

会計制度設計における財務会計と管理会計の関係性

——意思決定有用性アプローチの展開に寄せて——

島 田 美 智 子

目 次

1. はじめに
2. 問題の所在と研究課題の設定
3. 検討素材と研究方法
4. 管理会計をめぐる ASOBAT の議論
5. 概念フレームワークにおける管理会計の位置づけ
6. 意思決定有用性アプローチの新たな展開
7. おわりに

1. はじめに

管理会計研究の対象を的確に把握することは管理会計研究の原点であり、またその出発点でもあるという問題意識のもとに、筆者は前稿（島田 [2011]）において、近年の主要な会計トピックを交えつつ財務会計と管理会計の今日的関係性について検討を行った。本稿は、その続稿をなすものである¹。

2. 問題の所在と研究課題の設定

管理会計における「会計」とは何か。これは、管理会計（研究）のアイデンティティにかかわる古くて新しい問いである。BSC を管理会計技法の 1 つとする見方に代表されるように近年、「管理会計を経営情報システムの一形態としつつ、会計情報を含め経営管理に役立つ計数的情報なら何でも管理会計情報として捉えるような傾向」（足立 [2011] 63 頁）と、「会計方法としての管理会計とそれが機能する場ないし枠組み（マネジメント・コントロールないしそのシステム）との『区別と関連』が明確にされないまま、両者を混同ないし混然一体化して捉える傾向」（足立 [2011] 63 頁）が、管理会計研究の領域においては広く顕著に観察されるようになった。端的に言えば、前者は「会計情報」と「非会計情報」の区別の稀薄化・空洞化を、後者は「会計」と「経営」の区別の稀薄化・空洞化を、それぞれ含意

している。このような傾向を放置し、あるいは無批判的に受け入れるならば、管理会計（研究）はそのアイデンティティを喪失することになりかねないであろう。もしそうなれば、「管理会計の会計としての本質を解明する」ことはできないと、足立 [2011] (66 頁) は主張する²。

しかし他方で、管理会計への「会計」（「統合」された会計情報）の浸透が管理会計のレリバンズ・ロストを生み出してきたという Johnson and Kaplan [1987] の問題提起を、見逃すことができない。すなわち、彼らによれば、管理会計のレリバンズ・ロストは、20 世紀初頭の監査済み財務報告制度の成立・発展を背景にした管理会計への「統合」（integration = すべての報告数値の複式簿記機構を通じた連携）³ の浸透によって生じたとされる（Johnson and Kaplan [1987] p.131）。すなわち、管理会計（19 世紀型原価管理）は「統合」の浸透によって、意思決定とコントロールの機能を喪失したとされるのである（Johnson and Kaplan [1987] p.156）。

この指摘は、エンジニアの視点、すなわち管理会計における「管理」（利潤の内部機会の評価を含む経営エンジニアリング）の独自の発展を是とする視点から管理会計史を総括したものとといえるであろう。かかる視点からは、「『統合』された原価を製品に凝着させる考え方」（Johnson and Kaplan [1987] p.139）、すなわち Paton and Littleton [1940] (pp.13-14) で定式化された原価凝着アプローチの管理会計への浸透が、管理会計のレリバンズ・ロストを生み出した主因として批判されることになる（「原価凝着アプローチ = レリバンズ・ロスト主因」説）⁴。この視点と問題意識は後年、非操業度配賦基準を含めた複数の配賦基準を利用する活動基準原価計算（ABC）⁵ や、原価配分プロセスの徹底的な排除を指向した原価計算システムであるスループット会計⁶ の提唱につながった。

以上の議論を総合すると、次のような問題の構図が浮かび上がってくるであろう。すなわち、一方では、Johnson and Kaplan [1987] の所説に代表されるように、管理会計がそのレリバンスを回復するためには、管理会計は「会計」から独立し、「管理」の独自の発展を図ることが必要であるという問題提起がなされている。ところが、他方では、足立 [2011] の主張に見られるように、そのような方向でレリバンスの回復を図ることについては、管理会計のアイデンティティ・ロストを拡大・固定化することにつながるという異議申し立てがなされている。大下 [1990] (163 頁) はさらに踏み込んで、Johnson and Kaplan [1987] の所説に見る上掲のごとき主張は、「会計そのものの否定につながる恐れがある」とさえ述べている。すなわち、これを要するに、管理会計は、「会計」との関係性をどう捉え、どう評価するかという問題をめぐって、レリバンス・ロストとアイデンティティ・ロストの間を揺れ動いてきたのであり、また現在なお揺れ動いているのである。すなわち、この意味で、管理会計における「会計」とは何かという問いは現在なお、われわれが真正面から向かい合わなくてはならない問いであり続けているのである。

本稿では、以上に述べてきたような問題意識を研究の基本的な伏線として措定しながら、島田 [2011] で行った財務会計と管理会計の関係性に関する検討を、会計制度設計の観点から拡張することを課題としている。かかる検討を通して、会計界において管理会計がどのような存在として認識され、位置づけられてきたか（これを本稿では便宜的に「管理会計論」と呼ぶことにする）を明らかにしたいと思う。

3. 検討素材と研究方法

会計界において管理会計がどのような存在として認識され、位置づけられてきたかを明らかにするというのは、非常に多くの論点を含みうる大きな研究課題であり、関連文献も膨大な量に上ることから、そのままの形では実行可能な研究課題としてこれを取り扱うことができない。そこで当該研究課題を以下のようにパラフレーズするとともに、本稿で採用する研究方法を明らかにしておくことにしたい。

本稿で、財務会計と管理会計の関係性を会計制度設計の観点から再考しようとするのは、会計制度設計において展開されてきた管理会計論が、財務会計と管理会計の関係性に関する各時代の公式的な見解（の少なくとも1つ）を示すものになると考えられるからである。その議論は、財務会計と管理会計の関係性に関する諸種の見解を必ずしも網羅するものではないが、当該関係性について検討を行うさいには、その吟味が避けて通れない課題の1つとなるであろう。本稿では、そのような問題意識にもとづき、会計制度設計をめぐる議論に理論的な枠組みを提供してきた意思決定有用性アプローチ（decision-usefulness approach）に着目し、当該アプローチの論理構成とその歴史的な変遷過程を示す一連の文献を検討素材として取り上げることにはしたい。

