

米国GAAPの編纂 —外貨換算声明書のケース—

山本紀生*

How the U.S.GAAP Were Codified ? — The Case of Pronouncements of Foreign Currency Matters —

Norio Yamamoto*

Abstract

In June 2009, the FASB, the U.S. standard-setter, reorganized the source of U.S. Generally Accepted Accounting Principles (U.S.GAAP). The FASB developed the Accounting Standards Codification (the ASC). Before the ASC, the U.S.GAAP hierarchy has lacked a consistent and logical structure. The ASC is constituted as the single consistent and logical source of U.S.GAAP. In this paper, I aim to explicate the structure and verify the codification process of the ASC. I try to verify how SFAS 52 and other related standards, which are pre-codification pronouncements, were codified into Topic 830 in the ASC. U.S.GAAP have a dynamic structure that is able to accept the updates of the standards. The ASU (Accounting Standards Update) plays the role of the updater that brings new updated standards into the ASC.

キーワード

U.S.GAAPの編纂、ASC、ASU、SFAS 52、トピック 830

はじめに

1990年代後半から2000年代にかけて、エンロン、ワールドコム等の米国大企業における会計不正の勃発は、細則主義的なU.S.GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) の問題点を浮き彫りにした。加えて、2002年のEU域内市場に上場する企業に対する連結財務諸表に対するIFRS適用の義務化は、高品質な国際的な会計基準の普及に向けて、U.S.GAAPとIFRSのコンバージェンスを促進させた¹⁾。

このようなU.S.GAAPの抱える問題点とIFRSへのコンバージェンスへの要請は、これまでのU.S.GAAP (旧GAAP) の体系的な見直しを迫るものであった。多種多層な基準別

*やまもと のりお：大阪国際大学名誉教授〈2016.9.23受理〉

集合である旧GAAPにおいて、各基準間の整合的な適用が困難であった。そこで、FASB（財務会計審議会）は、2009年6月に、旧GAAPの編纂（再構成）を行った²⁾。FASBが採用した方法的革新とは、従来の階層的な発生順による基準別集合体である旧GAAPから、コード体系を用いたフラットな新GAAPに編纂することであった（図1参照）。フラットな新GAAPにおいては、旧GAAP源泉を構成する声明書の重要な規定内容を引き継ぐと同時に、パラグラフをコード付きとすることによって、旧GAAPの規定内容を、コード体系的形式に再構成したことに、その革新性がある。

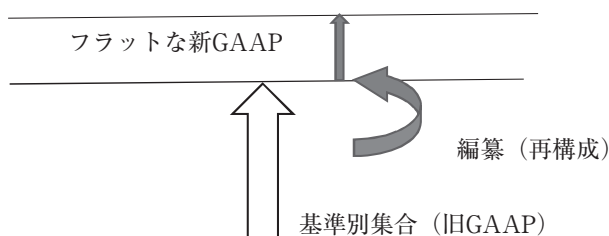


図1：基準別集合から新GAAP編纂へ

本論文の目的は、外貨換算声明書を事例として、編纂（再構成）の方法を検証し、その特徴を評価することである。したがって、本論文の構成は以下の通りである。第I章「編纂の意義」では、編纂前の旧GAAP階層が、コード体系化されたASC（Accounting Standards Codification）として、新GAAPに再構成されたことを示し、その後、ASC体系の概要を論じる。第II章「編纂の検証」において、最初に、旧GAAPからASCへの編纂方法について説明し、その後、旧GAAPの外貨換算声明書であるSFAS 52等から、ASCのトピック 830（外貨事項）にどのように編纂されたのか、検証する。第III章「変動対応」では、会計基準の変動的性質から、ASCの内容を更新するASU（Accounting Standards Update）の役割を検証する。第IV章「ASCの革新性」において、ASC発想の原点と、ASCの革新的内容とについて検討する。

I 編纂の意義

1 編纂の背景

編纂前の旧GAAP源泉は、デュープロセスの有無等の一定の特性及びドキュメント形式の観点から、権威レベルによって4階層に区分されていた（表1）。（1）レベルaのドキュメントには、財務会計基準書（Statement of Financial Accounting Standards：SFAS）、FASB解釈指針（FIN）、SFAS 133適用指針、会計原則審議会意見書（APBO）、及び会計調査公報（ARB）が含まれていた。（2）レベルbのドキュメントには、FASB技術公報（FTB）、並びにFASBが異議を唱えないAICPA業種別監査会計指針（IAAG）及び見解書（SOP）が含まれていた。（3）レベルcのドキュメントには、（FASBが発行に異議を唱えていない）AICPA会計基準執行委員会（AcSEC）実務公報、FASB発生問題専門委員会（Emerging Issues Task Force：EITF）の合意、EITF要約付録Dで議論さ

米国GAAPの編纂—外貨換算声明書のケース—

れたトピックス (EITF D-Topics) が含まれていた。(4) レベル d のドキュメントには、FASBスタッフ発行の適用指針 (Q&A)、AICPA会計解釈指針 (AIN)、(FASBが発行に異議を唱えている) AICPAのIAAG及び見解書 (SOP)、及び、一般又は産業で広く認識され普及している実務が含まれていた³⁾。

表1：編纂前の旧GAAP階層

階層区分	USGAAPのドキュメント
レベル a	SFAS、FIN、SFAS 133適用指針、FSP、FASBの決定によって取り替えられていないAPBOとARB
レベル b	FTB、(FASBが発行に異議を唱えていない) AICPAのIAAG及びSOP
レベル c	FASBのEITF合意、EITF D-Topics、(FASBが発行に異議を唱えていない) AICPAのAcSEC実務公報
レベル d	FASBスタッフ発行の適用指針 (Q&A)、AIN、(FASBが発行に異議を唱えている) AICPAのIAAG及びSOP、及び、一般又は産業で広く認識され普及している実務

編纂前GAAP源泉は、表1に見られる多種多層な基準別集合に伴う種々の問題点があった。すなわち、(i) 異なる形態で様々な基準設定者による多数の基準が発行されていた；(ii) 様々な基準間において、統合的なシステムの欠如が妥当なGAAP指針を設けることを困難としていた；(iii) 編纂化の前に発行されたドキュメントの拡散的性質のため、多くの利用者はサーチの間に全ての適合的な資料にアクセスしたかどうか懸念を抱いていた；(iv) 結果として、これらの利用者は、他の基準がより適合的であったときに、不用意に別の基準を適用していたであろう、という問題が発生していた⁴⁾。例えば、研究開発費の会計基準を適用する場合等に、SFAS 2以外に、権威レベルの異なるFIN 6、AICPAのSOP 98-1、EITF No.86-14等の複数の声明書を参照する必要があったのである⁵⁾。

