

<論説>

「アメリカ民主主義」と会計制度

村 瀬 儀 祐

(目 次)

はじめに

1. アメリカ会計制度にみる「アメリカ民主主義」の論理
 2. アメリカ会計制度の性質
 3. 「私的統制か政府統制か」をめぐる最近の議論について
- おわりに

は じ め に

アメリカにおける会計制度を検討する場合その会計制度設定に付着して、そこにアメリカ特有の制度的論理、すなわち「アメリカ民主主義」の論理が展開されているのに気づく。いまそのようなものとして指摘できるのは、以下の五つである。

- (1) 「公開 (disclosure, publicity)」
- (2) 「自主的経理 (self - assesment)」
- (3) 「プロフェッショナリズム (professionalism)」
- (4) 「合意 (consensus)」
- (5) 「参加 (participation)」

これらの論理は、特定の論者によって特に体系的に主張されているわけではない。それらは特別のイデオロギーのように主張されているのではなく、むしろ、わざわざそのように主張される必要のないもの、すなわち、会計制度設定の公理のようにされているものである。

注意すべきは、これらの論理がもつ顕示的な内容と、その論理によって合理化されるアメリカ会計制度の機能とは同じではない、ということであり、そして、アメリカ的な会計制度の成立とそれがもつ制度的機能は、このような

「アメリカ民主主義」の制度的論理を媒介にして、はじめて合理化されるという関係である。これまで、アメリカ会計制度の研究にあたって、わが国のほとんどの論者は、アメリカ会計制度に付着している「アメリカ民主主義」の制度的論理を無視するか、あるいは、たとえそれをとりあげても、「アメリカ民主主義」の制度的論理とアメリカ会計制度の機能とを同一視し、あたかもアメリカの会計制度の機能が「アメリカ民主主義」の論理の顕示する内容と同じ意味をもっているかのように論じてきた。アメリカにおける会計制度の機能は、「アメリカ民主主義」の制度的論理を媒介にして合理化されるが、しかし、その制度的論理が顕示する内容と同じ意味をもっていない。アメリカ会計制度は、そこに付着している制度的論理と、それがもつ制度的機能とを区別し、そしてそれらの相互の関係をアメリカにおける国家権力統治のあり方のなかで検討しなければ、その本質をつかまえることはできない。これが本稿の問題提起である。

1. アメリカ会計制度にみる「アメリカ民主主義」の論理

まず、アメリカ会計制度に付着している「アメリカ民主主義」の論理を忠実に概観することからはじめよう。

(1) 「公開」

「アメリカ民主主義」の論理においては、個人の自律性にもとづく自由な行為選択が尊重されている。国家の主要な任務の一つは、この個人の自律性の発揮に都合のよい環境をつくり出すことだとされている。「公開」は、この個人の自律性の発揮を保障する不可欠の手段とされている。公衆が市民として政治的選択をなすこと、また消費者として商品購入の選択をなすこと、投資家として株式を買うか売るか保有するかを選択をなすことなど、各種の選択を有意義なものにするには、まず、完全で公正な「公開」がなされていなければならない。政治、経済、社会のあらゆる問題は、「公開」にもとづいた個人の自由な

行為の選択と、そのことを通じて発揮される「チェックとバランス」の作用をつうじて解決される。このような論理は、封建制の遺制にしばられることなく、いはば純然たる資本主義発展を経てきたアメリカにおいて広く受け入れられてきたものである。アメリカの論者も述べているように、まことに、「アメリカ合衆国においては、公開（publicity）の治癒力に深い信仰がある。この信仰には、もし『人民』が何らかの主要な問題について知らされているならば、解決の道を発見するであろうという思想が含まれている⁽¹⁾。」

最初の「公開」論は、アメリカ革命から連邦政府樹立にいたる時代にみられたような、「議事の公開」、「司法の公開」により「公衆の監視」をなすと言ったブルジョア民主主義革命の理論にはじまった。しかし、アメリカにおいて「公開」の論理がはなばなしく展開するのは、独占資本主義段階に入ってからのことである。すなわち、今世紀初頭には「反トラスト運動」のたかまりのなかで、「革新主義者（progressive）」によって「会社公開（corporate publicity）」の論理が展開された。この「公開」論の特徴は、会社による財務内容の「公開」によって、公衆自身がトラストの弊害から自らの身を守ることができるようにすると言ったもので、トラスト自体の解体を求めたものではないことである。このような「公開」論の代表的論者として第26代の大統領であるシオドア・ルーズベルト（Theodore Roosevelt）をあげることができよう。彼は企業の合同それ自体を悪とはせず、それにともなう弊害を政府は規制しなければならず、そのための手段こそ「公開」であるとした。

「巨大会社は、われわれの諸制度（institutions）によって創出され保護されることによってのみ存立するものである。したがって、巨大会社がこれらの諸制度に協調して活動しているかどうか検討することはわれわれの権利であり義務である。……そのためにまず必要なことは、十分に完全な知識であり、その知識は世界に公開（be made public to the world）されるものである⁽²⁾。」

つづいて大恐慌期のニューディール政策のなかでも「公開」の論理はさらに大がかりに主張された。1933年には証券法（Securities Act）が制定され1934年には証券取引法（Securities Exchange Act）が制定された。これらの法律

は、上場会社に対して公認会計士によって監査された財務諸表の提出を求め、これを公衆の閲覧に付すようにした。そして、これらの法律を管理するために独立の行政委員会として証券取引委員会(**Securities and Exchange Commission**, 以下単に **SEC** とする) を設立した。ここでの「公開」論の特徴も、企業の証券取引そのものを直接規制すると言ったものではなく、投資家が「買手危険負担 (*caveat compor*)」をもって株式を買うか売るか 保有するかの 行為選択に役立つ「完全で公正な公開 (*full and fair disclosure*)」をなすと言ったものであった。第32代の 大統領である フランクリン・ルーズベルト (**Franklin D. Roosevelt**) は、1933年の証券法の提案にあたって次のように述べている。

「(連邦議会は) 新しく 発行される株式が価値 どのようなものであり、それが表示するような 配当額を獲得するものであるという意味でその健全性を承認したり、保証したりするような行為をとるべきではない。(しかし連邦議会は) 新株の発行のさいには、完全な公開 (*full publicity*) と情報が添付され、新株発行にともなう本質的に重要な要素は、それを購入する公衆に対して秘密にしないよう求めなければならない⁽³⁾。」

「公開」論は、さらに1960年代に入ってこれまで以上に、はなばなしく展開している。公衆の「知る権利 (*right to know*)」を保障するために株式会社による「公開」は単に財務資料ばかりではなく「公害規制」や「人的資源」についての 資料を含めるよう 拡大されなければならないという論調や、さらには、連邦政府において合議制にとる行政機関の審議過程を「公開」するよう求めた1976年の「日あたりのよいところにおかれた 政府法 (*Government in the Sunshine Act*)」の制定にみられるように、今や「公開」論は花ざかりである。「公開の拡大 (*extension in disclosure*)」とか「イン・ザ・サンシャイン (*in the sunshine*)」とか「オープン (*open*)」とか言った言葉は何らかの政策が設定される場合、合言葉のように用いられている。今日の「公開」論も、「公開」を「個人の自由な行為選択」と結びつけて論じている点で過去の「公開」論と基本的に変わりはない。このように「公開」の論理は今世紀に入って積極的に主張され、とりわけ重要な政策が設定される歴史的転換期に強

く唱えられてきた。

アメリカにおいては、「公開」はあらゆる制度設定の公理のように主張されている。この「公開」の論理の普及のもとでは、あたかも企業の会計文書実務が企業の秘密を排除した「公開」の実務となるべきもので、そのような実務が「個人の自由な行為選択」を保障するものであるかのように前提されている。会計制度は、まさに「公開」と「個人の自由な行為選択」のための制度であることが自命の前提のようにされている。

(2) 「自主的経理」

「自主的経理」とは、会計に対して法がとる態度のことである。すなわち、法は税、配当、料金などを規制する権限をもつが、しかし、この場合、納税額、配当額、料金額は、権力による強制をもって恣意的に決定されてはならず、まず良識ある当事者の「判断」と「経験」によって自主的に作成された合理的で適切な会計資料にもとづいて決定されなければならない、とするものである。ここでは権力による一方的な強制は排除され、当事者の「経験」と「判断」、「慣習」が尊重される。この「自主的経理」の論理からすれば、会計実務は、まず当事者の責任において採用されなければならない。そして採用される会計の実務と原則は、法によって強制されるよりも、当事者の「経験」と「判断」、「慣習」から生じたものでなければならない。

このような「自主的経理」の原則は、もともと所得税法において強く確認されていたものである。アメリカ税法においては、「権力による一方的な査定体制 (official-assessment system)」を排して、納税者が「自らの所得を自らの計算により自ら申告し自ら納付する」という「自主的経理 (self-assessment)」の原理が強く確認されている。この租税民主主義の論理は、法人所得税法の制定にあたっても引きつがれたのである。すなわち、1918年の連邦歳入法は、「課税所得は納税者によって規則的に採用されている会計方法に一致して計算すべき⁽⁴⁾」ことを規定し、さらに1928年には次のように「自主的経理」の原則を明文化している。

「すべての納税者に対してどのような画一的な会計方法も規定することはできなく、また、法は納税者が自己の判断において自己に最も適した会計方法と制度を採用するよう期待する。⁽⁵⁾」

このような連邦歳入法において明文化された会計に対する法の態度は、1929年の大恐慌以後に展開した会計原則運動に一つのモデルを提供したものであった。会計原則設定に大きな影響力をもったメイ (George O. May) は、会計原則を法として詳細な規則をもって制定せずに、一般に認められた幅広い会計原則の範囲内で企業が自らに適合した会計方法を自由に選択できるようにすべきであり、このようなあり方はすでに連邦歳入法において採用されている、と主張したのである⁽⁶⁾。このメイの「自主的経理」を支持する思考は1934年に公表された「会社会計の監査 (Audit of Corporate Accounts)」において次のような提案にまとめあげられている。

- (1) 会社の財務諸表は「個々人の判断を反映したもの⁽⁷⁾」であり、その価値は「必要な判断をなす人の能力と誠実さ⁽⁸⁾」にもとづいている。したがって会計原則の設定方法は、「一般に承認を十分得ている、ある幅の広い会計原則⁽⁹⁾」を上場会社に認めさせ、この「幅広い原則の範囲内で上場会社が自らの事業状況に適合する会計方式を自由に選択できるようにし、この権利をむやみに制限してはならない⁽¹⁰⁾」ようにすること。
- (2) 「会計は、本質的におおよその判断を表明したものであり、この判断をなす第1の責任は会社の経営者におかれるべきである⁽¹¹⁾」。独立監査人の責任は、監査した範囲について、会社財務諸表が「認められた会計原則」に一致して「適正に表示 (fairly present)」されているかどうか判断し、それについて下した「意見」に関係する。

このような会計制度設定の論理においては、「会計原則は、自然の法則から引き出したり証明したりすることができないものである。むしろ会計原則は、企業について信頼ある財務的経営的コントロールの設定において本質的で有用な必要性と目的を達成する場合における人の経験より生じた慣習とかルールとか言ったカテゴリーに含まれるもの⁽¹²⁾」とされる。

SECの会計に対する態度は、基本的に上述の「自主的経理」の原則を認めたものと言えよう。すなわち、SECは、1933年と1934年の証券関係法によっ

て会計原則を制定する権限をもったが、しかし、会計原則を制定する具体的作業は SEC によって実行されなかった。かわって、1938年に SEC が発行した会計連続通牒 (Accounting Series Release) 第4号において明確にされたように、SEC に提出される財務諸議は「有力な権威の支持 (substantial authoritative support⁽¹³⁾)」のある会計原則にもとづいて作成しなければならない、という態度をとった。「有力な権威の支持」の規定は、「SEC が個々の大会社の特定の会計問題を解決するに適切な行為を日常的に遂行するために、SEC のスタッフをガイドするための行政上の政策を述べたもので⁽¹⁴⁾」あり、それ自体、法律上認められる会計原則と実務をチェックする権限を SEC が放棄したものではなかった。それは「有力な権威の支持」という規定によって、「自主的経理」の論理を法的に承認したものとみることができよう。

