

# 会計情報の意味論的アプローチ

## — 会計情報教育における企業研究 —

田 端 哲 夫

### A Semantic Approach to the Accounting Information — Enterprise research in accounting information education —

Tetsuo TABATA

The accounting information education is an enterprise management argument that is not a specialty of technology argument with regard to a computer but teaches the accounting with the computer.

The accounting information is the first step because the accounting is just like a business language.

Accounting information education began with the fact that an information user teaches the information system to offer useful information in decision making. ASOBAT is the theory for that.

ASOBAT constructed the accounting theory from the viewpoint to see the accounting as the information offer system.

There is "a law of causality approach" and "a semantic approach" in the interpretation method of the accounting information, it is in the relation that stores.

"The semantic approach" to accounting information education and the information that calls and lives with the decision making information is been to obtain. And, another is to understand the general context of a certain enterprise.

The purpose of this paper is to show the relation between the management idea and the partial analysis data.

目次	はじめに
	第一章 会計情報教育の変遷
	第二章 A I S教育の方法
	第三章 事例研究
	第四章 意味論的アプローチ
	まとめ

## はじめに

21世紀に入り米国のITバブル崩壊は、日本にハード（情報機器）の需要急減をもたらし、半導体などの景況悪化に伴うハード産業の不況をもたらしている。しかし、日本の不況と米国のバブル崩壊とは、状況は大きく違っている。米国では1990年代を通じて「IT革命」によって生産性を向上させ、長期の景気拡大を牽引していた。それによって、過剰なる期待感が生じていたために、ネットベンチャーや通信事業者の倒産が発生しITバブル崩壊といわれている。これは、「IT革命」の次のステップであるブロードバンド時代への移行期であり、踊り場として不況が起きている。これに対し日本の場合は、本格的な「IT革命」に移行する前に不況が到来している状況なのである。日本の「IT革命」前とは、コンピュータの情報機器を中心にした社会から情報活用を中心にした社会への変化として捉えるべきであろう。

日本企業の情報活用への変化とは、情報・物流・金融などのあらゆる側面においてスピード化の進展やコスト競争、顧客ニーズを捉えた経営に対応していくことである。それが実現できるのが情報技術を駆使することであり、情報共有を進めることである。IT化を進めるといっても、単にパソコンやソフトを導入するだけでは意味がない。必要なのは、企業経営において迅速な意思決定や調達先の最適化を通じたコスト削減、顧客ニーズに即応する販売や製造戦略の実施などの組織改革があってはじめてIT革命といえる。そのためにも、企業経営としては技術面からだけのIT革命ではなく、ITによって何が変わってくるのかという企業経営論からのアプローチが必要になっている。このアプローチからの研究は、実務面からのベンチャー企業に多くみられるが、例えば、SCM（サプライチェーン・マネジメント）、CRM（顧客情報管理）、ナレッジ・マネジメント、ネットビジネスなどといった手法が用いられている。これらは、いままでも情報システムとして使われていたSIS、EDI、CALIS、EI、VCなどの技術的な手法だけではない、経営的な手法を用いた方法として活用されている。

この小論では、このようにコンピュータを用いた経営が進められている中で経営情報教育としての会計情報教育の変遷と今後のあり方について述べる事にする。

## 第一章 会計情報教育の変遷

現状のビジネス界においては、大企業から中小企業および個人まで含めた企業で会計処理のコンピュータ化は進んでいる。その中において、実務教育の意味合いの強い会計教育にコンピュータを導入することが必要となっている。コンピュータについての教育をコンピュータ・リテラシー教育といい、コンピュータの中身の情報についての教育を情報リテラシー教育といっている。これは、情報機器の扱いに熟達することだけでなく、情報の活用について詳しくなることを意味している。

会計情報教育の一つは、コンピュータについての教育（Learning about Computer）と、もう一つにコンピュータを利用した教育（Learning with Computer）に分けられる。コンピュータについての教育は、コンピュータないしコンピュータシステム自体の教育であり、技術的なハードウェア教育の側面とプログラミング、システム設計、アプリケーション・ソフトの使用方法などのソフトウェア教育の側面をもっている。<sup>注1)</sup>そして、コンピュータを利用した教育については、経営情報教育としてなされてきている。その一貫として会計情報教育がある。

