

米国 FASB における財務会計 概念フレームワークの変容

—財務諸表における構成要素の定義および認識を中心に—

池田 幸典

1. なぜ FASB 概念フレームワークを取り上げるのか

財務会計における概念フレームワークは、財務会計における基礎的な前提や考え方をまとめたものである。こうした概念フレームワークは、会計基準を設定・改廃するための指針となるとともに、「(会計) 基準設定主体が (会計) 基準設定の際に従うべき基準」(池田 [2015] 50 頁, 括弧内は引用者による), すなわち「メタ基準」(徳賀 [1990] 47 頁) としての役割を持っている。

多くの会計基準設定主体は、会計基準設定のためのツールの 1 つとして、明文化された概念フレームワークの作成に取り組んできた¹。かか

1 概念フレームワークとして明文化されていないが、財務会計の基礎的な考え方をまとめたものは、FASB が公表した概念フレームワーク以前にもあった。SHM 会計原則 (Sanders, Hatfield and Moore [1938]), Paton and Littleton の『序説』(Paton and Littleton [1940]), 日本の『企業会計原則』, Sprouse and Moonitz の『会計原則試案』(Sprouse and Moonitz [1962]), APB ステートメント第 4 号 (Accounting Principles Board [1970]) などが該当する。これらの文書は財務会計の基礎的な考え方や前提をまとめたものではあるが、「概念フレームワーク」とは明示されておらず、意識的に明文化された「概念

る取り組みのうち、最も早くに開始されたのが米国財務会計基準審議会（FASB）の概念フレームワーク・プロジェクトである。したがって、FASB 概念フレームワーク・プロジェクトやその成果物としての FASB 概念フレームワークは、他の会計基準設定主体の概念フレームワーク（および概念フレームワークの設定活動）にも影響を及ぼしてきた。国際会計基準審議会（IASB）の前身である国際会計基準委員会（IASC）が1989年に公表した概念フレームワーク（IASC [1989]）²も、当時の FASB 概念フレームワークや、その後に成立したカナダ勅許会計士協会（Canadian Institute of Chartered Accountants, CICA）やオーストラリア会計研究財団（Australian Accounting Research Foundation, AARF）の概念フレームワークの内容と「非常に類似している」（徳賀 [1990] 47頁）。

FASB 概念フレームワーク・プロジェクトは、1985年に概念書第6号（FASB [1985]）が成立したことをもって、「ひとまず終了した」（藤井 [1997] 37頁）といえるであろう。しかし、2010年に、財務報告の目的や会計情報の質的特性について、IASB の概念フレームワーク（IASB [2010]）に合わせる形で改訂がなされ（FASB [2010a][2010b]）、そして2021年12月には、この FASB 概念フレームワークが、定義の面で改訂された。定義に関する改訂は、実際の会計処理に関する基準の設定にも大きく影響を及ぼすと考えられることから、重要な改訂であるとみられる。

また、2023年8月には、認識についても改訂を行い、概念書第5号（FASB [1984]）の認識に関する記述が削除され、改訂後の概念書第5号は「測定属性」と「貨幣単位または測定尺度」に関する部分（FASB

フレームワーク」を作成しようとする試みは、FASB が1970年代から開始した概念フレームワーク・プロジェクトが嚆矢となる。

2 現在の IASB 概念フレームワークは2010年と2018年に大きく改訂されており、当時の IASC 概念フレームワーク（IASC [1989]）とは内容が異なっている。

[1984] par. 3, pars. 66-72) だけが存続することになった (FASB [2023b] Appendix B)。

現在の FASB 概念フレームワークでは、定義を満たすことが認識規準の1つになっており (FASB [2023b] par. RG5(a))³、定義を満たさないものは認識しない。したがって、財務諸表の構成要素の定義は、財務諸表における認識において非常に重要なものとなっている。

そこで本稿では、FASB の概念フレームワークにおける定義および認識規準の改訂について取り上げ、その内容および問題点を明らかにすることで、今後の概念フレームワークの方向性について明らかにするとともに、概念フレームワークの位置づけや方向性について、あるべき姿を示す。

本稿の検討によって、FASB 概念フレームワークで改訂された定義と認識規準の特徴を整理しつつ、概念フレームワークの現状と課題、そして向かうべき姿を示すこととしたい。

2. FASB 概念フレームワークの構成の変遷

1973年に発足した FASB は、その発足当初から概念フレームワーク・プロジェクトを立ち上げ、概念フレームワークの設定を目指した。FASB 発足以前において、米国では、会計問題に対して、その背後にある基礎的な考え方について議論しないで、その場しのぎの解決法を図る「火消し (brush fire) アプローチ」(Storey and Storey [1998] p. 46) 的な会計基準設定が問題となり、会計基準設定のために、「公表される会計基準に十分な首尾一貫性を保証する概念的基礎構造」(Gellein [1986] p. 13) が必要とされた。

3 従来の概念フレームワークでも、定義を満たすことが認識規準の1つになっていた (FASB [1984] par.63)。

1973年に開始した概念フレームワーク・プロジェクトでは、1985年までに6つの概念書が成立し、概念フレームワークはひとつとおりの完成をみた。ただし概念書第6号（FASB [1985]）は概念書第3号（FASB [1980b]）の置き換えなので、実質的に5つの概念書が成立した。

2000年2月には、概念書第7号『会計測定におけるキャッシュ・フロー情報と現在価値の利用』（FASB [2000a]）を公表したが、これは測定に関する追加規定であり、従来の概念フレームワークを根本的に変更するものではなかった。

2010年以降、FASB 概念フレームワークの内容が大きく変更される背景には、IASBとFASBの共同プロジェクトとして行われてきた概念フレームワーク・プロジェクトがある。当初IASBは、IASCが公表した概念フレームワーク（IASC [1989]）を用いていたが、2004年にFASBとの共同プロジェクトとして概念フレームワーク・プロジェクトを開始し、財務報告の目的と会計情報の質的特性についての概念フレームワークを2010年に公表した（IASB [2010]）。その後、定義や認識・測定などの残りの箇所については2018年に完成し（IASB [2018]）、FASB 概念フレームワークの影響が強かった旧概念フレームワーク（1989年）から差し替えられている。このIASBの概念フレームワークは、従来の（2010年に修正されるより前の）FASB 概念フレームワーク（概念書第7号まで）とは大きく異なっていた。

FASBでも、IASBとFASBの共同プロジェクトとして行われていた概念フレームワーク・プロジェクトの成果として、まず財務報告の目的と、会計情報の質的特性についての改訂が2010年になされた。それがこの時に新設された概念書第8号の第1章（FASB [2010a]）と第3章（FASB [2010b]）であった。その結果、まず概念書第1号（FASB [1978]）と概念書第2号（FASB [1980a]）が廃止された。2021年12月に、この第1章が改訂されて（FASB [2021a]）、非営利組織の財務報告の目的に関する概

