

# FASB の会計原則形成過程 (1)

山 田 勲

はじめに

- 1 FASB 創設前夜
- 2 FASB の設立理由 …… (以上, 本号)
- 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

はじめに

米国の会計原則は現在財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board, 以後 FASB という) によって検討され発表されている。それは FASB ステートメントとして公表され, 一般に認められた会計原則として権威づけられている。米国公認会計士協会の職業倫理規程ルール 203 によれば, 米国公認会計士協会評議会によって指名された団体が公表する会計原則は一般に認められたものとされる。したがって, 公認会計士はそのような会計原則に準拠して作成されていない財務諸表については, そのように意見の表明をすべきであるということである。

このように, FASB が現在, 会計原則形成団体として位置づけられているが, 本稿はこの団体がどのような経過で設置されたか, またどのような活動をこれまでしてきたか (その設立から 10 年を一つの区切りとして) について取りあげ, さらにその活動の成果に対してどのような反響があり, それに対する反応はどのようであったかについて調べようとするものである。

## 1 FASB 創設前夜

米国の一般に認められた会計原則形成は、米国公認会計士協会（American Institute of Certificated Public Accountants, 以後 AICPA という）を中心に 1973 年まで展開されてきた。米国証券取引委員会の行政方針（会計連続通牒第 4 号）に応じて、AICPA の一機関である会計手続委員会（Committee on Accounting Procedure, 以後 CAP という）は 1938 年秋から 1958 年までその職能を担当し、さらに 1958 年から 1973 年まで会計原則審議会（Accounting Principles Board, 以後 APB という）がそれを引き継いだ。APB も AICPA の一機関で、その委員は全員 AICPA に所属する公認会計士であった。1973 年以後、FASB が設置され、現在まで会計原則形成の主体としての役割を果たしている。FASB の前任機関である APB の活動に対して 1960 年代に批判が高まったことに対応して FASB が設立された。AICPA は APB に対する多くの批判を検討させるため、二つのスタディ・グループを指名した。二つのグループは会計原則形成のための手続きを研究する委員会（委員長が F. M. Wheat であることからウィート委員会と呼ばれた）と、財務諸表の目的を研究する委員会（委員長が R. M. Trueblood であることからトルーブラッド委員会と呼ばれた）であった。AICPA は会計原則の形成過程を再検討するため、1971 年のウィート委員会の勧告にもとづいて財務会計基金（Financial Accounting Foundation, 以後 FAF という）を設置した。そして FAF は財務会計原則の形成機関として 1973 年に FASB を設立したのであった。ウィート委員会の勧告は APB の会計原則形成の当初の任務が果たされなかったとして、会計原則形成アプローチの検討を促す働きを持った。

APB の当初の職能（Seidler, L. J., & Carmichael, D. R., pp. 3-9）は、財務会計領域において AICPA 会員とその他に対して何が一般に認められた会計原則を構成するかについて明らかにすることであり、現実の実務の検討以上のも

のを意味していた。それによれば、財務会計の問題は四つの領域＝公準、原則、原則適用のためのルールおよびその他の指針に注目し、適切な調査研究がそのあらゆる段階で要求された。このような調査研究によって、幅広い一組の秩序づけられた会計原則の基礎となる基本的な公準が確認され、そしてその公準がルールまたは指針のための準拠枠として機能するものとされた。これは将来の問題に対する解決策の論理的枠組みを与えることができると考えられた。

このような、APB の当初の任務にもかかわらず、その創設以後 3 年間は成果もなく経過した。APB の公式発表は調査研究にもとづくべきであるという考え方から、1961 年 9 月会計調査研究 (Accounting Research Study) 第 1 号「The Basic Postulates of Accounting」と 1962 年 4 月の第 3 号「The Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises」が発表されるまでその活動は待たねばならなかった。これらは会計原則形成の新しいプログラムの執行に対するスプリング・ボードとして役だったはずであった。しかし、大半の会計士たちは会計調査研究第 1 号について批判的立場にあった。その批判はその内容がほとんど自明のものであり、会計の基本的仮定とはいえなく、さらに一般的記述、複式記帳の正当化または既存の実務の表明であったと主張した。またその第 3 号はプロジェクト諮問委員会の多くの委員から強く反対された。これによると、第 3 号の勧告はあまりにもラディカルであり、一般に認められた会計原則と大きくかけ離れたものであるとされた。このため、これは会計原則形成の枠組みとして用いられるに至らなかった。

