

# 情報会計についての一考察 —— 会計領域における位置づけ ——

川村 基・後藤次郎

A Study of Information Accounting  
— Position of Information Accounting in the Accounting Area —

Hajime KAWAMURA and Jiro GOTO

## ABSTRACT

In our country, in order to overcome the limitations of conventional accounting for changes in various environments that began to emerge in the 1950's after World War II, such as having a broad framework around one another, building the framework for a new accounting system has become necessary. Traditional accounting theory, how to recognize events using the double-entry accounting, has been studied mainly in terms of what to measure. Information Accounting was born in order to expand the area of accounting for social needs and to solve problems and break the framework.

Financial Information Accounting is measured and recognized within the framework of the various events of traditional accounting. It emphasizes the ability to convey information, to provide information to stakeholders equally, the function-oriented communication was created so far, is to change the user-oriented accounting framework that the information carefully. That is, each stakeholder must conduct all kinds of financial decision-making in different situations. Said accounting information is gathered collectively for each decision.

Information Accounting, regardless of the legal regulations and accounting mechanisms for internal and external users of corporate information, as well as information in the future, as long as the help of stakeholders in decision-making past information, the institutional framework of accounting because it provides a wide range of information beyond that intended to be the most useful user's decision.

KEYWORDS : Accounting System, Information Accounting, Decision-making, Reporting, ASOBAT

## I. はじめに

我が国では、第二次世界大戦後の1950年代から現れ始めた種々の環境変化に対する伝統的会計の限界から克服するために、もうひとまわり大きな枠組みを持つような新しい会計のフレームワークの構築が必要となってきた。伝統的会計理論は、企業における会計事象を複式簿記を用いてどのように認識、測定するのかという点を中心に研究されてきた。その枠組みを破る会計理論によって新しい問題の解決をしようとする社会的要請からこれまでの会計学の領域を拡大するためにうまれてきたのが、情報会計である。

近年、ほとんど聞かれなくなった情報会計であるが、いま一度必要になってきているのではないかと考えられるので、本稿において改めて情報会計が会計領域のどこに位置づけられるのかを制度会計と対比しながら、特性をまじえて考察する。

## II. 会計とは

### 1. 諸外国の会計定義

情報会計の会計領域における位置づけを考えるうえで、まず会計 (Accounting) とは、何であるか、を考えてみる。そこで諸外国の会計文献から会計をどのように捉えているかを見てみる。

まず、G.O.メイ (George Oliver May, 1875~1961) は、米国会計士協会 (The American Institute of Certified Public Accountants, AIA) の定義を引用して「すくなくとも一部分は財務的な性格をもつ取引および諸事象を、意味のある方式によって、また、貨幣を表現手段として、記録、分類、総括し、さらにそれらの結果を解釈するところの技術である」と会計を定義している。

また、ペイトン・リトルトン<sup>2</sup>は、『会社会計基準序説』(“An Introduction to Corporate Accounting Standards, American Accounting Association, 1940”<sup>3</sup>)の中で、「会計の目的は、企業に関する財務上の資料を経営者、出資者および公衆の要請にかなうように蒐集編成して提示することにある」と述べている。それは、株式会社のように企業の所有と経営の分離という企業形態の変化によって、会計の責務がただ取引を記録して企業経営者に情報を提供することだけではなく、さらに、企業への利害関係者に対する情報提供という機能を有することで、より一層会計の重要性を増すことに繋がるのである。

SHM 会計原則 (Statement of Accounting Principles)<sup>5</sup>では、「正確に記録された諸勘定とその勘定から虚偽や隠蔽することなく作成された財務諸表によって、会計は企業の経営、企業の目的の遂行、さらに、出資者に通常の企業利益の分配を容易<sup>6</sup>に行うことができ、企業の会計担当者は、企業の経営管理者に報告すべき諸事実について客観的に作成された財務諸表を提供し、さらに、財務諸表を利用する利害関係者の必要性を勘案して主観的に作成した財務諸表を提供することができる。このような方法で、「会計は経営管理者のもっとも建設的な、意欲的な努力に対してさえ補助する会計機能を遂行する」と論じている。

米国公認会計士協会 (The American Institute of Certified Public Accountants, AICPA)<sup>8</sup>において、「会計は、サービス活動であるその機能は、経済的意思決定を行う上にとりうべきいくつかの行為の方向のうちから、合理的な選択を行う上に役立つように意図された経済単位に関する計数的情報 (主として、本質において財務的な情報) を提供することであ

る。会計には、例えば、財務会計、管理会計、官庁会計の如き、いくつかの分野がある」と規定している。

一方、米国財務会計基準審議会 (The Financial Accounting Standards Board, FASB)<sup>10</sup>は、「経済社会における財務報告の役割は、経営および経済的意思決定を行うにあたり有用な情報を提供する」<sup>11</sup>ことにある。すなわち、財務報告は利害関係者の意思決定にとって、結末を判断したり、左右しようとすることに目的があるのではなく、公平で中立な情報を提供しなければならないのである。

ASOBAT (A Statement of Basic Accounting Theory) では、「会計を、情報の利用者が事情に精通して判断や意思決定を行うことができるように、経済的情報を識別し、測定し、伝達するプロセス」<sup>12</sup>と定義している。このような会計の定義は、情報提供システムとして会計を捉えており、他の会計理論の報告書に見られない。それは、会計情報が必ず取引資料にのみ基づくものではないということである。それどころか、資産や期間損益の測定は確かに会計情報として有用であるけれども、取引に関係のない資料であっても会計情報として開示するのである。

これまでの会計の定義をまとめると、スプローズとムーニッツ (Robert T. Sprouse and Maurice Moonitz) との共著<sup>14</sup>の中にあるように、「会計は、経営者がその委託を受けている資源を有効かつ生産的に統制し管理するために必要な包括的で信頼し得る資料の大部分を提供するものである。会計は、また経営者が、所有主、債権者、政府ならびにその他の正当な (bona fide) 利害関係者に報告する責任を果たすために必要な資料を提供するもの」<sup>15</sup>であると考えられる。

