

座長解題

会計の目的を再考する

—回顧と展望—

梅 原 秀 継

〈論文要旨〉

本稿は、会計の目的を再考し、特に意思決定説の展開を整理したうえで、今後の企業会計制度に対する影響を展望するものである。意思決定説は ASOBAT を契機に企業会計制度に浸透し、取得原価主義から、公正価値を含む多様な測定基礎を認める方向性を確立した。一方で、有用性概念の抽象性や受託責任・保守主義との関係、さらには非財務情報の開示拡大に伴う会計の範囲それ自体の不明確さといった課題が指摘されてきた。日本基準も意思決定説を前提とした規定を導入したものの、理論的支柱となるべき概念フレームワークが討議資料にとどまり、質的特性に関する議論も不十分である。そこで今後、意思決定説を機能させるためには、会計の目的ならびに有用性に関する議論を深化させ、その成果を企業会計制度に反映していく作業が不可欠となる。

〈キーワード〉

会計の目的、意思決定説、受託責任説、概念フレームワーク、会計情報の有用性

1 は じ め に

会計の目的は、それこそ 20 世紀における近代会計学の成立以来、学術的にも実務的にも注目を浴び続けてきた論点である。周知のように、現代の企業会計制度は、利用者の意思決定に役立つ有用な情報 (useful information) の提供を最優先の目的としており、概念フレームワークにも明示されている。その一方で、会計情報の有用性という前提のみで会計制度の運用は可能なのか、さらには、会計それ自体をどのように定義するのか、その会計を担う専門職の役割をどのように説明すべきなのかといった点にまで議論が及んでいる。そして何よりも、こうした意思決定説の展開は¹、日本の企業会計制度にも多大な影響を与えている。そこで本稿では、意思決定説の展開を主たる題材として、会計の目的をめぐる議論を整理し、今後の企業会計制度のあり方を展望することにした。

2 意思決定説の展開

2.1 意思決定説と概念フレームワーク

意思決定説の思想的萌芽は²、20世紀前半に提唱された「異なる目的には異なる原価」(different costs for different purposes)という考え方にあるとされている。原価は唯一の固定的な概念ではなく、利用目的に応じて異なる測定が必要になるという主張であり、その後の管理会計の形成に影響を与えた。さらに、公的文書として意思決定説を扱う契機となったASOBAT (AAA 1966)は、意思決定に有用な情報を提供するという目的を強調し、財務会計も視野に入れて、それまでの単一の原価を重視する立場ではなく、目的に応じた測定基礎の選択という革新的な見解を提示した。

このASOBATの考え方が、FASBやIASBの活動を通じて、概念フレームワークならびに会計基準に浸透したことは周知のとおりである。特にFASBとの共同プロジェクトの成果であるIASB (2010)を経て³、現在の概念フレームワークであるIASB (2018, pars.1.2-1.11)では、財務報告の目的を、経済的意思決定を行う際に有用な情報を提供することとしており、基本的に意思決定説に準拠したものになっている。そして有用な財務情報は、経営者がその受託責任 (stewardship) をどのように履行したかを評価するうえでも役立つとする。

さらに目的適合性 (relevance) 及び忠実な表現 (faithful representation) を財務情報が有用であるために最も重要な基本的特性としたうえで、取得原価に限らず公正価値等も含めた混合測定 (mixed measurement) を認めている (IASB 2018, BC6.5-BC6.11)。保守主義 (conservatism) ないし慎重性 (prudence) は忠実な表現を支える一要素とみなされ、検証可能性 (verifiability) も基本的特性ではなく補強的特性とされている (IASB 2018, BC2.34-BC2.45, BC2.60-BC2.62)。

これに対して、経営者の受託責任を評価するために必要とされる情報は、意思決定説における情報とは異なるとする見解もある。たとえばWhittington (2008)は、IASBの公的な声明に内在する公正価値視点 (fair value view) を批判する立場を代替的視点 (alternative view) としたうえで、この代替的視点の特徴として、現在株主の要求すなわち受託責任を意

