

- I はじめに
- II 非財務ということ
- III 財務会計と管理会計
- IV 会計公準3説
- V むすびにかえて
  - 非財務情報の位置 -

## I はじめに

財務会計と、所謂、会計とは、厳密には、意味するところが異なる。筆者が担当している科目は「財務会計論」であるが、それ以前の担当科目名称は、長らく財務諸表論であった<sup>1</sup>。また、その「財務諸表論」の前は会計学原理であった。この3つの科目名称は、それぞれに固有の意味を持っているが、大半、会計学という学問のカテゴリーに属しており、多少のニュアンスの違いはあっても会計学ということで一括りにされている。

但し、その中でも「財務諸表論」は、財務諸表つまり、貸借対照表、損益計算書、キャッシュフロー計算書等の財務表を対象にしている点で会計対象の輪郭を限定している。つまり、「財務諸表論」は、企業活動の情報を財務諸表情報と非財務諸表情報を分けることができ、非財務諸表情報(≒非財務情報)は財務諸表に記載しないという点で会計の枠外であると言い切ることができる。

一方で、財務会計という言葉を表に出すと、管理会計との違いが浮き出るように思われるし、財務諸表という言葉にとどめると、簿記論と財務諸表論との違い、ないしは住み分けが出てくる。つまり、財務諸表論では、直接的には簿記を扱うことはないが、財務会計論では現在の公認会計士の試験内容のように簿記論も包摂されるイメージを内包し、ファイナンス(=財務)に重きを置けばファイナンス論とも近似しているということになる。その点で、財務(情報) or 非財務(情報)という区別により、必ずしも金銭に関係しない情報(=非財務情報)の扱い方が問題となる。

以上の視点からすれば、「非財務情報が会計の問題であるか否か」という問題を複雑化させているのは、会計という語彙であるように思われる。会計=勘定、帳簿の数字という意味では、非財務諸表情報(≒非財務情報)は会計の問題ではない。それに対して、会計を企業活動の写像という意味に捉えれば、帳簿によらない写像という点で会計(≒写像)の問題として一分野が成立することもあり得る。本稿では、後者の観点から非財務諸表情報(≒非財務情

---

<sup>1</sup> 筆者は北九州市立大学経済学部にて会計学教員として25年間勤務している。

報)は会計の問題になり得るのかどうかを検討したいと思う<sup>2</sup>。

## II 非財務ということ

非財務情報は会計の対象になるか？

企業活動が簿記言語によってすべて写像されることを会計と呼ぶ前提に立つと、金銭に関わらない企業活動の写像は会計と呼ばないことになる。会計の枠外での会計事象であり、その他の、あるいは、その他の分野の会計が存在しており、それが今日、拡大傾向にあるということになる。この考え方に立つと、会計と非会計という分野が存在しており、それぞれの分野での拡充が求められることになる。その場合、非会計は非であるが故に、企業情報理論とでも命名すべき新たな科目となる。今、この考え方をA説（教義説）と呼ぶ。

しかし、企業活動の写像を会計と定義し、必ずしも簿記言語で写像することに限らないという前提に立つと、金銭に関わらない企業活動ではあっても、現行の会計の最上位概念である「意思決定有用性アプローチ」に包括されるので、何ら重要な会計情報とは変わりがないということになる。その場合、非財務情報も、会計の対象ということになり、会計という概念ないし枠組みが大きく拡大していることになる。それも、厳密に言えば、そうした非財務情報を表立って取り上げるとするならば、今日、主に汎用されている財務会計の科目名称が不適合を起こしており、旧来の会計学原理等の科目名称に回帰する方が名称として座りがよいということになる。ただ、旧来の会計学原理は非財務情報を意識して立ち上げたものではなく、帳簿主体であることに変わりはない。この考え方をB説（広義説）と呼ぶ。

会計行為が成立する要素を明らかにする会計公準を問題にする場合、さしずめ、A説に依拠する限り、たいていの財務会計の教科書に書かれているように、ギルマン提示の3つの会計公準はほぼ一般化されたものと捉えることができるだろう。あるいはギルマンありきの会計(ギルマン会計?)である。それに対して、広義のB説を採ると、会計公準 (=ギルマン提示の3つの会計公準) は全体の中の一部の考え方となり、一般化されるべきではないし、極端に言えば、会計概念を、帳簿主義とも呼ぶべき領域に誘導するものとなり、写像概念の発展性にブレーキをかけるものとなる。端的に言えば、貨幣評価の公準はA説では標準装備ないし不可欠な軸があるのに対し、B説では帳簿以外の企業活動の写像を排除することになるという意味で、足かせともなる。従って、B説での会計は、貨幣評価の公準は不要もしくは副次的な公準という位置づけになる。あるいは、根本的に異なった会計公準の設定が必要となるだろう。

