

解説



共通の概念フレームワークの新篇章 「一般目的の財務報告の目的」と 「有用な財務情報の質的特性」

米国財務会計基準審議会（FASB）国際研究員 かわにし やすのぶ
川西 安喜



はじめに

2010年9月28日、米国財務会計基準審議会（FASB）及び国際会計基準審議会（IASB）は、両ボードに共通の概念フレームワークの一部として、「第1章：一般目的の財務報告の目的」及び「第3章：有用な財務情報の質的特性」を公表した（第2章は、報告企業に関する章に充てる予定である。）。これらの章は、両ボードの共同プロジェクトである概念フレームワーク・プロジェクトの成果である。

本稿では、概念フレームワークについて紹介した上で、このたび公表された第1章及び第3章の内容について紹介する。FASBのボード・メンバーやスタッフが、個人の見解を表明することは奨励されており、本稿

では、筆者個人の見解が表明されている。会計上の問題に関するFASB及びIASBの公式見解は、それぞれのボードの厳正なデュー・プロセス、審議を経たものに限られている。

概念フレームとは何か

【概念フレームワークの意義】

概念フレームワークは、財務会計及び財務報告に関する基準を開発する上での基礎となる、目的及び基本概念を示すことを意図している。目的は、財務報告の目標と趣旨を特定するものである。基本概念とは、財務会計の基礎となる概念、すなわち、会計処理の対象となる取引並びにその他の事象及び状況の選択、これらについての認識及び測定、さらには、利害関係者に、これらについて要約し、伝達する方法を示す概念である。その他の概念がこれらの概念から派生し、財務会計及び財務報告に関する基準を設定し、解釈し、適用するに当たって繰り返し参照する必要があるという意味で、これらの概念は基本概念である。

概念フレームワークは、相互に関連する目的及び基本概念の一貫した

体系であり、首尾一貫した基準をもたらすことが期待され、財務会計及び財務報告の性質、機能、及び限界を定めるものである。概念フレームワークは、偏向のない財務情報及びこれに関連する情報の提供を促進するために、財務会計及び財務報告に構造及び方向性を与えることによって、公共の利益に資することを意図している。その情報は、資本市場及びその他の市場が、経済及び社会の希少な資源を配分するに当たって、効率的に機能する上で役立つ。

目的を設定し、基本概念を特定することにより、財務会計及び財務報告に関する問題が、直接、解決されるわけではない。むしろ、目的は方向性を与え、基本概念は問題解決のためのツールとなる。

概念フレームワークによって最も直接的に便益を享受する可能性が高いのは、両ボードである。概念フレームワークは、財務会計及び財務報告に関する基準の開発において、代替案のメリットを検討する上で、共通の基礎及び基本的な論拠を両ボードに与えることになる。

しかし、新しい基準を開発する上で、両ボードが使用する目的及び基

本概念に関する知識はまた、会計基準によって影響を受ける者や、会計基準に関心がある者に対し、財務会計及び財務報告によって提供される情報の趣旨、内容及び特性をよりよく理解することを可能にするはずである。この知識は、財務会計及び財務報告の有用性と信頼性を高めることが期待されている。目的及び基本概念はまた、適用可能な権威ある基準が存在しない場合に、財務会計及び財務報告に関する新しい問題を分析する上で、いくらかの指針を提供することがある。

両ボードは、現行の会計基準が、いくつかの点で、概念フレームワークに示された目的及び基本概念から導かれる会計基準と首尾一貫しないことがあることを承知している。しかし、概念フレームワークは、既存の会計基準を変更するものではない。

【概念フレームワーク・プロジェクト】

○ **概念フレームワークを見直す理由**

両ボードの共通の目標であり、両ボードの市場関係者も共有する目標は、会計基準が明確に首尾一貫した原則に基づいているということである。首尾一貫するために、原則は、慣習の寄せ集めではなく、基本的な概念に根ざしたものでなければならない。財務報告が一貫して有用であるためには、会計基準全体とその適用は、健全で、包括的、かつ、内的に首尾一貫している概念フレームワークに基づかなければならない。

既存の概念フレームワークは、首尾一貫した会計基準の適切な基礎として大いに役立つ概念を明確に述べており、両ボードはこれまで、その目的で概念フレームワークを用いてきた。例えば、会計基準のほとんどの結論の根拠では、ボードの結論が

どのように関連する概念から導かれたのかが述べられている。

両ボードのもう1つの共通の目標は、会計基準のコンバージェンスである。将来公表する会計基準においてコンバージェンスが達成されるよう、両ボードは議題を緊密に調整しているが、異なる概念フレームワークに基づいて意思決定を行う場合には、それも難しくなる。

