定引当金といったものについて統一して理解することができないとしても、それは会計理論が誤っているためではなく、会計の実務が誤っているということになるであろう。これとは反対に、「引当金」の理解において、事実古くから現在に至るまで広く認められている「引当金」について、その正当性を論証しえないのであれば、それは実務が誤っているのではなく、組み立てた理論の全体系、ないし、理論の組み立て方そのものが誤っているということになるであろう。

会計理論がリトルトンのというような説明論的記述であるばあいには、その理論は、まずは、古くから行なわれ、現在においてもなお行なわれている実務について、意味づけに努力しなければならないはずである。しかし、その意味づけはどのようなものであっても良いというわけではないであろう。右のことを条件とした上で、会計理論は、

会計の目的に関連した意味づけのものでなければならぬ。すなわち、たとえば、古くから行なわれてきた減価償却について、「資産に減価償却準備金を設定する目的は、固定資産の耐用年数の終りにおいて、その取替の手段を準備するにある、と記述されるのを見る場合がある。」(邦訳 pp. 216—217) この説明論的記述は、リトルトンも指摘しているように、正しい記述ではない。減価償却にこのような自己金融的機能を認めないわけではないけれども、このような説明論的記述は会計目的と関係のないものであり、説明論的記述としての会計理論としては会計目的と、いうのを外して、正当なものとはいえないのである。

一において見たように、リトルトンは、会計行為と会計目的とは大いに関連しており、行為はその目的との関連を通じて理解しうるものである、と考えている。そして、リトルトンのいう会計理論が、現在行なわれている会計実務について、それだけの合目的性が存在するのだとする理由づけおよび解釈を行なう説明論的記述であってみれば、リトルトンの会計理論は古くから行なわれてきた会計実務についての説明であり、その説明は会計的な合目的性が必要ということになる。それゆえ、会計理論を構成するにあいには、その核心ともいべきものは当然に、会計の目的と関連していなければならないであろう。ただ、会計の目的といっても、それには主目的以外に副目的というか種々の目的が存在するが、会計理論の核心は会計の主たる目的と関連していなければならないであろう。この点について、リトルトンは次のようにのべている。「会計理論の核心は……会計の目的に関連する。……会計の目的は、あたかもゴルフ用の球のように、層を重ねて造り上げられている。」(邦訳 p. 50) 最外郭層には広義の目的があり、次に第二次層が存在し、さらに、これら外郭層の奥深く中心目的、すなわち主要対象、不変の目的が存在している。このことが会計の心臓であり、したがって、会計理論の構造の中心をなすものである (邦訳 pp. 50—

51 参照)としている。

引当金や減価償却に限らず、どんな特定の会計領域についての理論を構成するばあいにもその理論の説明論的記述は会計の中心目的と関連していなければならないであろう。このばあいの会計理論はどの特定の領域を論じたとしても、会計の中心目的へ向っての説明論的記述であって、会計全体の体系が自ずからよくわかるように構成されていなければならないし、また会計の中心目的に関して会計全体について論じた理論であっても、それはある特定の会計の領域の問題が十分に理解できるような体系になっていなければならないであろう。

では、なぜ現在行なわれている会計実務について理論づけ、すなわち、意味づけが必要なのであるか。会計理論は、そこに例外を持ち込むことなく、統一的に構成されるならば、会計(学)を学ぼうとする人々に説明しうるような解釈を与えることになるはずであり、またそれは会計理論に課せられたひとつの大きな任務でもあるはずである。すなわち、会計理論は教育のために必要なのである。「なぜならば、初心者および初心者となりうる者に対し、調和のとれた概念的描写によって各種の要素を示しうるような角度から、その全分野が観察ができるようにすることは、会計学のような技術学における正規教育の一つの目標であるからである。」(邦訳 p. 224) また、「理論は知的成長を助長することによって、教育的に作用する。」(邦訳 p. 224) からである。

三 会計の中心

リトルトン「会計理論の構造」の第二章「関心の中心——会計研究の焦点」において「会計を他のあらゆる数

量的分析方法とは異なったものとなす、何らかの基本的概念が存すべきである。会計の特質であるところの対象、効果、目的を他のものによるよりも、より適切に示す何らかの中心理念、すなわちいわば『関心の中心』(center of gravity)ともいふべきものが存すべきである。」(邦訳 p. 26) とのべて、種々のものをひろいあげては検討を加えた結果、『利益』こそ会計の基本概念Ⅱ中心理念Ⅱ関心の中心である、としている。

