

マテシッチ会計学〔I〕

永野 則 雄

- I 序論
- II 会計学における定義について
- III 会計の基礎的前提 (以上, 今号)
- IV 測定論
- V 評価論
- VI 経営科学と会計学
- VII 会計学方法論

I 序 論

R. マテシッチの会計学は、複雑化した現在の経済社会において変革が求められている会計を学際的アプローチによって考察したものである。

過去においては、会計は経済社会における唯一とも言える数量的方法であった。けれども、経営科学などの数量的方法が長足の進歩を遂げた現在では、会計の意義が減少しているようにも思われている。なかには、会計の廃棄を唱える人もある。これに対してマテシッチは、会計の現状についての種々の不満を認めながらも、会計が大きな可能性を持つものであると信じている。それゆえ、既成の会計に分解修理を施すことによって会計を改良する方向を選ぶ。会計の断絶ではなく、会計の進化を主張するのである。

会計の改良への試みは、一方では、他の数量的方法との関係を考察することへと導き、他方では、会計それ自体の考察へと導く。他との関係を知るた

めには、己を知ることが必要だからである。それゆえ、会計の構造や会計上の諸概念についての検討が行なわれる。その検討のために、数学や科学哲学などの専門領域の成果が援用されている。このように、マテシッチの会計学は学際的アプローチをとることが特徴となっている。それゆえ、術学的とも思われるほどに他分野の知識が披露されるが、それぞれに会計の分析と改良のための血となり肉となっているのである。以下、マテシッチの見解を、必要ならば他分野の知識をも援用しながら検討することにしたい。

1 会計の改良への提言

マテシッチは、会計の分解修理が理論的にも実践的にも必要とされている理由を次のように挙げている^①。以下、これについて説明を加えてゆくことにしたい。

- (1) 経営科学と経済学の最新の成果を会計学と関連づける必要があることと。
- (2) 会計教育において新しいアプローチを必要としていること。
- (3) 会計の一般理論を必要としていること。
- (4) 分析的・行動的解釈を必要としていること。
- (5) 実践が会計モデルの改善を必要としていること。

会計の現状については、経営科学や経済学などの関連諸分野の専門家からの批判が多い。その主要な批判をマテシッチは次の三つに要約している。

- (イ) 会計実践は、最適な意思決定の選択と経営の業績評価とのために用いる価値の客観的尺度を提供していない。
- (ロ) 会計理論は、科学的・仮說的というよりはドグマティックな性格を持っており、また法律目的にのみ役立つような知識体系を發展させて

① Richard Mattessich, *Accounting and Analytical Methods* (Richard D. Irwin, Inc., 1964), pp. 3ff. *Die wissenschaftlichen Grundlagen des Rechnungswesens* (Bertelsmann Universitätsverlag, 1970), pp. 15ff. 本稿では、以下、前者を AAM, 後者を WGR と略称する。

きた。さらに、所得と富の測定のマクロ面とミクロ面との統合にも失敗している。

- (ハ) 会計教育では技術的な面を強調し過ぎており、最近の科学的成果を既成の会計知識に結びつける努力を怠っている。会計理論を現代論理学や認識論、数量的分析によって表わす段になると、学生は途方にくれてしまう。学生は普遍的な知識がほとんど得られないので、高度の会計問題にEDPを適用する際に必要とされる柔軟な思考を欠くことになる。

マテシッチの主著『会計と分析的方法』(AAM)は、これらの欠点の克服を目指したものである。そのために、会計理論に対して貢献するものがある他の諸分野、特に経営科学と経済学を導入することによって視点の拡大を計ることを必要としている。

会計教育の面においては、偏狭な態度がとられていた結果、商業的・法律の見解が中心となり、科学的側面は無視されていた。その例として挙げられているのが、「測定」という概念である。頻繁に用いられる用語でありながら、この概念の背後にあるものを実際には知ってはいない。また、現代測定論の文献を調べたこともほとんどない。その原因は、日常的な問題や特定の専門的な問題にのみ近視眼的に係わっており、会計の基礎となる問題に時間を費さないからである。会計教育における新しいアプローチの一つとしての分析的方法の意義は、その数学的手法を習得することにあるのではない。それは、これによって我々の思考を明確にするという点と、利用可能な手法を紋切型に適用することを防いでくれるという点とに求められるのである。

科学的方法の本質は抽象化である。抽象の過程は、特定事例の観察・記述、共通の性質の抽出、一般化された事例の定式化、これによる抽象命題を新奇の関連した個別事例に適用すること、等の諸相に分けられる。このような抽象化・一般化が会計学では十分に実行されていない、とマテシッチはみるのである。会計学において抽象化を進めることは、会計の一般理論を樹立することにもつながる。マテシッチは、このような一般理論を必要とする理由を

次のように挙げている。

- (イ) 財務会計，管理会計，官庁会計，国民所得・生産勘定，資金循環表，産業連関表，国際収支表，国民貸借対照表といった多くの会計システムが出現していること。これらは異なる機能を遂行するが，同じような基本原理に基づいている。
- (ロ) 会計の伝統的な概念装置に限界があり，会計の数学的構造を明確には示していないこと。また，それゆえ，その装置が唯一もしくは最善の定式化であるかの如く我々が信じていること。
- (ハ) 伝統的な多目的会計システムに比べて，より機能的な会計システムと評価方法とが必要とされていること。

この最後の点について言えば，マテシッチは，伝統的な財務会計や原価会計を多目的な機構と考えている。幾つかの目的を同時に遂行する折衷物となっているからである。だが，このような折衷的な解決案はあまり満足のゆくものでもないし，時には有害ですらあるという。こうしたことから，将来では，相互に関連した幾つかの単一目的会計システムが一つの多目的会計システムに取って替ると予想する。そして，このような単一目的会計システムが発展するにつれて，会計の一般理論が緊急に必要とされることになる。特定目的や特定状況に応じた会計モデルを体系的に展開するための統一的な枠組が利用できなければ，柔軟性のための多様化が得られなくなる恐れが出てくるからである。

分析的・行動的解釈の必要性とは，会計の数学的・分析的構造や経験仮説の構造を明らかにすることである。これは具体的には，意思決定のために会計モデルと経営科学の数学モデルとを結合させたり，予測のために会計モデルに経験仮説を賦与したりすることである。こうしたものの古典的・代表的な例としてマクロ会計における産業連関分析が挙げられている。また，ミクロ会計においてはシミュレーションや分析的方法の適用が挙げられている。

他に会計の分析的・行動的解釈が必要とされるものに，最適会計モデルの決定がある。すなわち，会計の分類や評価の構造それ自体に最適化の方法が

適用できるかという点である。これは個別目的のための特殊な会計システムを構成する問題と関連する。ある会計モデルが満足のゆくものか否かを決定できる規準がある場合にかぎり、単一目的会計システムが構築できるのである。それゆえ、特定目的に関して最適なモデルを見出す機構を開発することが最終的な目標であるとされている。

会計モデルの改善を必要とするのは、現代の経済生活が複雑さを増してきたからである。そして、このような時代では経済的な意思決定がますます困難になり、多くの人々が会計に助けを求めようになるとみるからである。それゆえマテシッチは、伝統的な会計が遂行してきた多くの目的は将来においても会計によって遂行されるが、その中心は意思決定目的になると予想する。

このようにしてマテシッチは、会計の分解修理の必要性を各方面から説いている。各方面からの要求に対してマテシッチがすべて解答を与えている訳ではない。しかし、次節以降でみるように、マテシッチなりに解答の方向は示していると言えよう。

2 マテシッチの関心の推移

会計に対する各方面からの要求に応えるため、マテシッチは会計学の枠を越え、関連する諸学問領域の助けを借りている。旧来の会計学だけでは諸要求に応えることができないとみるからである。会計は、本来、他領域との協働が必要とされる分野である。「会計は多くの面を持っており、幾つかの学問領域の交差点に位置している」^②との見解はこの現われである。このようにして、会計の研究には、経済学や数学、法律学など伝統的に関連があるとされる領域の知識だけでなく、記号論理学や科学哲学、測定論、経営科学、行動科学、組織論などの領域の知識を必要とする。

これまでにマテシッチが関心を持ってきた分野を大別すると、会計の一般

② AAM, p. 54.

