

# 会計における形式論理の適用性

—Leo A. シュミット教授の所説の一考察—

酒 井 文 雄

は し が き

「会計専門家の最大の論理的弱点は、こんにちまで、曖昧で屢々支持出来ない大前提 (major premises) の利用ということにあった<sup>(1)</sup>」。小稿の課題は、このような問題意識をもった Leo A. シュミット教授の論稿「形式論理の日常会計業務での利用<sup>(2)</sup>」(1949年)の紹介とその再検討である。A・C・リトルトン教授は、その著「会計理論の構造」(1953年)のなかで、シュミット教授のこの論稿に注目し、そこにみられる主題の一部をすでに紹介されている<sup>(3)</sup>。けれども、シュミット教授の上記論稿は、リトルトン教授のその紹介の範囲を遥かに越える極めて示唆に富んだ幾多の問題提起を含むもので、わが国ではこんにちなおいまだにこの全容が紹介、吟味されていないと、思われるからである。

シュミット教授は、上記論稿の冒頭で自己の研究主題について、つぎのよ

- 
- (1) Leo A. Schmidt, "Practical Uses of the Device of Formal Logic in Accountants' Daily Work," *The Journal of Accountancy*, Nov. 1949, p. 387.
- (2) Leo A. Schmidt, *Ibid.* pp. 378—387. 同誌で、標題を *Uses of Formal Logic in Accountants' Daily Work* と略称しているので、これに従った。
- (3) A. C. Littleton, *Structure of Accounting Theory*, 1953, pp. 180—183. 大塚俊郎訳「会計理論の構造」, 1955年, 東洋経済新報社, 266—271ページ。

うに述べている。すなわち、「大概の仕事の場 (fields of endeavor) では、作業員は彼がそれで作業をする道具の性質を理解しておかねばならないということが、承認されている。工場の機械工には、彼が操作しなければならぬ機械についての訓練が与えられる。機関銃手には、彼が機関銃をもつての行動に送り込まれる前に、暗がりでもその武器つまり機関銃を分解し組立てることが教えられる。飛行機の操縦士には、彼が飛行機を起動させるエンジンの徹底的な知識を持つまでは、われわれは彼に操縦士の資格を与えない。しかしながら、会計の領域では様子が違っている。学生としてであれ、教師としてであれ、実務家としてであれ、会計上のすべての作業で、われわれは推論や論理という道具を利用する。しかも、概してわれわれは、一専門職としてこんにちまで、われわれが利用しているこの道具の性質に実際何の注意も払っては来なかったのである。われわれは、すべての人が、この道具を効果的に利用するためのこの道具についての十分な知識を自動的に持っているということを、嬉々としてこんにちまで仮定して来た。この仮定は、全く事実に反している。会計領域における推論過程の性質に、少なくとも最小限の率直な注意を喚起するというのが、本稿の目的である。……会計上われわれが真に必要とするところのものは、極めて単純な論理上の諸原則の実際の適用ということである。本稿の標題を、それが仮に一個の形式ばった論文であるとすれば使用されるであろう形態で述べることは、有用であるかも知れない。そのような標題は、『会計領域における理論展開と実際の利用への基本的論理の適用性の概観』ということになるだろう。」<sup>(4)</sup>(傍点は引用者)と。

なお、シュミット教授の上記論稿は、(1)会計上の帰納的論理と演繹的論理、(2)疑わしい大前提のもとの諸論議と基礎的大前提の探究、(3)三つの基礎的大前提という内容で構成されているので、小稿では以下この順序で、上記シュミット教授の論稿を考察することにしよう。

---

(4) Leo A. Schmidt, Ibid., p. 378.

## (1) 会計上の帰納的論理と演繹的論理

形式論理学の教えるところでは、すべての論理は帰納的論理と演繹的論理とに二分されるのであるが、シュミット教授も形式論理学のこの通説に従って、論理の基礎的概念についてつぎのように述べている。すなわち、「論理の帰納的論理と演繹的論理という二つの構成要素への通常の分解は、われわれの学科目にそれを適用する際に極めて有用である。帰納的論理は、一現象ないし一群の現象の多数の個別的事例を検討し、この検討からその一現象ないし一群の現象を支配する一般的な原則を引き出す過程である。他方、演繹的論理は、問題の現象が一つの特定の事例ないし一つの承認された普遍化の適用だということを示すことによって、一つの結論に到達する過程である。承認された普遍化は技術的には大前提として知られており、特定事実の叙述は小前提として知られている<sup>(5)</sup>。」と。