リトルトン は企業利益が重要であるとして、次のようにのべている。「……利益は商品の生産および労働力の雇用を行なわしめるに必要とされる『奉仕費用』(service charge)である。……利益は最も有益な場所において仕事を与えることによつて貯蓄をえさせ、需要の変化にしたがって供給を調整させるための重要な要因である。利益の存在することは、買手の支払いうる価格、および経営の許容しうる原価によつて、必要とされる用役が生産されるに至る証左となるものである。このようにして、必要とされているものを観察することによつて、どのような商品または用役が必要されるかを知らうとしている生産に対して、利益は不可欠の指標となるものである。」(邦訳 pp. 29—30) と。そして、リトルトンは『利益』の重視ということから、「信頼しうる期間的純利益の額を決定することに対する一般的要求は、損益計算書を企業会計における最も重要な成果とさせる。」(邦訳 p. 33) という会計の中心目的に關係する仮説を形成している。

ただ、仮説はあくまでも仮説そのものであって、まだ、何ら立証されていない信念であるので、リトルトンは右の仮説を左の三段階におよぶ観点から論証しようとする。

第一段階として、リトルトンは会計概念と企業概念とは密接な相互關係があるとして、「企業収益の分配、ならびに企業活動の管理についてすべての関与者にとつて最も重要な意義をもつ資料は、行なわれた企業努力および達

成された成果を示す事実である。……これらは会計が損益計算書中において示している費用、収益事実である。」(邦訳 pp. 37—38) としている。第二段階として、リトルトンは利益決定と複式簿記との関係から仮説を立証しようと試みて次のようにのべている。「利益決定……が、常に複式簿記の中心的特徴であり、簿記組織の心臓であり、精神であり、不可欠条件であったのである。」(邦訳 p. 39)「……歴史的事実を基礎とするならば、費用収益対応による利益決定ということが、過去五百年にわたって複式記入の中心的特徴であったと結論せざるをえない。」(邦訳 p. 40) 第三段階として、リトルトンは利益資料の有用性との関係から仮説を立証しようとする。「利益資料は広範な有用性をもつ……。……損益計算書はその資料中に反映されている利害の錯綜、ならびに、利害関係人は時として直接的係争関係にありうるという事実から、その重要性が与えられるのである。」(邦訳 p. 46)

リトルトンは以上の三つの主張から、前述仮説が立証しえたとする。そして、「この仮説が確信的にじゅうぶんに論議され、適切な語によって表現されるときは、仮説は一つの会計原則 (accounting principle) となりうる。」(邦訳 p. 33) とし、そのばあい、その仮説の吟味は、すでに会計理論の核心を衝いていることになる (邦訳 p. 50 参照) としている。

会計学ばかりでなく、どの領域の科学であろうと、それが科学であるためには首尾一貫した理論体系の整備に努力が払われなければならないのは当然のことであろう。そして、首尾一貫した理論を構成するためには、その基礎に、理論上の原則といったものが樹立されていなければならないであろうし、そのためには、構成しようとする理論に適合した基礎概念といったものを予じめ明確にしておかなければならないであろう。その意味で、会計の基本概念Ⅱ中心理念Ⅱ関心の中心として『利益』を掲げるリトルトンの行き方は大いに評価しうるものである。しかし、

リトルトンは『利益』を重要なもの、とするだけでその理論の出発点もいべき『利益』とはいかなる概念のものであるのか不明瞭にしたままであり、この点については多分に不満の残るところである。リトルトンのいう『利益』はリトルトンの会計理論が現在行なわれている会計実務についての説明論的記述であるとの性格からすれば、当然に、現在制度として算定されている『利益』を念頭に置いていなければならないのであるが。

リトルトンが会計の基本概念Ⅱ中心理念Ⅱ関心の中心として掲げる『利益』とはどのような概念のものであろうか。リトルトンの会計理論は説明論的記述であってみれば、リトルトンが会計において問題になる『利益』とは、これこれこういうものである、と仮説をたてて、これを立証しようとするならば、その『利益』がどのように算定されるかの説明は、リトルトンにとって、会計理論と呼ぶべきものとなるであろう。そして、この『利益』算定のためには一定の原理が存在するはずであり、その一定の原理こそが会計理論の形成のための原則となるはずである。それゆえに、会計における『利益』とはこれこれこういうものである、との仮説を証明することこそが会計理論の核心を衝いているということになるであろう。また、会計理論はこの『利益』という中心に向かって論じたものでなければならぬであろう。

四 会計原則

会計における『原則』とはどのようなものであろうか。リトルトンによれば、「原則」という語について通常の辞書の定義に強く影響されるとするならば、原則はあらゆる場合、またはあらゆる人に対して同様に適用される普遍

