

# 情報会計システムと基礎的会計理論

狩野 一久

## 1. はじめに

アメリカ会計学会（以下、AAA という）が 1957 年の会計基準報告後、同年のサプリメンタリーステイトメントにおいて、会計情報の多元的開示財務諸表の提案を行った。それは取得原価主義基準による財務諸表を基本にし、次いで時価主義基準による財務諸表を補足情報とする多元情報ステイトメントのあらわれであった。このような報告の背景にはアメリカにおいても物価変動の上昇が顕著になりはじめた時期でもあって、AAA やアメリカ公認会計士協会（以下、AICPA という）の二つの団体によって企業会計の拠るべき指針としての会計原則や補足的意見書を公表したのである。

その後両団体は、アメリカにおける会計原則論または会計理論の形成発展に貢献としてきたのであるが、1966 年に入り、AAA は『基礎的会計理論』（*A Statement of Basic Accounting Theory*）を公表した（以下、ASOBAT という）<sup>(1)</sup>。

ASOBAT は会計を一貫して情報会計システムとして構築しようと試みたものであった。アメリカでは、この ASOBAT の発表を足掛かりとして、その後も情報会計システム論の展開が盛んに行われた。そのひとつに、AAA の外部報告に関する 1966-68 委員会報告書「外部報告実務の評価」<sup>2)</sup>がある。さらに AAA の情報システム委員会は 1971 年に「会計および情報システム」<sup>(3)</sup>と題する委員会報告書を公表している。引き続き 1972 年に「情報システム委員会報告書」<sup>(4)</sup>、その後も AAA は積極的に情報会計論の展開をすすめてきたが、1977 年に外部財務報告書に関する概念および基準委員会が『会計理論および理論承認ステートメント』を発表した<sup>(5)</sup>。このステートメントは、これまでに展開されてきた各種各様の会計理論を分類かつ分析を加えたものである。その後 1979 年 FASB 財務会計基準書第 33 号「財務報告と価格変動」<sup>(6)</sup>が発表され、今日に至りなお情報会計論に関する論議が行われているのである。

今日では情報会計システムに関しては伝統的会計システムと相まって幅広く論じられてきており、とりわけ取得原価主義会計による情報と時価主義会計による情報の多元的情報システムの制度化や新しい会計理論の模索が行われている現状である。さらにこれにとどまらず「セグメント情報の開示基準」に関することや資金収支表による資金情報の開示、オフ・バランスシート項目と情報利用のあり方、連結会計情報、現在情報と予測情報開示およびアメリカにみられる四半期情報の短期間会計情報など、たくさんの情報会計システムの各分野に関するアプローチが行われている。

本稿は、上記のような会計に関する情報の広がりをもつに至ったアメリカの ASOBAT を中心に概観し、次いでその問題点を考察したいと考えている。また、それは現行ならびに今後の会計理論および会計原則の形成にどのような問題とフレームワークを提供するのかについて論じてみたいと思う。

## 2. ASOBAT の情報会計論

アメリカ会計学会(AAA)の、基礎的会計理論報告書作成委員会が1966年に発表したいわゆる『基礎的会計理論』(*A Statement of Basic Accounting Theory*)は、会計を「情報の利用者が事情に精通して判断や意志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」<sup>(7)</sup>と定義し、また「会計は本質的には1つの情報システムである。……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。会計はまた、量的に表現された意志決定のための情報を提供する一般情報システムのうちで大部分を占めている。このような状況のもとでは、会計は活動主体の一般情報システムの一部であるとともに、情報概念と境を接している基本的領域の一部でもある」<sup>(8)</sup>とし、さらに、「会計は各種の活動に適用しうる測定プロセスである。会計はまた、経済的意志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。……このような意味において、会計は測定理論の概念に取り囲まれた複合体のなかの数量化された応用分野の1つである」<sup>(9)</sup>としている。すなわち、会計を基本的には情報システムとして認識し、同時に、会計理論を一種の情報科学の体系として構築しようと試みている。またこの情報システムにより財務会計と管理会計を統合した一般理論をうちたてようとしているのである。

しかも ASOBAT の会計概念は、伝統的な概念よりも広範囲に及んでおり、「会計情報が必ず取引資料のみに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」<sup>(10)</sup>として、過去取引資料のみならず、未来の資料や非取引資料、並びに評価の問題や確率また貨幣的表示や他の表示によるもの等についても経済的情報であるかぎり、会計の対象にしているのである。

さらに報告書は従来からの研究領域である営利企業のみならず、非営利組織体にも適用させることにしている<sup>(11)</sup>。このような徹底した経済的情報として会計の情報提供機能を強調するのは、次の会計目的によるものであろう<sup>(12)</sup>。

1. 限りある資源を利用することについて意志決定を行うこと。これはもっとも重要な意志決定の領域を確定しまた目的や目標を決定することをふくむ。
2. 組織内にある人的資源および物的資源を効率的に指揮し、統制すること。
3. 資源を保全し、その管理について報告すること。
4. 社会的な機能および統制を容易にすること。

以上の諸目的の中で重要なものは、第1にあげられているものといえる。限りある資源に関する意志決定は、企業の株主または債権者のように自分自身のために行動する個々人、受託者としての資格で働く代理人、または企業、政府、非営利組織その他で勤める人々によって行われる。この意志決定を行うには経験と熟練が必要であるが、ある意志決定に適切な情報は、それを必要とする目的が明確にされて初めて決まることになる。

第2の目的は、経営管理者による会計情報の内部利用に関するものであり、資源の効率的取得、維持、使用や計画の開発、実行者の刺激さらに仕事の効率を評価する主要な手段として会計を働かせるのである。