2009年6月に、FASBはSFAS 168を公表し、編纂前の旧GAAP階層に代わる、同一の権威レベルをもつ基準体系ASCを、非政府エンティティに適用される新GAAP源泉とした⁶⁾。ASCの編纂によって、表2の通り、編纂前GAAPの階層が無くなり、同一の権威レベルをもつ会計基準声明書の一元化がなされている。とはいえ、ASCは静的な完成したフラットな体系ではなく、ASU (Accounting Standards Update) によって内容が更新される動的な体系である。

表2：フラット化された新GAAP階層 (ASC)

IHGAAP		ASC	
権威がある文献	レベル a	無階層	ASUで更新。
	レベル b		
	レベル c		
	レベル d		

例えば、トピック「資産」のコードは、305現金及び現金同等物；310債権；32X投資（320～325まで細分類される）；323投資-持分法、及びジョイントベンチャー；325投資-その他；330棚卸資産；340その他の資産及び繰延費用；350のれん及び無形固定資産；360有形固定資産に分類されている。また、トピック「広汎な取引分野」のコードは、805企業結合；810連結；815デリバティブ及びヘッジ；820公正価値測定及び開示；825金融商品；830外貨事項、等に分類されている。トピック「産業別分野」のコードは905農業、908航空業、910建設業、等に分類されている。なお、本論文で取り上げるトピックは、830外貨事項である。

(2) サブ・トピック

サブ・トピックはトピックの部分集合であり、トピック・コードに続く、00と99の間の分類数字（XXX-YY）で表され、トピックの取引等の型又は範囲によって区別される。例えば、830外貨事項は、外貨取引等の型によって、830-10一般、830-20外貨建取引、830-30財務諸表の換算に分類される。もし外貨事項が他のトピックと跨る場合には、830-230キャッシュフロー計算書、830-740所得税、830-946金融サービス-投資会社のように、トピック-トピック（XXX-XXX）がサブ・トピックとして分類される。

(3) セクション

セクションは、認識・測定・開示のような共通した内容や性質によって、全てのサブ・トピックに共通して用いられ、サブ・トピック・コードに続く、以下のようにコード分類（XXX-YY-ZZ）される。なお、SEC関連パラグラフは、独立したSECセクションが用いられ、ZZの前にSが付されている（-SZZ）。

XXX-YY-00：状態（Status）

サブ・トピックのパラグラフに影響を与えるASUへの参照を含む。第Ⅲ章第2節で後述。

XXX-YY-05：概観と背景（Overview and Background）

サブ・トピックの概観と背景を規定する。

XXX-YY-10：目的（Objectives）

サブ・トピックの高水準な目的を述べる。

XXX-YY-15：範囲と除外（Scope and Scope Exceptions）

サブ・トピックが適用又は不適用な、取引、事象その他の項目を概略する。

XXX-YY-20：用語（Glossary）

サブ・トピック（XXX-10）のマスター用語と重なっても、使用する場合に含めている。

XXX-YY-25：認識（Recognition）

特定項目を認識するため、規準（criteria）、タイミング、及び（財務諸表内の）表示配置を扱う。

XXX-YY-30：当初測定（Initial Measurement）

認識日に、特定項目を測定するため利用される規準及び金額を扱う。

XXX-YY-35：当初認識後測定（Subsequent Measurement）

認識日後の、特定の資産、負債又は持分項目を測定するために利用される規準及び金額（例えば、減損、公正価値変化、減価償却等）を扱っている。

XXX-YY-40：認識中止 (Derecognition)

もしあれば、損益を決定する目的で、特定資産、負債又は持分項目を認識中止する際に用いられる、規準、基礎金額を決定する方法、及びタイミングを扱っている。

XXX-YY-45：その他表示問題 (Other Presentation Matters)

サブ・トピックに関連するその他の表示問題を扱っている。例えば、特別な貸借対照表分類、特別なキャッシュフロー要請、特別なEPSの影響など。

XXX-YY-50：開示 (Disclosure)

サブ・トピックの特定の開示要請を含む。それは、財務諸表関連トピック (210~230) 及び他の一般表示トピックに対する注記 (235等) で扱われる一般的な開示要請を含まないが、一般的開示要請への参照を含むことがある。

XXX-YY-55：適用指針・設例 (Implementation Guidance and Illustrations)

適用指針と設例を、基準総体とは区別しつつ、基準の統合的部分として含め、参照とリンクを提供している。

XXX-YY-60：関係 (Relationships)

サブ・トピックに関連する指針を含む他のサブ・トピックへの参照を含む。参照は、一方のトピックの対象を含む、他方のトピックの内容を指し示す。

XXX-YY-65：移行・未指定発効日情報 (Transition and Open Effective date Information)

期日指定のない移行指針をもつサブ・トピック内のパラグラフに対する参照を含む。

XXX-YY-70：祖父条項 (Grandfathered Guidance)

ASUによって、2009年6月1日以後に、新しい規則の適用を免除された内容 (祖父条項化) に対する記述、参照及び移行期間を含む。

XXX-YY-75：XBRL定義 (XBRL Definitions)

サブ・トピックに関連するXBRLエレメントを含む⁹⁾。

XXX-YY-SZZ：SEC

公開登録会社のための編纂の有用性を改善するために、参照のために、SECが発行した権威ある内容の関連部分やSECスタッフの解釈・運用指針が編纂に含まれている。同じトピック及びサブ・トピックに関連するセクション (ZZ) のコードの前にSを付ける¹⁰⁾。

(4) パラグラフ

パラグラフはセクション・コードに続き、コード分類 (XXX-YY-ZZ-PP) されて、例えば、「840-10-45-2 The Functional Currency……generates and expends cash」のように、パラグラフにおいて具体的な規定が表明される。パラグラフには、内容の幹-枝-葉の階層関係を表す“>”記号と見出しを用いて、パラグラフの階層構造を表現している。例えば、機能通貨に関するパラグラフの見出しは以下の通りである：

>機能通貨 (830-10-45-2)

>>外国企業の機能通貨の識別 (830-10-45-3~45-6)

>>機能通貨の変更 (830-10-45-7~45-8)

>>>報告通貨から現地通貨に機能通貨の変更 (830-10-45-9)

>>>現地通貨から報告通貨に機能通貨の変更 (830-10-45-10)。

II 編纂の検証

第1節「ASC体系」において、旧GAAPからASCへの編纂方法と、フィードバックとしてFASBが設けた相互参照（Cross Reference）機能について説明する。第2節「編纂の事例検証」では、外貨換算基準SFAS 52等の声明書から、ASCトピック 830（外貨事項）への編纂について、事例検証を試みている。