米国 FASB における財務会計概念フレームワークの変容

概念書第 4 号（FASB [1980c]）の内容が組み込まれ、それに伴って概念書第 4 号は廃止された（FASB [2021a] par. 37）。

概念書第 8 号では、これまでなかった、注記や表示、および報告エンティティに関する概念フレームワークが新設された。2018年には注記に関する部分（第 8 章，FASB [2018b]）が追加され，2021年には表示に関する部分（第 7 章，FASB [2021c]）が追加された。報告エンティティに関する第 2 章（FASB [2023a]）も 2023 年 6 月に新たに追加された。

しかし、会計処理や、財務諸表の作成において重要なのは、定義と認

表 概念フレームワークの構成の変遷（1985年以降）

概念書	1985	2000	2010	2018	2021	2023		
						6月	8月	
第 1 号（財務報告の目的）	○	○	廃止	-	-	-	-	
第 2 号（質的特性）	○	○	廃止	-	-	-	-	
第 3 号（定義）	第 6 号の成立に伴い廃止	-	-	-	-	-	-	
第 4 号（非営利組織の財務報告の目的）	○	○	○	○	廃止	-	-	
第 5 号（認識・測定）	○	○	○	○	○	○	○（認識の部分は廃止，測定の部分のみ存続）	
第 6 号（定義）	新設	○	○	○	廃止	-	-	
第 7 号（キャッシュ・フローおよび現在価値による測定）	-	新設	○	○	○	○	○	
第 8 号	第 1 章（財務報告の目的）	-	-	新設	○	○	○	○
	第 2 章（報告エンティティ）	-	-	-	-	-	新設	○
	第 3 章（質的特性）	-	-	新設	○	○	○	○
	第 4 章（定義）	-	-	-	-	新設	○	○
	第 5 章（認識・認識中止）	-	-	-	-	-	-	新設
	第 6 章（測定）	-	-	-	-	-	-	-
	第 7 章（表示）	-	-	-	-	新設	○	○
	第 8 章（注記）	-	-	-	新設	○	○	○

○…存続 -…存続せず

識・測定である。そこでこれらについても改訂を進めている。定義に関しては2021年12月に改訂がなされ、概念書第8号に第4章（FASB [2021b]）が追加されると同時に、概念書第6号が廃止された。その後、概念書第8号に認識規準と認識中止規準を規定した第5章が、2023年8月に追加され（FASB [2023b]）、これに伴って概念書第5号の認識規準も廃止された。

測定については、概念書第5号の測定に関する内容（FASB [1984] pars. 63-70）と、概念書第7号が、2024年1月9日の段階では残っているが、この測定に関する概念フレームワークの改訂については、2024年1月9日現在検討中である。

この変遷を示したものが、前記の表である。

そこで次節では、定義と認識に関する改訂の内容について明らかにする。

3. 財務諸表の構成要素の定義と財務諸表の認識に関する改訂

ここでは、定義と認識に関する改訂の内容を明らかにし、これまでと異なる点を抽出することによって、新しい概念フレームワークの特徴を明らかにしていく。

(1) 資産（assets）

概念フレームワークでは、資産、負債、持分（純資産）、収益、費用、利得、損失、所有者による投資、所有者への分配、包括利益の10の概念を定義していたが、これは改訂後も変更がない。これらの定義のうち、最初に定義しているのは資産である。

従来、概念書第6号では、資産は「過去の取引または事象の結果として、ある特定のエンティティによる取得または支配されている、発生の可

能性の高い将来の経済的便益」(FASB [1985] par. 25) であったが、新しい概念フレームワークでは、資産は「経済的便益に対するエンティティの現在の権利」(FASB [2021b] par. E16) と定義される。新しい概念フレームワークでは、資産は、経済的便益に対する権利であることと、現在の権利であることによって、エンティティが便益を得ることができ、かつ他者の便益へのアクセスを制限する (restrict) ことができる (FASB [2021b] par. E17) ことを特徴としている。経済的便益を中心にした定義を、経済的便益に対する権利を中心に定義に変更していることが、FASB 概念フレームワーク改訂の特徴である。権利を中心にして資産を定義していることは、資産を「過去の事象の結果としてエンティティが支配している現在の経済的資源」(IASB [2018] par. 4.3) と定義しつつ、経済的資源を「経済的便益を生み出す潜在能力を持った権利」(IASB [2018] par. 4.4) とする、IASB の資産の定義と軌を一にしている。

ここで経済的便益とは、「それを使用するエンティティに用役や便益を提供する能力」を指しており、営利企業の場合は「潜在的な正味キャッシュ・インフロー (potential net cash inflows) を生み出す能力」である (FASB [2021b] par. E19)。非営利組織の場合、経済的便益は「受益者またはその他の関係者に対して、欲されているまたは要求されている財・サービスを提供する能力」を指しているが、「直接正味キャッシュ・インフローを生む場合もあれば生まない場合もある」(FASB [2021b] par. E19)。これらの経済的便益の定義は、従来の定義 (FASB [1985] par. 28) から大きな変更はない。

しかし、従来の資産の定義における「将来の経済的便益」(FASB [1985] par. 25) のうち、「将来の (future)」の語は削除されている。これは、「将来の」の文言が、「最終的な将来のインフローまたはアウトフロー (ultimate future inflow (outflow))」(FASB [2021b] par. BC4.12) のことであると誤解されてきたことが背景にある。すなわち、売上債権などを

例にとると、「その債権が将来に成功裏に回収されることを指している」と誤解される可能性がある」ということが指摘されている（FASB [2021b] par. BC4.12)⁴。そこで、「将来の」の語を削除し、現在の権利であることを強調するとともに、経済的便益は「潜在的な（potential）正味キャッシュ・インフロー」（FASB [2021b] par. E19）であると定義している。潜在的なキャッシュ・インフローとは、将来に生じる可能性のあるキャッシュ・フローのことであるから、将来のキャッシュ・インフローであることには変わりはないが、誤解を避けるために「将来の」の文言を削っている。

資産の定義に関する大きな変更として挙げられることは、蓋然性に関する記述がないことと、支配（control）の語が削除されていること、さらには「過去の取引または事象の結果として」という表現がなくなっていることである。

蓋然性に関する表現は、IASB 概念フレームワークにおける資産の定義でも削除されている。IASB の旧概念フレームワークでは蓋然性に関する表現があったが、改訂の際に削除された。同様に、FASB の概念フレームワークの資産の定義でも、「発生の可能性の高い（probable）」という蓋然性に関する表現がなくなっている。これについては、蓋然性が認識の識閥になっていると誤解されているとして、誤解を解くためにこの文言を削除

