

会計情報の品質特性の階層化モデル

A Structure Model of Quality Characteristic of Accounting Information

石島 隆
Takashi Ishijima

法政大学 大学院イノベーション・マネジメント研究科
Hosei Business School of Innovation Management.

要旨

本稿では、会計情報の品質特性を会計基準の設定過程と会計処理及び会計報告の過程に即して捉え、財務会計情報と管理会計情報に統一的に適用可能な会計情報の品質特性を検討した。その結果、①会計基準設定のための会計情報の品質特性（基準設定品質特性）、②会計基準への準拠性を示す会計情報の品質特性（準拠品質特性）、③会計情報の処理・報告プロセス面の会計情報の品質特性（プロセス品質特性）に階層化して分類し、有用な会計情報の提供に繋げることを提案した。

1. はじめに

会計情報とは、一般に貨幣的評価に基づいて組織の経営成績、財政状態、キャッシュフローの状況などの活動状況を表現する情報であり、組織外部の利害関係者に提供することを目的とした情報（財務会計情報）と組織内部の関係者が経営管理のために使用する情報（管理会計情報）を含む概念である。

ここでいう会計情報の品質とは、組織内外の関係者からの要求事項への適合の程度を表す。したがって、会計情報の品質特性とは、かかる要求事項への適合の程度を構成する要素を意味する。

なお、会計情報は、企業に関わるものだけではなく、政府、地方自治体、これらに関係する公的機関、非営利組織などに関わるものもあるが、本稿では、拙稿「会計情報の品質特性と品質保証」[1]に基づき、企業に関わる会計情報を対象として検討する。

2. 会計情報の品質特性

2.1. 会計情報の処理・報告における特徴と品質特性

会計情報は、組織の活動状況を主として貨幣的評価に基づいて表現するものであるが、何をいつ、どのように表現するかについては、一定の仮定とルールを設定して行われる。このルールのことを「会計基準」と呼ぶ。会計基準に基づいて会計情報を作成することを「会計処理」と呼び、その会計情報を組織の内外に伝達するのが「会計報告」である。

会計基準を設定するためには、会計基準を設定する主体が必要になる。会計基準設定主体¹は、会計情報の利用者の目的に合致した会計情報を提供するために、会計事象の変化の状況を反映して適切な会計基準を設定する必要があるが、実際に会計処理を行う組織における会計処理及び会計報告の実行可能性や監査による情報の保証可能性を考慮した会計基準を設定することが求められるため、その設定には、関係者間の調整が不可欠である。したがって、会計情報の品質特性を検討するに当たっては、品質特性の持つ意味を会計基準の設定過程と会計処理及び会計報告の過程に即して捉える必要がある。

前述のように、会計情報は、財務会計情報と管理会計情報に大別されるが、両者には、重視すべき特性、要求水準及び情報の品質保証に関わる制度に違いがある。会計基準設定主体は、財務会計情報では、投資家、企業、会計事務所、会計学者などの意見を集約して会計基準を設定する組織であるが、管理会計情報については各企業の経営者となる。また、会計基準についても、財務会計情報では会計基準設定

¹ 財務会計情報に関する会計基準設定主体としては、わが国では企業会計基準委員会（ASBJ: Accounting Standard Board of Japan）、米国では財務会計基準審議会（FASB: Financial Accounting Standard Board）、国際的な統一基準を策定する国際会計基準審議会（International Accounting Standard Board）などがある。

主体が策定した会計基準であるが、管理会計情報については、各企業の内部で決定された規程やマニュアルとなる。

2.2. 財務会計情報と管理会計情報

財務会計情報と管理会計情報は、現実の企業会計においては、共通の情報処理システムを用いて、共通の会計データを加工して、財務会計用のアウトプットと管理会計用のアウトプットを得る場合が多い。

