

FASB の会計原則形成過程 (2)

山 田 勲

はじめに

- 1 FASB 創設前夜
- 2 FASB の設立理由 …… (以上, 前号)
- 3 FASB の会計原則形成経緯
- 4 設立から 10 年の活動と反応
おわりに …… (以上, 本号)

3 FASB の会計原則形成経緯

AICPA 理事会は 1972 年 7 月に FAF の評議会 9 名を任命した。FAF はウィート委員会の勧告によれば、FASB とその諮問委員会の委員をそれぞれ任命し、その審議会の活動資金を調達するという責務を課されている。また任命された委員は他のどのプロフェッショナル団体から独立不偏の立場を堅持することを要求されている。理事会は職業公認会計士業界 (4 名)、産業界 (経理担当重役——2 名)、証券アナリスト業界 (1 名) および会計研究教育界 (1 名) からそれぞれつぎのように任命した。

ジョン C. ビーグラ (John C. Biegler) ——

公認会計士, 50 歳, プライス・ウォータハウス会計事務所 (ニューヨーク) シニア・パートナー, 前 APB 委員, 会計研究協会副会長, ウィート委員会委員, AICPA 理事 (イリノイ大卒)。

イヴァン・ブル (Ivan Bull) ——

公認会計士, 48 歳, マクグラドリー・ハンセン・グン会計事務所 (アイオワ

州ディブンプート), 前 AICPA 副会長, 現在同理事 (アイオワ大卒)。

サムエル A. デリエクス (Samuel A. Derieux) ——

公認会計士, 45 歳, デリエクス・アンド・ワトソン会計事務所 (バージニア州リチモンド) パートナー, バージニア公認会計士協会および会計研究協会の会長と副会長を歴任, 現在 AICPA 理事 (バージニア大卒)。

ジェムズ・ダン・エドワーズ (James Don Edwards) ——

公認会計士, 46 歳, ジョージア大学会計学名誉教授, 元ミネソタ大学経営学部長, ミシガン州立大学会計学科長と財務管理学科長, AICPA 諮問委員会会長 (デンバー大卒とテキサス大卒)。

ウィリアム H. フランクリン (William H. Franklin) ——

公認会計士, 63 歳, キャタピラ・トラクタ会社 (イリノイ州ベオリア) 取締役社長, 前全米会計士協会会長, 元スチュワート・キャメロン・マクレオド協会会長, スタンダード石油会社取締役, 連邦準備銀行理事 (プリンストン大卒)。

トーマス A. マフィ (Thomas A. Maphy) ——

57 歳, ジェネラル・モーターズ株式会社 (デトロイト) 副会長, 経理担当重役協会員, 全米会計士協会員 (イリノイ大卒)。

ラルフ E. ケント (Ralph E. Kent) ——

アーサーヤング会計事務所 (ニューヨーク) 常勤パートナー, 56 歳, 元 AICPA 会長, ニューヨーク公認会計士協会理事と副会長を歴任 (オハイオ州立大卒)。

ウォルター J. オリファント (Walter J. Oliphant) ——

公認会計士, 55 歳, アーサー・アンダーソン会計事務所 (シカゴ) シニア・パートナー, 当時の AICPA 会長, ダートマス大学経営学部海外局メンバー (ノースウェスタン大卒)。

トーマス C. プライア (Thomas C. Pryor) ——

ホワイ・ワールド会計事務所 (ニューヨーク) シニア副会長・投資政策委員会会長, 53 歳, 前証券アナリスト協会連合理事, 財務会計政策委員会委員,

会計原則スタディ・グループのメンバー(ロチェスター大卒とハーバード・ビジネス・スクール卒)。

任命されたFAFのメンバーを見ると、職業会計士業界からはビーグラ、ブル、デリエクスおよびケントの4人、産業界からはフランクリンとマーフィの2人、証券アナリスト業界からはプライア、会計研究教育界からはエドワーズとそれぞれ1人、職務上AICPA会長オリファントということになった。そして、これら委員により1972年7月31日に最初に開かれた会議でFAFの会長にケント、副会長にマーフィ、書記長にエドワーズ、さらに会計にプライアがそれぞれ選任された。ケントによれば、早速7人の専任のFASB委員の選好とその活動資金の調達に取りかかり、1973年1月からのFASBの活動開始に対応したいということであった。FAFの活動手続規程がその委員会によって作成され承認された。FAF会長ケントはFAF議長に元AICPA会長・前APB会長マーシャル S. アームストロングを指名した。彼はインディアナポリス会計事務所ジージ S. オリーブ・アンド・カンパニーの業務担当パートナーであった。彼はリーダーシップに優れ、財務会計報告に関して豊富な経験の持主であることから新しい組織の長として最も相応しい人物であるということであった。さらに、FASBのその他の委員は下表のように任命された(これらの委員は3月1日からコネチカット州のス

委 員 名	出 身 団 体
ドナルド J. カーク	プライス・ウォーター・ハウス会計事務所 (パートナー)
ジョン W. クィーナン	ハスキンス・アンド・セル会計事務所 (業務担当パートナー・元AICPA会長)
ウォルター D. シュッツェ	ビートマーウィック・ミッシェル会計事務所 (パートナー)
ロバート T. スプローズ	スタンフォード大大学院経営学研究科 (会計学教授)
アーサ L. リトケ	連邦動力委員会経理財政局 (局長)
ロバート E. メイズ	エクソン株式会社 (コントローラー)