4 しかし、その意味で資産の定義を適用すると、将来のことは現時点では分からないので、成功裏にキャッシュがもたらされるとは限らないことから、将来に確実にキャッシュがもたらされるものだけを資産に含めるならば、資産として認識されるものはなくなってしまう。従来の資産の定義を読めば、将来に発生しうるキャッシュ・インフローが経済的便益であることは明らかである。したがって、これは誤解というよりも「曲解」といえよう。必要なのは丁寧な説明であり、丁寧に説明しても理解できない（あるいは理解しようとしない）者にまで対応する必要はないし、逆に丁寧に説明すれば従来の定義でもよく、定義を変更する必要は存在しない。

したと述べられている (FASB [2021b] BC4.11)。蓋然性に関する記述を削除することについては多くの者が同意しなかったが、それでも FASB はこの記述を削除したとしている (FASB [2021b] par. BC4.15)。

これに対し、支配の文言は、IASB の概念フレームワークの資産の定義 (IASB [2018] par. 4.3) には見られるので、資産の定義から「支配」の文言を削除したのは FASB 独自の判断による。これについて、FASB は、連結会計や企業結合における支配の概念との混同を招き、かつ支配の語を用いなくても説明できるため、支配の語を削除した (FASB [2021b] par. BC4.22) と説明している。

「過去の取引または事象の結果として」という表現も削除されている。これも IASB の概念フレームワークには存在する表現であり、これを削除したのはやはり FASB 独自の判断による。FASB によれば、現在の権利であれば、それは過去の取引または事象の結果としてもたらされたものであるから、あえて過去の取引または事象の結果であることを概念フレームワークに明記する必要がないと判断して、「過去の取引または事象の結果として」という表現も削除したという (FASB [2021b] par. BC4.13)。

「支配」の語を削除することと、「過去の取引または事象の結果として」という表現を削除することについては、反対意見も多かったというが、それでも FASB はこれらの表現を削除している (FASB [2021b] par. BC4.15, pars. BC4.21-BC4.22)。

(2) 負債 (liabilities)

従来の概念書第 6 号では、負債は「過去の取引または事象の結果として、特定のエンティティが他のエンティティに対して、将来において資産を譲渡しなければならない、または用役を提供しなければならないという現在の義務から生じる、発生の可能性の高い将来の経済的便益の犠牲」(FASB [1985] par. 35) であった。これに対し、概念書第 8 号では負債は

「経済的便益を移転するエンティティの現在の義務である」(FASB [2021b] par. E37)。

ここでは、現在の義務であること、経済的便益を他に移転または提供することをエンティティに要求する義務であることの2つが特徴となっている (FASB [2021b] par. E38)。

他方、これまでの負債の定義に見られた蓋然性に関する記述は削除されている。また、過去の取引または事象の結果としてという文言は削除されている。これは資産の定義の修正の際にも見られた点であり、その意味で資産の定義の修正と負債の定義の修正は連動している。

また、自社株式を交付して決済される可能性のある義務の一部が負債になることが明示された。「確定できる金額または決められた金額の義務を満たすのに十分な数の株式の移転は、経済的便益の移転である」(FASB [2021b] par. E56)。「もし、契約が、可変数の自社株式の発行によって義務を決済することを許容または要求する場合、それらの株式は本質的に義務を決済するために資産の代わりに (in lieu of) 用いられているのであって、したがってそうした義務は負債の定義を満たす」(FASB [2021b] par. E56)。こうした義務が負債になる場合、交付される自社株式は資産の代わりに用いられているものとする (FASB [2021b] par. E56)⁵。これらの義務は、「持分権益保有者のリターンおよび報酬と同様のものをもたらさない」(FASB [2021b] par. BC4.37) ことから、負債となるが、これは

5 たとえば、5,000円分の代金の支払いを行うのに、5,000円をその時点の時価で除した株式数（その時点の株価が100円なら $5,000 \div 100 = 50$ 株となり、その時点の株価が500円なら $5,000 \div 500 = 10$ 株となる）を移転する義務があるならば、引き渡す株式数はその時点の株価によって異なるとしても5,000円分の支払いを行うことが決まっているので、「確定できる金額または決められた金額の義務を満たすのに」「可変数の自社株式の発行によって義務を決済することを許容または要求する」(FASB [2021b] par. E56) ことから、負債となる。

現行の会計基準に沿った内容となっている。というのも、米国の現行会計基準（Accounting Standards Codification, 以下「ASC」と略称する）では、可変数の自社株式を発行して決済しなければならない（または可変数の自社株式を発行して決済することができる）義務のうち、「金融商品の所有者に対して金融商品の発行者が引き渡さなければならない現金、株式その他の金融商品の公正価値が、特定の市場の状況下で決済日にいくらになっているかを示すもの」（ASC, par. 480-10-20）である貨幣的価値が、(a) (b) (c) の条件のいずれかを満たす場合は、負債となる（ASC, par. 480-10-25-14）。

- (a) 最初から一定額に固定されている
- (b) 自社株式以外の公正価値以外の指数等（S&P500指数等）の変動に基づいている
- (c) 自社株式の公正価値の変動とは反対方向に変動する

これらの義務は、自社株式の株価の変動と連動しないことから、「持分権益保有者のリターンおよび報酬と同様のものをもたささない」（FASB [2021b] par. BC4.37）がゆえに、負債となる。つまり、持分権益保有者のリターンおよび報酬と同様のものをもたさすことが持分に含まれる要件になっているといえ、このことから、特定の項目を積極的に持分として区分する要件が存在し、当該要件を満たさないものを負債とするという論理構成になっている（池田 [2016] 55頁）。

従来こうした自社株式によって決済する義務は、自社株式が資産でない⁶ことから、従来概念フレームワークであった概念書第6号を厳密に適

6 発行していない自社株式が資産ではないのは当然であるが、発行した後にいったん買い戻した自己株式（treasury stock）も資産ではないと考えるのが、米国での通説となっている（伊藤 [1996] 204頁；増子 [2008] 136頁）。したがって、従来の負債の定義に即して考えると、権利保有者の請求に従って自社

用すると、資産を引き渡さない義務として、持分に含めるしかないが、そうすると、自社株式によって決済する義務の一部を負債とする、前述の現行会計基準（ASC, par. 480-10-25-14）と齟齬が生じる。そこで、今般の概念フレームワークの改訂は、自社株式によって決済する可能性のある義務のうち一部について負債とすることに道を開いたともいえる⁷が、一方では会計基準に合わせ、会計基準に抵触しないように概念フレームワークを修正するという、会計基準設定に対する指導原理としての概念フレームワークの役立ちを放棄したような改訂をしているともいえる。また、具体的に何を負債にして、何を（負債にせず）持分にするかについては、概念フレームワークには明示的な規定や設例などはなく、会計基準設定上の課題であるとしている（FASB [2021b] par. BC4.38）。

(3) 持分 (equity) および純資産 (net assets)

持分または純資産は資産から負債を引いたものである（FASB [2021b] par. E60）。営利企業の持分は所有者の權益である（FASB [2021b] par. E64）。持分は所有者との取引によって増減する。