原則に基づく共通の会計基準を開発する基礎を提供するため、両ボードは、改善された共通の概念フレームワークを開発する共同プロジェクトに取り組むことにした。このプロジェクトの目標には、既存の概念が開発されてからの20年以上の間に発生した、市場、企業実務、及び経済環境の変化を反映するよう、既存の概念を更新し、精緻化することも含まれる。両ボードは、認識及び測定など、既存のフレームワークの一部を改善すると同時に、概念フレームワークの空白を埋めることを意図している。例えば、両ボードの既存の概念フレームワークには、報告企業

についての堅固な概念が存在しない。

○ **共通の概念フレームワークの開発**

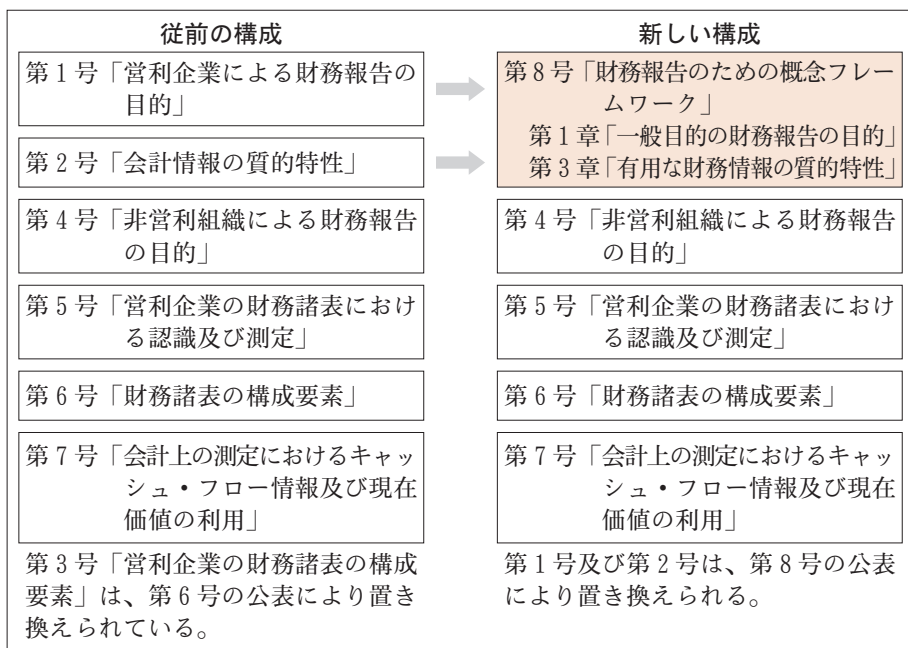
両ボードは、すべての概念について包括的な見直しを行うことは、両ボードの資源を効率的に使用することにならないとの結論に至った。両ボードの概念フレームワークの多くの側面は相互に整合しており、根本的な見直しは必要なさそうである。その代わりに、両ボードは、近い将来、会計基準設定に便益をもたらす可能性のある論点の優先順位を高くし、既存の概念フレームワークを改善し、コンバージェンスを達成することに主として焦点を絞るアプローチを採用することにした。

両ボードはまず、民間部門の営利企業に適用される概念に焦点を絞ることにした。これらの企業についての概念が開発された後に、両ボードは、これらの概念が、民間部門の非営利企業など、その他の企業にも適用できるかどうかを検討する予定である。

【FASBの概念フレームワーク】

FASBの概念フレームワークは、これまで、1978年に公表された財務

【図1】 FASBの概念フレームワークの構成



会計概念書（SFAC）第1号「営利企業による財務報告」から2000年に公表されたSFAC第7号「会計上の測定におけるキャッシュ・フロー情報及び現在価値の利用」までの財務会計概念書によって構成されていた（SFAC第6号「財務諸表の構成要素」が、SFAC第3号「営利企業の財務諸表の構成要素」を置き換えたため、これまで有効な財務会計概念書は6つであった）。

FASBは、このたびの共通の概念フレームワークの新章をSFAC第8号として公表し、SFAC第1号とSFAC第2号を置き換えた。FASBの概念フレームワークの従来の構成と

【図2】IASBの概念フレームワークの構成

新しい構成を【図1】に示している。

FASBの概念フレームワークの特徴は、それがいわゆるGAAPヒエラルキーにおいて権威ある文献とされていないことにある。とはいえ、財務会計概念書は、GAAPヒエラルキーに含まれる会計基準と同等のデュー・プロセスを経て公表されているため、権威ある文献以外の中では、影響力を持つものであると考えられている。

