

アメリカ会計における意思決定 有用性アプローチの軌跡

原 田 満 範

I. は じ め に

20世紀は、簿記・会計が記録・計算から企業内容の報告・開示へとその機能を展開していった時代であった。それは、とりもなおさず企業の社会における影響力が大きくなったことの証左であり、会計の果たすべき役割も拡大した。それは、会計のフレームワークの構築方法にも影響を与え、真実性アプローチから意思決定—有用性アプローチへの転換を促すことになった。

こうした転換は1950年代ころに起こりはじめたといわれる¹⁾。そこで、本稿では、その転換点である1950年前後からのアメリカ会計の軌跡をたどるために、アメリカ会計学会(American Accounting Association, 以下A.A.A.という)が1936年から1957年までの20年あまりの間に4次にわたって公表した一連の「会計原則」²⁾、1966年に公表され、20世紀における会計研究の一大エポックとなった『基礎的会計理論』(A Statement of Basic Accounting Theory, 以下ASOBATという)、会計基準設定機関として創設された財務会計審議会(Financial Accounting Standard Board, 以下、FASBという)の「概念ステートメント」によって、20世紀におけるアメリカ会計研究の軌跡をたどること

1) Cf., A.A.A., *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*, 1977. pp. 9-11. 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, 23-24ページ, 参照。

2) このA.A.A.が公表した「会計基準」については、中島省吾(訳編), 『A.A.A.会計原則』, 中央経済社, 1957年, 『会計基準の理論』, 森山書店, 1970年, 参照。

にする。

Ⅱ. A.A.A. 会計原則の軌跡

(1) 会計原則制定の背景

アメリカにおける20世紀初頭の会計研究にもっとも大きな影響を与えたのは1929年に始まった大恐慌であった。それは、まさに証券投資に対する不安と会計に対する不信を増幅させることになった。そこで、企業への投資が安心して行えるような状況をつくるために、1933年には証券法 (Securities Acts) が、そして翌1934年には証券取引所法 (Securities Exchange Acts) が制定され、それによって株式等の有価証券の発行・流通市場は安定し、証券市場の混乱も収拾の方向にむかった³⁾

しかし、こうした証券諸法が制定されても、それが有効に機能するためには、それを支えるさまざまな制度やシステムを整備して、企業への投資に対する不安を解消し会計への信頼を取り戻すことが不可欠であった。そのためには、企業が開示する会計情報が正確かつ信頼できるものでなければならず、それを判断するための体系的な会計原則ないし会計基準が求められ、会計のもつ社会性、公共性への認識と要求がますます高まり、会計にたずさわる会計人および会計研究者の社会的責任もきわめて重いものとなった⁴⁾

こうした会計人に対する社会的な要請にこたえて、会計原則研究が急速に進展することになった。それは個人レベルでの研究にとどまらず、学会等の諸団体もきわめて意欲的にこの課題に取り組んだ。会計原則の制定に組織的に取り組んだ最初のが、アメリカ大学会計教師協会 (American Association of University Instructors in Accounting) を発展的に解消して設立された A.A.A. であった。同学会は、1936年から1957までのおよそ20年間に4次にわたる「会計原則」

3) 証券諸法制定前後の会計情報の開示制度については、山地秀俊、『会計情報公開論』、神戸大学経済経営研究所、1983年および同著『会計情報公開制度の実証的研究—日米比較をめざして—』、神戸大学経済経営研究所、1986年において詳細な研究がなされている。

4) 中島省吾 (訳編)、『A.A.A. 会計原則』、中央経済社、1956年、67ページ、参照。

に関する研究成果を公表した。

(2) A.A.A. 会計原則の構成

A.A.A. 会計原則は、20世紀前葉におけるアメリカ会計研究の一つの方向を示すものであり、この会計原則をめぐって、活発な議論が展開された。1936年から1957年までの間に公表された「会計原則」とそれぞれの構成は次のようになっている。

図表1 A.A.A. 会計原則の構成

1936年試案	1941年改訂版	1948年改訂版	1957年改訂版
原価と価値	序言	序文	I 序論
利益の測定	基本的仮定	資産	II 基礎概念
資本及び剰余金	A. 原価	利益	企業実体
	B. 収益	収益	継続性
	C. 利益	費用	金額的測定
	D. 資本	負債及び株主持分	実現
		財務諸表	III 資産
			認識
			測定
			IV 利益の算定
			収益
			費消済原価
			法人所得税
			V 持分
			VI 表示の基準
			表示の程度
			表示の手法
			比較可能性

当然のことではあるが、改訂を重ねるにしたがって、その研究対象は広がり
と深さをもってきている。「会社報告諸表会計原則試案」(A Tentative Statement
of Accounting Principles Affecting Corporate Reports, 1936ed.) —以下、「1936 試
案」という—と「会社財務諸表会計原則」(Accounting Principles Underlying

Corporate Financial Statements, 1941ed.) -以下、「1941年改訂版」という一が基礎概念に関する内容が中心となっているのに対して、「会社財務諸表会計諸概念および諸基準」(Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements) -以下、「1948年改訂版」という一からは基礎概念に加えて、報告ないし開示に関する諸問題が検討されている。とりわけ、A.A.A. 会計原則の最終版である「会社財務諸表会計および報告諸基準」(Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements) -以下、「1957年改訂版」という一では、それまでの報告書の集大成ということに加えて、新しい資産概念や実現概念を示し、会計の枠組みが変わる端緒をつくったといってもよい。この意味では、中島教授が指摘されているように、1936年から1948年までの報告書と「1957年改訂版」とでは、その性格がやや異なるようにも思われる⁵⁾。1936年から1948年までのものは、当時の会計実務の整理と改善をめざしたものであったが、1957年版は、伝統的会計から脱皮し、会計に新しい息吹を吹き込もうとしたのであろう。

