

會計構造論

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；『簿記総論』（共著），『会計思考論』『株式会社簿記』
中央経済社

論文；「フランス会計学に関する論文」（龍大『経済学論集』
『企業会計』などに30数編掲載）

訳書；『ヘンドリックセン会計学（上・下巻）』同文館

会 計 構 造 論

昭和55年3月15日 第1版発行

著 者 むら かみ じんいちろう
 村 上 仁一郎

発行者 渡 辺 正 一

発行所 株式 中 央 経 済 社
 会 社

〒101 東京都千代田区神田神保町1-31-2

電 話 (293) 3 3 7 1 (編集部)

 (293) 3 3 8 1 (営業部)

振替口座・東京0-8432

印 刷 / 三 栄 印 刷

製 本 / 関 川 製 本

落丁・乱丁本はお取替え致します。

3034-119138-4621

は し が き

— 意図および構成 —

《意 図》

本書は『会計思考論』（拙著，昭和 53 年，中央経済社）における会計の一般理論の探究，すなわち，フランスにおける会計理論を中心としつつ，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」を明確に浮き彫りにする一連の研究と関連するものである。

すなわち，人間の経済生活とともに発展した一証として，会計の行なわれたその事実は考古学者の発掘によって，すでに 5,000 年ほど前に Négadah の墓から多数の象牙板に会計（商業計算）が行なわれていたことが判明している（『会計思考論』11～12頁）。以来，今日まで会計実践の有用性は人間の経済生活に不可欠の管理用具として発達してきたのである。

このような人間の経済生活に重要な役割を果たしてきた「会計」というものが人間の生活の現実，つまり「社会」における「一つの制度」として「会計」の有用性を克ち得た根拠を全編を通して明らかにしていくものである。そのために会計の現実の構造に焦点をおく。

つまり，『会計思考論』における演繹的方法を主とするものに対して『会計構造論』においては『現実』の姿態から分析していく帰納的手法とりわけ，機能的分析によって明らかにしていくという「対照的」な見方を採る。

《構 成》

第 1 章 — 方法論的な立場を中心とするものである。具体的には「構造」〔体系〕として「会計」を定義するための，いわば序説である。それは，構造〔体系〕を構成する諸要素のあいだの相互依存とそれにもとづく動態的均衡を仮定する。かくして，本来，演繹を排除しているように見える学問に関しても，そ

の研究に演繹を導入しうる可能性をもつようになる。

第2章 — 会計方法の発展とその会計思考の概要をとり上げておいた。ヴァッターは“会計は、その起源と発達こそ実用主義的であったが、つねに、概念の構造に基礎がおかれている。すなわち、最終的に展開する特定の会計方法のための論理的解釈を提供する会計プロセスの基盤をなす思考体系が存在するのである”(M. チャットフィールド、津田・加藤訳『会計思想史』文真堂、昭和53年、277頁)と述べている。この見解における問題の提起を筆者なりの追求の出発点としているものである。つまり、会計の本質を現在、実在するものの構造として会計体系を考察していく。

第3章 — 「会計構造」を説明するために会計の専門用語における基本語についての観点を集合論的見地においた。それは「切断の思考」を中心とする。位置と時間を明確にする基本語を会計に適用し、混沌・無秩序にみえる状態に一定の斉合性を求める。つまり、「構造」のもつ機能(はたらき)である。そして、会計における一定の斉合性は「会計制度」として社会体系に網の目の一つとしての地位を付与することにつながる。

第4章 — 会計の有用性が本来、ギリシャ語の動詞 <prattein> (行なう、はたらく) から派生した二つの形容詞 <praktikos> および <pragmatikos> は <pragma> (行動にかかわらないしは実践)に語源を求めることができる(フルキエ、足立・竹田訳『認識Ⅱ』筑摩書房、昭和51年、331頁)。

会計におけるアプローチとしての実用主義をこの考えにもとづいて明らかにしつつ、技法構造の中心概念「均衡」の意義、システムとしての相互関係を明らかにする。

第5章 — 会計の技法は、一連の同型化された操作と見なして、一種のアルゴリズムであると筆者は提言する。したがって、会計技法における従来の説明に比すれば、趣を異にする展開がなされている。

