

財務会計概念ステイトメント第2号

—— 現代会計情報の特質 ——

加 藤 盛 弘

目 次

- I はじめに
- II 意思決定と有用な会計情報の特質
- III 会計情報の特質の階層
- IV 第2号の特徴と現実的意味

I は じ め に

現代会計実務の要求は伝統的な原価の会計理論体系の枠組を超えて進んでいる。インフレ会計やリース会計（リース契約の資本化）はその典型である。それらの会計処理は原価評価・原価配分や、伝統的な資産・負債の概念をもってしては論理的に包摂できない内容を持っている。会計実務の側の要求は、それを理論化する理論の限界をこえて進む性格をもっているし、そのように進んでいる。

アメリカの会計原則のあり方は、伝統的に体系的な会計原則をもつことなく、個々の問題ごとに会計処理・表示の方法を形成・確認するというピースミール・アプローチをとってきた¹。そこにおいては論理的には矛盾しあう多様な方法（たとえば FIFO と LIFO など）も、広く用いられているものは合意を得ている証拠である、という論理（実務重視）によって合理化

1 拙書『会計原則の理論』（森山書店、1980年）第4章参照。

されてきた。今日の会計原則の設定機関である財務会計基準審議会 (FASB) もピースミール・アプローチをとり、個別の問題ごとに「財務会計基準ステイメント」を出すことによって対処している。安定ドル (一般物価水準による修正) と現在原価情報を補足情報として表示することを義務づけるインフレ会計も、そしてまたリース契約を資本化するリース会計も FASB のステイメントによって規定され、論理化されている。だが、これらの会計を典型とする今日の会計 (年金会計や税効果会計なども含めて) の内容とその方向が伝統的な会計理論の体系の枠組からはみだし、それによっては論理化できないものとなってきているだけに、FASB としては、たんに個々の問題についてのステイメントを別々に出すということだけでは、それらの実務を論理化し、それに対して合意を得ることが困難になっている。そこで、FASB は伝統的な原価・配分の理論体系によって論理化できない現代会計実務を支える (合理化する) 会計基準の基礎をなす概念構造を体系的に確立することを、1970年代以来着手してきたのである。それが「財務会計概念ステイメント」のシリーズである。したがって、財務会計概念ステイメント (以下、概念ステイメントとも略称する) は一般に認められた会計原則を形成する会計基準そのものではないが、会計基準の設定において依拠すべき概念的基礎である²。つまり、たんなる現代会計の理論ではなしに、会計基準を支える体系的な概念構造なのである。

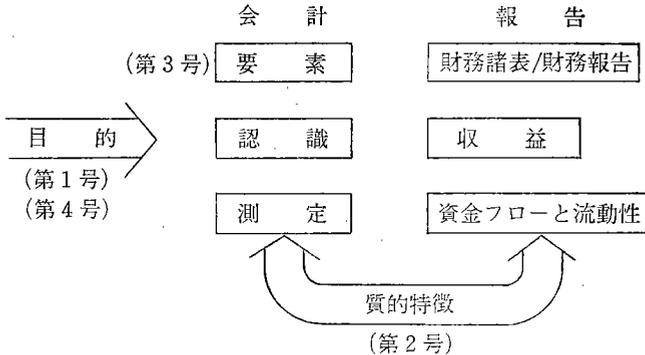
概念ステイメント・シリーズは、今日 (1981年7月31日)、すでに第4号まで刊行されている³。そのシリーズの体系は FASB の1979年の年次報

2 Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 1: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, November 1978, i and paragraph 3.

3 第1号「企業による財務報告の目的」(1978年11月)
 第2号「会計情報の質的特徴」(1980年5月)
 第3号「企業の財務諸表の要素」(1980年12月)
 第4号「非企業組織による財務報告の目的」(1980年12月)

告書では、つぎのように図示されている。

第1図 概念ステイトメント・シリーズのプラン



この図からもわかるように、本稿において考察する第2号「会計情報の質的特徴」は、概念ステイトメント第1号「企業による財務報告の目的」と、その目的を達成するための各論的展開である財務諸表の要素、認識、測定、報告などを扱う他のステイトメントとの間の橋渡し⁴の位置をしめている。換言すれば、概念ステイトメント第2号（以下、たんに第2号とも略称する）は第1号の目的を達成する有用な会計情報の特質を定義することによって、概念ステイトメント・シリーズ体系の一翼を担っているのである。

II 意思決定と有用な会計情報の特質

概念ステイトメント第1号は、会計報告は会計情報の利用者の意思決定

4 Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 2: Qualitative Characteristics of Accounting Information*, May 1980, p. 1, paragraph 1.

