

# ASOBAT基準における会計実務の研究

工藤市兵衛・早川 巖

## Studies of Accounting Practices on ASOBAT Standards.

Ichibei KUDO and Iwao HAYAKAWA

If, as AAA External Reporting Committee proposes, accounting reports provide information which allows knowledgeable investors to forecast dividends, they should present information relevant to forecasting future cash flows from all significant faces of business operations, and information which lends insight into the relationship between cashflows from business operations and dividends. In respect of this problem, we develop to accounting practices that will meet the standards of ASOBAT.

### 1. 序文一測定対象のASOBATへの適合性の検討

AAA外部報告委員会がASOBAT基準に適合する会計実務は、どのようにして展開され、検討するかのべているので、この理論に従って検討しようと思う。会計実務の展開と検討には、①、図で示した方法で、目的適合性、数量化可能性、検証可能性、不偏性の4つの基準を適用し、②、投資家の最も期待する配当予測の出来る会計情報を提供すべきであるという前提に立つ。外部報告委員会のいうように、会計報告が諸般の情勢をよく知った投資家に配当予測をさせるような情報を提供すべきものであれば、少なくとも、2つのタイプの情報が重要である。まず第1に、会計報告は、企業活動の重要なすべての局面からの将来のキャッシュ・フローを予測するのに適した情報を提供すべきである。第2に、企業活動からのキャッシュ・フローと配当との間の関係を洞察せしめる情報が示されるべきである。そこで、ここで提案される新しい会計実務の目的適合性のテストは、これら2つの判断基準に基づいてなされる。外部情報委員会の選んだ変数というのは、将来の期間の産出諸要素に対する有効需要と価格（即ち、製品の需要予測）である。この変数の予測は、製品ないしはサービスの販売からでてくる現金額、すなわち、営業活動からのキャッシュ・フローの主要な構成要素を見積るために必要である。そこで、委員会は、そのような変数を選んだのであるが、この変数の重要性については異論があり得ない。資本主義の企業にあっては、販売計画がすべての計画に優先するのであり、販売が企業存立にとっての第1義の重要性をもつことを見ても当然である。

そこで次の段階としては、選び出された変数の予測にとって目的適合的なことがらをリストアップする。即ち産出諸要素の需要や価格とか、需要に適合しうる能力の予測にとって、潜在的に目的適合的なインプット対象やインプット活動と、それらの属性をリストアップする。それが次のようなりすとである<sup>1)</sup>。

インプット対象又はインプット活動 インプットの属性  
インプット活動

- |                  |                           |
|------------------|---------------------------|
| 1. 財貨と用役の売上      | 主要製品グループ別の当年度の売上金額        |
| 2. 財貨と用役の売上      | 主要製品グループ別の過去5ヵ年間の各年度の売上金額 |
| 3. 財貨と用役の売上      | 主要製品グループ別の次年度の売上予算額       |
| 4. 競争企業の財貨と用役の売上 | 主要製品グループ別の当年度の売上金額        |
| 5. 研究開発活動        | 主要プログラム別の費用額              |
| 6. 研究開発活動        | 研究員数とその技量                 |
| インプット対象          |                           |
| 7. (主要分類別)在庫高    | 主要製品グループ別の個数              |
| 8. (主要分類別)在庫高    | 現在の販売価格                   |
| 9. (主要分類別)在庫高    | 歴史的原価                     |
| 10. (主要分類別)在庫高   | 将来の販売価格                   |
| 11. 設備の生産能力      | 年次産出量能力                   |
| 12. 設備の生産能力      | 年次売上高での能力                 |
| 13. 設備の生産能力      | 設備の予想耐用年数                 |

