

複式簿記の言語性と資本主義

全 在 紋

1 はじめに

言語（コトバ，広義には記号）とは何か？ 言語学の入門書によれば，コトバ（記号）とは，「何かを指し示している代用物のこと」である¹⁾。この定義の中にある「何か」，それが「意味」である。すなわち，コトバ（記号）とは，「意味」を指し示すものである。裏返して言えば，「意味」を指し示さないものは，コトバ（記号）ではない，ということになる。この点の理解については，現代の言語学界においても，異論は見あたらない。しかし，それでは代用の対象となる「意味」とは何か？ すなわち，「意味」というコトバの『意味』とは何か？ つまり，「意味の意味」とは何か？ この点になると，議論は百出する。言語学者間でも，いまだ明確な合意は出来ていない²⁾。

そうした多岐にわたる議論を整理してみると，2大別できる。一つは，意味とは〈実体〉(entity)であるとする見方である。もう一つは，意味とは〈関係〉(relation)であるとする見方である。本稿では，前者の見方を「意味実体論」と呼び，後者の見方を「意味関係論」と呼んでおく。

意味実体論においては，コトバとコトバの意味をなす対象とは，「一対一の対応」(one-to-one correspondence)をなしていると見られる。コトバと

1) 黒田龍之介，『はじめての言語学』，講談社，2004年，57頁。

2) 鈴木孝夫，『日本語と外国語』，岩波書店，1999年，304頁。

キーワード：資本主義，会計言語論，ゾンバルト，ソシユール，因果的複式簿記

は、『机』とか『椅子』とか『黒板』とか、それら自存的な対象（実体）にあてがわれた名前（ラベル）だとする説である。通説である。それは、常識的な言語観でもある。意識すると否とにかかわらず、古今東西、圧倒的多数の人びとにより前提されてきた見方である。今日においても、なお蔓延している見方である。

もう一方の意味関係論は、コトバの意味を「同一言語体系内における他のすべてのコトバとの関係」とみる説である。フェルディナン・ド・ソシュール (Ferdinand de Saussure) に始まる構造主義者 (structuralist) たちの言語観である。

「会計」(accounting) は『企業の言語』(the language of business) と言われる。本稿は、会計における意味実体論的認識と意味関係論的認識の違いを論じようとするものである。とりわけ、会社は誰のものか、複式簿記と原価主義会計との相性、複式簿記と資本主義との相関について、会計言語論の視角から私見を表明するものである。

2 会社統治と会計表現

いったい、会社は誰のものか？ この点にかかわる卑近例として、我われはまず岩井の「二階建て構造」説を取りあげる。そして、本稿においてはソシュール言語学の観点から、それに異議を唱えたい。「会社は誰のものか」、この問題はしばしば「コーポレート・ガバナンス」という慣用句に関連して議論されている³⁾。一般に、アメリカでは「会社は株主のもの」と見られている。この見方は「株主権論」と呼ばれることがある。日本では「会社は会社のもの」と見られている。この見方は「会社共同体論」と呼ばれることがある。

「コーポレート・ガバナンス」(日本語では「会社統治」ないし「企業統

3) 小田正佳, 『経営分析の卵』, 税務経理協会, 1998年, 25頁。

岩井克人, 『会社はだれのものか』, 平凡社, 2005年, 25頁～27頁。

治」とも訳出される)とは、もともと会社としてのあるべき経営理念実現のため、経営者の行動をどのようにコントロールすべきか。それをテーマにしている。換言すれば、経営者は誰のために行動(奉仕)すべきかという規範をテーマにしている。株主主権論では、経営者は株主の代理人と見られている。経営者は株主のために行動(奉仕)すべきであると見られている。会社共同体論では、経営者は従業員(会社の構成メンバー全員)の代表と見られている。経営者は従業員のために行動(奉仕)すべきであると見られている。

両者のうち、長期的には日本も含めて、世界中の会社はアメリカ型が主流になっていく。一般にそう見られている。すなわち、株主主権こそ「グローバル標準」と論じる者が多い⁴⁾。経済学者、政策担当者、マスメディアなどに広く行きわたるこうした論者に対し、岩井が異見を呈している。そのさい、彼は独自の「二階建て構造」説を展開する。

それによると、「要するに、アメリカ的な会社のあり方も日本的な会社のあり方も、会社というものがそもそも持っている二階建て構造の、それぞれ二階部分と一階部分のどちらを強調するのかということの違いでしかない。そう考えれば、どちらが特殊でどちらが普遍かというような議論は無意味です。どちらも特殊であり、どちらも普遍的であるのです。別の言い方をすれば、会社は株主のものでしかないという株主主権論は、本来二階建ての構造をしている会社という仕組みの二階の部分のみしか見ていない、法理論上の誤りなのです。」⁵⁾

意味関係論的にコメントするならば、岩井説は「会社」というコトバに対する、言わば「会社多義語論」と言えよう。「会社」というコトバは、個別独立自存して、それ一語(単独)で少なくとも『株主主権』および『会社共同体』という複数の意味をもつと考えている。実は、これこそソーシャルの

4) たとえば、次を参照せよ。吉田望、『会社は誰のものか』、新潮社、2005年、60頁～63頁。

5) 岩井、前掲『会社はだれのものか』、23頁。

警告した、意味実体論者がもっとも陥り易い罠である⁶⁾。

意味関係論的には、コトバの意味は一語（単語）のみでは決まらない。第1章でも述べたとおり、コトバの意味は連辞関係および連合関係からなるマトリックスの中で、他の諸語との関係により決まる。意味関係論においては、多義語（ないしは同音語）も、類義語（ないしは同義語）も、ありえない。コトバとは、「意味をもつ」ものではなく、「意味になる」ものなのである。この点で、我われの意味関係論は岩井の意味実体論と袂を分かつ。

