

# 会計学を学ぶ

—— “convention” を巡って ——

中 瀬 忠 和

## 目 次

0. はじめに
1. 回数券紛失問題
2. 利益の实在性
3. 「アルス」と社会科学
4. コンベンション
5. アートと科学的方法
6. 結びに代えて

## 0. はじめに

「光ははじめ15世紀に、次いで19世紀に射した」と Littleton [1933] は述べて、「(複式)簿記より会計学への発展」を考察する。これを言い換えれば、会計学は「記録の学問」から「説明(のため)の学問」へ発展した。

ここでの「説明の学問」とは、「財務諸表を作成し開示」して企業の財政状態および経営成績を“説明する”ことを主題とする「知識分野」を指し、短く言えば「財務諸表の作成・開示」を主題とするということ。そして、「説明の」ではなく「説明のための」と記したのは、「記録を説明のために利用する」あるいは「記録に基づいて説明する」という“趣意”を含ませたいからである。

かつて Birnberg [1980] は、「今や『会計処理』(accounting)と『財務

開示」(full disclosure of financial data)が分断される時代」,「開示内容を会計システムからの産出データだけと考えようとする,そんな“夢追い”(pursuit of this ideal)のような話が現代会計の直面する多くの難題の根源にあるかもしれない」と論じた。筆者は“夢追い”に近いのだろう。

「記録」のための技術「複式簿記」は,商人たちの間で長い間に「慣習」(convention)として生成し受け継がれたものである。「開示」の媒体「財務諸表」も経験から導かれた「慣行」(convention)に立脚している。

かように,複式簿記とか財務諸表(財務開示)とかの根底にある“convention”という概念を中心として,「会計学の周辺」を彷徨ってみようというのが,本稿の主題である。そんな趣旨なので,結論らしい“結び”には辿り着けないことをお断りしておきたい。

「コンベンション」(convention)には,「慣習」,「習俗」,「因習」,「慣例」,「規約」等々,さまざまな訳語が充てられているが,さしあたりそれらを十把一絡げで捉えておく。

## 1. 回数券紛失問題

### 1.1. 学生の解答とその補足

#### (1) 学生の解答

10数年前,定期試験で次の問題を出した<sup>1)</sup>。

問:回数券(1回110円の乗車券11枚綴り,1,100円)を10枚使用した後,  
11枚目を失くした。いくら損か?理由や条件等を付して答え

---

1) 母校の高校の創立125周年記念誌(2018年刊)に寄せた「会計学への誘い」に掲載(「学生の解答」⑤まで)。拙稿のコピーを親交のある会計学専門家に送ったところ,そのうちの1人渡辺竜介氏(関東学院大学)から「回数券問題は難しい」との感想を寄せられた。その反応へのお礼も兼ねて,続きを記すこととした。

なさい。

学生からは以下のような解答があった。

- ① 1,100円／11枚により1枚100円相当で1枚紛失したから、100円の損失。
- ② 乗車運賃は1回110円で、既に10回1,100円分乗車したのだから、損失は無い。
- ③ 11回目の乗車には運賃110円の乗車券を購入しなければならないから、追加支出の110円の損失。
- ④ 11回乗車の支出合計は1,210円（＝回数券購入時1,100円＋追加購入時110円）で、乗車のたびに110円の乗車券を11回購入する場合と支出合計額は同じだから、損失は無い。
- ⑤ 100円相当分の回数券を紛失し、11回目の乗車のために110円支払うから、合わせて210円の損失。

「損失」「感」といった感情を、「いくら損か？」と金額で示すよう問うたわけだから、想定外であった解答⑤を含め、①～⑤いずれも「正解」であろう。この問題は、「正解は1つではない」、「多様な観方・考え方（感じ方）がある」ということの意味が狙いであって、厳格に言えば、会計の問題ではないだろう。いずれにせよ、複数の解答を示した者はいなかった。「正解はいくらか？」といった「問い合わせ」もなかった。

上記の5つの解答は、乗車10回について“感じた”①および②と、11回目の乗車を考慮して“感じた”③～⑤の、2つのグループに大別できる。しかし、乗車10回の場合と11回の場合について、それぞれの「損失」感（額）を計算し比べることは適切ではないだろう。

そこで、乗車回数を11回と揃えて考え直してみると、①と②の場合、11回目の乗車の際、乗車券を購入する必要が生じ、その追加支出額を“損”と感じるとみなすと、

①の場合：100円の損失 + 追加購入分支出110円で、210円の“損”となり、解答⑤と同じとなる。

②の場合：0円 + 追加購入分支出110円で、110円の損失となり、解答③と同じとなる。

この結果、③～⑤の3通りの解答となる。これら3つを「正解」とすべきであろうか。

(2) “感情”から勘定へ<sup>2)</sup>

次に、上記5つの解答について、11回乗車を仮定した場合の、それぞれの現金支出額を比べてみよう。

①～⑤いずれも、回数券購入時 1,100円 + 11回目乗車時 110円 = 1,210円であり、乗車11回分の現金支出額は同じである。したがって、「乗車11回分の現金支出額」という計算（勘定）に基づくと、①～⑤の解答間で「損得」の違いはない。前出の①～⑤の解答は、「損失」「感」といった個々の学生の感情を示すと解される。

さらに、乗車運賃が、1回の乗車（service）によって乗客が享受する「効用」ないし「満足感」の大きさを表すと仮定すると、乗客が享受する「満足感」は乗車1回につき110円である。

そして、「満足感 - 現金支出額 < 0」のときを「損失」と仮定する。

乗車11回分の「満足感」は110円 × 11回 = 1,210円であり、回数券を「失くした」場合の現金支出額は1,210円であったから、

$$\therefore 1,210円 - 1,210円 = 0円$$

となり、①～⑤いずれの場合も損失は無い（損得無し）、という結果となる。

---

2) 余談であるが、四半世紀前、副題に魅かれて、竹内靖雄『経済倫理学のすすめ—「感情」から「勘定」へ』（中公新書 1989年）を紹介したことがある（中瀬 [1994]）。

しかし、「失くさなかった」場合には、満足感  $1,210円 - 現金支出額 1,100円 = 110円$  となり、「得した」と感じるだろう。

個人の場合、感情的ないし心理的に「いくら損した」と考えるかは全く自由であろう。いずれにせよ、この場合の「損」といった感情は、未使用の回数券を「紛失した」ことへの感情で、乗車から受けるサービスに対してではない。つまり、乗車運賃に対する「損失感」ではない。さし当たり運賃 (fare) は“公正・公平” (fair) に設定されている、とみなし得る。

## 1.2. 営業マンの場合

営業マンの交通費を会社が負担する場合を考えてみよう。

① ある月初め、乗車11回分の交通費として現金1,210円を仮受けた営業マンが、11枚綴りの回数券1,100円を購入し、10回使用した後紛失したため、11回目の乗車の際、手許の差金（現金支給額－回数券購入額）で乗車券を購入して乗車した。

会社の交通費 1,210円、営業マンの自己負担 0円。

② ある月初め、乗車11回分の交通費として11枚綴りの回数券を受取った営業マンが、10回使用した後紛失したため、11回目の乗車の際、購入する乗車券の110円は「経費で落ちません！」ので、営業マンが自己負担する。

会社の交通費 1,100円、営業マンの自己負担 110円。

③ 運賃均等区間を11回乗車後に精算して、現金で交通費が支給されるという規程の会社で、営業マンは乗車前に11枚綴りの回数券1,100円を代金立替えて購入したが、10枚使用した後紛失したため、11回目の乗車券110円を立替えて購入した。その後、乗車11回分の交通費を精算して、現金1,210円を受取った。

会社の交通費 1,210円、営業マンの自己負担 0円。

- ④ 運賃均等区間を11回乗車後に精算して、回数券購入額相当の現金が交通費として支給されるという規程の会社で、営業マンは11枚綴りの回数券1,100円を代金立替えて購入したが、10枚使用した後紛失したため、11回目の乗車の際、改めて乗車券110円を購入した。その後、乗車11回分の交通費を精算して、回数券購入額相当の現金1,100円を受取ったが、11回目の乗車券購入額110円は「経費で落ちません！」ので、営業マンの自己負担となった。

会社の交通費 1,100円、営業マンの自己負担 110円。

会社の交通費は、当該会社の社内規程の違いによって、1,210円と1,100円の2通りが生じる。①～④いずれも、11回乗車によるサービス享受額(110円×11回)は等しく、またそのサービスを享受するための負担額(現金支出額=「会社負担+営業マン負担」=1,210円)も等しい。会社は、負担する費用の額に違いはあるが、「損失」は生じない。それに対して、営業マンは、②と④で、自己負担する110円を「損した～」と感じるであろうし、①と③では、自己負担支出は0円であるが、もしも回数券を紛失しなかったら得られたであろう110円を失ったということで、「110円の損」と感じるかもしれない。