## III 財務会計と管理会計

おそらく、財務会計の立場では、狭義のA説に依拠して、会計 (=帳簿) として考えるの

---

<sup>2</sup> 本稿では、一般的に使用されている非財務情報という語彙を用いる。

が一般的であり、従来の有り得べき会計を踏襲している。ただ、従来の会計を維持しようとすればするほど、A説の立場と今日の意味決定有用性アプローチの考え方は必ずしも両立するものではなく、むしろ、相反する場合も多々ある。一般的に財務会計ないし会計学の教科書のストーリーに従えば、会計公準（＝構造的公準）は旧態の企業会計原則との整合性が見られるが、今日の最上位概念・意味決定有用性アプローチとは不整合となる。企業会計原則不在の状況下で、新しい会計基準の下での、情報の洪水というリスクを避ける安全弁としての存在価値は大きい、得たいの知れない意味決定有用性アプローチにおける会計情報の質を浄化し、財務会計の在り場を特定しているに過ぎないとも言えよう。少なくとも、会計理論の整合性という点では、会計公準と会計原則・会計基準が一体化しているか、会計公準と会計基準の前提となる「意味決定有用性アプローチ」とがいかにつながっているかを説明しなければ理論的に整合性を持たないのである。

B説は、管理会計においては、抵抗なく受け入れられるものと、一応、思われるが、今日、会計情報を財務会計と管理会計に区別し、狭義のA説を採り続けていることが適切かどうか検討すべき時期に来ているのではないだろうか。というのも、A説を財務会計、B説を管理会計と区別することは、現状の企業会計を正確に説明しているものではなく、B説の観点から財務会計上（＝利害関係者への報告）の重要な問題が出現してきているからである。その意味では、財務会計・管理会計という分野に線を引くことは賢明ではなく、むしろ、大きく重なる問題をどのように解決していくかということが問われているのではないだろうか。

#### IV 会計公準 3 説

会計とは、あくまでも、企業の経済活動を写しとった写体にすぎず、その写しとり方に様々な解釈の仕方があることを所与の前提としているが、慣習的に複式簿記ないしは二面性の貸借簿記が使われてきたという考え方が1つである。つまり、目には見えない企業の経済活動を新たに解釈する方法を発見し、それを一般化することで、企業活動を写像する方法として複式簿記は相対化されることになる。

それに対して、上記のごとく、様々な解釈の仕方があるにせよ、金銭という眼鏡(定量化)以外、企業の経済活動を写像する方法としては有り得ず、それを解きほぐす方法は管理会計にあったとしても、情報の洪水、無制限といった窮地に陥ることは想像に難くない。また、何にもまして、会計のレーゾンデートルを失うリスクが生じ、会計情報の価値を減じるものとなるだろうという見方は、今のところ、一般的な見方と言えるのではないだろうか。数百年という長い時代、あるいはそれ以上の複式簿記の歴史を鑑みると、帳簿の価値を減じることは許容できないという立場は、至極当然のことであるように思われる。もちろん、一般的には、会計とは、帳簿を中心とした数値を扱っている行為のことであり、それ以外の写体を許容するとなると、帳簿主体の情報を定位置に置きつつ、それ以外の情報には限定ないし、何らかの網掛けが必要となるだろう。

以上のように、いったん、会計を企業の経済活動の写体であると捉えると、3つの説に一応は落ち着くのではないと思われる。

① 会計とは、企業の経済活動を写像する行為であるが、その手法は、別段、複式簿記には限定されない。逆に、複式簿記に限定することにより、有用な情報が伝達されないことも起こり得る。

② 会計とは、企業の経済活動を写像する行為であるが、その手法は、複式簿記には限定されるものである。複式簿記において写像されない情報は会計情報ではない。

③ 会計とは、主に、企業の経済活動を写像する行為であるが、その際の写像の方法とは、複式簿記における記述行為に限定される。しかし、補助的には、格別、重要な企業活動であり、情報の有用性が高い場合には、別段、複式簿記によらなくても、写像されることが期待される。

