

会計学方法論の現状と課題

永野 則 雄

1. はじめに

アメリカ会計学会(AAA)に会計理論の構成と検証に関する委員会が設置され、この委員会の報告書が1971年に発表されている^①。この報告書の前文によれば、委員会に委託された事項は、会計理論の源泉を調査し、会計理論の検証の基準を提案し、会計思考に適切な理論構成の方法を勧告することである。とりわけ、会計理論の経験的検証が強調すべきものとされている。

会計学における方法論的研究は、この委員会の報告書が最初ではない。とくに、1960年代においては、幾つかの論文が発表されており、また、自己の方法論的立場を明示した成書も多く出版されている。これらの大部分に特徴的なことは、現代の科学哲学の成果を適用することが意図されている点にあると思われる。委員会の報告書は、こうした研究の集大成とみなすことができよう。また、このような方法論的研究の必要性をAAAが認めたことも、報告書の意義を高めるものとなっている。

会計学は実践的な学問であることが、その身上である。しかるに、方法論的研究が必要とされるに至ったのは、どのような理由によるものだろうか。単なる知的好奇心からではないことは確かである。その理由は、一言で言え

① AAA, "Report of the Committee on Accounting Theory Construction and Verification," *The Accounting Review*, Supplement to Vol. XLVI (1971), pp. 50-79. この報告書の紹介が次のものに収められている。企業会計, 第23巻, 第7号(1971年7月)。

ば、会計学の領域にあるとされる理論が多様化している点に求められよう。では、会計学の理論はどのように多様化しているのでしょうか。一つは、会計学研究の対象とされる領域が拡張されていることである。もう一つは、測定論やコミュニケーション論などの他分野の科学理論を導入することにより、研究方法が多様化していることである。しかも両者は相互に関連しながら進行している。このような対象と方法の多様化は会計学に混乱を引き起こしている。それでは方法論がこうした混乱を整理し、秩序ある体系を指示してくれるだろうか。結論を先取りして言えば、こうした期待は空しいということになる。会計学方法論もまた、会計学の現状を反映して、混乱していると思われるのである。

委員会の報告書作成のための叩き台として提出されたものが、スターリングの論文^②である。また、この論文自体はウィリアムズ＝グリッフィンの論文^③を補う目的を持っている。両論文を見る限り、科学哲学に対しては同様の考えを持っているものと断定してよい。また、会計学への適用にしても同様の方向をとっている。委員会にはウィリアムズをチェアマンとして、またスターリングがメンバーの一員として参加している。この委員会の構成からも推測できるように、報告書の内容は前二者の論文内容に変更を加えることはなく、むしろその主張を強化している。本稿の前半は、この3個の論文・報告書を中心にして紹介する。基本的な問題点は、経験科学の方法論としての科学哲学が実践的な学問である会計学に適用できるか否かにあると思われる。本稿の最後に、こうした問題を委員会とは異なる方向で解決しようとしているマテシッチの見解を取上げることにする。

② Robert R. Sterling, "On Theory Construction and Verification," *The Accounting Review*, Vol. XLV (July 1970), pp. 444-57.

③ Thomas H. Williams and Charles H. Griffin, "On the Nature of Empirical Verification in Accounting," *Abacus*, Vol. 5 (December 1969), pp. 143-78.

2. 理論の性格

ウィリアムズ＝グリッフィンの論文とスターリングの論文は、その内容が類似しているばかりでなく、議論の構成も似ている。両論文とも前半では、現代の科学哲学における科学理論の説明がなされており、後半では、理論の主題や対象によって会計理論の分類がなされ、その是非が論じられている。委員会の報告書では前半は、スターリングの説明の大部分が採用されており、後半は、そこで分類された理論のなかで是とされたものが集中的に扱われている。会計理論の分類やその評価については次節以降で論ずるとして、ここでは彼らによる科学理論の説明をみることにしたい。

ウィリアムズ＝グリッフィン論文は、その題名が示すように、検証の問題に重点を置いている。彼らによれば、会計学においては、検証の問題に注意が払われることは少なく、なかには、理論の検証と会計実践とを同義に解している人もあるくらいだ。このことは、経済学者マッハルプからの次の引用文にもあるように、検証の方法が非常に多様であることからしても、明らかに欠陥であるとされている。

「検証は、研究や分析においては、多くのことを指していると言ってよからう。この中には次のものが含まれる。数学的推論や論理的推論の正確さ。公式や方程式の適用可能性。レポートの信頼性。記録書類に典拠のあること。過去の人工物や遺物が本物であること。再生や翻訳、釈義が適切であること。歴史的および統計的説明の正確性。報告された事件を確証すること。具体的状況における事柄の細部の枚挙が完全であること。観測値の信頼性と正確性。実験の再現可能性。一般命題の説明的もしくは予測的価値^④」

この引用文に続けて、ウィリアムズ＝グリッフィンは次のように述べている。「会計学における検証がもしあるとすれば、これらの形の何れを取るにしろ、それは真理のメタ理論的もしくは形而上学的な概念に本質的に依存して

④ Williams and Griffin, *op. cit.*, p. 143.

いる^⑤」こうした理由から、科学哲学者のヘンペルによる真理概念の解説を議論の出発点としているのである。それによれば、古くから、数学は最も純粋な抽象物を扱い、物理学は具体物、現実世界を扱っていることから、次のような疑問が提出されてきた。これら二つの科学には異なる真理基準があるか、または、両科学の理論的命題の妥当性を樹立する何か一つの方法があるのか。この二者択一的なジレンマの恰好の説明となるものがユークリッド幾何学である。一方では、この数学的構造は高度に展開された公理的構成をなしており、その妥当性は論理規則にのみ依存しており、他方では、幾何の理論は多くの数学者や物理学者によって宇宙の記述と解釈されてきたのである。しかし現在では、異なる真理基準に関する二つの別個の理論が確立され、ジレンマも解消されている。この確立した理論によれば、数学は経験的な内容を欠いており、その真理性は公理に相対的である。つまり、論理規則によって導出された定理は、公理が真である場合に必然的に真なのである。このことが実際にそうであるのは、定理が公理の中に既に規定されているものを部分的に再主張しているにすぎないからである。これに対して物理学者は、物理的対象についての記述において点とか直線といった概念を用いる時は、これらに多少なりとも定まった物理的意味を結びつけている。例えば、直線に対して、同質媒体中における光線の軌道といった意味を与える。このように、物理幾何学は純粋幾何学の意味解釈によって得ることができるのである。

