

## 会計の実験的研究に向けての覚書 —会計主体論から実験会計学へ—

水 谷 覚

### 目 次

はじめに

I. 企業観アプローチによる会計主体論

II. 企業観アプローチの問題点

III. システム論アプローチによる会計主体論

むすびにかえて—実験会計学への序論—

### は じ め に

水谷（1999）では、会計理論形成の中心概念である会計主体論に興味を持ち、「企業観アプローチ」を用いて会計主体論を整理し、それを修士論文にまとめた。しかし、その後のシステム論との出会いによって、企業観アプローチが持つ限界や問題点に気づき、「システム論アプローチ」に基づいて会計主体論を見直すことになった。さらに、その見直しの過程で実験経済学に触れる機会があり、合理性が制限されている現実の人間を前提にした会計理論の形成には、実験的研究が有用であることを知った。本稿は、こういった研究過程を研究ノートとして記したものである。

周知のように、会計主体論は会計理論形成の中心概念であり、それによって会計理論は理論的基盤を構築する。会計主体論の観点からあらゆる会計上の判断がなされ、統一的な理論体系が形成される。会計がこれまでの理論では解決できない新しい現実の問題に直面したとき、処理判断のよりどころとなるのは会計主体論であり、その都度、会計主体論の観点に立ち返って会計理論の再構築が図られなければならない。

水谷（1999）では、社会関連会計における会計主体を論究している。ここでは、近年急速に研究成果が蓄積されている社会関連会計について、会計主体論によって理論的な基盤を与えようと試みた。

これまでも会計理論が新しい現実と直面し、会計の処理判断の基準をどの観点に求めるべきかという点についての新しい理解を必要とするたびに、会計主体論は会計学研究の歴史の中で繰り返し議論の対象となってきた。わが国においては昭和20年代後半から30年代半ばにかけて、いわゆる「会計主体論争」が展開された。これは会計の公準としての実体概念と主体概念との関係について、“accounting entity”概念の理解の混乱から生じたものとして現在では理解されている。公準としての実体概念を導入する際に、会計計算が行なわれる場所的な概念であり、会計単位を意味する

“accounting entity” 概念について、かつてこれをわが国では「会計主体」と訳したことがあった。そして、会計主体の概念規定が十分でないままに、いわば会計計算の客体であり形式的・技術的概念である企業実体 (business entity) と、会計上の処理判断の主体をどこに求めるかという実質的概念である会計主体<sup>1)</sup> の概念とを混同したことを端緒とする議論であった<sup>2)</sup>。

その後、会計主体論が会計学研究の議論のなかで大きく取り上げられることはなかった<sup>3)</sup>。しかし、近年、環境会計に代表される企業と社会との関係を重視する会計理論である社会関連会計の議論が活発になるにつれて、会計主体論の観点からこれを捉え直そうとする研究<sup>4)</sup> も現れ始めた。これは、現代においては、企業と社会との関係が拡大し、企業を取り巻く環境も大きく変化していることから、企業会計の目的もその環境の変化に合わせて変化・拡充すべきであるという問題意識から始まっている。これも、会計が直面している新しい現実の問題に対して、会計理論がどのように取り組むかという課題への新しい取り組みの一つであるといえる。水谷 (1999) もそのような問題意識から論じられたものである。

さて、本稿の目的は第一に、水谷 (1999) における考察から出発しつつも、その後の研究成果を加味して、会計主体論について目的合理性の観点から再検討することにある。会計主体論へのアプローチの方法として「企業観アプローチ」と「システム論アプローチ」という二つの切り口を対比させつつ論じることによって、目的合理性の観点から会計主体論を見つめ直し、会計が直面している新しい問題への解法を示す糸口としたいと考えた。本稿の第二の目的は、今後の研究の展開として、会計の実験的研究の可能性について提示することである。実験的研究の醍醐味は仮説のデザインと予測的知識の実証に見出せる。したがって、具体的に実験の成果を得ていない現時点では、あくまで可能性の提示にとどめておく。

## I. 企業観アプローチによる会計主体論

会計主体論の議論の多くは、株式会社の性格に関する理解から始まっている。そこで会計主体論の類型と株式会社の性格に関する理解である「企業観」の類型とについて、その歴史的な変遷を辿ることで会計主体論を理解しようとするのが、この企業観アプローチである。

新井 (1978) によれば会計主体論の論点とは、(1) 企業会計上、企業をどのようにみるかという「企業観」と、(2) この企業観にもとづいて、会計的判断の最終的なよりどころをどこに求めるかという「企業会計の指導原理」の探求とにあるとされる。そして会計主体論は、大きく分けて「企

---

1) このような概念を言い表すような外国語は見当たらないが、“accounting viewpoint” (会計上の観点) といえるであろう。

2) 「会計主体論争」については、山樹編 (1984) を参照されたい。

3) 例外的な研究成果として、会計主体論について網羅的な研究を行なっている大塚 (1988) がある。

4) 飯田 (1991)、郡司 (1995) を参照されたい。

業と資本主の関係を重視する主体論」と「資本主とは別個の、企業それ自体の存在を認める主体論」とから構成され、歴史的には「企業と資本主の関係を重視する主体論」から「資本主とは別個の、企業それ自体の存在を認める主体論」へとその類型が展開してきたとされる<sup>5)</sup>。個別的な会計主体論では、「企業と資本主の関係を重視する主体論」には資本主理論と代理人理論、「資本主とは別個の、企業それ自体の存在を認める主体論」には企業主体理論と企業体理論がそれぞれ挙げられる。なお、バッター（W. J. Vatter）の資金理論のように企業を人格から離れた「資金の集合体」としてみなす会計主体論については、特定の企業観を持たないものであるから企業観アプローチの対象とはなっていない。

