
會計方法論

龍谷大学教授
村上仁一郎著

中央經濟社

〈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・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：「会計思考論」（中央経済社）、「会計構造論」（同上）、「簿記総論」（共著）（同上）、「株式会社簿記」（同上）

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30数編掲載）

共訳書：「ヘンドリクセン会計学」（上・下巻）（同文館）

会計方法論

昭和58年3月10日 第1版発行

著者 村上仁一郎

発行者 渡辺正一

発行所 (株)中央経済社

〒101 東京都千代田区神田神保町1-31-2

電話・(293) 3371 (編集部)

(293) 3381 (営業部)

振替口座・東京0-8432

印刷/三栄印刷

製本/美行製本

落丁・乱丁本はお取替え致します。

ISBN4-481-38083-7 C3034

は し が き

— 意図および構成 —

《意 図》

本書は筆者の研究目標である会計学の基礎研究体系のうちの「方法論」を取り扱ったものである。これまでの研究体系は『会計思考論』（拙著，中央経済社，昭和53年）では会計の一般理論の探究を目指すことを試みた。

その手法はフランス会計理論の底流にある会計観を中心として企業会計と社会会計とに共通する技術的側面と理論的側面とに内在する「会計思考」があるはずであるという命題の設定にもとづくものであった。換言すれば会計の一般理論というべきものを浮き彫りにする基礎研究として位置づけられるものである。したがって研究目的から採られるべきアプローチは演繹的方法を中心としたものである。また、『会計構造論』（拙著，中央経済社，昭和55年）では，その主題が会計構造のメカニズムを追求することを試みたものである。とりわけ，他の学問，諸科学と「会計」を切り離した対象として研究されてきた従来の傾向に対して「会計は社会科学」であるという命題にもとづく研究であった。つまり，社会体系の中での会計とはいかなるメカニズムによって一つの連環となりうるかを「会計技法の構造」にあっては「均衡」の概念およびアルゴリズムという「操作概念」を基本概念として解明してきた。「会計制度」に関しては，フォーク・ウェイズとモーレス概念の導入によって，会計原則成立の過程として解明してきた。全体としては「システム」ないしは「構造」によって説明していくものである。これらの研究過程において常に念頭を離れなかったのは，「会計」をいかにして理論的体系化すべきかということであった。加えて「会計科学」として他の諸科学との学際研究がいかに行われるべきかであり，その共通要素は何かの模索でもあった。本書は上述のような命題と深く関連するもので，主題の「会計理論の形成」へのアプローチを下記の構成にもとづいて展開してい

くものである。

《構 成》

第1章 会計上の諸規範 — 本書の問題意識として全体にかかわるものである。いかなる学問においても、その価値規準ともいうべき「規範」の存在が不可欠である。会計規範はかかる考えにもとづくとき「会計の理論形成」のバック・ボーンでなければならない。そのために諸学問領域における「規範」を吟味したうえで「会計規範」について諸学者の見解をたずね、従来、ややもすれば等閑に付せられた点を改めて強調したものである。

第2章 公理的方法の会計理論への適用 — 公理的方法の典型であるユークリッド幾何学の規範性を明らかにしたうえで、その現代的展開を取り扱うことから始まる。会計理論への適用を図るために、(1)未定義語（基本的用語）、(2)専門用語、(3)公理（公準）、(4)定理（演繹的命題）、を明らかにする。まとめとしてスペンサーによる「ユークリッド幾何学」と「会計学における公理的構造」との要約の比較を行なう。

第3章 会計とコミュニケーション・アプローチ — はじめに「方法と目的」を明確にし、これらの関連にもとづいてコミュニケーションの目的を明らかにする。会計もコミュニケーションの一様式であるという考えにもとづき通信工学におけるモデルによってこれを論証していく。会計にこのアプローチを適用しようと試みたベッドフォードおよびバラドウィンの見解を中心として明らかにしている。結論として私見である社会体系における会計制度（会計体系）の位置づけとして会計コミュニケーションを説くものである。

第4章 会計と倫理的アプローチ（—会計原則の根底の追求—） — 社会における人間（集団）の関係にはモラルが存在することによって秩序が保たれる。会計行為にも当然のことではあるが人間の行為としてのモラルの制約をうけることになる。このモラルの側面と法的側面との関係に始まって会計への倫理的アプローチを検討していくものである。吟味の対象をスコット (Dr. Scott) の倫理的アプローチ、デバイン (C.T. Devine) の会計倫理におく。結論として私見にもと