物理科学は経験的現象との対応が要求される訳であるが、理論のすべての要素が現実世界のある現象と一対一の対応をするのだろうか。実際は、そうでない。理論の基本的仮定は現実世界に直接適用されるものではなく、また、自明の真理に基づいて正当化されるものでもない。むしろ基本的な仮定は一連の諸帰結の源泉であり、仮定と帰結が集まって理論を構成している。理論自体は、諸帰結と現実世界との対応に応じて大なり小なりの信頼が与えられるのである。ところで、現実世界との対応とは、現実世界を説明もしくは

⑤ *Loc. cit.*,

は予測するということである。それゆえ、ウィリアムズ＝グリッフィンは、先ほどのマッハルプの挙げる実証の諸概念のうち最後のもの、一般命題の説明的もしくは予測的価値を採用していると言えよう。これが経験科学のとする実証概念の意味である。

次に彼らは、マッハルプの議論に従いながら、経済学における真理概念と検証の意味を検討している。経済学研究における際立った特徴として、一つは、対象に人間の要素が入ること、もう一つは、コントロールされた再現可能な実験が、不可能ではないまでも、困難だということである。これらは、検証に関して問題となる。つまり、事象の単一性や実験の再現不可能性が検証に大きく影響する。心理学や社会学等の他の社会科学もまた、こうした特徴を持っている。しかし、これらは真理概念の変更をきたすものではないとして、次のように結論づけている。「要約すれば、2個の異なる真理基準が存在するだけだ、と我々は結論する。数学理論の真理は論理の一貫性にに基づいている。物理科学や社会科学の理論の真理は、演繹された結果と観察可能な現象との対応に基づいている^⑥」

スターリングの議論もこれまでの議論とは本質的に異なるところはない。ただ彼の場合、科学理論を言語の体系として見ており、言語の一般理論である記号論に依拠して説明している。記号論によれば、記号の研究は三つの領域に区別しえる。記号と記号との関係を扱う構文論、記号と対象もしくは事象との関係を扱う意味論、記号と記号利用者との関係を扱う語用論である。先程の説明からも明らかなように、数学や論理学は命題相互の形式的体系(計算体系あるいはカリキュラス)を扱う故に、構文論的な体系である。経験科学は事象との関係(意味規則あるいは対応規則)を扱うので、意味論的な体系である。物理幾何学の例でも判るように、命題相互間の関係も体系だったものでなければならない。一言で言えば、計算体系と対応規則が科学理論を構成しているのである。これを今、スターリングも引用している^⑦ 物体の自

⑥ *Ibid.*, p. 150.

⑦ Sterling, *op. cit.*, pp. 451f

由落下の理論を例にして説明してみよう^⑧。真空中における物体については、自由落下の場合には、時間 (t) と距離 (x) との間につきの関数が成立している。

$$x = \frac{1}{2}gt^2$$

ここで、g は加速度である。この式は経験法則である。というのは、時間も距離も直接に観察できる量であり、対応規則が操作的定義の方法で与えられるからである。この経験法則は、物体の落下の理論においては定理となっている。では、この理論において公理に相当するものは何か。それは、「真空中における地上の物体の落下の加速度は一定」という命題である。これは次の式で表わされる。

$$\frac{d^2x}{dt^2} = g$$

この公理に相当する法則は直接には観測できない。この法則の正否は、この法則より演繹された経験法則の検証に依存する。この場合、演繹体系の計算体系は微分方程式の理論である。つまり、公理に相当する式に積分を2回行うと、先程の経験法則が得られる。例示されている理論は異なるが、この議論がウィリアムズ＝グリッフィンの議論と同じ内容のものであることは明らかであろう^⑨。

ここで問題となることは、このような理論構成の方法が会計学に適用できるかどうかである。両論文とも、この問題に答えていない。このことは、暗黙のうちに会計学も経験科学として、少なくともその可能性を認めているからであろう。しかし結果的には、それを否定する方向に議論が展開されている。その伏線となるものを幾つか挙げることができよう。例えば、ウィリアムズ＝グリッフィンでは、理論を用いる用途もまた理論の選択の証拠となる

⑧ この説明は次著に基づいている。永井成男・黒崎宏、『科学哲学概論』（有信堂，1967年），208-210頁。

⑨ これまでの議論は暗に公理論を前提としている。会計学における公理論的方法について詳しく検討したものとして、次の論文を参照されたい。原田富士雄，「会計理論の方法」，会計，第105巻，第4号（1974年4月）。

⑩ Williams and Griffin, *op. cit.*, p. 147.

と述べ^⑩、理論のプラグマティックな側面を重視している。スターリングは理論が意思決定に用いられるとして、^⑪理論の道具的側面を取上げている。また、両論文が共に、説明でなくて、予測を重視することも、こうした傾向を表わしているものと言えよう。

委員会の報告書では会計理論の分析が多少なされている。そこでは、減価償却法や棚卸法を関数としてとらえ、その関数へのインプット、アウトプットを検討し、その結果、大部分のアウトプットが検証しえないゆえに、現行の会計理論は確証しえないとされている。そこで会計学のとる方向として、次の三つが指摘されている^⑫。

1. 会計学が非経験科学であるとして、確証の問題を避ける。
2. アウトプットを直接に検証できるように、理論を変える。
3. 会計の理論を拡張して、意思決定論を含むようにする。

委員会は3番目の方向を取っているが、その説明や評価については後ほど論ずることにする。

3. 会計理論の対象

科学的研究を行う場合、科学者がその研究対象を知っているのは当然である。少なくとも、その中心課題が何であるかは自明のことと思われる。幾つもの理論が存在する学問領域においても、それらの理論を統合するような統一理論もしくは一般理論が形成されている。あるいは、そうした努力がなされている。このような理論の示す範囲がその学問の対象をなすとも言える。そして、その対象を観察することによって理論が検証されるのである。統一理論や一般理論の問題は後に検討することとして、一体、会計理論の対象は何であろうか。ところが、この対象確定の問題は、意外に困難な仕事なので

^⑩ Steling, *op. cit.*, p. 454.

