

「意思決定－有用性」アプローチへの “道”：管窺・雑考

中 瀬 忠 和

目 次

0. はじめに
1. 「意思決定」の“旗印”の下で——現代財務会計の理論形成の基盤として
2. 「原価評価」の“ゆらぎ”の中で
3. 「意思決定説」と「会計責任説」の間を——「財務予測情報開示」の波紋
4. 小 括
5. 所 感

0. はじめに

かつて渡部 [1981] は、従前の会計職能論を考察して、

会計情報造出のプロセスそれ自体に職能を求める類型と会計の果たす役割ないし目的をもって会計職能とする類型とに分類しうる。いわば会計行為の操作的側面と社会的効果の側面とに会計職能が求められている (pp. 443-44)。

会計行為それ自体と行為目的とは、行為の結果としての会計情報において不可分の関係にあるとはいえ、概念的には両者は区別されなければならない (p. 444)。

と述べ、会計職能を「過程的ないし操作的職能」（測定職能、伝達職能）と「社会的ないし目的職能」とに分類し（pp. 448-49）、次のように指摘した。

これら〔社会的ないし目的職能〕の成立の過程とその内容の分析およびその過程的ないし操作的職能との関係の究明が、会計職能論の課題なのである¹⁾（p. 450）。

本稿は、その指摘に賛同して、「パラダイム転換」と流布される状況下における『社会的ないし目的職能』の内容の分析とその成立の過程』を辿ってみることとしたい。そのための前提として、当該の社会的ないし目的職能を特定することが必要である。この特定化に当たり、「社会的職能」「目的職能」という用語を使っていなくても、渡部〔1981〕によるその定義：「会計に期待されている一定の社会的効果ないし役割を指示する職能」（p. 449）に相当するとみなし得る「機能」または「枠組」を示す見解はそれと同様に扱う。

古賀〔2000〕は、「時代背景に支えられた会計の共通価値規範」を「会計パラダイム」と称し、「会計の理論体系の全体を全体パラダイムとし、それを構成する各部分を部分パラダイムと呼ぶ」（p. 4）。そして、「パラダイム転換」の様相を次のように述べる。

従来の産業経済を背景とする部分パラダイムが体系化された全体パラダイムを「受託責任の管理－原価評価」指向的会計と称し、新たな金

1) 引用文中の〔 〕内は筆者による挿入。以下、同じ。また、「職能」と「機能」は、ニュアンスや語法の違いも感じられるが、本稿では互換的に用いる。

融経済を背景とする部分パラダイムが体系化された全体パラダイムを「投資決定有用性 - 時価評価」指向的会計として特徴づけければ、現代企業会計は、いまや「受託責任の管理」パラダイムから「投資決定有用性」パラダイムに向けて大きく舵を切りつつある（pp. 4, 6）。

本稿の課題は、言い換えれば、「受託責任 - 原価評価」パラダイムから「投資決定有用性 - 時価評価」パラダイムへの移行過程を考察しようとする。

「パラダイム転換」の過程をふり返ると、「受託責任の管理」パラダイムから「投資決定有用性」パラダイムへという“全体パラダイム”の転換に先行して、“部分パラダイム”特に「評価」（測定）の側面において、具体的には「原価評価」に対して、寄せては返す波のごとく繰返し作用する何らかの“力”が“ゆらぎ”を生じさせ、ついには“全体パラダイム”の転換を招来し、これに「投資決定有用性」パラダイムという“レッテル”（label）が貼られた、と観ることもできる。

半世紀余りの「原価評価」の“ゆらぎ”を背景に、それに対処するアメリカにおける学会や審議会などの見解や報告書等に注目する論者もいるし、隣接諸学からの影響を受け止める会計側の対応に注視する研究者もいる。

「1」では、「意思決定 - 有用性」アプローチまたはこれに相当する「会計の基本的な枠組」に関して、その内容をいくつか概観する。

「2」では、「原価評価」の“ゆらぎ”の過程で提起された、「利益の資産負債中心観」をめぐる見解を中心として考察する。

「3」では、「意思決定説」と「会計責任説」の間で揺らぐ、^{ハザマ}「財務予測情報開示」の波紋を一瞥する。

「4」では、それらの見解を小括し、最後に「5」で筆者の所感を述べる

こととする。

1. 「意思決定」の“旗印”の下で——現代財務会計の理論形成の基盤として

(1) 「受託責任の管理」パラダイムから「投資決定有用性」パラダイムへ
古賀 [2000] は、「時代背景に支えられた会計の共通価値規範」を「会計パラダイム」と称し、近年、従来の産業経済（「プロダクト型市場経済」）を背景とする「受託責任の管理 - 原価評価」指向的会計（「受託責任の管理」パラダイム）から新たな金融経済（「ファイナンス型市場経済」）を背景とする「投資決定有用性 - 時価評価」指向的会計（「投資決定有用性」パラダイム）に向けて大きく舵を切りつつある、と論じる（pp. 4, 6）。

加えて、「既存の会計の理論体系（全体パラダイム）は、会計の『対象』、『認識』、『評価』および『開示』の各側面において部分パラダイムの変革を生じる」（p. 4）として、次のように説く。

- ① 対象について、有形財指向から、デリバティブその他金融商品などの無形財指向へと資産構成の比重の変化をもたらす（p. 4）。
- ② 認識の側面では、収益と費用との対応に重きをおくフロー指向的資産概念から、企業の経済的資源とその利用面に重きをおくストック指向的資産概念へとパラダイムの変容がみられる（p. 2）とともに、利益測定の方法も「収益費用アプローチから資産負債アプローチへと大きく重点シフトしつつある」（p. 6）。
- ③ 評価（測定）の側面では、物財を対象とした原価・実現アプローチから、金融財を対象とした時価アプローチへ、収益・費用とのフロー計算指向から、将来的キャッシュ・フローを前取りしたストック計算指向への転換を行う（p. 4）。
- ④ 開示の側面では、投資者保護を一層強調する拡充化された情報開示が

求められ、「包括的企業報告モデル」と「包括的損益レポーティング」が展開される（pp. 3, 4, 13）。

（2）社会的機能：「利害調整機能」から「情報提供機能」へ

井上 [2014] は、「意思決定 - 有用性を理論形成の前提とし、かつ事実解明を目的とする財務会計論を考える場合、その最も基本をなすものは財務会計に対する利用者の情報要求である。この情報要求は社会が会計人に対して期待している役割である。言い換えれば、この情報要求を果たすことによって会計人の行動である財務会計という行動は社会的機能を果たしているということができる」（p. 38）と説き、社会経済的な環境変化の下で、「財務会計の社会的機能が利害調整機能から情報提供機能へとシフトした」と述べる（p. 39）。その社会的機能のシフトの下で財務報告目的が変化し、さらに、この報告目的に適合する計算体系を描き出す（p. 80）、として以下のように論じる。

まず第1は、利害調整機能（企業成果配分機能）の下で分配可能利益の計算と伝達という目的、それに適合する取得原価主義会計という計算体系を描いた（p. 80）。すなわち、1990年代後半のいわゆる会計ビッグバン以前は、利益分配の基礎となる情報を提供するという目的である（利害関係者の情報要求は主としてインカム・ゲイン情報）。この目的を達成することにより財務会計は利害関係を持つ人々の利害の調整に役立つ情報を提供することになる（p. 27）。わが国の経済状況下では、損益計算重視の財務会計がそのような社会的機能を充足していたと解される（p. 38）。

第2は、情報提供機能（投資意思決定に資することによる資源配分機能）の下での企業成果の予測と企業価値評価のための情報提供目的、それに適合する計算体系としての時価会計を描いた（p. 80）。すなわち、ビッグバン以後は、「投資者が投資意思決定をする場合の情報を提供するという目的

である（利害関係者の情報要求はキャピタル・ゲインを主とし、インカム・ゲインを従とする）。この目的を達成することにより、財務会計は投資者による資金の社会的な配分に役立つとされ」（p. 27）、「そうであれば、資本市場での適正な価格形成に役立つ情報提供こそが期待されていたことになる」（p. 38）。

「こうして、財務会計は、この情報要求を充足して社会的機能を果たすよう再形成される必要があった。資本市場での企業の評価は、株式時価総額＝市場による企業価値評価額で表される。この市場による企業価値評価額に対して、……、1株当たりの企業価値は理論株価と考えられた。この理論株価と現実の株価との比較によって投資意思が決定されることになる。この投資決定に資する情報を提供するのが財務会計の社会的機能であると考えられるに至ったのである」（pp. 38-39）。そのような社会的機能に「適合する計算体系としての時価会計は認識・測定対象の相違により異なる評価基準を用意する計算体系である。資産でいえば、金融投資目的資産と事業投資目的資産に異なる測定の基準を使用する。そのように考えられるのは、投資意思決定のための情報提供（資源配分のための情報提供）という社会的機能の下での目的が企業成果の予測と企業価値の評価に資することであるからである」（p. 80）、と井上〔2014〕は論じる。

(3) 「古典的アプローチ」から「意思決定-有用性アプローチ」へ ——「会計計算」と「公開」との顛倒

津守〔1990a〕は、会計理論に対する基本的アプローチの転換を、AAA〔1977〕のSATTAの用語に倣って、「古典的アプローチ」（Classical Approach）から「意思決定-有用性アプローチ」（Decision-Usefulness Approach）への転換として表す。

津守〔1990a〕は、「1930年代半ばからアメリカにおいて本格的に開始さ

れた会計原則設定運動は、現在、新たなる歴史的な転換の時期を経験しつつあり（p. 23）、「今日、かかる歴史的展開過程をあらためて認識し直すことは、会計理論の現代的課題を確認するためにも重要な課題である」（p. 24）、とふり返る。

「利益計算方式の上に現れているこの転換は、まず第一に、1930年代以降支配的な潮流となった『損益計算書中心主義』的な利益計算方式が今や再び『貸借対照表中心主義』的な利益計算方式に回帰するかのごとき傾向を示していること」であり、「第二に、それが、従来のいわば『計算構造的』な枠組から『情報理論的』な枠組への基本的アプローチの転換と結合している現象であるため、きわめて複雑な性質と問題とを具えていること」である（p. 24）。『「旧い」損益計算書中心主義的利益概念と「新しい」貸借対照表中心主義的利益概念との間の本質的な相違点は、前者が『古典的アプローチ』に立脚して定義されていたのに対し後者が『意思決定 - 有用性アプローチ』の適用の上に立って定義されていること、すなわち、まさに会計理論に対する基本的アプローチの相違に基づいて両利益概念の相違が生じている点にある。その結果、利益認識・測定の構造に本質的な変化が生じ、とりわけ『定義』と『属性』との関連に重大な転換が生ずるに至った』（津守 [1990a] pp. 44-45）。

そのような転換は、「現行財務会計制度の枠内で絶えず再生産され、そのため在来の制度的・計算構造的枠組の内部では到底解決し得なかった問題への新たなる已むに已まれぬ〔『情報理論的』な問題解決方法による〕対応である」。これらの問題点は、今や、「『会計計算』と『公開』との関係の中で、本来は副次的である筈の『公開』が本来は主要なものである筈の『会計計算』の内容を規定するという顛倒的な関係が成立するに至っている」ことに集約される。「会計制度の将来にとって、この事実のもつ意義はきわめて重大である」（津守 [1990a] p. 25）、と訴える。

(4) 情報システムとしての「意思決定会計」

Ijiri [1967] (井尻 [1968]) によれば、近年、電子計算機や OR (operations research) の技術や行動科学 (behavioral science) の理論を駆使する人々からのチャレンジによって、会計は、1930年代初期に遭遇したのと同じように重大な転換期を迎えている ([1967] p. ix, [1968] p. iii)。

それを承けて北村 [1972a] は、「1960年代以降、ORをはじめとする経営諸科学および電子計算機による情報処理技術、ならびに行動科学の理論等が数多く取り入れられ、従来の近代会計理論とは異なった……新しい時代に即した新しい会計を現代会計理論と呼ぶならば、現代会計理論は、財務会計と管理会計とを統合化した一つの会計情報システム (accounting information system) ——すなわち広汎な情報利用者の意思決定に有用な情報提供のための一般情報システム——として存立」し、「伝統的な財務会計、管理会計を統合化して、別のジャンルである『意思決定会計』 (operational accounting)²⁾の確立を期待」する (p. 97)。

