

会計的思考と会計的記号

山 本 真 樹 夫

目 次

- | | |
|---|---|
| <p>I 問題提起</p> <p>II 予備的考察</p> <p> 1. 会計システムの意味論的理解</p> <p> 2. 会計的思考抽出の方法</p> <p>III 会計的思考と会計的記号</p> <p> 1. 会計的思考の重要性</p> | <p>2. 会計的記号の基本的範疇</p> <p>3. 会計文の意義と意味</p> <p>4. 会計文の意義と指示対象—大島美留教授の所論を中心として</p> <p>5. 展 望</p> |
|---|---|

I 問題提起

今日、会計学の領域においては様々なアプローチからの理論展開が試みられている。たとえば、いわゆる会計情報論なる研究領域においては、筆者の管見するかぎりにおいても、情報経済学、情報理論、あるいはコミュニケーション理論等の種々のアプローチが援用され成果が蓄積されている。

しかし、たとえ上記のように様々なアプローチからの理論展開が試みられているとはいえ、今日の会計学が対象として取扱っている会計構造は、形式的にみるならば、複式簿記を基本構造としている、と言って差支えなからう。換言するならば、いかなるアプローチを援用するにせよ、会計の基本構造は複式簿記であるとする一般的合意が会計研究者たちの間で成立しているものと考えられる。

かかる複式簿記を基本構造とする会計構造それ自体の究明に関しては、従来より勘定理論¹⁾

1) 勘定理論については、さしあたり、畠中(1932)を参照。ここにおいては勘定理論の有する課題が明らかにされている。また、今日までの学説を簡潔にまとめたものに安平(1980), 第18章, pp. 285-

あるいはビランツ・シェーマ²⁾といった領域において多大の努力が傾注され、また成果も蓄積されてきている。

しかしながら、今日までのところ、いわゆる会計情報論における研究方法と成果と、会計構造論³⁾における研究方法と成果とが齟齬をきたし、会計学という一つの研究体系のうちの相互補完的分化領域としての役割をはたしていないように筆者には思われる。換言するならば、今日の会計理論は、複式簿記という基本構造をめぐり、様々な角度から様々な理解、解釈が行われ、それら様々な理解、解釈を系統的に再整理しうる明確な準拠枠を欠如したまま、ときとし

304 がある。

2) ドイツにおける、いわゆるビランツ・シェーマの展開については、わが国に多数その紹介があるが、さしあたりは、吉田・武田(1964), pp. 151-214 参照。

3) 本稿で「会計構造論」とは、伝統的な勘定理論やビランツ・シェーマにみられるような複式簿記の形式的論理構造の究明に向けられた理論展開の方法をいうものとする。もちろん、伝統的な理論展開のすべてがいわゆる構文論的アプローチに偏していたわけではないことは、畠中(1932), pp. 11-16 の指摘するとおりである。

て混乱した様相を呈しているものと筆者には感ぜられるのである。この辺の事情を浅羽二郎教授は次のようにのべている。

「現代会計理論の研究をおこなうにあたって困惑を感ずるのは、それが、これまでの伝統的会計理論、とりわけその発達した形態とみられる近代会計理論にくらべて、多種の関連諸科学の思考や手法をとり入れて多様な問題の側面を示しているということであり、また、そのために、現在あるいは将来の会計理論の基本的問題点がどこに伏在しているかが、かならずしも明瞭なかたちで把握されにくいという点にあると思われるのである。」⁴⁾

こうした現代会計理論の多様な、ときとして混乱した様相は下記のような事情がその一因であると筆者には思われる。すなわち、いわゆる会計情報論においては、会計情報利用者に対する意思決定への役立ち、あるいは動機づけなどの情報効果、さらには広く資本市場や社会・経済全般に対する影響など多様な情報のもつ機能に注目しながらも、会計情報が産出されることの複式簿記を基本構造とする会計構造の特異性に十全な考慮が払われていないことである。

他方、いわゆる会計構造論においては、複式簿記を基本構造とする会計構造の整合的秩序の究明を志向しながらも、会計構造から産出される会計情報の多様な機能に十全な考慮が払われていないと思われる。たとえば、いわゆる「動的貸借対照表観」にもとづくピラント・シェーマにみられるごとく、期間損益計算という一元的目的観によって会計構造の全体を説明せんとする会計理論も存在する。

無論、上記の筆者の見方は短絡的な割り切り方であろう。しかし、上記の事情は、たんに会計研究における各々の力点の置き方の相違ということに止まらず、むしろ会計研究における他の重要な観点の軽視ないし欠如を示唆しているように思われる。すなわち、会計情報論においても、また会計構造論においてもいずれも現象と

して表出したる会計の一側面を対象とし、かかる会計現象を現実担っている人の思考ないし認識に関する考究を軽視しているのではないかと思われる。換言するならば、会計機能ないし会計構造という会計の現象的側面をできる限り非人格的あるいは客観的存在として扱おうとして、現実には会計を担う人の人的側面、さらにいえば人による事物の会計的認識の特異性に関する考究が軽視されてきたように思われる。

会計を一つの特異な言語システムであるとする思考に立脚し、記号論における構文論、意味論、および語用論という三つの視軸を援用していえば、会計の意味論的考察の軽視が現代会計学の多様な、ときとして混乱した様相の一因であると思われるのである。

青柳文司教授によれば、(1) 構文論 (syntactics) とは記号と記号とが結び合う関係を研究するアプローチであり、(2) 意味論 (semantics) とは記号とその指示対象との指示関係を研究するアプローチであり、(3) 語用論 (pragmatics) とは記号とそれを利用する人との関係、さらにいえば記号の起源、利用、および効果を研究するアプローチであるという⁵⁾。

記号論における上記三つの視軸を、敢えて会計学に類比させていうならば、構文論とは会計構造の論理的秩序を究明するアプローチとして把えることが可能であり、いわゆる会計構造論は基本的にはこのアプローチを採っているものと考えられる。また語用論とは会計の機能ないし職能を究明するアプローチとして把えることが可能であり、近年の会計情報論も基本的にはこのアプローチに属するであろう。そして意味論とは会計的記号とその指示対象との関係から会計的認識のあり様を究明するアプローチとして把えることが可能であるが、今日までのところ、この会計の意味論的考察が徹底してなされてはこなかったと思われる。

4) 浅羽 (1969), p. 37.

5) 青柳(1968), 第三章, 第二節: 三つの視軸, pp. 113-128.

しかし、私見によれば、すでに示唆したように、会計の意味論的考察は、これまで幾多の成果が蓄積されてきている構文論的考察と語用論的考察とのギャップを埋め、現代会計学を整理、再把握しうる重要な契機であると考えるのである。

上記のような問題提起から、本稿では複式簿記の基本構造に関する意味論的理解を目的とし、特に会計の意味論的考察の方向性といったものを提示してみたい。

II 予備的考察

1. 会計システムの意味論的理解

前章で指摘したように、本稿は会計の意味論的考察を意図している。すなわち、会計的記号とそれが表象する指示対象との関係から会計的認識の特異性を考察せんとするものである。

たしかに、従来より、会計的記号としての勘定記録とその指示対象としての「取引」との関係についての言及は幾多もみられる。しかしそれらの議論の大部分は意味論的考察であるとの意識を必ずしも明瞭に有してはいないように思われる。その結果、後に指摘するように、たとえば「簿記上の取引」という概念も分析的に明瞭な形で把握されにくいという事情となる。

そこで、本章では、会計システムを意味論的観点から理解するために必要と思われる諸点を提示してみたい。それゆえ本章は複式簿記の意味論的考察を行うための予備的考察としての役割を有している。

井尻雄士教授は、会計システムを測定システムの一つとしてみなすことにより、会計システムの意味論的考察を行うさいの問題の所在を明らかにしている。すなわち、まず、測定システムを検討するためには、写体(surrogate)と本体(principal)との区別を明確にしなければならない⁶⁾。井尻教授によれば、写体とは「他の物

6) 井尻(1968), 第1章の1: 本体と写体, pp. 2-5.