このような会計制度の構造においては、まず財務諸表は会社の経営者の責任をもって作成され、そして会計士によってその「一般的承認性 (general acceptability)」についてのチェックをうけ、最終的には SEC によって「有力な権威の支持」があるか否かの法的チェックをうける、といったプロセスが成立する。したがって、このような制度形態は、グレディー (Paul Grady) も述べているように、「企業の第一義的な責任と権限 (primary responsibility and authority) と、証券取引所や特定の企業を規制する行政委員会、SEC、公認会計士の第二義的な責任と権限 (secondary responsibility and authority とがまざったチェックとバランスのシステム⁽¹⁵⁾」である、とされている。

このような「自主的経理」の制度的論理は、連邦歳入法の規定や連邦証券法を管理する SEC の態度ばかりでなく、州会社法においても、また「統一会計システム (uniform system of account)」をもって詳細に会計方式を規定している公益事業関係の規則においても、さらには1970年より軍需契約のための原価会計基準を制定している政府機関である「原価会計基準審議会 (Cost Accounting Standard Board : CASB)」の態度においても、基本的に貫らぬかれていると思われる。

州会社法は、会社が採用すべき会計原則 (実務) については「事実上、沈黙

しており⁽¹⁶⁾」、この沈黙の態度のなかにも「自主的経理」を容認する姿勢を読みとることができよう。しかし、それでもカリフォルニア、オハイオ、マサチューセッツ、ノースカロライナの各州の会社法においては、次のような規定がみられる。

「財務諸表は当該会社によって営まれている特定の種類の事業にとって健全な会計慣行によって承認された様式 (form sanctioned by sound accounting practice) によって作成されなければならない⁽¹⁷⁾。」

公益事業会社は、連邦動力委員会 (Federal Power Commission) や州際商業委員会 (Interstate Commerce Commission) などの各種の行政委員会によって設定された「統一会計システム」にもとづいて財務諸法を作成している。したがって公益事業会社は、公益事業料金の設定にあたって「統一会計システム」の詳細な会計規定によって統制されており、ここでは「自主的経理」の原則は通用していないかのようにみえる。しかし、はたしてそうであろうか。「自主的経理」は、アメリカ法の会計に対してとる基本的態度であり、たとえ法律上明文化されていなくても公益事業会社会計の場合においても貫らぬかれているとみななければならない。例えば、1967年にネバダ州公益事業委員会 (Nevada Public Service Commission) が「良好に設定された会計テクニック (well-established accounting techniques) は侵害してはならない」と次のように表明した態度のなかにも「自主的経理」の原則を見い出すことができよう。

「良好な会計手続は、その前提に健全な経済的原則をもたなければならない。またそのような原則については、会計手続がルーズに解釈されている場合、適切な考慮が払われなければならない。しかし、単なる経済的效果だけをもって、その重大さや程度にかかわりなく、会計行為またはその他の行為について、良好に設定され、また明確に表わされたルールを侵害してはならない⁽¹⁸⁾。」

これと同じことは、原価会計基準審議会 (CASB) の場合についても言える。原価会計基準審議会は、1970年に設立されてより今日まで、軍需契約に適用される原価会計基準を法律として制定してきた。しかし、このことは「自主的経

理」の原則を否定するものではない。例えば、原材料原価の処理基準の制定に関連した事情説明において、原価基準審議会は次のように「自主的経理」の原則を確認している。

「有形資産の資本化についてCASBの原価会計基準 404 は、通常の企業実務の多様性のために統一原価会計を採用することが好ましくないとCASBが結論を下した他の事例である。基準 404 は、個々の契約者に『合理的な』資本化対策をたて、これに従うよう要請しているが、すべての契約者に対して単一の基準を要求するものでもないし、また『合理性』について特定の定義を規定するものでもない。その前文において、CASBは『契約者は自己の状態に最も適合する政策を決定することができる』と述べている⁽¹⁹⁾。」

(3) 「プロフェッショナリズム」

次に「プロフェッショナリズム」の論理についてみてみよう。「会計原則は『論理的に一貫していること (logically consistent)』よりもむしろ『一般に認められていること (generally accepted)』にもとづいている⁽²⁰⁾」という論理が制度的意味をもちうるには、会計士の「プロフェッショナル性 (professionalism)」が制度的に措置されなければならない。すなわち、先にみた「自主的経理」の制度においては、会計士は「一般に認められた会計原則 (実務)」をフォーミュレートし、会社財務諸表についてそれが「一般的承認性」をもつかどうかチェックすることが期待されている。この場合、会計士が「一般に認められた会計原則 (実務)」をフォーミュレートするには、そこに「プロフェッショナルな能力」が想定され、また会計士が会社財務諸表についてその「一般的承認性」をチェックするには、そこに「プロフェッショナルな判断」が想定されなければならない。このようにアメリカ会計制度は、会計士の「プロフェッショナル性」を制度的に措定することによってはじめて成立しうるのである。この点については、例えば1977年に SEC がアメリカ上院議会の委員会 (メトカーフ委員会 (Metcalf Committee)) と呼ばれている) に提出した文書に次のように鮮明に会計士の「プロフェッショナル性」が措定されているのを見たい。

「連邦証券法と本委員会の規則は、プロフェッションの基準に従って登録者の財務諸表を監査し、プロフェッションの設定した一般に認められた会計原則に一致して財務諸表が表示されているかどうか報告するにあたって、最初の責任は会計プロフェッションそれ自体におかれるべきであるとしてきた。したがって、本委員会は、会計原則と基準、手続に関する規則を制定することを極力おさえ、それらの発展についてはプロフェッションの基準設定団体を奨励し、協力する政策をとるようにしてきた⁽²¹⁾。」

以上の文章において、「会計プロフェッション」という用語が他の用語に、例えば「会計テクニシャン」という用語におきかえたとすればどうであろうか。それではアメリカ会計制度は、もはや制度としての権威をもちえないであろう。アメリカにおいては、その会計制度のあり方から、会計士は「プロフェッション」でなければならないのである。ここで言う「プロフェッション」とは、日本語で言う単なる「専門家」ではない。むしろそのように訳せばまちがいとなる。 「プロフェッション」とは高度な専門的知識と社会的に認められた資格をもち、社会に貢献し、倫理綱領をもって自らを律している独立の職業人のことだとされている。このような意味での「プロフェッション」に含められるものに、医者や弁護士のような伝統的なタイプのものから、会計士、政府機関で働く政策プランナー、経営者などの新しいタイプのものが一般にあげられている。

会計士の「プロフェッショナル性」は法的強制によっては獲得できない。すなわち、SECがメトカーフ委員会の公聴会に提出した意見書に明確に述べられているように、(会計士) 個々人の判断とプロフェッショナリズムは法律によって規定できないものであり、また法律とか規則によってさまたげてはならないものである⁽²²⁾。会計士の「プロフェッショナル性」は会計士自身の「私的イニシャティブ (private initiative) によって達成される性質のものである。すなわち、一般に会計士の統制と修養に内在する複雑な問題については、プロフェッション自身の私的な解決によって最もうまくなされる⁽²³⁾」ことができる。したがって、アメリカ公認会計士協会 (American Institute of Certified Public Accountants : 以下単に AICPA とする) が、これまで「一般に認められた会計

原則」をフォーミュレートする作業ばかりでなく、公認会計士統一資格試験を実質的に管理し、「プロフェッショナル倫理綱領」を設け、また「一般に認められた監査基準」をフォーミュレートすると言った作業にたずさわってきたのは、法の効力からは生じない会計士の「プロフェッショナル性」の制度的指定を強めるうえで重要な意義をもっていたのである。

以上にみたことから明らかなように、アメリカにおいて「最少限の政府規制、私的セクターによる最大限の私的統制 (minimal government regulation and maximum self-regulation by the private sector⁽²⁴⁾)」という論理が制度的意義をもちうる鍵は、「会計プロフェッション」の制度的指定がどれほど強く一般に受け入れられているかどうかにある。「プロフェッション」としての会計士の制度的指定を強めようとする動きは、最近とくにさかんになってきている。最近のアメリカにおける会計制度改革の動きは、ますます「会計プロフェッション」の制度的指定を強めるよう要請しているからである。

(4) 「合意」

AICPA は、これまで専門の組織をつくって「一般に認められた会計原則」をフォーミュレートしてきた。すなわち AICPA は、1936年に会計手続委員会 (Committee on Accounting Procedure) を設立し、そして、1959年にはこれを改組し、会計問題の調査研究体制の充実を目論んで新たに会計原則審議会 (Accounting Principle Board) を結成した。しかし、この会計原則審議会も 1973年には廃止され、AICPA から組織的にも独立し、公認会計士以外のメンバーも加えたフルタイムのメンバーからなる財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board: FASB) が設立され、AICPA はこの設立を中心になって推進してきた。

これまでの会計原則形成機関による会計原則の設定方法は、既存の会計実務のなかから「一般に認められた」とするものをフォーミュレートし、この実務を「原則」という名をもって権威づけようとするものであった。「フォーミュレート (formulate)」という用語は、「制定する (regulate, codify)」と

いう用語とは異なった意味あいをもっている。アメリカ会計原則はまさに「フォーミュレート」されるところにその制度的特徴がある。すなわち、アメリカにおいては、「会計原則は純粹の理由づけ (pure reasoning) によって設定することはできず、その正当性を実務的有用性 (practical utility) において見出しなければならない⁽²⁵⁾」という思考が普及している。会計原則の權威の源泉は「慣習 (convention)」としての「一般的承認性」におかれる。ここでは法的手段によって定められた規範にもとづく強制は排除される。すなわち、会計原則の設定とその普及にあたっては「強制よりも説得 (on persuasion rather than on compulsion⁽²⁶⁾)」によることが尊重されている。ここでは「教養ある意見以外のいかなる 強制もともなわない⁽²⁷⁾」ことが尊重されている。このような「合意」の論理こそ、アメリカにおける会計原則設定にみられる特徴である。

「慣習」と「合意」にもとづいた会計原則設定の論理は、「コモン・ロー (common law)」の論理と同じ性質をもっている。チャトフ (Robert Chatov) は、アメリカにおける会計原則設定の方法がコモン・ローの伝統を継承したものであるとして、次のように述べている。

「アメリカ法は先例にもとづいており、会計実務家もこの法的モデルを参考にしている。1930年代に会計士が会計と法との比較をなす場合、ほとんどすべてが、会計はコモン・ローのような発展をするという仮定にたっていた⁽²⁸⁾。」

コモン・ローの法論理においては、「抽象的法律理論よりも具体的事案に適合する妥当な法律的解決を重要視する。極端な抽象化をきらい、具体的事件から離れた抽象的原則を樹立しようとはしない⁽²⁹⁾」。したがってアメリカにおいては、「法とは個々の具体的事案を処理した判例の集積である」。このようなコモン・ローの法思想は、またブルジョア民主主義革命を推進したものでもあった。すなわち、コモン・ローの原理とは、「政治的權力者も法に支配され、専断的に行動することを許されない」、「国王と言えども法の下にある」とするものであり、法によって支配される対象の重点が、統治者、政治的權力者にあり、一般国民にではない、とされる⁽³⁰⁾。コモン・ローにみる先例にもとづい

て法問題を解決するという態度も、その背後に、「訴訟事件を権力者の意思によって専断的にうちたてられた法規からの演繹によって裁判されることを排斥する⁽³¹⁾」という思想が含まれていた。アメリカにおける会計原則の設定は、このような「アメリカ民主主義」を構成するコモン・ローの法形成の論理を基底にすえている。

しかし、今日、コモン・ロー的な会計原則の設定方法に対する批判が強まっている。すなわち、コモン・ロー的会計原則設定方法は、それが「個別法 (piecemeal approach)」であることによって、あまりにも詳細で多様な会計原則を設定する傾向にあり、そのために、その多様な代替の実務のなかから望ましいものを選択する基準を提供することができない⁽³²⁾。また、そのような会計原則設定方法は、既存のすでに「一般的承認を得た」とする会計実務を会計原則としてフォーミュレートするために、未だ解決されていない議論の多い重要な会計問題をあつかうすべがない⁽³³⁾。このような批判をもとに、各方面より「会計の概念的枠組」を設定する必要性が叫ばれている。1959年の会計原則審議会 (APB) の設立は、そのような批判に答えようとして、「基本的会計公準 (basic postulate of accounting)」とその「公準」にもとづいた「公平に幅広い整合的な会計原則の体系 (fairly broad set of accounting principles)」をうちたててことを重要な目的としていた。しかし、この目的は会計原則審議会によって達成されなかった。そして1973年には、AICPA 内に設けられたトルーブラッド (Robert M. Trueblood) を議長とする委員会は、「財務諸表の目的 (Objective of Financial Statements)」と題する報告書を公表した。この報告書は、「会計基準の基礎となりうる機能的枠組 (functional framework) をつくりあげる⁽³⁴⁾」ことを目的としたものであった。1973年に設立された財務会計基準審議会 (FASB) も、トルーブラッド委員会の報告をうけて、「会計の目的」についてのステイトメントを準備している。このような動きをみると、コモン・ロー的な会計原則設定方法は、もはや制度的意義をもちえないかのようである。はたしてそうであろうか。

