

札幌大学総合研究 第3号 (2012年3月)

〈論文〉

# 会計情報に関する質的特性の変化

宮川 昭義

〈要旨〉

現在、FASBとIASBとの間で、会計基準に関するコンヴァージェンス作業が進められている。当該作業を進めるうえで、指針となるべき概念フレームワークの検討もおこなわれている。

会計情報とはいかにあるべきかという問題は、古くて新しい問題であるが、当該作業により、会計情報が有するべき質的特性に関する変化が見られる。会計情報が備えるべき基本的特性として、それまで信頼性 (reliability) であったものが、忠実な表現 (faithful representation) へと変更されている。

近年、公表される会計情報には、公正価値 (fair value) 情報が多く含まれるようになってきている。当該情報の増加は、会計情報の備えるべき基本的特性としての信頼性から、忠実な表現への必然的な変更を求めるものである。

〈キーワード〉

会計情報, 経済現象, 質的特性, 目的適合性, 信頼性, 表現の忠実, 理解可能性, 検証可能性, 公正価値

## 1 はじめに

周知のように、米国における会計基準設定主体である米国会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board, FASB) と、国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board, IASB) は、いわゆるノーウォーク合意に基づき、会計基準のコンヴァージェンス作業を進めている。

当該作業では、両者の会計基準の差異を埋めるため、会計基準作成の指針となるべき概念フレームワークの検討も進められている。なかでも、近年、「会計情報とはいかにある

べきか」という視点から、会計情報が備えるべき特性（characteristics）に関する議論が進められ、2010年9月に概念フレームワーク第8号（Statement of Financial Accounting Concepts No.8, SFAC8）がFASBにより公表された。

当該SFAC8は、以前にFASBが公表していた、概念フレームワーク第1号（Statement of Financial Accounting Concepts No.1, SFAC1）および第2号（Statement of Financial Accounting Concepts No.2, SFAC2）に置き換えられるものであり、とくにSFAC2についてはSFAC8の第3章（Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information）へ配置されている。

今日、会計情報は、当該情報の利用者が何らかの意思決定をおこなう際に、有用なものとなることが要求されている。そして、意思決定に固有の基本的特性（Primary Decision-Specific Qualities）として、かねてSFAC2において目的適合性（relevance）と信頼性（reliability）が挙げられてきた。これに対し、SFAC8では信頼性（reliability）が忠実な表現（faithful representation）へと変更されている。

SFAC2では、信頼性（reliability）について、ほとんどの誤謬（error）や偏向（bias）が存在せず、また表現しようとするものを忠実に表現していることを保証する情報の特性であるとしていることから<sup>1)</sup>、SFAC8において、忠実な表現（faithful representation）へと置き換えられていることは大きな問題ではないかもしれない。しかし、忠実な表現（faithful representation）が、情報の信頼性（reliability）を担保するものであるかについては検討の余地があろう。

ただし、本稿では、こうした情報の信頼性（reliability）と忠実な表現（faithful representation）との同質性に関する検討は、一方の基本的な質的特性である目的適合性（relevance）との関係から見るべきだと考える。なぜなら、SFAC2において目的適合性（relevance）と信頼性（reliability）は、共に会計情報が備えるべき基本的な特性として並記されながら、信頼性（reliability）は目的適合性（relevance）に対し従属的であると考えられるためである。

両者は、SFAC2においてトレード・オフの関係にあると説明される。しかし、まず会計情報として何を目的適合的とするかの判断とその抽出があった後に、当該情報に関する信頼性（reliability）を備えることを条件としているのである。したがって、目的適合性（relevance）そのものがいかなる概念であるかという視点も必要であろう。

本稿では、このような観点から、まず目的適合性（relevance）という基本的な質的特性とはいかなるものかについて検討する。結論から言えば、目的適合性（relevance）には二つの意味が存在すると考えられる。当該目的適合性の二つの意味のうち、いずれが

信頼性 (reliability) と論理的な親和性を有するかについて検討する。そのうえで、最後に、信頼性 (reliability) と忠実な表現 (faithful representation) との同質性に関する検討をおこなうものとする。SFAC8がFASBとIASBとの共同作業の遡上にあることから、IASBの概念フレームワークも引きながら検討する。

