

# 会計の歴史的変遷に関する言語論的考察

チョン      ジェ      ムン  
全          在          紋

## I はじめに

言語学には、時間次元をメルクマールに、二つの異なった研究領域が認められる。共時言語学と通時言語学である。<sup>1)</sup> ある一定時期の言語に関する研究は「共時言語学」(linguistique synchronique)と呼ばれ、時代とともに変化する言語の研究は「通時言語学」(linguistique diachronique)と呼ばれている。言語としての会計についてもまた、共時会計研究と通時会計研究が可能である。

上の定義からも明らかなように、通時言語学とは、なじみある用語で言えば、「歴史言語学」(linguistique historique, historical linguistics)である。ソシュール(Ferdinand de Saussure)を境に、これについてもまた、2つの類型が認められる。伝統的通時言語観とソシュールの通時言語観である。

ソシュール以前における伝統的通時言語観においては、ある単語とか表現を検討するさい、それら単語とか表現を個別に取り上げ、過去にさかのぼって考察することを常とした。そして、言語体系全体とは切り離して、もっぱら、それら個々の要素(単語、表現)が独自にたどってきた歴史的変化に注目した。

たとえば、ある単語の意味は時代の推移とともにどのように変化してきたか、そうした個別現象が歴史言語学の対象とされた。しかし、ソシュールにあっては、個々の単語の意味やそれが置かれる語順などではなく、むしろそ

1) 丸山圭三郎、『ソシュールの思想』、岩波書店、1981年、105ページ。以下、「丸山、  
『思想』、1981年」とする。

キーワード：会計，言語，通時，引当金，動態論

れら単語をカバーする言語の意味体系や文法体系が全体としてどのように変遷したか、そうしたことが本質的な問題とされた。

部分と全体の関係については、古来より2つの見方の対立がある。原子論 (atomism) と全体論 (holism) である。全体はその部分の総和であると考えて議論の展開をはかる見方を「原子論」という。これに対して、全体はその部分の総和をもってしては説明できない自律性を有するとする見方を「全体論」という。言語 (コトバ) の歴史的変遷について、伝統的通時言語観が原子論に立脚するものとすれば、ソシユールの通時言語観は全体論に立脚するものと言えよう。

本稿ではまず、伝統的通時言語観ならびにソシユールの通時言語観における2つのタイプの見方を検討する。そして、具体的な日常言語に対する歴史的変遷観を引き合いに、その会計版アナロジーを米独における静態論から動態論への移行 (および動態論から静態論への反転)、日本における引当金規定の改正論拠に求め、考察する。もって、ソシユール=丸山の言語理論を援用しての、通時会計研究を試みる。

## II 通時言語観の2類型

さて、われわれが別稿<sup>2)</sup>において追究してきたような、ラングとしての会計言語の連辞関係および連合関係に関する研究は、共時会計研究に属する。<sup>3)</sup> ソシユールによれば、連辞関係・連合関係とも、本来は恣意的である。ただ、それらからなるコトバは、ラングとして固定化されると堅固になり、共時的には当該言語使用者たちの思考・行動を強く拘束する。しかし、いかに堅固なラングと言えども、言語というものの普遍的な歴史に見られるとおり、通

2) 拙稿、「会計理論における認識論的意義についての研究」、『私学研修』、第146号、私学研修福祉会、1997年8月、29～42ページ。

拙稿、「FASBの会計言語観について」、『会計』、第152巻第6号、1997年12月、14～27ページ。

3) 宍戸通庸、「ことばと視点」、宍戸通庸ほか共著、『表現と理解のことば学』所収、ミネルヴァ書房、1998年、94ページを参照のこと。

時的（歴史的）には可変である。<sup>4)</sup>

以下、個々の要素（単位言語）はそれをカッコの前の大文字で表わし、その要素が果たす役割（機能）、すなわち体系内でもつ価値はこれをカッコ内の小文字で表わすこととしよう。すると、伝統的通時言語観は、次の図表1のように示されよう。

図表1 伝統的通時言語観

変遷(1)  $A(x) \Rightarrow A(y)$

変遷(2)  $A(x) \Rightarrow A'(x)$

変遷(1)のような場合に、「A という要素は時代が変わっても常に存在し続けた」と考えたり、変遷(2)のような場合に、「A は消失して、新しい要素 A' にとってかわられたのだから、歴史的変遷があった」などとする解釈、それがここに言う伝統的通時言語観である。ソシュールは、そうした解釈（考え）を拒否した。

ラングの諸要素は、現象面（実質的支えの面＝具体的な発声音や文字）ではいささかの変化が起きなくても、その体系の中で受け持つ役割がまったく別のものになってしまう場合（＝変遷(1)のケース，“ $x \rightarrow y$ ” に変る）もあれば、その逆に、現象面（実質的支えの面＝具体的な発声音や文字）では大きな変化があっても、依然として同じ機能を果たしている場合（＝変遷(2)のケース，“ $x \rightarrow x$ ” のまま）もある。

ここで、丸山の例証を参照しよう。<sup>5)</sup> たとえば、日本語における「つま」という語は、上古時代から現代に至るまで存在するが、かつては『妻』ばかりか『夫』をも意味していた。このような「つま」と、『妻』のみを意味する現代語の「つま」とは、同一の語とは見なしえないであろう。これが、変遷(1)

4) 高尾利数、『シュールで読む聖書物語』、情況出版、1993年、21ページ。

5) 丸山圭三郎、『ソシュールを読む』、岩波書店、1983年、159～62ページ。以下、「丸山、『読む』、1983年」とする。

のケースにあたる。文化一般にこうしたケースは、他にも多々あげられよう。会計における変遷(1)の類例については、節をあらためて後述する。

次に、変遷(2)の卑近例として、丸山は新旧憲法下における「自衛隊」と「軍隊」のケースを挙げている。新憲法下では「軍隊」はなくなり、「自衛隊」という名称となった。しかし、このような場合、 $A$ は $A'$ に変わったと安易に考えること、丸山はそれに「待った」をかけている。体系的視点から言えば、「軍隊」が「自衛隊」に名称変更されても、その本質(実態)は変わっていないかもしれない。そう警告している。

さらに、もっと確かな例として、戦前の「検閲」制度から戦後の教科書「検定」制度への名称変更を挙げている。現象面が変わったように見えるため、われわれはともすればそれに欺かれ、本質(実態)を見誤る恐れがあるとしている。