この結果、APB と調査研究部門は個別問題 (キャッシュ・フロー分析と資金運用表、財務諸表上のリース報告、企業結合会計の批判的研究、物価水準の変化の財務的影響の報告など) へのアプローチを執った。さらに、グラディ (Grady, P.) によって「Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises」の調査研究が完了し、報告書が発表

された。この調査研究は新しい会計原則を定めようとするものでなく、本質的要素として現在認められている会計原則を要約したものであった。これによって一般に認められる会計原則が正しく方向づけられるための基礎的概念を明らかにしようとした。この調査研究を取り入れることは、APBが二つの相対立するアプローチ——(1) 現在の報告問題から生ずる特定の会計原則および手続きの研究と (2) 財務報告と密接に関係のある基礎的原理の研究——を執る機会を与えるものであった。APBのグラディの調査研究報告書は前者のアプローチを執り、当時普遍的に認められたものとしての会計原則がなかったことから、当時の実務の中から弱点、さらには矛盾点を修正・改善しようとする方針を執ったものと思われる。この調査研究にもとづいて、APBは意見書を全部で31回発表してきた。当初、APBの意見書は純粋に調査研究にもとづいた形で行われるべきであるとされたが、1967年以降実際にそれにもとづいた意見書はわずかであった。またAPBの意見書の最終的見解がその調査研究の勧告内容と異なることもあった。

1967年から1971年までのAPBの意見書と調査研究の関係をみると、つぎのようである (Zeff, S. A., 1972, p. 222)。

意見書番号	意見書タイトル	調査研究との関係 (調査研究番号)
13	APB 意見書第9号第6項の修正	ナン
14	転換社債と新株引受権付社債の会計	ナン
15	1株当たり利益	ナン
16	企業結合	アリ (第5号)
17	無形資産	アリ (第10号)
18	普通株式への投資の持分法	ナン
19	財政状態変動の報告	アリ (第2号)
20	会計上の変更	ナン
21	手形債権・債務の利息	ナン

また、調査研究は1964年以降11の課題に取り組まれたが、それらのうちたった1課題の調査研究しか完了しなかった。調査研究の手順はまずプロジェクトの準備的作業が進められ、そのプロジェクト諮問委員会が設置され



FASBの会計原則形成過程 (1) (山田)

る。そこで調査研究のためのプロジェクトが検討され、その結果を待って調査研究が開始されるというものであった。1964年以後の調査研究プロジェクトはつぎのようであった (Zeff, S. A., 1972, p. 223)。

起草者	プロジェクト諮問委員会の最初の会議	プロジェクト名	経過 (1971年当時※)
実務家 1964年1月	1964年10月	研究開発費	1972年初め公表予定
実務家 1964年6月	1965年6月	石油・ガス採掘業	会計調査研究 No. 11 として 1969年11月発表
研究スタッフ 1964年9月	任命委員会ナン	利益と留保利益	1965年9月プロジェクト終了、APB委員会へ提出
実務家 1965年1月	1968年7月	重要性の概念	1972年公表予定
研究スタッフ 1966年8月	1965年12月	株主持分	1972年公表予定
研究者 1967年8月	1970年12月	外国投資家への報告	進行中
研究スタッフ 1967年8月	任命委員会ナン	偶発損失準備金	1968年7月プロジェクト終了 (プロジェクトへの関心低く取りやめ)
研究者 1968年6月	1970年6月	運転資本	進行中
研究スタッフ 1968年8月	イマダ委員会任命ナン	資産と負債 (評価)	初期
前実務家 1968年10月	1969年2月	棚卸資産価格決定	進行中
実務家 1968年11月	1969年6月	減価償却	進行中

※ FASB 設立の前年

このように、1958年に調査計画の特別委員会が期待した「APB意見書の作成プロセスには調査研究が貢献するはずである」(Special Committee on Research Program, 1958, pp. 62-68)ということとは、1960年代後半では欠けていたといえる。調査研究が意見書作成の基礎としての役割を果たさなくなった。しかし、APBは1973年6月まで31の意見書を発表し、よりよい報告

