

リトルトン会計理論の目的

—中心目的と最高目的の統合—

石原裕也

1 問題の提起

リトルトン (A. C. Littleton) は、『会計理論の構造 (Structure of Accounting Theory, AAA., 1953)』(以下、『構造』と略す。)の中で、会計の「中心目的 (central purpose)」と「最高目的 (top objective)」という二つの目的を提示している。これらはどちらも会計の唯一の目的であるかのようにみえる。前者は「費用 (努力) と収益 (成果) の期間的対応を可能にすること¹⁾」とされ、後者は「資料を利用することにより、人に企業を理解させること²⁾」とされている。彼はさらに、これら二つの会計目的に関わる会計構造にも言及しているが、それらの会計構造については、大塚俊郎教授が次頁の二つの図形のように示されている³⁾。

ところで、従来、これら二つの会計目的の関係についての統一的な見解が無かった。例えば、中島省吾教授は、リトルトン会計を「損益決定を中心に会計を見る⁴⁾」のものであると評しておられるが、これは中心目的に注目した見解であると考えられる。つまり、最高目的の存在をほとんど無視されたかたちになっているといっても過言ではなからう。また、これら二つの会計目的は、前者が損益計算を意味する会計の計算目的、後者が会計情報の開示を意味する開示目的と解する見解、すなわち二つの会計目的は性質の異なる別々の会計目的であるとする見解もある⁵⁾。しかし、この見解でも、二つの会計目的がどのように統合できるかについては不明である。

リトルトンは、『構造』の中で「会計理論は… (中略) …理由から成り立

図1 円形図形

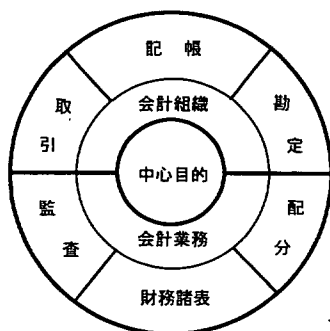
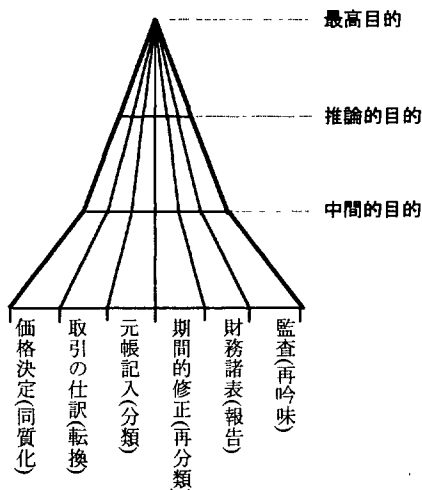


図2 ピラミッド図形



っている⁶⁾。」と述べたうえで、「理由は到達されるべき目標すなわち達成されるべき目的について述べている⁷⁾」ものであるとしている。つまり、二つの目的のうちどれを達成するかが会計理論を規定することになる。いずれにせよ、会計理論を構築するにあたり、会計目的は重要な位置を占めていると考えられる。したがって、リトルトン学説を理解するためには、二つの会計目的の関係を不明確なままにしておくことはできない。本稿はこの関係を明らかにしようとするものである。

2 円形図形になる会計構造と会計の中心目的

二つの会計目的の関係の解明に先立ち、前掲の二つの図が本当にリトルトンの理論を具体化したものであるかどうかを確認しておかねばならない。そこで本節と次節においてはこの問題を検討する。

リトルトンは、会計は「勘定」、「取引」、「記帳」、「配分 (apportionment)」、「財務諸表」、「監査」の六つの構成要素から成立しているとしている⁸⁾。そして彼は、これら六つの要素を「諸要素の緊密な相関関係が、人類が発展させてきた会計の用具 (accounting instruments) および処理の過

程の中に適切に織り込まれていることがわかる⁹⁾」ように、配列しようとする。そのような配列には多くの方法があるとしながらも、彼は一つの配列を選択する。それは、これら六つの要素を、「発生ならびに使用の順序に従って (in the sequence of occurrence and use)¹⁰⁾」配列するものである。この配列は次のようになる¹¹⁾。