前拙稿における⁷⁾引例のとおり、日本人やフランス人には7色に見える虹（rainbow）が、英語圏の人びとには6色にしか見えない。インド人には5色、シヨナ語を話すジンバブエ人には3色、バッサ語を話すリベリア人には2色だそうである。「虹」というコトバに対する意味としての『色数』は、言語体系の違いにより、異なってくるという話しである⁸⁾。この場合、「虹」というコトバが、一語（単独）で5つ（7色、6色、5色、3色、2色）もの異なる意味合いを併有すると考えてはならない。各言語体系それぞれに、意味（シニフィエ）としての虹の『色数』はそれぞれ一つしかないと見なければならぬ。岩井説も含めて、意味実体論では、言語体系ごとに異なるこうした虹の色数の多様性を、合理的（体系的）に説明することがむずかしい。7色派の人びとは、2色派や3色派の人びとの色彩感覚を、一方的に低評価しがちである。

したがって、「会社」というコトバは、二階建て構造論のように、それ一語で複数の意味をもつものではありえない。意味関係論的には、アメリカの会社は株主のものであり、その会社の経営者は株主の代理人という意味合いが、日本の会社・経営者と比較して相対的（関係的）に濃厚である。また、日本の会社は会社それ自体のものであり、その会社の経営者は従業員の代表であるという意味合いが、アメリカの会社・経営者と比較して相対的（関係

6) 丸山圭三郎、『ソシュールを読む』、岩波書店、1983年、210頁～211頁。

7) 拙稿、「絵画と会計の言語性について」、『桃山学院大学経済経営論集』、第46巻第3号、2004年12月、93頁。

8) 拙稿、『會計』、第182巻第6号、2012年12月、21頁。

的)に濃厚である。これが我われの主張である。

人間の集団としての「会社」は、法律上において権利義務の主体と認められ、「法人」とも称されている。こうした法人の存在論的意義をめぐって、哲学的に闘わされる論争がある。「法人論争」という。岩井によると、「法人論争」は中世スコラ哲学の「普遍論争」と正確に対応しているとされる。すなわち、かつての唯名論は法人名目説に、実念論は法人実在説に、それぞれ対応するという⁹⁾。岩井によれば、アメリカやイギリスは法人名目説を現実化している資本主義であり、戦後の日本は法人実在説を現実化している資本主義であるという¹⁰⁾。

岩井においては、法人名目説と法人実在説以外にも、3つ目の立場として、「法人擬制説」もあるとされる。我われの理解によれば、当該第三の立場は「概念論」に対応すると見られる¹¹⁾。

そうした認識の違いは、制度会計上の損益計算書における利益区分や、資本利益率算定の際の分子・分母における概念(意味)の違いにも反映されている。下に掲げた**図表1**は、日本における株式会社日立製作所の2014年3月期個別損益計算書(日本基準)である。周知のとおり、日本の会計基準において、損益計算書における利益は、5区分される。売上総利益・営業利益・経常利益・税金等調整前当期純利益(税引前当期純利益)・当期純利益である。

米国会計基準や国際会計基準では、日本の会計基準に見られる「売上総損益」や「経常損益」の区分表示がなされない¹²⁾。米国会計基準や国際会計基準による損益計算書において算定される「包括利益」は、日本での「当期純利益」に「その他包括利益」(日本基準では「未実現利益」と見なされる利

9) 岩井克人、『会社はこれからどうなるのか』, 平凡社, 2003年, 117頁~119頁。

10) 上掲書, 148頁。

11) 唯名論, 実念論, 概念論, これら3種実在論の種差については, 次を参照せよ。全在紋, 『会計言語論の基礎』, 中央経済社, 2004年, 209頁~215頁。

12) 韓国版国際会計基準(K-IFRS)における性格別分類方法に従った損益計算書においても, 「売上総損益」は区分表示されない。

김준/김동필/조동수, 『제6판K-IFRS 회계원리』, 나눔, 2013년2월, 30~31 페이지.

図表1 区分利益の識別

株式会社日立製作所(6501)
平成26年3月期 決算短信

【個別損益計算書】

		(単位：百万円)		
		2013年3月期	2014年3月期	
		自 2012年4月1日	自 2013年4月1日	
		至 2013年3月31日	至 2014年3月31日	
	売上高	1,911,529	2,070,147	
	売上原価	1,447,857	1,602,243	
①	売上総利益	463,672	467,904	米国会計基準 および 国際会計基準 では欠落
	販売費及び一般管理費	428,891	461,815	
②	営業利益	34,781	6,088	
	営業外収益			
	受取利息及び配当金	59,658	98,953	
	その他	20,838	14,021	
	営業外収益合計	80,497	112,974	
	営業外費用			
	支払利息	8,431	7,735	
	その他	30,797	93,440	
	営業外費用合計	39,228	101,175	
③	経常利益	76,050	17,887	←日本重視
	特別利益			
	投資有価証券売却益	1,690	47,608	米国会計基準 および 国際会計基準 では欠落
	関係会社株式売却益	1,101	33,314	
	抱合せ株式消滅差益	459	19,410	
	不動産売却益	4,008	14,746	
	特別利益合計	7,259	115,079	
	特別損失			
	関係会社出資金評価損	—	45,919	
	関係会社株式評価損	34,159	37,201	
	関係会社債権放棄損	—	7,334	
	減損損失	2,807	969	
	投資有価証券評価損	2,675	113	
	特別損失合計	39,642	91,538	
④	税引前当期純利益	43,667	41,429	
	法人税、住民税及び事業税	△15,911	△27,989	
	法人税等調整額	1,897	11,562	
	法人税等合計	△14,013	△16,427	
⑤	当期純利益	57,681	57,856	←アメリカ重視