コモン・ローとは、単に法形成の技術・方法のみを意味するのではなく、よ

り基本的には、法における「合意」形成の思想をさしたものである。すなわち、法問題が事実から離れた規範によって一率に解決されてはならず、具体的事実についての「合意」の形成を尊重する、という思想がコモン・ローの法論理には含まれている。この「アメリカ民主主義」の論理を基底にすえることによって、この会計原則設定の方法は、アメリカにおいて一般に受け入れられたのである。したがって、たとえケース・バイ・ケースの会計原則設定の技術上のあり方が制度的意義をもちえないようになったと言っても、「合意」形成の論理としてのコモン・ローの制度的態度は、「会計の概念的枠組」を設定する場合においても継承されるはずである。すなわち、「会計の概念的枠組」は、法的手段による事実から離れた非弾力的な体系・ドグマとしてではなく、個々の会計実務に関係し、また会計実務の変化に弾力的に適応する要素をもって設定されなければならない。すなわち、ツループラッド委員会の報告書にもみられるように「会計の概念的枠組」は「機能的枠組」として設定されなければならないのである。したがって、このような「機能的枠組」は、特定の個人または団体によって先験的に設定されるのではなく、一定の「合意」のプロセスを経るものでなければならない。ツループラッド委員会がその報告書を作成するにあたって、5,000をこえる会社、会計事務所、労働組合、公益代表グループ、国内的ならびに国際的な会計機関、および財務に関する文献から意見を聴取し、さらに産業界および会計界、そして政府の要職にある人々に対して50回をこえる面接調査をなし、主要な経済分野を代表する諸機関と会計士グループとの間に30回の会合を開き、3日間にわたる公聴会を開催する、といった手続をふんだのも⁽⁸⁵⁾、コモン・ロー的「合意」形成のプロセスがアメリカにおいて制度設定の暗黙の前提になっているからにほかならない。

かつてストリー (Reed K. Storey) は、AICPA による「慣習」にもとづいた会計原則設定の「実践的アプローチ (practical approach)」は、実践的であるが故に初期の時代においては有用であったが、今日では十分な統率力をもっていない。他方、アメリカ会計学会 (American Accountintg Association: AAA) は、「概念的アプローチ (conceptual approach)」を採用し、会計実務

を支える包括的な枠組をつくろうとしてきたが、しかし、このところみは、会計実務に対してほとんど何の直接的な影響も与えていない。今日の会計原則の設定は、AICPA による「実践的アプローチ」のみによっても、また AAA による「概念的アプローチ」のみによっても不十分であり、両者のアプローチの結合のうえになされる必要がある、として次のように述べたことがあった⁽³⁸⁾。

「会計原則に対する概念的アプローチと実践的アプローチとは、対立するものではなく、むしろ相互に補いあうもののように思われる。あらゆる証拠はこの結論を引き出す。会計原則の発展における進歩は、うたがいもなく、二つのアプローチが会計原則のフォーミュレーションに最大の責任をもつ二つのプロフェッショナルな団体によって、本質的に別々の方法として扱われてきたために阻害されてきた。この二つのアプローチの結合こそ明らかに必要とされる。そのような結合は、二つの方法の相互関係と本質的な性質にもとづくべきである。そのような結合は、今のところ存在していない⁽³⁷⁾。」

以上にみたストーリーの主張のなかにも、「会計の概念的枠組」が単にそれだけに終る規範として考えられておらず、会計実務とその変化に適用する弾力性を「会計の概念的枠組」設定の重要な要素として考えていることを知ることができよう。このような具体的な会計実務への適用性を考え、そして一定の「合意」プロセスをつうじて「会計の概念的枠組」を構築しようとする姿勢のなかに、「アメリカ民主主義」の「合意」形成の論理、すなわちコモン・ローの制度論理の発現をみることができよう。

(5) 「参加」

コモン・ローの「合意」形成の制度論理は、同時に「参加」の論理をも形成している。すなわち、法律上の規範にもとづいた支配を排除するという思考には、問題の解決を当事者の「自発性 (voluntary basis)」による「参加」と「交渉」によってなすという論理が含まれている。この場合、問題の解決には、権力者による仲裁ではなく、「教養ある意見以外のどのような強制もともなわない」こと、すなわち、「プロフェッショナルなリーダーシ

ップ (professional leadership)」のみが許される。この「参加」の論理こそ、「アメリカ民主主義」を構成する重要な柱である。

法によることのない「首尾よい自発的な私的統制 (successful voluntary self-regulation⁽³⁸⁾)」はアメリカの理想である。「自発的運動は、それがもつ弾力性の故に常により 高い基準を獲得することができる⁽³⁹⁾。」この「私的セクターによる自発的行為 (self-initiated action by private sector⁽⁴⁰⁾)」は、法的手段によっては促進できないものである。この点についてアンダーセン (Arthur Andersen) は、会計原則の設定運動が高まっていた1935年に次のように述べている。

「会計実務と会社報告の方法における永続する改善は、法律や政府の規則によって引きおこすことができない。政府機関によって制定された規則は良好な目的に奉仕するが、決して個々人のイニシャティブと知性、勇気に相当するものを首尾よく持つことができない。もし、何らかの実際の進歩が会社報告における不断の改善にむかってなされるとするならば、それは会社の政策を決定する直接的な責任をもつものの努力より生じる。プロフェッショナルな会計士として、われわれ会計士は、健全な経営原則にしたがう利点を強調し、そして会計実務の基準をより堅固に設定することを求め、これらの基準に固執する道徳的勇気をもつことによって、この進歩に貢献することができるのである⁽⁴¹⁾。」

すなわち、会計制度の設立とその維持、改善は、それに関係する当事者の「自発性」とその「参加」によって首尾よくなされることができる。「慣習」と「合意」にもとづいて会計原則をフォーミュレートするという「一般に認められた会計原則」の論理には、企業経営についての「経験」をもつ経営者と、会計についての「プロフェッショナルな能力」をもつ会計士と、そしてその他の利害関係者との「私的イニシャティブ」による「参加」の論理が含まれていることは明らかである。したがって、「一般的承認性」をもつ会計原則（実務）を会計士はその「プロフェッショナルな能力」をもってフォーミュレートするが、この場合、多くの経営者と会計士、その他の利害関係者の「参加」を広く求めなければならない。そして、このような各個人と団体の「参加」そして相互の「説得」にもとづく「チェックとバランス」の作用を通じて、会計

原則（実務）は「一般に認められたもの」としてフォーミュレートされるのである。アメリカ会計制度の設定に付着した「参加」の制度的論理とは、ほぼ以上述べてきたことに要約されるであろう。

「参加」が会計制度設定にあたって重要な制度的前提にされているために、これまで AICPA が設けた（または設立に関係してきた）専門の会計原則設定機関は、それなりの手続をふまなければならなかった。

すなわち、AICPA は1939年に「調査部門 (Research Department)」を設け、会計原則設定のための基礎的資料の作成や、変化した条件に対する既設の会計原則の有効性の検討、普及している会計実務の研究などをする体制をつくと同時に、会計原則を設定する以前に公開草案 (Exposure Draft) を公表し広く関係者の意見を集める活動をするようになった⁽⁴²⁾。1944年には、新たに「拡大された公開政策 (expanded exposure policy⁽⁴³⁾)」が採用せられ、会計原則の設定にあたって、調査部門による各関係者との会合、各種の報告書、討議資料、草案の公表などの活動をつよめた⁽⁴⁴⁾。会計原則の設定における「参加」の論理は、以後、年ごとに強まりその範囲も拡大している。すなわち、1959年の会計原則審議会 (APB) の設立は、以前よりも広く会計原則の草案を配布し各関係者の意見を求めることを一つの目的にしていた⁽⁴⁴⁾。そして1973年に設立された財務会計基準審議会 (FASB) は、「参加」の論理を大きく拡大させ、「公衆の参加 (public participation⁽⁴⁵⁾)」を重要な目標にかかげている。すなわち、財務会計基準審議会はその行為規則において、会計原則設定を公衆の監視のもとにおくことを次のように提案している。

「財務会計基準審議会は、合衆国の経済的福祉に対する有意義な影響に責任あるものである。この責任を実行するために、どのような利害も公衆の利害とおきかえるようなことがあってはならないし、また、基準審議会は、常に公衆がわれわれの活動を知ることができるように努力する⁽⁴⁶⁾。」

財務会計基準審議会は、「公衆の参加」をうたって、次のような会計原則設定のシステマティックなプロセスを定めている。

- (1) FASB の専門スタッフや諮問会議 (Advisory Council)、その他のアド

バイスをうけてプロジェクトを設定する。

- (2) 会計原則設定のための討議資料 (Discussion Memorandum) を公布する。
(現在, 27,000部をこえるコピーが配布されている。)
- (3) 公衆のコメントを提案を受けるために公聴会を開く。公聴会の知らせは, 特別の場合をのぞき60日前になされる。公聴会の記録を公衆は閲覧することができる。
- (4) 会計原則をフォーミュレートする前に公開草案 (Exposure Draft) が公布される。公開草案の公布期間は 特別の場合をのぞき, 60日以上とする。(現在, 37,000部をこえるコピーが配布されている。)
- (5) 最終的なステイメントが用意される。(FASBのステイメントは, 現在100,000部をこえるコピーが配布されている⁽⁴⁷⁾。)

以上にみたように, 「参加」の論理は, 「一般に認められた会計原則」の論理そのもののなかに内在し, 会計原則設定の歴史において当初より確認され, 時代ともに強調され, その範囲も拡大されてきた。

- (1) Keezer, Dexter M. & May, Stacy., *The Public Control of Business*, Happer & Brothers, Publishers, New York, 1930, p. 85.
- (2) Nadel, Mark V., *Corporations and Political Accountability*, D.C. Heath and Company, Lexington, 1976, p. 211.
- (3) Parrish, Michael E., *Securities Regulation and the New Deal*, Yale University Press, New Haven 1970, p. 47.
- (4) Internal Revenue Code, Section 41, 1918.
- (5) The Regulations of the Treasury Department, Article 323, Regulations 74, 1928.
- (6) May, George O., *Financial Accounting*, Macmilian Company, New York, 1934, p. 76.
- (7) American Institute of Accountants, *Audit of Corporate Account*, p. 7.
- (8) Ibid., p. 7.
- (9) Ibid., p. 10.
- (10) Ibid., p. 10.
- (11) Ibid., p. 25.
- (12) Grady, Paul., *Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises*, AICPA, New York, 1965, p. 23.
- (13) 「有力な権威の支持」という用語は, 1938年のSEC会計連統通牒第4号発行以

前にすでに用いられていた。すなわち、1933年に9つの会計事務所がニュー・ヨーク証券取引所にあてた手紙においては「有力な権威の支持のある会計実務 (accounting practices which have substantial authority back of them)」という表現がみられる。(American Institute of Accountants, *Audit of Corporate Accounts*, 1932-34, p. 25.)

- (14) Hearings before the Subcommittee on Reports, Accounting and Management of the Committee on Governmental Affairs United States Senate, *Accounting and Auditing Practice and Procedures*, (以下これを引用するときは単に Metcalf Hearing とする。)

(15) Grady, Paul., *op. cit.*, p. 52.

(16) Zeff, Stephen A., *Forging Accounting Principles in Five Countries History and an Analysis of Trends*, Stipes Publishing Co., Champaign, p. 130.

(17) 矢沢 惇「商法改正要綱における商法と企業会計原則」,『産業経理』第30巻6号, 77頁。

(18) Suelow, James E., *Public Utility Accounting*, MSU Public Utility Study, Michigan State University, 1973, p. 40.

