

# リトルトン会計に関する一考察

三 国 道 夫

## I まえがき

前号において、A. C. リトルトン教授の『Structure of Accounting Theory』<sup>1)</sup>の第一部「会計の本質」(Nature of Accounting)を考察したので、本稿では第二部「理論の本質」(Nature of Theory)を論述する。この第二部の内容は、

8. 会計理論の用具 (Tools of Theory)
9. 会計行為と通則 (Actions and Rules)
10. 会計原則の形成 (Formulations of Principles)
11. 会計原則の帰納的形成 (Inductively derived Principles)
12. 会計理論の有用性 (Uses of Theory)

から構成されているが本稿では、このうち8. 9. 10. の3章を取上げることにする。

## II 会計理論の用具

リトルトン教授は第一部の「会計の本質」に関して会計学における基本的問題を叙述し、この第二部ではさらに理論を展開させ会計の理論構造について考察している。ところで会計学と哲学との関係についての認識には種々の見解があるが、会計理論は哲学であるとの抱負をもっていないとしても、同じような方法によって貢献をしている。会計の任務は確信や慣習を批判的に検討することであり、又経験したなかで最良のものを明確にし、さらにそれを展開し会計

---

注1) 本稿において大塚俊郎訳『会計理論の構造』東洋経済新報社1955. を参照した。

職能の起源や結果に対して注意を向けることである。すなわち会計理論の構造を樹立するうえで数学あるいは理論をその用具として利用し、経験的な判断や検討を加え、より最適なものへと改善することが必要である。一つの理論が批判され、他の理論にとってかわろうとするときには、従来の理論は理論構成上の矛盾を批判し、克服するという形でなされるが、その理論構成上の矛盾を矛盾として意識させ、問題化させるためには、企業経営上の要請が意図されているのであり、その意味において新しい理論への発展による理論の展開、変化の研究は、逆に現代の企業会計学の課題を求めることになる。<sup>2)</sup> リトルトン<sup>1)</sup>は会計理論と実務とを比較して次のように述べている。会計理論とはつまらぬことをとやかくというような抽象的問題から隔絶したものであり、行為に集中した思考である。実務とは事実および行為であり、理論は解釈および理由から成立っている。理論は会計行為の存在理由を示したり、ある会計処理方法が適切であるかどうかについて理由づけを行なう。このようなことが意識されようと否とにかかわらず、行為をするからにはそれ相当の理由は存在するものである。理論の解釈は勘定の定義づけをしたりある理念の認否を示すものであり、その際には正当化も行なう。理論には種々の解釈があるが、そのすべての解釈が同等に妥当なものだと言うことはできない。優劣さまざまなものがある。理論と実務との間には相関関係が存在しており、適切（不適切）な実務は正しい（正しくない）理論に立脚していることは予想されるところである。理論の本質は部分的には実務との関係、特に実務と理論との差異により明らかにされる。実務とは行為をすることであり、適切な行為は事前に注意深く考慮され原則や基準を適用し、その行為に対して責任を負うという点で慣習的に行なわれている行為とは異なる。

リトルトンは会計理論の任務として次のようなことを指摘している。

(1) 実行されたものに対してそのような処理、または他の処理をするに至った理由を理解するための吟味を助長する。(2) 理念間に共通する脈絡、理由および

---

注2) 松尾憲橋『現代会計学序説』森山書店 1974. 106ページ。

目的の発見を助長する。(3)他の理念，目的および方法を検討することを助長する。(4)理念間の関連性を注視する。つまり，ある理念が他の理念より重要であることを理解し，ある理念は他の理念より厳密に区分されるのに対し，あるものは他のものと強力に結合しているといったような理解を助長する。(5)理念を取扱う能力を進展させ，問題に関連する理念を発見し理念のなかの矛盾を解決し，理念を拡張し拡大することを助長する。(6)情況に適應させるために手続を取決めると同じように，原則が適用される場合の認識を助長する。

以上述べたことは一般的な実務に対する理由を示しており，理論は実務に役立つために存在するということを言っている。実務における行為は最悪のものから最善のものまでであるように，理論の解釈に関しても程度の差があり次の四段階，つまり(1)思索の段階（推測）(2)仮説の段階（信念）(3)推定の段階（確信）(4)決定的段階（知識）に分けて示すことができる。

