

FASB 概念フレームワークに関する公聴会の分析 —FASB 概念フレームワークの討議資料（1974年）を中心に—

梶 田 龍 三*

目次

- I はじめに
- II FASB 概念フレームワークの討議資料（1974年）に関する公聴会での意見聴取（1）
 - II-1 1974年9月23日午前の部の意見聴取
 - II-2 1974年9月23日午後の部の意見聴取
- III FASB 概念フレームワークの討議資料（1974年）に関する公聴会での意見聴取（2）
 - III-1 1974年9月24日午前の部の意見聴取
 - III-2 1974年9月24日午後の部の意見聴取
- IV おわりに

I はじめに

すでに別稿1（梶田 [2019a]）では，意思決定・有用性概念の起源を，当時，シカゴ大学にいた経済学者の Clark [1923] の理論—異なった目的のための異なった原価を主張—に由来することを明らかにした。その後，シカゴ大学にいた Vatter [1945] が Clark の見解を継承していき，Vatter を介して，原価計算の領域において，Horngren [1962] が意思決定・有用性—関連原価計算—を継承していった。さらに，Vatter を介して，財務会計の領域において，Staubus [1961] と Sorter [1969] が意思決定・有用性を継承していき，Sorter の会計思想が，Trueblood 報告書（AICPA

[1973]）へ継承されていった。FASB 概念フレームワーク第1号（FASB [1978]）は，Trueblood 報告書の12の会計目的の内，意思決定・有用性を主目的として継承するとともに，会計責任と受託責任も継承していった¹⁾。

別稿2（梶田 [2019b]）と別稿3（梶田 [2020]）では，FASB 討議資料（1974年，cf.FASB [1974a]）に対するコメント・レター（1974年）の内容を詳細に分析してきた。分析の結果，Trueblood 報告書（1973年，cf.AICPA [1973]）の会計目的—12の会計目的のうちの，第1の会計目的，第3の会計目的，第5の会計目的，および第7の会計目的に分析範囲を限定—の内容と，FASB 概念フレームワーク第1号（1978年）の会計目的の内容の相互関係は，Trueblood 報告書（1973年）の第1，第3，および第5の会計目的が，その順番通りに FASB 概念フレームワーク第1号に概ね継承されていったことを明らかにした。しかし，Trueblood 報告書の第7の会計目的（現在価値情報）は，FASB 概念フレームワーク第1号に継承されなかった。ここでは，コメント・レターで最も支持が多かったのは，Trueblood 報告書（1973年）の第5の会計目的（会計責任や受託責任）—同意が反対の2倍以上あった—であったが，FASB の概念フレームワーク第1号（1978年）では，概念フレームワークの発足当初より意思決定・有用性目的を最も重視していたので，第5の会計目的を主目的とするのではなく，副次的な

* 専修大学商学部教授

会計目的として位置付けるとともに、コメント・レターで同意が反対を少し超過していた Trueblood 報告書（1973年）の第1の会計目的—同意が反対より6通多い—を主目的に位置づけている。したがって、ここでは、FASB の概念フレームワーク第1号（1978年）は、発足当初より、意思決定・有用性目的を最も重視していたので、FASB 討議資料（1974年）に対するコメント・レターの支持の多寡—支持が多かったのは、Trueblood 報告書（1973年）の第5、第1、および第3会計目的の順番—に対応した継承はされないで、Trueblood 報告書（1973年）の諸会計目的—第1、第3、および第5の会計目的の順番—を、ほぼ同様の順番で継承していった²⁾。

ただ、別稿2と別稿3では、FASB 討議資料（1974

年）に対する公聴会（FASB [1974b]）の内容を分析していなかった。そこで本稿では、主として20の団体・個人の公聴会の内容を、Trueblood 報告書（1973年）の第1の会計目的、第3の会計目的、第5の会計目的、および第7の会計目的に分析対象を限定しながら詳細に分析する。

II FASB 概念フレームワークの討議資料（1974年）に関する公聴会での意見聴取（1）

II-1 1974年9月23日午前の部の意見聴取

FASB は、概念フレームワークの討議資料（1974年）に関する公聴会を、1974年9月23日（午前の部と午後の部）と9月24日（午前の部と午後の部）に開催している。この公聴会には、20の団体・個人が参加し

図表1 公聴会で意見聴取した20団体・個人の名称

【1974年9月23日の午前の部】

- (1番) Exxon Corporation（作成者：A. L. Monroe）
- (2番) Dan M. Guy and M. Herschel Mann（Texas 工科大学の教員）
- (3番) Price Waterhouse & Co.（監査法人：Henry P. Hill）
- (4番) George H. Sorter（New York 大学の教員）
- (5番) Financial Executives Institute: Committee on Corporate Reporting（作成者の団体・財務担当重役協会：会計報告委員会）

【1974年9月23日の午後の部】

- (6番) Arthur Andersen & Co.（監査法人：George R. Catlett and Herbert Miller）
- (7番) Donald R. Brinkman（作成者）
- (8番) American Accounting Association: Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports（アメリカ会計学会：外部財務報告のための概念基準委員会：Kermit D. Larson）
- (9番) Federal Government Accountants Association: Financial Management Standards Board（連邦政府会計士連盟：財務経営基準審議会：Donald L. Scantlebury）

【1974年9月24日の午前の部】

- (10番) Touche Ross & Co.（監査法人：Robert S. Kay and Martin S. Gans）
- (11番) Shell Oil Company（作成者：Robert C. Thompson and Robert L. Koons）
- (12番) National Electrical Manufacturers Association（作成者の団体：Thomas B. Faults）
- (13番) Diran Bodenhorn（Cleveland 州立大学の教員）
- (14番) Ernst & Ernst（監査法人：Robert K. Mautz）

【1974年9月24日の午後の部】

- (15番) Robert H. Schueler（Nevada-Reno 大学の教員）
- (16番) The Financial Analysts Federation・Financial Accounting Policy Committee（利用者の団体・財務分析連盟：財務会計政策委員会：Frances Stone）
- (17番) Edward Stamp（Lancaster 大学（英国）の教員）
- (18番) Haskinss & Sells（監査法人：Hector Anton）
- (19番) National Association of Accountants・Management Accounting Practices Committee（国内会計士協会・管理会計実務委員会：Gordon Shillinglaw）
- (20番) Frank T. Weston（個人）

（出所）FASB [1974b] index の内容より作成。なお、一部分、修正した。

て、それぞれの意見を述べ、FASB のメンバーと議論（質疑応答）している。ここでは、FASB のメンバーと公聴会の参加者との議論（質疑応答）には深く立ち入らないで、12の会計目的を提言した Trueblood 報告書（1973年）の第1の会計目的（経済的意思決定＝意思決定・有用性）、第3の会計目的（キャッシュ・フローの予測等）、第5の会計目的（会計責任や受託責任）、および第7の会計目的（現在価値の情報）に分析対象を限定している。公聴会の内容を分析する前に、FASB 概念フレームワークに関する公聴会で意見を述べた団体・個人の名称（氏名）を示しておこう（図表1を参照）。