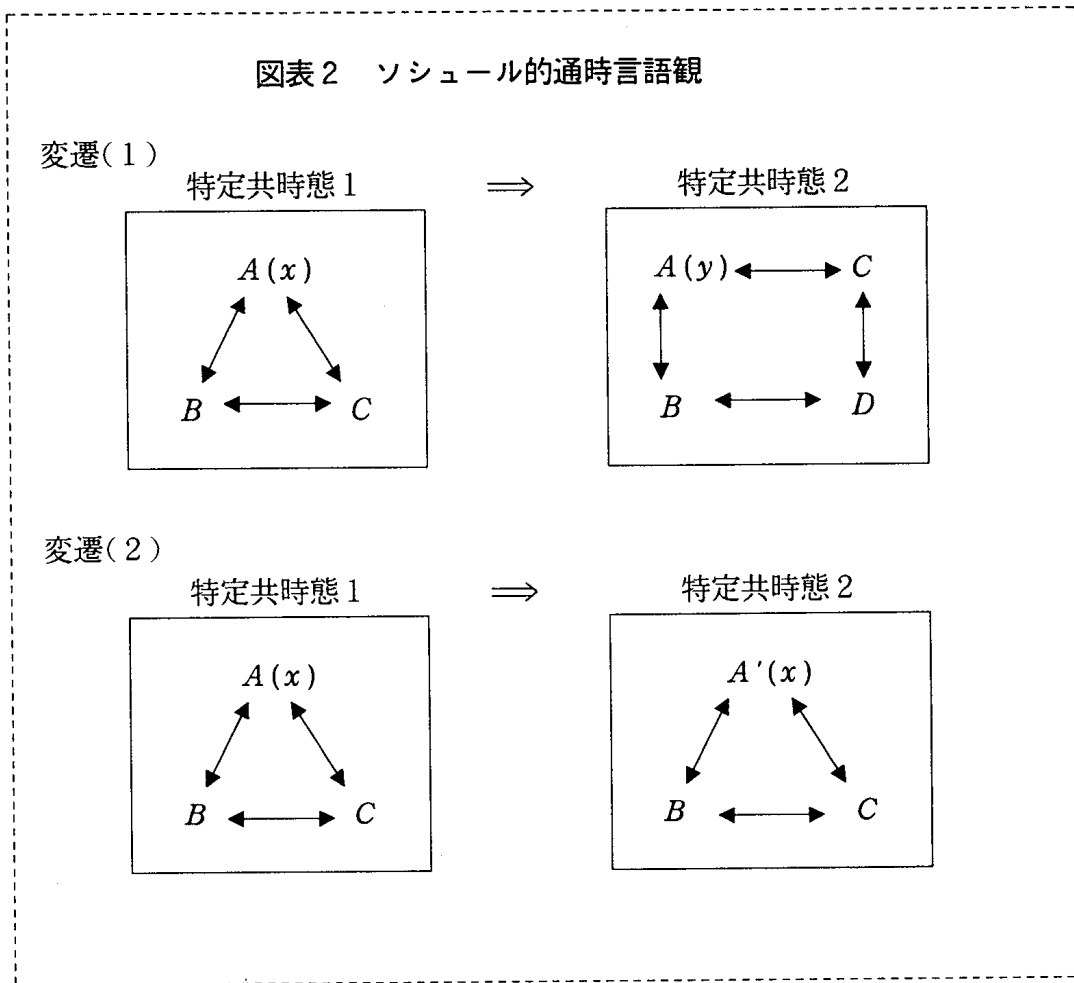
如上のような、危うい歴史観の抱懐を避けるには、すべての個別現象をまずある時点での「体系」の中において〈共時的〉に捉える。しかる後、もう一つ別の「体系」への移行を、改めて〈通時的〉にとりあげる必要がある。先の図式で言うならば、括弧内の $x$ 、 $y$ という価値の変化こそ、真の意味での歴史的变化であるとされる。それらの働き(価値)を見極めるためには、前の図表1を次の図表2<sup>6)</sup>のように修正して考える必要があると言う。

図表2において、まず、共時的体系の中で、それらを他の要素との相互関係のもとに位置づけよう。ちなみに、図表2では、「共時態」に「特定」という形容詞が付されている。ソシュールによると、「共時的」とのみ言う語はともすれば不確かで、「特定共時的」と言うべきであるとする。その理由を次のように述べている。<sup>SM64(一五〇八)</sup>『共時的(=言語の一定時期に属する)という語は少々不確かな点もある。同時的なものはすべて同じ秩序を構成するように思わせかねない。特定共時的(=特定の一言語に対応する独自の秩序における)と

6) 図表1は、以下の二箇所の図表を本稿における解説上の便宜に合わせて合成したものである。

丸山、『思想』、1981年、109ページ。

丸山、『読む』、1983年、161ページ。



つけ加えるべきである。』<sup>7)</sup>

これはたとえば、時間次元では共時的（同時的）であっても、英語とフランス語の類義語はそれぞれ別物と考えねばならないことを意味する。たとえば、英語の‘mutton’とフランス語の‘mouton’は、相互に類義語である。しかし、両者はそれぞれ言語体系を異にする語であるため、相互に別物と考えなければならない。英語は‘sheep’（生きている羊）と‘mutton’（羊の肉）を区別するが、フランス語の‘mouton’（羊）にそうした区別はないからである。<sup>8)</sup>

言語体系間の差異は、時間次元においても空間次元においてもありうる。すなわち、通時的にも共時的にもありうる。ただ、「言語の歴史的変遷」を論

7) 丸山、『読む』, 1983年, 154ページ。

8) ジョナサン・カラー（川本茂雄訳）, 『ソシュール』, 岩波書店, 1992年, 40ページ。

ずるには、時間次元における特定の同一言語体系間の差異（変化）に限定する必要がある。「共時的」というタームに「特定」という形容詞を付したソシユールの真意は、これである。

会計における変遷(2)の類例も、節をあらためて後述しよう。

図表2における変遷(1)の場合には、特定共時態1にあったAの価値(x)は、共存するB、Cとの三項関係から決定された。これに対し、特定共時態2に移行すると、Aそのものの実質面には変化がなくても、新しい辞項Dが登場して四項関係におかれている。そのため、Aの価値は変動して(y)に変わっている。これなどは体系そのものの変化であり、言語における真の歴史的变化とされる。

他方、図表2における変遷(2)の場合には、特定共時態1にあったAという実質は特定共時態2に移ると消失し、A'にとって替わられている。しかし、依然として各要素の価値を決定する関係は三項関係のままである。そこでは、Aの価値(x)がA'の価値(x)でありつづけるため、価値そのものの変動は見られない。つまり、このような場合、体系は少しも変化せず、歴史的变化は見られないとするのである。

すなわち、ソシユールのいう通時言語学は、それまでの「物象化された〈点〉の歴史観」(図表1)を「関係の網としての〈面〉の歴史観」(図表2)に置き換えたと言えよう。<sup>9)</sup>

通時言語学の研究対象となるのは、形相(フォルム)としてのラングの次元において、諸価値の変動があった場合である。諸価値の変動とは、表意単位の変動をいう。<sup>10)</sup> 形相ではなく、実質における変動の有無のみでは、通時言語学の対象とはならない。この点に、ソシユールの通時言語観の特徴が見られる。

上古時代の「つま『妻・夫』」と現代の「つま『妻』」を同一の語と考えるのであれば、これは意味の実質が変わったにもかかわらず、音的実質の同一

9) 丸山、『読む』, 1983年, pp. 159~62.