^⑫ AAA, *op. cit.*, pp. 59f.

ある。

スターリングは次のように述べている。「会計理論の構成と検証において遭遇する困難の一つは、異なる会計理論が異なる主題についての理論であることがよくあるということである^⑬」また、ウィリアムズ＝グリッフィンも、現実世界の対象を識別することは、一見して思えるほどに易しいものではないとしている。そして、会計理論の対象として、多分に曖昧なものではあるが、次の4個の候補を挙げている^⑭。

- (1) 行為者としてのアカウント
- (2) 企業
- (3) 会計データの利用者
- (4) 定義による抽象的実体

アカウントを会計理論の対象とすることは、社会学の領域に属することとして難色が示されている。また、たとえこの見解をとったとしても、会計の理論概念の一般的かつ意味ある体系の基礎が得られるものではないとされている。対象として企業をとる見解は、企業の立場にたった議論において用いられ、実際にはカレント・コストや取替原価や現在現金等価等といった価値測度が真の対象となっている。会計データの利用者のニーズを知ることが重要だが、利用者自体は研究の対象とは思われないとされている。4番目の見解がウィリアムズ＝グリッフィンの取る立場である。この見解によれば、会計理論の対象は定義された属性を有するある抽象物であり、従って会計とは単に、かくあれと定義されたものにすぎない。特に、アカウントは富を扱うが、富とは定義され、そして測定されるべき抽象物である。従って、可視的な形では現実世界には存在しないとされるのである。

スターリングも、内容は異なるが、会計理論の対象として4個の対象を挙げている^⑮。

^⑬ Sterling, *op. cit.*, p. 449.

^⑭ Williams and Griffin, *op. cit.*, pp. 151ff.

^⑮ Sterling, *op. cit.*, pp. 449ff.

- (1) アカウンタントの行動
- (2) 企業のモデル
- (3) 会計報告書の受け手
- (4) 意思決定論に必要とされる測定

第1の見解が会計理論の構成方法として最も古く、かつゆきわたっているとされる。これは、アカウンタントの行動を観察し、次に、これらの行動を、一般化された原則のもとに包摂することによって合理化する方法であるとされている。彼はこの方法を、人類学の方法に喩えている。この方法による理論化には幾つかの欠点があるが、とりわけ問題のある点は、会計現象ではなく、実践しているアカウンタントが対象とされている点である。そしてアカウンタントの行動の理論に対する基礎は提供してくれるが、会計の理論の基礎は提供してくれないという理由で、この方法を退けている。

会計を企業のモデルとする見解は、会計のプロセスを次のように見ることである。形式的体系へのインプット（記入）である観察可能な事象（取引、交換）が存在する。これらは、ある規則に従って操作（分割あるいは分類および累計）される。アウトプット（財務諸表あるいは特定勘定の残高）が検証（監査）される。しかし、この形式的体系（操作の規則）が分析的に定義された過程であるがゆえに、費用配分の各種の規則にみるように、アウトプットの検証に難点がある。それゆえ、この方法も、現行の会計理論の解釈としては不適切なものだとして排斥されるのである。

会計を企業のモデルと解釈した立場を拡張して、会計報告書の受け手をも含めたものが第3の見解である。この見解では、財務諸表は理論の最終アウトプットではなく、受け手へのインプットである。財務諸表に対する受け手の反応が観察可能な最終アウトプットとされる。そして、受け手が反応すれば、財務諸表が有用であるとか、情報を含んでいるとかいったことの証拠とされる。受け手の反応とは意思決定のことである。つまりこの見解は、意思決定者を会計理論の対象とすることである。この見解も、反応に関する幾つかの問題点があるとされ、やはり反対されている。

第4の見解は、会計システムのアウトプットを、意思決定者へのインプットではなく、意思決定論へのインプットとする方法である。従って、会計理論は意思決定論に依存することになり、ある意味では、独立した会計理論は存在しないとされるのである。ウィリアムズ＝グリッフィンの立場もその目指すところは、この方向である。委員会の報告書は、この方向を一層強く押し進めている。このような意思決定論的研究は今後とも会計学において大きな影響を持つと思われるので、節を改めて後ほど論ずることにしたい。

ところで、彼らがとる会計理論の性格について、シュレーダ＝マルコム^⑩の投げかけている批判は重要である。それによれば、ウィリアムズ＝グリッフィンが理論の対象として抽象的実体をとることは、それが現実世界に何ら可視的な形を持たないゆえに、矛盾していると思われるというのである。また、スターリングの立場も、それが独立した会計理論を無きものとする、つまり主題を持たないゆえに疑問であるとされている。両論文の挙げる理論はともに、経験科学の理論ではないのである。

シュレーダ＝マルコム^⑩の批判は確かに的を射たものと思われる。ウィリアムズ＝グリッフィンもスターリングも、経験科学の方法論を会計学に導入することを意図したにもかかわらず、これと矛盾した、もしくは無関係な会計理論を主張しているのではないか。我々は再び科学哲学に立ち返り、検証とは何か、説明や予測とは何か、経験法則とは何か、等々を学ぶ必要があるのではないだろうか。

「逆説的に言えば、彼らの探求が報いられないのは、単に、彼らが論及している、経験科学として可能な二つを排斥しているからにすぎない^⑪」このように、シュレーダ＝マルコムは評している。この二つとは、アカウントの行動と情報利用者の反応である。これに関する理論は予測や事後予測の希望を与えてくれるとされているのである。シュレーダ＝マルコムが経験科学と

⑩ William J. Schrader and Robert E. Malcom, "A Note on Accounting Theory Construction and Verification," *Abacus*, Vol. 9, No. 1 (June 1973), pp. 94f.

⑪ *Ibid.*, p. 95.