北村 [1975] は、意思決定会計に1つの方向づけを与えたものとして AAA [1966] の ASOBAT を挙げる (p. 205) とともに、その抬頭の背景として、上述の「隣接諸学の影響を受けて、会計学において学際的研究が必然化したこと」に加えて、次の要因を指摘する (p. 206)。

「すなわち、環境変化に伴い、企業内外の各種情報利用者の情報要求が多様化し、これらの情報要求すなわち意思決定目的に適合する会計情報の提供が会計に課せられた1つの社会的任務となったこと。特に経済的環境

2) 北村 [1972a] は、井尻 [1968] (p. 90) に倣って“operational accounting”に「意思決定会計」の訳語を充てるが、その本文では、「Robert Beyer の意思決定会計 (decision accounting) との混同を避けるため、原文のままオペレーショナル・アカウンティングという用語を用いる」(p. 98, 注19)。しかし、本稿 (中瀬) では、「意思決定会計」とする。

の変化という点では、世界的なインフレーション傾向が顕著となり、その結果、従来の会計理論がその目的としてきた処分可能利益の算定において、歴史的原価に基づいて測定された利益を処分可能利益とすること自体が、問題視されるようになってきたことである」（pp. 206-7）。

北村 [1972a] は、Ijiri [1967] が「意思決定会計の領域を、何も経営意思決定に役立つ内部情報提供会計にのみ限定することなく、投資家をはじめとする企業外部の各種の利害関係者に役立つ外部情報提供会計にまで拡大して、利害調整会計に対立するものとして意思決定会計を取り上げた」と紹介し、「この考えを引き継いだのが、[AAA [1971] の]『会計測定の基礎委員会報告』である」（北村 [1972a] p. 102）、と付言する。

AAA [1971] の「会計測定の基礎委員会報告」（Chairman: Ijiri）では、測定方法論の観点から、会計を、「利益を公正に分配するために、株主やその他の利害関係者集団の持分調整を指向する会計」である“Equity Accounting”（利害調整会計）と「経営者ならびに投資家の意思決定、とくに資源配分（resource allocation）に関する意思決定に有用な情報を提供することを指向する会計」である“Operational Accounting”（意思決定会計）の2つに大別し、前者では、「測定方法の単一性と安定性が不可欠の要件となり、その意味で歴史的原価に代表される回顧的な測定方法が重視され」、後者では、「意思決定への有用性から、主に予測的な測定方法が重視される」、とする（北村 [1972a] pp. 98-99, [1975] p. 207）。そして、同報告書の末尾の方で、それら2つを「調和的システムの中に組織化する新しいガイドラインが必要である」と結論づけられているが、北村（[1972a] p. 101, [1975] p. 207）は、現時点では、「測定方法論の観点から、2つの会計をそれぞれ異なった方向を指向する会計として取扱う立場を支持せざるを得ない」と結ぶ。

(5) 基本的枠組み：「受託責任会計」から「意思決定会計」へ

浅羽 [1968] は、「一箇の観念体系としての会計を構成する思考枠を意味し、会計学の論理の基本的前提をなす」(p. 3)「会計の基本的枠組み」という概念を用いて、「現代における会計のさまざまな変化を可能なかぎり統一的に理解するため、『受託責任会計』から『意思決定会計』への移行として定式化を行った」(pp. 1-2)。この定式化にとって、「この〔『受託責任会計』という〕枠組みのキー概念である受託責任としての会計責任の概念の構成とその変容の過程」(pp. 4-5) および「それに随伴する会計機能の展開」が問われなければならない (p. 8)。

そこで、所有関係の展開に注目すると、「所有者と管理者の関係の関係〔浅羽は『企業・社会関係』と呼ぶ〕の変容が会計の展開に大きく作用するとみられる。より具体的にいえば、複式簿記における測定機能が、所有者と管理者の人格的分割によって潜在的にあった伝達機能を表面化し、財務会計が自立化する。この関係を、Littleton ([1953] p. 82) は資本(財)の委託・受託関係として指差し、そこに発生する報告責任が受託責任としての会計責任 (stewardship accountability) とする」。ただし、それを固定化せずに、経済的变化に対応して、「わたくしは、資本(財)の委託・受託関係として捉えつつも、同時に、受託者において資本の運用に対する責任を担うものとして規定した。しかし、より明確に表現すれば、この〔受託責任会計の〕枠組みは、企業・社会関係の展開に伴って、企業外部に対する受託責任だけでなく、企業内部における資本(財)の支配・調整関係の責任をも表現できるものと考えなければならない」(浅羽 [1968] p. 6)。

そして、「受託責任としての会計責任が変容するようになると、財務会計についても、財務会計、管理会計という領域区分に囚われない『意思決定会計』の枠組みへ展開するのである」(p. 7)、と浅羽 [1968] は言う。

「財務会計の自立化は、表見的に、伝達機能の測定機能に対する優位性

として枠組みの形成を行った」。これを「会計機能の面から見直すならば、会計測定の機能は、伝達のそれと同様に、保全機能をも潜在的に有しており、そして財務会計の領域的自立、伝達機能の自立と優越化の段階においても存続し管理機能として展開しているといえる³⁾。……、やがて管理会計領域の自立が進むにつれて、内部はもちろん、財務会計にとっても管理機能の重視が現われてくる。……。そしてさらに、企業および社会の経済的資源の有効配置という目標が明確にされると、財務会計の領域においても管理機能が前面に出て、『意思決定会計』の枠組みに変容する。会計責任概念の止揚である」(p.13)、と浅羽 [1968] は主張する。

2. 「原価評価」の“ゆらぎ”の中で

「受託責任 - 原価評価」パラダイムから「意思決定有用性 - 時価評価」パラダイムへの転換の背景として、「原価主義」の“ゆらぎ”ないし脆弱さがあつた。その転換の過程では、「原価評価」にとって替わろうと、各種の「評価方法」（測定思想）が提唱された（例えば、上野 [2014] 参照）。

(1) 「取得原価主義」⁴⁾の二重性

津守 [1990a] [1990b] によれば、1930年代以後近年に至るまでアメリカにおいて支配的な地位を占め続けてきたいわゆる「取引アプローチ」＝取得原価主義・損益計算書中心主義は、その登場の最初の日から、一個の

3) 浅羽 [1986] は、「岩田教授の所説〔岩田 [1953]〕は、基本的レベルでの論議として、むしろ保全ないし管理目的または機能を基本的な機能とし、その展開の上に決算目的を示されたことに注目したい。また、過去回顧的測定のみにとどまらず、未来的測定にまで展開することをあわせて指摘されたことは、きわめて示唆に富んだ所説である」(p.11)、と付言する。

4) 津守 [1990a] では「取得原価主義」、津守 [1990b] では「歴史的な原価主義」と表記されているが、本稿では前者とする。

複雑な矛盾物としての性格を与えられていた。それは、主に、取得原価主義に負わされた二重性（二重的性格）の中に現われる。すなわち、一面で、生産・流通に密着した日常的な継続記録法＝「誘導法」に対する技術的な適合性を持つとともに、他面で、1920年代の恣意的な超反保守主義的会計実務に対するアンチ・テーゼ、すなわち客観性と保守主義との統一物として、信用（とくに証券市場）次元における信頼性回復に有効性を有していた。むしろ直接的には、その信頼性回復の手段であったがゆえに理論・制度のなかで支配的地位を獲得し得た、と津守 [1990b] は指摘する。

取得原価主義は、技術的な適合性という根強さによって基礎づけられると同時に、他面では、生産・流通に対する信用の優位という顛倒的な関係によって規定された統一の上に成り立っているが、かかる全く矛盾した性質のゆえに、それは一時的・相対的な統一でしかあり得ない（津守 [1990b]）。かかる取得原価主義は、1950年代後半に至るや、再び同じ信用優位のもとに崩壊し始める。時価主義会計の主張、情報ニーズの多様化の主張、「意思決定－有用性アプローチ」の提唱は、正にこのような具体的な諸条件の中で登場したものである（津守 [1990a] [1990b]）。

津守 [1990a] は、『『意思決定－有用性アプローチ』への転換が理論的次元において公式に表明されたのは、AAA [1966] のASOBATにおいてである』（p. 46）、と言う。

そのASOBATの論理が「動態論から情報理論への論理の180度転換」を示すとした宮上 [1974] は、この転換のなかで、「多種多様な情報利用目的に適合した経済事象を、その経済事象のまま、伝達するところの情報が会計である」（p. 128）とする“Events”アプローチを主張した「Sorter [1969] の見解が動態論または動態論的な論理に対する批判を内容とするものであることは、いわば必然的なことからであるといえる。それは、すでに、アメリカ会計実務が、動態論の論理をもって裏づけることがもはや

できなくなったことの結果である。Sorter [1969] は、利益や資本の価値計算という論理では支えきれなくなった会計実務の例証としてリースをあげている」(p. 130) と紹介し、さらに、「動態論の論理体系をもってしては裏づけすることのできなくなった、実務の要請……を合理化しうる論理の構築が必要となり、この要請に応じて登場したのが、情報理論なのである」(p. 130)、と宮上 [1974] は強調する。

(2) 「収益費用中心」利益観から「資産負債中心」利益観へ

津守 [1990a] は、1930年代以後現在に至るまでのアメリカにおける会計的利益概念・利益観の変化の過程について詳細に追跡した結果、「1950年代末葉に胎動し始め、1970年 APB (会計原則審議会) 『ステートメント第4号』 (AICPA [1970]) においてある程度公的な表現が与えられていた『損益計算書中心主義的利益概念』から『貸借対照表中心主義的利益概念』への移行過程は、FASB『概念的枠組み』をめぐる長期かつ活発な討論と『財務会計概念書シリーズ』の完成とを通じて一応の完結を見たこと」を明らかにした (p. 44)、と述べる。そして、「損益計算書中心主義的利益概念」から「貸借対照表中心主義的利益概念」への移行、あるいは「収益・費用中心主義的利益観」から「資産・負債中心主義的利益観」への移行の重要性は、そのより深い基底において、「古典的アプローチ」から「意思決定 - 有用性アプローチ」への転換が生じているという点にある、と指摘する (津守 [1990a] pp. 57-58)。

「古典的」な損益計算書中心主義の利益計算方式では、「収益 - 費用 = 純利益」という利益計算構造を有し、この収益・費用計算はそれ自体としては抽象的・観念的計算としての性格を帯びるので、その抽象性を補完し裏付けるために「実現主義」が適用され、また、その計算構造と「誘導法」との不可分離な結合関係に基づいて「原価原則」と「費用・収益対応原

則」が適用される（津守 [1990a] p. 45）。

しかし、AAA [1957]『基準』1957年改訂版において、「用役潜在力」(service potentials) 概念が導入され、資産概念が新たに「経済的資源」であると定義されたことを契機とし⁵⁾、さらに、1960年代のコングロマリット合併で極端な会計操作の蔓延に対する社会的批判を背景として、「伝統的な」損益計算書中心主義的利益概念からの脱却を開始し、ついに1970年、APB『ステートメント第4号』（AICPA [1970]）において、基本的には貸借対照表中心主義的利益概念の範疇に属する利益概念が表明された（津守 [1990a] pp. 29-30）⁶⁾。

しかし、APB (AICPA [1970]) の利益概念には、純利益を「所有主持分の純増加分」と規定する一方で、「収益－費用＝純利益」とも規定するという曖昧さがあった（津守 [1990a] pp. 32-33）。その利益概念に対する厳しい社会的批判を直接的な前提として、その概念定義の曖昧さの克服と新しい概念の模索の出発点となったのが、1976年12月2日に公表されたFASB『討議資料』であった（津守 [1990a] p. 34）。

FASB [1976]『討議資料』は、論点の整理・紹介にあたって、① 資産・負債中心主義 (asset and liability view)、② 収益・費用中心主義 (revenue and expense view)、③ 非有機的結合説 (nonarticulated view) という「2つの異なった利益観を含む3つの財務会計・財務諸表観」をとりあげ、なかでも

5) 市川 [2010] は、1957年基準（補足意見書第1号・第2号を含む）について検討し（pp. 36-43）、「資産負債中心観が採用され、計算体系としては時価主義会計が想定されていたものと推論することができる」（p. 41）し、「資産の本質を用役潜在性と述べ」（p. 42）、これを元にして「財務諸表要素の定義の体系を基礎づけていくという構成の体系」（p. 49）から、1957年基準を「資産負債中心観」の原型として位置づける（p. 43）。

