

## 会計開示の拡張と問題（１）

—— ベッドフォードの概念的

フレームワーク ——

吉 村 文 雄

### 1. はじめに

現代の会計理論を検討する場合、現在、それについて二通りの理解のされ方があるように思われる。一つは、いわゆる近代会計理論といわれるこれまでの会計理論と現代における会計理論とはまったく質的に異なるという理解のされ方である。他方、現代の会計理論は、包括的情報理論として、これまでの会計理論の一定内容を包摂的に取り入れながら展開されているという理解のされ方である。

前者の視点に立って現代の会計理論を検討する場合、いわゆる「取引」会計をどう把握するかによって問題が出てこよう。後者にしても、いまだ抽象的段階に止まっているものが多いように思われる。

いずれにせよ、現代の会計理論はこれまでの会計理論とは異なった姿容をみせており、この変容した会計理論がいかなる構造をしているかはもちろんのこと、いかなる背景をもって現われてきたかの究明も合わせて考察されなければならないだろう。

以前に、筆者はベッドフォードの所説の検討を通して、現代会計理論は伝統的会計理論の有効的内容を内包させながら社会的変化のインパクトに

1)  
対応するものとして立ち現われていると述べてきた。しかし、そこで取りあげた材料（ベッドフォードの主著、Income Determination Theory—An Accounting Framework, 1965）が会計一般の理論体系をなすものではなかったため、分析視角が必ずしも十分であったとは思われない。たとえば、ベッドフォードが会計理論領域の拡張を強調しながらも概念的操作による利益概念の精密化をはかり、利益構造関連の分野においてはそれなりの成果をあげたといえようが、利益構造以外の領域への理論的拡張は抽象的内容のものにすぎなかったように思われる。同時に、会計への伝達理論アプローチの有用性を重視する考えを示しながらも、会計的測定との有機的関連が明確にされないまま展開されていたこともあって、やはり伝達理論の会計的位置づけが不明瞭であったといえよう。

したがって、これらの局面を理論的に体系化した会計理論がベッドフォードによって展開されることが期待されていた。

そこで、本稿では一方において、オペレイショナル・アプローチの導入による利益概念の精密化をはかり、他方において、会計開示を拡張することによって会計を取り巻く環境の変化に対応しようとするN.M.ベッドフォード教授の所説をとりあげることとする。すでに、ベッドフォードは、その主著『利益決定論—会計的フレームワーク』（Income Determination Theory—An Accounting Framework, 1965）と、『会計学の将来』（The Future of Accounting in a Changing Society, 1970）を公刊され、近著がExtensions in Accounting Disclosure, Prentice-Hall, Inc., 1973『会計開示の拡張』<sup>2)</sup>である。

そこで、この一連の著作の最近のものである『会計開示の拡張』をとりあげ、現代の会計理論が提起する問題をベッドフォード理論を通して可能なかぎり把握することに資するように、その内容を出来るだけ丁寧に追跡することを心がけたい。

本稿では、会計開示拡張の基礎的概念面を中心に展開することになる。

注 1) ベッドフォードの主著「Income Determination Theory-An Accounting Framework」1965 における研究の主要な成果は利益概念の精密化にある。

拙稿「現代会計学の形成に関する一考察」千葉敬愛経済大学研究論集、第9号。

2) Norton M. Bedford, Extensions in Accounting Disclosure (Prentice-Hall, Inc., 1973).

Norton M. Bedford, The Future of Accounting in a Changing Society (Stipes Publishing Co., 1970).

