

研究ノート

国際的な概念フレームワーク開発の方向性

— 報告実体 —

山 内 高 太 郎

はじめに

単一の国際的な会計基準の開発をもとめる社会的な要請は、国際的な資本市場における資金調達や取引の拡大を背景に、証券監督者国際機構（IOSCO）による国際会計基準（IAS）の承認以降、アメリカ会計基準と国際財務報告基準（IFRS）との収斂、EU域内におけるIFRSの強制適用、日本会計基準とIFRSの収斂というように、IFRSを中心に展開されている。

単一の国際的な会計基準を検討するにあたり、アメリカ財務会計基準審議会（FASB）と国際会計基準審議会（IASB）は、2004年に共同プロジェクトとして共通の概念フレームワークを開発する取り組みに着手した。その後、共同プロジェクトによる概念フレームワークの開発は8つのフェーズにわけて行われることとなり、2010年に両審議会は概念フレームワークの一部改訂を公表した。

しかし、リーマン・ブラザーズの経営破綻に起因する国際的な金融危機の影響や両審議会の関係性の変化から共同プロジェクトは中断され、その後、両審議会は、個別に残りの概念フレームワークの開発を再開し、IASBは2018年に概念フレームワークを完成させ、FASBは開発を進めている。

本稿でとりあげる報告実体の概念は、共同プロジェクト以前の両審議会の概念フレームワークにおいて明確な記述はなく、2005年に共同プロジェクトとして審議が始まったものである。共同プロジェクトの成果として、2008年に討議

資料を、2010年には公開草案を両審議会が公表後、共同プロジェクトの中断により報告実体の概念についても審議が中断されていたが、IASBは2018年に完成させた概念フレームワークの第3章として報告実体の概念を含め、他方、FASBは、概念フレームワークの第2章として報告実体の概念を含めるため、2022年に公開草案を公表し、現在、審議を行っている。

本稿は、2010年に両審議会が共同で公表した報告実体の概念についての公開草案とIASBが2018年に完成させた概念フレームワークにおける報告実体の概念についての記述およびFASBが2022年に公表した報告実体の概念についての公開草案をとりあげ、これらの中で示されている報告実体の概念の論理や概念フレームワークにおける位置づけの考察を通して、両審議会の共同プロジェクト中断後の概念フレームワーク開発の方向性について考察を行うものである。

1. FASBにおける概念フレームワークの開発状況

現在のアメリカの会計基準設定主体である財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board : FASB）は、1973年に設立された。FASBは、基準開発においてデュー・プロセス（due process）と呼ばれる基準開発手続きをもっており、アジェンダ（agenda）として取り上げられた議題ごとに基準開発を行っている。

概念フレームワークは、会計基準のように強制力をもつものではなく既存の会計基準に変更をもとめるものでもないが、個別基準の審議や開発された基準間での矛盾を減らすために基礎的な考えや用語の定義などを示すものであるとともに、そこで示される考え方は既存の実務や会計基準を合理化し、将来、新たに生じる経済事象に対する会計基準開発において役立てられることとなる。

FASBは、1978年に最初の概念フレームワークである財務会計概念ステイメント第1号「営利企業の財務報告の目的」を公表して以降、2000年に公表した財務会計概念ステイメント第7号「会計測定におけるキャッシュ・フロー情報および現在価値の利用」まで7つの概念フレームワークを単独で開発した。

2002年にFASBは、国際会計基準審議会（International Accounting Stan-

dards Board : IASB) とノーウォークでアメリカ会計基準と国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards : IFRS) を国内およびクロスボーダーにおける財務報告で用いられる高品質で、互換性 (compatible) のある基準とすることに合意¹、2004年にIASBとFASBは、共同プロジェクトのひとつとして両審議会の概念フレームワークを改訂する作業を開始した。その後、共同プロジェクトを進行する上でのロードマップが示され、概念フレームワーク改訂の共同プロジェクトは、プロジェクトをAからHの8つのフェーズにかけて進められることとなった²。

