

FASB 『財務会計概念ステイメント第8号』 の本質的意味

志 賀 理

はじめに

- I 一般目的財務報告の目的
- II 有用な財務情報の質的特徴
- III 「信頼性」から「誠実な表示」への変更の意味
- IV 財務会計概念ステイメント第8号の本質的な意味

はじめに

IASB と FASB は、2004 年 10 月に開催された共同会議において、概念フレームワークの再検討プロジェクトを両審議会の協議事項に加えることを決定した。その共同プロジェクトの目的は、完全かつ内部構造的に一貫した共通の概念フレームワークを開発することであるという。そのようなフレームワークは、将来の会計基準を開発するための明確な基礎を提供し、原則主義にもとづき、内部構造的に一貫した、国際的に統合化された、さらには、投資、与信、類似する意思決定のために必要な情報を提供する財務報告を導き出す会計基準を開発するという両審議会の目標を達成するために不可欠なものであるという。つまり、国際的に統合化された、財務報告の目的を達成するために一貫した会計基準を開発するためには、内部構造的に一貫した包括的な基本的会計概念の確立が必要であるというのである。¹ 両審議会は、その目的を達成するために、このプロジェクトを次の表で示されているように A から H までの 8 段階に分けて行っている。²

目的と質的特徴は、他の概念の基礎を提供するために、一つのグループとして最初に検討すべき概念としている。次に、諸要素、認識、および測定属性については、横断的な諸問題間の相互関係が明確にされるために、一つのグループとして検討するとしている。³

測定については、測定属性と初期測定・事後測定という二つのステップに分けて検討される。測定属性についての検討の目的は、現行のフレームワークで掲げられている測

1 FASB, Preliminary Views, *Conceptual Framework for Financial Reporting: Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-Useful Financial Reporting Information*, July 2006, pars. P 3–P 5.

2 IASB, IASB Meeting, *Conceptual Framework Project, Draft Project Plan*, February, 2005, par. 35.

3 *Ibid.*, pars. 10–11.

定属性を収斂し、改善することであるとしている。初期測定・事後測定については、測定技法を含む、初期測定と事後測定に関する測定概念を開発することとしている。測定についてこのように二つのステップに区分して検討する理由は、どの測定属性を適用するかを選択するための概念を開発する前に、測定属性を明確にする必要があるからであるとしている⁴。

FASB は当該プロジェクトにおける第一段階として、財務報告の目的と財務情報の質的特徴について、2006年7月に予備的見解（Preliminary Views）『財務報告の目的と意思決定に有用な財務報告情報の質的特徴』（以下、PV と略称する）、2008年5月に公開草案『財務報告の目的と意思決定に有用な財務報告情報の質的特徴と拘束』を公表した。それらのデュー・プロセスを経て、2010年9月に財務会計概念ステイトメント第8号として『財務報告のための概念フレームワーク第1章一般目的財務報告の目的・第3章有用な財務情報の質的特徴』（以下、概念ステイトメント第8号と略称する）を公表するに至った。概念ステイトメント第8号によって、現在の概念ステイトメント第1号と第2号は置き換えられることになる。現在進められているプロジェクトから、財務報告のための概念フレームワークの第2章は「報告実体」、第4章は「諸要素と認識」、第5章は「測定」についての章になると思われる。

そこで本論文では、FASB が現行の概念ステイトメント第1号および第2号を改訂する概念ステイトメント第8号を公表したことの本質的意味を考察する。

I 一般目的財務報告の目的

1. 一般目的財務報告の目的

概念ステイトメントはまず、「一般目的財務報告の目的は、概念フレームワークの基礎を形成する。概念フレームワークの他の側面、すなわち、報告実体の概念、有用な財務情報の質的特徴と拘束、財務諸表の諸要素、認識・測定、表示、および開示は、その目的から論理的に導き出される⁵」として、財務報告の目的を演繹的に設定する。

「一般目的財務報告の目的は、現在および潜在的な投資家、与信者、および他の債権

プロジェクト計画

段階	プロジェクト・タイトル
A	目的・質的特徴
B	諸要素・認識・測定属性
C	初期測定・事後測定
D	報告実体
E	表示・開示（財務報告の限界を含む）
F	フレームワークの目的・GAAPの階層
G	非営利法人に対する適用可能性
H	フレームワーク全体

4 *Ibid.*, pars. 12–13.