以下では、企業観アプローチの観点から個別的な会計主体論について論及する。

## 1. 資本主理論（Proprietorship Theory）

資本主理論は企業と資本主とを一体のものとして考えている。すなわち、企業の資産と負債は資本主のものであり、資産と負債の差額としての資本は資本主に帰属すると考えられている。したがって、資本主理論で用いられる会計思考としては「資産－負債＝資本」という資本等式が用いられる。会計はすべて資本主の立場から行なわれ、資本主は常に貸借対照表の貸方の自己資本（＝純財産）の増殖という観点から会計を考える。

資本主理論は、19世紀の終わりから20世紀にかけてその理論的基盤を形成してきたとされる。当時の企業は小規模経営の状態であり、株式会社企業制度も未発達のみで、自己資本中心の経営活動を営んでいたということを考えると、企業と資本主との分別の必要はなく、企業と資本主とを一体のものとして考えることは「企業観」の観点からもごく自然なことであった。今日において、資本主理論が適用されるのは個人企業や組合企業などのように企業と資本主との関係が密接な企業の会計に限られるとされている。

資本主理論の代表的な主唱者として、スイスのヒューグリ（Hügli, F.）、ドイツのシェアー（Schär, J. F.）、アメリカのスプレーグ（Sprague, C. E.）、ハットフィールド（Hatfield, H. R.）らがいる。

## 2. 代理人理論（Agency Theory）

代理人理論においては、企業を個人の代理人（エージェント）として活動する組織体であるとす。また、株式会社のよう複数の出資者によって構成される企業については、個々の出資者の代理人として活動する組織体であると考えられる。代理人理論は、株式会社企業の発展にともなって資本主理論が不適合化してきたことで、それに代わるものとして理論形成されてきた。すなわち、代理人理論とは、資本主理論を株式会社企業に適用した、いうなれば近代的な資本主理論というこ

---

5) リトルトン（Littleton, A. C.）によれば、このような会計主体論の類型の歴史的な変遷は認められない。リトルトン（1952）では、資本主理論と企業主体理論がほぼ同時期に現れ始めたことが主張されている（Littleton, 邦訳書, 292頁）。

となる。

この代理人理論は、企業とその資本主とを一体のものとしては考えていない点で資本主理論とは異なっている。しかし、企業を資本主の代理人としてとらえ、代理人の会計的判断の見地や観点が資本主のそれと一致しなければならないという点では、資本主理論と実質的には同じものであるとも考えられる。

代理人理論の代表的な主唱者としては、江村稔とハズバンド (Husband, G. R.) が挙げられる。

### 3. 企業主体理論 (Entity Theory)

企業主体理論とは、会計の主体を資本主から独立した「企業それ自体」としてのエンティティに求め、このエンティティの見地からすべての会計的判断を行なおうとする立場のことをいう。

企業主体理論においては、会計の主体を「企業それ自体」に求めることで、資本主・経営者・債権者などの利害関係者から分離独立した存在としての観点から会計的判断を行なうものであると考える。会計思考としては、「資産＝他人資本（負債）＋自己資本（資本）」という貸借対照表等式が用いられる。ここでは、企業が保有する資産は企業自身の所有に属し、また負債および資本は諸資産へ投下される資金の調達源泉であるとされる。

企業主体理論の代表的な主唱者としては、ペイトン (Paton, W. A.) が挙げられる。ペイトン (1955) によれば株式会社について、その特徴は (1) 自然人から分離された法的実体であること、(2) 継続的な企業活動を営む経済体であること、(3) その所有と経営が分離していること、などの点が挙げられる。さらに、ペイトン・リトルトン (1940) では、(1) 企業は一般にその基金提供者とは別個独立のものであること、(2) 企業の諸勘定や財務諸表は、その所有主その他の利害関係者のものではなく、企業実体のものであること、(3) 企業目的に充てられた資産は企業の資産であること、(4) 損益は企業資産に関する変化（増減）であり、所有主資産や株主資産の変化ではないこと、(5) 企業実体の見地を重視するときは、利益は、配当宣言をしないうちは企業それ自身の利益であることなどが主張されている。ここでペイトンの主張する企業観は、企業とその所有主とを分離させ、そしてまた株主から独立した「企業それ自体」の存在を認めるものであり、これまでの資本主理論や代理人理論の企業観とは異なることが理解されるであろう<sup>6)</sup>。

---

6) しかしながら、ペイトンの見解については、資本主理論あるいは代理人理論に属するものとする指摘がある (阪本, 1961b; 山樹, 1954, 1956; Husband, 1954)。また、ペイトン自身も企業実体 (エンティティ) 概念の限界として、(1) 会社はあくまで法的な実体にすぎず、したがってそれ自身は肉体も精神ももたないものであること、(2) それゆえ、会社の行為の結果は結局、その所有主や経営者に帰すること、(3) 会計処理と報告においては、会社への資金提供者および管理責任者を念頭におくべきこと、(4) 会社エンティティはその本質において、投資家というグループの財産を取り扱う管理人 (Steward) として行動する組織体であること、(5) このエンティティの利益は、結局、株主持分の増加を表すこと、などを挙げており、資本主とは分離した「企業それ自体」の存在を認めながらも、その根底ではこのような分離を「法的な見地」から行なっているに過ぎず、本質的には所有主の見地あるいは所有主の代理人の見地をとっているとも考えられる点がある (Paton and Paton Jr., 1955, pp. 2-3 and p 10; 新井, 1963, 232 頁)。

