

会計事実の構築

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)

26

(号 / Number)

1

(開始ページ / Start Page)

109

(終了ページ / End Page)

123

(発行年 / Year)

1989-04-30

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00003336>

会計事実の構築

永野 則雄

内 容

- I はじめに
- II 会計事実と「記録された事実」
- III 会計事実と法律事実
- IV 「事実」の両義性
- V 会計事実の構築
- VI 写像から〈築像〉へ
- VII おわりに

I はじめに

「会計事実」という用語は企業会計原則に次のように現れている。すなわち、明瞭性の原則においては、「企業会計は、財務諸表によって、利害関係者に対し必要な会計事実を明瞭に表示し、企業の状況に関する判断を誤らせないようにしなければならない」と。また継続性の原則に対する注解においては、「企業会計上継続性が問題とされるのは、一つの会計事実について二つ以上の会計処理の原則又は手続の選択適用が認められている場合である。このような場合に、企業が選択した会計処理の原則及び手続を每期継続して適用しないときは、同一の会計事実について異なる利益額が算出されることになり……」となっている。

同じく企業会計原則の単一性の原則においては、「……政策の考慮のために事実の真実な表示をゆがめてはならない」というように、「会計事実」ではなく、単に「事実」という用語が現れている。しかしこの「事実」は「会計事実」とは異なる意味で用いられているとは思われない。両者は同じものと理解してよからう。

このように「会計事実」は、企業会計原則において重要な文脈に出てくる言葉である。しかしその割りには意外なほどそれが何を意味しているかは明確になっていない。それは、「会計事実」と

いう言葉が常識的に理解されてしまっており、会計理論においてあらためて究明し、定義されるべきものとは考えられていないからであろう。

では、そうした常識的に理解された「会計事実」とはどのようなものであろうか。それは、会計という表現の世界とは独立に存在する、客観的な物や出来事から成る世界とでもいうべきものである。そして会計表現はそうした事実の世界の「真実な表示」もしくは「忠実な表現」といったものになるべきだとされる。すなわち、鏡が現前の物を写しだすように、会計は現前する対象を描写するにすぎないというのである。これはまた常識的な言語観でもあり、容易に受け入れられるものであろう。

本稿の主張は、鏡の例で言えば、鏡が写しだすことによって対象を存在させるといったことになる。すなわち会計で表現されることによって初めて会計事実が生まれるというものである。常識的な会計観からすれば転倒した考えとも見られようが、既に一部の会計学研究者にも見られるところである⁽¹⁾。現代の言語観には、言語を媒介にして初めて〈もの〉を認識することができるという考えが存在している。われわれの主張もこうした現代の言語観と同様の考えに立脚しているのである。

本稿の梗概を示せば次のようになる。最初に「会計事実」の意味を、それと並んであるいはそれ以上に知られている「記録された事実」との対照でこれまでの文献を尋ねて検討する。次に、会計と隣接する法律の分野で「法律事実」という用語が用いられているので、それと「会計事実」との比較を試みる。次いで「事実」の意味を調べ、それが事象と情報という両義性を持ったものであることを明らかにする。「事実」観の相違を究明しているのである。その上で、会計事実が会計表

現と表裏一体のものとして構築されるものであることを論じている。最後に、こうした議論が含意する結論の一つとして会計が〈写像〉というよりは〈築像〉とでもいうべきものであることに論及している。

II 会計事実と「記録された事実」

会計事実にかんしては、既に30年近く前に木村教授が「会計事実について」と題する論文において次のように論じている⁽²⁾。

会計事実は財務諸表が表示するところのものおよび財務諸表が表示することのできるものであることは当然であって、事実そのものではない。経営の内外に生起する無数の事実のうち、或る種類のもののみが会計記録の基礎となり、会計事実を構成する要素となる。他の要素は「慣習的方法」と「主観的判断」とであるが、これらの諸要素の結合体はこれを会計「事実」とよぶとしても、もはや事実ではなく、むしろ一つの「評価」であると言うべきであろう。ただ、それにしてもその根底をなすものは「取引の帳簿記録」である。この引用からは、次の二つの論点を確認することができよう。

- (1) 会計事実と事実が区別されていること。
- (2) 会計事実は事実と慣習的方法と主観的判断という三つの要素から構成されるものであること。

本稿はこの(2)の会計事実の構成を主たる論題としているが、その議論の準備段階として、(1)の会計事実と事実の区別を行ない、会計事実と事実の概念を明らかにする必要がある。とはいえ、この会計事実と事実の概念の究明は、会計事実の構成の過程を解明することによってはじめて可能となるものである。その意味でも、さしあたっては準備的な議論にとどまることになる。

先の引用にもあるように、木村教授においては、経営の内外に生起する無数の事実のうち、ある種類のものだけが会計記録の基礎となる。それゆえ、会計事実と事実とが区別される前に、会計記録の基礎となる事実とそうでない事実とが区別されていることになる。本稿においては、以後、一般論

として事実を扱う場合を除いて、会計の文脈において「事実」という言葉を用いるときは、会計記録の基礎となる事実を指すことにしたい。

会計記録の基礎となる事実、すなわち「取引の帳簿記録」については、木村教授はこれをアメリカ会計士協会の1936年の監査基準でいう「記録された事実」(recorded facts)と同じものであるとしたうえで次のように説明している。「記録された事実」というのは、まず通常、現金の受授あるいは債権・債務の発生・消滅、すなわち cash or equivalent の増減ならびにそれによって認識される資産の獲得・費用の発生、および現金・債権・債務相互の転換である。つまりこのような事実はかならずただちに記録される」⁽³⁾。このような事例は、慣習的方法や主観的判断に頼るまでもなく、いわば機械的に会計帳簿に記録される類のものであると考えられているのである。

これに対して「会計事実」とよばれるものは、こうした事実と慣習的方法と主観的判断という三つの要素の結合体である。そうしたことから木村教授は、これを「事実」というよりは「評価」と言うべきものと評した。「評価」という言葉を使用するのは、会計記録の構成要素の一つである金額に重視したからであろうが、もう一つの構成要素である勘定科目には相応しいとも思われない。けれどもこの言葉によって、木村教授が「会計事実」にたいして抱くイメージはそれなりに理解できるものであろう⁽⁴⁾。

木村教授の場合、事実と会計事実は、前者が後者の一つの構成要素であるという関係になっている。とはいえ、会計事実を構成する他の二つの構成要素である慣習的方法と主観的判断が働く余地が少なければ、会計事実は事実とさほど変わらないものとなる。それゆえ会計事実と事実の区別は、一方が他方の構成要素であるという構造上のもではあるが、方法や判断が働く余地が大きいかな否かという相対的なものであるともいえよう。このことは、事実の記録であっても慣習的方法と主観的判断とを伴って行なわれる場合があること、逆に、決算時の評価においてもこうした要素をあまり必要としない場合があることが木村教授によって指摘されていることから理解されよう⁽⁵⁾。