当時、FASB の委員長であった Marshall Armstrong は、6名のメンバー—① Walter Schuetze, ② Robert May, ③ Arthur Litke, ④ Robert Sprose, ⑤ Donald Kirk, および⑥ John Queenan—を紹介し（FASB [1974] p.1）、「公聴会の主題（subject of this hearing）」（FASB [1974] p.1）が、会計と報告のための概念フレームワークになった経緯についてつぎのような興味ある発言をしている。

FASB の設立当初の意向は、取引の「形式にかかわらず」、「取引の実質を決定するさいの手引きとなるような質的〔会計〕基準（qualitative standards to provides guidance in determining the substance of a transaction）」を開発すること、つまり、「財務報告における公正な表示のための質的な基礎（qualitative basis for fair presentation in financial reports）」を開発することであった。この「質的〔会計〕基準」を実際開発するためには、「同一の取引や事象を報告する際の〔会計選択の〕差異を、〔統一する方向へ〕狭くする方法（way to narrow the differences in the reporting of similar transactions or events）」を開発することであると考えられてきた（FASB [1974] pp.2-3）。

ところが、AICPA が1973年10月に公表した Trueblood 報告書は、「FASB」に「非常に重大な（very significant）」影響を及ぼし、それにより「FASB のプロジェクトの範囲」は、「幅の広い質的〔会計〕基準プロジェクト（broad qualitative standards project）」に拡張されるべきであると結論づけられた。この

Trueblood 報告書（1973年）の多大な影響を受けて、「会計目的」を最上位に位置付けるという観点から、「FASB のメンバーは、そのプロジェクト〔幅の広い質的会計基準プロジェクト〕が、〔会計〕目的、質的特性および会計情報の利用者の情報要求を含む、財務会計と報告のための全概念フレームワークを包含すべきであるということを決めた（the members of the Board decided that the project should encompass the entire conceptual framework for financial accounting and reporting including objectives, qualitative characteristics and the information needs of users of accounting information）。」したがって、その「プロジェクトの名称」も、幅の広い質的〔会計〕基準プロジェクトから、財務「会計と報告のための概念フレームワーク：〔会計〕目的、質的特性、および〔会計情報の利用者が〕要求した〔会計〕情報（the Conceptual Framework for Accounting and Reporting: Objectives, Qualitative Characteristics and Information needed）」プロジェクトへ変更されてきた（FASB [1974] p.3）。

ここでの Armstrong の発言は、FASB の基本的な構想に係る誠に重大な発言を含んでいる。まず、FASB は、設立当初において、同一の取引や事象を報告する際の会計選択の差異を、できるだけ狭くする（統一する）ための質的基準の開発に着手しようとしていた。この段階（FASB の設立から1973年の9月まで）では、「意思決定・有用性アプローチ」³⁾を採用しようとしたのか否かは明確になっていないが、少なくとも、会計選択の差異の問題—統一性 vs. 弾力性の問題⁴⁾—に議論が集中し、利用者の要求を重視する利用者指向的な発想は、十分に展開されていないように思われる。

ところが、1973年10月に Trueblood 報告書—意思決定・有用性アプローチを採用—が公表されたことにより、FASB の基本的な構想は、劇的な構造変化を成し遂げる。すなわち、FASB は、設立当初より俎上に載せていた会計選択の差異の問題—統一性 v. 弾力性の問題—を対象とした質的基準の開発から、当初の質的基準の範囲を拡大し、利用者指向を重視した意思決定・有用性アプローチを所与のものとして、会計目

的、質的特性、および利用者の情報要求を主軸に据えた概念フレームワークの開発へ急旋回していくのである。つまり、この段階（1973年10月以降）に至ると、FASBでは、もともと作成者指向＝「古典的アプローチ」⁵⁾に深く関係すると思われていた会計選択の差異の縮小問題を破棄し、まさに意思決定・有用性アプローチへ大転換し、利用者指向という発想の転換をその底流に据え置き、会計目的一特に経済的意思決定＝意思決定・有用性一の模索を第1に重要視する概念フレームワークの設定活動が胎動してくるのである。それでは、以下において、このようなArmstrongの発言を踏まえて、公聴会の内容を詳細に分析してみよう。

（1番）Exxon Corporation（作成者：A. L. Monroe）は、つぎのように述べている。

「財務報告の受託責任の機能（stewardship function）」に関連した、Trueblood 報告書（1973年）の第5の会計目的に「同意する。」「財務諸表の基本的な目的（purpose）は、企業の経営者の受託責任（management's stewardship）に関して、主要な利用者（現在と潜在的な株主）に報告することである。」「会計と報告に関しての第1の〔会計〕目的（primary purpose and objective）は、経営者が、受託責任の結果（results of its stewardship）に関する有意義で有用な〔会計〕情報を提供することである。」また、「受託責任の報告に際して、経営者により提供された実際の〔会計〕情報は、主要な利用者が彼ら自身の予測（forecasts）」のために利用することができる、と感じている。しかしながら、Trueblood 報告書（1973年）の第3の会計目的に関する「予測プロセスや予想の（predictive process and forecasting）ための〔会計〕情報」の強調、「将来キャッシュ・フローの強調」および「予測を開示する理念（idea of disclosing forecasts）」に対しては反対する。すなわち、「現在と将来の株主の個人的な現金の収支」は、「将来の配当」や将来の株価に依存するが、それらの金額は「正確に予測することができない」ので、「企業の将来キャッシュ・フローについての〔会計〕情報を開示する」ことには「反対する。」Trueblood 報告書（1973年）の

第1の会計目的に関して、「経済的意思決定」目的は、「受託責任」の観点より「予測プロセス」を含むので「支持しない。」さらに、Trueblood 報告書（1973年）の第7の会計目的に関して、「現在価値（current value）」は、状況によって、異なった意味、金額、および定義となり、「継続企業の現在価値（current value of a going concern）」と、「解散企業の現在価値（current value of a company in liquidation）」とは異なるとし、暗に批判している（FASB [1974b] pp.8, 9, 10, 12, 13, 14, 15, 19）。

ここでは、会計の「基本目的」が、Trueblood 報告書（1973年）の第5の会計目的である「経営者の受託責任会計（management stewardship accounting）」（FASB [1974b] p.18）であるとして、強く支持している。また、Trueblood 報告書（1973年）の第1の会計目的である経済的意思決定＝意思決定・有用性と、第3の会計目的であるキャッシュ・フローの予測等、および第7の会計目的である現在価値の情報に関しては反対している。

（2番）Dan M. Guy and M. Herschel Mann（Texas 工科大学の教員）は、つぎのように述べている。

Trueblood 報告書（1973年）の第3の会計目的に関して、「財務諸表の重要な〔会計〕目的」は、関連する不確実性の金額やタイミングに関連して、「キャッシュ・フローを予測する際に有用な〔会計〕情報を提供することである」としているが、この提案には「反対である。」「財務諸表は、予測プロセス（predictive process）のための十分な〔会計〕情報をすでに提供してきたので、「キャッシュ・フローの予測可能性（cash flow predictability）に関する〔会計〕情報」は、必要ではない。第7の会計目的に関して、「価値変動（value changes）」を損益計算書で報告することに対しては、「反対である。」「未実現の価値変動」は、もし報告されるとすれば、「取引で生じた利益（transaction earnings）」と区別しなければならない。すなわち、「回答者」は、「現在価値に関する追加的な〔会計〕情報の開示」が望ましいと考えており、現在「価値の変動」は、「損益計算書に含められるべきではない。」「歴史的な原価から現在価値への移行」は、「項

