

# 管理会計における情報提案の評価

飯 塚 勲

## はじめに

米国会計学会の1969-70・1970-71年度管理会計委員会報告書は、管理会計における情報提案の評価という問題を(1)管理会計における情報提案を開発しかつ合理化する基準と(2)財務会計における情報提案の評価およびその管理会計への導入可能性という2側面から歴史的に考察し、今後における研究の基盤を提供したものとして注目に値する。情報提案の評価という問題は(1)の視点から、先験的推論、情報ないし情報システムの違いの重要性、予測能力、および情報モデル・アプローチの別に整序され、また(2)の視点から、インカム・アプローチ、開放的 (open-ended) アプローチ、および効率的市場アプローチの別に整序されている。筆者は本稿において以上の内容を可及的に忠実に紹介し、簡単な内容の解説を試みることにする。

## 1. 管理会計における情報提案を開発し合理化する基準

本報告書は情報提案を開発し合理化するための判断基準 (criteria) として、(1)先験的推論 (演繹法)、(2)情報ないしシステムの違いの重要性、(3)予測能力、および(4)情報モデル・アプローチの四基準を挙げ、それぞれについて次のような説明を展開している。

### (1) 先験的推論 (A Priori Reasoning)

本報告書で検討された情報諸提案はすべて、ある情報の必要性和有用性に関する1セットの仮説を基礎にした論理的推論に依存している。一般に、特定の情報システムは、意思決定者のモデルおよび彼の記号（シグナル）に対する行動上の反応に関する仮説を所与として、システムから生み出される記号が意思決定者の決定の改善につながるという理由で提案されている。このようなアプローチは次の諸文献に認められる。

- ① J. Coughlan, "Industrial Accounting," *The Accounting Review*, Vol. XXXIV, No.3(July, 1959); A.J. Hirsh, "Accounting for Fixed Assets: A New Perspective" *The Accounting Review*, Vol. XXXIX, No.4(October, 1964)
- ② M. Gordon, "Toward a Theory of Responsibility Accounting Systems," *NAA Bulletin*(December, 1963).
- ③ N. Dopuch, J. Birnberg, and J. Demski, "An Extension of Standard Cost Variance Analysis," *The Accounting Review*, XLII, No.3(July, 1967).
- ④ S. Becker and D. Green, Jr., "Budgeting and Employee Behavior," *Journal of Business*, Vol. 35, No.4(October, 1962).
- ⑤ C. T. Horngren, "A Contribution Margin Approach to the Analysis of Capacity Utilization," *The Accounting Review*, Vol. XLII, No.2 (April, 1967).
- ⑥ J. Samuels, "Opportunity Costing :An Application of Mathematical Programming," *Journal of Accounting Research*, Vol. 3, No.2(Autumn, 1965); Y. Ijiri, F. Levy, and R. C. Lyon, "A Linear Programming Model for Budgeting and Financial Planning", *Journal of Accounting Research*, Vol.1, No.2 (Autumn, 1963); J. Demski, "An Accounting System Structured on a Linear Programming Model," *The Accounting Review*, Vol. XLII, No.4(October, 1967).
- ⑦ Z. Zannetos, "Standard Costs as a First Step to Probabilistic Control : A Theoretical Justification, an Extension and Implications," *The Accounting Review*, Vol. XXXIX, No.2(April, 1964).
- ⑧ R. Kaplan, "Optimal Investigation Strategies with Imperfect Information", *Journal of Accounting Research*, Vol. 7, No.1(Spring, 1969); T. Dyckman, "The Investigation of Cost Variances," *Journal of Accounting Research*, Vol.7, No.2 (Autumn, 1969).

