

# 「情報会計論と管理会計」

## Information Accounting Theory and Management Accounting

小 野 保 之

### [目 次]

- I. 序
- II. ASOBAT における管理会計論
  - 1. ASOBAT における管理会計の定義
  - 2. ASOBAT における管理会計の体系
  - 3. ASOBAT に対する評価
- III. 「情報会計論」の領域—とくに管理会計について—
  - 1. 財務会計からみた管理会計と情報会計との関係
  - 2. 意思決定会計・業績管理会計体系
  - 3. 意思決定会計・業績管理会計体系の意義
- IV. 意思決定指向的会計研究の展開
  - 1. 意思決定指向的会計研究と意思決定会計の異同
  - 2. 意思決定指向的会計研究のタイプ
- V. 結

### I. 序

情報会計は、「会計ジャーナリズムの造語であったと思う」<sup>(1)</sup>といわれるように我が国で生まれた用語である。この情報会計という用語は、「会計はもともと情報であるから、あえて情報会計という必要はないなどという批判もあるが、近年の高度情報化社会の進展に応じた会計の変化を表現する用語として便利なため、定着している」<sup>(2)</sup>のである。

情報会計が会計を情報提供システムとみる考え方をさしていることは、おそらく異論はないであろう。しかし、たとえば、情報会計の領域については広狭2説があり、さらに興津教授は一般に狭義の情報会計と称されるものを「情報利用者指向的会計」とよんでいる<sup>(3)</sup>など、詳細にみると、情報会計の概念および用語法は必ずしも明確になっているとはいえない。

また、情報会計の展開は一様ではなく、大別すると2つの側面から行なわれている。すなわち、会計のもつ情報提供機能を強調することによって種々の環境的变化に対応しうる新しい会計理論を構築することを課題とするより理論的な側面と、急速に発展するコンピュータ技術を導入し会計の情報システム化を課題とするより実践的・技術的な側面である。河崎教授はこの2側面を「意思決定指向」と「データベース指向」と名付け、「意思決定指向とは、情報利用者の意思決定モデルの解明、および会計情報が情報利用者の判断と意思決定にどのような影響を与えるかに焦点をあて、意思決定者中心に情報会計システム（情報会計）を展開する行き方をいう。これに対し、データベース指向とは、あらゆる情報要求に応えられるように、データ中心に情報会計システム（情報会計）を展開する行き方をいう」<sup>(4)</sup>と述べている。ここでは、前者を「情報会計論」、後者を「会計情報システム（Accounting information System, AIS）論」と呼ぶことにする。

本稿では、我が国独自の用語として発達してきた情報会計について、とくに「情報会計論」としての情報会計と管理会計との関連という観点からみていきたい。

## II. ASOBAT における管理会計論

### 1. ASOBAT における管理会計の定義

前述のように、情報会計は我が国で生まれた用語であるが、それが会計研究領域として一般化するようになった契機を 1966 年の AAA の『基礎的会計理論（以下、ASOBAT と省略する）』に求めることは異論がないであろう。

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な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」<sup>(5)</sup> と定義し、会計の本質を情報提供システムとしてとらえた。そこでは、会計の目的は、会計情報の利用者である意思決定者の行なう種々の意思決定状況に対して有用な情報を提供することと考えられている。会計の役割のひとつを情報の提供ととらえることは ASOBAT 以前にもあったが、<sup>(6)</sup> それはあくまで会計情報作成者を主体とした観点であった。これに対し、ASOBAT は、情報利用者にとっての有用な情報の提供という「有用性」概念を基軸とし、会計情報利用者の立場にたった情報提供システムとしての会計を主張したのである。こうした利用者指向的な会計理論が我が国で情報会計と称されたのである。

ASOBAT は、会計を情報システムととらえることによって財務会計と管理会計の垣根を取り去り、会計の全領域に対し統合的にアプローチしようとする。この結果、従来の財務会計は外部情報会計として、また管理会計は内部情報会計として、情報会計システム一般の 1 領域を構成することになる。では、ASOBAT において内部情報会計としての管理会計はどのようなものとして描かれているのであろうか。

ASOBAT の会計一般に関する定義が革新的であったのに対して、管理会計に関する定義にはとくに新味はない。すなわち、ASOBAT は、AAA の管理会計委員会の 1958 年報告書の定義を援用し、管理会計は「経済主体の実際の経済資料と計画上の経済資料を処理するにあたって、合理的な経済目標を計画し、この目標を達成しようとして合目的な意思決定を行なうにあたって、経営管理者を助けるために、利用目的に適合した技術および概念を適用すること」<sup>(7)</sup> と定義している。

しかし、その解釈については管理会計の情報提供機能を強調するという点で特徴的である。たとえば、「利用目的に適合した技術および概念の適用」という点では適切な情報の作成技術の適用と利用者の要求に適合した情報の提供が強調されているし、「経済資料」という点に関しては非貨幣的情報を重要視しているのである。また、「経営管理者を助ける」という点では、意思決定と情報提供とを区別し、管理会計は意思決定に対して有用な情報を提供することを目的とする支援システムであって、意思決定システムそのものではないとする。すなわち、管理会計の「情報機能と経営管理者の意思決定機能とを区別することは重要である。これらの機能はしだいに相互関連を深めてきているが、それにもかかわらず、目的、範囲、および責任の点では基本的に異なっている」<sup>(8)</sup> と述べ、情報提供システムとしての管理会計を強調するのである。

### 2. ASOBAT における管理会計の体系

こうした管理会計（内部情報会計）の定義に続いて、ASOBAT は、経営管理者（会計情報の内部利用者）の立場を強調したうえで、経営管理者の基本的機能として計画と統制があることを述べ、経営機能による管理会計の体系論を展開する。

管理会計がどのような内容をもつかについては、通常、体系論として展開されている。その初

期のもの、管理会計が事前ないし未来計算をとりあつかうという点に、事後ないし過去計算のみをとりあつかう財務会計との相違点を見出し、これを管理会計の特徴とし、標準原価、予算統制などの計算技法から管理会計を体系付けようとするものであった。しかし、たとえば実際原価計算などのように管理会計と財務会計の両方で使用される計算技法があり、またこのような技法的体系が「標準原価や予算が実績との対比による差異分析を不可欠とする限り、過去計算を排除しないという意味でも単純な理解の域を出るものではない」<sup>9)</sup> というような点を考えると、計算技法のみで管理会計を特徴付けることは困難であるといえる。

技法的体系のこのような欠陥から、第2次世界大戦後に登場したものが、プランニング（計画）とコントロール（統制）という経営管理機能の区分に照らして管理会計の体系を組み立てようとする見解である。これによれば、管理会計も、いくつかの代替案のうちから最良のものを選択する行為である計画設定に有用な情報を提供することを目的とする計画会計と、「計画設定の結果、選択されたやり方について達成目標を決め、これにむけて実績を指導し、規制する行為」<sup>10)</sup> である統制に有用な情報を提供することを目的とする統制会計とに区分される。1955年度のAAA原価諸概念および基準委員会もこの体系を採用し、さらに計画会計の領域を、特定の問題に直面した経営管理者が行なう非反復的意思決定に関連する個別計画会計と、企業あるいはその職能部門についての一定の期間に対する総合的プランを系統的に作成する期間計画会計（利益計画および予算編成が含まれる）とに区分している。<sup>11)</sup>

