

会計と＜交換＞概念

ー現行会計の表現システムの本質を考えるー

大 西 新 吾

(2006年1月30日受理)

1. はじめに

現行会計の表現システムの中核にある「仕訳」という形式は、『増加・減少』の関係にかかわる量的な面と『取引要素』の関係にかかわる質的な面の両面があるとみることができる。ここでこの「仕訳」という形式を＜複式簿記システム＞と言い換えることが許されるなら、次のように言える。すなわち、「＜複式簿記システム＞は『取引要素』間の関係を貨幣量の『増加・減少』の関係に置換するシステムである」と。この点に関して、論者はこれまでいくつかの論考のなかで、「会計（という表現システム）は幾何的な世界を代数的に表現するシステムである」と述べてきた⁽¹⁾。

本稿では、＜交換＞概念の考察を通して、現行会計の表現システムの本質に迫りたい。その考察は「勘定科目」の内部構造の問題へとつながっていくことになる。

2. 会計と＜交換＞

2-1. 井尻雄士の＜交換＞概念

まずは井尻雄士教授が会計測定の3公理のひとつとしてあげた＜交換＞の公理を考察するところからはじめよう。

井尻は「会計において基礎となる判断」として、会計測定の3公理（＜支配＞、＜数量＞、＜交換＞）をあげる⁽²⁾。その判断とは、①「まず数知れない多くの経済財のなかでどれが主体の支配下にあるかを認識」（＜支配＞の公理）し、②「次に財を分類し各種類ごとに加法性および無

差別性をもとにして数量測度を定義して財を測定」（＜数量＞の公理）し、③「最後にどの財とどの財が交換されたかを認識」（＜交換＞の公理）することにある。ここでまず確認しておきたいことは、井尻は会計測定の3公理を「人間の認識能力」という観点から考えているというところである。そして「これらの三つの能力は根本的にはわれわれの分類するという能力からきている」という⁽³⁾。

では井尻が公理としてあげた＜交換＞概念について具体的にみてみよう。井尻は、「得たものと失ったものとの間の因果関係すなわち交換というものを認識する能力がなければ、経済財そのものを定義することすらできない」という。そして「主体の経済活動は一連の財の交換から成り立つ」とみる。ただし「会計においては、たんに主体の支配下にある財の増減を記録するだけではなく、どの財がどの財と交換されたかを識別・記録することが必要である」という。こうして「交換を記録するためには得た財（これをたんに増分（increment）と呼ぶ）と失った財（これをたんに減分（decrement）と呼ぶ）とを関係づけなければならない」となる⁽⁴⁾。

ここで井尻が「得たものと失ったものとの間の因果関係すなわち交換」と述べていることからわかるように、因果関係そのものを交換とみている。そして、一方の財の増分と他方の財の減分との関係を原因と結果の関係という因果関係でとらえようとする人間の能力を問い、そこに「信念」をみる。すなわち、井尻は「どうして交換という

もの、もっと広くいうと事象の結びつけというものの、を問題とするか考え」、そこには「過去の規則性が将来にも働くであろうという信念、すなわち類似仮定」を見いだす。そしてこの点から「交換の概念、そしてそれから導き出される原価という概念が会計測定においてもっとも基本をなす要素」であり、「この概念を除いてしまつては会計測定はその独特の方法論的特質を失ってしまう」とさえ述べている⁽⁵⁾。そして井尻は「いずれにせよ交換というものは事象の統一性に基づくものである。」という⁽⁶⁾。

2-2. <交換>と人間の認知能力

上にみた井尻雄士の<交換>概念に対する考えの背後には、人間が本来有する能力としての類似仮定があった。そしてその類似仮定というものは、人間が得たものと失ったものを結び付けて考えるところの事象の統一性からくるものであり、それは信念に基づくものであることが述べられていた。この言からも井尻がデビッド・ヒュームの因果性に対する考え方に依拠して、会計を慣習的なもの (convention) としてとらえていることがわかる。

ここでは、会計学の近接領域である経済学、社会学、人類学等における<交換>概念をみておこう。

一般に<交換>といった場合、その具体的な形態やそれらの理論的定式化にもさまざまなヴァリエーションがある⁽⁷⁾。

まず日常的な用法では、交換 (exchange) とは<もののやりとり>を意味しており、ある個人または集団が他の個人または集団になんらかのものを与え、それと引換えに他の個人または集団から別になんらかのものを受け取るとき、交換が行なわれたという。そのさい誰と誰の交換かという交換の形態による区別のほかに、やりとりされるモノの範囲が物理的対象までか非物理的ないし精神的な対象まで拡張しうるかによって区別される。

経済学では交換対象は生活資料ないし財に限られるのがふつうである。個々の史実とは別に、そもそも交換の発端をどのようなものとみるかにつ

いては大きくわけて二つの立場がある。ひとつは集団間の交換に着目し、交換は人間の集団 (共同体あるいは種族) が他の集団と関係を結ぶとき、利己心あるいは経済計算に導かれてつくりあげる関係の一様式であるにとらえられる。この立場を代表するのはマックス・ウェーバーであり、表現は異なるがカール・マルクスが商品の交換過程を論じるさいに示している理解も同趣旨のものである⁽⁸⁾。いまひとつの立場はアダム・スミスによって代表される。彼は分業の発生に関して、それは人間の本性のなかにあり、そして人間だけに見いだされる交換性向、すなわちある物を他の物と取引し、交易し、交換するという性向が、利己心に刺激されてひきおこすところの必然的帰結であると説く⁽⁹⁾。つまりスミスにおいては交換の端緒は集団よりもまず個々の人間の本性に求められているのである。二つの立場を比較するとき、集団と個人のいずれに着目するかの違いとともに、交換と利己心ないし経済計算を一体とみるか (ウェーバー、マルクス)、切り離してみるか (スミス) の違いもまた重要である。前者は交換の動機を経済的なものに限定するのに対し、後者は他の動機にも余地を残している⁽¹⁰⁾。

