

# 意思決定・有用性アプローチの問題構成

由 井 敏 範

## はじめに

意思決定・有用性 (decision-usefulness), すなわち情報利用者の意思決定ニーズを重視する利用者指向の考え方は, 現在, 広範に受け容れられている。それは, FASB の会計目的に関する次の文言に端的に表されている<sup>1)</sup>。

財務報告は, 現在及び将来の投資者, 債権者その他の情報利用者が合理的な投資, 与信及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。

このような意思決定・有用性アプローチに基づく目的観が一般化するに伴い, 意思決定・有用性は様々な会計問題に際しての判断規準としての役割を果たすようになってきた。会計基準設定における規準, あるいはキャッシュ・フロー会計などの新たな会計システムを正当化するための根拠として意思決定・有用性が多用されていることは, ここで指摘するまでもないであろう。

このように意思決定・有用性=利用者指向が至高の規準とされ, 当然視される現状においては, この規準の含意とその妥当性を改めて吟味しておくことが必要な作業であると思われる。

以下では, 意思決定・有用性規準の妥当性に懐疑的な, ローリン, パクスティらの議論を検討しつつ, 意思決定・有用性アプローチをめぐる基本的問題を考察してゆくことにしたい。

---

注1) FASB [8] SFAC 第1号 par. 34。

## I. 意思決定・有用性アプローチ：その出現と展開

ストーバス [13] によれば、意思決定・有用性アプローチの端緒は、後に [12] に改訂された彼の博士論文とチェンバース [7] に求められる<sup>2)</sup>。けれども、意思決定・有用性アプローチの出現を決定づけ、広範な影響を与えたという点では、周知のように1966年に公表されたアメリカ会計学会 (AAA) の『基礎的会計理論』(ASOBAT) [1] が画期をなすといつてよい。

ASOBAT では、財務会計、管理会計を含めて、次のような会計一般の定義が示されている<sup>3)</sup>。

本委員会は、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、と定義する。

そして、会計がこのような情報プロセスと定義されるに伴い、会計情報の包括的基準として情報の有用性 (usefulness) が設定され、この包括的基準を満足するための情報特性として目的適合性 (relevance)、検証可能性 (verifiability)、不偏性 (freedom from bias)、量的表現可能性 (quantifiability) という4つの基準が示され、このうち目的適合性の基本的重要性が強調されている。すなわち、

目的適合性の基準は勧告した4つの基準のうちでもっとも基本的なものである。この基準はそれだけでは十分ではないにしても、この基準はすべての会計情報に必要な性質を表している。これをのぞいた他の3つの基準

---

2) ストーバス [13] pp. 21-3参照。

3) AAA [1] p. 1, 邦訳 p. 2。

1991年12月 由井敏範：意思決定・有用性アプローチの問題構成

はどれも、この基準ほどには基本的な重要性をもたない<sup>4)</sup>。

このような目的適合性重視の姿勢は、「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」という上記の利用者指向の定義を反映したものである。またこれに対応して、適合性が満たされるべき会計の目的としては、

1. もっとも重要な人的資源および物的資源を効率的に指揮、統制することをふくむ、限りある資源を利用することについて意思決定を行うこと。
2. 組織内にある人的資源および物的資源を効率的に指揮、統制すること。
3. 資源を保全し、その管理について報告すること。
4. 社会的な機能および統制を容易にすること。

の4つが設定されている<sup>5)</sup>。

こうした会計の定義・情報基準・目的の設定により、ASOBATは、会計及び会計理論の拡張を主張し、(特に原価と時価との)多元的報告書を勧告したのであった。

その後、1970年には、AICPAが意思決定・有用性目的を承認した最初の公式文書といわれるAPBステートメント第4号〔2〕が公表された。そこでの特徴は、ASOBATにおける会計の定義・情報基準・目的が財務会計の立場からの目的体系として示されていることにある。