純資産は単なる差額であり、持分と異なり所有者權益を示さない（FASB [2021b] par. E67）。非営利組織の純資産には、寄付者による制約が付いているものとそうでないものがある（FASB [2021b] par. E68）。寄付者による制約は、寄付者が指定した資源の使い方に関するものであり、寄付者に対する経済的義務（財・用役の提供義務）ではないため、資

株式を発行（交付）しなければならない義務の1つであるワラント（warrant）は、「負債の特徴を欠いている」ので持分である（FASB [1985] par. 254）。

7 自社株式で決済する義務が負債になる要件について概念フレームワークに規定があるのであれば、自社株式で決済する義務が負債に含まれていても、自社株式で決済する義務が負債になる概念フレームワークの規定に反していなければ、概念フレームワークに反したとはいえないであろう。

源の用途等について制約のついた寄付は負債ではない (FASB [1985] par. 58)。

従来非営利組織の純資産は、寄付者による永久的な制約があるもの (永久拘束純資産)、寄付者による一時的な制約があるもの (一時拘束純資産)、制約がないもの (非拘束純資産) という 3 区分がとられていた (FASB [1985] par. 52, pars. 221-222) が、これは 2 区分に改められた。

しかし資産から負債を引いた残余であるという持分および純資産の定義や、営利企業の持分の性質については、従来の概念書第 6 号にもみられる内容であり、根本的な変更はない。

また、前述のとおり、負債に該当しないものを持分にするのが本来の概念フレームワークの定義の適用のあり方であるにもかかわらず、持分的なものに該当しないものを負債とする現行の会計基準 (ASC) は存続しており、しかも概念フレームワークによってそれが改められるわけではなく、むしろ改訂後の概念フレームワークは現状の会計基準を追認する内容になっている。

(4) 包括利益 (comprehensive income)

包括利益が、所有者による投資と所有者へ分配を除いた、一期間の純資産の変動である (FASB [2021b] par. E75) ことについては、従来の概念フレームワークと変更はない (FASB [2021b] par. BC4.42)。すべての収益、費用、利得、損失が包括利益に含まれる (FASB [2021b] par. BC4.42)。しかしこの概念フレームワーク (概念書第 8 号) では、純利益 (net income) については定義がない。これは IASB 概念フレームワークで包括利益の定義も純利益の定義もない⁸のとは異なっている。概念書第

8 ただし、IASB 概念フレームワークでは、収益および費用は純利益計算書か、その他の包括利益のいずれかに分類されて含められなければならない (IASB

5号に従来あった、稼得利益 (earnings)・純利益・包括利益の関係の説明 (FASB [1984] pars. 30-51) は、現在は削除されている。

包括利益と純利益の区分については定義の問題ではなく、表示の問題とされており、かつ、「過去の会計基準でいくつかのタイプの項目について純利益から除外して後に純利益に再分類することを要求または許容してきたから、包括利益と純利益の区分が存在する」が、「どの項目がその取扱いをする対象となるかを決定する概念的な根拠は存在しない」(FASB [2021c] par. PR32) としている。したがって、純利益とその他の包括利益を区分表示するルールについては、概念フレームワークでは取り扱われていない。

(5) 出資者による投資 (investments by owners) と出資者への分配 (distributions to owners)

出資者による投資とは、エンティティの所有者權益 (または持分) を取得する (または増加させる) ために、他のエンティティから当該エンティティに価値のあるものを移転した結果として、エンティティの持分が増加することを指す (FASB [2021b] par. E71)。この際、資産を提供する場合もあれば、用役を提供することもあるし、負債を充足または転換する場合もある。

出資者への分配とは、エンティティが所有者に対して資産や用役を提供したり、負債を負担したりする結果として、持分が減少することを指す。(FASB [2021b] par. E72)

これらの構成要素は、包括利益を算定するうえで不可欠であるが、これは概念書第6号における従来の定義 (FASB [1985] pars. 66-67) と変わらない。

[2018] par. 7.15)。

(6) 収益 (revenues), 費用 (expenses), 利得 (gains), 損失 (losses)

資産、負債、持分、包括利益、出資者による投資、および出資者への分配の概念は、包括利益を決定するために必要な構成要素である。これに対し、収益、費用、利得および損失は包括利益の構成要素であり、これらは包括利益を決定する要因ではない (FASB [2021b] par. E78)。しかし、財務報告の目的を満たすには、包括利益の金額だけの情報以上に、包括利益に関するさらなる情報を提供する必要があることから、収益、費用、利得および損失の定義は重要である (FASB [2021b] par. E79)。

収益は、財の提供や生産、用役の提供、またはその他の活動の実行から生じる、エンティティの資産の流入ないしその他の増加、または負債の決済 (またはその両者の組み合わせ) である (FASB [2021b] par. E80)。費用は、財の提供や生産、用役の提供、またはその他の活動の実行から生じる、エンティティの資産の流出ないしその他の費消、または負債の賦課 (またはその両者の組み合わせ) である (FASB [2021b] par. E81)。従来の定義 (FASB [1985] par. 78, par. 80) と違って、「進行中の主要なまたは中心的な営業活動」の表現が削除されている。

利得は、エンティティに影響を及ぼす取引その他の事象・環境要因から生じる持分 (純資産) の増加のうち、収益ないしは所有者による投資によるものを除いたものを指し (FASB [2021b] par. E82)、損失は、エンティティに影響を及ぼす取引その他の事象・環境要因から生じる持分 (純資産) の減少のうち、費用ないしは所有者への分配によるものを除いたものを指す (FASB [2021b] par. E83)。従来の定義 (FASB [1985] pars. 82-83) と違って、「副次的または付随的な取引」の表現が削除されている。

概念書第6号では、「進行中の主要なまたは中心的な営業活動」と「その他の活動」の表現が、「収益と利得を、費用と損失を分けるために」使われている。しかし、「進行中の主要なまたは中心的な営業活動」の表現

はわかりにくいことから、新しい定義では削除されている（FASB [2021b] par. BC4.44）。当該表現を削除することを「回答者の多くは支持しなかった」（FASB [2021b] par. BC4.45）にもかかわらず、結局は削除したとしている。代わりに、主要なまたは中心的な活動かどうかに関係なく、「財の提供や生産、用役の提供が、収益と利得を、費用と損失を分ける第一義的な要素である」（FASB [2021b] par. BC4.44）とする。

ただし、収益・費用と利得・損失の区分の第一義的な目的は、「包括利益の源泉に関するできるだけ役に立つ財務情報を示すことにあり」（FASB [2021b] par. E90）、表示の問題であるが（FASB [2021b] par. BC4.43）、こうした収益・費用と利得・損失の区分は結局、基準設定レベルの問題になる（FASB [2021b] par. E90）。