タンフォードにある FASB 本部で専任業務に入った)。

また、同時に FAF は FASAC の委員 27 名も任命した。その顔ぶれを見ると、任命委員は会計職業界から 10 名、産業界から 10 名、証券業界から 2 名、政府関係から 2 名および学識経験者から 3 名という構成であった。そして、FASB は 30 のテーマの中から最初に取り組む課題を七つ発表し、それを研究する作業部の長をも指名し活動を開始した。七つのテーマとその作業部会長はつぎのようであった。

テ　　マ	作　業　部　会　長
外国通貨換算のための会計	ドナルド J. カーク
多角的企業の財務報告	アーサ L. リトケ
重要性決定のための基準	ジョン W. クィーナン
リース賃貸借人によるリース会計	ウォルター D. シュッツェ
災害と関連した将来の損失の発生	同　　上
研究開発、開業準備および配置替えなどのコストの会計処理	ロバート T. スブローズ
財務報告のための広範な質的基準	マーシャル S. アームストロング

これらの作業部会は上記の FASB から選ばれた委員を長として、FASAC からの委員とともに構成され手続規程にもとづいて作業を開始した。その活動の成果を調べるため活動開始から 1982 年までの 10 年を一つの節目として財務会計基準形成の活動を跡づけてみる。まず FASB が発表したステートメントについてはつぎのようであった (Financial Accounting Standards Board, 1982 and Official Report, July through December, 1982)。

No.	発表年月日	タイトル	概　　要	摘　　要
1	1973 年 12 月	外国通貨換算情報のディスクロージャー	外国通貨換算ケースの多様化に対して、ARB No. 43 と APB No. 6 の補充。	全員の賛成により採用。
2	1974 年 10 月	研究開発費の会計	研究開発費の会計と報告実務のための基準の設定。	全員の賛成により採用。
3	1974 年 12 月	中間財務諸表上会計処理方法の変更の報告	ARB No. 28 の改正。	全員の委員の賛成により採用。

FASB の会計原則形成過程 (2) (山田)

No.	発表年月日	タイトル	概要	摘要
4	1975年3月	社債の償還損益の報告	ARB No. 30 の改正。	6名の委員の賛成により採用。 会計職業界代表のカーク反対。
5	1975年3月	偶発事象のための会計	偶発損失の会計処理と報告基準。	全員の賛成により採用。
6	1975年5月	借替え予想される短期債務の分類	ARB No. 43 第3章の改正。	6名の委員の賛成により採用。 産業界代表のメイズ反対。
7	1975年6月	創立段階にある企業の会計処理と報告	企業の設立から開業までの会計処理と報告基準	6名の委員の賛成により採用。 会計職業界代表のシュッツェ反対。
8	1975年10月	外国通貨取引と外国通貨財務諸表の換算のための会計	国際的に活躍する企業の取引や子会社合併・エクイティ法における財務諸表の合併・連結上の換算のための会計処理と報告基準。	6名の委員の賛成により採用。 産業界代表のメイズ反対。
9	1975年10月	所得税のための会計——石油ガス生産会社	APB オピニオン No. 11 と No. 23 の改正。	全員の賛成により採用。
10	1975年10月	企業結合の「被結合会社」規定の拡大	APB オピニオン No. 16 の改正。	全員の賛成により採用。
11	1975年12月	偶発事象のための会計——転換方法	FASB ステートメント No. 5 の改正。	6名の委員の賛成により採用。 政府関係機関代表のリトケ反対。
12	1975年12月	確実な市場性ある有価証券のための会計	市場性ある有価証券の会計処理の多様性に対する体系的指針 (ARB No. 43 と APB オピニオン No. 18 の発展)。	5名の委員の賛成により採用。 政府関係機関代表のリトケと会計研究教育界代表のスプローズの2名反対。
13	1976年11月	リースのための会計	リース貸貸人と賃借人の両立場からリースの会計処理と報告基準の設立。	5名の委員の賛成により採用。 会計職業界代表のカーク反対 (シュッツェ辞任)。
14	1976年12月	企業のセグメントのための財務報告	事業の多角化や国際化した企業の財務報告の指針。	6名の委員全員の賛成により採用。
15	1977年6月	滞り債権債務の回復のための債権者側・債務者	経済的または法的理由により債権債務の滞滞に対する回復のための会計処理と報	5名の委員の賛成により採用。 会計職業界代表のケライン