1960年代のM I Sの登場により経営におけるコンピュータ利用は進み、会計に利用するシステムとしてA I S（Accounting Information System）に関する論議がなされるようになった。アメリカ会計学会は、1966年『基礎的会計理論』、A Statement of Basic Accounting Theory（AAA, 1966）：A S O B A T<sup>注2)</sup>を公表した。会計情報は、この公表を契機に情報利用者の意思決定に有用な情報を提供する一つの情報システムであるという見方が一般的となり、その後の利用者指向・情報論的会計研究が盛んとなった。

A S O B A Tは、会計を情報提供システムとして捉える視点からの会計理論の再構築を図ったものといえる。ゆえに、伝統的会計学が描いてきた財務会計や管理会計の領域を取り去った会計全般の領域として、会計基準を創り出し会計の全領域に対する基準としている。すなわち、A S O B A Tでは、意思決定のための情報提供機能を重視し、会計を意思決定に役立つ情報システムとする会計情報システム（AIS）を提示した。

1967年度の日本会計研究学会の「会計教育とE D P」特別委員会報告書において、大学におけるコンピュータ会計教育（A I S教育）の推進が提唱された。この時に、A I S教育には、既存の会計科目の接着剤として「コンピュータ会計」などといった独立のA I S教育科目を設置する場合と、すべての会計科目でコンピュータを利用する場合の2つのカリキュラム形態が考えられている。前者の独立科目として「会計情報システム論」、「コンピュータ会計」「電子計算機概論」、「電子計算機実習」を設置している。

M I Sは、1970年代に入るといろいろな問題が発生するようになり、より現実的なコンピュータシステムとしてD S S（Decision Support Systems：意思決定支援システム）にとってかわられるようになるのだが、会計情報教育に対するトータル・コンピュータ・システム化の議論が盛んになってくる。そして、1980年代や1990年代を経ても、コンピュータの発展はあったが、会計教育の発展としては、コンピュータ会計科目を設けると共に、他の会計関連科目でもコンピュータを利用するという当初の提案の折衷案的な流れとなっているだけである。

ただし、1990年代からはコンピュータ環境が急変したかのように変化している中においては、会計教育を考え直すには遅きに記していることもゆがめない。実務界における会計のコンピュータ化は、一般市販のコンピュータ会計ソフトの普及やE R Pパッケージソフトの各企業の導入事例、C R Mコンサルティング会社の起業の成功事例などいろいろと進んでいる。現在の日本

の情報教育では、文部科学省が平成14年度から学習指導要領を変えて、情報科目を必須にしてパソコン教育を行なう。この情報教育を受けてこれからの会計情報教育を考えていかななくてはならない。これからの会計情報教育は、パソコン操作やアプリケーションソフトの使い方だけではなく、コンピュータを利用した会計教育を行なっていく必要性がでてきている。会計情報教育として考察しなくてはならないことは、全科目の中にコンピュータが利用されることにより、内容が変わってくる部分の会計を教育の対象としなくてはならないことである。会計そのものの教育とコンピュータを利用した教育の融合が重要点となっている。

## 第二章 A I S教育の方法

一般に「コンピュータを利用した教育」とは、学習のための補助手段としてコンピュータを活用することである。その方法は、

- ① 教育用具として利用した Computer Aided Instruction (C A I) による個別学習。
- ② 教育メディアとして利用するコンピュータ・グラフィックを用いた視聴覚教材。
- ③ 教育データベースとして教材用のデータベース利用や学生の課題提出用のデータベース利用。
- ④ 学生の学習活動の補助として、個別学習としてのレポート作成や研究データの収集や分析などの支援のために利用。
- ⑤ 通信手段としてネットワークによる情報交換。
- ⑥ 教育事務用具として教材の作成や成績管理などに利用。

などがあったが、ブロードバンド時代になってからはマルチメディアとして動画を利用した学習があげられている。教育において動画が利用でき編集できるようになると活用範囲がかなり変わり本格的な情報活用時代の到来ということになる。

しかし、会計情報教育においては、従来型の講義科目とコンピュータを利用した実習型の方法とに分類している。講義科目としては、「情報会計論」や「会計情報論」などの名称で書かれた書物は多くある。実習科目としては、「コンピュータ会計」や「会計情報システム」のような書物はあるが、コンピュータを利用したA I S教育の方法は、