づく倫理規準の体系を図示している。

第5章 会計思考と会計モデル — これまでの会計書には異なる発想・視点・目的の相違によって多様なモデルが提示されてきている。本章はこの多様なモデルを整理する形で、(1)数理的モデル、(2)マクロ経済理論モデルを主として会計思考とを結びつけてモデル・アプローチを考察していくものである。

第6章 会計とその行動的基盤 — 現代の社会における会計の課題の一つは会計担当者・利害関係人・経営管理者などの採るべき行動によって立つべき根拠の選択である。このような行動的基盤をめぐる課題は同時に管理会計の課題でもある。それゆえに行動決定に関する、(1)動機説、(2)要求説、(3)二因子説、(4)価値一期待説、(5)獲得説、(6)不公平説、などの諸説を取り上げていく。その後に会計と行動的アプローチおよび行動の基盤である意思決定の枠組みを吟味する。

第7章 会計と行動的アプローチ（一仮定の吟味と適用の方法） — はじめに行動的アプローチの特徴および前提となる諸仮定をたずねる。

とりわけ、キャプラン (E.H. Caplan) の仮定を典型的なものとして、これを吟味の対象とする。つまり、(1)伝統的管理会計の行動的諸仮定、(2)現代組織論にもとづく行動的諸仮定である。ついで会計への行動的アプローチの適用の方法に関する基本的思考としてホフステッド (T.R. Hofstede) およびキナード (J.C. Kinard) を吟味するものである。

第8章 情報システムとしての会計モデル（一モデル・アプローチの側面より） — 「情報」と「コミュニケーション」との明確な区別をするため、これらの語源を吟味する。これによって「コミュニケーション・モデル」と「情報システム」との関係を説明する。最後に情報システムとして会計を定義し、これを会計モデル化したものを展開する。

第9章 情報論的アプローチと情報規準 — AAA 会計研究 #13 およびスネーブリー (H.J. Snavely) の情報論的アプローチの枠組みを取り扱う。その場合に情報そのものの選択規準が問われねばならない。そのため Criteria (規準) および類語の区別を明らかにしておいた。そのうえで「ASOBAT」の情報規準、スネーブリーの情報規準およびモック (T.J. Mock) の情報規準の比較を中心と

4 は し が き

して吟味を行なう。

第10章 機能主義的アプローチ（－社会体系と会計の構造的側面－）—— 会計が社会的な存在であるという視点から、社会体系（システム）機能の認識にもとづいて会計を位置づける。とりわけ、パーソンズ (T. Parsons) の社会機能の分化過程を内容的に受け入れ、会計の機能分化を筆者なりに試みたものである。

以上のような《意図》および《構成》によって本書は展開されている。しかしながら研究の道のおお遠きことを思うとき、自らの浅学を痛感するとともに諸賢先生方の御指導と御助言を今後ともいただくことにより、その道を一步でも進められれば幸甚に思う次第である。

本書の完成・出版にいたるまでのなかで、龍谷大学経営学部 of 諸先生方の日常にわたる御助言について厚く感謝するものである。

是非、付け加えておかねばならないことは学校法人龍谷大学より1982年度出版助成金の交付をうけたことをここに感謝の意を表するものである。また出版情勢の厳しい現状の中で過分の御配慮をいただいた中央経済社社長 渡辺正一氏、常務取締役 山本時男氏および細部にわたって御厚慮をいただいた編集部の長田光男氏はか御一同に深く感謝の意を表するものである。

1983 年 初 春

村 上 仁 一 郎

目 次

第 1 章 会計上の諸規範

§ 1	規範の一般的概念	1
§ 2	諸学問領域における「規範」の概念	2
	(1) 社会学領域における「規範」の概念	2
	(2) 法学領域における「規範」の概念	2
	(3) C.ベルナールの「規範」の概念	4
	(4) 規範についての諸見解	5
§ 3	会計とプラグマティズムの価値観	6
	(1) プラグマティズムの概念	6
	(2) 会計実践におけるプラグマティズム	8
	(3) 複式簿記の規範性——プラグマティズムの観点より—— …	10
	(4) 会計上のプラグマティズムとみられる諸見解	12
	(5) プラグマティズムの限界	14
§ 4	理論の定式化（規範）	15
	(1) 推論の規範	16
	(2) 演繹的推理による規範	16
	(3) 公準・公理・要請	17
	(4) コンベンションナリズム	18
	(5) 会計理論の演繹的推論	18
	(6) 会計理論の帰納的推論	19

