

書評

徳賀芳弘・大日方隆『財務会計研究の  
回顧と展望』中央経済社, 2013年

小川 真実

1. 表題『財務会計研究の回顧と展望』を紐解く

本書は、日本型財務会計研究の直近30年間（1978年から2008年までの31年間）の成果を整理し、科学的な会計研究のあり方を提示するものである。

本書の母体は、徳賀芳弘京都大学教授を委員長とする日本会計研究学会の課題研究委員会「日本の財務会計研究の棚卸し—国際的な研究動向の変化の中で」（2008年9月～2010年）である。研究1年目の作業は『中間報告書』（2009年9月）として、2年間の研究を総括した成果は『最終報告書』（2010年10月）として公表されている。本書の第1章から第8章までの内容が課題研究委員会の最終報告書として結実している。同委員会は終了したものの、新たに追加された問題にも取り組み、その検討結果が第9章から第12章として本書に収録されている。

そもそも、課題研究委員会には2つの検討課題が設定されていた。第一の課題は日本の財務会計研究の棚卸作業を通じて、過去から現在までの研究成果について、歴史的な変化を考察するとともに、その特徴を浮かび上がらせることにあった。それは、研究領域ごとの研究資源の分布状況を明確にし、国際的に優位と考えられるものと劣位に置かれ強化が必要なものを洗い出すことにあった。この作業を通じて、日本の財務会

計研究の進展について国際競争力の向上に向けた提言を取りまとめるのが第二の課題であった。

同委員会は日本の財務会計研究の国際的な存在感を高めるには、「科学性の具備」を必須要件と結論づけている。科学性は学問として当然の論理的帰結であるが、その共通の理解が学会内部で成立していないため、統計解析を用いる実証研究こそが科学的な会计学であるという曲解や誤解が生じ、思わぬ反発や批判が寄せられたという。科学的な研究の質を担保して知識を前進あるいは進化させるために、まず先行文献との関連づけの明確化によって自己の研究の相対化を図り、次いで標準的な研究方法論の教育とそれに対応する査読基準を設定して、それらを学界の共通尺度として定着させることを、同委員会は強調している。

科学性を具備した会計研究は実証研究に限定されるわけではない。本書はこれまでの会計基準を対象とした規範的・記述的研究も科学的説明の観点から再構成されうることを示し、その実践例を盛り込んでいる。それゆえに、本書は財務会計研究の未来を切り拓くという意味を込めて、『財務会計研究の回顧と展望』という表題に至ったものと思われる。以下、本書評ではその内容を吟味することにした。

## 2. 棚卸結果の因果関連の推定と将来への提言

会計基準の国際的統合化が完了すると、各国固有の規範的・記述的な制度会計研究の存在理由は失われることになる。日本の財務会計研究も例外ではない。第1章「財務会計研究の棚卸」では、日本の財務会計研究の歴史的な変化と特徴を抽出し、国際競争上の強みと弱みを明らかにするとともに、日本の財務会計研究の将来に向けた提言を行う意義を説いている。財務会計研究の棚卸に際して、研究手法に着目した大分類を作成し、研究主題や研究対象に着目した中分類や小分類などの細分化の手続きを当初の基本方針とした。これによって、既決と未決の論点を峻

別し、財務会計研究の歴史を再構成することがめざされてきた。この方針を採用することにより、日本の財務会計研究が依拠してきたパラダイムの解明につながることを期待されていた。

しかしながら、研究主題の不明確な文献や先行研究との相対化が不明な文献が多数存在したため、研究計画の抜本的な変更を余儀なくされた。そこで研究方法や論文の作成方法など、「科学性」と「学問の進歩ないし前進」に着目した分類整理を行ったうえで、その分類結果の背後にある真の問題点を抽出して、その解決に向けた提言をめざす方針へと変更したわけである。本書が問題視する科学性とは、「検証可能性（経験的テストによる仮説の棄却可能性）の有無」を基軸として、理論の追体験可能性も加味したものである。それは理論研究であっても実証研究であっても、会計現象の固有性や会計研究のアイデンティティの解明をめざすものに焦点を合わせたものでなければならないとされている。

