

リトルトン＝チェンバース論争の現代的意義

渡 辺 和 夫

1 ま え が き

リトルトン (1886 - 1974) の会計理論とチェンバース (1917 -) の会計理論とはきわめて異質な側面をもっている。リトルトンの会計理論は取得原価主義会計に属するものであるのに対し、チェンバースの会計理論は売却時価会計に属している。リトルトンが経営成績の測定を重視するのに対し、チェンバースは財政状態の表示に重点をおいている。一方が会計実務との緊密な関係を維持する立場をとるのに対し、他方は現行の会計実務の改革を目指している。こうした異質性はアメリカとオーストラリアという経済環境の違いによるのかもしれない。きわめて対照的な会計理論だけに双方を比較することは興味深い。

二人の会計論争は 1950 年代の中頃に展開された。今から 30 年ほど前のことである。リトルトンの方は当時 70 歳前後であり、みずからの会計理論をほぼ完成した晩年の時期になる。また、チェンバースの方は 30 歳代の後半であり、これから自己の会計理論を築こうとしていた時期である。そのための方法論が提示されていた。その後、チェンバースが独自の会計理論を展開したことはよく知られている。

会計論争は 2 つの面からとらえられるように思われる。ひとつはチェンバースの提示した方法論をめぐる論争という面である。二人の方法論がどのように相違しているのかを明らかにしたいと思う。もうひとつはリトルトン理論に対するチェンバースの批判という面である。チェンバースは伝統的な会計理論に対する不満をもっていた。その不満がどんなところにあるのかを明らかにしたいと思う。これらの検討を通して二人の会計論争の現代的な意義を探ることが

本稿の目的である。

2. 論争の概要

リトルトンとチェンバースの会計論争は上述した2つの面に集約できるにしても、まず論争全体の概要を明らかにしておく必要があると思われる。論争に直接関連のある7つの文献を発表順に示せばつぎのとおりである。

- [1] リトルトン『会計理論の構造』(1953年)⁽¹⁾
- [2] チェンバース「会計理論の構想」(1955年1月)⁽²⁾
- [3] チェンバース「会計理論の科学的様式」(1955年10月)⁽³⁾
- [4] リトルトン「会計の理解の仕方」(1956年2月)⁽⁴⁾
- [5] リトルトン「代替案の選択」(1956年7月)⁽⁵⁾
- [6] チェンバース「『会計理論の構造』に関する若干の考察」(1956年10月)⁽⁶⁾
- [7] チェンバース「構想に関する詳論」(1957年4月)⁽⁷⁾

なお、[2][3][7]の文献はチェンバースの論文集⁽⁸⁾に、[4][5]の文

-
- (1) A. C. Littleton, *Structure of Accounting Theory*, American Accounting Association, 1953. 大塚俊郎訳『会計理論の構造』東洋経済新報社, 昭和30年。
 - (2) R. J. Chambers, "Blueprint for a Theory of Accounting," *The Accounting Research*, January 1955, pp. 17 - 25. Reprint, *The Australian Accountant*, September 1955, pp. 379 - 386.
 - (3) R. J. Chambers, "A Scientific Pattern for Accounting Theory," *The Australian Accountant*, October 1955, pp. 428 - 434.
 - (4) A. C. Littleton, "Towards Understanding Accountancy," *The Australian Accountant*, February 1956, pp. 81 - 84.
 - (5) A. C. Littleton, "Choice Among Alternatives," *The Accounting Review*, July 1956, pp. 363 - 370.
 - (6) R. J. Chambers, "Some Observations on 'Structure of Accounting Theory'," *The Accounting Review*, October 1956, pp. 584 - 592.
 - (7) R. J. Chambers, "Detail for a Blueprint," *The Accounting Review*, April 1957, pp. 206 - 215.
 - (8) R. J. Chambers, *Accounting, Finance and Management*, Butterworth & Com-

献についてはリトルトンの論文集⁽⁹⁾に、それぞれ再録されている。

[1]の文献はリトルトンの主著のひとつであり、会計の本質と理論の本質という2つの観点から会計理論の構造を探究したものである。その冒頭部分には理論と実務の関係についてのリトルトンの考えを最もよく表現している。「会計の理論と実務は不可分に結びついているため、どちらも独立には存立しえない。実務を十分に理解するためには、理論も同様に理解する必要がある⁽¹⁰⁾。」