(3) 1936年—1948年の歩み

A.A.A. は、それが発足したその年の1936年早々に、「1936年試案」を公表した。それは、「会計士の活動分野のうちの恐らくは最も重要な部分に適用される諸原則を試験的に体系づけたもの⁶⁾」(・・・は筆者)であり、いわば公開草案(Exposure Draft)のような位置づけのものであった。そのために、これに対してはさまざまな論評や議論が寄せられ、アメリカにおける会計研究を活性化させることになった。

そこでは、まず、「あらゆる会社の報告諸表は、その背後にある企業の状態および進展に関して何らかの見解を十分に導き出し得るほど統一的な、そして納得可能な、会計諸原則にもとづくものでなければならない⁷⁾」と述べ、1929

5) 中島、『会計基準の理論』, 125ページ, 参照。

6) A.A.A., 1936ed. *The Accounting Review*, June, 1936, p. 187. 中島訳書, 87ページ。

年の大恐慌を発端に生じた会計不信を払拭し、会計の信頼を取り戻すためには、会計原則の統一が必要であることを強調したのである。こうした背景には、経営者や会計人たちが(A)原価と価値、(B)利益の測定、(C)資本と剰余金といった基礎概念について恣意的に解釈し、処理する傾向があり、その結果、財政状態や経営成績の報告も多様な内容と形式で行われ、財務報告の目的である企業間比較や期間比較を正確に行うことさえ困難になっていたという事情があった。これは、会計の機能として、持分や分配をめぐる利害調整に加えて、「比較」による判断や選択といった意思決定のための情報提供の側面が意識されていることをうかがわせるものである。

「1936年試案」では、「会計活動は本質的に評価の過程ではなく、実際原価及び収益の当期及び次期以降の諸会計期間への配分である⁸⁾」という基本的な公理 (fundamental axiom) を定め、それにもとづいて、基礎概念を検討している。この公理のもとでは、当然の帰結として、資産は歴史的な原価で入帳され、それに一定の配分手続が適用されることになる。その結果、その企業ないし産業が行ったそれまでの支出額あるいは過去の経験と無関係な新しい評価基準の妥当性を立証することは、会計人の能力を超えていると考え、時価ではなく、あくまでも歴史的な原価で記録すべきであると考えられた⁹⁾。

「1941年改訂版」および「1948年改訂版」においても、歴史的な原価による会計の枠組みは継承される。とくに、「48年改訂版」では、企業が保有する財に対する責任記録としての原価数字の重要性にかんがみ、原価の決定を利用可能な客観的証拠にもとづいて行うことが絶対に必要であり、原価のうち未だ配分の終わらない原価よりも高い額で企業の資産を示して、歴史的な原価から背離し

7) *Ibid.*, p. 187. 中島訳書, 87 ページ。

8) *Ibid.*, p. 188. 中島訳書, 89 ページ。会計は評価の過程ではなく、配分の過程であるという公理は、動態論を基軸とする会計の基本思考になっていることは周知のとおりである。

9) こうした考え方はその後の報告書にも引き継がれたが、それ以上の発展はみられなかったという評価もある。Cf., A.A.A., *Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance*, 1977, p. 11. 染谷訳書, 24 ページ, 参照。

てはならないと述べ¹⁰⁾ 資産の評価は歴史的原価を基礎とすべきことを改めて確認している。

しかし、「1948年改訂版」は、次のように述べて、会計報告書本体における評価・測定においては歴史的原価の枠組みを堅持しながらも、報告・伝達においては歴史的原価以外の情報を開示することも提案している。

次期以降に照応する原価以外の資産価値が十分な客観的な証拠によって裏付けられ、そして、次期以降に照応する原価額より高い場合には、このような資料は、その企業の経済的な状況を解釈するのに不可欠と考えて良い。このような情報はその性格および源泉に関する適当な説明を附して括弧内で、脚注で、あるいは補足諸表の中で示して差し支えない¹¹⁾

このように、客観的証拠による裏付けがあることを条件に、財務情報を解釈するための補足情報として、原価よりも高い価値、すなわち「時価」を開示することを提案している。これは多元情報の開示にむけた提案であり、意思決定—有用性アプローチが潜在していることを知ることができる。

(4) 「1957年改訂版」にみる資産・実現概念

「1957年改訂版」は、A.A.A. 会計原則の最終版であり、その構成が体系的になっただけでなく、その内容においても大きな変化がみられた。とりわけ、そこで提示された新しい資産概念と実現概念とは、その後の会計研究に大きな影響を与えた。

10) Cf., A.A.A., 1948ed., *The Accounting Review*, October, 1948, p. 340. 中島訳書, 122 ページ, 参照。

11) *Ibid.*, p. 343. 前掲書, 128 ページ。

(1) 新しい資産概念

それまでの A.A.A. 会計原則においては、資産の概念そのものについて明示的に論及することはなかったが、「1957 年改訂版」では、資産を真正面から取りあげ、資産を次のように定義した。

資産とは、特定の会計的実体の中で企業の諸目的に充用されている経済的諸財である。資産は予想される業務活動に利用しうるあるいは役立ちうる、用益潜在分の総計額である¹²⁾

それまでの資産概念がエンティティの実際に経験した歴史的事実を基礎にした過去指向的なものであったのに対して、この「用益潜在性」(service potentials) という新しい資産概念は、将来エンティティが経験することになるであろう事象を基礎にした未来指向的なものであるといえる。その結果、会計における評価や測定 of 属性も、変わりようのない「かたさ (hardness)」から解放され、予測や仮定によっては測定値に幅が生じる「やわらかさ (softness)」も認められることとなったのである¹³⁾