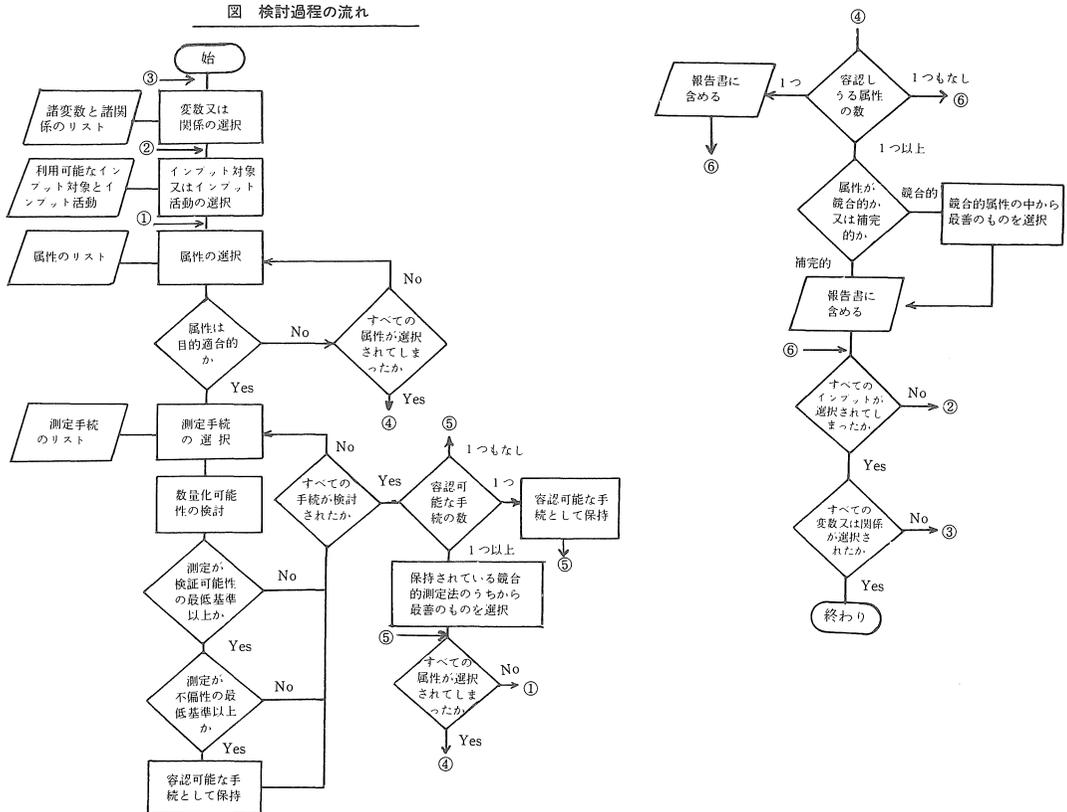
以上のリストを作った後、インプット対象又はインプット活動とその属性は、製品の需要と価格の予測に目的適的であるか否か、を問題にする。もしもその答が“no”であれば、その項目は問題にしないで、次の項目に移る。その答が“yes”であれば、可能な測定手続を見て、数量化可能性、検証可能性、及び不偏性の基準について検討してみる。この方法が、委員会の検討方法である。

そこで、まず第1の属性、即ち、主要製品グループ別の当年度の売上金額は、商品の将来の需要と価格の予測をするのに目的適的であるかを調べてみる。この答は明らかに“yes”であり、或る年度から次年度へと、何らかの継続性を仮定しうるのが通常である。測定手続としては、製品種類別にその年度中に得意先から受取った現金を集計するか、製品種類別にその年度中に受取った手形の合計額をとるかである。両方とも数量化可能であり、検証可能である。然し乍ら、受取手形の合計額の方が得意先より受取った現金よりは、売上上の尺度としてはよりよいものであろう。とはいえ、売上戻り品、売上値引、あるいは売上値引がかなりの額に達するときは、受取手形の合計額は偏りのあるものになりうる可能性がある。

第2の属性、即ち、製品グループ別の過去5年間の各年度の売上金額は、目的適的である。なぜならば、売上高の傾向は、将来の売上高の予測にとってより有用であるからである。データが利用可能であれば、測定手続は第1の場合と同じものでよい。ただ注意を要するのは、物価水準に変動のある場合には、純売上高の集計によって計算された歴史的な売上金額は、価格変動についての調整を必要とすることである。かかる調整がなければ、正確な売上高の傾向を示さなくなる。そこで、売上金額を時価水準に調整することが提案される。しかし、それは不偏性の改善になっても、検証可能性を損うことになる。なぜならば、決定が困難であるからである。然し乍ら、AAA 外部報告委員会は、この場合における検証可能性の喪失は、不偏性の獲得によって相殺されて余りあるものと思えるという。以上第1、第2の属性は、過去の売上活動の記述としては競合するものでもあるので、委員会は、第2の属性、すなわち、製品グループ別の過去5年間の各年度の売上金額の方を報告するのが、第1の属性をも含めているので、いいという。

