

# 会計写像論に対する言語論的意義の考察

チョン      ジェ      ムン  
全      在      紋

## I はじめに

<会計>は「企業の言語」(language of business)と言われる。言語(ないし記号)については、その<意味>が問題となる。言語の<意味>は、一体これをどのように考えるべきか。「実体」と見るのか、「関係」と見るのか。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」と呼ぶ。この分岐をもって、言語学が大別されている。前者は「ポール＝ロワイヤル言語学」と呼ばれ、後者は「ソシユール言語学」と呼ばれている。

会計現象として、しばしば「架空資産」や「簿外資産」が認識される。結論から先に述べると、ポール＝ロワイヤル言語学に立脚しては、会計におけるそれら資産を科学論的に「説明」できない。パロールの次元においてはともかく、ラングの次元においては「論理的に」不可能である。本稿は、特にこの点を明らかならしめんとするものである。

他方、ソシユール言語学に立脚するならば、ラングの次元においても、架空資産や簿外資産の生起について無理ない「説明」が可能のように思われる。しかも、それら資産は日常的・恒常的に生起するばかりか、その生起が不可避であることまで明らかとなる。ただ、この点の解説は、稿を改めて論じたい。

「企業の言語としての会計」については、ポール＝ロワイヤル言語学に立

脚した理論も可能であれば、ソーシャル言語学に立脚した理論も可能である。ただ、斯学の現状では、自覚・無自覚を問わず、前者の見方が圧倒的な多数意見をなしている。「常識」とも言えるほどである。後者の見方に立つ会計理論は、いまだごく少数意見にすぎない。

「会計の言語性」を自覚しない場合であれ、暗黙のうちにも会計人は何らかの言語観に立脚して議論することになる。会計が言語であるかぎり、これはどの会計人も避けることができない。ありていに言えば、無自覚のうちにポール＝ロワイヤルの言語観に立脚して議論している者がほとんどである。

FASB 財務会計概念ステートメント (FASB, *Statements of Financial Accounting Concepts*) などは、その典型と言えよう。これについては、すでに論じたり。FASB 以外にも、ポール＝ロワイヤルの会計言語観は広範かつ多数見られる。本稿では最初に、内外におけるそれら事例をとりあげる。ただし、斯学において、ポール＝ロワイヤルの言語観に立脚する理論の代表例はと言えば、井尻雄士の会計言語論であろう。

もっとも、井尻自身は会計言語論の展開にあたって、「ポール＝ロワイヤル言語学」援用をどこかで標榜しているわけではない。この点はあくまでも、彼の議論の中身にてらしての、われわれの解釈である。ポール＝ロワイヤル的な会計言語論を、井尻ほど〈体系的〉に展開した研究者も見当たらない。

「代表例」としたのは、その体系性のスケールゆえである。

本稿は、井尻会計言語論の基礎的な部分を集中的に詮索する。しかも、本稿に続く別拙稿においても、われわれは今後も一再ならず井尻に論及する。ただし、われわれにとって井尻会計言語論はあくまでも手掛かりにすぎない。それに限定しての評論にとどまるのは、われわれの内意でない。井尻会計言語論よりもむしろ、井尻を代表例とする斯学における常識的会計言語観総体の方を常に思念しつつ、考察を試みるものである。われわれの論議領域においては、「井尻会計言語論」と「常識的会計言語観」は、内容において同類で

1) 拙稿, 「FASBの会計言語観について」, 『會計』, 第152巻第6号, 1997年12月, 14~27ページを参照されたい。

ある。

## II 諸家の会計写像論

会計テキストの基礎論部分において、われわれはしばしば「写像」(mapping) というターム (術語) にまみえる。それは数学における用語である。集合Aと集合Bがあり、Aの各要素xに、一定の規則fによってBのただ1つの要素yがそれぞれ対応づけられるとき、fをAからBへの「写像」と言うのである。

言語としての会計における意味実体論とは、原価主義あるいは時価主義など一定の規則によって、会計の対象をなす経済諸事象 (集合) を会計の財務諸表等における諸記号 (集合) への対応的写像と観じる見方である。

それゆえ、言語としての会計における意味実体論は、「会計写像論」とも称されうる。もっとも、会計の意味実体論において、「写像」を意味するのにさまざまなターム (表現) があてられてきた。それらタームに共通する最大公約数的な意義は、言語 (記号) とその意味 (実体) との間で「一対一の対応」(one-to-one correspondence) が想定されていることである。

内外における、諸家の意味実体論すなわち会計写像論を紹介しよう。ただし、紹介のための紹介は、われわれの本意でない。続く別稿で、われわれは会計における意味関係論を議論する。それに備えて、いずれ両論の相違を浮き彫りにしたいという展望のもとに、諸家の会計写像論を概観するものである。まず、英語圏における事例から見てゆこう。

「写像」すなわち「一対一の対応」を、チェンバースは「同型性」(isomorphism) というタームを用いて論じている。彼によると、言語としての会計が有用であるためには、会計システムは企業に直接かかわる現実の事象のシステムと同型でなければならない。そのように強調されている。同型性のもっとも顕著な例として、地図と現地の関係が引証されている<sup>2)</sup>。

2) Raymond J. Chambers, *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*, (New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1966), p. 126.

チェンバース同様、米国のFASB（財務会計基準審議会）財務会計概念ステートメントも、財務諸表を地図になぞらえた<sup>3)</sup>。さらに、ソロモンズも、会計とは財務的現実についての「製図」(mapmaking)であり、会計人の使命は最上の地図を作成することであると主張している<sup>4)</sup>。このように、地図をもって財務諸表のメタファー（隠喩）<sup>5)</sup>とする記述は多い。

ルーラントは、FASBから「地図」よりもむしろ「表現の忠実性」(representational faithfulness)というタームを借用して、会計写像論を展開している。彼は、会計政策の形成に2つのアプローチがあるとする。表現の忠実性アプローチ (representational faithfulness approach) と経済的帰結アプローチ (economic consequences approach) である。意思決定者として、前者は情報利用者を想定し、後者は政策決定者を想定しているとする。そして、前者は手段を正当化するのは手段そのものだとする考え方に、後者は目的こそが手段を正当化するという考え方に、それぞれ通じると整理している。その上で、自身は前者を支持すると表明している<sup>6)</sup>。

財務報告システムとしての会計は、すべての企業にとり公平(evenhanded)にして、経済活動の測定において「現実的（反映的）」(realistic, reflect economic activity) でなければならない。カークはこのように述べて、会計写像論を説いている<sup>7)</sup>。

---

3) Financial Accounting Standards Board (FASB), *Statements of Financial Accounting Concepts/ Accounting Standards*, 1990/91 ed., (Illinois: FASB, 1990), p. 41.

4) David Solomons, "The Politicization of Accounting," *Journal of Accountancy*, Vol. 146, No. 5 (November 1978), p. 70.

5) メタファー（隠喩）とは、修辞法の一つである。「類似性の連想に基づいて、ある対象を、全く異なる領域の事物にたとえて理解する能力及びそのプロセスをいう。」直喩 (simile) に対比される。直喩とは、表現形式として「ごとし」や「ようだ」などの語を伴なう修辞法、たとえば“堅きこと鉄のごとし”は直喩である。そのような表現形式を伴わない修辞法、たとえば“頭に霜を置く”で白髪が生じることを譬えるのが隠喩である。

河上誓作編著、『認知言語学の基礎』, 研究社, 1996年, 45ページ。

6) Robert G. Ruland, "Duty, Obligation, and Responsibility in Accounting Policy Making," *Journal of Accounting and Public Policy*, No. 3 (Fall 1984), pp. 223~7, 235.

かつて、FASBは「資産」(assets)と「資源」(resources)という2つのタームを別々の意味で使い分けようとした。すなわち、前者を記号(言語)、後者を記号(言語)の指示する対象という意味で、それぞれ区別して使用せんとした。しかし、そうした語法は慣用に反するとして、各方面からさまざまな反論を招いた。その結果、FASBはそうした語法を撤回して、「資産」は記号(言語)の意味でも記号(言語)の指示対象の意味でも、双方の意味で用いられるものとした。両者は、文脈によって識別されるべきものとした<sup>8)</sup>。

これについて、撤回を前後してのFASBにおける用語法の揺れはもとより、慣用語法自体が記号(言語)とそれが表現する現実世界における現象(事物・事象)を混同している。スターリングはかく非をならし、「資産」(asset)と「資産の認識」(recognition of an asset)との峻別を提言する。そして、「資産」とは特定企業実体における認識テストを満足させた「経済的資源」を指すものとし、「資産の認識」とはかかる経済的資源の表現(インクの染み)(representation [ink marks])を意味するものとした。その前提の上で、現象と表現との「対応」(correspondence)の必要性を強調する行文で、自らの会計写像論を主張している<sup>9)</sup>。

次いで、本邦における会計写像論もいくつか紹介しよう。最初に船本のケースを取り上げる。彼は会計情報における「表現の忠実性」を強調している。そして、地図(会計情報)と現地(企業の経済事象)との「対応」関係を重視し、両者の間での写像(mapping)性を強調している。FASBと同一の見解である<sup>10)</sup>。

---

7) Donald J. Kirk, "Concepts, Consensus, Compromise and Consequences: Their Roles in Standard Setting," *Journal of Accountancy*, Vol. 151, No. 4 (April 1981), p. 85.

8) FASB, *Exposure Draft (Revised): Elements of Financial Statements of Business Enterprises*, (Connecticut: FASB, December 28, 1979), pp. 3~4.

9) Robert R. Sterling, *An Essay on Recognition*, (Sidney: The University of Sidney, 1985), pp. 54~5.

10) 船本修三, 『会計情報システムの基礎理論』, 中央経済社, 1996年, 21~2, 25ページ。

田中が言うには、複式簿記は取引を「写像」の対象にしている<sup>11)</sup>。そして、取引とは、会計という言語によって表現される以前に経験的に与えられる「言語外事実」または「非言語的事実」を指す、と見られている。取引は複式簿記の規則にしたがう記号化するなわち写像過程を経て、会計仕訳に翻訳されるとする<sup>12)</sup>。周知のように、田中は長年、会計を言語と見ての考察をものしてきた研究者であるが、その会計写像観は疑うべくもない。

彼は「記号の恣意性」に触れて、「例えば、日本語の『木』、英語の『tree』、ドイツ語の『Baum』、フランス語の『arbre』など、同じ事物を指す〔7字傍点；執筆者付加〕のに、全く異なった語が用いられる。」と言う<sup>13)</sup>。次に掲げる丸山の日仏語比較論にてらせば、田中の意味実体論的観点はいっそう明らかとなろう。

丸山は意味関係論を解説するのに、日仏間に横たわる翻訳語の意味のズレを強調した。われわれはそれを前にも引用したが<sup>14)</sup>、煩をいとわず、関連する箇所のみもう一度引用する。もって、田中とわれわれとの、会計言語観の相違を際立たせたい。

丸山は言う。「日本語の『木』は、机などを作っている材料でもあれば、庭の青々とした樹木でも／ありますが、フランス語では前者が bois, 後者が arbre であることはご存じでしょう。それでは『材木』の意味の『木』と bois がぴったり一致しているかということ、これもそうはまいりません。bois には『森』という意味も含まれているからです。……これだけでも、『言葉に依存しない概念も事物もない』というソシュールの考え方を証明するのに十分といえましょう。」<sup>15)</sup>

