

# アメリカ会計原則設定機関の変遷と 会計実務

加 藤 盛 弘

## 目 次

- I 会計原則設定方式の特徴
- II 会計手続委員会
- III 会計原則審議会
- IV 財務会計基準審議会
- V 私的機関による原則設定の方式への批判と対応
- VI 会計原則設定機関変遷の意味

## I 会計原則設定方式の特徴

アメリカにおいては会計プロフェッションが会計原則を設定し、解釈し、さらにその適用について判断するというように、会計プロフェッションが会計制度の中心に位置している。会計原則は伝統的に（公認）会計士協会内の原則設定機関のプロナウンスメント（公式見解）として形成されてきた。今日では（1973年以来）、公認会計士協会とは形式としては別組織の財務会計基準審議会（FASB）が会計原則の設定にあっているが、会計プロフェッションが中心的役割を果たしていることに変わりはない。その会計原則（一般に認められた会計原則＝GAAPといわれる）は、したがって、職業会計人が中心となって形成する私的集団の意見であって、法律ではない。それにもかかわらず、その私的な会計人集団が出す見解が税会計や会社法会計など、特定の法目的の会計の基礎をなす。つまり、特殊目的（法目的）

の会計が会計プロフェッションの設定する GAAP に依拠するあり方をなしている。このように、GAAP は私的プロフェッションの出すプロナウンスメントでありながら、税や配当や料金の算定を目的とする特定の法目的の会計を基礎づけるという、きわめて重大な機能を果たすのである。

そのような重大な機能を果たす GAAP はどのような権威によって支えられるのかといえば、それはなによりもまず、その GAAP を設定し、解釈する会計プロフェッションの専門性に求められるのである。職業会計人集団のプロフェッショナル性こそが権威の根源をなす、というあり方をなしている。

しかし、会計の果たす経済的機能が増大し、国民生活への影響が重大になればなるほど、GAAP に対する権威の補完が必要とされるにいたる。すなわち、大恐慌を経て制定された 1933 年の証券法と 1934 年証券取引所法は、証券取引委員会 (SEC) に提出される財務諸表の作成のための会計基準の設定権限を SEC に付与したが、SEC はその原則設定の権限を自らは行使せず、会計プロフェッションに具体的作業をおこなわせ、プロフェッションのつくる GAAP を、SEC の求める「有力な権威の支持」のある会計原則として受け入れる方法をとったのである (1938 年の ASR 第 4 号)。ただ、SEC は会計プロフェッションがつくる GAAP に同意できないときには、自己の手で会計原則を設定する最終的権限を留保した。しかし、このようなことは実際には、ほんのわずかな例外 (普通その例として、投資税額控除 < APB オピニオン 4 号, ASR 96 号 >, オイル・ガスの会計 < FASB ステイトメント 19 号, 25 号, ASR 258 号 > の処理などがあげられる) をのぞいては行なわれず、いわば無言の圧力として存在してきた。一般的には、会計プロフェッションの設定する会計原則を SEC が「有力な権威の支持」のある会計原則として受け入れるという協調的關係が維持されてきた。このことは会計プロフェッションの設定する GAAP が、SEC の法的権威によって補完さ

れるにいたったことを意味する。つまり、私的プロフェッションのプロナウンスメントとして出される GAAP は、会計プロフェッションと SEC の協調・補完の関係を基礎にして、両者に支えられて権威を強化しているのである。

このような一般に認められた会計原則のあり方は、企業の会計実務要求に敏速に対処しうること、会計士の判断にまかされる余地の大きい弾力性をもつこと、プロフェSSIONナル性を尊重し、法による直接的統制をきらうアメリカの風土に合致すること、などの理由で受け入れられてきたのであろう。しかし、それは他の一面では、その原則形成方式のあり方からして、企業の要求に傾斜しすぎるといふ批判をうけ、またそれが法として規定されないことによって法的権威に欠ける弱さと結びついて、1930年以降、会計原則設定方式の批判・検討が再三繰り返されてきた<sup>1</sup>。その都度出てきた動きは、企業の要求に傾斜することによって生ずる GAAP のあまりにも大きな弾力性、および GAAP 設定過程の不適切さを批判することによって、原則設定機関を公的セクターに移転させるべきである(具体的には SEC の直接的統制のもとにおくこと)、という主張であった。しかし、結果はつねに、会計プロフェSSIONの私的統制の機構を改変・整備することによって、会計原則設定機関を私的セクター内に維持しつづけることになった。

このことから、会計原則設定機関変遷の歴史は現象的には、(1) GAAP の多様さ、および GAAP 設定の不適切を批判することによっての会計プロフェSSIONによる私的統制の批判(公的セクターへの移転の主張)と、(2) それに応じて、私的統制機構を改変・整備し、会計プロフェSSIONと SEC の補完関係の維持のもとに、会計プロフェSSION=私的セクター

1 Joshua Renen and Michael Schiff, The Setting of Financial Accounting Standards—Private or Public?, *The Journal of Accountancy*, March 1978, p. 66.

による会計原則の設定という基本方式を維持しつづけたことであった、といえる。

しかしそれならば、原則設定機関の変遷は機構整備のためなのかといえ、そうではないであろう。原則設定機関がなによりも会計実務を合理化する会計原則を設定する機関であることを考えれば、原則設定機関の変遷は会計実務の進展との関係でとらえられなければならないはずである。つまり、より規定的には、会計原則設定機関の変遷は、(1) 会計実務の進展のなかで、その実務への合意を獲得する困難を克服する手段としての原則設定機関の変遷であり、(2) 新しい会計実務を合理化する会計原則を会計プロフェッションという(あるいはそれを中心とする)私的機関によって設定する基本方式を、新たな手だてによって合理化する歴史である、と考えられる。換言すれば、原則設定機関の歴史は基本的には会計実務の進展との関連で理解しなければならない、と考える。そこで、以下、その視点から、GAAP 設定機関の内容と変遷の過程を考察しよう。