的、自然的な法則であると思われる……。」(邦訳 p. 251) したがって、「原則」という語は『自然法則』にきわめて近いものであるから、専門用語として使用される場合、自然科学の分野の外では不適當であるという観念を読者に与えている。」(邦訳 p. 218) とのべている。すなわち、リトルトンは、会計の分野において、『原則』という語を用いることが、妥當であるか否か、かなり思案している。事実、リトルトンは、ペイトンとの共著「Corporate Accounting standards」においては、『原則』という語は普遍妥當性とか恒久性とかを示す語であって、一般的には、会計のような社会的制度 (human-service institution) においては存在しない。」^{*}として、『原則』という語をさけて、あえて『基準』という語を用いている。

* 中島省吾訳「会社会計基準序説」p. 6 参照。

** 右掲書

しかし、結局、そのような懸念をも無視しうるほどに、会計理論の構成に当っては『原則』という概念を使用する意味が存するのたどして、『原則』という概念の使用にふみきっている。ただ、そうは言ってみたもののリトルトンは多少なりともジレンマに陥っているのではないかと思われ、「会計上使用される原則について最も辞書的意味は、原則を基本的真理と考える場合である。」(邦訳 p. 218) とのべ、『原則』という概念を辞書の中に求めている。リトルトンは、「会計の基本的真理 (会計原則) は……」^{*}として、『原則』とは基本的真理である、^{**}と理解する。そして、リトルトンはその理由として次のようにのべている。「もし原則を応用することが、……理論のある側面を簡潔に示すべきものであるとするならば、記述……が真実的、かつ基本的と称しうることを立証するよりも、原則がある事象を明確にしているかどうかを知ることの方が一層重要である。もし原則が重要性をもつ事象を明確にし

ているものであるならば、その原則は真実的基本的のものと承認されうることができる。」(邦訳 p. 219) また、リトルトンは、会計理論上の『原則』とは何かについて、次のようにのべている。「等式は……関係諸要素間に存在している重要な関連を示すものである。根本的には等式は、高度に集約された解釈である。」(邦訳 p. 260) そして、会計理論上の『原則』はある程度、科学者が等式中に集約して示している解釈に比較されるものである。」(邦訳 p. 260) としている。そこで、右記のことから会計理論上の『原則』を理解するならば、「原則は、会計上の諸理念間の重要な関係を僅かな語に圧縮するため、簡潔な用語で示された解釈」(邦訳 p. 217) ということになる。すなわち、『会計原則』とは、僅かな語に理論の大部分を圧縮した命題 (headline) を意味すると考えられる。***

* Littleton [Essays on Accountancy] p. 391 ([On Logical Inference] Accounting Review, March, 1938)

** Littleton 右掲書 p. 387 ([Theory and Principles] Journal of Accountancy, April, 1947)

*** Littleton 右掲書 p. 390 ([Phrasing an Audit Principles] Journal of Accountancy, April, 1947)

先に見たように、リトルトンによれば、理論とは、行為についての理由づけおよび解釈である。しかし、これは当然のことに優劣があり、最劣悪のものから最優秀のものまで等差が存在する。「最下級においては、解釈ということは、ふじゅうぶんな資料によってなされる臆測の程度にすぎない。」(邦訳 p. 199) 「次の段階においては、解釈は証明される事実によってじゅうぶんに支持されていない仮定、可能性、合理的期待であり、この段階においては、解釈は信念の性質をもっている。」(邦訳 199) 「次の段階においては、解釈は多くの既知の事実と一致することによって、妥当的、説得的なものとなる。この場合においては信念は確信に近づく。」(邦訳 p. 199) 「段階の最上部における解釈は断定的であり、ある種の領域においては、この水準における解釈は科学的、すなわち、実証

されている知識に基礎をもっている。この場合において理解（解釈）は既知の事実と既知的に一致する。事実と理論は多くの科学者の統制された実験によって、繰り返し相互に適合され、多くの場合、このように確立された関連性は、……自然法則として表現される。たとえば、ニュートンの運動の第三法則……の背後にあるものは臆測、信念、確信というものではなく、知識（knowledge）である。」（邦訳 p.200）そして、「会計においても知識が存在し、会計知識を形成する理念間の有意味的関連性が存在している……。……これらの有意味的関連性は、周到に成文化された場合、会計原則が生じつつあるのを見うるのである。」（邦訳 pp.200—201）すなわち、最上層の解釈ということにおいて、はじめて『原則』というものが形成されることになるのである。

