

会計基準設定における米国のアカウンティング ファームの役割

—1976年討議資料に対するコメントレターを踏まえて—

市川 紀子

(駿河台大学 教授)

本稿は、会計基準設定における米国のアカウンティングファームの役割についてコメントレターを踏まえて検討することが目的である。米国における会計基準設定活動を分析するための枠組みについて論じた上で、米国の会計観に変化をもたらしたと考えられる1976年討議資料に対する当時の米国のアカウンティングファームのコメントレター等を検討する。その上で当該回答が、それ以後の米国の会計基準設定にどのように影響を与えたのかを確認し、最後に近年の米国のアカウンティングファームを取り巻く環境と会計基準への影響を探る。

Role of U.S. Accounting Firms in Accounting Standard-Setting:
Based on the Letter of Comment on “FASB Discussion Memorandum 1976”

Noriko ICHIKAWA

(Professor, Surugadai University)

The purpose of this paper is to examine the role of U.S. accounting firms in setting accounting standards based on Letter of Comment. After discussing the framework for analyzing accounting standard-setting activities in the U.S., we examine the Letter of Comment of U.S. accounting firms at that time regarding the 1976 Discussion Memorandum (FASB, *An Analysis of Issues related to Conceptual Framework for Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, FASB Discussion Memorandum, FASB, December 1976.) that are believed to have brought about changes in U.S. Accounting Views. Then we will see how the response has influenced the subsequent accounting standard-setting in the U.S. Finally, we will explore the impact on the environment surrounding U.S. accounting firms and accounting standards in recent years.

I はじめに

本稿は、会計基準設定における米国のアカウンティングファームの役割を Letter of Comment（以下、コメントレターとする）を踏まえて検討することが目的である。まずは米国における会計基準設定活動を分析するための枠組みについて論じる。その上で、米国において 1976 年 12 月 2 日に発表された FASB, *An Analysis of Issues related to Conceptual Framework for Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, FASB Discussion Memorandum, FASB, December 1976.（以下、1976 年討議資料とする）に対する意見表明書簡であった FASB, *Position papers submitted in respect of Discussion Memorandum, Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement, dated December 2, 1976, PART 1*, FASB Public Record, FASB, 1977.（以下、1977 年コメントレターとする）の中から、主に「米国のアカウンティングファーム」のコメントレターを取り上げる。なぜ米国のアカウンティングファームを取り上げるかといえば、当時の米国のアカウンティングファームの会計基準設定に向けた政治的な行動が、その後の会計基準に影響を与えたと考えられるからである。また数多くある討議資料やコメントレターのなかから、1976 年討議資料および 1977 年コメントレターを取り上げた理由は、周知の通り、Revenue and Expense View（以下、収益費用観という）から Asset and Liability View（以下、資産負債観という）への転換の実質的なきっかけとなったものが、1976 年討議資料であるといわれているためである⁽¹⁾。現在においても資産負債観は、取り上げられることが多い⁽²⁾。ただし本稿では会計観について論じるものではない。

1977 年コメントレターを検討した上で、それ以後の米国の会計基準設定にどのような影響を与えたのか確認する⁽³⁾。また最後に近年の米国のアカウンティングファームを取り巻く環境と会計基準への影響を探る。

II 会計基準設定活動に関して

会計基準を設定していくにあたり、そのデュー・プロセスに要求される会計基準または解釈指針になる前段階の公表物としては様々なものがあるが⁽⁴⁾、本節では主に大塚 [1988], 大塚 [2001] および藤井 [2007] を引きながら、社会的選択としての会計基準の設定、会計基準設定活動を分析するための枠組みおよび会計制度の形成プロセス等に関して検討する。

大塚 [1988] は「現代の会計基準に関しては、『会計基準は完璧な論理や実証的な発見の産物ではなく政治的な活動の産物である』（Horngren. 1973. p.61）ことが指摘され、会計基準の政治化という問題が議論されている。そしてそのような議論の背景には、会計基準をめぐる利害関係者のニーズが多岐にわたるため、そのすべてを満たすような会計基準を設定することが非常に困難であるという状況がある。このような状況下では、会計基準の設定は社会的選択（social choice）として位置づけられる」（大塚 [1988] 123 頁）ということを指摘する。さらに、会計基準の政治化が論じられることと、会計基準の設定が社会的選択であるとみなすことは密接な関係があることをあげている。大塚は一般に言われている会計基準の政治化には「基準設定プロセスの政治化」と「会計基準の内容の政治化」という 2 つの側面があり、それぞれ意味が異なっている点に注意すべきであると述べる（大塚 [1988] 128 頁）。

すなわち大塚は Horngren や Moonitz を引きながら、「基準設定プロセスの政治化」とは会計基準における「マーケティング」や「同盟（Allies）」として表現されてきた問題であり、すべての利害関係者が承認する会計基準を設定することが困難であるとしている。したがって基準設定プロセスが政治化しているという

主張は、実際には会計基準の設定を社会的選択とみなすことに同義であるとする。

それに対して「会計基準の内容の政治化」とは、会計基準が有する経済的影響力に注目して、企業集団の活動を一定の方向に誘導するような会計基準が定められることを意味しているとし、社会的選択として会計基準の設定を行う上で問題となるのは、後者の意味における政治化であると指摘しているのである（大塚 [1988] 128 頁）。

さらに大塚は「会計基準の内容の政治化」に対しては2つの立場があるとし、その1つ目は、会計基準の内容の政治化を積極的に推し進め、社会的な目標達成のための社会改革の手段として会計基準を用いることを主張する立場であるとしている。それに対して、会計基準は中立的であってこそ有効に機能するものであり、会計基準が政治化することは避けなければならないことを主張する立場であるとする。そして、社会的選択として設定された会計基準が有効に機能するためには、その会計基準の理論的正当性よりも、その会計基準が設けられたことで社会全体としての利益が生じることが重要となるとしている。この場合、多くの利害関係者から歓迎されるコンシクエンスが生じるように会計基準が設定され、必然的に内容に何らかの政治化が図られる。そのような内容の政治化における健全性は、それらの会計基準がどのようなゴールを目指して設定されていくかによって評価されるため、会計基準の設定を社会的選択とみなす立場からは、そのようなゴールを明定することこそが会計基準設定者にとっての最大の課題となっていると考えられると指摘しているのである。しかし大塚は、FASBは現実には会計基準を設定すること自体がゴールとなっていると考えられるのであり、FASBもまだ会計基準が目指していく明確なゴールを定めることに成功していないと述べている（大塚 [1988] 128 頁）。

本稿で取り上げる米国のアカウンティングファームのコメントレターから捉えられる、ある種の米国のアカウンティングファームのプロパガンダ的な政治的活動は、大塚のいう「基準設定プロセスの政治化」と「会計基準の内容の政治化」という2つの側面両方を含むと考えられる。「基準設定プロセスの政治化」は、本稿で後述するコメントレターへの分析がエビデンスとなるであろう。また「会計基準の内容の政治化」は、1976年討議資料と1977コメントレターの関係性が、その公表以降の一連のFASBの概念フレームワークを設定する過程において影響を与えたことを鑑みれば⁽⁵⁾、会計基準の内容の政治化と捉えることも可能である。

このような実情を踏まえた上で、さらに大塚 [2001] は、会計基準設定活動を構成する要素として「理論的基盤」「会計環境」「社会的要請」「利害関係者に対する基準設定機関のポリシー」「会計基準の適用に伴うコスト」という5つの要素を提言している（大塚 [2001] 30-36 頁）。

上記でもふれたが、大塚 [2001] は、会計基準は、社会における企業会計実務の内容を定めるルールであり、異なる利害を有する広範な関係者からの支持を根拠としてその内容が決定されるとし、その意味で、会計基準設定活動は社会的選択のためのプロセスであると捉えている（大塚 [2001] 29 頁）。そして社会的選択としての会計基準設定を検討するためには、多岐にわたる領域で展開されている会計基準設定活動の全体像を把握し、その中の検討対象となる事項を整理する必要があるが、そこで大塚は米国におけるFASBの活動を題材として、会計基準設定活動を全体として分析するための枠組みの構築を試みている。もちろん、大塚は分析の枠組みは、仮説の域を越えず、今後修正・改善を図っていく必要があることを踏まえながらも、このような検討を行う場合の出発点になり得るとしている（大塚 [2001] 29 頁）。なお大塚は過去の事実に基づいた帰納的アプローチによる考察を行い、FASB, Statements of Financial Accounting Standards（以下、SFASという。ただし基準毎の場合はSFASにナンバーを付す）で実質的撤回や任意規定が行われた案件も含むが、注目度が高いとされたSFAS2,8,13,19,33,87,115,123等の相互比較を通じて、その共通点として

上記の5つの要素を提言している(大塚 [2001] 29-30頁)。本稿は1976年討議資料のコメントレターを踏まえた会計基準設定における米国のアカウンティングファームの役割を検討しているが、大塚のFASBの基準を対象とした分析手法は大いに参考になるものであり、市場関係者の考え方を会計基準設定に反映させるための仕組み作りに必要な分析手法と捉えている。

まず「理論的基盤」とは、例えばFASBによる会計基準設定のための文書の結論の根拠の部分において、決定された内容の理論的な基盤が明示される点等をあげている。その理論的な基盤は、会計基準設定にあたっての理念でもあり、会計基準の内容に説得力を付与するスローガンとしても機能していることを指摘している。「会計環境」については、そもそも具体的な会計基準の内容には、個々の企業にとっては制御不能な外的要因が作用していることを指摘することが出来るとしたうえで、そのような外的な要因はそれぞれの会計基準設定活動を取り巻く環境であり、それらを「会計環境」として位置づけている。

