

# 会計理論における操作主義の適用

## —ベドフォードの利益決定論を中心にして—

伊藤 徳正

はじめに

### I. 操作主義とは

1. 物理学の分野で提唱された操作主義
2. 他分野に応用された操作主義

### II. 操作主義の会計理論への適用

1. バッターの操作主義
2. プリンスの考える操作主義
3. マテシッチの操作主義
4. ベドフォードの操作主義

### III. ベドフォードの会計理論への操作主義の適用の考察

おわりに

## 【要旨】

1928年に、実験物理学者のパーシー・ブリッジマンは、『現代物理学の論理』を発表し、操作主義を提唱した。操作主義とは、「概念の正当なる定義は、そのものの特性によるのではなく、実際の操作によるのである」というものである。この後、心理学や社会学、哲学など様々な分野に操作主義が応用された。

ベドフォードは『利益決定論』で、利益概念の本質を明らかにするための方法論として、利益概念に操作主義を適用した。操作的概念は、企業の「経営活動」に適用され、企業の利益創出活動から利益計算をする会計の枠組みを提唱した。バッターは、『資金会計論』の中で、操作主義を取り入れて会計理論上の用語を定義し、会計報告の新たな理論を提唱した。マテシッチの『会計と分析的方法』での理論展開には、スティーヴンスの心理学における操作主義的展開の影響が見られる。プリンスは『会計理論の拡大』で、操作的アプローチは会計理論の現存実体の精細化に妥当な方法であるが、現行の構造を社会会計、政府会計及び管理会計を包括する一般理論に変えるには妥当ではないと批判している。

ここで見た会計理論は、どれも学際的アプローチの流れの中で操作主義を取り入れたものであり、操作主義を取り入れることによって、新たな会計理論の構築が可能になった。

## 【キーワード】

ベドフォード、バッター、マテシッチ、プリンス、操作主義、利益決定論

## はじめに

1965年にベドフォードは『利益決定論』を発表した。利益概念の規定に、操作主義を適用したことが特徴的であった。それ以来、ベドフォード会計理論といえは操作主義という言葉がついて回るようになった。

操作主義とは、1928年に物理学者ブリッジマンが提唱した考え方である。以後操作主義は、心理学や哲学、社会学など様々な分野に応用されることになった。

会計理論へ操作主義を応用した例は、ベドフォードだけではない。操作主義を最初に応用したのは、バッテリーであった。

ここでは、ブリッジマンが提唱した操作主義とはどのようなものであったのかを検討し、ベドフォードの『利益決定論』を中心に、会計理論への操作主義の応用例を概観して、操作主義が会計理論にどのような影響を与えたのかを考える。

## I. 操作主義とは

### 1. 物理学の分野で提唱された操作主義

物理学において高速度の物体に関する実験が数多く行われるようになり、これらを矛盾衝突なく説明するためには、素朴な概念に次第に多くの複雑な修正を加える必要に迫られるようになっていった状況の中、1905年にアルベルト・アインシュタイン<sup>1)</sup>は、特殊相対性理論を発表した。特殊相対性理論では、質量、長さ、同時性といった概念は、観測者のいる慣性系によって異なる相対的なものであり、唯一普遍なものは光速のみであるとした。アインシュタインが手を付けた概念は、空間と時間との概念であったが、その後、量子力学における実験が進み、量子の領域<sup>2)</sup>において発見された全ての新事実によって、空間及び時間の概念のみならずその他多くの概念に対して批判を余儀なくされた。これらの説によりこれまで問題なく承認されていた古典的概念が現実の事態に妥当しないことが明らかになった。物理学者は少なくとも部分的には不変でなければならぬと考えられていた全概念的構成に対して、批判的な態度をとらなければならなくなった。

1928年に、実験物理学者のパーシー・ブリッジマン<sup>3)</sup>は、『現代物理学の論理<sup>4)</sup>』(Percy William Bridgman, *The Logic of Modern Physics*, New York: Macmillan, 1928.)を発表した。その中で、ブリッジマンは概念を考え直すための新しい方法として、操作主義 (operationalism)<sup>5)</sup>を提唱した。

ブリッジマンは、次のように主張している。「物の長さとは何であるか。全て

各個の物の長さが分かれば、長さとは何であるかがはっきり分かる。而して、物理学者にとって、それ以上のことは要求されていない。物の長さを見出すには、一定の物理的操作をしなければならぬ。故に、長さの概念は長さを測る操作が決まれば定まる。換言すれば、長さの概念は、長さを規定する一種の操作だけを意味し、それ以上を意味しない。一般に、ある概念とは、一種の操作を意味するにすぎない。概念とは、それに対応する一種の操作と同意語である。(中略)我々は、ある概念に相当する一組の操作は独特な組であるべきことを要求しなければならぬ。しからざれば、実際に適用する際に曖昧になることがあり、それは許されないからである。<sup>6)</sup>」操作主義とは、「概念の正当なる定義は、そのものの特性によるのではなく、実際の操作によるのである<sup>7)</sup>」というものである。

