

### 会計的認識におけるアーテクチュレーションの問題(2)

永野, 則雄

---

(出版者 / Publisher)

法政大学経営学会

(雑誌名 / Journal or Publication Title)

The Hosei journal of business / 経営志林

(巻 / Volume)

27

(号 / Number)

2

(開始ページ / Start Page)

73

(終了ページ / End Page)

81

(発行年 / Year)

1990-07-30

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00003351>

〔研究ノート〕

## 会計的認識におけるアーテキュレーションの問題(2)

永野 則雄

	内 容	
I	アーテキュレーションの問題とは何か	
I-1	SFAC第5号におけるアーテキュレーションの概念	
I-2	SFAC第6号におけるアーテキュレーションの概念	
I-3	FASB討議資料における接合の概念	
I-4	スターリングの接合観	
II	財務諸表の接合様式	
II-1	現行の会計システム	(以上, 前号)
II-2	複会計制度	(以下, 今号)
II-3	資金会計	
II-4	公益法人会計	
II-5	FASBの財務諸表の体系	
III	<接合>と<分節>	

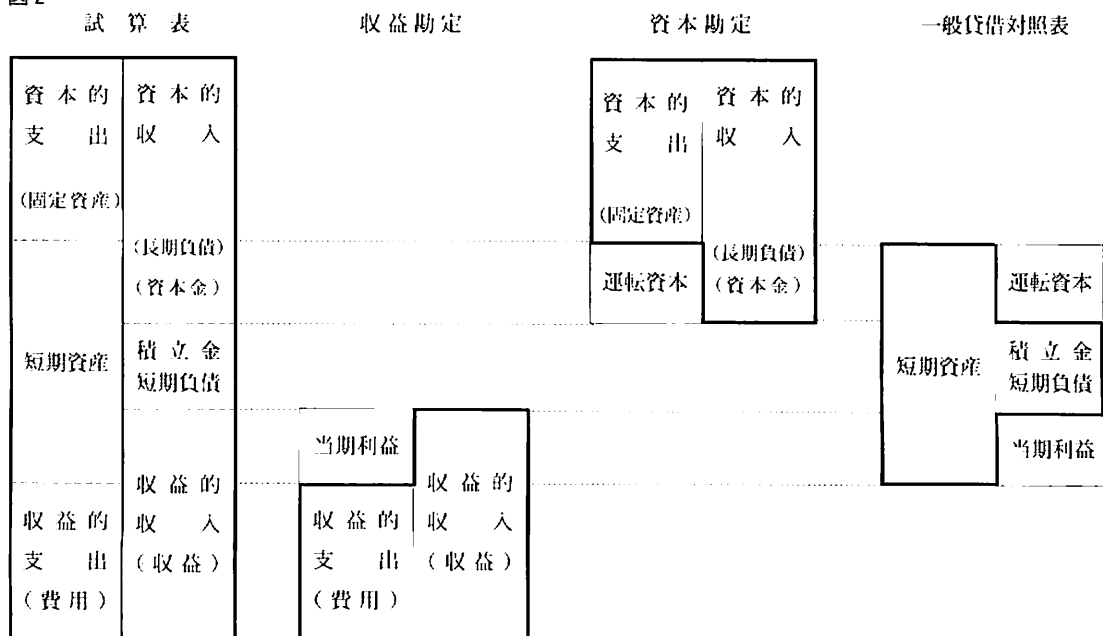
### II-2 複会計制度

現在でも残っている「資本的支出」や「収益的支出」という言葉の源となっているイギリスの複会計制度においては、現行の貸借対照表が資本勘定と一般貸借対照表とに分割され、損益計算書が収益勘定という名称でよばれ、三つの財務諸表が作成されていた<sup>(3)</sup>。複会計制度のこうした形式的な特徴を精算表で示せば下図のようになる。

ここでは、資本勘定と一般貸借対照表とが資本勘定の差額である運転資本を媒介にして接合し、収益勘定と一般貸借対照表とが収益勘定の差額である当期利益を媒介にして接合していることが理解されよう。

通常の貸借対照表が資産・負債・持分の3要素から構成されるとすれば、複会計制度では一般貸

図2



借対照表が短期資産・短期負債・積立金の3要素から、資本勘定が固定資産・長期負債・資本金の3要素から構成されることになる。

このように、財務諸表の体系の変化はその構成要素の変化を引き起こすことになる。

### II-3 資金会計

資金計算書が「基本的」な財務諸表であるか否かという大きな問題を扱うのが、ここでの目的ではない。資金計算書が他の財務諸表とりわけ貸借対照表と接合するか否か、接合する場合どのような意味での接合か、ということ扱う。そして、資金計算書が貸借対照表と接合しない例を挙げているマクスイ (Mostafa M. Maksy) の議論を紹介する。なお「資金計算書」という名称を使ったが、これは資金に関する各種の計算書を総称するものとして使っている。