理論、会計学と経営科学との関係、会計学方法論、この三つのテーマにまとめることができる。その他にも、測定や評価の概念の検討などを挙げることができよう。いずれの場合にも学際的なアプローチをとっていることが特徴となっている。この三つのテーマについては次節以降で説明することにして、以下では、マテシッチの関心がどのように推移してきたか、その概略について述べてみたい。

AAMの書評を行なった際に、クーパーは次のように述べている。「本書はこれまでの研究・刊行物の頂点を表わしている。また、同じ方面での貢献をさらに企図する際の出発点をも表わしている。」^③その後のマテシッチの歩みは、クーパーの予想通りに、AAMの問題意識に沿って進んでいる。AAMにおいては、前述の三つのテーマのうち会計の一般理論と、会計学と経営科学との関係、とりわけ前者に力点が置かれている。この両者とも、マテシッチが会計学と経済学との関係を考察するなかで芽ばえてきたものと考えられる。

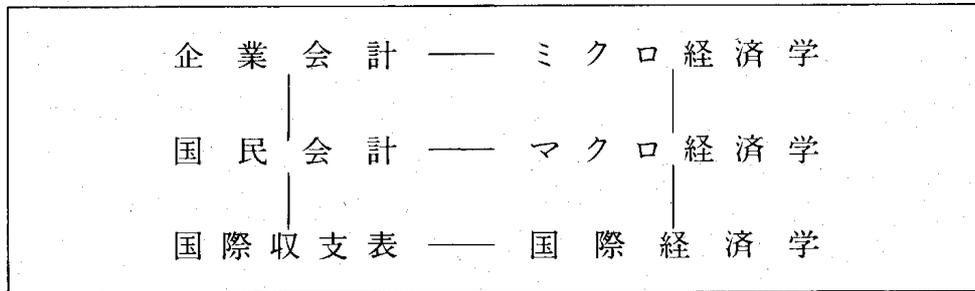
マテシッチが最初に公表した論文『会計学と経済学との位置』^④は、その題名が示すように、会計学と経済学との関係を問うたものである。そこにおいては、会計学と経済学は同じ認識目的を持つのであり、希少資源の管理と所得・生産量の決定とが研究の中心になっているが、その視野、範囲、アプローチが大きく異なると述べられている。また、会計の性格について言えば、統計と同様に経済研究の帰納的な道具であり、歴史とも関連があるが、量的な性格を持つ点では歴史とも異なるとしている。

マテシッチは、会計と経済学の諸部門を、その集計度に応じて次のように階層化し、関連する部門の対応化を試みている。けれども、この位置づけは非常におおざっぱなものであり、その後のマテシッチ自身にも不満足なものであろう。企業会計とミクロ経済学のように、その発生地を異にするものが

③ W. W. Cooper, book review, *The Accounting Review*, Vol. 41, No. 1 (Jan. 1966) p. 201.

④ R. Mattessich, "The Constellation of Accountancy and Economics," *The Accounting Review*, Vol. 31, No. 4 (Oct. 1956)

あり、これらを含む会計学と経済学との総合は一層困難だからである。



マテシッチはAAMにおいて、国際収支表などを含むマクロ会計と、企業会計などを含むミクロ会計との技術的な方法に着目して会計の一般理論を構想している。それは、「社会会計や国際収支表においても企業会計で用いられているものと技術的には同じ会計原理が用いられている」^⑤とする最初の論文の考えから発想しているとみることができる。会計原理と称される技術的な方法とは、定義式でもある恒等式の体系から成る会計モデルである。企業会計にも、国民所得会計や産業連関表にも、記述のための恒等式が共通の方法として存在する。この方法によって、単にミクロ会計とマクロ会計との関連を示すだけでなく、その両者の統一的な基礎を定式化することができるのである。

AAMにおいては、会計と経済学との関係は次のようになっている。経済諸科学の数量的方法という学問領域の範囲内で、特定のモデル・タイプの適用が「会計」という部分領域を形成する、と^⑥特定のモデル・タイプとは会計モデルのことである。後述するように、この会計モデルを特徴づけるものが基礎的前提という命題にまとめられており、これらが会計の一般理論を形成することになる。

マテシッチの一般理論の特徴は、それが公理論の体裁をとっている点にある。1957年の論文『会計の一般的・公理的基礎を目指して』においては、数

⑤ *Ibid.*, p. 552.

⑥ *AAM*, p. 19.

学の行列表示の助けを借りて公理化を試みた。その後のAAMでは、公理論の道具とも云われる集合論を援用して、より整備された公理体系を提出している。マテシッチが公理論と云う抽象的な研究を行なうのは、「正しい認識は、たとい抽象的・理論的であるにしても、多くの実践的な応用と『有用性』を伴う」^⑦とする見解を持つからである。実践的有用性の例としては、会計の公理体系によってすべての会計システムに同じように妥当するコンピュータ・プログラムを作成することの可能性が挙げられている。

マテシッチが会計の一般理論の樹立と並行して進めてきたのが、会計学と経営科学との関連を考察することである。最初の論文における、「管理会計に経営経済学を融合するという考えが究極的な目標の一つである」^⑧とする見解がその出発点と思われる。数学的手法を用いる経営科学との関連を問うためには、会計の数学的構造について知っておくことが必要である。それゆえ、マテシッチは、数学モデルとしての会計モデルの性格について考察を加えている^⑨。会計学と経営科学との関連を探求するマテシッチの試みは、予算シミュレーション・モデルの提言となって現われることになる^⑩。

『会計と分析的方法』の書名にある「分析的方法」とは、経営科学に用いられる数学的方法を指している。それは線型計画法などのような、演繹的手段によって最適解を得るというアルゴリズムを持つ方法である。会計、とりわけ管理会計に、このような分析的方法を適用するというマテシッチの考えに影響を与えたのは、産業連関分析における線型数学の利用である。産業連関分析においては、記述的な会計モデルとして産業連関表が作成されるだけでなく、線型数学を用いることによって予測や計画設定が可能となっている。

⑦ WGR, p. 75.

⑧ Mattessich, "The Constellation," p. 562.

⑨ 例えば, Mattessich, "Messung, Vorausberechnung und Buchhaltungsmodelle," *Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung*, Vol. 11, No. 4 (Apr. 1959), "Mathematical Models in Business Accounting," *The Accounting Review*, Vol. 33, No. 3 (Jul. 1958)

⑩ Mattessich, *Simulation of the Firm through a Budget Computer Program* (Richard D. Irwin, Inc., 1964). AAM, ch. 9.

ところで、産業連関表にはレオンテフ流の産業連関分析という経済理論が、国民所得会計にはケインズ流の所得分析という経済理論がある。しかし、企業会計とミクロ経済理論には、これらに対応するような関係はない。前の二組が同時に展開されてきたものであるのに対して、企業会計とミクロ経済理論は別個に発達してきたからである。マテシッチの意図は、前の二組における会計と経済理論との関係を企業会計においても実現しようとする点にあると思われる。そのために、ミクロ経済学だけでなく、経営科学や行動科学、組織論などとの学際的な協働を必要とするのである。

経営科学との関連を問うことは、会計モデルの特徴を知ることができるということの他に、会計上の諸概念を明確にするという副産物を伴う。それゆえ、AAMでは「測定」や「評価」といった概念に照明が当てられているが、とりわけ「評価」概念に経営科学の見地から検討が加えられている。これは、測定や評価の概念が会計学においてしばしば誤用されていることから妥当なものであると言えよう。

AAMの後に、その改訂ドイツ語版ともいべき『会計の科学的基礎』(WGR)が出版されている。マテシッチの関心の推移という観点から見て顕著な点は、会計学方法論の樹立を試みていることである。単に会計学だけではなく、それをも含むより一般的な応用科学ないしは規範科学にも妥当するような方法論が考えられている。この会計学方法論についても、その基本的な考え方はAAMにおいて既に論じられていた。WGRにおいては、ポパーやカルナップといった現代の科学哲学者の見解を援用して方法論の一層の展開を試みている点が異なるところである。この辺に最近のマテシッチの関心があることは、刊行が予定されている著書『道具的推論と意思決定システム：管理科学とその他の応用科学の方法論』の題名が示すとおりである^⑩

方法論を考えるかたわら、マテシッチは経営情報システム(MIS)にも

⑩ これについては次のものを参照されたい。斎藤静樹「マテシッチ教授のプロフィール」、産業経理、第34巻第8号(1974年8月)。

関心を示している^⑫。これは、会計をMISの一部とみるからである。さらには、情報システムより一段と狭い概念である意思決定システムとして会計をみることがマテシッチの意図である。MISの一部とみるため、会計をより抽象的に考察し、会計の一般理論をより一般化することによって、MISの基礎理論を構築できるとしている。これは、会計の基礎的前提の内容を一般化したり、その一部を除外したりすることによって行なわれている。