6) 市川 [2010] は、「APB Statement No. 4 [が]、資産を基礎概念とする定義の体系を強調している側面もまた持っているという点において、筆者は注目している」（p. 57）、と注記する。

「①を選ぶのか、②を選ぶのか」という問題に関する理論的な論争点」が、財務諸表の「最も基礎的な構成諸要素の選択に関連する」、基本的な視点であることを明らかにする（津守 [1990b] pp. 24-25）。

『討議資料』（FASB [1976]）によれば、「資産・負債中心主義は『利益とその構成部分を定義するために資産と負債の定義に依存』し、したがって、この利益観のもとでは『適切な利益測定は資産と負債の注意深い定義の結果として必然的に導き出され』『利益の積極的構成要素すなわち収益は、その期間中の資産の増加と負債の減少の側から定義される』。それに対し、収益・費用中心主義は『利益を定義するために収益と費用の定義及び両者の関連付け・「対応」に依存』し、したがって、この観点のもとでは、利益は、『何よりも先ずある期間中の収益と費用との差額という面から定義』される」（津守 [1990b] p. 25）。

このFASB [1976] 『討議資料』で、注目を要する点は、「『利益観』とそれによって規定される『財務諸表の構成要素の定義』について、第1に『有機的結合性』の必要性を前提として立論していることであり、第2に、各構成諸要素の定義を整理する序列ならびに収益・費用、利得・損失の定義に関する設問の仕方などにおいて『資産・負債中心主義的利益観』への傾斜ないし誘導傾向を自ずと滲み出させ、したがって、時価主義会計への傾斜を示していることである」（津守 [1990b] p. 26）。

「さらに注目を要する特徴は、その『意思決定 - 有用性アプローチ』の適用と密接に関連して、『利益観』と『測定規準』、『定義』と『属性』との必然的関連が切断乃至は希薄化されていることである」（津守 [1990b] p. 26, [1990a] p. 58）。

『討議資料』（FASB [1976]）は、「収益費用中心主義 = 取得原価主義」という特徴を具えた既存の会計原則とその実践に対する社会的批判を契機として登場したもので、その起点において、「資産負債中心主義 = 時価主義」

的色彩を濃厚に帯びた内容であったにもかかわらず（津守 [1990b] p. 41）、公開討論の過程で、「収益・費用中心主義＝取得原価主義」支持論の圧倒的優位という特徴が明確に示され、これがいわば死守されざるを得なかったという結果に到達した（[1990b] p. 41）。

「取得原価主義に対する圧倒的支持が確認された根拠は、前項(1)で論じた、取得原価主義の、生産・流通に密着した究極的な根強さに求めることができる」（p. 42）と津守 [1990b] は主張する。

また、津守 [1990a] は、「会計的認識の過程を一種の情報処理過程として理解すると、本来不可分の関連にある筈の『定義』と『属性』とは分離可能となり、両者は一種の組合せの関係となる」が、『討議資料』の見地は、「このような接近法の適用を意味する。『財務会計概念書第5号』[FASB [1984]] は、かかる『討議資料』の見地を底流に潜めながらも一歩も二歩も『後退』して現行実務容認論に辿り着く」という「折衷の見地を表明している」（pp. 56-57）、と指摘する⁷⁾。

(3) “Service Potentials”としての資産——AAA「基準」1957年改訂版

罵村 [1966] は、「表示形式（計算構造）の面」を重視した見解と「指示内容（経済原資）の面」を重視した見解とに二大別し、二つの見解が「むしろ実質的に対立した関係にあるという点」（p. 10）に注意しつつ、会計上の資産の概念規定理論を考察している。

7) 市川 [2010] は、『討議資料』に寄せられた各界からの Letter of Comments を収録した Public Record を実に丹念に検討し整理する（第5章）とともに、「わが国における伝統的会計の利益計算方法」（財産法と損益法）について考察し、双方の計算方法は「無色」のものであるとの結論（第6章）とを組み合わせて、資産負債中心観を「純粹型」と「実践型」とに類別し、『討議資料』での「純粹型」から SFAC [FASB [1984]] での「実践型」に変容した、と描き出す（第7章第1節）。

「指示内容の面からの概念規定理論」は、さらに「統一的『サービス能力』論」と「個別的『サービス能力』論」とに分けられ、前者の代表的な文献として AAA [1957] 会計原則1957年改訂版等が、後者の典型的な文献として AICPA の会計原則試案 (Sprouse = Moonitz [1962]) が、それぞれ挙げられている (寫村 [1966] p. 99)。

「企業の利益獲得のための統一的『サービス能力』の直接の貨幣的表現は、将来の純収入額の割引額の意味での主観価値ないし資本価値表示価額に特定される。それに対して、個々の資産の具体的保有目的の階層における個別的『サービス能力』として問題にする場合には、そこでの個別的『サービス能力』は必ずしもそれ自体は貨幣的観念ではないので、それを貨幣表示するための特定の価額基礎は、会計がどのような利益計算構造を予定するかによって規定されるにすぎない」(p. 140)，と寫村 [1966] は説く。

「統一的『サービス能力』論は、結果的に、資本価値的の利益計算構造を予定した『サービス能力』論と、現在原価的の利益計算構造を予定した『サービス能力』論とに類型化される」(p. 100) が、後者の理論は AAA [1957] 会計原則1957年改訂版および関連報告書に典型的にみられる (寫村 [1966] p. 121)。

「『1957年度 AAAA 会計原則』およびこれに関連する『追補報告書』における会計の中心目的は、投資者の投資意思決定のための資料提供にあたって、投下資本の回収計算 (回収剰余としての分配可能利益の計算) よりは、むしろ純粹 (無制約) な意味での経営成績の表示に第一義をおいており、それが測定基礎として現在原価ないし取替原価を選択する根拠となっている」(p. 131)，と寫村 [1966] は指摘する。

「このように、『現在原価』を価額基礎として採択する場合には、必然的に『保有利得 (損失)』の認識をとまなうことになるが、この『保有利得』

を『分配可能利益』概念から除外すれば、そこでの利益計算構造は、実質的投下資本回収剰余の意味における利益計算構造としてあらわれ、『保有利得』を利益構成要素としてとりあげれば、『未実現保有利得』をふくむ利益計算構造としてあらわれる。これは、1つの公表会計体系において、複合的な利益計算資料提供の要請に応えるための会計構造が予定されており、その理論的基盤が資産概念の『サービス能力』としての規定に求められる」(p.167)、と寫村[1966]は理解する。

寫村[1966]によれば、「公表会計の課題は支配的利害関係者(資本提供者)の関心に応えることにあり、そのための『有用性』ある会計報告が公表会計の計算構造を規定する関係にある。この『有用性』ある会計計算は必然的に利益計算構造としてあらわれるが、支配的利害関係者の『利益』に対する関心は、歴史的には、財産計算的利益計算構造から収支計算的利益計算構造への推移としてみられる」(p.168)。

「しかしながら、この収支計算的利益計算構造すなわち名目的投下資本回収剰余の意味における『分配可能利益』の計算構造が、支配的利害関係者の関心に十分な有効資料を提供しえない条件のもとでは、当然に新たな利益計算構造が要請される。この公表会計への新たな要請が『現在原価』にもとづく利益計算構造の制度化要請で、その理論的支柱が『サービス能力』としての資産概念規定理論の展開にもとめられる。つまり、支配的利害関係者の関心内容の変化(複雑化)に応えるために『有用性』のある会計報告の提供が、『現在原価』にもとづく利益計算構造を要請し、その理論展開の基盤が『サービス能力』としての資産概念規定にもとめられている。すなわち、ここでは、『サービス能力』の『現在原価』評価をとおして、複合的『利益』算定が、1つの公表会計体系においてはたされることが意図されている」(pp.168-69)、と寫村[1966]は捉える。

かくして、「支配的利害関係者の関心の多様化に応え、会計上の利益概

念はますます多義的な内容をもつことになり、この複合的な内容の『利益』計算を貫くためには、その基礎概念も、おのずから、それと適合性のある弾力解釈をうけいれることのできる内容のものとしてあらわれざるをえず、それが、結果的には、きわめて抽象的な『サービス能力』としての概念規定となってあらわれるにいたっているものと考えられる」(p. 169)、と寫村 [1966] は鋭く的確に「サービス能力」論の意義を抉り出す。

(4) キャッシュ・フロー会計と公正価値会計：瞥見

(a) キャッシュ・フロー会計の抬頭

北村 [1995] は、近年、「発生主義会計に代えて、キャッシュ・フロー (CF) の増減額をもって期間計算を行おうとする CF 会計の必要性が提唱され、発生主義会計によるべきか CF 会計によるべきか、言い換えれば、会計の中心は利益なのか CF なのかに関して、活発な議論が行われている」ので、「CF 会計は発生主義会計に基づく利益計算と本質的にどのように異なるのかについて」、検討を試みる (pp. 101-2)。

1950年代に、アメリカにおいて、経済学における主観的利益概念、すなわち経済学的利益概念を会計学に導入しようとする1つの動きがみられた。その契機として次の2つを挙げる (北村 [1995] pp. 102-3)。

- ① 貨幣価値の変動によって、資産の取得原価がその経済的実態を表さなくなり、利益が企業の業績を正確に測定し得なくなったこと。
- ② 経営者や投資者が意思決定を行う際に企業の将来の収益獲得能力を重視するので、将来の見積現金収入額あるいは支払額の割引現在価値に基づく経済学的利益がこの要求を満足させる利益にふさわしいものとして、これの導入が主張されたこと。

しかしながら、「経済学的利益概念は、あくまでも観念上・理念上の概念なのであって、不確実な現実社会においては、実際にそれを客観的に測

定することは不可能であるといわざるを得ない」(北村 [1995] p. 104)。

だが、「CF 重視の動きは、会計実務においても顕著となり、1950年代から60年代には、年次報告書において CF の当期増加額を取上げる企業がみられるようになった。さらに、*Wall Street Journal*をはじめとする新聞紙上においても、利益よりもむしろ CF に着目することの必要性が主張されるに至った」(p. 105)。

「1970年代からアメリカやイギリスにおいて、CF 会計の必要性が主張され、経済学的利益概念における CF 重視の思考が、会計の情報論的アプローチと結びついて、CF 会計を出現させたように思われる」(pp. 103-5)、と北村 [1995] は指摘する。

北村 [1995] は、「財務会計の概念的枠組みとして、CF 会計の必要性を提唱した」FASB [1978] の『財務会計諸概念報告書』第 1 号やその他の論者の見解を検討した結果、「将来 CF の割引現在価値を客観的に測定することが困難であるため、多くの者の賛同を得られる唯一の測定方法を提唱できないのが現状である」(pp. 105-7)、と論じる。

しかしながら、「それらの見解に共通することとして見逃してはならないことは、これまでの伝統的な費用・収益アプローチを捨てて、資産・負債アプローチに立脚していることである。CF 会計において計算の中心とされるのは、CF の流れとその発生時期であり、したがって CF を生むもととなる企業の経済的資源とそれに対する請求権の測定が重視されるからである」(pp. 107-8)、と説く。

CF 会計が現行の発生主義会計と異なる特質として、第 1 に、それは会計の中心を CF においた会計計算構造であること、第 2 に、資産・負債アプローチに立脚していること、そして第 3 に、減価償却のような配分計算を行わないことの 3 点を挙げる。しかし、CF 会計も、発生主義会計も、変容しつつあるので、それぞれの会計の特質をよく見極めておく必要があ

る (p.111), と結ぶ。

(b) 公正価値会計とは何か

(b-i) 北村 [2014] の「公正価値測定」観

北村 [2014] は、日本会計研究学会特別委員会報告書において、「公正価値 (fair value) とは何か。本書の基本的な立場は、公正価値を測定属性とは捉えていない」(p.1), と明言する。

「2006年に公表された SFAS157『公正価値測定』は、資産と負債に関する公正価値の定義を示し、さらに公正価値測定のフレームワークならびにその開示を明確にした最初の会計基準であり、これがやがて、IASB や日本の会計基準にも影響を与えることとなった。

SFAS157によると、『公正価値とは、測定日における市場参加者間の秩序ある取引において、資産を売却して受け取るであろう、または負債を移転して支払うであろう価格である』(par. 25) としている。

