

アメリカにおける会計基準設定プロセス

—アメリカ財務会計審議会(FASB)を中心として—

ポリテクセンター福井
(福井職業能力開発促進センター)

紙 博文

1. はじめに

会計とは、企業の経済活動を貨幣額にて認識、測定、伝達、表示する行為であるとされ、その基準(会計基準)は、一国の経済社会を構成する主要な要素である。会計基準の如何によっては、“企業の真の姿”は写されず、企業の利害関係者が多大な不利益を蒙る原因ともなる。このため、会計基準設定には、設定主体の中立性、独立性の確保と基準設定の即時性、公開性等が求められ、これらは会計プロフェッションに課せられる大きな使命でもある。

わが国における会計基準は、これまで政府(現在は金融庁に移管されたが、企業会計審議会)が主導し、各界との意見調整を図り、その設定を行うという方式が採用されてきた(ただ、ここ10年ほどは、会計基準の骨子を公的機関である企業会計審議会が、その実務指針を民間団体である日本公認会計士協会が担当し、役割分担がなされていた)。わが国では、基準(会計基準ばかりではなくある一定の規範性を持ったもの)を受け容れ、そして、それを遵守させるには、こうした政府主導の方式(「お上」からのお達し)が社会的にも合っていたのかもしれない。

他方、アメリカをはじめとするアングロ・サクソン系の国々では、会計プロフェッションがイニシアチブをとり、自らが会計基準の設定を行い、自らがそれを遵守するという方式が採られている。

現在、日本においてもアメリカにならい会計基準

設定主体である財務会計審議会(Financial Accounting Standards Board—以下、FASBという)をモデルとした民間の会計基準設定主体の設立(「(仮称)財務会計基準機構」という)が決定され、2001年7月末にはその活動が開始される予定である。これは、会計の急速なる国際化に伴いこれまでの方式では対応しきれなくなったことの表れであろう。しかしながら、この日本版FASBが、今後、会計基準設定における独立性、中立性をいかに確保し、どのように活動していくか、われわれは見守っていく必要があるが、本稿では、日本がモデルとしたアメリカの会計基準設定主体FASBの設立経緯およびその会計基準設定プロセスを概観し、自らが策定した基準を自らが遵守するというアメリカの会計基準設定の精神に触れてみたいと思う。

2. アメリカにおける会計基準の設定に関する経緯

アメリカ近代会計制度の成立は、1929年の大恐慌により投資家が多大な損害を被ったことを背景として形成された。つまり、この恐慌を契機として、政府は投資家保護のため、1933年に証券法(Securities Act)、1934年に証券取引法(Securities and Exchange Act)を制定し、監督行政機関である証券取引委員会(Securities and Exchange Commission—以下、SECという)の設置を行った*1。

SECは、証券法や証券取引法に基づく証券の発行に際しての届出書(登録届出書)の様式、ならびに

登録以後の年次報告書の様式をレギュレーション（規則）S-Xとして定めていたが、それはあくまでも財務諸表の様式等に係る形式的な面を規定しただけで実質的な会計処理を規定したものでなかった。SECには、会計・監査実務を規定する幅広い権限が付与されていたにもかかわらず、SECは、権限は保持しながらも行使せず^{*2}、実質的な会計処理基準については、“**有力な権威のある会計原則**”（1938年、連続会計通牒第4号）に従うべきであるとの見解を示していた。ここで、実質的に権威ある支持とは何を指すか、は示されていなかったが、一般的には、アメリカ公認会計士協会（American Institute of Certified Public Accountants - 以下、**AICPA**という）による意見書等が実質的に受け入れられ、それが権威ある支持と認められたほか、アメリカ会計学会（American Accounting Association - 以下、**AAA**という）の声明、報告書、研究書等もこれに含まれるものと考えられた^{*3}。