岡本も、「会計の基本的機能は、エンティティに關係する実体〔2字傍点；

11) 田中茂次、『会計深層構造論』、中央大学出版部、1999年、297ページ。

12) 田中茂次、『会計言語の構造』、森山書店、1995年、2～3ページ。

13) 田中、上掲書、12ページ。

14) 拙稿、「形相（フォーム）としての会計」、『桃山学院大学経済経営論集』、第42巻第2号、2000年11月、291～2ページ。

15) 丸山圭三郎、『言葉とは何か』、夏目書房、1994年、93～4ページ。

執筆付加] 的対象 (取引) を写像 [2字傍点; 執筆付加] することにある。」との同種意見を提示している<sup>16)</sup>。

いったい、コトバ (記号) の意味とは何であるのか。もっとも素朴な見方は、コトバの意味を指示物に求める考え方である。しかし、そうした考え方に立ちただかる言語現象が次つぎ見出され、人びとを当惑させた。その一例が、これも前に引用した、「明けの明星」と「宵の明星」のケースである。両者は同じ意味をもつとは言えないが、双方とも同一の指示物 (=金星) を指している<sup>17)</sup>。

この種の不都合を解決するために、言語学者たちはコトバと指示物との間に観念・概念 (思想・指示) を介在させ、理論を深化させた。パーマーの指摘にもあるとおり、それら理論のうちもっとも広く知られているのが、ソシュールとオグデン＝リチャーズの記号論である<sup>18)</sup>。ただし、ソシュールとオグデン＝リチャーズとでは、コトバの意味についての見方が鋭く対立している。前者が意味関係論に立脚しているのに対し、後者は意味実体論に立脚しているからである。

オグデン＝リチャーズは次のように述べて、ソシュールをはげしく批判している。すなわち、ソシュールは虚構にすぎないラングを言語学の対象としているが、「余りにも荒唐無稽すぎる。……/……不幸にも、かれの記号論は記号が表わす物を全く無視したために、検証による科学的方法とは、そもそも発端から全く無関係なものとなった。」<sup>19)</sup>

オグデン＝リチャーズの意味実体論は、彼らになる「意味の三角図」(図表1)からも明らかである。象徴 (symbol) と思想あるいは指示 (thought or reference) との間に「因果関係」(a causal relation) があるとされ、そして

16) 岡本治雄, 『現代会計の基礎研究』, 中央経済社, 2001年, 117ページ。

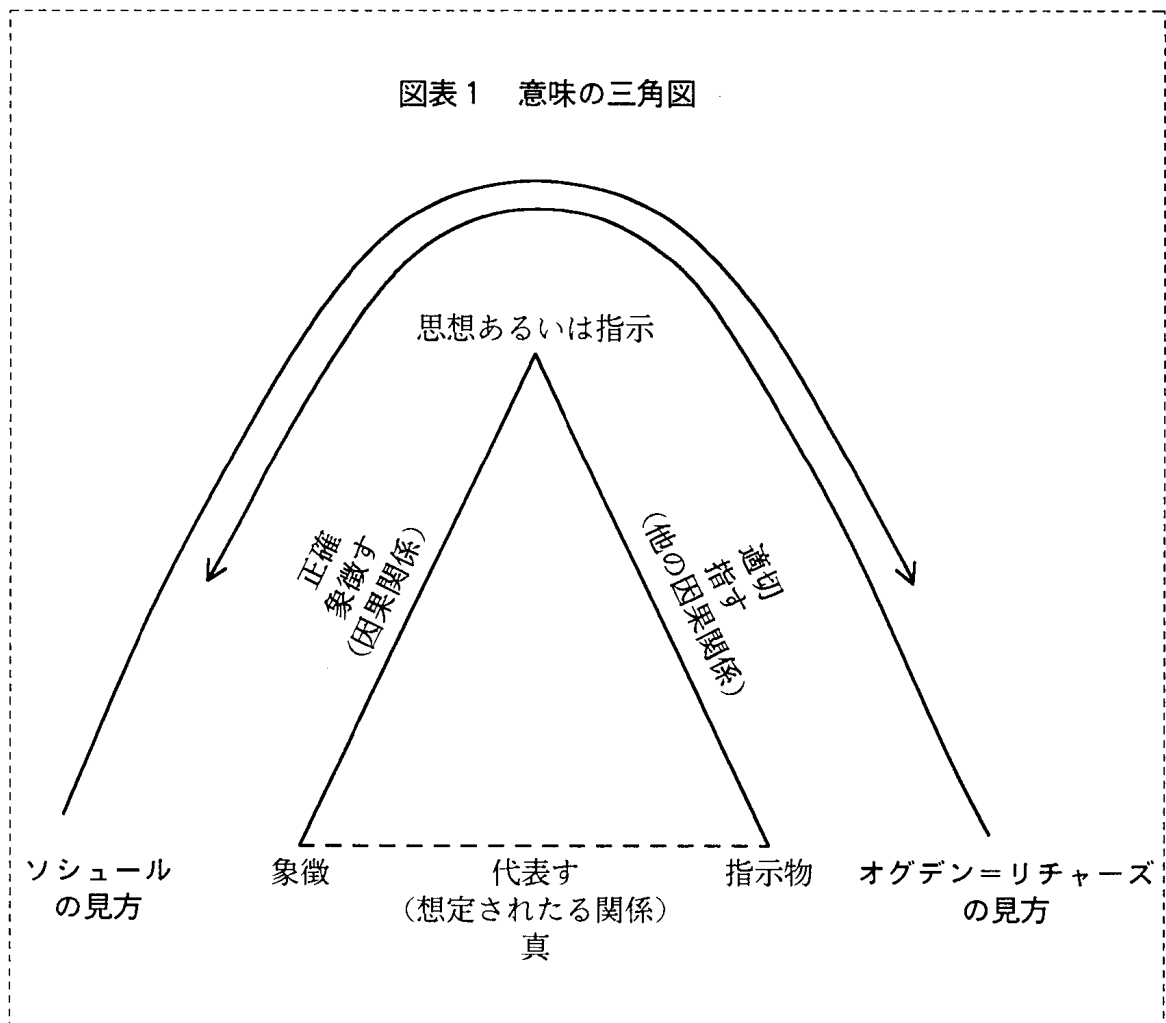
17) 拙稿, 前掲「形相 (フォルム) としての会計」, 278~9ページ。

18) フランク・R・パーマー (川本喬訳), 『意味論入門』, 白水社, 1978年, 40ページ。

19) C. K. Ogden and I. A. Richards, *The Meaning of Meaning*, 10th ed., (London: Routledge & Kegan Paul, 1949), pp. 5~6.

C. オグデン・I. リチャーズ (石橋幸太郎訳), 『意味の意味』, 新泉社, 1967年, 51~2ページ。

図表1 意味の三角図



思想あるいは指示と指示物 (referent) との間でも「因果関係」(other causal relations) があると論定されている。さらに、思想や指示は象徴なしにも存在しうるとの「主知主義」(intellectualism)<sup>20)</sup> も表明されている<sup>21)</sup>。これら

20) 「主知主義」とは、まず「観念があってそれが言語によって表現されるという、『純粹思考』の存在を認める」考え方を言う。

磯谷 孝, 「書評: 丸山圭三郎著『ソシュールの思想』」, 日本記号学会編『記号学研究2——パフォーマンス: 記号・行為・表現』, 北斗出版, 1982年, 260ページ。

21) オグデン＝リチャーズによれば, 「何らかの形の象徴が思考そのものに必要であるか否かは困難な問題である。; 執筆者付加) 思想の記録や伝達に (読唇術は例外) 象徴が必要なことは確かである。思想が他動的で心中の対話でないかぎり, それは象徴を欠くことができる [14字傍点; 執筆者付加]。そして, 思想がこの独語の形をとる時にはじめて象徴が現われるように思われる。通常の場合には, 思想の実際上の発展は思想に随伴する象徴と密接に関係している。」

C. K. Ogden and I. A. Richards, *op. cit.*, p. 14.

C. オグデン・I. リチャーズ (石橋幸太郎訳), 前掲訳書, 69ページ。



から推して、オグデン＝リチャーズの場合、実線で結ばれた三角形3頂点の先在後生のあり様は、指示物を始発点とする<左回り>の見方ということになる。

ちなみに、主知主義はポール＝ロワイヤル言語学の原理でもあったことを想起しよう<sup>22)</sup>。コトバ(象徴)というものの第一次的機能、それを一体どこに求めるのか。意味実体論者は、もっぱらコミュニケーションの手段ということに求める。意味関係論者は、それにもまして、認識の決定(ないし拘束)因としての機能に求める。ここに、両論における観点の、決定的相違が存在する。

ソシュールにあっては、コトバ(象徴)なくして知覚・観念(思想ないし指示)なし。彼も、言語外現実(言語以前の現実)の存在そのものは認める。しかし、その存在はカオス(混沌)にすぎないとされた。われわれにとって眼前の世界が、「サンド・ストーム」(砂あらし)でもなく、「光と色の渦」でもなく、形(輪郭)・明暗・色調・遠近をもち、事物として相互に分離して目に映ずるのは、コトバによる人為的な境界付け＝分節あってのことであった。

オグデン＝リチャーズはコトバ(象徴)と知覚・観念(思想ないし指示)とを切り離して考えるが、ソシュールにあっては、前者はシニフィアン、後者はシニフィエとされ<sup>23)</sup>、両者は一体すなわち不可分離であった。言わば、知覚・観念(思想ないし指示)がすでに記号だという見方に他ならない<sup>24)</sup>。

コトバ(象徴)なくして観念なし。さらに、ある語を口に出さずに頭の中で想起する場合でさえ、シニフィアンに支えられないシニフィエは存在しない、と言うのであった。以上から推せば、ソシュールの場合、オグデン＝リチャーズになる意味の三角図に引き寄せて言えば、実線で結ばれた三角形3頂点の先在後生のあり様は、コトバ(象徴)を始発点とする<右回り>の見

22) 拙稿、前掲「形相(フォルム)としての会計」、273～4ページ。

23) 丸山圭三郎・廣松渉、『記号的世界と物象化』、情況出版、1993年、29～30ページ。  
前田英樹、『言語の闇をぬけて』、書肆山田、1994年、39ページ。

24) ウンベルト・エコ(谷口伊兵衛訳)、『記号論入門——記号概念の歴史と分析——』、而立書房、1997年、187ページ。

方と言うことになろう。

会計言語論を展開するにあたって、オグデン＝リチャーズの「意味の三角図」を援用する会計人は少なくない。本邦においても、各所で散見される。前出の岡本<sup>25)</sup>以外にも、杉本、山本、木戸田らがあげられる。それら研究者は、オグデン＝リチャーズの主張に沿って、左回りの会計言語論を展開している。

たとえば、杉本は記号論の3分野でいう意味論 (semantics) を重視しつつ、自らの会計言語論を展開している。彼によれば、「会計言語システム」はそのサブシステムとして、「会計測定システム」と「会計伝達システム」とに大別される。そして、両サブシステムとも、「指示対象→思考内容→記号」へと流れるプロセスと説かれている<sup>26)</sup>。