10) 丸山、『欲望のウロボロス』, 勁草書房, 1985年, 100~1ページ。

性が保たれているという事実からである。また、平安時代の「いたつき」と現代の「病氣」を同一の語と考えるのであれば、これは音的実質が変わったにもかかわらず、意味の実質が同一であるという事実からである。いずれの場合にも、シニフィアンとシニフィエが分離された抽象の実質における同一性であることに留意したい。したがって、それらは通時言語学の対象とはならないのである。<sup>11)</sup> 後述する会計現象との関連で、この点の認識は重要である。言語学の対象たりうるには、シニフィアンとシニフィエの不可分離を前提としなければならない。

### III 会計における借方変遷例

叙上をふまえつつ、今度は会計現象の中に類例を求めよう。まず、ソシユールの通時言語観における変遷(1)のケースのアナロジーである。たとえば、会計学史において、ドイツでもアメリカでも静態論と動態論の対立があった。

往時のドイツ会計学では、それは貸借対照表をもって財産計算の手段とみるか損益計算の手段とみるかの対立であった。すなわち、静的貸借対照表観と動的貸借対照表観の対立であった。静態論から動態論への移行史が見られた。

他方、アメリカ会計学における静態論と動態論の対立は、ドイツ会計学のものとはやや趣を異にしている。アメリカでは、会計の機構(構造)を説明するのに、貸借対照表を中心とするか損益計算書を中心とするかの対立であった。いわゆるバランス・シート・アプローチ(balance sheet approach)かインカム・ステートメント・アプローチ(income statement approach)かの対立であった。

アメリカ会計学における両者の相違は、ひっきょう資産的接近法(assets approach)か原価的接近法(cost approach)かの選択に帰趨すると見られている。このような視角においては、たとえインカム・ステートメント・アプ

11) 丸山,『思想』,1981年,114ページ。

ローチをとる場合でも、依然、貸借対照表は財産計算の表示に役立つと思念される。すなわち、ドイツの場合とは異なり、貸借対照表が財産計算の表示に役立つことを是認しても、動態論の理論的骨格にさほどの支障は生じないと見られている。<sup>12)</sup>

ドイツ会計学にせよアメリカ会計学にせよ、静態論は時点的な（2時点の比較による）純財産の増加をもって利益概念（利益の対象概念）とする。両者はこの点で共通していると言えよう。そのさい、利益を測定するにあたっての具体的な操作概念は、一般に財産法をベースとする。

ドイツ会計学にせよアメリカ会計学にせよ、動態論は収益費用の期間的な差額をもって利益概念（利益の対象概念）とする。両者はこの点で共通していると言えよう。そのさい、利益を測定するにあたっての具体的な操作概念は、一般に損益法をベースにすると見られている。<sup>13)</sup>

アメリカにおいては、第一次世界大戦を前後して、静態論から動態論への移行があった。アメリカ動態論は、1927～8年頃にメイ（George. O. May）により起草され、1940年にペイトン・リトルトン（William A. Paton & Anallias C. Littleton）の共著（*An Introduction to Corporate Accounting Standards*, 1940）により完成を見たとされている。<sup>14)</sup> ただ、後述するFASBにも明らかなごとく、彼の国では近時ふたたび動態論から静態論へ、反転の兆しが見られる。<sup>15)</sup>

12) 青柳文司、『アメリカ会計学』、中央経済社、1986年、207～8ページ。

13) 静態論・動態論と、利益の対象概念・操作概念との関係については、たとえば、次著を参照されたい。

青柳文司、「会計学の中心概念」、黒澤清責任編集、「体系近代会計学」第1巻、『会計学基礎理論』、中央経済社、1980年、131～3ページ。

武田隆二、『最新 財務諸表論』〈第6版〉、中央経済社、1998年、39、41～3、87、234ページ。

角頼保雄、『新しい会計学』[新版]、大月書店、1994年、75、301ページ。

14) 青柳、前掲『アメリカ会計学』、205～6ページ。

15) もっとも、その兆しはいまだ理論のレベルである。実務のレベルでは、いぜん動態論（収益費用観）が主流をなしている。次を参照されたい。

津守常弘、「FASB『概念的枠組』の形成と測定属性の問題」、『會計』、第137巻第6号、1990年6月、37ページ。



最初に、ドイツ会計学における変遷(1)の類例を求めよう。上述した、ドイツにおける静態論と動態論の識別は、シュマーレンバッハ (Eugen Schmalenbach) により20世紀初めのころに整理された見方である。山下によれば、貸借対照表借方における両者の相違項目として、いちおう、無形資産としての「のれん」と繰延資産が考えられるとしている。<sup>16)</sup>

たしかに、シュマーレンバッハは、主著(z. B., *Dynamische Bilanz*, 7. Aufl., 1938)において、無形資産としての「のれん」の意義を強く主張した。企業の価値は、原価にせよ時価にせよ、個々の資産・負債を集計・差し引きしても得られるものではなく、そうした貸借対照表諸項目の「結合性」に見出されると説いている。理念的には、典型的な全体論者と言えよう。ただ、彼は「計算の確実性」に欠けることを理由に、無形資産としての「のれん」(全体論的企業価値)の評価については、立ち入った議論を放棄している。そして、貸借対照表借方諸項目に対しては、おおむね原価主義による原子論的な評価論の展開に大きな紙幅を割いた。<sup>17)</sup>

すなわち、抽象的な全体企業価値理念ではなく、具体的な個別資産評価論について見るかぎり、シュマーレンバッハにおける静態論と動態論の主要な相違は、いわゆる「繰延資産」(deferred assets)が前者には存在せず、後者にのみ計上される点にあると言えよう。さしあたり、われわれはこの点を手がかりとして、議論を展開したい。

近作<sup>18)</sup>において紹介したように、ソシュールによれば、コトバがなければ概念はなく、概念がなければ事物(指向対象)もない。もちろん、言語外現実(言語以前の現実)は、人間のコトバなしでも存在する。<sup>19)</sup>しかし、その

---

Ahmed Riahi-Belkaoui, *Accounting Theory*, 4th ed., (London: Thomson Learning), 2000, p. 482.

