

## 会計制度に対する会計研究の役割

齋藤 真哉  
横浜国立大学

### 要 旨

会計をめぐるグローバル化は、資本市場における会計基準の統一化、ないしは収斂に顕著に観られる。こうした動向は、企業の経済活動のグローバル化を背景としている。具体的には、企業の事業活動のグローバル化や、資金調達のグローバル化、さらに投資活動のグローバル化である。こうしたグローバル化した社会において、他者との相互理解や自らの意見発信という観点から、会計に関する知識の体系の重要性が指摘される。すなわち、学問としての会計研究の重要性が指摘される。

そこで本稿では、会計制度に対する学問としての会計研究の役割を検討する。学問として成立するためには、会計の原理や原則、法則を導くことが求められるが、その導き方として、歴史アプローチ、規範アプローチ、実証アプローチを取り上げる。

歴史アプローチは、過去の事実（史料）に基づいて、会計の変遷や発展の経緯や経過を検証する領域のアプローチである。規範アプローチは、会計実務のなかに存在する当為ないしは規範となる考え方を対象として、会計の原理・原則を導出する領域のアプローチである。実証アプローチとは、会計に関わる確かな証拠に基づいて、経験的に会計上の事実を検証するアプローチである。

これらのアプローチについて、会計制度に対するそれぞれの役割を明らかにし、その上でアプローチ間の相互補完性の重要性について言及することにした。

## I 問題の所在

今日の会計制度は、日本に限らず、企業や投資家のグローバルな経済活動にともなって、国際的動向に対する対応が必須のものとなっている。社会科学たる会計学を取り上げるに際しては、経済事象の背景にあるグローバル化を無視することはできないであろう。

会計に関わって問題となる企業の経済活動のグローバル化は、事業活動のグローバル化、資金調達のグローバル化、資本（証券）投資のグローバル化の観点から整理することができる（平松 [1994], 3-7 頁）。事業活動のグローバル化は、企業が海外の商品市場から、あるいは海外の商品市場への商品輸出入のほか、海外の企業との技術協力や各種の業務提携、プラント輸出、在外支店・在外子会社の開設による海外での直接的な事業展開、さらには海外の会社との資本提携や合併、買収など、多岐にわたっている。こうした企業の経済活動は、けっして特殊な事象ではないことは周知のとおりである。こうした事業活動のグローバル化は、事業を展開する他国の会計制度の影響を受けることが考えられる。そして資金調達のグローバル化は、海外の資本市場において、株式や社債等の証券の発行や流通を通して、海外の投資家から資金を直接に調達する事象とともに、外国企業が日本の資本市場において資金調達を行う事象を含んでいる。こうした事象は、企業が複数の国や地域の資本市場において資金調達を行うに際しては、それぞれの国等の会計規制を受けることになる。すなわち、それぞれの資本市場を規制している会計制度の制約を受けることになる。また資本投資のグローバル化は、投資活動が、自国のみならず、海外の資本市場へ

も拡大している事象を指している。投資の対象は、それぞれの国に係る固有のリスクを考慮した上で、投資先の企業の業績や財政状態等に基づいて、決定されるものと思われる。もし投資する資本市場間でのリスクの相違が相対的に小さく、重要性がないならば、各資本市場のリスクを考慮することなく、投資意思決定はグローバルに行われるであろう。

こうした企業活動のグローバル化は、より効率的な経済資源の配分をグローバルに達成するために、換言するならばグローバルに企業の資本市場における競争を容易にするインセンティブが働くものと考えられる。すなわち、企業の経済活動のグローバル化は、資本市場のグローバルな統合や連携をもたらしていると言える。現実には、すべての資本市場が統合されているわけではないが、NYSE ユーロネクスト<sup>1</sup>のような例もあり、また各国の証券取引所がさまざまな協定を締結して、連携を強めている（齋藤 [2007], 6-8 頁）。加えて、ネット社会がもたらす情報アクセスのグローバルな容易さや商品流通のグローバル化の推進、投資ソフトによる投資行動の超高速化などの環境制約の変化が見られるところである。