両審議会は、概念フレームワーク改訂の共同プロジェクトの成果として、2010年にそれぞれの概念フレームワークの一部を改訂し、両審議会共通の内容となる新たな概念フレームワークを公表した³。この取組によって、両審議会の概念フレームワークの一部を共通のものとするに成功したが、その後、概念フレームワーク改訂の共同プロジェクトは、他のプロジェクトに集中するために中断されることとなった。

FASBは、共同プロジェクトとは別に複数のステークホルダーからの要請によって2009年に開示フレームワークのプロジェクトをアジェンダに追加し、2012年に討議資料「開示フレームワーク」を公表した⁴。その後の検討において、2014年1月、FASBは、中断していた概念フレームワーク改訂プロジェクトを単独で再開することを決定し、同年3月に2012年の討議資料へのコメントに対するFASBの見解を示すものとして公開草案「財務報告の概念フレームワーク第8章『財務諸表への注記』」を、2016年には公開草案「概念ステイトメント第8号-財務報告の概念フレームワーク第7章『表示』」を公表している。これらの公開草案は、2018年に財務会計概念ステイトメント第8号「財務報告の概念フレームワーク第8章『財務諸表への注記』」、2021年に財務会計概念ステイトメント第8号「財務報告の概念フレームワーク第7章『表示』」として現在のFASBの概念フレームワークを構成している。

その後、FASBは、2020年に公開草案「概念ステイトメント第8号、財務報告の概念フレームワーク第4章『財務諸表の構成要素』」を公表し、2021年に概念ステイトメント第6号にかわるものとして財務会計概念ステイトメント第

8号「財務報告の概念フレームワーク 第4章『財務諸表の構成要素』」とした。これによってFASBの概念ステイトメント第8号は、1章、3章、4章、7章、8章が完成したことになり、現行のFASBの概念フレームワークは、認識および測定について述べられている概念ステイトメント第5号、現在価値の利用などについて述べられている概念ステイトメント第7号および概念ステイトメント第8号によって構成されており、残りの概念フレームワーク改訂プロジェクトにおける検討事項は、「測定」、「認識および認識中止」、「報告実体」となっている。

2. 公開草案「概念ステイトメント第8号、財務報告の概念フレームワーク 第2章『報告実体』」

報告実体 (reporting entity) の概念は、それまでのFASBの概念ステイトメントではそれ自体についての記述がなく、報告実体の概念についての検討は、FASBとIASBの概念フレームワーク改訂の共同プロジェクトとして2005年に審議が開始された。

FASBは、IASBとの概念フレームワーク改訂の共同プロジェクトの審議過程において、2008年に討議資料「改善された財務報告の概念フレームワークについての予備的見解 報告実体」、2010年に公開草案「財務報告の概念フレームワーク 報告実体」(以下、ED2010)を公表している。

その後、FASBとIASBの共同プロジェクトが中断したことで、FASBでは報告実体の概念について審議がされていなかったが、2022年、FASBは報告実体の概念について審議を再開し、同年に「概念ステイトメント第8号、財務報告の概念フレームワーク第2章『報告実体』」(以下、ED2022)を公表した。

(1) 報告実体の概念の必要性

ED2022で提案されている報告実体の概念は、FASBの概念ステイトメント第8号の第2章となるものであり、報告実体の識別に関する事項 (matters) についてフレームワークを提供するとともに報告実体の現在および潜在的な投

資者 (existing and potential investors), 融資者 (lenders), 寄付者 (donors), 他の資源提供者 (other resource providers) のために, 財務報告の目的に合致し, より理解しやすい情報となるような基準開発のフレームワークを審議会に提供するものとされている⁵。

また, 報告実体の概念は, 概念ステイトメント第8号の第1章, パラグラフ OB 1 で述べられている概念フレームワークの基礎をかたちづくるもののひとつであり, パラグラフ OB 2 の「一般目的の財務報告の目的 (the objective of general purpose financial reporting) は, 現在および潜在的な投資者, 融資者, 他の債権者が実体への資源提供について意思決定を行う際に有用な, 報告実体についての財務情報を提供することである。」という記述と関連するものである。