しかしこの事実と会計事実との〈相対的〉な区

別を強調すればするほど、会計事実が事実と方法と判断という三つの要素から構成されるという構図が崩れてくる。というのは、事実それ自体が、たとえ単純な事実であっても、すでに会計的判断を伴っていることになるからである。別言すれば、会計において記録される事実は、会計の世界の外部から与えられたもの、すなわち所与のものではなく、多少なりとも会計的な判断が下されたものなのである。それゆえ、そうした事実は決算処理された内容と同じように、すでに立派な会計事実となっているのである。

ここで会計的な判断について説明すれば、それには大別して、(1) 勘定科目の決定という認識上の判断、(2) 金額の決定という測定上の判断、が含まれる。(2)の測定上の判断には、各種の見積りや代替的な測定方法の選択などが含まれよう。これまで「会計的判断」という場合、こうした測定上の判断が想定されていたように思われる⁽⁶⁾。それに対して、本稿で会計事実を考察する場合、(1)の認識上の判断も重要なものとなる。なお、ここでの「認識」という言葉は、例えば収益の発生時点といった期間帰属の決定だけではなく、勘定科目の決定をも意味するものとして使っている。

こうした認識と測定における判断は決算処理だけではなく、日常の取引の処理においても必要である。すなわち〈記録された事実〉は、それが会計記録であるかぎり、会計的判断が施された事実として、つまり〈会計事実〉としての性格をもつのである。人によっては、会計記録の出発点ともいべき〈記録された事実〉は、会計的判断が加わっていない〈客観的な事実〉である、あるいは、あるべきだ、と言われるかもしれない。しかし、たとえ単純な取引であっても、会計的判断なしに記録されるものはないと考えるべきであろう。

こうしたことを具体的に明らかにするため、いくつかの例を取り上げてみよう。

一般に交際費の範囲の認定は困難なものであり、法人税の申告においても問題が生ずるところである。例えば会社名や商品名を印刷したテレホンカードを取引先に配布した費用を広告宣伝費と見なしして損金扱いにするか、交際費として認定して課税するか、国税庁が苦慮しているという⁽⁷⁾。これはテレホンカードを取引先に配布した場合であるが、

それを社員に配布した場合にはまた別の問題が出てこよう。例えば、これが営業担当者によって会社や取引先との連絡に使われるのであれば、会社の電話を使った場合に発生する「通信費」と同じ性格を持つことになろう。また、会社創立などの記念品として社員に配られたのであれば、「福利厚生費」なり「交際費」なりで処理すべきものとなろう。こうした例から理解されるように、テレホンカードを購入した場合、それを「交際費」なり「広告宣伝費」として処理することは既に会計的判断が施されているのである。会計は取引があるがままに記録すべきだ、あるいは、客観的な事実を記録すべきだといった主張も見受けられる。こうした〈客観的な事実〉を記録するとすれば、テレホンカードはテレホンカードとして処理するしかなかろう。あるいは、テレホンカードの性格は電話使用料の前払であるので、それを表す名称を使うしかなかろう。

会計の扱う対象では現金が会計的判断を抜きにして処理できると見られるかもしれない。確かに、日常的な意味での〈お金〉はそうであるともいえる。しかし、何時でも現金に換えることができるという論理で、例えば配当金領収書や他人振出小切手も「現金」として扱われる。こうした現金等価物を「現金」として扱うのは、既に会計的判断が加わっているからである。近くに指定された銀行がなく、株主にとって何時でも現金に換えられるとはいえないような配当金領収書でも、会計上は「現金」とされてしまう。他方、他人振出小切手でも先日付のものについては、たとえ小切手法上は一覧払いとなっても、「現金」ではなく、「受取手形」として扱われることもある。こうした小切手を「現金」あるいは「受取手形」として扱うのは会計的判断が加わっているからである。

このように、たとえ単純な取引と見えるものであっても、会計記録を行なおうとするには会計的判断が不可欠である。それゆえ、会計における〈記録された事実〉も会計事実としての性格を十分に持つものである⁽⁸⁾。

Ⅲ 会計事実と法律事実

会計学と同じく事実の究明が重要な分野として

は法学がある。この法学では「会計事実」と似たような表現である「法律事実」という用語がかなり確立した基礎概念として用いられている。そこでは「法律事実」は例えば次のような説明が与えられている⁽⁹⁾。

(1) 法は法律関係を規律するにあたっては、つねに、「何々の事実があれば」という条件命題をたて、それを受けて「何々の効果を生ずる」という帰結命題をたてるという仕方をする。この条件命題において要求されている要件の総体が「法律要件」であり、帰結命題において与えられる効力が「法律効果」である。(2) 法律要件を構成する個々の事実を「法律事実」という……。

ここで法律効果とは、権利・義務その他の法律関係の発生・変更・消滅を指すものとされている。

法律事実と法律効果の関係を具体的な例で説明しよう。例えば約束手形を振り出す場合、約束手形である旨の文句、金額、振出人の署名、満期などが記載されていることが要件となる。こうした要件を構成する個々の事実、例えば手形金額が記載されているか否かということが法律事実となる。こうした個々の法律事実が法律要件を満たしておれば、その手形は効力を発する、すなわち、手形上の権利・義務が発生することになる。

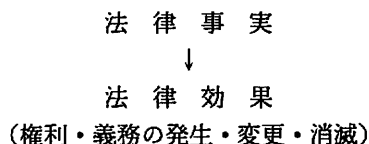
こうした法律関係は三段論法の形式で理解することができる。すなわち、法律は法律要件(A)と法律効果(B)を結び付けるものであり、「AならばBである」という大前提としての内容になっている。ただし、個々の条文がそのような形式になっているわけでは必ずしもない。次に小前提として、具体的なケース(X)にそくして法律要件を構成する個々の事実(a₁, a₂, ……a_n)が調べられ、「XはAである」という事実の認定がなされる。その結果、Xには法律効果(B)が生ずる。この関係は次のように示すことができる。

(大前提)	AならばBである
(小前提)	XはAである
(結論)	XはBである

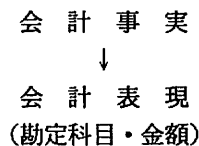
先の手形の例では、大前提は「手形要件が満た

されておれば(A)、手形としての効力が生ずる(B)」となる。次に、ある証書(X)にこうした手形要件の各々が事実として記載されているか否かの事実の認定が行なわれる。その結果として、「その証書(X)は手形要件が満たされている(A)」という小前提が成立すれば、「その証書(X)は手形としての効力が生ずる(B)」という結論が得られる。それゆえ、当事者に手形上の権利・義務が発生することになる。ここで付け加えれば、先に挙げた先日付小切手はこうした手形としての要件を備えていないので法律上は手形ではない。それを「受取手形」として扱うのは会計事実として見るからにはほかならない。

これまでの論議を極めて単純に言えば、法律事実があれば法律効果が生ずる、となろう。それを次のように示すことにしよう。

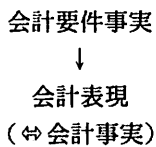


それでは、会計事実に関して言えばどのようになろうか。会計においてはある事実があればそれに即して勘定科目と金額を要素とする仕訳が行なわれると考えると、会計表現が法律効果に該当するものとなる。先の図式にならって示せば、次のようになろう。