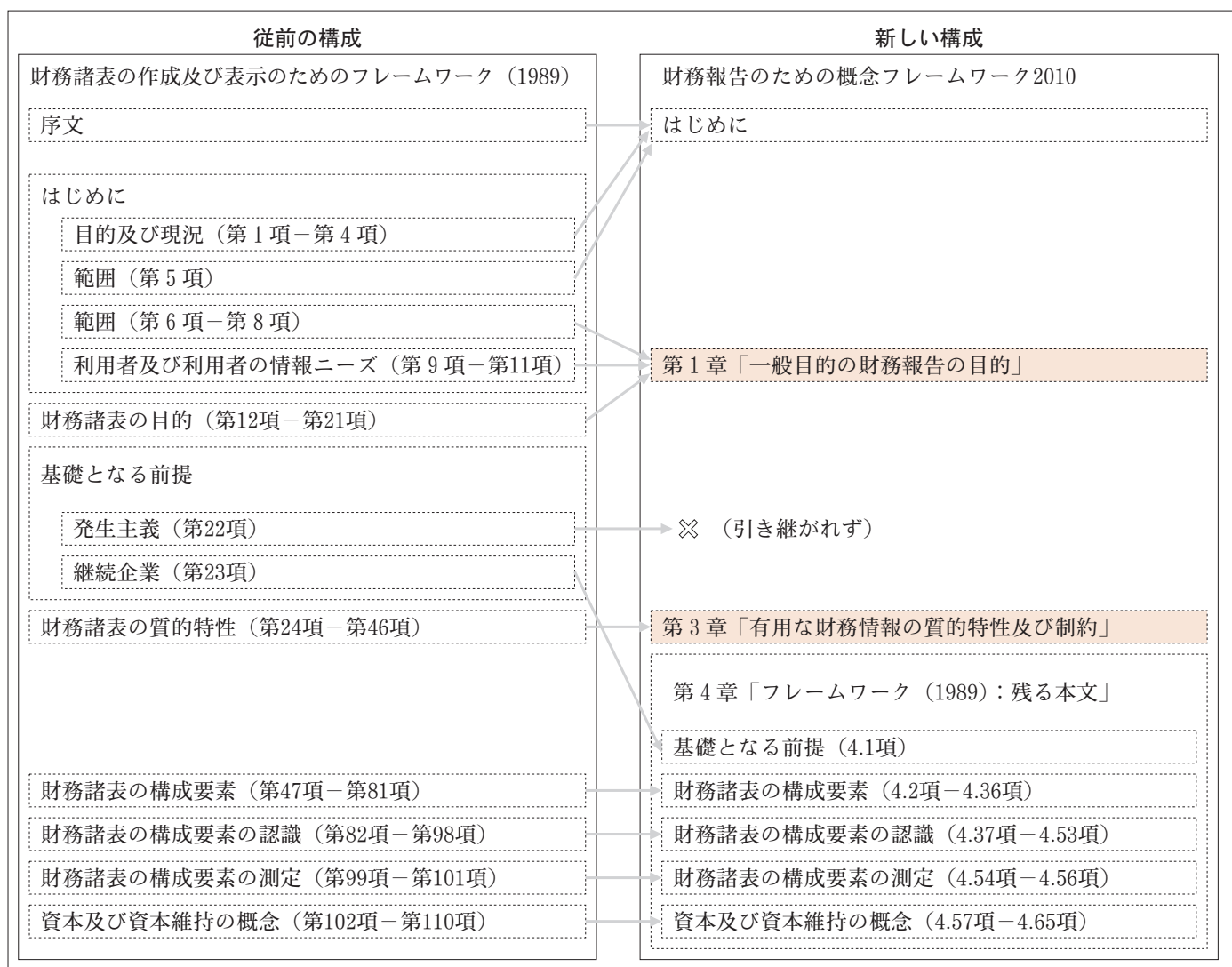
【IASBの概念フレームワーク】

IASBでは、これまで、1989年に公表された「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」が概念フレームワークとして用いられていた。この概念フレームワークは、

FASBの6つの財務会計概念書とほぼ同じ範囲を扱っていたが、単一の文書にまとめられていた。

IASBは、このたびの共通の概念フレームワークの新章により、一部の段落を置き換え、残りの段落は引き継ぐことにした。そして、この新しい概念フレームワーク全体を「財務報告のための概念フレームワーク2010」として公表した。引き継ぐことにした段落は、第4章「フレームワーク（1989）：残る本文」に収められている。IASBの概念フレームワークの従来の構成と新しい構成を【図2】に示している。

IASBの概念フレームワークは、



IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」により、GAAPヒエラルキーにおいて権威のある文献とされている。

第1章 一般目的の財務報告の目的

【イントロダクション】

一般目的の財務報告の目的は、概念フレームワークの基礎をなす。概念フレームワークのその他の側面、すなわち、報告企業概念、有用な財務情報の質的特性及びこれに対する制約、財務諸表の構成要素、認識及び測定、表示、並びに開示は、この目的から論理的に導かれるものである。

【一般目的の財務報告の目的、有用性、及び限界】

一般目的の財務報告の目的は、企業に資源を提供するかどうかの意思決定を行う上で、既存の及び潜在的な投資家、貸付者、及びその他の債権者にとって有用な、報告企業に関する財務情報を提供することにある。これらの意思決定には、株式又は債券の購入、売却又は継続保有に関する意思決定や、ローン及びその他の形での信用の提供又は決済に関する意思決定が含まれる。