1 ASC体系

1.1 編纂の方法

2009年7月1日直前に有効であった旧GAAPの声明書が当初編纂の対象として選定された¹¹⁾。編纂前声明書は、数万のテキスト断片に分解された後、選定された断片はトピック、サブ・トピック、セクション、及びパラグラフのコード体系から成るASCに再構成された。ASCは編纂前声明書のテキストを引き継ぐものの、編纂前声明書とは、構造的な相違がある。旧GAAPの再構成の際に、第一に、2009年7月1日直前の旧GAAP声明書は全体的に編纂に取り入れられていないし、第二に、それらの内部構造も必ずしも維持されていない¹²⁾。これらの点を詳述する。

第一に、旧GAAPの声明書は、2つのクラスの内容を含んでいた。1つは、本質的な、規定と適用指針である。もう1つは、非本質的な、規定と適用指針である。ASCは、本質的な内容を編纂していることを説明している。すなわち、「ASCの目標は、2009年7月1日現在において本質的である規定と適用指針とを把握し編纂することであった。ASCは、現存基準の余分な要約、歴史的な内容、以前の実務の討議、構成者の意見要約、及び類似の内容の様な、非本質的な規定を取り除いている。一般的に、非本質的な内容は、要約資料、結論の根拠、及び類似の付録に配置されていた。多くの場合、ある基準が修正される際に、基準設定者は関連する基準を修正しても、非本質的部分を修正しなかった。その結果、非本質的な内容は時代遅れであった。ある場合に、基準の特定の内容は非本質的とみなされ、ASCから除外され、他の場合には、結論の基礎又は類似の付録が、基準を理解するために有用とみなされ、ASCはそれらの内容を含んでいる」¹³⁾。

第二に、旧GAAPは、各テーマ別に発行された声明書から構成されていた。各声明書はデュープロセスにおいて生じた論点項目について規範内容が規定され、特にSFASは背景説明から結論の根拠等まで含む総合的な基準であった。しかし、ASC体系では、旧GAAPの全ての会計論点が、コード体系の下に、トピック、サブ・トピック、セクション、及び、パラグラフに再構成されている。特に、認識・測定・開示等の会計行為別になされたセクション分類は、旧GAAP声明書の内部構造を根本的に変更するものである。

以上の内容を図式化すれば、編纂前の旧GAAP源泉から、非本質的な節（A）を除き、本質的な節（B）を選択した後、本質的な節（B）をコード化したパラグラフに再構成（X）し、説明上必要なパラグラフ（Y）が付加されている（図3参照）。なお、比較のための便宜上、旧GAAPのパラグラフを節と訳し、ASCのパラグラフと区別している。

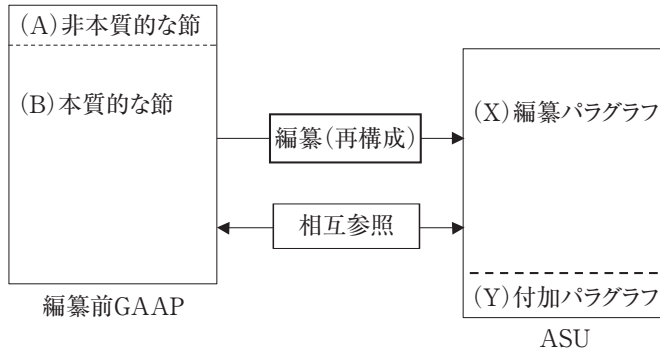


図3：編纂と相互参照

1.2 相互参照機能

編纂前GAAPの (B) 節とASCの (X) パラグラフとの間において、両者の相互参照 (Cross Reference) 機能がFASBによって設けられている (図3参照)。

編纂前GAAPは、基準設定者によって様々な発行されてきた声明書の集合体として、ドキュメント化されてきた。これらの表明書の集合体は、「編纂前表明書」として、FASBのサイトにおいてドキュメントとして保存され、利用可能となっている¹⁴⁾。

編纂前表明書はもはや権威ではないものの、それらは以前に権威であった時期にそれらに慣れた会計専門家にとって有意味な参照点として役立つ。それ故、FASBは、これらの利用者のために、編纂検索システム (Codification Research System) に相互参照機能を設け、特定の編纂後パラグラフから編纂前声明書の節を識別することができ、逆に、編纂前声明書の節から編纂後パラグラフを辿れるようにしている¹⁵⁾。

2 編纂の事例検証：外貨換算基準

編纂前の外貨換算声明書SFAS 52等は、ASCのトピック 830に編纂されている。本節では、SFAS 52等がトピック 830に如何に編纂されたか、FASBの編纂検索システムを利用せずに、筆者自身による事例検証を試みている。事例検証を通して、編纂プロセスの意義をより深く理解できると考えたからである。第2.1節において、SFAS 52とトピック 830の構成を対比した後、SFAS 52のどの節がトピック 830のどのパラグラフに編纂されたかを、事例検証する。第2.2節では、SFAS 52以外の外貨換算に関する編纂前声明書からトピック 830 (外貨事項) への編纂について、事例検証している。

2.1 SFAS 52からトピック 830に

(1) SFAS 52とトピック 830の構成

SFAS 52とASCトピック 830との構成内容を対比すると、表4の通りである。SFAS 52では、機能通貨等の論点を中心に節が規定され、加えて結論の根拠等に関する補足事項の節が付録AからEに記載されている。

一方、トピック 830では、コード体系の下に、サブ・トピックは830-10一般、830-20外

米国GAAPの編纂—外貨換算声明書のケース—

貨建取引、830-30財務諸表の換算に分類され、トピックに跨るサブ・トピックは830-230 キャッシュフロー計算書、830-740所得税、830-946金融サービス-投資会社に分類される。サブ・トピックの下にセクション、セクションの下にパラグラフが規定されている。

表4：SFAS 52とトピック 830の構成比較

SFAS 52の構成	トピック 830の構成
Status	830-10 一般
要約	(-00；-05；-10；-20；-45；-55；-60)
内容	830-20 外貨建取引
初めに・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・（1～3節）	(-00；-05；-10；-15；-20；-25；-30；-35；-40；-45；-50；-55)
財務会計及び報告基準	830-30 財務諸表の換算
取引の目的・・・・・・・・・・・・・・・・（4節）	(-00；-05；-15；-20；-45；-50；-55；-60)
機能通貨（5～10節）	830-230 キャッシュフロー計算書
高度インフレ下の機能通貨（11節）	(-00；-05；-10；-15；-20；-45；-55)
外貨表示財務諸表の換算（12～14節）	830-740 所得税
外貨建取引（14A～16節）	(-05；-15；-20；-25；-30；-45；-55)
先物為替契約（削除）（17～19節）	830-946 金融サービス-投資会社
純利益の計算から除外されるべき為替レートの変動が税金に与える影響（22～24節）	(なお、パラグラフは省略)
関係会社間利益の消去（25節）	
為替レート（26～28節）	
平均値又は他の概算方法の使用（29節）	
開示（30～32節）	
発効日及び経過措置（33～38節）	
付録A 機能通貨の決定（39～46節）	
付録B 会計記録の機能通貨による再測定（47～54節）	
付録C 結論の根拠（55～149節）	
付録D 背景説明（150～161節）	
付録E 語彙（162節）	