この出口価格による測定は、近年における資産負債観に基づく資産・負債の概念に適った測定であると指摘できる。すなわち、将来における経済的便益を資産とし、将来における経済的便益の犠牲を負債とする FASB の資産と負債の定義に合致した測定方法である」(北村 [2014] pp.3-4)。

「公正価値は、資産または負債の主たる市場における取引を前提とする。すなわち、公正価値は、市場において成立した価格をいい、企業にとっての固有の価値を意味しているわけではない」(p. 6), と北村 [2014] は主張する。

昨今の会計は、「情報利用者の意思決定に役立つ会計を、その中核におく。そしてこの意思決定に有用な情報として、個々の資産や負債は、いかなる測定属性によって測定されなければならないのかを、会計情報の質的特性に照らして、常に考察してきた。……。2011年に公表された IASB の概念フレームワークによると、目的適合性 (relevance) と表現の中立性

(faithful representation) を基本的な質的特性として掲げ (par. QC5), 従来重視してきた信頼性 (reliability) を質的特性からはずしている。信頼性を表現の中立性に代替することによって, 割引現在価値のような測定属性にも適用し得る質的特性となっている。これによって公正価値による測定の質的特性を確保し得る」(pp. 10-11), と北村 [2014] は解説する。

「公正価値というサウンドは, 心地よく人々の心に響き, 公正価値という用語に反発を感じるものはいない (Penman, 2007, p. 33)。それにもかかわらず, 公正価値測定をすべての資産と負債に適用して, 公正価値会計を指向すべきだと主張するものはいない。けだし公正価値測定には, いくつかの基本的な限界が存するからである」(北村 [2014] pp. 10-11)。

例えば, 「公正価値測定の適用範囲の問題がある。現在, 公正価値測定は, ほとんどの金融資産には適用されているが, 事業用資産の場合には, 適用範囲が小さい。また, 金融負債について公正価値測定を行うか否か [など], 解決すべき課題が多い」(pp. 11-12), と述べて閉じる。

(b-ii) 井上 [2014] の「公正価値会計」説

井上 [2014] は, 「わが国だけでなくグローバルスタンダードにおいても公正価値を考えると時価を中心に考える。そこで問題になるのは, 公正価値と取得原価との関係をどう取り扱うかである。……。公正な評価額を時価とその類似物と考えることから取得原価が理解できなくなる。全体を割引現在価値で考えているのだから, 取得原価も取得時点での市場によって認められた割引現在価値と解することはできないであろうか。……。取得原価は時点の異なる公正な評価額ということである。そうであれば, 時価会計こそが公正価値会計であることになる。本書は, 時価会計, 混合属性会計, 公正価値会計は同じ物に異なる名称を付しているものと考え, その観点で論を進める」(p. 16)。

「本書では, 財務報告の目的を資源配分意思決定のため, したがって企

業価値の評価のためと考え、企業成果の情報はこの企業価値評価にとって有用であると位置づけるなら、……、発生主義による情報の方が有用であるといわれる意味を探求したのである。企業成果（利益）と実績値としてのキャッシュ・フローとの関係、企業成果からの将来の企業成果の予測、将来の企業成果予測から将来キャッシュ・フローの予測の導出の関係を見ると、それらすべてが発生主義会計が財貨計算を主とする発生主義会計であるべきことを示すのである。貨幣計算を主として財貨計算の助けを借りる発生主義会計、すなわち取得原価主義会計は、同じ発生主義会計であっても将来キャッシュ・フローの予測を考える以上は、財貨計算を主とする発生主義会計にその有用性は及ばないことを明らかにしたのである。財貨計算を主体とする発生主義会計は、しばしば時価会計あるいは公正価値会計といわれるものである」(pp. 61-62)。

(b-iii) 上野 [2014] の「公正価値会計」論

上野 [2014] によれば、1930年代の米国において提唱された取得原価会計は、当時において既に、その限界ないし問題点が指摘され、その問題を解決するために、修正原価会計および現在原価会計が提唱され模索された (pp. i-ii)。前者の修正原価会計は、1960年代まで会計基準設定主体によって主張されたが、複雑で費用がかかり過ぎるという理由で、やがて消滅した。後者の現在原価会計は、1960年代初頭から70年代まで、会計学者や会計基準設定主体によって提唱され、一時、時価主義会計の代表格であったが、目的適合性がなく信頼性がないと批判され、消滅した (p. ii)。

現在原価会計に代わって登場し1960年代後半から80年代まで会計学者に注目を浴びた売却時価会計および1950年代から会計学者が企業利益（経済的利益）との関係で主張した現在価値会計の思想を継承し、「近年、国際会計基準審議会 (IASB) および米国財務会計基準審議会 (FASB) の会計基準においてその適用領域を拡大しつつあるのが、公正価値会計である。

IASB および FASB において、現在、公正価値会計を適用する多くの会計基準が公表されている」(p. ii)。

「現在の会計において息づいているのは取得原価会計と公正価値会計である。したがって、現在の会計は取得原価会計と公正価値会計との混合測定会計であり、その会計思想は混合測定会計思想であるといつてよい」(pp. ii-iii)、と上野 [2014] は主張する。

3. 「意思決定説」と「会計責任説」の間を——「財務予測 情報開示」の波紋

(1) 「意思決定会計」：利益の区分測定と多元的価値測定

意思決定会計では目的適合性重視の下で、種々の情報利用者の共通的な利用目的に適合する会計情報を提供しようとする「一般目的報告を志向する立場」(例えば、AAA [1966] の ASOBAT や McFarland [1966] の見解) と個々の情報利用者の個別的な利用目的に適合する会計情報を提供しようとする「個別目的報告を志向する立場」(例えば、AAA [1969] 「1966-68外部報告会計委員会報告」)がある。北村 [1972b] [1975] は、「各種情報利用者の意思決定モデルを特定化することは容易ではないこと」、「各種情報利用者の情報要求を観察してみると、経営者や株主等資本提供者の情報要求を、企業の安全性と収益性に関する情報に集約できること」という「2つの理由から一般目的報告の立場に立つ」([1975] p. 214)。

そして、「意思決定の基礎はあくまでも予測にあるため、意思決定会計においては、情報利用者が予測をするのに有用な情報を提供するものでなければならない。そのためには、第1に、将来年度の企業の収益力あるいは安全性を予測するための基礎として過年度データを測定し報告しなければならない、第2に、予算という形で現れる将来年度の経営活動の予測を行い、これを公開しなければならない」(北村 [1975] p. 214, [1972b] p. 74),

と主張する。

過年度データに関して、「第1に、当該期間中の収益と費用の大きさ、ならびに利益の大きさを測定すること、第2に、期末時点における資産の額および資産構成や資本構造を明らかにすること」が必要である（[1975] p. 215）と訴え、それについて検討した結果、「多様な意思決定目的に有用な情報を提供することを目的とする意思決定会計は、*ASOBAT*が提唱したような多元的価値測定に移行せざるを得なくなる」（北村 [1975] p. 219）、と結論づけ、その場合、Edwards=Bell [1961] が「歴史的原価に基づく伝統的会計利益の構成要素を、① 当期操業利益（operating profit）、② 実現可能原価節約（realizable cost saving）、③ 実現資本利得および④ 実現原価節約、の4つにまとめた」（北村 [1975] p. 217）ように、「利益の区分測定」が必要とされる、と強調した（北村 [1975] p. 228）。

加えて北村 [1975] は、“Events”アプローチを提唱した Sorter [1969] の見解を、次のように論評している。

Sorter [1969] は、*ASOBAT*の多元的価値測定会計をさらに進めて、「会計は、個々の利用者が自らの意思決定モデルへのインプット価値を生み出せるようなレリバントな経済事象についての情報を提供する」という立場の下にデータの統合化を行うのは情報利用者であり、したがって会計は利益額などというものは測定せず、単に経済活動を未統合の形でばらばらに公表すればよいと主張した。

こうなると会計は、単なるデータ・ライブラリーとして構築されることになる。しかしながら、このような場合でも、種々のデータを統合化した企業全体としての収益力や安全性に関する情報が無視されるべきではない。

要するに、将来の意思決定会計は一方で種々の生のデータを貯えた

データ・ライブラリーとして存在すると同時に、他方で、利益額という形で種々の測定方法に基づいて統合化する多元的価値測定による一般目的報告の立場を志向することになると思われる (pp. 228-29)。

(2) 財務予測情報の開示：予算の公開

予算公開に関する調査研究は特に投資家の意思決定への有用性という面から取上げられ、予算データは将来のキャッシュ・フローならびにそれらの構成要素に関する情報を提供するために有益である、と主張されている (Cooper et al. [1968])。AAA も、ASOBAT (1966) では、検証可能でないという理由で予算公開を疑問視していたが、1973年公表の「外部測定報告委員会報告」(AAA [1973]) では、財務的予測の開示を主張している (北村 [1975] p. 220)。

「SEC (Securities and Exchange Commission) は、1933年証券法や1934年証券取引法の規定により提出書類の中に不確かな利益予測を含めることを長年の間禁じてきたが、……多くの会社がすでに圧力団体や証券アナリストに公開している事実があることから、SEC のルールに従って提出書類の中にこれを含めることにより、すべての投資家が等しく利益予測情報を得ることができる」と判断し、1973年2月2日に、利益予測の公開を禁止してきた伝統的観点を緩和する計画であることを公表した (*Wall Street Journal*)」 (北村 [1975] p. 220)。

予算公開の問題点に関して、Skousen=Sharp=Tolman は、実態調査結果 (*Journal of Accountancy*, May 1972) から「投資家に対する予算公開の利益は、会社や株主に与える不利益ほど大きくない」と結論づける (北村 [1975] p. 225)。逆に、Cooper et al. [1968] は、米国や英国における財務データ公開の企業に与えた影響をみた場合、それほど公開していない他の国と比較して「財務データの公開が企業の発展を阻害したという事実はない。した

がって、財務データの公開を予算公開にまで拡大しても、競争的地位の弱体化を招くことにはならない」と言う（北村 [1975] p. 226）。

しかし、北村 [1975] は、「私見によれば、過去の業績、すなわち既に発生した事実の公開と、これから企業が行動しようとしている計画たる予算の公開とを同一線上で考えて良いものかどうか問題点の存するところである。企業秘密の保持と予算公開との間の問題点の解決は、今後に残された課題であると言わねばならない」（p. 226）、と反論する。

その上で、「Skousen らの掲げた予算公開の問題点は、企業秘密の保持との関係をいかに処理するかという点を除き、予算監査によって予算の信頼性を高めることによって克服されよう。効果的な予算監査を行うためには、井尻教授 [Ijiri [1968]] が主張されたように、一般に認められた予算編成の諸原則ならびに諸手続きと、一般に認められた予算監査の諸基準ならびに諸手続きが制定されなければならず、このような諸原則、諸基準、諸手続きを制定するために、調査研究が必要な時期に来ている」（北村 [1975] p. 227）と強調し、そして、「企業の将来の収益力および安全性を直接的に表している予測情報を、企業の内外に公開する必要があることを主張した」（p. 228）。

(3) 予測財務情報の開示

(a) 「情報会計」からのインパクト

(a-i) 「情報会計」の成立

武田 [1971] は、主として隣接諸科学（情報理論、行動科学など）からのインパクトによって、会計学の領域も、激動期にあつて、断絶と連続を経験している（p. 26）と展望し、「会計理論の新しい方向として、情報理論の影響によって成立した情報会計の領域が定着化しつつある」（p. 27）と言う。

「情報会計は、情報利用者の意思決定への役立ちを指向する。それゆえ、

情報利用者の意思決定モデルに含まれる諸変数を満足するような情報が提供されるとき、それは有用性ある情報であるといわれる。かくて、情報会計では、情報の用途したがって利用者側の意思決定モデルを確認し、それに見合う測定システムを通じて情報を作り出すことに課題がおかれる」(p. 27), と武田 [1971] は説く。

「情報会計の課題」を提起した後、武田 [1971] は「ASOBATの多欄式報告書による情報の提供の方式は、情報利用者の情報要求についての明確な限定ができない現状において、利用者一般に対するジェネラル・パーパスな報告書として構成されている。それゆえ、原価と時価との情報を提供することによって、情報の選択を利用者に委ねるものであるが、かかる行き方は情報会計としては徹底した形のものではない。ASOBATの提案せる様式は、いわば妥協の様式であるといってよい」(p. 36), と指摘する。