- (1) プログラミング言語を使用した方法
- (2) 表計算ソフトや市販アプリケーションソフトを使用した方法
- (3) 独自のC A Iプログラムを開発し使用した方法

の3つに分類できる。

「プログラミング言語による教育の場合、会計システムの本質的要件を学習させる目的が薄れ、言語教育に転化してしまう危険がある。表計算ソフトの場合、基礎的な関数やマクロの知識で、ファイルの構造、入出力関係を視覚的に理解でき複式簿記の構造の学習に役立つ。管理

会計情報等の学習には会計パッケージが有効である。」<sup>注3</sup>と市川一夫教授は述べている。そして「市販されているアプリケーションを使った会計処理の操作やそのソフトを使った財務情報出力等の技法に重点をおくだけでなく、コンピュータという道具を使って会計を処理する基本とその応用について教える必要がある。」と主張されている。しかし、「どのような方法によろうとも、単なるプログラミング技術やコンピュータの基本操作、あるいは会計手続きのコンピュータ化という技術的面の教育であってはならない。」という考え方には賛成できるが、「会計の諸局面におけるコンピュータの役割の理解と、コンピュータによる処理から会計の諸概念、諸手続の理解が意図されなければならない。」という主張には、これだけではないように思われる。

フリードリッヒ・エンゲルスは「自然弁証法」の中で「人間は道具を発明し、利用することのできる存在であるが、その道具を使うことによって、逆に人間は道具から反作用的な影響を受ける。」と述べている。このことは、会計情報教育が追求すべきことは、コンピュータがどのようなになっているのかという専門的技術論ではなく、コンピュータによって会計情報は何を変えてゆくのかという企業経営論が重要なのである。

その変化として会計を捉え直すと、会計は、ビジネス・ランゲージ (language of business : 事業言語) としてビジネスの共通語である。ビジネス・ランゲージとしての会計は、企業と社会との間のコミュニケーションの役割を担っているということである。会計情報教育は、このコミュニケーションの重要性を認知し、情報技術は、関係性の技術であるということからの理解が必要であることを教育の対象とすることである。これは、会計情報の意味論的アプローチをとることによって可能となってくる。

会計がビジネス・ランゲージということは、企業の経営活動はすべて数字によって表され、記録され、集約されている「情報の宝庫」である。この情報は、会計情報作成者と利用者とのコミュニケーションに有用であるということが、会計情報の作成者から利用者へ「意味」が伝達されたということになる。<sup>注4</sup> 会計情報の意味を考慮せずに、いかに精緻な分析用具を用いて利用者の意思決定プロセスを分析したとしても、その分析は会計情報の「有用性」の一局面の分析にすぎない。会計情報利用者の意思決定に影響を与えるのは、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。

この会計情報の意味論的アプローチによる基礎的な研究を進める必要性と共に、教育内容にも転換が求められる。この教育内容とコンピュータ利用による教育に対しても方法論がかなり変わってくる。次の章では、この意味論からのアプローチとしての一つの教育方法としての事例を示してみたい。

### 第三章 事例研究

会計情報から企業研究を行なうときに必要となるものが、数期分の財務諸表である。2期分ぐらいの財務諸表ならばインターネットのホームページで無料で集めることはできるが、5期分になると日本経済新聞に発表されている縮刷版で探してみることもできる。もちろん、詳しく財務諸表を調べるときは、有価証券報告書による会計情報を取り寄せることである。もしくは、アニュアルレポートを調べても良い。

例えば、カゴメ株式会社を簡単な他社分析しようとしたときも、インターネットのホームページから毎年丹念に財務諸表を集めることもできる。日本経済新聞の6月末に発表される財務諸表から企業研究を始めてみる。その8期分を簡単に一部の分析方法だけを利用して表にしてみる。Excelを利用して分析表を作成し、グラフなども作ってみる。