や現象を表現するのに使われる物や現象」⁷⁾であり、本体とは「写体によって表現されている物や現象」⁸⁾である。たとえば地図は写体であり、地図が表現している山や川は本体である。そして、本体を写体に表現するためには一定の表現規則を参照するという思考プロセスが要求される。かかる意味で、会計とは本体を写体に表現するための認識活動であり表現活動である。換言するならば、会計とは何らかの外在的世界⁹⁾に存在する対象を会計的記号に表象する人間の思考プロセスであるということができよう。

上記の理解はきわめて当然のこのように思われる。しかし、従来の会計の議論においては上記のことが徹底して理解されているとは思われない場合がある。たとえば、「資産」という用語は会計上きわめて基本的な用語であるが、この用語は写体上に定義された用語なのであろうか、あるいはまた会計的記号の指示対象となる本体上に定義された用語なのであろうか。

一般には、「資産」という用語は、貸借対照表上の借方に位置せられる会計的記号の類概念¹⁰⁾であると考えられる。しかし、簿記上の取引を説明するさいに、たとえば「資産と資産との交換取引」というような説明で会計の本体となる指示対象を説明しうると考えるならば、この場合の「資産」とは本体上に定義された用語であると考えざるをえない。すなわち、上記の取引説明例の場合、写体と本体、あるいは会計的記号とその指示対象との区別が明瞭に意識されたものとはいえないと思われる。

しかし、上記のような、写体と本体との混同、あるいはコトバと物との混同は、記号過程

7) 井尻(1968), p. 3.

8) 井尻(1968), p. 3.

9) 「外在的世界」については、Hayakawa(1972), 訳書, p. 31 参照。

10) 類概念(上位概念)と種概念(下位概念)については、大島(1981), pp. 42-43 参照。

(symbolic process)¹¹⁾ が存在する社会のあらゆる局面にみられるところであり¹²⁾、いわゆるコトバの魔術(verbal magic)¹³⁾の原因となる。意味論においては、このようなコトバと物との混同を排除し、コトバと物との対応関係を考察する。意味論者の教えるところに従えば、実は、記号とその指示対象との間には何らの直接的因果関係は存在しない。両者の関係は記号過程が存在するときに生ずるのであり、その関係はたんなる想定関係であって真の関係ではない¹⁴⁾。意味論の古典的著書 Ogden and Richards (1923) は、記号とその指示対象との関係を図1のような三角形で示している¹⁵⁾。

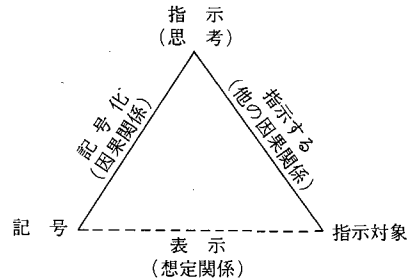
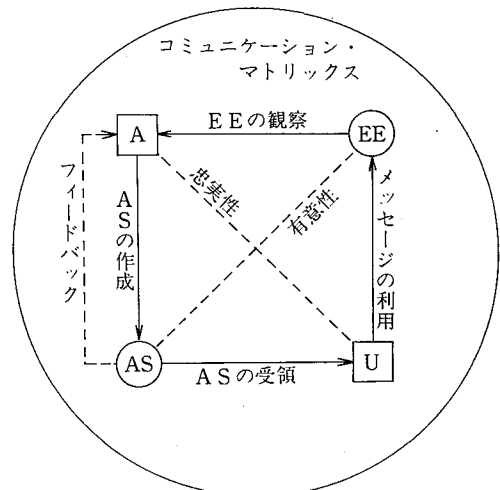


図1 Ogden and Richards (1923), 訳書, p. 56.

すなわち、記号の直接の対象となるのは指示対象ではなく、認識者の思考ないし観念である。思考ないし観念は指示対象と認識者の神経系との相互作用によって形成される。記号とは認識者の指示対象に関する思考ないし観念を表象したものなのである。たとえば、「資産」という記号は、それに対応する指示物が外在的世界に実在するのではない。外在的世界に存在するモノを一定の観点から、すなわち会計的観点から思考プロセスを経て抽象化したわれわれの観念である。この観念が日本語における記号に表象される時「資産」と示される。

このように、意味論的立場から会計システムを理解しようとする場合、会計システムに介入する、ないし会計システムを構成する人間の思考ないし観念をその考察対象に捕捉することが必要となる。かかる観点から会計システム的全



EE: 企業の経済事象
A: 企業の会計担当者
AS: 企業の会計諸表
U: 会計諸表の利用者

図2 Bedford and Baladouni (1962), p. 653.

体像を理解せんとした議論の一つとして、Bedford and Baladouni (1962) によって示されたコミュニケーション・マトリックス (The Matrix of Communication) [図2参照] をあげることができよう。

このマトリックスにおいては、会計担当者および利用者という人間、ないしその思考の要素が顕示的に示され、さらに会計担当者の思考内容(観察次元と産出次元)が議論されているという点¹⁶⁾で意味論的色彩の強いものである。特

16) 彼らは、会計担当者の機能として下記の5つを

11) Hayakawa (1972), 訳書, 第一部, その1: 記号過程, pp.22-26 参照。
12) Hayakawa (1972), 訳書, 第一部, その4: コトバは物ではない, pp.28-30 参照。
13) あるいは、「コトバの詐術 (verbal skuldugger)」ともいう。Hayakawa (1972), 訳書, p. 254。
14) Ogden and Richards (1923), 訳書, p. 56。
15) 図1については、青柳文司教授も言及され、説明されている。青柳 (1969), p.18。

に、指示対象としての経済事象とそれを表象したる記号としての会計諸表との関係が間接的關係(有意性 significance)として捉えられ、直接的關係が会計担当者ないし利用者を經由して抽かれているのは、Ogden and Richards (1923)の図1に等しい¹⁷⁾。

また、杉本典之教授は会計プロセスを会計測定と会計伝達とのプロセスに大別し、各々のプロセスに人間の存在およびその思考が介入することを考慮し、「会計言語システム」¹⁸⁾を次のように示している。すなわち、① 企業の経済事象→② 企業の会計担当者などの認識・判断→③ 2重分類的複式の勘定記録→④ 財務諸表などの会計報告書→⑤ 会計情報利用者の認識・判断→⑥ 会計情報利用者の行動(-----→① 企業の経済事象)といった(フィードバック回路をともなった)システムである。ここで、①→②→③→の部分は「会計測定システム」というサブシステムを、④→⑤→⑥は「会計伝達システム」というサブシステムを構成する¹⁹⁾。しかも、会計

測定システムにおける①、②、③の要素と、会計伝達システムにおける④、⑤、⑥の要素は各々意味論における指示対象、思考内容(指示)、記号に相当するものとみている²⁰⁾。そして思考内容を中心に各々のシステムを理解せんとする姿勢をとっている。ここに、杉本教授の所論がきわめて意味論的色彩の濃いものであることを理解しうるのである。

以上のように、会計システムを鳥瞰図的にみた場合でさえ、会計における人間の思考内容という要素が大きく問題提起されてくる。すなわち、会計を意味論的観点から考察せんとする場合、会計とは記号過程としての人間の思考活動であることを認識しなければならないであろう。かかる認識から更に進んで、われわれは会計的認識および会計的記号化の、会計としての特異性を追求し、もって会計における会計的記号と指示対象との関係を考察しなければならない。

このように、意味論的考察においては、人間の思考活動および思考内容をその考察対象に捕

挙げている。

[観察次元]

- (a) 企業の経済事象についての情報を受けとること。
- (b) その情報を解釈すること。
- (c) 伝達されるべき情報を選択すること。

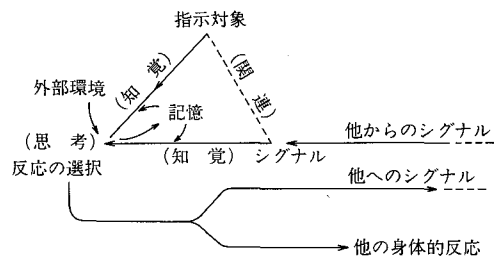
[産出次元]

- (d) メッセージとしての情報を作成すること。
- (e) 作成されたメッセージを利用者(the destination)へ伝達すること。

Bedford and Baladouni (1962), p. 655. また、美馬(1975), 特に、三: 会計士の機能, pp. 138-141, pp. 139-142 参照。

- 17) 無論、彼らはOgden and Richards (1923)に言及している。Badford and Baladouni (1962), bibliography for future study, p. 659.
- 18) 杉本教授の述べるところの「会計言語システム」については、杉本(1974 a), および杉本(1981), 第2章: 会計言語システムの基本的構造, pp. 25-44 参照。
- 19) 杉本(1974 a), pp. 26-28, 杉本(1981), pp. 29-30.