先験的推論は種々のタイプの情報を報告するためのケースを開発する正当な方法であるから、我々はこれについてあまり批判をすることはできない。先験

的フレームワークは情報処理の理論の構築にとって必要な条件である。しかし、理論の最終的な妥当性の吟味には経験的研究（実態調査）が必要であり、この点が管理のための情報システム（managerial information systems）には欠如している。

従来、経験による検証（empirical testing）が管理会計の領域における理論検証のための共通基盤となっていなかったことについては、幾つかの正当な理由がある。根本的な事実、諸企業の情報システムが個々の企業の組織構造および管理者の特性に合わせられていた、ということである<sup>(1)</sup>。

本委員会は、モデルの選択が各企業の内部で利用可能な情報によって左右されているということを幾度も発見している。また、モデルの選択は管理者の認識形態の差異によっても影響される。1例を挙げれば、最近、実験室で実施された実験は会計担当者やコンサルタントからの勧告の実施に及ぼす認識形態の影響を検証するように考案されたものであるが、非分析的な管理者が勧告に到る分析的手続を強調した勧告を与えられても、勧告の実施はできなかった、という結果がでて<sup>(2)</sup>いる。したがって、管理のための情報の特定化は情報の提供を受ける現場管理者の認識形態に左右されることになる。

情報問題の解を求めるために諸企業によって採られている方式の多様性は、NAAの諸調査および諸調査報告書を検討すれば明らかである<sup>(3)</sup>、また最近出版された企業の決定モデルに関する報告書からも明らかである<sup>(4)</sup>。かくして、経験による検証は事例研究方式で実行されねばならないことになるが、このことは、調査結果の一般化を不可能ではないにしても困難なものとすることになる。

しかし、将来における可能性はそれほど希望のないものではない。大企業はさまざまな組織構造とリーダーシップ形態をもった多数の小企業からなる複合体と看做すこともできる。したがって、我々は、企業が多様なモデルと多様なシステム設計方式を提供すれば、企業の事例研究が妥当な一般化の開発を可能<sup>(5)</sup>にすることを期待できるであろう。

(注)

- (1) 組織構造と行動との関係は次の文献で言及されている。また監督者のリーダーシップ形態と予算圧力とが幾つかの企業からの標本にもとづいて関係づけられている。  
Don T. Decoster and John P. Fertakis, "Budget Induced Pressure and Its Relationship to Supervisory Behavior", *Journal of Accounting Research*, Vol.6, No.2 (Autumn, 1968), pp.237 - 46.
- (2) 次の文献を参照。  
Jan H. B. M. Haymans, "The Effectiveness of the Cognitive - Style Constraint in Implementing Operations Research Proposals", *Management Science*, Vol.17, No. 1 (September, 1970), pp.92 - 104.
- (3) NAAのResearch ReportsとAccounting Practice Reports を参照のこと。
- (4) W. J. Vatter, "The Use of Operations Research in American Companies", *The Accounting Review*, Vol. XLII, No.4 (October, 1967), pp.421 - 31.
- (5) ホップウッドの次の文献は単一企業からとった監督者の標本を用いて、1つの全般的組織構造の内部における多様なリーダーシップ形態の存在を示している。  
A. Hopwood, "An Accounting System and Managerial Behavior", unpublished dissertation, University of Chicago, 1971.

(2) 情報ないし情報システムの違いの重要性(Significance of Differences)

先験的推論から一步前進した方式は、代替的な測定ないし情報システムを、それぞれの違いが重要か否かによって評価しようとする試みである。重要性は企業利益へ及ぼす価格変動の影響の研究におけるようにある数量<sup>(1)</sup>(たとえば、10%)で測定されたり、あるいは異なる情報記号の利用者の意思決定の変化で測定されたりする。後者の方式は異なる棚卸資産および減価償却の測定システム<sup>(2)</sup>の評価(ブランズやダイクマンの研究)において採用されている。

ブランズやダイクマンの研究結果は対象が実際の意思決定者でなく学生であるため限界を有するが、2つの情報システムが利用者のモデルへなんら影響を及ぼさないところの情報記号を提供することがあるか否かを示している点では有益である。

