

複式簿記は単式簿記の進化か？

全 在 紋

I はじめに

国の会計制度を改正しよう。そうした記事が、2013年の新年早々、マスコミに現れた。内容は、右に掲げられた報道のとおりである。

要は、この国の会計制度を、「単式簿記・現金主義」から、「複式簿記・発生主義」に改めよう、というものである。

地方自治体の会計制度にも複式簿記を取り入れるべきとする議論は、かねてあった。しばしばあった。そうした中で、全国に先駆けて複式簿記・発生主義会計を導入したのは、東京都（2006年4

月）であると言われている¹⁾。右掲の記事は、「複式簿記・発生主義」の会計制度を、地方自治体から国レベルにまで広げようとするものである。

こうした展開に対して、我われには直ぐにも、以下のような疑問が湧く。

(1) 会計処理において、「単式簿記」は即「現金主義」か？ また、「複式簿



(日本経済新聞, 2013年1月1日, 2面)

1) 東京都、『公会計改革白書』, 2010年11月。

記」は即「発生主義」か？あるいは、「単式簿記」に「現金主義」もあれば「発生主義」もあり、「複式簿記」に「現金主義」もあれば「発生主義」もあるのか？

- (2) さらに、「単式簿記」は果たして「複式簿記」完成以前から存在していたのであろうか？ また、「現金主義」は果たして「発生主義」出現以前から存在していたのであろうか？
- (3) あるいは、公会計（国や地方自治体の会計）において、「単式簿記」から「複式簿記」へと転化することは、会計制度における進化（連続）なのか劇変（不連続）なのか？

「会計」(accounting)は『企業の言語』(language of business)と言われる。本稿は、如上の疑問に対し、会計言語論の視角から私見を表明する試みである。

Ⅱ 会計における連辞と連合

日本語や英語にかぎらず、およそ人間の言語はどれも、基本的には語彙(vocabulary)と文法(grammar)からできている。語彙(ボキャブラリー)とは、日本語の場合、「父」「母」「学校」「家」などなど、日本語の単語全体を意味する。また、文法とは、「単語を組み立てて文章(sentence)を作る規則の集まり」のことである。「語順」などが代表的な例である。“I am a boy”という英語の語順は、“私は(I)少年(boy)です(am)”という日本語の語順とは、あきらかに違っている。それでも、英語にも日本語にも、それぞれ独自の語順は存在する。その点では共通している。

さて、「簿記」と「会計」の関係については、これまで色いろ異なる見解が呈示されてきた。かつては両者を〈同じもの〉とみる見方があった²⁾。じっさい、今でも、両者の違いをはっきり意識しないまま、同義(同じ意味)と考えているビジネス・パーソンも少なくない。そのように見える。

2) 安藤英義, 「会計と簿記の間」, 『會計』, 第170巻第3号, 2006年9月, 307頁。

その一方で、簿記というのは器（ないしは食器）に相当し、会計というのはその器の中に盛られた中身（ないしは料理）に相当するという見方もある。あるいは、簿記は会計の技術であり、会計は簿記の理論だとする見方もある。これらは、いずれも簿記と会計はそれぞれ〈別もの〉とする見方である³⁾。

他方、本稿のように、「会計」を「企業の言語」と見ると、「簿記」というのは、その「企業の言語」の「文法」ということになる。また、単語に相当する勘定科目の全体は、「企業の言語」の「語彙」ということになる。言語は語彙と文法から構成されていると考えれば、簿記というのは、会計という言葉の中に含まれる基本的な一構成要素、ということになる。すなわち、「言語としての会計」という見方からすれば、簿記は会計に〈含まれるもの〉であり、会計は簿記を〈含むもの〉、という関係になるであろう⁴⁾。

周知のとおり、簿記は、一般に、「単式簿記」と「複式簿記」とに分類されている⁵⁾。「単式簿記」というのは、金銭の収支や債権債務の増減を加算・減算し、その結果を記録に留める帳簿記録のことを言う⁶⁾。いわゆる「家計簿」やかつての「大福帳」などがその例である。高松によれば、「もっぱら現金の出納のみを記入する収支簿記や、債権債務のみを記入する大福帳簿記のごときは、単式簿記という」⁷⁾。複式簿記に対比しての単式簿記の長所は、何と言っても、記入が簡単で、少ない学習量でマスターできることである。

単式簿記は、収入金額（または債権発生額）から支出金額（または債権回

3) 瀧田輝己編著、『複式簿記—根本原則の研究—』、白桃書房、2007年、序i頁～ii頁。

4) 山地は、簿記（複式簿記）と会計学説との関係をそれぞれ「制度内の論理」と「制度の論理」との関係、として整理している。簿記は会計に包含されるとする私見に重なる。

山地秀俊、「会計学説と主体形成」、『経済経営研究年報』、第53号、2003年、66頁～67頁、100頁。

5) 「単式簿記」と「複式簿記」の違いについては、多様な意見が存在する。次者は、この点についての丹念な実証研究である。

中野常男編著、『複式簿記の構造と機能』、同文館、2007年、42頁～52頁。

6) 吉田良三・田島四郎、『簿記概論』（改訂版）、同文館、1947年、5頁。

7) 高松和男、『簿記論』〔五訂版〕、税務経理協会、1995年、5頁。

収額)を差し引いて現金(または債権)残高を算出する帳簿記録である。すなわち、取引の「結果」だけを記録する帳簿である。これに対し、複式簿記は、現金・買掛金その他、さまざまな資産・負債・純資産(資本)の取引結果だけでなく、それら取引の「原因」をなす収益に属する諸項目や費用に属する諸項目をも体系的に内含して明示する。

つまり、単式簿記は取引の結果だけを表示するのに対し、複式簿記は取引の原因と結果の両方を体系的(相互連関的)に表示する。大規模な経営を戦略的に展開するためには、結果だけではなく、そうした結果をもたらした原因についても、しっかり知っておく必要があるとする。

そのため、営利企業の場合、多少とも大規模な経営を成功裏に導くには、単式簿記よりも複式簿記の方が有用性は高いと見られている。この点は、複式簿記の長所と言えよう。ただし、諺にも言う。「一利あれば一害あり」。長所にはしばしば短所が随伴する。複式簿記をマスターするには、単式簿記の場合よりも、長期にわたる集中的な学習量が必要となる。複式簿記を学習した(あるいは、学習している)者ならば、誰しも実感するところであろう。

それはともかく、簿記を、企業の言語である会計の文法と見た場合、単式簿記の文法となる語順は、どのようであろうか。現金の出納のみを記帳する収支簿記の場合であれば、下記のような数式(等式)として例示されよう。左辺の第一項(現金収入)と左辺の第二項(現金支出)は、それぞれの位置を逆にしては右辺の金額にはならない。その意味で、この数式は単式簿記の「語順」を示していると言えるであろう。

$$\text{現金収入} - \text{現金支出} = \text{現金残高}$$

他方、複式簿記の文法となる語順は、次のような数式(等式)として例示されよう。簿記のテキストにおいて、「試算表等式」と呼ばれている数式である。左辺の2つの項〔資産、費用〕のどれかと、右辺の3つの項〔負債、純資産(資本)、収益〕のどれかをアトランダムに入れ替えたなら、等式の

成立は保証されえない。その意味で、試算表等式は複式簿記の「語順」を示していると言えるであろう。

$$\text{資産} + \text{費用} = \text{負債} + \text{純資産（資本）} + \text{収益}$$

複式簿記では、あらゆる取引は借方（左側）と貸方（右側）の双方から二面的に把握される。そのようなルールに基づいて帳簿記入される。そして、そうした帳簿記入は「仕訳」と呼ばれる。言語としての会計、という視点から言うと、「勘定科目」は「単語」に相当する。「仕訳」は複数の単語を組み立てて作る「文章」（センテンス）に相当する。すると、貸借対照表や損益計算書といった「財務諸表」は、「テキスト」すなわち「文章の集合」（センテンスの集まり）、ということになるであろう。