- 20) ただし、会計伝達システムにおける④が指示対象に相当するかどうかについては疑問が残る。杉本教授もこの点について注解されているが[杉本(1974 a), p. 27, 注7, 杉本(1981), p. 30, 注3], 単純に記号に相当するものと考えてもよいのではないかと考える。この点について次のCherryの図が参考となろう。



Cherry (1957), p.113.

すなわち、財務諸表などの会計報告書は利用者にとって他からのシグナル(記号)であり、彼はこのシグナルを契機として彼の言語的世界における企業活動を知覚しようとする。

捉しなければならぬのであるが、しかし人間の思考というものは何人も客観的に観察しえないものである。ここに杉本教授も指摘するごとく²¹⁾、会計の意味論的考察を進めるうえでの困難性と危険性がある。そこで次節ではもう少し詳細にこの点について触れてみたい。

なお、本稿では以下、とくにことわらないかぎり、会計測定システムの局面のみを考察対象とする。

2. 会計的思考抽出の方法

前節で示したように、会計の意味論的考察を進めようとする場合、どうしても人間の思考内容というものを捕捉しなければならない。われわれは、特に、会計測定システムにおける会計担当者の思考を会計的思考と称することにする。

会計的思考を考察せんとする際に、まず、考えられる方法は、いわゆる内省的方法あるいは内観法とでも称すべき方法であろう。すなわち、会計的思考を考察せんとする者が自らを対象となる会計担当者として把え、会計行為を行う際の自らの思考を内省的に記述せんとする方法である。

しかしこの方法はいかにも主観的独断に陥り易いという欠点を有している。人間の思考および行動を研究対象とするといわれる心理学の領域においては、かかる内観法の有する方法論的欠陥に対する反省として操作主義が提起されたという。操作主義の発端は物理学者の提起によるものというが、筆者の理解する操作主義ないし操作的方法というものを概略記しておこう²²⁾。

操作主義ないし操作的方法とは、概念を具体的操作によって規定しようとする立場ないし方

法である。すなわち、ある概念を規定する際、その概念を規定するために用いた具体的操作が明らかにされていれば、他人によっても繰返し確かめられることが出来、それゆえ、そのように規定された概念は公共的内包²³⁾を獲得するというものである²⁴⁾。

たとえば、「赤」という概念を定義する場合を考えてみよう。観察者はある刺激を目に受け脳裡に「赤」という心象を得たときに「赤」という記号で心象を表象する。操作的方法においては、複数の観察者を、操作的に、同一刺激条件内におき、観察者全員が「赤」という記号を表象するときに「赤」という心象ないし概念を定義しうる。この時、観察者の脳裡に形成せられた「赤」という心象を直接確かめることもできないし、また「赤」という記号で弁別しえないものは定義できない。しかし、操作的方法においては、弁別しえないもの的一致不一致は問題とされないのである。

上記のような操作的方法を、われわれが問題としている会計的思考の考察に適用しうるかどうかは議論のあるところであろう。しかし、操作的方法が示唆するところは多いにあると思われる。すなわち、操作的方法の示唆するところは、会計的思考と相互作用をなす外在的世界の存在を観察することによって会計的思考を考察するという点であると思われる。Hayakawa (1972) は次のように述べている。

「われわれはこの考えを、科学から日常生活や思考の問題へと広げることができる。ちょうど「長さ」というものが、それを測定する操作から離れて

23) 概念の主観的内包と公共的内包については、大島 (1981), p. 8 参照。

24) かかる操作主義については数多くの議論があるが、主な論点は次の2点であるという。(1) 個々独立の操作によってそれぞれ定義された概念は別個の概念として取扱われるのではないか。(2) 概念の体系に関する理論的 (仮説的) 構成と具体的 (経験的) 操作とはどう関連するか。『心理学辞典』(前掲), p. 438。

21) 杉本 (1981), p. 52。

22) 操作主義 (operationism or operationalism) については、『心理学辞典』(平凡社 1957), pp. 438-439 (小川隆稿) を参考とした。

は存在しないのと同じように、また、「重さ」というものが、重さを測る操作から離れては存在しないのと同じように、「デモクラシー」というものも、民主的な慣行—普通選挙権・言論の自由・法の下における平等性、等々の総和から離れてはありえない。同様に「仲間」というものも、仲間としての行動を離れてはありえず、「慈善」も慈善的な行為を離れてはありえない。²⁵⁾

すなわち、ここで慣行、行動、ないし行為というものは、いずれも「デモクラシー」、「仲間」、ないし「慈善」などの人間の観念が外在的世界に表出したる、したがって第三者が観察しうるものである。意味論的にいえば、観念を表象したる記号ないしシグナルの一種とも考えることができよう。したがって、かかる外在的世界に表出したる記号を手がかりに人間の思考内容を考察せんとするのが操作的方法の基本的立場だと考えるのである。

それでは、本稿で考察せんとする会計的思考を上記の操作的方法により抽出しようとするれば、われわれは何を観察しなければならないのであろうか。先の杉本教授の提起した会計システム（特に会計測定システム）を想起するならば、外在的世界に存在するものとしてわれわれが第三者的立場で観察しうるものは、① 企業の経済的事象、および ③ 2重分類の複式の勘定記録である、とさしあたり考えることができよう。

しかし、周知のように観察しうる全ての企業の経済的事象が会計の認識対象となるわけではない。企業の経済的事象のうち会計的思考により捕捉可能な事象のみが会計の認識対象として認識される。すなわち、企業に生起する個別具体的な出来事と会計的思考との相互作用を通じてはじめて指示対象としての企業の経済的事象という認識が可能となるのである。それゆえ、企業の経済的事象のみを観察することにより会計的思考を抽出することは困難であると考えざるをえな

い。

たしかに、企業の経済的事象のうちから会計の認識対象の外延を先験的に指定して、それより会計的思考を抽出せんとする方法は可能である。しかしそこで抽出される会計的思考は指定された経済的事象に依存し、必然的にアドホック (*ad hoc*) なものとなり、時にはコヂツケとなる可能性を有している。

上記のような方法にもとづく会計理論の一つとして、井尻(1968)をあげることができよう。井尻(1968)の理論構成においては企業の経済的事象をいわゆる交換取引にのみ指定して、因果的会計思考が抽出されているのである。かかる井尻説については、既にいくつかの批判がなされている²⁶⁾。

ただし、われわれは企業の経済的事象の観察から会計的思考を抽出せんとする方法を批判しようとしているのではない。その有用性は十分に認めうるものである。たとえば、インフレーション会計のように、企業の経済的事象の外延を押し広げて理論展開をはかる立場は十分に認める。かかる方法は、結果として会計的記号の再編成を要求するかもしれない。したがって、かかる方法で抽出される会計理論は理論提起の段階では規範理論としての意義を有するし、また指定された経済的事象の外延に対して、さらには再編成された会計的記号に対して社会一般の合意がえられるならば、十分に制度として実践化されるものとなる。

しかし、われわれは、上記のような規範理論形成のための議論を展開しようとしているのではない。現実の会計実践を担っている会計的思考を抽出せんとする記述的立場を採ろうとしている。したがって、企業の経済的事象を観察することによってのみ会計的思考を抽出せんとする方法はさしあたり採りえないのである。

それでは、③ 2重分類の複式の勘定記録に

25) Hayakawa (1972), 訳書, p. 180.