しかし、われわれはテレホンカードや先日付小切手の例でみたように、それが「交際費」であり「受取手形」であるという事実にかんして「会計事実」という用語を用いている。すなわち、会計的判断が加わったものを「会計事実」と称したのであった。それは、ここでの「会計表現」と同じもの、というよりは表裏一体のものを指している。では会計において法律事実に対応するものは何であろうか。それは、あるものを例えば「交際費」や「受取手形」とする要件となる事実を指すもの

となろう。こうした事実をも「会計事実」と称すれば、先の図式の矢印の上にも下にも「会計事実」が来ることになってしまう。そこで、会計において法律事実に対応するものは会計表現を成立させる要件となる事実であることから、それを「会計要件事実」と名付け、これまでの「会計事実」と区別することにしよう⁽⁴⁰⁾。そうすれば次のような図式が得られる。なお、カッコ内の印は、会計表現と会計事実とが表裏一体のものであることを示している。



テレホンカードの例では、それが会計上の交際費としての要件を備えておれば、「広告宣伝費」や「通信費」ではなく、「交際費」として会計表現されることになる⁽⁴¹⁾。また先日付小切手の例では、法律要件としては先日付は意味がないので法律的には小切手であるが、会計表現としては「現金」としての要件を満たさず、むしろ「受取手形」としての要件を満たすという判断があるから、それは「受取手形」として会計表現されるのである。この場合、先日付であるという事実が法律上の小切手であるという事実にも増して重要であるという会計的な判断が下されたものといえよう。このように、ある一定の法律事実が存在していても、それが会計事実となる、あるいはそのとおりに会計表現されることにはならないのである⁽⁴²⁾。

われわれの用語法では<記録された事実>も、それが会計に記録される、すなわち会計表現されるものであるから、会計事実であるとみている。こうした意味での会計事実には既に述べたように会計表現と表裏一体のものであるから、会計内的事実といえよう。それに対して、会計要件事実とは主として会計外的事実から成っている。日常記録される会計事実とは、例えばお金や他人振出小切手の流入などの会計外的事実をその主たる構成要件としているといえよう。また、会計事実それ自体がその後を生ずる会計事実に対する会計要件

事実となる場合もある。決算処理に見られる取引においては、例えば減価償却費の計算において帳簿に記載された取得原価は減価償却費の計上においては会計要件事実となっている。

会計表現が会計事実と表裏一体であると思われることができるならば、会計外的事実とは会計以外の情報システムによって作られる情報であり、会計内的事実とは会計の情報システムによって作られる情報であるともいえよう。ここで「……事実は……情報である」と述べたが、これは少し妙な表現であると思われたかもしれない。事実と情報は異質のものであり、両者を区別すべきである、というのが大方の考えであろう。そうした区別が可能か否かを検討するため、次に「事実」という言葉の意味を尋ねることにしよう。

IV 「事実」の両義性

「事実」(fact)について、『コーラー会計学辞典』は次のような説明を最初に与えている⁽⁴³⁾。

多少なりとも明確に表された観察規則に基づいて証拠や調査結果を具体的に述べた陳述であって、他の命題との論理的関係という構造からはまったく導き出せないもの。したがって、事実はせいぜい確からしいというにすぎず、確実なものではない。事実とみえるものは、観察者のおかれている状況や知識の状態、視点に依存する。

この「事実」についての説明については、日本語の「事実」の使用者であるわれわれには少し違和感が生ずるのではなかろうか。というのは、「事実を調べる」といった場合、そうした事実はわれわれの外部に存在するある客観的な事態を想定しており、言葉で表された陳述(statement)といったものではないからである。そうした客観的な事態であるから、それは確からしい(probable)というのではなく確実なもの(certain)なのである。また、事実は確実なものであるから、観察者の置かれている状況や知識の状態、視点などによって変わるようなものではない、と考えるのである。

実は、英語の“fact”自体がこうした両義性を持っているのである。ある英語辞典の説明では、

「1. ある現実的に存在するもの、もしくは現実に生じたり生じつつある事象；ある真実なもの。2. 真実であるもしくは現実性をもつと見なされる情報」と説明されている⁽⁴⁹⁾。これによれば、“fact”は現実に生起している事象を指す場合と、そうしたものを表す情報を指す場合とがあるのである。すなわち、“fact”が対象の世界に属するものとみられる場合と、言語や情報の世界に属するものとみられる場合とがあるということである。これに対して日常の日本語での「事実」は、ある国語辞典に「実際に・あった（起こった）事柄。また、実在する事柄」⁽⁵⁰⁾と記載されているように、上記の1の意味でしか使わないと思われる。『コーラ会計学辞典』での説明は、これとは逆に、上記の2の情報として「事実」を使っていたのである。先に述べた違和感というのは、こうしたことから生ずるものといえよう。

「事実」が情報や言語の世界に属しているものだという用法には、例えば、「会計データは会計情報・事実の別名である」というものがある⁽⁵¹⁾。すなわちこうした見方によれば、データ、情報、事実はそれぞれ同じものであるといえよう。データを加工したものが情報であり、データと情報とは違うといった見方もあろうが、ここでそうした問題に立ち入る必要はなかろう。いずれにせよ情報は勿論のこと、この意味での「事実」やデータも情報ないしは言語の世界に属するものであることが認識されよう。けれども、英語圏の会計学において、「事実」や「会計事実」が情報や言語の世界のものだけを指しているかどうかは十分に確認していない。

日常的な感覚では「事実」が事象や出来事を意味していると述べたが、会計学の分野においてもそうである場合が多いと思われる⁽⁵²⁾。「事実」が事象を指すか情報を指すか区別しがたい場合も出てこよう。例えば、企業会計原則における明瞭性の原則には「……利害関係者に対し必要な会計事実を明瞭に表示し……」と述べられているのに対して、連結財務諸表原則における明瞭性の原則では「……利害関係者に対し必要な財務情報を明瞭に表示し……」（傍点は筆者）と述べられている。このことは、連結財務諸表原則の作成者が意識してその「財務情報」という用語に「会計事実」と

は異なる意味を与えている、すなわち、両原則の明瞭性に異なる意味を与えているということがなければ、「会計事実」と「財務情報」とがさほど区別されずに用いられていることを例証するものとなる。

「事実」に事象と情報との二つの意味があるということは、われわれが先に会計表現と会計事実とが表裏一体のものであると言ったことと同じ考えからであるといえよう。すなわち、事象と情報とが表現されるものと表現するものとの関係であり、いわばセットになっているからである。それゆえ事象も表現されたかぎりでの事象であり、言語を抜きにしては事象を語ることもできない。そうした言語で語られた事象が「事実」の一つの意味であり、事象を語る言語が「事実」のもう一つの意味となる。こうした事象と言語ないし情報との表裏一体性に十分な注意を払っておくべきである⁽⁵³⁾。