具体的に、彼において会計測定システムを構成する3要素を、オグデン＝リチャーズの三角形3頂点と関連づけて見よう。企業の経済事象が指示対象（指示物）に、企業の会計担当者などの認識・判断が思考内容（思想あるいは指示）に、複式の勘定記録が記号（象徴）に、それぞれ対応（相当）するものと捉えられている。記号から指示対象へのフィードバック回路も論及されているが、＜左回り＞のプロセスという見方に変わりはない。そうして、会計測定により、企業の経済事象は複式の勘定記録に「写像」されると述べている<sup>27)</sup>。

思索的な会計研究者の一人として、他に富塚があげられる。その会計認識論は進化論的認識論をベースとし、实在論を基本的前提としている。可謬論（「可謬主義」ともいう、fallibilism）を内包している点で、「素朴实在論」（naive realism）ではなく、いわゆる「反省的实在論」（reflective realism）

25) 岡本、前掲書、108ページ。

26) 杉本典之、『引当経理と繰延経理』、同文館、1981年、29～31ページ。

山本真樹夫、『会計情報の意味と構造』、同文館、1992年、51ページ、53ページ。

27) 杉本典之、『会計理論の探究——会計情報システムへの記号論的接近——』、同文館、1991年、44ページ、70ページ。

木戸田 力、『会計測定論の再構築——意味論的考察を中心として——』、同文館、1995年、11ページ、66ページ。

に属する。人間における知識の進歩は、あくまでも暫定的で仮説的と見られる。しかし、かかる見方には、可謬的な認識（＝シニフィエ≡シニフィアン＝象徴）が向かい進む方向のかなたに、いつか見出されるべき「真理」という名の＜指示物＞ないし＜実体＞の存在が想定されている<sup>28)</sup>。

富塚が言うには、自らの説は観念論に対する實在論を論理的帰結にしているとす。その際、現実世界（指示物）の理論（言明＝象徴）への一方向的な「対応」（左回り）のみが想定されており、理論（言明＝記号）から現実世界（指示物）への逆対応（右回り）は想定されていない<sup>29)</sup>。「会計」よりもそのメタ言語である「会計理論」が主たる研究対象であるが、それも会計言語論とするならば、富塚説も意味実体論のカテゴリーに位置付けられよう。

以上の事例以外にも、会計における意味実体論すなわち会計写像論は数かぎりない。読者もいたる所で遭遇されることであろうが、本節最後に、われわれは鳥羽説について見ておきたい。彼は、監査論の立場から独自の会計認識論を展開している。認識の「価値負荷性」を視野に収めている点が、われわれの目を引く。ひろく「事実」（facts）と言われるものについて、次の2つのカテゴリーを識別している。

- ① 中性的な存在としての事実〔＝「事象」（events）〕
- ② 価値判断が取り込まれた事実〔＝言語表現としての事実〕

後者は「特定の事象に対して認識者（観察者）がそれぞれの眼鏡を通じて表現したものとしての『事実』である。すなわち、『観察者が言語を通じて表現した事実』」<sup>30)</sup>とされる。「表現された事実」には、多少とも観察者の判断・評価（＝視点）の反映が不可避である。ゆえに、価値負荷的たらざるをえない。観察者の視点が異なるために、事象の認識も違ってくとされる。

28) 富塚嘉一、『会計認識論——科学哲学からのアプローチ』、中央経済社、1997年、54～63ページ。

「真理」に対する意味実体論と意味関係論間の見方の相違については、次の文献を参照されたい。

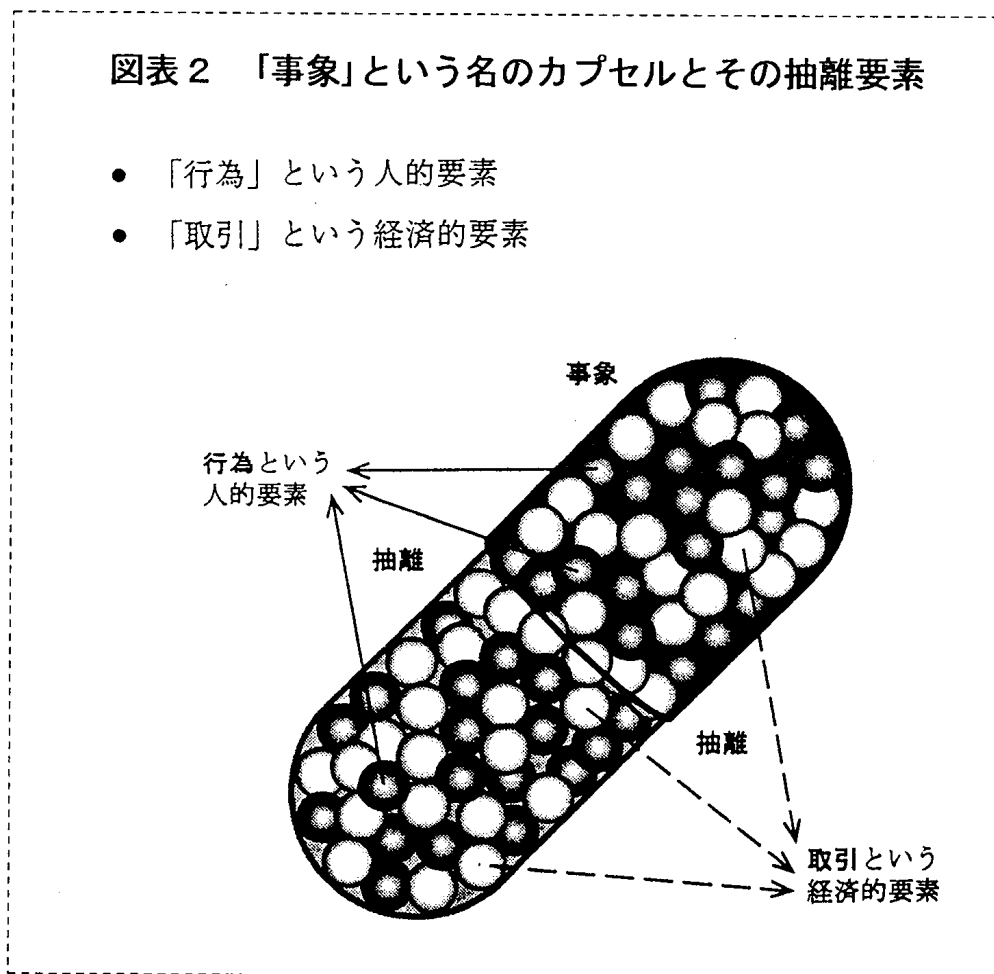
丸山圭三郎、『生命と過剰』、河出書房新社、1987年、40～1ページ。

29) 富塚、上掲書、24, 38, 56, 61～3, 69, 148ページ。

30) 鳥羽至英、『財務諸表監査の基礎理論』、国元書房、2000年、23ページ。

図表2 「事象」という名のカプセルとその抽離要素

- 「行為」という人的要素
- 「取引」という経済的要素



鳥羽によると、前者の「事象」はカプセルに見立てられ、要素の集合として図表2のように示されている。そして、彼は言う。ここで『「抽離要素」とは、事象を限定する人の視点の総称である。本書では、監査人が認識の対象とする言明は、認識者（経営者または各種業務担当者）が事象を『「経済的要素」または『「人的要素」の視点から限定したものである、との理解にたっている。もちろん、監査対象の拡大に伴い、かかる抽離要素の種類も増えていくことが予想される。』<sup>31)</sup>

すなわち、鳥羽にあっては、「事象」（中性的な存在としての事実）はすで

31) 鳥羽，上掲書，35ページ。

「監査対象の拡大に伴い、……増えていくことが予想される」抽離要素の例について、鳥羽は同じページで次のような注記を下掲している。「たとえば、環境監査の内容によっては、『ダイオキシン排出量』といった化学的な指標や騒音度を示す指標等が抽離されることとなろう。」

に分離した個々の要素の集合と解されている<sup>32)</sup>。全体はそれに先立つ個の集合からなるとする、原子論的発想である。他方、ソシユールにおいては、「事象」は要素への分節以前の全体（総体）との見方から出発する。個よりも先に全体を措定する、全体論的発想である。

言明（表現）における価値負荷性因，すなわち認識に決定的な影響をおよぼす「眼鏡」の所在について，鳥羽はそれをもっぱら個々の観察者の〈個別視点〉へと収斂させる。これに対し，ソシユールやわれわれは，それに先立ち，異なる視点をもつ観察者間で共通するところの，ラングとしての言語そのものの〈共同幻想性〉<sup>33)</sup>に求める。観察者の個別視点の相違による価値負荷性，それは二次的な要因としか見ない。この点で，われわれは鳥羽と袂を分かっている。

鳥羽において、「事象」（中性的な存在としての事実）に対し“events”という「複数」を意味する英語が同義反復的に付記されている。われわれはその点に注目しよう。

われわれはこれまで、「カオス（混沌）の世界」をしばしば「サンド・ストーム」に見立ててきた。ただ、「サンド・ストーム」と言うも，それはメタファー（隠喩）にすぎない。すなわち，それは「カオス（混沌）の世界」と，元来は「似て非なるもの」である<sup>34)</sup>。「カオス（混沌）の世界」をそれと〈別もの〉である「サンド・ストーム」などと喩えて言ったのは，執筆者が読者との伝達（コミュニケーション）をより効果的ならしめんとしたためにすぎない<sup>35)</sup>。

したがって，いっそう正確には，われわれの言う「カオス（混沌）の世界」

32) 鳥羽，上掲書，22～4，34ページを参照。

33) 丸山圭三郎，「文化という記号」、『書齋の窓』，有斐閣，第344号，1985年5月，20ページ。

34) 小林敏明，「妄想の論理」，加賀之井秀一ほか編，『言語哲学の地平』所収，夏目書房，1993年，108ページ。

35) メタファーはまた，たんにコトバの装飾にとどまらず，新しい世界を認識・発見する手段としても利用される。

山梨正明・岩田純一，『比喩と理解』，東京大学出版会，1988年，1ページ。

の意味は、コトバに先立つ「究極の实在（現実）」以外は「まったくの無」というものである。野内の表現を借りれば、それは「アナログ状態の、のっぺりとした中性的連続的現実」である<sup>36)</sup>。そこには、もともと、単数もなければ複数もない。

したがって、鳥羽による図表2のように、眼前の対象（「事象」）が複数と思念されるのであれば、そうした思念はすでにコスモス（秩序）の世界なのである。そして、それら、すでに分離した個々の要素の集合をなす複数形事象が、コトバ（「言語表現としての事実」）に先んじて存在するとするのであれば、鳥羽の発想も主知主義のそれである。その通りとすれば、彼の会計言語論も意味実体論に位置付けられよう。

### III サロゲーションリズム

後述するところにも明らかなように、井尻においては、言語とその指示対象（事物・概念）との間で「一対一の対応」が前提されている。言語学において、そうした思考様式は、しばしば「サロゲーションリズム」(surrogationalism, 言語代用説)と称されている。サロゲーションリズムは、言うまでもなく「言語名称目録観」(langue-nomenclature, nomenclaturism)のいっそう一般的な呼称である<sup>37)</sup>。すなわち、「コトバとは、その指示対象（事物・概念）の一つ一つに貼り付けられた名札である」とする見方にほかならない。

井尻の定義によると、他の物や現象を表現するのに使われる物や現象はサロゲート (surrogates, 写体) と呼ばれ、サロゲートによって表現されている物や現象はプリンシパル (principals, 本体) と呼ばれる。彼が強調するところによれば、会計システムから生まれてくるものは、本質的にはすべてサロ

36) 野内良三、『レトリックと認識』, 日本放送出版協会, 2000年, 166ページ。

37) Roy Harris and Talbot J. Taylor, *Landmarks in Linguistic Thought: The Western Tradition from Socrates to Saussure*, (New York, NY: Routledge, 1989), p. 38.