さらに大塚は上述した「理論的基盤」と「会計環境」という構成要素が存在するとしても、それら2つの構成要素だけでは会計基準設定活動の開始を促す推進力とはならないとしたうえで、会計基準の設定活動が開始されるためには、具体的な問題点をFASBの検討課題(アジェンダ)に上程させる原動力が必要となるとしている。その原動力となった要素を「社会的要請」とする。この具体的な内容は、デュー・プロセスの中で利害関係者が、例えばFASBに対して送付したコメントレターの多くに共通する見解として抽出されると指摘されている。

以上の「理論的基盤」「会計環境」および「社会的要請」の内容に関して大きな相違が生じていないにもかかわらず、会計基準の変更が行われるケースもあるとしている(ここでいう相違とは、会計基準が変更されたにも関わらず、この3要素自体には大きな相違は生じていなかったということである。そうであれば、この3要素以外に「何か別の要素」(後述する「利害関係者に対する基準設定機関のポリシー」)があるから、変更したのではないか、という仮説に繋がる)。たとえば「外貨換算会計におけるFAS8からFAS52への変更については、理論的基盤(発生主義)、会計環境(変動為替相場制)、および社会的要請(統一的ルールの明示)に関して大きな相違点は見出されない」(大塚 [2001] 34頁)とし、上記ですでに述べた3つの構成要素以外にも会計基準設定活動を形作る要素の存在が推定されるとし、それを「利害関係者に対する基準設定機関のポリシー」とする。

そして大塚は、FASBによって設定された会計基準は、そのすべてが実務に対する効力を持ち得たわけではなく、実質的に無効化された会計基準も数多く存在するとして、その効力を有している会計基準と、無効化された会計基準とを比較した場合、両者の相違点として指摘できるのが、それらの会計基準を適用することに伴うコストの問題としての「会計基準の適用に伴うコスト」を取り上げている(大塚 [2001] 30-36頁参照)。よって大塚は最後に「現実の会計基準は様々な要素を含む会計基準設定活動からのアウトプットである。それゆえ、その会計基準が設定されるまでの活動を具体的な検討することなしに、会計基準の内容だけで、特定の会計基準を評価することはできない。現実の会計基準の内容に対する理解を深めるためには、その背景となる会計基準設定活動自体の検討を行うことが必要である。」(大塚 [2001] 40頁)と述べている。

また会計制度の形成プロセスと進化の可能性として、藤井 [2007] は「ルール設定と価値関連性の間には、ルール設定→市場参加者のルールに関する学習→価値関連性の発生というループが存在するという解釈が、1つの仮説として成り立つであろう。つまり、価値関連性の有無はルール設定の指針ではなく、その結果にすぎないと解されるのである。ルール設定と価値関連性を媒介するのが、ルールに関する市場参加者の学習である。新しく設定されたルールに関する市場参加者の学習が行き渡ることで、当該ルールにもとづいて提

供される会計情報の理解が制度化され、その結果、当該情報の価値関連性（会計情報と市場参加者の行動のシステマティックな関係）が生み出されると考えられる」（藤井 [2007] 194-195 頁）と述べる。ルールに関する市場参加者の学習がなくては（理解の共有がなければ）、価値関連性の格差を生み出してしまふことを藤井は指摘している⁽⁶⁾。新しいルールが設定されれば、市場参加者はそれを学習し、そのルールによって作成される情報が有用であれば価値関連性が発生するものと考えられる。すなわち、市場参加者の学習なくては、有用な価値関連性は生まれなとも捉えることができよう。より価値関連性を高めるためには、市場参加者の学習に加えて、策定への関与という媒介が必要であると思われる。なぜならば、ルール設定されたものを市場参加者が学習することに追加して、策定への関与があれば、少なくとも市場参加者の意見がルール設定に反映される機会は増えるのでからである。ただしこれはあくまで藤井 [2007] の考えを前提とするものである。

以上、大塚や藤井を引用しながら、会計基準設定に向けた諸問題を確認してきた⁽⁷⁾。会計基準が整備される背景（会計基準の論拠）は、常に経済的環境や社会情勢の変化と連動しており、市場関係者の関わり具合（あるいは市場関係者の学習）によって、変更される可能性が高いということが理解できるかと思う。ここでいう関わり具合とは、デュープロセスの中で利害関係者が FASB に対して送付したコメントレターの多くに共通する見解として抽出された結果も指す（大塚 [2001] 33 頁参照）。すなわち、市場関係者（利害関係者）の関わり具合は、会計基準設定団体に送るコメントレターの量やその共通事項でも表現されるということにもつながる。くわえて藤井が指摘する市場関係者の学習が価値関連性のかなめになる捉え方であり（藤井 [2007] 194-195 頁参照）、それはつまり新しいルールが設定されれば、市場参加者は学習し、その情報が有用であれば価値関連性が発生するという考え方なのであるから、市場関係者の関わり具合は重要であるといえるだろう。

そして、その「関わり具合」が端的に表れるのが、筆者はコメントレターの内容であると考え。大塚も述べていたが、「社会的要請」の最たるものがコメントレターであろう⁽⁸⁾。会計基準設定に向けて市場関係者にその内容に関して様々な問いかけを行い、回答された文書がコメントレターである。市場関係者は回答する役割を担うために必ず「学習」も行う必要性が生じてくる。実際に会計基準に携わり活用する市場関係者自身がその回答を行っていくのであるから、回答も市場関係者にとって必要性の高い内容が盛り込まれるのではないだろうか。そのため、その発言力が強ければ、会計基準にも影響を与えることになる⁽⁹⁾。その役割は、特に米国のアカウンティングファームに色濃くあらわれるのではないだろうか。以上を踏まえ、次節では 1976 年討議資料に対する米国のアカウンティングファームのコメントレターとその影響を確認する。

III 1976 年討議資料に対する米国のアカウンティングファームのコメントレターとその影響

1976 年討議資料は公聴会に先立ち文書によって回答者が意見を述べるための基礎として作成されたものであり、その性質上、様々な企業、多くの会計専門家あるいは金融機関に向け意見を求める働きかけをする。1976 年討議資料が検討している資産負債観・収益費用観に適合する諸定義をこれらの回答者に対して列挙し、回答者の意見、すなわち意見表明書簡を集めたものが、1977 年コメントレターである。回答者はそれぞれ自らの考え方に合致する定義を FASB に対して示している。

また 1976 年討議資料が一連の FASB, Statement of Financial Accounting Concepts（以下、概念フレームワークという。ただし基準毎の場合は SFAC にナンバーを付す）プロジェクトの実質的な出発点をなす以前

においては、公的に承認された財務会計の概念的枠組は実質的には明示されてこなかったのであるから、1977年コメントレーターは、1976年討議資料公表以後の財務会計の概念的枠組形成過程に対して多大な影響を与えたといつてよい。

さらに1976年討議資料を公開したFASBにおいては、1976年討議資料が問題提起している内容についての回答のほか、新たな定義を提案すること、またその根拠を明らかにすること等を1976年討議資料を読む人々、つまり回答者に要請していた。

このようなことから1976年討議資料では、①「資産負債観、収益費用観または非連携観のいずれかが財務会計および財務報告のための概念フレームワークの基礎として採用されるべきか」、②「(資産負債観、収益費用観等に基づいた) 代替的な定義またはその修正された定義のいずれが、財務会計および報告の概念フレームワークの資産の定義の内容をなすべきか」、③「(資産負債観、収益費用観等に基づいた) 代替的な定義またはその修正された定義のいずれが、財務会計および報告の概念フレームワークの負債の定義を実質的に構成すべきか」、④「財務会計および報告の概念フレームワークにとって利益およびその内訳要素はいかに定義されるべきか」、⑤「利得および損失は、収益および費用とは別個に利益の内訳要素として定義されるべきか、あるいは収益および費用の定義が、利得および損失を含むべきか」、⑥「(資産負債観、収益費用観等に基づいた) 代替的な定義またはその修正された定義のいずれが、財務会計および報告の概念フレームワークにおける収益および費用の定義の内容を構成すべきか」、⑦「(資産負債観、収益費用観等に基づいた) 代替的な定義またはその修正された定義のいずれが、財務会計および財務報告の概念フレームワークにおける利得および損失の定義の内容を構成すべきか」、⑧「貨幣単位で測定される財務的資本、同一の購買力単位で測定される財務的資本、同一の購買力単位で測定される物的資本、その他の定義等の資本維持または原価回収の概念のいずれが、財務会計および財務報告の概念フレームワークにとって最も適切であるか」、⑨「財務諸表の構成要素のいずれの属性が、財務会計および財務報告において測定されるべきか」という9つの問題提起を行い、それに対する回答者の選択や意見を求めている(FASB [1976] pp.3-25 / 市川 [2010] 83-84頁)。また、⑨の測定属性に関しては、5種類の資産および3種類の負債に関連する11の問題点にさらに分割され、また、それが回答者が完成するよう求められるいくつかのマトリックスの基盤を形成するとして、回答者が回答しやすいように、1976年討議資料のなかでマトリックスを用意し、それに回答者が応えるよう要請している(市川 [2010] 第5章参照)。