## II 会計手続委員会

アメリカ会計士協会(AIA)は早い時期から会計用語の定義や会計実務の紹介などを通じて、会計原則(手続)の形成に深くかかわってきたが、SECの会計連続通牒第4号をうけて、1938年に会計原則および手続についてのプロナウンスメントである『会計研究公報』を発行する会計手続委員会を設置した。この委員会はメイ(G. O. May)を実質上の委員長(形式的には副委員長、委員長はAIAの会長)とし、AIAのニューヨーク証券取引所協力特別委員会(メイを議長)がニューヨーク証券取引所に送った、いわゆるメイ書簡(1932年9月22日付)と同様の考え方にたっていた。その骨子は、実務慣行重視の考え方にたち、幅広い会計原則の範囲内(『会計研究公

報』第1号では6原則が示された)において、企業が自己に適すと考える具体的会計方法を自由に選択することこそ良し、とするものである。<sup>2</sup>『会計研究公報』で示される会計原則は勧告であって、拘束力はなかった。その権威は法の規定によるのではなく、会計プロフェッションとビジネスの世界で受け入れられるという一般的承認可能性 (general acceptability) に求められた。<sup>3</sup>したがって、それは多様な会計実務の幅を狭ばめることなく、逆に、実務慣行重視の論理のもとに合理化するものとなった。

会計手続委員会は20年間の活動のなかで、51の『会計研究公報』を出したが、委員会は“acceptable”な代替的諸方法間の選択を明確にしなかったし、広く使用されている方法が委員会の勧告と矛盾する場合にさえ、それを禁止しようとはしなかった。その結果ある種の取引の会計には、“acceptable”な代替的な諸方法が有り余るほど存在しつづけたといわれる。<sup>4</sup>

一方、この会計手続委員会がもっとも活動した時期の会計実務の内容はどうかとえば、それは費用・収益対応の論理に基礎をおく、原価配分の会計であった。<sup>5</sup>したがって、多様な代替的会計方法とは配分方法の多様性であったわけである。この原価配分は、企業が望む多様な方法を容認する点において企業の会計実務の要求に合致するものであったが、一方で、配分が原価総額に制限されるという制約のゆえに、企業によって批判されるべき対象でもあったのである。

大衆に提供する会計情報について批判した会計士の見解は、概して以下

- 2 拙著『会計原則の理論』森山書店、1980年、第4章を参照されたい。
- 3 Carman G. Blough, Early Development of Accounting Standards and Principles, in *Eric Louis Kohler*, edited by Cooper & Ijiri, 1979, p. 38.  
Weldon Powell, Generally Accepted Accounting Principles in the United States, in *Readings in International Accounting*, edited by Berg, Muller and Waker, Houghton Mifflin Company, 1969, p. 83.
- 4 AICPA, *Establishing Financial Accounting Standards*, AICPA Inc., March 1972, p. 18.
- 5 Reed K. Storey, *The Search for Accounting Principles*, AICPA Inc., 1964, p. 20.

の2つに分類できたという。

- ① アメリカ企業は大きすぎる利益をあげているという誤まった考え方を助長する会計概念と手続を用いている。それが問題である。
- ② 会計士の姿勢はあまりにも狹隘である。彼らの姿勢はせいぜい良くて投資家に向いており、悪ければ依頼人に向いている。彼らには社会的責任の視点が欠けている。

第一のグループは、いわゆる「原価主義」と保守主義をとくに批判した。価格が変動するとき原価に固執し、資産価値の早期の償却や非計上を伴う保守主義を強調することは、一般的に資産の過少表示をもたらし、利益率の過大表示をもたらす。非難さるべきは伝統的会計であるとして、原価を排して、<sup>6</sup>現在価値を支持した。

第二のグループは会計の社会的責任を強調した。

このように、会計実務が直面したもっとも大きな問題は、加速償却によって引きおこされた原価主義の限界であったことを示唆している。

また、会計手続委員会が1950年代末（委員会の末期）に、『会計研究公報』によってとり扱った問題には、47号の年金会計（保険数理法による年金費用の見積計上の支持）や、50号の偶発事象の開示などがある。いずれも原価主義会計の論理の枠組をもってしては対処しきれない問題である。

さらに、1958年には、当時の AICPA の会長であった Jennings が AICPA の年次大会において、当時の原則設定のプロセスでは新しい理念をテストする機会がほとんど許されないこと、したがって創造的な考え方が抑制されるとの理解にたつて、それからの離脱を可能にする新しい調査研究機関の検討を提唱した。<sup>7</sup>つまり、AICPA の会長自身が新しい理念によってこそ論理化できる会計方法（原価主義会計の枠組をもってしては論理化できない）を導入するための新しい研究機関の設置を提唱したのである。

会計手続委員会の終焉をもたらしたものは、現象的には多様な実務の存在であり、有り余るほどに存在する GAAP への批判であったが、そのよ

6 Ibid., pp. 36-37.

7 Alvin R. Jennings, Present-Day Challenges in Financial Reporting, *The Journal of Accountancy*, January 1958, pp. 31-32.

うな批判の根底にあるものは原価主義会計の論理体系をもってしては論理化できない会計実務の進展(企業の新しい会計実務要求)である。原価主義会計の論理をもってしては盛り込めない内容の会計実務(インフレ会計, 年金会計, 偶発事象会計など)が登場してくるなかで, 実務慣行重視なる論理(既存の多様な実務を論理化するうえにおいては有効に作用しえたが)をもってしては有効に対処しえなくなってきた。実務慣行重視の論理と帰納的方法による会計手続委員会の原則設定方式によっては, 新たな会計実務を GAAP として論理化できなくなったのである。このような会計実務の進展こそが会計手続委員会から次の会計原則審議会への変遷を規定した真の要因であった。

### III 会計原則審議会

Jennings の提案をうけてつくられた Powell を委員長とする「研究計画特別委員会」は, GAAP を調査研究をもって根拠づけることによって, それに科学性と体系性を付与することを狙いとする提案をおこなった。すなわち, 会計手続委員会を廃止して会計原則審議会 (Accounting Principles Board: APB) と会計調査研究部を設置し, APB が設定する GAAP である APB オピニオンは「会計研究スタッフによって前もってなされる調査研究に基礎をおく<sup>8</sup>」べきものとされた。このことによって, APB オピニオンに科学性を与え, その権威が強化されることを期待した。また, その会計調査研究の当面のプロジェクトは, 会計原則の基礎となる基礎的公準の研究でなければならない。そうすれば, その公準研究は「新リリースが関連する会計問題についての将来のプロナウンスメントの全体系の基礎と

8: Report to Council of the Special Committee on Research Program, *The Journal of Accountancy*, December 1958, p. 64.