こうした環境制約の変化は、まさにグローバル社会と呼ばれる状況を生み出している。そして情報や商品等について、国際標準の必要性を再確認させるものであり、会計の領域にあって、情報作成者の立場からは情報作成コスト（資金調達コスト）の削減の要求、情報利用者の立場からは情報分析コストの削減の要求、さらには監査人の立場からは監査コストの削減の要求に応える意味で、グローバルな会計基準の統一化ないしは収斂や会計制度の同質化が期待されているところである。かかる会計基準の統一化ないしは収斂に対す

る学界の役割として、「会計の技術的側面を含めて収斂について検討するためには、様々な論点を理論的に解明することが欠かせない。会計基準の理論的な比較検討やその理由、ならびに概念フレームワークに照らしたさまざまな検討は、とりわけ研究者に期待されることがらである。」(平松 [2007], v 頁) との指摘がなされている。

そこで本稿においては、こうしたグローバル社会における会計研究を、特に会計制度に対する役割の観点から検討を加えることにしたい。ここにいう会計研究とは、単に会計に関するなんらかの事項を調査したり、考えたりするだけのことを指しているわけではない。あくまで学問上の研究を指すことにしたい。『広辞苑 (第 5 版)』によれば、(science としての意味での) 学問とは、「一定の理論に基づいて体系化された知識と方法」と説明される<sup>2</sup>。すなわち、単なる知識や知識群だけでは、学問とは言えず、体系化された知識群であることが求められる。なんらかの研究が学問たりえるためには、そこで用いられる方法や得られた知識が、一定の理論に基づく知識体系と関連していなければならない。要するに、学問たりえるためには、一般に知識の体系化が要件とされている。そのため、会計を学問たらしめるためには、会計に関わる個々の知識を有機的関係に基づいて、まとまりのある知識体系とする必要がある。学問に対するこうした理解を踏まえるならば、会計研究が学問と言えるためには、会計に関わる知識体系との結びつきが明確であることが求められる。こうした立脚点から、会計研究を捉えることにしたい。したがってかかる意味において、単なる会計の知識の習得や普及は、会計研究からは除かれることになる。そこで会計研究とは、「会計を学問たらしめるための

方策」と位置づけることができると思われる。

概念フレームワークに照らしたさまざまな検討の重要性についての平松教授による指摘は、グローバル社会における学問としての会計研究の重要性の指摘に他ならない。グローバル社会における相互理解を促進し、より安定した社会システムを構築するためには、学問上という意味での会計研究が不可欠であるとの認識である。

そして会計に関する知識を体系化するためには、会計研究により、会計の原理や原則、法則を導くことが求められる。なお、その導き方(定式化された手続き)は、複数存在している。そしてそれらは、会計制度に対する関わりを考慮するならば、単独で機能するというよりかはむしろ、相互補完性を有しているように思われる。

以上の問題意識に基づいて、会計制度に対する会計研究の役割を、会計に関する知識を体系化するための定式化された手続き(アプローチ)のなかから、代表的なものとして、歴史アプローチ(歴史研究)と規範アプローチ(規範研究)、実証アプローチ(実証研究)の3つを取り上げて、それぞれ検討を加えることにする。その上で、それらの相互補完性という観点から、会計制度への会計研究の役割を概括することにした。

## II 歴史アプローチによる会計研究の役割

### 1. 歴史アプローチの意義

歴史アプローチとは、一般に会計史研究を指すと考えられ、会計を歴史学的に研究するものである。すなわち、過去の事実(史料)に基づいて、会計の変遷や発展の経緯や経過を検証する領域のアプローチを指す<sup>3</sup>。ここ