“感情”的な「損・得」は個人の場合に生じ、会社の場合には、規程(ルール)に準拠するので、費用としての交通費の額に違いはあるが、「損」は生じない(「感情」から「勘定」へ)。

## 2. 利益の実在性

### 2.1. 「収益費用対応」としての“利益”観

Littleton [1953] は、会計を他のあらゆる数量的分析方法と差異化する基本的な概念があるはずだと考え、会計の「関心の中心」(“center of gravity”)として「利益」を指摘した(pp. 18-20, 訳 pp. 26-29)。

利益が存在することは、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って必要とされる用役（service）が生産されるに至る証左となるものである（p. 20, 訳p. 29）。したがって、純利益に関する本質的な側面は、それが諸勢力の均衡の結果であるということである。純利益というのは、一定関係——相對應する流出によって惹起された流入と、相對應する流入によって惹起された流出との間の関係——の測定値である（p. 21, 訳p. 31）。

純利益は、それ自体重要性のあるものであるが、その背後にある構成要素はより一層重要なものであると思われる。なぜならば、純利益は、費用および収益の本体が明確となることによってのみ、その存在が得られるものであるからである。……。しかしながら、特殊形式の計算任務をその根底にもっている会計にとっては、このことは正確な利益の決定がその中心問題となることを意味している（p. 22, 訳p. 32）。

そのように考えることは、会計の中心目的に関して仮説（hypothesis）を形成することを正当化するものであり、論理的理論付けの手段によって、このような仮説は会計原則の表明に導くために適切なものであることを立証する試みを支持するものである（p. 22, 訳p. 32）。

これに反して、純利益というのは、より大きな数値からより小さな数値を引いた結果にすぎず、全く数量的な結果である。それは、他の方法でも、例えば2つの異なる期日における所有主持分額を比較することによっても、同じように有効に計算されうる。しかし、損益計算書の読み手への真のメッセージは、最終の純額ではない、真の筋書（story）は投資の種類および金額や得られた収益の種類および金額にあるのだ（pp. 23-24）。

Littleton [1953] は、「会計の中心目的」として“利益”を掲げ、その“存在”はいわゆる「収益費用対応」によって明確にされることを「仮説」として提示した。

## 2.2. 利益の実在性

上野清貴 [2016] は、「差額としての利益に実在性があるのかどうか、つまり、利益が現実存在するのかわかるのか、これまでの会計の基本問題であり、利益は現実世界において存在しないという説が多く」(p. 325), 「利益の実在性が疑問視されているのであるが、利益の実在性を証明することが本稿の目的である」(p. 326), と問題意識を表明する。

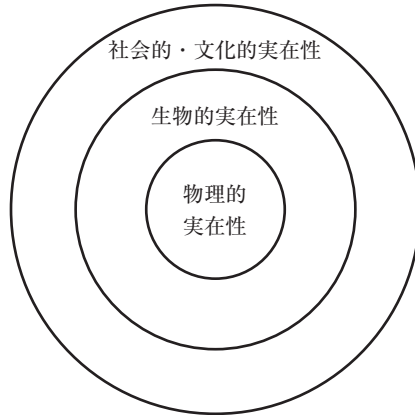
上野 [2016] が依拠するマテシッチ (R. Mattessich) の OMR (onion model of reality) は、「実在性を物理的実在性、生物学的実在性および社会的・文化的実在性のレベルに階層的に区別」(上野 [2016] p. 333) し、「より高い実在性は、以前の階層ならびに究極的な実在性を包含する」(p. 334)。したがって、「これらの実在性のすべては1つの物理的源泉から生じたと思われる」が、「社会的実在性は生物学的実在性にはみられない特徴を有しており、生物学的実在性は純粋に物理的レベルでは直面しない特徴を有している」(p. 331)。物理的実在性から生物学的実在性へ、そして社会的実在性へという“飛躍”は「新しい属性の創発 (emergence)」による。「創発属性 (emergent properties) とは、一般に、進化論で用いられる概念であり、先行条件から予言したり、説明したりすることが不可能な進化、発展の属性をいう」(p. 332)。3階層における各々の「特定の創発属性は実在であり、実在性は様々なレベルからなるという観念は、暗黙的にすべての科学の基礎にある」(p. 335), とマテシッチは説く。

図表1は、「社会的実在性」は生物学的実在性および物理的実在性の特徴を含み、生物学的実在性は物理的実在性の特徴を含むというように、包含関係を示している。

上野 [2016] は、マテシッチの OMR に基づいて、社会的実在性は「人間のグループが社会的属性を生み出す場合に常に存在し、……。所有権および債権の経済的および法的関係は、……。このレベルで経験的に実在で



図表1 マテシッチの OMR



（出所） 上野 [2016] p. 334, 図表1。

ある」とする (p. 334)。

そして、「所有権および請求権が社会的に実在であるならば、この権利の特定の変動としての利益は、まさに実在であるということになる」(p. 336) というのが、上野による「利益の実在性」の証明である。

その「証明」に関して、マテシッチは「庭のリンゴの木」を例として説明を加える。

「庭のリンゴの木が、毎年果物の収穫物を生み出す。この木からの利益は、リンゴの収穫物ではなく、むしろこの年次収穫物に対する財産請求権である。リンゴはこの利益の一時的な物理的現れ（資産）にすぎない。

所有権はその背後に資産がなければ事実上無意味であるけれども、……、リンゴの物理的実在性は所有権とはまったく独立であり、リンゴが誰に属するかにかかわらず、依然として同じリンゴである」(pp. 336-37)。

それを承けて、「資産に対する請求権が社会的実在であるならば、その

価値変動も社会的実在である。……。利益は増加した所有権であり，追加的請求権であり，会計的概念によって表現しうる社会的実在である」(p. 338)，と上野 [2016] は小括する。

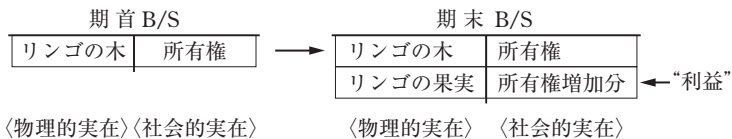
「リングが誰に属するかにかかわらず」というのは，言い過ぎだし，誤解を招き易い。利益（所有権の増加）の実在性を考える場合には，当該経済主体が所有権を有するリングだけを扱うはずだ。

ところで，「利益は，会計的概念によって表現しうる社会的実在である」と論じているが，「会計的概念」によって具体的に表現されていないのが寂しい。

それで，「B/S」というには粗雑すぎるが，物理的実在と社会的実在の関係の“感じ”は図表2のように表せるのではないかと思い，提示しておく。

筆者も「利益の実在性」を受け容れ，「『利益』は，会計処理過程（会計システム）へ投入（input）される前の（『経営活動』という現象の）段階では観察できないが，それから産出（output）された財務諸表では観察可能な“実在”として捉えられる」，言い換えれば，「『利益』は，複数の人々の合意による会計“ルール”（convention）に基づいて把握・計算され表現される」という理解を示した（中瀬 [2017] p. 283）。

図表2 “リングからの利益”の会計的表示



### 3. 「アルス」と社会科学

#### 3.1. 伊達宗行 [2010] による「アルスの世界」

##### (1) アルスの構成

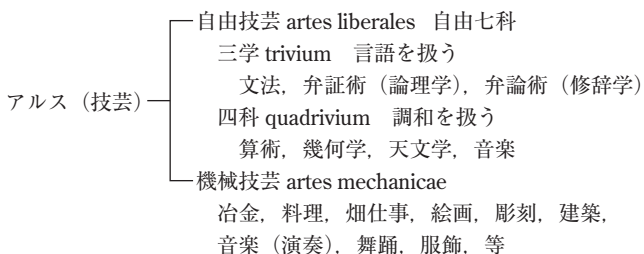
「現代につながる知性の誕生はいつどこで起きたか、といわれればやはりギリシャ文化に帰せざるを得ない」(伊達 [2010] p. 235)。ギリシャが中心となる。そしてそれはその後、ローマの伝承でラテン語の世界に入る。自然はナトゥーラ (natura) であり、英語のネーチャー (nature) だ。ナトゥーラとは人の手が加わらないものであるが、それには自然の事物のみではなく、自然が生み出す力、母なる自然の考えが入っている。一方で、その対概念をアルス (ars) といい、これは人間の行為に関するものすべてで、身近な行為、家事、農工業、などから、今日でいう哲学、科学技術等のいわゆる学術など一切を含む。アルスの日本語訳は技術、技芸だが、あまり適切ではない。人為と訳す場合もあるが、この方がよいかもしいない (pp. 237-38)、と伊達 [2010] は論ずる。