理論と実務の相互依存性を強調するのがリトルトンの立場である⁽¹¹⁾。この点、[2]の文献はまったく異なる考えを表明している。「会計の実務を参照することなしに会計の理論を構成することが可能である。このことは理論が現実との結びつきをまったくもたないという意味ではない⁽¹²⁾。」チェンバースは会計の実務に関するルールの体系と会計の理論とを区別する必要があると説いている。従来「会計理論」と称されているものは会計の実務に関するルールの体系にすぎず、それらは本来の会計理論とはいえないというわけである。リトルトンの主著もそれらの中に含まれており、批判の対象とされている。チェンバースは独自の考えとして4つの命題を提示しているけれども、それについての考察は次節にゆずりたいと思う。

[3]の文献は[2]の文献を拡張したものであり、科学的理論の必要性に焦点を合わせたものである。これまでの会計の文献は科学的な厳密さを欠いている。仮説と認められる多くの定言的言明や帰納的および演繹的推論の例はあるにしても、仮説を検証または支持するために両方を体系的に用いた例はほとんどない。推論にもとづく結論であるかのごとき価値判断の例がたくさんあ

pany, 1969, pp. 347 - 371.

(9) A. C. Littleton, *Essays on Accountancy*, University of Illinois Press, 1961, pp. 346 - 360.

(10) A. C. Littleton, *Structure of Accounting Theory*, p. 1. 大塚俊郎『前掲訳書』3ページ参照。

(11) 渡辺和夫稿「リトルトンにおける理論と実務」『産業経理』第42巻4号, 昭和57年5月, 参照。

(12) R. J. Chambers, "Blueprint for a Theory of Accounting," *op. cit.*, p. 19.

る⁽¹³⁾。チェンバースは命題の体系としての理論を求めたのである。

「リトルトン教授はかれのモノグラフを『会計理論の構造』と名づけている。しかし、検討してみると、それは発生主義にもとづく、営利企業のための、複式記入会計のみを扱っており、3つの明確な限定を設けていることは普遍的な用語を不適切に使用していることになる⁽¹⁴⁾。」現金主義会計、非営利事業会計、単式記入会計も会計のはずである。会計理論という言葉限定した領域に適用することは適切でないと論じている。

さて、文献[4]と[5]はリトルトンの反論である。[4]の文献ではまず最初に会計の理解の仕方について2つの見方があげられている。ひとつは演繹の途 (road of deduction) であり、もうひとつは経験の途 (road of experience) である。前者は教育的でやや楽しいルートであるのに対し、後者は長く困難な道であり、複雑な技術を完全に専門的に理解する途である。第二のアプローチにとって有益な補足となるのは会計史の研究である。それは会計が長い間に日常的な記録以上に大きく成長し、現代企業を理解する言語になった、方法や理由についての見方を提供しうる⁽¹⁵⁾。リトルトンが第二のアプローチを選択したことはいうまでもない。

「この企業言語は『論理的な思考体系』の助けをまったく借りずに現在の幅広い有用性をもつ水準にまで成長した。明らかにこの言語は、同じ方法により、すなわち実践的な使用経験ならびに知的な反復による試行錯誤により、その成長を続けられるし、また続けるであろう⁽¹⁶⁾。」

[5]の文献でも[4]の文献と同じように会計理論に関する2つの考え方がまず示されている。すなわち、ひとつは理論を多数の説明、理由、正当化とみなすものであり、それはあるがままの会計を理解するのに役立つ。もうひとつ

(13) R. J. Chambers, "A Scientific Pattern for Accounting Theory," *op. cit.*, p. 429.

(14) *Ibid.*, p. 430.

(15) A. C. Littleton, "Towards Understanding Accountancy," *op. cit.*, p. 81.

(16) *Ibid.*, p. 83.

