

会計理論とは何か

—アメリカにおけるその役割と進化—

藤 井 秀 樹

I はじめに

本稿の目的は、①会計理論とは何か、②その役割は何かを、再検討することである。今なぜ会計理論に注目する必要があるのか、この点については多少なりとも立ち入った説明をしておく必要がある。節を改めて問題の所在を明らかにしておきたい。

II 問題の所在—会計理論に対する新たな需要—

周知のように、「会計理論」(accounting theory) という用語は、国内外の会計関連文献において広く用いられている。それは、会計人にとって、最も身近な用語の1つといっても過言ではなかろう。ところが、「会計理論」が何を意味するかは、必ずしも明らかではない。近年の会計関連文献を通覧すると、当該用語が極めて多義的に用いられていることが分かる¹⁾。

ところが、そうした状況が存在する一方で近年、会計理論の必要性と重要性が再認識されつつあることを看過してはなるまい。その背景事情は、大きく次の2つに整理することができる。

1つは、会計基準の国際統合²⁾の進展ともなって、新しい認識・測定・

1) その一例として、多種多様な会計理論の利用例を集成し、4巻シリーズとして刊行された Wolk (ed.) (2009) を参照されたい。

2) ここでいう「会計基準の国際統合」とは、会計基準のコンバージェンスと IFRS のアドプションの便宜的な総称である。

開示を要請した会計基準の導入が断続的に図られてきたことである。そうした新基準の導入は、既存の会計基準との整合性に関する吟味・説明を必要ならしめる一方で、新基準を正確に理解しそれを自在に使いこなせる会計専門家集団の系統的な育成を焦眉の課題として提起している。そして、整合性の吟味・説明においても、会計専門家集団の系統的育成においても、ある種の「理論」の利用が不可欠となっている（柴編著 2012、8-10頁）。すなわち、近年のかかる事情が、会計理論に対する新たな需要を生み出しているのである。

2つは、国際的な競争力のある会計研究の必要性がこの数年来、強く叫ばれるようになったことである。会計研究において「理論」が必要とされるのは改めて指摘するまでもないことであるが、国際的な競争力のある会計研究を手掛ける場合には、利用する「理論」は国際的に承認されたものであること、とりわけ「科学的理論」であることが求められる（八重倉 2010、31頁；徳賀・大日方編著 2013）。「科学的理論とは何か」という問いの設定は、じつはそれ自体、理論負荷的（theory laden）³⁾であり、後述するように、当該問いをめぐる議論はいわゆる科学哲学の領域での議論に収斂する。それはさておき、会計研究における近年のかかる事情もまた、会計理論に対する新たな需要を生み出すモーメントとなっているのである。

以上のような事情をふまえるならば、会計理論とは何か、そしてまたその役割は何かを改めて問うことは、今日の会計のあり方を考えるうえで避けて通れない課題になるといえるであろう。本稿は、以上に述べてきたような現状認識にもとづき、かかる課題を、アメリカで出版された会計関連文献⁴⁾のレビューを差し当たりの手掛かりにしながら遂行しようとするものである。

3) 理論負荷性とは、「われわれの知覚はわれわれが背景として持つ理論から完全に独立ではありえない」ということをいう。この点の詳細については、Ryan, Scapens and Theobald (1997, pp. 15-18); 伊勢田 (2003, 76-80頁) を参照されたい。

4) 外国語とりわけ英語で執筆された文献は、複数国で出版される場合がしばしばある。そのような場合、出版された国を1つに特定することは、厳密な意味では不可能である。ここでは、主として北米での普及・使用を想定して出版されたと考えられる会計関連文献を便宜的に、「アメリカで出版された会計関連文献」とみなしている。

なお、本稿では、「進化」(evolution)が1つのキーワードとなるが、この用語は、進化経済学(たとえば塩沢 2006)での用語法に倣い、基本的には「偶然の異変」という意味で用いられている。「進化によって実現した状態が必ずしも他の状態に比べてより良いという保証はない」(青木・瀧澤 1996、74頁)というのが、その主要な含意である。この点で、「進化」は、ある状態から他のより良い状態への移行を意味する「発展」(development)とは異なる。

Ⅲ 会計関連文献における会計理論

1. 基本文献の選択基準と選択結果

まず手始めに、アメリカで出版された会計関連文献のレビューを行うことにする。かかる作業を検討の出発点とするのは、一意的に定義された会計理論というものが存在しないことから、「会計理論」という用語が既存の主要な会計関連文献においてどのような意味で用いられてきたかを帰納的に跡づけていくことが、研究の現実的な導入(の少なくとも1つ)になると考えられるからである。またアメリカで出版された会計関連文献に着目するのは、同国における会計理論のあり方が、わが国を含む世界各国の会計のあり方に規定的な影響を有しているからである。以上のような問題意識にもとづき、以下ではまず、レビューの対象となる基本文献の選択を行う。

①会計学テキストであること、②改訂版が存在すること、③「会計理論」を書名に含むこと、④2000年以降に出版されていることの4つを選択基準として検索を行ったところ、以下の3冊がヒットした。

- (1) Schroeder, Clark and Cathey (2014), 11th ed., 加古・大塚監訳(2004)。
- (2) Scott (2014), 7th ed., 太田・椎葉・西谷訳(2008)。
- (3) Wolk, Dodd and Rozycki (2012), 8th ed., 長谷川他訳(2013)。

以下では、これら3冊を「基本文献」とみなし、そのレビューを行っていくことにする。なお、基本文献の選択にあたって上掲の4つの基準を設定した理由は、以下の通りである。

会計学テキストであること 既述のように、ある用語の一意的な定義が存在しない場合、当該用語の使用状況を調査することによって帰納的にその通説的な意味に迫るのが、有効な方法の1つとなるであろう。かかる作業に最も適合する文献は、大学（学部・大学院）等の公教育において用いられている会計学テキストであると考えられる。前節で述べた本稿の課題から、選択する会計学テキストは、アメリカで出版されたものであることが前提となる。

改訂版が存在すること 「会計理論」という用語の通説的な意味を明らかにするためにレビューするテキストは、たんに「会計学テキストであること」だけでは不十分であり、「定評ある会計学テキストであること」が必要である。そこで、「改訂版が存在すること」（多期間にわたって改訂されつつテキストとして用いられてきたこと）を「定評性」のプロキシとして、選択基準に加えることにした。ちなみに、上記3冊の会計学テキストにはすべて邦訳が存在することから、その限りで（すなわち邦訳の存在をわが国における定評性のプロキシとすることが許されるとすれば）、それらはわが国においても定評を得たものとみなすことができるであろう⁵⁾。