筆者は、上記の分類では、今のところ、③を支持するものであるが、今日、世界的かつ学際的状況を考慮すると、③の中でも非財務情報の重要度が増してきているので、厳密には、非財務情報を複式簿記における情報の補助ないし下位に位置づけることは現行会計の趨勢にそぐわないと考えている。非財務情報を財務情報と同格とすべきという観点からは①を支持することになるが、現状の会計を俯瞰すると、それは困難である。財務情報・非財務情報の二つを含む併存会計を想定し、非財務情報を一義的に、①のように捉えると、新井清光も指摘しているように会計情報が無制限となり、会計の枠組みも見えなくなるリスクが生じるように思われるからである。

「この公準を否定することは、会計の領域を拡大することに役立つけれども、その学問的領域を曖昧にすると思われる。したがって、少なくとも、会計の社会的・制度的な職能を重視する財務会計理論の分野においては、『貨幣評価の公準』は無視しえないものとする。ただし、この問題は、・・・将来の会計学を考える場合の一つの重要な課題であることは明らかである」<sup>3</sup>

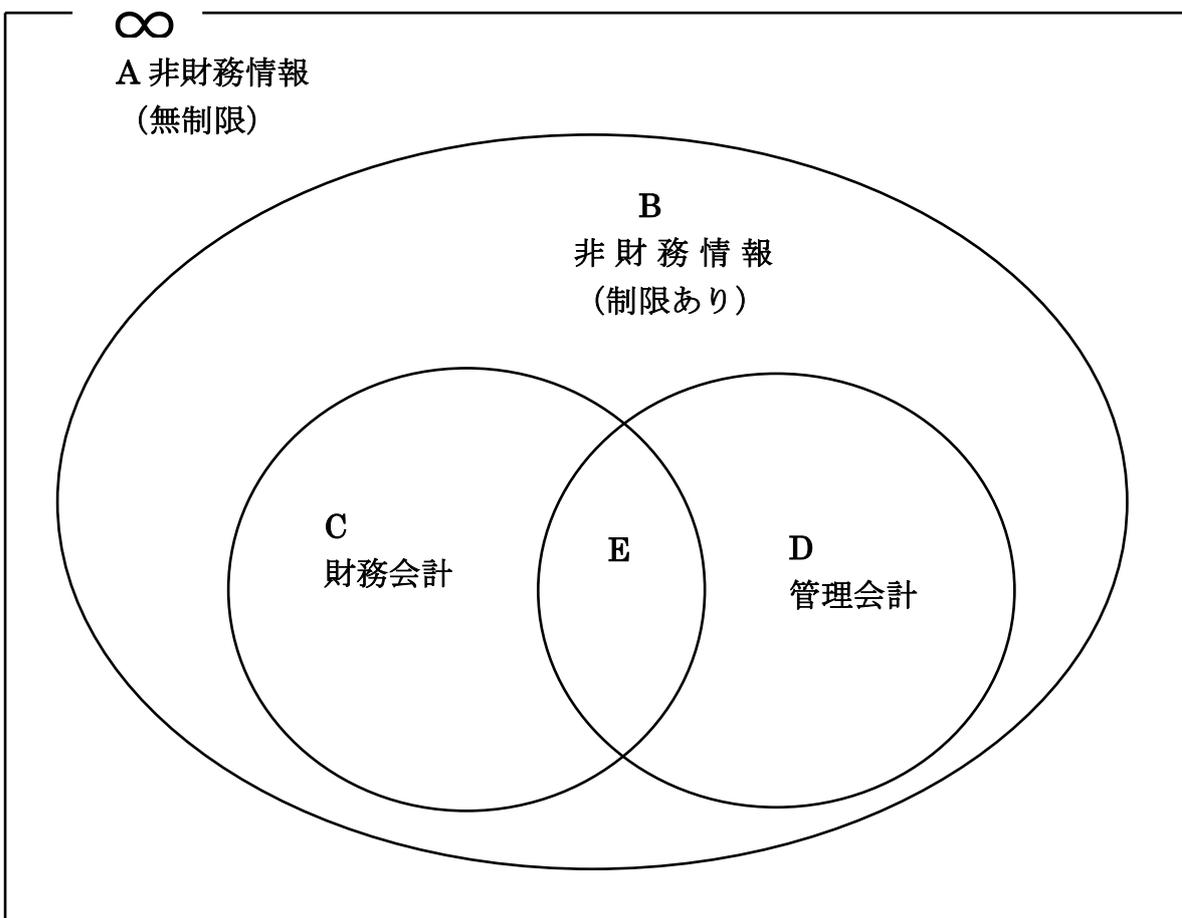
新井が記した『会計公準論』は、初版が昭和44年（1969年）であり、2021年時点から遡ると、52年前のことになる。当時の会計環境を回顧すると、本書の中にも度々登場するASOBATに対する批判的な見識があるものと見受けられる。新井は、物量計算ないし原単位計算を主軸に据えることで貨幣評価の公準を否定することは無意味であるとの主張である。確かに、財務会計は「財務=Finance」であるが故に、「金額」を前提にするのは至極当然のことであり、現在でも、その点は、変わりがない。本稿で問題にしているのは、非財務であり、もともと言葉の上でも枠外であることは疑いないところである。