16) 山下勝治, 『財務諸表会計』(増補版), 千倉書房, 1967年, 16ページ。

17) この辺の事情については、次拙稿を参照されたい。

拙稿, 「動態論と会計測定観」, 『六甲台論集』, 第21巻・第1号, 1974年4月, 80~2ページ。

18) 拙稿, 「会計における連辞関係と連合関係」, 『環太平洋圏経営研究』, 桃山学院大学総合研究所, 第2号, 2001年3月, 14~5ページ。

19) これを認めなければ、ソシュールは観念論者(idealist)になってしまう。

存在はカオスであり、混沌とした連続体である。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=分節の結果である。

「虹の色(太陽光のスペクトル)を現象としてそのまま眺めると、連続した色の推移があるだけで、決してはじめから『七色』に分かれたものではない。ことばはそれを赤、橙、黄……というように『節』に分けてとらえている。このように、連続的な対象を、離散的/な記号体系で追尾する」。<sup>20)</sup> まこと、分節(articulation)こそは人間のコトバの根本的特徴をなす。

それゆえ、ソシユール言語学では、コトバ(言語記号)における概念(シニフィエ)や事物(指向対象)の分節は、言語外現実(言語外事実)の中ではなく、言語体系自体の内にあるとされる。概念(シニフィエ)を分節するとは、事物(指向対象)としての単位相互間の関係を明らかにするようなくあいに単位を決定することに他ならない。<sup>21)</sup>

関係の世界において、個は存在しない。分節線(分割線)の加減で、コトバの意味(概念・指向対象)が、言わば上下左右に動く。そして、混沌とした連続体としての現実に対する再分節化(別途あらたな分節)こそ、コトバにおける歴史的変遷のカギをなすのである。

上述したように、ソシユールにあっては「はじめに全体ありき」であった。これをベースに、ここで、貸借対照表借方全体を当面の視界(眼前の世界)と観じて一考したい。

静態論であれ動態論であれ、「流動資産」および「固定資産」という名称の項目はいずれにも計上される。貸借対照表資産項目ということ言えば、静態論は流動資産と固定資産の二項関係である。これに対し、動態論には「繰延資産」という名称の項目が付加され、流動資産・固定資産・繰延資産の三

20) ロラン・バルト(沢村昂一訳)、「記号学の原理」、ロラン・バルト(渡辺淳・沢村昂一共訳)、『零度のエクリチュール』所収、みすず書房、1971年、155～6ページ。

21) 赤羽研三、『言葉と意味を考える II』、夏目書房、1998年、21～2、28ページ。

項関係となる。動態論においては、言わば流動資産または固定資産が、図表2・変遷(1)におけるAに比類すると見られる。

別近作の図表7〔形相(言語)とカオス(連続体)との関係〕および図表10〔語の意味は関係である〕<sup>22)</sup>が示唆しているように、静態論と動態論とでは、資産=貸借対照表借方諸項目の個別価値は、全体として相互に異なっていると見られる。すなわち、ソシユール言語学で言えば、貸借対照表借方という連続体としての現実に対して、それぞれが独自の分節を行なっていると解しうる。

ちなみに、シュマーレンバッハ研究で知られた山下によれば、静態論の利益概念(財産法による純財産増加分)からすれば、財産の評価基準としていちおう時価が考えられるとする。しかし、「企業の所有する財産のうちには、販売のための所有とか、利用のための所有とか、その所有目的にもそれぞれ差異があるので、その時価評価には問題が多い。現実には、多くの場合に購入原価に基づく評価が採用されるものである」<sup>23)</sup>として、静態論と動態論との間で現実的に評価法の大きな相違は認めていない。

論理学では、分類に際して「類」と「種」を識別する。両者の関係について言えば、「種」は「類」に対するコトバで、「類を構成する個々のもの」をいう。また、個々の「種」について、共通の性質をもったものを一まとめにすると、それらは「類」として分類されることとなる。

ただ、論理学における類や種は相対概念であり、たんに上級(類)に対する下級(種)を示すのみである。すなわち、同一の概念が自身より上のクラスに対しては種となり、自身より下のクラスに対しては類となる。たとえば、「人間」は「日本人」に対しては類であるが、「動物」に対しては種である。そして、「人間」に対して類である「動物」は、今度は「生物」に対しては種となる。<sup>24)</sup>

22) 拙稿、「形相(フォルム)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、286、293ページ参照。

23) 山下、前掲書、14ページ。

われわれは以前、勘定科目と金額のセットをもって会計における言語単位と見たことがある。<sup>25)</sup> 本節では、主として総勘定元帳における「勘定科目」よりも上級の類概念、すなわち貸借対照表における「表示区分」(「資産の部」における「流動資産」、「固定資産」等々)を言語単位として議論する。

解説の便宜上、「勘定科目」と「表示区分」を総称して「科目」と言うならば、以上はいわば科目的側面に限定しての議論である。金額的側面に分け入り議論するならば、貸借対照表借方諸項目の価値(この場合は、科目的側面のみならず金額的側面をも包含したソシユール言語学的概念)はいっそう多様化することとなる。<sup>26)</sup>

静態論と動態論、それぞれのカテゴリー内部において、たとえば、定額法か定率法か級数法その他か、減価償却方法の違いにより、固定資産の価値(評価額)が分岐してくるためである。すなわち、議論が「固定資産」という表示区分一つでは、不足してくるからである。あるいは、個別法か先入先出法か後入先出法か加重平均法その他か、原価配分方法の違いにより、流動資産の一部をなす棚卸資産の価値(評価額)も分岐してくるためである。議論が、「流動資産」という表示区分一つないしは「商品」という表示項目一つでは、不足してくるからである。

加えて、「静態論即時価評価、動態論即原価評価」、この考え方に対しては異論を唱える者も少なくない。前述のように、山下もその一人であろう。しかし、この考え方はかなり広く普及している見方でもある。<sup>27)</sup> もし、後者の

24) 大淵和夫編、『哲学・論理学用語辞典』(増補改訂版)、三一書房、1982年、137、264ページ。

25) 拙稿、「言語としての会計」、『桃山学院大学総合研究所紀要』、第23巻第3号、1998年3月、50ページ。

26) ここで、本稿にいう「勘定科目的側面に関する議論」とは、慣用的表現でいう「貸借対照表能力論」をさす。また、本稿にいう「金額的側面に関する議論」とは、慣用的表現でいう「貸借対照表価値論」をさす。本稿にいう「価値」(=言語の形相的意味)と、慣用的表現でいう「価値」(=言語の金額的大きさ)とでは、意味が異なる。注意したい。

