

# FASB 改訂概念フレームワークの本質的役割

志 賀 理

- I FASB 概念フレームワーク改訂プロジェクトの経緯
- II FASB 改訂概念フレームワークの概要
- III FASB 財務会計概念ステイトメントの地位
- IV FASB 改訂概念フレームワークの意義
- V FASB 改訂概念フレームワークの本質的役割

## I FASB 概念フレームワーク改訂プロジェクトの経緯

2004年にFASBは、IASBと共同で、それぞれの概念フレームワークをコンバーゼンスするための概念フレームワーク改訂プロジェクトに着手した。その共同プロジェクトの結果、FASBは2010年に、財務会計概念ステイトメント第8号『財務報告のための概念フレームワーク』として、「第1章 一般目的財務報告の目的」と「第3章 有用な財務情報の質的特徴」を公表した。この概念ステイトメント第8号によって、財務会計概念ステイトメント第1号『営利企業による財務報告の目的』と第2号『会計情報の質的特徴』は置き替えられることになった。

しかし、同年に両審議会は、他の主要なプロジェクトが完了するまで、概念フレームワーク改訂プロジェクトの作業を延期することを決定した。それ以降、両審議会は単独で概念フレームワークの改訂を行うことになった。FASBは、2014年1月に概念フレームワーク改訂プロジェクトを再開させ、2018年に「第8章 財務諸表の注記」、2021年に「第4章 財務諸表の諸要素」と「第7章 表示」を公表している。

2022年には、「第2章 報告実体」と「第5章 認識と認識解除」の公開草案を公表し、2023年6月に第2章、同年8月に第5章の最終版をそれぞれ公表した。2023年12月に「第6章 測定」の公開草案が公表されている。これまでの当該プロジェクトの進捗状況を整理すれば次の表のようになる。

当該概念フレームワーク改訂プロジェクトは、「第6章 測定」の最終版が公表されると、概念フレームワークの目的である「相互に関連する目的と基本的諸概念の首尾一貫したシステム」の構築を完了することになる。そこで本稿では、この改訂された概念フレームワークが、アメリカにおける会計実務、会計基準との関係で、どのような役割を果たしうるのかについて、その本質について考察する。

財務会計概念ステイメント第8号「財務報告のための概念フレームワーク」  
構成と進行状況

構成		進行状況	
第1章	一般目的財務報告の目的	2010年9月公表・終了	2021年12月一部改訂
第2章	報告実体	2023年6月公表・終了	
第3章	有用な財務情報の質的特徴	2010年9月公表・終了	2018年8月一部改訂
第4章	財務諸表の諸要素	2021年12月公表・終了	
第5章	認識と認識解除	2023年8月公表・終了	
第6章	測定	2023年12月公開草案公表	
第7章	表示	2021年12月公表・終了	
第8章	財務諸表の注記	2018年8月公表・終了	2021年12月一部改訂

## II FASB 改訂概念フレームワークの概要

### 1. 第1章「一般目的財務報告の目的」

概念ステイメント第8号の第1章は、一般目的財務報告の目的を、「現在および潜在的な投資家、与信者、および他の債権者が報告実体に提供する資源について意思決定を行うさいに有用となる当該実体についての財務情報を提供すること」(FASB, 2021a, OB2)であると設定している。その有用な財務情報とは、「現在および潜在的な投資家、与信者、および他の債権者が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」(FASB, 2021a, OB3)であるというのである。

財務報告の利用者について、概念ステイメント第1号では多様な利用者としていたが、第1章では、投資家や債権者などの資源提供者を強調することによって、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として、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。

### 2. 第2章「報告実体」

第2章は、報告実体を「現在および潜在的な投資家、貸付者、および他の資源提供者が実体に資源を提供することについての意思決定を行うさいに有用な一般目的財務報告によって表されうる区切られた経済活動の領域 (a circumscribed area of economic activities) である」(FASB, 2023a, RE4)と定義する。

その報告実体は、(a) 経済活動が行われていること、(b) それらの経済活動が他の実体の経済活動から区別されうること、(c) 一般目的財務報告における財務情報が、区切られた領域内で行われている経済活動を誠実に表示し、当該報告実体に資源を提供する

ことについて意思決定を行うさいに有用であること、という三つの特徴を有しているという（FASB, 2023a, RE5）。

さらに、「特定の状況において報告実体を識別することは、行われている経済活動の境界を考慮することを要求する。法実体の存在は、報告実体を識別するのに必要ではない。報告実体は、複数の実体を含みうるし、あるいは実体の一部にもなりうる」（FASB, 2023a, RE7）という。