はあらゆるものを包括するひとつの会計理論を目指すものであり、それは新しい状況に会計を広く適用させようとするものである⁽¹⁷⁾。

しかし、論文の中心はチェンバースの提示した4つの命題に向けられている。それぞれの命題について代替案を示し、両者を比較検討する形式で議論が進められる。したがって、チェンバースとリトルトンの考えの違いが鮮明になってくる。なかでも物価指数による会計数値修正の是非をめぐる問題が中心に位置づけられているようである。この問題は[4]でもかなり詳しく論じられていた。チェンバースの肯定論に対して、リトルトンは否定論を展開する。

[6]の文献は『会計理論の構造』全体に対する批判といえるものである。注目される点として、利益概念、客観性、および価値論に関する批判があげられる。リトルトンのように利益概念を会計の中心概念にすえることは、貸借対照表の役割を軽視することにつながる。しかし、貸借対照表は本来有用なものであるとチェンバースは論じる。また、リトルトンの考える客観性の概念は取引に基礎をおいたものであり、検証可能性が重視されている。しかし、そのような狭い考えでは不十分であるというのがチェンバースの見解である。さらに、リトルトンを価格論者とすれば、チェンバースは価値論者といえる。会計は価値の測定にもっと積極的に取り組む必要があるとチェンバースは主張する。

最後の文献[7]は2つの部分から構成されている。前半は科学的研究の意義を論じたものであり、文献[2]および[3]の補足的説明を試みている。後半はリトルトンの批判[5]に対する反論を述べたものである。とくに最後の部分では、リトルトンのアプローチをプラグマチズムと規定したうえで、その限界を指摘している。

以上の関係を整理すると図1のようになる。矢印は批判の対象になっている文献を示したものである。太線で示した関係はとくに重要なものであり、次節以降における考察の中心になるものである。

(17) A. C. Littleton, "Choice Among Alternatives," *op. cit.*, p. 363.

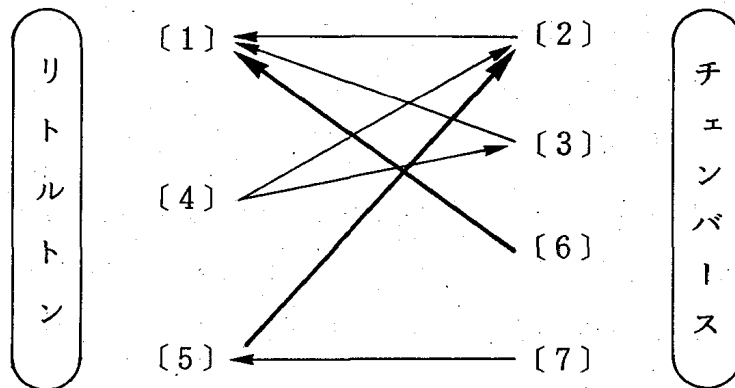


図1 リトルトン=チェンバース論争の関係

3 チェンバースの理論構想とリトルトンの批判

1955年1月に公表された「会計理論の構想」は、チェンバースの会計理論研究の出発点をなすものであった。それは先人の業績を踏襲しようとするものではなく、まったく新しい観点から会計理論を構築しようとする試みであった。それだけに、それは当時としてはきわめて大胆な提案だったにちがいない。

理論とはそもそも若干の基本的な仮定または公理から出発し、一連の関連ある命題を構築することによって形成される⁽¹⁸⁾、とチェンバースは考える。したがって、会計理論についても基本的な前提から出発することが必要とされる。チェンバースはそのための基本的命題としてつぎの4つを提示している⁽¹⁹⁾。

- (a) 一定の組織的活動は意志または拠出者の協力により存在する実体によって行なわれる。
- (b) これらの実体は合理的に、つまり拠出者の要求に合わせて有効に管理される。
- (c) 実体の取引と関係を貨幣額で示した計算書は合理的な管理を容易にするひとつの手段である。
- (d) そのような計算書の作成はサービス機能である。

(18) R. J. Chambers, "Blueprint for a Theory of Accounting," *op. cit.*, p. 19.

(19) *Ibid.*, p. 19.

これらの命題は「実体」と「合理性」と「計算書」というキー・ワードで相互に関連づけられており、ひとつのまとまりを形成している。ここにいう実体は営利企業だけをさすものではなく、非営利団体や政府をも含んでいる。それは会計が必要とされるあらゆる組織を包括するきわめて一般的な概念なのである。そこでは継続企業か清算企業かの区別さえも存在しない。もちろん、どちらの企業を仮定するかによって、会計システムに取り入れられる情報の種類は異なってくる。しかし、そうした可能性を検討することはここでの課題ではないとされている。