既存の及び潜在的な投資家による、株式又は債券の購入、売却又は継続保有に関する意思決定は、これらの投資家がこれらの金融商品への投資から期待する配当金、元本及び利息の支払い、又は市場価格の上昇などのリターンに依存する。同様に、既存の又は潜在的な貸付者及びその他の債権者によるローン及びその他の形での信用の提供又は決済に関する意思決定は、それらの貸付者及びその他の債権者が期待する元本及び利息の支払い又はその他のリターンに

依存する。投資家、貸付者、及びその他の債権者のリターンに関する期待は、企業への将来の正味のキャッシュ・インフローの金額、時期、及び不確実性（の見通し）に関する評価に依存する。したがって、既存の及び潜在的な投資家、貸付者、及びその他の債権者は、企業への将来の正味のキャッシュ・インフローの見通しの評価に役立つ情報を必要とする。

企業の将来の正味のキャッシュ・インフローの金額を評価するため、既存の及び潜在的な投資家、貸付者、及びその他の債権者は、企業の資源、企業に対する請求権、及び企業の経営者及び統治機関（以下「経営者」という。）が、企業の資源を用いる責任をどれだけ効率的かつ効果的に果たしてきたのかについての情報を必要とする。この責任の例には、価格の変動や技術的な変化などの不利な経済的要因から企業の資源を守ることや、企業が該当する法律、規制及び契約条項に確実に従うようにすることが含まれる。経営者が責任を果たしたかどうかについての情報はまた、既存の投資家、貸付者、及びその他の債権者のうち、投票する権利を有していたり、その他の方法により経営者の行動に影響を与えたりすることができる者の意思決定に有用である。

多くの既存の及び潜在的な投資家、貸付者、及びその他の債権者は、報告企業に対して直接、情報を提供することを要求することができず、必要な財務情報の大部分について、一般目的の財務報告書に頼らなければならない。したがって、既存の及び潜在的な投資家、貸付者、及びその他の債権者が、一般目的の財務報告書が与えられる主たる利用者である。

しかし、一般目的の財務報告書は、既存の及び潜在的な投資家、貸付者、及びその他の債権者が必要とするすべての情報を提供するものではなく、提供することもできない。これらの利用者は、一般的な経済状況及び経済予測、政治的事象及び政治情勢、並びに産業及び企業の展望など、その他の源泉からの関連する情報を考慮しなければならない。

一般目的の財務報告書は、報告企業の価値を示すように設計されていない。むしろ、既存の及び潜在的な投資家、貸付者、及びその他の債権者による報告企業の価値の見積りに役立つ情報を提供するものである。

個々の主たる利用者は、場合によっては矛盾する、異なる情報に関するニーズや願望を有している。ボードは、財務報告基準の開発に当たり、最も多くの主たる利用者のニーズを満たす情報の集合を提供することを追求する。一方、共通の情報に関するニーズに焦点を当てることは、報告企業が、特定の一部の主たる利用者にとって最も有用な追加的情報を含めることを妨げるものではない。

報告企業の経営者もまた、企業の財務情報に関心がある。しかし、経営者は、必要な財務情報を内部から入手することができるため、一般目的の財務報告書に頼る必要がない。

投資家、貸付者、及びその他の債権者以外の規制当局や一般人などのその他の関係者もまた、一般目的の財務報告書が有用であると考えることがある。しかし、これらの財務報告書は、主として、これらその他の関係者にあてられていない。

財務報告書の大部分は、正確な描写よりも、見積り、判断、及びモデルに基づいている。概念フレームワー

クは、これらの見積り、判断、及びモデルの基礎となる概念を確立する。概念は、ボードと財務報告書の作成者が邁進する目標である。ほとんどの目標と同様に、概念フレームワークの理想的な財務報告に関する考え方は、少なくとも短期間には、完全に達成される可能性が低い。これは、取引及びその他の事象を分析する新しい方法を理解し、受け入れ、導入するには時間がかかるからである。しかしながら、邁進すべき目標を確立することは、財務報告がその有用性を改善するように発展する上で、本質的なことである。

【報告企業の経済的資源、請求権、並びに、資源及び請求権の変動に関する情報】

一般目的の財務報告書は、報告企業の財政状態、すなわち、企業の経済的資源及び報告企業に対する請求権に関する方法を提供する。財務報告書はまた、報告企業の経済的資源及び請求権を変動させる取引及びその他の事象の影響に関する情報を提供する。これらの情報は、ともに、企業に資源を提供するかどうかの意思決定のための有用なインプットを提供する。

○ 経済的資源及び請求権

報告企業の経済的資源及び請求権の性質及び金額に関する情報は、利用者による報告企業の財務的な強みと弱みの特定に役立つことがある。これらの情報は、報告企業の流動性及び支払能力、追加的な資金調達必要性、並びに追加的な資金調達が必要となったときに、それが得られる可能性についての利用者の評価に役立つことがある。既存の請求権に関する優先順位や支払条件に関する情報は、報告企業に対して請求権を