方法の改善に大いに貢献した。たとえば、企業間投資の処理、多角的企業の財務報告、会計方法の変更、中間財務報告、資金計算書の利用など。意見書第16号および第17号の発表以後、各方面から種々の批判が発表されるようになった。それらの批判はつぎのような内容に要約された（Special Committee of the American Accounting Association, 1971, pp.611-613）。

(1) APB は会計原則の基礎として基本的原理の開発をほとんど行わなくて、CAP（旧会計原則形成機関とみなされていた）が執った火消し役的アプローチ（直面する問題の実践的解決法）を踏襲した。APB の1970年当時の議長デフリーズ（Defiese, P. L., 1970, p.5）自身もこれまでの批判を妥当なものとして認めた。

(2) APB は会計原則に対して利害関係を持つすべての人びとの代表で構成されてはいなかった。18名の委員のうち4名だけはプロフェッショナルとしての公認会計士以外のものでもよいことになっていたが、その他の14名の委員の選任は公認会計士だけに限定された。公認会計士はAPB委員の過半数以上を占めたことにより、APBの見解は監査人の法的責務の軽減や監査費用の引下げへの当然の期待によって左右された。そのような委員構成によって経営者、投資家、労働者、消費者および政府の利害が意見書に適切に反映されなかった。会計原則の決定が1国経済の民間部門に対して重大な影響を及ぼすため、会計原則形成機関のメンバーを単一の専門団体による組織の代表で構成したことは不適當であった。

(3) APBの委員で自分の会計事務所のパートナーとして関与している場合、そのメンバーは真に独立の立場にあるとはいえなかった。なぜならば、その委員の見解は、APBの検討事項に関係した監査対象企業の利害によって影響を受けがちであったからである。このことはAPBの委員職の常勤性と他のあらゆる組織への無関与性を要求するものであった。

(4) APBの公式発表の大部分は相対立する見解をも取り入れた妥協案となったことから、首尾一貫性さらには論理性に欠けたものになった。このこ

とは、APBのすべての公式見解が委員全体の3分の2の過半数による多数決の採決方法を採用したことの結果であったといえる。

(5) APBは一つの課題(外部報告の問題処理)に限定されていた。その結果、政府が他の重要な会計問題の解決に関与することになった。これが最近の原価計算基準審議会(Cost Accounting Standards Board, 以後CASBという)の設立をもたらした。APBがより広範な責務を果たしていたならば、CASB設立構想はでなかつただろう。

(6) APBの研究を支えていた調査計画は十分優れたものであったとはいえなかつた。調査計画は本質的に実証的なものではなかつた。なぜならば、会計上の変更が調査行動に対してどのような影響を及ぼすかに関するテストが意見書発表前に実施されなかつたからである。この点が明らかにされていたならば、会計上の変更を引き起こす方法が価値的な観点から理解されえたであろう。

(7) APBの調査研究に対する不備がそのままその意見書のAICPAによる実行有効性の不満足度に反映された。このことはAICPAの監査実務検査と職業倫理委員会の業務に対しても影響を与えるものであった。

このような批判から、APBは会計プロフェッショナルから信頼を得られなくなつたといえる。その現象は会計原則形成の再検討という動きとして具体化し、投資税額控除の問題がその始まりであった。このため、1970年12月のAICPA会長アームストロング(Armstrong, M. S.)は1971年1月に会計原則形成に関する議論のための特別会議を開催することを呼びかけた。この特別会議は35人の有能な公認会計士(21の大会計事務所からの代表)から成り、AICPA理事会によって権威づけられた。この会議はアームストロングを議長として1971年1月7-8日に首都ワシントンで開催された。この会議の開催にあたって、会長アームストロングは会計原則形成への現在の会計プロフェッショナルの努力に対する批判やその課題への新しいアプローチの必要性の提案をまったく無視しえない状況にあると指摘した(News Report,