このように解釈は段階をへるにしたがって不完全なものから完全なものへと進み，最終段階においては単なる推測や信念や確信ではなく会計知識である。それは会計が知識をとまなうことであり，その会計知識を構成する種々の理念間に存在する重要な関連性を認めなければならない。不変的自然法則に匹敵する会計法則というものはなく，企業会計の内容は，一定不変でありえず，会計に対する環境からの要請の変化につれ，また学問全体のレベルの向上につれて発展するものである。そして企業会計が社会的使命を正しく遂行してゆくためには，企業会計の研究にあたって，企業会計の論理と存在の本質が常に正しく認識し直されなければならない。その基礎を流れる企業会計の論理は，一方に固有で，伝統的なものをもちながら，他方企業会計をめぐる環境条件の変化や学問全体の発展に呼応してそれ自体成長を続けてゆく必要がある。<sup>3)</sup>しかし，企業会計においても真実は存在するものである。この真実性は注意深く定義された分類，綿密に区画された区分や明確に認識された目的あるいは資料間の関連性というような要因に依存するものであり，これらの真実や重要な関連性が

---

注3) 若杉明『企業会計の論理』国元書房 1981. 45ページ。

明瞭に述べられたときには会計原則となるのである。すなわち、いくつかの企業の実施している会計実践の中に共通に認められるものが抽出され、これをもって会計実践を基礎づけている原理とみなすのである。このようにして抽出された原理は、観察の対象となった会計実践を基礎づけているものであるが、これが必ずしもまったく妥当な会計原理であるかどうかは、これだけで判断することができない。会計実践一般を基礎づけている原理として抽出されたものであっても、それが有用性という判断基準に照らして妥当なものでないならば、一般に公正妥当と認められた会計原則と評価することはできず、たんなる当該会計実践の基礎をなす原理であるというにとどまる。<sup>4)</sup>

解釈は事実を理由と目的に関連させることによりなされる。すなわち解釈は正しい目的とそうでない目的を区別することによりまた、正しい手段と正しくない手段とを区別することによりなされる。実務は試行錯誤あるいは適切に実行されているものを継続的に使用することに依存し、理論は理念間の一貫性に依存する。理論は想像から事実におよぶうの説明の一段階であり、実務は会計において最も単純な算術的計算から最も高度な専門的判断の構成におよぶ行為の一段階である。

理論と実務とが相互に支持しあっていることは広く認められている。ウォルトン (S. Walton) は実務は理論を効果的にしたものであり、実務と関係のない理論は非効果的であり、無用であり危険なもので、理論構造の中において方向づけをもたない実務は、偶然的、便宜的、偏見的なものとなるであろうと述べている。メイ (G. O. May) は理論において健全なものと実務において健全なものとは、最後には何らかの方法で調和されなければならないとしている。会計において理論と実務とは相互に必要とされる。それぞれが他方を完全なものにするのである。すなわち、それは相互に支持し、相互に解明しあうのに役立ち他方の欠陥を修正する。理論といえども弱点をもっており、実務が実践分野における経験から引き出した補強する素材や意見を提供することにより理論

---

注4) 若杉 明 前掲書 53~54ページ。

を強固にすることができる。一方、実務は有益な思考、種々の経験、建設的な批判等により補強することができる。このようなことは学者と実務家との間にもあてはめることができる。学者と実務家は補い合わなければならない一長一短もっている。学者は実務家の深い経験に根ざした個別の認識に大いに参照する必要があり、実務家は学者の全体観にてらした実務の見方を参考にして個別の意味をもういちど吟味する必要がある。ほんらい全と個とは相互依存の関係にあり、全体がつかめなければ個のほんとうの意味はわからないし、個のほんとうの意味がわからなければ全体についての正しい見方もうまれてこない。<sup>5)</sup>