ASOBATの体系論も、この計画会計と統制会計という伝統的な体系論の立場にたったものであるといえる。しかし、ASOBATの体系論が特徴的なのは、当時急速に進みつつあった会計のコンピュータ情報システム化の可能性を考慮して、サイモン教授による経営意思決定のフレームワーク<sup>12)</sup> すなわちプログラム化可能（定型的）なものとは不可能（非定型的）なものとの区分と、こうした計画・統制による区分とを結びつけたところにある。ASOBATによる経営管理のフレームワークは、次図のように(1)～(4)までの4つの局面で示される。

Ⅱ－1図 経営管理のフレームワーク<sup>13)</sup>

機 能 \ 活 動	非 定 型 的 活 動	定 型 的 活 動
計 画	(1)	(2)
統 制	(3)	(4)

上図で、(1)に相当するものはトップマネジメントの行なう基本計画業務であり、(4)に相当するものは工場などにおけるローアマネジメントの行なうようなルーティンな統制業務である。ミドルマネジメントの業務は実施機能として(2)ないし(3)に相当することになる。また、ASOBATは、「計画とはいくつかの代替案のなかから選択をすることを意味し、また、全部ではないとしても、主として意思決定活動である」<sup>14)</sup> と述べ、こうした管理会計の体系のなかでとくに計画機能を意思決定と関連の深いものとしている。

このようにASOBATは、管理会計の面でも情報利用者に有用な情報を提供するという情報会計（利用者指向会計）を展開しているのであるが、上述のように、これに際してコンピュータとの関連がとりあげられていることは留意する必要がある。なぜなら、前章でふれたように、情報会計は、現在、「情報会計論」と「会計情報システム論」とに2分されていると思われるが、その萌芽をすでにこの点にみいだすことができるからである。

### 3. ASOBAT に対する評価

津曲教授は、ASOBAT の特徴を、(1)会計実務とのきずなを断ち切り、分析的研究により新しい会計理論を構築することを企図していること、(2)その新しい会計理論を一種の情報科学として包摂的に再編成することを構想していること、そして(3)決定理論、情報理論、伝達理論や各種の計量的分析方法などといった隣接諸科学の成果を積極的に導入して、学際的研究により、一種の情報科学としての会計理論の精緻化を展望していることの3点に要約している。<sup>94</sup>

このように、ASOBAT は会計を情報提供システムととらえる新しい視点から会計理論の再構築をはかったものといえるが、この ASOBAT に対しては種々の点で批判がなされている。

細部においては、「そのような拡張（非貨幣的情報の重視）は、ともすると会計情報と非会計情報との相違を曖昧にするだけで、仮に会計の外延がいかほど拡張されたとしても一むしろそのことのゆえに一、やがては会計が本来担っている、あるいは担うべき、固有の歴史的・社会的機能の希薄化を通じて、一挙に会計の自己喪失につながるかもしれない危険を蔵していた」<sup>95</sup>といわれるように、非貨幣的情報を積極的にとり入れることをはじめとした会計情報の無限定ともいえる拡大についての危惧が表明されている。また、津曲教授が ASOBAT の特徴のひとつとしてあげている学際的研究の導入についても、「十分な関連諸科学の統合は会計学の立場からみて、まだ整備した状態においては行われておらず、いってみれば、まだその前段階的な状況にある」<sup>96</sup>といった問題点も指摘されている。

こうした批判のなかでももっとも重要なものは、ASOBAT がきわめて概念的な問題のみに終始し、具体的な問題への展開を示していないという批判であろう。加登教授は、この点に関して、ASOBAT の管理会計の体系は「会計を情報システムとして概念的に把握することには成功したものの、会計情報システムにおける計量的技法の役割をはじめとした具体的な問題を検討する糸口を提供するといった実践的な指針を提供していない」<sup>97</sup>と批判する。また、同様に、辻教授は、「問題提起の域を出ず、積極的な議論の展開はほとんどない」<sup>98</sup>と指摘している。

さらに、ASOBAT は会計の基礎理論ではなく情報一般の基礎理論を提示しているにすぎないという、極論的な批判まである。たとえば、室本教授は、「情報会計論では会計の本質について語るものではない…（中略）…1966年のAAAの報告書（ASOBAT）をみても、会計情報の有用性とか、レリバントな会計情報を説くだけで、そこには会計そのものの本質に即した会計のあり方を説くに至らない」<sup>99</sup>と述べている。この点では、原田教授がいうように、「ASOBAT は、会計の基礎理論というよりも、新しい会計理論の必要性をうたいあげた啓蒙の書と見るべきである」<sup>100</sup>のかもしれない。

このように、ASOBAT に対してはむしろ批判的な見解が多いともいえるが、それにもかかわらずその管理会計研究に与えた影響は非常に大きいといえる。すくなくとも、ASOBAT 以後の AAA の報告書などをみるかぎりにおいては、「ASOBAT 以降の管理会計に関するアメリカ会計学会の諸研究は、基本的には ASOBAT で方向づけられた線に沿って研究が進められてきた」<sup>101</sup>のであり、また、我が国においても、「ASOBAT 以降は、一方で ASOBAT を批判的に敷衍しながらその欠落部分を埋める形をとって、他方で ASOBAT 自身が示唆している将来へ向けて、理論の分化と深化とが進みつつある」<sup>102</sup>といえるのである。ASOBAT に対する批判の多さも、逆にいえば、ASOBAT の影響の大きさをあらわしているものともとれるのである。

こうして、ASOBAT で示された会計研究の新しい方向性は、我が国で情報会計として展開されることになった。次章以下では、情報会計の一面としての「情報会計論」における展開方向の一端をみることにより、管理会計と情報会計の関係を検討していった。

## Ⅲ. 「情報会計論」の領域 —とくに管理会計について—

## 1. 財務会計からみた管理会計と情報会計との関係

財務会計の領域においては、情報会計は制度会計との関連で論議されることが多い。<sup>60</sup> すなわち、法的会計としての制度会計と非制度会計としての情報会計という関係として次図のように描かれる。

Ⅲ-1図 制度会計と情報会計（狭義）との関係

財務会計	商法会計	制度会計
	証券法会計	
	税務会計	
	非制度財務会計	
管理会計		情報会計    非制度会計

これによれば、財務会計のうちに制度会計と非制度財務会計があり、また管理会計はすべて非制度会計となる。たしかに我が国には、商法、証券取引法、税法という会計関連法規はもちろんのこと、企業会計原則にさえ管理会計に関する規定はない。この意味では管理会計が非制度会計であることは明らかであり、<sup>61</sup> 非制度会計＝情報会計であるなら、管理会計は非制度財務会計とならんで（狭義の）情報会計となり、制度会計と対比されることになる。

こうした制度会計と（狭義の）情報会計の対比を当初から年頭において研究を行なった先駆者のひとりである武田教授は、次表のようにその定義上の対比を行なっている。

Ⅲ-1表 制度会計と情報会計との定義上の異同性<sup>62</sup>

	制度会計とは	情報会計とは
①会計処理の対象	受託資本の管理・運用の過程を	受け手の情報要求を充足するために必要であると認知された対象または事象を
②報告目的	受託責任の履行結果について信任を問う目的をもって	特定の受け手（情報利用者）の意思決定に役立つような形で
③報告対象	株主（株主総会）に対して	情報要求別に成層化されたそれぞれの情報利用者に対して
④報告手段	計算書類を通じて報告する	任意の形式で作成された報告書をもって伝達するとともに
⑤フィードバック	——	情報利用者の意思決定結果に係る情報ニーズを反映するための適切なメカニズムを含む
	会計領域を総称する	会計領域を総称する