合理主義的交換理論がある一方で、財のフロー全体をひとつの制度と見た上で、その全体に関する超個人的な制度的理由に注目して交換をとらえる諸理論がある。これらは交換における個々の主体の利得の追求を否定するものではなく、むしろその前提となる財の特定や評価関数の各交換の制度 (社会) ごとの差異に注目し、そうした前提それ自体を社会的制度として分析する立場がある。こうした交換理論の代表的論者がレヴィ=ストロースである。レヴィ=ストロースは財 (貨幣) や女性の交換によって全体社会が維持されることを理論化し、社会 (集団) の維持・存続のために交換 (財の流通) が行なわれ、交換そのものが不可視の深層構造によって拘束されているとした。いわゆる構造主義的交換論である⁽¹¹⁾。彼は、親族呼称に示された当該社会の親族関係定義や incest taboo を、女性の交換という形式をとった複数の社会集団間の関係づけの制度の一部として説明した上で、特にそうした関係づけの制度とし

での一般交換に注目する。それは、彼（『親族の基本構造』）が女性の交換として婚姻形態を研究するなかで区別した＜限定交換＞、すなわち授受の相手が同一で、AがBに与え、BがAに与えるという形だけではなく、授受の相手が異なり、AがBに、BがCに、CがAにそれぞれ与えるというような形、つまり彼のいう＜一般交換＞をも交換に含めて考えるものである。すなわち一般交換は、フローの方向性により各主体が送り手であることと受け手であることとの間に構造的にずれをはらむ点で不安定であるが、同時にこの方向性がフローの循環や無限連鎖を生む点で関係付けの制度としてすぐれているとされる⁽¹²⁾。

ここでレヴィ＝ストロースの＜交換＞に関する見方をもう少し詳しくみていこう。レヴィ＝ストロースはヤコブソンがニューヨークでおこなった講義『音と意味についての六章』から多くを学んだとされる。ヤコブソンの構造概念が教えたのは、ソシュールが明らかにした音素の示差的体系のさらに基礎に、限られた数の弁別特性が作る体系が存在し、それは特徴の在・不在の対比という二項対立の形式を備えていること、弁別特性の対立が意味の区別を可能にするとはいえず対立自体は人間によって無意識のうちに聴き分けられていること、したがってコミュニケーションを目的とした言語の体系は無意識の構造によって組織されていること、という点に要約される。これをもとにレヴィ＝ストロースはフランス人類学の基礎を置いたモースが『贈与論』で展開した「関係発生の契機としての交換」という視点から＜交換＞をとらえ直した。すなわち、彼はインセストの禁止、イトコ婚、さらにイトコ婚との因果関係をめぐって人類学者の論議を呼んでいた双分組織（社会全体が一对のカテゴリーからなると概念化された社会）は交換の原理のさまざまな現われ方に他ならないとみる。

具体的にはレヴィ＝ストロースが親族の構造を交換概念を中心に説明するさい、その数学的証明の部分の数学者アンドレ・ヴェイユに依頼し、そのなかでアーベルを創始者とする群論（ここでは置換群理論）が用いられていることに注目したい⁽¹³⁾。アーベル群の基礎には「対称性」（シンメト

リー）と「置換（互換）性」があるが、ここで時間をアーベルよりもずっと以前に戻すと、複式簿記の生成がアーベル群へとつながる代数学の生成過程のなかで論じられることに目を向けよう。それはフィボナッチ数列にまでさかのぼる。

インド・アラビア数字をヨーロッパに導入する過程で貢献したのはピサのレオナルド（フィボナッチとも呼ばれる）の『算盤の書』（1202年）であった。この本は、商業取引とくに通貨の交換の問題への入門書であり同時に分数や平方根への入門書でもあった。こうした現実の経済的問題から数学的な疑問が生まれてきた。「最初は1対のウサギがいたとして、毎月それぞれの対が新しい対を1組産むとし、生まれて2か月後から子供が産めるようになる」とすると、1年間に何対のウサギが生まれるか？」このような問題を考えて、フィボナッチは有名な数列1, 1, 2, 3, 5, 8, 13, …にたどり着いた。ここで、それぞれの項はその直前の2項の和になっている。この数列は、月ごとに生まれるウサギの個体数になっているだけでなく、資本の増加を記述することにも使えるとされる。また、複利による利息計算の追究から、今日eで表される数2.718…（指数的増加の鍵）への道が出現している⁽¹⁴⁾。

このフィボナッチの書物を参考にして書かれたのが複式簿記の最初の教科書といわれるルカ・パチオリの『算術、幾何学、比と比例大全』（1494年）であることは周知のとおりである（ルカ・パチオリは一方で『ストケイア（原論）』（幾何）をヨーロッパに紹介し、もう一方で複式簿記（代数）を紹介したとされる）。ここで注目しておきたいことは、複式簿記は通貨の交換の問題として登場してきていることであり、フィボナッチはこの通貨の交換の入門書として『算盤の書』を著しているという点である。そしてこの通貨の＜交換＞の問題が有名なフィボナッチ数列を生み資本の増加の記述を生むことにもなったという点である⁽¹⁵⁾。