「事実」の二つの意味である事象と表現との表裏一体性は、循環論であるとも受け取られる場合もでてくる。例えば木村教授は「財務諸表は会計事実を表示し、会計事実はその財務諸表が表示するところのものである」という循環論から抜け出すことは、取引の定義を下すことと同じようになかなか困難である」と述べている⁽⁵⁴⁾。この場合の会計事実は営業成績や財政状態という事象のことを指している。簿記のテキストでは、簿記上の取引を日常の意味での取引と区別することが通例となっている。しかし簿記上の取引は何かとなると、資産や収益などの貸借対照表や損益計算書といった会計表現の構成要素を変化させる事象であるといった定義をせざるをえなくなる。さらに、例えば資産を定義しようとすれば、会計上の資産として会計的な見方による定義をせざるをえなくなる。そうしたことから、仕訳の定義と取引の定義は鶏が先か卵が先かという議論と同じ循環論に陥ることになる。それゆえ、仕訳の集大成とも言うべき財務諸表とその対象である営業成績や財政状態をそれぞれ定義しようとすれば、これまた循環論に陥ることはやむをえないことになろう。

突き詰めれば考えればこうした循環論も理解されるものと思われるが、われわれは日本語の「事実」の意味から、何かしら客観的な事態が存在し、

それが表現されると考えやすい。すなわち、事実として何かがあり、それを写し出したり写像したりするものだと考えるのである。こうした〈与えられた事実〉とも言うべきものの存在は、われわれも認める。しかし、これは先に述べた会計要件事実として与えられるもの、つまり、データであって、それがそのまま会計表現へと〈写像〉されると考えるべきではない⁽²⁰⁾。これについては後で再度議論することにしよう。ここでは、こうした〈与えられた事実〉は〈生の実事〉や〈裸の実事〉といったものではなく、何らかの言語体系によって〈解釈された事実〉であり、それが別の言語体系にとって〈与えられた〉ものとしての性格を持つことに留意しておきたい⁽²¹⁾。

このようにして、事実とは何らかの言語体系あるいは解釈体系と不即不離の関係にあるのであって、これらの体系を離れたところに事実が存在するわけではない。例えば次のように述べられる。「人々はよく事実の解釈ということを行う。これは事実というものが解釈をうけ得るということではなくて、事実とは解釈された或るものなのだというを示すものである。事実の解釈が問題になるのは一つの解釈体系と他の解釈体系とによってそれぞれ事実として断定されたものが違うということなのである」⁽²²⁾。こう理解することによって、『コーラー会計学辞典』で述べられていたように、事実が観察者の置かれた状況や知識の状態、視点に依存するものであるという見解を容易に受け入れることができるであろう。これはまた、理論が事実を担っているという、科学哲学で主張されている〈事実の理論負荷性〉の考えを言い換えたものといえよう⁽²³⁾。

V 会計事実の構築

前述したように、会計事実会計要件事実に基づいて構成されるものである。それは、法律事実から法律効果が生ずる過程とほぼおなじ論理によって行われている。ここでは、こうしたアナロジーを引き続き用いながら会計事実の構成の過程を論ずることにしよう。

法律学者ヴィノグラドフは、法律事実を確定することの意義を日常生活にみられる事情や出来事

と法規範との間を結ぶために必要な環を提供することに求め、そうした観点から、(1) 法律事実が現実から抽象されるものであること、(2) 規範を適用し、権利と義務とを創設し変更するための条件としての働きをするものであること、という法律事実の持つ二重性を挙げている⁽²⁴⁾。こうした法律事実とのアナロジーで言えば、会計要件事実を確定することの意義は企業の経済生活と会計規範とを結ぶために必要な環を提供することになる。そこでこうした会計要件事実の性格を検討することにしよう。

会計要件事実が会計表現を起こさせる条件として働くものであることは、テレホンカードや先日付小切手の例で既に見たところである。もう少し分かりやすい例としては負債性引当金の要件を挙げることができよう。企業会計原則の注解18に従えば、負債性引当金の設定要件は次のようになっている。

- (1) 将来における特定の費用（または収益の控除）であること
- (2) そのための支出が確実に起こると予想されること
- (3) その支出の原因となる事実が当期において既に存在していること
- (4) その支出の金額を合理的に見積ることができること

こうした要件のそれぞれについて該当する事実が認められるか否かを検討しなければならない。(2)の支出の発生の確実性といったものが〈事実〉といえるものであるかどうか問題であろうが、その場合には発生の確実性を裏付ける証拠となるような事実を認定することが必要となる。 (4)の見積りの合理性についても同じことがいえよう。いずれにしても、こうした会計要件事実データとして、つまり会計外から「与えられるもの」として会計的判断に入ってくることになる。先に会計要件事実が会計外的な事実であると述べたのも、こうした意味からである。たとえ会計担当者がこうしたデータを入手しなければならない立場にあるとしても、それは会計という解釈体系の外から与えられる事実であって会計によって解釈された事実（会計事実）ではないからである。

外部からのデータは、日常言語や企業の各部門

に特有の言語体系によって表された〈事実〉であり²⁶⁾企業はこのような無数の事実が集積している場である。こうした事実それ自体も既に論じた性質をもつ事実であり、客観的に存在する〈裸の事実〉といったものではない。企業の内外の人間によって解釈された事実なのである。

企業内外からの無数の事実は、あるフィルターを通った事実だけが会計要件事実となる。というよりは、会計表現される要件が先に決められ、そうした要件に合致する事実だけが集められ会計要件事実として会計的判断の俎上に載るのである。すなわち、明示的にしろ黙示的にしろ定められた会計表現の要件に関連する事実だけがデータとして会計へ流入してくるといえよう。例えば上記の負債性引当金の要件にかかわる事実は、引当金が認められない、すなわち引当金を設定するという会計規範がない状況においては、会計には関係のないデータなのである。また逆に、これまで無視されてきた事実が新しい会計表現の要件に関連する事実すなわち会計要件事実として認められることも出てこよう。

ここで確認しておくべき点は、規範が存在することによってはじめて生まれる事実があるということである。会計要件事実²⁷⁾に該当するような事実が認められても、それを会計表現へと結び付ける規範が存在しなければ、会計事実とはならないのである。引当金や繰延資産という会計事実が認められるか否かは、これらを認める会計上の規範の存在が前提条件となる。法律においても事情は同じである。収賄罪を規定した法律が存在していなければ、収賄に当る行為を行なっても、収賄罪は成立せず刑務所に入れられるという自体は生じない。この意味で、まさに法律という規範が犯罪という事実を作るのである。

次にこうした会計要件事実に基づいて会計事実がどのように構成されるかをみることにしよう。ここで注意しておきたいのは、われわれの用法では会計事実の構成とは会計表現の遂行と同時進行のものであり、表裏一体のものであるということである。こうした用法は、例えば継続性の原則において「一つの会計事実」に複数の処理方法があることから複数の会計表現が考えられるとする立場からは、受け入れられないかもしれない。しか

し、アメリカの文献で「認識」が「表示」と同義に捉えられていることに照らしてみれば²⁸⁾、不当なものとはいえないのである。これを法律事実とのアナロジーを使って説明しよう。法律要件には、実体要件と手続要件とがあり、実体要件を充足する事実が存在するときにその法律効果が発生し、手続要件に該当する行為が行なわれるときにその法律効果が確定する²⁹⁾。実体要件とはこれまでに説明してきた要件のことである。会計表現を行なう行為を手続要件に該当する行為とみることができよう。そうすれば、例えば前述の引当金の要件に該当する事実が認識されても、それとして会計上に表示しなければ、それは会計上の負債としては確定されないということである。「勝てば官軍」のような論法と思われるかもしれないが、会計上に表示された内容が〈事実〉として認められてしまう、また認めざるをえないということなのである³⁰⁾。