第6章 — 会計の機能は報告機能と管理機能との二つのものに要約しうるであろう。この二つの機能は現在においては独立した「財務会計」および「管理会計」として別個の領域と考えられるようになってきた。しかしながら、本

章では「会計」の構造的アプローチを採ることによって、両者ともに「自己制御システム」によることを明らかにせんと試みたものである。

第7章 — 会計はそれ自体における構造を有する一つのシステムである。しかしながら、社会的存在としての「地位」と「役割」によって、その存在意義を有する。そして、会計の社会的存在は「会計制度」としてとらえることができよう。そして、「会計制度」と「役割」は他の社会的諸制度との相互関係として理解することによってのみ正しく把握できる。本章では、かかる意味で「株式会社制度」・「私有財産制度」・「資本市場」・「職業制度」・「会計制度と契約」を取り扱う。

第8章 — 社会体系の概念を行為の相互関係と説くパーソンズの所説を中心として、その社会体系における機能的分化の原理というものの応用面を会計の構造にも適用して、社会体系における「会計の機能の分化」の吟味をとおして、「役割」と「地位」を鮮明にしていくものである。

第9章 — 会計はその一部ないしは多くのものを慣習にもとづく所産であるという見解が多くの会計学者によって表明されている事実は、その性格の特徴でもあろう。本章における「会計の制度的構造」は、かかる意味での「慣習」・「慣行」をデュルケム、パーソンズおよびスメルサーの制度概念と関連せしめて、会計の特徴の根拠を追求する。また、「一般的な承認」を得るにいたった根拠を「フォークウェイズ」および「モーレス」におくものである。すなわち、会計における従来の伝統的な解釈の枠を超えた論理を展開するものである。

第10章 — いかなる学問においても、その価値規準ともいべき「規範」が存する。会計の規範体系はいうなれば「会計の理論構造」の大きな支骨でなければならない。それゆえに、諸学問領域における「規範」を吟味したうえで「会計における規範」を諸学者の見解をもとにしつつ、あるべき姿を求めようとするものである。

以上のような《意図》および《構成》にもとづいたものではあるが、学問の深さに比して自らの浅学を考え合わせるときに、諸賢先生方の御指導と御助言とをいただきまして、より一層の研究を目指す所存である。

4 は し が き

本書の完成への心の支えとなった龍谷大学経営学部 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。

なお、学校法人龍谷大学より1979年度出版助成金の交付をうけたことを深謝するとともに、出版にあたって中央経済社社長 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雄氏ほか御一同の諸氏に深く感謝の意を表するものである。

1980 年 初春

村 上 仁一郎

✦会計理論の研究・手引書✦

会計原則コンメンタール	寫村剛雄著	A 5・564頁
新版 会計学の原理	青柳文司著	A 5・384頁
財務諸表論研究	植野郁太著	A 5・254頁
財務諸表の基礎理論	峯村信吉著	A 5・216頁
財務会計の基礎理論	井上良二著	A 5・286頁
会計公準論	新井清光著	A 5・402頁
情報会計論	武田隆二著	A 5・266頁
会計利益測定論	中野勲著	A 5・266頁
利潤計算論	田中茂次著	A 5・326頁
現代会計の構造	田中茂次著	A 5・286頁
会計国際化の研究	溝口一雄編	A 5・364頁
会計思考論	村上仁一郎著	A 5・282頁
企業会計の変化と拡大	番場嘉一郎編著	A 5・256頁
管理財務諸表論	増谷裕久著	A 5・468頁
企業会計と商法	江村稔著	A 5・328頁
増補資金会計論	染谷恭次郎著	A 5・526頁
資産会計の基礎理論	寫村剛雄著	A 5・234頁
現代意思決定会計	諸井勝之助編著	A 5・306頁