以上を要すれば、単式簿記か複式簿記か、それは言語としての会計における文法（語順）の違いである。ソシユール言語学的に言えば、〈連辞関係〉の違いである⁸⁾。

次いで、企業の言語である会計に存する、連合関係例を読み取ろう⁸⁾。商人（企業）が顧客（得意先）に商品（モノ）を売り渡すと、顧客から商人に代金（カネ）が支払われる。我われの日常における、ごく当たり前の現象である。すなわち、商取引の世界では、一般にモノ〔財およびサービス（債権・債務を含む、以下同じ）〕の流れる方向と反対の方向にカネが流れる。

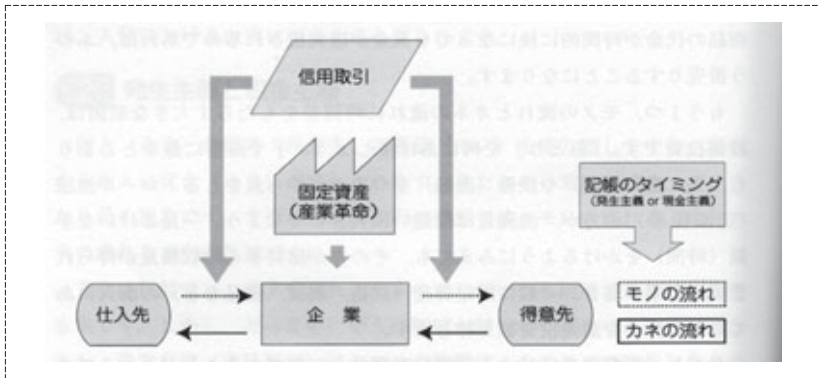
話しを分かりやすくするため、モノとカネとの流れについて、商企業の小売業を例にとりて解説しよう。下掲の**図表 1**を参照ねがう。企業が仕入先から商品を購入し、代金を支払うとする。また、その商品を得意先に売り上げ、代金を受け取るとする。**図表 1**では、商品（モノ）の流れは、左から右方向への点線矢印で示されている。他方、代金（カネ）の流れは、右から左

8) 会計における連辞関係 (rapport syntagmatique) と、次節にいう連合関係 (rapport associatif) との違いについては、以下を参照されたい。

全在紋、『会計言語論の基礎』、中央経済社、2004年、243頁～246頁。

方向への実線矢印で示されている。

図表1 モノの流れとカネの流れ



問題は、モノの流れとカネの流れとの間で「時間差」(time lag)が存在する場合である。どちらの矢印時間を基準として記録(帳簿記入)するのか。それにより、それぞれの会計年度における損益は違ってくる。商品(モノ)の流れた時を基準として帳簿記入する方式を、「発生主義」(accrual basis)という。代金(カネ)の流れた時を基準として帳簿記入する方式を、「現金主義」(cash basis)という。上述の単式簿記の場合で言えば、収支簿記は現金主義であり、大福帳簿記は発生主義ということになる⁹⁾。

ちなみに、「現金主義」を帳簿記入の基準(タイミング)とする場合に流れる「カネ」は、〈支払手段〉としてのそれである。他方、単式簿記という大福帳簿記や広く複式簿記の場合をも含めて言うところの、「発生主義」を帳簿記入の基準(タイミング)とする場合に流れる「カネ」は、金銭債権(モノ)としてのそれであり、支払手段としてのそれではない。

矢印の方向は反対でも、モノの流れとカネの流れがいつも同時であれば、

9) 江戸中期以降の大福帳簿記の場合、売掛金の発生、回収、残高の得意先別管理が最多であったと伝えられている。そうしたケースでは、カネの流れを記録する金銭出納帳は往々にして省略された。同様の省略例は西洋でも中世の銀行帳簿に見られ、債権記録のみ残り、金銭出納帳は消失していたという。

小倉榮一郎、『江戸中井家帳合の法』、ミネルヴァ書房、1962年、序3頁、8頁～9頁、110頁、119頁。

商売も楽である。しかし、どっこい、そうは問屋が卸してくれない。それどころか、資本主義（市場経済）社会の一大特徴は、そのモノの流れとカネの流れとの間で、〈時間差〉の存在することである。そうした時間差を生む主たる原因は、①信用取引（掛け売買）と②設備投資（固定資産）にある、と言えるであろう。

企業と得意先との間で掛取引が行なわれたとする。この場合、一般に企業から得意先への商品（モノ）の流れが時間的に〈先〉となる。得意先から企業への代金（カネ）の流れは時間的に〈後〉となる。ただし、いつもそうだとはい限らない。時間的な流れが逆となる場合もある。予約販売などのように、代金が一部あるいは全額先払いされる取引がそうである。「手付金」は、代金（カネ）が一部先払いされるケースである。

一般に「現金商売」と呼ばれる取引においては、モノとカネは同時、かつ反対方向に流れる。街のレストラン経営などは、現金商売の代表的な例である。しかし、製造業などの場合に顕著なように、商売（取引額）の規模が多少とも大きくなってくると、いつも現金商売というわけにはいなくなる。

いつも現金決済ということになると、帳簿記入が頻繁（煩雑）にもなり、事故（盗難など）も発生しやすい。そのため、業種によっては、収入の確実な現金商売にこだわっていると、むざむざ大きな取引を逃がしてしまうことにもなる。商品の売り渡し先となる顧客を信用することができ、売った商品代金の後刻入金が確実視されるのであれば、ふつう掛売りすることとなる。

もう一つ、モノの流れとカネの流れに時間差をもたらす大きな原因は、設備投資である。「魚とり」を例にあげよう。手で直接に魚をとる方法もあるが、先に道具（網）や設備（漁船）をつくってから魚をとるトロール漁法（迂回生産）といった方法もある。漁獲量は後者の方が桁違いに大きくなる。一見よけいな手間（時間）がかかるようにみえても、その方が結果的に多くの収穫量が得られる。企業の場合、一般に固定資産（建物、機械、備品など）の購入にあてられる資金は「設備投資額」と呼ばれる。

ただし、固定資産に対する設備投資額は、巨額となることが普通である。

そのため、現金主義による場合のように、設備投資額をそのまま支出した会計期間の費用として計上すると、その年度の経営成績（業績）は極端に悪くになってしまう。

それよりも、「固定資産」と呼ばれるものは、通常一年を超える長期にわたって企業内で利用されている。したがって、たとえば一年が単位となる期間損益計算を適正に行なうためには、支出額を一年を超える耐用年数（利用期間）に応じて配分計算してやる必要がある。周知のとおり、減価償却という固定資産費用の配分手続きは、そうした理由から必要となった。

企業が創立され解散するまでの全期間にわたる損益計算を、「全体計算」という。全期間を、たとえば一年や半年を基準に分割して行なう損益計算を、「期間計算」という。全体計算の場合は、発生主義によっても現金主義によっても、損益計算の結果は同じである。両者に違いは生じない。

しかし、近代（19世紀）に入ると、企業経営というものは多くの場合、全体計算を前提に行なわれるものではなくなった。継続企業（going concern）を前提に行われることが多くなった。そうした企業の場合、解散する時まで、儲かっているのか損しているのか分からないまま営業を続けるなど、危険きわまりない。このまま営業を続けていいのか、あるいはすぐに店仕舞いしてキズ（損失）の軽いうちに廃業した方がいいのか、それを察知するため行なわれる損益計算が期間計算なのである。

また、外食店のように、モノの流れとカネの流れが〈同時〉であるような業態にあっては、発生主義によっても現金主義によっても、結果は同じである。モノの流れとカネの流れとの間で、〈時間差〉のあるときに、発生主義か現金主義かの選択が問題になる。

記帳における発生主義と現金主義の違いについては、信用取引があった場合の仕訳にあきらかである。発生主義では「買掛金」や「売掛金」という勘定（単語）が用いられるが、現金主義にはそうした勘定（単語）は存在しない。現金主義では現金の授受があるまでは、仕入・売上は仕訳記入（認識）されないからである。すなわち、発生主義と現金主義とでは、語彙（使用単