ロイ・ハリス=タルボット・J・テイラー (斎藤伸治・滝沢直宏共訳), 『言語論のランドマーク—ソクラテスからソシュールまで』, 大修館, 1997年, 84ページ。

ゲートである<sup>38)</sup>。

「本体」と「写体」を始発概念とする井尻の会計言語論においては、基本的には、本体が写体を規定すると見られている。本体とは写体により表現される対象（実体）であり、写体は本体を指示する、記号、コトバ、言語などを意味するとされる。まず対象（実体）が先行して、それを指示する記号（コトバ・言語）は後からあてがわれる。そうした見方である。

他方、ソシユール言語学においては、前述したように、むしろ記号（コトバ・言語）の方が先行して指示対象を規定（画定）すると見られる。すなわち、井尻の語法に翻訳して言えば、「写体が本体を規定する」との順序・見方となる。本体と写体との間の規定関係は、ちょうど逆になっている。

井尻は、本体と写体の関係例として、次のようなケースを挙げている。すなわち、地球の表面（本体）と地図（写体）、通行優先権（本体）と交通信号（写体）、会社の財政状態や経営成績（本体）と会社の財務諸表（写体）など、それらの対応関係を例示としている。そして、次のように語っている。

「本体とはわれわれが本源的に関心をもつものであり、写体とはそれから主体 [ママ, 「本体」が正しい。；執筆者注] が識別されるからわれわれが関心をもつものである。一般に、地図、交通信号、電車時刻表等は、それらが表現していると考えられている本体と実はなんの関係もないのだということがわかれば、われわれの関心は直ちに消滅するのである。」<sup>39)</sup> いわば、「本体あつての写体」ないし「本体なくして写体なし」。そういうことになる。

本体と写体の関係に対する、井尻による数学的定式化も紹介しておこう。彼においては、本体 ( $\theta$ ) と写体 ( $y$ ) という二つの変数の間で、一対一の情報関数  $\eta$  (一対一の対応) が想定される。そして、情報の作成過程は

38) 井尻雄士、『会計測定の基礎』、東洋経済新報社、1968年、5 ページ。以下、「井尻、『基礎』とする。

39) 井尻、上掲書、3 ページ。

上記訳書の元をなす英語著書では、引用文中の「主体」は「principals (本体)」となっている。

Yuji Ijiri, *The Foundations of Accounting Measurement: A Mathematical, Economic, and Behavioral Inquiry*, (Houston: Scholars Book Co., 1967), p. 4.

$$(1) \quad y = \eta(\theta)$$

となり、情報の利用者はその逆関数  $\eta^{-1}$

$$(2) \quad \theta = \eta^{-1}(y)$$

によって、写体  $y$  の値から本体  $\theta$  の値を知ることになるとする。利用者にとっての情報価値は、 $\eta^{-1}$  をもちいて写体の状態から本体の状態を「識別」(identify) できるところにあるとする<sup>40)</sup>。國部は井尻によるこのような本体・写体論をして、基本的には「会計写像論」と判じている<sup>41)</sup>。

井尻による説明をさらになぞろう<sup>42)</sup>。彼は、本体と写体の区別を固定したものは見ない。本体と写体の区別は、関心の所在に相対的な指示関係により決まるとする。すなわち、ある特定の物や現象が本体であるか写体であるかは、その物・現象自体にわれわれの関心があるのか、その物・現象によって表現されている他の物・現象に関心があるのかによって決まるとされる。

たとえば、車の運転手にとって、地図は現地（本体）の写体であるが、地図を芸術的な観点から見る場合は、地図そのものが本体となる。さらに、彼は本体の写体のみならず、写体の写体、写体の写体の写体、さらにもっと高いレベルの写体というものも考えられるとする。これは、タルスキーの言う「対象言語」「メタ言語」「メタメタ言語」という、「言語の位階」論に通じている。後に、あらためて論及される。

また、井尻において、本体と写体の数は、あらかじめ定まってもいない。写体として必要な物の数は、本体がいかに細かく（または粗く）区別されるべきであるか、写体を利用する人びとの必要性によって決まるとする。場合によっては、必要以上の数の物を写体として利用することもある。不経済な利用法であろうが、満足な表現を実現することには変わりがない。

写体の利用者は、どんなものが写体として用いられているかだけではなく、

40) 井尻雄士、「企業行動と会計情報」、井尻雄士・中野勲共編、『企業行動と情報』所収、同文館、1992年、11ページ。以下、[井尻、1992年]とする。

41) 國部克彦、「写像と築像の会計理論」、『JICPA ジャーナル』、第440号、1992年3月号、42ページ。

42) 井尻、『基礎』、4～16ページ。



それがどのようにして本体と関係づけられているかを理解していなければならぬ。すなわち、表現規則 (representation rules) を知らなければならぬ。もし、それを知らなければ、写体は本体を識別するのに何の役にも立たないからである。たとえば、「マッハ3」という写体は、それが「音速の三倍の速度」を表現するものであることを知らない人にとっては、何の役にも立たないであろう。よって、「表現規則は  $P$ [本体] を  $S$ [写体] に写像する関数であると考えられる。」<sup>43)</sup>

次に、井尻の完全表現 (perfect representation) と不完全表現 (imperfect representation) の概念についても見ておこう。これら2つの表現を、井尻会計言語論における架空資産・簿外資産の説明可能性を吟味する手立てとした。

彼によれば、もし本体の望ましい識別が、写体を識別することによりなされ得るなら、それを「完全表現」と呼ぶ。また、もし本体の望ましい識別が写体を識別することによっては必ずしもなされ得るとは限らないなら、「不完全表現」と呼ばれる<sup>44)</sup>。彼の著書では、完全表現の例として図表3が掲げられ、不完全表現の例として図表4が掲げられている。

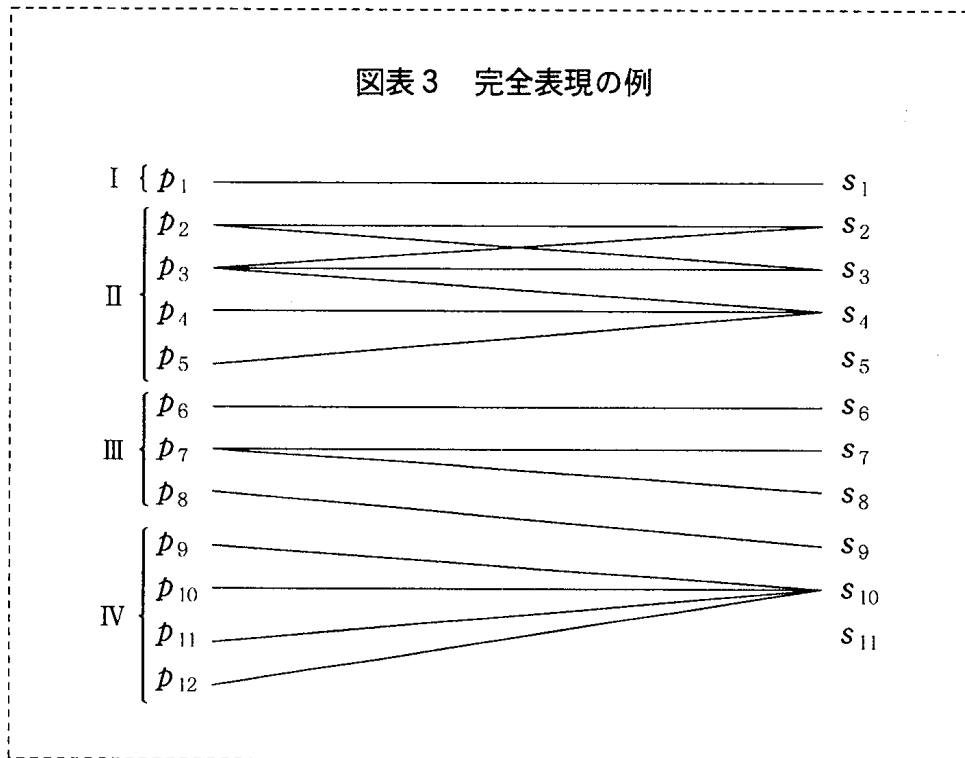
本例において、 $p_m(m=1, \dots, 12)$  は本体の個数、 $s_n(n=1, \dots, 11)$  は写体の個数、ローマ数字は「望ましい本体の識別」を構成する類(クラス)を示す。したがって、同じ類に属する本体は識別する必要がないことになる。会計の一般的ケースでいえば、「受取手形」は類で、それに属する本体である「約束手形」「為替手形」その他は識別される必要がない、という場合などが該当しよう。また、本体と写体の個数、 $m, n$  については、 $m > n, m = n, m < n$  を問わない。さらに、図表3および図表4の(a)における  $s_5$  と  $s_{11}$  は利用されていない写体であり、図表4の(b)における  $p_8$  は対応関係にある写体をもたない本体を示す。