益)を加算したものとされる。ここで、日本の会計基準における「当期純利益」に至るまでの計算過程をもとに、米国会計基準や国際会計基準の損益計算書を顧みよう。

すると、損益計算書において表示される利益については、日本基準では5区分であるのに、米国基準や国際基準では3区分のみということになる。虹の色数にオーバーラップさせて言えば、損益計算書が表現せんとする企業の経営成績(虹)は、日本では「5色」、米国や英国(国際会計基準)では「3

色」という認識に重なる。これの含意するところは何であろうか。我われが付度するところによると、日本の会社会計では、ただトータルで黒字であればよいというのではないのであろう。本業の売上高からそれを達成するのに要した直接的な売上原価を控除した差額（売上総損益）はいくらか。あるいは本業に財務活動を加味した「経常活動」から一体どれだけの利益（経常損益）を得たのか。すなわち、日本人の考え方（文化）に特有の、『儲け方』にこだわってのことと見られる。

さらに、この点は資本利益率を算定する際の、分子・分母における概念（意味）の違いにも表出される。米国や英国を含む欧州では、資本利益率としては株主資本利益率（ $= \text{税引後当期純利益} \div \text{自己資本} \times 100$ ）がもっとも重視されている。その分子概念（税引後当期利益）に明らかなおと、法人税も費用の一種として会計処理された数値が計上される。これは法人擬制説的な観点から、「会社は株主のも」という文化が背景をなしているためと考えられる。

他方、日本では、資本利益率としては総資本経常利益率（ $= \text{経常利益} \div \text{総資本} \times 100$ ）がもっとも重視されている。株主にのみ限定しないで、全体としての企業の経常的収益力こそもっとも重要と見られるからであろう。これは、法人実在説的な観点から、「会社は会社のもの」という文化が背景をなしているためと考えられる。ついでながら、法人擬制説も法人実在説も、共に意味実体論を認識ベースにしていることは、留意されなければならない。

ちなみに、哲学における存在論の分類で言えば、唯名論・概念論・実念論の3者はともに実在論に内属する。既述のとおり、実在論に古くから対立する存在論は観念論であった。意味関係論の存在論である唯言論は、実在論とも観念論とも異なる。すなわち、法人論争につながる存在論の点でも、岩井の実在論と我われの唯言論とは、認識が異なっている。

3 複式簿記と原価主義会計

我われの会計言語論によれば、単式簿記・複式簿記・三式簿記¹³⁾の別は、企業の言語としての会計における連辞関係（文法）の相違を表している。それに対し、現金主義・発生主義の別¹⁴⁾などは、企業の言語としての会計における連合関係（語彙=単語の体系）の相違を表している。

記帳技術としての簿記の連辞関係は、顕在的である。単式・複式・三式の区別は、外見的にも明らかである。他方、損益認識基準としての会計の連合関係は、潜在的である。測定基準としての現金主義・発生主義の区別は、外見的には明らかでない。

一例をあげれば、「当期純利益」という用語は、現金主義でも発生主義でも、同一である。しかし、その具体的な測定金額はと言えば、現金主義による場合と発生主義による場合とでは、大差がある。両者に大差がなければ、そもそも現金主義と発生主義の分別もなかったであろう。いずれの測定基準に拠るものであるかは、測定金額の背後に潜在（隠伏）する会計的認識（仕訳）法にまで立ち入らないと、判明しない。

イジリにおいて、単式簿記は、財産計算（ストック）しか取り扱わなかった。複式簿記はそうした単式簿記に利益計算（フロー）を導入し、兩種計算構造を等式で結合したものとされている¹⁵⁾。すなわち、イジリは、複式簿記

13) 周知のとおり、「三式簿記」はイジリ教授の提唱になる簿記法である。「利益計算」にもまして、「利速計算」の意義が強調されている。ただし、構想段階にとどまり、実務的にはいまだ未実現の簿記法である。

井尻雄士、『利速計算』入門』、日本経済新聞社、1990年、29頁以下。

14) 青柳によれば、『収益』にあつては、「実現主義が会計における認識と測定の基準であつて、その両端にある現金主義と発生主義は実現主義の例外基準といつてもよい」。

青柳文司、『現代会計学』、同文館、1974年、156頁。

一般に、「実現主義」は『収益』を認識・測定する基準として議論される。『費用』を認識・測定する基準として論じられることはない。しかし、「実現主義」概念はなくとも、『費用』の認識・測定においても、『収益』の場合と同様、現金主義と発生主義は両端をなす基準として意味関係論的に繋がっている、と言えよう。

15) 井尻、前掲『利速計算』入門』、21頁～22頁、26頁。

を単式簿記の「論理的拡張」と考えて議論している¹⁶⁾。我われに旧知の用語で読み替えると、単式簿記は「財産法」による利益の結果計算のみであったが、複式簿記は「財産法」に加えて、「損益法」による利益の原因計算までカバーするとの見方である。