情報会計からのインパクトを反映し、これからの制度会計は次の3つの方向を辿るものと、武田 [1971] は考える。

- ① 原価主義情報を基幹とする多元的情報化の方向
- ② 原価主義に基づく貨幣資本利益の分類化の傾向、利益分類論としての展開
- ③ 財務諸表付属明細表の活用方向

そして、情報会計の新たな展開の中にあつて、制度会計の側面から情報の豊富化を目指した方向に研究を進展させる必要性を見出すものである(pp. 36-37), と武田 [1971] は展望する。

(a-ii) SEC [1973] の「提案」: 制度会計の転換

武田 [1974] は、「情報会計の課題は意思決定に役立つ情報の産出にあるから、そこで扱われる情報は主として現在の・将来的情報であるといつてよい。ここに情報会計の目指す情報が、『将来的情報』—『意思決定への役立ち』という二つの属性をもっていることがわかる。この二つの属性

を端的に表現する『利益予測情報』を制度会計の内で受けとめようとする動きが、最近のアメリカにおける制度会計のなかにみられる」(p. 53), と述べる。

すなわち、「このたび〔1973年2月2日〕の利益予測情報の開示についてのSECの提案は、一般的提案として、SECへの年度報告書にそれを含めようとする点で、制度会計の一つの転換点を画するものとみることもできよう。

かかる提案は、やはり利用者指向的思考の発展に根ざすものとみることができる。つまり、情報利用者の意思決定に役立つような情報の開示という情報会計の基本思考を制度会計の内で受けとめようとする一つの動きとして注目に値する」(p. 54), と武田〔1974〕は言う。

利益予測情報の開示には、少なくとも、

- ① 投資者の投資に関する意思決定への援助
- ② 投資情報の平等化（若干の会社では選ばれた証券アナリストに予測情報を現に提供しており、ここに投資情報の不平等化現象がみられる）

という2つの側面がある（武田〔1974〕p. 55）。

武田〔1974〕によれば、以上のアメリカにおける最近の動きは、すべての者に歓迎されているわけではない。ことに会社役員にとって評判の良いものではない。SECも、その利益予測の一般的提案について、アメリカ法曹協会、AICPA、財務管理者協会に意見を求めているが、一般に反対の声が強い（p. 56）。しかし、AAA〔1973〕の「外部測定・報告委員会」報告書では、「財務的予測は公的に開示されるべきである」（p. 246）と主張している（武田〔1974〕p. 56）。

「予測情報の開示にあたって一番大きな問題は、予測値が実績値と食い違った場合の責任問題であるといってよい」（p. 70), と武田〔1974〕は指摘する。

武田 [1974] は、「『利益予測情報の開示』の問題は、まさに制度会計と情報会計の交渉の場を示したものの一例であって、制度会計の仕組みの中に情報会計からの要請を調和しようとするものである。情報会計の制度会計に与えるインパクトが現れるパターンについては、武田 [1971] において3つの可能性を指摘したが、それに加えて、第4の可能性として『補助的財務表の導入』を挙げたい」(p. 74) と論じるとともに、「予測利益の開示」の様式について、「一般的に、これは要約損益計算書の形で、売上高、営業利益、特別損益、純利益、1株当たり利益を表示するような簡単な形式とならざるを得ない。とすれば、かかる予測損益計算書は、基本情報としての原価・実現基準に基づく損益計算書に対する補助的性格のものとして、ここに第4の可能性を付加する必要があった」(p. 74)、と補説する。

(b) 財務予測情報開示の現況と諸問題

1960年代以降、アメリカにおいて、財務予測情報を企業外部にも開示しようという動きが活発化してきたが、その開示の主張は、投資家による投資意思決定に有用な情報の提供という観点からなされたものであり、企業の将来業績の予測情報を開示しようとするものである(北村 [1979] p. 84)。

そのような動きの中で、SECは、1973年2月に、SECへの提出書類に財務予測情報を含めることを認める旨のリリースを公表した後、たびたび公表したリリースで基本的立場を紆余曲折させながらも、1978年2月に、公表したリリースで、SEC提出書類の中に財務予測を開示することを奨励する意向を明らかにした(北村 [1979] p. 85)。

そのような状況の下で、北村 [1979] は、「米国企業の株主宛年次報告書上における財務予測開示の現況」を、1969～76年の8年間に亘って調査した。

調査対象企業は合計267社で、その結果は、短期予測が22社33件、長期予測が33社44件で、数としては非常に少ない。しかし、8年間に財務予測

を開示した経験のある企業は、全体の14.6%、39社である。「以上の結果から、意思決定者による財務予測情報収集の機会均等が失われていることが指摘できる。このような不公平を是正するためにも、年次報告書上における財務予測開示の必要性が痛感される」（北村 [1979] pp. 92-93）、と述べるとともに、「年次報告書上における財務予測情報開示の実務は、会計理論家が言うほど進んでおらず、開示に伴う責任問題が最も大きな障害となっていることがわかる。予測開示にともなう責任問題が開示の障害となっている以上、実績と異なった予測に対する責任から経営者を保護するセーフ・ハーバー・ルールを含んだ財務予測開示の基準を、SEC 規則の中で明確にする必要がある」（p. 99）、と訴える。

その後、北村 [1995b] によれば、予測財務情報が投資意思決定にとって有用性を有するか否かについての実証的研究が、理論的研究とともに多数行われ、「どの実証研究でも、予測が投資意思決定に対して有用性を有しているという結論を示している」（p. 110）。こうしてアメリカでは、「強制はされていないものの、SEC 提出書類上での開示も認められ、それについて一定のルール作りもなされ、予測開示にかかわる責任もある程度明確に規定されている。残された問題は、いかにして信頼性の高い予測を行うかという点にあるようである」（p. 110）、と論じている。

(c) 予測情報開示と会計責任 (accountability)

(c-i) 『『会計責任』概念の拡大』

Trueblood 報告『財務諸表の諸目的』(AICPA [1973]) によれば、「企業活動の明示的な予測の公開は、財務諸表の目的に合致する。財務諸表の目的は予測プロセスに有用な情報を提供することである。財務予測は、それらが利用者による予測の信頼性を高める場合には提供されるべきである」として、財務予測の信頼性が確保される場合には、財務予測情報そのものの公開を提唱している（北村 [1978] p. 389）。

財務予測の公開も、契約規準にもとづく会計も、「井尻教授（[1976] p. 104）は、交換の公理に含まれる認識規準を拡張することによって、会計責任説の立場から会計の機能として考えることができると主張する」（北村 [1978] p. 391）。「この契約会計をさらに延長して、会計の対象物を未来財にまで拡張するよう認識規準を変更し、未契約の活動でも計画されているものはこれを認識することにすると、見積財務諸表すなわち財務予測公開の問題が生じてくることになる。すなわち、『会計責任説は、すでにおこなわれた行為のみならず、履行者が将来おこなおうとしている行為についても前もって釈明する責任があると考えられる場合には、その予定行為とそれから生じるであろう結果の予測（たとえば予算、投資計画、予測財務諸表など）について報告することも、自然に会計の機能に含めて考えることができる』（井尻 [1976] p. ii），とする」（北村 [1978] p. 392）。

「財務予測はあくまでも将来の業績測定の予測値であ〔る〕。しかればこのような業績測定の予測値の公開まで要求する会計責任とは、誰の誰に対するいかなる責任をいうのであろうか」（p. 393），と北村 [1978] は問題提起する。

「会計責任は、『履行義務を負う者とその履行による利益を享受する権利をもつ者との、ふたつの相対する関係から生じる』ため、同教授（井尻 [1976] p. i）によれば、『企業はその株主、債権者、従業員、……、その他一般大衆に対して会計責任を負っている』という。そこにおいて会計責任の内容は、これらの会計責任履行者による会計責任受益者への、履行者の行為や結果の釈明責任として把握されている⁸⁾。したがって、同教授（井尻

8) 井尻 [1976] では、会計責任の履行者が「受益者に対して釈明する」という記述はあるが（p. ii）、「釈明責任」という用語は見出せない。「ここで釈明する（account for）というのは、ある結果（たとえば現金残高）を生み出した原因となるもの（たとえば現金収支取引）を列挙して、どうして（why

[1976]) によれば財務予測の公開は、企業の将来業績についての企業による企業外部の利害関係者に対する釈明責任として把握されることになる。このような将来業績の釈明責任を会計責任と呼ぶためには、従来、会計学の文献でしばしば取り上げられてきた会計責任概念を再検討してみなければならぬ」(p. 393) (下線は中瀬) として、北村 [1978] は熟考を重ねる。

北村 [1978] は、『Kohler 会計学辞典』など多数の文献を渉猟した後、「これまでのスチュワードシップとしての会計責任を問題とする限りにおいては、財務予測情報の公開を、会計責任の観点から理論づけることはできない。このためには、スチュワードシップとしての会計責任とは異なる会計責任概念を必要とする」(p. 398) と言う。

「『会計責任は、過去について報告すると同様に期待される業績を評価するために必要な情報を公開するための基礎を提供する。利用者の経済的意思決定は、企業の過去および将来の目標達成についての情報に関する要求を確立する。会計責任は、このような情報を提供すべき財務諸表作成者の責任をいうのである』(AICPA [1973] p. 26)。ここにおける会計責任は、スチュワードシップとしての会計責任の概念とは異なり、企業の過去の経営活動のみならず将来の経営活動の釈明責任として把握されている。まさにこの見解は、井尻 [1976] の会計責任と立場を同じくする。企業の将来の経営活動の釈明責任も含めて、これを会計責任とするなら、確かに財務予測の公開を、会計責任説によって理論づけることができる。しかし、何故に、潜在的投資家等に対する企業の将来業績の釈明責任としての会計責任

and how) その結果が生じたかを説明することにある」(井尻 [1978] p. iii)。この解説は、「スチュワードシップとしての会計責任」についても妥当すると解される。

その解説末尾の「説明する」(explain) との違いを示すため「釈明する」を充てたと解されるが、この訳語が適切であったか。【釈明】誤解や非難などに対して事情を説明して了解を求めること（『広辞苑』）。

を問題にするに至ったのか」(北村 [1978] p. 399)。「会計責任の概念の拡大は、企業の社会的責任の増大に伴い、利害関係者の経済的意思決定に役立つ企業の目標達成に関する会計情報の提供を問題とすることによって生じたものである。すなわち、釈明責任を論ずる際には、釈明責任が存するか否かが問題となるのであり、それは結局、当該会計情報が情報利用者によって要求されているか否かにより決定されることになる」(p. 400)。

(c-ii) 『『会計領域』拡大化』の方向

エクイティ・アカウンティングは法的規制および組織的規制の枠内で行われる会計であり、分配可能利益の算定をその目的とする。したがって、エクイティ・アカウンティングにおける中心的機能は、主としてステークホルダーシップとしての会計責任の履行、すなわち最も狭い意味においては、株主より委託された財の保全、管理運用責任とその結果の報告責任であり、広い意味においては、株主をはじめ各種利害関係者から委託された資本の管理運用責任とその結果生じた分配可能利益の算定報告責任がこれである。このとき、未履行契約をも認識することにより過去の経済的業績を測定し、分配可能利益を算定するというのであるならば、契約会計もエクイティ・アカウンティングである(北村 [1978] pp. 400-1)。

「財務予測情報の公開は将来の経済的業績の予測値の公開であり、そこでの利益は将来利益であって、分配可能利益ではない。したがって、財務予測情報の公開は、“意思決定会計”(operational accounting)の領域で論じられる会計である」(p. 401)、と北村 [1978] は言う。

「この“意思決定会計”も会計である以上、会計責任が存する。ステークホルダーシップとしての会計責任を超えた釈明責任としての会計責任がこれである。ここにおいては財務予測情報の公開も会計責任の履行として把握することができる。確かに、“意思決定会計”においては、意思決定への有用性を強調するあまり、情報を生み出す会計システムをなおざりにして

いる感がある。それに対して、井尻教授の会計責任説は、『財務諸表にある項目はすべて詳細な取引の記録と証票によって釈明され得るという暗黙の保証を重要視』するものであり、会計システムの構築に力点を置くものである。しかしながら、会計責任を釈明責任として把えるこの立場は、ステewardシップとしての会計責任とは違って、会計責任の受益者の範囲も不明確であれば、釈明責任の内容も企業の過去および将来の経済的業績の釈明という非常に広範なものである。さらに、釈明責任としての会計責任からは、現在、意思決定への有用性の立場からは取り上げられていない新しい会計情報の提供を主張することは難しい」（p. 402）、と北村 [1978] は論じる。