つまり, 報告実体の概念は, 概念フレームワークで述べられている一般目的の財務報告の目的の達成という論理との一貫性を保つために必要と考えられ, パラグラフ OB 2 で述べられるように実体への資源提供についての意思決定を行う資源提供者が有用とする財務情報を報告する実体の領域 (area) を定めるものとなる。報告実体の領域が不明確であることによる問題は, 連結財務諸表の作成における連結の範囲に関わるだけでなく, 例えば, 企業経営の多角化や事業編成の見直しによって事業部門の一部が売却され共同経営される場合などにおいて, 売却された事業部門の一部についての財務情報は, 売却した企業と購入した企業のどちらが報告するのかといった場合などで生じる。

(2) 2022年公開草案における報告実体の概念

ED2022では, 「報告実体は, 現在および潜在的な投資者, 融資者, 他の資源提供者が実体への資源提供について意思決定を行う際に有用となる一般目的の財務報告によって表すことができる経済活動 (economic activities) の区切られた領域 (a circumscribed area) である⁶。」と述べられており, 報告実体は, 次の3つの特徴をもつとされる⁷。

- a. 実体の経済活動が行われている (have been conducted)。
- b. これらの経済活動が, 他の実体の経済活動と識別することができる (distinguished)。

- c. 一般目的の財務報告における財務情報が区切られた領域における実体の経済活動を誠実に表現⁸ (faithfully represents) しており、実体への資源提供についての意思決定に有用である。

ここであげられる3つの特徴は、資源提供の意思決定の有用性と関連付けて説明されている。実体へ資源を提供することを考えている資源提供者は、資源提供のリターンを考えるなど評価を行うために提供した資源を用いて経済活動を行う領域内にある実体すべてに関する財務情報を必要としている。例えば、ある企業に資源を提供したが、その資源はその企業だけでなくその経済活動に関わる複数の企業によって利用される場合、資源提供者の意思決定は、資源提供した企業の財務情報のみでは十分な評価を行うことができない。このため、どの実体が財務報告を行うかということは、意思決定に影響を及ぼすこととなるため、まず、財務報告を行う実体の領域を識別する、つまり他の実体の経済活動との境界を明確にすることが必要となる。

ED2022の提案では、報告実体は、現在、経済活動を行っており、報告実体の経済活動と他の実体の経済活動とを識別できることが必要とされる。こうして区切られた領域における実体の経済活動を誠実に表現した財務情報が、実体への資源提供についての意思決定に有用かどうかで、その境界が決定されることとなる。その上で、区切られた領域の経済活動を誠実に表現する財務諸表の完全なセットを含む一般目的の財務報告を行うことで、一般目的の財務報告の目的を達成することができるとされる⁹。

また、経済活動の境界を明確にする場合、法的な実体 (legal entity) であるかどうかは必要ではなく、報告実体は、単一の実体である場合の他に複数の実体を含む場合や単一の実体の一部である場合もあるとしている¹⁰。

(3) 連結財務諸表、親会社のみ財務諸表の必要性

ED2022では、「経済活動の区切られた領域において親子会社関係が含まれるならば、区切られた領域の経済活動を誠実に表現した連結財務諸表の完全なセットは、一般目的の財務報告の目的に合致する必要条件を満たす¹¹。」とい

うように連結財務諸表の必要性について一般目的の財務報告の目的と関連付けて説明されている。ただし、親子会社関係が存在する状況における連結の例外規定は、概念レベルではなく会計基準のレベルで行われるとしている¹²。

また、親会社のみ財務諸表については、親子会社関係を含む報告実体の経済活動を完全に描写しないため、一般目的の財務報告の目的に合致しないとしているが、特定の状況においては有用な情報を提供する可能性があることを示唆し、連結財務諸表の完全なセットの補足情報として役立つかもしれないとしている¹³。

(4) 2022年公開草案におけるその他の論点

ED2022では、上述した内容の他に、子会社や支店、事業部といった実体の一部を区切られた領域として報告実体とすることが提案されている¹⁴。

また、結合財務諸表 (Combined Financial Statements) は、親子会社関係が存在しない状況を含む共通支配 (common control) 下にある複数の実体を適切に叙述する (appropriately depict) ことができ、結合財務諸表の完全なセットは一般目的の財務報告の目的と合致することが述べられている¹⁵。