目ごと (item-by-item)」に接近すべきである (FASB [1974b] pp.40, 43)。

ここでは、Trueblood 報告書 (1973年) の第3の会計目的と第7の会計目的に反対しているが、現在価値に関する会計情報は取引で生じた実現利益とは区別して、報告されなければならないとしている。

(3番) Price Waterhouse & Co. (監査法人: Henry P. Hill) は、つぎのように述べている。

Trueblood 報告書 (1973年) の第1の会計目的に関連して、会計「情報のための利用者ニーズ」は、あまり「確実」ではない。Trueblood 報告書の第7の会計目的に関して、「現在価値」は、「市場性のある投資 (marketable investments)」に対しては「有用な概念」かもしれないが、工場等に「現在価値」を適用することはできない。「現在価値」は、「棚卸資産の市場価値 (market value)」を測定するに際して、「継続企業概念」のもとでの「取替原価 (replacement cost)」を適用するという「会計方式 (accounting formula)」と同じではない。したがって、「現在価値」は、「FASB により〔今後の〕個別的な研究の題材 (subject of a separate study by FASB)」にすべきである。

ここでは、会計情報のための利用者ニーズを理解するのには不確実性がともなうとしており、これは、暗に Trueblood 報告書 (1973年) の第1の会計目的に反対しているものと思われる⁶⁾。また、Trueblood 報告書 (1973年) の第7の会計目的にも反対している (FASB [1974b] pp.58,65)。

(4番) Trueblood 報告書 (1973年) を作成した時の中心人物⁷⁾であった George H. Sorter (New York 大学の教員) は、つぎのように述べている。

会計における「異なった測定は、異なった正確さのレベル (different level of precision)」や「異なった原価 (different cost)」を意味するが、それは、会計においてなぜ「測定」をするのかということを知るうえで重要である。Trueblood 報告書 (1973年) は、「財務諸表の諸目的 (objectives) は、経済的意思決定のための有用な〔会計〕情報 (useful information for economic decisions) を提供することである」と規定

している。「私 [Sorter]」は、それらを「経済的意思決定と呼ぼうが、財務的意思決定と呼ぼうが (whether you call them economic or financial decisions)」問題はないと思っている。「経済的意思決定の本質 (essence)」は、「犠牲と便益の釣合い (trade-off between sacrifices and benefits)」であり、そのためには、「金額、タイミング、および関連した不確実性」に関する「犠牲と便益の変わりやすい目的適合性 (relevant variables of sacrifices and benefits) を確認する」ことである。「FASB」は、Trueblood 報告書 (1973年) の諸目的を「採用すべきである。」Trueblood 報告書 (1973年) の第1の会計目的から第6の会計目的までは、FASB が「即座に採用する」ようにすべきである。Trueblood 報告書 (1973年) の第7の会計目的から第10の会計目的までは、「FASB により追加的な研究 (additional research) や議論をした後に」、個別的に研究されるべきである (FASB [1974b] pp.80-81, 82, 83, 95, 98)。

ここでの異なった測定は、異なった原価を意味するといった記述は、意思決定・有用性の起源とされている Clark [1923] の見解—異なった目的のためには、異なった原価を適用する—に、影響を受けたものと思われる⁸⁾。また、ここでは、FASB は、Trueblood 報告書 (1973年) の諸目的 (第1, 第3, 第5, および第7の会計目的) を採用すべきであると記述しているので、Trueblood 報告書 (1973年) の第1の会計目的、第3の会計目的、および第5の会計目的に同意している。しかし、第7の会計目的に関しては、追加的な研究等をすべきとしている。それゆえ、第7の会計目的に関しては、同意している側面と、反対している側面—より一層の研究をすべきであるという側面—とが併存していると解釈しておきたい。

(5番) Financial Executives Institute; Committee on Corporate Reporting (作成者の団体・財務担当重役協会: 会計報告委員会) は、つぎのように述べている。

FASB は、Trueblood 報告書 (1973年) において、「提案された諸目的や質的特性 (proposed objectives and qualitative characteristics)」を採用すべきではない。「基本的に」、「財務諸表の最も重要な目的 (over-

riding purpose) は、経営者」が、株主に、「過去に生じてきた」出来事を報告することである。「われわれ〔当委員会〕の基本的な目的 (basic objective) は、経営者により報告される受託責任 (stewardship)」目的であると考えている。Trueblood 報告書 (1973年) の「目的5〔第5の会計目的〕」である「受託責任報告の理念 (idea of stewardship reporting)」を支持する。「財務諸表の〔会計〕目的は、財務報告」に関する現実的な諸問題を解決すべきである。「目的1〔第1の会計目的〕」を「文字通りに容認すること (literal acceptance)」は、「あらゆる種類の情報」すなわち「労働者の賃金や労働交渉 (labor rates, labor negotiations)」等に関するあらゆる「開示要求 (demands for disclosure)」の道を開くことになるだろう。「財務上の開示の目的として予測の規定、あるいは予測情報」を考慮する立場に「強く反対する。」第7の会計目的である「現在価値の情報の規定」した部分を、会計「目的」と考えていない。(1)「損益計算書」を「第1 (primacy)」と考えるのか、それとも「貸借対照表の財政状態を測定すること (measurement of financial position on the balance sheet)」を第1と考えるのか、(2)「現在価値の情報」の規定、および (3)「資産の定義と収益認識を定義する諸問題」等の「課題 (subjects)」は、「熟慮を要する領域 (philosophical areas)」なので今後、注意深く探求されるべきであろう (FASB [1974b] pp.104, 105, 109, 111, 120, 121)。

ここでは、まず、財務諸表の会計目的は、財務報告に関する現実的な諸問題を解決すべきであるという立場から、Trueblood 報告書 (1973年) の第5の会計目的に同意している。しかし、Trueblood 報告書 (1973年) の第1の会計目的を文字通りに容認することは、あらゆる情報を開示しなくてはならないので懸念を表明しているが、これは第1の会計目的の反対を暗示しているものと理解しておきたい。また、予測情報に強く反対するとしているが、これは、Trueblood 報告書 (1973年) の第3の会計目的に反対しているものと理解しておきたい。さらに、第7の会計目的である現在価値の情報提供を、会計目的とは考えていないとしているが、これは第7の会計目的に反対しているものと理解しておきたい⁹⁾。

II-2 1974年9月23日午後の部の意見聴取

(6番) Arthur Andersen & Co. (監査法人: George R. Catlett and Herbert Miller) はつぎのように述べている。