---

<sup>3</sup> 新井清光『会計公準論（増補版）』中央経済社、1978年、200ページ。

現時点、殊更、問題となるのは、新井が記したように財務会計理論が重視する会計の社会的・制度的な職能についてである。会計（＝複式簿記）の社会的・制度的な職能ということであれば、貨幣評価の公準に異議申し立てをする余地はない。今日において、会計（複式簿記 +  $\alpha$ ）の社会的・制度的な職能に着目した場合、例えば、気候変動のように社会と制度が大きく変化している時代にあつて、財務会計の内容も固定したものではなく、社会的に変容していることを看過することもできない。昨今は、金融商品取引法が提出を義務づけている有価証券報告書の「前文」等が以前にもまして重要な記述データ（＝非財務情報）として扱われ出していることを鑑みると、 $\alpha$ に値する情報も財務データに劣らず重要度を増してきている。

そこで、筆者は、非財務情報を二つに区分し、財務会計&管理会計との関わりを少々、整理したいと思う。あくまでも概念整理の考察の素材として、下記に、会計と非財務情報の関わりについて簡単なイメージ図を描いて考察したいと思う。



会計概念図 1

上記の概念図は、単なる、現時点のイメージ図であるという前提で、おおまかに問題の枠組みを捉えなおすと、会計と非財務情報との関わりが見えてくる。通常、財務会計と管理会計の主な会計の枠があり、それと重なる領域があることが想定される。貸借対照表や損益計

算書等の財務表は、財務会計のフィニッシュであるが、当然のことながら、経営者は、ステークホルダー（＝外部の利害関係者）が閲覧する前にその作成に関わっている。そして、ステークホルダー対策並びに経営管理等の目的のために活用されていることを考え合わせると、Eの領域は、いずれの立場においても重要な会計情報のソースであることがわかる。Cの財務会計の拡大的視点からすると、Eは、主たる財務表にしか見えないが、管理会計の領域にあって、財務会計に不可欠な情報も含んでいるのではないかという視点も生まれる。Cを財務つまりは、金銭の会計と読み替えると、Eは財務すなわちおカネに関する情報に限定されるのであるが、外部のステークホルダーに役立つ有用な情報という意味で、広義の財務会計をも想定すれば、Eは、常に縮小したり拡大したりする「会計の運動場」と呼ぶこともできるだろう。