1977年コメントレーターを見る限り、このようなマトリックスを使用して回答している企業も存在はしたが、しかしマトリックスを使用せずに1976年討議資料の意向を無視しているコメントレーターのほうが非常に多く見受けられた。1977年コメントレーターは総計294通を掲載しており、その枚数は約2500枚にもものぼる。そのなかでマトリックスを使用して回答しているものは筆者が調べた結果、意外にも12通しか存在しなかった。これは全体のコメントレーターの割合からみると、わずか4%の割合であり、1976年討議資料の「測定」に関する意向を、ある意味でまったく無視していると考えてもよい。1976年討議資料の⑨の質問に対して、関心が全くなかったか、あるいは答えられなかったか、また故意にその回答を避けたか、その点については、各々企業の判断であるために分からないが、測定属性に関する問題について各企業が消極的であったことは事実が伺える(市川 [2010] 84-85頁参照)。ともあれ、これらの1976年討議資料の公開に関して、FASBは「最終的な結論に到達するまえに、一層掘り下げた考察と実験を行うに値するような測定上の変更に関する考案を、1976年討議資料への反響のなかから見出せるであろう、とわれわれは予想している」(FASB [1976] Preface) と述べており、1976年討議資料に対する様々な分野からのコメントに強い期待を示していたことが分かる。

1976年討議資料において以上のような問題提起を行い、FASBは実に様々な場所に1976年討議資料に対する意見を求めており、米国の企業をはじめ、銀行、米国のアカウンティングファーム（会計事務所）、AAA等多岐にわたって意見要請を行った。その結果、これら米国の企業等は、FASBの要請に対して、回答をだしている。一種の踏み絵的な意味合いがあったとも思われる。ともあれ1977年コメントレターの枚数は莫大な枚数にのぼっているのだから、1976年討議資料に対する各界の関心が強かったことは事実である。これらのコメントレターの中から、特に、影響力が強かった米国のアカウンティングファームについて本稿では取り上げたい。

なお、会計観に関してのみ、結論を先取りしてしまえば、収益費用観を採用している企業が大勢を占めた。1977年コメントレター総数294通のうち、収益費用観を採用している企業等は189通にもおよんでいる。それに対して資産負債観を採用している企業等は13通のみであった。なお、非連携観を採用していると思われる企業も存在したが10通に満たない程度である。1976年討議資料では資産負債観と時価の色彩が大変強く誘導している姿勢さえ伺えたのであるが、しかし実際に1977年コメントレターの蓋をあけてみれば、1976年討議資料の姿勢に反する、収益費用観の採用を強く主張するコメントレターがほとんどであった。なお会計観にまつわるコメントレターの詳細については市川[2010](87-126頁)を参照頂きたい。本稿は、1976年討議資料の性質上、どうしても会計観にふれざるをえないが、それに焦点をあてるのではなく、会計基準設定において（どの会計観を選択していくのかに関して）、米国のアカウンティングファームの「力」（政治的活動）がどのように作用したのか、その役割を確認するものである。

収益費用観を採用しているその採択理由のなかで目立ったのが、Ernst & Ernstが提示した内容を支持するというものであった。またその他にもErnst & Ernstの考えに関心がある、あるいはErnst & Ernstの見解を参考にしたい、実はErnst & Ernstから、パンフレットが送られてきてしまった、Ernst & Ernstでセミナーが開催されていたので参加してきた等のコメントレターが目立った。“Ernst & Ernst”という文言が「明記」された1977年コメントレター図表1のとおりである。

“Ernst & Ernst”という文言は入っていないが、明らかにErnst & Ernstの影響を受けている企業も多く存在した。しかし図表1には載せていない。図表1は“Ernst & Ernst”という文言が、そのLetter of Commentにおいて明確に示されているものだけを掲載している。この一覧表はあくまで、Ernst & Ernstの影響が直接に表面化されたものであるが、水面下において当時の企業に対するErnst & Ernstの影響力があったことは容易に想像できる。なぜならば、他のコメントレターを見ても、基本的には図表1で掲載されている企業と同様の立場や考え方をもつ企業が多く存在したからである⁽¹⁰⁾。

ではこのような政治的活動を行っていたErnst & Ernstはどのような書簡をFASBに送ったのであろうか。図表2および図表3を参照して頂きたい。図表2は、その目次であり、一冊の本にでもなるのではないかと、いう位の分厚さになっている（総数123頁である。例えば他の米国のアカウンティングファームのPrice Waterhouse & Co.は総数8頁である。Ernst & Ernstの積極的な姿勢が伺える）。これは率直に言えば1976年討議資料への批判の書である。収益費用観を支持する論拠として様々な図表やフローチャートが駆使されており（フローチャートについては図表4参照）、会計基準設定活動に関して、大塚のいう「社会的要請」が端的に表現されたものといってよいだろう。

ここでいう大塚の社会的要請の具体的な内容は、デュープロセスの中で利害関係者がFASBに対して送付したコメントレターの多くに共通する見解として抽出されるものである（大塚[2001]33頁）。2500枚にも及ぶ1977年コメントレター294通のうち、189通が収益費用観を指示する結果であった。当該結果自体は「コメントレターの多くに共通する見解」すなわち「社会的要請」と捉えてよいだろう。そして、その

図表 1 “Ernst & Ernst” という文言が「明記」された 1977 年コメントレターの一覧表

No.	回答者	企業名・団体名等	会計観			測定属性				
			収益費用観	資産負債観	見解なし(その他)	Historical Cost	Current Value	Present Value	見解なし(その他)	Matrix への回答
1	D.R.Starrett	The L.S. Starret Company	○			○				
15	R.T.Baker	Ernst&Ernst	○			○				
40	V.L.Hanna	The Evening News Association	○			○				
47	John J.Marzalek Larry A.Lonis	George Schoessling Belden Corporation	○			○				
53	Jack H.Vollbrecht	Aerojet-General Corporation	○			○				
55	Herbert C.Cornuelle	Dillingham Company	○			○				
63	R.A.Gulling	The Timken Company	○			○				
65	Myron J.Hubler, Jr.	Cleveland State University	○			○				
79	Albert S.Martin, Jr.	Sun Company	○			○				
82	Richard C.Clevenger	The Firestone Tire&Rubber Company	○			○				
142	M.Thomas Moore	The Cleveland-Cliffs Iron Company	○			○				
157	Edgar H.Maugans	The Cleveland Electric illuminating Company	○			○				
197	Sam A.Dayhood, Jr.	Dan River Inc.	○			○				
249	Charles W.Dieker	Beech Aircraft Corporation	○			○				
250	Bernard G.Perez	World Airways, Inc.	○			○				
276	Jim A.Smith	Tracor, Inc.	○			○				

出所：市川 [2010] 83-177 頁および市川 [2019] をもとに作成。

(注) No.15 は Ernst & Ernst ではあるものの個別名義での回答であり、本稿で取り上げた No.151 の Ernst & Ernst は会社名義としての回答である。ただし、どちらも回答結果は同様である。

共通する見解の代表格が Ernst & Ernst のコメントレターである。いずれの収益費用観を支持する企業よりも抜きんでてコメントレターの枚数も多く (123 枚)、それ以上の枚数で支持している企業はない。

図表 2 において Ernst & Ernst の目次を示したが、このなかで、最も Ernst & Ernst の見解を強く表しているのは、「Ernst&Ernst Position Papers」における「Our Views on The Conceptual Framework」で示されている測定属性の選択問題であろう。そこでは後述もするが 1976 年討議資料で示された測定属性の選択問題とは全く考えが異なる内容が示されている (図表 4 がそれを示す明快なフローチャートである)。

基本的には Ernst&Ernst の見解は、1976 年討議資料が問題提起した①～⑨への回答に対する Price Waterhouse & Co. が回答した内容とほぼ同義であるが、Price Waterhouse & Co. が、測定属性の問題に回答していなかったことに対して (定義と測定分離の問題については Price Waterhouse & Co. は回答を避けている)、Ernst&Ernst は測定属性の問題に関して詳細な検討を行っているといつてよい。そもそも図表 3 で示した Ernst & Ernst コメントレターの冒頭部分において、「FASB の概念フレームワークプロジェクトの成果は、長い間にわたり、会計と財務報告の道筋を決定するだろう。」(Ernst & Ernst [1977] p.1282) という FASB に対して組織的な力、すなわち基準を設定する機関としての権威を認める発言をしつつも、つづけて「不運にも、委員会の(●略●)抽象的で理論的な題材をもつ概念フレームワークの公表は、読むにあたって、失望に値するものであり、問題のあるものであった。その問題を理解するなかで FASB を助けるために、私たち Ernst & Ernst は、(●略●)このプロジェクトの分析を行った」(Ernst & Ernst [1977] p.1282) という大上段からの 1976 年討議資料へ意見表明 (批判) が綴られている。このような文言は Ernst & Ernst が、

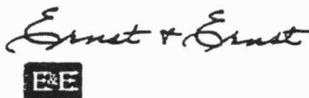
図表2 Ernst & Ernst の1977年コメントレター目次

Contents	
1 SUMMARY	1
2 BACKGROUND.	5
<u>ANALYSIS OF THE DISCUSSION MEMORANDUM</u>	
3 ELEMENTS OF FINANCIAL STATEMENTS.	7
4 MEASUREMENT OF FINANCIAL STATEMENT ELEMENTS	19
5 PROBABLE ALTERNATIVES	27
<u>ERNST & ERNST POSITION PAPERS</u>	
6 OUR VIEWS ON THE CONCEPTUAL FRAMEWORK	35
7 ACCOUNTING UNDER INFLATIONARY CONDITIONS.	50
<u>EXCERPTS FROM CONCEPTUAL FRAMEWORK PACKAGE</u>	
8 ILLUSTRATIVE INCOME STATEMENT PRESENTATIONS	80
9 ISSUES POSED BY THE FASB.	89
10 MATRICES FOR INDICATING RESPONSES	106
11 TENTATIVE CONCLUSIONS ON FINANCIAL STATEMENT OBJECTIVES .	113

出所：Ernst & Ernst [1977] p.1283.

図表3 Ernst & Ernst の1977年コメントレター冒頭

The outcome of the FASB's conceptual framework project will decide the course of accounting and financial reporting for many years to come. Unfortunately, the Board's three conceptual framework publications which total 462 pages of abstract and theoretical material, are discouragingly difficult to read. To assist you in understanding the issues, we have analyzed this project as we see it in 34 pages—including a four page summary of the major issues and our views on them. We urge you to express your views on these important issues to the FASB before August 1, 1977.



