

<書評>富塚嘉一『会計認識論：科学哲学からのアプローチ』（中央経済社、1997年）

NAGANO, Norio / 永野, 則雄

(出版者 / Publisher)

法政大学経営学会

(雑誌名 / Journal or Publication Title)

The Hosei journal of business / 経営志林

(巻 / Volume)

34

(号 / Number)

4

(開始ページ / Start Page)

193

(終了ページ / End Page)

197

(発行年 / Year)

1998-01-30

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00003440>

〔書評〕

富塚嘉一『会計認識論—科学哲学からのアプローチ—』

(中央経済社, 1997年)

永野 則 雄

(1) 本書は、「筆者はこれまで主として会計学方法論(そしてその基礎にある認識論)に興味をもって研究を進めてきた」(序1頁)と述べられているように、著者の富塚氏が長年追い求めてきた会計学方法論に関する著作である。題名からすると会計における認識を論じていると見られかねない。しかし、会計ではなく会計学の方法論あるいは認識論を扱ったものである。

現在の会計学界は会計実務の面では金融資産の時価評価、年金会計、連結決算などの分野での改革に多忙を極めており、また理論面では実証会計学に見られるような経済理論の適用や実証的研究が行われたりしている。そうした動向にある現在の学界において地道な研究が要求される方法論を研究テーマとして選ぶ研究者は非常に少ない。これは日本の学界だけでなく欧米の学界でも同じような状況である。そうしたなかで、著者が1冊の本を出版されたことは意義深いものと評価したい。

実は、私もかつて方法論に関心をもっていたのである。私が研究者としての道を歩み始めた時に最初に書いたのは「会計学方法論の現状と課題」(『山口経済学雑誌』, 1975年)と題する論文であった。しかし、このタイトルは半分は私が選んだものであり、半分は「強制」されたものである。当時、私は山口大学経済学部の助手の身分でありながら東京に滞在していた。確か経済学部創設30周年であったと覚えているが、それを記念した機関誌の発行に当たって「○○の現状と課題」を統一テーマとして論文を書くよう要請された。この「○○」の部分が執筆者に任されたところである。「○○」の部分に「会計学方法論」を選んだのは、それが私の主たる関心領域であったからというわけではない。主たる関心領域での現状と課題を書くことができなかつたので、次善の策として「会計学方法論」を選んだに過ぎない。その後、山口

に赴任して分かったのは、必ずしも皆が論文を執筆したのではないということであった。論文執筆の要請を無視することもできたのである。それはともかく、方法論にも関心をもっていたのは確かであり、私のそうした個人的な経験を重ね合わせながら本書を読んだ次第である。この書評においても個人的な思い出を織り込みながら語りたい。

本書の内容を見通すためにその目次を挙げておこう。

序

第1章 さまざまな考え方や方法の検討

第I部 知識のあり方をめぐる検討

— 方法論と認識論 —

第2章 科学方法論の潮流

— 「科学」の高揚から懐疑へ —

第3章 方法論が直面する課題

第4章 進化論的認識論の可能性

第II部 会計研究における方法と認識

— 実証と規範 —

第5章 実証会計学の方法とその特質

第6章 実証会計学批判の検討

第7章 規範会計論再考

第8章 会計研究における方法論的枠組の探求

(2) 第1章は本書の導入部であり、会計における個別的問題に関する論争の性質を取り上げることによって、方法論的な考察の必要性を述べている。しかしながら、頼りとなるはずの科学哲学における見解が「実はそれほど堅固でなく、岩盤というよりは沼地であったということに気づかされるのである」(10頁)。そこで著者は「この分野の研究に携わりながらしかも方法論・認識論