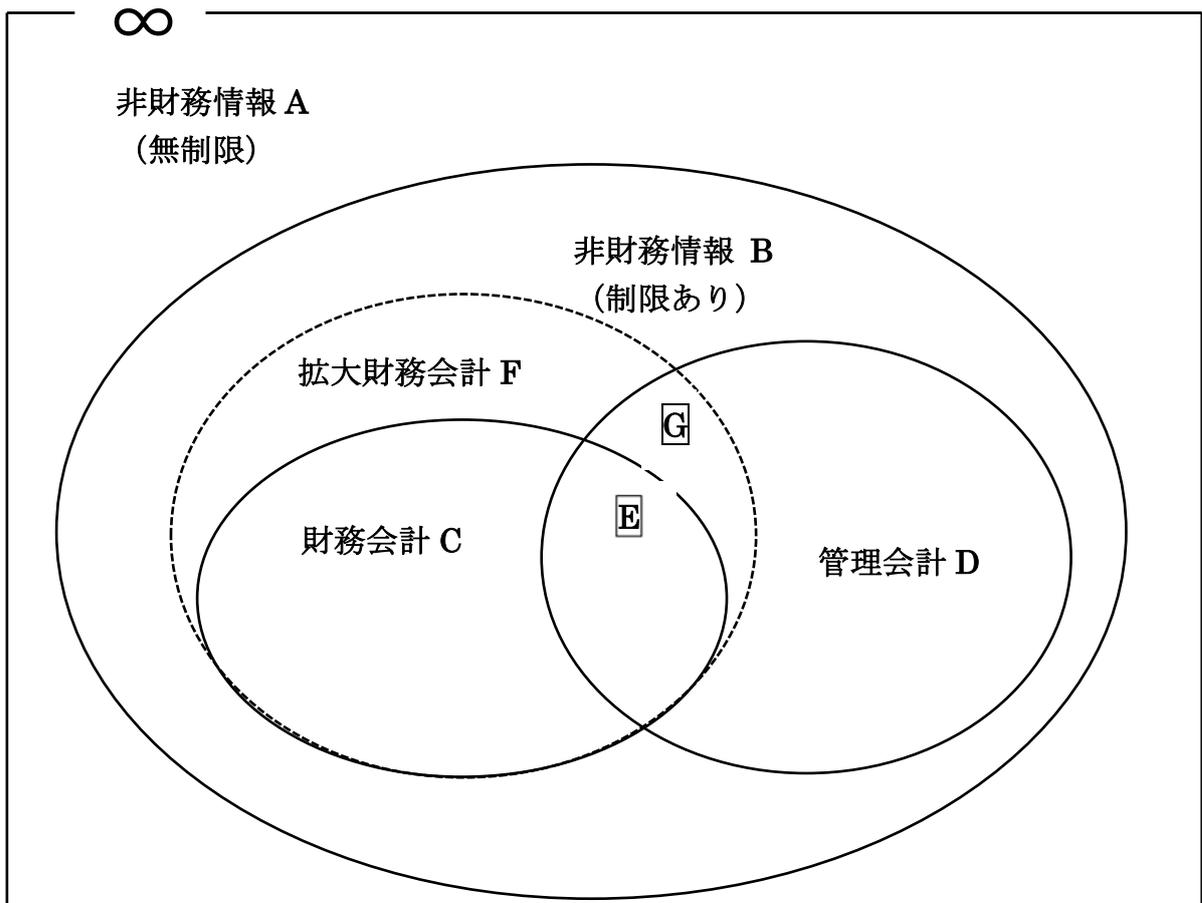
また、ここでは、C+E+Dを「会計」と呼び、それ以外の情報を、枠外で非財務情報が存在しているとして分けているが、今日、非財務情報の有意性が認識されてきていることを鑑みると、会計に近接している非財務情報と、会計と無関係の非財務情報があるのではないかと考え、弾力的イメージ図を描いた次第である。線引きラインとしては企業利益に関する非財務情報の存在とあからさまに企業利益とは無関係の非財務情報が存在することを分けることにあるが、企業利益と「関係するか関係しないか」はたいてい曖昧模糊としている。曖昧であるが故に非財務情報は不要であると考えられるのも1つの考え方であるが、SDGsをはじめ、今日、企業を取り囲む環境は頗る厳しい。企業利益も様々な仕掛けや環境要因によって生まれてくるものだろう。つまり、財務会計を金銭の計算で企業活動を説明することであるという、狭義的会計思考として解釈すれば、C+E+Dのみで足りる。非財務情報を広義であるにせよ、狭義であるにせよ、会計の枠組みに入れることは、概念図の外枠の∞のようになり、收拾がつかなくなり、ひいては、会計自体のレーゾンデートルも危うくするのではないかという保守的視点がより強く強調される根拠にもなるのである。

そこで、本稿では、非財務情報の会計情報としての有意性に従えば、会計の場と共存する非財務情報が増加してきているのではないかと考えている。Stephen Gilman(1887-1959)の公準は、会計の構造的公準として、現在も会計学の教科書の巻頭で語られる。会計公準と言え、企業実体の公準、継続性の公準、貨幣評価の公準であり、今なお、説得力を持つ概念として説明されているが、凡そ100年前の会計公準である。日本の企業会計原則はギルマン会計学に多大な影響を受けており、この公準と企業会計原則をセットで読むと整合的であり、会計学の教科書の土台であることも明瞭に理解できる。しかし、非財務情報の扱いも含めて、意思決定有用性アプローチの下での会計モデルには当てはまらないので、この凡そ100年前の伝統ある会計公準が色あせて見えるのである。ギルマンが見ていた企業の姿と、今日の企業の姿は大きく異なる。ギルマンもまた過去の会計人であるので、今日の企業の姿、企業活動を踏まえて会計公準を帰納法により編み出したのではないことは確かである。予測不能の現代企業を帰納することはできないからである。とはいえ、ギルマン会計公準に代わり得る、一般に認められた会計公準も存在しないので、会計の1つの歴史の流れ

