

会計の科学性と社会的役割*

—アートと科学の狭間で—

藤井 秀樹

2020 年 10 月 28 日

1 はじめに

本稿は、「会計はアートか科学か」という問題を、関連文献のレビューを通じて再考し、会計をめぐる今日の諸状況に照らして当該問題が提起する現代的意義を筆者なりに明らかにすることを目的としている。本稿における主要なキーワードである“art”と“accounting”については、他に適訳が見当たらないので、その不正確性を承知のうえで、「アート」、「会計」と訳出している¹。

2 問題の原点と所在

まず、次の問題提起を再読することから始めたい。

「これまで会計学のような実用性の強い学問を研究しようとしたものにとっては、経済理論や経済史や財政学やその他の文化諸科学を研究する者の味わったことのないような、ある種のいやな経験をなめなければならなかったという事情があったことを想起してもらう必要がある。会計学が学問の仲間入りをすること自体が一個のたたかいにほかならなかったことを。そしていまなおそのたたかいは終わっていないのだ。」（黒澤[1956]22 頁）

合崎[1966] (28-31 頁) は、Veblen[1899]の科学論を援用しつつ、学問には「高等な学問」と「下等な学問」があり、「実用性の高いもの程下等」とみる風潮が一般にあるとしたうえで、そうした風潮が黒澤[1956]の問題提起の背景事情をなしていたと解説している。黒澤[1956]の問題提起にある「学問」を「科学」と読み替えれば、取り扱っている問題の性質は本稿のそれとほぼ重なる。

近年、国際競争力のある会計研究の必要性が唱えられるようになった（大日方[2009]; 太田[2010]; 八重倉[2010]）。かかる主張においては、会計研究で利用される理論は科学的理論でなくてはならないということが、一様に力説されている。黒澤[1956]が執筆された当時とは個別具体的な背景事情は異なるが、こうした主張が今日なされているということは、少なくとも一部の論者からすれば、「会計学が学問の仲間入りをする」ためのたたかいそれ自体は現在なお「終わっていない」ということであろう。その意味で、黒澤[1956]の問題提起は、わが国における当該問題の原点と所在を示すものになっているといえよう。

3 レビューすべき関連文献の選択

本稿では、レビューすべき関連文献を Accounting Review の掲載論文に求める。その主たる理由は、時代背景も勘案しつつ見解の分布を概観するのに、同誌掲載論文が恰好の素材を

提供するものとなっているからである。「会計はアートか科学か」という問題が他に先駆けて盛んに論じられたのは言うまでもなくアメリカにおいてであり、当該問題に言及した文献（とりわけ図書）はかなりの数に上る。しかし、筆者が調査した限りでは、そのほとんどは会計の特徴を概説するためにごく手短に当該問題に触れるにとどまっている。本稿では、これらの文献については、関連箇所が必要に応じて傍証資料として注記するにとどめる。

Accounting Review のバックナンバーを「科学」(science) で検索し、その結果のなかから会計の科学性を主要テーマとして論じた論文を抽出したところ、Kelley [1941]; Peloubet [1945]; Nelson [1949]; Mautz [1963] の 4 論文を得た。そこで次節では、これら 4 論文を順次レビューしていくことにしたい。

4 関連文献のレビュー

(1) Kelley [1941]

Kelley [1941]²によれば、会計は、「企業活動と経済事象を記録・測定・解釈する方法および手段」(p.231) とされる。この認識に依拠して以下のような議論が展開されている。

「経済的事実および企業活動上の事実に関する真実かつ公平な写像を得るためには、会計手続きは科学的に利用されなくてはならない」(p.231)。ここで「科学的」とは、「客観的」(objective) で「個人的見解に左右されない」(impersonal) ことをいい (p.232)、自然科学では物理学、化学、天文学が、そうした性質を備えた科学の事例となる。社会科学では人間行動が考察対象となるので、「正確な予測」ができなくても「傾向と趨勢の発見」の可能性があれば、当該学科は科学の要件を満たし、経済学、社会学、政治学、人類学が、そうした性質を備えた社会科学の事例となる (p.231)。

「個人的見解に左右されない客観的な一組の原則と基準に会計実務が基礎を置く限りにおいて、それは真の科学であると主張できる」(p.232)。ところが、たとえば純利益と資産の会計処理に見るように、現行実務には会計人の個人的見解が介在した混乱があり³、それらの会計処理に関する一般に認められた会計原則は依然として形成されていない。したがって、現在の会計は「準科学」(semi-science) の状態にあるといわなくてはならない (p.234)。つまり、会計は、「方法・手段」(method and means) であり、その限りで「社会科学の技術・道具」(technique and tool of social science) たりうるが、それを利用するための「個人的見解に左右されない客観的な一組の原則と基準」が存在しないために、現在なお「真の科学」(real science) になりえていないのである⁴。

Kelley [1941]は、以上の議論をふまえたうえで、会計実務の「改善策」(remedy) を提供する文献として、AAA1936 年会計原則試案および Hatfield, Sanders, Paton, Littleton, May 等の古典文献⁵をあげている (p.233)。

(2) Peloubet [1945]

Peloubet [1945] は、「会計は科学ではない」(accounting is not a science) (p.394) と断

じている。しかし、このことは、音楽家や画家の仕事が科学的な性質を有していないという主張以上の批判と受けとめられてはならないとされる (p.394)。同論文の要旨は以下の通りである。

