

会計情報の伝達行為からの企業会計システムの考察

－ 語用論的考察を中心として －

2008年3月

佐賀大学大学院工学系研究科
システム生産科学専攻

高橋和幸

目 次

序章 企業会計システムの伝達行為に関する研究の意義

- 第1節 研究の背景と目的
- 第2節 研究の前提と方法

第1章 コミュニケーション・システムとしての企業会計の検討

- 第1節 はじめに
- 第2節 コミュニケーションの概念と形態
 - 1 コミュニケーションの基礎概念
 - 2 コミュニケーションにおける情報概念
 - 3 コミュニケーションの形態
- 第3節 会計的伝達へのコミュニケーション理論の適用
 - 1 会計に適用しうる基本的コミュニケーションのプロセス
 - 2 制度会計と情報会計とにおけるコミュニケーションの比較検討
- 第4節 会計コミュニケーションにおけるフィードバックの重要性

第2章 企業会計システムと記号論

- 第1節 はじめに
- 第2節 会計の伝達様式としての言語性の考察
- 第3節 記号論の三分野と会計言語
 - 1 記号論の三分野
 - 2 会計言語における構文論的理解について
 - 3 会計言語における意味論的理解について
 - 4 会計言語における語用論的理解について
- 第4節 記号論の三分野における語用論の位置づけ
- 第5節 企業会計システムへの語用論的考察の意義
 - 1 ASOBAT にみる語用論的考察
 - 2 語用論による企業会計システムの実践的考察の可能性

第3章 企業会計システムへの語用論的考察の必要性

- 第1節 はじめに
- 第2節 企業会計システムの3つのサブ・システム
- 第3節 コミュニケーションにおける意味の語用論的理解とコードへの影響
 - 1 コミュニケーションにおけるコンテキストの役割

2 コミュニケーションにおける効力の影響

第4節 記号の弾力的利用とコードの変遷

第5節 記号の利用による意味の多様性とコードの設定

第4章 企業会計システムについての語用論からの検討

－ プロフォーマ財務情報の事例をもとに －

第1節 はじめに

第2節 プロフォーマ財務情報の概要とその利用の特徴

1 プロフォーマ財務情報の概要

2 プロフォーマ財務情報利用の背景と実際

第3節 プロフォーマ財務情報の有用性と規則化までの変遷

第4節 プロフォーマ財務情報をめぐる利害の相克と規則化の特徴

第5節 記号の利用がもたらす影響と企業会計システムの機能の態様

補章 会計方針の選択についての語用論による展開

第1節 はじめに

第2節 意思決定－有用性アプローチと会計方針の選択

第3節 SFAC 第2号における会計情報の基準

1 会計情報の質的特徴と会計方針の選択

2 会計情報の質的特徴の階層構造

第4節 会計情報の質的特徴についての語用論的検討

第5節 語用論の視点からの会計情報の利用をめぐる問題の検討の可能性について

1 会計情報の基準の操作性について

2 会計情報の利用をめぐる行動についての分析の視点

終章 要約と結論

第1節 要約

第2節 結論

参考文献

序章 企業会計システムの伝達行為に関する研究の意義

第1節 研究の背景と目的

情報利用者の意思決定に有用な情報を提供することを重視する利用者指向的会計理論が、会計研究のアプローチとして一般的に認知され広く展開されている。

会計情報の利用者である各種利害関係者の意思決定に有用な情報の提供は、企業会計システムがアウトプットする情報であるので、企業会計システムは情報提供機能を有していると一般にいわれる。これについては米国会計学会(American Accounting Association:以下AAA)が1966年に公表した『基礎的会計理論に関するステートメント』(*A Statement of Basic Accounting Theory*:以下ASOBAT)において、「会計は本質的には1つの情報システムである。もっと正確に言えば、会計は情報の一般理論を効果的な経済活動に関する問題に適用したものである。(中略)会計はまた、経済的意思決定のために情報を提供する特殊な応用情報システムでもある⁽¹⁾。」とのように、特殊ではあるが会計が情報システムであることがすでに記述されている。

企業を取り巻く環境の変化など企業活動に関連したさまざまな要因が企業に関与することで、企業の利害関係者の意思決定に必要な情報ニーズも多元的となってきたとともに、そのようなニーズがきっかけとなり、新たに必要とされる情報の開示のための基準設定が、情報利用者主導で実現することを予感させる動きもみられるところである⁽²⁾。

また、証券市場の発達により、投資者は当該企業の経営へ関与することよりも、株式投資により得られる利益のほうへ関心が移っていき、これが企業会計システムの提供する会計情報の用途を、企業経営者の受託責任の評価から情報利用者の投資意思決定へ変化させてもいる。そして、証券市場の発達にしたがい、そこにおける投資者の果たす役割が大きくなっていることで、彼らの情報ニーズを満たすためにも、企業会計システムの情報提供機能へますます大きな役割が期待されているといえよう。

このことは米国の財務会計基準審議会(Financial Accounting Standards Board :以下FASB)が『財務会計諸概念に関するステートメント第1号:営利企業の財務報告の基本目的』(*Statement of Financial Accounting Concepts No.1: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*:以下SFAC第1号)において、「財務報告は、現在および将来の投資者、債権者その他の情報利用者が合理的な投資、与信およびこれに類似する意思決定を行うのに有用な情報を提供しなければならない⁽³⁾」と述べ、各種情報利用者の情報要求にこたえることを基準設定にも反映させていることから理解できよう。

企業会計システムの情報提供機能には、株主など資金提供者へ企業の受託責任の遂行状況を明らかにし、企業と利害関係者間の、あるいは利害関係者どうしの利害を調整する働きが期待されている。それと同時に、効率的な経済的資源の配分に関する意思決定への役

立ちにも欠くことができない。また提供される情報の内容や、情報開示についての企業の姿勢は企業評価にも関わってくるし、企業の透明性確保によるコーポレート・ガバナンスへの寄与そして企業の社会的責任履行手段としても、会計の情報提供機能はますます重要性を増している。そして、なによりも企業から投資者へのこのような情報提供は、証券市場を存立させるために不可欠である。

ここで会計の行為に注目するとき、それは測定と伝達に分けることができる。すなわち、W.A.Paton が「広い意味において、会計は 1 つの基本的な機能をもつ：経済活動の運営を促進することである。この機能は 2 つの密接に関連した面を有する；(1) 経済的データを測定して整理すること；(2) この過程の結果を利害関係者に伝達すること⁽⁴⁾。」と主張しているように、このことは一般的である。

そしてこの 2 つの行為のうち企業会計システムの情報提供機能は、いうまでもなく会計の伝達行為により果たされているのであるから、会計情報の伝達面の重要性をよりいっそう認識する必要がある。なぜならば、企業の経済活動やそれに関連する経済事象がいかに正確に測定されても、それのみでは会計はデータを収集、加工するためのみの存在でしかなく、測定され分類・整理することで産出される会計情報が伝達されなければ意思決定に役立たないからである。したがって、「会計は伝達過程(communication process)のなかの 1 つの機能である⁽⁵⁾。」とのように、会計を伝達過程一般における働きの中の 1 つであるととらえる見解さえ見受けられるところである。

ところで会計情報が利用者にとって有用であるということは、会計情報の作成者と利用者との間のコミュニケーションが有効であることを前提とする。会計におけるコミュニケーションが有効であるということは会計情報が単に形式的に伝達されるということではなく、会計情報が担っている意味が有効に伝達されるということである。情報利用者は会計情報に反応するのではなく、その人の個人的な経験や素養、あるいは環境などの影響を受けながら、会計情報が伝えている意味に反応するからである。そして、その意味に対する反応が、当該利用者の行動へと結びついていくこととなる。

会計は実用的な経験科学であるから、企業会計システムに関するこのような実践的側面を検討することは重要である。すなわち、会計情報が何らかの意味を有するから、利用者の判断に影響を与えるが、この意味というものは、形式的な言葉の意味というよりも、会計情報利用者が伝達された会計情報を解釈したところの意味である。よって、会計情報がいかなる意味内容を担っているのか、あるいはその意味がどのように形成されるのかを明らかにすることは有意義であろう。したがって、企業会計システムにおける伝達行為をコミュニケーションの一形態として捉え、そこにおいて会計情報がどのような意味に解釈されるのか、すなわち、情報提供者としての企業の言おうとしていることが、どのように情報利用者へ伝わるのか、あるいはどのようなときに伝わらないのかについて、まず一般的に明らかにすることは重要であろう。そして、伝わらないとき、すなわち、コミュニケーションが有効に機能しなくなった場合、企業会計システムはどのようにしてその状態を回

復しようとするのかということ、会計の情報提供機能にますます大きな役割が期待される中で、明らかにされるべき問題であると考えられる。

このように考えてくると、会計情報の有用性という問題は、コミュニケーションの有効性に強くにかかわっていると考えられる。

そこで、企業会計システムの伝達行為をコミュニケーションの一形態として考察すること、そして企業を取り巻く環境が時々刻々と変化する中で会計情報の提供者と利用者との間でなされるコミュニケーションにおいて、会計情報がどのような意味に解釈されるのかについて考察することは有意義であるという認識に立ち、企業会計システムにおける伝達行為に主たる関心を向け、企業を取り巻く環境がますます複雑化し、利用者も多様化するなかで企業会計システムが情報提供機能を有効に果たすことを維持するために、同システムがどのように機能するのかについて、現実的あるいは実践的に考察していくことを本論文の目的としている。

第2節 研究の前提と方法

上記の目的を果たすために、次のことを踏まえたうえで考察を進めていくこととする。すなわち、企業会計システムにおける伝達行為は、当該企業の内外へ向けてなされるが、「経営管理者が必要とする情報の大部分は会計制度から得られる。この情報のうちあるものの基本的な性質は、組織体の財務諸表に組み入れられるものとおなじであるが、もっと詳しく表現されたり、特徴と程度とを異にした分類によって修正して表現されることもある^⑥。」とのように、企業内部の利害関係者にとって必要とされる情報も、企業会計システムが企業外部へ伝達する情報が基本となるという理解があることも事実である。しかし、ここでは企業外部への伝達、いわゆる外部報告会計システムを検討の対象とすることとする。なぜならば既述のように、企業会計システムにおける企業外部への情報提供機能が証券市場をはじめとする社会のさまざまな組織や個人へ重要な影響を与えていることを考えるときに、これに加えて企業内部への情報提供までを対象とすることは、目的とする考察が不十分に終わってしまうことが考えられるからである。

次に、会計情報はそれを伝達するための媒体を通じてなされ、その媒体として個人間で交わされる話しことば、新聞その他の印刷物、ラジオ、テレビ、インターネットなどが挙げられようが、本論文では個別の媒体ごとに検討するのではなく、会計情報の伝達行為というものの一般に対して焦点を当てるものとする。したがって、必ずしも制度的な伝達行為のみを対象とするものでもないということにもなる。

そして、「会計情報が必ず取引資料のみにもとづかなければならないということはない。それどころか、取引には関係のない色々の型の資料が会計情報の基準に適合することを証明することも可能である^⑦。」との見解や、「財務報告および財務諸表は、基本的に同一の基本目的をもっており、財務諸表のほうが有用な情報をより一層提供できる場合もあるが、

また財務諸表以外の財務報告の手段のほうが有用な情報をより一層提供できる場合もあり、さらにかかる財務諸表以外の手段を用いなければ、有用な情報を提供できない場合もある⁽⁸⁾。」との見解をはじめとして、企業が提供する情報のうち、企業会計システムにより作成される財務諸表とは別途に提供されるものとしての非財務情報についての有用性も指摘されているところであるが、本論文では企業会計システムにおける伝達行為を対象としているため、企業会計システムが認識・測定することのない、いわゆる非財務情報についての考察は行わない。

本論文においては、上記について踏まえたうえで、次のように検討を行っていく。まず、第1章において、会計情報利用者への会計情報の伝達は情報の提供者と利用者との間のコミュニケーションの一形態であるとの考えをもとに、まず会計的コミュニケーションの形態はいかにあるべきか、そして、そこにおいては何が重視されるべきかについてコミュニケーションの一般理論を用いて考察を試みる。

次に、会計情報の伝達がコミュニケーションの一形態であるということは、「会計が、現実の社会とりわけ経済社会において、窮極のところ、人と人との間の意思疎通(**communication**)という目的のための一手段として機能している、ということに思いを致せば、会計が、基本的には一種の言語システムに他ならないということは、おそらく、自明であろう⁽⁹⁾。」、あるいは「企業活動の言語たる会計は、他の言語と多くの共通点をもっている⁽¹⁰⁾。」などの見解をはじめとして、会計と言語との類似性や親近性が多く指摘され、会計は一種の言語であるという、いわゆる会計言語説が広く受け入れられている。そうであれば会計を言語を見る目で分析することも有意義であると思われる。そこで、第2章において、この会計言語説の視点から会計の伝達行為についての考察を試みる。そのとき言語活動における表現の最小単位であり、言語の構成要素ともいうべき記号に焦点を当て、記号の働きを組織的に研究する記号論(**semiotics**)の視点から検討していく。現実の企業会計システムは人間が行っており、そこにおけるコミュニケーションに関与する人間はそれぞれ主体的に行動しているため、より現実的にコミュニケーション・システムとしての企業会計を分析しなければならない。そのようなとき、コミュニケーションのなかでも言語活動という側面に光をあて、それをもとに分析をおこなうことで、会計的コミュニケーションを実践的に検討することができると考えられる。したがって、第2章では、記号論により企業会計システムを分析する意義と、分析の方法としては語用論によることが有効であることを明らかにしたうえで、語用論による分析の意義についても検討を進めていく。

第3章においては、まず記号のシステムとしての企業会計システムの構造について検討した後、現実的なコミュニケーションについて語用論を援用することで、そのメカニズムを明らかにする。そして企業会計システムにおけるコミュニケーションが有効に維持されるために、同システムのいかなる機能がどのように作用しているのかについて語用論的に検討する。

これらの検討の成果を用いて第 4 章では、企業の情報開示についての最近の実際の事例を取り上げ検討する。ここで取り上げられるのは、米国のプロフォーマ財務情報といわれるものの開示に関する事例である。これは 2002 年に米国の証券取引委員会(Securities and Exchange Commission:以下 SEC)により規則化されるようになったが、その規則化までの時期について取り上げる。というのも、これは制度的な開示ではなかったものが、特に情報利用者側の要請が反映される形で新たなルールがまず自主的に定められたものが、最終的に公的に規則化されるまでのプロセスにおいて、会計情報という記号とその利用者の関係が捉えられやすく、第 3 章までの検討の成果を基に分析を進めることができるからである。これにより現実の企業会計システムを構成するサブ・システムがいかに機能することで、会計的コミュニケーションが有効に保たれようとするのかについて検討する。

なお補章において、情報利用者の意思決定に有用な情報を提供するために適切な会計方針を選択するための判断基準が提示されている、FASB の『財務会計諸概念に関するステートメント第 2 号: 会計情報の質的特徴(*Statement of Financial Accounting Concepts No.2: Qualitative Characteristics of Accounting Information*)』を検討し、そのような選択が実際になされる場合に生じる問題についても語用論的側面から検討を行う。

以上の検討を通じて、本論文の目的を果たすことを試みるものである。

(注)

(1) American Accounting Association, Committee to Prepare a Statement of Accounting Theory, *A Statement of Basic Accounting Theory*, American Accounting Association, 1966, p.64 (飯野利夫訳『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』国元書房, 1985 年, 92-93 頁)。

(2) この一例として米国における知的資産の定性情報開示の事例が挙げられよう。同情報は企業価値を生み出すための具体的戦略であり、将来価値の源泉に関するものでもあり、将来株価の予測にかかわる点で投資意思決定には不可欠なものである。しかし元来、定性情報についての何を開示すべきかは、機密保持にかかわることであり企業側からは把握することに限界がある。これに対し、情報利用者であるファンド・マネージャー等は、自らの経験に基づきどのようなものが投資意思決定に有用であるかを練り上げ、蓄積していることから、企業側は情報利用者の情報ニーズに合わせて、開示すべき情報を調整していくというスタンスを取っているといわれる。

一般に誰でも入手可能な基本財務諸表による公的な情報開示が、過去に行われた経営活動の結果を会計システムに当てはめ数値化した定量情報が開示されることから、投資意思決定のための意思決定には限界があることを企業も認識しており、企業が証券アナリストやファンド・マネージャーへ非公式で直接行うプライベート・ミーティング等で開示される定性情報が投資意思決定に織り込まれているという背景がある。ここに、会計情報の利用者側の要請が反映される形で、あらたに投資意思決定に有用である情報が開示され、将来的には、制度

化につながる可能性もうかがえるのである。(林川美由樹「知的資産の特性と会計情報開示に関する論点 一定性情報の開示問題を中心として」『会計』第 171 巻第 1 号(2007 年 1 月), 157-165 頁)

- (3) Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No.1: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, 1978,par.34(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, 26 頁).
- (4) W.A.Paton, *Essentials of Accounting*, The Macmillan Co., 1949,p.1.
- (5) N.M.Bedford and V.Baladouni, "A Communication Theory Approach To Accountancy," *The Accounting Review*, Vol.37, No.4(October 1962),p.652.
- (6) American Accounting Association, *op.cit.*,p.38(同訳書, 57 頁).
- (7) *Ibid.*,pp.1-2(同訳書, 2 頁).
- (8) Financial Accounting Standards Board, *op.cit.*,par.5(同訳書, 12 頁).
- (9) 杉本典之『引当経理と繰延経理 ーその構造と機能ー』同文館, 1981 年, 25 頁。
- (10) 井尻雄士『会計測定の理論』東洋経済新報社, 1976 年, 20 頁。

第1章 コミュニケーション・システムとしての企業会計の検討

第1節 はじめに

会計情報は、特定の経済主体の経済活動や経済事象を、主に貨幣の尺度で表現した数字を中心としたものからなり、これは基本的に財務諸表により提供されるものである。そして提供された会計情報により、取引主体間での意思のコミュニケーションがなされ、結果的に企業経営のための資源が円滑に有効に配分されることにもつながる。

ところで1960年代中頃まで支配的であった会計理論は、たとえばG.O.Mayが、「すくなくとも一部分は財務的な性格をもつ諸取引および諸事象を、意味のある方式によって、また、貨幣を表現手段として、記録、分類、総括し、さらにそれらの結果を解釈するところの技術である⁽¹⁾。」と紹介している、当時のアメリカ会計士協会(American Institute of Accountants)による定義にみられるように、いわば会計情報作成者指向であった。

ところが、1966年にASOBATが、会計を「情報の利用者が事情に精通して判断や意思決定を行うことができるように、経済的情報を識別し、測定し、伝達するプロセスである⁽²⁾」と定義して以来、会計を1つの情報システムととらえ、情報利用者に有用な情報の提供が会計の一義的な職能と考えられ、いわば会計情報利用者指向の、伝達に重点を置く考え方⁽³⁾が一般的となった。そして情報理論の発展とあいまって、このASOBATはその後の会計理論に多大な影響を及ぼした。

それにもかかわらず、「会計研究の重点は、従来から、会計測定システム(つまり、会計情報の内容)におかれがちであり、会計伝達システム(つまり、会計情報の伝達手段や提供形式)に関する研究はほとんど試みられていない⁽⁴⁾。」といわれるように、ややもすれば会計の伝達面は見過ごされ、等閑視されてきたともいえる。

その一方で、会計を伝達、すなわち、コミュニケーションと解する視点からのアプローチの重要性も早くから指摘されていたことも見逃してはならない。たとえば、Bedford and Baladouniは、「コミュニケーションの過程として会計を見ることは、経済システムにおける会計機能の性質や範囲のより明らかな概念を与える。(中略)その上、コミュニケーション理論は会計におけるある研究領域を発展させる際の手助けとなるかもしれない⁽⁵⁾」と述べ、伝達面の重要性を示唆している。ASOBATにおいても、「会計情報の開発は会計職能の一部にすぎない。それにつづく会計職能の不可欠の局面は、情報が伝達され、情報を与えられるヒトが情報とその潜在的な有用性を理解できるように伝達プロセスを開発することである⁽⁶⁾」と指摘されており、情報利用者の意思決定目的に注目している。またLittleton and Zimmermanの、「我々が会計とよぶところの分析の道具は一つの目的として通常伝達機能をもっているということに注目すべきである。(中略)企業実体はその後の情動的伝達の最初の段階である最初にしてかつもっとも基礎的な会計上の範疇となった。たとえば元帳勘

定のように、他の範疇も企業の伝達機能に有意義に貢献している⁽⁷⁾という見解もこれと符合するものといえよう。

また、会計とコミュニケーションとの相互関係について、「伝達問題は会計の全プロセスの有効性に作用するものであるが、それだけでなくさらに重要ことは、プロセスの存在自体をも評価するであろうということである。すなわち、伝達がなければ会計情報は意思決定の用具ではなく、それは単にデータを収集、加工するためにのみ存在して、無意味、無価値なものとなってしまうであろうからである⁽⁸⁾」との見解にみられるように、会計におけるコミュニケーションの重要性がうかがえるのである。いいかえれば、会計の存在自体をも左右しかねないコミュニケーションの重要性が指摘されているにもかかわらず、「会計専門家は、最近までコミュニケーション理論と会計や財務報告に対するその目的適合性を無視する傾向にあった⁽⁹⁾」ことも、厳しい批判として認めざるを得ないものである。

これまでに引用した多くの見解の共通性を求めるとき、「基本的には、会計をコミュニケーション・プロセスとみることによって、会計の作り出す報告書の機能を種々の角度からあらためて再検討し、その有用性をいっそう高めることができるであろう。さらに、会計をこのような視点からみることによって、従来看過されていたり、軽視されていた会計上の諸問題がうきぼりにされ、これを追求することによって、会計はより整備・充実されたシステムへと発展していく可能性が開けてゆくであろう⁽¹⁰⁾」という見解が、会計をコミュニケーション・プロセスと捉えることの意義を示しているであろう。

そこで本章では、近年ますますその重要性が高まっている会計の伝達行為が、いかにすればより有効に果たされるのかについて、コミュニケーションの一般理論を用いて検討を試みるものである。

第2節 コミュニケーションの概念と形態

1 コミュニケーションの基礎概念

もともとコミュニケーションとは、地球に生命が誕生したときからすでに始まっているといわれ、生命が進化するに伴いコミュニケーションも複雑多様化してきた。これは人類の発展にもあてはまるのであり、コミュニケーションの発展は、人類が構成する社会の発展に影響を及ぼしてきた。すなわち、人間は社会を発展させ、この社会の発展の要請に応じてコミュニケーションを発達させ、それによってまた社会を発展させてきたともいえよう。

したがって、人間行動に関するあらゆる科学的な研究も、コミュニケーションと深いかわりをもっていると考えられ、「コミュニケーションの理論と研究は心理学者、社会学者、人類学者、政治学者、経済学者、数学者、歴史学者および言語学者等々の関心をひきつけている⁽¹¹⁾」と学際性が唱えられ会計学者も例外ではない。

ついで、コミュニケーションの定義を吟味していくことが不可欠であろう。ただし、こ

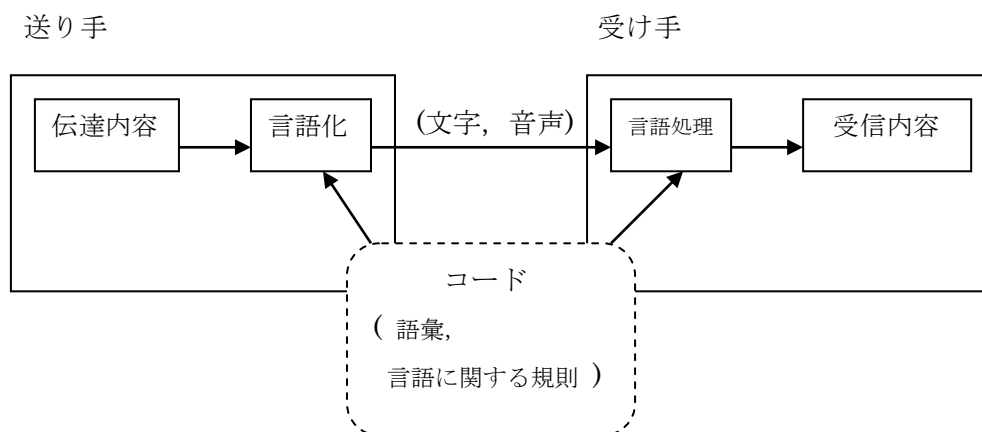
の場合の制約に直面せざるを得ない。それは、コミュニケーション研究の広範性と学際性のために、広く一般に受け入れられるような定義は画一化しえないということである。そのような中で、C.H.Cooleyは、「コミュニケーションとは、人間関係が存在し発達するメカニズムのことを意味する — それは精神のすべてのシンボルであり、空間を貫いてシンボルを運び、やがては(in time)それらシンボルを保存する手段を含んでいる⁽¹²⁾」と定義している。すなわち、コミュニケーションは基本的に人間関係を成立させ発達させるものであり、精神のシンボルを運んだり、記録するものであるとまず包括的に理解できよう。

そして一般的には、コミュニケーション(communication)とは、「元来『あるものを人と共通 (ラテン communis) にする, 分かち合う』ことを意味し、交通とか連絡という意味にもなるが、もっとも普通には、(言語による) 伝達をいう⁽¹³⁾。」とされる。

このことをふまえて、とりわけ人間と人間の間で行われるコミュニケーションがどのような行為であるのかをまず明らかにしておく。

そこにおいては、まずなんらかの内容を伝えたいと思う人物(送り手⁽¹⁴⁾)が存在する。送り手は伝えようとする意図をなんらかの方法、すなわち、身振り、文字、話す、絵や映像などの方法で表現する。このように表現されたものをメッセージという。メッセージとは、伝達したいと思う送り手が伝達内容を一組の記号によって意味のあるものに表現した情報である。そして送り手が伝達内容を記号で表現するときに、あるいは受け手が受け取ったメッセージを解釈し伝達内容を理解するときに参照する、送り手と受け手の理解に基づいた共通の決まりがコード(code)である。送り手はコードを参照することにより伝達内容を記号化してメッセージを作成し、それは何らかの経路を通過して受け手に届く。また受け手は受け取ったメッセージをコードに照らして解釈し、伝達内容を理解することでコミュニケーションが成り立つのである⁽¹⁵⁾。これらのことは図表 1-1 のようにまとめられる。

図表 1-1 基本的なコミュニケーションの過程



(出所) 中條和光「コミュニケーションの認知心理学」(深田博己編著『コミュニケーション心理学』北大路書房, 1999年, 第2章所収), 40頁の図2-3をもとに作成。

ちなみに、読み取った結果によって受け手になんらかの変化が生じるが、この変化がコミュニケーション効果と呼ばれるものである。

ところで、通常のコミュニケーションでは、送り手のメッセージに対して受け手はさらに別のメッセージを返し、メッセージのやりとりが続き、送り手と受け手の交代が頻繁に起こることになるが、これを「相互的コミュニケーション」と呼ぶ。ちなみに、テレビや新聞などでは送り手と受け手が交代することはあまり起きず、したがって、多くのマス・コミュニケーションは、「一方的コミュニケーション」となっている点を明確に区別しておかなければならない。

これまでに、コミュニケーションのメカニズムを明らかにしてきたが、コミュニケーションの成立は、伝達されるメッセージを通じて送り手と受け手との間の思考や行動が共有されること、および、コミュニケーション効果を予想する送り手の意思が受け手にどれほどの影響を及ぼすかという、送り手がメッセージを通じて、受け手に影響を及ぼす仕組みであるともいえる。それゆえに、伝達されるメッセージによって意味のあるものに表現される情報に、受け手の中になんらかの変化を生じさせる機能が内在していると考えられる。

2 コミュニケーションにおける情報概念

そこでコミュニケーションにおける情報とは一体どのようなものであるかについて明らかにしておく必要があると思われる。

いまや、「情報は物質やエネルギーと共に自然界を構成して広く存在するものである。そしてわれわれ人間は情報を作り出し、活用することで生存している⁽¹⁶⁾。」それにもかかわらず、情報に関する概念はあいまいなままで、その言葉を使う人によってさまざまなイメージを込めている。自然科学および社会科学を含めた情報の最も広義の定義は、「物質とエネルギーに、秩序を与えるなんらかの力が情報である⁽¹⁷⁾」とするものをあげることができる。ここでの秩序とは、物質の配列、順序、パターンであり、これを指定しているものが情報ということになる。たとえば、道路標識や信号は、車の動きを制御し、車の配列、動く順序、パターンを指定するものであり秩序を保つことができる。もしこの情報がなかつたつとすれば、人や車の交通は大混乱を招くであろう。このような意味で、道路標識や信号は車の動きに秩序を与えたり、または秩序がなくなることにに対して制御する機能を有するというものが情報であるといえるのである。

この情報の有する秩序化の機能、あるいは秩序が乱れることに対する制御機能は人間の行為にも影響を与えるのである。それは情報が 3 段階に組み合わせられることで機能し、影響を与える。その 3 段階とは、認知、評価、指令から成り立ち、人間はこの 3 段階の情報によって制御され、動かされていくのである。

そこで、これら 3 段階を身近な環境から明らかにしていくことにする。まず認知情報とは自己に影響を及ぼす出来事やニュースなど、われわれが日常的に環境から見いだすものであり、指令情報とは、認知した情報に対して自己の行動を制御したり、対象に対して働

きかけるものであり、意見や計画設定も指令情報に含まれる。このような場合に、おのずからシステムが機能する。それは環境からの認知情報を指令情報へと変換して生存していくのである。そして、評価情報はそのシステムにとっての価値体系を含んだ情報であり、価値体系に基づいて価値判断を行う。ゆえに評価情報こそが、自己組織システムが自己の経験や環境適応行動や学習によって修得してきた情報体系となる⁽¹⁸⁾。

すなわち、「認識にかかわる認知情報、価値判断にかかわる評価情報、意思決定にかかわる指令情報の三ステップを経ながら、生物的次元での行動を制御し、人間にふさわしい社会的行為を織りなしていく。(中略)人間は、認知－評価－指令の3段階の情報によって制御され、動かされていく⁽¹⁹⁾」のである。

これを会計情報に適用して認知・指令・評価の各段階を考えてみると、「過去の実績は認知情報であり、それに意図や目標を織り込んで予算や標準原価としたものが指令情報である。予算や標準原価によって指令された行動が予算実績や実際原価をうめば、それら进行评估して予算差異や原価差異の評価情報をもたらす⁽²⁰⁾」のであり、「会計情報とは、伝統的な会計モデルである簿記の機構によって処理された情報であり、情報機能としては、指令作用に重点がおかれる情報概念である。指令機能を中心として、認知と評価の両作用もはたらく⁽²¹⁾」ということが理解される。

これらの3つの機能が作用するためには情報が伝達される必要があり、この面からもコミュニケーションの重要性が認められるものである。

3 コミュニケーションの形態

コミュニケーションの形態は一般的に次の2つの視点からそれぞれに分類できるといわれるが、そうした場合のコミュニケーションの特徴について触れておきたい。

第一の視点は、コミュニケーションの方向である。これは情報の流れと関連づけて、一方的（一方向）コミュニケーションと相互的（双方向）コミュニケーションとに区別されるものである。

一方的コミュニケーションでは、情報は一定の方向にしか流れず、したがって、相互的コミュニケーションに比べると情報の流れは迅速であるが、情報が正しく伝送され、受領されるかについては不確実性が大きい。他方、相互的コミュニケーションでは、コミュニケーション主体が送り手であると同時に受け手としても機能し、コミュニケーションの主体間で交互に役割交換が行われるので、一方的コミュニケーションに比べ情報受領の正確性がかなり高められる。

さらに図表 1-2 からわかるように、一方向のコミュニケーションはより公式に提示されうるし、伝達に時間がかからない。そして複雑ではなく、公式な文書による場合は、明らかにうまく計画され、より秩序的で、より体系的なコミュニケーションの形式である。

これに対し双方向のコミュニケーションでは、議論や会合が必要とされ、時間がかかり、送り手と受け手が相互の理解に達し、お互いのニーズや感覚や態度を考慮に入れることを

図表 1-2 一方向および双方向コミュニケーションの属性

	一方向	双方向
公式化	高 い	低 い
スピード	速 い	遅 い
複雑さ	低 い	高 い
組織化	高 い	低 い
効率性	低 い	高 い

(出所) L.D.Parker and K.R.Ferris and D.T.Otley, *Accounting for the Human Factory*, Prentice Hall of Australia Pty Ltd., 1989,p.113(上埜進・越野啓一・神谷健司訳『行動会計学の基礎理論 一人間的要因と会計』同文館, 1992年, 133頁).