で留意しなければならないことは、会計に関する過去の事実、すなわち変遷や発展の過程や記録を調べるだけでは歴史アプローチによる会計研究とはならない点である。すなわち、過去の記録を発見し、当時の会計実務なり、会計に対する考え方の様子を明らかにするだけでは、歴史アプローチによる会計研究とは言えず、単なる史料収集の域を出ないと言える。

Deinzer [1965]によれば、「歴史の前提は、諸事象が相互作用的であることにある。諸事象は、前提であり、帰結である。」(Deinzer [1965], p. 10)と述べられている。このことは、歴史上の諸事象の相互作用関係を明らかにし、会計の変遷や発展の必然性を解明することが、歴史アプローチによる会計研究の本質であることを示唆するものである。

こうした歴史アプローチによる会計研究は、会計制度との関わりにおいて、①会計に係る事象について歴史上の事実を踏まえた原理・原則の導出に寄与すること、②会計制度に適用される1つの(計算)体系について、それが選択された目的と合致するののかについて、歴史的観点から示唆を与えること、③環境制約の変化が生じた時に、パラダイム・シフトを起こすべきか否かの判断基礎を提示することが、その役割として期待されうる。そして、そのためには、社会構造の変革の必然性を説明する要因を明確化することが重要であると考えられる。すなわち、歴史上の必然性を解明することが、歴史アプローチによる会計研究の重要な課題となることが再確認される。

しばしば歴史に学ぶことの重要性が言及される。個人の経験ではなく、過去の事象を考慮して行動することが大切であるとの指摘は、2011年3月11日に起きた東日本大震災についてもなされたところである。住居を設け

ないようにしるとの注意喚起を先人達が石碑の記した地域にあった住居が津波の被害にあったことは、我々にとって教訓とすべきであろう。こうしたことは、Bismarkの発言として知られる「愚者は経験に学び、賢者は歴史に学ぶ」<sup>4</sup>という言葉がよく表している。

## 2. 歴史アプローチの検討

いくつかの例を挙げて、歴史アプローチの役割を検討してみたい。

近年、公正価値 fair value による測定が問題とされる。今日、公正価値は、出口価格としての性格づけが行われて、基本的には資産または負債が消滅する際に生じるキャッシュ・フローの大きさとして表現されている。具体的には、資産の売却により獲得される現金の額や、負債の売却により支払われる現金の額が、念頭に置かれている。そして特に問題となるのは、公正価値による測定の対象が従来は取得原価による測定がなされた項目について拡大されようとしている点に起因しているように思われる。こうした資産や負債が消滅する際に獲得される、あるいは支払うことになる金額で資産や負債を測定しようとする動きが強まることは、過去において経験していることである。すなわち、20世紀初頭におけるヨーロッパでの詐欺破産や過怠破産による被害から債権者を保護しようとするとき、出口価格という意味での時価(売却時価)あるいは時価以下により財産計算を行おうとする動きが強かったことが知られている。すなわち、景気が悪化する等して企業が倒産する可能性が高まれば、売却時価による測定を求める傾向が強くなり、景気が改善して企業が倒産する可能性が低くなれば、その傾向は弱くなる。こうしたことから、経済状況や社会情勢等が会計制度を構築するに際しての要因



となることが理解できる。

また産業構造の変革、たとえば投下した資本の回収に長期を要する第二次産業の発達は、工場設備等の取得に要した支出の配分思考を生み出したと言える。そして第二次産業から第三次産業への重点移動が行われている経済社会では、新たなファイナンスの技法が開発されることと相まって、そうした配分思考は弱まってきている。こうした事実もまた、会計制度を構築するにあたり、その基礎的要因となることを示している。

