

ASOBAT における目的適合性概念の問題点

平 松 一 夫

I. 序——会計情報基準と目的適合性

会計情報の有用性を論ずるにあたり、会計情報が具備すべき属性としての情報基準を設定し、会計情報がこれらの基準を満足するかどうかを検証する方法が広く認められるに至っている。このことは、1966年にAAA（アメリカ会計学会）の『基礎的会計理論』（*A Statement of Basic Accounting Theory* 以下 ASOBAT と呼ぶ。）が、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つの基準を提示して以来¹⁾、今日まで引き継がれている方法であるといつてよい。そして、会計情報基準に関する種々の見解に共通していることは、有用な会計情報の提供という会計目的を支える最も基本的な基準が「目的適合性」であるという点である。例えば上記 ASOBAT においては、「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²⁾と述べられている。また、AICPA（アメリカ公認会計士協会）が1970年に公表した『企業の財務諸表の基礎をなしている基本概念と会計原則』（*Basic Concepts and Accounting Principles underlying Financial Statements of Business Enterprises*）では、適合性（relevance）・理解性（understandability）・検証性（verifiability）・中立性（neutrality）・適時性（timeliness）・比較性（comparability）・完全性（completeness）という7つの質的目的が示されているが、「最も重要な質

1) Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory, *A Statement of Basic Accounting Theory* (Evanston, Illinois : American Accounting Association, 1966), p. 8.
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）、p. 13.

2) *Ibid.*, p. 9. 前掲訳書、p. 15.

的目的は適合性である」とされているのである³⁾。

そしてFASB（財務会計基準審議会）が1980年5月に公表した財務会計概念書第2号『会計情報の質的特性』（Qualitative Characteristics of Accounting Information）では、意思決定に固有の基本特性として「目的適合性」（relevance）と「信頼性」（reliability）が対置されているが、少なくとも目的適合性が基本的な重要性を有していることにはかわりがないのである⁴⁾。

ところで、ASOBATの公表以降20年を経て、学界での研究がFASBを通じて実務界に影響するに至っている今日、さらに研究を進展せしめるためには、会計情報基準を具体的に適用可能ならしめるための考察をその基礎にたちかえって行うことが肝要であると思われる。

本稿では、会計情報基準のうち最も基本的な基準とされる「目的適合性」について、これをASOBATにもとづいて検討し、その概念上の問題点を指摘、整理しようとするものである。

Ⅱ. ASOBATにおける目的適合性概念

周知のように、ASOBATが目的適合性基準について述べるところは、次の如くである。

「情報が目的適合性の基準に適合するためには、情報が促進することが意図されている活動または生ずることが期待される結果と関連をもつか、あるいはそれらと有効に結びついていなければならない。」⁵⁾

「有用性の程度がおなじではないように、目的適合性も目的の異なるにし

3) AICPA, *Basic Concepts and Accounting Principles underlying Financial Statements of Business Enterprises*, Statement of the Accounting Principles Board No. 4, (1970), in *APB Accounting Principles*, (Chicago, Illinois : Commerce Clearing House, Inc., 1971), p. 9076. 川口順一訳『アメリカ公認会計士協士・企業会計原則』（同文館、昭和48年）、p. 46.

4) FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 2, Qualitative Characteristics of Accounting Information* (Stamford, Conn : FASB, May 1980), pp. 48~56.

5) Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory, *op. cit.*, p. 9. 飯野利夫訳、前掲書、p. 14.

たがってその程度がちがってくる。」⁶⁾

「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としても、この基準はすべての会計情報に必要な性質を表わしている。」⁷⁾

したがって、ASOBAT が目的適合性基準について指摘する特徴は、これを次のように要約することができるであろう。

- (1) 会計情報が適合すべき目的は次の2点である。
 - ①情報が促進することが意図されている活動
 - ②生ずることが期待される結果
- (2) 目的適合性には「程度」(degree)がある。
- (3) 目的適合性基準は諸基準のうちで最も基本的なものである。

ASOBAT が会計情報諸基準のうちの目的適合性基準を中心とした情報会計研究の方向を示唆したことは、その後の会計研究に多大の影響を与えたのであるが、反面において上述の目的適合性の概念規定をめぐって批判もなされている。ここで、目的適合性に関する私見の提示に先立ち、ASOBAT の目的適合性概念に向けられた若干の批判をみておくことが問題点を整理する上で有意味である。

まず、ブランズ (William J. Bruns, Jr.) は、目的適合性を中心概念として、会計情報が意見決定に影響を及ぼすことを論じているのであるが⁸⁾、「会計の方法論と理論との展開において基準として用いるのに適した目的適合性の意味が明瞭でない」⁹⁾として、ASOBAT などで展開されている目的適合性の概念が不明瞭であることを批判している。

また、ダインツァー (Harvey T. Deinzer) は、ASOBAT の情報基準の不明

6) *Ibid.*, p. 9. 前掲訳書、p. 14.