「会計理論」を書名に含むこと 前節で述べた本稿における検討課題との関係から、「『会計理論』を書名に含むこと」を選択基準としたことは、なかば自明といえるであろう。「会計理論」を書名に含まない会計学テキストにおいても会計理論について一定の記述が含まれている可能性はあるが、検討の過度の拡散を回避するために、そうした文献はレビューの基本文献からは除外することにした。

2000年以降に出版されていること 会計の領域では絶えず新しい事象が生じており、それに呼応して新しい研究成果が絶えず生み出されている。そして会計理論は、そうした学術的営為を通じて、不断の進化を遂げている。そこで、会計研究の今日的な到達点を反映した文献の選択基準として、「2000

5) これらの会計学テキストは、邦訳の出版後も、改訂版が出版されている。本稿では、これらのテキストから引用する場合は、邦訳を参考にしながらも、基本的には現時点での最新版によっている。

年以降に出版されていること」を設けることにした。この基準は、次節で示す主要3ジャーナルにおける掲載論文の調査対象期間も考慮して設定している。

ただし、上記4つの選択基準は満たさないが、本稿での検討において重要な参考となりうる会計学テキストも、当然のことながら存在する。たとえば、以下のようなものが、その事例となる。以下では、これらの文献も、必要に応じて参照することにした⁶⁾。

(4) Christensen and Demski (2003), 1st ed., 佐藤監訳 (2007)。

(5) Hendriksen and van Breda (1992), 5th ed., 水田監訳 (1970)。

(6) Penman (2013), 5th ed., 杉本・井上・梶浦訳 (2005)。

(7) Watts and Zimmerman (1986), 1st ed., 須田訳 (1991)。

2. 会計理論の定義と役割

さきに選択した3冊の基本文献における会計理論の定義と役割に関する記述を要約すれば、表1のようになる。表1では、各文献において取り扱われている会計理論の主要な具体例も併せて収録している⁷⁾。

Schroeder, Clark and Cathey (2014) では、*Webster's 11th New Collegiate Dictionary* (Boston: Houghton Mifflin, 1999) に依拠して、理論が⁸⁾、「相対的に広範な状況に適用可能な、体系的に整序された知識。すなわち、ある特定の現象の動態を分析し、予測し、あるいは説明するための、仮定、承認された原則、処理ルールの体系」(Schroeder, Clark and Cathey 2014, p. 1) と定義されている。そして、理論のかかる定義を受けて、「観察された実務を説明し、未知の実務を予測する一つのまとまった原理や因果関係を提供すること」(Schroeder, Clark and Cathey 2014, p. 1) を、会計理論の「目的」(goal)

6) これらの文献のうち、(4)は②の基準を、(5)は④の基準を、(6)は③の基準を、(7)は②④の基準を、それぞれ満たしていないために、基本文献からは除外されている。

7) ただし、表1に収録しているのは、解説のために一定の紙数(たとえば独立した章や節等)が割り当てられている会計理論だけである。たんに参考程度に言及されている会計理論は収録していない。

とする見解が示されている。

Scott (2014) では、理論（会計理論）の定義や役割に直接言及した記述は見当たらない。しかし、それらに間接的に関連した記述として「会計研究の役割」(role of accounting research) に関する説明があり、それは、「会計研究が会計実務に与える影響を考えること」と「会計環境に関するわれわれの理解を深めること」(Scott 2014, p. 21-22) とされている。

Wolk, Dodd and Rozycki (2012) では、会計理論は、「規制主体が会計ルールを設定するさいの基礎となる基本的な前提、定義、原則および概念、ならびにそれらの導出方法」(Wolk, Dodd and Rozycki 2012, p. 3) と定義されている⁸⁾。そして、会計理論の役割は、「財務会計および財務諸表の表示の改善」と「会計に関連する現象の説明と予測」に関連しているとされている (Wolk, Dodd and Rozycki 2012, p. 3)。

表 1 会計理論の定義と役割

	Schroeder, Clark and Cathey (2014)	Scott (2014)	Wolk, Dodd and Rozycki (2012)
定義	ある現象の動態を分析し、予測し、説明するための仮定・原則・ルールの体系 (p. 1)	—	基準設定の基礎となる前提・定義・原則・概念、ならびにそれらの導出方法 (p. 3)
役割	観察された実務を説明し、未知の実務を予測する原理や因果関係を提供すること (p. 1)	会計研究が会計実務に与える影響を考えること、会計環境に関する理解を深めること (pp. 21-22)	財務会計および財務諸表の表示の改善、会計に関連する現象の説明と予測 (p. 3)
主要な具体例	ファンダメンタル分析モデル、EMH、CAPM、人的情報処理モデル、PAT、批判理論モデル、概念フレームワーク	意思決定有用性アプローチ、EMH、CAPM、PAT、残余利益モデル	規制の経済学、公準・原則・概念、残余利益モデル、EMH、CAPM、概念フレームワーク

8) こうした会計理論観の1つの淵源を、次のような Hendriksen (1965, p. 1) の見解に求めることができる。「会計理論の最も重要な目的 (goal) は、健全な会計実務を評価し発展させるための一般的な秩序枠を構成する、首尾一貫した1組の論理的原則を提供することではなくてはならない」。

3. レビューの小括と論点整理

会計理論には大きく「規範的」(normative)なもの、「記述的」(descriptive)なもの2つがあることが知られているが⁹⁾、基本文献における理論の定義もこの2区分にほぼ従った分布(相違)を見せている。

規範的な会計理論は、「かくあるべき会計」を究明しようとするものであり、したがってそこでは、実務改善や制度設計への貢献が、会計理論の基本的な役割として期待されることになる。この立場を最も明確に主張しているのは、Wolk, Dodd and Rozycki (2012)である。

これに対して、記述的な会計理論は、「かくある会計」の説明を主要な課題とするものであり、提言的な主張は観察予測 (observational prediction)¹⁰⁾の範囲に限定される。したがってそこでは、現象の説明と予測への貢献が、会計理論の基本的な役割として期待されることになる。基本文献のなかでこの立場に最も近いのは、Schroeder, Clark and Cathey (2014)である。Scott (2014)は、会計理論の役割に関して示された見解からすれば、上記2者の中間的な立ち位置にある文献といえよう。

科学と疑似科学の境界を検証可能性(ないし反証可能性)の有無に求める科学哲学の立場からすると、科学的理論は本質的に記述的である¹¹⁾。なぜならば、規範的理論の前提となる規範の「絶対的な正しさ」を検証することは不可能と考えられているからである。科学哲学でいう科学的理論においては、経験が知識の基礎とされ、一般法則は観察と論理によってのみ正当化される