さらに、簿記に関する事例を取り上げてみよう。近年、各種の簿記検定においては「赤字記入」を求めないことになっているようである。しかし日本においてはかつて、精算表における損益計算書欄の「当期純利益」の金額や、英米式を採用した場合の勘定口座の「次期繰越」の記入などは、赤字で行うことが求められていた。何について赤字記入を求めるのかについては、一定の規則性を見出すことができる。精算表における損益計算書欄の当期純利益の金額は、収益の費用超過分としての性格を有しており、収益の一部を示している。簿記上、収益のプラスは本来勘定口座の貸方側に記入されるが、精算表の損益計算書欄では貸借を一致させるために、反対側である借方側に記入されることになる。それに対して精算表の貸借対照表欄の当期純利益の金額は、資本の増加としての性格を有している。簿記上資本のプラスは勘定口座の貸方側に記入されるが、精算表の貸借対照表欄にあっても同様に貸方側に記入されるため、黒字記入となる。このように、本来記入される側とは反対の側に記入される場合に、赤字記入が求められてきた。このことは、英米式を採用した場合の勘定口座の次期繰越の記入についても適合する。さらには商品有高帳にお

いて、返品の記事を、受入欄に記入するならば黒字記入となるが、払出欄に記入するならば赤字記入が求められることとも、その考え方は一致する。このように説明するならば、赤字記入を求めない簿記検定に対して疑問が呈されるかも知れない。しかし、歴史的事実を確認するならば、ヨーロッパ諸国を始め他国において赤字記入が求められてきたわけではない。日本において、赤字記入が求められていたのは、Bryant 他の著書の影響であったことが確認されている（原 [2008], 77-79 頁）。赤字記入を行わないとしても複式簿記のシステムに問題はなく、また歴史的に慣習として定着していたことではないことが明らかであろう。このことから、簿記上、赤字記入を求めることを否定しないまでも、赤字記入を強制的に求めることの根拠がないことが明らかとなると思われる。

このように歴史アプローチによる会計研究は、会計制度を構築する基礎となる要因を明らかにし、その要因に変化が生じるならば、会計制度もまた変化することを示唆する点で、会計制度に対する重要な役割を有しているものと考えられる。

### Ⅲ 規範アプローチによる会計研究の役割

#### 1. 規範アプローチの意義

規範アプローチとは、会計実務のなかに存在する当為ないしは規範となる考え方を対象として、会計の原理・原則を導出する領域のアプローチを指す。規範アプローチでは、原理や原則が導出されるがゆえに、論理性や理論上の整合性が求められる。ここで留意しなければならないことは、現行の会計実務を解説することは、規範アプローチによる会計研

究ではないことである。さらに個々の会計処理や個々の会計基準だけを取り上げて、会計処理や会計基準そのもののなかの理論的整合性の欠如について、実務的な背景を度外視して問題指摘をすることは、その検討が他の会計処理や会計基準の検討に何らの影響をも与えないのであれば、規範アプローチによる会計研究とは言えない。それらは、単に会計処理や会計基準の解説にほかならない。また特定の会計学説を取り上げて、そこに内在する課題や問題点等を検討することなく、紹介することもまた、規範アプローチによる会計研究とは言えない。加えて述べるならば、何らの根拠や証拠もなしに、グローバルに基準を統一化（単一化）することを主張することや、反対に何らの根拠や証拠もなしに、自国や特定の地域に特有の会計処理が自動的にその社会において妥当であると主張し、グローバルな基準の統一化に反対することもまた、規範アプローチによる会計研究には含まれない。規範的・記述的研究と呼ばれているもののなかには、本来の規範理論とは言い切れないものが含まれているとの指摘（米山正樹担当箇所、徳賀・大日方 [2013], 59 頁）は、本稿で規範アプローチによる会計研究には含まれないとする論文が少なくないことを示唆している。

この規範アプローチには、帰納的アプローチと呼ばれるものと、演繹的アプローチと呼ばれるものが存在している。帰納的アプローチとは、会計実務や慣習のなかに存在している規範となる考え方を抽出して、会計の原理や原則等を導出するアプローチである。帰納的アプローチに基づけば、実際に行われている会計実務を観察して、その観察から得られた証拠に基づいて理論構築が行われることになる。この場合、構築される理論の体系は、