すなわち、操作主義とは、概念は操作 (operation) によって規定されるというものである。長さの概念は長さを測定するという物理的操作によって規定され、心的概念は心的操作によって規定される。また、操作が異なれば、概念も異なる。操作に対応するだけの概念が存在するのである。各々の異種の操作に対しては、別の名前がなければならぬのである。

## 2. 他分野に応用された操作主義

ブリッジマンによって1928年に操作主義が提唱されてから、心理学や社会学、哲学など様々な分野に操作主義が応用された。

S. S. スティーヴンスは、1939年に「心理学と科学の科学」という論文で、「①科学は社会の成員によって一致して受け入れられた知識で、公共的な反復しうる操作に基づいたもので構成する。②心理学者の自己観察をも含めて心理学は他者について観察したものである。③実験者が他の実験者の観察対象となることがあっても、それが順次に行われても、どこかで独立の実験者があるべきだ。④術語や命題は、適用又は真偽の基準が、具体的操作からなるときにだけ意味をもつ。⑤弁別は最も基礎的な操作である。⑥弁別は、生物の環境に対する具体的な差別的反応である。」と述べ、操作主義を心理学の分野に導入した。現代心理学は、多かれ少なかれ操作主義の考えを取り入れた心理学すなわち操作心理学の傾向をもっているといわれている<sup>8)</sup>。

アナトール・ラバポート<sup>9)</sup> は1953年に『操作主義哲学—思考と行動の統合—<sup>10)</sup>』(Anatol Rapoport, *OPERATIONAL PHILOSOPHY Integrating Knowledge and Action*, Harpaer & Brothers New York, 1953.) を著した。ここでは、自然科学と社会科学の両面における広義の操作主義を再構築し、知識は操作的でなけれ

ばならないことの意味を説き、現存する価値体系を批判して操作主義の倫理を提唱し、未開拓の領域として人間現象の計量可能性を示している。

## Ⅱ. 操作主義の会計理論への適用

### 1. バッターの操作主義

1947年に、当時シカゴ大学の教授であったバッター（William J. Vatter）は、『資金会計論<sup>11)</sup>』（William J. Vatter, *THE FUND THEORY OF ACCOUNTING AND ITS IMPLICATIONS FOR FINANCIAL REPORTS*, University of Chicago, 1947.）を発表した。『資金会計論』は、会計学の分野に操作主義が応用された端緒である。

『資金会計論』の中でバッターは、まずそれまで主流とされてきた資本主理論と企業実体論の二つの会計主体論を批判することから始めている。これらの理論では、それぞれが想定している人格にとって役立つ情報を提供することはできるが、それ以外の利害関係者にとって役立つ情報の提供ができないとしている。これらの理論は、企業が誰かのモノであることを前提としており、企業を取り巻く環境が変化する状況では、それぞれの理論による会計が現実に適応することを難しくしている。会社は経営を行うモノであり、その経営活動を測定することが会計の役割であるとしている。企業単位の問題は、会計が取り扱うべきである各種の資料のもとになる一連の経営活動を限定し規定する考察の範囲を明確にする手段にすぎない<sup>12)</sup>として、会計が企業の活動を測定するものならば会計単位は経営活動を限定し規定するのに用いられた企業単位と同一となる<sup>13)</sup>としている。このような企業単位すなわち会計単位として、バッターは資金という概念を用いている。記録、計算、報告などの会計的操作（accounting operation）の「場」としての会計単位＝資金と定義しているのである<sup>14)</sup>。資金は、具体的にはある目的に必要とされる資産の集合と捉えることができ、資金と資産の関係は、資金は「容器」、資産は「中身」という関係にたとえられる。

次にバッターは、操作主義を取り入れて会計理論上の用語を定義している<sup>15)</sup>。会計上の用語は、資金理論の適用に役立ち、またそれに意味を与える操作的概念の体系であるとしている。操作主義により用語を定義するのは、「用語は単に語源及び定義の問題ではない。それは単に言葉の意味を説明する以上に広い機能を持っている。用語は言語の問題であり、諸概念の相互関係を明らかにする言語の体系であるから、(1)思想を伝達することができ、(2)こういった相互関係から思考及び行動の構造を樹立することができる。用語の目的はその内容についてある条件を設けることであり、その第1の条件は、用いられる言語が個人で観察したこ

とをある人から他の人に明瞭でしかも明確な形で伝達させるようなものでなければならぬということである。われわれは、経験したことだけを知りまた理解できるのであり、思想はわれわれが行ってきたり、行うことができる事柄の経路を通じてのみ伝達することができるのである。すなわち思想の伝達にあたって用いられる用語は、操作的な内容をもったものでなければならない。<sup>16)</sup>」からである。また、操作主義による概念規定は、実施されなければならない特定の操作によってその概念を明確にし、不明瞭性を排除するのに必要であると述べている。

全ての経済活動（あるいは財務活動）の目的は欲望を満足させることであるとし、欲望は人または財貨のような経済的媒体から引き渡された用役の転換又は移転によって満足されると考え<sup>17)</sup>、資産をその性格上経済的なものであり、将来の事象に備えてこれを変形するとか、交換するとかあるいは貯蔵するといった用役潜在力の形で、将来の欲望の満足を具体化したものとしている<sup>18)</sup>。資産を用役潜在力（service potentials）として定義しているのである<sup>19)</sup>。また、持分は、債務や法律上の負債の概念とは異なって、資金の中の資産の適用される拘束または制限であると定義している<sup>20)</sup>。