3. FASBによる基準設定プロセス

3.1 FASBの設立とその構成

AICPAは、その内部に1939年から1959年までは、会計手続委員会（Committee on Accounting Procedure - 以下、**CPA**という）、1959年から1973年までは、会計原則審議会（Accounting Principles Board - 以下、**APB**という）を設置し、それぞれの時期に解決すべき問題についての意見書の公表を行い^{*4}、会員等にその意見書に従うよう義務を負わせた^{*5}。しかしながら、CPA、またそれを受け継いだAPBについてもその在り方自体に多くの批判が噴出し、公表される意見書等が「実質的に権威ある支持」ではない、との指摘を受けるようになってきた。その理由は次のような点にある^{*6}。

①CAP、APBともその構成は、公認会計士の有資格者であるAICPAメンバーのみである。そこでは、草案を広く公開し、公聴会を経て各界の意見・批判を聴取し、オピニオンを作成するという

正規の策定過程はとられてはいるものの、検討され公表される意見書等は監査人自身の立場からの意見書等が多く、それらは、監査人の責任を狭くするようなものであった。つまり、“**APBのメンバーの意見はメンバーの所属する事務所の重要な顧客の利害に彩られやすい**”という批判である。

②CAP、APBともその公表する意見書等については強制力はなく説得力しかないとされた。また、SECとの関係も曖昧であり、SECはAPBにかまわず通牒を出すことが可能であったし、実際にそうしてきた。このため、APBとSECが同じ問題で2つに基準を有する危険もあった。さらに、産業界、および政府等からの圧力に対してAPBはその独立性を保持し得なかったことも問題であった。

③CAP、APBも財政的な基盤が整っておらず、緊急な問題にすみやかに対処することができなかった。委員は無給であり、またパートタイムであったことから審議の遅れが多々みうけられた。1例をあげれば、CAPは20年間、またAPBも14年間続いたが、一般に認められた会計原則（General Accounting Accepted Principle = GAAP, 以下、**GAAP**という）の定義づけすらできなかった^{*7}。

こうしたことから、APBはその役割をFASBに引き継ぐことになる。FASBは1973年に設立されたが、それは**財務会計財団**（Financial Accounting Foundation - 以下、**FAF**という）^{*8}、**財務会計基準諮問委員会**（Financial Accounting Standards Advisory Council - 以下、**FASAC**という）とともに構成された集合体の1組織としてであった。

FAF理事会の主たる任務は、これら3組織の運営資金の調達、FASBおよびFASACのメンバーの指名（人事権）、それからFASBの活動の監視である。なお、FAF理事会は、FAFの任務について全責任を負うこととなっている。

一方、FASACの目的は、主にFASBに助言を行うことであり、具体的には、FASBの担うプロジェクトの優先順位に関する助言、またプロジェクトの

なかで用意された解決案についてのコメントの提出、などである。

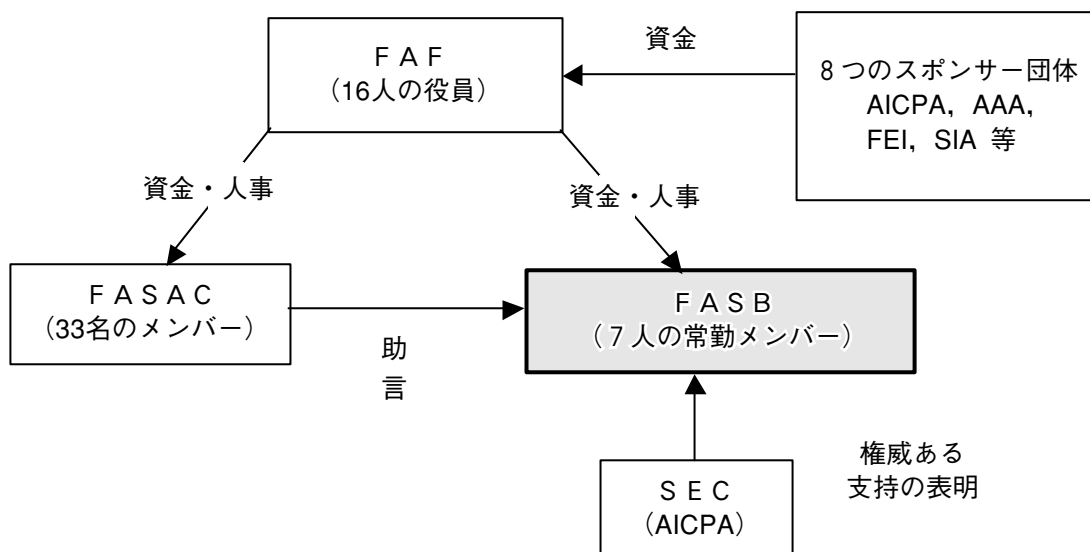
これに対して、FASBは、財務会計基準や財務報告基準の設定や改善という重要な任務を持っていた。それは、FAFおよびFAF理事会の機能や権限および権威のすべてがFASBに委譲されていたからであり、FASBは、財務会計基準や財務報告基準の設定・改善をし、その基準書の公表や公刊物^{*9}の発刊を行っていた^{*10}。すなわち、財政面・人事権を持つFAFを上部組織として、会計基準設定に重要な役割を占めるFASB、それを補佐するためにFASACの存在があったのである^{*11}。