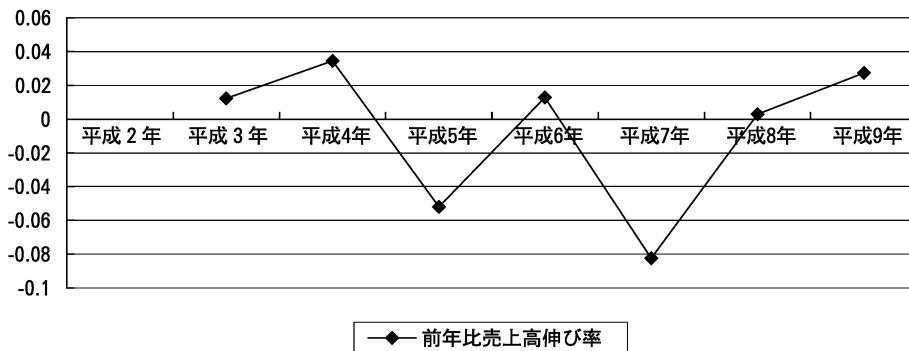
会社名

KAGOME カゴメ株式会社

決算期	第47期	第48期	第49期	第50期	第51期	第52期	第53期	第54期	第55期
決算期間	平成2年	平成3年	平成4年	平成5年	平成6年	平成7年	平成8年	平成9年	平成10年
自己資本比率	45.8%	45.7%	46.0%	47.2%	47.9%	51.2%	45.6%	47.5%	53.9%
固定資産構成率	32.2%	38.6%	40.5%	41.9%	47.2%	46.7%	46.4%	45.7%	51.5%
流動比率	285.9%	253.5%	244.2%	245.8%	220.8%	178.5%	245.8%	162.0%	199.3%
固定比率	70.4%	84.4%	88.1%	88.6%	98.4%	91.2%	101.8%	96.2%	95.5%
固定長期適合率	42.2%	50.9%	53.6%	54.9%	62.0%	66.5%	59.3%	68.6%	68.1%
売上高営業利益率	1.6%	1.6%	3.5%	5.0%	5.1%	3.0%	2.1%	4.5%	4.8%
売上高経常利益率	3.3%	2.3%	3.8%	5.5%	5.5%	3.2%	2.1%	4.1%	4.5%
売上高当期利益率	2.0%	1.3%	1.4%	2.3%	2.6%	1.5%	1.0%	0.1%	1.3%
自己資本営業利益率	5.0%	4.8%	10.5%	13.8%	13.4%	7.1%	5.1%	11.2%	12.5%
総資本営業利益率	2.3%	2.2%	4.9%	6.5%	6.4%	3.6%	2.3%	5.3%	6.8%
自己資本経常利益率	10.0%	6.9%	11.6%	15.0%	14.5%	7.7%	5.1%	10.2%	11.6%
総資本経常利益率	4.6%	3.1%	5.3%	7.1%	7.0%	3.9%	2.3%	4.8%	6.2%
ROA	2.8%	1.8%	2.0%	3.0%	3.3%	1.9%	1.1%	0.1%	1.8%
ROE	6.0%	3.9%	4.3%	6.4%	6.8%	3.7%	2.4%	0.2%	3.3%
前年比売上高伸び率		1.2%	3.4%	-5.2%	1.3%	-8.2%	0.3%	2.7%	3.8%
前年比営業利益伸び率		-2.5%	128.0%	37.3%	2.4%	-46.4%	-28.0%	116.7%	11.6%
前年比経常利益伸び率		-29.3%	72.6%	36.1%	1.8%	-46.2%	-33.7%	97.9%	13.3%

第50期の平成5年度は、売上営業利益率も総資本営業利益率も最高の率を上げているにも関わらず、売上成長率である前年比売上伸び率がマイナスの5.2%と落ち込んでいるのはあまりにも不自然である。定量的数値分析では売上成長率はマイナスに落ち込んでいる。しかし、ここ

で日経のデータベースである日経テレコム 21 にアクセスして調べてみると、平成 5 年 5 月 18 日付の日経新聞に「カゴメ、会計基準を変更」という記事が載っている。この記事によれば「カゴメは流通業界に対するリポートを九四年三月期の決算からは売り上げに計上しない方式に会計基準を変更する。複雑な取引を簡素化するとともに売り上げ数字を実態に近付け、的確な営業判断をできるようにするのが狙い。これにより売上高は現在の水準から百億円程度減る。複雑で不透明な日本の流通取引については日米構造協議でも米国から指摘されており、産業界でリポート見直しに取り組む動きが広がりそうだ。」として、実質の売上減ではなく会計基準を変更したことによる 100 億円程度の売上修正が原因であるという事実は、数値には表れてこない経営情報である。この数値をそのまま売上が減少したとの判断は重要な意思決定を狂わすことになりかねない。