して可能だとしている理論は、必ずしもスターリング等が意図した方法や内容を持ったものではないだろう。しかし、アカウントや受け手を扱う行動科学的な研究が行われていることも事実である。ウィリアムズ＝グリフィンが、現在検証が行われている会計理論は何かを問題にして、これらの会計理論の概要を付録に記しているが、その中の多くは行動科学的研究なのである。こうした行動科学的研究については、改めて次節で扱うことにしたい。

ところで、シュレーダ＝マルコムもまた、経験科学の理論ではない会計理論を提唱しているのである^⑮。会計学を「歴史」の一分野とすることであり、しかも、これが最も見込みのあるものとしている。歴史家は、たとえ予測を放棄するとしても、検証を重んじる。スターリング等は、先にマッハルプが挙げた各種の検証方法のうち、一般命題の説明的あるいは予測的価値だけに注目してきたが、歴史家はこれなしでも機能しうるように思われる、と彼らは考えるのである。

会計学の方法論として、経験科学の方法論が適用できるか。あるいは歴史学の方法論か。はたまた、別種の方法論がありえるか。会計理論の対象が不明瞭であるだけでなく、方法も曖昧になってきている。これは単に、会計学方法論の混乱を露呈しているだけではなく、会計学の現状をも反映しているのではなかろうか。こうした状況にあっても、シュレーダ＝マルコムが経験科学的であるとする行動科学的研究と、スターリング等が主張する意思決定論的研究は今後とも強く押し進められてゆくことは確かである。

4 行動科学的研究

社会科学は対象が人間であること、実験が非常に難しいこと、等の理由で、理論と実証とが分離する傾向にあったことは否定できない。これに対して新

^⑮ *Ibid.*, pp. 95-8.

興科学である行動科学は、人間の行動に関する客観的な観察を行い、科学的な方法によって経験法則を見出し、行動の説明と予測を行うという意図で生まれた。行動科学はその後、他の学問と密接な関係をもって発展してきており、今後の動向も定めがたい^①。いわゆる科学的方法を意図した行動科学が会計学においても適用可能であるとすれば、説明と予測が可能な会計理論が構築されると期待できよう。これにより、科学的思考が会計学においても定着すれば、会計学の科学性も格段と向上するものと思われる。

現今の会計学における行動科学的研究には、実験室における研究が多い。それゆえ、こうした研究に対して、現実性を欠いているといった批判が投げかけられている。しかし、他の経験科学の理論にしても、多少ともこうした問題は避けられないのである。それゆえ実験室研究の意義と限界を正しく見究めることが必要である。この点で、ディックホート＝リビングストーン＝ワトソンの論文^②は注目に値する。彼らは実験室の問題をサロゲーション(surrogation)の問題であるとして、科学方法論と関連づけて論じている。今後の行動科学的研究の基礎ともなりえると思われるので、以下、彼らの議論の概要を紹介していこう。

実験室研究が役立つのは、現実世界に適用できるような一般命題が実験から得られるからであり、もしそうでなければ、実験は価値のないものである。実験から一般命題を引出すことが可能であるためには、どの程度サロゲーションの問題が解決されているか、その程度を決定する規準を見出すことが必要であって、そこで、この規準を探ることが彼らの研究の目的となるのである。

サロゲーションの問題と科学的研究との関係を明らかにするため、H. A.

① 行動科学の方法論的研究やその会計学との関係については、次のものを参照されたい。青柳文司、「行動科学と会計学」、江村稔編著『変動期の現代会計』（中央経済社、1969年）所収。

② John W. Dickhaut, John L. Livingstone and David J. Watson, "On the Use of Surrogates in Behavioral Experimentation," in Robert R. Sterling (ed.), *Research Methodology in Accounting* (Scholars Book Co., 1972), pp. 75-89.

サイモンによる科学的研究のプロセスについての研究が取り上げられている。それによれば、科学的研究のプロセスは次の5段階に分けられる。

1. 経験的データを収集する段階。
2. データの顕著な特徴が、データを近似的に要約するような単純な一般命題を提供してくれる段階。
3. 前段階の一般命題から結果する近似を改善するような制限的条件を求める段階。これは、近似の良否に影響するような変数を操作することによって求められる。
4. 単純な一般命題を説明する単純なメカニズムを構成し、一般命題がメカニズムから演繹できることを示す段階。
5. このメカニズム（説明的理論）によって、単純な一般命題を多くの点で越えた予測を行ない、更に理論をテストするような新しい経験的観察や実験を示す段階。

会計学における行動科学的研究も、この5段階のいずれかに位置付けられる。しかし、ステドリーが要求水準のメカニズムを用いることによって、第4段階の研究に達しているものの、第5段階に達した研究は未だ見当たらない。ここでサロゲーションの問題との関係で注意すべきことは、この過程のすべての段階において実験室研究が統合的な部分をなしているということである。

次に、実験を構成するに必要な条件についてであるが、これについてはアロンソン＝カールスマスが社会心理学における実験に関連して、次の四つの条件を挙げている。

実験の迫真性。被験者が実験に熱心に参加する度合を示す。

内的妥当性。実験の条件が観察された結果を実際に引き起こしたかどうかということに係わる。実験の目的に関係のない要因をコントロールすること等が含まれる。

外的妥当性。実験の結果が実験を越えた状況や条件に翻訳し、拡張し得る程度を示す。実験の結果が一般化し得るかという問題である。

現実への迫真性。現実の環境の特定面を取り入れることによって実験環境がより現実的になるという想定に基づいている。

‘サロゲート’^②という用語についてであるが、これは他の対象に対して代替となる対象を意味している。しかも、対象のもつ種々の機能や性質のうち、関心のある機能や性質を持つ別個の対象がサロゲートとして選ばれるのである。例えば、関心のある性質が大統領の娘ということであれば、ニクソンの娘はジョンソンの娘の適切なサロゲートとなるが、民主党員の娘ということになれば、適切なサロゲートではなくなってしまう。簡単に言えば、研究においてある変数の代りとして用いられる要因はすべてサロゲートになり得るのである。