ではなぜ、原則の形成が必要なのであるのか。リトルトン¹は次のようにのべている。「原則は時として圧縮され過ぎるように思われるものがある。……しかしながらこのことは形成された原則の有用性を損じるものではない。原則ははるかに長い解釈の集約的解釈でありいわばその結晶化である。簡潔に形成された原則は、主題を単純化し過ぎるように思われることがある……が、この方法こそ重要な貢献をもたらすものといえるのである。簡潔な文章は、主題の広範な領域中の本質的理念を簡潔に取扱うことができ、また関連性をもった類別として理念を組成することを容易にし、このようにして諸理念間の重要な相互関連性を示しうるのである。」（邦訳 p.217）会計の理念は会計の目的と関連しており、会計理論は会計実務について、合目的性があると見ての理由づけおよび解釈であるので、「会計上の諸理念間の重要な関係を僅かな語に圧縮するため、簡潔な用語で示された解釈」すなわち「僅かな語に会計理論の大部分を圧縮した命題」である『原則』は会計の理念をなおいっそう明確にすることに役立つであろう。すなわち、会計理論の本質を要約したものと考えられる『原則』の形成は会計全体をひとつのもの

として理解するために役に立つのである。

『原則』は集約的解釈であり、標題ないし命題であるので、それだけで会計全体が理解できるといふわけではないが、『原則』は最上級の解釈からしか形成されないものであってみれば、『原則』を完全な型で形成しようといふことは会計全体における諸理念間の集約化に成功しているといふことであり、それらの諸理念の基礎にある諸概念をも十分に念頭においているはずである。『原則』の形式は会計の理念の体系化の証拠なのである。

五 会計原則の形成

リトルトンは、「会計理論の構造」の第十一章「原則の帰納的形成」において、「会計原則」の形成過程について次のように述べている。

「多くの人々によって考案された諸方法が他の多数の人々によって使用され、吟味され、多年にわたって試験的に使用された結果、意見の一致が現われ、最も適切な手続が一般に承認された実務となる……。そして、徐々にこれらの実務が……手続の指標となる通則として記述されるようになった。」(邦訳 p. 274) 通則はある行為を繰り返して行なうために必要な記述である。「通則は、指標が行為について……と同じ方法において、行為と決定的に関連するものである。通則は当初、個々人に対する個人的指令であったものが、次第に類似性を持ちながら発展し、ついに、多数人による実務が、すべての人に有用であり、容易に伝達される慣習(コンベンション)となるに至った。」(邦訳 p. 245) すなわち、個人的指令としての会計通則のなかから一般に承認されたものが会計慣習となる、に至

るのだという。

そして、リトルトンには会計慣行と指令との間には次のような関係があるとみる。「会計の……側面は……慣行によって確立された慣習として記述することができる。……僅かな用語上の変化を加えることによって、この会計慣行の記述は、会計指令あるいは指示、要請とすることができる。……後者はいわば、命令を与えるものであり、前者は認識された事実を述べるものである。」(邦訳 pp. 277—278) すなわち、個人的指令から派生した会計慣習はそれを記述することによって多数の人々への会計指令あるいは指示となりうる。会計慣習は記述しただけでは単に事実を承認しただけであるが、それが会計指令あるいは指示にまでなると強制力をもち、「……せよ」という命令を下すことになる。

個人的指令として記述される会計通則のばあいにおいてもそうであろうと思われるが、それが多数の人々への強制力をもつ会計指令になるに至ったならば、それは単に命令を下すだけでなく、その会計行為が行なわれるべきことについて、その説明的理由づけをも持たなければならなくなってくる。すなわち、会計行為に対する指令は、行なわれている行為を正当化する理由を付すことによって、その行為をいっそう有効になさしめることになるのである。「通則は、じゅうぶんに効果をもつためには、指令にともなう理由を含むことになるであろう。」(邦訳 p. 250) つまり、通則は何ら理由を示すことなく、「……せよ」と指令を記述するだけでは不十分で、指令に基づく行為をいっおそう効果的に遂行させるためには、「……ゆえに」「……せよ」と理由をもきちんと示したものでなければならぬ。それゆえ、「通則の概念はかなり広範なものとされるべきである。すなわち、指令の記述に加えて、その根拠となる理由すなわち、明確にされている理由を包含しうるほど広範でなければならない。」(邦訳 p. 278)