(7) 認識（recognition）と認識中止（derecognition）

認識とは「ある項目を報告エンティティの財務諸表に、資産、負債、持分、収益、利得、費用、損失、所有者による投資、あるいは所有者への分配として組み込むプロセス」（FASB [2023b] par. RD3）を指す。従来の概念書第5号では、認識規準は、コスト・ベネフィットの制約条件と重要性について満たした項目について、定義、測定可能性、目的適合性、信頼性の4つを満たす場合に認識するとされていた（FASB [1984] par. 63）。しかし、信頼性という質的特性は、現在の概念フレームワークでは使われていない。

そこで、概念書第8号では、コスト・ベネフィット制約条件（認識するベネフィットが認識するコストを正当化するに足ること）と重要性の両方を満たす項目について、定義、測定可能性、忠実な表現の3つを満たす場合に、その項目を財務諸表において認識するものとしている（FASB [2023b] par. RD5）。目的適合性については、「項目が測定でき、かつ目的適合的な測定属性を有していること」（FASB [2023b] par. RD5）を意味

する測定可能性概念に組み込まれている。忠実な表現は概念書第 8 号の第 3 章において、意思決定にとって有用な情報が具備すべき質的特性の 1 つとして挙げられている。すなわち、財務情報の質的特性に関する概念書第 8 号の内容に合わせて、認識規準を改訂している。

なお、「報告エンティティの財務諸表から、資産、負債及び持分としての項目を取り除くプロセス」である認識中止の規準は、認識規準の裏返しに過ぎず、「ある項目がもはや RD5 パラグラフの認識規準を 1 つでも満たさなくなったときに認識を中止すべきである」(FASB [2023b] par. RD13) としている。

4. 改訂後の定義に関する問題点

FASB 概念フレームワークが採る資産・負債アプローチでは、資産と負債が「鍵概念」(FASB [1976] par. 34) となるが、負債は資産の裏返しなので、資産概念が最も重要である。そこで資産の定義についての変更をみていくと、従来(概念書第 6 号)の資産の定義に比べて、蓋然性の記述が削除されていること、支配の文言が削除されていることが特徴として挙げられる。これらの変更点は負債の定義にも反映されている。しかしこれらの特徴は当然に問題をはらむものとなっている。

(1) 蓋然性の削除

改訂後の概念フレームワークでは、資産や負債の定義から蓋然性の記述が削除されているが、では認識や測定において蓋然性を考慮しなくてもよいかというとそうではない。現実には引当金の認識などで蓋然性を考慮しなければならないし、期待値による測定が要求されるケースでは蓋然性を考慮しなければならない。概念書第 8 号の認識規準には蓋然性の記述がなく、また、残存する概念書第 5 号における測定については、測定属性を列

挙しているだけである（FASB [1984] pars. 66-70）から、蓋然性に基づく認識・測定はケースバイケースでなされるに過ぎない。概念書第7号では、将来キャッシュ・フローを見積もって、それを割り引いて現在価値を算定するときに、期待値により将来キャッシュ・フローを算定する「期待キャッシュ・フロー・アプローチ」（FASB [2000a] par. 45）が、最頻値などによる「一組の見積キャッシュ・フロー」と単一の利子率による現在価値算定を行う「伝統的アプローチ」（FASB [2000a] par. 43）よりも「有効な測定手段を提供する」（FASB [2000a] par. 45）ことが明記されており、かつ、期待キャッシュ・フロー・アプローチはすでに会計基準でも会計実務でも取り入れられている（FASB [2000a] pars. 48-49）ことから、蓋然性を考慮した測定はすでに行われている。しかし、つねに将来キャッシュ・フローを期待値で測定しなければならないわけではない。

つまり、蓋然性については、その扱いに関する規定が概念フレームワークから消滅したことから、会計基準の設定や会計基準の解釈の際に考慮するように改められていると解釈せざるを得ない。その結果、蓋然性の扱いについては、会計基準の設定において弾力性が高まったといえるかもしれないが、認識の際に蓋然性を考慮するケースと、認識の際に蓋然性を考慮しないケースが混在する可能性もあり、認識における「蓋然性の扱いを巡る会計基準間での整合性」（池田 [2017] 67頁）が取れないケースが生じるかもしれない。

また、認識において蓋然性を考慮せず、測定のみで蓋然性を考慮することになると、蓋然性が著しく低い故にほとんど発生しない項目や、測定の信頼性が担保されない項目が、資産・負債として財務諸表で認識されることになり、「貸借対照表における […] ストック情報に対する理解を妨げる」（池田 [2016] 190-191頁、括弧内は引用者による）ことになるのと同時に、資産・負債の増減に基づいて収益・費用が算定されることから、収益・費用の計算書である損益計算書に対する理解の妨げにもなるであろう。

う。

(2) 支配概念の削除

支配概念についても、資産の定義から削除されている。IASB の概念フレームワークでは資産の定義の中に支配概念が含まれていることから、FASB の概念フレームワークは、IASB の概念フレームワークよりも定義が簡略化されているともいえる。FASB は支配の定義を削除した理由の 1 つとして、企業の支配との混同を招くことを挙げている。しかし、企業が資産を計上するには、企業の資産でなければならない。企業が支配している資産でなければ、その企業の財務諸表に計上できないであろう。つまり、資産の定義から支配の文言を削除したところで、支配を考慮しなくてよいわけではないので、問題の解決にはなっておらず（池田 [2022] 63-64 頁、注 2）、むしろ定義を変更したことで、新たな誤解や混乱を招きかねない。

支配という用語が企業を支配するという文脈でも用いられるし、資産を支配するという文脈でも用いられることから、支配の語が多義的で分りにくいのであれば、支配の代わりに「経済的便益に対するアクセス権の排他的保持」などの別の表現や用語を用いればよく、支配の語まで削除してしまうと、混乱を招くことになる。資産の定義にはエンティティの資産であることが要件になっているため、支配の内容は「エンティティの」⁹

9 「エンティティの資産であるかどうか」を考えるには、「エンティティが経済的便益を排他的に得ることができるかどうか」を考えなければならない。たとえば、公道は利用者に便益をもたらすが、通常誰でも利用できるのに、エンティティは排他的に便益を得ることはできない。したがって、こうした公共財は通常、エンティティの資産ではない。他方、リース資産の法的な所有者はエンティティではないが、リース資産（またはリース資産の使用権）は使用することによって便益を自らにもたらすので、これはエンティティの資産であるということができる。しかし、「エンティティが経済的便益を排他的に得るこ

の表現において残されていると FASB は主張する (FASB [2021b] par. BC4.19, par. BC4.22 (a)) が、そうであれば支配の文言または支配に代わる表現を、資産の定義の中に明記しても問題はないであろう。FASB は表現の重複を避けることで冗長性を避けようとしている (FASB [2021b] par. BC4.22) が、これまで重要であった表現まで削ったことによって余計にわかりにくくなっており、当然支配の用語を削除することについては反対意見も多かった (FASB [2021b] par. BC4.21) にもかかわらず、FASB は支配の語を削除している。こういう「聞く耳の持たなさ」は、FASB における概念フレームワーク設定の問題の 1 つであろう。