こうしたFASBの存在と会計基準設定に関する活動は行政機関であるSECも認めるところであり、SECの財務連続通牒第1号（Financial Reporting Releases：FRR，ASR150号）では、“SECは独自の会計原則を設定する権限を有しているものの、FASBの設定する会計基準が、実質的に権威ある支持を得ている会計原則である”との表明がなされていた^{*12}。このことは、アメリカの会計基準の設定主体が、終始一貫、プライベート・セクターにある、ことの証明である。FASBの関係を図示すると次のようになる。

なお、アメリカの会計基準設定主体がプライベート・セクターにある理由として、井上（[4]，43-44頁）は、アメリカでは“個々の考えが重視されている”として、次のような見解を述べている。

「アメリカは正式にはアメリカ合衆国といわれる。そして、それは『合州国』ということが可能であるように各州はあたかも1つの独立した国家とすらみられる。これは、この国の成立事情からも明らかである。…このような政治形態は、単にそれにとどまることなく、法的にもその特徴が反映されている。ゲルマン法の系列に属するアングロ・サクソン系の法である以上、アメリカの法も基本的には判例法主義をとっている。したがって、新しい問題の処理については編纂された法典を出発点とされるのである。…このような判例法主義の考え方は、元来、個別が存在し、それが重視されるというアメリカの政治形態と軌を一にするものといえよう。

…アメリカの会計制度においてAICPAの果たした役割は大きい。そしてこのAICPAの会計手続委員会および会計原則審議会の会計原則の設定過程は、まさに判例法主義的といえよう。新しい問題についてまず慣行が問題とされ、そこでの個別的な問題解決こそが志向されるのであって、一般的な原則から



の演繹によって解決されるのではないからである。ここに会計原則設定における政治的・法的・思想的要因の反映をみることができるのである。

また、会計原則設定におけるプライベート・セクターへの固執は、その政治的形態にみられるように、合衆国による個々への干渉を極力排除する思考の表現であるとみななければならない。わが国のように『お上』のお達しに服する態度よりも、むしろ、個々がたがいに独立して交渉することから生ずる慣行をこそ重視しようとする態度をアメリカ人はとると解されるからである。契約の重視と対立する利害の解決のための裁判への依存は、まさに、このことの反映であると考えられるのである。(太字は筆者)

3.2 FASBによる基準設定のための「正規の手続」

FASBは会計基準を設定する際、下図にみるような「正規な手続」を採っている。審議プロセスはすべて公開形式でなされ、だれでもが審議の進み具合を確認することができる^{*13}。

「正規な手続」は、まず利害関係者から審議課題を提出してもらい、そのなかから審議課題を決定し承認することから始まる。次に承認された審議課題について助言を求めるための専門委員会（Task Forces）を編成し、討議資料（Discussion Memorandum）等を広く公表する。特に重要でまた議論の余地のある問題については、公聴会を開催し、利害関係者に意見をも述べさせる機会を与える。公聴会の終了後は、一般から寄せられた批判・提案および議事録等に検討を加え、SFASおよび解説書等の各公開草案（Exposure Draft）をFASBメン

