

アメリカにおける 会計政策研究の諸傾向

細 田 哲

1. はじめに
2. 会計政策研究の基本的諸前提
3. 会計政策決定機関の研究戦略
4. 会計政策と経済的影響
5. 会計政策決定機関と政治的圧力
6. むすびにかえて

1. はじめに

会計学の外国文献上に、accounting policy という用語が登場する場合、通常、会計方針もしくは会計政策と訳される。すなわち、accounting policy とは、企業が、会計手続を選択する際の、何らかの基本的見地を意味する。それゆえ、accounting policy には、企業もしくは経営者の要求が、色濃く反映されている。

これに対して、財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board-以後 FASB と略称する) のような、会計基準制定機関が、ある基準を制定することを、accounting policy making (会計政策の決定) と呼び、その制定された会計基準を、accounting policy (会計政策) と呼ぶ論者がいる。

このように、accounting policy という用語には、二通りの意味が認められる。近年、アメリカにおいては、後者の意味での accounting policy (会計政策) を主題とした論文が、少なからず、みられるようになった。

以下、本稿においては、それらの研究のもつ社会的背景ならびに基本的前提を探究する。さらに、それらの研究の内容を整理し紹介する。このことは、日本の会計基準制定活動に対して、何がしかの参考材料を提供するであろう。また、会計の利害調整機能の理解にとっても、有用であると考えられる。

なお、本稿では、会計政策という用語を使用する場合には、ことわらない限り、後者の意味での accounting policy を指すものとする。

2. 会計政策研究の基本的諸前提

1930年代以降、会計基準の制定は、会計手続委員会 (Committee on Accounting Procedure—以後 CAP と略称する)、会計原則審議会 (Accounting Principles Board—以後 APB と略称する)、FASB などの機関によって遂行されてきた。ところで、会計基準を制定することを、会計政策を決定することであると考え、制定された会計基準を会計政策と捉える会計政策研究が、アメリカの会計学の文献にみられるようになったことは、どのような社会的背景をもっているのであろうか。

1971年に、APB は、投資控除の会計方法の制定をめぐる、議会の直接的な介入を受け、⁽¹⁾ 大変なショックを受けた。というのも、過去約30年間にわたって、アメリカ公認会計士協会を中心とした民間部門の組織が、実質的に会計基準を制定してきたからである。

この事件を契機として、会計人は、会計基準の制定とは、多くの人々に実質的な影響を及ぼす社会的、政治的意思決定であり、したがって、会計基準の制定に際しては、様々な圧力が及ぶものであるということを、強く意識するようになった。また、民間部門組織の会計基準制定に関する権限は、議会および証券取引委員会 (Securities Exchange Commission—以後 SEC と略称する) から委譲されたものに過ぎないことを、思い起こしたのである。⁽²⁾

また、現実に、FASB は、会計基準を制定する際に、APB などと比べてより立法府的な姿勢をとっている。そのような姿勢は、FASB が次のような事柄を遂行している点に窺える。すなわち、公聴会のための討議資料 (discussion

memorandum) の作成, 公聴会の開催, 公開草案の作成, 公式記録の作成, 保管などである。このように, FASB が, 立法府的な姿勢をとっていることは, 会計政策研究の必要性に対して, 現実的な基盤を提供することとなっている。

以上述べたように, 今日の会計政策研究は, (1), 典型的には, 投資控除の会計方法をめぐる議会の直接介入という事件を契機として獲得された, 会計人の会計基準の制定活動に対する新たな認識と, (2), FASB が立法府的な姿勢をとっていることから生じる会計政策研究の必要性とによって, 支えられているといえよう。

ところで, 会計政策研究は, 明示的あるいは暗黙裡に, 次のような認識を基礎として, 遂行されている。

- 1 会計には, 理論と実務の領域のみでなく, 政策の領域が存在する。会計基準の制定とは, 政策の領域にあるもので理論の領域にあるものではない。したがって, 会計基準の制定とは, 唯一の真理を発見することではない。
- 2 いかなる会計基準の制定も, 資源配分, 所得分配に影響を及ぼすものであり, ある人々には便益をもたらす, ある人々にはコストを賦課するものである。したがって, すべての人々にとって中立的な会計基準は, ありえない。
- 3 会計基準の制定活動をとりまく環境とは, 極めて, 政治的なものである。

第1の認識とは, 会計の領域には, 理論の影響を受け, 実務を規制する政策の領域が存在することを指摘するものであり, 会計政策研究の基本的前提となっている。つまり, 第2, 第3の認識は, この第1の認識に基礎をおいている。この第1の認識をもつことは, とりわけ重要である。なぜなら, FASBなどの会計基準の制定機関を, 会計政策の決定機関として捉えることを, 可能にするからである。すなわち, FASBなど会計基準の制定機関の活動目標は, ある唯一の真理を発見することではなく, 政策を決定することにあるのだという認識をもつことになる。