第3の属性、即ち、主要製品グループ別の次年度の売

図 検討過程の流れ



上予算額は、少なくとも、将来の1年間の売上活動についての企業の予測を示しているから、目的適格的である。その測定手続は、注意深く組織され、計画された予算作成方法によるべきである。従って、それは数量化可能であり、検証可能でもある。然し乍ら、その測定手続には、相当の偏りが入り込むことも避けえないので、慎重な検討が行われなければならない。経営目的を反映した立派な予算は、容認可能な偏りのレベルを越えるものではなく、とくに、予算値が実績値と並んで示されるときにはそうである。このような場合には、その属性は高度の目的適合性をもっているため、ある程度の偏りがあっても、認めるべきであるというのが外部報告委員会の意見である<sup>2)</sup>。とはいえ、この第3の属性は、第2の属性の測定よりは、確信の少ない追加的な情報を提供するにすぎないものであるため、補足的なものとなる。

第4項目には、競争企業の売上金額があげられている。この情報は、潜在的には目的適格的であるが、ここでは、このような情報が企業の製品の需要や価格の予測に、どのように役立つかを知らないと仮定する。そうすると、この項目は目的適合性ではなくなるため測定手続も考察する必要がない。

研究開発活動というインプット活動のために、潜在的に目的適格的な2つの属性が選ばれている。これら2つの属性がともに、新製品の競争状態或は開発の評価において助けになる情報を用意するもので、製品の需要と価格の予測にとっては目的適格的である。“主要プログラム別費用額”の測定手続には、全部原価計算と直接原価計算の手法がある。両方とも数量化可能であり、検証可能であるが、全部原価計算は、固定費或いは結合原価の人為的な配賦を含む限り、不偏性を欠くことがありうる。そこで、この場合には、直接原価計算の方がよりよい手続であるが、また、共通的な研究開発費を別にした報告を望むことも可能である。研究開発活動に従事する人々の人数とか技量の測定は、人事部からのデータによって得られる。技量というような技術的能力についての記述は数量化可能でないことも考えられるが、数量化可能でないという理由だけで、技量についての記述を拒否するものではない。なぜならば、数量化可能でない分類は会計にはよくあることであるため、この場合にも、このような情報は報告されるべきであるというのが、AAA外部報告委員会の意見である<sup>3)</sup>。

選択されたインプット対象の1つとしては、主要製品種類別の商品の在庫高があるので、次にこれを問題とする。在庫高にとって潜在的に目的適格的な属性として、個数、現在の販売価格、歴史的な原価、将来の販売価格の4つの属性が選出される。これらの属性のどの1つも、

直接的には、企業の製品の将来の需要の予測にとって、目的適格的でない。然し乍ら、それらの属性の1つ或は数個のものが、在庫として保持されている商品の中から、その企業の製品に対する需要に適合するための能力を示しうるのである。在庫高のどのような属性が目的適格的であるかということは、顧客が手持ち商品からの購入を希望する程度とか、製品の生産や再調達に要する期間に、大きく依存することになる。手持ち在庫品の数量が将来の売上に対する1つの抑止力として作用しうるならば、最も目的適格的な属性は、おそらく、品目別或いは主要製品グループ別の個数であろう。その測定手続は、個数、トン、或いはガロンというような適当な測定単位をみつけ、それから意味ある集計報告をするための適当な分類を決めることである。このような手続は数量化可能であり、検証可能であるが、その相対的不偏性は、それぞれの分類に含まれる品目の同質性に依存することになる。例えば、製鉄業では、製品のトン数で主要な分類品目別の在庫高を表わすことは、相対的に不偏的でありうる。然し乍ら、百貨店では、すべての手持ち在庫品の品目別の数量を書いてあるような棚卸表は、余りにも長すぎるであろう。とはいえ、大きな分類区別に個数を集計するというのも意味がない。いずれの場合でも、個数で表わされた百貨店の棚卸表は、不偏性を欠くものといえる。