これまでに述べてきたように、マテシッチの関心は多岐にわたっている。そのなかでも重要なものを以下の節で扱うことにしたい。

II 会計学における定義について

1 「定義」とは何か

「学者間の議論で最も無意味なものは、語義上の問題をめぐるものである。鍛え上げた研究者は皆、定義上の論争が不毛であることを熟知している。」^⑬

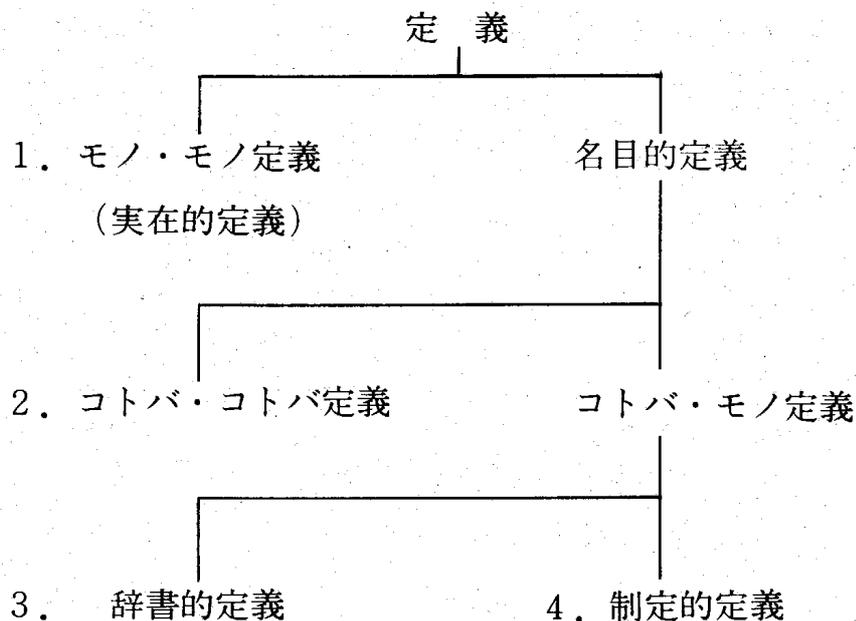
これは、チェンバースとの幾度かの論争の過程で、マテシッチがはしなくも発した言葉である。「会計」、「測定」、「評価」といった会計学上重要な諸概念に係わる論争であったが、結果は実り少いものであった。その大きな原因は、これらの概念の定義が両者の間で異なっていたからである。我々も、マテシッチによる会計の諸概念の定義を検討する際、不毛な議論に陥ることは避けたい。そのためにも、「定義」概念自体の検討から始めることにしたい。これは、マテシッチによる「定義」概念の解釈を理解するためにも必要なこ

⑫ Mattessich, *Management Information System : its Meaning, Basic conditions and Testing* (Working Paper ; University of British Columbia, 1972). "Information Economics and the Notion of 'Management Information System'," in E. Grochla and N. Szyperski (eds.), *Information Systems and Organizational Structure* (1974).

⑬ Mattessich, "On Further Misunderstandings About Asset 'Measurement' and Valuation: A Rejoinder to Chambers' Article," *Cost and Management*, March-April, 1971, p. 37.

とである。

「定義」とは何か、と言っても、哲学や論理学において一致した見解があるわけではない。それゆえ、各種の「定義」概念を体系的に整理・検討したロビンソンに従って、「定義」について考えてゆきたい^⑭。定義は、一般的には、「何々とは何々のことである」といった型の文章で表わされる。このなかで、定義される側である主語部を被定義項といい、定義する側である述語部を定義項という。定義項も被定義項も言語によって示される。ロビンソンは、定義項や被定義項が言語そのものであるコトバであるか、言語によって表示される言語外の対象であるモノであるかに基づいて、定義を次のように分類する。この分類は例えば、「会計」というコトバが問題となっているのであるか、「会計」というコトバが意味するモノが問題となっているか、といったことに関係する。



ロビンソンはこの分類を目的による分類であると称しており、具体的な定義方法とは区別している。ここで実在的定義 (real definition) とは、モノによるモノの定義である。名目的定義 (nominal definition) は、コトバをコトバも

^⑭ Richard Robinson, *Definition* (Oxford Univ. Pr., 1954), pp. 12ff.

しくはモノによって定義するかによって二分しており、都合、4個の「定義」概念を提示している。この方法ではモノ・コトバ定義も思いつかれようが、ロビンソンは、これを定義でないと考えてか、最初から除外している。これは、モノをコトバによって表わすこと、つまり命名とすることができる。

実在的定義は、コトバが意味する対象の機能や構造、その成立や発生の条件などを規定する、いわば経験科学的研究の産物である。それゆえ、ロビンソンは、実在的定義を「定義」以外の名称で呼んだほうが良いとしている。彼にとって定義とは、モノの定義ではなく、コトバの定義なのである。

コトバ・コトバ定義 (word-word definition) とは、同じ意味を持つ言葉による言い換えと言ってよい。この種の定義には、「“white” とは『白』のことである」といった、異なる言語間の言い換えの方法や、後述する公理論における形式的な言葉の置き換えの方法などが含まれる^⑮。

辞書的定義 (lexical definition) とは、あるコトバがある意味や対象を示すという規則や慣習が存在することを述べたものである。いわば、コトバの意味についての経験的な記述であると言ってもよい。これに対して制定的定義 (stipulative definition) とは、そのような規則が存在すべきことを提案する、いわばコトバの意味についての規範的な記述である。両者は、基本的には、経験的か規範的かによって区別されるが、この区別は困難である場合が多い。マテシッチは「定義」の好ましい方法として、主題についての一般的な観念から出発して、これを純化するといった方法を挙げているが、その反面、この方法では会計の定義からマクロ会計を除外してしまう恐れもあると述べている^⑯。それゆえ、辞書的定義では不十分であり、制定的定義をも採用していると言えよう。

ロビンソンは、前述した定義の分類とは別に、定義に関して問題となる点

⑮ WGR, p. 50 に出てくる「名目的定義」は、ロビンソンの用法と異なり、コトバ・コトバ定義を指している。マテシッチの用法は必ずしも特異なものではない。この用法では、コトバ・モノ定義を実在的定義とすることが通例である。

⑯ AAM, p. 16.

を幾つか提出している^⑰。そのなかで、「定義は簡潔であるべきか否か」、「定義は前に来るべきか後に来るべきか」という問題がある。この二者択一的な問題に対してロビンソンは、いずれの場合もあり得るとして、具体的な例を幾つか挙げている。

前者の問題点については、一つの語を別の一つの語で定義するといった最も簡潔な方法から、著書全体が一つの語の定義に用いられるといった方法まで考えられる。マテシッチは、会計概念の定義を行なった直後に、「ある意味では、本書の残りの部分はこの定義を精緻化したものである^⑱」と述べている。それゆえ、一冊の著書全体でもって会計概念の定義を行なっていると言える。つまり、AAM全体が「会計」という用語の一種の定義項となっているのである。

かような定義の方法となっているため、マテシッチでは、会計概念の定義が前に来ることになる。こうした方向に反対の立場をとる会計学者にゴールドバーグがいる^⑲。最初に定義が来ることに彼が反対する主な理由は、定義によって研究・議論の範囲を限定してしまい、その方向や結果を予断してしまう恐れがあるということである。しかし、この見解には同調しがたい。ゴールドバーグの見解は、研究の順序と研究成果の記述の順序とを混同している。マテシッチにしても、彼の会計概念の定義と順不同に会計の研究を行なったであろう。定義を前にもってきたのも、そのほうが記述の方法として良いと思ったからであろう。我々読者にとっても、マテシッチの会計概念の定義が後に来ていたならば、彼の会計理論を理解することがより困難になっていたと思われる。

マテシッチは定義の規準として、適度の数の本質的性質だけを含むこと、曖昧さのないこと、循環論法を避けること、特に、画定力を持つことを挙げ

⑰ Robinson, *op. cit.*, pp. 3ff.

⑱ AAM, p. 20.

⑲ Louis Goldberg, *An Inquiry Into The Nature of Accounting* (American Accounting Association, 1965), pp. 24ff.

ている²⁰。最も重要な規準としている画定力とは、定義されるカテゴリーに属する対象を、これに属さない他の若しくは類似の対象と明確に区別する能力のことを指している。

次に、論理学者が挙げる定義設定の規則を述べ、マテシッチのそれと比較することにしたい。このようなものとして、次の5個の規則が挙げられている²¹。

規則Ⅰ 定義は被定義項の公共的内包を与えるべきである。すなわち被定義項のクラスに属する諸対象の共通な性質であって、しかも任意の対象がそのクラスに属するか否かを判定するのに十分な基準——これが公共的内包である——を述べるべきである。

規則Ⅱ 定義項のきめるクラスと被定義項のそれとは一致すべきである。

規則Ⅲ 定義は被定義項またはこれと同意味の名辞を用いてはならない。すなわち循環してはならない。

規則Ⅳ 定義は曖昧な、多義的な、または比喩的な言葉を用いてはならない。

規則Ⅴ 定義は、肯定的な言葉で述べるときには、否定的な言葉で述べるべきではない。

マテシッチが挙げた画定力の規準は、本質的性質だけを含むという規準とともに、規則Ⅰに該当する。また、曖昧でないという規準は規則Ⅳに含まれ、循環論法でないという規準は規則Ⅲに該当する。マテシッチは、後述するように、WGRで定義項に「会計原理」という用語を用いており、一見、循環論法の恐れを感じさせている。けれども、「会計原理」は改めて概念規定されており、必ずしも循環論法とはなっていないのである。

規則Ⅱも当たり前と思われる規則である。しかし、AICPAによる「会計」の定義をめぐるマテシッチとチェンバースとの間に交された議論も、A I

²⁰ AAM, p. 18.

