

# 言語ゲームとしての企業会計

チョン                  ジェ                  ムン\*  
全                  在                  紋\*  
(chun@andrew.ac.jp)

## I はじめに

「複式簿記は企業経営の〈羅針盤〉である」。ビジネス（企業経営）を航路に喩えると、羅針盤（複式簿記）が示す計測値の意味を読み取ることができれば、ビジネス（航海）は安全だというわけである。これまで長年、簿記・会計学界において、異口同音に聞かされてきた話である。しかし、それは実話だろうか？

少し立ち止まって、この国の税務統計をながめてみると、何だか怪しい。複式簿記 = 羅針盤説は、もしや「為にする」話ではないのか？ 我われが既刊拙稿<sup>1)</sup>において得た所見である。

税務申告統計によると、近年の日本には300万社近い法人企業が存在する。当該法人企業のほぼ全数（99%）は、青色申告（基本的には複式簿記に準じた税務申告）に拠っている。しかし、複式簿記に拠りながら、法人全体のうち2/3に近い企業は、「欠損」を名目に法人税を納付していない。それら多数企業のビジネス（航海）は、安全でないとの徴候（意味）と見られる。これが税務統計に表れた日本の現実である。

このようなことで、複式簿記は果たして企業経営の〈羅針盤〉と言えるのであろうか。真に〈羅針盤〉であるならば、日本は納税法人で満杯に近いはずである。しかし、現実はそれとの間で大きな落差がある。税務申告統計によるかぎり、複式簿記はむしろ「合法的な免税（逃税）」のための手段になっていないか。我われには、そうした疑念が払拭できないのである。

「複式簿記は企業経営の〈羅針盤〉である」というのは、ひっきょう「神話」(mythe)ではないのか。今の我われは、そうした思いを抑えがたい。

人間の住む社会には、いづこも神話が存在する。アポロ神話や天孫降臨神話なども、その事

---

\* 本学名誉教授

キーワード：貨幣バール説、貨幣錯覚論、資産負債アプローチ、収益費用アプローチ、為替相場

1) 全在紋、『『複式簿記』の終焉（言語ゲーム論から）』（CiNii収録論文 機関リポジトリ オープンアクセス公開）、『桃山学院大学 経済経営論集』、第63巻第1号、2021年7月。

例である。ただ、神話は一概に無意味だとも言えない。神話の中には、人間が生きてゆく上で参考となる教訓も、いろいろ含まれているからである。しかし、今どきそれら神話を「実話」（事実あった話）と信じる人は、さして多くもないように見える。

もっとも、「ものは考えよう」である。「神話」という言葉の意味も、取り方（解釈）次第で一義的ではない。多義的である。

ロラン・バルト（Roland Barthes, 1915～1980）によれば、言葉の意味において、フィクション（文化）でしかないものがノンフィクション（自然）化したとき、「通説」（ドクサ）が生まれる。彼はそれをもって、「神話」の誕生とした。「通説」（ドクサ）の意味でならば、「神話」はその辺に、幾らも転がっていよう。会計の世界も、ご多分に漏れないことであろう。一例は、先に言及した、「複式簿記神話」とでも名付けられうる会計言説がそれであろう。

20世紀を代表する哲学者の一人に、ウィトゲンシュタイン（Ludwig Wittgenstein, 1889～1951）がいる。彼は、人間社会における日常言語の意義解明に関心を寄せた。その結論は、人間の日常言語はゲーム（遊戯ないし娯楽）に類似している、というものであった。そうして、「ゲームとしての言語」論として、世界的に知られる独自の言語理論を提起した。

哲学ないし現代思想論の分野では、20世紀になり「言語論的転回」（*the linguistic turn*）が生じた。従来の二元論（現象か本質か、精神か自然か）における言語透明観（言語写像論）に代わる、言語相対観（唯言論）が出現した。我われがこれまでに援用してきた、ソシュール・ウィトゲンシュタイン（以下、必要に応じて「ウィ氏」と略称）・フーコーらの言語理論である。

ソシュールの唯言論によれば、人間の言葉（言語記号）の〈意味〉はどれも、語彙（連合関係）と文法（連辞関係）とからなる〈文脈〉により決定される。法人企業（ビジネス）の言語としての会計に置き換えて言えば、語彙（単語の集合）は勘定体系（勘定の集合）に相当する。文法（語順が基本）は勘定形式（複式簿記）に相当する。会計用語の意味も、勘定体系と勘定形式とからなる〈文脈〉により決定される。

我われの見るところでは、近現代における会計的神話は、大きく2つ存在する。言語の文脈的意味は、常に語彙（連合関係）と文法（連辞関係）により画定される。けだし、会計言語の場合、語彙（勘定体系）の点では「時価主義」（公正価値評価）が、文法（語順）の点では「複式簿記」が、それぞれ近現代における会計的神話をなしている。我われはそのように踏んでいる。

言語ゲーム論をベースに、「複式簿記」に関わる会計的神話、すなわち「複式簿記神話」については、前稿で解析した。本稿においては、言語ゲーム論をベースに、「時価主義」に関わる会計的神話、すなわち「時価主義神話」についての解明を目指す。

「会計的神話」を扱うにあたり、本稿においては、知の準拠枠としての認識＝存在論

(recognition and existence views) を掘り下げて議論する。ただし、「複式簿記」に関する会計言説もまた、認識=存在論に深く係わっている。それゆえ、ゲーテになる複式簿記讃辞言説についても、唯言論の視座からその「言語ゲーム」的意義につき、再び並行して究明を試みる。

内外会計研究において、近代哲学・現代思想（現代哲学）への参照は、かねて決定的に欠落してきた。本稿は、そこを多少とも埋めようとする試みである。

## Ⅱ 近代科学における「知の準拠枠」

内外の歴史認識によれば、日本の近代は「明治」に始まる。徳川幕府が支配した江戸時代まで、島国・日本は諸外国との交流に消極的だったと言う。しかし、幕府の大政奉還後、明治の日本は欧米の〈近代科学〉を積極的に輸入した。

以下、我われの手近にある入門的な哲学書から得た知見を摘記する。近代科学における「知の準拠枠」（後述）は、多くはデカルトの主客二元論からなっていた。がんらい、世界は混沌（カオス）である。そうした世界に対し、デカルトは敢えて、この世界は「精神」と「自然」という対立的な2つの元からなっている。そのようにアブストラクト（単純化）した。彼の言う「精神」とは、「主体」ないし「主観」と同義である。また、彼の言う「自然」とは、「客体」ないし「対象」と同義である。

ただ、精神が自然を観察したとしても、人間の観察には誤認が多い。また、人間の精神が行う推理や論証も、誤謬がつきものである。しかし、仮に精神により認識された事象（事物・現象）がすべて誤認であるとしても、少なくとも、人間がそのように思う（考えている）こと自体（そのもの）だけは、疑い難い。不可疑である。デカルトはそうした思いに至った。こうして彼は、「われ思う、ゆえに我あり」（コギト・エルゴ・スム）と主張した。彼のコギト論はその後、世界的にあまりにも有名な言説となった。

19世紀以来の近代科学における知見も、言わばデカルト心身二元論を「下敷き」となし、その上で写影された「青写真」とも称しえよう。人間の認識が未熟であれば、自然に対する誤認はあり得る。しかし、自然の中には、誤認のありうる主観とは別の、客観的で普遍的な法則がしかと存在する。人間の精神は、叡智をもち理性を働かせば、いつかはそうした法則の発見が可能である。そのように見られてきた<sup>2)</sup>。やがて、「近代科学で分かることだけが正しい」<sup>3)</sup>。そうした思想（神話）が、世界を席卷した<sup>4)</sup>。

2) 池田清彦、『科学はどこまでいくのか』、筑摩書房、2006年、152～153頁。

3) 小阪修平、『そうだったのか現代思想』、講談社、2002年、147頁。

4) 三浦雅士、「近代科学と聖俗革命 村上陽一郎著」、『國文學』、第27巻第9号、1982年6月、學燈社、32～33頁。

デカルトに先立ちプラトンも、心身二元論とは別の二元論を展開した。ただ、プラトンの言う二元は、いずれもデカルトにいう自然（世界）の側の存在であった。すなわち、眼に見える世界（現象）と、眼には見えないがその背後に潜むイデア（本質）の世界との二元である。プラトンはソクラテスと共に、日常使用されている既存の「言葉」<sup>5)</sup>（言語）を基（基準）<sup>もと</sup>に、実在論の言語観を披歴した。

他方、デカルトの場合は、精神（主体）と自然（客体）との二元論である。彼の Cogito 論における前提は、「思う（思惟する）われ（自分＝主体）は、われ（己）自身の存在を曇りなく（透明に）知って（認識して）いる」というものであった。言い換えると、『われ（主体）という概念（思考）と、われという対象（客体）とは、〈一対一で対応〉する。その際、言葉は既存の思考をそのまま透明に表現する道具にすぎない』という趣旨<sup>6)</sup>の言語観となる。

プラトンとソクラテス、両名は実在論の言語命名論を言明した。他方、デカルトは観念論<sup>7)</sup>の言語命名論（主知主義）を披歴した。両論とも「反映論」（一対一の対応論）の言語観に立脚している。この点で、共通している。実在論は、存在をオリジナル（ア・プリオリ）とし、観念はそのコピー（反映）とする考え方である。他方、観念論（主知主義）は逆に、観念をオリジナル（ア・プリオリ）とし、存在はそのコピー（反映）とする考え方である<sup>8)</sup>。

