

研究ノート

会計における「真実性の原則」と「表現の忠実性」

—IASB 概念フレームワークを手掛かりとして—

国 田 清 志

目次

- I はじめに
- II 会計原則における「真実性の原則」
- III 概念フレームワークにおける会計目的と財務情報の基本的な質的特性
- IV 概念フレームワークにおける「表現の忠実性」と補強的な質的特性
- V おわりに

I はじめに

「会計原則の研究は、あらゆる他の人間活動の研究と同様に、無限に発展的であり、社会の経済的変動とともにたえ間なく変化と進歩をとげて来た。けだし会計原則もまた動的社会秩序の一要因であり、社会的発展と会計の発展とは形影相伴つて来たのである。

この事実をあきらかに認識させたものは、企業会計審議会による「企業会計原則」の制定公表である。それまでは「会計」なるものを単に帳面つけの技法とか、いわゆるソロバンの技術とかとして見ようとする観点が支配的で、動的社会秩序の一環としての会計の意義は、はなはだしく閑却されていたきらいがあった。」¹

これは、『企業会計の一般原則詳解』の冒頭の一文である。会計は企業活動

1 黒澤清，序文，黒澤清・山下勝治・飯野利夫・江村稔・木村重義・沼田嘉徳・佐藤孝一・坂本安一共著『企業会計の一般原則詳解』同文館出版，1959年，1頁。

を投影する技術的システムであるとともに、会計制度を支える社会的ルールの1つである。かつて、わが国において、「企業会計原則」が、1940年代から1950年代にわたって様々な議論と混沌の中で一元的な社会的ルールを形成する作用をもたらせたことは言うまでもない。

近年、企業活動のグローバル化や国際化によって企業会計は変化しつつある。国際会計基準審議会（以下、IASBという）が公表する国際財務報告基準（以下、IFRSという）が、わが国においても、2010年3月期から任意適用が開始されている。そのような中で社会的ルールは、会計原則による会計処理方法の設定から概念フレームワークによる会計基準の設定に移行している。

そこで、わが国の「企業会計原則」において最高原則とされる「真实性の原則」の考え方を再確認するとともに、IASB概念フレームワークにおける考え方を検討して明らかにすることは、現代的な意味において重要であると考えられる。

なお、本稿では、会計制度を支える社会的ルールの形成要因を正しく解明するために、概念フレームワーク、特に会計目的との関連において論点整理をすることを最終的な目的としている。

II 会計原則における「真实性の原則」

わが国の「企業会計原則」では、第一「一般原則」の一において、「真实性の原則」が掲げられている。

「企業会計は、企業の財政状態及び経営成績に関して、真実な報告を提供するものでなければならない。」²

ここで問題とする「真实性」とは、会計原則における企業会計の「真实性」であるが、それがどのような意味を持つものであるかについて考えてみることにする。

2 『企業会計原則』第一「一般原則」一。

企業会計は、企業における経済活動を表現するための計算・報告ルールである。この計算・報告ルールは一定の目的に資するための組織的な方法である。目的が定められていない計算・報告を行うことはありえず、何らかの想定した目的が存在するはずである。したがって、「真実性」とは、会計目的に対する計算・報告的「真実性」と表現できるかもしれない。

そこで、前述の「真実性の原則」の文言に照らしてみると、何に対する「真実性」であるか、何の計算・報告に対する「真実性」であるかということについては、次のように言うことができるであろう。それは、企業の財政状態及び経営成績に関する「真実性」である。

企業会計の目的が財政状態及び経営成績の計算・報告にあるとすると、企業会計はその2つの目的を達成するような計算・報告ルールであると理解する必要がある。これらの目的が同質のものであるならば、これらの2つの目的を同時に達成するようなルールが設定できると思われる。ただし、これらの目的が異なるものであるならば、これらの2つの目的を同時に達成するようなルールを設定することは困難であると思われる。