しかしながら、もっと困難な問題は、我々が2つのシステムが実際に利用者の意思決定を変更させることがありうるか否かの結論を出すことにある。観念上、利用者の最適意思決定を生み出すシステムが採用されるべきであるが、重要性のテストはこの点を含んでいない。最適決定をテストするには、我々は意思決定者の目的関数を知り、いかなる記号のセットが当該目的関数に最大値を与えるかを知らねばならない。このことは我々が意思決定者の完全モデル (complete model) を知った時にのみ可能となる。

(注)

- (1) P. Rosenfield, "Accounting for Inflation —A Field Test," *Journal of Accountancy*, Vol.127, No.6 (June, 1969), pp.45 –50.
- (2) W. J. Bruns, "Inventory Valuation and Management Decisions", *The Accounting Review*, Vol. XL, No.2 (April, 1965), pp.345 –57. ; T. Dyckman, "The Effects of Alternative Accounting Techniques on Certain Management Decisions," *Journal of Accounting Research*, Vol.2, No.1 (Spring, 1964), pp.91 –107.

(3) 予測能力(Predictive Ability)

情報ないし情報システムの違いの重要性による研究に伴う問題を迂回する方法として、有用性の代替的尺度として予測能力を提案した研究者達がいる。<sup>(1)</sup> 要約すれば、この方式は意思決定者が特定モデルを実施するときに予測を要する事象があれば、その事象の特定化を要求する。事象と意思決定者のモデルの一般形態との間の関係を正当化するために先験的推論が必要となるが、モデルの明細は既知でなくてもよい。例えば、1つの研究では、与信者のモデルにと<sup>(2)</sup>って不可欠な事象はローンを求める企業ないし個人がローンの期間中に倒産する確率である。

管理会計領域では、意思決定者はモデルの実施に先立ってモデルのパラメータ値から生ずる差異の予測を望んでいるという仮定がなされている。差異の予測は統制・評価制度において監視されるべき不可欠の諸変数に順位づけをする基礎として役立つ。<sup>(3)</sup>

予測能力は事象の予測において、ある情報記号セットが他の情報記号セットよりも有用であるか否かを決定する際に有用である。しかしながら、予測能力は斥けた情報記号が代替的な諸事象の予測により有用であるかもしれないという問題を解決していない。さらに、代替的諸システムの相対的成本はこの分析から除外されている。必要とされているのは、関連する諸事象の全体とそれらの相互作用とそれらの相対的成本を包摂したより完全な理論である。

(注)

(1) 次の文献を参照。

W. Beaver, J. Kennelly, and W. Voss, "Predictive Ability as a Criterion for the Evaluation of Accounting Data" *The Accounting Review*, Vol. XLIII, No.4(October, 1968), pp.675 –83.

(2) 次の文献を参照。

W. Beaver, "Financial Ratios as Predictions of Failure", *Empirical Research in Accounting: Selected Studies*, 1966, Supplement to *Journal of Accounting Research*, Vol.5, pp. 71 –111.

(3) 次の文献を参照。

J. Demski, "Predictive Ability of Alternative Performance Measurement Models" *Journal of Accounting Research*, Vol.7, No.1(Spring, 1969), pp.96 –115.

(4) **情報モデル・アプローチ**(An Information Model Approach)

情報選択問題に関する断片的方式に飽き足りない研究者達は代替的情報システムを評価するための公式情報モデルの開発を試みている。情報モデルは代替的な記号セットの期待効用(expected benefits)と期待原価(expected costs)を評価するための規則を生み出すために、決定理論と情報経済学を結びつけている。

我々は、意思決定者はモデルに影響する過去の事象に関する記号および生起する未来事象に関する類似した記号セットを生み出す現行情報システムを提供されている、と仮定することができる。これらの記号は関連する諸事象の完全な表現であるか、あるいは生起した事およびこれから生起する事に関する確率

