

# 經濟論叢

第123卷 第4・5号

---

- プロイセン・ドイツの近代化と地方自治(1)……大野英二 1
- Currency Board System 生成の論理,  
1893-1917年(上)……………本山美彦 19
- フランスの貴族商業論のひとつま(上)……………木崎喜代治 41
- 二つの生産理論……………有賀裕二 68
- 19世紀末シチリアの果樹・  
樹木栽培と自由貿易主義的利害……………丸山優 89
- 研究ノート
- 作成者指向の会計理論の構想……………高寺貞男 115
- 

昭和54年4・5月

京大經濟學會

## 《研究ノート》

## 作成者指向の会計理論の構想

高 寺 貞 男

## I 利用者指向への強力な動き

周知のように、現代経済理論の領域では、企業を消費者（家計）がもっている（すべての財にたいする包括的で、かつ独立した）選好体系より導かれる需要を満足するよう生産を編成する環境適応主体とみて、経済を消費者主権のシステムとして体系化してゆくアプローチが主流を占めている。そして、それとは対照的に企業を消費者のかくれた欲求を顕在外させて選好体系を拡大したり、欲求がすでに顕在外している場合にも、消費者に働きかけてその選好体系を自己に有利なように変化させる力をもっている（消費者の選好体系が包括的でも独立的でもない点を最大限に利用する）環境形成主体とみて、経済を生産者主権のシステムとして体系化してゆくアプローチが反主流派に属する論者によって展開されている。

ところで、経済理論と会計理論は、K・E・ボールドィングの用語法を借りると、本来「性の合わない双生児」<sup>1)</sup>であったが、現在では思考方法まで類似するようになったといえるほど、現代会計理論は現代経済理論の領域にみられるアプローチ上の対立とその非対称性をそのまま（正確には、より偏った形で）取入れている。

事実、現代会計理論の領域では、「資本資源の最適配分を容易にするために」<sup>2)</sup> 会計情報の作成者が「生産者が消費者の要求に 応じねばならないのと同じ仕方」<sup>3)</sup> 利用者の意思決定に適合した中立的情報を作成・伝達するシステムとして会計を体系化してゆくアプローチ<sup>4)</sup>が、特にアメリカ会計学会の『基礎的会計理論の表明』（1966年）以来、

1) K. E. Boulding, "Economics and Accounting: the Uncongenial Twins," in W. T. Baxter and Sidney Davidson (eds.), *Studies in Accounting Theory*, 2nd ed., 1962, p. 44.

2) Joshuna Ronen and George H. Sorter, "Relevant Accounting," *The Journal of Business*, April 1972, p. 259.

3) Robert R. Sterling, "On Theory Construction and Verification," *The Accounting Review*, July 1970, p. 455 n.

4) 「このアプローチの〔もっとも代表的な〕例はアメリカ会計学会の1966年の〔基礎的会計理論の〕表明である」(S. C. Yu, *The Structure of Accounting Theory*, 1976, p. 119.) が、それにつぐ例としては、アメリカ公認会計士協会の1973年の『財務諸表の目的』を挙げることができる。

主流を占めるようになってきている。

もちろん、「この消費者主権説と同じ論拠にもとづくアプローチ」<sup>5)</sup>にたいしては、すでにR・R・スターリングによって、「それはいくつかの問題のある仮定に依拠している」<sup>6)</sup>と、原理的「批判が時折なげかけられている。」<sup>7)</sup>しかし、この「利用者指向の強力な動き」<sup>8)</sup>に倣して、会計情報の作成者が利用者にうたがえて、彼等の意思決定を自己に有利なように変化させる非中立的情報を作成・伝達するシステムとして会計を体系化してゆくアプローチをとる論者は皆無に近い。たとえば、「会計測定にたいする経営者……支配」<sup>9)</sup>論を展開したC・E・ジョンソンでさえ、最後には転向してしまい、結論として、経営者が会計「測定政策や手続の決定過程からできうるかぎり隔離され……測定政策や方法が経営者支配のおよばないところに置かれる」<sup>10)</sup>ことを望んでいる始末である。

