

<研究ノート>

会計基準の整合性分析の方法をめぐって

石川 純 治

目 次

- 1 構造と機能
- 2 方法論的吟味
- 3 伝統的な整合性分析との相違
- 補遺 1 金融商品会計と「使い分け論」
- 補遺 2 方法論および経済学の“選択”

1 構造と機能

1.1 会計学の学問性

会計学のような実学性の強い分野にあって、その「学問性」をどこに求めるかを真に問うことはアカデミズムのなかにいる者にとってきわめて切実で、ある意味で自責的な問いである。

たとえば研究者がなしえても、実務家ができるものはないものは何かを問うてみるとき(今日、その逆をやる人がけっこう多い)、まず挙げられそうなのは歴史研究であろう。現役をリタイアした実務家ならまだしも、それは現役の実務家にはとてもできない仕事といえる¹。

さて、本稿で取り上げる米山正樹『会計基準の整合性分析』(以下では本書)の研究対象は会計基準であるが、この分野は実務家と研究者がいわば交錯し、実務家の方がむしろその最先端に詳しいことも多々ある(それゆえか、実務家や規制当局あるいは基準設定機関出身の大学教員も増えている)。したがって、それは歴史研究のように研究者だけの特権分野でありえないだけに、その学問性の追求はよりいっそう難しい面がある。会計学問なるものが何であるかがわかりにくくなっている昨今、本書は冒頭(はしがき)からその学問性を問う姿勢を見せている。

1.2 「学問」としての整合性分析

—実証との接点の模索

本書の目的は、ずばり「学問(学術研究)としての整合性分析」の意義と必要性を改めて問うことにある。重要なのはそこであるところの「学問(学術研究)としての」の意味合いであり、それが同時に本書を特徴づける重要なポイント(かなめ)になっている。

では、本書の最大の特色は何か。それはまさに副題「実証研究との接点を求めて」が示すように、実証研究との接点の模索である。従来、会計基準の整合性に関する研究は、会計基準間の整合性分析にとどまり、(今日主流となった)実証研究とのかかわりまで論を進めることはほとんどなかったといえる。

この点で、米山教授(以下、著者)は「はしがき」で、「学術研究としての整合性分析」をして自己完結的な「会計基準の整合的な解釈」(閉じた議論)や「内的整合性に直目して行う基準設定」と「切り離す」ことだと表現している。

1.3 「構造」と「役割」

—相互関連と両者の解明

具体的には、その分析は相互に関連する2つのプロセスから構成される。すなわち、「会計ル

※本稿はもともと米山正樹『会計基準の整合性分析』(中央経済社、2008年)の書評(特にその全体論的吟味)として執筆したものであるが、本誌投稿要領の字数規定(6千字程度)をはるかにオーバーしたので、研究ノートとして投稿することにした。

¹ この点は、拙稿「書評：渡邊泉『損益計算の進化』」(『駒澤大学経済学論集』第37巻第1号、2005年8月)でも述べたとおりである。

ールの体系が有している構造の解明」と「ある構造を持つ会計ルール体系にもとづく利益情報果たしている役割の解明」である。この分析視点からすれば、従来の整合性に関する研究は後者の考慮を欠く「自己完結的な議論」（閉じた議論）ということになるわけである。

ちなみに、著者は明示的には言及していないが、そこでの「構造」の解明は、少なくとも従来のそれは、いわゆる「計算構造論」あるいは「会計構造論」と呼ばれる研究分野が想起される。しかし、構造と役割との相互関連の観点からして、いみじくも「構造分析は実証的な会計研究から独立したものでない」（はしがき、傍点は引用者）と説明するあたり、それとは区別される本書の研究スタンスが如実にでている。

ともかくも、そうした構造と役割（機能）の相互関連を踏まえたより総体的な分析が²、従来の整合性分析と大きく異なる点であり、それが本書の他の整合性分析と区別される特徴となっている。

なお、ここで構造と役割（機能）の関係に若干ふれておけば、筆者（石川）はかつて「規範ないし規則の体系としての構造は、一方では“共時的”な均衡体系としてその時の社会的価値によって支えられているとともに、他方ではそれは機能の次元の指標としての価値の変化によって“通時的”な発展・変化をとげるのである」と述べたが³、この構造と役割の相互関連がここでの総体の変化という視点と結びつく（この点は第3節の〔補足〕参照）。

1.4 「共同」への呼びかけの含意

一期待される読者層

著者は「筆者が想定している読者層を明記するのは研究書では慣例に反することと考えられるが」（はしがき）と断った上で、それをあえて明記している点も本書の特色と関連する。とりわけ、著者は「徒弟制」的研究養成過程のもと

「旧世代」の研究スタイルが踏襲されがちな若手研究者に対しある種の呼びかけを行っているが、その意味するものが重要に思える。

この点は、先にみたように、本書の研究スタンスをして（旧来の）自己完結的な議論としての「会計基準の整合的な解釈」（閉じた議論）と「切り離す」とした点に通じる。若手研究者への熱い思い入れ、とりわけ「本書で記した研究スタイルに共感を覚えた研究者」（はしがき）への共同の呼びかけは、本書のアカデミズムにおける今後の果たす役割貢献と一体の関係にあると読み取れば、その含意が重要となるのである。