次の（2）では、SFAS 52において選択された本質的な節が、如何にトピック 830のパラグラフに再構成（編纂）されているかを検証する。

（2）SFAS 52から、トピック 830への編纂検証

第1.1節で論じた編纂方法に従い、FASBが採用したであろうSFAS 52の編纂過程は以下の通りである。まず、SFAS 52の節から編纂対象となる本質的な規定を選択しなければならない。SFAS 52の基準を構成する節（4～32）は基本的に本質的な規定であるものの、失効基準に関する3節、機能通貨の説明規定である6節、金融商品関連の14A、17～19節は非本質的又は無関連である。SFAS 52の付録Aは機能通貨の決定に関する本質的な規定であり、編纂対象とされた。同様に、付録Bも会計記録の機能通貨への再測定に関する本質的な規定であり、編纂対象とされた。結論の根拠を扱う付録C（55～149節）は原則的に非本質的であるものの、指針的内容を規定する77～81, 99, 101, 109, 120, 131, 140, 143, 144節は本質的な規定として編纂対象とされた。背景説明を扱う付録Dは非本質的であり、編纂対象とされていない。

次に、SFAS 52の選択された節がトピック 830のどのサブ・トピックに属するか、を判断する必要がある。機能通貨はサブ・トピック一般の830-10、外貨表示財務諸表の換算は

830-30、外貨建取引は830-20、為替レートは規定内容によって、サブ・トピック 830-20と830-30に、編纂されている。SFAS 52において用いられている分類は、サブ・トピックの分類と類似していることから、この配属の判断は困難ではない。

最後に、選択されたSFAS 52のどの節が、どのセクションに属するかを会計的に判断しなければならない。各節が認識・測定・表示等のどのセクションに属する規定であるかを、規定内容から判断しなければならない。その際、FASBは、認識・測定・表示等の概念フレームワーク的理解を必要としたであろう。セクションに配置されたSFAS 52の節は、コード付きパラグラフに付け替えられている。

以下の表5は、SFAS 52の各節がサブ・トピックのどのパラグラフに編纂されているかを自己検証したものである。トピック 830に編纂されなかったSFAS 52の節は、(2)で前述の通り、本質的でないと判断されたものである。

もしSFAS 52のある節が複数に分かれてASC 830の別々のパラグラフに編纂される場合には、当該節に下付きのローマ数字を付している。例えば、2._Iと2._{II}の如くである。さらに複数に分かれる場合は、上付きのアラビア数字を付している。27.₁¹と27.₁²の如くである。同様に、トピック 830のあるパラグラフがSFAS 52の複数の節から編纂される場合、当該節と対応するため、パラグラフ・コードに下付きのローマ数字を付している。

表5に基づき、SFAS 52の節からトピック 830に編纂されたセクション別のパラグラフ

表5：SFAS 52からトピック 830への編纂

SFAS 52		ASUのトピック 830	
節	内容	パラグラフ	内容
2. _I	対象：外貨建取引・外貨表示財務諸表	-10-15-3	>外貨建取引・外貨表示財務諸表
2. _{II}	連結等以外の換算除外	-10-15-7	>>他の目的の換算
4. _I	換算の必要性	-10-10-1	>換算の目的
4. _{II}	換算の目的	-10-10-2	
注2	報告通貨の適用	-10-15-4	>取引
注3. _I	外貨で測定とは	-10-55-1	>適用指針；>>外貨測定
注3. _{II}	例示	-10-55-2	
5. _I	機能通貨による測定	-10-45-2	>機能通貨
5. _{II}	機能通貨の経済的意味	-10-55-3	>履行指針；>>機能通貨
7.	複数事業の機能通貨	-10-45-5	>機能通貨；>>機能通貨の識別
8. _{II}	単一の機能通貨と確認できない例	-10-45-6	
9.	機能通貨の継続適用	-10-45-7	>機能通貨；>>機能通貨の変更
10. _I	再測定の要請	-10-45-17 _I	>会計記録の機能通貨の再測定
11.	機能通貨が報告通貨のように再測定	-10-45-11	>高度インフレ下の機能通貨
12. _I	カレントレートの適用	-30-45-3 _I	>外貨表示財務諸表の換算；>>カレントレート換算
12. _{II}	加重平均の利用	-30-45-5	830-10-55-10と55-11の準用

米国GAAPの編纂—外貨換算声明書のケース—

13.	換算調整勘定の処理表示	-30-45-12	>外貨表示財務諸表の換算：>>換算調整勘定の報告
14.	在外投資の売却清算処理	-30-40-1	>在外投資の売却清算
15. _I	外貨建取引とは	用語	外貨建取引
15. _{II}	外貨建取引の勘定	-20-05-2	一般（概観と背景）
15. _{III}	換算差損益の発生と処理	-20-35-1	>換算差損益
15. _{IV}	決済実現の為替差損益とヘッジの例外	-20-40-1	一般（認識中止）
16. _I	取引時測定	-20-30-1	一般（初度測定）
16. _{II}	貸借対照表日測定	-20-35-2 _I	>換算差損益
20.	純利益から除外される換算差損益	-20-35-3	>換算差損益>>純利益から除外される為替差損益
21.	確定契約のヘッジ	-20-35-5	
22.	税金の期間配分	-20-05-3	一般
23.	換算調整勘定の期間配分	-30-45-21 _{II}	>その他包括利益の報告－為替レート変動の税効果
24.	関連勘定の会計処理	-30-45-21 _I	
25.	売買日等の為替レートによる除去	-30-45-10	>外貨表示財務諸表の換算：>>関係会社間利益の除去
26. _I	為替レートの定義	用語	為替レート
26. _{II}	為替レートの一時的停止等	-20-30-2	>為替レート
		-30-45-9	>外貨表示財務諸表の換算：>>カレントレートによる換算：>>>為替レート
27. _I ¹	外貨建取引に用いる為替レート	-20-30-3	>為替レート
27. _I ²	貸借対照表日後の為替レート	-20-35-2 _{II}	>換算差損益
27. _{II}	外貨表示財務諸表に用いる為替レート	-30-45-6	>外貨表示財務諸表の換算：>>カレントレートによる換算：>>>為替レート
27.注4	会社間取引の罰則レートの利用	-30-45-7	
28.	異なる貸借対照表日を持つ在外事業体の為替レート	-30-45-8	
29.	平均値等利用	-10-55-10	>適用指針：>> 平均値等利用
30. _I	為替差損益合計の開示	-20-45-1	>損益計算書表示：>>為替差損益合計
30. _{II}	ディラー損益の開示	-20-45-2	
31. _I	累積換算調整勘定の変化の分析	-30-45-18	>累積換算調整勘定の変化の分析
		-30-50-1	〃
31. _{II}	開示事項	-30-45-20	〃
32. _I	貸借対照表日後の変化による修正禁止	-20-35-8	>換算差損益：>> 為替レートの事後変化
		-30-45-16	>外貨表示財務諸表の換算：>>為替レートの事後変化
32. _{II}	変動幅が大きい場合等の影響の開示	-30-50-2	>事後の為替レートの変化
付録A：機能通貨の決定		-	
39. _{II}	事実問題としての機能通貨	-10-45-6	>機能通貨：>>機能通貨の識別
40.	確定的な機能通貨の決定は不可能	-10-45-3	