これに対して, 第2の認識は, 会計政策が外部効果とりわけ経済的效果をも

つということ、指摘するものである。そのため、すべての人々にとって中立的な会計政策はないということ、すなわち、会計政策の決定とは、極めて、社会的、政治的な意思決定であるということ、意味するものである。さらに、第3の認識は、第2の認識を受けて、会計政策の決定プロセスには、当然、各方面からの様々な圧力が及ぶということ、意味するものである。

さて、今日の会計政策研究の多くは、これらの3つの認識を前提として、様々な問題点を提起し、それに対する解答を示すという形式をとっている。また、内容の面からみるならば、前述したような会計政策研究のもつ社会的背景を反映して、主に、FASB体制をめぐる展開されている。とりわけ、会計基準の制定の権限を、民間部門は失なうのではないかという会計人の危機意識を反映して、FASB体制の存続の条件を探究するという点に、力点が置かれているように思われる。そして、(1)、会計政策決定機関の研究戦略、(2)、会計政策と経済的影響、(3)、会計政策決定機関と政治的圧力というテーマをめぐる、多くの議論が展開されている。次節以降において、それらの研究の概略を示すことにしよう。

3. 会計政策決定機関の研究戦略

立法府的姿勢をとって、政策決定を行なう場合（FASBは、実際にそのような姿勢をとっている）に、次のような責務が生じると、バックレイ Buckley は、述べている（1976, p. 13.）。

- 1 政策の必要性を正当化すること。
- 2 その政策が達成しようとする社会的および経済的またはそのどちらかの目標を特定化すること。
- 3 政策と国家目標との関連を特定化すること。
- 4 「基本的」目標と「実践的」目標とを識別し、後者について、その付随的条件を特定化すること。
- 5 政策が特定の利益集団に及ぼす影響について、コスト・ベネフィット分析をなすこと。

会計目標に関する研究については、アメリカ公認会計士協会の会計目的スタディグループが発表した、「財務諸表の目的」(Objectives of Financial Statements)なる研究書がある。また、会計政策決定機関の政策目標について、メイとサンデム May and Sundem (1976) は、一つの見解を示している。彼らは、「社会的福祉の極大化」という会計政策の目標を掲げている。彼らは、その目標を掲げることは、明らかに自分たちの価値判断であるということを認めた上で、その目標の正当性の根拠として、政策決定のための規準を提供すること、また、その目標に対して、誰も、はっきりと反対意見を表明していないことを挙げている。さらに、彼らは、(1)、証券法の立法趣旨ならびに SEC が、実際に、会計政策が公共の利益と一貫したものになることに関心をもっているということを表明していること、(2)、投資控除の会計方法をめぐる議会の介入は、議会が APB の会計政策が公共の利益に反しているとみなしたために生じたという二つの例を挙げて、会計政策をとりまく政治的環境も、「社会的福祉の極大化」というこの目標を承認していると、結論づけている (1976, pp. 748-749.)。

このメイとサンデムの会計政策の目標に関する主張は、会計政策決定をめぐる政治的環境までも考慮に含めている点で、極めて説得力をもつものである。しかし、あくまで、彼らが一つの目標を選択したということは、彼ら自身も述べているように、一つの価値判断である。ある会計政策決定機関が、一つの目標を選択することについても、同様である。したがって、会計政策決定機関が政策目標を選択するに当たっては、真偽によってではなく、合意を得られるかどうかによって、決定を下すこととなる。

けれども、このような合意を得ることの困難性を示す次のような実例があることを、アームストロング Armstrong (1977, p. 77.) は、指摘している。それは、会計および報告についての概念的フレームワークについての討議資料 (Discussion Memorandum of Conceptual Framework for Accounting and Reporting) において、前述した「財務諸表の目的」という研究書において主張されている、「財務諸表の基本目的は、経済的意思決定に有用な情報を提供することである。」という目的を採用することの適否について、意見を求めてみたところ、

寄せられた応答のうち、賛成はわずかに37%であり、反対が22%、再考の余地ありが10%であったということである。

ところで、会計政策決定機関が、このような概念的フレームワークを求める戦略を採用することは不適當であると、ジャーボス Gerboth (1972, 1973^a), ラパポート Rappaport (1977) は、積極的に主張している。また、ホーグレン Horngren (1976) は、会計政策決定機関は、概念的フレームワーク戦略を棄却せざるをえないと、主張している。

ジャーボスは次のように述べている。

「会計が唯一の真理を探究するものであるという考えを、棄て去るならば、特に APB のような権威ある機関による会計原則公式化のプロセスは、自然と政策決定の領域に含まれることになる。……政策決定という用語を承認することにより要求されることは、会計とは、功利主義的なアート (art) であって、唯一の真理を探究するものではないということだけである」(1972, p. 48.)。

さらに、チェンバース Chambers (1973, p. 50, p. 52.) の「純財産とは常識的な概念である。……会計はそのような金額を算定するように設計されねばならない。近似値で我慢しなければならないような困難な点がある場合でも、少なくとも、我々は接近しようとする理想の値を知っている。……どんな規則が採用されるべきかは、まさに技術の問題なのであって、政策の問題なのではない。」という考え方に対し、次のように、ジャーボスは批判を下している。