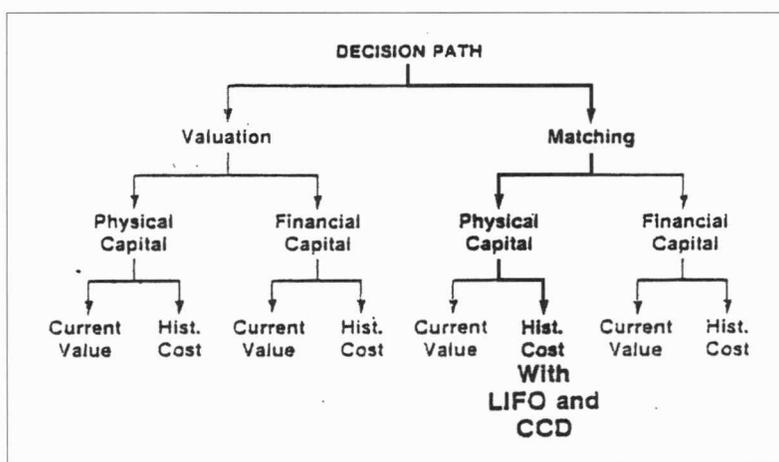
出所：Ernst & Ernst [1977] p.1282

FASB に対して「力」のある（力をもつであろう）機関と認めた根拠でもあり、だからこそあえて膨大な意見をまとめあげる労力を要したともいえる（市川 [2010] 135-137 頁参照）。

図表 3 は Ernst & Ernst のコメントレターの冒頭部分であり、上述したように FASB の概念フレームワーク・プロジェクトの成果は会計における道筋を示すとしながらも、1976 年討議資料に対する失望を隠していない。

図表 4 は、太線で示されている道筋が Ernst & Ernst の見解である。市川 [2010] (139-140 頁) では、この図から、Ernst & Ernst は会計観について Valuation（評価）、Matching（対応）という二つの選択肢を提示しているが、これは Ernst & Ernst が前者が資産負債観であり、後者が収益費用観ということを前提としている考え方を示した。Ernst & Ernst は「1976 年討議資料への Ernst & Ernst の回答」において「私たちは、資産負債の評価よりむしろ収益と、それに関連する費用の対応を強調する伝統的なアプローチを支持する。安定した価格の状況の下では、財務資本維持と取得原価（歴史的な原価）評価方法に私たちを導くであろう。しかし、インフレーション下においては費用の取得原価尺度では、企業の生産能力を維持することがとぼしい状態におちいるため、それで財務資本よりむしろ物的資本を私たちは選択する。」(Ernst & Ernst [1977] p.1328) と述べている。このようなことから Ernst & Ernst は伝統的なアプローチ（収益費用観）を採用していることを明確に述べており、さらに図表 4 に示されている、LIFO と CCD は「財務報告と所得税目的という二つの目的のために」（Ernst & Ernst [1977] p.1328）必要なものであり、それらを「modified historical cost approach」（Ernst & Ernst [1977] p.1328）という形で提示している。この modified historical cost approach が、GAAP がいう歴史的な原価会計にほかならないことも付け加えている（Ernst & Ernst [1977] p.1303）。これらの Ernst & Ernst の Letter of Comment は「三段階」の測定属性の問題をとりあげ、その正当性を述べているのである⁽¹¹⁾。このようなフローチャートを明確に示したコメントレターは Ernst & Ernst 以外になく、Ernst & Ernst は「理論」を自ら構築し、強い意思をもって FASB にコメントしていたと捉えることができる。

図表 4 Ernst & Ernst が 1977 年コメントレターにおいて示した測定属性に関わる意思決定経路



出所：Ernst & Ernst [1977] p.1329.

このような考えに対して、1976 年討議資料に賛同したと考えられるのが、当時の Arthur Andersen & Co. である。図表 5 を参照して頂きたい。コメントレターの枚数は Ernst & Ernst ほどではないが、1976 年討議資料の回答要請（上述の 9 つの問い）を目次にも丁寧に取り入れ、回答している。

Arthur Andersen & Co. は図表 5 の冒頭の“General Comment”のなかで「会計職業人は財務会計の目的のとして同一点に達しなければならず、このような一致は必然」(Arthur Andersen & Co. [1977] p.609)と述べており、FASBが、さまざまな会計問題とその統合の中で確立した基準と一貫した態度を決定できるとし、それ(目的等の一致)を Arthur Andersen & Co. は認めると述べている(Arthur Andersen & Co. [1977] p.609)。FASBの会計原則設定の動きに対して肯定的な見解である。Ernst & Ernstとは異なる。

以上のことからわかるように、米国のアカウンティングファームの Ernst & Ernst を筆頭として収益費用観を主張した多くの団体に対して、Arthur Andersen & Co. を代表とする団体は真逆の資産負債観を押し進めていた。わかりやすく明快な Ernst & Ernst (収益費用観) v.s Arthur Andersen & Co. (資産負債観) の対立構造である⁽¹²⁾。

図表 5 Arthur Andersen & Co. の 1977 年コメントレターの目次

CONTENTS	
	PAGE
GENERAL COMMENTS	1
SUMMARY OF OUR VIEWS REGARDING THE OBJECTIVES OF FINANCIAL STATEMENTS	3
Overall Purpose	3
General Considerations Leading to Conclusion on Overall Purpose	3
Outmoded Concepts and Conventions	5
Discussion of Overall Purpose	6
COMMENTS ON THE BOARD'S TENTATIVE CONCLUSIONS REGARDING THE OBJECTIVES OF FINANCIAL STATEMENTS	10
RESPONSES TO ISSUES IDENTIFIED IN THE DISCUSSION MEMORANDUM	13
Issue One	13
Issue Two	16
Issue Three	20
Issue Four	20
Issue Five	21
Issue Six	22
Issue Seven	22
Issue Eight	22
Issue Nine	27
Attributes of Assets	27
Objective	27
Criteria for Selecting a Concept	28
Measurement Concepts	29
Receivables	31
Investments in Marketable Securities	31
Inventories	32
Property, Plant and Equipment	34
Intangibles	37
Class A Liabilities	37
Class B Liabilities	41
Class C Liabilities	42

出所：Arthur Andersen & Co. [1977] p.608.

1976年討議資料が公表された当初、FASBは資産負債観の立場を推し進めたかったが、概念フレームワークはその理論モデルを使用はしているものの（資産負債観の立場をとってはいるが）、1976年討議資料にみられるような純粋理論上のもではなくなっている。概念フレームワークは1976年討議資料の影響を受けながらも、原価評価（対応/配分）の考え方が内在していることは周知の事実であろう。1976年討議資料は対応・配分概念を考慮に入れる考え方は必要がなく、その測定属性は、「評価」を必要とする時価である。例えばSFAC第6号では、見越と繰延（配分と償却を含む）について論述しており（発生主義会計を前提としている）、そのなかで「発生主義会計は、非現金的な事象および環境要因をそれらが発生したときに認識しようと試みるもので、見越のみならず配分と償却をはじめとする、繰延を伴っている。見越は予想される将来の現金受領と現金支出に係わっている。」（FASB [1985] par.141）ということ述べており、いわゆる収益費用観の特徴であった繰延項目について肯定的見解をとっているのである。また、配分の概念についても「配分は、ある計画またはある公式に従って金額を直課または配賦するプロセスである。配分は、期間的な支払または評価減によって金額を減少させるプロセスである償却より広く、償却を含んでいる」（FASB [1985] par.142）と述べており、配分概念を明確に打ち出している。1977年コメントレーターのインパクトによって1976年討議資料の純粋理論上の資産負債観は概念フレームワークにおいて変化しているといつてよい。それは当時の米国のアカウンティングファームが示す「社会的要請」に応じてFASBが出さざるを得なかった結論といってもよい。

より具体的に述べれば、この米国のアカウンティングファームの対立構造や政治活動は、「社会的要請」となり、その後公表された一連のFASBの概念フレームワークに、一種のねじれ現象を生む要因となる。ここでいうねじれ現象とは、実際は資産負債観を進めたいFASBやArthur Andersen & Co.側と、そうはさせたくない収益費用観を主張するErnst & Ernst側の衝突の結果、資産負債観と収益費用観のハイブリッド型（筆者は実践型資産負債観と呼ぶ）を生じさせた現象ということである。

衝突が生じた結果、1976年討議資料以降に公表された概念フレームワークは、上述したように純粋な意味での資産負債観（筆者は純粋型資産負債観と呼ぶ）ではなくなり、いわゆるハイブリッド型となるが、かといって、1976年討議資料の内容が否定されたわけでは無い。むしろ1976年討議資料の財務諸表構成要素の定義は、概念フレームワークの全体にそのまま引き継がれている。概念フレームワークの定義は1976年討議資料の資産負債観と財務諸表要素の定義と同じである。1976年討議資料の資産・負債の定義については、資産負債観の下での定義と収益費用観の下での定義とが存在したが、資産負債観の資産の定義は経済的資源の財務的表現であり、なおかつ特定の企業に影響を及ぼす過去の取引または事象の結果として当該企業に直接または間接に純キャッシュ・インフローをもたらすと考えられる現金および将来の経済的効益である（FASB [1976] pars.55-56）。また資産負債観の負債の定義は、ある企業に影響を及ぼす過去の取引または事象の結果として、将来他の実体に経済的資源を譲渡するという当該企業の責務の財務的表現である（FASB [1976] par.79）。このような資産負債観の資産の定義は将来の経済的便益であり、負債は将来の経済的便益の犠牲であるわけだから、概念フレームワーク（具体的にはSFAC第6号）の財務諸表要素の定義を見る限り、1976年討議資料の資産負債観の考え方を踏襲している（FASB [1985] pars.25-59）⁽¹³⁾。