また、河崎教授は、武田教授の見解に依拠して、より広範に、制度会計と（狭義の）情報会計の特質を次表のようにまとめている。

Ⅲ-2表（狭義の）情報会計と制度会計（伝統的会計）の原理的対極性<sup>8)</sup>

2 類型		制度会計（伝統的会計）	（狭義の）情報会計
項 目			
(1) 情報命題		・作成命題：真実性 ・利用命題：有用性（制度的有用性）	・作成命題：目的適合性 ・利用命題：有用性（個別的有用性）
(2) 方法論		・オペレーショナリズム ・帰納的アプローチ	・プラグマティズム ・演繹的アプローチ
	① 目的	・単一目的（法理念の実現）	・多元目的（各種情報利用者の情報要求の充足）
	② 対象	・取引	・情報要求を充足するすべての経済活動（対象・事象）
	③ 手段	・一元的測定（原価・実現アプローチ）	・多元的測定（現在原価、将来売価等）
	④ 結果	・法令により規定された文書	・任意の形式の伝達メディア
(3) 情報システム		・手作業を基礎とした会計システム	・コンピュータを基礎とした会計システム
	システム特性	・唯一の公式情報システム ・財務会計と管理会計がオフライン	・総合情報システムのサブシステム ・財務会計と管理会計がオンライン
(4) 情報内容		——	——
	① 属性	・財務情報（貨幣的情報）	・財務情報（貨幣的情報） ・非財務情報（物量情報） ・非計量情報
	② 時間	・取引情報（過去情報）	・取引情報（過去情報） ・環境情報（現在情報、将来情報）
(5) コミュニケーション		・一方的コミュニケーション	・相互的コミュニケーション
	フィードバック機構	な い	あ る

上の2つの表をみると、制度会計と情報会計とはまったく接点がないようにも思える。しかし、前述のように、ASOBATの描く情報会計の領域は財務会計と管理会計とを含む会計一般であり、そこには制度会計の領域も内包されている。また、制度会計と（狭義の）情報会計とを区別する

上述の場合でも、制度会計と情報会計とを対立したまったく異質の概念としてとらえるのではなく、両者を現行の制度会計と将来の制度会計としての情報会計（この場合の情報会計は非制度財務会計の意味であると思われる）としてとらえるのである。つまり、「制度会計は現に「ある会計」のフレーム・ワークを描き出し、そこに存在する問題点を明らかにする課題をもつものである。これに対して、情報利用者指向的会計（情報会計）に代表される会計理論において検討される問題は、少なくとも将来においてその制度化が行われる可能性を考えるものであり、「あるべき会計」としてのフレーム・ワークを提言するものである」<sup>98</sup> というのである。

したがって、情報会計を ASOBAT のように制度会計をも含む広範な領域としてとらえた場合、Ⅲ-1 図は次のように書き直すことができる。

Ⅲ-2 図 制度会計と情報会計（広義）との関係

財務会計	商法会計	制度会計	情報会計
	証取法会計		
	税務会計		
	非制度財務会計	非制度会計	
管理会計			

では、制度会計と（狭義の）情報会計とを対比させる意味はどこにあるのかといえ、それは、伝統的会計（損益計算論）の典型としての制度会計と、その伝統的会計の限界に対処するべく登場した革新的会計理論である情報会計とを対比させることによってその相違を明確化し、それぞれの特徴をきわだたせることを意図するという点に求められる。すなわち、「概念の明確化を図るために「広義の情報会計領域から確定的な内容をもつ制度会計領域を除いた領域」について情報会計の名称をあたえ、この狭義の情報会計と制度会計とを対比させることによって「両会計の特質を明らかにすることが必要である」<sup>99</sup> という認識が、このような対比をうみだしたといえよう。

## 2. 意思決定会計・業績管理会計体系

前節において、財務会計領域では、制度会計と（狭義の）情報会計とを対比させる研究が行なわれていることを述べた。この点からすれば、管理会計領域でも、財務会計領域に倣って、伝統的な管理会計領域と、広義の情報会計領域からそれを除いた（狭義の）情報会計領域とを対比させることが考えられる。

ASOBAT においても、管理会計情報に対する要求を、伝統的な会計組織と方式によって提供される情報と、従来の方式とは別に提供される情報との2つの観点にわけて考察している。すなわち「第1に、伝統的な方式は、アウトプットを利益目標と財政状態の測定とに調和させることによって、経営管理者の全般的統制機能に非常によく役だつ…（中略）…第2に、利用目的に適合した情報を求める経営管理者の要求に役だつためには、会計担当者は伝統的なモデルと歴史的原価で評価した取引資料という2つの範囲をこえなければならない」<sup>100</sup> としているのである。しかし、この伝統的なモデルは「一般目的の外部向けの会計上の諸計算書と報告書を作成するために利用されるフレームワーク」<sup>101</sup> であり、その意味では、ASOBAT で行なわれている対比はいわば会計技法的な対比であり、前述の財務会計領域で行なわれている制度会計と（狭義の）情報会計との対比のような体系的な対比が行なわれているわけではない。

こうした単なる技法的な対比ではなく、財務会計領域で行なわれているような体系論的な対比を管理会計領域で指向したものとしては、青柳教授の見解をあげることができる。青柳教授は、

会計全体を社会制度の一環としての制度としてとらえ、会計（すなわち会計制度）について、構造面では規約と判断という2つの側面があり、機能面では会計責任を履行する面と情報を提供する面があるとし、会計責任を履行する面を制度会計ととらえ、情報を提供する面を情報会計ととらえる。そして、「財務会計が制度会計と情報会計に分類される。管理会計にも広義の会計責任があるとみれば、これまた制度会計と情報会計に分類される」<sup>90</sup>と述べ、財務会計と同様、管理会計においても制度会計と（狭義の）情報会計との対比の可能性があることを示唆する。しかし、制度会計を法規制による会計とするなら、すくなくとも我が国では会計法規（企業会計原則にさえ）になんら明文化された管理会計に関する規定がない以上、現行制度会計の領域に管理会計を含めることは問題のあるものといわざるをえない。この点から、結局、青柳教授自身も「制度会計は財務会計に限定された用語として解釈されている」<sup>91</sup>として、制度会計の領域を財務会計に限定している。

とはいうものの、青柳教授は管理会計における責任履行会計と情報提供会計との対比それ自体を放棄するわけではない。この点に関して、青柳教授は、「会計固有の考え方としても、持分保護機能（会計責任の履行機能）と情報提供機能は会計の源初機能である。…（中略）…原理的に考えれば、この二つの全体観（全体論と原子論）と会計機能がさらに外部報告と内部報告に分化し、それぞれにおいて二つの支脈をつくった。財務会計では制度会計と情報会計、管理会計では意思決定会計と業績管理会計というようにである」<sup>92</sup>と述べている。ここでは、会計責任を履行する側面として制度会計と業績管理会計を、情報を提供する側面として情報会計と意思決定会計をあげ、「制度会計と業績管理会計、情報会計と意思決定会計との相似関係を指摘し」<sup>93</sup>ている。こうした論拠にしたがえば、財務会計と同様、管理会計においても、業績管理会計と意思決定会計というかたちで、伝統的な会計領域（制度会計的領域）と新しい会計領域（狭義の情報会計的領域）とを対比させ、両会計の特質を体系的にあきらかにすることができるということになる。