プラトンとソクラテス、両名の言語観が言語命名論（反映論）である点は、デカルトと共通している。それゆえ、デカルトの二元論は、近代に復活したプラトン主義であるとする論説もある<sup>9)</sup>。

哲学界における観念論は、デカルトからカントまで続いた。デカルトの観念論は、上記のように、「われ（主体）思う、ゆえにわれ（客体）あり」であった。主体としての「われ」がオリジナルで、客体（存在）としての「われ」がそのコピーとなる内容であった。

カントの観念論は、先ずは眼に見える（認識できる）具体的な諸概念をオリジナルとする。そして、それらを機縁（スタート）として、その後に認識の対象（存在）に向かう。ただ、それら諸概念が指向する対象（存在）そのものについては、その根底（奥底）にある「物自体」（Ding an sich）は思惟されうるのみ、決して認識することはできない、とした。すなわち、

---

5) たとえば、「本」、「三角形」、「愛」、「机」などである。以下を参照のこと。

全在紋、「複式簿記の誕生と宗教的レトリック」(CiNi収録論文 機関リポジトリ オープンアクセス公開)、『桃山学院大学 経済経営論集』、第60巻第3号、2019年1月、36頁。

6) 丸山圭三郎、『文化記号学の可能性』(増補完全版)、夏目書房、1993年、15頁。

7) 下掲は、観念論者としてのカントとデカルトに対する比較討究である。

山田弘明、「カントと『デカルト的観念論』」、名古屋大学文学部研究論集（哲学篇）、第48巻、2002年3月、3頁。

8) 丸山圭三郎、『カオスモスの運動』、講談社、1991年、30頁。

9) 小阪修平・ひさうちみちお、『新版 イラスト西洋哲学史』、宝島社、2019年、149頁。

カントの場合、「物自体」はオリジナルに非ず、むしろ認識諸概念のコピーと見なす内容であった。彼の観念論は文脈的にみて、見えるから（物自体が）ある、というものであった。

カントの観念論によれば、人間の眼に見える（経験できる）諸概念（「月」「Aさん」「コップ」その他）は認識できるが、それら諸概念の指向対象をなす抽象的な「物自体」は元もと眼で見える（認識する）ことなど出来ない、とした<sup>10)</sup>。それゆえカント哲学の要諦は、「自然に秩序を与えたのは人間の恣意による」ということになる。すなわち、自然法則（秩序の一種）を含む近代科学の知見は、すべて人間の精神（主観）の所産だというのである。

カントによれば、我われの眼に見える（経験できる）「月」なら、認識できる。しかし、物自体（真の存在=実体）としての『月』は、眼で見える（認識する）ことは出来ないと言う。そうは言うものの、カントの場合、明らかに、言葉（概念）としての「月」と実体（意味）としての『月』とは、一対一で対応するものと想定されている。この点で、カントの言語観は、デカルトと同類の「反映論」と見ることができよう。

哲学における分析対象は、19世紀までは主に「精神」であった。すなわち、『意識』や『理性』などと同義であった。20世紀になって、それは「言語」に転じた。前述のとおり、哲学や現代思想論の分野においては、それを「言語論的転回」<sup>11)</sup>と呼んだ。ウィ氏<sup>12)</sup>の思想も、言語論的転回に該当する<sup>12)</sup>。デカルトやカントらまでは「理性」が始発概念であったが、ウィ氏ら唯言論者は、理性に代えて「言語」を始発概念とした<sup>13)</sup>。言語は観念（精神）の表現ではなく、逆に観念の方が言語の所産であると見られた。ここに「言語論的転回」の趣意がある。

ところが、哲学や現代思想論の分野とは異なり、近代の自然科学や社会科学の分野では、20世紀に至っても、言語観は反映論を維持してきた。しかし、現代の哲学思想においては、反映論の言語観は唯言論的言語観によりほぼ完全に否定されている。「無意識」を発見したフロイトは、人間（われ）の思考におけるデカルト的透明性を覆した。また、ソシュール<sup>13)</sup>は人間の思考が非実在的なラング（「日本語」・「フランス語」など言語システム）によりコントロールされ、プラトニズム（言葉の意味の本質論）やデカルト的理性に自由はないことを指摘した。

20世紀においては、反映論（実在論および観念論）の言語観（言語命名論）とは別に、唯言論的言語観（言語分節論）から立論する者が次つぎ現われた。ソシュール、ウイトゲンシュタイン、フーコーらである。我われの会計言語論が彼らの唯言論を援用してのものであること

10) レーニン<sup>10)</sup>は、それまで唯物論者であったカントを評して、「〈物自体〉は決して認識できないと言ったときに、かれは観念論者となった」とした。

エドワルド・リウス（小阪修平訳）、『マルクス』、現代書館、1980年、143頁。

11) 貫成人、『哲学』、ナツメ社、2001年、192頁。

12) 竹田青嗣、『21世紀を読み解く 竹田教授の哲学講義 21講』、みやび出版、2011年、285頁。

13) 山本信・黒崎宏共編、『ウイトゲンシュタイン小事典』、大修館書店、1987年、154～155頁、248頁。

は、今さら多言を要しない。

我われの理解によれば、プラトンもデカルトもそしてカントも、彼らがそれぞれ生きた時代・社会において、日常使用されている既存の「言葉」(言語)が、『基準』すなわち『思索の際の単位』となっている。しかも、彼らの言葉(システム[集合]をなす単語)の意味は、接続詞など一部単語を除き、基本的には反映論の言語観で共通している。唯言論的には、「日常使用されている既存の言語システム」など、文化的(人為的)にして自然(非人為的)とは無縁の、〈原罪的バイアス〉にまみれた思索拘束体系でしかない。

### Ⅲ 近代会計学における「知の準拠枠」

しかしながら、斯学近代会計学の大勢は、19世紀以来の、もっぱら近代科学の方法に範をとってきた。その言語観は、实在論になる反映論(単語とその意味との一対一の対応論)に立脚したままである。それを端的に示すのは、今なお圧倒的多数会計人における会計表現の「写像論」である。たとえば、「表現の忠実性」(representational faithfulness)強調などは、その最たるものと言えよう。

会計表現が「写像」(picture)であると言うのは、かねて学界の定説であった。その代表例は、アメリカの財務会計審議会(FASB)の言明である。地図が地形を写像しているように、財務諸表は企業の経済活動を〈写像〉していると明定している<sup>14)</sup>。

顧みれば、太古いらい中世キリスト教社会まで、宇宙に対する真理は「天動説」であった。一方、「地動説」が真理と見なされるようになったのは、コペルニクス革命以来のことにすぎない。この一事に明らかなごとく、「真理」は変化する。真理として唯一の「客観的にして普遍的な法則」など、この世には存在しえない。真理と見られる言説は、常に可變的である。我われの会計唯言論においては、普遍的にして不變的真理を装うがごとく「会計表現の写像論」は最初から排除される。

「客観的にして普遍的な法則」存在の否定や「会計表現における写像」の非在、それを如何にも疑わしく受け止める同学会計人にアピールしたい。諸兄弟らの「知の準拠枠」は、しょせんプラトンやデカルトに由来する相対的な前提(思い込み)でしかない。絶対的に確実な前提ではありえない。ここにそれを宣明しておく。

ただ、我われとは別に、日本において、近現代哲学の知見をベースに「現代会計学」を志向した論考も、少数ながら存在する。实在論ではなく、観念論を認識=存在論(知の準拠枠)と

14) 平松一夫・広瀬義州共訳、『FASB財務会計の諸概念』(増補版)、中央経済社、2002年、73頁、365頁。

他に、会計言語論を強く意識した研究者の中にも多い。たとえば、次を参照せよ。

田中茂次、『会計言語の構造』、森山書店、1995年、18~19頁。

なす会計言説である。たとえば、デカルト観念論をベースとする近時の会計論考としては、山地の研究がある<sup>15)</sup>。また、明示的にカント観念論に依拠した会計論考として、古くは谷端の研究がある<sup>16)</sup>。カント観念論に依拠した近時の会計論考としては、國部の研究がある<sup>17)</sup>。

他方、本稿が地（背景）となす唯言論は、如上「言語論的転回」をベースにしている。読者には、「知の準拠枠」における、こうした彼此の相違にはしかと留意を求めたい。

ここで、本稿においてキーワードをなす「知の準拠枠」(frame of reference, FoR)につき、その意義をしばし再確認しておきたい。外界を認識するにあたり、人間には何らかの判断基準適用が不可欠である。逆に言えば、何かしらの判断基準適用なしには、人間にとって〈認識〉というものもありえない。そうした判断の基準は、一般に「知の準拠枠」と呼ばれている。

「知の準拠枠」を論議する場合、表現となって明示された顕在的な判断（言明）は、しばしば「図」に譬えられる。また、当該表現の前提をなす潜在的な判断の基準は、「地」と比喻される。言うまでもなく、絵（図）は、キャンバス（地）なしには、描けない。この場合、「図」と地はもともとゲシュタルト心理学の用語であり、視覚経験において注意を向けている部分を図、それ以外の背景を地と呼ぶことがある。有名な『ルビンの壺』においては、どの部分を図として注目するかによって、壺に見えたり人の顔に見えたりする<sup>18)</sup>。