ところで、シュミット教授によると、過去から現在におよぶすべての先駆的仕事についての会計上の推論には、帰納的論理が作用しているという。すなわち、「会計上の推論の大部分は、基本的に先駆的仕事と考えられてよいところのものを含んでいる。この先駆的仕事は、一方では会計の基礎構造を形成した現実の初期の会計専門家達によってなされた仕事であり、他方では会計実務でこんにちなお遭遇する真に稀な新しい問題と取組んでいる現在の考案者達の仕事でもある。何らかの新しい領域で科学者として行動するこれら双方の先駆者グループは、常に帰納的論理によって行動するのである。彼等は、非常に注意力をもって、研究領域の対象と出来事を、観察し、メモし、叙述し、分類する。……会計的思考の初期の段階に参加して基本的概念の確立を助けるということは興味深いことであつたに違いないという感情が、屢々生じてくる。非常に現実的な意味で、われわれがいまなお先駆者的仕事の局面に位置していることは、勿論、真実である。法律の改変や経済状

---

(5) Leo A. Schmidt, *Ibid.*, pp. 378—379.

況の推移によって惹起される新しい状態が、われわれ全員に先駆者的努力を幾分か味わわしめるに十分なくらい、屢々生ずるのである。かかる新しい状態での多くの討議で、参加者達は彼等が厳格な定義や公準と考えるところのものを適用することによって、会計処理を正しくするといった一つの結論に達しようと試みる。彼等は、真に問題になっているところのものが資産それ自身の定義だということを明確に理解しないで、『これは資産だ。』とか『これは資産でない。』とか議論をする。妥当な態度は、新しい事実が固定化されたことを了解し、論争しているのはつぎの問題だということを理解することである。すなわち、資産のある種の特性を有すると同時にまたわれわれの現在の資産の定義が条件とはしていないと思われるそれ以外のある種の特性をも有する、この新しい項目を包含するために、資産の定義が訂正されねばならないかどうかという問題を、理解することである。この見解で接近するならば、問題は単純に基本的定義の定立、検証、完成という長期計画の持続<sup>(6)</sup>ということになる。」と。

つぎにシュミット教授によると、会計上の日常的な推論の大部分には、演繹的論理が作用しているという。すなわち、「会計における日常的な推論の殆んどすべてのものが、演繹的領域にあることは、真実である。……この領域で、われわれは、演繹的推論を利用している。われわれの思考の型は、会計理論の承認された枠組にきちんと適合させるために、特定の観察された諸事実を批判的に吟味することである。われわれが注意深い推論の必要に直面するのは、承認された型に円滑に適合すると思われぬ状況が発生する時である。その時、われわれは、三段論法 (syllogism) として知られるごとき三段階の形式で、一つの推論を設定する。多くの実際の議論では、われわれは、正式の三段論法の設定を無視する。われわれがそのもとで手続をとっている大前提は往々にして極めて明白だから、その大前提について、われわれは特別に述べる必要がない。つまり、大前提は屢々、結論を述べる一文中の

---

(6) Leo A. Schmidt, *Ibid.*, p. 379.

単なる句ないし従属節によって十分に表現される。しかしながら、この略式の手続は、屢々その背後に貧弱な推論を匿している。かかる貧弱な推論から仮面をはぐための第一歩は、公式のスタイルで議論を設定することである。…多分承認し得るところの大前提がはっきりと明るみに出て、しかも小前提の主張の目的がはっきりと考察され得るような、そうした十分に明瞭な形でそれらを設定することによって、会計分野のどんな議論もすべて最善に吟味されるであろう。」<sup>(7)</sup>(傍点は引用者)と。

## (2) 疑わしい大前提のもとでの諸論議と基礎的大前提の探究

シュミット教授によると、会計上の基本原理の考察の際に主張される大前提で、その信頼性を非難すべきものは、一般につきのような三つのタイプに分けられるが、これらの主張も、特定の目的や範囲や背景のもとで利用されるばあいには、現実的に承認し得るものだという。

### (i) 保守主義擁護型の大前提

シュミット教授は、このタイプの疑わしい大前提について、つぎのように述べている。すなわち、「わたくしは、ある教科書で、『低価主義棚卸法は、より保守主義的であるから、純粋な原価法よりもより優れている。』という文章を読む。公式のスタイルにすると、この主張はつぎようになる。

大前提： いかなる二つの方法の間においも、より保守主義的な方法が、常により優れている。

小前提： 低価主義棚卸法は、純粋な原価法よりも、より保守主義的である。

結論： だから、低価主義棚卸法が、より優れている。

おわかりのように、わたくしは、低価主義棚卸法の長所を主張しようとしているのではなくて、低価主義棚卸法が公式に分析される時にその非公式のスタイルでの主張がいかなるものと成るのかということ、低価主義棚卸法の

(7) Leo A. Schmidt, Ibid., p. 380.

