

バイアスとメッセージ

—— 会計情報における恣意性と有用性 ——

Managerial Opportunism and Distorted Accounting Information

星 野 一 郎
Ichiro Hoshino

要 約

企業会計においては、通常、会計情報の比較可能性が重視される傾向がある。このために提唱される会計制度が統一会計制度や国際会計基準である。このような会計制度の充実によって、たしかにその比較可能性は向上するが、一方、会計情報の事実描写性を毀損する可能性がある。さらに、より積極的に、企業経営者のメッセージが会計情報利用者に伝達されるという効果が減損されることも懸念される。このような観点から、会計基準の多様性が制度的に容認できる。本稿では、こうした観点から、従来、会計情報にバイアスをもたらすものとして排斥された会計基準多様性を弁護している。

キーワード：恣意性、有用性、統一会計制度、事実描写性、比較可能性、多様性、経営分析、会計分析、メッセージ、解釈能力

はじめに —— 問題意識と研究対象 ——

制度やシステムにしても、その背後にある考え方にしても、特定の社会や時代において肯定または受容されているものには、それ相応の存在理由や存在価値があるものである。つまり、存在・機能するものにはそれなりの必然性がある。このことは間接的には、多数派あるいは多数説にはそれなりの合理性があることを意味する。しかしまた、多数派の主張がいつも正しくないのも、歴史が教えるところである。

企業会計の領域においては、近時、会計情報における比較可能性の向上を重視した主張が数多く見られる。こうした主張がなされる背景のひとつに、そしてその結果として作成されたものに、国際会計基準委員会（International Accounting Standards Committee: IASC）が1989年に公表した公開草案第32号「財務諸表の比較可能性」（Exposure Draft No.32 “Comparability of Financial Statements”: ED32）がある。IASCがこうした公開草案を公表したのは当然のことである。経済活動の国際化・情報化にともない、異なる会計基準に準拠して作成される会計情報の比較可能性の毀損が問題視されるようになったからである。

証券市場・資本市場の国際化によって、会計基準の相違に起因した会計情報比較可能性の毀損により、投資者等の意思決定が誤まったものとなるおそれがある。このために、投資資金の国際的移動が効率的になされない蓋然性がある。

本稿は、このようなED32が採用したアプローチに内在する問題点の考察を目的とするものではない。しかしここでは、最低限、つぎのことを指摘しておく必要があるだろう。それは、ED32をはじめとして、会計情報の比較可能性向上を意図したアプローチは、程度の差こそあれ、会計基準の統一化あるいは調和化を指向したものであり、単純化していえば、そこでは「統一会計制度」（またはそれに類するもの）が想定されていると考えられる。

実業界や金融界などにおいては、一般的に、ED32のこのアプローチは評価されている。こうしたアプローチの採用によって、会計情報作成者の側にも、会計情報利用者の側にも、一定のメリットがあるからである。そのメリットとは、会計情報作成者にとっては、会計基準の統一による会計情報作成コストの削減であり、また、会計情報利用者にとっては、会計基準の統一による比較可能

性の向上である。

しかしながら、ED32のアプローチにも欠陥がある。本稿では、このような欠陥の一部について、おもに「会計基準の選択とその解釈という観点」から検討する。ED32のアプローチに対する本稿での批判は、一般になされるものとはかなり異質なものである。

本稿における基本的な視座は特有の「会計世界観」に立脚している。その詳細については、以下において考察するが、その基礎的な構造はつぎのとおりである。それは、会計あるいは会計学が対象とすべき「会計現象世界」があり、それを適切に描写するための「会計基準世界」が設定・適用され、その結果として、「会計情報世界」が発生・存在し、さらに、その会計情報を理解するための空間である「会計解釈世界」が存在するというものである。本稿では、おもに「会計解釈世界」から「会計基準世界」の一部を批判しようとするものである。

I 「恣意性」の有用性

I.1 従来見解の特性と問題点

ここでいう「恣意性」とは、原則的に、企業経営者のそれである。一般に、企業会計においては、会計情報に経営者の恣意性が介在することは好ましくないものとされる。なぜなら、会計情報への経営者恣意性の介在を制度的に容認すると、そこから産出される会計情報が当該企業の経営実態を適正に表示したものにならないと考えられるからである。これは、会計情報が事実描写性を十分に備えていない事態を忌避する考え方である。

会計情報が事実描写性という質的特性を備えていることが望ましいのは当然である¹⁾。会計学において頻繁に言及されるアナロジーに「地図」にかんするものがある。それによると、会計情報はおもに企業実態という事実あるいは現実を写し取った「地図」であるということになる。たしかに企業実態という現実はいかに多様かつ複雑であるので、そのすべてを正確に写し取ることは不可能である。そこで、会計情報は企業実態の一部を簡略に描写しようとするのである。会計情報がすべて