しかしこうした定義は引き継ぎつつも、SFAC第1号では、企業の業績および稼得利益に関連して、「期間利益を測定するためには営業活動および企業に影響をおよぼすその他の取引、事象ならびに環境要因から生じるベネフィットとコストを期間的に関連させることが必要である。営利企業は、投資からの利益を得ることのみならず投資の回収のために現金を投資するが、現金の投資とその回収および利益は、必ずしも同一期間には生じない。（・略・）企業の売上債権および支払債務、棚卸資産、投資、工場設備その他現金以外

の資源ならびに債務は、企業の営業活動および企業に影響をおよぼすその他の取引、事象、環境要因と企業の現金収支との連結環である」(FASB [1978] par.45) ということ述べており、その具体例として、労働力や原材料および設備のような資源等を挙げつつ、稼得利益に及ぼす影響について「財貨もしくは用役が提供される期間に識別されなければならない。効益と犠牲の見越を行い、繰延べることの最終的な目標は、単なる現金収支を掲げる代わりに、報告利益が一期間の企業の業績を測定することができるように、成果と努力とを関連づけることにある」(FASB [1978] par.45) としている。これは、まさしく 1977 年コメントレターにおいて収益費用観を支持する企業がコメントレター内で述べていた収益費用観の費用と収益の対応概念にほかならない(純粋な意味での資産負債観とは対極に位置する理論である)。さらに発生主義会計の目的が「収益、費用等が発生する期間に、取引その他の事象及び環境要因の財務的影響が認識、測定されうるかぎり、これらが実体に及ぼす影響を計上すること」(FASB [1985] par.145) としている。このような当該期間の実体の業績を反映するように収益、費用、利得および損失を諸期間に関係づけることを目的とするその考え方は、すなわち「収益と費用の対応の概念」を目的としているといっても過言ではない(詳細は市川 [2010] 83-177 頁参照)。

本章の冒頭でも述べたとおり、まず 1977 年コメントレターの検討結果から分かったのは、収益費用観を採用すべき、あるいは採用することを推し進める会計団体・企業の数、資産負債観を採用すべきだと考える企業の数より圧倒的に多かったという事実である(ただし資産負債観を採っていないながらも、歴史的原価を測定属性としていたり、何も回答がなかったりと、測定属性までを Current Cost として選択している企業はほとんどなかったといつてよい)。そして、前者を指示する団体の「社会的要請」(1977 年コメントレターのインパクト)が概念フレームワークに影響を与えたと理解できる。1976 年討議資料が純粋な意味での資産負債観から概念フレームワークにおける実践的な資産負債観に変化し、その変化の要因は、主として、米国のアカウンティングファームという利害関係者からの要請ということが 1977 年コメントレターを通して明らかになったといえる。

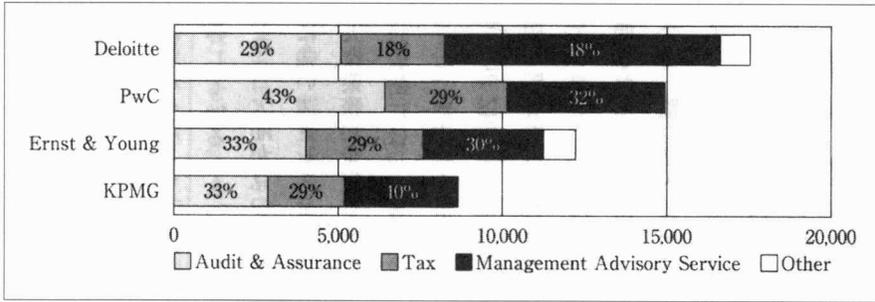
IV 米国のアカウンティングファームの役割の変化

本節では主に山田 [2019] を引きながら、現代の米国のアカウンティングファームと会計基準に関して検討したい。山田によれば、米国の会計基準は、もともとは会計士が監査をする際の判断の拠り所として発展してきたとする。しかし最近では、会計士をめぐる環境は変化し、米国のアカウンティングファームと会計基準の関係も変化が生じてきている点を指摘している(山田 [2019] 64 頁)。

米国のアカウンティングファームに対する規制に関しては、いわゆるエンロン事件以降(上述した Arthur Andersen & Co. は、実質上、本事件で解散に追い込まれている)、公開会社の監査は、公開会社会計監視委員会(Public Company Accounting Oversight Board: 以下、PCAOB とする)の厳しい検査(監視)を受けている。規制強化のおかげで監査の質は向上するのか、しないのかも論じた上で、どのような規制が望ましいかについては、いまだ解明されていないとしている(山田 [2019] 64-65 頁)。

また山田はエンロン事件以降、ほとんど大手米国のアカウンティングファームはコンサルティング部門を売却せざるをえない状況に追い込まれたが、その後、再び米国のアカウンティングファーム内でコンサルティング業務が成長する傾向にあることを指摘する。たとえば、図表 6 は、ビッグ・フォーの売上内訳を示したものであるが、トップのデロイトは、収益のおよそ半分がコンサルティング業務からの収益となる(山田 [2019] 66-67 頁)。

図表6 ビッグ・フォーの売上内訳（2016年）（単位：百万ドル）



出所：山田 [2019] 66 頁。

このような状況に関しては、山田は Wyatt 等を引きながら、米国のアカウンティングファーム内で収益性が重視され、本来の監査業務が軽視される文化が広まったことがあげられるとする。本来の会計事務所の役割は、容認できない会計を含む財務諸表から投資家や債権者を守ることにあるのに対して、コンサルティングは顧客の利益を重視するため、このような態度が会計士の仕事に対する姿勢を変化させたと指摘している（山田 [2019] 66-67 頁）。また山田は Penman を引きながら、50 年前は、一流の会計事務所のパートナーたちは、一連の会計問題に関する論文を執筆し、会計の思想的リーダーであると自認していた。現在では、そうした思想は規制担当者や行政官たちに委ねられ、会計事務所はコンプライアンスを守るための警官のような存在になってしまったとことを示している（山田 [2019] 67 頁）。

このような米国のアカウンティングファームをとりまく環境は、会計基準に対してどのような影響を与えるのについては、山田は 2 つほどあげている。一つは、米国では PCAOB による米国のアカウンティングファームに対する監視が厳しいため、会計士は判断の余地が少ない会計基準を求めるようになる。すなわち、会計士はその判断の範囲の抛り所をより狭めて、画一的で誤りとみなされにくい会計基準を求めるようになるというものである。もう一つは、米国のアカウンティングファーム内で再びコンサルティング業務が盛んになっていることから、米国のアカウンティングファームが会計基準の設定に積極的に関与しなくなってきたと考えられるとしている。米国のアカウンティングファーム内のコンサルティング業務が成長することにより、会計士の意識は、主にクライアントへと向かうため、投資家や債権者の持分を守るという監査本来の役割が軽視されるように思われるとし、その場合、市場のインフラともいえる会計基準を設定しようとする意識は会計士のなかでは弱くなるであろう、と指摘している（山田 [2019] 67 頁）。

以上のことから、山田は海外の新聞記事をもとに米国の会計士が直面している問題を取り上げ、そこから導き出される会計上の論争点について明らかにしている。すなわち、これまで会計士は作成者と投資家の間で、独立した立場から判断を下すことが要求されてきたが、その際の判断の抛り所が会計基準であった。しかし、PCAOB の監視が入ることにより、会計基準設定への関与は委縮したかのようにも、捉えられる。もちろん米国では米国のアカウンティングファーム内で再びコンサルティング業務が盛んになっていることは山田の指摘の通りであり、それが米国のアカウンティングファームが会計基準の設定に積極的に関与しなくなっている原因の一つであることは全くその通りである。

山田は以上を踏まえた上で、会計士が判断を必要としない会計基準を求め、会計基準の設定に積極的に関与しなくなっており、そしてルールが機械的に適用されていることの要因の一つに、FASB の設立があるかもしれないことを指摘している。AICPA がバックアップしていた APB が廃止され、独立した基準設定機関として FASB が設立されたために、大手米国のアカウンティングファームが会計基準に関わる議論の中心

から退いてしまい、会計基準について議論することをやめてしまった。すなわち「トップダウン」での会計基準が設定される背景には、米国のアカウンティングファームの会計基準への取り組みが弱くなってきている点を指摘しているのである⁽¹⁴⁾ (山田 [2019] 74 頁)。

V おわりに

本稿は、会計基準設定における米国のアカウンティングファームの役割を、コメントレーターを踏まえて検討することが目的であった。まずは米国における会計基準設定活動を分析するための枠組みについて論じるために、大塚や藤井の理論を前提とした。特に大塚 [2001] (30 頁) は会計基準設定活動を構成する要素として「理論的基盤」「会計環境」「社会的要請」「利害関係者に対する基準設定機関のポリシー」「会計基準の適用に伴うコスト」という 5 つの要素を提言しており、特にこの中でも「社会的要請」に基づいて、本稿では 1977 年コメントレーターにおける米国のアカウンティングファームの意見を取り上げた。当時の米国のアカウンティングファーム (Ernst & Ernst や Arthur Andersen & Co.) の、特に前者の会計基準設定に向けた政治的な活動が、その後の会計基準に影響を与えたと考えられる。さらにはその後の FASB の一連の概念フレームワークへの影響も生じている。