有する者の間で、将来キャッシュ・フローがどのように配分されるかについての利用者の予測に役立つ。

経済的資源の種類が異なれば、報告企業の将来キャッシュ・フローの見通しに関する利用者の評価に与える影響も異なる。受取債権のように、一部の将来キャッシュ・フローは、既存の経済的資源から直接もたらされる。その他の将来キャッシュ・フローは、顧客に財又はサービスを生産又は販売するために、いくつかの資源を組み合わせることによってもたらされる。これらのキャッシュ・フローは、個々の経済的資源（又は請求権）に関連付けることはできないものの、財務報告書の利用者は、報告企業の事業において利用可能な資源の性質及び金額を知る必要がある。

○ 経済的資源及び請求権の変動

報告企業の経済的資源及び請求権の変動は、その企業の財務業績と、債券又は株式の発行などのその他の事象又は取引によってもたらされる。報告企業からの将来キャッシュ・フローの見通しを適切に評価するためには、利用者は、これらの変動を識別できなければならない。

報告企業の財務業績に関する情報は、その企業が、経済的資源に対して生み出したリターンを利用者が理解するのに役立つ。企業が生み出したリターンに関する情報は、報告企業の資源を効率的かつ効果的に利用する責任をどれだけ経営者が果たしたかについての目安を提供する。そのリターンの変動性及び構成要素に関する情報もまた、特に、将来キャッシュ・フローの不確実性を評価する上で重要である。報告企業の過去の財務業績と、経営者がどのように責任を果たしたかについての情報は、

通常、その企業の経済的資源に対する将来のリターンを予測する上で役立つ。

① 発生主義会計に反映される財務業績

発生主義会計は、たとえその結果としての現金の受取り又は支払いが異なる期間に発生する場合でも、取引並びにその他の事象及び状況が報告企業の経済的資源及び請求権に与える影響について、その影響が発生した期間に描写する。報告企業の経済的資源及び請求権、並びに期間中の経済的資源及び請求権の変動に関する情報は、期間中の現金の受取り及び支払いのみについての情報に比べ、その企業の過去及び将来の業績を評価する上でよりよい基礎を提供するため、発生主義会計は、重要である。

投資家及び債権者から直接入手した追加的な資源を除く、報告企業の経済的資源及び請求権の変動に反映される報告企業の期間中の財務業績に関する情報は、正味のキャッシュ・インフローを生成する、その企業の過去及び将来の能力を評価する上で有用である。この情報は、報告企業が、投資家及び債権者から直接追加的な資源を取得せずに、利用可能な経済的資源、そして、事業を通じて正味のキャッシュ・フローを生成する能力をどれだけ増加させたのかを示している。

期間中の報告企業の財務業績に関する情報はまた、市場価格又は利率の変動などの事象が、どれだけその企業の経済的資源及び請求権を増加又は減少させ、その企業の正味のキャッシュ・インフローを生成する能力に影響を与えたのかを示すことがある。

② 過去のキャッシュ・フローに反映される財務業績

期間中の報告企業のキャッシュ・フローに関する情報もまた、その企業が将来キャッシュ・フローを生成する能力を評価する利用者に役立つ。その情報には、報告企業がどのように現金を入手し、これを使うかを示し、長期負債の借入れ及び返済、投資家への現金配当及びその他の現金による配分、並びに、その企業の流動性又は支払能力に与える可能性のあるその他の要因についての情報を含む。キャッシュ・フローに関する情報は、報告企業の事業を利用者が理解し、資金調達活動及び投資活動を評価し、流動性又は支払能力を評価し、財務業績に関するその他の情報を解釈するのに役立つ。

③ 財務業績によらない経済的資源及び請求権の変動

報告企業の経済的資源又は請求権はまた、追加的に所有権を表す株式を発行する場合など、財務業績以外の理由によって変動することがある。このような種類の変動に関する情報は、なぜ報告企業の経済的資源及び請求権が変動したのか、そして、それらの変動が将来の財務業績にとって意味することを、利用者が完全に理解できるようにする上で必要である。

第3章 有用な財務情報の質的特性

【イントロダクション】

第3章で論じる、有用な財務情報の質的特性は、報告企業の財務報告書に含まれる情報（財務情報）に基づき、その企業について意思決定を行うに当たり、既存の及び潜在的な投資家、貸付者、及びその他の債権者にとって最も有用である可能性が高い情報の種類を特定している。

財務報告書は、報告企業の経済的

資源、報告企業に対する請求権、及びそれらの資源及び請求権を変動させる取引及びその他の事象の影響に関する情報を提供する（これらの情報を、本概念フレームワークでは、経済的現象に関する情報という）。一部の財務報告書は、報告企業についての経営者の見込みや戦略に関する説明的資料や、その他の種類の将来の見通しに関する情報も含んでいる。