まず、基本目的(basic purpose)が次のように規定される<sup>6)</sup>。

財務会計と財務諸表の基本目的は、財務諸表の利用者(特に所有主と債権者)が、経済的意思決定を行う上に有用な、企業に関する計数的財務情報を提供することである。

---

4) AAA〔1〕p. 9, 邦訳p. 15。

5) AAA〔1〕p. 4, 邦訳pp. 5-6。

6) AICPA〔2〕par. 73。

そして、この基本目的を達成するために更に一般目的 (general objectives) と質的目的 (qualitative objectives) が定められている。一般目的は財務会計情報の内容を規定するものであり、企業の経済的資源と責務、純資源の変動、企業の潜在収益力を推定するための情報などが利用者ニーズの観点から掲げられている点が特徴的である。一方、質的目的は情報を有用たらしめるために情報の認識・測定の基準を定めたものであり、目的適合性 (relevance)、理解可能性 (understandability)、検証可能性 (verifiability)、中立性 (neutrality)、適時性 (timeliness)、比較可能性 (comparability)、完全性 (completeness) の7つが挙げられている。

更に、1973年に公表された AICPA の会計目的スタディ・グループによる報告書『財務諸表の目的』[3] では、目的-基準-実務という階層関係が明示され、基本目的 (basic objective) が次のように設定されている<sup>7)</sup>。

財務諸表の基本目的は、経済的意思決定の役に立つ情報を提供することである。

これは、計数的情報に限定していない点に相違があるとはいえ、APB ステートメント第4号の基本目的に対応している。この基本目的の下に、前出の一般目的に相当する様々な具体的目的が列挙され、質的目的は質的特性と名称を変えながらも、利用者ニーズを満たすための基準として掲げられている。

こうした段階を経て、FASB の財務会計概念書 (SFAC) シリーズにおいて、意思決定・有用性アプローチは公式に承認されることになる。

1978年に公表された SFAC 第1号では、一般目的外部財務報告という枠を設定することによって多様な情報ニーズに一定の限定を与えうえて、冒頭に引用した投資・与信意思決定に有用な情報提供に加えて、次の2つの基

---

7) AICPA [3] 邦訳 pp. 7-8。

本目的 (basic objectives) が掲げられている<sup>8)</sup>。

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、当該企業への正味キャッシュ・インフローの見込額、その時期およびその不確実性をあらかじめ評価するのに役立つ情報を提供しなければならない。

財務報告は、企業の経済的資源、かかる資源に対する請求権（当該企業が他の企業に対して資源を譲渡しなければならない債務および出資者持分）ならびにその資源およびこれらの資源に対する請求権に変動をもたらす取引、事象、および環境要因の影響に関する情報を提供しなければならない。

この2つの基本目的は前出の第1の基本目的を具体化したものであり、ここには意思決定・有用性を基軸とする1つの目的体系が看取され得る。

そして、こうした意思決定・有用性アプローチに基づく目的設定に対応して、第2号では、会計情報を意思決定に有用たらしめる2つの基本的な特性 (primary qualities) として目的適合性と信頼性が挙げられ、様々な情報特性間の関係が「意思決定にとっての有用性を最も重要なものとして位置づける特性の階層構造」 ([8] 第2号 par. 32) として示されている。

更に、財務諸表要素の定義を定めた第3(6)号、財務諸表の認識規準を示した第5号においても意思決定・有用性アプローチが貫徹され、かくしてSFACは意思決定・有用性目的を基幹とする基礎的理論構造と解釈することができる。と同時に、SFACは会計基準設定のための基準という性格を与えられており、ここに、いわば会計の理論・実践両面における意思決定・有用性の支配が現出する訳である。

以上のように、ASOBATにおいて会計一般の定義として登場した意思決定・有用性アプローチは、財務会計の立場からの検討・限定を加えられ、SFACにおいて財務報告目的を頂点とする会計構造を支配する基本的な考え

---

8) FASB [8] SFAC 第1号 par. 37, 40.