の側面において「完全」であることは、原則的に不可能である。もし「完全」であろうとしたら、ひとつの企業をまるごと描写した会計情報を作成する必要がある。このことを「地図」にかんしていえば、「完全な地図」はまさに地球そのものということになる。

「完全な地図」の作成が不可能であるのと同様に、「完全な会計情報」の作成も不可能である。より「完全な会計情報」を作成しようとするれば、企業実態という現実が多様であることに起因して、それを写し取る技法としての会計基準は、制度的に多様なものが容認されているほうが望ましいという主張が展開される。従来会計学においては、こうした主張を主たる根拠として、ひとつの会計事実に対して複数の会計基準が設定されてきた経緯がある。いわゆる「経理自由の原則」と呼ばれる考え方がそれである。

しかしながら、多様な会計基準が設定・適用される結果として、そこから産出される会計情報の比較が困難になるという問題が惹起するようになった。こうした企業間における比較可能性の毀損（またはその可能性）は、株主をはじめとする会計情報利用者の意思決定に悪影響をおよぼすおそれがある。このような問題点は、起こるべくして起こった出来事である。財務会計制度上適用を容認されている会計基準が複数認められていれば、そこから産出される会計情報を相互に比較するうえで不便または困難なのは当然である。

このような比較可能性の問題が議論されるようになった契機は、事業活動および資金調達活動の国際化である。こうした活動が一国内にかぎられたものであるならば、こうした比較可能性の毀損が問題となることはないか、または、あるとしてもごくわずかなものであろう。国内企業の比較にかぎれば、たとえ会計情報の比較可能性が担保されなくとも、その他の情報源から入手可能な企業情報によって、比較可能性の毀損という会計情報上の欠陥が補足されることを期待できよう。

海外の会計基準に準拠した会計情報が作成・公表されると、当該企業が国内基準で作成・公表する会計情報との「齟齬」が顕在化することになる。こうした「齟齬」によって、従来は、ある程度信頼されていた国内基準で作成された会計情報に対する評価が失墜する可能性がある。この「齟齬」

1) Financial Accounting Standards Board, "Statement of Financial Accounting Concepts No.2", FASB, 1980.

は、海外の投資者からすればとくに重要な問題となる。この問題は、海外の投資者の利害を損なう可能性があるだけでなく、資金調達をなそうとする企業にとっても、大きな不利益をもたらすおそれがある。こうした経緯あるいは事情から設定されたのが、さきの ED32 であり、また国際会計基準である。

ここにおいて、会計情報における比較可能性と事実描写性との関係が問題となる。会計情報の比較可能性を機械的に追求すると、「統一会計制度」が理想的な会計制度ということになり、また、事実描写性を追求すると、いわゆる「経理自由の原則」のもと、会計基準の多様化が強力に推進されることになる。この際、会計情報利用者は「統一会計制度」を指向し、会計情報作成者は会計基準の多様化を指向する傾向がある。その場合の有力な理論的根拠が、それぞれについて、比較可能性と事実描写性なのである。したがって、比較可能性と事実描写性とは、その指向性にかんして、基本的にトレードオフの関係にあると思われる²⁾。

こうした観点に対しては、そのトレードオフ関係が本当に存在するののかという点と、単純な意味での比較可能性がどこまで重要かという点が問題となる。本稿では後者について考察する。「統一会計制度」が採用されれば、会計情報の比較可能性は劇的に向上するはずである。しかしここでより重要なことは、比較可能性の向上と引き換えに事実描写性を犠牲にしていないか、または、事実描写性以外にも犠牲にしているものがないかという点である。

本稿の筆者は、従来、こうしたトレードオフ関係を前提として、単純に比較可能性を向上させる施策を支持してきた³⁾。本稿では、こうした従来の主張を一部変更したうえで、異なる見解を展開してゆきたい。それは、簡単にいえば、単純な比較可能性の向上を意図した会計システムにおいては、経営者の「恣意性」という一種の「メッセージ」が会計情報利用者に伝達されないという見解である。以下において、こうした見解とその根拠について論及する。

2) 星野一郎「会計基準設定過程における利害の調和化プロセス——統一化と弾力化をめぐる攻防——」『会計』1989年10月、97-110頁。

3) 同上論文を参照のこと。

1.2 「恣意性」の意義と分類

個人においても、そして、個人によって構成される組織においても、それらはなんらかの「意思」を有しているものである。個人および組織が、それぞれ、それらに固有の「意思」を持ち、それに基づいた行動をとるのは当然である。会計をめぐる「意思」についてもこのことは妥当する。