要求するので、複雑となる。そして、質問や説明や修正を通して、送り手と受け手が知覚を照合することが必要となる。しかし、これにより双方向のコミュニケーションは、しばしば効果的なコミュニケーションをもたらすという属性がみられる⁽²²⁾。

もう一方の視点は、コミュニケーションのメディアおよびチャネルの特性をもとにする分類である。これによれば、パーソナル・コミュニケーションとマス・コミュニケーションとの2つに分類される。つまり、直接的、相互的な個体間のコミュニケーションがパーソナル・コミュニケーションであり、メッセージがマス・メディアの媒介によって一方通行的に伝わるのがマス・コミュニケーションである。

第3節 会計的伝達へのコミュニケーション理論の適用

1 会計に適用しうる基本的コミュニケーションのプロセス

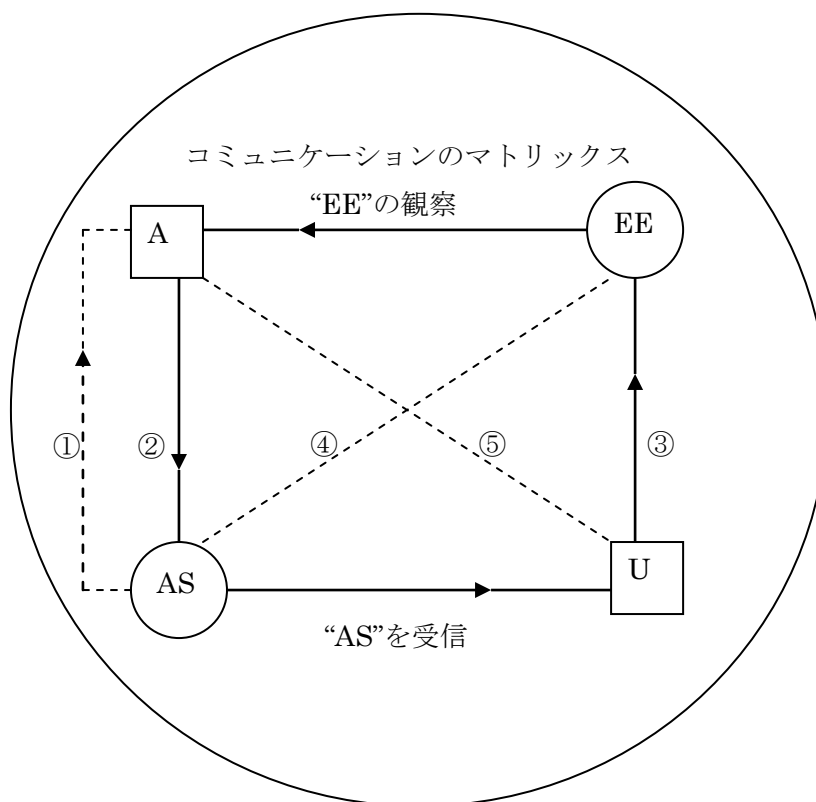
コミュニケーションの理論は企業会計システムにおいてもそのまま適用しうる。それは企業が送り手となって、会計情報と呼ばれるメッセージがその受け手である株主、債権者等の利害関係者に伝達されるのである。

会計をコミュニケーション・プロセスとして体系化することにいち早く取り組んだのは、Bedford and Baladouniであった。彼らは、会計情報の伝達過程をコミュニケーションのマトリックスとして図表 1-3 のように提示している。

コミュニケーション・プロセスにおいて重要なものとしては、情報の発信者と受信者があげられるが、図表 1-3 では発信者は企業の会計担当者として、そして受信者は会計報告書の利用者として表示されており、この両者の間の伝達手段は会計報告書として示されている。

彼らがこのように会計をコミュニケーション・プロセスとして把握するという試みを行った背景としては、従来の伝統的な会計理論では、今日の複雑で多様化してきた利用者の

図表 1-3 Bedford and Baladouni のコミュニケーションのマトリックス



EE は営利企業の経済的事象(Economic Events of a business enterprise)。

A は営利企業の会計担当者(Accountant of a Business Enterprise)。

AS は営利企業の会計報告書(Accounting Statements of a Business enterprise)。

U は会計報告書の利用者(Users of Accounting Statemente)。

なお、図表中の数字の意味は次のとおり。

- ①フィードバック(Feedback)
- ②“AS”を作成する(Produces “AS”)
- ③メッセージを利用する(Uses messages)
- ④忠実度(FIDELITY)
- ⑤意義(SIGNIFICANCE)

(出所) N.M.Bedford and V.Baladouni, “A Communication Theory Approach To Accountancy,” *The Accounting Review*, Vol.37,No.4(October 1962),p.653に加筆して作成。

情報の要求に適切にこたえることができなくなった。換言すると、種々の利用者の多元的

な要請に対し有用な情報提供を行おうとするならば、会計的な考え方を利用者指向に変え、利用者や利用目的により考察の比重を置くことが必要となってきたことがあげられよう。そこで、その考察の 1 つの方法として、利用者と会計担当者の相互関係を重視し、両者を一体として考察するコミュニケーション理論を会計に導入したということが考えられる。

このように会計にコミュニケーション理論を適用する意義について、美馬教授は次の 3 点を挙げている⁽²³⁾。

- (1) 会計を一般的なコミュニケーションの特殊領域とみることにより、会計理論をして会計の社会的あるいは一般的な性格に目を向けさせることになる。
- (2) コミュニケーション理論が、対象を、その構成要素間の相互作用を重視しつつ、1 つの総合システムとして把握するものであるため、この理論を適用することによって、伝統的理論に比べて、会計を 1 つの総合システムとしてみる方がより容易になる。
- (3) コミュニケーション理論は、情報の送り手と受け手の心理的要因に着目し、この観点からコミュニケーション・プロセスを検討するものであるため、これを援用することにより、会計において考慮しなければならない種々の心理学的な問題点を明らかにすることができる。

そして彼らの先駆的な会計モデルの提示に対する会計学上の意義として、次の 3 点を挙げる見解がみられる⁽²⁴⁾。

- (1) 広く諸科学に適用されているコミュニケーション理論を「会計」に適用したこと、および先駆的な試みであること。
- (2) コミュニケーション・プロセスの概念を重視することによって、動的に会計を考察し、統合システムとしての研究領域を前進せしめたこと。
- (3) 会計に諸学問間の総合的研究の必要性を暗示していること。

ただし一方では、これらの提言に批判があることも事実である。すなわち、彼らの業績について上述のような意義を認めるものの、「会計にコミュニケーション理論を適用するための一般的なフレームワークを提供することに主眼を置いており、具体的な問題提起やそれに係わる深い理論的考察はあまりみられない⁽²⁵⁾」というのがそれである。

2 制度会計と情報会計におけるコミュニケーションの比較検討

本節では、制度会計と情報会計⁽²⁶⁾におけるコミュニケーションのあり方の相違について、いくつかの点を要約して触れておくことにする。一般的にコミュニケーションには一方的なものと相互的なものとが存在するが、まずこの分類を伝統的な制度会計にあてはめるとどのようなようになるのであろうか。制度会計におけるコミュニケーションでは、情報の送り手は企業であり、財務諸表という形式でメッセージが情報の受け手である利害関係者に伝えられるのである。武田教授は、その特徴として次の 2 点を挙げている⁽²⁷⁾。

- (1) 財務諸表を媒介とする間接的コミュニケーションであること。この点で、フェース・ツー・フェースの直接的通信形態ではない。

(2) 財務諸表作成会社から、その利害関係者(情報利用者)に対し、メッセージ(財務諸表)が一方的に伝達される。いわば一方的コミュニケーションないしワン・ウェイの通信形態をとる。

これらの特徴は制度会計におけるコミュニケーションにとっては基本的なものであり、コミュニケーションは間接的かつ一方的なものであるといえるのである。

制度会計は企業組織外部の種々の利害関係者に報告するシステムであり、そのメッセージの手段として財務諸表を利用するが、それはマス・メディアとしての印刷物が一般的であり、間接的かつ一方的に伝達される。このように外部財務報告にはマス・コミュニケーションが有する特徴が備わっており、結論的に外部財務報告を一種のマス・コミュニケーションと規定することができるであろう⁽²⁸⁾。

マス・コミュニケーションにおいては、情報が間接的かつ一方的に伝えられるために、外部財務報告では送り手は常に送り手であり、受け手は常に受け手であって、両者の役割交換はみられず、このことが「伝統的会計学の基底⁽²⁹⁾」となっているといえるのである。

これに対し、情報会計をコミュニケーションの視点から分析するとどのようなようになるであろうか。

制度会計に対して、情報会計は意思決定への有用性を重視した利用者指向の会計であり、図表 1-4 のように定義される。

図表 1-4 情報会計の定義

情報会計は、

ある計算主体によって認知される対象または事象を	会計の対象の限定	
特定の情報利用者の意思決定に役立つような形で、	目的適合性の設定(意思決定モデルの特定化)	
分類し、計量化することにより、	測定システムにおける直接的課題	
これを伝達する過程であるとともに、	トランスミッション・チャンネルの問題	伝達システムの課題
情報利用者の意思決定結果に係る情報ニーズを反映するための適切なメカニズムを含む。	フィードバック・ループの問題	

(出所) 武田隆二『情報会計論』中央経済社、1971年、6頁。

情報会計では、情報の送り手である企業が、その企業の経営成績や財政状態などに関する情報を主に財務諸表を通じて伝達し、財務諸表の利用者がそれに基づいて意思決定を行うのであるが、そのとき制度会計と異なるのは、財務諸表の利用者がさらに必要とする情

報についての要求を、今度は情報の送り手として発信し、逆に企業は情報の受け手としてその要求を受信することによって、企業からの送信内容に変更を加えるのである。このことはシステムの「フィードバック・ループのある情報システム⁽³⁰⁾」として会計をとらえることになる。

以上のことから、武田教授は情報会計は次のような特徴を持つとしている⁽³¹⁾。

- (1) 財務諸表などの報告書による間接的コミュニケーションである。この点は、伝統的会計学の場合となんら異なるところはない。
- (2) 情報の送り手である企業は、利用者の情報に対する要求を満たしうるような形で情報の提供を行なう。つまり、情報の主たる流れは、企業から利用者へという方向をたどるが、情報内容の有用性を高めるために、利用者から企業への情報のフィードバック(利用者の情報ニーズ)を積極的に認める。この意味で相互的コミュニケーションないしツウ・ウェイの通信形態をとる。

したがって、情報会計は相互的で間接的なコミュニケーションの形態をとるといえる。

第4節 会計コミュニケーションにおけるフィードバックの重要性

会計は、制度会計あるいは情報会計のいずれの立場にあっても、財務諸表がコミュニケーションの媒体になっているという点で、間接的コミュニケーションであるといえる。しかし、会計コミュニケーションが一方的コミュニケーションであるか、あるいは相互的コミュニケーションであるかについては、制度会計と情報会計とは異なってくる。すなわち制度会計においては、財務諸表は企業から不特定多数の情報利用者へ一方的に伝達される。したがって、それぞれの利用者から個別に直接的にフィードバックが行なわれることはまれであろう。これに対して情報会計においては、情報利用者からの反応として企業へ向けて返ってくるフィードバックが認められている。このフィードバックは会計コミュニケーションをさらに有効に機能させるために、その効果を評価する役割を有するのである⁽³²⁾。したがって情報会計にとってフィードバックは、基本的かつ重要な前提となる。それゆえに、情報会計においては会計コミュニケーションを相互的コミュニケーションとしてとらえなければならないというに、その場合の「フィード・バックをどのようにして達成するのが情報会計の基本的な課題の一つを形成する⁽³³⁾」こととなってくるのである。

フィードバックとは、「結果(出力)の一部を原因(入力)に戻して、全体としてひとつの動作を営む現象を指すところの用語なのである。出力をいっそう増大させるために出力の一部を入力に付加する方式の正のフィードバック、逆に出力を減少させるような方式を負のフィードバックとよぶ⁽³⁴⁾」。そして、「望ましい行動の原型があらかじめ想定されており、刻々と変化する行動の経過の中で、成果と原型の偏差を除去しながら望ましい方向へと行動を修正していくことがフィードバックであって、かような機能を内蔵している系を一般にフィードバック・システムと名づける⁽³⁵⁾」とされる。コミュニケーションとフィードバック

との密接な関係について、D.K.Berlo は次のように述べている。すなわち、「人間のコミュニケーションにおいて、フィードバックという言葉は非常にいい言葉である。われわれがコミュニケーションを行うとき、常にフィードバックを求める。(中略)コミュニケーションの効果についてわれわれが論ずるとき、われわれはしばしばフィードバックという言葉に触れる(return)であろう⁽³⁶⁾。」と。

そこで会計的コミュニケーションにおけるフィードバックを考えてみると、Bedford and Baladouni は前掲の図表 1-3 において、会計報告書から会計担当者へのフィードバック線を示している。ここでのフィードバックとは、会計担当者が作成したがまだ伝達していない会計報告書を解釈することによってフィードバックを行ない、報告書に含まれている不備を訂正するということであろう。すなわち会計担当者が情報をメッセージ化したか、この情報はまだ利用者には伝達されておらず、まだ伝達されていない会計報告書を自ら解釈することによって訂正される会計担当者の能力を意味するものであり、このフィードバックは内部的なものであるといえる。この点については、「ベドフォードやバラドローニが、会計情報の伝達過程におけるフィードバックを、あたかもプログラムのデバッグのように、伝達される会計報告書を会計士が自己の知識にもとづいて修正する過程であるとして説明したことがあるが、これは正しいとはいえない⁽³⁷⁾」と指摘されている。

情報会計は利用者指向のシステムであるから、やはり情報のフィードバックは情報の利用者から会計担当者に向けて矢印が引かれなければならないであろう。これによって、情報会計の会計担当者と利用者との間のコミュニケーションが、前者から後者へのルートと、後者から前者へのルートという相互的な形態で実現されることとなるのである。それならば、このような相互的伝達経路の必要な情報会計はどのようにフィードバック機構を確保すればよいのであろうか。

まず考えられるのは企業と投資家との間に存在し、企業と直接コンタクトが可能で、専門的知識を身につけた証券アナリストやファンド・マネージャーなどの中間情報利用者である。中間情報利用者は、投資家の意思決定を補完するという重要な役割を果たすと同時に、なかなか直接的にはフィードバックされることのない個人投資家の情報ニーズを私的なチャンネルを通じてではあるが、企業にフィードバックするという役割も期待されている。この場合、中間情報利用者と最終の情報利用者との間のコミュニケーションは、直接的な場合もあれば各種媒体を通じて間接的に行われる場合もあろう。このように企業に対する情報要求のフィードバックは、中間情報利用者を介して最終の情報利用者から間接的に行われる形態をとることも可能となるのである。ただし、「中間情報利用者がいかなる時点でいかなる間接的フィードバックを行うのが最も効果的であるのか、またそれを情報作成者にどのように受けとめさせるべきなのであるか⁽³⁸⁾」についてのさらなる考察が必要であるといわれる。

また、会計基準設定主体が、投資家の情報ニーズをモニターした結果、たとえば経営者の会計的裁量が著しく、会計情報の質が劣化しているような状況に対して、市場の自然の

対応では解決されないような場合には、制度的な情報開示のチャンネルを通じて伝達される情報に適用される会計に関するルールを設定・変更することを通じて、投資家の情報ニーズを間接的に企業にフィードバックする役割を果たしている点も見逃せない。

フィードバック機構の確保については、代表的に上記のようなことが挙げられようが、基本的な視点として技術的検討もさることながら、広範囲にわたる外部の情報利用者に対して目的適合的情報を個別に提供することを意図する情報会計の思考にもとづく伝達形態を充実させるような社会的環境を整えていこうとする理念の構築も必要であろう。

またこれと同時に、次の点に留意しなければならない。すなわち、ここまでコミュニケーションについての先行研究をもとに検討を進めてきたが、そこにおいては、あくまで、コミュニケーションが理想的で機械的になされる場合が前提となっていた。しかし、コミュニケーションにかかわる人間は主体的に行動する可能性を多分に有しているため、コミュニケーションの理論の枠組みを逸脱した活動が実際にはなされていく。そのため、本章での考察により得られた成果をそのまま企業会計システムへ当てはめることでは不十分であるということである。

したがって、本章での成果を補う視点を見出すべく、次章では企業会計システムをより現実的あるいは実践的に分析するためのアプローチを探っていくこととする。

(注)

- (1) G.O.May, *Financial Accounting: A Distillation of Experience*, The Macmillan Company, 1943 (reprinted by Scholars Book Co. in 1972) p.1 (木村重義訳『財務会計 一経験の蒸留一』同文館, 1970年, 3頁) .
- (2) American Accounting Association, Committee to Prepare a Statement of Accounting Theory, *A Statement of Basic Accounting Theory*, American Accounting Association, 1966, p.1(飯野利夫訳『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』国元書房, 1985年, 2頁) .
- (3) 同時期に「会計はある主体(entity)の経済事象(economic events) を伝達(communicate)するためのシステムである」という見解もみられる(井尻雄士『会計測定の基礎』東洋経済新報社, 1968年, 1頁)。
- (4) 河崎照行「会計伝達メディアの分析的フレームワークとコミュニケーション効果」『大分大学経済論集』第51巻第1号(1999年5月), 25頁。
- (5) N.M.Bedford and V.Baladouni, "A Communication Theory Approach To Accountancy," *The Accounting Review*, Vol.37, No.4(October 1962), p.650.
- (6) American Accounting Association, *op. cit.*, p.13 (同訳書, 20頁) .
- (7) A.C.Littleton and V.K.Zimmerman, *Accounting Theory: Continuity and Change*, Prentice-Hall, Inc., 1962, p.46(上田雅通訳『会計理論 一連続と変化一』税務経理協会, 1976年, 65-66頁)。

- (8) 清水誠一『原価情報伝達論』中央経済社, 1976年, 2頁。
- (9) J.E.Smith and N.P.Smith, “A Measurement of the Performance of the Communication Function of Financial Reporting,” *The Accounting Review*, Vol.46, No.3 (July 1971), p.552.
- (10) 若杉明『会計学方法論』同文館, 1971年, 130頁。
- (11) W.Schramm, “Communication Research in the United States,” in *The Science of Human Communication*, ed. W.Schramm, Basic Books, Inc., 1963, p.2(テレ・コミュニケーション研究会訳『コミュニケーションの心理学』誠信書房, 1964年, 2-4頁)。
- (12) C.H.Cooley, *Social Organization*, Schocken Books, 1909, p.61.
- (13) 『言語学大辞典 第6巻 術語編』三省堂, 1996年, 965頁。
- (14) 本論文においては、「送り手」、「話し手」および「送信者」という用語は互換的に使用しており、その内容は同じである。また、「受け手」、「聞き手」および「受信者」という用語についても同様である。
- (15) 池上嘉彦『記号論への招待』岩波新書, 1996年, 36-39頁。
- (16) 小川正博『企業の情報行動』同文館, 1993年, 17頁。
- (17) 日比野省三・加藤清明『社会情報学のデザイン』福村出版, 1988年, 31頁。
- (18) 小川正博, 前掲書, 33頁。
- (19) 日比野省三・加藤清明, 前掲書, 32頁。
- (20) 青柳文司「会計情報の概念」『会計』第97巻第3号(1970年3月), 54頁。
- (21) 同上, 64頁。
- (22) L.D.Parker and K.R.Ferris and D.T.Otley, *Accounting for the Human Factory*, Prentice Hall of Australia Pty Ltd., 1989,p.113(上埜進・越野啓一・神谷健司訳『行動会計学の基礎理論 一人間的要因と会計』同文館, 1992年, 133頁)。
- (23) 美馬武千代「会計へのコミュニケーション・アプローチ(一)」『会計』第108巻第2号, 134-135頁。
- (24) 村上仁一郎『会計方法論』中央経済社, 1983年, 59頁。
- (25) 美馬武千代, 前掲稿, 134頁。
- (26) 本論文において, 制度会計と情報会計とは, 次のような意味で用いている。すなわち, 前者は社会的に何らかの共通で拘束力のあるルールにもとづいて行われている企業会計のことで, 後者はこのようなルールには必ずしも縛られることなく, 情報利用者の意思決定に対して目的適合的な情報を提供する, いいかえれば利用者の多様な情報要求にこたえる形で行われる, どちらかといえば規範的な企業会計のことである。
- (27) 武田隆二『情報会計論』中央経済社, 1971年, 212頁。
- (28) たとえば, 外部財務報告の1つである企業の株主向けのアニュアル・レポートが, 具体的に次の7つの点からマス・コミュニケーションであるという見解もみられる。
- 1.複雑で, フォーマルな組織を必要とすること

- 2.公表されていること
- 3.多数の読者に向けられていること
- 4.異質な読者に役立つこと
- 5.同時に多数の人々と連絡をとること
- 6.伝達者と読者との間の私的でない関係を示していること
- 7.共通の関心によって結ばれているが、しかしほとんど相互作用がなく、ただ緩やかに組織化されるにすぎない読者をもっていること

(L.D.Parker and K.R.Ferris and D.T.Otley, *op.cit.*,p.115, 同訳書, 137頁)

- (29) 武田隆二, 前掲書, 213 頁。
- (30) 同上, 213 頁。なお, 阪本教授も, 「情報会計は通常の企業会計のように, 情報提供者から出される一方通行の会計(one way traffic accounting)ではなくて, 情報提供者から出される情報と情報受理者から返ってくる反応情報との双方通行のループをもつ会計(loop line accounting)であるということができるのである。」と述べている。(阪本安一『情報会計の基礎』中央経済社, 1991 年, 19 頁。)
- (31) 武田隆二, 前掲書, 213-214 頁。
- (32) AAA も次のように述べている。「フィードバックはさまざまな形態を取りうるが, それなしには, 送信者は自己の伝達目的をうまく果たしたかどうかを確かめることができない。フィードバックは将来の伝達効果を高めるうえで重要である。」(American Accounting Association, Committee on Basic Auditing Concepts, *A Statement of Basic Auditing Concepts*, 1973, p.51(青木重雄監訳『アメリカ会計学会 基礎的監査概念』国元書房, 1982 年, 109 頁))。
- (33) 平松一夫『外部情報会計』中央経済社, 1980 年, 124 頁。
- (34) 原田富士雄『情報会計論』同文館, 1978 年, 225 頁。
- (35) 同上, 225 頁。
- (36) D.K Berlo, *The Process of Communication : An Introduction to Theory and Practice*, Holt,Rinehart and Winston,Inc., 1960, p.103.
- (37) 原田富士雄, 前掲書, 226 頁。
- (38) 広瀬義州「効率的ディスクロージャーシステムのフレームワーク」『会計』第 123 巻第 6 号 (1983 年 6 月), 101 頁。

第2章 企業会計システムと記号論

第1節 はじめに

会計は、企業の経済事象を仕訳帳や元帳等の会計帳簿に記録し、これにもとづいて定期的に、貸借対照表や損益計算書等の会計報告書を作成し、それを会計情報として外部に提供している。そして、たいていの場合、この会計情報を産出するために用いられる基礎的な手段が複式簿記機構である。この複式簿記機構は、ある経済的活動単位の経済活動を一定の規則にしたがって記録、報告するための独自の様式をもっている。したがって、「会計は会計独自の表現様式を通じて、ある活動単位の経済的取引や事象を表現するための一種の言語体系を構成している⁽¹⁾」といわれる。

そしてこのことは、「会計の目的あるいは性質は何かを尋ねることがまず必要である。それは企業の事実が表現される技術的言語の一つである⁽²⁾」や「事業を理解させるための事業の言語としての会計⁽³⁾」などの見解にみられるように、伝統的に広く受け入れられてきている。

青柳教授は、現在では会計を事業の言語としてみる見方はほとんど常識化しているとして、「会計は一種の言語とみられる限り、言語をみる眼をもって会計をみつめるべきは当然である。いいかえれば、言語の法則、言語の理論が会計においても作用すると予覚できる。(中略)特殊言語としての会計には、特殊な言語理論が成立すると考えるべきであろう。しかし反面、日常言語、数学、芸術などの諸領域を通じて普遍的に妥当する言語の一般理論は、会計においても妥当すると期待して無理はない⁽⁴⁾。」として、言語の一般理論を用いて会計を理解することができる可能性を述べている⁽⁵⁾。

前章において、企業会計システムをコミュニケーション・システムと捉えることの意義を明らかにし、その場合に備えておくべき機能についても言及した。しかし、それはコミュニケーションが理想的で機械的に機能する場合を前提としたものであった。

現実の企業会計システムは人間が行っており、そこにおけるコミュニケーションに関与する人間はそれぞれ主体的に行動する。そうであれば、より現実的にコミュニケーション・システムとしての企業会計を分析しなければならない。そのようなとき、コミュニケーションのなかでも言語活動という側面に光をあて、それをもとに企業会計システムの分析をおこなうことで、会計的コミュニケーションを実践的に検討することができると考えられる。

そこで本章では、まず会計の言語性について明らかにし、いわゆる会計言語説の視点から企業会計システムを分析する場合にどのような方法が最も適しているのかについて、さらにその方法により分析することの意義について検討を進めていく。

第2節 会計の伝達様式としての言語性の考察

近代言語学の祖といわれるスイスの F.de Saussure は、言語活動（ランゲージュ, langage）をラング（langue, 言語）とパロール（parole, 言）に分けた。ここでラングとは言語能力の社会的所産であり、同時にこの能力の行使を個人に許すべく社会団体の採用した必要な制約の総体である。そして、共同社会の成員のあいだに取りかわされた一種の契約の力によってはじめて存在するので、個人が独力ではラングを作り出すことも変更することもできないもので、辞書と文法がラングの忠実な代表であるとしている。また、パロールとは、個人的な意志と知能の個人的行為すなわち、具体的な個人の言語行動であって、話手はその個人的思想を表現する意図をもって、ラングの法典を利用してなされる結合であり、同時に個人にそうした結合を可能とさせる精神物理的機構であるとしている。そして、ランゲージュはラングという社会的要素とパロールという個人的要素から成り立つ多様で混質的なものであるとしている。このようにランゲージュは混質的であるから言語学の対象とはなりえず、等質的で恒常的な性格をもつ記号の体系であるラングが言語学の本来の対象であり、パロールの言語学を従属的なものと位置づけた⁶⁾。青柳教授は、パロールは英語でいうスピーチにあたるような、具体的に存在する生きた言語すなわち個人における言語活動であり、ラングはパロールないしランゲージュにはたらく社会的制約の総体、すなわち生きた言語ではなく言語規約の体系である。すなわち、パロールは具体的に存在する生きた言語、ランゲージュもパロールの総和としての言語の生態を意味するが、ラングは生きた言語ではなく言語規約の体系であるとする⁷⁾。

換言すると、ラングとパロールとランゲージュの三者の関係は、「言葉と規則」（Wortern und Regeln）がラングすなわち言語体系をつくり、「発話」（Sprechen）がパロールすなわち言語行為、発話がうむ“個々の実体”（Einzelne）がメッセージすなわち言語表現となる。そして、個々の発話の全体としての“言語”（Spreche）がランゲージュすなわち言語活動である。それは、個人の発話を超えて全体として観察される社会現象としての言語活動⁸⁾となる。

これらランゲージュ、ラング、パロールの3つの区別を通じて、会計の言語性について考えてみたい。

既述の通り、ラングは規約の体系であり、それを使用する個人の言語行為がパロールなのだが、ラングの中の規約を選択・適用する判断の行使がパロールになるともいえる。このことから青柳教授は、会計がコンベンションの体系であるというとき、それはラングとしての会計として弁別でき、会計的な言語規約にしたがって営まれる個々の会計の実践がパロールであるとしている。このパロールとしての会計は、同一の会計原則に立脚しながらも、そのような規約を選択・適用する際に個人や企業の独自の判断がプラスされるため多種多様となる。しかし個々ばらばらのパロールとしての会計では学問の対象とはなりがたいので、それらの社会現象を総体概念として形成したものがランゲージュとしての会

計であり、それは会計原則等の規約と判断の組み合わせとして構成されるとする⁽⁹⁾。

いふならば、各企業の会計担当者が自社の経済活動を記録しそれをもとに財務諸表を作成するという基本的プロセスにおいては、複式簿記の機構や会計原則等の会計規範という規約(ラング)を共有しているが、実務においてなされる仕訳や作成される財務諸表はパロールの事例ということになる。すなわち、会計においては、個々の企業において実践されている会計がパロールである。

このようにして、F. de Saussure が識別したランゲージュ、ラング、パロールに対応して会計がそれぞれ識別されうることから、会計は一種の言語であるといえよう。それとともに、会計というものを漠然ととらえるのではなく、言語システムとしてとらえると、個々の企業が実践している会計、規約としての会計、そしてこれら二者からなる学問の対象としての会計学という、3つの様相があるということもあらためて理解されるのである。