2-3. ＜交換＞と会計表現

アダム・スミスの＜交換性向＞、レヴィ＝ストロースの＜交換＞の視点などをみてきたが、（会計における認識と測定とを分けて考えるかどうか

はともかく) 記録システムとしての会計という視点からいうと、会計における<交換>概念の考え方には大きく3つのものがある。

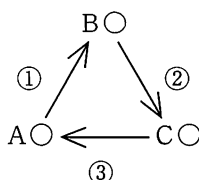
すなわち、①会計という表現システムは<交換>概念を抜きには語れない、②会計という表現システムを説明するためには<交換>概念以外のものが必要である(<交換>概念だけではシステム全体を説明することができない)、③会計の表現システムにとって<交換>概念は不要である、の3つの考え方である。この3つのいずれの考え方が現行会計の表現システムを説明しうるであろうか。論者の立場は基本的に①の立場である。現行会計の表現システムの中心にある複式簿記システム自体があらゆるできごとを<交換>として表現しようとする。複式簿記システムは<交換>表現システムであるといっていよい。そして複式簿記システムのなかで現行会計においては「仕訳」という形式が実際に<交換>表現を成立させるための道具となっている。論者の立場をより明確にするためにも、この点を少し詳しくみていこう。

会計においては<交換>概念を決めなければ会計表現システムが成立しないことをみるにあたり、モノやカネの流れを一個人(あるいは一企業)という視点からもう少し広げてみる(例えば経済学的視点)と、その流れは大きく二つに分けられる。一つは開いた体系であり、もう一つは閉じた体系である。

いま、モノやカネを記号A、B、C、……とおき、その流れを矢印で示すとすると、モノやカネの流れは、

$A \rightarrow B \rightarrow C \rightarrow D \rightarrow \dots$

のように、取引が連鎖して行く(線形的に閉じていない)場合と、



のように、三角貿易のような三者以上の間の取引(環状に閉じている)場合があると考えられる。

そのいずれの場合にせよ、会計表現(仕訳文)を考察してみれば気がつくことであるが、会計では、3者(以上)間の関係を一度(同時)に表現できないことがわかる。それは会計における表現システムが2者間の<交換>を表現するようなものになっているからである。すなわち、現行会計の表現システムはペアリングシステムとなっているといえる。そしてその中心的役割を担っているのが「仕訳」という形式である。

たとえば上図の場合、A、B、Cの3者間のつながりのある取引を①A-B間、②B-C間、③C-A間という2者の間の関係に区切って(切断して)表現することになる。そこでは区切られた各取引間の関係を<交換>という視点から、すなわち $A \rightleftharpoons B$ ($A \rightarrow B$ 、 $A \leftarrow B$)という提供と返礼の関係として表現することになる。

これは実は会計表現に限ったことでなく、自然言語にもあてはまると思われる。(会計言語が自然言語から来ているかどうかはここではいったん問わないことにする)。自然言語を観察するとわかることであるが(ここでは日本語や英語を想定していただければよい)、われわれがある出来事を認知し、表現するさいには3者以上の関係を単文で表現することができないことがわかる。もちろん単文を連ねることにより、出来事を書き連ねていくことは可能であるが、人間の認知と言語表現とを考えた場合、3者以上の関係を人間は一度(同時)に表現できない(この点はあとで詳しく検討することになるので、ここではその指摘に留めることにする)。

先にみたように、<交換性向>を認めるか否か、<交換>と<利己心>の関係をどのように考えるかによって、ひとつの経済理論ができあがるわけであるが、ここでは本稿が、「言語構造と人間の精神構造とのあいだには密接な関係があり、したがって人間がつくり出した文化や制度は、人間を無意識に条件づけている認識構造、すなわち言語構造を反映している」というレヴィ=ストロースの人類学的思考に依拠することを述べて次節へと

つなげたい。

3. 「勘定科目」の内部構造

会計は人間の経済行為を2者間の＜交換＞取引ととらえ表現するシステムであることをみたが、そのさい一般に＜交換＞にあつては2つのヒト（○、●）と2つのモノ（□、■）の4要素によって構成されているとみることができる⁽¹⁶⁾。この4要素がつくる関係を会計ではどのように表現しているかいま一度みてみよう。

ソシュールの唯一の後継者とされるイェルムスレウは世界各国の言語に潜む「格」というカテゴリーを探究した。イェルムスレウのいう「格」(case)は、単文（テキスト）単位の時空認識（空間の移動・運動（時間を含む））の鍵となるものである。換言すると、「格」は、人間が単文単位で事象をとらえるさいの核となる型式である。会計にあつては、単なる語と思われている「勘定科目」が実は自然言語による単文表現（完全文章）を圧縮したものであるとすると、各「勘定科目」には「格」が内在しているとみることができる⁽¹⁷⁾。

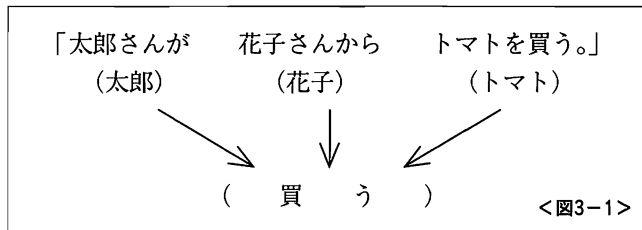
すなわち、自然言語による文章表現（自然言語によっていったん認知されたもの）を、会計では諸「勘定科目」のつながりを通して再表現するとみる。諸「勘定科目」の一つ一つに自然言語の