## II 作成者指向への方向転換

前節で指摘したように、現代会計理論の領域にみられるアプローチ上の対立が現代経済理論の領域におけるよりも偏っているわけは、利用者指向の「会計のための理論」(user-oriented) theories for accounting)があるべき会計のための理論構造を構築しようと試みるノーマティブな理論である」<sup>11)</sup>のたいし、作成者指向の「会計の理論」(preparer-oriented) theories of accounting)が本来ディスクリプティブな理論である」<sup>12)</sup>という相違に求めることができよう。しかしながら、現代会計理論における著しい偏りを修正することなく放置しておいては、怠慢のそしりをまぬがれないであろう。なぜなら、利用者指向の会計のための理論に対抗しうるだけでなく、さらにそれを包摂しうる作成者指向の会計の理論を構想することはそれほど困難とは思えないからである。

ただし、その場合に、R・R・スターリングにならって、情報の「受け手が場所的に

5) Sterling, *op. cit.*, pp. 444 n-445 n.

6) Sterling, *op. cit.*, p. 445 n.

7) Sterling, *op. cit.*, p. 444 n.

8) AAA Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*, 1977, p. 11.

9) Charles E. Johnson, "Management and Accounting Principles," *Law and Contemporary Problems*, Autumn 1965, p. 699.

10) Charles E. Johnson, "Management's Role in External Accounting Measurements," in Robert K. Jaedicke, Yuji Ijiri and Oswald Nielsen (eds.), *Research in Accounting Measurement*, 1966, p. 99.

11) Daniel L. McDonald, *Comparative Accounting Theory*, 1972, p. vii.

12) *Ibid.*, p. vii.

〔情報〕源から分離されている時には、送り手は彼等が伝達する情報について完全な支配力を持ち、それゆえ〔受け手からの〕フィードバックにたいし高度の支配力をもっている<sup>13)</sup> という基本認識から出発するとしても、それだけでは、送り手による情報支配が、株式会社の「連続的〔財務〕広告」<sup>14)</sup> のための会計（財務会計）の場合に、なぜ送り手（経営者）と第三者として登場する規制者（会計原則設定機関）への「会計権力」<sup>15)</sup> の配分としてあらわれるのか（また、どうして送り手と規制者へ配分された「会計権力」が連合して「会計体<sup>エクスプロジツクショナル</sup>制」<sup>16)</sup> が形成されるのか）は理解できないであろう。さらに、その場合に、「会計権力」の送り手と規制者への配分（と連合）を考慮に入れて、利用者指向の会計のための理論に<sup>ドクトリン</sup>内蔵されている（受け手→送り手という通常のフィードバックに先行する）受け手→規制者→送り手という先行フィードバック・ループにたいし、それを逆転させた（送り手→受け手という通常のフィードフォワードに先行する）送り手→規制者→受け手という先行フィードフォワード<sup>17)</sup> ・ループを対置させたところで、それだけでは、送り手が「情報を受け手の行動を変え

13) Robert R. Sterling, *Theory of the Measurement of Enterprise Income*, 1970, p. 53.

14) Walter Bagehot, *Lombard Street, A Description of the Money Market*, revised ed., 1901, p. 273; Johnson, *op. cit.*, p. 88.

15) 「会計権力」という用語は、R・R・スターリングが「アンパイア・〔として公認会計士〕を選定する経営者の力」（Johnson, *op. cit.*, p. 94）に圧倒された公認会計士の「力の欠如」（Robert R. Sterling, "Accounting Power," *The Journal of Accountancy*, January 1974, p. 66.）を問題にした時に、「会計士の力」の意味ではじめて使われたが、「その後、これが拡張解釈されて“会計をめぐる力”となり、会計士の力、経営者の力、SECの力などを総称する用語となっている。」（青柳文司「アカウンティング・パワー」『産業経理』1978年6月号、1ページ。Cf. Joseph A. Pichler, "An Economic Analysis of Accounting Power," and Lawrence Revsine and Hervey A. Juris, "Accounting Power: An Alternative to the Economic Analysis," in Robert R. Sterling (ed.), *Institutional Issues in Public Accounting*, 1974, pp. 74 ff.)