第3は、受託者に課せられた責任遂行である外部に対する報告として、また第4は、課税や労使関係などの社会的機能として重要な役割を会計情報により得られるのである。

また伝統的な会計報告書の場合のように、過去資料に基づく歴史的な本質性から将来をも指向できるあらゆる測定と伝達のプロセスを拡大する考えをあらわしている。そして会計情報を評価するにあたって使用すべき四つの基本的基準と五つの指針を勧告している<sup>(13)</sup>。

#### (1) 会計情報の基準と会計情報伝達の指針

##### 会計情報基準

##### ①目的適合性の基準 (Standard of Relevance)

- ②検証可能性の基準 (Standard of Verifiability)
- ③不偏性の基準 (Standard of Freedom from Bias)
- ④量的表現可能性の基準 (Standard of Quantifiability)

#### 会計情報伝達の指針

- ①予期された利用に対する適合性 (Appropriateness to Expected Use)
- ②重要な関係の明示 (Disclosure of Significant Relationships)
- ③環境的情報の付記 (Inclusion of Environmental Information)
- ④会計単位内部および相互間の実務の統一性 (Uniformity of Practice Within and Among Entities)
- ⑤会計実務の期間的継続性 (Consistency of Practice Through Time)

報告書は会計が経済情報を確認し、測定し、伝達するプロセスであると定義づけているところから、青柳教授は確認と測定を広義に理解し、測定と伝達のプロセスに大別され、前者の基準は測定基準となり後者の指針は伝達基準になると考えられる。しかし、その両者の位置関係は、基準が会計情報そのものの性格を律する基準とみられるので、作成される情報にせよ、伝達される情報にせよ、情報たる性格においてはともに基準に服することとなり、並列関係でなく上位と下位の関係になるとされる<sup>(14)</sup>。いいかえれば、基準は測定と伝達の両機能にかかわり、指針はとくに伝達の機能にかかわることになる。

報告書によれば、会計情報は、目的設定、意志決定または目的遂行のための資源の指揮と統制に役だたなければならず、そのためには有用な情報になりうる上述の会計情報基準を遵守しなければならないのである。報告書は、この基準を遵守することによって第1に諸基準が会計方法の適切性または妥当性を作り出す情報側から評価するための基礎または出発点を構成することや、第2に特定の用途に関連した情報に要求される基準への遵守度合を決定するための機構を提供する二つの目的に役立つと考えている<sup>(15)</sup>。

第一の目的適合性の基準は、四つの基準のうちでもっとも基本的かつ重要性をもっている。

会計情報を要求する各利害関係者は、それぞれの立場によって異なる目的をもっており、またさまざまな目的に利用される。情報提供者側の一つの会計情報がある利害関係者にとって目的に合致し、有用性をもつことになるが、他の利害関係者にはほとんど適合性をもたない場合も多いわけで、情報の普遍妥当性の難しさがあるといえよう。

たとえば、ある会社が20年前に建てた建物の原始記録原価が20万ドルで、

その建物の現在原価が40万ドルであるとする。歴史的原価を基調とする今日の税法の計算系のもとでは、減価償却費計算などの税務上の目的適合性をもっているが、40万ドルという数値は事実上なんら適合性をもたない。一方、この建物に現在いくら支払おうかと考えている人にとっては、逆に40万ドルの会計数値が高度の適合性をもっており、20万ドルの方は事実上適合性が認められない。またこの建物を売却しようと思っている所有者は、現在の価額のみならず歴史的原価の二つの会計情報が目的適合性をもつことになる。このようなことから、取引事実（歴史的原価）に立脚している20万ドルのみが会計的有用性をもつことにはならず、これのみを報告してきた原価主義が現在反省されているわけである<sup>(16)</sup>。

第二の検証可能性の基準は、判断力のある人であれば相互に独立した場合であっても、同じ証拠、資料または記録を吟味しても本質的に同じような数値や結論にたどりつく情報の属性でなければならない。また常に全く同一の結果を求めるものではなく、場合によって一定限度内での差異を容認している。検証可能性は、当該項目の認識、分類および評価に関して認められている諸基準とその基準の継続的適用に基礎づけられなければならない。また資料の妥当性を証明するための証拠をもった有効かつ適切なものでなければならない。これにより、検証可能かつ挙証能力をもった会計情報になりうるものと考えている。

ところで会計情報の内部利用と外部利用の程度は同じでないにしても、検証可能性の基準を無視してはならず、特に内部利用における個人的偏向や組織的偏向ととり違える危険がある。しかしながら内部報告目的の場合でも、統制において業績測定を行うときと、計画情報のときとは同一ではなく、前者の方が検証可能性が尊重されなければならないが、後者の方は主観的見積りや予測の選択等において検証可能性の達成の難しさをあげなければならないであろう。

第三の不偏性の基準については、会計情報がある関係者には有利に、他の関係者には不利になることがある。この場合、内部報告目的においては、偏向性があるといえないが、資料の限界を明瞭に示しながら役に立てばそれなりに意味があると考えられる。しかし外部報告においては、情報のあり方としてすべての利用者を考慮しなければならず、いかなる偏向も避けるべきとしている<sup>(17)</sup>。

外部報告会計では、原則として一般的な会計基準が確立されており、不偏性の判断基準がもたれていると思われるが、制度として用いられているわが

国の取得原価主義会計のみでは、時価主義的判断基準による会計情報が与えられていない。いわゆる一つの偏った会計システムのみの会計情報であるため、このような観点からは問題があると思われる。

第四の量的表現可能性の基準については、会計情報が歴史的側面からみると貨幣的評価による傾向が強いが、その他計測可能な物量単位による会計的データの計数化による情報も有用かつ必要であると考えている。すなわち会計上、もっとも頻繁に測定対象として選択される属性は経済的有用性であり、測定単位は価値または原価についてのドルであるが、このような狭義の経済的有用性の会計測定に限らず、色々な測定単位——ベクトル形式や群という体系的な形式——をとることを考えている。会計の発展は経済学や管理技術の進展に応じた広範な利用を要求している。