27) 不破によれば、そうした考え方は謬見であるけれども、広く浸透している見方であるとしている。

不破貞春、『新訂 会計理論の基礎』、同文館、1983年、35、176～7ページ。

普及した見方（以下、「普及した見方」という）に立つと仮定すれば、静態論と動態論とでは、流動資産および固定資産のそれぞれに包摂される下級諸項目相互間において、金額的側面での価値について科目的側面での価値とは別の、さらなる新しい相違が生起することとなろう。

次いで、アメリカ会計学における動態論と静態論の対立についても検討しよう。いわゆる収益費用観がコスト・アプローチ＝動態論に符合し、資産負債観がアセット・アプローチ＝静態論に符合すると見るのが多数説であろう。アメリカにおける FASB（財務会計基準審議会）財務会計概念ステートメントの場合は、資産負債観すなわち静態論を基本的なトーンとしている。<sup>28)</sup>

じっさい、FASB 財務会計概念ステートメントでも、繰延資産は貸借対照表資産項目から放逐されている。貸借対照表資産項目の点で言えば、流動資産および固定資産の二項関係からなっており、動態論＝収益費用観における流動資産・固定資産・繰延資産の三項関係とは異なっている。したがって、資産＝貸借対照表借方諸項目の価値は、とうぜん相互に異なっていると見られよう。

ただし、FASB では、資産・負債等の構成要素について、「定義」と「測定」は別ものだと考えられている。<sup>29)</sup> すなわち、最初に、資産の存在証明はあくまでも「将来の経済的便益」(future economic benefits) にあって、「発生した原価」(costs incurred) ではないと前置きする。しかしながら、それにもかかわらず、原価は資産取得の証拠として、または資産のある属性の測定値として重要であると言う。<sup>30)</sup>

28) 永野によれば、FASB は「資産負債観と収益費用観とのいずれを採択しているかを明示していない。」…／…「FASB は暗黙のうちにも資産負債観を前提している。」

永野則雄、『財務会計の基礎概念』、白桃書房、1992年、56、63ページ。

29) FASB, *FASB DISCUSSION MEMORANDUM: an analysis of issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting*, Financial Accounting Standards Board, 1976, p. 1.

30) FASB, *Statements of Financial Accounting Concepts, Accounting Standards*, 1997/98 ed., (New York: John Wiley & Sons, Inc., 1997), p. 242, p. 262.

FASB (平松一夫・広瀬義州訳), 『FASB 財務会計の諸概念』〈改訂新版〉, 中央

そして、結果的に FASB は、取得原価が資産・負債の第一次的認識の基準であるとし、それをもって資産を測定するものとしている。<sup>31)</sup> 換言すれば、資産の決定的証拠たりえない「原価」が、「将来の経済的便益」に替る測定対象となっている。自ら意識しているか否かはともかく、われわれはここに FASB における規約的測定観 (the view of measurement by fiat) を看取するのである。

取得原価をベースに評価金額を測定しているので、FASB のルールに従う場合には、静態論者と動態論者との間での金額的側面における価値の相互乖離は、上述「普及した見方」の場合におけるそれよりは小さいと見られよう。

それはともかく、米国においては、日本の制度会計における繰延資産諸項目のすべてが、貸借対照表本体から完全に放逐されたと考えては早計である。日本の繰延資産諸項目のいくつかは、米国においては別の資産・負債諸項目の中に含まれている。これを看過すべきでない。たとえば、島村による整理を紹介すれば、米国では、研究開発費は期間費用処理されるものの、創立費は無形固定資産扱い、新株発行費は払込剰余金との相殺処理、社債発行費・社債発行差金は社債からの控除扱いとなっている。<sup>32)</sup>

繰延資産が、日本の制度会計にはあって、米国のそれにはない。資産会計における日米の相異をそこに見出し、かつ、流動資産や固定資産の意味（価値）は、名称が同一であるところから、両国において同じと思ひ込む考えがあるとすれば、どうであろうか。そうした理解は意味実体論の考え方であって、意味関係論の見方ではない。

後者の見方による制度会計解釈においては、米国の制度会計を觀ずるに、日本における繰延資産だけが抜け落ちたのみ、流動資産や固定資産に変化なしというふうには考えない。そうではなく、流動・固定を含む資産会計全体領域において、まったく新しい分節線（分割線）が引き直されたと見ること

---

経済社、1994年、371～2、401ページ。

31) FASB, *Ibid.*, p. 159.

FASB (平松・広瀬訳)、前掲訳書、254ページ。

32) 島村剛雄、『国際会計論』[第2版]、白桃書房、1991年、37ページ。

であろう。

じっさい、上に見たとおり、日本の制度会計において繰延資産だった諸項目の価値は、米国の FASB では他の財務諸表借方ないし貸方諸項目の価値に転じている。島村の整理はそのことを如実に示している。たとえば、創立費は日本において無形固定資産の価値には含まれないのに、米国のそれには含まれるという具合である。会計用語としての「無形固定資産 (intangible asset)」, シニフィアンは同じでも、そのシニフィエ (価値) は互いに異なることとなる。日米両国の制度会計において、相互に言語体系が相違するためにはかならない。

#### IV 会計における貸方変遷例

つぎに、ソシュールの通時言語観における変遷(2)のケースのアナロジーを会計に求めよう。斯学において、丸山の例証する「自衛隊」や「教科書『検定』」に比肩すべき好例は、われわれも関知しない。ただ、卑近な類似例を提示することで、言語現象としての会計が有する、日常言語 (ここでは日本語) との通有性を読者にアピールしたい。すなわち、日常言語において生起する現象は、会計においてもその類似現象がしばしば生起するというアピールである。

変遷(2)のケースの手近な会計版アナロジーは、上場企業の決算開示に見出さう。その中の、いわゆる「表示方法の変更」に求められる。近時の例を示そう。たとえば、森永製菓は1994年3月31日決算から、その前期まで「固定化営業債権」として表示してきた科目を、当該決算期より「破産・更正債権等」と名称を変更した。また、ワールドは1997年3月31日決算から、従来「貸与資産」として表示していた科目を、当該決算期より「貸与航空機」に名称を変更した。双方とも、名称変更にとどまり、意味 (意義) の変更については一切言及がない。言及のないことは変更のないことと解して、変遷(2)の例証とした次第である。