ちなみに、当該判断基準には、上位・下位の各種クラスが存在する。我われの会計言語論においては、「知の準拠枠」として最基層すなわち最上位のクラスをなすものとして、認識＝存在論に対する3種の見方（实在論・観念論・唯言論）が措定されている。

本稿において論議の主たる内容をなすのは、当面、实在論と唯言論である。实在論は「存在するがゆえに認識できる」を基本テーゼとする。そして、言語（言葉）とは、かかる存在について一対一の対応をなす名前（名称）であると考え。唯言論は、「言葉なくして認識なし」を基本テーゼとする。言葉（言語）は思考（認識）の〈乗り物〉であると考え<sup>19)</sup>。乗り物に乗らないでは、思考（認識）に至る（移行する）ことはできない。そうした主張である。

支持者の多寡で言えば、洋の東西を問わず、いずこもいまだ实在論が圧倒的多数を占める。それは〈常識〉となっている。唯言論の支持者は今もごく少数である。ビジネス（企業）の言語を研究する学界会計人においても、またしかりである。

認識（知覚）と言語（言葉）との関係について言えば、言葉というものに対する实在論の見

15) 山地秀俊、「心と合理性—企業情報公開論の観点から—」、『国民経済雑誌』、第216巻第5号、2017年11月、53頁。

16) 谷端長、『動的会計論』（増補版）、森山書店、1968年、106頁。

17) 國部克彦、『アカウントビリティから経営倫理へ—経済を超えるために』、有斐閣、2017年、v頁。

18) 窪蘭晴夫編著、『よくわかる言語学』、ミネルヴァ書房、2019年、190頁。

19) L. ウィトゲンシュタイン（藤本隆志訳）、『哲学探究』、大修館書店、1976年、212頁。

方は、意味の実体視（＝言語命名観）である。どの言葉もすべて、個々の実体（事象＝事物および現象）に対する「名前」であると見る。しかも言葉には、それぞれに必ず「正しい（本質としての）意味」が実在すると考える。言葉は、個々の実体（事象）を「写像」するとの、「言語模写説」に立脚する。

他方、言葉というものに対する唯言論の見方は、意味の関係視（＝共属他言語との関係観）である。言葉には、本質的（自然的）な意味など一切存在しないと考える。言葉の意味は、もっぱら他の言葉との体系的な関係から恣意的に決まる。そのように考える。人間の認識活動は、使用言語により強く影響されるとの、「言語相対説」に立脚する<sup>20)</sup>。

ちなみに、この国に、高寺貞男（1929～2014）という名の、卓越した碩学が存在した。我われも彼から多くのことを学んだ。高寺はバックリ（H. B. Buckley, 1845～1935）やメイ（G. O. May, 1875～1961）らの主張に賛同して、財務諸表は事実（事象）の表示ではなく、推定と意見（オピニオン）の表明でしかないと述べている<sup>21)</sup>。

バックリ・メイ・高寺らに対する我われの理解は、次のようである。すなわち、彼らにおいては、「資産」「売上高」「利益」等々、財務諸表上に表示されるそれら会計諸項目（言葉）の内容（言葉の意味）はすべて、推定や意見（オピニオン）からなる諸観念の所産、という見方である。

バックリ・メイ・高寺らはまず、推定や意見（オピニオン）からなる諸観念をア・プリオリ（オリジナル）な根拠（出発点）となす。そして、それら諸観念が、透明な（バイアスのない）言葉である会計諸項目を媒介としながら、当該諸観念の向こう側（到達点）にあるはずの諸存在をア・ポステリオリ（コピー）として、「一対一」で個別対応している。これが、バックリ・メイ・高寺らの見方である。

認識＝存在論としては、観念論の表明である。言葉としての財務諸表上の会計諸項目からすれば、それらの意味をなすのは諸観念の方である。諸存在の方ではない。学界における会計言語観は、現在も「写像」観に立脚する实在論者が圧倒的多数である。それに引き替え、高寺らの会計言語観は、少数観念論者に属すると言えよう。

ただし、高寺の場合、「推定」や「意見」を展開する主体（経営者）に対しては、彼（彼女）の「意識」ないし「理性」の働きにまでしか想定がない。彼（彼女）自身の中で、思考（意識ないし理性）の〈乗り物〉をなす「言語」による認識拘束性までの論及は、皆無である。この点で、高寺の立場は主知主義と読める。主知主義なら、彼の認識＝存在論は観念論ということになるろう。

リトルトン（A. C. Littleton）と並び称せられる、近代会計学者の雄がもう一人存在する。ペイトン（W. A. Paton）である。それは既に世評の定まるところであろう。ペイトンは、単

20) 長滝祥司、『知覚とことば』、ナカニシヤ出版、1999年、164～165頁、169頁。

21) 高寺貞男、『会計と組織と社会』、三嶺書房、1992年、28～29頁。

式簿記は複式簿記の一部を省略した不完全な簿記である、と主張した。高寺は、当該ペイトン説を引用して、複式簿記先行・単式簿記後続論に対する支持を表明している。

その際、「言葉の正しい意味 (in any proper sense of the term) では、『単式記入』簿記というものは存在しない」とのペイトン説を、高寺は〈肯定的〉に引用している<sup>22)</sup>。我われの目には、実在論者ペイトンの言語観は反映論そのものである。唯言論によれば、もともと「言葉に正しい意味 (アイデア)」など存在しないと見られるからである。唯言論では、言葉の意味は常に可変的で、不変的ではありえないからである。この点からも、高寺の観念論は傍証されることであろう。

#### IV 会計的神話としての時価主義

後期ウィトゲンシュタイン (1935 年以降) は、広く言語活動全般ではなく、人間の「日常言語」に関心を集中した。そして、日常言語はゲーム (遊戯ないし娯楽) に類似していると見た。そのため言葉 (言語) の意味は、ひっきょう規則 (ルール) の適用次第であり、元もとパーフェクトに恣意的 (人為的) であるとした。人間が使用する言葉 (言語) の意味に、反映論 (言語命名論) 的な本質 (アイデア) など、存在するはずもないと断じた。

唯言論 (言語分節論) の始まりはソシュールにある。彼は、「言葉」の意味について 3 語をもって識別した。「ランゲージュ」(言語活動) と「ラング」(言語体系) と「パロール」(発話行為) である。ソシュールやフーコーの研究主題は、共にラングにあった。他方、ウィトゲンシュタインの研究主題は、パロールにあった。

ウィトゲンシュタインが言うように、「会計」(ビジネスの言語) もまた「言語ゲーム」とみるならば、会計のパロールの意味は適用される後付けルール次第ということになる。会計という言語ゲームでなくても、たとえば、スポーツ・ゲームとしての野球のルールは、スポーツ・ゲームとしてのサッカーのルールと相違していて、不思議ではない。

また、同種酷似スポーツ間でも、日本の「野球」のルールが、アメリカの「ベースボール」のルールと後付けで相違していても、相互に尊重 (黙認) されている。それぞれ双方のルール相互に、必然的な優劣がないからである。同様に、会計ルールとしての「発生主義」(accrual basis) と「現金主義」(cash basis) 相互間にも、不動の優劣などは存在しない<sup>23)</sup>。

22) 高寺貞男、『会計学アラカルト』、同文館出版、1982年、34～35頁、194頁。

23) 英語の“accrual basis”は、日本語で「発生主義」とも「発生基準」とも訳出される。また、英語の“cash basis”は、日本語で「現金主義」とも「現金基準」とも訳出される。訳語それぞれの適否は、それら前後語句との文脈次第である。本稿での「発生主義」「現金主義」という日本語は、下掲著作から得た。

青柳文司、『現代会計学』、同文館出版、1974年、124～129頁。

定説によれば、単式簿記に可能なのは、せいぜいビジネスにおける損益結果の知得に留まる。それに引き換え複式簿記は、財産法と損益法による二重のビジネス損益計算が可能である。財産法により企業財産増減（損益）の「結果」を知得し、損益法により企業財産増減（損益）の「原因」まで知得できる。それゆえ、複式簿記は企業（ビジネス）の〈羅針盤〉となる。こうした見方が、長らく会計人に確信され保持されてきた。

定説における単式簿記（財産法）と複式簿記（財産法プラス損益法）の識別は、双方とも実在論的認識になるものである。単式簿記と複式簿記は、相互に別々の実体として存在しうるとする認識である。他方、我われになる唯言論によれば、単式簿記なしに複式簿記は存在しえず、複式簿記なしに単式簿記は存在しえないと認識される。

あるいは唯言論はまた、財産法なしに損益法は存在しえず、損益法なしには財産法も存在しえないとも認識する。じっさい、「資本」という概念（言葉の意味）の存在なしには、「利益」という概念（言葉の意味）も存在しえない。「利益」という概念（言葉の意味）の存在なしには、損益法（ $\dot{\text{利益}} = \text{収益} - \text{費用}$ ）ばかりか、財産法（ $\dot{\text{利益}} = \text{期末資本} - \text{期首資本}$ ）の計算式も成立しえない。この一事からして明らかであろう。

「複式簿記神話」については、既刊前稿<sup>24)</sup>で解析した。本稿序論で予告したとおり、我われは次いで、近現代におけるもう一つの主要な会計的神話について吟味しよう。近時にとりわけ盛んな、「時価主義」（公正価値）評価論である。