リトルトンでは会計理論と実務との相互依存は音楽におけるメロディーとハーモニーとの相互関係に匹敵するとしている。すなわち、適切な理論に基礎を置かない実務は、メロディーのない伴奏のようなものである。それだけで楽しいかもしれないが完全なものではない。ちょうどメロディーがハーモニー的考慮により、またハーモニーがメロディー的考慮によって制約されるように、理論と実務は実務的および理論的考慮によって制約される。会計理論は会計をより良く理解するための解釈を示す場合や、会計慣習を正当化するための吟味をする場合、また適切な方法と適切でない方法についての選択を示す場合等において実務を制約する。他方会計実務は、理論と分析を必要とする実際的な状況とを接触させることにより、また理論は有益であり単に批判的なものであってはならないということを要求することにより、また理論が既知の十分な理由に照らして原則からの変更や基準からの離脱を認めないほど厳格なものであるべきではないとすることにより、理論を制約するのである。

理論の本質は部分的に理論の用具によって明らかにされる。なぜなら、これらの機能が理論が作用する方法に糸口を提供するからである。正確に遂行することは、理論と実務双方の理想とするところである。まず最初に実務の用具を考えてみる。結論に到達することが会計実務の機能であり、これを達成するための手段として技術 (technique)、手続 (procedure)、慣習 (convention)

---

注5) 青柳文司『会計士会計学』同文館 1962. 302~303ページ。

があり、これらは基準 (standard) の支配のもとで使用される。

基準<sup>6)</sup>とは一定の状況において何が適切な実務であるかについての一致した規範 (criterion), 比較, 判断の基礎であり, 変更が状況によって正当化しうる場合の離脱点であり, 厳格な制約のもとで実務を制限することを意図するものではなく, 真実性, 誠実性および公平な処理に対する指標として役立つ。技術は, 種々の適用をもった行為に関する巧妙な方法であり, 実務は遂行することであり, 技術は遂行するための手段である。技術はそれがなしうる用役次第で有効である。したがって, 技術は関連する目標や目的に対し十分に考慮された後で適用されるべきである。手続<sup>7)</sup>は会計技術が一般目的に適用される場合の一連の方法または活動である。会計手続は技術と同様に, 実際の業務で行なわれる工夫から生じる。適切な手続を生むには, 創意のほか適切な判断が必要とされる。慣習<sup>8)</sup>は一般的同意または暗黙の了解により, 多少任意的に認められた慣習的な通則, 規則あるいは必要条件である。

会計上の慣習において例えば, 固定資産減価償却費の貸方側を表示するために「評価性引当金」という相殺勘定を用いる。この場合減価償却費の期間的变化によって, 資産勘定それ自体に貸記することが資産の性格により合致するものと思われる。また流動資産と固定資産とを区分するものとして, 寿命を1年とする古い通則の確立も例としてあげることができる。なぜなら, ある種の企業にとってはこれよりも長いかまたは短い方がより適切であるかもしれないからである。ほとんどあるいは完全にその存在理由を失っているにもかかわらず

注6) コーラーの会計用語の定義によれば standard は希望されている達成可能な目的, 業績目標, モデル, 広範な観察, 実験, 研究検査。または計画設定およびしばしば妥協の後に慣習, 一般的承認, 科学的, 専門職業的または行政的団体, 管理行為あるいは法律によって確立される。

染谷恭次郎訳『コーラー会計学辞典』丸善 1973. 453ページ。

注7) accounting procedure 会計手続, ある特定の勘定組織の日々の運用, このような組織に従って行なわれる実務。染谷恭次郎訳 前掲書 15ページ。

注8) convention コンベンション 顕在的または暗黙的な一般的な同意により, ある種類の問題解決に用いられる, またはある種類の状況における行動を指導する実務についての記述または規則。染谷恭次郎訳 前掲書 134ページ。

単にその伝統を保存しているにすぎない慣習がある。例えば保守的な貸借対照表を公開するにあたって低価主義 (the lower cost or market price) で棚卸資産を価格付けすることは、売上原価数値表示に対しそのような価格付けの非保守の結果が明らかに認識されてきたにもかかわらず依然として支持されている。また素人にとっては、ある種類の会計慣行は気紛のように思われるものがある。例えばある費用は発生したときに計上するが、ある費用はそれが予想される時に計上する (引当金の計上)。またある収益はすべて直に認識されるが、ある収益は時の経過をへて認識される。コンペションは理論と実践可能性との妥協の所産としてうまれてくるものである。<sup>9)</sup> 実務における外見上の矛盾についての説明をすることが会計理論の一つの目的であり、おそらく適切で十分な理由が、慣習的会計行為とよばれるものを支配するであろう。