この意思決定会計と業績管理会計という体系を最初に展開したのがベイヤー教授である。彼は、会計を(1)財産保全会計（custodial accounting）、(2)業績管理会計（ないしは業績評価会計、performance accounting）、(3)意思決定会計（decision accounting）に3区分し、財産保全会計をいわゆる財務会計、残り2つを管理会計に当たるものとしている。ベイヤー教授は、このうち業績管理会計を「組織上の責任単位ごとのなんらかの計画に対して数量的に業績を対応させることである…（中略）…それはまた原価以外の数量的データをも含む…（中略）…その特徴は、責任単位ごとに計画された業績に対して（実際に達成された）業績を測定するのに役立つということである」<sup>94</sup>と定義する。ここで留意しなければならないのは、ベイヤー教授は業績管理会計の領域を必ずしも明確にしているとはいえないということである。つまり、この定義では、計画会計と統制会計との融合ということが主張されているが、それがどの計画領域に対してであるかは明示されていないのである。もっとも、彼の意思決定会計についての論述からは、「意思決定会計における「意思決定」は、個別計画設定によるものみに限定されている」<sup>95</sup>のであり、その意味では、彼は業績管理会計の領域を期間計画会計と統制会計にあたるものと考えていることが類推できる。この点から、山邊教授は、ベイヤー教授の体系論を展開し、意思決定会計を個別計画のための会計、業績管理会計を期間計画と統制のための会計として明確に位置付けている。<sup>96</sup>山邊教授は、こうした体系をとる理由として、(1)期間計画と統制の経営管理の面からの不可分性、(2)意思決定会計（個別計画会計）と業績管理会計（期間計画会計および統制会計）の会計概念の相違性（前者は差額収益・原価であるのに対し、後者は管理可能収益・原価・利益）、(3)意思決定会計と業績管理会計の会計実体の相違性（前者はプロジェクト実体であるのに対し、後者は責任実体）の3点をあげている。

しかし、このベイヤー、山邊両教授の主張する体系に関してはいくつかの問題点が指摘されている。松本教授は、この体系について、(1)期間計画が未来値（予算モデル）の比較によって行な



われるのに対して、統制会計が目標値（基準値）と実績との比較によって行なわれるという点で両者は本質が異なる、(2)長期利益計画は比較基準の見積りにあたって用心の原則にしたがわねばならないのに対し、短期利益計画は比較基準の見積りにあたって経済性の原則にしたがわねばならない、また(3)個別計画は期間計画と結びついて、その一環としてたてられるべきである、という3つの点が考慮されていないことを指摘している。<sup>39</sup>

また、溝口教授は、この体系をとった場合、長期利益計画会計（業績管理会計に組み入れられている）と短期的な個別計画会計すなわち個別業務計画会計（意思決定会計に組み入れられている）の位置づけについて問題があると指摘する。<sup>40</sup>つまり、長期利益計画は、個別計画ではないので意思決定会計の領域には含まれないが、業績評価システムが整っているとはいえないので業績管理会計にも編入しえないことになる。つぎに個別業務計画は、意思決定会計の対象が基本計画（構造計画）であるとするなら意思決定会計の領域には含まれないこととなるし、もとより期間計画とはいえないので、これを業績管理会計に組み入れるには特別な説明が必要になるのである。このように、長期利益計画会計と個別業務計画会計については、意思決定会計と業績管理会計のどちらに組み入れるにしても問題があるといえるが、溝口教授は、現段階ではとことわったうえで、長期利益計画会計を意思決定会計に属するものとして、また個別業務計画会計を業績管理会計に属するものとしておくのがよいと主張する。<sup>41</sup>

意思決定会計・業績管理会計体系は、計画会計・統制会計体系と同様、経営管理機能による管理会計体系論といえることができるが。ここで、前章からの論述にしたがって各体系論を比較すると、次表のようにあらわすことができよう。

Ⅲ－3表 管理会計体系論の比較<sup>42</sup>

A A A 1955年度 委員会		ASOBAT		ベイヤー・山邊	溝 口	
計 画 会 計	個 別 計 画	計 画 会 計	非 定 型 的	意 思 決 定 会 計 ( 個 別 計 画 会 計)	意 思 決 定 会 計	個 別 構 造 計 画 会 計
	会 計		定 型 的			長 期 利 益 計 画 会 計
	期 間 計 画 会 計			業 績 管 理 会 計 ( 期 間 計 画 会 計 と 統 制 会 計)	業 績 管 理 会 計	個 別 業 務 計 画 会 計
統 制 会 計		統 制 会 計	非 定 型 的			長 期 利 益 計 画 会 計 を 除 く 期 間 計 画 会 計 と 統 制 会 計
			定 型 的			

### 3. 意思決定会計・業績管理会計体系の意義

前述のように、青柳教授は責任会計という側面からの業績管理会計と制度会計の同質性を主張する。管理会計では、「各経営者の担当活動領域（部門・事業部・営業所・支店・部・課・局など）を単位とする分権的組織のための予算制度および業績報告制度を責任会計制度」<sup>43</sup>とよんでいる。つまり、「会計管理のシステムを、管理組織ないし部門管理者、監督者の責任に結びつけたもの」<sup>44</sup>が管理会計における責任会計概念であり、業績管理会計概念よりも古く、当初は原価中心点別のコスト・コントロール会計（統制会計）として1950年代初頭から提唱されてきている。

業績管理会計は、ペイヤー教授の定義にみられるように責任単位ごとの計画と実績との対比を行なうものであり、山邊教授の指摘されるごとく責任実体（責任会計概念）にもとづく管理会計領域とすることができる。ここで留意しなければならないのは、期間計画を従来の計画会計の領域から統制会計の領域にもちこむことによって業績管理会計が提唱されることである。すなわち、業績管理会計は「責任会計の理念と計画計算の理念とを有機的に結びつけ」<sup>49</sup> ているのであり、責任会計概念を単なるコントロールのための会計（統制会計）から、プランニング・アンド・コントロールのための会計（計画・統制会計）へと昇華させているのである。この点で、「責任会計の内容的展開として業績管理会計を意義づけることができる」<sup>49</sup> のである。

前出のⅢ-1表をみてもわかるように、財務会計では、制度会計を責任会計として、（狭義の）情報会計を意思決定会計として特徴づけて対比することがよく行なわれている。<sup>49</sup> この意味では、業績管理会計は、青柳教授の指摘するように、会計責任履行機能を有するという点では、制度会計との同質性が認められる。しかし、業績管理会計と意思決定会計とは、財務会計領域における制度会計と（狭義の）情報会計とは異なり、対立するかのようにとらえられてはいない。財務会計領域では、制度会計を伝統的会計理論（取得原価主義評価を基調とする期間損益計算論（動態論））を代表するものとしてとらえ、また（狭義の）情報会計を伝統的会計の限界性を打破するために会計領域を拡大する（時価評価、予測値、非貨幣的情報などの導入）革新的会計理論としてとらえることにより、そこに対比する意義をみいだすことができる。しかし、業績管理会計は、統制会計領域では実績の測定という点で伝統的会計の枠組に組み入れることができるが、計画会計領域では予測値の算定が不可欠になるし、また、管理会計の性質上、非貨幣数値（生産量など）による情報が用いられるのはあたりまえのこととなる。このように、業績管理会計を制度会計のように伝統的会計理論を代表するものとしてとらえることには無理があるのであり、Ⅲ-2表にみられるような財務会計領域における制度会計と（狭義の）情報会計のような明確な対比を業績管理会計と意思決定会計との間に行なうことは困難となる。さらに、前述の松本教授の指摘にあるように、個別計画は期間計画の一環として有機的に結合しているものであり、その意味からも意思決定会計と業績管理会計とを対立的にとらえることは、適切であるとはいえないのである。