菊地和聖訳「会計学の将来」(森山書店 1970)。

## 2. 会計開示の性格

ベッドフォードが会計理論にアプローチするにあたって、一貫してとってきた基本的な考え方は、社会は常に変化するものであって会計的概念もその変化に応じて変化しなければならない、ということである。このような基本的な考え方にたって、その主著『利益決定論』においては、オペレイショナル・アプローチの採用によるオペレイショナル利益概念の設定と<sup>1)</sup>いう利益の精密化がはかられたのであった。

ここでとりあげる近著『会計開示の拡張』においても、その基本的な考え方は貫かれている。つまり、「将来における社会の変化が非常に急速で、しかも基本的なものなので、会計開示は社会での相対的役割を正しく維持するために範囲および質の面で拡張されなければならないであろう<sup>2)</sup>」という基本的前提を提示することによってオペレイショナル・アプローチを採用し、上記の利益概念に代わって、今度は会計開示の概念の分析を行うのである。

もちろん、オペレイショナル利益概念の設定にあたって、それが構成的定義 (constitutive definition) に補完されながら成立していたように、会計開示概念の考察にあたって、まず構成的にその一般的意味を明確にし、他方においてオペレイショナルな観点に立ってオペレイショナルな

意味を特定化するという関係が成立している。

物理的に、会計開示はいろいろな形態をとりうるし、また現にとっている。たとえば、数字によって公表されている財務諸表、図解によって表示され企業の内外において利用される各報告書など、それも短期的なものから長期永続的なものに至るまで多くの形態をとるであろう。しかし、これは表層面のことであって、こうした観察のみでは会計開示の展開のための活力にとぼしいといえよう。そこで、ベッドフォードはそれらの基礎に<sup>3)</sup>「それらが情報の伝達を表わしているという含蓄がある」と述べて、そのような状態を「潜在的情報の伝達」<sup>4)</sup>と称するのである。そうすることによって、構成的意味で会計開示は塊状の情報であると定められてくるのである。他方、情報はいろいろなオペレイショナルな意味を有するだろう。オペレイショナル・アプローチは、各オペレイションごとにそれぞれ異なった意味を生起せしめるからである。しかし、ベッドフォードは「幸運にも、オペレイショナルな観点から、情報は目標の設定あるいは目標の達成を最大化することのいずれかについて組織上の意思決定者を援助するという観念がそれらの基礎にある」<sup>5)</sup>と述べて、会計情報の性格を明確化したうえで、会計開示は目標の設定よりもむしろ目標の達成に関して意思決定者を援助する情報に比重がかかっていると考え、その意味で、会計開示はそのような情報範疇に限られる傾向にあると示唆するのである。

企業の目標が最大利益の追求のみに限られた前提にもとづいて形成されていた会計理論のもとにおいて、会計開示は比較的限られた範囲の情報のみを内包するだけであった。オペレイショナルな観点からは多元的目標が指定され、情報は追求される多元的目標に応じて多様に要求されるので、いまやいろいろな目標の求めに応じていろいろな会計情報の開示が必要とされるに至るのである。

しかし、目標が不確実であれば会計開示も不明確なものとならざるをえないだろう。したがって、高質の会計開示を行うためには、いついかなる

時にも、会計情報利用者の諸目標についての厳密な情報を必要とするのである。

以上のことから、会計開示拡張の問題は会計情報の概念の拡大に通じた問題であり、そしてこの拡張は情報利用者に伝達される情報の質か量の拡大によってなされるということが明らかにされたことになる。

そして結局、会計開示の拡張は、(1)いろいろな決定状況モデルのもとで適合する開示、(2)科学的研究方法の利用によって適当であると指示された開示、(3)代替的決定状況に順応する多元的開示、のような会計開示についての理論的な代替的見解に帰着するとの見解がベッドフォードによって明らかにされている。<sup>6)</sup>したがって、会計開示の拡張にまつわる問題にアプローチする方法としてモデル・ビルディングや科学的方法が利用されることになる。

そこで、以下においては、この3要件を全般的に意識しながら会計開示の拡張の基礎としての理論的な会計構造の開発に取り組むことになるろう。

注 1) 拙稿「現代会計学の形成に関する一考察」千葉敬愛経済大学研究論集、第9号。

2) N. M. Bedford, Extensions in Accounting Disclosure, P. 26.

