架空資産と簿外資産に関する意味関係論的考察

全（チョン）　在（ジェ）　紋（ムン）*

I　はじめに

会計人がしばしば遭遇する現象に，架空資産や簿外資産の生起がある。前者は「架空利益」とか「含み損」と同義に用いられることがあり，後者は「秘密財産」とか「含み益」と同義に用いられることがある。本稿は，意味関係論に立脚して，架空資産や簿外資産の生起について考察するものである。

架空資産や簿外資産の生起については，意味実体論すなわちポール＝ロワイヤル言語学では，科学論的に「説明」ができない。これについては，すでに前稿で論じた。(1) では，ソシュール言語学によれば，どのように「説明」が可能であるのか。本稿は，それを明らかにせんとするものである。

本論に入る前に，われわれはあらかじめ「指示対象（指向対象）の二重性」に留意しておきたい。ラングの次元における指示対象と，パロールの次元における指示対象の二重性である。

別稿で論じた，「明けの明星」と「宵の明星」の例をもう一度想起しよう。(2) 「明けの明星」も「宵の明星」も，ラングの次元では相互に異なる意味（思想＝概念＝観念）を有している。前者は「明け方，東の空に見える明るい星」という意味（意義）であり，後者は「夕方，西の空に見える明るい星」という意味（意義）である。しかるに，両者の言語記号がともに指し示す対象（Bedeutung）としての「金星」は，パロールの次元における指示対象でもある。丸山は，こうした指示対象の次元の弁別を強調している。(3)

本稿は，架空資産と簿外資産に対し意味関係論的考察をほどこすにあたり，ラングの次元とパロールの次元を識別して論ずる。

コトバの意味は，固定的でない。ラングの意味（価値ないし意義）もパロールの意味（狭義の意味）も，時代（時間）とともに変化する。かかる変化の過程（プロセス）において，ラングの意味とパロールの意味は相互に規定しあう関係をなす。ソシュールのあとバルトにより，

---

* 桃山学院大学経営学部教授

ラングとパロールの間で，エクリチュールなる語法が仲介概念として提起された。競合的なエクリチュールはいずれも一長一短であるが，それを失念すると「神話」(myth) が出来あがる。バルト説をふまえて，本稿では「現代会計における神話」を探る。

ポール＝ロワイヤル言語学では，架空資産や簿外資産の生起を科学論的に説明できない。ただし，それはラング次元での議論である。前拙稿において論じたとおりである。パロール次元であるならば，ポール＝ロワイヤル言語学であるとソシュール言語学であるとの区別なく，架空資産も簿外資産も説明可能となる。

本稿では，ラング次元における関連諸問題を論じたあと，パロール次元の問題性についても言及しよう。

Ⅱ　ラングの次元

ポール＝ロワイヤル言語学は，コトバの意味を，それと一対一で対応する実体（本体）に求める。その発想は，井尻会計言語論のそれと共通している。この見方を「意味実体論」(the theory of meaning as substance) と言う。この場合，「実体」とは，認識主観から独立し，それ自体として存在するものの謂である。他者との「関係」なしに，存在するものの謂である。概念（観念）であると実在の指示物であるとは，問わない。

これに対し，ソシュール＝丸山言語学は，コトバ（言語記号）の意味を他のコトバとの関係と観ずる。この見方を「意味関係論」(the theory of meaning as relation) と言う。コトバの意味としての「関係」は，共同主観の価値を構成する。関係づけられることなしに，どのコトバも意味をもちえないと見られる。

会計現象としての架空資産や簿外資産の生起は，意味実体論では科学論的に説明しがたい。前稿で述べたとおりである。意味関係論でなら，どうか。この見方のもとでは，コトバの意味はコトバに対応する実体の方ではなく，むしろコトバそれ自体の方に求められる。

がんらい，意味をになうすべての現象をコトバ（記号）と言う[(4)]が，意味関係論においては，コトバは意味を「持つ」ものの，意味を「指さし」はしないと見られる。[(5)] 原理的には，コトバは他のコトバとの関係において意味（価値）が決まる。そして，コトバ（言語記号）それ自体は，他の一切の記号（自然指標・人工指標など）とは異なって，表現と意味とを同時に備えた二重の存在とされる。

すなわち，意味関係論においては，コトバは〈表現〉すなわちシニフィアン (signifiant) であると同時に〈意味〉すなわちシニフィエ (signifié) でもあるとする。それら両者はもともと互いに何の関連もなかったもの同士でありながら，混沌としたカオスのような連続体（対象）に人間が働きかけることにより，同時に生み出される。

たとえば，日本語の「愛」というコトバ（言語記号）は，〈表現〉としての［愛］とその〈意味〉としての『愛』とは，もともと何の関連もなかった。［愛］という〈表現〉は他のコトバ（「恋」，「情」，「好き」その他一切のコトバ）との兼ね合いから，『愛』という〈意味〉と同時に確定される。これがソシュール言語学における見方である。

その〈表現〉であると同時に〈意味〉でもあるコトバは，ある特定の言語体系の中で，これまた〈表現〉であると同時に〈意味〉でもある他のもろもろのコトバと関係を結ぶ。その関係が連続体の方へも反映されて，次いで連続体も不連続化し，概念化される。こうした相互差異化活動が，〈表現〉であると同時に〈意味〉でもあるコトバの構成原理と見られている。そして，不連続化され概念化された〈意味〉に対応する不連続化した連続体の方の部分を，コトバの「指向対象」と呼ぶ。しかして，意味（指向対象）とは実体ではなく，差異の網目の空間だと言うのである。(6)

コトバと実体間の無縁を示す，極端な例をあげよう。たとえば，「鬼」とか「河童」とか「龍」などというコトバは，立派な意味を有している。しかし，その意味はあくまでも「コトバのもつ意味」であって，言語外の何らかの実体を指して名づけられたものではない。西欧の「一角獣」(unicorn)，「悪魔」(devil)，「神」(god) などというコトバもまた，しかりである。

指向対象というものは，コトバが作られる以前から存在する分節された実体ではない。コトバの誕生とともに生まれた，「関係づけられたモノ」すなわち「コト」の謂とされる。(7) ソシュールによれば，コトバに先立つ観念はなく，コトバが現れる以前は，眼前の世界は何一つ明瞭に識別されえないのである。

コトバは，ラングとパロールに識別される。前者は，個々の言語共同体における言語使用上の規則の総体（社会制度）の謂である。そして，後者は，ラングにてらして人びとが言語化する具体的なメッセージの謂である。ラングについて付言すれば，話し手と聞き手との間の「共通のコード」（いわば「暗号表」のようなもの）が日本人にとっての日本語，フランス人にとってのフランス語といったラングとなる。

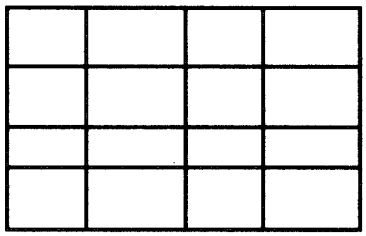
すなわち，各国の言語はラングの典型例と言える。その言語の違いが，文化の多様性につながる。そして，文化の中の言語は，実体の反映である前に，当該特定文化圏に属する人びとの共同価値観を宿したものとなる。すなわち，コトバの意味はいずことも，客観的な実体にはない。かつ，それら文化の中の諸言語は，各々の共同価値観をベースに差異（difference）を対立化させただけの，〈共同主観（共同幻想）〉の産物にすぎない。ソシュール＝丸山の主張である。(8)

各国の言語はもとより，会計もまた，基本的には言語記号からなる。言語記号は，一次的には，アプリオリに切り取られて秩序づけられている〈モノ〉を指さすのではない。連続体としてのマグマに働きかけて，それを非連続化し概念化したものである。われわれは別稿において，

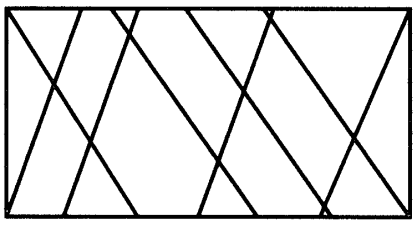
言語の生成事情ないし構成原理にてらし，このように確認した。そして，その際，「形相（言語）とカオス（連続体）との関係」を示すイェルムスレウになる図表を参照した。(9)

その図表をもとに，ともに共同幻想でしかない各国言語（たとえば，日・米・仏・韓，4カ国の言語）間の相違を，仮想的なイメージとして図式化してみよう。言語体系を「関係の網」と見れば，4カ国言語間の相違は，たとえば図表1のように提示されえよう。行割り線，列割り線，さらに網全体の面積（空間）とも，現実性とは一切かかわりなく，それぞれ意図的に違えズレを設けている。ここでは，言語体系の「恣意性」のみ了解されれば足り，それ以外は関知される必要がないためである。

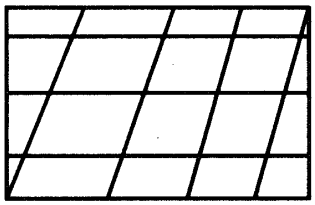
図表1　言語（文化）の多様性イメージ



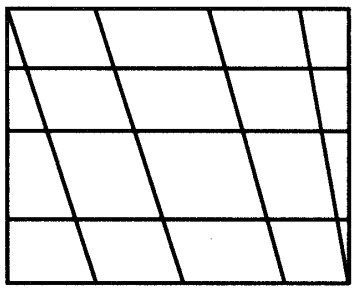
日　本　語
（または，収益費用観）



英語（米語）
（または，資産負債観）



フランス語



韓　国　語

話を会計の次元に移そう。ソシュール＝丸山にならって，コトバの意味は実体になく，コトバそのものに宿るとするならば，会計的にはどういうことになるのだろうか。「鬼」や「神」というコトバと同様，たとえば架空資産と見られる貸借対照表借方項目（コトバ）も，自然界においてそれと対応する実体（本体）なしに，人為的な意味（指向対象）を宿すこととなる。そう見られよう。