5 FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No.8, *Conceptual Framework for Financial Reporting, Chapter 1, The Objective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information*, September 2010, par. OB 1.

者が、実体に対して資源を提供することについて意思決定を行うさいに有用となる当該報告実体についての財務情報を提供することである⁶」とする。

その有用な情報とは、「投資家、与信者、および他の債権者は彼らのリターンについて期待するが、彼らの期待は実体への将来純キャッシュ・インフローの金額、タイミング、および不確実性についての彼らの評価に依拠する。結果的に、現在および潜在的な投資家、与信者、および他の債権者は、実体への将来純キャッシュ・インフローの見込みを彼らが評価するのに役立つ情報を必要とする⁷」としている。

実体への将来純キャッシュ・インフローの見込みを評価するために、「現在および潜在的な投資家、与信者、および他の債権者は、実体の資源、実体に対する請求権、さらには、実体の経営者と取締役会が実体の資源を使用するためにどのように効率的かつ効果的に彼らの責任を果たしているのかについての情報を必要とする⁸」という。

そのようなキャッシュ・フローの予測を可能にする情報は、具体的にどのように提供されるのか。概念ステイトメント第8号は「一般目的財務報告は、報告実体の財政状態についての情報、すなわち、実体の経済的資源および実体に対する請求権についての情報を提供する。また、財務報告は、報告実体の経済的資源および請求権を変動させる取引および他の事象の影響についての情報も提供する。両方の形態の情報は、実体に対して資源を提供することについて意思決定を行うために、有用なインプットを提供する⁹」という。

つまり、資産、負債、持分、およびそれらの変動についての情報が、キャッシュ・フローを予測するうえで、有用な情報になるというのである。

2. 発生主義会計

次に、概念ステイトメント第8号は、それらについての情報は、発生主義会計を適用することによって提供されるという。概念ステイトメント第8号は次のように発生主義会計の適用を強調している。

「発生主義会計は、結果的な現金の授受が異なる期間に生じたとしても、報告実体の経済的資源および請求権に与える取引、他の事象や環境の影響をそれらが発生した期間に描写する。このことは重要である。なぜなら、ある期間中の単なる現金授受についての情報よりも、報告実体の経済的資源および請求権と、当該期間中の経済的資源と請求権の変動についての情報のほうが、実体の過去と将来の業績を評価するのによ

6 *Ibid.*, par. OB 2.

7 *Ibid.*, par. OB 3.

8 *Ibid.*, par. OB 4.

9 *Ibid.*, par. OB 12.

り良い基礎を提供するからである¹⁰」。

以上のように、概念ステイトメント第8号が提示した財務報告の目的は、概念ステイトメント第1号と同じように、キャッシュ・フローの予測を可能にする財務報告が意思決定者にとって有用な情報であることを確認し、財務報告情報の力点をキャッシュ・フローに置いたものとなっている。

現行の概念ステイトメント第1号と大きく異なるところは、想定する財務報告の利用者である。現行の概念ステイトメント第1号では、「財務報告は、現在および潜在的な投資家、与信者、および他の利用者が、投資、与信、および類似する意思決定を行うのに有用となる情報を提供すべきである」と、財務報告の利用者を「投資家、与信者、および他の利用者」としている。そして、その投資家と与信者という用語を幅広い意味で使用し、それらには、「証券アナリストやアドバイザー、ブローカー、弁護士、規制機関、およびその他、投資家と与信者にアドバイスする者や彼らの利害を代表する者、あるいは投資家と与信者がどのような状態になっているかに関心を持つ者」も含まれると¹¹している。

概念ステイトメント第8号は、そのことについて、「主要な利用者グループを定義しなければ、概念フレームワークが過度に抽象的あるいはあいまいになるリスクがある¹²」として、概念ステイトメント1号のような幅広い利用者を想定するのではなく、主要な利用者グループを明確にしている。「投資家、与信者、および他の債権者以外の規制機関や一般利用者のような他の利用者も一般目的財務報告が有用であるとわかるかもしれない。しかし、一般目的財務報告はそれらの他のグループに主に向けられていない¹³」として、実体に資源を提供している（あるいは、提供することを検討している）投資家、与信者、および他の債権者を主要な利用者グループとしている。その理由として、財務報告の目的が「資源を提供することについて意思決定を行う利用者に焦点を絞ることによって、より直接的になる¹⁴」からであるという。