このように、第2章は、報告実体を、経済活動を中心にして定義し、その区切られた領域の経済活動を誠実に表示することによって、当該報告実体は一般目的財務報告の目的を達成することが可能になるというのである。

### 3. 第3章「有用な財務情報の質的特徴」

第3章は、現在および潜在的な投資家、貸付者、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、すなわち、「有用な財務情報の質的特徴」を明確にしている。

第3章は、財務情報の質的特徴を「基本的な質的特徴」と「補強する質的特徴」とに階層化している。その内容は以下である（FASB, 2018, QC6, 7, 12, 19）。

#### (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る。財務情報は予測価値、確認価値、あるいは両方を有している場合に、意思決定に相違を創り出すことができる。
- ②誠実な表示：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現象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」、「中立であること」、「誤謬がないこと」である。

#### (2) 補強する質的特徴

「比較可能性」、「検証可能性」、「適時性」、および「理解可能性」は、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。補強する質的特徴はまた、ある二つの方法が目的適合的で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。

第3章は、概念ステイトメント第2号で示されていた信頼性という質的特徴を「誠実な表示」に置き替えている。これは、信頼性が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うるために、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」という用語を用いたとしている。

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3章においては、まずは経済現象を識別し、次に、その経済現象についての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 (FASB, 2018, QC18)。

つまり、第3章は、将来のキャッシュ・フローの予測を可能にする財務報告情報、すなわち、資源提供者の意思決定目的に適合する情報の提供を一層推し進めるために、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、誠実に表示されている財務報告が信頼性のある情報であるという論理を構築したのである。

#### 4. 第4章「財務諸表の諸要素」

第4章は、資産を「経済的便益に対する実体の現在の権利」(FASB, 2021b, E16)と定義している。財務会計概念ステイトメント第6号『財務諸表の構成要素』の資産の定義「過去の取引もしくは事象の結果として、特定の実体が取得もしくは支配する発生の可能性の高い将来の経済的便益」から「過去の取引もしくは事象」, 「発生の可能性の高い将来の経済的便益」という文言を削除し、「現在の権利」を中心に資産を定義している。さらに、「支配」という用語を削除し、「経済的便益に対する実体の現在の権利」とすることで、実体が、経済的便益そのものの支配ではなく、経済的便益に対する「現在の権利」を支配していることを強調している。

また、負債を「経済的便益を移転する実体の現在の義務」(FASB, 2021b, E37)と定義している。負債についても、概念ステイトメント第6号の負債の定義「過去の取引もしくは事象の結果として、将来に他の実体に資産を移転するか、あるいは用役を提供する特定の実体の現在の義務から生ずる発生の可能性の高い将来の経済的便益の犠牲」から「過去の取引もしくは事象」, 「発生の可能性の高い将来の経済的便益の犠牲」という文言を削除し、「現在の義務」を中心に負債を定義している。さらに、推定的義務や非契約的義務も「現在の義務」が存在しうるものとしている。推定的義務や非契約的義務も、「現在の義務」が存在するのであれば、その金額とタイミングの不确实性は負債の測定において反映されるとして、それは測定の問題であって、それらを負債として計上することを論理化している (FASB, 2021b, E50, 59, 60)。

さらに、負債を「経済的便益を移転する現在の義務」とすることにより、決定可能な金額もしくは明確な金額の義務を満たすために十分な数(不定数)の株式の移転は、経済的便益の移転であるという。ある種の取決めが実体自体の株式を不定数発行すること

によって義務を決済することを認めている場合、あるいは要求している場合、それらの株式は基本的には、決済するために、資産の代わりに用いられており、それゆえに、負債の定義に合致するとしている (FASB, 2021b, E56)。

また、持分については、「負債控除後に残る実体の資産における残余持分を表す」と定義しているが、営利実体において、持分は所有主持分であるとして、その所有主とは、「実体は、実体の資産の分配に参加する異なる権利、あるいは清算時に実体の資産に対する請求権の異なる優先権によって、持分のいくつかのクラス (たとえば、普通株式もしくは優先株式のそれぞれについての一つもしくは複数のクラス) を有する。すなわち、所有主のいくつかのクラスは、実体の不採算のリスクのうち相対的に多いリスクを負うか、あるいは他の所有主のクラスよりも、その収益性からより多くの便益を得るかもしれない。しかし、すべてのクラスは、少なくとも、ある程度は実体の資産の分配に関しては、実体の収益性に依拠し、持分のいずれのクラスも、清算時を除いて、実体から将来の資産の移転を受け取る無条件の権利を有していない。それは、負債控除後に満たされる」(FASB, 2021b, E65) として、所有主持分を明確にしている。