行動科学的研究者は実験室研究において学生を被験者として使うことが多いが、実験室研究におけるサロゲートは被験者だけではない。他にサロゲートとして可能なものには、実験の状況と課業がある。例えば、実験状況にあるビジネスマンは実験ではない状況におけるビジネスマンに対する良きサロゲートかという疑問も理論的に正当なものである。また、被験者にどんな課業を課したかも、問題となるべきことがらである。これらは、先の実験の条件としての現実への迫真性の条件の問題であるが、この条件を良く満たしたからといって必ずしも良い結果が得られる訳ではないとされている。

実験室的研究においてサロゲーションが用いられる場合で特に重要なことは、実験への迫真性を打ち立てることと、外的妥当性を打ち立てることである。そこで、この二点に集中的に分析が加えられ、哲学的な検討が行われる。結論を言えば、実験への迫真性と外的妥当性を打ち立てるための十分な条件は存在しない。というのは、この問題を解決するには、哲学上の帰納の問題が先に解決されなければならないからである。この問題は、実験研究者だけでなく、彼らの批判者も実は直面しなければならない問題だとされている

② “surrogate” は他にも多少異なる意味を持っているが、これを「写体」と訳すことはY. イジリに特有な用法である。専門文献においても頻繁に使われる用語であるだけに、十分注意することが必要である。

のである。

以上がディックホート等の議論であるが、とりわけ問題となるのは、我々に必要なのは実験室を対象とする理論ではなく、現実世界を対象とする会計理論だということではなからうか。外的妥当性の問題である。ディックホート等の論文にコメントを加えているマッケンジーは、次のように述べる。「実験の結果は、'現実世界'への適用を意図すべきではない。実験の目的は理論を展開することだからだ。'現実世界'へ適用されるべきものは理論なのである²²⁾」実験室で得た結果によって、サイモンが挙げる研究の第4段階の理論が得られるならば、この理論を解釈し直すことによって、例えばアカウントや受け手の行動に関する理論が得られると期待できはしないか。これはアナロジーによるものだが、科学においてアナロジーが果たす役割は否定できない。そして、このような方法で構築された会計理論が必要とする、現実世界についてのデータは、フィールド・スタディ等によって補えるものと思われる。これによって予測や説明が可能な理論が構築されれば、たとえ厳密さを欠くとしても、検証が可能となるのではなからうか。予測や説明が可能な理論、これが科学理論の名に価するものなのである。

5. 意思決定論的研究

いわゆる管理会計だけではなく、財務会計をも含めて意思決定会計を構想する試みが増えている。こうした傾向は今後も続くものと思われるだけに、意思決定論的研究の基礎を知ることは重要なことである。スターリングや委員会の報告書は、こうした研究を科学方法論の観点から、とりわけ理論の経験的検証という観点から取上げているだけに、検討する価値のあるものである。また、ウィリアムズ＝グリッフィンも、こうした意思決定論的研究が会計理論のあるべき姿だと考えているものと思われる。

²²⁾ Kenneth D. Mackenzie, "A Datum Are a System," in Sterling (ed.), *op. cit.*, p. 94.

スターリングは次のように述べている。「私の見解では、会計は測定—伝達の過程であるべきだ。従って、アカウントは何かを測定し、その測定値を、意思決定を行なおうとしている人々に伝達すべきである^{②③}」そして、その結果として次のように結論している。

「会計が測定—伝達の過程であるならば、‘会計の理論’は、より一般的な意思決定論の一部分にすぎない。この見解によれば、確証を必要とするのは意思決定論である。会計の数字は単に意思決定論へのインプットとなる測定値にすぎず、他の測定値を検証する場合のような方法で我々はこの数字を検証したいのである。しかし、確証すべき独立した会計理論は存在しないのである^{②④}」

この結論は、ひとりスターリングだけではなく、委員会の報告書がとる立場でもある。委員会の報告書はスターリングの結論をさらに具体的に展開する意図のもとに、意思決定論におけるポートフォリオ・セレクションの理論に基づいて会計学における課税の期間配分の‘理論’を構築しようとしたものである。これらの具体的な内容に立入ることはできないが、幾つかの問題点は明確にすることにしたい。

委員会の報告書によれば、^{②⑤} 会計システムからのアウトプットは予測システムのインプットとなる。また、両システムからのアウトプットが意思決定モデルへのインプットになる。意思決定モデルのアウトプットはモデルに固有の目的基準を満足させるものとされており、また、この基準は観察可能な現象と関連する。つまり、意思決定によるペイオフが実際に観察できる。このようにして、3個のシステム・モデルを通してであるが、現実世界との結びつきが出来上る。つまり、検証可能な命題が出てくるとされるのである。予測モデルは意思決定モデルの一構成部分とも見ることができると思われるので、結局、会計システムと意思決定モデルの関係が直接的な問題となる。こ

②③ Sterling, *op. cit.*, p. 454.

②④ *Ibid.*, p. 456.

②⑤ AAA, *op. cit.*, p. 60.

の関係とは、意思決定モデルによって明記されている諸特性を測定することが会計の職能であるということである。このことが、会計学でしばしば論じられている適切性の概念を定義してくれる。つまり、意思決定モデルに明記される特性がすべて適切となるのであり、会計測定の対象とされるのである。

このようにして構築される会計とは如何なるものであろうか。意思決定に必要とされる情報は多種多様であり、それらの情報を提供することが会計の職能であろうか。委員会は、ASOBATによる会計の定義について、経済的情報という場合の‘経済的’という語句は余分だとか、会計の境界を明らかにしていないとか述べているが、²⁶委員会自体の見解についてはどうだろうか。意思決定に適切な情報には、いわゆる経済的な情報だけではなく、技術的な情報や事象生起の確率情報などがある。ここで‘経済的’という語句を余分だとすると、一層境界が不明になってしまうのではないか。委員会が前提する‘経済的’意思決定に適切な情報と‘経済的’情報とでは、いずれがより明確なものであろうか。こうしたことから委員会の見解が、たとえ暫定的な解決策であるとしても、会計をデータ・バンクとみることになるのは必然である。

先にみたように、会計システムの検証は意思決定モデルのアウトプットの検証に依存するとされたが、委員会が考えるアウトプットの検証は二通りに分けられると思われる。一つは、実際に生起した事象と比較することであり、²⁷もう一つは、代替的な意思決定モデルからのアウトプット（ペイオフ）と比較することである。²⁸いずれにしても、意思決定モデルのアウトプットの検証は科学理論でいう検証なのだろうか。意思決定モデルが‘正しい’ものでなければ、会計システムの検証は一層覚束なくなる。これは次の問題とも関係する。

委員会の報告書では、²⁹課税の期間配分の測定に関する理論の評価は、ポー

²⁶ *Ibid.*, p. 62.