3), 4), 5), Ibid., P. 27.

6) Ibid., P. 25.

### 3. 会計開示の拡張へのアプローチ

まず、意思決定モデルに適合する会計開示の展開のためにはモデル・ビルディング・アプローチが採用されよう。

ベッドフォードの思考として、会計学科を発展させるために、会計理論の任務は現在行われている会計専門的実務にまさることではなければならないし、さらにはできるだけ新しい発展をもたらすようにそれらを探究することではなければならない。そのことは、実務拡大の要請が生じた場合に、理論はすでに存在していなければならないことを示している。つまり、会計理

論は実務を指導する理論でなければならないのである。こうした見解によって、抽象的モデルの合成体としての会計理論が要請されてくるのである<sup>1)</sup>。その場合、各モデルはさまざまな假定上の条件を基礎として構築されようが、その理論的モデルはいかなる会計開示であるべきかを説明するものでなければならない。したがって、その条件の変化にともなって、会計開示を正当化する多様なモデルが設定されることになる。この条件とは目標、環境制約およびオペレーティング機会 (operating opportunities) である<sup>2)</sup>。

ところで、この条件に変化がなければこのような理論の概念形成は正当化されえないことになるが、しかし、これに対しては次のような見解が用意されている<sup>3)</sup>。つまり、人間にしろ環境にしろそれらは常に変化を続ける性格を有するものであって、そのためにこれらの条件の変化は必然的なものであるとの基本的な考え方にたって、さらに一層具体的に、これらの条件の変化は測定方法の改善による場合もあるが、より一般的には基礎的な技術的・社会的プロセスの変化によって起る場合が多いとの見解が示されるのである。要するに、政治的な変化から人間の個人的価値の変化に至るまでの幾多の諸力がこの条件変化の動因として存在し、これがまた会計情報の実質を変化させることになり、こうしたことから、会計開示はこれらの変化にすみやかに順応しなければならないというのである。つまり、ここで、ベッドフォードがいろいろなモデルの合成体である会計理論というものの有効性を主張するのは、社会が急速に変化しつつあるうえに会計開示そのものが手続的にもその変化にすみやかに順応しうるものではないため<sup>4)</sup>に、会計開示実務が新事態にすみやかに順応出来るようにその実務にまさる会計開示理論をすでに形成しておく必要があるとの強い信念によるものである。

ただし、このアプローチによれば、数多くのもっともらしい会計モデルが存在し、その分類に手間取るという問題もある。しかし、ベッドフォードは、こうした問題があるにもかゝらず、「会計理論におけるこの概念操

作は、新しい会計開示モデルを支える新しい事実や目標を考えるにあたって、アーティストの創造性や直観を開く抽象的アートとして多少とも理論を扱うほど、広範囲であるという優越性を有する<sup>5)</sup>」と述べて、そのような側面におけるこのアプローチの有用性を強調するのである。

次に、会計開示に対するアプローチとして、科学的研究方法の利用があげられている。ベッドフォードが述べている科学的研究方法とは事実発見、帰納、演繹および証明という四つのプロセスのことであり、会計情報との関連で次のように分析されている<sup>6)</sup>。

1. 事実発見、つまり社会における変化の知覚。
2. 帰納、つまり発見したもの (findings) を一つの全面的フレームワークに一般化すること。
3. 演繹、つまり変化した諸条件に対応する情報ニーズを推論すること。
4. 証明、つまり示唆された開示が情報利用者のニーズに応ずるという事実の確認。

会計開示の発展のために利用されるこのような科学的方法にも相当の問題がある。

まず、社会的変化の事実の観察に関して、観察者の観点によって多様性を有してくるということである。

次に、帰納的プロセスにおいて、主観性が介入するということである。また、演繹的プロセスにおいても、会計理論における公理的演繹法の利用も最近提案されてはいるが、現在のところ会計開示の拡大の側面に限った場合、直感的な演繹プロセスに依拠しているように思われるし、適切な会計開示であるかどうかの証明も、変化を続ける社会においては情報の利用者が他の情報源に接近できるため、すぐれて展開されないとベッドフォード<sup>7)</sup>は指摘する。