「多くの場合、原価」あるいは「会計における原価基礎」は、「価値の大きな指標 (great indicator of value)」である。しかし、「価値と原価は非常に〔大きく〕異なっている。」「原価は、企業の経済的資源のなかの所有者の持分を表していない。」「1,000万ドルの価値を持つ」資産に対して「1万ドル」を支払ったとしよう。ここでの「受託責任」は、1万ドルの資産に対してではなく、「1000万ドルの資産」に対して生じることになる。つまり、「私 [Catlett]」は、「受託責任」概念は、原価のみならず、「価値」にも向かうべきであると考えている (FASB [1974b] pp.145, 151, 152, 152-153)。

ここでは、Trueblood 報告書 (1973年) の第5の会計目的である受託責任—原価重視—のみならず、価値＝時価の変動も考慮した受託責任も支持している。このように価値の変動を支持するのであれば、Trueblood 報告書 (1973年) の第7の会計目的に暗に同意しているものと理解しておきたい¹⁰⁾。

(7番) Donald R. Brinkman (作成者: コンサルタント業務) は、つぎのように述べている。

現在、「私 [Brinkman]」は、評価問題 (valuation problems)」を伴う「政府」や「企業」の「独立したコンサルタント」をしている。われわれは、「Sorter 教授 [Trueblood 報告書 (1973年) を作成した中心人物] がすでに述べた」ように、「金額、タイミング、および価値」の不確実性を測定することを試みているところである。Trueblood 報告書 (1973年) の第1から第9までの会計目的に同意する。「経済的意思決定のための〔会計〕情報」との関連で、Trueblood 報告書 (1973年) において述べられている「基本目的〔第1の会計目的〕」と、「経営者の受託責任に関連する第5目的〔第5の会計目的〕」との間に「衝突」はない (FASB [1974b] pp.154, 160, 161, 163)。

ここでは、Trueblood 報告書 (1973年) を作成した中心人物であった Sorter を支持して、第1、第3、第

5, および第7の会計目的に同意するとともに, 第1の会計目的と第5の会計目的は, 衝突しないとしている。これは, Brinkman の仕事は, 政府や企業等の評価問題を取り扱っているからであると推察される。

(8番) American Accounting Association : Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports (アメリカ会計学会 : 外部財務報告のための概念基準委員会 : Kermit D. Larson) は, つぎのように述べている。

会計における「概念フレームワークという言葉」それ自体は, 「非常に多様な見方 (wide variety of perceptions)」を提起しているが, FASB が, Trueblood 報告書 (1973年) における「目的1と3〔第1の会計目的と第3の会計目的〕を正式に承認すること (formal acceptance)」を歓迎する。「目的5〔第5の会計目的〕の内容」は, 「目的1と3〔第1と第3の会計目的〕の拡張 (amplification)」を促すものでなければ, あまり意味がない。「われわれ [AAA] の結論 (Our conclusion)」は, 「財務諸表の経済的, 政治的, および社会的な役割 (economic, political and social role of financial statements)」を, 「会計政策の決定 (accounting policy decisions)」, すなわち会計基準の設定に際して組み込まれるべきであるというものである (FASB [1974b] pp.178, 180, 192)。

ここでは, 財務諸表の経済的, 政治的, および社会的な役割を重視するという立場から, Trueblood 報告書 (1973年) における第1の会計目的と第3の会計目的に同意しながらも, 第5の会計目的が, 第1と第3の会計目的を拡張するものでなければ, 意味がないとしている。これは, Trueblood 報告書 (1973年) の第1と第3の会計目的と, 第5の会計目的が対立する場合は, 第5の会計目的に同意しないということを暗示している。それゆえ, ここでは, 第5の会計目的に関して, 状況によっては, 同意する場合と, 反対する場合があると理解しておきたい。

(9番) Federal Government Accountants Association: Financial Management Standards Board (連邦政府会計士連盟 : 財務経営基準審議会 : Donald L. Scantle-

bury) は, つぎのように述べている。

ここでは, 「政府の財務諸表の目的は, 組織の目標を達成するために, いかにか効率的な資源管理をしているか否かを, 「評価するための有用な情報を提供することである」 (FASB [1974b] p.201) と述べているが, Trueblood 報告書 (1973年) の第1, 第3, 第5, および第7の会計目的に関して何も意見を述べていない。

Ⅲ FASB 概念フレームワークの討議資料 (1974年) に関する公聴会での意見聴取 (2)

Ⅲ-1 1974年9月24日午前の部の意見聴取

(10番) Touche Ross & Co. (監査法人 : Robert S. Kay and Martin S. Gans) は, つぎのように述べている。

「目的志向の財務諸表 (objectives-oriented financial statements)」や「利用者が要求する〔会計〕情報 (information needed by users)」を提供することを重視する観点から, 「われわれの会社 [Touche Ross & Co.] は, 「FASB」が「スタディ・グループ報告書 [Trueblood 報告書]」のすべての会計目的を採用することを「強く支持する (strongly supports)。」「FASB が財務諸表に関する一連の〔会計〕目的を採用すること (FASB adoption of a set of objectives of financial statements)」は, 会計「基準や手続き」が論理的に説明することができる「出発点 (a point of embarkation)」を確立することになるだろう。「現在価値」の領域において, 確かに, それらが進展し続ける「要求」がある。FASB が, Trueblood 報告書 (1973年) の会計目的を採用とした場合は, 「利用者のためのキャッシュ・フロー指向 (cashflow orientation)」を即座に認める必要があるであろう。「現在価値」は, 少なくともいくつかのケースにおいて, 「将来のキャッシュフローの評価を認めることが必要になる」し, また「財務諸表で与えられた〔会計〕情報は, 事実と解釈 (fact versus interpretation)」の両方を描くものでなければならない (FASB [1974b] pp.210-211, 211, 215, 218)。

ここでは, Trueblood 報告書 (1973年) の第1, 第3, 第5, および第7の会計目的に同意している。ま

た、利用者グループは、「投資家、債権者、政府機関、非営利団体—労働組合やエコノミストを含む—」(FASB [1974b] p.227)と規定し、広くとらえている。

(11番) Shell Oil Company (作成者: Robert C. Thompson and Robert L. Koons) は、つぎのように述べている。

Trueblood 報告書 (1973年) では、「財務諸表と財務報告の間の区別」はされていないし、「財務諸表の受託責任は、適切に認識されていない」が、会計「目的5」である受託責任目的に同意する。「われわれ [Thompson and Koons] は、財務諸表の〔会計〕目的が、企業に投下された資金の利用に関して、投資家へ報告」することであり、これは、基本的に、「企業における財務的利害 (financial interest) をもつ所有者やその他の投資家に対する、経営者の受託責任の財務報告である」と信じている。Trueblood 報告書 (1973年) の「第5〔の会計〕目的」は、経営者の会計責任あるいは受託責任 (management accountability or stewardship)」であるが、当社は、「財務諸表の〔会計〕目的としてそれ〔経営者の会計責任あるいは受託責任〕」に同意する。Trueblood 報告書 (1973年) の第1の会計目的に関して、「財務諸表ではなくて、財務報告」の次元で述べられていれば、合理的に支持しうるであろう。すなわち、「財務報告の〔会計〕目的は、経営者が、信頼性があり原価を超えた便益を持つと信じる投資意思決定のための有用な〔会計〕情報 (information useful for investor decisions)」を提供することである (FASB [1974b] pp.237, 238, 239, 242, 246)。

