

会計思考論

■フランス会計理論を中心に

龍谷大学教授

村上仁一郎著

中央経済社

＜著者紹介＞

早稲田大学修士課程終了。秋田経済大学助手・講師を経て、関東短期大学講師を経て、現在龍谷大学教授。

昭和44年度海外留学としてソルボンヌ大学経営研究所に留学。

著書：『簿記総論』（共著）中央経済社

論文：『フランス会計学に関する論文』（竜大『経済学論集』企業会計などに20編掲載）

訳書：『ヘンドリクセン会計学（上・下巻）』同文館



会計思考論

■フランス会計理論を中心に

昭和53年4月15日 第1版発行

著者 村上 仁一郎

発行所 渡辺 正一

発行所 株式会社 中央経済社

東京都千代田区神田神保町1-31-2

電話 東京(03)(293) 3371 (編集)
(293) 3381 (営業)

〒101 振替口座・東京0-8432

網干印刷

美行製本

落丁・乱丁本はお取替え致します。

3034-117938-4621

序 文

本書は、フランス会計理論の研究を通じて、会計理論そのものの本質を探究し、併せて企業会計と社会会計の有機的関連性を究明しようとした力作である。その内容は、総目次にも示されているとおりであるが、著者・村上仁一郎教授は、まず第Ⅰ部において、フランス会計理論研究の手がかりをデカルトの哲学に求め、その思考の特質をたずねながら、会計上の価値概念や会計思考と社会会計との関連性について序論的分析を行っている。第Ⅱ部においては、企業会計と社会会計の各特質、類型などについて詳細な研究を行い、第Ⅲ部において、両者の共通性を吟味しつつ、その有機的関連性について具体的に論じ、最後に、両者を綜合するものとして「経済総合表」なるものについての私見を積極的に展開している。

村上教授は、約20年前、早稲田大学・大学院 商学 研究科において佐藤孝一教授のご薫陶を受けたが、当時から、フランスの文明・文化に強い関心を寄せまたデカルトの哲学にも深い共感を抱き、その結果、今日に至るまで終始一貫、フランス会計理論の研究に打ち込んできておられる。とりわけ、1969年度に約1カ年間、ソルボンヌ大学経営学研究所に留学して以来、教授の研究は、その深度と速度の両面において倍加し、したがって、その研究成果の早期結実が各方面から期待されていたところであった。

このたび、村上教授がその優れた研究業績をとりまとめ、これを世に問うことができたことを佐藤孝一教授門下生の一人として心からお慶び申しあげる。

昭和53年早春

新井 清光

は し が き

《目 的》

本書の全編を通していえることは、過去数年にわたって研究を続けてきた筆者の「フランス会計学研究」に一応のまとめをする契機として、フランスの会計専門家の諸見解を中心にして、彼等の会計思考を筆者なりに分析・綜合することによって齊合したものである。

期する目的は企業会計と社会会計とに共通する会計の理論と技術とを探究することである。

《研究方法》

フランス会計をよりよく理解するためには、フランスの会計専門家に多大の影響をいまなお与えている思考は、デカルト (Descartes) の哲学である。

いうまでもなく、デカルトは近代科学の祖と評価されるほどの偉大な哲学者の一人である。

前述の目的を達するために、筆者の採る研究方法はデカルトの思考に基盤をおくものである。そして、このことは、後述の会計に関する諸見解の理解を容易にするためにも有力な手がかりともなるものである。それゆえに、ここで、デカルトの考えのうちで、学問革新の根本的性格の中心ともいべきものを簡潔に紹介しておこう。

デカルトは“かれの(著者自身=デカルトを指している。)理性を正しく導き”，を学問研究の基本的態度とした。それは、「真理を求めるため」には、おのれの才能のごときものは、たとえ、それがあったとしても、そんなものを信頼しないで、ことごとく振り棄ててしまいうがよい、理性を、その本来の姿へ連れもどす「方法」をもって、これに替えなければならない。

ここでいう「方法」については『方法序説』に説くところであるが、デカル

トが、とくに、問題としているのは全く未知に属する事柄をどう処置すべきかについてであった。

したがって、本来の方法の規則は『精神指導の規則』(Regulae ad directionem ingenii)における「規則第五」に示されている。すなわち、第一に、方法のもっとも大切な点は、精神が対象の間にはっきりした順序をつけるということであり、この順序だった配列に従って、まず複雑なものを単純なものに帰着させ(いわゆる「分析」)、次に逆に単純なものの直観から他のすべてのものを演繹する(いわゆる「総合」)ということが、方法に従うことである。