ソシユール言語学的には、「時価主義神話」は語彙（連合関係）側面での神話である。ここでも、ウィ氏の言語ゲーム論が、会計というビジネス（企業）言語の特性を再点検するうえで、大きな示唆を与えてくれる。

ときに、「ゲーム」と言えば、最初から勝負事のことだと解する人は多い。しかし、そうした理解はウィ氏の所見とは隔たりがある<sup>25)</sup>。なるほど、「ゲーム」には勝敗のあるものも多い。しかし、勝敗のないゲームもある。トランプの一人遊び（占い）や、子供の一人遊び壁当てキャッチボールなどは、勝敗のないゲームの事例であろう。

だが、会計が言語の一種であり、ビジネスは会計のルールをベースにした言語ゲームであると解釈した場合は、どうか。「黒字」や「赤字」という結果（業績）は、勝敗の証しと見なされえよう。すなわち、会計は勝ち負けのある、勝負事としての言語ゲームだと言えよう。

ウィ氏は、パロール次元での言葉を研究対象に据えた。ただ、その場合、規則（ルール）とプレイ（ゲーム）との間には、ラング次元の場合とは異なる「逆転」現象がある。永井によれば、「ルールとプレイのこの逆転現象こそが、後期ウィトゲンシュタインの『言語ゲーム』概

24) 全在紋、前掲『複式簿記』の終焉（言語ゲーム論から）、93～102頁。

25) ウィトゲンシュタイン（藤本訳）、前掲『哲学探究』、一部66節、67節、69～71頁。

念の最大のポイントである]<sup>26)</sup>とされている。

永井の説を受けて、我われは会計を言語ゲームと見ながら、会計的認識の深化を試みよう。いま、言語ゲームと見なした場合の企業会計と、言語ゲームと見なした場合の野球（球技）双方の、類似性について考えてみよう。

野球の場合、日本では球審が「ゲーム」と宣告した時に、試合（プレイ）が終了する。それにより、勝敗が決定する。この場合、球審による「宣告時点」は、企業会計でいうところの「決算時点」に類似（相当）している。そう解される。野球の試合終了時には、結果としての「勝ち」と「負け」の違いが発生する。同様に、企業会計における決算時にも、結果としての「黒字」と「赤字」の違いが発生する。

たとえば、日本において、期間収益の計上基準には3種の別がある<sup>27)</sup>。①販売基準、②発生基準、③現金基準の別である。この場合、企業ごとにそれぞれ個別に実施される会計が、パロールとしての企業会計ということになる。ここで、「発生基準」と「現金基準」の差異に限定して議論するとしよう。

たとえば、ある特定の企業会計において、パロールとして発生基準による場合なら黒字決算となるのに、パロールとしての現金基準による場合でなら赤字決算になるという事態は、当然ありうる。逆に、パロールとしての発生基準による場合でなら赤字決算となるのに、パロールとしての現金基準の場合でなら黒字決算になるというケースもありえよう。

パロールとしての発生基準における黒字・赤字の決算が、常にパロールとしての現金基準における黒字・赤字決算と同一である（ソシユールの「差異」がない）ならば、兩種基準がわざわざ識別される現象など、生起することもなかったであろう。

すなわち、「発生基準」とか「現金基準」などという、相互に異なる規則（ルール）が生まれることもなかったであろう。一定の時代および社会環境の中で、兩種いずれの会計が優勢となるのか。基本的にそれを決定するのは、もちろんその時代・社会における「権力」の志向するところ次第である。

発生基準という規則（ルール）であれ現金基準という規則（ルール）であれ、あるいは複式簿記という規則（ルール）であれ単式簿記という規則（ルール）であれ、その他あらゆる対立的（被識別的）諸規則をも含めて、会計的規則（ルール）は会計的行為（プレイ）の〈正否〉を規定できない。これが、ウィ氏「言語ゲーム」概念最大のポイントをなす「ルールとプレイの逆転現象」に対する、我われの会計的解釈である。

会計評価論における近年最大の対立は、収益費用観（収益費用アプローチ）と資産負債観（資産負債アプローチ）の衝突であろう。前者は原価・実現概念による評価（測定）規則

26) 永井均、『ウィトゲンシュタイン入門』、筑摩書房、1995年、152～155頁。

27) 武田隆二、『最新 財務諸表論』〈第11版〉、中央経済社、2008年、354～355頁。

(ルール)論, 後者は時価・発生概念による評価(測定)規則(ルール)論と見られている<sup>28)</sup>。いかなる会計的規則(ルール)も会計的行為(プレイ)の〈正否〉を規定できない以上, 対立的兩種アプローチ間に対する優劣論議など, 当然無意味ということになろう。

ちなみに, 我われのいう「時価主義神話」という表現は, 『原価主義非神話』を含意しない。言い換えれば, 「時価主義」も「原価主義」も, 共に語彙(連合関係)側面での『神話』と見ている。その点では, 両主義とも, 同じ穴の貉<sup>むじな</sup>である。すなわち, 我われは「時価主義」も「原価主義」も, ともに語彙(連合関係)側面での神話にすぎないと見ている。そして, 「神話」に『真理』は元もと存在しない。したがって, 我われの「時価主義懐疑」は『原価主義是認』を含意するものではない。念のため, 読者にこの点は予め断っておきたい。

前者(収益費用アプローチ)は大恐慌(1929年)以降のアプローチと言われることも多い<sup>29)</sup>が, それは実在論的な認識である。唯言論的な認識としては, 前者はFASBの1976年討議資料において, 後者のアンチテーゼとして提示された際に同時に新生したと見られる<sup>30)</sup>。多数説(実在論的認識)とは, 時間的に半世紀近いギャップが存在する。

国民国家経済の大きさから, 会計基準における最高の世界標準は, 現在のところ資産負債アプローチにあると見られている。米国のFASB会計基準や, 欧州の国際会計基準(IFRS)は, 資産負債アプローチに立脚している。かたや日本は, アドホック(部分的)には欧米会計基準の評価論を徐々には組み入れながらも, 基本的にはいまだ収益費用アプローチに立脚していると見られている<sup>31)</sup>。

渡邊によれば, 収益費用アプローチは産業資本主義に親和的であり, 資産負債アプローチは金融資本主義に親和的であると論定されている<sup>32)</sup>。そうした主張と同調するように, 田中は, 前者に対し「継続企業会計基準」, 後者に対し「切売企業会計基準」との別称(渾名<sup>あだな</sup>)を与えている<sup>33)</sup>。会計処理の前提という視座から, 前者の公準を「継続公準」と呼べば, 後者は「清算公準」とでも言うべき内容となろう。

田中はかねて, 前者を〈健全〉, 後者を〈不健全〉と見てきた。すなわち, 収益費用アプ

---

28) 平松一夫, 「概念フレームワークと会計基準」, 『企業会計』, 第54巻第1号, 2002年1月, 25頁。

29) たとえば, 次を見よ。

田中弘, 『会計グローバリズムの崩壊』, 税務経理協会, 2019年, 104~105頁。

30) 「唯言論」には言及していないものの, 八重倉の説はそれに通底している。

八重倉孝, 「収益費用アプローチ」, 神戸大学会計学研究室, 『第六版 会計学辞典』, 同文館出版, 2007年, 631頁。

31) たとえば, 次を見よ。

木本圭一, 「収益費用アプローチから資産負債アプローチへの転換」, 『企業会計』, 第49巻第1号, 1997年1月, 121~122頁。

32) 渡邊泉, 『会計学者の責任』, 森山書店, 2019年, 135頁。

33) 田中, 『「書齋の会計学」は通用するか』, 税務経理協会, 2015年, 332頁。

ローチを健全会計となし、資産負債アプローチを不健全会計と見てきた。規則（ルール）における精粗の点では、前者に親和的な「細則主義」（rules-based）を〈適〉とし、後者に親和的な「原則主義」（principles-based）は〈否〉としてきた<sup>34)</sup>。

実際、内外の会計法規は、その間、増加（増量）の一途をたどった。法規集と並行して、書店に並ぶ簿記・会計のテキスト類まで、分厚くなる一方であった。フーコーのいう規律権力支配に適合するのは前者であるから、田中の健全会計論は期せずして、フーコー近代権力論の代弁とも見られる。

国際会計基準審議会（IASB）は、「単一で、高品質の会計基準」を目指すという。田中はこれに反発して、「会計基準の生命線は『正しさ』とか『品質の高さ』ではなく、『合意の高さ』にあるのです。『正しい基準』が支持されるのではなく、『支持される会計基準』が正しいとされるのです」とする。自然科学の理論も会計基準も、「正しさ」よりも「合意の高さ」で決まるとまで強調している<sup>35)</sup>。

「合意の高さ」を「民主主義尊重」の表明と見ると、この点も、田中説はフーコー近代権力論の囚われ説に収まる。渡邊の近著によれば、「会計学者の責任」は、「真の民主主義」、「事実」に基づく信頼性、最大多数の人間の「幸せ」追求からなっていると<sup>36)</sup>。渡邊の民主主義尊重は、田中とともに、フーコーが近代規律権力のエピステーメーとなす「人間中心主義」と投合している。