企業の財政状態とは、企業における財産や資本に関する内容を意味している。財政状態に関する「真実性」と言った場合、財産に関する真実な計算・報告ということが問題となるはずである。つまり、債権者保護を中核とする財産計算による時点的に正しい債権担保力表示、あるいは企業価値評価に関する計算・表示を行うための会計処理方法が選択される。

一方、経営成績に関する「真実性」と言った場合、損益計算に関する真実な計算・報告ということが問題となると考える。つまり、株主保護を中核とする損益計算による期間的に適正な利益の算定を行うための会計処理方法が選択される。

この点については、「企業会計原則」の設定から近年まで、次のように理解されている。

「企業にとって必要なことは、固定資産の全利用期間中にその購入のため支出した代価を回収するということである。購入原価ないし費用の配分という

考え方が、固定資産会計にみられる実践的な考え方である。そうして残存する未回収購入原価が、その時々、当該固定資産の会計上の価額として、貸借対照表に表示せられるものである。このような考え方は、すでに、シュマーレンバッハを中心とするドイツ動的会計思想として展開され、いまや、一般に広く常識化されている会計思考でもある。ここに財産価値計算目的が否定され企業会計の課題が損益計算に求められ、損益計算のための計算秩序としてみられなければならない所以が存する。』³

すなわち、「企業会計原則」における「真実性」とは、経営成績に関する「真実性」であり、損益計算のための「真実性」である。したがって、「企業会計原則」の設定以降、わが国においては、損益計算においてどういう意味があるのかについて考察することが会計原則の研究の課題であったとすることができる。

本稿において重要なのは、「企業会計原則」における「真実性の原則」が、損益計算に関する真実な計算・報告を意味しているということではなく、2つの異なる計算・報告目的が存在するということである。

このような場合、会計制度を支える社会的ルールを設定するに際して、次の3つの対応が考えられるであろう。

- (1) 2つの異なる目的を包摂する計算・報告ルールを作る。
- (2) 2つのうちのいずれかの目的を放棄して、1つにする。
- (3) 2つのうちのいずれかの目的に優位性を認めて、1つの目的に焦点を合わせる。

まず、(1)のように、一元的な計算・報告ルールである企業会計においては、2つの異なる会計目的が併存することはないであろう。なぜならば、まさに目的が異なるからである。部分的には、財産に関する真実な計算・報告と損益計算に関する計算・報告が重なることはあるかもしれないが、会計全体の枠

3 山下勝治、「真実性の原則」、黒澤清・山下勝治・飯野利夫・江村稔・木村重義・沼田嘉穂・佐藤孝一・坂本安一共著『企業会計の一般原則詳解』同文館出版、1959年、30頁。

組みとして一致することはありえないと思われる。

次に、(2) のように、どちらかの目的に収斂した場合、理念型として一元的な計算・報告ルールを設定することはできるであろう。しかし、そのようなルールは現実の企業活動を説明し得えない場合が出てくるのではなかろうか。企業会計は、現実の企業活動における事実について、2つの目的が現実の中でどのように関連しているのかを分析して、会計目的に対する計算・報告の「真实性」を求めなければならないと考える。

したがって、(3) のように、2つの会計目的のうちのどちらかを優先しながら、もう一方の会計目的とのバランスを考慮して、計算・報告ルールを設定することになる。この意味において、「真实性」の内容は、会計目的に依存した性格を持っており、各時代における企業の社会的あるいは経済的な環境条件によって、相対的に変化するものであると言える。

ところで、周知のとおり、「真实性の原則」は、「企業会計原則」における最高原則であり、他の諸原則の上に位置する総括的な基本原則である。

「企業会計原則」では、一般原則として、「真实性の原則」以外に、「正規の簿記の原則」、「資本取引・損益取引区分の原則」、「明瞭性の原則」、「継続性の原則」、「保守主義の原則」、「単一性の原則」が規定されている。これらの一般原則が、会計上の認識・測定・報告の各段階で遵守されることによって、「真实性の原則」は保証されることになる。つまり、これらの一般原則は、計算・報告ルールの面から会計目的を支えていると言える。