バー7名中5名以上の賛成を経て公表する。その場合、少なくとも90日間の公開期間が設けられる。FASBは、公開草案に対して寄せられたコメントを分析する一方で、フィールド・テストも実施する。そしてそれらの分析結果を再度審議し、FASBメンバーの7人中5人の同意を再度得ることにより、その草案は最終の公式見解と決定され、財務会計基準書または解釈書として公表される。しかし、公式見解が公表された後も新たな問題が生じることがあり、その場合、FASBには再度、その見直しが課せられる。

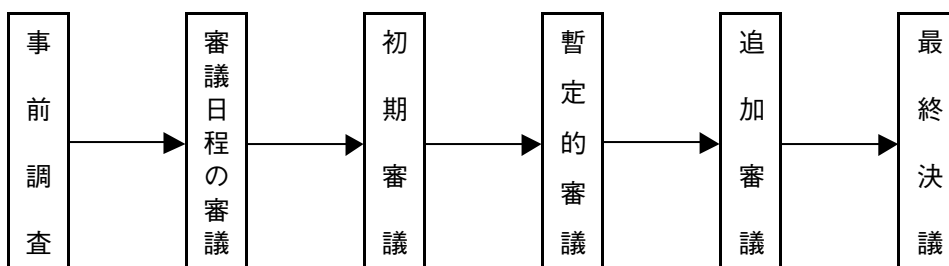
こうしたFASBの「正規の手続」は、その設定プロセスの審議過程がすべて公開されることに特徴がある。これは、FASBの設立の前提である、独立性、公開性、中立性に基づくものである。

3.3 FASBとSECとの関係、また基準の強制力、FASBに対する問題

FASBとSECとの関係、また基準の強制力について、Beresford（[1]、30頁）は次のように説明している。

「FASBは、一般に公正妥当と認められた会計原則（GAAP）を設定する権限を持っているが、その基準を遵守させる権限はありません。証券取引委員会（SEC）とアメリカ公認会計士協会（AICPA）という2つの機構がこの基準を遵守させるメカニズムを用意しています。

SECは公開企業に対して、その財務報告書は必ずFASB基準に適合していなければならないことをもっています。AICPAでは、公開会社、非公開会社を問わず、監査報告書を付す条件としてその財務



諸表がGAAPによるものであることを求めています。(太字は筆者)」

さらに、Beresford ([1], 29-30頁)は、FASBの独立性、公開性、中立性について次のように述べている。

「独立性が完全に保証されることは困難ですが、FASBの定款において、審議会メンバーおよび審議会そのものができるだけ外部からのプレッシャーを受けないように工夫されています。この定款により、FASBには、自身でテーマを設定し、会計基準を設定する完全な権限が与えられています。

公開性(サンシャイン)については、審議会が遵守するプロセスがすべて公開の会合を通して行われ、この公開ミーティングは、必ず事前に告知され、興味を抱いた者はだれでも参加できるシステムとなっています。

中立性については、会計基準は、その情報によってある特殊な利害関係者、政府の政策目的等に偏ることは決してないよう設計されるべきです。FASBでは、各基準設定ならびに見直しの際の原則として『概念的フレームワーク』を定めており、これは可能な限り中立的な観点から、意思決定の際に有益な情報を提供できるような基準設定を促進するために作られたものです。」

しかしながら、FASBによる会計基準設定活動である「正規の手続」がすべて肯定されているわけではない。1977年、アメリカ上院のメトカーフ(Metcalf)委員会は、FASBに対する強い批判を行っている。それによると、**FASBは、資金・人事の両面においてAICPA、8つの大会計事務所(ビック・エイト)、およびそれらの被監査会社に支配されている…**^{*14}と。こうした批判は、忘れてはならないことであり、絶えずチェックしていかなければならない。