このような実体に資源を提供している（あるいは、提供することを検討している）利用者を財務報告の主要な利用者として明確にすることの意味は、彼らが将来のリターンを期待する利用者であるため、実体への将来純キャッシュ・インフローの見込みを評価するのに役立つ情報の重要性にさらに重きが置かれ、財務報告によるキャッシュ・フロ

10 *Ibid.*, par. OB 17.

11 FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No.1, *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, November 1978, pars. 34–35.

12 FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No.8, op. cit., par. BC 1.14.

13 *Ibid.*, par. OB 10.

14 *Ibid.*, par. BC 1.13.

一の予測が可能となる情報の提供をさらに強めることにあると考える。

II 有用な財務情報の質的特徴

概念ステイトメント第8号は、現在および潜在的な投資家、与信者、他の債権者が財務報告で提供される情報にもとづいて報告実体についての意思決定を行うために、もっとも有用になりうる情報の形態を明確にするものが財務情報の質的特徴であるという¹⁵。

有用な財務情報となりうるための基本的な質的特徴は、「目的適合性 (relevance)」と「誠実な表示 (faithful representation)」であるという¹⁶。「比較可能性 (comparability)」, 「検証可能性 (verifiability)」, 「適時性 (timeliness)」, および「理解可能性 (understandability)」は、財務情報の有用性を高める質的特徴であるという¹⁷。概念ステイトメント第8号では、「目的適合性」と「誠実な表示」を財務情報が有していなければならない基本的な質的特徴、すなわち、有用な財務情報を特徴づける重要な質として位置づけている。「比較可能性」, 「検証可能性」, 「適時性」, 「理解可能性」は、「あまり重要ではないが、ひじょうに望まれる¹⁸」質的特徴として基本的な質的特徴と区別している。

さらに、概念ステイトメント第8号は、基本的な質的特徴と財務情報の有用性を高める質的特徴との関係を、「目的適合性と誠実な表示という二つの基本的な質的特徴のない財務情報は有用ではなく、そのような情報は、より比較可能であり、検証可能であり、適時的であり、あるいは理解可能であったとしても有用ではない。しかし、目的適合的で誠実な表示がなされている財務情報は、財務情報の有用性を高める質的特徴を有していないとしても有用になりうる¹⁹」として、目的適合性と誠実な表示という質的特徴が強調されている。

1. 基本的な質的特徴

①目的適合性

目的適合的な情報とは、利用者の意思決定に相違を創り出すことができる情報であって、そのためには情報は「予測価値」(predictive value), 「確認価値」(confirmatory value), あるいは両方を有していなければならないという。

予測価値とは、将来の結果を予測するために情報利用者が採用するプロセスのインプットとして財務情報が用いられることをいう。確認価値とは、財務情報が情報利用者の

15 *Ibid.*, par. QC 1.

16 *Ibid.*, par. QC 5.

17 *Ibid.*, par. QC 19.

18 *Ibid.*, par. BC 3.8.

19 *Ibid.*, par. BC 3.10.

以前の評価を確認したり修正したりすることに役立つことをいう。²⁰

さらに、概念ステイトメント第2号では財務報告の拘束として位置づけていた「重要性」(materiality)を、目的適合性の一つの側面として位置づけている。重要性とは、「情報が個々の報告実体の財務報告の内容に関連する項目の性質もしくは大きさ、あるいは両方にもとづく目的適合性の実体固有の側面である」という。つまり、「ある情報を省略することによって、あるいは誤って表示することによって、特定の報告実体の財務情報にもとづいて利用者が行う意思決定が影響される場合、その情報は重要である」ため、重要性は目的適合性の一つの側面であるとしている。²¹