これらの場合に、製品の個数で在庫高を報告することが容易でない場合には、金額で表わされた製品グループ別の集計値が潜在的に目的適格的となる。勿論、そのことがいえるのは、在庫高が次期の需要に対して重要な地位をしめる場合に限ってであるが、とにかく、個数に代って金額を測定値に用いる。その場合、売価で測定した方が原価による場合よりも、はるかに目的適格的である。現在の売価が数量化可能で、検証可能で、しかも不偏的であることは、測定手続を考えてみればわかる。即ち、売価は、特に製品についている値札で確認できる。将来の売価については、検証可能で、最低限の不偏性をみたしている測定手続を示すことは、現在の段階では不可能である。在庫高について、いくつかの属性と測定手続を検討したのであるが、個数と現在の売価の報告が、互いに補足しあうことになり、望ましいというのが委員会の見解である。とはいえ、歴史的な原価と現在の売価が競合的であることもわかっている。そこで、委員会は、将来の需要に適合するための企業の能力を予測するためには、現在の売価だけが報告されるべきであるという<sup>4)</sup>。しかしながら、このことは、歴史的な原価を報告してはならないということを決して意味するものではない。ただ、企業の製品に対する需要に適合する能力の予測としては、現在の売価の方が、ずっと目的適格的であり、その他の

諸基準にもよく適合するというだけのことである。

最後に、外部報告委員会は、設備の生産能力なるインプット対象を上げ、3つの属性を検討している。そのおのおのが、企業の製品に対する将来の需要に適合する企業の能力を予測するのに、目的適合的であると、この委員会はいう。産出量で生産能力を測定することは、多種類の製品を生産する企業とか、1つの製品から他の製品へと生産品種が簡単に変わり得るような場合には、困難である。然し乍ら、鉄鋼とか石油化学のような産業にあっては、生産能力は、原材料或は半製品によって見積ることができる。金額で生産能力を表現することは、集計を可能にしてくれるという意味で、有益である。然し乍ら、測定手続は、物量上の単位での測定と同じような困難に直面する。なぜならば、製品の組み合わせが変わりうる可能性があるからである。そこで、生産能力の数値は、数量化可能であるのに、検証可能でもなく、不偏的でもない。それにも拘らず、物量的生産能力と金額的生産能力の両方の測定において、検証可能性と不偏性の最低レベル以上であるような手続を開発しようというのが、委員会の見解である。そしてこれら2つの生産能力が製品グループ別に表示されるならば、より一層、目的適合的になると委員会はいう<sup>6)</sup>。

次に、工場設備の予想耐用年数は、将来の需要に適合する能力の予測とか、将来必要になる資本支出のタイミングの予測にとって目的適合的である。しかし、正確な測定手続を見出すことは困難である。同じような工場と設備の平均耐用年数表を利用するとか、技術的、経済的見積りによることも可能である。然し乍ら、これらの手続は、検証可能性と不偏性の程度が低いので、外部報告のために利用しようかという点については、かなりの疑問がある。皮肉なことに、この設備の生産能力の経済的耐用年数の測定は、すでに、減価償却費の決定という現行会計実務の中に編入されているのである。

“産出要素の需要と価格”なる変数から生ずる将来のキャッシュ・フローを、投資家が予測する助けとなりうるインプット対象とインプット活動の属性で、そのほかにも、潜在的に目的適合的なものがないか、という疑問が残されたままである。理想的に言えば、投資家は、会社の基本的な製品が反応する経済的指標のあらゆる動きを予測したいと思うであろう。更に、予測的な測定を問題にするならば、多くの状態のもとにおいて目的適合的であると思える多くの測定法もありうる。然し乍ら、将来の売価と工場設備の見積り耐用年数というような、予測的測定にあっては、検証可能性とか不偏性について、かなりの程度の困難に直面する。それにも拘らず、「今日、会計なる職業が最も決定的な考慮を払うべきことからの

1つは、目的適合性のレベルの異なる対象や活動の属性を報告書に含めるために、我々が犠牲にしてもよいと思っている検証可能性と不偏性の程度を判断するための、適切で組織的な指針を開発することであると、我々は信じている<sup>7)</sup>」と、委員会はいう。この問題に明確な解答が示された時に、測定手続のコンピューターによる自動的遂行と選別が可能になるのである。委員会による現代会計に対する明白な問題提示として注目したいところであり、目的適合性をパスした情報を、数量化可能性と検証可能性と不偏性のフルイにかけるとき、その最低線をどこに引くかは、困難な問題ではあるが、取り組むべき課題である。