²¹ 近藤洋逸・好並英司『論理学概論』（岩波書店、1964年）、20-21頁。

CPAの定義がこの規則を守らなかったことに帰因する。その定義では、定義項は、その解釈によっては必ずしも被定義項と同じクラスを指すわけではないのである。この議論に限らず、両者の中で交された論争が不毛であったのは、被定義項のクラス、つまり外延に関して一致した見解もなく、また、クラスに共通の性質、つまり内包についても大きく見解が相違していたことに原因がある。言葉の意味についての共通の認識がなければ、辞書的定義は得られない。こうした場合、いきおい制定的な性格を持つ定義が主張されることになり、自己の見解を繰り返すだけになりやすい。チェンバースとマテシッチの論争もこうした場合であった。

2 「会計」の定義

マテシッチの用法では、「会計」という用語は次に挙げるクラス（外延）を持っている^②。

- | | | |
|-------|---|---|
| マクロ会計 | { | <ul style="list-style-type: none"> (1) 国民所得・生産勘定 (2) 資金循環表 (3) 産業連関表 (4) 国際収支表 (5) 国民貸借対照表 (6) 上記のものに類似した地域勘定 |
| ミクロ会計 | { | <ul style="list-style-type: none"> (1) 企業会計 <ul style="list-style-type: none"> (a) 財務会計と資金会計 (b) 原価計算 (c) 企業予算 (2) 官庁会計 (3) 公益事業会計 |

② WGR, p. 28.

そして、これらの諸会計に共通の本質的性質（内包）を探究した後に、次のように「会計」の定義を行なっている。

「会計とは、所得の循環と富の集計とについての量的記述と予測とに関する専門領域 (decipline) であり、以下に示す基礎的前提に基づく方法を用いる（これらの前提は、十分に検証した後、必要十分条件とみなすことができよう）。

- | | |
|-------------|------------------------|
| 1. 貨幣価値 | 10. 経済取引 |
| 2. 時間間隔 | 11. 評価 |
| 3. 構造 | 12. 実現 |
| 4. 二重性 | 13. 分類 |
| 5. 集計 | 14. 資料投入 |
| 6. 経済対象 | 15. 期間 |
| 7. 貨幣債務の不公平 | 16. 拡張 |
| 8. 経済行為者 | 17. 重要性 |
| 9. 実体 | 18. 配分。」 ^{②③} |

マテシッチは、この定義中にある予測 (projection) が応用科学におけるものであるとして、純粋科学における予測 (prediction) と区別している^{②④}。前者は、多少なりとも非現実的な仮定のもとでの擬制的な prediction であるとも述べられている。それゆえ、自然現象の予測とは異なる、経済政策や経営政策といった人為的な計画や統制が加わる領域での予測を指すと思われる。予算もこれに該当する。他に量的記述が測定と同義であることが述べられている。

その後マテシッチは、基礎的前提として新たに目的設定の前提を加えて、定義の前半部を次のように修正している。

「会計モデルは、所得の循環と財産・資本の集計との量的記述と分析に役

^{②③} AAM, p. 19.

^{②④} Mattessich, "Methodological Preconditions and Problems of A General Theory of Accounting." *The Accounting Review*, Vol. 47, No. 3 (July 1972) p. 475.

立ち、次の前提に従う。」²⁵⁾

目的設定の前提が加わったことや、その他の前提の内容が変化していることなどについては次節で扱うことにしたい。このWGRでの定義では、先のAAMの定義にあった「予測」が消え、代りに「分析」という用語が入っている。「予測」を省いたのは、これが「量的記述」に含まれるものであり、余計なものと思われたからである。また、「分析」が加わったのは、会計においては外生的データから内生的データの分析的導出や、測定値の分析的評価が行なわれるからであるとしている²⁶⁾。

この二つの定義で特に異なる点は、WGRの定義が「会計」の定義ではなく、「会計モデル」の定義であるということである。WGRでは「会計」の定義は、「会計モデル」の定義の前にある文で、経済学の数量的方法の範囲内におけるある特定のモデル・タイプの適用が「会計」という専門領域を形成する、という部分で行なわれている。つまり、「会計モデル」を定義し、次に「会計」を定義するという二段構えの方法をとっていると言えよう。とはいえ、このように定義したところで、「ここでは、会計を定義しているのか会計学を定義しているのか、判断に迷うところです」²⁷⁾と言われる原田教授の疑問は消えないように思われる。

定義されているものが「会計」なのか「会計学」なのかといった疑問は、accounting が両義に用いられるということにもよるが、また、定義中に用いられている discipline という用語が明確でないことにもよる。それゆえ、マテシッチの accounting の定義においては、この疑問をはっきりと解く鍵は見つからないと思われる。それを本稿では「会計」の定義とみたのは、accounting のなかに、前述した国民所得勘定や予算などが含まれるとされていたからである。また、会計モデルの研究である一般理論や特殊理論だけが会計学を構

²⁵⁾ WGR, p. 34.

²⁶⁾ WGR, pp. 36f.

²⁷⁾ 次の座談会での原田教授の発言。「現代会計学の展開／ポレミック(2)」、企業会計、第22巻第11号(1970年10月)。

成するのではなく、会計の社会的・心理学的・経済学的な基礎や会計情報利用者の行動特性を探求する行動論的会計学 (behavioral accounting) も会計学の一分野とされているからである²⁸。これらの分野は、先の定義を「会計学」の定義ととれば、これには当てはまらないと思われる。こうした理由から、マテシッチが行なっているのは「会計」の定義である、と解釈したのである。

マテシッチは自己の「会計」の定義の性格について、WGRの定義の前の文で、条件的定義と規定している。また、他のところで、「会計」という表現の意味論的定義を行なったとも述べている²⁹。また、より明確に次のように述べている。「このような場合、構文論的定義では不十分である。この定義が指示されるものの意味を与えると主張されるが、この主張は実行できない。ここに意味論的定義が、必要十分条件を体系的に表示するので、真正の意味を与えるための不可欠の要件となる。」³⁰ 構文論的定義とはコトバ・コトバ定義の一種である。マテシッチは、「会計」というコトバを他のコトバで置き換えるだけの定義には満足できなかった。進んで、「会計」というコトバが指示する諸々の会計の共通の性質を探求し、これを基礎的前提という型にして定義項に加えた、と解釈することができよう。意味論的定義というコトバ・モノ定義の形式をとり、諸会計に共通する性質（内包）を条件として明示したのである。この条件を満たす対象が、「会計」というコトバによって指示されることになる。

本項の最初に「会計」のクラスを挙げたが、マテシッチにおいては、このクラスの説明が処によって必ずしも一定してはいない³¹。明確なことは、AAMには記されていなかった国民貸借対照表がWGRには記されるようになったという点である。国民貸借対照表がAAMでは見落されていたか、その後

²⁸ Mattessich, "Methodological Preconditions," p. 477.

²⁹ R. マテシッチ著、越村信三郎監訳『会計と分析的方法（下巻）』（同文館、1974年）、351頁。

³⁰ Mattessich, *Management Information System*, p. 2.

³¹ AAM, p. 16, p. 139. WGR, p. 28, p. 189.

になって、前記の諸条件に合致するものであるとして、「会計」のクラスに含められたかは判断しがたい。いずれにしろ、このように、ある対象が基礎的前提という諸条件を満たしておれば、その対象は「会計」と称される。そうでなければ「会計」とは言われないのである。それゆえ、たとえフロー・システムについての会計と思われるものであっても、例えば所得や富を扱っていないというように先の条件を欠いておれば、それはマテシッチの「会計」には含められないことになる。

次に、マテシッチの定義の内容に立入ってみると、青柳教授が指摘されるように、三つのレベルに区分されることが解る。第1は量的記述と予測という行動レベル、第2は所得と富という対象レベル、第3は18個の前提から構成される方法レベルである。一般的に言って、一つのコトバは、指示するクラスに変化をきたさない限り、幾通りにも定義することができるものである。それゆえ、異なる内容が定義項に含まれていても、それ自体は問題ではない。けれども、定義が複雑になったり、重複する内容がでてきたりする恐れがある。マテシッチの定義も、青柳教授が言われるように、方法レベルの内容に行動レベルや対象レベルの内容であるべきものが入っており、重複規定になっている^{③④}。

これら三つのレベルのなかでマテシッチの定義にとって最も重要なものは、方法レベルである。この方法の基礎にある前提が条件となり、会計と会計外のものとを区別する基準になっているからである。方法については次のように述べられている。「・・・我々の見解では、記録・測定のプロセスに『会計』という名称を与えるものは方法なのである。方法は、財務会計や国民所得会計などの多様なシステムを統一する共通分母を構成する。」^{③⑤}「ここでは『方法』は最も基礎的な概念的枠組の意味で理解しており、細部の処理に係わるもの

③② AAM, p. 27.

③③ 前掲雑誌の座談会での青柳教授の発言。92頁。

③④ 前掲雑誌, 92頁。

③⑤ AAM, p. 18.