No.	発表年月日	タイトル	概要	摘要
		側の会計処理	告基準。	とカークの2名反対(会計職業界代表としてラルフ E. ウォルターズ任命)。
16	1977年6月	過年度修正項目	過年度修正の判定基準と適用のための指針の設定。	4名の委員の賛成により採用。 会計職業界代表のウォルターズ、会計研究教育界代表のスプローズおよび政府関係機関代表のリトケの3名反対。 手続規程では4名の委員の賛成では不採用となるところ、FAF評議会は構造委員会報告書の提案により、票決方法を7名のうち5名以上の賛成から単純多数決(7名のうち4名の賛成)の方法に変更した。——1977年4月。
17	1978年2月	リースのための会計——最初の直接費	ステートメント No. 13 の改正。	4名の委員の賛成により採用。 会計職業界代表のケラインとカークの2名反対。 会長マーシャル S. アームストロング会長職辞任、カークの会長就任。
18	1978年2月	企業のセグメントのための財務報告	ステートメント No. 14 の改正。	全員の賛成により採用。
19	1978年2月	石油ガス生産会社による財務会計と報告	石油ガス生産会社が作成する財務諸表で開示される情報の本質と範囲の多様性からその問題点の解明。	4名の委員の賛成により採用。 政府関係機関代表のリトケ、産業界代表のメイズおよび会計職業界代表のウォルターズの3名反対。
20	1978年3月	先物取引契約のための会計	ステートメント No. 8 の改正。	全員の賛成により採用。
21	1978年7月	非公開会社による1株当たり利益とセグメント情報の報告の停止	APB No. 15 と FASB ステートメント No. 14 の改正。	5名の委員の賛成により採用。 会計職業界代表のモツソとウォルターズの2名反対。 会計職業界代表のマーシャル S. アームストロング、政府関係機関代表のアーサー L. リトケおよび産業界代表のロバート E. メイ

FASB の会計原則形成過程 (2) (山田)

No.	発表年月日	タイトル	概要	摘要
				ズの3名辞任し、会計職業界代表のジョン W. マーチ (アーサー・アンダーセン・アンド・カンパニーの元シニア・パートナーとデビッド・モッソ (公認会計士)、政府関係機関代表のロバート A. モルガンの3名就任。
22	1978年9月	課税免除社債の償還から生ずるリース協定の規定変更	ステートメント No. 13 の改正。	5名の委員の賛成により採用。 会計職業界代表のマーチと会計学研究界代表のスプローズの2名反対。
23	1978年10月	リース契約の日	ステートメント No. 13 の改正。	全員の賛成により採用。
24	1979年3月	他企業の財務報告書に表示される財務諸表のセグメント情報の報告	ステートメント No. 14 の改正。	5名の委員の賛成により採用。 会計職業界代表のカークとゲラインの2名反対。
25	1979年5月	石油ガス生産会社に対する若干の会計要件の停止	ステートメント No. 19 の改正。	4名の委員の賛成により採用。 会計職業界代表のマーチとモッソの2名反対。 会計職業界代表のゲライン辞任。
26	1979年6月	不動産の販売型リースにおける収益認識	ステートメント No. 13 の改正。	全員の賛成により採用。 会計職業界代表のフランク E. ブロック就任。
27	1979年8月	現在の販売型すなわち直接的ファイナンスリースの更新または償還の分類	ステートメント No. 13 の改正。	6名の委員の賛成により採用。 会計職業界代表のウォルターズ反対。
28	1979年8月	リースバックを付与した売上のための会計	ステートメント No. 13 の改正。	全員の賛成により採用。
29	1979年9月	偶発的レンタル料の決定	ステートメント No. 13 の改正。	全員の賛成により採用。
30	1979年11月	大口顧客に関する情報の開示	ステートメント No. 14 の改正。	全員の賛成により採用。
31	1979年11月	株式救済に関する英国租税法に	英国の株式救済に関する租税法の改正により所得税の	全員の賛成により採用。

No.	発表年月日	タイトル	概要	摘要
		関連した租税効果のための会計	ための会計。	
32	1979年12月	AICPAのポジション・ステートメントにおける特殊な会計処理と報告の原則と実務および会計と監査問題に関する指針	APBオピニオンNo.20の改正。	全員の賛成により採用。
33	1979年12月	財務報告と物価変動	棚卸資産、土地、工場設備および売上原価、さらに減価償却に対する物価変動の影響を補足表での開示の要求。	5名の委員の賛成により採用。 会計職業界代表のモットンとウォルターズの2名反対。
34	1980年1月	利子費用の資本化	一定の資産の取得原価の一部として利子費用を資本化するための基準の設定。	4名の委員の賛成により採用。 会計職業界代表のカークと産業界代表のブロック、そして政府関係機関代表のモルガンの3名反対。
35	1980年6月	ベネフィット・ペンション・プランのための会計処理と報告	民間部門ばかりでなく州や郡の自治体の年金制度について年次財務諸表のための会計処理と報告基準の確立。	4名の委員の賛成により採用。 会計職業界代表のマーチとウォルターズ、そして政府関係機関代表のモルガンの3名反対。
36	1980年7月	年金情報のディスクロージャー	APBオピニオンNo.8の改正。	6名の委員の賛成により採用。 政府関係機関代表のモルガン反対。
37	1980年9月	繰延所得税の貸借対照表分類	APBオピニオンNo.11の改正。	全員の賛成により採用。
38	1980年12月	被吸収合併企業の吸収前偶発事項のための会計	APBオピニオンNo.16の改正。	5名の委員の賛成により採用。 会計職業界代表のマーチと政府関係機関代表のモルガンの2名反対。
39	1981年1月	財務報告と物価変動：特殊な資産——鉱石、石油・ガス	ステートメントNo.33の補足。	5名の委員の賛成により採用。 会計職業界代表のウォルターズと会計研究教育界代表のスプローズの2名反対。