例えば、企業会計における計算・報告には、必ず記録という要素が介入してくる。そこには、「真实性の原則」における計算・報告を行うための基礎となる記録について、取引の事実が間違いなくかつ漏れなく把握されることが必要である。

「企業会計原則」では、第一「一般原則」の二において、「真实性の原則」に続いて、記録を支える原則として、「正規の簿記の原則」が掲げられている。

「企業会計はすべての取引につき、正規の簿記の原則に従って、正確な会計

帳簿を作成しなければならない。」⁴

「正規の簿記の原則」は記録の正確性を確保するための原則である。記録の正確性を確保するためには、すべての取引が、証憑書類に基づいて、整備された帳簿と勘定に継続して秩序正しく記録されなければならない。このような意味において、簿記上の記録に取引事実が正しく反映されることによって、初めて簿記上の記録がその事実の証明力を持ちうるものとなるのである。

ここで留意すべきことは、計算・報告ルールの基礎となる複式簿記における記録方法は、決算の段階では会計目的によって異なるということである。期中の記録の段階ではインプットされる情報については、財政状態に関する計算・報告を会計目的とする場合であれ、経営成績に関する計算・報告を会計目的とする場合であれ、基本的には同じであると考えている。しかしながら、会計期間における利益計算や報告の段階ではアウトプットされる情報については、会計目的によって評価替えの処理や引当金の計上等異なる会計処理が行われることもあると考えている。

このように「正規の簿記の原則」を決算段階まで含んだ原則であると考えていると、「正規の簿記の原則」が「真实性の原則」を規定するのではなく、「真实性の原則」、言い換えれば、会計目的が「正規の簿記の原則」の内容を規定するものと捉えることができるであろう。

近年の会計研究において、資産負債アプローチと収益費用アプローチを対立概念として論じる傾向も見受けられるが、これを既述した以下の3つの対応に当てはめて考えてみる。

- (1) 2つの異なる目的を包摂する計算・報告ルールを作る。
- (2) 2つのうちのいずれかの目的を放棄して、1つにする。
- (3) 2つのうちのいずれかの目的に優位性を認めて、1つの目的に焦点を合わせる。

4 『企業会計原則』第一「一般原則」二。

(1) のような対応では、資産負債アプローチと収益費用アプローチを並列に包含する会計上の計算・報告ルールの構築が必要となる。しかしながら、それぞれのアプローチを同時に100%満たすような計算・報告ルールを設定することはやはり困難である。

したがって、会計制度を支える社会的ルールを設定するに際しては、(2) 及び(3)の対応が適切であると考ええる。なお、両アプローチのバランスという点では、(2)は、例えば資産負債アプローチあるいは収益費用アプローチのどちらか一方を貫徹する計算・報告ルールを求めることになる。

なお、(3)は資産負債アプローチあるいは収益費用アプローチのいずれかをベースとしつつ、それに他のアプローチを部分的に加味させること（部分的な対応）によって、計算・報告ルールを設定する方法であると位置づけることができる。

Ⅲ 概念フレームワークにおける会計目的と財務情報の基本的な質的特性

現在、IASBとアメリカ財務会計基準審議会（以下、FASBという）は、国際的な概念フレームワークの策定を目指して、共同でプロジェクトに取り組んでいる⁵。2010年9月にはプロジェクトの成果として、IASBからは概念フレームワークの一部として、第1章「一般目的財務報告の目的（The objective of general purpose financial reporting）」（以下、FW、OBという）と第3章「有用な財務情報の質的特性（Qualitative characteristics of useful financial information）」（以下、FW、QCという）が公表された。また、FASBからは、財務会計概念ステイトメント（以下、SFACという）第8号が公表されている⁶。この公表によって、SFAC第1号「営利企業の財務報告の目的（Objective of fi-