4. むすび

アメリカの会計基準設定は、終始一貫、FASBと

いう民間団体(プライベート・セクター)にその設定が委ねられている。それは、行政機関であるSECは独自の会計原則を設定する権限を有しているものの、FASBの設定する会計基準が、実質的に権威ある支持を得ている会計原則であるとの、SECの表明からも明らかである。これは、個に対する干渉を極力排除する表現としてみることのできるアメリカの精神でもある。

FASBには、独立性、公開性、中立性が確保されていると述べられるが、資金・人事の両面においてAICPA、8つの大会計事務所(ビック・エイト)、およびそれらの被監査会社に支配されているとの指摘もある。こうした批判は、忘れてはならないことであり、絶えずチェックしなければならない。

<注>

- * 1 畠村剛雄 ([6], 25頁)を参照のこと。
- * 2 千代田邦夫 ([9], 76頁)を参照のこと。
- * 3 AAAの設立は1916年。主たる目的は「会計理論の発展に資する研究と出版計画の企画」であった。研究誌として「Accounting Review」を刊行し、会員の研究成果である学術論文、また会計原則の分野に関する声明、多くの研究書等を発表した。1948年には「概念および基準委員会」を常設し研究活動を行っている。1966年に発行された研究報告書、「基本的会計理論報告書(A Statement of Basic Accounting Theory; ASOBAT)」は、教育者、実務家その他会計に関心をもつ人々に対する指針として基本的会計理論の総合的報告書として十分な支持が得られている。なお、AAAは1940年、W.A. Paton, A.C. Littletonによる研究報告書「会社会計序説(An Introduction to Corporate Accounting Standards)」を発行している。高松 ([7], 8-9頁)はAAAの会計原則形成について次のような見解を述べている。

「AAAの会計原則形成の方法は、全般的方法(overall approach)または概念的的方法(conceptual approach)といわれるものである。それは、会計および報告の実務における改善は、会計実務を支えている全般的枠組み(framework)を強化することによって達成できると考えるからである。したがってAAAの調査研究計画は、相互に関連した一貫した包括的な会計原則を形成し、その一般的承認をうる試みとして出発した。これらの原則は、手続きを叙述するものではなく、手続きが判断される基準である。」

- * 4 この間、CAPは、51の研究公報(Accounting Research Bulletin—ARB)、また、APBは、31の意見書(Accounting Principle Board Opinion—APBO)を公表

している。

- * 5 井上良二 ([4], 41-42頁) を参照のこと。
- * 6 この点については、千代田 ([9], 72-74頁), Moonitz Maurice ([3], (訳) 16-50頁), 高松 ([7], 12-13頁) を参照のこと, また, SECとAPBの関係や産業界の影響力については田中 ([8], 74-80頁) が詳しい。
- * 7 Moonitz Maurice ([3], (訳) 29頁) を参照のこと。
- * 8 FAF財団の役員は11人のメンバーにより構成されている。そしてそのメンバーは次の8つのスポンサー組織から推薦される。

①アメリカ公認会計士協会 (AICPA), ②投資運用・調査協会 (Association for Investment Management and Research : AIMR), ③財務担当役員会 (Financial Executive Institute : FEI), ④アメリカ都市財務官協会 (Government Finance Officers Association : GFOA), ⑤管理会計士協会 (Institute of Management Accountants : IMA), ⑥アメリカ会計学会 (America Accounting Association : AAA), ⑦州監査人, コントローラー, トレンジャー協会 (National Association of State Auditors, Comptrollers and Treasurers), ⑧証券業協会 (Securities Industry Association : SIA) である。そのほかに5人の特別役員が全州を代表して任命される。彼等は理事会の役員により選出される。したがって, FAFの役員は16名である。

なお, 約1000の企業, 銀行, その他組織が, FAFのメンバーである。加えて, 7000の公認会計士事務所, また個人の公認会計士は, AICPAの会計研究委員会 (Accounting Research Association) を通じての会員である。会員全体でプライベート・セクターの運営と活動のため年間640万ドルの寄付を行う。

(<http://www.rutgers.edu/Accounting/raw/fasb/member/memberpg.html>, Financial Accounting Standards Board, "Membership".)