主張がもしもこの形式で公式的に考察されるならばその主張の批判的吟味がより首尾よくなされ得るということを、諸君に示そうとしているのである。われわれのうちの大多数の者は、『二つの方法の間において、より保守主義的なものが常により優れた方法である。』という大前提を、決して主張しないであろう。このばあい、諸君がもしもそれを望むなら、諸君は小前提の主張をもまた、全く効果的に攻撃できるだろう。低価主義棚卸法がより優れた方法だという結論は真実であるかも知れないが、述べられているごとき主張が決してこの真理を確証するものでないことは、確かである。<sup>(8)</sup>と。

#### (ii) 法規依存型の大前提

シュミット教授のこのタイプの疑わしい大前提についての論述は、つぎのようである。すなわち、「屢々聞かれるもう一つの全く普通のタイプの主張は、大体つぎのようなものである。すなわち、『下取品に含まれる財産の簿価は、新財産の原価の一部として資本化されねばならない。というのは、この方法が連邦所得税法によって規定されているからである』。われわれは、ここで用いられている大前提を、つぎの文章と同一視することが出来る。すなわち、『いかなる二つの方法の間においても、連邦所得税法によって規定された方法がより優れた方法である』。ここでわたくしは、課税方式や適正さというものが疑いもなく実行可能な会計政策の決定の際の一つの要件であることに同意するものであるが、しかしそうした要件は、絶対に、何らかの非常に基本的な主張のための大前提として承認され得るものではない。<sup>(9)</sup>」と。

#### (iii) 権威者利用型の大前提

シュミット教授は、このタイプの疑わしい大前提についてもまた、つぎのように述べている。すなわち、「大きなもう一群の主張があり、つぎのものがその一例である。すなわち、『社債の割引額は、貸借対照表で社債勘定への対照勘定で表示されねばならない。このことは、ペートンの会計学原理

---

(8) Leo A. Schmidt, *Ibid.*, pp. 380—381.

(9)—(13) Leo A. Schmidt, *Ibid.*, p. 381.

(Essentials of Accounting) の新版の755ページに、明瞭に述べられている。』といった類いである。これを公式的に分解すると、いかなる大前提をわれわれは発見するだろうか。ここにみられる大前提は、『ペートンが彼の会計学原理の新版で述べているすべてのことが、正しい。』ということである。これは、余りにも容易に利用され余りにもありふれて誤用されるところの『権威者に訴える』(appeal to authority) 式の、大前提の一事例である。わたくしは、わたくしがそうであるように、諸君の多くはペートンを非常に高く尊敬していると、想像する。だが、わたくしは、ケスターやモンゴメリヤリトルトンの所説を大前提として承認するのを拒絶するのと同様に、ペートンの所説を大前提として承認するのを拒絶する。これらの権威者のすべては、権威者ではない残りのわれわれが持っているのと殆んど同一種類の推論のための道具をもった、単なる人間存在でしかない。かくして、もし諸君がペートンの会計学原理のその言及個処を読むならば、諸君は多分、社債割引額をしかりか処理するための一つの承認し得る主張をペートンが示しているのを見出すであろう。それが、権威者達を利用する妥当な方法である。<sup>(10)</sup>と。

ところで、シュミット教授によると、彼は「上記の三つの事例で、利用されている大前提の信頼性を非難し、その言外の意味で多くの同様な大前提の信頼性についてもまた非難して来た。しかしながら、この点で、一つの注意深い警告が必要である。」<sup>(11)</sup>という。なぜなら、「一般的な利用がどうしても賛成され得ない一つの大前提が、ごく普通に、特定の主張が進行中の限定された領域内でおお全く妥当かつ有用であるかも知れない。」<sup>(12)</sup>からである。したがって、同教授によると、「低価主義評価についてのわれわれの主張が、仮に担当のパートナーがそこで成果についての保守主義が最高に重要だということを決めた監査という背景に対するものであれば、その時には確かにこの目的のために、保守主義という大前提が承認し得るものである。もしも、われわれの取引簿価の処理に関する主張がある特定の納税申告の準備という実際的な背景に対するものであれば、その時には勿論、税法が支配的な大前提