もう1つ著者が会計大学院に所属していることもあって、実務家のリカレント教育への本書の果たす役割も強調される。とりわけ、単に知識の吸収にとどまらず「知識の体系化」が強調され、さらには会計基準の体系が総体としてどう変化しつつあるかが強調される点は重要なところである（第3節で触れる）。

なお、会計のリカレント教育にとっては、いわゆる「受験会計学」の枠内に終始せず、その枠自体の相対化が1つの課題となる。問題はいかなる視点から相対化するかであるが、この点でも本書の意義を見出すことができる。

1.5 構造的な読み方

以上の特色をもつ本書は、先の「構造」と「役割」との相互関連のもと、その分析手法が具体的な個々の会計問題に適用される。すなわち、税効果会計（第3章）、退職給付会計（第4章）、金融商品会計（第5章）、固定資産の減損会計（第6章）、資本と負債の区分（第7章）である。

ちなみに、第3章から第6章までの各会計基準の整合性分析は一貫して「現行ルールとの内的な整合性」という表題のもとでなされるが、第7章だけはその表題が付されていない。これは、資本と負債の区分に関する現行ルールがほとんどないことによる。

² ちなみに、この「構造と機能」の相互関係については拙稿「構造としての会計科学」（『福岡大学商学論集』第27巻第4号、1983年）の第6節「構造と機能」を参照されたい。その一端は、第3.2節の「補足：構造と機能」で触れる。

³ 前掲拙稿「構造としての会計科学」22頁。

それら具体的な会計問題に先立ち、第1章と第2章では本書の研究の全体像が示される。すなわち、第1章では本書の経緯と研究目標、第2章は第3章以降の具体的な分析の概要がそれぞれ示される。それだけに、この2つの章は重要などころといえる(第3節で触れる)。さらに、第1章から第7章の本文を挟む形で序章(問題の所在)と終章(総括と展望)が置かれ、これらでもって本書は構成されている。

ここで本書の1つの読み方に触れておくと、読者はまず序章と終章を読むことでその全体像をつかむことができる。とりわけ終章では、本書の検討課題、第3章～第7章までの個別の会計問題の整合性分析の要約、そして今後の検討課題が述べられている。したがって、ここを十分踏まえた上で、本文の内容に進めば事前にその大まかをつかんでおくことができる。筆者は、以上の章別構成にある種の“構造美”を見るが、そのことは同時に読み手にとっては“構造的な”読み方が肝要になるといえる。

以下では紙幅の制約上、全体にかかわる2つの論点にしぼる。1つは、本書の特色をその方法論的基礎に遡って吟味する。この点は、今後の学術研究の方向とも関わるだけに重要である(第2節)。もう1つは、本書全体を貫く重要な点、すなわち伝統的な整合性分析と本書での分析との基本的相違である(第3節)。その全体的な分析視点や分析手法が個々の会計基準の問題にどのように適用されているかが重要な論点になるが、紙幅の制約上、補遺として金融商品会計の整合性分析だけを筆者の観点も交えて取り上げる(補遺1)。さらに、第1の論点とかかわって、筆者の観点から、方法論的基礎それ自体のいっそうの相対化の重要性を指摘する(補遺2)。

2 方法論的吟味—合理主義と経験主義—

2.1 合理主義 vs. 経験主義

会計学に限らないが、通常の研究では方法論的基礎が論議されることはさほどない。だが、

新たな研究が模索されるとき、研究方法に立ち返った論議が必要になる。この点で、先にみた実証研究との接点の模索という本書の特色は、その方法論的基礎に遡って吟味することで、いっそう浮き彫りにすることができる。

すなわち、端的には実証研究が「経験主義」(empiricism)に根ざしているといえ、会計基準の整合性や体系性の研究の基礎には、少なくとも従来のものである経験主義と対比される「合理主義」(rationalism)がある。となると、本書の最大の特徴といえる実証研究との接点は、方法論的にいえば、この相対立する合理主義と経験主義との接点ないし融合ともいえそうだ。

そこで、合理主義と経験主義に少しばかり触れておくと、両者は要するに知識(世界の認識)の本質、あるいは知識はどのように獲得されるかに関する考え方(立場)の相違にある。ごく簡単にいえば、合理主義の基本的な考え方は真の知識は理性を用いることによるのみ獲得されるとするのに対し、経験主義は真の知識は観察によって、つまり知覚による経験を通してのみ獲得されるとする。さらにいえば、その対立の基礎には「観念論」(idealism: 心とは無関係な実在は存在しない)と「実在論」(realism: 心とは無関係な実在が存在する)の基本対立がかかわる⁴。