ところで、表現が完全であるかどうかを上図表から見分けるには、次の

43) 井尻雄士、『会計測定論』、東洋経済新報社、1976年、62ページ。

44) 井尻、『基礎』、8～9ページ。

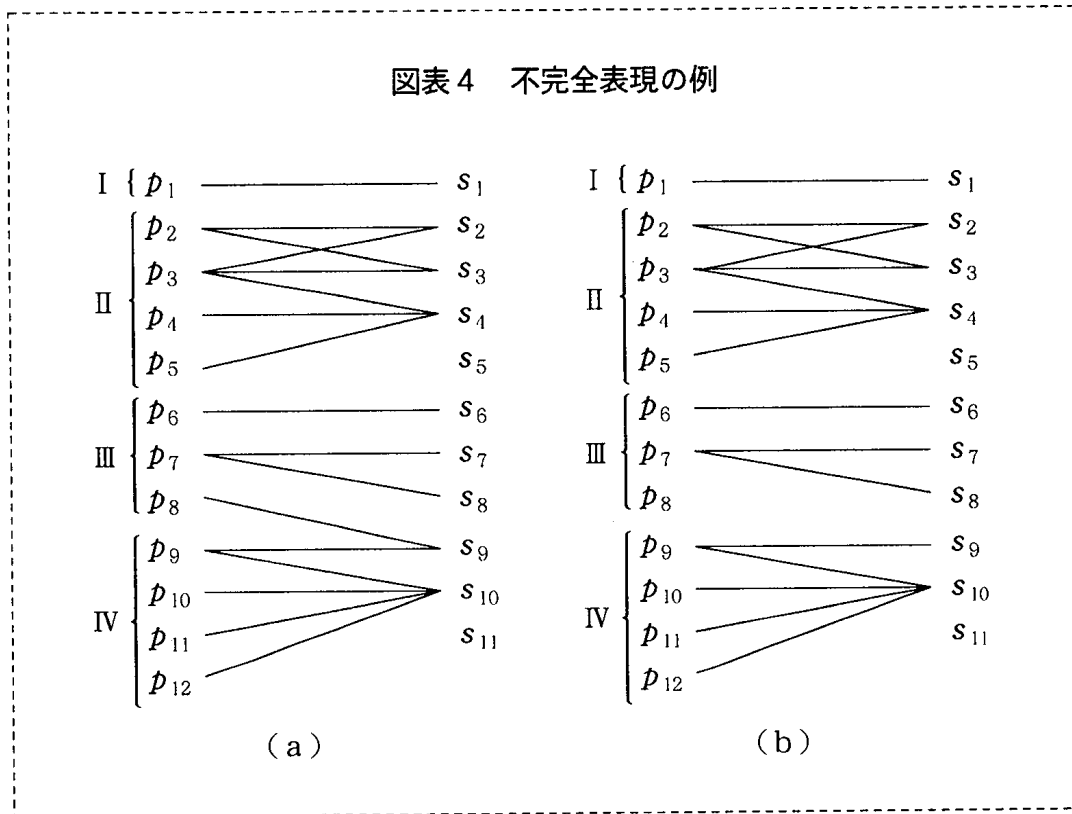
図表3 完全表現の例



ような手続きによれば可能である。すなわち、各クラス  $i$  につき、その類に属する本体をすべて記録し、これをリスト  $X_i$  とする (たとえば、上の図表では  $X_3 = [p_6, p_7, p_8]$ )。次に、 $X_i$  中の本体を表現するのに利用されているすべての写体を記録し、これをリスト  $Y_i$  とする (図表3と図表4の(a)では、 $Y_3 = [s_6, s_7, s_8, s_9]$ 、図表4の(b)では、 $Y_3 = [s_6, s_7, s_8]$ )。最後に  $Y_i$  中の写体によって表わされている本体のすべてを記録し、これをリスト  $X'_i$  とする (図表3では、 $X'_3 = [p_6, p_7, p_8]$ 、図表4の(a)では、 $X'_3 = [p_6, p_7, p_8, p_9]$ 、図表4の(b)では、 $X'_3 = [p_6, p_7]$ )。もし、どのクラス  $i$  についても  $X_i = X'_i$  ならば、その表現は完全である。もし、 $X_i$  と  $X'_i$  とでどれか一つでも等しくないものがあれば、その表現は不完全である。それゆえ、図表3の例では  $i$  が 1, 2, 3, 4 のどの場合でも  $X_i$  と  $X'_i$  とは等しいので完全表現である。しかし、図表4の(a)および(b)では、双方とも  $X_3$  と  $X'_3$  とが等しくないので不完全表現ということになる。

図表4において、表現を不完全ならしめているのは、(a)では  $s_9$  であり、(b)では  $p_8$  である。これらの会計該当例を探ってみよう。

図表4 不完全表現の例



まず、(b)の  $p_8$  の該当例としては、本体としての現金（経理課の金庫の中の紙幣など）が存在しながら、会計担当者の記帳処理ミスで総勘定元帳の現金勘定借方に計上されなかった場合などが考えられよう。本体（現金）を識別する写体（現金勘定記入）が存在しないことから、不完全表現の例となろう。

つぎに、(a)の  $s_9$  の該当例を総勘定元帳における社債勘定に求めてみよう。流動負債化した一部社債のケースなどが考えられる。社債は一般に企業が長期の経営資金を調達する手段の一つであり、公表貸借対照表では通常、固定負債の区分に分類される。しかし、社債の中に償還期限が貸借対照表の翌日から一年以内となったものが含まれている場合、当該社債は貸借対照表上、流動負債の区分に計上される必要がある。

しかし、貸借対照表における長期・短期の分類は報告に關することであり、制度上、勘定記入まで強制するものとはなっていない<sup>45)</sup>。したがって、固定負債としての社債勘定から流動負債としての社債勘定への振替えがな

45) 飯野利夫、『財務会計論』〔三訂版〕、同文館、1993年、3 - 8 ページ。

いかぎり、総勘定元帳における社債勘定は、公表貸借対照表上の分類基準との関係では不完全表現の例となろう。

ちなみに、表現の不完全さは、そのまま写体の非有用性を意味しない。なぜなら、不完全表現例である図表4の(a)においても、写体  $s_9$  を利用するとき以外は望ましい本体の識別は可能であり、その限りで有用性をもつからである。

井尻も強調している。「したがって不完全表現だからといって一概に捨て去ってしまってはならない。これは会計情報システムをつくる者にとって幸いなことである。というのはもし不完全表現がまったく無用なら、有用な会計情報システムをつくることはほとんど不可能になってしまうからである。」<sup>46)</sup>

#### IV 本体・写体と表現規則線

本稿において、架空資産 (fictitious or overstated assets) とは、企業が実際には所有していないのに貸借対照表において記載されている資産や、所有されてはいても明らかに過大表示されている資産部分を言うものとする。簿外資産 (hidden or understated assets) とは、企業が実際には所有していながら貸借対照表において記載されていない財産 (資源) や、所有されてはいても明らかに過小表示されている財産 (資源) 部分を言うものとする。

貸借対照表が架空資産や簿外資産を内包しては、会計情報の利用者は困る。写体を通しての、本源的に関心をもつ本体の識別が、覚束なくなるからである。それゆえ、架空資産・簿外資産に対する説明可能性のテスト (如何) は、井尻会計言語論の評価にあたって大きな論点となろう。

架空資産と簿外資産は、対概念の関係と見られることが多い。井尻の語法にしたがい、本体と写体の関係でラフに言うならば、架空資産とは「本体なき写体」であり、簿外資産とは「写体なき本体」ということになろう。ただ

46) 井尻, 『基礎』, 16ページ。

し、留意すべきは、共に「資産」とは言うものの、言語論的に両者は範疇を異にする。すなわち、架空資産とは写体（記号）であり、簿外資産とは本体（記号の指示対象）を意味する。

この点に関連して、さらに留意したいことがある。コトバとしての「架空資産」と「簿外資産」とでは、「言語の位階」が異なる点である。すなわち、「対象言語」か「メタ言語」かの識別である。用心しなければ混乱しやすく、警戒を要する。たとえば、動物園で見世物として飼育されているのは、虎とか、ライオンとか、猿とかといった、運動・感覚機能をもった各種生き物である。「動物」そのものが見世物になっているのではない。すなわち、「虎」、「ライオン」、「猿」というのは対象言語であり、『動物』というコトバは、それら対象言語を指示対象とするメタ言語である。両者は、言語の位階を異にしている。

「架空資産」というコトバは、ある種の営業権とか建物とか、貸借対照表借方項目をなす具体的な資産を対象言語とするメタ言語である。「簿外資産」は「架空資産」の対概念に見えながら、言語の位階を別にしている。上述のように、「簿外資産」が「本体（記号の指示対象）」を意味し、かつ、その意味されているものを<言語でない>と見るならば、「簿外資産」というコトバは「メタ言語」ではない。むしろ、「対象言語」となる。

ちなみに、ソシュール＝丸山の言語理論によれば、「簿外資産」というコトバの指示対象（指向対象）である本体もまた、言語と見られよう。およそ、あらゆる文化におけるすべての事実が、裸の客体でないと観ぜられているからである。「文化」とは「自然」の対概念であり<sup>47)</sup>、文化の中にはとうぜん会計も含まれる。われわれは事物を見る（観察する）とは言うものの、その観察にしてからがすでに理論を背負っており、データなるものも理論の後に生

47) 山内 昶, 『タブーの謎を解く——食と性の文化学』, 筑摩書房, 1996年, 17ページ。

丸山によれば、自然とは「発見する構造」であり、文化とは人間が「創り出す構造」である。後者は、コトバを根柢とする。

丸山圭三郎, 『ソシュールの思想』, 岩波書店, 1981年, 291～2 ページ。

み出されると言われるのである<sup>48)</sup>。

この見方は、ハンソンが唱え、クーンがパラダイム論で展開した観察の「理論負荷性」<sup>49)</sup>に通じている。伊東によれば、ハンソンやクーンの考えをいっそう根底にまで掘り下げていけば、認識(観察)は「理論負荷的」(theory-laden)というよりも、むしろ「文化負荷的」(culture-laden)と見られる<sup>50)</sup>。「文化負荷的」ならば、それは「言語負荷的」(language-laden)と換言できよう。われわれのこの換言論に立てば、「簿外資産」というコトバもメタ言語ということになる。すると、「架空資産」というコトバは、もう一段位階の高いメタメタ言語ということになる。

ソシュール=丸山によれば、井尻はじめ常識的言語観の人びとには「本体」に見えるものも、実はすべて「写体」だと言うわけである。換言すれば、われわれに直接、見えるもの・聞こえるもの・匂うもの・食して感じられる味わい・触れて感じられるもの、すべてが写体(記号)であり、逆に、写体(記号)であってはじめて、知覚できるという主張である。その通りとすれば、われわれの日常生活は、まこと写体(記号)だらけということになる<sup>51)</sup>。

また、架空資産・簿外資産の含意するところについて、われわれには留意すべきことがもう一つある。すなわち、「本体なき写体」には、架空資産を表現すると見られるケースとそうでないケースとがあり、「写体なき本体」にも、簿外資産を表現するとみられるケースとそうでないケースとがある。その事情を、次に明らかにしよう。

本稿にいう架空資産や簿外資産は、一見すると、井尻会計言語論における不完全表現のケースに見える。すなわち、図表4の(a)における  $s_5$  や  $s_{11}$  といった写体は、それに対応する本体がないために「架空資産」に見える。また、

48) 丸山圭三郎、『ホモ・モルタリス』、河出書房新社、1992年、63ページ。

49) 中久保邦夫、「科学方法論における展開」、角村正博編著、『経済学の方法論と基礎概念』、日本経済評論社、1990年、18ページ。

50) 伊東俊太郎、「序章：現実・認識・科学」、伊東俊太郎・金子務編著、『科学とは何か——12のフォーカス——』所収、北樹出版、1992年、15ページ。

51) 丸山、『生命と過剰』、70ページ。

図表4の(b)における $p_8$ という本体は、それに対応する写体をもたないために「簿外資産」に見える。

しかし、われわれが会計現象として通常想定する架空資産や簿外資産は、井尻の「不完全表現」によって説明可能とは認めがたい。この点は、とりわけ架空資産の場合に明らかである。たとえば、図表3においても、 $s_5$ や $s_{11}$ という写体は存在しており、それらは自らの表現対象としての本体を持たない。本稿にいう「本体なき写体」に見える。にもかかわらず、それら写体を含む図表3は、井尻において完全表現の例とされている。

他方、不完全表現の根拠とされる図表4の(b)における $p_8$ は、本稿にいう「写体なき本体」に見える。不完全表現としての簿外資産例と見まがいやすい。しかし、「本体なき写体」に見えるものが完全表現例において成立しうる以上、「写体なき本体」に見えるだけで、それをそく不完全表現としての簿外資産例とも見なしがたい。論理に不整合をきたすからである。

井尻の図表3における $s_5$ や $s_{11}$ という写体は、「本体なき写体」ではあっても、本稿にいう「本体なき写体」としての架空資産とは関係のない写体を意味しているとするのが自然であろう。たとえば、写体としての現金勘定は設定されても、本体としての現金がまったく所有されていない場合、あるいは写体としての有価証券勘定は設定されていても、本体としての有価証券がすべて処分されて現在は保有されていない場合、などが考えられる。

また、井尻による図表3・図表4には表記されていないが、「写体なき本体」であっても、本稿にいう「写体なき本体」としての簿外資産とは関係のない本体もありえよう。たとえば、制度会計上「望ましい本体の識別」を構成する類（クラス）に属さない本体の存在である。図表3・図表4のローマ数字（I・II・III・IV）の外に、 $p_{13}$ という本体が存在することもありえよう。オペレーティング・リース取引になるリース固定資産など、オフバランス会計上の本体などが、それに該当しよう。