である。もしも、われわれの社債割引の処理についての主張が、ミシガン州立大学の試験期におけるB.A.の11コースという背景に対して置かれているならば、その時には、『ペートンは、かく言う。』という言葉は一つの強力な大前提であるかも知れない。<sup>(13)</sup>』のである。つまり、同教授によると、会計上の基本原理の考察の際には、その一般的利用が全く承認し得るものでなく、また無力であるところの或る種の大前提が、特定の目的のために、限られた範囲内で、特定の背景に対しては、承認し得るものであり、また有効なものであるかも知れないのである。<sup>(14)</sup>』

かくして、シュミット教授によると、「このことが、われわれを、討議全体の真に重要な論点に、すなわち、会計領域には、それらがこの領域のすべての論議を決定する際に普遍的に承認され利用されてよいような、間違いなく十分に広汎で十分に健全な何等かの大前提が存在するのかという論点に、連れて来る<sup>(15)</sup>」。そして、シュミット教授によると、会計領域には大前提として承認し得る極めて少数の基本的命題があり、大概の会計上の論議はこれら諸命題の一つに依拠することによって極めて容易化、簡易化されるという。すなわち、同教授はつぎのように述べている。

「真に普遍的な一つないし複数の大前提の探究を遂行するためには、われわれは、会計専門家の理論的基礎の内部により深く立ち入って、会計上の論議を個人間の瞬間的な衝突としてではなく、むしろ知的な各個人がそこである現実的な真理の探究に従事している長期かつ徹底的な討論として、はっきりと心に描かなければならない。かかる論議の大部分のものは、勿論、それについての一つの結論が引き出されるべき特定の『諸事実』に関するある承認し得る叙述の確立を追求する小前提のレベルに位するものであるに違いない。しかしながら、一群の人達によって叙述ないし仮定された大前提は、ときどき、その反対意見の持主達による挑戦を受けるであろう。当初の大前提の防衛に当たり、その提案者は、彼がより基本的な基盤と考えているところ

---

(14) Leo A. Schmidt, *Ibid.*, pp. 381—382.

(15)—(16) Leo A. Schmidt, *Ibid.*, p. 382.



のものまで後退する。この議論の新局面は、もう一つの大前提へのアピールを含んでいる。もしも、新しい大前提が双方の組にとって承認し得るものであれば、この議論は新しい小前提の諸要素に沈殿する。論理的手続の明快さの大きな便宜は、双方の組にとって承認し得るなんらの大前提も事実上まだ確立されていない時に、この手続が小前提の考察の際のおびただしい時間の浪費を省いてくれるということである。もしも、その双方の組が手続のルールについて精通しているなら、彼等は、明らかにすべての議論の第一歩として一つの大前提について合意しなければならないだろう。語られたり書かれたりしている議論にみられる、一つの支持出来ない大前提へ、そしてさらにもう一つの大前提へというこの変遷過程の観察が、ここ数年間にわたるわたくしの趣味であった。わたくしは現在、会計領域には、大前提として十分承認し得るところの極めて少数の真に基本的な命題が存在する、という結論に到達している。わたくしは現在、これらの承認し得る前提の一つに直接に依拠することによって、会計上の議論の大部分が極めて容易化されかつ簡約化され得るだろう、という結論に到達している。それだけの値打のものとして、ここにわたくしの大前提がある。<sup>(16)</sup>と。

### (3) 三つの基礎的大前提

シュミット教授によると、会計領域には、「すべての会計専門家が利用しなければならない」ところの「会計上の論理の背骨」(the backbone of the logic of accountancy)<sup>(17)</sup>であるつぎのような三つの基礎的大前提があり、これら三つの基礎的大前提の間では第一の大前提(大前提Ⅰ)が最優先の判断基準であって、他の二つの大前提は何れも第一の大前提を補足する立場にあるという。

---

(17) Leo A. Schmidt, *Ibid.*, p. 387.