して役立つはずである<sup>9</sup>』と考えられた。

つまり、組織変更の目的は会計調査部の研究を先行させ、しかもその調査研究の当面の目標を基礎的公準におき、そのうえに幅広い会計原則やルールを形成するという体系化をはかることによって、『APB オピニオン』に科学的権威を付与しようとしたのである<sup>10</sup>。現象的にはそのような科学性と体系性をもって、多様な会計実務と GAAP の相違の幅を狭めることを期待したのである。

だが、現実の経過はパウエル委員会が意図したようには展開しなかった。まず、基礎的会計公準についての研究成果として出された会計調査研究第1号、Maurice Moonitz, *The Basic Postulate of Accounting*, 1961 も、ブロードな会計原則の研究成果として出された第3号、Robert T. Sprouse and Maurice Moonitz, *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*, 1962 も、時価主義の容認をも含む現代会計実務の論理化に照応しうる革新的内容をもっていただけに、逆に「一般に認められている会計実務とあまりにもかけ離れている」として、APB によって承認されるにいたらなかった。時期尚早であったのであるうか。また、調査研究に基礎をおくことを期待された『APB オピニオン』も時が経過するにつれて、調査研究を待たずに発行されるようになり、両者の関係はますます薄くなり、ついには断ち切られてしまった<sup>11</sup>。つまり、科学性を持ちうると期待した APB のオピニオンもまた『会計研究公報』と同様に、体系性をそなえることなしに、問題ごとのプロナウンスメントとして出されるにいたったのである。1960年代末には雑誌 *Forbes* や *The*

9 *Ibid.*, p. 64.

10 Robert T. Sprouse, *Standard Setting: The American Experience*, in *Accounting Standard Setting*, edited by Michael Bromwich and Anthony G. Hopwood, Pitman Books, 1983, p. 44.

Weldon Powell, *op. cit.*, p. 88.

11 AICPA, *Establishing Financial Accounting Standards*, pp. 32-35.



*Wall Street Journal* にはつぎのような批判が載せられたという。  
 「今や連発する大衆の批判は、その極度に弾力的な『一般に認められた会計原則』にまで達した。人々がいま理解しはじめていることは、いわゆる一般に認められた会計原則といわれるものによって決定される利益数字は正確さからはほど遠いし、他会社の利益との比較も正確にはできない、ということである。」

「会計原則の許容範囲は『鯨の口のように広く、会社間の成績を有効に比較することはしばしば不可能である』<sup>12</sup>」

このように、現象的には、APB は会計手続委員会が果たしえなかった「会計実務の相違の幅を狭ばめる」という課題を、GAAP 設定を科学的に体系的におこなうことによって果たすことを試みたが、結果は意図したようにはならず、むしろ場当りの「火事場のアプローチ」に終り、会計手続委員会と同様の道をたどらざるをえなくなった、とみることができる。しかし、そのみでは表面的にすぎよう。その過程でどのような会計問題が扱われたかということこそが、考察されなければならない。

前項で指摘したごとく、会計手続委員会の末期においてはすでに、インフレ会計、年金会計、偶発事象会計など、原価主義の論理体系をもってしては対処しきれない問題が出現してきていた。APB が組織後早々に、対応をせまられた問題は、投資税額控除(APB 2号、4号) やリース(APB 5号、7号、27号) 年金(8号) などの会計処理であった。いずれも、伝統的な資産・負債概念をもってしては論理化が困難な、いわゆる現代会計実務にかかわる問題であった。とくに、投資税額控除に対する APB および SEC の対処は有名である。すなわち、APB は、当初、APB オピニオン第2号

12 John L. Carey, *The Rise of the Accounting Profession (Vol. 2): To Responsibility and Authority 1937-1959*, AICPA Inc., 1970, p. 136.

13 Robert L. Mckinnell, *The FASB and Its Role in the Development of Accounting Principles in the United States, Cost and Management*, May-June 1975, p. 55.

(1962年)によって、投資税額控除をその資産の利用年度にわたる減価償却費を減額することによって認識することを定めたが、SECは議会の意向をうけてASR第96号(1963年)を出し、投資税額控除を資産の取得年度に利益として計上する方法をも認めたのである。そこで、APBはオピニオン第4号(1964年)を出して両方法を認めることに変更した。この事件は議会の会計への介入の例としても、しばしば語られることであるが、このことによってAPBオピニオンの權威の欠如が明確になったと受けとめられている。<sup>14</sup>

また、企業結合／のれん会計を扱ったオピニオン第16号と第17号も多くの論議を呼んだ問題であった。APBは妥協案を見つけるために多くの試みをしたが、すべて失敗に終わった。そこで、なんとか合意をうるために、ついにオピニオンを企業結合とのれんの2つの部分に分けて出すことにした。その結果、オピニオン第16号の「企業結合」は12対6のぎりぎりでも通過(3分の2の賛成要件)し、17号の「のれん」は13対5で通過した。<sup>15</sup>それはまさに妥協の過程であった。APBはこの企業結合に関するオピニオンの形成の過程で信頼を失なった。その対応のまずさがAPBの終息をもたらす大きな要因であった、とみる人が多い。だが、問題の核心は事態へのたんなる対応のまずさではないであろう。<sup>16</sup>

APBは、その組織変更の経緯からして、進展する新しい会計問題の論理化という課題にいどんだとみるべきである。慣行重視の帰納的論理によっては新しい問題の解決に対処できないことを理解して、科学性と体系性を前面に打ち出し、演繹的アプローチにたって新しい会計実務の合理化を

- 14 Mark Moran and Gary J. Previts, The SEC and the Profession, 1934-84: The Realities of Self-Regulation, *The Journal of Accountancy*, July 1984, p. 74.
- 15 Stephen A. Zeff, *Forging Accounting Principles in Five Countries: A History and an Analysis of Trends*, Stipes Publishing Company, 1972, p. 216.
- 16 Thomas J. Burns, editor, *Accounting in Transition*, College of Administrative Science, The Ohio University, 1974, p. 219.