## 2. 我が国の会計概念

我が国の企業会計は、どのような意味合のものであるのか。『企業会計原則』<sup>16</sup>によれば、目的として、「我が国の企業会計制度は、欧米のそれに比較して改善の余地が多く、且つ、甚しく不統一であるため、企業の財政状態並びに経営成績を正確に把握することが困難な実情にある」<sup>17</sup>としたうえで、当時の我が国経済再建上において当面の課題とされた外資の導

入、企業の合理化、課税の公正化、証券投資の民主化、産業金融の適正化等の合理的な解決のためには、企業会計制度の改善統一が緊急を要する問題であった。そのために、我が国国民経済の民主的で健全な発達のための科学的基礎を与えようとしたものである。

前述のように各国の会計は、それぞれの国における視点から会計を定義している。それは、各国の歴史的な経済・経営における環境、会計発展のプロセス、社会システムなどの違いが存在しているけれども、その中でもよい点を互いにピックアップして取り入れることで今日のような会計システムを形成している。

そこで、我が国を含め主な国々の会計原則や会計基準を中心に会計に対する考え方をみると、各国とも大枠においてその考え方に大きな違いは見受けられない。その要因の1つとして、各国が複式簿記を土台に会計を考えていることが挙げられる。つまり、会計の先進国とされる米国や英国においても、また会計に対する各種の団体や個人の考え方についてもそれほど異なった考えとならないのは、会計の土台として複式簿記を想定しているからである。

### Ⅲ. 会計学の領域

#### 1. 会計の分類

会計学は、大きく分けると企業の会計情報の提供先として企業外部に対する情報と企業内部に対する情報を提供するのかわによって2つの領域に区分される。前者を財務会計、後者を管理会計と呼ぶ。これらはいずれも歴史的な必要性を満たすために生成され、発展を遂げながら現在へと受継がれている。つまり、「会計は、歴史的な諸条件のなかから現実の必要性をみたすために生成し、発展し、確立されたもの」<sup>18</sup>である。

そこで、上記2種類の会計の特徴を簡潔に述べる。まず財務会計 (Financial Accounting) とは、「企業の経営活動を対象とし、そこに内在する各種の会計事象について認識・測定を行い、その原理や法則

を抽出し、その理論を形成することである」<sup>19</sup>と定義できる。会計事象の認識・測定には、各種の会計手続・会計処理を行うことで会計数値を確定する。当然ながら、各種の会計手続・会計処理には、複式簿記を用いて計算数値を導き出すことになる。このことから、財務会計は、複式簿記を土台として会計測定や会計認識などの会計行為を理論構成することである。よって、一般的に会計という場合は、企業の経営活動を対象とする財務会計を指すことになる。

次に、管理会計 (Managerial Accounting) とは、「経営管理者が、組織体の内部において計画・評価及び統制を行い、かつ当該組織体の経営資源を適切に利用し、その会計責任を果たすために使用する財務情報を認識・測定・集計・分析・作成・解釈及び伝達する過程」<sup>20</sup>である。また、外部利害関係者への情報提供のために作成される財務報告書も含まれる。具体的には、利益計画、資金計画、予算管理、原価管理などが主たるものである。

この管理会計の基本コンセプトは、利益計画の達成であり、その達成を目指して費用は最小限にするとともに、収益は最大限にすることを中心として、計数的に精緻な計画をたてることになる。よって、管理会計の目的は、計画利益の達成のために企業内部の管理・統制及び調整を効果的に行うことにある。

#### 2. 情報会計

会計領域の区分としては、上述のような財務会計と管理会計の2つに分類されることが多いけれども、ここではもう一つの分類としての、我が国独自の概念として発達して研究されてきた会計領域を表わす、情報会計 (情報提供機能) と制度会計 (持分保護機能) という分類について考察する。

まず、制度会計と係わりの深い情報会計 (Information Accounting) であるが、これは、1966 (昭和41) 年の ASOBAT の刊行を契機として生まれた会計分類である。情報会計は、「各種の情報ユーザーの意思決定に役立つ会計情報を提供すること」<sup>21</sup>を主な目的としている。そして、可能な限り情報利用者に有用で公正・真実な情報を提供し、制度会計と有機的

に関連しながら機能するものである。情報会計は単に伝統的会計のもつ各種の枠組みのなかで会計事象を認識・測定し、それらを不特定多数の利害関係者に情報を均等に提供する情報伝達機能を強調するためのものではなく、これまで経営者指向であった情報伝達機能を、情報を欲している利害関係者指向へと会計の枠組みを変えるものである。すなわち、情報会計は、企業の内部・外部の利害関係者に法律・法令及び会計機構に係わりなく、利害関係者の意思決定に最も有用性を増すことを目的としている。

情報会計は、利害関係者ごとに、意思決定の状況ごとに幾通りもの会計情報の提供を実施しなければならない。そのような意思決定ごとの会計を寄せ集めた総称が情報会計といえる。利害関係者、株主の投資計画や銀行の融資計画などの計画決定が重視されるようになると将来情報の要求が増えてくる。そのため、将来情報に対応できる会計としては、制度会計では無理である。

情報会計は、将来情報だけでなく、過去情報においても利害関係者の意思決定に役立つ限りは制度会計の枠組みを越えた広い範囲の情報を提供できるため、当然、制度会計よりも会計範囲が広がる。将来情報は制度会計に含まれないので、「財務会計ではあっても、制度会計とはならない会計の領域がある以上、制度会計と情報会計の識別は必要」<sup>22</sup>となるのである。