企業主体理論が適用されるのは、所有と経営が分離された株式会社企業においてである。現代社会における企業活動の拡大とそれにもなう社会的影響力の増大によって、企業主体理論は企業を社会的制度として位置づける会計主体論へと展開したと考えられている。

#### 4. 企業体理論 (Enterprise Theory)

本稿における考察において、企業体理論は特に重要性を含んでいる会計主体論である。

企業体理論は、企業を、さまざまな利害関係者集団によって組織される「社会的制度」としてみる企業観を基盤としている<sup>7)</sup>。ペイトンの企業主体理論においては、企業は株主とは別個独立のものとして考えられている一方で、企業体そのものの社会性や公共性は十分には認められていない。しかし、企業体理論においては「社会的制度としての企業体は、社会の利益となるような経済的成長と経済的発展とを、その目的とするものである。また企業体は企業体を取りまく利害者集団にたいして社会的責任を有し、彼らの意思決定の中心となる」(高松, 1960, 26～27 頁)と考えられている。企業体理論における会計的判断の主体は、この企業体であり、これが利害関係者集団の意思決定の中心 (decision-making center) となる。

企業体理論は、スウヤーネン (Suojanen, W. W.) によって提唱され、わが国では阪本安一や高松和男によって主張されてきた。

スウヤーネン (1954) によれば、まず所有と経営とが分離された大規模で公共的に所有された企業の出現によってアメリカ経済の性格が急激に変化してきたことが今日一般的に認められているという点が指摘される。そして、大規模な産業企業を「産業社会の代表的制度」として性格づけるドラッカー (Drucker, P. F.) の企業観を引用しつつ、そのような大企業が社会に対して大きな影響を及ぼしているにもかかわらず、ほとんどの社会科学は政策の目標として、あるいは企業の実態を解明する手段として有用な理論体系を展開していないとする。そして、大企業の発達の結果、アメリカ経済に「新しい秩序」(new order) が出現し、それは、企業に関して資本主理論や企業主体理論によって説明されているものとは大きく異なっていると看做する。特に、近年、制度化された企業の社会的責任について、企業の経営者たちのあいだで相当な議論が行なわれているのを見るが、この種の議論はこれまでの会計理論にみられた二つの理論体系である資本主理論と企業主体理論のいずれにも立脚することが困難である、ということが主張されている。このように、スウヤーネンは、今日の大規模化された企業が社会的存在として認められるようになった結果、これまでのような会計理論では十分に説明できなくなってきたことを主張し、企業体理論をこれまでの会計理論より優れたものとして展開している。スウヤーネンによれば、企業体理論とは企業の株式が証券取引所に上場され、そのために相当程度の政府の統制下におかれる企業に対して適用される理論である。ここでいう企業体とは、その接触が一時的なものであろうと、あるいは密接なものであろうとに関

---

7) 企業体理論の企業観については飯田 (1984) を参照されたい。

わず、利害関係者である人々の意思決定の中心（decision-making center）として理解されている。結局、スウヤーネンの主張は、要約すればおよそ以下の三つの論点から構成されている。すなわち、

（1）企業体は各利害関係者の意思決定の中心（decision-making center）である、（2）企業体は各利害関係者の利害の調整の場である、（3）企業を社会制度として理解する、ということである。

高松和男によれば、このような企業体理論における企業体のあり方について、「要するに、会計の主体としての企業体の概念は、制度論的な見方によれば、公共社会に対する責任を遂行するための機構として理解され、一つの社会的制度であると規定される」、「すなわち企業体はそれを取りまく種々の利害者集団－株主・従業員・債権者・顧客・政府など－とのいわゆる社会関係において存在するものであり、継続的に運営されていくところの、いわばパブリックによって組織化された一つの社会的制度なのである。企業体は、これら多くの利害者集団の意思決定の中心（decision-making center）であり、これら利害者集団から委託されて経営目的を達成しなければならないという社会的責任を負うのである。しかもこの社会的責任を遂行するために、企業体はそれ自身の権利をもつものである。このような意味から、企業体は社会的制度であるといわれる」（高松、1960、39頁）と述べられている。

さらに、阪本安一によれば、企業体理論が新しい学説として起こってきた理由について、以下のような原因が考えられるとされる（阪本、1961a、164～165頁）。

（1）所有主理論<sup>8)</sup>に従う会計による損益計算が、新しい株式会社形態の大企業にこれを適用することができなくなった（所有主の私的所有として企業をみる企業観が破られて社会的公器として企業をみる企業観がとられるに至った。）。

（2）企業における所有主（資本主）の支配力が、絶対的全面的である個人企業や組合企業が経済社会の枢軸をなしていた時代が過ぎて、多くの株主、多くの従業員を擁する株式会社企業が経済社会の枢軸をなす地位を占めるに至った。

（3）近代的大企業においては、企業それ自体の支配する資金量が漸増し、所有主の支配権が益々後退するに至った。

以上の三つの原因は、同時に生起してきたものではなく、順次段階的に発生したものであると考えられる。したがって企業体理論自体もこれらの発展段階を経て生成してきたことになる。阪本（1961a）では、その発展段階を（1）代理人企業体説、（2）独立企業体説、（3）制度的企業体説というプロセスにおいて示されている。