したがって、この科学的方法はこれらの条件の合理的な限界設定にもと

ずいて利用されることになろう。

さらに、このアプローチは、モデル・ビルディング・アプローチに比べて会計理論の範囲を設定するというすぐれた特徴を有する。

- 注 1) N. M. Bedford, *Extensions in Accounting Disclosure*, P. 29. また、これに関して、ベッドフォードは「このような会計理論における概念形成は現在の社会が急速に変化していることによって正当化される。この急速な変化によって、会計実務は先例をみない新しい状態に直面する」とも述べている。
- 2), 3), P. 29.
- 4) その理由は次のようなことである。「会計開示が変化した社会的要請にすみやかに対応出来ないのは、社会的変化によつて要請される開示を提供する最もよい方法に関してたえず疑問が存在するからである。」  
Ibid., P. 29.
- 5) Ibid., P. 30.
- 6) Ibid., P. 31.
- 7) Ibid., P. 32.

#### 4. 会計開示の拡張

そもそも、会計開示の拡大が要求されるということは、何らかの起因が存在するものと考えなければならない。これを提示するにあたっては、未来において起りうるであろうという確信にもとづく要件の提示をすることよりもむしろ、まずはじめに、現時点において一定の会計開示の拡張を要求する起因を提示することの方が望ましい。その後、これらの拡張の起因にもとずいて会計開示の拡張が要求され、提案されることになる。ただし、その間に、科学的立証がなされなければならない。もしそうでなければ、それらの提案された拡張の内容は、発展的でないものとなる可能性を多分に有するからである。

まず、これらの会計開示の拡張の現時点における起因をベッドフォード<sup>1)</sup>は次の三つの要因に求めている。

- (1). 測定方法の改善。



(2). 組織的エンティティーを取り巻く環境の変化。

(3). 組織体の運営方法における発展。

そして、これら三つの諸要因を基礎に、さらには科学的方法の適用を意中において次の四つの会計開示拡大の機会が提案される。

(1). 社会的コストの開示。

(2). 人的資源の開示。

(3). 予算と設備状態の開示。

(4). 経営効率の開示。

そこで、以下これらの提案された拡大機会についてのベッドフォードの見解を摘記することにした。

一般に、企業は社会とかかわりあいながら営業を行うが、この関係をベッドフォードは社会を一つの全体としての単位と考え、その社会のサブパート (subpart) が企業であり、その企業はそうした全体的社会システムに対する貢献という条件によって社会と結び付いているという考え方にたって、今や多くの企業は株主に対する利益責任と同様に社会に対する社会的責任をも有する<sup>2)</sup>というのである。したがって、企業の社会的責任活動についての情報を公開しなければ、企業制度についての社会的支持を失う結果を招くことになると考えられてくるのである。とくに、企業活動の私的費用同様にパブリック・コスト (public cost) をも開示することは会計責任であり、会社の活動が会社の私的負担なしに環境を汚染させていると公衆が信ずる限り、そのような会社の運営に付着した社会的コストが存在する、という主張となってくる。企業活動によって生じたこれらの社会的コストは、従来の会計制度のもとでは、公開も内示もされてこなかったものが多い。そこで、今後これらを会計開示しようとする場合、それらのなかには測定されうるものも測定されないものも存在するであろうが、測定されうる社会的コスト項目については開示可能としても、問題は測定されない項目にある。しかし、ベッドフォードは、伝統的にのれんの評価に関して行