9) Schroeder, Clark and Cathey (2014, p. 1)では、「規範的理論」(normative theories)と「実証的理論」(positive theories)という2区分がなされている。つまり、同書では、「実証的理論」は「記述的理論」の同義語として用いられているのである。しかし、記述的理論は必ずしも実証的理論ではなく(前者は後者の必要条件)、その限りで、そうした用語法はやや正確性を欠いたものとなっている。以上のことから、本稿では、「規範的理論」と補集合の関係にある理論については基本的に「記述的理論」という用語を当てている。

10) 観察予測とは、「仮説が正しければ、ある一定の条件下で、こういうことが生じるはずである」という推論方法をいう。この点については差し当たり、藤井(2011, 4頁)を参照されたい。

11) 徳賀・大日方編著(2013, 19頁)も、基本的にはこの立場に立っている。

ことになる。経験を通して検証することのできない命題を取り扱う形而上学を科学から排除するというのが、その推論上の含意である。いわゆる「実証主義」(positivism)の立場が、これである¹²⁾。実証主義においては、「理論」とは因果関係を説明・予測するものであり、「仮説」と同義とされる(伊勢田 2003、38頁)¹³⁾。

とはいえ、基本文献にみられる上掲のような相違は、じつのところ相対的なものでしかない。たとえば、実証主義に最も近い立場を表明している Schroeder, Clark and Cathey (2014, p. 1) は他方で、「十分に開発された包括的な理論は、『あるべき論』と『かくある論』の両方を含んでいる」と述べ、規範的理論と記述的理論の相違を相対化するとともに、規範概念の体系である概念フレームワークも会計理論の1つとして位置づけ、その解説にかなりの紙数を割いているからである。こうした会計理論観は、徹底した実証主義の立場に立つ Watts and Zimmerman (1986, p. 7) の次のようなそれと対照的である。「われわれの考える理論は、それ自体で会計実務の規範を生み出したりはしない。理論は会計実務の説明に関与している。特定の資産評価法をどのような会社が適用し、どのような会社が適用しないのかを説明し予測す

12) 実証主義 (positivism) の名称はそもそも、「(神によって) 設定された」を意味するラテン語の “positivus” に由来するとされる。近世 (とりわけ17世紀) のヨーロッパにおいて、当該用語は、「自然法則は神の自由な設定による」ということを示すために用いられていた。その背景には、自然法則の根拠を「神の自由な設定」からさらに遡って求めることはできないとする考え方があった。科学的思考法の整備が進むなかで、当該用語はやがて、事実として与えられる自然法則の確認で満足し、その背後に生成の神秘などを求めない知識 (すなわち科学的知識) のあり方をさすものとして使用されるようになったとされる。以上については、差し当たり安孫子 (1998, 661頁) を参照されたい。

わが国では一般に、“empirical” と “positive” のいずれに対しても「実証 (的)」という訳語が当てられているため、「実証研究」という呼称が、「経験的事実に依拠した研究」をさす場合と、「実証主義に依拠した研究」をさす場合があることに注意を要する。経験的事実に依拠した研究は、必ずしも実証主義に依拠した研究を意味しない。経験的事実に依拠した合理主義的研究も可能であり、事実またそうした会計研究も存在する。しかし、わが国で実証研究といった場合、それは通常、経験的事実に依拠した実証主義的研究を意味している。

13) 実証主義において、仮説と理論が同義 (両者を区別する必要がない) とされるのは、検証 (反証) され確かさを強めた仮説が理論とみなされるからである。

ることを目的としているが、会社がどのような方法を適用するべきかということについては、理論は何も語らないのである」。

他方、規範的理論の立場に立つ Wolk, Dodd and Rozycki (2012) が解説の対象に取り上げている会計理論のなかには、実証主義の系譜に属する規制の経済学（規制不要論としてのエージェンシー理論も含む）、効率的市場仮説（efficient market hypothesis, EMH）、資本資産評価モデル（capital asset pricing model, CAPM）等も含まれており、しかもその解説は記述的な論調で一貫している（すなわち実証主義的な会計理論を必ずしも批判の対象として取り上げているわけではない）。

以上のことから、会計理論の定義と役割に関する立場の表明においては基本文献の間に相違がみられるものの、その相違は相対的なものでしかなく、解説の対象に取り上げられている会計理論には規範的理論と記述的理論が混在していること（換言すればいずれの基本文献においても厳格な実証主義の立場はとられていないこと）が理解されるのである。そうした特徴が観察されるなかで、EMHとCAPMは、基本文献に共通して取り上げられていることにも注目しておきたい。すなわち、以上が、アメリカで近年に出版された定評ある会計理論のテキストをレビューしたときに浮かび上がってくる「会計理論」の姿ということになる。

IV 主要3ジャーナルの掲載論文のレビュー

前節で行った基本文献のレビューは本稿の課題を遂行するうえで「必要」な作業ではあるが、「十分」な作業ではない。なぜならば、それは教育の領域に的を絞ったレビューとなっているからである。教育は知識を伝達する行為であり、知識のあり方を根底において規定するが、知識のあり方の総体をカバーするものではない。知識は研究によって進化する。

そこでこの節では、前節で得た「会計理論」の姿をより立体的に捉えなおすために、研究の領域で会計理論がどのように利用されているかを調査することにする。具体的には、直近5年間（2010～2014年）に主要3ジャーナル

表2 主要3ジャーナルの掲載論文の研究アプローチ（2010～2014年）

	AR	JAE	JAR	合計	%
実証研究 (Archival)	273	139	141	553	81.2
資本提供者	92	57	58	207	30.4
経営者	116	62	73	251	36.9
監査人	37	11	8	56	8.2
その他	28	9	2	39	5.7
実験研究 (Experimental)	53	0	6	59	8.7
数理分析 (Analytical)	25	7	14	46	6.8
その他	13	10	0	23	3.4
合計	364	156	161	681	100.0

AR : Accounting Review

JAE : Journal of Accounting and Economics

JAR : Journal of Accounting Research

に掲載された論文をレビューすることで、その調査を行う。主要3ジャーナルとは、Accounting Review, Journal of Accounting and Economics, Journal of Accounting Research である。