すなわち、仕訳データないし総勘定元帳データは、①日付、②勘定科目等の情報のセグメンテーションのための区分、③部門、取引先等の取引主体・客体を示す情報、④金額（数量、単価などの明細情報を含む）、⑤摘要（取引の内容を示す補足情報）が基本項目となっており、これが財務会計と管理会計に共通に使われる基本データとなっている。しかし、財務会計情報と管理会計情報は、その情報の利用者が異なるため、要求される品質特性にも違いが生じる。

財務会計情報と管理会計情報を比較した場合、種々の特徴が見出されるが、特に重要な特徴として会計情報システムが提供する情報のタイプを挙げることができる。すなわち、財務会計情報は、実績記録情報（経営活動の現状を知り、業績を判断するための情報）であるが、一方、管理会計情報は、実績記録情報、注意喚起情報（例外管理のための情報）、問題解決情報（代替案選択のための意思決定用の情報）からなり、多様な情報を含んでいる点に特徴がある[2]。

3. 会計情報の品質特性の階層化モデル

3.1. 会計情報の品質特性の分類と階層

前章で述べた会計基準と会計情報の関係を前提として、会計情報の処理・報告プロセスを図1に示し、それに対応する会計情報の品質特性を以下のように分類した。

1. 会計基準設定のための会計情報の品質特性（以下、「基準設定品質特性」という。）
2. 会計基準への準拠性²を示す会計情報の品質特性（以下、「準拠性品質特性」という。）
3. 会計情報の処理・報告プロセス面の会計情報の品質特性（以下、「プロセス品質特性」という。）

次節以下においてこれらの品質特性の内容を検討する。

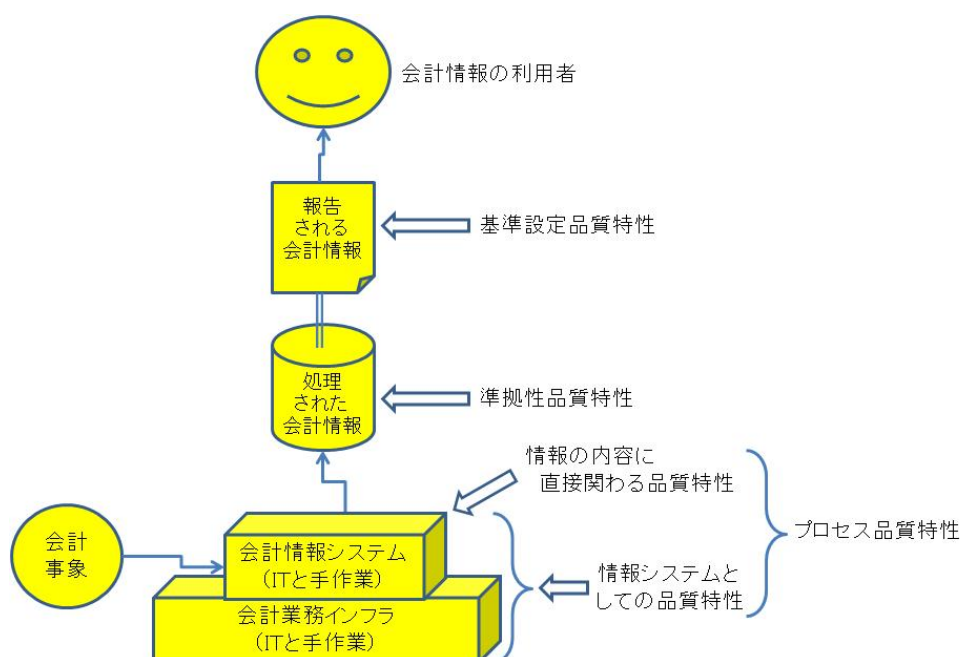


図1 会計情報の品質特性の階層構造

² 会計情報の会計基準への適合性は、一般に会計基準に従っていることを表す「準拠性」という表現が用いられるため、以下においては「準拠性」と表現する。

3.2. 基準設定品質特性

基準設定品質特性とは、会計事象をどのように会計処理し、会計報告を行うべきかを定める会計基準を設定するための会計情報の品質特性をいう。

会計情報は、投資家の意思決定のために企業の経営状況を端的に表現した写像であるが、財務会計基準機構基本概念ワーキンググループの「財務会計の概念フレームワーク」[3]によれば、会計基準の設定においては、「意思決定との関連性」という本質的な特性のみを考慮するのではなく、内的な整合性や信頼性といった本質的な特性に対する制度的な制約条件としての特性が考慮される。すなわち、会計情報の基本的特性は、投資家の立場で実現可能な会計情報の基準を定めて、公平な情報の利用を図ることを目指したものといえる。