「ナトゥーラとアルスは分類の話で、……、きわめて実務的でもあり、科学や芸術の仕切りもなく、女性の台所仕事まで入っている。そしてアルスの生み出すものが、クルトゥーラ (cultura)、文化である」(p. 239)。

伊達 [2010] は、「ポイントは『人為』のものでありかつ技術、技芸とも訳されるアルスがどのように整理分類されて歴史を刻んできたか」(p. 241) であるとして、「ギリシャ哲学の残映」の中にいた「哲学者ポエティウスによるアルスの分類の概略」(図表3)を紹介する (pp. 241-42)。

伊達 [2010] によれば、「自由技芸とは自由人 (奴隷ではない) の高級なもので、三学と四科、併せて自由七科と呼び、今日のリベラル・アーツの源流である」(p. 242)。「機械技芸は、自由技芸以外のすべてである。いずれも手仕事であり、奴隷を含む下等な働き手によるものとされた」

図表3 アルスの構成（ボエティウスの分類）



(出所) 伊達 [2010] p. 242, 図6-1。

(p. 243)。

## (2) 「科学」と「芸術」の離別

ルネサンス期になって、自由7科と機械芸芸の分類が適当ではないと感じる人達も増えてきた (伊達 [2010] p. 244)。

伊達 [2010] によれば、「ルネサンスはアルスの復興と言ってよく、アルスを組み換えて新しい活力をもたらす動きでもあったが、それでもまだ今日の芸術や科学を分化形成するものではなかった。その前段階としての動きというべき中の一つの方向として、やがて芸術となって行く“fine arts”という表現が現れて来た<sup>3)</sup>」(pp. 246-47)。

「科学では感覚的経験を重視する経験科学が発展してくる。17世紀のこ

3) 「ともに語源はラテン語の Ars に発する……、芸術の観念が技術の観念から解き放たれたのは、ようやく17世紀になってからで、18世紀末には美術 (fine art) と技術 (useful art) を峻別するまでになった」(青柳 [1968a] p. 76)。

Mumford [1952] は、芸術と技術を区別して、「芸術とは人間個性の十分な刻印をのこしている技術の一部であり、技術とは、機械過程を促すため人間個性の大部分がそこから排除されてしまった芸術の表出である」(訳 p. 22), と述べている。

とである。そして『科学』は、その後最も重要な科学の方法論を身につけ始めた。それは『誰が見ても、誰がやっても同じに見えるもの』を自然界の基礎とするという思想である。……。そして『誰が見ても同じものを集め、それらを統一的に説明できる規則が見つければそれが自然界の法則であり、真理である』ということである。

『科学』はここで『絵画』あるいは『芸術』と離別する運命を手にしたとあってよい。なぜなら絵画は見る人ごとに印象の幅があり、理念上はともかく、『誰が見ても同じ』ではない。そこに本質的な差がある」（p. 252）。

伊達 [2010] は、その差異を、“独創”に対する観方からくり返す。

「独創という言葉。現代の科学でも、独創的であれという。それは芸術の独創と同じものだろうか。科学では研究のプロセスが独創的である。意表を突いたねらい、あっと驚く測定法などの独創があって初めて新発見がある。しかし、一度発見されたら、それは万人の等しく認めるもの、つまり普遍妥当的でなければならぬ。しかし芸術では、結果はあくまで個別的であり、普遍妥当性は要求されない」（p. 257）。

だが、どちらにも、「社会科学」といわれる分野は入り込めないように思われる。

大澤真幸 [2019] によれば、フランス革命がもたらした大きな変化から、「ヨーロッパに社会科学という新しい学問が、離婚した科学と哲学（人文学）の、いわば中間に、生まれた」（p. 115）。「最初の社会科学として、19世紀に、初めて学問的な歴史学が生まれ」（p. 115）、少し遅れて、19世紀の最も支配的なイデオロギーである「自由主義が、近代を、国家と市場と市民社会（あるいは国民）という三つの機能領域の分化によって定義した」ことから、「市場について調べる経済学、国家の論理を考える政治学、市民社会の論理として社会学」という「代表的な三つの社会科学が生まれ

た」(p.117)。

### 3.2 社会科学の特性

#### (1) 高島善哉 [1964] 『社会科学入門』

「社会科学は何よりもまず市民社会の科学である」。社会科学はまず市民社会を作り上げるための科学として政治学が成立し、また市民社会の解剖の科学として経済学が成立し、そしてまた市民社会の秩序を維持するための科学として法学が成立した(高島 [1964] p.92)。

自然科学と社会科学、2つの科学の大きな違いは、自然の世界には行為というものがないが、社会は人間の行為の世界だという点である。これは、人間の自由意志の問題である。人間はたんに盲目的な必然の法則によって縛りつけられているだけでなく、この必然の法則を認識して自由な世界を作り出すことができる。社会には意志がある。ということは、これを構成している個々の人間に意志があるということにほかならないが、さらに考えてみると、人間がそれぞれの考えをもち、自由に行動するものだといっても、人間は常に一人で生きていくことはできない。常に集団のなかで生活しなければならない。人間は、政治的、法的、経済的、倫理的に一定の枠のなかで教育され成長するわけである (pp.135-36)。

自然科学者の研究対象は、自分とはいちおう対立する自然の世界であり、研究者の外にある。これに対して、社会科学者の研究対象は、生きた社会生活そのもの、現実そのものであり、研究者の外にあると同時に内にある。社会は私たちの作ったものであるから、私たち自身が社会である。しかし私たちの作った社会は、私たち個々人の生活を越えた大きな存在なのである。社会科学者が現実の複雑な人間関係のなかから、“抽象力”を駆使して問題を見つけ、それを頭脳の実験室のなかで処理していくためには、最高度の哲学的な推理力と文学的な構想力が必要である (pp. 20-21,

12-14)。また、社会科学の研究においては、研究者自身の感情なり意欲なりが入り混じるため、研究者の立場が非常に大きな問題となる。社会科学は始めから終わりまで立場と立場の対決であるといっても過言ではない (pp. 17-18)。

ところで、自然科学と社会科学の共通点について、高島 [1964] は、「ともに経験科学である。経験科学というのは、私たちの実験や経験や観察にもとづいて対象を研究し、そこから何かの法則を引き出すことを使命としている。この点では二つの科学で違いはないはずである」(pp. 134, 2) として、「社会科学にはやはり必然の法則が存在すると考えなければならない」(p. 132) と強調する。

それでは、社会科学における「法則」とは何か。

高島 [1964] は、「多数の人間が社会集団を作り上げ共同生活を営むところでは、そこに必ず個々の個人を超えた一つの集団の力というものがあり立ち、その集団の力は、個々の個人の考えや行動を超えた一つの法則的な力になる」(p. 133)、と説明する。

だが、瀧澤弘和 [2018] は、「もはや経済学を法則定立的な科学と見る見方を維持することは難しく、……、筆者は、対象を限定して理解・説明しようとするメカニズムという言葉 키워ドにして説明したい」(p. 240) と主張する。そして、「人間本性を自然科学的アプローチだけで把握できると考えるのは明らかに間違っている。われわれ人間は先人たちがつくり上げてくれた制度のなかで育ちながら、認知能力を獲得し、新たに制度をつくり上げていく。人間は根本的に『制度をつくるヒト』(homo instituens) であり、制度的存在である」(p. 262)、と論ずる。

## (2) 社会科学とコンベンション

「デイビッド・ヒューム（およびアダム・スミス）によれば、社会全体はコンベンション (convention 相互了解, 慣習) に基づく約束 (promise) の集

まりである」(加藤尚武 [2009] p. iv)。そして、ヒューム (1711-1776) は、単純な合意形成を「コンベンション」という言葉で表現し、そこから政府と法律の成立を論じた(加藤 [2009] p. 31)。

合意形成に関して、加藤 [2009] は次のように説く。

売買に携わる人々は、腹のさぐり合いから始まって、なんとか取引ができそうだと、最低限度の相互信頼を確立し、成約に向けて試行錯誤していくが、それは相互の暗黙の了解(黙約 convention)、商人道として定着した習慣(convention)、正式の法律や免許状などを通じて公的に確立された規約(convention)の上に、「食塩10kgと金銭との交換」という約束の形で成就していく。その交換の実績は、……、さらに多くの人々に情報として伝わっていく。一つの取引が同時に、全体の取引に情報として影響を与えていく(p. v)。