## 2 目的適合性 (relevance) が有する二つの意味

前記のように、SFAC8はFASBとIASBとの共同作業により検討されたものであることから、ここではまず当該作業のベースとなった両者の目的適合性に関する説明を引いてみよう。FASBによるSFAC2は1980年5月に公表されたものであり、目的適合性の基本となる説明は以下のとおりである。

情報が意思決定に適合するためには、論理的に意思決定に関連のあるものでなければならない。論理的に無関係な情報にもとづいて誤った意思決定をおこなっても、目的に適合した情報となることはない。かといって、目的に適合する情報を無視したからといって、当該情報が目的に適合しなくなるというものでもない。しかし、財務報告に関する目的適合性の意味を明確にする必要がある。具体的には、情報を意思決定に適合するものとして識別するのは「影響を及ぼす」情報の能力を指す。(SFAC2, par. 46)

また、IASBは2001年4月に、財務諸表の作成および表示に関するフレームワーク (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, IASBフレームワーク) を採用し<sup>2)</sup>、財務諸表の質的特性のなかで目的適合性について、以下のように説明している。

情報が有用であるためには、当該情報利用者の意思決定ニーズに目的適合性のあるものでなければならない。(中略) 当該情報利用者の経済的意思決定に影響をおよぼす場合に、目的適合性を有するものである。(IASB Framework, par. 26.)

会計情報利用者の意思決定のうち、とくに経済的な意思決定に影響を及ぼすような情報が目的適合性を有する情報であるという点で、両者に大きな違いはない。しかし、経済的意思決定に有用である情報がいかなるものであるか、それに対する記述は両者に散見されるものの具体的な説明は乏しい。この疑問について、明示的に説明されているものがあ

る。2008年5月に公表されたSFAC8の公開草案（Exposure Draft, ED）である。

当該EDは、FASBおよびIASBによるSFAC8公表にいたる過程において、関係各位からの意見を聴取するために公開されたものであり、SFAC8そのものよりも説明が丁寧である。そのEDのなかでは、目的適合性について以下のように説明している。

目的適合性の質的特性は、資本提供者およびその他の財務報告利用者の意思決定について経済現象（economic phenomena）と関連づけられる。たとえば、当該現象に関する意思決定の適切性（pertinence）などがそれである。目的適合性に関する質的特性の適用には、意思決定に有用な情報を提供するという意図により、財務報告のなかに当該経済現象の描写がなされるべき（should be depicted）との向きがある。この場合の目的適合性とは、当該経済現象の描写ではなく、経済現象そのものに注意を向けるものである。それゆえ、目的適合性はその他の質的特性に先んじて検討されるべきものであろう。（ED, par. QC12.）

また、

当該経済現象にかかる意思決定の目的適合性が確定された時点で、当該現象について最善の描写がなされる忠実な表現（faithful representation）が確定される。（つまり）忠実な表現の特性にかかる適用は、当該経済現象について提示された文言や数字による描写が、当該経済現象に対して忠実なものとなっている（か否か）により決まるのである。（ED, par. QC13.）

いま、目的適合性と対置する基本的な質的特性として、SFAC2およびIASBフレームワークで用いられた信頼性（reliability）と、当該EDで用いられた忠実な表現（faithful representation）の概念が同質であるか否かに関する議論は後段に譲ることとする。ここではまず、情報利用者の意思決定に有用な情報とは何かについて、目的適合性が優先されることを確認できたことで、目的適合性に関する検討を深めよう。

EDのパラグラフQC12では、目的適合的な経済現象の抽出について説明されていることがわかる。また、パラグラフQC13では、抽出された経済現象の忠実な表現（当該表現が信頼性を有するかについては以下に詳述）を生み出すための規定について説明されている。両者の説明では、FASBやIASBといった会計基準設定主体にとって、意思決定に有用な会計情報を作成するうえで、目的適合性（relevance）が固有の基本的特性として不

可欠なものであることが示されている。

それでは、この場合の経済現象とはいかなるものを指すのであろうか。実はこれが極めてやっかいな問題である。たとえば、当該目的適合的な経済現象について、EDのパラグラフQC2では以下のように説明している。

経済現象とは、経済的資源、当該資源に対する請求権および当該資源に対する請求権に変動をもたらす取引、事象および環境である。財務報告すべき情報とは、（現に発生しているか、あるいは既発生）の経済現象であり、財務報告にあって文言および数字で表現されるものである。（ED, par. QC2）