への関心をもつ研究者は、どうしたらよいであろうか」と自問し、次の3つの可能性を挙げている(10-11頁)。

① 方法論への関心を放棄し、したがって方法論・認識論へと向かう道を引き返し、個別の分野である会計学固有の問題に専念する。

② どの方法論が最良かということはいえないうにしても、それらを整理し、個々の理論との結び付きを整理することに意義を見だし、これを行う。

③ 「勇ましくも」(あるいは「無謀にも」)科学方法論の分野に乗り込んで、混沌の中からより適切な見解を選び出すなりさらには自ら創り出すなりしてみようとする。

①は撤退派あるいは戦線離脱派であると言えよう。②は方法論を整理して、さらには会計学の個々の理論との結び付きを整理して、教育上の便宜を図ったり、研究の基礎を与えたりする点で有意義であると著者は述べている。③は、方法論を整理するだけに飽きたらず、特定の方法論ないしは科学論を自分の依拠するものとして選び出したり創り出したりするのである。

著者の取る立場は基本的には②の可能性である。しかし、著者は③の可能性にも踏み入ろうとしている。それは、第4章で取り上げている進化論的認識論に著者が賛同しているからである。こうした態度は自然なものである。すなわち、科学哲学を研究するにつれて、自ずと自分の好むものが出てくるからである。著者の場合、それが進化論的認識論なのである。

私は①の撤退派である。学部学生の頃から方法論や認識論に関心をもって文献を読んでいたから、大学院生になっても会計学の方法論には興味を感じていた。しかし、主たる関心領域は会計における測定や認識の問題にあった。会計学の認識方法の問題ではなく、会計という一種の言語体系による認識に関する概念的な問題である。

私が方法論から撤退した理由の1つは、本書の第2章「科学方法論の潮流」にも示されているような、方法論の多様化あるいはカオス状態に直面したからである。この第2章では、論理実証主義の実証可能性からポパーによる反証可能性、クーンのパラダイム論、さらにはラカトシュやファイ

ヤーアーベンドといった様々な科学哲学者の方法論が手際よく紹介されている。私が勉強したのはクーンのパラダイム論までである。ラカトシュやファイヤーアーベンド迎りからは追いついてはいけない、あるいは深みにはまったら抜け出せなくなるという恐れを感じたのであろう。

私に撤退を決意させた直接的なものは、横浜市立大学の佐藤隆三教授が経済学方法論について書かれた文献である。この佐藤先生には同姓同名の人物がおり、そちらはサミュエルソンの『経済分析の基礎』の訳者であり、アメリカ在住の経済学者として有名である。一橋大学でも同期だったそうだから紛らわしいことである。佐藤先生は公認会計士試験の試験委員にもなられたことがある。また、フリードマンの『実証的経済学の方法と展開』の訳者の一人でもある。私は佐藤先生のゼミを1年間だけ聴講したことがあった。その後、佐藤先生の経済学方法論に関する文献を読んだときに、大人と子供との、あるいは玄人と素人との差を感じたのである。つまり、私が科学哲学を勉強しても、分野は異なるとは言え、佐藤先生のように書けないということを感じたのである。

私が方法論から撤退した理由をもう1つ挙げると、前述の哲学者の科学哲学が自然科学を念頭に置いて展開されてきており、会計学にはそうした方法論を適用するに適した理論が見当たらなかったことである。科学哲学と会計学方法論の間には大きな溝があったと言えるのである。

経済学においては著名な経済学者であるサミュエルソンやフリードマンが方法論的な問題を提起していた。とりわけフリードマンの「実証的経済学の方法論」は経済学において方法論の議論を巻き起こしたことで有名である。また、こうした問題に対して科学哲学者のヘンペルやナーゲルらも参加したりしたのである。経済理論は自然科学の理論と類似のシステムにあるから、比較的スムーズに方法論の議論ができたのであろう。