*送料は弊社負担でお送りいたします。

中央経済社

目 次

第 1 章 序 論	1
§ 1 構造の概念	1
§ 2 構造概念の源流	3
§ 3 数学における構造	8
§ 4 論理学における構造	13
§ 5 言語学における構造	16
§ 6 社会科学における構造	19
第 2 章 会計方法の発展とその会計思考	25
§ 1 会計方法の発展の意義	25
§ 2 古代における会計方法と会計思考	27
§ 3 ローマ時代における会計方法と会計思考	29
§ 4 中世における会計方法と会計思考	31
§ 5 初期の複式簿記法の誕生と会計思考	32
§ 6 複式簿記の完成までの過程（1400～1939）と会計思考	34
§ 7 会計体系とその探究方法	37
§ 8 会計体系と勘定分類の基準	38
第 3 章 会計期間・会計主体 — 切断の思考 —	45
§ 1 問題の所在	45
§ 2 切断の思考と会計期間	46
§ 3 会計の理論構造と会計期間の位置	52

§4 切断時における財産構成 — 貸借対照表 —	57
§5 損益計算書 — 距離計算 —	63
§6 会計主体の多元性	66
第4章 会計技法の構造	71
§1 問題の所在	71
§2 均衡概念	74
§3 会計の技法構造におけるシステム論的な均衡概念	78
(1) 会計システム	78
(2) 会計の技法構造と均衡概念	82
第5章 会計技法とアルゴリズム	93
§1 会計とアルゴリズム	93
(1) アルゴリズム	93
(2) 会計とアルゴリズム	93
§2 取引 — 企業活動の類型化 —	97
(1) 取引の変換概念	97
(2) 経済活動の類型化 — 交換 —	101
§3 仕訳 — 保型変換 —	104
§4 勘定 — 同質にもとづく集合 —	107
第6章 会計の自己制御システム — 会計の検証機能 —	113
§1 問題の所在	113
§2 自己制御	114
§3 会計のアルゴリズムにおける「自己制御」	116
(1) 財務会計における「自己制御」	116
(2) 原価計算制度における「自己制御」	122
§4 会計監査制度 — 社会制度としての統制機能 —	129

第 7 章	會計制度の基盤的諸制度	133
§ 1	問題の所在	133
§ 2	株式会社制度	137
§ 3	私有財産制度	142
§ 4	資本資金に関する市場 — 証券取引所制度 —	145
§ 5	職業制度	147
§ 6	會計制度と契約	148
	(1) 會計上の取引と契約	148
	(2) 現代社会と契約との関係	150
第 8 章	社会体系と會計の構造	157
§ 1	問題の所在 — 社会体系における會計の位置 —	157
§ 2	社会体系における經濟（適応）と會計との関連	161
§ 3	リトルトンの「會計の構造分析」	165
§ 4	會計の機能の分化	167
第 9 章	會計の制度的構造	177
§ 1	問題の所在	177
§ 2	制度の概念	178
	(1) 一般的概念	178
	(2) デュルケムの《社会的事実》	180
	(3) パーソンズおよびスメルサーの制度の概念	181
§ 3	諸慣行の組織化としての制度	182
§ 4	會計領域における慣行・慣習	186
§ 5	「一般的な承認」への二つの形態	191
	(1) 第 1 の形態 — フォークウェイズとモーレス	191
	(2) モーレスと制度	194
	(3) 第 2 の形態 — 過程分析	195

第10章	会計の規範体系	201
§1	問題の所在 ― 規範の検討 ―	201
(1)	規範の一般的概念	201
(2)	諸学問領域における「規範」の概念	202
§2	会計における規範	205
(1)	ステッドの体系	205
(2)	ギルマンの体系	209
(3)	リトルトンの体系	211
(4)	ペイトン＝リトルトンの「会社会計基準」	212
(5)	A. A. A. “ASOBAT”における「会計基準」	215
(6)	シューマレンバッハ「動的貸借対照表論」における諸原則	217
§3	規範の解釈	218
結	び	225

第 1 章 序 論

§1 構 造 の 概 念

構造という語の語義は広・狭二つの意味を有する。広義には日常用語としての意味であり、全体の中の配列ないし編成を示す。たとえば、鉄道網、都会、家族などであり、もっとも典型化しうるものに数学上の集合概念がある。また、会計理論における勘定（資産・負債・資本・費用・収益など）もこの概念に含めることができる。この点については以後で取り扱うことにする。