この用益潜在性説にしたがえば、資産価値は、資産が生み出すと予想される用益のすべての流れの将来市場価格を確率と利子率によって現在価値に割り引くことによって計算されることになる。これには、まさに経済学的利益概念に通じるところがあり、市場取引をとおして間接的に資産価値を測定するのではなく、資産がもたらすであろう将来用役の価値を直接測定しようとするものであるといえる¹⁴⁾。しかし、こうした計算には、将来の用益の大きさとタイミング、確率、そして割引率等、多くの主観が介在する余地が生じることになる。

12) A.A.A., 1957ed., *The Accounting Review*, October, 1957, p. 538. 前掲訳書, 194-195 ページ。

13) 会計における測定尺度の属性については、次の文献を参考にされたい。Cf., Yuji Ijiri, *Historical Cost and Its Rationality*, The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation, 1981. 拙稿, 「原価主義会計の論理と有用性」, 『会計』, 2000 年 2 月, 参照。

14) 藤井秀樹, 『現代企業会計』, 森山書店, 1997 年, 93 ページ, 参照。

また、こうした資産価値の測定方法は抽象的なものであり、計数化の実際的基礎としてはきわめて限られた意味しかもたないもので、資産の実際の測定はその他の方法によってなされることになる¹⁵⁾ 具体的には、貨幣性資産は期待現金受領額 (expected cash receipts) によって、非貨幣性資産は取得原価によって測定することになる¹⁶⁾ こうした二元的な測定を「1957年改訂版」が採った背景には、銀行制度の安定性や商業上の契約の拘束力の高まりや高度に組織化された市場の存在がある。とくに、次のように述べて、棚卸資産や設備といった非貨幣性の物的資産については、取引価格で表現された取得原価は将来用役の指標とみなしうるという立場をとっている。

自由な市場を前提とすれば、資産の取引価格で表現された取得原価は、取得時における期待将来用益の数字的表現として満足しうるものと考えられている。取引価格は完結した取引の客観的かつ確定的結果であり、その取引時にその資産がその企業実体にたいして有する独特の関係を反映するのが普通である¹⁷⁾

このように、「1957年改訂版」は、資産を用役潜在性という経済学的な概念によって規定したが、その実際の測定にあたっては、伝統的な取得原価から大幅に離れることは事実上できず、取得原価主義からの呪縛からのがれることはできなかったが、こうした未来指向的な資産概念を打ち出すことによって、会計の情報提供機能重視の方向を明確にしたことは確かである。

(2) 新しい実現概念

資産概念の大きな転換が行われると、損益の認識基準もその転換を余儀なく

15) Cf., A.A.A. 1957ed., p. 539. 中島訳書, 195-196 ページ, 参照。

16) *Ibid.*, pp. 539-540. 中島訳書, 196-198 ページ, 参照。

17) *Ibid.*, p. 539. 中島訳書, 196 ページ。

される。それまでの伝統的な実現概念は、財貨の引き渡しによる所有権の移転—取引の完結—と現金または現金同等物(債権)の獲得という活動や事象によって操作的に定義されており、取得原価による評価と結びついて、取得原価—実現という伝統的会計のフレームワークの基礎を形成していた。しかし、「1957年改訂版」は、次のように述べて、新しい実現概念を提示したのである。

実現の本質的な意味は、資産または負債における変動が、会計記録上での認識計上を正当化するに足るだけの確定性と客観性とを備えるに至ったということである。このような実現の認識は、独立の当事者間の交換取引が行われたこと、これまでに確立された取引上の実践的慣行になっていること、あるいは、その履行が実質的に確実視されるような契約条件を基礎として行われることとなろう。その認識は、銀行制度の安定性、商業上の契約の拘束力、あるいは、高度に組織化された市場が資産の他の形態への転形を容易にする能力のいかんによって規定される¹⁸⁾

このように、A.A.A.は、当事者間での交換取引、確立された取引慣行、履行が約束されている契約があれば、資産または負債における変動が確定的であり (definite)、客観的である (objective) であることを担保できるとしたのである。この実現の定義は、このかぎりにおいては、伝統的なそれとあまり変わるところはないように思われるが、伝統的な実現概念を構成していた「エンティティ間での取引の存在」と「現金または現金等価物による対価の受領」という2要件がA.A.A.の新しい実現概念の定義から姿を消しているのである。この意味では、伝統的な認識概念からすれば、それは発生概念といった方がよいのかもしれない¹⁹⁾ いずれにしろ、エンティティ間の売買などの取引がなくても、

18) *Ibid.*, p. 538. 中島訳書, 194 ページ。

19) 実現概念(取引概念)と発生概念については、次の諸文献を参照のこと。Cf., A.A.A. 1964 Concepts and Standards Research Study Committee, "Realization Concept," *The Accounting Review*, April 1965, pp. 310-320. Norton M. Bedford, "Need for an Extension of the Accrual

確定性と客観性の要件を満たしておれば、資産および負債の変動が損益として認識されることになる。このようにして認識された損益は、分配にかかわる利害調整というよりは、意思決定のための情報提供により適合するものと思われる。われわれは、ここに会計の機能の転換が徐々に起こりつつあることを知ることができる。

(3) 実現概念の展開

「1957年改訂版」で提示された新しい実現概念をもとにした新たな研究が拓かれた。一つは実現概念の深化による操作化に関する研究であり、もう一つは新実現概念の適用による利益の分割開示に関する研究である。

A.A.A.の実現概念を構成する基本要素は確定性と客観性とであるが、それらはいずれも抽象的な判断規範であり、実際の会計操作との関わりは必ずしも明確ではない。ウィンダルはこうした会計操作との関わりを解明しようとした。彼は、確定性は恒久性 (permanence) という概念によって、また客観性は測定可能性 (measurability) という概念によって説明する。ある項目がかなりの正確さをもって正確に測定できるならば、それは客観的であるといつてよく、測定可能性は客観性の要件を満たすことになるという。また、確定するということは恒久的に変わらないということであり、決まったことが逆戻りしないで安定することを意味する²⁰⁾ とくに、測定可能性概念は、ASOBATにおける計量可能性 (quantifiability) の先行概念であったといふことができよう。

新しい実現概念が拓いたもう一つの領域が利益の分割開示である。この利益の分割開示としては、エドワーズ=ベルによる研究とベドフォードによる研究がある²¹⁾ 前者は、利益を会計利益、実現利益、経営利益の3類型と生産活動

Concept," *Journal of Accountancy*, May 1965, pp. 30-38.