これは、負債の定義において、ある一定金額の義務を決済するために不定数の株式を発行する義務を負債とすることから、「現在の義務」を創出しない証券の保有者 (普通株もしくは優先株の保有者など) が、所有主であることを強調する必要があったと考えられる。

以上のように、第4章は、資産・負債の定義を「現在の権利」・「現在の義務」とすることによって、将来の経済的便益の金額とタイミングが不確実であっても、その経済的便益に対する「現在の権利」、経済的便益を移転する「現在の義務」が存在すれば、それは資産・負債であり、将来の不確実性は測定によって反映されるという論理でもって、将来の不確実な経済的便益に対する権利・義務を資産・負債として認識可能とするものである。

## 5. 第5章「認識と認識解除」

第5章はまず、その目的を、「ある項目が財務諸表に組み入れられるべき時と、財務諸表から除去されるべき時の指針を与える認識および認識解除の規準を明らかにするものである」(FASB, 2023b, RD1) としている。

### (1) 認識

第5章は、認識という用語を「ある項目を資産、負債、持分、収益、利得、費用、損失、もしくは所有主による投資あるいは所有主への分配として、報告実体の財務諸表に組み入れるプロセスである」と定義している。認識された項目は、用語と数値の両方で描写され、財務諸表の合計に含められる金額となるという。資産もしくは負債に関し

て、認識はその項目の取得もしくは負担と、財務諸表からそれが除去されることになる変動を含む、その項目のその後の変動（測定に関係する）を記録することを意味するという（FASB, 2023b, RD3）。

第5章はあくまでも、認識は、用語と数値の両方である項目を描写し、財務諸表の合計に含められる金額となることを意味するために、いかなる他の手段による金額の開示は、「認識ではない」として、財務諸表本体で計上することが認識であることを強調している。

## (2) 認識規準

第5章は、「ある項目とその財務情報は、普遍的なコストの制約と重要性の考慮にしたがって、財務諸表で認識されるための三つの規準を満たさなければならない」として、次の三つの認識規準を提示している（FASB, 2023b, RD5）。

- a. 定義 – その項目が財務諸表の諸要素の定義を満たすこと。
- b. 測定可能性 – その項目が測定可能であり、かつ、目的適合的な測定属性を有していること。
- c. 誠実な表示 – その項目が誠実な表示でもって描写され、測定されうること。

### a. 定義の規準

ある項目を財務諸表で認識するためには、当該項目が第4章における諸要素の定義を満たしていなければならないという。「諸要素の定義を満たさない項目を認識することは、報告実体の (a) 資源、(b) それらの資源に対する請求権、あるいは (c) その期間中のそれらの資源と請求権の変動を誤って表示することによって、誠実な表示という基本的な質的特徴と矛盾することになる」（FASB, 2023b, RD8）として、ある項目を認識するためには、諸要素の定義を満たしていなければならないことを強調している。

### b. 測定可能性の規準

資産や負債などの項目は、「財務諸表で認識されるためには、目的適合的な測定属性でもって測定できなければならない」（FASB, 2023b, RD9）という。

財務情報の意思決定有用性は測定の不確実性の程度によって影響されるが、このことについて第5章は、「測定の不確実性を有する項目は、それでもなお、確認価値もしくは予測価値をつうじて資源提供者に意思決定に有用な財務情報を提供するかもしれない。さらに、その項目の測定は、その測定のプロセスが (a) 完全であり、(b) 中立であり、かつ (c) 誤謬がなければ、誠実に表示されうる」、「測定の不確実性はまた、その測定よりもむしろその項目の存在に関係しているかもしれない。ある項目の存在が不確実な場合、その項目は、おそらく、諸要素の定義を満たしておらず、したがって、財務諸表で認識されないであろう」（FASB, 2023b, RD10, 11）として、財務諸表の諸要素の定義を満たした項目は、測定の不確実性が存在していても、目的適合的な情報であ

り、その測定プロセスが、完全であり、中立であり、誤謬がなければ、誠実に表示されるというのである。

### c. 誠実な表示の規準

「財務情報が有用であるためには、目的適合的な現象を表示するばかりでなく、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。誠実に表示された財務情報というのは、完全であり、中立であり、かつ誤謬がない。一般目的財務報告の目的を達成するためには、財務諸表で認識される項目は、誠実な表示でもって描写され、測定されなければならない」(FASB, 2023b, RD12) としている。

