

研究ノート

会計理論一般化への模索

—マテシツク教授の所説を中心として—

山 田 勲

1 はじめに

マテシツク教授は、定量分析的方法により会計理論を定式化しようと試みた。⁽¹⁾従来の会計アプローチとは著しく異っている。なぜ、教授がこのような方法によって会計理論を定式化しようとしたか。というのは、近年、EDPや経営科学がいちじるしく発展しているし、各方面（おもに経営科学および経済学）から従来の会計に対して批判⁽²⁾されている。すなわち、教授のそれらの批判の要約を短言すると、

(1)教育は技術面だけを強調しすぎて、定量分析的方法を用いていない。

(2)理論はマクロ面を取扱っていない。

(3)実務は最適なディンジョン・メーカーキングに対して客観的な価値尺度を与えない。

注 同教授はこれらの批判を克服するひとつの試みとして、経営科学や経済学からの貢献——広い意味での会計理論とみなされるものに対してなされた——を結びつけることによって可能となると提案している。

教授はこれらの批判に対して次の三点、すなわち

(1)教育のために定量分析的アプローチ

(2) 会計の一般化

(3) 分析的=行動的解釈

が必要であると提起している。会計理論を構築するさい、マテシク教授のアプローチを理解しておくことは重要である。そこで、この小論でマテシク教授の主張する三つの論点、そして最後に、なぜこのように改良した会計モデルが、實際上必要であるかについて跡づけてみよう。

注 (1) Mattessich, Accounting and Analytical Methods. Richard D. Irwin, Inc., 1964

(2) たとえば, Churchman, West C., Prediction and Optimal Decision. p. 323
Edwards, E. D. and Bell, P. W., The Theory and Measurement of Business
Income., pp. 10, 11, 23, 33, 115—117, 222—227, 277—279 を参照されたい。

2 会計教育における定量分析的アプローチの必要性

教授は、まず大学教育の一般的な変化について次のように言っている。

「研究、発見、および発明によってもたらされている膨大な量の情報の増加につれて知識それ自体の構成は変化している。このことから大学教育自体も影響をうけている。関連する学問と歩調を合わせないような、すなわち学問の行進において遅れをとるような学問は、たちまち他の学問にとって変わられるだろう。また、この過程は、特定の情報あるいは知識について大学における学問のランクのなかで不断の変動をまねく。すなわち、何世紀か前、あるいはたかだか数十年前に『難解な』高等知識と考えられ、その当時大学で最高の階層に教えられていたものが、20世紀では『一般教養』に属し、高等学校で教えられている。微積分や、特に最近では集合論の原理が、他の学問と同様に会計にとっても妥当する論点を支持するために挙げることのできる多くの例のうち二例である。⁽¹⁾」

教授は、このような事実認識を立脚点として、欧米の現行の会計教育に対する痛烈な批判を展開している。⁽²⁾それを要約すると次のようになる。

(1)会計コースは技術的な面に終始している。すなわち、ヨーロッパにおいて簿記および初級会計コースは、高校——大学教養課程のレベルあるいは大学における非単位課程として行われ、商業研究の前提条件である。アナリカでは、会計コースは、会計研究コースの前段階の技術的なルーティンを教える。

(2)商業的——法律的見地への専心。すなわち、その適例として、測定という概念をとりあげることができる。この用語は、会計文献のなかで盛んに用いられているが、その著者たちは、近代の測定理論を会計と関連づけようと試みなかった。

(3)日常の問題や独特の技術的な面との近視眼的な関心。

(4)企業会計のみでなく、会計一般に存在する基礎的=科学的な問題点の無視。

そこで、このような批判に対する解決策として次のような提案をしている。

「われわれはあまり技術的—特殊な形でなくて、一般的=科学的な形で会計を定式化するよう提案する。われわれは現代の実務や理論を確かに研究するけれども、われわれの研究対象は特定の国での、特定の政治的背景をもった、特定の目的のための、および特定の時点における特定の組織でない。われわれの目指すところは、会計によって提出された諸問題を普遍的な経済現象として分析し教えることである。」⁽³⁾

そうすることによって、教授は、読者に対して会計を新しいすぐれた視点から示したいし、会計が根拠をおいている科学的な基礎についての深い理解と、未来の可能性と同様にその限界に関する輪かくをも読者に与えたいと希望している。

近年、教育論について、各方面から批判されていることを指摘し、⁽⁴⁾次のように結んでいる。

「現在の会計教育に対するきびしい批判は、主として商業のさまざまな主

題に関するあまりにも技術的な呈示にむけられている。かくして、分析的アプローチのいっそうの重要性が力説される。近代の定量分析の方法の狙いは、明らかに、直接の実践的適用という意味では純粋に『目的論的』である必要はない。すなわち経済学の専攻学生より深遠でより効率的な教育のためにわれわれの関心のなかで、その教育的価値が第一に位する。それ故、経営科学や経済学におけるいっそう洗練された数学的、統計的要具の出現、商業におけるより徹底した定量分析的思考の要求、そして最後のしかもその重要性において他に劣らないものとして、対数的規模でその複雑さを増しつつある産業界の、このがんじがらめの複雑さを克服する要具に対する要求等々が、会計の教育方法の改正を訴える理由である。⁽⁵⁾