ここでは、Trueblood 報告書 (1973年) では、第1の会計目的である経済的意思決定を最も重視しており、第5の会計目的である受託責任をあまり重視していないが、この作成者は、第5の会計目的である経営者の受託責任を最も重視すべきであるとしている。また、第1の会計目的は、財務諸表ではなく、財務報告の中で認められるべきものであるとしているので、この第1の会計目的は暗に反対していると理解しておきたい¹¹⁾。

(12番) National Electrical Manufacturers Association (作成者の団体: Thomas B. Fauls) は、つぎのように述べている。

「財務諸表のための〔会計〕目的」は必要である。Trueblood 報告書の会計目的の「底流にある姿勢 (undercurrent attitude)」は、「財務担当重役や会計士」に対して「敵対的な特性 (adversary nature)」が見てとれるし、Trueblood 報告書は、「情報の表示が引き出される情報システム」をあまり参考にしていないので、「われわれ [Fauls] は、それらの目的 [Trueblood 報告書の会計目的] を認めない。」Trueblood 報告書は、「利用者の情報要求」は、「ある程度確実に」知ることはできないと述べているし、また、Trueblood 報告書を作成したメンバーである Sidney Davidson は、「公表財務諸表は、経営者に関する報告書である」と述べている。しかし、Trueblood 報告書は、「財務諸表を作成する人々」ではなく、その「利用者」を最も重視しているので、「全く新しいねじれ (quite a new twist)」を生んでいる。「われわれ [Fauls] は、FASB は財務諸表の多くの〔会計〕目的の1つとして、現在価値」を「採用すべきである」とは考えていない。また、「受託責任を歴史的な原価以外の他の価値〔時価〕で測定すること (to measure stewardship on values other than historical costs)」も考えていない (FASB [1974b] pp.260, 262, 263, 263-264, 274)。

ここでは、Trueblood 報告書 (1973年) の会計目的に対して、基本的に反対をしているが、これは、そもそも、財務諸表の作成者でなく利用者のみを重視する Trueblood 報告書の姿勢に反対しているように思われる。そして、特に Trueblood 報告書 (1973年) の第7の会計目的である現在価値に反対し、時価で測定される受託責任にも反対している。したがって、ここでは、歴史的な原価で測定される受託責任 (第5の会計目的) を暗に支持しているものと理解しておきたい。

(13番) Diran Bodenhorn (Cleveland 州立大学の教員) は、つぎのように述べている。

Trueblood 報告書 (1973年) に関する「私 [Bodenhorn] の一般的な批判は、財務諸表の潜在的な利用

(potential use)」を強調しているが、「それらの内容 (content)」に関しては「十分に強調していない」点である。会計「プロフェッションと FASB の主要な関心は、財務諸表の内容に関係する意思決定者への手引き (guidance to be decision-makers) を提供すべきである。」1974年の FASB「討議資料に反映されてきた」Trueblood 報告書 (1973年) の「多くの〔会計〕目的」は、「経済的意思決定、予測 (predicting)、比較、および評価のために有用な〔会計〕情報を提供することに関係する。」「私〔Bodenhorn〕は、有用性のない〔会計〕情報 (useless information) を公表すべきではない」という点に同意するが、「FASB も会計プロフェッション」も、「意思決定、予測、比較、および評価」をあらゆる場面において統制することはできない。私の友人の George Sorter〔Trueblood 報告書を作成した中心的な人物〕が、Trueblood 報告書 (1973年) の会計「目的が採用されれば」、「測定されるべき概念や使用されるべき手続き」は、その会計「目的より直接的に引き出されるであろう」と主張しているが、それに「反対である。」「受託責任」には、「2つの異なった観念 (two different notions)」がある。第1は、Trueblood 報告書 (1973年) で採用された「すべてを包含した会計責任の観念 (all-embracing notion of accountability)」¹²⁾であり、第2は、投資された「資金」に関して、会社がどのように運用してきたかを、「財務諸表の読者〔投資家〕」に報告するという「伝統的な受託責任の観念 (historical notion of stewardship)」である。「私〔Bodenhorn〕」は第1の立場に同意する。例えば、本公聴会で意見を述べた (6番) の Arthur Andersen & Co. が例示しているように、「1,000万ドルの価値を持つ」資産に対して「1万ドル」支払った場合、「われわれ〔Bodenhorn〕は、歴史的原価」である1万ドルにではなくて、1,000万ドルの資産に対して受託責任が生じることになると理解している (FASB [1974b] pp.281, 282, 283, 289-290)。

ここでは、まず、経済的意思決定や予測に関して、具体的な内容を強調していないので反対している。つまり、経済的意思決定や予測情報は、Trueblood 報告書 (1973年) の第1、第3、および第7の会計目的に深く係わりを持つので、ここでは、第1、第3、および第

7の会計目的に対する反対を暗示しているものと理解しておきたい¹³⁾。また、Trueblood 報告書 (1973年) の第5の会計目的である受託責任一時価評価も重視している一に同意している。

(14番) Ernst & Ernst (監査法人: Robert K. Mautz) は、つぎのように述べている。

「受託責任アプローチのみ (stewardship approach only)」採用するののかという質問に対して、「私〔Mautz〕」は、「受託責任の観点 (stewardship view) を十分に考慮」すべきであると考えているが、「利用者の観点 (user view) も十分に」考慮すべきであると思う。そして、「最終的な解決策」は、「それら2つ〔受託責任の観点と利用者の観点〕を併合」し、それらのバランスをとることである。どちらか一方を排除することは、「不幸な (unfortunate)」ことである。しかし、「現在価値」は、「歴史的原価」の補足情報とすべきである (FASB [1974b] pp.301, 304, 305)。

通常、多くの団体・個人のコメントは、「投資家の観点」か、「経営者の観点—受託責任の役割—」のどちらかを強調する (FASB [1974b] p.306) ものであるが、ここでは、受託責任の観点と利用者の観点の均衡を主張している。このことから、まず、Trueblood 報告書 (1973年) の第5の会計目的に同意しているものと思われる。Trueblood 報告書 (1973年) の第7の会計目的に関して、現在価値情報は歴史的原価の補足情報とすべしとしているので、暗に反対しているものと理解しておきたい。しかし、Trueblood 報告書 (1973年) の第1と第3会計目的に同意しているか否かは、利用者の観点も考慮すべきである、という表現しかしていないので同意しているか否かは判明しない。

Ⅲ-2 1974年9月24日午後の部の意見聴取

(15番) Robert H. Schueler (Nevada-Reno 大学の教員) は、つぎのように述べている。

「私〔Schueler〕の基本的な視点」は、「外部情報は、内部情報の質」に関係するということであり、私のコメントは、FASB 討議資料 (1974年) の「一般的な論点」の B と D に関連する¹⁴⁾。私は、Trueblood 報告書 (1973年) のすべての会計目的は、より一層研

究されるべきであると考えている (FASB [1974b] pp.322, 329)。ここでは、Trueblood 報告書 (1973年) の第1, 第3, 第5, および第7の会計目的をより一層の研究が必要であるとしているので、反対しているものと理解しておきたい。

