

会計学において「認識」を考える

大 西 新 吾

(2004年1月13日受理)

1 はじめに

「会計認識領域の拡大—これが日本会計研究学会第56回大会の統一論題であった。認識というのは事実をとらえようとする意識の作用だが、会計で言うそれは、要するに財務諸表に計上することであろう。」¹⁾

これは、斎藤静樹教授の論述であるが、この見解に対して、とりあえず三つの疑問が沸き起こる。すなわち、「会計における認識とは財務諸表に計上すること」といった場合、まず、①財務諸表に何を計上すると考えておられるのであろうか。また、②計上することが認識であるとするその根拠はどこに求められるのであろうか。さらに、③計上することが認識することであるとして、財務諸表以外のものに計上することは認識と呼べないのであろうか。

このうち、③については、この論述のすぐ後で、「この概念（会計における認識—論者注）も、現在では…財務諸表本体での会計処理を強調していることが多いと思われる。」²⁾と述べていること、およびこの論述の注として、FASB概念ステートメント第5号における認識概念を引用していることから³⁾、財務諸表本体に計上される範囲で、財務諸表に計上するまでの記録・計上の過程をも「認識」に含めているようである。

一方、①については、文脈からすると会計「事実」を財務諸表に計上することを指しているように読み取れる。②についても、文脈からすると、誰か—恐らくは財務諸表の作成者を指しているのであろうか—の「意識の作用」が財務諸表に「計

上する」ことそのものであるというふうに取り上げられる。

疑問点を再整理すると、(a)もし、斎藤教授が「事実」を想定しているのであれば、そもそも会計において「事実」とは何であろうか。(b)「財務諸表に計上することが認識である」とはどういうことなのか。また、(c)そのように考える根拠が「認識というのは事実をとらえようとする意識の作用」という見解に求められるとしたら、この見解はどこからきているのか。さらに、(e)その見解（の前提・根拠）に基づいて必然的に、「会計で言うそれは、…財務諸表に計上すること」という結論を導き出すことができるのであろうか。

本稿では、この斎藤教授の論述を手がかりとして、(a)と(b)を中心に、会計学における「認識」を再考していくことにする。

2 会計学における「認識」を考える前に

ごく常識的に考えて、「認識」ということを考えるにあたっては、①誰が（主体）、②何を（対象）、③どのような方法を用いて（手段）、④どのように（どんなふうに）、⑤いつ（時点）、が問題となろう。また、⑥なぜ（動機・目的）ということや、⑦状況（場面）ということも問題となろう。もちろん哲学的には認識の諸区分に応じて様々な見解があったわけであるが、主観（主体）—客観（客体）問題は現在に至るまで大きな問題である。ここで、上記①と②が主—客問題にあたるが、これまで会計学においても、会計主体ということが問題となってきたし、何を対象とするか、またその対象をいかにとらえるか（対象世界の構造など）ということが問題となってきた。そして、そのさ

い、主体と対象を関連させて論じられてきたように思われる。要するに、会計学においても、①、②の主-客問題は非常に大きな問題であったわけであり、この問題を中心として③から⑦の問題が検討されてきたわけである。

例えば、会計学において「いつ」ということと考える場合、収益や費用の計上時期（タイミング）が認識の問題として取り上げられてきたし、資産や負債の計上時期の問題も取り上げられるようになっていく。また、「どのように」ということを考える場合には、会計における表現方法が一つの問題となる。会計における表現としては、直接的には、勘定科目、勘定金額、日付といったものがあげられようが、これは要するにコトバによる表現と⁴⁾、数字による表現である。評価や測定の問題が認識問題に含められるかが問われる場合があるが、「いつ」や「どのように」を認識問題として取り上げようとする限り、評価・測定の問題を認識問題から外すということはないであろう。FASB が認識を「コトバと数字による描写」というとき、コトバによる描写を狭義の認識とし、数字による描写を測定とし、両者を合わせて広義の認識としてとらえている、とみることもできる⁵⁾。このように、「いつ」とか「どのように」を認識問題として問う場合であっても、その背後には「誰が（主体）」と「何を（客体）」ということが多少とも関係してきたように思われる。