### (3) 認識解除

第5章は認識解除を、「資産、負債、もしくは持分として、報告実体の財務諸表からある項目を取り除くプロセスである」と定義する。認識解除は、三つの認識規準のうちのいずれかを満たさなくなったときに発生するという。「たとえば、ある項目が諸要素の定義を満たさなくなった場合、その項目を認識し続けるべきではない。なぜなら、その項目を認識し続けることが、定義の認識規準を犯すからである」という(FASB, 2023b, RD13)。

このように、第5章は、財務会計概念ステイメント第5号『営利企業の財務諸表における認識と測定』の認識規準における測定可能性の規準から「十分な信頼性」という用語を削除し、信頼性の規準を誠実な表示の規準に置き替え、目的適合性の規準を測定可能性の規準で包摂するという変更を行った。

このような変更は、第3章の目的適合性と誠実な表示という基本的な質的特徴にもとづいたものである。概念ステイメント第5号においては、「認識には、目的適合性と信頼性との間にはトレード・オフがともなう」としている。しかし、第5章は、第3章における「まずは経済現象を識別し、次に、その経済現象についての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」という目的適合性を優先する概念にもとづいて、定義の基準を満たした項目は、たとえ測定の不確実性が存在していても、目的適合的な測定属性によって認識すべきであり、不確実性が解消されるまで認識を遅らせることのほうが有用な情報ではないというのである。では、測定の不確実性はどうか解決するのか。それについて、第5章は、その測定プロセスが完全であり、中立であり、かつ誤謬がなければ、誠実に表示されうるというのである。

第5章は、目的適合性の規準を削除したが、しかし、測定可能性の規準のなかに目的適合性を包摂することによって、目的適合的な測定属性でもって定義を満たした項目を認識するというように、むしろ、目的適合性を認識規準の中心概念に据える認識規準を

設定したのである。

概念フレームワークの改訂は、資源提供者が将来のキャッシュ・フローを予測するのに有用な情報を提供することを財務報告の目的に据え、その情報の有用性については、目的適合性を中心に論理を展開している。その情報を提供するのは財務諸表の諸要素であり、その資産・負債の定義は、将来の経済的便益そのものではなく、将来の経済的便益に対する現在の権利・義務であるとする。現在の権利・義務が存在していれば、資産・負債の定義を満たすということの意味は、将来の経済的便益の発生の可能性という概念から切り離し、認識可能領域の拡大を可能にすることにあると考える。

第5章は、そのような概念構造にもとづいた論理を展開する。すなわち、その定義を満たした項目については、それは目的適合的な情報であり、それを目的適合的な測定属性で測定可能ならば、たとえその項目の金額とタイミングが不確実であったとしても、その測定プロセスが完全であり、中立であり、かつ誤謬がなければ、誠実に表示されるために、早期に認識すべきであるという認識規準を設定したのである。

以上のことから、概念フレームワーク改訂の本質的な意味は、資源提供者が将来のキャッシュ・フローの見込みを評価するのに有用な情報を提供することを起点にして、将来方向に概念的に拡大された資産・負債を、目的適合性を中心に据え、測定の不確実性を誠実な表示で吸収するという論理によって、早期に認識することを可能にする概念構造を構築することにあると考える。

### Ⅲ FASB 財務会計概念ステイトメントの地位

アメリカにおいて、このような財務会計概念ステイトメント（概念フレームワーク）は、どのように位置づけられているのであろうか。アメリカにおいては、財務報告の作成者は、FASB 財務会計基準ステイトメントや SEC 規則など多くの基準を考慮して財務報告を作成しなければならない。それらのしたがうべき基準には優先順位が付けられている。それが「一般に認められた会計原則」（GAAP）の階層である。その階層を規定しているのが、現在では、FASB 会計基準コード化体系書<sup>®</sup>の Topic105 である。それに至る経緯をここでは考察する。

#### 1. FASB 財務会計基準ステイトメント第 162 号による GAAP 階層

##### (1) ステイトメント第 162 号公表の経緯

2003 年 7 月に、SEC は、「原則主義会計システムのアメリカ財務報告システムによる適用についての 2002 年サーベンス・オクスリー法のセクション 108 (d) にしたがう研



究」(以下、「研究」という)を公表した。その「研究」で示された勧告と一貫して、FASB は、基準の質とその基準設定プロセスを改善することを目的とした多くの議案に着手した。それには、概念フレームワークを改善すること、現存の会計文献を成典にすること、単一の基準設定体制に移行すること、FASB と IASB の基準を収斂することが含まれていた (FASB, 2008, A2)。