他方、前節で述べたように今日、管理会計と隣接領域の境界は非常に曖昧なものとなっており、管理会計とは何か極めて見えにくい混沌とした状況にわれわれは直面している。しかし、「管理会計」（management accounting）という用語は現在なお、隣接領域とは区別される固有の会計領域を指示するものとして、国内外において広く使われている。つまり、管理会計という用語は、国内外の会計人によって広く共有された意味的差異の束を表すものとして通用されているのである。このような場合には、管理会計とは何かを先験的に定義づけるのではなく、管理会計という用語が、共時的にどのような意味で使用されてきたか、そしてその意味は通時的にどのように変化してきたかの検討を通して、管理会計とは何かを間接的に（状況依存的に）明らかにしていくことが、有効な研究方法となるであろう⁷。本稿では、このような研究方法に依拠しながら、意思決定有用性アプローチに関する主要文献の解析を通じて、前節で掲げた研究課題を遂行していくことにしたい。

4. 管理会計をめぐる ASOBAT の議論

—管理会計の定義と「会計」からの離脱—

この節では、意思決定有用性アプローチをアメリカにおいて初めて定式化した公式文献として知られる AAA の『基礎的会計理論に関する報告書』（AAA [1966]、以下“ASOBAT”と記す）を取り

上げ、そこで展開された管理会計論を読み解いていくことにしたい。ASOBATはその冒頭で、会計の一般的定義を提示している。すなわち、ASOBATによれば、会計とは、「情報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」(AAA [1966] p.1)。

(1) 管理会計の定義

ASOBATでは、情報システムとしての会計が、「外部利用者のための会計」(accounting for external users)と「内部管理者のための会計」(accounting for internal management)に2区分され、それぞれにおける会計情報のあり方が論じられている。改めて指摘するまでもなく、前者は基本的に財務会計を指示するものであり、後者は基本的に管理会計を指示するものである。島田 [2011] (100-101頁)において、財務会計と管理会計の関係性について論点整理を行った際、2つの会計の諸特徴を規定する根源的な要因が「会計情報の提供先の相違」にあることを指摘したが⁸、当該要因に依拠した会計の類型化はASOBATにおいても採用されているのである。

ASOBATは、「内部利用者のための会計の目的」を、「組織内部の人々が事情に精通した判断と有効な意思決定を行い、それによって当該組織の目標の達成が促進されるような情報を、彼らに提供することである」(AAA [1966] p.38)と規定している。ASOBATは、かかる目的規定を受けて、管理会計を次のように定義づけている。「管理会計とは、経済主体の過去および将来の経済的データを処理するに当たって、経営者が合理的な経済的目的の達成計画を設定し、当該目的を達成するうえで合理的な意思決定を行うのを支援するために、適切な技術と概念を適用することである」(AAA [1966] pp.39-40)。ちなみに、この定義は、『1958年管理会計委員会報告書』(AAA [1959] p.210)の定義を踏襲したものである。

以上のことから、次の2点を確認することができる。第1は、ASOBATにおいては、会計目的論の観点から管理会計とは何かが定義されており、その定義は、会計の基本目的(すなわちAAA [1966] p.1で提示された会計の一般的定義)を、「会計情

報の提供先」である経営者の特性に焦点を当てて敷衍したものになっていることである。つまり、ASOBATで提示された原初的な意思決定有用性アプローチは、財務会計と管理会計の両方を包摂する文字通りの基礎的会計理論として構想されていたのである。

第2は、ASOBATで(再)提示された管理会計の定義においては、管理会計の本質が「適切な技術と概念を適用すること」と規定されていることである。すなわち、管理会計の本質を構成する要素がごく抽象的に「技術」ないし「概念」とされるのみで、そこにおいては、「会計に固有の概念・方法への留意」(足立 [2011] 66頁)を窺わせるような記述はまったく見られないのである。換言すれば、ASOBATで提示された管理会計の定義は、管理会計の「会計」からの離脱を追認(あるいは推奨)するものとなっているのである。

(2) 管理会計の退嬰性と財務会計への従属性

ASOBATは、管理会計の当時の状況について、次のように述べている。「一般に、外部利用者のための会計は、文献の上では、内部管理のための会計よりも多くの注目を集めてきた。さらに管理理論は最近まで、管理会計担当者にほとんど指針を与えてこなかった。その結果、管理会計は外部指向的会計理論に較べて発展が遅れ、またその基礎も十分に理解されていない」(AAA [1966] p.37)。

Johnson and Kaplan [1987] (p.13)は、今日利用されているすべての管理会計技法は実質的には1925年までに開発されたもので、それ以降、「外部財務会計報告書の優位性」に押されて、管理会計技法の革新的開発は停滞してしまつたと述べている。この状況認識は、財務会計に対する管理会計の「退嬰性」(stagnation)を指摘している点で、上掲のASOBATの状況認識と軌を一にしている。つまり、管理会計の退嬰性は、1960年代にアメリカ会計界ではすでに広く認識されていた現象であり、しかもASOBATの公表以降(Johnson and Kaplan [1987]によれば少なくとも1980年代末に至るまで)、その状況が改善されることは基本的になつたということである。

この点に関連してさらに注目されるのは、管理会計の退嬰性を生み出している主要な原因の1つとし

て、財務会計の「優位性」(dominance)があげられていることである。この点について、ASOBATは、次のように述べている。「経営者が必要とする情報は、すべてではないにしても、その多くが、会計システムによって提供されている」(AAA [1966] p.38)。つまり、情報の点で、管理会計は財務会計に従属する存在であると、ASOBATは指摘しているのである⁹。このような状況認識と当時の新しい管理会計事情を踏まえて、ASOBATは、「伝統的なモデルから離れて提供される会計情報」(AAA [1966] p.56)¹⁰の必要性を指摘し、とりわけ管理会計の計画機能において、そのような情報が有用性を発揮するであろうと述べている (AAA [1966] p.60)。