最も単純で分かりやすい資金計算書は、現金の収支を記載した計算書、いわゆる実績の資金繰表であろう。ここでの「現金」あるいは「資金」をいわゆる「お金」に限れば、この資金繰表は現金出納帳を項目ごとに整理したものと同じ内容となる。この「現金」もしくは「資金」を預金を含めるよ

うに拡張しても、考え方は同じである。

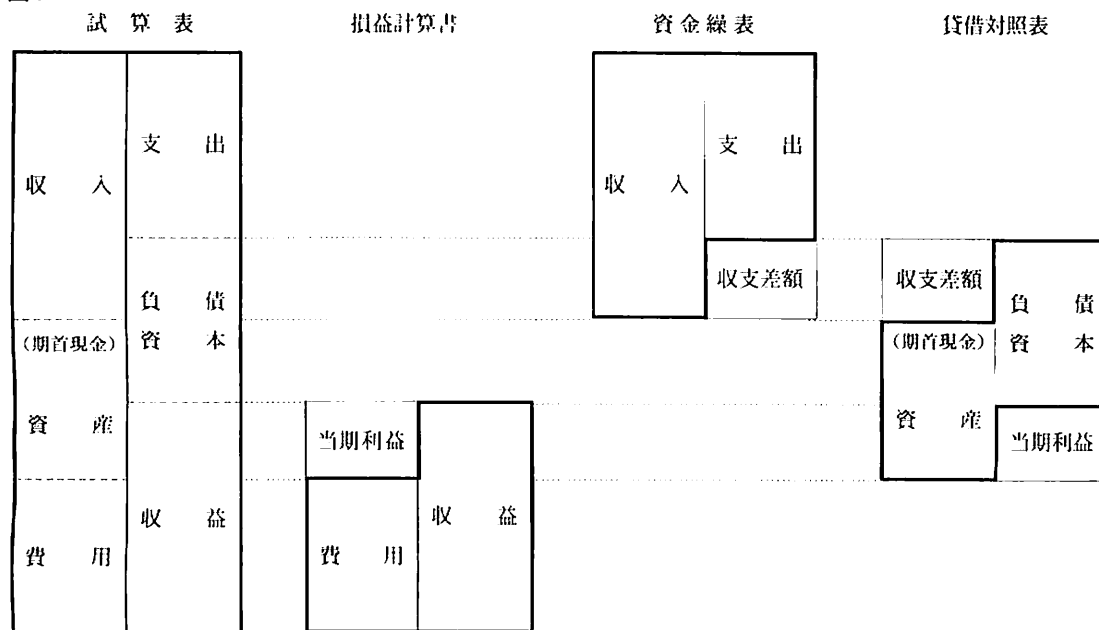
さて、こうした資金繰表は貸借対照表とどのように接合するのか。体系内接合であろうか体系外接合であろうか。実は、資金繰表の作成方法によって体系内接合にも体系外接合にもなるのである。このことを説明しよう。

体系外接合となる資金繰表の作成方法とは、現金・預金の出納帳という補助簿に基づいて収入・支出を項目別に集約して得る方法である。こうして作成された資金繰表は、貸借対照表の現金と預金の勘定を説明する計算書となる。

これに対して体系内接合となる資金繰表の作成方法では、現金・預金の勘定を商品勘定の三分法のように、期首の残高を記載する現金・預金勘定と、期間中の収入・支出を記載する収入勘定と支出勘定とに分けることが前提となる。ただし、収入勘定と支出勘定はそれぞれ1個で済むわけではなく、項目ごとに数多くの勘定が設けられることになる<sup>139)</sup>。その結果を精算表で示せば、次の図3の様式の精算表が得られる<sup>140)</sup>。

この図で少し注意しなければならないのは、期首の現金がそのまま貸借対照表欄に移されるという点である。これは、期間中の収入と支出だけが資金繰表欄に記載され、その収支差額が貸借対照

図3



表欄へ移されて、それと期首の現金残高との合計額が期末の現金残高となることを示している。これは、これまでに留保されてきた利益が貸借対照表欄に示され、それと損益計算書欄の差額（当期利益）と合計額が期末時点での留保利益の総額を示すのと同じ方法となっている。

しかし資金繰表に期間中の収入・支出だけでなく期首と期末の現金残高をも表示するのが通常であれば、精算表もそれに合せた表示をすることもできる。すなわち、期首の現金を資金繰表欄に移す方法である。それによって、資金繰表欄の差額は期末の現金を示し、それがそのまま貸借対照表欄へと移されるのである。