国際研究論叢

42.	機能通貨の決定の際に考慮すべき指標	-10-55-5	>適用指針：>>機能通貨
43.	複数事業の機能通貨	-10-55-6	
44.	連結・持分法の親会社通貨の利用	-10-55-7	
46.1	外貨から報告通貨への変更	-10-45-10	>機能通貨：>>機能通貨の変更： >>>外貨から報告通貨に変更
46.2	報告通貨から外貨に変更	-10-45-9	>機能通貨：>>機能通貨の変更： >>>報告通貨から外貨に変更
付録B：会計記録の機能通貨への再測定		-	
47.Ⅱ	再測定の趣旨	-10-45-17Ⅱ	>機能通貨へ再測定
48.	取得時又は発生時レートによる再測定の勘定項目	-10-45-18	>会計記録の機能通貨への再測定： >>歴史的レートによる再測定項目
49.	低価基準の適用	-10-55-8Ⅰ	>適用指針：>>機能通貨で記録されない棚卸資産の再測定
注5	棚卸資産の評価減	-10-55-8Ⅱ	
50.	記帳通貨価値が機能通貨に著しく下落しても、評価減が不必要な場合	-10-55-9	
51.Ⅰ	事例設定a,b	-10-55-16	>例示：>>例2
51.Ⅱ	事例設定c,d	-10-55-17	>例示：>>例2：>>>ケースA
51.Ⅲ	評価減の状況設定	-10-55-18	>例示：>>例2：>>>ケースA： >>>>ケースA1
52.	再調達価額を変更した事例	-10-55-19	>例示：>>例2：>>>ケースA： >>>>ケースA2
53.Ⅰ	記帳通貨による販売価額が上昇の例	-10-55-20	>例示：>>例2：>>>ケースB
53.Ⅱ	数値例	-10-55-21	
53.Ⅲ	評価減の判定	-10-55-22	
付録C：結論の根拠			
77.	機能通貨	用語	機能通貨
79.	在外事業の2つの分類	-10-45-4Ⅰ	>機能通貨：>>在外事業体の機能通貨の識別
80.	自己充足的な経済環境にある在外事業	-10-45-4Ⅱa	
81.	親会社の延長的な在外事業	-10-45-4Ⅱb	
99.Ⅱ	会計上の配分項目へのCRの適用	-30-45-3Ⅱ	>外貨表示財務諸表の換算：>>カレントレート利用の換算
101.Ⅰ	注記前半	-10-15-5	>その他：>>持分法投資先の財務諸表
101.Ⅱ	注記中間	-30-45-11	>外貨表示財務諸表の換算：>>企業結合後の換算
101.Ⅲ	注記後半	-30-45-17	>外貨表示財務諸表の換算：>>非支配持分帰属累積換算調整勘定
109.	高度インフレーション定義の要判断	-10-45-13	>高度インフレ下の機能通貨
120.2	外貨建取引の事例	-20-05-2	一般
131.Ⅱ	純投資と考えられる関係会社間取引	-20-35-4	>為替差損益：>>純利益から除外される為替差損益
140.	為替レートの平均値等の概算	-10-55-11	>適用指針：>>外貨の測定
143.Ⅱ	開示（レート変動の重要な場合）	-20-50-2	>決算日後レート変動
144.ⅡⅣ	開示（レート変動の影響分析）	-20-50-3	>為替レートの営業成績への影響

数を調査したのが、以下の表6である。

表6：SFAS 52からの編纂パラグラフ数

サブ・トピック セクション	830-10：一般	830-20：外貨建取引	830-30：財務諸表の換算
05：概観と背景	0	3	0
10：目的	2	0	0
15：範囲と除外	4	0	0
20：用語	3	0	0
25：認識	0	0	0
30：当初測定	0	3	0
35：当初認識後測定	0	7	0
40：認識中止	0	1	1
45：その他表示	16	2	16
50：開示	0	2	2
55：適用指針：設例	19	0	0

サブ・トピック 830-10（一般）において、セクション45（その他表示）は機能通貨の識別・選定等に関する16のパラグラフを含み、セクション55（適用指針・設例）は機能通貨の適用指針等に関する19のパラグラフを含む。サブ・トピック 830-20（外貨建取引）において、測定に関するセクション30や35には、為替レートと換算差損益に関する合計10のパラグラフが含まれている。サブ・トピック 830-30（財務諸表の換算）において、セクション45は換算調整勘定等に関する16のパラグラフを含んでいる。どのサブ・トピックもセクション25（認識）への編纂はなく、サブ・トピック 830-20と830-30において、セクション40（認識中止）に、在外投資の売却清算を扱う若干のパラグラフが含まれているだけである。

SFAS 52の下では、各基準内容が認識・測定等のどの論点であるかは、利用者の判断に基づいていた。しかし、トピック 830では、会計論点が各セクションに区分されているため、パラグラフのコードから、論点の種類が把握可能となる。

2.2 その他旧GAAPからトピック 830

他のSFASの内容がSFAS 52の規定に関連する場合、FASBはその都度SFAS 52を修正してきた。しかし、FINやEITF等がSFAS52で取り上げられない個別解釈問題や適用事例を公表している場合、FASBは、トピック 830を編纂する際に、FINやEITF等の本質的な議論内容を編纂対象とした。さらにSFAS 95やSFAS 109において、キャッシュフロー（CF）や繰延税金資産負債に関連する特別な外貨関連問題が別途に扱われてきたものを、FASBは、SFAS 95の関連規定をサブ・トピック 830-230に、SFAS 109の関連規定をサブ・トピック 830-740に編纂している。

SFAS 52以外のその他旧GAAPの節からトピック 830のパラグラフへの編纂を検証する場合、第2.1節（2）の検証の場合と逆に、対応するSFAS 52の節をもたないトピック