調査対象期間に掲載された論文総数は681本であった。表2はその調査結果をまとめたものである。アメリカにおける会計研究のアプローチは、実証研究 (archival research)¹⁴⁾、実験研究 (experimental research)、数理分析研究 (analytical research) に、分類されるとされている (太田 2015)。表2の集計はこの分類に従っている。また、実証研究における「資本提供者」とは「投資者や債権者等の資本提供者の行動に焦点を当てた研究」を、「経営者」とは「経営者の行動に焦点を当てた研究」を、「監査人」とは「監査人の行動に焦点を当てた研究」を、それぞれ表している。この調査から得られた主要な知見を整理すると、以下ようになる。

第1は、実証研究が、論文数では全体の8割以上を占め、依然として会計

14) 注12で述べたように、わが国でいう実証研究の「実証」には、“empirical” という意味と、“positive” という意味が混在している。“archival” は、「過去の現実データを利用する」という研究手法に着目した呼称であり、“empirical” に近い意味を持っている。一般的には当該用語にも、「実証 (的)」の訳語が与えられている。

研究の主流をなしているということである¹⁵⁾。ただし、わが国で実証研究の主流とされる資本市場研究は、主要3ジャーナルではほとんど手掛けられていない。資本市場研究の典型は価値関連性研究（たとえば純利益と包括利益の価値関連性の比較研究等）であるが、「資本提供者」に分類された研究においてさえ、株価を被説明変数としたケースは皆無に近く、株価を変数として利用する場合であっても、多くの変数の一部としてそれを利用しているに過ぎない（たとえば、Kang and Zhao 2010; Dai et al. 2013）。以上の事実は、(1) アメリカでは実証研究における仮説が複雑化していること、(2) 基本的な問題意識が日米の研究者で異なっていること¹⁶⁾を、示唆している。

第2は、改めて指摘するまでもないことであるが、研究アプローチの特性から、掲載論文が依拠しているのは（必ずしも明示されているわけではないが）例外なく、EMH、CAPM、PAT（positive accounting theory）等の実証主義的な会計理論であるということである。これは、3つの研究アプローチに共通した特徴である。つまり、研究の領域で利用されている会計理論は例外なく記述的理論であり、規範的理論は研究においては見る影もないということである。この点に関連してさらに注目されるのは、前節でレビューした基本文献の著者による研究論文は、調査対象期間の主要3ジャーナルには1本も掲載されていないということである¹⁷⁾。定評ある会計学テキストの執筆者とトップジャーナルの掲載論文の執筆者とでは母集団が異なっている可能性があるということ、換言すれば教育と研究で研究者の棲み分け¹⁸⁾が形成されている可能性があるということ、この事実は示唆している。

15) 集計の観点はやや異なるが、2001～2005年について同様の調査を、藤井（2007, 164-165頁）で行っている。

16) 価値関連性研究は、会計基準の有用性の検証を主目的の1つとして手掛けられるものであり、その限りで、制度のあり方に対する関心を伴った研究といえるであろう。

17) ちなみに、本稿でレビューした会計学テキストの執筆者のうち、その業績が調査対象期間の主要3ジャーナルに掲載されたのはJ. A. Christensenだけであり、しかも掲載論文はChristensen（2010）の1本のみである。

18) 実証主義的な色彩の強い会計学テキスト（Christensen and Demski 2003; Penman 2013; Watts and Zimmerman 1986）がいずれも、定評性の点で基本文献に劣っていることも、この棲み分けの形成を示唆する傍証といえるであろう。

以上のことから、主要3ジャーナルの調査による限り、1970年代の前半以降に顕著になった実証研究の優占状態は現在に至るもなお不変であり、したがって今日の会計研究において利用されている会計理論の多様性は実証主義の範囲に厳格に納まっているということが理解されるのである。会計理論のあり方に関する限り、教育と研究で研究者の棲み分けが形成されている可能性があるが、教育において一様にEMHとCAPMが取り上げられている（前節参照）のは、これらの実証主義的理論については標準的な会計理論としての評価がアメリカにおいてはすでに確立していること（したがって基本文献の執筆者たちは自らが依って立つ会計理論観のいかに拘わらずその存在を等閑視できなかったこと）を物語っているといえよう。

V アメリカにおける会計理論の進化と変容—歴史的考察—

前節までの検討から、①定評ある会計学テキストにおいて表明された会計理論観には相対的な相違が観察されるものの、解説の対象に取り上げられている具体的な会計理論には規範的理論と記述的理論が混在していること、②これに対し、トップジャーナルの近年の掲載論文においては例外なく記述的理論（実証主義的理論）¹⁹⁾が採用されており、そこにおいて規範的理論の影響は観察されないこと、③過去5年間のトップジャーナルには定評ある会計学テキストの執筆者の研究論文は1本も掲載されておらず、その限りで教育と研究で研究者の棲み分けが形成されている可能性があることが、明らかとなった。

この節では、以上の知見を歴史的なパースペクティブからさらに捉えなおすことによって、その通時的な理解を試みたい。

1. 会計理論の黎明

アメリカでは19世紀中葉の産業革命と鉄道建設ブームを経て、19世紀末か

19) ここでは、実証主義の立場に立つ記述的理論を「実証主義的理論」と呼んでいる。それは必ずしもPAT（実証的会計理論）をさすものではない点に、留意されたい。

ら20世紀初頭にかけて大規模株式会社の出現と資本市場の成立をみることになった。この変化は、企業においては「所有と経営の分離」を促すと同時に、「資本の利用」に関する資本主への「定期的な報告」の必要性を生み出した。そしてその過程で、継続記録の保持、資本と利益の区分（資本維持）、専門家による監査といった近代会計を特徴づける諸手続きが経験的に普及・伝播する一方で、新しい会計実務を担う専門家集団を系統的に育成する必要性が広く認識されるようになった²⁰⁾。こうした時代的な背景のもとで、新しい会計実務の指針（説明原理）となる会計理論への萌芽的な需要が生じたのであった（Schroeder, Clark and Cathey 2014, p. 4）。

以上のような萌芽的な需要に応じて出版されたのが、資本主理論の完成に貢献したとされる Sprague (1901) (1907); Hatfield (1916) であり、経済学の観点から会計的計算構造の説明を初めて試みたとされる Paton (1922); Canning (1929) であった²¹⁾。そして、これらの著作で示された会計理論の支援を得て、「簿記は会計へと発展した」（Schroeder, Clark and Cathey 2014, p. 3）のであった。

以上のことから、黎明期の会計理論にはもっぱら、会計実務の指針となることが期待されていたことが理解される。つまり、この時期の会計理論の多くは、規範的理論として構築され開発されてきたのであった。ただし、黎明期の会計理論のすべてが規範的というわけではなかった。AAA (1977, pp. 5-6) によれば、この時期に出版された著書のなかには「多様な理論および実務を合理的に説明しようとした」ものもあり、それらは会計実務の指針となることが期待されていたとはいえ方法論的には「実証主義」的であって、上掲の著書のなかでは Hatfield (1916) がその事例をなすとされている。

20) 1916年に、AICPAの前身のアメリカ会計士協会（AIA）と、AAAの前身のアメリカ会計教職者協会（AAUIA）が設立され、職業的会計人の組織的な活動が開始された。この当時のアメリカにおける簿記会計教育の状況については、桑原（2002）を参照されたい。

21) Schroeder, Clark and Cathey (2014) p. 32.