しからば，会計現象としての架空資産ならびにそれと対概念に見える簿外資産の場合には，そのコトバの関係的意味はこれを一体どのように理解すべきか。ラングの次元では，個々の貸借対照表借方項目について，複数の異なる会計システム（言語体系）間における関係的意味の指向対象空間におけるズレと考えられよう。すなわち，会計システム間で相対的なオーバースペース（overspacious）部分が架空資産であり，相対的なアンダースペース（underspacious）部分が簿外資産である。これが，われわれの主張である。

ただし，ここでのオーバースペース・アンダースペースは，「科目」と「金額」の両側面にわたる。すなわち，架空資産・簿外資産は，独立した項目（科目と金額の両方を含む）として認知される場合もあれば，共通した科目における相対的金額差異として認知される場合もあろう。いずれにせよ，金額的差異の部分については，会計において日常よく用いられる術語が，すでに存在する。オーバーステートないしオーバーエスティメート（過大評価）とか，アンダーステートないしアンダーエスティメート（過小評価）とかというコトバが，それである。

日米比較により，ラング次元における架空資産・簿外資産のあり様を開示しよう。ジャスコ（2001年８月以降は「イオン」と社名変更）のケースを利用する。2000年２月期における同社連結決算を見ると，日本基準では151億円の最終黒字だった。しかし，アメリカの会計基準では28億円の最終赤字だった。同社発行の海外投資家向け英文アニュアル・リポート（年次報告書）で，それが明らかとなった。[10] 連結損益の日米格差は，都合179億円にも達した。

円建て（単位：百万円）による連結貸借対照表について，日米比較を試みよう。解説の便宜により，厳密ならざるを承知で，両基準による相違を視覚的に強調して提示したのが，次の図表２である。

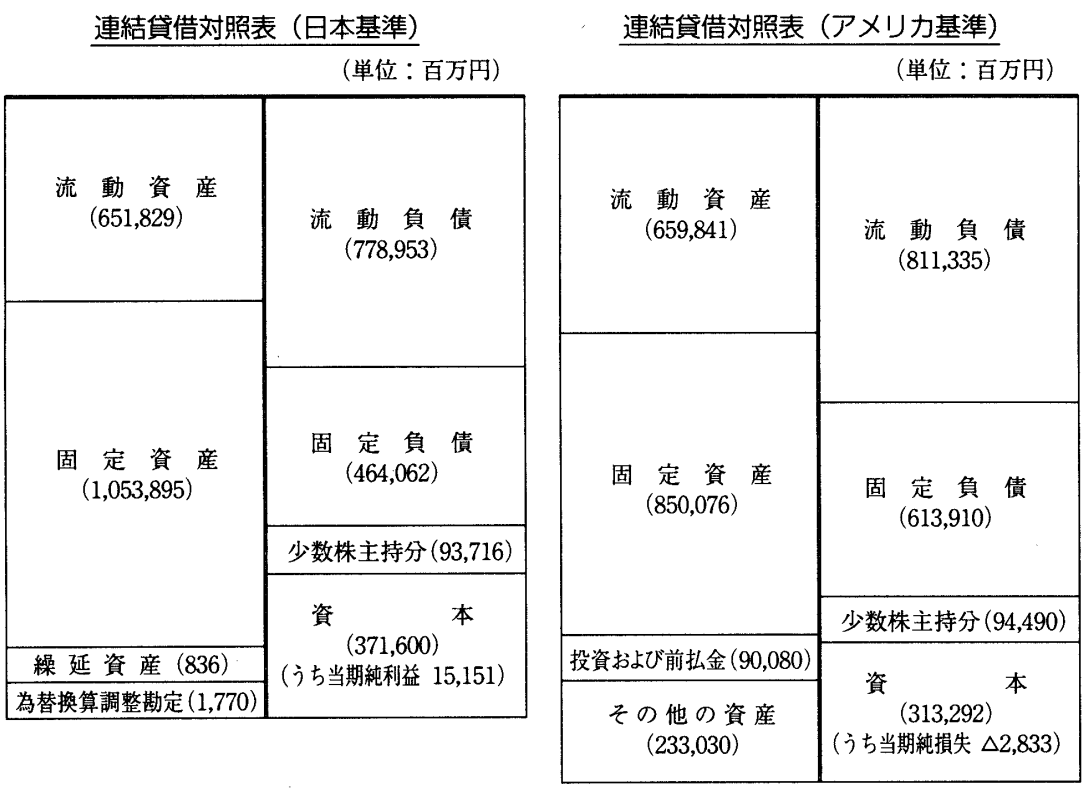
このケースは，『日本経済新聞』でもかなりのスペースを割いて報道された。[11] それも参照しながら，図表２において，日米間で主たる相違の原因をなすもの，およびそれらに対する補足説明を摘記すれば，次のとおりである。

①連結貸借対照表の貸借それぞれの合計金額は，日本基準による場合は1,708,332百万円であり[12]，アメリカ基準による場合は1,833,027百万円であった。まず，全体を総合して，日本基準によるよりもアメリカ基準による方が，連結貸借対照表の貸借合計金額が大きい。すなわち，同一企業の連結貸借対照表諸項目に対する評価でありながら，全体として，日本基準は相対的にアンダーステートであるのに対し，アメリカ基準は相対的にオーバーステートである。われわれの見方によれば，資産全体について，日本基準からはアメリカ基準において架空資産の計上となり，逆にアメリカ基準からは日本基準において内に簿外資産を含むということになろう。

②連結貸借対照表諸項目を個別に観察すると，流動資産・流動負債・固定負債・少数株主持分については，日本基準は相対的にアンダーステートであるのに対し，アメリカ基準は相

対的にオーバーステートである。反対に，固定資産・資本については，日本基準は相対的にオーバーステートであるのに対し，アメリカ基準は相対的にアンダーステートである。われわれの見方によれば，オーバーステートする方に架空資産ないし架空負債・架空資本が存在することとなり，アンダーステートする方に簿外資産ないし簿外負債・簿外資本が存在することとなる。

図表2　ラング次元での架空資産・簿外資産



③固定資産について付言すれば，日本基準の場合の1,053,895百万円に対し，アメリカ基準の場合は850,076百万円である。日米で，203,819百万円の格差がある。固定資産に対する時価評価すなわち所謂「減損会計」の点で，後者の基準の方が辛かったためと推察される。

④以下，図表2に表われた包括的な数値に潜む，その内訳に立ち入る。まず，流動資産に属する有価証券の評価額につき子細に日米比較すれば，日本基準の場合は6,269百万円だったのに対し，アメリカ基準の場合は824百万円であった。日米で，5,445百万円の格差があ

った。時価評価の点で，後者の基準の方が辛かったためと推察される。

⑤次いで，固定負債に属する年金会計関連諸項目の評価額について子細に日米比較すれば，日本基準の場合，退職給与引当金および役員退職慰労引当金の合計金額は4,204百万円だったのに対し，アメリカ基準における退職給付および年金負債（Employees' termination benefits and pension liabilities）の金額は93,065百万円だった。日米で，88,861百万円の格差がある。後者の基準の，相対的に辛かったことが窺われる。

⑥如上は，言わば「共通した科目における相対的金額差異」としての架空項目または簿外項目の例である。これに対し，日本基準における連結貸借対照表借方の繰延資産[13]および為替換算調整勘定は，アメリカ基準からすれば日本基準における「独立した項目」としての架空資産例，逆に日本基準からすればアメリカ基準における「独立した項目」としての簿外資産例となろう。[14]

Ⅲ　ラングの相対性

近時，有価証券の評価法について，内外ともに大きな変更があった。まず，1993年度以降，アメリカではほぼすべての有価証券が時価評価されることとなった。これに対し，日本では貨幣性資産としての有価証券でさえ，原価評価を原則（低価法を選択）とする会計処理がその後もしばらく続いた。

しかし，経済のグローバリゼーション，長引く平成不況の中で，日本の有価証券評価法に存するアラが世に喧伝されるところとなった。白鳥はじめ，会計基準の国際的調和を唱道する人びとは，こぞってこの点の非を鳴らした。

バブルによる景況過熱の一時期，有価証券の原価評価原則に多くの批判が集中した。日本の優良企業における「含み益」経営温存の主因だとまで言われた。「含み益」なら，「簿外資産」と同義である。一転，デフレにあえぐ現在は反対である。有価証券に対する原価評価原則は，「含み損」を内包するものとして批判されている。「含み損」なら，「架空資産」と同義である。

その間，日本において有価証券の時価評価導入が容易に実現しなかった理由は何か。白鳥の要約を紹介すれば，次のようである。すなわち，「売却が可能かどうかの売却の実現可能性が疑わしい」，「売却できるとしても，処分有価証券が大量であれば売却価格が大幅に下落する恐れがあり，適切な時価算定は難しい」などが，その主たるものだったという。[15]

これを本稿の視角で言い換えるならば，どうなるであろうか。バブル破綻以前の状況を前提にするならば，日本側からするラング次元での理由としては，アメリカの時価評価の方こそむしろ「含み損」経営に映ったためということになろう。

企業活動における国際化の進展により，会計の国際的調和化が人口に膾炙することとなった。

その結果，有価証券時価評価要求の声が次第に大きくなっていった。ついに日本でも，2001年3月期決算から，保有有価証券まで時価評価すべしとルール改正された。世にこれを「会計ビッグバン」であるとか，「含み経営の終焉」であるとかと，はやす向きも多い。

では，2001年3月期以降は，保有有価証券は時価評価で一本化され，貸借対照表評価額において日米の懸隔は解消したのだろうか。1992年度以前の状況を想起すれば，とうてい楽観できない。当時，有価証券の評価は，日米ともに原価法または低価法によることで一致していた。それでも，低価法が品目法（日本基準）か一括法（アメリカ基準）かで，評価額に格差があった。これにてらせば，2001年3月期以降も予断は許されない。蓋を開けて，しばらく様子をみるまでは分からない，と言うしかない。