われているように、それらの項目に名目的コストを割り当てる方法に関心を示している。これらの社会的コストとして、会社活動によって引き起こされた大気汚染、水質汚濁、土壌汚染や自由通行ハイウェイの私的交通機関としての利用のような公共財の損傷や公的機関にて教育をうけた従業員を私的労働として使用した場合などがあげられる。さらに、これらの社会的コストを包含する会計開示は企業にかなりの影響を及ぼすことになり、一部には、現実的でないとの見解が出ることも十分考えられる。これに対しても、ベッドフォードはこれらの会計的開示を強く主張するのである。その主張のよりどころである一層具体的な理由は、つまり、「会社の社会的ベネフィット (social benefit) の開示と並行してこれらの社会的コストを会計開示することによってのみ、公衆は企業制度が社会に貢献しているかどうかを決定できる<sup>3)</sup>」のであり、それらの会計開示が行われない場合には、いずれは社会における会計の役割は軽減されることになろうし、企業制度にしても、自由企業システムとして今日存在するような制度は拒絶されてしまうことになろうし、結局、会計および企業ともに打撃を蒙ることになろう、ということである。

次に、人的資源開示の提案について、これらの開示が要求される理由は、急速な技術的变化によって高度の教育をうけ、しかもすぐれた訓練をうけた従業員がますます会社の重要な資源となってきているということである。しかしながら、ベッドフォードは人的資源を会社資産として財務的価値で開示することには消極的である。つまり、人的資源の財務的開示は測定問題および経営管理上の問題を浮上させ、またそれによって制約されるために、財務的な会計開示には慎重である。したがって、人的資源の会計開示は非財務的方法で行われることになる。それは、従業員を年令、教育、健康およびモラル別にそれらを基準として分類した報告書や得意先を規模、忠実性やその他の特性による基準によって開示することを示唆している。

企業の管理方式の展開は予算管理の面にもみられ、そのことは予算の各

企業への普及と相まって企業内における予算そのものの重要性を示唆するものであろう。したがって、予算情報を公開することには相当の抵抗が予想される。それは、企業内の管理情報を競争企業に提供することになるからである。しかし、ベッドフォードは、このような主観的な情報の会計開示を現在すでに一部の企業において体系的ではないが実施されているという事実をふまえて、企業に対する社会の信任を得るために実行すべきであると考えている。また、会社の運営方式の変化についての会計開示は、技術的設備能力の年度間比較をも含むように、拡大されるべきであると提案される。

この変化の開示には人事移動、製品のチェンジ、組織変更など、その他これに類する意義ある変化の開示も含まれている。現在これらは、新聞誌上においてその都度変則的に発表されているが、会社の活動に関心のある人々に一層規則的にこれらの情報を提供しようとするところに意義があるのである。

さて、経営管理能率を会計開示しようとする提案は「経営管理プロセスが一層標準化されて、アートのものが少なくなるにつれて、経営行動が標準的経営管理実務にどの程度適合しているかの開示をする機会が可能となる<sup>4)</sup>」との見解にもとづくものである。事実、経営管理面の標準化が進みつつある現在、経営活動に従事する管理者の業績評価を行なえる分野は拡大しつつあるといえよう。

さて、以上の4項目の拡大機会はさらに科学的な方法によって組織的に検討されなければならないことを示唆しているが、社会における変化に会計が敏感であるためには、会計人がすぐれた観察者でなければならない。すなわち、変化をすぐ感知しそして会計開示の調整に影響を与える観察者が求められよう。とはいえ、会計開示の拡大が無差別であっては問題が出てこよう。したがって、適切な会計開示をもたらすガイドの設置も考えられてくる。

ベッドフォードは、社会的変化に対する会計開示の適切な拡張あるいは

調整は会計人によって決定されるモニターリング・システム (monitoring system) に依存しなければならないとして、モニターリング・システムの必要を提案するのである。そして、次のように述べている。「事実、会計人にとってのモニターリング・システムは組織化された専門的職業によって確立されなければならないであろう。その機能は、一般に進行中の諸変化を会計人に知覚させたり、感知させることであろう。<sup>5)</sup>」そして、「十分に発達した会計モニターリング・システムは社会におけるあらゆるタイプの変化に敏感でなければならないであろうし、世の中のあらゆる新事実についての高度に熟練した観察者、つまり、これらの新事実を会計開示のニーズに関連づける能力をもった観察者によって運営されるであろう。<sup>6)</sup>」