ではない。」³⁶この「方法」が諸会計に共通の性質を明らかにしてくれるものであり、この研究が会計の一般理論となっている。

ここで「方法」という言葉を用いたが、マテシッチは *method* と *methodology* とを使用している。先の引用文で、共通分母としての方法には後者が、その他には前者が用いられている。両者は特に異なる解釈が与えられているわけではないので、一括して「方法」という用語を用いた。事実、WGRの先の引用文に該当する個所ではいずれも *Method* を用いている³⁷。後者の用語を「方法論」と訳すことは、「科学方法論」とも混同することにもなりかねないので、避けたほうがよいと思われる。

このように方法に着目することによって、前述したような画定力を持ち、一般理論を展開する基礎となるような会計の定義を求めたのである。この企図が成功しなければどうなるか。マテシッチは次のように述べる。「さもなければ、『家族的類似性』によって主題の境界線を引くという、ヴィトゲンシュタインのアプローチをとりたい。」³⁸しかし、このアプローチに従えば、会計の定義を断念する結果になりかねない。なぜならば、家族的類似性という考えの基礎には、「すべての言語が、『言語』と呼ばれうるために所有していなければならない、『一定の要素』だとか『一定の固有性』というようなものは、まったく何もない」³⁹という認識があるからである。我々の問題について言えば、方法をも含めて、諸会計に共通する性質は何もないということである。それゆえ、「会計」の定義はできないという結論が導かれる。ある家族内のこの人とあの人はこれこれの点で類似するといった特徴を幾つか見い出すだけであり、類似する点を持たない二人もいるかもしれない。この家族全員に共通する性質はないのである。単に幾つかの類似性を辿ることによって、ある

³⁶ AAM, p. 18, footnote.

³⁷ WGR, p. 29.

³⁸ AAM, p. 19, footnote.

³⁹ J.ハルトナック著、飛田就一訳『ヴィトゲンシュタインと現代哲学』（法律文化社、1970年）、88頁。

家族と他の家族との境界線が引かれることになる。このような「家族的類似性」をマテシッチが持ち出したのは、会計を定義し、会計の一般理論を構築することは、「方法」を抜きにしては考えられないと思ったからであろう。

3 公理論における定義

理論は、その主題について述べる諸命題から構成されている。これらの諸命題は演繹的な論理関係によって結合されている。相互に関連のない、ばらばらの諸命題の集りだけでは、理論とは言えないのである。演繹論理によって体系化した理論こそ、理論と称するに値する。理論内部において諸命題は、演繹の前提と結論の関係で結合されることになる。この諸命題のなかで他の命題の結論にならないもの、この理論体系の基礎となる命題を公理と称する。「諸命題の間に演繹の連結をつけることを広く体系化というならば、公理による体系化はその厳密な形態のものである。」^④ 公理によって体系化した理論を公理論と称している。

公理論における諸命題は、公理が論理的出発点となるため、循環論法や無限逆行に陥ることがない。同様に、公理論で用いられる諸概念にも、基本的な概念とそれから導出される派生的概念とがある。前者の概念を示す記号を基本記号といい、後者の概念を示す記号を被定義記号という。基本記号には、理論の主題内における諸要素を示すものもあれば、それらの諸要素間の関係を示すものもある。基本記号と被定義記号、したがって基本的概念と派生的概念は、どのような命題を公理とするかに依存するものであり、その区別は絶対的なものではない。

マテシッチの理論体系は必ずしも公理論というわけではない。しかし公理論として考えれば、次節で詳述するように、要素を示す基本記号として「経済対象」や「経済行為者」などが現われている。同様に、これらの諸要素間の関係を示す基本記号として「取引」が用いられている。取引は、具体的に

④ 近藤・好並『論理学概論』, 260頁。

は、二つの経済対象の間関係であると示されている^④。また、経済対象と経済行為者という基本的概念に対して、実体概念が派生的概念として用いられている。「実体」という被定義記号は、「経済対象」と「経済行為者」とによって定義されているのである。

ここで、形式化ということを考えてみたい。というのは、公理化と形式化とがしばしば混同されているからである。「公理化と形式化は互いに関連するが、決して同一の概念ではない。ある公理論的理論は、内容的理論として自然言語で定式化できる。」^⑤日本語や英語といった自然言語ではなく、記号によって表示すれば、理論は形式化される。マテシッチも、「経済対象」、「経済行為者」、「実体」、「取引」に、O, S, E, Fという記号を与えることによって形式化を試みた。これらの記号に適当な解釈を与えると、内容的公理論が得られる。すなわち、形式化された公理論（形式的体系、カルキュラスとも言われる）に解釈を加えると内容的公理論になる。形式化は理論の論理構造を浮き彫りにしてくれるものなのである。基本記号に異なる解釈を与えると、形式的な論理構造は同じであるが、内容の異なる理論が得られる。このようにして得られた理論が妥当なものであれば、元の理論の論理構造も妥当なものとなされる。我々も、SやOを自由に解釈し、その結果を吟味することによって、マテシッチの理論構造を間接的に検討することができよう。

ここで、前述したロビンソンの定義論に従って、公理論における定義について考察したい。派生的概念を示す被定義記号は、基本記号もしくは他の被定義記号によって定義することができる。基本的には、すべての被定義記号は基本記号によって置き換えることができる。公理論における定義は、数学の例で理解されるように、複雑な記号の集りを簡約にする場合に用いられる。それゆえ、ロビンソン流に言えば、コトバ・コトバ定義である。基本記号は、

④ WGR, p. 61.

⑤ Lasar O. Resnikow, *Erkenntnistheoretische Fragen der Semiotik* (VEB Deutscher Verlag der Wissenschaften, 1968), p. 260.

被定義記号とは異なり、他の記号によって定義することができないので、この意味で無定義術語とも称される。

ところでマテシッチの場合、この定義できないはずの基本記号であるSやOが定義されている。例えば、集合 $O = \{o_p\}$ は経済対象の集合である、と定義されている。この定義は、実は、公理論における定義ではなく、記号の解釈である。つまり、コトバ・モノ定義の一種なのである。このようにして無定義術語である基本記号も、ある意味では定義できるのである。英語を知らない人に対して、Oは economic objects の集合である、と言っても、それはコトバ・コトバ定義にすぎない。しかしロビンソンの言うように、「コトバの一方の意味を知る人にとっては、コトバ・コトバ定義は必然的にコトバ・モノ定義を含意する。」^④それゆえ、先のOの定義はコトバ・モノ定義であり、公理論における解釈規則になっていると言ってよいであろう。

これまで会計の意味論的定義や公理論における定義について述べてきた。誤解してはならないことは、これらが単にコトバの定義だけに係わっているのではないということである。直接的には、名目的定義であるコトバ・コトバ定義とコトバ・モノ定義だけを扱ってきたが、これらの定義の背後には、経験科学的研究とも言える実在的定義（モノ・モノ定義）がある。「会計」という概念の定義や、会計理論における諸概念の定義は、会計の経験科学的研究の発展とともに変化するものなのである。マテシッチの場合についても、このことが言えよう。

III 会計の基礎的前提

1 公理と基礎的前提

マテシッチによれば、基礎的前提とは、これまで会計学において公準、原

③ WGR, p. 54.

④ Robinson, *op. cit.*, p. 17.

則、基準などの名称で呼ばれてきたものである。基礎的前提は前節で述べた公理と同義のものとは考えられていない。彼の解釈によれば、基礎的前提は基本的概念、本来の公理、条件的定義のいずれかを指すものと考えられている^④。この条件的定義の条件とは公理の性格を持つものとされている。基礎的前提が公理と同義でないとして述べながらも、その理論を公理論として構築する意図がうかがわれる。WGRでは、より一層公理論的な性格が強く現われていることが読みとれよう。

それではマテシッチの理論を公理論とみなすことができるであろうか。しかし、公理論と称するには、あまりにも問題が多いと言わざるを得ない。公理論としてみたとしても、要素や要素間の関係を示す基本的概念が必ずしも明確ではない。マテシッチも述べているように、^④ 基本的概念以外の概念は定義によって基本的概念に還元しえるものであるが、彼の定義自体が必ずしもそのようなものにはなっていない。また、どの前提が公理に相当しているものか、その公理が基本的概念を組み合わせることによって形成されるものか、などの疑問点も多い。さらには、前提からの結論として得られるとする諸仮説が如何なる論理的演繹によって導出されているのか明確ではない。このような疑問点があるので、^④ それゆえマテシッチの理論体系を公理論としてではなく、むしろ「会計」もしくは「会計モデル」の意味論的定義を敷衍したものと考えたい。前提によって「会計」概念の意味的内容が与えられるとみるのである。

こうした点を念頭におきながら、もう少し基礎的前提の性格について考察してみたい。前提の性格について次のように述べられている。「基礎的前提は、当該システムを操作的にするために満たすべき条件、もしくは真として前提

④ AAM, pp. 30f.

④ WGR, p. 49.

④ クーパーも、マテシッチの理論が曖昧で扱いにくい複雑な体系となっており、無矛盾性や完全性、多産性といった公理論としてのテストが容易ではないと批判している。Cooper, *op. cit.*, p. 203.