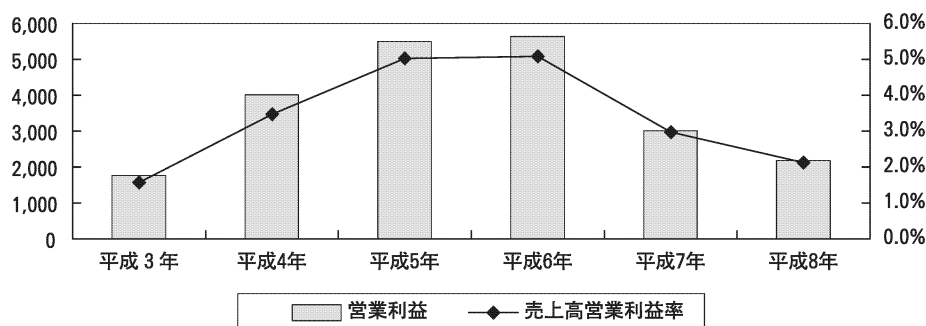
このように、まずは、個別の分析数値からだけで会計情報を解釈するのではなく、分析内容の全体的文脈から解釈して、一つ一つの数値を生きた数値として読み取っていくことが会計情報の解釈力を高めることにもなってくる。生きた数値が持っている文脈や背景を知ることが情報の全体性を伝えることにもつながってくる。効率性やコスト削減の観点からだけで「結論」と「要点」だけを伝えることは、全体性からの何か大切なことを落としてしまう可能性がある。そのためにも、情報を解釈するためには、この数値がなぜこのように変化しているのかという「問い」を持ちながら進めることが重要である。今後の会計情報教育の「かなめ」と考えられる内容である。

特に現在は、2000年から国際会計基準の影響で多くの基準が変わってきている。連結会計情報やキャッシュフロー会計情報、時価会計情報の解釈など大転換期の会計情報の解釈は、基本をしっかりと学習していなくてはならない状況になっている。

ここで、今一度カゴメの財務諸表の分析に戻ることにする。もう一つ注目すべきことは、第 49 期から 3 年間の間はそれぞれの利益率が良くなっている。売上高営業利益率は、1.6%しかなかった数値が平成 4 年度は 3.5%、平成 5 年度は 5.0%、平成 6 年度は 5.1%と順当に伸びて

いる。ここで、今一度日経テレコム 21 のデータベースにアクセスしてみると 1991年（平成 3 年）から 1998年（平成 10年）までの日経 4 誌からの記事の数で見ると 788 件の記事が載っている。例えばその中の 1994年（平成 6 年）4 月 23 日付けの日本経済新聞は「カゴメは二十二日、・・・・・・・・キャロットジュースの売り上げが前の期の四・五倍と大幅に伸び、野菜系飲料の売り上げ増に貢献した。全体の売上高は当初予想を十四億円上回る千九十四億円で、営業利益も十億円上方修正して五十五億円とした。

キャロットジュースは九二年三月から売り出したが、前期は特に好調で四百十三万ケース（一ケースは三十本）を販売。売上高は九十五億円で、前の期の八十三万ケース、二十一億円を大きく上回った。トマトジュース、野菜ジュースも九四年三月期は前の期に比べてそれぞれ五％、一四％伸びており、「キャロットジュースが野菜系飲料全体のマーケットを大きくした」（広報部）としている。」という記事により、売上増になっている理由が会計数値からはわからない定性的な情報を提供してくれている。



しかし、平成 6 年度の売上営業利益率は伸び悩んでいるその理由も、平成 6 年 9 月 1 日の日本経済新聞によれば「カゴメ ケチャップ 2 割値下げ」という記事が載っている。その記事によれば「カゴメは十月からトマトケチャップ全製品のメーカー希望小売価格を平均二割下げ、問屋への出荷価格も一〜二割引き下げる。代わりに特売向けに支払っていた販売促進費を大幅に削減する。」という発表を行ない企業の方向性を見ることはできる。これらの資料は、有価証券報告書の詳細な財務諸表からも読み取ることができるし、各勘定科目の変化まで見ていくと数値の変動により内容の確認は可能となる。

しかし、会計情報から企業の全体性を把握するために必要なことは、企業の戦略的な方向性をつかむことである。そのためには、平成 7 年からのキャロットジュースの落ち込みが始まるという経営情報から読み取ることができる。