以上、四つの基準について論じてきたが、これらは基本的に外部報告と内部報告の利用目的によって重要度合の違いが生じる。これらの基準が財務会計および管理会計の共通の基準としてあげられているのであるが、財務会計においては、すべての基準が相互に適用されてはじめて有用な会計情報となりうると思われる。一方の管理会計では、それぞれが意味をもっているが、重要度の違いでみると目的適合性と量的表現可能性の基準とが特に重要であり、検証可能性と不偏性の基準とは状況に応じて弾力的に適要されるべきもののといえよう。

報告書は、上記基準に次いで会計情報伝達の指針として五つの指針をあげている。これは上述した四つの作成基準が情報そのものの性格付けを行っており、それに基づき情報が伝達され、情報を与えられる人がそれぞれの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の開発を提案している<sup>(18)</sup>。

第一の「予期された利用に対する適合性」の指針は、利用者の要求を予想して報告書が作成されることや異なる諸目的のために作成される報告書はそれぞれの有用性の範囲を明示することを要請している。情報の利用者はそれぞれが意志決定者であり、各自の意志決定に適しかつ時宜にかなった情報を伝達される必要がある。そしてまた会計は、過去におけるよりも将来において、予期された利用に対する適合性という伝達にかなう指針を期待しているのである。

第二の「重要な関係の明示」の指針は、利用者が企業の財政状態や営業成績の重要な活動を観察できるように会計報告書を作成するように要請している。

第三の「環境的情報の付記」の指針は会計報告書作成の前提を明らかにすることを要請している。これは、作成した環境と使用方法について利用者側がもっとも疑念をもつ場合に、それを明らかにする必要がある。

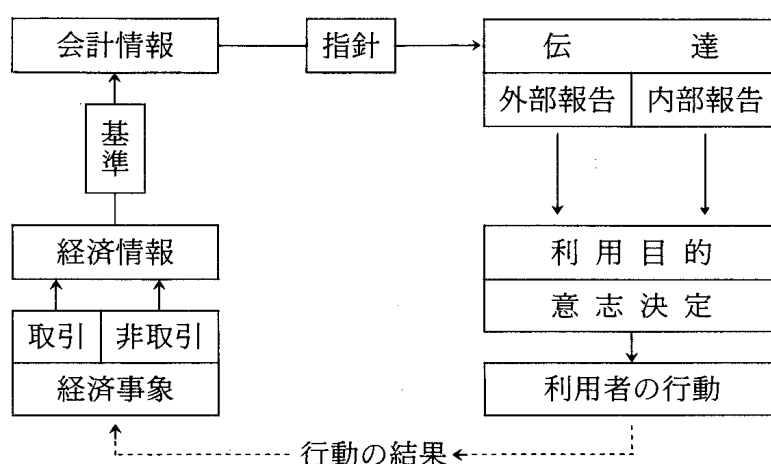
情報が目的適合性、検証可能性、不偏性および量的表現可能性の四つの基準をすべて満足させていた場合でも、さらにその情報が作成された環境とその情報を正しく解釈するのに必要な基礎知識は、情報の正しい利用にとって不可決の前提であることを強調している。

第四の「会計単位内部および相互間の実務の統一性」の指針は、効果的な伝達のために必要であり、勘定分類、用語法、測定方法など、企業間あるいは企業内での各部門間などにおける異なる差異をなくし、比較可能な基本的統一性が必要であると要請している。とくに経営者、投資家および債権者が企業間等の経営成績や財政状態の比較を可能にし、投資資金の賢明な配分に役立つこととなる。

第五の「会計実務の期間的継続性」の指針は、会計職能でもっとも重要な測定と伝達報告の方法が每期継続して適用されることを要請している。個々の測定数値も有用であるが、一連の報告書によって明らかになる趨勢の観察や期間分析を可能にする測定報告の有用性をあげている。

最後に色々の諸基準と指針との衝突から起こる諸問題を解決するにあたり、理性と正しい判断が優先すべきであると提唱している。

以上の報告書が提案している基礎理論について、青柳教授が次のような構図を作成しておられるので次に示す<sup>(19)</sup>。



前述したように報告書では、「会計とは経済情報を識別し、測定し、伝達するプロセスである」と定義しており、情報会計理論の基礎として四つの作成基準及びその概念を中心におき、次いで五つの伝達指針をおいた構成を行っ

ている。

上記の構図にみられるように情報が経済情報と会計情報という二つの情報に分類識別されているが、先の経済情報には一般にいわれる取引に非取引の経済的資料から成り立ち、会計情報の母体となっている。

会計情報の性格を律する四つの基準は、結局、経済情報のうちから会計情報を抽出するフィルターの役目を果たし、見方をかえれば「経済情報を会計情報に翻訳する基準とみることができる」<sup>(20)</sup>。経済情報はそのまま会計情報とはなりえず、会計情報となるためには、一種の資格基準である基準をとおして内部・外部の利用者に伝達されるわけである。

以上、報告書の諸基準と指針について考察してきたが、会計を情報というプロセスの中に包含し、それも情報利用者に対する目的適合性を前提とした、いわゆる利用者指向が中心となっている基礎理論を提唱しているのである。しかもこの情報は各情報利用者の意志決定に重大な影響を与え、その後の行動の導きをなすものといえよう。

## (2) 外部利用者のための会計情報

報告書は、各情報利用者の意志決定に有用な会計情報の識別、測定、伝達それ自体の機能を重視し、伝統的な方法と全く別の角度である情報理論の立場で立論している。そして財務会計と管理会計とに共通する基礎理論の展望を可能にしており、とくに財務会計理論に対して将来、説明的な内容より規範的内容を強調したものになるだろうとしている<sup>(21)</sup>。