20) Cf., F.W. Windal, *The Accounting Concept of Realization*, 1961, Occasional Paper No. 5 Bureau of Business and Economic Research, pp. 251-252.

21) Cf., E.O. Edwards and P.W. Bell, *The Theory and Measurement of Business Income*, 1961.

伏見多美雄・藤森三男(訳)『意思決定と利潤計算』, 1964年, 参照。Cf., N. M. Bedford, *Income Determination Theory: an Accounting Framework*, 1965. 大藪俊哉・藤田幸夫(訳)『ベ

による利益と保有活動による要素とのクロスにより利益を6つの構成要素に分解して測定・開示しようとするものであり、後者は、企業活動を貨幣資源の取得、用役の取得、用役の利用、取得用役の再結合、用役の配給、利益の分配の6つに整理し、それぞれの活動・操作による利益、すなわち「操作的利益」を測定しようとするものである²²⁾

いずれの研究も、「1957年改訂版」による拡張された実現概念をよりどころにして、取得原価と時価との乖離をその発生プロセスないし発生源泉別に分解・分割し、より正確な企業業績判断のための情報を提供しようとしているところに共通の特徴がある。こうした利益の分割開示の枠組みは、制度化するほどまでには至らず、理念レベルでの提案にとどまったが、ASOBATにおける歴史的な原価と時価との二元的な貸借対照表および損益計算書の作成に少なからず影響を与えている。

Ⅲ. ASOBATの意義と展開

(1) ASOBATの会計観

A.A.A.は、「1936年版」に始まる一連の報告書がその所期の目的を果たしたとの判断のもと、新たな会計フロンティアないしマーケットを模索すべく、1964年、「基礎的会計理論報告書作成委員会」を任命した。そこでの任務は、A.A.A.やその他の研究団体がこれまでに発表した報告書の体裁や内容によって束縛されることなく、現在および将来の会計の役割、性質、限界、会計理論の総合的報告書に適切な概念体系および結論の実行可能性などの問題を考慮しながら、教育者、会計士その他会計に関係ある人々に指針として役立つ、基礎的会計理論に関する総合的報告書を作成することであった²³⁾ これは、過去にとらわれ

ドフォード利益決定論—会計理論的フレームワーク』、中央経済社、1984年、参照。

22) 両者の詳しい内容については、拙稿「資産価値の変化と利益の分割開示」、『松山大学論集』、1985年10月を参照されたい。

23) Cf., A.A.A., *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966, p. v. 飯野利夫(訳)『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』、国元書房、昭和45年、2ページ、参照。

ることなく、白紙に大胆なデッサンを描くことを求めたものであり、会計を革新しようとする意気込みがうかがわれる。そして、次のような具体的な研究領域を示した²⁴⁾

- (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に、会計の領域を明らかにする。
- (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、会計の利用と会計の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。

ASOBAT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²⁵⁾」と定義し、こうした識別・測定・伝達のプロセスで処理された会計情報は「経済単位の内部および外部の色々な資格で活動する人々にとって有用なものでなければならない。会計情報は、目的設定、意思決定または目的遂行のための資源の指揮と遂行のために役立つなければならない。情報の有用性は、情報が利用者が関心をもつ実態についての不確実性を減じうる能力に依存する²⁶⁾」ことになる。

この定義の特徴は、希少資源を選択するという経済的行為のための情報を、識別、測定、伝達という会計操作 (accounting operation) によって規定しているところにある²⁷⁾ この会計の定義およびフレームワークは、利益を目的とす

24) Cf., *ibid.*, p. 1. 飯野訳書, 1ページ, 参照。

25) *Ibid.*, p. 1. 飯野訳書, 2ページ。

26) *Ibid.*, p. 8. 飯野訳書, 12ページ。

27) 会計の操作的な定義については次の論文を参照されたい。Cf., Norton M. Bedford and V. Baladoni, "Communication Approach to Accountancy," *The Accounting Review*, Oct. 1962. pp. 650-659.

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できるなんらかの経済活動を行う単位すべてに適用できる。さらには、伝統的会計では、当然のように区別されていた外部報告会計（財務会計）と内部報告会計（管理会計）とも区別なく適用できるフレームワークを想定していた。

ASOBAT のもう一つの特徴は、これまでの伝統的会計ないし制度会計が、会計情報の作成者の視点からの理論構成、すなわち生産者指向の会計であったのに対して、利用者または潜在的利用者の見地が強調され、意思決定という会計情報の利用者の視点にたった消費者指向ないし利用者指向の会計を構築しようとしたことにある。言い換えれば、会計情報の生産者たる会計人は、消費者である投資家等の情報利用者のニーズを先取りないし想定して、彼らにとって有用と思われる会計情報を提供することになる。こうした会計が情報会計といわれる²⁸⁾

(2) ASOBAT の情報基準

周知のように、利用者指向の会計を提唱する ASOBAT は、利用者が判断や意思決定を行うにあたって有用な会計情報の基準として、目的適合性 (relevance)、検証可能性 (verifiability)、不偏性 (freedom from bias)、計量可能性 (quantifiability) の4つを示している²⁹⁾ 目的適合性のもっとも基本的な基準であり、情報を促進することが意図されている活動または生ずることが期待される結果と関連をもつか、またはそれらと有効に結びついていなければならない、という要請である。検証可能性は、2人以上の適格者がおなじ資料を調べたとすれば、本質的に類似した数値または結論がえられなければならないという要請であり、不偏性は、事実を偏らずに決定し、報告しなければならないという要請である。また、計量可能性は報告する情報に数を割り当てることを意