会計をめぐる「意思」には多様なものが存在するが、会計政策研究においてとくに問題となるのは、会計情報作成者としての企業の「意思」である。ここでは、このような企業の「意思」と当該企業の経営者の「意図」を同一のものとしてあつかう。

会計情報に「恣意性」が介在するケースは4つある。第1のケースは、経営者が会計情報を直接的に操作する場合であり、これは、後述する、適用される会計基準の操作・変更を通じたものではない。この場合、経営者は、たとえば、売上を架空計上し、まったくの「うそ」をつくのである。

第2は、会計基準の設定過程に介入することによって、経営者にとってなんらかの点で「好都合」な会計基準が設定されるように行動するケースである。この場合、多様な事情・背景を有する企業（およびその経営者）の利害・関心がひとつに集約化されるかどうかの問題であるが、もし一定の形で集約されれば、経営者の「意図」が会計情報に影響をおよぼしていると考えられる。

第3は経営者の「意図」が会計事象に影響を与えるケースである。これは当然のことであり、通常、一般に認められた「容認されるべき恣意性」であるといえる。経営者がその「意図」に基づいて、企業経営をおこなった場合、その結果たる会計事象にその「意図」が介在しているのは当然で、この意味での恣意性を否定したのでは企業経営そのものが成り立たない。

第4は、会計情報を作成する過程において、経営者の「意図」が会計基準の選択・適用に介在するケースである。このケースでは、ひとつの会計事象について認められた複数の会計基準からの選択を通じて、経営者の「意図」が会計情報に間接的に影響している。企業会計上問題視される「恣意性」はこの場合についてのものであることが多い。ここで留意しなければならないのは、経営者の「意図」が介在することが即「悪い」とはかぎ

らならない点である。おそらく、多くの場合、とくに良心的な経営者の「意図」は、自己に「好都合」なように会計情報を操作することではなく、企業実態を正確に反映した会計情報を作成することであろう。しかし不幸なことに、一部の経営者は「悪意」をもって会計情報を操作している可能性がある。さらに不幸なことに、投資者などの会計情報利用者にとって、どの経営者が「悪意」を持っているかは、事前には——そして、多くの場合、事後的にも——わからないのである。

以上4つのケースのうちの第3のケースが「客観性」を備えた状態であるといえる。「客観性」とは、会計事象から会計情報がストレートに導出された状態であり、なおかつ、経営者の「善意」を含んだ状態を意味する。

これら4つのケースは相互に依存的な関係にある。すなわち、経営者の「意図」がなんらかの形で会計情報の操作にあるとすれば、そこでの会計政策や会計行動には複数のオプションがあり、また、いくつかのものを同時並行的に利用する可能性がある。

以上では、会計情報作成者としての企業経営者の「意図」を念頭に置いた検討をおこなってきたが、同様または類似のことは、会計基準設定者の「意図」にもあてはまる。近時においては、または規制産業においては、会計基準設定者の「意図」が必要以上に会計基準（したがってまた会計情報）に介在したことに起因する問題が生じてきた。こうした意味からは、会計基準設定者の「恣意性」が直接的にも間接的にも、介入しないまたは介入しにくいシステムの構築も重要となる。

また会計基準設定者は、制度上・歴史上、会計情報作成者たる企業からの影響を受けやすい体質を有していることが多い。この点から、会計基準設定者の、会計情報作成者からの独立性が重要となる。

時系列的に最終段階で会計情報の「客観性」を確保・保証するのが、公認会計士あるいは監査法人である。会計制度のうえで、公認会計士（および監査人）の役割はきわめて重要である。公認会計士（および監査人）は、会計情報をめぐる「客観性」に対して大きな責任を負っている。

II 「多様性」の弁護論

II.1 完全な統一会計制度

完全な統一会計制度とは、企業が採用する会計処理基準のすべてについて、ひとつの会計事実に対してひとつの会計処理基準しか容認されない制度である。こうした制度にもとにおいては、会計情報の比較可能性が完全に達成されるはずである。

こうした世界において企業経営者がその「恣意性」を発揮しようとするれば、それは、企業実態の変更にかぎられる。I.2で述べたように、企業実態の変更によって経営者がその「恣意性」を示すのは自然なことである。会計処理基準の多様性が容認される世界においては、企業経営者がその「恣意性」——とって悪ければ、自己の「意思」——を表明するのは、会計処理基準の選択適用を通じても可能であったが、完全な「統一会計制度」のもとでは、こうした形での「意思表示」が不可能となる。