そこで、本稿では、「会計」「権力」を「会計情報の利用過程を通じて」「一定の人間集団の行動に影響を与えるような社会的決定に実質的にかかわる力」を指す用語として使用することにしている。

16) 「会計体制は、アメリカ合衆国では、主として、8大会計事務所、影響力のある公認会計士団体、企業の議会工作グループと若干の連邦機関（証券取引委員会がもっとも著名）から構成されている」（U. S. Congress, Senate, Subcommittee on Reports, Accounting, and Management of the Committee of Government Operations, *The Accounting Establishment*, 1977, p. 1.）といわれているが、本稿では、「会計体制」という用語を送り手と規制者へ配分された「会計権力」が連合して形成される「会計権力体制」の意味で使うことにしている。

17) 「会計情報の<sup>フロント</sup>伝達は情報のフィードフォワードを構成する」（Prem Prakash and Alfred Rappaport, "Informational Interdependencies: System Structure Induced by Accounting Information," *The Accounting Review*, October 1975, p. 729.）といわれているが、本稿では、フィードバックを先取りした「フィードフォワード」に、会計情報の伝達ばかりでなく

または制御してゆく重要な手段として利用する可能性」<sup>18)</sup>が現実化する条件は、つかめないであろう。

そこで、以下、本稿では、送り手が情報支配力を独占していると、「送り手の〔作成する情報や〕行動が彼が伝達することを要請されている情報によって影響を受ける複雑な過程」<sup>19)</sup>である「情報誘導」の過程と受け手の「情報利用」の過程とがうまく連動し合うとはかぎらないので、送り手が「情報を受け手の行動を変えまたは制御してゆく重要な手段として利用する可能性」が現実化する条件は、偶然的にしか成立しないが、「会計権力」が送り手（経営者）と規制者（会計原則設定機関）へ配分されている場合には、送り手が「一般に認められた会計原則の枠内で会計方法を選択する広範な自由」<sup>20)</sup>と受け手（投資家）の「いだいている会計観が適合性認識〔と意思決定〕に重大な影響をおよぼす可能性」<sup>21)</sup>とが両立しうよう規制者を介して調整されるので、情報誘導と情報利用とが連動しやすくなっているという意味で、送り手が「情報を受け手の行動を変えまたは制御してゆく重要な手段として利用する可能性」が現実化する条件が經常的に成立していることを究明したい。

本稿が、財務「会計政策論の体系」化を試みた別稿<sup>22)</sup>とともに、利用者指向の会計のための理論に対抗しうるだけでなく、さらにそれを包摂しうる作成者指向の会計の理論を構築する基礎作業に少しでも貢献することができれば、幸いである。

### III 情報誘導と情報利用の連動

$P \cdot \text{ブラカッシュ} = A \cdot \text{ラパポート}$ によると、「個人ならびに組織単位の行動は、彼等が受けとって、彼等の計画設定と意思決定に実際に利用する情報によってだけではなく、さらに彼等が伝達することを要請され、かつ望ましい仕方か、望ましくない仕方を受け手に利用されるかもしれないと信じている情報によっても、影響をうける。」<sup>23)</sup>な

く、それに先行して伝達すべき財務属性やその代替的測定方法を「会計体制」を代表して会計原則設定機関が選定する過程をも含めている。

18) Prem Prakash and Alfred Rappaport, "Information Inductance and its Significance for Accounting," *Accounting, Organizations and Society*, March 1977, p. 29.

19) *Ibid.*, p. 29.

20) Francis A. Mlynarczyk, Jr., "An Empirical Study of Accounting Methods and Stock Prices," *Empirical Research in Accounting: Selected Studies*, 1969 (Supplement to Vol. 7, *Journal of Accounting Research*), p. 65.

21) William J. Burns, Jr., "Accounting Information and Decision-Making: Some Behavioral Hypotheses," *The Accounting Review*, July 1968, p. 477.