単文単位を認め、自然言語において各単文の内に格（の働き）があるように、各「勘定科目」の内にも格（の働き）を認めるわけである。この仮定のもとでは、仕訳という形式を通した「勘定科目」と「勘定科目」のつながり表現は、自然言語における単文と単文の結合としての重文表現とみることになる。（のちにみるように、仕訳形式は＜交換＞を表現しようとするために2つの単文を1セットとみようとするが、単文のつながりは本来は2つのつながりに限定されるものではないし、単文の内部要素間の関係まで考えるともっと複雑である。）

以下、現行の会計が＜交換＞表現システムであることに留意しながら、具体的に考えていこう。

いま、太郎という名のヒトが、花子という名のヒトから、トマトというモノを購入し、代金としてお金というモノを渡すとしよう。ここに、ヒト、ヒト、モノ、モノ、の4要素をもって＜交換＞が成立するわけであるが、自然言語をもってこれを表現しようすると、2つの単文の連結、すなわち単文「太郎さんが花子さんからトマトを買う。」と単文「太郎さんは花子さんへお金を支払う。」との結合としての重文となる。これを図式化すると次のようになる（図3-1）。

これは空間的には、（太郎←トマト←花子）と



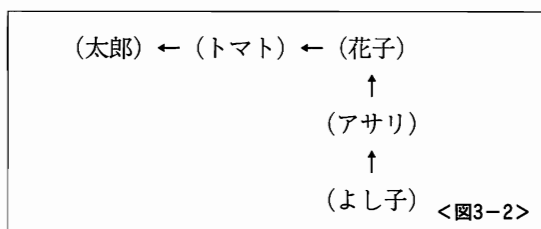
なる。

ここで「空間の運動（移動）」を考えると、モノ（の移動）は矢印→で表現されうる。ヒトの移動があってもいい。また、動詞に注目すると、（買う）は3結合価を有するとみることでもできる。なお、単文に動詞（動作）は1つだけである。

今度は

「太郎さんが 花子さんから よし子さんから
トマトを アサリを 買う。」

という表現を考えてみる。すぐにこのような表現はおかしいと考えるであろう。これは本来なら、「太郎さんが花子さんからトマトを買い、花子さんはよし子さんからアサリを買う。」と表現されるところである（図3-2）。

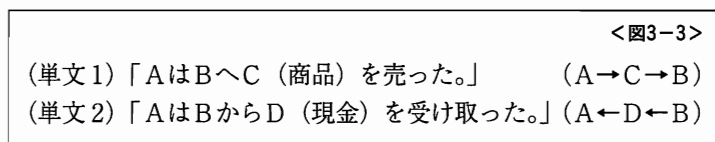


このことは、二つの事象を一度に表す「×××する」という単語を人間の頭（脳）が作り出せないということである。すなわち、三角以上のモノの移動を一度に表現する単語を人間は作れないということを意味する。脳の構造（脳に制約がある）がそうさせるのかここでは答えられない問題であるが、ここには脳内のカテゴリー性が垣間見られると思う。

このことを会計言語との関連でいうと、自然言語においては単文単位の認識は＜交換＞で止まる（売る・買う）ということである。すなわち、自然言語においては多者間、多物間のできごとを単文単位の連鎖で表現するにしても、重文を単文に分けたときのその単文内の要素は、（ヒト）・（ヒト）・（モノ）のように3項以内に制約される。繰り返して言うと、「買う」や「売る」には（ヒト）・（ヒト）・（モノ）・（モノ）の4つの項が出てきてよい。

ただしそれを表現するときは「太郎は（ヒト）花子から（ヒト）トマトを（モノ）買う。」のように3つの項を単文単位とし、これを限度として表現する。すなわち、それ以上の時間性を人間は（一度には）言語化しない（できない）。自然言語の「コトバ」として表現できない。これはパースの3次性（3項関係）を想起させる。すなわちパースによれば4項以上の関係は3項関係に還元されてしまう。しかし3項関係を2項関係以下に還元することはできない。また2項関係を1項関係に還元することもできない（注18）。こうして、それぞれの「勘定科目」は自然言語の単文が圧縮されたものとみることができる。

もうひとつ例をあげよう。商品売買としての＜交換＞があった場合、次のように（単文1）、（単文2）として表すことができる（図3-3）。



ここで、「売る」と「受け取る」を一度に表現できる単語を人間の頭（脳）は作り出せないとする。

現行会計の表現システムでは、（A→C→B）や（A←D←B）など各「勘定科目」は3要素で1セットとなっている。そして会計はこれを仕訳システム（その本質は＜交換＞表現システム）を用いて表すわけである。その基本形は、「勘定科目」（A→C→B）と「勘定科目」（A←D←B）のペアリングシステムである。

「仕訳」は重文表現を要求する。ただし、貸付行為は本来、1単文のみで表現することが可能であるがこれでは仕訳は成立しない（貨幣とモノの

＜交換＞表現をペアリングとするための一方のモノが欠けている）。そこで「債権」というものをモノとして扱う。つまり一方のカネともう一方のモノ（債権）を＜交換＞する形をとる。