ところで、「対象」ということを中心に考えていこうとすればどうしても存在、実在ということ問わずに避けて通ることはできない。その問いは形而上学の問題へと続いていく。そこで、感覚的経験に基づいた知識のみを正しいものとする立場、実証主義（positivism）が登場する。特に会計学においては、認識の基準を経験による検証に求めようとする立場、論理実証主義（logical positivism）に依拠しようとする流れが出てくる。この論理実証主義は、経験のほか数学とか論理学のような形式的な科学を積極的に認めるものであるがゆえに、会計学を経験科学に属する学問と見て、これを積極的に会計学に援用しようとするものである。この流れに、プラグマティズムの思想が交流して、（政治的意図は別にして）FASB

の概念フレームワークのようなものが登場してきたのであろう⁶⁾。

こうした流れを受けてか、近年、複式簿記論、勘定理論、会計構造論といったものが看過されがち傾向にある。勘定理論といったものは、主観（主体）-客観（客体）的見方の最たるものであり、特に対象の観察によって会計が決まる（対象を「現実」、「事実」とし、それをいかに忠実に写像するかによって会計の質が決まる）とみるところは、伝統的認識論の域を出ていない、素朴な観念論にすぎない、といった点からの（誤解に基づく？）批判からくるのであろうか。しかしながら、勘定理論はこのまま看過され続けてよいのであろうか。この疑問にも留意しながら、先の斎藤教授の論述で問題となった「事実」ということについて、まず考えていくことにする。

3 会計において「事実」とは

「事実」とは何であろうか。会計という独自の認識体系によって認識されたものを＜事実＞あるいは＜会計事実＞とみているとしたら⁷⁾、その＜事実＞を財務諸表に計上することをもって認識と呼ぶことはできない。それはちょうど、「資産とは・・・という資産である。」といった定義と同じようにトートロジーに陥っているからである。財務諸表に計上すること（あるいは表現すること）をもって認識とするのであれば、その認識するのは、会計の外、あるいは財務諸表の外にしなければならない。そして、会計の外に対象を、「客観的存在物」といったモノを見出そうとするのであれば、それを写し取ること、会計的変容をほどこして会計の枠組みに取り入れること、すなわち、「会計的変容」とか「会計の枠組み」といったこと（モノのコト化）が問題となる。ここにいたっては、認識するとは、「計上すること」、「表現すること」を直接的にさすのではなく、むしろそこにいたるまでの段階をもって認識と呼ぶことになろう。それゆえ、斎藤教授のいう「事実」は、会計の認識体系によって認識された＜会計事実＞を指すのではなく、いわゆる《事実》を指し、それは会計の外にあることになる。あるいは、会計では《事実》は問題とせず、会計における認識によ

って＜事実＞は創られるものである、と考えることになる。そして、もし後者の立場、すなわち会計における認識によって＜事実＞は創られるものであるとすると、なぜ斎藤教授は、「認識とは事実をつかもうとする意識の作用」ということを会計における認識を述べるにあたって挙げたのであろうか。「認識とは事実をつかもうとする意識の作用」を（あ）とし、「会計における認識とは財務諸表に計上すること」を（い）とすると、ここまでの議論から、（あ）から（い）を導き出すことができない。矛盾が生ずる。この矛盾を解決するには、すくなくとも前段（あ）か後段（い）のどちらかが偽である、と判断せざるを得ない。

そこで、仮に、前段（あ）が（会計にとっては）偽であるとする、と、「財務諸表に計上すること」という認識は、《事実》という対象を問わない認識、あるいは《事実》という対象を問わなくても成立する認識ということになる。「事実」、あるいは「事実をつかもうとする」ことは問題にはならないか、問題の外におかれることになるからである。それでも「事実」を「財務諸表に計上する」ことが認識というのであれば、その会計における「事実」を財務諸表の外で明示しなければならないであろう。