情報会計における情報（Information）とは、企業の利害関係者にとって意思決定の助けとなる情報のことである。つまり、どのような情報でも意思決定の糧となり、利害関係者の意思決定への関心が意思決定のための情報への関心というように情報の役目を強めることになり、その意味で意思決定会計というように情報会計を別の見方としてもできる。そのため、有用な知識の増加や社会とのコミュニケーションをもたらす有効性のあるデータだけが情報になる。また、「情報は、事業体の経営を行うため、また業務、財務報告、遵守という三つの範疇における事業体の目的を達成させるため、組織のすべての階層において必要である。情報の利用目的は多岐にわたる。財務情報は、たとえば、外部報告のための財

務諸表の作成といった目的のためだけに利用されるわけではない。財務情報は、業績の監視や資源の配分といった業務上の意思決定のためにも用いられる」<sup>23</sup>ことになるので、意思決定との関連で重視される。

利害関係者の意思決定は、特定の行動意識を達成するための特定の目的にアプローチすることになる。そして、その特定の目的が達成された結果を分析して評価を行い、その中から1つの選択をする行動科学的な行為である。もちろん、各利害関係者の行動様式、思考パターンは同一ではなく多岐にわたる。したがって、意思決定の適合性は、会計情報の広範囲における情報システムを総合的、体系的に構築していかなければならない。

そして、情報を意思決定の視点から考えると、「意思決定モデルは、意思決定者とは別個独立の抽象的範疇である。たとえば、資本予算モデルとこのモデルを使用する人とを切り離して考えることができる。この意思決定モデルにとっては、代替案、もたらされる結果及び優先順位についての情報が必要である。この場合、意思決定者を、意思決定モデルへの情報提供者と考えることができる。会計システムもまた、情報の供給源である。しかし、だからといって、このモデルに照らして必要とされる情報のすべてを提供するには及ばない」<sup>24</sup>として情報の多様性について指摘できる。

そこで情報会計について具体的に考えてみる。上述のように情報会計とは、できるだけ客観的で有用な情報を提供し、各種の利害関係者の意思決定に役立つ会計情報を提供することであり、制度会計と有機的に関連させながら機能するべきである。

しかし、各種の利害関係者の行動、思考パターンは決して同一のものではないため、会計情報は広範囲に亘ることになる。だが、情報会計の基本的機能を企業内外の利害関係者の意思決定のために有効で適切な会計情報の提供にあると認識すれば、財務会計と管理会計とに分類する必要はなくなり、情報会計で両方を統括することもできる。会計は社会経済構造の変化とともに利害関係者の意思決定を重視するようになり、そこでは、未来に関する会計情報ま

でもが要求されることになるので、これに対応する形としての会計は、外部利害関係者に対する報告なので外部報告会計となるけれども、それは、制度会計ではなくなるのである。

このように情報会計は、制度会計からはみ出た財務会計の機能・領域から構成されるのである。したがって、各利害関係者の目的設定、意思決定または目的遂行のために状況ごとの幾つもの会計を実施し、情報を提供しなければならぬ。その会計情報の有用性は、情報を利害外関係者が関心をもつ実態についての不確実性を減らす能力に依存するのである。

そのため、ASOBATは不確実性を軽減するための項目として、1) 目的適合性、2) 検証可能性、3) 普遍性、4) 量的表現可能性、を示しており、これら4項目は、潜在的な会計情報を評価する場合の1基準となり得るもので、特に4) 量的表現可能性は、従来までの制度会計には存在していない概念である。制度会計では、貨幣額で企業の経営活動を認識・測定するため、物量・容積を用いた会計情報は存在していない。けれど、情報会計では、この物量情報も財務情報と同じように重視されるのである。

こうした情報会計の分野として最も重要な概念は、ディスクロージャーの概念である。この概念は、企業の経営責任や社会的責任とともに、企業経営の取組みや会計のあり方までもが問われる概念である。そのため、会計情報の伝達は企業の利害関係者にとって極めて重要な意味を持つことになる。

よって、「会計ディスクロージャーは、とくに意思決定者といわれる人々による行為を刺激するために用いられる動機づけの手段である。しかし、上述したことは、会計報告書がもっており、かつ現代社会が広く採用している会計ディスクロージャーもしくは刺激の特質の記述であるというより、その機能についての説明である。記述の方が困難である。会計プロセスの操作的分析を通じて、はじめて会計ディスクロージャーの本質が理解される」<sup>25</sup>ことになる。ディスクロージャーは、財務的データを認識・測定し伝達するという会計の全過程が対象である。

このような情報会計であるけれども、問題点としては伝達が挙げられる。ASOBATによると伝達とは、「会計活動という一連の鎖のなかの重要な1つの環である」<sup>26</sup>としている。そして、効果的な伝達を達成するための方法として、1) 予期された利用に対する適合性、2) 重要な関係の明示、3) 環境的情報の付記、4) 会計単位内部および相互間の実務の統一性、5) 会計実務の期間的継続性、の5項目の指針が提案されている<sup>27</sup>。

### 3. 制度会計の生成

制度会計と情報会計は、互いに接点をもたず対立する概念として描かれることがある。しかし、制度会計と情報会計とを異質的で、対立的に把握する会計として捉えるべきではないと考える論者もある。その考えとして、「『情報会計』は、本来、会計領域全般にわたって生成してきた一つの理論であり、必ずしも法的規制の枠の有無を前提として成立する概念ではない」<sup>28</sup>けれど、「企業を取り巻く環境諸条件の変化のもとで、何らかの動機によりそれに対する社会的要請が生ずれば、法的規制の枠内」<sup>29</sup>へと取り入れられて、制度会計の対象領域に属することになるからである。

制度会計の確立に関しては、1970年代初頭に登場する情報会計の影響が大きく係わってくる。情報会計は、伝統的な損益会計の限界に対して、会計をさまざまな面で拡張することによって対応しようとしたものである。一方、制度会計とは法的規制や会計慣行の枠内で行われる会計のことであり、前述のように情報会計とは制度会計を包含したより広い会計領域をもつことになるので、単なる領域の違いを指すものではない。