バッターの資金理論による報告を行う場合に考えられる財務報告書として、貸借対照表と営業報告書をあげている<sup>21)</sup>。ここでは、投資活動を6つの資金単位に分割して考えている。それは、現金預金資金、一般営業資金、投資資金、流動性減債資金、固定性減債資金、固定資金である。それぞれについて貸借対照表と営業報告書を作成するのである。

## 2. プリンスの考える操作主義

プリンスは1963年に『会計理論の拡大<sup>22)</sup>』（Thomas R. Prince, *Extention of the Boundaries of Accounting Theory*, South-Western Publishing, 1963.）を著した。この研究の目的は、社会科学に属する他の学問の近年の現状打破に鑑み、会計理論の分野の限界ないし境界あるいは範囲を策定することにあつた<sup>23)</sup>。会計理論の目的は、経済活動を明らかにするデータの測定及び伝達のために、知識の現実的体系を提供することとしており、会計理論は科学的方法を使用することによって発展すること、科学的方法が会計理論という学問の精細化に適用できるということを基本的な仮定としている<sup>24)</sup>。また、科学的方法とは、すべての筋道の通った知識の共通の特徴であるが、論理の一貫的適用であるとしている。

プリンスは、会計理論を拡大するにあたってどのような科学的方法をとるのかを吟味するために、操作主義を検討している。概念が操作によって定義されると、将来にも適用されるであろう。もし操作が将来変更されるならそこには新しい概念が生まれる。新しい洞察が経験され、知識の曖昧な領域が洞察されると、一例

えば測定方法ないし伝達技術の精細化—新しい操作が創造され、それに対応する新しい概念が現れる、として操作主義を評価している。また、理論構成へ操作的アプローチを適用する際に、既知のものを類別するには大変有益であり、現存する知識体系を再類別する目的からしては、操作的アプローチは大変有効であると評価している。

しかし、操作的アプローチは純経験主義のアプローチであるから、経験の曖昧な領域への理解や将来の計画のための方法論としては不適當である。また、操作的アプローチには、たとえ操作が変化しても、古い名称でその項目を呼び続ける傾向があるという限界がある。測定が精細化されそして操作の性質が変化したときは、新たな概念に対応する新たな名称が使用されなければならない、として操作主義の限界を指摘している。

つまり、会計理論についてみれば、操作的アプローチは会計理論の現存実体の精細化に妥当な方法であるが、現行の構造を社会会計、政府会計及び管理会計を包括する一般理論に変えるには妥当ではないとして、操作主義的立場を採用しないのである。

### 3. マテシッチの操作主義

1964年にブリティッシュ・コロンビア大学教授のリチャード・マテシッチは、『会計と分析的な方法<sup>25)</sup>』(Richard Mattessich, *ACCOUNTING AND ANALYTICAL METHODS: Measurement and Protection of Income and Wealth in the Micro- and Macro- Economy*, Richard D. Irwin, 1964.)を公表した。ここでマテシッチは、会計の有用性を広く社会経済活動一般に認めて、「会計一般理論」を提唱し、個別的会計理論をその一般理論の実践段階における分化としてとらえ、「個の総合」のために集合概念を基底にした理論構成を行い、その結果、会計学研究方法における公理主義(Axiomatism)の観点を明確に打ち出した<sup>26)</sup>。マテシッチは会計を「18の基本的仮定<sup>27)</sup>によって支えられている方法を用いて、所得が循環するありさまや富が集成される状態を量的に描写するもの<sup>28)</sup>」と定義している。量的描写すなわち測定に関し、心理学者スティーヴンスの様々な測定尺度によって測定を分類する体系は会計学における測定の性質を明確にするのに特に適している<sup>29)</sup>として、測定の説明の基礎として用いている。スティーヴンスは操作主義を心理学に導入し、操作心理学を創設した学者である。マテシッチは、直接操作主義には言及していないが、スティーヴンスの心理学における操作主義的展開がマテシッチの会計理論に影響を与えているであろうと考えられる。

#### 4. ベドフォードの操作主義

ベドフォードは1965年に『利益決定論<sup>30)</sup>』(Norton M. Bedford, *INCOME DETERMINATION THEORY an accounting framework*, Addison-Wesley, 1965.)を発表した。社会の変化により、利益決定の古い理論構造はもはや今日の社会には不適切となっており、新しい利益概念に対するガイドラインが必要とされているという考えから、新しい多様な企業利益概念の本質を明らかにし、それをより精緻に測定するための理論的なフレームワークを提示したものであった。ここで、利益概念の本質を明らかにするための方法論として、利益概念に操作主義が適用された。

会計学とは技法的かつ実質的な知識体系を持つ学問であり、会計学の発展のためには技法と実質の二つ側面のバランスのとれた発展が必要であることを説いている<sup>31)</sup>。そして、その二つの側面からみて、実務と理論の二つを源泉として会計学は発展すると言っている。