「“意思決定会計”は、その中心的機能を各種意思決定へ有用な情報を提供するという情報提供機能におくことによって、ますますその領域を拡大化する可能性を秘めており、それを会計理論構造においていかに位置づけるかは釈明責任としての会計責任履行の観点から考察されなければならない。財務予測情報の公開も、会計の範疇で論じる限りにおいては、意思決定と会計責任の両面から取り上げられるべきである。しかしながら現在のこの釈明責任としての会計責任の概念は非常に漠然としたものでしかなく、それが会計責任なのかそれとも企業責任なのか判然としない点があるように思われる」（北村 [1978] pp. 402-3）と結ぶ。

(4) 会計環境の変化と財務報告の課題——「会計責任」の行く末

北村 [1993] は、「イギリスを中心として、グリーン・リポーティングに込め得る新しい財務報告のあり方検討の動きを、会計責任履行の観点から取り上げることとする」（p. 15）が、それは「あくまでも現在の財務報告の構造の中でグリーン・リポーティングを取り上げる」のである（p. 16）。

イギリスにおいて、職業会計士の団体がグリーン・リポーティングを会

計に取り込んだ最初の報告書である、「コーポレート・リポート」(The Corporate Report) は、「会社報告書の基本的目的は、報告エンティティの資源や業績の経済的測定値と情報を、かかる情報を受取る権利を有する者に有効に伝達することにある」とし、従来のステュワードシップとしての会計責任より広範なパブリック・アカウンタビリティ (Public Accountability) の概念に基づき、株主、債権者、政府さらに一般大衆まで含めた利用者グループに対して会計責任を履行する一般目的の財務報告の必要性を主張した(北村 [1993] p.17)。

ステュワードシップとしての会計責任は、基本的には経営者の株主に対する受託責任として把握され、その責任内容も財産保全責任から目標達成責任までを含むものとして理解されている。他方、パブリック・アカウンタビリティの概念は、社会的責任の増大に伴い、経済的意思決定に役立つ目標達成に関する会計情報の提供を問題とすることによって生じた。「コーポレート・リポート」も、同じ立場から会計責任を広義に捉え、「あらゆる経済実体には、公に報告する暗黙の責任がある」として、株主のみならず他の多くの利害関係者に対する企業全体としての業績についての会計責任を主張したのである (pp.19-20)、と北村 [1993] は捉える。

「Tricker [1983] は、パブリック・アカウンタビリティの概念に対して反論し、会計責任を求める利害関係者の権利、それを履行する取締役会の義務は、グループと会社との間の特定の関係によって追及されなければならないのであって、会社に対する外部者集団の一般的利害によってではないとする。筆者もこの会計責任概念に同意する」(北村 [1993] p.20)。

「Tricker [1983] によれば、会計責任は、権利と義務の関係で把握され、その会計責任を要求する権利を有する集団に説明すべき義務をいう。これに対して、情報の開示は、他の者に情報を伝達する知識を有する者による任意の行為をいうのであり、それは会計責任に基づく行為ではない」(北

村 [1993] p. 20)。

Tricker [1983] が依拠するエージェンシー理論を適用すると、会計責任はプリンシパルとエージェントの間における権利と義務を決定する契約として存在し、この契約は、法律上でも、明示的でも、黙示的なものでもよい。この契約の下で、エージェントは、行為に関する責任と、その行為を報告する責任とを有する。エージェントが負っている行為を報告する責任を会計責任という（北村 [1993] p. 20)。

グリーン・リポーティングを要求する権利を有しているものは誰か。北村 [1993] によれば、「消費者法の下で消費者、環境保護法の下で従業員や地域住民である。一般大衆はグリーン・リポーティングを要求する権利を有していない。加えて重要なのは、グリーン・インベスターの抬頭である。投資者に対するグリーン・リポーティングは、スチュワードシップとしての受託責任履行の範疇においてこそ取り上げなければならない問題であるということになる」(p. 22)。「グリーン・インベスターは、環境規制や消費者からの圧力が会社の利益獲得能力に影響を及ぼす程度を評価しようとし、環境にやさしい製品またはプロセスを展開するために、会社目的やそれに関連する戦略的計画の報告書を必要とする」(p. 24)、と北村 [1993] と観る。

1988年に公表された ICAS (Institute of Chartered Accountants of Scotland) の MCRV (*Making Corporate Report Valuable*) による批判や提案は、グリーン・リポーティングを取り込む際の手掛かりを与えてくれる (p. 25)、と北村 [1993] は言う。

「グリーン・リポーティングを、必ずしも歴史的原価に基づくものを意味しているわけではないが、従来の分配可能利益計算に基づく会計的測定の中で観てきた。そこにおいては、例えば、環境的測定に関する基準遵守報告書は、補足的報告書としての地位しか与えられない。また、所有

または占有の概念に属さない環境資産は、財務諸表上に報告されないこととなる。つまり、現時点においては、会計は同一世代に属する各種利害関係者間の公正性についてはある程度配慮しているが、異なった世代間での公正性までもは考えていないということになる。会計は誰に対していかなる会計責任を負うのか、財務報告の永遠の課題であろう」(p. 25)、と感慨深げに「報告」を手仕舞とした。

4. 小 括

(1) 全体パラダイムに関連して

- ① 「受託責任の管理」パラダイムから「投資決定有用性」パラダイムへ、と描いた古賀 [2000] は、「受託責任のための会計と意思決定有用性のための会計では、その指向する目的なり課題を本来的に異にするものである。これらの相異なる2つの役割観を調整する考え方の1つとして、受託責任の管理・アカウンタビリティ機能をも広く情報提供機能の役割カテゴリーに包摂して解釈しようとする考え方がある。たとえば、IASC フレームワークでは、経営者の受託責任ないし会計責任の評価をその基本目的として設定するものの、この目的は、企業への経済的意思決定目的に包摂される」(pp. 12-13)、と述べる。

しかし、逆に、「意思決定目的」を「会計責任」に包摂する考え方は成立しないのだろうか。会計学においては、「目的」や「機能」に対する考え方が必ずしも“不可逆的”だとは言いきれず、「意思決定説」から「会計責任説」への揺り戻しが可能であるかもしれない。

- ② 井尻 [1976] は、「会計の本質が会計責任に由来するものであるという考え方〔会計責任説 (accountability approach)〕にもとづいて書かれている」が、現在では、「意思決定にもとづいた会計の考え方〔意思決定説 (decision approach)〕が、ほとんど定説になっている」(p. i) と記して

いる。

- ③ 浅羽 [1968] と北村 [1972a] [1972b] [1975] がともに「財務会計と管理会計の統合化」を訴え、「意思決定会計」という枠組を構想したことは、興味深い。北村 [1972a] [1972b] [1975] は、企業内外の各種利害関係者の多様な情報要求に適合する会計情報を提供する会計情報システムの構築を目指し、「意思決定有用性」パラダイムの範疇に帰属する、と言える。他方、浅羽 [1968] の「意思決定会計」という枠組の内容を明確には理解し難いが、「企業および社会の経済的資源の有効配置という目標が明確にされると、財務会計の領域においても管理機能が前面に出て、『意思決定会計』の枠組に変容する。会計責任概念の止揚である」という記述から、どうも「会計責任」パラダイムに立脚するように解される。
- ④ 北村 [1972a] [1972b] [1975] は、Ijiri [1967] および井尻 [1968] から「学際的研究」の必要性を掴み取り、「意思決定会計」(operational accounting) を構想し、さらにその具体的なテーマとして「財務予測情報の開示」問題に取組んだ。その過程で、「予測開示に伴う責任の問題が開示の進展の障害になっていることが判明」し、「会計責任」概念の探究を進める。企業の社会的責任論が喧しくなったことで、“public accountability”などが話題となり、「会計責任」概念も拡大化の方向へ。「財務予測情報の開示」を「会計の範疇で論じる限りは、意思決定と会計責任の両面から取上げるべきである」(北村 [1978]) と考え、会計領域を拡大させる方向へ歩み出し、かつて測定のみから区分されるべきとした、「利害調整会計」と「意思決定会計」との“境界”が曖昧となる。そして、グリーン・リポーティングを扱った会計研究学会の統一論題報告では、「会計は誰に対していかなる会計責任を負うのか、財務報告の永遠の課題だろう」(北村 [1993]) という言葉で結ばれた。

(2) 部分パラダイムに関連して

- ① 津守 [1990a] [1990b] における、「取得原価主義の二重性」の析出に心魅かれた。これによって、本稿のストーリー（筋書）を思い描くことができた。

取得原価主義が、生産・流通に対する信用の優位という「顛倒した関係」の中で、1930年代以来ずっと“ゆらぎ”ながらもその位置を維持していたのが、とうとう「意思決定-有用性」パラダイムという“看板”（旗印）に書き換えなければならなくなったのは、やはり「信用優位」という「金融」主導の経済が強く影響した。具体的直接的には、1980年代以降、後年“金融工学ブーム”という現象が話題を喚んだように、様々な形態の新金融商品・手段（financial instruments）が出現したことだろう⁹⁾。

- ② 古賀 [2000] は、「物財を中心とした社会から金融財を中心とした社会へのシフトは」、結果として、「会計の資産概念も、所有権中心の資産観から徐々に利用に基づく資産観へと変化することになった」（pp. 7-8）、と論じる。この資産概念における「所有」から「利用」へのシフトは、資産の「モノ」観（モノとして観る）から「コト」観（コトとして観る）への転換と捉えることができる。このような解釈が受容される素地は、AAA1957年改訂版における資産を“Service Potentials”とする概念規定に求められる。

9) かつてこの「新金融商品・手法」を、現行制度会計の屋台骨を揺るがすような「会計界を徘徊する第3の怪物」と指摘したことがある（内山＝中瀬 [1990] p. 41）。

これは、飯野 [1953] が、19世紀の第4四半世紀、企業会計を攪乱した第1の怪物として「固定資産」を、20世紀の20年代半ば、原価主義会計の土台を揺るがした第2の怪物として「インフレーション」を挙げた（p. 42）ことに倣った。ただし、「インフレーション」はその後も繰返されている。

- ③ 津守 [1990b] は、FASB の「討議資料」を検討するなかで¹⁰⁾、その 1 つの特徴として「『利益観』と『測定属性』との切らないし希薄化」を強調している。それとの関連で、柴 [2012] の次の見解は興味深い (pp. 89-90)。

片野 [1977] は、企業会計の基本的職能である会計責任説明機能と利益測定機能との関係から原価主義の優越性を論じている。……、原価主義が他の主義より論理的に優位に立っているのではなくて、企業会計の職能から見て原価主義が選択されているのである。……、企業会計の会計責任説明機能から見て、課責から免責に至る過程（物量会計を考えず、貨幣会計の世界で考えるなら）歴史的原価でなければ説明されないという点と、企業会計の利益測定機能から見て、歴史的原価に依存した利益計算構造が会計慣行となっているという点に、原価主義が選択される論理があるというのである。……。

そこで、資産評価のいかなる主義、いかなる利益計算構造が、求められるかは、企業会計の第一の職能として何を求めるのかに依存する。つまりは、原価主義そのものに自身の優位性を証明する論理は備わっておらず、企業会計の優先的職能との関係で原価主義の論理が認められるにすぎない。

10) この津守 [1990b] と引き合わせてくれたのが、市川 [2010] である。

駿河台大学教授市川紀子氏には、著書 [2010] および筆者の愚問に対する懇切丁寧なご回答 (e-メール) を通じて、ご教示を得たことを記し、謝意を表す。

中央大学大学院博士後期課程丸岡恵梨子氏には、中央大学企業研究所 (2015年1月22日) および日本会計研究学会全国大会 (2015年9月8日) における「資産負債観」を主題とする研究報告を通じて、刺激を受けたことに謝意を表したい。

この柴 [2012] の見解は、 寫村 [1966] の「“Service Potential” それ自体には貨幣的観念はなく、 その貨幣表示するための特定の価額基礎は、 会計がどのような利益計算構造を予定するかによって規定される」という鋭い指摘を彷彿とさせる。