方として承認された。その結果、意思決定への有用性はあらゆる会計的判断の規準・根拠とされるに至ったのである。

ところが、近年、こうした現状に対する反対論が意思決定・有用性批判という形で現れてきている。次にその主張をみてみよう。

## II. 意思決定・有用性に対する異論

意思決定・有用性を会計的判断の規準 (criterion) とすることに異論を唱えるローリンとパクスティによれば、意思決定・有用性アプローチは、一般的な意味での会計情報の有用性を意思決定にとっての有用性と定義することにより、(1) 利用者の要求が会計規準に組み入れられねばならないとの観念、及び(2) 歴史的にも、意思決定への役立ちが外部財務報告の発展の基礎にあったという観念、を生み出した点に問題がある ([10])。まず(1)について彼らの主張をみよう。

意思決定・有用性規準正当化の論拠は、通常、それがパレートの意味での社会経済的厚生をもたらす点に求められている。このことは、例えば、次のような文言から推察される。

財務情報は、個人と企業が健全な経済的意思決定を行うのを補佐する。このプロセスは、経済の全般にわたる効果的な資源の配分という社会的目標に結びつくであろうと仮定されている。……財務情報の目的を形成するにあたって、本グループは、財務情報が、公益というより大きな利害にも対応できるようにするために、公益に関する意思決定を行う人々の要望にも考慮をめぐらせた<sup>9)</sup>。

もしも経済的意思決定を行う者が、代替的な行動様式の評価ならびにそれぞれの予測される収入、コスト及びリスクを評価する場合に役立つよう

---

9) AICPA [3] 邦訳 pp. 9-10。

な営利企業の相対的地位及び業績を反映する情報をもっているならば、個人、企業、市場及び政府が希少資源を競合する用途に配分するための効率性は高められる<sup>10)</sup>。

ところが、厚生経済学におけるリブシー＝ランカスターの次善の定理によれば、パレート最適条件の1つが満足されない場合には、次善の最適状態は他のすべてのパレート条件から逸脱することによってのみ達成される。しかも、最初の1条件が満たされないことから必要となる最適条件からの2次的逸脱の方向もしくは大きさについては何もいえない。これを会計情報に援用すればこうなる。一般情報の部分集合である会計情報の質は、資源配分における市場の相対的効率の重要な要素である。この会計情報が不完全であるとすれば、これはパレート最適条件の1つの制約である。したがって、会計情報が個々の経済主体の意思決定に役立つべく改善されたとしても、経済的厚生が改善されるとは限らない（パクスティ＝ローリン [11]）。

こうして、意思決定・有用性アプローチ正当化の根拠は否定され、また、寡占価格設定や市場開発投資など、意思決定・有用性規準に基づく情報開示の過多が社会経済的厚生にマイナスに作用する例を挙げながら、意思決定・有用性アプローチが潜在的に厚生一逆機能的だとの主張がなされる訳である。

一方、(2)については、金融資本の要請を基礎とする段階的な説明が示されている<sup>11)</sup>。

19世紀の資本主義と会計職業の発展の初期段階（段階Ⅰ）では、大部分の企業が小規模で所有と経営は分離しておらず、複雑な会計実践は必要とされないため、企業の実態の正確・忠実な表現を求めるマッピング規準（mapping criterion）が支配的であった。この段階では、金融資本は財務情報を必要に応じて個別に入手可能であり、利用者指向に基づく外部財務情報は殆ど必要とされなかったのである。

---

10) FASB [8] SFAC 第1号 par. 16。

11) パクスティ [10] 図17.2参照。

1960年代までの段階Ⅱでは、産業集中化が進み所有と経営の分離が確立されてゆくに伴って、金融資本は企業の財務情報に対する特権的地位を失い、投資にあたって専ら公表財務報告書に頼らざるを得なくなってくる。その結果、意思決定にとって有用な会計報告書に対する需要が生じてくるが、会計職業はその態度を即座に変更しようとはせず、過渡的規準としての「真実かつ公正な」(true and fair) 規準が支配的であった。

段階Ⅲでは、1960年代の買収・合併ブームを契機として意思決定に有用な財務情報に対する金融資本の要請は更に高まり、これが会計職業の態度変更に対する圧力となって意思決定・有用性規準優位の現象が現出した。

このような段階把握に基づいて、利用者指向＝意思決定・有用性規準は外部財務情報提供にとって本来的なものではなく、買収・合併ブームを背景とした金融資本からの要請の産物にほかならぬこと、会計規準の推移は金融資本(利用者)と生産資本、会計職業との闘争の観点から理解可能であること、が主張されるのである。