制度会計という語が使われるようになった背景には、『企業会計原則』を中心とする伝統的会計の枠組みに対して、新しく会社法を中心とする法制度による枠組みができてきたことで、「昭和37年の商法改正・昭和38年の企業会計原則修正の時期から昭和44年の企業会計原則修正案出現の頃」<sup>30</sup>にかけての時期に表れている。その経緯より考えると、法制度による会計という意味をもたせるために制度会

計と呼ぶようになり、1960年代前半を境として制度会計という語が普及したものである。しかも、「制度会計という用語が一般的になったのは会計制度の成立よりかなり後のこと」<sup>31</sup>であり、制度会計という用語について、「誰がその命名者であるかは明らかではない。恐らく最初に使ったのは会計ジャーナリストであった」<sup>32</sup>といわれるように、我が国の造語であり明確な概念規定をもって主張されたものではない。

また、1972（昭和47）年度の日本会計研究学会で制度会計特別委員会の中間報告が発表され、その報告に我が国企業会計制度の改定過程における『企業会計原則』と『商法』との調整の問題と会計を特に情報システムという観点から再構成しようとする技術論としての情報会計の展開という問題の2つの要因から研究領域において制度会計の確立をみることができるとしている。

制度会計という語が使われ始めた当時は、旧商法会計のみをさす狭いものである。とくに、1962（昭和37）年の商法改正および翌（昭和38）年の企業会計原則修正以降は、1969（昭和44）年の企業会計原則修正案の公表、1973（昭和48）年の商法改正および企業会計原則修正と常に企業会計原則が商法寄りに修正される傾向が顕著になり、このことが1981（昭和56）年の商法改正、翌（昭和57）年の企業会計原則修正へと受け継がれている。その後、制度のもつ意味を法律制度に合わせて証券取引法会計や税法会計をも含む法律規制にしたがい行われる会計という意味に拡大される。

そのため、制度会計からはみ出た領域については、制度会計に合わない特徴を備えており、例えば、時価主義の考え方である。米国では1950年代の後半から時価主義の主張が目立ち始め、その原因は、1）インフレの影響、2）管理会計の影響<sup>33</sup>、3）資産の市場価格増大<sup>34</sup>、である。ASOBATでは、「会計情報の開発は会計職能の一部にすぎない。それにつづく会計職能の不可欠の局面は、情報が伝達され、情報を与えられる人が情報とその潜在的な有用性を理解できるように伝達プロセスを開発すること」<sup>35</sup>を要請している。

#### 4. 制度会計の概念

会計領域の中で制度会計の取り扱う領域について、各論者によって様々な見解がみられる。広く解釈する考え方は、伝統的会計と制度会計を単に言葉を言い換えたものと同じである。青柳文司(1926~)<sup>36</sup>は、「制度を“ならわし」と定義すると、社会は制度の拘束を受けつつ個人の判断が新しい制度をうみだす過程とみることができる。会計もまたさまざまな規約の拘束下にあつて、個人の判断が新しい規約をうみだす過程とみることができる」<sup>37</sup>と述べ、会計全体が社会制度の一環としての制度であると考え、会計は、会計責任を履行する面と情報を提供する面があるとして、前者を制度会計、後者を情報会計と捉えている。

また、制度会計特別委員会の中間報告においても、「会計基準は格別のそれについての法律・規則や要綱・原則が成文として存しなくても、事実において存在しうる」<sup>38</sup>ことが明白と考えており、明文化されていない会計基準も制度会計に含めようとしている。そして、『企業会計原則』・『会社法』・『税法』による会計規定が、「一つの制度の三つの現れであるのか、わが国ではたとえば三つの制度会計があるのか重要な問題」<sup>39</sup>であると考えている。

これに対し、制度会計の領域を会計法規に基づく会計に限定する考えがある。武田隆二(1931~2009)<sup>40</sup>は、制度の概念を「制度の一面面を具体化した領域」<sup>41</sup>であると解したうえで、会計の制度においても「いくつかの制度概念が存在しうることとなる。それらが、商法・証取法・税法という法律制度に関与するとき、狭義の制度会計が成立する。しかし、関係的制度は常に法律制度に関与するとは限らず、個別の関係制度間においてなんらかの均衡関係ないし安定せる相互関係が存在するとき、広義の制度会計が成立している」<sup>42</sup>と述べている。すなわち、制度会計は、商法に基づく会計と位置づけられていた。しかし、その後、金融商品取引法、税法をも含む法規制により行われる会計と捉えられるようになる。

森川八洲男(1937~)<sup>43</sup>は、制度会計の概念規定に関する見解として、「(1)法規範（成文法および慣習法を含む）により規制される会計、つまり法的会計

ととらえる見解—狭義説、(2)広く社会規範(法規  
 範のみならず慣習規範をも含む)により規制される  
 会計ととらえる見解—広義説<sup>14)</sup>があるとする。  
 その時に、特に慣習と慣習法の関係またはこの両者  
 の相違をどのように把握するかが問題であるとして  
 いる。

それでは、制度会計の概念としては、狭義説と広  
 義説のどちらが妥当であるのか。いずれの側からも  
 もう一方に対する問題点を指摘しているが、その中  
 で、広義説に対して提示された制度会計領域と財務  
 会計領域との同質性の主張への批判は特に考慮すべ  
 きである。制度会計が単に財務会計の別称であるな  
 らば制度会計の発展はありえない。その点から、制  
 度会計と財務会計との間の異質性を主張する狭義説  
 が望ましいと考える。