「相互の取引が恒常化すれば、こういう相互承認が、実質的には独立した人格の自由な合意形成を可能にしていたといえよう」。このような最も単純な合意形成のモデルは、「ゲーム理論で、『ナッシュ均衡』(Nash equilibrium)として取扱われている」(pp. 29, 28)。

瀧澤 [2018] も、「進化ゲーム理論」による分析は「社会のなかで一種の『慣習』(convention)がナッシュ均衡として成立していくプロセスを表していると解釈できる。ナッシュ均衡(誰もそこでの行動パターンから逸脱するインセンティブを持たないこと)の性質は制度が持つ性質の一つでもある」と捉え、こうして、制度=ゲームの均衡とみなして分析する「制度へのアプローチのアイデアのもとをさらに遡ると、古くは哲学者のヒュームにまで辿りつく。彼は社会のなかの秩序(制度)が『慣習』として、人々のインタラクションのなかから自生的に生み出され、それがさらに規範的な力を持つようになるという考えを持っていた」(p. 202)、と指摘する。

黒澤清 [1964] は、「利潤や資本は、人間的社会的に制度づけられた経



済量であるから、これを計る絶対的尺度は存在しない。その会計的測定のためには、社会的経験にもとづいて設定された社会的ルールがなければならない。このような社会的ルールを、コンベンション (convention) と名づける。

コンベンションは、慣習とか、制度とかいわれるものと同じ意味のものであるが、共通の行為対象に対する社会の無言の同意にほかならない。あらゆる人間の協同的活動は、その根底において、何らかのコンベンションがなければ、成立しえないのである。……。会計学にかぎらず、社会科学に属する学問は、すべて何らかの社会的コンベンションを根拠として成り立っている」(pp. 10-11)、と論ずる。

このように見てくると、“コンベンション”は社会科学の基底に据えられる重要な概念である、と考えられる。

#### 4. コンベンション

##### 4.1. ピュシス (本性) とノモス (人為)

青柳 [1976] は、「研究者を志して最初に行き当たったのは、……、コンベンションということばの概念がつかめないことであった。その概念のみなもとがアリストテレス『ニコマコス倫理学』であることが判明したので、その出所にさかのぼり、さらに、中世から近世にかけて、この概念の系譜を追った」(p. 155)と述懐している。

青柳 [1968a] は、『ニコマコス倫理学』における「国民的正義には二つの種類があり、一つはナチュラル (ピュシコン) で“本性的”と訳され、他はコンベンショナル (ノミコン) で“人為的”と訳される (高田三郎訳)。本性的な正義とは、正しいと認められていると否とにかかわりなく、いたるところにおいて同一の妥当性をもつもの、人為的なそれは、いったん人々がこうと定めたときは、それではなければならないものである。いった

ん右側通行と定めれば、それに人々がしたがわないと社会の秩序が保てない、そのような性質の規範がコンベンションである」(pp. 41-42)と説く。

「本性(ピュシス)と人為(ノモス)、この対比は……社会規範の二分界として、ひいては、法規範の両域、自然法と実定法の対置にも原基となった。

ノモスに相当するコンベンション(convention)という言葉はラテン語よりの派生である。原義は『集会する』(con=together, venio=come), それより転じて、人びとが集まって決めたこと、合意の所産(約束、協定)を意味する。ただし、“合意”(consent)といっても、暗黙の了解や、服従の形での承認も含まれる。……。コンベンションはかかる合意にもとづく人為規範の総称である」(p. 42)と論ずる。

「シェアー(J. F. Schär)は、『物的二勘定説のみが簿記の基礎にある経済現象とその計算的表示の正しい本性に立脚する』と主張した。まさに事物の本性への立脚を説くのである。はたして、資本等式によって表される所有関係、この法と経済の結節点をなす所有権(ownership)が、事物の本性、ネイチャーとなるであろうか。それともやはり、コンベンションにすぎないものであろうか」(p. 44)、と青柳[1968a]は問題提起をする。

「ベブレン(Thorstein Veblen)は、“所有権のコンベンション”とよんで、ネイチャーであることを否定する。そればかりか、『貨幣資本の基礎にある所有権は、それ自体コンベンショナルな事実すなわち思考習慣の問題であるので、貨幣資本の評価にはコンベンションと意見が介入することは明白である』と述べている」(青柳[1968a] p. 44)。

Mattesich[2014]のOMRは、「物理学、ネイチャーへの憧れ」ではないだろうか。「所有権が社会的に実在であるならば、この権利の特定の変動としての利益は、まさに実在である」(上野[2016] p. 336)との“証明”だけならば、「物理的実在→生物学的実在→社会的実在」という“創発”に

基づくモデル（OMR）にあえて論拠を求める必要がないと考えられるからである。

#### 4.2. コンベンションの3つの属性

##### (1) コンベンションと「制度」

青柳 [1968a] は、「三木清『構想力の論理』が、コンベンションを制度という言葉によって置き換え、制度の性質として、(1)擬制、(2)慣習、(3)ノモス、の三つの属性を挙げる見方」にこそ、「われわれの研究にとっても最善の手がかりを与えてくれる」として、紹介している (p. 54)。

三木 [1967] の所説の前に、青柳 [1968a] の「制度」に関する考察を一瞥しておこう。

制度について、ネーデル (S. F. Nadel) は、「これこれの制度が存在するというとき、つねに二つのことを指示する。第一は、ある目的に関して、規則的になされる行動の型を寄せ集めて、要約する（“概念化する”）こと、第二は、一定の目的に対する行動の様式を設定することである」と述べる。第一は制度の概念的側面、思考面であり、第二は行動面である。思考と行動は密接不可分な関係にある。ペブレンの「思考習慣」とは第一の面を指示し、コンモンズ (John R. Commons) における「制度は個人の行動を統制する集団行動として定義される」のは第二の面である。またコンモンズは、行動のルールそのものは“規則” (institutes) であるとして、行動と規則とを区別し、前者をもって制度とし、後者をもって制度の用具とみている (青柳 [1968a] p. 53)。

制度は人びとが一定の目的を追求するため、慣習その他の規範、設備その他の用具を組み合わせた行動の様式といえる。反面からみれば、それは思考の様式であるが、コンベンションは制度であるというとき、もっぱら制度の抽象的要素、とくに、規範体系についての同義語とみてよい (p. 53)。

と青柳 [1968a] は論ずる。

(2) 三木清 [1967] 「制度論」

三木清 [1967] は、「ヴァレリイ (Paul Valéry) の convention という語に替えて、一層普通の用語例に近い institution (制度) という語を採用」し、「制度という場合、そのうちにさしあたり区別されるべき三つの意味が含まれている」(p. 102) とする。

まず制度は、convention もしくは fiction である。何らの擬制的性質をも有しないような制度は存しない。そしてそれはまた convention という語自身 (convenio = to come together, assemble から来る) が示す如く、多数の人間の間における一致、同意ないし約束を意味し、したがってつねに社会的性質のものである (p. 102)。

次に制度は、一般に慣習といわれるものの多くが普通に coutume (custom) という語をもって表される如く、ある習慣的なもの、延いては伝統的なものである。それはもとより個人的な習慣即ち *habitude* (*habit*) から区別される。かかるものとしてそれはつねに社会的性質のものであり (その語はラテン語の *con-suesco* に由来する)、その限りそれはまた何らか *convention* の意味を有しなければならぬであろう。しかし *convention* が擬制の意味においてある肆意的なもの、自由なもの、そしてロゴスのものと見られるに反し、*coutume* はある自然的なもの、必然的なもの、そしてパトス的なものと見られ、制度はかようにしてある習慣のないし伝統的性質を具えている。また *convention* は擬制の意味において我々にとって何か外的なものと考えられるとすれば、*coutume* (*consuetudo*) はラテン語の *suesco* に関係し、かつこのものは *suum* (*sien*) に関係し、そして「彼自身のものとして認める」という意味を有すると考えられ、したがってある内的なものと考えられる (pp. 102-3)。

しかるに第三に、慣習という語 (*mos, mores, consuetudo*) がもと慣習法

という意味にも区別されずに使用されたように、制度はある法的な、ノモス的な性質を担っている。それを単に convention として便宜 (convenience) のためのものでなく、法的なものとして強制的にあるいは権威的に個人に対するのである。制度は擬制の意味においてのみでなくノモスの意味においてもヴァレリイのいわゆるある第二の实在を形成している。かようにして制度の概念のうちに含まれると見える右の三つの意味を一層内容的に展開し、さらにそれらの相互の連関を分明ならしめることが問題である (pp. 103-4)。