第2章「研究成果の蓄積」では、財務会計研究の棚卸の実施方法が説明されている。調査対象は先行研究との重複を避けるために、1978年から2008年までの31年間に雑誌『会計』に掲載された論文2,353本を対象としている。分類方法は学術論文の構成要素の典型例を念頭に、まず大分類に研究方法、ついで中分類に研究主題、最後に小分類に研究対象を設定している。大分類には「1. 理論研究」104本(4.42%)、「2. 実証・実験研究」227本(9.65%)、「3. 規範的・記述的研究」1,252本(53.21%)、「4. 歴史研究」203本(8.63%)、「5. 事例研究」73本(3.10%)、「6. その他(教育、監査・企業統治・内部統制、税、公会計、その他)」494本(20.99%)が振り分けられている。時系列的な趨勢を見ると、「1. 理論研究」および「4. 歴史研究」が減少の一途を辿っている一方で、「2. 実証・実験研究」が1990年代後半から一定して増加傾向にある。

第3章「規範的・記述的研究の細分類(1)―研究主題に着目した分類―」

では、大分類項目の「規範的・記述的研究」について、本書の研究課題である「日本の財務会計研究の国際競争力の源泉を明らかにする」目的から細分化を試みている。まず、研究主題に着目して、「(A)会計基準」432本、「(B)基礎概念」457本、「(C)会計規制」71本、「(D)非財務情報」16本、「(E)社会会計」91本および「(F)その他」185本、など研究主題に着目した中分類に振り分けている。このうち、(A)会計基準は、「(a)会計原則」69本、「(b)概念フレームワーク」26本、および「(c)個別の会計基準」337本の3つに、(B)基礎概念は、「(a)基礎的前提」169本、「(b)基礎概念に関する分析」187本、および「(c)計算構造」101本の3つに、また(F)その他についても、「(a)簿記・データ処理」23本、「(b)外国事情紹介」131本および「(c)その他」31本の3つ、などに研究対象に着目した小分類に振り分けられている。

日本の規範的・記述的研究の大多数が「(A)会計基準」あるいは「(B)基礎概念」に分類されており、趨勢的な増加傾向や減少傾向が観察されるわけではなく、ランダムに推移している。「(F)その他」に分類される(b)外国事情紹介も単調には減少しておらず、外国の事情を正確に紹介し、基礎資料を提供する役割が絶えず必要とされていると推察される。

このような観察事実を総合すると、日本の財務会計研究者は「会計基準」と「基礎概念」に強い関心を持ち、経済事象を財務諸表に変換する過程そのものの合理性に焦点を絞ってきたことが示されよう。それは研究領域の共時的な偏在と通時的な変化というかたちで特徴づけられる。この研究領域の偏在によって、これまでの財務会計研究が社会科学を標榜しながら、研究の科学性を軽視したことが示唆される。また、この研究領域の偏在を生じさせている構造的要因が会計学界のみならず、日本の社会にも存在すると指摘している。

第4章「規範的・記述的研究の細分類(2)―問題設定の科学性と進化に着目した分類―」は科学性という視点から、日本の財務会計研究が停滞

してきた実態を析出する。本書は客観的な事実の裏づけという検証手続きを経て、社会現象間の因果関係を解き明かすことを「科学的な説明」の基本形と定義づけ、規範的・記述的研究に区分された文献を「W型 (Why型)」とし、それ以外を「非W型」という意味で「H型 (How型)」に再分類した。この分類方法を「問題設定による分類」と位置づけている。

「H型」とは「観察される社会現象についてどのように考えれば事実と整合的な解釈が与えられるのか」を志向するものである。なお、「H型」については、科学的な説明を満たしていない程度が異なるため、多岐に分類される。「H型」の区分については、「科学的な説明」への貢献度合いに着目して、「旧仮説 (特定時点における支配的な仮説)」への対応に基づいた細分化がなされている。H1型は旧仮説の批判 (アノマリーの発見)、H2型は旧仮説の修正、H3型は旧仮説の置き換え (新仮説の提示) であり、H4型は科学を軽視した文献として「その他」に分類される。この分類方法を「進化に着目した分類」と位置づけている。

しかしながら、この分類方法では、仮説の進化が実際に成功したかどうかも把握する必要があるため、理論の形式要件 (科学的な説明が備えるべき要件) に基づき、規範的・記述的研究1,252本の追加的な分類も試みている。理論の要件には、①社会現象間の因果関係を記述した仮説を有すること、②その仮説が反証可能な (検証可能な) 形式を有していること、③説明が単純かつ簡潔であること、④説明が体系的であること、という4つの要件が設定されている。