語の体系)が相違している。信用取引があった場合、発生主義の語彙の方が現金主義の語彙よりも単語(買掛金勘定・売掛金勘定)が多い。現金主義と発生主義の相違は、連合関係における差異を示している。こうした事情については、語彙の点で、日本語の体系には「蝶」も「蛾」も存在するのに、フランス語の体系には「papillon」一語しかなかったことに通じている¹⁰⁾。

さらに、記帳における発生主義と現金主義の違いについては、設備投資があった場合の仕訳にもあきらかである。現金主義の長所と短所は、発生主義の短所と長所に、それぞれ相反的となっている。現金主義では、現金で購入された際に「機械購入費」という名目で一挙に費用が仕訳記入(認識)される。他方、発生主義では、耐用年数にわたる決算期到来ごとに、「減価償却費」という固定資産費用の発生額が分割して仕訳記入される。現金主義には、発生主義におけるような、「減価償却費」や「減価償却累計額」(間接法)といった勘定(単語)は存在しない。すなわち、発生主義と現金主義とでは、ここでも、語彙(使用単語の体系)が相違している。設備投資があった場合、発生主義の語彙の方が現金主義の語彙よりも単語(減価償却費・減価償却累計額など)が多い。この点に対する現金主義と発生主義の相違も、連合関係における差異を示している。こうした事情については、語彙の点で、日本語の体系には「犬」も「狸」も存在するのに、フランス語の体系には「chien」一語しかなかったことに通じている。

如上に明らかなように、仕訳記入の必要な取引の少ない点で、現金主義は記帳処理が簡単であり、発生主義に比べて合理的だと言える。逆に、前期に買掛金で仕入れた商品を今期に現金で売り上げた場合や、高額な固定資産を購入した場合のように、期間損益計算の的確性の点では、発生主義は現金主義に比べて合理的だと言える。

以上を要すれば、現金主義か発生主義か、それは言語としての会計における勘定体系という語彙(使用単語の体系)の違いである。ソシユール言語学的に言えば、〈連合関係〉の違いである。

10) 全在紋、前掲『会計言語論の基礎』、264頁。

以上により、本稿「はじめに」において提起された疑問点(1)については、以下のような解答が導出される。すなわち、会計処理において、「単式簿記」は即「現金主義」ではない。また、「複式簿記」は即「発生主義」でもない。すなわち、「単式簿記」に「現金主義」もあれば「発生主義」もあり、「複式簿記」にも「現金主義」があれば「発生主義」もある。

Ⅲ 連続か不連続か

20世紀最大の思想家、その一人にミシェル・フーコー(Michel Foucault)がいる。フーコーによれば、事物や現象の在り様に対する認識(真理)は、時代や社会(文化圏)に即して相対的(可変的)である。彼が言うには、真理は常に唯一不変というわけではなく、その時代、その社会における〈知の枠組み〉すなわちエピステーメー(épistémè)によって異なるとされる¹¹⁾。「ここで反論が出るかもしれない。2+2=4はやはり絶対的な真理ではないだろうか。なるほど、そういう可能性はある。だが、アインシュタインの言葉を思い出してほしい。『数学の法則が現実にあてはまるとしたら、その法則は確かなものではない。数学の法則が確かなものである限り、現実にはあてはまらない』¹²⁾。

フーコーのいう「エピステーメー」は、クーン(Thomas Kuhn)の「パラダイム」と通底している¹³⁾。両者は対象とする研究領域が違っていただけである。フーコーは人文科学の分野で、クーンは自然科学の分野で、それぞれ知の枠組みを考究した。

フーコーによれば、外界に対する人間の基本的な認識は、エピステーメー

11) 加賀野井秀一、『知の教科書 ソシユール』、講談社、2004年、150頁。

12) ポール・ストラザン(浅見昇吾訳)、『90分でわかるフーコー』、青山出版社、2002年、66頁。

Albert Einstein, *Sidelights on Relativity* (New York: Dover Publications, Inc., 1983), p. 28.

13) ヒューバード・L・ドレイファス&ポール・ラビノウ(山形頼洋ほか共訳)、『ミシェル・フーコー 構造主義と解釈学を超えて』、筑摩書房、1996年、98頁～99頁。

によって規定される。ソシユール言語学にあるとおり、「コトバ（言語）なくして認識なし」。そうすると、知の枠組みとしてのエピステーメーは、言語の体系（枠組み＝格子＝網目）と相即不離である。そういうことになるであろう¹⁴⁾。

エピステーメーを発掘する学問、フーコーはそれを「考古学」(archéologie)と呼んだ。ちなみに、「考古学」という語の意味は、一般とフーコーとは異なっている。ダーウィンの「進化論」に典型的であるが、考古学は一般に、歴史を〈連続〉的な進歩（進化）の過程と見て著述される。他方、フーコーのいう「考古学」において探究される〈知の枠組み〉は、時代や社会によって相互に《断絶》されている。歴史は、連続的な進歩（進化）ではなく、劇変（変革）の過程と見られる。

フーコーは考古学に対する自らの構想に基づき、エピステーメーを整序した。その結果、中世から近代に至る人類史においては、大別して3つのエピステーメーが識別されうるとしている。

- ① 16世紀ルネッサンス（中世）的エピステーメー
- ② 17・18世紀古典主義的エピステーメー
- ③ 19世紀近代的・人間主義的エピステーメー

フーコーの創見は、「〈知〉は〈権力〉と一体である」というものである。〈権力〉と一体の〈知〉の枠組み（システム）そのものが、学問ないし科学の中身を決定する。その知のシステムには、それぞれのシステムに特有の言語観が内含されている。そもそも、それぞれの学問や科学において言明される「真理」は、口承であれ筆跡であれ、常に〈言語〉により表現される必要がある。その際、真理の表現に貢献する言語は、常に価値判断を包蔵する何らかの言語観に立脚している。そして、その言語観は時代ごとに変移するの

14) ミシェル・フーコー（渡辺一民・佐々木明共訳）、『言葉と物——人文科学の考古学』、新潮社、1974年、18頁。

で、真理も時代ごとに遷移する。

エピステーメーは、時代や社会の間で相互に断絶している。フーコーは「エピステーメー」を換言して、「一文化・一社会にとっての『根本的な選択』」であるとした。エピステーメーをアプリアリな前提と見た¹⁵⁾。本節では、とくに知における「言語表現の視座」すなわち「言語観」の側面から、上記3つのエピステーメーにおける種差を要約しておきたい。

フーコーによれば、中世とルネッサンスにおけるエピステーメーは「類似」であった。彼においては、この時代に言葉（記号）の「意味を求めるとは、たがいに類似したものとは何かをあかすみに出すこと」であった¹⁶⁾。言わば「意味類似論」であった。フーコーのいう「類似」概念には、「類比」が含まれている。たとえば「星と天空の関係は、草と大地の関係、生物と地球の関係になぞらえることができる」¹⁷⁾という。「類比」は「類同」ないし「同然」であると見られた。

フーコーによれば、古典主義時代のエピステーメーでは、「透明な言語」が前提とされていた¹⁸⁾。先在する外界の実体（事物・現象）に上手く名前を与えることができれば、完全に透明な言語体系が実現しようとする見方である。存在論的には、きわめて唯名論（nominalism）的な言語観であったと言えよう¹⁹⁾。言葉を実体（事物・現象）に対する〈名前〉とみる「言語名称目録観」であり²⁰⁾、我われのいう意味実体論そのものである。

古典主義時代の言語観が「透明な言語」であれば、それと対比される近代の言語観は「不透明な言語」ということになろう。いな、いっそう正確には、古典主義時代の「透明な言語」観という呼称は、近代における「不透明