FASB の会計原則形成過程 (2) (山田)

No.	発表年月日	タイトル	概要	摘要
40	1981年1月	財務報告と物価変動：特定資産——収益創造不動産	ステートメント No. 33 の補足。	5名の委員の賛成により採用。 会計職業界代表のマーチとモッソの2名反対。
41	1981年2月	財務報告と物価変動：森林地と未成育材	ステートメント No. 33 の補足。	4名の委員の賛成により採用。 会計職業界代表のウォルターズとモッソ、そして会計研究教育界代表のスプローズの3名反対。
42	1981年2月	利子費用の資本化のための重要性の決定	ステートメント No. 34 の改正。	5名の委員の賛成により採用。 会計職業界代表のマーチとモッソの2名反対。
43	1981年2月	休暇補償のための会計	従業員の将来の休暇（休日や病気）を補償する権利に対する雇用者のための会計。	5名の委員の賛成により採用。 会計職業界代表のカークと会計研究教育界代表のスプローズの2名反対。
44	1981年3月	自動車運送業者の無形資産のための会計	自動車運送業者1980年法の成立により運送業者の無形資産の会計処理の明示。	5名の委員の賛成により採用。 会計職業界代表のマーチとウォルターズの2名反対。
45	1981年5月	フランチャイズ料収益のための会計	フランチャイズ業者のための会計処理と報告基準。	全員の賛成により採用。
46	1981年5月	財務報告と物価変動：モーション・ビクチャアとフィルム	モーション・ビクチャアやフィルム産業にモーション・ビクチャアやフィルムその他関連費用をカレントコストと修正原価の比較情報として表示することを要求するもの。	全員の賛成により採用。
47	1981年6月	長期債務の開示	売手の金融協定と関連した無条件の購買義務の開示（コミットメント）。	6名の委員の賛成により採用。 政府関係機関代表のモルガンの1名反対。
48	1981年8月	返還権のある場合の収益認識	購買者が購買製品を返還する権利を持つ販売取引は特定の条件のもとでは販売時に認識すべきことを要求。	全員の賛成により採用。
49	1981年8月	製品金融協定のための会計	企業が買戻し協定で製品を販売するところの製品金融協定つきの取引の会計処	全員の賛成により採用。

No.	発表年月日	タイトル	概要	摘要
			理。	
50	1982年2月	レコード・ミュージック業界の財務報告	ライセンス所有者と許可者の会計処理と報告基準。	全員の賛成により採用。
51	1982年2月	ケーブルテレビジョン会社の財務報告	ケーブルテレビジョン組織の設立と運営に関連したコスト、費用と収益のための財務会計と報告基準。	全員の賛成により採用。
52	1982年2月	外国通貨換算	外国通貨による取引のための財務会計と報告基準。	4名の委員の賛成により採用。 会計職業界代表のカークと産業界代表のブロック、そして政府関係機関代表のモルガンの3名反対。
53	1982年3月	モーション・ピクチャフィルム製作者と配給者の財務報告	製作者と配給者のための会計処理と報告基準。	全員の賛成により採用。
54	1982年4月	財務報告と物価変動：投資会社	ステートメント No. 33 の改正。	4名の委員の賛成により採用。 会計職業界代表のモットとウォルターズ、そして会計研究教育界代表のスプローズの3名反対。
55	1982年4月	転換社債が普通株と同等のものであるかどうかの決定	APB オビニオン No. 15 の改正。	6名の委員の賛成により採用。 会計職業界代表のウォルターズ反対。
56	1982年4月	AICPA Guide and Position Statement 81-1 (契約者の会計) と 81-2 (病院関連組織) を APB オビニオン No. 20 の適用上好ましいものとして指定	ステートメント No. 32 の改正。	5名の委員の賛成により採用。 会計職業界代表のマーチとウォルターズの2名反対。
57	1982年6月	関係会社の開示	関係会社間取引の開示のための指針。	全員の賛成により採用。
58	1982年6月	財務諸表における利子費用の資本化 (持分法に	ステートメント No. 34 の改正。	4名の委員の賛成により採用。 産業界代表のブロックと政

FASB の会計原則形成過程 (2) (山田)

No.	発表年月日	タイトル	概要	摘要
		より会計処理された投資を含む)		府関係機関代表のモルガン、そして会計職業界代表のオークの3名反対。
59	1982年6月	州と地方自治体の年金制度の若干の会計要件の実効日の繰延べ	ステートメント No. 35 の改正。	全員の賛成により採用。
60	1982年8月	保険事業の会計と報告	生命相互事業、損害共済事業などの事業を除く保険事業の財務会計と報告基準。	全員の賛成により採用。
61	1982年8月	タイトル・プラントのための会計	インデックス・カタログ化された情報の作成、収集、体系化、要約などに関するコストの会計処理と開示。	全員の賛成により採用。
62	1982年9月	若干の課税免除の借入およびギフトと授与に関連した状況における利子費用の資本化	ステートメント No. 34 の改正。	4名の委員の賛成により採用。 産業界代表のブロックと府関係機関代表のモルガン、そして会計職業界代表のウォルターズの3名反対。
63	1982年9月	放送業者の財務報告	放送業者のための財務会計と報告基準。	6名の委員の賛成により採用。 会計研究教育界代表のスプローズ反対。
64	1982年11月	減債基金要件を充足するための社債の償還	ステートメント No. 4 の改正。	全員の賛成により採用。
65	1982年12月	信託銀行の若干の活動のための会計	若干の信託銀行活動、各種のローンと手数料のための会計処理と報告基準。	全員の賛成により採用。