1 本稿でいう意思決定説は、受託責任説や会計責任説に対比される用語である。日本語としては、たとえば井尻 (1976, i-v) に同様の用語法がみられる。また会計の機能面に着目すると、情報提供機能ないし意思決定支援機能と言い換えることもできる。なお会計責任説の歴史的な展開については、安藤編 (2018) を参照されたい。

2 Zeff (2013, 2024) では、たとえばClark (1923) 及びTrueblood 報告書 (AICPA 1973) などを含めて、現在の概念フレームワークに至る経緯が詳細に説明されている。

3 アメリカの概念フレームワークとしては、直近ではFASB (2024) が公表されている。しかし、紙幅の関係上、本稿ではIASBの展開のみを題材としている。

思決定説から独立した会計目的と捉えている点、過去の取引及び事象の報告や原価による測定を重視する点などを挙げている。また現在の実証的会計理論（positive accounting theory）を代表する Kothari. et al. (2010) は、実際に運用されている GAAP の重要な特徴は、業績測定（performance measurement）と受託責任にあり、検証可能性と保守主義が市場原理によって形成された最も重要な特性であるとしている。その結果、たとえば観察可能な市場価格に基づかない公正価値を財務報告に適用することはできないとする。

しかし、IASB (2018, pars.BC1.32-BC1.40) は、経営者の受託責任の評価は、それ自体が最終目的ではなく、資源配分的意思決定を行う際に必要とされるインプットにすぎず、たとえば、経営者が受託責任を果たしていないという結論は、結局は、将来のリターンを増加させる目的で経営者を交代させるという意味決定につながるとする。また Zeff (2013) においても、現代会計における受託責任は、委託財産の純粋な管理という趣旨から、株主へのリターンを生み出すための経営の有効性の指標を重視するものまで、さまざまな意味で用いられるとしており、意味が後者に近づくにつれ、受託責任は意思決定に対する有用な情報の提供という目的に組み入れざるを得ないとする。IASB による概念フレームワークが国際的にみても影響力が大きいとするならば、少なくとも現行制度上は、受託責任説を意思決定説から独立させて議論することは想定されていないといえる。

2.2 会計の範囲

ここでは、現在の概念フレームワークの端緒となった ASOBAT が、会計情報の有用性を前提として、より本質的な会計の範囲という論点にまで言及していた点に着目する。そこで改めて ASOBAT の目次を確認しておこう。

第1章 序説 (1-6 頁)

第2章 会計基準 (7-18 頁)

第3章 外部利用者のための会計情報 (19-36 頁)

第4章 内部管理者のための会計情報 (37-62 頁)

第5章 会計理論の拡張 (63-71 頁)

まず注目すべきは、ASOBAT (AAA 1966, 3) 自身が、有用性のみでは抽象的すぎるので、会計の範囲を確立するための「会計情報の諸基準」(standards of accounting information) が必要としていた点である（下線部：引用者、以下同様）。

「会計情報の諸基準…を設定するにあたって包括的な規準となったものは情報の有用性 (usefulness of the information) である。しかし、単に会計情報が有用でなければならないというだけでは、あまりにも一般的で1つの理論を形作る基礎としては役立たない。有用性は必然的に利用者の観点から決められる。…これらの諸基準（会計情報の諸基準）は、『会計情

報は、それが有用であるためにはどのような特性を備えるべきか』という問題に応じて形成されたものである。もしここに選ばれた諸基準が基礎的会計理論にとって必要かつ十分なものとして確立されるならば、それらの諸基準は、現行の会計実務の適否を判断し、また改善について勧告を行なうための尺度として役だつのみならず、さらに、会計の範囲を確立することにも役だつてであろう。」

そこで勧告されたのが、目的適合性、検証可能性、不偏性 (freedom of bias)、量的表現可能性 (quantifiability) といった四つの諸基準であり、現在の概念フレームワークでいうところの質的特性 (qualitative characteristics) に該当する。そして、ある情報がこれらに適合しない場合には、それは会計情報とはいえないとされた (AAA 1966, 8)。逆にいえば、これらの諸基準をみたすならば、会計情報とみなされるので、その範囲は拡大していくことになる。そして、会計の理論と実務が拡大して他の分野と統合するならば、その担い手は情報専門職 (information profession) ということになるとした (AAA 1966, 67)。