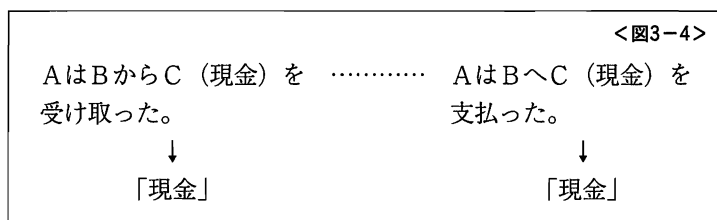
こうして、人間の認知は単文単位で空間運動（移動）をとらえることになるし、会計にあっては「勘定科目」が単文を担うことになる。そのさい、会計ではその表現システムの中心である仕訳形式が重文表現を要求するようにできているために（すなわち＜交換＞表現としてペアリングを求めるために）、ペアリングの相手が欠けている場合には擬制としての「勘定科目」をつくるようになるし、3つ以上の単文からなる重文があっても、

2 単文で切り取って表現することになるというわけである。

このように自然言語は 4 項目（以上）から 3 項目（以内）を選出し、会計言語はこの 3 項目（以内）を単位「勘定科目」として、単位間のペアリングによって取引という事象を（＜交換＞表現システムとしての「仕訳」を用いて）表現するシステムである、といえる。この単位としての「勘定科目」は 3 項目（2 項や 1 項では 3 項に欠けるという意味で空項目ができるがその空を含めて）からなるわけであるが、この項目は格を内包する

名詞句がほとんどである⁽¹⁹⁾。そして名詞句の組合せとしては本来は＜交換＞関係に限定されない（ペアリングに限定されない）はずなのであるが、会計においては「借りた／貸した」といった動詞（句）の関係が借方・貸方という形式を持って表現に制約を加えるかたちとなっているわけである⁽²⁰⁾。

ここで、「現金」という「勘定科目」について考えてみよう（図3-4）。



ここで、動詞「受け取った」や「支払った」を無視すると、

「現金」という科目名には「Aは／Bから／C（現金）を」と「Aは／Bへ／C（現金）を」という 2 タイプがあることになる。このことをどのように考えるか。

これまでの会計の考え方では、「現金」という科目にはこれ以上の内部構成要素はないものとみて、「現金」は《現金（同物）》を指示するコトバととらえられる。そして動詞「受け取る」・「支払う（渡す）（与える）」がその指示対象物の（貨幣）量的増減を示す役割を持つものとして、受け取る場合すなわち増加量の場合には左側（借方）に記録する一方で、支払う（与える）場合には右側（貸方側）に記録する。（この貨幣量の増減を考えるとが評価・測定と呼ばれる）。

これに対し、いまここで、動詞以前、すなわち貨幣量を問題にする以前の人間の認知にかかわるコトバの問題として「勘定科目」という用語に注目し、その内部構成要素について考えてみる。

「現金」に限らず、あらゆる「勘定科目」というコトバは格を内包する 3 要素（○、△、☆）から構成される単文の圧縮形とみて考察を進めてみる。上記「現金」の場合、（Aは、Bから、Cを）

と（Aは、Bへ、Cを）との違いは名詞句の中に含まれている「から」と「へ」にある。

これは空間認識（もう少し正確に言うと空間の運動（移動））にかかわることであり、ある所を出発点（起点）として別のある所（目標点）へ向かっての空間の運動の認知を形作っている。「現金」（Aは、Bから、Cを）と「現金」（Aは、Bへ、Cを）の違いは、空間認識の違いであるが、現在の会計のように「現金」の内部構成要素を問わない（したがって「現金」（Aは、Bから、Cを）と「現金」（Aは、Bへ、Cを）とを区別しない）場合にあっては、議論の焦点はコトバの世界ではなく、対象物の世界すなわち、モノ（対象物）の関係を数の関係に置換しそれを貨幣量の増減関係によって表現すること（いわゆる評価・測定）にあてられる。

しかし、対象物の世界から言語記号の世界のほうに焦点をあてて考察すると、そこには少なくとも同一次元内でも「現金」（Aは、Bから、Cを）と「現金」（Aは、Bへ、Cを）の相違が区別される。また「現金」同様、他のさまざまな言語記号「勘定科目」にも空間の運動（すなわち「格」）が内包されており、さらにそこには次元の相違がある。そして空間運動のさまざまな次元を表している「勘定科目」どうしがかかわることにより、

さまざまな意味空間が展開され広がりを見せていく⁽²¹⁾。

会計言語というコトバの世界は、「勘定科目」をこれ以上分割できない最小単位の「語」と見る限りは（たとえ対象物の世界をいったん切り離してみても）離散的な意味での幾何学的な世界にとどまるが、「勘定科目」の内部構成要素に着目してみた世界にあっては連続的な世界すなわちトポロジー的世界につながる。現行の会計はあまりにも対象物を量的に計測する世界、すなわちモノの間の関係を数の間の関係に置換しそれを貨幣量で表現しようとする評価・測定の問題に偏りすぎていると思う⁽²²⁾。すなわち、現行会計の表現の本質は、あらゆる事象を＜交換＞形態でとらえ表現するシステムとなっている点にある。これはあらゆる出来事を2者間の交換の関係に切り取って表現しようとする（仕訳がこれに利用される）ものであり、多次元空間はすべていくつかの2点間の線分関係に切り取られ、ばらばらにされてしまう。「代数学（アルジェブラ）」という言葉はギリシャ語ではなくアラビア語起源で、壊れたものをつなぎ合わせることを意味している。接骨医のようなものだ。いまの会計は背後にあるトポロジーや幾何学の世界からではなく、それを切り取ってつなぎ合わせることを起点としているといえるだろう⁽²³⁾。