一方、狭義すなわち、より厳密な意味では、科学および哲学上の用語として、構造という語は、全体を構成している相互依存にある状態を含む。

つまり、構造は語源的⁽¹⁾には体系(*système*)すなわち、有機体全体を形成する諸事物の総体のことである。この場合の例としては 神経(体)系、信号(体)系などのように物質的あるいは感覚的な事物でもよいし、弁護士制度(体系)のように非物質的秩序に属する事柄でもよい。⁽²⁾ それゆえに、会計制度〔体系〕のように非物質的秩序についても、同じく構造概念に含めて検討することができる。

また、構造概念に関する科学の領域での体系は、整合体全体を形成する諸々の概念や命題の総体のことである。⁽³⁾

方法論的には構造〔体系〕を構成する諸要素のあいだの相互依存とそれにもとづく動態的均衡を仮定する。この仮定にもとづいて機能主義⁽⁴⁾の立場から生物学や力学の手法を適用して構造と機能とを密接に関連させながら分析するものである。

哲学上の概念としての構造のなかに含まれる〈全体〉(*totalité*)は、“ゲシュ

タルト心理学”において、全体は全体として活動する。つまり、諸要素の特性とは別の特性をもって活動する。ゲシュタルト学派のこのような基本的考えには、現代の心理学の共通の認識⁽⁵⁾に代表されるような基本的な性格が見いだされる。

しかしながら、＜構造＞という概念を多様な現実的世界の因果関係を統一的に理解する擬制として類型が考えられる場合には理想型 (idealtypus) (M. ウェーバー) と呼ばれる。たとえば現実に表われる形式 (form) は身近な A～Z のアルファベット、数字の 1, 2, 3, 4, ……などをはじめ、漢字などは特有の“形”をもつが、それらをインクで書いても、マジックで書いても“特有の意味”は変わらない。もちろん、その存在は“紙”と“インク”などの物によって示される。しかしながら、その“特有の意味”は物質的素材などに係わりなく不変である。形の本質は、それらを構成する線分がある配列の仕組によって表意されるのである。つまり配列の仕組ないしは規則によるといえる。

この配列の仕組は、確率論における“大数の法則”(law of large numbers) として統計的判断のよりどころとなる。この例の場合にあってもそうであるが、型の変換(構造の一つの特徴)によって“情報”として形成される。

前例の場合、日常生活によく見られる現実の“構造”の機能を適用した一例である。さらに、いくつかの基本構造をもとにして構造の体系化が高度に達した段階になると、生物学や社会学のように、本来、演繹を導入しうる可能性をもつようになる。文化人類学の領域で、この手法を用いた民族学者レヴィ・ストロース (Claude Lévi-Strauss, 1908～) は『親族の基本構造』において、従来解明しえなかった親族の成立と、より多数の協力の可能性を見いだした。婚姻関係を扱うに際して記号(女性を介する)を変換せしめるというものである。

これについて、レヴィ・ストロースはつぎのように述べている。——“それぞれの制度や慣習の底に秘められている無意識的構造を見つけ出さなければならぬ。それだけで十分、他の制度や慣習についての有効な解釈原理を手に入れることができるのである。”⁽⁶⁾

社会における制度の中に見いだされた“有効な解釈原理”によって“遠く隔た

った過去の中に現在の状況の存在理由”を独自に見いだす必要はなくなり、現代人の“姿勢はより現代的であり、かつ学問的にも、より堅固なものであるからにはかならない。つまり、現在の分析をとおして、われわれは未来や過去についての認識を期待することができるからである。”⁽⁷⁾

このようにレヴィーストロースの思想展開の場は文化人類学であったが、その学問は現代の諸科学をも十分に吸収して、最広義の“人間学”の形成を目指して、“構造”の概念を駆使して合理主義と技術文明が最高度に達したように見える現代において人間の精神に新しい総合の道を拓いた先駆者として注目すべきである。

やはり人間の認識の解明という意図のもとに、ピアジェ(Jean Piaget, 1896~)は『発生的認識論序説』(Introduction à l'épistémologie génétique 1950, P.U.F.)において、“構造”の特徴である“操作”(はたらき)を見だし、すべての認識は主体の操作であると結論する。