実際、意思決定説に従った現代の企業会計制度は、非財務情報ないしサステナビリティ情報の開示まで要求することになった。その最初の国際基準である ISSB (2023, pars.BC1-BC7) では、財務報告の利用者が、企業に資源を提供するかどうかに関する意思決定を行うにあたり、有用なサステナビリティ情報を要求しており、その開示は、現在の IFRS における概念フレームワークならびに財務諸表の表示に関する会計基準の目的とも整合するとしている。

ここで再び問題となるのが、非財務情報にまで開示の範囲を拡大した場合、会計それ自体の特質が失われかねないという点である。すでに Ijiri (1975, 45-46) は、意思決定説の延長線上に非財務データの開示があることを予見し、その課題を下記のように指摘していた。

「通説にしたがって、会計測定とは会計人が経済的意思決定のために数量的情報を作成することであるというアプローチを採用すると、どういう矛盾にぶつかるかを検討したい。…意思決定によっては、インプットが工学的なデータであったり、政治的ムードにかんするデータであったりする。場合によっては、意思決定に関係する人々の人柄や健康、信頼性などのデータが要求されることもあろう。企業内のあらゆる事象が意思決定にかかわるだけでなく、地域社会、産業界、国家、世界等々における事象も意思決定にとって重要になってくる。したがって、経済的意思決定へのインプット・データ一般に焦点を合わせた理論は、経済的意思決定にたいする会計的インプットの特殊な性格を明らかにしないで、むしろ意思決定過程の高度に抽象的な性格づけに終わりがちである。」

また ASOBAT 以降の FASB や IASB による公表物をみてもわかるように、有用性を支える質的特性それ自体が、目的適合性を除いて、たびたび位置づけが変更されるという状況になっている。特に IASB (2010) 以降は、それまで最も重要な質的特性とされていた信頼

性 (reliability) を忠実な表現に置き換えることを決定した。この信頼性の取扱いは、たとえば Erb and Pelger (2015) によると、財務報告における公正価値の適用範囲を拡大しようとする試みであり、従来の実務家の理解を困難にさせるものであったこと、そして、より抽象的な概念の導入により、新たな用語と日常的な会計実務を整合させることに困難が生じたため、各利害関係者の間に混乱をもたらしたことを指摘している。

このように、有用な情報の提供という目的から、会計の範囲ないし特質を明確にする試みに対しては、ASOBAT の公表以来、さまざまな課題が指摘されてきた。最近の概念フレームワークにおける質的特性に関する議論でも、その課題は如実にあらわれている。そして非財務情報の開示及び保証まで導入されると、その担い手は、まさに情報専門職ということになるが、それが従来の会計専門職とどのような関係を有するのかについても、いまだに確定していない部分がある。企業会計制度において意思決定説を機能させるためには、いずれの論点についても議論を継続し深めていく必要がある。

3 日本の企業会計

3.1 意思決定説の導入過程

本節では、日本の企業会計における意思決定説の導入過程を顧みることによって、今後の展望の手掛かりとしたい。まず本格的な最初の日本基準である企業会計原則（経済安定本部企業会計制度対策調査会 1949）は、真実性の原則を最高規範として、かつ保守主義も一般原則に含めていた。さらに、資産の測定については取得原価主義を採用していたので、上記の議論における意思決定説を前提としたものではなかった。

そうしたなかで、1966 年に ASOBAT が公表されたわけであるが、日本の会計学に与えた影響も大きく、早くも翌年の 1967 年 2 月には、日本会計研究学会関東部会・シンポジウムのテーマとして取り上げられている。本稿が、同じく日本会計研究学会関東部会・統一論題の座長解題をもとにしたものであるので、参考のため、その報告者とタイトルを挙げておこう。当時の代表的な研究者が登壇しており、その影響度がわかる。