はかったのである。だが、それが意図したようには機能しなかった。つまり、「対応のまずさ」として映った内容は、投資税額控除、リース、年金、企業結合会計等々の新しい会計実務の合理化に対処する会計原則設定機構の適否が問われたとみるべきなのである。

新しい会計実務の論理化は当然に、企業や財務諸表の利用者、そして究極的には税や料金等の経済現象と関連して、国民に重大な影響を与えることになる。それだけに、その合理化には困難が付きまとう。APB の晩年には、経営者を代表する機関である財務担当役員協会はほとんどいつも反対にまわった<sup>17</sup>という。Miller と Redding は「APB の終息には多くの原因があるが、おそらくもっとも重要なものは、その権威を確立するための産業界からの広い委任(権限の委譲)に欠けていたことであつた<sup>18</sup>」と言っている。

これらのことは、APB という会計原則設定機関のなかでは企業の要求を実現しうるような内容で、現代会計実務を合理化しえなかったことを意味する。

APB の出現を規定したのも、終息を規定したのも、近代会計の理論的枠組を超えて進展してきた会計実務であつたといえる。

#### IV 財務会計基準審議会

##### 1. FASB が対処する主要な課題

1973年に、会計原則審議会にかわって財務会計基準審議会(FASB)が会計原則設定の新しい機関として設置された。FASB は、それまでの会計手

17 Stephen A. Zeff, The Rise of "Economic Consequences", in *Financial Accounting Theory*, edited by Stephen A. Zeff and Thomas F. Keller, McGraw-Hill Book Company, 1985, p. 27.

18 Paul B. W. Miller and Rodney J. Redding, *The FASB: The People, the Process, and the Politics*, Irwin, 1986, p. 49.

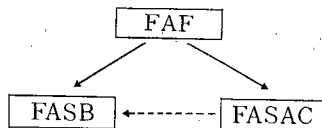
統委員会および会計原則審議会がアメリカ(公認)会計士協会内部の機関であったのに対して、会計士協会とは別法人組織の財務会計財団(Financial Accounting Foundation)の会計基準設定機関である。その新原則設定機関への組織変更を規定した基本的要因は、さきに指摘したごとく、現代会計実務の進展である。

FASBの最初の研究課題(agenda)に正式に載せられたプロジェクトは、(1)研究開発、(2)偶発事象、(3)リース、(4)外貨換算、(5)セグメント、(6)重要性、(7)概念構造の7つであった。<sup>19</sup>このように、(1)、(2)、(3)、(4)のような研究課題とその論理化にかかわる概念構造が含まれていることからわかるように、FASBが対処をせまられた主要な課題は、原価と配分の枠組から離脱して、その認識において予測、見積、確率といった主観的な判断を必然的にとりなす現代会計実務を合理化するGAAPの設定であったと考えられる。新しい原則設定機関はそのことを一つには原則設定機構の改革によって、一つには概念ステイメントという論理概念の構築によって果たすことを試みたのである。

## 2. FASBの機構とその狙い

### (1) 独立と参加の機構

FASB機構はFrancis M. Wheatを委員長とする委員会の報告書『財務会計基準の確立』(Establishing Financial Accounting Standards, 1972)の勧告にそって形成された。その骨子はAICPAから独立した別法人である財務会計財団(FAF)を上部機関として、そのもとに位置づけられるFASBと財務会計基準諮問委員会(FASAC)から構成される。



<sup>19</sup> Robert T. Sprouse, *op. cit.*, p. 51.

その機構を *The FASB* の著者たちは前頁のように図示している。そして、この機構とその運営過程は、前機関の APB がもっていた機構と運営上の欠点を克服するように立案されたという。<sup>20</sup> その力点は事実と外観において独立を確保しながら、かつ関係団体の参加を得ることであるという。つまり、APB の欠陥 (FASB はそのように理解している) を独立と参加という矛盾する要素を拡充することによって克服しようとするのである。少し長いが引用しよう。

「……FASB の機構は多くの利害関係団体の参加によって、議論の多い問題に解決を与えるという目標を達成することをあらかじめ意図している。しかし、その機構を立案する仕事は逆説に直面した。一方では、審議会は、あるグループの利益を増進する基準を設定させようとする圧力から逃がれるために、いかなる特定のグループからも独立でなければならない。他方では、権威のある解答を作り出せるように、すべてのグループの承認 (裏書) によって十分な力を引き出すために、彼らに依存しなければならない。この依存はまた、FASB の *due process procedures* に、そのグループのメンバーが参加することを奨励する。独立と依存がバランスする細い線を維持することは容易ではない。」<sup>21</sup>

そこで、この独立と参加 (依存) のバランスを、FASB 機構とその運営のなかでどのように維持しようとするのかについてみてゆこう。

### ① 財務会計財団

まず、FASB 機構の上部組織である財務会計財団の理事会 (Board of Trustees) は無給の理事 16人 (設立当初は9人であった) によって構成される。その主要な任務は、FASB 機構を維持するために必要な資金を調達することと、下部組織である FASB と FASAC の委員を任命することである。

16人の理事は以下の組織から、つぎのような配分で選ばれる。

20 Miller and Redding, *op. cit.*, p. 17.

21 Robert T. Sprouse, *op. cit.*, p. 47.

22 Miller and Redding, *op. cit.*, p. 30.

AAA	1 理事
AICPA	4
財務アナリスト協会	1
財務担当役員協会 (FEI)	2
全国会計士協会 (NAA)	1
証券業協会	1
種々の政府会計グループ	3
	13人

残りの3人のうち、1人は商業銀行業界から、1人は産業界全体から、他の理事によって選ばれる。もう1人は AICPA の上級選出役員 (senior elected official) となる。<sup>23</sup>

このような理事の配分によって一面では AICPA や企業から独立する (注23と比較されたい) と同時に、他面では各関係団体の参加と、そこからの支援を期待しているわけである。

なお、運営に必要な資金は1985年度予算ではつぎのごとくである。

収入合計	12.8百万ドル
出版	6.2
寄付	6.1
投資利益	0.5

したがって、運営費の50%弱が寄付によってまかなわれる。その寄付のうち50%強が企業から、40%弱が会計事務所から、残りの10%が財務諸表の利用者その他からのものであるという。<sup>24</sup> FASB 機構の財政は基本的

23 *Ibid.*, pp. 31-34.