## 2. 情報報告のためのAAA外部報告委員会の指導方針とその報告型式

前節では、外部財務報告の開示のために、新情報を提供し、それをASOBAT基準で検討する方法を説明したのであるが、現行報告実務に完全に代替しうるものを展開し、それを十分に検討することは不可能であった。ただ、新しいやり方の方向と問題点だけは、明白にしたつもりであるが、現行会計実務と、いろいろな面で違っていることは明白である。この節では、外部報告委員会の方法論を適用した場合に、その検討方法および経験から導き出されるAAA外部報告委員会の指導方針を提示したい。そしてまた、外部報告委員会の検討方法から導き出される報告書の型式の具体例を示してみたい。

AAA外部報告委員会によれば、指導方針としては、次の5つのものが示されている<sup>7)</sup>。

(1) 外部財務報告には、少なくとも、以下の例のA、Bに示すような資産表及び持分表(a statement of resources and commitments)と当期貨幣流動表(current monetary flow statement)を含めるべきである。これらの表は、将来の現金の流れを予測するための分析において、お互いに補足し合って完全なものとなる。資産表は、将来の現金の流入に寄与すべき対象に関する情報を含んでおり、持分表は、将来起りうる現金の流出を示すものである。当期貨幣流動表は、資産表及び持分表に反映する資産の変動細目を示すものである。

(2) 外部財務報告が、なぜ“バランスをとり”或は、相互に関連づけられることを期待されるべきかの論理的な理由づけがない。事実、バランスをとることを強要され、相互に関連づけようとするのは、しばしば、目的適合的な情報を提示するという制約のあることからわかる。重要なことは、ASOBATで提示された他の3つの基準に適合する測定手続で、あらゆる目的適合的な情報を公開することである。

(3) 報告される情報は、金額で表示できる情報に制限する必要はない。それらの情報が基準に十分適合し、物量的な尺度、分類、及び数量化不可能な記述であっても、貨幣的測定に付加して、報告に含められるべきである。

(4) 外部財務諸表は、キャッシュ・フロー・ビヘイビアの分析を指向したものであるべきである。例えば、当期の貨幣の流れは、(1)販売量とか、製品組み合わせに応じて変わるもの、(2)固定的なもの、(3)自由裁量的なもの、(4)課税所得にもつづくもの、というように分類される。対象の属性の測定は、構成要素の目的適合的なビヘイビアに従って分類されるべきである。

(5) 測定手続が検証可能性と不偏性の最低レベルを満足するような場合には、予算データとその他の予測的な測定値を、外部報告書の中に含める事を提案したい。然し乍ら、前期の予算と実績の比較とか予算差異分析等は、将来の期間の予算と予測の信頼性を検討する場合に、財務諸表の利用者達にとっては重要である。

以上の5項目が、AAA 外部報告委員会の指導方針であるが、キャッシュ・フローの重視、貸借一致の原則を固持しないこと、物量データ、ビヘイビア分析の方向、予測値の問題等、新しい問題点を指摘することができる。

さて、次に示される例示 A、即ち資産表及び持分表と例示 B、即ち当期貨幣流動表は、委員会の考えている指導方針から出てくる表示様式であるが、3つの重要な例外事項があるというのである。即ち、(1)提示された表は、前年度との比較データを示していない、(2)主要製品別に分けた資産と貨幣フローを示していない、(3)適切な予算データ提示のための形式を示していない、等の点において不足している所があるので、必ずしも完全な様式のものではない。また、表における多くの項目の分類に適切な考慮を払っていないことにも注意していただきたい、

と委員会はいう。例えば、「支払利息」は「営業」区分に入れられているが、「財務」或いは「配分」の区分のところにすることもできる。従って、項目の分類についての細かい批判は差し控えるべきである。

また、「伝統的な貸借対照表とは異って、資産表と持分表は、“バランスをとること”を意図していない<sup>9)</sup>という。更に、貨幣的呼称で表示された測定に限定するものでもないという。むしろ、将来のキャッシュ・フローを予測するのに目的適合的であり、しかも、残された3つの基準にも同時に適合するような情報の属性を測定しようとするのである。