ただし、これら2例の名称変更において確かなのは、シニフィアンにおけ

る「個別要素の変更」とシニフィエにおける「個別意義の同一性」にとどまる。他の諸要素を含む全体としての体系的な意味（価値）の変化の有無については未確認であり、それゆえ厳密にはわれわれにも不明である。したがって、これら2例について言えることは、せいぜい「変遷(2)に該当する可能性あり」と言うにとどまる。あらかじめ、断わっておきたい。

それよりも、二つ前のパラグラフは、個別要素（シニフィアンの実質）と個別意義（シニフィエの実質）を分離しての議論であるがゆえに、もともとソシユールの方法に沿うものではなく、したがってソシユール言語学の対象にはなりえない。すでに注意を喚起しておいたが、むしろ、この点の認識の方が重要であろう。つまり、これら2例は伝統的通時言語観（図表1）における変遷(2)のケースにはなりえても、ソシユールの通時言語観（図表2）における変遷(2)のケースにはなりえないということである。

また、本邦における変遷(2)のケースの会計版アナロジーとして、次の2例も想起される。かつての引当金規定の整理にともなう、「減価償却引当金」から「減価償却累計額」への名称変更、あるいは「納税引当金」から「未払法人税」への名称変更である。ただ、こちらの2例は、変遷(2)のケースとしては、先の森永製菓およびワールドの2例以上に、深刻な変化と関連しているように思われる。これについて見ておこう。

1980年代に入って間もなく、日本の会計諸法規に対し比較的大きな改正が施された。1981年6月における商法の改正、1982年4月における企業会計原則と計算書類規則（「株式会社の貸借対照表、損益計算書、営業報告書及び附属明細書に関する規則」の略称）の改正、1982年9月における財務諸表規則（「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」の略称）の改正がそれである。

主要な改正点の一つは、引当金規定の整理であった。改正前の制度会計における引当金概念は、評価性引当金・負債性引当金・特定引当金に三分類されていた。引当金規定の整理により、評価性引当金および特定引当金の内容に相当な変更が加えられた。



まず、評価性引当金の変更について言えば、証取法会計（企業会計原則および財務諸表規則にしたがう会計）では、従来の「減価償却引当金」が「減価償却累計額」という名称に変更された。換言すれば、「減価償却引当金」は引当金概念の外延でなくなったのである。

これは、次のような見方にもとづいた。すなわち、減価現象は既発生の事象であり、未発生の事象ではない。したがって、改正企業会計原則注解・注18における「将来の特定の費用又は損失」という引当金の条件をみたくない、と言うのである。これは、明らかに期間配分観（通説）にもとづく減価償却論と言えよう。<sup>33)</sup>

「減価償却引当金」であれ「減価償却累計額」であれ、期間配分観、すなわち、通説の減価償却論に立脚するかぎり、呼び名の実質が変わっただけで、名称のもつ意義に特段の変化は見られなかった。会計言語における体系全体の変化とは切り離して、個別当該項目の名称変更ということに限定して言うかぎり、変遷(2)のケースに見える。

ただし、「減価償却引当金」から「減価償却累計額」への移行を変遷(2)のケースとする解釈は、ソシユールにいう価値次元ではなく個別意義次元でしか妥当しないこと、この点には十分な注意が必要である。かかる解釈は、平安時代の「いたつき」を現代の「病気」と同一の語であると見ると、類似の考え方だからである。音的実質は変わっていると見ても、意味の実質は同一と考えられている。

すなわち、「減価償却引当金」から「減価償却累計額」への移行を変遷(2)のケースとする解釈は、シニフィアンとシニフィエとが分離された抽象の実質（意味＝意義）における同一性であり、それゆえにソシユールの通時言語学の対象とはなりえないのである。したがって、「減価償却引当金」から「減価償却累計額」への移行は、変遷(2)の「適合例」と言うより、いっそう正確には「擬似例」とでも言うべきであろう。

33) 取替更新観や除却損準備観にもとづく減価償却論に立脚するとなれば、減価償却引当金は改正企業会計原則にも該当する引当金ということになる。

ちなみに、引当金概念の外延からはずされたのは、「減価償却引当金」だけではない。時を同じくして、「納税引当金」も「未払法人税」と改称された。それは、国税通則法第15条・2項・3号などを根拠とするもので、納税引当金は将来の債務ではなく、現実の債務だからとする論理によった。これなども、「いたつき」と「病氣」を同一の語であると考えられる場合に相当すると言えよう。

当時、引当金規定の整理としては、むしろ特定引当金の改訂に主たる眼目があったと言ってよい。周知のように、特定引当金は商法287条ノ2の規定を根拠としていた。これの改訂は、貸借対照表貸方諸項目の關係的意味＝価値に相当な変化をもたらしたと見られるのである。われわれは、この点を特に強調したい。

往時の米独における静態論から動態論への移行、近時のアメリカ会計理論における動態論から静態論への反転の兆しは、貸借対照表借方諸項目間における変遷(1)の例であった。これに対し、日本における特定引当金の改訂は、貸借対照表貸方諸項目間における変遷(1)の例と見られる。〈借方〉と〈貸方〉とで、好対照をなしていると言えよう。

改正前の、商法287条ノ2における旧引当金規定は、次のとおりであった。「特定ノ支出又ハ損失ニ備フル為ニ引当金ヲ貸借対照表ノ負債ノ部ニ計上スルトキハ其ノ目的ヲ貸借対照表ニ於テ明ラカニスルコトヲ要ス」。この規定の立法趣旨は、もともと修繕引当金や特別修繕引当金など、債務性のない負債性引当金の計上を商法上認めることにあった。

ところが、「特定ノ支出又ハ損失ニ備フル為」の引当金という抽象的な文言を逆手にとって、利益留保性の引当金を計上する企業があいついだ。このため、当時の企業における引当金実務は、各方面から大きな批判を浴びた。

そこで、商法の引当金規定は次のように改められた。「特定ノ支出又ハ損失ニ備フル為ノ引当金ハ其ノ営業年度ノ費用又ハ損失ト為スコトヲ相当トスル額ニ限り之ヲ貸借対照表ノ負債ノ部ニ計上スルコトヲ得」〔下線は執筆者が付加〕。この改正により、企業は、会計上公然とは資本(留保利益)を負債(引