- ① 取引：書類によって裏付けられた (documented) 企業事象。
- ② 記帳：日付順に記録された企業事象。
- ③ 勘定：分類範疇の中に記録された企業事象。
- ④ 配分：時間的期間にしたがって再分類された企業事象。
- ⑤ 財務諸表：集約された報告書において示される企業事象。
- ⑥ 監査：批判的に再確認された企業事象および報告書。

さらにリトルトンは、「諸要素の緊密な相関関係」を表わすようにするためには、これら六つの要素を中心目的の周りに円形に配列することが有意義であるとする¹²⁾。つまり、【図1】の表示は妥当であると言える。彼はそうしてできた円形図形の中で、「取引」、「記帳」、「勘定」は「会計組織図 (accounting system design)¹³⁾」を示し、「配分」、「財務諸表」、「監査」は「会計目的達成のための処理図 (operational design for accounting purposes)¹⁴⁾」を示すとする。

リトルトンはこの円形図形について「要点を明らかにするために、過大に単純化されている (oversimplified)¹⁵⁾」図表であるとしている。これについて彼は、「実際は、円形内のそれぞれの要素は、単にそれに隣接する要素に対してだけではなく、他のすべての要素に対して密接に関連している¹⁶⁾。」と述べている。

それではこれら六つの要素と、中心目的はどのように関連するのであるのか。これについてリトルトン、次のように「配分」と「財務諸表」の二つの要素の関係を例にとって説明している。「よい報告書 (財務諸表一筆者) は、毎期の伝達手段 (periodical communications) であるから、隣接する期間の間での明確な事実の区別 (配分一筆者)を確実なものとするために詳

しく調べられた資料を必要とする。この活動は、通常、期末修正および決算記入においてみられるものであるが、…(中略)…修正記入は、…(中略)…期間純利益決定の正確性に貢献するものである(下線一筆者)¹⁷⁾。このように、リトルトンによれば、「配分」は、期間純利益の決定を正確にするために、「財務諸表」の内容をより事実近づけるための会計行為とされる。つまり彼は、「配分」と「財務諸表」は事実の確認に貢献し、これが期間純利益の決定すなわち中心目的であるとしているのである。

以上の説明において、彼は「このような相関関係によって各部分は結合され、構造上の全体(a structural whole)となる傾向にある¹⁸⁾。」と述べ、六つの会計要素の相関関係を重視している。そして、このように全体として統合がとられている会計構造に関する概念を「内部的完全性の概念(conception of internal completeness)¹⁹⁾」と呼んでいる。彼はこの概念を重視し、「(この概念が一筆者)会計の本質、そしてそれゆえに会計の貢献能力(capacity for service)の十分な理解のためには非常に重要であるから、全体の中での統合(unity within the whole)という課題をいま少し展開させてみる。(下線一筆者)²⁰⁾」とし、第二の会計構造を提示している²¹⁾。そして、この会計構造から最高目的が導出されることになる。次に、このピラミッド図形になる会計構造を紹介し、分析する。

3 ピラミッド図形になる会計構造と会計の最高目的

既述のごとく、ここで取り上げる会計構造は、その「内部的完全性」をさらに展開するために提示されている。リトルトンは、同じく会計構造の「内部的完全性」を強調することを意図しているとはいえ、そのアプローチの仕方は、先に取り上げた説明とここで取り上げる説明では異なっている。つまり、彼は、円形図形を用いた説明においては、会計の六つの要素の相関関係を重視し、中心目的をお互いを結びつけるものとしていた。これは、六つの要素のいわば平面的な繋がりに注目したものであると考えられる。これに対して、ここで取り上げる説明においては、個々の会計行為の目的に注目して

いる。そして、その目的が正当化される上位の目的、またさらに上位の目的と明らかにしていき、最終的に一つの目的に集約することによって、会計構造の「内部的完全性」を明らかにしようとしている。したがって彼は、ここで取り上げる説明においては、会計の六つの要素をいわば階層的に展開しているものと考えられる。