それはさておき，企業の言語としての会計は，一般に，複式簿記を連辞関係（語と語の結合規則）としている。複式簿記は「貸借平均」が鉄則であり公準（公理）である。言わば，はじめに貸借平均ありきである。それゆえ，簿外資産の生起は，簿外資本（＝含み益）または簿外負債の生起を必然的に随伴する。あるいは，架空資産の生起は，架空資本（＝含み損）または架空負債の生起を必然的に随伴する。図表2における二種類の貸借対照表個別貸借平均も，そのことを如実に物語っている。

前述のとおり，ソシュール＝丸山によれば，コトバ（言語）の意味としての「価値」は，アプリオリな実体に依拠するものではない。アポステリオリな関係（共同幻想）でしかないと見られた。されば，簿外資産（含み益）か架空資産（含み損）かも，共に共同幻想であり，相対的なものでしかないこととなる。対話の相手方を右翼人士と見る人は，当の右翼人士からは逆に左翼人士と見られる。これと同じ理屈である。

図表2における日本基準貸借対照表とアメリカ基準貸借対照表との関係もまた，しかりである。いずれが選好されるかは，要するに，価値（文化）[16]の問題であり，真偽の問題ではない。われわれ会計人は，このことをしかと弁える必要がある。

近時（2001年5月），プライスウォーターハウス・クーパーズが，主要国別の直接投資に対する不透明指数（opacity index）をまとめた。当該不透明指数は，①腐敗，②法律システム，③政府の経済財政政策，④会計基準・実践（企業統制・情報開示を含む），⑤政府規制の5項目について算出された。

第4項目の会計基準・実践では，ラングとしての制度会計における測定・伝達上の不透明度が問題となっている。調査対象となった35ヵ国中，透明度第1位はアメリカ合衆国，最下位は韓国（South Korea）だった。日本はロシアとならんで第31位，ワースト4番目の不透明度とレポートされた。

第4項目の会計基準・実践は，架空資産・簿外資産の双方とも混在させた不透明度である。日本に対する評価が非常に厳しいものとなっている。この点は，国内の長引く不況・累積した

ままの不良債権問題等など，現下の景気低迷からくる影響も滲出しての結果であろう。いずれにせよ，かかる不透明指数のランキングは，絶対評価ではなく相対評価にとどまる。ラングとしての会計言語の相対性が示されていると解されるのである。

ラングとは「記号と規則の体系」である。規則の体系としてのラングは，位階（hierarchy）を形成している。すなわち，論理学でいう相対的な上級（類）と下級（種）の関係を内蔵している。議論の前提をなすラングの単位の大きさは，一般に当該ラングによりコミュニケーションを図らんとする人びとの数に比例して，相違する。

また，ラングにおける規則はそのアポステリオリな性格から，社会的にいかようにも変形可能である。政治力学の介入などにより，しばしば論理矛盾をかかえたまま存続することさえ珍しくない。すなわち，下級ラング間で整合的ならざる場合も多い。

したがって，価値（文化）の相違の問題は，国際比較の場合にとどまらない。国内比較においても，スケールを異にして同種の問題が発生する。日本国内，すなわち，もう一段低い（小さな）単位においても，ラングはその単位内でさらなる位階を形成している。

たとえば，日本国内という上級クラス（類）の下位レベル（種）において，商法会計と証取法会計が併存している。後者における理念的な「繰延資産」は，前者においてはまま「擬制資産」と見られ，限定列挙（創立費ほか８項目）の範囲内で認められるにすぎない。図表２において，二つの異なる貸借対照表がもたらされた日米会計基準のケースと同様，商法会計と証取法会計において相互に言語体系が異なり，資産の意味（価値）が相違するからである。

すなわち，商法会計における資産評価基準は「処分価値」を志向し，証取法会計における資産評価基準は「未配分原価」を志向している。「繰延資産」が「擬制資産」に見えるのは商法会計の価値観に由来するものであり，証取法会計の価値観によれば「真正資産」と見られよう。逆に，後者の会計観からは，繰延資産については前者の会計観こそむしろ含み益（簿外資産）を許容するものと映ることであろう。

さらに言えば，国内比較の例示とされた商法会計や証取法会計が，ラング次元の会計最小単位というわけでもない。日本国内におけるそれら個別会計システム（言語体系）も，それぞれの内部で相互に整合的ならざる複数小ラングを内蔵している。外形は単一ラングに見えても，内実は競合的な複数ラングを包容していることが多いのである。

たとえば，企業会計原則（証取法会計）の貸借対照表原則一および注解１の規定になる簿外資産および簿外負債のケースも，その例にもれない。注解１から一例だけ取り上げよう。消耗品，消耗工具器具備品その他貯蔵品等のうち，重要性の乏しいものについては，その買入時または払出時に費用として処理することができるとされている。証取法会計それ自体の中で，簿外資産が生起しうるわけである。

本邦会計社会における専門的な用語により表現するならば，それらは貸借対照表完全性原則

の例外として，正規の簿記の原則および重要性の原則との関連において認められる，ということになっている。[17] これを，われわれなりにソシュール言語学にしたがい表現し直すならば，損益会計処理の主たる方法をなすラングは発生主義でありながら，記帳経済性の観点から簡便な方法として，現金主義のラング適用が一部代替的に認められる，ということになろう。

「例外の無い規則は無い」と言われる。その場合，「規則」すなわち「原則」はかならず「例外」を包容していると言うのであれば，われわれも異論はない。しかし，万に一つも，「原則」なるものが「例外」なしにも存立し得る概念とされるならば，われわれはそれに異議をとなえざるをえない。

重ねて言えば，ソシュール言語学にしたがう見方では，「貸借対照表完全性原則」なる「原則」は，一個独立の「実体」とは見られない。「原則」と「例外」の関係は，比喩的に言えば，「主」と「従」の関係と見られる。したがって，発生主義は損益会計処理の「主たる方法」ではあっても，「自己完結的な原則」とは見られない。

あわせて，現金主義の一部適用も「偶発的な例外」とは見られない。発生主義との相対的な関係において，むしろ「従たる方法」として受けとめられる。次節でも言及されるように，発生主義と現金主義は併存しつつ，両者は「主従」の関係と見られる。かつ，その主従の関係は時に逆転して，いっこうに不思議でないとも見られる。

主従関係の逆転なしでも，会計における現金主義の不可欠なことは留意されるべきであろう。たとえを演劇に求めよう。一人の役者が数人の役を演ずる「独り芝居」などを別にすれば，演劇はふつう「主役」と「脇役」とからなる。主役は中心となるが，脇役なしに演劇は成立しない。主役と脇役，両者あいまって初めて演劇が完成する。日本の制度的損益会計に重ね合わせて言えば，現時点で，発生主義は主役に，現金主義は脇役に，それぞれ擬しえよう。

ここで，支払利息や受取利息の会計処理に思いをはせよう。「日本の制度会計は発生主義を原則にする」と言うも，それら利息に対する仕訳記帳は，まぎれもなく現金主義の適用に始まっている。決算整理その他，必要に応じて発生主義に還元されるにすぎない。現金主義的処理一切なしに，日常的に発生主義のみによることが可能かどうか。一顧すれば，主従の関係の逆転がない場合でも，制度会計において主役（発生主義）は脇役（現金主義）なしに存在しえない事理が理解されよう。

Ⅳ　現代会計の神話

われわれが前節で述べたラングの位階について，ロラン・バルト（1915～1980）は「エクリチュール」(écriture) という術語を用いて論じている。発生主義と現金主義，前節末にいう2つの「ラング」などは，むしろバルトの「エクリチュール」に相当する。

ちなみに，ソシュール（1857～1913）の当時，記号学（sémiologie）という学問はまだ存在していなかった。彼は記号（シーニュ）の考察を通じて，それの出現を予言した。しかし，予言しただけで，その具体的な内容の提示にまでは至らなかった。ソシュールの予言から半世紀後，バルトが記号学の具体的内容を世に示した。

バルトは，ソシュールのいうパロールとラングの間で，エクリチュール（writing, mode of writing）という仲介概念を提起した。[18] エクリチュールとは，ある時代やある集団に固有の語法にして，書き手（あるいは話し手）の自由選択になる部分を意味する。

エクリチュールの例として，バルトは次のようなものを挙げている。[19] 政治においては，マルクス主義的エクリチュール，フランス革命的エクリチュール，スターリン主義的エクリチュール，警察的エクリチュールなど。フランス文学においては，古典主義（階級）的エクリチュール，ブルジョワ的エクリチュール，リアリズムのエクリチュールなど。

ソシュールの言うラングは，連辞関係（rapport syntagmatique）と連合関係（rapport associatif）が統合したものである。これに対し，バルトの言うエクリチュールとは，特定ラング内で連合関係をなす競合的な諸要素（複数小ラング）と言えよう。

会計言語の中にエクリチュールを求めるとすれば，動態論，静態論，資産負債観，収益費用観，時価主義，原価主義，低価主義等々が挙げられよう。これらのうち，どの語法（エクリチュール）によるのか。それは言語主体の所属する時代・集団（社会）に相関しながらも，財務諸表作成者としての会計主体（経営者）に，一度は自由選択の余地を残している。

ただ，エクリチュールは，一度は主体的に選択されるものの，すぐに惰性化する。そして，コトバに内在するパワー（力）により，われわれの思考と経験を定型化してゆく。惰性化したエクリチュールは本来がローカルな語法であり，「ソシオレクト」（sociolect：集団言語，社会集団方言）とも呼ばれる。[20]