②誠実な表示

概念ステイトメント第8号は誠実な表示という質について、財務報告は用語と数字で経済現象を表示する。財務情報が有用であるためには、情報は目的適合的な情報を表示しなければならないとともに、それが表示しようと意図する現象を誠実に表示しなければならない。誠実な表示を完全にするためには、その描写は三つの特徴を持つ。すなわち、「完全であること」(complete)、「中立であること」(neutral)、「誤謬がないこと」(free from error)である。しかし、完全なものはめったにないために、可能な限りそれらの質を最大限にしなければならないという。²²

完全な描写とは、すべての必要な記述や説明を含む、描写されている現象を利用者が理解するのに必要なすべての情報を含んでいることを意味する。²³

中立的な描写とは、財務情報の選択もしくは表示においてバイアスがないことを意味する。²⁴

誤謬がないということは、現象の記述において誤謬もしくは脱落がなく、報告される情報を作成するために用いられるプロセスが、そのプロセスの段階において誤謬がなく選択され適用されていることを意味する。ここで概念ステイトメント第8号は、誤謬がないということは、すべての局面において完全な正確性を意味しないという。「たとえば、観察できない価格もしくは価値の見積は、正確であるか不正確であるかは決定されない。しかし、その見積の表示は、見積であるとして明確かつ正確に描写され、見積プロセスの性質と制限が説明され、見積を開発するために適切なプロセスを選択し適用するさいに誤謬がない場合に、誠実となることができる」として、見積には正確性が求められるのではなく、その見積のプロセスに誤謬がないということが正当化されれば、経

20 *Ibid.*, pars. QC 6-9.

21 *Ibid.*, par. QC 11.

22 *Ibid.*, par. QC 12.

23 *Ibid.*, par. QC 13.

24 *Ibid.*, par. QC 14.

25 *Ibid.*, par. QC 15.

26 *Ibid.*, par. QC 15.

済現象を誠実に表示していることになるというのである。

③目的適合性と誠実な表示との関係

概念ステイトメント第8号は、目的適合性と誠実な表示はともに、有用な財務情報が有していなければならない基本的な質的特徴と位置づけているが、それらの基本的な質的特徴を適用するために、以下の三つのステップにしたがうことがもっとも効率的かつ効果的なプロセスであるという。

「最初に、報告実体の財務情報の利用者にとって有用となる可能性を持っている経済現象を明確にすること。次に、その経済現象についてもっとも目的適合的な情報の形態を明確にすること（そのさい、その情報が利用可能であり、誠実に表示されうるかを考慮する）。最後に、その情報が利用可能であり、誠実に表示されうるかどうかを決定すること²⁷」として、目的適合性と誠実な表示の適用方法を示している。

これまでの概念ステイトメント第2号においては、目的適合性と信頼性との関係については、トレード・オフの関係であると位置づけるだけであったが、第8号においては、まずは利用者にとって有用な経済現象を決定し、目的適合的な情報の形態を明確にし、最後に誠実な表示が可能かどうかを決定するというように、目的適合性を誠実な表示の前に考慮することとしている。

2. 財務情報の有用性を高める質的特徴

概念ステイトメント第8号は「比較可能性」、「検証可能性」、「適時性」、および「理解可能性」という質的特徴を、目的適合的で誠実に表示された情報の有用性を高める質的特徴であると、質的特徴を階層化している。財務情報の有用性を高める質的特徴はまた、ある二つの方法が有する目的適合性と誠実な表示がともに等しいとみなされた場合、それらの二つの方法のいずれかが現象を描写するために用いられるべきかを決定するのに役立つという²⁸。つまり、目的適合性と誠実な表示が備わった財務情報の有用性をさらに高める役割を果たす質的特徴ということになる。

①比較可能性

利用者の意思決定は、たとえば、投資を売却するかそのまま保有するか、あるいは、ある報告実体に投資をするか別の実体に投資をするか、というような代替的方法間の選択を含んでいる。結果的に、報告実体の情報は、他の実体についての類似する情報と、同じ実体の他の期間もしくは他の時点についての類似する情報と比較されうる場合により有用となるという²⁹。

27 *Ibid.*, par. QC 18.

28 *Ibid.*, par. QC 19.

29 *Ibid.*, par. QC 20.