第3節 記号論の三分野と会計言語

1 記号論の三分野

ところで、言語として会計を考えるための具体的な考察は、次の論理が伴わなければ成立しえない。すなわち、言語活動における表現の最小単位は記号であり、「言語は観念を表現する記号の体系である⁽¹⁰⁾」と規定していくことである。このような立場から本節では、言語の構成要素ともいふべき記号に焦点を当て、この記号という、さらに基本的な視点から企業会計システムの分析を進めていくものである。

ここで記号とは、「一種の社会習慣的な関係や必然的な関係に基づき、ある知覚可能な要素・形式がある意味内容を示すとき、その要素・形式を記号と呼び慣わしている⁽¹¹⁾」と一般的に理解されよう。そして記号に共通した特徴は、記号の種類によって一定の限度はあるが、「多種多様な事物の状態や、その複雑な変化を、比較的単純な他のある物理的変化のヴァリエティーに対応させることによって、直接に事物の状態や変化そのものによらないでも間接にそれらについての情報を与える⁽¹²⁾」ということがあげられる。

これを企業会計システムに当てはめると、取引が記帳された勘定記録は、当該取引についての情報を間接的に与え、また財務諸表は企業の財政状態および経営成績についての情報を間接的に与えているのである。したがって、企業会計システムは勘定記録などという記号から成り立っているといえる。

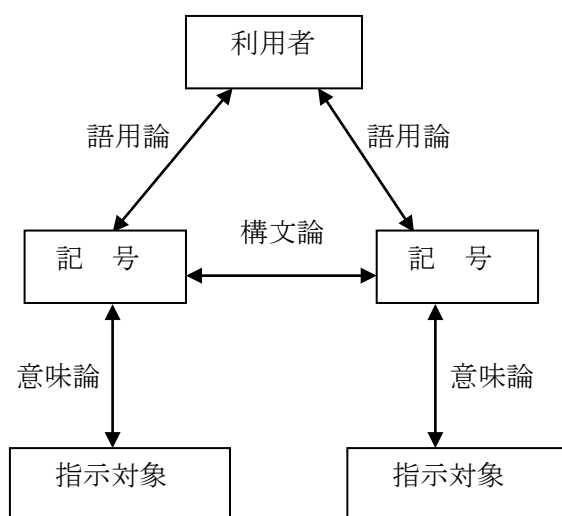
ところで記号の働きを組織的に研究する学問の分野は、記号論(semiotics)とよばれている。アメリカの哲学者 C.W.Morris は、あるものが記号として機能している過程(これを「記号過程」(semiosis)という)には「記号それ自体」、「記号の指示対象」そして「記号の利用者」という3つの要素が含まれるとする。そして彼は、記号というものは次の3つの側面をもち、これらはそれぞれ独自の働きをしているとしている⁽¹³⁾。

(1) 構文論(syntactics)：記号とその指示対象や利用者との関係を離れて、記号どう

し の 関 係 を 研 究 す る。

- (2) 意味論(semantics)：記号とその指示対象，そして実際に現示(denote)されたりあるいは現示されうる諸対象との関係を研究する。
 - (3) 語用論(pragmatics)：記号とその利用者との関係を研究し，記号の働きに生じる心理学的，生物学的，社会学的現象のすべてを扱う。
- これらのことは，図表 2-1 のようにまとめられる。

図表 2-1 記号過程



(出所) 永井成男・和田和行『記号論 —その論理と哲学』北樹出版，1989年，101頁の図1に加筆して作成。

ここで会計を言語と考えるとき，その言語の最小単位である記号の論理を用いて会計をみつめることは有意義なことであろう。青柳教授はこれについて，「言語活動における表現の最小単位を“記号”とよべば，記号の理論が対象をみつめる好個の視軸を提供してくれる⁽¹⁴⁾」としている。次節以降においてはこの三分野に立脚して，企業会計システムを分析していくものである。

2 会計言語における構文論的理解について

構文論は，記号とその指示対象との関係，または話し手や聞き手に対する記号の関係を捨て去りながら，もっぱら記号相互間の形式的関係だけを取り扱う。会計言語においては勘定や数字が記号と考えられる。勘定を例に挙げると，勘定という記号は決して個々別々に存在していない。勘定は複式簿記の運用を可能にし，複式簿記機構において企業の経済活動がすべて勘定という記号によって把握されるだけでなく，利益の算出等の計算もまた，勘定のつながりにより遂行される。会計言語においてはこのような勘定と勘定との結合関

係がみられるが、勘定を含めた会計言語を構成する記号相互間の関係についての領域が、会計言語における構文論による研究領域に相当するといえよう。

3 会計言語における意味論的理解について

本来、意味論は言語の使用者を無視して、記号とその記号が指示しているものまたは観念との間の関係だけを取り扱うものである。このことは会計上では、会計言語とそれが指示する企業の現実との関係ということになる。ここで、記号はあるものが別のあるものを表す働きをなすものである。つまり、この 2 つの「あるもの」の間には相互依存の関係が存在している。これら 2 つのものは記号表現と記号内容であり、それぞれ能記と所記、意味するものと意味されるもの、あるいは記号作用部と記号意味部などと呼ばれているが、ここでは「能記」と「所記」という用語をもちいていく。

能記は文字や数字であり、所記は能記が表す概念すなわち記号の指示対象についての概念であるが、このいずれのものを欠いても記号は成り立たない。

意味論は、1 つの記号がどのような事物や事象を指しているかという問題を含んでいる。しかし、このようにとらえると、記号が指すものはたとえ肉眼で見えなくとも、必ずどこかに存在しているのだという考えに陥ってしまうだろうが、これは誤解である。その誤解の理由は、「記号とそれが『指す』ものとの間に、実物の風景とその写真または絵との間に在ると同じような単純な因果関係か、さもなくば一対一の対応関係を仮定すること⁽¹⁵⁾」から来るものである。

実は、記号とそれが指すものとの関係、すなわち能記と所記との関係はそのような単純なものではないのである。能記と所記との間には、「直接には何の物理的因果関係も存在しない⁽¹⁶⁾」のである。たとえば顔の中央にある突起物に対して、日本語では「鼻」という記号が用いられ、そこには一種の対応関係が見出せるかに思われるが、この対応は必然的な因果関係によって決定されたものではない。それは社会の自然環境、歴史、伝統、習慣などによって影響され決定された、いわば人為的に作りあげられたものである。

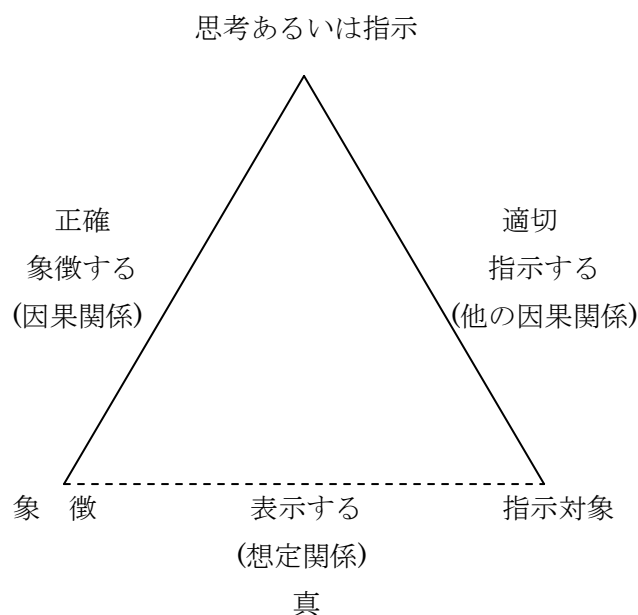
さらに能記が直接指しているものは指示対象ではなく、所記である。これは Ogden and Richards による意味論上の三角形(次頁の図表 2-2)に示される通りである。

図表 2-2 は思考あるいは指示が指示対象を因果関係により指示し、つぎに象徴が思考あるいは指示を因果関係により正確に象徴し、この三角形の二辺を通じて、象徴は指示対象を真に表示することを示している。すなわち「象徴と指示対象との間には間接関係外にとりたてるべき関係はない。(中略)言いかえれば、象徴と指示対象とは直接に連結されているのではなく、ただ三角形の二辺をまわっての間接関係であるにすぎない⁽¹⁷⁾。」のである。

会計言語において、その対象を指示するものとしての記号は勘定科目と測定値が挙げられよう。そのうち、測定値について考えると、ある棚卸資産を評価しようとする場合、取得原価なのか時価なのか、取得原価を用いるとしても、先入先出法なのか移動平均法なのかといった選択肢がありうる。このとき、当該棚卸資産の価値を先入先出法で付すとなっ

た場合、そこには直接的な対応関係はなく、図表 2-2 の三角形の 2 辺を通じるときの認識者の思考が介在したことにより、結果的に記号とその指示するものの対応関係が生ずるのである。

図表 2-2 Ogden and Richards による意味論上の三角形



(出所) C.K.Ogden and I.A.Richards, *The Meaning of Meaning: A Study of the Influence of Language upon Thought and of the Science of Symbolism*, Routledge & Kegan Paul Ltd., 1923, p.11.

したがって、会計においては、このような指示物から所記そして能記へいたるプロセスには、企業の経済事象を会計担当者などが認識・判断するという思考が含まれることとなる。このことから、会計言語における意味論は測定論の領域であると理解できよう。

4 会計言語における語用論的理解について

会計言語における語用論は、会計言語とその利用者との関係を扱う。この関係というのは、「ある記号を利用する人が、特定の環境や状況のなかでその記号をどのような目的で、あるいはどのような仕事をさせるために用いているか、という問題をふくんでいる⁽¹⁸⁾」といわれ、このことは最も現実的な問題である。

会計言語において、語用論は勘定や財務諸表などという記号とその利用者との関係を問う領域であり、実践的な論理が伴うこととなる。そこでは、会計担当者が会計責任を果たすための、あるいは情報利用者の意思決定に有用な情報を提供したり、会計情報利用者は受け取った情報をもとに行動につなげる。したがって、そこには記号を利用する人間の主

体的な行動が介入するという不確かな要因が加わることとなり、理想的に行われるコミュニケーション・システムの枠組みでは対応できない領域の解明に適しているといえよう。

これらのことから、一種の記号から成り立つ会計をこれら三分野に立脚して分析することが可能であることがわかる⁽¹⁹⁾。

第4節 記号論の三分野における語用論の位置づけ

記号過程において、記号それ自体、記号の指示対象そして記号の利用者という3要素は、互いに関連しあっており相互依存の関係にあるのだが、それらのうちに含まれるある関係を抽出し、他の関係を捨象することにより、このような三分野を識別することができるのである。すなわち、構文論は記号の指示対象あるいは利用者との関係を一切捨象し、単に記号と記号との関係だけを考察する。意味論は記号の利用者は無視して、記号間のおよび記号と記号の指示対象との関係を考察する。そして、語用論では一切の捨象は行わないので、記号とその利用者との関係を中心に考察される。したがって記号論の三分野は、記号についてのそれぞれ一面をとらえているが、これら三分野は記号ないし言語を媒介として、相互に一定の関係をもっているといわれる。これについて C.Cherry は次のように述べている。すなわち、構文論は記号の体系に対してすべての意味と特定の利用者とを抽象(abstracted)しても成立するような決定的あるいは統計的な規則の集まりであるが、意味論は記号を含むため構文論を包含する。そして、意味はある人にとっての意味というように、判断者すなわち記号の働きかけを受ける人を含むので語用論は意味論を含むように思われると⁽²⁰⁾。したがって、三分野の相互関係は、構文論は意味論に含まれ、さらには意味論は語用論に含まれるということになる。これらの関係は次頁の図表 2-3 のように示される。

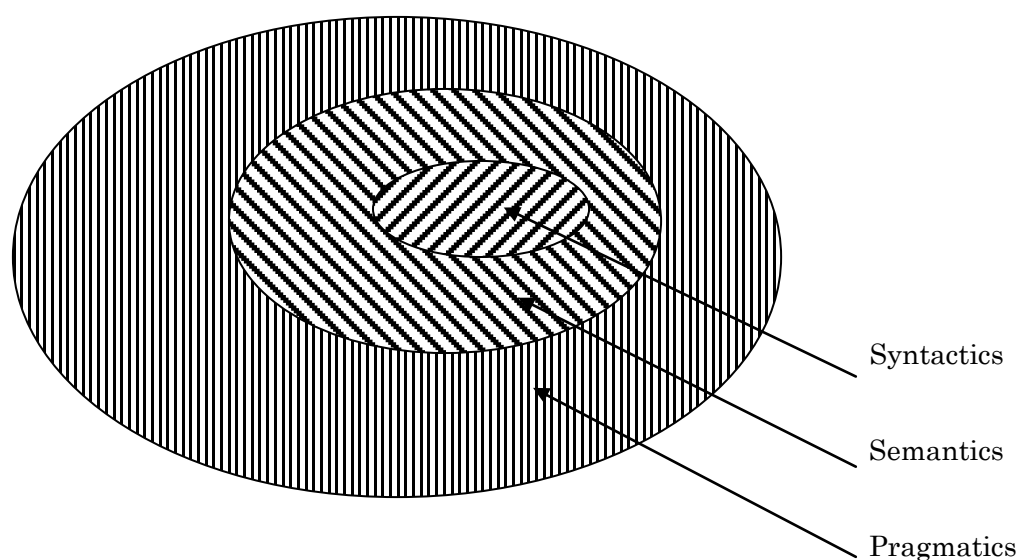
また、青柳教授はこれらの関係を互いの影響の視点から次のように述べている。すなわち、「肖像画にせよ、財務諸表にせよ、それらシンボルを形成するだけで象徴作用の使命は終わらない。シンボルは鑑賞され、利用されるために伝達されなくてはならない。そのさい、シンボルがいかなる目的によって利用されるかの観点が、さかのぼって、シンボル形成過程に影響を及ぼす。(中略) 一般的にいえば、伝達にさいしての言語の利用目的を指向する観点が、対象を指向する言語の認識過程に影響を及ぼす⁽²¹⁾。」と。そしてこれにもとづき、同教授は三分野の互いの位置づけを次のように行うのである。すなわち、「語用論が意味論および構文論を統率する傾向は、好むと好まざるとにかかわらず、言語と行動との直接関係がもたらす必然的現象といえるのである。要するに、語用論は言語活動を理解するさいの中心の視軸であり、意味論、構文論の基礎である⁽²²⁾。」と。

このように三分野の中で、語用論の存在が重要な位置にあり、また語用論という視点があることで、構文論と意味論という視点が導かれるともいえる⁽²³⁾。

ところで、記号論は内容的あるいは構造的に、「純粹記号論 (pure semiotic) ないし特殊

記号論(special semiotic)と、記述的記号論(descriptive semiotic)ないし一般記号論(general semiotic)とに分類される⁽²⁴⁾』といわれる。これにより記号論の三分野を組み合わせると、純粹構文論と記述的構文論，純粹意味論と記述的意味論そして純粹語用論と記述的語用論が成り立つ。純粹記号論とは、「言語の論理的分析，明晰化を主体とする構文論，

図表 2-3 構文論，意味論，語用論の関係の模式図



(出所) C.Cherry, “ ‘Communication Theory’ and Human Behaviour ,” in: The Communication Research Centre , *Studies in communication*, University College, London, Secker & Warburg, 1955, p.63 に加筆して作成。

意味論上の総称であり，論理学，哲学に対する数学的，物理学的方法が顕著である⁽²⁵⁾。」これに対し記述的記号論とは、「言語の経験的分析を主体とする意味論，語用論上の総称であって，生物学，心理学，社会学などの経験主義的行動科学との緊密な交渉，関係という点にきわだった特色をもっている⁽²⁶⁾。」つまり，前者は記号の形式的，論理的研究の理論であり，後者は記号の精神的，心理的，社会的機能を問題とするもので，記号の構造や機能を精神現象，文化現象そして社会現象との関連で経験的，実用的に分析する理論といえる。

ここで 2 つに分類された記号論について会計学との関連で考えるとき，まず会計学は経験科学であり，会計における記号の機能を問題にし，社会現象との関連で経験的，実的に分析していくものであるから，記述的記号論による分析が適しているということがいえる。

また，「語用論は記号を使用する有機体（人間）の行動，状態，環境などの生物学的，心理学的，社会学的諸条件との意味連関から，記号の経験的，実用使用の状態を記述する記号理論上の一部門であって，言語の形式的，論理的研究としての狭義の論理学，つまり

純粹記号論（特殊記号論）の領域外に属するものである⁽²⁷⁾」との見解もみられ、さらには「語用論が、別名『記述的記号論』ないし『一般記号論』とよぶことができる⁽²⁸⁾」とさえいわれている。これは語用論が記号とその利用者との関係について研究する理論であり、そのため必然的に記号の実用的な利用が重要な論点となるからである。

したがって、企業会計システムの分析にあたっては、記述的記号論とも称される語用論によることが適しているということになる。

第5節 企業会計システムへの語用論的考察の意義

1 ASOBAT にみる語用論的考察

語用論については、「語用論は言語の利用面を見つめる態度である。いいかえれば、言語の利用目的を思考する機能的観点である⁽²⁹⁾」と述べられている通り、言語の利用面が注目され、言語を利用する者の利用目的に適合して、言語がその利用者の意思決定活動に影響するものでなければならないという、言語の実用的な側面がとりあげられる。

このような側面に注目する考えは、現代の会計理論の中にもみられるのである。その代表的なものが、ASOBATにおける会計情報の基準(Standards for Accounting Information)に関する考え方である。

まず ASOBAT は、会計を「情報の利用者が事情に精通して判断や意思決定を行うことができるように、経済的情報を識別し、測定し、伝達するプロセスである⁽³⁰⁾」と定義して、会計情報の利用者に有用な情報の提供が会計の一義的な職能と考えた。そして、会計情報がその利用者にとって有用となるためには、それが目的適合性(Relevance)、検証可能性(Verifiability)、不偏性(Freedom from bias)そして量的表現可能性(Quantifiability)の4つの会計情報の基準をみたさなければならないことを示した。

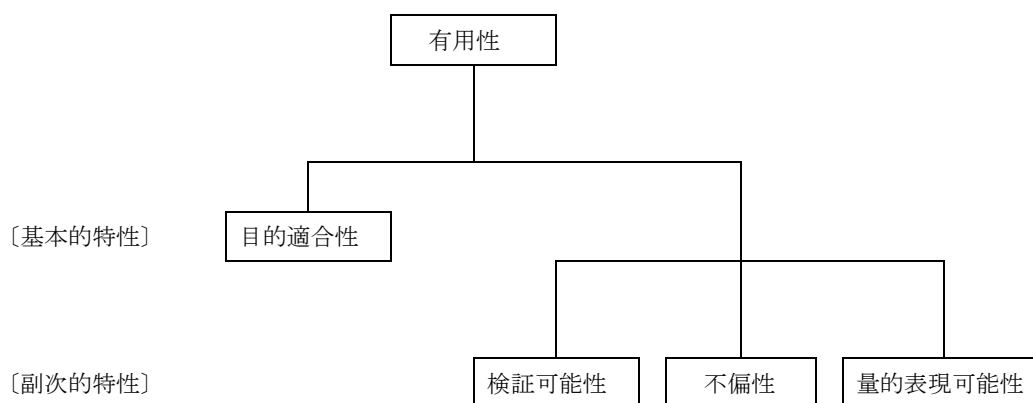
これら4基準の関係について ASOBAT は、「目的適合性の基準は勧告した4つの基準のうちでもっとも基本的なものである。この基準はそれだけでは十分ではないとしても、この基準はすべての会計情報に必要な性質を表している。これをのぞいたその他の3つの基準はどれも、この基準ほどには基本的な重要性をもたない⁽³¹⁾。」としている。このことは次頁の図表2-4のように、4つの基準を基本的なものとして示すことができよう。すなわち、会計情報がたとえ図表2-4の3つの副次的基準をみたしていたとしても、それが目的適合性の基準をみたしていないならば、有用性のある会計情報とはみなされないということである。

このように、会計情報が有用であるためには、基本的に目的適合性の基準をみたさなければならないということを ASOBAT がかかげているということは、会計情報はその利用者の利用目的に適合し、利用者の意思決定に影響を及ぼさなければならないことを強調していることを意味し、会計情報の利用面という語用論的見解が認められるのである。

そして ASOBAT において、将来的な会計の論理的構造の展開に役立つために行われる基

本的研究として、「測定値が人間の行動に及ぼす影響⁽³²⁾。」が挙げられている。すなわち、「人間は与えられた情報の種類によって影響されるように思われる。したがって、会計上の各種の測定値が、意思決定を行なう者の考え方や社会一般の考え方にどのような影響を

図表 2-4 ASOBAT の会計情報の基準



(出所) 船本修三『会計情報論の基礎』中央経済社、1990年、180頁。

及ぼすかを知ることは非常に必要である。個人に提供される測定値がかれの考え方に影響して、結局は、かれの社会的経済的諸活動が異なった測定方法によって方向を変えるようになる可能性がある⁽³³⁾。」と。このように測定値といういわば記号が、人間という情報利用者の行動に及ぼす影響を研究することで、そのような情報を提供するための企業会計システムを展開させることが重要であるとしているのである。この点において、ASOBATにおける考え方は会計言語の利用目的を指向した語用論的な捉え方であると解しうるのである。

2 語用論による企業会計システムの実践的考察の可能性

会計学は経験科学に属するので、記号論のうち記述的記号論での企業会計システムの分析が適切であるし、「会計言語は記号の実用的利用の一形態である⁽³⁴⁾」といわれるが、そうであれば上記のとおり、記号論の三分野のなかでも語用論による分析がもっとも重要であろう。そして語用論が記述的記号論の別名とも位置づけられるのであるから、会計学の対象である企業会計システムを語用論で分析することは、そのまま経験科学の分析に適している記述的記号論で分析することになる。したがって企業会計システムを語用論により分析することが、記号論を援用して分析することに等しいともいえよう。

そして企業会計システムについては、「会計言語の話し手、すなわち帳簿記入者や財務諸表作成者の行動は、当然、それを取り巻く政治的、法律的、経済的諸条件に左右されるほかに、さらに個人的、心理的状況の影響をうけることもあろう。また、公的に認められた会計原則設定機関が財務諸表作成者に与える政治的影響もこの関連で考えられよう。他方、

言語の聞き手すなわち財務諸表の利用者の利用方法も多様でありうる。会計情報の利用方法、それに対する反応、財務諸表の解釈の仕方など、その利用目的や個人的理解能力やその時々環境的条件によって左右され、容易には一般化しがたい状況を作り出す⁽³⁵⁾ということが認められる。語用論はそれぞれの状況において、記号の利用者がどうゆう目的で、どうゆう仕事をさせるために、その記号を利用しているのかという問題を含んでおり、この点から、語用論を用いることで現実的あるいは実践的な分析を期待しうるのである。さらには、「いわゆる情報社会の進展と共に、会計の情報としての役立ちが強く意識されるようになり、語用論の研究の必要性が、認識されるに至った⁽³⁶⁾」という見解もあり、ここに語用論による企業会計システムの分析の意義が見出せるといえよう。

(注)

- (1) 田中茂次『会計言語の構造』森山書店、1995年、1頁。
- (2) H.R.Hatfield, "What Is the Matter with Accounting?," *The Journal of Accountancy*, Vol.44, No.4, Oct., 1927, p.270.
- (3) A.C.Littleton, *Structure of Accounting Theory*, American Accounting Association, 1953, p.99 (大塚俊郎訳『会計理論の構造』東洋経済新報社、1955年、144頁)。
- (4) 青柳文司『新版会計学の原理』中央経済社、1979年、114頁。
- (5) アメリカ会計学会が1971年に公表した会計理論の構築と検証に関する委員会報告において、次のように理論研究が言語研究に密接に関連しているとしている。「ひとつの『理論』は、まず第一に、一組の文章である。理論は言語によって表現され、それ故、言語の研究は理論の研究に関係している。言語研究はその科学に特有のものであるが、実際、多くの科学哲学は言語研究以外の何ものでもない。」(American Accounting Association, "Report of the Committee on Accounting Theory Construction and Verification," *The Accounting Review*, Supplement to Vol. XLVI, 1971, p.54.)
- (6) F.de Saussure, *Cours de linguistique generale*, Charles Bally et Albert Sechehaye, 1949, pp.23-39(小林英夫訳『一般言語学講義』岩波書店、1975年、19-34頁)。
- (7) 青柳文司、前掲書、114-115頁。
- (8) 青柳文司『会計学の基礎』中央経済社、1991年、82頁。なお、ここで「発話」とは、何かを伝えるために発せられることばのことである。(今井邦彦『語用論への招待』大修館書店、2001年、3頁)
- (9) 青柳文司『新版会計学の原理』中央経済社、1979年、115頁。
- (10) F.de Saussure, *op.cit.*, p.33(同訳書、29頁)。
- (11) 『言語学大辞典 第6巻』三省堂、1996年、262頁。
- (12) 沢田允茂『現代論理学入門』岩波書店、1995年、35頁。
- (13) C.W. Morris, "Foundations of the Theory of Signs," *Foundations of the Unity of Science*, Vol.1, No.2, 1938, pp.3-30(内田種臣・小林昭世訳『記号理論の基礎』

- 勁草書房, 1988年, 7-52頁).
- (14) 青柳文司, 前掲書, 115頁。
- (15) 沢田允茂, 前掲書, 45頁。
- (16) 同上, 46頁。
- (17) C.K.Ogden and I.A.Richards, *The meaning of Meaning: A Study of the Influence of Language upon Thought and of the Science of Symbolism*, Routledge & Kegan Paul Ltd., 1923, p.15.
- (18) 沢田允茂, 前掲書, 41頁。
- (19) 笠井教授は, 以下のような視点から記号論の三分野による企業会計の検討の有効性について言及されている。「企業会計における個々の勘定は, 企業会計という言葉における一つの記号であり, それぞれ企業の経済事象を表現している。また仕訳および財務諸表は, その勘定という記号が複式簿記に関する文法規約に従って配列された文および文章に他ならない。そして, 財務諸表という文章が書かれるのは, 言うまでもなく利害関係者という読者に読まれるためであって, こうした読者を想定することなく, 企業会計は存在し得ないであろう。」(笠井昭次『現代会計論』慶應義塾大学出版会, 2005年, 7頁。)
- (20) C.Cherry, “‘Communication Theory’ and Human Behaviour ,” in: The Communication Research Centre, *Studies in Communication*, University College, London, Secker & Warburg, 1955, p.62 (市井三郎 他訳『コミュニケーション』みすず書房, 1969年, 80頁)。
- (21) 青柳文司, 前掲書, 126頁。
- (22) 同上, 128頁。
- (23) R.Carnap は, 「語用論は, 言語学のすべてに対する基礎である」とする見解を示している。(R.Carnap, *Introduction to Semantics*, Harvard University Press, 1948, p.13.)
- (24) 瀬在良男, 『記号論序説』駿河台出版社, 1970年, 192頁。
- (25) 同上, 192頁。
- (26) 同上, 192頁。
- (27) 同上, 190頁
- (28) 同上, 190頁。
- (29) 青柳文司『新版会計学の原理』中央経済社, 1979年, 126頁。
- (30) American Accounting Association, Committee to Prepare a Statement of Accounting Theory, *A Statement of Basic Accounting Theory*, American Accounting Association, 1966, p.1 (飯野利夫訳『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』国元書房, 1985年, 2頁)。
- (31) *Ibid.*, p.9 (同上訳書, 15頁)。
- (32) *Ibid.*, p.70 (同上訳書, 101頁)。
- (33) *Ibid.*, p.70 (同上訳書, 101頁)。
- (34) 青柳文司『会計学への道』同文館, 1976年, 176頁。

- (35) 田中茂次「会計学方法論」(飯野利夫編著『会計方針選択行動論』中央経済社, 1994年, 第1章所収), 19頁。
- (36) 笠井昭次『会計の論理』税務経理協会, 2000年, 14頁。

第3章 企業会計システムへの語用論的考察の必要性

第1節 はじめに

前章において、会計を言語と捉えた場合、記号論における語用論による分析が有意義であることを明らかにしてきた。

語用論は記号とその利用者との関係を扱う領域であり、構文論と意味論を包含し、記号過程を考察する際の現実的で全体的な視点となる。そして語用論は記号の構造や機能を社会現象などとの関連で経験的、実用的に分析する記述的記号論の別称であるとさえいわれる。

ここで会計は経験科学であるので、記号論においては記号の形式的、論理的な分析の領域ではなく、記号の利用者を取り巻く社会的・経済的状况などとの関連から記号の経験的、実用的使用の状態を考察する語用論の領域にあてはまる。つまり、「経験科学である以上、会計理論は経験主義的言語を使用し、全体として語用論の領域に属しているのである。会計理論は語用論の体系であるということを認識しておかなければならない^④」のである。

企業会計システムにおいて、会計情報の作成者としての記号の利用者の行動は、当該企業を取り巻く法的、経済的、そしてその他の状況や当人の個人的状況に左右されうるし、会計情報の利用者についても各々を取り巻く状況により、その利用目的や利用した結果の行動も多様となりうる。さらには、彼らの行動のために必須の判断基準ともいえる、コードにあたる会計基準等へも、社会的あるいは経済的状况の変化や記号の利用者の行動が影響を及ぼすことも考えられる。

記号の利用者は人間であるため、多様な状況の中でその利用者がどうゆう目的で、あるいはどのように働かせようとしてその記号を利用しようとしているのかを分析する領域が語用論であると換言できるが、そのような分析のために記号の利用者にかかわるさまざまな状況や現象を考慮に入れることが語用論において可能となっている。したがって、そのことは記号と記号の利用者について現実的あるいは実践的な分析を可能とするものといえる。

このことをふまえて、本章では語用論を援用することで企業会計システムについて検討を進めていきたい。その際に、まず企業会計システムを記号システムと捉えたときの具体的な構造を確認することとする。そして、そのような整理をふまえて、語用論的に分析することで得られることが期待できる成果を明らかにしていきたい。

第2節 企業会計システムの3つのサブ・システム

企業会計システムを、それにかかわる各人の言語活動に注目すると、「会計測定シス

テム]、「会計伝達システム」および「会計基準設定システム」という3つのサブ・システムから構成されることとなる。このうち基本的な2つのサブ・システムの概要は次のとおりである。

まず会計測定システムは、企業の会計担当者などの会計測定者が、企業の経済活動および経済事象を認識し、複式の勘定記録ないし貸借対照表や損益計算書などの財務諸表に記号化していく一連のシステムである。ここにおいては、前章で言及した意味の三角形が作用しており、企業の経済活動および経済事象とそれを指示する記号との間には、単純な対応関係が成立するのではなく、会計測定者の思考が介在することとなる。