もともとローカルな語法でしかないソシオレクトではあるが，それらのうちあるものは覇権をにぎり，標準的な語法となって，一時期一地域を席巻することがある。日常言語では，いわゆる「標準語」がそれにあたる。言うまでもないが，「標準語」とは言え，それとても歴史的には変化を常とし，一定でない。日本語においても，「東京方言」（東京の山の手［教養ある階層］の話し言葉）が「標準的日本語」となったのは，たかだか明治初期から第二次大戦前までのことである。[21]

覇権を握ったソシオレクトになる社会集団的命題，バルトはそれを「神話」（mythe）と呼んだ。神話とは，「新聞や広告や大量消費財の匿名の言表のうちに読みとられるものである。・・・・神話は，文化を自然へ逆転させることにある。あるいは少なくとも，社会的なもの，文化的なもの，イデオロギ／ー的なもの，歴史的なものを，《自然なもの》へ逆転させることにある。階級分裂とその道徳的，文化的，美学的後遺症との産物にすぎないものが，《あ

たりまえのこと》として提示（言表）される。言表のまったく偶発的な根拠が，神話的逆立ちによって，『良識』，『正当な権利』，『規範』，『世論』となり，ひとことで言えば，ドクサ〔通説〕（『起源』の世俗的な姿）となる。」[22]

コトバの意味には，外示（デノテーション＝明示的意味）と共示（コノテーション＝暗示的意味）の別がある。これについて，われわれは別稿で既述した。また，具体的なコミュニケーションの場では，どのようなコトバも多かれ少なかれ，外示にとどまらず共示が込められ使用されている。このことも，すでに論じた。

コトバは共示が込められて，いつしか価値中立的・事実認知的な外示とは似ても似つかない意味に，バルトのいう意味での「神話」に変身する。コトバなくして知覚なし[23]とすれば，バルトの言は恐るべき内容を含んでいる。われわれは日常，「神話」のとおりに知覚せざるをえないからである。

すでに所述したとおり，エクリチュールを包蔵するラングは共同幻想である。それだけに，そうしたコトバを用いて思考し，表現するかぎり，われわれは世界のある片面を組織的に見落とす。そして，ある種の主題については，構造的に盲目となる。[24]

身近なところに実例を求めよう。最近（2000年6月），雪印乳業社が低脂肪乳で食中毒事件を引き起こした。衛生管理上の欠陥が多数消費者に被害を与え，社会的に大きな非難を浴びた。

同社が消費者の安全を怠り，衛生管理面で不備をきたしたのはどうしてか。まさか，故意（悪意）の「手抜き」だったためではあるまい。食中毒を引き起こさんがための作為的な「手抜き」だったのではあるまい。そうではなく，過失すなわち「手抜かり」だったのであろう。ただ，「手抜かり」であれ，問題は何故そのような不祥事が起きたのか，ということである。

語弊を恐れずに言えば，事が仮に「手抜き」だったならば，まだ安心なのではなかろうか。「手抜き」すなわち意図的な行為は，消費者サイドでも通常その特異性を見抜きやすい。作為的な相手には，当該企業製品の不買その他，われわれも対策を立てやすい。

しかし，事が「手抜かり」すなわち意図的ならざる行為については，招来された事態がよほど大層にでもならないかぎり，われわれは気づきにくい。対策も立てにくい。消費者としてはこちらの方が，ある意味でもっと不安なのではあるまいか。とりわけ，原因が一過性・急性のものでなく，構造的・慢性的なものだったならば，なおさらであろう。事態は，はるかに「深刻」と言えないだろうか。

言うまでもなく，人間，色眼鏡をかけていては，見えるものの見え方にもバイアスがかかる。本来は白いものも，白いものには見えにくい。それでも，その色眼鏡が一時的にわれわれの身体の外側にかけられたものであるならば，認識上のバイアスも自覚しやすい。色眼鏡をはずせば，その種バイアスは失せる。

他方，もし言語がコミュニケーションの手段にとどまらず，われわれの認識・思考・行動を内側から拘束するものであるとすれば，どうか。言語とは，まさに成長の過程でわれわれの身体の内深くにインストールされた「色眼鏡」と言えるのである。こちらの色眼鏡は，はずそうにもはずせない。他者に存する言語体系との対比で，自身の言語体系のバイアスをせいぜい相対化できるのみ，バイアスそれ自体の除去ないし払拭は望みがたい。

そして，もし会計が企業の言語であるならば，雪印食品社の不祥事も，使用言語に備わる構造的・慢性的な原因によるものということになる。いずれにせよ，雪印食品社の管理不備（ないし簡易管理）は，経費節減につながり，業績かさ上げの方向にはたらく力だったことは間違いない。

雪印乳業社の記憶もいまだ新しいところへ，今度は同社子会社＝雪印食品社による偽装牛肉事件が発覚した。同社は以前から，北海道産を熊本産に，乳牛肉を和牛肉に，豪州産を国産に，偽装していたと言うのである。農水省幹部によれば，偽装はいずれも，消費者の安全より，自社の業績を少しでもかさ上げせんとしたものだったと言う。(25)

外見上は，あきれるばかりのミスの上塗りに見える。偽装について，雪印食品社関西ミートセンターSセンター長が言うには，親会社＝雪印乳業社の業績悪化に引き続き，狂牛病（牛海綿状脳症，略称BSE）のあおりで今度は自社の業績まで下落し，自分たちのミート事業が廃止されるのではないか，そうした危機感にさいなまれてのことだったと報じられている。(26) それにしても，一体なぜ，このような不祥事が起こったのか。この種の不祥事は，厳罰など対処の仕方によって，今後は一掃できるのだろうか。しばし，この問題について小考したい。

雪印グループ２社にあって問題となった「業績」とは，要するに「会計的利益」のことである。会計において，それは一つには，「利益イコール収益マイナス費用」という連辞関係の中で意味付けされる。同時に，利益の計算要素たる収益・費用は，さらに両者それぞれに包摂される多数会計小概念へと，無限なまでに連合関係の糸を延ばしている。それら多数の大小会計諸概念(＝会計諸用語)が複式簿記という連辞関係の中で相互に連動して，雪印グループ２社社員の認識・思考・行動を在勤中不断に駆動していたのである。

すなわち，Ｓセンター長ら雪印グループ２社の社員たちが気にした「業績」とは，会計言語としてのそれであった。日常言語としてのそれではない。この点にわれわれの視線をすえよう。「会計」は「企業の言語」である。Ｓセンター長はじめ，会社に勤務する企業人は，「日常言語」（日本企業の場合は「日本語」）の他に「企業の言語」（＝「会計言語」）をもあやつる。すなわち，彼らは「バイリンガル」(bilingual) だと言えよう。

「バイリンガル」（二言語併用人）と言うと，われわれは通常，英語と日本語，フランス語と英語，日本語と韓国語など，自然言語（natural language）を２つ使用できる人びとを思い浮かべる。しかし，言語学の世界では，それは「広義には，二つ以上の言語が使用される多言語

併用（MULTILINGUALISM），また，例えば同一言語における地域方言（REGIONAL DIALECT）と標準語（STANDARD LANGUAGE）というように二つ（以上）の方言の併用（⇒BIDIALECTALISM）・・・・までも指すことがある。」[27] とされる。

われわれがここで企業人を日常言語と会計言語の「二言語併用人」すなわち「バイリンガル」と言うのは，この広義の語法にならってのことである。この場合，会計言語は，「方言」というよりも，「ジャルゴン」(jargon；職業語，専門語）という語（word）を上位語（hyperonym）とする下位語（hyponym），ということになろう。

「バイリンガル」すなわち2つ（以上）の言語間では，「コード切り換え」(code-switching) がつきものである。たとえば，「同じ職業をもつ人たちが，その職業に関する特殊語（⇒JARGON）を多く使って話しているところに第三者が加わると，職人たちが普通の語彙に変えて話すようになることも，体系的な語彙の切り換えが認められれば，コード切り換えが行なわれたといえる。」[28]

企業人も，退社して帰宅すると，会計言語から日常言語にコードを切り換える。家庭では，会社の話はあまりしない。それは言語体系の違いから，多分に，言ってもなかなか理解してもらえないからであろう。

すなわち，二言語併用人にあっては，ケース・バイ・ケース，具体的な対話の場に応じて，コードを切り換えコミュニケーションをはかることとなる。ただ，Sセンター長ら企業人にとって，少なくとも仕事中みずからの認識･思考･行動の拠り所となったのは，会計言語であって日常言語ではない。己の仕事に真剣（熱心）な人ほど，しかりである。ここが問題のポイントである。

雪印グループ2社の場合，仕事時間中は「業績」をはじめとする会計言語が，日常言語に優先して，Sセンター長はじめ関係者らの認識･思考･行動を拘束・誘導したのである。他方，「消費者の安全」云々というのは，日常言語としてのそれである。すなわち，雪印グループ2社による不祥事は，会計言語が引き金となり，それに対する社会的制裁は日常言語の価値観に立ってなされたのである。

もし，会計（企業の言語）というものが，この世に存在しなかったとしたらどうか。「業績」（会計言語）に発する〈強迫観念〉のあるはずもなく，安全より業績を優先する企業行動もなかったであろう。雪印2社のケースは，まさに，「業績」をはじめとする会計言語が，消費者の安全性などに対し構造的に盲目となった典型例と言えよう。

会計は財務諸表を通じて，われわれに企業の「鳥瞰図」(bird's-eye view）をもたらしてくれる。たしかに，日常言語には不可能なことを可能にする力を持っている。そして，会計言語の文法（grammar）すなわち連辞関係（syntagmatic relation）をなす複式簿記は，ゲーテ（Johann Wolfgang von Goethe）によって「人間の生んだもっともすぐれた発明」と賞賛され，

ゾンバルト（Werner Sombart）によっては「資本主義を生んだ」とまで称揚された。

しかし，如上のような，会計言語にひそむ構造的な盲目側面に思いを馳せるとき，会計言語の機能もしょせん〈諸刃の剣〉と言えよう。「罪作り」にも働くためである。われわれには，会計言語もメリットのみならずとの，日頃の心組みこそ肝心であろう。