従って、資産表及び持分表は“ストック”を強調するのであるが、当期貨幣流動表は“フロー”(flows)を描くのである。<sup>9)</sup>これらの2つの表が、将来のキャッシュ・フローの予測の分析において、相互に補足し合うものとなるのである。ストックとフローの認識が、明白に、会計概念の中に持ちこまれたことに注目したいのであるが、それらが、キャッシュ・フローの分析を中心として考察されていることも、委員会の報告書の特徴である。そして、ここで示された諸表は、あくまでも、ただ単に、例示にすぎない事が強調されているが<sup>10)</sup>、表全体の構成に導く会計思考の中に新しい構成がみられる。従って、この諸表を見るとき、個々の項目について、細かい詮索をすることは不適當である。全体としての構想、特に、ストックとフローの表であること、配当予測にとって目的適合的な情報を提供するという観点から作成されていること、バランスの観念のないこと、貨幣的測定に限定されていないこと、ビヘイビアの分析を指向していること等に注目して、この諸表をみてもらいたいのである。さて、AAA 外部報告委員会の思考する諸表は、次の通りである<sup>11)</sup>。

## 〔例示 A〕

ABC 会社

## 資産及び持分表

19×0年 12月31日

## 利用可能資産

## 貨幣的資産：

現金

\$ × ×

市場性ある有価証券——現在の市場価格表示

× ×

受取勘定——予期される正味実現可能額

× ×

---

\$ × ×

---

## 営業用資産：

棚卸高（主要分類別）——歴史的原価、現在の再調達原価及び現在の売価。

数量は実行可能な場合に表示すべきである。

営業用設備——量的産出高及び売上高ないしはその一方での生産能力、耐用年数の経験がある場合には、主要設備の予想経済的耐用年数、技術の現状及び予想状態に照らしてみた場合の設備の相対的

状況、および近い将来における取替設備の見積り原価についてのデータを含む。

法的保護資産：

著作権、商標権および特許権——保護対象と存続期間に関する情報を含む。

革新的事項：

消費者の将来の需要に対応するための主要研究開発計画の解説。研究開発担当員数及び技量についてのデータを含む。

他会社への投資：

会社名の列挙、投資日、持株比率および現在の市場価値または当期の受取配当額。

その他の資産：

受注残高

販売設備及び一般管理設備

持 分

1年以内に支払期日の到来する債務：

支払勘定		\$	×	×
納税引当金			×	×
未払リース			×	×
未払年金			×	×
その他の支払勘定（各別に記載）			×	×
		\$	×	×

1年以後に支払期日の到来する債務の明細：	19×1	19×2	19×3	19×4	19×5	19××
未払リース	×	×	×	×	×	×
未払年金	×	×	×	×	×	×
償還社債（元本の支払）	×	×	×	×	×	×
支払手形（元本の支払）	×	×	×	×	×	×
その他の支払勘定	×	×	×	×	×	×

次の3年間に計画されている新規債務の明細：

	19×1	19×2	19×3
未払リース	×	×	×
資本的支出	×	×	×
その他の支払勘定（各別に記載）	×	×	×

株主の権利：

優先株式を含めた各種株式の発行済株式総数、すべての優先株式からの転換株及び発行済株式或は未発行株式の優先権付売買に関する情報

〔例示B〕

### 当期貨幣流動表

19×0年12月31日現在

主要な営業活動：

貨幣資産流入：

商品売上高或は用役提供額（現金及び掛）

\$

×

×

差引、貨幣資産流出及び当期支払債務額：

(1) 売上ないしは生産の数量と組合せに応じて変動する項目：

原材料購入費

\$

×

×

労働用役費

×

×

その他の営業経費

×

×

\$

×

×

(2) 固定的項目：			
支払利息		\$	× ×
給 料			× ×
リース料			× ×
年金支払額			× ×
固定資産税			× ×
			× ×
		\$	× ×
(3) 自由裁量の項目：			
研究開発費（主要計画別）	\$	× ×	
広 告 費		× ×	
設備取替費		× ×	
	\$	× ×	
(4) 課税所得にもとづく項目：			
連邦所得税と州所得税（適用税率による分類）	\$	× ×	
主要営業活動から生ずる当期の貨幣勘定の正味変化額			\$ × ×
従属的営業活動：			
貨幣資産流入：			
受取利息	\$	× ×	
有価証券売却額		× ×	
	\$	× ×	
差引，貨幣資産流出及び当期債務額：			
有価証券への投資	\$	× ×	
投資管理費：			
給 料	\$	× ×	
その他の費用		× ×	× ×
			\$ × ×
従属的営業活動から生ずる当期の貨幣勘定の正味変化額			
			\$ × ×
財務活動：			
貨幣資産流入：			
株式会社債売却額	\$	× ×	
借入金（種類別分類）		× ×	
	\$	× ×	
差引，貨幣資産流出及び当期債務額：			
社債償還額	\$	× ×	
借入金返済額		× ×	
管 理 費		× ×	
	\$	× ×	
資本構造の変化から生ずる当期貨幣勘定の正味変化額			
			\$ × ×
営業設備能力：			
貨幣資産流出及び当期債務額：			
追加的営業設備能力の購入*	\$	× ×	
差引，貨幣資産流入：			
工場，設備及び土地の売却額*		× ×	
生産能力の変化から生ずる当期貨幣勘定の正味変化額			
			\$ × ×