2. 会計原則設定運動の展開

1929年の資本市場の崩壊を受けて証券2法（1933年証券法、1934年証券取引所法）が成立し、SECによる証券規制が開始された。SECの基本方針は、「会計実務の差異の余地を狭めること」（Schroeder, Clark and Cathey 2014, p. 6）、換言すれば、「同じものは同じに見えるように、異なるものは異なって見えるようにする会計実務」（Trueblood 1966, p. 189）を普及させることであった。

1930年代から1950年代にかけて展開された会計原則設定運動の主目的は、「SEC〔のかかる証券規制〕に指針を提供すること」（Schroeder, Clark and Cathey 2014, p. 35）であった。こうして、1936年会計原則試案（AAA 1936）、SHM 会計原則（Sanders, Hatfield and Moore 1938）、1941年会計原則（AAA 1941）、1948年会計原則（AAA 1948）、1957年改訂会計原則（AAA 1957）といった一連の会計原則が公表されることになった²²⁾。さらに1960年代には、新しい会計公準論が³⁾、Moonitz (1961) によって提唱されることになる。

Wolk, Dodd and Rozycki (2012, p. 3) が、「規制主体が会計ルールを設定するさいの基礎となる基本的な前提、定義、原則および概念、ならびにそれらの導出方法」と定義している会計理論の原型は、以上にみるような会計原則設定運動を通じて形成されたものであった。こうした理論形成は、AAA『基礎的会計理論に関する報告書』（AAA 1966、通称 ASOBAT）において1つの頂点に達することになる。同報告書では、会計の目的が「利用者の経済的意思決定に有用な情報を提供すること」と定義され（意思決定有用性アプローチ）、かかる目的が会計制度設計の基礎をなすべきものと主張された。

以上のことから、会計原則設定運動の展開期に形成された会計理論（前提、定義、原則、概念等）は、いずれも存在理由それ自体が実務改善ないし制度設計への貢献にあり、規範的な性質をそれまでにも増して明確に帯びていた

22) この時期に公表された会計原則には、帰納的 (inductive) なものと演繹的 (deductive) なものの2種類がある。この点も含め、アメリカにおける会計原則設定史の経緯と特徴については差し当たり、Hendriksen (1982, ch. 2); Schroeder, Clark and Cathey (2014, ch.2); Wolk, Dodd and Rozycki (2012, ch. 3) を参照されたい。

ことが理解されるのである。このことは、会計原則設定運動の契機となった連邦証券規制の導入が、1929年の市場崩壊に至る過程でその主要な背景要因の1つとなった過度の裁量の会計実務の抑止を主目的とするものであったことからすれば、なかば当然のことであったといえるであろう。とはいえ、そのような時代的趨勢のもとにあっても、1948年会計原則までの会計原則は既存の会計実務の合理的な説明としての性質を残していたほか、「既存の実務について首尾一貫した〔説明〕理論を展開」（AAA 1977, p. 6）した Paton and Littleton (1940) や Littleton (1953) のような実証主義的な理論書も出版されたのであった。

3. 会計理論に対する承認の形成の失敗とその帰結

AAA は1973年に、「基礎的会計理論」を定式化した AAA (1966) のアップデートに着手した。その成果として公表されたのが、AAA 『会計理論および理論承認に関する報告書』（AAA 1977）であった。ところが、同報告書は以下のように述べ、その試みが失敗に帰したことを明らかにしている。

「本委員会の見解では、ただ1つの普遍的に認められた基礎的会計理論というものは、現時点では存在しない。むしろ、多様な理論がこれまで提案されてきたし、これからも提案され続けるであろう。〔…〕本報告書で、われわれは、会計人がなぜ理論活動を終結させることができなかつたかを、説明したい。すなわち、会計の現発展段階において理論をめぐる論争を特徴づけている問題：なぜ事実上果てしなく議論が続けられるのか、なぜ発生した問題が解決できないのかを、われわれは明らかにしたいと考えている。問題の性質がよりよく、そしてより広範に理解されるならば、『権威ある理論のプロナウンスメント』を公表するという非現実的な期待は減退するであろう」（AAA 1977, p. 1）。

AAA (1977) でレビューされている会計理論は、同報告書の分類に従えば、古典的アプローチ²³⁾、意思決定有用性アプローチ（同アプローチは意思決定モデル・アプローチと意思決定者アプローチに細分類）²⁴⁾、情報経済学²⁵⁾ の

3つ（ないし4つ）である。

AAA (1977, p. 1) によれば、会計の基本目的が情報の提供にあることについてはおおむね合意があるものの、情報の「利用者」と、情報の作成者と利用者が行動する「環境」の捉え方には論者の間で大きな相違があり、その相違が多様な理論を生み出しているとされる。そして、以下の6つの要因が、会計理論に対する承認の形成を妨げてきたとされる。①理論と実務の関連づけの不十分性、②利益計算の基礎をなす配分の恣意性、③規範的基準の設定に付随する困難性、④市場研究の解釈に付随する困難性、⑤費用便益分析の欠如、⑥情報拡張の限界 (AAA 1977, ch. 3)。

つまり、AAA (1966) から AAA (1977) に至るまでの間に、新しい会計理論（とりわけ意思決定者アプローチと情報経済学）の台頭を主たる作用因としながら会計理論の著しい多様化が進み、そのことが AAA (1977) をして、「『権威ある理論のプロナウンスメント』を公表する」ことは「非現実的な期待」とまで言わしめる状況を招来したのであった。そして、かかる状況のもとで規範的理論と記述的理論の役割の分化も進み、この時期を境に会計研究は記述的理論（実証主義的理論）に依拠したものに定向進化していくことになった（IV節参照）。「論文公表を、さもなくば死を」(publish or perish) という標語に象徴される過酷な研究業績管理が当時のアメリカの大学では進行していたのであるが²³⁾ (Sunder 2008, p. 5)、このことが、研究の領域においては実証主義的理論に対する新たな需要を生み出していたのであった²⁶⁾。