- ④ 古賀 [2000] は、「情報提供機能を共通項とした原価・時価調整案は、 哲学上の『有用性としての真理』ないし真理有用説の主張に符合する。 本来、 出資者持分権者の資金の正確なフォローを意図する『経営者の受託責任の管理目的』も『情報提供機能＝意思決定有用性』の立場から包括的に把握されることになる。 なんらかのかたちでの原価と時価との共存・共生は避けられないであろう」(p. 13)、 と論じる。 現状は、 その指摘通りの様相を呈している。

井上 [2014] は、「公正価値会計」という“レッテル”の下に、 原価と時価とを共存させる。

上野 [2014] は、「現在息づいているのは、 取得原価会計と公正価値会計である。 したがって、 現在の会計は取得原価会計と公正価値会計との混合測定会計である」と言う。

北村 [2014] は、 公正価値を「特定の測定属性とは捉えない」とし、 取得原価や再調達原価が公正価値を形成することもあれば、 割引現在価値が公正価値と考えられる場合もある、 と述べている。

筆者は、 北村 [2014] の見解に近く、“fair value”を「公正な価値」と訳出し、 取引当事者間で“公正な”とみなされる“価値”，と考えている。

5. 所 感

(1) 会計領域の拡張と研究課題の多様化

Abdel-khalik=Ajinkya [1979] は、 会計循環 (accounting cycle) の図から、

会計研究を志す人が思い描くさまざまな研究課題や想定する研究企画の実施レベルを想像することができる、と言う。そのサイクルが構成要素ごとに細分化され、各構成要素に関して別々の課題が研究されることになる。会計発展の初期では、主として「処理」（測定）に関心もたれ、その後、「報告」の局面に焦点が移行し、最近になって、財務報告と「会計情報の利用者」との相互作用が多く扱われている。このように相対的な強調点が移行しているのは、会計サイクルの構成要素ごとに焦点をあてて研究が行われていることを示している（pp. 12-13）。

研究焦点の移行は、財務取引の処理や報告に関する問題を充分解決したという理由ではなくて、研究領域の拡張を示す。つまり、研究焦点の移行（研究課題の多様化）が研究対象である会計領域を拡張させるのであって、逆ではない。研究課題の範囲や広さを確認したり画定したりすることの重要性は、理論の経験的検証の意味合い（implication）にある。研究課題の範囲が広ければ広いほど、それを経験的に検証するチャンスが小さくなるからである（pp. 13-14）。

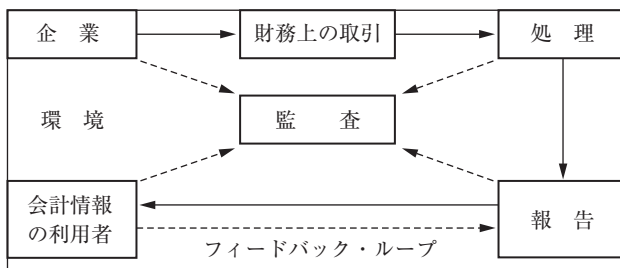
ところで、井尻 [1968] は、「会計人」（accountant）には、会計学者、学生、公認会計士、企業の会計担当者、会計原則を設定する権限をもつ機関など、会計に携わる者一切を含める（p. iii）¹¹⁾、としている。

企業の会計担当者は次の図1の「処理」や「報告」に従事するだろう。公認会計士は「監査」に携わるだろう。会計原則（「監査基準」を含む）等の設定機関（のメンバー）は、図1で示すとすれば、「処理」「報告」「監査」と重ねられるであろう。それでは、会計（学）を研究する人（会計学者）や学生は、図1のどこに位置するのだろうか。

図1が「会計劇場」（accounting theater）ないし“会計という舞台”を表

11) 「会計原則を設定する権限をもつ機関」は、井尻 [1976]（p. ii）における例示の1つ。

図1 会計サイクル (“会計の舞台”)



(出所) Abdel-khalik=Ajinkya [1979] p. 13, Fig. 2.

すとみなすと、会計（学）を研究する人（会計学者）は、図1の枠外から“舞台”を見物する人にすぎないのだろうか。あるいは、“舞台”を批評する評論家もしくは“舞台芸能（art）”を学生に紹介・伝授する指導者としての観察者だろうか。

せめて、社会・経済状況の下で、企業の会計（担当者の）実務と自らの観察および知見との“止揚綜合”を模索する「実学者」としての観察者でありたい¹²⁾。

12) 「西洋17世紀における近代科学形成に対して、スコラの伝統と職人の伝統と、どちらが貢献の度が大きかったか、について、かつて1930年代頃に科学史上の争点となったことがある。……。結局は両方の伝統が重なったところに近代科学が成立した〔とされるが、そこに登場したのが〕、スコラ学者でもない、職人でもない、第三の新しい群像である。彼らは西洋のスコラの学統につながる知識人でありながら、職人の伝統やその実用的仕事に関心を寄せ、その知識欲その他の理由から生産の場などの観察を書き留めて残そうとした。これらの知識人を『実学者』ということができよう。彼らの存在がなければ、近代科学も成立しえなかったであろう。彼らは単なる二つの伝統の仲介者としてよりも、止揚綜合者として、より高い地位におくことができる。……。そのような実学者には、ベーコンやガリレオはもとより、ボイルやホイヘンス、さらにニュートンのような人物まで含めることができる」（中山 [2013] pp. 124-25）。

(2) “準拠枠” (Frame of Reference)

北村 [1978] は、「同教授〔井尻 [1976]〕は、会計測定 of 構造を、支配、数量、交換の三公理により明らかにする。三公理はいずれも非常に伸縮自在な弾力性に富んだものであり、公理というよりはむしろ会計理論のフレーム・オブ・リファレンスとも言うるものである」(p. 391)、と記述している。

この記述は、北村 [1978] の論旨からすれば重要なことではないが、筆者からすると、“frame of reference”が「弾力的」であるがゆえに、「(公理)よりも」“軽視”されるニュアンスで受け止められているようで気になったので、注記されていた (p. 391, 注19) 青柳 [1976] を確認した。

青柳 [1976] は、「井尻教授があげる三つの公理は取得原価主義会計の公理とみられている。いや、そのように誤解されている。しかし、交換の判断を拡張して……、交換公理は歴史的な原価主義以外の測定方法にも通用する〔となると、〕このような弾力性のある公理は、もはや、ユークリッドの公理とはまったく性格がちがう」(p. 225)、と指摘する。

ここまでであれば、北村 [1978] の理解は妥当である。だが、青柳 [1976] の記述は続く。

教授のいう公理は中途半端な意義に乏しい前提のように思われがちであるが、そうではない。公理ではないにしても、それは会計理論の準拠枠として示唆に富む前提である (p. 226)。

準拠枠 (frame of reference) とは、がんらい、知覚や判断の基準となる枠組であり、それから転じて科学の理論構成にさいしての基準となる枠組をいう。ニューカムは、ゲシュタルト心理学にいう地と図になぞらえて、フレーム・オブ・リファレンスを地にあたる概念とみている。理論の図に対する地の準拠枠である。公理は理論の版図にあり、

地の概念ではない。三つの公理は、理論の図を浮き立たせる地の準拠枠であり、理論家はこの枠組を参照して理論を構成する。それにはまたとない三つの前提である (p. 226)。

会計理論のフレーム・オブ・リファレンスは、それが地の概念であるため、理論の図には表出しがたい。伝統会計学が理論の基礎においた公理は貨幣公準や継続企業の仮定であり、井尻教授の三つの公理は默示的な前提として背後に押しやられた (p. 226)。

何ゆえに、北村 [1978] の40年近くも前の旧稿での些細な「指摘」に触れているかと言えば、本稿で、FASB の概念書などに“Frame of Reference” が明示されていないと論じたかったからである。

“会計”の「準拠枠」は、無限に豊富で多面的な“対象世界”から“会計という事象または現象”を認識する原理である。単純化して言えば、「会計とは何か」という問いに対する回答の“枠組”である。富永 [1974] は次のように説く (p. 10)。

筆者が準拠枠と理論枠組 [(theoretical framework) : 認識されたものを整序する原理 (p. 3)] の重要性を強調した理由は、従来社会学者がこの種の議論をする場合に、社会学研究の対象は何かという問題設定のみを専ら行い、対象の側からばかり物事を考える傾向にあったことに対して、その偏りを是正したいという気持があったからである。とすれば人々は、……、対象世界が確定すれば、認識の原理や分析の論理までもが対象の中からひとりで湧いて出てくるかのように考える傾向があるのではないか。しかしながら、対象世界にパターンなり規則性なりを見出していくのは研究者自身の主体的活動なのであって、研究者の側に予め認識の原理と整序の原理が用意されていてはじ

めて、そのようなことが可能になるのである。研究者がそれを自ら創り出すまでは、対象世界はカオスでしかない。この意味で、一つの学問の特性は、その学問に固有な準拠枠と概念枠組が何であるかを明示することなしには、確定しえないのである。

「準拠枠」は、豊富な社会経済現象から「会計現象」を選び取る枠組である。

「準拠枠」は、人間行動一般から「会計行動」を特定する枠組である。

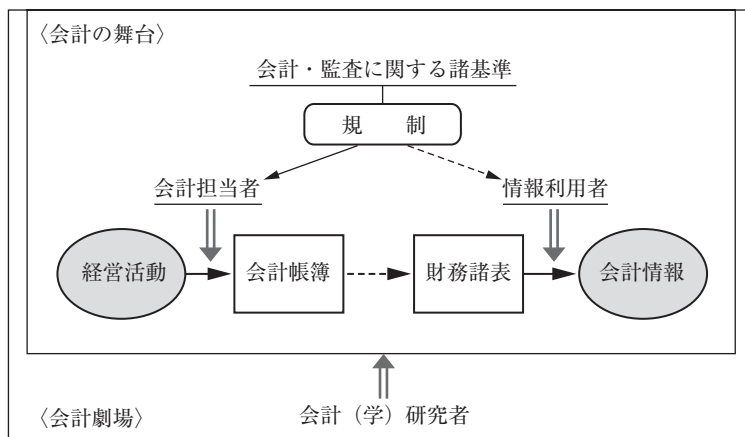
「準拠枠」は、「日立の樹」と「会計（理論）の樹」とを識別する規準となる枠組である。

ASOBAT (AAA [1966]) の「4つの会計情報の基準」は、「これら諸基準は潜在的な会計情報を評価するための規準であり、ある資料を会計情報の中に含めるべきか、それとも会計情報から排除すべきかの基準となる」（訳p. 13）から、「準拠枠」と言い得る。FASB [1984] のSFAC No. 5の「4つの基本的認識規準」（定義、測定可能性、目的適合性、信頼性）も同様の働きをする。

しかし、それらは「情報利用者の立場」からの「準拠枠」である。筆者は、「作成者の立場」から、現段階で、さしあたり「複式簿記のルール」すなわち「経営活動を、経営資源の“出・入り”または“増・減”をもたらすコストと観察して、5つの基本的概念を一对として用いて記録・計算する原理」を、「準拠枠」と考えておきたい。

会計（学）研究者は“観察者”として独自の「準拠枠」をもつと想定し得るが、それが「会計担当者の立場」または「情報利用者の立場」を代弁するかのように「準拠枠」を想定することも考えられ得る。

図2 〈会計の舞台〉と“準拠枠”



- (注) ① 二重矢印 (⇔) が「準拠枠」(frame of reference) の“作用”を示す。
 ② 誘導法の場合、「会計帳簿」→「財務諸表」となる。
 棚卸法の場合、「会計帳簿」と「財務諸表」の間の「繋がり」弱く、図のように破線。

(3) 「収益費用観」と“作成者志向”の立場

企業の存在意義は、「社会に対して人々が必要とするモノやサービスを創出し提供すること」ではないだろうか。会計の役割は、第一義的に、企業の経営活動すなわちモノ造り、モノの売買やサービス提供の過程を記録計算することであったはずである。

そのような経営活動の過程を記録計算するという観点から、「利益概念」に関する「資産負債観 vs. 収益費用観」について言えば、「収益費用観」の方が望ましい、と考えられる。

「収益費用観」(利益=収益-費用)に対して、この計算が名目勘定によって構成されるので、それ自体として抽象的・観念的計算としての性格を帯びる、という指摘もある(津守 [1990a])。また、簿記理論または勘定理論では「収益」「費用」は「名目勘定」と呼ばれる。しかし、例えば、「売

上」勘定はモノやサービスの販売実績を反映しているし、「製造」勘定は製造活動において発生した原価を反映しているように、それらは具体的な“活動”に着目して貨幣表示している。