²⁷ *Ibid.*, p. 66.

²⁸ *Ibid.*, p. 74.

²⁹ *Loc. cit.*

トフォリオ・セレクションの意思決定モデルが現実の意思決定過程の妥当なサロゲートであるという仮定に依存するとされている。つまり、本来規範的な意思決定モデルが現実的であるという前提のもとで、測定方法が評価されているのである。このことは、逆に言えば、意思決定のための会計を主張するには、現実の意思決定者が規範的意思決定モデルに従うべきであるという要請をしなければならないことになる。従って、スターリングは次のように述べる。

「私の考えでは、会計職業はその努力と資力の幾らかを受け手の教育に向けるべきである。会計職業は受け手に、どの意思決定論が正しいかを教え、次に、この理論が明記するデータを提供すべきである。……ある意味では、これは実証的な立場とは反対に、規範的な立場である^{③〇}」

同じ様に意思決定を重視する ASOBAT は、次のような対照的な立場をとっている。

「会計情報の利用者に意思決定モデルを示すことはアカウントの職能ではない。しかし、特定の意思決定モデルの全部または一部に関して合意がある範囲で、アカウントは適切なデータを選択し、処理し、報告すべきである^{③①}」

委員会の報告書では、意思決定論のニーズを知ることが重要であるとして、利用者の情報ニーズを知ることだけでなく、意思決定者の行動を知ることにも否定的な見解が示されている。意思決定者の要求する情報が必ずしも適切なものではなく、実際に行っている行動が必ずしも最適なものではないかも知れないからである。このことは医師の仕事とのアナロジーによって明らかにされると思われる。医師（O・R家など）は、患者（意思決定者）の病状（経済的状況）を診断して処方箋（意志決定モデル）を書き、薬剤師（アカウント）は処方箋に明記された薬（情報）を薬局（データ・バンク）で調製する。情報要求や観察された行動に会計データを与えることは、素人療

③〇 Sterling, *op. cit.*, p. 455, footnote.

③① AAA, *A Statement of Basic Accounting Theory* (AAA, 1966), p. 22.

法に対して薬を提供するようなものと考えられているのであろうか。完全な処方箋があり得ないように、完全な意思決定モデルはあり得ない。完全な意思決定とは全知全能の神の意思決定である。意思決定モデルは現実の意思決定過程のサロゲートにもなり得るが、また神の意思決定のサロゲートでもあるのだ。スターリングや委員会の報告書は、このアナロジーを使えば、薬剤師が医師の仕事も行うように主張していると言えないであろうか。

それにしても、委員会の報告書が前半で論じた科学理論の検証はどうなったのであろうか。後半では、検証は別の意味を持つようになってきたのではないか。これは委員会が、測定システムを構築することが会計理論を構築することだと考えたためと思われる。この場合の会計理論とは経験科学の理論なのだろうか。この点の理解が明確でないように思われる。このことは、報告書の前半では科学理論を言語体系とみて記号論を用い、後半では会計システムを言語とみて記号論を用い、その両者を混同させていることにも大きな原因があるのではないか。

6. マテシッチの方法

委員会の報告書に代表されるように、科学哲学を会計学に適用することを意図した研究の大部分は、科学哲学を会計理論にいわば天下り式に押しつけていたと言えよう。科学哲学は元来、自然科学を主たる考察の対象としてきた。それゆえ、受け入れる会計学の側で会計理論の吟味をしないままに科学哲学を導入しようとしても、何処かに無理が生ずるのではないか。前節までの検証の問題にしても、牽強附会の感がなかったのであろうか。これらは今後とも検討を要する問題であろう。

こうした方向とは逆に、マテシッチは会計理論の吟味から出発して、会計学に適した科学哲学を模索している。しかも、ひとりよがりの科学論を展開するのではなく、現代の科学哲学の研究を渉猟し、これらの成果を踏まえた

上で自己の見解を主張しているのである。

マテシッチの見解はまず、情報システムを類とし意思決定システムを種として区別し、会計システムを単に情報システムであるだけではなく、意思決定システムでもあるとして主張することから始まる^②。そこで、会計学が経営科学と同列に位置するものとみなされるのであり、広く応用科学の一部門であるとされる。応用科学といっても、旧来の社会科学で言われてきた、理論科学プラス価値判断の図式で示されるような応用科学だけではなく、現代の意思決定論等も含むもので、規範科学もしくは意思決定科学と総称される性質のものである。現代の意思決定論の性格はと言えば、旧来の理論科学が提供するような法則的な知識はほとんど用いず、実践的な知識と最適化の数学理論といった形式的な科学から構成される、それ自体で自立的な理論なのである。それゆえに、認識的というよりは実践的な理論であり、目的指向的あるいは目的論的な理論である。

ある科学を意思決定科学と称するには、その理論の体系内に価値判断を、明示的にしろ黙示的にしろ、導入することが必要である。マテシッチは会計の公準論的体系を19個の基礎的前提で表わしているが、^③その一つとして目的設定の前提を含めている。この目的設定の前提だけが価値判断を示している訳ではないが、少なくともこれによって会計を意思決定システムとみる事が可能となる。意思決定科学に含まれる仮説のすべてが価値判断を含んでいる必要はないのである。

このような意思決定科学において用いられる仮説を意思決定仮説と名付ければ、この仮説は理論科学あるいは認識科学における認識仮説と、どのように異なるのだろうか。説明を付け加えれば、認識仮説は、例えば自然科学からも知られるように、一般的な科学的認識の獲得を目的としている。他方、意思決定仮説は意思決定を的確にし、容易にすることを目的とした仮説であ

② Richard Mattessich, *Die wissenschaftlichen Grundlagen des Rechnungswesens* (Bertelsmann Universitätsverlag, 1970), p. 241.