外部利用者のためとは、なかならずく外部報告のことであり、総合的な情報システムの中で論じていかねばならない。

会計情報は、具体的にはそれぞれ異なる行動に帰結する各外部利用者の意志決定に適切に関連するものでなければならない。しかしながら利用者の要求を詳細に知ることは、多くはある種類の情報がたくさんの意思決定に適合していることから、とりあえず必要ではないといっており、将来利用者の情報要求に関する基礎的研究の成果に期待している。

また会計情報は内部利用者に比べてきわめて不確実な条件のもとで行動しなければならない外部利用者にとってとりわけ重要であると論じている。各種の外部利用者にとって、一般目的の外部報告において提供される会計情報として、ある程度共通して有用性をもつ意志決定のための情報が必要である。報告書は、利益・財政状態と流動性・経営効率・管理保全をあげており、これらの情報を通じて将来に対する予測を助けるものとして比較的に重要度の高いものであることを提唱している。



次いで基準と外部利用者の部分の中で先に示した四つの会計情報基準と外部報告にあたってどのような関連において適用されるかを論じている。

まず最初に「外部利用者の見地から重要なのは会計情報が外部利用者の要求に適合しているということである。会計担当者はもっとも有用な情報を作成するにあたって、検証可能性、不偏性および量的表現可能性の基準を満足させるために、ときに、目的適合性の基準をある程度犠牲にしなければならないことがある」<sup>(22)</sup>として、外部報告の領域では、第一の目的適合性の基準が他の三つの基準との関連において、目的適合性がある程度犠牲になることを指摘している。それは利用目的に適合する会計情報のうちで、完全な統計的一致という意味での検証可能性の基準を完全に満足させることができるのは、ほんの限られたものにすぎないことを指摘している。たとえば貸倒引当金、退職給与引当金、製品保証引当金あるいは減価償却などは、いずれもその信頼度について完全な検証可能性を備えているかどうか疑わしいといっている。会計担当者がたとえば予算の報告のように外部利用者の目的に適合していても最小限度の検証可能性を遵守することなしに行えば、逆に利用者の信頼を裏切り、ひいては会計報告の有用性を著しく減少させることになるからである。

次に注目すべき点は、上述の検証可能性からみて、外部利用者の会計情報に歴史的原価に加えてカレント・コスト<sup>(23)</sup>による報告の有用性を主張していることである。とくに「時価についていくつかの見積が検証不能であるという理由で会計目的のために資産を『時価』で評価することは承認できないとする考えは支持しがたい」<sup>(24)</sup>として「原価対価値」の対立の中で検証能力の欠けている価値の不支持の見解を批判している。歴史的取引にもとづく評価の検証可能性の程度はきわめて高いとしながらも、たとえば有価証券の時価評価にみられるように目的適合性を増加させるために検証可能性を多少犠牲にすることが、情報の有用性を増加させることもありうる。

さらに報告書は、不偏性との関係について、インフレーション期の資産の過小表示や利益の過大表示、税法上および一般的保守主義の影響による資産の過小表示や費用の早期認識、その他経営者の政策的考慮がかえって不偏性に災いをもたらすとしており、カレント・コストによる評価がこの偏った取扱いを排除するとともに、資産の多元的評価による報告が単一評価のものより多くの目的に役立つことを主張している。

また量的表現可能性についても、単一評価による会計情報よりも、いくとおりかの見積りあるいは可能性に即応した幅広い金額で示すことを許される

べきであると説いており偏狭すぎる見解を正している。

最後にこの報告書は以上のような討論をもとにして、外部利用者のための会計情報の改善に資するために、次のような一般的なものと個別的な会計問題の勧告をかかげている。

一般的勧告には、まず会計の批判に関する基本的な部分であるが、歴史的取引にもとづく報告書の有用性には限界があることを指摘し、次いでカレント・コストも他の用途を満足させえないところから、両者を一枚に併記した多元的評価報告書の作成を示唆している。

また多くの異なる要求を満たすことができる詳細な情報の区分分析（たとえば、費用の固定費と変動費、あるいは統制可能費と統制不能費との区分、また収益、費用および資産の製品別または部門別に区分するようなもの）された報告の作成を要求している。

個別的な会計問題に関する勧告は、多元的評価情報の提供、未履行の契約、譲受と持分のプーリング、カレント・コストの計算方法、発見価値、繰延税金の認識、減価償却費と陳腐化及び転換の八項目にわたって論じている。

以上、外部報告のための会計情報として四つの会計情報基準の適用に関する相互牽制の関連性により、比重が違ってくるところをのべているが、特に一番大きな問題は、外部利用者にとって取得原価数値による会計情報か、あるいはカレント・コスト数値による会計情報が必要であるかの問題に集約されるように思われる。企業の財政状態や流動性、あるいは利益の測定の表示、管理保全並びに経営の効率の諸問題も多元的評価の提案と深い関連性をもつものといえよう。

このような ASOBAT の報告は新しい問題点を提起しながら会計理論を会計情報システムの中に取り入れたフレームワークの中で論じられており、今日に至る情報会計論の発展に新しい展開をもたらしたものといえる。

### 3. 情報会計論の検討

ASOBAT を著わした AAA の一連の中に見られるように、情報会計論は、会計情報がもともと情報利用者のなんらかの要求を充たすために作成、提供され、ことに情報要求に対する目的適合的情報という関係から会計システムを積極的に構築しようとするものである<sup>(25)</sup>。

特に財務会計と管理会計とを統一する一般的法則を帰納することによって、理論の展開を可能にすることにし、会計基準を確立することによって、会計実務の改善に資するとともに、会計問題の範囲を拡張し、会計学的研究