28) 武田隆二、『情報会計論』、中央経済社、1971年、3-11ページ、参照。

29) Cf., ASOBAT, pp. 7-13. 飯野、前掲訳書、11-20ページ、参照。

味し、割り当てられる数は貨幣額にかぎられるものではなく、物量などでもよいということになる³⁰⁾。しかし、実際には、貨幣額による測定以外が採択されることはほとんどないといってもよからう。

これら4基準のうち、目的適合性とその他の3基準とは、いささか意味合いを異にしているように思われる。目的適合性が情報の選択・識別に主にかかわるのに対して、検証可能性、不偏性および計量可能性は情報の測定・伝達に主にかかわるものと考えられる。後者の測定・伝達にかかわる情報基準は、伝統的な会計では、客観性としてとらえられていたものに代わるものであり、伝統的会計においては、証明力ある客観的な証拠 (verifiable objective evidence)³¹⁾ による裏付けを求めていたが、ASOBATでは、複数人による結果の照合、偏りのない判断、あるいは計量化といったような会計人の行動や会計操作に依拠したものとなっている。これは、主観と主観とが一致すれば、それは客観となるという相互主観性 (intersubjectivity) の考え方に依拠するものであり³²⁾、すでに指摘したように、A.A.A.「1957年改訂版」において、すでにその萌芽がみられていたが、これによって、会計が提供できる情報の範囲がさらに飛躍的に拡張できるようになった。

(3) ASOBATの伝達指針

ASOBATは、利用者指向の会計システムを構築しようとしたものであり、それはまさにマーケット・インの発想がその基底にはあるように思われる。その結果、会計情報が容易に理解できて、それをスムーズに利用ないし消費できるような伝達の仕方についても配慮がなされ、(1)予期された利用に対する適合

30) *Ibid.*, p. 11. 飯野訳書, 18ページ。

31) Cf., W. A. Paton and A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, A.A.A., 1940, pp. 18-21. 中島省吾 (訳) 『会社会計基準序説』, 森山書店, 1953年, 29-35ページ, 参照。

32) 相互主観性については、次のものを参照されたい。N. M. Bedford, *Extensions in Accounting Disclosure*, 1973. 武田隆二 (監修) 原田満範 (訳) 『会計ディスクロージャーの拡張』 東洋経済新報社, 1980年。

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つの会計情報の伝達指針が示されている³³⁾

予期された利用に対する適合性とは、報告は予期された利用者の要求を念頭において作成せよ、という要請である。用途が分かっている意思決定者に対しては、用途に適合しかつ時宜にかなった情報を伝達し、利用者の目的に必ずしも適合しない情報が報告される場合には、その報告の有用性の範囲を明示することになる。これによって、目的に適合しない情報を利用することによる誤用を防ごうとするものである。

財務諸表等の会計報告書は、企業等の活動の写像を示すものであるので、写像である会計報告書をみれば、その情報の基礎にある企業の財務上および営業上の重要な活動を理解し評価することができるように情報を作成せよというのが重要な関係の明示である。

伝達理論では、環境的情報とは情報の予定された利用に関する情報の作成者の想定とともに、資料が収集され、メッセージが作られた状況についてのべた情報であると、考えられている。会計報告の場合には、これは、環境と使用した方法について情報の利用者がもっともと思われるような疑いをもつ場合には、それらを明らかにしなければならない。これが環境的情報の付記の要請である。

実務の統一性は、部門相互間での一貫した測定のみならず、一貫した分類および用語法にも関係をもち、また明確な意図を要求する。統一性は、不偏性の基準を満足させるためにも必要である。基本的には、統一性の指針は効果的な伝達のために必要である。もし用語法的分類や測定方法が、同一企業内の部門間、同一産業内の企業間または産業間でちがっているとすれば、会計報告の読者が誤った判断をするおそれがある。この実務の統一性の指針は利用しうる最善の方法を選択することを排除すべきではない。実務の統一性からの離脱が正

33) Cf., ASOBAT, pp. 13-18. 飯野訳書, 20-28 ページ, 参照。

当化される状況のもとでは、目的適合性の基準および予期された利用に対する適合性が決定的に重要である。

会計実務の期間的継続性は、用語法にはもちろんのこと、企業利益の性質のような会計的抽象のプロセスに反映する基本的概念にも関連をもたなければならず、それはまた、報告の様式にも関係する。

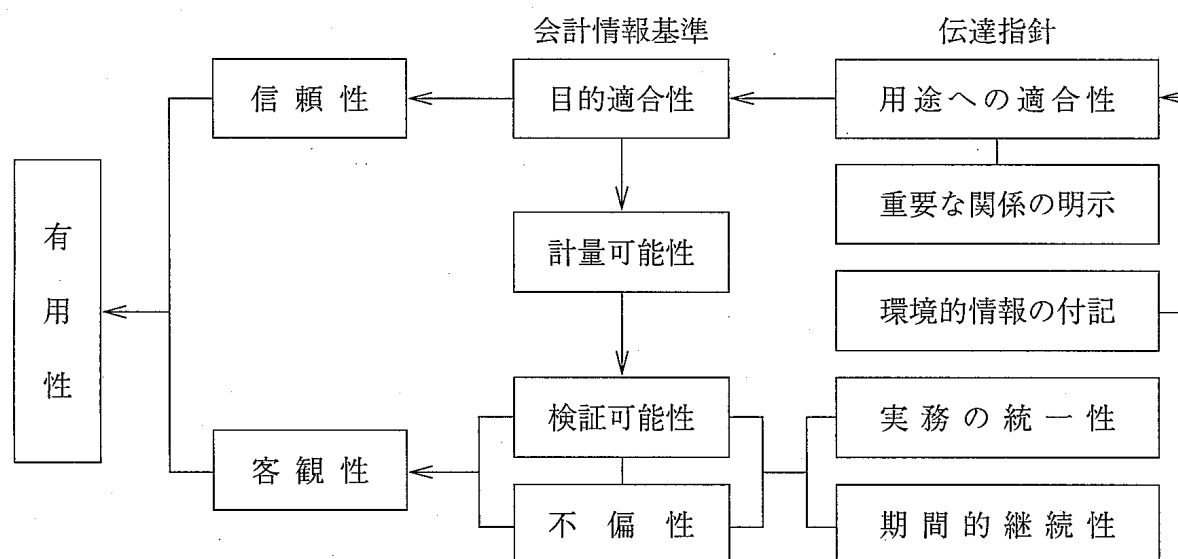
4つの会計情報と5つの伝達指針とは、当然のことながら、密接な関係をもっており、「図表2」に示されているように、両者は信頼性と客観性とを媒介にして有用性に収斂する³⁴⁾