として、名著ギルマン会計学を継承する他ない。

ただ、そのこと故に、ギルマンの3公準から外れる情報は、会計情報に値しない、「会計ではない」ということに拘泥することも時代に対応していないのではないだろうか。帳簿が会計の源であるということ自体は何も変わらず、帳簿の価値をいささかも減じるものではない。むしろ帳簿の価値は増している。ただ、想像もしない会計環境の変化により、会計的非財務情報の価値が増してきただけである。これらをまとめた C+B+E の会計、これを財務会計という枠に収めることは無理があるにせよ、企業会計の3つの会計情報として新たに会計領域の呼称を変え、正当な位置づけをすることも1つの提案である。

また、管理会計サイドにしても、管理会計と非財務情報との違いは明確ではない。ここでは、呼称変更の必要性はないと思われるが、上述した根拠に従えば、管理会計その会計領域も D+B+E の会計となるだろう。このように、今日のリーダブルな意思決定有用性アプローチを会計認識の枠組みに入れるか、それとも会計の不純物 B を除外し、かかるアプローチを完全に撤廃し、100年前の会計に戻すということでもしない限り、今日の会計情報の非対称性の問題は未解決のまま放置となり、あからさまに時代に逆行することになる。



#### 会計概念図 4

財務会計の円を拡大財務会計（点線の円）にまで拡大すると、今までの財務会計（ $C+E$ ）に加えて、拡大財務会計は  $C+E+F+G$  となり、 $F$  の非財務情報それ自体と  $G$  の管理会計情報それ自体の二つを含むことになる。従って、この会計概念図 2 によれば、その存在を認めるか否かの問題はさておき、さしあたって、 $A \neq B \geq F$  という条件の下で非財務情報の開示の議論の俎上を  $E+F+G$  の 3 つの領域に的を絞ることができる。

但し、以上の視点は財務会計からの視点であって、管理会計の側からも拡大管理会計を想定すると、 $F$  が幾分  $G$  に取り込まれ、最終的には  $F$  は  $G$  に収束されるかもしれない<sup>5</sup>。これは、管理会計情報と非財務情報の区別、それらの相互認識がまだ検討中であるという暫定的な布置に起因している。

ところで、会計概念図 2 で想定している非財務情報としては  $A$ 、 $B$ 、 $F$  の 3 つである。これらの違いは、情報に制限をかける点である。 $A$  は無制限として、 $B$  は社会生活(企業活動を含む)の中で求められている新たな規範(=基準)により、厳格なものではないにしても、情報の質と量が制限されると想定する領域である。例えば、SDGs や ESG などはその一つのガイドラインだろう。私達の将来の生活は日々刻々と変化し、その変化のスピードは速い。今日、トヨタの MaaS (mobility as a service) に見られるように自動車産業等は近い将来 IT 化により、製造業からサービス業に変わると言われている<sup>6</sup>。近未来的に、顧客は車を購入するのではなく、種々の移動サービスを購入することになるだろう。その際、さらにサービスを向上させるために、環境、IT、ホスピタリティ等、重要とされる情報の源が大きく変化することが予測される。この「新たな情報」は会計概念図 2 の非財務情報の「 $F+G$ 」の領域において機能するだろう。会計情報の選別と新たなガイドラインを設け、非財務情報の無制限性を「括弧に入れること」ができれば、 $A$  と  $B$  の非財務情報の質は異なるものとなる。

従来の財務会計を拡大、あるいは追加記入としての拡大財務会計（仮名称、金銭に関わらない企業情報を通常財務会計と併存させる会計）を存立させるに足る明確かつ具体的なガイドラインが社会的に承認、認知された場合、非財務情報も、ある意味、会計情報としてステークホルダーに開示されることになるだろう。しかしながら、欧米を先頭に進んでいる ESG の基準は将来的な指針は提供しているものの、本稿で想定している拡大財務会計とそ

---

<sup>4</sup> 会計概念図での  $G$  や  $E$  の括弧は、それぞれ  $F$  や  $C$  に既に含まれている。 $C+E$  という表記は管理会計から見た区分であり、財務会計からは、そもそも  $C+E=C$  である。

<sup>5</sup>  $G$  の主な事例としては、物量会計等、計数管理が可能な情報になるかと思われるが、管理会計の枠組みも財務会計と同様に拡大傾向にある。その中で、イノベーション、従業員のモチベーション、従業員研修、離職率等の財務会計では扱わない非財務情報も  $G$  の中に含まれることも想定される。乙政佐吉、近藤隆史「顧客満足向上を通じた財務成果獲得のためのマネジメントに関する研究 - 星野リゾートの事例を通じて -」『日本管理会計学会』2015 年第 23 巻第 1 号参照。