「会計は科学でない」とするのは、会計行為には会計人の見解がつねに介在し、会計数値が客観的に決まらないからである。たとえば鉍物の成分は工学的なテストによって客観的に特定できるが、原材料に関する諸勘定にどのような費目を割り当てるかは「見解の問題」(matter of opinion)であり、諸勘定の金額からその構成費目を(部外者が)客観的に特定することはできない。この意味で、会計報告書の作成は「アートの仕事」(works of art)として実施されている (p.393)。

とはいえ、「会計はつねに手段であって、決して目的ではない」(p.392)。したがって、会計報告書は、「読まれ、理解され、[会計事実について]正しい印象を与えるものでなければ、まったく役立たない」(p.392)。現在の会計報告書が満足すべきものとなっていないのは、勘定組織と記録システムが報告の観点から設計されていないからである (p.391)。「どのアートも、多くの科学を利用し、またそれらに依存している」(p.394)。会計もそうすることで有用なものとなるであろう。

Peloubet [1945] では、以上のような議論をふまえたうえで、報告の観点から再設計したとされる4種類の目的別貸借対照表様式の私案が提示されている (pp.397-399)。その1つであるプラント別投資表示の貸借対照表を要約して示せば、図表1のようになる⁶。このような報告書は、プラント別の投資の効率性を判定するのに役立つとされる (p.396)。

図表1 プラント別投資表示の貸借対照表 (要約)

	プラント A	プラント B	プラント C	合 計
資産				
固定資産…	\$ 1,196,730	\$ 948,950	\$ 608,495	\$ 2,754,175
流動資産…	824,348	793,921	379,299	1,997,568
繰延費用…	12,231	8,143	6,211	26,585
資産合計…	\$ 2,033,309	\$ 1,751,014	\$ 994,005	\$ 4,778,328
負債合計…	\$ 299,771	\$ 229,771	\$ 149,887	\$ 749,429
正味投資…	\$ 1,733,538	\$ 1,451,243	\$ 844,118	\$ 4,028,899
当期利益…	\$ 157,200	\$ 116,100	\$ 51,950	\$ 325,250
ROI %	9.0682	8.0000	6.1544	8.0729

(出所) Peloubet [1945] (pp.398-399) により作成。

(3) Nelson [1949]

Nelson [1949]⁷によれば、会計は、「少数の普遍的ルールに集約可能な閉じた不変のシステム」(p.354)とされる。すなわち、現代社会においては人々の間に、少数の普遍的ルール

に依拠した定型的な行動によって課題を遂行しようとする傾向が現れ、そうした行動規範が、会計を含む社会の様々な領域において「思考慣習」(habit of thought)として定着するようになる(p.356)。Nelson [1949]は、思考慣習としてのルールからなる規範体系を「機械的科学」(mechanistic science)と呼んでいる(pp.357-358)。その所説の要旨は以下の通りである。

現代の会計人は、会計における思考慣習が正当性を維持している限り、当該慣習に従って行動し続けるであろうし、そのことに問題はない。しかし、「変化した事後的状況が危急性を増すと、それが、過去の規範と規律の変化を強制する力となり、人間行動の正当性を一定の期間にわたって規定する思考慣習の修正をもたらすことになる」(p.356)。

ところが、「機械的科学の儀式には心地よさがある」(p.359)のに対して、「環境適用のプロセスは〔…〕緩慢で苦痛をとまなう」(p.357)のために、既存の機械的科学に慣れ親しんだ多くの会計人は、思考慣習の修正に対して抵抗しようとする。こうした抵抗に最もよく対応しうるのは、個人ではなく組織である。1930年代以降のアメリカ会計界において観察される「変化した事後的状況」は、組織⁸に、そうした抵抗を抑え変化を促進する「親の役割」(parent role)を求めているといえるであろう(p.359)。

以上から明らかなように、Nelson [1949]は、T.Veblenの制度理論(とりわけVeblen [1919]で示された制度変化の経済理論)を援用する形で、当時の会計が直面していた変化の必然性を論じたものとなっている。ただし、他のレビュー文献とは異なり、変化の方向性を示す具体的な規範事例に関する記述は見当たらない⁹。

(4) Mautz [1963]

Mautz [1963]によれば、「会計は社会科学か」という問いには、「会計は社会科学ではないのではないか」という「疑念」(suspicion)が含意されているとされる(p.317)。事実、「〔そのような疑念を持たれていない他の〕社会科学の領域で仕事をしている人々は、社会科学の仲間(family)に入れてもらうための要件を明らかにすることに、ほとんど時間も努力も費やしていない」(p.317)。Mautz [1963]の論旨を要約すると、以下のようになる。

諸文献で示された社会科学の一連の定義(たとえば「ある集団の構成員としての個人の行動を取り扱う心的・文化的科学」¹⁰という定義)に照らせば、それらの定義を満たすという意味で、「会計は社会科学である」(accounting is a social science)(p.318)。しかし、社会科学として存在するためには、会計はもう1つ重要な要件を満たさなくてはならない。それは、社会科学者の資質を備えた会計人の集団を持つことである。