有用な財務情報の質的特性は、財務諸表において提供される財務情報だけではなく、その他の方法により提供される財務情報にも適用される。コストは、報告企業が有用な財務情報を提供する能力に関する広範な制約であるが、同様に適用される。しかし、異なる種類の情報について、質的特性及びコスト制約の適用に当たって考慮することが異なる場合がある。例えば、質的特性及びコスト制約を将来の見通しに関する情報に適用することと、質的特性及びコスト制約を既存の経済的資源及び請求権やこれら経済的資源及び請求権の変動に関する情報に適用することは異なることがある。

【有用な財務情報の質的特性】

財務情報が有用であるためには、その情報に関連性があり、その情報を表現しようとすることを忠実に表現しなければならない。財務情報について、比較可能性があり、検証可能性があり、適時性がある場合に、財務情報の有用性は高められる。

○ 基本的な質的特性

基本的な質的特性は、「関連性」と「忠実な表現」である。

関連性

関連性のある情報は、利用者によって行われる意思決定に違いをもたらし得る。一部の利用者が、その情報

を利用しないことを選択したり、その他の源泉から既にその情報を入手したりしている場合であっても、その情報は、意思決定に違いをもたらさし得る。

財務情報が、予測的価値、確認的価値、又はその双方を有している場合に、その財務情報は、意思決定に違いをもたらさし得る。

将来の結果を予測するために、その利用者が用いるプロセスへのインプットとして財務情報を用いることができる場合に、その財務情報は予測的価値を有している。予測的価値を有するために、財務情報は予測又は予想そのものである必要はない。予測的価値を有する財務情報は、利用者が自ら予測を行うために用いられる。

財務情報が、過去の評価を確認するかこれを変更する場合に、その財務情報は確認的価値を有している。

財務情報の予測的価値と確認的価値は相互に関連している。予測的価値を有している情報は、確認的価値をも有していることが多い。例えば、当年度の収益に関する情報は、将来の年度の収益の予測の基礎として用いることができるが、この情報はまた、過年度に行われた当年度の収益に関する予測と比較することもできる。比較の結果は、過去の予測を行うに当たり用いたプロセスを修正し、改善するに当たり、利用者に役立つことがある。

情報の省略又は誤表示が、特定の報告企業の財務情報に基づき利用者が行う意思決定に影響を与え得る場合に、その情報に重要性がある。すなわち、重要性は、個々の企業の財務報告書という文脈において、情報が関連する項目の性質、規模、又はその双方に基づく企業に固有の関連

性の1側面である。したがって、ボードは、重要性について統一的な定量的規準値を特定することはできず、具体的な状況においてどのような項目に重要性があり得るかをあらかじめ定めることはできない。

忠実な表現

財務報告書は、経済的事象を言葉と数字で表現する。有用であるためには、財務情報は関連性のある事象を表現するだけでなく、表現しようとする事象を忠実に表現しなければならない。理想的に忠実な表現であるためには、描写は3つの特性を有していることになる。描写には、完全性があり、中立性があり、誤謬がないことが必要である。当然のことながら、仮に達成することがあったとしても、理想は滅多には達成できない。ボードの目的は、これらの特性を可能な限り最大化することにある。

完全性のある描写は、必要な記述及び説明のすべてを含む描写される事象を理解する上で、利用者が必要とする情報をすべて含んでいる。例えば、資産のグループの完全性ある描写には、少なくとも、グループに含まれる資産の性質に関する記述と、グループに含まれるすべての資産の数字による描写と、その数字による描写が何を表現しているか（例えば、取得原価、修正原価、又は公正価値）についての記述が含まれる。一部の項目については、完全性のある描写には、項目の品質及び性質に関する重大な事実、それらの性質及び品質に与える可能性のある要因及び状況、並びに、数字による描写を算定する上で用いたプロセスに関する説明が含まれることがある。

中立性のある描写とは、財務情報の選択又は表示において偏向がない

ことをいう。中立性のある描写は、財務情報が利用者によって、有利又は不利に受け取られる蓋然性が増加するように、偏っていたり、重み付けされたり、強調されたり、強調されなかったり、その他の方法により操作されたりすることがない。情報に中立性があるということは、その情報に目的がないということや、行動に影響を与えないということの意味をしない。むしろ、関連性のある財務情報は、その定義により、利用者の意思決定に違いをもたらすものである。

忠実な表現であるということは、すべての点において正確であるということの意味をしない。誤謬がないということは、現象の記述に誤謬又は省略がなく、報告される情報を作成するために用いたプロセスが、そのプロセスにおいて誤謬なく選択され、適用されたことを意味する。この文脈において、誤謬がないということは、すべての点において完全に正確であることを意味しない。例えば、観察可能ではない価格又は価値の見積りが、正確であるかどうかを判断することができない。しかし、この見積りに関する表現は、金額が見積りであることが明確かつ正確に記述され、見積プロセスの性質及び限界が説明され、かつ、見積りを行うに当たっての適切なプロセスの選択及び適用において誤謬がない場合に、忠実であることがある。