ともあれ、本稿になる如上のような解釈が可能であるならば、井尻の不完全表現論では、「本体なき写体」としての架空資産や、「写体なき本体」とし

ての簿外資産は、ラング次元において理論的に説明できないということになる。少なくとも、架空資産や簿外資産を不完全表現のケースとして、論理的には説明（推論）できないこととなる。

われわれは前に、井尻会計言語論を基本的に「本体あつての写体」論とみた。換言すれば、「写体あつての本体」論ではないとした。しかも、完全表現論および不完全表現論において、「本体」と「写体」は、両者の間で表現関係が想定されずとも、それぞれ個別に存立しうる概念であることも見た。図表4の(b)における  $p_8$  という本体や、図表3および図表4の(a)における  $s_5$  および  $s_{11}$  という写体の掲記から、明らかである。すなわち、図表3および図表4では、本体は写体なしでも存立し、写体は本体なしでも存立する概念となっている。

他方、本稿が「『本体なき写体』としての架空資産」であるとか、「『写体なき本体』としての簿外資産」であるとか言う場合、「本体」と「写体」との間で相互に表現関係の「有無」が意識的に想定されている。事前に予告したところの、「われわれには留意すべきことがもう一つある」とは、これである。

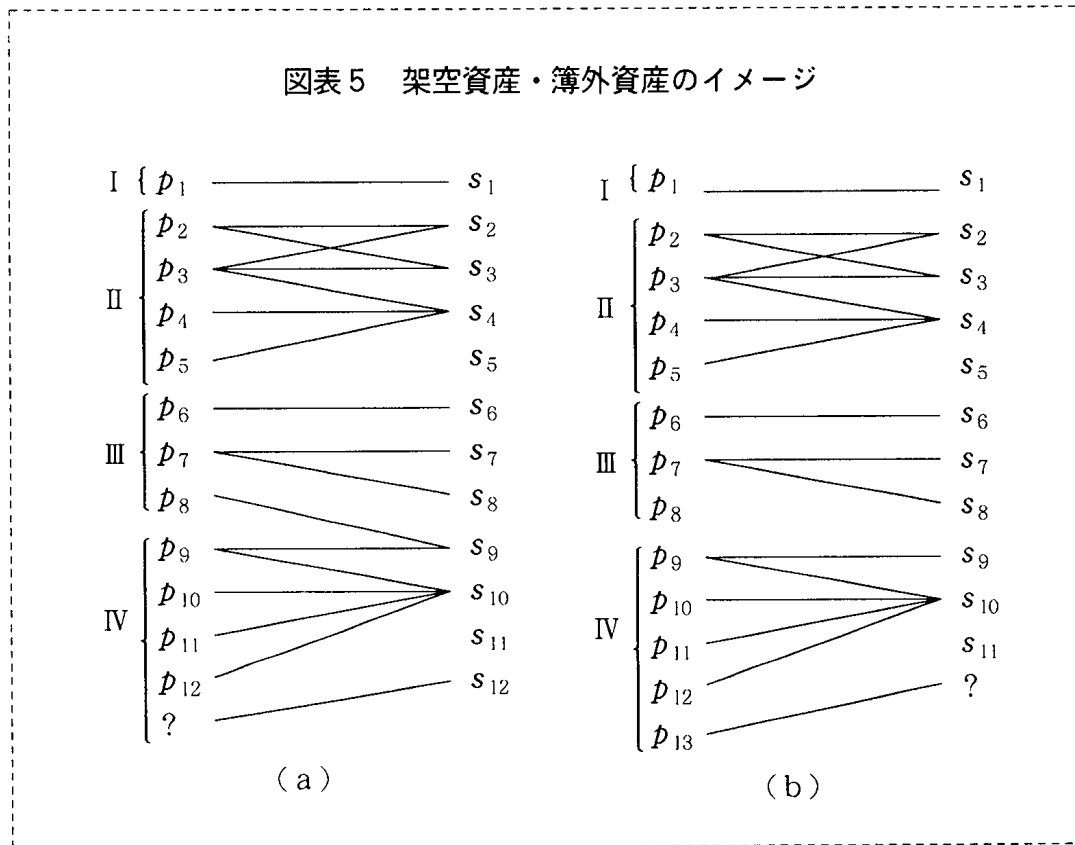
けだし、われわれがここで「想定されている」とする表現関係には、存在する場合（＝架空資産として貸借対照表上表現されているケース）のみならず、存在しない場合（＝簿外資産として貸借対照表上表現されていないケース）も合わせて含意されている。すなわち、本稿にいう「『本体なき写体』としての架空資産」も「『写体なき本体』としての簿外資産」も、「表現関係の有無の意識的な想定」なしには、本体としても写体としても存立しえない概念としての「本体なき写体」（架空資産）であり、「写体なき本体」（簿外資産）なのである。

本稿にいう「『本体なき写体』としての架空資産」および「『写体なき本体』としての簿外資産」のイメージを、図表4を修正するかたちであえて示したのが、図表5である。

架空資産を含意する図表5(a)では、図表4(a)における  $s_5$  や  $s_{11}$  とは別に写体  $s_{12}$  が新たに掲げられている。そして、当該  $s_{12}$  には、それに対応する本体



図表5 架空資産・簿外資産のイメージ



側の?と結ばれた「表現規則線」が引かれている。簿外資産を含意する図表5(b)では、図表4(b)におけるp<sub>8</sub>とは別に本体p<sub>13</sub>が新たに掲げられている。そして、当該p<sub>13</sub>には、それに対応する写体側の?と結ばれた「表現規則線」が引かれている。

なお、本体側であれ写体側であれ、?と結ばれた表現規則線は、本体と写体間での「一対一の対応」を<補完>する意義をもたせる趣旨の提示ではない。決して、そうではない。話は逆で、終局的には本体と写体間での「一対一の対応」をむしろ<否定>する意義をこめての提示である。

本稿の冒頭で述べたように、井尻会計言語論すなわちポール＝ロワイヤル言語学によっては、架空資産や簿外資産といった会計現象は説明が困難である。パロールの次元ではともかく、ラングの次元では不可能である。後節において、われわれは記号論理的意義の抽出を通じて、そのことの論証を試みようとしている。

すなわち、図表5において?と結ばれた「表現規則線」は、井尻会計言語

論を仮に前提しての内在批評のための工夫にすぎない。文字どおりの「補助線」にすぎない。井尻の言語観（意味実体論）に対する、われわれ自身の言語観（意味関係論）において必須のコンセプトではない。この点、読者において誤解なきよう望む。

われわれの次の課題は、本体側および写体側の「？」の内容についての解明である。言うまでもなく、井尻の「写体」は、貸借対照表勘定（実在勘定）ばかりでなく、損益計算書勘定（名目勘定）をも包括する概念である。

しかし、本稿では議論を多少ともシンプルならしめるために、爾後、貸借対照表勘定のうちの資産勘定に限定して考察を進める。そして、まず、資産を本体・写体に連関せしめて説明する（位置付ける）とするならば、それはどのような論理構造となるのか。さらに、井尻の会計言語論に立脚しては架空資産や簿外資産の生起が「説明」できないという場合、それは科学論的にはどういう意味においてなのか。これらの疑問に対する解を、次節において模索したい。

## V 科学論における「説明」

西はヘーゲルの考え方に徴し、科学を定義して「さまざまな現象を一つの原理でもって説明する」こととする<sup>52)</sup>。では、科学論における「説明」とはいかなる内容か。実は、科学的説明に関する一元的な「説明理論」は、いまだ確立していない<sup>53)</sup>。ただ、十分条件とまでは言えないが、「説明」の必要条件について、岩崎は次のように主張している。「説明とは説明されるべき判断をそこから演繹的に導出しうるような判断を見出すということ」、すなわち「演繹的關係の樹立」だと言う<sup>54)</sup>。

主張の中に見られる「判断」の何たるかは、言語表現を伴わなければ理解

52) 西 研、『哲学のモノサシ』、日本放送出版協会、1996年、64ページ。

53) 内藤惣七、『科学哲学入門』、世界思想社、1995年、120ページ。

54) 岩崎武雄、『岩崎武雄著作集』、第8巻、『哲学体系』、新地書房、1982年、125～6ページ。

不能であろう。その意味から、「説明されるべき判断」は、専門用語としてしばしば「被説明項 (the explanandum)」ないし「被説明言明」と呼ばれる。また、「演繹的に導出しようとするような判断」は、専門用語としてしばしば「説明項」(the explanans) ないし「説明言明」と呼ばれる<sup>55)</sup>。

すなわち、ここで岩崎が言わんとする「説明」とは、説明項を前提としたときに、被説明項となる命題(判断)を形式的に導出できるか否かを問うものである。それは論理的推論を内容としており、ヘンペルの D-N 説明 (deductive-nomological explanation) モデルにおける説明論と符合している<sup>56)</sup>。

岩崎が取り上げた極めて素朴な例を一つ紹介しよう。象をはじめて見た子供が「この動物の鼻はどうしてあんなに長いのか」(被説明言明) と訊ねたとすれば、それに対してもしわれわれが「象というものはみんな長い鼻を持っている」(説明言明) と答えれば、子供は一応その答えで納得するであろう。それはこの解答から説明されるべき事実、すなわち「この動物の鼻が長い」ということが演繹されるからだとする<sup>57)</sup>。

以上は、科学論における説明の、ごくごく初歩的な解説にすぎない。ランバート＝ブリットン (K. Lambert & G. G. Brittan, Jr.) によれば、説明についてのこの種の考え方は、「説明の演繹的包摂理論」(the deductive subsumption theory of explanation) と呼ばれる<sup>58)</sup>。ただし、われわれが日常出くわすほとんどの説明は、「省略三段論法」(enthymeme) と呼ぶものに類似しているという。省略三段論法とは、隠された前提をもつ論証である<sup>59)</sup>。

55) Karel Lambert and Gordon G. Brittan, Jr., *An Introduction to the Philosophy of Science*, 2nd ed., (Reseda, California: Ridgeview Publishing Co., 1979), p. 12. K. ランバート＝G. G. ブリットン (吉田謙二訳), 『科学の哲学』, 晃洋書房, 1982年, 10ページ。

56) カール・ヘンペル (長坂源一郎訳), 『科学的説明の諸問題』, 岩波書店, 1973年, 5～25ページ。

57) 岩崎, 上掲書, 125ページ。

58) Lambert and Brittan, Jr., *op. cit.*, pp. 11 ff.