「私は、利益とか富とかは、基本的に人間の価値判断によって形成されるものとする。私が見る世界では、会計の規則決定は技術の問題ではなく、政策決定でしかありえない。チェンバース教授の比較的単純かつ明確な世界では、会計は技術であり、会計問題の解決には、理解的アプローチ (comprehensive-approach) のみが、意味をもつアプローチである。一方、私の複雑かつ曖昧な世界では、会計は政策決定であり、可能なものにできるだけ接近しようとする漸次的な問題解決アプローチ (incremental-approach) が、有意義なのである」(1973^a, p. 82.)。

なお、ジャーボスは、理解的アプローチおよび漸次的アプローチについて、

それぞれ、次のような説明を与えている。理解的アプローチとは、諸問題は、それを完全に理解することによって、最もよく解決されるという考え方を具体化したものである。したがって、このアプローチを採用するならば、政策決定者（問題解決者）は、問題を解決するに際して、いずれの方向に進むべきか（目標体系）、いかに問題を分析するか（理論体系）、選択された行動の結果はどうなるか（諸結果）を十分知っていることが必要となる。また、漸次的アプローチとは、短期のすぐ矯正がきく目標、フィードバック、断片的な分析、不完全な解決策というものを強調するものであり、十分に理解しつくせない問題を処理するための戦略である（1972, pp. 42-43, p. 46.）。

したがって、ジャーボスのいう理解的アプローチおよび漸次的アプローチとは、会計基準制定の際の、総括的な概念的フレームワークを求めるアプローチと、普通言われるところの断片的アプローチ（piece-meal approach）に、それぞれ対応する。すなわち、ジャーボスは、会計政策決定には、断片的アプローチが有意義であることを主張しているのである。

このジャーボスの推論の特徴は、会計基準の制定とは、政策決定に他ならないという前節で述べた第1の認識から、直接的に、会計政策決定機関の研究戦略として断片的アプローチが適切であると主張している点に、見出される。

ラパポートは、会計政策決定機関たる、議会、SEC、FASBの三者の法的、機能的関係を、次のように捉えている。

「……対立する価値を調停する責任は、何らかの民間の組織にあるというよりは、議会にある。しかし、議会は、複雑なディスクロージャーや測定問題を効率的に処理する能力をもっていない。議会は、実際には、会計基準の制定を、SEC および他の政府機関に任せている。また、さらに、SEC は、その基準設定権の一部を、FASB に委譲している。要約すれば、複雑な測定、ディスクロージャー問題を処理する技術的能力と、相対立する利害のコンフリクトを評価し解決する社会的合法性を合わせもつ単一の組織は、存在しない」（1977, p. 89.）。

このような、議会—SEC—FASB 体制と、FASB が直面する政治的圧力と

いうものを前提として、ラパポートは、FASBの研究戦略代替案として、(1)概念的フレームワーク戦略、(2)経済的影響戦略、(3)、(1)と(2)の混合戦略について、検討を加えている。最終的には、ラパポートは、(3)の混合戦略をFASBが採用すべきであると主張するのであるが、(1)の概念的フレームワーク戦略については、次のように批判を下している。

「特定のフレームワークが、財務会計基準の制定に関して、明快な解決策を示すと主張することは、よく言っても非現実的であるし、悪く言えば財務報告の進歩にとって、障害となる。というのは、挫折するに違いないそのような期待をかけることを、促進するからである」(1977, p. 92.)。

そして、ラパポートは、そのようなフレームワーク戦略が、なぜ期待を裏切るかという理由について、次のように述べている。

「財務会計基準を権威的に引き出す出発点として機能する概念的フレームワークを採用することは、会計学とは、基本的に、真の利益および真の財を探究することを目ざす分野であり、一たんその真理が見出されるならば、それは無知な人々を除くすべての人々にとって、絶対的に明白なものであるという時代錯誤の見解に、暗に基づいているからである」(1977, p. 92.)。

さらに、ラパポート(1977, p. 92.)は、「FASBが、そこからすべての基準が引き出されるフレームワークを採用するならば、会社管理者、投資家、およびその他の利害関係者が、FASBは彼らの関心に応えていないとみなすようになるのは当然である。」と述べ、そのことは、FASBの存続を脅かすことになると主張している。

このラパポートの見解は、ジャーボスと同様に、前節で述べた第1の認識に基礎を置いている。また、それは、FASBをとりまく政治的圧力というものを認識して、FASBの採るべき研究戦略を考察している点から、前節で述べた第3の認識にも基礎を置いている。

さて、ホーグレンは、過去においてはCAP、APBが、現在においては、FASBが、数々の批判を受けながらも、研究戦略として断片的アプローチを採用していることを、まずもって指摘する。さらに、原価会計基準審議会(Cost

Accounting Standards Board—以後 CASB と略称する)などの公的機関も、断片的アプローチを採用していることを指摘する。そして、最後に、次のようにまとめている。

「今世紀を通じて、断片的アプローチは、だれが権力を握ろうと、どんな政策決定プロセスが存在しようと、存続してきた。このことから得られる教訓はあるのか。これら会計政策に携わってきた人々や集団は、非合理的であったのか。考えるに、その解答の鍵は、政策決定プロセスをもっと注意深く考察することによって、得られるであろう」(1976, p. 91.)。