他の領域の専門家は少数の例外を除けばアカデミックであるが、会計の領域では主として実務家が会計を担っている。実務家は、「日々の実務上の必要性という圧力を受けながら問題の適正な解決策を追求するプラグマティスト」(p.320)として職務に携わっており、「当面の問題に直接関係がないように思える長期的視点に立った基礎研究にはほとんど時間を使わない」(p.319)。

「人間行動は倫理的な要素に満ちており、企業活動もその例外ではない」(p.323)。したがって、「会計判断は倫理的な性質を不可避免的に帯びている」(p.323)。「社会学者〔としての会計人〕は、物理学者が持つような個人的見解に左右されない無私の観点を持つと努めるであろうが、事実に即していえば、彼の作業情報には価値判断が含まれているので、そのような側面(会計の倫理科学 ethical science としての側面—引用者)を等閑に付すならば、彼は自分の作業情報の重要な部分を見落としてしまうことになるであろう」(p.323)。

会計を実質的に社会科学として成立させるためには、たとえば棚卸資産原価の配分方法として LIFO と FIFO のどちらを採用するべきかというような問題について、「公正な表示」(fair presentation) の観点から「倫理的決定」(ethical decision) を下せるような社会学者として会計人を育成する必要がある (p.323)。そのような教育を行うためには、「アートとしての会計、すなわち処理方法、手続きと実務の一巡に、重点をおいた教育を是正する」(p.324) こと、換言すれば「どのように会計を行うかではなく、会計についてどのように考えるかを学生に教育すること」(p.324) が、必要となる¹¹⁾。

Mautz [1963] は、以上のような議論をふまえたうえで、アメリカ会計学会の公表物のうち会計教育の改善に貢献する最も重要な文献として、AAA1936 年会計原則試案および Paton and Littleton [1940] をあげている (p.325)。

本節で行った関連文献のレビューの要点を整理すると、図表 2 のようになる。

図表 2 関連文献のレビューの要点

	Kelley [1941]	Peloubet [1945]	Nelson [1949]	Mautz [1963]
会計の現状	準科学	アート	機械的科学	社会科学
解釈・提言	会計を「真の科学」とするためには、個人的見解に左右されない客観的な原則と基準が必要である。	報告の観点を重視した報告書を作成することで、会計の有用性は向上する。	変化した事後的状況が会計の変化をもたらす。組織によってその変化は促進される。	会計人の社会学者としての資質の向上により、会計は実質的に社会科学になる。
規範事例	AAA1936 年会計原則試案 Hatfield 等の古典文献	4 種類の目的別貸借対照表 様式の私案	—	AAA1936 会計原則試案 Paton & Littleton [1940]

5 主要論点とその現代的含意

この節では、前節のレビューを通じて得られた主たる論点の整理を行うとともに、各論点の有する現代的含意を筆者なりに明らかにしていきたい。

(1) 会計におけるアートの 2 つの意味

4 論文に共通するのは、会計の現状にみる問題の性質を「科学」の視点から捉え直したうえで、問題の解決策を提案ないし予測していることである。そのさい、「科学」は問題解決

の方向性（会計のあるべき姿）を規定するものとされ、またすべての論文で明示的に言及されているわけではないが、「アート」は会計が「科学」たりうることを阻害する要因として位置づけられている。

4 論文を通覧すると、「アート」の意味内容については、会計行為の技術的側面（処理方法、手続きと実務の一巡）をいう場合と、会計行為の裁量的側面（個人的見解や価値判断への依存性）をいう場合の2通りがあることが分かる。ここで Mautz [1963]の所説に着目すると、同論文では、後者の側面は、会計人の倫理性が試される側面としてむしろ肯定的に捉えられている（したがって同論文はこの側面を「アート」とは捉えていない）。会計の「倫理科学」としての成熟を阻害する「アート」とされているのは、前者の側面である。

会計の情報提供機能を整備拡充する観点から、会計における複式簿記の制約の緩和を提唱する文献が1960年代後半以降、管理会計を含む会計の広範な分野で散見されるようになった（AAA [1966]pp.64-65; AAA [1969] p.118; Johnson and Kaplan [1987] pp.12-18; Palmrose [2009]p.288）。Mautz [1963]がいう「アート」を表象するものが複式簿記であったとすれば、同論文は、1960年代後半以降に現れるそうした主張の1つの萌芽を示すものであったと評することができるであろう。

とはいえ、SECの指示を受けて財務報告の改善策を検討したACIFR [2008] (p.20)では、複式簿記の技術的側面に偏った会計教育が学部・大学院で依然としてなされていることが、今日の会計が抱える問題（とりわけルールベース会計）の温床の1つになっていると指摘されている。長年にわたる問題指摘と問題解決に向けた試行錯誤にも拘わらず、会計における複式簿記の制約は依然として、「あるべき財務報告」の開発に対して弊害的な作用を及ぼす要因となっている（あるいは少なくともそのような要因として捉えられている）のである。その意味で、Mautz [1963]が指摘する「アート」の問題は、現在もなお「開かれた問題」であり続けているのである。