ただ、「民主主義」として、相対的な「知の準拠枠」の一つにすぎない。絶対にして確実な「知の準拠枠」ではありえない。「民主主義」なる自己流の価値観（知の準拠枠）を絶対化し、他者にもそれを促すことは、一考を要するであろう。この地球は、人間のためにだけ存在する。そうした考えも、ある種の思い上がりであろう。「人間中心主義」は、19世紀エピステーメーにより要請された虚構にすぎず<sup>37)</sup>、昨今の人文学においても多方面から超克すべきテーマとなっている。

前述のとおり、田中は従来、収益費用アプローチを〈健全〉、資産負債アプローチは〈不健全〉と見てきた。しかし、近時に至り、その主張はトーンダウンしている。企業個別の経営理念を敬重し、将来は両者併存（両者選択）の道を探るしかないとしている。妥協案の提示である<sup>38)</sup>。しかし、会計基準としては、基本的に前者に対する健全観、後者に対する不健全観、そ

34) 田中、『GDPも純利益も悪徳で栄える』、税務経理協会、2016年、読者の皆様へのメッセージ 2～3頁。

35) 田中弘、『IFRSはこうなる：「連単分離」と「任意適用」へ』、東洋経済新報社、2012年、96頁。

36) 渡邊、前掲『会計学者の責任』、163頁。

37) ミシェル・フーコー（根本美作子訳）、「人間は死んだのか」、蓮實重彦・渡辺守章監修、『ミシェル・フーコー思考集成Ⅱ 文学/言語/エピステモロジー』所収、筑摩書房、2000年、366～367頁。

38) 田中、前掲『会計グローバリズムの崩壊』、248頁。

の点に関する変化は窺えない。

資産負債アプローチは会計情報の「有用性」を優先し、収益費用アプローチは会計情報の「信頼性」を優先する。日本の学界では、そのように見る向きも多い。ただ、後者アプローチの支持者らは、前者アプローチ（有用性）のためには、会計において複式簿記システムはかならずしも必要なくなるという。複式簿記という歴史的遺産なしでも、有用な会計情報の取得は可能である<sup>39)</sup>として、前者アプローチに対し非を鳴らしている。

もっとも、ここで言う「複式簿記システム」とは、文法（連辞関係）すなわち記帳側面に限定された概念（言葉）である。語彙（連合関係）すなわち近代損益計算側面をも統合した概念（言葉）ではない。

田中の上述妥協案は、欧米先進諸国における資産負債アプローチの手ごわい隆盛を前に、なるだけ収益費用アプローチの実質を残したいがための譲歩案にも見える。田中の意中はどこまでも、収益費用アプローチを優とし、資産負債アプローチを劣となす考えであろう。双方アプローチにおける優劣評定の余地は、残されている。かたや我われは、双方のアプローチの優劣評定よりもむしろ、アプローチが双方に分岐する原因の解明を目指す。もって、第三のアプローチの可能性を探ろうとするものである。

既述のとおり、野球を「言語ゲーム」というパロール次元での言語活動と見れば、適用規則（ルール）は後付けがどの様にも可能であった。すると、収益費用アプローチや資産負債アプローチといったラング上の規則（ルール）を不動の前提となし、パロール次元における「信頼性」、「有用性」、「健全性」などを云々するだけでは、ウィ氏の哲学が発する警鐘を見逃してしまうということになる<sup>40)</sup>。

## V 貨幣ベール説と貨幣錯覚論

経済学が扱う国内総生産（GDP）とは、国内において一定期間内に生み出された「付加価値（value added）の合計額」とされる。田中によれば、当該「付加価値は、新しい価値を生産することではなく、生産価値が実現したものをいうのだ。『実現した』というのを、一般的な言葉で言い換えると、『売れた』ということであり、『他人によって価値が認められ、対価が支払われた』ということである。少し格好をつけて言うと、『新しい価値の創造が社会的に認知された』ということである<sup>41)</sup>とされる。

---

39) 田中、前掲『IFRSはこうなる：「連単分離」と「任意適用」へ』、87頁。

40) 山本・黒崎共編、前掲『ワイトゲンシュタイン小事典』、144～147頁。

41) 田中、前掲『GDPも純利益も悪徳で栄える』、75～76頁。

田中のこの、言わば「実現付加価値論」は、会計人の我われもこれまで出会ったことのない主張である。管見の身ながら、比類なく明快な解説と見受けた。脳内でもやもやしていた濃い霧がさっと消散したような、爽快な会計的経済理論に見えた。

「実現したこと」と「売れたこと」とがイコールであるという田中の主張（だけ）は、認識＝存在論的に見れば、唯言論に通じている。先ず「新しい生産価値」という〈実体〉を前にして、《認識》が可能になったという話ではない。「対価（貨幣価額）」すなわち〈貨幣（言語）〉というフィルターにかけられて、初めて《認識》が可能になった。そうした内容を含意しているからである。

ただこの場合、言語としての貨幣が、その指向対象（実体＝実在）とどのような関係を取り結んでいると言うのか。問題はそれである。

貨幣と実物経済との関係については、基本的には「貨幣ベール説」（veil-of-money theory）が伝来の有力説である。貨幣は、実物経済の上にかかったベールのようなものにすぎない。貨幣は、実物経済の動きを円滑にする。しかし、その本質には何ら影響を与えない。経済現象解明のためには、貨幣よりも本質としての実物経済の分析こそ肝要である。そうした見方が貨幣ベール説である。

しかし、貨幣ベール説に対しては、その反例にこだわる考え方もある。いわゆるマネー・イリュージョン（貨幣錯覚）の作用を軽視しない、そうした見方である。本稿では、それを「貨幣錯覚論」と呼んでおく。

経済学のテキストでは、貨幣について、今も3つの基本的な機能が指摘されている<sup>42)</sup>。以下のようなものである。

- (1) 交換機能（流通手段）
- (2) 価値尺度機能
- (3) 価値保存機能（価値保蔵手段）

これら3機能のうち、貨幣ベール説は、貨幣の機能をもっぱら交換（流通）手段に求める理論である。それは古典派経済学に由来する<sup>43)</sup>。当該理論の反証として挙げられるのが、マネー・イリュージョン（貨幣錯覚）現象である。

すでに、貨幣錯覚に論及した会計書も存在する。たとえば、日常経験において、労働者はえてして貨幣賃金の切下げには強く反対するのに、賃金財の価格騰貴に基づく実質賃金の低下に

42) <https://www.management-consultant.info/?p=905>

三橋規宏・内田茂男・池田吉紀共著、『ゼミナール日本経済入門』（第25版）、日本経済新聞社、2012年、351～352頁。

43) 保坂直達、「貨幣錯覚（money illusion）」、大阪市立大学経済研究所編、『経済学辞典』第3版、岩波書店、1992年、169～170頁。

は反応が鈍い。換言すれば、フィッシャー貨幣数量説の破綻現象である<sup>44)</sup>。経済書にも、同様の論及がある。周知のとおり、近年、日銀は金融緩和に懸命である。しかし、国内の物価上昇にはつながらなかった。そうした指摘である<sup>45)</sup>。

経済社会における商品は、貨幣を媒介に交換されている。交換の対象となる商品の値段は、貨幣金額（貨幣が表現する価値）が指標となる。商品の値段は、需要・供給の変化により絶えず変動する。加えて、貨幣の公分母的な交換表現価値（購買力）もまた、政府による貨幣発行量の増減その他原因により絶えず変動する。

仮に、貨幣は商品の経済価値を測る物差しであると見る。すると、指標（貨幣）の価値も指標の源泉をなす商品の価値も、共に極まりのない変化にさらされていることとなる。近代経済学によれば、貨幣価値の名目値（金額）と実質値（購買力）の違いがはっきり区別できない場合に、貨幣錯覚（money illusion）が発生する<sup>46)</sup>。貨幣の購買力は日々変動しているが、それを見落とすことが、貨幣錯覚の原因となる<sup>47)</sup>。

思うに、貨幣バール説にせよ貨幣錯覚論にせよ、共に実在論的な言語（貨幣）認識である。この点に、変わりはない。商品自体の実質価値<sup>ある</sup>、或いはそれを表現する貨幣の実質価値（購買力）、それらの実在<sup>48)</sup>を想定していると見られるからである。

貨幣バール説も貨幣錯覚論も、共に貨幣（言語）とその意味（指向対象）をなす商品価値（実体）との間で、基本的には〈一対一の対応〉が存在するものと想定されている。我われが双方言説とも、実在論的言語観（言語命名論）に立脚しているとする根拠である。

補説して言えば、実在論は存在（実体）を独立変数、認識を従属変数と見る。そして、言語は両変数を媒介する透明なパラメータ（媒介変数）とみる。他方、唯言論は認識を制する（コントロールする）言語を独立変数、存在の方をむしろ従属変数と見る。

我われの唯言論は、貨幣バール説や貨幣錯覚論とは対極をなす、貨幣言語観に立脚する。マネー・イリュージョン（貨幣錯覚）よりも、むしろ、「マネー・リーディング」（貨幣統御）ともいべき経済観に立つ。換言すれば、いわゆる実物経済の方こそ貨幣の上にかげられたバールごときもの、とする「逆転の発想」である。

マネー・リーディング（貨幣統御）は、貨幣という言語が経済認識を主導的に規定しているとする。交換価値の差異を表わす商品別価格は、分節価格（articulated prices）ということに