(5) 2022年公開草案における質問と回答者のコメント

ED2022では、①パラグラフ RE 4 および RE 5 の記述と報告実体の特徴に賛成するか、②連結財務諸表の完全なセットが、一般目的の財務報告の目的を達成することの必要条件となることに賛成するか、③親会社のみ財務諸表は、一般目的の財務報告の目的を達成するために十分条件でないことに賛成するか、④実体の一部が、報告実体を表す (represent) ことができることに賛成するか、⑤結合財務諸表は、親子会社関係が存在しない状況を含む共通支配の下にある複数の実体を適切に叙述する (depict) ことに賛成するかという5つの質問が示され、賛成しない場合は、その理由の説明を求めている¹⁶。

ED2022へのコメントは2023年1月16日に締め切られ、FASBに13通のコメントが寄せられている。コメントの大半は、公認会計士や監査法人によるものとなっているが、財務管理者協会の企業報告委員会 (Financial Executives

International's (FEI) Committee on Corporate Reporting (CCR) や公認会計士で研究者の Louella Moore も意見を寄せている。コメントの大半は、FASB の提案に概ね賛成するものとなっているが、Louella Moore は反対意見を示している¹⁷。

3. IASB の概念フレームワークにおける報告実体の概念の開発

IASB は、FASB との概念フレームワーク改訂の共同プロジェクト中断後、2011年に IASB が実施したアジェンダに関する公開協議の意見をうけて、2012年に IASB は単独で概念フレームワーク改訂プロジェクトを再開することを決定し、2013年に討議資料「財務報告の概念フレームワークの見直し」、2015年に公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」を公表し、審議の結果、2018年「財務報告に関する概念フレームワーク」(以下、CF2018)を公表した¹⁸。

CF2018は8章からなり、2010年に IASB と FASB の共同で公表した概念フレームワークの一部改訂の内容を基本的に引き継いだ第1章「一般目的の財務報告の目的」と第2章「有用な財務情報の質的特性」、IASB が単独で新たに開発した第3章「財務諸表と報告実体」、第4章「財務諸表の構成要素」、第5章「認識および認識の中止」、第6章「測定」、第7章「表示および開示」、これに従来の IASB の概念フレームワーク(1989年公表)の内容をそのまま引き継いだ第8章「資本および資本維持の概念」という構成となっている。

報告実体の概念は、CF2018の第3章「財務諸表と報告実体」で述べられており、FASB と共同で公表した ED2010および IASB 単独で公表した2015年の公開草案の内容やこれらへのコメントをふまえて審議された結果、開発されたものである。

CF2018の第3章では、概念フレームワークの論理の一貫性や完成が遅れることへの懸念から概念フレームワークで取り上げる財務報告は財務諸表において提供される情報に限定している¹⁹。その上で、「財務諸表は、取引および他の事象について、実体の現在のまたは潜在的な投資者、融資者または他の債権者

の特定の集団の視点 (perspective) からではなく、報告実体全体としての視点から見た情報を提供する²⁰。」としている。

この記述は、IASB の概念フレームワークの第 1 章における「一般目的の財務報告の目的は、現在および潜在的な投資者、融資者、他の債権者が実体への資源提供に関する意思決定を行う際に有用な、報告実体についての財務情報を提供することである²¹。」という財務報告の目的と関連するものであり、財務報告は特定の情報利用者のニーズにあわせて行うものではなく多様な情報利用者のニーズを満たすことができるものであるとともに、所有と経営の分離が進んだ現在において、報告主体は個人事業主のように持分投資者ではなく、企業といったように実体が行うものであるという考えが示されたものである²²。

さらに、これまでの概念フレームワークと同じく継続企業 (going concern) を前提としており、財務諸表は、予見可能な将来にわたり営業を継続するという前提で作成されることが述べられている²³。