さらにいうと、前段（あ）あるいは（あ）の前提となっている見解・根拠が、会計学が属するといわれる経験科学と呼ばれている分野における認識の前提になっているとしたら、会計学は経験科学には属しないと見る見方も出てきよう⁹⁾。

また、「計上すること」は計上するまでの過程を含む、と考えた場合には、先の＜事実＞すなわち「計上する」という認識によって始めて出てくるものを＜事実＞とする、という考え方と矛盾する。つまり、計上するまでの過程を問題にするのであれば、連続性を求めるのであれば、やはり＜事実＞以外の何かを対象にしなければならない。何もないところから数字を計上しようという過程（連続性）は出てこないからである。しかしながら、何の根拠がなくても（連続性がなくても）、財務諸表にコトバや数字さえ計上（表現）されれば＜事実＞が生まれてくるとすると、財務諸表というものはそれこそ『（会計）物語』となっ

てまいであろう¹⁰⁾。とすると、対象を捨象しつつ、比較や検証が可能な会計としてのコトバ・数字を計上（表現）するためには、なんらかの形式あるいは枠組みあるいは条件を通過したコトバ・数字のみを計上（表現）することにする、という方法をとらざるを得ないだろう。そうでなければ、「会計という情報は、それがどのように作られるかは問題ではなく、作られた情報が、その情報の受け手（利用者）にとって、どのような意味があるのか、どのような価値があるのか、どのように有用なのかさえ問題にすればよい」、ということになるであろう。そこでは、表現と同時に始まる、情報の作成者側の再解釈（会計世界の構築）と受けて側の解釈とが、認識の効果としての認識の意味ということになる。

結局、この「認識問題」に答えるためには、対象という客体をどう考えていくかというところを、あるいは主体と客体をその関係をも含めてどう考えていくかというところを十分に検討しておく必要がある。そこで、次に、対象の「定義」ということについて考えてみる。

4 対象の「定義」

徳賀芳弘教授によれば、「定義を認識概念との関係から考察すれば、「対象」（現実世界における取引、事象及びそれらの経済的影響）の財務的表現（financial representation）としての財務諸表上の資産、負債を定義したものと、「対象」の何等かの属性を定義したものとに区別することができる。」¹⁰⁾、という。徳賀教授は定義、つづいて認識、そして定義と認識との関係、といった流れで論を展開されている¹¹⁾。そのなかで、徳賀教授は、「対象」を、いわゆる《対象》（現実世界における取引、事象及びそれらの経済的影響）ととらえ、《対象》の表現としてのコトバ・数字の「定義」と、《対象》そのものの属性としての「定義」に着目している。つまり、「定義」を中心に《対象》をみているわけである。この見解には、先述した、「事実」を、《事実》と＜事実＞に分けて考察したさいの、＜事実＞にあたる＜対象＞というものがない。＜対象＞にあたる部分がありそうで、あるとすればそれは《対象》の表現の

「定義」からくる＜対象＞である。

そして、徳賀教授が「FASBにおける認識問題の混乱は、論理的には、次元の異なる二つのプロセスを統一的に説明しようとした結果であるが、両プロセスは、お互いに規定しあうという密接不可分の関係にあり、一方のみを切り離して論ずることが困難であるということである。」¹²⁾、と述べているのは、《対象》の「定義」のあり方を中心に認識問題をみているのであって、《対象》と＜対象＞の区別を直接問題にしているわけではない。この論文の最後には、「いま一度、主体（作成者）の問題に立ち返って、測定と公開の問題を考察し直す必要があるのではないであろうか。」¹³⁾、と述べられているが、ここで徳賀教授が会計における認識（の中心問題）を、測定と公開の問題とみていることがわかる。また、そういった認識においては、主体問題（とくに主体と《対象》との関係の問題）が重要である、と考えている。その立論の中で、徳賀教授は、「会計情報と「対象」との直接的関係を FASB が最終的に採用している立場」、とみている¹⁴⁾。