830のパラグラフが、その他旧GAAPのどの節から編纂されたのかを検証した(表7)。

表7：トピック 830からその他旧GAAP

トピック 830		その他旧GAAP		
パラグラフ	内容	見出し	節等	趣旨
-10-45-12	>高度インフレ下の機能通貨	EITF-Topic D55 (1996)	3 節	SFAS 52 の 11 節 解釈
-10-45-16	>高度インフレ下の機能通貨：>>インフレ経済の変化：>>>外国経済が高度インフレのため、機能通貨が現地通貨から報告通貨に変更した場合の繰延税金効果	EITF-Topic D56 (1996)	3 節	SFAS 52 の 46 節 解釈
-10-55-13 ~55-14	>設例：>>例 1：外国経済が高度インフレでないため、機能通貨が報告通貨から現地通貨に変更した場合	EITF 92-4	Exhibit 92-4A	SFAS 52 の 46 節 解釈
-10-55-24 ~55-26	>設例：>>高度インフレの決定：例 3：>>>ケース A：累積 3 年インフレ率が100%を超える場合	EITF-Topic D55 (1996)	Example A, B, C	SFAS 52 の 11 節 の 適用例
-20-55-1 ~55-3	>適用指針：>>負債持分スワップ	EITF 87-12		特別事例
-30-45-7	>外貨表示財務諸表の換算：>>カレントレートを用いた換算：>>>為替レート	FAS 8	注12	優遇レート又は懲罰レートの規定
-30-45-13 I	>外貨表示財務諸表の換算：>>換算調整の報告：>>>累積換算調整の減損考慮	EITF 01-05	5 _I 節	SFAS 52 の 13 節 の 解釈
-30-45-13 II	〃	〃	2 _{II} 節	〃
-30-45-13 III	〃	〃	3 _{I, II} 節	〃
-30-45-14	〃	〃	3 _{III} 節	〃
-30-45-15	〃	〃	5 _{II} 節	〃
-30-55-1	>設例：>>例 1：交換能力が一時的に不足している場合の為替レート	EITF-Topic D-12 (1989)		SFAS 52 の 26 節 の 解釈
-230-45-1	一般	SFAS 95	25 節	外国通貨CF計算書の換算
-230-55-2 ~55-5	>設例：>>例 1：外国事業を持つ製造事業体のCF報告書	SFAS 95	136 ~ 146 節	連結CF計算書
-20-45-3 _I	>損益計算書表示：>>繰延外国税金資産負債の変化	SFAS 109	230 _I 節	繰延外国税金資産負債の変化
-20-45-5	>その他の包括利益：>>為替レート変化の所得税結果	SFAS 109	35 ~ 38 節	税金の期間配分
-740-25-10	>繰延税金認識をもたらさない再測定変更	〃	9f 節	繰延税金認識が禁止される再測定
-740-45-1	一般	〃	230 _{II} 節	繰延外国税金の再測定の損益表示
-30-40-2	>外国企業の投資の販売又は清算：>>持分の販売	FIN 37 (1983)	2 節	SFAS52の14節の解釈

米国GAAPの編纂—外貨換算声明書のケース—

30-40-3	〃	〃	8 節	〃
-740-25-2	>>繰延税金認識をもたらす再測定変更；>機能通貨関連変化	EITF 92-8	Issue	EITF92-4の解釈
-740-45-2	一般	〃	Issue3 節 Status	〃
-740-25-4 ~25-5	>>繰延税金認識をもたらす再測定変更；>物価水準関連変化	EITF 93-9	Issue, Disc. I 節	SFAS109&130の影 響
-740-30-1 ~30-2	>物価水準変化のため再表明外貨財務 諸表	〃	Disc. 2節	〃
-740-55-1 ~55-3	>例示：>>例 1	〃	93-9A	〃
-740-25-6 ~25-8	>>繰延税金認識をもたらす再測定変更；>物価水準関連変化	EITF 93-16	Issue, Disc. 2節	外国子会社間の期 間差異のSFAS109 の適用

上記表7に基づき、セクション別のパラグラフ数を調査したのが下表8である。SFAS 95やSFAS 109の節を除くと、殆どのパラグラフはEITFの節からの編纂である。

表8から、FAS52を補足するため、どのような論点が問題となっているかが把握可能である。サブ・トピック 830-30のセクション45では、換算調整勘定に関する論点を扱うパラグラフ（計6）が編纂された。サブ・トピック 830-740において、認識に関するセクション25にパラグラフ（計7）が編纂された。これは、物価水準変動に係わる繰延税金認識変化がEITFで議論された重要な論点であることを示している。どのサブ・トピックも、セクション55（適用指針：設例）において、EITF等で取り上げられた関連する適用指針に関するパラグラフ（合計15）が編纂された。

表8：セクション別編纂パラグラフ数

サブ・トピック セクション	10：一般	20：外貨建取引	30：財務諸表の換算	230：CF	740：所得税
25：認識	0	0	0	0	7 (6)
30：当初認識後測定	0	0	0	0	2 (2)
40：認識中止	0	0	2 (0)	0	0
45：その他表示	2 (2)	2 (0)	6 (5)	1 (0)	2 (1)
50：開示	0	0	0	0	0
55：適用指針:設例	5 (5)	3 (3)	1 (1)	3 (0)	3 (3)

表8の（ ）は、EITFからの編纂パラグラフ数である。なお、ASCの下では、EITFはもはや独自の声明書を公表していないものの、EITFの合意を形成し、ASCの形成に貢献している。

Ⅲ 変動対応

会計基準は、固定したルールではなく、社会経済における企業取引やニーズの変化に伴

い、絶えず、改善されていく性質を有している。そのため、FASBは会計基準の変動的性質に対応した動的対応システムを保持してきた。

ある基準が修正されたならば、それに伴い、論理的に関連する他の基準も影響を受け、見直しが必要となる。編纂前のFASにおいても、こうした基準変更の状況に対応してきた。第1節において、SFASにおける基準変更の対応について検討する。次に、第2節において、ASCにおける規定変更の際に、ASUの果たす役割について論じる。

1 SFASにおける変動対応

SFAS Aの発行によって、それに関連する既発行のSFAS Bの規定が修正される（与影響）。その後、SFAS Cの発行によって、SFAS Aの規定も改訂される（被影響）。これらの関係は、以下の図4で示される。