以上のようなASOBATの指摘に関連して注目されるのは、Johnson and Kaplan [1987]の以下のような状況認識と主張である。すなわち、彼らによれば、20世紀の初頭以降、職業会計士たちは、「すべての原価勘定および財務勘定を『統合』した複式記入帳簿」(Johnson and Kaplan [1987] p.131)に基礎をおく財務情報を重視するようになり、それとともに原価計算実務においては監査人向けの棚卸原価計算が発展・普及する一方で、管理を目的とした19世紀型の製品原価計算は廃れていったとされる (Johnson and Kaplan [1987] p.135)。監査人向けの棚卸原価計算は基本的には、経営上の意思決定への役立ちではなく、報告利益への影響を考慮して実施される (Johnson and Kaplan [1987] p.131)。こうした「財務会計的心理の勝利」(the financial accounting mentality triumphs)が、今日の原価計算システムの原価管理に対する有用性の欠如をもたらしているのである (Johnson and Kaplan [1987] p.195)。したがって、管理会計のレリバンスを回復するためには、外部報告や監査の要請に応えることではなく、「企業の技術、製品戦略および組織構造に対応したシステム」をデザインすることが必要となるのである (Johnson and Kaplan [1987] p.261)。

すなわち、以上にみるようなJohnson and Kaplan [1987]の状況認識と主張もまた、ASOBATで示された上掲のそれと基本的には軌を一にするものとなっているのである。

(3) ASOBAT 以後の AAA における議論

ASOBATにおける問題提起を受けて、AAAはその後、断続的に委員会報告書を公表している。そのうちの1つである『経営意思決定モデル委員会報告書』(AAA [1969a])では、会計情報規準¹¹の管理会計への適用について論点整理がなされるとともに、行動科学、経済学、数学、統計学等に依拠して、会計情報のコスト・モデルと価値モデル、在庫モデル、資本予算モデルの検討がなされている。その議論において、「会計に固有の概念・方法への留意」はまったくと言ってよいほど見当たらず、当該報告書は、ASOBATによって決定づけられた管理会計の「会計」からの離脱傾向にさらに拍車をかけるものとなっているのである。

他方、ASOBATでなされた財務会計に関する諸提案を具体化するべく、関連する理論問題を包括的に検討した文献として、『外部報告に関する1966-68年委員会報告書』(AAA [1969b])が公表された。同報告書は、Johnson and Kaplan [1987]において管理会計のレリバンス・ロストの主要因とされた原価凝着アプローチ、とりわけその情報的基礎をなす財務諸表の「統合」について、次のような注目すべき主張を行っている。

「外部財務報告書の『貸借を均衡』(balance)させたり、外部財務報告書を相互に『連携』(articulate)させたりしなくてはならない合理的な理由は存在しないと、われわれは考える。事実、強制的に貸借を均衡させ、あるいは外部財務報告書を連携させることによって、目的適的な情報の表示がしばしば阻害されてきたと、われわれは考えている。ASOBATで提案されたその他の情報規準を満たす測定手続きに従って、目的適的な情報をすべて開示することが、重要な指針となる」(AAA [1969] p.1128)。

すなわち、同委員会報告書では、財務諸表の「統合」が、管理会計の情報機能のみならず、財務会計の情報機能をも阻害する要因として問題視されているのである¹²。この問題は後年、財務会計の領域拡張現象(財務諸表→財務報告→事業報告)をもたらす1つの背景要因となる(島田 [2011] 102-103頁)。ここではとりあえず、「統合」問題がすでに1960年代後半の時点で、AAAの公式的な報告書のなかで明確に指摘されていたということを確認して

おきたい。

5. 概念フレームワークにおける管理会計の位置づけ

—意思決定有用性アプローチの変質と管理会計の排除—

1970年代に入ると、意思決定有用性アプローチをめぐる議論の中心的舞台は、AAAからAICPAへと移行した。AICPAが設置したスタディ・グループが財務諸表の目的に関する調査研究を行い、その成果として『財務諸表の目的に関する報告書』（AICPA [1973]、通称トゥルーブラッド報告書）を公表した。同委員会は、意思決定有用性アプローチを基礎とした基準設定の必要性を提言した。この提言は、FASB（1973年設立）に継承され、概念フレームワークの形成につながった。1980年代半ば以降、概念フレームワークに依拠した基準設定方式（いわゆる概念的アプローチ）が国際的な影響力を広げていくなかで、1989年にIASB（IASBの前身）が独自の概念フレームワーク（IASB [1989]）を公表し、さらに2010年にはIASB/FASBが共同開発した改訂概念フレームワーク（IASB/FASB [2010b]）を公表した。この節では、上掲の一連の文献において管理会計がどのように位置づけられているかを概観していくことにする。

(1) トゥルーブラッド報告書

トゥルーブラッド報告書は、会計基準の基礎となりうる機能的枠組みを新しく作り上げることが、同委員会における調査研究の一貫した目標であったと述べている（AICPA [1973] p.9）。その枠組みの基礎理論として採用されたのが、意思決定有用性アプローチであった。同報告書は、「財務諸表の基本目的」を、「経済的意思決定に有用な情報を提供すること」（AICPA [1973] p.13）と規定している。この規定は、ASOBATで定式化された会計目的論を、より簡潔に再定式化したものといえるであろう。

ただし、その再定式化に際して、主たる情報利用者を企業外部の情報利用者に限定する概念的操作が行われていることに注目しておく必要がある。すなわち、経営者は、他の利用者よりも豊富な企業情報を入手できる立場にあるので、財務諸表の基本目的

を定式化するに当たっては、一般に公表される財務諸表しか頼る情報源を持たない利用者に焦点を当てるべきであると、トゥルーブラッド報告書は結論づけているのである（AICPA [1973] p.17）。同報告書は、そのような利用者を想定して作成される財務諸表を、「一般目的財務諸表」（general purpose financial statements）と呼んでいる。