この見方が正しいとすると、すなわち、認識に関する FASB の最終的立場が会計情報（という記号）と《対象》との・・・直接的関係をとらえることにあるとすると、FASB は最終的にポール・ロワイヤル文法的言語観に依拠していることになる¹⁵⁾。

では、この見方はどこから来ているのか。それは「定義」から認識問題に入ろうとしたところにあるのではないだろうか。あるいは、「定義」と「認識」を、《対象》を媒介として、関連したものとして述べようとしたところにあるのではないだろうか。

そこで、今度は、「対象を捨象しつつ、比較や検証が可能な会計としてのコトバ・数字を計上（表現）するためには、なんらかの形式あるいは枠組みあるいは条件を通過したコトバ・数字のみを計上（表現）することにする、という方法をとらざるを得ないだろう。」と先に述べたことを意識しながら論を進めていくことにする。

換言すると、対象や主体を直接問題にしないで、も会計を成立させる＜形式＞あるいは＜枠組み＞

あるいは＜条件＞等はあるかどうか、もしあるとしたらそれはどのようなものなのか、について検討していこう。

5 会計における＜形式＞と＜枠組み＞

主体－客体を直接問題とすることなしに認識問題を考えていくにはどうしたらよいか。ここで、青柳文司教授の次の見解がその解決の糸口になるのではないと思われる。

青柳教授は、「Entity の再解釈－会計主体論に寄せて－」という論文の中で、「実体なる概念は、一方では、会計が実施される範囲、会計単位（accounting unit）を意味し、他方では、会計理論に直接の影響をもつ観点、主体的立場を意味する。つまり、一つの言葉に主体的意味と客体的意味の二つが込められる。」¹⁶⁾、と述べ、「実体なる用語を再解釈して、それに会計固有の概念をあてはめ、会計単位と会計主体の媒介概念とすることが至当であると考える。」¹⁷⁾、とされる。では、青柳教授は、この客体と主体の両方を媒介する会計固有の概念としての実体を何とみているかという、それは「勘定」とみているようである¹⁸⁾。

青柳教授が、「会計コミュニケーションの媒体は財務諸表であり、一つの実体である。」¹⁹⁾、と述べているように、青柳教授のいう実体としての「勘定」には財務諸表も含まれる。財務諸表も、と述べたのは、財務諸表のみならず、個々の勘定（科目）から財務諸表に表現されるまでにでてる、勘定という＜形式＞を備えたものすべてを指して「勘定」といっているということである。ここにいったって、先に述べた問題と関わってくる。すなわち、「対象を捨象しつつ、比較や検証が可能な会計としてのコトバ・数字を計上（表現）するためには、なんらかの形式あるいは枠組みあるいは条件を通過したコトバ・数字のみを計上（表現）することにする、という方法をとらざるを得ないだろう。」といったさいの、＜形式＞にあたるものが「勘定」ではないかということである。経済事象という＜空気の流れ＞（非在の在）が、「勘定形式」という網の中を通過するとき、その網に絡み取られたものの結晶が「会計」としてなる、といったところか。ただし、仮に、「勘定」

がその〈形式〉にあてはまるとしても、その〈形式〉の一部にしかすぎないのか、その全てなのかは検討の余地がある²⁰⁾。また、会計等式といわれるものが、ここにいう〈形式〉に入るか、〈枠組み〉に入るか、いずれにも属さないかは検討を要することではあるが、勘定分類の一貫として会計等式を論ずるという見方に立って、とりあえず〈形式〉に入れておくことにする。この会計等式といわれるものも、会計事象を仕切る（区切る）ものとしてとらえることも可能かと考える。これまで会計等式というと、どの会計等式が、現実の、実際の経済事象（本体）を忠実に説明することが可能か、といった視点から論じられてきたところがあるが、どの会計等式をとるかによって、経済事象がどう変わるか（どのように区切られるか）といった視点からの考察も可能かと思われるのである。