- * 9 FASBの公刊物としては下記のものがある。
FASB Statements (ステートメント), Interpretation (解説書), Technical Bulletins (専門公報), Exposure Draft (公開草案), Discussion Memorandums (討議資料), Research Reports (研究報告書), Special Reports (特別報告書), The Newsletter, Status Report 等である。
(<http://www.rutgers.edu/Accounting/raw/fasb/member/memberpg.html>, Financial Accounting Standards Board, "Membership".)
- * 10 中島隆一 ([10], 17頁) を参照のこと。
- * 11 FAF, FASB, FASAC, 3つの組織のメンバーは, CAP, APBの批判を考慮して人選がなされている。FAFは上述のとおりであるが, FASBは, 7人の常勤・有給の委員にて構成されている。任期は5年。委員7人のうち4人は, 会計実務界からの公認会計士でなければならないが, 残りの3人は財務報告問題について広い経験をもっていればよく, 公認会計士でなくともよい。また, FASBの

委員は独立性を保持するため, 以前所属していた会計事務所や関係機関との関係を絶つことが義務づけられている。この7人の委員は, 約50人からなる常勤のスタッフとともに活動をする。

一方, FASACのメンバーは33人であり, 彼等は無給の委員である。メンバーはさまざまな分野から選ばれ, 企業, 会計士業界との接触および意思疎通の媒介の役だちをする。ちなみに, 1996年5月では33人の内訳は, 利用者側12%, 作成者側43%, 監査人側27%, 学者その他からは18%の構成である。詳細については, 高松 ([7], 13-14頁), 粥川 ([5], 24頁), 八田 ([2], (監訳) 86頁) を参照のこと。

- * 12 Beresford ([1]) によれば, FASBは現在 (2000年3月) までに137のステートメントを公表しているが, このうちSECが異議をとらえたのはガス事業会計のみである。FASBはSECの見解との齟齬を避けるために定期的なコミュニケーションを図り, 十分な意見交換を行っている, と述べている。
- * 13 中島隆一 ([10], 17頁) を参照のこと。
- * 14 詳細については, 粥川 ([5], 27頁), 八田 ([2], 84頁) を参照のこと。

<引用・参考文献>

- [1] Beresford Dennis R. 「米国の会計基準設定プロセスの概観とFASBプロジェクトの現状 (講演会要旨)」, JICPAジャーナル, No.459, 1993/10.
- [2] Government Accounting Office, American Accounting Profession. 藤田幸男, 八田進二 (監訳) 『アメリカ会計プロフェッション』, 白桃書房, 2000/7.
- [3] Moonitz Maurice, Obtaining Agreement on Standards in the Accounting Profession (American Accounting Association 1974). 小森瞭一 (訳) 『ムーニッツ アメリカにおける会計原則発達史』, 同文館, 1979.
- [4] 井上良二 (稿) 「アメリカの会計制度」, 柴谷恭次郎 (編著), 『国際会計論』, 東洋経済新報社, 1984.
- [5] 粥川和枝 (稿) 「アメリカの会計制度」, 権泰 (編著), 『国際会計』, 創成社, 1996/4.
- [6] 寫村剛雄 (稿) 「アメリカの会計制度」, 寫村剛雄 (編著), 『国際会計論』, 白桃書房, 1990.
- [7] 高松和男 (稿) 「会計原則の発展と財務会計の諸概念」, 『創価経営論集』, 第7巻1号, 1977/6.
- [8] 田中建二 (稿) 「会計原則制定過程の現実」, 『経済集志 (日本大学経済学研究会)』, 46巻2号, 1976/7.
- [9] 千代田邦夫 (稿) 「アメリカにおける会計原則形成の葛藤」, 『立命館経営学』, 第17巻 第1号, 1978/5.
- [10] 中島隆一 (稿) 「IASの設定プロセス」, 寫村剛雄 (監), 『国際会計基準精説』, 白桃書房, 1995/6.