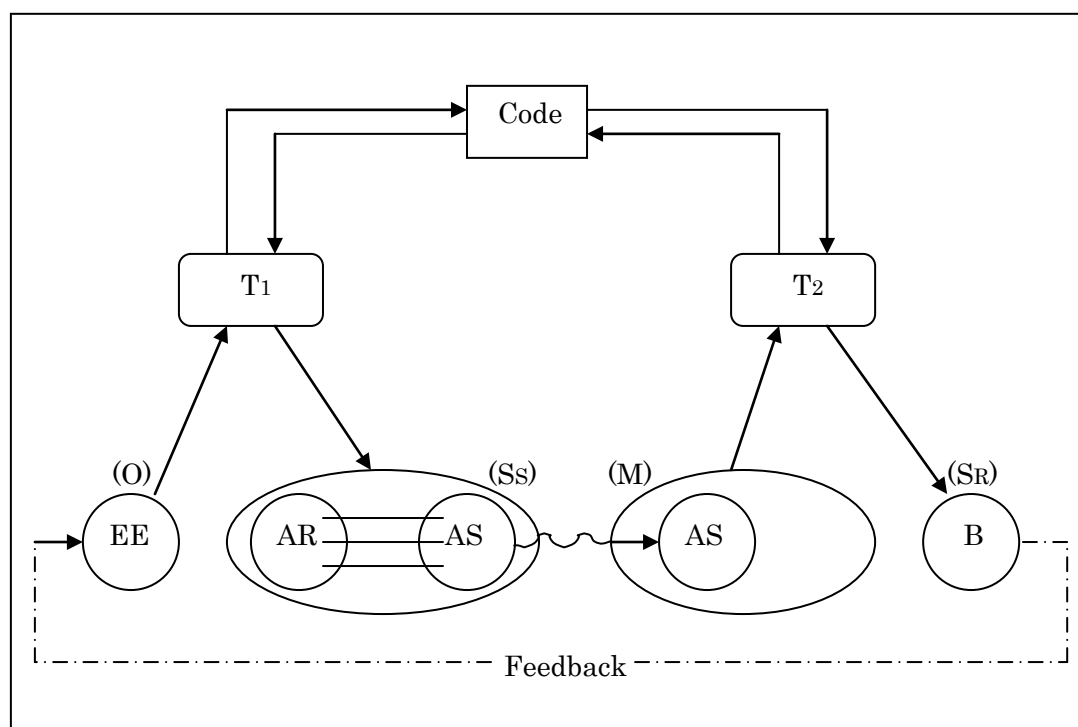
また会計伝達システムは、会計情報利用者が監査された財務諸表などの会計報告書をもとに、投資意思決定などを行い、現実投資やその引き上げなどを行なう一連のシステムである。これらのシステムにおいて、会計の言語活動は会計慣行ないし会計諸則により規整されるので、会計慣行ないし会計諸則は会計的コード(会計基準等)にあたる。

すなわち、一般のコミュニケーションと同様に企業会計システムにおいても、メッセージの発信者である会計測定者によりコードに基づきメッセージ化された財務諸表などの記号が、受信者である会計情報利用者へ伝達され、同利用者はコードを用いてメッセージの意味を解読し、投資意思決定などを行い、行動へつなげていく。(次頁の図表3-1参照)

ここでコードは発信者と受信者との間の共通の決まりであり、コミュニケーションにおいて必須のものである。しかし、コミュニケーションが理想的で機械的になされた場合は、このコードに基づき発信者が記号をメッセージ化したものが、受信者によりコードに基づき解読され、その意味が理解される。企業会計システムにおけるコードにあたる会計基準等には、会計測定者が適用すべきルールが定められているが、「これらの基準の大抵のものは、ある人々、例えば会計情報の利用者、書かれた種々の法典の作成者、政治家、その他、一般の意見の表明を行う権威ある諸団体の人々の意向とか希望を反映している²⁾。」そして、社会的・経済的状況の変化の影響を受けるため不変ではない。ゆえに、種々の関係者の意向等や社会的・経済的状況の変化が反映される可変的な性格が認められる。このような性質を有するコードに基づいて、企業会計システムにおいては、発信者としての企業の会計担当者などと、受信者としての会計情報利用者という現実の人間の主体的行動が介入するコミュニケーション、すなわち機械的ではない実践的なコミュニケーションがなされる。

たとえば、繰延資産の計上を例に挙げれば、これは換金価値はないが、支出の効果が将来にわたって発現するため資産とみなされるというコード(会計基準等)に基づき計上される。しかし、資産として計上されることで、当期利益が多く表示されることとなり、これが企業や経営者に対し有利な効果をもたらす。そこで、資産性に基づいて計上するという本来のコードとは別の、企業や経営者にとって有利であるからという意味でこのコードが用いられるようになり、さまざまな繰延資産が計上されることとなる。

図表 3-1 企業会計の基本的構造の図解



- EE:会計測定の対象となる企業の経済事象
- T1:企業の会計担当者などの思考内容
- AR:会計帳簿のなかの複式の勘定記録
- AS:決算財務諸表などの会計報告書
- T2:会計情報利用者の思考内容
- B:会計情報利用者の行動
- Code:会計慣行などの会計規約
- O:送り手が作成しようとする記号の指示対象 (Objects)
- Ss:送り手が作成した記号 (Sender's Signs)
- M:受け手が読み取ろうとするメッセージ (Messages)
- Sr:受け手が作成した記号 (Receiver's Signs)

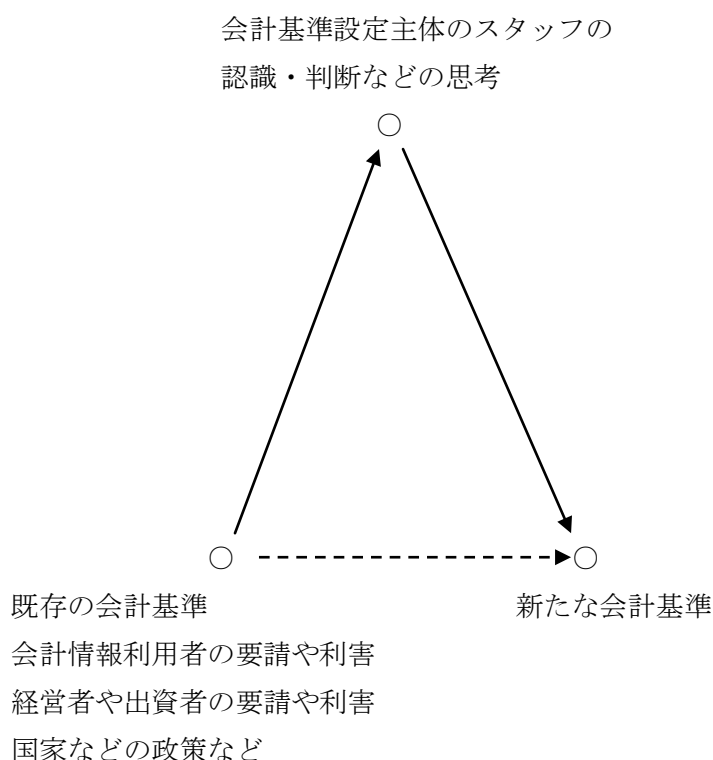
(出所) 杉本典之『会計理論の探求 ―会計情報システムへの記号論的接近―』同文館，1991年，46頁の図5に加筆して作成。

これに対して、このような繰延資産の計上は、会計情報の利用者へは意思決定に有用な情報の伝達とはならない。それがやがて会計情報利用者の意思決定有用性の側面からの要請として、会計基準設定システムへ反映し、繰延資産の計上を制限するようなコード(会計基準等)へ改変されていく。(次頁の図表 3-2 参照)

このように、会計情報の発信者あるいは受信者のどちらがコミュニケーション・システムの中心となっても、「会計基準設定主体」に影響を与えつつ会計的コミュニケーションにおいて必須の会計的コード(会計基準等)を作成し、コミュニケーションの維持がめざされることとなる。したがって3つ目のサブ・システムである「会計基準設定システム」は、「メッセージの発信者中心のコミュニケーション・システムにおいても、メッセージの受信者中心のコミュニケーション・システムにおいても、極めて大きな役割を担っている。そして、その役割の重要性は、近年、ますます増大しつつある^③。」ということがいえるのである。

次節以降で、以上の3つのサブ・システムの相互関係に留意しながら、企業会計システムについて現実的・実践的に検討を進めていくこととする。

図表 3-2 会計基準設定システム



(出所) 木戸田力「“国際的調和化”時代の企業会計における記号動態への一視角 —語用論的考察を中心に—」『商学論集』(福島大学) 第70巻第2号(2002年3月), 10頁。

第3節 コミュニケーションにおける意味の語用論的理解とコードへの影響

1 コミュニケーションにおけるコンテキストの役割

ここで記号論における語用論について、一般的なコミュニケーションと関連させて具体的に確認しておくこととする。

ある内容を伝えたいと思う場合、送り手と受け手の間で共通の了解に基づいた決まりであるコードを参照することにより、送り手は伝達内容を記号化してメッセージを作成し、また受け手は受け取ったメッセージを解読し、伝達内容を理解することになる。

ここで、メッセージの意味・内容が送り手から受け手へ正しく伝達されるのは、そこに両者に共通のコードがあり、送り手はコードに照らして記号を組み合わせメッセージにして発信し、受け手はそれをコードに照らして解読し内容を理解しているというプロセスを経ているからである。しかし現実には、人間が行うことであるから送り手には主体的な行動の余地がある。そうした場合、コードを逸脱したものをもとに作成されたメッセージを受け手に伝達することも多くありえる。さらには送り手と受け手を取り巻く状況は刻々と変化しており、そのようなときは既成のコードに基づき作成されたメッセージがもはや意味をなさない場合も生じよう。そのとき受け手は持ち合わせているコードのみによっては解読不能に陥ることもありえよう。

ところが、あるメッセージがコードから逸脱した意味をもって発せられても、受け手によってそのとおりに理解されることも多いであろう。たとえば、「ここ、暑いね」との発話がなされたとき、この文の真偽は別として、日本人同士なら意味は聞き手にまずは伝わるであろう。しかし、本当は「窓をあけてください」と伝えたくてなされた発話が、そのとおりの意味で受け手によって理解されることも多いであろう。

つまり発話において、「どういう意味でそう言っているのか」について、多くの場合、そのことは受け手に正しく解釈されるが、このとき、基本的にコミュニケーションにおいてコンテキスト(context)が作用しているため、送り手がどういう意味で発話したかについても伝わるといわれる。ここでコンテキストとは、「発話を解釈するにあたっての手助けとなる、聞き手が自分の頭から取り出した想定⁴⁾」である。ここでコンテキストがどのように働くのかについて、以下に簡単な例を紹介しておくこととする。

(例)

前々から父親に「今度の日曜、晴れだったら釣りにつれてってやるよ」と言われていた子供がいたとする。当日の朝、先に起きて雨戸なりカーテンなりを開けた父親が「おい、上天気だぞ」と言うと、寝ていた子供は喜んで飛び起きる。これは子供の頭の中で次の推論が行われたからである。

前提 1：上天気なら釣りにつれていってもらえる。

前提 2：上天気だ。

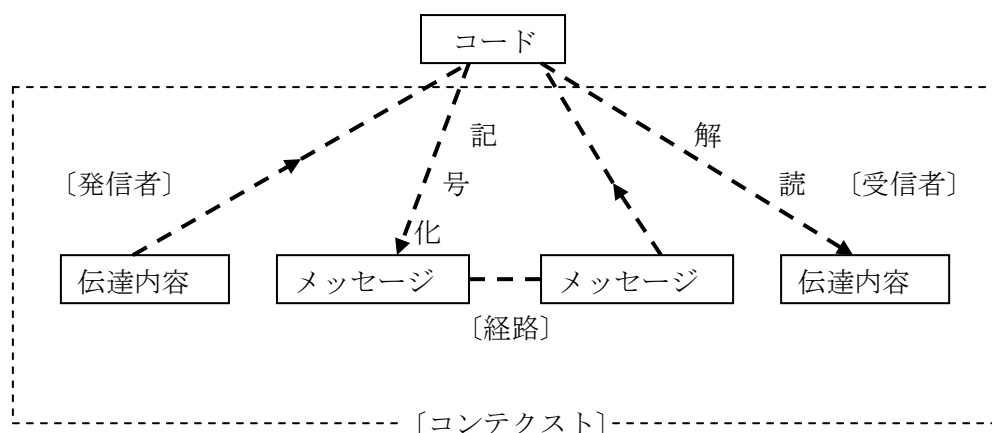
結 論：釣りにつれていってもらえる。

父親は釣りのツの字も口にしていない。単に「上天気だ」と発話しただけであるが、

子供が頭の中の記憶から取り出した前提 1 がコンテキストとして機能しているため、上記の結論にいたったのである⁽⁵⁾。

このように、ある意味を伝えたくてなされた発話が、多くの場合正しく解釈されるのは、コンテキストが重要な役割を果たしている。コードの参照のみでは正しく伝達できない場合に両者間に破綻を招くような事態には、コンテキストがその仲を取り持つ役割も果たしているのである。言語の伝達であれ、会計情報の伝達であれ、人間が行うことであるから話し手側に主体的行動の余地があり、また現実の世界では、話し手を取り巻く状況は次々に変化しており、もちろん聞き手においてもこのことは当てはまる。したがって、記号の利用者はコンテキストを無視しては、多くの場合コミュニケーションを成立させられないことになるのである。ちなみにコンテキストを参照することで理解できる意味を「発話の意味」と名づけることができる。(図表 3-3 参照)

図表 3-3 コミュニケーションのプロセス



(出所) 池上嘉彦『記号論への招待』岩波新書、1996年、39頁。

語用論は、このように発話が解釈される過程と、その過程を支配している原理を明らかにする領域でもある。つまり、発話の意味が、多くの場合正しく解釈されるが、このとき、どうゆう意味で発話を行っているかについて、どのような推論が行われるのか、なぜそのような推論が可能になるのかについて明らかにする領域である。つまり語用論とは、「発話の場面との関連での意味の研究⁽⁶⁾」と規定されるものともいえるのである⁽⁷⁾。

2 コミュニケーションにおける効力の影響

ところでコンテキストを用いて発話の意味は理解できても、その裏にある話し手の意図はわからないことがありえる。すなわち話し手は記号に何らかの意図をもってコミュニケ

ーションを行っているといわれ、この意図のことを「効力」(force)という⁽⁸⁾。発話の意味がコンテキストを参照することで理解できても、その発話の裏側にある効力も理解することはできない場合があるということである。したがって、話し手が伝えようとしている意味は、発話の意味と効力により与えられる意味との2つの要素からなっている。これは発話の意味がコンテキストを参照することで理解できても、その発話の裏側にある効力により与えられる意味も理解することはできない場合があるということである。したがって、話し手の意図する意味に対する聞き手の理解度は、この発話の意味と効力がどのように作用しているかにより異なってくるのである。この発話の意味と効力に対する聞き手の状況は、次のようなケースにまとめられるとされる⁽⁹⁾。

- (1) 聞き手が発話の意味と効力の両方を理解している場合
- (2) 聞き手が発話の意味は理解しているが効力を理解していない場合
- (3) 聞き手が効力は理解しているが発話の意味を理解していない場合
- (4) 聞き手が発話の意味も効力も理解していない場合

上記のうち、コミュニケーションについては(1)は問題がないが、(2)の状況は問題になりやすいといわれる。また(3)は、動作や表情などにより理解可能であるが、多くの場合はコミュニケーションが有効でなくなり、(4)においては、コミュニケーションはかなり困難になるといわれる。

多くの場合、発話の意味から効力を導き出せるといわれる⁽¹⁰⁾が、そうでない場合もあり、発話の意味と効力は密接に結びついているものの、不可分ではない。したがって、「意味を明らかにするというのは、話し手と聞き手の間の、そして発話の(物理的、社会的、言語的)文脈とその発話の選択可能な意味の間の、意味の取り決めにかかわるダイナミックな過程⁽¹¹⁾」といわれるように、意味が伝達されるしくみは単純なものではないことがわかる。

このようななかで、仮にもはや既存のコードではコミュニケーションが成り立たなくなっている場合には、その状況に適したコードに変更する必要があるが生じる。

その場合、コードの変更に伴う聞き手(情報利用者)へ及ぼす影響についての十分な分析が必要である。というのも、「ある言葉の利用が、自身と他人にどのような影響ないし効果をもつか知らないうちは、その言葉の意味を十分に理解したことにはならない⁽¹²⁾」という語用論の視点が重視されるからである。つまりコードを変更することで、形式上の意味は話し手から聞き手へ伝達されるが、そのことによって生じる影響、すなわち記号の利用面も考慮したうえでコードの変更を行うことが重要であるのである。

第4節 記号の弾力的利用とコードの変遷

記号の利用については、「言語は有限の手段をもって無限の事象に対処しなければならないとはいえ、その適用にさいしての判断のさまざまな行使が、言語の表現力にほとんど無限の弾力性を付与する⁽¹³⁾」という性質にも注目すべきである。すなわち、限られた個数の

記号により、いわば無限の事象をメッセージ化しようとするわけであり、このような状況では、記号利用者の裁量が入り込む余地が十分あり、裁量を加えるという弾力性をもって、当該事象をメッセージ化し伝達しようとするが、その裁量といういわば効力が受け手に理解されずに、コミュニケーションが成り立たなくなることもありうるからである。このとき、あらたなコードを作り出して対処しなければならないこともあろう。すなわち、「適当な表現手段が見当たらない場合は、新たなコンベンション(コード)を案出しなければならない⁽¹⁴⁾」(カッコ内筆者)ということである。このことは会計においては基準等の新設あるいは改廃を意味する。

また言語の世界においては、人間の関与により不確定な要因が介入するため、ときとしてコードの意味とは正反対の意味を込めて発話する場合がある。たとえば、それなりによい品物なのに、「つまらないものですが」という場合があるが、これはそれなりの質の品物に対して、コードに定められている「つまらない」という意味とは正反対の意味が意図されて発話されており、当初聞き手はなぜそのようなことを言うのか理解できないであろう。しかしそれが経験上、「つまらないものですが」というときは謙遜していることを意味するのであることが次第に理解されるようになり、このような利用が繰り返し行われるうちに、そこに十分な根拠や妥当性が認められるようになると、最終的には一般的なコードになる、すなわち既成のコードを改変してしまうことがあるといわれる⁽¹⁵⁾。つまり、どういう意味でそのようなメッセージを発しているのかという、送り手の意図(効力)が既成のコードに加わり使用されていくうちに、既成のコードを変えてしまうことがありうるということである。

定められたコードに従って行われるコミュニケーションは、いわば閉じたシステム内での行為であるが、そこに人間が主体的に関与することで不確定な要因を導入することになり、閉じたシステムは外にも開かれ、新しい情報を取り込み、より豊かなコードのもとで機能するコミュニケーションの体系が創り上げられていくのである。このように、人間が主体的に関与することでコード上の意味と話し手の意図する意味の間に緊張状態が生じることで、上記のように当事者の意図する意味は新しいコードの提案として、既成のコードを脅かし、ときにはそれを改変してしまうこともあるわけである⁽¹⁶⁾。

一般に理想的なコミュニケーションの場合、受信者は発信者がコードに従ってメッセージに託した情報を、同じコードを参照しつつ忠実に再現するということを、何よりも期待されている。これは「コード依存型」のコミュニケーションといえ、このとき受信者は、単に既成のコードを参照して解読するという受動的な立場にあるので、発信者は受信者に対して優位に立っているといわれる。

しかし、現実的なコミュニケーションすなわち、受信者がコンテキストをもとにメッセージを解釈するという型のコミュニケーションでは、受信者はメッセージを作成した際に想定していたと思われるコードを推論し、発信者と同じ新しいコードの創造の過程を追体験することとなる。さらには、ある種のメッセージの場合は、受信者は自らの主体的な解

積行為を通じて発信者の意図を超えた意味をメッセージに読みとり、もしそれが妥当なものであれば、受信者も新しいコードの創造に参加していることとなり、受信者は自らを発信者と同じ立場に置いたり、場合によっては本来の発信者を超えた主体的な役割を果たすことがあるといわれる⁽¹⁷⁾。

このようにメッセージがコードから逸脱しているような場合、受信者はコンテキストを参照しながら、発信者がメッセージ作成の際に想定していたと思われるコードを主体的に推論、すなわち解釈していくが、いわば「コンテキスト依存型」のコミュニケーションにおいては、受信者側の主導で新しいコードの創造がなされることがありうるといえるのである。

すなわち、会計情報作成者は情報利用者が発話の意味と効力を理解しうる程度において記号化してメッセージを伝達しても、情報利用者が自身の意思決定により有用であるように、会計情報作成者の意図を超えた意味をメッセージのなかに読み取ることもありうるということである。ここにも記号とその利用者の関係に変化が生じることになるため、既存のコードの変更やあらたなコード設定の動きへつながりうると考えられる。まさに、「人間とは、単に『規則に支配されて』コミュニケーションをおこなうだけの存在ではない。さまざまな状況や環境の中で、『規則を変更する』あるいは『規則を創り出す』存在でもある⁽¹⁸⁾。」ということがあてはまるといえよう。

また、「しよせん、言語規約は擬制であり、対象の近似値をうむほかない。そのさいの誤差が各種利害にさまざまな影響を与えるため、語用論の視野は捨てようにも捨てきれものではない⁽¹⁹⁾」という点も重要である。すなわち、有限の記号により無限の事象をメッセージ化しようとするのであるから、できあがったものはいわば近似値でしかない場合も多くありうるのである。近似値であれば、そこにおける誤差をめぐりコンテキストや効力を参照しての解釈が多様でありうるということである。結局、既存のコードにより伝達されるメッセージは、人間という使用者が介在することで、さらにその誤差をめぐり、新たなコード設定へと動く可能性は十分にあり得るということである。ちなみに、「規約の適用状況において、その規約がどのような利害効果をもつかの予測判断なしに、規約の正当化をはかっても判断の常軌をはずれた邪道の理論とならざるをえない⁽²⁰⁾」との見解にみられるように、会計におけるコードにあたる基準や処理方法は、当該コードを使用してメッセージ化されたものを伝達することが、どのような影響を及ぼすかについて十分に理解されているゆえに、一般的なコードとして機能しているものといえよう。

第5節 記号の利用による意味の多様性とコードの設定

語用論とは、既述のとおり記号とその利用者との関係を扱う領域であり、具体的には、発話が解釈される過程と、その過程を支配している原理を明らかにしようとする研究領域である。J.Thomas が、「意味というのは、ことばの中のみ存在するものではないし、話

者のみ、あるいは聞き手のみによってもたらされるものでもない⁽²¹⁾」と述べているように、記号の利用者を取り巻く状況や、どうゆう目的で利用するかなどの要素が複雑に絡み合うことにより、その意味も不変ではなく変化するということである。

企業会計システムにおいては、財務諸表をはじめとする会計情報が送り手である会計情報作成者によって作成され、受け手である会計情報利用者に伝達される。このとき会計情報の作成者と利用者が、記号の利用者である。そして基本的に記号の利用を規定するものとして会計基準等のコードが設定されており、会計的なコミュニケーションもこのコードをもとに基本的に成り立っている。しかし、実際にコミュニケーションが行われる中で、コード上の意味と記号の利用者の意図する意味との間に緊張状態が生じると、新たな意味が生じよう。そのとき、その時点のコードをもとに、コンテキストと効力を加味して解釈しても、会計情報の利用者側が理解不能である場合、コミュニケーションが成り立っていないのであるから、コード(会計基準等)の新設・改廃がなされると考えられる。すなわち、実際の会計的な記号の利用状況をふまえる形で、現状に適合したコードが規定されていくという点を見出しうるのである。

会計も人間の行為であるから、さまざまな記号の利用者が介在し、それぞれが主体的な意思をもって行動するため、既存のコードでは限界が生じうる。ましてや、企業会計システムにおけるメッセージである会計情報は、その利用者の意思決定を左右するものであるため、当該情報が意味をなさない場合は、コミュニケーションを破綻させないために既存のコードである会計基準等の新設や改廃へむすびついていくであろう。このときコンテキスト依存型のコミュニケーションがなされている場合には、会計情報の利用者がコードの創造に参加することもありえるといえよう。

このような一連のプロセスにおいて、会計測定システムおよび会計伝達システムというサブ・システムが、コードに全面的に支配されることのない人間の主体的な行動に基づき現実的に機能しているため、記号を利用する中で新たな意味を生じることが多くありえて、それがコード上の意味と緊張状態を生む。そして新たな意味が頻繁に利用されるうちに妥当性が認められれば、会計基準設定システムにより新たなコードが設定されるということが起こっているのである。すなわち、会計基準設定システムが会計測定システムと会計伝達システムとの相互関係の中で生じる要請を反映させる形で機能し、コミュニケーションに必須のコードを設定するという重要な役割を果たしているのである。

それにより、記号の利用者を取り巻く環境が変化する中で、利用者には有用な会計情報の伝達が維持されていくのである。

また、ここにあらためて、企業会計システムが言語システムあるいは記号システムとしての認識もなされ、記号の利用者を取り巻く状況の、企業会計システムに及ぼす影響を重視する語用論の視点からの考察の意義が理解されるものである。

(注)

- (1) 上野清貴『会計の論理構造』税務経理協会, 1998年, 245頁。
- (2) 田中茂次『会計言語の構造』森山書店, 1995年, 19頁。
- (3) 木戸田力「“国際的調和化”時代の企業会計における記号動態への一視角 ―語用論的考察を中心に―」『商学論集』(福島大学)第70巻第2号(2002年3月), 10頁。
- (4) 今井邦彦『語用論への招待』大修館書店, 2001年, 12頁。ちなみに, 知識ではなく想定という語を用いているのは, たとえばアクセントからその人がある地方の出身者ではないかと不確かに想定したり, ファクシミリはその原稿が電線を移動して相手に届くなどという誤った知識も含まれるからである(同上, 15頁)。
- (5) 同上, 13-14頁。
- (6) G.N.Leech, *Principles of Pragmatics*, Longman Group Limited, 1983, p.6(池上嘉彦・河上誓作訳『語用論』紀伊國屋書店, 1987年, 8頁)。
- (7) G.N.Leech は, 語用論は時間の流れの中で特定の状況において起こる言語使用行為や言語運用を扱う点で, 文法より具体的なレベルとなるとしている。(Ibid., pp.152-153, 同訳書, 19頁)。
- (8) たとえば, 「あれ, あなたの車?」と聞かれた場合, 発話の意味を理解するには何も問題なくとも, 話し手はほめているのか, ばかにしているのか, あるいは, 交通の障害になると文句を言っているのかなどの, この質問の裏に意図があるかもしれないということである。(J.Thomas, *An Introduction to Pragmatics, Meaning in Interaction*, Addison Wesley Longman Ltd., London, 1995, p.18(浅羽亮一監修『語用論入門』研究社出版, 1998年, 20頁)。
- (9) Ibid., pp.18-21(同訳書 20-23頁参照)。
- (10) このことについて G.N.Leech は, 「聞き手は, (中略)発話の意義を解釈することによって発話の効力に到達し, それから発見的な問題解決により, その発話の効力または語用論的解釈を算出するのである。(中略)方法論的には, これが語用論的な効力の解明に近づく一番健全な方法であるように思われる」と述べている。(G.N.Leech, *op.cit.*, 1983, pp.152-153 (同訳書, 222頁))。
- (11) J.Thomas, *op.cit.*, p.22(同訳書, 25頁)。
- (12) 青柳文司『新版会計学の原理』中央経済社, 1979年, 135頁。
- (13) 同上, 135頁。
- (14) 同上, 133頁。なお, 青柳教授は法規や省令のように制定によって成り立ったり, 人々の合意によって慣習の形で成立する規約として「コンベンション」という用語を用いている。
- (15) 池上嘉彦『記号論への招待』岩波書店, 1996年, 63-64頁。
- (16) 同上, 63-64頁。
- (17) 同上, 47-50頁。
- (18) 木戸田力「会計測定の対象と会計的概念 ―資産・負債観の新たな可能性をもとめて―」

『東北学院大学経理研究所紀要』第9号（2000年12月），29頁。

(19) 青柳文司，前掲書，140頁。

(20) 同上，142頁。

(21) J.Thomas,*op.cit.*,p.22(同訳書，25頁)。

第4章 企業会計システムについての語用論からの検討

— プロフォーマ財務情報の事例をもとに —

第1節 はじめに

会計的コミュニケーションが成り立っているということは、会計情報が担っている意味が有効に伝達されているということである。ここでの意味というものは、形式的な言葉の意味というよりも、会計測定システムにより作成された会計情報を利用者が解釈した結果の意味であり、会計情報のこのような意味が利用者の意思決定に影響を与える。

コード通りに行われるコミュニケーションはあくまで機械的なものであり、コミュニケーションには人間の主体的な介入がなされる余地があるので、コードを逸脱したり、効力が働いているメッセージが現実には伝達されている。それにより受信者には理解できなかったり、有用でないメッセージが伝達されることとなる。このような状態ではコミュニケーションが果たされないので、最終的にコードの新設・改廃へ結びついていくということが前章までの考察で明らかとなった。

この視点から、本章では米国のプロフォーマ財務情報の開示についての事例を取り上げ検討する。これは2002年にSECにより規制されるようになったものだが、その規則化までの時期について取り上げる。

これは当初制度的に開示されてはいなかったことから、それにかかわる利用者の意図が反映される、わかりやすい事例と考えられ、また、プロフォーマ財務情報という記号とその利用者の関係が捉えられやすいため、これまでの企業会計システムに関しての語用論的考察の成果をもとに検討を試みるものである。

これを通して、コミュニケーションにおいて発信者の言おうとしていることが、どのように受信者に伝わるのか、あるいはどのようなときに伝わらないのか、伝わらないとき、すなわち、コミュニケーションが有効に機能しなくなった場合、企業会計システムはどのようにしてその状態を回復しようとするのかについて検討する。換言すると、「会計測定システム」および「会計伝達システム」という2つのサブ・システムとの相互関係における「会計基準設定システム」の役割の意義について、メッセージの発信者（会計情報作成者）あるいは受信者（会計情報利用者）という、記号の利用者の視点から考察するものである。

第2節 プロフォーマ財務情報の概要とその利用の特徴

1 プロフォーマ財務情報の概要

米国において、一般に認められた会計原則(Generally Accepted Accounting Principles: 以下 GAAP)に基づいた会計情報とともに、企業の自主的判断に基づく情報としてプロフォ

ーマ (pro forma) 財務情報といわれるものがプレスリリースにおいて提供される例が多く見られている。

「プロフォーマ⁽¹⁾」という会計方式は 1990 年代後半以降に急速に普及したといわれるが、特に定義はなく、各社まちまちに使用している。初期には、利払い、税金、償却前利益 (earnings before interests, taxes, depreciation and amortization : EBITDA) が GAAP に基づく利益よりも、当該企業の本来の業績をよくあらわしていることから、プロフォーマ財務情報として開示されてきた⁽²⁾。

本章においては、GAAP に基づいた利益へ、経営者の裁量でストック・オプション費用等の非現金支出費用あるいはリストラのための費用等の一時的費用などを戻し入れたり、中核事業には関係していないなどの理由で除外したりして計算された、経営者が真実の利益として開示するもの一般をプロフォーマ財務情報とすることとする⁽³⁾。

ところで、プロフォーマ財務情報の制度的な開示は最近始まったのではなく、従来から行われていた。米国の SEC は、「当該取引が当期以前に完了していたならば、過去の財務諸表にどのように影響したかを示すことで、特定の取引の継続的影響についての情報を投資家に提供する⁽⁴⁾」ことを目的とする情報開示を要求している。この情報の中心がプロフォーマ利益 (pro forma earnings) であり、これは「登録会社の将来展望を分析するうえで投資家を手助けするものである⁽⁵⁾」、すなわち新会計基準をさかのぼって適用すればどうであったか等の、仮定の情報として制度的に開示されるものである。

SEC が同情報の開示を求める事例としては、企業結合が挙げられる⁽⁶⁾。合併や分割等の企業再編が行われた場合に、業績の時系列比較を可能にするために、当該取引が当期以前に完結していたならばそれが過去の財務諸表にどのような財務的な影響があったかを示す情報として、結合以前からあたかも結合後のひとつの会社としての財務諸表が作成され提供される。これにより財務諸表の比較可能性が損なわれることがなくプロフォーマ財務情報は有用なものとなるため、SEC が開示を規定している。このようなプロフォーマ財務情報は、プロフォーマ要約貸借対照表、プロフォーマ要約損益計算書、そして説明的注釈から構成され、またある状況においては、これらのプロフォーマ財務諸表に代えて、当該取引のプロフォーマ効果について、文章で説明することもできる⁽⁷⁾としている。

また FASB が 2001 年に公表した財務会計基準書第 141 号『企業結合』(*Statement of Financial Accounting Standards No.141: Business Combinations*)においても、企業結合が行われた会計期間の直前の期間に限定されるが、会計上の変更についての異常項目や累積的影響を調整する前の利益や収益を追加的なプロフォーマ情報が表示することについて規定されている(par.55)。

このように、従来からプロフォーマ財務情報の開示についての規則は制定されていたのだが、それとは異なる趣旨でさかんに開示されるようになったプロフォーマ財務情報について、さらに検討を進める。

2 プロフォーマ財務情報利用の背景と実際

図表 4-1 は、本章で取り上げるところのプロフォーマ財務情報における利益が GAAP に基づく利益よりもよい成績となる傾向があることを、主な企業の 1 株当たり利益で示したものである。

図表 4-1 抜粋した会社のプロフォーマによる成績と GAAP による成績の比較

(2001 年 3 月四半期)			
企 業	プロフォーマ	GAAP	差 額
JDS Uniphase	\$0.14	-\$1.13	1.27
Checkfree	-0.04	-1.17	1.13
Terayon	-0.43	-1.01	0.58
Amazon.com	-0.22	-0.66	0.44
PMC-Sierra	0.02	-0.38	0.40
Corning	0.29	0.14	0.15
Qualcomm	0.29	0.18	0.11
Cisco Systems	0.18	0.12	0.06

(出所) H.Schilit, *Financial Shenanigans*, 2nd ed., The McGraw-Hill Companies, 2002, p.47 の Table3-2.