## (大前提 I)

いかなる二つの会計方法の間においても、客観的な状況をより明確に表現<sup>(18)</sup>ないし記述する方法が、正しい方法である。

シュミット教授は、この大前提 I についてつぎのように述べている。すなわち、「すべての科学の基本は、現象自体の正確な記述である。会計は、一つの技術的な言語である。つまり、人は、会計というこの技術的な言語を、人がそれによって事業上の諸現象を言葉や形式や数字のうちに表示し得る、一つの技術的表現形式である、と言っておよそよいのかも知れない。会計の練達者の手によれば、その表示は客観的諸事実への一つの正確な適合を生むのである……この目標の達成に際して、会計専門家はかなり効果的に、注意深く組み立てられた分類と定義の枠組みを利用する。この分類と定義の枠組みは、先駆者達が会計専門家のためにこんにちまで何年もかけてそれを築き上げ、会計専門家の教師達がまたそのなかで会計専門家を非常に勤勉にこんにちまで訓練してきた、そうした枠組みである。この枠組みが完全ないし完璧だという何等の仮定なしに、われわれはなおかつ、その主要な方法は疑いの余地なく正しいということを理解するのに安全な場所にいるのである。……大前提 I の一つの実務上の系は、明白なことだが、多分、一つの記録の問題として述べられねばならない。二つの方法の間において、その双方が諸事実を適切に描写するに思われるときには、より単純な方法がより良いのである。もう一つの系は、多分、会計上の映像の異なった部分間での技術の首尾一貫性に有利な叙述であるに違いない。これら双方の系は、もしも適切に適用されるならば、もとの大前提の応用である。何故かというと、単純さと首尾一貫性とは双方とも、事業上の諸現象の総合的な描写を出来るだけ明瞭かつ確実なものとするのを、助けるからである。……恐らく大前提 I は、実際にわれわれの日常的な推論の過程を、広汎な割合で支配している。確かに、このことは、われわれがなさねばならないより日常的な意思決定につい

---

(18) Leo A. Schmidt, Ibid., p. 382.

て、真実である。事実、わたくしはあらゆる会計問題はまず第1にこの大前提Ⅰに論及されるべきだと確信しており、他の二つの前提についてはわたくしは、この第一の判断基準のもとで消滅すると思われぬ、そういう諸問題に対して引続き力を貸すという地位を、提案し度い。わたくしは、良き会計が明瞭な描写の原則と実際上背反しているかも知れないといったいかなる環境も、殆んど思い浮かべることが出来ない。わたくしは、事実を何ほどかぼやけさせることないし事実の実際上の不実表示がいぜんとして良き会計であり得るといふことは、信じない。第二の大前提への必要性は、われわれが少なからぬ場合に、その双方何れもが事実の明瞭な描写であるごときある状況の二つの表示方法に直面するという事実から生ずる。この状態は、われわれが一つの単純な事実<sup>(19)</sup>に直面する場合に生ずるのではなく、われわれがわれわれの会計技術の限られた視界をもってしては、その多面的な状況の一面しか記述し得ないといったそういう性質の、一つの複合的状況に直面するばあい<sup>(20)</sup>に生ずる。」と。

### (大前提 Ⅱ)

いかなる二つの会計方法の間においても、より賢明な経営上の意思決定<sup>(20)</sup>に導くのに役立つやり方で諸事実を示す方法が、正しい方法である。

シュミット教授によると、「状況の一つの興味深いタイプは、われわれがそこで一つの厳格な法律的解釈と実務的なビジネスマンの観点との間の選択に直面する事例である<sup>(21)</sup>」。適例は、「未償還小切手の貸借対照表上の処理」や「契約済みの購入計画下にある土地の貸借対照表上の表示」であり、同教授によると、このばあい「最も賢明な経営上の意思決定に導くことを助けるであろう会計方法」は、前者については実務的観点に基づく会計方法であり、後者については法律的解釈に基づく会計方法であるという<sup>(22)</sup>。さらに、同教授

(19) Leo A. Schmidt, *Ibid.*, pp. 382—383.

(20)—(21) Leo A. Schmidt, *Ibid.*, p. 383.

(22) Leo A. Schmidt, *Ibid.*, pp. 383—384.

によると、「法律上の側面に対する実務上の側面というのは、大前提Ⅱのもとで決められるべき状況の一つのタイプでしかない。事実、恐らくは、経理部長の直面している問題の大部分、会計専門家の協会の会合が直面している討論の大部分、そして公認会計士がその経営相談業務で直面している問題の大部分は、これと同様なタイプの諸状況である」<sup>(23)</sup>。