26) たとえば、馬場(1975), pp. 138-146,あるいは杉本(1981), pp. 49-52 参照。

ついてはどうであろうか。われわれはこの③の要素を、予断が入らぬように、さしあたり会計的記号と総称しておこう。たしかに、会計的記号を純粋に客観的に観察せんとすれば、われわれは紙にインクで描かれたある種のパターンを観察しうるのみである。このパターンを会計的記号として認識するときにはすでに会計的思考との相互作用が働いている。

しかし、われわれは外在的世界の意味を、Hayakawa (1972) が示したように〔註 25 参照〕、慣行というところまで広げることが可能であると考え。すなわち、人間の思考の産物であってもそれが社会において慣行ないし制度として定着し、かかる慣行ないし制度を客観的に記述することが可能であるならば外在的世界に存在する事物と把えることができると考える。かかる意味で、会計的記号の会計担当者による表出行為は会計慣行として定着しており、会計的思考を抽出せんとするさい、外在化されたものとみなすことができよう。すなわち、ある会計慣行が定着した社会においては、訓練を受けた会計担当者は同一の経済事象に対しては同一の認識を行い、同一の会計的記号を表出することが期待される。それゆえ、われわれは会計慣行として外在化された、よって観察可能な会計的記号を手がかりに公共的内包を有するであろう会計的思考を抽出しうると考える。

さて、操作的方法においては、外在的世界の事物より人間の思考を合理的に推論しようとするが、それはあくまでも推論である。なぜなら人間の思考というものを直接に観察することは不可能だからである。同様に、会計的思考を抽出せんとするわれわれの議論も推論である。この推論の妥当性は観察される外在的世界の事物との間の論理的整合性に依存する。したがって、われわれはかかる推論の結果としての会計的思考のモデル化を試みる²⁷⁾。

27) 無論、かかるモデルは一種の仮説モデルである。しかし、この仮説モデルは、後に述べるように、会

しかし、会計的思考をモデル化しようとするさいに遭遇するもう一つの困難性と危険性は、モデルを形成する場合に用いる用語法である。たとえば、会計的思考モデルを形成せんとして、「資産」、「負債」、「資本」などの用語を用いるならば、議論は会計的記号に関するものか、あるいは会計的思考に関するものかについて混乱を招く可能性がある。そこで、かかる混乱を防止するために、会計的思考について記述する用語と、会計的記号について記述する用語とを区別する必要があるだろう。すなわち、会計的記号言語を対象言語 (object language) とするメタ言語 (metalanguage)²⁸⁾ を用意する必要があるだろう。

この点について興味深いのは、沼田嘉穂教授による利益・損失という用語法であろう。沼田教授は簿記上の説明においては、収益・費用という用語は用いず一貫して利益・損失という用語を用いている²⁹⁾。しかしその実質を説明する場合には収益・費用という用語も用いている³⁰⁾。筆者の解釈によれば、収益・費用も会計的記号範疇においては利益・損失と同型に資本の増加および減少として表現される。それゆえ、簿記上の説明においては一貫して利益・損失という用語を用いているのである。換言するならば、利益・損失という用語は会計的記号上に定義された用語であり、収益・費用という用語はそれを説明するためのいわばメタ用語の一部であろう。

同様に、われわれが会計的思考について議論する場合には、何らかのメタ用語を準備する必要がある。なお、会計的記号とメタ用語との関

計的記号を対象とするメタ言語で表現されるかぎり、会計的記号についてではなく、会計的思考について述べようとしていることが理解されよう。

28) 岩崎・沢田・永井 (1968), pp. 172-182 (対象言語とメタ言語) 参照。

29) 沼田 (1978), p. 21.

30) 沼田 (1981), pp. 250-251.

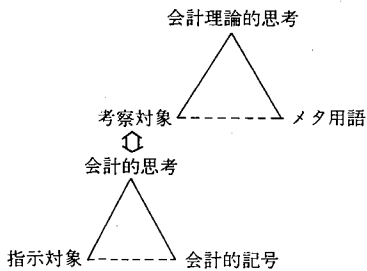


図3 会計の意味論的考察のレベル

係を図示するとすれば、図3のようになろう。

以上のように、本稿での考察の中心テーマは、会計的思考モデルの形成、および会計的思考モデルと会計的記号との関係についてである。したがって、会計の指示対象との関係については考察がなされないのか、という疑問が生ずることと思われる。しかし、そうではない。筆者は、会計の指示対象に対する会計担当者の認識のあり様は、換言すれば会計的認識の特異性は、会計的記号との関係の考察からさしあたり考究されるものと考えるのである。

すなわち、会計的思考と会計的記号との間の関係についての考察から、会計担当者の経済事象に関する弁別³¹⁾の特異性を導出し、会計の認識対象ないし指示対象に関する考察を進めようとしている。操作主義的立場からすれば、弁別しえないものは認識の対象とはなりえない。同様に、誤解を恐れずより端的にいえば、会計担当者が現在の会計慣行の下での会計的記号によって弁別しうるものが現在の会計慣行の下での認識対象となりえ、そうでないものは現在の会計慣行の下では認識対象とはなりえないと考

31) 「弁別 (discrimination)」とは、2つの認識対象の差異を識別しうる能力をいう。たとえば、2刺激を継時的または同時的に知覚して、ある性質について区別する場合、両者の差別がつかつかないかの境目の刺激差の値を弁別閾という。『哲学辞典』(平凡社 1971), p. 1291.

われわれの文脈において弁別とは、ある2つの認識対象の差異を会計的記号によって表現可能な場合をいうものとする。

える。

それゆえ、会計担当者の弁別の特異性を考察せんとして、本稿ではさしあたり、会計的思考モデルの形成、および会計的思考モデルと会計的記号との関係を考察の中心とするのである。

III 会計的思考と会計的記号

1. 会計的思考の重要性

前章で述べたように、会計を意味論的観点から理解しようとするならば、会計とは、企業に生起する経済事象を会計的記号に表象する会計担当者の思考および行動であるということができよう。したがって、会計を意味論的観点から再検討しようとするわれわれの考察においては、会計的思考という要素がきわめて重要な意味を有してくる。

なぜなら、会計の認識対象としての経済事象は、外在的世界の事物と会計担当者の思考との相互作用を通じて認識されるのであり、またかかる相互作用を通じて会計担当者の脳裡に形成せられた認識対象の心象は会計的記号により外在化せられるからである。したがって、会計的記号とその指示対象との関係を考察せんとする意味論的観点からするならば、会計的思考、すなわち会計担当者の経済事象の認識、および会計的記号に表象するさいの思考プロセスの解明が緊要な課題として提起されてくる。しかし、会計担当者の思考内容をわれわれが直接に観察することは不可能である。そこで会計的思考が表象されたところの会計的記号を検討し、もって会計的思考の特異性を把握しようとする方法がさしあたり考えられる。上記の立場から、本章では、まず、会計的記号の基本的範疇を提示し、それらの会計的記号要素によって語られる会計文³²⁾の意義を検討する。すなわち、会計

32) ここで「会計文」とは一定の脈絡をもって構成された会計的記号の集まりであると考えていただきたい。分析哲学的立場からすれば、理論言語を

的記号要素と会計文の意義の検討から、会計的思考の特異性を考察するための手がかりを得ることが本章の課題である。

2. 会計的記号の基本的範疇

会計的記号によって表記された記録は、一般に、勘定記録と呼ばれる。しかし、大島美留教授も指摘するごとく、勘定という用語は大まかに用いられており³³⁾、勘定記録を形成している会計的記号の基本的範疇は必ずしも明瞭に意識されていないように思われる。しかし、われわれが会計的記号について検討を進めるためには、会計的思考内容を表象したる会計的記号の基本的範疇と、そうでない記号とを区別しておかなければならないであろう。換言するならば、会計文を構成するためには必要不可欠な記号要素と、その他の備忘的ないし付加的記号要素とを区別しておかなければならない。さもなくば、会計的記号の検討から会計的思考の特異性を検討せんとする本稿での考察が、他の記号要素によって攪乱される可能性があるからである。

しかし、上記のことは必ずしも容易な作業ではない。なぜなら、A.C. Littleton (1933) にも示されているように、会計文は完全な日常言語による文より転移してきたものであるため³⁴⁾、日常文より区別される、会計文の特異性を明らかにする記号要素を明確に抽出することは困難だからである。

上記の事情を端的に示すのが、借方・貸方と

構成する要素は3つある。すなわち、(1)事物の名称、(2)文、および(3)操作詞である。このうち名称と文だけでは単独で用いられるが、独立して意義を有するのは文だけである。末木(1966), pp. 169-171.