簿記的な処理でいえば、損益集合勘定に収益と費用の諸勘定が集められるように、いずれの方法でも収支集合勘定といった勘定が設けられ、収入と支出の諸勘定がここに集められる。両者が異なる点は、前者では期首の現金残高は記載されないので収支集合勘定の差額は収支差額を示すのに対して、後者では期首の現金残高が収入欄に記載されるので収支集合勘定の差額は期末の現金残高を示すということである。

話を接合の問題にもどそう。資金繰表は同じ内容であっても、すでに見たように、作成方法によって体系内接合であったり体系外接合であったりする。それゆえ、接合が体系の内か外かの違いによって財務諸表が「基本的」なものであるか否かが決定されるわけではないといえよう。つまり「基本的な」財務諸表であるかどうかは、形式的な接合関係ではなく、他の基準に依らざるを得ないということである。その基準とは、財務諸表が表示する内容の重要性や有用性といった価値的なものに依るのではないかと思われる。そうした点では、資金繰表が基本的な財務諸表であるとするには、その提供する情報が貸借対照表や損益計算書に匹敵するほどの意義があるかどうかの問題となるであろう。

貸借対照表の純資産の増加（利益）の内訳を説明するのが損益計算書であるという言い方にしたがえば、貸借対照表の現金の増加の内訳を説明するのが資金繰表であるといえる。そうした意味では、資金繰表も損益計算書と並ぶ地位を占めているともいえよう。ただし、こうした形式的な論法

では、どんな資産項目でも、あるいは負債項目でも、その増減の内訳を説明する計算書を作成することができるのであり、だからといってこうした計算書が貸借対照表や損益計算書に匹敵する基本的な財務諸表とはならないことは確かである。

次に、貸借対照表と資金計算書の接合問題を扱っているマクシの議論を紹介しよう。マクシは、この問題を次のように述べている。

「資金計算書は貸借対照表の期間ごとの変動額を説明すべきであろうか。資金計算書で報告される資金全体の変化は比較貸借対照表から導出される資金全体の変動額と一致すべきだろうか。一般に認められた会計原則……（中略）……や主要な会計のテキストでの説明ではすべてがこうした疑問に対して肯定的な解答を与えている。しかしながら、公表される資金計算書では、貸借対照表金額のある変動額とは正確には一致しない、あるいは少なくとも十分には一致しないものがだんだんと増えている。事実、ある会社の資金計算書が報告している資金の純変動額は、比較貸借対照表で報告される資金勘定（例えば、現金とその等価物、運動資本）の期首残高と期末残高の比較から得られる純変動額と一致していないのである<sup>(54)</sup>。

貸借対照表と資金計算書でこのように金額が一致しない、すなわち二つの財務諸表が接合しない場合についてマクシは、（１）資金の総額では一致するが、資金の個々の勘定の金額が一致しない場合、（２）個々の勘定の金額だけではなく、資金の総額も一致しない場合、この二つに分類している<sup>(55)</sup>。この後者の場合は一般に認められた会計原則に違反することになる。マクシはこうした不一致の生ずる原因について、事業の取得と分割、事業の廃止、外貨換算の調整、法人税の繰延の四つを挙げて説明している<sup>(56)</sup>。こうした資金計算書と貸借対照表は、体系外接合の関係にあるとみられる。とすれば、資金計算書は貸借対照表のある項目（この場合には、現金とその等価物、あるいは運転資本）を説明するものであるのに、そうっていないということである。接合しない可能性のある資金計算書が存在するとなれば、これを含む財務諸表の体系はFASBのいう「アーテキュレートされた体系」となるのであろうか。資金計算書の接合問題は、こうした財務諸表が体系

を成しているかどうかという問題に、ひいては会計的認識の範囲の問題にも波及するものといえよう。

## II-4 公益法人会計

公益法人は宗教、医療、学術などの公益を目的とするものであるから、その会計においては利益概念は存在しない。裏を返せば、企業会計におけるような資本概念は存在しない。それゆえ、公益法人会計が前述した「損益法と財産法が統合されたもの」としての複式簿記の適用形態であるかどうかは疑問が出てくるかもしれない。しかし、企業会計と異なる財務諸表の構成要素が存在していること、そうした財務諸表間の接合という点については、一つのおもしろい例を提供してくれるのである。