の新しいフレームワークを提示しようとするものである<sup>(26)</sup>。

企業経営における情報システムとして、黒沢教授は、T・R・プリンスの著書より三種の類型に分類される<sup>(27)</sup>。

第一は、封鎖システムとしての情報システムであり、これは伝統的情報システムの特徴をもつもので、①責任会計システム、②収益性会計システム、③クリティカル・パス計画およびスケジューリング情報システムの三つのシステムに区分される。いわゆる時間的フレームと経営過程との関連性から会計制度として、会計が経営活動の情報を測定し、これを伝達システムと結びつけた形のシステムが重視されることになる。

第二は、半開放システムそして第三は開放システムに類型化している。前者は、生産情報システム、在庫管理情報システム、在庫統制情報システムの生産および操業情報システムであり、計画および調整過程に特徴をもっている。後者は、マーケティング管理情報システム、販売分析および売掛金統制情報システムのマーケティング情報システムであり、主要な情報の流れは、外部的市場環境に制約されている。

以上のプリンスの経営情報システムの中において、会計情報システムは<sup>(28)</sup>、第一の封鎖システムの中の責任会計システムと収益性会計システムが含まれ、前者の責任会計システムは、現在の組織構造に合わせて各管理階層に必要なすべての会計情報を提供することが目的とする会計制度であり、後者の収益性会計システムは、R・ベイヤーの提唱するところをとり入れて財務会計目的と管理会計目的を有機的に総合体系化しようとしたものである<sup>(29)</sup>。

ベイヤーによれば、企業会計の全機能を①財産保全、②業績評価、③意志決定の三つの機能に分けており、①が財務会計に相当し、②、③が管理会計の範ちゅうに入ることになるが、この分類は今日にまで至っている。

上記の以上のことから財務会計と管理会計の統一及び分類について、ベイヤーの分類とASOBATにおけるものとの相違点をあげることができる。両会計の総合化は同じであるが、ASOBATは財務会計として外部利用者のための会計情報システムをあげ、管理会計として内部管理者に対して計画と統制のための企業情報に二分している<sup>(30)</sup>。しかしそのような見解の中にもASOBATは、たえず会計情報を受ける側の意志決定のために力点をおいていることに留意しなければならないだろう。

このような財務会計と管理会計の相違点等の取り扱いが以前からとりあげられているが、黒沢教授は、「財務会計と管理会計とは、機能を異にするけれ

ども、同一の会計機構を構成する部分にほかならないのでやはり不可分の関係に立っている」<sup>(31)</sup>といわれ、試論とされながらも財務会計と管理会計の業績評価会計と意思決定会計を利潤極大化原理である収益性原理で統一化しておられる。

ところで、財務会計、管理会計の統合を企図した ASOBAT にみられる情報会計論について、武田教授は情報会計の特質を、制度会計と対比して、次のように述べられている。「情報会計と制度会計との相違は、前者が意思決定への役立ちを重視した利用者指向的会計 (user-oriented accounting) であるのに対し、後者は単一性の原則のもとでの情報の多元的利用可能性を重視する点に求められる。すなわち、制度会計は単一内容の多目的利用可能性を追求するのに対し、情報会計では多元目的内容の多元的利用可能性を前提とする」<sup>(32)</sup>。これは、前者が異なる目的には異なる方法を用いることによって、目的適合性にあった複数個の情報提供を主題とするのに対し、後者は限定された目的と方法とに基づき誘導される単一の情報の提供を基本的な課題としているのである。また情報会計論における多元的な測定構造の背景をとらえて目的適合性として時価主義による測定の必要性を説いている。伝統的な制度会計では、原価主義を基調とする単一価値報告すなわち名目資本利益の計算と報告のみが行われてきたことに対して、取替原価、現在売却価値あるいは多元的評価の提案がみられるのである。

しかも情報会計論では、ASOBAT にみられるように一貫して会計情報の利用者の意志決定のために適合した目的関連的な情報システムとして、意志決定、測定、伝達、サイバネティックスとコントロールの中心的領域よりなりたたせている。

しかしながら上述したように伝統的な制度会計における歴史的生成理由に基づいた会計理論とが対比されよう。

山形教授は測定論の立場から情報会計論にみられる会計情報と意志決定とを、何らの媒介項もなく結びつけることに大きな躊躇を感じるとして、財務会計が利益の測定として会計測定が行われ、株主と経営者のスチュワードシップとアカウンタビリティが第一義として取扱わねばならないことを主張される。すなわち「会計とは、企業に投下された資本の運動を価値計数的に把握し、出資者に対して、資本の運用成果と運用状況について報告するものである。このことは、会計とは、もともとアカウンタビリティ解除のために、出資者に対して、経営活動の成果を報告するためのものであったという会計の歴史的な生成理由にもとづくものである」<sup>(33)</sup>。これには、適正な利益の算出、

持分の確定計算において、公正という指導原理に基づいて行われねばならず、各利害関係者の対立が生じないようにする必要がある。またいかに測定が困難であっても、恣意的な測定は許されず、一般に公正妥当と認められた会計原則の制度、外部監査により測定の公正性が確保されるとともに、ついで各利害関係者の意志決定がなされるべきものといえる。つまり会計測定により適正な期間損益の算定という目的を達成し、このために同質の価値判断が重要となってくるのである。会計情報は、投資家の意志決定のためではなく、まず最初に期間損益算定目的に役立つ会計情報としての性格を規定しているのである。すなわち「財務会計情報はもともと投資家の意志決定に役立つことを第一義的任務として作成されたものではない、という点に注目すべきである」<sup>(34)</sup>。

また、情報利用者の立場から情報多元化を図るとすれば、特に財務会計における損益の算定において多元的評価あるいは多元的測定（たとえば、財務諸表上において原価による金額と時価にもとづく金額を併記するといった）によれば二通り、あるいはそれ以上の利益金額が算出されることになる。