しかし、会計的記号の集りが文であるということは、会計の初期における記録が日常文そのものであったという事実からも明らかであろう。

Littleton (1933), p. 88, 訳書, p. 134 参照。

33) 大島 (1981), p. 33.

34) 註 32) 参照。

いう記号であろう。A.C. Littleton (1933) にも示されているように、借方・貸方という記号は、会計帳簿が債権・債務の記録のみを行っていた時代にあつては、「与うべし」、「得べし」という動詞系のコトバに由来し³⁵⁾、それ自体、会計的思考内容を表象したる会計的記号であったということができよう。しかし会計が企業財産の全体を記録対象とするようになると、借方・貸方という記号は当初の思考内容を表象する意義を失い、元帳の左側・右側あるいは会計文の語順を明らかにするための記号となってきた。もし上記の理解が正しければ、現代においては貸方・借方という記号は、会計文を構成するために必要不可欠な記号として機能しているかどうかは疑問の生ずるところである。

このように、会計的記号の基本的範疇を抽出することは容易ではない。そこで、本節では、さしあたり、大島美留教授と杉本典之教授の所論を手がかりに、筆者の考える会計的記号の基本的範疇を提示してみたい。

かかる検討を進める前に、まず、大島教授が指摘するように、勘定記録と勘定口座とを明瞭に区別しておかなければならないだろう。すなわち、会計的思考内容を表象したる会計的記号の秩序ある集まりとしての勘定記録と、かかる勘定記録を収容する場としての勘定口座とを明瞭に区別しておかなければならない³⁶⁾。勘定口座とは勘定記録を収容するために設けられる一定の形式を備えた場であり、物理的には帳簿の一定のページを占有したり、機械の一定の記憶領域を占有する。

無論、会計的思考内容を表象したる勘定記録間の実質的關係が、結果として勘定口座間の形式的關係を規定しているといえるだろう。しかし、すくなくとも、会計的思考内容を表象したる勘定記録と、その収容場としての勘定口座とを区別しなければ、勘定記録の実質を見誤る

35) Littleton (1933), p. 43, 訳書, pp. 68-69.

36) 大島 (1981), p. 33.

危険性がある。すなわち、形式の背後にある実質を見ずにおわるという危険性である。上記の危険性については、既に古く、島中福一氏によって指摘されてきたところである³⁷⁾。

それでは、勘定記録、換言すれば会計文、を構成するために必要不可欠な会計的記号の基本的範疇はいかなるものであろうか。大島美留教授は入れ物としての勘定口座に盛られる中身としての要素として下記のことを挙げて³⁸⁾。

- (a) 借方・貸方
- (b) 勘定科目(名)
- (c) 金額
- (d) 日付
- (e) 仕丁
- (f) 摘要

これらの要素のうち、まず、(f)摘要は本稿で述べる意味での会計的記号の基本的範疇から除外することについては大方の同意が得られるものと思う。なぜなら摘要は日常文で書かれる一種の備忘記録だからである。無論、総勘定元帳の摘要として繰越や相手勘定科目を記入する場合、摘要をたんなる備忘記録として片付けることには問題があろう。しかし、筆者の考えるに、かかる場合においても、摘要は備忘記録の一種であると考え。すなわち、仕訳の段階において形成せられた原会計文が分解されて元帳へ伝達される際、伝達の正確性を確保するために必要な一種の冗長記号であると考えるのである。

(e)仕丁についても同様のことがいえる。すなわち、仕丁は転記漏れを防ぐために設けられる記号である。換言するならば、会計文が帳簿組織間に伝達されるさいに混入するであろう雑音を防止するための冗長記号である。したがって、仕丁も、本稿で述べる意味での会計的記号の基本的範疇から除外されるべき記号であると考え。

また、杉本典之教授は会計的記号として下記

37) 島中(1932), pp.11-17.

38) 大島(1981), p.47.

の3種類の記号を挙げている³⁹⁾。

- (イ) 日付に関する記号—経済事象がいつ生じたかという点についての企業の会計担当者などの認識・判断の結果を表示するためのもの。
- (ロ) 数量に関する記号—識別せられた経済財の資金的価値の大きさを表示するためのもの。
- (ハ) 勘定科目に関する記号—資金の運用面における資金形態と、資金の調達面における資金源泉とを、それぞれ個別具体的に表示するためのもの。

上記3種類の記号は、その説明にもあるとおり、いずれも会計的思考内容を表象したものであるから、会計的記号の基本的範疇に属するであろう。しかし、先に掲示し検討した大島教授の会計的記号と較べると、借方・貸方の記号が含まれていない。先に述べたように、現代においては、借方・貸方はたんに左側・右側という会計的記号の収容場所を示すもの、あるいは会計文の語順を示すものと考えることができ、独立した意味を有する会計的記号として扱うことには疑問が生ずる。

しかし、会計文の語順それ自体は、記号それ自体ではないが、杉本教授の述べる「資金の流入・流出の区別」⁴⁰⁾、あるいは大島教授の述べる「プラス(+), マイナス(-)の区別」⁴¹⁾という実質的思考内容を表象している。すなわち、借方・貸方で示される会計文の語順それ自体が記号的表象作用を有しているといえるのである。したがって、借方・貸方を、記号それ自体ではないとして会計的記号の基本的範疇から除外することについても疑問が生ずる。

そこで、本稿では筆者の暫定的な考え方を提示し、論者の評言を俟つこととしたい。筆者は、借方・貸方は、次節で指摘する操作詞の一種であると考え。操作詞は名称と名称とを結びつけ文の意義を決定する機能を有する。日常文に

39) 杉本(1974 b), p.69,杉本(1981), p.62.

40) 杉本(1974 b), p.65,杉本(1981), p.55.

41) 大島(1981), p.48.

おける語順は、言語慣習の中で操作詞が潜在化したもの、あるいは文の意義が語順によって決定されている場合には操作詞の機能を果すものと解することができないであろうか。もし上記のように解するとすれば、借方・貸方は、会計言語慣習の中で潜在化してもよいはずのものが、いまだに顕在化している（無論、その意味は全く変ってきているが）操作詞的機能を有する会計的記号と解されるのではないかと考えるのである。

以上から、われわれは会計文を構成するための必要不可欠な会計的記号要素、すなわち会計的記号の基本的範疇は下記のように考える。ただし、(ア)借方・貸方は、さしあたり暫定的に掲記するものである。

- (ア) 借方・貸方
- (イ) 勘定科目(名)
- (ウ) 日付
- (エ) 金額

すなわち、上記4つの記号が、さしあたり、会計的思考を表象するために必要な基本的記号要素であると考えるのである。これら記号のうち、(ア)と(イ)とは会計的思考の質的側面を、(ウ)は時間的側面を、(エ)は量的側面を表象する記号であると考えられる。