当金)化できなくなった。

商法における上記引当金規定の改正を受けて、企業会計原則でも引当金規定が改正された。改正の要旨は次のとおりである。

- ① いわゆる評価性引当金、負債性引当金、特定引当金の区別を取り払い、引当金概念を一元化した。とくに、企業会計原則注解・注14を削除することで、商法と同様、利益留保性の引当金を証取法会計から追放した。
- ② 減価償却引当金を引当金のカテゴリーからはずし、以後は「減価償却累計額」なる名称で公表すべしとした。
- ③ 後述のとおり、貸倒引当金の場合は未発生事象の見積り額という性格から、そのまま引当金のカテゴリーに据え置かれた。ただし、負債性の引当金と区別する必要がある場合には、「資産に係る引当金」と呼ばれることとなった（財務諸表規則第47条・4号）。

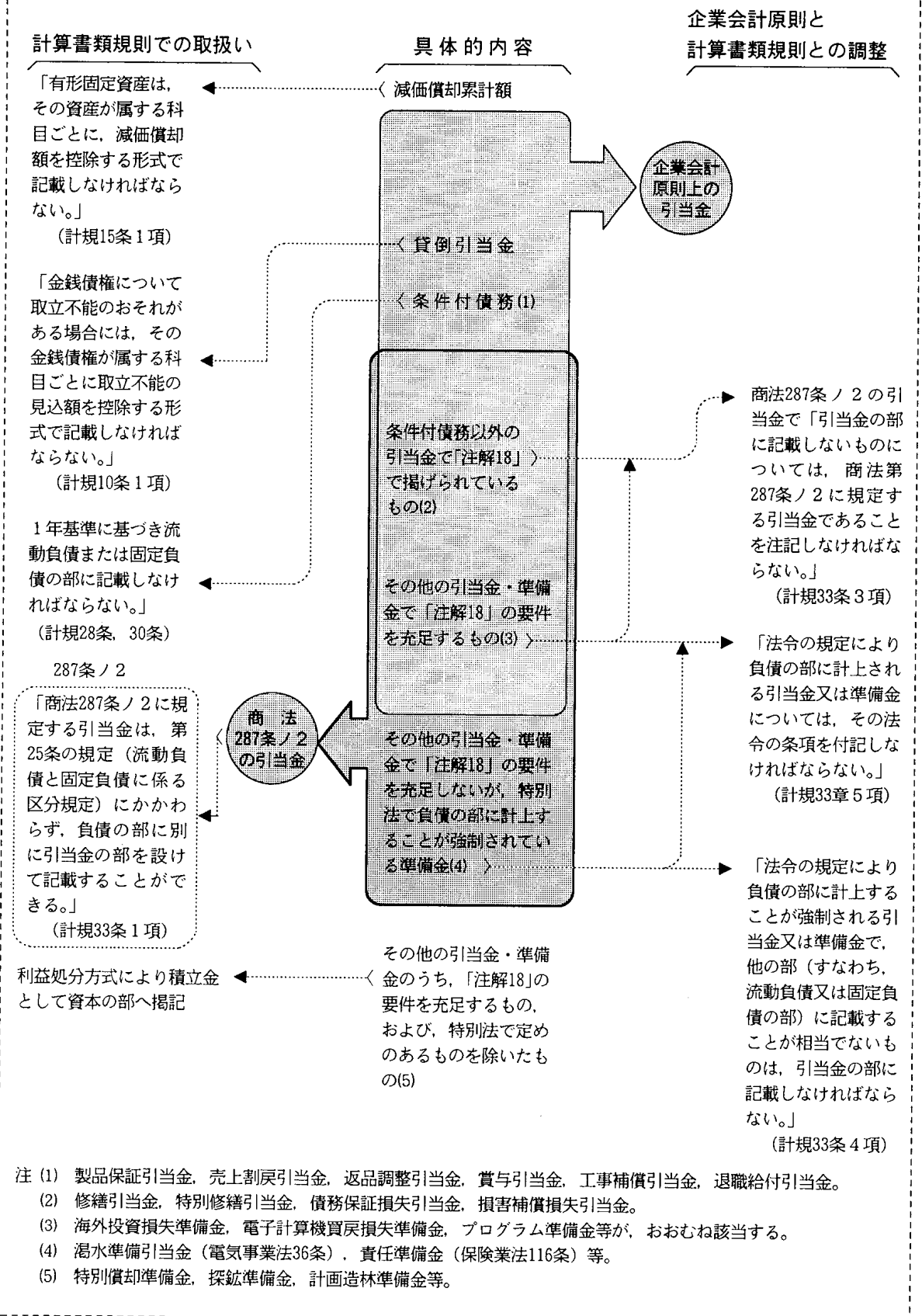
会計諸法規改正に前後しての、証取法会計上の引当金と商法会計上の引当金との範囲の差異、ならびに両者の調整については、武田による解説が行き届いている。図表3のとおりである。<sup>34)</sup>

図表3では、中央の「具体的内容」の列において、企業会計原則上の引当金と商法287条ノ2の引当金の異同が示されている。前者が改正後の証取法会計上の引当金であり、後者が改正後の商法会計上の引当金である。

改正前は、「具体的内容」の列に提示された諸項目はすべて「引当金」のカテゴリーに含まれていた。最上位に掲げられた「減価償却累計額」は「減価償却引当金」として、「貸倒引当金」とともに、証取法会計上の代表的な評価性引当金とされていた。また、最下位に掲げられた「その他の引当金・準備金のうち、『注解18』の要件を充足するもの、および、特別法で定めのあるものを除いたもの(5)」は、証取法会計上でも、商法会計上でも、ともに「特定引当金」に属する項目であった。

34) 武田隆二、『会計学一般教程』〈第4版〉、中央経済社、2001年、230ページ。

図表3 商法上の引当金の範囲と企業会計原則との調整



証取法会計と商法会計は、それぞれ相互に異なる言語体系と見られる。図表3においては、引当金概念について、両種制度会計すなわち両種言語体系のズレ（重複部分と齟齬部分）が明快に提示されている。

最後に、引当金規定の改正前と改正後において、制度会計における貸借対照表貸方諸項目にはどのような関係的变化が見られたか。証取法会計および商法会計別に見てみよう。

厳密に言えば、貸借対照表貸方諸項目のうち、「資本の部」についても、両種制度会計間に体系的差異が見られる。しかし、説明を単純かつ平易にするために、ここではそれへの言及をあえて捨象する。すなわち、「資本の部」で一つの項目とする。すると、証取法会計においては、貸借対照表貸方は、改正前は流動負債・固定負債・特定引当金および資本の部の四項関係からなっていた。改正後は、それが流動負債・固定負債・資本の部の三項関係に転じた。貸借対照表貸方全体を当面の視界（眼前の世界）とすれば、体系的な価値変化と見られる。

他方、商法会計においては、改正前は流動負債・固定負債・特定引当金および資本の部の四項関係からなっていた。上述のとおり、証取法会計と商法会計とでは言語体系が異なる。それゆえ、「四項関係」としては同じでも、分節線（分割線）まで同一というわけではない。