コトバあるところに，人間集団の価値観あり。日常言語と会計言語，両者は「一般語」(common language）と「特殊語」の関係にある。コミュニケーションに際して，母集団をなす人間の数は，前者に多く後者に少ない。そうした違いはあるものの，相互に異なるシンボル体系として現実に併存しているかぎり，両者は価値観を異にしている。それゆえ，２つの価値観はつねに衝突する可能性を孕んでいる。

さらに，両者はともに共同幻想であり，ともにポジティブ（実定的）な根拠をもたない。それゆえ，両者の価値観が対立するかぎり，どちらか一方が他方に摩擦なく収斂するという見込みも立ちにくい。だいいち，簡単に収斂するぐらいなら，はじめから併存することもなかったであろう。

管理の「手抜かり」や偽装は，ひとり雪印グループ関係２社に特殊個別の行動だったのであろうか。特殊個別だったとする受け止め方は，あってもごく少数であろう。「表沙汰になっていないだけ。どの企業も似たり寄ったりにちがいない」，おそらく，これが多くの消費者（日常言語人）に共通する心情であろう。

いかで，怪しからぬ企業がかくも多いのか。その主因について，「会社とは文字どおり，もともと反社会的なもの」と割り切り，「企業性悪説」をとるのは主知主義的解釈であり，意味実体論的理解である。そうではなく，その主因をむしろ，認識･思考･行動における会計言語の拘束力に求めるのが，意味関係論的理解である。後者がわれわれの会計言語論である。

したがって，今般，数を恃みに日常言語（マジョリティー）の価値観が会計言語（マイノリティー）の価値観を押さえ込んだところで，永の解決にはなりそうもない。すなわち，雪印グループ２社の関係者を厳罰に処したとしても，会計言語人（企業人）によるこうした不祥事が向後なくなるということは，期待できない。逆に，この種の不祥事が今後も続くならば，それはソシュールやバルトの説を裏付ける傍証となろう。

以上は，日常言語と会計言語間の相克である。会計言語（類）内複数小言語（種）間の相克もある。たとえば，ドイツ会計理論で言えば，静態論にもとづく貸借対照表は損益計算手段としての妥当性という片面に課題を残し，動態論にもとづく貸借対照表は財産計算手段としての妥当性という片面に課題を残した。測定値の属性という点から原価主義と時価主義を対比した場合，前者は不偏性（正確性）という側面に難点を残し，後者は検証可能性（客観性）という側面に難点を残している。[29]

現金主義も発生主義も，動態論も静態論も，原価主義も時価主義も，それぞれ一長一短であ

る。両者が択一的であるかぎり，常に双方の長所・短所を冷静に牢記しておくことが肝要である。この点は，二者択一の場合のみならず，多者択一の場合もしかりである。たとえば，資産負債観か収益費用観か，それに接合観か非接合観かをクロス・オーバーさせると，会計的エクリチュールとしては多者択一の選択例となろう。

多者択一の場合も含めて，制度会計化された時点で，覇権を得たそれら会計的エクリチュールは，ドクサ（*doxa*）すなわち通説となり「神話」と化す。通説なるがゆえに短所が隠され見えなくなれば，それは「うるわしい作り話」と選ぶところがなくなる。われわれは特定の理論にイージーに与することなく，たえず，被選択肢における構造的な盲目部分（視界消失部分）に心を用いるべきなのである。

米国ＦＡＳＢ会計基準における時価主義志向の影響もあって，近時，本邦においても原価主義から時価主義評価論への流れが顕著である。しかし，田中の冷めたコメントにもあるとおり，彼我の時価主義論者の多くは，金融商品など一部資産の時価評価を声高に主張するのみである。その主張は場当たり的（piecemeal）で，体系的（systematic）ならざるものがほとんどである。すなわち，土地･商品･負債に対する時価評価にまで踏み込んだ，全面的な時価主義評価論者はきわめて少ない。(30)

さらに，会計基準を仮に原価主義から時価主義に変更したとしても，田中の言うとおり，われわれは経営者の利益操作願望を阻止できそうにない。(31) アメリカ基準をいたずらに宗主化して，安易に時勢に棹さすも，考えものであろう。この意味で，近ごろ高唱される「時価主義評価論」は，「現代会計の神話」と言ってよいのである。

青柳も言うように，たとえば「シュマーレンバッハやペイトンは会計が言語であるとは明言していない。しかし，会計が言語である限り，両者とも無意識のうちに何らかの言語観に立脚せざるをえない。空気を呼吸しながら空気の存在を忘れるように，言語を使いながら言語の存在を忘れている。空気の成分を訊かれて戸惑うように，言語の性質を尋ねられて戸惑いがちである。それゆえ，暗黙のうちに素朴な言語観に立つことになる。」(32)

会計が言語であるかぎり，会計理論はもとより，ひろく会計上の判断もすべからく，何らかの言語観に立脚せざるをえない。ポール＝ロワイヤル的言語観かソシュール的言語観か。会計的エクリチュールの選好，たとえば，原価主義か時価主義か。一方の長所（短所）にのみ目を奪われ，他方の長所（短所）を顧みないのは，意味実体論すなわち素朴な言語観（ポール＝ロワイヤル的言語観）による判断と言えよう。

あるいは，ラング次元における日本基準かアメリカ基準か。これに論及すれば，架空資産や簿外資産を相対的な関係的存在と見ないで，あたかも絶対的な実体的存在と見なすのも，素朴な言語観（ポール＝ロワイヤル的言語観）による判断と言えよう。

会計的エクリチュールないしラング次元における会計基準として対立的な複数選択肢，それ

ぞれの長所短所を常に念頭に置きつつ判断をなしうるか否か。この点に，ソシュール的言語観に立脚できる会計人かどうかをはかる〈リトマス試験紙〉が求められよう。われわれが言語学者・バルトから学びとるべきは，これである。

V 「写体の本体化」

井尻会計言語論における架空資産・簿外資産の説明可能性について，「皆無」と速断することには異論もありえよう。彼が，「写体の本体化」ということをたびたび強調しているからである。

井尻は，本稿にいう「言語の位階」に関連して，「写体の本体化」について論じている。彼によれば，写体の存在意義は，もともと本体を識別することにある。しかし，何らかの理由で本体を直接確認できない場合その他にあっては，写体が本体に化けてしまうことがあると言う。そのため，写体が便宜的に本体とみなされ，本体と取り扱われることとなる。これが「写体の本体化」である。

「写体の本体化」で，とりわけ注意すべきは「業績情報」のケースであると言う。われわれ会計人に深くかかわるからであろう。たとえば，入学試験などの点数や会計上の測定利益額などが，それに該当するとされる。ほんらい，試験の点数は受験者の能力など本体を反映する写体にすぎないのに，「試験地獄」に見られるように，しばしば点数が〈一人歩き〉する。また，会計における例として，次のようなことも指摘している。(33)

企業の目的に「長期的利益」の向上ということがよくあげられるが，長期的利益という抽象的な概念はすくなくとも企業の生存中には厳密に測れるものではない。それのみならず「期間利益」にしても各期間の行動が交錯している現状では厳密に測ろうとしても，測り切れないものがある。そこを会計ではまがりなりにも慣習というものの積立をもとに測っている。ところが，そのもとになる本体については誰も厳密に把握することができないので，会計からでてきた「利益額」があたかも経営目的そのものであるかのように，企業行動を左右しはじめるのである。

つまり，会計では，「長期的利益」も「期間利益」も厳密に測れないので，「慣習というものの積立」により測定された「利益額」が代用されているというわけである。「写体の本体化」ともかかわるこうした代用的な測定は，一般に「規約的測定」(measurement by fiat) とか「代替物による測定」(34) とか呼ばれている。この種の測定を井尻自身は「間接測定」と呼んだり，(35) あるいは「代理測定」(fiat measurement) と呼んでいる。(36)

井尻のいう「厳密に測れない」というのは，「測定困難」の意味か「測定不能」の意味か。

かならずしも明確でない。ただ，測定不能なものは「会計」の対象たりえない。簿記公準としての評価公準はじめ，会計にはすでに金額的に測定可能なものにかぎって対象となす一定の社会的合意が形成されているからである。もしも測定できないものを対象に含めるとするならば，社会的合意に変更がないかぎり，それはむしろ「会計」とは別の領域における人間の営為とみなされるべき必要が生じよう。

「測定不能」ではなく「測定困難」の意味であり，測定の難易度が相違するため，難しい測定に替えて便宜的に易しい測定でもって代用されているというのであれば，それは規約的測定である。ただ，「厳密な長期的利益」や「厳密な期間利益」の測定と言うも，それはいかにして可能か。長く考えるまでもなく，そうした測定の容易ならざることはすぐにも直感されよう。会計人なら，話に聞くだけで，敬遠したくならないだろうか。かりに，われわれが本気になってそれらの測定を実践せんとしても，いつ果てるとも知れない試行錯誤の連続となろう。

それでも，「測定困難」と「測定不能」とでは，ニュアンスがちがう。前者なら，いつか何からの形で実現可能やもしれないという含みが残されている。だが，それも「実現可能」というコトバの〈罠〉であろう。かりに，「実現可能」だとして，現実に実現した時の具体的な測定態様は，これを事前にどのようにして察知しうるのであろうか。しばし立ち止まって考えるならば，それも雲を掴むような話でなかろうか。

問題は，「長期的利益」や「期間利益」に対する測定概念をどう見るかである。それらを自然界の実在と見るのか，あるいは，文化（人間）の創造物と見るのか。(37) 換言すれば，アプリオリな発見的実体と見るのか，アポステリオリな関係的価値と見るのか。前者の見方に立てば，「正しい測定概念」はただ一つ（単数）実在すると観られ，後者の見方に立てば「代替可能な測定概念」が多数（複数）創造されうると観られることとなる。