しかし、近年の米国のアカウンティングファームは山田 [2019] の指摘通り、会計基準への取り組みは弱くなっている⁽¹⁵⁾。いわゆる市場関係者の声を反映させることを困難にしていると捉えることができよう。米国のアカウンティングファームはかつてのように市場関係者に様々な手法で声をかけることはなくなり、自らの主張も会計基準に反映させることはなくなっている。すなわち 1977 年コメントレーターでは Ernst & Ernst や Arthur Andersen & Co. の対立構造にみられるように、米国のアカウンティングファームによる会計基準への積極的な関与が確認できたが、現在においては消極的な姿勢に変わっているということである。しかし、それで果たして良いのであろうか。経済的環境の変化や社会情勢を認識し、市場関係者の考えを反映させるための仕組みづくりが必要なのではなからうか。実際に会計基準を利用するのは紛れもなく市場関係者なのであるから、彼らの意見を反映させる会計基準作りが求められていると考えられる。しかし現代において個々のアカウンティングファームが会計基準設定に積極的に関与することが困難な状況は上述したとおりである。PCAOB の監視の厳しさ、コンサルティング業務の隆盛、FASB の設立等がその要因であるならば、その要因に対処する必要性はある。いわゆる政府からの規制緩和も検討すべき案件となるが、本稿はあくまでも米国のアカウンティングファームの役割を示すのが目的であるため、これらの要因をすべて解決するような提言は難しい。ただし会計士も市場参加者のひとりであり、今後も投資家と作成者をつなぐ役割を継続して担うのであれば、その拠り所はやはり会計基準となるであろうし、そのルール設定への関与の必要性は今後も論じていくべきである。

注

- (1) 収益費用観から資産負債観への転換のきっかけとして 1976 年討議資料を提示しているものは以下を参照して頂きたい。津守 [1991]、戸田 [1991]、徳賀 [2001]、藤井 [1997] 等。
- (2) わが国の企業会計基準委員会 (Accounting Standards Board of Japan : 以下、ASBJ という) から 2018 年に企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」が公表されたが (2020 年に改正)、同基準を検討する際に必要な会計観であろうし、それを取り扱う論稿も少なくない。
- (3) 本稿は、本目的にてらし、必要に応じて筆者の先行論文等を引用する場合がある。

- (4) 公開草案 (Exposuer Draft: 以下, ED とする), 討議資料 (Discussion Memorandum: 以下, DM とする), DM 等に対する意見証明書簡としてのコメントレター (Letter of Comment), 予備の見解/論点整理 (Discussion Paper: 以下, DP とする), 指針草案 (Draft Interpretation: 以下, DI とする) などがあげられる。新日本有限責任監査法人他編 [2011] (7 頁) によれば, 国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board: 以下, IASB とする) において ED とは, 一般からの意見聴衆を目的として, 会計基準書の最終化に先立ち IASB から公表される草案である。DP は ED の前段階の IASB からの公表物であり, 複雑な論点を要する場合に, 一般からの意見聴衆を目的として公表される。DI は一般からの意見聴衆に先立ち, 国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards: 以下, IFRS とする) 解釈指針委員会から公表される草案である。その他, 2010 年にはいくつかのプロジェクトにおいてスタッフ・ドラフト (Staff Draft: 以下, SD とする) が公表されてもいる。ただし SD の作成は, IASB のデュー・プロセスで要求されておらず, コメント募集も行われぬ。SD は, IASB スタッフにより公表されたものであり, それまでの IASB での暫定合意をすでに公表済みの ED あるいは基準書 (最終確定前) に組み込み, 最終基準書公表に先立って行われる外部関係者との間の意見交換に資することが目的とされている (新日本有限責任監査法人他編 [2011] 7 頁参照)。
- (5) 1976 年討議資料の考え方からすれば, 評価が基礎的な概念になるはずであるが, 以後の一連の FASB の概念フレームワークでは評価の側面と共に対応/配分も基礎概念と捉えることができる。1976 年討議資料では資産負債観の利益とは, 期中における企業の純資産の変動のうち, 資本的性質を有する変動分を引いたものである。この定義そのものは概念フレームワークと本質的に一致しているが, 期間利益と表現され, 包括利益でもなければ稼得利益でもない。上述の概念フレームワークは周知のように稼得利益を内包する包括利益である。さらに 1976 年討議資料は測定属性は特定されていないが, 概念フレームワークでは明示されている。このような変化がなぜ生じたのか。それは 1976 年討議資料における純粋な意味での資産負債観がなぜ機能しなかったのか, という問いかけに繋がる。と同時に, 1976 年討議資料の理論モデルの不明瞭さ (1976 年討議資料では, 認識問題について財務諸表要素の定義から認識基準を分離し, 認識基準についてはその検討をあとに委ね, 測定問題に関して会計観の選択と測定属性の問題を分離するということだけを提案していた) が, 概念フレームワークにおいて恣意的に解釈されたとも考えられる。そのような変更の圧力をもたらしたものが, 本稿で取り上げる米国のアカウンティングファームの 1977 年コメントレターにみられる政治的活動であると考え (市川 [2010] 80 頁参照)。
- (6) 藤井 [2007] は, 会計を 1 つの制度と捉えた上で, その形成プロセスと進化の可能性を比較制度分析の概念と考え方にもとづいて明らかにすることにあるとしている。検討にあたっては, 会計基準のみならず, 企業行動を規制する広義のルールも視野に入れている (藤井 [2007] 163 頁)。
- (7) 会計基準設定に向けた諸問題については, この他にも, 例えば梶田 [2018] (63 頁) は, 会計の政治化について, Hussein and Ketz や Gipper et al. を引きながら, 会計基準の設定過程は, 政治的行為の産物としての社会的な決定であり, 会計基準設定過程は, 本来的に政治的なものであり, そして会計基準設定過程における政治的な影響力とは, FASB の使命と合致しない利己主義的な目標をもった経済的実体による会計基準設定への目的を持った介入と定義できると述べている。その上で, ストック・オプションの会計基準を事例として会計の政治化について論じている。
- (8) FASB が公表した 1976 年討議資料の (資産負債観を実質的には推奨する) 内容に対して, Ernst & Ernst の 1 社が述べた反対意見 (収益費用観を推奨する) 内容を「社会的要請」と捉えてよいのか, という疑問もあるかもしれない。後述するように 1977 年コメントレターは 総計 294 通を掲載しており, その枚数は約 2500 枚にもものぼり, その中で収益費用観は 189 通を占める。そのうち「Ernst & Ernst」という文言が「明記」された 1977 年コメントレターは 16 通である。この 16 通は主として「Ernst & Ernst」のセミナーに参加した。パンフレットが送られてきた。この考え方に賛同する。」などが明記されていた。しかしここで注視したいのは, Ernst & Ernst が述べている収益費用観の考え方自体は, 上述の 189 通と非常に似通っている点である。さらに, 他の米国のアカウンティングファームで, このような明確なプロパガンダとも考えられる政治的活動を行っていたコメントは無い。Ernst & Ernst のみである。それらを考慮すれば, 「社会的要請」として捉えることも可能であると考え。
- (9) 会計基準設定の際には, 市場関係者の意見の反映は当然, 不可欠である。実際に会計基準に携わり活用するのは彼等だからである。そして会計基準の概念的な基礎を提供するのが概念フレームワークであるのだから, この両者は切り放して考えられない。

- (10) 一般企業については、Ernst & Ernst によって系統的に Letter of Comment が作成され、銀行関係といった金融面では、主に American Bankers Association が陣頭指揮をとっていたと考えられる。この点については、すでに津守によって同様な指摘がなされているところである（津守 [1990] 770-791 頁参照）。
- (11) この Ernst & Ernst の「三段階」の見解については同じ事を津守 [1990] も指摘している。
- (12) Ernst & Ernst は、収益費用観を支持しており、測定属性に関しては、取得原価主義を選択していた。収益費用観支持者の代表的存在であり、他社へのその影響力は絶大であった。FASB の存在を求めるが、しかし FASB の抽象的で理論的な題材をもつ概念フレームワークの公表は、失望に値するものであり、問題のあるものと痛烈に批判している。その問題を理解するなかで FASB に Ernst & Ernst は、123 枚 (pp.1280-1402) にも及ぶコメントレターを提出している。また FASB の 1976 年討議資料とは反対に、Ernst & Ernst においては定義と測定との分離への批判を主張している (Ernst & Ernst [1977] pp.1280-1402, Letter of Comment No.151/市川 [2010] 107 頁参照)。Arthur Andersen & Co. は、資産負債観を支持しており、測定属性として時価主義を支持していた。資産負債観と時価主義を一貫して支持する代表であるといってよい。会計は現状の中で実際のな事物のなかで根拠付けられるべきであり、営利企業の現実はその資産と負債であること、収益と費用は、資産と負債の変動の結果を記述または説明する単なる慣習的な方法であり所有主持分の変動の分析の一部であることなど述べている。会計の焦点は、資産と負債におかれるべきであり、収益と費用にあるというわけではないと強調している (Arthur Andersen & Co [1977] pp.603-651, Letter of Comment No.87/市川 [2010] 99 頁参照)。本稿は必要に応じて市川 [2020] を一部引用している。ただし、本稿は米国のアカウンティングファームの役割に焦点をあてている点で論旨が全く異なる。
- (13) なおこのような 1976 年討議資料とその後公表された概念フレームワークに関する詳細な検討は、市川 [2010] (59-82 頁) において行っている。
- (14) また小形 [2010] (104 頁) が「会計基準の設定に直接的に関与しているのは、言うまでもなく、設定主体のメンバーである」と述べているように、現在の FASB のボードメンバーの構成も重要であろう。現在 (2020 年 9 月) は次の 7 名で構成されている (カッコ内は主要な出身母体・属性等である)。Richard R. Jones (Ernst & Young), James L. Kroeker (Deloitte), Christine Ann Botosan (professor of accounting), Gary R. Buesser (portfolio manager/research analyst), Susan M. Cospers (FASB's technical director), Marsha L. Hunt (Vice President and Corporate Controller for Cummins Inc), R. Harold Schroeder (A CPA who brings over 30 years of diverse experience in investing and financial reporting to the FASB) である。CPA 3 名、学者 1 名、実務家 3 名の構成として捉えられる。特に Chair の Richard R. Jones は、Ernst & Young で 30 年以上にわたって得られた FASB の深い技術的会計経験がある。ここから理解できるのは、会計基準を作成する段階で、CPA が関わっていることである。大手米国のアカウンティングファーム自体は会計基準に係る議論の中心から退いてはしまったが、会計基準の中核をなす設定団体には、それら米国のアカウンティングファーム出身の CPA が存在していることは付言しておく。
- (15) なお本稿はトップダウンが良いか悪いかを問うているのではなく、市場関係者の代表格とも考えられる、当時の米国のアカウンティングファームのコメントレターがどの程度のインパクトを市場に与えているのかを問うたのである。