(2) 制度設計のための会計理論とその科学性

Kelley [1941]およびPeloubet [1945]では、会計行為の裁量的側面が、会計の「科学」性を毀損する「アート」とみなされている。注目されるのは、両論文においては、「個人的見解に左右されない客観的な一組の原則と基準」にもとづいて会計事実に関する「正しい印象」を与える会計報告書を作成することが、会計が「科学」であることに繋がるとされていることである¹²。こうした議論は、会計の「あるべき姿」を提案するものであり、いわゆる規範的主張となっている。したがって、そこで措定されている科学観は、今日の科学哲学上の通説的な科学観（すなわち科学の役割は現象を説明し予測することであり、一般法則は観察と論理分析によってのみ正当化されるとする実証主義の科学観）とは異なる。実証主義の立場からすると、反証可能性を欠いた規範的主張は形而上学に属し、むしろ科学の対極に位置するものとみなされている（伊勢田[2003]2-3頁）。

上記の両論文においてこのような規範的主張がなされたのは、Kelley [1941]で具体的な

規範事例として AAA1936 年会計原則試案や Hatfield 等の古典文献があげられていることから容易に理解されるように、1930 年代から 1950 年代にかけて展開された会計原則設定運動がその歴史的背景としてあったからである。両論文は、その成功裡の進展を期待ないし支援する立場から執筆されている。Mautz [1963]でも具体的な規範事例として AAA1936 年会計原則試案と Paton and Littleton [1940]があげられていることから、その事情は、同論文においても同様といえる¹³。こうした規範的主張は、制度設計のための会計理論の構築を目指すものであり、この系統の理論形成はその後、Sprouse and Moonitz [1962]; AAA [1966]; AICPA [1973]等の公表を経て、FASB の概念フレームワーク・プロジェクトに引き継がれていくことになる (Schroeder et al. [2014]p.45)。

(3) 研究のための会計理論の台頭

「個人的見解に左右されない客観的な一組の原則と基準」を導く会計理論の開発は 1970 年代に入ってからでも AAA において続けられ、その成果として AAA [1977]が公表された。しかし同報告書は、「『権威ある理論のプロナウンスメント』を公表する」ことは「非現実的な期待」(AAA [1977]p.1) であると述べ、その試みが不首尾に終わったことを明らかにしている。「〔理論の根底にある〕各パラダイムには、論証不能または反証不能な個人的信念および前提が暗黙裡に織り込まれている」(AAA[1977]p.48) ために、「理論が取り扱う『事実』それ自体が、当該観察者が選択したパラダイムの関数」(AAA[1977]p.48) になっている（つまり「事実」によって理論の優劣は決められない）というのが、その理由であった¹⁴。

このような観点からは、あるパラダイム（たとえば Kelley [1941]他が主張する「真の科学」を支えるパラダイム）を擁護するうえで必要なのは、経験的証拠や論理の積み重ねではなく心的な^{メンタル}「説得」(persuasion) ということになる (AAA[1977]p.48)。このことをその後の歴史的経緯と照らし合わせると、概念フレームワークが、パラダイム転換の必要性（換言すれば資産負債アプローチに依拠した基準設定の正当性）を心的に「説得」するための概念的ツールとして開発されたものであったことが、改めて理解されるのである。会計原則設定運動の過程で唱えられた会計の「科学」性は（それを「科学」と呼ぶか否かは別として）、このような経路を通じてその命脈を今日に至るまで保っているのである¹⁵。

他方、AAA（およびその構成員）は、AAA[1977]の公表以降、規範理論の開発から撤退し、それと前後して研究のための会計理論（いわゆる実証理論 positive theory）の開発に邁進していくことになる。この時期に台頭した新しい会計理論は、今日わが国で「実証研究」と呼ばれている実証主義に依拠したアーカイバル研究（以下便宜的に「実証研究」という）に、理論的な基礎を提供するものとなった。実証研究がその後、会計研究の主要潮流をなすに至ったのは、周知のごとくである。ちなみに、本稿でレビューした 4 論文のうち、実証主義の科学観に最も近いのは、Nelson [1949]である。

規範理論と比較した場合の実証理論の第 1 の特徴は、科学哲学上の通説的な科学性（仮

説＝理論の反証可能性)を備えているという点にある。国際競争力のある会計研究の重要性を力説する論者が重視するのは、この第1の特徴である。第2の特徴は、T.クーンのいう通常科学(normal science)としての性質を持つことである。通常科学とは、「共有された一定のルールに基づいて着実に目標を達成する科学研究」(野家[2015]265頁)をいう。したがって、通常科学は、「科学者コミュニティの内部で自己完結的に営まれる研究活動であり、研究成果の評価はもっぱら『同僚評価(peer review)』の形でなされ、直ちに外部社会のあり方と結びつくものではない」(野家[2015]265頁)とされる。

アメリカの定評ある会計学テキストの1つである Schroeder et al.[2014] (p.140) では、実証研究の社会的な役割が次のように記されている。「エージェンシー理論〔に依拠した実証研究〕は、なぜ多様な会計実務が存在するかを説明するのに役立つという意味において、記述的な理論である。したがって、事後的な検証によってこの理論が支持されたとしても、当該理論によって、様々な環境下で適用されるべき正しい会計手続きは何かが明らかにされることはないであろうし、その結果、会計実務が変更されることもない」(傍点原文イタリック)¹⁶。これを本稿の検討課題に引き寄せて敷衍すれば、実証研究は、制度設計への積極的な関与を方法的に封じたことと引き換えに¹⁷、研究の科学性を獲得することに成功したということになるであろう。もしこのような理解が成り立つとすれば、実証研究の主たる社会的な役割は、会計研究者の業績作りと同僚評価への役立ちという点に求められることになるであろう。