要するに、現在の会計教育では、これらの要求を克服しえない。それには会計を定量分析的方法によって定式化することによって可能となる。また会計によって提出された諸問題を普遍的な経済現象として分析することによって、科学的な観点から会計の基礎を理解させ、会計理論の将来における発展の可能性とその限界を知らせることができるとするものである。

注 (1) Mattessich, op. cit., p. 5.

(2) Ibid., pp. 5—6.

(3) Ibid., p. 6.

(4) 同教授は、現代の会計教育を批判しているものとして R. A. Gordon and J. E. Howell, Higher Education for Business. Frank Pierson et. al., The Education of American Businessmen. M. W. Lee et, al., Views on Business Education, L. S. Silk, The Education of Businessmen. をあげている。

(5) Mattessich, op. cit, pp. 6—7.

3 会計の一般化の必要性

「会計の一般化」を確立することが、教授の主張の中心となっている。まず一般的に描象化のプロセスについて指摘され、この描象化の原則とその効

率こそ科学における成功であるとし、現行の会計があますところなく一般化しているかを疑問視して、まだ会計ではその余地があるというのである。教授は、その根拠として次の三つを挙げている。

(1)多くの会計システム、すなわち財務会計、原価会計および管理会計、官庁会計および団体会計、国民所得および国民生産会計、資金フロー会計、投入産出会計、国際収支会計、最後に国民貸借対照表の作成、が実際に行なわれており、これらのシステムは同一の基本的な原則に基礎をおいている。

(2)会計の伝統的な言語からの脱却。伝統的な言語は、あまりにも限定されており、数学的な構造を明瞭に示していない。

(3)現行の多目的会計システムと対照的に、より機能的な会計システムや評価アプローチの必要性。すなわち、現行の財務会計や原価会計は、同時にいくつかの目標——租税負担力や信用能力や収益力や資源のコントロールや管理能力の測定等々——に役だちうるような折衷的な解決は有害な場合が多い。それ故、将来ひとつの多目的会計システムは、いくつかの単一目的会計システムにかわる。このことは、EDPや経営学的发展によって予想される⁽¹⁾。

教授はこのような単一目的会計システムが発展してくると、会計の一般的基礎の必要性はいっそう緊急事になってくると指摘している。というのは、特定の目的や特定の状況に対する会計モデルを体系的に発展させることのできる統一的な機構が利用できないならば、すぐに固定化してきてそのため柔軟性をもつように、多様化という本来の目的をだめにするような一連の標準的モデルを発生させる危険をおかすことになるからであるというのである。

これまで、最初いくつかの会計システムが、実際行われているということから、会計の一般化が必要であると提案したことと、目的や状況にあった会計システム必要であることとは、何か矛盾しているという疑問が生じる。このことに対して、教授は次のように答えている。

「この矛盾は、観念的なものにすぎない。いっそう厳密に考察してみると、

われわれの提案は、演繹法と帰納法が背反的な方法でなく、補完的な方法——科学的なプロセス——に一致していることがわかるであろう。⁽³⁾

注 (1) 明らかに、このことはまったく新しい発展ではない。それは、原価会計が財務会計から分離したことから始った。また多くの著者が多目的なアプローチの断念に賛成を唱えている。たとえば、ディーン (Dean, Joel) は、「マネイジメントの問題はおびただしい種類があり、それらに適するひとつの会計システムを考察することは困難である。そのかわり、勘定がいろいろな方法で、いろいろな特定の要求に適合される基本的なデータの源とされるべきである」(Management Economics, p. 27—28) と主張しているし、またオールソン (Ohlsson, Ingvar) は、国民所得会計の領域において次のように単一目的会計システムを主張している。

「ひとつの国民所得会計が、かなえる目的に適するように構成すべきであるということは、自明の裡である。この点に関して、国民所得会計は、経済分析と経済企画に用いられる他の要具と同様である。それ故、このことは論議の対象となる問題ではない。というよりはむしろ、目的が国民所得会計ではたす役割に関する根本的に意義のある問題は、次のことである。すなわち、現在用いられているすべてのいろいろな目的に同一の国民所得会計システムが適用しうるか、もしくは代替的なシステムが、それらの異なった目的に適するように構成されなければならないか。」

「目的が、明らかに国民所得会計においてむしろ付随的な役割を演じている理由は、次のどちらかである。すなわち、多少すぐれた理由としては、ひとつの国民所得会計システムが、現在関係のあるすべてのいろいろな目的に役だつと仮定するか、またはあらゆる国民所得会計が、ひとつの特定のまたはいくつかの矛盾しない目的にとつのみ構成されていると仮定するかのどちらかである。最初の仮定は、実際上のいろいろな場合に適切なシステムを構成するために必要とされるようなすべての取引が、ひとつの国民所得会計のなかに与えられるということを示すであろう。国民所得会計は、使用可能なさまざまな会計システムを構成するために要求されるすべての「ビルディング・ブロック」というような表現になる。」(On National Accounting. pp. 25, 26)

(2) Mattessich, op. cit., p. 10.