なお、第2号についてはすでに今田正教授の分析がある。「FASB 財務会計概念構造の特徴—FASB 財務会計概念ステイトメント第2号について—」『経営と経済』第61巻第1号（1981年6月）。

に有用な情報を提供するものでなければならない、という意思決定論を論理構成の中心にすえる会計情報理論を展開した。第1号は代表的な情報利用者として投資者と与信者をおき、それらの人々は、将来のより大きな現金の回収を期待して、現金を投下するのであるから、一般目的の外部財務諸表は、投資者、債権者その他の情報利用者が、当該企業への将来の純キャッシュ・インフローの金額、時期、および不確実性について見積ることの助けとなる情報を提供するものでなければならない、とした。このようにして、将来純キャッシュ・フロー⁵の予測にとって有用な情報の表示が財務諸表(報告)の目的にすえられたのである。ここでは意思決定、それに適合する会計情報の提供、そのための財務諸表(報告)目的の確立、という利用者指向の会計情報理論が顕著に示された。第2号はこの第1号の意思決定のための会計情報理論の視点にたつて、会計情報の質を定義することを意図している。

そこで、第2号は、財務報告の目的は財務情報の質についての判断の基礎をなす、としている。なぜなら、目的が確立されることによるのみ、その目的を達成するために必要な情報の特質を定義することのスタートがきれるからである⁶、という。その場合、すでにみてきたごとく、財務報告はそれ自体が目的ではなく、経済的な意思決定をなすにあたっての有用な情報の提供を意図している。それでは、意思決定についての有用な会計情報はどのようにして得られるのかといえ、多くの代替的な会計諸方法のなかから財務報告目的に一致する方法を、費用を考慮して選択することである⁷、という。会計上の選択はじつに、いたるところでなされる。資産、

5 わたくしは、この第1号の論理上の中心にすえられたキャッシュ・フローは、会計を原価の理論体系から切りはなし、予測・見積の視点を導入することによって、主観的な会計を論理化する論理概念であることを指摘した(拙稿「アメリカにおける財務会計概念構造の展開」同志社大学商学部創立30周年記念論文集)。

6 FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts* No. 2, p. 8, paragraph 21.

7 *Ibid.*, p. 2, paragraph 5.

負債、収益、費用の定義にはじまって、それらの認識基準、さらに測定基準についても選択しなければならないし、コストの配分がなされるときには、その配分方法についても選択をしなければならない、といった具合である。その場合、それぞれの状況にあった有用な代替的会計方法を選択するための方式（たとえば、諸要素を点数化するなど）があるならば問題は簡単であるが、実際にはそのようなシステムは考えられない。代替的諸方法間の選択にあたっては、人間の判断によって、諸方法の相対的価値を評価しなければならないこと⁸になる。そこで、第2号は選択についての人間の判断を助けるために、「会計情報を有用にする質を確認し、それを定義することによって」、有用な会計情報についての「会計的選択をなす多くの一般化や、ガイドラインを開発する」ことを意図している⁹。つまり、有用な「会計情報の質」の確認は、代替的な情報のなかから意思決定のために有用な情報を選択する基準になる、ということである。このように、会計情報の特質は、意思決定、そのための有用な情報の提供という第1号の論理とのかたく結びつき、その線上にある会計情報の「質」論として展開されている。

第2号は会計情報の特質について、一般的には、つぎのように述べている。

『劣る』(有用性にかける)情報と、『よりすぐれた』(より有用な)情報とを区別する質は、……基本的には、適合性と信頼性の質である。会計方針決定の目的は、コストを考慮して、目的に適合する、そして信頼しうる会計情報をつくり出すことである。¹⁰」(カッコ内原文)

8 *Ibid.*, p. 4, paragraph 10.

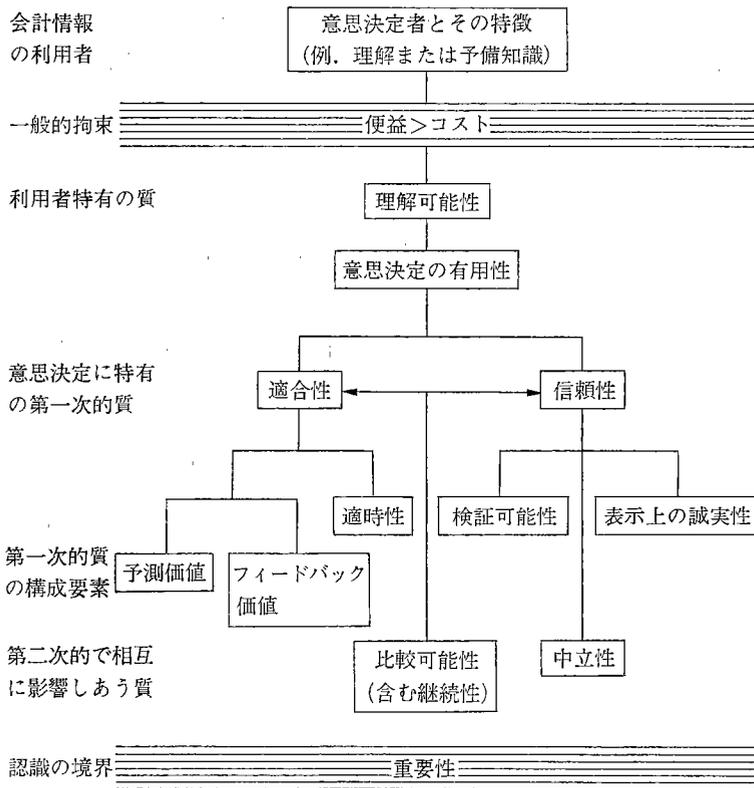
9 *Ibid.*, p. 5, paragraph 11.