そのために、またもや日経テレコム 21 で検索してみると、小さな記事であるが伊藤正嗣社長のコメントが載っている。平成 9 年 6 月 10 日付日本経済新聞のよると、「三、四年前からブームになったキャロットジュースの落ち込みが意外に早かった。後続商品を育てるのが遅れ、油



断していた」と反省する……。九七年三月期決算はキャロット・トマトジュースが二ケタ減少、大幅経常減益につながった。「牛乳の消費量は一人年間四十～五十リットルもあるが、野菜系ジュースは二リットル程度」と不満顔ながら、「愚直に品質の良い商品を出して国民の健康に奉仕していく。志を持って取り組みれば必ず需要は広がる」と自分に言い聞かせる。「将来は米デルモンテやサンキストのように、カゴメブランドで生のトマトやニンジンを出せば…」と夢を語っていた。」という記事である。この記事を見ているとカゴメも八百屋になるのかという感じがしないわけではないが、実はこのコメントの背景にはカゴメの方向性を示す長期経営ビジョンが隠されている。

1996年3月13日付の日経産業新聞は「トップに聞く（1）カゴメ社長蟹江嘉信氏——農軸に開発強化（食品 21 世紀ビジネス）」と題して以下のような記事が載っている。「輸入食品の急増、新食糧法、流通革命など環境が大きく変化するなか、食品メーカーは生き残りをかけた“企業変身”の真っ最中だ。大手メーカーのトップインタビューを通じて、二十一世紀に向けて食品産業が目指すべき方向を探る。一回目は多角化路線を修正し、「農業食品メーカー」に向けて商品開発に集中投資するカゴメの蟹江嘉信社長に聞く。

——九一年に打ち出した十カ年の長期経営ビジョン「カゴメ101」で打ち出した「農業食品メーカー」とは。「食の原点は農業であるという発想に立ち返り、素材から土壌、種子の段階にまでさかのぼって高品質、安定供給を目指すということだ。水産や畜産へとやみくもに手を広げるのではなく、自らの強みが発揮できる農産物の世界にこだわって事業を展開する」という内容である。

これは、1991年にカゴメが目指す「価値経営」としてカゴメのドメインを決定する「農業食品メーカー」という社会的定義づけを行なっている。このドメインとは、アメリカでいわれるようになったのだが、鉄道会社のドメイン（生存領域）の定義には、物理的定義としては鉄道事業としての考え方と、社会的定義としては、輸送事業という考え方の2つの方法がある。物理的定義は、目に見えるものを事業内容と考える方法であり、社会的定義は、利用者である顧客に対してどのようなサービスを提供しているのかという視点で定義している。顧客は、鉄道を愛しているのではなく移動手段として便利に利用しているのであって、より便利なものがあれば移り変わっていく。しかし、供給側の人々は、移動手段であった鉄道そのものに愛着を持ち、物にこだわって社会的要求を見過ごしたためにアメリカの鉄道会社は衰退していったという考え方である。

カゴメもこの定義からすると、カゴメのトマトという物理的事業ドメインを農業食品メーカーという社会的ドメインの確立を行なっている。それは、農業食品メーカーとしての農業と農業従事者の貢献と共に農家と消費者の仲立ちをする企業であるという定義づけをしている。この方向性があったために、トマトというものから離れ、農作物である「にんじん」を材料とした

「キャロット100」の開発をすることができたし、こののちのヒット商品となる野菜ジュース系の商品開発にも重要な方向性を示す意思決定がなされていたことが理解できる。これは、「価値経営」の実践として、創業100年に向けた「101運動」に価値創造の「意味」を注入するために行なわれた活動である。

伊藤社長就任後、今までの価値経営の方向性のもとに、今までの農業食品メーカーという総合路線からカゴメのコア・コンピタンスは何かを問い直し、事業の「選択と集中」に乗り出している。その後の方向性は、「トマトと野菜のカンパニー」ということで、1999年が創業100年目にあたり、現在は「新・創業」と銘打ち1998年に事業部ごとに収益に責任を持つビジネスユニット（BU）を導入している。

これは、企業が社会とどのような関係を持とうとしているのかという方向性を探る上で、会計情報から得られる外部情報のみで、企業にある背景を探り、企業の意思決定に関する文脈内容について会計情報の意味論的アプローチにより全体性を解釈できる一つの方法論でもある。