5 Financial Accounting Standards Board and International Accounting Standards Board (FASB & IASB), Discussion Paper, *Preliminary Views on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information*, July 2006.

nancial reporting by business enterprises)」と SFAC 第 2 号「会計情報の質的特性 (Qualitative characteristics of accounting information)」は、SFAC 第 8 号「第 1 章一般財務報告の目的 (The objective of financial reporting) 及び第 3 章有用な財務情報の質的特性 (The qualitative characteristics of useful financial information)」に差し替えられることになった。

IASB 概念フレームワークでは、一般目的財務報告の目的を、次のように規定している。

「一般目的財務報告の目的は、現在及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が企業への資源の提供に関する意思決定を行う際に報告企業についての有用な財務情報を提供することである。それらの意思決定は、資本性及び負債性金融商品の売買または保有並びに貸付金及び他の形態の与信または決済を伴う。」(IASB, FW, par. OB 2)

ところで、演繹的アプローチに基づく会計理論形成の仕方は、従来の会計原則から、現在の概念フレームワークに移行しているが、そこでの会計目的に関する議論は、「真实性」から「有用性」へと変化している。いわゆる意思決定有用性アプローチである。

「IASB のような意思決定有用性アプローチによる演繹法アプローチを採用する概念的枠組み論では、会計理論形成の起点として目的論を展開している。そこでの認識測定規準は、会計目的を前提とするもの（つまり目的の関数ないし従属変数）になっている。そして、前述のように、認識は会計目的を前提とした認識規準の構造となっている。しかし、財務諸表項目として認識を行うか否かに関して、IASB の概念的枠組みでは、財務報告の目的との関連

6 Financial Accounting Standards Board (FASB), *Conceptual Framework for Financial Reporting: Chapter 1 The Objective of Financial Reporting, Chapter 3 Qualitative Characteristics of Useful Financial Information*, September 2010.

性における制約を課していない。より具体的には、例えば、自己創設のれんの問題がある。のれんの問題は、その本質としては、超過収益力を生み出す源泉として資産性はあると考えられるが、その測定は極めて主観的であり、測定の信頼性が得られない等の理由によって、伝統的に購入や M&A に伴ういわゆる買入のれんのみの計上が理論的・制度的に認められてきた。

しかし、IASB は、例えば、連結会計において経済的単一体説の採用を基礎として全部のれん説 (full goodwill theory) を展開している。この場合、少数株主持分に相当するのれんは一般に買入のれんに該当しないので、自己創設のれんに該当すると解されている。このようなものの計上を禁止しないために、IASB は日本のような会計目的による制限をつけていないと考えられる。すなわち、IASB の概念的枠組みでは、前述のように、定義、将来の経済的便益の蓋然性及び測定信頼性という認識規準を満たせば、自己創設のれんの計上を認めるという認識構造になっている。⁷

概念フレームワークにおいては、会計目的が会計理論形成に出発点となるが、上述の指摘のように、会計目的との関連における認識上の制約は認められない。そのように考えると、自己創設のれんについては、IASB や FASB における概念フレームワークでは、会計目的における認識上の問題ではなく、会計目的における測定上の問題として計上できないということになる。

IASB 概念フレームワークでは、SFAC 第 8 号と同様、会計目的の中心的な課題である有用な財務情報が備えるべき基本的な質的特性として、「目的適合性 (relevance)」と「表現の忠実性 (faithful representation)」が掲げられている (IASB, FW, par. QC 5)。

「目的適合性」とは、利用者の意思決定に影響を与える財務情報の特性であり、その要素として「予測価値 (predictive value)」と「確認価値 (confirma-