ランバート＝ブリットン, 上掲書, 10ページ以下。

説明の類型として別に、彼らは「機能的—統計的説明」にも論及している (*op. cit.*, pp. 15 ff. 上掲書, 14ページ以下)。この種の説明については、本稿では紹介にとどめ、これ以上は扱わない。

象の鼻に関する上掲の素朴例も、省略三段論法の一例と解される。アリストテレス以来の伝統的論理学でいう定言三段論法 (categorical syllogism) により表現しなおすと、次のようになろう。

すべての象は長い鼻を持っている。…………… 大前提

この動物は象である。…………… 小前提

---

ゆえに、この動物の鼻は長い。…………… 結 論

定言三段論法とは、2個の定言言明<sup>60)</sup>を前提として1個の定言言明を結論とする推理である。岩崎の素朴例では、小前提の部分が省略されていたと解される。

なお、演繹的包摂理論にかぎっても、岩崎によれば、対象の相違や認識の展開に応じて、説明はさらに、記述的説明、類的（実体的）説明、因果的説明、法則的説明等など、諸相ありとされている。理想的な説明は、一概にどれとも言えない。彼は「説明されるべき現象の性質に応じて、ちょうどそれに適合する説明を選ばなければならない。」としている<sup>61)</sup>。

ただ、一般論で言えば、西は、科学はより多くの現象を説明できる包括的で一般的な原理を求めて発展してきたと言う<sup>62)</sup>。同様の趣旨で、ホスパーズは、理論（法則）の価値は一般化の大きさ＝説明力の著しさによって決定される、と述べている<sup>63)</sup>。いずれも、演繹的包摂理論における「説明」（論理的推論）を念頭においての記述である。われわれも、以後、この種の説明、と

---

59) Lambert and Brittan, Jr., *Ibid.*, p. 14.

ランバート＝ブリッタン，上掲書，12ページ。

60) 「定言言明」は、「定言命題」と称されることもある。「言明」と「命題」は、しばしば互換的に用いられる。定言命題（定言言明）とは、「AハBテアル」「AハCスル」というような断言形式の判断を表す文、ないしその文の意味内容をいう。条件命題（仮言命題および選言命題）に対する。

近藤洋逸・好並英司，『論理学概論』，岩波書店，1964年，31～2ページ。

61) 岩崎，上掲書，160ページ。

62) 西，上掲書，66ページ。

63) ジョン・ホスパーズ（速川治郎ほか共訳），斎藤哲郎監修，「分析哲学入門」，第3巻，『科学哲学』，法政大学出版局，1971年，171ページ。

くに定言三段論法を基軸にして議論を進めたい。

ここで、後の議論のために、論理学の領域から若干の専門用語を導入しておく。結論の主語、上例では「この動物」を小概念 (minor concept) または小名辞 (minor term) と呼ぶ。その述語、上例では「長い鼻」を大概念 (major concept) または大名辞 (major term) と呼ぶ。両前提において2度現われるもの、上例における「象」は、中概念とか媒概念 (middle concept), または中名辞とか媒名辞 (middle term) と呼ばれる。

上例にある「この動物の鼻は長い」というような言明は、ただ一つのもの(「この動物」)に対する判断を表わしている。このような言明を「単称言明」(singular statement)<sup>64)</sup>という。単称言明の特色は、主語が固有名詞または<一つ>を意味するところにある。ところが、これまでの論理学では、単称言明はきわめて限られた役割しか演じてこなかった。

伝統的論理学では、むしろ、「すべての」、「若干の」、そして、それらと同一系列の表現に属する「いかなる一も〔～で〕ない」を加えた、3種の表現に強い照明が当てられた。そして、それらが相互に区別され、論じられてきた。それら3種の表現ではじまる言明は、「単称言明」に対して、「一般言明」(general statement) と呼ばれる。本稿が後に論ずるところも、一般言明を想定している。ここで、大名辞を  $P$ , 中名辞を  $M$ , 小名辞を  $S$  としよう。一般言明、たとえば全称肯定言明としては、上記の推理は次のように形式化される。

すべての  $M$  は  $P$  である。…………… 大前提

すべての  $S$  は  $M$  である。…………… 小前提

---

ゆえに、すべての  $S$  は  $P$  である。…………… 結 論

上式における「 $S$ 」と「 $P$ 」は、判断における名辞(「項」ともいう)を表わす。判断が肯定的あるいは否定的であることは判断の「質」と呼ばれ、「すべての」と「若干の」との区別は判断の「量」と呼ばれる。また、「すべての  $S$ 」

---

64) 主語が特定の対象に論及する言明(命題)をいう。

とか「いかなる  $S$  も [~で] ない」とかについての言明は「全称的」(universal) と呼ばれ, 「若干の  $S$ 」についての言明は「特称的」(particular) と呼ばれる。

判断の量について介意したいのは, 「科学的法則」と言われるものが一般に全称判断を指していることである。科学的法則は, 感覚的経験を超えることが期待されている。たとえば, 「 $A$ は死んだ」「 $B$ は死んだ」という感覚的経験から, われわれは「若干の人は死ぬ」という特称判断を導くことはできる。しかし, 「すべての人は死ぬ」という全称判断は, 決して導くことはできない。すなわち, われわれが感覚的経験にこだわっているのは, いわゆる科学的認識はほとんど全面的に否定されてしまうのである。科学的議論の場においては, 単称言明よりも一般言明, とりわけ全称言明が選好される<sup>65)</sup>。

判断における質の区別と量の区別を相互に組み合わせれば, 一般判断のとりうる図式として, 次の4つのものが得られる。

$A$ : すべての $S$ は $P$ である ( $SaP$ )	全称肯定 (universal affirmative)
$E$ : いかなる $S$ も $P$ でない ( $SeP$ )	全称否定 (universal negative)
$I$ : 若干の $S$ は $P$ である ( $SiP$ )	特称肯定 (particular affirmative)
$O$ : 若干の $S$ は $P$ でない ( $SoP$ )	特称否定 (particular negative)

判断のこれら4つの形式の間には, 一定の関係が成り立つ。たとえば,  $SaP$ 形式の言明を否定すると,  $SoP$ 形式の言明が得られる。卑近例をあげれば, すべての哲学者は退屈である, というのではない, とするならば, それはすなわち, 若干の哲学者は退屈でない, ということにほかならない。同様に,  $SeP$ 形式の言明を否定するならば,  $SiP$ 形式の言明が得られる。

文「 $p$ 」が偽であるちょうどその場合に真であるような文は, 文「 $p$ 」の「矛盾対当」(contradictory opposition) と呼ばれる。論理学の領域では, それゆえ,  $SaP$ と $SoP$ ならびに $SeP$ と $SiP$ は, それぞれ矛盾対当の関係にあると呼ばれている。

65) 岩崎, 上掲書, 103ページ。

$SaP$  と  $SoP$  の関係で注意すべきは、両者が直接的な否定関係にあることである。すべての哲学者は退屈であるか、すべての哲学者が退屈なわけではない（すなわち、若干の哲学者は退屈でない）か、のいずれかなのである。同時に真ではありえないというにとどまらず、 $SaP$  と  $SoP$  はまた同時に偽でもありえない。つまり、常にどちらか一方が真、他方が偽、ということにならざるをえない関係である。

$SaP$  と  $SeP$  もある種の対当関係にあるが、この関係は矛盾対当よりも弱い形のものであって、 $SaP$  と  $SeP$  は反対の判断すなわち「反対対当」(contrary opposition) と呼ばれている。伝統的論理学では、 $SaP$  と  $SeP$  はともに真となることはありえないが、それらが二つながら同時に偽となり何らかの第三者が真となる、ということは可能なことが知られている。

$SaP$  と  $SeP$  との間関係に類似した関係が  $SiP$  と  $SoP$  との間にも成り立つ。ただ、それら関係は同じものではない。 $SiP$  と  $SoP$  は同時に真となりうるからである。しかし、互いに相容れないのは、それらの否定の方である。 $SiP$  と  $SoP$  との関係は、伝統的論理学では「小反対対当」(subcontrary opposition) と呼ばれてきた。

また、 $SaP$  と  $SiP$ 、ないし  $SeP$  と  $SoP$  の関係も見ておこう。この場合に明らかなのは、 $SaP$  は  $SiP$  を論理的に含意する（たとえば、「すべての猫は動物である」から「若干の猫は動物である」は帰結する）が、逆はいえず、 $SiP$  は  $SaP$  を含意しない（「若干の動物が猫であるならば、すべての動物は猫である」は妥当ではない）ということである。同様に、 $SeP$  は  $SoP$  を含意するがその逆はいえない。 $SaP$  と  $SiP$  との間および  $SeP$  と  $SoP$  との間のこのような含意関係は、「大小対当」(subalternate opposition) と呼ばれている。

以上に述べてきた諸関係は、いわゆる「対当の方陣」(square of opposition) において概観することができる<sup>66)</sup>。

66) E. トゥーゲンハット＝U. ヴォルフ（鈴木崇夫・石川求訳）、『論理哲学入門』、哲書房、1993年、63～75ページ。

なお、「対当の方陣」という術語は中世以来のものとされ、次から得ている。武市健人編、『論理学概論』、青春出版社、1965年、39ページ。

井尻の語法をできるだけ尊重しつつ「架空資産」を定式化し直すならば、「表現規則線を有するも、望ましい識別クラスのいずれかに属する本体との対応のない写体」ということになろう。同様に、「簿外資産」を定式化し直すならば、「表現規則線は有するも、望ましい識別クラスのいずれかに属しながら、対応する写体のない本体」ということになろう。

井尻会計言語論では、このような架空資産や簿外資産の存在が説明できない。この点を、伝統的論理学の観点から論証を試みたい。上述の形式的一般言明における各名辞（概念）に対し、次のような代入を行なう。

‘S’ = ‘資産’

‘M’ = ‘写体’

‘P’ = ‘望ましい識別クラスのいずれかに属する本体を持つ’

すると、形式的一般言明は、次のように定式化される。

すべての  $M$  (写体) は  $P$  (望ましい識別クラスの

いずれかに属する本体を持つ) である。…………… 大前提

すべての  $S$  (資産) は  $M$  (写体) である。…………… 小前提

---

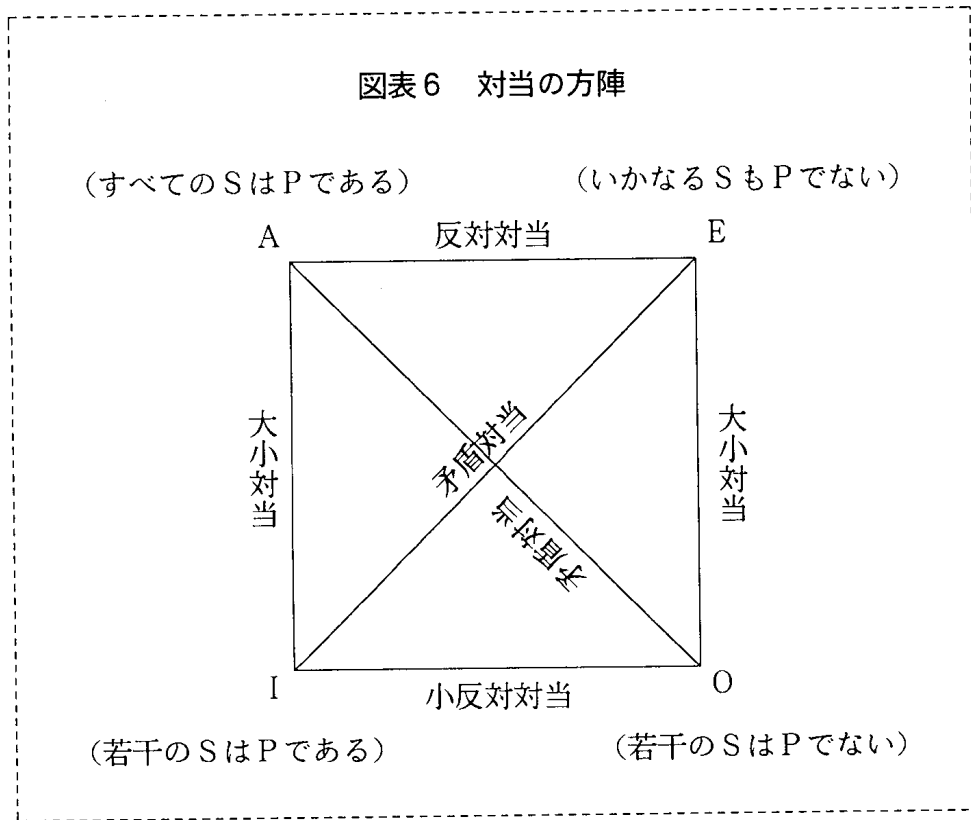
ゆえに、すべての  $S$  (資産) は  $P$  (望ましい識別クラスの

いずれかに属する本体を持つ) である。…………… 結 論

ここで、図表3（完全表現の例）と図表4（不完全表現の例）をもう一度顧みよう。井尻の会計言語論においては、完全表現であれ不完全表現であれ、表現規則線を有する写体はすべて、望ましい識別クラスのいずれかに属する本体を持ち、それに対応している。また、望ましい識別クラスのいずれかに属する本体にして表現規則線を有するものは、すべてそれに対応する写体を持っている。直上の一般言明における大前提は、そのことを示している。