(3) 3つの属性の活用

(a) 擬制 (fiction) と“枠組み”

青柳 [1968a] によれば、「すべて社会の状況は擬制を必要とする」(p. 54)。

筆者は、前稿 (中瀬 [2017]) で、仮構“会計劇場”を想い描き、その舞台の上に、会計過程の構成要素とともに、それら要素に係わる「会計担当者」と「会計情報利用者」を配し、観客席に会計 (学) 研究者、会計 (学) 教育者および学生を据えた。仮構“会計劇場”を想定し、舞台およびその上のプレイヤーと観客席とを分けることによって、「会計」の対象および方法と「会計学」の対象および方法とを混同せずに把握できるのではないか、という狙いである。

会計の対象を狭く「会計担当者の行為」すなわち「会計処理過程」と捉えると、その方法は複式簿記で代表されるであろう。

会計の対象を「会計担当者の社会的行為」と捉えると、経営活動 (取引) を観察し、「会計基準」(会社法等含む) の規制の下で、記録計算し、財務諸表を作成して、株主等に報告する、という一連の過程が視野に収められる。

会計の対象を「会計担当者と会計情報利用者との社会的相互行為過程」

と捉えると、情報利用者からの要望・期待も考慮しながら、会計担当者の情報処理・提供行為が考察される。

それらは、“会計劇場”の舞台の上でのプレイヤーでありプレイである。

会計学の対象も、広狭種々に捉えられるが、いずれも観客席からの観察となる。会計学の方法も、研究者・教育者それぞれが取捨選択することになろう。

#### (b) 慣習と複式簿記

「会計処理過程」の骨格となる「複式簿記」は、商人たちが日々の取引や財産を記録していた手法が、商人同士の交流のなかで工夫され、より合理化され、慣行化し、パチョーリのような「実学者」<sup>4)</sup>の手で「形式化」され、各地域に伝播し、生成した、と考えられる。まさしく「複式簿記」は慣習の“所産”といえよう。

AAA 会計基準1957年改訂版でも、「財務諸表は経験からひき出されたコンベンションに立脚する」(中島訳編 [1964] p. 53, 訳 p. 130) と謳われたように、会計原則・会計基準なども商人たちの経験(慣習)の蒸溜として形成され制定されたものが多い。「会計はコンベンションの桎梏から脱することはできない」(青柳 [1968a] p. 48) と言われる所以であろう。

#### (c) ノモス(規範)と“役割”概念

「ノモスは、人為法のすべてを包含する広義の法概念である。慣習も社

---

4) 中山茂 [2013] からの借用語。実学者は「西洋のスコラの学統につながる知識人でありながら、職人の伝統やその実用的仕事に関心を寄せ、その知識欲その他の理由から生産の場などの観察を書き留めて残そうとした」。「彼らは単なる二つの伝統の仲介者としてよりも、止揚綜合者として、より高い地位におくことができる」。「彼らの存在がなければ、近代科学も成立しえなかったであろう」(p. 125)。

パチョーリ (Luca Pacioli または Paciolo) は、フランチェスカ派の僧侶にして数学者、そして「商業実務に関する深い智識を有っていた」(片岡義雄 [1967] p. 11)。

会規範の一翼をになうノモスである」（青柳 [1968a] p. 58）。

制度は、「規範体系の同義語」とみられるほど、「規範」性を内包している。ネーデルによる「制度における、思考と行動とは密接不可分の関係」という指摘は、思考が行動を規制すると解されるので、「規範と行動とは密接不可分の関係にある」と言い換えられる。

その点で、「制度」概念と「役割」概念は酷似する。役割概念の原型は「相手の行為についての典型化」である。2人の行為者間でくり返される相互的な行為の典型化が確立すると、それぞれの行為は役割行為と考えられるようになる。こうして、一定の状況で、一方の行為者は、他方の行為者がしかじかの役割行為を演じるだろうことを知り、またそれを期待することになる。ここでの相互行為当事者間の「相互に他から期待されている」という「期待」は要望というくらいの拘束性をもつ。つまり、「役割」は、パターン化された行為という側面と行為者相互が相手からの期待・要望によって拘束・規制されるという規範的な側面を併せもつ。仮構“会計劇場”の舞台上の会計担当者は“役割”による人間類型である。

#### 4.3. 会計学におけるコンベンション

「会計公準論の展開に一時期を劃した」とされる Gilman [1939] は、3つの基本的コンベンション、すなわち ① 企業実体のコンベンション (entity convention), ② 貨幣評価のコンベンション (valuation convention), ③ 会計期間のコンベンション (accounting period convention) を指定した (pp. 25-26, 訳 pp. 31-33)<sup>5)</sup>。Gilman [1939] によれば、「エンティティ概念と評価概念は、ともにコンベンションといわれるのにふさわしい擬制的な性格と一般的に認容される性格 (qualities of artificiality and general acceptance) とをも

5) 久野光朗による訳書では、①はエンティティ・コンベンション、②は評価コンベンションである ([1965] p. 32)。

っている」(p. 56, 訳 p. 73)。

桜井久勝 [2010] は、「会計の理論的な基礎構造を構成する命題は、会計公準 (postulates) とよばれる」が、「そのような会計公準として、こんにち最も一般的に考えられているのは、(a) 企業実体の公準、(b) 継続企業の公準<sup>6)</sup>、(c) 貨幣的測定の公準の3つである」(pp. 54-55), と論ずる。

宇南山英夫 [1969] は、「基本的コンベンションないし会計公準として挙げられるものは、論者により同じではないが、企業実体、会計期間、貨幣評価の3つを基本的会計コンベンションとすることには異論はないようである」(pp. 93-94) と指摘するが、注意深くみると、論者によって3つの「公準」の並べ順が違う。

黒澤 [1964] は、「基本的コンベンションを公準と名づけ」(p. 11), 「会計学が根拠としなければならない基本的公準として、① 企業実体の公準、② 会計期間の公準、③ 貨幣評価の公準の3つを挙げる」(p. 12)。

宇南山 [1969] は黒澤 [1964] に倣うが、桜井 [2010] もそうかもしれない。

黒澤 [1964] は、「企業実体の公準の成立についても、そのときすでに貨幣的評価の公準の存在が前提されていたといえることができる。けだし根本的には貨幣経済の成立なくしては、原始的な会計制度も近代会計制度も、共に存在しがたい……からである。しかし、企業実体の公準の発生に先だって存在した貨幣および貨幣的評価の意義は、単に計算貨幣 (Rechnungsgeld) あるいは銭貨的貨幣 (numismatic money) たるにすぎない。それは会計期間の公準の成立、したがって近代的資本の成立とともに成立した貨幣的評価の意味とその性格を異にする。企業実体の公準から会計期間

---

6) 継続企業 (going concern) の公準とは、「企業活動が無限に継続しているため、『会計の計算は期間を区切って行う』とする命題」(桜井 [2010] p. 56) である。



の公準へのプロセスを経て確立した貨幣的評価の公準の本質は、資本という統一的な観念の構成要素であること、すなわち、異質的な諸財貨 (non-homogeneous assets) が、財産および資本という統一的な観念を構成するという点に存するのである」(p. 49) と説く<sup>7)</sup>。

Gilman [1939] は、「初期の会計は、異質的な表現を同質な表現に換算する便利な方法とエンティティ概念とが結びついて派生した単純な一種の慣習化した統計的機構であり、その後、さらに会計期間のコンベンションを導入して、かなり修正されたといい直してもさしつかえないように思われる」(p. 27, 訳 p. 33) と考察する。

思うに、Gilman [1939] は、それらが慣習化し定着したと推察される順に並べたのに対して、黒澤 [1964] は、貨幣の“機能”ないし“意義”の違いを念頭において、記録計算範囲の空間的限定、時間的限定、記録計算の尺度という順に並べた。

会計公準を「会計 convention」と解する場合には、「一般に行われている諸慣習のうちから、基本的なものとして社会的・一般的な同意や協定に基づいて選ばれたものであって、経験を基礎として構成される」(宇南山 [1969] p. 93)、つまりそれらの“形成”過程が注目される<sup>8)</sup>のに対して、

7) 馬場克三 [1975] は、黒澤 [1964] による「企業実体の公準の発生に先だつ……貨幣的評価」と「会計期間の公準を経て確立した貨幣的評価」との区別が明確ではないと論難するとともに、「黒澤 [1964] のいう『資本という統一的な観念の構成要素』としての貨幣的評価の公準の概念」は「異質的な諸財貨を投下資本価値として把握するという歴史的概念でなければならないわけであって、……、もしそうであるならば、この公準は企業実体の公準と同時に成立するものといわねばならない」と批判する (pp. 14-15)。