しかしながら、こうした意思決定・有用性アプローチに対する異議申し立ては、社会的厚生の見地から情報開示の適否を捉える考え方までも否定している訳ではない。この点は彼らの対置する代替的モデルが明瞭に物語っている。

パクスティとローリンによれば、標準的厚生モデルでは個人の効用に基づいた厚生関数が用いられるが、会計情報は企業によって生み出されるため、個人としての利用者だけでなく組織としての企業の効用も考慮した厚生関数が設定されねばならない。すなわち、企業を  $c_i$  ( $i = 1, \dots, n$ )、利用者を  $x_j$  ( $j = 1, \dots, m$ ) とすれば、最適厚生は

$$\text{Max. } U = U(c_1, \dots, c_n, x_1, \dots, x_m)$$

を満たす点で定義されるのである。したがって、効用最大化をもって社会的厚生の最適性を捉える点では、彼らの構想するモデルは意思決定・有用性アプローチで含意されているフレームワークと基本的に同一であり、相違は、

専ら情報利用者という個人のニーズ（効用）を基礎とするのか、あるいは情報作成者たる企業のニーズ（効用）をも考慮するのかにあるとあってよい。しかし、彼らの立場からすれば、この相違点は決定的である。

彼らの対案の眼目は、利己心の体現者としての個人の利害に立脚した現在のフレームワークを世界観（worldview）に立脚するものに転換し、もって政治的たらざるを得ない会計規制のプロセスの理解を深め、概念的フレームワークに関する合意の可能性を拓くことにある。ここでいう世界観とは同値クラス（equivalence class）において共有される価値観である。そして会計規制に関しては2つの同値クラスが識別される。それは情報利用者と情報作成者である。情報利用者にとっての価値は個人的意思決定のための情報の有用性であり、情報作成者にとっては企業の生存と成長である。上記の最大化問題では、情報利用者は個人、情報作成者は企業と想定されているが、更に前者は金融資本、後者は生産資本に対応するとも考えられている（〔9〕 p. 459）。これは、意思決定・有用性アプローチの出現を金融資本と生産資本の対立関係から解釈する彼らの立場を反映している。いずれにせよ、意思決定への有用性という情報利用者の世界観だけでなく、企業に象徴される情報作成者の世界観をも考慮した会計規準を提唱するところに彼らの独自性があるといつてよい。その根底にあるのは、「企業は、生存し成長するためにその環境との関係をコントロールする必要があるが、企業が提供する情報はこのコントロールを達成する1つの手段である。」（〔11〕 p. 550）という認識である。けれども、個人（情報利用者）と企業（情報作成者）の世界観を考慮した会計規準は常にあらゆる状況で最適な社会的厚生をもたらす訳ではない。

彼らによれば、会計規準の社会的有効性は、環境のタイプと会計規準のタイプに依存している。完全市場が支配する環境（タイプ①）では意思決定・有用性規準が適切であり、これによって最適な社会的厚生が達成される。不完全市場及び寡占に対応する環境（タイプ②、タイプ③）では、利用者指向に基づく意思決定・有用性規準はもはや最適厚生を保証せず、情報作成者たる企業の組織的ニーズをも勘案した会計規準が適切である。更に、「社会環

境のあらゆる側面が同時に一層増加した率で変化しつつあり、計画と統制のために諸事象を理解することが困難もしくは不可能となる程に諸変化が互いに相互作用している」〔11〕 p. 551) ような環境(タイプ④)では、個々の企業レベルでは激変する環境に適応することが不可能となり、国家による全社会的統制が適切な規準となる。したがって、上述の世界観の相違に基づく会計規準は、現在の環境がタイプ②またはタイプ③だという認識の下に提唱されており、その限りで妥当性を有すると考えられているのである<sup>12)</sup>。

以上みてきたローリンとパクスティの議論は、社会的厚生観点からの意思決定・有用性アプローチの正当化は成り立たないことを指摘している点で注目し得る。しかしながら、彼らの議論は少なからず問題点を胚胎している。ここでは3点を指摘しておこう。