(3) 自社株式による決済義務を負債にする要件の明確化

負債の定義においては、自社株式の発行により決済する義務を負債にする要件が定められている。これまではそのような要件は概念フレームワークの中には存在せず、当該要件を概念フレームワークに組み込もうと意図して 2000 年に公開草案『負債の定義を改訂するための FASB 概念書第 6 号の修正提案：FASB 概念書第 6 号の修正』(FASB [2000c]) を公表したが、この公開草案は成文化しなかった。この公開草案では、「過去取引または事象の結果として、特定のエンティティが他のエンティティに対して、将来において資産を譲渡または用役を提供しなければならないという現在の義務から生じる、発生の可能性の高い将来の経済的便益の犠牲」(FASB [1985] par. 35) という、概念書第 6 号の負債の定義に、次の脚注を追加するように規定するものであった。

「主に金融商品や複合金融商品の構成要素ではあるが、義務の中には、

とができる」ことは、従来の資産の定義における「支配」の文言に含まれていた内容であり、支配の文言を削ったとしても、結局従来の用語でいうところの「支配」の有無については考慮しなければならない。

株式の発行による決済を、当該義務を負う者に要求もしくは許容するものもある。もしそれらの金融商品要素が、ホルダーと発行者の間に所有関係を構成しないならば、それらの金融商品要素は負債である。当概念書を通じて負債を、資産の譲渡もしくは犠牲を必要とするものと述べる場合には、報告エンティティの株式発行による決済を当該エンティティに許容もしくは強制する義務が所有関係を構成しないという限定された状況も含まれている。ある金融商品要素が、(1) 強制的償還規定の対象となっていない発行済株式である場合、もしくは(2) 金融商品発行者の株式の発行による決済がその発行者に許容もしくは強制されている義務であり、また、満期における当該義務の決済時に(金融商品発行者が)その金融商品のホルダーに引渡さなければならない価値が変動する限りにおいて、その変動が発行者の株式の公正価値の変動に帰し、株式の公正価値の変動と同等かつ同方向である場合には、その金融商品要素は所有関係を構成する」(FASB [2000c] pars. 3a and 13)。

そして、概念書第6号の「現在、財務諸表の中に含まれているほとんどの負債は、将来に資産を犠牲にするようエンティティに対して要求しているから、第35パラグラフの定義の下で負債としての資格を与えられている。[...] もっとも、不確実性の問題や測定の問題があるために認識されないものがあるかもしれない」(FASB [1985] par. 196, なお、括弧内は引用者による)の記述に続けて、「株式の発行による決済を(義務を負っているエンティティに)要求もしくは許容するが、(ホルダーとの)所有関係を形成しないある種の義務がある。そのような状況においては、そのエンティティの株式は本質的に、負債の定義を満たす義務を決済するために、資産の代わりに用いられている」(FASB [2000c] pars. 3b and 14)の文言を追加するよう規定している。

FASB [2000c] の公開草案における負債の定義の修正は、これと同時に公表された公開草案『負債、持分、もしくはその両方の性質を持った金融

商品の会計処理』(FASB [2000b])における負債と持分の区分規準と連動している¹⁰。すなわち FASB [2000b] によれば、「金融商品を発行するエンティティは、その金融商品の構成要素を次のように区分しなければならない」(FASB [2000b] par. 17)。

「 a. 金融商品の発行者は、発行者の株式であって、かつ発行者の義務にならない金融商品要素を、持分として区分しなければならない。

b. 金融商品の発行者は、発行者の義務となる金融商品要素が下記の c の規準を満たさなければ、当該金融商品要素を負債として区分しなければならない。

c. 義務となる金融商品要素の発行者は、当該金融商品要素が次の規準のいずれかを満たすならば、当該金融商品要素を持分として区分しなければならない。

- (1) その義務によって、固定数の株式の発行による決済を金融商品の発行者が要求（もしくは発行者の裁量で許容）される。
- (2) その義務によって、金融商品の発行者が、その発行者の可変数の株式の発行による決済を要求（もしくは発行者の裁量で許容）され、さらにその義務が以下の条件を両方とも満たしている。
 - (a) 当該義務の貨幣的価値（本稿11頁を参照—引用者補足）のいかなる変動も、固定数の発行者の株式の公正価値の変動に帰し、その株式の公正価値の変動と等しい
 - (b) 当該義務の貨幣的価値が、発行済株式の公正価値の変動と同じ方向に変動する」(FASB [2000b] par. 17)

FASB [2000b] の内容は、一部文言を変えて、基準書第150号 (FASB

10 この2つの公開草案 (FASB [2000b][2000c]) の詳しい内容については、池田 [2002] および梶田 [2002] を参照。

[2003]) として成立した。それを引き継いだものが前述の現行会計基準である。そこでは、可変数の自社株式を発行して決済しなければならない（または決済することができる）義務のうち、（前述の）貨幣的価値が、(a)(b)(c) の条件のいずれかを満たす場合は、負債となる（ASC, par. 480-10-25-14）。

- (a) 最初から一定額に固定されている
- (b) 自社株式以外の公正価値以外の指数等（S&P500 指数等）の変動に基づいている
- (c) 自社株式の公正価値の変動とは反対方向に変動する

本来この規定を成立させるためには、自社株式で決済する義務を負債にすることを新たに概念フレームワークに明記しなければならない。そこで概念フレームワークを修正すべく、前述の2000年公開草案（FASB [2000c]）では、自社株式で決済する義務を負債にする条件を提示したが、結局この時は公開草案の提案は成文化しなかった。

今回の概念フレームワークの改訂は、自社株式の発行により決済する義務が負債になる要件を明記しているが、結果的には既存の会計基準の内容に抵触しないようになっており、会計基準の改訂に合わせて概念フレームワークを改訂しようとする試みであった公開草案（FASB [2000c]）の内容を盛り込んだものとなっている。したがって、今般の負債の定義の改訂は、かつて成文化できなかった FASB [2000c] の内容を改めて成文化したものということができる。

このように、会計基準に合わせて概念フレームワークを改訂することは、会計基準設定のための弾力性を増加させる反面、会計基準設定に対する方向性を導くという概念フレームワークの機能を低下させることにつながる。

負債は資産を引き渡す義務であるから、それを素直に適用すると、自社

株式は資産ではないことから、自社株式を引き渡す義務は、負債の定義を満たさないから持分になるはずである。こうした原則は、負債の範囲を決めてそれを満たさないものを持分とする「負債確定アプローチ」（池田 [2016] 47頁）によっている。しかしそれでは既存の会計基準と整合性が取れないので、こうした義務の一部を負債にするように改訂がなされたが、こうした改訂部分は、持分になる範囲を決めてそれ以外のものを負債にするということを定めるものであり、「持分確定アプローチ」（池田 [2016] 47頁）に依拠している。FASBの概念フレームワークの改訂は、負債確定アプローチと持分確定アプローチの混在を認めるものであり、現実の会計基準を追認し、それに抵触しないようにするための改訂であるといえよう。ここからも、この改訂によって、会計基準設定の方向性を定めるといふ概念フレームワークの機能が低下しているといえることができるであろう。