このような「意思表示」を封ざることが、会計情報利用者の意思決定にいかなる影響をおよぼすであろうか。経営者の「意思表示」を封ざることが是とする背後には、こうした意味での経営者の「意思」に対する性悪説的見解が存在すると思われる。もしそうであるならば、つまり、経営者が会計情報利用者を騙そうとしているとしたら、経営者の「意思表示」を封ざることには、一定の合理性を見出すことができるかもしれない。

ここで問題なのは、騙そうとする意図を有している経営者がごく一部であったとしても、会計情報利用者の側からすれば、一般的に、その経営者を正確に特定することは不可能であり、その場合、騙そうとする意図を有さない経営者に対しても「疑いの視線」を向けることになる。その際、企業の資金調達活動等に対して、不自然あるいは不合理的な影響をおよぼす蓋然性がある。このような影響は、個別の企業にとって問題となるだけではなく、マクロ・レベルでの資源配分にとっても大きな問題となるおそれがある。また、会計情報利用者の意思決定に対しても、不合理的な影響をおよぼす可能性がある。

また、完全な統一会計制度のもとでは、会計処理基準の選択適用を通じた会計情報操作が不可能なために、経営者は企業実態を不自然に変更する可能性がある。このために、当該企業をめぐる状

況およびマクロ的経済状況が不合理に変化するおそれがある。

ここでもっとも本質的な問題は、完全な統一性が達成されたために、会計処理基準（およびその変更）を通じた経営者の「意思表示」が阻害される可能性である。これは、経営者の「意思」としての「恣意性」をどう評価すべきかということでもある。このような問題が、会計情報の「メッセージ性」とその「解釈」というテーマに発展していくのである。

II.2 生物学的考察の可能性

ここでは、本稿のテーマである「バイアスとメッセージ」に関係する範囲と程度において、生物学的観点について検討する。進化生物学的アプローチ⁴⁾においては、いわゆる「弱肉強食」あるいは「優勝劣敗」が前提とされる。このことは、進化のプロセスを見ても、また、ごく身近な事象を観察しても明らかなことである。こうした法則は、資本主義システム下における経済競争およびその根底にある市場メカニズムにおいても、有効に機能していると考えられる。企業会計のメカニズムは、こうした法則を前提にした、「優勝劣敗」を決定するためのシステムであるともいえる。

このような観点から極端な議論を展開すると、「優勝劣敗」の判定のためには、完全な比較可能性を具備した統一会計制度が理想的な会計システムという結論を導き出せるかもしれない。しかしまた、こうした結論は会計情報利用者の情報分析能力を低く評価したものであるとすることができる。なぜなら、この意味における会計情報利用者の能力が十分に高いものであるならば、このような比較可能性を備えていなくとも、会計情報利用者が対象となる企業の実態を見破ると思われるからである。

生物の世界においては、たしかに「弱肉強食」あるいは「優勝劣敗」が前提とされながらも、他方、「劣敗」を常時肯定するかというところでもない場合もある。この傾向は、典型的には、ウイ

ルスにおいて散見されるものであるが、その他の生物でも一定程度観察される現象である。「弱肉強食」あるいは「優勝劣敗」が絶えずなされていると、単純に言って、そこでは、生物学上の種の多様性が否定される可能性がある。生物学上の種の多様性は、生物の繁栄と進化のための基礎的な前提条件である。

こうした「劣敗」に対する部分的否定は、ある点からすれば、「弱者」に対する「強者」のいたわりと解釈できるかもしれない。しかしまた、こうした「強者」も、なんらかの規準での「弱者」を完全に払拭してしまうことは、その「強者」が今度は相対的に「弱者」となってしまうことを意味する。「強者」の「弱者」に対するいたわりは「利己主義」に立脚しているとも考えられる。このような「強者」の「利己主義」は、生物圏全体の繁栄にも貢献していると思われる。ある時点における「弱者」は、「強者」の「利己主義」の傘下でその生存を確保できる可能性がある。

このような生物学的考察がそのまま会計学に適用できるとはかぎらないが、しかしまた、そのうちの一部は、会計的場面にも妥当すると思われる。それは、特定の経済環境のもとでは「敗者」であったものが、他の環境のもとでは「勝者」に変わる可能性である。もちろん、資本主義の一般的メカニズムにおいては、「敗者」はいったん市場から退場して、「勝者」になるべく再び市場に参入してくるシステムが想定されている。けれども、少なくとも従来のがわが国においては、このようなシステムが効率的に運用されているとはいいたいがたい状況にある。そうだとすると、例外的なメカニズムが存在することにも、ある程度の合理性を認めることができるかもしれない。