ところでリトルトンは、この階層的な会計構造の説明において会計原則²²⁾に対するアプローチについて次のように述べている。「会計理念 (accounting ideas) は、その意図にしたがって、おそらく、帰納的アプローチあるいは演繹的アプローチのどちらかを反映するために組織され得るであろう。…(中略)…現実の歴史的発展においては、会計原則はゆっくりと会計行為から蒸留されてきた。(下線一筆者)²³⁾」としている。すなわち彼は、会計原則に対しては帰納的、演繹的二つのアプローチがあることを認めながらも、現実には会計原則は、帰納的アプローチによって形成されてきたものとしていえると考えられる。この「帰納的アプローチをわかりやすく表現する図形は、広範な基盤の上に立ち、会計の最高目的を示すであろう頂点に向かうピラミッドの形態を取り得るであろう：広範な部分は、下位の目的およびそれに関連する行為を幅広く正当化することができる一つの焦点となる目的 (focal objective)に向かって徐々に上昇していくであろう。(下線一筆者)²⁴⁾」と述べている。つまり、ここでは帰納的アプローチつまり上位、縦方向に目的が導出されていく構造となり、【図2】のピラミッド図形は正当化される。

さてまずこのピラミッド図形の基礎部分は、「企業活動における多数の個別事象 (the particulars of business activities) (下線一筆者)²⁵⁾」であり、また同時に、「会計目的と会計行為によって形作られなければならない個別事象でもある。(下線一筆者)²⁶⁾」としている。そして彼はこの個別事象を作る会計行為として、以下の六つの領域をあげている²⁷⁾。

1. 同質化：いまだ価格決定がなされていない企業取引の価格決定。
2. 転換：取引の借方・貸方への分析。
3. 分類：元帳勘定の借方・貸方の記入。

4. 再分類：期間的修正および決算記入の実施。
5. 報告：財務諸表の作成。
6. 再確認：財務諸表の監査。

次に、これら六つの会計行為を行わせる上位の（つまり帰納された）会計目的を「中間的目的（intermediate objectives）」と呼び、以下の六つの目的をあげている²⁸⁾。

- 1'. 諸対象および諸事象を価格資料に変形すること。
- 2'. 価格資料を勘定資料に転換すること。
- 3'. 大量の勘定資料を準統計的手段によって集約すること。
- 4'. 質的特徴のみに関連して先に分類された資料を時間的期間の間というように再配分すること。
- 5'. 期間的資料を説明的な要約的報告諸表（interpretative summary report statements）に構成すること。
- 6'. 会計報告書によってなされた開示の妥当性を検査すること。

つづいて彼は、さらに上位の「推論的目的（antecedent objectives）」を示しているが、これについては「中間的目的を正当化する周到に表現された理由づけ」であるとしている。この推論的目的は以下に示す六つの目的である²⁹⁾。

- 1''. 極めて多様な経済的事象および対象（取引）を様々な有用な計算中に整理できるようにする方法によって表示すること。
- 2''. 準統計的分類の特殊な体系（複式記入勘定）に記入するために経済的資料を準備すること。
- 3''. 多数の個別事象（取引）を少数の一般的範疇（勘定）に置き換えること。
- 4''. 不断の事象の流れと勘定において一時的になされる種類の単純な要約を時間的区分（会計期間）に置き換えること。
- 5''. 集約された多数の企業事象を簡潔かつ理解可能なように伝達すること。
- 6''. 報告された会計資料において付加的な信頼性を創出すること。

それでは、このピラミッド図形が本当に会計原則に対する帰納的アプローチとなっているかどうかについて、ここでは「1. 同質化」を例にとって確認してみたい。会計行為1. 同質化が中間的目的1'へと上昇した段階で、具体的な「企業取引の価格決定」という会計行為が「諸対象および諸事象を価格資料に変形すること」と抽象化され、この中間的目的1'が推論的目的1''に上昇した段階では「経済的事象および対象を、様々な有用な計算中に整理できるようにする」とさらに抽象化されている。このように、ピラミッド図形のここまでの段階では会計行為がその目的について抽象化されている、つまりこの図形が会計原則に対する帰納的アプローチを示していると言える。

ここまで会計目的に対する分析を加えた段階で、リトルトンは、最終的にこれら六つの推論的目的の一つの「焦点となる目的」に集約しようとしている。そして、「試案的表現³⁰⁾」として、「会計の最高目的は、資料を利用することにより、人に企業を理解させることである³¹⁾。」としている。この最高目的について、その内容を具体化した表現として次のようにも述べている。「関係者に企業を理解させるという主たる目的を達成するために、会計は、その資料を誤表示なく分類し、歪曲することなく集約し、隠蔽することなく報告しなければならない³²⁾」。