次に会計学の帰納的な性格を述べている<sup>32)</sup>。会計学は、商業上の実務的問題を解決するという必要性に迫られて発展してきた。会計理論は、実務家が採用してきた様々な実務を一般化することによって発展してきた。このような帰納的なアプローチによっては、新しい会計学の知識が生み出されることはなかったのである。環境は絶えず変化していくのであるが、このようにして展開された理論は、その変化する環境に適合するように、会計学の知識体系を変化させることはできない。会計学の初期段階においては、この帰納的アプローチによって数多くの一般化された会計理論の言明がもたらされた。しかし、会計学が発展するにつれて、現代的な会計学の知識体系を記述するのに、それらの諸概念では不十分であることが分かってきた。ここで、新しい概念の形成が必要であるとベドフォードは言っている。

そして、会計理論は帰納的アプローチによって作られてきたが故に、理論の出発点となっている状況や環境に相違があり、理論構造に差異がもたらされた。会計理論の特徴は、相互に矛盾しかつ全体的に一貫性のない理論的表現であると述べている<sup>33)</sup>。ここで、一貫性のある理論が必要であるとなるのである。

この時点における会計理論のフレームワークは、構成要素の多くが適切に結合されておらず、それ故、その構造が適切に構築されておらず、会計の全領域を理論的に裏付けても説明もしていない。全ての会計を一つの理論構造のもとに統合するためには、新しい概念の形成か、現在の諸概念の明確化が必要である。ここで必要となるのが、会計の全ての側面をより緊密に結合するような概念であり、それ故ベドフォードは利益決定に関する概念について展開していくのである。ベ

ドフォードは、理論を創造的にそして形式的に構築していくのである。そのために、操作主義を採用する<sup>34)</sup>。

それから、概念の本質について述べるのであるが、「ある一つ概念は“一組の操作”の説明にすぎず、それが存在している環境の中においてのみ妥当性を持つ。」、「ある一つ概念をとりまく“一組の操作”についての記述がなければ、その概念は正確な意味を持たないのである。<sup>35)</sup>」として、操作主義の考え方を持ち出している。

そして、利益概念は、利益がいかに創出され、測定され、そして利用されるか、を観察できる場合にのみ、正確な意味を持つことができると言っている。ベドフォードは、利益概念の本質を操作的に次のような言葉で定義している。「利益が創出されるプロセスを最も適切に記述する『一組の操作』が会計がそれを測定し、伝達しようと意図している利益概念となろう。<sup>36)</sup>」

新しくより幅の広い観点から問題に接近するならば実質的な進歩が達成される。そして、他の学問領域が採用してきた新しい接近法の中で、操作的アプローチがもっとも成功している、としてベドフォードは、操作的利益概念を導入していく<sup>37)</sup>。物事の本質についての人々の考え方が、その本質についての新しい知識の発見のために、あるいは人の性質の変化のために、時の経過に伴って変わるし、そしてその変わりやすさが、ほとんどどんなものについても半永久的で普遍的な概念を排除しているので、操作主義は成功するとしている。そして、会計は、われわれが利益の測定に際して行われる操作を理解する場合にのみ、時、空間、文化を越えてわれわれに正確な意味を与えることができるであろう、とも言っている。

ベドフォードは、利益概念に関連させて操作主義を説明するのであるが、二つの操作的利益の考え方を述べている。一つめは、「多くの異なった方法が利益の測定に適用できるので、利益を測定する操作を知ることによってのみ、報告された利益の正確な意味を理解することができる。」というものであり、二つめは、「企業が利益を創出する活動は無数であるから、利益を創出するために行われる活動を記述することによってのみ利益を正確に定義することができる。」というものである<sup>38)</sup>。ここで、この二つの考え方が述べられていることに留意しておかなければならない。

そして、ベドフォードは操作的利益概念について次のように説明している<sup>39)</sup>。実際的にいえば、操作的概念は、利益を決定する際の会計担当者の「測定活動」よりもむしろ企業の「経営活動」に適用される。というのは、操作的利益は、自

己株式の取引から生ずるようなある種の利得や損失を除外するという考えが存在しているが、それは、それらが測定されないからではなく、それらが企業の利益創出活動ではないからであると述べている。本質的利益概念から操作的利益概念への考え方の変化は、企業の経済的富の総増加といったような実質的な見方よっての利益から、経営活動である企業の諸活動から生ずる増分のみとしての利益へと考えられるようになったことである。利益とみなされるべき利得は、経営活動によって創出されたものでなければならなかった。このようにして、操作的利益を計算することによって経営活動の有効性を評価することが可能になったのである。また概念は、新しい環境においては、その本来の意味を失うことがあるので、利益概念も異なる環境において異なる目的に適用された場合、意味を持たなくなるものがある。企業経営が行われている経済的、社会的環境は常に変化しているため、利益概念もその変化に従って変化していかなければならないと述べている。