こうした前提によるならば、会計処理基準の多様性を、「弱者」である企業の「生存」のための「技法」として認知することも可能と思われる。この考え方はまた、「弱者」としての企業がその市場からの退場を「先延ばし」するために利用することを容認しているとも見られる。つまり、会計処理基準の多様性を「弱者生存」のための手法と位置づけているともいえる。

以上の生物学的考察は、おそらく米国のような、市場からの退出・市場への参入が制度的に容易なシステム下においては、あてはまらないものであ

4) この領域における代表的かつ古典的な著作につきのものがある。

リチャード・ドーキンス著、日高敏隆他訳『利己的な遺伝子』紀伊国屋書店、1991年 (Richard Dawkins, *The Selfish Gene*, New Edition, Oxford University Press, 1976)。

ろう。しかしわが国のようなシステム下では、こうした考察は、会計制度としてある程度は妥当性を有するといえよう。

III 会計情報の「メッセージ性」

III.1 経営分析的視点の限界

会計情報は一般的に、その利用を前提として作成されるものである。とくに財務会計の領域においては、企業外部の会計情報利用者が自己の経済的意思決定をより合理的・効率的に遂行するために当該企業の会計情報を利用する。いわゆる経営分析の領域においては、このような財務会計システムによる会計情報の提供を前提にしたシステムが構築されている。

一般的な経営分析では、先述した意味での、機械的な比較可能性が重視されると考えられる。なぜなら、経営分析では、たとえば、複数企業のうちのどの株式を購入するかという意思決定がなされ、その際に問題となるのは、これら複数企業をめぐる経営成績および財政状態の比較であるからである。経営分析では、統一会計制度を想定しないまでも、企業比較が効果的に遂行されなければ、こうした意思決定が良好な結果を生み出すことは期待できない。

経営分析において利用される技法の一部は、比較対象である複数企業が異なる会計処理方法を採用していた場合に、その相違点を「調整」あるいは「相殺」するためのものと見ることができる。こうした「調整」のための「手段」を持たない投資者は、おおまかな「推定」によってこの「調整」に代替しているといえるかもしれないし、また、このような「調整」を施した加工情報を購入しているのかもしれない。こうした代替や購入にはそれなりのコストを要する。

代替にかんするコストの多くは、「推定」にともなう「誤差」に起因するものである。この代替コストは、会計情報利用者の「推定能力」と反比例の関係にある。この代替コストは、会計情報利用者の内部的なコストであるために、多くの場合、その会計情報利用者以外の者には窺い知ることはできない。

これに対して、購入コストは、上記の「調整」をアウトソーシングするためのコストである。このアウトソーシングには、特定の会計情報利用者

のために「調整」された、いわば特注版のものと、不特定多数の会計情報利用者のために「調整」された、いわば普及版のものがある。一般に、特注版のほうが、より高額な購入コストを要しようが、だからといって、特注版のほうが、比較可能性という点でより高品質とはかぎらない。普及版の開発・販売はマスコミや情報産業によって担われている。

いずれにしても、洗練された、投資規模の巨額な投資者は、「自前」で経営分析をおこない、そして、そうでない投資者は、代替コストあるいは購入コストを負担したうえで経営分析を実行していると想像される。そこにおいては、原則的に、投資対象となる企業の過去のパフォーマンスが分析されている。株式投資のすべて、および社債投資の一部においては、当該証券の将来の時価変動が問題となることが多いが、そのための分析情報のほとんどは、基本的に、投資対象となる企業の過去のパフォーマンスをあつかったものである。

投資者の多くは比較可能性の毀損にさほど神経質となっているようには見えない。彼らは、その投資金額が一定の規模に達していないために、先述した購入コストを負担する必要を認めないのかもしれない。またさらに、会計処理基準の相違に留意するほどの会計知識を有していないか、それを有していたとしても、そのことにさほどの価値を認めないのかもしれない。一般投資者の多くは、比較可能性の毀損に起因する会計情報価値の減少を、容認しえる「誤差」の範囲内のことと考えている蓋然性がある。

経営分析においては比率分析が多様される。比率分析では、原則的に、複数の会計情報の比率の大小によって、分析対象の収益性や健全性などが判定される。直観的な議論をすれば、会計情報自体の比較においては、比較可能性の毀損がある程度重要な問題となる可能性があるが、会計情報の比率比較においては、会計情報それ自体を比較する場合ほどには、比較可能性の毀損が問題となることは少ないかもしれない。このことは、比率分析によって、比較可能性の毀損が「埋没」したともいえるし、また、それを「埋没」させるために比率分析を実行しているともいえよう。