こうして見てきたように、会計要件事実が認められてもそれに該当する会計表現が遂行されるとは限らない。こうなれば〈粉飾〉ということになるかもしれないが、会計要件事実のそれぞれが明確に認定できることはむしろ稀であろう。例えば引当金の要件で将来における支出の確実性が少し低ければ、引当金を設定することが〈粉飾〉となってしまう。国や地方公共団体、超一流企業に対する売掛金などにも貸倒引当金が設定されているのが実情のようであるが、引当金としての要件を充足するとも思われないものであっても、計上されてしまえばそれが一つの会計事実となってしまうのである。

こうした極端とも言えるケースは別にして、もう少し会計要件事実と会計事実との関連を探ってみることにしよう。

先のテレホンカードや先日付小切手の例に見るように、それらを例えば「交際費」や「受取手形」であると認定する根拠は、これらの勘定科目の要件の事実認定が行なわれたものといえよう。先日付小切手は、法律上は小切手であっても、法律的には意味のない〈先日付〉が会計上の「受取手形」の要件に合致するものとして認定されたということになる。すなわち、〈先日付〉という会計要件事実がもっとも重視された結果であろう。テレホ

ンカードの例でもそれを「交際費」とするのは、電話使用料の前払という形式よりも他人への物品の贈与としての認定がなされた場合と思われる。このように、小切手だから会計上も「現金」には、前払の電話使用料だから会計上も「通信費」には、またそれぞれ「小切手」とか「広告宣伝費」には必ずしもならないのである。

さらに例を挙げれば、売上についても同じことがいえよう。会計上は同じ「売上」であっても販売形態によって「売上」の時期が異なるのはよく知られたことである。売上に係わる事象のうちどの事象を<決定的事象>と見るかによって異なるのである⁽⁹⁾。多くの場合、引渡が<決定的事象>と見なされその時点で「売上」が計上される。場合によっては他の事象が決定的と見なされ、引渡がなくとも「売上」が計上されることもある。これはわれわれの言葉で言えば、どの会計要件事実重要性を与えるかの問題であるといえよう。同じような会計要件事実からなるものであっても重要性がどこに与えられるかによって、会計表現が異なる、すなわち、異なる会計事実と見なされるのである。こうした決定的に重要な要因を<決定的要因>と称することができよう。

同じ企業の他の部門と会計部門とで「売上」についての認識が異なることもある。こうなると、例えば営業部門からの販売の報告がきても、それを会計において「売上」とするわけにはいかない場合も出てこよう⁽¹⁰⁾。このように、他から与えられるデータがそのまま会計表現になるのではない。ついでに言えば、発送時に「売上」と同時に「売掛金」を計上するのが会計上の慣例となっているが、相手に商製品が届かないうちに売掛金という債権が発生したとするのは会計事実としてであって、法律事実に基づいたものではなからう。会計は会計要件事実をデータとして用いながらも価値的な判断も含む独自の判断によって会計事実を構成しているのである。

会計は何か客観的な事実なり事象なりが存在して、それを表現するものであると考えられやすい。例えば、「……企業会計の真実性には、事実の有無をめぐる真実性とその事実の処理をめぐる真実性の二つがあるが、前者の真実性はむしろ会計以前の問題であり、したがって会計理論的研究の対

象とするほどの問題ではない⁽¹¹⁾」といった主張は、感覚的には分かりやすいものである。物質的なものであれば、その存在の有無を問うことは比較的簡単であろう。しかし、会計においては目に見えない<もの>を対象とすることもあり、引当金や繰延資産のようにその存在の有無さえ明確には確定できない場合もある。会計上の「売上」の対象となる事象でさえ、目には見えない<もの>である。人によっては、商製品の引渡は目に見えるではないかと反論されるかもしれない。しかし、目に見えるのは商製品という物の物理的な移動にすぎず、それを「売上」とするのは高度な判断の所産なのであって、引渡という事象はその「売上」という会計事実を認定する一つの契機にすぎないのである。

こうしたことから、「事実」の持つ二つの意味のうち事象という概念についても、物理的な出来事といったような意味で理解することは会計において不適当なことにもなる。それゆえトムスンが「事象」の意味を次のように拡張していることに賛同するのである。「伝統的には、事象には出来事や発生、現象、変化、さらにはフローといった考えを伴っている。……しかし、『事象』はこうしたものに限られるのではない。事象は、ある一定の条件を満たす場合に、発生したと言われる⁽¹²⁾。会計上の「売上」についても、こうした一定の条件なり要件なりを満たすから事象として認められるものであり、会計の外に販売という事象が<客観的>に存在しているから「売上」として計上されるのではない。ここでの条件は会計事実を構成する要件と同じであるとみてよからう。事実の有無の問題はこうした条件にまで立ち入って検討されるべきものであるから、これはまさに会計理論の核心的な問題なのである⁽¹³⁾。

これまで見てきたように、会計事實は会計内外の源泉から得られる諸事實に基づいて構成されるものである。ここでの「構成」は諸事實の機械的な組合せといったものではなく、価値的な判断をも含む会計独自の判断による合成であり、その意味では事実の<再構成>であり、新たな<構築>であるといえよう。会計表現の遂行と表裏一体のものとして構築された会計事実に対して、「それは事実ではない、真の事実はこうだ」などと言わ

れる場合があるかもしれない。しかし、こうした「真の事実」といったものは別の言語体系すなわち解釈体系に基づいた〈事実〉にすぎない。例えば日常通念による事実であったり、法律解釈による事実であったりするのである。それゆえ、会計事実にたいして違和感のようなものを持つとすれば、それは他の解釈体系と接する領域で生ずる摩擦であるといつてよかろう。こうした摩擦を孕みながらも他の分野の諸事実に基づいて会計事実が構築され、逆に会計事実が一つの〈事実〉として経済や法律といった他の分野での事実を構築する材料を提供することになる。

「現実構成としての会計」を論ずるモーガンは、「会計システムは現実を単に写し出す (monitor or mirror) という以上多くのことを行っている。それは現実を形造りもするのである」と述べている⁽³⁴⁾。またハインズも「われわれは会計によって現実をコミュニケーションしながら現実を構築している」と論じている⁽³⁵⁾。モーガンやハインズの言う「現実」とは、われわれの「事実」と同じものだと考えてよい。会計は会計表現を遂行すると同時に会計事実を構築し、現実を作り上げていく。種々の解釈体系によって構築された事実なり現実なりの積み重ねが〈世界〉と言うべきものである。会計によって構築された事実や現実も、他の解釈体系によって作られる事実ないし現実と同様に、〈世界制作〉の一翼を担っているといえるのである⁽³⁶⁾。

VI 写像から〈築像〉へ

会計表現という行為の遂行は会計内外の事実から会計事実を構築するということと表裏一体のものであることを論じてきた。この「表現」ということは、一般には、事実なり事象なりが存在しており、それを忠実に再現することであると考えられやすい。こう考えるのは写真のイメージが強いからであろう。すなわち、経済事象を会計というカメラで写したものが財務諸表である、という比喩である。カメラの場合であれば写した対象と写しとった像である写真の両方を比較できるように思われる（実際には難しい問題ではあるが）。しかし会計の場合、そうした比較が可能であろうか。