会計学において方法論の議論ができるような理論が導入されたのはワッツ＝ジーマーマンによる実証的な会計理論である。著者はこの理論との出会いを次のように述べている。

「会計学のテキストとにかくみられる規範的な解説や企業会計原則の解釈論に不満を感じていた

頃、経済的帰結に関する Zeff の論文や会計理論の「需要」と「供給」についての Watts & Zimmerman の論文から受けた衝撃、そしてその後に関開された実証会計学研究的の衝撃は、新鮮なものであった」(序4頁)。

著者が衝撃を受けたとする論文は、1970年代後半に発行されている。当時、私より学年歴で6歳下の著者は大学院在学中である。衝撃を受けてから今日まで問題意識を持続してきたのである。私が大学院生時代にそのような論文に出会ったら、会計学方法論に関心をもち続けたかどうかは分からない。ともかく著者は実証会計学に興味を感じたのであり、それによって「そこでの議論は結局のところ『会計理論』とは何か、そして『科学的』とはどういうことかという点をめぐっており、この問題に取り組むために科学方法論の領域にまで足を踏み入れることになってしまった」(序5頁)のである。

(3) 著者は第2章で様々な科学論を概観した後、第3章「方法論が直面する課題」において方法論が抱える問題点を述べている。そこでは、方法論それ自身が規範的なものか記述的なものかという問題を取り上げたり、経済学を例にして方法論の意義を述べたり、社会科学の方法論の特質を論じたりしている。最後の社会科学の方法論の特質が第2章の大半を占めているが、それは前述した科学哲学の性格にもよる。それを著者は次のように述べている。

「したがって会計学も含めて社会諸科学の分野において方法論の問題に関心をもち研究者にとっては、科学哲学における方法論が実のところ自然科学方法論という印象を与えてしまい、違和感を覚えることも否定できない。さらにいえば、もしも社会科学について別の方法論がありうるとすれば、科学哲学におけるこれまでの議論がそのまま当てはまらないかもしれないという不安もある」(44頁)。

結論的には著者は、ポパーの構想に基づいて、自然科学と社会科学という二分法自体あまり意味をもたないとしているものの、社会の複雑性や歴史性などの特性を尊重するような一元論的でありながら多元論的な方法論を志向している。

第4章「進化論的認識論の可能性」は、様々な科学論の中で著者が最も評価する進化論的認識論を扱っている。進化論的認識論とは著者によれば「生物学における進化論の見地になつて、動物の認知システムおよびその発展形態としての人間の認識の特質を考える立場であつて、ここから知識の源泉や正当性の問題を考へてゆこうとするものである」(54頁)。この進化論的認識論は2つのレベルの研究に大別される。1つは、動物や人間における認知機構を説明する生物学的な認識論である。もう1つは、思想や科学理論を含めた文化を説明する科学論的な認識論である。著者は生物学的な認識論については主としてローレンツやヴェケティツ、リードルなどの説明を参照しており、科学論的な認識論についてはポパーの説明に基づいている。

著者が進化論的認識論を志向するのは、これまでの哲学における様々な認識論的な問題に示唆を与えるものであるとともに、第3章で扱った「方法論が直面する課題」にも意味あるものと考えからである。認識論的な問題や方法論が直面する課題に対して進化論的認識論がもつ意義が論じられている。

私もこの第4章に触発されて、進化論的認識論の代表的な文献の1つであると言われるフォルマーの『認識の進化論』(新思索社、1995年)に目を通した。確かに認識論的な問題に関して面白い解答を提出しているとみられるが、問題を解決するものかどうか分からなかった。こうした感想は、著者が認識論的な問題や方法論が直面する課題に対する進化論的認識論の意義についても言えるのである。なお、『認識の進化論』には訳者が「解説」において進化論的認識論をめぐる論争について触れており、参考になる。

私がフォルマーの本を読んだのには、もう1つの理由もあった。それは「進化」という用語がどのような意味で使われているか知りたかったからである。しかし、どのような意味で使われているかは理解できなかった。フォルマーの本では「進化の普遍性」ということで、生物体の進化だけでなく宇宙の進化まで論じられており、「進化」の意味が同一かどうか理解できなかったからである。本書においても、ヴェケティツからの引用で「……