これらの問題設定の科学性と進化に着目した分類の結果は、W型は皆無に等しく、H型が絶対的多数を占めた。H型1,248本のうち、H4型が694本 (55.6%) を占めている。H1型57本 (4.6%)、H2型208本 (16.7%)、H3型289本 (23.2%) となっている。分類結果を概観する限り、時代によって文献数に多少の変動があるものの、時系列的にみて

明確な変化は観察されていない。また，理論が満たすべき形式要件に基づく分類結果は，要件①「因果関係の解明」は皆無，要件②「反証可能性」は73本，要件③「単純さ・簡潔さ」は481本，要件④「体系性」は224本である。これらの文献数の偏在や経年変化をいかように解釈しても，日本の財務会計研究が科学性を軽視してきたという論理的帰結は揺るぎそうにない。

第5章「実証研究の細分類」では，日本の「実証研究」の特徴を抽出するとともに，大量の理論なき実証研究が生産されてきたことが示されている。まず，実証研究の細分類に際し，国際的な動向を照らし合わせた分類法を採用するため，形式上とはいえ日本の実証研究の国際的な位置づけを判明させる。この基本的な考え方は企業経営者が投資家の評価を予測して財務諸表を作成し，投資家は経営者の意図を推測して財務諸表を利用するという，「予想と行動の相互関係をモデル化」したものである。さらにこの分類法では，契約理論やエージェンシー理論に基づく実証研究と資本市場研究の大多数を網羅しつつも，それぞれの実証研究の関心の変遷に基づく世代の区分を設け，変化を明確にさせている。この調査に基づく発見事項から，日本の財務会計研究において実証研究の増加傾向は観察されるものの，研究主題が明確でない研究の割合が相対的に高いため，質のともなわない量的な増加傾向にあることが判明した。また，契約理論に基づく実証分析は相対的に少なく，研究領域に偏りがあることが示されている。

第6章「歴史研究の細分類」では，日本の「歴史研究」の特徴が抽出されている。同委員会では史料の性質ではなく，広く会計行為の性質から会計史を定義づけ，多義的な研究領域から構成されるものと捉えている。それは，日本の歴史研究に属する論文が総体として見たときに一貫性を持った外観を有していないことに起因する。日本の歴史研究の特徴は時系列的推移が示すとおり，全体的に低減する傾向にある。とはいえ，

広い意味で会計史研究全体の衰退を意味するものではない。『会計』掲載の論文数減少の傾向は、別の会計史研究の公表場所『会計史学会年報』が出現したからである。

また、利用される史料に基づき日本の会計史研究の特徴を整理すると、『会計』では各国の簿記教授本を題材に簿記史の解明に重点が置かれていた。また『会計史学会年報』では会計記録や財務表など、一次資料を用いた研究の割合が高く、若年層の研究者が目立つという。とはいえ、日本の歴史研究は海外の歴史研究と比較しても、その大半が功利主義的な立場をとる伝統的なアプローチにパラダイムに属しており、研究対象や研究方法の広がりをもせていない。

かくして棚卸によって、財務会計研究の領域に偏りが生じており、学術研究として方法論上の問題を抱えていたことが明らかにされた。その結果、検証可能性の乏しい「主義や主張」が長年にわたって繰り返されてきた冷徹な現実が突きつけられている。

第7章「財務会計研究の社会的役割」は、棚卸による観察事項の因果関係の解明に向け、日本の財務会計研究者がこれまで果たしてきた社会的役割について、会計制度の設計と運用、会計教育および会計研究の側面から点検している。会計制度の設計と運用に関する学者の貢献は、会計基準の国際的統合化の進展に従い、直接関与することは困難になり、その役割を低下させることが予想される。確かに、戦後黎明期の近代的な会計制度の確立について会計学者の目覚ましい貢献があったが、それが一因になって研究領域の偏りや不備を生じさせてきている。その証左が、日本の財務会計研究に占める規範的・記述的研究の膨大な量である。この規範的・記述的研究に従事する会計研究者が大学教育に関わることで、社会的ニーズや教育的ニーズを満たしてきた。そこでは、会計ルールに基づいて具体的な取引や事象を処理する手続きの教育内容が重視されてきたが、今後「原則主義」に会計基準がシフトしてくれば、会計の固有