さて、今日の会計研究の主流は実証研究の方にあるが、その基礎に上記の経験主義の考え方があるといえ、実証によらない伝統的な会計研究の基礎には合理主義の考え方があるといえる。こうした方法論的基礎からみれば、今日の会計研究には大きくはその方法論的基礎を異にする2つの研究スタイルが併存していることになる。こうして、本書の研究の依って立つ基礎を方法論的に吟味すれば、その両者の融合ないし総合の模索とみることができる。まさに「経験の助けのない理性の使用だけでは正当化できない」⁵、というスタンスなわけである。

ちなみにいえば、経済学ではフリードマン(M. Friedman)の『実証主義経済学の方法論』(1953

⁴ ここではこの点だけを指摘するにとどめるが、より詳しくは、B. ライアン他著/石川純治他訳『会計学・財務論の研究手法』(同文館出版、1995年)第1章「会計・財務研究の哲学」を参照されたい。

⁵ 前掲翻訳書15頁。

年、邦訳『実証主義経済学の方法と展開』1977年)が経済学思想に大きな影響を与えたが、それがファイナンス理論、そして会計研究にも大きな影響を与えたことは想像に難くない。実証研究が主流を形成する大きなきっかけが、経済学思想(実証主義経済学の方法論)にあることも指摘しておくべきだろう。そして、同時に、方法論的基礎それ自体のいっそうの相対化の重要性も指摘しておきたい⁶(この点は補遺2参照)。

2.2 両者の融合—双方向からの模索

本書がめざす実証研究との接点は、すでにみたように、方法論的観点からすれば合理主義と経験主義の融合ないし総合と捉えることができる。こうした両者の融合や統合の試みは、実は、実証研究の方からもみられる。たとえば大日方隆「実証会計学の警鐘と展望」『会計』(2009年1月)では、「会計学の発展にとっては、伝統的な会計学と実証会計学の理論との交差領域が重要な鍵を握っている」(34頁)とし、伝統的会計学との「共生(協調)」に期待をかけている。本書が伝統的会計研究を起点にしているのに対し、そこでは実証研究の側から「共生」の呼びかけを行っている。つまり、起点は反対サイドからであるが、向かうところは両者の接点と融合で同一といえる。この向かうところの一致が興味深いところであり、ここに双方向からの「交差」が見て取れる。

また、ここで斎藤静樹『会計基準の研究』(中央経済社、2009年)の研究スタンスに触れておくと、たとえばその序論「会計基準研究の視点」の第2節「会計研究における規範と実証」において、やはり理論と実証との接点が言及されており、そこに本書との共通点が見られる。とり

わけ、「…ルールと事実の関係に比べると、ルールとルールとの関係は直接には実証になじまない。それが会計基準の重要な主題になっている点も、実証研究との距離を生む大きな原因といえそうである。(中略)ルール相互の関係は、静態的(共時的)な秩序であれ、動態的(通時的)な秩序形成の過程であれ、ルールと事実の関係から隔離されたものではない。規範か実証かを問わず、会計の理論はその観点からも考え直す必要がある」(4-5頁、傍点は引用者)との指摘は重要なところで、そこがまた先にみた本書の研究スタンスと軌を一にしているといえる⁷。

こうしてみると、本書がめざす方向は、著者の個人的研究という枠を超えて発展する可能性がある。今日主流の実証研究と合理主義的な理論研究との総合の道である。ここに、冒頭でみた若手研究者への「共同」の呼びかけの含意がいっそう見えてくる。

3 伝統的な整合性分析との相違

—「新たな」真実利益アプローチの分析枠—

序章、第1章、第2章では具体的な会計問題に先立ち、本書の研究の全体像が示される。とりわけ本書での分析と伝統的な整合性分析とはどこがどう違うか、読者はそこで示されている一連の図表に即してつかんでおくことが肝要といえる(図表1-1~1-7、図表2-1~2-9、特にタテとヨコなどの矢印に留意)。

ここでは、特に整合性の対象枠、構造と役割(機能)の相互関係、そして体系の多重構造的性、この互いに関連する3つの点に触れておきたい。

3.1 整合性の対象枠—ヨコとタテの整合性

第1章と第2章の表題には共に「新たな」真

⁶ 田中章義「会計理論とは何か」(『会計理論学会年報』No. 23、2009年)では、実証会計理論が合理主義会計理論との対比において批判的に論じられている。特に、実証会計理論においては本質とか論理的主体という概念はありえない、実証会計理論が扱わない/扱えない会計分野、そして実証主義バイアスの指摘、といった点は重要である。

⁷ ちなみに、こうしたルールと事実の関係での「事実」が何度もでてくるところに、斎藤教授の「経験主義」的な見地が垣間見られる。この点は、端的には斎藤静樹「浅羽二郎先生の最終講義にあたって」(『武蔵大学論集』第44巻第4号、1997年3月)での「…ある意味ではそれに背を向けて、むしろ先生が批判された経験主義の観点から、会計研究の可能性を追い求めてまいりました」(57頁)との述懐にも見られる。

実利益アプローチと付されているように、その「**真実利益**アプローチという点で、これまでの「伝統的な」真実利益アプローチとその基礎は共有されている。しかし、本書のアプローチの基本前提はそれとは大きく異なる。