6 おわりに

他の多くの鍵概念がそうであるように、科学の概念は多義的である。科学哲学における科学概念は、哲学上の通説ではあるが、科学概念の1つに過ぎない。このことは、会計の科学性を問うときに、顕在化する。実証研究は、制度設計への積極的な関与を方法的に封じることで、実証主義的な意味での科学性を獲得することに成功した。「実用性の高いもの程下等」という風潮に従えば、実証研究は実用性に乏しいがゆえに、規範的会計研究に比して「高等な学問」ということになるであろう¹⁸。研究者に対する業績管理の厳格化が続く限り、実証研究論文の量産化傾向は今後も、強まりこそすれ弱まることはないであろう¹⁹。

他方、会計環境の変化とともに、新しい基準開発の必要性が不断に生じている。この必要性に应运してきたのが、規範的会計研究であった。会計原則設定運動に当事者意識をもって接してきた論者たちは、規範的会計研究に依拠した制度設計を通じて会計は科学になると主張してきた。基準開発に終焉がない以上、このような制度設計指向型の会計研究は、今後も引き続き必要とされるであろう。そしてそのさい、アートとしての複式簿記とどのような距離をとるかが、「あるべき会計」を設計するうえで主要な課題の1つとなるであろう。

以上のことから、「会計研究のための科学」と「会計制度設計のための科学」の併存状態²⁰が、今後さらに拡大・固定化していくことが予想される。これが、本稿の検討を通じて得られる観察予測である。総じて、会計の科学性を問う主たる現代的意義は、会計をとりまく

以上のような現状をその歴史的背景とともに炙り出す点にあるといえるであろう。

【補論】「社会科学とは何か」をめぐる Seligman [1930]の議論

本稿 4 (4) で触れたように, Mautz [1963]は, 社会科学の定義を提示した初期文献として『社会科学事典』(Seligman and Johnson (eds.) [1930]) を引用している。その編集主幹である E.R.A.Seligman は, 同事典第 1 巻の「序章 I —社会思想および社会慣習の発展」(Introduction I —The Development of Social Thought and Institutions) の冒頭に, 「社会科学とは何か」(Seligman [1930] pp.3-7) と題する自らの一文を掲載している。この一文は, 全 15 巻から成る大著の導入部をなすものであり, その位置づけから, 当該一文は当時の (英米における) 1 つの通説的な社会科学観を伝える文献と見なしうる。そこで, 本補論ではその内容を概観し, 本研究課題に係る検討の補完としたい。

ちなみに, E.R.A.Seligman は当該事典の刊行当時, コロンビア大学の政治経済学教授であり, 複数の海外学術団体の連絡委員 (corresponding member) を務める傍ら, アメリカ経済学会 (American Economic Association) 会長, 全米租税学会 (National Tax Association) 会長, アメリカ大学教授協会 (American Association of University Professors) 会長等を歴任した (Seligman and Johnson (eds.) [1930] Editorial Staff)。

Seligman [1930] (p.3) によれば, 科学の対象は, 物理的自然 (physical nature) と心的現象 (phenomena of mind) の 2 つに区分される。前者を取り扱うのが自然科学 (natural science) であり, 後者を取り扱うのが心的・文化的科学 (mental or cultural science) である。ただし, この 2 区分は絶対的なものではない。なぜならば, 心性は身体から完全に独立したものではなく, また心的過程は少なくとも部分的には自然の諸力の影響を受けるからである。そのような点を考慮しておく必要があるとはいえ, 上記の 2 区分を差し当たりの前提とすれば, 後者の心的・文化的科学はさらに, 集団から分離された個人の心的過程を取り扱うもの (たとえば論理学) と, 集団の構成員としての個人の心的過程を取り扱うものに, 再区分される (Seligman [1930] p.3)。前者の心的過程は他者の行動の影響を受けないのに対して, 後者の心的過程はその影響を受ける (Seligman [1930] p.3)。

Seligman [1930] (p.3) は, 以上のような議論をふまえたうえで, 社会科学を次のように定義している。すなわち, 社会科学とは, 「ある集団の構成員としての個人の行動を取り扱う心的・文化的科学」(mental or cultural sciences which deal with the activities of the individual as a member of a group) である。本稿 4 (4) で見たように, Mautz [1963] (p.317) が引用しているのは, この定義である。Mautz [1963]では言及されていないが, Seligman [1930]で提示された定義の含意を正確に理解するには, 当該定義が上掲のような議論を通じて提示されたものであることを押さえておく必要がある。

Seligman [1930]は, 上掲の定義に依拠しながら, 社会科学を, ①純粋社会科学 (purely social science), ②準社会科学 (semi-social science), ③その他の, 3 つのカテゴリーに分類している (Seligman [1930] は③に固有の呼称を与えていないので, ここでは便宜的に「その他」と

表記している)。①は、出現当初から現在に至るまで一貫して社会的要素 (social content) を保持しているものである。これに対して、②は、出現当初は社会的要素から独立していたが、その後の過程で部分的に社会的要素を獲得したものである (Seligman [1930] p.5)。③は、基本的には自然科学ないし文化的科学の性質を持つが、その後の過程で漸次、社会的含意 (social implication) を有するようになったものである (Seligman [1930] p.7)。