IV. FASB の会計情報基準

(1) ASOBAT の継承

ASOBAT の会計思想である「意思決定—有用性アプローチ」は、1973年に

図表2 会計情報基準と伝達指針との関係



34) A.A.A., Committee on International Accounting Research, 1967 Report, "International Financial Reporting and the A.A.A. Basic Standards", The Accounting Review, Supplement to Vol. XLIII, 1968, pp. 1-14. 武田隆二『情報会計論』, 中央経済社, 1971年, 27-28ページから転載。

創設された財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standard Board, 以下 FASB という) にも引き継がれており, 財務会計概念ステイトメント第1号『営利企業の財務報告の目的』において, 財務報告の目的について次のように述べている。

財務報告は, 現在および将来の投資者, 債権者その他の情報利用者が合理的な投資, 与信およびこれに類似する意思決定を行うのに有用な情報を提供しなければならない。情報は, 経営および経済活動を正しく理解し, また適度の注意を払って当該情報を研究しようとする者にとって理解できるものでなければならない³⁵⁾

この記述からも明らかなように, ASOBAT の思考を継承して, FASB においても意思決定—有用性アプローチが採られている。ただ, FASB は, 「従業員, 取引先, 与信者, 仕入先, および政府の利害のようにしばしば競合するその他の利害を検討し, 調整することをはじめとして, 企業の営業活動を出資者—投資家の利害に適合するように計画・統制し, その結果を彼らに会計報告する責任を負っている³⁶⁾」と述べて, 会計の利害調整機能の必要性にも言及している。これは, ASOBAT が理論規範の範疇にとどまって一元的な論理展開ができたのに対して, FASB は, 実践規範としての会計基準を設定する役割を担っているために, 一元的なアプローチによることができず, その会計基準も重層的な役割構造をもたざるをえない³⁷⁾

35) FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No. 1 *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, par. 34. 平松一夫・広瀬義州 (訳) 『FASB 財務会計の諸概念』, 中央経済社, 1990年, 26ページ。

36) *Ibid.*, par. 12. 前掲訳書, 15ページ。

37) 財務会計の重層的な役割構造については, 拙稿「財務会計とその重層的役割構造—利害調整機能と情報提供機能を中心に—」, 興津裕康 (編著) 『財務会計システムの研究』, 税務経理協会, 1999年, 14-22ページを参照されたい。

(2) 会計情報の質的特徴

FASBは、こうした目的と機能をもつ会計が提供する会計情報について、財務会計概念ステートメント第2号『会計情報の質的特徴』によって説明している³⁸⁾。そこでは、会計情報の質的特徴を表すものとして11の会計情報基準が階層的に示されており、そのことによって、会計情報基準の適用関係がより明確になり、会計情報の識別がより正確になる。前述したように、ASOBATの情報基準や伝達指針がフラットな関係として示されていたのとは対照的である。

概念的ステートメント第2号の会計情報に関するもう一つの注目すべき点は、情報経済学的な視点から、コスト・ベネフィットという一般的制約条件と、そして意思決定への影響度という観点から、重要性による識閲とを設け、会計情報として認識すべきものを画定していることである。画する規準と考え、会計フレームワークにおける重要性概念の位置づけを明確にしている。