的見積であるが、後者の方がよりありうる状況である。なぜならば、多くの財務的諸事象は直接的に測定しえないからである（このことは例えば、減価償却費、原価関数、消費サービス原価の配分などを考えれば、判ることである）。意思決定者は自己が受け取る現在の記号セットを織り込んだモデルを所有し、これを基礎にして自己の決定問題に対する最適解を生み出す。

記号が意思決定者によってどのように処理されるかに関する仮定を前提にすれば、代替的記号セットはその期待増分効用(expected incremental benefits)<sup>(1)</sup>と期待増分原価(expected incremental costs)によって評価することができる。このプロセスの全体がどのようにモデル化されるかに関する事例も幾つかの文献で詳細に示されている<sup>(2)</sup>。

情報モデル・アプローチを実施する際の困難は、意思決定者のモデル（会計担当者は問題セットを抱えた意思決定者となる）を実施するために利用できる情報を提供しようとする際に我々が直面する困難と同じである。しかしながら、これらの問題点を公式モデルへ概念化すれば、我々は代替的情報システムを経験的に評価するためのより良い基礎を提供できることになる。現在のところ、我々は財務会計理論への依存を超えて展がる管理会計理論を欠如している。事実、管理会計の財務会計理論への依存は、我々の注目を、モデルの選択とパラメータの予測に係る情報問題の考察を除外した統制・評価問題へと制限している。

このような管理会計と財務会計の関係に鑑みて、我々は次に米国会計学会の過去の諸委員会から生み出された情報記号選択指針の評価をしなければならない。

以下の検討から判明するように、本来的に財務会計の枠組内で開発された指針の中のあるものが管理会計へも適用されるようになっている。

(注)

- (1) T. Mock, "Comparative Values of Information", *Empirical Research in Accounting: Selected Studies*, 1969, Supplement to *Journal of Accounting Research*, Vol. 7, pp.124—81.
- (2) 次の諸文献を参照。
  - ① G. Feltham and J. Demski, "The Use of Models in Information Evaluation", *The Accounting Review*, Vol. XLV, No.4 (October, 1970), pp.623—40.
  - ② R. D. Smallwood, "A Decision Analysis of Model Selection", *IEEE Transactions on Systems Science and Cybernetics*, Vol. S3C—4, No.3 (September, 1968), pp. 334—42.
  - ③ T. Mock, "Comparative Values of Information", *Empirical Research in Accounting: Selected Studies*, 1969, Supplement to *Journal of Accounting Research*, Vol.7, pp. 124—81.

〈簡単な内容の解説〉

先験的推論（演繹法）による情報選択の理論は経験による検証をうけねばならない。従来、情報選択の理論が経験による検証を欠如していた理由は情報システムが各企業の組織構造と管理者の認識形態に応じて異なっているためである。将来における理論の検証は事例研究方式によらねばならないが、個々の事例研究の結果から一般化を導くことも期待できる。

異なる情報システムが利用者の決定になんら影響しない情報記号を提供することがあるか否か。異なる情報システムが利用者の決定に違いを生じさせることがあるか否か。異なる情報システムの違いの重要性からある情報システムを評価しようとする重要性のテストはこのようなことを問題にしている。採用した情報システムからは利用者にとっての最適決定が導びかれるべきであるが、それには我々が意思決定者の完全モデルを入手することが必要であり、この前提を欠いた重要性のテストには限界が認められる。

情報システムの有用性を判断する尺度として、情報システムの予測能力を用



いる方式は、意思決定者の実施するモデルに予測を要する事象が伴う場合、その事象の予測にある情報システムが他の情報システムよりも有用であるか否かを問題にする。この方式は採用した情報システムがある事象の予測には適していても、別の事象の予測には斥けた情報システムの方が適しているかもしれないという疑問を残し、また各情報システムの相対的成本も考慮されていない欠点を有する。