CF2018では、報告実体について「報告実体は、財務諸表の作成を要求されるかまたは選択する実体である。報告実体は、単一の実体である場合もあれば、ある実体の一部である場合もあり、また、複数の実体で構成される場合もある。報告実体は、必ずしも法的な実体 (legal entity) ではない²⁴。」と述べている。また、報告実体の適切な境界 (appropriate boundary) の決定については、法的な実体ではなく、親子会社関係で結ばれた法的な実体のみで構成されていない場合は、境界の決定が困難であることがあるとしつつもこうした場合の境界の決定は、報告実体の財務諸表の主要な利用者 (primary users) の情報ニーズによる (driven) とされる。また、こうした利用者は、表そうとすることを誠実に表現する目的適切な情報 (relevant information) を必要とするとして、誠実な表現となるためには以下に示したことが必要であると述べられている²⁵。

- (a) 報告実体の境界が、恣意的または不完全な経済活動のセットを含んでいない (contain)。
- (b) 報告実体の境界の中にある経済活動のセットを含めることが、中立的な情報となる。
- (c) 記述が、報告実体の境界が、どのように決定されたのかおよび何が報告実体を構成しているのかを提供している。

このように IASB の概念フレームワークにおける報告実体は、法的なものに限らず、単一実体、実体の一部、複数の実体である場合が想定されており、その境界は、情報利用者が必要とする情報を提供するという観点から決められることとなる。また、情報利用者に必要とされる情報は、目的適合性があり、誠実に表現されていることが必要とされ、報告実体の境界の決定においては、IASB の概念フレームワークの第 2 章で述べられている誠実な表現の質的特性のうち完全性²⁶と中立性²⁷の側面が重要であるとされている²⁸。

4. FASB と IASB の報告実体の概念開発の展開

(1) 2010年公開草案における報告実体の概念

2010年、FASB と IASB は、概念フレームワークを改訂する共同プロジェクトの成果として ED2010 を公表した。この公開草案は、上述した FASB の ED2022 や IASB の概念フレームワーク第 3 章の開発に影響を及ぼしたものである。

ED2010 では、報告実体の概念を開発する理由として、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である「財務諸表の作成および表示に関するフレームワーク」の paragraph 8 において「報告実体は、実体についての財務情報の主要な源泉として財務諸表に依拠する利用者がある実体である。」と定義されていることと、FASB の財務会計概念ステートメントでは、報告実体の定義やそれを識別する方法についての議論がなかったことをあげている²⁹。その上で、報告実体を記述するのは、財務報告の目的との一貫性のためであり、財務報告の目的を達成するために報告実体を識別することが必要であると述べている³⁰。

ED2010 で提案された報告実体の概念は、「報告実体は、実体への資源提供について意思決定、およびその実体の経営者や理事会 (management and the governing board) が提供された資源の効率的で効果的な使用をしているかどうかについて評価を行ううえで、必要な情報を直接的に得ることができない現在および潜在的な持分投資者 (equity investors)、融資者、その他の債権者に

有用となる可能性をもつ (the potential) 財務情報をもつ経済活動の区切られた領域 (circumscribed area) である³¹。」というものであり、報告実体は次の3つの特徴をもつことが報告実体を識別するための十分条件とは限らないが、必要条件であるとしている。

- a. 実体の経済活動が、行われている (conduct), 行われてきている, または行うつもりである。
- b. これらの経済活動は、他の実体の経済活動および実体が存在する経済環境から客観的に識別することができる。
- c. 実体の経済活動についての財務情報は、実体に提供する資源についての意思決定をする際に、および経営者や理事会が提供された資源の効率的で効果的な使用をしているかどうかについて評価を行ううえで有用である可能性をもっている。

また、ED2010では報告実体は、法的な実体であることは必要条件でも十分条件でもなく、複数の実体を含むこともあれば、単一の実体の一部であることもあるとしている³²。

ED2010は、2008年の討議資料へのコメント等をふまえて公表されたものであり、討議資料における報告実体の記述である「現在および潜在的な持分投資者、融資者、他の資本提供者 (other capital providers) の関心 (interest) のあるビジネス活動 (business activity) の区切られた領域」について、報告実体は法的な実体として構成されるビジネス活動に限定されるべきではないという多くのコメントをふまえて、この概念を非営利活動にも適用することを想定してビジネス活動を経済活動に変更している。また、関心の性質を明確にすることが求められたことから、意思決定や評価といった具体的な記述に変更されている³³。