そして、リトルトンは、会計通則が理由を包含するならば、会計通則の表現形式は会計原則にまで展開できるはずである、とする。

通則によって指令された行為とその行為に対する理由との間には大きな関係があるはずである。そして、「指令と指令に対する理由……の関係は、妥当とされる会計目的と、この目的に達するための適切な手段とを結合する媒体となる連結物となりうる。」(邦訳 p. 249—250) また、「会計原則によって示される重要な関連性は、通常、妥当な会計目的と、この目的のための適切な会計手段との間に存在する種類の関連性である。」(邦訳 p. 279) さらに、会計通則における指令と会計原則における目的に対する手段との間、すなわち、指令を支える理由と手段が必要とされるべき目的ないし目標との間には基本的な類似性が存在する。それゆえに、この類似性は会計通則と会計原則とを連結する鍵となると考えられる(邦訳 p. 276参照)。

「会計行為の基礎をなす理由は、会計対象、目標、目的と類似していることは確かであり、」(邦訳 p. 250) 「理由は、行為の方向を与え、あるいは会計の一定側面について解釈を与えるところの目標または目的である。」(邦訳 p. 216) ので、「会計原則形成のためには「理由」の発見が大きな意味をもつことになる。しかし、あるひとつの行為について「理由」がいろいろつけられるばあいはある。したがって、つけられた「理由」の全部が全部妥当なものである、とは言いきれないであろう。「理由」はすじみちの通った妥当なものこそが意味があるのであり、包含する「理由」が妥当なものであってはじめて「会計通則」は「会計原則」に転換する途が開かれることになるのである。このばあい、すじみちの通った妥当な「理由」であるか否かの判断は、その「理由」が会計の最高目的・理念と結びついているか否かによるのであって、「会計通則」を構成する「理由」が会計の中心目的、会計理念に結

びついたとき、「会計通則」は「会計原則」に転換することになるのである。

会計は、まず、実務が試行錯誤的に案出され、それが展開され、実践され、そして、うまく実践されるものだけが継続的に使用されて現在の実務となったものである。このばあい、試行錯誤の結果、うまく行なわれているものだけを選択するに当たっては、それがうまく行なわれているのだという「理由」が問われてのはずである。そして、その「理由」の正当なものだけが現在の実務として残っているであろう。すなわち、現在行なわれている実務は、それに当然に「理由」が存在するからこそ行なわれているのであろう。この実務についての「理由」づけこそがリトルトンのいう会計理論、すなわち、伝統的会計理論である。

現在行なわれている実務についての「理由」づけ、すなわち、理論構成を行なうということは実務（手段）がいかなる目的のために行なわれているのか、その理念体系を記述することである。そして、理念体系の記述に当たっては、それを統一的に、首尾一貫性をもって行なうために、何本かの柱が構築されなければならない。この柱こそ集約的解釈であり、会計理論を代表する「原則」であるのであって、リトルトンにとって、会計原則とは「会計行為から……蒸留されてきた」（邦訳 p. 181）ということになるのは当然のことであらう。

おわりに

リトルトンの会計理論および会計原則の形成方法に関しては、新しい傾向の会計学を提唱する人々によって、名指しで、あるいは、名ざしでなくとも意識されて、批判されている。たとえば、チェンバースは「ある比較的よく

できている記述的（研究リトルトンの理論）においては、通則や命題を歴史的根拠に基づいて正当化しようとしている。そして、この方法は会計人の間で習慣になっている。伝統的会計学の主唱者たちは、しばしば、理論の正当性を広く用いられている実務に求める。しかし、古くから行なわれてきたからといって、そのことが正当性を判断する基準となるはずはないのである。他の技術の歴史は古くから行なわれてきたことがはじめから実務的に疑わしいと指摘されさえする。……いかなるばあいにおいても、歴史に訴えることは不必要であり、つつしむべきである。それは、単に試行錯誤の結果受け入れられた通則がその（リトルトンの）理論の中で名誉ある地位を得たということを示すけれども、より有益な会計の型を考案する余地をなくしてしまう*。として、リトルトンの理論を批判している。また、レヴスンも同様の趣旨からリトルトンの理論について批判している**。しかし、このような批判も、それへの反論も、容易に決着はつかないであろう。両者は「会計理論とは何か」という出発点において平行した異なる道を歩いているのである。リトルトンは会計理論とは、現在行なわれている会計実務についての説明論的記述であるとする、とするのであり、理論の正当性を歴史に訴えることはリトルトンにとって当然のことになるのである。

* Chambers, R. J. [Blueprint for a Theory of Accounting] Accounting Research, vol.6, 1955

** Lawrence Revsine [Statement on Accounting Theory Acceptance] (染谷恭次郎訳「会計理論及び理論承認」1981年 p.12, p.20