この場合、会計制度と関連して、いずれの利益数値に基いた租税の計算、あるいは配当等の利益処分を行えばよいか、判断に困ることになる。たとえば現在の会計制度としての取得原価主義において算定された利益数値において租税等の計算基礎がおかれた場合に、時価主義による会計数値は、この租税や利益処分とどう係わっていくのか、また情報利用者は二つあるいはそれ以上の利益をどのような目的の判断資料とするのか、また判断の有用性が存在するのかといった疑問が生じるのである。もちろん、多元的財務諸表においては、取得原価情報は市場取引額を表わし、またカレント・コスト情報は市場取引額と未実現の市場影響額（特に土地や有価証券の評価等において）の合計額を表わし、両者の差額が未実現の環境変化の影響額を示すから企業環境が及ぼす影響を明示できる利点があることはいえる<sup>(35)</sup>。それは、債権者からみれば、担保価値や企業財政の安定性が理解できる面や、投資家からみれば、含み資産による株価上昇の判断資料等に役立つ面があることは否定できない。

しかし前述したように租税等により社外へ資金の流出する額は、利益額の70%前後に達するのであり、価格変動の上昇や貨幣価値の下落等の経済背景が実際に起これば、企業の実態を損うことになり、ひいては企業維持に問題を投げかけることになる。

企業情報としては、複数の利益ではなく、公正な価値判断に基づいて計算

された一つの利益が情報利用者の立場である利害関係グループにとっても有用ではないかと思われるのである。上記に示した取得原価とカレント・コスト情報による未実現の影響額は財務諸表の脚注に明示してもよいように思われる。

さらに、会計情報に意志決定論の立場からアプローチしようとするれば、財務会計情報の場合、情報利用者を特定できないという困難性があり、また逆に利用者志向的理論構成をとれば、測定論の立場に重点をおく会計の本質を変えねばならないことになる<sup>(36)</sup>。したがって制度的システムとの適合が難しくなるものと思われるのである。

さて、会計情報の要求をする利害関係者の今日的広がりや圧力あるいは社会の意識や制度上の変化にしたがって企業会計の理論そのものに——特に会計主体論のあり方による——新しい変化が生じていることは周知のとおりである。たとえば、それは社会責任会計の論議においてみることができる。

もともと企業と利害関係者との関係は、会計の成熟する以前から存在しているのであり、社会経済の変革、企業規模の拡大、支配的關係の変化等に伴って変化・拡大してきたのである。つまり社会の変革等につれて法制度の確立や改正、労働運動、消費者団体の惹起、公害問題に対する地域社会の監視、金融の拡大、経済の国際化等により企業をとりまく環境が、ますます社会の制度として枠組の位置づけを受けるようになってきたのである。以前はどちらかといえば企業情報に関して必要最低限の情報公開にとどめていたが、企業以外の事業体の情報公開と相並んで会計情報に対する社会的情報ニーズが強まってきたことは否めないのである。この対応には、ディスクロージャー制の見直しや徹底という方向で解決していかねばならないが、多元的な情報要求に対しても企業のシークレット部分を除けば可能なものといえよう。

けだし、企業情報には、貨幣単位による貨幣的情報は当然のことながら、物量単位による会計情報も普通の企業では会計帳簿等により整備されているので余り苦労しないで公開できる能力をもっていると思われる。

片野教授は、主要帳簿の仕訳帳・総勘定元帳に対して、「補助帳簿は企業財産の変動の内容を個々の要素別に直接管理し、勘定帳簿は各勘定がそれに付随する補助帳簿の上に位して補助帳簿の記録内容を総括的に管理するのである」<sup>(37)</sup>とし、「財産の物量変動は補助帳簿だけに記録されているのである」から<sup>(38)</sup>、真実、会計における受託会計責任解明機能を果たすためには、補助帳簿の重要性を説かれるのである。いわゆる今まで情報提供者の立場であるほとんどの企業は、補助帳簿による貨幣計数や物量計数に基づく会計情報の原

点を以前から保持しているのである。

今日ではコンピュータの発達や低廉化により、さらに情報の迅速化、大量化あるいは今まで不可能であった分野の計数化等の質・量・スピードの改善が図られ、長足の進歩を遂げている。実際、大企業はもとより中小企業においても会計分野のコンピュータ化が相当普及しており、会計伝票のインプットにより即座に一連の主要簿、試算表並びに B/S・P/L をアウトプットできるのである。

一方、情報過多といわれるきらいがあるが、数多くの専門雑誌や新聞等において専門家アナリストの企業の経営情報記事——会計情報を含む——が頻繁に発行され、ここ数年来、情報の一般化現象が加速化しているように思われる。しかしまた情報提供者や専門家アナリストのサイドから不連続的に多数の情報が流れてくる一方で、情報利用者側が、ある問題で所定の情報を必要とする時にその情報を適格に手に入れにくい状況であることも事実である。

以上のことから伺えるが、情報利用者の情報要求を正確に定義することは、その人の意志決定ルール、さらに個々の価値観が明らかにできないことから非常に難しく、それゆえ現実には有効な会計情報システムを設計するには、多くの困難がつきまとうことになる<sup>(39)</sup>。

最近では、現に作成され発表されている会計情報が、利害関係者の意思決定に実際に利用されているかどうかを実証的に調査分析しようとする研究が行われている。特に投資家向けの公式の会計情報が組織的に開示され、資本市場の動向と投資家一般の行動等の分析研究である<sup>(40)</sup>。

以上のように ASOBAT 発表以後もますます情報会計の研究が進められているが、制度会計と違ったサブシステムにより、一つの会計情報の多元的利用可能性ではなく多元的目的会計情報の多元的利用可能性も、コンピュータをベースとしたシステムにより可能であろうと思われる。

しかしながら前述したように企業の本質は、営利を目的として経営活動を営む事業体であることから、公正かつ適正な企業利益の算定がまず行われねばならず、企業会計は企業維持という中心概念より求められる資本維持論の立場から思考されねばならないであろう。