情報モデル・アプローチによれば、意思決定者は自己が受け取る現在の情報を織り込んだモデルを所有し、これを基礎にして自己の決定問題に対する最適解を生み出すのであるが、異なる情報からの選択はそれぞれの期待増分効用と期待増分原価との差額である正味期待増分効用の大きさを基準にして判断されることになる。したがって、この方式を実施するには情報の期待効用と期待原価の測定という問題が解決されていなければならない。

## 2. 財務会計における情報提案の評価およびその管理会計への導入可能性

我々はこれまで情報諸案からの選択の問題を厳密に管理会計の枠組内で考察してきた。しかしながら、会計担当者が同一問題に財務会計でも直面していることは明白である。したがって、財務会計における問題を解決するために採用されている判断基準と方法の幾つかに関する考察が我々に新しい洞察を与えるであろうと仮定することは合理的であろう。

### (1) インカム・アプローチ(Income Approach)

伝統的には、会計担当者は財務会計に係る情報提案の評価においてブロードな基準に依存しがちであった。このことは財務会計理論の基礎としての理論的利益モデルの開発において最も明白である。<sup>(1)</sup> インカム・アプローチは、モデルによって提供される情報は種々の階層の利用者によって要請されているという

仮定に基づいて、特定の利益モデル（歴史的原価モデル、再調達原価モデル、その他モデル）について先験的な事例を開発しようとする試みとして特徴づけることができる。したがって、代替的な情報提案は選択されたモデルと首尾一貫しているか否かによって評価される。

どのモデルが理論の基礎として役立つかに関して会計専門家達が合意に達しなかったために、インカム・アプローチをめぐる多くの論争がなされた。重要なことは、インカム・アプローチを採用しようとするときに抱かれる不満が、このごろは情報評価の基礎として提案されているものはあまり野心的なものではなくなった、というところまで到達したということである。

提案されている種々の情報評価の基礎の中の1つは、既述の予測能力基準である。この基準は、利用者はいかなる情報を用いるべきかについての特定化に依存しないため、適用し易いと考えられている。この基準の適用は、我々がインカム・モデル・アプローチにおいて期待するように導かれる以上に開放的な財務会計システムを含意している。たとえば、インカム・モデルに基づく理論は歴史的原価と売却時価(exit value)が資産評価の相互排他的方式であるとしている。しかしながら、予測能力基準は、いずれの方式も未来関連事象の発生に係る予測形成に有用であると仮定することによって、両方式を支持している。

### (注)

(1) 次の文献を参照。

M. Gordon, "Scope and Method of Theory and Research in the Measurement of Income and Wealth", *The Accounting Review*, Vol. XXXV, No.4 (October, 1960), P.63.

### (2) AAAの諸委員会レポートのアプローチ

情報評価のためのもう一つの開放的アプローチがASOBAT作成委員会によって提案されている。<sup>(1)</sup>この委員会は、いかなる種類の会計測定値が伝達される

べきかを特定しようとする代りに、様々な代替的会計測定値を評価するために用いられる基準を考察している。この委員会はレリバンス、検証可能性、計量可能性、および不偏性という4つの基準を提案している。この委員会は4つの基準に依存しながら、会計報告書における歴史的原価とカーレント・コストの両方の伝達を主張している。

この委員会報告書の一部分は、1つのセクションが管理会計における代替的情報案の評価へ4つの基準を適用することに当たっているために、我々と係わりがある。1967-68年度管理会計委員会はマネジメントの決定モデルを実施するために必要な情報に係る報告書を作成する際に、4つの基準の1つないしすべてを採用するように要請されている<sup>(2)</sup>。この委員会は情報提案を評価するための第5の基準として経済的実行可能性(economic feasibility)を提案している。

1968-69年度管理会計委員会は類似したアプローチをとり、「コントロール機能を援助するために現在提供されているデータの種類と計画モデルのために提供されているデータの種類を、両機能(コントロールと計画)についての報告書における測定値の一貫性を極大化する方法を探究するために」研究している<sup>(3)</sup>。