1 つである必然性はない。一方、演繹的アプローチとは、一定の前提を所与として、会計の原理や原則等を必然的に導出するアプローチである。演繹的アプローチに基づけば、一定の目的等の前提が先に定められ、それに適合するように理論構築が行われることになる。この場合、構築される理論の体系は必然的に 1 つとなる。Smith [2011] は、これら 2 つのアプローチが理論構築や実験の観察のために重要であることを述べ、帰納的アプローチが観察から理論を導くものであり、演繹的アプローチが理論から観察を導くものとして位置づけている (Smith [2011], p. 2)。

こうした規範アプローチによる会計研究は、会計制度との関わりについて、①会計制度の意味づけ、②座標軸の提示、③社会システムの安定確保が、その役割として期待される。①の会計制度の意味づけとは、現実に行われている会計処理およびそれにより作成される会計情報が、どのような意味を有するのかについて説明されることを指している。すなわち、現行の会計処理や作成される会計情報の妥当性について、その根拠を提示する役割である。②の座標軸の提示とは、現行の会計制度において適用されている（計算）体系の原理や原則を提示することを指している。かかる原理や原則の提示により、実務上そこから乖離している部分や程度を明らかにし、もし乖離の原因が存在しないのであれば、あるいは消滅したならば、その乖離が必要ではないことを示すことができる。このことにより、提示される座長軸たる原理や原則が認められるとするならば、乖離をなくし、あるべき状態（当為ないしは規範）に修復することが可能となる。なお、体系からの乖離が、直ちに会計基準の否定には繋がらないことに留意すべきであろう。あくまで乖離していることを

示すことに、規範アプローチの役割を見出すことができる。そして③の社会システムの安定確保とは、規範としての座標軸を提示することで、現行の会計制度を説明し、その妥当性を示すことができるならば、社会的承認ないしは合意が得られやすくなることを指している。すなわち、規範アプローチによる会計研究には、会計制度に対する社会的合意形成の基礎を提供する役割が期待されており、社会的合意形成の容易さはその制度の安定性に寄与すると考えられる。

## 2. 規範アプローチの検討

いくつかの例を挙げて、規範アプローチの役割を検討してみたい。

現実の企業会計が異なる会計思考に基づく複数の計算体系が融合して成立していることを説明したものとして、岩田学説（岩田[1956]）がよく知られている。この学説では、企業会計が損益法と財産法という2つの異なる計算体系が融合したものであると説明される。損益法とは収益と費用を直接に把握して、収益と費用の差額計算として損益計算を行おうとする計算体系であり、財産法とは資産と負債を直接に把握して期首と期末の純資産（資本）の差額計算として損益計算を行おうとする計算体系である。両者の損益計算の結果は、同一であるとは限らない。棚卸減耗や貸倒れの見積もりなどは、損益法の体系からは導かれないからである。このように現実の企業会計を2つの計算体系の融合として説明され、どの部分においてどのように融合しているのかが示されていることは、対立する会計思考や計算体系のいずれか一方にのみ立脚して会計制度が構築されなければならない必然性がないことを示唆している。このことは、またしばしば二項対立の図式とし

て取り上げられる「資産・負債アプローチか、収益・費用アプローチ」の議論が、理論上の整理として展開される限りにおいては問題ないとしても、会計制度上、一方が他方を否定することにはならないことをも含意している。こうした「二項対立の構図は、もともと両者の間のバランスによって基準の体系や変化を理解する道具であって、どちらか一方だけを適用して他の排除する教義やイデオロギーの類いではなかったはずである。」（斎藤[2007], 5頁）との指摘は、正にこのことを指している。