イジリによると、「複式簿記」には、「分類的複式簿記」(classificational double-entry bookkeeping)と「因果的複式簿記」(causal double-entry bookkeeping)の別があるとされている¹⁷⁾。たとえば、[(借)現金 / (貸)資本金]という仕訳は、分類的複式簿記の一例である。〈もともと同じもの〉の集合を2つの面から分類したものだという。すなわち、借方の「現金」とは、財の物理的経済的性質にもとづいて分類されたもの、貸方の「資本金」とは、その財に対する請求権にもとづいて分類されたもの、という意味だとされる。

これに対し、[(借)棚卸商品 / (貸)現金]という仕訳は、因果的複式簿記の一例である。棚卸商品と現金とは〈まったく別のもの〉であるためとする。そうした複式簿記には、分類的複式簿記の時と同じように、同一のものを2つに分類したという考え方は適用できない。因果的複式簿記において等式が成り立つのは、まず現金の支出があったから棚卸商品が得られたと考えねばならず、両者の間には因果関係があると認めたことによる、とする。両者の交換は等価物の交換であるという前提に立ち、棚卸商品の額は現金の額と等しいものと設定されている。これが因果的複式簿記における貸借一致の内実である。イジリの主張では、因果的複式簿記と歴史的原価主義会計(取得原価主義会計あるいは原価主義会計)とは、形式と内容という形で密接に結びついているとされる¹⁸⁾。

分類的複式簿記における貸借は、定義上同義であるので、恒等である。両辺の関係を表現するには、そのまま等号(=)がふさわしい。他方、因果的

16) 井尻雄士、『三式簿記の研究』、中央経済社、1984年、5頁～6頁。

17) 上掲書、116頁。

18) 井尻雄士、『会計測定の理論』、東洋経済新報社、1976年、125頁。

複式簿記における貸借は、分類的複式簿記の時とは事情を異にする。因果的複式簿記においては、分類的複式簿記のように両辺が本質上同等（もともと同じもの）であるから等式が成立するというものではない。歴史的原価主義が、因果的複式簿記において等式が成立するように、財の値を規定しているからである。仕訳の貸借すなわち両辺の関係を表現するには、むしろ置換（←）が正しい、という¹⁹⁾。

イジリによれば、実務における複式簿記のもとでは、「分類的複式簿記」と「因果的複式簿記」とが『混在』しているという。現実の実務では、統計がないのではっきりしたことは言えないものの、兩種複式簿記の仕訳比重は、おおざっぱには「半々」と考えてよいとしている²⁰⁾。

私見によれば、イジリの複式簿記2類別論では、連辞関係と連合関係とが未分別のままである。兩種関係をベースにイジリ類別論を読み直すと、彼のいう「分類的複式簿記」は、ソシユール言語学的には複式簿記に特有の連辞関係のみを含意している。彼の「因果的複式簿記」は、ソシユール言語学的には複式簿記における連辞関係と一部連合関係とが「混交」している。あるいは、「合体」している。

イジリの見解は、長く続いた歴史的な原価主義会計（それに支配的であった連辞関係と連合関係の組み合わせ）を不動の前提としたものにすぎない。イジリ説によるかぎり、複式簿記が時価主義会計（時価会計）や取替原価主義会計とも結びつき得ることの説明ができない。じっさいマンローも言うように、たとえばチェンバースの時価主義評価論（正味実現可能価値評価論）²¹⁾その他評価論も、今日では複式簿記を前提にすることが一般的である。たとえば、資産負債観における評価論は、収益費用観における歴史的な原価主義とは齟齬する。しかし、資産負債観に立脚する昨今の国際会計基準（IFRS）

19) 井尻、前掲『三式簿記の研究』、118頁。

20) 上掲書、119頁。

21) Rolland Munro, *Knowledge systems, articulation and accounting* (London: the British Library Document Supply Centre, 1986), p. 212.

も、現に複式簿記を前提にしている²²⁾。

4 複式簿記と資本主義

ヴェルナー・ゾンバルト (Werner Sombart) は、複式簿記と資本主義の結び付きを強調した。彼によると、「複式簿記のない資本主義など考えられない。両者は形式 (Form) と内容 (Inhalt) のごとく相互に堅く結合している」²³⁾という。これまで古今幾多の研究者により繰り返し引用されてきた、名立たる一文である。

「ゾンバルトは新約聖書 (『ヨハネ伝福音書』) の冒頭の章句——『初めに言があった。言は神と共にあった。言は神であった』——を引用し変様して『はじめに勘定があった』 (Im Anfang war das Konto : die ratio) という。勘定という計算の形式とともに組織的 = 秩序的簿記が発芽し、勘定の体系化とともに複式簿記が形成された。」²⁴⁾

このように、ゾンバルトによれば、複式簿記完成の萌芽は、「はじめに勘定 (ratio) ありき」であったとされる²⁵⁾。彼が言うには、複式簿記完成に至る

22) 山田によれば、資産負債観に立脚するIFRSにおいても、有形固定資産 (IAS第16号) や無形資産 (IAS第38号) における測定基礎は取得原価であり、時価 (公正価値) ではない。そして、それら資産に対しては、減価償却による期間配分を基本にして期末評価している。IFRSが複式簿記を前提にしていることは、ここに明らかである。

山田辰巳、「IFRSをめぐる最近の動き」, 第4回会計リネッサンス・フォーラム資料, 関西大学会計専門職大学院, 2012年7月11日, 10頁~11頁。

23) Werner Sombart, *Der Moderne Kapitalismus, Bd. 2* (München und Leipzig: Duncker & Humblot, 1916), S. 118.