このことは、制度会計と（狭義の）情報会計との相違をうみだす根本要因が、責任会計機能と情報提供機能という点にあるのではないことを示唆している。責任会計機能と情報提供機能とは、制度会計と（狭義の）情報会計との相違の一面をあらわすにすぎず、むしろその相違の根本要因は、保守的、硬直的な法制度の制約のもとで理論を展開しなくてはならない制度会計の拘束性と、原則的になんら外的な制約を受けずに理論を展開できる（狭義の）情報会計の任意性にあるのではないかと思われる。その意味では、基本的に法制度の制約をまったくうけない管理会計は、情報会計概念を狭義にとらえた場合（もとより、筆者は全会計領域を情報会計とする広義説の立場をとるものであるが）でも、一般的にいわれるように、すべて情報会計領域に属することとなるといえよう。

このように、意思決定会計・業績管理会計体系が伝統的会計と革新的会計との相違の明確化という意義をもたないとするなら、この体系の意義はどこに求められるのであろうか。

計画会計・統制会計体系は、ASOBATにも採用されているように、技法別体系にかわり広い支持をえることになった。しかし、この体系にもいくつかの点で問題があると思われる。松本教授は計画会計・統制会計体系の欠点として、(1)非定型的な長期計画（大綱計画）と定型的な短期計画（執行計画）との違いによる有用な会計情報の質の相違性、(2)短期計画会計の統制会計との不可分性、(3)個別計画会計と期間計画会計との異質性、(4)管理会計が財務会計と原価会計にわかれて存在していることの4つの点を考慮していないことを指摘している。<sup>49</sup> 計画会計・統制会計体系を発展させたASOBATの体系においても、(1)の欠点は解消されているが、他の点は解消されないままである。これに対し業績管理会計・意思決定会計体系は、溝口教授の体系を用いると

すれば、(1)の欠点はもとより(2)、(3)の欠点も解消できるのである（(4)の欠点を解消するにはなお改善が必要であるが）。このように、業績管理会計・意思決定会計体系は計画会計・統制会計体系の欠点を打破するものとして、まず意義づけることができる。

ベイヤー教授が業績管理会計・意思決定会計体系を提唱した背景にあったものは、当時急速に発展しつつあったコンピュータ情報システムであったといえる。彼の著書の第1章は「経営情報システムの一層の強調」であった。そこでは、財務会計目的と管理会計目的とを同時に満たすような単一の会計構造が収益性会計として提起され、それを企業の意思決定促進的な経営情報システムに統合させることの必要性が主張されている。<sup>49</sup> 企業の意思決定のコンピュータ情報システム化を考える場合、それに容易なものと困難なものがあることは ASOBAT の主張にみられるとおりであるが、ベイヤー教授もまた、こうしたコンピュータ情報システムとしての管理会計のシステム化という観点から、管理会計を、反復性のあるルーティンな意思決定である期間計画に関連する業績管理会計と、非反復的な個別計画に関連する意思決定会計とに体系化して論じたものといえよう。つまり、彼の体系論は、「コンピュータの発展によるインパクトを受け止める形で提起された議論であり、そのかぎりにおいてすぐれた斬新さを備えていた」<sup>50</sup> といえる。また、こうした議論から、ベイヤー教授が、企業における意思決定を重視していたことがみてとれる。このような、財務会計と管理会計の統一的理解、コンピュータによる会計の情報システム化、企業の利害関係者の意思決定との関連性の強調などは、前述のように、ASOBAT の提起した情報会計の骨格となるものであり、この意味で、ベイヤー教授の体系（業績管理会計・意思決定会計体系）論を情報会計の先駆として意義づけることもできよう。

#### IV. 意思決定指向的会計研究の展開

##### 1. 意思決定指向的会計研究と意思決定会計の異同

業績管理会計・意思決定会計体系にみられる意思決定の重視は、ASOBAT においてより明確な形であられる。前述のように、ASOBAT は企業管理における計画機能の大部分が意思決定活動であるとしているが、この意思決定が最上層部から下層部までのさまざまな意思決定階層によって行なわれるものであるという観点から、計画会計の領域を非定型的なものとして定型的なものにわけるのである。<sup>51</sup> また ASOBAT は、会計の目的のひとつとして、限りある資源を利用することについて意思決定を行なうことに対する有用な情報の提供をあげている<sup>52</sup>が、これを「意思決定会計」と考えるなら、計画会計の領域のほとんどは「意思決定会計」となる。さらに、ASOBATの管理会計の定義を字義どおりに解釈とするなら、ASOBAT は、管理会計（全体）を会計情報の企業内部利用者（マネージャー）の意思決定を支援する情報システム（内部情報会計）と考えているともいえる。ここでの意思決定とは、「計画と統制の双方に共通した基礎的職能」<sup>53</sup>としての意思決定であるといえる。このように ASOBAT は意思決定を重視し、会計研究の展開方向のひとつとして情報利用者の意思決定モデルの研究をあげているのである。<sup>54</sup>

後述するように、ASOBAT に前後して、経営管理者の意思決定を課題とした研究が管理会計研究の主流となるが、こうした「意思決定会計」は ASOBAT のような一般的ないし広範な意思決定を対象としたものであり、業績管理会計・意思決定会計体系におけるような特殊ないし部分的な意思決定のみを対象としたものではないことに注意する必要がある。同じく意思決定会計とはいっても、業績管理会計・意思決定会計体系における意思決定会計の領域は、基本的に個別計画会計に限定される（溝口教授の体系では、個別構造計画会計と長期利益計画会計であるが、やはり計画会計の全領域を含むものではない）のである。これは、短期計画会計と統制会計の不可分性を主張する業績管理会計・意思決定会計体系からすれば当然のことであるといえる。

上述の意味からは、業績管理会計・意思決定会計体系における意思決定会計を「狭義の意思決

定会計」、ASOBAT におけるような拡大されたカッコづきの「意思決定会計」を「広義の意思決定会計」と称することもできようが、用語の混乱を避けるという点から後者の「意思決定会計」を意思決定指向的会計研究と呼ぶことにする。なぜなら意思決定指向的会計研究は管理会計の体系論上の分類というのではなく、管理会計研究へのアプローチの方法ないしは研究領域といったような内容をもつからである。

こうした意思決定指向的会計研究の台頭にはとくに留意しなければならないと思われる。なぜなら、「従来の管理会計研究では、より一般的な意味での意思決定を対象として、意思決定のための管理会計を論じることはなかった。従来の研究では、意思決定のための会計といえば、個別計画のための会計ないし特殊意思決定のための会計を意味するのが通常であった」<sup>64</sup> のであり、情報会計の登場によってより一般的な意思決定を対象とした意思決定指向的会計研究が生じたといえるからである。この意味で、意思決定指向的会計研究は管理会計における「情報会計論」の展開として位置づけることができよう。

## 2. 意思決定指向的会計研究のタイプ

前述のように、意思決定指向的会計研究は、意思決定を広く解釈することにより、管理会計の全体を意思決定の観点からとらえようとするものである。すなわち、意思決定指向的会計研究の立場に立てば、「管理会計の目的は、企業における経営者およびさまざまな階層の管理者が意思決定するために必要な情報を提供すること」<sup>65</sup> であるとされる。このように意思決定指向的会計研究は、意思決定者に有用な情報とはなにかを研究することがその課題となるが、これには2つのタイプのアプローチがある。

デムスキー＝フェルサム教授によれば、会計研究アプローチは歴史的に、(1)歴史的伝達アプローチ (historical communication approach)、(2)利用者意思決定モデルアプローチ (user decision-model approach)、(3)情報評価アプローチ (information evaluation approach) に区分することができるという。<sup>66</sup> このうち、利用者意思決定モデルアプローチと情報評価アプローチの2つを意思決定指向的会計研究としてみることができる。