現行の公益法人会計基準によれば、財務諸表に該当する計算書類の体系は次の計算書から成っている<sup>(37)</sup>。

- ① 収支計算書
- ② 正味財産増減計算書
- ③ 貸借対照表
- ④ 財産目録

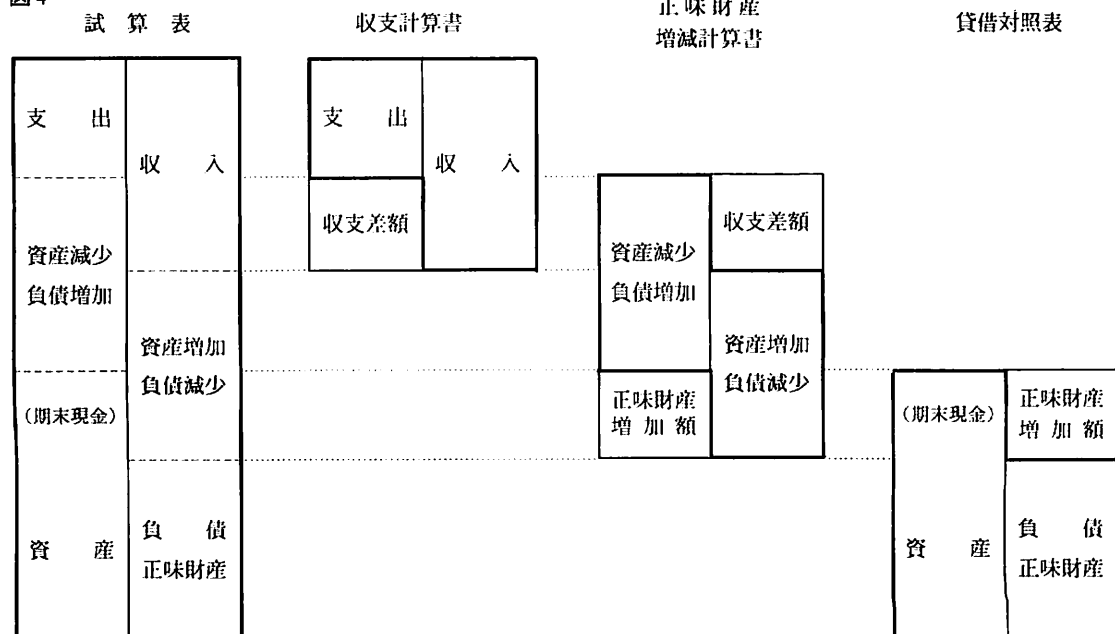
公益法人会計の計算書類の作成方法としてはス

トック計算方式とフロー計算方式とがあるが、このうちフロー計算方式は企業会計における計算方法と形式的には同じものである。すなわち、正味財産増減計算書が損益計算書に該当し、収支計算書は資金繰表に該当する。「形式的には同じ」と述べたのは、前述したように、公益法人会計においては資本や利益の概念がないからである。利益の数値に代って、当期正味財産増加額という数値が正味財産増減計算書と貸借対照表を接合する役割を担っている。なお、この場合の資金繰表は現金出納帳などの補助簿に基づいて作成される。

公益法人会計基準が本則とするストック計算方法でこれらの計算書類の接合関係を示せば図4のようになる。

この図4の精算表から、収支計算書と正味財産増減計算書が収支差額を媒介にして接合し、正味財産増減計算書と貸借対照表が正味財産増加額を媒介にして接合していることが理解されよう。これによってこの三つの計算書類が体系内接合の関係にあることが示されるものの多分に形式的な関係だけを表すものであるから、もう少し内容について説明する必要がある。ただこの図からも分けることは、財産目録が接合関係から外れていることである。財産目録は他の計算書類と体系内接合

図4



の関係にあるわけではないが、かといって他の計算書類の特定の金額を説明するという意味での体系外接合の関係にあるものとも思われぬ。もし財産目録が計算書類あるいは財務諸表の体系内に含まれるとしたら、他の計算書とどのような関係にあるか検討されなければならないであろう<sup>(38)</sup>。

ただ注意しておきたいのは、収支差額と正味財産増加額がいわば連結環となって三つの計算書類を結びつけているが、例えば収支計算書においては収入と支出が対比され、収支差額が計算されて終わっているというのではなく、前期からの繰越収支差額が収入側に加算されており、それと当期の収支差額の合計額が次期への繰越収支差額として算出される仕組みになっている。正味財産増減計算書においても同様で、前期からの繰越正味財産額が加算され、最終的には当期正味財産増加額を含む期末正味財産合計額が算出される仕組みとなっている。とはいえ、三つの計算書類の接合関係を示す点では図4の精算表は有効であろう。

図4の精算表を図3と比較して容易に気付くことは、収支計算書が資金繰表とでは収入・支出が反対の側に出ていることと、貸借対照表と重複したような計算書である正味財産増減計算書というのが作成されることであろう。これはストック計算方式の場合であるが、許容されているフロー計算方式では、先に述べたように損益計算書と類似した内容であるので、むしろ収支計算書と重複したような計算書が作成される。このように相違する理由は、企業会計やそれに類似するフロー計算方式とストック計算方式とでは、財務諸表の構成要素が異なるからである。ということは、ストック計算方式では異なる対象が認識されているということにもなる。このことを具体的な仕訳例を用いて説明しよう。