#### 第四章 意味論的アプローチ

今回の事例で示したように、時系列な変化を数値によって捉え、その分析率がなぜ変化したのかということを探索していくことによって会計情報を解釈できる。その解釈方法には、一つとして分析率の変化から勘定科目の数値変化を見ることによってどのような意思決定がなされたかを知ることができる。それは、因果関係を探索することによって分析するアプローチである。このアプローチは「因果律アプローチ」である。この因果律アプローチは、ある部分的分析率の結果数値を深くを掘り下げて勘定科目数値変化まで原因探索することにより、ある意思決定による数値変化に辿り着くアプローチである。この特徴は、部分的、分析的、客観的、機能的、因果律的な手法である。

しかし、もう一つのアプローチは、ある数値の変化は「なぜ」起こり、それは、企業経営にどのようなメッセージとして捉えられたのかということを探っていくのである。このようなアプローチを「問いによる意味論的アプローチ」と呼んでみたい。これは、過去の数値変化が全体を見ながら、企業経営に対しての全体的なコンステレーション(constellation: 星座・布置)<sup>注5</sup>からのメッセージとして受け取るのである。過去分析した数値から具体的な意思決定現象を捉え、コンステレーションを読み取ることである。すなわち、ある時期の意思決定状況を経営情報として物語ることによって、過去からのメッセージを読み取ることができる。このアプローチの特徴としては、全体的、解釈的、意味論的な方法である。これは、人間の意思決定に迫るためには、一度因果律で考えることを止めてみる必要がある。しかし、この意味論的アプローチはあくまでも因果律分析を補うものとして位置づけておくことが重要であることも強調しておかねばならない。

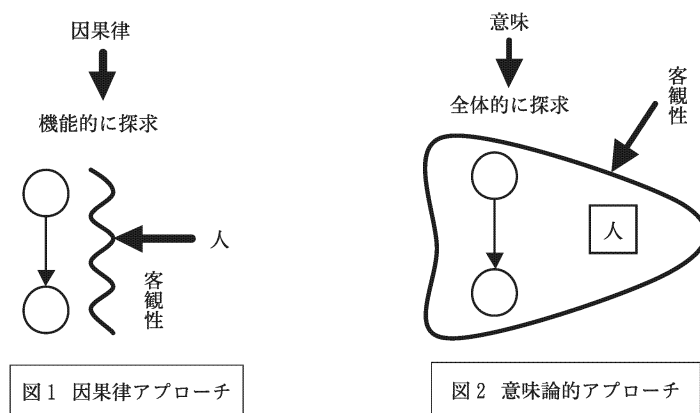


図1は、何か発生した状況を、人を介在させないで起こった現象として原因と結果に分けて機能的に探求している図である。この特徴は、人が客観的視点で物事を見なくてはならないということが前提になっている。図2は、何か発生した状況に、人が介在して全体的に解釈してその意味を探索する図である。<sup>注6</sup>これは、発生した状況の中に人を入れた現象を客観的に見ようとすることで、人の主体性を入れているので真の意味で客観性が確保できているわけではない。

人やその集まりは、意思決定するという能動的に活動するシステムである。この能動性はそれらが経営内部の状態を表現する形で判断や行為をする自己表現的システムであることから生まれてくる。この経営内部は固定的なものではなく生成的なものであり、新しい状況に出会うと、適切に対応するための仮説を生成し経営内部を新しくしていく。このような「問題を一般的に取り扱うために、まず人間がその一部として包摂されている「環境」を場所として定義して、人間が自分自身を含めて場所をその内部から記述するときの論理を考えてみる。ここで生まれてくる問題は、対象となる場所の中に記述者（観察者）自身が含まれているためにこれまでの科学技術で使われてきた自他分離型の論理を使うことができないということである。」「場所の記述には、まず場所の中にいる記述者自身が自己のいる所からその周囲を見渡して記述する「自己中心的記述」が必要である。・・・しかし、これだけでは自分自身を記述することができないから、まだ場所の記述ではない。そこで記述者が記述者自身をどう記述するかという「自己言及性」が大きな問題となる。まずこれまでの科学に広く使われてきた反省的な記述法を使って反省的な自己記述を行なうとパラドックスが生じる。このことから場所の記述は行為的自己記述が必要になることがわかる。しかし、自己中心的観点に立った記述は不確定になってしまう。そこで行為的自己在場所中心的観点に立って行為的自己自身を超越的に見て記述する「場所中心的記述」がただ一つの論理的に可能な自己記述法である。」<sup>注7</sup>と、清水博教授は述べておられることが、「意味論的アプローチ」記述方法である。