そこで、ホーグレン (1976, p. 96.) は、政策決定プロセスは、単に論理を行使するという事以上、政治(交渉)プロセスを包含するものであるという点に着目し、「ほとんどすべての人々が概念的フレームワークを望んでいるが、ある人の概念的フレームワークは、他の人のそれではなからう。これまでの歴史的状况や、会計政策の決定に、現実に大きな利害関係をもつあるいはもつと考えられ、さらに統一性よりは柔軟性を強く選好する多様な利益集団を所与とすると、操作的な概念的フレームワークについて、合意をみることはむずかしい。このように、概念的フレームワークに関するステートメントを公表することでさえ、ある政治的側面を避けることはできない。」と述べている。

このように、ホーグレンは、政策決定機関が断片的アプローチを採らざるをえないということの根拠を、政策決定プロセスが政治プロセスを包含しているがために、唯一の概念的フレームワークを生み出しにくいという点にもとめている。すなわち、ホーグレンは、特に、前節で述べた第3の認識に基づいて主張を展開しているといえよう。

以上述べたように、会計政策決定機関の研究戦略として、断片的アプローチのもつ適切性、不可避性を強く主張する点に、今日の会計政策研究の一つの特徴がみられる。これまで、CAP, APB および FASB は、断片的アプローチを採用していることについて、各方面から、多くの批判を受けてきた。したがって、これらの会計政策研究は、それらの批判に真向から対立するものといえよう。さらに、そのような会計政策研究が、前節で述べた第1および第3の認

識に基づいて、遂行されている点に、留意することが必要であると思われる。

4. 会計政策と経済的影響

会計政策は、単に会計実務に対してだけでなく、必ず資源配分、所得分配に影響を及ぼす。いかなる会計政策も、すべての人々にとって中立ではありえない。FASB が、このような会計政策のもつマクロ経済的な影響（社会福祉的効果）を無視するならば、議会が会計政策決定に介入する機会を多く生み出すことになる。なぜなら、アメリカの社会において、相対立する価値の調整責任は、究極的には、議会にあるからである。また、FASB によって決定された会計政策のもつ妥当性については不満は残るであろうが、政策決定プロセスが、会計政策によって影響を受ける人々にとって理解できるものであり、また公平であると考えられる時にのみ、FASB は存続するであろう。したがって、FASB などの民間部門組織が、会計政策決定に対して有意なかかわりを持ち続けることを意図するならば、会計政策決定プロセスに、これらの経済的影響を審議するプロセスを組み込むことが必要であるという主張が、高まっている。

これらの主張は、第2節で述べた第2の認識に基づき、FASB の存続を図るということ、実質的に前提としている点に特徴がみられる。それらの主張は、(Rappaport, 1977), (Buckley, 1976), (Prakash and Rappaport, 1976), (May and Sundem, 1976) に、展開されている。

さて、会計政策が、どのような過程をへて、経済的影響を引き起こすかについては、ラパポート (1977) の見解を、みとめることにする。ラパポートは、基本的に、会計政策は、次に示すような人々の経済行動に影響を及ぼすことにより、経済的影響を引き起こすと述べている (1977, p. 89.)。

- 1 会計報告書の受け手と想定されている人々（例えば、株主およびそれ以外の投資家）
- 2 会計報告書の受け手とは、直接的には考えられていない人々（例えば、競争者、労働者、供給者、顧客、政府機関など）

3 会計報告をする会社自体

会計数値が、証券価格に影響を与えていることを前提とするならば、会計政策が、会計報告書のディスクロージャー内容とその測定基礎を統制しているので、会計政策は、証券価格に影響を与え、第1の人々の所得分配に影響を与える。また、証券価格の変動は、投資家の所得分配だけでなく、会社の資本コストに影響を与えることにより、会社の資源配分意思決定に影響を与える。

また、労働組合は、労働交渉の基礎資料として、規制機関は、各種規制の基礎資料として、国家は、経済政策の基礎資料として、会計報告書によって影響を受けることになる。

さらに、会計報告をする企業は、自らの提供する情報によって、自らの行動が影響を受けることになる。例えば、経営者が、自分の企業の株価に関心をもっており、しかも一株当たり利益が株価形成の要因となっているという信念を持っているならば、一株当たり利益に影響を及ぼす新しい会計政策に直面した時、異なる資本支出決定をするであろう。また、実際に、FASB が係りをもった問題について、一例を挙げると、債権者としての銀行が、債務の更改 (debt restructuring)⁽³⁾ を認めた結果生じる損失をディスクロージャーするように強制された場合⁽⁴⁾ に、起こるであろうと主張された会計報告会社 (銀行) の行動の変化とそれに伴う経済的影響には、次のようなものがあつた (1977, p. 90.)。

- 1 より高いリスクをもつ借り手 (例えば小企業) に対する貸し出しは制限され、それによって経済成長が制限される。
- 2 銀行は、貸し出し条件の変更もしくは更改をきらう。この結果、企業倒産率が高まる。
- 3 債務の更改を回避するために、銀行の貸し出し政策は短期契約にかたよる。そこで、長期金融市場に負の影響を与える。