しかし、好業績を示す傾向があるとはいえ、これがそのまま株価に好影響を及ぼすものではないようである⁽⁸⁾。このような状況でも、企業がプロフォーマ財務情報を活用しているのには、プレスリリースによる情報開示においては自主的あるいは任意に追加的な会計情報を開示することは妨げられていないし、監査もなされないという背景がある。さらに、主に次のような点がプロフォーマ財務情報の開示に影響しているといわれる。

- (1) 四半期報告書の制度化により、季節的な変動による影響を大きく受ける業種は、そうした影響を修正した数値を公表しようとする動機がある。また短期間の業績で経営者が評価されがちなので、GAAP に基づく利益よりもよい数値を報告する傾向のあるプロフォーマ財務情報を公表するほうが、経営者にとって都合がよい。
- (2) ハイテク企業のように、研究開発支出の多寡が競争力の源泉となっているような場合、支出時費用処理で算出された利益は、将来業績の先行指標として有用性が乏しいと考えられ、当該企業の経済的実態を情報利用者へ伝えきれない面があるということが影響している。
- (3) 米国においてはアナリストによる業績予想が中心となっているが、GAAP に基づく利益が、リストラ費用などの一時的な費用が計上されたり、巨額の研究開発費用が支出時費用計上されたうえで算出されるため、結果的に当該企業の経済的実態が読み取

りにくいことから、アナリストもプロフォーマ利益の方を企業の業績の判断材料として利用するようになったという、有力な情報利用者のニーズと関連している⁽⁹⁾。

(4)一般的な傾向として、利益が計上できていない企業ほどプロフォーマ財務情報の数字を使って、損失はそれほど大きくないという印象を投資家に対して与えたいという動機が働く。

このようなことを背景として、企業が正式な数字を SEC へ提出する約 6 週間前に、プロフォーマ財務情報を開示しているといわれる⁽¹⁰⁾。

ここで図表 4-2 として Yahoo!Inc.の 2001 年度のプロフォーマ財務情報を次頁にわたり示しておく。同社の場合は、プレスリリースにおいてプロフォーマ要約連結営業報告書 (Unaudited Pro Forma Condensed Consolidated Statements of Operations)として 2 年度分がまとめられており、さらに GAAP に基づく純損益にどのような項目を調整してプロフォーマ純利益が算出されたのかについての説明も付されている。そのことにより、図表 4-2 からわかるように、2000 年度は GAAP に基づく純利益 70,776 千ドルが、290,983 千ドルへ 220,207 千ドル増加し、同様に 2001 年度においては、92,788 千ドルの純損失が、41,420 千ドルの純利益へ 134,208 千ドル好転するという、ともに業績が改善する形となっている。なお、図表 4-2 においては四半期報告は省略している。

図表 4-2 Yahoo!Inc.のプロフォーマ要約連結営業報告書

(単位：千ドル)

	12 月 31 日	
	2001 年度	2000 年度
純売上高	717,422	1,110,178
原価及び費用：		
売上原価	157,001	149,744
販売費及びマーケティング費	382,826	407,854
製品開発費	121,012	102,382
一般管理費	78,141	65,511
原価及び費用合計	738,980	725,491
プロフォーマ営業利益(損失)	(21,558)	384,687
その他の収益	101,905	89,939
少数株主損益	(693)	(5,298)
税引前プロフォーマ利益	79,654	469,328
納税引当金	38,234	178,345
プロフォーマ純利益	41,420	290,983
1 株当たりプロフォーマ純利益－希薄化	0.07	0.48

1株当たりプロフォーマ純利益算定株数－希薄化	596,545	610,678
------------------------	---------	---------

上記の報告書には下記の影響が除外されているので、GAAPに従った表示とはなっていない。

プロフォーマ純利益	41,420	290,983
無形資産の償却	(64,085)	(28,328)
ストック・オプション行使に関する賃金税	(1,310)	(14,856)
株式に基づく報酬費用	(9,096)	(20,898)
リストラ費用	(57,471)	—
買収関連費用	(4,750)	(22,785)
その他の収益：		
投資損失	(26,623)	(118,943)
契約満了手数料 (Contract termination fee)	9,000	—
Yahoo!Japanへの投資ののれん償却	(7,144)	(4,697)
補足的納税引当金	27,271	(9,700)
GAAPに基づく純損益	(92,788)	70,776

(出所) <http://yhoo.client.shareholder.com/news/4q01income_p.html>

第3節 プロフォーマ財務情報の有用性と規則化までの変遷

プロフォーマ財務情報を開示する多くの米国企業は、GAAPに基づく企業情報もあわせて開示していることも事実であり、「適正な使い方をすれば、プロフォーマはGAAPには含まれないかもしれない有用な多くの情報を投資家に提供できるとされている。プロフォーマは、四半期の業績全体を歪めかねない1回限りの出来事は除外するため、正しく提示されれば基幹事業の業績を正確に表すことができる⁽¹¹⁾」といわれる。事実、「SECはなぜ非GAAP数値(プロフォーマ財務情報－筆者)を完全に禁止することを決定しなかったのか。プロフォーマ利益についてのSECの許容は、そのような数値が正常な経常利益数値(regular, recurring income figures)を投資家が決定することを手助けする際に、ある有効性を有すると委員会が信じていることを明らかに示している⁽¹²⁾」とのように、後述するSECによるプロフォーマ財務情報開示についての規制後も、開示の方法については規制しているものの、その有効性は認めている。これについては、「利益発表における企業独自の業績測度の利用にある程度の柔軟性を認めることによって財務報告の質を高めることを意図するものと評価しうる⁽¹³⁾」ともいわれている。また前述のようにGAAPにもとづく会計は、

非現金支出費用や一時的費用も計上するため、投資家が投資企業の予測を行うには不適切な情報を提供してしまうことも、プロフォーマ財務情報開示の意義に結びついているといえよう。

ところで、これまでプロフォーマ財務情報をとくに積極的に利用してきたのは、情報通信分野の企業であった。それは買収・合併や新規事業への進出が頻繁に行われ、特定の分野やセグメントの売買等が活発に行われるため、GAAP に基づいた企業業績が本業による業績を正しく表示できない懸念を払い、経済的実態を正しく表示し、会計情報利用者の意思決定に有用であるプロフォーマ財務情報を提供するという善意から出発したものといえ、利害関係者からの一定の理解あるいは是認も得られていたものと考えられる。しかし、明確な規則もなく企業独自に作成されるプロフォーマ財務情報が、経営者の都合のいいように使用される状況が活発化するに至り、「企業が、プロフォーマ方式を用いて損失をあたかも利益であるかのように見せかけた場合、投資家は欺かれる可能性が高い⁽¹⁴⁾」あるいは「プロフォーマはもっともひどい(egregious)ナンバース・ゲームである⁽¹⁵⁾」といわれ、米国の会計不信をめぐる問題の 1 つである、決算操作へ参加するための開示手段ともなっていた。

これに対し、まず産業界において、全米財務担当役員協会(Financial Executives Institute：以下 FEI)および全米 IR 協会(National Investor Relations Institute：以下 NIRI)が共同で 2001 年 11 月に利益プレスリリース・ガイドライン (Earnings Press Release Guidelines) を公表しており、それによりプロフォーマ財務情報の開示についての自主的規制が行われるようになった⁽¹⁶⁾。

そして SEC も 2001 年 12 月に、「利益公表におけるプロフォーマ財務情報の使用についての警告的忠告」(Cautionary Advice Regarding the Use of “Pro Forma” Financial Information in Earnings Releases:以下「警告的忠告」)を発しており、そこには、プロフォーマ財務情報は有益な目的に貢献できるとしながらも、「われわれはこのプロフォーマ財務情報を使用する公開企業に警告(caution)して、そのような情報の潜在的危険を投資家に警告(alert)したい」として、次の 5 項目を通知した。

- (1) 連邦証券法の詐欺防止条項がプロフォーマ財務情報を発表する企業へ適用される。
- (2) GAAP 以外の基準に基づいた財務的結果について報告する場合は、発表の基礎について開示しなければならない。
- (3) プロフォーマ財務情報から除外された情報の重要性に注意を払わなければならない。省略の特性や大きさについて明瞭で包括的な説明がなければならない。
- (4) われわれは FEI や NIRI によって共同で開発された、利益プレスリリースのガイドラインを推薦する。そして、プロフォーマでの成果を公表するかどうか決定する前に、そして提示するプロフォーマ方式の報告書をどのように構成するかを決める前に、企業がそのガイドラインを考慮し従うように促す。
- (5) われわれは投資家にプロフォーマ方式の財務表示あるいは要約と GAAP に基づく財

務報告を比較することを促す。

ここで注目すべきは、FEI と NIRI という産業界の領域で自主的に作成された利益プレスリリースのガイドラインを遵守することを推奨している点であろう。またこれ以降、各社のプロフォーマ財務情報の開示の姿勢が改善されるようになった⁽¹⁷⁾。

また米国は企業改革法（Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002）を 2002 年 7 月に異例の早さで成立させ、報告や開示の義務を拡大させた。そして「財務内容開示の強化」（“Enhanced Financial Disclosures”）と題する第 4 章の 401 条(b) 項において、証券諸法に従い SEC に提出される定期もしくはその他の報告書、または公の開示、報道、その他通牒において含まれるプロフォーマ財務情報が次の 2 つの条件に従って提示されることを定めた最終規則を 180 日以内に制定しなければならないことを SEC へ要求した。

- (1) プロフォーマ財務情報がその提示される状況に照らして、誤解を与えないよう、当該情報には重大な事実について虚偽の記述が含まれず、または重大な事実の記載漏れがないこと。
- (2) 米国の GAAP に基づいて、プロフォーマ財務情報を発行者の財政状態や経営成績に合致させること。

これをうけて、SEC は「企業改革法により命令されたので、GAAP に基づく以外での方法に基づき計算され表示される特定の財務情報についての公開企業の開示や発表の提出のための新規則や改正を採択する。」として、2003 年 1 月に GAAP によらない財務指標に関する規則である Regulation G⁽¹⁸⁾を制定した。SEC は上記の FEI と NIRI によるガイドラインを積極的に支持していたこともあり、もともと産業界の自主的規制であったものを Regulation G として公的な場面に展開させたといわれる。そこでは、プロフォーマ財務情報という用語に代えて、「非 GAAP 財務数値⁽¹⁹⁾」（Non-GAAP Financial Measures）という用語を用いて次のようなことを定めている⁽²⁰⁾。

すなわち、

- ・ 企業が非 GAAP 財務数値を一般に公表する場合には、その数値が誤解を生むようなものではあってはならない
- ・ 非 GAAP 財務数値を公表する場合は、GAAP に基づく利益との相違を明確にするために、除外した費用などの内訳を細かく開示すること
- ・ 決算説明会などで、口頭で非 GAAP 財務数値を明らかにする場合も、自社のウェブサイトですべての詳しい情報を提供すること。
- ・ 経営者が非 GAAP 財務数値を示す目的やその情報が有用であると考えられる根拠を開示すること

また、次のような事項は禁止されている。

- ・ 現金支出を要するか、要するであろう費用または負債を非 GAAP 財務数値から除外すること

- ・ 2年以内に合理的に繰り返し発生する可能性の高い費用や利得を非 GAAP 財務数値から除外したり、平準化するために調整すること
- ・ GAAP に基づいた財務諸表や注記のなかで非 GAAP 財務数値を表示すること
- ・ GAAP に基づく財務数値に関して用いられた名称や解説と同一か類似している、非 GAAP 財務数値の名称や解説を用いること
- ・ 1株当たりの非 GAAP 財務数値を表示すること

なお、Regulation G は非 GAAP 財務数値が SEC に届出されるかどうかに関係なく、非 GAAP 財務数値が一般に公開されれば必ず適用しなければならないとされている。

このようにして、企業改革法において、情報の拡充による企業内容の透明性のさらなる確保が強化されたのを受けて、SEC がプロフォーマ財務情報の開示に関して規制することで情報利用者の誤導の防止や情報の公正性や正確性の向上が図られ、当該プロフォーマ財務情報がどのような意図でどのような調整計算を施したうえで開示されているのかを、利用者が理解できるような、情報内容を伝達できる会計基準(コード)設定へ結びついていったのである。

第4節 プロフォーマ財務情報をめぐる利害の相克と規則化の特徴

ここで、プロフォーマ財務情報開示のための規則制定までのプロセスについて、語用論に照らして検討したい。まず企業の経営者は現行のコードすなわち、GAAP に基づいて自社の経済的実態を正確に描写しようとするが、そこでは、研究開発のための支出が全額費用計上されたり、ストック・オプション費用など非現金支出費用も計上される。そのため、研究開発支出の多寡が競争力の源泉となっているような企業をはじめとして、企業の特異性や環境を踏まえた、本来の営業からどれほど稼いだかという意味での当該企業の経済的実態を描写できないというコードの不完全さがまず認められよう。そのようななか、経営者は自主的にコードを逸脱する形でプロフォーマ財務情報を作成し、GAAP に基づく財務諸表を補完し、利用者による当該企業の業績の判断材料として有用であろうという善意で当初は提供していた。

しかしプロフォーマという形式はあくまで自主的開示であったため、自分に都合のよい情報のみ開示することが十分可能であり、同時に GAAP に基づくよりも業績をよくみせることができるという特徴があった。そこで経営者自身の評価につながることを考え、彼らに不利な情報を削除するなどして、市場やアナリストの関心やニーズも味方につけ、業績の修正が過度になるにしたがい、企業に好都合なものに偏向した情報が経営者によって一方的・一面的に提供されるシステムになってしまったものが、積極的に利用される事態にまで至った。ここには、自らの利益になるような会計情報に記号を組み合わせたいという効力が、自己の裁量が入り込みやすいコードの不完全さについて働いていると考えられる。

一方情報利用者は、受け取った情報についてコードのみ使用して解読する者、コンテク

ストも用いて解釈できる者，さらにはそれらに加えて効力まで駆使して送り手の意図を完全に理解できる者に分類されうる。善意で提供されていた当初のプロフォーマ財務情報によっても，提供者側は誤導する意図がなくとも利用者側にコンテキストと効力についての知識が不十分な場合，コミュニケーション上で一部混乱が生じたことは十分考えられる。しかし，プロフォーマ財務情報をもとにした業績が一般的に報じられたり，アナリストの予測もそれをもとにしたものが中心となり，最終的には経営者に都合のよい情報を伝達するという意図(効力)が加わることで，多くの情報利用者はその効力を理解できない状況となり，SECにより同情情報の持つ潜在的危険が一般企業あるいは投資家へ警告されるほどのコミュニケーションの破綻状態にいたったと考えられる。

企業の経営者の主体的な介入により，プロフォーマ財務情報が頻繁に開示されるうちに，彼らに都合のよい形でのプロフォーマ方式の情報開示についての規範(コード)が，この時点では実質できあがっていたといえよう。

ところが，同情情報についてはSECも意義を認めていたので，開示を全面禁止にすることはなく，企業独自の業績測度の利用にある程度の柔軟性を認めることによって，財務報告の質を高めるといふ，GAAPと共存する形でのコードが設定されるにいたったのである。

第5節 記号の利用がもたらす影響と企業会計システムの機能の態様

プロフォーマ財務情報についてのコードが本来の意味とは別の意味として措定され，頻繁に使用されるうちに，経験的にその使用方法に有用性が認められ，最終的には一般的に使用されるようになった。しかし，そのようなコードでは会計不信を招いたので，まずは業界内の自主的なコードの措定ともいえる，FEIとNIRIとの共同の利益プレスリリース・ガイドラインが，プロフォーマ財務情報の開示のための指針として設定され，その後，もともと同ガイドラインを推奨していたSECという公的機関により規則化され，正規のコードとして扱われるようになったという構図が，本章で取り上げた事例において認められる。このように，記号とその利用者の間になんらかの変化が生じると，これまでと異なる意味が生まれ，最終的にそのような意味を定めたコードに変わっていくことを考えると，ここに記号の利用がもたらす，コードにあたる会計基準の設定機能を見出すことができよう。

さらに次のことも理解できよう。すなわち，企業改革法をもとに会計不信を払拭する施策の一環でRegulation Gが制定されたが，これは単にプロフォーマ財務情報の過熱した乱用を抑えるためのみの制定ではない。同情情報の有用性についてはSECも認識していた一方，GAAPに基づく利益の限界も指摘されていたので，利用者の情報ニーズを集約する形で，計算過程の透明性や信頼性を確保するものとしてRegulation Gが制定され，それがGAAPを補完する形で位置づけられた。換言すると，本来は自主的次元のコードに基づく開示であったものが公的に規則化されるという，情報利用者のニーズに合致した公的なコードがGAAPと共存する形で形成されたということである。

このように本章では、プロフォーマ財務情報の開示という具体的事例を分析することで、企業会計システムにおけるコードにあたる、ある会計基準が設定されていくプロセスを明かにすることができた。

プロフォーマ方式の会計の規則化プロセスにおいて、当初はメッセージの発信者としての経営者に都合よく同方式が利用されるうちに、会計不信を招くひとつの要因とまでエスカレートしたため、その状況を鎮めるべくコード(Regulation G)が制定されたのだが、同情報は公的開示の信頼回復に資するものであるから、GAAPを補完する公的コードとして設定された。そして、このコードに基づくことで、発信者も受信者の利害を反映する会計情報を提供することになる点から、受信者という記号の利用者の要請が反映して会計基準設定システムが機能した、会計的コードの形成といえよう。

(注)

- (1) Johnson and Schwartz Jr. が 433 社を対象に行った調査によると、「プロフォーマ利益」や「プロフォーマ純損益」という名称を用いている企業が、全体の 45.7%で、そのほかに「現金利益(cash earnings)」や「現金純損益(cash net income or loss)」としているのが 21.5%、「～前あるいは～除外利益(損失)(earnings(loss) “before” or “excluding” various items)」が 24.9%、「調整利益(“adjusted” earnings)」や「調整純損益(“adjusted” net income or loss)」が 7.9%であった。(W.B.Johnson and W.C.Schwartz Jr., “ Are Investors Misled by ‘ Pro Forma’ Earnings ?,” University of Iowa , Working Paper , Revised August 2002 , p.33.)なお、中條祐介「プロフォーマ情報と戦略的ディスクロージャー」宇南山英夫・三浦敬編『会計ディスクロージャーの新機軸』東京経済情報出版、2002年、第3章所収において、Johnson and Schwartz Jr.をはじめとした実証研究をもとにプロフォーマ財務情報について詳述されている。
- (2) 佐藤信彦「業績報告：その議論の動向と問題点(2)」『週刊経営財務』No.2632(2003年7月)16頁。
- (3) プロフォーマ利益から除外される GAAP の項目についての Johnson and Schwartz Jr.による調査結果は次のとおりである。

のれんの償却	50.8%
不特定の無形資産の償却	49.7%
行使されたストック・オプションについての賃金税を含む株式報酬	38.3%
M&A 費用	21.2%
買収した仕掛中の研究開発費	15.5%
減価償却および減耗償却	4.6%
その他の項目：	42.3%
「未発生」や「特別」項目として表示される金額	14.8%
リストラ費用および退職費用	8.8%

資産売却および持分投資の損益	9.7%
繰延報酬, 財務費用, 管理費用, 「非営業」項目, 不特定「非現金」費用, そして雑項目	9.0%

(W.B.Johnson and W.C.Schwartz Jr., *op.cit.*, p.33.)

- (4) Securities and Exchange Commission , Regulation S-X , Rule 11-02(a).
- (5) *Ibid.*, Rule 11-02(a).
- (6) *Ibid.*, Rule 11-01(a)(1).
- (7) *Ibid.*, Rule 11-02(b).
- (8) プロフォーマ財務情報については定義の違いがあるものの, 少なくとも各企業が独自に定義した同情報が株価に及ぼす影響は乏しいという実証データが紹介されている(中條祐介「プロフォーマ利益の開示とその課題」『会計』第162巻第3号(2002年9月)31-32頁)。
- (9) 全米 IR 協会(National Investors Relations Institute : NIRI)の2003年の調査によると, 自社を担当しているアナリストが非 GAAP 情報(プロフォーマ財務情報)をもとに利益予測を行っているという企業が606社中22.9%で, 非 GAAP 情報と GAAP 情報の双方をもとに行っていると回答した企業は52.0%であった。(NIRI, *New NIRI Suevey Shows Overwhelming Number of Companies Are Maintaining Open Communications with shareholders and Analysts*, News Release, June 11 ,2003.)
- (10) A.Levitt ,*Take on the Street* ,Pantheon Books,2002,pp.157-160 (小川敏子訳『ウォール街の大罪』日本経済新聞社, 2003年, 209-211頁).
- (11) J.Glasner, “ When Pro Forma Is Bad Form , ” December 2001, available from <http://www.hotwired.co.jp/news/news/20011210104.html> .
- (12) R.Bloom and D.Schirm, “ SEC Regulations G,S-B, and S-K : Reporting Non-GAAP Financial Measures ,”*The CPA Journal*, December 2003, available from <http://www.nyscpa.org/cpajournal/2003/1203/nv/nv3.htm> .
- (13) 古庄修「米国における非 GAAP 利益の開示規制」『経済系』(関東学院大学)第223集(2005年4月)69頁。
- (14) J.Glasner,*op.cit.*, available from <http://www.hotwired.co.jp/news/news/20011210104.html> .
- (15) D.Henry, “ The Numbers Game ,”*Business Week* , May 14, 2001 , p.60.
- (16) 同ガイドラインでは, プレスリリースを開示する場合の範囲, タイミング, 内容についての方針の明示, および GAAP に基づく利益とプロフォーマ方式による利益を比較可能な期間において同様の様式で表示すべきことが勧告されている。(古庄修, 前掲稿, 68頁。)
- (17) Trump Hotels & Casino Resortsが1回限りの収入をプロフォーマに含め, 利益を減少させてしまう多額の費用を恣意的に除外することで, 1999年の第3四半期のプロフォーマ方式での利益が1,400万ドルという, アナリストの予想をはるかに上回る業績をプレスリリースで発表して, そのプロフォーマの結果のみを押しつけ, 投資家は経営陣がコストを抑え

業績を伸ばしたと誤解した。これを重くみたSECは、2002年1月に取り締まりに乗り出し、この不当行為に停止命令を出した。(A.Levitt, *op.cit.*, pp.158-160(同訳書, 210-211頁).)

- (18) Securities and Exchange Commission, *Release No. 33-8176 ;34-47226 ;FR-65* : *Final Rule : Conditions for Use of Non-GAAP Financial Measures*, Securities and Exchange Commission, January 22, 2003.
- (19) 「非 GAAP 財務数値」とは次のように定義されている。すなわち、「非 GAAP 財務数値は、登録企業の以下のような歴史的あるいは将来的財務業績、財政状態あるいはキャッシュ・フローについての数値的測度(numerical measure)である。
- ・ 発行者の損益計算書、貸借対照表あるいはキャッシュ・フロー計算書において GAAP にしたがって計算、表示されたもつとも直接的に比較可能な項目を除外したもの、あるいは除外した金額が影響を持つように調整されたもの、あるいは、
 - ・ GAAPにしたがって計算、表示されたもつとも直接的に比較可能な項目から除外されている金額を算入したもの、あるいは、算入される金額が影響をもつように調整されたもの」(*Ibid.*, II-A-2(a).)
- (20) Regulation Gの概要の説明については、岡崎一浩「SEC, 決算開示の規制強化 プロフォーマ利益規制の概要」『旬刊経理情報』No.1013(2003年4月), 35-39頁参照。

補章 会計方針の選択についての語用論による展開

第1節 はじめに

語用論は、記号とその利用者との関係を扱う領域であり、「語用論は言語の利用面を見つめる態度である。いいかえれば、言語の利用目的を指向する機能的観点である⁽¹⁾。」ということがいえよう。したがって、企業会計システムにおいてはどのような会計情報という記号が、その利用者の利用目的に適合し、さらにはその利用者の意思決定にどのような影響を及ぼすのかという実面的側面が語用論の重要な領域となろう⁽²⁾。

このような考え方が ASOBAT においてみられることについて、第2章において言及したところである。ASOBAT においては、会計情報の基本的な特性として目的適合性がかかげられており、会計情報が利用者の利用目的に適合し、利用者の行動に影響しなければならないとする語用論的な立場がとられていた。

このように、情報利用者の意思決定に有用な情報を提供することを指向する会計研究のアプローチは、ASOBAT の公表以来広く展開されているが、情報利用者へ有用な会計情報を具体的に提供するには、有用な会計情報を作成する会計方法をいかに適切に選択するかということにかかわってくる。

そこで本章では、まず ASOBAT においても提示された会計情報の基準といわゆる意思決定－有用性アプローチとの関連を概観した後、米国の FASB による『財務会計諸概念に関するステートメント第2号：会計情報の質的特徴 (*Qualitative Characteristics of Accounting Information*; 以下 SFAC 第2号)』をもとに検討を進める。SFAC 第2号は、「会計情報を有用なものとするために必要な当該情報の特徴について検討すること⁽³⁾」を目的として掲げている⁽⁴⁾。この当該情報の特徴とは、「情報を有用なものにする要素である⁽⁵⁾」としており、そのような要素が明らかになれば、それに基づいてなされる会計方法の選択が、有用な情報を生み出すことができるということになる。それは、そのような質的特徴は会計の行為を指導する判断基準と位置づけることができるからである。そこで、最適な会計方法の選択をなすための判断基準がどのように体系化されているのかについて検討する。

そして一方で、そのような判断基準をもとに会計情報の作成者および利用者が行動する場合に生じる問題についても検討することで、企業会計システムを語用論的に捉え、現実的かつ実践的に分析していくこととする。

第2節 意思決定－有用性アプローチと会計方針の選択

1977年にAAAの「外部財務報告書のための概念と基準に関する委員会」(Committee on

Concepts and Standards for External Financial Reports)が公表した『会計理論及び理論承認』(Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance: 以下 SATTA)は、米国における現代会計研究の動向を体系的に整理し提示した報告書である。われわれは、この SATTA を手がかりに、会計情報の基準⁽⁶⁾の体系化のための視点をまず見いだすこととする。

SATTA はその第 2 章において、現代会計研究の諸アプローチを次の 3 つに分類している。

- (1)古典的(「真実利益」及び帰納的)モデル
- (2)意思決定一有用性
- (3)情報経済学

まず(1)については、SATTA において、さらに規範演繹学派と帰納学派とに分類されており、「前者は広範囲に適用される絶対的会計モデルを定式化しようとするものであり、後者は現存する会計実務の主要な構成要素を理論的に説明し、ときには(規範演繹的推論を介在させて)正当化しようとするものである⁽⁷⁾。」と述べられている。

次に(2)からは、意思決定モデル研究と意思決定者研究という 2 つの主要な部門が生ずるとしている。このうち前者は、「意思決定モデルもしくは規準に対して目的適合性を有する情報が区別され、各種の会計上の代替案が、この意思決定モデルを遂行するのに必要であると思われるデータと、比較される⁽⁸⁾。」ものである。これに対し後者は、「望ましい報告方法を帰納的に導き出す手段として、代替的な会計データに対する意思決定者の反応が研究される⁽⁹⁾。」としている。