③ *Ibid.*, pp. 49ff.

る。次に、この両仮説における真理観と検証の問題を取上げよう。

マテシッチは初めに、スターリング等とは異なり、B・ラッセルによる真理規準の区分を採用している^④。それによれば、次の4個に大別される。

1. 「真理」を「保証付きの言明可能性」とする理論。これは、デューイなどのプラグマチストの真理概念である。
2. 「真理」を「確率」とする理論。これはライヘンバッハの主張する理論である。
3. 真理斉合説。真理を諸命題の間の斉合性として定義する理論であり、ヘーゲル学派や一部の論理実証主義者が主張している。
4. 真理対応説。この理論によれば、基本的命題の真理はある事象との関係に依存し、他の命題の真理は基本的命題との構文論的關係に依存する。

前に行った説明からも理解されるように、スターリングや委員会報告書等においては、数学の真理は斉合説に基づき、経験科学の真理は対応説に基づいているとみてよい。マテシッチにおいても、真理対応説が認識仮説の基礎となっている。

プラグマチズムは認識過程を、人間が環境に適應する過程における活動であるとして、「言明」もしくは命題は、望まれた結果が生ずる時に、「保証された」と考える。認識は更に改善が可能な目的指向的な道具だとされるのである。マテシッチがこの真理基準を意思決定仮説の基礎として考えていることは、容易に理解されよう。

真理を確率と考える説には二通りあるとされる。一つは、真理が蓋然的であるという意味で確率を用いる説である。もう一つは、実際に得られるものは確率しかないとして、「真理概念」を不必要だとする説である。マテシッチは後に見るように、前者の説を真理対応説とともに認識仮説に適用し、後者の説を「保証付きの言明可能性」説とともに意思決定仮説に適用している。これによって、両仮説の特徴が浮き彫りにされよう。

認識仮説の真理基準に関してマテシッチがスターリング等と異なる点は、

④ *Ibid.*, pp. 262f.

確率概念を導入したところにある。これによって、理論の仮説が絶対的なものではなく、改善が可能な暫定的な性格のものであることを明らかにした。この性格を確証度という確率概念で表示している。これは、仮説が真であると仮定される確率であり、したがって、高い確証度を持つ仮説が理論の仮説として採用される。この確証度は、説明や予測を基礎にした統計的もしくは非統計的方法によって検証されるのである。

これに対して意思決定仮説は、ある目的を前提として、その達成を意図した仮説である。この場合にも確率の概念が導入されている。意思決定仮説における確証度は、この仮説によって意思決定が的中とする予想される相対頻度となる。経験仮説では仮説の真理の確からしさを表わすために確率概念が用いられたが、意思決定仮説では目的が達成される度合を表わすために確率概念が用いられている。後者は達成度とでも表わしたほうが、紛わしくないのではないか。この意思決定仮説を採用するか否かの基準は、基本的には次の経済性の原理である。

- (1) 仮説を採用することによって得られると推定される効用が、それによって生ずる費用よりも大きいこと。
- (2) その仮説の純効用が、代替的な仮説の純効用よりも大きいと推定されること。

この経済性の原理によって最適あるいは満足な仮説が選択される。一種の最適化問題が扱われていることは明らかであろう。経済性原理からも分るように、意思決定仮説は、たとえその確証度が低いものであっても、すなわち目的を達成する見込みが薄いものであっても、場合によっては選択しなければならないのである。経済性の原理といっても、意思決定科学が、いわゆる経済的な意思決定を含むだけでなく、より広範な意思決定を包括する科学であることは言うまでもない。

意思決定仮説の例を、会計の基礎的前提の一つである分類の仮説で説明しよう。この前提は、いかなる分類体系すなわち勘定図を選ぶかを示した仮説であり、したがって意思決定仮説である。しかし、分類の仮説自体は規範的

な命題を含んではいない。にもかかわらず、意思決定に適切な情報の測定という最終目的には役立っている。会計においては目的設定の前提が規範命題となっており、この目的を最適に達成しうるような分類仮説が選択されることになるのである。

以上のようにしてマテシッチは、単に会計学の方法論を検討するだけではなく、広く応用科学一般の方法論の展開を意図した。このような方向が、スターリング等が経験科学の方法論を導入しようとして意図した方向よりも会計学に受け入れ易いのではなかろうか。しかし、マテシッチの意図する構想が壮大であるだけに粗削りの感が強い。今後ともさらに検討されるべきであろう。

彼の会計学の体系に関連して問題点を一つ提出しておこう。一方では、意思決定仮説において確証度という確率概念を用いて代替的仮説の選択基準にしているが、他方では、会計の公準体系において目的設定を公準化することによって、多くの命題が論理的に導出されるとしている。前者は経験的な頻度概念を用い、後者は形式的な論理的関係を用いているが、この両者をうまく折合わせることができるのであろうか。彼の公準体系はカルキュラスだけでなく、解釈の規則までも前提として導入している³⁵⁾。しかも、会計のカルキュラスや解釈規則だけではなく、目的設定という語用論的用語までが公準体系に含められている。この点に困難が潜んでいるのではなかろうか。それにしても、経験的な相対頻度を見積ることは、会計において如何なる方法で可能となるであろうか。

ところで、マテシッチが公準体系を考えているのは、会計の一般理論を構築するためであった。これまでの議論は仮説の検証に関したものであったが、このような一般理論が如何に検証されるものなのか、これに関するマテシッチの見解を聞いてみよう³⁶⁾。

一般理論がなければどうなるか。このような場合、特定状況において特定

³⁵⁾ R. Mattessich, "Methodological Preconditions and Problems of A General Theory of Accounting," *The Accounting Review*, Vol. 47, No. 3 (July 1972), p. 485.

³⁶⁾ *Ibid.*, pp. 482ff.