15) 渡辺守章, 「言説の軌跡」, 蓮實重彦・渡辺守章編, 『ミシェル・フーコーの世紀』所収, 筑摩書房, 1993年, 22頁。

16) フーコー (渡辺・佐々木共訳), 前掲『言葉と物』, 54頁。

17) 中山, 前掲『フーコー入門』, 78頁。

18) フーコー (渡辺・佐々木共訳), 前掲『言葉と物』, 87頁, 330頁。

19) フーコー (渡辺・佐々木共訳), 前掲『言葉と物』, 317頁。

20) フェルディナン・ド・ソシュール (小林英夫訳), 『一般言語学講義』, 岩波書店, 1972年, 95頁。

な言語」観を際立たせるための〈伏線〉だったとも見える。不透明な言語観のもとでは、実体（事物・現象）と言語の直接的な対応は否定される。換言すれば、言語は実体から切り離された別個の实在ということになる²¹⁾。そして、実体が言語を規定するのではなく、言語の方こそが実体を能動的に規定すると見る²²⁾。このときの言語観について言えば、言語は実体（世界）を「写像」するのではなく²³⁾、「築像」という見方につながるであろう。

会計史を記述するにあたり、茂木は3段階説（「会計世界一周論」）を展開した。15世紀（イタリアにおける複式簿記法の完成）、17世紀（オランダにおける期間損益計算の成立）、19世紀（イギリスにおける減価償却制度の形成）、である²⁴⁾。奇しくも、茂木による会計史3段階説は、フーコーによる近代までの権力史3段階説と、時代区分が共通している。我われにはすこぶる興味深いところである。次のとおりである。

- ① 15世紀末イタリアにおける複式簿記法の完成 = 中世・ルネッサンス時代の権力
- ② 17世紀オランダにおける期間損益計算の成立 = 古典主義時代の権力
- ③ 19世紀イギリスにおける減価償却制度の形成 = 近代の権力

茂木によれば、中世における複式簿記法の完成が、第1の節目をなす。その中心的な要因は、「資本の形成」であったという。「複式簿記法」が資本制企業の経営活動把握において優越性・合理性を有していたからだとする。当時の資本制企業は今日でいう「合資会社」に相当する。ただし、事業清算型企業²⁵⁾であり、決算は「口別損益計算」の時代であった。

21) 手塚博, 『ミッシェル・フーコー：批判的実証主義と主体性の哲学』, 東信堂, 2011年, 36頁, 40頁～43頁。

22) 小田中直樹, 『「言語論的転回」以後の歴史学』, 岩波講座 哲学11『歴史/物語の哲学』所収, 岩波書店, 2009年, 128頁。

23) 野家啓一, 「歴史を書くという行為」, 岩波講座 哲学11『歴史/物語の哲学』所収, 岩波書店, 2009年, 5頁～6頁。

24) 茂木虎雄, 「会計史研究の方法について」, 『産業経理』, 第44巻第4号, 1985年1月, 1頁～9頁。

25) 水野和夫, 『資本主義の終焉と歴史の危機』, 集英社, 2014年, 180頁～181頁。

ちなみに、中世ヨーロッパには、いまだ統一国家は存在しなかった。割拠する荘園領主（私有地主）・自治都市が、それぞれ勝手に被支配者たちから税を取り立てていた。歴史的に見ても、徴税権の有無が権力存否の証となっている。中世の後、古典主義の時代、すなわち絶対王政（集権的国家体制）の時代になって、税収は国家独占となった。いわゆる「重商主義」（mercantilism）が、絶対王政成立の背景となった。

次いで、第2の節目は古典主義時代における期間損益計算の成立である。オランダ東インド会社で、羊毛工業発展により遠隔地貿易の行われたことが、この節目の契機とされる。遠隔地貿易による商品流通の展開が永続型企業の成立を促し、巨大資本を必要とする企業が生まれた。この当時のオランダ東インド会社が、今日でいう「株式会社」に相当する。永続型企業であるところから、経営管理を首尾よく達成するため、決算は「期間損益計算」の時代を迎えた。

さらに、第3の節目の契機となるイギリスの産業革命は、株式会社による工場制工業を興した。そして、企業会計においては固定資産費用の認識・把握が中心的な課題となった。これを背景に、固定資産に対し減価償却の問題が出現した。減価償却処理を中心とする固定資産会計の上に、近代会計制度・近代会計学が体系化されたという。

会計史3段階としての、複式簿記法の完成、期間損益計算の成立、減価償却制度の形成といったモメントまた、単線的経過をたどって展開されたと考えては早計であろう。単式簿記から複式簿記への移行と同様、それぞれの対概念（期間損益計算に対する口別損益計算、減価償却制度＝発生主義に対する現金主義）と併存しつつ『重点（主調）移動』のプロセスをとったと見るべきである。

会計史3段階と対比しつつ近代までの権力史3段階における状況について顧みよう。17世紀に期間損益計算が成立したと言われるが、それはスパイス貿易をはじめ、貿易立国策に注力したオランダでのことである。その当時のイギリスはいまだ海賊略奪国策に注力していた。17世紀から18世紀にか

けては、権力史3段階説で言えば古典主義時代であった。その時代の権力者は被支配者に対し〈四つ裂き〉のような「身体刑」を課した。人間（被支配者）は拷問・毀損の対象であった。権力の源泉は〈暴力〉であるところから、フーコーにより「死の権力」と命名された²⁶⁾。

17世紀から18世紀にかけてのイギリス古典主義時代では、いまだ口別損益計算がメインだったに違いない。ゾンバルトの指摘にもあるとおり、当時の代表的なイギリス商人（たとえば、ジョン・ハウキンス）は、女王の官吏であると同時に海賊船長だった²⁷⁾。海賊に暴力は付き物である。海賊略奪の思惑がある限り、そうした商人には永続型企業において見られるような、期間損益計算思考はありえまい。口別損益計算を常態としたことであつたらう。じっさい、当時の貿易船団は、遠洋航海に2年以上かかることが珍しくなかった。また、帰港ごとの清算業務も、半年から一年もの長時間を要した²⁸⁾。これでは、貿易ビジネスにおいて持続的な期間損益計算など考えにくい。

会計史3段階説によれば、19世紀になってイギリスにおいて産業革命が興り、近代的資本（産業資本）企業が出現した。しかし、産業革命を興すのに元手となったのは、16世紀から17世紀にかけて略奪された海賊マネーであった²⁹⁾。それはともかく、イギリスの近代的資本・産業資本企業は、以前よりも「フェア」と見られるビジネスを展開することとなった。その近代社会において、イギリスは会計史3段階目の減価償却制度と共に、会計史2段階目の期間損益計算を同時に確立したとみられる。それは、権力史3段階説という規律権力の時代である。

古典主義時代とは違って、19世紀の近代社会では、権力への抵抗者に対しては、〈監禁〉といった「自由刑」が課せられることとなった。人間（被

26) 全在紋、「制度（言語規範）としての国際会計基準」、『會計』、第182巻第6号、2012年12月、18頁～19頁。

27) 木村元一、『ゾンバルト『近代資本主義』』、春秋社、1949年、144頁。

28) 竹田いさみ、『世界史を作った海賊』、筑摩書房、2011年、117頁、119頁、127頁、134頁。

29) 上掲書、7頁～8頁。

支配者)は規律・訓練(discipline)の対象となった。権力の源泉は〈制度〉すなわち〈言語〉となり³⁰⁾、直接的な殺傷(暴力)ではなくなった。これから、近代の権力はフーコーにより「生の権力」と命名された。近代の規律権力(生の権力)は、人間(被支配者)を殺すよりも生かしておいて収奪することの方を選好する。その方が、結果的に実入りが大きいと見られたからである。フーコーによれば、「このような〈生-権力〉は、疑う余地もなく、資本主義の発達に不可欠の要因であった³¹⁾とされる。

茂木によると、3段階相互において決定的に異なるのは、前2者(①および②)では重商主義・商業資本企業が主であったのに対し、最後者(③)では近代的資本・産業資本企業が主となったことである³²⁾。友岡は、茂木において第3の節目とされた減価償却処理に加えて、信用取引(売掛金・買掛金会計)処理をも視野に入れた。そして、この段階における中心的な会計制度の表現としては、茂木による「固定資産会計の生成」に替えて「発生主義の成立」とした。

ただ、「発生主義」とは何か。あるいはその対概念となる「現金主義」とは何か。諸説が乱立してきた。これを前に、そのもつれを解く努力の中から、友岡が得た結論は、次のようであった。すなわち、「発生主義」とは、要するに「現金主義」に対峙する『非現金主義』の意味だと見たのである³³⁾。