このモニターリング・システムが円滑に運営されるためには、それが会計専門家によって信任されなければならないし、会計実務との調整にも会計専門家の協力を必要とすることは当然のことである。

また、会計開示の拡張は意思決定主体のいろいろな立場に適応する多元的開示として展開される。このアプローチに従って、会計開示がいかなる情報の提供と関連するかを考察する時、多くのしかもきわめて広範囲にわたる構造が展開されることになる。このアプローチの基礎に人的欲望や要求の概念が存在し、特定の情報利用者の特定のニーズに対応するだけの構造数が存在するからである。そこで、一定の枠の設定が必要視されてくるのである。ベッドフォードの場合、その拡大は情報提供機能としての会計責任を前提とする社会的ニーズの性格によって抑制されている。

注 1) N. M. Bedford, *Extensions in Accounting Disclosure*, P. 33.

2) *Ibid.*, PP. 34—35.

3) *Ibid.*, P. 35.

4), 5), 6), *Ibid.*, P. 37.

## 5. 会計の概念的構造

<sup>1)</sup>  
会計開示概念の拡大は会計知識の構造の変化をもたらす。会計開示の拡

張は理論と実務との双方にさまざまな異った構造の対応をせまるからである。この場合、ベッドフォードは「会計の構造は会計開示の現実的基礎を提供するために心理学、社会学、生態学、人類学、政治学や生物学の分野に拡大すべき<sup>2)</sup>」ことを提案する。さらに、この提案は、個人や組織の行動が基本的に人的欲求や欲望によって導かれ、そして、その欲求や欲望に決定的インパクトを与えるのは環境であるという前提にもとずいてなされている。このようなベッドフォードの説を解釈すると、会計開示の拡張にともなって萌芽する構造の性格は、結局のところ、社会的視点から究明されるべきことが強く押し出されているように思われる。

このことは、ベッドフォードが特定の利用者の特定のニーズに対応して展開される構造の数を制限すべきではないとしながらも、会計思考としての知識体系を次の三つの概念構造に分けるという見地によっても理解できる。すなわち、現在のところ社会一般にとって、次の3構造は会計開示の展開の領域を代表しているというのである。

1. 利益構造 (The Income Structure)
2. 富構造 (The Wealth Structure)
3. 社会経済的構造 (The Socioeconomic Structure)

会計理論はこの3構造を大きな柱として形成されなければならない。

ベッドフォードは富構造と社会経済的構造の概観的分析結果を次のような比較様式<sup>3)</sup>によって明らかにしている。

#### 会 計 理 論 の 構 造

富 構 造	社会経済的構造
I. 会計分野の有意味な範囲 A. 会計機能の目的は経済的データの測定と伝達に限られるだろう。	I. 会計分野の有意味な範囲 A. 会計機能の目的は経済的資源を利用する社会経済的活動を示すデータの測定と伝達に限られるだろう。