歴史的伝達アプローチは、一般に、歴史的原価にもとづく唯一・絶対の真実の原価(true cost)、したがって管理会計においては実際原価を測定することを中心的な研究対象とするアプローチであり、管理会計の草々期から1960年代初頭まで支配的地位にあったとされる。このアプローチでは、「情報利用者として、特定の個人や利害関係グループを想定していない。あるいは、情報利用者の情報ニーズの相違は考慮するほどのものではないと考えているともいえる」<sup>67</sup> のであり、意思決定者への有用な情報の提供という問題はほとんど考慮されていないといえる。この点で、歴史的伝達アプローチは意思決定指向的会計研究の範疇に含まれないものとなる。

利用者意思決定モデルアプローチは、情報利用者(意思決定者)の情報ニーズがその目的(意思決定の内容)によって異なるという認識から出発する。そのため、このアプローチは、まず意思決定の種類(資本投資決定、価格決定、生産量決定など)ごとに特定の意思決定モデルを仮定し、それに関連するデータ(会計情報(原価))はなにか、そのデータをいかに測定するかを主たる研究課題とする。原価概念という観点からは、目的(意思決定)に応じて異なる原価概念(機会原価や増分原価などのいわゆる特殊原価概念が多用される)がとられるのであり、唯一・絶対の原価というものは存在しないことになる。これがよくいわれる【異なる目的には異なる原価】であり、この意味では、特定の目的(意思決定)という条件のもとでのみ真実となるような条件付き真実の原価が問題となる。1950年代初頭から1970年代半ばまでの管理会計の発展は、このアプローチに負うところが大きいといわれるが、その研究方法上の特徴として、回帰分析モデルやCVP分析モデルといったような、数学的・統計学的な「計量的技法を適用した管理会計モデルや原価計算モデルを構築することに焦点が当てられている」<sup>68</sup> ことがあげられる。利用者意思決

定モデルアプローチは、上述のように、情報利用者の目的（意思決定）を重視したアプローチであり、意思決定指向的会計研究のひとつのタイプといえることができる。

デムスキー＝フェルサム教授は、歴史的伝達アプローチと利用者意思決定モデルアプローチには、(1)（絶対的にせよ、条件付きにせよ）真実な情報をえるのにはコストがかかることを明示的に考慮していない、(2)真実の原価という概念は確実性の世界を前提とするものであり、不確実性の世界に対応していない（各々の測定が不確実な将来に対してなにをあらわしているかを問題にしていない）、(3)真実の原価は現実の世界では存在せず、また不適切である、というような3つの欠点が存在するとし、第3のアプローチである情報評価アプローチを主張する。

情報評価アプローチは、「代替的情報システムの経済的インパクトとその需要を分析する」<sup>60</sup> 情報経済学を会計研究に導入したものである。前述の利用者意思決定モデルアプローチでは、「ある会計データが（なんらかの意思決定モデルと）関連性のあるものかどうかは知り得ても、「どの程度」そのデータが有用であるかについての解答は得られない。また、ある会計データが関連性をもつものであっても、あまりにその測定が高価につくのであれば意思決定者はむしろそのデータは欲しくないと思うかもしれない、といったような状況に明示的に対応できるような分析のフレームワークになっていない」<sup>61</sup>。これに対し、情報評価アプローチでは、情報を伝統的な経済財としてとらえ、統計的決定理論を導入することによって会計データ（それをうみだした会計情報システム）の価値を明示的にあらわし、これをコストと比較することによりその純価値から有用性の程度が判断されることになる。どんなに意思決定に役立つ（したがって価値の高い）会計情報であろうと、それを手に入れるためのコストがあまりにも高ければ純価値はそれほどでもなくなる（あるいはマイナスということもある）のであり、意思決定者はその採用を見送ることになる<sup>62</sup>。このように、情報評価アプローチは、個々の測定の形態が消費する資源より以上に望ましい成果をうみだす限りにおいて望ましいものとされるといえる、会計情報（システム）のコスト＝便益分析を主張するのである。情報評価アプローチは、「会計測定システムの意思決定へのインパクトをきわめて基礎的なレベルで厳密かつ分析的に考えるはじめてのもの」<sup>63</sup> であり、意思決定指向的会計研究の1類型として位置づけることができる。

情報会計の登場とともにその地位を確定し、1960年代を通じて管理会計の主流となった利用者意思決定モデルアプローチであったが、1970年代に入ると、「そのような理論モデルが必ずしも実務で利用されていないことが反省されるようになってきた」<sup>64</sup>。利用者意思決定モデルアプローチは、こうした理論と実務の乖離をもたらした元凶として、さまざまな批判をうけるようになったのである。<sup>65</sup>

そのひとつが上述のフェルサム＝デムスキー教授による情報評価アプローチからの批判であったが、これに影響をうけて情報評価アプローチの有効性を示唆したのがホーングレン教授であった。<sup>66</sup> 廣本教授は、1960年代を通じて利用者意思決定モデルアプローチの主要な提唱者のひとりであったホーングレン教授が情報評価アプローチに移行した背景として、「管理会計の理論と実務の乖離の問題があったこと、また、そのような乖離問題を費用便益（情報評価アプローチ）の点から説明しようとする動機があったことを見落としてはならない」<sup>67</sup> と指摘している。すなわち、管理会計における理論と実務の乖離の問題は多くの論者によって憂慮されていたことであったが、ホーングレン教授は理論研究の焦点を利用者意思決定モデルアプローチから情報評価アプローチにかえることによって、この乖離の解消を企図したものであると思われるのである。しかし、前述のように情報評価アプローチが基本的に統計的決定理論に基礎をおく規範的、分析的研究であることは、その現実への適用可能性の問題を提示する。また、現実の意思決定を考える時、それがただひとりの個人によって行なわれることはまれであることから、複数主体による意思決定をとりあつかうためにエージェンシー理論を導入することが、統計的決定理論とともに情報評価アプローチのもうひとつの特徴となる。管理会計情報の分析にあたってはこのエージェンシー理論

の導入が有用であると思われ、実際にこの方面での研究も行なわれているが、現実の企業の「階層的意識決定システムは、エージェンシー関係が幾重にも、垂直にも水平にも重なり合ってきたシステムと考えられる」<sup>98)</sup> のであり、このような複雑な重合関係を考慮したより現実的な管理会計情報の分析にあたって、相当の困難がともなうであろうことは容易に予想できる。

このように、情報評価アプローチの現実妥当性も、利用者意思決定モデルアプローチと同様、問題が多いものといわざるをえず、情報評価アプローチの導入により理論と実務との乖離が解消されるのではないかというホーングレン教授の示唆にも疑問符がつくのである。

## V. 結

前章で述べたように、管理会計における理論と実務の乖離の問題は、1970年代初頭からさまざまな論者によって絶えず提起されてきた。そのなかでも、ジョンソン＝キャプラン教授の『レレバンス・ロスト－管理会計の盛衰－』は衝撃的な著作であった。

同書によれば、実務において適用されている管理会計技法は1925年頃までに開発されたものであって、その後60年におよぶ管理会計研究は実務に対して、なんのインパクトももたらしていないという。前述のように、利用者意思決定モデルアプローチの現実への不適合性は以前より指摘されていたことであったが、ジョンソン＝キャプラン教授は、情報評価アプローチについても、その概念については評価を与えるものの、その適用は極端に単純な環境や高度に限定された仮定にもとづくものであって、現実の企業にはまったく適用されていないと批判している。また管理会計への適用が期待されるエージェンシー理論についても、その分析的枠組みによって、原則的にはより複雑化し分権化した企業のマネジメント・コントロール手法に対する必要性がモデル化されたとしながら、実際のエージェンシー理論に関する管理会計研究は抽象的モデルに限定され、現実の管理会計実務を特徴づける、ないしは理解する可能性さえかなり先の将来のことになりそうだと、きわめて悲観的な見解を提示している。<sup>99)</sup>