ちなみに、会計史学の権威・リトルトン³⁴⁾は、15世紀イタリアにおける「複式簿記」の生成と、19世紀イギリスにおける「近代会計」の確立をもって、会計の歴史における2大史実とした。茂木は両史実の中間を繋ぐもう一つの不可欠な会計的史実として、「期間損益計算」の生成を指摘した。平林

30) フーコーが近代性を〈制度としての言語〉から見直したことは、次稿でも論及されている。中村雄二郎、日本の思想風土とM・フーコー、蓮實重彦・渡辺守章編、『ミシェル・フーコーの世紀』所収、35頁。

31) ミシェル・フーコー(渡辺守章訳)、『性の歴史I 知への意志』、新潮社、1986年、178頁。

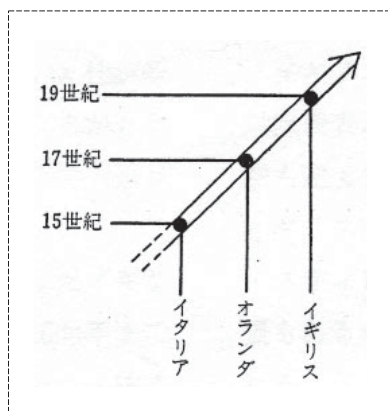
32) 茂木、前掲「会計史研究の方法について」、3頁。

33) 友岡賛、『会計の時代だ』、ちくま新書、2006年、30頁、134頁～136頁。

は、「この指摘はわが国が世界に誇りうる会計史学の研究成果であって、会計史学史の1つの金字塔である」とまで絶賛している³⁴⁾。

茂木は、会計発達史の構図を時点と地域の関連から、**図表2**のように描いている。時間と空間の関連、その結節点をたどるなか、資本主義発展史を見た。そして、次のような解説を添えている。「15世紀はイタリア、17世紀はオランダ、19世紀はイギリスと結ぶ点に会計発展の頂点を想定する。これらを結ぶと右上りに延長線が画けるが、これを会計発達の世界史的方向とみる。これが会計通史を形成すると考える。資本主義の最も発展したところに会計技術の最善の展開をするという考え方で、その最良点をつなげて通史を画くというものであるが、勝利者史観が基底にあるかもしれない」³⁵⁾。

図表2 茂木の会計発展史観



茂木とフーコー、前述のとおり両者において時代区分は共通している。しかし、考え方の点では、両者には絶縁してしまうところ、条件次第では通底するところ、両面が存在する。たとえば、上の引用文中にある茂木の「会計発達の世界史的方向 [を見ながら；執筆者注]・・・資本主義の最も発展したところに会計技術の最善の展開をするという考え方」は、あきらかに進化史観（ダーウィニズム）＝連続史観である。これに対し、前述のとおり、フーコーの主張は劇変史観（パラダイム・シフト）＝不連続史観であった。この点に限定すれば、両者において、見方は決定的に対立している。

しかしながら、引用文中末尾にあるとおり、茂木は次のような断りを付け

34) 平林喜博、「会計史研究の歩み」、平林喜博編著、『近代会計成立史』、同文館、2005年、231頁。

35) 茂木、前掲「会計史研究の方法について」、4頁。

加えている。茂木説には「勝利者史観が基底にあるかもしれない」というものである。もし、これに焦点を結べば、話は違ってくる。茂木が先の「あるかもしれない」という見方から、勝利者史観が基底に「ある」との見方に自説を転ずるのであれば、茂木とフーコーの見解は軌を一にすることとなる。ただし、茂木説のコンテクストからして、彼が自説を容易に「勝利者史観」であると容認するようにも見えない。総じて言えば、両者の見方は衝突していると解される。

IV 実体論的關係と実体なき関係

ソシユール言語学を援用して言えば、コトバ（言語）の關係論については、「実体論的關係論」と「実体なき關係論」とが存在する³⁶⁾。あらかじめ、A, B, C, D, という4名の人間が存在しているものとする。この場合、先に存在するA男とB女が後から「夫婦關係」に入るとか、先に存在するC先生とD君とが後から「師弟關係」を結ぶとかということがある。そうした際の關係論は、あらかじめあるもの（複数の実体）同士が、後からどういう關係を形成するのかという発想になるもので、「実体論的關係論」と呼ばれる。

それに対し、「自他の關係」や「左右の關係」、「上下の關係」というものについての關係論は、「実体なき關係論」の例である。自他の關係というのは、先ずモワ（自）というものがどこかにあって、またオートゥル（他）というものが別のところにあつて、さあとつて握手して後から自他關係を結ぶという話ではない。最初に關係があつて、「あなたにとっての私、私にとってのあなた」という具合に、相互的（互換的）にしか決まらない。まず最初に「実体に先立つ關係」ないし「実体を生み出す關係」がない限り、〈自〉も〈他〉もない。同様に、〈左〉がなければ〈右〉もなく、〈上〉がなければ〈下〉もない、という關係に対する発想なども、「実体なき關係論」

36) 丸山圭三郎、『言葉のエロティシズム』、紀伊国屋書店、1986年、170頁～171頁。

の分かりやすい例となろう。

丸山は、「実体論的關係」を「形成的關係」, 「実体なき關係」を「存立的關係」と評言し, 2種類の關係の違いを整理している。人間存在を規定する〈自/他〉の關係などは, 存立的關係の一例である。〈自/他〉の關係とは, あらかじめ確固たるアイデンティティをもつ自我と他者がおかれる關係(実体論的關係)ではない。自我も他者もその相互性によって, はじめて生ずるものである。

ついでながら, その〈自/他〉の關係が何らかの理由で崩壊すると, 心身症やノイローゼが生じる。我われの日常生活においてよく見られる現象である。こうした場合, 非実体的な存立的關係が物(実体)を生み出す。つまり, 心因的な關係(存立的關係)が身体的苦痛という物(実体)を生み出す³⁷⁾。実体よりも關係の方の優勢が示唆されている。

人間による〈恣意性〉の介入度が基準となって, コトバは自然指標(indice naturel)と言語記号(signe linguistique)とに二大別されることがある。広く見渡せば, コトバは人間以外の動物にも存在する。「自然指標」と呼ばれるものはその例である。たとえば、『嵐の近い到来』を予告(意味)する「黒雲」(記号)などである。そうした記号の意味關係は, 人間のみならず, 動物の世界にも共通して看取されよう。こうした場合, コトバの意味は自然法則が基礎になっている。コトバの意味付けの点で, 人間による恣意性介入の程度は極めて小さい。

これに対し, 人間にのみ特有のコトバは「言語記号」と呼ばれる。街頭でよく見かけるある種の動物がいて, それを表現する言葉として, 「犬」(日本語)と呼んだり, 別に「ドッグ」(dog:英語)と呼んだり, あるいは「シェン」(chien:フランス語)と呼んだりしている。これらは, 言語記号の例である。言語記号はまず, 呼び名からして恣意的である。呼び名それぞれが, 各国語で異なっていることから, 明らかである。

さらに, 呼び名だけでなく, その呼び名の意味にも相違がある。上述のよ

37) 丸山圭三郎, 『欲動』, 弘文堂, 1989年, 7頁~11頁。

うに、日本語の「犬」には『狸』が含まれないのに、フランス語の「シェン」には含まれたりしている。言語記号の場合、コトバ（記号表現）とその意味（記号内容）との結びつきは、まったく恣意的である。加えて、人間が操るコトバ全体で言えば、自然指標の占める割合は、ごく僅かである。あっても、ほんの少しである。ほとんどは言語記号からなっている³⁸⁾。

言語記号の本質（意味付け）は、「実体なき関係」（形相：forme）からなっている³⁹⁾。我われが扱う「会計」というのも、人間に特有のコトバ（言語）である。人間以外の動物に、「会計」というコトバ（記号）は存在しない。それゆえ、「会計」およびそれに連なる用語群（「複式簿記」、「単式簿記」、「現金主義」、「発生主義」、その他）はすべて、言語記号ということになる。