青木茂男（早稲田大学）「経営者のための会計情報」

青柳文司（横浜市立大学）「会計理論の拡張と将来」

新井清光（早稲田大学）「AAA1966 年報告書における会計基準」

津曲直躬（東京大学）「会計情報と外部報告」

しかし、各登壇者は ASOBAT の主張をそのまま受け容れたわけではなく、先に挙げた Ijiri (1975) と同様に、その課題を指摘していた点が興味深い。たとえば、ASOBAT では一般情報システムと会計情報システムの関連や差異が必ずしも明確ではない点（青木 1967）、情報という用語が一般的すぎて分析概念には適さない点（青柳 1967）、ASOBAT は情報の

諸基準を示すのみなので、会計理論を網羅的に構成するには不十分という点（新井 1967）が指摘されていた。

その一方で、わが国の会計学においては、制度会計に対する情報会計という独自の用語法が生まれ、会計基準や法令には規定されない領域を論じるものとされた。たとえば、先駆的な業績とされる武田（1971, 13-15）によると、財務情報のみならず非財務情報及び物量情報を含む点、過去の情報というよりも現在の・将来的情報が中心になる点、複式簿記による貸借平均が必要とはならない点が情報会計の特質として挙げられていた。原田（1978, 3-7）でも、ASOBAT の影響を受けた情報会計は、時価及び物理量の強調、複式簿記に依拠しない情報システムの重要性の主張といった特徴があるとされた。

ただし、それ以降となると、社会的要請に応じて、情報会計の成果も企業会計制度に受容されていく可能性があるので、制度会計と情報会計を対立的に捉えるべきではないという見解もあらわれた（森川 1986, 11-12）。実際に、昨今の企業会計制度においては意思決定説がかなり浸透したので、取り立てて制度会計と対立する情報会計という用語を使用することも、ほとんどなくなったといってよい。

3.2 日本基準と意思決定説

会計基準の国際的調和化ないし収斂という課題が本格化した 1990 年代以降は、時価評価の導入が具体的に検討されはじめ、その根拠となる意思決定説が公的文書でも言及されるようになった。その端緒となったのが、当時の大蔵省と法務省が共同で公表した報告書（商法と企業会計の調整に関する研究会 1998, I・1）であり、商法と企業会計（証券取引法）における会計の目的には、配当規制を主眼とする利害調整機能に加えて、情報提供機能すなわち意思決定説にあることが示された。そして、個別の会計基準においても意思決定説に準拠した規定が設けられるようになった。その典型が企業会計審議会（1999, III・四・2・(1)）に示された時価評価導入の根拠である。

「時価の変動により利益を得ることを目的として保有する有価証券…については、投資者にとっての有用な情報及び企業にとっての財務活動の成果は有価証券の期末時点での時価に求められると考えられる。したがって、時価をもって貸借対照表価額とすることとした。」

一方で、同じく時価評価の導入に際しては「投資者に対して的確な財務情報を提供する」という表現も用いられている（企業会計審議会 1999, III・三）。この「的確な情報提供」という記述は、棚卸資産の低価法を規定した ASBJ（2006a, par.36）でも同様にみられる。

「…棚卸資産についても収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった場合には、品質低下や陳腐化が生じた場合に限らず、帳簿価額を切り下げることが考えられる。…棚卸資産の収益性が当初の予想よりも低下した場合において、回収可能な額まで帳簿価額を切り

下げることにより、財務諸表利用者に的確な情報を提供することができるものと考えられる。」

ここで問題となるのが、低価法は保守主義の典型例と解するのが一般的であるため、前節で言及されたように、意思決定説とは必ずしも整合しない可能性があるという点である。少なくとも日本基準における保守主義の位置づけを具体的に記述しないと、どのような会計処理であっても、有用性や的確性という用語で認めることができるような誤解を与えかねない。