-
- 23) 古典的アプローチに属する文献としてレビューされているのは、Paton (1922); Hatfield (1927); Canning (1929); Sweeney (1936); Gilman (1939); MacNeal (1939); Paton and Littleton (1940); Alexander (1950); Littleton (1953); Edwards and Bell (1961); Moonitz (1961); Sprouse and Moonitz (1962); Ijiri (1975) 等である。
- 24) 意思決定モデル・アプローチに属する文献としてレビューされているのは、AAA (1936); Sanders, Hatfield and Moore (1938); AAA (1941); Paton and Littleton (1940); May (1943); AAA (1966); AICPA (1973) 等であり、意思決定者アプローチに属する文献としてレビューされているのは、Ball and Brown (1968); Fama (1970) 等である。
- 25) 情報経済学に属する文献としてレビューされているのは、Fama and Laffer (1971); Hirschleifer (1971) 等である。
- 26) 使用する研究方法と専門用語が国際的に共有され、研究スタイルの標準化が進んだ記

実証主義的理論の1つの傾向的特徴は、「会計の狭い領域を説明する」(Schroeder, Clark and Cathey 2014, p. 43) ことにある。そのために、実証主義的理論に依拠した研究は、K. R. Popper のいう「ピースミール・エンジニアリング (漸次的工学)」としての性質を、傾向的に帯びることになる。ピースミール・エンジニアリングとは「細かな調整や再調整によって極小の目的を達成しようとする工学」をいい、社会の再設計や改革を目指す「ユートピア的工学」と対置される (Popper 1957, p. 66)。「特定の資産評価法をどのような会社が適用し、どのような会社が適用しないのかを説明し予測することを目的としているが、会社がどのような方法を適用するべきかということについては、理論は何も語らない」(Watts and Zimmerman 1986, p. 7) とする方法論的立ち位置が、ピースミール・エンジニアリングの1つの典型例となる。会計理論に対する承認の形成の失敗は、会計研究における以上のような諸現象を、その1つの帰結としてもたらしめたのであった。

4. 歴史的考察の小括

アメリカの会計理論は時代状況の変化とともに、規範的理論と記述的理論の間で関心の相対的な重点を変えながら進化してきた。進化の転機としてとくに注目されるのは、AAA (1966) から AAA (1977) に至る過程で観察された会計理論の多様化と、当該多様化を契機として進展した規範的理論と記述的理論の役割の分化である。1970年代前半以降、会計研究は記述的会計理論に依拠したものに定向進化していくことになり、この現象は、会計関連文献においては研究者間の教育と研究の棲み分け (と解される状況) を生み出すに至った。

こうして、アメリカでは1970年代後半以降、規範的理論の開発が研究の領域 (とりわけ学会レベル) で行われることは絶えてなくなったのであるが、

述的研究 (とりわけ実証研究) は、業績管理への対応力が相対的に高い。とくにピースミール・エンジニアリングに徹することで、一定水準の業績を比較的容易に量産することができる。

それは、会計人がその作業を放棄してしまったことを意味するわけでは決してなかった。AAA (1977, p. 3) が想定していた「普遍的に認められた基礎的会計理論」は、「多様性への対応という点では十分に一般的でありかつ、会計政策決定者への支援という点では十分に個別的な理論」であった。そのような会計理論の開発を AAA (1977) は、FASB に託したのであった (Schroeder, Clark and Cathey 2014, p. 45)。周知のように、その作業は FASB において、概念フレームワークの開発プロジェクトとして取り組まれることになる。このような経緯からすれば、概念フレームワークは会計理論の今日的な主要形態の 1 つとして位置づけられるべきものといえよう。しかし、厳格な実証主義の立場からは、目的適合性や信頼性といった規範概念（質的特性）は実証的な操作性を欠いているとして、概念フレームワークを科学的会計理論とみなすことに対しては疑義が提起されている (Christensen and Demski 2003, pp. 425-429)。

VI おわりに

以上によって、会計理論とは何か、その役割は何かを、アメリカで出版された会計関連文献のレビューを差し当たりの手掛かりにしながら再検討するという本稿の目的は、おおむね達成されたものと思われる。

アメリカにおける約100年にわたる会計理論の歴史を改めて振り返ってみると、規範的理論と記述的理論が、理論に対する社会的な需要のあり方を反映しながら、それぞれ独自の進化を遂げてきたことが分かる。Watts and Zimmerman (1979) の議論に従えば（その本来の趣旨とはやや異なるが）、「理論の需要と供給」が理論の進化の原動力になってきたということになる。複数の会計理論（規範的理論と記述的理論というレベルでの理論も含めて）の進化的な併存は、「理論の需要と供給」という関係性のもとで必要とされ、かつまた可能になったと考えれば、分かりやすいものとなろう。

AAA (1977, p. 8) は、「[ある] 問題の諸側面を、他の諸側面に対する関心を犠牲にしてのみ取り扱うことのできる多くの理論を、われわれは有して

いる」と述べている。この指摘が今日においても有効であるとすれば、会計人にとって重要なことは、ある問題を考察するにあたって当該問題のどの側面に焦点を当て、どの側面を捨象するかを見すえて、利用する理論の選択を的確に行うということであろう。このことを最後に指摘して、本稿のとりあえずのむすびとしたい。

(筆者は京都大学大学院経済学研究科教授)

参考文献

- AAA (1936), "A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports," *The Accounting Review*, Vol. 11, No. 2, pp. 187-191, 中島省吾訳編 (1984) 『増訂 A.A.A. 会計原則—原文・解説・訳文および訳註—』中央経済社。
- (1941), "Accounting Principles Underlying Corporate Financial Standards," *The Accounting Review*, Vol. 16, No. 2, pp. 133-139, 中島省吾訳編 (1984) 『増訂 A.A.A. 会計原則—原文・解説・訳文および訳註—』中央経済社。
- (1948), "Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Standards," *The Accounting Review*, Vol. 23, No. 4, pp. 339-344, 中島省吾訳編 (1984) 『増訂 A.A.A. 会計原則—原文・解説・訳文および訳註—』中央経済社。
- (1957), Committee on Accounting Concepts and Standards, "Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements—1957 Revision," *The Accounting Review*, Vol. 32, No. 4, pp. 536-546, 中島省吾訳編 (1984) 『増訂 A.A.A. 会計原則—原文・解説・訳文および訳註—』中央経済社。
- (1965), 1964 Concepts and Standards Research Study Committee—The Realization Concept, "The Realization Concept," *The Accounting Review*, Vol. 40, No. 2, pp. 312-322.
- (1966), Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory, *A Statement of Basic Accounting Theory*, AAA, 飯野利夫訳 (1969) 『アメリカ会計学会・基礎的会計理論』国元書房。
- (1972), Committee on Research Methodology in Accounting, "Report of the Committee on Research Methodology in Accounting," *The Accounting Review*, Vol. 47, Supplement to Volume XLVII of the Accounting Review, pp. 399-520.
- (1977), Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*, AAA, 染谷恭次郎訳 (1980) 『アメリカ会計学会・会計理論及び理論承認』国元書房。
- AICPA (1973), Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statements, *Objectives of Financial Statements*, AICPA, 川口順一訳 (1976) 『アメリカ公認会計士協会・財務諸表の目的』同文館。