(2) FASB における報告実体の概念の記述の変化

FASB の ED2022と ED2010で提案された報告実体の概念における共通点は、資源提供者の意思決定に有用であり、役立つことを目的としている点と、「経

済活動の区切られた領域」という記述があることである。IASB の概念フレームワークでは、「区切られた領域」という用語は曖昧であるという理由から削除され、個別に報告実体の境界についての記述が行われているが、FASB は報告実体をその対象の存在ありようとして表すのではなく、実体が行う経済活動の領域を区切ることに由来するものと記述することで、経済活動に注目した概念を展開しようとしていると考えられる。

こうした共通点に対し、この2つの公開草案の相違点は、ED2010では資源提供者が提供した資源を利用する経営者や理事会を評価するためというように具体的な内容を示していたのに対し、ED2022ではそうした記述がなくなったことから抽象的な表現に変更されたといえる。また、ED2022では、「一般目的の財務報告」という記述が追加され、特別な目的のための財務報告ではないことを示すとともに、FASB の概念フレームワークの他の章（とくに第1章や第7章）との記述との論理の一貫性を意識したものとなっている。

こうした報告実体の概念を示した上で、いずれの公開草案も3つの特徴を持つことを示しているが、そこで示される報告実体の特徴の変化として、ED2022では現在の活動に限定するとともに、他の実体の経済活動との識別をのこしつつも客観的という用語を削除している。このことは、報告実体は、それ自体で決定されるものではなく、他の活動との識別によって決定されるという考えの表れだと考えられる。さらに、3つの目の特徴では、いずれの公開草案も資源提供についての意思決定有用性が示されているという点では共通しているが、ED2022では「経済活動を誠実に表現している」という用語が加えられている。このことは、概念フレームワークの論理の一貫性を考慮していることに加え、資源提供者の意思決定有用性のみでその境界が決定されるものではないことを示していると考えられる。

(3) IASB における報告実体の概念の記述の変化

IASB 単独での報告実体の概念の開発において、ED2010であげられた報告実体の3つの特徴のうちc.のみが報告実体の境界を決定するうえで役割を果たすと結論づけ、a.とb.を削除している。これは、a.については、経済活動

を行ったことがない、今後も行わないであろう実体の財務諸表は、財務諸表利用者には有用な情報を提供する可能性が低いと考えられ、b.については、「区切られた領域」および「客観的に区別される」という用語が曖昧であり、不明確であることが問題とされたためである³⁴。

2015年にIASBが公表した公開草案では、「報告実体は、一般目的の財務諸表の作成を選択するかまたは要求される実体である。報告実体は、必ずしも法的な実体ではない。実体の一部である場合もあり、また、複数の実体で構成される場合もある³⁵。」と述べられ、報告実体の境界については、支配の観点から決定することができ、報告実体の中に含まれる経済活動のセットを記述する必要があり、報告実体が法的な実体ではない場合は、報告実体の境界は、報告実体の財務諸表が現在および潜在的な投資者、融資者、他の債権者にとって目的適合性のある財務情報を提供し、実体の経済活動を誠実に表現するような方法で財務諸表をセットにするため必要となると提案された³⁶。

2015年の公開草案に対するコメントにおいて、報告実体を何が構成するのかについて十分に制限していないことが、恣意的な集合体について財務諸表が作成されることにつながるという懸念が示されたことで、報告実体の境界の決定に重点をおいて議論がされることとなった³⁷。

このようにIASBの概念フレームワークでは、ED2010以降、報告実体の概念は、財務諸表作成者の恣意性を排除し情報利用者に誤解をあたえないように、あいまいな表現を削除するとともにその内容を限定的にしてきたといえる。とくに、報告実体の境界の決定については、概念レベルにおいて報告実体の境界がどのように決定されたのかの説明に加えて、報告実体を何が構成しているのかについて記述することを求めている³⁸。

(4) FASB と IASB の報告実体の概念開発の展開

2010年にFASBとIASBが公表した概念フレームワークは、両審議会の共同プロジェクトの成果であり、一般目的の財務報告の目的、つまり、実体への資源提供に関する意思決定に有用な情報を現在および潜在的な投資者、融資者、他の債権者へ財務情報を提供することを起点として有用となる情報の質的特性