そして(3)は、「情報を慣習的な経済財として扱い、その取得は経済的な選択の問題となる。すなわち、情報という生産物は、こうした問題の公式化の過程のなかに内在化される⁽¹⁰⁾。」とし、ある会計情報を生産することによるコストとベネフィットを評価し、会計方法を選択すべきであるという考え方に基づくものである。

これら 3 つのアプローチのなかで、(1)に関してはいまや主流であるとはいいがたいであろう。また(3)に関しては、SFAC 第 1 号において、「財務報告によって提供される情報は、情報を提供しまた利用するためのコストを伴い、一般に、提供される情報のベネフィットは少なくとも関連するコストと等しいと期待されるものでなければならない⁽¹¹⁾。」と言及されてはいるものの、操作化に困難が伴うなどの問題のゆえに、なお十分な地位を占めるまでにはいたっていない。このようななか(2)は、「ASOBAT 以降においては、会計上の選択問題に対する最も有力な概念的フレームワークが意思決定アプローチであることにも早や疑いはないであろう。常に情報利用者の見地から問題に接近し、『意思決定に有用な情報を提供する』という考え方は既に不動の地位を確保しているように思える⁽¹²⁾。」とされる。

そして SATTA においては次のように述べられている。すなわち、「意思決定一有用性目的と、(比較可能性及び客観性のような)個別の規範的基準から有用情報という首尾一貫した規準の集合への進化との関係を観察することは、きわめて重要である。第一に、有用性目的の承認は、『財務データのどのような属性が、その財務データを意思決定者にとって有

用なものにするのか』という問題を提起し、強調した意思決定－有用性目的が認められなければ、多元的規準接近法はこれほどまでに発展しなかったと思われる。第二に、一般に基本的なものとして認識されている規範的概念－財務諸表の利用者の意思決定に対する目的適合性－は、意思決定－有用性目的から生まれ、そしてそれに依存している⁽¹³⁾。」すなわち、意思決定－有用性目的が承認されることで、会計情報の基準の体系化のための問題提起がなされ、さらには基本的な基準として受け入れられている目的適合性の基準については、意思決定－有用性目的に依存することで生まれたとして、意思決定－有用性目的と会計情報の基準との関連性を強調している。

そして、「規範的規準、すなわち情報が有用であるために必要な規準は、会計理論に対する意思決定－有用性－意思決定モデル接近法を支える主要な役割を果たしている⁽¹⁴⁾。」として、意思決定－有用性アプローチの中で、特に意思決定モデルアプローチについては、会計情報の基準についての研究が重要となることを示している。

また、意思決定－有用性アプローチが採用されるかなり以前から、財務情報のもついくつかの性質が認識されてはいたが、次のような理由で実をむすばなかったとしている。すなわち、「それらの論者たちはだれも、情報の有用性を強調していなかったため、有用情報の規準がその理論の基礎でなければならぬという考え方を認めていなかった⁽¹⁵⁾。」と。

こうした意思決定のために有用な情報を判断するための基準が、会計理論において顕著な地位を占めるにいたったのが、ASOBATにおいてであったとしている⁽¹⁶⁾。ASOBATは、情報利用者の意思決定に有用な情報を提供することを第一義とするため、ある会計情報が情報利用者に有用であるかどうかを判断することが中心的な問題となり、この有用性概念が包括的規準となった。そして、この包括的規準を追求することによって、目的適合性、検証可能性、不偏性そして量的表現可能性という4つの会計情報の基準が形成されたのである。すなわち、「潜在的な会計情報を評価するのに使われる基準（standard）もしくは規準（criteria）をとりあげているが、すべてを包含した規準は有用性であった。他の規準は、『会計情報が有用であるためにはどのような性格をもたなければならないか』を問うことによって、作り出された⁽¹⁷⁾。」のである。

ところで、会計情報の有用性を最大にするためには選択可能な会計方法のなかから、最も有用な情報を作成する会計方法を選択しなければならない。この場合、そのような会計方法の選択は、会計情報を有用なものとする特性についての理解が深まれば深まるほど、会計方法の選択がより適切に行われることになる。したがって、会計情報の有用性に影響を与える特性は、会計方法の選択を行うための一組の判断基準となりうるものなのである。すなわち、情報利用者にとって有用な会計情報の提供は、最も有用な会計代替案を選択することにより達成されるのである。

このことについて SATTA においても次のように述べられている。すなわち、「意思決定を行うのに役立つためには、財務情報はいくつかの規範的性質をもたなければならない。第一は、測定のため選択された属性の、その意思決定に対する目的適合性である。第二は

その（目的に適合した）属性の測定の信頼性である。客観性，検証可能性，不偏性及び正確性は，信頼性と重複した部分をもった用語である。比較可能性，理解可能性，適時性及び経済性のような，その他の性質もまた重視される。一組のそのような望ましい性質が，代替的な会計方法を評価する規準として使われる⁽¹⁸⁾。」

これについて，「代替的会計方法を比較・評価し，どれを採用するかという会計上の選択（accounting choice）は，会計の研究においてきわめて重要な課題をなす⁽¹⁹⁾。」といわれる。そして，「会計代替案の選択問題の研究は，『意思決定モデル研究』の範疇では会計情報基準をめぐる研究を中心として進められてきたもの⁽²⁰⁾」とされるように，意思決定－有用性アプローチにおいては，会計情報の基準のための研究が中心であり，それは会計方針の選択の問題の研究と不可分であるということが理解できよう。

SFAC 第 2 号は，このような潮流のなかで，意思決定－有用性アプローチを全面的に適用し，最適な会計代替案を選択する基準として会計情報の質的特徴を提示した⁽²¹⁾。

次節において，SFAC 第 2 号がどのように会計情報の基準を体系化しているのかをみていくこととする。

第 3 節 SFAC 第 2 号における会計情報の基準

1 会計情報の質的特徴と会計方針の選択

SFAC 第 2 号は検討の目的とされる会計情報の質的特徴について，「これらの特徴によって，有用な会計情報とあまり有用でない会計情報とが区別される⁽²²⁾」としている⁽²³⁾。このため，それは会計情報が有すべきものであり，会計選択を行うための基準となるのである。

ところで，SFAC 第 2 号は会計選択について，「会計選択は，少なくとも，二つのレベルで行われる⁽²⁴⁾」としている。すなわち，「一つは，企業にある特定の方法で報告することを要求したり，または逆に望ましくないと考えられる方法を禁止する権限を有する FASB またはその他の機関によって行われる選択⁽²⁵⁾」である。そして，「もう一つは，個々の企業レベルで行われる会計選択である⁽²⁶⁾。」前者はある特定の方法での報告を企業に要求する力をもっており，後者は会計基準の存在によって，選択の範囲は制限されたものになっている。これら両者のうち，「個別企業レベルでの会計的選択を問題にするのが FASB の意図である⁽²⁷⁾。」とされる。

これをふまえ，SFAC 第 2 号は会計選択はあらゆる機会に生じるとして，次のようなものを列挙している⁽²⁸⁾。

- ・ 資産，負債，収益および費用の性質と定義ならびにそれらを認識するための規準についての選択
- ・ 測定される資産の属性すなわち歴史的な原価，現在原価，現在販売価値，正味実現可能価額または期待されるキャッシュ・フローの現在価値についての選択

- ・原価の配分方法の選択
- ・財務報告書において開示されるべき情報の統合または分割のレベルに関する選択
- ・その他の選択(企業の一会計年度の決算日,財務諸表において用いられる見出しの形式,注記または補足情報において説明されるべき事項および用いられるべき用語の選択)

また、2つの代替的会計方法がある場合の選択の仕方について、「二つの代替的会計方法間の基本的選択規準は、いずれの方法がよりすぐれた—すなわち、より有用な—情報を生み出すかという問いかけを伴うものである。もしも、そのような問題に確信をもって答えられるならば、次に、コストが余分にかかるならば、そのコストをかけても問題にならないほど、よりすぐれている情報の価値のほうがより劣っている情報の価値よりも上回るか否かについての問いかけが必要である。その結果、満足できる一つの答えが再び得られるならば、代替的方法間の選択は明らかである⁽²⁹⁾。」としている。すなわち、より有用な情報を生み出す会計方法を2つのうちから選択し、その方法に余分にコストがかかる場合は、生み出される情報の価値がそのコストを上回るかどうかにより判断され、ある1つの方法が得られるということである。

また、「『よりすぐれている』(より有用な)情報と『より劣っている』(あまり有用でない)情報を区別する特性は、主として、目的適合性および信頼性の特性であり、それらにかかる特性が意味するいくつかの特徴を持っている。コストを考慮に入れることが前提であるが、会計方針を決定する目的は、達成されるべき目的に適合し、かつ信頼しうる会計情報を作り出すことにある⁽³⁰⁾。」としている。このことは、「FASBの会計情報に対する基本的立場⁽³¹⁾」であるといわれる。

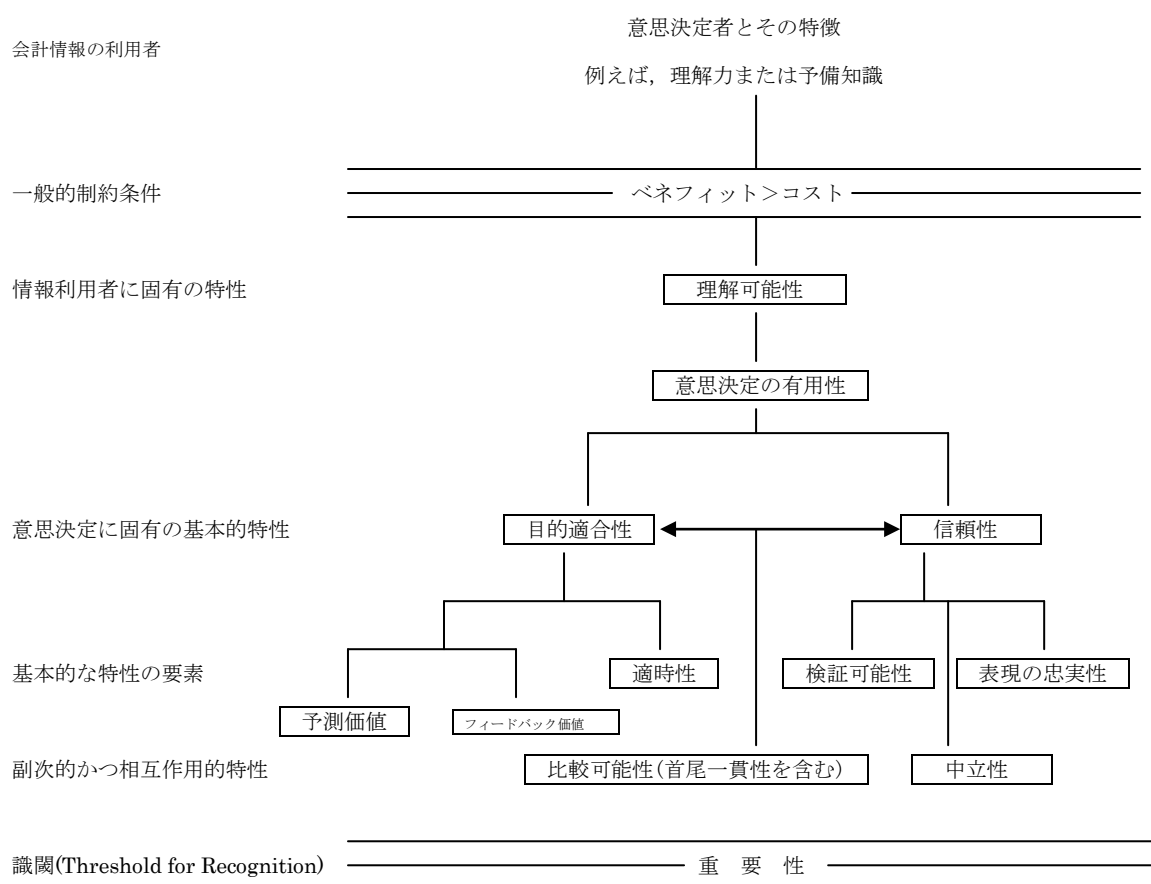
なお留意すべきは、「最良の会計方針を選択すれば、財務報告の基本目的を最大限に達成する情報を提供できる。しかし、いかなる情報が提供されようとも、個々のニーズおよび基本目的が異なるという単純な理由から、当該情報がすべての作成者および利用者にとって等しく有用であるとは考えられない⁽³²⁾。」そして、「FASBは、一方で、その基本目的を達成するために必要な統一性を確保しつつ、他方で、できるだけ個人的な選択および選好性の余地を残しておくよう努めている⁽³³⁾。」としており、情報利用者のニーズが多様で多元的であることから、提供される情報はすべての関係者に等しく有用ではなく、基本目的を達成することを第一義としており、そのため各個人は選択の幅をもつことが可能となっているという点である。

なお、「本ステートメントは、財務報告によって提供される情報を利用する人々にとっても有用でなければならない。情報利用者にとって本ステートメントの主な価値は、財務報告によって直接的であると、また証券アナリストその他の者の助言によって間接的であるとを問わず、営利企業その他の組織体によって提供される財務情報の有用性と限界に関する情報利用者の理解を高めることにある⁽³⁴⁾。」としている。すなわち、財務情報に関する有用性と限界について、情報の作成者および利用者がともにこのような理解に立てば、共通

のコード設定ともなり、そこでなされるコミュニケーションにとっても有用となるという、コミュニケーション面への言及がみられる。

これらのことをもとにして、「情報を望ましいものにする情報の特徴は、利用可能な代替案のなかからすぐれた会計方針の選択を行うための指針となる。かかる情報の特徴は、意思決定にとっての有用性を最も重要なものとして位置づける特性の階層構造としてみるることができる⁽³⁵⁾。」として図表補-1のような階層構造図を示している。

図表 補-1 会計情報を有用にさせる特性の階層構造



(出所) Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No.2, Qualitative Characteristics of Accounting Information*, 1980 , par.32, Figure1(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, 77頁, 図1).を加筆・修正して作成。

2 会計情報の質的特徴の階層構造

この階層構造図においては、会計情報を有用にさせる特性が、(1)意思決定に固有の基本的特性、(2)情報利用者に固有の特性、そして(3)二つの制約条件から成り立っていることが示されている⁽³⁶⁾。

(1)については、目的適合性(relevance)と信頼性(reliability)が会計情報の基本的特性であり、この2つのうち、1つでも欠けると、その情報は有用性を失うことになる。また、この2つはいくつかの内訳要素に分解することができる。すなわち、目的適合性は適時性(timeliness)、予測価値(predictive value)そしてフィードバック価値(feedback value)に、そして信頼性は表現の忠実性(representational faithfulness)、検証可能性(verifiability)そして中立性(neutrality)にである。そして、首尾一貫性を含む比較可能性(comparability including consistency)が(1)の二つの基本的特性と相互に影響し合って情報の有用性を高める副次的特性として配置されている。

(2)は情報の理解可能性(understandability)であるが、これは「情報利用者の特徴と情報自体の特徴との組合せによって左右される⁽³⁷⁾」としている。すなわち、情報利用者の側にも適度の理解力を期待しなければならないが、同時に、情報の有用性を高めるためには情報を理解しやすいものにする必要があるということである。

そして(3)については、この2つの制約条件は質的な性質ではなく、量的な性質をもつものである。すなわち、有用な情報であってもベネフィットがコストを上回らなければ情報提供に値しないということである。そして重要性(materiality)については、「周囲の状況からみて、ある項目が財務報告書において記載または訂正されているならば、財務報告書に依存する合理的な人間の判断が、変更されたり、または影響を受けるおそれがあるほど当該項目が大きい場合に、当該財務報告書から当該項目を省略または誤表示することは重要である⁽³⁸⁾。」としている。これらの制約条件に適合した会計情報が上記(1)、(2)の特性を兼ね備えているかについて検討されるのである。

また階層構造図自体に関して、「基本的特性とその他の特性を区別しているが、特性間に優先順位を与えていないことが、この階層構造図の重要な限界である。しかしながら、かかる限界はかえって有益である。その理由は、異なる特性に対して与えられる相対的重要性は、状況に応じて異なるはずであるからである。この階層構造図は単に説明上の工夫として理解されるべきであり、その目的は、相対的な重要性を示すというよりはむしろ一定の関係を明らかにすることにある⁽³⁹⁾。」との説明がなされている。

第4節 会計情報の質的特徴についての語用論的検討

SFAC 第2号において、代替的会計方法についての選択の問題は、情報利用者の情報要求にとってもっとも有用な情報の選択に等しく、その有用性の主たる基準に目的適合性と信頼性が配置されたことにより解決されている。

目的適合性と信頼性は、「有用性の必要条件であるが、十分条件ではないと考えられている⁽⁴⁰⁾。」とされるが、プロセスとしては、目的適合性と信頼性を満たすような会計情報を作成する会計方法を選択し、その後、その情報がその他の基準も満足するかどうか判断されることとなる。

ここで、会計情報の基準としての目的適合性と信頼性は、「しばしば相互に対立することがある。目的適合性を増大させるために会計方法が変更される場合、信頼性が損なわれることがあり、その逆もありえる⁽⁴¹⁾。」のである。理論的には、適切な会計方針の選択によって信頼しうる、目的適合的な会計情報を作成すべきであるが、状況によっては会計情報の質的特徴のあるものを犠牲にするというトレード・オフ関係が存在するのである。しかし、意思決定の種類もさまざまであり、利用者のニーズも単一のものではないことから、どの質的特徴が優先するのかを特定することはできない。したがって、「必要なことは、そのようなトレード・オフの健全性に絶えず気を使うことである⁽⁴²⁾。」といわれる。

ところで、目的適合性の構成要素である予測価値とは、「過去または現在の事象の成果を情報利用者に正しく予測させる可能性を高めるのに役立つ情報の特性⁽⁴³⁾。」であり、フィードバック価値とは、「情報利用者に事前の期待値を確認または訂正させる情報の特性⁽⁴⁴⁾。」である。ゆえに、これらは「会計に将来とか、予測とか見積りといった視点を導入する梃子になっている⁽⁴⁵⁾。」といわれる。したがって、目的適合的ということは、情報利用者である意思決定者の予測能力の改善に有効に作用するということであり、現在の状況についての情報ないしは過去の業績についての情報は、未来事象の予測のためにも使用できるということである。つまり、会計情報が予測価値をもつというのは、会計情報そのものが直接的に予測データであるということではなく、予測プロセスへのインプット・データとして会計情報が役立つということである。このように、予測や見積りと結びつく弾力的で主観的な情報の導入が図られ、会計情報の検証可能性や客観性が大きく後退させられているとも考えることができ、この点から目的適合性に第一義性を認めているといわれる⁽⁴⁶⁾。

これに関連して、信頼性について SFAC 第 2 号は薬の例を引き、「薬が信頼できるとは、(中略)薬の効能のことではなく、ラベルの説明とビンの中身とが同じであるということの意味している⁽⁴⁷⁾。」としての信頼性を採用している。これは「会計情報は、それが表現しようとする経済状態または経済事象を表現している⁽⁴⁸⁾」ということである。そして信頼性の構成要素である表現の忠実性は、「ある測定値または記述と、それらが表現しようとする現象との間の対応または一致(妥当性ともいう)⁽⁴⁹⁾。」と定義されているが、ここでいわれている現象との一致ということは、「しばしば、見積りを行う時点に幅をもたせれば、単一(時点)の見積りよりももっと信頼できる情報を伝達できることがある。他の場合には、ある属性の異なる価値に伴う蓋然性の指標は、属性の測定尺度と属性をめぐる不確実性に関する情報に信頼性を与える最良の方法になりうることもある⁽⁵⁰⁾。」とあるように、幅をもつ評価や蓋然性による表示が現実の現象に一致するなら、それが表現の忠実性をもつとしている。このことから、表現の忠実性については歴史的な原価以外の評価基準も視野に入れ

うることが理解でき、この点からも目的適合性が強調され、さらには伝統的な会計理論の体系で展開できないような論理の展開を可能にしているものともいえよう。

SFAC 第 2 号は、情報利用者にとって有用な会計情報の提供の目的を達成するには、最も有用な会計代替案の選択を行う必要があり、この選択をなす際に必要な会計情報の基準を提示した。会計情報作成の際に採用できる手続きにはいろいろな代替的方法があり、それらのどれを選択するかによって測定の結果は異なる。このことは会計情報の利用目的が、当該情報の作成プロセスに影響しているものといえる。

第 2 章において、語用論という視点があることで構文論と意味論の視点が導かれることを述べたが、SFAC 第 2 号においてもこのことがあてはまるものといえよう。

第 5 節 語用論の視点からの会計情報の利用をめぐる問題の検討の可能性について

1 会計情報の基準の操作性について

これまでみてきたように、SFAC 第 2 号においては会計情報が意思決定にとって有用となるには、当該情報が目的適合性と信頼性という 2 つの基本的な特性を有していなければならないことを提示している。このことは有用性が目的適合性と信頼性により保証されるということである。このとき、目的適合性と信頼性は会計情報それ自体が有すべき質的特徴であり、会計情報の選択のための主要な判断基準である。企業会計システムにおいて、会計情報の作成者から情報利用者へ会計情報が提供されるというコミュニケーションがなされるが、その視点で捉えると、目的適合性と信頼性は会計情報の送り手側に関連した概念であり、有用性は会計情報の受け手側に関連した概念であるといえよう。

ところで、このように提示された会計情報の基準に基づいて会計方針の選択がなされるとしても、問題なしとしない。というのも、そこには、情報の作成者と利用者との間の、あるいは情報利用者同士での利害の対立が存在しているため、その利用の仕方はそれぞれ異なるであろうからである⁽⁵¹⁾。

また、代替的会計方法のなかからどのように選択することが妥当であるのかについて、たとえば会計基準設定機関が一定の選択のはばを認めるべきか、あるいは 1 つの方法に統一すべきかについて、決定的な結論が出ていない実情があるといわれる⁽⁵²⁾。

そこで本節では、会計情報の利用面から会計情報の基準および会計方針の選択の問題について検討していくこととする。

2 会計情報の利用をめぐる行動についての分析の視点

会計においては、1 つの事実に対し複数の処理方法がありうるため、どの方法を選択すべきかという問題が生じる。そこで情報利用者の意思決定への有用性という命題に基づき、会計選択の判断基準を体系化したものとして、SFAC 第 2 号を検討してきたところである。そこでは、会計情報の質的特徴を体系化し提示することが、適切な会計方針の選択に結び

つく可能性をもたらし、また、情報利用者にとっても有用となるとしている。

しかし、このようなコミュニケーションを担っているのは人間であり、さらに情報の伝達には利害が絡むことがあり、ここにいう有用性よりも自己の利害が優先されることで問題が生じることがある。

この問題は、代表的にエイジェンシー理論を用いて株主と経営者との関係でよく展開される。株主が経営者に資金を委託している企業では、株主をプリンシパル、経営者をエイジェントとする代理人の関係が成り立っている。このとき、エイジェンシー理論によれば、エイジェントは利己的に行動することから、経営者のなすがままにしておくと、最終的に株主が損害をこうむることがありうる。前章において、プロフォーマといわれる会計方式を経営者の都合のいいように利用することが、最終的に会計不信の事態を招く一因となってしまうことにも言及したが、会計情報により経営者をコントロールしようとするれば、さらに経営者の利己的な行動への動機が強くなってしまうという側面がある。

このようなことを防ぐべく、企業会計システムを支えている複式簿記の機構自体に、系統的な記録を確保する仕組みが備わっていたり、各取引は証憑により証拠づけられるようになってきている。さらに会計法規や会計基準等により規制がなされ、またそれらの遵守については、会計監査によりチェックがなされるので、経営者の利己的な行動の余地は限られているといえる。

しかし、制度的に規制されたなかにも、いくつかの代替的な会計方法が許されていて、その中からの選択は、経営者に任されていたり、経営者の判断や見積もりに基づき決まる会計数値もありえることで、経営者が裁量的に行動する余地があり、その行動が機会主義的動機に基づく利己的となってしまうことがあるのである⁽⁵³⁾。

このような経営者の行動に注目することは、会計情報という記号と、その記号を作成するという立場での記号の利用者の関係を取り上げているものであり、コミュニケーションにおけるメッセージの発信者側に注目した語用論の領域における問題であると位置づけられうる。

この点に関しては、木戸田教授の次の見解が注目される。すなわち、「経営者は、プリンシパルとの契約関係を穏便に維持する範囲内で行動する存在として位置づけられている、ということができる。(中略)メッセージの発信者の主体的な行動が認められるとしても、それは既存のコードを破壊しない範囲内の行動に限定されている⁽⁵⁴⁾。」つまり、エイジェンシー理論における経営者の裁量的な行動の分析には、経営者という人間の利己的な要素が取り入れられて、現実的で実践的な考察がなされるが、経営者は既存のコードを逸脱してまで利己的に行動するものではない。また、そのようにして作成されたメッセージを利用するプリンシパルとしての株主も、既存のコードを参照して、受け取ったメッセージを解読する存在であると位置づけられる⁽⁵⁵⁾。

したがって、エイジェンシー理論に基づく経営者の会計方針の選択の行動の分析は、人間の主体的な行動の介入をふまえたものといえるものの、そこにおけるコミュニケーション

ンは基本的に理想的かつ機械的になされるものとして捉えられているものといえよう。

そこで、エイジェンシイ理論をもとに展開される会計理論が、より現実的で実践的に考察されるために必要なことは、まず企業会計がコミュニケーション・システムであるということにもとづき、会計情報の利用者という記号の利用者の行動についても分析していくことが必要となろう。これについては、第3章において考察したように、コミュニケーションにおいてメッセージの受信者が、コンテキストを参照しながら新たなコードの創造にかかわるというケースがありうることからわかるものである。すなわち、「メッセージの発信者の行動のみではなく、受信者の行動を実証的に考察していくことにも重要性が存在する⁽⁵⁶⁾」ということである。したがって、前述の情報の利用に関連した概念である有用性という会計情報の質的特徴を有効に機能させるときの視点として、このことが重要となることがあらためて理解されうる⁽⁵⁷⁾。

また、記号システムとしての企業会計システムを構成するサブ・システムとして会計基準設定システムをあげ、現実にとどのように機能するのかについて前章で述べたが、社会性を有するコミュニケーション・システムとしての企業会計が円滑にはたらくには、そこにおけるコードが必須となるのであり、これはそれぞれの記号の利用の状況にもとづき、新設・改廃されていかねばならない。このとき会計基準設定主体も第3章の図表3-2に示されるように、さまざまな主体の利害や要請をもとに主体的な行動をとるものである。ゆえに、ここに、「メッセージの発信者としての経営者や受信者としての会計情報利用者とともに、会計基準設定主体の行動も実証的に考察していくことも必要とされるであろう⁽⁵⁸⁾。」という視点も重要となろう。

したがって、会計方針の選択の際の判断基準としてSFAC第2号において提示されている質的特徴の主要な特性である目的適合性と信頼性という情報作成者に関連する概念が有用性という情報利用者に関連する概念を保証するものであるとき、このようなコミュニケーション・システムを担う記号の利用者の行動の考察をふまえることの必要性があらためて認められるが、この視点からの考察を可能とするものとして、語用論的なアプローチが意義深いものとなろう。

(注)

- (1) 青柳文司『新版会計学の原理』中央経済社、1979年、126頁。
- (2) AAAが1971年に公表した前掲の委員会報告において、「語用論は記号とそれらの記号の利用者との関係についての研究である。異なる記号は、たとえそれらの記号は同じ指示物を有することを意図していても、特定の利用者から異なる反応を引き起こす。異なる利用者は異なる方法で、同一の記号を解釈するだろう。」と語用論についての見解を示している。(American Accounting Association, “Report of the Committee on Accounting Theory Construction and Verification,” *The Accounting Review*, Supplement to Vol. XLVI, 1971, p.56)

- (3) Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No.2: Qualitative Characteristics of Accounting Information*, 1980 ,par.1 (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, 62頁).
- (4) SFAC第2号の会計情報の質的特徴は, ASOBATの会計情報の基準を展開したものといわれる。(河崎照行『情報会計システム論』中央経済社, 1997年, 68頁。)
- (5) Financial Accounting Standards Board, *op.cit.*,par.5(同訳書, 63頁).
- (6) 本章においては, SFAC 第 2 号が ASOBAT で提示された会計情報の基準を会計情報の質的特徴として展開したものとして捉えていることとの関連で, 「基準」と「規準」という用語は互換的に使用している。
- (7) American Accounting Association, Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*, 1977, p.10(染谷恭次郎訳『アメリカ会計学会 会計理論及び理論承認』国元書房, 1980年, 22頁).
- (8) *Ibid.*, p.10 (同訳書, 23頁) .
- (9) *Ibid.*, p.10 (同訳書, 23頁) .
- (10) *Ibid.*, p.21 (同訳書, 49頁) .
- (11) Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No.1: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, 1978, par.23(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, 20頁).
- (12) 岡部孝好『会計情報システム選択論 (増補)』中央経済社, 1993年, 5頁。
- (13) American Accounting Association, *op.cit.*, p.16 (同訳書, 35頁) .
- (14) *Ibid.*, p.15(同訳書, 33頁).
- (15) *Ibid.*, p.15(同訳書, 33頁).
- (16) なお, 個人として会計情報の基準を提示している H.J.Snavely と T.J.Mock の文献について, 菊地教授が紹介している。それによると H.J.Snavely が“ Accounting Information Criteria ,” *The Accounting Review*, Vol.42, No.2(April 1967), pp.223-232.において提示したものは, ASOBATにより提示された4つの基準に加えて, 理解可能性(Understandability), 重要性(Significance), 十分性(Sufficiency)および実用性(Practicality)が目的適合性と同レベルに設定されたうえで, 整理され階層化して体系づけられている点が評価できるとされている。また T.J.Mock が *Measurement and Accounting Information Criteria* , American Accounting Association, 1976.において提示したものは, 諸基準を事実レベル(factual level)と目的レベル(purposive level)の2つの階層に分割したことが最大の貢献であり, しかも測定理論, 行動科学そして情報経済学などの研究成果に裏づけられているとされる。(菊地和聖「会計情報規準への理論的接近」『税経通信』第33巻第11号(1978年10月), 14-19頁。)
- (17) American Accounting Association ,*op.cit.*, p.15(同訳書, 34頁).