シュミット教授は、さらにここで、製造会社の損益計算書の構造上の一問題を提起している。すなわち、同教授によると、「伝統的な設定は、売上高、製造原価、そして流通費と一般管理費のためのさらなる諸控除をともなった売上総利益を示すであろう。この報告書は真実を告知している。さもなければ、われわれは多分、この報告書は期間活動についての真実を告知しているというべきであろう。この瞬間に、経営管理志向の会計専門家が入り込んで、つぎのように主張するかも知れない。すなわち、彼は、この損益計算書は、『固定費と利潤とへの貢献』と呼ばれる一つの計数を算出するために、製造原価、流通費、一般管理費のすべての可変的諸要素を一括してそれらをひとまとめで総収益から控除し、しかるのちこの『固定費と利潤とへの貢献』からあらゆる種類の固定費の総額が控除されるように、完全に書き直されたものでなければならない、と主張するかも知れない。これら二つの報告書の双方が、事実を描写している。つまり、どちらも間違いではない。しかしながら、経営管理的に書き直された報告書——もしも、わたくしがそれをそのように呼んでよいなら——は、経営を賢明な事業上の意思決定に導くのに、遥かにより有用である。もしもそうであるならば、経営管理的に書き直された報告書は、その書き直し以前の伝統的な報告書よりも、より良い会計である」<sup>(24)</sup>。

ところで、シュミット教授によると、「この大前提はまた、多くの方法で表明されてよいのである。すべての教科書の序章は、いうまでもなく、『会計は有用であらねばならない。』とか、『会計の目的は経営を容易にする

---

(23)–(25) Leo A. Schmidt, *Ibid.*, p. 384.

ことである。』とか、あるいは『会計は、財産を保全し利潤を作るというその二大使命において、経営に指針を与えなければならない。』とか、述べている。これらや同様の称賛するに足る信念の表明は、われわれの大前提Ⅱの言い直されたものである。<sup>(25)</sup>

### (大前提 Ⅲ)

いかなる二つの会計方法の間においても、より望ましい社会的・経済的<sup>(26)</sup>結果に導くのに役立つ方法が、正しい方法である。

シュミット教授は、この大前提Ⅲの成立する経緯について、つぎのように述べている。すなわち、「本稿ではいままで、わたくしは全く明白なものを論じて来た。わたくしの目的は、明白なものをさらに明白にすることであった。この時点から、ある承認し得る第三の大前提の確立によって一つの論理的体系を完成する試みのなかで、わたくしは比較的知られていない土壌を砕いてゆこうと思う。もしもわれわれが、こんにち職業会計人の前に現われている真に困難な諸問題の若干のものに留意してそれをそれらの論理的基盤に分解することを試みるならば、われわれは、諸事実の単純な描写も経営上の効率も正しくその論争点であるとは思われまいということを見出す。会計人仲間が直面している一つのまぎれもないかなり大きな問題の最善の時事的事例は、インフレ価格期における減価償却基準の事例である。客観的諸事実は、かなり明らかである。八年ないし十年以前に $x$ ドルの原価を有した工場の設備単位は、現在それを取替えるには $2x$ プラスなにがしドルの原価を有するであろう。それらのうちの若干のものは殆んど確実に一年ないし二年のうちに現在の価格水準に近い金額で取替えられねばならないだろうし、それらのうちの若干のものは五年ないし十年あるいは十五年のうちにわれわれは確実な予告はなし得ないが原初原価と比べてかなり高いだろうと考えられる価格水準で、取替えられねばならないだろう。……会計専門家の技術的な表

現における何らかの変化が、当事者達にこれらの諸事実をまぎれもなく何程かより明瞭ならしめるかも知れないということは、全くありそうもないのである。このように、大前提Ⅰが適用されるとは思われないのである。われわれは、結果として生ずる会計上の表示がより賢明な判断に関与しているビジネスマンを助けるであろうという論拠で、取替原価による減価償却に賛成論を唱えることが出来ようか。これが、その変更の提案者がそれに対する賛成論を唱える根拠であるように思える。しかし乍ら、反対論者はいままでのところこの論点を認めねばならないとはしていない。取替資金の資金調達という困難な問題が、会計専門家の技術的な表示効果を超える判断方法を要求する。より高い製造原価の表示を通じての個別企業の販売価格への取替原価による減価償却の発生可能な影響に対する賛成論は、未熟なレベルにあるという以上に、理屈にかなうものでない。……もしも、取替原価に基づく減価償却やそれ以外の同様に基本的な或る種の諸提案への賛成論がなされるべきだとするならば、その賛成論は経営上の効果以上により広い根拠でなされねばならない。かかる議論は、社会的・経済的效果という論拠に基づくものだろう。<sup>(27)</sup>」(傍点は引用者)と。

ところで、シュミット教授によると、「この大前提を行動のなかで示すには、二、三の例示が再び必要である。」<sup>(28)</sup>という。同教授は、以下にみられるように、特定の会計処理が社会的・経済的に推奨されるべき事例にも非難されるべき事例にも、ともに論及している。