第1に、彼らの意思決定・有用性批判は内在的批判であり、社会的厚生問題を効用最大化問題とする厚生経済学のフレームワークを容認し、それを踏襲している。こうした立場が、次善の定理が妥当しないケースの存在を別としても、彼らの批判を不徹底なものにしていることは否定できないであろう。事実、彼らの提示する代替的モデルと意思決定・有用性アプローチの相違は、社会的厚生関数に企業の効用を組み込むか否かでしかない。しかも、彼らのモデルでは、企業は個人の効用関数に類似した効用関数を有することが仮定されており、事実上、個人の効用のみを考慮した、意思決定・有用性アプローチにおける最大化問題に解消される結果となっているのである。

第2に、世界観によるクラス分類は彼らのモデルの際立った特徴であるが、ウイilmottが適切にも指摘しているように<sup>13)</sup>、彼らの示しているクラス(情報作成者と情報利用者)は何ら「社会的関係構造」(structure of social relations)を反映するものではない<sup>14)</sup>。情報作成者と情報利用者は情

---

12) タイプ①～④の詳細については〔11〕 pp. 550-6参照。

13) ウイilmott [14] p. 587。

14) ブース＝コックスはローリンとパクスティのクラス分類の難点として両クラスが相互に排他的でない点も指摘している〔6〕 p. 518)。これは、企業は情報提  
(次頁脚注へ続く)

報伝達における不可欠の当事者であり、異なる役割分担を担っているが、このこと自体は社会的関係構造から導出される訳ではない。それが特定の世界観に結びつくとするれば、その世界観が如何にして形成されるのかが問われなければならない。これを規定するのが社会的関係構造、端的にいえば階級構造にはかならない。会計規制プロセスにおけるコンフリクトの分析・調整に彼らの提案の意図があるのであれば、まずもってこの社会的関係構造が考察の対象とされなければならない。既にみた意思決定・有用性アプローチの歴史的考察を背景に、情報作成者が生産資本に、情報利用者が金融資本にアナロジーされると、そこには社会的関係構造の一部が反映されているといつてよい。しかし、社会モデルを構築するにあたってある一部の関係のみがファクターとして採り上げられる場合には、それは社会構造を規定する基幹的關係でなければならないであろう。情報作成者・情報利用者の関係は、情報伝達プロセスを社会関係から恣意的に抽象しない限り、この基幹的關係とはなり得ないのである。

第3に、彼らのモデルでは、組織としての企業は社会的観点からのニーズを反映すると考えられている。個人と企業の双方のニーズを考慮することによる社会的厚生最適化が主張されるのはそのためである。しかしながら、ここでの企業は資本主義下の私企業であり、利潤追求を規定的動機として私的に行動する主体である。企業規模の拡大にともなって社会的責任の履行が求められ、企業がある程度それに応じているという現実があるとはいえ、それはあくまで利潤追求と両立し得る限りにおいてである。経済危機に直面しても簡単に福祉政策を放棄した他国の例を見るまでもなく、資本主義的企業である限り社会的責任より利潤追求が優先すると考えるべきであろう。組織としての企業は企業内の意識的・計画的コントロールを含意している

---

供者であると同時に他企業からの情報の利用者でもあり得るという事実、並びに多くの利用者は企業の関係者（株主、債権者、従業員など）であり、利用者の厚生と企業の厚生には関連があり得るという事実を意識的に無視して設計されたローリンとパクスティのモデルが、その仮定の合理化に最終的に成功していないことを意味している。

が、社会的観点からのコントロールまでも意味している訳ではない。企業ニーズの導入によって社会的厚生が最大化される保証はないのである。

このように、ローリンとパクスティの代替的モデルは決して満足のゆくものではない。けれども、意思決定・有用性アプローチに対する彼らの異議申し立て((1))は重大である。意思決定・有用性アプローチはどのように正当化されるのか、改めて検討される必要があるだろう。しかし、これは会計の本質認識に係わる問題であり、その全面的検討は本稿の射程を超えている。次節では、その前作業として、意思決定・有用性アプローチに内在する基本的問題を確認しておくことにしよう。

### Ⅲ. 意思決定・有用性アプローチの特徴と限界

ビーバーは1960年代後半の受託責任観に基づく経済的利益アプローチから情報アプローチへの移行を「財務報告革命」と呼んだが<sup>15)</sup>、意思決定・有用性アプローチの出現・台頭は正に革命と呼ぶにふさわしい。それは、会計目的観の転換を伴っているが故に、会計の領域に革命的な影響をもたらしたのである。