例えば公益企業が銀行から5,000円の長期借入れを行ったとすると、フロー計算方式では、通常の企業会計と同様に次のように仕訳される。

(借) 現金 5,000 (貸) 長期借入金 5,000

ところがストック計算方式では次のように仕訳される。これは「一取引二仕訳」方式といわれるものである。

(借) 現金 5,000 (貸) 長期借入金収入 5,000  
長期借入金増加額 5,000 長期借入金 5,000

この仕訳は、上の段では「現金」という資産が増加し、それが長期の借入れによる収入であることを示し、下の段では「長期借入金」という負債が増加し、それに伴って正味財産の減少分が「長期借入金増加額」という科目名で示されている。「現金」と「長期借入金」は貸借対照表に、「長期借入金収入」は収支計算書に、「長期借入金増加額」は正味財産増減計算書にそれぞれ記載される。

最初のフロー計算方式が現金による借入れという事態を二重に、あるいは二面的に把握するものとみれば、こうした「一取引二仕訳」方式は同じ事態を四重に、あるいは四面的に把握するということになるのであろうか。とすれば、一取引に二つの仕訳ではなく、この四つの勘定記入がセットになった記入であり、「二仕訳」ではなく「一仕訳」ということになるのでなかろうか。こうして点でもこの「一取引二仕訳」方式はおもしろい問題を提供してくれるように思われる。

図3と図4の精算表において資金会計での資金繰表とストック計算方式での収支計算書では収入・支出が反対側に記入されているように見えるのも、こうしたことによる結果である。資金会計では収入・支出の諸勘定は現金勘定の分割されたものであるのに対して、ストック計算方式での収入・支出の諸勘定は現金の増減を説明するための、現金勘定とは独立の勘定になっているのである。その結果、試算表に現れる現金勘定は資金会計では期間中の収入・支出が加減されないから期首の現金残高を示すのに対して、ストック計算方式では収入・支出が加減されるから期末の現金残高を示すのである。

ストック計算方式での正味財産増減計算書も資産と負債の増減を説明することによって最終的には正味財産の増減を説明する計算書であるが、収支計算書と同様に貸借対照表における資産・負債の表示と重複しているようにも見える。これらは「重複している」というのではなく、企業会計やフロー計算方式の財務諸表とは異なる、会計的認識の新たな対象が設定されていると考えることもできよう。

先に述べたように、複式簿記を財産法と損益法とが統合したものと見れば、利益と資本の概念のない公益法人会計は複式簿記のメカニズムを含ん

でないということになる。しかし、とりわけストック計算方式での収支計算書と正味財産増減計算書に示されるように、計算のメカニズムが変わることによって新たな財務諸表が出現する、あるいは新たな構成要素が出現することが理解されるであろう。

### II-5 FASBの財務諸表の体系

FASBのSFACでは、1-1で述べたように、財務諸表の体系は貸借対照表、損益計算書、資金計算書、資本勘定計算書の四つから成っている。ここではこれらの財務諸表がどのように接合しているか考えることにしよう。資金計算書についてはすでに述べたので、まず他の三つの財務諸表間の接合関係を扱う。

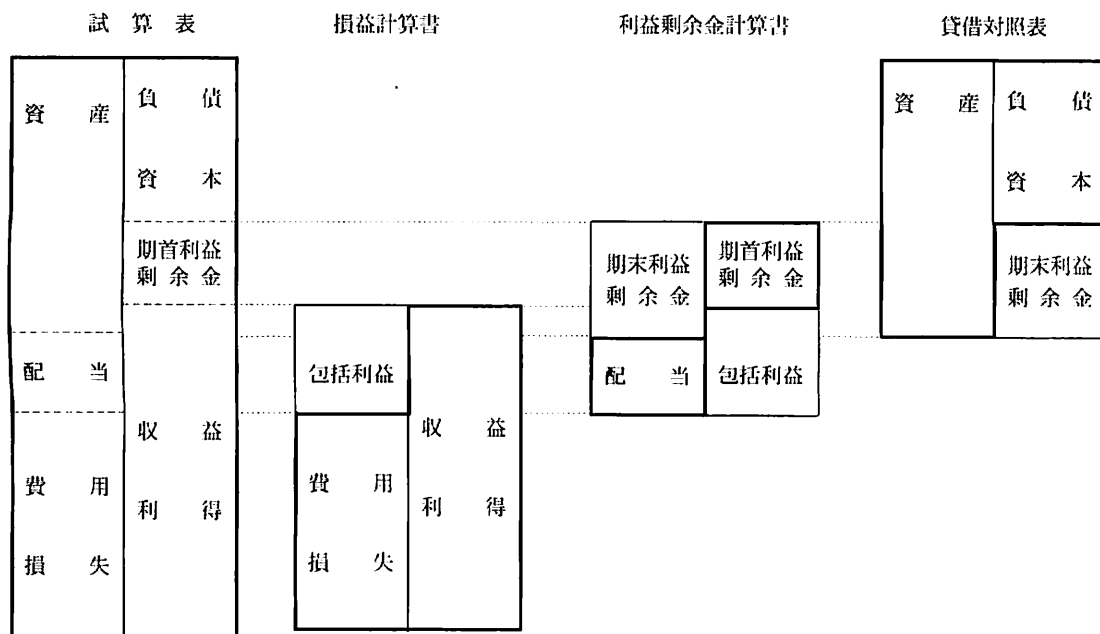
三つの財務諸表のうち「資本勘定計算書」と訳した“statements of investments by and distributions to owners”が具体的にどのような計算書であるかは明らかではないが、FASBの概念ステートメントは現行の財務諸表の体系を基礎にしているところから、現行の“statement of shareholders' equity”と同じものと見ることができる。その資本勘定計算書は、資本勘定の期間