III.2 会計分析的視点の意義

本稿においては、経営分析とは異なるものとして、「会計分析」という概念を提唱する。ここで会計分析とは、経営分析の領域の一部を含み、かつそれとは異なる領域を有する概念である。経営分析の技法の多くが会計情報を用いるという点においては、会計分析とかななるものであるが、経営分析が基本的には会計処理基準の相違を無視したものであるのに対して、会計分析では、会計処理基準（その相違および変更）にも着目した分析を展開するものである。したがって、会計分析においては、経営分析の内容に加えて、あるいはそこで分析された内容の会計的解析に加えて、会計処理基準の相違やその変更が有する意味についての考察が展開されることになる。

会計分析の対象は、企業の経営的状況、およびそこで適用される会計処理基準である。こうした会計分析のフレームワークからすると、適用する会計処理基準の変更は、重要な分析対象のひとつであり、また、経営者が意図するか否かは別にして、そうした変更自体が経営者による「会計的メッセージ」であることを意味する。統一会計制度はこうした「会計的メッセージ」の伝達を阻害する可能性がある。

会計分析においては、経営分析がそうであったように、その大半において、企業の過去のパフォーマンスがあつかわれる。しかし経営分析と異なり、会計分析においては、部分的に将来のパフォーマンスがあつかわれることになる。それは、企業が適用する会計処理基準の変更にあらわれている。企業経営者が会計基準を変更する場合、基本的に、2つのケースが想定される。第1のケースは、たんに今期の期間損益あるいは財政状態等を操作しようとする意図から、会計基準の変更あるいは新たな適用がおこなわれる場合である。

これに対して第2のケースは、次期以降における期間損益あるいは財政状態等を操作しようという意図から、将来の会計基準の変更のための「準備」あるいは「予約」のために、今期における会計基準の変更が実行される場合である。このケースでは、企業経営者は、現在の投資者等の利害関係者および将来のそれらに対して、結果的に「会計的メッセージ」を伝達しているのである。こうした「会計的メッセージ」は、企業の将来のパ

フォーマンスに関連したものである。

以上のような会計分析の立場からすると、会計基準の多様性およびそれに利用した会計情報操作は、会計情報に「バイアス」をもたらすものではなく、じつは有益な「メッセージ」を提供するメカニズムなのである。また単純にいても、完全な統一会計制度のもとにおいて産出される会計情報に比較して、会計基準の多様性を前提としたシステムのもとで産出される会計情報のほうがより多くの「情報量」を含んでいるといえよう。会計基準の変更の旨とその理由およびそれが経営成績等におよぼす影響についての注記事項は、当該企業の現状および将来の動向（あるいはその予測）のためにきわめて有益な情報と考えられる。

IV 「解釈」の可能性

IV.1 「解釈」の「幅」と「多様性」

会計情報は一種の「言語」である。それが「言語」であるかぎり、そこではコミュニケーションおよびその前提となる「解釈」が重要となる。

概念の「定義」には、一義的に規定されたものと、あいまいに規定されたものがある。概念の「定義」が一義的で厳格に規定されたものが理想的かというところでもないこともある。なぜなら、「定義」があいまいだからこそ、その概念が利用される場面が増え、また、概念としての「寿命」が長いと思われるからである。しかし、概念の「定義」があいまいだと、そのコミュニケーションを阻害するおそれがある。そこでは「解釈」の「齟齬」が問題となる。また、概念としての「寿命」が長いということは、それが使用される時期や状況によって、その「定義」あるいは「用法」が変遷・変化するということである。

本稿では、言語学の立場からの考察を意図しているわけではないし、また、以上で述べた見解がそのまま会計学、とくに会計基準の多様性について適用できるとも考えない。しかしまた、「言語」における特性の一部は会計学に適用可能と思われる。それはコミュニケーションにおける「解釈」の重要性である。

財務会計においては、制度上作成される会計情報がその利用者に伝達され、利用者はその情報が意味・意図している内容を「解釈」する。会計情報利用者の「能力」はこうした「解釈能力」でも

あるのである。しかしながら、コミュニケーションにおいて使用される概念に多様性が認められるからといって、会計基準の多様性が容認されるべきだと結論することは論理的に不可能であろう。

コミュニケーションにおいて使用される概念の「解釈」には、一定の「幅」や「多様性」が認められる。そして当事者は、その環境に応じて、そのなかから最適な「選択」をおこなっているのである。コミュニケーション当事者の能力は、こうした「選択」の的確性によって判断される。