この品質特性を管理会計情報に適用する場合には、経営者の「意思決定との関連性」のプライオリティが高く、「(会計基準の) 内的な整合性」や「(制度上の) 信頼性」のプライオリティは相対的に低くなるのが一般的である。但し、企業の大規模化、グローバル化及び事業内容の複雑化に伴って、管理会計情報においても「内的な整合性」や「信頼性」のプライオリティが上がっていく。グローバル企業が連結経営における意思決定に資する管理会計情報を統一化するためにERP (Enterprise Resource Planning) システムを導入して統一化、標準化を図る例がこのことを端的に物語っている。

3.3. 準拠性品質特性

準拠性品質特性とは、処理結果としての会計情報が会計基準に適合しているかどうかを示す会計情報の品質特性をいう。

企業が作成する財務諸表においては、経営者が自らの意思で会計基準に準拠した会計情報を表示していると捉え、そこで表明している意見を一般化した概念を「経営者の主張 (assertion)」と呼ぶ。金融庁企業会計審議会の「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準 (以下、「実施基準」という。)」では、「適正な財務諸表を作成するための要件」として、実在性、網羅性、権利と義務の帰属、評価の妥当性、期間配分の適切性、評価の妥当性という6種類の「経営者の主張」を挙げている ([4] p.75)。

一方、管理会計情報にこの「経営者の主張」を適用するに当たっては、前述の管理会計情報に注意喚起や問題解決のための情報も含まれるという特徴を踏まえた読み替えが必要である。これは、財務会計情報は現在までに存在する事象³を対象とするが、管理会計情報は、将来に発生することが見込まれる事象をも対象とするためである。

また、財務会計情報は、最終的には経営者の責任で外部の利害関係者に報告するものであるのに対し、管理会計情報は、部門管理者、プロジェクト管理者等の責任で経営者に報告するものである。そこで、著者は、管理会計情報の社内会計基準への準拠性を示す品質特性を「管理者の主張」と呼ぶことにした。

3.4. プロセス品質特性

プロセス品質特性とは、会計処理と会計報告を行うプロセスにおいて要求される会計情報の品質特性をいい、情報の内容に直接関わる品質特性と情報システムとしての品質特性からなる。

前掲の金融庁企業会計審議会の実施基準[4]、日本公認会計士協会「IT委員会研究報告第3号」[5]及びIT Governance InstituteのCOBIT 4.1[6]のITの統制目標を参照して検討し、会計情報の品質特性とITの統制目標との関係を表1に示した。

まず、情報の内容に直接関わる品質特性は、ITの統制目標では、信頼性 (インテグリティ) である。ここでいう信頼性は、情報が組織の意思・意図に沿って承認され、漏れなく正確に記録・処理され、最新の状態で継続して利用が可能なことを意味する。副特性として、正確性、網羅性、正当性及び維持継続性に分けることができる。

³ 財務会計情報においても、期末日現在で存在する資産及び負債の評価に関連して、将来のキャッシュフローの見込みを反映することがあるが、資産及び負債は期末日までに生じた事象に基づいて認識されている。管理会計情報は、将来発生が見込まれる事象も対象とする。

また、情報システムとしての品質特性は、ITの統制目標では、効率性、可用性、機密性及び説明責任からなる。これは、会計情報そのものの内容ではなく、会計情報を処理する情報システムに関わる品質特性である。このうち、説明責任は、経営者が説明責任を果たせるように適切な情報を提供することを意味する。内部統制報告制度、有価証券報告書などによるコーポレートガバナンスに関する開示など、財務会計情報の処理・報告プロセスに関する説明責任の拡大に対応する品質特性である。