トゥルーブラッド報告書の提言を受けて開始された概念フレームワークの設定作業においては、もっぱら一般目的財務諸表を想定した議論が展開されていくことになる。当初は管理会計をもその射程に包摂する形で構想された意思決定有用性アプローチは、概念フレームワークの基礎理論として採用されたことを契機として、管理会計を包摂する基礎的会計理論としての性質を喪失していくことになったのである。

ここで注目しておきたいのは、意思決定有用性アプローチの以上のような変質は基本的には、情報利用者（情報の提供先）の限定というモメントによってもたらされたものであったということである。島田 [2011]（100頁）で言及したように、財務会計と比較した場合の管理会計の特徴の1つは、GAAPの制約を受けず、任意性が高いという点にある。したがって、そのような側面から見れば、GAAPの開発に関わる概念フレームワークの設定作業から、管理会計に関する議論が基本的に排除されたのは、半ば当然の成り行きであったともいえるであろう。しかし、この点は、後述するように、1990年代後半以降の基準設定の局面で観察されるようになった「財務報告の管理会計化」（managerialisation of financial reporting）¹³の性質を考えるうえでは、重要なポイントになる。

(2) FASB 概念フレームワーク

FASB 概念書第1号（FASB [1978]）は、会計の領域区分について、次のように述べている。「経営者および大部分の取締役を除き、〔中略〕潜在的な情報利用者は通常、『外部利用者』と表現され、会計および報告は伝統的にしばしば、内部的領域と外部的領域に区分される。このような大まかな区分は、他のよく知られた区分、すなわち管理会計〔中略〕と財務会計〔中略〕の区分よりも、本概念書の目的に適合している。なぜならば、経営者は、管理

会計情報と財務会計情報の両方を利用するからである」(FASB [1978] par.27)。

以上のような指摘を踏まえ、同概念書は財務報告の基本目的について、次のように述べている。「本概念書における基本目的は、営利企業の一般目的外部財務報告の基本目的である。その基本目的は原則として、自らが必要とする財務情報を企業に請求する権利を持たないために、経営者が公表する情報を利用せざるを得ない外部情報利用者の情報ニーズから導き出される」(FASB [1978] par.28)。

このような観点から、同概念書は、投資および与信に関わる意思決定に関連して、財務報告の基本目的を次のように規定している。「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、与信およびそれに類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」(FASB [1978] par.34)¹⁴。

すなわち、以上のことから、FASB 概念フレームワークにおいては、トゥルーブラッド報告書で提示された論理構成をほぼそのまま継承する形で、財務報告の基本目的が定式化されていることが理解されるのである。本稿との関連でいえば、「管理会計は本概念書の対象外である」(FASB [1978] par.27)ということが、明言されている点に注目しておく必要がある。同概念書においては、「一般目的外部財務報告」(general purpose external financial reporting, 傍点筆者)という用語がキーワードの1つとして随所で使用されている点にも、注目しておくきたい。

(3) IASC 概念フレームワークおよび IASB/FASB 概念フレームワーク

いくつかの重要な点(たとえば会計情報の質的特性の構成等)で独自性を有しているものの、意思決定有用性アプローチを基礎理論として採用していること(IASC [1989] par.12; IASB/FASB [2010b] par.OB2)、そして管理会計を議論の対象外としていること(IASC [1989] par.11; IASB/FASB [2010b] par.OB9)において、IASC 概念フレームワークおよび IASB/FASB 概念フレームワークは、トゥルーブラッド報告書および FASB 概念フレームワークと軌を一にしている。

ただし、FASB 概念フレームワークで使用されて

いた「一般目的外部財務報告」という用語は、IASB/FASB 改訂概念フレームワークでは「一般目的財務報告」(general purpose financial reporting)という用語に置き換えられている。その理由を、同フレームワークを次のように説明している。「『外部』という用語は、経営者のような内部利用者は、本審議会が規定する一般目的財務報告の意図された受益者ではないということを表現するためのものであった。審議の過程で、本審議会は、この用語は不要なものであるという結論に至った。したがって、本章では、一般目的財務報告という用語が使用されている」(IASB/FASB [2010b] par.BC1.7)。つまり、経営者を情報利用者からあえて明示的に排除する必要はないという判断が、プロジェクト審議の過程で働いたということである。IASB/FASB 改訂概念フレームワークでは、先行概念フレームワークとは異なり、情報の外部的利用と内部的利用を画然と区別する立場は採用されていないのである。

(4) 小括

意思決定有用性アプローチが概念フレームワークの基礎理論として採用されて以降、当該アプローチが具備する制度設計上の含意は、時代によって若干の振幅を見せながらも、基本においてはほぼ一貫した特徴を示してきたことが理解される。その主たる特徴を要約・整理すれば、以下のようになる。すなわち、第1に、主たる情報利用者として企業への資源提供者ととりわけ投資者が指定され、財務報告の基本目的はその経済的意思決定(投資意思決定)に有用な情報を提供することにあるとされてきたということである。第2に、経営者は、必要な情報を内部的に別途入手することが可能な立場にあるという理由で、一般目的財務報告の利用者からは排除され、あるいはその副次的な利用者として位置づけられてきたということである。

以上の結果、概念フレームワークの設定作業において、財務会計と管理会計の関係性が積極的に議論されることは絶えてなく、こうして、Johnson and Kaplan [1987] が指摘するような「外部財務会計報告書の優位性」と「管理会計の退嬰性」を拡大再生産する背景要因が形成されることになったのである。意思決定有用性アプローチが概念フレームワークの基礎理論として採用され、基準設定を主導する

規範として公式的に位置づけられたことは、当該アプローチが、学術的色彩の強い ASOBAT 型の基礎的会計理論から、個別具体的な基準設定を根底において主導する制度指向的会計理論に変質したことを含意している。

6. 意思決定有用性アプローチの新たな展開

—会計基準におけるマネジメント・アプローチの導入と浸透—

前節では、意思決定有用性アプローチが概念フレームワークの基礎理論として採用されたことを契機に、当該アプローチが管理会計の基礎理論としての性質を喪失するとともに、会計制度設計の領域から管理会計に繋がる諸要素（とりわけ経営者の特殊な情報ニーズ）が排除され、管理会計が会計制度の発達史から取り残されてきた経緯を概観した。

