

書 評

加藤盛弘著『一般に認められた会計原則』

村 瀬 儀 祐

はじめに

「一般に認められた会計原則 (Generally Accepted Accounting Principles : GAAP)」—アメリカ合衆国においては公表財務諸表についての会計原則はそのように呼ばれている。それは会計プロフェッションによってフォーマルに公式化 (formurate) されている場合もあれば、その存在がインフォーマルに想定されている場合もある。「一般に認められた会計原則」は、アメリカ合衆国において一般に公表される財務諸表の作成のための会計原則として、その性格と役割についてはわざわざ詮索する必要のないものであるかのように、強い日常性をもって成立している。「一般に認められた会計原則」が自明のものとして日常のなかにしっかり位置を占めているということは、それがアメリカ経済社会にあって制度として重要な機能をはたしていることを示すものである。ところがこの「一般に認められた会計原則」については、それが制度としてどのような意味をもって成立しているのか、その性質と役割とは何なのかと問うと、意外にもこの基本的事項について不明なことが多い。

「一般に認められた会計原則」の検討は、単に会計原則だけを取り出して検討してもその本質はつかめない。会計原則が様々な法律や規則、私的団体のルール、慣行などの諸制度とどのような関係にあるのか、どのような歴史的プロセスのもとに成立したのか、経済的過程とどのような関係を結んでいるのか、会計と法律、経済との相互関係のなかで検討されなければならない。ところがこのような研究は、「一般に認められた会計原則」があまりにも日常的なもので

あるためにとりわけ困難である。制度間の関係とそこに成立している脈絡は、特定の文献において記されているわけではなく、またしっかりとした証拠をもってとらえられるわけでもない。散在する膨大な文献と、時には明確に文書に記されていない関係のなかから、会計と法、経済の関係を導き出し、「一般に認められた会計原則」の制度的意味をとらえなければならない。このような困難性のともなった研究は、会計の性格と役割を明らかにする上で、避けては通れないものである。なぜなら「一般に認められた会計原則」が強い日常性を持って成立した制度であるとすれば、その体系的な研究は、会計の根幹にかかわる研究ともなるからである。

加藤盛弘教授の『一般に認められた会計原則』（森山書店、1995年）は、このような課題に挑戦した注目すべき著書である。本書は、「一般に認められた会計原則」を、（1）会計制度のアメリカ的あり方のなかでその性格を明らかにし、（2）会社法、税法、公益事業法などの法との関係でその役割を明らかにし、（3）「制度としての会計」の視点からその経済的社会的機能を明らかにしている。

1 プロフェッショナル会計制度としての

「一般に認められた会計原則」

「一般に認められた会計原則」は、まず最初に会計プロフェッションの「業務用語（working vocabulary）」として監査報告書にあらわれ、その存在が想定され、会計プロフェッションの権威のもとに表明されてきた。1930年代に形成し今日まで引き継がれている「アメリカ会計原則の原型」（p.13）について、本書は次の3点をあげている。

- 〔1〕 会計原則の設定を会計プロフェッションにゆだね、かつそれを法として規定しないこと。
- 〔2〕 会計原則が一般目的会計原則として機能すること。
- 〔3〕 詳細で画一的な規定をさげ、会計士の判断の行使を必然とする『幅広い会計原則』の考え方を基礎にもつこと。〕（p.はしがき3頁、

pp.13～14.)

アメリカにおいては、証券取引所に証券を上場する会社は、公認会計士の監査証明のある会計報告書を証券取引委員会(Securities Exchange Commission: SEC)に提出しなければならない。その場合、採用される会計方法についてはSECが規制する法的権限をもっている。しかしSECはこの権限を行使することなく、「有力な権威の支持(substantial authoritative support)」のある会計原則によることとし、具体的な会計原則の設定は職業会計人の専門団体にゆだねた。ここに「職業的会計人及びその集団がそのプロフェッションとしての専門性と権威によって、会計原則を設定し、解釈し、その作業を会計固有の専門的な事柄として維持しつづける」(p.17)制度形態が成立した。ここでは会計原則は、法律上の目的に従属することなく、あくまで会計の固有の領域に即した一般的目的のもとに設定され運用される。しかも会計原則は「かなりよく一般的承認を得ている幅広い会計原則」として設定され、会社による会計選択の自由をむやみに制限しないこととされる。このような会計原則のあり方は、1930年代の会計手続委員会(Committee on Accounting Procedures)から、会計原則審議会(Accounting Principles Board)、財務会計基準審議会(Financial Accounting Standard Board)へと会計原則(基準)設定機関の改組がくりかえされた歴史過程において基本的に維持されている。アメリカ会計制度においては、会計原則の設定と具体的状況への適用において会計士のプロフェッショナルな判断を制度上、前提にせずにおかない。したがってアメリカにおいては、会計士をプロフェッショナルとして位置づけるために、例えば統一試験、ライセンス制、職業倫理規定などの数々の権威化の制度装置が会計士の団体によって設定され、重要な制度的意味をもって成立している。