22) 高寺貞男「会計政策論の体系」『企業会計』1979年2月号、21ページ以下。

23) Prakash and Rappaport, *op. cit.*, p. 29.

ぜなら、情報の送り手が受け手による情報利用の「結果についていっている期待は——情報が伝達される前に、したがってその結果が生ずる前に——彼の〔作成する〕情報または行動を、さらに目標さえも、変更することを選択せしめる」<sup>24)</sup>からである。

「これが情報誘導 (information inductance) の過程である」<sup>25)</sup>が、その場合に、情報利用の結果 (考えられるフィードバック効果) を意識した「情報の送り手に開かれた1つの選択は彼の業績記述を単に修正することである」<sup>26)</sup> 会計上の利益操作はその典型的例である。第1の情報誘導とは独立にまたはそれを前提として「情報の送り手が利用しうる第2の選択は彼の事実上の行動を修正することである」<sup>27)</sup> たえば、「会計上の利益平準化 (artificial [income] smoothing)」は第1の情報誘導に属すのにたいし、「事実上の利益平準化 (real [income] smoothing)」<sup>28)</sup> は第2の情報誘導に分類されよう。「第3の選択は彼の目標を修正することである」<sup>29)</sup> たえば、個人または組織単位の業績評価基準が変更されれば、個人または組織単位の行動目標も自動的に修正されるが、財務会計の分野では、インフレーション会計情報の追補を別とすれば、企業の業績評価基準が変更されるとは考えられないので、第3の情報誘導は問題外にして考察をすすめても、なんら差支えないであろう。

以上の説明によって、情報誘導とはどのような過程を意味しているかがほぼ理解できたと思われるが、情報利用と対照してみると、よりよく理解できるので、以下、情報利用と情報誘導とはどこが違うかを4点にわたって対照してみよう。

「まず第1に、情報利用は情報の受け手の行動の変化を指しているのにたいし、情報誘導は送り手の〔作成する情報や〕行動の変化を指している。第2に、情報利用は (受け手によって) 受けとられた情報にかかわっているのにたいし、情報誘導は情報の送り手が伝達することを要請されたが、まだ伝達していないか、おそらくまだ作成さえて

24) Prakash and Rappaport, *op. cit.*, p. 30.

25) Prakash and Rappaport, *op. cit.*, p. 30.

26) Prakash and Rappaport, *op. cit.*, p. 31.

27) Prakash and Rappaport, *op. cit.*, p. 31.

28) Paul E. Dasher and Robert E. Malcom, "A Note on Income Smoothing in the Chemical Industry," *Journal of Accounting Research*, Autumn 1970, p. 253.

「この2つのタイプの利益平準化」(Ibid., p. 254.) は、同時並行的に実施されることを排除はしないが、本来相互に独立した関係にあるのにたいし、たとえば、合併後の利益水準が変更するよう合併会計において買収法を選択して、合併をおしすすめる場合には、第1の情報誘導と第2の情報誘導とは相互に依存しあう関係におかれている。

ただし、合併後の利益水準が変更しないよう持分プーリング法を選択して、合併をおしすすめる場合には、第1の情報誘導なしに、第2の情報誘導が生じていると考えられるかぎり、両者は相互に独立した関係にある、といえよう。

29) Prakash and Rappaport, *op. cit.*, p. 31.

いない情報にかかわっている。第3に、情報利用は受け手自身の行動選択の結果に関する受け手の関心を含んでいるのにたいし、情報誘導は情報の受け手の行動選択の結果に関する情報の送り手の関心を含んでいる。最後に、(受け手による)情報利用は情報の送り手の側に受け手の行動の制御可能性をもたらすのにたいし、情報誘導は情報利用者の側に情報の送り手の行動の制御可能性をもたらす。』<sup>30)</sup>