上記説明で明らかなことは、目的適合性の対象となる経済現象が、極めて広範囲にわたることである。同時に、この広範囲の経済現象の中から、意思決定に有用な会計情報を作成するために必要となる目的適合的な現象の抽出が、会計基準設定主体に委ねられていることも理解されよう。また、このような考えにしたがえば、会計情報の表示に関する規定は、目的適合的な経済現象を情報利用者の意思決定に有用となるようにいかに表示すべきかによって制約されることとなる。

たとえば、仮に会計基準設定主体が、投資有価証券などの市場性の乏しい債券について、取得原価ではなく公正価値（fair value）による表現が情報利用者の意思決定にとって有用であると判断した場合、当該有価証券の公正価値の見積もりに関する規定を設定する必要が生じることとなる。言葉でいうことはたやすいが、実際に公正価値を見積もるとなると非常にやっかいなことである。また、仮に見積もったとしても、その見積もりに用いた計算方法が無二のものでないとするなら、当該公正価値は複数となろう。

いずれにしても、この場合に会計基準設定主体が、情報利用者の意思決定に有用な情報が、公正価値によるものと選択した場合、これに従った忠実な表現をどのようなものとするかを定める必要が生じる。したがって、目的適合性とは、一つ目の意味として、目的適合性（relevance）とEDで示される忠実な表現（faithful representation）が互いに相互依存的であり独立したものと成り得ないことが明らかである。

しかしながら、目的適合性に関しては、これとは別の意味でも説明されていることがある。すなわち、二つ目の意味として、目的適合性を有する情報とは、情報利用者によってさまざまな意思決定をもたらしうる潜在的な可能性（capacity）を有するものであらねばならないというものである。このような意味により目的適合性の説明をおこなっているのは、これもまたFASBやIASBそれぞれの概念フレームワークあるいは基準のなかに散見

されるところであるが、EDのパラグラフQC3において一層明確に説明されている。

資本提供者のような情報利用者の意思決定について違いを生じさせるような潜在的な可能性を有するのであれば、当該情報は目的適合的である。経済現象にかかる情報は、予測価値 (predictive value) や確認価値 (confirmatory value) のいずれか、あるいはその両方が備わっている場合に異なる意思決定をもたらす潜在的な可能性を有する。(ED, par. QC3.)

目的適合性に関する一つ目の意味によれば、目的適合性と経済現象との関係を強調した説明がなされていることがわかる。これに対して、目的適合性にかかる二つ目の意味では、情報利用者の意思決定能力や、情報利用者の置かれている立場によって、意思決定に違いが生じることが目的適合的であるとする有用な意思決定の複数性が説明されているのである。実は、目的適合性に関する二つ目の意味は、会計学にかかる諸文献においてよく目にするところである<sup>3)</sup>。

このように、会計情報とその対象となる経済現象の抽出にあっては、目的適合性について二つの異なる意味が存在することが理解できよう。つまり、前者では意思決定に有用な情報を提供するための、適切な経済現象の抽出が強調される。これに対して後者では、情報利用者によるさまざまな意思決定を引き出すために適切な会計情報の表示が強調されているのである。

しかし、現実的な問題として、情報利用者の意思決定に有用な経済現象のすべてを完全に抽出することは不可能である。したがって、情報利用者の意思決定に有用な経済現象のすべてを完全なかたちで忠実に表現することもまた不可能なのである。また、そうである以上、こうした目的適合性に依存する会計情報は、必然的に情報利用者によってさまざまな意思決定がなされることは必至である。結局、目的適合性に関する二つの意味は、前者が目的適合的な経済現象の忠実な表現を目指しながら、複数の意思決定をもたらすという相互矛盾も抱えていることになる。

たとえば、主たる情報利用者を誰にするかによって、前者の意味にしたがい目的適合的な経済現象の抽出はより容易になる一方、このことは情報利用者の多様な意思決定を引き出す潜在的な能力を備えるべきとする後者の意味を矮小化する。なぜなら、意思決定に有用な会計情報を目的適合的なものとするために、その対象を最初から絞り込んでいるためである。