Feb., 1971, p. 11)。したがって、この会議の目的は (1) 会計原則をどのように形成すべきかを再検討することに会計プロフェッショナルを結集させ、(2) その再検討で調査すべき基本的問題を取り出し、さらに (3) その再検討の実施への代替的アプローチを調べるということという3点であった。この会議はこれらの目的を掲げ、会計プロフェッショナルが中心となってそのような再検討を行い、種々の重大な問題を慎重に審議した。この会議の報告内容はつぎのようであった (News Report, Feb., 1971, p. 11)。

「慎重審議後、特別会議は AICPA 会長に二つのスタディ・グループを任命するよう強く求める決定を採用した。この決定は二つのスタディ・グループが相互に独立に活動して、財務報告の諸原則を形成する AICPA の職能を改善する方法を模索するように勧告した。この勧告の提案は一つのスタディ・グループには APB の諸活動を再調査すべきであり、もう一つのものには財務諸表の目的の純化を追求すべきであるということであった。」

1971年2月に AICPA 理事会はこの勧告を受け入れ、同年4月に二つのスタディ・グループの委員を発表した。AICPA 理事会は会計原則形成に関するスタディ・グループの議長として前証券取引委員会コミッショナーのウィート, F. M. (Wheat, F. M.)=ロサンゼルス法律事務所パートナーを、財務諸表の目的に関するスタディ・グループの議長としてトルーブラット, R. M. (Trueblood, R. M.)=トージェイ ロス会計事務所長をそれぞれ任命した。

つぎに、FASB の設置を勧告した議長ウィートの委員会での報告書を中心に、APB (1971年まで会計原則形成機関として活動) に対する批判への対応=会計原則形成がいかにあるべきかについての勧告とその背景を考察する。

## 2 FASB の設立理由

会計原則形成に関するスタディ・グループ=ウィート委員会は、1年間の調

査研究後1972年3月29日にAICPA理事会へ報告書を送付した。AICPA理事会は1972年4月10—11日に開催された会議でウィート委員会報告書を承認し、それをAICPAの最高政策機関である評議会に対してその報告書の勧告を採用するよう声明を発表した。これを受けて、AICPA評議会は同年5月にフロリダのボカ・ラトンで開催された会議でウィート委員会の勧告を採用した。その決定はつぎのようであった(News Report, June 1972, p.10)。

「 評議会の決議

アームストロング(注:ウィート・スタディ・グループの設立を最初に発表した当時のAICPA会長)は、理事会のためにつぎのような決議案を評議会へ提出し決定した。

〔決定〕評議会は会計原則形成に関するスタディ・グループの勧告を採用し、その勧告の理論的支持を示した以下の団体の代表との協力のもとにできる限り早い機会にそれを実施することを理事会に認可する。米国会計学会(American Accounting Association, 以後AAAという)、証券アナリスト連盟(Financial Analysts Federation, 以後FAsFという)、経理担当役員協会(Financial Executives Institute, 以後FEIという)および全米会計士協会(National Accountants Association, 以後NAAという)。

このように、ウィート委員会報告がAICPAの最高政策機関で承認されたが、ウィート委員会が1971年3月に任務を与えられた当初は、「Establishing Accounting Principles」ということであった。そのときは「Accounting Standard」の用語はなかった。その1年後にウィート委員会からAICPA理事会へ送付された報告書のタイトルは前述したとおりに変わった。

ウィート委員会報告書の勧告の3点すべてがAICPA評議会によって採用された。それら3点の勧告はつぎのようである(Official Releases, May 1972, pp.66-71)。

(1) 新しい財団法人——財務会計基金(Financial Accounting Foundation, 以後FAFという)と命名——が現存のすべての専門家団体と独立して設立され

なければならない。この財団法人は9名から成る評議会によって運営され、その職務はFASBの委員任命と活動資金の調達である。

FAFの評議会は職権上によるところのAICPA会長とAICPA理事会による任命者8名(任期3年)で構成される。最初の委員の任期は継続性を保持するために、各委員ごとにずらされる。任命評議員のうち4名は職業会計士、2名は会社経理部長、1名は証券アナリスト、最後の1名は会計教育関係者とされる。職業会計士以外の任命評議員は関係団体——NAA, FEI, FAsFおよびAAAのそれぞれの団体から指名を受けて選任される。議長は互選される。評議会の決定は全委員の3分の2の多数決で行われ、FAFはつぎの四つの任務を果たすものと最初の評議会で決定された。