しうる条件を表わすものである。それはまた、定義とも本質的に異なっており、これと混同してはならない。^④この文中の「操作的にするために満たすべき条件」と「真として前提しうる条件」をもう少し具体的に述べれば、原田教授が指摘されるように^⑤、会計実践にあたってのさまざまな処理基準を述べた前提と、会計処理の際のメカニズムについて成り立つ普遍的原理を述べる前提と言うことになる。

普遍的原理を表わす前提は、次項で示す 19 個の基礎的前提のうちの最初の 9 個である。これらの前提は、経験的概念だけでなくアプリアリな概念をも含む、まったく一般的な性格を持つものとしている^⑥。会計が会計であるために必要な前提であり、選択の余地なく成立する前提である。

残りの 10 個の前提が具体的な会計処理の基準を述べたものである。これらの前提に特徴的なことは、後述するように、「……という仮説から成る集合が存在する」といった型で前提が定式化されている点である。この前提は仮説の集合の存在を要請するだけであり、基本的な要素の集合や関係を要請するものではない^⑦。それゆえ、これらの基礎的前提は、そのような仮説集合を代理するという意味で代理的前提 (surrogate assumption) と称されている。これによって、競合する諸仮説を包括する一般性のある命題を前提とすることができるのである。この代理的前提としての基礎的前提が包括する仮説は、それ自体が前提である場合と、諸前提から導出される結論である場合とに分けられる。前者には目的設定、期間、配分、連結の諸仮説があり、後者には評価、貨幣債務の返済、実現、分類、資料投入、適合性の諸仮説がある。結論を導出する際に中心となる前提が目的設定の前提である。このように、目的設定の前提を中心にして理論体系を整備したことが WGR の特徴にもなっているのである。

④ WGR, p. 53.

⑤ 前掲雑誌の座談会における原田教授の発言。83 頁。

⑥ AAM, p. 41.

⑦ AAM, p. 42.

代理的前提という工夫によって、特定状況や特定目的における経験仮説から成る特殊理論ではなく、より一般性を持ったメタ理論が構築される。「基礎的前提は会計システム一般の共通の枠組を構成し、特殊仮説は包括的な理論を解釈する助けとなる。」^{⑤②}このように、基礎的前提によって会計の一般理論が得られ、特殊な経験仮説を代入することによって特定目的に合致する特殊理論が得られる。また、これを解釈という面から考えると、会計モデルの一般的な解釈とその特殊な解釈を行なっており、解釈のレベルを二分しているのである^{⑤③}。

2 基礎的前提の内容

基礎的前提の語句と内容は、AAMとWGRとでは異なっている点も多い。ここでは、WGRのほうが後に出版されているので、その語句と説明を採った^{⑤④}。両者の相違点については、逐次、説明してゆくことにしたい。語句が変わったもので重要なものについては、AAMの語句をカッコ付きで付記しておいた。本項においては個別に基礎的前提を検討するが、全体的な検討は次項ですることにはしたい。

《貨幣価値と数量》（貨幣価値）

「価値を貨幣単位（もしくは財や用役に関する付随的な物的数量）で表わす数システムが存在する。」

AAMと比較して、二次的ながらも物的数量を導入している点が目新しい。また、貨幣単位は、AAMでは貨幣に関して自律性を持った国の通貨が前提とされていたが、WGRではその都度のモデルに用いられる貨幣単位であるとして、視点が異なっている。

マテシッチの考えでは、会計における数詞は基本的には標準的な商品の単

^{⑤②} Mattessich, "Methodological Preconditions", pp. 484f.

^{⑤③} Mattessich, *Management Information System*, pp. 15ff.

^{⑤④} WGR, pp. 51-105. AAM, pp. 32-45. 以下、前提の説明に関しては特に頁数は明示しない。

位であり、それがどんな商品であってもよいのである^⑤。けれども現在のところ、貨幣単位以外では共通分母の役割は果せないとしている。それゆえ、物的単位を用いるにしても、二次的なものにとどまる。しかし将来、効用単位が具体的に利用できるようになれば、この単位を含めたものへと前提が変化する可能性も示されている。

《時間測定》（時間間隔）

「時間間隔の順序付および固定化、測定、合計、区別のための時間システムが存在する。」

これは、事象の継起に順序を与える、すなわち測定するために前提される。会計においては通常のカレンダー・システムで十分である。ここでは、時点ではなく、時間間隔という、ある一定の幅を持ったもの（例えば日や週）が要求されている。この時間間隔が一定数連続したものとして、会計期間とその部分期間が定義されている。

《経済対象》

「数量や価値といった変化する特徴を持つ経済対象の集合が存在する。」

AAMでは、マクロ会計の影響を受けて、経済対象を実物的対象と金融的对象とに区別していた。また、ある時点における経済対象の価値をストック変数と呼び、ある期間における経済対象の価値の変化をフロー変数と呼んでいた。

WGRでは経済対象が積極財産 (Aktivum) と消極財産 (Passivum) とに区別され、2種類の経済対象が存在するかのように述べられている。他方、後出の「分類」の前提を説明している部分で、経済対象を具体面から考えれば積極財産となり、抽象面から考えれば消極財産（他人資本と自己資本）になるとしている。それゆえ、2種類の経済対象が存在するのか、経済対象についての2種類の解釈が存在するのか曖昧であると言えよう。

⑤ AAM, p. 144.

⑥ AAM, p. 446.

《経済主体》(経済行為者)

「経済対象に対して処理権を行使し(所有する, 借りる, 支配する, など), また, 選好を持ち, 特定の会計モデルに目的を設定する経済主体の集合が存在する。」

AAMの「経済行為者」は自然人の集合とされていたが, WGRの「経済主体」には更に法人などが含まれている。AAMにおいては経済行為者の前提は, 経済学や経営科学, 行動科学などとの連結環を構成するものであり, また, 所有主理論や管理者理論などのいわゆる「会計主体論」にも反映するものとみている。

AAMにもWGRにも共通していることは, この前提が会計モデルに特定の目的を与えるという点である。それゆえ, 後述する目的設定の前提と多分に重複するものがある。この前提が, 前節で述べたように, 行動レベルの規定である点からも, 「自然人である行為者を実体とは別に会計の定義において前提する必要があるかどうかは問題の存するところである」とする原田教授の疑問はもっともである。この前提の中には, これらの基礎的前提によって定義すべきはずの「会計モデル」なる言葉が出てきている点においても, この前提が他の前提とは異なるレベルに属すものであることが分るであろう。

マテシッチによれば, 経済対象と経済主体との関係として処理権 (Verfügungsmacht)が, 経済主体間の関係として負債 (Verbindlichkeit) が定義されている。AAMでは ownership right や debt claim と称したものである。両者とも法律的な意味での所有権や債務よりも広く解釈されている。また, 両者の成立する条件を必要十分条件として挙げ, 集合論を用いて表示している。これによって会計の諸基礎を両概念へと還元し, より一層の概念の明晰化を狙っているのである。しかし, 集合論的に表示したからといって正確になる訳でもない。「処理権」と「負債」の概念は, 「経済主体」や「経済対象」などの基本的概念によって定義されているとは言いがたい。両概念は, 経済主体や経済対象といった要素間の関係を示す基本的概念であって, 決して派生的概念ではないのである。むしろ前提とすべき性格を持っていると思われる。

さらには、この両概念と、経済対象としての積極財産や消極財産との関連も不明確であると言えよう。

《経済単位》(実体)

「所得の循環と資産・資本の集計とが測定される経済単位が少なくとも1個は存在する。この単位は、経済主体もしくは経済対象もしくはその両者から構成されており、処理権を行使することができる。」

この前提の後半の規定に従って経済単位が集合論的に表示されている。それは経済主体と経済対象との和集合として、それゆえ両者からの派生的概念として扱われている。しかし、経済単位の定義をみると、派生的概念であることを示すコトバ・コトバ定義の他に、「経済的諸目的を遂行する」といった機能的なコトバ・モノ定義も含まれている。また、この経済単位の前提は経済主体の前提と重複する点もある。このように、経済単位の定義や前提については疑問なところもあるが、これについては別の機会に述べておいた^⑤。

経済単位に関係して自己資本の概念が定義されている。それは、ある経済単位の積極財産の価値から他人資本の価値を差し引いて得られた残高と同じであり、経済単位に対する資本請求権である。そして自己資本は、経済単位の観点から見れば、他人資本と同様に「負」の経済対象とみなされるとも述べられている。しかし、この定義の性格も明確なものではない。例えば、他人資本や資本請求権、経済対象の諸概念の関係が明らかではないのである。

《構造》

「経済単位の本質的特徴を表わす経済対象の構造（すなわち、集合や部分集合などの階層）が存在する。」

定義によって経済単位の構造は資産・資本・所得の構造に限定されている。この前提は経済単位の固有の構造についての前提であり、具体的な勘定図の作成のための分類の前提とは区別されている。

^⑤ 拙稿「会計実体について」、山口経済学雑誌（山口大学）、第26巻第5・6号（1977年3月）。

《取引》(経済取引)