このような企業観アプローチによる会計主体論の背景にあるのは、会計主体論の展開を株式会社の性格に関する理解である企業観の変遷に対応させて理解しようとする思考である。すなわち、小規模な個人企業から現代的な大企業へと企業観が変遷し、企業と社会との関係が拡大するのに従い、会計主体論は資本主理論→代理人理論→企業主体理論→企業体理論と順次発展してきたというもの

---

8) 資本主理論を意味する。



である<sup>9)</sup>。このような企業観の変遷については、ジャコビィ (Jacoby, N. H.) の企業モデルによって理解することができる。ジャコビィ (1973) は企業観の歴史的な変遷について、特に企業の社会的責任との関連から論じている。

### ジャコビィの企業モデル

#### (1) 古典派市場モデル

この企業観は、古典的経済学派の理論を基礎としており、18世紀から19世紀にかけての個人的・同族的な小規模企業を対象としている。古典派市場モデルでは、「企業が利己的利益を追求することが、実際には、それが意図する以上に社会の利益を増進させること、したがって、企業が利潤極大化原理にもとづいて市場の要求を効率的に充足することが企業責任のすべてであり、そのことが同時に社会的責任遂行という意味を含んでいたと考えられる」(対木, 1979, 128～129頁)とされ、また「要するにこの企業観は、市場における製品の需要と供給との間の効果的な調和を、短期的私利利潤極大化原理のもとで図ることによって、企業の社会的責任が果たされるという観点に立っている。古典的市場モデルの企業観は20世紀初頭まで、ある程度有効であったとみられる」(梶浦, 1991, 12頁)とされている。

#### (2) 経営者支配モデル

1930年代以降、大恐慌を経て経済学者は現実の企業のあり方と古典派市場モデルとの間のギャップが拡大していることを認識し始め、1940年代から1950年代にかけて経営者の果たす役割を重視する新しい企業モデルが生まれた。ジャコビィはこれを経営者支配モデルと呼んだ。経営者支配モデルには、対照的な二つの見解が含まれる。一つは、経営者支配モデルにおける企業経営者は受託責任者であり、彼らの関心は獲得した企業利益を資本主・労働者・仕入先や得意先などの利害関係者集団に公平に分配することにあるというものである。そしてもう一つは、企業経営者は企業経営に関する制約・圧力を可能な限り除去し、自主的な企業経営を確保する努力をし、その自主性によって社会的地位・権力・威信など自己の満足の極大化を図るというものである。ジャコビィによれば、経営者支配モデルにおける企業の社会的責任は経営者の自由裁量権限に委ねられているとされる。このような経営者支配モデルのもとでは、条件さえ揃えば社会的行動の方向へ企業活動の一部が向けられる可能性はある。しかし、それは単に経営者層の自由裁量権限にもとづくヒューマニズム的性格によるものに過ぎない。

#### (3) 社会環境モデル

古典派市場モデルと経営者支配モデルという二つの企業モデルに対して、ジャコビィは将来志向的な第三の企業モデルを設定する。古典派市場モデルが経営者支配モデルへと変遷していったよう

---

9) 注5)でも触れているように、このような会計主体論の類型の歴史的な変遷はなかったとするリトルトン (1952) の主張があることには留意する必要がある。

に、経営者支配モデルも現実の企業を説明する最適なモデルではなくなってきた。そこで、進行しつつある企業観の変遷に伴って現れたのが社会環境モデルである。

初期の社会環境モデルにおいては、経営者が組織された株主や有力な与信先への考慮を行なうことが基本であり、その意味においては経営者支配モデルとしての性格が色濃く残っていたが、その後の社会環境モデルにおいて企業は市場に対してだけでなく、企業を取り囲む社会環境全体に対して反応すると考えられている。したがって、ここでは企業経営者個人の問題ではなく企業と社会との関係が全面的に考慮される。そして、社会環境モデルの最も重要な特質は、「企業行動が市場の諸力はもちろん、政治的諸力にも等しく反応するということを明確に認識している点にある。古典派理論も経営者理論もともに政治的諸力の影響を無視していたが、社会環境理論は、企業行動をもって市場的諸力にも非市場的諸力にも反応するものとみなす。双方とも、企業のコスト、収入、利潤に影響を与えるからである」(Jacoby, 邦訳書, 290 頁)と指摘されている。

ジャコビの企業モデルと会計主体論を対比して厳密な対応関係を求めることはできないが、企業観アプローチの類型に従って大まかに考えると、古典派市場モデルは資本主理論と代理人理論に、経営者支配モデルは企業主体理論に、社会環境モデルは企業体理論にそれぞれ対応しているように思われる。

以上のような論点から企業観アプローチは構成されている。

## Ⅱ. 企業観アプローチの問題点

企業観アプローチの論点には、特に企業体理論に関してさまざまな批判や疑問も少なくない。それはたとえば企業体理論について、「それは理想的抽象論に陥っているようにみうけられる。すなわち、こうあるべきとかあるいはこうありたいという願望的理想論が先行し、経済的現実からかなり遊離しているようにみうけられるのである」(大堺, 1988, 75 頁)といったものである。確かに、企業体理論の論点は現実から乖離した規範論的で理想論的な側面が色濃くあるということは否めない。しかも、企業体理論の提唱者であるスウヤーネンは企業体理論について、いわゆる「付加価値会計の必要性」を論じたものとして考えているようであるという指摘もある。すなわち、スウヤーネンはすべての利害関係者の利害を調整するのに役立つ利益概念は付加価値概念であり、伝統的な利益概念は株主目的のものであって、社会的制度としての企業体の利益概念としては適合しないと考えているということである(大堺, 1988, 73 頁)。そのことは、スウヤーネンの論文の翻訳者である中原章吉も訳者はしがきのなかで「この論文は会計主体論から企業付加価値会計の必要性を論じた付加価値計算書に関する注目すべき論文のひとつである」(中原, 1972, 132 頁)と述べていることから明らかである。日本会計研究学会「付加価値会計特別委員会」(委員長 阪本安一)の中間報告のなかでも「利潤会計が主として自己資本所有主の立場に立つのに対して、付加価値会計は原則として企業体の立場に立つものである」<sup>10)</sup>として付加価値会計の会計主体について制度