会計情報の記述方法には、分析的方法として「因果律アプローチ」と解釈的方法としての

「意味論的アプローチ」があるが、それは共に保管しあう関係にある。そして、今回の小論としては、意味論的アプローチとは、企業経営に関する意思決定がどのようになされているかということを探索していくことから始まり、その意思決定の過去の全体性からのメッセージを読み取り、物語っていくことにより全体的な情報の関係を理解できるようになるのである。

このような意味論的アプローチによる情報解釈力を教育していくことが、これからの会計情報教育の「要(かなめ)」となる。そのためにコンピュータやネットワークを駆使して情報収集力と解釈力をつけることが会計情報教育なのである。

## まとめ

この小論では、コンピュータを用いた経営が進められている中で経営教育としての会計情報教育について述べてきた。その教育として、会計情報から企業研究を行ないながら、会計情報の解釈方法の教育が必要でありその方法を示した。

会計情報教育は、情報利用者の意思決定に有用な情報を提供する一つの情報システムであるという見方が一般的となり、その後の利用者指向・情報論的会計研究が盛んとなったのが始まりである。ASOBATは、会計を情報提供システムとして捉える視点からの会計理論の再構築を図ったものといえる。ゆえに、伝統的会計学が描いてきた財務会計や管理会計の領域を取り去った会計全般の領域として、会計基準を創り出し会計の全領域に対する基準としている。すなわち、ASOBATでは、意思決定のための情報提供機能を重視し、会計を意思決定に役立つ情報システムとする会計情報システム(AIS)を提示した。

会計情報教育で追求すべきことは、コンピュータがどのようになっているのかという専門的技術論ではなく、コンピュータによって会計情報は何を变えてゆくのかという企業経営論が重要なのである。

その変化として会計を捉え直すと、会計は、ビジネス・ランゲージ(language of business: 事業言語)としてビジネスの共通語である。これが、会計情報の意味論的アプローチをとる第一歩である。この教育内容とコンピュータ利用による教育に対しても方法論がかなり変わってくる。会計情報から企業研究するときまずは必要となるものが、数期分の財務諸表である。このように、まずは、個別の分析数値からだけで会計情報を解釈するのではなく、分析内容の全体的文脈から解釈して、一つ一つの数値を生きた数値として読み取っていくことが会計情報の解釈力を高めることにもなってくる。連結会計情報やキャッシュフロー会計情報、時価会計情報の解釈など大転換期の会計情報の解釈は、基本をしっかりと学習していなくてはならない状況になっている。

これは、企業が社会とどのような関係を持つようとしているのかという方向性を探る上で、会計情報から得られる外部情報だけで、企業にある背景を探り、企業の意思決定に関する文脈内容

について会計情報の意味論的アプローチにより全体性を解釈できる一つの方法論でもある。

今回の事例で示したように、時系列な変化の数値によって捉え、その分析率がなぜ変化したのかということを探索していくことによって会計情報を解釈できる。しかし、もう一つのアプローチは、ある数値の変化は「なぜ」起こり、それは、企業経営にどのようなメッセージとして捉えられたのかということを探っていくのである。会計情報の解釈方法には、分析的方法として「因果律アプローチ」と解釈的方法としての「意味論的アプローチ」があるが、それは共に保管しあう関係にある。そして、この解釈方法には企業経営における会計情報に対して意味が付与できること、すなわち主体性を身につけるための教育が会計情報教育の本質であることを意味しているのである。

(注)

注1 小野保之著『会計情報システム論』同文館 P177

注2 American Accounting Association, A Statement of Basic Accounting Theory, A.A.A 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、1975年

注3 橋本義一・根本光明編著・市川一夫著『会計情報システム』中央経済社 P41

注4 山本真樹夫著『会計情報の意味と構造』同文館 P40

注5 振り返ってみると、いろいろな出来事が星座のように配置されて適当に置かれている様と解釈する。

注6 河合隼雄京都大学退官最終講座より参考。

注7 清水博著「対象を分離せず「内側」からみる」『日本経済新聞』平成6年12月19日付