このように今日にいたるまで変わることなく引き継がれているアメリカの会計制度の特徴は、「会計プロフェッションの専門性と職業的創造性と規律性に権威と運用の基礎をおく」(p.23)形態をとった「プロフェッショナル会計制度」(p.82)であるところにみられる。

もちろん「プロフェッショナル会計制度」は、それ独自で成立できるわけではなく、SECを中心とする政府機関がそのような制度形態を支え、補完・補強

しているからに他ならない。本書では、SECと会計プロフェッションの關係が検討され、その「制度的關係は、会計プロフェッションが設定するGAAPを、SECの『有力な權威の支持』をもつ会計原則として制度的にその權威を補完し強化する關係である。そのようにして、GAAPに対してSECによる制度的權限強化を与えることによって、GAAPに一般目的会計原則としての大きな役割をになわせる」(p.42)としている。

2 法と「一般に認められた会計原則」

「一般に認められた会計原則」は、特定の法目的にのみ適合する会計原則ではなく、一般目的の会計原則として設定される。この一般目的の会計原則の機能について、本書は、配当現象にかかわる会社法と、税現象にかかわる税法、公益事業料金現象にかかわる公益事業規制といった特殊目的会計（法目的会計）との關係で検討している。一般目的の会計原則といえば普通、投資家や債権者などの意思決定に有用な情報を提供するデスクロージャーに關係するものと見られているが、本書は、そのような見方を排している。本書は、一般目的会計原則の客觀的機能を明らかにする上で、一般目的の会計原則と、配当宣言や税申告、料金設定といった特殊目的会計とのかかわり方を重視する。一般目的会計原則の機能は、一般目的会計原則のみを取り出して孤立的に検討してはならず、配当、税、料金の經濟現象と、それらにかかわる法制度との關係において明らかにされるのである。すなわち一般目的会計原則の機能が經濟と法の相互關係のもとにとらえようとする方法がとられる。制度の機能は關係のなかで明らかにされる、という立場が貫かれている。

一般目的会計に直接關係する法律は、連邦証券法である。証券法は会計開示の規制を目的としている。証券法のもとで制定されるSEC規則は、会計の開示の様式、形式にかかわるものであり、そのことから会計デスクロージャーを規制する機能をもつとされる。しかし本書は、そのような法律によって明示された文言によって法の機能を理解するのではなく、アメリカ会計制度の社会的經濟的な役割とその制度的な脈絡のなかでそれがはたしている客觀的な機能を

明らかにしようとする。すなわちSEC規則は、財務諸表の「利益数値の正当性を示すものとして機能している」(p.108)。資産、負債、資本、費用、収益の財務諸表上の項目も利益数値の正当性を支えるものとして存在し、脚注や会計方針の開示、付属明細書の開示も財務諸表上の項目の正当性を示すことによって利益数値の正当性を支えている。SECによって要請される「一株あたり利益」などの非財務諸表データも財務諸表の正当性を示す機能をもつとする。会計文書の妥当性と利益数値の正当性を支える制度機能をもつところに、SEC規則の実際の機能がある。このようなSEC規則の制度的機能は、その法的権威をもって会計プロフェッションのつくる会計原則を補完、強化し、そのことによって会計実務がかかわる税、配当、公共料金といった経済現象を合理化する社会的過程を制度的に支えるところにある。すなわち、証券法・SEC規則は、「投資家のための財務情報開示という表明上の全体系をもって、GAAP会計がはたす経済現象の合理化という意味上の機能を合理化する」(p.108)としている。

証券諸法とSECの権威によって補完された「一般に認められた会計原則」は、一般目的会計であることによって会社法や税法、公益事業規制法の前提にされ税、配当、公共料金を合理化する社会的機能をもつ。