<sup>6</sup> <https://global.toyota.jp/company/messages-from-executives/details/tomoyama.html>  
2021.1.26

れ以外の非財務情報を厳密に区別する基準の設立までには未だ至っていないように思われる。F が点線であるのは、その曖昧さの所以である。

## V むすびにかえて

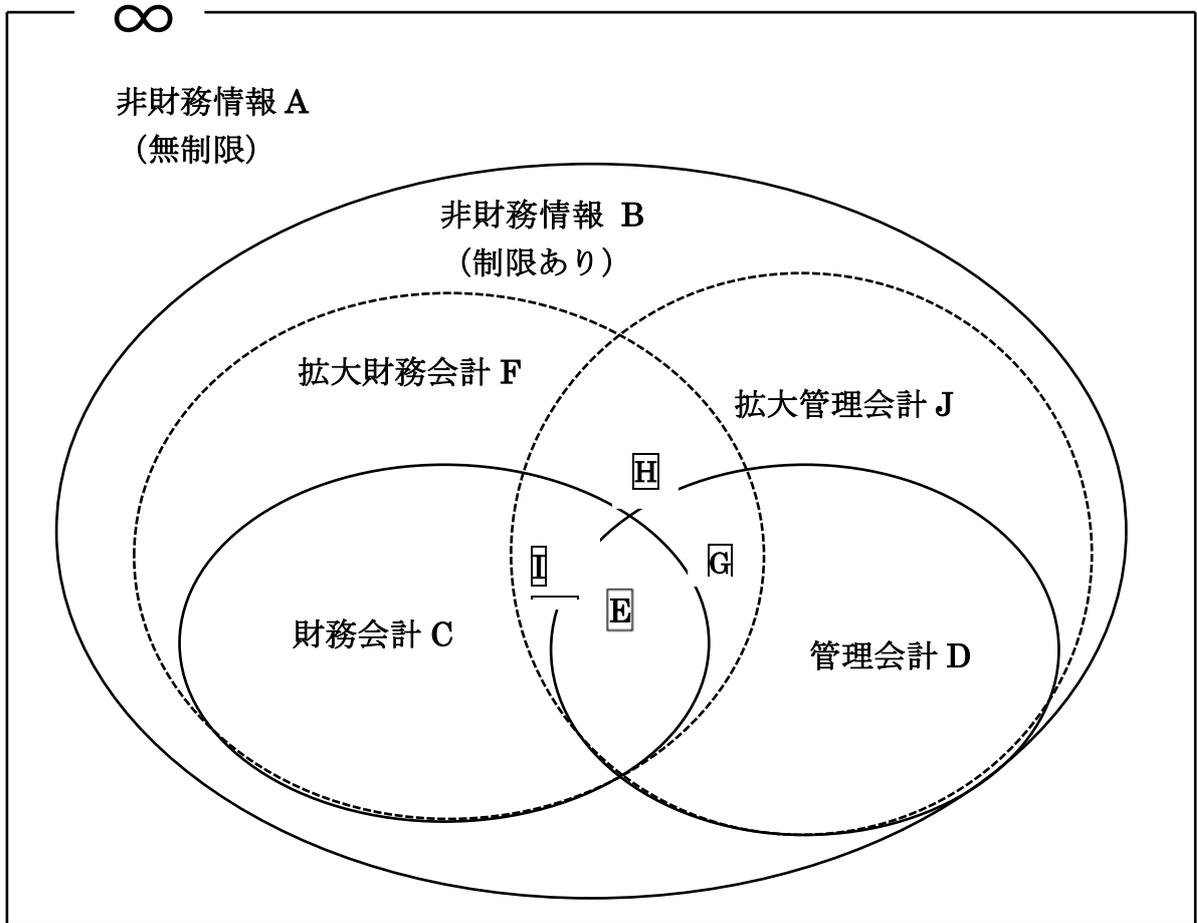
### - 非財務情報の位置 -

井尻雄士の写像論は会計学に多大な影響を与えたことは周知のとおりである。幾多の財務会計論のテキストの冒頭に記述されることも然りである。伝統的な財務会計では、企業活動 (real world) を複式簿記 (簿記言語) によって写像して財務データに変換することを想定しており、簿記以外のスキルを用いて財務データを作ることは想定外である。財務会計あるいは管理会計においても非財務情報は「会計」以外の情報である。