参考文献

- AAA [1957] Committee on Accounting Concepts and Standards, "Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements-1957 Revision," *The Accounting Review*, Vol.32, No.4, October ,pp.536-546.
- AAA [1964] "Report of The Committee on Accounting System Instruction," AAA, *The Accounting Review*, Vol.39, No.3, July 1964, pp.715-720.
- AAA [1966] , Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory, *A Statement of Basic Accounting Theory*, AAA.
- Arthur Andersen & Co [1977] "Letter of Comment No.87," *Position papers submitted in respect of Discussion Memorandum, Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement, dated December2, 1976*, PART1, FASB Public Record, FASB, pp.603-651.

- Baker,R.T [1977] "Letter of Comment No.15,"*Position papers submitted in respect of Discussion Memorandum, Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement, dated December2,1976,PART1,FASB Public Record,FASB,pp.94-96.*
- Clevenger,R.C [1977] "Letter of Comment No.82,"*Position papers submitted in respect of Discussion Memorandum, Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement, dated December2, 1976, PART1, FASB Public Record, FASB, pp.574-578.*
- Cornuelle,H.C [1977] "Letter of Comment No.55,"*Position papers submitted in respect of Discussion Memorandum, Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement, dated December2, 1976, PART1, FASB Public Record, FASB, pp.365-366.*
- Dayhood,Jr.,S [1977] "Letter of Comment No.197,"*Position papers submitted in respect of Discussion Memorandum, Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement, dated December2, 1976, PART1, FASB Public Record, FASB,p.1764.*
- Dieker,C.W [1977] "Letter of Comment No.249,"*Position papers submitted in respect of Discussion Memorandum, Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement, dated December2, 1976, PART1, FASB Public Record, FASB, pp.2186-2187.*
- Ernst & Ernst [1977] "Letter of Comment No.151,"*Position papers submitted in respect of Discussion Memorandum, Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement, dated December2, 1976, PART1, FASB Public Record, FASB, pp.1280-1402.*
- FASB [1976] *An Analysis of Issues related to Conceptual Framework for Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement, FASB Discussion Memorandum, FASB.*
- FASB [1977] *Position papers submitted in respect of Discussion Memorandum, Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement, dated December2, 1976, PART1, FASB Public Record, FASB.*
- FASB [1978] *Objectives of Reporting by Business Enterprises, SFAC No.1, FASB, November.*
- FASB [1979a] *Qualitative Characteristics: Criteria for Selection and Evaluation Financial accounting and Reporting Policies, FASB Exposure Draft, FASB, August.*
- FASB [1979b] *Elements of Financial Statements of Business Enterprises, FASB Exposure Draft, FASB, December.*
- FASB [1980] *Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations, FASB Exposure Draft, FASB, March.*
- FASB [1980a] *Qualitative Characteristics of Accounting Information, SFAC No.2, FASB, May.*
- FASB [1980b] *Elements of Financial Statements of Business Enterprises, SFAC No.3, FASB, December.*
- FASB [1980c] *Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations, SFAC No.4, FASB, December.*
- FASB [1981] *Reporting Income, Cash Flows, and Financial Position of Business Enterprises, FASB Exposure Draft, FASB, November.*
- FASB [1983] *Proposed Amendments to FASB Concepts Statements 2 and 3 to Apply Them to Nonbusiness Organizations, FASB Exposure Draft, FASB, July.*
- FASB [1984] *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises, SFAC No.5,FASB, December.*
- FASB [1985] *Elements of Financial Statements, SFAC No.6,FASB, December.*
- FASB [2000] *Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements, SFAC No.7,FASB,February.*
- FASB [2014] *Revenue from Contracts with Customers, Financial Accounting Series,No.2014-09,Topic606.*
- FASB/IASB [2006] *Preliminary Views on an Improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objectives of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-Useful Financial Reporting Information, Financial Accounting Series, No.1260-001, July; IASB, Preliminary Views on an Improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objectives of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-Useful Financial Reporting Information, Discussion Paper, July, IASB.*

- FASB/IASB [2008] *Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objectives of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-Useful Financial Reporting Information*, Exposure Draft Financial Accounting Series, No.1570-100, May, FASB; IASB, *Exposure Draft of An Improves Conceptual Framework for Financial Reporting: Chapter1: The Objectives of Financial Reporting, Chapter2: Qualitative Characteristics of Decision-Useful Financial Reporting Information*, May, IASB.
- FASB/IASB [2010] *Conceptual Framework for Financial Reporting :Capter1,The Objective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter 3 , Qualitative Characteristics of Useful Financial Information*, SFAC NO.8,FASB; IASB [2010] *The Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB.
- Gulling,R.A [1977] "Letter of Comment No.63,"*Position papers submitted in respect of Discussion Memorandum, Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement*, dated December2, 1976 ,PART1, FASB Public Record, FASB, pp.388-390.
- Hanna,V.L [1977] "Letter of Comment No.40,"*Position papers submitted in respect of Discussion Memorandum, Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement*, dated December2, 1976 ,PART1, FASB Public Record, FASB, p.228.
- Hubler,Jr.,M.J [1977] "Letter of Comment No.65,"*Position papers submitted in respect of Discussion Memorandum, Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement*, dated December2, 1976, PART1, FASB Public Record, FASB, pp.394-410.
- IASC [1989] *The Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, July, IASC.
- IASB [2008] Discussion Paper, *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers* ,IASB.
- IASB [2010] Exposure Draft, *Revenue from Contracts with Customers*, IASB.
- IASB [2011] Exposure Draft, *Revenue from Contracts with Customers*, IASB.
- IASB [2013] Discussion Paper, *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*, July, IASB.
- IASB [2014] IFRS No.15,*Revenue from Contracts with Customers*, IASB.
- IASB [2015] Exposure Draft, *Conceptual Framework for Financial Reporting*, May, IASB.
- IASB [2015] Basis for Conclusions Exposure Draft, *Conceptual Framework for Financial Reporting*, May, IASB.
- IASB [2018] *Conceptual Framework for Financial Reporting*, March, IASB.
- Martin, Jr. A. S [1977] "Letter of Comment No.79,"*Position papers submitted in respect of Discussion Memorandum, Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement*, dated December2 ,1976 ,PART1 ,FASB Public Record, FASB, pp.524-526.
- Marszalek,J.J and Lonis,A.L [1977] "Letter of Comment No.47,"*Position papers submitted in respect of Discussion Memorandum, Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement*, dated December2, 1976, PART1, FASB Public Record, FASB, pp.285-289.
- Maugans,E.H [1977] "Letter of Comment No.157,"*Position papers submitted in respect of Discussion Memorandum, Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement*, dated December2,1976,PART1,FASB Public Record,pp.1460-1463.
- Moonitz,M. [1961] *The Basic Postulate of Accounting*, AICPA Accounting Research Study No.1,AICPA.
- Moonitz,M. [1977] "Letter of Comment No.9,"*Position papers submitted in respect of Discussion Memorandum, Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement*, dated December2,1976,PART1,FASB Public Record,FASB,1977,pp.62-79.
- Moore,M.T [1977] "Letter of Comment No.142,"*Position papers submitted in respect of Discussion Memorandum, Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement*, dated December2, 1976, PART1, FASB Public Record, FASB, pp.1196-1200.
- Noriko Ichikawa [2017] *The Conflict of Accounting View and Modern Foundation of Financial Accounting: Auditing firm's point of view on "FASB Discussion Memorandum 1976"*,SURUGADAI ECONOMIC STUDIES, Vol.27,No.1,Sep, pp.103-124.