ところで、実際に、このような経済的影響の考慮を、FASB の政策決定プロセスに組み入れるについては、どのような処置がとられるべきであると主張されているのであろうか。

現在、FASB の政策決定プロセスは、1)、環境モニターリング、2)、予備

的評価, 3), 討議資料の作成および公聴会の開催, 4), 公開草案の作成および政策(基準)の発行という諸段階から構成されている。

ラパポートは, これらの政策決定プロセスの各段階, 特に第2, 第3, 第4段階において, 会計政策のもつ経済的影響を公式的かつ明示的な形で考察すべきことを, 次のように主張している(1977, pp. 96-97.)。

特に, ある問題点を FASB の公式の議事に委ねるかどうかを決定する予備的評価のプロセスにおいて, 経済的影響を考慮するならば, FASB とその利害関係者間の不必要な対決を緩和することになる。また, 討議資料の作成に際して, 経済的影響を考慮することになれば, 討議資料作成のための専門委員会(task force)の委員に, 新しい会計政策(基準)によって影響を受けるであろう集団の代表者を任命することが必要となる。このことによって, FASB は, 次のような利点をもつことができる。①批判者をして, 的がはずれた議論をさせないようにすること, ②会計政策のよりよき基礎として, 改善されたフィードバックを利用できるようになること, ③FASBの存続の可能性を弱めるほどに議論の多い, 新しい会計政策(基準)の公開草案を発行する可能性を減少させることである。

そして, 公開草案には, 技術的な会計上の問題点についての考察結果の要約, FASBの勧告, さらに, 考察された各会計政策のもつ経済的影響についての予測と勧告の合理性を示すコスト・ベネフィット分析が, つけ加えられることになる。したがって, このような公開草案に対するフィードバックの一つとして, そのような予測された経済結果が, 国家の社会的および経済的目標と一貫したものとなるかどうかについての意見が期待できる。このことは, FASB が自ら掲げた「公共政策および社会的要求に準じて機能する」という目的を達成するのに, 有用である。

また, 経済的影響を, 誰が調査研究するかという問題については, 経済的影響に関する研究部門を, 直ちに, FASB 内部に設置し, 公開草案にその研究結果をつけ加えるべきであるという議論がある(Prakash and Rappaport, 1976, p. 12.)。けれども, 実際に, FASB は関係団体に, 政策代替案のもつ経済的影

響を評価してもらうように要請することができるのである。⁽⁵⁾したがって、FASBが、独自に、これらの経済的影響の評価を行なうことは、FASBが十分な研究能力をもつようになり、影響分析に習熟するようになることを待った方がよいという議論もある(Buckley, 1976, p. 17.)。

ところで、経済的影響の考慮を FASB の政策決定プロセスに組み入れることについては、いくつかの問題点があることが指摘されている。

第1の問題点は、FASB の存続にとって、FASB が経済的影響を考慮することが、決定的な要素ではないということである(Rappaport, 1977, p. 94.)。すなわち、会計政策のもつ影響が広範なものであるならば、会計政策は、民間部門の組織ではなく、議会によって決定されるべきであるという主張を呼び起こすことになるかもしれないということである。また、FASBが経済的影響を考慮するとしても、FASBの下した会計政策によって不利益をこうむるであろうと考える人々が、議会や政府の介入をあてにするかもしれないという危険性は残るのである。

第2の問題点は、このような経済的影響の考慮を政策決定プロセスに組み入れることに反対する人々が、存在することである。例えば、反対者は、会計人の関心は、会社レベルの測定にあるのであって、そのような測定から生じる諸結果にあるのではないと主張するであろう。また、政策決定に際して、会計政策のもつ経済的影響を無視することの方が、FASBは不偏的な態度を保持することができる、と主張するであろう。

第1の問題点については、ラパポートは、概念的フレームワーク戦略と経済的影響戦略を併用することによって、解決をはかることを主張する(1977, p. 94.)。けれども、議会や政府の介入ということは、民主主義社会における政策決定ということを考慮するならば、やむを得ないことなのではあるまいか。そのような行為は、むしろ、民主主義が機能している証左とみるべきであるという見解もみられる(Mautz, 1974, p. 59, Horngren, 1976, pp. 94-95.)。

また、第2の問題点については、次のように考えることにより、解決が見つかるであろう。すなわち、それらの批判が仮りに当たっていたとしても、会計政策が

経済的影響を引き起こすことは事実である。このように、会計政策の決定とは、社会的意思決定であり、今後、会計人がその責務を拡大し、会計政策決定に対して責任ある態度をとろうとするならば、経済的影響の考慮を、政策決定プロセスに組み入れることが必要である (Rappaport, 1977, p.98, Prakash and Rappaport, 1976, p.12.)。

