

〈書評〉 米山正樹著

会計基準の整合性分析—実証研究との接点を求めて—

（中央経済社、2008年10月刊、274頁）

駒澤大学教授 石川純治

学問としての整合性分析—実証との接点

本書の目的は、ずばり「学問としての整合性分析」の意義と必要性を改めて問うことにある。重要なのはそこで言うところの「学問（学術研究）として」の意味合いであり、それが同時に本書を特徴づける核になっている。

では、本書の最大の特色は何か。それはまさに副題が示すように、実証研究との接点の模索である。具体的には、その分析は相互に関連する2つのプロセスから構成される。すなわち、「会計ルールの体系が有している構造の解明」と「ある構造を持つ会計ルールの体系にもとづく利益情報が果たしている役割の解明」である。この著者の分析視点からすれば、従来の整合性の研究は後者の考慮を欠く「自己完結的な議論」（閉じた議論）ということになる。ともかくも、そうした「構造」と「役割」（機能）の相互依存の関係を踏まえた分析が、従来の整合性分析と大きく異なる点であり、それが本書の最大の特色となっている。

著者は、はしがきで「筆者が想定している読書層を明記するのは研究書では慣例に反することと考えられるが」と断った上で、それをあえて明記している点も本書の特色と関連する。とりわけ、著者は「徒弟制的」研究養成過程のもとで旧世代の研究スタイルが踏襲されがちな若手研究者に対しある種の呼びかけを行っているが、その意味するものが重要

に思える。すなわち、「本書で記した研究スタイルに共感を覚えた研究者」への共同の呼びかけは、本書のアカデミズムにおける今後の果たす役割貢献と一体の関係にあると読み取れば、その含意が重要となるのである。

以上の特色をもつ本書は、先の「構造」と「役割」との相互関連のもと、その分析手法が具体的な会計問題に適用される。税効果会計（第3章）、退職給付会計（第4章）、金融商品会計（第5章）、固定資産の減損会計（第6章）、資本と負債の区分（第7章）である。それら個別の会計問題に先立ち、第1書（本書の経緯と研究目標）と第2章（具体的分析の概要）では本書の研究の全体像が示される。それだけに、この2つの章は重要なところといえる。さらに、本文を挟む形で序章（問題の所在）と終章（総括と展望）が置かれ、これらでもって本書は構成されている。

以下、紙面の制約上、個別問題は別の機会に譲り、全体にかかわる重要な2つの点にだけ触れておきたい。

方法論的吟味—合理主義と経験主義

第1は、評者からみた本書の方法論的基礎の吟味である。すなわち、先にみた実証研究との接点の模索という本書の特色は、その方法論的基礎に遡って吟味することで、一層浮き彫りにすることができる。端的には実証研究が「経験主義」に根ざしているといえ、会計基準の整合性や体系性の研究の基礎には、

少なくとも従来のそれには経験主義と対比される「合理主義」がある。となると、本書の最大の特徴といえる実証研究との接点は、方法論的には、この相対立する合理主義と経験主義との接点ないし融合ともいえる。

その経験主義と合理主義に少しばかり触れておくと、両者は要するに知識（世界の認識）の本質、あるいは知識はどのように獲得されるかに関する考え方（立場）の相違にある。ごく簡単に言えば、合理主義の基本的な考え方は真の知識は理性を用いることによるのみ獲得されるとするのに対し、経験主義は真の知識は観察によって、つまり知覚による経験を通してのみ獲得されるとする。

今日の会計研究の主流は実証研究の方にあるが、その基礎に上記の経験主義の考え方がるといえば、実証によらない伝統的な会計研究の基礎には合理主義の考え方があるといえる。今日の会計研究には大きくはその方法論的基礎を異にする2つの研究スタイルが併存しており、本書の研究の依って立つ基礎を方法論的に吟味すれば、その両者の融合ないし総合の模索とみることができる。

こうしてみると、本書がめざす方向は、著者の個人的研究という枠を超えて発展する可能性がある。今日主流の実証研究と合理主義的な理論研究との総合の道である。ここに、冒頭でみた若手研究者への共同の呼びかけの含意が一層見えてくる。

整合性の対象枠—ヨコとタテの整合性

第2に、本書のアプローチが「新たな」真実利益アプローチと言うように、その真実利益という点で、これまでの伝統的な真実利益アプローチとその基礎は共有されているが、基本前提は大きく異なる。

その一番の相違は、会計ルールの体系に合理的な解釈を与える際の根拠に見出せる。著者はそれを「利益情報の具体的な利用主体や具体的な利用形態に求めようと努める」（27頁）と言うように、端的には「会計の外にある諸事象」（22頁）、「計算構造の外の世界」（264頁）に求める。評者の観点からすれば、有用性を基軸にした情報レリバンスが整合性分析のなかに取り込まれているのである。

この点は、著者の言う「タテの整合性」（69頁）ともかかわる。従来の「内向き」の整合性が「ヨコの整合性」であるとすれば、本書の整合性の対象枠は、そのみならず「タテの整合性」が入ってくる。その意味で、伝統的な整合性の対象枠よりも広く設定されている。先にみた「構造」と「役割」の双方の解明が整合性分析の対象になるのも、上記の合理性の根拠が分析の基礎に置かれているからである。

さらには、そのヨコとタテが織りなす体系の総体（多重階層性）、およびその変化のダイナミズム、あるいは真実性（真実利益）と有用性との関係といった観点も、本書を読み解く鍵になる。こうして、読者にとっては、以上の全体的な分析手法が個別問題にどのように適用されているかを読み取る作業が肝要になる。

ともかくも、本書はすでに述べたように、今後の会計アカデミズムの方向を“予感”させる極めて意欲的な著作になっている。変貌する会計制度を追っかけるだけに終始せず、「学問」としての会計研究のあり方を模索する人たちにとって必読の書といえるだろう。

（『週刊経営財務』09年8月24日号）