5. 認識規準にかかる問題点

認識規準について、従来と異なる点は、従来は目的適合性と信頼性という2つの質的特性が認識規準に含まれていたのに対して、今回の改訂では目的適合性は測定可能性に含まれ、かつ信頼性は忠実な表現に置き換わっているところである。従来目的適合性と信頼性はトレード・オフの関係にあった（FASB [1980a] par. 45, par. 90）が、現在の概念フレームワークでは、情報が有用であるためには、目的適合性を有し、かつ忠実な表現がなされていなければならない（FASB [2018a] par. QC4）こととされている。「目的適合性」が表示する対象となる現象を選択するための特性であって、「忠実な表現」が表示しようとする現象についての表示方法を選択するための特性である（FASB [2018a] par. QC12）ことから、目的適合性を忠実な表現よりも上位に置くような序列が付けられている（藤井

[2011] 32頁)。これが認識規準に持ち込まれている以上、目的適合性と忠実な表現という質的特性に関する批判はそのまま、認識規準に対する批判となる。すなわち、従来あった信頼性や検証可能性といった概念が、新しい概念フレームワークでは放棄されたが故に概念フレームワークは目的適合性にシフトしすぎているといった批判は、認識規準から信頼性が削除されたことによって、測定の信頼性に乏しい項目を認識する結果を招くといった批判をもたらすことになる。

また、測定可能性が「信頼性をもって測定でき、かつ目的適合的な測定属性を有していること」(FASB [1984] par. 63)ではなく「項目が測定でき、かつ目的適合的な測定属性を有していること」(FASB [2023b] par. RD5 (b))であることから、数理モデルを用いた測定のように、信頼性がなくても目的適合的な測定属性をもって測定できれば認識されることになり、これも公正価値測定のさらなる拡張を受け入れることができるようになってきている。信頼性という敷居がなくなったことによって、認識できる範囲が増し、これによって会計基準設定に対してこれまでよりも高い弾力性を与えることになるが、当然それは測定の信頼性を損ねる結果を招くであろう¹¹。

6. 概念フレームワークはどこへ向かうのか

本稿では、FASB 概念フレームワークの定義と認識の変更についてみてきた。従来の FASB 概念書第 6 号の資産・負債の定義は、「意図したように適用されたら、根本的な問題を起こさない」(FASB [2021b] par.

11 企業会計基準委員会が2006年12月に公表した概念フレームワークの討議資料では、「一定の水準で信頼できる情報であること」を指す信頼性は、重視すべき質的特性、すなわち「意思決定有用性を支える特性」の1つとして、依然として存続している（企業会計基準委員会 [2006] 第2章、第2項）。

BC4.9) にもかわらず、「しばしば誤解されてきた」(FASB [2021b] par. BC4.9)¹²ことから、資産・負債の定義について、重要な修正を行っている。しかし、意図したように適用されたら問題が生じないのであるならば、意図したように適用できるようにガイドラインを作成すればよく、それを定義の修正で解決しようとする、新たな誤解や適用上の課題が生まれるだけである。すなわち、従来の資産・負債の定義が抱える問題を解決するのに、定義それ自体ではなく適用面に問題があるのにもかわらず、定義それ自体を変更するのは、問題に対する対応としては適切ではないと考える。また、定義の修正に対して多くの反対意見がある¹³のに、それをいわば無視する形で修正を行うのは、デュー・プロセスの形骸化を招くことにつながる。

概念フレームワークを適用して会計基準を設定するのは、会計基準設定主体であり、概念フレームワークの適用方法について会計基準設定主体内部で指針があれば、「意図したように適用」されるはずである。概念フレームワークを設定する際に、外部者の誤解を気にする必要はない。また、会計基準設定主体の外部者の間で概念フレームワークに対して誤解があるならば、外部者に向けて誤解を解くよう丁寧に説明すればよく、概念フレームワークを改訂する必要は、必ずしもない。

FASB 概念フレームワークの資産・負債の定義は従来よりも簡素化さ

12 誤解が生じるのは誤解する側の理解力の問題もあるが、誤解する側が理解できていないのは説明が不足しているからであることも考えられるため、十分な説明をすれば誤解する者も減るであろう。

13 実際、概念書第8号第4章(FASB [2021b])の「結論の背景」を読むと、これらの修正の提案には多くの者が同意していないし(FASB [2021b] par. BC4.15, par. BC4.21, par. BC4.45)、また、FASBメンバーの1人であるBotosanに至っては強硬に反対していることが分かる(FASB [2021b] pp. 27-31)。逆に、負債の定義についての修正のうち、負債と持分の区分に関する変更については、多くの者が支持している(FASB [2021b] par. BC4.38)。

れており、これまであった重要な文言が削除されている。しかし、概念フレームワークから重要な文言を削除することにより、概念フレームワークで対応していたことを会計基準設定レベルで対処させるようになっていく。このことから、基準設定のためのルールとしての概念フレームワークの機能は低下していると言わざるを得ない。

FASB 概念フレームワークにおける認識規準についても、質的特性の変更（概念書第 8 号の第 3 章）に合わせて信頼性を削除し、信頼性を忠実な表現に置き換えたことで、測定について信頼性の乏しい項目まで認識できる余地が生まれることで、結局は財務諸表の信頼性を損ねかねない。

本来、概念フレームワークは会計基準を設定するためのツールとして、会計基準設定を一定の方向性に導くために作成されているはずである。そうであるならば、概念フレームワークが会計基準設定にとって都合が悪いからといって、会計基準に合わせて簡単に変更するのは、本末転倒との謗りを免れ得ないであろう。概念フレームワークに沿って会計基準を設定するのが本筋であり、会計基準に従う形で概念フレームワークを改訂するのは本来の姿ではないであろう。

参考文献

- 池田幸典 [2002] 「負債・持分の区分規準の意義と限界に関する理論的検討」『経済論叢』第 169 巻第 2 号, 21-40 頁。
- 池田幸典 [2015] 「財務諸表の構成要素の定義・認識を巡る基本思考の変遷と概念フレームワークの機能の変質」『国際会計研究学会年報』2014 年度第 2 号, 49-66 頁。
- 池田幸典 [2016] 『持分の会計』中央経済社。
- 池田幸典 [2017] 「蓋然性の扱いを巡る会計基準設定の方向性」『ディスクロージャーニュース』Vol. 35, 65-70 頁。
- 池田幸典 [2022] 「支配概念をめぐる現状と方向性」『産業経理』第 82 巻第 2 号, 54-65 頁。
- 伊藤邦雄 [1996] 『会計制度のダイナミズム』岩波書店。
- 梶田龍三 [2002] 「金融商品の会計基準」『大分大学経済論集』第 54 巻第 1 号,