- Alexander, S. S. (1950), "Income Measurement in a Dynamic Economy," in Study Group on Business Income of the American Institute of Accounting, *Five Monographs on Business Income*, AIA, pp. 1-95.
- APB (1970), *Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*, Statement of the Accounting Principles Board No. 4, AICPA, 川口順一訳 (1973) 『アメリカ公認会計士協会・企業会計原則』 同文館。
- Ball, R. J. and P. Brown (1968), "An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers," *Journal of Accounting Research*, Vol. 6, pp. 159-177.
- Canning, J. B. (1929), *The Economics of Accountancy: A Critical Analysis of Accounting Theory*, The Ronald Press Co..
- Christensen, J. A. (2010), "Accounting Errors and Errors of Accounting," *The Accounting Review*, Vol. 85, No. 6, pp. 1827-1838.
- Christensen, J. A. and J. S. Demski (2003), *Accounting Theory: An Information Content Perspective*, 1st ed., McGraw Hill, 佐藤紘光監訳、奥村雅史、川村義則、大鹿智基、内野里美訳 (2007) 『会計情報の理論—情報内容パースペクティブ』 中央経済社。
- Dai, Z., D. A. Shackelford, H. H. Zhang and C. Chen (2013), "Does Financial Constraint Affect the Relation between Shareholder Taxes and the Cost of Equity Capital?" *The Accounting Review*, Vol. 88, No. 5, pp. 1603-1627.
- Deegan, C. and J. Unerman (2011), *Financial Accounting Theory*, McGraw-Hill Higher Education, 2nd ed..
- Edwards, E. O. and P. W. Bell (1961), *The Theory and Measurement of Business Income*, University of California Press, reprint ed., Garland Publishing Ind., 1995, 中西寅雄監修、伏見多美雄、藤森三男訳編 (1964) 『意思決定と利潤計算』 日本生産性本部。
- Fama, E. F. (1970), "Efficient Capital Markets: A Review of Theory and Empirical Work," *The Journal of Finance*, Vol. 25, pp. 383-417.
- Fama, E. F. and A. B. Laffer (1971), "Information and Capital Market," *The Journal of Business*, Vol. 44, pp. 289-298.
- FASB (1976), *An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, FASB Discussion Memorandum, 津守常弘監訳 (1997) 『FASB 財務会計の概念フレームワーク』 中央経済社。
- (1978), *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, Statement of Financial Accounting Concepts No. 1, FASB, 森川八洲男監訳、小栗崇資・佐藤信彦・原陽一共訳 (1988) 『現在アメリカ会計の基礎概念—FASB 財務会計概念報告書—』 白桃書房；平松一夫、広瀬義州訳 (2002) 『FASB 財務会計の諸概念』 増補版、中央経済社。
- (1980), *Qualitative Characteristics of Accounting Information*, Statement of Financial Accounting Concepts No. 2, FASB, 森川八洲男監訳、小栗崇資・佐藤信彦・原陽一共訳 (1988) 『現在アメリカ会計の基礎概念—FASB 財務会計概念報告書—』 白桃書房；平松

- 一夫、広瀬義州訳（2002）『FASB 財務会計の諸概念』増補版、中央経済社。
- （1984）, *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, Statement of Financial Accounting Concepts No. 5, FASB, 平松一夫、広瀬義州訳（2002）『FASB 財務会計の諸概念』増補版、中央経済社。
- （1985）, *Elements of Financial Statements*, Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, FASB, 平松一夫、広瀬義州訳（2002）『FASB 財務会計の諸概念』増補版、中央経済社。
- （2000）, *Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurement*, Statement of Financial Accounting Concepts No. 7, FASB, 平松一夫、広瀬義州訳（2002）『FASB 財務会計の諸概念』増補版、中央経済社。
- Gilman, S. (1939), *Accounting Concepts of Profit*, The Ronald Press Co., 久野光朗訳（上巻1965）（中巻1967）（下巻1972）『ギルマン会計学』同文館。
- Hatfield, H. R. (1916), *Modern Accounting: Its Principles and Some of Its Problems*, D. Appleton and Co., reprint ed., Arno Press, 1976, 松尾憲橘訳（1971）『近代会計学—原理とその問題—』雄松堂書店。
- Hendriksen, E. S. (1965), *Accounting Theory*, Richard D. Irwin, 水田金一監訳（1970）『ヘンドリクセン会計学』上巻、下巻、同文館。
- （1970）, *Accounting Theory*, revised ed., Richard D. Irwin.
- （1977）, *Accounting Theory*, 3rd ed., Richard D. Irwin.
- （1982）, *Accounting Theory*, 4th ed., Richard D. Irwin.
- Hendriksen, E. S. and M. F. van Breda (1992), *Accounting Theory*, 5th ed., Richard D. Irwin.
- Hirshleifer, J. (1971), “The Private and Social Value of Information and the Reward to Inventive Activity,” *The American Economic Review*, Vol. 61, No. 4, pp. 561-574.
- Ijiri, Y. (1975), *Theory of Accounting Measurement*, AAA Studies in Accounting Research No. 10, AAA, 井尻雄士（1976）『会計測定の理論』東洋経済新報社。
- Kang, S.-H. and Y. Zhao (2010), “Information Content and Value Relevance of Depreciation: A Cross-Industry Analysis,” *The Accounting Review*, Vol. 85, No. 1, pp. 227-260.
- Littleton, A. C. (1953), *Structure of Accounting Theory*, AAA Monograph No. 5, AAA, 大塚俊郎訳（1955）『会計理論の構造』東洋経済新報社。
- MacNeal, K. (1939), *Truth in Accounting*, University of Pennsylvania Press, reprint ed., Scholars Book Co., 1970.
- May, G. O. (1943), *Financial Accounting: A Distillation of Experience*, Macmillan, reprint ed., Scholars Book Co., 1972, 木村重義訳（1970）『G. O. メイ財務会計—経験の蒸溜—』同文館。
- Moonitz, M. (1961), *The Basic Postulates of Accounting*, AICPA Accounting Research Study No. 1, AICPA, 佐藤孝一、新井清光共訳（1962）『アメリカ公認会計士協会・会計公準と会計原則』中央経済社。
- Paton, W. A. (1922), *Accounting Theory: With Special Reference to the Corporate Enterprise*, The