上述のように制度会計を狭義説で捉える場合、同  
 じように情報会計にも狭義説と広義説の2説を考  
 えることができる。「情報会計は広く制度会計をも含  
 む概念であるが、狭い意味では情報を提供する会計  
 のうち、制度会計をはみ出した領域をさすもの」<sup>15)</sup>  
 と捉えることができる。なお会計領域を伝統的な区分  
 である財務会計と管理会計に分類した場合、制度会  
 計は財務会計の部分領域という限定された捉え方と  
 なる。

ここで問題は、財務会計に含まれるけれども制度  
 会計ではない会計情報の内容についてである。これ  
 は、法規で要求されなくとも各々の企業が外部利害  
 関係者の要求に応じる形で任意に提供する会計情報  
 と、現在の法制度には組み込まれていない方法・手  
 続であるが、将来において新奇の財務会計領域とし  
 て組み込まれることになる会計情報の2種類があ  
 る。

以上のことから制度会計における制度とは、法制  
 度を意味することになる。ここであらためて制度会  
 計を定義すれば、「法律や規則に準拠して行われる  
 会計」<sup>16)</sup>である。この定義が現在用いられている制度  
 会計の内容を表わした忠実な概念規定である。しか  
 しながら、制度会計と会計制度や財務会計との関係  
 および財務会計が制度会計といえるのか、という問  
 題点が生じる。

まず、制度会計と会計制度との関係は、会計制度  
 が複式簿記の成立、普及につれて慣習的な制度とし  
 て成立し、その後、目的的な制度に発展して今日に  
 至っており、慣習的な制度としての会計制度は、あ  
 る社会における商人や企業が一定パターンの会計方  
 法を採用するというものである。その段階において  
 は、個々の商人や企業会計の共通性や普遍性が、法  
 律や規則によって保たれていたのではなく、複式簿  
 記という記録計算システムの合理性や利便性による  
 ものであった。ところが、企業内容の開示が社会的  
 に必要とされてくると、これを律するための法律や  
 規則あるいは会計基準が設定されるようになり、慣  
 習的な制度は、目的的制度へと発展する。この目的  
 的制度としての会計制度こそが制度会計なのである。

次に制度会計と財務会計の関係について、財務会  
 計は、企業外部の利害関係者への報告を目的として  
 いる会計のことであり、外部報告目的の会計は、法  
 律や規則により拘束されていることから、財務会計  
 は制度会計として実施されている。しかし、財務会  
 計の中にも規制されておらず強制されていない部分  
 をも外部に報告する対象とすることがある。例え  
 ば、年次報告書における付加価値額の表示、再調達  
 原価と取得原価の開示である。財務会計は制度会計  
 を内に含みさらにこれを超える部分をも包含してい  
 るのである。以上のことから会計制度は制度会計を  
 完全に含んでいると考えられる。会計制度はさらに  
 財務会計の大部分を含みながら、財務会計の一部は  
 会計制度の外にある。そして、会計制度が含む制度  
 会計と財務会計で会計制度に含まれる部分は一致し  
 ている。

最後に、情報会計と制度会計との対比を当初から  
 念頭において研究を行った先駆者の一人である武田  
 隆二による情報会計と制度会計の相違点を纏めると、  
 1) 制度会計は利益計算を会計目的とした体系  
 であるのに対し、情報会計は必ずしも利益情報の提  
 供を唯一の課題とするものではない。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  
 情報の提供に主題がある。2) 制度会計において  
 は、すべての資料が貨幣額によって表現されること  
 が必要であり、このことが制度会計の大きな柱の1

つとなっている。つまり、計量的貨幣情報のみが会計情報の中心をなしていたのである。これに対し情報会計においては、意思決定に伴う不確実性を減ずるような計量的情報だけでなく非計量的情報もまた有用な情報として重視されるのである。3) 制度会計は複式簿記機構から誘導される利益の報告を主題とするところから、その報告書(財務諸表)は貸借平均するということが、本質的にも外形的にも大きな特徴である。これに対し、情報会計は、将来的事象に係る計量的・非計量的情報を内容とするものであるから、財務報告書は必ずしも貸借平均することを条件としないことになる<sup>47</sup>。

#### IV. ASOBAT

##### 1. 設定の背景

米国の1960年代は、1950年代後半の不況以来経済が停滞しており、国際競争力の低下、国際収支の赤字増大傾向であった。その結果、米国経済の停滞・混迷のなかで、新しい会計理論の形成が求められたのである。この要請を満たす試みの1つとして、会計領域の拡大化のなかで、企業内容の開示制度の基本目的であった投資者保護の利害調整機能よりも情報提供機能への重点移行へと繋がった。その現れがASOBATである。

このASOBATを契機として、1970年代後半から会計情報の開示領域の拡大化により、ディスクロージャーによる情報提供機能の強調を指向するように、米国の企業内容開示制度の全面的な再検討が行われた。意思決定有用性のアプローチの確立にとって重要な役割を果たしたとされるASOBATは、会計情報の利用者指向を全面に打ち出し、利用者の目的を出発点として会計を捉えるというアプローチを明示している。

ASOBATにおいて会計情報の利用者は、有限な資源の経済的利用活動に有益な情報として会計情報を必要とする。会計情報が効率的な経済的活動に使われることは、資源の利用に関する意思決定、組織体の人的および物的資源の指揮コントロール、資源管理の維持と報告および社会的機能と統制であり、

これらのことをASOBATでは、会計の目的としている。ASOBATのように「会計情報の用途を会計の目的とする定義は独特」<sup>48</sup>である。

しかし、このこと自体は米国会計原則の一貫した特徴であり、米国型会計は、市場規制型会計という性格をもち、同時に利用者指向という特徴をもつ。例えば、1929(昭和4)年のニューヨーク市場における株価の暴落を契機に、ニューヨーク証券取引所(New York Stock Exchange, NYSE)は米国会計士協会に会計実務の改善についての協力を求めた。これを受けて証券取引所協力特別委員会が米国会計士協会に設けられ、G.O.メイが委員長となる。1932(昭和7)年、会計実務の改善案としてニューヨーク証券取引所に宛てた当委員会の書簡がいわゆるメイ書簡であり、そこには利用者としての株主指向が明確に謳われていた。