44) 青柳文司、『会計学の基礎』、中央経済社、1991年、177～178頁。

45) 水野和夫、『資本主義の終焉と歴史の危機』、集英社新書、2014年、44頁、117頁。

46) 岩田一政、「社会契約としての貨幣」、館龍一郎編、『金融辞典』、東洋経済新報社、1994年、31～32頁。

47) 堀家文吉郎、「フィッシャー『貨幣錯覚』を巡って」、『早稲田政治経済学雑誌』、1985年3月、第280-281号、2頁、4頁。

48) 高野昌也、「貨幣錯覚における貨幣の名目、実質価値の影響」、『行動経済学』、第4巻、2011年、121頁。

なる。それは、「貨幣唯言論」とも呼び得よう。この見方からすれば、「マネー・イリュージョン」(貨幣錯覚)という言語表現それ自体も、「貨幣実在論」の反照と見られる。

田中の「実現付加価値論」が、もし何時かマネー・リーディングの里を通過する時でもあれば、会計的認識=存在論の点で、田中と我われは出会うことになる。

田中は、収益費用アプローチを健全、資産負債アプローチを不健全とする。しかしながら、財務諸表紙面(言語)上に写像せんとする国民経済的な富(GDPやGNP)については、両アプローチともに、見落としが現存している。すなわち、十全には汲み取りきれていない経済要素も少なくない、という点である。この現象については、田中も警戒を忘れていない。我われは、その慧眼にも敬意を表するものである。

たとえば、「家事労働」、「無償譲渡」、「自家消費」などに関係する経済価値である。それらは社会的にプラスの意義ありと見られる経済価値である。しかし、対価(貨幣)の授受がない。それゆえ、付加価値(value added)に含めてカウントされていない。そうした、重大な見落としが現存している。田中はその点も遺漏なく指摘している。

逆に、経済価値としては反社会的なマイナスの意義しか有しないと見られる製品(たとえば、麻薬<sup>49)</sup>)もある。ただし、それらは対価(貨幣)の支払いを受け、売上高には計上されている。田中によれば、付加価値に含めてカウントされているとされる。

田中による例証の他には、原発をはじめとするいわゆる「公害」などに起因する社会的災害などもある。社会的に見て、深刻な問題であろう。それらもまた、対価(貨幣)の授受がない。それゆえ、会計上はマイナスの付加価値としてカウントされていない<sup>50)</sup>。

## VI 言語ゲームとしての会計

米国財務会計審議会(FASB)によれば、会計システムとは、さまざまな財貨ならびに事象(ストックおよびフロー)を貨幣という公分母により財務諸表に写像<sup>51)</sup>する行為であるとされている。ここでの「写像」(picture)とは、財貨ならびに事象という実体(実在)が貨幣数値という言語によって表現される、との趣意である。財貨ならびに事象という実体が独立変数で、貨幣数値という言語はその従属変数である。そうした見方がベースになっている。

49) 「麻薬」までは、少なくとも田中の認識に含まれている。次に明らかであろう。

田中、前掲『GDPも純利益も悪徳で栄える』、85頁。

50) この点に関説して、梶原は「バズ(Bads, 負の財)会計」論を強調している。

梶原太一、「原発ローコスト言説と資産除去債務会計」、『経済科学通信』、第126号、2011年9月、67~68頁。

51) 米国財務会計基準審議会(平松一夫・広瀬義州共訳)、『FASB財務会計の諸概念』(改訳新版)、中央経済社、1994年、73頁。

換言すれば、資産なるがゆえに貨幣数値が貸借対照表借方に計上（写像）されるという、實在論的言語観（言語模写説）である。我われは、かねてそれに異を唱えてきた。そうした斯学の定説とは逆に、貨幣数値として貸借対照表借方に計上されるがゆえに資産になるという、唯言論的言語観（言語相対説）に立脚するゆえである。

伝来の経済学でいう「価値（実体）」では、「使用価値」と「交換価値」とが識別されてきた。アダム・スミスが当該識別を「水」と「ダイヤモンド」を比喩に用いて説明したことは、あまりにも有名である。

前者の「使用価値」とは、「交換価値」に先立ち<sup>52)</sup>、財貨ならびに事象がそれ自体として個別に備わるところの価値（有用性）と見られている。後者の「交換価値」とは、「使用価値」という實在論的な實在を前提としつつ、社会（集団）的に成立した価値（相互価額）と見られている。交換価値を有する財貨ならびに事象は、「貨幣」（言語）を媒介手段として相互に交換されるものと見られている。

この場合、明らかに“交換価値が独立変数で、貨幣（価額）はその従属変数となる。さらに、使用価値が独立変数で、交換価値はその従属変数である”という回路が想定されている。そうした回路は、實在論による認識＝存在論によるものである。逆に、“交換価値が独立変数で、使用価値はその従属変数である。そして、貨幣（価額）が原初の独立変数であり、交換価値はその従属変数である”という逆回路もありえよう。これが、唯言論の認識＝存在論である。

ちなみに、「交換価値が独立変数で、使用価値はその従属変数である」というのは、一見、倒錯転倒した言明に響くかもしれない。多数読者の不審を買うやも知れない。しかし、あまた存在する『禁食タブー』を一顧すれば、それらはすぐにも氷解する不審であろう。

たとえば、食用としての犬肉（dog meat）の交換価値について顧みよう。市場における食用犬肉の交換価値は、欧米人や日本人にとっては今もほぼゼロに近い。それゆえ、彼らの社会における使用価値（有用性）もゼロに等しい。しかし、中国人や韓国人の社会では、犬肉は相応に高価な交換価値で市場に出回っている。一定の使用価値（たとえば「食べたら健康に良い」との文化的有用性）さえ認知されている<sup>53)</sup>。犬肉の使用価値（有用性）もまた、交換価値ひいては貨幣（対価）の先在性<sup>いかな</sup>如何によることが分かる。

使用価値を凌駕する交換価値の事例として、遥かにスケールの大きなものは、為替相場や株価の変動に見られよう。日々刻々と変化する為替や株価は、もちろん交換価値を表わしている。しかし、それら交換価値の日々の変化と、それらの使用価値における日々の変化との直接的な関係は見出しがたい。

52) 思想の科学研究会編、『新版 哲学・論理用語辞典』、三一書房、2012年、96～97頁。

53) 丸山圭三郎、『生命と過剰』、河出書房新社、1987年、178～179頁、254頁。

にもかかわらず、伝来の経済学においては、かねて強固な實在論的認識＝存在観が知の準拠とされてきた。すなわち、為替や株価の変化は、一時的に多少の齟齬は生じても、基本的には実体経済における使用価値の変化を反映する。そうした見方である。交換価値の背後に、潜在的な本質（アイデア）としての使用価値が存在する。そうした見方である。

だが、そうした見方は現実的であろうか。すなわち、現実には、実体経済における使用価値に、為替や株価の日々の動きに見合う大小絶えざる変化が随伴していると、考えられるであろうか。

答えはむしろ「否」であろう。それは、「相場のことは相場に聞け」といった、投げ遣りな格言の存在にも明らかである。言うまでもなく、この場合、「相場」とは『非実体経済』の謂である。日々の為替や株価の変動こそは、本質（アイデア）としての実体経済非在の証明でなからうか。まさに、非実体経済としての〈為替や株価の変動〉こそは、経済界における〈言語ゲーム〉の進行に重なる現象と見られよう。

たとえば、日本の為替相場における「円安」「円高」は、米ドルを基軸通貨と見た場合に生起する現象である。当該米ドルにかかわる金融政策を主導するのは、言うまでもなくFRB（米連邦準備理事会）である。米国内の物価安定や失業率低下という名目で、FRBは度々政策金利を変更する。その度ごとに円安・円高が招来される。

為替相場の変動も、一種の言語ゲームと見ることが可能である<sup>54</sup>。ウィ氏が言うように、ゲームとしての言語の意味は、後付け規則（ルール）の適用次第でいか様にも変更可能である。その通りとすれば、ゲームの勝敗はどのようにして決まるのか？ FRBによる政策金利の頻繁な変更は、日本側にとっては、ダブル・スタンダードならぬマルチプル・スタンダードの適用ということになろう。幼少児童らにままする、「後出しジャンケンの常用」に類する不公平な仕儀と言えよう。

手近にある経済史の教科書によれば、人類の経済は狩猟経済から農耕経済へ、さらに工業経済へと変遷した。たとえば食糧をベースに、経済相互の相違を見るとき。狩猟経済下においては、肉や魚など保存（貯蔵）のきかない食物を捕獲しての、その日暮らしの生活であった。その後の農耕経済下では、穀物栽培により保存（貯蔵）のきく食物の獲得が可能となった。食糧生産高は飛躍的に上昇し、人びとの間で余剰生産物の交換が現出した。そして、産業革命以降の工業経済下では、食糧以外にも余剰生産物があふれ、デフレが常態化したという。

伝来の経済学によれば、財・用役には、まず事前に使用価値というものが存在する。そして、その余剰分が交換価値を生むとされる。その交換価値が、公分母をなす貨幣という言語

54) ちなみに、この「為替相場の変動イコール言語ゲーム」論は、学術書・論文の中では、本稿に初出の可能性がある（CiNii Research, 2022年11月30日現在）。