10 *Ibid.*, p. 6, paragraph 15.

III 会計情報の特質の階層

概念ステイメント第2号は会計情報が有用であるためには、適合性と信頼性の二つの特質をともに持たなければならないことを強調するとともに、会計情報を有用にする特質の階層をつぎのように図示している。第2号はこれらの特質をくわしく検討することからなっている。

第2図 会計的質の階層



階層図は、情報の質が、大きく、①意思決定に特有の質と、②利用者に特有の質と、③二つの拘束¹¹の三つからなりたっていることを示している。意思決定に有用な情報を選択する基準としての「質」の関連を示すという点からみて、もっとも中心的な部分は、①の意思決定に特有の質であるとみてよいであろう。そこで、意思決定に特有の質についてはのちに詳しく考察することにして、ここではまず、利用者に特有の質と二つの拘束について簡単にふれておこう。

意思決定のための有用な情報という論理のたて方をするところから、意思決定者の側の理解可能性 (understandability) が質を構成することになる。第2号は、各意思決定者は会計情報が有用であるかどうかを判断するが、その判断は意思決定の内容、そのために用いられる方法、得られる情報や、意思決定者の情報処理能力によって影響される¹¹、とする。したがって、かりに状況に適合する有用な情報が提供されようとも、利用者の側に理解能力がない場合には (外国を旅行している 菜食主義者にとっての外国語で書かれているメニューのように)、情報は無駄にされるかもしれない。したがって、情報利用者の側にも、適度の理解力と適度の研究意欲を期待しなければならぬが、同時に、情報の便益を増大させるためには、情報を理解しやすいものにすることが必要である。このように、情報の理解可能性は情報利用者の特質 (理解力) と情報そのものの特質 (理解しやすい情報) によって支配される¹²、としている。

つぎに、図の上と下にある「便益>コスト」と「重要性」であるが、これは拘束としての性格をもっている。便益 (benefits) とコストの関係は、有用な情報であっても、その情報の便益がそのコストを超過しなければ提供するに値しないということであり、したがって、便益>コストは情報提

11 *Ibid.*, p. 16, paragraph 36.

12 *Ibid.*, pp. 17-18, paragraphs 39-40.

供の拘束になる¹³、ということである。

重要性については、財務報告についてのある項目の脱落または諸表示がその大きさからして、周囲の状況との関連で、適度の能力をもつ人の判断に影響を与える場合である¹⁴、としている。したがって、適度の能力をもつ人の判断に影響を与える情報は財務報告に含められなければならないし、また、表示される情報は重要性の要件にしたがわなければならない。その意味において重要性もまた拘束になるとしている。

さて、つぎに会計情報の質の中心部分である「意思決定に特有の質」の考察にうつろう。

まず、第2号がさきの第2図について概括的な説明を加えているところを、やゝ長いがそのまま引用しよう。会計情報の特質の概要を理解するうえにおいて便利であろう。

「第一次の質 (qualities) は、会計情報は適合性と信頼性を持たなければならない、ということである。もしそれらの質のいずれかが完全に欠けているならば、その情報は有用ではない。適合性と信頼性は、さらに多くの構成要素に分解できる。適合性をもつためには、情報はタイムリーでなければならないし、また、情報は予測価値かフィードバック価値か、あるいはその両者をもたなければならない。信頼性をもつためには、情報は表示上の誠実性 (representational faithfulness) をもたなければならないし、それは検証可能で中立的でなければならない (.....)。継続性を含めて比較可能性は、情報の有用性に貢献するために、適合性と信頼性に影響しあう第二次の質である。最後に二つの拘束が図に示されている。両者とも質よりもむしろ量を第一とする。ある情報は有用ではあるが、しかしその情報を提供するためには非常にコストがかかることがありうる。有用であり、提供するに値するためには、情報の便益がそのコストを超えなければならない。すでに示されている質は、まず重要性にかなわなければならない。それもまた拘束である。¹⁵」

この概説からもわかるように意志決定に特有の質が会計情報の特質の中

13 *Ibid.*, xiii and p. 54.