ここで、青柳文司が述べている次の3つの指摘は会計言語の考察において重要であると思われるので、ここに紹介しておく。

「マクルアは、仕訳記録を文、会計報告書を言説になぞらえる。イエلمスレウは、言語理論が関心を持つ対象はテキストであると主張する。自然言語においては、テキストは文の連続体にすぎないが、会計言語においては、仕訳から財務諸表の作成までに複雑な処理と表示の手続きが介入する。それだけに、彼の主張は言語学よりも会計学において意義を持つてくる。」⁽²⁴⁾

「会計言語においては、動詞が左と右の位置の

相違で表わされ、金額は動詞を修飾する副詞句の中の名詞である。」⁽²⁵⁾

「会計言語においては、構成要素は計算要素とよばれる。ホルツァーは、勘定を計算要素（Rechnungselement）とよんでいる（Hans Holzer, Zur Axiomatik der Buchfuhrungs- und Bilanztheorie, W. Kohlhammer, 1936, S.6.）。勘定は科目と金額がT字型の勘定形式によって結ばれた言語単位である。科目と金額は語であるが、両者が結ばれると文になる。前例によれば（（借方）現金1,000（貸方）借入金1,000）、現金勘定の借方に金額が記入されると節になり、この単文が反対記入を伴って重文になる。ビューラーが考察したように、語が先か文が先かでなく、両者は言語の相関的な同一態であることを、勘定という言語単位が証示している。」⁽²⁶⁾

ここで青柳は、科目という語と、金額という語が結合して文になるとみている。本稿においてはここまで量的問題との混同を避けるために金額の問題は捨象して「勘定科目」という語と語の結合関係の考察を進めてきたが、「勘定科目」と「勘定金額」の結合をもって文となるという視点は重要である。このことはのちに「勘定」の3要素としての「勘定科目」と「勘定金額」と「罫線」の関係を考えることにつながっている。なお、マクルアにしても青柳にしても「勘定科目」自体が単文であるとの認識はないように思われる。

4. おわりに

イエلمスレウのいう「質料（matière）」あるいは「原意味（mening）」とは、関係のネットワークとしての「形式」（forme）によって切り分けられる以前の連続体のことであり、それは記号の内容面にも表現面にも想定される。「形式」によって分節された「質料」は「実質（substance）」となる。イエلمスレウは、「形式」は各言語によって異なっているが、「質料」はすべての言語をつうじて普遍的であると考えているようなところがある⁽²⁷⁾。この質料の世界がトポロジーの世界であると思われる。それは形式に

よって切り取られる以前の世界であり、「格」の『カテゴリー』を骨格として意味空間が形成されコトバが発現する『場』の世界でもあるとみる。

意味空間の重層性にかんしては『カテゴリー』の展開が考えられる。それは数学でいえば組み合わせ理論の問題にあたる。それを言語の問題としてみれば、例えば、ヴァレリーはライプニッツの「結合法」の探求を非常に重要視し、完全に定義された要素からのみなる記号的言語、ひとつの理想言語の構築をめざしたとされる。そのような志向にもとづいて、自然言語の分析をヴァレリーは次のように提起する。「ひとつの言語はつねに限られた数の基底要素しかもたず、それ自身ではあまり数の多くないこの要素が、非常に数多くの組合せを許す」。ヴァレリーに従えば、この組合せの可能性、「結合法」がまず探求されなければならない⁽²⁸⁾。

結合というとはまず＜交換＞の考察においてまたように 2 項間の関係が問題とされ、そこでは対立的図式が取り上げられることが多い。しかしトポロジーの視点に立つと、単に 2 項間の弁別性（示差性）を問題にしたのでは空間全体の説明がつかない。次のブレンダルの考え方が参考となる。すなわち、ブレンダルは、音韻論のいう二項対立が 2 項間の弁別性（示差性）を対立関係としてとらえるのに対し、正／負の二項対立でもなく矛盾でもない関係を言語理論的に定式化しようとした。画期的論文「形態論の体系の構造と可変性」（1933年）で提出されたブレンダルの関係論によれば、あらゆる構造を支配する基本的関係は、正と負という矛盾する 2 項間の対立関係だけではない。「すべてがこうした単純な二元性や二極性に限定されるわけでないのは、明らかである。もっとずっと複合的である言語事実というものを定義するには、より豊かでより柔軟な論理的手段がぜひとも必要なのである」と、ブレンダルは述べている⁽²⁹⁾。

この点に関してイエラムスレウはどのように考えているのであろうか。彼は融即的対立関係（opposition participative）と名づけられた画期的な関係の理論を提出した。すなわち、イエラムスレウによれば、言語とは、通常の構造主義者

たちが考えるような論理数学的なシステムではなく、社会学者レヴィ＝ブリュールのいう未開社会の「前論理」的システムと論理数学的システムとが混在した下論理的システムであるという⁽³⁰⁾。それは会計にあっては、会計の表現システムを＜交換＞を鍵概念とした代数的操作システムとみるのではなく、それ以前の表現世界を考えることにあたる。これは、システムあるいは構造を構成する「対立関係」にかんする画期的な思考の変容を意味する。つまり、言語が論理数学的システムではなく＜下論理的システム＞であるということは、それを構成する対立関係が、ヤコブソンらが考えるような A/non-A という排除的二項対立ではないということを意味する。すなわち、もっぱら A/non-A という排除的対立関係にもとづくヤコブソン流の二項対立論とはちがって、イエラムスレウの融即関係論は論理的ロジックではなく自然言語のロジックを明らかにすることを通じて、フロイトが発見した主体性の領域をも科学的に分析・記述することを可能にする。イエラムスレウのこのような画期的な関係論は、「すべてが自己であるとともに他であり、それゆえ自己でも他でもない」ような、自己同一性が不安定な＜下論理＞＝無意識の世界を記述しうる可能性があるとされる⁽³¹⁾⁽³²⁾。