また、直上の一般言明における小前提は、井尻が強調する「会計システムから生まれてくるものは本質的にはすべて写体である」<sup>67)</sup> という命題の帰結である。「資産」は「会計システムから生まれてくるもの」に他ならないから





である。大小両前提から、論理的に如上の結論が導出される。その結論は、 $S$ と $P$ についての全称肯定 ( $SaP$ ) である。われわれはこれをもって井尻会計言語論の基礎と見て、その妥当性の範囲を追究する。

記号論理的に定式化すれば、架空資産が存在するとなると、それは特称否定 [若干の  $S$  (資産) は  $P$  (望ましい識別クラスのいずれかに属する本体を持つ) でない =  $SoP$ ] のケースとみなしえよう。また、簿外資産が存在するとなると、それは次のような特称否定 [若干の  $P$  (望ましい識別クラスのいずれかに属する本体を持つ) は  $S$  (資産) を持たない =  $PoS$ ] のケースとみなしえよう。

井尻会計言語論の基礎をなす如上の全称肯定 ( $SaP$ ) の妥当性について、記号論理的テストを試みよう。判断 (言明) から判断 (言明) を導く操作を推理という。アリストテレスはこの操作をば2種のものに大別したと伝えら

67) 井尻, 『基礎』, 5 ページ。

れている。直接推理 (immediate inference) と間接推理 (mediate inference) である。直接推理とは一個の判断から一個の判断を導く推理であり、間接推理とは二個もしくはそれ以上の判断から一個の判断を導く推理である<sup>68)</sup>。

本稿におけるテストは、直接推理のレベルにとどまる。直接推理は、さらに2種のものに分類されうる。一つは対当の関係にもとづく推理であり、他は変形にもとづく推理である。われわれは、架空資産に対しては対当推理 (oppositional inference) により、簿外資産に対しては変形推理 (transformational inference) によるテストを試みる。

最初に、架空資産についてテストしよう。図表6により、井尻会計言語論における基礎としての全称肯定 (*SaP*) と、架空資産の特称否定 (*SoP*) とでは、「矛盾対当」の関係にあることが分かる。つまり、前者の真が証されれば後者は論破さ (偽たらしめら) れ、後者の真が証されれば前者は論破さ (偽たらしめら) れる関係である<sup>69)</sup>。すなわち、両者は、同時に真でもありえず、同時に偽でもありえない関係である。したがって、架空資産の存在を認めるかぎり、井尻会計言語論が架空資産を論理的に説明 (推論) しえないことは明白である。

次いで、簿外資産についてテストしよう。変形推理とは、定言言明の場合にあっては、主語および述語の量・質・位置を変えることにより、原判断と論理的に同じ意味をもつ新しい判断を導く操作をいう。記号論理学の標準的なテキストが説くところをもとに、われわれなりに井尻会計言語論における基礎としての全称肯定 (*SaP*) に変形推理 (換位の換質: obverted conversion)<sup>70)</sup> をほどこせば、以下のとおりとなろう<sup>71)</sup>。

68) 末木剛博, 『論理学概論』, 東京大学出版会, 1969年, 283ページ。

69) 高峯一愚, 『論理学と方法論』, 理想社, 1965年, 100ページ。

高峯一愚, 『論理学と弁証法』, 理想社, 1960年, 94ページ。

大田莞爾, 『論理学概論』, 昭和堂, 1981年, 198ページ。

70) 園田義道編, 『知識と論理』, 富士書店, 1991年, 74ページ。

千葉茂美・東千尋・若山玄芳, 『論理学入門』, 学陽書房, 1974年, 50ページ。

山川偉也・清水真一, 『論理開眼』, 世界思想社, 2000年, 78ページ。

71) 全称と特称に対する記号化については、次を参照した。

沢田允茂, 『現代論理学入門』, 岩波新書, 1962年, 121ページ。

- $(SaP) \rightarrow (\forall x) [S(x) \supset P(x)]$   
 $\rightarrow (\exists x) [P(x) \cdot S(x)]^{72)}$   
 ……………〔減量换位 (conversion by limitation)]<sup>73)</sup>  
 $\rightarrow (PiS)$   
 $\rightarrow (\exists x) [P(x) \cdot \sim \sim S(x)]$  ……………〔換質 (obversion)]  
 $\rightarrow (\exists x) [P(x) \cdot \sim \bar{S}(x)]$   
 $\rightarrow (Po\bar{S})$

井尻会計言語論に対する変形推理（論理式展開）の結果，全称肯定（ $SaP$ ）の含意としての特称否定（ $Po\bar{S}$ ）が得られる。それは，簿外資産としての特称否定（ $PoS$ ）とは述語の内容（ $\bar{S}$ と $S$ ）を異にしている。すなわち，両者は意味（論理式）が異なっており，相容れない。したがって，井尻会計言語論が簿外資産も論理的によく説明（推論）しえないことは，明白である。

## VI む す び

以上の小考につき，われわれなりの結論を要約して示せば，次のとおりである。

- (1) 一般言語学と同様，会計言語論においても，意味実体論（通説）と意味関係論（少数意見）とが識別されうる。会計における意味実体論の展開に際しては，論者によりさまざまなタームがキー・コンセプトとして用いられている。たとえば，「写像」，「同型性」，「製図」，「表現の忠実性」，

72)  $\forall$  は all または any の A から， $\exists$  は exist の E から作った記号と見られる。

中谷太郎，『論理』，共立出版，1967年，79～80ページ。

73) 「減量换位」(conversion by limitation or per accidens) という訳語は，次から得た。

文部省，『学術用語集 論理学編』，大日本図書，1965年，4ページ。

高山岩男・上田泰治，『論理学』，1952年，140ページ。

ちなみに，同一の概念に対し，「限量换位」という訳語をあてている著者も存在する。

速水 滉，『論理学』，岩波書店，1916年，126ページ。

原 佑，『論理学』，東京大学出版会，1964年，51ページ

「現実的」、「反映的」、「対応」、「因果関係」、「可謬論」、「中性的な存在」などである。

- (2) 架空資産と簿外資産は、言語の位階を異にする。簿外資産を貸借対照表に記載のない（または過小評価された）資源とし、かつ、それを<言語でない>と見るならば、「簿外資産」というコトバは対象言語である。「架空資産」というコトバはメタ言語となる。観察の理論負荷性をもとに、資源も<言語である>と見るならば、「簿外資産」というコトバはメタ言語となる。「架空資産」というコトバは、メタメタ言語となる。
- (3) 井尻の概念を用いてラフに言えば、架空資産とは「本体なき写体」であり、簿外資産とは「写体なき本体」と表現できよう。しかし、それら兩種資産は、井尻のいう「不完全表現」によっては説明できない。「本体なき写体」に見えるものが、「完全表現」において成立しているからである。井尻理論の中に兩種資産を取り込むためには、本体と写体との間で意識的に想定された「表現関係の有無」を措定する必要がある。
- (4) 記号論理的に定式化すれば、架空資産が存在するとなると、それは「 $SoP$ 」という特称否定のケースとみなしうる。井尻の「本体あつての写体」観において基礎をなす全称肯定（ $SaP$ ）は、対当推理によれば、架空資産の存在を示す特称否定（ $SoP$ ）と矛盾対当の関係をなす。それゆえ、井尻理論では、会計現象としての架空資産の生起を論理的に説明（推論）できない。
- (5) また、記号論理的に定式化すれば、簿外資産が存在するとなると、それは「 $PoS$ 」という特称否定のケースとみなしうる。井尻の「本体あつての写体」観において基礎をなす全称肯定（ $SaP$ ）について、変形推理によって得られた特称否定（ $PoS$ ）は、簿外資産の存在を示す特称否定（ $PoS$ ）と論理式を異にする。それゆえ、井尻理論では、会計現象としての簿外資産の生起も論理的に説明（推論）できない。

## A Study Regarding the Linguistic Significance of the Mapping Theories of Accounting

CHUN Jae-Moon

The conclusions reached in this paper can be summarized as follows:

(1) As in general linguistics, the linguistic theories of accounting can be classified as the theory of meaning as substance (accepted theory) and the theory of meaning as relation (minority opinion). Many technical terms are used for the key concepts of the theory of meaning as substance. These terms are “mapping,” “isomorphism,” “mapmaking,” “representational faithfulness,” “realism,” “reflectivity,” “correspondence,” “causal relations,” “fallibilism,” and “neutral existence.”

(2) Fictitious assets and hidden assets are on different levels of language. If the term “hidden assets” is defined as resources unrecorded (or understated) in the balance sheet and also considered as non-language, such a term should be classified as object language. On the other hand, the term “fictitious assets” could be classified as meta-language. If resources themselves are regarded as language in terms of the theory-ladenness of observation, the term “hidden assets” could be considered as meta-language, in which case the term “fictitious assets” could become meta-meta-language.

(3) In Ijiri’s concepts, fictitious assets appear to be “surrogates without principals,” while hidden assets appear to be “principals without surrogates.” However, these assets cannot be fully explained by Ijiri’s “imperfect representation” because what appears to be “surrogates without principals” in his theory could occur in “perfect representation” as well. In order to justify the use of Ijiri’s theory for both fictitious and hidden assets, the presence or absence of “representation relations”

between principals and surrogates should be consciously assumed.

(4) In this study, symbolization was conducted of fictitious assets based on symbolic logic. As a result, the presence of fictitious assets indicated a particular negative case referred to as "*SoP*." According to oppositional inference, the universal affirmative (*SaP*), which is the foundation for Ijiri's concept of surrogates based on principals, is in contradictory opposition to the particular negative (*SoP*), which indicates the presence of fictitious assets. Therefore, Ijiri's theory is incapable of offering a logical explanation for the occurrence of fictitious assets as accounting phenomena.

(5) Hidden assets were also symbolized according to symbolic logic. As a result, the presence of hidden assets indicated a particular negative case referred to as "*PoS*." The particular negative ( $PoS$ ) obtained by transformational inference conducted on the universal affirmative (*SaP*), the foundation for Ijiri's concept of surrogates based on principals, has a different logical expression compared to the particular negative case (*PoS*), which indicates the presence of hidden assets. Therefore, Ijiri's theory is incapable of offering a logical explanation for the occurrence of hidden assets as accounting phenomena.