14 *Ibid.*, p. 54, paragraph 132.

15 *Ibid.*, p. 14, paragraph 33.

心に位置づけられていることがわからう。それは、意思決定に特有の質こそが、会計情報の内容にもっとも大きな影響を与え、したがって、概念ステイトメント・シリーズの他のプロジェクトと論理的に深いかかわりをもつからであろう。

そこで、以下、意思決定に特有の質について、各項目ごとに順次考察してゆこう。

(1) 情報の特質間の交換

さて、第2図は、意思決定に特有の第一次的質として、適合性 (relevance) と信頼性 (reliability) の二つの柱を対置している。前者は意思決定者の予測能力の増進と強く結びつき、後者は恣意性および偏差の排除と結びつくことによって情報の有用性を保証するものとなっている。第2号は、情報は有用であるためにはこの両者の質を持たなければならないが、しかし、両者をつねに等しく持たなければならない、ということではない、としている。すなわち、適合性または信頼性のいずれかをより重視することは可能であるが、そのいずれかをまったく無しにすることはできない。また、図に示された情報の他の特質についても、異なる程度にもつことができるし、それらの特質間の交換は必要でもあり、有益である、¹⁶としている。

このように、質の間の交換が認められ、予定されているということは、質の間に優先順位がない¹⁷ (第一次的質とその他の質は区別されるが) ことと関連しており、それぞれの質の相対的重要性は状況によって異なるということであろう。

以下、意思決定に特有の質を構成する各々の質について考察してゆこう。

(2) 適合性

適合性は信頼性ととともに、有用な情報についての不可欠な質である。情

¹⁶ *Ibid.*, p. 19, paragraph 42.

¹⁷ *Ibid.*, p. 15, paragraph 34.

報の適合性は意思決定と切りはなしては語れない。なぜなら、適合的であるということは情報利用者の意思決定にとって適合的である、ということであるからである。したがって、会計情報は適合的であるためには、「情報利用者が、過去、現在、将来の事象の成り行きを予測したり、あるいは予測を確認したり訂正したりするのを助けることによって、意思決定に影響を与えることができなければならない¹⁸」。それゆえ、適合的であるということは、情報利用者である意思決定者の予測能力の改善に有効に作用するということである。だが、その場合、情報が将来の事象あるいは成り行きの予測において有用であるということは、その情報自体が将来の事象または成り行きの予測である必要はない。経済的資源または債務の現在の状態、あるいは企業の過去の成果についての情報が、普通、見積 (expectation) の基礎となる¹⁹としている。つまり、意思決定に有用な情報は、将来の事象を扱いそしてそれを予測するものではなしに、過去および現在の事象を将来の予測の視点から扱うということである。そのことによって伝統的な原価の会計理論体系を否定し、予測・見積と結びつく弾力的な主観的な情報 (あるいはまた会計方法) の導入への道がきり開かれるのである。

(3) 予測価値とフィードバック価値

適合性の質は予測的価値、フィードバック価値、および適時性によって構成される。このうち、予測的価値とフィードバック価値は事実上同じ情報のなかに同時に存在することになる。なぜなら、将来の予測は、過去の情報にもとづく当初の意思決定を新たな情報のもとで確認したり、訂正したりするフィードバックを通じてなされるからである、という。第2号はこの点をつぎのように説明している。

「情報は意思決定者の予測能力を改善することによって、あるいはまた当初の予

18 *Ibid.*, p. 21, paragraph 47.

19 *Ibid.*, p. 21, paragraph 48.

測を確認したり、訂正したりすることによって、意思決定に影響を与えることができる。通常、情報は両者を同時におこなう。なぜなら、すでになされた行動の結果についての知識は、同じように将来の行動の結果を予測するにあたっての意思決定者の能力を一般に改善するからである。過去の知識なくしては予測の基盤は通常、欠けるのである。将来についての関心なしには、過去の知識は実を結ばない。²⁰」

このように、会計情報は意思決定者の予測能力を改善することによって価値をもつのであるが、その場合、会計情報が予測価値を持つということは、会計そのものが予測的であることを意味するものではない。気象官は現実の気象状況についての情報を集めて天気図をつくり、諸条件の関係から天候を予測するが、会計においてもその関係は同じである。会計も過去および現在の事象についての情報を集めて、それを予測モデルのなかに入れる。したがって、「予測価値は予測プロセスのインプットとしての価値を意味するのであって、直接に了見することの価値ではない²¹」、というわけである。