また払込資本と留保利益の区別についても、「情報開示」を根拠とした記述がある（ASBJ 2005, par.28）。

「…払込資本も留保利益も株主資本であることには変わりはなく、会計上はこの留保利益を含む株主資本の変動（増資や配当など）と、その株主資本が生み出す利益との区分が本質的に重要である。しかし、同じ株主資本でも株主が拠出した部分と利益の留保部分を分けることは、配当制限を離れた情報開示の面でも従来から強い要請があったと考えられる。」

確かに、配当規制が株主と債権者の利害調整に役立つことは以前から指摘されていたところである（商法と企業会計の調整に関する研究会 1998, I・3）。しかし、「情報開示」の方はあまりに一般的すぎる用語法であるため、株主と債権者以外に、どのような利用者を想定しているのか、また具体的にどのような意思決定に有用なのかは必ずしも明らかではない。つまり ASOBAT の公表当時から指摘されてきた意思決定説の抽象性という課題を解決したとはいえない状況になっている。

さらに、日本版の概念フレームワークである ASBJ（2006b）も公表されることになった。この ASBJ（2006b, ch.2, par.1）では、財務報告の目的は、投資家が将来キャッシュフローを予測するのに役立つ企業成果等を開示することであるとして、この目的のために求められる会計情報の最も基本的な特性を意思決定有用性とした。ただし質的特性とされているのは、意思決定関連性と信頼性であり（ASBJ 2006b, ch.2, pars.2-8）、しかも保守主義や受託責任の位置づけについても明確に言及されておらず、IASB（2010）以降の議論が反映されたものにはなっていない。また ISSB（2023）と同様に、利用者の意思決定に有用なサステナビリティ情報の開示も制度化され、わが国初の開示基準（SSBJ 2025）も公表された。しかし、ASBJ（2006b）が討議資料にとどまっているせいなのか、結論の背景では日本基準に言及されておらず、現在の IFRS における概念フレームワークならびに財務諸表の表示に関する会計基準の目的との整合性のみが記述されている（SSBJ 2025, pars.BC13-BC14）。

個別の会計基準では、収益認識やリースにみられるように、従来の会計規定が大きく改正され、国際的収斂が進行している。しかし、日本版概念フレームワークは、公表されてから 20 年近く経過しているにもかかわらず、依然として討議資料のままであり、その後の議論の展開が反映されていない状況にある。ASOBAT 自身が認めていたように、たとえば質的

特性は会計情報の有用性を支える重要な要素である以上、日本版概念フレームワークにおいても、現在の国際的な議論のどの部分に同意し、どの部分を取り入れないのかを検討し、それを反映すべきであろう。さもないと、意思決定説に必要な質的特性の議論を欠いたまま、個別の会計基準の改正のみが進行するという事態になりかねない。

4 お わ り に

利用者に対する有用な情報の提供を目的とした意思決定説は、概念フレームワークをはじめとする企業会計制度に着実に浸透し、それまでの取得原価主義から、公正価値をはじめとする複数の測定基礎の選択を認める方向性を確定させた。その一方で、ASOBATの公表以来、有用性という用語のみでは抽象的すぎるので、意思決定説によって会計の特質を説明することが可能なのかという点は、絶えず問われ続けている。実際に、概念フレームワークにおける直近の二度にわたる改訂では（IASB 2010；2018）、受託責任や保守主義の位置づけも含めて、会計の目的及び質的特性に関する膨大な議論が積み重ねられている。

日本の企業会計においても、意思決定説を想定した用語法は、時価評価を規定した会計基準をはじめとして、よく用いられるものとなっている。同時に非財務情報の制度化も進められている。その反面、会計基準における根拠の説明が一般的な用語法にとどまっていることが多く、しかも理論的支柱となるべき概念フレームワークは、公表以来、いまだに討議資料のままで改正もされていない状況となっている。上記の議論にもあるとおり、意思決定説を機能させるには、有用性のみならず、他の目的との関連性や質的特性に関する具体的な議論が不可欠である。継続的な議論によって学術的な知見を蓄積し、その成果を日本版の概念フレームワークや会計基準にも反映していく必要がある。