24) Sombart, W., a. a. O. S. 112.

茂木虎雄, 『複式簿記の基礎理論』, 日本評論社, 1963年, 40頁~41頁。

25) W. ゾンバルト (井上清訳), 「[資料] W. ゾンバルト教授『簿記史概論』」, 『東京都立商科短期大学論集』, 第12巻第1号, 1965年11月, 156頁。

以下、本論文からの引用は「ゾンバルト (井上訳), 前掲 [資料]」として示す。

なお、「はじめに勘定があった」という文言にある副詞 (「はじめに」) については、「初めに」と漢字表記されている文献もあれば、「始めに」と漢字表記されている文献もある。本稿では、参照引用先の文献の表現をできるだけ尊重する形で、混用して表記している。

前に、それに先んじて、まず組織的記帳における発展段階が2つあったとする。「勘定の形成」と「複式記入の達成」、である。その後、「損益勘定の導入」と「資本勘定の創造」という、さらに2つの発展段階を経て、複式簿記組織が完成したとされる²⁶⁾。茂木の指摘にもあるとおり、ゾンバルトは複式簿記を勘定体系であると見ている²⁷⁾。

勘定が形成される以前の記帳というものは、記帳者個人の備忘記録にすぎなかった。それが「勘定の形成につれて組織的簿記は成長した。勘定の組立てにより未組織で且つ記入者自身のために編成されていた備忘録が初めて分解し、混乱の中に総て後の計算が依存できた確固たる思考の組織が設けられていったのである。・・・[さらに；執筆者注] 複式記入によって、あたかも小荷物用の紐を以ってする如く、事業における一切の勘定は結ばれる」²⁸⁾とされた。

我われは、会計言語論の観点から、ゾンバルトが発した上の言述を見過ごすことができない。会計が企業の言語であれば、勘定とは単語である。勘定体系とは複数の単語により組立てられた集合からなる語彙（単語の体系）である。そして、その勘定体系すなわち語彙（単語の体系）は、意味関係論という〈連合関係〉を形成するものである。

聖書において、「言葉の存在喚起（創造）性」に関連して、人びとによりもっとも頻繁に言及されてきた箇所は、旧約聖書・創世記第1章第3節と、新約聖書・ヨハネ伝福音書第1章第1節～第3節であろう。両者とも、「言葉が先にあって、その次に存在がある」とする点で、共通している。「言葉とは、先に存在する事物・現象に対し、後から人間によって与えられた名前である」との常識（言語名称目録観）とは、真逆の言語観である。

橋爪によれば、旧約聖書・創世記の冒頭には「《神は言われた。「光あれ。」こうして、光があった。神は光を見て、良しとされた。》・・・このことが

26) ゾンバルト（井上訳）、前掲【資料】、156頁～158頁。

27) 茂木虎雄、『近代会計成立史論』、未来社、1969年、37頁。

28) ゾンバルト（井上訳）、前掲【資料】、156頁～158頁。

『新約聖書』ではどう書いてあるか。……ヨハネの福音書の冒頭は……このように始まります。《初めに言があった。言は神と共にあった。言は神であった。》²⁹⁾

橋爪は、新約聖書・ヨハネ伝と旧約聖書・創世記の記述を比較して、次のように解説している。ヨハネ伝では「『神があった。神は言と共にあった。言は神だった』ではありません。『初めに言があった』、です。ここは創世記に書いてある考え方を一步踏み越えて、人間にとってはむしろ言の方が神の業として大事である、という考え方にも取れるわけです。……これほど言葉は重い。神と同等である、と宣言されている。』³⁰⁾

我われの理解によれば、言語観の点では、旧約聖書よりも新約聖書の記述の方がソシュールの思想にいっそう近い。ソシュール言語学によれば、「コトバ（言語）なくして認識なし」。この場合、認識とは、言うまでもなく存在（実在）の認識である。

そうすると、「勘定」という会計言語により、「混乱」すなわち「カオス（混沌）」³¹⁾を前に「総て後の計算が依存でき」る「確固たる思考の組織が設けられ」とは、何か。それは「カオスとしての存在に対し、勘定体系という語彙（単語の体系）を通じて、組織的な会計的認識を実現すること」に他ならないであろう。ゾンバルトの主張は、ソシュールの唯言論に見合っている。また、複式記入により「事業における一切の勘定は結ばれる」とは、勘定体系における〈連辞関係〉を形成することと重なっている。

ゾンバルトはまた、次のようにも述べている。「資本主義の発達に対する複式簿記の意義はいくら強調しても強調し過ぎることはない。……これ

29) 橋爪大三郎、「言葉の観点から見る仏教」、『サンガジャパン』、第13巻、サンガ、2013年4月、7頁～8頁。

30) 橋爪、上掲論文、8頁。

31) ゾンバルトにおいて、「Chaos」という同一のドイツ語に対する日本語訳として、井上は「混乱」と訳出したが、千葉は「混沌」と訳出している。ゾンバルト（井上訳）、前掲〔資料〕、156頁。
千葉準一、「複記式機構に於ける数量的均衡の問題」、『立正経営論集』、第14号、1975年12月、4頁。