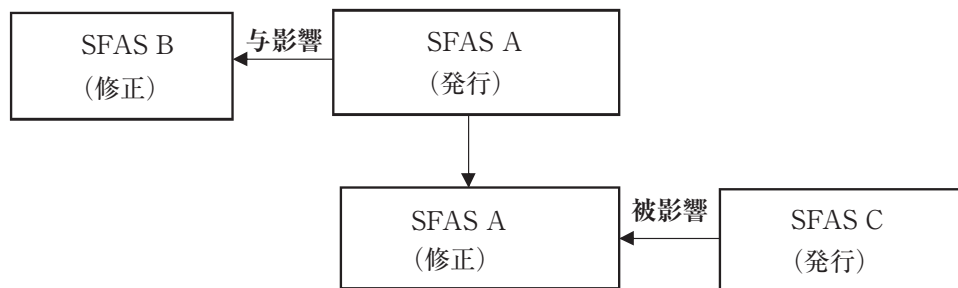


図4：SFASにおける変動対応

SFAS 52の「与影響」と「被影響」の沿革は、修正SFAS 52のStatusに明記されている（表9参照）。SFAS 52発行の影響を受け、既発行のSFAS 8等が取り替えられた（与影響）。その後、SFAS 130等の発行の影響を受け、SFAS 52に関連する節が修正された（被影響）。なお、与影響の（ ）は、SFAS 8発行時に与影響となったGAAPの記載である。

表9：SFAS 52のStatus

与影響		被影響	
修正	(ARB43,12章P.5)	修正	par.13 (SFAS130,par.29)
削除	(<i>Ibid.</i> ,par.7.10-22)	付加	par.14A (SFAS133,par.527a)
削除	(APB6,par.18)	修正	par.15;16;30;31b;162 (SFAS133,par.527b;527c;527f;527g;527h)
修正	(APB22,par.13)	削除	par.17-19 (SFAS133,par.527d)
取替	(SFAS1)	取替	par.21 (SFAS133,par.527e)
取替	SFAS8	修正	par.22,23 (SFAS96,par.204;SFAS109,par.287)
取替	SFAS20	修正	par.24 (SFAS96,par.204;SFAS109,par.287;SFAS135,par.41)
取替	FIN15	修正	Par.26,31,34,46 (SFAS135,par.41)
取替	FIN17	修正	Par.45 (SFAS154,par.C10)
		修正	Par.48 (SFAS96,par.205p;SFAS109,par.288r;;SFAS142,par.D6)
		修正	par.101 (SFAS141,par.44-46)

2 ASUの変動対応

ASCは静的なGAAPではなく、ASUの発行によって、ASC規定の新設・修正・廃止等の更新がなされる。ASUが、編纂後のASC更新に関する情報の主要源泉である。ASUの役割は、 T_0 時のASCから T_1 時のASC'への更新の役割を果たす（図5）。

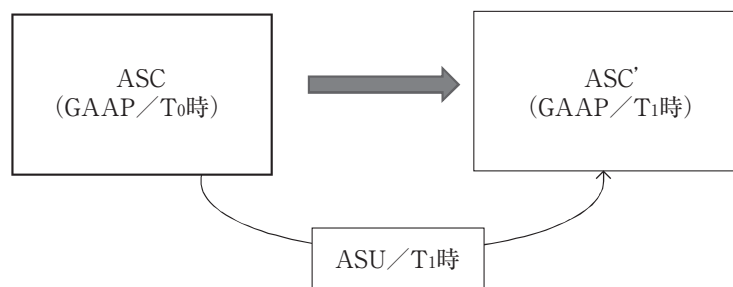


図5：ASUの役割

ASCは、非政府企業に適用されるために、FASBによって認められた、権威あるGAAP源泉である。しかし、ASUはGAAP源泉ではなく、ASCがどのように何故に修正されたかを伝達するドキュメントである¹⁶⁾。ASU自体がGAAP源泉でなくても、GAAP更新をもたらすため、ASU発行も、基準設定プロセスにおける合意形成に関するデュープロセス（Rule of Procedure）に従う必要がある¹⁷⁾。したがって、FASBは、SFASの場合と同様に、ASUの公開草案による、コメント・意見を募集している。

ASUの基本的なコンテンツは、1. 要約、2. ASCに対する更新、3. 背景情報と結論の根拠、4. XBRLに対する修正、で構成されている。「1. 要約」では、SFASと同様にWhy、Who、What、Whenの形式で説明されている。「2. ASCに対する更新」では、更新部分の段落を示し、その更新事実は、セクション00：Statusに追加される¹⁸⁾。「3. 背景情報と結論の根拠」はSFASの場合と同様の内容である。「4. XBRLに対する修正」では、XBRLタクソノミーに対する修正が提案される。

このように、ASUは、ASCの更新の内容を提供し、同時に、ASC更新の背景情報や結論の根拠等のその他の情報も提供している。SFASの場合、背景情報や結論の根拠等は基準内と一体化し、GAAP源泉を形成していたものである。これに対して、FASBは、GAAP源泉の体系性と変動対応を確立するため、ASCをGAAP源泉とし、ASUをGAAP更新手段とする役割分担を行っている。

IV ASCの革新性

U.S.GAAPの抱える細則主義等の問題点とIFRSとのコンバージェンス戦略は、多種多層なU.S.GAAPの体系的見直しを要請するものであった。GAAPの基準内容の連続性を切斷せず、基準体系の新しいパラダイムを構築する方法的革新又はアイデアが求められていた。

旧GAAPを再構成するために、FASBが構築したのは、トピック、サブ・トピック、セクション、及びパラグラフをコード体系で編纂したASC体系と、さらにASCを更新するためのASUから成る動的対応システムであった。

しかし、どのような革新やアイデアであっても、どこかにヒントがあるものである。もともとコードを利用した編纂と更新の手法は、SECの財務報告規制のためのドキュメントにみられる。1980年代初めに、SECは財務報告政策の編纂（Codification of Financial Reporting Policies : CFRP）¹⁹⁾ とスタッフ会計年報（Staff Accounting Bulletins : SAB）²⁰⁾ において、コードを用いた編纂書（Codification）と通牒（Release）による編纂と更新の手法を採用した。FASBがASCを構築する際、これらの会計規制ドキュメントの編纂と更新の手法を参考にしたと思われる。

ASCがもたらした方法的革新は、認識・測定等の会計行為をセクション区分によって、GAAPに体系性と論点種類の明確化をもたらした点にある。第一に、セクション化は、概念コンセプトの目的・認識・測定、構成要素等の概念フレームワークに対応するGAAP構造となっている。相互の論理的な関連性が高まることによって、GAAPの論理的な基礎がより強固となるであろう。第二に、セクション化で用いられている目的・範囲・認識・測定・表示・開示の会計論点は、IFRSと共通している。IFRSは基準別集合体であるとはいえ、IFRSの会計論点はU.S.GAAPと共通していることから、両者の争点が明確となり、IFRSとのコンバージェンスが容易となる。第三に、これまで、基準間又は基準内の会計論点を理解するために、利用者自身が構想した暗黙的な個人的フレームワークが必要であった。ASCは、コード化による会計論点と体系性とを、GAAP源泉に導入した。これによって、利用者はパラグラフの体系的位置の理解が可能となっている。