的企業体を想定していることに論及している。したがって、企業体理論は付加価値会計の必要性を論じる規範論的な立場から、その会計主体として社会的制度としての企業体を想定しているといってもよいであろう。

また、前述したような企業体理論における会計主体としての企業体の概念について、一つの社会的制度であるとする点についての疑問もある。すなわち、「企業体そのものを制度と解することには疑問がある」「そもそも制度は分析概念であって実在概念ではない。制度を実在と考えるのはこれを集団あるいは組織のようないわゆる＜集合体＞と混同しているといわなければならない」というものである（伊崎，1977，42頁）。つまり、パーソンズ（Parsons, T.）によれば「集合体は具体的に相互作用しあっているいくつかの特定の役割の体系である。これに対して制度は不特定の数の集合体に適用しうるような役割期待のパターン化された諸要素の複合なのである」（Parsons, 邦訳書，46頁）として集合体と制度とについて明確に区別している。したがって、会計上の処理判断の主体をどこに求めるかという実質的概念である会計主体としての企業体については、これを集合体ではあるけれども制度として考えることはできないとするのである。分かりやすい例えでいえば、婚姻や親族は制度であるが、ある特定の家族は集合体であって制度ではないということである。

それ以外に、本稿では企業観アプローチでは目的合理性の問題を克服できないという点について指摘することとする。

目的合理性とは、ある目的を達成するために合理的な手段を選択することを意味する。会計とは、「企業の経済活動を通じて変化する貨幣資本の変動過程を追跡し、その結果としての貨幣資本利益を算定する行為を指す」（武田，2002，3頁）ものであるから、会計における目的合理性とは、「貨幣資本の増殖分としての期間損益を適性に決定する」（武田，2002，3頁）という会計の目的を達成するために合理的な手段を選択することをいう。そして、会計主体論は会計の目的について「誰のために」達成するのかという価値体系を提供するものである。したがって、資本主理論のもとでは資本主のために特定の会計的判断が選択され、企業主体理論では「企業それ自体」のために特定の会計的判断が選択される。しかし、目的合理性の観点から考えた場合には、企業体理論のもとでは特定の会計的判断を合目的的に選択することができない。なぜなら、企業体理論が想定している会計主体である企業体とは、「各利害関係者の利害の調整の場である」ということであるから、特定の価値体系に焦点を当てることができないのである。すなわち、企業体理論では利害関係者の数だけ目的があるわけであるから、そのすべての目的にとって合理的な一つの会計的判断を選択することは不可能である。選択された一つの手段は、対立する二つ以上の目的にとって合理的ではありえない。

そこで本稿では、企業観アプローチの目的合理性の限界をふまえてシステム論アプローチによって会計主体論を再検討することとする。

---

10) 日本会計研究学会「付加価値会計特別委員会中間報告」『企業会計』第107巻第1号159頁。

### Ⅲ. システム論アプローチによる会計主体論

まず、システムとはそれ自体として独立して存在しているものではない。システムとは、ものの見方や観点を意味するものである。システムにとって重要なことは、そこに何をみるかではなく、われわれがみるものに対してどのように感じるか、ということである（Weinberg, 邦訳書, 70～71頁）。

すなわち、システムの問題とはわれわれがどのような観点でものをみるのかという問題である。たとえば、心理学で用いられる「だまし絵」は、同じ一枚の絵がわれわれの見方によって若い女性にみえたり老婆にみえたりする。どのような見方に立つかのによって同じ絵から違ったシステムがもたらされるのである。同じように、企業をどのような観点からみるのかによって同じ企業においても違ったシステムが成立する。企業を株主の観点からみればそれは配当をもたしらしてくれるシステムでもあるし、消費者の立場からみればそれは生活に必要な商品を提供してくれるシステムでもあるし、従業員の立場からみれば日々の生活の糧を稼ぐためのシステムでもあるし、地域住民にとってそれはある時には環境破壊システムとしてみえることもあるであろう。これらは善悪の問題ではなく、それぞれのシステムの目的が違うということである。そして、システムの目的はシステムの属性として存在しうるものではなく、他者との関係においてはじめて生じるものである（Weinberg, 邦訳書, 77頁）。

したがって、システムには自らと関係のある他者の数だけ目的が与えられることになる。システムに与えられた目的は、見方を変えれば、そのシステムの役割としてとらえられる。他者との関係で与えられるシステムの目的は、他者から寄せられたそのシステムへの期待ということになる。システムはこのようにして他者から目的達成の期待を寄せられ、その目的達成の役割を負うことになる（後藤, 1998, 40～41頁）。

ここでいうシステムの目的とは、そのシステムがよってたつ価値であるともいえる。システムに特定の見方や観点を与えるのは価値である。システムがある目的を達成するためには、その目的に内在する主観的な価値と、それにしたがって収集された客観的な事実によって構築された価値体系によって目的に向かう行動（手段の選択）に合目的性が保証される必要がある（沢田, 1973, 159～193頁）。