理想的な理論は、理想的な実務と同様にその機能を正確に遂行することを要求する。しかし、その正確性の用具は実務の場合とは異なる。理論にとって遂行を助長するものは、定義 (definition) , 理由 (reason) , 原則 (principle) 概念 (concept) である。理論付けをすることは解釈することであり、解釈をすることはあるものを明確にすることである。理論はそのような目的のために用具を使用する。定義とは各種の属性を区分するための用語による叙述である。定義をすることは、異種間の差異性や同種間の類似性をみきわめる強い判断力を必要とする。類似性と差異性の双方は、適切に構成された定義の中で使用される。

理由は行為に方向を与え、会計のある側面に関し解釈を提供する目標や目的となる。会計行為をする理由は、会計資料の種々の用途および利用者に関し会計活動の結果、会計方法および理念の歴史的起源を考えることにより認識される。時として行為に対する理由は混合し、どれが支配的であるかを決定することは困難である。関連する理由が相互に支持し、強力なものから弱いものへと明確に段階を作っている。ある目的は広範で会計の多くの側面に関係がある。

---

注9) 青柳文司 前掲書 87ページ。

他方ある目的は会計の小さな側面に限定された関係をもっている。そのような場合、異なる理由に与えられる相対的重要性および競合する理由間における選択の基礎は、見解の相違の問題となる。このような見解の相違は、直観や希望的観測よりも確固たる根拠にもとづかなければならない。

原則というものは、会計理念間の重要な関係を少数の言葉で示した解釈である。それは時として圧縮されすぎると思われる。なぜならば、原則は簡潔に構成されその成句は付帯的定義を必要とするからである。簡潔な文章が理解を増す場合も多く、その理念を伝達するために精妙な解釈を必要とする場合もある。簡潔に示された原則は、内容を過度に単純化しているということは事実であり、慣習を理由と関連付けられることができるので理念をより明確にすることができる。またそれは、行為と目的の相互関係を示しうるものであり、経験をその本質的要素のなかに蒸溜することができ、経験をより理解しやすい体系に組織することができる。

概念<sup>10)</sup>は、関連的事例が知られるにつれて統合された複雑な理念になる、関連的理念に関する思考体系と定義づけることができる。概念は原則や定義よりもはるかに包括的であることに注意すべきである。すなわち、概念を構成する思考体系は本質的でない側面を認識することも包含する。定義と比較すれば、概念は広範な解釈であるのに対し、定義は解釈の小部分を簡潔に特定の記述する。会計概念は原則との関係におけば、原則の始点であり一群の原則の複合物である。会計理論と実務とはどちらが重要性をもっているかということよりも重要なことは、両者はともに相互関係をもっているということである。理論は、そこから生じる実務に照明をあてる。動機的な信念についての知識は行為を理解しやすいものにし、その知識は、新しい提案の是認か拒否かの基準を提供する。このようにして、会計理論は、経験と批判の両者に光を投げかけることによって、実務的改善に寄与しうる立場にある。過去の経験と批判から生じる最善のものをのみ将来に広げようと試みることによって、理論は、過去が現

---

注10) concept 概念体系化するための抽象的観念

染谷恭次郎訳 前掲書 113ページ。



在になった状態で将来に向かって現在をのぼしていくことができる。<sup>11)</sup>多くの面において理論は実務と異っており、それぞれは精度において異った用具を使用するが両者は正確性に関係する。明確な定義は、解釈を誤解させる余地のある文章よりもすぐれている。適切な原則は、支持されていない慣習に勝っている。あいまいな理念は、明確な理念とくらべると望ましいものではない。理論はこのようなすべてのことに関し有用性をもっている。

### Ⅲ 会計行為と通則

本章では、リトルトンが会計行為を通則との関連において考察している。

会計行為(accounting action)には三種類の行為すなわち、すでに行なわれた行為、現在行われている行為および将来行われるであろう行為が存在する。その会計行為を助けるものとして会計技術、手続および慣習がある。時としてこの三者は会計通則(accounting rule)という用語に包含される。簿記は会計行為の領域にあり、会計組織を設定するうえで関連のある動詞を展望することが適切である。動詞は行為に関する語句であるので、会計上の動詞について分析を行ってみる。