36-59頁。

企業会計基準委員会 [2006] 『討議資料 財務会計の概念フレームワーク』 財務会計基準機構。

佐藤信彦 [2007] 「財務会計の基礎概念 (1)」 河崎照行・齋藤真哉・佐藤信彦・柴健次・高須教夫・松本敏史編著 『スタンダードテキスト財務会計論Ⅰ 基本論点編』 中央経済社, 1-29頁。

徳賀芳弘 [1990] 「会計上の『概念枠組』の意義と問題点」 津守常弘編 『現代社会と経営・経済指標』 海鳥社, 41-61頁。

藤井秀樹 [1997] 『現代企業会計論』 森山書店。

藤井秀樹 [2011] 「FASB/IASB 改訂概念フレームワークと資産負債アプローチ」 『国民経済雑誌』 第204巻第1号, 17-40頁。

増子敦仁 [2008] 「自己株式」 石川鉄郎・北村敬子編著 『資本金の課題』 中央経済社, 133-158頁。

Accounting Principles Board [1970] *Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*, Statement of the Accounting Principles Board No. 4, American Institute of Certified Public Accountants. (川口順一訳 『アメリカ公認会計士協会企業会計原則』 同文館, 1973年)

Financial Accounting Standards Board (FASB) [1976] *an analysis of issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, Discussion Memorandum, FASB. (津守常弘監訳 『FASB 財務会計の概念フレームワーク』 中央経済社, 1997年)

FASB [1978] *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, Statement of Financial Accounting Concepts No. 1, FASB. (平松一夫・広瀬義州訳 『FASB 財務会計の諸概念 [増補版]』 中央経済社, 2002年)

FASB [1980a] *Qualitative Characteristics of Accounting Information*, Statement of Financial Accounting Concepts No. 2, FASB. (平松一夫・広瀬義州訳 『FASB 財務会計の諸概念 [増補版]』 中央経済社, 2002年)

FASB [1980b] *Elements of Financial Statements of Business Enterprises*, Statement of Financial Accounting Concepts No. 3, FASB.

FASB [1980c] *Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, Statement of Financial Accounting Concepts No. 4, FASB. (平松一夫・広瀬義州訳 『FASB 財務会計の諸概念 [増補版]』 中央経済社, 2002年)

FASB [1984] *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business*

米国 FASB における財務会計概念フレームワークの変容

- Enterprises*, Statement of Financial Accounting Concepts No. 5, FASB. (平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念[増補版]』中央経済社, 2002年)
- FASB [1985] *Elements of Financial Statements*, Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, FASB. (平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念 [増補版]』中央経済社, 2002年)
- FASB [2000a] *Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements*, Statement of Financial Accounting Concepts No. 7, FASB. (平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念 [増補版]』中央経済社, 2002年)
- FASB [2000b] *Accounting for Financial Instruments with Characteristics of Liabilities, Equity, or Both*, Exposure Draft, FASB.
- FASB [2000c] *Proposed Amendment to FASB Concepts Statement No. 6 to Revise the Definition of Liabilities: an amendment of FASB Concepts Statement No. 6*, Exposure Draft, FASB.
- FASB [2003] *Accounting for Certain Financial Instruments with Characteristics of both Liabilities and Equity*, Statement of Financial Accounting Standard No. 150, FASB.
- FASB [2010a] *The Objective of General Purpose Financial Reporting*, Statement of Financial Accounting Concepts No. 8, Conceptual Framework for Financial Reporting—Chapter 1, FASB.
- FASB [2010b] *Qualitative Characteristics of Useful Financial Information*, Statement of Financial Accounting Concepts No. 8, Conceptual Framework for Financial Reporting—Chapter 3, FASB.
- FASB [2018a] *Qualitative Characteristics of Useful Financial Information*, Statement of Financial Accounting Concepts No. 8, Conceptual Framework for Financial Reporting—Chapter 3 (amended in August 2018), FASB.
- FASB [2018b] *Notes to Financial Statements*, Statement of Financial Accounting Concepts No. 8, Conceptual Framework for Financial Reporting—Chapter 8, FASB.
- FASB [2021a] *The Objective of General Purpose Financial Reporting*, Statement of Financial Accounting Concepts No. 8, Conceptual Framework for Financial Reporting—Chapter 1 (amended in December 2021), FASB.
- FASB [2021b] *Elements of Financial Statements*, Statement of Financial Accounting Concepts No. 8, Conceptual Framework for Financial Reporting—Chapter 4, FASB.

- FASB [2021c] *Presentation*, Statement of Financial Accounting Concepts No. 8, Conceptual Framework for Financial Reporting—Chapter 7, FASB.
- FASB [2023a] *The Reporting Entity*, Statement of Financial Accounting Concepts No. 8, Conceptual Framework for Financial Reporting—Chapter 2, FASB.
- FASB [2023b] *Recognition and Derecognition*, Statement of Financial Accounting Concepts No. 8, Conceptual Framework for Financial Reporting—Chapter 5, FASB.
- Gellein, O. S. [1986] “Financial Reporting: The State of Standard Setting,” in *Advances in Accounting*, Vol. 3, edited by B. N. Schwartz, JAI Press Inc., pp. 3-23.
- International Accounting Standards Board (IASB) [2010] *The Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB. (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『国際財務報告基準 (IFRS) 2014』中央経済社, 2014年)
- IASB [2018] *The Conceptual Framework for Financial Reporting* (revised in March 2018), IASB. (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『IFRS 基準2023 (注釈付き)』中央経済社, 2023年)
- International Accounting Standards Committee (IASC) [1989] *The Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASC. (日本公認会計士協会国際委員会訳『国際会計基準書2001』同文館出版, 2001年)
- Paton, W. A. and A. C. Littleton [1940] *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association Monograph No. 5, American Accounting Association. (中島省吾訳『会社会計基準序説 (改訳版)』森山書店, 1958年)
- Sanders, T. H., H. R. Hatfield and U. Moore [1938] *A Statement of Accounting Principles*, Haskins and Sells Foundations, Inc. (山本繁・勝山進・小関勇訳『SHM 会計原則』同文館, 1979年)
- Sprouse, R. T. and M. Moonitz [1962] *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*, Accounting Research Study No. 3, American Institute of Certified Public Accountants. (佐藤孝一・新井清光訳『アメリカ公認会計士協会・会計公準と会計原則』中央経済社, 1962年)
- Storey, R. K. and S. Storey [1998] *The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards*, Special Report, FASB. (企業財務制度研究会訳『財務会計の概念および基準のフレームワーク』中央経済社, 2001年)