の会計システムが用いられなければならない。これでは、科学的アプローチの真髄である一般化が無にされてしまい、科学方法論の厳密な利用といった努力がその存在理由を無くしてしまう。そこで会計学研究者はすべて、自己の特定の研究が早晚その所を得るような、そんな包括的なフレームワークに関するおおざっぱなヴィジョンを持つべきであるとされるのである。そして、次の問題が会計学の将来に重要な問題であるとされている。(1)会計の統一(unified)もしくは一般(general)理論は可能か否か。(2)可能ならば、どんな方法でどの程度統合ができるのであろうか。

マテシッチの一般理論は、公準体系の前提を明示することから出発する。この前提は基礎的前提と特殊な前提とに大別されている。基礎的前提はすべての会計システムの一般的な特質、共通のフレームを表わしており、特殊な前提によって交換可能な代替的仮説の選択を通して特定の目的の多様さに適応することが可能となる。それゆえ、特殊な前提は、基礎的前提に、したがって会計のフレームに解釈を与えるのである。これによって多分に思弁的な一般理論に現実世界との接点を与えられるといえよう。

一般理論の検証の過程は次の方法による。まず、会計の一般理論の検証は必ず、現実の実践において用いられる特定の会計システムを決定する特殊な諸命題に結びつけられる。次に特定の会計システムは、よく明記された目的に対してこのシステムが最も満足のいくものかどうかを体系的に決定することによって検証される。したがって、一般理論の検証は特定の会計システムの検証に依存することになる。会計システムの検証とは、意思決定仮説の検証において説明したように、ある特定目的に対して最適もしくは満足か否かということである。そこで、ある特定目的を望んだ程度以下しか満足させない特定会計システムが幾つかある場合、その原因を決定しなければならない。その失敗が特殊前提に帰因するならば、この前提の仮説を修正しなければならない。しかし、失敗が基礎的前提に帰因するならば、この前提を修正しなければならない。したがって、特定の会計システムの構造だけでなく、一般理論の構造も変化することになる。このようにして、特定システムが検証さ

れる度に、一般理論も検証されるのである。

以上のようにしてマテシッチは、一般理論の構築を試みただけではなく、特殊理論との関係を明らかにし、両方の理論の検証のプログラムを示したのである。しかし、このような包括的な理論に対して、次のような意見がカプランやネルソンから提出されている。

「・・・将来の研究が会計の単一の統一理論を展開する試みに努力を集中する見込みはありそうもない。若い研究者たちは、そのような統一理論が歴史学や心理学の統一理論と同様に実際的ではないと思っているようだ^{③⑦}」

「一般的に言えば、仮説がより具体的になり、その範囲がより狭くなればなるほど、それを検証する仕事は容易になる。それゆえ、会計において壮大な (grand) モデルに係わることは止める時ではないか^{③⑧}」

後のネルソンの発言にある壮大なモデルとは、1960年代に発表された、チェンバースやエドワーズ=ベルなどの大著の会計理論を指している。ただし、マテシッチに対する言及はなされていない。

ネルソンの意見は多分に直観的な判断にすぎない。カプランは、多様な対象に対して多様な理論が存在する現状を見て、統一理論を望めないとしている。しかし、こうした会計学の現状に対する認識は、スターリングやマテシッチにも共通していると思われる。理論が多様化しているからこそ、これらを展望しうるような一般理論が必要なのではないか。マテシッチが指摘したように、自己の特殊な研究が会計学研究全体の奈辺に位置するか、これを知ることが重要なのではないか。これが一般理論の役目だと思われる。今後ますます、各種の理論的研究や経験的研究が生まれてくると予想される。マテシッチの一般理論は、これらの研究を包括する最も有望な試みと言えるのではないだろうか。最後に、会計学と同様に特殊な調査や理論と壮大な一般理論が混

③⑦ Edwin H. Caplan, "Accounting Research as an Information Source for Theory Construction," in Sterling (ed.), *ibid.*, p. 48.

③⑧ Carl L. Nelson, "A Priori Research in Accounting," in N. Dopuch and L. Revsine (eds.), *Accounting Research 1960-1970: A Critical Evaluation* (The University of Illinois, 1973), p. 16.

在する社会学について語ったマートンの言葉を記しておこう。

「社会学の理論は二つの相互に関連のある局面において——一定の範囲の社会的データに適用しうる特殊理論を通して、またこれらいくつかの群の特殊理論を統合することのできる、いっそう一般的な概念図式の進化を通して、前進してゆかなければならない。」

7. 今後の課題

行動科学的研究や意思決定論的研究の例にみるように、会計学の特定の領域に属する理論が今後ますます増加すると思われる。このような現状において、会計学方法論は如何なる役割を果すのであろうか、かような特定領域の理論にしても、独自の方法論に依拠して行われている。行動科学的研究の節で示した研究や実験のプロセスは、まさに方法論である。そこで使われているサロゲートなる概念も、実は科学方法論で言われるモデル概念そのものである。サロゲートとモデルの両概念は多様な場面で多様な用途に用いられているが、重複することも多い概念なのである。本稿で用いたサロゲートはモデルと言っても良いのであり、科学方法論で発展しているモデル論を用いて更に洗練された議論にすることもできよう。本稿においては、他にもモデル概念を用いることのできる議論が幾つかある。このように、潜在的ながらも、科学方法論が利用できる場合が会計理論にも多いのである。

方法論は無視すべきではないが、天下り式に適用されるべきでもない。マテシッチの方法論は、彼の一般理論が示すように、会計の中心をなす主題を見究め、それが応用科学の領域に属するものと判断した上で展開されている。だからといって、会計学の領域のすべてが応用科学の方法論で行うべきとはしていない。一般理論に包摂される特殊理論においては、経験科学の方法論

③ R. K. マートン、森東吾他訳『社会理論と社会構造』（みすず書房、1961年）、7頁。

も用いられる。マテシッチは情報理論や情報経済学だけではなく、行動科学的研究をも重視しているのである。

特定分野の科学方法論は当の専門科学と方法論一般とに依存する。会計学方法論の今後もまた、会計学の一般理論と特殊理論そして方法論一般に依存するものと思われる。