SEC はその「研究」において、SAS 第 69 号で表されているような GAAP の階層を FASB が改善することも勧告した。SAS 第 69 号の GAAP の階層は、(a) それが実体よりもむしろ監査人にむけられていたこと、(b) それが複雑であったこと、(c) FASB 概念ステイトメントが、FASB ステイトメントと同じレベルのデュー・プロセスの対象に位置づけられているにもかかわらず、一般に認められていると幅広く認識されているが、デュー・プロセスの対象となっていない産業実務の下に位置づけられていたこと、という理由で批判を引き起こしたという (FASB, 2008, A3)。

そこで、FASB は 2008 年 5 月に、ステイトメント第 162 号『一般に認められた会計原則の階層』を公表した。

## (2) ステイトメント第 162 号による GAAP の階層

ステイトメント第 162 号は、GAAP の源泉を、次のように権威の順で分類している。実体は、ある取引もしくは事象に関して、カテゴリー a で示されているプロナウンスメントにしたがって会計処理をする。カテゴリー a のプロナウンスメントがその処理を明確にしていない場合は、b から d の順に適用する。当該取引についての会計処理が、カテゴリー a から d で示されていない場合は、まず、カテゴリー a から d で類似する取引もしくは事象の会計原則を検討し、その次に、その他の会計文献を探すとしている (FASB, 2008, 3-5)。

### ①カテゴリー a :

- FASB 財務会計基準ステイトメントと解釈書
- FASB ステイトメント第 133 号の実施問題
- FASB スタッフ見解書
- 取り替えられていない AICPA 会計調査公報と APB オピニオン

### ②カテゴリー b :

- FASB 専門公報
- FASB が承認した AICPA 産業別監査会計指針と見解表明書

### ③カテゴリー c :

- FASB が承認した AICPA 会計基準執行委員会実務公報
- FASB 緊急問題特別委員会 (EITF) の合意書
- EITF 要約の補論 D で検討されているトピック (EITF D-Topics)

## ④カテゴリー d :

- FASB スタッフによって公表された実施指針 (Q&A)
- AICPA 会計解釈書
- FASB が承認していない AICPA 産業別監査会計指針と見解表明書
- 一般的にあるいは当該産業において、幅広く認識され、行われている実務

## ⑤その他の会計文献

- FASB 概念ステイトメント
- AICPA 論点書
- IASB の IFRS
- 他の専門職業協会もしくは規制機関のプロナウンスメント
- AICPA 技術実務補助書に含まれている技術情報サービス質疑応答
- 会計教科書, ハンドブック, および論文

## 2. FASB 財務会計基準ステイトメント第 168 号による GAAP 階層の改定

ステイトメント第 162 号を取り替える目的で、2009 年 6 月にステイトメント第 168 号『FASB 会計基準コード化体系書™ および一般に認められた会計原則の階層』が公表された。これは、「FASB 会計基準コード化体系書™」の「Topic 105—一般に認められた会計原則」を構成するものである。

(1) ステイトメント第 168 号公表の経緯

2004 年に、FASB は権威ある非政府の GAAP の源泉になるコード化体系を創出することを約束した。コード化体系の前は、異なる形態で、様々な基準設定者によって公表された多くの基準があった。さらに、様々な基準間で一貫した組織的な構造がなかったため、適切な GAAP のガイダンスを探し出すのが困難であった。コード化体系以前に公表された文献が分散しているという性質のために、多くの利用者は、彼らの調査の間、すべての適合的な資料にアクセスしたかどうかについて懸念を有していた。結果として、それらの個人は、別の基準がより適合的であるにもかかわらず、ある基準を不注意に適用するかもしれないという懸念を有していたという (FASB, 2009b, A7)。

コード化体系プロジェクトは、権威ある GAAP の文献を組織化し、単純化するために始められた。コード化体系は、GAAP プロナウンスメントを、一貫した構造の中で約 90 の会計トピックに再組織化することによって、すべての権威ある GAAP に簡単に利用者がアクセスできることが意図されたとしている (FASB, 2009b, A8)。

(2) ステイトメント第 168 号による GAAP の階層

ステイトメント第 168 号は、GAAP の階層を権威がある GAAP の源泉と権威がない源泉とに二層化している。その内容は、次のように「FASB 会計基準コード化体系