第二の基本命題は合理的な管理であるけれども、それを行なうためには情報提供システムが必要である。そのシステムは意思決定の基礎ならびに意思決定の結果を再検討する基礎として必要とされる。会計システムはその一部にほかならない。

ところで、会計システムで使われる貨幣単位の性質に関しては代替的な仮定が存在する。すなわち、貨幣単位は安定した実質価値をもつのか、それとも不安定な実質価値をもつのかである。いずれを採用するかによって会計システムは違ってくる。チェンバースによれば、現在の会計実務は貨幣的安定性の仮定にもとづいて行なわれているけれども、それは明らかに非現実的であると主張されている⁽²⁰⁾。このチェンバースの主張は、2つの代替的な仮定のうちどちらが現実の会計実務に適合するのかについて意見を述べたものである。したがって、それは基本命題から派生した別個の問題に対する見解にほかならないのである。

複雑な実体においては3種類の会計計算書が有用であるという指摘もある。3種類とは貸借対照表、損益計算書、および資金計算書を意味している⁽²¹⁾。しかし、この点についてもどのような仮定を設定するかによって内容は変化する。要するに、チェンバースは会計理論の骨組を示したにすぎないのである。

(20) *Ibid.*, p. 22.

(21) *Ibid.*, p. 23.

チェンバースの理論構想に対してリトルトンはどのような批判を加えたのであろうか。会計の理解の仕方や会計理論に関する考え方はひとつではない、というのがリトルトンの強調したい点であった。それについてはすぐに前節でふれた。ここでは4つの命題に関する論評に焦点を合わせて考察を進めることにする。各命題に対するリトルトンの代替案とコメントをまず掲げてみることにしよう⁽²²⁾。

第一命題に関して、会計資料を使用する各種企業は基本的に類似していると仮定することも、また相違していると仮定することもできる。相違しているがゆえに、それぞれに適した会計資料を必要とするのであろうか。

第二命題に関して、企業管理者の行動は合理的であると仮定することも、また直観的かつ模倣的であると仮定することもできる。管理者の行動が直観的または模倣的であるがゆえに、意思決定のための援助を必要とするのであろうか。

第三命題に関して、会計記号は安定した価値を表わすと仮定することも、また不安定な価値を表わすと仮定することもできる。不安定な価値を表わすがゆえに、会計技術の変更が必要なのであろうか。

第四命題に関して、会計資料および財務諸表は確立された慣習と伝統にしたがって作成されると仮定することも、また利用者が必要とする資料を提供するのに適した方法で作成されると仮定することもできる。会計はサービス技術であるがゆえに、利用者が必要とする資料を提供すべきなのか。

リトルトンはそれぞれの命題について別の見方もあることを指摘したものと思われる。しかし、第三命題のケースを除き、リトルトンの批判は必ずしも的を射たものではないようである。というよりも、チェンバースの見方を一方的に解釈しているような面がある。たとえば、第二命題における管理者の行動を直観的かつ模倣的と解釈したり、第四命題におけるサービスの意味を拡大解釈

(22) A. C. Littleton, "Choice Among Alternatives," *op. cit.*, p. 364.

ただし、要点のみを意識して示した。

しているなどである。また、第一命題に関しては、チェンバース自身の反論をあげた方がよさそうである。

「類似性と相違性はともに重要であるけれども、異質な面においてである。類似性は一般理論の基礎を提供するのに対し、相違性は特定の付加的理論を必要とする⁽²³⁾。」

第三命題のケースはチェンバースが明確な解釈を示しているという意味で論争点になっている。もっとも、基本命題そのものが論点なのではなく、それから派生した問題について見解が分かれているのである。論点は、会計記号が不安定な価値を表わす場合、会計技術の変更を必要とするか否かということである。具体的にいえば、物価水準の変動を会計数値に取り入れるかどうかの問題である。チェンバースは肯定論をとり、リトルトンは否定論をとる。

リトルトンによれば、物価水準の変動を会計数値に導入することは会計に固有の自然的な限界をゆがめることになる⁽²⁴⁾。会計には固有の構造があり、それをゆがめるような修正は望ましくないという考えである。会計情報の有用性は伝統的な会計構造を維持することによって保たれる。物価指数によって修正した数値よりも、修正する前の元の数値の方が有用だというのがリトルトンの考えである。もっとも、物価水準の変動を修正した資料は無意味だと主張しているわけではない。そのような資料は補足的な解釈に役立つにすぎない。

他方、チェンバースの見方はまったく異なる。物価水準が変動しているかぎり、それを修正するのが当然である。そうしなければ適切な測定を行なうことは不可能になる。購買力の異なる時点に測定した数値を同一に扱うことは不適當である。現行の会計実務に対する不満がそこには含まれているといえよう。なお、チェンバースは物価水準の修正をすればそれで十分だと考えているわけではない。チェンバースが提唱するのは売却時価会計にはほかならないからである。

(23) R. J. Chambers, "Detail for a Blueprint," *op. cit.*, p. 213.