中における変動をその構成要素（資本金、資本剰余金、利益剰余金等）ごとに示す計算書であり、その構成要素ごとに別個の計算書を作成することも、それらを一つの計算書にまとめて示すこともできる<sup>19)</sup>。説明の便宜上、このうち利益剰余金計算書(statement of retained earnings)を例にとって貸借対照表と損益計算書との接合関係を見ることにしよう。

これまでのように接合関係を精算表の形式で示せば、図5のようになる。

この図5はII-1の現行の会計システムの図1と形式的にはまったく同じである。現行の会計システムでは図1の未処分利益計算書が「損益計算書」に含まれて表示されている。FASBの体系でも損益計算書と利益剰余金計算書を統合して結合計算書を作成すれば、この結合計算書と貸借対照表は期末の利益剰余金を媒介にして接合することになり、これもまた現行の会計システムと類似した形式となってしまう。それゆえFASBの財務諸表の体系では、利益剰余金計算書は損益計算書と貸借対照表と体系内接合の関係にあり、これがなければ貸借対照表と損益計算書は接合しなくなってしまうので、必須の財務諸表であるといえよう。

図5



会計原則審議会（Accounting Principles Board）の意見書によれば、こうした資本勘定の変動は別個の計算書として、あるいは基本的な財務諸表かそれへの注記として公開されることになっている<sup>439</sup>。もし利益剰余金計算書が注記の形で表示されるとすれば、財務諸表の体系としては貸借対照表と損益計算書は接合しないままに示されることになる。その意味では、FASBが資本勘定計算書を財務諸表の体系に含めていることは妥当なことといえよう。

利益剰余金計算書と異なり、資本金計算書と資本剰余金計算書は作成の方法によっては接合は体系内的にも体系外的にも行うことができる。すなわち、期間中の増加と減少を期首の残高とは別個の勘定に計上すれば、体系内的な接合関係にある計算書を作成することができる。また、期間中の増減を資本金と資本剰余金の勘定に計上し、貸借対照表にはその累積的な結果だけを表示する方式であれば、作成される計算書は体系外的な接合関係をもつものとなる。そうした意味では、FASBの財務諸表の体系においてはこの二つの計算書は必ずしも基本的な財務諸表とはいえないのではないと思われる。

資金計算書の接合関係についてはすでに述べたので、ここでは他の三つの財務諸表と異なる点について論じよう。それは、FASBでは財務諸表の接合関係とその構成要素の接合関係が同じものであるはずなのに、資金計算書の構成要素が10個の構成要素に含まれていないという点である。資金も資産に含まれるとも考えられるが、SFAC第6号では資金計算書に表示される要素は10個の構成要素とは別のものであるとされている<sup>440</sup>。とすれば、FASBが資金計算書をアーテキュレートされた体系の中に含めていたとしても、他の財務諸表とどのような接合関係にあると考えているか不明であるといえよう。

### Ⅲ <接合>と<分節>

これまで、財務諸表の体系の幾つかを接合関係という観点から眺めてきた。FASBのいう「財務諸表のアーテキュレートした体系」が何を意味するかは必ずしも明らかではないが、われわれ

はそれを主として体系内接合の関係にある財務諸表を示すのではないかとみている。しかし実績の資金繰表が体系内接合の方法でも体系外接合の方法でも作成できることで分かるように、体系外接合の関係にあるからといって財務諸表の体系から外すという理由も出てこない。

いずれの接合関係を採用するにしても、すでに見たように、利益金処分計算書や財産目録は財務諸表の体系には含まれない。また、FASBの体系における利益剰余金計算書のように、もし注記で表示される場合であっても、本来的には財務諸表の体系を構成する計算書であるということもありえる。資金会計のところで見たと同じように、資金計算書が他の財務諸表と接合しないというケースでは、だからといって財務諸表の体系から資金計算書を外すかとなるとまた問題であろう。このケースでは、概念的には接合すべきものが単に計数的に一致しないという問題もあると思われる。