しかし、そうした事態が進行する一方で、財務会計と管理会計の新たな交差が近年の基準設定のいくつかの局面で芽生えてきたことを、見逃してはならないであろう。そうした新しい交差の象徴的な事例として、ここでは、会計基準におけるマネジメント・アプローチの導入と浸透に着目したい。マネジメント・アプローチは、まず 1990 年代後半にセグメント情報開示基準に導入され、続いて 2000 年代に財務諸表の表示プロジェクトにおいて拡張された形でその導入が提唱された。

(1) セグメント情報開示基準におけるマネジメント・アプローチの導入

マネジメント・アプローチを初めて採用した FASB 基準書第 131 号 (Topic280) 「企業のセグメントと関連情報の開示」(1997 年) によれば、マネジメント・アプローチとは、経営者が意思決定や業績評価を行う際に企業内部で使用するセグメントを、一般目的財務報告におけるセグメントに準用する考え方ないし手法をいう (SFAC131,par.4)。したがって、マネジメント・アプローチによる場合、従来のセグメント情報開示とは異なり、事前に設定された標準区分によらず、各企業がそれぞれの内部管理システムに根ざした企業特殊の区分によってセグメント情報を開示することになる。

つまり、マネジメント・アプローチにもとづくセ

グメント情報開示においては、管理会計情報が、一定の加工を経るとはいえ、一般目的財務報告情報として開示されることになるのである。換言すれば、島田 [2011] (103-104 頁) で指摘した「内部情報の外部情報化」が、そこでは極めて顕著な形で具現することになるのである。

マネジメント・アプローチにもとづくセグメント情報開示の主たる長所として、次の 3 つが指摘されている。第 1 に、情報利用者が経営者の視点で企業を観察し、その期待将来キャッシュ・フローを予測することが可能になること (SFAC131,par.3)、第 2 に、企業内部ですでに作成されている財務情報を基にしてセグメント情報を開示することになるので、費用効果と適時性の点で優位性があること (SFAC131,par.4)、第 3 に、実際に運用されている内部管理システムに根ざしたセグメントが使用されるため、セグメントの区分に一貫性が保てること (SFAC131,par.5)、である。これらの長所はいずれも、情報利用者の経済的意思決定に有用な情報を提供するという意思決定有用性アプローチの会計目的論に沿ったものといえるが、とりわけ第 1 の長所にその要請が強く投影されている。情報経済学の観点からこれを敷衍すれば、経営者と投資者の間の情報の非対称性を緩和することが、その主たる目的として措定されているということができよう。

他方、マネジメント・アプローチにもとづくセグメント情報開示の短所として、企業間の比較や同一企業の年度間比較が困難になるということが指摘されているが、本稿の検討課題との関連では、「競争上の障害」(competitive harm) がとくに重要な意味を持っている。競争上の障害とは、マネジメント・アプローチにもとづくセグメント情報開示では、細分化された内部管理情報が開示されることとなるため、開示企業は、そうした開示規制を受けない競合他社 (非公開企業や外国企業等) に対して不利な立場に立たされる可能性があり、さらにまた、詳細な価格情報が開示の対象になる場合には顧客等との価格交渉においても不利な立場に立たされる可能性があるという問題をいう。この問題は、内部情報を外部情報化したことの当然の帰結を表すものといえるであろう。

しかし、競争上の障害に対する懸念については、①マネジメント・アプローチによるセグメント情報

開示規制を受ける企業は、そうでない企業に比べて、資本市場からより多くのメリットを得ることになるので、競争上の障害は当該企業が負担すべき義務である、②競合他社は財務諸表情報よりも詳細な当該企業情報をすでに有しているので、マネジメント・アプローチによるセグメント情報の開示が競争上の新たな障害になることはない、③セグメント情報として開示される情報は、単一の事業を営む小規模企業が財務諸表において開示する情報よりも詳細であることはないといった指摘がなされ(SFAS131, pars.109-111)、例外的な取扱いが用意されることなく、マネジメント・アプローチによるセグメント情報開示が正式基準化された。

つまり、こうして、GAAPに制約されないことを主たる特徴の1つとされてきた管理会計情報が、当のGAAPにもとづく情報開示システムに組み込まれていくことになったのである。言い換えると、GAAPは自らの体系に、自己完結しない企業特殊的(自生的)要素を取り込むことになったのである。

マネジメント・アプローチにもとづくセグメント情報開示は、IFRS第8号「事業セグメント」(2006年)で導入されているほか、わが国においても企業会計基準第17号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」(2010年)で導入されている。

(2) 財務諸表の表示プロジェクトにおける新しいマネジメント・アプローチの提唱

IASB/FASBはノーウォーク合意(2002年)に

もとづくコンバージェンスの一環として2004年に共同で財務諸表の表示プロジェクトを立ち上げ、2010年に当該プロジェクトに係る2010年公開草案(IASB/FASB [2010a])を公表した。同公開草案では、参考図のような財務諸表様式の導入が提案されている。

この財務諸表様式では、財政状態計算書、包括利益計算書、キャッシュ・フロー計算書が、セクションとカテゴリーで関連づけられ、一体の報告書を構成する要素として位置づけられている。2010年公開草案によれば、当該様式は、①企業の経済活動について一体性のある財務諸表の全体像を表すとともに、②将来キャッシュ・フローの予測に役立つように各項目をキャッシュ・フローの創出に関わる同質のグループごとに分解して表示するという目的にもとづいて提案されたものである。そのために、セクションとして、事業、財務、法人税、非継続事業、複数カテゴリー取引の5つが設けられ(参考図では事業と財務のみ記載)、事業セクションに属するカテゴリーとして営業と投資(および営業のサブカテゴリーとして営業ファイナンス)が、財務セクションに属するカテゴリーとして借入と持分が、それぞれ配置されている。以上の区分様式にもとづいて財務諸表を作成するには、まず資産・負債を財政状態計算書のセクションとカテゴリーに分類しなければならない。その分類が、包括利益計算書とキャッシュ・フロー計算書における関連項目の分類を決めることになるのである。