このように、情報の予測価値およびフィードバック価値は予測による情報そのものではないが、会計に将来とか、予測とか見積といった視点を導入する挺子になっている。

(4) 適時性

つぎに、適合性を構成する「適時性」にうつろう。

適時性は情報の内容そのものではないが、適合性の付随的(補助的)な側面である。なぜなら、もし情報は意思決定が必要とするときに利用できないなら適合性をもたず、したがって役に立たないからである。それゆえ、適時性は、その情報が意思決定に対する影響力を失わないうちに、意思決定者に利用できることを意味する。もちろん情報の適時性の程度には違いがある。ある状況のもとでは、ある情報の意思決定への影響力は急速

20 *Ibid.*, p. 22, paragraph 51.

21 *Ibid.*, pp. 23-24, paragraph 53.

22 *Ibid.*, p. 25, paragraph 56.

に失われるかもしれない。そのことから、適時性の増大が情報の他の特質を犠牲にして得られることがある。時には適時性のために厳密性を犠牲にすることが望ましいかもしれない。しかし、適時性のために、情報の信頼性を大きく犠牲にするならば、情報の有用性を大きく失うことになる。しかし、会計情報の迅速な利用のためには、信頼性を大きくそこなうことのない概算数字を用いることも、しばしば可能である。そうすれば、全体の有用性は増大するであろう²³、としている。したがって、適時性の程度は有用性についての全体的判断のなかで相違することになる、といえる。

(5) 信頼性

信頼性は適合性とともにより有用な会計情報をつくるための不可欠の質である。すでに考察してきたごとく、適合性が意思決定・情報の予測価値と強く結びつくのに対して、一方の柱である信頼性は、相対的により確実な不偏的な内容を、そして伝統的な原価・配分会計理論の概念に近い内容もっているかのような印象を与える。たしかに、そのような側面もある。しかし、基本的にはそうではない。伝統的な会計理論体系では包摂できない会計情報（会計方法）を包摂しうる情報の質を保有している。

信頼性は第2図で示されているように、表示上の誠実性と検証可能性および中立性によって構成されている。まず、信頼性の意味から考察しよう。

第2号はつぎのように述べている。

「測定の信頼性は、それが表示しようと意図するものを表示する誠実性にある。それには、それが誠実性の質を持っていることの検証を通じて、情報利用者に保証²⁴を与えることが含まれる。」

23 *Ibid.*, pp. 25-26, paragraphs 56-57.

24 *Ibid.*, p. 26, paragraph 59.

表示上の誠実性 (representational faithfulness) は「表示上の正確性」と訳すのがむしろ普通かもしれない。しかし、ここでは、表示結果の正確性ではなく、表示しようとする意図に力点がおかれていると思われるので、「誠実性」と訳してみた。

問題はこの表示上の誠実性が意味することである。第2号はそのことを説明するために、薬の信頼性の例をあげている。すなわち、薬の信頼性には二つの異なる意味がある、という。一つは薬のラベルに書かれている症状を治すか軽減するという意味（有効性）で信頼できるということであり、一つは、その薬はそのラベルに書かれている処方どおりに調剤されているという意味で信頼できる、ということである。第一は薬の有効性を意味しており、第二は、たんに、ラベルに示されていることと容器に含まれているものとの一致を意味するにすぎない²⁵。第一の有効性は会計では適合性²⁵の名で呼ばれ、会計上の信頼性は後者の意味である、という。つまり、本ステイトメントで用いられている信頼性とは、財務報告上の会計情報はそれが表示しようとする経済状態あるいは事象を表示しているものと信頼できる、という意味である。さらにくわしく検討しよう。

(6) 表示上の誠実性

「表示上の誠実性 (representational faithfulness) は、測定あるいは叙述とそれが表示しようとする現象との間の一致あるいは符合である。会計においては表示すべき現象は経済的資源と債務、およびそれらの資源と債務を変化させる取引および事象である。²⁶」

問題は、会計上の用語と数は表示しようとする現象と一致すべきものとする、ということの内容である。これは一見当然のことを述べているのかのように聞こえるかもしれないが、伝統的な会計のもとでの、たとえば機械や建物という用語と数は現実の現象と一致している、とみるのであろうか。もし一致しているとみるのなら、伝統的な会計からの変更はないことになる。しかし、そうではない。ここで意味していることは「現象との一致」ということによつての、伝統的な会計（原価の会計、法的な資産・負債概念と

25 *Ibid.*, p. 26, paragraph 60.

26 *Ibid.*, p. 27, paragraph 63.