- Perez,B.G [1977] "Letter of Comment No.250,"*Position papers submitted in respect of Discussion Memorandum, Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement, dated December2, 1976*,PART1, FASB Public Record, pp.2188-2203.
- Smith,J.A [1977] "Letter of Comment No.276,"*Position papers submitted in respect of Discussion Memorandum, Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement, dated December2, 1976*, PART1, FASB Public Record, pp.2328-2329.
- Sprouse,R.T. [1973] "The Balance Sheet-Embodiment of the Most Fundamental Elements of Accounting Theory," in Zeff and Keller eds.,*Financial Accounting Theory I:Issues and Controversies*, 2nd ed., pp.165-173.
- Sprouse,R.T. [1974] "The Balance Sheet-Embodiment of the Most Fundamental Elements of Accounting Theory," in W. E.Stone., *Foundation of Accounting Theory*,2nd printing, University of Florida press.
- Sprouse,R.T. and M.Moonitz [1962] *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*, AICPA Accounting Research Study No.3, AICPA.
- Starret,D.R. [1977] "Letter of Comment No.1," *Position papers submitted in respect of Discussion Memorandum, Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement, dated December2,1976*,PART1,FASB Public Record,FASB,pp.43-45.
- Vollbrecht, J. H [1977] "Letter of Comment No.53,"*Position papers submitted in respect of Discussion Memorandum, Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement, dated December2, 1976*, PART1, FASB Public Record, FASB, p.361.
- 井上良二 [2008] 『新版財務会計論』 税務経理協会。
- 井上良二編 [2014] 『新版財務会計論改訂版』 税務経理協会。
- 井上良二編・市川紀子・吉田智也・木村太一著 [2019] 『新版財務会計論三訂版』 税務経理協会。
- 市川紀子 [2010] 『財務会計の現代基盤』 森山書店。
- 市川紀子 [2015a] 「スプローズ = ムーニッツと資産負債観」 上野清貴編著『会計学説の系譜と理論構築』 中央経済社, 117-128 頁。
- 市川紀子 [2015b] 「アンソニーと収益費用観」 上野清貴編著『会計学説の系譜と理論構築』 中央経済社, 207-219 頁。
- 市川紀子 [2016] 「計算構造類型の再検討：IASB の収益認識基準および概念フレームワークにおける資産負債中心観の変化」『会計』 第 189 巻第 2 号, 200-214 頁。
- 市川紀子 [2018a] 「計算構造類型の再検討—ASBJ の収益認識基準（案）等に観る会計観を中心に—」『会計』 第 193 巻第 4 号, 64-77 頁。
- 市川紀子 [2018b] 「ASBJ の収益認識会計基準の公開草案等に対するコメント一覧とその捉え方」『駿河台経済論集』 第 28 巻第 1 号, 113-129 頁。
- 市川紀子 [2018c] 「ASBJ の収益認識会計基準の公開草案等へのコメントが本会計基準に与えた影響 —ASBJ の本会計基準等に観る会計観も含めて—」『経理研究』 第 60 巻, 91-101 頁。
- 市川紀子 [2019a] 「わが国の金融商品会計基準の動向と展望—井上良二博士の学説を手がかりに」『駿河台経済論集』 第 28 巻第 2 号, 63-82 頁。
- 市川紀子 [2019b] 「わが国の金融商品会計基準改正に向けた意見募集等に対するコメントとその捉え方—本会計基準改正等に観る会計観も含めて—」『産業経理』 第 79 巻第 1 号, 56-67 頁。
- 市川紀子 [2019c] 「わが国の収益認識に関する会計基準および討議資料『財務会計の概念フレームワーク』の関係性—井上良二博士の学説を手がかりに—」『駿河台経済論集』 第 29 巻第 1 号, 57-70 頁。
- 市川紀子 [2019d] 「米国における資産負債中心観の原型と歴史的変遷—1970 年代の FASB の会計基準設定に向けた諸問題を中心に—」国際会計研究会第 36 回研究大会自由論題報告第 4 報告。
- 市川紀子 [2020] 「会計基準設定におけるコメントレターの役割（研究ノート）」『経理研究』 第 61 巻, 74-81 頁。
- 井尻雄士 [1984] 「アメリカ会計の発展事情：政治の中で育つ会計の道」『会計』 第 125 巻第 1 号, 101-128 頁。
- 岩田巖 [1987] 『利潤計算原理』 同文館。

- 岩崎勇 [2017] 「FASB の概念フレームワークについて：財務諸表に対する注記を中心にして」『経済学研究』第 84 巻第 1 号, 77-92 頁。
- 上野清貴 [2019] 『会計の科学と論理』中央経済社。
- 大塚成男 [1988] 『社会的選択としての会計基準の設定』『企業会計』第 40 巻第 4 号, 123-130 頁。
- 大塚成男 [1991] 「FASB における採決ルール変更の影響—条件付き多数決を有する意味」第 51 巻第 1 号, 101-111 頁。
- 大塚成男 [1992] 「合衆国における会計基準設定プロセスの特徴—FASB の外貨換算会計基準を題材として」『會計』第 142 巻第 3 号, 58-72 頁。
- 大塚成男 [2001] 「会計基準設定活動を分析するための枠組み」『會計』第 160 巻第 3 号, 29-41 頁。
- 大塚成男 [2010] 「『取引コスト』概念と会計基準論における課題」『會計』第 178 巻第 3 号, 49-61 頁。
- 大塚成男 [2016] 「会計基準設定の論拠としての外部性」『千葉大学経済研究』第 30 巻第 4 号, 177-196 頁。
- 大塚成男 [2017] 「米国におけるストック・オプション会計の政治化問題」『企業会計』第 69 巻第 3 号, 53-59 頁。
- 小形健介 [2010] 「FASB 企業結合会計基準設定における投票行動の分析—ネットワーク分析の観点より」『企業会計』第 62 巻第 8 号, 104-115 頁。
- 梶田龍三 [2018] 「会計の政治化—ストック・オプションの会計基準を事例として—」『専修商学論集』第 106 号, 63-75 頁。
- 梶田龍三 [2019] 「FASB 概念フレームワークに関するコメント・レターの分析 (1) 概念フレームワークの討議資料 (1974 年) を中心にして」『専修商学論集』第 109 巻, 31-50 頁。
- 梶田龍三 [2020] 「FASB 概念フレームワークに関するコメント・レターの分析 (2) 概念フレームワークの討議資料 (1974 年) を中心にして」『専修商学論集』第 110 巻, 19-50 頁。
- 斎藤静樹 [2011] 「会計基準作りの基準と会計研究」『會計』第 179 巻第 1 号, 1-13 頁。
- 斎藤静樹・大塚成男・八重倉孝・大石桂一・万代勝信・桜井久勝・辻山栄子・池田幸典・山地秀俊・富岡幸雄・関正弘・秋山純一 [2011] 「国際化と基準作りの基準」『會計』第 179 巻第 1 号, 113-147 頁。
- 佐々木隆志 [2016] 「新収益認識基準におけるもう一つの資産負債アプローチ」『會計』第 189 巻第 6 号, 1-13 頁。
- 佐藤信彦 [2017] 「日本におけるリース会計の政治化問題」『企業会計』第 69 巻第 3 号, 21-28 頁。
- 新日本有限責任監査法人・河野明史・腰原茂弘・田邊朋子編 [2011] 『完全比較国威会計基準と日本基準第 2 版』清文社。
- 辻山栄子 [2011] 「会計基準の国際化と会計基準のメタ・ルール」『會計』第 179 巻第 1 号, 52-67 頁。
- 角ヶ谷典幸 [2015] 「会計観の変遷と収益・利益の認識・測定パターンの変化」『企業会計』第 67 巻第 9 号, 33-43 頁。
- 津守常弘 [1988a] 「会計原則と利益概念—『包括的利益』概念と『稼得利益』概念に関連して」『産業経理』第 47 巻第 8 号, 1-10 頁。
- 津守常弘 [1988b] 「会計基準設定の現代的特徴と方向 (1)」『會計』第 133 巻第 1 号, 44-64 頁。
- 津守常弘 [1988c] 「会計基準設定の現代的特徴と方向 (2)」『會計』第 133 巻第 2 号, 251-268 頁。
- 津守常弘 [1990] 「FASB 『概念的枠組』の形成と測定属性の問題」『會計』第 137 巻第 6 号, 770-791 頁。
- 津守常弘 [1991] 「アメリカ会計原則設定史の歴史的教訓」『JICPA ジャーナル』第 3 巻第 1 号, 41-45 頁。
- 戸田龍介 [1991] 「米国における資産負債中心主義の検討—財務諸表の有機的結合を中心として—」『経済論究』第 81 号, 九州大学大学院経済学会。
- 徳賀芳弘 [2002] 「会計における利益観—収益費用中心観と資産負債中心観」『会計基準の基礎概念』中央経済社, 147-177 頁。
- 新田忠誓 [2015] 「計算構造論・考：収益費用アプローチと資産負債アプローチ」『財務会計研究』第 9 巻, 1-22 頁。
- 中村忠編 [1994] 『財務会計と制度会計』白桃書房。
- 藤井秀樹 [1997] 『現代企業会計論』森山書店。
- 藤井秀樹 [2007] 『制度変化の会計学—会計基準のコンバージェンスを見すえて』中央経済社。
- 藤井秀樹 [2019] 『入門財務会計第 3 版』中央経済社。
- 山田純平 [2019] 「アメリカの会計事情とその論争点—アメリカ会計基準をめぐる環境変化—」『會計』第 195 巻第 3 号, 63-77 頁。

山田康裕 [2015] 「収益認識プロジェクトにおける基準設定の力学」『会計』第 187 巻第 4 号, 27-39 頁。

米山正樹 [2015] 「アカデミック・フォーサイト 問い直すべき概念フレームワークの存在意義—『概念フレームワーク』見直しプロジェクトの成果と課題」『会計・監査ジャーナル』第 27 巻第 11 号, 67-76 頁。

米山正樹 [2018] 「会計基準研究における対象領域の拡張」『会計』第 187 巻第 4 号, 27-39 頁。

(付記) 本稿は、グローバル会計学会第 3 回 (2020 年 9 月 7 日) で報告したものに、加筆修正したものである。大会当日は司会者の吉田智也准教授 (中央大学)、ご参加なされた小野正芳教授 (千葉経済大学)、椛田龍三教授 (専修大学)、金子友裕教授 (東洋大学) から貴重なご質問ならびにご指摘を頂いた。記して謝意を申し上げたい。また大学院時代から御教示頂いている大塚成男教授 (千葉大学) から、多面に於いてお教え賜ったことにも、感謝の意を表したい。なお、あり得べき誤謬は、すべて筆者の責に帰す。

(審査受付 2020 年 9 月 29 日)

(掲載決定 2021 年 1 月 8 日)