(16番) The Financial Analysts Federation・Financial Accounting Policy Committee (利用者の団体・財務分析連盟: 財務会計政策委員会: Frances Stone) は、つぎのように述べている。

Trueblood 報告書 (1973年) は、「財務報告」を、「特定の会計原則を選択する経営者の統制」のもとで行われる「経営者の受託責任報告の範囲から」拡大しようとして試みている。Trueblood 報告書 (1973年) により提案された「多くの理念 (a number of the ideas)」は、会計「基準設定において」、新しい試みをしているので「重要」である (FASB [1974b] pp.333)。ここでは、Trueblood 報告書 (1973年) の会計目的を支持したり、同意する表現はないが、Trueblood 報告書 (1973年) の理念を重視していることは、第1, 第3, 第5, および第7の会計目的に通ずるものがあると考え、これらの会計目的を暗に支持しているものと理解しておきたい¹⁵⁾。

(17番) Edward Stamp (Lancaster 大学 (英国) の教員) は、つぎのように述べている。

Trueblood 報告書 (1973年) は、具体的な「事例が不足している」ところが欠点であるし、また、「Hicks の経済学的利益概念」を誤って理解している。「私 [Stamp] は、彼らの [Trueblood 報告書の] 勧告での重要な要素として、現在価値を導入すること」と、「評価、予測、および比較」を強調することを、以前、執筆した論文で歓迎した。「私は、会計や財務諸表で最も重要な [会計] 目的 (most important objectives)」は、現在「価値とそれらの変動の測定」であると信じている。もちろん、この場合、現在「価値の定義の問題 (question of a definition of value)」も生じてくるだろう。現在、「現在価値」を会計実務上で使用している会社として、「Phillips 社」がある (FASB [1974b] pp.363, 364, 367, 269, 370)。

ここでは、Trueblood 報告書 (1973年) における欠点や Hicks の経済学的利益概念の間違って理解していることを批判しながらも、Trueblood 報告書 (1973年) における第7の会計目的である現在価値を、Phillips 社を事例と示しながら支持している。

(18番) Haskinss & Sells (監査法人: Hector Anton) は、つぎのように述べている。

「われわれ [Anton]」は、Trueblood 報告書 (1973年) を「調査したり分析したりする際に」、役立つものとして、会計目的に関する「階層化の理念 (idea of a hierarchy)」を支持してきたし、以前の論文において、「それ [階層化された理念] をいくつかのレベルで採用してきた。」「第1番目のレベルは基本目的 (basic objective)」, すなわち「目的1 [第1の会計目的]」である。「第2番目のレベル」は、いくつかの「副次的な [会計] 目的 (subsidiary objectives)」であり、この中には、「目的2, 3, 4 [第2, 第3, および第4の会計目的]」と、「やや不本意ながら、第5」の会計目的が含まれる。しかし、「われわれは、目的5 [第5の会計目的] は、他のもの [第2, 第3, および第4の会計目的] とやや異なっている」と理解しており、その第5の会計目的は、それぞれの経営者の「環境 (environment)」は同じではないので、「いくつかの点において満足いく」ものにならないだろう。Trueblood 報告書 (1973年) の第6から第10までの会計目的は、「非常に有用である」点もあるが、特に、「現在価値の研究」はこれまで非常に「多岐にわたっている (multi-faceted)」ので、今後、「相当に多くの研究 (great deal of study)」が必要である。」 (FASB [1974b] pp.385-386, 388)

ここでは、Trueblood 報告書 (1973年) の第1と第3の会計目的に同意しているが、第5の会計目的に関して、経営者の環境はそれぞれに異なるので、経営者を評価する第5の会計目的を評価することはできないと反対し、Trueblood 報告書 (1973年) の第7の会計目的に関しても反対している。

(19番) National Association of Accountants・Management Accounting Practices Committee (国内会計士協

会・管理会計実務委員会：Gordon Shillinglaw) は、つぎのように述べている。

Trueblood 報告書（1973年）の会計「目的は、相互に関連するので、それらの採用は、長期的な計画」をたてて行われるべきである。Trueblood 報告書（1973年）の「目的〔第1, 第2, 第3, 第5, および第9の会計目的〕の採用（adoption）」は、それ自体、有用であるけれども、会計「目的を満足させる〔会計〕基準の開発」のための「第1歩」となるであろう。Trueblood 報告書（1973年）の第5の会計目的に関して、「われわれ〔Shillinglaw〕」の考える受託責任は、受託した「一定額の資本を管理・運用し、その資本に関するあなた〔経営者〕の務めの結果を報告する古い受託責任の理念（old idea of stewardship in which you took care of a certain amount of capital and reported on your care of that capital）」ではない。それは、「現在の行為」から「将来の含意（future implications）」を理解するためには、「収益力」の予測を含めて、「経営者を評価することが重要」である、という意味での受託責任である。Trueblood 報告書（1973年）の第7の会計目的に関して、「棚卸資産の現在価値」は、「確認することが非常に困難」であり、現在価値は、「すべての産業やすべての状況」で「反対されてきた。」（FASB [1974b] pp.400, 401, 418, 419）

ここでは、Trueblood 報告書（1973年）の第1, 第3, および第5の会計目的に同意し、第7の会計目的に反対している。しかし、第5の会計目的である受託責任は、伝統的で古い理念の受託責任ではなくて、収益力の予測という将来のことをも含めた受託責任の理念であるとしている（FASB [1974b] pp.400, 401）。

（20番）当時の Trueblood 委員会のメンバーであった Frank T. Weston（個人）¹⁶⁾ は、つぎのように述べている。

「私〔Weston〕の意見」では、「FASB」は、Trueblood 報告書（1973年）の第1から第9までの会計目的を、「営利企業体のための指針（guidelines）」として採用すべきである。「私とスタディ・グループの見解」では、「経営者による資源運用の評価は、投資家のためにも有用なものと同様の測定技術に基づくべきであ

る」というものである。Trueblood 報告書（1973年）における「会計責任の観念（notion of accountability）」は、「信任能力における経営者の会計責任（accountability of management in a fiduciary capacity）」より少し広い。「私の見解」では、「現在価値情報」は、徐々に導入すべきである。すなわち、最初は「流動資産やその他の投資資産」に導入し、つぎに、「長期資産」に導入するべきである（FASB [1974b] pp.422, 426, 268）。

ここでは、Weston が、当時の Trueblood 委員会のメンバーであったので、第1, 第3, 第5, および第7の会計目的を支持している。ただ、第7の会計目的である現在価値情報については、流動資産や投資資産から長期資産へと、徐々に導入することを示している。

IV おわりに

以上、本稿では、FASB 討議資料（1974年）に対する、20の団体・個人の公聴会における意見聴取の内容を、詳細に分析してきた。ここではまず、事実レベルの確認をしておこう。公聴会においては、Trueblood 報告書（1973年）の第1の会計目的に同意した団体・個人が8で、反対した団体・個人が6である。Trueblood 報告書（1973年）の第3の会計目的に同意した団体・個人が8で、反対した団体・個人が5である。Trueblood 報告書（1973年）の第5の会計目的に同意した団体・個人が13で、反対した団体・個人が3である。Trueblood 報告書（1973年）の第7の会計目的に同意した団体・個人が7で、反対した団体・個人が11である。このように、公聴会では、第5の会計目的を支持する団体・個人が圧倒的に多かったが、第7の会計目的に関しては反対が同意より多かった。これを示したのが図表2である。