かくして、ASCは、基準別集合に代わる、革新的な構成フレームを持つGAAP源泉体系としての先駆性を有するのである²¹⁾。

注記

- 1) EU域内上場企業は2005年1月からIFRSを強制適用され（EC（2002））、米国企業のような域外企業は、EU目論見書指令及びEU透明性指令により、2007年1月から、IFRS又は同等な基準の適用が要請されている。
- 2) FASBは、SFAS 162で再定義されたGAAP源泉を、SFAS168によって再構成した。
- 3) 編纂前GAAP階層については、SFAS 162の3節を参照。GAAP源泉の再定義の経緯については、山本（2011）30-31頁を参照のこと。
- 4) 編纂前GAAPの問題点については、SFAS 168, par.A7を参照。
- 5) SFAS 2のStatusには、試験研究費に関連する声明書がリストアップされているものの、相互の内容も関連も明確でない。
- 6) SFAS 168, par.6は：「本ステートメントは、非政府エンティティに適用されるべき、FASBによって認識される権威あるGAAPとして、編纂を確立する。連邦証券諸法の下でのSEC規則及び解釈通帳は、SEC登録会社のための権威あるGAAP源泉でもある。編纂に含まれる全ての指針は、同一の権威レベルをもつ」と規定している。
- 7) コード分類システムについては、“Notice to Constituent (v.3.0) about the Codification”, ASC vol.1, pp.13-14, FASB（2010a）を参照。
- 8) 各分類コードの内容については、FASB（2014）, pp.12-21を参照。

米国GAAPの編纂—外貨換算声明書のケース—

- 9) SECは、2008年にXBRL形式で登録届出書や定期的報告書のSEC提出を可能とする通牒を公表した (SEC Release 33-9002)。
- 10) FASBのGAAP編纂に伴い、それまでのSECが発行した解釈運用指針を見直す必要が生じたが、相互参照機能 (第II章1.2節参照) を利用者が利用することで代用としている (SEC Release 33-9062A)。その後、2011年に、SECはASCに準拠したSEC規則等を改訂した (SEC Release 33-9250)。
- 11) 当初の編纂対象の旧GAAPではなく、新たに編纂されたドキュメントとして、SFAS138の設例、デリバティブ適用グループ (DIG) Issues及び AICPAの専門的調査サービス (TIS) のソフトウェア収益の認識規定が追加されている (FASB (2014), p.7)。
- 12) FASBは旧GAAPとASC間の2つの構造的相違を指摘している (FASB (2015), p.148)。
- 13) FASB (2014), p.9 (Essential and nonessential content) を参照。
- 14) *Ibid.*, p.9 (Cross referencing between standards and the codification) を参照。
- 15) FASB (2015), p.148 (“Cross Reference” Feature of the System) を参照。
- 16) ASU表紙裏部分に、ASCのGAAP源泉とASUの機能について、記載されている。
- 17) FASBは新GAAPに対応するため、Rule of Procedureを2010年に改訂した (FASB (2010b))。
- 18) ASU 2013-05発行に伴う830-00記載のパラグラフの修正。Statusの1行のみ例示。

パラグラフ	Action	ASU	日付
830-30-40-1 ~ 40-3	修正	2013-05	03/04/2013

- 19) 1982年に、SECはそれまで発行してきたASR (Accounting Series Releases : 1937-1982年) を整理するために、CFRPを構築した (SEC Release 33-6395)。CFRPでは、ASRをSection 100—一般、Section 200—年次財務諸表、Section 300—中間財務諸表、Section 400—特殊産業、Section 500—財務諸表外の情報、Section 600—独立監査人に関する事項、に分類している。ASRに代わるFR (Financial Reporting) シリーズ (FR-No.) がCFRPの内容を更新している (2010 SEC Handbook参照)。
- 20) SABは、会計及び開示に関するSECスタッフの見解を公表したものである。SABは1981年より、CodificationとReleaseに区分され、CodificationはTopic 1 : 財務諸表から始まり、Topic 14 : 株式報酬に至る分類がなされている。Releaseによって、Codificationの内容が更新される (2010 SEC Handbook参照)。
- 21) FASBの編纂・更新システムは、フランスの旧PCG (1999年改訂) の2014年改訂版PCGに影響を与えている。すなわち、会計基準局 (ANC: Autorité des normes comptables) は、旧PCGの会計規定を修正することなく、改訂PCGでは、巻、編、章、節、小節の構成を用いて再編成を行った。同時に、ANCの発行するRèglement によって、改訂PCGの更新がなされている (Le règlement ANC N°2014-03 relatif au Plan comptable général)。

参考文献

- CCH, *2010 SEC Handbook: Rules and forms for Financial Statements and Related Disclosures*, CCH, 2009.
- EC, *Regulation No. 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 on application of international accounting standards*, Official Journal L 243, EC, November 2002.
- FASB, *SFAS No.52; Foreign Currency Translation*, FASB, December 1981.日本公認会計士協会訳『財務会計基準書 外貨換算会計他』同文館、1984。
- _____, *EITF Abstracts; A Summary of proceedings of the FASB Emerging Issues Task Force a of October 25, 2002*, FASB, 2002.
- _____, *SFAS No.162; The Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles*, FASB, May 2008.
- _____, *SFAS No.168; The FASB Accounting Standards Codification and the Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles*, FASB, June 2009.
- _____, *FASB Accounting Standards Codification 2009*, volumes 1~3, FASB, 2010a.

- _____. *Rule of Procedure: Amended and Restated through May 1, 2010*, FASB, 2010b.
- _____. *ASU No.2010-19; Foreign Currency (Topic 830): Foreign Currency Issues: Multiple Foreign Currency Exchange Rates*, FASB, May 2010c.
- _____. *ASU No.2013-05; Foreign Currency Matters (Topic 830): Parent's Accounting for the Cumulative Translation Adjustment upon Derecognition of Certain Subsidiaries or Group of Assets within a foreign Entity or of an Investment in a foreign Entity*, FASB, March 2013.
- _____. *FASB Accounting Standards Codifications: About the Codification (v4.9)*, FASB, January 2014.
- _____. *FASB Codification Learning Guide: For the Codification Research System Professional View*, FASB, October 2015.
- SEC, *Release No.33-9002; Interactive Data to Improve Financial Reporting*, January 30, SEC, 2009a.
- _____. *Release No.33-9062A; FR-80A, Commission Guidance Regarding the Financial Accounting Standards Board Accounting Standards Codification*. SEC, August 19, 2009b.
- _____. *Release No.33-9250; Technical Amendments to Commission Rules and Forms Related to the FASB's Accounting Standards Codification*. SEC, August 8, 2011.
- 山本紀生「米国GAAPの設定主体と編纂」『大阪国際大学国際研究論叢』第24巻、第2号、2011、23-41頁。