簿記行為の組織の設定および改善に関して重要な動詞は工夫する(devise)、記述する(describe)、精密にする(refine)、定義する(define)、整理する(coordinate)等である。会計体系の諸要素は工夫される(devise)すなわち研究され考案される。立案するという業務の一部は、正確性が適切に改善されるように、資料を分類する方法を精密にする(refine)ことである。この問題に着手する重要な方法は、その内容を制約するために、各勘定の領域を定義する(define)ことである。それは、誤った分類に起因する混乱を避けるためである。組織の立案にあたっては、すべての諸要素(勘定、記録簿、書類)が相互に適切な関連に配列されるように、整理される(coordinate)ことが重要である。組織する(organize)ということは、組織立案者の業務の記録側面およ

---

注11) 上田雅通訳『会計理論—連続と変化—』税務経理協会1976.16ページ。

び人的側面に対して重要な動詞である。その組織は企画され、取入れられて運用される。運用とは使用することであり、簿記機構を使用するという業務は種々の行為を含み、転換する (convert), 分類する (classify), 要約する (compress) という動詞で示される。この三つの動詞は取引事実に関する会計行為の一般的輪郭を示し、会計の目的を示唆する。他の会計組織を運用するための行為は、より限定的である。このような語には、作成する (prepare) 除外する (exclude), 表示する (express), 見積る (estimate), 記録する (record) 等がある。簿記上の動詞を分類する場合、上記の他に委任する (delegate), 監督する (supervise), 再吟味する (review) という動詞が重要である。

簿記手続は、取引資料を原初的に適切な勘定に配分するというだけでは充分ではない。apportion, allocate および allot という動詞は会計行為の重要な類型を示すものである。会計資料は、このような配分行為の結果、資料的になるのである。資料を勘定に伝達する原初的行為は、取引の特徴により影響される。配分は個々の内容が注意深く定義され確立された勘定組織に密接に追従する。会計行為において他の二つの動詞が、会計期末および財務諸表作成直前の訂正や勘定を、修正するという理念と関連がある。adjust という動詞は、勘定に改善された関係をもたらしたり、また現在の必要性に適合するように勘定内容の修正を行うことを意図する会計行為を表示する。correct という動詞は、不正確なものを真の分類基準と一致させるという、より強力な意味をもっている。

財務諸表の作成に関連する動詞は、財務諸表は会計期間の企業資料の要約であるので、現在および将来の期間への会計資料の再配分に関する行為と一緒に考察することができる。財務諸表と関連する会計行為は、報告する (report) および伝達する (communicate) という動詞で示される。報告するという動詞は、事実を調査の後で表示することを意味し、伝達するという動詞は、理解の手助けとして他人に資料を伝えるという意味があり、それは通知する (inform) 助言する (advise) という理念を含む。報告するという行為は、数個の副次的行為か

ら成立っている。つまりその副次的行為は(1)他の方法ではあいまいになることを明確にする (disclose)。(2)隠べいされうるものを明らかにする (reveal)。(3)読者の分析に適した方法で事実を示す (exhibit)。(4)重要かつ有用な順序で整然と資料を配列する (marshal) 等である。このような動詞は、会計において系統的な財務諸表を構成する事実や計数に関連がある。しかし大部分の報告は計数表示以上のものである。この場合の行為は、(1)特別な知識で解釈することにより明確化する (explain)。(2)重要な点に注意を喚起し、不明確な側面を明らかにする (comment)。(3)示された事実から導出される一連の思考を提示する (suggest) というような動詞により表示される。動詞は行為に関する語であるが、単独では特定の行為を十分に説明できない。会計というような行為の一定領域において、いかに動詞が重要であるかを示すためには会計について説明している他の語との機構の中で、その語を使うことが必要である。