このような事実確認を踏まえて、ここでは、① Trueblood 報告書（1973年）の会計目的の内容、② FASB 討議資料（1974年）に対する公聴会での会計目的の内容、および③ FASB の概念フレームワーク第1号（1978年）の会計目的の内容の相互関係―特に第1の会計目的と第5の会計目的に限定して―にふれておこう（図表3を参照）。公聴会では、第5の会計目的で

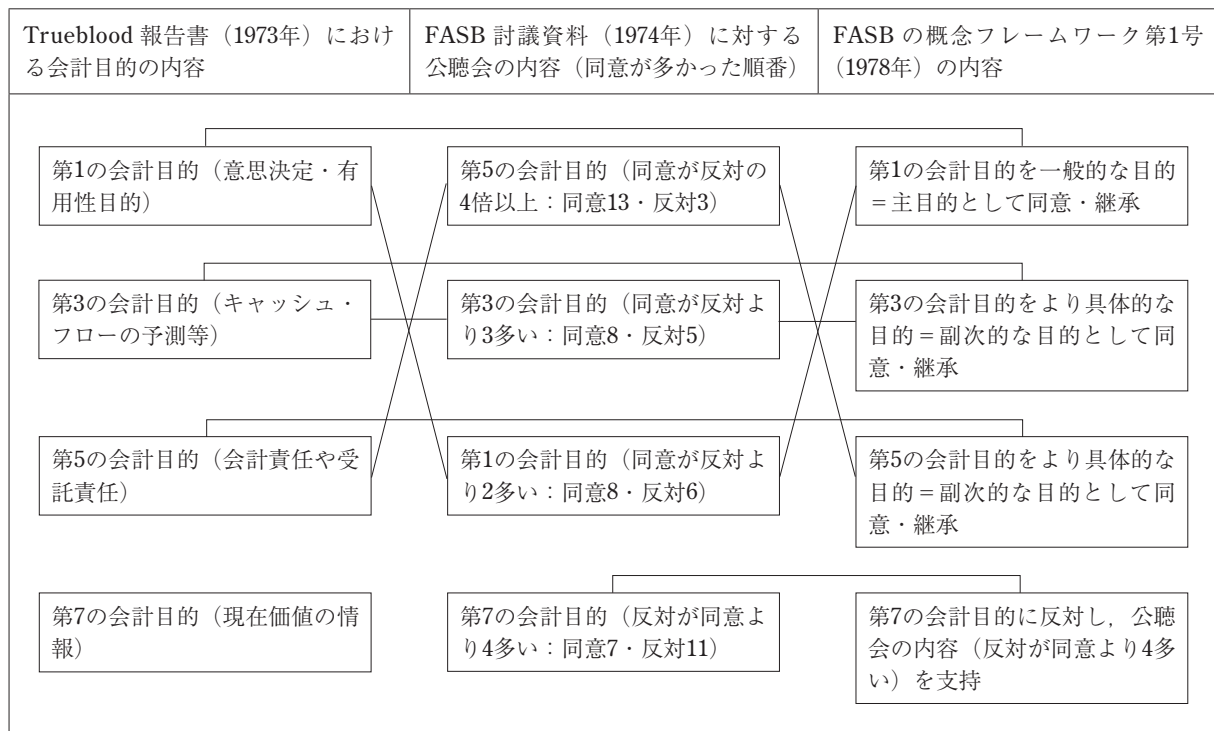
図表2 公聴会で意見聴取した20団体・個人の分析結果

	同 意				反 対			
	1	3	5	7	1	3	5	7
(1番) Exxon Corporation (作成者: A. L. Monroe)			○		×	×		×
(2番) Dan M. Guy and M. Herschel Mann (Texas 工科大学の教員)						×		×
(3番) Price Waterhouse & Co. (監査法人: Henry P. Hill)					×			×
(4番) George H. Sorter (New York 大学の教員)	○	○	○	○				×
(5番) Financial Executives Institute: Committee on Corporate Reporting (作成者の団体・財務担当重役協会: 会計報告委員会)			○		×	×		×
(6番) Arthur Andersen & Co. (監査法人: George R. Catlett and Herbert Miller)			○ ●	○				
(7番) Donald R. Brinkman (作成者)	○	○	○	○				
(8番) American Accounting Association: Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports (アメリカ会計学会: 外部財務報告のための概念基準委員会: Kermit D. Larson)	○	○	○				×	
(9番) Federal Government Accountants Association: Financial Management Standards Board (連邦政府会計士連盟: 財務経営基準審議会: Donald L. Scantlebury)								
(10番) Touche Ross & Co. (監査法人: Robert S. Kay and Martin S. Gans)	○	○	○	○				
(11番) Shell Oil Company (作成者: Robert C. Thompson and Robert L. Koons)			○		×			
(12番) National Electrical Manufacturers Association (作成者の団体: Thomas B. Fauls)			○					×
(13番) Diran Bodenhorn (Cleveland 州立大学の教員)			○ ●		×	×		×
(14番) Ernst & Ernst (監査法人: Robert K. Mautz)			○					×
(15番) Robert H. Schueler (Nevada-Reno 大学の教員)					×	×	×	×
(16番) The Financial Analysts Federation・Financial Accounting Policy Committee (利用者の団体・財務分析連盟: 財務会計政策委員会: Frances Stone)	○	○	○	○				
(17番) Edward Stamp (Lancaster 大学 (英国) の教員)				○				
(18番) Haskinss & Sells (監査法人: Hector Anton)	○	○					×	×
(19番) National Association of Accountants・Management Accounting Practices Committee (国内会計士協会・管理会計実務委員会: Gordon Shillinglaw)	○	○	○ ●					×
(20番) Frank T. Weston (個人)	○	○	○	○				
合 計	8	8	13	7	6	5	3	11

(出所) FASB [1974b] pp.1-430の内容に基づき筆者が作成。

(注) ここで、○は同意(賛成、支持)を意味し、×は反対を意味している。第5の会計目的の個所における黒丸(●)は、受託責任と時価に親和性があるとコメントした団体・個人(6番、13番)と、受託責任と将来の収益力の予測に親和性があるとコメントした団体・個人(19番)である。

図表3 Trueblood 報告書（1973年）、FASB 討議資料（1974年）に対する公聴会、および FASB の概念フレームワーク第1号（1978年）の関係性



（出所）AICPA [1973]、FASB [1974b] および FASB [1978] の内容に基づき筆者が作成。

尚、——は、関係性を示す。

ある会計責任や受託責任の支持（同意）が、圧倒的に多かった（同意13、反対3）が、これは、すでに別稿2（梶田 [2019b]）と別稿3（梶田 [2020]）で分析した FASB 討議資料（1974年）に対するコメント・レター分析とほぼ同じ結果—第5の会計目的の支持（同意）が圧倒的に多い—である。この点は、Trueblood 報告書（1973年）や FASB の概念フレームワーク第1号（1978年）の基本目的＝第1の目的が、経済的意思決定＝意思決定・有用性を据え置いていたのとは対照的である。しかし、公聴会で反対が多かった第7の会計目的に関しては、FASB の概念フレームワーク第1号（1978年）でも継承されていない。