米国では、職業会計士団体による会計原則設定の努力と同時に、研究者団体による会計原則に関する報告書も公表された。米国会計学会(American Accounting Association, AAA)によって1936(昭和11)年に『会社報告諸表会計原則試案』(“A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports”)が公表され、その後、1941(昭和16)年、1948(昭和23)年そして1957(昭和32)年に改訂版がそれぞれ公表された。これらの米国会計学会の一連の会計原則において利用者指向が明示されている。

1935(昭和10)年の12月末に、ニューヨーク市で開かれた、米国大学会計教師協会(American Association of University Instructors in Accounting, AAUIA)の最後の年次大会において、イリノイ州<sup>50</sup>に設立された米国会計学会と米国大学会計教師協会との並立が無意味となり米国大学会計教師協会を米国会計学会に合併することになった。

この設立目的の報告書では、同学会の進路、とくに当面の活動領域を明らかにしようと試みている。しかし、会計の意義が社会的公共的なものに発展してきたこと、会計関係者もまた、その社会的責任の重要性の増大に応えるために、体系的な会計原則の制定に努力するべきであることを指摘し、これを当



面の活動目標の1つと認識している。『会社報告諸表会計原則試案』（“A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports”）は、このような背景の下で公的な活動の先陣を切って発表された。

米国会計学会は、単なる研究団体でありそこでの原則が会計界の一般的な実践慣習、米国証券取引委員会の通達に反することさえあり得る。この学会の公表する報告書は、学会の研究活動の一部として採択されたものであり、従って、法的な強制力もしくは権威は全く認められない。公表の目的は、会計関係者の間に真摯な討論が行われ、それを通じて会計のあるべき姿が明確化されることにある。AAA 会計原則は、実務上、法令上で公認されたものではなく、学問上で公認されたものにすぎない。

こうした AAA 会計原則における利用者指向の伝統が1966（昭和41）年の ASOBAT における定義へと繋がる。それは、「会計を、情報の利用者が事情に精通して判断や意思決定を行うことができるように、経済的情報を識別し、測定し、伝達するプロセスである<sup>91</sup>と定義していることから明らかである。このように利用者指向を重要であるとする ASOBAT は AAA 会計原則論の系譜に連なる伝統的な会計理論である。

## 2. ASOBAT の目的

ASOBAT の研究項目として次の4項目が挙げられる<sup>92</sup>。1) 会計に関する有用な一般的法則を帰納しまた理論の展開を可能にするため、会計の領域を明らかにすること、2) 会計情報であることを判断することのできる基準を確立すること、3) 会計実務について実行可能な改善策を示すこと、4) 会計に対する社会の要求が拡大するに伴って、会計の利用と会計問題の範囲を拡張しようとしている会計研究者に役立つフレームワークを提示すること、である。

さらに、「会計は多くの明確な点を識別できる連続した流れを形成する諸活動に関する情報を提供する。それらは主として経済活動である。それに関連して伝統的な会計報告書の場合のように、歴史的取

引との関係についての情報や、予算、標準原価その他これに類似した場合のように、将来の計画または期待との関係についての情報が必要となる。会計は、しばしば、本質的に、歴史的なものと考えられてきたけれども、将来の計画または期待を問題とする会計技術がますます強調されるようになり、しかもこの傾向はさらに持続することが予想されるということ認識することは重要である<sup>93</sup>としている。

こうして、ASOBAT では利用者指向を掲げるだけではなく意思決定と有用性目的の受入の下で、目的適合性、検証可能性、不偏性、量的表現可能性という潜在的な会計情報を評価すべき会計情報の基準が展開されることになる。つまり、会計の範囲は、財務会計、管理会計、情報会計の3つに分類されることになる。

伝統的な会計を揺さぶりその変化を促す要因として、1) 単一財務諸表における複数の数値表示である。制度会計の元では会計処理の手続、表示方法について、代替案が多くあり企業の選択に任され企業間での財務諸表比較の阻害となる、2) 関連科学との共同作業により会計の領域が拡大され、過去・現在の数値だけではなく未来の数値まで必要とされており、伝統的会計の構造を再構築する必要にある、3) 企業の巨大化に伴い社会性が問われ多くの利害関係者が生まれ、企業の情報提供の責任が増してくることで、新しい時代に適する会計の理論が必要となる。

ASOBAT は、会計を便宜的に外部報告会計と内部報告会計に分けて検討している。それは、外部利害関係者のための会計は、利益測定のために考えられてきた。他方、内部利害関係者が使う会計は、広く経済的概念に基づきながらも、次第に増加していく経営に関する情報から生じる諸概念を含んでいかなければならないからである。ASOBAT では、経営理論が発展するにつれて、外部報告もその領域を拡大して、経営活動および経営構造、経営計画までも包含するようになると考えているけれども、やはり、経営理論は、内部会計報告に大きな影響をもたらすとしてそれぞれ別に扱っている。

ASOBAT における会計理論は、会計情報の基準

と会計情報伝達の指針からなる。会計情報は、利害関係者の経済活動を効率的に行えるように役立つ情報でなければならず、情報が有用性を持つことで利害関係者の意思決定における不確実性を減少させることになる。そのための基準として ASOBAT は、前述したように 1) 目的適合性, 2) 検証可能性, 3) 不偏性, 4) 量的表現可能性, の 4 つの基準を勧告している。