- ① FASBの委員の任命。
- ② 財務会計基準諮問委員会(Financial Accounting Standards Advisory Committee, 以後FASACという)の委員の任命。
- ③ FASBの支援に必要な資金の調達と配分。
- ④ 会計原則形成機関の基本構造(Basic Structure)——FASBとFASACの規模、構成員および機能の定期的検査。

これらの内容の変更は本質上基本的なものであることから、8名のFAF任命評議員の全員一致の賛成が必要である。

FAF評議員は日常業務を課されるべきでない。報酬は支給されないが、それぞれの経費の支払いは補償される。

(2) FASBは常勤で有償の7名の委員により構成されなければならない。FASBの職能は財務会計および報告の諸基準を形成することである。FAF評議会はFASBの委員を任命し、意のままにその1人を議長に指名することができる。委員は任期中他の機関に関与することができない。委員のうち4名は職業公認会計士から選任し、他の3名は公認会計士の免許を持っていなくてもよいが、財務報告分野で実務経験が豊富であればよいとされている。



これらの(1)と(2)の勧告には、二つの組織(FAFとFASB)がそれぞれ独立して存在するということが暗に指示されている。このことはそれぞれ別個の任務とスタッフを持つことから明白である。1970年頃まででも会計原則形成機関のAPBとAICPAの監査手続委員会(Auditing Procedures Committee、以後APCという)との関係は、それぞれに委譲された権限領域をはっきり維持しなければならなかった。そのため、両委員会ともAICPAの下部組織であることから連絡が容易に行われ、めったにAPCはAPBが解決すべき会計問題についての公式発表に関わることがなかった。しかし、APCは監査手続き以外の監査報告書に関連する問題に対して検討権限を持っているといえる。この勧告で提案されたFASBの委員全員が公認会計士で構成されるのでなく、監査経験を持たない委員も任命されることから、監査人の責務に関連する諸問題の公式見解の表明が要求されるべきでない。しかし、FASBの公式見解が監査人の立場に対して影響することも考えられるため、FASBはAPCに密接な協同関係を保持していくことが大切であろう。

FASB委員数の7名は効率的運営、さらに考え方や能力の多様化という3点から見て十分であった。その7名の委員の資格はその過半数が職業公認会計士とされた。これは会計士業界によるFASBの公式見解の施行上、会計士業界のその受入れ可能性を危うくさせないようにしなければならないという配慮から意図的に規定されたものと思われる。他の3名の委員は特に公認会計士資格を要求されておらず、財務報告の問題に精通していればよいとされた。勧告でそのような者の意図した能力もしくは資格は経理部長、証券アナリスト、学者、経済学者および弁護士などであった。また、委員の任命が常勤であることは特にこの勧告の中で重要な点であった。このような委員の執筆活動、講演活動その他これに類する活動は容認されるが、会計事務所、企業その他のいかなる公的機関にも継続的に関与することが禁じられた。

さらに、ウィート委員会報告書は委員の報酬も勧告しており、適当なフリンジ効果を持たせて年間7万5000—10万ドルの間で定めることにより有能

な人材を任用することができると思われた。彼らは低い報酬では政府関係機関の委員任命における名声ではいざしらず、委員活動に専念させることは困難であると判断された結果であろう。また、委員の任期についての勧告は5年で重任を妨げない。最初の任期では連続性とスムーズなローテーションを保つため、2年任期を1人、3年任期を2人、4年任期を1人、5年任期を2人、6年任期を1人とする任期構成が勧告された。委員のこの任期構成では、FASBの設立から2年後1年経過ごとに1名または2名が辞任または再任されることになる。

FASBの採決方法は7名の委員のうち5名の賛成投票による。単純な過半数である4名の委員の賛成投票でなく5名の賛成投票を要求することはFASB以外から広範囲にわたる支持を得るためである。このような方法で採決された会計原則は反対意見があっても示さずに公表されなければならないとされた。それを添付することにより提案される会計原則の権威が損なわれないよう配慮されたものと思われる。しかし、採決にあたって議論された経緯については詳しく議事録に示し、広く一般大衆が検討できるようにした。FASBの議論経過について職業会計士業界および実業界に公開草案、公聴会および特別委員会による討論を通して知らせることが期待され、またFASBの会計原則適用上のテスト結果や曖昧な点について必要があれば解釈または細目が発表されることも定められた。