このようにリトルトンは下位の会計目的を次第に上位の会計目的へと高めていき、最後に一つの最高目的に集約するという方法でも会計構造を説明している。そして、六つの会計行為に由来する会計目的が一つの最高目的に集約されたことにより、再び会計構造の「内部的完全性の概念」が強調されることとなる。

しかし、ここで考えなければならないことは、「企業を理解させる」という表現は抽象的なものであり、この場合その方法としては様々なものが考えられるということである。費用収益の期間的対応ばかりではなく、例えば、企業の資産と負債を示すことが「企業を理解させる」ことになると考える人もいるだろう。また既述のごとく、リトルトン自身においても最高目的はあくまで「試案的表現」とされる。なぜ、彼は最高目的をこのような曖昧な表

現でしか示すことができなかつたのだろうか。ここでは、この疑問について考えてみたい。

リトルトンは、六つの推論的目的が一つの最高目的に集約される理由を次のように述べている。「監査された財務諸表は (6. 再確認)、監査されていない財務諸表 (5. 報告) より、人が企業を理解するためにはより信頼できる助けとなる。慎重に会計期間に分類されることによって、より簡単に比較できるようにされた資料 (4. 再分類) は、そうされることによって、企業事象の流れの意義 (the significance of the flow of enterprise events) を理解するためにより重要なものとされることとなる。それぞれの元帳勘定によって達成されるように、非常に多数の類似した事例を単一の合計すなわち残高に集約すること (3. 分類) は、理解にとって不可欠の助けである。系列中の第一および第二の段階 (1. 同質化, 2. 転換)、すなわち、勘定資料に転換するための多様な事象の同質化が最初に行われていなければ、これまで述べた理解のための助けはいずれも有効に達成され得ないであろう。(下線—筆者)³³⁾」

この記述では様々な表現が用いられているが、すべての表現が、先に示した会計行為 1~6 が無ければ、「企業の理解」という最高目的は達成できないという表現となっていると考えられる。この表現は、最高目的達成のためには会計行為 1~6 が必要であると言い換えることができよう。ということは、達成されるべき目標として、最高目的の方が会計行為 1~6 に先立って存在するということである。したがって、リトルトンは、最高目的達成のためには個々の会計行為が必要とされる理由は述べているが、個々の会計行為から最高目的が集約される理由は述べていないことになるものと考える。したがって、会計理論の帰納的構築を唱えるリトルトンにおいて、最高目的はその性質を異にするものと考えられる。つまり、最高目的から演繹の色合いを拭い去ることはできず、これこそが彼が最高目的を「試案的表現」と形容せざるを得なかつた理由と考えられる。

4 まとめ ——二つの会計目的の関係と会計理論の二重構造——

ここまでわれわれは、リトルトンが示す二つの会計目的に関わる会計構造を紹介し、分析してきた。それでは、これら二つの会計構造が整合するにはどのようにすればよいであろうか。

リトルトン自身も「全体の中での統合(内部的完全性—筆者)という課題をいまま少し展開させてみる。(下線—筆者)」と述べているように、そもそもピラミッド図形は円形図形において提示された「内部的完全性の概念」をさらに展開させるために示される会計構造であった。このように、「内部的完全性の概念」を仲介として二つの会計構造が関連していることは明らかである。ここではこの関係をさらに詳しく分析する。

二つの会計構造の関係を解明するにあたり、まず二つの会計構造の連結環たる「内部的完全性の概念」が一体どのようなかたちで二つの会計構造を繋ぎ合わせているのかということに注目してみたい。リトルトンによれば、円形図形になる会計構造においてもピラミッド図形になる会計構造においても、それぞれの会計を統制するものとしての「内部的完全性の概念」が中心に置かれていることは既に述べた。つまり、彼は前者において明らかになった「内部的完全性の概念」の重要性を、後者を提示することによってさらに強調しようとしていると考えられる。これは、前者が会計行為の図であり後者が会計行為の目的の図である点を考えれば、前者におけるそれぞれの会計行為を支配するものとしての「内部的完全性の概念」が、後者における会計行為の目的を集約するものとしていると考えられる。したがって、二つの会計構造は、会計構造を視点を変えて説明したのと考えられる。

次に、リトルトンがそれぞれの会計構造の構成要素とした六つの会計行為に注目してみたい。円形図形における①～⑥の会計行為と、ピラミッド図形における1～6の会計行為を並べて比較してみる。すると、次のような対応が可能となる。「取引」とは、1. 企業取引の価格決定をするという会計行為であり、これは①生の資料を作成しているということである。また、「記帳」