会計情報伝達の指針は、情報が伝達され情報を与えられた利害関係者が情報とその潜在的な有用性を見出すことができるような伝達プロセスの確立にある。伝達は、企業の会計担当者を企業の経営活動の観察者とみなすことで具現化する。会計担当者が熟練すると企業のより正確な情報を表すことができる。会計情報のこれまでの伝達方式は、利用者に対して測定プロセスに関する高い理解を要している。測定プロセスは複雑であり、さらに素材の技術的性質が結びつくと、利用者は、相当の負担を負うこととなる。この負担を軽くするために、会計で用いられる言語・数の意味の統一が不可欠である。

このような基準と指針を有する ASOBAT の基本的な考え方は、「利益を目的とする企業のみならず、広く個人、受託者、行政団体、慈善事業その他これに類似する経済単位の活動にも適用」<sup>34</sup>すると考えており、そして、この報告書に出てくる例が、営利企業を用いているので、基本的には営利企業を指向していると読めるかもしれないが、ASOBAT の意見と勧告はすべて、非営利の組織体にも同じように適用できると述べている。さらに、この報告書は、企業の内部に対する報告と企業の外部に対する報告について言及しており、そこでだれが情報の利用者であるかに係わりなく、測定・伝達のプロセスが一般化されることを意図している。しかも、会計に関するどのような問題にも適用できるような会計情報に関する諸基準を展開しようとした。

こうした ASOBAT の新しい試みとは、1) 情報理論からのアプローチにより、有用性を強調した、2) 会計の動向を示した、3) 会計情報システムの会計として財務会計、管理会計を認識した、4) 多面的情報の必要性を述べている、5) 併記、複合財

務諸表の提唱、の 5 点に特徴を整理できる<sup>55</sup>。

しかし、多くの問題も指摘されている。例えば、会計情報の開示は、会計機能の一部であり、会計測定面への検討を試みる必要がある、企業内容開示における開示の限界と問題点を配慮しなければならない、時価評価の算定方法・表示方法の取り扱いをどのようにしていくか、などの問題点が挙げられる。

けれど、このような問題点を含んでいても、やはり新しい会計理論の形成を行った研究成果であると考えられる。

## V. おわりに

情報会計は、制度会計との比較だけの対象でしかないのではなく、制度会計を含んだ広範な会計領域全般に位置づけられ、我が国において会計領域のひとつとしての研究もされているので一応の定着をみることができる。

情報会計の領域に含まれる会計情報は、伝統的な会計制度からはみ出た特徴を有するので、その特徴がどのようなものであるのか、を考慮しなければならない。情報会計は、未来情報を含むだけではなく、過去情報についても利害関係者の意思決定に必要であれば、広い範囲の情報を提供することができるので、まさに現在の会計の中心分野となり得るのである。

情報会計の特性は、会計情報を利用者の目的に適合するようそれぞれ異なる情報を提供することであり、そのために従来の会計情報とされる数値情報だけではなく、非会計情報である物量情報も提供することにある。今日の会計は、株主、債権者などの一部の特別な外部利害関係者のために役立つものではなく、広くあらゆる利害関係者のための情報の必要性から社会一般に役立つものとして制度会計への組み込みを行うことで、会計情報の拡大傾向がますます広がりをもせることになる。

(註)

- 1 木村重義 1970『G.O.メイ財務会計』 同文館出版 3頁。
- 2 William Andrew Paton (1889-1991), Ananias Charles Littleton (1886-1974)
- 3 アメリカにおける会計原則制定運動期にアメリカ会計学会 (American Accounting Association) が提示した『会計原則試案』(“A Tentative Statement of Accounting Principles underlying Corporate Financial Statements”)の解説書として公表された。
- 4 中島省吾 1986『社会会計基準序説』 森山書店 1頁。
- 5 アメリカ公認会計士協会 (AIA, 現在の AICPA) の委嘱を受けたサンダース, ハットフィールド・ムーアの3人の教授が纏めた会計原則である。
- 6 山本繁他 1980『SHM 会計原則』 同文館出版 9頁。
- 7 上掲。
- 8 米国公認会計士協会は, 1887 (明治10) 年に The American Association of Public Accountants として設立された。1917 (大正6) 年に The American Institute of Accountants と改称し, 1957 (昭和32) 年に現在の名称となる。
- 9 成瀬継男 2006 「会計とは何か」『経済と経営』 37巻1号 札幌大学経済・経営学会 88頁。
- 10 アメリカの企業会計基準の取りまとめを行う機関である。1973 (昭和47) 年に設立。
- 11 平松一夫 2004 『FASB 財務会計の諸概念』 中央経済社 25頁。
- 12 飯野利夫 1980 『基礎的会計理論』 国元書房 2頁。
- 13 成瀬継男 2006 「会計とは何か」『経済と経営』 第37巻第1号 札幌大学経済・経営学会 89頁。
- 14 “A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises, 1962”
- 15 成瀬継男 2006 「会計とは何か」『経済と経営』 37巻1号 札幌大学経済・経営学会 91頁。
- 16 1949 (昭和24) 年7月9日に設定された。
- 17 中央経済社編 2010『新版 会計法規集』 中央経済社 3頁。
- 18 成瀬継男 2006 「会計とは何か」『経済と経営』 第37巻第1号 札幌大学経済・経営学会 93頁。
- 19 上掲。
- 20 西澤脩 1995 『IMA の管理会計指針』 白桃書房 37頁。
- 21 成瀬継男 2006 「会計とは何か」『経済と経営』 第37巻第1号 札幌大学経済・経営学会 94頁。
- 22 青柳文司 1976『会計学への道』 同文館出版 57頁。
- 23 成瀬継男 1999「会計基準の研究<sup>10)</sup> ASOBAT の序説を中心として」『経済と経営』 第30巻 第3号札幌大学経済・経営学会166頁。
- 24 上掲167頁。
- 25 上掲169頁。
- 26 飯野利夫 1980 『基礎的会計理論』 国元書房 21頁。
- 27 上掲22頁。
- 28 森川八洲男 1986 『制度会計の理論』 森山書店 12頁。
- 29 上掲。
- 30 若杉明 1984 『現代制度会計論』 税務経理協会 9頁。
- 31 小野保之 1997「制度会計と情報会計の概念」『経済と経営』 第28巻第3号札幌大学経済・経営学会6頁。
- 32 上掲。
- 33 経営者の業績評価のためには, 歴史的原価を基礎にした会計よりも, 現在の価値を示した会計数値が有効となる。
- 34 企業外部の利害関係者, 特に投資家が含ま資産の金額を知りたいという要求。
- 35 飯野利夫 1980 『基礎的会計理論』 国元書房 20頁。
- 36 神奈川県横浜市生まれ。経済学博士。アメリカ会計制度の経済史的考察を踏まえて, アメリカの主要な会計学説を丹念に渉猟する一方で, 哲学・言語学・社会学など諸学の成果を援用して会計言語説を展開した。
- 37 小野保之 1997 「制度会計と情報会計の概念」『経済と経営』 第28巻 第3号 札幌大学経済・経営学会 11頁。
- 38 日本会計研究学会 1973 「制度会計特別委員会中間報告」『会計』 第103巻第3号森山書店156頁。
- 39 上掲。
- 40 1931 (昭和6) 年, 新潟県新潟市で生まれる。
- 41 武田隆二 1982 『制度会計論』 中央経済社17頁。
- 42 上掲。
- 43 三重県出身。
- 44 森川八洲男 1986『制度会計の理論』 森山書店 2~3頁。
- 45 清水哲雄 1985 『情報会計の理論』 中央経済社 4頁。
- 46 若杉明 1984 『現代制度会計論』 税務経理協会 10頁。
- 47 武田隆二 1971 『情報会計論』 中央経済社 17~18頁。
- 48 山本繁 1990 『会計原則発達史』 森山書店 119頁。
- 49 飯塚勲 1979 「基礎的会計理論の展開 - ASOBAT の検討<sup>1)</sup> - 」『北見大学論集』 第2号北海学園北見大