配分：		
優先的配分：		
優先株配当金	\$	× ×
残余配分：		
普通株配当金		× ×
部分的清算配当額		× ×
配分合計額		<u>× ×</u>
	\$	<u>× ×</u>

\* 資産表及び持分表の「営業用設備」の中に記載されたデータを含む。

### 3. 結び

AAA 外部報告委員会の「An Evaluation of External Reporting Practices」なる報告書は、一言でいえば、ASOBAT の理論の具体化である。ASOBAT は会計を情報システムと規定し、会計情報のための基準を展開したが、それは抽象的理論の展開にすぎなかった。それを現実に適用し、外部報告のために具体的に利用した場合の1事例を示してくれたのが、AAA 外部報告委員会の前掲の報告書であり、ASOBAT 理論の実践的適用例である。AAA 外部報告委員会の提示する配当予測には、どのような情報が有効か問題である。この場合にも、委員会は、伝統的会計の枠にはとらわれず、有効な対象や活動のすべてを取り上げ、その属性を問題にする。売上数値を多面的に把握すること、研究開発活動と設備の生産能力等を問題にし、物量的データを検討する等は、伝統的会計にこだわらない構想である。経営活動における対象や活動の属性のうち、配当予測にとって目的適合的なものが選定されれば、それらの属性の測定手続が問題になる。選択された測定手続は、数量化可能性について検討され、検証可能性と不偏性の最低基準を満足するかどうかの吟味がなされる。数量化可能でなくても、その測定手続は有効とされるが、検証可能性と不偏性の最低基準を満たさなければ、そのような測定手続は抹殺される。従って、ASOBAT 基準は、目的適合性が最初に適用され、目的適合的なもののみを取り上げるというフルイの役割をする。次に、数量化可能性についての検討がなされるが、これは検討されるだけで、数量化可能でなくても放棄されるというわけではない。数量化可能でなくても記述的情報が有効でありうることがあり、例えば、研究開発活動担当者の技術的能力等については、記述的な情報しかあり得ない。最後に、検証可能性と不偏性の基準については、最低レベル以上であるか否かの判定がなされ、最低レベル以下のものは抹殺される。なぜならば、会計情報としては、これら2つの基準が重要であり、この基準に適し

ない情報は、報告されるべきでない。ASOBAT 基準をこのように理解するという点、特に、目的適合性が第1のフルイであることは問題ないとしても、残り3つの基準については、問題がある。ASOBAT では、検証可能性、数量化可能性の順番で基準を説明し、これら3つの基準を、少なくとも同列視している。とすれば、外部報告委員会のように、数量化可能性の基準を、1つの検討ステップとするだけでいいのかが問題になる。伝統的会計にあっては、数量化可能性のない情報は会計記録たりえない。会計情報の立場からは、数量化可能性でなくても、状況報告という意味で、有意義な情報がありうるはずである。従って、この基準は、検討のステップではありえても、フルイにはならなくなる。次に、検証可能性と不偏性の2つの基準のフルイとしての機能は、会計情報の真実性を確保し、外部報告として使用するために重要である。検証可能でないばかりでなく、偏った情報が流されることは有害である。従って、会計情報を支える最低のベースは、検証可能性と不偏性であるという事になるが、それが外部報告委員会の主張でもある。

次には、AAA 外部報告委員会の提示する諸表の特徴を考察してみる。第1点は、伝統的会計の基本的思考が、コンベンショナルなものであり、財務諸表の作成が記録と慣習と判断の産物であるといわれているのに対し、AAA 外部報告委員会の思考は「分析的」であり、問題の検討過程が論理的な流れとして描かれている。このことは、会計学が学問としての完成をとげるためには、重要なステップであると思う。即ち、伝統的会計は、財産と資本の増減変化のみを追求し、その主要部分が分類の学問であり、原理が二元的勘定計算であった。そして、余りにも記述的であり、分析的でなく、論理的であるよりはコンベンショナルな取扱いを重視したのである。この点を改めようとする試みが、外部報告委員会の報告書に表われており、論理的で分析的な考察の方法は従来の思考よりはるかに進歩している。