ところで、最後に取上げられている受け手と送り手の間での相互制御可能性についてさらに考察をすすめようとするれば、「情報利用への考慮が情報誘導の考慮と結合されねばならない」<sup>31)</sup>であろう。なぜなら、受け手が送り手の行動を変えまたは制御する可能性は情報利用が第2と第3の情報誘導を誘発した時にのみ現実化するのにたいし、送り手が「情報を受け手の行動を変えまたは制御してゆく重要な手段として利用する可能性」は第1の情報誘導が情報利用とうまく連動し(かみ)合った時にのみ現実化するからである。

では、送り手が情報支配力を独占している場合には、どうなるのであろうか。この場合には、「送り手は彼等が伝達する情報について完全な支配力を持ち、それゆえ〔受け手からの〕フィードバックにたいし高度の支配力をもっている」ので、受け手が送り手の行動を変えまたは制御する可能性が、第2と第3の情報誘導を通じて、現実化する余地はほとんどないといってよい。もちろん、この場合にも、送り手が「情報を受け手の行動を変えまたは制御してゆく重要な手段として利用する可能性」は、第1の情報誘導が情報利用とうまく連動し合うかぎり、いつでも現実化する。しかしながら、この場合には、送り手たる「経営者の〔会計行動と〕年次〔会計〕報告の自由」<sup>32)</sup>が完全に保障されているので、「期待されるフィードバックへの経営者の関心は企業の代替的会計情報の作成について〔無制限の〕選好をもたらす」<sup>33)</sup>であろう。その結果、勝手に変更された「会計情報が〔受け手のいっている会計信頼感を動揺させて、彼等が〕考慮中の意思決定に適合していないと考えられたならば、〔当該〕会計情報は〔彼等の〕意思決定に影響をおよぼさないであろう。』<sup>34)</sup>したがって、この場合には、受け手の「いっている会計〔信頼〕感が〔保たれて〕適合性認識〔と意思決定〕に重大な影響をおよぼす可能性」が現実化するかどうかは、偶然に支配されるであろう。

30) Prakash and Rappaport, *op. cit.*, p. 31.

31) Prakash and Rappaport, *op. cit.*, pp. 35, 37.

32) Donald P. Jones, "Management Freedom in Annual Reports," *Financial Executive*, August 1971, p. 31.

33) Prakash and Rappaport, "Information Interdependencies," *The Accounting Review*, October 1975, p. 729.

34) Burns, *op. cit.*, p. 472.

## IV 「会計権力」の配分と連合

以上考察してきたように、送り手が情報支配力を独占している場合には、野ばなしにされた第1の情報誘導が受け手の会計信頼感を動揺させ、情報利用とうまく連動し合わなくなる傾向が生ずるので、送り手が「情報を受け手の行動を変えまたは制御してゆく重要な手段として利用する可能性」は偶然的にしか現実化しないであろう。これにたいし、受け手の会計信頼感に動揺を与えないよう、送り手の「会計行動の自由の程度を引下げる」<sup>35)</sup> 措置がとられたならば、第1の情報誘導が情報利用と連動しやすくなるから、送り手が「情報を受け手の行動を変えまたは制御してゆく重要な手段として利用する可能性」は経常的に現実化するであろう。

そこで、送り手の「会計行動の自由の程度を引下げる」措置として、「会計権力」が二分され、受け手たる投資家の「意思決定に影響する力をもっている」会計情報の「財務属性」<sup>36)</sup> とそれを測定する代替的会計方法を選択認定する「会計権力」を規制者たる会計原則設定機関へ分与し、さらに会計原則設定機関が選定した代替的会計方法のなかから選択適用する「会計権力」のみを送り手たる経営者へ残す制度が設けられることになったのである。

なお、このように「会計権力」が経営者と会計原則設定機関へ配分された場合には、二分された「会計権力」に還元力が自動的に作用して、配分された「会計権力」の連合として「会計体制」が形成されるので、経営者は常時「会計体制」を通じて会計原則設定過程に働きかけることができるのである。事実、「財務会計原則の展開は、少なくともその積極的な側面では、経営者の特権 (prerogative) であったのである。」<sup>37)</sup>

したがって、アメリカ (公認) 会計士協会の「会計手続委員会や会計原則審議会は (経営者側からの) 圧力に逆らうことができなかった。」<sup>38)</sup> その意味で、会計原則設定機関はこれまで経営者の「会計権力」の制限のために自己の「会計権力」を行使してこなかったし、また将来においても、現行の「財務会計基準審議会がそれを支配する [経営者の] 私的利益にたいし行動をおこすであろうと期待する理由はない」<sup>39)</sup> といわれてい

35) Richard P. Brief, "The Accountant's Responsibility in Historical Perspective," *The Accounting Review*, April 1975, p. 286.