学術研究会 1頁。

50 アメリカ合衆国に加盟したのは21番目の州。人口は国内5番目で、中西部では最大かつ民族構成が最も多様化している州である。

51 飯野利夫 1985 『基礎的会計理論』 国元書房 2頁。

52 成瀬継男 1999「会計基準の研究(10) ASOBATの序説を中心として」『経済と経営』第30巻 第3号札幌大学経済・経営学会141頁。

53 飯野利夫 1985 『基礎的会計理論』 国元書房 7頁。

54 上掲2～3頁。

55 山本繁 1990 『会計原則発達史』 森山書店 123頁。

## 参考文献

- 青柳 文司 1976 『会計学への道』 同文館出版  
 飯野 利夫 1985 『基礎的会計理論』 国元書房  
 興津 裕康 1999 『現代制度会計』 森山書店  
 木村 重義 1970 『G.O.メイ財務会計』 同文館出版  
 佐藤 孝一他 1962 『会計公準と会計原則』 中央経済社  
 阪本 安一 1988 『情報会計の基礎』 中央経済社  
 清水 哲雄 1985 『情報会計の理論』 中央経済社  
 武田 隆二 1971 『情報会計論』 中央経済社  
 武田 隆二 1982 『制度会計論』 中央経済社  
 中央経済社編 2010 『新版会計法規集』 中央経済社  
 中島 省吾 1986 『社会会計基準序説』 森山書店  
 西澤 脩 1995 『IAMの管理会計指針』 白桃書房  
 原田 富士夫 1978 『情報会計論』 同文館出版  
 平松 一夫他 2004 『FASB財務会計の諸概念〈増補版〉』 中央経済社  
 森川 八洲男 1986 『制度会計の理論』 森山書店  
 山本 繁 1990 『会計原則発達史』 森山書店  
 山本 繁他 1980 『SHM会計原則』 同文館書店

- 若杉 明 1984 『現代制度会計論』 税務経理協会  
 飯塚 勲 1979 「基礎的会計理論の展開」『北見大学論集』第2号北海学園北見大学学術研究会  
 飯塚 勲 1980 「基礎的会計理論の展開」『北見大学論集』第3号北海学園北見大学学術研究会  
 飯塚 勲 1980 「基礎的会計理論の展開」『北見大学論集』第4号北海学園北見大学学術研究会  
 小野 保之 1997 「制度会計と情報会計の概念」『経済と経営』第28巻第3号札幌大学経済・経営学会  
 久保田 秀樹 1995 「会計原則の展開における『ASOBAT』の連続性」『彦根論叢』第296号 滋賀大学経済学会  
 清水 哲雄 1977 「情報会計の特性」『彦根論叢』第187号 滋賀大学経済学会  
 清水 哲雄 1991 「情報会計の展開」『彦根論叢』第268号 滋賀大学経済学会  
 菅原 計 1978 「情報会計理論と行動科学」『北見大学論集』第1号北海学園北見大学学術研究会  
 富岡 幸雄 1969 「会計情報基準の適用理論の展開」『企業会計』第21巻第4号中央経済社  
 中島 省吾他 1972 「制度会計論の特質と基盤」『企業会計』第24巻第8号中央経済社  
 中村 忠 1970 「情報会計論と伝統的会計学」『企業会計』第22巻第14号中央経済社  
 成瀬 継男 1999 「会計基準の研究(10) ASOBATの序説を中心として」『経済と経営』第30巻第3号札幌大学経済・経営学会  
 成瀬 継男 2006 「会計とは何か」『経済と経営』第37巻第1号 札幌大学経済・経営学会  
 日本会計研究学会 1973 「制度会計特別委員会中間報告」『会計』第103巻第3号森山書店  
 三木 正幸 1970 「財務会計情報と情報会計への一方向」『香川大学経済論叢』第43巻第4号 香川大学経済学会