ソシュール＝丸山的には，「長期的利益」や「期間利益」は，アプリオリな実体として存在するのではない。「測定困難」だが，いつの日か実現可能かどうか，それも問題外である。それら「長期的利益」や「期間利益」の測定値の意味（価値）は，「全体利益」・「中期的利益」・「短期的利益」・「時点利益」その他，相互に連合関係をなす他のありとあらゆる諸「利益」（それらは，さらに利益算定要素をなす諸収益・諸費用の多数会計用語（＝概念）へと，無限なまでに連合関係の系は延びてゆく）の具体的な測定値とのアポステリオリな関係（「コードなき差異」）の中で，人為的に画定（決定）せられるものなのである。

じっさい，「長期的利益」や「期間利益」の厳密な測定なるものも，たとえ実践されたとしても，その中身は会計人によって各人各様であろう。想像にかたくない。各人各様の測定値では，コミュニケーション用のコトバにならない。どこかで，それ以上に厳密（詳細）な測定を放棄して，コミュニケーションのために特定の会計システム（言語文化）において手打ち（代用合意）をしないことには，事はそれ以上前に進まない。その「手打ち（代用合意）の来し方」

が，井尻のいう「慣習というものの積立」にほかならないのではあるまいか。

他に多数考えうべき「厳密な長期的利益」や「厳密な期間利益」といった難しい測定に替えて，「慣習というものの積立」にもとづく易しい測定で代用されうるというのであれば，両者の測定は異なる言語体系（ラング）間の代替関係と解されうる。図表2における日米基準の代替関係にも重なってこよう。

「写体の本体化」を，井尻は「本末転倒」と見ている。(38) 彼の基本的な「本体あっての写体」観からは，むべなるかなである。この点に関連して，彼はグレゴリーを引用しつつ，次のように語っている。(39)

ハーバード大学の宇宙物理学者のブルース・グレゴリーは *Inventing Reality: Physics as Language* という本を近年出版した［Gregory 1990］。『実在を創り出す』という題に「言語としての物理学」という副題がついている本である。その強調点の中心となるものは，「言語が実在を決定する」ということである。つまり実在（本体）を反映するものとして言語（写体）があるべきところ，それが逆転して写体の本体化がひろく一般的なものとして生じているのである。・・／・・

こういう写体の本体化は，業績情報について情報の機能の異例なケースとしてのべたところであるが，この本ではそれが一般的なもの，ユニバーサルなものとして宣言されており，しかもそれが物理学というサイエンスのなかでもっともハードなものをとりあつかっていると考えられる分野での考え方であると知ると，言語のパワーというものについてなにか恐怖心のようなものを起こさせられるのである。

井尻のこの引用に接して，われわれも気になり，直接グレゴリーの該当文献にあたってみた。グレゴリーによれば，物理学の存在意義はもともと「自然界が実際にどのようにあるかを描写する」ものではなく，(40) 言葉からなる物理学の物語がどの程度に目的を達成するかで決まるとする。そして，彼は「観測とはシンボリックなものであり，ある体系の解釈によって，意味と価値を獲得する」(41) とする。その上で，「物理学者は，予言と観測との一致でもって，どのような語り方を維持し，どのような語り方を放棄するかを決定し，これによって巨大な予言力を手にしてきたのである」としている。(42)

グレゴリーの書物について，井尻とわれわれとの間で，〈読みの違い〉を感じないではいられない。井尻はグレゴリーを引用しながらも，自身になる如上引用文にあるとおり，彼は依然，「実在（本体）を反映するものとして言語（写体）があるべきところ，それが逆転して写体の本体化がひろく一般的なものとして生じているのである。」とか，「写体の本体化は，業績情報について情報の機能の異例なケース」と述べているからである。

われわれによれば，グレゴリーの見方は，まさにソシュール＝丸山の見方と契合している。なぜなら，グレゴリーにおいては，予言も観測も，ともに言語（写体）であり，実在（本体）

の先在はまったく前提とされていないからである。物理学の立場から見て，「実在（本体）を反映するものして言語（写体）があるべき」などとの，言語（写体）に優先する実在（本体）重視の見方は，グレゴリーの著書のどこにも見られない。

グレゴリーの学説にしたがえば，「写体の本体化」は「本末転倒」でもなければ「異例」でも何でもない。人間の知覚・認識において，むしろ「本然」と言えるのである。井尻がグレゴリーの学説に忠実に，会計における規約的測定を「写体の本体化」とみて，それを異なる言語体系間の代替と見るのであれば，井尻会計言語論において架空資産・簿外資産の説明可能性は残存する。他方，「写体の本体化」を本然だと認めないのであれば，彼の会計言語論において，ラング次元における架空資産・簿外資産の説明可能性は完全に喪失する。

Ⅵ　パロールの次元

ラング次元における架空資産や簿外資産の会計的意義は，前節に述べたとおりである。けだし，架空資産や簿外資産は，ラングの次元だけでなく，パロールの次元においても生起する。パロールの次元でなら，井尻会計言語論においても，架空資産・簿外資産の生起に対する説明は可能である。本節は，パロール次元における会計的意義について述べよう。

パロール次元における架空資産や簿外資産については，「粉飾決算」とか「逆粉飾決算」という用語をもって含意されることが多い。粉飾決算とは，利益を過大に計上する意図をもって行なわれる決算操作をいう。逆粉飾決算とは，利益を過小に計上する意図をもって行なわれる決算操作をいう。(43) 両者とも，経営成績に対する直接的な決算操作にとどまらない。一般に，財政状態に対する間接的な決算操作をともなう。(44) それゆえ，両者とも，資産・負債・資本のそれぞれに対し，架空および簿外の生起と連関する。

ときに，粉飾決算も逆粉飾決算も，如上のような虚偽（fraud）による場合の他に，誤謬（error）による場合もありうる。「誤謬は，無意識的に行なわれるものであるから，それが経理全体におよぼす影響は軽微なものであるが，虚偽は，意識的にある種の結果の実現を期待するものであるか，または重大な過失によって行なわれる粉飾であるから，その影響するところは甚大である。」(45)

「虚偽」とは，「うそ，いつわり」と同義語である。(46) アウグスティヌス（Aurēlius Augustīnus, 354－430）の定義によれば，「嘘とは，いつわりを言う意志をともなった陳述である。」(47) また，「嘘であるためには，それが嘘であると了解されていることが必要条件である。それ自体で嘘であるようなものはないのである。」(48) 粉飾決算・逆粉飾決算にかかわる架空資産・簿外資産について，本稿では，「虚偽」すなわち「嘘」の場合に限定して論じよう。

さて，コトバによるコミュニケーションは人間だけのものではない。人間以外の動物にも，

コトバの使用が認められる。流伝されているところによれば，たとえば，ゴキブリ同士は臭覚を用いてコミュニケーションを図り，イルカやハチはダンスによってコミュニケーションを図っている。

ただし，人間と人間以外の動物とでは，集団間で用いられるコトバに，大きな相違がある。すなわち，人間および人間以外の動物に通有のコトバはシグナル（信号）であるが，人間にのみ特有のコトバとしてシンボル（象徴）がある。コトバの意味が，前者は一義的であるのに対し，後者は多義的（「コードなき差異」）である。この点で，決定的に異なっている。(49)

もちろん，人間のコトバにも，シグナルは存在する。人間も群生動物であり，共生のためにはシグナルも必要である。信号なしのコミュニケーションも想像しがたい。ただ，人間のコトバはシグナルに加えてシンボルによっても構成されるのに，人間以外の動物のコトバはシグナルだけから構成される。そこが異なる。

こうした情況を，丸山は「身分け構造」および「言分け構造」という概念で解説している。それら構造は，彼になる擬似発生論的な仮説である。(50) 彼によれば，人間のものの見方は，〈身分け〉と〈言分け〉とから形成される。(51)

〈身分け〉とは，コトバや道具の助けを借りずに，身体に植え付けられた動物的本能により世界像を作る生物的行為の謂である。その世界像は，ポジティブ（実定的）な差異にもとづく感覚的な世界のゲシュタルト（図柄）であり，「身分け構造」と呼ばれる。他方，〈言分け〉とは，身分けのような自然行為ではなく，人工的なコトバにより世界像を作る社会的行為の謂である。その世界像は，ネガティブ（否定的）な差異にもとづく非在の世界のゲシュタルト（図柄）であり，「言分け構造」と呼ばれる。

〈身分け〉による世界像形成の例を丸山に求めよう。(52) たとえば，ダニは目も耳も味覚もない。明度覚，臭覚，温度覚という三つの感覚しかないが，それだけで自己完結的な世界像を作っている。ダニは，皮膚の明度覚のおかげで木の枝に登る道を見出す。哺乳類がその木の下を通ると，酪酸の臭いに目覚めて落ちる。獲物の暖かい皮膚にぶつかって，針を刺して血液を吸う。三つの感覚による世界像形成（意味構成）は，それぞれ実定的（＝実体的・個的）な差異にもとづいている。

〈言分け〉による世界像形成の例は，別拙稿図表10（語の意味は関係である）から，もはや明らかであろう。(53)「山犬」というコトバ（シンボル）の意味は，「狼」「犬」「野犬」など，他のコトバ（シンボル）との否定的な差異（対立的・全体的な関係）にもとづいて決定される。ダニを例とする〈身分け〉の場合は，三つの特定の刺激（シグナル）に対し，三つの特定の反応がそれぞれ「一対一の対応」をなしている。反応の原因をなす刺激（シグナル）そのものは，〈言分け〉におけるコトバ（シンボル）のように，否定的な差異により世界像形成（意味構成）されてはいない。

〈身分け〉は人間にも人間以外の動物にも共通する行為であり，そこに見出されるコトバはシグナルである。他方，〈言分け〉はひとり人間にのみ見出される行為であり，そこに見出されるコトバはシンボルである。動物のコトバ（＝シグナル）は生きていくために必要かつ十分なコミュニケーションの道具であるのに対し，人間のコトバ（＝シンボル）は，約束したり，嘘をついたりするためにも用いられる道具である。