このようにピアジェの主体の“はたらき”という点を重視する姿勢は機能主義的発想と解しうる。そして“構造”との結びつきからすれば、ピアジェは、感覚運動的活動⁽⁸⁾の一層均衡化されたものを操作的思考とよぶ。その基礎には、それらの“はたらき”の<構造>が潜在する。つまり、“はたらき”の<構造>を前提におくことからひき出されたものである。

序説に代える意味で、ここでは“構造”は事物に内在する“全体性”、“変換性”、“自己統御性”である⁽⁹⁾と考える。

§ 2 構造概念の源流

現代の構造主義における構造の概念は、その源流において現代数学の考え方によるところが大である⁽¹⁰⁾といっても過言ではない。

そこで“構造”と関連する数学上の考え方をたずねておこう。カントール(George Cantor, 1845 ~ 1918)によって創始された集合論(set theory)によれば、“集合(set, Menge, ensemble)とは、われわれの直観または思考の対象物 m で、確定

していて、互いに明確に区別されるものを一つの全体としてまとめたものである”(11)と定義することができる。

すなわち、いくつかの対象物をひとまとめにして、それを新しい対象物と考えたものが集合となる。これは“構造”概念における“全体性”の概念にきわめて役立つものである。

数学上の表現として、記号を用いて表わせば思考の対象を一般に x や y で表わし、それらの一定の集団を S で表わすとするならば、 S が集合と呼ばれるためには、つぎのような二つの条件を満たしていなければならない。

- (1) 任意の思考の対象 x について所属が確定している。すなわち、

$x \in S$ (x は S に属する)であるか、

$x \notin S$ (x は S に属さない)であるか、

が明確に規定されていること。

- (2) S の任意の要素 $x \cdot y$ が明確に区別されている。すなわち、

$x = y$ であるか、

$x \neq y$ であるか、

が明確に規定されていること。

上掲のカントールの“集合”の定義を簡明に表明したものとして、ラッセル(B. Russel, 1872 ~ 1970)の定義を引用してみよう。

“物の集まりを集合という。集合をつくる物をその集合の要素という。

集合は全く違ったように見える二つの方法で定義される。その一つは太郎、次郎、三郎、の集合というように、その集合の要素をみな数えあげる方法で、いま一つは人類とか、ロンドン市民とかいうように、それを定義する性質を述べる方法である。要素の全体を数えあげる定義を外延的定義といい、性質による定義を内包的定義という。この二種のうちで後者が論理的により基本的である。”(12)

このように集合を考えることができるようになるためには、数学上の“無限”という問題に直面する。この“無限”に取り組んだカントールは“一対一対応”(one to one correspondence)つまり“数える”場合に数詞がなくて数え方を

知らなくても、ある二つの“あつまり”を一つずつ対応することによって“数える”ことが可能となるという考え方をとる。

換言すれば集合 A の一つの要素 (a_1) に集合 B の要素 (b_1) を一つずつ結びつけて等しいか、余りがでるか进行判断するものである。

集合を一つのケースとする抽象数学は、その根源を「ガロアの理論」(Galois theorem)⁽¹³⁾によって発見された群の理論に求めることができる。

ここにいう群とは、数や図形の集まりというよりも、むしろ、はたらき、変化、運動等の集まりであって、そこには、単位となる要素があり、加法性、可逆性、結合性などの規則が成り立つ。ここにも“構造”の特徴の一つである“操作”(はたらき)を数学の上からヒントが与えられることになる。さらに数学上の考え方によれば、一般に集合 G において、 G の任意の元 a, b に対して、 G のある元 a, b が対応して、つぎの 1～3 の公理をみたすときに、集合 G は群と呼ばれる。

公理 1 (結合法則)

G の任意の三つの元 a, b, c に対して

$$(a \cdot b) \cdot c = a \cdot (b \cdot c)$$

が成り立つ。

公理 2 (単位元 の存在)

G の任意の元 a に対して

$$e \cdot a = a = a \cdot e$$

となるような G の元 e が存在する。

公理 3 (逆元 の存在)

G の任意の元 a に対して、

$$a^{-1} \cdot a = e = a \cdot a^{-1}$$

となる G の元 a^{-1} が存在する。

群によって代表される“操作”は、他の諸科学の“構造”にとっても重要な概念である。

さらには、“構造”概念を特徴づけるものの一つである“変換性”をも数学