その一番の相違は、会計ルールの体系に合理的な解釈を与える際の根拠に見出せる。すなわち、著者はそれを「利益情報の具体的な利用主体や具体的な利用形態に求めようと努める」

(27頁、傍点は引用者) というように、端的には「会計の外にある諸事象」(22頁)、「計算構造の外の世界」(264頁、いずれも傍点は引用者) に求める。筆者の観点からすれば、有用性を基軸にした情報レリバンスが整合性分析のなかに取り込まれているのである⁸。

この点は、著者のいう「タテの整合性」(69頁)ともかかわる。従来の「内向き」の整合性が「ヨコの整合性」であるとすれば、本書の整合性の対象枠は、そのみならず「タテの整合性」が入ってくる⁹。その意味で、平たくいえば、伝統的な整合性の対象枠よりも広く設定されているわけである。第1.3節でみた「構造」と「役割」の双方の解明が整合性分析の対象になるのも、この合理性の根拠がその基礎に置かれているからである。特にタテ関係での合理性の解釈(役割の側面)が重要になる。さらにいえば、そのヨコとタテの整合性が「全体」としてどう整合するかが(いわば整合性の二重性、およびタテの優位性)、本書を読み解く1つの重要な視点になるだろう。

3.2 構造と役割の相互関係

— 「全体」整合性を解く鍵

すでにみたように、会計ルールの「構造」に関する分析と「役割(貢献)」に関する分析とが独立のものでないとする点も、伝統的な整合性

分析とその基本前提を大きく異にする。この相違は、先にみた合理性の根拠に関する相違から出てきているといえる。特に、伝統的な真実利益アプローチと異なって、利益情報の役立ち(役割、貢献)の解明が整合性分析の対象に取り込まれるので、先に述べた「タテの整合性」が重要な鍵になる。その1つの典型は、後述する金融商品会計のなかで具体的にあらわれる(補遺1参照)。

実証研究との接点の模索という本書のねらいも、このタテの整合性が大きくかかわるという点、そしてタテの整合性という名のもとで情報レリバンスの側面がはいってくる点に注意したい。

ここで、問題は両者(構造と機能)の相互依存の関係をどう捉えるかであるが、これはそう容易なことではない(難問の1つ)。この点は、たとえば著者が「…会計ルールの構造に係る変数と会計ルールの体系が果たしている役割に係る変数を同時に操作したのでは、議論が収束しないと考えられるからである。つまり、いずれか一方が強調されるのは、両者を独立に議論することが可能だからではなく、便宜上、一方をさしあたり与件とする必要があるために過ぎない」(39頁、傍点は引用者)、と述べている点にも垣間見られる。

ちなみにいえば、今日主流の実証研究の分析手法のあり方も両者の、とりわけ伝統的研究者側からの交流を難しくする1つの原因となっている。すなわち、その多くの分析手法に(数理)統計学的手法が用いられる点である。この点が、伝統的研究者にとってハードルの高い参入障壁になっている。

しかし、実証研究はそうした統計学的手法に限られるわけではなく、数理統計学的手法を知らずして実証分析あらずというわけでもない。

⁸ これに関連して、拙稿「日本版概念フレームワークの立脚点」(『駒澤大学経済学論集』第37巻第2・3・4合併号、2006年3月)の補足1(92頁)では、情報のレリバンスと概念の整合性との両立性問題について議論している。

⁹ ここで日本版概念フレームワークでの「内的整合性」に触れておけば、それがここでの(内向きの)「ヨコの整合性」に通ずるものであるならば、「タテの整合性」はいわば(外向きの)「外的整合性」となる。ただ、その外向きが情報レリバンスの側面をもつだけに、注8で記した両立性問題があるといえる。「内的整合性」については拙著『変貌する現代会計』(日本評論社、2008年)第9章、特に有用性とのかねあい(159-61頁)参照。

いわば伝統的研究スタイルにそった実証分析もあり得るし、さらにはそうした数理的分析手法のあり方は、単に手法のあり方にとどまらず、分析の対象をその方法が規定する（分析方法にあった対象指定—対象のモデル設定）、という点も指摘しておかねばならない¹⁰。ここに実証研究サイドでの方法論的検討の意義と必要性があるといえる（補遺2参照）。

補足：構造と機能—その相互依存関係

先に構造と機能の相互依存関係をどう捉えるか、これはかなり難問だと述べた。この点で、筆者はかつて「構造としての会計科学」なる分析視点を論じた際、もう一方の「機能」をどう組み込むか、それを度外視して構造分析だけでは「全体」を説明できないだけに、この両者の相互依存関係を重要な論点にした。幾分長くなるが、ここでその一端を引用させていただく¹¹。

「目的概念に関する価値の介入は、『機能』の概念と関連するように思われる。すなわち、ある何らかの目的には目に見えない社会的価値がその社会に定着し、やがて何らかの規範や規則の体系として、つまりその社会におけるひとつの安定した『構造』としてその姿を現すようになるが、しかしそれはまさにそのような何らかの社会的価値に支えられている限りにおいてしかその『構造』を保持しえない。価値の変化がやがて生じる。心理学者のピアジュ[41]は価値を機能の次元を指し示す指標のようなものといひ、社会学者のパーソンズ[18]は、構造が外部にある状況に適応する際に『機能』が介入して来るという。斎藤[40]は目的の集合Oを導入することによって、言語としての会計測定システムの形成のみならず、そのダイナミックな変化をも議論の対象にする。このように『構造』と