②検証可能性

検証可能性は、情報が表示しようとする意図している経済現象を誠実に表示していることを利用者に保証することに役立つ。検証可能性は、異なる理解力を持った独立した観察者が、特定の描写が誠実な表示であるということに一致する（しかし、それは必ずしも、完全な意見の一致ではない）ことを意味する。数量化された情報は検証可能な一つのポイントの見積である必要はない。可能性のある金額の幅と関連する発生の可能性もまた検証可能であるという。³⁰

③適時性

適時性は、意思決定者が、彼らの意思決定に影響することができるときに利用可能な情報を有していることを意味する。一般的に、情報が古くなればなるほど、その有用性はなくなる。しかし、ある種の情報は報告期間後も適時的でありつづけるかもしれない。なぜなら、たとえば、ある種の利用者はその傾向を明確にし、評価する必要があるかもしれないからである。³¹

④理解可能性

明確かつ簡潔に情報を分類し、特徴づけ、表示することは、その情報を「理解可能な」ものにする。ある種の現象は本来から複雑であり、理解するのに容易でない場合がある。それらの現象についての情報を財務報告から除外することは、それらの財務報告における情報を理解しやすいものにするかもしれない。しかし、それらの報告は完全ではなく、それゆえに、誤解を生じさせる可能性があるという。³²

⑤財務情報の有用性を高める質的特徴の適用

概念ステイトメント第8号は、財務情報の有用性を高める質的特徴は、可能な限り最大化されるべきであるが、その情報が目的適合的でないか、あるいは誠実に表示されていない場合は、単独であるいは集合しても情報を有用なものにしないという。ある一つの財務情報の有用性を高める質的特徴は、別の質的特徴を最大化するために減少させられるかもしれない。たとえば、新たな財務報告基準を早期適用した結果、一時的に比較可能性が減少させられることは、長い期間にわたって目的適合性もしくは誠実な表示を改善するためにむだではないという。³³このように、概念ステイトメント第8号はあくまでも、目的適合性と誠実な表示という基本的な質的特徴を優先させ、財務情報の有用性を高める質的特徴は有用な情報を補完するという位置づけをしているのである。

30 *Ibid.*, par. QC 26.

31 *Ibid.*, par. QC 29.

32 *Ibid.*, pars. QC 30–QC 31.

33 *Ibid.*, pars. QC 33–QC 34.

3. コストの拘束

コストは、財務報告によって提供されうる情報に対する普遍的な拘束である。財務情報を報告することは、コストがかかり、それらのコストがその情報を報告することの便益によって正当化されることは重要であるという。³⁴しかし、「目的適合的で、それが表示しようとするものを誠実に表示する財務情報を報告することは、利用者がより確信のある意思決定を行うのに役立つ。このことは、資本市場のより効率的な機能をもたらし、全体として経済にとって資本のコストがあまりかからない。個々の投資家、与信者、他の債権者もまた、より情報を知った意思決定を行うことによって便益を受ける³⁵」として、有用な財務報告から得られる便益を幅広く捉え、目的適合性と誠実な表示を備える情報の提供にかかるコストを正当化している。

Ⅲ 「信頼性」から「誠実な表示」への変更の意味

概念ステイトメント第8号では、現行の概念ステイトメント第2号で示されている「信頼性」という質的特徴を「誠実な表示」という質に置き換えている。

概念ステイトメント第8号を設定する仮定で公表された予備的見解(PV)は、その理由として、信頼性は正確性を意味すると解釈されているなど、信頼性という用語は多様な意味に解釈されているために、信頼性が意味するものを明確にする必要があるとして、誠実な表示という用語を用いている³⁶としている。

PVはとりわけ誠実な表示が確実性や正確性とは異なる概念であることを明確にしている。

「経済活動は不確実性の状況下で起こり、たいていの財務報告は多様な形態の見積を含む。それらのうちのいくつかは経営者の判断を組み込んでいる。実体が支配する現金額を可能なかぎり除外して、ある程度の不確実性を含まない経済現象の測定を開発することはほとんど不可能である。たとえば、実体の受取債権は、受取債権に具現化されている法的請求権の合計として表示される。しかし、より目的適合的な表示は、当該受取債権から生ずるキャッシュ・フローの見積額であり、受取債権が回収可能かどうかについての不確実性の影響を反映することを要求する。ある時点で回収可能な受取債権の見積は、実際に回収される金額が以前の見積とは異なっていたとしても、誠実な表示であろう。経済現象を誠実に表示するためには、見積は適切なインプットにもとづかなければならず、それぞれのインプットは、もっとも利用可能な情報を反映しなければならな

³⁴ *Ibid.*, par. QC 35.