[複式簿記；執筆者注]によって明確な利潤が観念できるようになり、抽象的な利潤の観念は資本概念をはじめて可能ならしめたのだ。そうして固定資本とか生産費の観念が生れ、企業の合理化への道を準備したのだ[旧漢字・旧仮名遣いは新漢字・新仮名遣いに改訂；執筆者注]³²⁾。

勘定の形成、複式記入の達成を経て、損益勘定の導入、資本勘定の創造をもって、複式簿記が完成した。たしかに、富はそのままなら「消費財」にしすぎない。富は企業の営利活動に利用されたとき「資本」（生産財）に転じ、増殖の道が拓かれる。資本の増殖は、利潤（利益）があつてこそ実現される。利潤の観念（概念＝意味）は資本の概念を新たに可能ならしめた。さらに、資本概念の創造は固定資本や生産費の観念（概念）の産出を可能にし、企業に対し合理化への道を可視化した。こうして、複式簿記は資本主義の発達をもたらした。これが、ゾンバルト複式簿記論の要義である。

斯学の多数説によれば、「複式簿記」の原型は、ルカ・パチョーリ（Luca Pacioli）が著した『スムマ』（『算術・幾何・比および比例全書』、1494年刊）により完成した。しかし、ゾンバルトは、『スムマ』がなしえたのは複式記入の達成までであつて、それにより「複式簿記」の完成にまで至つたとは見ていない。彼によれば、パチョーリの欠点は年度決算（期間損益計算）を理解しておらず、帳簿に基づく「貸借対照表作成」が欠如していることにあつたとする。彼によると、年度決算時および事業解散時に貸借対照表の作成を求めたのは、シモン・ステヒン（Simon Stevin, 1608年）が最初であつたとする。

複式簿記が完成するには、資本勘定が創造されなければならない。そのさい、資本勘定の創造を検証する手立ては何か。ゾンバルトはそれを、「決算貸借対照表の作成」と「財産目録による調整」に求めている。ゾンバルトによれば、「貸借対照表によって始めて各勘定相互の間に陰された関係」が明るみに出るものであり、財産目録の作成によって決算貸借対照表におけるすべての財産価値の確認が可能になる、としている。「資本勘定の創造」は、

32) 木村元一、『ゾンバルト『近代資本主義』』、春秋社、1949年、152頁。

ここに至って担保されるというわけである。

ゾンバルトは複式記入の達成にとどまらず、最終的には「資本勘定の創造」にまで至ってこそ、複式簿記は完成すると見ている。その過程において、期間損益計算と財産目録により調整（期末再評価）された決算貸借対照表作成、これら両者を不可欠のものと見ている。加えて、会計言語論としては、複式簿記における勘定科目体系間の相異により連合関係が形成され、複式記入により連辞関係が形成されることも、確認しておきたい。「複式簿記と資本主義の相関性」を強調するゾンバルト説を理解するにあたり、我われがしっかり留意したいところである。

コトバ（日常言語）も含め、コミュニケーションの手段となるものは、広く「記号」（signe [仏] = sign [英]）と呼ばれる。ソシユール言語学によれば、記号（シーニュ）は「シニフィアン」（=記号表現=能記）と「シニフィエ」（=記号内容=所記）が一体化（統合）したものである。シニフィアン（意味するもの）とシニフィエ（意味されるもの）は、一枚の紙の裏と表のような不可分の関係、と解説されている³³⁾。

ゾンバルトのいう「複式簿記」、「利潤」、「資本」といった用語は、ソシユールの「シーニュ」（記号）にあたる。それら用語も、すべてシニフィアンとシニフィエの統合である。ただ、用語には位階（包摂関係）が存在する。この場合、「複式簿記」はそれ自体ひとつの言語体系をなしており、「利潤」や「資本」を当該言語体系内の下位概念（種概念）として包摂する、という関係にある。会計人には、言わずもがなのとおりである。

ソシユールによれば、事物や現象といった実体（實在）がシーニュを規定するのではなく、逆に、シーニュが実体（實在）を切り分けて、人間の認識を規定するとされた³⁴⁾。これを、ややラフでもイージーに言えば、實在の認

33) ユルゲン・トラバント（谷口勇訳）、『記号論の基礎原理』、南江堂、1979年、35頁。

蘇斗永、『記号學』[韓国語]、インガンサラン、1991年、164頁。

鈴木孝夫、『ことばと文化』、岩波書店、1973年、83頁。

34) このあたりのもう少し詳しい解説は以下を参照のこと。

全在紋、前掲『会計言語論の基礎』、2頁～27頁。

識がコトバを規定するのではなく、コトバが実在の認識を規定する、という主述関係である。「コトバ（言語）なくして認識なし」、これがソシユール言語学の要諦である。

ソシユール言語学の基幹をなす意味関係論は、人間のコトバに存在（実在）喚起力のあることを主張している。この点で、誤解のないよう付言しておけば、いわゆる「言霊思想」もまた、コトバの存在（実在）喚起力を強調する。しかし、ソシユールの意味関係論と言霊思想とは、似て非なるものである³⁵⁾。

言霊思想を象徴する一例に、禁句（忌み言葉）がある。たとえば、結婚式の披露宴に招かれた者は、スピーチの中に「切れる」とか「別れる」というコトバを入れることはタブーとされる。そうした忌み言葉が使われれば、新郎・新婦の将来において『離婚』という事態が招来（存在喚起）されるから、という。言霊思想はコトバと意味の係わりを「一対一で対応」と見ると見るもので、意味実体論である。他方、意味関係論は、コトバとそのコトバとは別のコトバとの関係性（全体性＝ゲシュタルト）が存在（実在）における意味を規定する、と見るものである。