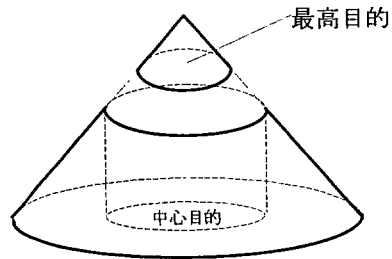
とは2. 取引を借方・貸方へと分析するという会計行為であり、これは②資料を取り扱い分類するための機構、つまり帳簿を利用しているということである。そして、「勘定」とは3. 元帳勘定の借方・貸方の記入をするという会計行為であり、これは各取引を③分類しているということである。さらに、「配分」とは4. 期間的修正および決算記入を実施するという会計行為であり、これは④会計資料を再分類しているということである。5と⑤、6と⑥の対応については言うまでもなく、先に示したそれぞれ六つの会計行為は同一の会計行為と考えることができる。したがって、リトルトンが提示している二つの会計構造は、同一会計の構造を説明したものであると言うことができよう。つまり、彼は「同質化するわち取引」、「転換するわち帳帳」、「分類するわち勘定」、「再分類するわち配分」、「報告するわち財務諸表」、「再確認するわち監査」という六つの会計行為を要素とする一つの会計構造を視点を変えて説明していると言えよう。

既述のごとく、リトルトンは、円形図形になる説明においては、それぞれの会計行為の相関関係、いわば会計行為の平面的な繋がりに注目していた。また、ピラミッド図形になる説明においては、各会計行為の目的階層的な繋がりに注目していた。ここで、彼が提示している会計構造を、敢えて図形的に述べようとするならば、円形図形を底面とし、その上にピラミッド図形が乗る立体的構造と言うことができよう。この考えを示したものが【図3】である。

それでは、立体的会計構造の底面の中心たる中心目的と頂点たる最高目的の関係はどのように考えられるであろうか。これに関して、ここではリトルトンが最高目的を「関係者に企業を理解させるという主たる目的を達成するために、会計は、その資料を誤表示なく分類し、歪曲することなく集約し、隠蔽することなく報告しなければならない（下線一筆者）」と言い換えていたことに注目してみたい。この表現を分析してみると、前半で述べられている「関係者に企業を理解させる」ということは最高目的そのものをさしている。また、後半で述べられている「資料を分類し、集約し、報告する」とい

うことが、最高目的を達成するための個々の会計行為とされている。さらに考えてみると、これらの会計行為は、中心目的を支える会計行為に他ならない。つまり、後半で述べられた会計行為は、中心目的、すなわち費用収益の期間的対応を支える会計行為であると言える。

図3 立体的会計構造



つまり、最高目的に示された「企業を理解させる」という表現は、非常に抽象的なものである。そこで、これに具体的な内容を与えたものが中心目的、すなわち「費用（努力）と収益（成果）の期間的対応」であると言える。

ここまでの分析により、最高目的と中心目的の関係は明らかになるものと考えられる。すなわち、最高目的は中心目的の上位にある演繹的な、いわば理念的目標ともいうべきものであると結論づけることができる。二つの会計目的の関係についてのこの結論を反映したものが、リトルトン会计学のいわば究極的な「目的」であると言える。すなわち、リトルトン会计学の目的は、「人に企業を理解させるために、費用（努力）と収益（成果）を期間的に対応させることによって、その資料を誤表示なく分類し、歪曲することなく集約し、隠蔽することなく報告しなければならない」ことである。ここに、リトルトン会計理論は、演繹的最高目的にしばられた具体的会計処理を支配する帰納的中心目的（損益計算目的）に支配される会計理論、すなわち演繹的会計と帰納的会計の両面を持った二重構造の会計理論であることが示されている³⁴⁾。

以上の分析によって、次の点が明らかになったと考えられる。すなわち、リトルトンの中心目的と最高目的は、並立的なものではない。中心目的は最高目的によって色づけられた目的である。