また、1962年に州際通商委員会 (Interstate Commerce Commission) は、鉄道会社に対して「一般に認められた会計原則」にもとづいて財務諸表を作成することを認める次のような命令をなしている。

「セクション25, 1, 運輸業者によって発行される財務諸表。

株主やその他のものに対して財務諸表を作成し公表しようとする運輸業者は、本委員会に提出する報告書をのぞく他の場合に、権威ある支持をもつ一般に認められた会計原則にもとづいてそれをなすことができる。ただし、そのように作成された財務諸表が本委員会の規定する会計ルールと何らかの相異がある場合、このことは財務諸表の脚注において明確に表示されることを要す。」

(19) Metcalf Hearing, p. 224.

(20) Storey, Reed K., *The Search for Accounting Principles. Today's Problems in Perspective*, AICPA, New York, 1964, p. 25.

(21) The Subcommittee on Reports, Accounting and Management on the Committee on Government Operations United States Senate, *The Accounting Establishment, A Staff Study*, U. S. A. Government Printing Office, Washington D. C., 1977, p. 1453. (以下これを引用するときは単に Metcalf Study とする。)

(22) Metcalf Hearing, p. 1757.

(23) Ibid., p. 1777.

- (24) Chatov, Robert., *Corporate Financial Reporting, Public or Private Control ?*, The Free Press, A Division of Macmillan Publishing Co., New York, 1975, p. 277.
- (25) Carey, John L., *The Rise of the Accounting Profession, To Responsibility and Authority 1937-1969*, AICPA, New York, 1970, p. 6.
- (26) AICPA, Report to Council of the Special Committee on Research Program, *The Journal of Accountancy*, December, 1958, p. 63.
- (27) May, George O., *ibid.*, p. 56.
- (28) Chatov, Robert., *op. cit.*, p. 182.
- (29) 田中和夫, 『英米法概説』有斐閣, 昭和46年, 17頁。
- (30) 田中和夫, 前掲書, 49頁。
- (31) 田中和夫, 前掲書, 18頁。
- (32) この点についてストーリー (Reed Storey) は次のように述べている。

「過去30年にわたって会計において発展したものは、非常に多い代替的な方法と手続が認められるという重要な領域の数が増大したことである。これらの代替の実務のうちいくつかは明らかに他の方法よりすぐれていたけれど、しかし、まったく満足できない不十分な方法が最少限の限界をしばしばおし広げ、『一般に認められた』という体裁を装うようになってきた。このような発展は、30年代の指導的会計士によって明白に認識されなかったが、しかし、それは特定の原則からというよりむしろ公開と継続性を強調したアプローチそのものなかに内在していたと思われる。

認められる代替の方法が増大したのは次の二つのファクターによっている。(1)会計手続委員会は代替の手続の間で企業が選択できる基準を提供してこなかったこと、(2)委員会は、たとえ自らが勧告したものと広く用いられている方法とが矛盾する場合は生じて、その方法を批判することに明らかに消極的であった。(Storey, Reed K., *op. cit.*, p. 49.)

- (33) 同じくストーリーは、従来の会計原則設定の方法によっては議論がおこりえなかったことを次のように述べている。

「たとえば委員会があれこれの方法について特定の勧告をなしても、その決定をなした理論問題は他へおしやられ分解させられてしまう。公報(会計手続委員会の公表する会計研究公報一村瀬)は、あらゆるものを満足させる(または誰れも満足させない)といったものだった。会社は、限定意見を付される危険もなく、どの方法も採用できた。このように、会社と独立会計士が委員会の最初の勧告に合意できない場合ですら(明らかにそのような場合が多かったのであるが)、それについて議論することがまったくなかった。解決策は、『その日 その日を生きる(live-and-let-live)』といったものになった。公報によってなされた主要なことがらは、とにかく広く用いられていない方法を削除することであった。この種の解決は、例外のことではなく、む

しろ公報の特徴であった。」(Storey, Reed K., *ibid.*, p.50.)

- (34) Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statement, *Objectives of Financial Statements*, AICPA, New York, 1973, p. 9.
- (35) *Ibid.*, p.10.
- (36) Storey, Reed K., *op. cit.*, pp.39 -57. p.64.
- (37) *Ibid.*, p.52.
- (38) Securities and Exchange Commission Report to Congress on the Accounting Profession and the Commission's Oversight Role, Prepared for the Subcommittee on Government Efficiency and the District of Columbia of the Committee on Governmental Affairs United States Senate by the Securities and Exchange Commission, U.S. Government Printing Office, Washington, 1978, p.17. (以下これを引用する場合は, SEC Report to Metcalf Committee とする。)
- (39) Starkey, Roddy F., Practice under the Securities Act of 1933 and the Securities Exchange Act of 1934, From Viewpoint of the Accountants, *The Journal of Accountancy*, December 1934, pp.434.
- (40) SEC Report to Metcalf Committee, 1978, p. 8.
- (41) Andersen, Arthur., Present-day Problems Affecting the Presentation and Interpretation of Financial Statements, *The Journal of Accountancy*, November 1935, pp.343-344.
- (42) Zeff, Stephen A., *op. cit.*, p.143.
- (43) *Ibid.*, p.144.
- (44) *Ibid.*, p.145.
- (45) *Ibid.*, p.172.
- (46) Metcalf Hearing, 1977, p.204.
- (47) *Ibid.*, p.229.
- (48) *Ibid.*, p.230.

2. アメリカ会計制度の性質

われわれは、これまでアメリカ会計制度の設定にあたって公理のように主張されている「アメリカ民主主義」の制度的論理をみてきた。これらの論理に合理化されてアメリカ会計制度は成立しているのである。しかし、この場合、アメリカにおける会計制度が、「アメリカ民主主義」の論理によって明示

された内容と同じ機能をもっていると言うのではない。「アメリカ民主主義」の論理は、アメリカ革命を推進したブルジョア民主主義革命の理論に端を発しているが、しかし、この論理が会計制度設定の論理として積極的に活用されるようになるのは独占資本主義段階に入ってからのことである。この段階においては、「アメリカ民主主義」の論理は民主主義を体制的に保障し推進するというような進歩的意味をもちえない。すなわち、独占資本主義段階における会計制度設定の論理は、アメリカにおける独占資本による権力統治を合理化し、促進することを実際の目標にしており、文字どおり民主的な会計制度を設定することを目標にしたものではない。確かに、現実の企業がおこなっている会計文書を公表する実務をみれば、それが「個人の自由な行為選択」を保障する「公開」の実務であるかのように思われるし、また、会計原則が法として制定されていないのをみれば、権力の支配を排除した「自主的経理」の体制が成立しているかのように思われるし、会計士の職業団体が会計原則を設定しているのをみれば、会計士は「プロフェッション」の能力をもっているかのように思われるし、規範性をもった会計法が設定されていないのをみれば、当事者の「経験」と「判断」にもとづいた「合意」の形成が重視されているかのように思われるし、会計原則の設定にあたって事前に公開草案が広範に配布され公聴会も開催されているのをみれば、「公衆の参加」が保障されているかのように思われ、「アメリカ民主主義」の論理は、単なる論理ではなく、実際にもそこに顕示された内容と同じ意味の役割をはたしているかのように思われるかもしれない。しかし、それは、あくまで現実を「アメリカ民主主義」の論理の世界からながめたにすぎないのであって、そのような理解は、アメリカ会計制度が機能している現実に忠実にそうたものではない。アメリカ独占資本による権力統治の遂行は、「アメリカ民主主義」の制度的論理によって合理化せられた会計制度のアメリカ的形態を媒介にしてはじめて実現されるが、しかし、この独占資本による権力統治の機能部面は、主張される「アメリカ民主主義」の制度的論理が顕示する内容と同じ意味をもってはいない。それでは、どうして「アメリカ民主主義」の制度的論理が、その論理の顕示する内容と違って、独占資本に

よる権力支配を合理化し促進するものとなっているか、この関係について分析していこう。

(1) 「公開」—「一般目的の会計原則」——経済現象の合理化

「公開」論で言われる企業の会計文書実務とは、伝達の対象を特別に指定しないところの「一般目的報告書 (general-purpose reports)」をさしている。このような「一般目的報告書」とは、アメリカにおいては具体的に、SECに提出され公衆の閲覧に付されるところの、公認会計士によって監査された財務諸表をさす。さて、このような「一般目的報告」とされる企業の会計文書は、はたして「公開」論に言うような様々な利害関係者の「選択」を保証する機能をもつと言えるであろうか。確かにそのような側面はある。しかし、利害関係者の「選択」は、なにも会計という専門的機構によって処理された文書によらずともできるものである。ここで問題にしなければならないのは、会計特有の専門的機構によってのみ合理化される事象である。会計の媒介を経ずして成立することができない事象とは何であろうか。それは、具体的な数値をもって成立する税と配当、公益事業料金、軍需契約といった経済現象である。「公開」論において顯示されているようなパブリック・リレーションの機能とか、あるいは資本調達機能は、会計文書がもつ機能の一つにはちがいないが、会計という固有の制度的機構に内在する本質的機能ではない。それらは会計固有の制度的機構によらずとも、他の何らかの文書的手段によっても促進せられる性質のものである。会計という制度的手段に内在する固有の機能は、税、配当、料金などと言った具体的数値をもった経済現象に関係する。

会計がその固有の機構をもつことによって生れる機能とは何であろうか。会計は「資産」、「負債」、「資本」、「費用」、「収益」という項目とそれぞれの項目と結びついた数（金額）による特有の組み合わせによって利益を計算する仕組をもつ。この特有の制度的機構をつうじて、税額、配当額、料金額が具体的に指定されるのである。しかし、このことは会計によって税額、配当額、料金額

が決定されると言うのではない。税、配当、料金などの経済現象は、「当該社会独自の経済法則の作用に従属した現象であり、そのかぎりでは、会計などの制度現象には、かわりなく、客観的、法則的に存立する現象である⁽¹⁾」。しかしながら税、配当、料金などの経済現象は、「会計のごとき社会的制度現象によって社会的に正式のものとして認証されることなしに、経済現象のままで現われいであることはできない⁽²⁾」。すなわち、「経済現象という現実とは、すでに、その独自の法則の作用によって存立しているのであるが、その現実において、社会的に正式のものとする形式が要請される。この形式が、社会制度としての会計なのである⁽³⁾」。会計は、「資産」、「負債」、「資本」、「費用」、「収益」という大項目とそれぞれの項目のもとに計上された数（金額）を運用する制度的形式である。この「数をふくむ用語運用の制度的形式⁽⁴⁾」によって、現実の税、配当、料金などの経済現象に社会的認証が付され、これらの経済現象の成立が合理化されるのである。この場合、税や配当、料金などの金額を会計が合理化できるのは、会計が「数をふくんだ用語運用の制度的形式」であることに負っている。「会計にとって、本質的要因となっているのは数である。数は、会計の機能にとっての生命であり、この数の機能によって、税、配当、公共料金などの経済現象のうえでの金額と関係することができるのである⁽⁵⁾。」このような会計に内在する数の機能は、法制度がもつことができないものであり、会計を会計たらしめている固有の制度的機能である。会計はその固有の制度的形式をもって、税、配当、料金などの経済現象の成立を合理化する制度的機能をはたすのである。

したがって、現実の企業の会計文書実務がもつ制度的機能とは、税、配当、料金などの経済現象に社会的認証を付し、経済現象としての成立を合理化することにある。それは、企業の営業の秘密を排するという意味での「公開」でもなければ、また「個人の自由な行為選択」を促進するものでもない。

しかし、問題は、企業の財務諸表作成実務が税や配当、料金といったそれぞれの経済現象を合理化するために、それぞれの目的に応じて、はじめから何種類もの財務諸表を作成するのではなく、まず、「一般目的報告書」の作成実務

として現象することである。会計原則は、財務会計基準審議会（FASB）も述べているように、「一般目的報告書」の原則であるとされている⁽⁶⁾。それでは、財務諸表がとくに目的を指定しない「一般目的報告書」であることが、どうして多様な経済現象を合理化することになるのであろうか。