富 構 造	社会経済的構造
<p>B. その機能の遂行にあたって利用される基礎用具（学科）は経済学，記述統計学および簿記機構に限定されるだろう。</p> <p>C. 会計機能のねらいは，経済活動は何であるか，何であるとされてきたか，何であるとされるかを説明する記述論もしくは説明理論および情報に限られるだろう。</p>	<p>B. その機能を遂行するにあたって利用される基礎学科（用具）は簿記機構とエレクトロニック・コンピュータはもちろんのこと，行動科学，確率と統計学，数学および情報理論を包含するだろう。</p> <p>C. 会計機能のねらいは，適当な社会的活動は何であるか，何であるとされてきたか，何であるとされるか，さらにおそらく何であるべきかを説明する情報と記述論と規範論とに制限されるだろう。</p>
<p>II. その分野の理論的側面が依存する基礎的仮定の性格。</p> <p>A. モチベーション仮定は，富に対する欲望が会計に関係する諸活動の原因となる，ということである。それは，いろいろなかたちをとるが，このモチベーション仮定は少なくとも二つの異なった欲望のかたちをとる：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 利益（短期と長期）に対する欲望。</li> <li>2. ロス（loss）をさけたい欲望。</li> </ol>	<p>II. その分野の理論的側面が依存する基礎的仮定の性格。</p> <p>A. モチベーション仮定は，たしかな社会経済的目的に対する欲望が会計に関係する諸活動の原因となる，ということである。モチベーションは次のような欲望のかたちをとる：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 利益（短期と長期）に対する欲望。</li> <li>2. 権威に対する欲望。</li> <li>3. 権力に対する欲望。</li> <li>4. 多元的目標に対する欲望。</li> <li>5. 残存するであろう“よい”社会に対する欲望。</li> </ol>

富 構 造	社会経済的構造
<p>B. 測定仮定は測定プロセスを促進するためになされた仮定である。一般に認識される測定仮定は、</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. エンティティー(entities)は、存在するし、諸活動が測定される時の単位でもあるということ。</li> <li>2. 資源の経済価値における変化はエンティティーの活動を反映するということ。</li> <li>3. 修正された貨幣単位は容認される測定単位であるということ。</li> <li>4. 測定の信頼性は市場価格に反映される客観性と利用される市場価格のタイプにおける一貫性とによって促進されるということ。</li> </ol> <p>C. コミュニケーション・プロセスを促進するために設けられるコミュニケーション仮定は次のようである：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 数字データは情報を伝達するための効果的手段であるということ。</li> </ol>	<p>B. 測定仮定は次のような測定プロセスを促進するためになされた仮定である。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. いかなる組織的エンティティーも、考えられる(国家、企業、人間)諸活動が測定される時の単位でもある。</li> <li>2. 組織内および組織間の活動が生起すること、そしてそれらの活動が生ずるか、フローするにつれて測定可能となるということ。</li> <li>3. いかなる同質的測定単位も会計データを計量するために利用されるだろう。事実、多数の測定言語が思いつくまゝに利用されるということ。</li> <li>4. 測定の信頼性は測定における偏差値の確率測度を包含することによって促進されるということ。</li> </ol> <p>C. コミュニケーション・プロセスを促進するために設けられるコミュニケーション仮定は次のようである：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 多数の測定言語が情報を伝達するために要求されるだろうということ。</li> </ol>

富 構 造	社会経済的構造
<p>2. 適当な開示を表わす情報は貸借対照表と損益計算書と補足的脚注によって伝達されるということ。</p> <p>3. 情報は、たとえ測定が暫定的であっても、時間とコミュニケーション機関とによって一貫して伝達されなければならないということ。</p>	<p>2. キャッシュフロー表、不動産上の債務 (encumbrance) 報告書, アクティビティ表, 貸借対照表やその他さまざまなものを含む多数の報告書が情報を伝達するために利用されるべきであるということ。</p> <p>3. エンティティ活動の開示は、数多くの目的に合わせるように分類されたデータから、必要の都度、供給されなければならない。さらに、一貫した報告——時期と報告書様式に関して——と特殊報告が必要とされるということである。</p>
<p>III. 会計分野に包含されている活動と事象と方法。</p> <p>A. 情報を測定し、伝達するために利用される会計方法は次のものを含む：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 複式記入記録。</li> <li>2. 報告書分析。</li> <li>3. 財務会計，所得税会計，監査，受託責任会計，原価会計や予算という多様な方法。</li> </ol>	<p>III. 会計分野に包含される活動と事象と方法。</p> <p>A. 情報を測定し、伝達するために利用される会計方法は次のものを含む：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 複式記入記録と情報の収集・保管プロセス。</li> <li>2. 統計的分析と数学的分析。</li> <li>3. 財務会計，所得税会計，監査，受託責任会計，管理会計，経営顧問サービス，国民所得会計やその他の多様な方法。</li> </ol>