また日本に限らず、IFRSやアメリカの会計基準においても、法人税等の会計処理方法として税効果会計が適用されている。そして税効果会計の処理方法として、資産負債法が採用されていることは周知のとおりである。しかしながら、税効果会計を規定する会計基準の内容は、必ずしも資産負債法の考え方で統一されているわけではない。たとえば、資産負債法の考え方に基づくならば、貸者対照表上、繰延税金資産と繰延税金負債の相殺表示について、一時差異等が解消すると考えられる将来の会計期間が同一であって、かつ実際に相殺関係にある繰延税金資産と繰延税金負債が相殺されて表示されるべきである。このことは、流動か、固定かの区分に関わらず、同じ納税先の場合、同じ差異解消期間となる繰延税金資産と繰延税金負債が相殺されるべきことを、そして異なる納税先、異なる解消期間の場合には、両者が相殺されてはならないことを意味する。したがって、流動と固定の区分ごとに、両者が相殺されることは、資産負債法の考え方と矛盾する。このことは、会計基準が原理や原則から乖離していることを示している。この乖離があることをもって、税効果会計を規定する会計基準が、社会的規

範たる基準としての意味を直ちに失うものではない。しかし乖離が存在していること自体を認識しておくことは重要である。なぜなら、こうした乖離が存在していることが示されて初めて、修正の方向性も示されるからである。

このように規範アプローチによる会計研究は、会計制度を構築する原理や原則を導出し、その改善に寄与しうる点で、会計制度に対する重要な役割を有しているものと考えられる。

## IV 実証アプローチによる会計研究の役割

### 1. 実証アプローチの意義

実証アプローチとは、会計に関わる確かな証拠に基づいて、経験的に会計上の事実を検証するアプローチを指す。そのため、いかなる目的により何を検証しようとしているのかを明確にした上で、それに必要十分なデータを収集し、適切なモデルを用いて検証し、その帰結の有意性を確認することが求められると考えられる。そして実証アプローチでは、確かな証拠に基づいて検証するが故に、検証可能性が求められる。

加えてその検証が、会計に関わる知識体系のどこに関連しているのかが、示される必要があると思われる。このことは、あるデータが入手可能であるから、そのデータを使って何かを検証しようとすること自体は、実証アプローチによる会計研究ではないことを意味している。すなわち、登山家のように「そこに山があるから登る」がごとく、「そこにデータがあるから検証する」ことには、学問的意味はない。換言するならば、観察可能なデータを用いて、検証可能性のある検証が行われたとしても、会計に関する知識体系との関わりが不明であるならば、学問という意味での

会計研究としての要素を満たさない。このことは、実証アプローチが、他のアプローチによる成果としての知識体系を踏まえることの重要性を確認させるものである。また実証アプローチについては、たとえば検証結果が設定された仮説を棄却した場合に、棄却された理由について考察（推量）されていることが散見されるが、それは実証アプローチの領域に含まれるべきものではない。

こうした実証アプローチによる会計研究は、会計制度との関わりについて、①与えられた目的と選択された会計思考や（計算）体系との関連性の確認、②検証結果により、現行制度に適用されている会計思考や（計算）体系の根拠を補強し、社会的システムの安定確保につなげること、③検証結果により、パラダイム・シフトの誘因となること、④事実の把握（理解）の基礎となること、その役割として期待されうる。

### 2. 実証アプローチの検討

いくつかの例を挙げて、実証アプローチの役割を検討してみたい。

日本とIASBの立場の相違の1つとして、しばしば前者は純利益を重視し、後者は包括利益を重視している点が挙げられる。そして純利益と包括利益を比べた場合、純利益の方が株価との関連性が高いと判断しうる実証結果がより多く存在していることは周知のとおりである。規範的に考察するならば、投資対象とならない子会社の非支配（少数）株主に係る損益まで含む包括利益が、純利益を上回る株価との関連性を有しているとは考え難い。しかし、実証アプローチの成果（正確には成果群）により、純利益を規範や実務家の感覚に頼ることなく、包括利益を主張する者に対する抗弁の基礎が与えられる。