第 2 章 公理的方法の会計理論への適用

§ 1	公理的方法の特徴	23
-----	----------------	----

2 目 次

(1) ユークリッド原論による例	24
(2) 会計理論における一例	24
(3) 古典論理学と会計理論の推論	27
§2 会計理論における公理的構造	31
(1) 未定義語ないしは基本的用語	31
(2) 専門用語の定義	32
(3) 公理ないしは公準	33
(4) 定 理	34
§3 会計理論への公理的方法の適用	35
§4 現代的な公理的構造の展開	38

第3章 会計とコミュニケーション・アプローチ

§1 方法と目的	43
§2 コミュニケーション・アプローチの枠組み	47
(1) コミュニケーション・モデル	47
(2) コミュニケーションの諸要素	51
§3 ベッドフォードとバラドウニによるコミュニケーション・ アプローチ	53
(1) 会計のコミュニケーションの諸要素	53
(2) ベッドフォードおよびバラドウニのモデル	53
§4 会計とコミュニケーション・アプローチについての提唱	59
(1) 実証科学の一側面をもつ会計プロセス・モデル	59
(2) 会計制度に基づいた会計コミュニケーション	62

第4章 会計と倫理的アプローチ ―会計原則の根底の追求―

§1 倫理の諸概念	65
(1) 道 徳	65
(2) モ ラ ル	65

(3) 倫 理 学	66
(4) 会計と倫理・道徳・習俗・モラル	66
§2 倫理的アプローチと法的側面	68
§3 経済倫理と会計	73
§4 会計に適用しうる倫理的アプローチの吟味	75
(1) スコットの倫理的アプローチ	75
(2) スコットの会計原則の基礎となる倫理的諸規準	77
(3) デバインの会計倫理観	79
§5 倫理的諸規準の体系化への提言	81
(1) 会計原則にみる倫理的規範性	81
(2) 会計行為者に対する「社会的な要請」	82
(3) 「責任」の概念	83

第 5 章 会計思考と会計モデル

§1 会計思考とモデルの概念	87
§2 マテシッチの会計モデル	88
(1) 基本モデル	88
(2) 損益計算モデル	91
(3) 恒等式チャート	92
(4) 会計モデルの効果	95
§3 M.アレーの会計モデル	95
(1) モデル設定の構想	95
(2) 企業貸借対照表の構造	96
(3) 損益計算構造を示すモデル	97
(4) 損益計算構造の有機的関連	102

第 6 章 会計とその行動的基盤

§1 会計の外延拡大の方向	105
---------------------	-----

4 目 次

§2 会計の基盤と会計の行動的基盤	106
(1) 会計の分岐化の方向	106
(2) 会計の行動的基盤	108
§3 行動基盤に関する諸説	109
(1) 動 機 説	109
(2) 要 求 説	110
(3) 二 因 子 説	111
(4) 価値一期待説	112
(5) 達 成 説	113
(6) 不 公 平 説	114
§4 会計と行動的アプローチ	114
(1) 会計と社会的関連の縮図	114
(2) ベッドフォードとドブッチの仮定	115
(3) デバインの行動的アプローチ	116
(4) 管理情報システム (MIS) ・アプローチ	118
§5 意思決定の若干の枠組み	120
(1) 会計情報と意思決定プロセス	120
(2) 意思決定の枠組み	121

第 7 章 会計と行動的アプローチ —仮定の吟味と適用の方法—

§1 会計技術から管理会計への転換の契機	129
§2 会計における行動的方法論について	131
(1) 行動科学的アプローチの特徴	131
(2) 会計と実証科学的方法	132
§3 会計における行動的アプローチと諸仮定	132
(1) 会計の性格と行動的アプローチのモデル	132
(2) キャプランの行動的諸仮定	136
§4 管理会計の行動的研究の形態	140
(1) デバインの問題提起	140

(2) ゴレムビウスキーのモデル	141
(3) キャプランの行動モデル	143
§5 会計への行動的アプローチの適用と吟味	144
(1) 適用方法に対する基本的思考	144
(2) ホフステッドとキナードの思考	145