7 岩崎勇「IFRS の概念フレームワークの認識問題について」『経済研究』第 79 巻第 4 号、九州大学経済学会、2012 年、81 頁。

tory value)」のどちらかあるいは双方を有することが条件となる (IASB, FW, par. QC 6, 7)。

目的適合性のある財務情報は、利用者が行う意思決定に相違を生じさせることができるものであるが、その内容は次のように説明される (IASB, FW, par. QC 8, 9)。

まず、将来の結果を予想するために、財務情報の利用者が用いるプロセスへのインプットとしてその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価値を有することになる。

また、過去の評価を確認するあるいはこれを変更するなど、過去の評価についてフィードバックを提供する場合に、財務情報は確認的価値を有することになる。

このような「目的適合性」に対して、もう1つの基本的な質的特性である「表現の忠実性」は、次のように説明される。

「財務報告書は、経済事象を言葉 (words) と数字 (numbers) で表現する。それが有用であるためには、財務情報は目的適合的な現象を表現しなければならない。さらに、それが完全に忠実な表現であるためには、描写は次の3つの特性を備える必要がある。その特性とは、完全性 (complete), 中立性 (neutral), 誤謬が存在しないこと (free from error) である。」 (IASB, FW, par. QC 12)。

まず、完全性のある描写とは、すべての必要な記述や説明が含まれ、描写されている現象を利用者が理解するためにすべての情報が含まれていることである (IASB, FW, par. QC 13)。

次に、中立性のある描写とは、財務情報の選択や表示において偏向がないことである (IASB, FW, par. QC 14)。すなわち、財務情報がその利用者によって有利または不利に受け取られる蓋然性が高まるように、偏っていたり、強弱がつけられたり、操作されたりすることがないことを求めるものである。

そして、誤謬が存在しない描写とは、現象についての記述に誤謬また脱漏がないことであり、報告される情報を生成するために使用されるプロセスが選択され、そのプロセスにおいて誤謬がないことである（IASB, FW, par. QC 15）。

ここで言う「表現の忠実性」とは、すべての点において正確であることを意味するものではなく、会計上の見積計算については、その金額が見積りであるものとして明確に示され、その見積計算のプロセスの内容と限界が説明され、数値的な描写を決定するのに使用したプロセスが適切に選択されている場合には、忠実な表現となる（IASB, FW, par. QC 15）。

Ⅳ 概念フレームワークにおける「表現の忠実性」と補強的な質的特性

IASB 概念フレームワークは、SFAC 第 8 号と同様、補強的な質的特性として、「比較可能性 (comparability)」、 「検証可能性 (verifiability)」、 「適時性 (timeliness)」 及び「理解可能性 (understandability)」 の 4 つを掲げている。

「比較可能性」とは、報告企業に関する情報が、他の報告企業の情報や、その報告企業の異なる期間について比較できることである（IASB, FW, par. QC 20）。情報が比較可能であるためには、利用者が項目間の類似点と相違点を識別し理解できるものでなければならない。

「検証可能性」とは、複数の知識のある、独立した観察者が、特定の描写が忠実な表現であることについて、必ずしも完全な一致がなくとも、コンセンサスを得ることができることである（IASB, FW, par. QC 26）。

「適時性」とは、意思決定に与え得る時期に、意思決定を行う者に対して情報を利用可能にすることである（IASB, FW, par. QC 29）。ただし、これは新しい現在情報だけが有用性が高いというものではなく、情報利用者の意思決定にとっての適切なタイミングが求められるので、趨性分析などにおいては、古い過去情報も長期にわたって有用性を有する情報もあり得る。

「理解可能性」とは、財務情報が理解しやすいことであり、これは、財務情報が明瞭に分類・表示されることで、さらに高められる（IASB, FW, par. QC 30）。

ところで、「目的適合性」と「表現の忠実性」という基本的な質的特性と「比較可能性」、「検証可能性」、「適時性」及び「理解可能性」という補強的な質的特性の関係については、次のように考えられる（IASB, FW, par. QC 33, 34）。