「簿記から（財務）会計へ」という移行は、会計の社会性の高まりに伴う必然的な「報告」機能の付加、言い換えると「報告」機能加わることによって「簿記」は「会計」に変容した。その意味では、「会計」は「報告」面を軽視できないことは確かである。しかし、津守 [1990a] や浅羽 [1968] が指摘していたように、現在の会計では、伝達ないし報告面が重視され過ぎている。

しかし、“accounting”というコトバの中に（中核に）“counting”というコトバがある¹³⁾ように、「記録計算（帳簿記入）したことを「説明する」（account for）のであって、「報告したこと」「説明したこと」を記録計算するわけではない。

会計担当者は、各種ルールを遵守するなかで、その役割行動を遂行する。そのとき、自らが「会計資料」（財務諸表等）を作成・提供する際、投資者の意思決定に役立つようにと考量する担当者は少ないのではないか。「投資者の意思決定に有用な」ということを考えるのは、会計基準設定機関の関係者や一部の（見物席にいる）会計研究者にすぎないのではないだろうか。

Revsine [1973] は、会計担当者が企業の将来業績に関して必要な情報を提供する場合の2つの方法を論じている。すなわち、1つは、投資家が将来事象を予測するための最上の基礎として、過去事象に関する情報を提

13) アメリカの植民地時代から存在していた「商人の記録センター」である“counting house”（勘定事務所）を、19世紀末ないし20世紀初めに登場してきた“accounting firm”（会計事務所）（Previts=Merino [1979]）と区別して、どのように訳出するか悩んだ記憶がある。

供する方法である。他の1つは、投資家の意思決定にレリバントであると思われる将来事象の直接的予測情報を報告するもので、財務予測情報の公開がこれに該当する。この方法では、経営者が予測し、この結果を受信者に伝達する（北村 [1978] pp. 385-86）。

伝統的な会計理論は、前者の立場で、予測情報を会計担当者の報告機能の範囲外においた。本稿でも前者の立場で、会計担当者は「予測のための情報として、過去事象に関する情報」を提供するのが妥当で、それを受取った利用者が、過去事象（データ）を利用目的に適合するよう「(予測)情報として」“仕立て上げる”のである。

McDonough [1963] は、「情報というのは、個々の人が問題の1つを選び出して、その問題解決に役立つようなデータを見出したとき、その人はデータを情報に変換しているまたは分離させているのだ。与えられたメッセージは器の中に残ったままで、それが意思決定のために利用されるときデータから情報に変化する」のだと論じている (pp. 70-72)。

要約すると、データ = 評価が済んでいないメッセージ

情報 = データ + 特定場面での評価

知識 = データ + 一般的に将来の利用についての評価 (p. 76)

McDonough の用語では、「データは処理」(収集, 移送, 整理保存 [accumulating, transferring, and filling data]) されるが、「情報は形成」(formation) される。すなわち、情報は、特定の問題がその問題の解決のために使われる特定のデータとうまく遭遇したとき、形成される (p. 76)。「特定の問題」をここでは「意思決定」と置換えれば、利用者が「意思決定のために特定のデータを“ふさわしい”と評価する」と情報が形成される。

残された「会計責任」観と「意思決定説」との関係については、稿を改めて考察したい。

【謝辞】 北村敬子先生には永い間（1割引の半世紀）ご指導ご鞭撻賜り、厚く御礼申し上げます。今後も益々ご健勝にてご活躍下さいますようお願い申し上げます。

引用文献

- AAA [1957] American Accounting Association, “Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements: 1957 Revision,” *The Accounting Review*, Vol. 32, No. 4 (October), pp. 536-46.
- AAA [1966] American Accounting Association, Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory. *A Statement of Basic Accounting Theory*. Evanston, Illinois: American Accounting Association. 飯野利夫 訳『アメリカ会計学会基礎的会計理論』国元書房 1969年。
- AAA [1971] American Accounting Association, Committee on Foundations of Accounting Measurement. “Report of the Committee on Foundations of Accounting Measurement,” *The Accounting Review*, Supplement to Vol. 46, pp. 1-48.
- AAA [1973] American Accounting Association, Committee on External Measurement and Reporting. “Report of the Committee on External Measurement and Reporting,” *The Accounting Review*, Supplement to Vol. 48, pp. 243-51.
- AAA [1977] American Accounting Association, Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports. *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*. Sarasota, Florida: American Accounting Association. 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。
- Abdel-khalik, A. Rashad and Bipin B. Ajinkya [1979] *Empirical Research in Accounting: A Methodological Viewpoint*. Accounting Education Series, Volume No. 4. Sarasota, Florida: American Accounting Association.
- AICPA [1973] *Objectives of Financial Statements*, Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statements. New York: American Institute of Certified Public Accountants.
- 青柳文司 [1976] 『会計学への道』現代会計学叢書1 同文館。
- 浅羽二郎 [1986] 「会計責任概念変容の論理—会計の基本的枠組みの一考察—」, 『會計』第130巻第2号（8月号）, pp. 1-13。
- Cooper, W. W., N. Dopuch and T. F. Keller [1968] “Budgetary Disclosure and Other Suggestions for Improving Accounting Reports,” *The Accounting Review*, Vol. 43, No. 4 (October), pp. 640-48.

- 市川紀子 [2010] 『財務会計の現代的基盤—FASB「討議資料」・概念的フレームワークの中心観を基軸に—』 森山書店。
- 飯野利夫 [1953] 「棚卸資産利益の会計思考」, 『産業経理』 第13巻第4号 (4月号), pp. 42-46。
- Edwards, Edgar O. and Philip W. Bell [1961] *The Theory and Measurement of Business Income*. Berkeley and Los Angeles, California : University of California Press. 中西寅雄 監修, 伏見多美雄 = 藤森三男 訳編 『意思決定と利潤計算』 アメリカ経営学全書 8 日本生産性本部。
- FASB [1976] *An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and their Measurement*. Discussion Memorandum. Stamford, Connecticut : Financial Accounting Standards Board, December 2, 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。
- FASB [1984] *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*. Statement of Financial Accounting Concepts No. 5. Stamford, Connecticut : Financial Accounting Standards Board, December 1984. 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, pp. 195-266。
- Ijiri, Yuji [1967] *The Foundations of Accounting Measurement: A Mathematical, Economic, and Behavioral Inquiry*. Englewood Cliffs, New Jersey : Prentice-Hall, Inc. 参照したのは, Reprint Edition. Houston, Texas : Scholars Book Co., 1978.
- 井尻雄士 [1968] 『会計測定の基礎—数学的・経済学的・行動学的探究—』 東洋経済新報社。
- Ijiri, Yuji [1968] “On Budgeting Principles and Budget-Auditing Standards,” *The Accounting Review*, Vol. 43, No. 4 (October), pp. 662-67.
- Ijiri, Yuji [1975] *Theory of Accounting Measurement*. Studies in Accounting Research #10. Sarasota, Florida : American Accounting Association.
- 井尻雄士 [1976] 『会計測定の理論』 東洋経済新報社。
- 井上良二 [2014] 井上良二 編 = 孔炳龍 = 市川紀子 = 栗原正樹 = 森亮太 『新版 財務会計論』 改訂版 税務経理協会。
- 岩田巖 [1953] 「『アカウント』・『アカウンタビリティ』・『アカウントティングコントロール』」, 『産業経理』 第18巻第1号 (1月号), pp. 12-19。
- 北村敬子 [1972a] 米田敬子 「オペレーショナル・アカウントティングにおけるデザイン・パフォーマンス・コントロールの観点について」, 『商学論纂』 第13巻第5号 (3月), pp. 97-119。

- 北村敬子 [1972b] 米田敬子「情報要求多様化と意思決定会計」, 『経理研究』第17号 (Autumn), pp. 69-80。
- 北村敬子 [1975] 米田敬子「企業会計と意思決定」, 金子敬生 = 加藤靖夫 編『近代経済理論と意思決定』中央経済社, pp. 204-36。
- 北村敬子 [1978] 米田敬子「意思決定と会計責任—財務予測情報の公開をめぐる—」, 『井上達雄博士古稀記念論文集』: 『商学論纂』第19巻第4・5・6号 (3月), pp. 383-403。
- 北村敬子 [1979] 米田敬子「財務予測情報開示の現況と諸問題」, 『會計』第115巻第6号 (6月号), pp. 84-99。
- 北村敬子 [1993]「会計環境の変化と財務報告の課題」, 『會計』第143巻第1号 (1月号), pp. 14-27。
- 北村敬子 [1995a]「予測財務情報とアカウントビリティ」, 古賀 編 [1995], pp. 19-27。
- 北村敬子 [1995b]「アメリカにおける予測財務情報の開示」, 古賀 編 [1995], pp. 102-10。
- 北村敬子 [1995c]「キャッシュ・フロー会計の台頭とその特質」, 『會計』第148巻第5号 (11月号), pp. 101-13。
- 北村敬子 [2012]「資産負債観と財産法」, 北村敬子 = 新田忠誓 = 柴健次 編『企業会計の計算構造』体系現代会計学第2巻 中央経済社, pp. 11-24。
- 北村敬子 [2014]「公正価値測定の意義とその展開」, 同 編『財務報告における公正価値測定』中央経済社, pp. 1-12。
- 古賀智敏 編 [1995]『予測財務情報論』同文館。
- 古賀智敏 [2000]『価値創造の会計学』税務経理協会。
- Littleton, A. C. [1953] *Structure of Accounting Theory*. American Accounting Association Monograph No. 5. American Accounting Association.
- McDonough, Adrian M. [1963] *Information Economics and Management Systems*. New York: McGraw-Hill Book Company.
- McFarland, Walter B. [1966] *Concepts for Management Accounting*. New York: National Association of Accountants.
- 宮上一男 [1974]「アメリカ会計学会『基礎的会計理論』の論理的特徴」, 『會計』第105巻第2号 (2月号), pp. 121-33。
- 中島省吾 訳編 [1964]『増訂A.A.A. 会計原則: 原文・解説・訳文および訳註』中央経済社。
- 中山茂 [2013]『パラダイムと科学革命の歴史』講談社学術文庫 講談社。
- Previts, Gary John and Barbara Dubis Merino [1979] *A History of Accounting in*

- America: An Historical Interpretation of the Cultural Significance of Accounting.*
New York: John Wiley & Sons. 大野功一=岡村勝義=新谷典彦=中瀬忠和 訳
『プレヴィッツ=メリノ アメリカ会計史—会計の文化的意義に関する史的解釈—』同文館 1983年。
- Revsine, Lawrence [1973] *Replacement Cost Accounting*. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, Inc.
- 柴健次 [2012] 「原価主義と計算構造」, 北村敬子ほか 編 [2012], pp. 49-91。
- 寫村剛雄 [1966] 『資産会計論』中央経済社。
- Sorter, G. H. [1969] "An 'Events' Approach to Basic Accounting Theory," *The Accounting Review*, Vol. 44, No. 1 (January), pp. 12-19.
- Sprouse, Robert T. and Maurice Moonitz [1962] *A Tentative Set of Accounting Principles for Business Enterprises*. An Accounting Research Study, No. 3. New York: American Institute of Certified Public Accountants.
- 武田隆二 [1971] 『情報会計論』中央経済社。
- 武田隆二 [1974] 「制度会計における利益予測情報の開示—アメリカ制度会計の新しい方向—」, 『會計』第105巻第2号(2月号), pp. 53-74。
- 富永健一 [1974] 「経済社会学の視点」, 同 編『経済社会学』福武直 監修「社会学講座」第8巻 東京大学出版会, pp. 1-18。
- 津守常弘 [1990a] 「米国における利益概念の変化とその問題性」, 『立命館経営学』第28巻第6号(3月), pp. 23-60。
- 津守常弘 [1990b] 「FASB『概念枠組』の形成と測定属性の問題」, 『會計』第137巻第6号(6月号), pp. 22-43。
- 内山力=中瀬忠和 [1990] 「総論: 企業金融と会計」, 内山力 編『企業金融の会計』同文館, pp. 3-18。
- 上野清貴 [2014] 『会計測定の思想史と論理: 現在まで息づいている論理の解明』中央経済社。
- 渡部裕亘 [1981] 「会計職能論に関する覚書」, 『中央大学商学部70周年記念論文集 第1分冊』: 『商学論纂』第22巻第1・2・3合併号(3月), pp. 437-50。