(3)の勧告によれば、FAF理事会によってFASACがFASBに対する諮問機関として設立されなければならないということであった。FASACはほぼ20名の委員（FAF理事会により任命）により構成され、その委員の任期は1年（留任を妨げない）で無報酬である。委員の選任は多種多様の職業から行われるが、単一の活動分野からの委員が全体の4分の1以上になってはならないとされた。FASACの議長は職権上FASB会長が兼ねるものとされた。

FASACはFASBに実業界および職業会計士業界と接触を可能にさせる恒常的機関としての役割を持ち、財務情報の伝達の問題に精通および関与し

ている者（そのような情報の利用者を含む）から構成される。委員の資格は FASB の研究に貢献できる能力であるが、具体的には FAF 理事会が各種の団体からそれぞれの委員についてサジェスションを得る。たとえば、AAA、米国弁護士協会（American Bar Association、以後 ABA という）、米国経済学会（American Economics Association、以後 AEA という）、AICPA、FAsF、FEI、NAA、証券業協会（Financial Traders Association、以後 FTA という）さらに証券取引委員会などの政府諸機関。FASAC 委員は無報酬であるが、経費の支払いについては請求できる。FASAC 委員は本来の専門および実業界の活動に従事しながら兼務できる。

提案された FASAC の職能はつぎの三つである（Official Releases, May 1972, p. 68）。

① FASB の主要課題の決定および協議事項の検討の支援。これは FASB が将来注目することになる問題を確認するための目と耳になることである。

② FASB の協議事項上の問題に関する会計基準の草案を調査・作成する作業部会（task force）設立の支援。作業部会の委員は FASB 議長によって選任されるが、その資格については何ら制限を設けていない。必要なことは審議中の問題解決に貢献できる能力および意識があることである。それは特定の産業の会計基準の検討において当該産業のエキスパートの参加が不可欠となるということであった。1965 年 5 月 APB の年金制度の原価の会計処理の意見書第 8 号のサブコミティ（プロジェクト諮問委員会）での検討で、減価償却の議論において監査人や経済学者による貢献が採り入れられた。

③ FASB が提案する会計基準に対する見解の表明の反響板（a sounding board）としての役割。FASB は他の多くの方面から種々の見解を聴取するが、特に FASAC からの意見を重視することである。FASB は目的および要請を持って調査研究活動を行うことが要求された。それにはまず FASB の審議経過の過程で受ける一般の立証文献や見解表明文書の、また学者、職業会計士さらに実業界による研究を補充する調査研究のタイプを決定しなけ

ればならない。調査研究は分析的、実証的、評価的、システムのアプローチを指向すべきである。

現在の調査計画を検討すれば、広範で根本的な調査計画は学術的領域における人びとによって取りあげられているということから、つぎのような勧告も併せて行われた (Official Releases, May 1972, p. 71)。

- (1) プロジェクトは FASB とその調査部長によって厳格に統制されなければならない。
- (2) プロジェクトは調査を必要とするものが調査されるように注意深く定められなければならない。
- (3) FASAC と協同で設定する作業部会が十分利用されなければならない。
- (4) 調査研究の作成者は提案される会計基準およびその関係事項の草案の相談を受けなければならない。

以上、ウィート委員会の報告書の勧告は大別四つの内容 (FAF, FASB, FASAC のそれぞれの機関の設置と財務会計研究の方向について) を持っており、これらに続いて予算と資金調達の方法、さらに FASB が設立されるまでの経過措置について指示している。AICPA は理事会および評議会でウィート委員会報告書の勧告を承認した後、FAF の手続き規程委員会を設置し、今後のその勧告の進め方を協議した。その結果、1972 年 11 月に FAF 手続き規程委員会によってその内容が発表された (Official Releases, November 1972, pp. 75-78)。この手続き規程は 3 部——第 1 部 序文、第 2 部 組織の説明、第 3 部 FASB の活動手続き——から成る。序文では、FASB の組織の性格について、財務会計および報告の基準が公共政策や社会的要請という枠組みの中で稀少財の適正配分に資するものでなければならないということであった。このため、FASB の活動の基本には財務報告の関係者もしくは影響を受ける人びとすべての共同活動であることが要求された。その人びとは産業界、政府諸機関、証券取引業界、公認会計士業界、財務情報の利用