また、情報利用者の多様な意思決定を引き出すことを強調すれば、会計情報として表現

すべき経済現象の抽出方法が定まらないことになってしまうおそれがある<sup>4)</sup>。これは、極めて一般的な意味における目的適合性に関する説明をおこなっているために、対象となる情報利用者の具体性を欠いているからである。

### 3 目的適合性の妥当性

さて、目的適合性には主に二つの意味が存在することが確認されたうえで、両者のいずれに論理的な首尾一貫性があるかについて検討してみよう。すでに目的適合性 (relevance) と信頼性 (reliability) との関係については、SFAC2のパラグラフ90において説明されている。

信頼性 (reliability) と目的適合性 (relevance) は、しばしば相互に対立することがある。目的適合性を増大させるために会計方針を変更する場合、信頼性を損なう場合があり、その逆もありうる。また、目的適合性と信頼性のいずれが増大したかあるいは減少したかが判然としない場合もある。(中略) 現在原価 (current cost) の決定には不確実性がともない、またその見積もりについても差異が生じるものと思われる。この差異があるために信頼性の要素である検証可能性 (verifiability) または表現の忠実性 (representational faithfulness) が損なわれることがある。情報利用者にとって実際に有用であるか否かは、明らかに目的適合性と信頼性の相対的な重要性に依存している。(SFAC2, par. 90.)

また、EDのパラグラフQC14では、

基本的な質的特性としての目的適合性と忠実な表現は、異なる方法において互いに有用な意思決定に寄与するものである。非目的適合的な現象についての忠実な表現は、意思決定の有用性に寄与しない。同じように目的適合的な現象について非忠実な表現も意思決定の有用性に寄与しない。よって、非目的適合性 (意思決定に関係しない経済現象) や非忠実な表現 (当該現象と結びつかない) な情報は、意思決定に有用なものとはならない。目的適合性と忠実な表現がともなうことで、意思決定に有用な財務報告が作成されるのである。(ED, par. QC14)

つまり、情報利用にとって有用な情報をもつ固有の基本的特性について、目的適合性 (relevance) とこれと対置する特性 (ひとまず信頼性 (reliability) と忠実な表現

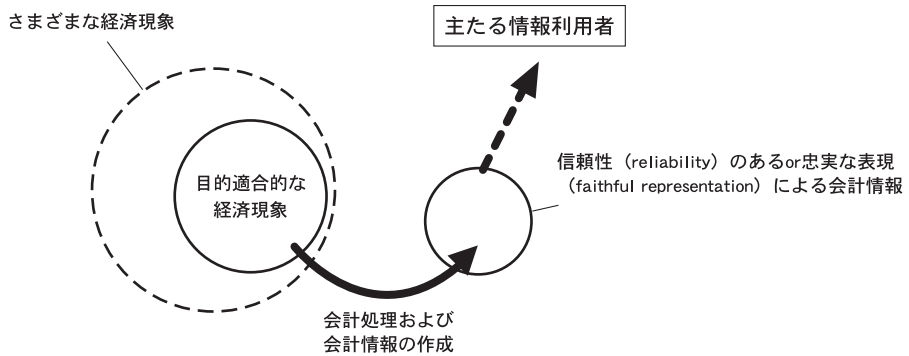
(faithful representation) に概念上の違いがあるかどうかは無視する) との間に、両者の基本的特性を備えることが必要であると明示しているのである。この説明にしたがえば、会計基準設定主体の果たすべき役割は以下のとおりとなる。

まず、会計基準設定主体は意思決定の有用性に目的適合的な経済現象の抽出あるいは選択をおこなわなければならない。つぎに当該経済現象を意思決定に有用な会計情報として作成するためのルールを作成しなければならない。