じっさい、特定引当金の〈意義〉にもそれが露呈していた。証取法会計では企業会計原則注解・旧〔注14〕による利益留保性引当金に限定されていたが、商法会計では「負債性引当金のうち条件付債務を除いたものと、利益留保性引当金のうちの企業会計原則注解・〔注14〕〔旧〔注14〕；執筆者注〕による特定引当金を含めたものとして解釈することが妥当である」<sup>35)</sup>と見られえたからである。

具体的には、修繕引当金・特別修繕引当金など、いわゆる「条件付債務以外の負債性引当金」において、意義の齟齬が見られた。すなわち、それら引

35) 飯野利夫、『財務会計論』，同文館，1977年，242ページ。

当金は、証取法会計では流動負債または固定負債の区分に含められていたが、商法会計では特定引当金の区分に含められる（計算書類規則第33条第1項）か、あるいは流動資産または固定負債の区分に含める場合には、当該引当金が商法第287条ノ2に規定する引当金であることの注記を要した（計算書類規則第33条第2項）。いずれにせよ、特定引当金の意義は、証取法会計と商法会計との間で相違があった。〈意義〉の相違は、〈価値〉の相違の証明である。

商法会計においては、改正後こんにち、流動負債・固定負債・資本の部の「三項関係」（計算書類規則第25条・計算書類規則第33条第3項）<sup>36)</sup>または流動負債・固定負債・引当金〔「特定引当金」ではない；執筆者注〕・資本の部の「四項関係」（計算書類規則第33条第1項）に転じた。改正後の「三項関係」も「四項関係」も、各項目は改正前の「四項関係」における諸項目とは内包的な意義が異なり、意義の源泉としての価値も当然異なると見られる。すなわち、商法会計の場合も、体系的な価値の変化があったと見られるのである。

静態論から動態論へ、あるいは動態論から静態論への展開は、技術面よりは理論面での大きな「変革」と見られている。他方、本邦における上記会計諸法規の改正については、利益留保性引当金の追放、「減価償却引当金」の「減価償却累計額」への変更など、理論面よりはむしろ技術面（実務面）での比較的小さな「改革」と見られがちである。ともすれば、貸借対照表貸方における一表示区分（特定引当金）の改訂にとどまると、見られなくもなかった。

しかし、貸借対照表の貸方と借方で違いがあるにすぎない。本邦の制度会計に限って言えば、80年代引当金の改訂は、静態論から動態論への移行、あるいは動態論から静態論への反転にも匹敵する言語体系の大きな歴史的変遷だったことが知られるのである。

## V 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

36) 1982年4月24日付け法務省令の改正により、旧計算書類規則第33条第2項に相当する条文は、新計算書類規則第33条第3項へ移された。

ある。

- (1) 静態論から動態論への移行、あるいは動態論から静態論への反転は、ソシユールの通時言語観における歴史的変遷と認められる。貸借対照表借方諸項目（資産）において、静態論は流動資産・固定資産の二項関係であるのに対し、動態論は流動資産・固定資産・繰延資産の三項関係である。両者における「流動資産」「固定資産」は、名称は同一でも価値はそれぞれ異なる。
- (2) 「減価償却引当金」から「減価償却累計額」への名称変更、「納税引当金」から「未払法人税」への名称変更（「表示方法の変更」）などは、シニフィアンの実質に変化が見られる。しかし、それだけをもって、ソシユールの通時言語観における歴史的変遷とは認めがたい。シニフィアンとシニフィエの不可分離を前提とした場合における価値の変化が、不明だからである。
- (3) 1980年代はじめの引当金規定改正で、日本の制度会計において「特定引当金」が排除された。改正前、貸借対照表貸方は流動負債・固定負債・特定引当金・資本の部の旧四項関係からなっていた。改正後、流動負債・固定負債・資本の部の三項関係または流動負債・固定負債・引当金・資本の部の新四項関係に転じた。体系的な価値変化であり、ソシユールの通時言語観における歴史的変遷と認められる。
- (4) 静態論から動態論へ、あるいは動態論から静態論への展開は、技術面よりは理論面での大きな「変革」と見られている。他方、日本における引当金規定の改正は、理論よりもむしろ技術面での比較的小きな「改革」と見られがちである。しかし、貸借対照表の借方と貸方で違いがあるにすぎない。静態論と動態論間の移行・反転に匹敵する、言語体系の大きな歴史的変遷だったと思量される。

(CHUN Jae-Moon／経営学部教授／2001年8月8日受理)

## A Linguistic Study of Historical Changes in Accounting

CHUN Jae-Moon

The conclusions reached in this paper are summarized as follows:

(1) The shifts from the balance sheet approach to the income statement approach and the reverse, from the income statement approach to the balance sheet approach, are recognized as historical changes from Saussure's viewpoint of diachronic linguistics. Regarding debit items (assets) in a balance sheet, the balance sheet approach is based on a binomial relation composed of current and fixed assets, while the income statement approach is based on a trinomial relation composed of current, fixed and deferred assets. *Current asset* and *fixed asset* are common terms, but they have different values in the two approaches.

(2) Regarding changing the term *allowance for depreciation* to *accumulated depreciation* and the term *reserve for taxes* to *taxes payable* in the Japanese legal accounting system, the changes are found in the substance of *signifian*. However, according to Saussure's diachronic linguistics, these cannot be recognized by themselves as historical changes because it is not clear whether a value change has occurred in cases where the inseparability of *signifian* and *signifié* is premised.

(3) 'Special reserves' were excluded from the Japanese legal accounting system through the revision of reserve regulations early in 1980's. Before the revision, the balance sheet credit had been based on the old quadrinomial relation of current liability, fixed liability, special reserve and stockholders' equity. It was changed to the trinomial relation composed of current liability, fixed liability and stockholders' equity or to the new quadrinomial relation of current liability, fixed liability, reserve and stockholders' equity. It is the systematic change in value, therefore,



that is recognized as the historical change in Saussure's diachronic linguistics.

(4) The shifts from the balance sheet approach to the income statement approach and the reverse, from the income statement approach to the balance sheet approach, are recognized as a theoretical 'revolution' rather than in a technical evolution. On the other hand, the revision of reserve regulations in Japan tends to be recognized as a minor technical or practical 'evolution' rather than a theoretical revolution. However, the only difference between these two changes is a difference in debit or credit on the balance sheet. The revision of reserve regulations in Japan could be recognized as a major historical change in the language system comparing with the shift between the balance sheet approach and the income statement approach.