次に、前述した二つの操作的利益概念について述べている<sup>40)</sup>。二つの操作的利益概念についての説明は次のとおりである。

(1)操作的利益は、企業実体によって遂行された一組の操作の結果として定義することができる。これらの特定化された活動あるいは操作は利益獲得活動の境界を画し、それらの活動からの利得や損失が企業利益となる。企業利益を測定する会計過程は、操作的に定義された利益概念からは区別される。しかし、分類は一つの測定過程であるから、利益創出活動を列挙することは非会計的測定活動である。重要な点は、すべての操作的概念のように、操作的利益概念は測定過程とみなされるということである。

(2)操作的利益は、企業利益を測定するさいに会計担当者によって遂行された一組の操作として定義することができる。この考え方によれば、企業利益は会計の測定過程を離れては存在しない。事実、概念に意味を与えるのは測定なのである。

ここで、ベドフォードは、二つめの定義のほうが操作主義の古典的な考え方により適合しているが、企業利益の会計的測定を継続的に改善するための方法の指針としては不完全なものであるとして、一つめの定義の操作主義を利益決定のための会計への適用にさいして用いることにしている。不完全であるのは、いったん一組の測定の操作が確立されると、それを変更することが困難になるためである。他方で、一つめの定義は、経営活動を会計的測定から分けることによって、使われている測定活動を批判的に考察する基礎をいつでも与え、測定過程においてなされるべき必要な変更のための余地を残している。さらに、経営活動の分類は、企業利益の測定に際して直感的なアプローチを利用する。この定義は会計担当者の対応手続にも合致するのである。利益を生み出すのは企業実体の活動で

あって、会計の活動は利益が生みだされる経営活動を測定することに限られるとも述べている。

こうして、企業利益について、操作的概念を適用する場合、企業利益の内容は、いかなる経営活動が利益創出活動に含められるべきかということに依存することになるのである。

そして、経営活動についての説明を行っている<sup>41)</sup>。ここで企業の経営活動の次の6つのステップをあげている。

- 1) 貨幣資源の取得 (acquisition of money resources)
- 2) サービスの取得 (acquisition of services)
- 3) サービスの利用 (utilization of services)
- 4) 取得したサービスの再結合 (recombination of acquired services)
- 5) サービスの処分 (disposition of services)
- 6) 利益の配分 (distribution of income)

1) は企業の最初の活動である。株式の発行を通じて株主から、社債その他証券の発行や掛け取引による借入によって与信者から貨幣資源を取得することである。それは、利益創出能力を持っているサービス資源の購入に使用される。

企業の第2の活動である2) は、貨幣資源と交換してサービス資源を取得することである。サービス資源は、機械、建物、労働、電気・水道、原材料というような、様々な形をとる。貨幣資源以外の資産における本質的な成分は、そこから引き出されると期待されるサービスであり、サービスとは、企業に収益をもたらすような有効な活動を行うための資産の能力である。

経営活動の次のステップ3) は、一定の期間中でサービスを利用することである。この利用活動とは、ある期間にどのサービス資源を利用し、そしてどの資源を保有するかを企業が決定することである。サービスの利用という言葉は、以前に取得した資源からサービスを引き出す活動と資源を保有する活動の両方を意味する。

4) は、以前に色々異なった形で取得したサービスを新しい生産物やサービスに再結合する活動である。その結合課程がうまく行われるならば、その結果としての生産物は、その課程に投入された個々のサービスの価値の合計を越えて新たに創造された価値を有するだろう。すなわち、再結合過程は、これまで所有していたサービスにサービスを付け加えるのである。この付加価値は、実質的な形態の企業利益の一つである。

5) は、通常、新しい製品に再結合されたサービスの販売を指している。

利益の配分は活動の最後のステップ6) であるが、通常は、持分所有者に対して資産を分割するときに生ずる。

このように企業の経営活動は、1) から6) までのステップで行われるのであるが、2) から5) に至る4つの活動が利益創出活動である。

すなわちこの2) から5) の経営活動は、サービスが一つにまとめられている財及びそのままの形であるサービスを生産し顧客に販売するために、他からサービスを獲得し、それを利用し、再結合する過程である。この過程において、サービスが付加される。この付加されたサービスは、収益と費用・損失との差額として現れ、企業利益の実体をなすものである。

### Ⅲ. ベドフォードの会計理論への操作主義の適用の考察

ベドフォードは利益概念の規定に操作主義を取り入れた。操作主義を取り入れた理由であるが、マグノーの指摘を『利益決定論』の中で引用しているように、「概念は本質的な規定と操作的な規定との二つの定義を持つ必要がある。操作的定義の省略は実りのない空論につながる、形式的（または本質的）定義の軽視は盲目的な経験主義につながる」とベドフォードは考えている<sup>42)</sup>。また、ベドフォードの言葉によると、操作主義を会計において利益概念に適用する理由を、次の三つの意義によって説明している<sup>43)</sup>。

- (1)古い概念は、操作的に記述されえない場合に捨て去られる。
- (2)概念が明確に定義され、誤解が少なくなる。
- (3)概念は、それが適用できない領域には使用されない。