従来、リトルトンは動態論者であるとされる³⁵⁾。それでは、最高目的があることによって、損益計算目的である中心目的にはどのような特徴が与えら

れるのだろうか。この点を明らかにすることをもって本稿の締めくくりとしたい。

リトルトンは中心目的すなわち損益計算を追求するが、最高目的にしばられるため、費用そのものが会計事実を表わしているか、収益そのものが会計事実を表わしているかが問われることになる³⁶⁾。つまり、リトルトンの損益計算からは、いわゆる損益数値あるいは利益数値を計算するという意味合いはうすれ、企業取引の事実内容を伝達するといういわば叙述的な色合いが強くなっている³⁷⁾、と言える。

- 1) A. C. Littleton, *Structure of Accounting Theory*, p. 30. 大塚俊郎訳『会計理論の構造』東洋経済新報社, 1955年, 45頁参照。
- 2) *Ibid.*, p. 126. 訳書, 184頁参照。
- 3) 大塚俊郎, 前掲訳書のうち, 大塚教授の解説部分, 351~352頁参照。なお, 大塚教授の解説では, 円形図形の中心は単に目的とされ, 各構成要素は矢印でつながれている。またピラミッド図形では, 頂点の上方に中心目的が置かれていて頂点と点線で結ばれている。さらに, ここで推論的目的とした会計目的は先行的目的とされる(この理由については後に述べる。)など訳語の違いも幾つかある。また, この他に稲垣富士男教授(稲垣富士男稿「会計構造論序説—リトルトン教授の会計構造の再吟味—」『産業経理』同文館, 1996年4月, 3頁), 大野功一教授(大野功一稿「リトルトン会計原則についての一考察—その形成と役割を中心に—」『会計』森山書店, 1975年11月, 139頁)もリトルトン会計理論を円形図形によって示されている。
- 4) 中島省吾「リトルトン教授の会計観」『企業会計』中央経済社, 1953年12月, 143頁。
- 5) 渡辺和夫教授は, 中心目的は「他の学問と区別される会計に固有の中心理念または中心概念」であり, 一方, 最高目的は会計情報の役割または存在意義を表わす利用目的であるとされ, これら二つの目的は並立する目的概念と捉えておられる(渡辺和夫『リトルトン会計思想の歴史的展開』同文館, 1992年, 185頁)。
- 6) A. C. Littleton, *Structure of Accounting Theory*, p. 132. 大塚俊郎訳『会計理論の構造』東洋経済新報社, 1955年, 196頁参照。
- 7) *Ibid.*, p. 192. 訳書, 284頁参照。
- 8) *Ibid.*, p. 116. 訳書, 169頁参照。

- 9) *Ibid.*, p. 118. 訳書, 172頁参照.
- 10) 11) 12) *Ibid.*, p. 116. 訳書, 170頁参照.
- 13) 14) 15) 16) *Ibid.*, p. 118. 訳書, 172頁参照.
- 17) *Ibid.*, p. 119. 訳書, 174頁参照.
- 18) 19) 20) 21) *Ibid.*, p. 123. 訳書, 179頁参照.
- 22) この場合の「会計原則」は、わが国で一般に会計原則とよばれるものとは異なったものである。このことに関して、青柳文司教授は、次のように述べておられる。「ここで“原則”とよばれているのは、わが国でいわゆる会計原則とはちがう。…(中略)…(わが国でいわゆる会計原則は一筆者注)いうまでもなく実践概念である。それに対して、“原則”は理論概念とされ、これを主たる構成要素として彼の理論は出来上がっている。」(青柳文司『会計士会计学〔改訂増補版〕』同文館, 1969年, 215頁)
- 23) A. C. Littleton, *Structure of Accounting Theory*, 1953, p. 123. 大塚俊郎訳『会計理論の構造』東洋経済新報社, 1955年, 179~180頁参照.
- 24) *Ibid.*, p. 124. 訳書, 180頁参照.
- 25) 26) 27) *Ibid.*, p. 124. 訳書, 181頁参照.
- 28) *Ibid.*, p. 125. 訳書, 182~183頁参照.
- 29) *Ibid.*, pp. 125-126. 訳書, 183~184頁参照。同訳書においては、“antecedent objectives”は「先行的目的」と訳され、その後の様々な論文、著作においても同訳が引用されることが一般的なようである。しかし筆者は、“antecedent objectives”は「最高目的」を推論させるものであると考えたため、敢えて異なる訳を採用した。
- 30) 31) *Ibid.*, p. 126. 訳書, 184頁参照.
- 32) *Ibid.*, pp. 126-127. 訳書, 185頁参照.
- 33) A. C. Littleton, *Structure of Accounting Theory*, p. 126. 大塚俊郎訳『会計理論の構造』東洋経済新報社, 1955年, 184頁参照。なお、筆者が(1. 同質化), (2. 転換), (3. 分類), (4. 再分類), (5. 報告), (6. 再確認)と訳した部分は、本文中では(第1項(item1)), (第2項), (第3項), (第4項), (第5項), (第6項)となっている。ここでは、直訳よりも筆者の訳の方が理解の助けになると考えたため、同訳を採用した。
- 34) 従来、リトルトン会計理論が高く評価されると同時に、数多くの批判を浴びてきた理由はこの会計理論の二重構造にあると筆者は考える。彼の会計理論形成過程を筆者は以下のように推論する。リトルトンにおいては、まずはじめに演繹的最高目的があり、その最高目的に向かって帰納的アプローチを試みた。そして