次いで、この算定された中心的内容の報告を外部に行うことによって、企業をとりまく利害関係者も特定のものに片寄らない方向が得られるものと考えられる。

けだし、この会計情報こそが第一義的に各利害関係者に提供されることの

基本となり、さらにサブシステムによる各種情報は、財務諸表の様式によることを要しない形式で情報の要求あるいは提供の関係を、随時産出してゆけば良いと思うからである。

#### 4. おわりに

前の項で述べたように ASOBAT の報告書、いわゆる情報会計論はその後アメリカ会計学の中心的問題として展開されてきた。しかも「会計の研究領域についてきわめて大胆な拡張主義を唱えているので、それと同一の視座に立って理論の展開をはかろうとする情報会計論的立場における最近の研究内容も、きわめて多方面」<sup>(41)</sup> にわたってきている。

これらの方向の基軸となった報告書は多くの意志決定者に対してその意志決定に有用な会計情報の提供を求めている（目的適合性の立場から）が、この会計情報も目的適合性、検証可能性、不偏性および量的表現可能性という基準に合致したものでなければならない。

要するに、ASOBAT は財務会計と管理会計との差異を顕示的又は陰伏的に意識してきた従来の議論とはかゝわりなく、会計の本質を情報のシステムとして認識し、むしろ経営者の意志決定に役立つ情報の提供にウエートをおきながら、会計理論を一種の情報科学として包摂的に再編成することを構想している<sup>(42)</sup>。

いわゆる一種の情報科学としての会計理論の精緻化を展望していると思われる。

しかしながら情報会計論の理論体系にみられない質的価値論の立場から会計理論を構築しなければならないのではないと思われる。

企業会計理論は、企業の本質ならびに社会的制度としての責任遂行の立場から出発しなければならないものであると思われる。企業は営利追求といった宿命からはずれることは許されない本質を内包しているのであり、また生産や分配といった経済的役割を演ずる中で、自らを維持してゆかねばならない。企業自身は、あらゆるリスクを背負って存在しているのであり、それに相まして社会制度としての企業をとりまく利害関係者に対して、第一に企業維持、次いでそれぞれに関係する責任を有しているといわざるをえない。したがって、企業維持の概念は企業の本質からくる本源的性格をもつものと思われる。

以上のことから企業は、単的にいって各利害関係グループから利益を生み出して行くことが期待されているといっても過言ではないであろう。会計に



は当然この利益の計算を行うことが要求されているのであり、この利益計算の真実、妥当な算出が実現されねばならない。会計学においてはその中心概念である企業維持の概念を根底にした理論的妥当性をもつ利益計算を導びいてゆかねばならないと思われる。

すなわち第一に利益の実体は何であるか、また投下資本の名目資本回収計算か、実質資本回収計算か、あるいは実体資本回収計算かに基づいたものであるかを考察しなければならない。

また第二に投下資本の具体的な実態並びに変動をも明らかにしなければならない。

投下資本の実体——特に棚卸資産や固定資産——を取得原価によって表わしていくのか、あるいは、その時点々々の時価（売却時価、取替時価、正味実現可能額等）によって表わすのが妥当か（検証可能性の立場）、等の理論的基礎の検討を行う必要がある。

いうまでもなく現実には、利益計算後の税引前利益を基本として（実際は課税所得に対してではあるが）、国、地方自治体にその 60% 前後の租税が算出され、納税しなければならない義務がある。また、株主総会の決議を経て、株主に対する配当金の支払を税引後の利益の概ね、10% 前後並びに役員に対する賞与が同 3% 前後支払われる（企業によって一概にいえないが）といった社外流出が余儀なくされる。いな余儀なくされるのではなく、当然に、資本家等に対する報酬（利益の還元）として支払うべきものである。

ときおり、資本蓄積に関する問題点を指摘される向きもあるが、当期利益の中から多くの社外流出が行われる現実を直視しなければならない。

またさらに物価上昇の変動や貨幣価値変動が起きた場合に、実質利益を超えた名目利益の社外流出が行われる現行会計システムの基本的あり方に問題が当然生じるものといえよう。

現行の制度的システムによる投下資本回収計算（投下資本名目資本維持）や、投下資本実体計算（投下資本実体資本維持）の両方の会計システムによる会計情報を外部の利害関係者に提供し、各利害関係者（情報利用者）の意志決定の指針を導くといっても制度として複数多元的情報開示も余り意味をもたないのではないだろうか。両者等の情報数値の隔たりが甚だしければ甚しい程、逆に誤った意志決定を導く要因にならざるを得ないと思われるからである。

結局、情報会計論もコンピュータ等による精緻な計算、統計数値を算出してくれるが、その計算、統計数値の基礎となる、また用いるべき価値判断の

質的あり方が会計理論を左右するのではないかと考えられるのである。

つまり、利害関係グループから期待されている会計の中心である企業維持の概念から利益計算の理論的価値体系の——損益計算すなわち収益から控除すべき費用と同質的対応により計算された利益計算構造をもつ——基礎が確立されなければならないであろう。そのうえで分配上の問題、セグメント情報のとりきめ、四半期決算情報、連結情報、さらに現在並びに予測情報や、オフ・バランスの諸々の会計情報が意味をもってくるのであり、それゆえに情報利用者の意志決定に有用性を与えるものと思われるからである。

なお最近では若杉教授が、財務報告の目的が株主ないし投資者、債権者等に企業に関する諸状況を伝達して、その経済的意志決定に役立てようとするところにあるところから、会計測定および伝達ならびに財務情報の分析・利用を一体化した演繹法による会計理論形成を試みておられる<sup>(43)</sup>。