は静的・空間的・閉鎖的・無目的であり、これに対し『機能』は動的・時間的・開放的・目的的であると要約対比することができよう。」

3.3 体系の多重階層性

—変化のダイナミズムを捉える分析枠

本書での会計ルールの体系のとらえ方、すなわち会計ルールを支える基礎概念が多重の構造をなしているとする点は、伝統的なアプローチと大きく異なる。先にヨコとタテの整合性に触れたが、その体系の総体はいわばそのヨコとタテが織りなす多重の構造として捉えられているわけである。

その具体的な形は図表1-7(41頁)に示されているが、最上位の財務報告の目的まで5つのレベルが設定されている(①財務報告の目的、②平均的な利用主体の行動原理と「基本的な利益観」、③利益測定に関する基本理念と基本前提、④計算・開示上の基本原則、⑤個別の会計基準)。この5つのレベルからすれば、③から⑤が伝統的アプローチの主たる対象ということになる。

こうした階層構造の設定は、著者の分析にとって極めて有効に作用する。逆にいえば、そのためにこそその分析枠の設定にほかならない。その1つの典型は金融商品会計の例にみることができるが(32頁の図表1-3)、そこでは事業資産の原価評価と金融資産の時価評価の不整合性(ヨコの関係)が、より上位の「利益測定に関する基本原則」との関係で整合性が保たれる(タテの関係)。つまり、そこではタテの関係がきいている点でいわばタテの整合性の優位性が作用しているといえる(金融商品会計については補遺1参照)。

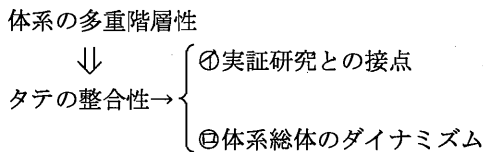
さらに、この上位と下位の基礎概念から構成される多重の階層構造は、「非整合的な要素を抱えながら絶えず変化する会計ルールの体系」

¹⁰ 事実(データ)とは必ずしも外から「与えられる」(dataの語源にはgivenの意味がある)ものではなく、観察主体と密接にかかわる。この点ともかかわって、観察の理論負荷性(ハンソン)、あるいは事実の意味の理論依存性(ファイヤーアーベント)の問題がある。拙稿「データベース・システムによる会計情報システム的设计(I)」(『大阪大学経済学』第29巻第2号、1980年1月)注10(客観的測定の問題性)、拙稿「時価会計と資本利益計算の変容(下)」(『経営研究』第53巻第3号、2002年11月)注66(観察の理論負荷性など)参照。

¹¹ 前掲拙稿「構造としての会計科学」20-21頁。そこでは、「次の問題は、より重要で深刻な問題すなわち両者の関係である」(19頁)として、ベルタランフィの一般システム理論などを基礎に論じている。

(25頁)という会計基準の体系総体の変化を説明する重要な分析枠になっている。ここにいたって、伝統的アプローチとの相違はいつそう明確になるといえる。この点で、この体系の階層構造は第3章以下での個別の会計基準の分析においても常に念頭に置いておくべき重要な分析枠になっている。先にタテの整合性が実証研究との接点にかかわると述べたが、ここでは会計基準の整合性のダイナミズムを捉える重要な鍵になっているのである(図1参照)。

図1:「タテの整合性」の位置と2つの役割



なお、ここで筆者の問題意識とのかかわりで若干触れておくと、④の「計算・開示上の基本原則」での「計算」と「開示」との関係が1つの重要な論点になるが、それが実はより上位のレベル(「より上位の基礎概念や諸事象」と密接にかかわる¹²。この点は、そもそも「新たな真実利益アプローチ」というときの真実利益なるものが、今日の会計においてどこまで妥当するか(真実性と有用性との関係)、というより大きな問いかけにも通じる¹³。

さらには、筆者の視点からすれば、最上位の「財務報告の目的」ないしはより上位のレベル(会計が依って立つ経済的基礎)ともかかわって、経済の動態変化、たとえば資本主義経済の発展変化が会計ルールの動態変化に及ぼす視点(史的変容のモーメント)も重要に思える¹⁴。

そうした史的・総合的な視点、換言すれば社会科学的分析視点を入れることで、今日主流の実証研究との接点のあり方もいつそう相対化されるように思える(この点は補遺2参照)。

補遺1 金融商品会計と「使い分け論」 —実際に採択した手法による業績評価—

本文でみてきた本書の分析手法(新たな真実利益アプローチ)は第3章以下の具体的な会計問題に適用される(第1.5節参照)。ここでは、紙幅の制約上、特に第5章での金融商品会計の整合性分析を筆者の観点も交えて取り上げておく。