利益概念に操作主義を適用した際に考えられる「操作」としては、ブリッジマンの提唱した操作主義に忠実な古典的操作主義である会計操作（accounting operation）と企業の経営活動（business operation）がある。ベドフォードは経営活動を操作として採用した。そして企業の経営活動を1)貨幣資源の取得2)サービスの取得3)サービスの利用4)取得したサービスの再結合5)サービスの処分6)利益の配分に分類し、2)から5)が企業の利益創出活動であるとし、企業利益が計算される。その結果、企業の経営活動の能率を重視した、非常に精緻化された利益情報を提供することが可能になる。

しかし、会計操作ではなく経営活動を採用したのは、operationの意味のすり替えがあるとの批判がある。操作主義の観点からすれば、会計操作を採用するのが理論的であろう。

この批判について、ベドフォードはすり替えをしたのではなく、会計手続とは全く異なる「活動の分類と組み合わせ」という具体的 operation を予定していたと解し、本来の意味での操作主義に従った概念規定がなされていたとする解釈もある<sup>44)</sup>。

ベドフォードは、アメリカ会計学会の原価概念及び基準に関する委員会の委員長であり、1956年には、委員会報告書が発表されている。報告書では、「資産は、現金及び現金請求権をのぞき、サービスの束であり、原価会計は、サービスの取得、利用、及び販売に関係している」として、取得原価、利用原価、活動原価、販売原価の概念を明らかにしている<sup>45)</sup>。これは、『利益決定論』における2)から5)の経営活動と一致している。この原価概念及び基準に関する委員会の時の考えがもとになって、『利益決定論』で利益概念の理論展開がなされたと考えられる。それに正当性を与えるために操作主義を適用させた。そのためにあえてoperationを会計操作ではなく、経営活動に求めたと考えられる。操作主義がもとになって理論展開が行われたのではないと考えられる。

『利益決定論』以前には、ベドフォードは方法論的研究を進めた論文<sup>46)</sup>を発表しているが、操作主義についてはふれられていない。また、ベドフォードが関わり『利益決定論』発表の翌年に出されたAAAの『基礎的会計理論』にも、それからその後のベドフォードのどの著作にも操作主義に関する記述はなされていない。

## おわりに

これまで見てきたように、操作主義は1928年に物理学の分野でブリッジマンによって提唱された考え方であったが、自然科学だけでなく人文科学や社会科学の様々な分野に応用された。

ベドフォードの『利益決定論』での理論展開で特徴的であったのは、操作主義を取り入れたことであった。だが、会計学においてベドフォード以前にもバター等も操作主義を適用していた。また、エドワーズとベルは、『意思決定と利潤計算<sup>47)</sup>』において、従来の会計機構では一元的にしか認識しなかった損益を、保有損益と操業損益とに区分して認識したのであるから、操作主義的なアプローチがなされていたと言えよう。

これらの理論と比べて、『利益決定論』が特徴的であるのは、操作主義的な構想の徹底化に重点を置いているところである。ベドフォードは、操作自体をより細分化している。

ベドフォードの『利益決定論』での理論展開は、原価概念及び基準に関する委員会での考え方がもとになっているのであり、その方法として操作主義を取り入れたと考えられる。操作主義の観点からは、操作的利益を企業利益を測定する際に会計担当者によって遂行された一組の操作という定義を採用する方が理論的である。しかしベドフォードは、工程別原価計算の手法を取り入れて、新たな理論

展開のためにあえて、企業実体によって遂行された一組の操作という定義を採用したのである。しかし、その後、操作主義が前面に出てくることがなかったことから、ベドフォードが操作主義を会計理論構築の方法論として中心に据えていなかったと考えられる。

第二次世界大戦後、アメリカではインフレーションや技術革新、企業規模の拡大など、企業や会計を取り巻く環境の変化が起っていた。それまでの伝統的な会計では、利害関係者に有用な情報の提供ができなくなっていた。会計も社会の変化に対応して、変化する必要がある、新たな会計理論が必要となった。

また、1950年代から60年代にかけては、会計理論研究において、隣接科学の成果を取り入れた総合的なアプローチである学際的アプローチ（interdisciplinary approach）からの理論構築の試みという大きな変化が現れた<sup>45)</sup>。これは、会計学の領域に限らず、多くの学問分野における大きな流れであったろう。

そのような状況で『利益決定論』は発表された。ここで取り上げた会計理論は、ほとんど同時代のものであり、同じ背景をもっている。操作主義が応用された会計理論をいくつか見てきたが、どれも学際的アプローチの流れの中で操作主義を取り入れたものであった。バッテリーやベドフォード等、ここで取り上げた会計理論は、操作主義を取り入れることによって、これまでにない理論と理論展開を可能にした。

心理学の領域のように、会計理論においては操作主義的アプローチが現代でも一般化している訳ではない。現代においては、会計理論への操作主義の影響は、ないのであろうか。もしくは影響があるならば、ベドフォードの『利益決定論』以降の会計理論に操作主義がどのような影響を与えているのか。また現代の会計に関する問題に対して操作主義の観点からどのような解決法が考えられるのか。以上のことを、今後の検討課題とする。