彼らは、こうした理論と実務とのギャップを「管理会計の適合性の喪失」と名づけ、適合性を回復するために、「優良企業の管理会計実務をフィールド・スタディによって発掘するべきであると主張する」<sup>100)</sup> のである。これは「情報会計論」の視点を180度転換させるものであるといえる。情報会計は、前述の ASOBAT に関する津曲教授の指摘にみられるように、「会計実務とのきずなを断ち切り、分析的研究により新しい会計理論を構築することを企図している」のに対し、ジョンソン＝キャプラン教授は実務とのかかわりを重視すべきであるとするのである。「レレバンスロスト」の影響は「会計研究方法の転換、パラダイムの転換を伴うものであり、いまでもその“余震”はずっと続いている」<sup>101)</sup> のである。

では、情報会計を指向する意思決定指向的会計研究は「管理会計の適合性の喪失」をまねくだけで、今後研究を進める価値はないのであろうか。

伝統的な会計理論は「これまでに行われてきた会計実務を理論的体系的に説明するにとどまるものであって、…(中略)…現行の会計実務を大きく改変するような革新的理論ではなかった」<sup>102)</sup>。これに対し、情報会計は、「ある(現行の)会計実務」にしばられず、「ありうべき会計実務」を純粋に理論的に提唱する役割を担って登場してきたものである。この意味で、情報会計は、元来、現行の実務から乖離することを前提としているものともいえる。したがって、情報会計(意思決定指向的会計研究)で問題となるのは、実務との乖離という現象それ自体ではなく、将来的にその乖離を解消できない(実務に受け入れられないということは「ありうべき実務」を提示していないということになる)ことにあると思われる。

ス 케이ペンス教授によれば、管理会計の理論と実務とのギャップを埋めるには、(1)管理会計の実務を調査することと、(2)理論の方を再検討することの2つのアプローチがあるという。<sup>103)</sup> この

意味では、前者のアプローチをとるのがジョンソン＝キャプラン教授であり、後者のアプローチをとるのがホーングレン教授であるといえよう。今後の管理会計の研究課題として、実務からと理論からの2つのアプローチは、両者とも欠くことのできないものではないだろうか。現行の管理会計実務に即応できるような研究の必要性は会計のプラグマティズム性からも明らかであろうし、また、純粹に理論的な研究も「当面の問題には役立たないとしても、否定されてよいわけではない」<sup>94</sup> のである。廣本教授は、管理会計研究の発展を管理会計システムの設計に関する理論の発展としてとらえ、ジョンソン＝キャプラン教授によって提起されたアプローチをシステム開発（狭義のシステム設計）の問題を、情報評価アプローチをシステム選択の問題をそれぞれあつかうものとし、両者が現在の管理会計システムの設計に欠かせないものとなっていると指摘している<sup>95</sup>。スケイペンス教授も、将来の管理会計研究の方向性に関して、エージェンシー理論の有用性をあげると同時に、「エージェンシー理論の研究者の業績はいくつかの理論的洞察を与えるけれども、それは十分に広い基盤をもつ理論的フレームワークを提供するものではない。…（中略）…そのようなフレームワークは、現行実務を研究することから、すなわち管理会計の説明理論（explanatory theories）を展開することからもたらされであろう」<sup>96</sup> と述べ、2つのアプローチの必要性を主張している。

しかし、情報評価アプローチ（とくに現実性の強いエージェンシー理論にもとづく研究）が管理会計研究にとって有用であることを認めるとしても、上述のようにその将来的な実務への妥当性の考察はなお必要とされるであろう。この点では行動科学的会計研究（Behavioral Accounting Research）を情報評価アプローチに結びつけることがひとつの有効な手段であると考えられる。スケイペンス教授がいうように、「実務における管理会計の役割を向上させることは、経済学的（例えばエージェンシー理論）と組織論的・行動科学的アプローチとの融合によってもたらされるように思われる」<sup>97</sup> のである。

このように、「レレバンス・ロスト」の批判をうけてなお、意思決定指向的会計研究（「情報会計論」）はその有用性を失っていないといえよう。<sup>98</sup> その意味で情報会計ははまだ管理会計研究の重要な一側面を形成しているのである。このことは、情報会計のいまひとつの側面である「会計情報システム論」の展開が管理会計研究に与えた影響を考察するとき、より鮮明になろう。この点については、後日、稿を改めて述べて行きたい。

## 〔脚 注〕

- (1) 中村 忠【新版 財務会計論】白桃書房、1997年、16ページ。
- (2) 嶋 和重【会计学講義】同文館、1985年、14ページ。
- (3) 興津裕康【財務会計の理論】税務経理協会、1992年、同【演習会计学】中央経済社、1997年、同【現代制度会計】森山書店、1997年、などでこの用語法が使われている。
- (4) 河崎照行【情報会計システム論】中央経済社、1997年、27～28ページ、( ) 内加筆。
- (5) AAA Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory, *A Statement of Basic Accounting Theory*, American Accounting Association, 1966, 飯野利夫訳【アメリカ会計学会基礎的会計理論】国元書房、1969年、2 ページ。
- (6) 黒澤教授は伝統的会計の職能として情報の職能、測定職能、保全の職能の3つをあげている。黒澤清【会计学の基礎】千倉書房、1967年、1 ページ。
- (7) AAA Committee, *op. cit.*, 前掲訳書、58ページ。
- (8) *Ibid.*, 前掲訳書、61ページ。
- (9) 辻 厚生編著【管理会計の基礎理論】中央経済社、1985年、129ページ。
- (10) 松本雅男編【管理会計総論】同文館、1971年、13ページ。
- (11) AAA Committee on Cost Concepts and Standards, “Tentative Statement of Cost Concepts