者などをあげ、それらの共同活動というのはFASBの審議過程へ建設的にインプットすることと、いったんFASBによって会計および報告問題に対して決定された明確な立場を堅持するということであった。このような立場から、第2部では財務会計原則形成に係わる組織(FAF, FASB, FASAC)を説明して、それらの職能を明示している。これらの内容についてはウィート委員会報告書と同じであった。第3部ではFASBによる財務会計原則の形成がタイムリーで徹底的な研究にもとづき、関係者の参加を得た形で行われるよう、作業手続き規程を詳細に定めている。この規程はFASBの報告書(Statements)と解釈(Interpretations)の発表のみに適用されるものとしている。作業手続き順序は①運営ならびに研究スタッフの選任、補充および監督、②プロジェクトの協議(考察すべき財務会計および報告における個別問題の確認とそれらの優先順位)、③作業部会の設置(委員——FASB委員、FASAC委員、財務諸表の作成者の責任と利用者の要求を知っている人びと、さらに当該プロジェクトに関係のある専門家の選任を含む)、④調査プロジェクトの実施、⑤公聴会の施行、⑥報告書の公開草案作成と公表、⑦報告書の賛否決定(7人のうち5名の賛成による決定方式、決定過程の詳細を報告書で公表せず、補足資料の議事録に記載すること)、⑧報告書の内容の規定(オピニオン、背景、実施日および実施方法など)、解釈の内容の規定(既発表の報告書の解説、公開草案を要するとき従前どおりの方法によること)である。

このように、FASBの作業手続きについて詳細に規定しているが、前会計原則形成機関と位置づけられたAPBではこれほど明確には定められてはなかった。APBの委員すべてがAICPA会員のみの中から選任されたことから、APBの公式見解の作業手続きは理想化されたものであった。〔プランニング委員会からの指示により個別問題の研究の認可を受けて、プロジェクト諮問委員会はその調査研究を行う。この調査研究の答申を受けて、検討委員会が公式見解としての可能性の検討をする。この検討の結果、それが可



能であるとなると、つぎのような順序で作業が開始された。① 調査研究の問題点の整理，② 若干の関係組織からのコメントの要請，③ 実業界，証券業界，職業会計士業界にとって重要であれば公聴会の開始，④ 検討委員会の調査研究の整理，⑤ 草案作成，⑥ APB委員の3分の2の多数決による決定，⑦ 意見書または報告書として公表。しかし，APBはこのような手続きを経て会計原則形成を行うことがほとんどできなかったということである。] (Zeff, S. A., 1972, p. 234.) ウィート委員の答申を受け，AICPAは理事会を開き1972年7月に新しい会計原則形成機関としてのFASBを設置する準備にとりかかった。

〔参考文献〕

- Deffese, P. L., "The Accounting Principles Board and Its Recent and Pending Opinions." An Address before Conference Institute, N. Y., November 19, 1970.
- Grady, P., Research Study No. 7 "Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises." 1965.
- Moonitz, M., Research Study No. 1 "The Basic Postulates of Accounting." 1961. News Report, The Journal of Accountancy, February 1971 and June 1972. Official Releases, The Journal of Accountancy, May and November 1972.
- Seidler, L. T., & Carmichael, D. R., Accountant's Handbook. 6th edition, Vol. 1, 1981.
- Special Committee of American Accounting Association, The Report of the Committee on Establishment of an Accounting Commission, The Accounting Review, July, 1971.
- Special Committee on Research Program, Report to Council of the Special Committee on Research Program, The Journal of Accounting, December 1958.
- Sprouse, R. T., & Moonitz, M., Research Study No. 3 "A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises. 1962.
- Zeff, S. A., Forging Accounting Principles in Five Countries: A History and an Analysis of Trends. 1972.