第2には、伝統的会計の発生主義的思考に対して、キ

キャッシュ・フロー分析が重視されている。これは、将来のキャッシュ・フロー予測のための分析が、投資家、債権者のために有効であるので、キャッシュ・フロー分析に向わせたのであろうが、価値の流れの局面で問題を考えずに、キャッシュ・フロー局面で問題を捉えている点に注目したい。この事は、外部報告としての財務諸表はキャッシュ・フロー・ビヘイビアの分析を指向したものであるべきである<sup>12)</sup>。という言葉にもみられるが、損益計算書の代りに、キャッシュ・フロー表を示している点が重要である。費用と収益の対応ではなく、キャッシュ・フローの動きの反応、とくに、非現金支出項目を含まないキャッシュ・フロー表によって成果を示さんとした点に重要な意義がある。より現実的な企業活動の表示と測定、偏りのない事実の写像という点では、伝統的会計における損益計算書に対して、委員会の提示するキャッシュ・フロー表の方が会計情報としてはすぐれている。

第3は、外部報告としての財務諸表にはバランスをとる必要がないとしたことである。伝統的会計における貸借対照表と損益計算書にはバランスのとれていることが絶対の条件であり、これらの財務諸表には相互の関連性をもっていることが必須条件であった。ところが外部報告委員会は、外部報告諸表の相互関連性を否定し、有効な情報提供機能にそって考察する場合には、バランスをとる必要がなく、目的適合的な情報提供機能に第1義的意義を認め、あらゆる目的適合的な情報を公開すべきであるというのである。

第4には、外部財務報告のために公開性を強調している。外部報告書における完全な公開性のために新たな情報を生みだしうる方法を考えようとし、たとえ現実とは逆の方向に動いているとしても、情報化社会における重要な要請は公開性であることを意識した委員会の報告書である。

第5には、不偏性を強調しているが、これは情報処理にとっての根本的な要請である。会計情報にとっては不偏性の問題が重要であり、その最低基準についての思考の確立が要請されることを明確に抽出したところに、委員会の功績がある。伝統的会計では、減価償却費の計算、間接費の配賦計算における恣意性について、不偏性への配慮がされていない所に問題がある。

第6には、外部報告への情報は金額表示に限る必要はない。伝統的会計では、財務的測定に限るが、情報会計では、ASOBAT 基準に適合する限り、物量的尺度や分類、非定量的な説明的記述でも情報に含めるべきである。また、外部報告に、予算データや予測値を含めることも提案している。キャッシュ・フローでは、ビヘイビアに応じた分類、生産高に応じて変わるもの、すでになされた意思決定の結果として固定的に生じてくるもの、自由裁量的なもの、等の区別に応じたキャッシュ・フローの認識を説く。これらの区別を、生産系列別、主要製品系列別に必要な資源の分類とか貨幣フローを示そうとしているが、これは伝統的会計ではみられない新しい特色である。

ところで、AAA 外部報告委員会の報告書の内容を総括したのであるが、伝統的会計での二元的勘定分類の構造が如何にして情報会計に統合されるかが問題である。伝統的会計構造を基盤としつつ、その上に新情報の要請に応じた情報会計構造を築き上げることがAAA 外部報告書の思考であろう。伝統的会計における財務諸表の公開性を強調し、その補助手段として、AAA 外部報告委員会の提示する資産表及び持分表と、貨幣流動表の作成を求める方法が新しい会計の方向であると思う。

#### 参考文献

- 1) Committee on External Reporting: An Evaluation of External Reporting Practices, Accounting Review, Supplement to Vol.XLIV, pp.113~114. 1969.
- 2) Committee on External Reporting. op.cit., p.115.
- 3) Ibid.,p.115.
- 4) Ibid.,p.116.
- 5) Ibid.,p.117.
- 6) Ibid.,p.117.
- 7) Ibid.,pp.117~118.
- 8) Ibid.,p.118.
- 9) Ibid.,p.118.
- 10) Ibid.,p.119.
- 11) Ibid.,pp.119~122.
- 12) Ibid.,p.118.

(受理 昭和55年1月16日)