#### (i) 租税項目の損益計算書での単一計数による表示

シュミット教授は、この事例についてつぎのように述べている。すなわち、「ペートン教授は、すぐる2、3年の間、すべての租税支払額を損益計算書において単一の計数で表示することに賛同する議論をしてきていた。この改正方法のうちに多数の実務上の困難を見つけるのは、容易である。それでもなお、ペートンは以下のように論じている。すなわち、彼は、取締役、株主さらに公衆がこのように集約された租税負担の総額の調査から脱け出すであろう教育は大いに価値のあるもので、それは変更する不便さを正当化す

るより遥かにより価値のあるものだということを論じている。ペートンはこの議論をそれ程速くに運ばないかも知れないが、ペートンのこの議論は確かに一つの比較的単純なレベルでの大前提Ⅲの利用の良き一事例である。社会的で経済的で、その上この事例の場合には、政治的な効果が、判断規準として明らかに胸中にあるのである。」と。

(ii) 製材業における減耗控除の必要性

シュミット教授は、この事例についてつぎのように述べている。すなわち、「概して、1880年から1910年の間にミシガン州とウィスコンシン州の松材を伐採した木材王達は、一個の原価としての減耗控除についての精緻な議論を知らなかった。この論点は、統計的に証明され得るものではない。しかし、実質的に全製材業者の勘定におけるこの原価要素の欠落は、長年にわたって木材価格を引下げ、こうして木材のある浪費的な利用を促進するという純効果をもたらして来たのかも知れないということが、完全にもっともらしいと思われるのである。……こんにち、われわれは一部、1880年から1910年の期間における会計専門家の間違いのために、木材の高価格に苦しんでいるのである。」<sup>(30)</sup>

(iii) 保守主義過敏症に基づく社会的資源の浪費

シュミット教授によると、「大前提Ⅲのもとに帰属するもう一群の問題は、『実務的』な会計をこんにちまで多分それ程に長らく支配して来た保守主義の強迫観念から生じている諸問題である。」<sup>(31)</sup>という。そして、同教授によると、「これらの諸問題のうちの一つは、低価主義から後入先出法を経て次入先出法や最高入先出法までの全範囲に及ぶ棚卸資産評価の問題であり、……もう一つの問題は、費用の近辺に位置するすべてのもの——資本的賦課 (capital charge) の境界領域にあるすべてのものを、出来るだけ多く費用として処理する傾向である。」<sup>(32)</sup>という。しかも、同教授によると、「会計上の保守主義のこの具体例の主たる社会的・経済的結果は、もしかしたら、不況と戦争に融

(29) Leo A. Schmidt, *Ibid.*, pp. 385—386.

(30)—(32) Leo A. Schmidt, *Ibid.*, p. 386.

資することにおいてアメリカ国民への一つの相当な援助であったかも知れない。しかしながら、そのような偶然の結果は、一つの大規模な間違いの正当化としては承認され得るものではない。付随する効果は、大部分の産業の生産物の広汎でしかも相当に長期の過少価格 (under-pricing) を通じての社会的資源の浪費であった、ということかも知れないのである。ある個別企業の立場での間違った原価計算は通常その販売価格に影響を及ぼし得ないということ指摘するのが、通例であるが、そのような結果は、全体としての一産業がある組織的な過少原価の計算 (a systematic under-costing) に苦しんでいる時に発生し得るということ、<sup>(33)</sup> わたくしは確信している。」というのである。

#### (iv) 会計用語簡約化の功罪

シュミット教授は、この事例についてつぎのように述べている。すなわち、「およそこの十年間、われわれは、公表された会計報告書における簡約化された言葉の利用について、多くのことを耳にして来た。これは、会計用語問題の非常に特殊な一局面である。多くの会計専門家は、この方向での努力を嘲笑し、その運動は広報部門に委ねらるべきだと思っている。しかし、この会計の特定の辺境領域で為されていることないし為されなまま残されていることは、会計専門家がそれに手を貸すことが出来て、しかも彼がそれを大いに彼の責任と考えねばならないところの、他の何ものよりも甚大な結果をもたらすかも知れない、ことなのである。」<sup>(34)</sup> と。しかも、同教授によると、「現在、公衆とりわけ組織労働者が事業についての会計専門家の報告書の妥当性 (adequacy) と誠実性 (honesty) に極めて低い関心しか持っていないという事実のなかに、一つの非常に重大な危険がある。このことが、統制的な立法の面でも労働関係の面でも、ともに最も重大な一要素になりつつある。もしも、会計専門家の作品 (product) についての疑惑が広がるならば、事業はその事例を公衆に弁明したり労働条件の協議の席で弁明したりする際

(33) Leo A. Schmidt, Ibid., pp. 386—387.