なお、設立当初は FAF の理事は9人で、その配分は4人が実務についている CPA、2人が企業の財務担当役員、1人が財務アナリスト、1人が会計教育者で、いずれも AICPA の Board of Directors によって選ばれた。残りの1人は AICPA の会長が、会長たる資格においてなった。FAF はほぼ完全に AICPA の影響下にあった。

24 *Ibid.*, p. 34.

には企業に依存している、とみられる。

なお、FAF は基準設定の作業を直接担当する FASB の独立性を維持するために、基準設定のプロセスやその結果に干渉してはならないことが規定されている。

## ② 財務会計基準審議会

会計基準の設定作業は財務会計基準審議会 (FASB) によっておこなわれる。したがって、「審議会メンバーの独立性を事実においても外観においても維持する」<sup>25</sup>ことが、制度的に重要になる。

FASB は7人のメンバーからなる。任期は1期5年で、1回の再任が認められる。独立性を維持するために、前雇用者との雇用関係を断ち切りフルタイムである。このことは、会計手続委員会や APB のメンバーが無報酬で、かつ雇用関係を維持したままであったことと比較して、独立性を維持するうえで重要な外観である。また FASB メンバーは高い報酬を与えられる。1985年で、メンバーの年俸は215,000ドル、議長のそれは265,000ドルであった。

FASB メンバーをある種のロビイングから守るために、メンバーは講演や出演に対して記念品程度のものしか受取ることができない。現金報酬を得た場合には FAF に納めなければならない。<sup>26</sup>

FASB が設定する GAAP である財務会計基準ステートメントの発行には7分の4以上の賛成 (当初は7分の5以上) を必要とする。また、FASB メンバーは公認会計士に限定されない (会計手続委員会や APB とは異なり) が、バランスをとって選ぶようにされる。

## ③ 財務会計基準諮問委員会

財務会計基準諮問委員会 (FASAC) の主要な任務は FASB に助言を与えることである。その助言の内容は一般に、(1) プロジェクトの優先順位と、

<sup>25</sup> *Ibid.*, p. 35.

<sup>26</sup> *Ibid.*, p. 35.

(2) 研究課題について FASB が示した予備的見解の妥当性に関してである。そのことを通じて、FASAC は産業界が全体にそのプロジェクトについてどう考えているかを、FASB に知らせる役立ちをする。FASAC のメンバーは通常 35~40 人 (当初は20人程度であった) で、各分野からバランスをとって選ばれる。1985年の FASAC メンバーの分野は以下のごとくであった。

学 界	5 人
法律家	1
銀 行	5
巨大会計事務所	5
その他の会計事務所	2
政 府	1
一般大衆	1
財務諸表作成者 (企業)	13
財務諸表利用者	4
	37

財務諸表の作成者 (企業) の分野から選出されたメンバーが非常に多いことがわかる。その影響の強いことを示している。また、FASAC メンバーの任期は1年で最大限連続4年まで任命できる。議長をのぞいては無報酬<sup>27</sup>である。

④ 研究専門活動スタッフ

研究専門活動スタッフ (Research and Technical Activities Staff: RTA) は 40~50人のメンバーからなり、その仕事は要するに、FASB の作業を促進するのに必要なことを行なうことである。たとえば、

- プロジェクトのあらゆる段階での問題の調査

<sup>27</sup> Ibid., pp. 38-40.



- FASB メンバー間の意思疎通をはかる。
- 構成母体との意思疎通をはかる。
- FASB の審議のための予備的提案の作成, 等々。

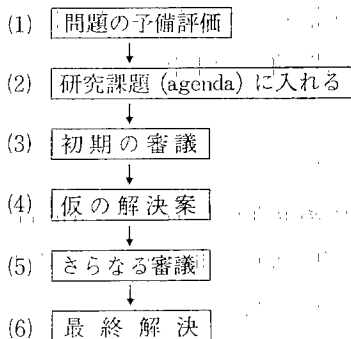
RTA のメンバーは FASB のメンバーと同様, フルタイムで, 前雇用者との関係を断ち切って独立を維持しなければならない<sup>28</sup>。FASB ステイトメントの設定作業に実質上かかわるからである。

FASB の機構は会計原則設定にかかわる人々の独立性を外観的に維持するために, 種々の配慮がはらわれている。

## (2) 参加の拡大

FASB 機構のもう一つの重点は民主的参加を促進する due process procedures の拡充である。due process は関係者の利益を保護するために, 管理上の配慮を保証するステップである。FASB は会計基準およびその他のプロナウンスメントの開発にあたって, 構成諸団体 (constituents) の利益を保証するために, 一定の due process procedures をとる。due process procedures は扱う問題の種類と重要性によって異なるために同一ではないが, 基本的なステップは次図のごとくである。

### FASB の due process のステップ



出所: Miller and Redding, *op. cit.*, p. 59.

28 *Ibid.*, pp. 41-42.

ステップ(3)の「初期の審議」は Invitation to Comment や討議資料の段階にあたり、(4)の「仮の解決案」は Tentative Conclusions、予備的見解、公開草案などの段階にあたり、(5)の「さらなる審議」は改訂公開草案の段階、(6)の「最終解決」は FASB ステイトメントや解釈の発行の段階にあたる。FASB は(1)～(5)の各段階において、構成諸団体と意見交流をおこない、とりわけ(3)～(5)の段階においては公聴会を開催したり、コメント・レターを募るなど、関係者の due process への参加を求めている。そのような参加の拡大と保証を促進する制度的あり方をとることによって、GAAP 設定過程に関係者の意向を反映させるものとしている。

FASB は以上考察してきたような独立と参加の機構の拡充によって(現実には、両者の内容あるバランスが維持されているか否かは別として)、基準設定過程が公正であることを標榜し、そのことによって開発する GAAP への社会的合意を獲得しようとするのである。