ゾンバルトによる先の記述にあるとおり、「複式簿記」というシーニュに包摂される「資本」というシーニュは、複式簿記完成以前には存在しなかった。この状況をソシユール言語学的に読み解くと、「資本」という新しいシーニュが、複式簿記完成以前には存在しなかった「資本」のシニフィエ（＝表現内容＝観念＝概念）を生起させた、という文脈になる。それ以前には、存在するなどとは思ひもしなかった資本の観念（概念）が、新しく人びとの心の中に場所を占めるようになった、という文脈である。「資本」というシーニュの、現実（実在）切り分け作用あつての結果である。

「複式簿記」というシーニュが、それに包摂される「利潤」や「資本」というシーニュを通じて、固定資本とか生産費の観念を生み、企業に対し合理

35) 丸山圭三郎、「コトバ・関係・深層意識」、新田義弘ほか編、『思想としての20世紀』、岩波書店、1993年、73頁～74頁。

化への道を可視化した。こうして、複式簿記が資本主義の発達をもたらした。このように解するならば、ゾンバルトの行論はソシュールの言説とびたり重なっている。

ソシュールの生存期間は1857年から1913年、ゾンバルトの生存期間は1863年から1941年である。ソシュールがゾンバルトより6年の年長、没年はソシュールがゾンバルトより29年早い。狭いヨーロッパのこと、ゾンバルトが先輩ソシュールの言語理論を援用し著述した可能性も皆無ではなからうが、我われはゾンバルトの主著の末尾に掲げられた「著者索引」(Autorenregister)にソシュールの名を見出すことはできなかった³⁶⁾。

ちなみに、ゾンバルトの言にある「複式簿記」は、本稿において言うところの、会計における連辞関係としての『文法』という意味ではない。それよりも、複式簿記によって初めて現出した「資本」という概念(観念)の意味の方を志向している。およそコトバ(言語)の世界に「比喩」はつきものである。比喩(喩え)とは、概念の移し換え(mapping)である。「抽象的でとらえにくい対象を具体的で分かりやすい対象に置き換えて理解する認知過程のこと」である³⁷⁾。

比喩には、いくつかの種別が存在する。代表的な2種はといえば、隠喩(メタファー)と換喩(メトニミー)である。「心理学によると、連想には、類似性(resemblance)のものと、近接性(contiguity)のものと2種類ある。赤色が情熱を連想させるのは前者であり、白色を連想させるのは後者である。……類似性による意味の変化をメタファーあるいは隠喩(metaphor)という。……産地が製品の名前になったり、作者が作品の名前になったりする。このように、何らかの接触関係にあるものを指示するようになる意味変化を、メトニミーあるいは換喩(metonymy)という。」³⁸⁾比喩も「ことばの経済性」を実現しており、隠喩も換喩も「いずれも効率よ

36) Sombart, W., a. a. O. S. 1159~1182.

37) 吉村公宏、『はじめての認知言語学』, 研究社, 2004年, 104頁~105頁。

38) 丸谷満男・高尾典史・石馬祖俊、『言語の科学』, 晃洋書房, 1994年, 108頁~109頁。

く物事を理解し、思考し、伝達する方法だという点で一致する」³⁹⁾。

参考までに、同様の事例を付加しておこう。我われは、「クロ」という語を、黒色ではなく『犯人』の意味で用いることがある。また、「アカ」という語を、赤色ではなく、『情熱』といった比喩以外に『社会主義者』の意味でも、用いたりすることがある。そうした語法は、「隠喩」に該当する。

「彼は輝かしい俳優だ」という代わりに「彼はスター（星）だ」ということがある。これは隠喩の例である。他方、「酒を飲む」という代わりに「一杯飲む」ということがある。これは換喩の例である。ヤコブソンによれば、隠喩は類似関係（連合関係）において作用する比喩である。換喩は隣接関係（連辞関係＝近接関係）において作用する比喩である。隠喩と換喩に対するソシュール言語学との関連について、これは今や標準的な見解となっている⁴⁰⁾。

ゾンバルト説に関連して、「複式簿記」が『資本』を意味するというのは、「換喩」に該当する。たとえば、「永田町」という語が『国会』を意味したり、「バッハ」という語が『バッハの作品』を意味したりすることがある。その類（たぐい）である。

また、ゾンバルトの言にある「形式」（＝複式簿記＝資本）を記号表現（シニフィアン）、「内容」（＝資本主義）を記号内容（シニフィエ）と解すれば、彼の語法はここでも「換喩」をなす比喩として用いられていることとなる。たとえば、「赤頭巾」という語（記号表現）はしばしば『赤頭巾を被った少女』の意味（記号内容）で用いられる。その類である。

「複式簿記」というコトバが『資本』という意味に喚喩されたばかりか、「資本」というコトバは更に『資本主義』という別の意味へと喚喩されている。〈比喩の連鎖〉ないし〈比喩の複合〉である。我われが普段、それとは気付かずに多用している日常会話の語法である。この意味で、「複式簿記が資本主義の発達をもたらした」といういわゆる『ゾンバルトの命題』