についての共通の考え方を開発し、それぞれの概念フレームワークの中に合意した内容を取り込んだことにあるといえる。

両審議会が合意した財務情報の基本的な質的特性は、目的適合性と誠実な表現という概念を中心にすえたものとなっている。これまでの信頼性にかえて誠実な表現としたことは、現行の会計基準の合理性について論理的な補強をするとともに、今後の会計基準開発においてこれまで包摂し得なかった事象を取り込むことを可能とする一方で、その情報の適切性をどのように担保するのかといった懸念を引き起こすこととなった。

本稿で取り上げた報告実体の概念は、FASBでは財務会計概念ステイトメント第8号の第2章に位置づけられ、第1章「一般目的の財務報告の目的」と第3章「有用な財務情報の質的特性」をつなぐものであり、その内容によっては第3章以降との論理的な一貫性や内容の理解に影響を及ぼすものとなる。他方、IASBの報告実体の概念は、IASBの概念フレームワークの第3章「財務諸表と報告実体」の中で述べられ、財務報告を扱った第1章、有用な財務情報の質的特性を示している第2章と異なり、財務報告のうち財務諸表に限定することを示し、単独で開発した財務諸表についての概念の起点として位置づけられる。

FASBが公表したED2022では、パラグラフRE2.において「報告実体の概念は、一般目的の財務報告の文脈において開発されたものであった。」と述べたうえで、「この概念ステイトメントの第7章『表示』で定義される一般目的の財務報告は、現在および潜在的な資源の提供者が資源配分の決定を行ううえで助けとなる報告実体について有用な財務情報を提供することである。…筆者中略…一般目的の財務報告の構成要素（component）である財務諸表の完全なセットは、報告実体が、一般目的の財務報告の目的を達成する財務報告を提供する主要な方法である。」としている。また、FASBの財務会計概念フレームワークの第7章「表示」のパラグラフPR4.では、「『一般目的』は、『すべての目的』を意味しないし、財務諸表がすべての資源提供者もしくは他の可能性のある利用者を等しく満足させるものとは限らない。」としている。

このことからFASBの概念フレームワークにおける論理的な展開は、IASBの概念フレームワークと同じく、多様な財務報告に対応するものではなく基本

的に財務諸表を用いた財務報告を対象とした概念であることを示していると考えられる。

現在の財務報告は、実体のひとつである営利企業が行っている財務報告をみると、財務諸表に限らず多様な方法で財務報告を行っており、とくに近年、非財務情報の重要性や有用性が増していることから財務情報以外の情報についての報告が行われている。FASB や IASB の概念フレームワークの改訂は、こうした情報を包摂し得ないと考えられることから将来生み出される経済事象や取引について包摂することを意図しているというよりも、現行の会計基準の論理的な補強に重点がおかれていると考えられる。

おわりに

FASB と IASB の概念フレームワークにおいて報告実体の概念が必要とされた理由は、各審議会のこれまでの概念フレームワークにおける報告実体の概念が不明確であり、そのことが概念フレームワークの論理的な一貫性に問題を生じさせていると考えられたためである。

FASB と IASB のそれぞれの概念フレームワークでは、最初に一般目的の財務報告の目的が示され、一般目的の財務報告の目的を達成するために、有用な財務情報の基本的な質的特性として目的適合性と誠実な表現を中心にすえ、この2つの概念をそれぞれ支える概念をあげている。

このうち、本稿では誠実な表現と記した *faithful representation* は、法的形式にとらわれることなく経済現象を誠実に表現することをもとめており、完璧な誠実な表現となるためには、完全で、中立的で、誤謬がないということが必要としている。

報告実体の概念を概念フレームワークに加えるにあたって、概念フレームワークの論理的な一貫性を高めるために一般目的の財務報告の目的に合致することや経済活動を誠実に表現することが強調されている。このことから報告実体の概念の概念フレームワークにおける位置づけを論理一貫性の強化するものととらえることができる。

しかし、概念フレームワークの本質的な意味は、会計基準の開発を支援し、概念に基づき開発された会計基準が実務を合理化するという点にある。報告実体の概念は、経済活動の境界を決定するというものであることから、この概念をこれまでの境界を合理化するために用いるだけでなく、これまでとは異なる境界の合理化を図るために用いるのであるならば、今後の財務報告を大きく変える可能性があると考えられ、重要な概念といえるかもしれない。そのためには、概念フレームワークと個別の会計基準の開発と適用の関係についての考察が必要と考えるが、現段階では、FASBは公開草案ということもあり今後の課題としたい。

¹ FASB, IASB, Memorandum of Understanding, *The Norwalk Agreement*, Sep.18, 2002.