## 【注】

- 1) Albert Einstein, 1879-1955. ドイツ出身の理論物理学者、1921年ノーベル物理学賞受賞。1905年に特殊相対性理論を発表したときは、スイスの特許局技術専門職員であった。その後論文が認められ、1909年にチューリッヒ大学の教授となった。1932年にはアメリカに亡命。翌年プリンストン高等学術研究所の教授となる。
- 2) 分子・原子・原子核・素粒子などの微視的物理学系領域。
- 3) Percy William Bridgman, 1882-1961. 高圧物理学を専門とするアメリカの物理学者。1946年ノーベル物理学賞受賞。ハーバード大学物理学教授であった。
- 4) ブリッジマン著、今田恵・石橋榮共訳『現代物理学の論理』創元社、昭和16年。
- 5) 『現代物理学の論理』で提唱されたブリッジマンの考え方は、一般に操作主義と呼

- ばれているが、ブリッジマン自身はこの本の中で操作主義 (operationalism) という言葉を一度も使用していない。
- 6) ブリッジマン著, 今田恵・石橋榮共訳\* 4, 18～19 ページ。
  - 7) ブリッジマン著, 今田恵・石橋榮共訳\* 4, 19 ページ。
  - 8) 牛島義友等編『教育心理学新辞典』金子書房, 昭和63年, 580 ページ。
  - 9) Anatol Rapoport, 1911-. ロシア出身の数理生物学者。
  - 10) 真田淑子訳『操作主義哲学—思考と行動の統合—』誠信書房, 昭和42年。
  - 11) 大藪俊哉・藤田幸男共訳『利益決定論—会計理論的フレームワーク』中央経済社, 昭和59年。
  - 12) 大藪俊哉・藤田幸男共訳\* 11, 1～2 ページ。
  - 13) 大藪俊哉・藤田幸男共訳\* 11, 3 ページ。
  - 14) 大藪俊哉・藤田幸男共訳\* 11, 4～5 ページ。
  - 15) 大藪俊哉・藤田幸男共訳\* 11, 6～9 ページ。
  - 16) 大藪俊哉・藤田幸男共訳\* 11, 9 ページ。
  - 17) 大藪俊哉・藤田幸男共訳\* 11, 10 ページ。
  - 18) 大藪俊哉・藤田幸男共訳\* 11, 87～88 ページ。
  - 19) 大藪俊哉・藤田幸男共訳\* 11, 89～90 ページ。
  - 20) 大藪俊哉・藤田幸男共訳\* 11, 91～93 ページ。
  - 21) 大藪俊哉・藤田幸男共訳\* 11, 94～98 ページ。
  - 22) 大藪俊哉・藤田幸男共訳\* 11, 98～107 ページ。
  - 23) William J. Vatter, *THE FUND THEORY OF ACCOUNTING AND ITS IMPLICATIONS FOR FINANCIAL REPORTS*, University of Chicago, 1947. (飯岡透・中原章吉共訳『バッター資金会計論』同文館, 昭和46年。)
  - 24) 飯岡・中原共訳書, 19 ページ。
  - 25) 飯岡・中原共訳書, 19 ページ。
  - 26) Vatter, *ibid.*, pp. 12-14.
  - 27) Vatter, *ibid.*, chapter II～III. (飯岡・中原共訳書, 第2～3章。)
  - 28) 飯岡・中原共訳書, 25～26 ページ。
  - 29) Vatter, *ibid.*, p. 16. (飯岡・中原共訳書, 28～29 ページ。)
  - 30) Vatter, *ibid.*, p. 17. (飯岡・中原共訳書, 31 ページ。)
  - 31) AAA 会計原則 57 年版『会社財務諸表会計および報告諸基準』においても, 資産を予想される業務活動に利用しうるあるいは役立ちうる, 用役潜在分 (service potentials) の総計額と定義している。バッターは, この報告書を作成した会計概念および基準に関する委員会のメンバーである。
  - 32) 飯岡・中原共訳書, 151 ページ。
  - 33) 飯岡・中原共訳書, 第7章。

- 34) 越村信三郎監訳『会計と分析的方法（上巻）』同文館，昭和47年。『同（下巻）』昭和49年。
- 35) 原田富士雄「マテシッチ理論をめぐって」（「現代会計学の展開メタ会計学の生成くマテシッチ理論を中心として」）『企業会計』昭和45年10月号，78ページ。
- 36) 1. 貨幣金額，2. 時間感覚，3. 構造，4. 二元性，5. 集合，6. 経済対象物，7. 貨幣請求権の非均等性，8. 経済行為者，9. 実体，10. 経済取引，11. 評価，12. 実現，13. 分類，14. 投入データ，15. 継続期間，16. 拡張，17. 重要性，18. 配分。
- 37) 越村信三郎監訳『会計と分析的方法（上巻）』同文館，昭和47年29ページ。
- 38) 越村信三郎監訳\* 37，82ページ。
- 39) 田中さみ子訳『会計理論の拡大』中央経済社，昭和46年。
- 40) 田中さみ子訳\* 39，4ページ。
- 41) 田中さみ子訳\* 39，4・18～21ページ。
- 42) 大藪俊哉・藤田幸男共訳\* 11，9ページ。
- 43) 大藪俊哉・藤田幸男共訳\* 11，10ページ。
- 44) 泉宏之「ベドフォード理論における操作主義の再検討」『企業会計』1990年3月号，121～126ページ。
- 45) Committee on Cost Concepts and Standards, TENTATIVE STATEMENT OF COST CONCEPTS UNDERLYING REPORTS FOR MANAGEMENT PURPOSES, *The Accounting Review*, Apr., 1956, p. 151.
- 46) Bedford, Norton M., and N. Dopuch, Research Methodology and Accounting Theory -Another Perspective, *The Accounting Review*, Jul., 1961.  
Bedford, Norton M., and Vahe Baladouni, A Communication Theory Approach to Accountancy, *The Accounting Review*, Oct., 1962.
- 47) Edwards, E. O., and P. W. Bell, *The Theory and Measurement of Business Income*, University of California Press, 1961. (中西寅雄監修・伏見多美雄・藤森三男訳編『意思決定と利潤計算』日本生産性本部，昭和39年。)
- 48) 鈴木義夫『会計理論の基礎構造』森山書店，1977年，62ページ。