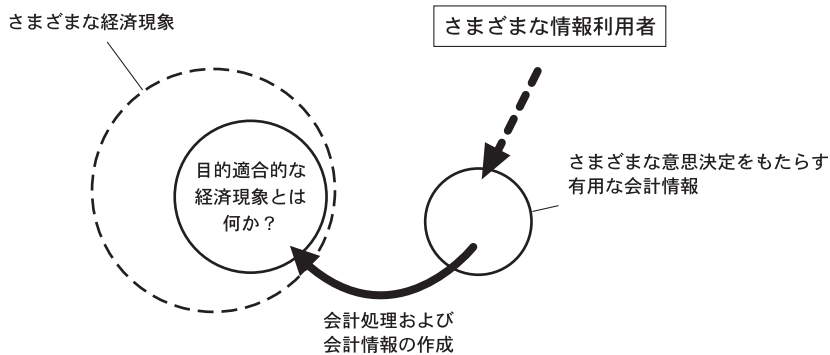
そうした意味では、意思決定に有用な会計情報の作成にいたるまでの道筋が図1に示すとおり一貫したものとなっているのである。これは先述の目的適合性が有する一つ目の意味の理論的な説明を可能とし、支持するものである。

図1 二つの目的適合性

(1)目的適合性を出発点とする場合



(2)さまざまな意思決定を潜在的可能性とする場合



それでは、情報利用者にとって有用なさまざまな情報を提供することが目的適合性に適うとする二つ目の意味について考えてみよう。会計情報の利用者が多岐にわたることを念頭に置けば、この意味で目的適合性を説明することは、直感的に首肯できるものである。



しかしながら、この場合、会計情報としてあつかうべき目的適的な対象がいかなるものか、実ははっきりしないのである。したがって、これがはっきりしないがために、結局のところ、意思決定に有用なものとされる固有の基本的特性である、目的適合性ともう一方の特性との関係をうまく説明できない。具体的には、意思決定に有用な固有の基本的特性としての目的適合性と、もう一方の特性との間にみられるトレード・オフの関係をうまく説明できないのである<sup>5)</sup>。

個人的には、会計情報には多様な利害関係者が取り巻いていることから、目的適合性に関する二つ目の意味に惹かれるところであるが、これを論理的に説明せよとなるとなかなか上手く説明できないのである。

#### 4 信頼性 (reliability) と忠実な表現 (faithful representation) との関係

これまで、目的適合性の定義を検討するために、もう一方の意思決定に固有の基本的特性としての信頼性と忠実な表現とが同質的なものなのか異質的なものなのか、あまり神経質に取り上げてこなかった。しかし、目的適合性に関する論理的説明可能性として、上記前者の意味（経済現象からの目的適的な情報の抽出）が後者の意味（有用な意思決定の多様性）に比して上回っていることが確認できたので、つぎに前者の意味を前提として、信頼性 (reliability) と忠実な表現 (faithful representation) との同質性あるいは異質性について考えてみよう。