システムにおいては、情報が大部分共通している初期の段階から次第に発達するにつれて情報の共通性が薄れて分化・特化されていく。そして、システム内の情報の分散化が交換する情報を複雑化していくとされる（Bowler, 邦訳書, 309頁）。企業会計を、企業の経済活動を利益へと変換するシステムとしてみるならば、会計システムはその発達にしたがい、交換する情報を多様化し複雑化させてきたことになる。そして、そのようにして問題が複雑になれば、その問題を解決するために「組織化された知識」である理論が必要となるであろう（沢田, 1973, 100頁）。

企業会計に体系化され組織化された知識である理論をもたらすのが会計主体論である。会計主体

論は、誰がどのような観点から会計行為を行なうかという問題を扱う理論であるから、会計というシステムに特定の目的や価値（観点）を与え、会計主体の会計行為に合目的性を保証するものである。そしてシステム論アプローチによる会計主体論によって、企業観アプローチによる会計主体論では解決できない目的合理性の問題を克服することができる。

以下では、（後藤，1998）をもとにマーチ・サイモン（March and Simon, 1958）の人間観類型とリトルトンの会計史に関する研究（Littleton, 1952）を対比して論じることで、システム思考にもとづく会計主体論であるシステム論アプローチの会計理論における位置づけを明らかにする。

### マーチ・サイモンの人間観類型

マーチ・サイモンは組織理論の構築にあたって、人間観を三つの類型に分類することによって、組織内における人間行動を説明しようとした。

マーチ・サイモンの人間観類型は以下の三つである（March and Simon, 邦訳書，10～11頁）。なお、これらのタイプのそれぞれは相互に矛盾するものではなく、人間はこれらの側面のすべてと、それ以外の側面をも有している。

#### （1）人間を器械としてみる類型（器械モデル）

組織のメンバー（特に従業員）は主として受動的な器械であり、仕事を遂行し指示を受けることはできるが、行動を起こし影響力を行使するという能動的なものではない、とする人間観である。ここでは、人間の生理学的制約（疲労や筋肉活動、速度など）の緩和が中心的課題となる。

#### （2）人間を価値保有者としてみる類型（価値モデル）

組織のメンバーは態度・価値・目的を組織に持ち込むものであると仮定し、組織のメンバーが組織行動のシステムのなかに参加することを動機づけられ、あるいは誘因づけられなければならないと仮定している。ここでは、メンバーの個人的な目的と組織の目的は完全に一致することではなく、目的の対立が現実的にも潜在的にも存在し、そのために権力現象や態度、勤労意欲が組織内行動の説明に中心的な重要性をもっていると仮定される。

#### （3）人間の合理性は制限されているとする類型（意思決定者モデル）

組織のメンバーは意思決定者かつ問題解決者であると仮定している。ここでは、組織のメンバーは知覚や思考を持った人間であり、知覚と思考の過程が組織のなかの行動の説明にとって中心的な意味をもつものであると仮定される。そして、人間の知的能力の合理性（合目的性）には個人と組織とが直面する諸問題の複雑性に比較して、限界があると考えられている。したがって、最適な行動を人間がとりうるケースはむしろ例外であり、意思決定基準には最適基準に代わって満足基準が設定される。

### リトルトンの会計史に関する研究

リトルトンは会計発達の過程について大きく二つの段階に分けている。

第一段階は簿記の完成を目指す段階である。ここでは、複式簿記を完全で首尾一貫したシステムにしようとしたのである。すなわち、計算結果の正確性と計算労力の節約するために簿記技術の完成を目指した段階である（Littleton, 邦訳書, 492 頁）。

第二段階は会計理論形成の段階である。ここでは利益と資本との関係を説明するために、「事業主」と「事業」との関係が考え出されたとき会計理論が始まったとされる（Littleton, 邦訳書, 495 頁）。すなわち会計主体論の登場である。事業主の立場から会計を行なうのが資本主理論であり、事業を行う企業それ自体の立場から会計を行なうのが企業主体理論である。会計主体論では誰の立場で会計を行なうのかという価値観が重要な役割を果たす。会計を行なう上での立場の違いが事業主と事業とを切り離す観点となるのである。

さて、以上に論及したマーチ・サイモンの人間観類型とリトルトンの会計史に関する研究を統合すると、以下ようになる。

#### (1) 器械モデルと複式簿記の完成段階

マーチ・サイモンの器械モデルでは、人間の生理学的制約（疲労や筋肉活動、速度など）の緩和が中心的課題となっている。リトルトンにおける複式簿記の完成段階では計算結果の正確性と計算労力の節約するための簿記技術の完成を目指したことから、器械モデルと対応すると考えられる。

#### (2) 価値モデルと会計理論形成の段階

マーチ・サイモンの価値モデルでは、組織のメンバーが組織行動のシステムのなかに参加するかが重要な課題となっている。リトルトンの会計理論形成の段階では、事業主と事業のどちらの立場から会計を行なうのかについての観点を区別することが主要な問題である。つまり、事業主の立場を中心とした資本主理論のシステムに参加するのか、それとも事業を行なう企業それ自体の立場を中心とした企業主体理論のシステムに参加するのかという問題である。

つまり、リトルトンの会計史に関する研究における二つの段階が、それぞれマーチ・サイモンの人間観類型の観点から目的適合性を有しているのである。マーチ・サイモンの器械モデルの観点から会計にとっての目的適合性を追及すると複式簿記の完成を志向するし、価値モデルの観点から会計にとっての目的適合性を追及すると会計理論の形成を志向することになる。