伝来の会計目的観は受託責任に関する情報提供を会計目的とする考え方(受託責任観<sup>16)</sup>)であり、これは、資本の抛出者(株主、債権者)に対して受託者たる経営者がその管理・運用の結果を報告するところに会計の基本的役割を見出す立場である。この考え方に立てば、委託者たる株主、債権者が受託者たる経営者に管理・運用責任の履行を評価する必要から、情報は可能な限り客観的であることが求められ、客観的に検証可能な歴史的原価が推奨される。

---

15) ビーバー [4] 第1章。

16) 森川・佐藤・千葉 [15] では、会計目的観が会計責任説と意思決定説に大別されている。しかし、会計責任は必ずしも受託責任に限定される訳ではなく、多様な捉え方が可能である。そのため、ここでは会計責任説に代えて受託責任観という名称を使用している。

これに対して、既にみた ASOBAT や SFAC シリーズに典型的に示されているように、情報利用者の意思決定に役立つ情報提供を会計目的とする意思決定・有用性アプローチに基づく目的観（意思決定・有用性目的観）は、情報の有用性を満足するための情報特性として目的適合性の基本的重要性を強調する。その結果、時価情報の開示を含むディスクロージャーの拡張が主張されることになる。近年のキャッシュ・フロー会計の提唱をめぐる議論の高揚や FASB におけるキャッシュ・フロー情報の重視はその一例である。特に、キャッシュ・フロー情報は本来発生主義とは両立し得ないにもかかわらず、SFAC シリーズにおいて財務会計諸要素がキャッシュ・フローに関連させて定義され、キャッシュ・フロー計算書が財務諸表に組み入れられているのは、それが利用者の意思決定に有用だからであると考えざるを得ない。

また、会計責任＝受託責任と捉え、その対象を株主、債権者に限定する受託責任観とは異なって、意思決定・有用性目的観では、情報の提供対象は更に一般投資家、地域住民、政府など広範囲に捉えられ、企業の社会的責任論と相俟って、これら様々な利用者に有用な情報を提供することが会計の責務＝会計責任だと考えられるようになってきている。こうした会計責任の拡張はディスクロージャーの拡張と表裏の関係にあり、これによって個別企業を対象とするミクロの視点から社会全体を対象領域とするマクロの視点への道が拓かれることになる。これは意思決定・有用性目的観、したがって意思決定・有用性アプローチの重要な帰結である。もちろん、国民経済計算あるいは社会会計と呼ばれるマクロの会計領域は従来より存在しているが、その場合にはミクロ会計とマクロ会計の役割分担があらかじめ前提され、両者は形式上分断されていた。ここでいうマクロの視点への重点移行はこの意味でのマクロ会計とは異なる。意思決定・有用性アプローチは、会計を情報（特に、その伝達プロセス）の観点から捉えることによって、あらゆる会計行為・会計現象は社会的影響をもたらす、そのため社会的視点からの分析を必要とするとの観念を生み出したのであり、ここに意思決定・有用性アプローチの極めて重要な特徴が看取されるのである。前節でみたように、意思決

定・有用性アプローチの正当化の根拠が、資本市場を介しての資源の効率的配分の促進に基づく社会的厚生を増進ないし最適化に求められざるを得ないのは、このアプローチがこうした社会性志向を有しているからにほかならない。

このような社会的視点の導入は、会計は企業の実態を忠実に報告するものであり利害中立的であるという観念を打破して、会計のポテンシャルの拡大に貢献した。

会計の目的を意思決定に有用な情報の提供に求める見地からすれば、会計情報を如何に測定し伝達するかが重要な問題となる。ところが、この場合、情報伝達プロセスの当事者である情報作成者と情報利用者とは、前者が圧倒的に優位な立場にある。情報の測定は専ら情報作成者の領分であり、どんな情報を伝達するかも情報作成者の手に握られているからである。ここに、情報作成者が意図的な情報の伝達によって情報利用者の行動を操作する可能性が生じる<sup>17)</sup>。こうした情報操作の可能性は、情報利用者の行動を介して实体经济に影響を及ぼす可能性を意味している。情報利用者の意思決定に有用な情報提供を標榜する意思決定・有用性アプローチは、この可能性の認識に立脚している。したがって、このアプローチにおいて会計はより積極的な役割を担われ、会計のポテンシャルが拡大されることになるのである。