³⁵ *Ibid.*, par. QC 37.

³⁶ FASB, Preliminary Views, *op. cit.*, par. BC 2.26.

い。見積の正確性はもちろん望ましいことであり、正確性の最低レベルは、見積にとって経済現象の誠実な表示であるため必要である。しかし、表示上の誠実性は、見積における絶対的な正確性や結果についての確実性のいずれも意味していない。それが所有していない情報の正確性や確実性の程度を意味することは、その情報が表示しようと意図する経済現象を誠実に表示する程度を減少させる³⁷』というのである。

概念ステイトメント第2号でいうところの信頼性から、正確性・確実性という概念を切り離し、経済現象の誠実な表示ということが強調されている。つまり、見積や予測要素を含む測定方法には、正確性が求められるのではなく、経済現象を誠実に表示しているかどうかが重要となる。

その経済現象を誠実に表示していることを保証する質が、検証可能性である。しかし、見積・予測要素を含む測定がいかん検証可能であるのか。概念ステイトメント第8号は検証可能性について、直接的検証性と間接的検証性という概念を導入している。

直接的検証性とは、ある金額あるいは他の表示を、たとえば、現金を数えることによって、直接的な観察をつうじて検証されるというものである。間接的検証性とは、モデル、数式、あるいは他の技法へのインプットをチェックし、同じ方法論を用いて、アウトプットを再計算することを意味する。たとえば、インプット（量と原価）をチェックし、同じ原価フローの仮定（たとえば、先入先出法）を用いて期末棚卸資産を再計算することによって棚卸資産の帳簿価額を検証することができる³⁸。

このように、検証可能性という情報の質に直接的検証性と間接的検証性を導入することによって、見積・予測要素を含む測定方法によって算出された金額も検証可能となる。概念ステイトメント第8号は「数量化された情報は検証可能な一つのポイントの見積である必要はない。可能性のある金額と関連する発生の可能性の幅もまた検証可能である³⁹」と述べていることからして、期待キャッシュ・フロー・アプローチなど多くの予測・見積を内包した測定方法によって測定された金額も検証可能になるものと考えられる。

さらには、概念ステイトメント第8号は「目的適合的な情報を提供するさいにひじょうに重要となる多くの将来の見積（たとえば、期待キャッシュ・フロー、耐用年数、残存価額）は、直接的に検証できない。しかし、それら見積についての情報を除外することは財務報告を有用にしないという意見に審議会は一致し、検証可能性を、ひじょうに望ましいが必ずしも要求されない、財務情報の有用性を高める質的特徴として位置づけた⁴⁰」として、直接的に検証できない財務報告への将来の見積の導入を優先づけてい

37 *Ibid.*, par. QC 21.

38 *Ibid.*, par. QC 27.

39 *Ibid.*, par. QC 26.

40 *Ibid.*, par. BC 3.36.

る。何よりも、概念ステイトメント第2号では、「検証可能性」は「信頼性」を構成する情報の質として位置づけられていたが、ここでは必ずしも要求されない、財務情報の有用性を高める質的特徴として、その地位を後方に押し下げられているのである。

概念ステイトメント第8号は、信頼性の意味を、確実性や正確性ではなく誠実な表示であるとして、経済現象の誠実な表示が直接的検証性だけでなく間接的検証性によっても検証可能であることを強調している。さらには、その検証可能性が基本的な質的特徴である誠実な表示を構成する質的特徴ではなく、財務情報の有用性を高める質的特徴として、必ずしも要求されない情報の質と位置づけられている。このことは、現在の財務諸表において増大している公正価値測定による将来の予測・見積が、有用な財務報告情報の質的特徴を有しているものとして概念レベルで保証されることを意味する。