4 設立から10年の活動と反応

FASB の活動について、1972年創設以来10年間の経緯（特にステートメントを中心に）を調べてきたが、ステートメントの内容の傾向およびそれに対応する会計社会を構成するコンスティテュエーション（Constituency）——会

計職業界、産業界、証券業界および政府関係機関、また FASB 内部など——から見た評価をとりあげる。この点について 1983 年 5 月に米国コロンビア大学で開催された第 8 回アーサー・ヤング名誉教授による円卓討論会の報告 (Burton, Lee, 1983, pp. 28-36) を手がかりとするとともに、FASB の 10 年間の活動についてとりあげることにする。

1973 年から始まった FASB の活動 (ステートメントの発表) はつぎのようであった。

1973 年 (活動初年度) 1 回。

1974 年 2 回。

1975 年 9 回 (実質上新しい問題に対してなされた発表は 3 回であった)。

1976 年 2 回。

1977 年 6 回 (1975 年と同様にその内 3 回)。

1978 年 4 回 (1975 年と同様にその内 1 回)。

1979 年 10 回 (1975 年と同様にその内 3 回)。

1980 年 10 回 (1975 年と同様にその内 2 回)。

1981 年 9 回。

1982 年 16 回。

このように、1973 年の作業開始から 10 年経過した段階では FASB ステートメントの発表はその前半期数回 (2—6 回——1975 年の 9 回を除く) であったのが、その後半期では 10 回を数えた。しかし、その発表回数が多くなったといっても、APB (前会計原則形成機関) のオピニオンや既発表のステートメントの改正または補足が大部分であった。新しい問題を扱ったステートメントは毎年 2, 3 回しかなかった。

FASB が取り扱った財務会計と報告に関する重要な問題は研究開発費、偶発事象、リース、セグメント情報、利子費用の資本化、外国通貨換算問題であった。これに対して、政府活動に関する米国上院委員会のレポート、会

計および行政の小委員会はその報告書「アカウンティング・エスタブリッシュメント」(委員長=上院議員リー・メトカルフ)の中でFASBに対して独立性・客観性の立場から問題があるとして批判した(Subcommittee on Reports, Accounting and Management, 1976, Part I and Exhibits A, B, C and D)。それはAICPAが人事と資金の両面でFAFに対して支配的地位にあったということである。その人事面では、FASBのメンバーの任命はFAF評議会によって行われるが、その評議会メンバーの任命はAICPA理事会によって行われる。また資金面では、FAFが受け取った資金のうちAICPA関係からの寄付がほぼ半分を占めた。1975年では、その資金はFASBへ拠出された資金総額400万ドルの49.9%を占めた。FASBは人事と資金においてAICPA、なにかんずく8大会計事務所によって支配されて当初期待された職能を遂行していないというものであった。FASBの設置を決定したFAF評議会はそれが以前の会計原則形成機関(APB)よりも広い基盤に存在し、財務報告関係全体を代表するものであり、会計原則に貢献・依存する全ての人の見解を代表し、他の全ての機関から独立(事実上および外観上)しているという保証を与えることであった。その独立性——それに付随する客観性によってFASBステートメントが権威を付与され、一般に認められやすくすることであった。このような批判に対して、FAF評議会はFASB設立4年経過後FASBの組織および活動を包括的に検討した。その結果、FAF評議会は三つの勧告を行った。

1. FASBのプロセスにもっと広く参加を求めること。
2. FASBに与えられた使命を効率的に実施すること。
3. FASBの作業内容をもっとオープンにすること。

これらの点からFAF評議会はFASBの活動をモニターする計画を立てた。

FASBのメンバーはFAFによって任命され、設立時では会計職業界から4名(アームストロング、カーク、シュルツ、クィーナン)、会計研究教育

界から1名（スプローズ）、政府関係機関から1名（リトケ）および産業界から1名（メイズ）であった。1975年クィーナンが辞任しその後任にグラインが任命された。1976年にはシュルツが辞任し欠員のままFASBステートメント No. 13とNo. 14が発表された。1977年にR. E. ウォルターズ（公認会計士）が任命されメンバーは7名全員そろった。この間、1975—77年に会計職業界からの代表が交替したが、欠員のまま作業が続けられステートメントが発表されたことから、広範囲に関係者の参加を呼びかけたものと思われる。とくに、メンバーが会計インフォメーション・コミュニティの関係集団から選好される必要があった。それは1960年代後半からインフォメーション・アプローチが財務会計研究に応用されるようになったことからで、そのアプローチは情報経済、証券価格、行動科学の各領域の成果を取り入れた。そして、そのアプローチは「財務諸表の目的」に関する権威あるステートメントの中に反映された。すなわち、APBステートメント No. 4、財務諸表の目的に関するスタディ・グループのレポート、さらにFASBの財務会計諸概念のステートメント No. 1などにそのインフォメーション・アプローチが取り入れられた（FASB, 1978, p. viii）。