表1 会計情報の品質特性とITの統制目標との関係

| 品質特性の区分 | | ITの統制目標 | 定義 |
|----------------|--|--|---|
| 基準設定品質特性 | | 有効性 | 情報がそれを利用するビジネスプロセスに関連する適切なものであること |
| 準拠性品質特性 | | 準拠性 | 情報が関連する法令や会計基準、社内規則等に合致して処理されていること |
| プロセス品質特性 | 情報の内容に直接関わる品質特性 | 信頼性 (<i>Integrity</i>) | 情報が組織の意思・意図に沿って承認され、漏れなく正確に記録・処理され、継続して利用が可能なこと |
| | | | 正確性：情報がデータ項目に正確に記録され、提供されていること |
| | 網羅性：情報が漏れなくかつ重複なく記録されていること | | |
| | 正当性：情報が組織の意思・意図にそった承認手続を経たものであること | | |
| | 維持継続性：必要な情報が最新の状態に正確に更新され、かつ継続使用が可能なこと | | |
| 情報システムとしての品質特性 | 効率性（注1） | 情報の提供が経営資源の最適な（最も生産的かつ経済的な）利用により行われること | |
| | 可用性 | 情報が必要とされるときに利用可能であること | |
| | 機密性（注2） | 情報が正当な権限を有する者以外に利用されないように保護されていること | |
| | 説明責任 | 経営者が説明責任を果たせるように適切な情報を提供すること | |

(注) 1. 効率性に関連して、システム開発の観点からは、拡張性、保守性などの品質特性が考えられるが、経営資源の最適な利用に繋がるため、効率性の副特性と捉えた。

2. 機密性に関連して、情報の真正性、立証性などの品質特性が考えられるが、技術的な共通性の観点から機密性に含めて捉えた。

(出典) [4]p. 51, [5]第6項及び[6]pp. 14-15に基づき、著者作成。

4. おわりに

本稿では、まず、財務会計情報と管理会計情報の特徴を比較し、会計情報の品質特性を分析した。会計情報の品質特性の3つの階層は、これまで、別々に研究が行われており、階層間の関連性についての議論が不足していたと認識している。今後、さらに階層間の因果関係を明確にすることで、有用な会計情報の提供に資するものとする。

なお、管理会計情報の準拠性品質特性について、「管理者の主張」という概念をつくり、財務会計情報の準拠性品質特性である「経営者の主張」を未来へも拡張することによって定義したが、これ以外の管理会計情報独自の視点の必要性は否定できない。関連する先行研究の調査を含め、今後の課題とする。

また、会計情報の品質保証においては、準拠性品質特性とプロセス品質特性の関連性をより密接なものにするとともに、会計基準の設定・改訂に対して、適切なフィードバックを継続していくことが求められている。今後、会計情報の品質保証の枠組みの検討も含め、研究を深めていきたい。

参考文献

- [1] 石島隆「会計情報の品質特性と品質保証」、関口恭毅編著『情報品質の研究』中央経済社、2009、pp.144-170
- [2] 岡本清、広本敏郎、尾畑裕、挽文子『管理会計（第2版）』中央経済社、2008
- [3] 財務会計基準機構基本概念ワーキンググループ「財務会計の概念フレームワーク」財務会計基準機構、2004
- [4] 金融庁企業会計審議会「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の設定について（意見書）」2007
- [5] 日本公認会計士協会「IT委員会研究報告第3号 財務諸表監査における情報技術(IT)を利用した情報システムに関する重要な虚偽表示リスクの評価及び評価したリスクに対応する監査人の手続について」2006
- [6] IT Governance Institute, COBIT (Control Objectives for Information and Related Technology) 4.1 ; 日本語訳 日本ITガバナンス協会、2007