(34)—(35) Leo A. Schmidt, p. 387.



に、一つの極めて困難な仕事を持つことになるだろう。想像し得るように、用語の改良は、そこでひどく不足している信頼の回復における一つの重大な要素であり得るかも知れない。他方、この方向での思慮のない不格好な努力は、公衆と労働者によって、既に不鮮明な一枚の絵にさらに水おしろいを塗る (whitewash) 試みだと解釈されるかも知れないということもまた、あり得ることである。<sup>(35)</sup> (傍点は引用者) という。

## む す び

会計領域の推論過程における論理は帰納的論理と演繹的論理に二分されるが、前者は過去から現在におよぶすべての先駆的仕事の局面に適用され、後者は日常的な推論の大部分に適用されるということ、そして、後者のもとの(i)保守主義擁護型、(ii)法規依存型、(iii)権威者利用型という三つの類型の大前提はその一般的利用を非難すべきであるが、限定された範囲内では有用であるということ、そしてまた、会計領域にはすべての会計専門家が利用しなければならない(I)客観的状況の明確な表現、(II)賢明な経営上の意思決定、(III)望ましい社会的・経済的結果という真に普遍的な三つの基礎的大前提が存在するということが、シュミット教授の上記所説の骨子であった。

然らば、われわれはこんにち、このようなシュミット教授の所説のなかから何を汲み取ればよいのか。われわれは、以下幾つかの問題提起をして、一応の結びに代え度い。

第一に、まず指摘しなければならないのは、シュミット教授は、ここで形式論理学における論理上の諸原則の会計領域での実際的な適用を喚起しているからといって、同教授が単純に論理実証主義に組しているのではない、ということである。会計領域の論理は、論理のための論理ではなく、その論理自体のなかに一定の価値判断を包含している。シュミット教授は、幾つかの事例で、一定の会計的価値判断の論理的な展開を例証しているのである。

第二に、シュミット教授が彼のいう三つの基礎的大前提の一つとして、社

会的・経済的結果を提示しているのは、一つの卓見といわねばならない。こんにち、会計領域に何よりも強く求められているのは、社会的な会計責任の主體的な自覚だからである。しかも、シュミット教授はそこで、推奨さるべき事例にも非難さるべき事例にもともに論及しており、提示されている五つの事例はこんにちのわれわれにとってもなお、新鮮さを失わない内容のもの、といえるのである。

なお、リトルトン教授が、シュミット教授の三つの基礎的大前提のうちの他の二つのものの内容を紹介しながら、この社会的・経済的結果という第三の基礎的大前提については内容的に遂に論及しなかったのは、その会計的価値判断の両者における相違に基づくものであろう。すなわち、シュミット教授は、この第三の基礎的大前提の代表的事例として、インフレーション期における歴史的原価に代替する取替原価の採用を示唆しているのであるが、リトルトン教授にあっては、この点について、「取替価格または物価指数による修正を会計構造のうちに導入することは、明確化というよりもむしろ混乱化をもたらすであろう。」<sup>(36)</sup>としているからである。何れにしても、論理上はリトルトン教授もまた、その会計的価値判断の相違を越えて、暗黙のうちにこの第三の基礎的大前提それ自体については、これを肯定していたと考えてよいのである。

第三に、アメリカ会計学会の「会計理論及び理論承認ステートメント」(1977年)によると、会計理論の現状は、(1)古典的アプローチ、(2)意思決定—有用性アプローチ、(3)情報経済学的アプローチという三つの基礎的な理論的アプローチの併存の時代であり、しかもこれら三つの理論的アプローチはその立脚するパラダイムをそれぞれ相異にしている、<sup>(37)</sup>という。けれども、

---

(36) A. C. Littleton, *Ibid.*, p. 227. 大塚俊郎, 前掲訳, 336ページ。

(37) A. A. A., *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports*, 1977. 染谷恭次郎訳「アメリカ会計学会 会計理論及び理論承認」, 1980年, 国元書房。

われわれは、これら三つの理論的アプローチをシュミット教授のいう基礎的大前提という同一平面に置き換えて、いま一度、共通の論理的な検討の対象とすることができないものであろうか。ともあれ、古典的アプローチを何らかの形で継承することをしない新しい会計理論の創造というのは、ある意味で、一つの論理矛盾であるといわざるをえまい。