第二に、このとき単純なものから、次第に複雑なものへと順序だった系列を考えるために、それぞれのものが単純者から、どれだけ距っているかをはっきり見なければならない。このとき、模範になるのは連比をなす数の系列つまり等式級数の初項・第二項・第三項等々であり、われわれの知ろうとするものを単純複雑の度合に応じて、そのような形にならべるべきなのである(「規則第六」)。

第三に、目ざす知識の全体にいたるためにこれらの事柄を連続的な思考の運動によって貫き、十分な「枚挙」によって、しめくくるべきである(「規則第七」)。

《構成内容》

第I部 中心をフランス会計学の理解に不可欠な基本的方法および筆者の立場を明らかにする。それとともに、基本的方法にもとづいて、“会計の本質”を明らかにする過程である(第1章)。

「会計の本質」は必然的帰結として「価値」・「勘定」の概念と関連する。「経済理論上の価値概念」は「会計上の価値概念」の基盤であり、やがて「価格」＝「貨幣」という共通分母を創出すことになった。「価格」＝「貨幣」は経済状態を反映して「不安定」な要因を自らもたらす結果をひきおこす。換言すれば、「価値」のあるべき姿と「現実への対応」を一連のものとして、取り扱っている(第2章)。

以上のような進行をへて、本書の目的である企業会計・社会会計に共通する

会計理論と会計技術の両面にわたる探究への第一段階に向う。その内容を会計思考のうちに求めていくものである（第3章）。さらに具体的共通性を両会計に相通ずるところの「二元性」へ導びく過程に到着する（第4章）。

第Ⅱ部 第Ⅰ部が基礎概念の認識を主としたのにつづいて、第Ⅱ部では、全般的に企業会計と社会会計の構造上の観点から分析を進めていくものである。はじめに、企業会計における損益計算書・貸借対照表をめぐる諸見解を取り上げて、その概念を明らかにする。これは会計総合表における理解に資することにもなる（第1章）。ついで、社会会計の諸類型を社会会計の発達概略から伝統的社会会計の型態・現代社会会計の型態を取扱うなかで、マクロ経済理論の応用を展開する Allais の構想をとらえる。その中に、経済理論と会計理論の結接を社会会計として示す（第2章）。

現実におけるフランス社会会計の枠組みについては、構造と基礎概念において取り上げ、とくに、フロー (Flux) とストック (Stocks) の概念を一般的概念・経済理論上の概念および仮定的フローと内部フローなどの観点より吟味してみた。その結果は企業会計における「取引概念」の母型であることを見出し、とするとするものである。さらに、フローの記録原則は、企業会計の仕訳原則と同じように、「均衡原理」を保持せしめることになり、経済集約表への可能性を与える。この「均衡原理」は「二元性」の一つの発現形態でもある（第3章）。

ここにおいて、改めて、本書の目的達成のために必要な事柄を整理することによって、問題の所在を確認する。ついで、社会会計と勘定の性格について共通要因となり得る点を取り扱う。それは、フローとストック概念を企業会計上の視点からの分析手続でもある。さらには、両会計の領域の限定・主体にも拡張される素地を有する（第4章）。

第Ⅱ部は全体を通じて、目的のための分析過程ともいえるところである。

第Ⅲ部 すなわち、総合過程でもある。具体的には、会計領域・経済主体・会計目的および会計機能の基礎概念の確立を行なう。

また、技術的な記録に関しても、社会会計における記録・企業会計における

記録の記入経過によって両会計の同・異性を識別する。理論的吟味のまとめの役割を果たす（第1章）。

延長した過程として損益計算書・貸借対照表にまで共通性の探究が行なわれるべきである。その意味で、企業会計上の手続によって作成された損益計算書・貸借対照表について、それぞれ企業会計から社会会計への移行手続を経て作成される過程を実際の例（フランス電力会社）によって示した（第2章）。

最後に各経済主体ごとに記録される会計記録を綜合する型の経済綜合表に及ぶものである。これは実質的な結論に相当する部分でもある。経済綜合表における各内訳勘定・作成の例示を中心とする（第3章）。

もちろん、浅学のゆえに多くの点について不備・不足の存するところは自ら反省している次第である。

この点につきましては諸賢先生方の御指導と御助言をいただきまして、より一層の研究に励む所存である。

それにつけましても、早稲田大学商学部教授 新井清光先生の御鞭撻を得ましたことに感謝の意を表するものである。さらには、龍谷大学経営学部の諸先生方の日常にわたる御助言を得ましたことも大きな心の支えとなったものとして厚く感謝するものである。