7) *Ibid.*, p. 9. 前掲訳書、p. 15.

8) William J. Bruns, Jr., "Accounting Information and Decision-Making : Some Behavioral Hypotheses," *The Accounting Review*, 43, No. 3 (July 1968), pp. 469—480.

9) *Ibid.*, p. 477.

10) Harvey T. Deinzer, "What is the Message of 'A Statement of Basic Accounting

瞭性を厳しく批判しているのであるが¹⁰⁾、特に目的適合性基準をめぐる解釈に混乱があることを次のように指摘している。「基準を会計情報の属性の定義であるとする解釈においては、ASOBATの目的適合性基準は客観性によって置きかえられる。ある場合には客観性は、検証可能性と不偏性との組み合わせに密接に結びついている。別の解釈のもとでは、『目的適合性』と置きかえられる用語は『実現』であり、また他の論者は目的適合性基準を、関連する時間の固定化の用具とみなしている。」¹¹⁾

さらに、カプラン (Edwin H. Caplan) も「目的適合性——人を惑わす孤火」と題する論文で、目的適合性概念への批判を行っている¹²⁾。彼はまず、情報が何らかの活動または結果にとって有用ならば目的適合的であるという ASOBAT の記述が自明の理にすぎないとする。彼は次に、目的適合性の程度の問題に言及し、いかにしてそれを識別するのかという疑問を提示するとともに、この疑問に答えるには目的適合性概念が不明瞭すぎると指摘するのである¹³⁾。またカプランは、情報諸基準のうちで目的適合性基準の占める位置についても ASOBAT の論述が曖昧であることを強調する。すなわち、ASOBAT の論述では、①目的適合性基準が必要ではあるが十分な基準ではないとする解釈と、②目的適合性が唯一の基準であるとする解釈をも採りうるというのである¹⁴⁾。

以上の数例から明らかなように、ASOBAT の目的適合性概念に対しては多くの批判がなされている。しかしながら、われわれはそのことのゆえに目的適合性基準そのものの意義を否定したり、目的適合性基準を提唱した ASOBAT の意義をも否定しようとするものではない。むしろ、目的適合性基準に含まれている概念上の問題点を明確化し、これを解明するとともに、目的適合性概念にオペレーショナルな内容を付与することが今日の研究課題であると考えらるも

Theory?," in *Foundations of Accounting Theory*, ed. Williard E. Stone, (Gainesville, Florida : University of Florida Press, 1971), pp. 114—131.

11) *Ibid.*, p. 117.

12) Edwin H. Caplan, "Relevance—A 'Will-o'-the-Wisp'," *ABACUS*, 5, No. 1 (September 1969), pp. 48—54.

13) *Ibid.*, p. 52.

14) 詳しくは *Ibid.*, pp. 50—51 参照。

のである。この点についてスターリング (Robert R. Sterling) の見解¹⁵⁾は特に注目に値する。スターリングによれば、目的適合性の概念それ自体は決して新しいものではないが、AAA という団体の公式委員会によって権威をもって (ex cathedra) 表明された点に新しさがある¹⁶⁾。また彼は、目的適合性基準はいかなる問題を解明するものでもなく、むしろ問題を提起するものであるとしている¹⁷⁾。したがって彼は、「ASOBAT がもたらしたものについて多様な意見があることに対し、私は驚いたりとまどったりはしない。ただ私は、これまでのところ、僅かしか進歩していないことに失望するだけである」¹⁸⁾と述べるのである。

筆者は、前述のごとく、スターリングと同じ見解をもつものであり、目的適合性基準をより精緻でオペレーショナルならしめることが必要であると考えたものである。かかる問題意識をもって以下の考察を進めるために、ここで、ASOBAT の目的適合性概念の問題点を次のように再整理して提起しておくこととする。