参考図 IASB/FASB [2010] で提案された財務諸表様式

資産・負債 (財政状態計算書)	収益・費用 (包括利益計算書)	キャッシュ・フロー計算書
事業セクション	事業セクション	事業セクション
・営業カテゴリー	・営業カテゴリー	・営業カテゴリー
×××	×××	×××
・営業ファイナンス・サブカテゴリー	・営業ファイナンス・サブカテゴリー	
×××	×××	×××
・投資カテゴリー	・投資カテゴリー	・投資カテゴリー
×××	×××	×××
財務セクション	財務セクション	財務セクション
・借入カテゴリー	・借入カテゴリー	×××
×××	×××	
・持分カテゴリー		
×××		

(出所) IASB/FASB [2010a] (pars.IG3-4) により筆者作成。若林 [2012] を参考にした。

かかる財務諸表様式の提案は、2010年公開草案に先だって公表された2008年討議資料（IASB/FASB [2008]）でのそれを改訂したものである。したがって、当該提案の本来の趣旨は、同討議資料においてより明確に表明されている。同討議資料では、資産・負債の分類は経営者が各企業の実態にもとづいて行い、その分類の根拠を注記するものとされていた（IASB/FASB [2008] par.S6）。このように資産・負債の使用実態を最もよく反映する方法で資産・負債をセクションとカテゴリーに分類することを、同草案は「マネジメント・アプローチ」と呼んでいる（IASB/FASB [2008] par.2.27）。

2008年討議資料は、資産・負債の分類を事前に規定する規範的アプローチによるよりも、マネジメント・アプローチによる方が、経営者が当該企業とその資源をどのように見て、どのように管理しているかをよりよく反映した財務諸表を作成することができる」と述べている（IASB/FASB [2008] par.S6）。つまり、それは基本的には、意思決定有用性アプローチに依拠した提案となっているのである。経営者の裁量性が、意思決定有用性アプローチの観点から肯定的に評価されている点に、注目しておく必要がある¹⁵。

2010年公開草案は、2008年討議資料におけるかかる提案が財務諸表の比較可能性を損なうという批判的コメントを受けて、資産・負債の分類に介在する経営者の裁量の余地を縮減した財務諸表様式（資産・負債のより詳細な分類を組み込んだそれ）を再提案するとともに、マネジメント・アプローチという呼称を使用しないという決定を行った（IASB/FASB [2010] par.BC84）¹⁶。とはいえ、当該様式を実務に適用した場合には、個別具体的な項目の分類において経営者の判断を不可欠とすることに、何ら変わりはない。経営者の裁量の余地の縮減は程度の問題でしかなく、提案された財務諸表様式においてはマネジメント・アプローチが基本的には維持されていると考えることができるのである。

つまり、2010年公開草案で提案された財務諸表様式は実質的には、FASB概念書第131号で導入されたマネジメント・アプローチを、主要財務諸表の全領域に拡張して適用することを提案したものである。換言すれば、主要財務諸表が全領域にわたってセグメント化され、そこで内部情

報の主要な一部が外部情報として開示されることになるのである。この意味で、2010年公開草案の提案は、内部情報の外部情報化の1つの極致を示すものと評することができるであろう。このような会計制度設計の提案が、意思決定有用性アプローチに依拠して行われたことに注目しておきたい¹⁷。

7. おわりに

意思決定有用性アプローチを初めて公式的に定式化したASOBATにおいては、当該アプローチは財務会計と管理会計の両方を包摂する文字通りの基礎的会計理論として構想されていたが、概念フレームワークの基礎理論として採用されたことを契機として、当該アプローチは管理会計の基礎理論としての性質を喪失していくことになった。そして、このことが、Johnson and Kaplan [1987] が指摘するような「外部財務会計報告書の優位性」と「管理会計の退嬰性」を拡大再生産する1つの背景要因になっていったと考えられるのである。

しかし、意思決定有用性アプローチに依拠した会計制度設計が進展するなかで、内部情報の外部情報化と呼ぶべき現象が生じた。本稿では、その象徴的な事例として、基準設定におけるマネジメント・アプローチの導入と普及を取り上げ、セグメント情報開示基準と財務諸表の表示プロジェクトの具体例によりつつ、その意義と特徴を検討した。意思決定有用性アプローチが管理会計の基礎理論としての性質を喪失したのは、概念フレームワークの設定過程において情報利用者（情報の提供先）の限定というモメントが作用したからであった。これに対して、基準設定におけるマネジメント・アプローチの導入と普及は主として、情報の有用性の拡張解釈（企業の内部情報は外部利用者の経済的意思決定にとっても有用であるという解釈）によるものであった¹⁸。

以上の検討をふまえ、意思決定有用性アプローチにおける管理会計の位置づけを大局的に振り返ってみると、その位置づけは、包摂（ASOBAT）→排除（トゥルーブラッド報告書および概念フレームワーク）→再包摂（セグメント情報開示基準および財務諸表の表示プロジェクト）という変遷を、これまで辿ってきたことが理解されるのである。つまり、意思決定有用性アプローチの今日的観点から

は、管理会計情報のレリバンス（意思決定有用性）が再評価される傾向にあり、しかもその際に核となる情報は、BSC 情報や MCS 情報ではなく、「統合」された財務的管理会計情報となっているのである。その意味で、管理会計の「会計」からの離脱とは逆方向の現象が、近年の会計制度設計においては観察されるのである。

ただし、以上の解釈は、意思決定有用性アプローチにおける管理会計論の史的展開を追跡した場合の解釈である。管理会計の技法やシステムの歴史に限定した考察を行った場合には、それとは異なる解釈が導かれる可能性がある。また、本稿で明らかにしてきた内部情報の外部情報化（Zambon [2011] によれば「財務報告の管理会計化」）が、財務報告による管理会計の取り込みを意味するのか、財務会計への管理会計の浸食を意味するのかについては、さらなる検討が必要である¹⁹。ここでは、今後の研究課題に繋がる以上の問題点を指摘するにとどめ、本稿をひとまず閉じることにしたいと思う。

(注)