より強く結びついた会計)からの離脱を内容としているのである。なぜなら、現象との一致ということのなかには、実質が形式に優先する (substance over form) という考え方 (内容) が含まれているからである。第2号は、「実質が形式に優先する」という項目が、会計情報の質の階層図のなかに含まれていない理由をつぎのように説明している。

「実質が形式に優先する、ということは支持者を持っている考え方である。しかし、それは冗長 (redundant) になるので含まれていない。信頼性ととりわけ表示上の誠実性の質は、実質を形式に従属させる会計的表示に対する余地を残していない。²⁷」

つまり、実質は形式に優先するという考え方はすでに定着しているので、それをことさらうたうことは冗長であり、表示上の誠実性にそのことが含まれることは疑問がない、ということである。この実質優先の意味する内容は、たとえば、リース契約を資本化する論理になっていること²⁸にみられるように、伝統的な資産・負債概念からの離脱の論理になっているのである。だからこそ、信頼性は正確性 (certainty or precision) を意味するものではない、という。第2号は、時には幅をもつ評価 (見積) が単一の評価よりも信頼できる情報を伝達しうるし、またある場合には、蓋然性 (probabilities) による表示が信頼しうる情報を与える最善の方法であるかもしれない、としている。なぜなら、確実でないときに会計数字を確実なものとして報告することは、信頼しうる報告の否定になるからである、という。²⁹つまり、現実の現象に確実性がない場合には、確実なものとして報告することは、逆に表示上の誠実性にもとり、信頼性にかけるとい

27 *Ibid.*, p. 65, paragraph 160.

28 宮上一男「会計と論理——現代会計の実務と論理——」『会計ジャーナル』1981年5月号。

中島省吾「リース会計と実質優先思考」『企業会計』1980年12月号。

29 FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 2*, p. 31, paragraph 72.

うわけである。幅をもつ評価や蓋然性による表示が現実の現象に一致するなら、それが表示上の誠実性をもつ、ということである。見積りや蓋然性による表示が正当化されるのである。

以上のように、表示上の誠実性は現象との一致によって、伝統的な会計概念・方法からの離脱と新たな概念・方法の導入を論理づけるものであるが、それはまた一方では、現象との全面的な一致を意味するものではない（またはそうなりえない）ことをも指摘している。

たとえば、貸借対照表上の「のれん」項目は、その会社が保有しているすべてののれんを表示することを意図しているかのように思われるかもしれないが、そうではない。現在の一般に認められた会計原則を理解している人は、購入のれんのみが計上されることを知っている。ここでの信頼性の検討は、合理的な知識をもっている利用者を前提している³⁰。また、資産の取得原価は、一群の資産が一括して購入されたときには、個々の項目に帰属するコストは確定できない。また、資産の市場価格がない場合には、資産の現在原価あるいは適正価値についての表示の誠実性は困難になる³¹、ともいっている。さらにまた、企業の財務諸表は企業の資源と債務、および企業に流出入する財務フローの表示——企業のモデル——と考えられるが、他のあらゆるモデルと同様、それは現実の企業についての大きいなる抽象である。いかに複雑なモデルをもってしても、オリジナルを再生することはできない。現実には、どの程度の表示またはゆがみなら認められるか、ということである³²としている。

つまり、信頼性を構成する表示上の誠実性が意味するものは現象との一致であるが、その一致は程度の問題であり、その程度は、実際には、たとえば、一般に認められた会計原則に依拠する、ということによって制度的

30 *Ibid.*, p. 28, paragraph 64.

31 *Ibid.*, pp. 28-29, paragraphs 65-67.

32 *Ibid.*, pp. 32-33, paragraph 76.

に定められる一致，または専門的な内容をもつ一致である，といえる。

(7) 検証可能性

信頼性の構成要素の一つである検証可能性は、「会計測定が表示しようとするものを表示していることを保証」することによって、会計情報の有用性に貢献するものである、という。だが、ここでの検証の内容は測定³³の正確性あるいは客観性を保証するものではない。検証可能性は何回かの測定が同じ測定を得る見込みがあるということ、つまり、いくつかの独立の測定がほぼ同じように分布するという「意見の一致」であり、そこで用いられる測定方法による測定の結果が、表示しようとする現象を忠実に表示していることを保証するものではない、ということである。つまり、「意見の一致」というのは、「用いられた測定のルールが注意深く適用され、測定者の側に個人的偏差」（意図的な誤表示や、測定者の技術的な欠陥）「がなかったことについての保証」³⁴にすぎないということである。したがって、ここでいう検証可能性はペイトン・リトルトンの『会社会計基準序説』でいう *verifiable*（事実の正確さをたしかめうる）よりも、事実³⁵に即していることの意味あいのうすい概念である。このことは、第2号が客観性 (*objectivity*) という用語を用いなかった理由として、“*objective*”は観察者とは独立の客観的な存在を意味しているので、利潤とか減価償却とか原価の配分といった会計的測定には適さないのに対して、検証可能性 (*verifiability*) は会計士が行うということを反映している（意味している）ので妥当である、という説明によく示されているといえよう。

つまり、検証可能性は客観的な存在としての事実との一致の保証ではなく、主として測定者の偏差の排除を保証するものにすぎない、ということである。

33 *Ibid.*, p. 34, paragraph 81.