- (1) 会計情報が適合すべき目的は何か。ASOBAT が、意図されている活動と期待される結果を並記しているのは妥当か。
- (2) 目的適合性に程度があるのか。また、いかにしてそれを判定するのか。
- (3) 目的適合性基準は、情報諸基準の体系でいかなる地位を占め、他の諸基準とどのような関係にあるのか。

これら3つの問題のうち、第3の問題は別の機会に考察することとし、ここでは、第1および第2の問題をとりあげることとする。なお、第2の目的適合性の程度の問題は第1の目的適合性概念が明確にならねば解明しえないので、次節では目的適合性の意味を考察することとする。

15) Robert R. Sterling, "A Response," in Williard E. Stone, ed., *op. cit.*, pp. 132—137.

16) *Ibid.*, p. 133.

17) *Ibid.*, p. 133.

18) *Ibid.*, p. 137.

Ⅲ. 目的適合性の諸概念

さて、前節で指摘したように、ASOBAT では目的適合性は①意図されている活動と②期待されている結果という2つの目的に対する適合性として把握されている。しかし、これらの2目的は明らかに局面を異にしている。そして、局面を異にする2目的に対する適合性を1つの概念として定義しようとするところに、ASOBAT の目的適合性概念に曖昧さが生じる一つの理由が認められるわけである。それゆえ、ASOBAT の目的適合性概念から不明瞭性を除去し、かつ、これに操作性を与えるためには、会計情報が適合すべき目的が何であるかを、明確にしておく必要があるのである。

われわれは、ここに含まれる問題点を解明するに際し、まず目的適合性に関するシュウエイダー (Keith Shwayder) の研究¹⁹⁾にもとづき、論点の整理を行うこととする。シュウエイダーは、会計実務を判断するに際して目的適合性基準をどのように適用するのかを ASOBAT が説明していないとして、会計情報を判断するために実証的テストを促進するような目的適合性概念の定義を提示しようとするのである。その中で、われわれにとって興味深いのは、シュウエイダーがコミュニケーション論のフレームワークを援用する立場から、目的適合性を次の3つのレベルに区分している点である²⁰⁾。

①意味論のレベル (semantic level)

利用者は代替的メッセージにより現実の事象について異なる解釈を行うであろうか。

②意思決定のレベル (decision level)

メッセージが異なることにより意思決定が異なるかどうか。

③結果のレベル (result level)

19) Keith Schwayder, "Relevance," *Journal of Accounting Research*, 6, No. 1 (Spring 1968), pp. 86—97.

20) *Ibid.*, pp. 88—89 参照。ただし、3つのレベルのうち「結果のレベル」はコミュニケーション論によるものとはいえない。シュウエイダーもこのことを認めている。*Ibid.*, p. 88, n. 5.

メッセージが異なることにより目標達成が異なるかどうか。

シュウエイダーによれば、これら3つのレベルの目的適合性は順に階層をなすとされる。すなわち、「情報は利用者の印象に影響することなしに意思決定に影響することはできず、また、情報は利用者の意思決定を変化させることなく目標達成に影響することはできない」のである²¹⁾。また彼によれば、「意思決定に対する目的適合性」(decision relevance)を決定するには、次の①から③の項目が行われなければならない。

- ①重要な意思決定を規定する。
- ②意思決定に対する特定のメッセージの影響を追跡する。
- ③意思決定の変化を測定する。

また、結果に対する目的適合性 (result relevance) を決定するには、上の①から③に加えて、次の④から⑥が行われなければならない。

- ④重要な目標を規定する。
- ⑤意思決定における変化が目標達成に及ぼす影響を追跡する。
- ⑥目標達成における変化を測定する。(これは競合する目標がある場合に特に困難である。)²²⁾

そして、意思決定または結果に対する目的適合性をテストすることが不可能な場合でも、意味論的な目的適合性はテストが可能であるとされる。その結果、シュウエイダーは3つのレベルの目的適合性について、その操作性と有意義性とを第1表のように整理している²³⁾。

では、ASOBAT の目的適合性概念と上記シュウエイダーの区分との間にはいかなる関係が認められるであろうか。私見では、ASOBAT にいう「情報が促進することが意図されている活動」はシュウエイダーの「意思決定」に概念的に照応し、また ASOBAT の「生ずることが期待される結果」はシュウエイダーの「結果」に照応すると考えられる。したがって、ASOBAT の目的適合

21) *Ibid.*, p. 89.