しかし、現実の会計行為をみても、資本主理論と企業主体理論がそれぞれ独立したシステムとしては機能していないことに気づく。わが国においては資本主理論のシステムにもとづいて債権者保護の観点から商法会計が理論構築され、企業主体理論のシステムにもとづいて投資者保護の観点から証券取引法が理論構築されているが、現実の会計が必ずしもそれぞれのシステムにとって合目的な選択をしているとは限らない。たとえば評価の問題に目を向けてみると、債権者保護を志向する資本主理論の観点からは担保能力という意味において資産評価は清算的価値である時価でなされるべきである。しかし、現実の会計では商法の資産評価は原価評価による。また、投資者保護を志向する企業主体理論の観点からは圧縮記帳の処理を認めることはできないが、現実の会計では企業会計原則は圧縮記帳の処理を認めている。

ここで、このような現実の会計の論理矛盾を説明するために有効なのが井上（1984）である。井上は会計主体論を社会システムのなかでとらえており、相互行為過程の体系として考えている。つまり、クローズド・システムとしてこれらの会計主体論を考えるのではなくオープン・システムとして考えることで、相互に影響し合う現実の会計では会計主体論の観点からは首尾一貫しないと考えられる論理矛盾をもっている、ということについても理解することができる。

最後に、マーチ・サイモンの第三の人間観類型である意思決定者モデルとリトルトンの会計史に関する研究との関連についてであるが、これには何らかの対応関係を見出すことはできない。なぜなら、リトルトンの会計史に関する研究は「1900年まで」がその対象となっており、それ以降の会計理論の発展に関しては言及されていないからである。したがってここからは、別の切り口から問題解決の糸口をとらえなければならない。そこで用いられるのが井尻（1968）における合理性が制限された人間（意思決定者）を前提としたモデルである。ここでは、意思決定の立場から会計理論を構築しようとしている。すなわち、非現実的な完全な合理性をもった人間が前提にされていた理論から、合理性が制限されている現実の人間（意思決定者）を前提にした理論への移り変わりが示されている。また、情報利用者だけでなく情報提供者である会計主体についても意思決定者であるという認識における意思決定論が適用されている。

サイモン（Simon, Herbert A.）によれば、このような人間の合理性は、(1) 意思決定に続いて起こる諸結果についての知識の不完全性、(2) それらの諸結果を価値づけるに際しての予測の困難性、(3) 手段として選択される行動の範囲の制約、によって制限されているとされる（Simon, 邦訳書, 103～108頁）。

ここまで述べたマーチ・サイモンの人間観類型とリトルトンの会計史に関する研究、井上理論、井尻理論の対応関係については（後藤, 1998, 33頁）を参照されたい。

### むすびにかえて—実験会計学への序論—

本稿ではここまで、会計主体論について目的合理性の観点から再検討することに視座を置いてきた。ここで論じてきたシステム論アプローチの枠組みは後藤（1998）に依拠している。しかし、これまでの議論では論じられなかった部分がある。それは、合理性が制限された現実の人間を意思決定の主体とする時、どのような方法によって会計理論が構築されるのか、という点である。

そこで威力を発揮すると思われるのが、会計の実験的方法による研究（実験会計学）である。現実の会計を行なう人間の会計的判断は合理的ではありえない。そして現実の人間には、合理性の制限の程度に個人差がある。合理的でない現実の人間の会計行動を理解するために実験的研究による方法では、合理性の制限された現実の人間（意思決定者）を被験者として実験を行なう。ここで実験（experiment）とは、「統制された環境下において収集された観測結果の集合のこと」（Friedman and Sunder, 邦訳書, 206頁）を意味する。サイモン（1963）によれば、実験的研究の機能につい



て「実験室の統制された状態のなかでなければ行動の結果を容易に評価できないときに、行動を目的に適合させることにある」、そして「実験的な方法を用いることによって、知識を伝達することによって、結果の理論的な予測によって、比較的わずかの経験が、広範囲の事柄の決定に対する基礎として役立ちうるのである。その結果、思考と観察の労力が驚くように節約されるのである」とされる（Simon, 邦訳書, 110 頁）。また、沢田（1973）によれば実験とは「私たちがつくり上げたある理論が論理的に導出する予測的な知識をその指定する行動にうつしてみて、その結果を理論へとフィードバックし理論を制御するシステムの要素（しかし従来の理論のなかには明確に位置づけられ用いられていなかった）なのである」、「論理的に導出された予測的知識が、実験の結果によって確認された場合にはその理論は確かなものとして信頼を得ることができるが、否定された場合にはその予測的知識を導出する過程に不備がないかぎり、その理論は反証されたことになる。反証された理論は再び反証されないように新しい要素をつけ加えたり、すでにあった部分を修正したりすることによって新しい理論へと発展する。そしてこの新しい理論は再び実験にかけられて同じ過程をたどることになる。このようなシステムによって理論は発展する」とされる（沢田, 1973, 62 ~ 63 頁）。

このような実験的研究の有効性については、「理論は知識を系統的にまとめてくれるので、新たな状況における行動を予測するのに役立つ」（Friedman and Sunder, 邦訳書, 5 頁）、「理論と実証研究の間を行き来しつつ互いに洗練化しあっていくことは、どの科学においても進歩の原動力になる」（Friedman and Sunder, 邦訳書, 6 頁）という点が指摘されるであろう。しかしながら、会計における実験的な研究については、欧米では 1960 年代頃から盛んに行なわれている一方で、わが国における研究成果はまだ微々たるものであるというのが現状である。今後の研究においてリトルトンが論じなかった領域を論じるためにも、知識と行動（理論と経験）の間を行き来する実験によって新たな理論を構築する手がかりとすることが重要となるであろう。