### 3 財務会計概念ステイトメントによる現代会計実務の論理化

FASB はこれまで考察してきたように、GAAP 設定の機構を、一方では、関係団体の圧力から独立した公平な機構として、他方では、関係者の民主的参加を保証し、その意見を反映しうるように配慮された機構として描き、したがってその GAAP を公正妥当であるとすることによって、現代会計実務の GAAP 化を論理化している。FASB は現代会計実務の GAAP 化に、さらに、もう一つの手だてを構じている。それは財務会計概念ステイトメントの構築による論理化である。

財務会計概念ステイトメントは FASB の設立時の研究課題 (agenda) に加えられた。そのことだけでも概念ステイトメントの位置がうかがわれるが、それは APB が規範的な会計原則の体系を発展させられなかった

失敗を克服することを意図するものであった<sup>30</sup>、といわれる。つまり、規範的な演繹的アプローチによる原則設定を意図したのである。なぜなら、規範的アプローチは、実務上おこなわれていることに論理的力点はなく、実務上何をなすべきかを、少数の一般的概念をもってつくり出すところに力点があるので、改善すべき実務上の課題を明らかにし、それを論理化する点において有効であるからである。<sup>31</sup>つまり、現状を変えようとする立場から規範的アプローチを有効な方法と考え、概念的枠組をつくり、それによって新しい会計実務を GAAP として論理化することを意図したのである。FASB の Executive Assistant to the Chairman であった Pacter が、FASB の歴史を財務会計概念ステイトメントの発行を境にして、“pre-conceptual framework era” と “post-conceptual framework era” に分けていることをみても、概念ステイトメントの FASB にとっての重要性が推察できる。

財務会計概念ステイトメントは現在 6 号まで発行され、一応の完結をみたと思われる。紙幅の関係からその内容についてはふれないが、概念ステイトメント・シリーズは第 1 号において、「経済的意思決定に有用な会計情報の提供」を会計報告目的として演繹的に設定し、その目的にかなり有用な「情報の質」を規定し(第 2 号)、財務諸表の要素(会計上の諸項目)をそのような質をもつ情報を担うものと規定することによって拡大し(3号)、さらに、拡大された会計上の諸項目を認識計上することを可能にする認識基準を論ずる(5号)ことによって、会計基準の基礎構造を体系化した。このような概念構造が機能する局面は、年金会計、リース会計、偶発事象会計、物価変動会計等々、近代会計理論では論理化できない、いわゆる現

30 Paul A. Pacter, *The Conceptual Framework: Make No Mystique About It*, *The Journal of Accountancy*, July 1983, p. 78.

31 Miller and Redding, *op. cit.*, pp. 100-101.

32 概念ステイトメントの内容については拙著『現代の会計原則』(改訂増補版)森山書店、1987年、第 1 部を参照されたい。

代会計実務の論理化にこそある。さきの Pacter はつぎのように指摘している。

「現在までの概念フレームワークの結果は、特定の基準問題を扱ううえにおいて、FASB にとって有用であることを、すでに証明している。負債の定義（過去の事象から生ずる将来の債務）は、例えば年金会計を考えるうえにおいて FASB を助けた。そのプロジェクトのキーとなる問題は、現在の従業員の勤務が年金基金への拠出以前に（あるいはそれにかかわりなく）負債を創り出すかどうかであり、また過去勤務への権利をもたらす年金プランの採用または修正が、負債の定義に合致する債務を創り出すかどうかである（現在までの FASB の審議はその疑問に対して肯定的である）。<sup>33</sup>」

Pacter はまた、概念ステイトメントが会計基準の設定過程における関係者の圧力の影響を低減させることにも機能する、と考えている。

「首尾一貫した目的と概念の体系は基準を設定し、会計実務上の問題を解決するための方向を提供し、そして、会計的判断をおこなうにあたっての個人的偏差と政治的圧力（political pressures）の影響を減ずるはずである。<sup>34</sup>」

FASB は以上考察してきたごとく、独立と参加のバランスを標榜する会計原則の設定機構と概念ステイトメントの論理的枠組によって、現代会計実務の GAAP としての論理化を試みてきたのである。またそのために、APBにかわって設立されたのである。

## V 私的機関による原則設定の方式への批判と対応

### 1 私的機関による原則設定の方式への批判

独立と参加のバランスによって会計原則設定過程への合意を獲得しよう

33 Paul A. Pacter, *The FASB after Ten Years: History and Emerging Trends*, in *Financial Accounting Theory*, edited by Zeff and Keller, 1985, pp. 14-15.

34 Paul A. Pacter, *The Conceptual Framework: Make No Mystique About It*, p. 88.

とした FASB 機構も、早くも 1970年代の後半には、批判とそれへの対応をせまられるにいたった。その根底には近代会計とは比較にならないほど、多くの見積と判断を伴う（したがって、巨大企業にはより望ましい経済現象を合理化・促進することに機能する）現代会計実務を GAAP として合理化し、社会的合意を得ることの難しさが存在していると考えられる。

Burton が 1970年代は会計プロフェッションにとって、混乱と傷を受けた10年であったと評したごとく、<sup>35</sup> FASB と AICPA を中心とする私的機関（会計プロフェッション）による会計原則設定方式に対する批判が強められた。議会の二つの小委員会による批判はその典型であった。

Moss 議員を議長とする下院監視調査小委員会は会社の会計責任に関する調査を行ない1976年10月に以下のような勧告をおこなった。すなわち、株式公開会社は codes of conduct を採用し実施すること、独立監査人はその会社の事業行為規則と内部統制システムの内容について証明すること、会社は過半数が独立の取締役からなる監査委員会を設けること。同小委員会はまた、SEC が私的セクターの会計原則設定機関に依存していることを疑問とし、SEC が会計原則の設定と監査基準の確立について、過去におけるよりも積極的な役割を果たすべきことを結論づけた。<sup>36</sup>そしてさらに、Moss 議員は会計プロフェッションによる改革の対応が上べだけのものであることに不満をいだき、SEC が監視する会計原則の自己規制団体である National Organization of Securities and Exchange Commission Accountancy を設置する法案を1978年7月に起草した。<sup>37</sup>しかし、それは成立しなかった。

35 John C. Burton, The Profession's Institutional Structure in the 1980s, *The Journal of Accountancy*, April 1978, p. 63.