22) *Ibid.*, p. 90.

23) *Ibid.*, p. 91 参照。

第1表 3つの目的適合性の操作性と有意味性

基 準	操 作 性	有 意 味 性
結果に対する目的適合性	最 小	最 大
意思決定に対する目的適合性	中 程 度	中 程 度
意味論的な目的適合性	最 大	最 小

性概念には、シュウエイダーの「意思決定に対する目的適合性」と「結果に対する目的適合性」という2つの概念が含まれていることになるのである。このことが、本節の最初に述べたASOBATの目的適合性概念の曖昧さの内容であるといえよう。

会計は意思決定のために情報を測定・伝達するものであり、意思決定のための有用な情報の提供には責任を負うとしても、その結果については責任を有するものではない²⁴⁾。したがって、筆者は目的適合性概念も「情報利用者の意思決定に対する適合性」として純化されるべきであると考え²⁵⁾。そしてやや抽象度の高いレベルにおいてではあるが、これが第1の問題に対する見解である。そして、この点では、「適合する財務情報とは、その利用対象となった経済的意思決定に関係の深いものである²⁶⁾とするAICPAの企業会計原則や意思決定固有の基本特性として目的適合性を位置づけているFASB概念書の方が、ASOBATの概念規定より優れているといわなければならない。

Ⅳ. 意思決定に対する目的適合性の内容と程度

では、意思決定に対する目的適合性は、いかにして具体的な判定基準として適用しうるであろうか。この問題の解明の中心をなすのは、いうまでもなく「意思決定」についての理解である。従来より情報会計では、利用者の意思決定を中心として理論展開が試みられているわけであるが、意思決定プロセスの解明

24) もっとも、「会計学」は、意思決定結果についても研究することが必要である。

25) この考え方は、結果に対する目的適合性を重視するシュウエイダーの見解と異なる。

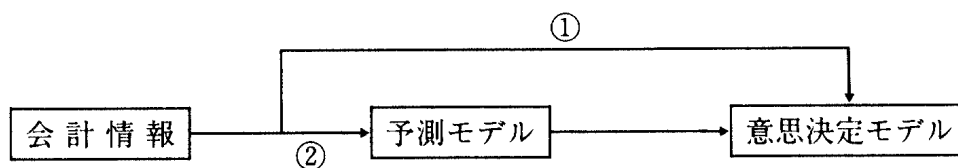
26) AICPA, *op. cit.*, p. 9076. 川口順一訳、前掲訳書、p. 46.

の困難さのゆえに、意思決定とそれに関連する問題へのアプローチの方法は統一されておらず、大別して2つの方法が認められる。第1は、意思決定モデルが自明である場合、または自明ではなくても規範的に設定される場合に採られるアプローチの方法であり、第2は意思決定モデルが設定されない場合に採られるアプローチの方法である。以下においては、それぞれの場合の「意思決定に対する目的適合性」の内容を検討し、あわせて目的適合性の「程度」の問題にも論及する。

1. 意思決定モデルが明らかな場合の目的適合性

さて、意思決定モデルが明らかな場合、そのモデルが記述的であれ規範的であれ、会計情報と意思決定モデルとの関係はこれを第1図²⁷⁾のように示すことができよう。

第1図 会計情報と意思決定モデルの関係



第1図において、①は会計情報が直接的に意思決定モデルにインプットされる関係を示しており、②は会計情報がひとまず予測モデルにインプットされ、予測モデルのアウトプットが次に意思決定モデルにインプットされる関係を示している。したがって、目的適合的な会計情報の決定は、①の場合には意思決定モデルの変数から論理的・直接的になされることとなり、②の場合には予測モデルを介して間接的になされることとなる。これと同様の見解は、例えばAAAの外部報告委員会 (Committee on External Reporting)、ヘンドリクセン (Eldon S. Hendriksen)、メイ＝ミューラー＝ウィリアムス (Robert G. May, Gerhard G. Mueller and Thomas H. Williams) などにおいても展開されている。

27) 第1図は、Committee on Accounting Theory Construction and Verification, "Report of the Committee on Accounting Theory Construction and Verification," *The Accounting Review* (Supplement to Vol. XLVI, 1971), p. 60 Diagram 1 をもとにしている。