8) 新井清光 [1969] は、「ギルマンの基本的会計コンベンションは、会計の歴史的な発展過程を詳しく考察し、帰納的に導き出されたものである……点において優れた価値をもっている」(pp. 89-90) と評価する。しかし、「彼のコンベンション論は、会計原則論と結びついてそこに首尾一貫した統一的

「会計 postulate」と解する場合には、それらと「論理的に最もうまく首尾一貫するような形で、個々の具体的な会計処理の指針を導き出せる」ような「一般的承認を得られる命題」と捉えられ（桜井 [2010] p. 55), つまりそれらの“機能”が注視されて、会計基準の設定に関する「演繹的アプローチ」の“起点”に据えられる。

いずれにせよ、1960年代以降、アメリカの会計学界では「演繹的アプローチ」が優勢である。

## 5. アートと科学的方法

### 5.1. 会計(学)は「アートか科学か」

#### (1) Peloubet [1945] の所説

Peloubet [1945] は、会計はアートに徹すべきと論じた。

会計報告書の作成には、基礎となる事実やデータの蒐集および集計とその表示の様式および方法、という2つの作業段階がある (p. 391)。初めの部分が分析的・機械的であるのに対して、第2の部分は総合的・心理的である (p. 392)。

報告書が作成されたとき満足されない理由の1つは、基礎となる勘定や記録が最終の会計報告書という観点から設計されていないからである (p. 391)。

“簿記が骨折り損の草臥れ儲け (dead expense)” というのは誇張だとしても、会計はいつでも手段であって決して目的ではない、というのは真実だ (p. 392)。

どんなに注意深くわかりやすく作成した会計報告書でも、それが読まれず理解されないならば、それから正しい印象が受取られなければ、全く無

---

な理論体系を演繹的に作り上げるために十分なものではないという点において、大きな欠陥があるといえよう」(p. 90) と指摘する。

駄になってしまうのだ。

また、会計報告書の読み手の多くは、会計の訓練をほとんど受けていないし、作成者が作成のためにどんなに苦勞したかには関心がないだろう (p. 392)。

極めて単純な報告書の作成や利用であっても判断や意見が入り込むし、どんな報告書からもある種の印象が創られてしまうものだ。肝心なことは、実は会計報告書がアート作品だということである。つまり、展示される絵画と同様に、報告書も、その作成者が真実だと信ずる印象を創り出すために、多くの細目について熟考し、分類し、分析し、選択する過程の表現である。あらゆる描写法と同じように、会計も完結で複雑な現象から切取った特定の局面を表現する方法である。それは財務的な局面を選択し、他の局面は別のアートによって表現されるのである (p. 393)。

近代の会計はおもに迅速かつ正確な分類と集計に努力してきたが、ここには科学はない。例えば一連の支出について、明確な分類基準がなく、結局、経営者の目的・意図にたち返らねばならなくなってしまう (p. 393)。

あらゆるアートは様々な科学を利用し依存しているが、だからといってアートは科学ではない。科学は正確な測定および客観的に観察された事実依存する。アートは、科学と同じ事実を利用するが、本質的に、アーティストの意見や個性によって意識的にか無意識的にか影響される行為や情動の目的および結果の記述ないし表現である。同様に、会計学がある種の数学原則、機械装置、科学的分析・総合という方法を利用するという事実があっても、会計学それ自体は科学ではない (p. 394)。

科学かどうかの通常の判定基準の1つは、将来を予測する能力である。会計データには正確な予測をもたらすような性質はない。会計人は、自らを予測や予言するのに適任であるとみなす性向に絶えず抵抗してきた (p. 394)。

そのような考察を経て、Peloubet は「会計が科学ではないという見解に完全に同意する」と明言する (p. 394)。

上記のような Peloubet [1945] の見解に対して、合崎堅二 [1957] は、(1) 科学概念が自然科学に限定されていて、社会科学が認識されておらず、学問の発展方向に逆行する、(2) アートの概念は、文学や音楽や絵画などの芸術に擬せられているが、それはあくまで比喩の領域にとどまっており、会計の本質理解について、あまり栄養にならない (pp. 141-43)、と批評した。

合崎 [1957] は、「会計という社会的技術の担い手である会計専門家が低俗な技術観から脱却し」(p. 120)、技術に関する制度的な理解ないし認識のうえに、「会計を人間と人間との間の調整すなわち社会的調整の技術の一つである」という高度な技術観を確立して (pp. 121-23)、社会科学としての会計学を目指すことを訴えた (pp. 202-3)。

#### (2) Mautz [1963] 「社会科学としての会計学」

Mautz [1963] は、「会計学は社会科学か」という問いに答えるためには、社会科学の要件を注意深く調べ、会計学の特徴を特定して、双方の突合せをしなければならない (p. 317)、と論じた。

「社会学者は、体系的に分析的にデータを蒐集し、できる限り客観的に研究成果を解釈するための、方法の開発および利用について共通の関心を分かち合っている」、という Herring の見解をガイドラインとすれば、会計学が社会科学の仲間に加わることは難しいことではなく、会計学は社会科学である (p. 318)。

もう 1 つのテストは、社会科学は社会学者を有さなければならない、ということであるが、どれほどの会計専門家が社会学者としての資格があるだろうか (p. 318)。

専門職業家の実務と研究とは両立し難いが、教育と研究は両立の可能性

がある。誠実な教師は熱心に調査・探究に取り組むべき問題を抱えており、同時に、研究者の探究心は学生を刺激し、その結果その研究者を良い教師にする（p. 319）。

かくして、多くの分野で、社会学者は教育者の中から見出され、このような科学者によって当該分野の研究が行われている（p. 320）。

「会計学」（academic accounting）が社会科学と称されるためには、社会学者としての教師がより多く必要である。会計学の教師を、明白な専門職傾向から解き放し、より多くの科学的態度を植えつけなければならない。そのために必要なことは、教育現場において、会計を分析の方法として、会計学を基本的な仮定、概念、定義および技術などがそれぞれ互いに密接に関係しあう体系的な知識として、認識し指導することである。その結果として、アートとしての会計、つまり一連の手続や実務の方法に重点において教えることを減らさなければならない（pp. 324, 320）、と Mautz [1963] は勧告する。

もしも会計学が社会科学であろうとするならば、「価値判断」も責任をもって引受けねばならないだろう。Beard は、「社会科学は倫理科学である」と断言し、「社会学者は、実際に取扱うデータには価値判断が含まれており、その点を考慮しないと自らのデータの重要な側面を見落とすことになる」と指摘する（p. 323）。人間の活動は倫理的意味合いを含んでおり、企業の取引も例外ではない。もしも取引が倫理的含意を有するならば、それらの分析および報告にも倫理的問題が生ずる。Miller 教授は、例えば「異なる純利益額を生む Lifo（後入先出法）と Fifo（先入先出法）のような二つの方法のうち、一方を選択するのは価値判断の問題であり、もしも会計学が社会科学の地位を得ようとするならば、そのような選択のための基礎を提供しなければならない」と主張する（p. 323）。

一般に使われる「公正な表示」（fair presentation）という表現は、倫理的

に重大な決定、つまり会計担当者が道徳的に防御的立場をとらねばならない意思決定が生じることを予期させる。人びとは、公正さ (fairness) を「1つの基本的な会計公準 (postulate)」とすることには同意しないとしても、会計上の判断における不可避的な考慮事項として公正さについて、また会計上の判断が事実上倫理的であることを避けられないという主張について、賛同しないはずはない (p. 323)。

Mautz [1963] は、「価値判断」の問題を扱うことを受け容れるようである。しかし、この問題はなかなか厄介で難しい。参考までに、異分野の科学者たちのシンポジウムの一部を抜萃しておく (山内恭彦 編 [1971] pp. 233-35)。

伊東太郎〈心理学〉 日常生活の場合でも科学の場合でも何を「事実」というか、それから何について実験あるいは観測を行うかという、やっぱりある意味で価値判断というのがあるような気がしますね。……。自然科学の場合は事実合意がある。これは、始めからあるわけじゃなく、あるところまでできますと、……。みんなが了解するという点があるわけです。社会科学はどうもはじめから最後まで……(笑)。