性や本質に関する教育内容と往来しながら論理的な思考訓練が展開される。論理的な思考訓練の効率的な達成に向けた会計教育の十分条件が、会計と経済社会の因果関係を解明する科学的な説明だと位置づけられている。このような日本の会計には、記述理論の制度化という現象が特徴づけられ、ここに「会計基準のパラダイム効果」に関する仮説が成立する余地があるという。日本の財務会計研究において、会計基準や基礎概念研究に研究資源が偏在していたのは、「研究、教育、制度が三位一体となった堅牢な会計基準パラダイム」が存在したことによると結論づけられている。

しかしながら、昨今の学界関係者を取り巻く環境に変化が生じ、「会計基準のパラダイム効果」が成立する状況にも揺らぎが生じ始めた。学界関係者に期待される役割とは、会計現象に関わる因果関係の解明であり、経験的事実に裏づけられる科学的な説明である。第8章「財務会計研究の将来に向けた提言」は、棚卸の結果を受けて、査読制度をもつ学術雑誌や大学横断的な共通の研究者養成プログラムのあり方を提言する。また、財務会計研究の将来に向けて、学門知の前進に貢献する規範的研究や記述的研究に合致する研究の類型が提示されている。次いで、研究主題や研究手法の選択に関する論点として、定量的な研究の以外にも、定性的な研究であるケース・スタディーの意義が解説されている。さらに、理論研究と実証研究の接合に向けて、仮説の検証に主眼を置く研究と、検討結果を新たな理論構築と結びつける研究の互恵的な関係が説かれている。

### 3. 科学的な会計研究の実践

第9章「会計基準の記述的説明」では、①出来事と会計基準の因果連関、②行為と会計基準の因果連関、③基礎概念・会計原則との因果連関を題材に、科学的な説明の観点から典型的な会計基準の記述的説明が提

示された。科学的な説明が成立するには、現象間の関係を記述した理論仮説が検定のための作業仮説に置換可能であることが要求される。それは、会計基準を原因または結果とする因果連関が仮説として記述され、その仮説が経験的にテストされうるものでなければならない。その背景には、会計基準が多様な側面をもった複雑系であるからこそ、会計学の全体系や隣接領域の知見を動員して、会計学の固有性や本質の解明に当たるべきという研究姿勢が貫かれている。

第10章「規範的・記述的研究の要件」では、理論的言明（仮説）と経験的事実の対応関係の解明をめざす定性的（規範的・記述的）な会計研究の方法を提示するとともに、それが標準的な査読規準と表裏一体の関係にあることを説いている。定性的な会計研究の推論として、枚挙的帰納法と消去法の組み合わせによる論証方法が有効であることを例証している。また、査読制度を通じて、研究の優劣に関する専門家集団での査定が機能することにより、社会に対する研究者自身の自浄能力を示すことにつながる。社会的信頼を得るためにも、研究方法や評価の仕組みについて学界での共通認識が必要不可欠であり、それは職業倫理を意味するものと厳しく論じられている。

第11章「規範的研究の試み」では、規範的会計研究が学術研究として成立する条件を整理して、その研究の実例を提示する。経験科学としての会計学の方法を開発するために、規範帰納的研究に焦点を当て、標準的な研究方法と研究の質を評価する規準を確立するものであった。規範帰納的研究は、外生的な目標仮説から演繹的な推論のみで公理的に結論を導き出す規範演繹的研究とは異なる。それは設定した目標仮説と観察事実との乖離について、その原因を析出したうえで、乖離を縮小させるあるいは乖離の原因を除去すると同時に解決困難な問題を引き起こさないという意味で、新たな政策提言をめざすものと位置づけられている。

第12章「過去の研究業績に向ける眼差し」では、科学性を軽視してき

た伝統的な日本の財務会計研究を改善するために、先行研究との相対化の意義が説かれている。理論研究であれ実証研究であれ、会計学のアイデンティティの解明をめざすことにはかわりはない。今日まで受け継がれてきた古典の多くには、明確な研究方法や論理の首尾一貫性に留まらず、観察事実から仮説を導く着想を得たり、いまなお論争的となっている問題解決に向けた手がかりなど、学術研究に必要な不可欠な技術が散りばめられている。優れた知的営みについて構想段階から完結するまでの過程が冷徹に描写されているため、専門知識を吸収するだけでなく研究の進め方についても多くの示唆を得ることが期待されることが強調されている。