「財務報告は現在および将来の現金収入の金額、時期、不確実性などの評価に役立つ情報を提供するものであるべきだ。投資家や債権者の資金の流れが企業のそれと関係があるので、財務報告は投資家、債権者その他の利用者による当該企業の将来の資金の流出入の金額、時期および不確実性の評価に役立つ情報を提供しなければならない。」

このようなFASBの立場の表明に対して、初代のFASB委員長アームストロングはインフォメーション・アプローチを採用することに反対し、ステュワードシップ・アプローチが好ましいと主張した（Armstrong, 1977, pp. 76-79）。しかし、FASBはそれに先だって1976年に「営利企業の財務諸表目的に関する試案的結論」（FASB, 1976）を発表し、財務報告へのアプローチがステュワードシップからインフォメーション・アプローチに変わったという見

解を示した。このことから、FASBの作業には多くのインフォメーション・コミュニティの関係者が幅広く参加することが要請されることになった。FAF構造委員会(FAF Structure Committee)の1977年勧告(Structure Committee of FAF, 1977)に対して、FAFはそのようなFASBのアプローチの変更とともに採決方式の変更をさせた。FASBの採決方式は当初メンバー7名の3分の2の方式であったが、単純多数決方式に改められた。1977年にFAF構造委員会が行ったFASBの作業に対する勧告にもとづいて、FASBは改善措置を構じてきた。このような経緯を評して、ジョン C. ビーグラ(John C. Biegler)——前FAF長——は1973—75年をハネムーン段階、1976—77年をリオリエンテーション段階、1978—83年を結集と発展の段階と名づけ、かなり高得点を得たとみた(Burton, 1978, p.28)。このようにビーグラは後半好成績を残したとしているが、それぞれの会計社会の構成員はどのように見たかについてそれぞれの代表の立場から示そう。

会計職業界ではAICPAの一部門(SEC Practice Section for the Accounting Firms)の実行委員長であるレイ J. グラブス(Ray J. Groves)はFASBの全体的な評価としては効果的で十分受け入れられるが、部分的な活動結果(ペンション会計やリース会計)については合理的でなく、また複雑で柔軟性がない。さらに広範な関係者に対して十分なコメントができるように検討資料が広範にわたって詳細に提供されることが望まれる。最後に、クラブスは非公開会社と中小の公開会社のレポーティングに関連して、両者は別個のディスクロージャー方式の要請とその手続きの簡素化、さらにタイムリーな指針の公表について問題を提示した。

利用者の立場から見た評価について証券アナリスト連盟の財務会計政策委員会会長であるジェラルド I. ホワイトは比較可能性、保守主義およびディスクロージャーの観点から信頼できる会計情報を求めた利用者の要求に非常によく対応していると評した。とくに1973—77年に発表されたFASBステートメント(No.2, 5, 8, 12, 13, 14など)がそのような観点からアプローチさ

れた一方、1978—83年ではFASBは四つの概念ステートメント（Concepts Statement）を発表し、これまでのステュワードシップ・アプローチからインフォメーション・アプローチに転向する考え方を示唆した。しかし、その後には発表されたFASBステートメントはそのような概念ステートメントと首尾一貫して対応していないということであった。またホワイトも会計基準のオーバーロード問題に言及しており、その反面必要とされる会計基準が取りあげられず、監査人と作成者との論争から逃れるために多くの資源を消費するとして、FASBがそのような問題に対処する一つの方法として中立的立場を堅持することを勧めている。

産業界から見たFASBの評価についてはエクソン株式会社（Exxon Corporation）副社長兼務コントローラーであるユリシー J. ルグランゲはFASBの形成と活動を勇氣あるものと指摘した。それは速やかにかつ建設的に取り組み、しかもどの既存の団体とも独立した関係の堅持、調査スタッフの規模、ステートメント発表までの適切な手続きおよび過去の会計基準の再検討への勇氣ある対応などからである。しかし、FASBが財務報告への何らかの貢献をするためには、その基本的目的を確認することが重要な課題であろうとして、彼はFASBに概念的フレームワークの研究への取り組みを示唆した。また彼は会計基準オーバーロード問題に言及して、FASBが設立後10年間に発表したステートメントの3分の1は広範な内容を持ってはいるが、その3分の2は取り扱い規定というべきものであまりにも細かい点を問題にしすぎていると評した。

つぎに、証券規制当局の立場からFASBの評価についてSECチーフ・アカウタント（当時）であったA.クラレンス・サンプスンによれば、概念的フレームワーク形成の進展があまりに遅れたこと、また概念的フレームワークのためのプロジェクトには理論的支柱が定められなかったことが発生した会計問題に適切な決定が押えられたということであった。しかし、FASBによる活動はSECの監督があるにせよ、プライベート・セクターの手中に

会計原則の形成改善の指導権があることを立証していると評価した。

最後に、学究者はどのようにFASBの調査研究を見ているのかについて、ウィリアム H. ビーバ(スタンフォード大教授)、D. ポール・ニューマン(テキサス大教授)、ジョン K. シャンク(オハイオ州立大教授)、ノートン M. ベッドフォード(イリノイ大教授)などの短評を示す。ビーバによれば、FASBが財務報告の目的として将来の現金フローに関する情報(その金額、時期、不確実性)の提供にあるという立場を執っている以上、その情報の信頼性は財務諸表データが株価変動に影響を与えるということであるが、FASBは効率的市場調査研究の論証を認めていない。しかし、FASBはそのような調査研究に同調したかのような活動を行っているとは批判した。