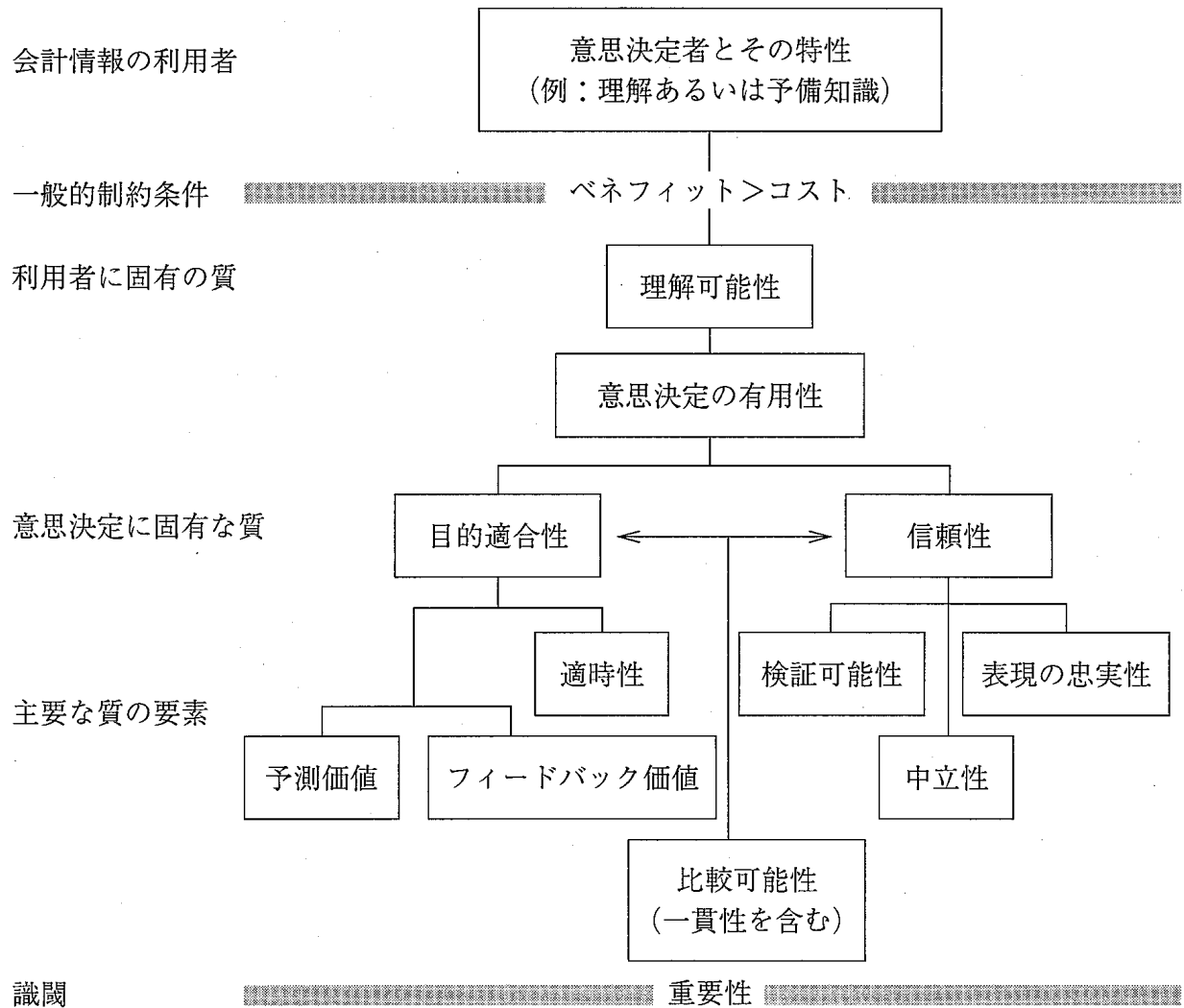
意思決定における会計情報の有用性は、利用者の理解可能性によって制約を受けるのはいうまでもない。すなわち、会計情報が有用であるためには、提供される情報が利用に値する内容と理解できる形態をもっていることに加えて、利用者が提供された情報を理解する意欲と能力をもたなければならない³⁹⁾。会計情報の伝達が効果的に行われるためには、情報の質と利用者の質との理解可能性に関する二つの質が充足されなければならない。このことは、言い換えれば、財務情報は、一つの手段であり、大部分の手段がそうであるように、それを利用できない者もしくはそれを利用したくない者またはそれを誤って利用する者にとっては直接役に立つものではない。財務情報の用途は学びとることができるものであり、したがって、財務報告は財務情報を正しく用いる方法を学ぼうとするすべての者が利用できる情報を提供しなければならない。そのためには、財務情報の理解可能性を高めるための努力が必要とされる⁴⁰⁾。

38) Cf., FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No. 2 *Qualitative Characteristics of Accounting Information*, par. 33-35. 平松・広瀬訳書, 76-79 ページ。

39) Cf., FASB, No. 2, par. 40. 平松・広瀬訳書, 81-82 ページ, 参照。

40) FASB, No. 1, par. 36. 平松・広瀬訳書, 27 ページ。

図表3 会計情報の質的特徴



第2号は、会計情報が意思決定において利用される（あるいは利用できる）場合の固有な質として、目的適合性と信頼性との二つをあげている。ここにいう目的適合性とは、過去、現在、および将来の経済事象の動向を予測したり、その予測を確認または修正するのに役立つことによって、意思決定に「影響を及ぼす」情報の力であり、⁴¹⁾ 目的適合性ある情報は、利用者にとってフィードバック価値または予測価値をもち、かつ適時なものでなければならない。また、信頼性ある会計情報とは、表現が忠実であり、検証可能であり、中立的でなけ

41) Cf., FASB, No. 2, par. 47, 平松・広瀬訳書, 85 ページ, 参照。

ればならない。さらに、利用者が二つの経済現象の異なる点と同じ点を識別できることも必要であり、そのためには会計方針および会計手続の首尾一貫した適用も必要である⁴²⁾

(3) 意思決定情報の類型

FASBは、1984年、それまでのステートメントを総括するものとして財務会計概念SFAC第5号「営利企業の財務諸表における認識と測定」(*Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprise*)を公表した。それは、いかなる情報を、何時、財務諸表に組み込むべきかという基本問題にかかわっており、A.A.A.会計原則「1957年改訂版」で一般的認識として提言された実現概念をより精緻なものにしたばかりでなく、その具体的な適用指針をも提示している点で高く評価できる。

それによれば、会計情報は、コスト・ベネフィットの制約と重要性の識閥をクリヤーすることを条件に、定義、測定可能性、目的適合性、信頼性の4つの基礎的認識基準が満たされたときに認識される。ここでいう定義とは、項目が財務諸表の構成要素の定義と合致していることである。測定可能性とは、項目が適切な属性をもち、十分な信頼性をもって測定可能であることであり、歴史的原価、現在(取替)原価、現在市場価値、正味実現(清算)価値、将来キャッシュ・フローの現在(割引)価値の貨幣単位によって示される5つの属性に限定されている⁴³⁾