〈形式〉の道をとる以外に、〈枠組み〉の道をとる方法もあるかもしれない（枠組みも〈形式〉の一つかもしれないが、勘定形式に焦点を絞らないといった意味で〈形式〉以外のものとして扱う²¹⁾）。たとえば、FASB や IASB が取り入れている概念フレームワークといった方法はどうであろうか。これは、基本的に、会計基準を導出するための枠組みといったところであって、「会計における認識」がその枠組みですべてカバーできるのかといった疑問がまずは頭に浮かんでくるが²²⁾、そのことを傍においておくとして、そこでは、主体－客体はどのように扱われているのであろうか。ここで詳細に論ずる余裕はないが、特定要素の概念の定義を固め、それら概念を点とし、点と点を線で結ぶかたちで枠組みを作り、その枠に質的特徴という壁紙（フィルター）を貼って、その枠組みという『網』ですくいとることができたもの（認識規準をクリヤーしたもの）を「会計」とし、またすくいとることそのことを「認識」とみなす、といったところであらうか。何を、誰がすくいとるかが先にあるのではなく、すくいとられた結果としての〈対象〉があることになるはずである。

会計学においては、公理というものが取り上げられる場合があるが、これは会計学全体をひとつ

の公理体系で説明可能なものとみなし、演繹的方法を用いて会計を説明していくところにその特徴がある²³⁾。カントの論考は、ユークリッド幾何学とニュートン力学に依拠しているといわれるが、公理においてもユークリッド幾何学に遡ることができる。そこでは、公理系を作るにあっては、無定義用語が要となる。この無定義用語を「カテゴリー」と見ることができる。会計学においても、会計はいくつかの公理によって説明がつくものとするならば、その会計公理文は、いくつかの無定義用語としての「カテゴリー」より作られていると見ることも可能なことになる。ここで肝心なことは、会計学において公理体系の確立を目指すのであれば、FASB や IASB がとったような方法、すなわち、会計のキー概念を定め、その定義を行った上で、会計の枠組みを作るといった方法を基本的にとらないという点である。会計公理というのも一つの〈枠組み〉であろう。

また、会計学においては、公準というものがある。これも次元を問わないとすると一つの〈枠組み〉であろう。

6 おわりに

〈形式〉の道、〈枠組み〉の道をとること以外に、〈条件〉の道というものがあるのかどうかは現在のところ明言はできないが、ここまでの考察は、会計学における「認識」を考えるにあたって、認識そのものではないけれども、『認識の核（中心）』になるものとしての何らかの「カテゴリー（性）」を追求しているともいえる。

目という知覚器官がある。この器官は、光の周波数を視覚としてとらえる。耳という知覚器官がある。この器官は、音の周波数を聴覚としてとらえる。とらえた音が〈メロディー〉と解釈されたり、単なる〈雑音〉と解釈されたりする。ここで、知覚と認知の関連を議論する余裕はないが、少なくとも会計学では、「勘定」が《何らかの周波数のようなもの》を「会計」としてとらえる（表現する）ことになる。（とらえたものが〈何〉と解釈されるか、あるいはとらえることがすなわち解釈なのか、あるいは、解釈しないととらえたことにならないのか、という問題はにおいておくとして

も。)そして、これまでの会計学において、この《何らかの周波数のようなもの》を捜し求めるということは重要な問題の一つであったし、今日でもその重要性は失われてはいない。ものの流れ、かねの流れ、資金の流れ、といったことに視点が置かれたりもした。

ここで、会計学における認識観をいくつか挙げてみる。

船本修三教授は、「会計上の認識の英語語彙として、“consciousness”ではなく、“recognition”が(FSABの概念ステートメントに一論者注)使用されているのは、会計が主として、思考と行動の結びつきを重視するプラグマティズムの考え方を基礎にして構築されているからでなかろうか」²⁴⁾、と考えられた上で、「…会計上の認識は、言語による表現の過程であって、言語を使用することによってはじめて、他に対する表現をも可能となる。言語による認識が“recognition”としての認識の本質をなすもの…。」²⁵⁾、とみる。