書™」のトピック 105「一般に認められた会計原則」に組み込まれた (FASB, 2009b, B 3)。

## 105 一般に認められた会計原則 > 10 全体

### 105-10-05 概要と背景

05-1 本トピックは、非政府系の実体が適用すべき、FASB によって認識される権威ある一般に認められた会計原則 (GAAP) の源泉として、「財務会計基準審議会 (FASB) 会計基準コード化体系書™」(コード化体系) を制定するものである。連邦証券法の権威のもとでの証券取引委員会 (SEC) の規則と解釈書もまた、SEC 登録会社にとって権威ある GAAP の源泉である。

05-2 ある実体にとって、取引もしくは事象に関するガイダンスが権威ある GAAP の源泉の中で明確にされていない場合、当該実体はまず、当該実体にとって類似する取引もしくは事象に関して、権威ある GAAP の源泉内での会計原則を検討する。次に、他の源泉から権威のないガイダンスを検討する。実体は、それらの会計原則が特定の取引もしくは事象に対して会計処理を適用することを禁止している場合、あるいは、その会計処理が類推によって適用されるべきではないということを示している場合、類似する取引もしくは事象に関する会計ガイダンスで示されている会計処理にしたがってはならない。

05-3 コード化体系に含まれない会計と財務報告の実務は、権威がない。たとえば、権威がない会計ガイダンスと文献の源泉は、以下のようなものがある。

- a. 一般的にあるいは当該産業において、幅広く認識され、行われている実務
- b. FASB 概念ステイトメント
- c. AICPA 論点書
- d. IASB の IFRS
- e. 専門職業協会もしくは規制機関のプロナウンスメント
- f. AICPA 技術実務補助書に含まれている技術情報サービス質疑応答
- g. 会計の教科書、ハンドブック、および論文

会計ガイダンスのその他の源泉の適切性は、特定の環境に対するその目的適合性、そのガイダンスの特殊性、権威として発行者もしくは著者の一般的な認識、実務での使用範囲に依拠する。

以上のように、ステイトメント第 162 号では、概念ステイトメントは、GAAP の源

泉としてその他の会計文献に階層化されていた。しかし、様々な基準設定者によって公表された多くの基準をコード化体系に編纂されることによって、そのコード化体系が GAAP の源泉として権威あるものとされ、概念ステイトメントは権威がないものとして位置づけられることになった。

#### IV FASB 改訂概念フレームワークの意義

それでは、改訂された概念フレームワーク（概念ステイトメント第8号）自体は、その意義と役割をどのように位置づけているのであろうか。概念ステイトメント第8号は、その第1章の前文で、その意義と役割を記述している。当初公表された第1章の前文は、以下のように第4章によって改訂された（取り消し線は第4章によって削除され、網掛けは新たに追加された箇所を示している）（FASB, 2021b, A1）。

##### 財務会計概念ステイトメント

本財務会計概念ステイトメント（概念ステイトメント）は、~~当審議会の財務会計と報告のための概念フレームワークにおける一連の公表物のうちのひとつである。最後の概念ステイトメントの公表以来、当審議会は国際会計基準審議会（IASB）とともに、それらのフレームワークを改善し、コンバージェンスするためのプロジェクトに着手した。本概念ステイトメントは、新しい概念フレームワークの二つの章を含んでおり、それは FASB 概念ステイトメント第1号「営利企業による財務報告の目的」と、第2号「会計情報の質的特性」に取って替わるものである。当審議会と IASB は、それらの共同プロジェクトの追加のフェーズを完成するにつれて、新たな章が本概念ステイトメントに付け加えられ、他の概念ステイトメントが取って替えられる。~~

概念ステイトメントは、**概念フレームワークは、財務会計と報告のガイダンス基準**の開発の基礎となる目的と基本的な諸概念を明らかにすることが意図されている。その目的は、財務報告の目標と目的を明確にする。その基本的な諸概念とは、財務会計の基礎となる諸概念である。すなわち、計上されるべき取引とその他の事象および**状況環境**の選択、それらの認識と測定、および利害関係者にそれらを要約し、伝達する手段を導き出す概念である。そのような形態の諸概念は、他の概念がそれらの諸概念から導き出されるという意味で基本的であり、それらを繰り返し参照されることは、会計および報告の**ガイダンス基準**を設定し、解釈し、適用するさいに必要となるろう。