特定の国や地域、企業の属性等により、異なる環境制約が存在することが、数値として明らかにされるならば、それらが会計制度を構築するにあたり、考慮すべき要素であると提示される可能性が存在する。このことは、同一の目的を前提として、原理や原則が演繹的に導出され、それらに基づいて会計基準が開発される場合であっても、特定の国や地域、あるいは時代により、必ずしも同じ会計処理を求める必然性がないことを提示する可能性を有している。

このように実証アプローチによる会計研究は、構築されている会計制度に関わる事実を検証することにより、現行の会計制度の実態を浮き彫りにしうる点で、会計制度に対する重要な役割を有しているものと考えられる。

## V グローバル社会における会計研究の役割 ～アプローチ間の相互補完性～

会計制度に対する各アプローチの役割については、既述したとおりである。しかし、各アプローチは限界を有している。歴史アプローチは、過去の経緯や発展の延長線上に現行の会計制度が存在していることを示すことはできるとしても、現行の会計制度の実態を明らかにすることや、現行の会計制度の理論上の整合性を示すことはできない。規範アプローチは、会計実務に内在している原理や原則を帰納的に導出することは、あるいは演繹的に導出することはできるとしても、導出された原理や原則、そしてそれらに基づく会計諸基準が会計制度の目的に合致しているのか否かなどを確認や検証することはできない。実証アプローチは、確かな証拠により事実を検証

するとしても、その検証の帰結として白黒がはっきりする数値で得られるわけではない。また実証アプローチは、証拠がなければ行うことができず、他のアプローチにより構築された会計制度に依存せざるを得ない。

このように、各アプローチはそれぞれ限界を有しているが、このことは、他のアプローチとの補完性の重要さを教えるものでもある。アプローチ間の相互補完性ないしは関連性として、次のようなつながりを述べることができる。

たとえば、歴史アプローチによる会計研究の成果を基盤として、帰納的な規範アプローチによる会計研究により、(計算)体系を導出することができると思われる。すなわち歴史的事実を考慮することにより、会計思考の背景となる要因を理解することが可能となりうる。また演繹的な規範アプローチによる会計研究により、与えられた目的に照らして(計算)体系を選択し、会計制度への適用を導くことが可能となるであろう。ここにおいて歴史アプローチによる会計研究の成果は、示唆を与えるものと期待される。そして選択適用された体系に基づいて作成される会計情報が、その目的に合致しているのかについては、実証アプローチによる会計研究により事実を明らかにすることで、補完的に観察しうる可能性がある。いわば実証アプローチが、規範アプローチにより導出された原理等により構築された会計制度の妥当性を補強する可能性である。なお、こうした循環を可能ならしめるためには、会計制度において、計算体系を意味なく歪めるような会計基準の設定は避けることが望まれる。

このように、さまざまなアプローチが、会計制度に対して重要な役割を有するとともに相互補完的機能を有していると捉えることが

できる。以上から、多種多様なアプローチの存在の重要性を再確認するとともに、それぞれが独立しつつも、孤立した研究領域を形成するのではなく、相互の有機的関連性を認識することの重要性も指摘しておきたい。