財務会計上作成される会計情報について、多様な会計情報利用者は、それぞれ、多様な「解釈」をなしているであろう。そしてこの「解釈」は、各会計情報利用者の「判断」に結びつき、その「結果」が、たとえば、投資対象たる有価証券からのインカム・ゲインおよびキャピタル・ゲイン（またはキャピタル・ロス）として表面化する。

財務会計システムにおける本質的な論点は、極論すれば、企業外部に伝達される会計情報そのものではなく、その作成の基礎にある会計基準である。会計基準の多様性をめぐる問題は、事実描写性の向上あるいは比較可能性の毀損という観点からだけではなく、むしろ、会計情報をめぐる「解釈」の「幅」と「多様性」という観点から評価する必要がある。会計基準の多様性が認められる世界にあってはじめて、会計情報作成者からの「メッセージ」が会計情報利用者に対してより豊富に、そしてよりの確に伝達される可能性がある。

IV.2 「解釈能力」の判定（基準・規準）

会計基準の多様性が容認される世界は、企業会計にあっては、いわば古典的な「会計世界観」である。従来、こうした状況が容認された背景には、先述のように、会計基準の多様性のもとで企業経営者が会計基準を選択・適用し、それによってその企業実態をよりの確に表示できるとする「哲学」があったと思われる。しかし、本稿で考察したように、こうした「事実描写学派的な哲学」よりも重要なのは、会計情報作成者たる企業からの「メッセージ」がより豊富に伝達されるという「メッセージ学派的な哲学」である。

「メッセージ学派的な哲学」において重要なのは、会計情報作成者の「伝達能力」であり、また、会計情報利用者の「解釈能力」である。ここで問

題となることのひとつは財務諸表に対する「注記情報」である。より正確に言えば、「注記情報」が全般的に重要なのではなく、そのなかでもとくに会計基準の変更にかんする注記が大切となる。会計基準の多様性が認められる世界においては、原則的に、制度上容認された複数の会計基準からの選択・適用は、一定の条件のもとで企業経営者に一任されている。そこでは、会計基準の変更がおこなわれた際には、財務諸表の注記に、変更の旨、変更の理由およびその変更が財務諸表におよぼす影響を記載する必要がある⁵⁾。

こうした「注記情報」それ自体が、会計情報作成者たる企業経営者からの重要な「メッセージ」なのである。そこにおいては、「注記情報」をめぐる会計情報利用者の「解釈能力」が問題となる。会計基準の変更には、将来の企業動向およびそれにかんする予定についての、企業経営者からの「メッセージ」が含まれていると考えられる。たとえば、保有する有価証券の評価基準を低価法から原価法に変更することは、当面の間、決算対策としての有価証券の売却を実施しないという意思表示なのかもしれないし、または、財務上の体力が脆弱であるという、救済要請的な意思表示なのかもしれない。低価法から原価法への変更にかんしては、この他にも多様な「解釈」が可能であろうが、こうした変更をたんに会計情報の操作としか見ないのはきわめて一面的な発想である。

このような考え方においては、会計情報利用者の会計基準にかんする知識およびそれに依存する「解釈能力」が重要になる。企業行動の国際化・情報化・高度化等の進展により、会計情報利用者には、こうした能力が従来に増して要求されるようになってきたと考えられる。以前と比較して、企業および企業活動をめぐる状況は大きく変化している。典型的な例としては、企業数の増加および企業規模の拡大、情報通信手段の高速化・国際化、および資金調達手段・資金運用手段の高度化・国際化などがある。このような状況において会計情報を利用するうえでは、従来に増して、会計基準にかんする知識およびそれに依存した「解釈能力」が重要な役割を果たす。

5) 財務諸表等規則第8条の3第1号。計算書類規則第3条第2項および第46条第2項。

会計情報利用者が会計情報を利用するうえでの「競争」は、究極的には、会計情報をめぐる「解釈能力」における「競争」であるといえる。比較可能性を極端に重視した「統一会計制度」のもとにおいて産出される会計情報においては、基本的に当該企業の過去の業績あるいは状態が一定程度表示されているにすぎない。これに対して、会計基準の多様性が認められるシステムにあっては、当該企業の過去の業績あるいは状態に加えて、当該企業の将来の業績あるいは状態についての経営者の「メッセージ」もが表示されていると考えられる。会計情報利用者による意思決定のパフォーマンスの多くは、この「メッセージ」をいかに的確に読み取るかにかかっている。