長尾龍一〈社会科学〉 価値判断という点は社会科学において非常に問題になる点で、特定の立場や観点がなければ無限の資料のなかに埋没してしまうだけで、認識は不可能ですが、とって立場や観点を超えた真実が全然ないというのも問題ですね。例えば朝鮮戦争の問題について、アメリカの立場からは北が先に攻めたので、金日成の立場からは南が先に攻めた、それ以上「客観的真実」は論じられないというなら、歴史学は不可能です。

古田光〈哲学〉 ぼくも、疑問であるのは、その点ですね。つまり、事実というのはかなり解釈によって違ってくるものだとすると、どう

解釈しても、……、どちらが正しいかは原理的にいえなくなってしまうのではないか。

山内 物理の場合ですと、理論がかなりよくできていますから、ある解釈をとったときに、それを受け入れるか否かということが一義的に決まりやすい。

村上陽一郎〈物理学と数学〉 さっきの長尾さんのお話が、つまり純粋な価値判断が直接きいてくるような事実の問題というのが、やっぱり問題になるんでしょうね。

## 5.2. 科学の方法——仮説演繹法

青柳 [1976] によれば、「近代科学の興隆を特徴づける科学の方法は、経験ないし実験における観察と数学の適用で」あり (p. 67), 「古代にさかのぼると、アリストテレスの帰納—演繹法が科学的方法を説いたはじまりである」(p. 68)。「帰納とは、経験界を観察して、それを構成する諸要素を分析する思考であり、演繹とは、それらの諸要素を総合して、経験界を理解する説明原理をうみだす思考である。そこでは、今流にいえば、観察、分類、測定、理論構成、といった分析と総合の科学的方法が展開される」(p. 68)。

青柳 [1968b] [1976] [1980] は、会計の対象と会計学の対象との識別を重視する。

会計の対象——会計学の対象の対象——は個別資本の運動過程 ([1968b] p. 92) または企業の経済活動 ([1980] p. 122) で、「会計の方法とは、記録の方法、計算の方法、報告の方法である。それは勘定思考——二面性と単位計算思考——が具象化した方法である。これによって、会計の対象が捕捉される」 ([1968b] p. 93)。

「会計を科学とみたり技術とみたりするときは、認識判断は取引状況の

認識である。会計は、取引を観察し、分類し、測定する。科学的方法を適用するものが科学であるならば<sup>9)</sup>、そこまでは、会計は科学であるといつてよい。財務諸表の作成は、科学における理論構成の段階にあたり、分析につぐ総合ということになるか」(青柳 [1976] pp. 68-69)。

会計学の対象は会計であり ([1968b] p. 92), 「会計学を科学あるいは技術とみるときは、認識判断は会計実践の認識である。取引を観察, 分類, 測定する会計という行為ないし現象の認識である」 ([1976] p. 69)。そして、青柳 [1968b] は、「かりに、会計学が科学であると主張されるならば、基本の考え方は人間思考の粹を集めた科学の方法と軌を一にするはずで、現在のところ、それは仮説演繹法である」(pp. 93, 95) と強調する。

仮説演繹法について、青柳 [1968b] は次のように説く。

これは対象がどのようなものであるかを一定の仮説として前提し、仮説からの演繹によって結論を導き、それを実験あるいは実践によって検証する。そして結論の真偽が検証されれば、さかのぼって、仮説の正否が判明する。もしも、前提した仮説の真理性が証明されれば、対象がどのようなものか、少なくとも、結論の検証にかかわる対象の面だけでも明らかとなるはずである (p. 94, [1976] p. 70)。

ところが、青柳 [1976] では、「会計学もまた科学であるとするならば、やはり、仮説演繹法に従わなければならない」としながらも、「会計学がこの科学の常軌に従うことは難しい。検証可能性の基準<sup>10)</sup>は論外として

---

9) スターリング (R. R. Sterling) も、「科学的な方法を採用しさえすれば、会計はそれ自体立派な科学である」とし、「会計が科学を目指すためには、経験的検証可能性と目的適合性の2つの規準を満たさなければならない」と結論づける、と上野 [2019] は紹介している (pp. 106, 109)。興味深い主張であるが、時間および紙幅の制約のため、本稿では検討できなかった。

10) 検証可能性は、科学における真偽判定の基準として、科学哲学が仔細に吟味してきたが、基準の修正を余儀なくされている。この仕事を難しくしてい



も、仮説設定の複雑さ、演繹推理の不完全さ、検証のための事例が企業機密に属することなど、克服すべき困難が余りに大きい。目下のところ、せいぜい、帰納—演繹法の分析と総合の方法を素朴に適用するにとどまる」(p. 71) と後退させた。

そして改めて、「会計学を科学とみるか技術とみるか」、その答えは、「人間がすむ世界を制御する科学」か「世界を理解する科学」か、科学についての二つの見方のいずれをとるかにかかっている (p. 68) とし、青柳 [1976] は、「第 1 の科学観に立脚すると、認識は意思決定に必要な範囲に限定されるため、とかく視野が狭隘になるから」、 「第 2 の科学観に立脚して科学としての会計学を構想してきた」 (p. 71)、と論ずる。

青柳 [1968b] における「会計の方法は、勘定思考——二面性と単位計算思考——が具象化した方法である」 (p. 93) とは、言い換えれば「複式簿記」を指す。一般に、「(複式) 簿記は技術と解される」(青柳 [1976] pp. 9, 18)。然るに、青柳 [1976] は、「会計は、取引を、観察し、分類し、測定する。科学的方法を適用するから、科学であるといってよい」 (p. 68) とする。

同一の方法が、「勘定思考の具象化した方法」と一括りにして捉えられると「技術」、その手続きを「観察・分類・測定」と個々に捉えられると「科学」、とされる。いかに理解すべきか。

“技術”という言葉で一括されがちだが、「アリストレスによる、“つくる”を主題とする技術 (テクネ) と“する”を主題とする思慮 (フロネシス) との識別」(青柳 [1968a] p. 64) を踏まえて、会計の“技術としての性格”

---

る最大の理由は、理論を構成する諸仮説の検証に用いられる観察事実が、すでに解釈を施された事実であり、解釈には検証される理論がひそかに潜入するため、理論を帯びた事実 (theory-laden fact) となるからである (青柳 [1976] p. 70)。

を再検討したい。併せて、科学哲学の動向にも関心を抱きながら、仮説演繹法について学び直したい。

「会計学の本質をみるさいにも、科学の常軌にしたがった科学的態度をつらぬく心がけが肝要である」（青柳 [1968b] p. 95）との“戒め”は記憶に留めたい。

### 5.3. 仮説形成と創発

青柳 [1968a] は、擬制 (fiction) と仮説との区別を、「前者は虚構であるが、その有用性ゆえに採用される仮定であり、後者は蓋然的性格で、その真理性が以後の経験によって証明される性質の仮定である」（pp. 86-87）と説く。そして、「仮説の発想には、個々の事例よりの帰納を糧として、直感をはたらかせたり、信念や願望のような価値判断をまじえたりする」（青柳 [1976] p. 70）と述べる。

「仮説の発想は研究者個人の創造力によるものであり、その考察は論理学ではなくむしろ心理学に属する」という仮説演繹論者による反対論がある。しかし、近藤洋逸=好並英司 [1979] は、「勿論、創造される仮説の内容は論理学の圏外にあり、研究者の能力の発揮によって決まるが、その発想される形式や、その発想を援助する形式や背景については十分に論理的に考察できる」（p. 241）という主張の下で、「仮説の発想と検証」および「探究の過程」について事例を交えて詳しく考察している。

村上陽一郎 [1980] は、「仮説演繹法の最大の難点は、どうしてその仮説が生まれるのか、その重大なポイントについて、仮説演繹法は沈黙して何も言わないではないか、というのが、ハンソン (N. R. Hanson) の仮説演繹法評です」（p. 33）と紹介する。そして、「ハンソンは、その仮説が形成されて行く過程には、ある種の論理があるはずだと主張し」（p. 33）、「そうした過程に対して、一つの論理的な構造を指摘しようとした先人とし

て、パース (C. S. Peirce) の名を挙げる。そのパースの《abduction》というの、日本語で定訳がないが、『演繹』と『帰納』に対して第三の『推論』を提案しようとする」(p. 34)。「ハンソンは、パースの『《abduction》は何かがそうである可能性があるということを提示するものである』という言葉を引いて、この仮説発見の推論としての《abduction》がどのようなものなのかを、示そうと試みている」(村上 [1980] p. 34)。

伊藤邦武 [2016] は、近年のプラグマティズム研究での、パース見直しの潮流のなかで、仮説形成的推論 (abduction) が注目されており、それは「われわれが普通にはなかなか理解できない、不可思議な事象を前にして、その合理的な説明をもたらそうとする、一種の推測的な推論であり、演繹的推論 (deduction) と同帰納的推論 (induction) と異なる、独自の推論形式をもっている<sup>11)</sup>」(p. 234) と指摘する。