基本的な質的特性の2つを有していない財務情報は有用ではなく、補強的な質的特性をどれだけ有していたとしても、その財務情報が有用なものになることはない。ただし、それとは逆に、基本的な質的特性を有している財務情報が補強的な質的特性をまったく有していない場合であっても、有用であることがある場合が存在することがある。

例えば、基本的な質的特性である「表現の忠実性」と補強的な質的特性である「検証可能性」の関係で言うと、まず、「表現の忠実性」を有していない場合、つまり、財務情報が完全でない、中立でないあるいは誤謬がある場合には、どんなに財務情報に「検証可能性」を有していたとしても、つまり、測定者間のコンセンサスが得られているとしても、当該財務情報が有用性であると認められることはない。

ところが、測定者間のコンセンサスが十分に得られていない場合であったとしても、「表現の忠実性」を有していれば、当該財務情報は有用であると認められる可能性があることを意味している。「検証可能性」は、表現しようとする現象について、財務情報が忠実に表現していることを保証することに関連している質的特性であるが、あくまでも補強的な質的特性にすぎないのである。

近年、会計上の測定においては、特に数値の検証性について、ある一点だけを表す見積値だけでなく、一定範囲での見積値が示されていても、検証可能なものとして取り扱われている。

IASB や IASB が共同で収益認識に関する新しい考え方を示した「顧客との契約から生じる収益（Revenue from Contracts with Customers）」では、売上（収益）の金額の決定について、最頻値（most likely amount）と確率加重平均値（probability weighted amount）の選択が認めていることはその証左であると言える⁸。

実は、「表現の忠実性」は、共同プロジェクトとしての概念フレームワークに移行する段階での重要な変更点の1つである。「表現の忠実性」は、会計情報が具備すべき基本的な特性としてあげられていた「信頼 (reliability)」に代えて新たに基本的な特性として位置づけられたものである⁸⁾。

IASB 概念フレームワークでは、「表現の忠実性」について、次のように説明している。

「忠実な表現はすべての局面における正確性を意味しない。誤謬が存在しないことは現象の描写において誤謬または脱漏がないこと及び報告された情報を生み出すために用いられたプロセスが誤謬なく選択適用されたことを意味する。この文脈において、誤謬が存在しないことはすべての局面における完全な正確性を意味するわけではない。例えば、観察不可能な価格または価値の見積りは正確か不正確かを決定できない。しかしその見積り表現は、見積りとして明確かつ正確に描写され、当該プロセスの本質と限界が説明され、金額算定のためのプロセスを誤謬なく選択適用したならば、忠実なものになりうる。」(SFAC No.8 par. QC 15)

これは、表現されるべき経済的事実をすべて描写することを求めるとともに、経済的事実を貨幣で表現するにあたってその金額決定における見積計算を正当化するものである。つまり、前者は会計上の表現としての認識に関するものであり、後者は測定に関する問題であると考えられる。

したがって、「表現の忠実性」は、会計上の認識と測定に関連する質的特性

8 International Accounting Standards Board (IASB), Exposure Draft, *Revenue from Contracts with Customers*, IASB, 2010.

International Accounting Standards Board (IASB), Basis for Conclusion on Exposure Draft, *Revenue from Contracts with Customers*, IASB, 2010.

わが国では、資産除去債務や減損会計において、部分的に最頻値と確率加重平均値の選択が認められているにすぎない。

9 International Accounting Standards Committee, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASC, 1989, para 24, 31.