#### 参 考 文 献

- Bowler, T. Downing (1981), *General Systems Thinking*, Elsevier North Holland. (中野文平他訳『応用一般システム思考』紀伊国屋書店, 1983)
- Friedman, D. and S. Sunder (1994), *Experimental Methods: A Primer for Economics*, Cambridge University Press. (川越敏司・内木哲也・森徹・秋永利明訳『実験経済学の原理と方法』同文館, 1999)
- Jacoby, N. H. (1973), *Corporate Power and Social Responsibility*, Macmillan, N. Y.. (経団連事務局訳『自由企業と社会』産業能率短期大学出版部, 1975)
- Littleton, A. C. (1952), *Accounting Evolution to 1900*, Russel & Russel. (片野一郎訳『リトルトン会計発達史〔増補版〕』同文館, 1978)
- March, James G. and Simon, Herbert A. (1958), *Organizations*, John Wiley & Sons. (土屋守章訳『オーガニゼーションズ』ダイヤモンド社, 1981)
- Parsons, T. (1951), *The Social System*, Free Press. (佐藤勉訳『社会体系論』青木書店, 1974)
- Paton, W. A. and Paton Jr. (1955), *Corporation Accounts and Statements*, Macmillan, N. Y..
- Paton, W. A. and A. C. Littleton (1940), *An Introduction to Corporate Accounting Standards*. (中島省吾訳『会社



- 会計基準序説』森山書店、1958)
- Simon, Herbert A. (1963), *Administrative Behavior*, The Free Press, A Division of Macmillan Publishing Co. (松田武彦他訳『経営行動』ダイヤモンド社、1965)
- Weinberg, G. M. (1975), *An Introduction to General Systems Thinking*, John Wiley & Sons, Inc. (松田武彦監訳、増田伸爾訳『一般システム思考入門』紀伊国屋書店、1981)
- Husband, G. R. (1954), "The Entity Concept in Accounting" *Accounting Review*, Oct.
- Suojanen, W. W. (1954), "Accounting Theory and Large Corporation", *Accounting review*, July.
- 新井清光 (1978)『会計公準論〔増補版〕』中央経済社.
- 飯田穆 (1984)『企業会計の理論』同文館.
- 井尻雄士 (1968)『会計測定的基础』東洋経済新報社.
- 井上良二 (1984)『会計社会学』中央大学出版部.
- 大塚利實 (1988)『会計主体論』創成社.
- 梶浦昭友 (1991)『企業社会分析会計』中央経済社.
- 後藤文彦 (1998)『税務会計システム論 増補第2版』中央経済社.
- 阪本安一 (1961a)『近代会計と企業体理論』森山書店.
- 沢田允茂 (1973)『知識の構造』日本放送出版協会.
- 高松和男 (1960)『現代会計の原理』ダイヤモンド社.
- 高松和男 (1970)『会计学概論〔改訂増補版〕』同文館.
- 武田隆二 (2002)『会计学一般教程<第5版>』中央経済社.
- 対木隆英 (1979)『社会的責任と企業構造』千倉書房.
- 山榎忠恕編 (1984)『<文献学説研究シリーズ>文献学説による会计学原理の研究』中央経済社.
- 新井清光 (1963)「会計主体論争」飯野利夫・山榎忠恕編『企業会計原理』(会计学基礎講座 第1巻)有斐閣.
- 飯田修三 (1991)「社会関連会計と会計主体・新論への序説」『岡山大学経済学会雑誌』第22巻第3・4号.
- 伊崎義憲 (1977)「会計と制度」『会計』第111巻第3号.
- 郡司健 (1995)「アカウンタビリティの拡充と会計主体・会計構造」『会計』第147巻第4号.
- 阪本安一 (1961b)「企業体の性格と企業体理論」『企業会計』第13巻第3号.
- 中原章吉訳 (1972)「会計理論と大規模企業」『駒沢大学経済学論集』第4巻第3号.
- 日本会計研究学会 (1975)「付加価値会計特別委員会中間報告」『企業会計』第107巻第1号.
- 水谷覚 (1999)「現代企業の会計主体—社会関連会計の理論的基盤—」(龍谷大学大学院経営学研究科修士論文).
- 山榎忠恕 (1954)「ペイトンの企業観と企業利益観」『企業会計』第6巻第1号.
- 山榎忠恕 (1956)「ビジネス・エンティティ論への反省」『産業経理』第16巻第1号.

## A Research Note towards Experimental Methods in Accounting Research — From Viewpoint Theories to Experimental Methods —

Satoru MIZUTANI

### ABSTRACT

In my master's thesis (1999), I examined accounting viewpoint theories as the starting point for forming accounting theory. Accounting viewpoint theories discussed in the paper were based on the enterprise view approach. In subsequent research, some problems with accounting viewpoint theories on the enterprise view approach were pointed out by systems theory. The main problem with accounting viewpoint theories on the enterprise view approach is the problem of purposiveness. To solve this problem, accounting viewpoint theories were re-examined using systems theory approach. In the process of re-examining, furthermore, experimental economics was observed as the new technique of economics research. Experimental methods are new approaches to solving real world problems. To construct the accounting theory according to real humans by whom rationality is limited, it is necessary for accounting theories to reflect real human decisions. With such a process of study, the objects of study shifted from accounting viewpoint theories to experimental methods.

This paper describes the above-mentioned research process. The first point of argument in this paper is to re-examine accounting viewpoint theories with purposiveness. The second point of argument in this paper is to show the introduction for experimental methods in accounting research.