現金の収支記録や債権・債務の記録（大福帳）が実体（「単式簿記」としてまず先に生まれ、その後に企業簿記が進化して「複式簿記」が作られた。一般的な言説では、そう見られている。渡邊の言説はそれと逆で、企業簿記としての「複式簿記」が〈本式〉としてまず先に生まれ、その後に複式簿記の〈略式〉をなす「単式簿記」が作られたと見る⁴⁰⁾。「単式簿記」と「複式簿記」との関係については、我われの観ずるところでは、一般説も渡邊説も、「実体論の関係論」すなわち意味実体論としての言語観である。

それに対し、「自他」「左右」「上下」その他の関係と同じように、「単式簿記」あつての「複式簿記」、「複式簿記」なきところには「単式簿記」もない、とするような関係観もありえよう。これが、会計における単式簿記と複式簿記との「実体なき関係論」すなわち「意味関係論」としての言語観である。コトバの意味としての関係が先にあって、対象（実体）は後から生まれる、とするものである⁴¹⁾。ソシユール言語学における基本的な見方である。

38) 丸山圭三郎、『文化のフェティシズム』、勁草書房、1984年、181頁～182頁。

39) 丸山圭三郎、「ゼロ記号」、今村仁司編、『現代思想を読む本』、講談社、1988年、378頁。

40) 渡邊泉、「単式簿記と複式簿記の関係」、『会計』、第182巻第5号、2012年11月、125頁～128頁。

41) 丸山圭三郎、『文化＝記号のブラックホール』、大修館書店、1987年、11頁～12頁。

言語記号としては、「複式簿記」は「単式簿記」が有意味となるまでは存在しなかったのである。逆に、「単式簿記」も「複式簿記」が有意味となるまでは存在しなかったのである。渡邊によれば、「単式簿記 [シングル・エントリー]」というネーミングの始まりは、ハットンの簿記書（1785年）以降のこととされている。しかし、「複式簿記」という呼び名も、18世紀末以降（すなわちハットン簿記書刊行前後以降）のことであり、それまでは存在しなかったと言われている。木村・小島になる簿記のテキストには、次のように記されている。

あらゆる言葉はすべて歴史的な所産であるように、「複式簿記」は、それが一応形式的に生成した14～5世紀のイタリアでは、「計算及び記録法」と称しその後他の諸国では「イタリア式貸借簿記法」という名称がひろく用いられていたが、「イタリア式」なる形容詞をすてて「複式簿記」と一般によばれるようになったのは、18世紀末以降のことである（R. Brown : A History of Accounting and Accountants, 1905, p. 168)⁴²⁾。

日本語でも、かつて配偶者や恋人のことを、男女とも相手を「つま」と呼んだ。中古（平安時代）以降になって、「つま」は女性すなわち「妻」を指す例が多くなったという⁴³⁾。実体なき関係論で言えば、日本史において「つま」と呼び合った時代には、「妻」という語（意味）も、「夫」という語（意味）も、いまだ存在しなかった。

これに二重写しして言えば、会計史においても以前（日本史に比喻を求めれば、「つま」の時代以前）には、「複式簿記」（日本史にいう「妻」）も「単式簿記」（日本史にいう「夫」）も存在しなかった。「計算及び記録法」とか「イタリア式貸借簿記法」という語（意味）になるもの（日本史では「つま」という語（意味）になるもの）のみ、存在した。

42) 木村和三郎・小島男佐夫、『新版・簿記学入門』、森山書店、1966年、2頁。

43) 秋山虔・渡辺実編、『詳説古語辞典』、三省堂、2000年。

松村明・山口明徳・和田利政編、『古語辞典』〔第十版〕、2008年。

当時、「単式簿記」という語（意味）は、「計算及び記録法」とか「イタリヤ式貸借簿記法」という語（意味）とは別に存在したわけではなかった。その後、18世紀末になって生成した「単式簿記」[シングル・エントリー]という語（意味）と共に、「複式簿記」[ダブル・エントリー]という語（意味）も市民権を得ていったのである。「コトバ（言語）なくして認識なし」とすれば、18世紀末以前には、「単式簿記」も「複式簿記」も認識されえない存在（するとしても）でしかなかった。認識されえない存在は、「存在」に値しないと判ずるしかない⁴⁴⁾。

「単式簿記」も「複式簿記」も、人間にのみ特有の「言語記号」である。言語記号に適合する言語論は、意味実体論ではなく意味関係論である。これを勘案すれば、我われは単式簿記（略式）が先か複式簿記（本式）が先か、という議論には意義を認めない。どちらが先に生まれ、どちらが後に続いたか。それよりも、単式簿記は複式簿記と併存しつつ、自らはどのような関係的意味（役割）を任じ、複式簿記は単式簿記と併存しつつ、自らはどのような関係的意味（役割）を担うこととなったのか。意味関係論的には、こちらの方の解明こそ重要である。

省みれば、「企業の言語」としての〈会計〉における「実体なき関係論」は、「複式簿記」と「単式簿記」との関係に留まらないであろう。茂木説において言及される「期間計算」と「口別計算」との関係、あるいは友岡説において言及される「発生主義」と「現金主義」との関係についても、「実体なき関係」こそ企業の言語としての会計の実相をなす。これが我われの主張である。

すなわち、「期間計算」という会計言語が生まれ有意味となったのは、「口別計算」という対概念が併行して生じたからである。また、「発生主義」という会計言語が生まれ有意味となったのは、「現金主義」という対概念が併

44) もちろん、「発見」により、我われが「新しい存在」を認識することはありうる。しかし、その場合も、「新しい存在」にコトバ（言語）が付されないと、存在するものとしてコミュニケーションの対象とはなりえない。

行して生じたからである。対概念は、後先ではなく、同時に生成するものである。「発生主義」という実体とは別に、「現金主義」という実体が先に存在し、その後で会計において発生主義と現金主義とが関係づけられたと見るならば、それは「実体論的關係論」である。

したがって、「実体なき関係論」の視点からは、「単式簿記」は「複式簿記」完成以前から存在していたのではない。「単式簿記」は「複式簿記」と同時に生成した。また、「現金主義」は「発生主義」出現以前から存在していたものでもない。「現金主義」は「発生主義」と同時に生成した。これが、本稿の「はじめに」で提起した2番目の疑問に対する我われの解答である。

この解答の正当性を傍証する事例を見ておこう。まず、単式簿記とは何か？ 複式簿記とは何か？ 友岡は、会計の世界では「単式簿記は複式簿記以外のものである、といった程度の、およそ定義などとは言えないような定義(?)があるだけであって、別言すれば、まずは複式簿記の定義ありき、ということになる。ただし、しかしながら、そうはいつてみたものの、それでは複式簿記とはなにか、ということがまたなかなかむずかしい。複式簿記の本質論、とでもいうべきものには多様な説があるのである⁴⁵⁾と述懐している。この通りとすれば、会計人の間での、「単式簿記」、「複式簿記」に関する真つ当なコミュニケーションなどは期待薄である。問題は、何故このように多様な説が乱立しているのか、その原因の究明である。

さらに、友岡はまた、「大方の会計学者からは、乱暴にすぎる、といわれるだろうが」と危惧しながらも、「発生主義をもって非現金主義と理解しておくことにする⁴⁶⁾とも、断らざるを得なかった。複式簿記を「単式簿記以外のもの」と受け止めたり、前述のように発生主義を「非現金主義」と受け止めるしかなかった原因は、「会計」が人間の言語(言語記号)であり、その本質(意味付け)が実体なき関係(=形相)によるものだからであろう。