税、配当、料金など多様な経済現象を合理化する機能を会計がもつためには、会計実務はそれぞれの合理化の目的に応じた「特別目的」の実務として成立しなければならない。税務申告のための税務会計実務、株主総会のための会社会計実務、料金値上申請のための公益事業会計実務というように、多様な会計実務領域が成立するのはこうしたためである。しかし、これらそれぞれ異なった会計実務領域は、はじめから異なった原則にもとづいて別々に成立するものではない。これらの「特別目的」の会計実務領域は、はじめから別々に成立すると言うのではなく、まず、「一般目的報告」にもとづいて「特定目的報告」が作成されるという態勢をとることによって、はじめて制度的意義をもつのである。連邦歳入局に提出される納税申告書、株主総会に提出される営業報告書、公益事業会社を規制する各種の行政委員会に提出される報告書は、それぞれ、連邦歳入法、州会社法、公益事業関係法などの特別の規定のもとに作成されるが、それらの会計文書を作成する実務がそれぞれ税、配当、料金などの経済現象を合理化する制度的機能をもちえるのは、それぞれの実務がいわゆる「一般的承認性」を得たところの会計原則（実務）にもとづいて作成された、という形をとることによってである。したがって、税、配当、料金などの経済現象を会計実務が合理化するには、まずそれが「一般目的報告」にもとづいている、という制度的な態勢をとる必要がある。だからこそ、「一般目的報告」には公認会計士の監査によって信頼性が付与されなければならないのである。公認会計士監査によってその「一般的承認性」をチェックされた「一般目的報告」は、税務会計、会社会計、公益事業会計などの「特別目的」の会計実務の信頼性の基礎を提供し、このことによって会計実務による税、配当、料金などの経済現象合理化の制度的機能を保障しようとしているのである。

「公開」の論理が顕示する内容は、現実の会計実務の機能するところの意味

と同じではない。それは、現実の会計実務が「一般目的報告」のための「公開」の実務であるとすることによって、会計実務がもつ実際の機能を合理化しようとしているのである。「一般目的報告」を「公開」の論理によって合理化（論理化）することによって、会計実務の現実的な機能は社会的に合意化せしめられるのである。「公開」の論理は、このような制度的性質をもつために、会計実務の歴史的発展とともに、その論理内容を変えてこなければならなかった。1930年代の「公開」論は、例えばペイトン (William A. Paton) の論理にみられるように「資本の公開 (disclosure of proprietorship)」を排した「期間営業利益の公開 (disclosure of periodic business income)」を主張し⁽⁷⁾、そして現代の「公開」論は、例えばベッドフォード (Norton M. Bedford) の理論に代表されるように、単なる「取引記録」ばかりでなく「社会原価 (social cost)」をも含めた「多元的公開 (multiple disclosure)」をなすよう拡大し、会計を「社会経済的必要 (socio-economic need)」を充足する手段にすることを主張している。このように、「公開」論は、会計実務の制度的機能を合理化する必要性に応じて歴史的にその内容を変化させてきた。

(2) 「自主的経理」—「企業の慣習の尊重」—独占資本の利害の原則化

「自主的経理」の制度的論理においては、経営者の「経験」と「判断」、「慣習」にもとづいた会計原則の形成、経営者の「第1義的責任」にもとづいた財務諸表の作成、その「一般的承認性」についての会計士によるチェックの体制が論理化されている。このような「自主的経理」の論理をもって設定された体制は、また、独占資本の利害に応じた会計原則設定を保障するものとなっている。

「自主的経理」の体制によって、会計原則設定における独占資本の利害の貫徹はよりスムーズにおこなわれる。メトカーフ委員会の作成した報告書も指摘しているように、アメリカにおいては、独占的大企業の財務諸表監査の業務は、「ビクエイト (Big Eight)」といわれる8大会計事務所「(Arthur

Andersen & Co.,」 「Arthur Young & Co.,」 「Coopers & Lybrand,」 「Ernst & Ernst,」 「Haskins & Sells,」 「Peat, Marwick, Mitchell & Co.,」 「Price Waterhouse & Co.,」 「Touche Ross & Co.,」) によってほとんどが実行され、そこに独占的大企業と大会計事務所との継続的で密接した関係が成立している。ニューヨーク証券取引所 (New York Stock Exchange) に上場する会社の92パーセントは、「ビッグエイト」のクライアントになっていると言う⁽⁹⁾。このような関係を基礎にして、会計原則の設定と運用のプロセスに独占資本の利害が貫徹する体制が成立する。すなわち、会計原則が形成する第1の源泉は、独占的大企業の会計実務とそれを監査する「ビッグエイト」との相互の業務上の密接な関係とプロセスに実質的に存在している。この点に関連してメトカーフ委員会による報告書は次のように述べている。

『「ビッグエイト」会計事務所は会計原則設定における支配的な影響力をもっており、このことは、『ビッグエイト』が取引先の会社経営者に一般に認められるような会計原則を設定するために、究極的には会社経営者を利するようになっている。『ビッグエイト』は、今日のシステムが連邦政府や公衆に対して報告される財務報告の作成にあたって、より大きな弾力性を認めることによって、その取引先の企業に対して、自分たちのサービスの価値を高めることができ、そのことによって自らを利しているのである⁽¹⁰⁾。』

『ビッグエイト』は、会計原則の設定と運用にあたって強い発言力をもっている。この場合、『ビッグエイト』などの会計事務所に所属する会計士が、「一般に認められた会計原則」をフォーミュレートするとしても、そこでフォーミュレートされる会計原則（実務）は、まず独占的大企業の実務と経験よりくみあげられるよりほかに方法はない。したがって、「一般に認められた会計原則についての実務家の議論は面白味がなく、彼らが支持した『原則』は大企業のすでに先例となった実務であった⁽¹¹⁾」というような結果が生じるのも、以上の関係からして当然のことである。

例えば、大企業の会計実務が会計原則としてフォーミュレートされた典型的な事例として、後入先出法 (Last-in First-out method) と「加速減価償却 (accelerated depreciation)」をみてみよう。

「後入先出法」は、過少な所得税申告を合理化する手段として独占の大企業によって採用されたものである。もともと後入先出法は、1930年の連邦歳入法によって「基準棚卸法 (base stock method)」が否定されたために、それにかわり、同じ税務上の効果をもったものとして、石油独占体を中心に採用された方式であった。この会計実務方式に対しては、生成の当初から多くの反対があった。しかし、石油独占体によって結成された「アメリカ石油協会 (American Oil Institute)」の強力なあとおしによって、連邦歳入法は1938年に後入先出法の採用を認め、つづいてアメリカ会計士協会 (American Institute of Accountants, AICPA の前身) もこれを認めるようになった。このようにして、独占の大企業の会計実務は「一般に認められた会計原則」となったのである。かくして、「後入先出法は、それ自体の理論的正当性をつくり出すことになり、また、存在する会計概念を修正するようになった税処置の古典的事例となったのである⁽¹²⁾。」

加速減価償却法は、第二次世界大戦中と朝鮮戦争期に政府が国防上必要であると認めた特定の資産につき、特定の期間にわたって減価償却費の拡大計上を認めたことよりはじまった。この臨時の特定措置は、戦後においても独占の大企業の要求することとなり、1954年の連邦歳入法によって認められるようになった。加速減価償却法はもはや臨時の会計方式ではなく、独占の大企業による減免税を合理化する恒常的な手段に転化したのである。この加速減価償却方式についても、後入先出法と同じように多くの批判があった。しかし、その議論をよそに、まず、国家権力の強い支持のもとに独占の大企業によって採用され、その後、AICPA の会計原則設定機関によって「一般に認められた会計原則」としてフォーミュレートされる過程が進行したのである。すなわち、加速減価償却法においても「後入先出法と同じように、まず方法が認められ、そして後になってこれを支持する理論が発展した⁽¹³⁾」のである。

「自主的経理」は、もともと権力による恣意的な査定を排するといった民主的な意味をもったものであったが、しかし、以上にみたように、この民主主義の論理は、独占資本主義段階に入って、独占資本の利害の介入を大きく認める

会計制度装置の生成を推進しこれを合理化するといった、当初の意味とはまったく異なった役割をはたすようになっている。

(3) 「プロフェッショナルイズ」―「私的統制」―弾力的な制度設定

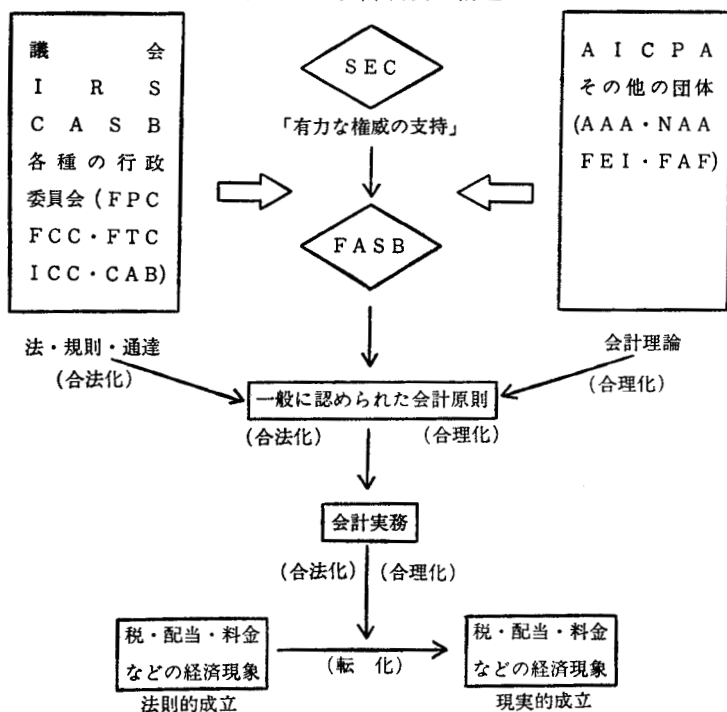
アメリカの会計制度の特徴は、「会計プロフェッションによる私的統制」にある、と言われている。会計士が会計原則と監査基準を作成し、倫理綱領をもうけて職業人としての自律性を保ち、そして統一資格試験を実質的に管理しているのをみれば、会計士は「プロフェッション」として会計を「私的統制」しているかのように思われる。しかし、アメリカにおける権力の支配構造において会計制度をみると、はたして、文字どおり会計士が「プロフェッション」としての独立性をもって実際に「会計を私的に統制している」と言えるものではない。

アメリカ会計制度の性質は、「会計プロフェッションによる会計の私的統制」という制度上の論理の世界において理解されてはならず、そのような制度的論理をもって設定された会計制度形態の実際の機能面において理解されなければならない。とすれば、アメリカ会計制度の意義は、会計士が「プロフェッショナル」として「会計を私的統制している」ことにあるのではなく、そのような論理によって合理化された、きわめてアメリカ的な会計制度形態のもつ国家独占資本主義の制度的機能にあると言わなければならない。独占資本主義段階においては、国家による経済過程への介入が進む。所得税も配当も公益事業料金も軍需契約価格も、国家権力による何らかの制度的支えなくしては合理化できない。アメリカ会計制度は、このような税、配当、料金などの経済現象の合理化の機能をはたすものであり、それは国家権力統治を実現する重要な制度手段となっている。「会計プロフェッション」の制度的措定も、いわゆる「会計の私的統制」も、このような会計制度のもつ制度的機能を合理化するために設定された論理であったのである。

アメリカにおける会計に対する国家権力統治は、次のようになされている。連邦議会は、各種の行政上の専門組織をつくって、これに税、配当、公益事

業料金、軍需契約価格についての規制権限を与えている。すなわち税については内国歳入局 (Internal Revenue Service)、公益事業料金については内国商業委員会 (Interstate Commerce Commission)、連邦通商委員会 (Federal Trade Commission)、連邦動力委員会 (Federal Power Commission)、連邦通信委員会 (Federal Communication Commission) 民間航空審議会 (Civil Areronautics Board)、証券取引については SEC、軍需契約については原価会計基準審議会 (CASB) というように、各種の独立の行政委員会やその他の専門組織を設けている。これらの政府機関は、それぞれの規制対象に応じて、会計についての特殊な規定をもつが、「一般目的報告」のための会計原則そのものを規定していない。SEC は、公衆の閲覧に付される 財務諸表のための会計

アメリカ会計制度の構造



原則を制定する権限をもっているが、しかし会計原則を設定する具体的作業をおこなっていない。会計原則をフォーミュレートする具体的作業は、AICPA から組織的に独立し、そして公認会計士の資格をもたない他の専門団体（アメリカ会計学会（AAA）、全国会計士連盟（National Association of Accountants）、財務経営者協会（Financial Executive Institute）、財務アナリスト連盟（Financial Analysts Federation））のメンバーをも含んで構成された財務会計基準審議会（FASB）によってなされている。さて、この場合、会計原則を規定する法律上の権限をもっているのはいうまでもなく SEC である。SEC がもつこの法律上の権限は、いかなる意味においても私的団体に委譲されていない。この点について SEC の議長であったコーエン（Mannuel F. Cohen）は次のように述べている。