財務諸表の体系が異なればその構成要素も異なり、新たな財務諸表の設定あるいは新たな焦点の設定に伴って新たな構成要素が出現することは、FASBのステートメントでも明示されていることであり<sup>441</sup>、またこれまでの各種の財務諸表の体系からも理解されよう。その際、どのような接合関係にあるかが問われなければならないであろう。

これまでの議論は財務諸表が接合した体系となっているかどうかを扱ってきた。これはその財務諸表が重要かどうか、あるいは「基本的」かどうかとは別の問題である。体系外接合の計算書でも、その時々を経済社会の関心・要求に従ったものであるといった理由で「基本的」な財務諸表とみなされることもあろう。資金計算書が日本では基本的な財務諸表として扱われないのは、一つには体系内接合ではないという理由もあると思われるが、社会的な関心・要求もさほど強くはないということも考えられる。

これまでは「アーテキュレーション」を「接合」として使ってきたが、これは財務諸表間、あるいはその要素間の結びつきを扱っていたからである。本ノートの冒頭にも述べたように、この言葉は言語学や哲学でも使われる用語であり、「分節」という訳語が与えられている。これまで扱ってきた接合は分節の一部と言えるので、分節と接合と



の関係について述べることにしたい。

「分節」の意味は、「つながった全体に幾つかのくぎりを入れること。またそのくぎり<sup>(43)</sup>」である。つまり、ある全体を幾つかの部分に分けることであり、またその分け目のことである。アーテクチュレーションとはこうした部分である要素の間の関連性のことであり、特に財務諸表間の分け目のことを接合の問題として扱ってきたのである。

言語学者の丸山圭三郎教授は、人間は世界を二重に分節して生きていると考え、その第一の分節を「身分(みわ)け」とし、第二の言葉による分節を「言分(ことわ)け」としている。さらに、この二つの分節によって生み出される構造を「身分け構造」と「言分け構造」と呼んでいる<sup>(44)</sup>。

われわれが扱う会計も言葉の体系であり、会計の対象となる世界を会計の言葉で分けている、すなわち分類しているのである。会計の言葉による区切り、すなわち分類の大きな単位が財務諸表による対象の分割である。この分割が接合である。「接合」ということで「合わせる」という面が強調されるかもしれないが、「つながった全体」が幾つかの部分に分けられるのであり、それらの部分の関係が接合なのである。これまで見てきた各種の財務諸表の体系は、会計の対象となる世界の分け方が異なっていることを示すものである。

これに関連して接合観と非接合観との違いを述べよう。まず接合観は財務諸表によって示される対象が「つながった全体」の一部分であり、それゆえその分割面は接合して当然であると考えられる。これに対して非接合観は、財務諸表のそれぞれが示す対象は部分というのではなく、ある程度のまとまりをもった全体であり、それゆえ財務諸表が接合するのは偶然であると考えられるのである。ということは、接合観と非接合観の基本には、会計の対象が一つのまとまった全体であるのか、幾つかのまとまった全体から成っているのかという見解の違いがあるといえよう。

会計の言葉による分節の小さな単位が勘定科目による対象の分割である。勘定科目を用いた言分けであるから「科目分け」と名付けることができよう。この<科目分け>は、「仕訳」あるいはその日常語である「仕分(け)」にも通ずるものである。この「分け」は分類のことである。「分類」

という、例えば犬や猫は哺乳類に分類されるというように、会計でいえば売掛金を流動資産に分類するというように、ある概念の所属関係を決めることのように理解されるかもしれない。しかしここでの「分け」あるいは「分類」は、言葉によって対象を分ける、別の面から見ると、対象に名前を付けることである<sup>(45)</sup>。FASBの定義においては、会計上の認識とは財務諸表上にコトバと数字で描写することであった。こうしたコトバすなわち勘定科目で描写することは<科目分け>を行うことなのである。こうした<科目分け>には、財務諸表とその構成要素への帰属決定も同時に行われているのである。

この<科目分け>は勘定科目によって会計の対象を構造化することであるから、会計が事実を忠実に表示すべきものに見ている人には転倒した議論ではないかと思われるかもしれない。すなわち、スターリングやジョンソン＝ストレーが対象あるいは実世界がアーテクチュレートとしておれば財務諸表もアーテクチュレートすべきものであるとしたように、対象に固有の分節にしたがって勘定科目も分類すべきであって、分節された言葉によって対象を分節するのではない、という批判が持ち出されるかもしれないのである。こうした見方は常識的であり、それなりに説得力もある<sup>(46)</sup>。いわば、対象の分節が先か、言葉の分節が先かという問題である。われわれは後者の見方をとっているのである。