伊崎義憲教授は、「認識とはものごとを知ることであるから、会計学上の認識は経済事象を知ることであって事実認定に当たる。」²⁶⁾、とされる。

永野則雄教授は、『コーラー会計学辞典』において、「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」²⁷⁾、と説明されていることにふれた上で、「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。」²⁸⁾、と述べてられている。

この他にもさまざまな認識観があろうが²⁹⁾、論者には、会計学における認識としては、少なくとも、《対象》の観察に基づいて認識が成立する部分、理論を展開する部分(ポール・ロワイヤル文法的言語観に通じる)と、会計言語(を使用すること)によって、初めて<対象>が認識される(<対象>として構成される)(ソシユールの言語観に通じる)部分の両方があって、その両者が相補的な関係にあると思われるのである。

結局、FASBの概念フレームワークにおいて

は、ソシユールの言語観(ここでは、記号表現があってはじめて認識(対象)が生まれるという意味で言っている)に立とうとしながら、「定義」を固めようとしたために、ポール・ロワイヤル的な見方になってしまった、とみることもできるであろう。ここにおいて、FSABの見解に矛盾があるとの見方(あるいは目的の相違であるとの反論)もできようが、相補性(complementarity)の未完成の形態とみることも可能である。では、未完成の原因は何であろうか。早急に結論を出すことはできないが、そこには「勘定」に関する研究が欠けているからではないだろうか。

わが国における最近の勘定研究として、例えば、船本教授は、「勘定表現の本質」、「勘定の分類機能」、「勘定の比較機能」、「勘定の抽象過程」、「勘定表現の構造」といった視点から「勘定」を究明されようとしている³⁰⁾。

岡本治雄教授は、「IT時代であっても、簿記理論は、会計学の領域でも中心母体であることは言うまでもない。」³¹⁾、と述べられ、ひとつの章を設けて、複式簿記の言語構造分析をされている。

笠井昭次教授は、「複式簿記においては、勘定分類あるいは基本的等式が、個々の勘定科目あるいは取引仕訳の実質的な経済的意味内容を規定していると言ってよいであろう。…特定の勘定分類を想定しないかぎり、仕訳の意味を理解したことにはならない、…。」³²⁾、との見方をされている。

故山榊忠恕教授は、その絶筆となった論稿「会計学の対象と方法」において、<勘定理論的アプローチ>と<記号論的接近法>との密接な関連性について言及された³³⁾。

「勘定」に関する研究は、会計理論の再考が求められている今日においてこそ、その十分な検討が必要とされるのではなかろうか。そして、FASBにおけるような概念フレームワークに立脚した理論展開と、勘定理論研究との融合を図っていかうとすることがこれからの会計学に求められるべきではないかと考える次第である。

自然言語と会計言語はその基本的特質の点で異なる³⁴⁾。しかし、両者はまったく別々のところにあるのではなく近接すると考える。両者の境界線には「勘定」があるのではないか。ソシユールの

唯一の後継者であるといわれるイェルムスレウは、言語理論の確立を目指す中で、＜格のカテゴリ>を提唱されている³⁵⁾。これを参照しながら、「勘定」を中心にして、『会計における格のカテゴリ』を究明する。それは「会計学において認識とは」という問いに対する答えを提出することにも繋がる。今後の課題である。