AAAの外部報告委員会は、その報告書『外部報告実務の検討』において、目的適合性に関して「われわれの行なった基本的テストは、もし投資家が属性についての情報を、投資評価モデルおよび、または配当予測モデルのなかの少なくとも一つの変数あるいは関係の予測に役立つように利用することができるならば、その属性は目的適合的なのである」²⁸⁾と述べている。

また、ヘンドリクセンは *Accounting Theory* (Revised Edition) で次のように述べている。「目的適合性の概念をオペレーショナルにするためには財務報告書の利用者の意思決定プロセスにおいて要求されている特定タイプの情報を述べる必要がある。(中略)もし会計情報が意思決定モデルの諸要素の予測を利用者が行うのを助けうるならば、その会計情報はこれらの意思決定プロセスに対して目的適合的であると考えられるのである。」²⁹⁾

そして、メイ＝ミュラー＝ウィリアムスは共著書 *A New Introduction to Financial Accounting* で、次のように述べるのである。「今日まで、種々の財務会計モデルの意思決定に対する目的適合性についての会計学者による評価は、次の2つの一般的形態のうちの1つを採ってきた。

- ①特定の意思決定状況に含まれる情報要求と会計情報との間の構造的関係を探求するのに論理や事例を用いる。
- ②次の(a)または(b)についての実証的テスト。
 - (a)会計情報が同様の意思決定状況において関心のある(将来の利益やキャッシュ・フローのような)将来事象を予測する能力。
 - (b)企業の有価証券の市場価値によって反映されている有価証券の明白なリスクや収益の特性と会計情報との関連。」³⁰⁾

28) 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, 1969), pp. 91—92. 法政大学会計学研究室訳『アメリカ会計学会・基礎的会計理論の展開』(同文館、昭和48年)、p. 153.

29) Eldon S. Hendriksen, *Accounting Theory*, revised ed. (Homewood, Illinois : Richard D. Irwin, Inc., 1970), p. 105.

30) Robert G. May, Gerhard G. Mueller and Thomas H. Williams, *A New Introduction to Financial Accounting* (Englewood Cliffs, New Jersey : Prentice-Hall, Inc., 1975), p. 189.

次に、目的適合性の程度の問題であるが、第1図の①のように目的適合的情報が直接的に決定される場合には、目的適合的であるか否かが明白となるので、「程度」という概念は妥当しない。第1図の②のように会計情報が間接的に意思決定モデルに影響する場合には、しばしば「予測能力」が目的適合性のテストとして用いられる。例えば、AAAの会社財務報告委員会（Committee on Corporate Financial Reporting）は「報告可能なデータの目的適合性について必要なテストは財務諸表の利用者にとって関心ある事象を予測しうるデータの能力である」³¹⁾と述べているし、ビーヴァー＝ケネリー＝ヴォス（William H. Beaver, John W. Kennelly, and William M. Voss）³²⁾をはじめ、多くの学者によって予測能力の研究がなされている。こうした予測能力基準に対しては、予測能力の判定が特定の予測モデルに依存するなどの点で批判もなされている³³⁾。しかし、予測能力基準が意思決定プロセスの一部しか指示されていない場合にも適用可能なことから、この基準を支持する学者は多い。そして、予測能力は一定の方法で測定することができるから、予測能力基準による間接的な目的適合性には「程度」が存在するといえるのである。

2. 意思決定モデルが不明の場合の目的適合性

情報利用者の意思決定モデルや情報要求が明示されない場合の目的適合性概念については、なお今後の研究にまつべきところが多い。しかもこの場合には、研究の観点が記述的であるか規範的であるかによっても、目的適合性の判定方法は異なる。

まず、記述的アプローチを採る場合には、情報利用者の意思決定が会計情報によっていかなる影響を受けているかについての実証的研究、または、会計情

31) Committee on Corporate Financial Reporting, "Report of the Committee on Corporate Financial Reporting," *The Accounting Review* (Supplement to Vol. XLVII, 1972), p. 525.

32) William H. Beaver, John W. Kennelly and William M. Voss, "Predictive Ability as a Criterion for the Evaluation of Accounting Data," *The Accounting Review*, 43, No. 4 (October 1968), pp. 675—83.