さて、以上のように、われわれは会計的記号の基本的範疇として、さしあたり、4種類の記号を提示した。これら4種類の記号は相互に密接な関連を有しながら会計文を構成し、会計的思考内容を表象する。そして特に、質的側面に関する会計的記号（借方・貸方と勘定科目）の形式的関連性は、一般に、「貸借記入の原則」⁴²⁾ないし「仕訳法則」⁴³⁾などと呼ばれている。そして古来、かかる複式簿記の表見上に表われたる形式的関係を手がかりに、いわゆる勘定理論が幾多にも展開されてきた⁴⁴⁾。

しかし、勘定理論として展開せられている勘定間の質的關係に関する規約が、勘定間の形式的關係を整合的に説明しえたとしても、それが会計の認識対象に固有な關係に由来するものではない、ということに留意する必要があるだろう。換言するならば、勘定間の質的關係に関する規約それ自体が、会計の認識対象と会計的記号との關係を説明しうるものではないということである。

なぜなら、会計文も含めて文とは一般に話者の思考の産物だからである。話者の思考が異なれば、同一の対象についても異なる認識がなされ、異なる文が形成される。たとえば、企業に生起する同一の経済事象を語る場合、経済学者の文、経営学者の文、そして会計担当者の文は各々異なるであろう。その理由は、各々の思考が異なり認識も異なり、場合によっては用いる言語も異なるからである。

いま、指示対象—思考—記号（文）という意味論上の構成を意味論システム⁴⁵⁾と称するならば、経済学者、経営学者、そして会計担当者は各々異なる意味論システムを有している。したがって、会計文によって指示される会計の認識対象の關係系は、指示対象それ自体に固有な關係系として説明されるべきではない。会計の意味論システムにおける關係系として説明されなければならないのである。

端的にいうならば、「貸借記入の法則」あるいは

45) ここで、意味論システムをたんに会計的記号に対する経験的解釈の体系として考えるならば、かかる解釈は一種の規約的解釈であり、解釈の違いにより多数の意味論システムを許容することとなる。

齊藤静樹教授はかかる意味論システムの多様性を、意味論ルールを規定するメタルールを提示することで解消しようとしているようであるが、われわれはかかるメタルールが会計的思考から要請されるものであると考える。齊藤(1975)、第3章：意味論システムに関する基礎的命題、pp. 33-50 参照。

42) 沼田(1978)、p. 43.

43) 片野(1977)、p. 51.

44) 註1) 参照。

は「仕訳記入の法則」は、会計の認識対象それ自体の属性が要請している非人格的ないし物的な法則ではない！ 会計担当者が対象をそのように認識するという会計的認識の特異性の産物なのである。

そこで次節では、会計的記号から構成される会計文の意義を検討し、上記の点を更に明らかにしてみたい。

3. 会計文の意義と意味

前節では、われわれは会計的記号の基本的範疇として、さしあたり、(ア) 借方・貸方、(イ) 勘定科目(名)、(ウ) 日付、(エ) 金額の4種類の記号要素を提示した。しかし、これらの記号要素は各々が独立した意義を有するものではない。記号として機能するのは、脈絡ある記号の集まりである文の中に位置されなくてはならない⁴⁶⁾。たとえば、

{貸方, 300 円, 現金, 借方}

というような会計的記号の無秩序な集まりの中では記号は何らの機能もはたしえない。しかし、

{6 月 30 日, 借方, 現金, 300 円,
貸方, 売上, 300 円}

という一定の秩序を有する会計的記号の集まりは会計文としての意義を有し、会計的記号は独自の機能をはたす。

このように、独立して意義を有するのは会計的記号ではなく、会計的記号の秩序ある集まりとしての会計文である。そして、会計文が意義を有するためには会計の構文論ルールに従っていなければならない。しかし、会計文が構文論ルールに従って構成されていたとしても、その事自体は会計の認識対象との間に何らかの因果関係の存在を保証するものではない。たとえば「象は6本の足を持っている。」という日本語で書かれた文は、日本語の構文論ルールに従っており、文それ自体の意義を有する。しかし、上

46) 本節での記号と文に関する考察は、末木(1958)を主として参考にした。

記の文は、人の象に対する認識構造と一致しているとはいえないのであるから、無意味である。

換言すれば、文の意義と、文を作成した人の指示対象に対する認識構造が同型ないし準同型であるかぎりにおいて、文は有意味となる。たとえば「象は足を4本持っている。」という文は有意義であり、かつ一般の人々の象に対する認識構造と同型ないし準同型であることが期待されるから有意味である。

上記の事情を更に理解するために、日常文における「この花は赤い。」という文を考えてみよう。上記の文は日本語における構文論ルールに従っており意義を有する。すなわち、「この花」という名称(記号)と「赤い」という名称(記号)は「は」という操作詞で結ばれ一定の構造を有している⁴⁷⁾。しかし、この文が必然的に何らかの指示対象を有意味に指示しているものとはいえない。たんなる感情的な吹きとして語られたのかもしれないし、また嘘であるかもしれない。

しかし、話者の目の前に赤い色素を有する花が存在すれば、「この花は赤い」という文と、赤い色素を有する花という外在的世界の事物との間には指示関係が想定される。しかし、この指示関係は文と事物との間の直接的因果関係に依るものではない。なぜならば、「この花」という事物と「赤い」という事物とを結びつけて認識する話者の思考が介在しなければ、「この花は赤い」という文の構造(意義)が決定されえず、それゆえ、文の中ではじめて指示機能を発揮する記号も何ものをも指示しえないからである。

すなわち、「は」という操作詞は指示対象上の何ものをも指示するものではないが、文の意義

47) すでに指摘したように、理論言語(叙述文と形式文)は名称、文、操作詞の3要素から構成される。末木(1958), p. 169, p. 174. 操作詞それ自体は、指示対象上の何ものも指示していない。しかし操作詞によって文の構造、すなわち意義が形成される。

は「は」という操作詞によって決定されている。「花」という事物と「赤い」という事物を結びつけて認識する話者の認識構造が「は」という操作詞を要求するのである。それゆえ、前節でも指摘したように、文の意義は指示対象の属性を反映しているのではなく、話者の認識構造を反映したものとといえるのである。

上記の理解を会計文に関連させていうならば次のようになろう。すなわち、会計文は、会計の構文論ルールに従って構成されているかぎり、会計文それ自体の意義を有する。しかし、会計文が有意義であるから、会計文が何らかの指示対象を有意味に指示しているという必然性はない。会計文が何らかの指示対象を指示していることが期待され、かつ会計の意味論システムが一意的であるとすれば、会計文の意義は、会計担当者の指示対象に対する認識構造と同型ないし準同型であるはずである。それゆえ、本稿では、会計文の意義と同型性ないし準同型性を有する会計的思考モデルの形成を志向している。逆にいうならば、会計文の意義と会計担当者の認識構造とが同型ないし準同型であることが保証される限り、会計文は有意義であることが期待され、かつ会計的記号は明確に対象を指示することが期待されるのである。

このように、会計的思考を意味論的に考察せんとすれば、会計文の構造と会計担当者の認識構造との関わりあいを検討する必要がある。そこで、本節での文の理解を会計にそくして展開するために、次節では大島美留教授の提示する複式簿記の公理系について検討することとする。大島教授の所論は会計文の構造を決定する規約と会計担当者の認識構造を規定しているであろう規約とを小数の公理に還元して説明せんとしているという点で、本稿での考察に有用であろうと思われる。

また、同時に、かかる検討の結果、会計の意味論システムにおける会計的思考の重要性およびその機能が一層明瞭に浮かび上がってくるはず

である。

4. 会計文の意義と指示対象——大島美留教授の所論を中心として——

前節では、会計文の意義と意味とについてサーベイした。この両者の関係を会計にそくして吟味するために、本節では大島美留教授の提起された複式簿記の公理系について検討することとする。なぜなら大島教授は、勘定間の形式的関連性を導出する公理とともに、指示対象に対する認識をも公理として提起されており、本稿での考察、すなわち会計的認識の特異性に関する考察にきわめて有用な示唆を与えていると思われるからである。さらに、本節での検討の結果、会計文の意義は小数の公理、あるいは一連の構文論ルールにより説明されうるとしても、会計文の意味、すなわち会計文と指示対象との関係はたんに公理の措定によって説明するものではなく、会計的思考内容という意味論的要素の介在なしには説明しえないことが一層明瞭となろう。