次稿からは、このような会計理論形成の一端を次の課題にして行きたいと考えている。

#### 〔注〕

- (1) AAA, *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966. 飯野利夫訳、『アメリカ会計学会・基礎的会計理論』, 昭和44年。
- (2) AAA, Committee on External Reporting, *An Evaluation of External Reporting Practices*. 法政大学会計学研究室訳『アメリカ会計学会・基礎的会計理論の展開』昭和48年, 第3部「外部報告実務の検討」, 128頁。  
(ASOBATに示された会計情報諸基準に照らしてその利点を評価し、現在の会計実務をその諸基準の方向にどのように変えていくか示唆することを任務としている。)
- (3) AAA, Committee on Information Systems, *Accounting and Information Systems, Accounting Review*, Supplement to Vol. XLVI, 1971.
- (4) AAA, Report of the Committee on Information Systems, *Accounting Review*, Supplement to Vol. XLVII, 1972.
- (5) AAA, Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*, 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』, 昭和55年。
- (6) FASB, SFAS No. 33, *Financial Reporting and Changing Prices*, 1979.
- (7) AAA, *A Statement of Basic Accounting Theory*, p. 1. (飯野利夫訳『アメリカ会計学会・基礎的会計理論』, 2頁)。ASOBATに関する主な文献には、次のものがある。  
黒沢清稿, 「明日の会計学のために」, 『企業会計』, 第19巻, 第1号, 30-35頁。  
江村稔稿, 「会計情報と企業会計」, 『企業会計』, 第19巻, 第1号, 36頁-42頁。

青柳文司稿,「会計の諸基準」,『企業会計』,第19巻,第1号,43-48頁。

中島省吾稿,「外部報告のための会計情報」,『企業会計』,第19巻,第1号,49-54頁。

津曲直躬稿,「会計理論拡張の青写真」,『企業会計』,第19巻,第1号,62-73頁。

青柳文司稿「会計理論の拡張と将来」,『会計』,第19巻,第4号,14-27頁。

新井清光稿「AAA 1966年報告書における会計基準」,『会計』,第19巻,第4号,28-44頁。

津曲直躬稿「会計情報と外部報告—AAA『会計の基礎理論の表明』をめぐって」,『会計』,第19巻,第4号,45-58頁。

当論文において,上記の文献より,参照並びに引用している。

- (8) AAA, *ibid.*, p. 64 (前掲訳書, 92頁)。
- (9) AAA, *ibid.*, p. 64. (前掲訳書, 93頁)。
- (10) AAA, *ibid.*, p. 2. (前掲訳書, 2頁)。
- (11) AAA, *ibid.*, p. 2. (前掲訳書, 2-3頁)。
- (12) AAA, *ibid.*, p. 4. (前掲訳書, 5-6頁)。
- (13) AAA, *ibid.*, pp. 8-18. (前掲訳書, 12-28頁)。
- (14) 青柳文司稿,「会計の諸基準」,『企業会計』,第19巻,第1号,43-48頁。
- (15) AAA, *op.*, *cit.* p. 8. (前掲訳書, 13-14頁)。
- (16) 稲垣富士男稿,「目的適合性基準の問題」,『企業会計』,第20巻,第11号,11頁。
- (17) AAA, *op.*, *cit.* p. 11. (前掲訳書, 17-18頁)。
- (18) AAA, *op.*, *cit.* pp. 13-14. (前掲訳書, 20-22頁)。
- (19) 青柳文司稿,『前掲書』, 47頁。
- (20) 青柳文司稿,『前掲書』, 47頁。
- (21) AAA, *op.*, *cit.* pp. 19-36. (前掲訳書, 29-54頁)。
- (22) AAA, *op.*, *cit.* p. 27. (前掲訳書, 41頁)。
- (23) ここでいっているカレント・コストは, 正確に言えば現在取替原価 (current replacement cost) を意味しているものと思われる。
- (24) AAA, *op.*, *cit.* p. 28. (前掲訳書, 42頁)。
- (25) 武田隆二稿,「現代会計学の機能論的接近」,『企業会計』,第30巻,第1号,22-23頁。
- (26) 黒沢清稿,「現代会計学体系の展望」,『企業会計』,第30巻,第1号,5頁。
- (27) 黒沢清稿,「明日の会計学のために」,『企業会計』,第19巻,第1号,33-35頁。
- (28) 会計情報システムの定義として, 富士銀行の矢矧晴一郎氏の次の見解がある。「会計情報システムとは, 電子計算機によって財務に関する予測・計画・管理を体系的にかつ多面的に行ない, 情報を提供するシステムである」と。矢矧晴一郎著,『会計情報システム』, 11頁。
- (29) 西沢脩稿,「会計情報システムとしての企業会計」,『会計』,第93巻,第4号,79-80頁。  
R. Beyer, *Profitability Accounting for Planning and Control*, 1963.
- (30) 西沢脩稿,『前掲書』, 80-81頁。

- (31) 黒沢清稿,「現代会計学体系の展望」,『企業会計』,第30巻,第1号,9頁。
- (32) 神戸大学会計学研究室編,『第三版会計学辞典追補版』,武田隆二稿,639-640頁。
- (33) 山形休司稿,「会計情報の機能と限界」,『会計』,第117巻,第3号,15頁。
- (34) 山形休司稿,『前掲書』,20頁。
- (35) 西沢脩稿,『前掲書』,82頁。
- (36) 山形休司稿,『前掲書』,23頁。
- (37) 片野一郎著,『簿記精説(上巻)』,231頁。
- (38) 片野一郎著,『前掲書』,237頁。
- (39) 森田哲彌<sup>1)</sup>編著,『会計学辞典』,石塚博司稿,35頁。  
宮本匡章
- (40) 森田啓彌<sup>2)</sup>編著,『前掲書』,35頁。  
宮本匡章
- (41) 原田富士雄著,『情報会計論』,4頁。
- (42) 津田直躬稿,「会計理論拡張の青写真」,『企業会計』,第19巻,第1号,67-68頁。
- (43) 若杉明稿,「財務情報利用者志向の会計理論」,『企業会計』,第41巻,第1号,123-128頁。