IV 財務会計概念ステイトメント第8号の本質的な意味

以上のように、概念ステイトメント第8号における概念フレームワークの第1章は、現行の概念ステイトメントの意思決定に有用な情報を提供するという財務報告の目的を踏襲し、その財務報告の主要な利用者として、投資家、与信者、他の債権者に焦点を当てている。投資家、与信者、他の債権者は、報告実体に資源を提供している（あるいは、提供することを検討している）利用者であり、実体への将来純キャッシュ・フローの予測を可能にする情報に関心があるとする。このことは、将来キャッシュ・フローを内包した財務諸表の諸要素や測定方法が概念フレームワークとして展開されることの論理的起点が据えられたことを意味する。

概念フレームワークの第3章では、その財務報告の目的から、有用な情報になるための情報の質を定義している。しかし、その情報の質では、現行の概念ステイトメントにおいては、信頼性の一つの構成要素であった「表示上の誠実性」を「誠実な表示」として全面に置き換えることによって、信頼性のなかで解釈されうる正確性・確実性概念を切り離している。

このことによって、公正価値という論理でもって、将来キャッシュ・フローの現在価値や、期待キャッシュ・フロー・アプローチなどの現行の会計基準で認められている見積・予測要素を含んだ測定方法を、概念レベルで合理化されることになる。しかし、見積・予測要素を含んだ財務諸表に対して、誠実な表示であるという保証を与えなければならない。そこに検証可能性の直接的検証性と間接的検証性が機能している。さらには、検証可能性を有用な財務情報が有しているなければならない基本的な質的特徴を構成するものではなく、財務情報の有用性を高める質的特徴として、その地位を後方に押し下げられ、見積・予測要素を含んだ情報の有用性が優先されている。

現行の概念ステイトメントにおいては、目的適合性と信頼性との関係においては、相反する関係であるがゆえに、トレード・オフ関係があった。しかし、概念ステイトメント第8号は、目的適合的な情報を最初に検討し、それを誠実に表示できるかどうかを検討するという、二つの情報の質間での順位づけを行っている。有用な情報は将来のキャッシュ・フローを予測できる情報であって、そこには歴史的原価よりもむしろ、公正価値のような将来事象を現在の財務諸表において測定可能にする方法の優位性が含まれる。そのような見積・予測要素を含んだ測定方法であるがゆえに、誠実な表示という質によって制度的な保証が与えられることになるのである。すなわち、概念ステイトメント第8号は、情報の目的適合性を最初に検討しなければならない情報の質として位置づけることによって、現行の概念ステイトメントで存在する目的適合性と信頼性のトレード・オフ関係の問題を解決し、目的適合的な情報ならば可能なかぎり財務諸表に認識・計上するという論理を構築したのである。

このような概念フレームワークを改訂することの意味はどこにあるのか。リース会計や偶発事象会計など、取引価格・原価配分を基礎概念とする近代会計理論では論理化できない会計実務・会計基準の出現によって、概念ステイトメントが要求された。概念ステイトメントは、意思決定に有用な情報提供という論理でもって、資産を将来経済便益、負債をその犠牲と定義することによって、将来事象を認識可能とする論理を構築した。

将来の事象は、見積・予測要素を含む期待キャッシュ・フロー・アプローチなどの測定技法を含む公正価値評価によって認識・計上が可能となる。そのような見積・予測要素を内包する会計実務・会計基準を制度的に合理化するためには、信頼性を誠実な表示に置き換え、目的適合性を重視した、将来キャッシュ・フローの予測を可能にする有用な情報提供を論理的起点に据えた概念フレームワークの再構築が必要になったと考えられる。このことによって、公正価値をベースとした会計実務・会計基準が理論レベルで、さらに一層堅固に合理化されることになる。

将来の予測・見積を内包した公正価値による測定方法の使用を一層推し進めるためには、将来キャッシュ・フローの予測を可能にする有用な情報の提供こそが、財務報告の目的であることを強調し、財務報告情報における信頼性について、确实性や正確性という意味ではなく、現実の経済現象を誠実に表示するかどうかという意味を全面に押し出し、概念レベルで財務報告情報の信頼性を保証する必要があるのではないかと考える。ここに現代会計における概念フレームワークを改訂する本質的な意味があると考えられる。