(24) A. C. Littleton, "Choice Among Alternatives," *op. cit.*, pp. 366, 369.

4 リトルトンの理論構造とチェンバースの批判

『会計理論の構造』で扱われている内容は企業会計である。チェンバースのようあらゆる会計領域を網羅的に考えたものではない。その意味ではリトルトンの主著は限定的な会計理論の構造を扱ったものといえよう。しかし、それは最も重要な会計領域でもある。同書の第一部は会計の本質を究明した部分であり、その中心に位置づけているのが利益概念である。それは法律学における正義、政治学における公平、経済学における価値、等に相当する会計学の中心概念であるといわれている⁽²⁵⁾。利益概念を会計の中心概念とすることは、利益の決定が会計の中心目的になることを意味している。その結果、収益と費用との期間的な対応が強調されることになる。

さらに、利益概念をとりまく要素として、取引、記帳、勘定、配分、財務諸表、および監査という6つの会計領域が設定される⁽²⁶⁾。これらの領域は、容易に理解しうるように、複式簿記の過程と密接に結びついている。リトルトンにとって複式簿記と会計とは不可分な関係になっているのである。チェンバースのように単式簿記をも含めた会計の一般化を試みようとしなかったのは、このようなところに理由があったのかもしれない。

いずれにしても、リトルトンの損益計算重視の思考に対して、チェンバースは貸借対照表の重要性に着目する。リトルトン流の考えによると、損益勘定(revenue account)が主産物となり、貸借対照表は単なる副産物とみなされることになる。しかし、支払能力の表示も利益の表示と同様に重要なのではないだろうか。貸借対照表は負債を返済し配当を支払うための資産の有用性をまったく表示できないのであろうか⁽²⁷⁾。チェンバースの疑問は広がって行く。

(25) A. C. Littleton, *Structure of Accounting Theory*, p. 18. 大塚俊郎『前掲訳書』26ページ参照。

(26) *Ibid.*, p. 116. 『同訳書』169ページ参照。

(27) R. J. Chambers, "Some Observations on 'Structure of Accounting Theory'," *op. cit.*, p. 586.

貸借対照表は財政状態を表示するといわれるけれども、それには限界がある。取得原価主義会計のもとにおける貸借対照表は、支払能力を適切に示すような構造になっていない。資産は取得原価にもとづいて測定されているからである。チェンバースの望むような機能を貸借対照表に期待するためには、従来の会計構造では不十分なのである。貸借対照表が真の財政状態を示すようにするには、伝統的な会計構造を修正する必要がある。チェンバース理論が革新的なゆえんである。

会計の内容に関しても二人の意見は相当に食い違っている。リトルトンが企業と外部者との取引を重視するのに対し、チェンバースはもっと広くとらえるべきだと主張する。ここでいう取引というのは会計記録の対象となる経済的事実をさしており、会計取引あるいは簿記上の取引と呼びうるものである。外部者との間で決定された価格にもとづいて勘定への記帳が行なわれる。それにより客観的で検証可能な会計数値が求められるわけである。リトルトンの取引重視主義に対して、チェンバースは、「期待および外部事象を勘定に記入することが認められる必要がある⁽²⁸⁾。」と述べている。現に低価法の使用は外部事象にもとづく記入の一例になっている。きわめて単純な事業を除き、会計にはなんらかの見積りの使用が不可欠である。また、外部者との取引価格であっても公正な市場価格を反映しないこともある。チェンバースは、企業が経験した取引価格よりも、市場で成立した価格の方を重視しているのである。

問題は外部事象や期待を積極的に会計に導入することの得失にかかっている。リトルトンのように会計構造に固有の自然的な限界内にとどまる方がよいのか、それともその限界を超えて会計の有用性を高める方がよいかである。どちらの選択の方が会計の発展につながるかである。

『会計理論の構造』の第二部では理論の本質が論じられている。理論と実務は相互依存関係にあるという観点から、リトルトンは、定義、理由、原則、概念

(28) *Ibid.*, p. 587.