以上から理解されるように、社会科学のカテゴリー分類において Seligman [1930]が最も重視しているのは、各分野における「社会的要素」のあり方である。それは、社会科学の上掲の定義 (すなわち「ある集団の構成員としての個人の行動を取り扱う心的・文化的科学」という定義一傍点引用者) に、則った議論といえるであろう。Seligman [1930]は、3つのカテゴリーについて、その具体例をあげながら議論を敷衍している。敷衍された議論の詳細は割愛し、掲げられた具体例のみを一覧して示せば、付表のようになる。

付表 社会科学の3つのカテゴリーとその具体例

純粋社会科学	準社会科学	その他
1. 初期社会科学 政治学, 経済学, 歴史学, 法学	倫理学, 教育学, 哲学, 心理学	生物学, 地理学, 医学, 言語学, アート
2. 新社会科学 人類学, 刑法学, 社会学		

(注) Seligman [1930]は純粋社会科学を、初期社会科学 (earliest of the social sciences) と新社会科学 (newer social sciences) に再分類している。「初期社会科学」は「伝統的社会科学」と訳すことも可能であろう。

付表で注目されるのは、「その他」にアート (art) が含まれていることである。この点に関する Seligman [1930]の説明は次の通りである。「いうまでもないことであるが、創造的活動としてのアートは、分析と理解を目的とする科学と対照的な立ち位置にある。しかし、アートの活動は〔人々の〕価値観によって大きく左右され、したがって少なくとも部分的には社会的な素性を有している。アートの歴史には社会慣習 (social institutions) を説明するのに役立つ多くの事例が存在するし、その逆もまた然りである。現代社会における社会法則の機能を理解したいと思う者であれば誰一人として、アートによって提供されたそうしたエビデンスを見過ごすことはできないであろう」 (Seligman [1930] p.7)。

以上に概観した一連の議論から明らかなように、Seligman [1930]の主たる関心は、もっぱら「社会科学」における「社会」の意味とそれにもとづく「社会科学」の分類に向けられている。そこでは、「社会科学」の「科学」性についての議論は、ほとんどなされていない。F.A.M. Schlick らによってウィーン学団が立ち上げられたのは、Seligman and Johnson (eds.) [1930]の出版の前年の1929年であった。「科学とは何か」についての同学団の研究成果が英米に十分な形で伝播するには、なお時間が必要であった。そのような歴史的背景からすれば、Seligman [1930]での議論が上記のような特徴 (すなわち社会科学の「科学」性を問うことな

く、「社会的要素」を鍵概念とした分類学的アプローチによって社会科学の現状を分析・理解しようとする特徴)を持っていたのは、むしろ当然であったといった方がよいのかもしれない。すなわち、その限りで、そうした特徴は、当時の（英米における）1つの通説的な社会科学観（「科学」性よりも「社会的要素」を重視した社会科学理解）を反映したものであったと解釈することができるのである。アートが「その他」の社会科学に含まれている理由も、そのような解釈の延長線上で理解することができるであろう。また、そのような理解を前提とすれば、「会計はアートか科学か」という問いが社会的に浮上するのは、社会科学の「科学」性が社会的な広がりをもって問題となり始めた時期以降（本稿の検討の範囲では Kelley [1941] が公表された 1940 年代以降）ということになるであろう。

本補論の最後に、Seligman and Johnson (eds.) [1930]における会計の取扱いについて、簡単に触れておきたい。Seligman [1930]では会計についての言及はないが、Seligman and Johnson (eds.) [1930]では、「会計」(Accounting)は独立項目として編集され、その解説に約 9 頁が割かれている。一項目の取扱いとして、それは決して小さなものとはいえないであろう。したがってその事実を、R.K. Mautz が見落とすはずがない。にも拘わらず、R.K. Mautz はその事実には触れず、本稿 4 (4) で見たように、「会計は社会科学ではないのではないか」という「疑念」について論じている。Seligman and Johnson (eds.) [1930] に収録された「会計」の記述 (Bauer [1930] pp.404-412) を通読すると、そこでは複式簿記の歴史や仕組み、公益事業会社における減価償却の意義等の解説に多くの紙幅が充てられていることが分かる。「どのように会計を行うかではなく、会計についてどのように考えるかを学生に教育すること」(Mautz [1963] p.324) を急務と考える R.K. Mautz にとって、それは満足しうる解説ではなかったということであろう。ちなみに、当該項目の執筆者である J. Bauer の所属は、“New York City”と記されている (Seligman and Johnson (eds.) [1930] Contributors to Volume One)。

参考文献

- AAA [1966], Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory, *A Statement of Basic Accounting Theory*, AAA, 飯野利夫訳[1969]『アメリカ会計学会・基礎的会計理論』国元書房。
- [1969], Committee on External Reporting, “An Evaluation of External Reporting Practices; A Report of the 1966-68 Committee on External Reporting,” *The Accounting Review*, Supplement to Vol.44, pp.79-123, 法政大学会計学研究室訳[1973]『アメリカ会計学会・基礎的会計理論の展開』同文館。
- [1977], Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*, AAA, 染谷恭次郎訳[1980]『アメリカ会計学会・会計理論及び理論承認』国元書房。
- ACIFR [2008], Advisory Committee on Improvements to Financial Reporting, *Final Report of the Advisory Committee on Improvements to Financial Reporting to the United States Securities and*

Exchange Commission.