＜交換＞が人間個人の性向によるものなのか、社会（制度）の背後にある深層構造によって拘束されているものなのか、ここでは答えられない問題である。しかし少なくとも、会計は＜交換＞概念を抜きに成立し得ない、とはいえる。そのことを認めたくえて、会計における＜交換＞表現システムは、複式簿記といわれる現行のシステム以外のものが考えられるはずである。仕訳を通じて会計表現としてとらえる＜交換＞の最小単位が、2 つの「勘定科目」の結合、すなわち、「勘定科目」の内部要素としての 3 要素と 3 要素の結合であるとしても、6 つの place (value) を紙の上に表現する方法はひとつに限られない⁽³³⁾。

今後さらに、「勘定科目」の内部構造を『格のカテゴリー』の機能の展開として究明していくことで、イエラムスレウの融即関係論のもとで成立するような、新たな会計表現システムとしてのト

ポロジエ会計学が期待される。

〔注〕

- (1) このことを非常に大雑把にいうと、「会計というのは、つながりをもったあるかたまりを木の枝を折るようにぽきぽきと折り、かたちを整えお化粧をしてから天秤というはかりのうえにのせて記録するシステム」といえる。
- (2) 井尻雄士『会計測定の基礎－数学的・経済学的・行動学的探求－』東洋経済新報社、1968年、118頁。
- (3) この点につき井尻は、会計において分類を強調する文献としてリトルトン Littleton [1953, 第3章] とソーター Sorter [1963] をあげる。(井尻、同書、118頁の注)。
- (4) 井尻、同書、111－112頁。
- (5) 井尻、同書、117頁。
- (6) 井尻、同書、113－115頁。
- (7) たとえば、①経済学における交換、法律学における交換、社会学における交換といった視点や、②合理主義的交換、構造主義的交換、経済人類学における交換といった視点などが考えられる。
- (8) カール・マルクス『資本論』1編2章。
- (9) アダム・スミス『国富論』1編2章。
- (10) 下野弘編集代表『世界大百科事典9』平凡社、1988年、(春日淳一) 294－295頁。
- (11) 下野弘編集代表、同書、(小坂勝昭) 295頁。
- (12) 見田宗介・栗原彬・田中義久『社会学辞典』1988年、(佐藤俊樹) 279－280頁。
- (13) 数学史に目をやるとアーベルの群論は代数学の形成・発展の歴史とつながっていることがわかる。アーベルの登場する前すなわち19世紀はじめにはまだ、代数学は四則演算に密接に結びついた算術から生まれたものとみなされていた(ピーター・ベジック(山下純一訳)『アーベルの証明－「解けない方程式」を解く』日本評論社、2005年、150頁)。代数学にとって通常の算術の法則との決定的な決別が行われたのは、ハミルトンによる決別宣言に端を発するといわれる(ピーター・ベジック、151頁)。ハミルトンはアーベルの証明(アーベルの1824年の論文「5次の一般方程式の解法の不可能性を証明する代数方程式についての論文」)を早い時期に称賛し、非可換な群論の道を開いた。非可換代数はニュートン力学やマクスウェルの電磁気学などの物理学の現代的な理解の基礎になっているといわれるが(ピーター・ベジック、155頁)、非可換性は行列の演算でも中心的な役割を演じている。行列の理論は、1858年のはじめにイギリス人アーサー・ケーリーとジェームズ・ジョーゼフ・シルヴェスターが発展させた。行列のアイデアは連立1次方程式の係数を縦横に並べてみることから生まれたものである。現在では行列もまた非可換な積をもつことがわかっているが、行列は群を

表現するためのすばらしい道具となっている。ケーリーが群論を完全に抽象的に築き上げる少し前の1872年に、フェリックス・クラインがエルランゲン大学での講演で有名な「エルランゲン・プログラム」を提唱した。クラインは、群論は幾何学や代数学よりも基本的なものであり数学の心だと考えたのである。そうして、彼は、幾何学的な図形は図形や方程式そのものを使うよりも基本的な対称性(図形や方程式を支配する群によって把握できる)の言葉を使って考察を進めなければならないと主張したのである。このクラインの観点によると、より一般的な群の考察こそが、3次元空間からより高次元の多様体にいる複雑な空間を説明するための王道となるだろうと考えた(ピーター・ベジック、158頁)。その後の群論の発展がアインシュタインの相対性理論やハイゼンベルクの不確定性原理の直接的な起源となるポール・ディラックの有名な方程式につながっているのは周知のとおりである(ピーター・ベジック、159－161頁)。

- (14) ピーター・ベジック、同書、26－27頁。
- (15) さらにいえば、フィボナッチ数列は黄金比とつながっており、またケプラーの予想として有名な最密重点問題とも関連していると思われる。こうしてここに会計の世界がトポロジカルな世界へと繋がる可能性がある。
- (16) 会計学の領域において言語的な分類思考を有するとされるリトルトンによれば、「初期の著者たちが取引分解について合理的な理論をもっていたことを示す……一つの事例」として、Manzoni (1534年)の著書が紹介されている。Manzoniはその著書のなかで買入、売却、収入、支拂、交換、貸付および贈与にからむ四大事項として次のものを掲げている。
 - 1 与える人
 - 2 受取る人
 - 3 与えられる物
 - 4 受取られる物