金融商品会計の整合性分析に関する著者の立場は、端的には「経営者が実際に採択した経営手法にてらして成果をとえらえるべし」とする点、いわば「実際採択成果測定論」に見出せる¹⁵。筆者からみれば、それは④主観のれん=ゼロのケースと、③主観のれん=正のケースとの「使い分け論」でもある¹⁶。具体的には、事業上の制約の有無にもとづく会計処理の使い分けであり(事業上制約論)、この見方が体系の「変質論」や「併存論」と大きく異なる点である。

そして最大の論点は、その実際に採択した手法による業績評価が金融商品会計基準導入以前から現行ルールを支えていたかどうかにある。結論を先取りすれば、著者は新基準導入以前から現行ルールを支えていたとの解釈に立つ。問題はその根拠であるが、「暗黙のうちに、同様の考え方に支えられていた」、「後から振り返ってみれば、旧来の体系をも支えていたと考えられる」(160頁)というように、以前から暗黙に存在していた考え方が新会計基準導入によって顕

¹² 計算と開示のかかわりに関する論点は、前掲拙著『変貌する現代会計』の「計算と開示」(37頁)、付論5「企業価値と現代の会計」(109-13頁)、「会計と財務のハイブリッド」(123-25頁)、「情報開示が利益を生むか」(125-26頁)などを参照。

¹³ たとえば注12での諸論点を参照。

¹⁴ たとえば前掲拙著『変貌する現代会計』の「変容のモーメント」(15-17頁)、「グローバル資本主義、企業価値、企業会計」(114-16頁)、「歴史の文脈で」(165頁)などを参照。

¹⁵ ちなみに、IFRS9号「金融商品」(2009年11月)ではビジネス・モデル・テストに基づく会計基準が求められているが、それは「経営者の意図」とは異なるものといえる。今福愛志「IFRSの次にくるもの」(『企業会計』2010年5月号)8頁参照。

¹⁶ 詳しくは拙著『時価会計の基本問題』(中央経済社、2000年)第6章第2節「主観のれん説」を参照。

在化したとの見方、いうならば「顕在化論」に立つ。

さらに、その「使い分け論」を支える基礎概念の階層構造での位置も論点になりうる。すなわち、経営者の実際に採択した手法による業績評価がすべての領域に関わり、相対的に上位の位置にあるとする点である。それゆえに、金融商品会計基準の導入以前から広く受け入れられてきた基礎概念となり、それが先の顕在化論にもつながる。

しかしこの点は、筆者の観点からすれば、本書の索引項目にのみみじくも「企業会計原則」が出ていないように、整合性の対象（参照枠）に「企業会計原則」、とりわけそこでの基本的な考え方が入っているかどうか、必ずしも明確でない点に関連する。少なくともわが国における会計基準の整合性分析であれば、その対象に「企業会計原則」が明示的に取り入れられるだろうが、仮にそうだとすれば、「企業会計原則」での売買目的有価証券（一時所有の有価証券）の時価評価禁止（未実現収益の計上禁止）は分配（処分）可能利益計算という制度的要請を受けたもの（利害調整機能）であり、上記の見方、つまり実際に採択した手法による業績評価という上位の基礎概念とは別次元のものとなる。

この点は、すでにみたように会計ルールの体系に合理的な解釈を与える根拠の吟味につながる。すなわち、それを「計算構造の外の世界」に求めることに同意できても、利益情報の利用主体を平均的な投資家（の意思決定モデル）に置く点である。しかし、「企業会計原則」での未

実現収益の計上禁止はむしろ債権者の保護という要請からきており、時価評価と損益計上という今日の変容も、未実現収益の計上禁止を支えていた要請（根拠）の変容として捉えられる¹⁷。ここに本書の整合性分析の対象はあくまで証券市場を基礎に据えた投資家のための会計であり、利益情報の「役割（貢献）」分析もその観点からなされることが読み取れる¹⁸。そして「構造」の解明も、その「役割」の観点から分析される。

さらにいえば、その投資家の行動原理にとって、実際に採択した成果獲得手段にもとづく業績評価の意味と必要性が重要となる。すなわち、フィードバック情報の価値（過去の期待の改訂—171頁脚注12）である。先の主観のれんの有無による会計ルールの「使い分け論」も、こうしたベイジアン流儀の意思決定と情報の価値の捉え方に通じている¹⁹。筆者はそうした「使い分け論」の考え方をして、端的に（「主観のれん説」とともに）「事前事後確認説」と命名したが²⁰、その理由がここにある。

しかし、従来つまり金融商品会計基準の導入以前の考え方、少なくとも「企業会計原則」での考え方に、そうした行動原理が想定されていたかどうか。そこには、むしろ開示規制（意思決定有用説）とともに配当規制（とりわけ旧商法との調整）という会計目的が作用しており、今日の変容は今日の文脈のもと両者の分離からきているとみることができる²¹。