² あずさ監査法人 IFRS 本部編, 『IFRS の基盤となる概念フレームワーク入門』, 中央経済社, 2012年, 30頁。

³ FASB は、それまでの財務会計概念ステイメント第1号及び第2号にかわるものとして、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」の第1章「一般目的の財務報告の目的」および第3章「有用な財務情報の質的特性」を公表した。

⁴ FASB, Discussion Paper, *Disclosure Framework*, Jul.2012, pars.A1-A2.

⁵ FASB, Exposure Draft, *Proposed Statement of Financial Accounting Concepts, Concepts Statement No.8, Conceptual Framework for Financial Reporting Chapter2 : The Reporting Entity*, Oct.2022, par.P4.

⁶ *Ibid.*, par.RE4.

⁷ *Ibid.*, par.RE5.

⁸ 忠実な表現と記されることが多いが、あえて誠実な表現としている。

⁹ FASB(2022), *op.cit.*, par.RE6.

¹⁰ *Ibid.*, par.RE7.

¹¹ *Ibid.*, par.RE8.

¹² *Ibid.*, par.RE9.

¹³ *Ibid.*, pars.RE10-RE11.

¹⁴ *Ibid.*, pars.RE12-RE14.

¹⁵ *Ibid.*, pars.RE15.

¹⁶ *Ibid.*, pars.S3.

¹⁷ Louella Moore の懸念は、今回のFASBの提案が、限定的なもので、概念フレームワー

クの役割のひとつである将来の基準設定の審議を先導する（guiding）ことに役立つな
いという点にあるようである。

¹⁸ IASB, *Conceptual Framework for Financial Reporting*, Mar.2018, pars.BC.0.1-BC.0.9.

¹⁹ *Ibid.*, par.BC3.2.

²⁰ *Ibid.*, pars.3.8.

²¹ *Ibid.*, pars.1.2.

²² *Ibid.*, pars.3.2-3.3 and BC.1.6-BC.1.8.

²³ *Ibid.*, par.3.9.

²⁴ *Ibid.*, par.3.10.

²⁵ *Ibid.*, pars.3.13-3.14.

²⁶ 完全性は、表現の対象となる事象について情報利用者が理解するために必要なすべ
ての情報を含み、すべての必要な記述及び説明がされていることである。（CF2018, パ
ラグラフ2.14）

²⁷ 中立性は、財務情報の選択または表示に偏りが無いことである。（CF2018, パラグラフ
2.15）

²⁸ IASB(2018), *op.cit.*, par.BC3.18.

²⁹ FASB, Exposure Draft, *Proposed Statement of Financial Accounting Concepts, Conceptual Framework for Financial Reporting : The Reporting Entity*, Mar.2010, par.
BC3.

³⁰ *Ibid.*, par.BC4.

³¹ *Ibid.*, par.RE2.（IASBは、同じ内容の公開草案を同日に公表している。）

³² *Ibid.*, par.RE4.

³³ *Ibid.*, pars.BC5-BC7.

討議資料から公開草案への変更点についての考察は、川西安喜、「公開草案『財務報
告のための概念フレームワーク：報告企業』』『会計・監査ジャーナル』No.658, 2010年5月,
54-59頁で行われている。

³⁴ IASB(2018), *op.cit.*, pars.BC3.15-BC3.16.

³⁵ IASB, Exposure Draft, *Conceptual Framework for Financial Reporting*, Mar.2015,
pars.3.11-3.12.

³⁶ IASB(2018), *op.cit.*, pars.BC3.15-BC3.16.

³⁷ *Ibid.*, pars.BC3.17-BC3.18.

³⁸ *Ibid.*, pars.3.14.