36) George J. Staubus, "Determinants of the Value of Accounting Procedures," *Abacus*, December 1970, p. 107.

37) Edward Stamp, "Establishing Accounting Principles," *Abacus*, December 1970, p. 98.

38) Ross L. Watts and Jerold L. Zimmerman, "Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards," *The Accounting Review*, January 1978, p. 132.

39) Subcommittee on Reports, Accounting, and Management, *op. cit.*, p. 170.

るように、行使するとは期待できないであろう。

事実、「会計体制〔を代表して会計原則設定機関〕は同じ企業取引を〔会計処理〕報告する弾力的な代替的会計方法の体系の展開をゆるしてきた。』<sup>40)</sup> その結果、現在会計原則設定機関によって選択認定されている代替的会計方法の「組合せを数学的に合計してみたら、適用可能な会計の多様さは天文学的数字となるであろう。』<sup>41)</sup> この点について、R・J「チェンバーズは『一般に認められた会計原則』にしたがい決定された3,000万通りの数値のいずれかとして所定の企業の利益を測定することができる、と計算している。』<sup>42)</sup>

このように「現在会社〔経営者〕は……適用可能な『一般に認められた』代替的会計方法のなかから選択するにあたり、ほとんど完全な自由をもっている<sup>43)</sup>」ので、そこに生ずる「投資家への財務〔会計〕報告の無政府状態」<sup>44)</sup> は、「連続的財務広告」から投資家の行動を会社金融に有利な方向に制御してゆく能力をうばってしまいかねない。そうなれば、会計報告の「儀式」<sup>45)</sup> 化がより顕著となることはいうまでもない。

そこで、かかる危険が濃くなる度ごとに、第1の情報誘導と情報利用とがうまく連動し合って、会計が環境形成システムとして有効に働くよう、会計を環境適応システムとして見なおす運動が「会計体制」とその周辺で繰返えされるのである。

なお、その過程で提案される会計「情報システムの修正は、それが〔利用者の会計信頼感を回復し、彼等の意思決定に〕適合していると……信じられた時のみ、価値をもちうる』<sup>46)</sup>」ので、「利用者指向の会計」<sup>47)</sup> 改革として演出されるが、利用者の意思決定に「できるだけ適合した〔会計〕情報が〔作成〕伝達されることを保証するために〔彼等からの〕フィードバックに依存することができない』<sup>48)</sup>」ので、会計改革はいつでも「会計体制」の側またはそれに近い立場から計画され、体制内改革として実施されることを見逃してはならないであろう。

40) Subcommittee on Reports, Accounting, and Management, *op. cit.*, p. 6.

41) Paul Grady, *Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises* (Accounting Research Study No. 7), 1965, p. 379.

42) Tribhawan N. Jain, "Alternative Methods of Accounting and Decision Making: Psycho-Linguistical Analysis," *The Accounting Review*, January 1973, p. 95. Cf. R. J. Chambers, "A Matter of Principle," *The Accounting Review*, July 1966, pp. 454-455.

43) John K. Simmons, "A Concept of Comparability in Financial Reporting," *The Accounting Review*, October 1967, p. 687.

44) Richard H. Simpson, "An Empirical Study of Possible Income Manipulation," *The Accounting Review*, October 1969, p. 817.

45) Boulding, *op. cit.*, p. 53.

46) Gerald A. Feltham, "The Value of Information," *The Accounting Review*, October 1968, p. 691.

47) Yu, *op. cit.*, p. 119.

48) Sterling, *Theory of the Measurement of Enterprise Income*, 1970, p. 54.