財務諸表の体系とその構成要素は、前節でも垣間見たように、さまざまな変形が考えられる。対象や実世界にそうしたさまざまな変形が考えられるというのではなく、われわれが会計という言語体系で対象を解釈しようとする試みが表現の多様性を生み出しているのではなかろうか。もちろん、われわれが勝手に対象を解釈し、分節することができるわけでもなかろう。しかし、財務諸表間の接合は、それが対象に内在する分節の反映ではなく、会計という言語体系の一つの規約であると考えべきではなかろうか。

〔注〕

(31) 飯野利夫『財務会計論』(同文館、1983年)。

- 6章8-9頁を参考にしている。
- (32) この二つの作成方法についての詳しい説明については、例えば次のものを参照されたい。染谷恭次郎『財務諸表三本化の理論』（国元書房、1983年）、157頁以降。
- (33) この図は佐藤教授が「収支計算書を含む要約精算表」と名付けて、数字入りで説明されているものと形式的には同じものである。佐藤倫正「資金計算の構造」、『会計』第133巻6号、34頁を参照されたい。なお、そこではマン（Harver Mann）の「財務諸表の接合関係を説明する精算表」（a worksheet for demonstrating the articulation of financial statements）が紹介されているが、この精算表は期首貸借対照表、損益計算書、現金フロー計算書、期末貸借対照表の接合関係を一つの表で説明しているものであって、残高試算表に基づくいわゆる精算表とは異なる。
- (34) Mostafa M. Maksy, "Articulation Problems Between the Balance Sheet and the Funds Statement," *The Accounting Review*, Vol. 63 No. 4 (October 1988), pp. 683-4.
- (35) *Ibid.*, p. 684.
- (36) *Ibid.*, p. 694.
- (37) 白鳥庄之助教授は次の書のなかで「計算書類相互の接合関係」という言葉を用いて、これらの計算書類間の関係を図示されている。ここでの「接合関係」とは "articulation" を示しているものと思われる。番場嘉一郎・新井清光編著『公益法人会計』（中央経済社、1988年）、51頁。本文の以下の説明は、この書の中の白鳥教授と加古直土教授の説明に依拠している。
- (38) 白鳥教授の接合関係図においても同様に財産目録は接合関係から外されており、その理由については特に述べられていない。
- (39) 明日山俊秀『英文財務諸表の知識』（日本経済新聞社、1989年）、137頁
- (40) APB Opinion No.12 *Omnibus Opinion - 1967*, par. 10.
- (41) FASB, *Elements of Financial Statements* (FASB, 1985), par. 4. このSFAC第6号では10個の構成要素は示しているものの、財務諸表の体系は挙げていない。これに先立つSFAC第5号では財務諸表の体系として前掲の四つの財務諸表を挙げているが、その構成要素については具体的には明示していない。
- (42) *Ibid.*, par. 3・4.
- (43) 『岩波国語辞典』第四版（岩波書店、1986年）、999頁。
- (44) こうした二重分節の説明については丸山教授の多くの著書にみられるが、例えば『言葉と無意識』（講談社、1987年）を参照されたい。身分けとは人間の本能的な行動図式に基づく分節行為であり、生存のために有用／無用、有害／無害、等々を弁別することである。これに対して言分けとは言葉による分節であり、身分けされたものをさらに分けるというよりは、身分けされたものを重ねて、あるいはそれを破壊して分けることである。それゆえ、言分け構造がわれわれ人間にとって第一義的なものとして現れる。
- (45) 会計における「分類」もこうした意味で理解すべきである。名前あるいは勘定科目が付けられたものを流動資産などとして所属関係を定めることは、実はこうした意味での分類に含まれているのである。コーラーの会計学辞典においても、「認識」（recognize）は「取引の受入・記入に先立つ条件として金額、時期、分類などを決定すること」と述べられている（W. W. Cooper, Yuji Ijiri (eds.) *Kohler's Dictionary For Accountants* (Prentice-Hall, 1983), p. 423)。ここでの「分類」とは勘定科目を決定することであり、まさに科目分けのことを意味している。これからも理解されるように、認識とは分けること、分節することなのである。
- (46) この常識的な見方については、腕のいい料理人は自然によって形づくられた分節〔関節〕をそのままどるので骨をくだくことなしに獲物を切り分ける、というプラトンの例え話がうまい説明を与えてくれる。いわば対象に内在する分節に応じた分節をもつ言葉が「忠実な表現」になる、と言い換えることができよう。このプラトンの話は次に出ている。ジル・ドゥルーズ（平井啓之訳）『差異について』（青土社、1989年）、15頁。

（本稿は、1989年度法政大学特別研究助成金による研究の一部である。）