したがって、今や、財務会計の専門家も管理会計の専門家も、情報提案はレリバンス、検証可能性、一貫性などの基準に従って評価されうると信じていると考えることができる。しかしながら、これらの基準は一見したときに考えられるほど有用であろうか。

確かに、情報は利用者にレリバントであるべきであるという考え方に、反対する人は誰もいない。この基準は、会計の両領域における特別目的報告書で利用されていることから検証されるように、会計専門家によって長年用いられてきた。しかしながら、レリバンスの基準はあまりにブロードであり、我々が明瞭にある決定にとってのレリバントな情報とイレリバントな情報とを区別する場合を除けば、望ましい情報案の選択におけるすぐれた指針となりえない<sup>(4)</sup>。

ある情報案がすべての基準について他の諸案よりも上位に位置づけられない場合、問題は複雑になる。たとえば、A情報案はレリバンスではB情報案よりも上位であるが、検証可能性ではB情報案よりも下位になる、といった状況が生じる。我々がこのような状況において必要とすることは、最初のセットの諸基準へ相対的重要性を反映したウェイトを割り当てるために用いる一つの基準<sup>(5)</sup>ないし1セットの基準である。したがって、情報評価へのブロードな諸基準の適用は、我々が信じたいほど簡単なものではない。

(注)

- (1) *A Statement of Basic Accounting Theory* (Evanston: AAA, 1966).
- (2) Report of the Committee on Managerial Decision Models, Supplement to *The Accounting Review*, Vol. XLIV, 1969, p.43.
- (3) Report of the Committee on Managerial Accounting, Supplement to *The Accounting Review*, Vol. XLV, 1970, p.1.
- (4) 1961年度管理会計委員会報告書はこれと同じ理由でレリバンスを基礎概念として採用することを放棄している。  
Report of the 1961 Managerial Accounting Committee, *The Accounting Review*, Vol. XXXVII, No.3 (July, 1962), p.536.
- (5) ASOBAT 作成委員会はレリバンスを一般的基準としているが、レリバントな測定値が他の諸基準の一つをまったく欠如するときは、イレリバントな測定値となることもありうる。

(3) 効率的市場アプローチ (Efficient Market Approach)

情報評価に係る基準アプローチのあいまいさは財務会計の専門家達を別のアプローチの探究へ向けさせた。少なくとも、株式市場に関する限り、効率的市場<sup>(1)</sup>仮説を支持する経験的証拠が既に収集されている。効率的市場仮説と情報評価問題との関係は直接的である。要約すれば、効率的市場とは、株価に係る情報が市場によって迅速に処理され、その結果、株式価格が市場にレリバントで入手可能なすべての情報の蓄積を反映することになる、ということを意味している。この仮説が妥当であれば、会計専門家は、会計報告書に情報内容が存在

するか否かを測定する際に、この仮説に依存できることになる。<sup>(2)</sup>

この仮説によれば、市場は多数の情報源を有し、時の経過と共に、代替的な情報源の価値は市場における取引者達によって評価されることになる。会計情報は報告書の概観と株価変動との間のさまざまな関係を測定することによって評価されることになる。このような一般的アプローチに係る重要なことは、情報が情報効用の尺度として用いられる方式に対して支持者達が積極的に依存している事実である。会計専門家は、長年にわたって、会計情報の利用者達は会計測定 of 複雑性についてまったく無知であり、健全な証券投資決定をできないと仮定してきた。<sup>(3)</sup>しかしながら、このような見解は、今や、会計情報の有用性に係る「啓発された市場仮説」が選好されることによって、放棄されつつある。