けれども、意思決定・有用性アプローチによる社会的視点の導入には重大な難点が指摘され得る。

情報の測定・伝達の観点からは当事者は情報作成者か情報利用者に類別されざるを得ないが、既に述べたように情報の授受は社会構造を規定する基幹的關係ではない。しかも、会計情報は一般情報の部分集合にすぎない。したがって、情報作成者・情報利用者という2分法に基づく社会的分析には一定の限界が存するといわねばならない。また、前節で検討したローリンとバクスティのモデルのように、両者が同値クラスとして設定されることによって

---

17) ベルカオイは、情報の選択的伝達による情報利用者の意識統制・捏造を会計危機到来の構造的ファクターの1つとして着目している（〔5〕第1章）。

社会構造の基幹的関係が隠蔽され、社会的関係を見誤ることもなりかねない。意思決定・有用性アプローチに内在する社会性志向を実りある社会分析へと結実させるためには、ウィルモットのいう「社会的関係構造」を反映する階級関係を基礎とした補完的分析が必要であろう。

そこで、階級的視角から会計を展望する場合、まず問われるのは階級関係における会計職業の位置である。この点に関してはパクスティ [10] が国家機能と会計機能の観点からアプローチしているが、ここでは、会計職業の現況をより具体的に考察しているベルカオイ [5] に注目してみたい。

ベルカオイは、会計が現在直面している環境変化をもたらした構造的なファクターとして会計士のプロレタリアート化を挙げている。彼によれば、コンピュータの普及・発展に基づく会計テクノロジーの進歩の要請によって会計士の数は飛躍的に増加してきており<sup>18)</sup>、それに伴って自営の機会はますます限定され、会計士は会計事務所に職を得るほかないという状況が現出している。こうして、大多数の会計士が会計事務所、とりわけ大会計事務所に雇用されるようになると、彼らは契約上経営者あるいは雇用者の管理・統制に服さざるを得ず、彼らの自律性は失われ、新たな形態のプロレタリア階級に組み込まれることになる。この過程は、一方では彼らの労働の手段と目的についての統制力を剥奪し（技術的プロレタリアート化 technical proletarianization）、この傾向は作業の細分化・単純化・分断化（いわゆる脱熟練化<sup>19)</sup>）によって加速される。また、他方では、彼らは全体としての産出物に対する統制力を剥奪され、自身の作業の成果に無関心となる（イデオロギー的プロレタリアート化 ideological proletarianization）。その結果、「会計士は、彼らが経営者に対して有していた交渉力その他の拮抗力を次第に失」

18) ベルカオイによれば、会計士の数は1900年の22,916人から1980年には1,047,000人に増加しており、この間の増加率4,468.86%は、専門職業の中で最高の値を示している（[5] pp. 1-2）。

19) ベルカオイの分析はブレイヴァマンの脱熟練化仮説を支持しているが、パクスティは「ルーチン・ワークの量が過去より現在の方が多いと仮定する理由は存在しない。したがって…会計職業の脱熟練化は生じてきているとしても僅かである」（[10] p. 334）として、この仮説に懐疑的である。

(〔5〕 p. 3) ってしまい、新プロレタリア階級<sup>20)</sup>に転落するのである。

このような技術的・イデオロギックのプロレタリアート化と新プロレタリア階級の形成に加えて、ベルカオイが指摘するのは、経営者資本主義から制度的資本主義 (institutional capitalism) への移行に伴って現象してきた新支配階級の台頭である。これは新たなパワーを備えた法人エリートから構成され、そのメンバーの結束力、共通する利害、合理性の故に1つの階級を形成するという。ここから、新プロレタリア階級と新支配階級との新たな階級対立の構図が浮き彫りにされてくる。