- Ronald Press Co., reprint ed., A. S. P. Accounting Studies Press, 1962.
- Paton, W. A. and A. C. Littleton (1940), *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA Monograph No. 3, AAA, 中島省吾訳 (1958)『会社会計基準序説』改訳版、森山書店。
- Penman, S. H. (2001), *Financial Statement Analysis and Security Valuation*, McGraw-Hill Higher Education, 杉本徳栄、井上達男、梶浦昭友訳 (2005)『財務諸表分析と証券評価』白桃書房。
- (2013), *Financial Statement Analysis and Security Valuation*, 5th ed., McGraw-Hill Higher Education.
- Popper, K. R. [1957], *The Poverty of Historicism*, Routledge & Kegan Paul, 久野収、市川三郎訳 [1961]『歴史主義の貧困—社会科学の方法と実践—』中央公論新社。
- [1961], *The Logic of Scientific Discovery*, Science Edition, 大内義一、森博訳 (上巻1971) (下巻1972)『科学的発見の論理』恒星社厚生閣。
- Ryan, B., R. W. Scapens and M. Theobald [1997], *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*, Academic Press, reprinted by The Dryden Press, 石川純治、水野博志、冨塚嘉一、山本浩二、菊沢研宗、鷗池幸雄訳 [1995]『会計学・財務論の研究手法』同文館；宮本会計研究会訳 [1997]『ファイナンス・会計研究へのアプローチ』。
- Sanders, T. H., H. R. Hatfield and U. Moore (1938), *A Statement of Accounting Principles*, AIA, reprint ed., AAA, 山本繁、勝山進、小関勇共訳 (1979)『SHM 会計原則』同文館。
- Schroeder, R. G., M. W. Clark and J. M. Cathey (2001), *Financial Accounting Theory and Analysis: Text and Cases*, 7th ed., Wiley, 加古宜士、大塚宗春監訳、川村義則、鈴木学、森田佳宏、福島隆、金子良太、藤木潤司共訳 (2004)『財務会計の理論と応用』中央経済社。
- (2014), *Financial Accounting Theory and Analysis: Text and Cases*, 11th ed., Wiley.
- Scott, W. R. (2006), *Financial Accounting Theory*, 4th ed., Prentice Hall, 太田康広、椎葉淳、西谷順平訳 (2008)『財務会計の理論と実証』中央経済社。
- (2014), *Financial Accounting Theory*, 7th ed., Prentice Hall.
- Sprague, C. E. (1901), *The General Principles of the Science of Accounts and the Accountancy of Investment*, Commerce, Accounts & Finance, reprint ed., Garland Publishing Inc., 1984.
- (1907), *Philosophy of Accounts*, by author, reprint ed., Scholars Book Co., 1972.
- Sprouse, R. T. and M. Moonitz (1962), *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*, AICPA Accounting Research Study No. 3, AICPA, 佐藤孝一、新井清光共訳 (1962)『アメリカ公認会計士協会・会計準則と会計原則』中央経済社。
- Sunder, S. (2008), *International and National Standards and Norms of Financial Reporting: Monopoly or Competitive Coexistence*, Accounting Forum, Kobe University, January 26, 2008.
- Sweeney, H. W. (1936), *Stabilized Accounting*, Harper & Brothers, reprint ed., Arno Press Inc., 1978.
- Trueblood, R. M. [1966], "Accounting Principles: The Board and Its Problems," *Empirical*

- Research in Accounting: Selected Studies, 1966, The Journal of Accounting Research*, Vol. 4, Supplement, pp. 183-191.
- Watts, R. L. and J. L. Zimmerman (1979), "The Demand for and Supply of Accounting Theory: The Market for Excuses," *The Accounting Review*, Vol. 65, No. 2, pp. 273-305.
- (1986), *Positive Accounting Theory*, 1st ed., Prentice-Hall, 須田一幸訳 (1991)『実証理論としての会計学』白桃書房。
- Wolk, H. I. (ed.) (2009), *Accounting Theory*, Vols. 1-4, SAGE Publications.
- Wolk, H. I., J. L. Dodd and J. J. Rozycki (2008), *Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political Economic Environment*, 7th ed., SAGE Publications, 長谷川哲嘉、中野貴之、成岡浩一、菅野浩勢、松本安司、平賀正剛訳 (2013)『アメリカ会計学—理論、制度、実証—』中央経済社。
- (2012), *Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political Economic Environment*, 8th ed., SAGE Publications.
- Zeff, S. A. (1974), "Comments on Accounting Principles—How They Are Developed," in R. R. Sterling (ed.), *Institutional Issues in Public Accounting, Papers and Responses from Accounting Colloquium III*, Scholars Book Co., pp. 172-178.
- 青木昌彦、瀧澤弘和 (1996)「企業システムの生成：進化ゲーム的アプローチ」青木昌彦、奥野正寛編著『経済システムの比較制度分析』東京大学出版会、69-95頁。
- 安孫子信 (1998)「実証主義」廣松渉他編集『岩波哲学・思想事典』岩波書店、661-662頁。
- 伊勢田哲治 (2003)『疑似科学と科学の哲学』名古屋大学出版会。
- 太田康広 (2015)『理論と実証の融合』日本会計研究学会第74回大会、統一論題第1会場配布資料。
- 塩沢由典 (2006)「進化」進化経済学会編『進化経済学ハンドブック』共立出版、489-491頁。
- 柴 健次編著 (2012)『IFRS 教育の基礎研究』創成社。
- 桑原正行 (2002)「アメリカ簿記会計教育の史的展開—20世紀初頭における大学での簿記会計学の普及—」『香川大学経済論叢』第74巻第4号、283-308頁。
- 徳賀芳弘、大日方隆編著 (2013)『財務会計研究の回顧と展望』中央経済社。
- 平松一夫 (1982)「わが国における財務会計研究の現状」『商学論究』第30巻第1号、71-108頁。
- 藤井秀樹 (2007)『制度変化の会計学—会計基準のコンバージェンスを見すえて—』中央経済社。
- (2011)「会計理論の課題と研究方法—実証研究の方法論的基礎の検討を中心に—」『会計理論学会年報』No. 25, 3-22頁。
- 八重倉孝 (2010)「国際競争力のある研究者の養成」『會計』第177巻第1号、24-35頁。