注

- 1) 2) 斉藤静樹、「財務会計における認識領域の拡大—統一論題によせて—」、『会計』、第153巻第2号、1998年2月、1頁。
- 3) 斉藤静樹、同稿、14頁、注(1)において、「FASBの概念ステートメントによれば、認識とは「財務諸表にある項目を公式に記録ないし計上する過程」を言うこととされている(SFAC No.5, Par6, No.6, Para.143)。」とされる。なお、FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No.5: Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, FASB, December 1984, par.6についての訳書である平松一夫、広瀬義州訳、『FASB 財務会計の諸概念<増補版>』、中央経済社、2002年、212頁によると、「認識とは、ある項目を資産、負債、収益、費用またはこれらに類するものとして、企業の財務諸表に正式に記録するかまたは記載するプロセスである。認識は、ある項目を文字と数値の両方を用いて表現し、かつ、その項目の数値が、財務諸表の合計数値の一部に含められることをいう。…」とされる。
- 4) 数字もコトバに含められるとみることもできるが、本稿では「コトバ」を数字を含まないものとして扱う。
- 5) 永野則雄、『財務会計の基礎概念—会計における認識と測定—』、白桃書房、1992年、4頁を参照されたい。
- 6) プラグマティズムの思想に近いといっても、パースのそれではなく、ジェームズやデューイの思想の流れ、あるいは、論理実証主義の影響を受けながらそれを克服するかたちであらわれたネオ・プラグマティズムの思想に近い。それは、記号論理学、言語の論理分析(分析哲学)に近接している。たとえば、「ジェームズによれば、人間の認識作用とは世界の中の事象を模写するものではなく、われわれが直面する問題や必要を解決するためのものであり、そうした必要をみたくべく探求される認識はわれわれ自身が真理化するものである。それゆえ、認識の真理性とは、人がその認識を通じて実践上の帰結を得ることが可能であること、すなわち「有用」であり「現金化」が可能であることのうちに存する」(木田元、丸山圭三郎、栗原彬、野家啓一、『コンサイス20世紀思想事典』、三省堂、1989年、708頁)、とされる。
- 7) 永野則雄、前掲書、42頁を参照されたい。
- 8) この前段(あ)が、いかなる前提に依拠しているかと

いうことは別にしても、会計学が「経験科学」に属するか否かは問題にしたいところであるが、別稿に譲りたい。

- 9) 「会計物語」というコトバは、青柳文司、『会計物語と時間—パラダイム再生—』、多賀出版、1998年、のタイトルとして使われている。
 - 10) 徳賀芳弘、「会計上の認識に関する一考察」、『会計』、第138巻第1号、1990年7月、33-34頁。
 - 11) 徳賀芳弘、前掲論文のことを指している。
 - 12) 徳賀芳弘、前掲稿、40頁。
 - 13) 徳賀芳弘、前掲稿、41頁。
 - 14) 徳賀芳弘、前掲稿、40頁。ここでの「対象」は、本稿でいう《対象》のことである。なお、記号論的に言うと、記号とその指示<対象>との間接的関係としての意味の問題が出てくる。
 - 15) このことは、構成主義の立場に立って、FASBの概念フレームワークにおける認識を説明されている永野則雄教授からの反論があろう。それは、会計を言語体系の一つとらえ、「言語は<現実>を模写するものではなく、逆に言語によって<現実>を認識し構成するものである。」という立場からの反論である(永野則雄、前掲書、10-11頁)。
- 論者としては、この主体と「対象」との関係は、記号論的にみれば、《対象》を記号とみることによって、語用論的にみていくことも可能かとも思われる。しかしそのさい、この《対象》(経済事象)を記号ととらえるには、パースの記号論をもってくる必要が出てくるであろう。すなわち、ソシュールの記号観(ないし言語観)では説明が苦しい。
- 16) 青柳文司、「Entityの再解釈—会計主体論に寄せて—」、『会計』、第92巻第4号、1967年10月、30頁。
 - 17) 補足すると、青柳教授は、「会計単位とは、…会計の実施場所、会計の操作範囲である。それは会計の対象である企業の資源が存在する場所であり、会計の客体である企業の活動がいとなまれる場所である。それら資源や活動は会計言語に特有の文法によって資料化される。いいかえれば、会計の対象ないし客体は“資料”という会計実体に転化する。具体的には、財務諸表とか、それを構成する勘定や科目によって表現される。つまり、客体から実体への転化であり、その転化過程が会計である。」(前掲稿、33頁)、とみている。
 - 18) 青柳文司、「会計表現について」、『会計』、第119巻第1号、1981年1月を参照されたい。例えば、35頁。
 - 19) 青柳文司、前掲稿(1967年)、36頁。
 - 20) 伊崎義憲教授は、「…勘定にのらないものは会計表現ではない。したがって勘定をもって会計表現を認識するための準拠枠だと言えそうである。しかし勘定といってもコンピュータの導入によって事態は一変し、T字形の計算形式が現実存在しているとは限らない。会計表現が現実勘定形式で作成される必要はない。勘定形式は会計担当者の観念として存在すれば足りる。太田[1970, p.56]が述べているように“勘定はい