なお、ここで付言すれば、以上の「使い分け論」はそれが上位の基礎概念として設定されている点からしても本書の分析にとってきわめて

¹⁷ 前掲拙著『変貌する現代会計』での「同格性の根拠とその変容」（32-34頁）参照。

¹⁸ 「契約支援機能」も触れているが、本書全体を通して平均的な投資家（の意思決定モデル）のための会計、つまり証券市場を中核に据えた投資家の「意思決定支援機能」が会計目的として措定されているといえる。ちなみに、現代の会計においては（平均的な投資家よりも）機関投資家の役割がいつそう重要といえる。

¹⁹ 詳しくは拙著『情報評価の基礎理論』（中央経済社、1988年）第I部「不確実性の評価と情報の価値」参照。

²⁰ 前掲拙著『時価会計の基本問題』135頁。

²¹ この観点からすれば、売買目的有価証券に関する「潜在化論」と「顕在化論」（162-64頁の小括）も、あくまで開示規制の見地に立つてのことといえる。ちなみに、その見地に立つても、「実際採択成果測定論」が「売却が行われたかどうかにかかわらず、価格変動の事実にてらして投資の成果をとらえることになる」（163頁、傍点は引用者）に直結する、その根拠自体もなお吟味される必要がある（「主観のれん説」自体の吟味）。

重要な位置にあるが、この考え方は国際会計基準 (IFRS) の基礎にある考え方、たとえば全面時価アプローチの基礎にある考え方とどう折り合うか、とりわけ IFRS がわが国にも浸透しているだけに、これも1つの論点になりうる。逆にいえば、本書の分析による IFRS の相対化という点で、本書が果たす1つの理論的貢献可能性という読み方もできるだろう。

補遺2 方法および経済学の“選択”

—いっそうの相対化のために—

本文においては、フリードマンの『実証主義経済学の方法論』に触れて、それが経済学の思想はいうまでもなく、ファイナンス理論、そして会計研究にも大きな影響を与えたこと、さらには実証研究が主流を形成する大きなきっかけが実証主義経済学の方法論にあることを指摘した。

経済学ないし経済学的思想を基礎にした会計研究は、意図するかしないかは別にして、当然ながらその経済学の「選択」が重要になる。拙稿「社会科学としての時価会計 (下)」(『経営研究』第53巻第2号、2002年7月)の補論「経済学の“選択”と会計パースペクティブ」においては、2つの経済学(「資本」の経済学 vs. 「組織」の経済学)とそれぞれに基づく会計パースペクティブのコントラストという点に焦点をあてて議論したが、そこでの問題は選択された経済学が会計の本質的機能や会計の動態をどこまで深く説明しうるかであった。

この点は、研究方法の選択についても同様であり、その選択が研究の性格をきめるとさえいえる。となると、会計研究の方法論的基礎それ自体の相対化が重要になる。ここでは、紙幅の制約上、本文を補足する意味で以下の3点についてだけ触れておきたい。

第1は、そもそもなぜ方法論が大切かである。たとえば経済学の方法史(方法の歴史的考察)を扱った馬渡尚憲『経済学の方法論』(日本評論社、1990年)は、「…方法の違いから、学説の違いがでてくることははっきりしてきて、方法の違いやどのような方法がいいかということ議論しないと、どういう経済学説が正しいか、どういう役立て方がいいかということが決められなくなった」(4頁)と記しているが、その点はそのまま会計学にあてはまる。

ちなみに、そこでは方法上の基本的争点が7点挙げられているが、もっとも根源的なものは認識論の問題といえる²²。それは、「意識から自立した『客体』を認めるかどうかという実在論と反実在論の対立、あるいは客観的観察は可能かという問題をめぐる対立」と述べているが、本文で指摘した合理主義と経験主義との基本対立もこの認識論上の問題とかかわる。強調すべきは、筆者がここで「選択」としていることの意味合い、すなわち「選択」とは(他の方法の)「棄却」であるということ、たんなる(棄却なき)選択は真の意味での選択とはいえないということである。

第2は、統計的特性という観点についてである。この点で、「財務論では、容認されている方法論(実証主義者)の正統的慣行から逸脱する研究を、主流のジャーナルで出版することはいまだ不可能である。これが、多くの人々が論じているように、統計的特性という観点あるいは市場行動の抽象モデルとの対比という観点からだけ、財務現象が考察されるというこの学科の近視眼的見方を導いているのである」(ライアン他/石川他訳『会計学・財務論の研究』13頁、傍点は引用者)との指摘は、そのまま実証会計研究に置き換えて考えてみる必要がある(ここでは「財務現象」にかわって「会計現象」)。また、この点とともに、実証研究に用いられる

²² 他の6点は、①「帰納」の位置づけ問題、②理論的方法と歴史的方法の問題、③理論的方法での実証主義と非実証主義(理論と事実の関係)、④演繹的推論方式の問題、⑤方法的個人主義と方法的全体主義、⑥実証経済学と規範経済学の問題、である(同書6-8頁)。

ちなみに、同書で取り上げられている数多くの学説(その全体的俯瞰は終章参照)とまではいなくても、今日その会計学版つまり「会計学の方法論」ともいえる会計研究の方法論的地図が求められているといえよう。