こういったベルカオイの状況把握が現実妥当なものであるか否かはともかく、彼の分析は現在の階級構造における会計職業の位置づけに関して1つの視角を提示してくれている。残念なことに、会計の立場からのこうした方向での研究はまだ十分になされていないのが現状であるが、意思決定・有用性アプローチに内包された社会性志向とその限界を想起するとき、その必要性が痛感されよう。

### おわりに

以上の考察から次の3点が指摘される。

- (1) 現在会計の領域を席卷している意思決定・有用性アプローチは、その正当化の説得的根拠を明らかにし得ていない。
- (2) 意思決定・有用性アプローチは社会性志向を内包しており、社会的視点からの分析を必要とする。
- (3) 意思決定・有用性アプローチに基づく社会的分析には限界があり、社会構造の観点からの分析によって補完される必要がある。

このうち(1)(3)は今後の追究さるべき課題を示している。私見によれば、

---

20) ベルカオイによれば、旧プロレタリア階級と新プロレタリア階級の区別は、商品生産に必要な労働と資本主義的社会関係の再生産に必要な労働の区別、あるいは生産的労働と不生産的労働の区別に対応している。

両者は全く別個の問題ではなく、(3)の分析が十全に果たされれば(1)についても何らかの展望が得られることが期待される。そのためには、社会構造における会計職業の位置、更にこうした社会的関係構造を通じて会計行為・会計現象が社会に与えるインパクトに関する考察が不可欠であろう。

### 引用文献

- [ 1 ] AAA, *A Statement of Basic Accounting Theory*, AAA, 1966. (飯野利夫訳『基礎的会計理論』, 国元書房, 1969年)
- [ 2 ] AICPA, *Basic Concepts and Accounting Principles underlying Financial Statements of Business Enterprises, Statement of the Accounting Principles Board No. 4*, AICPA, 1970. (川口順一訳『企業会計原則』, 同文館, 1973年)
- [ 3 ] AICPA, *Objectives of Financial Statements*, AICPA, 1973. (川口順一訳『財務諸表の目的』, 同文館, 1976年)
- [ 4 ] Beaver, W. H., *Financial Reporting: An Accounting Revolution*, Prentice-Hall Inc., 1981. (伊藤邦雄訳『財務報告革命』, 白桃書房, 1986年)
- [ 5 ] Belkaoui, A., *The Coming Crisis in Accounting*, Quorum Books, 1989.
- [ 6 ] Booth, P. and N. Cocks, Critical Research Issues in Accounting Standard Setting, *Journal of Business Finance & Accounting*, vol. 17 no. 4, 1990.
- [ 7 ] Chambers, R. J., Blueprint for a Theory of Accounting, *Accounting Research*, Jan. 1955, rpt. in R. J. Chambers, *Accounting, Finance and Management*, Arthur Andersen & Co., 1969.
- [ 8 ] FASB, *Statements of Financial Accounting Concepts, No. 1-6*, FASB, 1978-85. (平松一夫・広瀬義州訳『FASB財務会計の諸概念』[改訳版], 中央経済社, 1990年)

- [9] Laughlin, R. C. and A. G. Puxty, Accounting Regulation: An Alternative Perspective, *Journal of Business Finance & Accounting*, vol. 10 no. 3, 1983.
- [10] Puxty, A. G., The Accountancy Profession in the Class Structure, in D. J. Cooper and T. M. Hopper eds., *Critical Accounts*, Macmillan Press, 1990.
- [11] Puxty, A. G. and R. C. Laughlin, A Rational Reconstruction of the Decision-Usefulness Criterion, *Journal of Business Finance & Accounting*, vol. 10 no. 4, 1983.
- [12] Staubus, G. J., *A Theory of Accounting to Investors*, University of California Press, 1961. (高尾裕二訳『投資者のための会計理論』, 白桃書房, 1986年)
- [13] Staubus, G. J., *Making Accounting Decisions*, Scholars Book, 1977.
- [14] Willmott, H., Accounting Regulation: An Alternative Perspective: A Comment, *Journal of Business Finance & Accounting*, vol. 11 no. 4, 1984.
- [15] 森川八洲男・佐藤紘光・千葉準一『会計学』, 有斐閣, 1989年。