- Underlying Reports for Management Purposes," *The Accounting Review* (April, 1956).
- (12) Simon, H. A., *The New Science of Management Decision*, Prentice-Hall, 1977, 稲葉元吉・倉井武夫訳『意思決定の科学』産業能率短期大学出版部、1979年、参照。また、この点については、拙稿「管理会計と意思決定」『札幌大学女子短期大学部紀要』第14号、1989年9月、参照。
  - (13) AAA Committee, 1966, *op. cit.*, 前掲訳書、64ページ。
  - (14) *Ibid.*, 前掲訳書、65ページ。
  - (15) 津曲直躬「会計理論拡張の青写真：AAAの『会計の基礎理論の表明』をめぐって」『企業会計』、1967年1月、67～68ページ。
  - (16) 伊藤博『管理会計の世紀』同文館、1993年、293ページ、( )内加筆。
  - (17) 青木茂夫『管理会計研究』中央経済社、1986年、35ページ。
  - (18) 加登豊『管理会計研究の系譜－計量的意思決定モデルから意思決定支援システムへー』税務経理協会、1989年、48ページ。
  - (19) 辻厚生編著、前掲書、134ページ。
  - (20) 室本誠二編著『現代企業における成果測定と情報開示』税務経理協会、1983年、10ページ、( )内加筆。
  - (21) 原田富士男『情報会計論』同文館、1978年、78ページ。
  - (22) 櫻井通晴『アメリカ管理会計基準研究』白桃書房、1981年、6ページ。
  - (23) 「会計情報論」黒澤清、染谷恭次郎、若杉明編『現代会計学の動向Ⅱ－管理会計－』(第7章)中央経済社、1988年、242ページ。
  - (24) 制度会計と情報会計との関係の詳細については、拙稿「制度会計と情報会計の概念」『経済と経営』札幌大学経済学会、28-3、1997年12月、参照。
  - (25) フランスの会計制度のひとつであるプラン・コンタブル・ジェネラルでは分析会計という名称で管理会計がとりあげられている。大下丈平『フランス管理会計論－工業会計・分析会計・管理会計－』同文館、1996年、他参照。
  - (26) 武田隆二『会計学一般教程』中央経済社、1986年、10ページ、表1-1。
  - (27) 河崎照行、前掲書、11ページ、表1-1、一部加筆。
  - (28) 興津裕康、『現代制度会計』森山書店、1997年、25ページ、( )内加筆。
  - (29) 原田富士男、前掲書、1978年、246ページ。
  - (30) AAA Committee, 1966, *op. cit.*, 前掲訳書、56ページ。
  - (31) *Ibid.*, 前掲訳書、83ページ、脚注。
  - (32) 青柳文司『現代会計学』同文館、1974年、97ページ。
  - (33) 前掲書、97ページ。
  - (34) 青柳文司『会計学への道』同文館、1976年、57ページ、一部加筆。
  - (35) 前掲書、64ページ。
  - (36) Beyer, R., *Profitability Accounting for Planning and Control*, Ronald, 1963, p.17, ( )内加筆。
  - (37) 古田隆紀『業績管理会計』中央経済社、1984年、4ページ。
  - (38) 山邊六郎『管理会計』千倉書房、1978年、参照。
  - (39) 松本雅男編、前掲書、15ページ。
  - (40) 溝口一雄編著『文献学説による管理会計論の研究』中央経済社、1984年、19ページ。
  - (41) 溝口一雄『管理会計の基礎』中央経済社、1987年、34ページ。
  - (42) 本表の作成にあたっては、青木茂夫、前掲書、57ページ、表5-4、および、古田隆紀「管理会計と会計研究の方向」阪本安一編著『現代企業と管理会計』(第8章)中央経済社、1986年、80ページ、[第1表]を参考にした。
  - (43) 伊藤善朗『管理会計技法』同文館、1992年、209ページ。
  - (44) 青木茂夫、前掲書、156ページ。
  - (45) 松本雅男編、前掲書、14ページ。
  - (46) 溝口一雄編著、前掲書、1984年、44ページ。



- (47) このような対比を行なっているのは、青柳教授、武田教授の他に、森川八州男【制度会計の理論】森山書店、1986年、吉田 寛【会計理論の基礎】森山書店、1974年、など多数ある。
- (48) 松本雅男編、前掲書、14ページ。
- (49) Beyer, R., *op. cit.*, p. 4.
- (50) 伊藤 博、前掲書、276ページ。
- (51) AAA Committee, 1966, *op. cit.*, 前掲訳書、55ページ。
- (52) *Ibid.*, 前掲訳書、5ページ。
- (53) 諸井勝之助「意思決定会計の理論的展開(1) : AAA 委員会報告書を中心として」【会計】1974年2月、34ページ。
- (54) *Ibid.*, 前掲訳書、100~101ページ。
- (55) 廣本敏郎【米国管理会計発達史】森山書店、1993年、365ページ。
- (56) 佐藤康男【管理会計—意思決定モデルの構築—】白桃書房、1985年、10ページ。
- (57) Demski, J. S. and G. A. Feltham, *Cost Determination: A Conceptual Approach*, The Iowa University Press, 1976. この3つのアプローチに関する本節の論述は、おおむね同書にもとづいている。
- (58) 加登 豊、前掲書、1989年、6ページ。
- (59) 前掲書、12ページ。
- (60) Feltham, G. A., "Financial Accounting Research: Contributions of Information Economics and Agency Theory," *Modern Accounting Research: History, Survey, and Guide*, The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation, 1984, p.179.
- (61) 伊丹敬之「情報経済学」岡本 清編著【管理会計の基礎知識】中央経済社、1982年、238ページ。
- (62) 情報評価アプローチの基礎となる統計的決定理論とエージェンシー理論については、拙稿「統計的決定理論とエージェンシー理論—情報経済学研究の基礎構造—」【札幌大学女子短期大学部紀要】第9号、1987年2月、他参照。
- (63) 伊丹敬之、前掲書、251ページ。
- (64) 廣本敏郎、前掲書、383ページ。
- (65) 加登教授は、本稿でとりあげたフェルサム＝デムスキー教授による批判の他に、何人かの論者の批判を例示している。加登 豊、前掲書、58~64ページ。また、理論と実務の乖離についての各論者の批判（後述するジョンソン＝キャプラン教授のように情報評価アプローチに対する同様の批判も含む）をとりあげたものとして、末石直久編著【管理会計の動向】税務経理協会、1988年、他多数がある。
- (66) Horngren, C. T., "Management Accounting: Where Are We?," *Management Accounting and Control: Proceedings of the Robert Beyer Symposium on Management Accounting and Control*, University of Wisconsin, 1975.
- (67) 廣本敏郎、前掲書、387ページ。
- (68) 伊丹敬之【マネジメント・コントロールの理論】岩波書店、1986年、71ページ。
- (69) 情報評価アプローチの現実的妥当性の問題のより詳細な分析に関しては、前掲拙稿、1987年2月、他参照。
- (70) Johnson, H. T. and R. S. Kaplan, *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, 1988, 鳥居宏史訳【レレバンス・ロスト—管理会計の盛衰—】白桃書房、1992、159~161ページ。
- (71) 会計フロンティア研究会編【管理会計のフロンティア】中央経済社、1994年、2ページ。なお、「レレバンス・ロスト」の影響をうけて、近年、我が国でもフィールド・スタディが盛んに行なわれているが、その例をあげると以下のとおりである。田中隆雄編著【フィールド・スタディ 現代の管理会計システム】中央経済社、1991年、佐藤康男編著【ケース・スタディ 日本企業の管理会計システム】白桃書房、1993年、佐藤康男編著【ケース・スタディ 日本型管理会計システム】中央経済社、1993年、西沢 脩【日本企業の管理会計—主要229社の実態分析—】中央経済社、1995年、佐藤康男・豊島義一編著【日本企業の管理会計】白桃書房、1997年、など。
- (72) 大下丈平、前掲書、163ページ。

- (73) 阪本安一『現代会計の基礎理論』中央経済社、1982年、157～158ページ。
- (74) Scapens, R. W., *Management Accounting: A Review of Recent Developments*, Macmillan, 1985, 石川純治監訳、岡野 浩・中嶋道靖共訳『管理会計の回顧と展望』白桃書房、1992年、219ページ。
- (75) 廣本敏郎、前掲書、413ページ。
- (76) 前掲書、435ページ。
- (77) Scapens, R. W., *op. cit.*, 前掲訳書、230ページ。
- (78) *Ibid.*, 前掲訳書、228ページ。
- (79) 情報評価アプローチによって批判されている利用者意思決定モデルアプローチについても、その有用性を主張する論者もいる。かつてキャプランは、利用者意思決定モデルアプローチについて、「完全な情報評価アプローチが適用される前の必要な段階であると依然として確信している。われわれは、なすことのできるものをなす価値があるのかどうかを決定する以前に何をなすことができるかを知らなければならぬ」と述べ、これを支持していた。Kaplan, R. S., *Advanced Management Accounting*, Prentice-Hall, 1982, 西村 明、昆 誠一監訳『R. S. キャプラン 上級管理会計』中央経済社、1989年、10ページ。