ニューマンによれば、財務情報というものは資源配分の決定、さらには作成者、投資家およびその他の企業関係者との間における契約上の一致点(Contractual arrangement)という二つのことのために情報を提供すべきであるが、FASBは論争のある現行の一致点について重大な変更を行った。とくに研究開発、リース、外国通貨換算、石油ガス会計、利息費用の資本化などである。そのような問題に関する論点はレリバンス(relevance)であって、一致点に対するレリバンスの作用が重要である。このようなことからある問題の決定が将来変更されることが今後も起こるであろうと評した。

またシャンクは会計問題とその可能な解決策を得るためには一般社会の姿勢を評価することが一つの要因となっている(FASBのいくつかの主要な公表物のように——外国通貨換算、インフレーション会計、石油ガス会計など)。これはFASBの活動が政治的影響に反応したものの現われであろうが、FASBは一般社会的に見れば経済的現実の見地に立ったとみなした。

ベッドフォードによれば、FASBは社会システムの声を聞く能力を持つべきである。社会システムがFASBや政治的システムに対して望ましい目標に向かって転換するように求められていることから、FASBは社会システムのオブザーバを参加させる必要があろうと評した。

このように、インフォメーション・コミュニティの各構成員はFASBの作業を評しており、それらの中でも主張されていた問題ではあるが、1973年の作業開始からほぼ10年経過した1981年ごろから再びFASBの作業に対して問題提起がなされた。AICPAを中心とした会計基準オーバーロード問題である。AICPAはこれまで特別委員会の形でこの問題について提言してきた(Special Committee on Accounting Standards Overload, 1981)。それは情報の目的適合性と費用効果の観点から小規模企業に対する会計基準の過大な負担——財務諸表利用者によって要求されないような情報を作成すること——ということであった。FASBによって発表された会計基準はほぼ10年間では65であり、そのうち16は一般的なテーマの基本的会計基準に関するステートメントであり、37は既発表のステートメントの改正、残り12は特定産業(石油ガス、不動産など)を対象としたステートメントであった。これらに関連してAICPA、AICPA監査基準審議会および政府関係の各種の規制機関などが指針や解釈を発表してきた。この結果、1978年当時の会計基準規程集は600ページであったが、1982年のそれは2000ページにも膨れ上がった。それは既発表のFASBステートメントを改正する場合には新たなステートメントを発表する必要があったこと、またそれに関連して指針および解釈が発表されたということがこのような膨大なテキストになったものと思われる。たとえばFASBステートメントNo.4の一文を訂正するのにステートメントNo.64を発表した。そのステートメントは8ページの本文と1ページのその要約から構成されているというようにであった。

この会計基準オーバーロードは一般に認められた会計基準の多くが公開証券市場で市場参加者が利用する大企業の財務諸表を対象としているということ、また閉鎖的小企業が証券を公開していないということの2点から問題とされて、実際一般に認められた会計基準には小企業やその財務諸表利用者にとっては無関係のものがある。このためその関連性のない情報のコストは費用効果の点から不利な状態にある。そのような二つの観点からの会計基準

オーバーロードに対していくつかの提案がみられた(Mosso, 1983, p.120)。

1. 測定については統一基準のまま維持し、開示についてだけ分化または単純化。
2. 測定について基準の分化。すなわち2組(大企業向けと小企業向け)の一般に認められた会計原則(Generally Accepted Accounting Principles, 以後GAAPという)の形成, GAAP以外の別個の基準の形成, GAAPを堅持するが報告形式の修正またはGAAPを大企業向けと小企業向けに区分。

開示の分化は1976年のAICPA委員会が主張する提案(Committee on GAAP for Smaller and/or Closely Held Businesses, 1976)であるが、これは明らかに会計基準オーバーロード問題に対する十分な対応となっていない。会計基準の主要な負担は測定上にあり、測定は分化させずに開示のみ分化させるということは問題の主旨から外れる内容となっている。つぎの提案はGAAPの測定体系については統一させるが、会計基準そのものを簡素化させることが会計基準の負担の軽減に結びつくという立場である。それは複雑な指針を持たず明瞭簡潔な形で、大小の会計事務所、公開・非公開会社および財務諸表利用者と作成者のだれでもが同意できるように規定されるべきであるというものである。この提案が唯一のオーバーロード軽減に役立つものと思われる。

他の四つの提案は会計測定体系を大企業と小企業とで区別し、その上で軽減策を措置しようとする立場である。軽減策にはGAAPの測定のみを2局化(いわゆるビッグGAAPとリトルGAAP)、包括的代替ベースの設置=ノンGAAPベース(タックスベース)、GAAPからの離脱——報告の変形またはGAAPの測定と報告の2局化がある。GAAPの測定体系の2局化はより劣る内容のものを構成する結果となり、小企業に対するGAAPの2級品の誹りを受けかねない。その2番目の改善策(ノンGAAPベース)は別個の測定体系を導入することは好ましいが、そのような内容の程度が低下す