図2 SFAC2における会計情報の階層構造

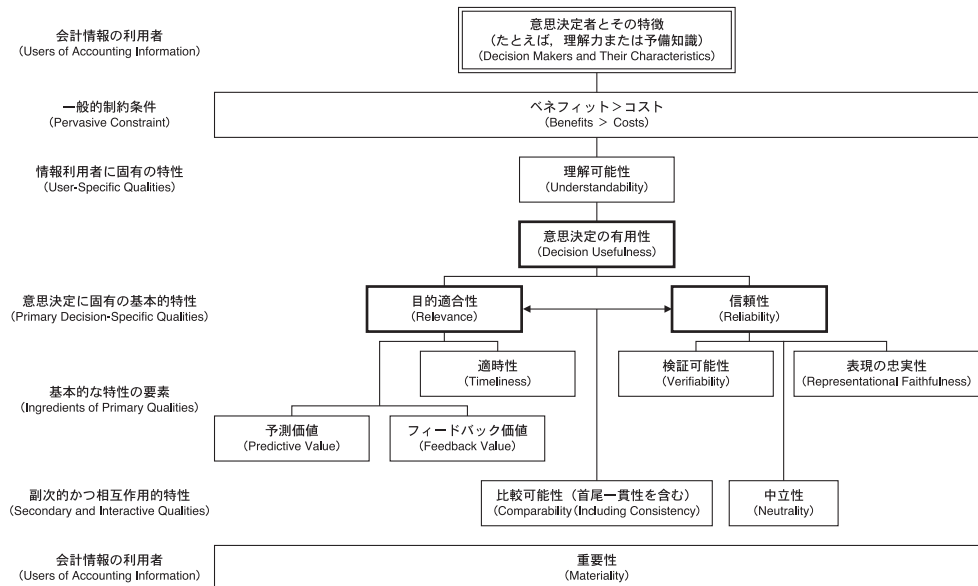
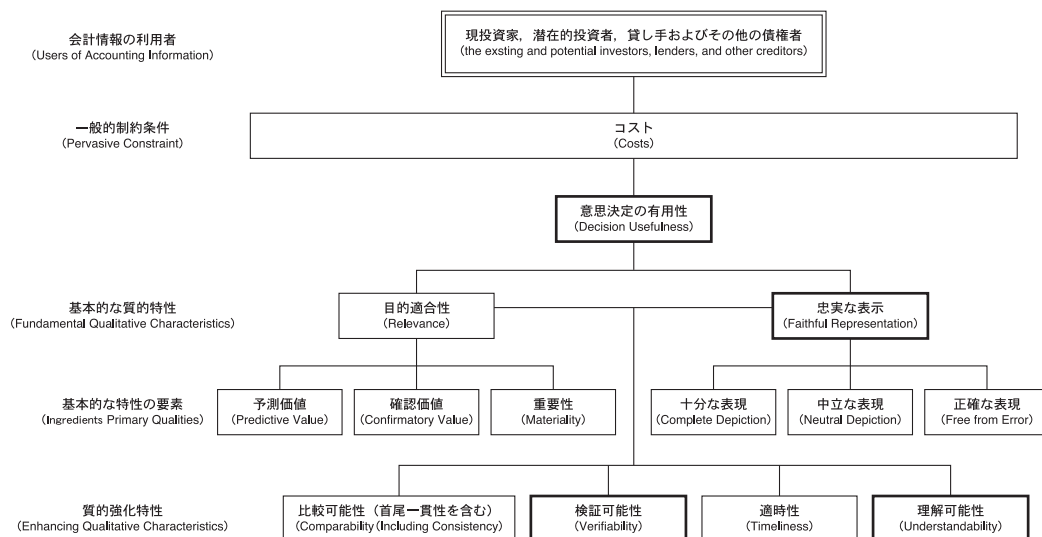


図2に示すとおり、SFAC2では目的適合性 (relevance) と並記される意思決定に固有の基本的特性は、信頼性 (reliability) であった。これに対して、FASBとIASBとの間でおこなわれた検討作業たるEDでは、図3のとおり忠実な表現 (faithful representation) へと変化している。SFAC2のタイトルは「会計情報の質的特性 (Qualitative Characteristics of Accounting Information)」であり、EDは「財務会計の目的および意思決定に有用な財務報告の質的特性と制約 (The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics and Constraints of Decision-Useful Financial Reporting Information)」である。SFAC8では、「財務報告の概念フレームワーク、“第1章 一般的な意味における財務報告の目的”と“第3章 有用な財務情報の質的特性 (Conceptual Framework for Financial Reporting – Chapter 1, The Objective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information)」である。ここでSFAC2とSFAC8第3章とでは、タイトルの大きな変化はない。

図3 EDにおける会計情報の階層構造



「有用な (useful)」という言葉が、SFAC8では付け加えられているが、SFAC2においても意思決定に有用な会計情報とは何か説明されていることから、ここに何か大きな意味の追加がおこなわれたと考えなくともよいだろう。むしろ、注目すべきは、EDにみられる「制約 (constraints)」という部分であろう。ここに、SFAC2では意思決定

に固有の基本的特性である目的適合性と並記された信頼性 (reliability) が、忠実な表現 (faithful representation) へ置き換えられた理由があると考えられるのである。

さて、これまでの分析のとおり、意思決定に有用な会計情報における固有の質的特性としての目的適合性は、所与の経済現象に対して論理的に説明可能なものである。したがって、所与の経済現象から、情報利用者にとって目的適合的な現象を抽出し、これをどのように会計情報として一般化するかポイントとなる。ただし、手続的には会計基準設定主体が、情報利用者の意思決定に有用な会計情報を作成するために、所与の経済現象より目的適合的と考えられる経済現象を抽出するとしても、実際に当該情報が意思決定にとって有用なものであるか否かは、情報利用者自らが決めることとなる。

つまり、ある特定の会計情報については、会計基準設定主体の意図とは別に、また所与の経済現象とは無関係に、情報利用者が自ら意思決定にとって有用な情報を決定する場合がある。