多分、このような見解の変化は管理会計においても妥当するであろう。我々は、過去におけるように、単にいかなる情報が意思決定者によって用いられるべきかを特定して満足するのではなく、実際の意思決定者が種々の決定状況において用いる情報を決定し合理化するために共同の努力をすべきであろう。我々の仮説によれば、内部の意思決定者は利用可能な種々の情報源を有し、時の経過と共に、有用であると判明した情報源を選択して依存することができるようになる。そのとき、我々は他の情報源との関連において、公式な会計制度がいかなる種類の情報を最も良く提供しうるかを検証しうることになる。

情報評価に係るかかるアプローチは実施に困難を有する。それでもなお、我々はこのようなアプローチの実施に必要な諸段階の概観を明らかにすることを始めるべきである。実際、我々はこのアプローチが従うべき正しいアプローチであると確信しているわけではない。情報問題の検討を行なうことによって、我々が信ずるようになったことと言えば、それは、検証の設計においてあるいは情報提案の評価のために用いることのできる基準の開発において、我々が従うべき唯一の戦略と言うようなものは存在しないということであった。情報提案の評価は会計研究の全領域にわたっているのである。

(注)

- (1) E. F. Fama, “Efficient Capital Markets: A Review of Theory and Empirical Work”, *Journal of Finance*, Vol. XXV.(May, 1970), pp.383 –417.
- (2) 次の諸文献を参照。
  - ① Ray Ball and Philip Brown, “An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers”, *Journal of Accounting Research*, Vol.6 No.2 (Autumn, 1968), pp.158-78.
  - ② W. H. Beaver, “The Information Content of Annual Earnings Announcements” Empirical Research in Accounting: Selected Studies, 1968, Supplement to *Journal of Accounting Research*, Vol.6 pp.67 –100.
- (3) R. R. Sterling, “On Theory Construction and Verification”, *The Accounting Review*, Vol. XLV, No.3 (July, 1970), pp.452 –54.

〈簡単な内容の解説〉

財務会計における情報選択方法として開発された予測能力基準は管理会計においても同一問題の解決方法として応用されるに至った。

ASOBAT で提案された会計情報を識別するための4つの基準は、情報選択問題から考察すれば、情報評価の基準として見直されることになる。1967—68年度管理会計委員会レポートや1968—69年度管理会計委員会レポートへと継承されたASOBATの情報基準は、具体的に情報評価へ応用する際には、種々の問題を惹起することになる。

財務会計における情報評価方式として開発された効率的市場仮説の考え方を管理会計における同一問題の解決に応用するときには、我々は実際の意思決定者が種々の決定状況において用いる情報を決定し合理化する努力をすることになる。

## 結 び

マネジメントの意思決定プロセスの(1)いかなる段階で情報が必要とされ、(2)その情報はいかなる種類の情報であり、また(3)その情報はいかなる概念と技法によって提供できるかという一連の問題の中、(1)と(2)は情報問題 (information issues)、(3)は情報提案 (information proposals) とそれぞれ呼ばれる。我々は本稿において(3)の情報提案を評価するための諸方式を対象にしている。

管理会計における情報提案を評価する諸方式として今日までに提唱されている先験的推論、情報システムの違いの重要性テスト、予測能力基準、および情報モデル・アプローチはいずれも長所と共に短所を有し、完全ではない。

財務会計において開発された情報評価の諸方式である情報基準アプローチや効率的市場仮説アプローチもやはり、それぞれ長所と共に短所を有している。

このような研究の発展段階を考慮すれば、本委員会が結論の1部で「我々は今従うべき研究戦略を特定化することによってこれ（管理会計における技法の現状の記述）を超えてしまうことにちゅうちょする。問題の全体は複雑であり、我々はこの問題の解決へ多様なアプローチを推奨すべきである」と述べていることも我々には理解できることである。

本委員会レポートの発表後におけるデムスキーやフェルサムによるこの問題に関する研究の展開には注目すべき点が多々あるが、これらについては別稿を期したい\*。

\* J. S. Demski, Information Analysis, Addison – Wesley Publishing Company, 1972.;  
G. A. Feltham, Information Evaluation, AAA, 1972.