さて、通則は行為と明確に関連がある。通則は元来異なる個人に対する指令であったが、徐々に類似点をもって発達し、結局実務がすべての人に有用であり容易に伝達される慣習を構成した。会計慣習が広く知られるようになった後でも、それは精査される必要がありまた改良に関して理念が生じた時には、勧告の形式でなされることは当然といえる。指令、慣習および勧告は、行為の指示に関し中心理念を異なる方法で表示するために関連がある。このように会計行為には複雑な関係のある事由や動機が存在しており、実際的な会計行為が批判をうける場合その行為は説明することができ、既知の理由あるいは目的に依存していることがわかるのである。

#### IV 会計原則の形成

リトルトンは本章において会計に関する原則 (principle) を考察している。原則<sup>12)</sup>は辞書の定義によれば次の二つに分類される。(1)原則はどこにおいても

---

注12) principle 原則あるシステムまたは活動において支配的であると主張され、また

まただれに対してでも平等な不変の自然法則とみなされる場合と(2)一定の状況のもとで自己の便宜のために作成され、作成者がその条件が是認されると考えるなら、変更できる単なる法則あるいは慣習的な実務とみなされる場合とがある。会計原則の形成は不完全なものであり、変動する状況において個々の適用が同一であるように期待することはできないので、会計原則はその本質や相互関係が人間の思考過程の一部になって、はじめてその目的に適合しうるのである。

リトルトンは原則に関し用語により記述する場合の問題点を検討し、その例として原初原価 (original cost) の理念と財務諸表の背後にある理念を考察している。前者は時として存在していないあるいは不適切な伝統的な用法であるとし、後者は会計過程の計数的結果に関係するものであるが、この二つの理念は会計原則を形成する基礎をなしている。財務諸表の背後にある理念を構成している要素はつぎのように示すことができる。

財務諸表は、決定を行うための部分的な基礎として、企業経営者の最近の運営および現在の企業の状況に関する、表示を望んでいる、利害関係者に対して現実の資料として、要約された説明的な形式で、企業取引に関する量的資料を提供する。

上記の記述を会計原則と呼んで有用であれば、それは害はないであろう。法則は行為に関する通則以上のものであり、会計原則は法則および通則の間に存在する。

リトルトンは上に述べた原初原価 (歴史的な原価、投下原価) の他に取引の処理方法をあげている。財務諸表が歴史的な原価を表示するとすれば、取引の最初から最後まで投下原価を表示する複式簿記の技術的方法により処理されるからである。

---

ある社会において資格が認められている専門職業団体の構成員の間で承認を受けている命題で、観察、理論または実験から生じ、最終結果に必要な質をもたらす代替的なものなかからの選択にあたって最も好ましい指針であることを意味する。記述的または分類的なものと規範的なものとある。染谷恭次郎訳 前掲書 387ページ。

このような理念は次のように示すことができる。

一定の企業に影響を与える、あらゆる種類の取引は、独立した売買当事者により、取引が行われた時点で、合意した貨幣価格に、最も接近するように、量的に測定されることによって、同質性を付与される。

原価は、取得原価、歴史的な原価、実際原価、原初原価、投下原価などの種々の名称でよばれている。それが、給付取得の対価であるから取得原価とよばれ現在および将来の価値を測定したものではなく、過去の取引を測定したものであるから歴史的な原価といわれる。また、将来において可能な取引としてではなく、現実の取引として生じたかぎりにおいて、それは実際原価であり、また最初に発生した価額をもって原始記録とするところから、原初原価といわれる。さらに、これが企業への投資であり計算された危険であるところから投下原価とも名づけられる。<sup>13)</sup>

会計理念の行為と6大領域の各々が一つの簡単な記述で表示されるなら次のようになる。<sup>14)</sup>

(a)取引はその本質的事実が、算術的にまた統計的範ちゅうによって処理されるように同質的用語に表現される必要がある。(投下原価の原則)

(b)財務諸表は、取引に関する要約された量的資料を提供する。(説明的要約の原則)

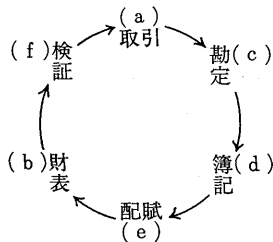
(c)統計的範ちゅうとして機能する勘定は、取引の本質的事実とその事実の報

---

注13) 黒沢清主編『会計学の基礎概念』(近代会計学大系第1巻)