34 *Ibid.*, p. 35, paragraph 83.

35 *Ibid.*, p. 65, paragraph 158.

(8) 中立性

第2号は信頼性を構成する中立性については、つぎのように説明している。

中立性は無目的を意味するものではないし、また、人間の行動に影響をもつべきでないことを意味するものでもない。会計における中立性は、望ましい結果をあらかじめ決めて、そのような結果を引き出すために情報を意図的に選択してはならない、ということである。中立的であるためには、会計情報はある特定の方向への行動に影響を与える目的でイメージをつくりあげることなく、できるだけ誠実に経済活動を報告しなければならない³⁶、という。

(9) 比較可能性（継続性を含めて）

最後に、比較可能性について考察しよう。

比較可能性も継続性も、適合性や信頼性が意味するような情報（または数）そのものの質ではなしに、二つ以上の情報の間の関係についての質である。図における比較可能性の位置はそのことを表わそうとしている、といえよう。

ある企業の情報は、他の企業の同様の情報および同一企業の他の期間の情報と比較できるならば大いに有用になる。なぜなら、企業間の比較可能性および異なる期間にわたっての方法の継続性は、相対的な経済的機会ある³⁷いは成果の比較についての情報の価値を高めるからである。

ところで、比較の目的はいくつかの数字を比較可能な同一の条件のもとにおいて比較することによって、それらの間の類似性と相異性を明らかにすることであるから、会計方法の継続的使用は望ましいことではあるが、比較可能であることの十分条件ではない。³⁸有効な期間比較のためには測定

36 *Ibid.*, p. 41, paragraphs 98-100.

37 *Ibid.*, xii and p. 45, paragraph 111.

38 *Ibid.*, p. 49, paragraph 121.

単位は不変でなければならないが、貨幣単位の意味 (significance) は期間にわたって不変ではない。また、望ましい会計方法への変更は継続性を犠牲にしなければおこないえない。したがって、会計方法の変更の影響を開示することによって、変更の前後の期間を比較できるようにすることが可能なのであるから、変更による便益がそのコストを上まわるなら、会計方法は変更さるべきである、としている。³⁹

このように、第2号では、継続性は比較可能性のいわば下位概念とされ、比較の目的からして、継続性の変更は、状況によっては当然のこととして論理化されているのである。

以上、概念ステイトメント第2号の内容を会計情報の質の階層を中心に考察してきた。その論理展開は、情報利用者の意思決定を論理の起点として、そのための有用な情報の提供を引き出し、さらにその有用な情報を選択する基準 (代替的会計方法の選択基準) すなわち有用な情報の質として、適合性と信頼性の二つの柱を不可決のものとして位置づけたのである。この二つの主要な質のうち、適合性は予測価値と結びついて、将来視点の導入を論理づけ、もう一方の信頼性は適合性と対比して客観性・検証性を印象づけるが、内容としては、伝統的な会計理論体系のもとでの客観性や事実の検証性といった意味とは異なり、見積りや蓋然性を包摂しうるものとなっている。また、比較可能性も継続性の維持を強調するというよりも、むしろ、その変更の正当性を論理づけるものとなっている。

IV 第2号の特徴と現実的意味

それでは、このような論理展開の意味するもの、機能するところは何なのであろうか。主要な特徴点について検討してみよう。

39 *Ibid.*, pp. 49-50, paragraph 122.

第一は、このステイトメントが概念ステイトメント・シリーズの一つとして出されていることの意味である。第2号が伝統的会計理論にかわる新しい概念構造構築の一環としての位置をしめ、新しい会計概念にもとづく新しい会計方法と、それによって得られる情報を包摂しうる会計情報の特質について展開していることである。つまり、たんなる会計情報についての解釈ではなしに、伝統的な会計概念・情報の枠組を超える新たな情報を論理化しうる質の展開だということである。

第二は、意思決定に特有のもっとも主要な（不可欠な）質として、適合性と信頼性が二つの柱として対置されていることである。適合性は意思決定と論理的に強く結びつき、それゆえに有用性を代表する質ではあるが、同時にそれは、有用性を媒介として予測・見積・蓋然性といった将来視点を色こく内包することになる。それだけに、この側面のみをもってしては一般目的の外部会計情報の質としては社会的に合意を得ることが困難なはずである。そこで、相対的にみて、恣意性と偏差の排除、事実との符合、多くの人の間での意見の一致を思わせる（印象づける）信頼性を一方の柱としておくことによって、会計情報に対する信頼・合意を全体として高めることを意図している。