- わゆるAccountabilityで、取引を説明し、責任を明らかにするものである。”(伊崎義憲、『会計と意味』、同文館、1988年、14頁)、という。ここで、勘定形式を会計担当者の観念とみている。形式を観念とみることの是非は別稿に譲りたい。なお、太田[1970, p.56]は、太田哲三、「会計公準に加えたい一、二の項目」、企業基準研究委員会編、『会計公準と会計基準』、同文館、1970年、56頁。
- 21) 前注1) の FASB 概念ステートメント No.5 .par.6 や、FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No.6:Elements of Financial Statements a replacement of FASB Concepts Statements No.3 (incorporating an amendment of FASB Concepts Statements No.2)* , FASB, December 1985, par.24 (平松一夫、広瀬義州訳、前掲訳書、296頁)等を見ると、「実体 (entity)」を企業、機関、団体、自然人等とみているようであって、「勘定」とはみていないようである。
 - 22) すでにみたように、FASB が(会計基準の設定に主眼を置くため)測定や公開の問題を中心に認識問題を考えようとする、との見方からすると、《対象》を中心とした認識となろう。
 - 23) 会計学の公理化を試みた学者として、例えば、マテシッチ教授、井尻雄士教授、青柳文司教授、田中茂次教授らのお名前をあげることができる。
 - 24) 船本修三、『会計情報システムの基礎理論』、中央経済社、1996年、40頁。
 - 25) 船本修三、前掲書、43頁。
 - 26) 伊崎義憲、前掲書、141頁。
 - 27) W. W. Cooper, Y. Ijiri[eds.], *Kohler's Dictionary for Accountants*, [Prentice-Hall, 1983], p.423.
 - 28) 永野則雄、前掲書、124頁。
 - 29) 例えば、富塚嘉一、『会計認識論—科学哲学からのアプローチ』、中央経済社、1997年、を参照されたい。
 - 30) 船本修三、前掲書、105-175頁など。例えば、次のようにいう。
「…勘定を構成する要素が勘定科目と勘定金額であれば、勘定表現可能な経済事象は、勘定科目によって表現可能なものであって、勘定金額として数量化可能なものに限定されることになる。そのため、たとえ客観的で検証力ある証拠によって裏付けられており、かつ企業の経済活動に対して重大な影響を及ぼす経済事象であっても、あらかじめ勘定科目として設定されていないものや、勘定金額として数量化不能なものは、会計的には認識できないのである。」
 - 31) 岡本治雄、『現代会計の基礎[第2版]』、中央経済社、2002年、125頁以下、第6章。
 - 32) 笠井昭次、『会計の論理』、税務経理協会、2000年、325-326頁。
 - 33) 山榊忠恕、「会計学の対象と方法」、『税経セミナー』、第30巻第1号、1985年1月、2-19頁。
 - 34) 自然言語とく会計言語>は一線を画する。会計はビジネス社会のく言語>である、といわれることがあるが、この場合のく言語>と自然「言語」とでは、たんに会計く言語>が人為言語であるというばかりでなく、その基本的特質の点で異なっている。その特質とは何かと言うと、自然言語にはある『線条性 (linearity)』を会計言語は有しない、という点に求められる。
 - 35) Louis Hjelmslev, *La catégorie des cas , Étude de grammaire, générale*, Première partie, Universitetsforlaget i Aarhus, 1935 ; Deuxième partie, Universitetsforlaget i Aarhus, København, Levin & Munksgaard, 1937.