「SEC が『認められうる』会計原則と実務を決定する権力をもっているという主張には誰も異議をとえぬことはできない。SEC がしばしば実際にそのような権限を実行するのは当然のことであると私は考える。しかしながら、創設以来、SEC は政府の事業をプロフェッションとの協力によって行うことを好み、会計士が自分たちの実務を規定し、実行の基準を設定するのにイニシアティブをとるよう積極的に働きかけてきた。これに答えてプロフェッションは、権限の委譲はされていないけれども、私的統制の制度（self-regulatory institution）として重要なサービスをなしてきた⁽¹⁴⁾。」

AICPA が関係する団体は、会計原則をフォーミュレートする具体的作業にたずさわってきたが、しかし法律上認められる会計原則を決定し、これを強制する究極の権限をもつものではない。したがって、いま、SEC と AICPA の権限を整理すると以下ようになる。

SEC—法律上認められる会計原則（実務）を決定し、これを強制する究極の権限をもつ。したがって、上場会社が採用する会計原則（実務）を排止したり、他のものにとりかえたり、修正したりする権限をもつ。

AICPA—法律上認められる会計原則（実務）を決定したり、強制する権限をもたない。したがって会計原則（実務）をフォーミュレートすることはできるが、法律として制定することはできない。会計原則の究極の権威をその「一般的承認性」とそれをフォーミュレートし運用する会計士の「プロフェッショナル性」ににおいている。

すなわち、SEC の権限は法から生じるのに対して、AICPA の権威は会計原則の「一般的承認性」と会計士の「プロフェッショナル性」より生じるものである。両者の権威はそれぞれ異なった権威の基盤より生じている。会計原則の設定は、両者の権威が互いに補完し合うという関係、いわゆる両者の「結合的努力 (joint effort⁽¹⁵⁾)」のもとになされている。しかし、この場合、会計原則をフォーミュレートする AICPA の具体的な作業が制度的意味をもちうるのは、会計士が「プロフェッション」として「会計を私的に統制している」ことにあるのでなく、SEC という国家機関が法律上認められる会計原則（実務）を決定する権限をもつという前提があるからにはかならない。AICPA の関係する団体によるところの会計原則の設定の作業プロセスそのもののなかには、会計原則を強制する究極の力が生ずる要素はない。国家権力の力を背後にもつことによって、はじめて私的団体によってフォーミュレートされた会計原則は、強制力をもった制度としての意義をもちうるのである。したがって、AICPA の役割は、SEC に対する現実的關係からすれば「(一般的) 承認性に究極の権威をおいた諮問能力 (advisory capacity, with the final authority resting on the acceptability⁽⁶⁾)」にあると言えよう。

アメリカ会計制度設定にみられる特徴は、職業的専門家の専門的知識と能力を動員するところにみられる。このような会計制度設定のあり方は、会計原則の設定を法改正という手続を経ることなく機動的になすことができるし、また、職業的専門家が独占の大企業の実務に密着し、そのなかから中立的な装いをもって独占の大企業の会計実務を原則化するという弾力的な制度設定のプロセスを保障している。このような機動的かつ弾力的に設定される「一般目的報告書」のための会計原則は、各種の行政委員会の規制対象である税、配当、料金などの経済現象を合理化する重要な制度的手段を提供している。この経済現象を機動的かつ弾力的に合理化する会計原則の制度的作用こそ、「会計プロフェッションによる会計の私的統制」という論理によって推進せられてきたものであり、このような制度的機能の性質を装えることによって、アメリカ会計制度は国家独占資本主義の会計制度となりえたのである。

何らかの政策や制度の設定が職業専門家の知識と能力を動員してなされるのは、何も会計の分野のみにかぎられた現象ではない。このような政策と制度の設定のあり方こそ、アメリカにおける連邦行政において一般的にみられる特徴でもある。独立の行政委員会なる政府組織の設立についても、そのような特徴を見い出すことができる。

行政委員会というアメリカにみる特徴的な行政組織形態は、独占資本主義の成立と発展とともに、その数と規模の拡大がなされてきた。その設立の理由として、連邦行政の複雑さと専門性の増大があげられている。議会は、法を定め、その実行の複雑性と専門性を理由に、専門のスタッフによって構成された独立の行政委員会を設ける。議会は、予算の管理と法改正を手段として行政委員会を監督する。行政委員会に対しては、議会の定めた法の範囲内において、「直接の立法的、司法的、行政的権限の実行 (direct exercise of legislative, judicial and executive power⁽¹⁷⁾)」が認められている。すなわち行政委員会は、議会の定めた法の趣旨にそって、規則を制定し、この規則の実行をはかり、もしこれに違反するものがあれば調査のうえ命令を下すことができる。ところが、この行政委員会の権限は、単に議会の定める法を実行する以上の意味をもつようになっている。すなわち、行政委員会は議会から相対的に独立した組織形態であることによって、独占的大企業の利害に応じた政策設定を機動的かつ弾力的になすことができる。このような行政委員会の政策設定は、職業的専門家団体や企業団体の専門的能力を動員してなされる。すなわち、ナデル (Mark V. Nadel) も述べているように、それは「産業界の私的統制 (self-regulation by industry)」に依存してなされる。

「ほとんどの行政委員会は、フォーマルな法的権限の壮観な陣立てと、規制される産業を制裁する規定をもっているが、しかし行政委員会は、よりインフォーマルな政策設定のシステム—すなわち産業界の私的統制と約定に依存するようになっている⁽¹⁸⁾。」

産業界は、行政委員会との人事の交流（過去行政委員会メンバーであったものが産業界へ就職し、逆に産業界にいたものが行政委員会のメンバーとなると言うように）を

強め、行政委員会に専門の「ロビスト(lobbyists)」を送りこみ、また産業界と行政委員会は 会議や電話、手紙などを通じて 不断に接触をはかっている。したがって、行政委員会による政策設定は、「政府と政府以外のものとのミックスより生じた⁽¹⁸⁾」ものである。この場合、「巨大会社は、大きく影響力を発揮することができ、また、広い公衆の利害を守る統制力を期待されている行政委員会を支配することすらできる⁽²⁰⁾」のである。「企業関係者は、ますます、自分達の経済的利害を高めるために政府権力を利用することの利点を見い出すようになっている⁽²¹⁾」。しかし、このような独占的大企業の利害は、裸のままでは合理化することはできない。それには何らかの「利害関係団体」を結成し、職業専門家の知識と能力を動員することが必要になる。政府行政の複雑性と専門性の増大は、独立の行政委員会の設立を促進する。そしてこの独立した行政委員会は、各種の利害関係者団体と職業専門家と不断に接触を深め、独占的大企業の経済的利害を擁護した政策設定を機動的弾力的になすのである。

行政委員会統治には、「プロフェッショナリズム」の論理がつきまとう。この「プロフェッショナリズム」の論理に支えられて、行政委員会組織を媒介にした、国家の経済過程への介入が合理化されるのである。会計による税、配当、料金などの経済現象合理化の過程も、「プロフェッショナリズム」の制度的論理を背景にした SEC と AICPA との「結合的努力」を媒介にしておしすすめられている。これこそ、アメリカにおける国家独占資本主義統治の一つの典型的事例を提供している。

(4) 「合意」－「法的規範にもとづく強制の排除」

－会計実務変化に弾力的に適應する性質

アメリカにおける会計原則の設定と運用にあたっては、法的強制ではなく、「説得」と「交渉」による「合意」の形成が重視されている。コモン・ロー的会計原則設定の論理は、まさにこのような「合意」形成の論理を基礎にすえたものであった。しかし、このような「合意」形成の制度は、実際において公衆による社会的合意を得るという文字どおりの意味をもっているのではない。す

なわち、「合意」形成の制度は、多様な会計実務の生成を合理化し、法改正という非弾的な過程を経ずに会計原則を弾力的に設定する体制を合理化し、そのことによって国家独占資本主義会計制度の制度機能を保証せんとしているところに、その実際の制度的意義がある。

多様な会計実務の成立は、会計原則がコモン・ローのように進化するという論理のもとでは排除されなく、むしろ当然のこととされている。会計は、先にもみたように「数をふくむ用語運用の制度的形成」である。会計が合理化しようとする経済現象は、所得税、配当、公益事業料金、軍需契約価格というように多様である。会計の制度形式をもって計上された数（金額）が多様な経済現象を合理化するには、会計上の用語とその用語と結びついて計上される数とが多様な組み合わせをもたなければならない。棚卸資産会計原則においては先入先出法から後入先出法、移動平均法、総平均法、売価還元法というように多様な方式が認められ、また減価償却会計原則においては定額法から定率法、産高比例法、二倍定率法、級数法というように多様な方式が認められているのも、こうしたためである。この多様な会計原則（実務）の成立は、企業に広い判断と裁量の領域を与えており、また会計士の仕事の価値をも高めている。チャトフは述べている。

「代替的会計方法の使用を認めることは、個々の企業の必要性にあわせて会計処理を仕立てる機会を与えている。必要とされる会計処理についての厳格さが少なければ少ないほど、会社会計報告における弾力性はより大きなものとなる。会計士の利用できる判断の自由が大きければ大きいほど、会計士のクライアントに対する仕事の価値は大きなものとなる⁽²²⁾。」

しばしば会計原則の多様性は、「会計粉飾」を生み出す原因として批難されている。例えば、先に引用したチャトフとかメトカーフ委員会報告などは、そうした批難の典型とも言えよう。しかし、会計原則（実務）の多様性をもつ本質的な制度的機能は、非独占の企業を中心にしてみられる営業不振におちいっている企業の「会計粉飾」を生み出すことにあるのではない。会計原則（実務）の多様性は、税、配当、料金などの多様な経済現象に社会的認証を付すと

いう会計がもつ本質的な制度的機能において理解されないかぎり、先にのべたような理解では不十分である。そればかりでなく誤ったものとなろう。会計原則（実務）の多様性は、会計が税、配当、料金などの経済現象に社会的認証を付すうえで不可欠の属性である。したがって、今日、従来のケース・バイ・ケースによった会計原則設定の方法を批判し、新しく「会計の概念的枠組」を設定しようとする傾向が強く生れているが、しかし、たとえ「会計の概念的枠組」を設定しようとも会計原則（実務）の多様性そのものは排除されないだろう。むしろ、「会計の概念的枠組」の設定は、多様な会計原則（実務）を多様な目的にてらして多様に運用するための論理的基礎を提供しようとするものであると言えよう。

「合意」の論理によって合理化されるのは、会計原則設定を硬直したのではなく、会計実務の変化に対して弾力的に適應できるようにすることである。法規範によって会計原則が制定されていないために、会計原則は法改正という手続をふむことなく設定され、修正することができるし、また設定されるべき会計原則があらかじめうち立てられた体系的規範と矛盾するというような事態も生じない。コモン・ロー的会計原則設定方法は、もともと変化する社会に適應する能力を会計原則にもたせる必要性から生れたものと言えよう。しかも、コモン・ロー的会計原則設定は、独占的大企業の会計実務変化に密着し、その変化に敏感になる体制をつくり出す。独占的大企業の会計実務に対して、「合意」を形成する対応が日常的につくり出されるのである。「合意」の論理によって推進せられてきた会計原則設定のあり方は、以上に述べた性質を備えているために、国家独占資本主義の会計原則設定の方法となりえたのである。

(5) 「参加」－「自発性」－会計士の意欲の組織化

アメリカにおける会計制度設定は、「参加」の論理によって合理化されている。財務会計基準審議会（FASB）も、「公衆の参加」をかかげて、「討議資料」と「公開草案」を広範に配布し、公聴会も開催している。しかし、この場合、財務会計基準審議会による会計原則設定のプロセスが、「公衆の参加」と

いう論理と同じ意味をもって機能しているとは言えない。すなわち、「公衆の参加」の論理によって合理化される会計原則設定のプロセスは、会計士や企業経営者、その他の利害関係者の「自発性」と「動機」をかきたて多くの意見や理論を動員し、そのことによって独占的大企業の会計実務に対して社会的合意をとりつける、という作用をもっており、この作用は「公衆の参加」の論理が顕示する意味とは異なっている。