36 James L. Nelligan, Regulation and the Accounting Profession: The Congressional View, in *Regulation and the Accounting Profession*, edited by John W. Buckley and J. Fred Weston, Lifetime Learning Publication, 1980, p. 112.

37 *Ibid.*, p. 117.

一方、上院のメトカルフ小委員会は1976年12月に、報告書“The Accounting Establishment: A Staff Study”を提出した。その報告書によると、FASBは全国的な巨大会計事務所とAICPAによって支配されており、そして、その両者とも結局は依頼人である巨大会社に支配されている。そのような支配は、さきに考察したように、FASBの運営のための資金調達や、FASBのメンバーおよび研究調査をおこなうグループの任命権をもつFAFのトラスティの不均衡な配分などを通じてなされる。その結果、FASBの会計基準は巨大企業の利益に合致するものとなり、FASBは大衆の利益に合致する会計基準を設定する独立性と客観性に欠けている、と主張した。そのことから、メトカルフ報告は、会計基準は政府の委員会があるいは議会そのものによって設定されるべきであると結論づけ<sup>38</sup>た。

これらの調査委員会による批判は、事態をそのまま放置すれば、SECや議会による直接的な統制が強まる可能性があることを会計プロフェッションに感じさせた<sup>39</sup>、といわれる。これらの批判が会計プロフェッション側の自己改革の対応を進めさせる刺激になったとされている。

## 2 FASB側の対応

1977年にFAFの理事会は機構委員会(Structure Committee)に対して、FASBの機構とプロセスの改善のための検討を指示した。その委員会の検討にしたがって、多くの機構上の変更がなされた。その変更の一つはBig EightとAICPA(究極的には大企業)がFASBを支配しているという批判への対応として、FAFおよびFASBに対するAICPAの外観上の影響を減じたことである。すなわち、FAFのトラスティはさきにも指

38 John R. Haring, Jr., Accounting Rules and “The Accounting Establishment”, *Journal of Business*, 1979, Vol. 52 No. 4, p. 247.

Paul A. Pacter, *The FASB after Ten Years*, p. 11.

39 Mark Moran and Gary J. Previts, *op. cit.*, p. 76.

摘したが、設立当初は9人であったが、そのうちの4人はCPAとし、他はFEL, NAA, 財務アナリスト協会, AAAから各1名ずつとし、そのすべてがAICPAの常務役員会(Board of Directors)によって任命された。残りの1名はAICPAの会長になった。つまり、FAFのトラスティーの選出は完全にAICPAの手中にあったわけである。それに対して変更後は、トラスティーは16人に拡大され、その選出はAICPAの手から離れ、主として後援組織の代表によって指名され、かつ、AICPAから選出されるトラスティーは5人(5/16)となり、比率を低下させた。また、FASBのメンバーは7人であることには変りはないが、当初は4人が実務に携っているCPAとされていたが、変更後はその必要はなくなった。

もう一方の変更の重点は基準設定過程へのより多くの大衆の参加と、会議の運営をオープンにしたことである。<sup>40</sup>

つまり、GAAP設定過程はBig Eightと巨大企業によって支配され、大衆の利益が無視されているという批判に対して、FASBは一方ではAICPAの影響力を外観上低下させ、due processへの大衆の参加を促進する機構上の変更によって対処したのである。

### 3 AICPA側の対応

一方、AICPA側も、会計プロフェッションを中心とする私的機関による会計原則の設定への批判に応えるために、種々の機構上の変更をおこなった。

1977年9月の評議会において、(1)評議会および上級専門委員会(senior technical committees)の会議をオープンにすること、(2)AICPAの常務役員に3人の非会計士を加えること、(3)SEC Practice SectionとPrivate Practice SectionをもつDivision of Firmsを設置すること、(4)SEC

40 Pacter, *The FASB after Ten Years*, p. 11.

Miller and Redding, *op. cit.*, p. 125.

Practice Section の活動を監視する Public Oversight Board を設けること、などが決められた。<sup>41</sup>

とりわけ Division of Firms の設置は、会計プロフェッションには自己規制の能力が十分でない、したがって政府 (SEC) の統制が必要であるという批判への、有力な回答であったという。<sup>42</sup>

Division of Firms は SEC に報告書を提出する依頼人をもつ会計事務所が加入する SEC Practice Section と、非上場会社の仕事に携わる会計事務所が加入する Private Practice Section の二つの Section からなる。SEC セクションに加入する会計事務所は以下の会員要件にしたがわなければならない。

- パートナーを含むすべてのプロフェッショナルに対する継続的教育基準 (1年間に少なくとも20時間以上、3年間に120時間以上の教育をおこなうこと) の遵守。
- 少なくとも3年に一度の強制的ピア・レビュー。
- SEC 監査に責任をもつパートナーの強制的交替 (ローテーション)。
- Executive Committee によって確立された業務範囲 (scope of practice) についての制限の遵守、など。<sup>43</sup>

AICPA はさらに、その自己規制システムへの信頼性を得るために、SEC セクションの活動を監視する Public Oversight Board を設けた。

AICPA はこれらの自己改革と自己規制のプログラムによって、私的セクターによる会計原則の設定方式を擁護したのである。

#### 4. プロフェッショナル会計制度の維持

FASB と AICPA によって行なわれた機構改革と自己規制によって、FASB がビッグ・エイトや巨大企業の圧力から独立して、大衆の利益を

41 Council approves restructure plan, *The Journal of Accountancy*, October 1977, p. 3.

42 Michael N. Chetkovich, *The Accounting Profession Responds to the Challenge of Regulation*, in *Regulation and the Accounting Profession*, edited by John W. Buckley and J. Fred Weston, 1980, p. 145.

43 *Ibid.*, p. 147.