得られた結論が中心目的である、と。つまり、彼の会計理論形成過程は、最高目的→会計行為→中間的目的→推論的目的→中心目的=最高目的となっていたのではないかと筆者は推論する。したがって、中心目的だけを考えると確かに帰納的性格のものかもしれないが、彼の会計理論全体を考えたときには、はじめに目標となるべき会計目的（最高目的）があるのであるから、それは一種の演繹的会計理論と言えるのではないだろうか。しかも、彼においては中心目的と最高目的が一致するものとされていると考えられるため、彼にとっては自らの会計理論が唯一有り得る会計理論ということになる。

しかし他方で、最高目的から出発して純粹に演繹的会計理論の構築を指向する人、つまりリトルトンの言葉を借りるならば、最高目的→推論的目的→中間的目的→会計行為という手法で会計理論を構築しようとする人もいであろう。演繹的会計理論といった場合、むしろこちら的手法の方が一般的であると考えられるが、その代表者としてチェンバース (R. J. Chambers) をあげることができよう。彼は、リトルトンの会計理論を「“一つの”会計理論ではあるが、唯一有り得る会計理論でもなければ、いくつかの有り得る会計理論を網羅したものでもない。」(R. J. Chambers, “Some Observations on “Structure of Accounting Theory””, *The Accounting Review*, October, 1956, p. 590.) と批判している。つまり、「企業を理解させる」という最高目的からスタートして、演繹的に会計理論を構築した場合、リトルトンが主張する理論とは異なる理論も構築され得るということであろう。また、前田貞芳教授はリトルトン会計理論を、チェンバース会計理論と比較することによって、次のように評しておられる。「伝統的会計理論の方法(リトルトンを代表とする方法一筆者)には、帰納的要素のみならず、現代会計理論(チェンバースを代表とする理論一筆者)に典型的にとられる演繹的要素も強く認めることができる。だが、その場合、決定的に異なるのは、伝統的会計理論があくまでも歴史的経験事実を出発点とするのに対し、現代会計理論がその制約から解放されていることである」(前田貞芳「伝統的会計理論の理論形成の方法の再認識—A. C. リトルトン理論の分析を手がかりとして—」『会計』森山書店、1974年10月、44~45頁)。

- 35) 例えば、青柳文司教授はリトルトン会計学を次のように評しておられる。「リトルトン会計学では、“インカム”の概念に理論の焦点がすえられている。…(中略)…利益の観点の強調は、とどのつまり、貸借対照表をもって損益計算書の連結環(connecting link)と見る見方に達し、さらに資産をもって未償却原価(unamortized cost)、もしくは将来の収益に対する繰延費用(deferred charge to future revenue)とみる、いわゆる動態論の基本テーゼに達したのであ

る」(青柳文司「リトルトン会計学(その一)」横浜市立大学学術研究会編『横浜市立大学論叢』第14巻第1号, 1962年11月, 57~58頁).

36) これについてリトルトンは、晩年の論文において「会計は企業取引の歴史を表わすべきである。」と述べている(A. C. Littleton, "Factors Limiting Accounting", *The Accounting Review*, July, 1970, p. 477.).

37) リトルトンの費用収益の期間的対応に対する詳しい考察は、拙稿「費用収益対応概念の意味—リトルトン学説を手がかりにして—」渡辺陽一(監)長谷川茂、新田忠誓(編著)『会計学説と会計数値の意味』森山書店, 1998年, 第7章を参照されたい。

(一橋大学大学院博士課程)