そして、非財務情報の位置を確認する場合、まず第一に、拡大財務会計あるいは統合会計という大幅な経済領域を会計の1分野として認識するには、私見においては、まず、3つのアプローチからの整理が必要であると考えられる。通時的な視点、共時的な視点、会計公準ないし会計基準の視点である。本稿では、その1つの切り口としてギルマンの会計公準を取り上げた。ここで問題にしたのは、主に、ギルマンが生きていた経済環境と今日の経済環境とでは大きな隔たりがあり、会計に求められる情報の質が変化しているという通時性の問題であった。また、非財務情報の1つ、気候変動の会計等は、ESGの柱となるものであるが、20世紀においては付録ないしおよそ副次的な取り扱いにすぎず、会計の範疇にも入らなかったが、今日では企業の長期的なサステナビリティを考えていく上で極めて重要度が増してきている。実際、環境レポートが財務会計とは別の、異次元の開示情報とするというのは国内、国外においてもナンセンスである。これは共時性の問題である。そのことを踏まえて、今一度、「会計とは何か」について考える必要があるだろう。

もちろん、伝統的な財務会計の説明原理として、ギルマンの3つの会計公準は所与の前提であるが、財務会計に非財務情報をどのように位置づけるかによって「所与の前提」が揺らぐのである。換言すれば、複式簿記を基にした財務会計論においてはギルマンの会計公準は必要不可欠であり、今日もなお、色あせたものではない。貨幣評価の公準なしに複式簿記を行うことはできず、財務諸表も作成できないことは自明の理である。今日、会計学の講義科目並びに会計学のテキストは、非財務情報を除いた「財務会計論」というネーミングが主流である。非財務情報は会計学ではなく、会計情報ではなく、経営情報として経営学や情報学で扱われる位置にあるのだろうか。もはや、会計のハードケースとして位置づけるのは不適合な時代に来ているのである。

第二に、会計概念図3のように拡大管理会計も想定しなくてはならない。管理会計については筆者は門外漢であるので、今のところ、会計概念図で生じた非財務情報の位置を見るに止まるが、それをあえて想定することにより、一口に非財務情報と言っても、複数のポジションが散見されるのである。



会計概念図 3

管理会計を拡大管理会計 J (点線の円) まで広げ、財務会計を拡大財務会計 (点線の円) にまで拡大すると、複数の非財務情報が生じる。拡大財務会計からすれば、F の中に **H** と **G** が含まれることになる<sup>7</sup>。つまり、財務会計と管理会計の拡大化によりステークホルダーへの外部情報が **E**、**H**、**I**、**G** という情報の細分化が生じ、新たな会計の運動場が生まれていることがわかる。

従って、この会計概念図 3 によれば、そのいずれもの存在を認めるか否かの問題はさておき、さしあたって、 $A \neq B \geq F$  という条件の下で非財務情報の開示の議論の俎上をそれぞれ異なった 3 つの領域=会計場への的を絞ることができる。

そして、最も根本的な問題は  $A \neq B$  である。現時点、ESG 等の言葉は先行しているものの、財務会計においてはいまだそうしたガイドラインあるいは基準が不明確かつ具体性に欠けており、会計サイドの大きな課題とされていることである。それはムーニッツの言う会計環境の変化に値するものだろうか。筆者は、短期的利益志向から長期的利益志向への会計観の変容にこそ問題の本質があると考えている。本稿では、まず、非財務情報の問題点を確

<sup>7</sup> 換言すれば、非財務諸表の多様性である。

認しておくことに止めておきたいと思う。<sup>8</sup>

#### 参考文献

- 加賀谷哲之「財務情報の有用性は低下しているか」『企業会計』Vol.69 No.9 2017  
北川哲雄「非財務情報の先進的開示例」『企業会計』Vol.69 No.9 2017  
木戸田力「演繹的会計公準論の展開」『佐賀大学経済論集』第52巻第1号、2019  
北川哲雄「非財務情報の先進的開示例」『企業会計』Vol.69 No.9 2017  
西澤健次『ホスピタリティと会計』国元書房、2016  
野村健太郎「現代会計理論と会計公準」『産業経理』Vol.79 No.3 2019

---

<sup>8</sup> 欧米諸国のみならず、日本においては会計基準設立団体や日本の様々な会計学会での緊急の課題として議論されているところである。また、筆者は、2019年11月22日 AFC 主催(パリ、ナンテール大学：4e workshop en comptabilité de l'association France Master CCA qui aura lieu à l'université Paris-Nanterre le 22 novembre 2019)に参加した。そこでの主題は reporting financier et extra financier である。non financier ではなく、extra という表記が使われており、会計制度化への意図が見受けられた。