概念フレームワークは、財務会計と報告の性質、機能、および限界を定め、一貫した**ガイダンス基準**を導くと期待される相互関連的な目的と基本的諸概念の首尾一貫

したシステムである。それは、バイアスのない財務情報とそれに関連する情報の提供を促進するために、財務会計と報告に対して構造と方向性を提供することによって公共の利益に役立つように意図されている。そのような情報は、資本市場と他の市場が、経済と社会に希少な資源を配分するさいに効率的に機能するのに役立つ。目的の設定と基本的諸概念の識別は、財務会計と報告の諸問題を直接的には解決しないであろう。むしろ、目的は方向性を与え、諸概念はそれらの諸問題を解決するための道具である。

当審議会自体は、概念ステイトメントによって提供されるガイダンスのもっとも直接的な受益者になりうる。概念ステイトメントは、当審議会に代替的な方法のメリットを検討するための共通の拠り所と、基礎となる根拠を提供することによって、会計と報告のガイダンス基準を開発するさいに当審議会に指針を与える。しかし、当審議会が新たなガイダンス基準を開発するさいに使用する目的と諸概念の知識はまた、一般に認められた会計原則 (GAAP) によって影響される、あるいはそれに関心をもつ人々が、財務会計と報告によって提供される情報の目的、内容、および特徴をより良く理解できるようにする。そのような知識は、財務会計と報告の有用性と信頼性を強めることを期待されている。その目的と基本的な諸概念はまた、適用可能なプロナウンスメントがない場合に、財務会計と報告の新たな諸問題、あるいは出現している諸問題を分析するさいにガイダンスを提供するかもしれない。

概念ステイトメントは、非政府系の実体が適用する FASB によって認識される権威ある GAAP の源泉である「FASB 会計基準コード化体系書<sup>TM®</sup>」の一部ではない (Topic 105 一般に認められた会計原則)。むしろ、概念ステイトメントは、将来の財務会計実務財務報告基準についてのガイダンスの基礎となりを開発するさいに考慮され、それは順に、現行のガイダンスと実務基準を評価するための基礎として役立つべき諸概念を記述するものである。

当審議会は、ある点において、一般に認められた会計原則 GAAP が、概念ステイトメントにおいて設定された目的と基本的な諸概念から引き出されるそれらものと一貫していないということを認識している。しかし、概念ステイトメントは、(a) 現行の U.S.GAAP の変更を要求するものではなく、(b) 会計基準コード化体系を改正、修正、あるいは解釈するものでもなく、あるいは (c) 現行の一般に認められた会計と報告実務の変更も、概念ステイトメントの目的と諸概念の個人的な解釈にもとづいて会計基準コード化体系の解釈も正当化するものでもない。

概念ステイトメントは、公表される財務報告における財務諸表外の財務情報の開示に関して、U.S.GAAP を設定しないために、米国公認会計士協会のプロフェッショナル倫理コードの行為規則のルール 203 もしくは 204 (あるいは、後継の規則、もしくは

は類似する範囲と目的の取決め)の適用を発動するようには意図されていない\*。

概念ステイトメントは、当審議会の「手続規則」のもとで、適切な行為によって、改訂され、取り替えられ、あるいは取り消される。

\*ルール 203 は、アメリカ公認会計士協会のメンバーに対して、財務諸表が財務会計基準審議会によって公表されている会計原則から重大な離脱を含んでいる場合、当該財務諸表が一般に認められた会計原則 (GAAP) に準拠しているという意見を表明することを禁じている。ただし、当該メンバーが、異常な環境のために、当該財務諸表がさもないと誤解をさせるということを説明することできる場合はその限りではない。ルール 204 は、協会メンバーに対して、公表された財務報告における財務諸表外の情報の開示に関して、財務会計基準審議会によって公表されているガイダンスからの離脱を正当化することを要求している。

上記のように、第4章は、第1章の前文「財務会計概念ステイトメント」において、「ガイダンス」という用語を、「基準」という用語に置き替えている。さらに、概念ステイトメント第5号から踏襲されていた「その目的と基本的な諸概念はまた、適用可能なプロナウンスメントがない場合に、財務会計と報告の新たな諸問題、あるいは出現している諸問題を分析するさいにガイダンスを提供するかもしれない」という文章が削除されている。また、「将来の財務会計実務についてのガイダンスの基礎となり、それは順に、現行のガイダンスと実務を評価するための基礎として役立つべき諸概念を記述するものである」という文章が、概念フレームワークが「実務」ではなく「基準」の基礎となり、基準を評価するための基礎として役立つという内容に改訂されている。