- 1 本稿は、島田 [2012b] の基になった草稿に加筆・修正を施したものである。紙幅の制約から、島田 [2012b] のとりまとめに際しては、草稿の多くの記述を割愛せざるを得なかった。本稿では、割愛した記述を再生するとともに、文献史的考察の拡充を図った。島田 [2012b] を補完する論考としてご高覧頂ければ幸甚である。
- 2 この点について、足立 [2010] (79 頁) はさらに踏み込んで、次のようにも述べている。「『管理会計をして会計たらしめている本質的契機・要素』『それなしにはもはや管理会計が会計たりえないという意味での会計の本質的契機・要素』としての会計概念・会計方法そのものの根本的な解明・追究を常に踏まえた問題認識と分析視点を堅持するのとなければ、『科学としての会計理論』の探求にはいま一步及ばないこととなるのではないだろうか。」
管理会計研究におけるこうした「会計視点へのこだわり」(足立 [2010] 76 頁) は、西村 [2000]; 大下 [1990] にも共有されている。
- 3 大下 [1990] (146 頁) では、「統合」という用語は、「原価計算と商業帳簿との『統合』」という意味で用いられている。しかし、かかる用語法は、Johnson and Kaplan [1987] で示された「統合」とは異なるものとなっている。
- 4 Johnson and Kaplan [1987] のかかる視点は、20 世

- 紀初頭の管理会計の発展状況を「技術者の会計」と「会計士の会計」の対立・交渉の過程と捉える辻 [1971] (第 6 章) の視点とも、通底するであろう。
- 5 Cooper and Kaplan [1987] が、その嚆矢とされている。
- 6 たとえば、Goldratt [1990] を参照されたい。なお、スループット会計の特徴と計算構造については、島田 [2001] で筆者なりの検討を行っている。
- 7 この研究方法は、共時言語学の研究方法を、本稿の研究課題に引き寄せた形で再構成し、援用したものである。共時言語学の研究方法については差し当たり、丸山 [1985] (61-90 頁); 前田 [1999] (88-89 頁) を参照されたい。
- 8 この指摘は、主として新井 [1982] (5-6 頁) の論点整理に依拠したものである。
- 9 ただし、本文の引用箇所が続いて、ASOBAT は次のようにも述べている。「そうした情報のいくつかは、当該組織の財務諸表に収容された情報と同じ基本的性質を有しているが、より詳細なレベルで表示されたものや、分類の性質およびレベルを変更して表示されたものもある。それ以外の情報は、外部財務報告の枠外から提供されるが、内部会計プロセスの基本的な部分をなしている」(AAA [1966] p.38)。
- 10 ここでいう「伝統的なモデル」(conventional model) とは、一般目的外部指向的な会計諸表および報告書を作成するために利用されるフレームワークを意味するものとされている (AAA [1966] p.57, footnote 4)。
- 11 ここでいう会計情報規準とは、ASOBAT で提示された、目的適合性、検証可能性、不偏性、量的表現可能性の 4 つの情報評価規準である。
- 12 財務会計の領域でも、あるべき制度設計に関連して財務諸表の連携問題が議論されてきた。この点については、たとえば、FASB [1976] (ch.2) を参照されたい。
- 13 「財務報告の管理会計化」の意味と主要論点については、Zambon [2011] を参照されたい。島田 [2012] で、筆者なりの観点から、その内容を紹介・検討している。
- 14 同概念書では、キャッシュ・フローの見積額の評価に有用な情報、企業の経済的資源とそれに対する請求権の変動に関する情報についても、敷衍した目的論を提示している。
- 15 この点は、金融商品会計基準の設定過程において示された経営者の意図を反映した情報に対する否定的評価とは対照的である。当該会計基準の設定過程においては、経営者の意図に依拠した保有目的別会計に対して、それが情報の有用性を損なうという理由から、否定的な評価が示された。
- 16 2010 年公開草案で FASB がマネジメント・アプロー

- チという用語を使用しないという決定を行ったのは、同草案では、2008年討議資料で提案された経営者の裁量の余地を大幅に縮減する提案を行っているからであるとされている (FASB [2010] par.BC84)。
- 17 IASB/FASB は、金融商品や退職給付に関するプロジェクトを優先させ、それらのプロジェクトが終了するまで、財務諸表の表示プロジェクトは延期するという決定を行った。したがって、2012年5月現在、当該プロジェクトについて、新しい進展は見られない。
- 18 この解釈は、経営者による企業価値の自己申告情報 (自己創設のれんの外部報告) がレリバンスを有するという解釈と通底するものかもしれない。
- 19 Zambon [2011] のいう “managerialisation” を「管理会計化」と訳すことの適否も含め、この問題の検討については、後日の課題としたい。なお、その検討のアウトラインは、島田 [2012a] で明らかにしている。