- AICPA[1973], Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statements, *Objectives of Financial Statements*, AICPA, 川口順一訳[1976]『アメリカ公認会計士協会・財務諸表の目的』同文館。
- Bauer, J. [1930], “Accounting,” in in Seligman, E.R.A. and A. Johnson (eds.) [1930], *Encyclopaedia of the Social Sciences*, Vol.1, MacMillan, pp.404-412.
- Hatfield, H.R. [1916], *Modern Accounting: Its Principles and Some of Its Problems*, Appleton, reprint ed., Arno Press 1976, 松尾憲橘訳[1971]『近代会計学—原理とその問題—』雄松堂。
- IASB [2018], *Conceptual Framework for Financial Reporting*.
- Jensen, M.C. [1976], *Reflections on the State of Accounting Research and the Regulation of Accounting*, <http://papers.ssrn.com/abstract=321522>.
- Johnson, H.T. and R.S. Kaplan[1987], *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, 鳥居宏史訳[1992]『レレバンス・ロスト—管理会計の盛衰—』白桃書房。
- Kelley, A. [1941], “Is Accounting a Science?” *The Accounting Review*, Vol.16, No.3, pp.231-234.
- Kester, R.B. [1921], *Accounting Theory and Practice, A Text Book for Colleges and Schools of Business Administration*, volume I, The Ronald Press Company.
- Mautz, R.K. [1963], “Accounting as a Social Science,” *The Accounting Review*, Vol.38, No.2, pp.317-325.
- MacFarland, G.A. and R.D. Ayars [1947], *Accounting Fundamentals*, McGraw-Hill.
- Nelson, E.G. [1949], “Science and Accounting,” *The Accounting Review*, Vol.24, No.4, pp.354-359.
- Paton, W.A. and A. C. Littleton [1940], *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA Monograph No.3, AAA, 中島省吾訳[1958]『会社会計基準序説』改訳版, 森山書店。
- Palmrose, Z-V. [2009], “Science, Politics, and Accounting: A View from the Potomac,” *The Accounting Review*, Vol.84, No.2, pp.281-297.
- Peloubet, M.E. [1945], “Art or Science,” *The Accounting Review*, Vol.20, No.4, pp.391-399.
- Schroeder, R.G., M.W. Clark and J.M. Cathey [2014], *Financial Accounting Theory and Analysis: Text and Cases*, 11th ed., Wiley, 加古宜士, 大塚宗春監訳, 川村義則, 鈴木学, 森田佳宏, 福島隆, 金子良太, 藤木潤司共訳[2004]『財務会計の理論と応用』中央経済社。
- Seligman, E.R.A. [1930], “What Are the Social Sciences?” in Seligman, E.R.A. and A. Johnson (eds.) [1930], *Encyclopaedia of the Social Sciences*, Vol.1, MacMillan, pp.3-7.
- Seligman, E.R.A. and A. Johnson (eds.) [1930], *Encyclopaedia of the Social Sciences*, Vol.1, MacMillan.
- Sprouse, R.T. and M. Moonitz [1962], *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*, Accounting Research Study, No.3, AICPA, 佐藤孝一, 新井清光共訳[1962]『アメリカ公認会計士協会・会計公準と会計原則』中央経済社。

- Sterling, R.R. [1979], *Toward a Science of Accounting*, Scholars Book Co., 塩原一郎訳[1995]『科学的会計の理論』税務経理協会。
- Veblen, T. [1899], *The Theory of the Leisure Class, An Economic Study in the Evolution of Institutions*, Macmillan, 高哲男訳[1998]『有閑階級の理論』ちくま文芸文庫。
- [1919], *The Place of Science in Modern Civilisation and Other Essays*, B.W. Huebsch.
- Watts, R.L. and J.L. Zimmerman [1986], *Positive Accounting Theory*, 1st ed., Prentice-Hall, 須田一幸訳[1991]『実証理論としての会計学』白桃書房。
- Wolk, H.I., J.L.Dodd and J.J. Rozycki [2013], *Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political Economic Environment*, 8th ed., SAGE Publications, 長谷川哲嘉, 中野貴之, 成岡浩一, 菅野浩勢, 松本安司, 平賀正剛訳[2013]『アメリカ会計学—理論, 制度, 実証—』中央経済社。
- 合崎堅二[1966]『社会科学としての会計学』中央大学出版部。
- 伊勢田哲治 [2003]『疑似科学と科学の哲学』名古屋大学出版会。
- 太田康広[2010]「会計研究の危機と日本の会計学界」『現代ディスクロージャー研究』No.10, 1-15 頁。
- 大日方隆[2009]「実証会計学の継承と展望」『會計』第 175 巻第 1 号, 34-46 頁。
- 黒澤 清[1956]「会計的コンベンションの研究」『企業會計』第 8 巻第 6 号, 20-24 頁。
- 野家啓一[2015]『科学哲学への招待』筑摩書房。
- 藤井秀樹[2017]「会計理論の多様性と科学性—歴史的考察を交えて—」『会計理論学会年報』No.31, 102-111 頁。
- [2018]「会計はアートか科学か—会計の科学性を問う意味—」『會計』第 194 巻第 5 号, 1-15 頁。
- [2019]「会計理論とは何であり, 何でありうるか—理論承認から現在まで—」『会計理論学会年報』No.33, 3-6 頁。
- 八重倉孝[2010]「国際競争力のある研究者の養成」『會計』第 177 巻第 1 号, 24-35 頁。