また、(片野註)によれば、(Domenico Manzoni: Quaderno doppio col suo giornale secondo il costume di Venetia, Venice, 1534.) ……彼はまた勘定分類をこころみた最初の人であり、勘定を活動勘定(vive)と死勘定(morte)に分ち、前者は人名勘定を、後者はその他のすべての勘定を包括した(Peragallo: Origin and Evolution of Double Entry Bookkeeping, 1938, pp. 60-62参照。)という。(Littleton, A.C., *Accounting Evolution to 1900*, New York, 1933. リトルトン(片野一郎訳)『会計発達史』同文館、1953年、74頁。)

- (17) ここに一つの仮定をおいている。それは「会計言語表現が自然言語の格システムを基にして成り立っているのではないか」ということである。(会計に限ることではないが)会計では空間の運動を構成する

格という型式を基にして、会計表現（あるいは会計表現における文法としての仕訳の型など）を導出し使用しているのではないかと考える。会計言語表現が自然言語の格システムを基にしており、そして現行の会計がペアリングを求める代数的＜交換＞表現システムであることを考えると、この仮定をもとにした考察から、未発見の会計表現が見出される可能性がある。

- (18) パースによれば、すべての多項関係は 3 項関係に還元できるという。逆にいえば、3 項関係からすべての多項関係または複数の事実を形成することができるということになる。米村裕二『パースの記号論』勁草書房、1981年、65-66頁を参照。Peirce, Charles Sanders, *Collected Papers*, Cambridge: Harvard University Press, 1931-1958., (1.363) (第 1 巻363パラグラフ) では、「A は B に C を与える」という 3 項関係がいくつかの 2 項関係に分析できないことが述べられている。
- (19) 例えば、「A は B に C を売った」という表現の場合は、(A は)、(B に)、(C を) という 3 つの名詞句と動詞 (売った) で構成されることになる。この 3 項目が格の機能を中心としてひとつの空間の運動を表すことになる。
- (20) これは直接的には＜交換＞ではなく、＜交換＞は 2 次的なものであるのであるが、最終的にはこの両面（二面）の形式がペアリングとしての＜交換＞表現に都合がよいために用いられるわけである。このことは会計におけるこの基本的な動詞が（先に認知言語学の視点のところでみたように）機能語に変化したとみることもできる。また、＜図言語＞の形式からの考察も可能である。
- (21) この展開は例えば先の泉井久之助教授の格の機能に関する考察にしたがうと（泉井久之助『言語の構造』紀伊国屋書店、1967年）、場所格に注目した344個の「勘定科目」が考えられることになる。
- (22) 「チェンパースにならって測定値を言語とよべば、それは言語が認識を規定する面である。半面、認識が言語に先行する面、会計言語前の認識をFASBの表明は切り捨てる。その結果、ラテン語の認識 (mens) と測定 (mensura) が同一語源であるように、会計における認識と測定も一体化する。FASBの表明は、認識を財務諸表における表現と同一視した。……FASBの測定観は、歴史的原価や現在原価などを対象の属性とみることで、本来、属性

とみるべき経済的価値やその指標への理論的考察を棚上げにした。いまた、貢献理論の基礎も薄弱となつて、認識と測定の理論は上と下の支えを失って宙に浮いた感じである。」（青柳文司『会計学の基礎』中央経済社、1991年、233頁）とされる。

- (23) 実はもう少し正確に言う、言語による表現がなされた時点でその世界は点と点のつながり、すなわち、ポツリポツリと点在する離散的世界であり、それは稠密の世界（トポロジーの世界）とは世界を異にする。＜関係性＞の結節点としての「格」の世界は実は言語になる直前のトポロジーの世界であると思われる。
- (24) 青柳、同書、117頁。
- (25) 青柳、同書、118頁。
- (26) 青柳、同書、118頁。
- (27) 立川健二・山田広昭『現代言語論』新曜社、1990年、146頁。
- (28) 立川・山田、同書、184-185頁を参照。
- (29) ブレンダは 6 個の項の組み合わせにより存在可能なシステムの型を15と算定し、さらにシステムからシステムへの構造変動のタイプが $15 \times 14 = 210$ であると算出している。立川・山田、同書、85-86頁を参照。
- (30) 立川・山田、同書、93-97頁。
- (31) 立川・山田、同書、93-97頁。
- (32) それは西田幾多郎の『場』の世界と相通じるものがあると思われる。
- (33) 4 要素を表現するに当たっては、3 要素（○、●、□）と 3 要素（○、●、■）の結合表現だけが唯一ではない。そもそも、4 要素を 3 要素と 3 要素の 2 組に分ける必然性は＜交換＞にこだわらなければ本来ないはずである。会計では（たまたま）＜交換＞表現を求めるために 4 要素を 1 組に 3 要素をもった 2 組のペアとしてとらえているが、仮にこの 3 要素 \times 2 組 = 6 value（6 値）がある logic を紙の上で表現するとしてもその方法はこれが唯一ではない（たとえば、1 組につき 2 要素で 3 組をもって 6 要素とか、1 組につき 2 要素で 2 組をもって 4 要素とか）。そこでこの 6 値（以内）をいかに分けて組をつくり（人間の認知の制約上 1 組 3 要素以内とし）、いかに各組を結合させるかによって新たな会計表現世界が展開されることになる。すなわち会計においても現行の＜交換＞表現以外の他の表現システム、他の認知システムもありうる。