忠実な表現は、それ自体、必ずしも有用な情報をもたらさない。例えば、報告企業が政府補助金を通じて有形固定資産を受け取ることがある。企業が資産を無償で取得したことを報告することが、取得原価を忠実に表現することは明らかであるが、そのような情報が、あまり有用ではな

い可能性が高い。これよりもわずかに微妙な例としては、資産の価値の減損を反映するために、資産の帳簿価額を調整すべき金額に関する見積りがある。このような見積りは、報告企業が適切なプロセスを適切に適用し、見積りについて適切に記述し、かつ、見積りに重大な影響を与える不確実性がある場合にこれを説明している場合に、忠実な表現であることがある。一方で、このような見積りにおける不確実性の水準が十分に大きい場合、その見積りはあまり有用ではない。すなわち、忠実に表現されている資産の関連性に疑義が生じる。より忠実な、代替的な表現が存在しない場合には、このような見積りが、最良の利用可能な情報を提供することがある。

基本的な質的特性の適用

情報が有用であるためには、その情報は、関連性があり、かつ、忠実に表現されなければならない。関連性のない事象の忠実な表現と、関連性のある事象の忠実ではない表現とはいずれも、よい意思決定を行う利用者にとって役立たない。

基本的な質的特性を適用するに当たって、最も効率的かつ効果的なプロセスは、通常、次のようになる（この例では考慮していないが、補強的な質的特性及びコスト制約の影響も受ける。）。第1に、報告企業の財務情報の利用者にとって、有用となる可能性のある経済的事象を特定する。第2に、その情報が利用可能であり、かつ、忠実に表現できると仮定した場合に、その事象に関する最も関連性の高い情報の種類を特定する。第3に、その情報が実際に利用可能であり、かつ、忠実に表現できるかどうかを判定する。これが利

用可能であり、かつ、忠実に表現できる場合には、基本的な質的特性を充足するプロセスはそこで終了する。そうでない場合には、次に関連性の高い情報を用いてプロセスが繰り返される。

○ 補強的な質的特性

比較可能性、検証可能性、適時性、及び理解可能性は、関連性があり、かつ、忠実に表現された情報の有用性を補強する質的特性である。補強的な質的特性はまた、現象を描写する2つの方法に等しく関連性があり、かつ、等しく忠実に表現することができると考えられる場合に、どちらの方法を用いるべきかを定める上で役立つことがある。

比較可能性

投資を売却するか継続保有するか、又は、ある報告企業に投資するのか、その他の報告企業に投資するのかなど、利用者の意思決定は代替案の中から選択することを伴う。したがって、報告企業に関する情報は、その他の企業に関する類似する情報、及び同一の企業に関する異なる時期又は日付における類似する情報と比較可能である場合に、より有用である。

比較可能性は、項目間の類似点及び相違点を利用者が特定し、理解することを可能にする質的特性である。その他の質的特性とは異なり、比較可能性は単一の項目に関連しない。比較には少なくとも、2つの項目が必要である。

一貫性は、比較可能性に関連しているが、これと同じではない。一貫性とは、同じ報告企業の異なる期間について、又は、同じ期間の異なる企業について、同じ項目について同じ方法を用いることをいう。比較可能性が目標であり、一貫性はこの目的を達成する上で役立つ。

比較可能性と画一性は、同じではない。情報が比較可能であるためには、似たものは似たように見えなければならず、異なるものは異なるように見えなければならない。似ているものを異なるようにみせることによって財務情報の比較可能性が補強されないように、似ていないものを似たようにみせることによってそれは補強されない。

基本的な質的特性を充足することにより、ある程度の比較可能性が達成される可能性が高い。関連性のある経済的事象の忠実な表現は、自然と、その他の報告企業による類似する関連性のある経済的事象の忠実な表現と、ある程度の比較可能性を有しているはずである。

検証可能性

検証可能性は、情報が、それが表現しようとする経済的事象を忠実に表現していることを利用者に保証する上で役立つ。検証可能性とは、知識のある、独立な観察者が、特定の描写が忠実な表現であることについて、必ずしも完全に一致しなくとも、合意に達することができることを意味する。検証可能であるために、定量化された情報は、単一の点推定値である必要はない。考えられる金額の範囲と、これに関連する確率もまた、検証可能である。

検証は、直接的であることも間接的であることもある。直接的検証とは、例えば、現金を数えるなど、直接的な観察により、金額又はその他の表現を検証することを意味する。間接的検証とは、モデル、公式、又は、その他の技法へのインプットを照合し、同じ手順を用いてアウトプットを再計算することを意味する。例としては、棚卸資産の帳簿価額につ

いて、インプット（数量及びコスト）を照合し、同じ棚卸資産の評価方法（例えば、先入先出法）を用いて期末の棚卸資産残高を再計算することによって検証することが挙げられる。