33) 例えば次の論文を参照されたい。M. N. Greenball, "The Predictive-Ability Criterion : Its Relevance in Evaluating Accounting Data," *ABACUS*, 7, No. 1 (June 1971), pp. 1—7.

報に対する情報利用者の意識調査を通して、会計情報と意思決定との関係が研究されることとなろう。この場合の目的適合性の判定には、情報科学などで既に関発されている方法を援用することも考えられよう³⁴⁾。例えば、ボア＝エバレット (Germain Boer and John O. Everett) は³⁵⁾、会計情報 (システム) の目的適合性を判定する尺度として、情報科学で展開されている多くの尺度のうち、リコール比率 (recall ratio) と精度比率 (precision ratio)³⁶⁾ という 2 つの尺度の適用を提唱している。

$$\text{リコール比率} = \frac{\text{検索された目的適合性ある記録の数}}{\text{ファイル中にある目的適合性ある記録の数}}$$

$$\text{精 度 比 率} = \frac{\text{検索された目的適合性ある記録の数}}{\text{検索された記録の数}}$$

目的適合性の判定基準として、このような何らかの尺度を用いる場合には、目的適合性の「程度」が算出されることとなる。

次に、利用者が現実には入手しえない会計情報の目的適合性を論じる場合には規範的アプローチが採用されることとなる。この場合には多くの情報利用者がいかなる情報を要求しているかを調査することにより、目的適合的情報の判定に資することができるであろう。その一例として、個人投資家の情報要求を調査したベイカー＝ハスレム (H. Kent Baker and John A. Haslem) の研究³⁷⁾を挙げることができる。そして、このような場合には、調査結果による順位づけによって目的適合性の「程度」が指示されうることとなる。

34) 情報科学における目的適合性概念については、次の研究を参照されたい。Tefko Saracevic, "The Notion of 'Relevance' in Information Science," in *Introduction to Information Science*, ed., Tefko Saracevic (New York : R. R. Bowker Co., 1970), pp. 111—54.

35) Germain Boer and John O. Everett, "Information Science and Relevant Accounting Reports," *Management Accounting* (April 1976), pp. 33—36 and p. 39.

36) 詳しくは次の文献を参照されたい。Charles T. Meadow, *The Analysis of Information Systems* (Los Angeles, California : Mellville Publishing Co., 1967) p. 163. メドウは本書の中で、「目的適合性とは探求されているファイルの中の記録が、探求者の要求に合致する程度の尺度である。」と述べている。

37) H. Kent Baker and John A. Haslem, "Information Needs of Individual Investors," *The Journal of Accountancy* (November 1973), pp. 64—69.

V. 結 び

以上、本稿では、目的適合性概念を「利用者の意思決定に対する目的適合性」として規定するとともに、意思決定の理論上の取り扱いによって目的適合性を判定する基準が異なることを示し、さらにそれぞれの場合における目的適合性の程度の問題に言及したわけである。いま、それを要約して示す。

1. 意思決定モデルが明らかな場合

- ① 会計情報が直接的に意思決定モデルにインプットされる場合には、目的適合的情報は明確に指示されることとなり、情報は目的適合的であるか否かのいずれかである。
- ② 会計情報が予測モデルを通して間接的に意思決定モデルに関連する場合には、予測能力基準で情報の目的適合性が判定され、その程度が測定される。

2. 意思決定モデルが不明の場合

- ① 記述的アプローチを採る場合には、行動的研究や調査により、現実には会計情報がいかに意思決定に影響するかを研究し、目的適合的情報やその程度が判定される。
- ② 規範的アプローチを採る場合には、調査により利用者がいかなる会計情報の提供を要求しているかが研究され、調査結果による順位づけを通して目的適合性の程度が判定される。

このように、利用者の意思決定をめぐる理解が多様である現状では、目的適合性それ自体の判定も多様とならざるをえない。したがって論究の観点を明確にした上で、それぞれに適した目的適合性の判定方法を採用するべきであることとなる。今後の研究を進め、操作的な目的適合性基準を設定するには、以上に示した特定の方法に偏することなく、種々の方法にもとづいて目的適合的な会計情報の決定に努力する必要があると考える。それによって、情報の利用面から、有用な会計情報を決定することが部分的に可能となるものといえるのである。

(筆者は関西学院大学商学部教授)