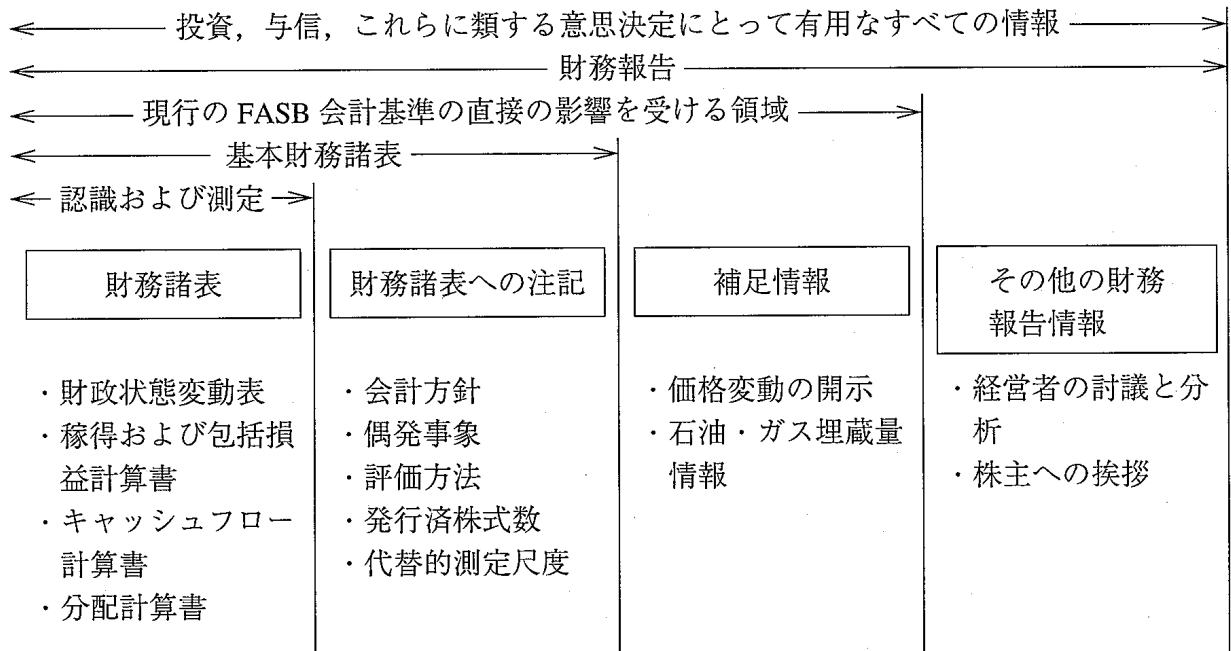
このように、『財務会計概念ステイトメント』第5号は、会計における認識および測定の規準をかなり厳格に適用しようとしているが、それは、ASOBATが提唱した計量可能性を拠り所にした会計情報の拡張傾向を抑制しようとするものでは必ずしもない。それは、「図表4」に示されているように、意思決定において利用される情報を類型化し、それぞれの情報グループに求められる「か

42) Cf., Ibid., par. 51-57. 前掲訳書, 87-90 ページ, 参照。

43) Cf., SFAC No. 5, par. 64-72. 前掲訳書, 240-245 ページ, 参照。

たさ」にちがいをもたせようとしている。

図表 4 意思決定情報の会計的類型



投資, 与信, これらに類する意思決定にとって有用な情報がすべて財務報告といわれ, FASB による会計基準の影響を受ける会計領域の情報には, 財務諸表の本体に記載される情報, 財務諸表本体の情報を補完する注意等の情報, 注記等を含む財務諸表情報を補足する情報とから構成される。なお, FASB の概念ステートメントでは, 認識とは「ある項目を文字と数値の両方を用いて, 表現し, かつ, その数値が財務諸表の合計数値の一部に含められること⁴⁴⁾」であり, 測定とは十分に信頼性のある貨幣単位で数量化することである,⁴⁵⁾ とされているので, 財政状態変動表, 稼得および包括損益計算書, キャッシュ・フロー計算書および分配計算書等の財務諸表本体に記載されるものだけが認識・測定の対象となる。この意味では, ASOBAT の計量可能性では, 貨幣単位のみならず, 物量なども計量化の方法とされ, 会計情報も必ずしも貨幣金額にとら

44) FASB, No. 5, par. 9. 平松・広瀬訳書, 215 ページ。

45) Cf., Ibid., par. 65. 前掲訳書, 241 ページ, 参照。

われないとしていたので、FASBは会計情報の範囲をASOBATより限定している。これは、FASBの示す基準等が、前述したように、実践規範の性格をもつからには当然のことといわざるをえない。

このように、FASBの概念基準書はASOBATの意思決定—有用性アプローチの思想は受け継ぎながらも、その具体的な基準や概念定義においては、その実践規範という性格上、情報の「かたさ」を求めている。

V. お わ り に

本稿では、20世紀前葉におけるアメリカ会計研究の先導役を担った「A.A.A.会計原則」の成果を踏まえ、新たな視座から会計の方向性を模索したASOBATの会計理論のフレームワーク、そのフレームワークによりながらも、実践規範の性格から独自の展開を示しているFASBの研究成果を跡づけた。そこでは、持分や分配にかかわる利害調整の機能に加えて、あるいはそれを凌駕するものとして、会計の情報提供機能を強く意識した会計の方向が見えてきた。これが意思決定—有用性アプローチによる外部報告会計の構築であり、会計が提供する情報の質の変革と拡張であった。

一般に、こうした方向はASOBATによって突如登場したように受け止められがちであるが、それが具体的な会計基準や会計処理方法として具体化したかどうかはともかくとして、A.A.A.会計原則の「1936年試案」のころから、会計情報の有用性と利用者の理解可能性は強く意識されていた。この意味では、A.A.A.における会計研究は、利用者指向会計の構築を一貫して模索してきたといえることができる。

確かに、こうした方向は会計のマーケットを拡張し、社会における会計の存在感を高めることにはなったかもしれない。しかし、他方では、会計の会計らしさを希薄にし、会計の統計化を招いたのも事実である。われわれは、意思決定—有用性アプローチは、会計バブルに陥る危険性を常にはらんでいることを忘れてはならない。