39) 瀬戸賢一、『よくわかる比喩』、研究社、2005年、135頁～136頁。

40) 深谷昌弘・田中繁範、『コトバの〈意味づけ論〉』、紀伊國屋書店、1996年、163頁。

山中桂一、『ヤコブソンの言語学2：かたちと意味』、勁草書房、1995年、232頁。

(*Sombart's Thesis*) も、言語論的には比喩の連鎖(複合)として理解されなければならない。

複式簿記が資本主義の発展を可能にした。ゾンバルト説のこの部分については、類書においてヤーメイらに異論のあることが紹介されている。ヤーメイは、①複式簿記における損益計算機能の実際の役割を実証的見地から消極的に解し、②19世紀もかなり経過するまで、大多数の企業が複式簿記よりも単式簿記を用いていたことを併記して、ゾンバルト説を否定しているとされる⁴¹⁾。

しかしながら、本書において後述されるフーコー権力論に関する「複層性」議論⁴²⁾に照らせば、ヤーメイ説には抗論が可能であろう。すなわち、単式簿記から複式簿記への移行は単線的経過をたどるのではなく、両者は併存しながら経済史的に『重点(主調)移動』のプロセスをとったとする理解である。これによれば、複式簿記は併存する単式簿記よりも、近代資本主義の発展に強く直結している。そのような評価があっても、不可思議ではないであろう。

5 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) 「会社」というコトバは、岩井の二階建て構造説のように、それ一語で複数(株主のもの、会社のもの)の「意味をもつ」ものではありえない。岩井説は意味実体論に立脚している。意味関係論的には、相対的(関係的)な濃厚さで、アメリカの会社は株主のもの(経営者は株主の

41) 中野常男、『会計理論生成史』、中央経済社、1992年、359頁～360頁。

42) 米谷園江、「近代権力の複層性—ミシェル・フーコー『監獄の誕生』の歴史像—」、『相関社会科学』、第5号、1996年3月、19頁～25頁。
ミシェル・フーコー(高桑和巳訳)、『安全・領土・人口』、筑摩書房、2007年、10頁～12頁。

- 代理人)という「意味になる」ものであり、日本の会社は会社それ自体のもの(経営者は従業員の代表)という「意味になる」ものである。
- (2) 制度会計における損益計算書上の利益については、日本の会計基準では5区分表示される。米国会計基準や国際会計基準では、3区分表示である。後2者基準では、日本基準において強制される「営業損益」や「経常損益」の区分表示がない。虹の色数にオーバーラップさせて言えば、損益計算書が表現せんとする企業の経営成績(虹)は、日本では「5色」、米国や英国(国際会計基準)では「3色」という認識に重なる。
- (3) イジリの主張では、因果的複式簿記と歴史的原価主義会計(原価主義会計)とは、形式と内容という形で密接に結びついているとされる。ソシユール言語学的に読み解けば、彼の見解は、長く続いた歴史的原価主義会計(それに支配的であった連辞関係と連合関係の組み合わせ)を不動の前提としたものにすぎない。イジリ説によると、複式簿記が時価主義会計や取替原価主義会計とも結びつき得ることの説明ができない。
- (4) ゾンバルトによれば、複式簿記のない資本主義など考えられない。両者は「形式」と「内容」で相互に堅く結合している。他方、「コトバ(言語)なくして認識なし」が、ソシユール言語学の要諦である。ゾンバルトのいう「複式簿記=形式」は、〈比喩の連鎖〉を通じて、「資本主義=内容」と意味関係論的(とりわけ連辞関係的)に連関している。そのように解釈すると、ゾンバルトの行論はソシユールの言説にぴたり重なっている。

(ちょん・じえむん/経営学部教授/2014年8月1日受理)

Linguistic Character of Double-Entry Bookkeeping and Capitalism

CHUN Jae Moon

The conclusions reached in this paper are summarized as follows:

- (1) According to the theory of Two Stories High by Katsuhito Iwai, the word “corporation” has two meanings, which are possession by the stockholders and possession by the corporation. We disagree. That’s because his assertions are on the theory of meaning as substance. According to the theory of meaning as relation of the structuralists, such as Saussure and others, every human word has no meaning in itself but is given meaning. The above two meanings of “corporation” are just different in relative degree of meaning. In the U.S., the relative meaning is given that a corporation is a possession of the stockholders and the president is the agent of the stockholders. On the other hand, in Japan, the relative meaning is given that a corporation is a possession of the corporation itself and the president is a representative of the employees.
- (2) Profit and loss in a legal income statement must be classified and disclosed. They are classified into five parts in the Japanese Accounting Standards; and into three parts in the U.S. Accounting Standards and International Financial Reporting Standards (IFRS). The latter two standards contain nothing related to “operating profit and loss” and “ordinary profit and loss.” If we seek a metaphor in the number of colors of a rainbow, corporate profit and loss, which a legal income statement expresses, will become “5 colors” in Japan, and “3 colors” in the U.S. and Europe (IFRS).
- (3) Ijiri asserts that causal double-entry bookkeeping and historical cost accounting are tied closely together as the relation of form and content.

However, based on Saussurian linguistics, he considers historical cost accounting, which has lasted a long time, to be an immovable premise. Based on Ijiri's theory, we cannot explain the fact that it is also possible for current value accounting and replacement cost accounting to be tied to double-entry bookkeeping.

- (4) According to Werner Sombart, there is no capitalism without double-entry bookkeeping. Both are tied closely together in the relation of *Inhalt* (content) and *Form* (form). On the other hand, it is key point of Saussurian linguistics that there is no cognition without language. In Sombart, double-entry bookkeeping (form) and capitalism (content) overlap both sign expression (language) and sign content (cognition). Speaking on such interpretation, Sombart's opinions overlap Saussurian discourses.