たとえば、今、当該情報利用者が、投資有価証券の貸借対照表価額表示として公正価値ではなく取得原価が適用され、そのことが示す意味についても理解していたとする。しかし、この場合でも情報利用者の当該情報に対する理解可能性 (understandability) によっては、自らの意思決定に有用な情報として利用することは可能なのである。このように考えると、理解可能性は図2に示すとおり、情報利用者固有の特性 (User-Specific Qualities) と考えるべきか、図3に示されるとおり質的強化特性 (Enhancing Qualitative Characteristics) と考えるべきかは重要である。

SFAC2では、情報利用者の理解可能性は、たとえそれが目的適合的な情報であって、信頼性のある情報であっても、有用な意思決定の程度には制約条件として影響をおよぼしていた。これが、EDおよびSFAC8では理解可能性は会計基準設定主体が制約条件として考慮する必要が必ずしも要しないこととなっているのである。

つまり、SFAC2では情報利用者の会計基準あるいは会計情報の理解可能性を顧慮している。とくに情報利用者の理解可能性に応じて、信頼性 (reliability) のある情報が意思決定に有用な会計情報に対する固有の基本的特性であるとし、検証可能性 (verifiability) と表現の忠実性 (presentational faithfulness) を当該要素として認め、そのうえで中立性 (neutrality) により下支えしていたのである。

これに対し、EDでは情報利用者の理解可能性は質的強化特性に分類される。これによれば会計基準設定主体が、情報利用者の理解可能性をとくに制約条件としないことへと変化しているのである。このことは、SFAC8でも同様のものとなっている。

情報利用者の理解可能性を固有の特性として理解するか、あるいは質的強化特性と理解

するかでは、つぎのような概念上の差異を生じさせる。すなわち、図2のように理解可能性を情報利用者固有の特性として顧慮した場合、それが目的適的な情報であるからといって、信頼性を大きく損なうような会計情報の提供は、結果として情報利用者の有用な意思決定を妨げることとなることを示しているにほかならない。

なぜなら、この場合、会計情報の信頼性確保により、検証可能性やそれに対する表現の忠実性が備えられることで、会計基準あるいは会計情報の理解可能性が乏しい情報利用者にとっても確認可能性が担保されているためである。この確認可能性が担保されることは、結果として目的適合性が有するフィードバック価値 (feedback value) をも強調することとなる。SFAC2では会計基準あるいは会計情報の質的特性が、全体的な確認指向型会計の性格を帯びるのである。

これに対し、図3のように情報利用者の理解可能性をそれまでのような個々の情報利用者による制約条件とせず、また目的適合性に対置する意思決定に固有の基本的特性を図3のように忠実な表現 (faithful representation) に置き換えた場合、目的適合性の重要度がそれまで以上に増したことを強調するものとなっている。なぜなら、目的適合性に合致した経済現象の抽出と、その表現方法が強調され、特段、その情報の信頼性の有無はそれまでよりも考慮する必要を生じさせないためである。このことは、会計情報の検証可能性 (verifiability) が同様に質的強化特性へと配置し直されていることから明らかである。

検証可能性は、もはや意思決定に固有の基本的特性の要素ではない。図3を見る限り、意思決定に有用であるための会計情報としてのプラス $\alpha$ 要素でしかない。情報利用者の理解可能性 (understandability) も制約条件とはならない。EDおよびSFASC8では、SFAC2よりもますます経済現象に対する目的適合性が強調され、その忠実な表現方法がいかなるものかを検討する必要が会計基準設定主体には生じる。

これは、意思決定に固有の基本的特性として目的適合性と忠実な表現とが、トレード・オフの関係の関係ではなくなったことを示している。つまり、SFAC2の信頼性は、EDやSFASC8の忠実な表現に単に置き換えられたのではなく、忠実な表現 (faithful representation) という特性は、この場合の目的適合性に従属的な特性となっているのである。

明らかに会計基準設定主体として、会計情報の信頼性は、目的適合性の前に担保し得なくなったことを明らかとしているのである。目的適的な経済現象を情報利用者にとっての有用な会計情報として忠実に表現するという、経済価値指向型会計へ目的観が変化しているのである。

## 5 おわりに

概念フレームワークに関する分析は、極めてやっかいなものである。なぜなら、当該概念の説明が極めて抽象的にならざるを得ないためである。しかし、本稿における会計情報が備えるべき意思決定に固有の基本的特性の変化について誤解を恐れずに結論づけると以下のように言えるであろう。