るというジレンマを解消する方法として主張された。この提案は最初 1980 年 AICPA 委員会によって行われたタックスベースを目標としていた (Special Committee on Small and Medium-Sized Firms, 1980)。しかし、会計基準オーバーロード委員会がその提案ではあまり積極的でないと言及した。当委員会は代替的ベースがいくつかの点で有益ではあるが、現在のもののガイダンスが適度のものであったならばそのオーバーロード問題は生じなかっただろうと結んでいる。GAAP からの離脱については、監査人が費用効果の観点から有利でないという理由で単に考察される GAAP 要請事項を省略し、監査報告書にもそのように記述するというものである。公認会計士は財務諸表の作成や検査のサービス業務では GAAP 省略の報告には反対していないが、財務諸表の監査における GAAP 省略という意見の変更には反対している。最後に、測定体系と報告の両者の 2 局化の提案は一つの統一的概念群にもとづいた一群の GAAP を主張するもので、その統一的概念群を特異な事象に適用することにより一群の GAAP の細分化を狙いとするものである。監査人の意見はその細分化されたものが GAAP そのものであるから、その特異な事象への GAAP の応用を特に開陳する必要はない。

これらの四つの改善策は会計基準オーバーロードを解消するためには一つの結合策として作用する必要がある。というのはこの問題が小規模会計事務所の問題であり、また小規模企業に対するものでもあり、さらには小規模企業の財務諸表の外部利用者に対する問題でもある。したがってこれらの改善策の実行にはいくつかの障害が出てくる。会計基準形成過程においても非常に多種多様な意見が出てくることや FASB に対して会計基準オーバーロード問題が提起されているにもかかわらず、緊急な会計問題をタイムリーにまた権威的に解釈するために多くの会計事務所や情報利用者、さらには情報作成者からタイムリーなガイダンスの発表が要請されている。このような相反する主張がある。また、経済社会の中では小規模企業は大企業と何らかの形で関係しており、大企業は公開証券市場と関係して、公開証券市場は多

くの財務諸表利用者により構成されるとともにSECにより規制を受けている。銀行、保険相互会社、証券投資会社は公開会社や非公開会社、大企業や小規模企業など広く取引しており、統一的測定体系にもとづく標準的比率分析を運用する。この立場が改善策に対する一つの障害といえる。

会計基準オーバーロードの改善策の障害物として最後にあげるとすれば、それは現代が経済、政治、社会の変動に伴われた技術革新の時代にあるということである。このことは新しい複雑な企業取引が発生し、それに伴って会計問題として取りあげられることになるという、解消する傍ら新しいものを取りあげるといいうわゆるイタチごっこの様相を呈している。しかし、これらの障害があるとしても、そして急速な進展は望めないにしても概念上のよりどころとなる骨組みが展開されたことから、その問題は暫時解消されるものと思われる。

おわりに

米国会計原則の形成過程について1970年代を中心に、その形成機関としての職能を与えられたFASBの活動を考察してきた。FASBは前会計原則形成機関として活躍したAPBのピンチヒッターとして設立された。APBの活動については前稿で述べたように、各方面から批判をうけ、ウィート委員会の勧告にもとづいてFASBが1973年に設置された。FASBは1973年第1号のステートメント発表から10年間で65のステートメントを発表した。FAFの構造委員会は1977年と1983年の2回にわたってFASBの活動に対して改善勧告を出し、FASBはその勧告に対してその都度対応してきた。

そのような内部からの改善にもかかわらず10年目を契機に各方面からFASBの活動に対していろいろな論評が出された。それらの論評について取りあげ、そこにどのような問題点があるかについて調べた。そしてその間

題点に対する提案は四つほどに整理することができた。それらが比較検討された。そして、それを踏まえた今後の FASB の活動を追跡するとともに、この 10 年間の個々のステートメントでのインフォメーション・コミュニティのかかわりについて将来の課題としたい。

〔参考文献〕

- Armstrong, M. S., "The Politics of Establishing Accounting Standards." *Journal of Accountancy*, Feb. 1977.
- Burton, Lee, "Aurthur Young Professor's Roundtable: The FASB—The first decade and after." *Journal of Accountancy*, July 1983.
- Committee on Generally Accepted Accounting Principles for Smaller and/or Closely Held Businesses, Report of the Committee on Generally Accepted Accounting Principles for Smaller and/on Closely Held Businesses. AICPA, 1976.
- Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Concepts No. 1, Objectives of Financial Reporting of Business Enterprises. FASB, 1978.
- , Original Pronouncements as of July 1982. FASB, 1982.
- Moss, David, "Standards Overload—no simple solution." *Journal of Accountancy*, Nov. 1983.
- Official Report, *Journal of Accountancy*, July through Dec. 1982.
- Special Committee on Accounting Standards Overload, Tentative Conclusions and Recommendations of the Special Committee on Accounting Standards Overload. AICPA, 1981.
- Structure Committee of the Financial Accounting Foundation, Structure of Establishing Financial Accounting Standards. FAF, 1977.
- , Operating Efficiency of the FASB. FAF, 1982.
- Subcommittee on Reports, Accounting and Management, Committee on Government Operations, The Accounting Establishment. A Staff Study, U.S. Senate, Dec 2. 1976.