この第二の〔科学論の〕レベルで、われわれは、文化の発展はたしかに進化論的であるが、それは生物進化と同じ原理および機構にしたがうのではないことを、考察しなければならぬ」(72-73頁)と述べられている。つまり、生物学的な認識論と科学論においては同じ「進化」という言葉を用いていても、その意味が違うことになる。私が進化論に関する文献を見ても、「進化」の意味については共通の理解はないようである。手許の『岩波国語辞典』では「生物が、単純微少な原始生命から、段階的に、複雑多様なものへと変化して来たこと。更に広く、事物が一層すぐれたものに発展すること」とある。進化が発展と見られるケースもあるだろうが、進化イコール発展という図式はないようである。共通の認識と言えるのは進化を「変化の累積」とするということのようである。ポパーの科学論である進化論的認識論がどのような意味で「進化」を使っているのか明らかにする必要があると思われる。

(4) 第5章からは会計理論の領域に踏み入っている。本章「実証会計学の方法とその特質」では、ワッツとジーママンが提唱した実証会計学(positive accounting theory)の特質が解説され、そしてそれが台頭してきた時代的背景といった外在的要因と、1960年代に展開された効率の市場仮説では欠けていた点を補うものであるとする内在的要因とが説明されている。また、実証会計学がエイジェンシー理論に依拠しているとして、エイジェンシー理論の特徴やその経済学的背景などが取り上げられ、さらには実証会計学の方法論上の特質が論じられている。著者は、実証会計学についてその問題点との関連から次のように述べているが、これがこの章を要約する文章であることと見ることができよう。

「このように、伝統的な会計研究とエイジェンシー理論を援用する実証的会計理論との比較において留意すべき点の一つは、研究の対象が会計単位としての企業そのものから、企業を構成するメンバー間の特定の関係およびそのメンバーの行動に移行しているという点である。実証会計学は、descriptiveもしくはexplanatoryの意味でpositiveの語を強調することによって、会計学が取り

組む命題を規範的命題から記述的・説明的命題へと移行すべきことを提案しているが、このことと同時に、説明の対象を企業の財務諸表及びそれを作り出す会計方法から、経営者の行動へと移行させることを含意していた」(95頁)。

第6章「実証会計学批判の検討」は、実証会計学に向けられた様々な批判を検討したものである。ここでは、そうした批判を分類したボウランド=ゴードンに従って、次の3つのタイプに分けて説明している。すなわち、(1)技術的批判、(2)科学哲学上の批判、(3)経済学に基づく理論への批判、である。

(3)の経済学に基づく理論への批判として、ボウランド=ゴードンは実証会計学が基づくとみられる新古典派的極大化仮説と方法論的個人主義を問題にしており、著者はこうした批判を検討している。また、チェンバースによる批判も検討している。

(2)の科学哲学上の批判として、①実証的理論は価値負荷的である、②実証的アプローチは会計理論ではなく「会計社会学」である、③説明理論の構築にとって不適当な方法が用いられている、という点を取り上げられて検討されている。

このうち②の問題点は、会計学の研究対象が「経済的事象と会計方法との関係」から「会計担当者あるいは経営者の行動」へと移行しているというクリステンソンの指摘を受けたものである。実証会計学は経営者など利害関係者の行動を扱うことから、ときには「会計社会学」と名付けることのできるようなものとなっているのである。すなわち、②の批判は、会計学の対象が何であるかという問題と関わっている。私の「会計学方法論の現状と課題」は、この問題から出発している。会計学の方法を論じることは、会計学の対象を検討することにもなるのである。

こうした点について著者は「従来のように会計単位の経済的現象の表現を研究対象とすることと、実証会計学のように経営者らの利害関係者の会計行動を研究対象とすることとの併存の可能性そして相互の補完可能性を模索することがより生産的であると考えている」(114頁)としている。また、本章の結論として「いくつかの批判を吟味してみると、たしかに実証的会計学の方法だけが認めら