アメリカの各州の会社法は、配当可能財源についての規定を定めているが、それにかかわる会計規定については明文化していない。このような会社法による会計規定に対するサイレントな状態のもとでは、「GAAPが会社法の会計規定のなかに実質上の位置をしめる関係」(p.136)が成立している。会社法は、配当現象にかかわった法規制目的をもつが、配当可能額算出の会計処理について、法目的から特別に定められる資本や剰余金の規定がある場合はその部分はそのぞいて、たとえ会社法の条文に明示されなくとも「一般に認められた会計原則」に依拠してきた。

アメリカ国内歳入法は税現象にかかわった法規制目的をもつものである。この場合でも課税所得算定が「一般に認められた会計原則」に裏打ちされることによって、税会計規定の法目的が達成される関係が見いだされる。すなわち「課税所得の算出過程の妥当性は、形式的・直接的には税会計規定に依拠する

ものであることによって、また内容的にはG A A Pにもとづく帳簿会計利益に根拠をもつものであることによって支えられる、というあり方になっている」(p.174)。「『課税所得』が基本的にG A A Pに準拠するものとして、会計プロフェッションの専門性によって合理性を補完される関係にある」(pp.176~176)とされる。

公益事業規制についても、法と「一般に認められた会計原則」との関係が見いだされる。各公益事業規制委員会は、料金設定目的に必要な会計方法（収益、費用、設備投資、減価償却、税金等）を規制する権限をもっており「統一会計システム」を制定している。これらの「統一会計システム」は、料金設定の規制目的のために定められ、「一般に認められた会計原則」と同じではない。しかし料金設定が社会的に合意されたものになるためには、「一般に認められた会計原則」によるプロフェッショナル性によって支持されることが必要になる。例えば、F A S Bの会計基準（71号）が「建設資金コストを資本化する」といった一般企業と異なる会計処理を公益企業に限ってその一般目的財務諸表の会計処理として認め公益企業会計のG A A Pとした例にもみられるように、「一般企業のG A A Pとまったく異なる会計処理も、料金規制という環境下にある企業にとくに適用されるG A A Pの一部である」(p.227)と論理化し、「規制の会計にG A A P会計の網をかけ」(p.228)、プロフェッショナル会計の権威をもって料金設定過程を支えている。

以上に見たように「法の会計はプロフェッションの形成する会計原則をとり入れ、当該の法の権威ともに会計プロフェッションの権威によって、法目的の会計に社会的合意を獲得するあり方となっている。このように、G A A P会計が一般目的会計として存在し、同時に法目的の会計の基礎をなし、さらには内容をなすというところに、アメリカ会計のあり方の特徴がある。」(p.59)法は一般目的会計から独立して、一般目的会計の変更を求めるとはしない。一般目的の会計は、プロフェッショナル会計として専門性をもつことによって、法に関係し、税、配当、料金等の経済現象の合理化の制度的機能をはたすのである。

3 会計の制度的機能

「制度としての会計」の分析は、会計の社会的経済的機能を明らかにすることである。会計は制度であることによって一定の効果をはたす。それは、税、配当、公共料金などの経済現象の成立を助け、社会的に合意化する機能をもつ。税、配当、料金などの経済現象は会計によって決定されるのではなく、本質的には経済過程において法則的な契機をもって現れる現象である。会計はステイトメントとして、すなわち会計文書の制度現象として、それらの経済現象に制度的承認を与え、経済現象としての成立を合理化する。会計原則は、これらの会計文書に社会的承認を取り付ける制度として機能する。

会計がこのような税、配当、料金、などの経済現象を合理化する制度であるとすれば、そのような制度は、社会的合意化の制度として、社会的正当性 (legitimacy) をもたなければならない。したがって会計制度は、特定の国の「社会的・歴史的・風土的環境」(p.24) に適したものでなければならない。

アメリカにおける「プロフェッショナル会計制度」は、社会的合意化の制度としての制度的機能性を会計がもたなければならないところから成立した制度形態である。会計原則が法律に組み込まれることなく、「プロフェッショナルの会計」として独自に成立し運用されることによって、税や配当、公共料金にかかわる法規則ときわめて特徴的な制度的関係をもつことが可能となり、そのような制度的関係のもとに、税や、配当、料金などの経済現象が社会的に承認され合理化され、経済現象としての成立が現実のものとなるのである。

「制度としての会計」を明らかにするという本書の立場は、これまであまり検討されることがなかった法と会計の関連、そしてそれらの制度関係と経済過程との関係を明らかにし、複雑に展開する現代アメリカ会計の性格を解き明かす。そしてまた、アメリカ会計と異なった日本の会計のあり方とその機能をも解明する道をも開いている。