富 構 造	社会経済的構造
<p>B. 会計エンティティは：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 企業一般としての単位。</li> <li>2. 政府単位。</li> <li>3. 個人。</li> <li>4. その他。</li> </ol> <p>C. 会計活動は：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 過去および計画上の現金取引。</li> <li>2. 据え置き現金取引（受取勘定と未払勘定）。</li> <li>3. 減価償却費のような現金等価フロー取引。</li> </ol> <p>D. 会計環境は次のものによって表わされる：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 富目的によって高度にモチベートされた社会システム。</li> <li>2. 多面的研究や権威的宣言や哲学的研究。</li> <li>3. いろいろな政治事情。</li> </ol>	<p>B. 会計エンティティは：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 各企業単位。</li> <li>2. 政府単位。</li> <li>3. 国家あるいは地方行政庁。</li> <li>4. 個人。</li> <li>5. その他。</li> </ol> <p>C. 会計活動は：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 社会経済的な取引またはフロー。</li> <li>2. 経営者やその他の人にとって意義ある活動で、測定され、伝達されなければならない活動。</li> </ol> <p>D. 会計環境は次のものを含む：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. あらゆる社会システム。</li> <li>2. 探究における科学的研究方法の使用。</li> <li>3. 国際的適応性。</li> </ol>

上記の2構造と利益構造との3構造に含まれる内容に関して、それぞれの結論をもたらす際に利用される科学的方法が今のところすぐれて展開されるわけではないが、その内容を別にして、ここで提案された3構造が社会で広範囲にわたって認められているという命題に対して、多くの権威的で直観的な支持があるということを前提として、それぞれの構造の吟味が

なされている。これは注目しておかなければならない。しかし、社会経済的構造は会計職能のより一層の拡大をもたらすため、その構造の発展にとっては演繹的プロセスの厳密な適用が重要となろう。

要するに、会計職能が変化する社会に対して相応の役割をはたすべきことを強調することによって、会計開示の拡張が提案されたのであった。そして、会計開示の拡張の基礎としての概念的提案がなされた。そのことは、会計の理論と実務の構造に対応を要求することになり、理論と実務の双方に源泉をもつ会計知識の拡大をもたらすことになるのである。その結果として、上記のような理論の構造が提示されたのであった。

なかでも、ベッドフォードが、それが社会的に広範囲にわたって認められているかどうかの判断基準として権威的・直観的支持に依存したとはいえ、会計構造を社会経済的な構造にまで拡張したことは注目すべきことである。

注 1) 会計学とその知識体系との関係をベッドフォードは次のように考えている。筆者の解釈も挿入して紹介しよう。「会計学は方法的知識体系と実体的知識体系とを有する学科である。その方法は資料を測定し伝達するための技術的手法、すなわち記録の方法、計算の方法、報告の方法から成り、その実体は最近までは財務的資料とある程度はその他の経済的資料から成っていたが、最近ではその領域は拡大してきている。会計はそれぞれ別個の方法でもなければ実体でもない。なぜなら、学科としての実体は、方法の領域を内包し、さらに方法によって限定されるからである。したがって、会計学の発展は両局面のバランスのとれた前進を必要とする。そして、それらの会計知識の源泉としては、実務からの源泉と理論からの源泉とがあり、会計学はそれらの源泉から湧き出る知識を基点とする有機的思考体系である。」N. M. Bedford, *Income Determination Theory*, PP. 1—2.

2) N. M. Bedford, *Extensions in Accounting Disclosure*, P. 39.

3) *Ibid.*, PP. 40—42.

利益構造については、リトルトンの会計理論の構造に依拠している。したがって、ここでは、利益構造の内容に関しての言及はなされていない。A. C. Littleton, *Structure of Accounting Theory* (A. A. A. 1953).