4 分析的—行動的解釈の必要性

教授は、現行の会計が記述的分類的であり分析的内容をもっていない、経験的仮説を用いていないと批判している。そのような批判は、ある程度会計専門家に帰せられるべきであると指摘している。というのは、会計専門家は、自分たちの領域の数学的=分析的構造も経験的=仮説的構造も明らかにしないし、また定量的活動において要具と目的とを対応させないからであり、このことは、会計で用いられている経験的仮説の妥当性がチェックされていないことを意味するというのである。

さらに、「会計の分析的=行動的アプローチの遵守の根拠は、意思決定の過程の定式化への関心の発芽である。企業家あるいは経営者が、最適化モデル等々のような分析的機構なしに、単に会計諸記録の基礎、すなわち彼らが知っていると仮定される基礎的前提にもとづいて行動する限り、われわれは、その企業家の思考過程が即座の決定にとって妥当なものになるように会計データを調整、精選、修正することと主張する。このことは、ちょうど一般に反ばくされるような一般的な前提である。しかし実際、現代の経営者が前述の複雑な作業を果たすような知能をもっていないということを明らかにすることは、困難である。ORあるいはその他の分析的モデルが会計機構と企業家の頭能の間に介入するや否や、その状況は異なったものになる。経営科学で用いられている数学的モデルは、明確な変数の正しい値を与えるにちがいない。すなわちこれらのモデルは、修正、考慮、および評価という包括的な作業を仮定すると予想されなくて、それどころか、意思決定者にひじょうに明確な解決策を与え⁽¹⁾と思われ⁽¹⁾る。」

このようなことから教授は、次のような問題を真剣に考えなければならないときがまさに到来していると指摘している。

「どのように会計専門家はORモデルと会計恒等式を結びつけるか。どの

ように会計専門家は、有効な計画に導く重要な経験的仮説を会計モデルに課するか。このような質問と関連のあるまったく複雑な問題を解くことが、将来会計専門家やORの分析家の仕事になるであろう。」⁽²⁾

これらの質問に対して教授は次のように答えている。

「もちろん、最初に数学的モデルと会計機構を結びつけたのは、レオンティエフの投入産出表システムである。⁽³⁾それは近代の産業連関分析の基礎を構成している。投入産出表の基本的な概念をマイクロ経済に適用するためになされた若干の試みは、いかなる前途有望な徴候も示さない。むしろ、われわれの問題の解はいくぶん異なった方向にあると思われる。われわれの問題の解決策が、会計モデルの適用のもとでマイクロ経済とマクロ経済の種々の面へのシミュレーション研究の適用にみだされるか、もしくは数学の適用を認める純粋に分析的モデルにみだされるかどうかは、なお論争のある問題である。⁽⁴⁾」

最後の質問、すなわち企業家目標もしくはマクロ経済目標を最適にするためのモデルと関連して、教授は次のような問題が生じるとしている。

「最適な会計モデルを決定する方法があるか。最適という概念が会計自体の分類の評価的機構に適用されうるか。この問題の解決策をみだすこと——主要な会計研究のひとつ——は、その線にそって意識して少ししか行われなかった——その問題の基礎的な研究についてさえも——。われわれは、この論点を個々の目的に対して限定された会計システムを形成するという前述の問題と密接に関係があると考える。」⁽⁵⁾

このような問題は、教授によれば、いつ会計モデルが「満足すべき」ものになるかを決定するための基準を見つけることができる場合のみ、単一の会計システムを形成することができる。また特定の目的に関して「最適で」あるモデルを見つける機構を発展させることが、明らかに基本的な目標であろうと結語している。

注 (1) Mattessich, op. cit., pp. 10—11.

(2) Ibid., p. 11.

- (3) たとえば Wassili Leontief, *The Structure of American Economy 1919—1939*.
を参照されたい。
- (4) Mattessich, *op. cit.*, p. 11.