45) 友岡賛、『会計の時代だ』、ちくま新書、2006年、36頁。

46) 上掲書、134頁～136頁。

V 会計におけるAとノンA

ソシユールによれば、関係の世界において言語がもつ意味は、差異 (difference) だけである⁴⁷⁾。すなわち、「関係的存在というものは、『ではない』という否定的〔ネガティブ〕な要素によってしか定義できず、『である』という実定的〔ポジティブ〕な要素によって規定できるものではありません。」⁴⁸⁾つまり、言語の成り立ちにおいて、原理的に存在するものは〈差異〉だけと見られている。Aという単語とBという単語を有意味ならしめるのは、両単語の〈関係〉である。すなち、AとBの違い(差異)という関係にしか、意味の居場所はない。記号(シニフィアンおよびシニフィエ)という実体などない。あるものは差異だけである。「AとB」すなわち「AとノンA」だけである⁴⁹⁾。

このことは特に、子供がコトバを学習し始める時のことを想起すれば明白である。池田も言うように、「子供は何がネコであるかと同時に、何がネコでないかを繰り返し教えられますが、ネコとは何かを教えられる事はありません。ですからコトバの同一性はネガティブな形でしか捉〔とら〕えることができません。」⁵⁰⁾

かくして、ある記号の意味とは、他のもろもろの記号の意味との〈差異〉である。これが意味関係論における「意味の意味」である。ファージュが強調しているように、コミュニケーションにおける発話はすべて、連辞関係と連合関係の示差的関係の働きにより、理解が可能となる⁵¹⁾。

47) ソシユール (小林訳), 前掲書, 168頁。

48) 丸山, 前掲『ソシユールを読む』, 71頁。

49) 丸山圭三郎, 『文化=記号のブラックホール』, 大修館書店, 1987年, 31~32頁。

50) 池田清彦, 『構造主義科学論の冒険』, 毎日新聞社, 1990年, 55頁。

引用文中の傍点およびルビは、原文のままである。また、バーによる次の著述も参考になる。

ヴィヴィアン・バー (田中一彦訳), 『社会的構築主義への招待』, 川島書店, 1997年, 57頁。

51) J. -B. ファージュ (加藤晴久訳), 『構造主義入門——理論から応用まで』, 大修館書店, 1972年, 31頁。

何が「A」で、何が「B (=ノンA)」であるのか。そして、両者の意味の違い (=関係) はどのようなものであるのか。それは言語の体系 (=ルール) 次第である。実体には、存しない。たとえば、「じゃんけん」における「グー」・「チョキ」・「パー」も、記号 (言語) である。3者間でそれぞれ『勝ち』や『負け』といった意味の違いを有するからである。

「じゃんけん」の勝敗ルールについては、一般に、グーは、チョキに勝ち、パーに敗れる、ということになっている。しかし、これとても常にそうだとに限らない。ルール (言語の体系) 次第である。津軽における伝統的なじゃんけんでは、「負けるが勝ち」とされる由である。つまり、グー・チョキ・パーの勝敗関係 (=意味) が、他の地域とは逆なのだそうである。

友岡によれば、中世以降の経済発展という実体 (実態) が、複式簿記という言語の普及をもたらしただ⁵²⁾。言語の実体写像観の表明である。彼の会計観が基本的に意味実体論であることは、ここに明らかである。その友岡にして、単式簿記を複式簿記以外のもの⁵³⁾であると理解したり、あるいは発生主義をもって非現金主義という理解に導かれてしまった。まさに「AとノンA」という人間の言語 (言語記号) のしからしむるところと見られる。

くどいようでも念のために、友岡説を「A」と「ノンA」に代入して確認しておこう。たとえば、「複式簿記」または「現金主義」を「A」と置こう。すると、「複式簿記以外のもの」 (=単式簿記) または「非現金主義」 (=発生主義) が「ノンA」に代入されえよう。つまるところ、友岡の主張は、意味関係論に潜む会計言語の本性に引き寄せられての述懐ということになる。人間は表層意識の次元においては、無自覚なまま意味実体論の見方に縛られている。しかし、深層意識の次元では、絶えず意味関係論の世界に生きている⁵³⁾。

「AとノンA」という読解を敷衍すれば、「単式簿記とは複式簿記以外のものである」ばかりでなく、「複式簿記とは単式簿記以外のものである」と

52) 友岡、前掲『会計の時代だ』、55頁。

53) 丸山圭三郎、『欲動』、弘文堂、1989年、46頁～47頁。

いう意味になろう。また、「発生主義とは非現金主義である」ばかりでなく、「現金主義は非発生主義である」という意味になろう。さらに、「期間計算とは非口別計算である」ばかりでなく、「口別計算は非期間計算である」という意味にもなろう。

ひるがえって、「資産」とは何か？ 「費用」とは何か？ 「負債」とは何か？ 「資本」とは何か？ はたまた、「収益」とは何か？ これら疑問をソシユール言語学的に読み解いてみよう。試算表の模式図（**図表3**）を参照することが利便であろう。試算表の借方を論議領域とすれば、「資産」とは「費用」でない項目であり、「費用」とは「資産」でない項目の謂である。また、試算表の貸方を論議領域とすれば、「負債」とは「資本」でもなく「収益」でもない項目の謂である。「資本」とは「負債」でもなく「収益」でもない項目の謂である。さらに、「収益」とは「負債」でもなく「資本」でもない項目の謂である。

図表3 試算表

資 産	負 債
	資 本
費 用	収 益

「資産」と「費用」との違いについて、たとえば、機械や工場の建物といった生産設備に対する支出により検証してみよう。発生主義のもとでは、支出後に「減価償却費」名目で耐用年数に応じた期間費用化がなされる。しかし、当該支出はまずは資産（固定資産）として計上される。また、未償却残高があるかぎり、資産として計上され続ける。他方、現金主義のもとでは、当該支出は全額支出した期の費用（機械購入費など）として計上される。

この例が示していることは、資産か費用かは、生産設備としての「機械」や「建物」という項目（実体）によって決まるのではない。むしろ、資産と費用の関係についての、発生主義か現金主義かという言語体系（連合関係）の違いにより、資産とされたり、費用とされたりするのである。「実体」よ

りも「関係」すなわち「言語体系」が、資産や費用の意味を決定づけているのである。

要すれば、〈資産〉だから〈貸借対照表・借方〉に記載されるのではない。〈貸借対照表・借方〉に記載されるがゆえに、〈資産〉となるのである。

次に、「負債」と「資本」との違いについては、米国会計基準と国際会計基準（IFRS）との比較により検証してみよう。両会計基準は、基本的には同じ資産負債観に立脚している。しかし、両者には次のような「重要な差異」が存在すると指摘されている⁵⁴⁾。たとえば、「請求可能または条件付き償還可能持分証券」という項目（実体）は、米国会計基準では「資本」とされるが、国際会計基準では「負債」とされる。また、「可変の株式を発行する義務」という項目（実体）についても、米国会計基準では「資本」とされるが、国際会計基準では「負債」とされる。

この例が示していることは、負債か資本かは、「請求可能または条件付き償還可能持分証券」や「可変の株式を発行する義務」という項目（実体）によって決まるのではない。むしろ、負債と資本の関係についての、米国会計基準か国際会計基準かという言語体系（連合関係）の違いにより、負債とされたり、資本とされたりするのである。「実体」よりも「関係」すなわち「言語体系」が、負債や資本の意味を決定づけているのである。

要すれば、〈負債〉や〈資本〉だから〈貸借対照表・貸方〉に記載されるのではない。〈貸借対照表・貸方〉に記載されるがゆえに、〈負債〉ないし〈資本〉となるのである。さらに言えば、〈貸借対照表・貸方〉において、〈負債〉でないがゆえに〈資本〉と記載されるのであり、〈資本〉でないがゆえに〈負債〉と記載されるのである。

なるほど、今や大企業ならば、こぞって複式簿記を採用していることであろう。しかし、経済史の長いスパンで考えるのであれば、今日の日本においてさえ、事業所数からして比較多数を占めるのは中小零細企業の方である。

54) 長谷川茂男、『米国財務会計基準の実務』（第6版）、中央経済社、2011年、448頁。

それら企業の場合、複式簿記による期間損益計算にも増して、今も債権・債務の管理が優先されている。そこでは、「単式簿記」が現在も主流であることを想起したい⁵⁵⁾。

単式簿記が複式簿記に比べて、不十分と思われる点のあることは、確かであろう。しかし、近代資本主義の発展を大企業中心に見るだけならば、それも一種の「勝利者史観」ではあるまいか。この点を警戒するなら、単式簿記の〈簡便性〉に対する利用価値が今なお高いこと、これにももっと一般の関心が注がれてよい⁵⁶⁾。