(言葉)によって、その後に商品と化す。そして、当該商品以外の余剰使用価値とともに、市場に出回り、相互に交換される。一般的には、そのように考えられている。しかし、それは実在論に典型的な発想である。

唯言論はその逆で、貨幣が最初に商品を作り出したと考える<sup>55)</sup>。貨幣(言語)なしでは、商品(という名の実体)など元もと存在しなかった、と考える。ただし、貨幣(言語)により商品(交換価値)が生まれるとしても、言葉にはそれに特有のマジック(落とし穴)が潜んでいる。

当該〈言葉のマジック〉により、商品(交換価値)が、今度は人間をして、その商品の中には可視的な交換価値とは別の、本物(不可視)の価値(使用価値)が先に前もって内在しているとの見方を誘導するのである。だが、それは言葉のマジックであり、実在論による錯覚にすぎない。唯言論はこうした回路の見方により、実在論に対抗するのである<sup>56)</sup>。

前拙稿においても例示したが、「安倍晋三」という名前の政治家が存在した。彼の心身は、時間の経過とともに日々刻々変化していた。しかし、彼の名前(言葉)は、昨日も今日も変わらない。明日も変わりそうにない。時間を超越して不変のままである。

そして、時間を「超越」した〈名前(言葉)の不変〉が、今度は、〈心身(実在)の不変〉観念を生み出し、錯覚を拡大させていく。もし錯覚であるならば、不変の心身(実在)など元もと存在するはずもない。人間は、有りもしない「不変の実在」を、〈言葉のマジック〉により「本物の実在」であるかのように、つい信じ込んでしまう。丸山は、そうした現象を「本物志向のフェティシズム」と呼んだ<sup>57)</sup>。ここで言う「本物」こそ、プラトンが言うところの「イデア」に他ならない。

経済学のテキストにおける貨幣の3機能については、前述したとおりである。交換機能(流通手段)・価値尺度機能・価値保存機能(価値保蔵手段)である。

それら3機能のうち、会計理論における貨幣の機能は、交換手段(交換機能)の意味に限定される。会計の場で、貨幣に価値尺度機能(価値保存機能を含む)も存在すると考えることは、要らぬ混乱を招く。斯学において、そうした実在論否定・唯言論肯定につながる見解が、つとに表明されている<sup>58)</sup>。貨幣という言語は、会計においては交換価値の交流を実現するのみ、当初から使用価値の尺度や価値保存の手段とは無縁である。そうした論意と解される。

田中によれば、株式投資は「国を挙げてのマーじゃん大会」だと言う。「新しい価値」を生

---

55) 内田樹、『街場の現代思想』、NTT出版、2004年、88～90頁。

56) 丸山圭三郎、「欲望のディスコンストラクション」、山本哲士編、『欲望のアナトミア 人の巻 消費の幻視人』所収、ポラ文化研究所、1985年、9頁、13頁。

57) 丸山圭三郎、『文化=記号のブラックホール』、大修館、1987年、109～112頁。

58) 青柳文司、前掲『会計学の基礎』、177頁。

まない「ゼロサムゲーム」であると力説される<sup>59)</sup>。しかし、株式投資のみが新しい価値を生まないゼロサムゲームであろうか。ビジネス（企業）の言語としての「会計」そのものもまた、ゼロサムゲームでなからうか？ 読者諸賢に対する、我われからの問い掛けである。

既述のように、収益費用アプローチにおける実現付加価値も、資産負債アプローチにおける実現付加価値も、カウントされる経済価値の中身は十全網羅的ではない。両アプローチ共に、取りこぼし（見落とし）部分（概念＝項目）が内含されている。「家事労働」、「無償譲渡」、「自家消費」などに関係する経済価値である。さらに、原発をはじめとするいわゆる「公害」などに起因する社会的災害については、現在もカウントされないままである。「資本」も「利益」も、『実体』ではなく、『プロセス』ということにならう<sup>60)</sup>。「資本」も「利益」も、その中身は、ずいぶんと非道なルール（プロセス）適用の所産ということにならう。

こうした点を捨象したままでは、収益費用アプローチを健全な会計となし、資産負債アプローチを不健全な会計とみる<sup>61)</sup>のは、言わば「五十歩百歩」の議論ではなからうか？ あるいは、「どんぐりの背比べ」ないしは「大同小異」といった類の議論と、同じではなからうか？

国際基準（資産負債アプローチ）とのコンバージェンス志向の中で、日本基準（収益費用アプローチ）はそのフローモデルの中に、ストックモデル（資産負債アプローチ）をアドホックに浸透させつつある。そうして、今や意味不明で歪曲された会計情報を産出しつつある。これをもって、「現代会計の危機」とする見解がある。その「言語観」を我われなりに解釈すれば、言葉の意味をなす実在が先で、その実在を意味となし表現する言葉（言語）は後、とする順列の会計論である。明らかに、実在論（言語命名論）を知の準拠にしている。

そして語っている。「このままアドホックな会計基準の改廃が進めば、資本市場に提供される財務情報は意味不明な歪んだものになっていくだろう。そしてそのような会計情報が市場に提供されることを念頭において舵取りをしている経営にも、その影響がボディブローのように効いて、企業の体力がいつの間にか弱ってしまう可能性は否定できない。その社会的コストは計り知れない。現代会計はまさに危機に瀕している」<sup>62)</sup>。

まず、引用文中に言う、危機に瀕している「現代会計」との文言の意味が不明である。だいいち、その文言の及ぶ〈領域〉が分かりにくい。前後の文脈からして、おそらく「日本」に限定された意味であろう。しかし、「現代会計」は欧米にも存在するはずである。

すると、「日本における現代会計の危機」は、「欧米における現代会計のチャンス」でもあり

59) 田中、前掲『GDPも純利益も悪徳で栄える』、103頁。59) 田中、前掲『GDPも純利益も悪徳で栄える』、103頁。

60) ラジ・パテル（福井昌子訳）、『値段と価値』、作品社、2019年、90頁。

61) 田中、前掲『会計グローバリズムの崩壊』、192～193頁、232～233頁、249頁。

62) 辻山栄子、「特集解題『現代会計の危機』」、『企業会計』、第71巻第1号、2019年1月、22頁。

えよう。その点を見落とすと、「現代会計の危機」云々は、日本（収益費用アプローチ）本位の主張すなわち保護主義的（＝自国中心主義的＝非国際化的）言説に陥ることとなろう。果たして、それは著述者の本意（真意）であろうか。

言語（言葉）としての会計による財務情報に、實在論者が言うところの「歪んだ不明な意味」、それに非ざる情報など、実際は皆無なのである。本稿第Ⅲ節に既述のとおり、ペイトンらが言うような、「言葉の正しい意味」などありえないからである。そうした会計基準の動向を「危機」と言うならば、その「危機」は現下権力機構にとっての危機にすぎない。

唯言論的には、そうした危機は時代の如何に関わらず、むしろ超時代的な〈常態〉である。言語（言葉）であるかぎり、意味の恣意性は常態的に不可避である。言語（言葉）の唯言論的な意味の恣意性に照らせば、「過去の危機」などありえないように、「現代の危機」もありえない。したがって、「現代会計の危機」なるものもありえない。

会計基準としての収益費用アプローチも資産負債アプローチも、ウィ氏の「言語ゲーム論」に照らせば、ともに「ゼロサムゲーム」ということになる。唯言論的には、田中がそれを意識していると否とはかかわりがない。我われには、田中による「実現付加価値論」そのものが、会計のゼロサムゲームを支えている。そう思われるのである。

収益費用アプローチ・ゲームにおいて勝者であった者も、資産負債アプローチ・ゲームでは敗者となりうる。適用される規則（ルール）が異なる（変更される）からである。換言すれば、両者アプローチのルール（会計基準）いずれを適用しようとも、結果としての勝者・敗者に変更がないのであれば、前者のアプローチが後者のアプローチに変更されるからとて、大騒ぎする必要もないことであろう。

「利益」とは、収益費用アプローチが想定するような、「期間費用を超過する期間収益」ではない。資産負債アプローチが想定するような、「期首純資産を超過する期末純資産」でもない。「実現付加価値」として、『カウントされる経済価値』の中身次第である。『カウントされる経済価値』により会計の適用ルールが決まり、それに伴い「利益」の意味も定まることとなる。「利益」という言葉に、元もと『正しい意味』などというものはあり得ない。ウィトゲンシュタインの言うとおり、言葉の意味は使用（慣習）の適用ルール（規則）次第である。

斯学においてはこれまで、ビジネスの世界における「黒字」「赤字」は、業績の結果として資本の増大や減少が招来されるところの帰結を示す。そのように考えられてきた。すなわち、財務情報としての業績は、实体经济下における結果（写像）であると解されてきた。「賭け事」ゲームにおけるプレイの結果であるなどとは、豪も考えられてこなかった。しかし、唯言論的には、ビジネスは明らかに企業会計という言語を初発ルールとする賭け事ゲームと見られるのである。

我われは、最近拙稿においてアインシュタインを援用した。そして、数学の加法的法則（例えば、 $2 + 2 = 4$ ）でさえ、絶対的な真理（自然法則）ではないとの主張を引用した。唯言論