財務諸表における勘定科目と金額という像を何と比較するのであろうか。目に見える商品や建物と比較するのであろうか。このように考えただけでも、もはやカメラの比喩は役に立たないであろう。

会計事実が会計内外の事実を再構成したものであるように、一般に事実というものは他の事実から構築もしくは再構成されて出来上がったものである。そうした状況をグッドマンにあっては、「世界制作はわれわれの知るかぎり、つねに手持ちの世界から出発する。制作とは作り直しなのだ」と表現している⁽³⁷⁾。このように言われると、手持ちの世界であるデータとして事実から出発するだけではなく、その事実をさらに遡って〈根源的な事実〉を探り当て、それを基礎としたいという欲求が出てくるのは当然であろう。論理実証主義はそうした根源的な事実として感覚所与（センスデータ）を措定した。しかし感覚所与といえども確固としたものではないということが明白になるにつれて、堅固とみえた論理実証主義の基礎も崩れ去ったのである。感覚よりも高次の判断である知覚についても、その不確定性は心理学ではよく知られたことである。心理学者ナイサーが「知覚することは、構成することであって、写像する（コピー）することではない」と述べていることは⁽³⁸⁾、知覚より高次の判断の所産である会計表現については一段と妥当するものといえよう。

会計内外の事実から会計事実が構築されるということは、言語表現の観点から言えば、企業の経済事象に係わる日常言語や法律・経済などの専門言語による各種の表現から会計表現が作成されるということである。これを簡単に、他の言語から会計言語への〈翻訳〉であると言えるであろうが、これとて比喩に過ぎないことに注意しなければならない。翻訳であれば再翻訳することによって元の言語に戻ることも原理的には可能となろう。翻訳する言語も翻訳される言語も同じレベルの言語といえるからである。しかし先に見たように、「交際費」や「受取手形」という会計表現からテレホンカードや先日付小切手に遡ることは、元となるデータを利用しないかぎりには不可能であろう。これは、日常言語から会計言語への転換が翻訳ではなく再構成であり、〈改訳〉ともいべき解釈であることを示している。

会計言語が他の言語からの翻訳であれば、それを写像 (mapping もしくは copy) と言うこともできよう。「写像」といえば、測定の領域での対象から数値への変換を思い浮かべられるかもしれないが、対象から勘定科目という会計表現への変換も含むものである。この対象から勘定科目と金額への変換はいずれも会計内外の事実、データを素材にしたいわば合成の過程であり、対象を直接的に写像したり、知覚したりするものではない。このことは、本稿のこれまでの論述が示すところである。また同様に、会計測定値も多元的な現実を単一の金額へと再構成することによって得られるものなのである⁽³⁹⁾。

こうしたことから、会計における表現は対象の写像ではなく、対象についての像を構築するという意味で〈築像〉とでもいうべきものである。「像」という字は、元来は、「人を象(かたど)る」ことから人の姿を意味していたようだが、むしろ「人が象る」と解釈して、「人が作った〈もの〉の姿」として理解したい。そのような意味での〈築像〉なのである。〈もの〉の姿としての像を結べるか否か、そこに会計人としての苦労があるのであるだろうか⁽⁴⁰⁾。

会計による〈像〉である会計表現と表裏一体の会計事実について、前にも述べたように、「それは真の事実ではない」といった批判も出てこよう。こうした批判は別の解釈体系による〈像〉とのズレからくる違和感から生ずるものであろう。売却価格が〈もの〉の価値だというイメージを持つ人は現行の取得原価会計による会計像に批判的になるだろう。売却価格の採用に賛同しない人であっても、現在の企業が所有する土地や有価証券の簿価と時価との乖離には困惑せざるをえないであろう。また取得原価会計をよしとする人でも、「資産」の日常的・法的理解から繰延資産に批判的になる場合も出てこよう。こうした人には、社会学者のブーアスティンがマスコミによって作られる事象を「疑似イベント」(pseudo-events)と呼んだように⁽⁴¹⁾、繰延資産が会計によって作られた「疑似イベント」であるとも見られよう。こうしたことは、会計的認識が日常的認識や他の解釈体系による認識と離れてくることから生ずるものといえる。会計像ないしは会計事実は体系化が自己

目的となって肥大化してくる面もあろう。しかし、他と解釈体系との接触による違和感という矛盾によって会計の改革・発展が生まれてくる。それゆえ会計は体系的な会計像を維持しながらと他の解釈体系による像との矛盾を解決していかなければならないが、こうした問題は会計だけではなく他の解釈体系にも共通する課題であるといえよう。

Ⅶ おわりに

特定の専門領域に係わる人にとっては、その領域における〈事実〉には堅固なものもあるが、なかには疑わしいものもあるということ十分承知していると思われる。しかしその専門の外部の人間にとっては、どちらも同じ事実として受けとめるしかない場合が通常であろう。会計を専門とするわれわれにとっては、会計表現の遂行によって得られる〈会計事実〉が疑わしいものであるとの印象は払拭できそうにもない。しかし、こうした疑わしい〈会計事実〉であっても会計の外部の人々の目には一つの堅固な〈事実〉として写るのであろう。それゆえ会計専門家は、〈会計事実〉も一つの〈事実〉であるとの認識を持たなければならない。

会計の専門家としては疑わしい〈会計事実〉を堅固な〈事実〉に基づかせようとの欲求がでてくるのは当然のことである。「記録された事実」あるいは会計外的な事実にしてそうした役割が課せられているようである。論理実証主義が感覚所与に堅固な事実としての役割を課したことと同様の論理である。しかし、こうした〈事実〉は会計にとっては堅固なものとも見えても、その根拠をたずねてゆけば〈会計事実〉と同じように疑わしさが現れるのである。とはいえ、そうしたものから出発しなければならないのはひとり会計だけの宿命ではない。

最後に本稿の要旨を述べれば、次のようになる。

(1)たとえ単純な〈事実〉であっても会計に記録されたものであるかぎり、それは会計という独自の認識体系によって認識された〈事実〉であり、〈会計事実〉というべきものとなっている。

(2)法律上の効果を生じさせる要件を満たす事実が法律事実であるという論理を用いれば、会計において法律効果に該当する会計表現を生じさせる

要件を満たす事実は会計要件事実というべきものであり、それに基づいて会計事実は会計表現と表裏一体のものとして構成される。

(3)「事実」という用語は事象という〈もの〉の世界を指す場合と、情報という〈ことば〉の世界を指す場合とがある。こうした「事実」の両義性は、事実が何らかの言語体系とは独立に成立するものではないことを示している。

(4)会計事実は会計要件事実から構成されるものであるが、この構成は会計独自の判断による合成であり、こうした意味での事実の再構成ないしは新たな構築である。

(5)このようにして構築された会計事実はそれ自体が〈現実〉の一部分となっており、他の言語体系によって構築された事実とともに〈世界〉を作り上げている。

(6)会計における認識・測定は、会計の外に〈客観的〉に存在する〈もの〉を写像する過程ではなく、会計表現の遂行と同時進行的に像が構築されるという意味での〈築像〉の過程である。

.....