である。自己創設のれんの計上を制度上認めていない理由は、補強的な質的特性である「検証可能性」の問題ではなく、基本的な質的特性である「表現の忠実性」における問題と言えるであろう。なぜならば、「表現の忠実性」を有していれば、一次的には会計上認識・計上することには問題がないからである。

概念フレームワークによる会計基準の設定においては、財務報告の目的を前提としてその目的を達成するための財務情報の質的特性が満たされるか否か、すなわち「目的適合性」と「表現の忠実性」が存在しているか否かがまず問題とされる。目的指向の演繹的アプローチを採用する概念フレームワークにおいては、会計目的を出発点として理論形成を行っている。したがって、「目的適合性」と「表現の忠実性」の内容は、財務報告の目的によって制約されることになるはずである。例えば、公正価値による評価が「表現の忠実性」を満たす測定属性であるということではなく、現在及び潜在的な投資者が何らかの意思決定を行う際には、当該資産については、原始原価、償却後原価あるいは公正価値などのうち、公正価値による測定が、最も有用となる可能性の高い情報特性を有することになるから、公正価値で測定することを求めるのである。

このように概念フレームワークにおける財務報告目的と財務情報の質的特性の関係を捉えると、財務報告の目的を達成できる場合に限って、会計上項目として計上できるという制約が課されていると言えるであろう。財務報告の目的こそ重要であって、この目的を達成するために、会計上の認識や測定を行うための計算・報告ルールが設定されるのである。

近年、公正価値による測定・評価が、会計の中に多く取り入れられている傾向が見受けられ、全面公正価値会計の入り口に差しかかっていると言われることもある。しかし、それは、財務報告の目的が決めることであって、測定属性それ自身が決めることではないと考える。

V おわりに

本稿では、まず、「企業会計原則」における「真実性の原則」における2つの異なる計算・報告目的について、3つの対応を検討した。そこでは、2つの

会計目的のうちのどちらかを優先しながら、もう一方の会計目的とのバランスを考慮して、計算・報告ルールが設定される対応が選択され得ることを示した。また、そこでの「真実性」は、会計目的に依存するものであり、企業の財政状態及び経営成績に関する「真実性」は、資産負債アプローチと収益費用アプローチに置き換えて理解することができることを指摘した。

では、財務報告における「有用性」はどうであろうか。

既述のように、一般目的財務報告の目的は、現在及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が企業への資源の提供に関する意思決定を行う際に報告企業についての有用な財務情報を提供することである。

意思決定有用性アプローチにおいては、誰にとって有用であるのかという対象と何の目的のために有用であるのかという目的を明確にしなければならない。つまり、現在及び潜在的投資家あるいは融資者及び他の債権者を対象として、どのような意思決定のためにどのように有用であるのかということが会計目的を形成する要因となるであろう。したがって、会計目的を形成する「有用性」は多様性によって支えられているものとする。そうであるならば、それぞれにとっての有用な財務情報は、「真実性の原則」における2つの会計目的、または資産負債アプローチと収益費用アプローチに当てはめて捉えることができるのであろうか。さらには、そこでの提示した3つの対応を参照枠とすることができるのであろうか。

これまで検討してきたように、「目的適合性」や「表現の忠実性」の基本的な質的特性は、それ自体が何か特定の計算・報告ルールを導出するものではなく、財務報告の目的、つまり会計目的によってその内容に具体性（方向性）がもたらされるのである。会計目的を形成する「有用性」が多様であれば、基本的な質的特性としての「表現の忠実性」、そこに内包される認識・測定の方法は多様となり、ある特定のアプローチやルールのみで充足しうるものでないと思われる。

したがって、概念フレームワークにおける意思決定有用性アプローチは、会計目的として多様性を有するという性質上、ハイブリット観あるいはホリス

ティック観¹⁰に基づいて、計算・報告ルールを設定することが、適切な方法であるかもしれない。これは、今後、わが国においてIFRSに代替しうるフルセットの会計基準とそれを支える概念フレームワークの維持・開発をしていく上で、論点となるであろう。

10 International Accounting Standards Board (IASB), *Staff Paper, Project: Conceptual Framework, Measurement Implication of the Objective of Financial Reporting, Measurement Implication of the Qualitative Characteristics, Topic: What the Measurement Chapter Should Accomplish*, IASB, 2010.