- (18) *Ibid.*,p.13 (同訳書, 29 頁).
- (19) 岡部孝好, 前掲書, 2 頁。
- (20) 平松一夫『外部情報会計 (第 2 版)』中央経済社, 1982 年, 70 頁。
- (21) 津守教授は, 古典的アプローチを放棄し, 会計選択という概念を用いて意思決定一有用性アプローチを適用し, しかも, 選択可能な会計方法のあいだの選択をおこなうにあたって追求されねばならない情報の特徴あるいは特性をはじめて公式に提示したことであることを SFAC 第 2 号の特徴の 1 つとしてあげている。(津守常弘『会計基準形成の論理』森山書店, 2002 年, 138 頁。)
- (22) Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No.2 : Qualitative Characteristics of Accounting Information*, 1980 ,par. 1(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, 62頁)。
- (23) FASB が財務会計観や財務諸表の構成諸要素などの領域における論点を余すところなく整理し詳細に論じ 1976 年に公表した, 「討議資料 財務会計および財務報告のための概念フレームワークに関する論点の分析: 財務諸表の構成諸要素とその測定」(Financial Accounting Standards Board , Discussion Memorandum, *An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*) においては, 「有用な財務諸表情報の質または特徴は財務諸表が判断されるべき基準または規準である (par.379)。」と言及されている。(津守常弘監訳『FASB 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社, 1997 年, 243 頁)
- (24) Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No.2 :Qualitative Characteristics of Accounting Information*, 1980 ,par.6 (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, 64頁)。
- (25) *Ibid.*,par.6(同訳書, 64 頁)
- (26) *Ibid.*,par.7(同訳書, 64 頁)。
- (27) 山形休司『F A S B財務会計基礎概念』同文館, 1986 年, 126 頁。
- (28) Financial Accounting Standards Board, *op.cit.*,par.8(同訳書, 64-65 頁)。
- (29) *Ibid.*,par.14(同訳書, 67 頁)。
- (30) *Ibid.*,par.15 (同訳書, 67 頁)。
- (31) 山形休司, 前掲書, 128 頁。
- (32) Financial Accounting Standards Board, *op.cit.*,par.17 (同訳書, 68-69 頁)。
- (33) *Ibid.*,par.18 (同訳書, 69 頁)。
- (34) *Ibid.*,par.11 (同訳書, 66 頁)。
- (35) *Ibid.*,par.32 (同訳書, 76 頁)。
- (36) *Ibid.*,pars.32-34 (同訳書, 76-79 頁)。
- (37) *Ibid.*,par.40 (同訳書, 81-82 頁)。

- (38) *Ibid.*,par.132 (同訳書, 124 頁) .
- (39) *Ibid.*,par.34 (同訳書, 78-79 頁) .
- (40) American Accounting Association ,*op.cit.*,p.16(同訳書, 36-37 頁).
- (41) Financial Accounting Standards Board, *op.cit.*,par.90 (同訳書, 104 頁) .
- (42) 山形休司, 前掲書, 149 頁。
- (43) Financial Accounting Standards Board, *op.cit.*, Glossry of Terms (同訳書, 60 頁) .
- (44) *Ibid.*, Glossry of Terms(同訳書, 59 頁).
- (45) 加藤盛弘「財務会計概念ステイトメント第 2 号」『同志社商学』第 33 巻第 3・4 号 (1981 年 12 月), 27 頁。
- (46) 山形休司, 前掲書, 152 頁。
- (47) Financial Accounting Standards Board ,*op.cit.*,par.60 (同訳書, 91 頁) .
- (48) *Ibid.*,par.62 (同訳書, 92 頁) .
- (49) *Ibid.*, Glossry of Terms (同訳書, 60 頁) .
- (50) *Ibid.*,par.72 (同訳書, 96-97 頁) .
- (51) FASB は概念フレームワークの公表以前に, 「目的適合性, 信頼性, 中立性および理解可能性のような質は, すでに述べてきたように抽象化のかなり高い水準にある概念である。」
 (Financial Accounting Standards Board , *An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, Financial Accounting Standards Board , December 1976, par.380 (津守常弘監訳『FASB 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社, 1997 年, 243 頁) という見解を示している。また藤井教授は, 意思決定-有用性アプローチの論理の前提の欠陥について, 次の 3 点を挙げている。①情報生産-提供者のインセンティブに関する分析が欠落しており, 経営者を自己犠牲的・没人格的な情報生産-提供者とみるという非現実的な前提に依拠しているため, どの程度現実を説明できるか疑問である。②情報利用者とその情報ニーズの識別が避けておれない課題だが, 情報利用者の厳密な意味での識別や, 意思決定モデルの個別的活用に関する考察がなされていないので, 提示される会計情報の基準の内容が空疎なものとなっている。③情報利用者の間に情報ニーズのコンフリクトが存在する場合に生じる社会的調整の問題を視野に入れることができていない (藤井秀樹「FASB 概念フレームワークの意義に関する考察 -記述的会計論者の批判によせて-」『経済論叢』第 146 巻第 2 号 (1990 年 8 月), 25-26 頁)。これらのことから, 意思決定-有用性アプローチに基づく会計情報の質的特徴は, 空疎だが抽象的な内容のため, かえって多様な会計選択を許容するような弾力性を有するということがいえよう。
- (52) 田中茂次「会計学方法論」(飯野利夫編著『会計方針選択行動論』第 1 章所収)中央経済社, 1994 年, 21 頁。
- (53) 代表的な例として, 他の条件が等しいとすれば, ボーナス制度のある会社の経営者は, 報告される利益を将来の期間から当期に移す会計手続きを選択する可能性が相対的に高いと

いうボーナス制度仮説(Bonus plan hypothesis)があげられよう。このように経営者が代替的な会計方法のなかから選択する裁量を有するのは、会計数値で経営者の行動を制限する場合であっても、モニター費用が伴うためであるとされる。

(R.L.Watts and J.L.Zimmerman,*Positive Accounting Theory*, Prentice-Hall,Inc.,1986, pp.208-221(須田一幸訳『実証理論としての会計学』白桃書房, 1991年, 211-221頁).)

- (54) 木戸田力『会計測定論の再構築 ―意味論的考察を中心として― (改訂版)』同文館, 2001年, 35頁。
- (55) 木戸田教授は、経営者が参照する既存のコードは、受信者の大きな影響のもと、受信者と発信者の合意をえながら作成されたものであることから、エイジェンシー関係を基礎とした実証的な考察で扱われているコミュニケーション・システムにおいては、コードに依存した、メッセージの受信者の「解釈」に主体をおくものであることが理解されるところに特色を見出すことができるとしている(同上, 35頁)。
- (56) 同上, 36頁。なお, AAAも「語用論的分野は、会計における『行動の』研究の全体を含む。会計報告は人々の行動に影響を及ぼす記号である、そして多くの人々がこの効果をテストすることを試みてきた。」としている。(American Accounting Association, “Report of the Committee on Accounting Theory Construction and Verification,” *The Accounting Review*, Supplement to Vol. XLVI, 1971, p.59.)
- (57) これに関連して、E.S.Hendriksenが提示した次の会計理論の3つの類型が興味深い。すなわち、①現行会計実務を説明しようとする試み、会計担当者がある状況にどう反応するかあるいは彼らが特別な事象をどう報告するかを予知(predict)する理論。これらの理論はデータ収集過程と財務報告の構造に関連している(構文論的理論)。②現象(対象あるいは事象)とそれを表現している用語あるいはシンボルとの関係に集中する理論。これらは説明的(意味論的)理論とよばれる。③会計報告(reports and statement)の行動的(behavioral)あるいは意思決定指向的(decision-oriented)影響を強調する理論。これらは行動的(語用論的)理論とよばれる、と類型化している。ここで彼はこのように①から③をそれぞれ、構文論、意味論、語用論に対応させている。そして③の行動的理論は、焦点は意思決定者へ伝達される情報の目的適合性と、会計情報の提供の結果としての、異なる個人やグループの行動に当てられる。このなかで、行動的理論は代替的会計手続きや報告媒体の経済的、心理学的、社会的影響を測定したり評価しようとし、このアプローチは、投資家、債権者、経営者は異なる会計手続きやその提供にどのように反応するかという問題に対して答えるための研究を刺激してきたとしている。この行動的理論のアプローチは、まだ揺籃期であるが、会計をより有用な目的へ指導する理論の展開にとって最善の保証(promise)を提供するように思われるとして会計理論に対する語用論的アプローチに大きな期待を寄せている(E.S.Hendriksen, *Accounting Theory*, Third Edition, Richard D.Irwin, Inc., 1977, pp.1-7)。なおこの詳細については、船本修三『会計情報システムの基礎理論』中央経済社, 1996年, 87-102頁を参照されたい。

(58) 木戸田力，前掲書，37 頁。

終章 要約と結論

第1節 要約

本論文は、会計の情報提供機能へますます大きな役割が期待されているという認識に立ち、同機能が会計の伝達行為により果たされているのであるから、会計情報の伝達面の重要性をふまえ、会計の伝達行為を考察の対象として取り上げた。そのとき会計情報の提供は、情報の作成者と利用者との間でなされるコミュニケーションにはかならないため、会計をコミュニケーションの一形態であると捉えた。そしてそれはわれわれの行う言語活動の一形態であるとも捉えられるという基本的な視点を適用することを考察の基本とした。

これらのことをもとに、まず会計をコミュニケーションの一形態であると捉えて検討することの意義をあらためて明らかにし、次に会計を言語と捉える視点で考察する際にどのような分析の方法がありえるのかということと、その意義およびそこから得られることが期待される成果を明らかにした。そして、その成果を現実の企業会計システムで生じている事例にあてはめることで、会計がその情報提供機能を有効に果たすことを目指す際に生じる問題を見出し、コミュニケーション・システムとしての性格を持つ企業会計システムが、その問題解決に向けどのように機能するのかについて考察を試みた。

そこで本節では、上記のような考察を振り返るべく、本論文の要約を行う。

まず、序章においては、企業会計システムの情報提供機能の役割への期待がますます大きくなっているなかで、この機能を担っている企業会計システムの伝達行為に関する研究の重要性について論述した。そのうえで、その視点から本論文における研究の目的およびその方法について明らかにした。

第1章においては、ASOBATの公表が契機となり、それまでのいわば会計情報作成者を指向することに重点を置くという会計の捉え方が、会計は1つの情報システムであり、情報利用者に有用な情報の提供が会計の一義的な職能と考えられ、いわば会計情報利用者指向の、伝達行為に重点を置く考え方へ変化し、このASOBATはその後の会計理論に多大な影響を及ぼした。そのような背景において、会計を伝達、すなわち、コミュニケーションと解する視点からのアプローチの重要性も早くから指摘されていたことをふまえ、会計をコミュニケーション・システムととらえ、この視点から会計の伝達行為について検討をおこなった。

その際、まず一般的なコミュニケーション・システムのメカニズムと形態を明らかにするとともに、そこにおいて扱われる情報が人間を制御したり、動かしたりするといった、人間の行動にどのように影響を及ぼすのかについても明らかにした。

このことをもとに、Bedford and Baladouniの業績を検討し、企業会計システムにコミュニケーション理論を適用することで、会計を1つの総合的なシステムとしてみることがよ

り容易になり、種々の利用者の多面的な要請に対し有用な情報提供を行おうとするならば、その考察の 1 つの方法として、利用者と会計担当者の相互関係を重視し、両者を一体として考察するコミュニケーション理論を会計に導入した彼らの試みが先駆的であり、さらには会計に関して学際的研究の必要性も暗示されているという重要な知見を得た。

また、企業会計をいわゆる制度会計と情報会計とに区分した場合の、そこにおけるコミュニケーションの特色については、前者には間接的かつ一方的なコミュニケーションの形態が認められるのに対して、後者には間接的であるが相互的あるいはツウ・ウェイのコミュニケーション形態が認められる点を明らかにした。

このうち、会計は 1 つの情報システムであり、情報利用者の意思決定に対し有用な情報を提供することが会計の一義的な職能であることが広く受け入れられている現在、利用者の多面的な情報要求にこたえ、そのような職能を果たすことが期待されているのが情報会計である。そこで、情報会計にコミュニケーション理論をあてはめることで、情報会計がより有効に機能するために備えるべき要素を検討した。その結果、相互的コミュニケーションの形態をとる情報会計は、その形態において活用しうるフィードバックが重要な役割を果たすことが明らかとなった。そして、最終的に情報会計において不可欠であるといえるフィードバック機構をどのように確保するのかについて検討し、証券アナリストやファンド・マネージャーなどの中間情報利用者を介して最終の情報利用者から間接的に行われるフィードバックの形態をとることで可能となることや、会計基準設定主体が、投資家の情報ニーズをモニターした結果、市場の自然の対応では解決されないような場合には、制度的な情報開示のチャンネルを通じて伝達される情報に適用される会計に関するルールを設定・変更することを通じて、投資家の情報ニーズを間接的に企業にフィードバックする役割を果たしている点も見逃せないことを指摘した。

それと同時に、基本的な視点として技術的検討もさることながら、広範囲にわたる外部の情報利用者に対して目的適合的情報を個別に提供することを意図する情報会計の思考に基づく伝達形態を充実させるような社会的環境を整えていこうとする理念の構築の必要性についても言及した。

しかし第 1 章においては、あくまで、コミュニケーションが理想的で機械的になされる場合を前提としており、コミュニケーションにかかわる人間は主体的に行動する可能性を多分に有しているため、コミュニケーションの理論の枠組みを逸脱した活動が実際にはなされていくことに留意することで、企業会計システムの現実的あるいは実践的な分析に結びついていくことも指摘した。

第 2 章においては、まず企業会計システムがコミュニケーション・システムの一形態であるという理解に基づく考察が可能であったことから、企業会計システムは一種の言語であるとも捉えることができ、このことは A.C.Littleton をはじめとする先学も同様の見解を示しているところであり、言語についての一般理論が会計においても妥当することが期待されるものであることについて論述した。

そこでこのことをふまえて、企業会計システムをいわゆる会計言語説の視点から分析することを試みた。

まず近代言語学の祖といわれる F.de Saussure が行ったランゲージュのラングとパロールへの分類を企業会計システムに当てはめると、会計原則をはじめとする会計規約がラングに、また個々の企業が行う会計がパロールに対応し、個々の企業の財務諸表にラングとパロールから構成される言語活動が観察されることから、企業会計システムが言語性を有することを確認した。

ところで、言語活動における表現の最小単位は記号であるので、言語の構成要素ともいうべき記号に焦点を当てることで、さらに基本的な視点から企業会計システムの分析を試みた。

記号の働きを組織的に研究する記号論において、C.W.Morris が、記号過程には記号それ自体、記号の指示対象そして記号の利用者という 3 つの要素が含まれ、構文論、意味論そして語用論の 3 つの側面をもち、これらはそれぞれ独自の働きをしていることを明らかにしたことを手がかりに、この 3 つの側面に立脚して企業会計システムの分析をさらに進めた。これにより、まず各々の側面が会計学のどの研究領域に適用できうるかについて明らかにした。

また、構文論は記号の指示対象あるいは利用者との関係を一切捨象し、単に記号と記号との関係だけを考察する。意味論は記号の利用者は無視して、記号間の関係および記号と記号の指示対象との関係を考察する。そして、語用論では一切の捨象は行わないので、記号とその利用者との関係が中心に考察される。したがって語用論が構文論および意味論を包含している、すなわち、構文論は意味論に含まれ、さらには意味論は語用論に含まれるという関係が認められる。ゆえに、語用論は言語活動を分析する際の中心的な視軸となるという重要な位置づけができることが明らかとなった。一方、会計学は経験科学であり、会計における記号の機能を社会的に問題にし、社会現象との関連で経験的、実用的に分析していくものであるから、記述的記号論による分析が適しているのだが、語用論の別名が記述的記号論とさえいわれていることから、言語活動を語用論で分析することが記号論で分析していることと等しいことを明らかにし、企業会計システムを語用論により分析することの意義を明らかにした。

ところで、語用論は記号とその利用者との関係を扱う領域であるので、利用者の利用目的というものが考察にあたって重要な論点となり、企業会計システムにおいても同様のことが考えられる。これについて、ASOBAT においても次のようにすでに言及されていたことに注目した。すなわち、ASOBAT では会計情報がその利用者にとって有用となるためには、4 つの会計情報の基準をみたさなければならないとし、なかでも目的適合性の基準が最も基本的なものであり、他の 3 つの基準をみたしていても目的適合性の基準をみたしていないならば、当該情報は有用性を有しないとしている。ここに代表的な現代の会計理論において、会計情報という記号の利用目的を指向することが、企業会計システムのあるべき

姿へ展開されるということが言及されることにより、企業会計システムの語用論的な考察の意義があらためて見出された。

企業会計システムにおいては、記号の利用者を取り巻く状況がさまざまであるため、彼らについて容易に一般化しがたい状況が認められる。語用論は、どうゆう目的でどのような仕事をさせるためにその記号を利用しているかという問題を含んでいるために、企業会計システムを現実的あるいは実践的に分析することが期待できる。このようなことから、企業会計システムを語用論的に考察することの必要性を明らかにした。

そして第3章においては、第2章に基づき、企業会計システムの3つのサブ・システム、すなわち「会計測定システム」、「会計伝達システム」そして「会計基準設定システム」の相互関連に注目し、記号システムとしての企業会計システムの語用論的考察を行った。

まず検討にあたって、一般的なコミュニケーションの仕組みと語用論の関連を確認した。そこでは、人間が主体的に行動する余地があることから、そのコードのみではコミュニケーションが成り立たないことがありうる。しかし、コードから逸脱した発話がなされても受け手が理解できることも多くあるのだが、このようなときにはコンテキストが重要な役割を果たしており、コンテキストを参照して意味が理解されている。語用論はこのように発話が解釈される過程と、その過程を支配している原理を明らかにする領域でもあるということ論述した。

ところで話し手は記号に「効力」(force)といわれる何らかの意図をもってコミュニケーションを行っているといわれ、発話の意味がコンテキストを参照することで理解できても、その発話の裏側にある効力も理解することはできない場合がある。多くの場合、発話の意味から効力を導き出せるといわれるが、そうでない場合もあり、意味が伝達されるしくみは単純ではないことが確認された。

そしてもはや既存のコードではコミュニケーションが成り立たなくなっている場合には、それぞれの状況を認識し表現しうるようにコードを新設・改廃することも必要となるが、コードを変更することで生じる影響にも留意しなければならない点についても言及した。

さらに、記号の利用がもたらすコードの新設・改廃に関するいくつかのケースについて、次のように明らかにした。

すなわち、まず記号の利用にあたっては、限られた個数の記号により、いわば無限の事象を認識しようとするものが多く存在し、このような状況では、記号利用者の裁量が入り込む余地が十分あり、当該事象を認識し伝達しようとするとき、その裁量といういわば効力が受け手に理解されずに、コミュニケーションが成り立たなくなることがありうる。そのときには、あらたなコードを作り出して対処しなければならないこともある。

また言語の世界においては、人間の関与により不確定な要因が介入するため、ときとしてコードの意味とは正反対の意味を込めて発話する場合がある。しかし、送り手の意図(効力)が既成のコードに加わり繰り返し使用されていくうちに、既成のコードを変えてしまう

こともありうる。すなわち定められたコードに従って行われるコミュニケーションに人間が主体的に関与することで不確定な要因を導入し、新しい情報を取り込み、より豊かなコードの下で機能するコミュニケーションの体系が創り上げられていくのである。このように、人間が主体的に関与することでコード上の意味と話し手の意図する意味の間に緊張状態が生じることで、当事者の意図する意味は新しいコードの提案として、既成のコードを脅かし、ときにはそれを改変してしまうこともある。

そして、話し手がコードに従ってメッセージに託した情報を、聞き手がコンテキストをもとにメッセージを解釈するという型のコミュニケーションでは、聞き手は自らの解釈行為を通じて話し手の意図を超えた意味をメッセージに読みとり、もしそれが妥当なものであれば、聞き手も新しいコードの創造に参加することもある。

さらに有限の記号により無限の事象を表現しようとするのであるから、できあがった表現はいわば近似値でしかない場合も多くあり、そこにおける誤差をめぐりコンテキストや効力を参照しての解釈が多様となり、結局、人間という使用者が介在することで、新たなコード設定へと動く可能性も十分にあり得る。

企業会計システムにおいては、財務諸表をはじめとする会計情報が、送り手である会計情報作成者によって作成され、受け手である会計情報利用者に伝達される。しかし、実際にコミュニケーションが行われるなかで、コード上の意味と記号の利用者の意図する意味との間に緊張状態が生じると、新たな意味が生じることがある。そのとき、その時点のコードをもとに、コンテキストと効力を加味して解釈しても、会計情報の利用者側が理解不能である場合、コミュニケーションが成り立っていないのであるから、上記のケースのなかのどれかがあてはまる形で、コード(会計基準等)の新設・改廃がなされると考えられる。すなわち、実際の会計的な記号の利用状況をふまえる形で、現状に適合したコードが規定されていくという点を見出しうるのである。

会計も人間の行為であるから、さまざまな記号の利用者が介在し、それぞれが主体的な意思をもって行動するが、会計情報はその利用者の意思決定を左右するものであるので、当該情報が意味をなさない場合は、コミュニケーションを破綻させないために既成のコードである会計基準等の新設や改廃へむすびついていくであろうし、コンテキスト依存型のコミュニケーションがなされている場合には、会計情報の利用者がコードの創造に参加することもありえるといえよう。それにより、記号の利用者を取り巻く状況が変化する中で、利用者には有用な会計情報の伝達が維持されていくのである。そして、このような一連のプロセスに対し、会計基準設定システムが会計測定システムと会計伝達システムとの相互関係のなかで生じる要請を反映させる形で機能し、重要な役割を果たしていることを明らかにした。

第4章においては、前章までの考察の成果をもとに、企業会計システムにおいて会計情報がどのような意味に解釈されるのか、あるいはどのようにして伝わらなくなってしまうのか、そしてそのとき、すなわち、コミュニケーションが有効に機能しなくなった場合、

企業会計システムはどのようにしてその状態を回復しようとするのかについて検討を試みた。その際、米国のプロフォーマ財務情報の開示方法について、SECが規則化する前後の時期について取り上げた。というのも、これは当初制度的に開示されてはいなかったことから、それにかかわる利用者の意図がわかりやすい事例であり、記号をどのような目的で利用するのかという語用論による分析に容易にあてはまりうると考えたからである。

そこでまず、米国においてGAAPに基づいた会計情報とともに、企業の自主的判断に基づく情報としてプロフォーマ（pro forma）財務情報といわれるものがプレスリリースにおいて提供される例が多く見られていることを紹介した。

そして、「プロフォーマ」という会計方式は、もともと新会計基準をさかのぼって適用すればどうであったか等の、仮定の情報として制度的に開示されていたものであるが、1990年代後半以降に企業の自主的判断に基づく情報開示という形で急速に普及したものであり、実際よりも利益を多く表示するためにリストラ費用や非現金支出費用等を中核事業には関係していないなどの理由で戻し入れ計算されるものである。同情報は適正に使用すればGAAPに基づく情報よりも多くの有用な情報を提供できるという意見もあることに加え、これは監査もなされないということ为背景に、GAAPに基づくよりもよい業績を報告する傾向があり、アナリストもプロフォーマ財務情報を企業の業績の判断材料としてさかんに利用していることも相まって、経営者が積極的に開示するようになった。しかし、計算過程が不明確でもあるものが経営者の都合のいいように使用される状況が活発化するに至り、企業が損失をあたかも利益であるかのように見せかけ、投資家が欺かれる状況までエスカレートしてしまうまでのプロセスについて論述した。

これらのことについて、企業によってはその特殊性や環境を踏まえたうえで、本来の営業からどれほど稼いだかという意味での当該企業の経済的実態を描写できないGAAPというコードの不完全さがまず認められる。そのようななか、経営者は自主的にコードを変更する形でプロフォーマ財務情報を作成し、GAAPに基づく財務諸表を補完し、利用者の当該企業の業績の判断材料として有用であろうという善意で当初は提供していたが、あくまで自主的開示であるため、自分に都合のよい情報のみ開示することが十分可能であり、彼らに不利な情報を削除するなどして、市場やアナリストの関心やニーズも味方につけ、自らの利益になるようなメッセージに組み合わせたいという効力が、自己の裁量が入り込みやすいコードの不完全さについて働き、企業に好都合な過度に偏向した情報が経営者によって一方的・一面的に提供されるシステムとなってしまった。しかし多くの情報利用者はその効力を理解できない状況となり、SECにより同情報の持つ潜在的危険が一般企業あるいは投資家へ警告されるほどのコミュニケーションの破綻状態にいたったということが、語用論的に認められた。

このようなコードでは会計不信さえまねいたので、まず当初はFEIとNIRIという産業界の自主的な共同の利益プレスリリース・ガイドラインが、プロフォーマ財務情報の開示指針として設定され、その後、もともと同ガイドラインを推奨していたSECという公的機

関により規則化され、正規のコードとして扱われるようになったという構図が見出された。

これは単にプロフォーマ財務情報の過熱した乱用を抑えるためのみではなく、同情報の有用性については SEC も認識していた一方、GAAP 利益の限界も指摘されていたので、利用者の情報ニーズを集約する形で、Regulation G が制定され、それが GAAP を補完する形で位置づけられた。すなわち、本来は自主的次元の開示指針であったものが公的に規則化されるにいたり、情報利用者のニーズに合致した公的なコードが形成され、それにより会計的コミュニケーションが有効に機能するシステムへ変わりえたことが理解された。

この SEC による開示規則制定までの一連のプロセスにおいて、当初はメッセージの発信者としての経営者に都合よく同方式が頻繁に利用されるうちに、プロフォーマ方式についての本来のコードを逸脱するような、別の趣旨のコードが定着していった。そのような新しいコードに基づき、積極的に会計情報の提供がなされることで、会計不信を招くひとつの要因とまでエスカレートしたため、その状況を鎮めるべくコード(Regulation G)が制定されたのだが、同情報は公的開示の信頼回復に資するものであるから、GAAP を補完する公的コードとして設定された。そして、このコードに基づくことで、発信者も受信者の利害を反映する会計情報を提供することになる点から、受信者という記号の利用者の影響が会計基準設定システムへ反映した形の、会計的コードの形成に関する実際の事例であることを明らかにした。

つづく補章においては、会計情報が利用者の利用目的に適合し、利用者の意思決定に影響しなければならないとする語用論的な立場をとっていることをものがたる、SFAC 第 2 号において提示された会計情報の質的特徴をとりあげ、そのような会計情報の作成のための判断基準の体系について検討した。そして、このように提示された会計情報の基準に基づいて会計方針の選択がなされる場合に生じる問題について、エイジェンシー理論をもとに展開される会計理論が、より現実的で実践的に考察されるためには、まず企業会計がコミュニケーション・システムであるということに基づき、会計情報の利用者という記号の利用者の行動についての分析が必要であり、社会性を有するコミュニケーション・システムとしての企業会計に必須となるコードにかかわる、会計基準設定主体の行動の考察についても必要であることを論じた。

第 2 節 結論

企業会計システムをコミュニケーション・システムの一形態であると捉えることをもとに考察を始め、同システムのうち言語活動における記号の働きを研究する記号論における語用論により、企業会計システムを分析することが適しており、有効であることが明らかとなった。それは、記号の利用に焦点を当てて分析することが、現実的で実践的な分析を可能とするからである。そして、まず一般的にコミュニケーションにおいてどのように意味が形成されていくのかを明らかにし、その意味が正しく伝達されずコミュニケーションが

破綻に直面するような場合、コミュニケーションにおけるコードが新設・改廃されていくプロセスについて語用論により明らかにすることができた。

これに基づき、記号の利用面について注目して、米国のプロフォーマ財務情報の開示についての規則化までのプロセスの分析を試みた。そのことにより、記号の利用者の間になんらかの変化が生じると、企業会計システムにおいても、一般的なコミュニケーション・システムにおいて役割を果たしている、「コード」、「コンテキスト」そして「効力」が複雑に作用しあっていることから、これまでと異なる意味が生まれ、最終的にそのような意味を定めたコードに変わっていくことが、企業会計システムにおいても確認された。

企業会計システムは社会性を有するため、このようなプロセスにおいては、記号の作成者あるいは利用者の要請を公的な会計基準設定主体が認識し、コードにあたる会計基準等の新設・改廃に反映されるという点が企業会計システムでのコミュニケーションにおける特色であることが挙げられよう。ここに記号の利用がもたらす、コードにあたる会計基準等を新設・改廃する設定機能を企業会計システムに見出すことができよう。

すなわち、会計測定システムおよび会計伝達システムというサブ・システムが、コードに全面的に支配されることのない人間の主体的な行動に基づき現実的に機能しているため、記号を利用するなかで新たな意味を生じることが多くありえて、それがコード上の意味と緊張状態を生み、頻繁に利用されるうちに妥当性が認められれば、あらたなコードとして定着していくということが起こっているのである。そして新たなコードを生みだす機能を会計基準設定システムが担っており、第4章においては、同システムが現実の企業会計システムにおいて、受信者としての利用者の要請を反映する形で実際に作用しているケースであるということについて明らかにすることができた。

また本論文での成果は、会計言語の使用についてのある状況に対して、その状況においてコミュニケーションが有効に成り立つための適切なコードの設定を実現するための理論的基礎も与えるものと考えられる。

さらに、現実の企業会計システムにおいては、企業の利害関係者を取り巻く状況は不変ではないので、会計情報の利用目的や利用者の行動も変化する。企業会計システムは、会計言語の利用について定められたところのものであるといえるので、記号とその利用者との関係を扱う語用論により企業会計システムを分析することの意義もあらためて見出されるものである。

— 参考文献 —

- American Accounting Association, Committee to Prepare a Statement of Accounting Theory, *A Statement of Basic Accounting Theory*, American Accounting Association, 1966 (飯野利夫訳『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』国元書房, 1985年).
- American Accounting Association, Committee on Accounting Theory Construction and Verification, “ Report of the Committee on Accounting Theory Construction and Verification,” *The Accounting Review*, Supplement to Vol.XLVI, 1971, pp.53-79.
- American Accounting Association, Committee on Basic Auditing Concepts, *A Statement of Basic Auditing Concepts*, American Accounting Association, 1973 (鳥羽至英訳『アメリカ会計学会 基礎的監査概念』国元書房, 1983年).
- American Accounting Association, Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*, American Accounting Association, 1977(染谷恭次郎訳『アメリカ会計学会 会計理論及び理論承認』国元書房, 1980年).
- American Institute of Certified Public Accountants, Accounting Principles Board, *Opinion No.16: Business Combinations*, American Institute of Certified Public Accountants, August 1970.
- Arnold, J.L. and J.W. Duggan, “ Making Pro Forma Information More Useful ,” *Financial Executive*, Vol.18, No.3, May 2002, pp.38-41.
- Anthony, R.N., *Management Accounting*, Forth Edition, Richard D. Irwin, Inc., 1970.
- Ayer, A.J. [and others] With an introd. by B. Ifor Evans, *Studies in communication*, contributed to the Communication Research Centre, University College, London, Secker & Warburg, 1955 (市井三郎ほか訳『コミュニケーション』みすず書房, 1969年).
- Bedford, N.M., *Extensions in Accounting Disclosure*, Prentice-Hall, Inc., 1973(武田隆二監訳・原田満範訳『会計ディスクロージャーの拡張』東洋経済新報社, 1980年).
- Bedford, N.M. and V. Baladouni, “A Communication Theory Approach To Accountancy,” *The Accounting Review*, Vol.37, No.4(October 1962), pp.650-659.
- Berlo, D.K., *The Process of Communication: An Introduction to Theory and Practice*, Holt, Rinehart and Winston, Inc., 1960.
- Bhattacharya, N., E.L. Black, T.E. Christensen and C.R. Larson, “ Assessing the