## 注

- 1 NYSE ユーロネクストは、2007年4月に、ユーロネクスト Euronext とニューヨーク証券取引所を運営する NYSE グループとが合併して設立された。ユーロネクストは、単一のプラットフォームによる株式や債券、デリバティブのすべてについての上場や取引決済を可能にするを旨として、2000年9月にパリ証券取引所とアムステルダム証券取引所、ブリュッセル証券取引所が出資して設立された。その後、2002年に、リスボン証券取引所とロンドンの国際金融先物取引所 LIFFE が加入している。
- 2 こうした説明は、他の辞典でも同様である。たとえば、大辞泉によれば、「理論に基づいて体系づけられた知識と研究方法の総称」と記述されている。学問ないしは科学に求められる最も重要な要素は、「知識体系」ないしは「体系的知識」である。特定の研究方法を前提として、その方法に適合するように学問や科学の要件を加除して歪めて理解することは、避けなければならない。
- 3 ここにいう歴史アプローチには、いわゆる学説史も含まれる。学説そのものの研究ではなく、学説の変遷がいかに行われたのか、そしてその変遷が生じた必然性を解明することが学説史研究の本質であると言える。
- 4 プロイセンの宰相であった Otto von Bismarck の発言は、正確には“Nur ein Idiot glaubt, aus den eigenen Erfahrungen zu lernen. Ich ziehe es vor, aus den Erfahrungen anderer zu lernen, um von vornherein eigene Fehler zu vermeiden. (愚者のみが、自らの経験に学ぶべきであると思うであろう。私は、始めから自らの過ちを避けるために、他者の経験に学ぶことを好む。)”というものである。

## 参考文献

- ・青木茂男編 [1976] 『日本会計発達史一わが国会計学の生成と展望一』 同友館。
- ・Deinzer, Harvey T. [1965], *Development of Accounting Thought*, New York, et al.; Holt, Rinehart and Winston.
- ・福井義高 [2011] 「会計研究の基礎概念」 斎藤静樹・徳賀芳弘責任編集『企業会計の基礎概念』中央経済社, 473-517 頁。
- ・原俊雄 [2008] 「簿記教育上の諸問題—Book-keeping Trivia—」『横浜経営研究』第 29 巻第 1・2 号, 71-81 頁。
- ・平松一夫 [1994] 『国際会計の新動向』中央経済社。
- ・平松一夫 [2007] 「序にかえて」平松一夫編著 [2007] 『国際財務報告論：会計基準の収斂と新たな展開』中央経済社, i-vi 頁。
- ・星野一郎 [2014] 「会計研究のあり方をめぐる若干の考察—特定論点の意義と課題そして背景—」『経理研究』第 57 号, 81-106 頁。
- ・石川純治 [2014] 「会計研究のあり方—プロフェッションとアカデミズム—」『経理研究』第 57 号, 45-60 頁。
- ・岩田巖 [1956] 『利潤計算原理』同文館。
- ・河野一英 [1984] 『会計方法論の基礎構造』森山書店。
- ・Rueckle, Dieter [1993], Bilanztheorie. In: Handwörterbuch des Rechnungswesens 3.Aufl., Stuttgart, S. 249-261.
- ・Rueckle, Dieter [1993], Rechnungswesen. In: Handwörterbuch des Rechnungswesens 3.Aufl., Stuttgart, S. 250-261.
- ・齋藤真哉 [1999] 『税効果会計論』森山書店。
- ・齋藤真哉 [2007] 「会計基準の国際的収斂と証券市場の統合」, 平松一夫編著『国際財務報告論：会計基準の収斂と新たな展開』中央経済社, 3-21 頁。
- ・齋藤真哉 [2010] 「経済活動の国際化が及ぼす財務会計への影響」『会計』第 177 巻第 1 号, 10-23 頁。
- ・斎藤静樹 [2007] 「討議資料の意義と特質」斎藤静樹編著『詳解 討議資料 財務会計の概念フレームワーク 第 2 版』中央経済社, 2-16 頁。
- ・Smith, Malcolm [2011], *Research Methods in Accounting* 2<sup>nd</sup> ed., London et al.; SAGE.
- ・徳賀芳弘, 大日方隆編著 [2013] 『財務会計研究の回顧と展望』中央経済社。
- ・徳賀芳弘 [2013] 「規範的会計研究の方法と貢献」『会計』第 183 巻第 2 号, 13-29 頁。
- ・八重倉孝 [2007] 「概念フレームワークと実証研究」斎藤静樹編著『詳解「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」第 2 版』中央経済社, 120-134 頁。