の4つを理論の構成要素としてとらえる⁽²⁹⁾。これらを用いて説明することが理論の本質である。そのうえで、会計理論の中核になる23の会計原則が導き出されている⁽³⁰⁾。

同書の目的についてチェンバースはつぎのように述べている。「『会計理論の構造』の一般目的は慣習的な企業会計方法の妥当性を論証することにある。したがってそれは、ひとつの会計理論であって、唯一可能な会計理論でもなければ、いくつかの可能な理論を包摂する論説でもない⁽³¹⁾。」(傍点は原文イタリックを示す。)チェンバースが目指しているのは、会計の一部分のみを扱うひとつの会計理論ではなく、一般的な会計理論なのである。

別のところではつぎのような指摘もなされている。「科学的命題と実務のルールとの区別はそれぞれが記述される形式から明らかである。科学的命題、すなわち観察と推論から生じる結論は、直説法 (indicative mood) で記述される。他方、実務のルール、基準、およびコンベンションは、指令または命令の形式で記述される。……科学的命題の妥当性はその前提および推論に照らして検証されるのに対し、ルールの妥当性は同じように検証されない。なぜなら、ルールは価値判断、つまり意見または信念を含んでおり、いずれも科学的に検証できないからである⁽³²⁾。」

リトルトンの理論は科学的に検証できない実務のルールに属するものと解釈されている。チェンバースの考える会計理論は、科学的命題を積み重ねることによって形成される。しかし、会計学において、価値判断を含まない科学的命題を作成することは可能なのであろうか。きわめてむずかしいように思われる。

(29) A. C. Littleton, *Structure of Accounting Theory*, pp. 144 - 148. 大塚俊郎『前掲訳書』215 - 219 ページ。

(30) *Ibid.*, pp. 185 - 208. 『同訳書』274 - 308 ページ。

(31) R. J. Chambers, "Some Observations on 'Structure of Accounting Theory'," *op. cit.*, p. 590.

(32) R. J. Chambers, "Detail for a Blueprint," *op. cit.*, p. 207.

5 む す び

チェンバース理論のその後の展開はめざましいものがあつた。会計理論を命題の体系としてとらえる見方は、1966年の著書⁽³³⁾で詳細に明らかにされた。チェンバースの理論は、「継続的に現在性をもつ情報を提供する会計」(Continuously Contemporary Accounting: CoCoA)として体系化された⁽³⁴⁾。その内容は売却時価会計に属するものである。また、自説を裏づける無数の証拠資料を収集した著書⁽³⁵⁾も公刊されている。「会計理論の構想」は見事に花を開いたといつてよい。

しかし、会計理論家の反応はきわめて消極的である。ユニークな考えだけにいろいろな角度から批判の対象にされてはいるものの、その結論を積極的に支持する者は少ない。伝統的な会計実務を変革する力をチェンバース理論に求めることはむずかしそうである。理論のどこかに欠陥があるのかもしれない。

リトルトンとチェンバースの会計論争は会計理論について2つの見方があることをわれわれに示してくれた。どちらのアプローチをとるかは各自の選択の問題にすぎない。しかし、会計学のようなきわめて実践的な学問にあつては、リトルトンのようなアプローチの方が有効のように思われる。

今日の方法論はきわめて多数かつ複雑になっている。それだけに原点ともいふべき二人の会計論争を再検討し、基本点を明らかにすることが必要であろう。

原稿提出日 昭和62年12月2日

(33) R. J. Chambers, *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*, Prentice-Hall, 1966. 塩原一郎訳『現代会計学原理—思考と行動における会計の役割—』(上・下), 創成社, 昭和59年。

(34) その骨子はつぎの小冊子に要約されている。

R. J. Chambers, *An Autobiography*, International Centre for Research in Accounting, University of Lancaster, 1977, pp. 59 - 62.

(35) R. J. Chambers, *Securities and Obscurities, a case for reform of the law of company accounts*, Gower Press, 1973. 塩原一郎訳『現代会社会計論』創成社, 昭和52年。