- Relative Informativeness and Permanence of Pro Forma Earnings and GAAP Operating Earnings ,” *Journal of Accounting and Economics* , No.36 (June 2003) , pp.285-319 .
- Bhattacharya,N., E.L.Black, T.E.Christensen and R.D.Mergenthaler, “ Empirical Evidence on Recent Trends in Pro Forma Reporting ,” *Accounting Horizons* , Vol.18,No.1 (March 2004) , pp.27-43 .
- Bhojraj,S. and C.M.C.Lee , “Who Is My Peer? A Valuation-Based Approach to the Selection of Comparable Firms ,” *The Journal of Accounting Research* , Vol.40, No.2(May 2002) ,pp.407-439.
- Bloom,R. and D.Schirm,“ SEC Regulations G,S-B, and S-K : Reporting Non-GAAP Financial Measures ,”*The CPA Journal*, December 2003, available from <http://www.nyscpa.org/cpajournal/2003/1203/nv/nv3.htm>.
- Bradshaw,M.T. and R.G.Sloan, “ GAAP versus The Street : An Empirical Assessment of Two Alternative Definitions of Earnings,” *Journal of Accounting Research* ,Vol.40,No.1 (March 2002) , pp.41-66.
- Bryan,S. and S.Lilien, “ Making Pro Formas Perform,” *Harvard Business Review*, October 2003 , pp.24-26.
- Byrnes,N and D.Henry, “ Confused About Earnings ,” *Business Week* , November 26, 2001 , pp.50-54 .
- Chambers,R.J., *Accounting Evaluation and Economic Behavior* , Prentice-Hall,Inc., 1966(塩原一郎訳『現代会計学原理(上巻) — 思考と行動における会計の役割 —』創成社, 1984年).
- Cherry,C., “ ‘Communication Theory’ and Human Behaviour ,” in: The Communication Research Centre , *Studies in Communication*, University College, London, Secker & Warburg, 1955, pp.45-67(市井三郎 他訳『コミュニケーション』みすず書房, 1969年, 61-85頁).
- Cooley,C.H., *Social Organization*, Charles Scribner’s Sons , 1909.
- Duncan,J.R., “Twenty Pressures to Manage Earnings ,” *The CPA Journal*, July 2001, available from <http://www.nyscpa.org/cpajournal/2001/0700/features/f073201.htm>.
- Elliott,J.A. and J.D.Hanna , “Repeated Accounting Write-Offs and the Information Content of Earnings ,” *The Journal of Accounting Research* , Vol.34 Supplement (1996) ,pp.135-155.
- Financial Accounting Standards Board , *An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement*, Financial Accounting Standards Board ,

- December 1976 (津守常弘監訳『FASB 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社, 1997年) .
- Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No.1 : Objectives of Financial Reporting by business Enterprises*, 1978(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).
- Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No.2 : Qualitative Characteristics of Accounting Information*, 1980(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).
- Financial Accounting Standards Board , *Statement of Financial Accounting Standards No.141 : Business Combinations* , Financial Accounting Standards Board, June 2001.
- Fremgen, J.M., “ Utility and Accounting Principles ,” *The Accounting Review* , Vol.42, No.3 (July 1967) , pp.457-467.
- Glasner, J., “ When Pro Forma Is Bad Form ,” available from <http://www.wired.com/news/business/0,1367,48877,00.html>.
- Guthrie, A., “Modern Semantics Can Help Accounting,” *The Journal of Accountancy*, Vol.133, No.6 (June 1972) , pp.56-63.
- Halsey, B. and G.Soybel, “ All About Pro Forma Accounting ,” *The CPA Journal* , April 2002 , available from <http://www.nyscpa.org/cpajournal/2003/0203/dept/d026403.htm>.
- Hatfield, H.R., “What Is the Matter with Accounting?,” *The Journal of Accountancy* , Vol.44 No.4 , October 1927 , pp.56-63 .
- Healy, P.M. and Wahlen, J.M., “ A Review of the Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting ,” *Accounting Horizons* , Vol.13, No.4 (December 1999) , pp.365-383.
- Hendriksen, E.S., *Accounting Theory*, Richard D.Irwin, Inc., 1965(水田金一監訳『ヘンドリックセン会計学 (上巻)』同文館, 1970年).
- Hendriksen, E.S. , *Accounting Theory* , Third Edition , Richard D.Irwin, Inc., 1977.
- Henry, D., “ The Numbers Game ,” *Business Week* , May 14, 2001 , pp.58-62.
- James, K.L. and F.A.Michello , “ The Dangers of Pro Forma Reporting ,” *The CPA Journal* , February 2003 , pp.65-67.
- Johnson, W.B. and W.C.Schwartz Jr., “ Are Investors Misled by ‘ Pro Forma ‘ Earnings ?,” University of Iowa , Working Paper , Revised August 2002 .
- Jordan, Jr. J.R., “ Financial Accounting and Communication : A description of Accounting as a Communication Process and Some Implications ,” *Price Waterhouse Review* , Vol.14, No.1 (Spring 1969), pp.12-22.

- Keiso,D.E. and J.J.Weygandt and T.D.Warfield , *Intermediate Accounting* , Tenth Edition , John Wiley & Sons , Inc., 2001.
- Leech,G.N.,*Principles of Pragmatics* , Longman Group Limited , 1983(池上嘉彦・河上誓作訳『語用論』紀伊國屋書店, 1987年).
- Lehman,C.R., *Accounting's Changing Roles in Social Conflict* , Marks Wiener Publishing Inc.,1992(岡本治雄訳『現代会計の社会的役割：分析と批判』中央経済社, 1996年).
- Levinsohn,A., “ Popularity of ‘Pro Forma’ Earnings Prompts Reform ,” *Strategic Finance* ,February 2002, pp.63-64.
- Levitt,A., *Take on the Street* ,Pantheon Books,2002 (小川敏子訳『ウォール街の大罪』日本経済新聞社, 2003年).
- Levitt Jr,A., “The ‘Numbers Game’ ,”*The CPA Journal*, December 1998 , available from <http://www.nyssecpa.org/cpajournal/1998/1298/Features/F141298.html>.
- Li,D.H., “The Semantic Aspect of Communication Theory and Accountancy ,” *Journal of Accounting Research* , Vol.1, No.1 , 1963 , pp.102-107.
- Littleton,A.C., “ Value and Price in Accounting ,”*The Accounting Review* , Vol.9, No.3 , September 1929 , pp.147-154 .
- Littleton,A.C, *Structure of Accounting Theory*, American Accounting Association, 1953(大塚俊郎訳『会計理論の構造』東洋経済新報社, 1955年).
- Littleton,A.C. and V.K.Zimmerman, *Accounting Theory : Continuity and Change*, Prentice-Hall, Inc., 1962,(上田雅通訳『会計理論 一連続と変化一』税務経理協会, 1976年).
- Lougee,B.A. and C.A.Marquardt ,“ Earnings Quality and Strategic Disclosure : An Empirical Examination of ‘ Pro Forma’ Earnings ,” New York University , Working Paper , August 2002 .
- Lougee,B.A. and Marquardt.C.A., “ Earnings Informativeness and Strategic Disclosure : An Empirical Examination of ‘Pro Forma’ Earnings ,” *The Accounting Review* , Vol.79,No.3 , July 2004 , pp.769-795.
- MacNeal,K., *Truth in Accounting*, University of Pennsylvania Press ,1939.
- May,G.O., *Financial Accounting : a distillation of experience*, The Macmillan Company, 1943 (reprinted by Scholars Book Co. in 1972) (木村重義訳『G.O.メイ財務会計：経験の蒸溜』同文館, 1970年).
- Miller,P.B. and R.J.Redding,*The FASB – The People,the Process,and the Politics* , Second Edition, Richard D.Irwin Inc.,1988.
- Mock, T.J., *Measurement and Accounting Information Criteria* , American Accounting Association, 1976.

- Morris,C.W., “Foundations of the Theory of Signs ,” *Foundations of the Unity of Science* ,Vol.1 ,1938(内田種臣・小林昭世訳『記号理論の基礎』勁草書房, 1988年).
- National Investor Relations Institute, *New NIRI Survey Shows Overwhelming Number of Companies Are Maintaining Open Communications with shareholders and Analysts*, *News Release*, June 11 ,2003.
- Ogden, C.K., and I.A.Richards, *The Meaning of Meaning : A Study of the Influence of Language upon Thought and of the Science of Symbolism* , Routledge & Kegan Paul Ltd., 1923.
- Parker,L.D. and K.R.Ferris and D.T.Otley , *Accounting for the Human Factory*, Prentice Hall of Australia Pty Ltd., 1989(上埜進・越野啓一・神谷健司訳『行動会計学の基礎理論 - 人間的要因と会計-』同文館, 1992年).
- Paton,W.A.,*Essentials of Accounting* , The Macmillan Co., 1949.
- Phillips Jr,T.J. and M.S.Luehlfing and C.W.Vallario, “ Hazy Reporting ,” *Journal of Accountancy* , August 2002 , pp.47-50.
- Saussure, F.de ,*Cours de linguistique generale*, Charles Bally et Albert Sechehaye, 1949(小林英夫訳『一般言語学講義』岩波書店, 1975年).
- Schilit,H., *Financial Shenanigans* , 2nd ed., The McGraw-Hill Companies , 2002.
- Schramm,W., “Communication Reseach in the United States,” in *The Science of Human Communication*, ed. Wilbur Schramm, Basic Boks, Inc., 1963, p.2(テレ・コミュニケーション研究会訳『コミュニケーションの心理学』誠信書房, 1964年).
- Schrand,C.M., “ Strategic Benchmarks in Earnings Announcements : The Selective Disclosure of Prior-Period Earnings Components ,”*The Accounting Review* , Vol. 75,No.2(April 2000) , pp.151-177.
- Securities and Exchange Commission, Cautionary Advice Regarding the Use of “ Pro Forma ” Financial Information in Earnings Releases , Release Nos . 33-8039 , December 4, 2001.
- Securities and Exchange Commission, *Release No. 33-8176 ; 34-47226 ; FR-65 : Final Rule : Conditions for Use of Non-GAAP Financial Measures* , Securities and Exchange Commission , January 22 , 2003.
- Smith,J.E. and N.P.Smith, “A Measurement of the Performance of the Communication Function of Financial Reporting,” *The Accounting Review*, Vol.46, No.3 (July1971) , pp.552-561.
- Snavely,H.J.,“Accounting Information Criteria,” *The Accounting Review* ,Vol.42, No.2 (April 1967), pp.223-232 .
- Stans,M.H., “Weaskness in Present Accounting Which Inhibit Understanding

- of Free Enterprise,” *The Journal of Accountancy*, Vol.88, No.6(December 1949),pp.466-471.
- Staubus,G.J., “ The Multiple-Criteria Approach to Making Accounting Decisions,” *Accounting and Business Research*, Vol.6, No.24, Autumn 1976, pp.276-288.
- Sterling,R.R., *Toward a Science of Accounting*,Scholars Book Co., 1979(塩原一郎訳『科学的会計の理論』税務経理研究会、1995年).
- Thomas,J., *An introduction to Pragmatics, Meaning in Interaction*, Addison Wesley Longman Ltd., London, 1995, (浅羽亮一監修『語用論入門』研究社出版, 1998年).
- Watts,R.L. and J.L.Zimmerman, *Positive Accounting Theory*, Prentice-Hall,Inc., 1986(須田一幸訳『実証理論としての会計学』白桃書房, 1991年).
- Weil,J., “What’s the P/E Ratio?,” *The Wall Street Journal*, August 21, 2001, pp.A1 and A8.
- 青柳文司「会計学と経済学」『企業会計』第14巻第3号(1962年3月), 29-35頁。
- 青柳文司「アメリカ会計学の背景」『横浜市立大学論叢』第15巻第1号(1965年11月), 31-59頁。
- 青柳文司「会計の諸基準」『企業会計』第19巻第1号(1966年12月), 43-48頁。
- 青柳文司「会計学の本質」黒澤清責任編集『会計学の基礎概念』第2章所収, 1968年。
- 青柳文司「会計情報の概念」『会計』第97巻第3号(1970年3月), 51-65頁。
- 青柳文司『会計・情報・管理』中央経済社, 1971年。
- 青柳文司『会計学への道』同文館, 1976年。
- 青柳文司『新版会計学の原理』中央経済社, 1979年。
- 青柳文司「会計コミュニケーションと場の理論」『会計』第116巻第5号(1979年11月), 1-15頁。
- 青柳文司「会計学の中心概念」山榊忠恕責任編集『会計学基礎理論』第3章所収, 中央経済社, 1980年。
- 青柳文司稿「会計におけるレリバンス」『企業会計』第32巻第3号(1980年3月), 53-60頁。
- 青柳文司「会計表現の理論とその視座」『企業会計』第37巻第1号(1985年1月), 97-103頁。
- 青柳文司『会計学の基礎』中央経済社, 1991年。
- 青柳文司「会計記号論の視覚」日本記号学会編『ポストモダンの記号論』東海大学出版会, 1992年, 133-143頁。
- 青柳文司『会計物語と時間』多賀出版, 1998年。
- 赤木昭夫「エンロン事件 一ひとつの時代の自壊」『世界』2002年12月, 152-173頁。

- 安藤英義編著『会計フレームワークと会計基準』中央経済社，1996年。
- 飯野利夫編著『会計方針選択行動論』中央経済社，1994年。
- 池上嘉彦『記号論への招待』岩波書店，1996年。
- 池田哲郎『情報システムへの道』同文館，1979年。
- 伊崎義憲「コミュニケーション・セオリー・アプローチについて」『長崎県立国際経済大学論集』第4巻第4号(1971年2月)，35-57頁。
- 伊崎義憲「会計情報と『コミュニケーションの二段の流れ』」『会計』第99巻第6号(1971年6月)，112-124頁。
- 伊崎義憲『会計行動の理論』中央経済社，1976年。
- 伊崎義憲『会計学論考』創成社，1979年。
- 伊崎義憲『会計と意味』同文館，1988年。
- 石井薫『学際会計学』同文館，1991年。
- 井尻雄士『会計測定的基础 ―数学的・経済学的・行動学的探求―』東洋経済新報社，1968年。
- 井尻雄士『会計測定の理論』東洋経済新報社，1976年。
- 井尻雄士「アメリカ会計の発展事情 ―政治の中で育つ会計の道―」『会計』第125巻第1号(1984年1月)，101-128頁。
- 稲垣富士男「目的適合性基準の問題」『企業会計』第20巻第11号(1968年11月)，10-16頁。
- 今井邦彦『語用論への招待』大修館書店，2001年。
- 伊礼武志「会計情報のコミュニケーションに関する一考察(1)」『商経論集』(沖縄国際大学)，第10巻第1号(1981年7月)，1-14頁。
- 伊礼武志『会計理論研究』中央経済社，1990年。
- 伊礼武志『コミュニケーション論 ―会計への接近を策めて―』近代文芸社，1997年。
- 伊礼武志『会計コミュニケーション論』近代文芸社，1999年。
- 植野郁太「二つの会計思考」『商学論集』(関西大学)第19巻第1号(1974年4月)，31-45頁。
- 上野清貴『会計利益概念論』同文館，1995年。
- 上野清貴『会計の論理構造』税務経理協会，1998年。
- 内川芳美・岡部慶三・竹内郁郎・辻村明編『現代の社会とコミュニケーション 第1巻 基礎理論』東京大学出版会，1973年。
- 大下勇二「会計と言語ゲーム ―会計の言語分析―」『経営志林』(法政大学)第25巻(1989年11月)，87-94頁。
- 大田信男・新井久爾夫・大山茂夫・岡野雅雄・兼高聖雄・河村一樹・中森強・平岩俊司・諸橋泰樹・山川浩二・吉岡至『コミュニケーション学入門』大修館書店，1994年。
- 大西新吾「会計における認識 ―会計言語のカテゴリーと意味空間―」現代会計研究会『現代会計研究』第13章所収，白桃書房，2002年。

- 大野俊雄「会計情報システム分析のための一試論(1) —記号論的・帰納法的アプローチ—」
『神戸学院経済学論集』第17巻第1号(1985年6月), 143-154頁。
- 大野俊雄「コミュニケーションの観点からみた会計測定の基本問題」『神戸学院経済学論集』
第20巻第4号(1989年3月), 759-780頁。
- 大橋英五・坂口康・勝山進『社会と会計』大月書店, 1996年。
- 大橋理枝・根橋玲子『コミュニケーション論序説』放送大学教育振興会, 2007年。
- 岡崎一浩「SEC, 決算開示の規制強化 プロフォーマ利益規制の概要」『旬刊経理情報』
No.1013(2003年4月), 35-39頁。
- 岡崎文一「実質利益とクリエイティブ・アカウンティング」,
<http://homepage3.nifty.com/mgs-mag/magazine/layer4/0022.html> から入手。
- 岡部孝好「意味論的目的適合性と語用論的目的適合性」『商学論集』(関西大学)第18巻
第1号(1973年4月), 1-20頁。
- 岡部孝好『会計情報システム選択論(増補)』中央経済社, 1993年。
- 小川正博『企業の情報行動』同文館, 1993年。
- 興津裕康「会計情報の基底的諸問題に関する検討」『商経学叢』(近畿大学)第36巻第2号
(1989年12月), 117-124頁。
- 興津裕康『財務会計の理論』税務経理協会, 1996年。
- 奥村浩「なぜ不正が次々と起きたのか」『週刊東洋経済』No.5779(2002年9月), 14-18頁。
- 笠井昭次『会計構造の論理』税務経理協会, 1996年。
- 笠井昭次『会計の論理』税務経理協会, 2000年。
- 笠井昭次『現代会計論』慶應義塾大学出版会, 2005年。
- 加藤盛弘「財務会計概念ステイトメント第2号」『同志社商学』第33巻第3・4号(1981
年12月), 17-38頁。
- 可児島俊雄編著『会計情報の監査』中央経済社, 1990年。
- 神森智編著『概説企業情報提供会計』同文館, 1998年。
- 紙谷孝雄「企業結合に係るプロフォーマ情報の開示の実務とわが国への影響」『旬刊経理情
報』No.1063(2004年10月)58 - 61頁。
- 河崎照行「情報の流れとコミュニケーション・システム」『甲南経営研究』第19巻第2号
(1978年9月), 125-147頁。
- 河崎照行『情報会計システム論』中央経済社, 1997年。
- 河崎照行「会計伝達メディアの分析的フレームワークとコミュニケーション効果」『大分大
学経済論集』第51巻第1号(1999年5月), 24-48頁。
- 菊地和聖「会計情報規準への理論的接近」『税経通信』第33巻第11号(1978年10月),
14-19頁。
- 菊地和聖『会計情報論』同文館, 1983年。
- 菊池豊彦『経営情報系の情報科学 I —情報理論編—』コロナ社, 1990年。

- 木戸田力「会計測定の対象と会計的概念 ―資産・負債観の新たな可能性をもとめて―」『東北学院大学経理研究所紀要』第9号（2000年12月），1-52頁。
- 木戸田力『会計測定論の再構築 ―意味論的考察を中心として―（改訂版）』同文館，2001年。
- 木戸田力『複式簿記システム ―会計測定の方法と構造―』創成社，2001年。
- 木戸田力「“国際的調和化”時代の企業会計における記号動態への一視角 ―語用論的考察を中心として―」『商学論集』（福島大学）第70巻第2号（2002年3月），3-25頁。
- 記虎優子『会計ディスクロージャー論』同文館，2005年。
- 草野真樹「米国企業の不正会計とプロフォーマ利益の開示」『企業会計』第54巻第11号（2002年11月）124 - 128頁。
- 久保田秀樹「会計原則の展開における『ASOBAT』の連続性」『彦根論叢』第296号（1995年7月），23-35頁。
- 久保幸年『マーケットサイド・ディスクロージャー』中央経済社，2000年。
- 黒澤清編著『会計学の基礎概念』中央経済社，1973年。
- 黒澤清『会計学基礎論序説』白桃書房，1987年。
- 河野一英『会計方法論の基礎構造』森山書店，1993年。
- 斎藤静樹『会計測定の理論』森山書店，1993年。
- 斎藤静樹『企業会計とディスクロージャー（第2版）』東京大学出版会，2003年。
- 阪本安一『情報会計の基礎』中央経済社，1991年。
- 佐藤信彦「業績報告：その議論の動向と問題点(2)」『週刊経営財務』No.2632（2003年7月）14 - 17頁。
- 沢田允茂『現代論理学入門』岩波書店，1995年。
- 柴健次『テキスト金融情報会計』中央経済社，1999年。
- 清水誠一『原価情報伝達論』中央経済社，1976年。
- 杉本典之『引当経理と繰延経理 ―その構造と機能―』同文館，1981年。
- 杉本典之『企業会計原理 ―会計記号論―』同文館，1989年。
- 杉本典之『会計理論の探求 ―会計情報システムへの記号論的接近―』同文館，1991年。
- 杉本典之・洪慈乙『キャッシュフロー計算書』東京経済情報出版，1995年。
- 瀬在良男『記号論序説』駿河台出版社，1970年。
- 高橋和幸「会計情報の伝達に関する一考察」『広島経済大学経済研究論集』第20巻第1号（1997年6月），91-111頁。
- 高橋和幸「会計情報論の三類型化についての考察」『広島経済大学創立三十周年記念論文集』（1998年3月），307-323頁。
- 高橋和幸「語用論的会計学についての考察」『広島経済大学経済研究論集』第21巻第3号（1998年12月），17-31頁。
- 高橋和幸「報告利益の開示規制に関する一考察」『九州国際大学国際商学論集』第15巻第2

- 号(2004年1月), 1-20頁。
- 高橋和幸「企業会計の言語分析についての一考察」『企業経営研究』第9号(2006年5月), 43-53頁。
- 高橋和幸「会計基準設定についての語用論からの検討ープロフォーマ財務情報の事例をもとにー」『会計』第172巻第2号(2007年8月), 69-79頁。
- 武田隆二「会計的コミュニケーションと情報伝達指針」『松山商大論集』第22巻第3号(1971年8月), 77-92頁。
- 武田隆二「現代会計とその学際的研究」山楸忠恕責任編集『会計学基礎理論』第9章所収, 中央経済社, 1980年。
- 武田隆二『会計学一般教程(第2版)』中央経済社, 1991年。
- 武田隆二『情報会計論』中央経済社, 1971年。
- 田中建二「米国における報告利益数値の管理」今福愛志編著『企業統治の会計』第3章所収, 東京経済情報出版, 2002年。
- 田中建二「米国における業績報告の状況」『企業会計』第55巻第5号(2003年5月), 4-11頁。
- 田中茂次「会計学方法論」(飯野利夫編著『会計方針選択行動論』第1章所収, 中央経済社, 1994年。
- 田中茂次『会計言語の構造』森山書店, 1995年。
- 田中弘『原点復帰の会計学』税務経理協会, 1999年。
- 田中弘『会計学の座標軸』税務経理協会, 2001年。
- 田中靖政『コミュニケーションの科学』日本評論社, 1969年。
- 棚橋秀彦「会計基準・レリバンスについての考察」『名古屋商大論集』第12号(1967年9月), 265-281頁。
- 津守常弘『会計基準形成の論理』森山書店, 2002年。
- 富塚嘉一『会計認識論』中央経済社, 1997年。
- 内藤文雄「会計情報の拡大と監査対象能力」『会計』第153巻第5号(1998年5月), 788-801頁。
- 永井成男・和田和行『記号論ーその論理と哲学ー』北樹出版, 1989年。
- 中條祐介「プロフォーマ利益の開示とその課題」『会計』第162巻第3号(2002年9月), 26-37頁。
- 中條祐介「プロフォーマ情報と戦略的ディスクロージャー」宇南山英夫・三浦敬編『会計ディスクロージャーの新機軸』東京経済情報出版, 2002年, 第3章所収。
- 中條祐介「プロフォーマ情報の質的変遷と戦略的活用」『企業会計』第56巻第4号(2004年4月)35-41頁。
- 長野史麻「会計制度の分析における言語分析的研究の有用性」『経理知識』(明治大学)第83号(2004年9月), 67-78頁。

- 永野則雄「会計コノテーションの記号論 ―会計変化における会計概念のイメージの役割―」『経営志林』(法政大学) 第 35 巻第 4 号 (1999 年 1 月), 51-59 頁。
- 日本証券経済研究所編『新外国証券関係法令集 アメリカ(I) サーベンス・オクスリー法』日本証券経済研究所, 2007 年。
- 八田信二・橋本尚「サーベインズ=オックスリー法の概要とわが国への影響《2》」『週刊経営財務』No.2590 (2002 年 9 月), 38-43 頁。
- 原田富士雄『情報会計論』同文館, 1978 年。
- 原田富士雄編著『動的社会と会計学』中央経済社, 1995 年。
- 林川美由樹「知的資産の特性と会計情報開示に関する論点 ―定性情報の開示問題を中心として―」『会計』第 171 巻第 1 号 (2007 年 1 月), 157-165 頁。
- 日比野省三・加藤清明『社会情報学のデザイン』福村出版, 1988 年。
- 平松一夫『外部情報会計』中央経済社, 1980 年。
- 広瀬義州「会計ディスクロージャーの理論的基礎」『商学論叢』(福岡大学)第 27 巻第 1・2 号(1982 年 11 月), 175-195 頁。
- 広瀬義州「効率的ディスクロージャーシステムのフレームワーク」『会計』第 123 巻第 6 号 (1983 年 6 月), 90-103 頁。
- 広瀬義州『会計基準論』中央経済社, 1995 年。
- 深田博己編著『コミュニケーション心理学』北大路書房, 1999 年。
- 藤井秀樹「会計情報特性の再検討」『商経学叢』(近畿大学) 第 36 巻第 2 号 (1989 年 12 月), 143-151 頁。
- 藤井秀樹「FASB 概念フレームワークの意義に関する考察 ―記述的会計論者の批判によせて―」『経済論叢』第 146 巻第 2 号 (1990 年 8 月), 21-31 頁。
- 船本修三「会計におけるレリバンスに関する一考察」『商経論叢』(大阪学院大学)第 6 巻第 4 号(1981 年 1 月), 95-103 頁。
- 船本修三『会計情報論の基礎』中央経済社, 1990 年。
- 船本修三「会計情報とコミュニケーション」『大阪学院大学商学論集』第 16 巻第 3 号(1990 年 12 月), 59-79 頁。
- 船本修三「会計情報のコミュニケーション効果に関する一考察」『大阪学院大学商学論集』第 18 巻第 3 号(1993 年 3 月), 213-231 頁。
- 船本修三『会計情報システムの基礎理論』中央経済社, 1996 年。
- 船本修三『会計基礎論』中央経済社, 1997 年。
- 古市峰子「非会計情報の開示の意義と開示規制のあり方」『金融研究』2003 年 3 月, 41 - 75 頁。
- 古庄修「米国における非 GAAP 利益の開示規制」『経済系』(関東学院大学)第 223 集(2005 年 4 月)64-76 頁。
- 古庄修「プロフォーマ利益の開示規制と業績報告」『経営行動研究年報』第 14 集(2005

- 年)64-68 頁。
- 星野一郎「プロフォーマ会計における合理性と社会性」『広島大学マネジメント研究』第 4 号(2004 年 3 月)1-25 頁。
- 星野一郎「クリエイティブ・アカウンティングにおける合理性と社会性」『経理研究』No.47(2004 年 3 月)250-273 頁。
- 松尾聿正『会計ディスクロージャーの理論と実態』中央経済社, 1990 年。
- 丸山圭三郎『ソシユールの思想』岩波書店, 1981 年。
- 丸山圭三郎『ソシユールを読む』岩波書店, 1983 年。
- 嶺輝子「コミュニケーションとしての会計ディスクロージャー」『経営と経済』(1)(長崎大学)第 68 巻第 1 号(1988 年 6 月), 1-20 頁 ; (2・完), 第 68 巻第 2 号(1988 年 9 月), 33-54 頁。
- 美馬武千代「会計へのコミュニケーション・アプローチ(一)」『会計』第 108 巻第 2 号, (1975 年 8 月)133-144 頁。
- 美馬武千代「ASOBAT とプラグマティズム」『商学論集』(福島大学)第 60 巻第 4 号(1992 年 3 月), 29-49 頁。
- 村上仁一郎『会計思考論』中央経済社, 1978 年。
- 村上仁一郎『会計構造論』中央経済社, 1980 年。
- 村上仁一郎『会計方法論』中央経済社, 1983 年。
- 村上仁一郎『会計体系論研究』中央経済社, 1986 年。
- 村上仁一郎「会計領域の拡大と会計情報利用者優先の原則」『経済研究論集』(広島経済大学)第 16 巻第 3 号 (1993 年 12 月), 1-24 頁。
- 森田章『企業内容開示制度』中央経済社, 1991 年。
- 山形休司『FASB 財務会計基礎概念』同文館, 1986 年。
- 山榘忠恕稿「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。
- 山本真樹夫『会計情報の意味と構造』同文館、1992 年。
- 若杉明「会計におけるレリバンス概念の役割」『企業会計』第 20 巻第 4 号 (1968 年 4 月), 90-97 頁。
- 若杉明「会計学の方法に関する一考察」『エコノミア』第 36 号(1968 年 9 月), 140-160 頁。
- 若杉明『会計学方法論』同文館, 1971 年。
- 若杉明編著『会計とディスクロージャー』ビジネス教育出版社, 1980 年。
- 若杉明『企業会計の論理』国元書房, 1982 年。
- 若杉明「方法論」青柳文司編著『会計理論の基礎知識』第 7 章所収, 中央経済社, 1988 年。
- 渡邊康良「会計責任の概念と適正表示 一会計基準と語用論の諸原理一」『会計』第 149 巻第 6 号(1996 年 6 月), 23-36 頁。