### 【参考文献】

単行本

- AAA, *A STATEMENT OF BASIC ACCOUNTING THEORY*, AAA, 1966. (飯野利夫訳『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』国元書房，1969年。)
- Bedford, Norton M., *INCOME DETERMINATION THEORY an accounting framework*, Addison-Wesley, 1965. (大藪俊哉・藤田幸男共訳『利益決定論—会計理論的フレームワーク』中央経済社，昭和59年。)

- Bedford, Norton M., *The Future of Accounting in a Changing Society*, Stipes Publishing Company, 1970. (菊地和聖訳『会計学の将来』森山書店, 1972年。)
- Bedford, Norton M., *EXTENSIONS IN ACCOUNTING DISCLOSURE*, Prentice-Hall, 1973. (武田隆二監訳・原田満範訳『会計ディスクロージャーの拡張』東洋経済新報社, 昭和55年。)
- Bridgman, Percy William, *The Logic of Modern Physics*, New York: Macmillan, 1928. (ブリッジマン著, 今田恵・石橋榮共訳『現代物理学の論理』創元社, 昭和16年。)
- Edwards, E. O., and P. W. Bell, *The Theory and Measurement of Business Income*, University of California Press, 1961. (中西寅雄監修・伏見多美雄・藤森三男訳編『意思決定と利潤計算』日本生産性本部, 昭和39年。)
- Rapoport, Anatol, *OPERATIONAL PHILOSOPHY Integrating Knowledge and Action*, Harpaer & Brothers New York, 1953. (真田淑子訳『操作主義哲学—思考と行動の統合—』誠信書房, 昭和42年。)
- Vatter, William J., *THE FUND THEORY OF ACCOUNTING AND ITS IMPLICATIONS FOR FINANCIAL REPORTS*, University of Chicago, 1947. (飯岡透・中原章吉共訳『バッター資金会計論』同文館, 昭和46年。)
- Prince, Thomas R., *Extention of the Boundaries of Accounting Theory*, South-Western Publishing, 1963. (越村信三郎監訳『会計と分析的方法(上巻)』同文館, 昭和47年。『同(下巻)』昭和49年。)
- 青柳文司『アメリカ会計学』中央経済社, 昭和61年。
- 牛島義友等編『教育心理学新辞典』金子書房, 昭和63年。
- 鈴木義夫『会計理論の基礎構造』森山書店, 1977年。
- 宮上一男編『会计学講座第3巻現代会计学の論理I』世界書院, 昭和51年。

#### 論文

- AAA, Committee on Cost Concepts and Standards, TENTATIVE STATEMENT OF COST CONCEPTS UNDERLYING REPORTS FOR MANAGEMENT PURPOSES, *The Accounting Review*, Apr., 1956.
- Bedford, Norton M., A Critical Analysis of Accounting Concepts of Income, *The Accounting Review*, Oct. 1951.
- Bedford, Norton M., and N. Dopuch, Research Methodology and Accounting Theory - Another Perspective, *The Accounting Review*, Jul., 1961.
- Bedford, Norton M., and Vahe Baladouni, A Communication Theory Approach to Accountancy, *The Accounting Review*, Oct., 1962.

- 泉宏之「ベドフォード理論における操作主義の再検討」『企業会計』1990年3月号。
- 遠藤久夫「オペレイショナル・インカムの測定」『横浜市立大学論叢』第18巻第4号。
- 大藪俊哉・藤田幸男他「会計学における操作主義の展開（ポレミック4）」『企業会計』昭和45年12月号。
- 倉地幹三「企業会計における統一的概念の形成への志向」『企業会計』昭和41年10月号。
- 武田隆二「会計理論構成におけるオペレーショナリズム」『税経通信』第19巻第11号。
- 武田安弘「オペレーショナル利益の基本観念」『愛知学院大学商学研究』第15巻第1号。
- 津曲直躬「操作主義会計学の展開」江村稔編著『変動期の現代会計』中央経済社，昭和44年。
- 原田富士雄・藤田幸男他「メタ会計学の生成（ポレミック2）」『企業会計』昭和45年10月号。
- 藤田幸男「ベドフォード教授と私」『産業経理』昭和48年10月号。