第8章 情報システムとしての会計モデル

—モデル・アプローチの側面より—

§1 序説 — 情報とコミュニケーションとの相違	149
(1) 問題の所在	149
(2) 情報の語義および語源	150
(3) 情報とコミュニケーションとの相違	151
§2 コミュニケーション・モデルと情報システム	152
(1) 情報の位置づけおよび「会計と情報システム」	152
(2) 会計プロセスのモデル化	154
(3) 情報システムと会計プロセス	159
§3 会計情報システムとしての会計モデル	161
(1) 操作システムとしての汎用（中央処理）モデル	162
(2) 定型的情報システムとしての汎用モデル	163
(3) 伝統的会計システムとしての汎用モデル	165
(4) 会計情報システムの汎用モデル	168
(5) モデル・アプローチの今後の課題	171

第9章 情報論的アプローチと情報規準

§1 情報理論と情報論的アプローチ	173
§2 会計と情報論的アプローチの統一の方向	174
(1) 統一的アプローチの方向	174
(2) 統一アプローチへの試み	175
§3 会計における人的情報処理アプローチの系譜	176

6 目 次

§ 4	情報価値ないしは情報評価の側面よりする アプローチの特徴	178
§ 5	情報規準について	179
(1)	判断の criteria (規準) について	179
(2)	AAAの「会計情報基準」	180
(3)	スネィプリーの会計情報規準	181
(4)	モックの会計情報規準	183
(5)	モックの情報規準の特徴	185

第10章 機能主義的アプローチ

一社会体系と会計の構造的側面一

§ 1	社会体系における会計の位置	189
§ 2	社会体系における経済(適応)と会計との関連	193
§ 3	リトルトンの「会計の構造分析」	197
§ 4	会計の機能の分化	199

結 び	209
-----------	-----

索 引	213
-----------	-----

第1章 会計上の諸規範

§1 規範の一般的概念

語義上では〔規範〕という意を表わすラテン語 [Norma] は直角定規を意味する。それゆえに、〔規範〕の意味は定規の型に合致したものが、比喩的な意味でノルマリス [normalis] と言われている。しかしながら、一般に規範という概念はわれわれの評価作用が必ず従わねばならない規準をいう。それゆえに、規範にもとづいて、はじめて普遍妥当的な価値（普通には真・善・美の三つがあげられる）が成立する。かくして規範とは真・善・美に対応する思惟・意思・感情がこれに従わねばならない規準でもある。同じようなニュアンスをもつと思われる〔法則〕と対比するならば、〔法則〕が対象それ自身の法則であるのに対して〔規範〕はある一定の価値目的に従わねばならない規準である。このような共通性に着目すれば〔法則〕を自然法則、〔規範〕を規範法則ということもできる。つまり、〔規範法則〕は自然法則が単なる客観的な事実間の法則(因果律)を意味するのに対して主体的な当為の法則を意味する。たとえば、「……すべし」あるいは「……すべからず」という表現形式をとる。しかし実際には上述のような規範の定義は各学問領域においては必ずしも画一的に採り入れられているわけではない。それゆえに、会計規範と関連する学問領域における個別的な規範とその内容を明らかにする必要がある。

§ 2 諸学問領域における「規範」の概念

(1) 社会学領域における「規範」の概念

まず、社会学領域において社会の構造の解明にあたって機能分析の方法をとる考え方にもとづいたものを取り上げてみよう。この場合、社会構造の構成要素をつぎの四つに分ける⁽¹⁾。すなわち、役割、集合体、価値、規範である。

ここにあげられている社会構造の構成要素の一つとしての〔規範〕(norm)とは特定の状況における役割りの遂行や集合体の分化した目標によって異なる規範的パターンであり、それとは関係なく定義される価値のパターンとは区別される。つまり、社会的価値が全体としての社会体系の望ましいタイプを規制するのに対して〔規範〕は特定の状況における役割りの遂行や分化した集合体の目標を規制する。したがって規範は社会的価値と異なり状況や集合体によって個別的に定義される⁽²⁾。また、パーソンズは個別主義的な立場から“その社会体系内部で分化された単位の集合、たとえば集合体や役割りのための期待を定義する普遍主義的な規則 (rule) または規範の組 (set) ⁽³⁾”と規範を定義づける。

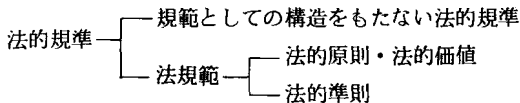
さらに、M. ウェバー (M. Weber) は「法社会学」において事象の普遍的な諸規則 (自然) と普遍的に妥当する諸規範 (理性) は規則として相互に一致するものであると説明する。また、概念上は法的または倫理的な諸概念の論理的な加工によって得られた〔諸規範〕は〔自然法則〕と同じ意味で普遍的な強い拘束力をもつものであると説く⁽⁴⁾。