参考文献

- AAA [1959], Committee on Management Accounting, “The Report of the 1958 Committee on Management Accounting,” *The Accounting Review*, Vol.XXXIV, No.2, pp.207-214.
- [1966], Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory, *A Statement of Basic Accounting Theory*, AAA, 飯野利夫訳 [1969] 『アメリカ会計学会・基礎的会計理論』国元書房。
- [1969a], Committee on Managerial Decision Models, “American Accounting Association, Report of Committee on Managerial Decision Models,” *The Accounting Review*, Supplement to Vol.XLIV, pp.43-76, 法政大学会計学研究室訳 [1973] 「アメリカ会計学会・経営意思決定モデル委員会報告書」『アメリカ会計学会・基礎的会計理論の展開』同文館, 29-125 頁。
- [1969b], Committee on External Reporting, “An Evaluation of External Reporting Practices; A Report of the 1966-68 Committee on External Reporting,” *The Accounting Review*, Supplement to Vol.XLIV, pp.79-123, 法政大学会計学研究室訳 [1973] 「外部報告実務の評価—外部報告に関する 1966-68 年委員会報告」『アメリカ会計学会・基礎的会計理論の展開』同文館, 127-208 頁。
- [1977], Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*, AAA, 染谷恭次郎訳 [1980] 『アメリカ会計学会・会計理論及び理論承認』国元書房。
- AICPA [1973], *Objectives of Financial Statements*, Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statements, AICPA, 川口順一訳 [1976] 『アメリカ公認会計士協会・財務諸表の目的』同文館。
- Cooper, R. and R. S. Kaplan [1987], “How Cost Accounting Systematically Distorts Product Costs,” in W. J. Bruns and R. S. Kaplan (eds.), *Accounting & Management: Field Study Perspectives*, Harvard Business School Press, pp.204-228.
- FASB [1976], *An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, FASB Discussion Memorandum, 津守常弘監訳 [1997] 『FASB 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社。
- [1978], *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, SFAC No.1, 広瀬義州訳 [2002] 「営利企業の財務報告の基本目的」平松一夫, 広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念』中央経済社。
- Goldratt, E. M. [1990], *What Is This Thing Called Theory of Constraints and How should It Be Implemented?*, North River Press.
- IASC [1989], *Framework for the Presentation and Preparation of Financial Statements*, IASC, 国際会計基準委員会 [1989] 『財務諸表の作成表示に関する枠組み』。
- IASB/FASB [2008], IASB, Discussion Paper, *Preliminary Views on Financial Statement Presentation*, Discussion Paper, IASB; FASB, *Preliminary Views on Financial Statement Presentation*, Discussion Paper, Financial Accounting Series, No.1630-100, 企業会計基準委員会訳 [2008] ディスカッション・ペーパー 『財務諸表の表示に関する予備的見解』, 企業会計基準委員会。
- [2009a], *Financial Statement Presentation, Overview of Comment Letters and Proposed Presentation Objectives*, Staff Paper, Agenda Reference 1, July 27, 2009.
- [2009b], *Financial Statement Presentation, Definition and Management Approach*, Staff Paper, Agenda Reference 3, July 27, 2009.
- [2010a], IASB, Staff Draft of Exposure Draft IFRS X, *Financial Statement Presentation*, IASB; FASB, *Staff Draft of an Exposure Draft on Financial Statement Presentation*, FASB, 企業会計基準委員会訳 [2010] スタッフ・ドラフト公開草案 IFRS 第 X 号 『財務諸表の表示』企業会計基準委員会。

- [2010b], IASB, *The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*, IASB; FASB, *Conceptual Framework for Financial Reporting*, SFAC No.8, IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳 [2011] 「財務報告に関する概念フレームワーク」『国際財務報告基準 (IFRS) 2011』中央経済社。
- Johnson, H.T. and R.S. Kaplan [1987], *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, 鳥居宏史訳 [1992] 『レバンス・ロスト—管理会計の盛衰—』白桃書房。
- Paton, W.A. and A.C. Littleton [1940], *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA Monograph No.3, AAA, 中島省吾訳 [1958] 『会社会計基準序説』改訳版, 森山書店。
- Zambon, S. [2011], “The Managerialisation of Financial Reporting: An Introduction to a Destabilising Accounting Change,” *Financial Reporting Special Issue, The Managerialisation of Financial Reporting*, Bilancio, Controlli e Comunicazioni Aziende, Supplemento, pp.5-16.
- 足立 浩 [2011] 「管理会計における会計理論の課題と方法論的視点」『会計理論学会年報』No.25, 63-82 頁。
- 新井清光 [1982] 『新版財務会計論』中央経済社。
- 上埜 進 [2007] 『管理会計—価値創出をめざして—』第3版, 税務経理協会。
- 大下丈平 [1990] 「原価計算・管理会計史論についての一考察—ジョンソン=キャプラン『失われた関連性』における問題提起を受けて—」『経済学研究』第56巻第5・6号, 145-188頁。
- 島田美智子 [2001] 「原価測定システムとしてのスループット原価計算の検討—Hilton et al.の『スループット原価計算』を手がかりとして—」『大阪経大論集』第51巻第5号, 337-259頁。
- [2011] 「財務会計と管理会計の関係性再考—相互浸透とレバンス・ロスト—」『産業経理』第75巻第3号, 99-108頁。
- [2012a] 『財務報告の管理会計化—Zambon [2011]の所説を手掛かりとして—』第37回日本管理会計学会九州部会配布資料, 2012年7月28日。
- [2012b] 「意思決定有用性アプローチにおける管理会計論の史的展開—管理会計のレバンスと内部情報の外部情報化—」『會計』第182巻第6号, 57-71。
- 高橋 賢 [2000] 「ABCの変遷と原価配分の視点」『横浜経営研究』第21巻第3号, 37-54頁。
- 辻 厚生 [1971] 『管理会計発達史論』有斐閣。
- 西村 明 [2000] 『会計の統制機能と管理会計』同文館。
- 前田英樹 [1999] 「ソシユール」今村仁司編『現代思想ピープル101』新書館, 88-89頁。
- 丸山圭三郎 [1985] 「ソシユール理論の基本概念」丸山圭三郎編『ソシユール小事典』大修館書店, 61-90頁。
- 水野一郎 [1984] 「管理会計の本質に関する一考察—その体系性への序説—」『経済学論集』第24号, 63-84頁。
- 若林公美 [2011] 「財務諸表の表示と包括利益計算書」日本会計研究学会特別委員会『会計基準の国際統合と財務報告の基礎概念』中間報告, 101-120頁。

《付記》

本稿は、日本会計研究学会第71回全国大会での自由論題報告に加筆・修正を施したものである。拙報告に対しては、上埜進先生（甲南大学）、菅本栄造先生（中央大学）、前田貞芳先生（武蔵大学）から、拙報告の基になった草稿に対しては、岩崎勇先生（九州大学）、梶田龍三先生（大分大学）、徳賀芳弘先生（京都大学）、西川登先生（神奈川大学）、古田清和先生（甲南大学）、水野一郎先生（関西大学）、渡邊泉先生（大阪経済大学）から、それぞれ貴重なコメントを賜った（お名前は五十音順）。記して謝意を表したい。研究会等に所属する多くの先生方にもあわせて謝意を記すべきところ、紙幅の制約から割愛させていただいたことをご容赦願いたい。もちろん、ありうべき誤謬は筆者個人の責に帰すべきものである。