「一般に認められた会計原則」としてフォーミュレートされるのは、個々の特定の会計実務方式であって、イデオロギーとか原理、規範といったものではない。アメリカにおける会計原則設定のプロセスには、特定のイデオロギー・規範・原理が対決しあうというような「合意」形成のパターンは存在しないと行ってよい。特定の会計実務のプラクティカルな有用性、その効果についての多様な解釈は議論の俎上にのせられるが、合意形成の対象は特定の会計実務方式そのものである。チャトフは、アメリカの会計士や経営者がプラグマティストで「反知性主義 (anti-intellectualism)」の傾向を強くもっており、そのために会計原則設定方法も「その場主義 (ad hocism)」による「個別法」になっていることを指摘している⁽²³⁾。しかし、このような「合意」形成のプラグマティックなパターンは、会計以外の法や政治の領域においても一般的にみられるアメリカ的な特徴でもある⁽²⁴⁾。

アメリカにおける会計原則設定は、以上にみたようなプラグマティックな「合意」形成のパターンをとっているが、このような「合意」形成のあり方こそ、会計原則のフォーミュレートを独占的大企業の利害に密着し、これから離れないようにする一つの制度的保障ともなっている。規範を尺度とした「合意」形成においては、時として独占的大企業の利害に反した会計原則（実務）を指定する場合も生じよう。いわゆる「公衆の参加」より生じた意見が、特定の会計原則（実務）の合意化にむけて動員されるとき、たとえ個々の部面でそれに反対する意見があってもそれは「合意化」の流れに吸収されてしまう。ここでは反対も賛成も支える一つとなる。

メトカーフ委員会報告は、財務会計基準審議会 (FASB) による「参加」の

プログラムは、参加できる層の範囲がせまいとして、これを批判している。

「FASBは、公衆の利害のために独立の活動をすることを宣言したところで、会計基準の作成のための手続ルールをつくった。その手続ルールは、最終的に基準となる以前にFASBの提案について批判的なコメントを付すことができる一般的な機会を認めている。それは、FASBの提案についてコメントする機会を理論的には公衆に与えているが、しかし、公衆の制限されたFASBに対する注意と、それがもつ経済的社会的問題に関する影響力のために、社会の多様な層による会計原則設定過程への積極的な参加は結果として遮断されている⁽²⁵⁾。」

確かにメトカーフ委員会報告が述べているように、会計原則をフォーミュレートするための計画を設定する当初の段階においては、小企業や消費者団体などの代表が参加する機会は与えられていない。しかし、今日のFASBによる会計原則設定の性質は、それへ参加するグループがさらに広範囲なものに拡大されれば変えると言ったものでもない。FASBのいわゆる「公衆の参加」のシステムは、会計士、経営者、法律家、政府職員、労働団体などの「自発性」と「意欲」をかきたて、そこから生れる「創意」を独占的大企業の会計実務の社会的合意化にむけて組織化するという機能をもっている。このような機能的性質をもつことによって、いわゆる「公衆の参加」のシステムは、国家独占資本主義統治を実現する制度装置となっているのである。問題は体制的なものからきている。

(1)(2)(3) 宮上一男『会計学本質論』森山書店 11頁。

(4) 前掲書 12頁。

(5) 前掲書 18頁。

(6) Metcalf Hearing, p. 223.

(7) この点については拙稿『『会計学』とその後の展開』（宮上一男編『ペイント研究』第4章に所収）において検討している。

(8) この点については拙稿「『会計公開拡大』の論理」、『経済評論』1976年10月号臨時増刊、日本評論社、において検討している。

(9) Metcalf Study, 1976, p. 5.

(10) Ibid., p. 19.

(11) Chatov, Robert., *op. cit.*, p. 153.

- (12)(13) Chatfield, Michael, *A History of Accounting, Thought, Revised Edition*, Robert E. Krieger Publishing Company, New York, 1977, p.209.
- (14) Cohen, Manuel F., Current Developments at the SEC, *Accounting Review*, January, 1965, pp. 5 - 6.
- (15) Horngren Charles T., Accounting Principles: Private or Public Sector?, *The Journal of Accountancy*, May, 1972, p. 37.
- (16) Felt, Haward M., The Effort and Authority of the AICPA in the Development of "Generally Accepted Accounting Principles", *The International Journal of Accountancy*, Vol. 3, No. 2, Spring, 1968, p. 24.
- (17) Woll, Peter., *American Bureaucracy, Second Edition*, W.W. Norton & Company, Inc., New York., 1977, p.10.
- (18) Nadel, Mark V., *Corporations and Political Accountability*, D.C. Heath and Company, Lexington, 1976, p. 95.
- (19) *Ibid.*, p.175.
- (20) *Ibid.*, p.199.
- (21) *Ibid.*, p.17.
- (22) Chatov, Robert, *op. cit.* p. 4.
- (23) *Ibid.*, pp.142-143.
- (24) 阿部斉教授は、アメリカ社会において政治問題の紛争が利害をめぐる紛争としてあらわれ、原理をめぐる対立としてあらわれてこない理由を次のように説明している。
「アメリカはヨーロッパの発展段階のなかから、『ブルジョア的断片』（ルイス・ハーツ）を切り取り、それを純粹培養することによって成立した国家である。そこではブルジョア社会以前の諸段階はすべて切り捨てられているのである。しかも、そのことは同時にブルジョア社会以後の諸段階をも抹殺することを意味している。なぜならば、社会の自己認識の発展はその社会の内部の諸矛盾によってひき起こされるものであり、社会主義イデオロギーの成立もまたその例外ではないのである。かくしてアメリカの場合、ブルジョア的断片の自己展開は、必然的にブルジョア的同質性の拡大をもたらしたのであり、アメリカ民主主義はその内部に原理的葛藤を含まないものとなったのである。」（阿部斉『アメリカの民主政治』東大出版会、1972、6頁。）
- (25) Metcalf Study, 1976, p.144.

3. 「私的統制か政府統制か」をめぐる最近の議論について

1970年代に入って、アメリカにおいては、会計制度のあり方をめぐってさかんに議論がなされている。とりわけ、会計を「私的統制（self-regulation,

private control)』のもとにおくべきか、「政府統制 (government-regulation, public control)』のもとにおくべきか、という問題は1970年代のアメリカ会計学の中心的な論題となっている。

このような議論は、1960年代から70年代にかけてのマスコミを中心とする激しい会計批判の過程より生れた。60年代後半から70年代にかけてのコングロマリット型企业合併のもとで流行した「持分プーリング (pooling of interest⁽¹⁾)」に対する批判や、ペン・セントラル鉄道会社 (Penn - Central Transportation Company) に代表される一連の会計粉飾事件⁽²⁾に対する批判は、もはや個々の会計処理を問題とするのではなく、会計制度設定のあり方そのものを問題にし、その改革を求めるものになっている。

1973年に財務会計基準審議会 (FASB) による新たな会計原則設定の体制が確認されたのも、このような会計批判のたかまりを背景にしていた。この新たな会計原則設定の体制とは、おおよそ次のようなものである。

- (1) あらゆる専門家団体から独立した財務会計財団 (Financial Accounting Foundation: FAF) の設立。ただし、FAF の実際の運営にあたるトラスティー委員会 (Board of Trustees) は AICPA の会長と AICPA のディレクター委員会 (Board of Directors) によって指名されたものよりなる計3名のメンバーによって構成される。FAF の主要任務は、財務会計基準審議会 (FASB) のメンバーの任命とその活動資金の供与である。
- (2) FASB の職務は、財務報告のための基準を設定することである。FASB は7人の有給でフルタイムのメンバーより構成され、うち4人は公認会計士の資格をもつことが要請されるが、あとの3人は会計問題にくわしい人であればその資格をもたなくてもよい、とした。
- (3) 財務基準諮問会議 (Financial Accounting Standard Advisory Council) の設立。これは FAF のトラスティー委員会によって任命されたおおよそ20名のメンバーより構成され、そのメンバーに対して費用補償はあるが報酬はない。この組織は、経営と会計の専門家との接触と意思疎通をはかることによって FASB を援助する任務をもっている。
- (4) FASB と密接に協力する会計研究スタッフの組織の設立。

以上にみた新しい会計原則設定体制のメリットについて、FAF のトラスティー委員会は次のように述べている。

- 「(1) それはこれまでのどの基準設定団体よりも幅広い基盤のうえにたっている。それは全体として財務金融界 (financial community) を代表し、そしてまた、このような基準に貢献し、依存する人達すべての観点を代表している。
- (2) 他のすべての機関から FASB が独立していることは、事実においても外観においても、その独立性を保証している。この独立性—そして、それに付随する客観性—は、そのプロナウンスメントの権威を強固にし、そしてそのことによって、それらの一般的承認をたかいものとするであろう。
- (3) FASB はコンパクトでフルタイムの特徴をもつことによって、自分達の仕事に専念でき、必要な場合には緊急な問題を解決するために迅速にうごくことができる。
- (4) 会計専門家と財務金融界との間の結びつきによって、FASB はその基準を効果的に守らせるに必要な支持を得るであろう。
- (5) FASB の存在は、公衆の要求に答えるものとなる基準設定機能を私的セクターにとどめておくのに役立つであろう⁽³⁾。」

このように、新しい会計原則設定体制は、「独立性」をもつことによって、会計原則の権威を高めようとしたものであった。そしてその意義は、FASB 設立の推進にあたった中心メンバーの1人であるソロモン (David Solomon) が述べているように、会計原則の設定の職務を「私的な手 (private hand)」のもとに残したことにある⁽⁴⁾、とされている。その理由として、「会計分野における政府介入のこれまでの経験は、万事、政府機関が財務会計基準設定の職務を私的団体がやっている以上にうまくできるという確信を鼓吹するものではない⁽⁵⁾」ことがあげられている。

ところが会計原則設定を「私的な手」に残す、という制度形態については、主に法律家の側から激しい批判が投げつけられている。例えば、1975年に出版されたチャトフ (Robert Chatov) の著書『会社財務報告—公的統制か私的統制か (Corporate Financial Reporting, Public or Private Control)』や、1977年に公けにされた故メトカーフ (Lee Metcalf) 上院議員を委員長とするアメリカ上院議員会の委員会の報告書『会計制度構造 (Accounting Establishment)』は、このような批判を代表するものである。

法律家でニューヨーク州立大学の準教授であるチャトフは、次のように述べ

ている。「持分プーリング」に代表されるような「会計上の誤謬⁽⁶⁾」が生じたのは、会計原則を制定する権限をもつ SEC がその権限を実行せず、職業会計士に「権限の転換 (transfer of authority⁽⁷⁾)」をなしたことに負っている。この「重大な失敗⁽⁸⁾」によって、会計財務諸表の統一性 (uniformity) もそれらの比較可能性 (comparability) も達成することができていない。このような「私的セクターによる私的統制 (self-regulation by the private sector⁽⁹⁾)」によっては、公衆に信頼ある会計報告をなすことはできない。そのために会計原則は、まず、体系性をもった「会計法 (code of accounting⁽¹⁰⁾)」として直接「政府セクター」によって制定され、またこの「会計法」の運用のために「専門的な会計裁判所 (specialized accounting court⁽¹¹⁾)」を設ける必要がある、と述べている。

他方、メトカーフ委員会もチャトフの主張と軌を一にして次のように述べている。連邦議会は、連邦証券法に規定されたように、会計原則の制定権限を SEC に与えたが、しかし、SEC はこの「公的権限と責任を私的利害関係者に委譲 (delegate) してしまった⁽¹²⁾」。その結果、会計原則の設定において大会社と結びついた大会計事務所(「ビッグエイト (Big Eight)」と言われる)の支配を許すことになった。「公的責任が私的な利害をもつ私行団体や組織に委譲されている場合、連邦政府の法と規則の実施にあたって公衆の信頼は損なわれる⁽¹³⁾」。そのために連邦政府は、会計原則を直接制定して、会計に有効な統制を加えなければならない。

このような「会計の政府統制」の主張は、また多くの職業会計士の反発を生んでいる。メトカーフ委員会が1977年に開催した公聴会においても、当委員会報告の提案する「政府統制」に反対する多くの証言がなされた。このように今日のアメリカにおいては、「会計を私的統制のもとにおくか政府統制のもとにおくか」という議論が活発になされている。

「私的統制か政府統制か」をめぐる議論の特徴は、「私的セクター」と「政府セクター」とを対抗関係におき、具体的な会計原則の設定権限の帰属を問題にしている点にみられる。しかし、政府機関が会計原則設定の具体的作業をお