これらのことから、この改訂概念フレームワークが、実務のガイダンスの基礎としての役割を果たすのではなく、あくまでも基準開発の基礎としての役割を果たすということが強調された改訂となっていることがわかる。これは、GAAPの階層において概念ステイトメントが、権威がないGAAPの源泉として位置づけられたことによって、この改訂概念フレームワークが会計実務を行ううえで参照されるものではなく、あくまでも基準開発のための基礎を提供するという役割を強調する必要があると考えられる。

## V FASB 改訂概念フレームワークの本質的役割

以上のように、改訂概念フレームワークは、財務報告の目的を設定し、その目的から諸概念を導きだし、首尾一貫した概念構造を構築した。その内容は、将来方向に概念的に拡大された資産・負債を、目的適合性を中心に据えた論理によって、早期に認識することを可能にするものである。つまり、この概念フレームワークは、現行の会計基準を論理化するとともに、将来開発される会計基準がこのフレームワークに依拠できるように、幅広く解釈可能な概念構造を構築したのである。

しかし、この概念フレームワークの地位は、GAAPの階層において、権威がないGAAPの源泉として位置づけられている。ステイトメント第168号の公開草案『一般に認められた会計原則の階層』においては、この「権威がない会計ガイダンスと文献」のカテゴリーのなかでも、「FASB概念ステイトメントは通常、他の源泉よりもより影響力がある」(FASB, 2009a, B3)と位置づけられていた。しかし、このことについて、ステイトメント第168号は、「公開草案に対する回答者は、当該公開草案が、権威がないガイダンスのなかでも、他の源泉よりFASB概念ステイトメントが通常、より影響力があるという記述を含んでいたため、概念ステイトメントが他の権威のないガイダンスよりも影響力があるということを、審議会が意図していたのかどうか疑問を呈した。当審議会が概念フレームワーク・プロジェクトのパートとして、コード化体系のなかに概念ステイトメントを昇進させるかもしれないが、当審議会は、そのような決定がなされるまで、概念ステイトメントが他の権威がないGAAPと同じレベルの影響力をもつべきであるということを決めた。したがって、そのような言及は、混乱を避けるために本ステイトメントから除去した」(FASB, 2009b, A19)としている。つまり、概念ステイトメントは、権威がないGAAPのカテゴリーのなかで、他のGAAPの源泉と同じレベルに置かれたのである。

現在でもその問題は解決されていないが、概念ステイトメント第8号の第4章によって、概念フレームワークの役割が、実務においては適用されず、会計基準の開発において理論的根拠を与えるという役割が明確にされたのである。

このような概念フレームワークの位置づけによって、概念フレームワークが理想的な財務報告の目的を設定し、そこから導き出された諸概念が首尾一貫したものであるがゆえに、概念フレームワークが直接的に会計実務を規定するのではなく、その概念フレームワークを拠り所とした会計基準が会計実務を規定するという制度的意味が付与されるのである。しかし、なぜ概念フレームワークによって幅広く解釈可能な概念構造が構築されるのであろうか。それは、進展する会計実務が会計基準を要請し、その会計基準の妥当性を合理化するために、幅広く包摂しうる概念構造が求められるからである。そこに改訂概念フレームワークの本質的役割があると考えられる。

#### 引用文献

FASB (2008), Statement of Financial Accounting Standards No.162, *The Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles*, May 2008.

FASB (2009a), Exposure Draft, Proposed Statement of Financial Accounting Standards, *The Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles, a replacement of FASB Statement No.162*, March 2009.

FASB (2009b), Accounting Standards Update, No. 2009-1, *Topic 105—Generally Accepted Accounting Principles, amendments based on Statement of Financial Accounting Standards No. 168—The FASB Accounting Standards Codification™ and the Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles*, June

2009.

FASB (2018), Statement of Financial Accounting Concepts No.8, As Amended, *Conceptual Framework for Financial Reporting, Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information*, August 2018.

FASB (2021a), Statement of Financial Accounting Concepts No. 8, As Amended, *Conceptual Framework for Financial Reporting, Chapter 1, The Objective of General Purpose Financial Reporting*, December 2021.

FASB (2021b), Statement of Financial Accounting Concepts No.8, *Conceptual Framework for Financial Reporting, Chapter 4, Elements of Financial Statements*, December 2021, par. E16.

FASB (2023a), Statement of Financial Accounting Concepts No.8, *Conceptual Framework for Financial Reporting, Chapter 2, The Reporting Entity*, June 2023.

FASB (2023b), Statement of Financial Accounting Concepts No.8, *Conceptual Framework for Financial Reporting, Chapter 5, Recognition and Derecognition*, August 2023.