川本は，記号（sign）と徴候（symptom）を弁別する。彼によれば，人間だけが本当の意味で記号を使うとする。ちなみに，徴候とは，人間が恥ずかしくなったときに「赤く」なったりする自然現象のことを言う。記号と徴候を分ける基準は，記号の場合，「嘘」をつけることであるとする。(54) 川本の「記号」は本稿にいう「シンボル」に，「徴候」は本稿にいう「シグナル」に，それぞれ符合しよう。

佐藤は，人間の行為を実践行為と記号行為とに分類している。実践行為とは，私たちの生存行為，食欲など生理的欲求にもとづく行為をいう。記号行為とは，実践行為のような生理的必要によるものと対照的な行為とされる。たとえば，人間によるネクタイの着用，高級レストランで供用される銀製ナイフへのホールマークの刻印，マンション外壁に対する手間の込んだザラザラ凹凸仕上げ等など。実践行為と記号行為とを区別する基準は，彼においても「《うそ》をつくことができるかどうか」に置かれている。(55)

以上のように，まこと，「嘘」がつけることに，人間のコトバに固有の機能を見出す研究者は多い。スタートヴァント（E. H. Sturtevant）などは，コトバは嘘をつくために発明されたにちがいないとさえ，論断している。(56) しかし，それは極論であろう。人間は，意識的（意図的）に嘘をつかないで話をする（コトバを使う）こともできるからである。

一義的でない点で，シンボルはシグナルと異なるとされた。しかし，信号の「赤色」も，動物の「犬」も，異性への「愛」も，われわれ人間がそれらの意味を相互に理解し，それらを使って他人とコミュニケーションできるのはなぜか。シンボルもシグナルと同様，コトバに対応する実定的な意味が存在するからではないのか。

ソシュールは，ラングを第一の次元（構成された構造）と第二の次元（構成原理）とに分別する。(57) 前者はラングがすでに社会制度をなす側面をいう。後者は，第一の次元の認識を超えて，社会ひいては文化総体をラングと捉える視点である。(58) ソシュールは，後者のラングをとりわけ重視した。

「構成された構造」においては，人間のコトバはそれぞれ，制度（規範）のコントロールの中で一義的な意味を付与される。そこでは，シンボルもシグナル化して，実定的にみえる意味をになう。たとえば，日本語の「赤色」も「犬」も「愛」も，日本語を話す人びとの間で一定の意味をもっている。それゆえ，それらを使ってのコミュニケーションが可能となる。

しかし，それはすでに出来あがった（構成された）制度（構造＝文化）下での現象にすぎな

い。特定の文化（たとえば日本語）は特定社会における〈共同幻想〉であり，グローバルな普遍性・通有性をもたない。異文化すなわち英語やフランス語が，日本語と異なる言語体系（関係の網の目）を現に有していることが，その動かぬ証拠である。

「構成された構造」は結果であり，「構成原理」がその成因をなす。成因が結果を招来するのであって，その逆ではない。したがって，「構成された構造」が表面上いかに堅固に見えようとも，記号学的構成原理の次元においては，コトバはがんらい「文化的であり社会的であり歴史的であり——とりもなおさず反自然的，すなわちで恣意的ある」。(59) 恣意的なものは必然的でない。じっさい，人間はパロール次元の〈嘘〉や共示（コノテーション）を通じて，今度はラングにおけるシグナルをシンボル化する。(60)

架空資産と簿外資産，それらはラングの次元でもパロールの次元でも生起する。ただし，生起する形態は異なる。ラングの次元においては，両種資産は文化的・不可避的・恒常的に生起する。「構成された構造」としてのラング（諸言語）が，関係の網目模様を相互にたがえるためである。そして，パロールの次元においては，両種資産は意図的・可避的・散発的に生起する。人間のコトバは，生存に必要十分なシグナルの他に，「嘘をつく」のに利用可能なシンボルによっても構成されているためである。

Ⅶ むすび

以上の小考につき，われわれなりの結論を要約して示せば，次のとおりである。

(1) ラングの次元においては，会計現象としての架空資産・簿外資産とは，貸借対照表借方項目について，複数の異なる会計システム（言語体系）間における関係的意味の指向対象空間における相対的なズレと考えられる。すなわち，異なる会計システム間で相対的なオーバースペース（overspacious）部分が架空資産であり，相対的なアンダースペース（underspacious）部分が簿外資産である。

(2) コトバの意味は，アプリオリな実体に依拠するものではなく，アポステリオリな関係（共同幻想）でしかない。日本基準の会計かアメリカ基準の会計か。あるいは，営利企業会計か非営利組織会計か。それらは，いずれもラング（文化）としての会計システム（言語体系）の対立とみなしうる。いずれが選好されるかは，価値（文化）の問題であり，真偽の問題ではない。われわれ会計人は，このことをしかと弁える必要がある。

(3) 上の卑近例は，雪印乳業社および雪印食品社の不祥事に見出される。企業人は，日常言語と会計言語との二言語併用人（バイリンガル）である。日常言語と会計言語，両者がともに併存するかぎり，両種価値観の衝突は必至である。それゆえ，数を恃みに日常言

語の価値観で雪印グループ2社の関係者を厳罰処分したとしても，会計言語人（企業人）によるこの種の作為（悪意）なき不祥事は今後も繰り返される。一掃は期待できない。

(4) 原価主義か時価主義か，資産負債観か収益費用観か，等々。選択され制度会計化された時点で，覇権を得たそれら会計言語のエクリチュールはドクサ（通説）となり「神話」と化す。エクリチュールやラングとして対立的な複数選択肢，それぞれの長所短所を常に心に留め置くことが肝要である。それを忘れ高唱される現下「時価主義評価論」は，「現代会計における神話」と言ってよい。

(5) ソシュール言語学やグレゴリー物理学に従えば，「写体の本体化」は「本末転倒」でもなければ「異例」でもない。人間の知覚・認識において，むしろ「本然」である。会計における規約的測定を「写体の本体化」とみて，それを異なる言語体系間の代替と解するのであれば，井尻会計言語論において架空資産・簿外資産の説明可能性は残存する。「写体の本体化」を本然と認めないのであれば，ラング次元の説明可能性は皆無となる。

(6) 架空資産と簿外資産，それらはラングの次元でもパロールの次元でも生起する。ただし，生起する形態は異なる。ラング次元においては，両種資産は文化的・不可避的・恒常的に生起する。また，パロール次元においては，両種資産は意図的・可避的・散発的に生起する。パロールとしての人間のコトバは，生存に必要十分なシグナルの他に，「嘘をつく」のに利用可能なシンボルによっても構成されているためである。

〔注〕

(1) 拙稿,「会計写像論に対する言語論的意義の考察」,『桃山学院大学経済経営論集』, 第43巻第4号を参照のこと。

(2) 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, 278～9ページ参照のこと。

(3) 丸山圭三郎,『文化のフェティシズム』, 勁草書房, 1984年, 187～8ページ。

(4) 立川健二,「第三部　記号学の現在」, 丸山圭三郎,『文化記号学の可能性』〈増補完全版〉所収, 夏目書房, 1993年, 315～6ページ。

(5) 丸山圭三郎,『欲望のウロボロス』, 勁草書房, 1985年, 8ページ。

(6) 拙稿, 前掲「形相(ﾌｫﾙﾑ)としての会計」, (293ページ)における図表10(語の意味は関係である)を参照されたい。

(7) 丸山圭三郎,『言葉とは何か』, 夏目書房, 1994年, 100～4ページ。

(8) 丸山圭三郎,「文化という記号」,『書斎の窓』, 有斐閣, 第344号, 1985年5月, 20ページ。
丸山圭三郎編,『ソシュール小事典』, 大修館, 1985年, 69, 70, 77ページ。

(9) 拙稿, 前掲「形相(ﾌｫﾙﾑ)としての会計」, 286ページ。

(10) AEON CO., LTD., Annual Report 2001: Fiscal year ended February 20, 2001(Chiba, Japan: AEON CO., LTD., 2001), pp. 58.
ジャスコ・グループの場合, 主たるマーケットが日本であるところから, 英文アニュアル・リポートにおける連結財務諸表は, 円建て(単位：百万円)とドル建て(単位：千米ドル)の両方(換算レート：U.S.$1 ＝ ¥116)で提示されている。

(11) 日本経済新聞朝刊, 2000年9月14日, 第19面

(12) 日本基準によるものとして提示された連結貸借対照表諸項目について言えば, 厳密な計算では, 借方合計金額は1,708,330百万円であり, 貸方合計金額は1,708,331百万円である。外部公表合計金額 (1,708,332百万円) とは, それぞれ2百万円ないし1百万円の差異がある。端数処理の過程で生じた差異であろう。

(13) 日本国内で発行された同社の有価証券報告書においては, 2000年2月期の繰延資産に対して内訳項目別の表示がない。前年まではあった。たとえば, 1999年2月期の繰延資産は, 総額で345百万円であった。内訳は,「開業費」が大半を占め296百万円,「その他」が48百万円であった。周知のとおり, 開業費は, 日本国内においては5年内に均等額以上償却することとなっている (商法286条ノ2)。他方, アメリカでは,「開業準備費のうち, 一般管理費に該当する部分は期間費用とすることを要するが, 開業準備にかかる部分は繰り延べ, 短期間に償却する実務が行われているようである。」(山田昭広,『アメリカ会計実務入門』, 中央経済社, 1991年, 107ページ。また, 次著も参照した。山田昭広,『アメリカの会計基準』〔第4版〕, 中央経済社, 2000年, 192～4ページ。)
図表2に関説して, 日本基準における繰延資産がアメリカ基準において架空資産例になるとしたのは, 日本基準における繰延資産が, アメリカ基準において当該支出額が期間費用化されたケースを想定してのものである。