こない、これを法律として制定すればこの体制は「政府統制」となり、また反対に民間機関が会計原則設定の具体的作業をおこなっておれば、この体制は、国家権力による統制を否定したところの、文字どおりの意味での「私的統制」の体制であると言えるであろうか。「私的統制」と「政府統制」との区別を、会計原則設定の具体的作業プロセスをメルクマークにして論じる議論のたて方には、多いに疑問のあるところである。

会計における統制は、会計原則設定の具体的な作業プロセスにおいてではなく、アメリカ資本主義の権力と支配の構造において検討されなければならない。アメリカにおける会計制度は、それがいくら「私的統制」とであると論理化されようとも、その実体は国家権力統治の一つのあり方として成立したものである。「私的統制」は、すでに検討してきたように「公開」、「自主的経理」、「プロフェッショナリズム」、「合意」、「参加」の論理と一体的関係にある制度的論理であり、それは「アメリカ民主主義」の制度的論理として、アメリカにおける国家権力統治を合理化し推進する役割をもったものである。いわゆる「私的統制」という論理を媒介にして、アメリカ国家独占資本主義の権力統治が合理化されるのである。権力の支配構造においてみれば、政府機関が直接に会計原則の設定作業にたずさわってはいなくとも、国家権力はその統制力を強めることができる。したがって、会計原則の設定作業が政府機関によって実行される場合のみが「政府統制」とであるとは言えない。むしろ、政府機関が直接、会計原則設定の作業にたずさわるようになれば、国家権力による統治力の有効性は弱まるといった事態も生じよう。

アメリカにおいては、会計原則は、SEC と AICPA との「結合的努力」によってその制度的意義が獲得されている。すなわち、SEC のもつ法律上認められる会計原則をチェックしこれを強制する究極の権限と、AICPA のいわゆる「プロフェッショナル」としての権威が結合することによって、会計原則は制度的意義をもちえているのである。SEC は、証券法上認められる会計原則をチェックする究極の権限をもっているために、時々、会計原則設定機関が設定した会計原則を否定したり修正したりする。とくに最近、SEC によるこの

ような活動は活発になってきている。1937年から1977年までの間に発行された200のSECによる会計連続通牒のうち50（全体の25パーセント）が1974年からの4年間に出版されていることから、その活発さを知ることができよう。アメリカ会計制度が文字どおりに「私的統制」によっているとする見解は、会計原則の制度的意義がSECとAICPAとの「統合的努力」にあること、また、SECによる会計原則を規制する究極の権限を前提にしてAICPAの会計原則設定の作業が制度的意義をもちえていることを極力無視しようとする。したがって、このような見解は、最近のSECによる会計連続通牒発行の活発な活動については、何のコメントもしていない。チャトフやメトカーフ委員会報告は、そのような見解を代表する典型である。それもそのはずである。今日のアメリカ会計が「私的統制」にあると強弁しこれに固執すれば、SECとAICPAとの「結合的努力」の関係やSECによる活発な権限実行の傾向には目をつむるよりしかたがない。チャトフもメトカーフ報告も、アメリカ会計制度と批判したものであるかのように日本では紹介されている。しかし、これらの理論は、「会計の私的統制」が事実であると強弁することによって、その表面上の批判とはうらはらに、「会計の私的統制」概念を支持するという効果を生み出している。

この意味で、会計原則設定の作業プロセスの所在をもって「私的統制か政府統制か」を論じる議論は、何ら、アメリカ会計制度の本質を明らかにするものではない。しかし、このような議論は何の意味をもたない、と判断してはならない。というのは、「私的統制か政府統制か」をめぐる議論を通じて、全体として、今日着実に進行しようとしている会計における国家権力統制の強化が合理化されようとしているからである。われわれは、「私的統制」や「政府統制」という用語にとらわれず、まず、現実に行進しようとしているアメリカ会計制度の動向を的確につかむ必要がある。

それでは、今日、実際にどのようなことが問題となっているのか。

今日のアメリカ会計制度をめぐる動向として見過してはならないことは、法または何らかの政府機関をつうじて、国家権力統制を強化しようとする傾向が

顕著になってきていることである。このことは、なにも政府機関が会計原則を直接作成する作業をおこなうようになるというのではない。そのような事態は、例えば、1978年に発表された調査においても、政府機関による会計原則設定を支持するものが調査対象者(会計士、学者、法律家、経営者などを含めた合計1,329人)のうちわずか8パーセントをしめているにすぎないことから⁽¹⁴⁾、近い将来ありえないことだと思われる。そうではなく、他の形をもって、政府機関による国家権力統制の強化がなされることが予測される。このような意味で、次のスターリング(Robert R. Stearing)の主張は興味深いものである。

スターリングは、今日アメリカの会計士が直面する問題は、「力(power)」がないこと、すなわち、財務諸表の監査について責任が期待されても、それに応じた権限をもっていないことより生じている。この会計士の権限、すなわち「会計パワー(accounting power)」は、次の二つの経路を通じて高めることができる。それは(1)法によって、(2)会計士の職業団体(AICPA)の団結を強めることによってなされる。とりわけ第1の法による経路は、会計への「政府介入(government intervention)」を招くとして反発されるかもしれない。しかし「政府介入」はすべて悪であろうか。

「私はそのような仮定はまちがいであり、その逆に原則を強制する権限をあたえるものと信じている。原則強制の権限は政府介入によって消滅されない。それどころかまったく政府介入なくして原則強制の権限が機能すると考えることはできない。もちろん、私は、政府介入をこの原則を強制する司法的なパワーを生じる意味で述べているのである。会計への政府介入を議論するとき、たいいてい政府が個々の詳細な実務のための規則書を作成することのように考えがちである。これが政府介入の形態となる必要はない。政府は特定の決定を規定することなく、公認会計士の意思決定を強化するパワーを認めることができる。」

今日、必要とされてきているのは、以上のスターリングによって主張されるような形での「政府介入」であろう。そして、これに付随して必要となっているのが、AICPAの組織的団結強化による権威の拡大ということである。このような動きにこそ70年代のアメリカ会計の特徴でもあった。すなわち1973年にSECによって出された会計連続通牒第150号が、「有力な権威の支持」として

財務会計基準委員会 (FASB) が表明したステイトメントを具体的に指定したのは、法の経路をつうじて会計制度体制の権威を高めようとしたものであり、また1972年に AICPA が「プロフェッショナル 倫理綱領」をもって 財務会計基準審議会の表明した会計原則を遵守することを会員に強制したり、また1973年に FASB が設立され、1974年に監査体制の改革を目ざして前 SEC 議長 コーエン (Manuel F Choen) を委員長とする委員会の結成とそれによるステイトメント (Statement of Issue : Scope and Organization of the Study of Auditors' Responsibilities) が公表されたことなども、職業団体の団結強化の経路をつうじて会計制度体制の権威を高めようとしたものであった。現代は、以上にみたような形での政府介入とそれを背景とした職業会計士団体の団結強化という二つの経路をつうじて、会計制度改革の進行が加速化している時代である。「私的統制か公的統制か」をめぐる最近の議論は、このような経路をつうじて会計制度の権威の拡大化を全体として推進するものとなっている。

税、配当、料金などの経済現象を合理化するには、今日、単にあれこれの会計実務を会計原則としてフォーミュレートするだけでは不十分となってきている。そのために会計制度全体の権威の拡大化がなされなければならない。このような制度改革は、また「公開」、「自主的経理」、「プロフェッショナルイズム」、「合意」、「参加」の「アメリカ民主主義」の論理をこれまで以上に強調しておしすすめられようとしている。そして、このような「アメリカ民主主義」の論理によって合理化されようとしている制度の実体こそ、税、配当、料金などの経済現象合理化にむけての国家権力統治を強化するということなのである。

- (1) 1960年代の企業合併は、相互に直接的な関連をもたない業種の会社によっておこなわれた。このコングロマリット型合併をなす場合、多くの企業は「持分プーリング」の会計方式を用いた。「持分プーリング」の会計方式は、合併前の各会社の利益剰余金を合併にあたって消失することなく、そのまま引きついで計上することによって、合併後の会社の一株あたり利益を誇大に表示することができた。このように「持分プーリング」は、投資家に信頼性のある財務諸表の提供をなすものでなく、利益の誇大表示によって株式投機熱をあおったものであるのに、SECや当時の会計原則設定機関であった会計原則審議会 (Accounting Principle Board : APB) はこれを規制

することもなく、まったく無策であるとして激しく批判された。〔「持分プーリング」の会計方式をあつかったものに、Abraham J., Briloff, *Unaccountable Accounting*, Happer & Row, Publishers, New York, 1972がある。また拙稿「現代アメリカ会計実務の動向」(『現代会計学の論理Ⅰ』世界書院, 1976, 第1章)において「持分プーリング」について検討を加えている。参照されたい。)〕

- (2) ペン・セントラル鉄道会社は、1968年にペンシルバニア鉄道会社とニューヨーク・セントラル鉄道との合併によって成立し、そして1970年に倒産した。ペン・セントラル鉄道会社は、単に鉄道業のみを営むものではなく、不動産、ホテルなどを営む多角的事業体であった。ペン・セントラル鉄道会社は合併などにより経営の多角化をさらにおしすすめようとし、そのため、高配当の維持、株価のつりあげをねらって、公益利益の誇大表示をなそうとした。「その結果は、公表利益の増大にみあうキャッシュフローの増大もなく、そして、そのことによって会社の真の財務状態を隠蔽した」として、多方面より批判された。ペン・セントラル鉄道会社の会計粉飾は、「持分プーリング」方式を手段とするコングロマリット合併に対する批判をこれまで以上に激しいものとし、アメリカ会計界に大きな衝撃を与えた。(Joseph R. Daughen & Peter Binzen, *The Wreck of the Penn Central*, Boston, 1971, p.12, pp.206-251.) 1960年代末から1970年代にかけての明るみに出された会計粉飾事件として有名なものに、上記のペン・セントラル鉄道会社のほかに、エクィティー・ファンデング(Equity Funding), スチューデント・マーケティング(Student Marketing)などの会社によるものがある。

- (3) Buckley, John W., & Buckley, Marlene H., *The Accounting Profession*, Melville Publishing Company, Los Angeles, 1974, p.114.
- (4)(5) Solomons, David., *Financial Accounting Standards: Regulation or Self Regulation?*, Stanford Lectures in Accounting 1972, Presented by the Graduate School of Business Stanford Univ. under Sponsorship of the Price Waterhouse Foundation.
- (6) Chatov, Robert., *op. cit.*, p. 2.
- (7) *Ibid.*, p. 2, 172, 186, 239, 271, 280, 281.
- (8) *Ibid.*, p. 6.
- (9) *Ibid.*, p.180.
- (10) *Ibid.*, pp.294-299.
- (11) *Ibid.*, pp.299-302.
- (12) Metcalf Study, 1977, p.176.
- (13) *Ibid.*, p.24.
- (14) Ronen, Joshua. & Schiff, Michael., *The Setting of Financial Accounting Standards- Private or Public?*, *The Journal of Accountancy*, March 1978,

p. 67.

- (15) Robert R. Sterling, *Accounting Power, The Journal of Accountancy*, January 1973, p. 66.

お わ り に

本稿では、アメリカ会計制度に付着している「アメリカ民主主義」の制度的論理とそれによって合理化されたアメリカ会計制度の機能的性質、ならびに今日の「会計の私的統制か政府統制か」をめぐる議論の問題点について分析をこころみてきた。本稿の態度は、アメリカ会計制度の制度的論理をアメリカにおける国家独占資本主義の権力統治のもとでとらえようとするものである。このような態度は、また会計現象の性質を経済現象と法現象に対する関係のなかで明らかにしようとするものである。それは、特定の会計実務方式を提言するものでもなければ、また会計原則の内容を変えるための理論モデルをつくろうとするものでもない。それは、税、配当、料金、軍需契約などの経済現象の成立を合理化する会計制度のメカニズムを明らかにしようとするものである。このような態度は、特定の会計実務方式や会計原則の内容変更を提言するものではないが、会計制度の機能を資本主義権力統治のなかで明らかにすることによって、税、配当、料金、軍需契約を真に民主的に統制しようとする労働者と住民の力がいかに必然的に生れるか発見することにもつながる。本稿は、そのような課題にむかうための準備である。