(2) 法学領域における「規範」の概念

法学領域における「規範」の概念を説明する場合に「法」の概念規定にあたって集合概念を導入することによってこれを明らかにせんとする試みに注目したい。すなわち、個々の法的ルールを l とし、その集合を L とすると両者の関係は “ $L \ni l_1, l_2, l_3, \dots, l_n,$ ” ⁽⁵⁾ と表わされる。そして小文字の要素 l は従来、法規範、法的ルールと呼ばれてきたもの⁽⁶⁾を示す。

これら“法的ルール、法規範 (legal rule, legal norm) は「……である」といった記述的ないし叙述的 (descriptive or indicative) 文章、平叙文のスタイルをとることが多い。とくに民事の場合はそうであるが、そういう外見のうしろにやはり「……すべきである」、「……せねばならない」という命令的、指令的 (prescriptive or directive) ないし規範的 (normative) 文章のスタイルに帰着するようなものをもっている。「……である」の後に「……べきである」が控えていることの一つの表現として「normative is」が用いられていること。さらに〔権利〕,〔責任〕のような規範的用語が含まれる”⁽⁷⁾。このような一定の要件事実の組合せの側面と社会的事実に対応しようとする言語的表現としての指令にかかわる側面との二つのものとして法規範を位置づける⁽⁸⁾。

〔法規範 (legal norms)〕,〔法的準則 (legal rules)〕,〔法的原則 (legal principles)〕,〔法的価値 (legal values)〕などの諸概念相互間の体系を示したものの一例⁽⁹⁾をつぎに掲げておこう。



同じく法規範についてケルゼン (Hans Kelsen, 1881 ~ 1973) は著書『純粋法学 (Die Rein Rechtslehre)』において法を規範とし、その規範をつぎのように説明する。

① 解釈公式としての規範

解釈公式としての生起を法行為として意味を付与するものが「規範」である。したがって行為はこの規範に従って解釈することができる。つまり、規範は解釈公式 (Deutungsschema) として働く⁽¹⁰⁾ものである。この規範はそれみずから、また他の行為によって設定される。後者はまた後者でさらに他の規範からその意味を取得する。かかる説明によって「行為としての規範」と「意味内容としての規範」の二つに分けている。

② 行為としての規範

ある事態における法行為の性格を付与するもので、それ自ら、またその行為

によって設定⁽¹¹⁾されるものである。

③ 意味内容としての規範

規範の設定といわれるときには、それによって意味内容としての規範を負担する存在的生起がつねに考えられている。しかし意味内容としての規範を認識しようとするとき、それは何かの精神的な過程や物的な生起に着目するのではなく、ある何かのものを法的に理解することであり、あるものを法として理解すること以外の何ものでもない⁽¹²⁾。

④ 規範の妥当性

規範の妥当性についてケルゼンは空間と時間のうちに経過する自然的実在界の存在から区別して規範の特殊な存在を、すなわち、規範の与えられている特殊な様式を言い表わしたものであるという。また、一般に人の行動を規律する規範の妥当性ととりわけ法規範の妥当性については、これらの規範が空間的・時間的の生起を内容とするかぎりにおいて空間的・時間的の妥当性にほかならないのである。さらに、規範の内容的（または客体的）な妥当範囲を区別することができる。そして、宗教的・経済的・政治的行動などのように規定されるべき特別の対象を人の行動の種々の方面を眼中におくかぎりにおいては、とくに適合するものである。あるいは、いかなる人の行動が規律されるべきかを問題にするときは人的妥当範囲にしたがって区別することができるという⁽¹³⁾。

（3） C. ベルナールの「規範」の概念

C. ベルナール (Claude Bernard, 1813 ~ 1878) は、著書『実験医学序説』(Introduction à l'étude de la médecine expérimentale 1865) において、「実験的規範の原理」を次のように述べている。“なるほど事実が実験的構想に形式を与え、同時にその批判として役立ち得る唯一の実存であるということは私も認める。しかし、これは理性がそれを承認するという条件においてである。理性に沈黙を命じようとする事実に対するこの盲目的信頼は、これまた、やはり理性に沈黙を命じるところの感情の信頼、或いは宗教的信頼と同様に、実験科学にとって危険であると思っている。一言でいえば、実験的方法においても、他のこと