5. 会計政策決定機関と政治的圧力

会計政策が、広範な社会的、経済的影響をもてばもつほど、会計政策の決定には、様々な圧力が及ぶことは当然である。しかし、このような認識は、会計人にとって自明のことではなく、投資控除の会計方法をめぐる議会の介入をきっかけとして、会計人の間に浸透し始めたということは、前述した。因みに、ホーグレン (1976, p.94.) は、「高潔であり、客観的かつ有能な人々の集団が、政治的圧力から隔離された状態で、規則を苦心して作り出す。そして、その規則によって影響をこうむる集団も、その規則に従順に従う。」という多くの会計人が抱いている考え方を、現在それは神話に過ぎないと考えるようになったけれども、APB 参画当時、保持していたと述べている。

ところで、ホーグレンが、かつて抱いていたこの考え方に対して、マウツ Mautz (1974, p.59.) は、次のように述べている。会計人が、会計についてのより高度な真理を求めることができる。したがって、他の人々は会計人の下した意思決定を、たとえ、それによって損害を受けようとも、承認しなければならないという、極めて独裁的な考え方である。この考え方は、民主主義の考え方に反する。さらに続けて、「会計基準とは、有効であるためには、多くの人々にとって満足のいくものでなければならない社会的合意である。それは、一つの法律であり、他の法律同様、それによって影響を受ける人々が承認することにより、権威を獲得する。……利害や見解は相異なるものなので、基準とは、ある時点、ある状況のもとで達成される最善の妥協そのものなのである。」(傍点引用者)とも述べている。

このマウツの考え方は、会計政策が、各利害関係者から独立して決定される

ことは、民主主義社会においては、ありえないし、許されることではないと主張するものである。したがって、会計政策決定機関が、利害関係者の意思を無視する場合には、会計政策決定に対する議会および政府の介入は、当然であるということになる。

また、ジャーボスは、APBの崩壊は、会計問題を処理する技術的能力ではなく、政治的処理能力を欠いたことに起因すると主張し、次のように述べている。

「意思決定プロセスが成功するか否かが、大衆の信頼に基づいて決定される場合、重要な問題は、技術的な問題ではなく、政治的な問題なのである。特に、財務社会は、APBもしくはその後任機関を、会計の技術的問題を解決するのに、たけているかどうかで判断しないであろう。……他の本質的に政治的な活動と同様、会計規則の作成は、その主要な障害として、自然がもつ本質的な不可解性ではなくして、むしろ、利益集団間のコンフリクトを克服しなければならぬ」(1973^b, p. 479.)。

さらに、アームストロングは、FASBの会長職の経験から、会計政策決定をとりまく、政治的環境について、具体的に述べている。アームストロング(1977, p. 76.)は、FASBの討議資料や公開草案を通じて、広く意見を求めた結果、次のような結論を得たと述べている。二、三の大きな会計事務所およびいくつかの企業は、会計原則の統一化に賛成している。彼らの見解は、様々ではあるが、その推論は、一般に、極めて明快である。一方、その他の多くの人々の応答は、実務の多様性のもつ既得権益に固執することからなされている。これらの人々の根拠は、清廉性および客観性を欠くものである。そして、アームストロングは、次のようにも述べている。

「我々が処理しつつある多くの問題において、狭量であるが口やかましい少数者と対峙している。彼らの主要な関心は、適正な基準を作成することにあるのではなく、むしろ自分の領域を守ることにあると思われる。そして、我々はこのことに、常に留意していなければならない。これが、我々が活動している環境であるということ、忘れないために」(1977, p. 76.)。

以上述べたマウツ、ジャーボス、アームストロングの見解から、会計政策決定機関をとりまく環境が、是か非かは別として、極めて政治的なものであるということが知られよう。

さて、このような政治的圧力に対して、会計政策決定機関は、どのように対処すればよいと主張されているのであろうか。会計政策決定機関の採るべき方向を示した見解に、(Mautz, 1974), (Armstrong, 1977), (Horngren, 1974)がある。これらの見解は、それぞれ極めて対照的な見解である。

マウツは、できる限り、会計政策によって影響を受ける人々の意見を、会計政策決定プロセスに組み入れるべきだと考える。そのような主張は、CASBの政策決定プロセスの実態を記述した、次のような言葉に、端的に表れている。

「我々は、何らかの政治的圧力を受けているのであろうか。このことは、政治的圧力という言葉の意味をどうとるかで変わってくる。我々は、時々、国会議員から手紙を受け取ることがある。しかし、このことについては、何も不適当なことは見出せない。契約者が、⁽⁶⁾公布されたかもしくは公布予定のCASBの基準に対する不満をしたため、国会議員に送付した場合、国会議員は、説明をしてほしいと、その手紙のコピーを、CASBの会長に、よく送ってくるのである。その時、CASBの取る処置とは、基準の現状、CASBによって行なわれた研究、なぜCASBの主張が、その契約者の主張と異なるのかその理由について、詳細に説明して、それらの手紙に十分応答することである」(1974, p. 58, 傍点引用者)。