「経済対象の構成を変化させる現象(取引)の集合が存在する。」

WGRの定義によれば、取引とは2個の経済対象の関係であり、この経済対象の双方の状態をある特定時点において反対方向に変化されるものである。集合論的には、 $T(o_i, o_j, t^r) = o_{ij}^r$ という型で記号化されている。

取引の概念は、前述した処理権や負債の概念と同様に関係概念として示されている。それゆえ、取引は公理論における諸要素間の関係を示す基本的概念であるべきである。けれど、マテシッチはそれを派生的概念であるかのように扱っている。つまり、Tを他の基本的記号によってコトバ・コトバ定義していると思込んでいるのである。関係概念一般は数学的概念として会計理論では自明の前提とされるべきであるが、このTのような具体的な型を持つ関係は改めて基本的概念として明示されるべきものなのである。Tの意味を表わすコトバ・モノ定義となっているのが、先の定義における「経済対象の双方の状態を反対方向に変化させる」という部分である。

前提の名称が「経済取引」から「取引」へと変わったのは、他に会計取引があると考へてのことだろう。経済取引と会計取引との関係は、その区別が強調されているにもかかわらず、曖昧である。経済取引を会計取引へと交換するメカニズムの説明が明確ではないと思われるのである。例えば取引を示す式の右辺は経済対象であるが、会計取引では、次の会計原理の前提で示されているように、右辺は価値となっている。何故このようになっているのか、その説明はなされてない。AAMでは両者の取引とも価値で統一されていたのであり、この変更の理由は明らかではない。この取引概念については次項で改めて述べたい。

《会計原理》(二重性)

「会計取引(T_v)はすべて、ある価値(w_{ij})を3次元のベクトルに割り当てる。このベクトルは、貸記される勘定(k_i)と借記される勘定(k_j)と時点(t^r)によって構成されている。

$$T_v(k_i, k_j, t^r) = w_{ij}^r \quad]$$

前節で述べたように、「会計原理 (Doppischer Grundsatz)」という用語は、この前提をも含む基礎的前提の全体によって「会計モデル」が定義されるのであるから、循環定義の印象を与えかねない。それゆえ、AAMでの「二重性 (duality)」という用語が適当であると思われる。

会計取引は、ここではベクトル形式で表示されているが、他にT字型の勘定形式、マトリクス形式などによって表示することができる。AAMにも述べられているように、この二重性の特徴は勘定集合を二重に使用するという点である。それゆえ二重性とは、これらの諸形式に具体化されている、ある理念的なものを指すと考えるべきであろう。前提とはされるが、公理論における基本的概念や派生的概念でもなく、公理にも相当しない。そのせいか、勘定や会計取引は定義されているが、二重性については特に定義はされていない。

《線型集計原理》(集計)

「各勘定 ($k_i; i = 1, \dots, y$) について、任意の時点で (すなわち、期間 P^s の後に)、(残高を求めるといふ) 演算 S を行なうことが可能である。この演算は、ある勘定に集められた (正と負の) 個々の価値を線型に加算することによって得られる価値 (残高 w_i^s) を勘定 (k_i) に与える。

$$S(k_i, p^s) = w_i^s = \sum_{r=1}^s \sum_{j=1}^y (w_{ij}^r - w_{ji}^r) \quad]$$

この前提は、循環公理とも称されるトートロジーとしての会計恒等式を表わすものである。また、経済対象の全体としての価値がこれを構成する個々の経済対象の個別価値の総計に等しいとする、いわゆる加法性の条件をも示すものである。後述する評価の前提が個々の会計取引の評価に係わるものであるのに対して、評価によって得られた価値の集計に関する前提が線型集計の前提である。この前提に関連して残高や試算表の概念が定義されている。

《目的設定》

「特殊な会計モデルを構築することによって実現される、ある特定の情報要求や目的が存在する。この目的は、基礎的前提の11から19で考察している特殊な諸仮説の選択を制約する。」

この前提は、AAMでは黙示的に述べられていたものであるが、WGRでは明示的に基礎的前提とされた。この結果、幾つかの代理的前提に含まれる諸仮説を結論として導出できるようになったと述べられている。また、この目的設定の仮説の選択が会計の価値判断を示すものであり、それゆえ会計の諸仮説が後述する意思決定仮説に属するものであることが明らかにされている。

目的設定の前提自体は代理的前提であり、法的目的、管理目的、計画・意思決定の経済目的といった前提仮説を含んでいる。これらの目的は更に細分することができるのであり、例えば法的目的は商法、株式法、税法の前提仮説に分割される。

このような目的設定を必要とする理由として、「資本」や「所得」といった重要な概念が状況によって様々に解釈できるからであると述べられている。それゆえ、これらの概念が一義的もしくは単純なものであれば、この前提は必ずしも必要なものではないとされる。そして、可能であれば、目的の階層に対応するような資本や所得の概念の階層を樹立することが望ましい、と述べられているのである。

ところで、この目的設定の前提は、その説明にも述べられているように、会計モデルの外部の要素である。それゆえ、この前提を会計モデルの定義に含めることには問題がある。会計モデルの選択・適用にとって重要なものはあっても、会計モデル自体を特徴付ける条件ではないと思われる。

《評価》

「個々の会計取引に与えるべき価値を決定する特殊な仮説から成る集合が存在する。」

この前提のもとに、法的評価や経済的評価といった仮説が含まれている。

これらの仮説は、前提ではなく結論として位置付けられている。例えば法的評価は、評価の基礎的前提と、目的設定の基礎的前提のうちの法的目的の仮説とに基づいているとされる。法的評価には更に原価主義の仮説が結論として挙げられている。

しかしながら、これら評価の仮説を結論として導出する過程がどのような論理的推論によるものであるかは明確ではない。また、この前提に関連して取得原価や時価などの概念が定義されているが、その定義の性格も明確ではないと言えよう。このことは、以下の基礎的前提に現われる結論や定義についても同様である。

《貨幣債務の返済》（貨幣債務の不公平）

「貨幣債務の返済について規定する特殊な仮説（この場合は「法的」な規約）から成る集合が存在する。」

この前提は、債務を額面どおりに返済するか否かに関する仮説が存在することを要請するものである。AAMでは「貨幣債務の不公平」という前提で、物価水準の変動にも係わらず額面どおりに返済するという条件が述べられていた。WGRでは、物価水準の変動を考慮して返済するという条件をも含む前提とされている。この2種類の、返済に関する条件は仮説として、また他の前提からの結論として性格付けられている。場合によっては、結論としてではなく前提として定式化することも考えられている。

マテシッチは、この基礎的前提とこれに含まれる仮説を会計の公理体系において明示しなければならないと述べている。だがしかし、経済対象には、必ずしも概念規定が明確ではないが、消極財産や負の経済対象が含まれているのであり、また、評価の前提とも重複すると考えられるので、この前提は不必要であると思われる。

《実現》

「会計取引が次のいずれであるかを決定する特殊な仮説から成る集合が存在する。」

(a) 経済単位の当期間の所得（それゆえ自己資本）の価値を変化させる、

- (b) 当期間の所得に影響せずに自己資本を変化させる,
- (c) 当期間の自己資本を変化させない。」

この前提に関連して「価値増加」や「価値消耗」, 「価値創造」, 「実現価値増加」, 「実現可能原価節約」, 「実現原価節約」, 「実現資本利得」といった概念が定義されている。後の3個の概念はエドワーズ=ベルの概念と同じものである。この実現の基礎的前提が含む諸仮説は結論として示されており, 例えば法的目的に対応する仮説として実現主義の原則が挙げられている。

《分類》

「経済単位の勘定図の作成を可能にする特殊な仮説から成る集合が存在する。」

マテシッチによる勘定概念は, 伝統的に考えられているような計算技術的な手段というだけでなく, 経済対象をカテゴリー化する手段とも考えられている。そして非常に複雑な概念規定が行なわれている⁵⁸。

この分類の基礎的前提は, 勘定の体系である勘定図を具体的に決定する。それゆえ, 「分類」というよりは「勘定組織」とも言うべきものである。この前提が含む諸仮説は結論として位置付けられており, これには, 法律が規定する条件に従うという仮説や, 意思決定情報の伝達のための仮説が挙げられている。

《資料投入》

「資料投入と集計度との決定に役立つ特殊な仮説から成る集合が存在する。」

会計システムに提供するデータについての前提である。会計システムによって必要とされる資料の集計度は異なる。例えば, 財務会計では個々の事象が個別に記帳されるが, 予算やマクロ会計では個々の資料をある程度集計しておくことが求められる。この前提にも, 法的目的に基づく仮説と意思決

⁵⁸ WGR, p. 226.