5 改良した会計モデルの必要性

教授は、これまで提案してきた会計モデルがなぜ実際上必要とされるかについて、次の二点をあげている。

- (1)近代の産業および経済生活の複雑性。
- (2)インダストリアル・エンジニア、経済学者、および会計専門家の間の「観念的な」緊張の緩和。

この(1)について、教授による論述⁽¹⁾を要約すると、20世紀後半は次の三つの主要な経済問題が顕著になる。

- (1)測定能力の探求。
- (2)目標明瞭化の探求。
- (3)人間を征服し、人間の心を踏みはずさせるおそれのある巨大な経済的な要具を扱いやすくさせるための探求。

このような時代では、政治上および産業上の専門家は、正しい決定をすることが困難になる。現に、財政上の鬼才や産業上のボスの洗練された経済的本能でさえ失敗しだしている。少なくとも、このことから意思決定という重い負担を救うような要具を熱望することは、当然である。だから、この意思決定のジレンマを救うために、改良した会計モデルの実際的な応用が必要とされるとしている。

また(2)について、教授は次のように述べている。

「インダストリアル・エンジニア、経済学者、および会計専門家の間の論争は、実を結ぶ場合が多いが、害になる場合はもっと多く、あるときには破滅になる場合もある。多くの事業にEDP部門を創設することは、明らか

に、その三つのグループの間に関係を和わらげ、かれらに対して有利な影響を及ぼす。数学者の触媒的効果のもとで、三つのグループは共通の基礎をみつけ、多くの事業のEDP部門でそれぞれの分野からの専門家の楽しい共同作業がみられる。かれらとの会話は、会計文献を飾っている技術的——記述的な装飾を取除くような会計の分析的表現をいつも要求している。電子計算機の問題について共同研究するよう責任を負わされている数学者、インダストリアル・エンジニア等々は、喜んで会計を学ぶが、申立てによれば、⁽¹⁾会計の技術的で専門化された表現によって拒絶される。しかし、なおいっそう驚ろくべきことは、EDP部門で共同作業している会計専門家たちが、他の分野からの専門家の反対を充分承知していることである。⁽²⁾

注 (1) 同教授によれば、仮空の相手をあげたのではなく、産業からの専門家との個人的な体験を反映している。

(2) Mattessich, op. cit., p. 14.

6 結 び

なぜ、会計を定量分析的方法によって定式化しようと試みたかについて、これまで跡づけてきた。そして、最後にその改良した会計モデルの実践の必要性について紹介した。

マテシク教授によれば、これからの会計専門家は、次の二点に関して熟達する必要があると提案している。すなわち、

- (1) 多くの法律（民法，商法，株式会社法，税法等）
- (2) 近代の定量分析的方法。

このことについて次のように述べている。

「過去は、遵法的要求を果す要具として会計の重要性を明確に示している。しかし、財務会計の現行のシステムは、若干の管理面とほとんど同程度に法的側面を無視している。提案した会計の多様化が、会計のなかに何んら

かのギャップをつくることを要求していなくて、専門家間の親密な共同研究に導くであろうということは、容易に認めることができる。会計の管理面を専門とする人が、法律の教育なしでは成功しえないと同様に、会計の遵法的な面を専門とする人でさえ、分析的方法の基礎的訓練が必要であろう。⁽¹⁾

マテシク教授は、このようなことを自問自答し、教育的価値に重点をおき、一般的——科学的な観点から会計をアプローチしている。

近年、会計を情報組織と規定する考え方が強く主張されている。⁽²⁾ 伝達される情報は、各意思決定者の行動に役だたなければならない。このためには、行動科学的アプローチが必要であるし、この会計システムが実践的性格から操作可能性の高いもの=定量分析的モデルに構成されなければならない。さらに、意思決定の将来志向性を考えた場合、そのモデルは不確性を考慮したものでなければならない。

このようなことから、マテシク教授の提起する会計理論構築へのアプローチは、電子計等機の急速な普及や経営科学の発展により適切な方向を示すものと思われる。

注 このようなマテシク教授の試みに対して、いろいろな批評（雑誌の書評）がある。まず全面的に支持しているものとして、次のものがある。

P. A. Bird, *The Economica* (February 1966, pp. 109—111)

W. Thomas Porter, Jr., *The Journal of Accountancy* (September 1965, pp. 91—93)

またいくぶん批判的であるが、基本的には支持しているものは次のものである。

W. W. Cooper, *The Accounting Review* (Vol. 41, No. 1, January 1966, pp. 201—205)

全面的に批判しているものとして次のものがある。

R. J. Chambers, *The Journal of Accounting Reserch*, Vol. 4. No. 1
Spring 1966, pp. 101—118.

注 (1) Mattessich, op. cit., p. 15.

(2) この傾向を示す代表的な文献のひとつに、アメリカ会計学会が1966年に公表した「基礎的会計理論」がある (A. A. A., A Statement of Basic Accounting Theory, American Accounting Association, 1966, 飯野利夫訳「基礎的会計理論」国元書房, 昭和43年)。