最後に、本稿の「はじめに」で提起した3番目の課題に論及しよう。すなわち、公会計（国や地方自治体の会計）において、「単式簿記」から「複式簿記」へと転化することは、会計制度における進化（連続）か劇変（不連続）か？ 茂木の「会計世界一周論」によれば、〈進化（連続）〉となり、フーコーの「権力論」によれば、〈劇変（不連続）〉ということになろう。

この点について、斯学においては、〈進化（連続）〉と見るのが理論的通説である。たとえば、イジリによれば、「複式簿記は、財産計算しか取扱わなかった単式簿記に利益計算を導入し、両計算構造を等式で結合したものである」とされる⁵⁷⁾。彼は、複式簿記を単式簿記の「論理的拡張」⁵⁸⁾すなわち「進化」と前提して議論している。

他方、〈劇変（不連続）〉と見るのは少数説であるが、この見方も実務における消息通の中に存在している。行政機関における複式簿記化（損益計算書作成）構想など、ナンセンスだというのである。「なぜなら、行政には、“売上高”という概念がないから。まさか、税金収入を売上高とみなす人はいないだろう。行政機関の売上増加に貢献したいと考えている納税者もいない。『費用の項目だけを並べた損益計算書』では意味がないのである。百歩譲っ

55) 全在紋、『会計言語論の基礎』、中央経済社、2004年、286頁。

56) 渡邊泉、「単式簿記と複式簿記の関係」、『会計』、第182巻第5号、2012年11月、132頁。

57) 井尻雄士、『「利速会計」入門』、日本経済新聞社、2009年、21頁～22頁、26頁。

58) 井尻雄士、『三式簿記の研究—複式簿記の論理的拡張をめざして』、中央経済社、1984年、5頁～6頁。

て、行政機関の損益計算書が作られたと仮定する。もうけが出たらどうするのだろう。企業の利益配当と同じように、減税でもしてくれるのだろうか。いや、日本の役人はずる賢いから、もうけが出ないように、きっちりと予算を消化するはずだ⁵⁹⁾。

我われは、「単式簿記」から「複式簿記」へと転化することは、会計制度における進化（連続）よりも、劇変（不連続）と見る。茂木の「会計世界一周論」よりも、フーコーの「権力論」を支持する。会計界における理論家一般よりも、一部実務家の意見に賛同する。行政機関（国および地方自治体）の会計における「単式簿記」から「複式簿記」への転化論は、いわゆる「新自由主義」を背景にするものであろう。新自由主義とは、「貧富格差の拡大」を肯定する思想である。だとすれば、経済における「弱肉強食」化を促進するものであろう⁶⁰⁾。

VI むすび

以上の小考につき、我われなりの結論を要約して示せば、次のとおりである。

- (1) 「発生主義」とは、商品（モノ）の流れた時を基準として記帳する方式である。「現金主義」とは、代金（カネ）の流れた時を基準として記帳する方式である。この切り分け方によれば、会計処理において、「単式簿記」は即「現金主義」ではない。また、「複式簿記」は即「発生主義」でもない。すなわち、「単式簿記」に「現金主義」もあれば「発生主義」もあり、「複式簿記」にも「現金主義」があれば「発生主義」もある。
- (2) 歴史を論ずるにあたり、茂木とフーコーは共に時代を3区分することで共通している。茂木の「会計史3段階説」は、資本主義の最も発展した

59) 高田直芳、『明解！ 経営分析バイブル』、講談社、2004年、33頁。

60) 全在紋、「制度（言語規範）としての国際会計基準—ソシユールとフーコーを援用して」、『会計』、第182巻・第6号、2012年12月、24頁～27頁。

ところに会計技術の最善の展開を見るという考え方であり、進化史観（ダーウィニズム）＝連続史観によっている。これに対し、フーコーの権力史3段階説は、劇変史観（パラダイム・シフト）＝不連続史観であった。両者の見方は決定的に対立している。

- (3) 「企業の言語」としての〈会計〉における「実体なき関係論」は、「複式簿記」と「単式簿記」との関係に留まらない。茂木説において言及される「期間計算」と「口別計算」との関係、あるいは「発生主義」と「現金主義」との関係についても、「実体なき関係論」こそ企業の言語としての会計の実相をなす。会計が人間に特有の「言語記号」であるかぎり、会計用語の意味のすべては、意味関係論に導かれて画定されよう。
- (4) 意味関係論的に読み解けば、試算表の借方を論議領域とすれば、「資産」とは「費用」でない項目であり、「費用」とは「資産」でない項目の謂である。また、試算表の貸方を論議領域とすれば、「負債」とは「資本」でもなく「収益」でもない項目の謂である。「資本」とは「負債」でもなく「収益」でもない項目の謂である。さらに、「収益」とは「負債」でもなく「資本」でもない項目の謂である。
- (5) 我われは、「単式簿記」から「複式簿記」へと転化することは、会計制度における進化（連続）よりも、劇変（不連続）と見る。茂木の「会計世界一周論」よりも、フーコーの「権力論」を支持する。行政機関（国および地方自治体）の会計における「単式簿記」から「複式簿記」への転化論は、「新自由主義」を背景にするものであろう。だとすれば、経済における「弱肉強食」化を促進するものである。

（ちよん・じえむん／経営学部教授／2015年1月20日受理）

Is Double-Entry Bookkeeping Evolution of Single-Entry Bookkeeping ?

CHUN Jae Moon

The conclusions reached in this paper are summarized as follows:

- (1) “Accrual basis” is an accounting method which books transactions as the standard when goods flow, as opposed to “cash basis” accounting, which books them as the standard when cash flows. According to this viewpoint, single-entry bookkeeping is not cash basis accounting immediately. And double-entry bookkeeping is not accrual basis accounting immediately. In other words, single-entry bookkeeping includes cash basis accounting and accrual basis accounting, and double-entry bookkeeping includes cash basis accounting and accrual basis accounting.
- (2) Sorting the three stages is common to Motegi and Foucault in discussing the history. Motegi asserts the “Theory of 3 stages in Accounting History,” which is considered the best accounting art to be developed in a society where capitalism developed the most. It expresses the evolution theory of history, Darwinism, as a continuous conception of history. As opposed to Motegi, Foucault asserts the “Theory of 3 stages of Power History,” which is a sudden change conception of history, paradigm shift thinking, and discontinuous conception of history. The two theories disagree fundamentally.
- (3) The relational theory without substance in “accounting” as the language of business does not remain only in the relation of double-entry bookkeeping and single-entry bookkeeping. Also regarding the relation of periodical accounting and accounting on the basis of separate ventures or lots of goods, as well as the relation of accrual basis and cash basis that were mentioned in Motegi’s theory, the relational theory

without substance represents the real state of accounting as the language of business. As long as accounting is “*signe linguistique*”, all of the meanings of accounting words are delimited based on the theory of meaning as relation.

- (4) If we try to understand the meaning of the debit elements of trial balance, “asset” is a “non-expense” element, and “expense” is a “non-asset” element. Again if we try to understand the meaning of the credit elements of trial balance, “liability” is a “non-equity” and “non-revenue” element. “Equity” is a “non-liability” and “non-revenue” element. “Revenue” is a “non-liability” and “non-equity” element.
- (5) We consider that the shift to the double-entry bookkeeping method from the single-entry bookkeeping method is rather a sudden change (discontinuity) than evolution (continuity) in an accounting system. We agree with Foucault’s power theory rather than Motegi’s Round-the-World theory of accounting. Neoliberalism seems to be the background for asserting the shift to double-entry bookkeeping from single-entry bookkeeping in the accounting systems of administrative bodies (the Japanese government and local governments). If so, it will promote the worldwide phenomenon where the weak are victims of the strong in terms of the economy.