中央経済社 1968. 193ページ。

注14) 図示すれば下記の通りである。



告された要約とに相互に関連する。(同質的範ちゅうの原則)

(d)簿記は会計目的に関して取引を処理するための機構,方法および通則を提供する。(範ちゅうによる分析の原則)

(e)配賦は慎重な期間的精査を行ないまた必要であれば,すでに分類された取引事実の勘定間の真の位置づけを行う。(期間的発生,繰延の原則)

(f)検証は企業の会計方法を再吟味するためにまた財務諸表に報告せられた資料に関し批判的な判断をするための監査技術を提供する。(批判的再吟味の原則)

会計原則は知識に関する要素であり,思考過程の一部となる必要のある行為の基礎である。原則は記憶されるべき単なる言葉による記述ではなく,状況に応じさまざまな形で考えの中にかび,合理的に大小の決定をするのに役立つ理念である。目標および目的は,種類ばかりでなく等級もある。もし目的および目的に対する手段が会計原則に連結されるならば,望ましい目的と適切な手段のみがそのように関係づけられる。広範な目的および対象を認識し,それらの間の妥当性の等級づけを理解することは専門家の責務である。会計あるいは監査に関してであろうとその原則の有効性は,その原則の各々が理論の相当量を二,三の用語に要約されたと認識されたなら増大するのである。なぜなら原則というのは,必然的に厳格に一般化を行うことであり,その表題だけでは全部の記述は分らないからである。原則だけでは不十分であるが,その原則において会計原理を構成している理念間の基本的関連を要約して表現できるなら,原則は有効な目的のために役立つことになる。一定の理念,あるいは問題がどのように一体の原理つまり,理論と実務とに結合するかを理解することは有効である。

シュミット(L.A. Schmidt)は,三段論法形式による会計理念に関する会計原則の形成を説いている。すなわち,三段論法の目的は論理的相関関係を発見したり,あるいは重視できるような方法に理念を配列することであり,その相関関係が小前提と大前提との間に証明されるなら,このような相関関係は第三の理念すなわち,推論された結論に支持を与えることになる。会計原則は最

善の実務に対する有効な指針となりうるが、会計原則の有用性はこれ以上に大きい。原則を反映する最善の実務は、倫理的な基盤に基礎をおいている。

会計は原初的には、企業経営者の有効な用具である。また会計には判断という行為が不可欠である。この行為は一つの思考作用であって、しかもはなはだ流動的な思考作用である。したがって同一の経営現象に対して行なった会計でも、人が異なれば、判断の相違によって異なる会計結果が作り出されるのである。<sup>15)</sup>

所有経営者が関係人一人であれば、会計はきわめて秘密的個人的方法において運用される。組合員が企業を運営する場合には、意見の相違が言及される、実際の記録が必要である。雇用経営者および多数の不在株主をかかえた今日の企業では、会計の倫理的責任は広範におよんでいる。企業経営の具体的側面にたずさわらない多数の人々は、経営上の行為、行為の結果および将来の行為の可能性に関し、その計数的表示に依存する。企業の経営成績や財政状態についての利害関係者の下す会計判断は経営者と異ならざるをえない。両者は時に鋭く対立することもある。また利害関係者相互の間でも、例えば株主、投資家、債権者、国家その他の行政機関などが各々の経済的立場から、同一の企業の経営に対して異なる会計判断を下すものである。<sup>16)</sup> 会計は経営者が信頼のできる資料により、所有者や債権者から委任された資本の状況に関しまた経営者の管理のもとで、企業財産の最近の利用の結果を報告することができることにより高度な倫理性をもつと同時に、会計は社会性をもおび重要な職能を果たしているのである。

リトルトンには会計理論の本質および性格を取上げるうえで、会計技術、手続、慣習、基準、通則および原則等を解釈し分析を行い特に会計理論と会計実務との相互関係を重視し、実務を十分に理解するためには理論を理解することが前提条件であるとの認識にたち、実務をとおして会計理論の構造を帰納的に構成している。

---

注15) 黒沢清主編 前掲書 130ページ。

注16) 黒沢清主編 前掲書 131ページ。