れるべき方法であるという主張は否定されるにしても、一つのアプローチとしてなおその可能性は認められるものと考えることができる」(116頁)と述べている。いずれについても私も同感である。

第7章「規範会計論再考」は、上述の表現を使えば、従来のような会計単位の経済的現象の表現を研究対象とする規範的な会計理論を考察したものである。Normativeの意味を明らかにすることから始め、マテシッチによる規範会計論の類型化を扱った後、規範理論の方法として3つのものを取り上げている。それは、「科学としての会計学」と主張するスターリングの構想、「応用科学としての会計学」を唱えるマテシッチの構想、科学主義を批判する解釈学的構想である。マテシッチの構想が著者の志向する方向であり、次の第8章で詳しく取り上げられることになる。

著者は科学哲学から始めて実証会計学を取り上げて本書を完結するのではなく、最後にマテシッチの構想を主体とする規範理論を吟味することになったのである。実は、私の「会計学方法論の現状と課題」も最後にマテシッチの方法を述べることで終わっている。こうした類似点は、会計学が規範理論を主体とせざるを得ないものであること、そしてマテシッチの構想が規範理論を方法論的に展開している点で現在では類を見ない存在になっていることに起因すると思われる。拙稿ではマテシッチの『会計学の科学的基礎』(1970年)に基づいてその方法論の萌芽的な議論を扱っていた。その6年後に書いた私の「応用科学としての会計学の方法論」(『会計』1981年7月)は、『道具的推論とシステム方法論——応用科学と社会科学の認識論——』(1978年)の紹介論文である。著者が主として参考にしたのは『会計学批判——応用科学の基礎と規範的構造の検討——』(1995年)である。

第8章「会計研究における方法論的枠組の探求」は、著者の言葉によれば、「……これまでの検討を基礎としながら規範と実証の関係をさらに検討し、今後の会計研究のための方法論的枠組について考えてゆきたい。その際、実証会計学への批判者たちの論述の一部にみられるような全面的な実証会計学批判ではなく、実証会計学の貢献を尊重しながら、他方では規範論の意義も評価すること

ができるような、より包括的な枠組を探求したい」(135頁)と述べられている。

こうした包括的な枠組の基礎を提供するものとして評価されているのがマテシッチの条件的一規範的会計方法論の構想である。この方法論は、システム思考を前提として、価値判断等を排除するのではなくむしろそれを明らかにし、そして目的一手段の関係を分析することによって実践的な提言に役立てようとするものである。マテシッチは実証会計学で得られるような仮説を実証的仮説として、特定の目的に対してその手段となる方策を打ち出す仮説を道具的仮説として区別する。道具的仮説によって実践的な提言への方途を示すことになるが、そうした道具的仮説に対する根拠を提供するものとして実証的仮説があるとしている。

著者は、こうしたマテシッチの構想の意義と問題点を取り上げるものの、「それらの問題点を別にしても、彼の構想が実証会計学やそれに反対する規範論の立場を包括しうる広範なフレームワークを示唆している点は高く評価できる」(147頁)と述べている。また、マテシッチの構想が著者の依拠する進化論的認識論によっても裏付けられるとの見解も示されている。

(6) 本著は、方法論一般と会計学方法論の現状と課題を分かりやすく解説し、さらに著者なりの方向性を打ち出している。そうしたことから会計研究者にとって本書は、自分の行っている研究が実証的なものであれ、実践的で規範的なものであれ、それがどのような理論的な性格をもっているかを知るうえで役に立つであろう。それゆえ、本書が多くの会計研究者に読まれることを期待したい。また、方法論からの撤退派の私としては、著者が方法論の戦線にとどまって奮闘され、一層の成果を上げられることを願うものである。