山口栄一 [2014] は、「ニュートンが万有引力の法則を発見した瞬間、……、アインシュタインが相対性理論を見つけた瞬間、……。これらの仮説を思いつく道程は、いずれも、ある独特の推論プロセスでした。このような『知の創造』のプロセスを、アブダクション (abduction) と呼び、ここではそれを『創発』と訳しておく<sup>12)</sup>。科学にとって、もっとも本質的な知的な営みが、この『創発』(abduction) であることを最初に論じたのは、チャールズ・パース (1839-1914) です」(pp. 184-85) と論ずる。

11) この推論形式は、伊藤 [2016] p. 234, 村上 [1980] p. 35, 山口 [2014] pp. 185-86, などで紹介されている。

12) 「『創発』は、emergence, つまり『部分が集合すると部分の性質の単純な総和にとどまらない性質が出現すること』の訳語として使われること」が多いが、「本書では一貫して abduction の訳語として使う」(山口 [2014] p. 184)。

## 6. 結びに代えて

氷川きよしの歌う「大丈夫」(2019)の一節に「月が沈んで陽が昇り」という詞がある。

この文言は天動説である。

これと酷似する表現を取り上げて、伊達 [2010] は、「天動説だからだめだ、という学校の先生がいた。しかしこれも科学の本質を知らない半可通の言うことだ。真に科学を理解していれば、『日常生活では天動説でいいんだ。誰が見ても太陽が動き、月が動いて行く。しかし自然現象すべてを説明しようとする、地動説を採ると全体が非常に簡単に、そして統一的に説明できる。科学はより統一的、普遍妥当的に説明できる法則を真理に近いものとする。だから地動説なんだ』」(pp. 272-73)、と説く。

「天動説」「地動説」といった「パラダイム」も一種の“枠組み”(擬制)、コンベンションの仲間である。

「コンベンショナリズム (conventionalism) 科学一般は約束の概念的枠組に基づくとする考え。規約主義」(『広辞苑』第5版 [1998])。村上 [1980] によれば、ハンソンもクーン (Thomas Kuhn) も、「現代科学論の系譜」において「規約主義」に列せられる (pp. 39-51)。

会計(学)は、コンベンション(のネットワーク)の呪縛から解き放されないかもしれない。

読むことは、書くことによって導かれ、方向を与えられ、豊かにされます。書けば書くほど、私は自分が求めているものを一層よく知ることがになり、自分が見出したものの意味や重要性を一層よく理解することがになります (Carr [1961] 訳 p. 5, PB p. 28)。

およそ半世紀前、研究ノート(中瀬 [1973])の末尾に、「印象深い上記の文言に導かれた」と断り書きを記した。その当時は、「書くこと」によ

って“書こうとしている”ことがかなりよく整理できたように想えた。ところが、このたびは、書くほどに糾える糸がますます絡み合い、思わず断ち切ってしまった箇所も多々ある。

#### 引用文献

- 合崎堅二 [1957] 『経済会計学序説』 森山書店。
- 青柳文司 [1968a] 『会計学の原理』 中央経済社。
- 青柳文司 [1968b] 「会計学の本質」, 黒澤清 編『近代会計学大系 I 会計学の基礎概念』 中央経済社, pp. 89-128。
- 青柳文司 [1976] 『会計学への道』 現代会計学叢書 1 同文館。
- 青柳文司 [1980] 「会計学の中心概念」, 山榊忠恕 編『体系近代会計学 I 会計学基礎理論』 中央経済社, pp. 121-46。
- 新井清光 [1969] 『会計公準論』 中央経済社。
- 馬場克三 [1975] 『会計理論の基本問題』 森山書店。
- Birnberg, Jacob G. [1980] “The Role of Accounting in Financial Disclosure,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5, No. 1, pp. 71-80.
- Carr, E. H. [1961] *What is History?* London: Macmillan. 清水幾太郎 訳『歴史とは何か』 岩波新書 岩波書店 1962年。参照した英書は、Pelican Book 版 (1964)。
- 伊達宗行 [2010] 『「理科」で歴史を読みなおす』 ちくま新書 筑摩書房。
- Gilman, Stephen [1939] *Accounting Concepts of Profit*. New York: Ronald Press. 久野光朗 訳『ギルマン会計学』 上巻・中巻・下巻 同文館, 1965, 67, 72年。
- 伊藤邦武 [2016] 『プラグマティズム入門』 ちくま新書 筑摩書房。
- 片岡義雄 [1967] 『増訂 パチョーリ「簿記論」の研究』 第二版 森山書店。
- 加藤尚武 [2009] 『合意形成の倫理学』, 加藤尚武 = 立花隆 監修「現代社会の倫理を考える」第16巻, 丸善。
- 近藤洋逸 = 好並英司 [1979] 『論理学入門』 岩波全書 岩波書店。
- 黒澤清 [1964] 『近代会計学』 改訂増補版 春秋社。
- Littleton, A. C. [1933] *Accounting Evolution to 1900*. New York: The American Institute Publishing Co. 片野一郎 訳『リトルトン会計発達史』 同文館 1952年。参照した英書は、“New York: Russell & Russell, 1966” 版。
- Littleton, A. C. [1953] *Structure of Accounting Theory*. American Accounting Association Monograph No. 5. Menasha, Wisconsin: George Banta Publishing Co. 大塚俊郎 訳『会計理論の構造』 東洋経済新報社 1955年。

- Mattessich, Richard [2014] *Reality and Accounting: Ontological Explorations in the Economic and Social Sciences*. London and New York: Routledge.
- Mautz, R. K. [1963] "Accounting as a Social Science," *The Accounting Review*, Vol. 38, No. 2 (April), pp. 217-25.
- 三木清 [1967] 『構想力の論理』三木清全集第8巻 岩波書店。その「第2章 制度」(pp. 99-184)の初出は、「制度」(一)(二)(三)として『思想』1937年8, 9, 10月号。
- Mumford, Lewis [1952] *Art and Technics*, New York: Columbia University Press. 生田勉 訳『芸術と技術』岩波新書 岩波書店 1954年。
- 村上陽一郎 [1980] 『科学のダイナミックス：理論転換の新しいモデル』サイエンス社。
- 中島省吾 訳編 [1964] 『増訂 A. A. A. 会計原則一原文・解説・訳文および訳註一』中央経済社。
- 中瀬忠和 [1973] 「研究ノート ORの『管理会計』へのインパクト—Churchman=Ackoff両教授の所説を中心として—」, 『経理研究』19号(秋号), pp. 208-18。
- 中瀬忠和 [1994] 「本の紹介&書評／竹内靖雄著『経済倫理学のすすめ—「感情」から「勘定」へ—』, 『中央評論』第208号 [46巻2号(6月号)], pp. 104-5。
- 中瀬忠和 [2017] 「会計／会計学の対象と研究方法について—仮構“会計劇場”を通して考える—」, 『企業研究』第31号, pp. 251-87。
- 中山茂 [2013] 『パラダイムと科学革命の歴史』講談社学術文庫 講談社。
- 大澤真幸 [2019] 『社会学史』講談社現代新書 講談社。
- Peloubet, Maurice E. [1945] "Art or Science," *The Accounting Review*, Vol. 20, No. 4 (October), pp. 391-99.
- 桜井久勝 [2010] 『財務会計講義』第11版 中央経済社。
- 新村出 編 [1998] 『広辞苑』第5版 岩波書店。
- 高島善哉 [1964] 『社会科学入門—新しい国民の見方考え方—』改版 岩波新書 岩波書店。初版 1954年。
- 瀧澤弘和 [2018] 『現代経済学：ゲーム理論・行動経済学・制度論』中公新書 中央公論新社。
- 山口栄一 [2014] 『死ぬまでに学びたい5つの物理学』筑摩選書 筑摩書房。
- 山内恭彦 編 [1971] 『現代科学の方法：自然・人間・社会の認識』NHK市民大学叢書20 日本放送出版協会。
- 上野清貴 [2016] 「利益と实在性」, 『商学論纂』第57巻第3・4号：「北村敬子教授古稀記念論文集」, pp. 325-56。

上野清貴 [2019] 『会計の科学と論理』 中央経済社。

宇南山英夫 [1964] 「企業会計のコンベンション」, 飯野利夫 = 山榊忠恕 編 『会計学基礎講座 1 / 企業会計原理』 有斐閣, pp. 91-100。