(14) 平松もすでに,「日本企業F社」について, われわれと同様の連結財務諸表日米比較を試みている。関心のある者には, 参考となろう。ただし, 彼により紹介された日米比較連結財務諸表は, 無名数 (不名数) で金額単位が示されていない。また, 会計年度の明示もない。
平松一夫,『国際会計の新動向』, 中央経済社, 1994年, 66～8ページ。

(15) 白鳥栄一,『国際会計基準』, 日経ＢＰ社, 1998年, 98～105ページ。
(16) 本稿において「価値」は二つの異なった意味で用いられている。「コトバの意味」としてのそれと,「文化」としてのそれである。両者は関連しているものの, 混同されてはならない。
(17) 明田安正,「簿外資産」, 神戸大学会計学研究室編,『第五版 会計学辞典』, 同文舘, 1997年, 1123ページ。
(18) ロラン・バルト(渡辺淳・沢村昴一訳),『零度のエクリチュール』, みすず書房, 1971年, 109ページ。
(19) 上掲書, 20～29, 51～69ページ。
(20) ロラン・バルト(花輪光訳),『物語の構造分析』, みすず書房, 1979年, 212～3ページ。以下,「バルト,『構造分析』」とする。
(21) 古代前期には「大和ことば」, 古代後期(平安時代)から中世・近世前期には「京都のことば」, そして, 江戸後期(江戸時代後半)から江戸語が中央語の座についた。明治維新後は, それが東京方言へと引き継がれて行った。
　林　巨樹,「標準語」, 相賀徹夫編,『日本大百科全書 19』, 小学館, 1988年, 763～4ページ。
　井上史雄,「標準語」, 下中　弘編,『世界大百科事典 26』, 平凡社, 1988年129～30ページ。
(22) バルト,『構造分析』, 163～4ページ。
(23) 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, 15ページ。
(24) ロラン・バルト(渡辺淳・沢村昴一訳), 前掲『零度のエクリチュール』, 17～8ページ。
　難波江和英・内田　樹,『現代思想のパフォーマンス』, 松柏社, 2000年, 66ページ。
(25) 朝日新聞(東京本社版), 2002年2月2日, 第2面。
(26) 朝日新聞(大阪本社版), 2002年1月31日, 第22面。
(27) 田中春美編,『現代言語学辞典』, 成美堂, 1988年, 64ページ。
(28) 田中編, 上掲書, 93ページ。
(29) 青柳文司,『現代会計学』, 同文舘, 1974年, 79～80ページ。
(30) 田中　弘,『時価主義を考える』, 中央経済社, 1998年, iページ。
(31) 田中, 上掲書, 290～2ページ。
(32) 青柳文司,『会計物語と時間』, 多賀出版, 1998年, 245ページ。
(33) 井尻雄士,「企業行動と会計情報」, 井尻雄士・中野勲共編,『企業行動と情報』所収, 同文舘, 1992年, 15ページ。
(34) 武田隆二,『情報会計論』, 中央経済社, 1971年, 190ページ。
(35) 井尻, 前掲論文, 16ページ。
(36) 井尻雄士,『会計測定の理論』, 東洋経済新報社, 1976年, 67ページ。
(37) 丸山によれば, 自然とは《発見する構造》であり, 文化とは人間が《創り出す構造》である。
　丸山圭三郎,『ソシュールの思想』, 岩波書店, 1981年, 291～2ページ。以下,「丸山,『思想』」とする。
(38) 井尻, 前掲論文, 14ページ。
(39) 井尻, 前掲論文, 22～3ページ。
(40) ブルース・グレゴリー(亀淵　迪訳),『物理と実在』, 丸善株式会社, 1993年, 295ページ。
(41) 上掲書, 284ページ。
(42) 上掲書, 294ページ。
(43) 高田正淳,「粉飾決算」, 神戸大学会計学研究室編,『第五版 会計学辞典』, 同文舘, 1997年, 1108ページ。

(44) 上原昌雄,『実践・粉飾分析』, 商事法務研究会, 1986年, 8ページ。

(45) 近澤弘治,『粉飾経理』〔二訂版〕, 税務経理協会, 1978年, 3ページ。

(46) 梅棹忠夫ほか監修,『日本語大辞典』(第二版), 講談社, 1995年, 558ページ。

(47) ハラルト・ヴァインリヒ(井口省吾訳注),『うその言語学』, 大修館, 1973年, 12ページ。

(48) T.A.シービオク(池上嘉彦編訳),『自然と文化の記号論』, 勁草書房, 1985年, 123ページ。

(49) 丸山圭三郎,『文化=記号のブラックホール』, 大修館, 1987年, 34ページ。

(50) 丸山圭三郎,『フェティシズムと快楽』, 紀伊國屋書店, 1986年, 19ページ。
丸山圭三郎・廣松渉,『記号的世界と物象化』, 情況出版, 1993年, 36ページ。

(51) 丸山圭三郎,『生の円環運動』, 紀伊國屋書店, 1992年, 113ページ。

(52) 丸山, 上掲書, 111～2ページ。

(53) 拙稿, 前掲「形相(ﾌｫﾙﾑ)としての会計」, 293ページ。

(54) 川本茂雄,『ことばとイメージ』, 岩波書店, 1986年, 69～71ページ。

(55) 佐藤信夫,『記号人間』, 大修館, 1977年, 131～2ページ。

(56) T.A.シービオク(池上嘉彦編訳), 前掲書, 58～9, 122ページ。
ただ, その一方で, 嘘は霊長類(人間)にのみ特有の行動と見ることに懐疑的な研究者も少なくない。野生の北極ギツネによるごまかし, アメリカ・ホタルの擬態などが例示されている(同書, 121～7ページ)。
しかし, それらも, 杉山幸丸や丸山圭三郎は, 本質的には刺激・反応テストとしてのパブロフの犬の実験を出ていないとする。人為的な実験が認められるのであれば, シービオクらに対し数多くの反証を示しうると主張している。
丸山, 前掲『文化のフェティシズム』, 104ページ。

(57) 丸山,『思想』, 277, 282, 304, 333ページ。

(58) ラングのこのような二分法は杉万にも見られる。彼は, 身体(認識主体)を二つの水準に分別する。「互換する身体」と「超越する身体」である。そして,「規範とは, 妥当な認識や行為を支持する作用のことです。・・／・・規範は超越的身体の声です。」という。ソシュールの用語に翻訳すれば, 杉万のいう「超越的身体が発する規範」は「構成された原理」に, 規範を生み出す元となる「身体たちの互換」は「構成原理」に, それぞれ符節を合わせえよう。
杉万俊夫,「伝える情報から浸る情報へ」, 有福孝岳編,『認識と情報』所収, 京都大学学術出版会, 1999年, 23～4, 26ページ。

(59) 丸山,『思想』, 304ページ。

(60) 丸山圭三郎・黒鉄ヒロシ,『人はなぜ死を恐れるのか』, メディアファクトリー, 1994年, 60～2ページ。
丸山,『思想』, 294ページ。

(2002年2月25日受理)

A Study Regarding Fictitious and Hidden Assets in Terms of Structural Linguistics

CHUN Jae-Moon

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

(1) In the dimension of *langue*, fictitious and hidden assets as accounting phenomena can be described as a gap in the referent spaces of relational meanings between different accounting systems (language systems) regarding debit items of the balance sheet. In other words, the fictitious assets represent the relative *overspacious* parts of two different but overlapping accounting systems, while the hidden assets represent their relative *underspacious* parts.

(2) The meaning of language is not determined by an *a priori* substance but is determined by an *a posteriori* relationship (common illusion). For example, Japanese standard accounting vs. U.S. standard accounting and the accounting of business enterprises vs. the accounting of non-business organizations each represents confronting accounting systems (language systems) in terms of *langue* (culture). The choice of accounting system is made based on one's values (culture), which means it is a matter of good or evil and not of true or false. Anyone involved in the field of accounting should understand this point.

(3) There is a resemblance between the above-stated problems regarding the theories of accounting and the scandal involving Snow Brand Milk Products Co. and Snow Brand Foods Co. in Japan. Businessmen are bilingual and are capable of manipulating accounting language as well as everyday language. Conflicts in values are inevitable in the coexistence of these two languages. Therefore, simply punishing those who were involved in the scandal based on everyday language value, while ignoring the accounting language value that must have played a major part in the scandal, cannot remove the root cause of this kind of scandal.

(4) After the legal accounting system is established based on the choices made (between cost-based accounting and current-value accounting, or between the asset and liability view and the revenue and expense view, for example), the chosen *écriture* in the accounting system gains hegemony over others and constitutes a *doxa* (accepted theory), which eventually becomes a myth. It is important always to be aware of the fact that there are multiple confronting choices to be made in the dimensions of *langue* and *écriture* and that every *langue* and *écriture* has its merits and demerits. However, such facts are often ignored in the theory of current value accounting that is popular today. This theory represents the myth of contemporary accounting.

(5) According to Saussure's theory of linguistics and Gregory's theory of physics, the concept of transforming surrogates into principals is neither preposterous nor unusual in terms of human perception and recognition. If *measurement by fiat* in accounting is regarded as transforming surrogates into principals or as substituting one language system for another, fictitious and hidden assets in Ijiri's linguistic theory of accounting remain explainable. If the concept of transforming surrogates into principals is regarded as unusual, the *langue* dimension of fictitious and hidden assets in his theory is inexplicable.

(6) Fictitious and hidden assets can occur in the dimensions of both *langue* and *parole*. However, the form of occurrence differs according to the dimensions of *langage*. In the *langue* dimension, these assets occur culturally, inevitably, and constantly. In the *parole* dimension, they occur intentionally, avoidably, and sporadically. These facts indicate that human language as *parole* consists of symbols that can be used to tell lies, as well as signals necessary and sufficient for daily life.