的には、「複式簿記」は18世紀産業革命を契機として誕生した。それ以来、企業会計においては、損益計算書や貸借対照表の諸項目相互に加法性ありとした計算を、ほぼ3世紀にもわたり延えん惰性で繰り返してきた。そのことに言及した<sup>63)</sup>。

ウィ氏の言語理論にヒントを得て、会計を言語ゲームと見るならば、今や我われは従前には皆無であった知見をもう一つ獲得できよう。すなわち、企業会計において損益計算書や貸借対照表の諸項目相互に加法性ありとしてきた計算は、自然法則の反映(写像)ではなく、それとは無縁の恣意的(人為的)な「勝敗ルール」適用の帰結に過ぎなかった。これである。

企業会計を言語ゲームと見た場合、それは〈賭け金〉のかかった勝敗を争うゲームと見なしうる。じっさい、制度会計という言語ゲームにおいても、黒字・赤字という結果(勝負)には、賭けの要素(たとえば、大負けすれば「倒産」)がしかと絡んでいる。それにしても、言語ゲームとしての企業会計は、何よりも勝ちが求められる。その訳は、過去・現在・未来とも、〈勝ち〉は〈負け〉より《愉快》だからである。

## Ⅶ お わ り に

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) 財務諸表は事実(事象)の表示ではなく、推定と意見(オピニオン)の表明でしかない。学界に、そうした見解がある。バックリ・メイ・高寺らの見方である。推定や意見(オピニオン)からなる諸観念を、ア・プリオリ(オリジナル)な根拠(出発点)とする見方である。認識=存在論としては、観念論の表明である。学界における会計言語観は、現在も「写像」観に立脚する实在論者が圧倒的多数である。それに引き替え、高寺らの会計言語観は、少数観念論者に属している。

(2) 「ゲーム」と言えば、最初から勝負事のことだと解する人は多い。じっさい、「ゲーム」には勝敗のあるものが多い。しかし、勝敗のないゲームもある。トランプの一人遊び(占い)や、子供の一人遊び壁当てキャッチボールなどは、勝敗のないゲームの事例であろう。だが、会計が言語の一種であり、ビジネスは会計をベースにした言語ゲームであると解釈すれば、「黒字」や「赤字」という結果(業績)は、勝敗の証しであると見なしえよう。すなわち、会計は勝ち負けのある、勝負事としての言語ゲームであると言えよう。

(3) 我われは会計を言語ゲームと見なしながら、認識の深化を試みた。言語ゲームとしての野球と、言語ゲームとしての会計双方の、類似性を探ってみた。野球の場合、日本では球審が「ゲーム」と宣告したとき、試合(プレイ)が終了する。それにより、勝敗が決定する。こ

63) 全在紋、「ゲーテと複式簿記—会計言語論的考察—」、『産業経理』、第81巻第4号、2022年1月、14～15頁。

の場合、球審による「宣告時点」は、企業会計でいうところの「決算時点」に類似している。野球の試合終了時には、結果としての「勝ち」と「負け」の違いが発生する。同様に、会計における決算時にも、結果としての「黒字」と「赤字」の違いが発生する。

(4) ビジネス（企業）の言語としての会計も、ワイトゲンシュタインのいう「言語ゲーム」にあたる。当該ゲームの規則は、ラングの先付けルールではなく、パロールの後付けルールたるを特徴とする。それゆえ、時間と場所を同じくするビジネス社会において、現金主義会計なら黒字（または赤字）、発生主義会計なら赤字（または黒字）となっても、何ら不思議でない。ゲームのルールが相互に異なっているためである。どちらのルールに拠るのか、その決定はフーコーのいう「権力」次第である。

(5) 資産負債アプローチは会計情報の「有用性」を優先する。収益費用アプローチは会計情報の「信頼性」を優先する。日本の学界では、そうした見方が多い。そして、自身は複式簿記神話の虜囚であることを忘れ、前者のアプローチに対し非を鳴らす者が少なくない。彼らは、双方のアプローチに対する優劣評定に熱心である。かたや我われは、構造主義会計言語論の観点から、双方のアプローチの優劣評定よりもむしろ、双方に分岐する原因の解明を重視する研究である。

(6) 為替相場の変動も、一種の言語ゲームと見ることができる。ワイトゲンシュタインが言うように、ゲームとしての言語の意味は、後付け規則（ルール）適用によりいか様にも変更可能だからである。その通りとすれば、ゲームの勝敗はどのようにして決まるのか？ FRBによる政策金利の恣意的で頻繁な変更は、日本側にとっては、ダブル・スタンダードならぬマルチプル・スタンダード適用に晒されていることを意味しよう。「後出しジャンケン常用」に類する不公平な仕儀と言えよう。

(7) ビジネスの世界における「黒字」や「赤字」は、實在論的に先在する（原因としての）規則（ルール＝会計基準）をベースとし、当該業績の結果として資本の増大や減少が招来される。斯学においては、これまでそのように考えられてきた。すなわち、財務情報としての業績は、基本的には実体経済下における企業活動の結果（写像）と捉えられてきた。しかし、唯言論的言語観に立脚すれば、ビジネスは明らかに会計という言語を初発ルールとする賭け事ゲームだと言えよう。

(8) 実現付加価値の点で、どの会計基準も十全網羅的でない。また、会計を言語ゲームと見た場合、それは〈賭け金〉のかかった勝敗を争うゲームであると見なし得る。じっさい、制度会計という言語ゲームにおいては、黒字・赤字という結果（勝負）には、賭けの要素（たとえば、大負けすれば「倒産」）がしかと絡んでいる。ビジネスに限らず、どのようなゲームであれ、ゲームは勝ちを目指さなければならない。その訳は、過去・現在・未来とも、〈勝ち〉は〈負け〉より《愉快》だからである。

(2022年9月26日受理)

# Business Accounting as Language-game

CHUN Jaemoon  
(chun@andrew.ac.jp)

The conclusions reached in this paper are summarized as follows:

(1) In the accounting community, financial statements are not representations of facts (events), but only estimates and statements of opinion. The view of H. B. Buckley, G. O. May, S. Takadera, and others is that financial statements are not representations of facts (events), but only statements of estimates and opinions. The recognition and existence views are the expression of idealism. The accounting language view in the accounting academia is still dominated by realists who base their views on the “picture” view. On the other hand, Takadera et al.’s view of accounting language belongs to a minority of idealists.

(2) Many “games” have winners and losers. However, there are also games without winners or losers. Playing cards alone (fortune-telling) or when a child throws his ball at the wall and catches it again, are examples of games without winners or losers. However, if accounting is a kind of language and business is interpreted as a language game based on accounting, the results (business performance) of “surplus (or black figure)” or “deficit (or red figure)” can be regarded as proof of victory or defeat. In other words, accounting is a language-game with winners and losers.

(3) Following Nagai’s theory, we have attempted to deepen our understanding of accounting as a language-game. Now, let us explore the similarities between business accounting as a language-game and baseball (ball game) as a language-game. In baseball, the game (play) ends when the umpire calls “game” in Japan. This determines victory or defeat. In this case, the “time of pronouncement” by the umpire is interpreted to be similar to the “time of closing” in business accounting. At the end of a baseball game, the difference between a “win” and a “loss” occurs as a result. Similarly, there is a difference between a “surplus” and a “deficit” at the end of a corporate accounting period.

(4) Accounting as the language of business is also what Wittgenstein called a “language-game. The rules of this game are characterized not by Languge’s rule of first, but by Parole’s

rule of second. Therefore, in a business society where time and place are the same, it is not surprising that cash basis accounting results in a surplus (or deficit) and accrual basis accounting results in a deficit (or surplus). This is because the rules of the game are mutually different. It is up to what Foucault called “power” to decide which rule to follow.

(5) The asset and liability view prioritizes the “usefulness” of accounting information, while the revenue and expense view prioritizes the “reliability” of accounting information. In the Japanese accounting community, such views are common. Many of them criticize the former view, forgetting that they themselves are prisoners of the double-entry bookkeeping myth. They are eager to give superiority or inferiority ratings to both views. We, on the other hand, are not interested in rating the superiority or inferiority of the two views from the viewpoint of structural linguistics of accounting, but rather in clarifying the causes of the divergence between the two views.

(6) Exchange rate fluctuations can also be viewed as a kind of language game. As Wittgenstein said, the meaning of language as game can be changed in any way by applying postulation rules. If this is true, how is the game won or lost? The FRB's arbitrary and frequent changes in policy rates mean that the Japanese side is exposed to a multiple standard, not a double standard. It is an unfair practice akin to the defeated in every match.

(7) In the business world, “surplus (or black figure)” or “deficit (or red figure)” is based on rules (rules=accounting standards) that exist in advance (as causes) from a realist perspective, and increases or decreases in capital are caused as a result of such performance. This has been the conventional view in this field of study. In other words, business performance as financial information is basically considered to be the result (picture) of the real economy. However, from the standpoint of structural linguistics, business is clearly a gambling game in which the language of accounting is the initial rule.

(8) No accounting standard is exhaustive in terms of realized value added. Moreover, when accounting is viewed as a language-game, it can be seen as a game of “wager” in which the stakes are high and the winner loses. In fact, in the language-game of legal accounting, the outcome (game) of “surplus (or black figure)” or “deficit (or red figure)” has an element of wagering (e.g., “bankruptcy” in case of a big loss). In any game, not just business games, you must aim to win. Winning is more enjoyable than losing.