さて、大島教授の所論はクラス論理式によって展開されている。クラスとは共通の属性を有するメンバー（成員）から成る集合である。クラス間の関係を示す論理演算子として基本的に下記の演算子が用いられる。

$$\begin{cases} \alpha > \beta: \text{クラス } \beta \text{ はクラス } \alpha \text{ に包含される。} \\ \alpha + \beta: \text{クラス } \alpha \text{ とクラス } \beta \text{ の和集合。} \\ \alpha \cdot \beta: \text{クラス } \alpha \text{ とクラス } \beta \text{ の積集合。} \end{cases}$$

大島教授は、上記論理演算子を用いて、まず第一に、質的側面に関する会計的記号（借方・貸方と勘定科目）の結びつきを論理的に展開せんとしている。

この点において、大島教授の所論の第1の特徴と、筆者の考えるに、貢献とは、会計的記号の入れ物としての勘定口座の形式的関係と、会計的記号の実質的關係すなわち会計文の意義とを区別し、その両者の関係を公理として措定したことである。その結果、すでに畠中福一氏が

古くより指摘しているごとく⁴⁸⁾、従来のいわゆる勘定理論が、複式簿記における勘定間の形式的関係とその背後にある実質的關係とを混同しがちであったところを形式論理的にも明確に区別しえたのである⁴⁹⁾。

さて、大島教授に従って、記号を定義しておく。

- Δ : 或る勘定科目の増加 (発生)
- ∇ : 或る勘定科目の減少 (消滅)
- S : 借方に記入されるもの
- T : 貸方に記入されるもの

- A : 資産に属する特定勘定科目
- B : 負債に属する特定勘定科目
- C : 資本に属する特定勘定科目
- D : 費用に属する特定勘定科目
- E : 収益に属する特定勘定科目

- A' : A を收容する特定勘定口座
- B' : B を收容する特定勘定口座
- C' : C を收容する特定勘定口座
- D' : D を收容する特定勘定口座
- E' : E を收容する特定勘定口座

大島教授の提示する公理 1 は、勘定口座一般への形式的記入の規約を示すものである。

公理 1 (勘定口座一般への記入法則)

$$\begin{aligned} (!)[(\Delta < S)(\nabla < T)] \\ \textcircled{V} [(\nabla < S)(\Delta < T)] \\ \dots\dots\dots(1) \text{ [p. 57]} \end{aligned}$$

ここで (!) は「……すべし」と読み、また \textcircled{V} は「……さもなくば」と読む。上式を日本語で表現すれば、「(ある勘定科目の増加は借方へ)(ある勘定科目の減少は貸方へ)・さもなくば・

(ある勘定科目の減少は借方へ)(ある勘定科目の増加は貸方へ)・記帳すべし」となる。この公理 1 はたんに会計文の收容場所を規約するものであり、会計文の意義がこの公理 1 によって決定されるものではない。

公理 2 は質的側面に関する会計的記号の形式的結びつきと勘定口座との関係を規約するものである。

公理 2 (勘定口座と勘定科目の関係)

$$\begin{aligned} (!)[(\Delta A < A'S)(\Delta B < B'T) \\ \cdot (\Delta C < C'T)(\Delta D < D'S) \\ \cdot (\Delta E < E'T)] \dots\dots\dots(2) \text{ [p. 59]} \end{aligned}$$

上式を日本語で表現すれば、「(資産に属する勘定科目の増加は当該勘定科目を收容する勘定口座の借方へ)(負債に属する勘定科目の増加は当該勘定科目を收容する勘定口座の貸方へ)(資本に属する勘定科目の増加は当該勘定科目を收容する勘定口座の貸方へ)(費用に属する勘定科目の増加は当該勘定科目を收容する勘定口座の借方へ)(収益に属する勘定科目の増加は当該勘定科目を收容する勘定口座の貸方へ)・記帳すべし」となる。この公理 2 は、さしあたり質的側面に関する会計的記号、すなわち借方・貸方と勘定科目との結びつきを一意的に規約するものであり、したがって会計文の意義は(特に質的側面における意義は)公理 2 によって規約されることとなる。

さて、一般にクラス α およびクラス β について、

$$\begin{aligned} \alpha \cdot \beta < \alpha & \quad (\text{簡約律}) \\ [(\alpha < \beta)(\beta < \gamma)] \supset \alpha < \gamma & \quad (\text{推移律}) \end{aligned}$$

であるから、

$$\Delta A < A'S \quad ((2)\text{式の第 1 命題})$$

について、

$$\begin{aligned} A'S < S \\ \Delta A < A' \\ (\Delta A < A'S)(A'S < S) \supset (\Delta A < S) \end{aligned}$$

48) 島中 (1932), pp. 11-17.

49) 大島 (1981), p. 62.

となるから、(2)式は次のように書ける。

$$\begin{aligned} (!)[(\Delta A < S)(\Delta B < T)(\Delta C < T) \\ \cdot (\Delta D < S)(\Delta E < T)] \\ \dots\dots\dots(3) \text{ [p. 59]} \end{aligned}$$

また、一般に、

$$[(\alpha < \gamma)(\beta < \gamma)] \equiv [(\alpha + \beta) < \gamma]$$

であるから、(3)式は次のように書ける。

$$\begin{aligned} (!)[[(\Delta A + \Delta D) < S] \\ \cdot [(\Delta B + \Delta C + \Delta E) < T]] \\ \dots\dots\dots(4) \text{ [p. 60]} \end{aligned}$$

この(4)式と(1)式とを結合すれば、

$$\begin{aligned} (!)[[(\Delta A + \nabla B + \nabla C + \Delta D + \nabla E) < S] \\ \cdot [(\nabla A + \Delta B + \Delta C + \nabla D + \Delta E) < T]] \\ \dots\dots\dots(5) \text{ [p. 60]} \end{aligned}$$

という(5)式が得られる。この(5)式がいわゆる「貸借記入の法則」と呼ばれる簿記上の規約である。すなわち、大島教授は、勘定口座間の形式的関係と会計的記号の実質的關係を区別しながらも、両者の相互関係として「貸借記入の法則」を導出したのである。

さて、すでに指摘したように、会計文は有意義であっても、その事自体が何らかの指示対象との因果関係を有することを保証するものではない。会計文が何らかの対象を指示していると期待されるときに指示関係が想定されるのである。それゆえ、指示対象は、会計の公理系においては、会計文の意義を規約する公理系とは別の範疇として取扱われなければならない。

上記の点において、大島教授は指示対象を別個の記号で表わし、議論を展開している。この事が大島教授の所論の第2の特徴であり、また筆者の考えるに、最大の貢献であると思われる。すなわち、会計的記号の範疇における公理系と指示対象の範疇における公理系とを別個に取扱っている。その結果、その両者の公理系の間にかに会計的思考という意味論的要素が介在せざるをえないかを一層明瞭ならしめることとなったのである。

さて、指示対象についての記号を示しておこ

う。

- a': Aの内包を有するすべての個体 a_n の各々
- b': Bの内包を有するすべての個体 b_n の各々
- c': Cの内包を有するすべての個体 c_n の各々
- d': Dの内包を有するすべての個体 d_n の各々
- e': Eの内包を有するすべての個体 e_n の各々

大島教授は上記の個体（指示対象）を形式的に列挙したうえで、記録計算対象の把握法則として下記の2つの公理を示している。

公理3（貸借結合把握の法則）

$$\begin{aligned} (!)[(\Delta a' + \nabla b' + \nabla c' + \Delta d') \\ \cdot (\nabla a' + \Delta b' + \Delta c' + \Delta e')] \\ \dots\dots\dots(6) \text{ [p. 95]} \end{aligned}$$