おもに財務会計を念頭に置いた場合、はじめに記したように、つぎの4つの「会計世界」が存在する。それは、「会計現象世界」、「会計基準世界」、「会計情報世界」そして「会計解釈世界」である。これらの「会計世界」は、それぞれ独自の状況を形成しながらも、強い相互依存性のもとにある。「会計現象世界」を構成する会計現象は、特定組織の特定時点のものについては、原則的にひとつである。そうした会計現象を認識したうえで、容認された複数の会計基準によって構成される「会計基準世界」のなかから、もっとも適切なものが選択・適用され、そこで作成された会計情報が企業外部に公表される。その結果、ひとつの「会計情報世界」が出現する。そしてその会計情報を受領した会計情報利用者は、それぞれ独自の「会計解釈世界」を形成することになる。したがって、この「会計解釈世界」は無数に存在する。この「会計解釈世界」に基づく判断によって、会計情報利用者による経済的な意思決定がおこなわれる。

このような「会計世界観」のもとにおいては、会計基準の多様性を容認する会計システムの構築が必要となる。会計基準の多様性が容認される「会計基準世界」によって、はじめて企業の業績あるいは状態についての経営者の「メッセージ」がより適切に伝達できると考えられるからである。

むすび

本稿においては、従来、会計情報に「バイアス」をもたらすものとして批判されることの多かった

会計基準の多様性に対して、従来のものとは異なる観点からの評価をこころみだ。本稿で展開してきた要旨は、事実描写性という観点からではなく、企業経営者からの「メッセージ」の伝達という観点からの会計基準の多様性に対する再評価であった。

会計情報あるいは会計システムに対して期待される経済的機能のひとつに、本稿で考察した企業経営者からの「メッセージ」の伝達がある。同時に、それらに期待される社会的機能のひとつに、企業あるいは企業活動における「不正」の防止およびその発見がある。このむすびでは、こうした社会的機能の一部について検討する。

ここでは、企業あるいは企業活動における「不正」の防止およびその発見について検討するために、試験でのカンニングの防止およびその摘発について考察する。おそらく試験制度が創設されて以来、カンニングはそれこそ手を変え品を変え実行されてきたものであろう。試験を受ける学生等は本来、一生懸命勉強すべきであるが、なんらかの事情で勉強をしたくない、またはできない場合には、最小限の努力で最大限の効果をあげるという「行動」をとる可能性がある。この意味において、カンニングという戦術は、摘発されないかぎり合理的である。

一方、試験を実施する立場の学校あるいは教師は、一般的に、カンニングを防止したいと考えている。なぜなら、実質的にカンニングを容認すると、真面目に受験した学生に対して「不公平」を強いることになるし、また、教育をなし試験監督を担当した教師自身がカンニングをしている学生から馬鹿にされているという感情を抱くからかもしれない。いずれにしても、古今東西、試験においては、カンニングの防止に多くの努力が傾注されてきた。

一般的に、カンニングの防止に努めることが肝要であろう。しかしまた、いかにその防止を図ったとしても、数多くの学生のなかには、一定数の者がカンニングの準備をしている可能性も否定できまい。試験監督の実施コストを無視すれば、ひとりの受験生にひとりの監督者を配置することも想定できようが、実際問題としては不可能あるいは不合理である。そこで、現実的な施策として、多くの受験生に少数の監督者を配置するが、カン

ニングが発見された際には、厳しい「ペナルティ」を課するというアプローチが考えられる。このアプローチは一罰百戒的な発想に立脚していると思われる。

こうした状況においては、できるだけカンニングの摘発が容易なシステムを構築することが肝要となる。たとえば、教室における学生の座席を指定するのではなく、自由に着席させたほうが、経験上、カンニングを予定している学生が着席する場所が特定可能であることから——教室の前よりも後ろに、また、中心部よりも両端部に——、カンニングの摘発がより容易になる可能性がある。さらに、カンニングをする可能性が高い学生が特定の場所に集中していたほうが、試験監督上の「効率性」が向上するであろう。また極端なこと

をいえば、一種の「おとり捜査」をおこなうことも想定できよう。

このようなカンニングの防止と摘発が、そのまま企業における「不正」の防止およびその発見に適用できないかもしれない。しかし、基本的な構造において、それらは多くの類似点と共通点を有していると思われる。そして、非自発的ではあろうが、会計基準の多様性が容認された会計システムのもとでの、会計基準の変更、したがって、企業経営者の「メッセージ」には、このような「不正」の発見——よってその防止——に貢献できる可能性が秘められていると考えられる。いわゆる「統一会計制度」のもとでは、こうした可能性が極端に低下するおそれがある。