これに対して、アームストロングは、前述したように、会計政策に係りをもつ利害関係者の多くは、自己の利益のみを追求するという認識をもっている。また、彼は、FASBのステートメント第5号「偶発事象の会計」を公布した後、ある上院議員から、このステートメントを決定した基本的前提を問う内容の手紙を、受け取ったことを明らかにし、このような問題について、立法府に向かう人々の向こうみずさには驚いたとも、述べている(1977, p. 77.)。そして、アームストロングは、会計政策決定に対し、過度に政治的圧力が及ぶことは、結局、FASBの崩壊につながる。そのことは、財務社会全体にとって好ま

しからざる結果を招くとして、政治的圧力が、過度に政策決定プロセスに及ぶことを排除すべきであると、主張する。すなわち、アームストロングは、次のように述べている。

「私の判断によると、FASBが崩壊したならば、その結果はどうかということをしっかりと認識して、財務社会は結束し、FASBを支持せねばならない。財務社会全体が、たとえ公布された基準が伝統的な経営者の大権（会計方法選択権—筆者注）を危険にさらすとしても、それに自発的に従い、支持せねばならないということ、また、政治的行為は、FASBの規則によって規定されている手段のみしか認めてはならないということ、はっきりと認識した時のみ、FASBは存続する。他のチャンネルを採用することは、政府機関、また、おそらくは立法府の介入を増加させ、私見によるならば、FASBの崩壊を招くであろう」（1977, p. 77.）。

さらに、アームストロングは、企業に対して、財務コミュニケーションの改善を目ざして、自己の利益よりも公共の利益を優先するよう訴えている。

また、ホーグレン（1974）は、マウツ、アームストロングの見解とは、全く逆に、FASBは究極的な会計政策決定権をもたないことから、FASBが単に会計政策を決定するのみでなく、進んで、その承認を求める活動を展開する必要性を説いている。

この承認活動とは、具体的には、ワシントンにおけるロビー活動を指す。したがって、この承認活動を円滑に進めるためには、ワシントンにおいて強力な発言権をもつことが必要となる。このため、委員、国会議員、閣僚などから質問を受けた場合に、FASBの立場を説明する有能なスポークスマンを確保しなければならない。FASBに、そのための規定を設けることが必要であると、ホーグレン（1974, p. 300.）は、述べている。

以上、会計政策決定機関をとりまく政治的圧力に、いかに対処するかという問題について、細部については様々な見解もみられると思うが、極めて特徴ある見解のみを示した。

6. むすびにかえて

本稿の目的は、アメリカにおける会計政策研究の概要を示すことにあった。そこで、本稿においてはふれることはできなかったが、次のような注目すべき会計政策研究の領域も存在することを、指摘しておきたい⁽⁷⁾。

第1に、会計政策と会計理論の関連性についての研究である。例えば、現在行なわれている様々な会計研究が、会計政策者に対して、どのような関連で、どのような意味をもつのか、それを評価するフレームワークを呈示した (May and Sundem, 1976) がある。そこでは、いかなる研究も、政策決定者に対しては、決定的なデータを提供するものでないことが、主張されている。

第2に、会計基準の制定は、民間部門の組織が遂行すべきであるということをも前提とせず、その制定活動を、民間部門あるいは公共部門の組織のいずれが遂行した方が、より適切であるかという点についての研究である。そのような研究には、(Chatov, 1975)⁽⁸⁾、(United States Senate, 1977) がある。両者共、公共部門の組織が、会計基準を制定すべきことを主張している。

第3に、会計政策決定と個人 (情報利用者) のもつ選好との関連性についての研究である。

民主主義社会において、ある政策を決定するときには、個々人の選好をよりよく反映しなければならない。会計政策についても例外ではない。したがって、会計政策決定機関は、その意思決定モデルに、個人の選好に敏感なモデルを採用しなければならない。個人の選好を、社会的意思決定に組み込むルールを、集団選択ルール (collective choice rule) と言う。

アロー Arrow (1963) は、集団選択ルールが満たすべき条件として、完全律、推移律を満たすという要求、非独裁性の要求、独立性の要求などを掲げた。しかし、これらの少数の条件であっても、それらをすべて満たす集団選択ルールは存在しないという不可能性定理を、アローは引き出した。デムスキー Demski (1974) は、そのアローの不可能定理を、財務報告代替案の選択、すなわち会計政策の決定問題に適用した。そこで、デムスキーは、アローの掲げ

た条件をすべて満たす集団選択ルールが存在しないのであるから、最適財務報告システムとはどのようなものかという問題は、個人の選好を統合することをもってしては、解決がつかないと主張する。

しかし、クッシング Cushing (1977) は、最適財務報告システム制定の可能性を、完全に否定することに反対する。すなわち、デムスキーの主張には、問題点が二つあることを指摘している。一つは、デムスキーが推論の基礎に据えている異質的利用者 (heterogeneous users) という前提が、現実の状況と常に一致するとは限らないこと。一つは、デムスキーが、その推論の過程において用いているアローの不可能性定理自体に、欠陥があるということである。つまりアローが不可能性定理を主張する際に前提とした条件のうち、推移性および独立性の条件については、問題があることが指摘されている。