事実、第2号は現在原価会計への言及のなかで、現在原価会計の支持者は、それは歴史的な原価よりも適合性のある測定とみているが、現在原価の決定にかかわる不確か性（uncertainties）は著しく、その金額の見積の間に差異が出ることが予想される。そして、その差異のゆえに、検証可能性や表示上の誠実性や信頼性の構成要素が消滅するかもしれない。したがって、その情報の利用者にとっての有用性は、適合性と信頼性に付与される相対的なウエイトに依存する、と説明している。⁴⁰

このように、この二つの主要な情報の質は、信頼性には劣るかもしれな

40 *Ibid.*, pp. 37-38, paragraph 40.

いが高い「適合性」と、適合性には劣るかもしれないが高い「信頼性」といった、いわばある一面では対立的な質なのであり、それを不可欠のものとして対置することによって、情報の質への合意を全体として高めるための論理の組み立てなのである。

しかし、この組み立て方には、同時に、二つの質の間の交換ないしは力点の移動を組み込むことによって、不可欠の要素の対置がもつ内容をうすめ、切りくずすことができるようになっている。

第三は、すでにしばしばふれていることであるが、意思決定のための有用な情報を論理的起点に捉えることによって、適合性をもっとも主要な情報の質として位置づけていることである。この適合性は予測価値・フィードバック価値を内包し、予測・見積・蓋然性といった将来視点の導入をもたらす。このことは取得原価や伝統的な法概念と比較的強く結びついた資産・負債概念にとらわれない、弾力的な主観的な会計数字の導入を論理化することになる。

第四は、適合性に対置される信頼性は、第二のところでは指摘したごとく、より確実なもの、意見の一致を得られるもの、恣意性と偏差を排除するもの、より客観性の強いもの、という印象を与えるが、内容としては主観的な数を導入しうるものとなっている、ということである。すなわち、信頼性を構成する表示上の誠実性は、表示しようとする「現象との一致」によって、「実質優先」の論理を内包し、法的な資産・負債概念や原価といった「形式」から離れた新たな会計概念、およびそれと結びつく会計情報(数)を導入することを論理化するものである。また、厳密な評価にかえての幅をもつ評価や、蓋然性による表示を論理化する道もこの概念によって示されている。さらに、信頼性を構成する検証可能性も、事実との一致の検証を保証するものではなく、主として測定者の偏差(意図的な誤表示、能力の欠如)を最小限にする意味しかもたない。客観的存在を意味する

objectivity なる用語を排して verifiability が用いられたのは「客観性」のニュアンスを排除するためだというのであるから。

第五は、比較可能性は継続性を論理的に強化する概念ではなく、むしろ、継続性の変更を正当化するものになっている。ここにおいても、原価主義理論体系からの離脱の論理化が準備されている。

第六は、以上のような主観的・弾力的な内容をもつ適合性と信頼性を会計情報を選択する基準、すなわち情報の質として論理づけ、体系化したことがもつ意味である。第2号は第1号の財務報告目的と各論部分にあたる測定および報告の諸概念および諸基準の橋渡しとしての位置をしめるものである。したがって、第2号で展開されたこれらの主観的な内容をもつ情報の質は、測定および報告の内容を支え、論理化する役割をもつものである。現代会計実務およびそれを合理化する基準に対して、具体的にどのような論理化の役割を果たすかは、概念ステイトメント・シリーズの全体がほぼ明らかになるまでは、十分に解明することはできない。しかし、情報の質についてのこのような弾力的な概念が伝統的な原価の会計理論体系と結びついた会計方法や情報をはるかに超えて、支出原価や契約から離れた論理的な内容をもつ会計情報(数)を論理化するねらいを持っていることは確かである。わたたくしは別稿⁴¹において概念ステイトメント第3号「企業の財務諸表の要素」について考察した。それは財務諸表の要素(資産、負債、持分、収益、費用などの10要素)の定義を通じて、資産や負債を法的な概念から切り離して著しく拡大し、そのことによって、たとえばリース契約を資本化することによって生ずるリース資産とリース負債を資産および負債として論理化し、インフレ会計による資産の付加計上とその費用化を、資産および費用として論理化している。ここに考察してきた第2号による会計

41 拙稿「財務会計概念ステイトメント第3号——現代アメリカ会計の方向——」『同志社商学』第33巻第2号(1981年9月)。

情報の質が、伝統的な会計理論体系をもってしては論理化できないこのような新たな展開を、論理化するものとして機能するものであることは確かである。第2号の現実的意味はここにある、と考える。