(追記)

本稿をほぼ書き上げた頃に本誌『経営志林』第25巻第4号に大下勇二「会計と言語ゲーム」が掲載された。同稿も本稿とは異なる観点からではあるが「会計は写像ではなく、再構成したものである」との論旨が述べられている。両稿がまったく独立に作成されたものであることを付言しておきたい。作成の過程において意見の交換もなかったが、これは筆者が本校に転任してきて間もないことにもよる。両稿における見解の一致は、通俗的もしくは反映論的な言語観ではなく、現代の言語論を参照した言語観に依拠すれば「会計は写像である」という見方は採用しがたいということを示しているものといえよう。

[注]

- (1) 例えば次のものが挙げられる。Ruth D. Hines, "Financial Accounting: in Communicating Reality, We Construct Reality," *Accounting, Organization and Society*, Vol. 13 No. 3 (1988), Gareth Morgan, "Accounting as

Reality Construction: Towards A New Epistemology for Accounting Practice," *ibid.*, Vol. 13 No. 5 (1988).

- (2) 木村重義「会計事実について」、『会計』、第67巻第11号(1955年1月)、15頁。
- (3) 木村「会計事実」、16頁。
- (4) このような事実と会計事実の区別は比較的受入しやすいものと思われる。例えば野村教授は、「……会計事実とは、取引事実に限定されず、それを基礎として、会計的判断を加えた計算処理後の内容を指すというのが、一般的な理解といえよう」と述べている(野村秀和『会計の基礎知識』(青木書店、1981年)、49頁)。ここでの「取引事実」は木村教授の「事実」と同じものであり、会計事実もほぼ同じ内容のものである。いずれにしても、事実もしくは取引事実が先にあって、それに基づいて会計事実が得られるという構成には変わらない。
- (5) 木村「会計事実」、17-20頁。
- (6) 野村教授は、「会計的判断を加えた内容を会計事実と定義するならば、それは取引事実とはちがったものである」と述べている(『基礎知識』、59頁)。それゆえ取引事実には会計的判断は含まれないことになる。しかし教授の場合、「……会計的判断は、財務諸表の作成目的に応じて、一般に認められた複数の処理の原則や手続きのなかから、適切なもの一つを選択することであるから(『基礎知識』、59頁)、その「会計的判断」に見積りや勘定科目決定における判断は含まれていないといえよう。
- (7) 『日本経済新聞』1986年2月10日。その後、国税庁が統一見解を示すことによって、この問題は「解決」されているかもしれない。しかし、本稿での問題は、この有りうべき「解決」とは係わりなく存在している。
- (8) 本稿での「会計事実」観は、「会計事実とは、会計の対象となる事実、より正確には、会計の認識モデルや測定方法によって対象化された事実である」とする青柳教授の見解に依拠している(青柳文司「会計事実」、番場嘉一郎編『会計学大辞典』(中央経済社、1979年)、84頁)。本稿はこれを敷衍する一つの試みである。
- (9) 「法律要件・法律効果」、『社会科学大辞典17』(鹿島研究所出版会、1970年)、66-67頁。

- (10) 法律効果として権利・義務が生じ、そうした権利・義務関係もひとつの〈事実〉になると見れば、これを「法律事実」と呼ぶことができよう。こうすればわれわれの「会計事実」と同じ位置付けをされるが、こうした用法は見当たらないので「法律事実」は要件に係わる事実だけを指すものとして用いる。
- (11) 例えば法税上の「交際費」の要件としては、(1) 交際費・接待費・機密費・その他の費用として会社に必要とする事業経費であること、(2) 法人がその得意先・仕入先・その他事業に関係のある者等に対してする行為であること、(3) 接待、供応、慰安、贈答、その他これらに類する行為のための支出であること、という三つが挙げられている(泉水 — 『なぜ交際費となるのか』(中央経済社, 1986年), 8頁以降)。
- (12) ある法学者は「……会計専門家はどちらかといえば会計的事実 (accounting facts) に依存し、法的事実 (legal facts) にさして注意を向けないきらいがある」と述べている(北野弘久「憲法規程と租税法」、『税経通信』, 第43巻第9号, 44頁)。その例として、宣伝用資産を使用貸借によって取得した場合、必要もないのに資産も受増益も計上してしまうことを挙げている。しかしこの場合、法律事実がそのまま会計事実になると思われるので、〈誤った〉会計表現をしているといえよう。確かに法律事実注意到会計処理を行なうべきであるが、会計は会計なりの認識システムを持つものであるから法律事実をそのまま会計事実とすべきでない場合、あるいは、それができない場合がある。先日付小切手のケースの例でみたように、会計は会計なりの事実構築を行なうものであることが本稿の主張である。
- (13) W. W. Cooper and Y. Ijiri (eds.) *Kohler's Dictionary for Accountants* 6th Edition (Prentice-Hall, 1975), p. 208.
- (14) *Longman Dictionary of Contemporary English* (Longman, 1978).
- (15) 『学研国語大辞典』(学習研究社, 1978年)。
- (16) D. Houghton and R. G. Wallace, *Students' Accounting Vocabulary* (Gower, 1980), p. 5.
- (17) もう少し詳しく会計事実について説明しているものでは次のようになっている。「会計事実とは、会計上の取引が存在し会計仕訳を行う対象となる事実であり……」(日本公認会計士協会・会計制度委員会, 『「継続性の原則」『特定引当金』等と商法監査の実施との関連について』(1975年5月7日))。この文章は、会計事実と会計上の取引をどのように区別しているか不明であり、また後で論ずる仕訳と取引との循環論をどのように考えているか不明であり、そうした意味で非常に分かりにくいものであるが、会計事実が対象の世界に属していることを明らかにしているといえよう。ただ、その後「……棚卸資産の受払いを継続記録をもって行っているという事実が会計事実であり……」とあるが、ここでは記録しているという会計行為が会計事実とされている。「事実」の用法の曖昧さが出ているとしかいいようがない。
- (18) こうした事実の両義性から、伊崎教授はその一方に「事実文」という用法を与えて区別している(伊崎義憲『会計と意味』(同文館出版, 1988年), 145頁)。
- (19) 木村「会計事実」, 23頁。
- (20) 「データ」と「事実」のニュアンスの違いについては、次のように説明されている。「こうした《fact》と《data》のちがいはそのままこれらの語源を反映していると言えるだろう。《data》は日本語で『所与』と訳されていることから判るように、『与えられたもの』という意味である。他方《fact》は、英語の《fiction》(虚構)と同根語であることが示すように、実はラテン語の《facio》(造る)の受動的な形から来ており、元来は「造られたもの」の意味なのだ。『所作』とでも訳せばよいのだろうか」(村上陽一郎「パターン認識でない認識はあるか」、『数理科学』, 第145号 (1975年7月), 22頁)。このように、「与えられたもの」というよりは「造られたもの」としての事実の理解が重要である。
- (21) 「生の事実」については次のようにいわれる。「『ナマの事実』などというものは科学には存在しない。つまり、存在するのはただ特定の概念的枠組でとらえられた事実だけである。けれども、これは日常生活についてもいえることだということを知っておくのは重要なことである。日常生活においても『ナマの事実』などというものは存在せず、存在するのは有意性と意味の構造のなかで表