なお、本書の刊行に際して学校法人龍谷大学より1977年度出版助成金を受けたこと、ならびに中央経済社社長 渡辺正一氏および筆労を補っていただいた中央経済社編集部長田光雄氏ほか御一同の諸氏に御世話になったことに深謝の意を表するものである。

1978年初春

村 上 仁 一 郎

総 目 次

第Ⅰ部 会計思考論

第1章 会計思考論	3
§1 フランスにおける近代的思考	3
Ⅰ デカルト (Descartes) の思考	3
Ⅱ 思考の概念	4
Ⅲ 思考の過程	6
Ⅳ 思考の一般的な手続き	6
Ⅴ 言語と思考	7
Ⅵ 分析と総合	9
§2 会計思考の吟味	10
Ⅰ 会計の対象	10
Ⅱ 分類と定義の相補関係	14
§3 会計思考に見られる類型	15
§4 会計の本質をめぐる会計思考	18
第2章 会計上の価値分析	24
§1 会計科学の被対象である価値概念	24
§2 価値と価格—価値の基準性—	29
§3 価格を使用しない会計への試み—物量基準—	32
Ⅰ 同質のものの量計算	33
Ⅱ 異質のものの量計算	35
§4 価値の代用による会計	37
—効用価値単位 (L'U.V.U.) (Unité-Valeur-Utilité) および	
最低栄養摂取量 (La.R.A.M.) (Ration Alimentaire Minimum)—	
§5 経済学上の価値と会計評価	40

2 総 目 次

I	客観的効用と評価	40
II	即時価値と継続評価	41
§ 6	貨幣価値下落の修正—再評価—	42
I	評価すべき貸借対照表項目	43
II	資本の再評価	43
III	周期的な全体評価貸借対照表	46
IV	周期的な部分評価貸借対照表	47
第 3 章	会計思考と社会会計への接近	50
§ 1	純粹会計	50
§ 2	会計への数理的思考の展開	53
I	数学的応用としての諸簿記法	53
II	勘定理論への数理的応用	58
第 4 章	会計の二元性	70
§ 1	企業会計における二元性	70
§ 2	複式簿記の因果関係	74
§ 3	会計主体論からの二元性	78
I	貸借対照表構造にみられる二元性	78
II	法的貸借対照表観への批判	80
§ 4	社会会計と二元性	83
I	DE Fages の複式理論	83
II	社会会計における二元性 —emploi と ressource	86
III	ressource と emploi との具体的関係	87
第 II 部	会計分析論	
第 1 章	企業会計における損益計算書・ 貸借対照表の概念	93
§ 1	フランスにおける会計書類に関する法律規定の推移	93

§2 一般経営勘定 (Le compte d'exploitation) と 損益勘定 (Le compte de profits et perts)	96
I 概念.....	96
II 性質.....	98
III 一般経営勘定・損益勘定の形式.....	100
§3 貸借対照表の諸見解について	106
§4 貸借対照表等式の図式による構造.....	112
§5 貸借対照表等式の数式による構造.....	116
第2章 社会会計の諸類型	121
§1 序説.....	121
§2 社会会計の概念およびその類型概念	124
§3 伝統的社会会計の型態	130
§4 現代社会会計の型態	132
I 企業会計の複式簿記を応用する社会会計.....	132
II 巨視経済の関係式を応用している型.....	134
§5 Allais による経済会計の基礎モデル.....	135
I Allais の基本的構想.....	135
II 基礎モデル.....	136
III 企業貸借対照表の構造.....	142
IV 経済会計における損益計算構造.....	148
第3章 社会会計の構造と基礎概念の検討	158
§1 現実の構造と若干の前提	158
§2 フロー (Flux) の一般的概念	160
§3 フロー (Flux) の経済理論上の概念	165
§4 仮定的フロー (Flux-Fictif) と内部フロー (Flux-Interne)	166
§5 フロー (Flux) の記録原則.....	170
§6 フロー (Flux) とストック (Stocks)	173

4 総目次

第4章 Flux と Stocks の会計分析	178
§1 問題の所在について	178
§2 社会会計と勘定 (le compte) の性格について	178
§3 フロー (Flux) およびストック (Stoks) の 会計分析に関する諸視点	184
I 経済主体によるフロー (Flux) の分析	185
II フロー (Flux) の性質による分析	186
III 機能による分析	190
§4 経済取引におけるフロー (Flux) とストック (Stoks)	192
I 二経済主体間の取引	193
II 二経済主体間における一方的取引	194
III 単一経済主体に限定される取引	196