一部の説明や将来の見通しに関する情報については、たとえ検証することができたとしても、将来の期間までそれができないことがある。その情報を用いたいと思うかどうかを決定する利用者にとって役立つように、通常、基礎となる仮定、情報を収集した方法、及び情報を裏付けるその他の要因及び状況を開示することが必要となる。

適時性

適時性とは、意思決定者の意思決定に影響を与えることができるように、遅れることなく、意思決定者が情報を利用できることを意味する。しかし、例えば、一部の利用者がトレンドを特定し、評価する必要があるため、一部の情報については、報告期間末から長い間、継続して適時性があることがある。

理解可能性

明確かつ簡潔に情報を分類し、特徴付け、表示することにより、その情報は理解可能性のあるものとなる。

一部の現象は、本質的に複雑であり、容易に理解できるようにすることができない。このような現象に関する情報を財務報告書から除外することによって、財務報告書の情報を容易に理解できるようになることがある可能性はある。しかし、そのような報告書は不完全なものとなり、したがって、誤解を招く可能性がある。

財務報告書は、ビジネス活動及び経済活動について合理的な知識を有し、情報を熱心にレビューし、分析する利用者のために作成されている。

ときには、十分に情報を得た熱心な利用者でさえも、複雑な経済的事象に関する情報を理解するために、アドバイザーの助けを借りる必要があることがある。

補強的な質的特性の適用

補強的な質的特性は、可能な限りこれを最大化しなければならない。ただし、情報に関連性がないか、情報が忠実に表現していない場合には、補強的な質的特性は、個別にも、グループとしても、情報を有用にすることができない。

補強的な質的特性の適用は、所定の順序に従わない、反復プロセスである。場合によっては、ある補強的な質的特性を最大化するために、その他の質的特性を弱めなければならないことがある。例えば、将来に向かって新しい財務報告基準を適用した結果としての、一時的な比較可能性の低減は、長期的に関連性又は忠実な表現を改善する上で価値があることがある。適切な開示が、比較可能でないことを部分的に埋合せをすることがある。

○ 有用な財務報告に係るコスト制約

コストは、財務報告によって提供され得る情報に対する広範な制約である。財務情報の報告には、コストがかかり、そのコストが、その情報を報告する便益により正当化されることが重要である。考慮すべきコストと便益には、いくつかの種類がある。

財務情報の提供者は、財務情報の収集、処理、検証、及び頒布に関する努力のほとんどを費消するが、利用者が、リターンを減少という形でこれらのコストを最終的に負担する。財務情報の利用者は、提供された情報を分析し、解釈するコストも負担する。必要な情報が提供されない場

合には、利用者は、その情報をほかから入手するか、これを見積もるために追加的なコストを発生させる。

関連性があり、表現しようとすることを忠実に表現する財務情報の報告は、利用者が、より自信をもって意思決定を行う上で役立つ。このことは、資本市場のより効率的な機能性と経済全体のより低い資本コストをもたらす。個々の投資家、貸付者、及びその他の債権者も、より情報を得た上で意思決定を行うことによって便益を享受する。しかし、個々の利用者が関連性があると考えられる情報のすべてについて、一般目的の財務報告書が提供することは不可能である。

コスト制約の適用に当たり、ボードは、特定の情報を報告することの便益が、その情報を提供し、利用するために発生するコストを正当化する可能性が高いかどうかを評価する。財務報告基準案の開発においてコスト制約を適用するに当たり、ボードは、財務情報の提供者、利用者、学者、及びその他の者から、その基準の便益及びコストについて、予想される性質及び数量に関する情報を求める。ほとんどの状況において、評価は、定量的情報と定性的情報の組合せに基づいている。

本質的な主観性により、財務情報の具体的な項目の報告についてのコスト及び便益に関する個々人の評価は、さまざまである。したがって、ボードは、コスト及び便益について、個々の報告企業に関連してということだけではなく、財務報告一般に関連して考慮することを意図している。このことは、コスト及び便益の評価によって、すべての企業について同じ報告に関する規定が必ずしも正当化されないということを意味する。

企業の規模の違い、資本の調達方法の違い（公開又は非公開）、利用者のニーズの違い、又はその他の要因により、異なることが適切であることがある。

おわりに

概念フレームワーク・プロジェクトは8つのフェーズに分けて進められることになっており、このたび公表された共通の概念フレームワークの新章は、目的及び質的特性フェーズの成果である。現在、以下の3つのフェーズが進行中である。

- ・ 構成要素及び認識
- ・ 測定
- ・ 報告企業

なお、このたび公表された概念フレームワークの新章には、発効日や移行規定が定められていない。公表と同時に発効するものと考えられる。

[参考文献]

Financial Accounting Standards Board, *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.

International Accounting Standards Board, *The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*, September 2010.

教材コード	J 0 2 0 6 1 0
研修コード	2 1 0 4 0 1
履修単位	1単位