これまで会計情報はいかにあるべきかという議論が、研究者あるいは実務界において長らくつづけられてきた。会計情報がさまざまな会計処理の集計により生じられてきたことを考慮すれば、それらは個々の実際取引を集計したものであり、個々の実際取引には証拠が存在してきたか、あるいは存在することが望ましいとされてきた。減価償却のような実際取引にはない会計処理であっても、そこには多くの情報利用者の理解と承諾があり、かつ理論的にも説明可能な処理であったことから、信頼性を備えたものであった。

しかし、会計情報が所与の経済現象から、情報利用者の意思決定に有用なものとなるよう、言うなれば経済価値の変化を表現することが強調されることで、実際取引とは必ずしも関連性のない情報に情報価値が見出され、これを会計情報として優先することとなったのである。すべての会計事象に市場性があり、それをいつでも確認することができるのであれば、それもまた信頼性のある情報と言えるかも知れないが、実際には多くの経済価値の変化を客観的に確認することは難しい。

結果として、経済現象に特化した目的適合性を有する会計情報の提供を会計基準設定主体の目的とする以上、経済現象にかかる経済価値の測定は、専門家に委託細分化されることは自明のことなのである。もはや会計基準設定主体としては、自らが信頼性を有する会計情報を提供できないことをSFAC8では表明しているにほかならない。

しかも、それがたとえどんなに精緻な見積りによって計算されたとしても、基本的な計算要素には過去の実値を投入せざるを得ない。将来生じるであろうすべての経済現象を現在の会計情報に織り込むことは不可能なのである。情報利用者の意思決定に有用な会計情報の提供という目的観において、より強く経済現象と目的適合性との結びつきが強調されればされるほど、目的適合性と信頼性は両立し得ない特性なのである。

また、会計情報が経済現象との結びつきを強めれば強めるほど、当該会計情報により情報利用者がさまざまな有用性のある意思決定をおこないうるかについても疑問が残る。むしろ当該情報利用者は会計情報をとりまくすべての情報利用者を念頭に置くものではなく、ある特定の情報利用者を念頭に置くものへと変化したと言えよう。

本稿における会計情報の質的特性のうち、とくに目的適合性の有する二つの意味を検討した意味は、会計そのものの質的特性の変化を確認するためのものである。SFAC2からS

FAC8への変化はその一つの結果である。果たして、会計情報には情報利用者の理解可能性を制約条件とする信頼性の付帯を固有の基本的特性とすべきか、あるいは、当該情報利用者の理解可能性を制約条件とせずに、目的適合的な経済現象をより忠実に表現することこそ固有の基本的特性とすべきかは、SFAC8公表以降もいまだ継続的な会計学上の重要な論点として検討すべき課題である。

なお、本稿は本学における国外留学研究制度による研究成果の一部である。

## 注

- 1) SFAC2, Glossary of Terms-Reliability
- 2) 当該概念フレームワークは、IASBの前身である国際会計基準委員会 (International Accounting Standards Committee, IASC) が1989年7月に公表されたものを、2001年4月にIASBによって採用されたものである。
- 3) Wild, J., K. Shaw, and B. Chiappetta, *Fundamental Accounting Principles*, Mc Graw-Hill, 2009, p.268. や, Kieso, D., J. Weygandt and T. Warfield, *Intermediate Accounting* 14<sup>th</sup> ed, John Wiley & Sons, 2011, pp.48-50など, 米国における会計学の標準的なテキストを参照のこと。
- 4) たとえば, Sloanは, 現在価値 (current value) の見積もりに関する信頼性 (reliability) について, ある特定の条件の下では矛盾が生じないかもしれないが, 現在価値はさまざまな要因によって変化することから信頼性は保証されないと結論づけている。詳しくは, R. Sloan, "Evaluating the Reliability of Current Value Estimate," *Journal of Accounting and Economics*, No.26. 1999, pp.193-200.
- 5) たとえば, Barth M., W. Beaver, and W. Landsam, "The Relevance of the Value Relevance Literature for Financial Accounting Standard setting : Another View," *Journal Accounting and Economics*, No.31, 2001, pp.77-104など参照されたい。