擁護する立場から会計基準を設定し、大衆の利益を擁護するように行動する存在であることが保証されるのか。それはもとより疑問である。確認されるべきことは議会と社会の批判に応じて自己改革と自己規制をおこない、会計原則の私的セクターによる設定という私的統制機構の自主管理および運営能力の存在を強調したことである。

「FASB や AICPA の改革を、飾りものであるとか、有効性に欠ける、と消極的に評価する人たちがいるのも当然である。たとえば、Nelligan は「過去 18ヶ月間……議会の批判に応じて、多くの変更が AICPA によってなされたが、それらは大部分止べだけのものでは<sup>44</sup>」と酷評した。

しかし問題は、その実効性についての疑問にもかかわらず、上述のような FASB と AICPA による対応のなかで、当初は莫大な資料を提示して行政機関または議会そのものによる会計原則の設定を強力に主張したメトカルフ委員会も、最終報告では著るしくトーンダウンしてしまった(あるいはそうさせた)ことである。

スプローズは以下のように述べている。

「メトカルフ小委員会の最終報告は会計基準と機構上の変更の提案については、僅か3ページをあてただけであり、しかもその提案の大部分は FAF の理事会に対してすでに勧告されているものでは<sup>45</sup>。」

さらに Pacter は、メトカルフ委員会「調査は基本的には FASB と FAF トラスティーをほめたたえる小委員会報告をもって終った<sup>46</sup>」とさえ評している。

また、会計プロフェッションによる会計原則設定機構を激しく批判し、「議会や大衆も無意味な改革にはだまされないであろう<sup>47</sup>」とまで言った

44 James L. Nelligan, *op. cit.*, p. 115.

45 Robert T. Sprouse, *op. cit.*, p. 48.

46 Paul A. Pacter, *The FASB after Ten Years*, p. 11.

47 James L. Nelligan, *op. cit.*, p. 121.

Nelligan でさえ、メトカルフ委員会報告が出た後の状況を、「モス下院議員が引退し、メトカルフ上院議員が死亡して、ポトマック川ではすべてが静かであることを、あなたもおそらく聞いていることでしょう<sup>48</sup>」と表現している。

つまり、プロフェッションの GAAP 設定機構に対する議会や社会の批判は、会計プロフェッション側の自己改革と自己規制という会計プロフェッショナル制度の強化をもって終わった、ということである。もちろん、FASB や AICPA の機構改革の実効性に強い疑いを持つ人がいる（たとえ多い）としても、社会的には、そのような措置をもって「改善」された、そして、会計プロフェッションを中心とする GAAP 設定機構が、現在においては選択しうる機構であるという制度的評価が与えられたことになる。議会による批判も、関係した人々の意思はどうかであろうとも、結果としては、プロフェッショナル会計制度の機構の強化をもって終わったのである。

## VI 会計原則設定機関変遷の意味

アメリカにおける会計原則の設定方式は、さきに考察したように、会計プロフェッションの権威とそれによる具体的設定作業によって維持されている。そのプロフェッションによる設定方式に、SEC が法的権威を付与することによって GAAP の権威を強化している。アメリカ会計原則は、会計プロフェッションと SEC の関係のもとに成立する設定方式と両者の権威によって形成され、機能している。そこにアメリカ会計原則のあり方の特徴がある。そのあり方の特徴のゆえに、アメリカ会計原則とその設定方式への批判は、現象的には、会計プロフェッションによる会計原則設定

48 *Ibid.*, p. 121.

における対応のまずさ、および設定される会計原則が企業の要求に傾斜(会計プロフェッションの企業への依存)していることを理由にして、会計プロフェッション(私的セクター)による会計原則の設定方式を批判し、会計原則設定機関を SEC (公的機関)に移転させるべし、という主張として現われた。しかし、会計プロフェッションはその都度、原則設定機関の機構と設定の論理を改革することによって、私的セクター内に維持しつづけてきた。つまり、プロフェッショナル制度を強化することによって、私的セクターによる GAAP 設定の方式を維持してきた。<sup>49</sup>70年代の議会による激しい批判ののちにも、多くの関係者は結局、会計プロフェッションと SEC の両者のもつて成立している現在の会計原則設定方式(会計プロフェッションによる設定方式)を擁護している。たとえば、Kaplan は「我々は SEC の監視と私的基準設定機関への SEC の権限の委譲という現在の機構に我慢しなければならないであろう」<sup>50</sup>という。また Chetkovich は、一方で、私的セクターは完全ではないし、時には監視や政府による介入も必要であることを認め、他方では、政府が私的セクターにとって替ることのできないことを指摘して、つぎのように言う。「我々は完全なバランスを見出すことはできないであろう。しかし、そのプロセス(現在の私的セクターによる原則設定のプロセス——引用者)はそれほどゆがんではないので、それを取り返しのつかないほど傷つけないようにベストをつくそう。あらゆるその欠点にもかかわらず、<sup>51</sup>他のところでは見られないベストを持っている。」と。

しかし、それはたんに原則設定機関を私的セクターに残しただけの歴史ではない。そうではなしに、新しい会計実務(見積と判断をますます色濃く内包し、それだけに巨大企業の要求する経済現象を合理化し促進する会計実務)をプ

49 Miller and Redding, *op. cit.*, p. 123.

50 Robert S. Kaplan, Should Accounting Standards Be Set in the Public or Private Sector?, in *Regulation and the Accounting Profession*, p. 195.

51 Michael N. Chetkovich, *op. cit.*, p. 149.

プロフェッショナル制度の強化によって合理化した歴史なのである。そのことは議会の批判に依る FASB と AICPA の機構改革の過程のなかによく示されている。FASB が GAAP として合理化した（しようとした）ものは、年金やリースや偶発債務や外貨換算や税配分といった、まさに見積と判断を大幅に伴う現代会計実務であった<sup>52</sup>。それらはまさに巨大企業の要求する経済現象の成立の合理化に機能する会計実務であった。それだけに、それらの実務への社会的合意の獲得には困難がともなったのである。FASB はそれをプロフェッショナル制度の強化と、財務会計概念ステイメントという新たな論理概念の構築によって果たしたのである。

アメリカにおける会計原則設定機関および機構の変遷が意味するものは、プロフェッショナル制度の強化によって、会計プロフェッションと SEC の補完関係による会計原則設定方式（それがアメリカの経済的歴史の風土のなかで、企業の会計要求をみたしうる方式であるので）を維持しながら、進展する会計実務を GAAP として合理化する取り組みの歴史であり、そのための形態変化であった、と考える。

52 現代会計実務の内容と会計上の意味については拙著『現代の会計原則』第2部を参照されたい。