参考文献

- 青木茂男. 1967. 「経営者のための会計情報」『会計』91（4）：1-13.
 青柳文司. 1967. 「会計理論の拡張と将来」『会計』91（4）：14-27.
 新井清光. 1967. 「AAA1966年報告書における会計基準」『会計』91（4）：28-44.
 安藤英義編. 2018. 『会計における責任概念の歴史—受託責任ないし会計責任—』中央経済社.
 梅原秀継. 2021. 「基礎概念と会計思考の継承—原価主義・保守主義・不確実性の解釈をめぐって—」『会計』199（2）：1-12.
 企業会計基準委員会（ASBJ）. 2005. 『企業会計基準第5号 貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準』ASBJ.
 企業会計基準委員会（ASBJ）. 2006a. 『企業会計基準第9号 棚卸資産の評価に関する会計基準』ASBJ.
 企業会計基準委員会（ASBJ）. 2006b. 『討議資料 財務会計の概念フレームワーク』ASBJ.
 企業会計審議会. 1999. 『金融商品に係る会計基準』企業会計審議会.
 経済安定本部企業会計制度対策調査会. 1949. 『企業会計原則』経済安定本部.

- サステナビリティ基準委員会 (SSBJ). 2025. 『サステナビリティ開示テーマ別基準第1号 一般開示基準』SSBJ.
- 商法と企業会計の調整に関する研究会. 1998. 『商法と企業会計の調整に関する研究会報告書』大蔵省・法務省.
- 武田隆二. 1971. 『情報会計論』中央経済社.
- 津曲直躬. 1967. 「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」『會計』91 (4) : 45-58.
- 原田富士雄. 1978. 『情報会計論』同文館出版.
- 森川八洲男. 1986. 『制度会計の理論』森山書店.
- American Accounting Association (AAA). 1966. *A Statement of Basic Accounting Theory*. AAA (飯野利夫訳. 1969. 『基礎的会計理論』国元書房).
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 1973. *Objectives of Financial Statements*. AICPA (川口順一訳. 1976. 『財務諸表の目的』同文館出版).
- Clark J.M. 1923. *Studies in the Economics of Overhead Costs*. The University of Chicago Press.
- Erb, C. and C. Pelger. 2015. “Twisting Words” ? A study of the construction and reconstruction of reliability in financial reporting standard-setting. *Accounting, Organizations and Society* (40) : 13-40.
- Financial Accounting Standards Board (FASB). 2024. Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) No. 8, *Conceptual Framework for Financial Reporting*. FASB.
- Ijiri, Y. 1975. *Theory of Accounting Measurement*. American Accounting Association (井尻雄士. 1976. 『会計測定の理論』東洋経済新報社).
- International Accounting Standards Board (IASB). 2010. *Conceptual Framework for Financial Reporting*. IASB.
- International Accounting Standards Board (IASB). 2018. *Conceptual Framework for Financial Reporting*. IASB (企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳. 2024. 『IFRS 会計基準』中央経済社).
- International Sustainability Standards Board (ISSB). 2023. IFRS S1, *General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information*. ISSB.
- Kothari, S.P., K. Ramanna, and D.J. Skinner. 2010. Implications for GAAP from an analysis of positive research in accounting. *Journal of Accounting and Economics* 50 (2-3) : 246-286.
- Whittington, G. 2008. Fair value and the IASB/FASB conceptual framework project : An alternative view. *Abacus* 44 (2) : 139-168.
- Zeff, S. A. 2013. The objectives of financial reporting : A historical survey and analysis. *Accounting and Business Research* 43 (4) : 262-327.
- Zeff, S. A. 2024. Tracing intellectual origins in accounting. *Accounting Historians Journal* 51 (1) : 111-125.

(付記) 本稿は、日本会計研究学会第72回関東部会の統一論題「会計の目的を再考する」の座長解題をまとめたのである。関東部会当日には、首藤昭信先生（東京大学）、浅野敬志先生（慶應義塾大学）、岡田幸彦先生（筑波大学）から貴重な報告をいただき、参加者からも有益な質問及びコメントをいただいた。記して感謝申し上げたい。

(筆者・明治大学教授)