第Ⅲ部 会計総合論

第1章 企業会計と社会会計との共通性の吟味	203
§1 総合のための課題の設定	203
§2 会計領域—経済活動—	203
§3 経済主体	206
§4 会計目的および会計機能	209
I 会計目的	209
II 会計機能	211
§5 会計記録における共通性の吟味	214
I 社会会計における記録	215
II 企業会計における記録	218
第2章 損益計算書、貸借対照表における 企業会計と社会会計の有機的関連性	222
§1 若干の基礎的前提	222
I 財・サービス取引の均衡関係	222

Ⅱ 各経済主体による財・サービス取引の記帳.....	223
Ⅲ 企業会計と社会会計との財務諸表の有機性について.....	227
§ 2 損益計算書における両会計の有機性の例示	227
§ 3 貸借対照表における両会計の有機性の例示	240

第3章 経済総合表における企業会計と

社会会計との有機的関連性の例示.....	247
§ 1 経済総合表に対する私見	247
§ 2 経済総合表とその機能的構造	248
§ 3 経済総合表と関連する勘定大系	251
§ 4 経済総合表の実際の作成例	253
結 論.....	277

第Ⅰ部 会 計 思 考 論

第1章 会計思考論

§1 フランスにおける近代的思考

I デカルト (Descartes) の思考

フランスにおいて中世のスコラ哲学を脱却し、新しい学問、近代的自然科学の方法を確立せしめたのは、ルネ・デカルト (René Descartes, 1596~1650) であった。別な表現をすれば近代哲学はデカルトにはじまるとさえいわれている。デカルトはアリストテレス (Aristote, 384~322. av. J.C.) にはじまるスコラ哲学の伝統のうちで成長し、知 (savoir) の総体を彼の名づける《哲学》の全体とみなしている。デカルトは哲学の計画を描いた『哲学原理』(序文)において、つぎのような有名なイマージ (image=比喩) を含めている。“かようにして、哲学全体は一つの樹木のごときもので、その根は形而上学、幹は自然学、そしてこの幹から出ている枝は、他のあらゆる諸学なのですが……”⁽¹⁾

《哲学》という語は、長年にわたって science (学問ないしは科学) の同意語として使用されてきた。その後、科学は次第に形而上学を本質的な対象とするようになった哲学から離れるようになったのである。

デカルトは方法を重視し、そのなかで理性による判断を基本的な態度としている。

すなわち“このことはかえって適切にも、良識 (bon sens) あるいは理性 (raison) とよばれ、真実と虚偽とを見わけて正しく判断する力が、人々すべて生まれながら平等であることを証明する。”⁽²⁾ と思想 (pensée) の平等を唱えた。しかしながら、人々が平等に有する思想も、理性を働かせる方法によることなしには、正しい思考が不可能であることをも主張している。

4 第I部 会計思考論

“事物の真理を探ねるのに方法なしでやるくらいなら、それを全く企てない方が遙かにましなのである。……”⁽³⁾

ここでいう“方法”とは、真理の認識に到達できるような“確実な、しかも容易な規則”である⁽⁴⁾。それはつぎのようなものである。

第一は、明証的に真であると認めることなしには、いかなることをも真であるとして受けとらぬこと。すなわち、よく注意して速度と偏見を避けること。そうして、それを疑ういかなる隙もないほど、それほどまで明晰に、それほどまで判明に、私の心に現われるもののほかは、何ものをも私の判断に入れぬこと。

第二は、私の研究しようとする問題のおのおのをできるかぎり多くの、そうして、それらのものをよりよく解決するために求められるかぎり多くの、そして、それらのものをよりよく理解するために求められるかぎり細かな、小部分に分割すること。

第三は、私の思索を順序に従ってみちびくこと、知るに最も単純で、最も容易であるものからはじめて、最も複雑なものの認識へまで少しずつ、だんだんと登りゆき、なお、それ自体としては互いになんの順序もない対象のあいだに順序を仮定しながら。

最後のものは、何一つ私はとり落さなかったと保証されるほど、どの部分についても完全な枚举を全般にわたって余すところなき再検査を、あらゆる場合に行なうこと⁽⁵⁾。

つまり、分析と総合を行ない、それぞれの過程に取りおとしないように、よく再検討することである。

デカルトは思考について“精神”と“物体”という二つの実体を認める二元論を採り、精神という実体の属性が思考であると説く。また、実体の属性は延長であるという。

II 思考の概念

認識は基礎的な規範実体（観念）から出発して、観念によって判断が、判断