いずれにしても、厚生経済学などの領域で展開をみている社会的選択の理論を会計政策研究に応用する試みは、少なくとも、会計政策研究において一つの潮流を形成している。

注

- (1) 投資控除の会計方法をめぐる APB の活動の歴史的経緯は、(田中, 1976) に詳しい。参照されたい。
- (2) この点については、(Horngren, 1972), (Skousen, 1976, pp. 101-107.) を参照されたい。
- (3) ここでは、“debt restructuring”なる用語に対して、「債務の更改」という訳語を便宜的に使用した。“debt restructuring”という用語の意味内容と、我が国の民法第513条に規定されている「更改」の意味内容とでは、多少の差異があるので注意されたい。詳しくは、(FASB, 1976, p. I-1.) を参照されたい。
- (4) この問題についての会計処理をめぐる議論については、(FASB, 1976) を参照されたい。
- (5) FASB は、最近、FASB のステートメント第5号「偶発事象の会計」、第8号「外貨取引および外貨建て財務諸表換算会計」の経済的影響についての調査を、前者についてはアメリカ保険協会に、後者についてはコーネル大学のデューク教授に依頼した (The Journal of Accountancy, p. 20.)。これらの経済的影響についての調査は、事後的なものであるので、第4節で主張されている経済的影響の調査とは、異なる。しかし、FASB が、経済的影響の調査を外部の機関に依頼したという点に注目すべきである。
- (6) CASB は、防衛上の事柄に関して、政府と契約および準契約を結んでいる人々が従わねばならない原価会計基準を、制定する責務を有している。したがって、ここに言う契約者とは、

防衛上の事柄に関して、政府と契約を結んでいる人々をさす。

- (7) 以下述べる研究においては、必ずしも会計政策(決定)という用語は、用いられていない。会計基準(の制定)、財務報告代替案(の選択)、会計原則(の制定)などの用語が用いられている。したがって、第3節～第5節において紹介した研究と、これから紹介する研究とでは視点が異なる。しかしながら、それらの研究が会計政策研究の領域に含まれることには、異論がないと思われる。
- (8) チャトフ Chatov の研究については、(片山, 1975) を参照されたい。

参 考 文 献

- Armstrong, M.S., "The Politics of Establishing Accounting Standards", *The Journal of Accountancy* (February 1977), pp. 76-79.
- Arrow, K.J., *Social Choice and Individual Values*, second edition (Yale University Press 1963). 長名寛明訳, 社会的選択と個人的評価, 日本経済新聞社, 1977.
- Buckley, J.W., "The FASB and Impact Analysis", *Management Accounting* (April 1976), pp. 13-17.
- Chambers, R. J., "Accounting Principles or Accounting Policies", *The Journal of Accountancy* (May 1973), pp. 48-53.
- Chatov, R., *Corporate Financial Reporting—Public or Private Control?* (The Free Press, 1975).
- Cushing, B. E., "On the Possibility of Optimal Accounting Principles", *The Accounting Review* (April 1977), pp. 308-321.
- Demski, J. S., "Choice among Financial Reporting Alternatives", *The Accounting Review* (April 1974), pp. 221-232.
- FASB, *FASB Discussion Memorandum related to Accounting by Debtors and Creditors When Debt is Restructured* (FASB 1976).
- Gerboth, D. L., "'Muddling through' with the APB", *The Journal of Accountancy* (May 1972), pp. 42-49.
- , "Accounting: technology or policy-making?", *The Journal of Accountancy* (May 1973^a), pp. 81-82.
- , "Research, Intuition, and Politics", *The Accounting Review* (July 1973^b), pp. 475-482.
- Hornigren, C. T., "Accounting Principles: Private or Public Sector?", *The Journal of Accountancy* (May 1972), pp. 37-41.
- , "The Marketing of Accounting Standards", in R.R. Sterling, ed., *Institu-*

- tional Issues in Public Accounting (Scholars Book Co., 1974), pp. 291-303.
- , “Will the FASB be here in the 1980 s ?”, The Journal of Accountancy (November 1976), pp. 90-96.
- 片山覚稿「米国における企業財務報告制度の問題点」, 会計学研究第21号, 1975年。
- Mautz, R.K., “The Other Accounting Standards Board”, The Journal of Accountancy (February 1974), pp. 56-60.
- May, R. G. and Sundem, G. L., “Research for Accounting Policy: An Overview”, The Accounting Review (October 1976), pp. 747-763.
- Prakash, P. and Rappaport, A., “The Feedback Effects of Accounting”, Business Week (January 12, 1976), p. 12.
- Rappaport, A., “Economic Impact of Accounting Standards—implications for the FASB”, The Journal of Accountancy (May 1977), pp. 89-98.
- Skousen, K. F., An Introduction to the SEC (South-Western Publishing Co., 1976).
- 田中健二稿「投資税額控除と APB—投資税額控除会計の規制をめぐる経緯に関する一資料—」, 会計学研究第22号, 1976年。
- The Journal of Accountancy (June 1977), p. 20.
- United States Senate, Subcommittee on Reports, Accounting and Management of the Committee on Government Operations, “The Accounting Establishment” Journal of Accountancy (March 1977), pp. 104-120.