《付記》構想段階の拙稿に対して, 辻山栄子先生 (早稲田大学), 薄井彰先生 (同), 奥村雅史先生 (同), 山口桂子先生 (秀明大学), 吉岡正道先生 (東京理科大学), 徳間元信先生 (福井県立大学) 他から貴重なコメントを頂戴した。記して謝意を表したい。なお, ありうべき誤謬はすべて筆者個人の責に帰すものである。本稿は, 科学研究費補助金基盤研究 (C) (課題番号: 16K03985) にもとづく研究成果の一部である。

*本稿は, 藤井[2018]に, 大幅な加筆・修正を施したものである。

¹ 本稿でとりあげる関連文献において, “art”は, 「技術」だけでなく, 「技芸」や「芸術」を意味する単語としても使用されている。また, “accounting”は, 「会計制度」, 「会計実務」, 「会計理論」の総称として用いられており, その具体的な意味内容は文脈によって異

なる。したがって、各単語に一意的な訳語を与えることはできない。

² 本節の Kelley [1941] のレビューにおいては、簡略化のために、頁数のみのかっこ書きで引用の出所を示す。以下、Peloubet [1945] ; Nelson [1949] ; Mautz [1963] のレビューにおいても同様である。

³ 純利益の会計処理については特別損失が収益賦課項目ではなく剰余金修正項目として処理されていること、資産の会計処理については自己株式と社債発行差金が資産に計上されていることが、その具体例としてあげられている (Kelley [1941] pp.232-234)。

⁴ 当該問題を論じた文献のなかでは、会計を「準科学」とみる Kelley [1941] の所説は多数説であり、たとえば、Kester [1921] (p. v) ; MacFarland and Ayars [1947] (p.1) ; Work et al. [2013] (pp.39-40) でも、会計はアートと科学を混合した性質を持つものとされている。

⁵ ただし、Kelley [1941] では、これらの著者たちの書名は記されていない。Hatfield 等の古典文献の歴史的位置づけについては、藤井[2017] (104-106 頁) で筆者なりの整理を行っている。

⁶ Peloubet [1945] で示された他の 3 種類は、株主向け貸借対照表、債権者向け貸借対照表、経営者向け貸借対照表の各様式である。

⁷ Nelson [1949] では、多くの箇所で行先文献からの引用に依拠した議論がなされているが、本稿では、それらの先行文献を逐一注記することは過度に煩雑となるので、必要な場合を除き、出所については Nelson [1949] の関連頁を示すにとどめている。

⁸ 文脈から、ここでいう組織は、AICPA や AAA 等を想定したものと解される。

⁹ このことは、T.Veblen の制度理論が、制度変化のリーディング・モデルを示すものではないことと無関係ではないと思われる。

¹⁰ この定義は、Seligman and Johnson [1930] (p.3) (cited by Mautz [1963] p.317) によるものである。なお、Mautz [1963] における“Hanson”は、“Johnson”の誤記と思われる。

¹¹ Mautz [1963] は、このような教育は、学部・大学院 5 年修了プログラムで提供される一般教養科目（哲学や歴史学等）によるのではなく、会計の基本原則、理念、研究に重点をおいた一般教養科目としての会計学によってなされると述べている。

¹² こうした科学観には形而上学的実在論が措定されていると解され、後年の個人研究では Sterling [1979] に、その強い影響を見いだすことができる。IASB 概念フレームワークにおける「忠実な表現」(IASB [2018] pars.2.12) も、形而上学的実在論の影響を受けた一例といえるであろう。

¹³ 一連の会計原則のなかで最も収益費用アプローチに忠実な AAA1936 年会計原則に対する支持が、AAA1957 年改訂会計原則や Sprouse and Moonitz [1962] の公表以降に表明されていることは、当時のアメリカ会計界における資産負債アプローチ（用役可能性説）の評価を推察するうえで示唆的といえよう。

¹⁴ この論証は、T.クーンのいう理論負荷性と通約不可能性に依拠したものとなっている。この点については、藤井[2019]で筆者なりの論点整理を行っている。

¹⁵ 当然のことながら、実証主義の観点からは、概念フレームワークは科学性を欠くものの批判がなされている。たとえば、Jensen [1976]を参照されたい。

¹⁶ 実証理論が規範的主張に関心を持たないことは、定評ある実証会計学のテキストである Watts and Zimmerman [1986] (p.7) でも明言されている。

¹⁷ これはあくまでも方法上の問題であって、実証研究の成果が結果として、制度設計に利用されることはありうる。

¹⁸ この点において、実証研究は、黒澤[1956]の提起した問題に、1つの回答を与えるものになっているといえるであろう。

¹⁹ たとえば、北米のトップジャーナル3誌 (AR, JAE, JAR) の掲載論文数は、2000～2005年の5年間は481本であったが、2010～2014年の5年間は約1.4倍の681本に増加している。その詳細については、藤井[2017] (103頁) を参照されたい。

²⁰ この現象は、会計理論が、「研究のための会計理論」と「制度設計のための会計理論」に分岐していることと表裏の関係にあるといえるであろう。