- 現される事実だけである」(P. L. バーガー・H. ケルナー (森下伸也訳)『社会学再考』(新曜社, 1987年), 55頁)。
- (22) 沢田允茂『現代における哲学と論理』(岩波書店, 1964年), 40頁。
- (23) 「事実の理論的負荷性」からさらに立ち入って哲学者グッドマンは「事実とは小さな理論であり, 真なる理論とは大きな事実なのである」と述べている(ネルソン・グッドマン (菅野盾樹・中村雅之訳)『世界制作の方法』(みすず書房, 1987年), 165頁)。社会科学における事実と理論との関係にかかわる問題点については次のように説明されている。「……何を『事実』とみなすかは, (1)人間の生理的機構, (2)人間の防衛機制, (3)言語的限界, (4)社会的タブー, (5)イデオロギーや価値, (6)理論そのものなどが, その限界を画す。このようなスクリーニングをかけられたものが『事実』として把握されるのであるから, これらのスクリーニングと事実とは相互依存関係にあるといえよう。とくに理論と事実との相互規定関係は論理的アポリアであり, 方法が先か, 対象が先かという社会科学上の難問も, この一種にほかならない。このアポリアを解決する方法は, 理論と事実, 方法と対象の一方を絶対視することではなく, 相互規定というこの悪循環の中で矛盾を発見していくという無限のプロセスがあるにすぎない」(青井和夫「深層理論からみた社会学方法論」, 『思想』第596号(1974年2月), 21頁)。
- (24) P.G. ヴィノグラドフ (末延三次・伊藤正己訳)『法における常識』(岩波書店, 1963年), 80-81頁。
- (25) 企業内の各部門に用いられる言語表現を「業務表現」と言い表して会計表現と区別し, 現場における両者の喰い違いを論じているものに次の論稿がある。荒井瑞夫「会計表現と会計表現の対象」, 兼子春三編『会計実務の解明』(同文館出版, 1985年)。
- (26) スターリングによれば, 「ここで用いる『認識』とは, 財務諸表上に言葉と金額を表示 (display) することを意味する」(Robert R. Sterling, *An Essay on Recognition* (The University of Sydney, 1985), p. 2) となっている。FASBの財務会計概念ステートメントにおいても「認識とは項目を資産や負債, 収益, 費用などとして実体の財務諸表に正式に記録する, ないしは組入れる過程である」としている (FASB, *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises* (FASB, 1984), par. 6) としている。
- (27) 例えば租税法においては租税要件を租税実体要件と租税手続要件とに分け, 法律効果の発生とその確定とが区別されている。すなわち, 租税実体要件 (課税要件, 非課税要件, 免税要件) を充足する事件が存在する時, それぞれの実体的租税法効果が発生し, 納税義務が成立し (課税となり), 非課税となり, 免税となる。そして, 租税手続要件に該当する行為が行われるとき, それぞれの実体的租税法効果が確定するというのである (新井隆一「事実認定の定義と方法」, 『税経通信』, 第43巻第9号 (1988年8月), 27頁)。
- (28) 繰延資産の場合, 商法の規定に従えば, 貸借対照表に表示することによって<資産>として認識されたことになる。「資産として認識されるが表示されない場合もある」といったように認識と表示を分けることも考えられるが, 会計表現とは別個に会計的認識が成立するか否かについては更に検討されなければならない。
- (29) 「決定的事象」については次のものを参照されたい。John H. Myers "The Critical Event and Recognition of Net Profit," *The Accounting Review*, Vol. 34 No. 4 (October 1959).
- (30) ある実務家は企業の各部門における「販売」という事実の捉え方, それと会計表現との違いを検討して次のように言い切っている。「ここで言うことは, あらかじめ『販売』という事実が与えられており会計担当者はこの与えられた事実から会計の用語 (勘定科目と金額) に移しかえる作業を行っているわけではないということである」。成瀬 徹「販売事実と会計表現」, 兼子編『会計実務』, 185頁。
- (31) 新井清光「企業会計における真実性と継続性」, 『会計ジャーナル』, 1975年1月号, 9頁。
- (32) Carl T. Thomsen, *An Event-relation Approach to A Metatheory of Accounting* (Zerex University Microfilms, 1973). p. 43.
- (33) 武田教授は, 「制度」の概念を導入することによって会計事実を「即事実的会計事実」と「超事

実的会計事実」とに分け、「事実」に依らない「会計事実」の認識に理論的な説明を行なっている。会計事実の〈存在〉にかんする注目すべき試みであるといえよう。規範である会計制度によって会計事実の存在が浮彫りにされるといった点では本稿の見解と共通する面もある。しかし、本稿で取り上げるにはわれわれの理解が十分ではないので、他日を期したい。次のものを参照されたい。武田隆二「会計方針の変更と制度枠」、『会計ジャーナル』1987年6月、16頁以降。また、河崎照行「『会計方針の変更』に関する概念的枠組みと実態分析(2)」、『会計』、第134巻第4号(1988年10月)、50頁以降も参照されたい。

(34) Morgan, "Accounting," p. 482.

(35) ハインズは、現実には財務会計の実践より先に存在しているのではなく、それと反射的、相互作用的に生ずると説いている(Hines, "Financial Accounting," p. 259)。彼は、会計人だけでなく誰もが現実を創造しているのであるが、公式の現実伝達官 (official Communicators of Reality) として会計人は多くの人よりも権力を持っているとも述べている (p. 255)。

(36) 科学哲学者グッドマンは言語体系によって行なわれた解釈を「ヴァージョン」と名付け、われわれがこうしたヴァージョンを作りながら「世界を制作」しているのだと主張する(『世界制作』)。会計も会計表現というヴァージョンを作りながら世界の一部を制作しているといえよう。ヴァージョンによって世界を再現しながらそれを作り上げてゆくこと、ヴァージョンとは別に〈裸の現実〉などは存在しないこと、といったようにグッドマンは相対主義的な立場に依拠している。認識論・世界観としてこうした相対主義を受け入れるか否かは別にしても、少なくとも会計学や社会科学の領域ではこうした相対主義の見方は有用であると思われる。

(37) グッドマン『世界制作』、11頁。

(38) M. ブンゲ(黒崎 宏・米澤克夫訳)『精神の本性について』(産業図書、1982年)、140頁からの再引用。

(39) これについては次の拙稿を参照されたい。「取引の関係性と会計測定値」、『会計』、第131巻第5号(1987年5月)。

(40) 会計における写像の見方が他の人に次のような驚きを与えなければ幸いである。すなわち、経営情報論における「情報は実態の写像である」といった考えに対して、「"事実" に対する底抜けの楽天主義はともかくとして食うか食われるか(それは同時に騙すか騙されるか)の闘いをくり返している企業の場合を思うとき、その疑うことを知らないあどけなさには、ただただ驚くほかない」と言われている(遠田雄志『あいまいだからおもしろい』(有斐閣、1985年)、16—7頁)。

(41) D.J. ブーアスティン(星野郁美・後藤和彦訳)『幻影の時代』(東京創元社、1964年)。