すでに述べたように、設立してまもない FASB は、1973年10月に公表された Trueblood 報告書（1973年）に多大な影響を受け、利用者指向を重視した意思決定・有用性アプローチへ大転換していったので、FASB の概念フレームワーク第1号（1978年）では、Trueblood 報告書（1973年）の第1の会計目的—経済的意思決定—を、主目的＝第1の会計目的として継承

していったものと考えられる。ここでは、FASB の概念フレームワーク第1号（1978年）は、FASB 討議資料（1974年）に対する公聴会の支持の多寡—支持が多かったのは、第5、第3、第1の会計目的の順番—に対応した継承はされないで、Trueblood 報告書（1973年）の諸会計目的—第1、第3および第5の会計目的—を、ほぼ同様の順番で継承していった、というあたりを結論としておきたい。したがって、FASB の概念フレームワーク第1号（1978年）の諸会計目的が形成される要因（原因）は、Trueblood 報告書の諸会計目的の配列が主要な要因（原因）で、FASB 討議資料（1974年）に対する公聴会での諸会計目的の多寡が、副次的な要因（原因）であると解釈することができよう。

注

- 1) これについての詳細は、梶田 [2019a] を参照。
- 2) これについての詳細は、梶田 [2019b] と梶田 [2020] を参照。
- 3) AAA [1977] p.5：邦訳 [1980] 9頁。

- 4) これに関して、弾力性が問題となるとき、「統一性は、会計原則における弾力性を除去するであろう」(Dye and Verrecchia [1995] p.390 n.2) と言われてきた。
- 5) AAA [1977] p.5: 邦訳 [1980] 9頁。
- 6) これに関して、Price Waterhouse & Co. の Henry P. Hill のコメント・レター (1974年) でも、「Trueblood 報告書の会計『目的1は、FASB によって拒絶されるべきである』』としている (桃田 [2019b] 41頁)。
- 7) Sorter が Trueblood 報告書を作成した時の中心人物であったことに関する詳細は、桃田 [2019a] を参照。
- 8) 意思決定・有用性の起源である Clark [1923] の内容についての詳細は、桃田 [2019a] を参照。
- 9) この会社 (作成者) は、FASB 討議資料 (1974年) に対するコメント・レター (1974年) も送付しているが、そこでの内容は、「第5の会計目的を除くほとんどの会計目的に反対している。」(桃田 [2020] 26頁) それ故、コメント・レター (1974年) の内容を踏まえて、Trueblood 報告書 (1973年) の第1, 第3, および第7の会計目的に反対しているとした。
- 10) この会社 (監査法人) は、FASB 討議資料 (1974年) に対するコメント・レター (1974年) で、Trueblood 報告書 (1973年) の第7の会計目的に同意して、経済的資源に関する現在価値の情報は、投資家に市場価格に関するより意味のある比較を可能にすると記述している (桃田 [2020] 20頁)。
- 11) この会社 (作成者) は、FASB 討議資料 (1974年) に対するコメント・レター (1974年) で、Trueblood 報告書 (1973年) の第1の会計目的に対して反対している (桃田 [2019b] 46頁)。
- 12) Trueblood 報告書 (1973年) の会計責任概念は、受託責任概念を包含していた。詳しくは桃田 [2019a] を参照。
- 13) この大学の教員は、FASB 討議資料 (1974年) に対するコメント・レター (1974年) で、Trueblood 報告書 (1973年) の第1, 第3, および第7の会計目的に対して反対している (桃田 [2019b] 45頁)。
- 14) ここで、FASB 討議資料 (1974年) の「一般的な論点」の B は、「FASB は、[会計目的等] の採用を決定する前に、[会計] 目的や質的特性を研究すべきか？」であり、論点 D は、「FASB が考えるべき財務諸表の目的に関するステディ・グループの報告書において、設定された [会計] 目的や質的特性以外のそれらは、存在するか？」である (桃田 [2019b] 32頁)。
- 15) この利用者の団体は、FASB 討議資料 (1974年) に対するコメント・レター (1974年) で、Trueblood 報告書 (1973年) の第1, 第3, 第5, および第7の会計目的に対して同意し

ていることを暗示している (桃田 [2019b] 30頁)。

- 16) Weston は、Arthur Young and Company の社員であるが、公聴会での意見は、会社には関係のない個人の意見であるとしている (FASB [1974b] p.421)。

参考文献

- AAA [1977] *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*, AAA (染谷恭次郎訳 [1980] 『会計理論及び理論承認』国元書房)。
- AICPA [1973] *Objectives of Financial Statements*, AICPA (川口順一訳 [1976] 『務諸表の目的』同文館)。
- Clark, J. Maurice [1923] *Studies in the Economics of Overhead Costs*, The University of Chicago Press.
- Dye, Ronald A. and Robert E. Verrecchia [1995] “Discretion vs. Uniformity: Choices Among GAAP”, *The Accounting Review*, Vol.70, No.3, pp.389-415.
- FASB [1974a] FASB Discussion Memorandum, *Conceptual Framework for Accounting and Reporting: Consideration of the Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statements*, June 6.
- FASB [1974b] Volume 8, Public Record, *Discussion Memorandum —Conceptual Framework for Accounting and Reporting Consideration of the Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statements*, Par1-Transcript, December 31.
- FASB [1978] Statement of Financial Accounting Concepts No.1, *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, FASB, November (平松一夫・広瀬義州訳 [1990] 『FASB 財務会計の諸概念 (改訳版)』中央経済社)。
- Hornigren, Charles T. [1962] *Cost Accounting: A managerial Emphasis*, Prentice-Hall, Inc.
- Sorter, George H. [1963] “Review of a Theory of Accounting to Investors”, *The Accounting Review*, Vol.38, No.1, pp.223-224.
- Sorter, George H. [1969] “An ‘Events’ Approach to Basic Accounting Theory”, *The Accounting Review*, Vol.44, No.1, pp.12-19.
- Sorter, George H. and Marlin S. Gans [1974] “Opportunities and Implications of the Report on Objectives of Financial Statements”, *Journal of Accounting Research*, Supplement, pp.1-12.
- Staubus, George J. [1961] *A Theory of Accounting to Investors*, Scholars Book C. (高尾裕二訳 [1986] 『ストーバス 投資者のための会計理論』白桃書房)。

Vatter, William J. [1945] “ Limitations of Overhead Allocation”,
The Accounting Review, April, pp.163-176.

栢田龍三 [2019a] 「会計理論と FASB 概念フレームワークの関
係—意思決定・有用性アプローチの起源と会計目的論—」
『会計学研究』（専修大学会計研究所）第45号， 51-74頁。

栢田龍三 [2019b] 「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）を中心として—」『専修商学論集』第109号， 31-50
頁。

栢田龍三 [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）を中心として—」『専修商学論集』第110号， 19-50
頁。