数理統計学やエコノメトリックスの手法の使い方に内在する問題点の吟味が重要といえる²³。

第3は、動態を「理解」という点、つまり歴史的考察の重要性である（逆にいえば実証研究における歴史認識の欠如）²⁴。本文でも指摘したが、経済の動態変化（資本主義経済の発展変化）が会計ルールの動態変化に及ぼす視点の重要性もその1つである。この点で、たとえばデムスキー教授の次の指摘（アメリカ会計学会2006年の年次総会でのスピーチ）をあげておきたい。すなわち「事実上、経営の選択的行動のためでなければ、会計上の問題は存在しないと考えられている」、「研究はパターン化してしまった。…株価アノマリーや資本コスト〔実証研究の代表例〕がいまや君臨している。革新は存在しないとってよい」として今日の会計研究の危機的現状に警鐘を鳴らしているが、その10個の指標の1つとして「歴史と基礎原理が、講義・教科書・会計学術誌からほとんど消えてしまった。財務測定のための歴史的発展や基礎原理よ

りも、今日的職業文化と今日的諸規則が重視されている。これはわれわれの研究がもつ深刻な問題である」と指摘している²⁵。

いかなる分野であれ、方法論が問われるのは学問的混迷のときであり、まさに「ミネルヴァのふくろう」の格言どおり、それは黄昏がやってくる時はじめて飛び始めるわけである。

（2010年7月31日脱稿）

付記：脱稿後に日本会計研究学会課題研究委員会『日本の財務会計研究の棚卸し』（2010年9月）が公表されたが、それはまさに第2.2節「両者の融合」で記した点、すなわち「こうしてみると、本書がめざす方向は、著者の個人的研究という枠を超えて発展する可能性がある。今日主流の実証研究と合理主義的な理論研究との総合の道である。ここに、冒頭でみた若手研究者への『共同』の呼びかけの含意がいつそう見えてくる」の1つのあらわれとみることができる²⁶。

²³ 統計的回帰分析を使用する際のいくつかの注意点については、R. W. スケイペンス著／石川純治他訳「管理会計の回顧と展望」（白桃書房、1992年）での訳者注で指摘している（231-35頁）。たとえば因果と相関（線型の関係）との相違、回帰分析で最小限理解しておくべきこと（標本回帰パラメータの平均と分散、標本回帰パラメータの検定、母集団回帰の推定）、決定係数の意味、帰無仮説検定の意味、 t 統計量と t 値の意味と前提、分散分析など。

重要なことは、統計的分析が妥当するための前提の吟味である。そのためにこそ、数理統計学的知識が必要といえる。また、福井義高『会計測定の再評価』（中央経済社、2008年）第4章第1節「実証研究と統計的枠組み」で指摘しているように、「怪しげな実証『研究』の洪水」（128頁）に呑み込まれないためには、モデルとデータの相互作用の吟味が重要となる。

²⁴ ちなみに、筆者は常日頃「見えてくる」感覚の大切さを強調しているが（前掲拙著『変貌する現代会計』はじめに）、会計の実証分析だけではそうした感覚は獲得できないだけに、この動態を理解するという点が重要になる。なお、馬渡前掲書『経済学のメソロジー』の第10章、第11章では経済学における歴史学派の方法が取り上げられているが、特に第11章（ウェーバーの歴史の共同主義的認識）での「文化意義」と「リッケルトの方法」が重要に思える。

²⁵ 詳しくは、田中章義「アメリカ会計学界の反省と教訓」（『会計』2010年7月号）9-11頁、福井前掲書『会計測定の再評価』の終章参照。なお、本稿脱稿後に刊行されたW. H. ビーバー著／伊藤邦雄訳『財務報告革命（第3版）』（白桃書房、2010年）の訳者あとがきでは、「…革命は定着し、もはや定常化したといえる（実証研究へのシフトとその展開—石川）。しかし、それはある危険な副産物をもたらしつつある」（262頁）と指摘し、デムスキー教授のスピーチにも触れている。ちなみに、伊藤教授は『財務報告革命』の初版（1986年）の段階で、すでに「規範的アプローチと実証的アプローチ、内的整合性と外的有用性、という対立命題を今後の会計学研究によっていかに解決すべきか」（訳者あとがき）と、その研究のあり方の今日的課題を指摘している。

²⁶ 『日本の財務会計研究の棚卸し』のキーワードを挙げるならば、研究の「科学性」と「国際競争力」である。後者の点でいえば、「国際」＝アメリカの実証研究であり、それとの比較（競争力）が検討されているが、たとえばヨーロッパの研究、とりわけアメリカの確立されたリサーチ・パラダイムに対するヨーロッパの方法論的多元論とでもいうべき方法論的スタンスの違い（前掲書『会計学・財務論の研究手法』訳者まえがき）も含めた比較はどうか、国際競争力というときの「国際」の舞台（土俵）そのものも検討課題のように思える。なお、前者の「科学性」については、まさに本稿補遺2がかかわる。ともかくも、学問性すなわちそこでの「科学性」とは必ずしもいえないので、「科学性」の名のもと特定の学問性が排除されてはいけない。