⁵⁹ これについては次のものを参照されたい。マテシッチ, 前掲訳書, 補論。

定目的に基づく仮説が結論として含められている。これらの仮説は、部分的には、例えば分類の仮説によって規定されている。この資料投入の仮説だけではなく、以後の前提が含む仮説も他の仮説と重複する面が出てくる。そこで、順番によって後に記される前提の仮説は、前に記されている前提の仮説に含まれないような部分について規定するものであるとされている。

《期間》

「経済単位の存続が予想される期間とその会計期間とを決定するための仮説から成る集合が存在する。」

経済単位の存続期間と会計期間という、二つの内容に関する前提である。ここでは、継続企業といったものは幾つかの仮説のうちの一つであるとされている。この基礎的前提に含まれる諸仮説は、結論ではなく前提としての性格を持っている点で、結論としての性格を持つ分類や資料投入の仮説とは異なっている。

《適合性》(重要性)

「経済事象が会計取引になるか否かの条件を決定する特殊な仮説から成る集合が存在する。」

すべての経済取引が会計取引となる訳ではない。経済取引が会計取引として記帳されるべき条件を規定したものが、この適合性の前提である。例えば、中古財の売買を記帳するか否か、主婦の家事労働を経済計算に含めるか否か、等がこの適合性の前提によって決定される。この前提は目的設定の前提を補完するものにすぎない。それゆえ、目的設定の仮説を細かく定式化すれば、適合性の諸仮説をもその下位仮説として含むようになってしまい、適合性の前提は余計なものになると述べられている。

この前提の名称が重要性から適合性に変わった理由については、重要性が取引金額の多寡に関する条件にのみ限定されている点などが挙げられている。適合性の前提は、重要性をも含む、より包括的な条件を規定しているのである。

《配分》

「価値の流れを経済単位の下位諸単位に配分するための特殊な仮説から成る集合が存在する。」

配分の仮説も目的設定の補完仮説であり、目的を細かく規定できれば不必要なものになる。また、下位単位が存在しない場合、この前提は空集合になるとも述べられている。この前提は特に原価計算を念頭に置いて考えられているものであり、仮説として原価計算のルールが前提とされている。

《連結》

「2個以上の会計システムを連結して、より高位のシステムに拡張する際の条件を特定化するための仮説から成る集合が存在する。」

この前提はいわゆる連結財務諸表の作成やマクロ会計において問題となるものであり、場合によっては空集合になることもある。この基礎的前提には、連結財務諸表を作成する際に内部利益を排除するという仮説が前提として含まれている。

3 基礎的前提の検討

マテシッチは、基礎的前提を公理体系と考えて会計の基礎を明らかにしようとした。このような試みは、概念を明晰化する数学的思考と、会計学者ムーニッツや経済学者オークラストがその方面であげた先駆的業績とに基づいている⁶⁰。ムーニッツが企業会計の公理化を、オークラストがマクロ会計の公理化を考えている点では、ミクロ会計とマクロ会計を含む会計一般の公理化を考えているマテシッチとは異なっている。けれども、オークラストの公理化は、集合論を用いている点において、マテシッチに強い影響を与えた。マテシッチも集合論の助けを借りて会計上の諸概念の明晰化を試みているからである。

しかしながら、マテシッチによる集合論を利用した公理化は、その意図と

⁶⁰ AAM, pp. 45f.

は異なり、必ずしも厳密に適用されてはいないと思われる。会計上の諸概念の規定が複雑になり、むしろ不明確になっているとも思われるのである。こうした原因としては、前述の如く、基本的概念としての要素とそれらの関係とを表わす基本記号が不備であること、これらの記号を用いて形成されるべき公理が明確には定式化されていないこと、定義の性格が曖昧であること、形式的公理体系と解釈との境界が不明であること、など、公理論として不満足な点が挙げられよう。

その他に大きな原因となっていることは、方法に着目して基礎的前提を考えたにもかかわらず、前節で述べたように、方法レベルの前提だけではなく対象レベルや行動レベルの前提も含まれている点であろう。会計モデルという量的記述の方法について述べているだけではなく、量的記述の対象となる事象についての前提や、量的記述の外側にあつてこれに影響を及ぼす要素についての前提をも含んでいるのである。

基礎的前提の中心である二重性の前提は、方法レベルの概念、すなわち方法概念である。が、この方法概念の基礎は対象レベルにある。マテシッチも述べているように、「生産と消費、販売と購入、貸付と借入、貯蓄と投資、これらの現象はすべて二次元の基礎を持っており、その分析の過程において、二重性を表わすに最も適したモデルを強要する。」^⑥ひとたび二重性が方法概念として確立されれば、逆に、二重性の観点から対象を眺めることになる。このことを示すのが次の言葉である。「取引データを二重分類し、これによって、伝達する情報の内容を高めるような構造をこれらのデータに与えることができる。」^⑦こうした考えは、言語を単に思考と伝達の道具とみるのではなく、認識経験を組織する手段とみるヴェトゲンシュタインの哲学に基づいているとされている。このように、二重性は会計的認識という概念装置における重要な方法概念となっているのである。

⑥ AAM, p. 138.

⑦ WGR, p. 149.

基礎的前提の説明は曖昧であったり、AAMとWGRとでは異なる点もあつたりしている。そして、対象レベルの規定か、方法レベルの規定か、行動レベルの規定か判断しがたい前提が幾つかある。二重性や線型集計や代理的前提の多くは方法レベルの前提と言える。経済対象が対象レベルの前提であることは明らかである。目的設定は行動レベルの概念と言えるが、経済主体や経済単位が行動レベルに属するか対象レベルに属するかは一概に判定しがたい。負債を定義する場合には対象レベルと言えるが、他は行動レベルの内容となっているからである。貨幣価値と時間測定的前提が対象概念か方法概念かは明確ではない。構造の前提についても同様のことが当てはまる。後者については、本来は方法概念であるべき勘定概念を対象概念である経済対象によって定義しようとするマテシッチの意図が不明確さの原因になっていると思われる。

こうしたレベルの違いは、マテシッチの公理的な展開にも影響する。この点をはっきりと出るのが、経済取引と会計取引の区別である。AAMにおいてもWGRにおいても、まず経済取引が定義され、これに基づいて会計取引が定義されている。両取引とも同じ関係概念を示す記号(FまたはT)を用いながらも、AAMでは会計取引が経済取引の部分集合であるかのように述べられており、WGRでは取引を表わす式において関係づけられる要素が異なっている。経済取引と会計取引とは、マテシッチ自身も強調するように、一対一に対応するものではない。それゆえ、マテシッチの公理的展開はそこで切断していると言えよう。経済取引と会計取引とを結びつけるものとして目的設定や適合性の前提が考えられているのであろうが、公理的展開としては切断していることに変わりはない。それゆえ、マテシッチが挙げている各種の定理も、会計取引から導出されるときも、経済取引もしくはそれ以前の諸概念から論理的に演繹することはできないと思われる。経済取引が経済的フローとでも言うべき対象レベルの概念であり、会計取引が方法レベルの概念であることが、この切断の原因となっているのである。

経済取引と会計取引の区別に現われたように、マテシッチの理論体系は二

つの部分に区別される。マテシッチ自身の言葉を借りれば、経験的現象を扱う部分と、会計の概念上の問題を扱う部分とである⁶³。我々の言葉で言えば、対象レベルと方法レベルとである。方法としての概念装置は、先のヴィトゲンシュタイン流に言えば、認識経験を組織化する手段であり、それゆえ言語と言いうるものである。マテシッチの理論体系が複雑であるのは、会計という言葉の概念装置とそれが表示する経済事象とを一つの理論体系に含めたことに原因があると思われる。これに対してオークラストの場合は、経済事象を中心にして公理化を試みていると考えられる⁶⁴。会計が対象とする経済事象に注目して対象レベルでの公理化を試みるか、会計の概念装置に注目して方法レベルでの公理化を試みるか、両者のレベルにまたがる公理化を試みるか、ここに会計学における公理化の大きな問題点が潜むものと思われる。

マテシッチの理論の論理展開という面では、代理的前提が含む諸仮説の導出のプロセスも問題になってくるであろう。例えば、分類の基礎的前提は結論としての仮説を2個含んでいた。この仮説は、分類の基礎的前提と、目的設定の基礎的前提が含む前提仮説とによって導出されている。この導出のプロセスは、論理的な演繹によるものではなく、多分に直観的な判断に基づいているにすぎないのである。

マテシッチはWGRの後に、会計の意味論的定義と同様の方法で「経営情報システム」の意味論的定義を試みている⁶⁵。会計システムが経営情報システムの部分集合であるとの認識にたつて、そうした定義が試みられているのである。これは、会計に特有の二重性と線型集計の前提を取り除き、その他の諸前提を統廃合することにより、12個の前提による条件的定義の型を採っている。それゆえ、会計の定義よりも一層一般化されているのである。ここで注目すべきことは、「検証規準」という前提が新たに採用されている点である。

63 前掲訳書、364頁。

64 A.オークラスト「国民経済計算への公理論的接近」(訳)、国民経済計算、No. 35 (1976年、第2号)。

65 Mattessich, *Management Information System*, pp. 10ff.

この前提は会計にも必要なものであるとしている。検証規準とは、当該システムが他の競合するシステムに比べて特定目的をどの程度満足させるか推定し、テストする規準を指す。しかし、この検証規準は経営情報システムや会計システム自体に固有の条件ではない。また、会計の公理化という方向からも逸脱すると思われる。それゆえ、検証規準を前提とすることには大きな問題がある。

(未完)