#### 4. 仮説「会計基準のパラダイム効果」について

本書によって、日本の財務会計研究の正体が明らかにされた。それは科学とは程遠い、検証可能性なき「主義や主張」が蔓延してきたという現実を明らかにするものであった。挫折体験を克服すべく、研究成果の継承価値や教育を通じた研究の再生産の重要性を強調するのは、科学的な会計研究を構築すべく「パラダイム転換」を説きたいがゆえである。

科学的な会計研究の重要性が説かれたのはいまに始まったわけではない。研究書としては、かつて日本では合崎堅二教授が構想から10年、1966（昭和41）年に『社会科学としての会計学』を著して問題提起を行っている。ついで、若杉明教授が1971（昭和46）年に『会計学方法論』を上程している。また1970年代の米国会計学会で最重要論点の一つであった会計理論の棚卸を通じた知識の発展もまた、わが国でも反響が大きいものであった。この成果は染谷恭次郎教授が1980（昭和55）年『会計理論及び理論承認 (Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance)』として翻訳したことで、広くわが国の学会でも知られている。さらに、1982（昭和57）年に于世正（Yu Shih Cheng）米国フロリダ大

学教授の『会計理論の構造 (The Structure of Accounting Theory)』が吉田寛教授の手によって翻訳が出版されている。同書が提示した科学的方法の枠組みは、1995 (平成7) 年に斬新な教科書として企画された井上良二教授の『財務会計論』にも継承されている。また会計研究と科学哲学を取扱った本格的な研究書では、富塚嘉一教授が1997 (平成9) 年に『会計認識論』を公表されている。

このように日本の会計学会でも科学的な会計研究に対する強い姿勢が観察されるものの、それが広く定着しなかったことに評者は問題提起をしたい。文献紹介というかたちで名前を挙げた人物は顕著な業績に基づき定評のある研究者であり、本書の提示する「会計基準のパラダイム効果」に関する仮説の形成にも少なからずの影響を及ぼした学者でもある。日本の会計学会の先達が科学的な会計研究の確立に向けて問題提起を行ってきたように、本書もまた「パラダイム転換」について警鐘を鳴らす。一過性のものであってはならない。真の意味で査読制度の定着が鍵を握るものと思われる。

## 5. 結びに代えて—誤謬や誤解と向き合う

「ありうべき誤謬や誤解は筆者の責めに帰すものである」という一節を見聞きすることがある。誤謬や誤解は、伝聞を鵜呑みにしたことが原因ならば、その伝聞内容を検証することで、客観的に修正できうる。しかしながら、本人の心理作用が働き、認知上のエラーを生じさせている場合、軌道修正することは大変困難である。実体験に基づいて形成された意見などがその典型例である。認知心理学の知見によると、実体験に基づく意見には、人間の認知行為 (知覚・記憶・思考・判断) を経て情報処理過程において誤りが生じやすいという。

とりわけ思考のエラーの典型例には、先入観に基づき自分にとって確かそうな仮説しか想定しない「確証バイアス」や、単なる偶然の一致か

もしれないにもかかわらず推論の過程で顕著な現象が連続して発生したことに惹きつけられ短絡的な結論を導き出す「関連の錯誤」などがある。反証事例を検討すれば事足りることのだが、一般に否定的な情報よりも肯定的な情報が精神的な負担も少ないので、偏った思考が選好されるのかもしれない。

本書の結論には、検証可能性なき独善的な意見や主張が日本の会計学界を長きにわたって蔓延してきたことが挙げられている。この根拠なき独善的な意見や主張に陥らないようにするためにも、絶えず科学性の観点から点検することが求められている。いかにして認知上の錯誤や誤解を防ぐためにも、科学性という規準は学者の良心あるいは職業倫理として定着させたいものである。

月並みな結び文句ではあるが、評者もまた本書の精読を強く勧めたい。確固たる意志をもってパラダイム転換を提唱するがゆえに、その反響が大きい。課題委員会が終了したのちも、具体的な提言を實踐して積み重ねていく誠実な姿勢には本書の内容よりも学ぶことが多い。諸先生方の苦勞が報われるべく、評者もまた自戒を込めて「科学としての会計学」を實踐していきたい。

(2013年6月28日受理)