上式を日本語で表現すれば、「(資産の属性を有する個体の増加および/または負債の属性を有する個体の減少および/または資本の属性を有する個体の減少および/または費用の属性を有する個体の増加)と(資産の属性を有する個体の減少および/または負債の属性を有する増加および/または資本の属性を有する個体の増加および/または収益の属性を有する個体の増加)とを結びつけて把握せよ」となる。

公理4（貸借平均の法則）

$$\begin{aligned} (!)G[(\Delta a'_m + \nabla b'_m + \nabla c'_m + \Delta d'_m) \\ = (\nabla a'_m + \Delta b'_m + \Delta c'_m + \Delta e'_m)] \\ \dots\dots\dots(7) \text{ [p. 99]} \end{aligned}$$

(7)式で、Gは〔 〕内の金額が等額であることを示し、添字mは各個体の金額を示す。上式

の意義は敢えて日本語に表現しなくても明らかであろう。

以上、大島教授の提示する4つの複式簿記の公理を掲示したが、ここでわれわれが問題とすべきことは、公理1と公理2の系と、公理3と公理4の系との関係についてである。たしかに、公理1および公理2より導出される(5)式と公理3の(6)式とは一見したところ似ているようである。しかしこの両者は、(6)式が別個の公理として提示されているように、独立した命題である。この点について大島教授は次のように述べている。

「筆者は、以前、論理式3.4〔本稿中(6)式〕の意味する処を、勘定口座への記入の法則を並べ替えたもの、即ち、公理1・公理2の定理と考えていた。……

しかしながら、これが、公理1・公理2から演繹される定理ではなくて、それらは独立した、第三の公理である所以のものは、実は、これが借方に記入すべき対象と貸方に記入すべき対象とを、必ず結合させて把握せよと要請する点にある。」⁵⁰⁾

すなわち、(5)式は記号間の包含関係を示しているのに対して、(6)式は対象間の結合関係を示している。われわれの観点からすれば、(5)式は会計文の意義を規約し、(6)式は会計的認識を規定している。問題はこの両者がどう関わりあうかという点である。

この点を考察するために、大島教授の提示する公理系を、機械式簿記を前提として、具体的に再解釈してみよう。そうすれば、まず、公理1は機械の記憶領域内に勘定口座を準備せよという命題として解釈しうるであろう。公理2はデータの処理プログラムを作成せよという命題として解釈できるであろう。そして公理3および公理4はデータの内容を指示する命題として解釈できるであろう。

上記のように解釈しうるとすれば、公理1および公理2の系は、指示対象とは無関係に会計

的記号間の関係を規約するものであるから、機械式簿記におけるように一度プログラム化されたならば、会計担当者の認識・判断という会計的思考から外在化されるものである。

これに対して、公理3および公理4は、個別具体的な経済事象の生起に即して会計担当者の認識・判断を規定するものである。この事は、機械式簿記においていかにシステムが精緻に出来ていようとも、原データの作成、すなわち取引仕訳は人間の思考でしか出来ないことを意味している。

以上の解釈からも、公理1と公理2の系と、公理3と公理4の系とは異なるレベルの系であることが理解されよう。しかし、この事は、実は、意味論的観点からすれば当然に予見しうることであった。なぜなら、上記2つの系は、各々、会計的記号と指示対象という、意味論システムにおいては直接的因果関係のない要素について規定された公理系だからである。それゆえ、上記2つの系の関りあいを検討するためにはどうしても会計的思考という要素を介させざるをえないし、またそうすることが必要なのである。

すなわち、会計的思考が公理3と公理4の系で示される指示対象の認識のあり様を要請し、かかる会計的認識の構造が会計文の意義を措定し、それゆえ公理1と公理2の系を要請するのである。それゆえ、筆者が企図しているように、会計的思考をモデル化しうるならば、大島教授の提示された4つの公理はもはや説明不可能な大前提としての公理ではなく、会計的思考モデルによって説明されうる被説明命題として位置づけられよう。

5. 展 望

本章は、会計的記号およびそれらの脈絡ある集まりとしての会計文の意義と意味とを検討し、会計の意味論システムにおける会計的思考の特異性を考察する手がかりをえることを目的とした。かかる目的のために、特に前節では大

50) 大島 (1981), pp.96-97.

島美留教授の所論をとりあげて検討したのである。

大島教授の所論の最大の特徴は、複式簿記の論理を構成する公理系として、会計文の意義を決定する公理系と、会計の指示対象の認識に関する公理系とを区別しているところにあると、筆者は考える。この両者の公理系の関係について大島教授は問題提起されたままであるが⁵¹⁾、意味論的観点からするならば、まさにこの両者の公理系を関係づける要素こそが会計的思考であるといいうるのであろう。

したがって、筆者の次の課題は、会計の意味論システムにおける会計の思考を直接にとりあげて、そのモデル化を企てるところにある。そして、かかる会計的思考モデルは、大島教授の提起された2つの公理系の関係を説明しうるものでなければならない。そうすれば、大島教授の提起された公理は、もはや説明不可能な大前提として公理ではなく、会計的思考モデルにより説明可能な被説明命題として位置づけられることとなろう。

参 考 文 献

- [1] Bedford, N.M. and V. Baladouni, "A Communication Theory Approach to Accountancy", *The Accounting Review* Vol. 37, No. 4 (Oct. 1962), pp. 650-659.
- [2] Cherry, Colin, *On Human Communication* (M.I.T. 1975)
- [3] Hayakawa, S.I., *Language in Thought and Action* 3rd ed. (Harcourt 1972), 大久保忠利訳『思考と行動における言語』(岩波書店 1974)
- [4] Littleton, A.C., *Accounting Evolution to 1900* (American Institute Publishing 1933), 片野一郎訳『リトルトン会計発達史』(同文館 1970)

- [5] Ogden, C. and I. Richards, *The Meaning of Meaning* (1923), 石橋幸太郎訳『意味の意味』(新泉社 1967)
- [6] 青柳文司『会計学の原理』(中央経済社 1968)
- [7] 浅羽二郎『現代会計学の展開』(白桃書房 1969)
- [8] 井尻雄士『会計測定的基础』(東洋経済新報社 1968)
- [9] 岩崎武雄・永井成男・沢田允茂『現代哲学入門 2・現代の論理学』(有信堂 1968)
- [10] 大島美留『複式簿記の論理』(中央経済社 1981)
- [11] 片野一郎『簿記精説(上)』(同文館 1977)
- [12] 齊藤静樹『会計測定の理論』(森山書店 1975)
- [13] 末木剛雄「記号論」、『講座現代の哲学 II・分析哲学』(有斐閣 1966), pp. 139-176.
- [14] 杉本典之「会計言語システム論序説。一対象と方法一」, 東北大学『研究年報経済学』Vol. 35, No. 3 (March 1974a), pp. 24-36.
- [15] 杉本典之「会計言語システム論序説。一会計測定システム論一」, 東北大学『研究年報経済学』Vol. 35, No. 4 (March 1974b), pp. 60-77.
- [16] 杉本典之『引当経理と繰延経理』(同文館 1981)
- [17] 沼田嘉穂『簿記教科書(十訂版)』(同文館 1978)
- [18] 沼田嘉穂『会計教科書(九訂版)』(同文館 1981)
- [19] 畠中福一「勘定理論と勘定学説」、『会計』Vol. 30, No. 5 (1932), pp. 11-28, 『我国会計学の軌跡・第5巻』(雄松堂 1981), pp. 441-458.
- [20] 馬場克三『会計理論の基本問題』(森山書店 1975)
- [21] 美馬武千代「会計へのコミュニケーション・アプローチ(一), (二)」, 『会計』Vol. 108, No. 2 (July 1975), pp. 133-144, Vol. 108, No. 3 (Aug. 1975), pp. 139-148.
- [22] 安平昭二『簿記詳論』(同文館 1980)
- [23] 吉田 寛・武田隆二「動的会計理論の展開」, 飯野利夫・山樹忠恕編『会計学基礎講座 1・企業会計原理』(有斐閣 1964), pp. 151-214.

51) 大島(1981), p. 97.