

< 紹介 >

Lauren Kelly-Newton
*Accounting Policy Formulation : The Role
 of Corporate Management*, Addison-Wesley
 Publishing Company, 1980

村 瀬 儀 祐

はじめに

最近のアメリカ会計学においては、これまでのように単に会計の測定と公表の形式のみを問題にするだけではなく、会計原則の設定と普及の全体のプロセスとその制度的あり方をめぐって論議がさかんになされるようになってきている。ここに紹介しようとするケリー・ニュートン (Lauren Kelly-Newton) の著書は、このような最近のアメリカ会計学の傾向を示すものである。

ケリー・ニュートンは、その著書の序文において、「幅広い社会的なパースペクティブから (会計の—村瀬) 方針形成過程 (policy making process) をフォーミュレートする」(P. vii) ことにより、「社会における会計方針形成の役割についての全体的な理解に役立つ」(P. viii) ような フレーム・ワークを設定しようとする ものであると、本著の目的を述べている。その方法は、「記述的、現実的 (descriptive and positive)」(P. 163) なものであり、このような 研究の姿勢をもって、「基準設定環境の 現実性 (reality) についての理解を得ようとするものである」(P. 163) と述べている。

本著が、会計方針形成のいわゆる記述的、現実的研究を旨とすることによって、いかなるアメリカ会計制度の構造と環境がいかに現実的に記述されるか、興味のあるところである。また、このようなケリー・ニュートンに代表されるような最近のアメリカ会計学の論調が、一体、どのような現実的な意味をもっているのか、私にとっては、すこぶる関心のあるところである。

本著の章別編成は、以下のごとくになっている。

- 第1章 会計公開の規則
- 第2章 会計方針の基礎
- 第3章 会計方針設定の社会・経済的枠組
- 第4章 会計方針形成者の役割
- 第5章 会計基準表明のための戦略

第6章 会計基準に対する経営者の反応に影響を及ぼす要素

(補論) 会計変化を経営者が受け入れたことについての過去の研究

第7章 会計方針への適応

第8章 会計方針形成の再検討

以下、原著の構成にしたがって、その内容を概略してみることにしよう。

1 ケリー・ニュートン理論の概容

(1) 会計研究の方法

ケリー・ニュートンは、今日、会計問題を解決する方法には次の3つがあるとしている(P. 24)。

- (1) 「経済的現実性(economic reality)を報告することに焦点を定めること」。
- (2) 「財務諸表の利用者に対する情報の有用性を強調すること」。
- (3) 「情報の提供者としての会社経営者の側における報告要請のインパクトに注意すること」。

(1)の「経済的現実性の報告」を旨とする理論は、会計測定と企業実体の経済的属性との関係を問題にし、経済的現実性を反映するあるべき会計報告を検討しようとするものである。この理論は、1970年代以前において、会計方針形成者の思考を支配していたものであるという(P. 14)。

(2)の「利用者指向(user orientation)」の理論とは、情報の受け手の役割を強調するものであり、情報利用者の意思決定モデルに適合した有用な情報を提供しようとするものである。このアプローチは、情報利用者に対する会計資料の有用性を高める基準として、目的適合性(relevance)や、信頼性(reliability)、適時性(timeliness)、比較可能性(comparability)のごとき会計情報のあるべき特性を強調するものである。今日の財務会計基準審議会(Financial Accounting Standards Board: FASB)やまた証券取引委員会(Securities and Exchange Commission: SEC)は、「社会福祉目標(social-welfare goals)」を旨とするものであり、「この社会的福祉指向(public-interest orientation)を狭義に言えば、財務諸表利用者のニーズが支配的となっている」(P. 17)。そのため、会計基準設定に関係するこの二つの代表的組織には、「利用者指向」のアプローチが貫らぬかれている、とケリー・ニュートンは述べている。

(3)の「情報提供者指向(supplier orientation)」の理論とは、情報提供者の役割に焦点をあてるものである。このアプローチは、情報提供者である経営者の側に、十分に信頼できる会計情報を自発的に提供する動機があることを前提にし(ケリー・ニュートンは、このような仮定を導く理論を「エージェンシー理論(agency theory)」と呼んでいる)、この経営者の動機にあわせた基準設定を行うことを説くものである。ケリー・ニュ

ートンは、このアプローチこそ「公開要請をつくり出す現実的枠組を構築するうえで潜在的な有用性をもつものである」(P. 158)としている。

すなわち、(1)の「経済的現実性の報告」のアプローチも、(2)の「情報利用者指向」のアプローチも、ともに、「『良好な』財務報告とは何であるべきか」とか、「財務諸表利用者の情報『ニーズ』はいかに満たされうるか」という規範的考慮(normative consideration)が支配的となっている。しかし、このような規範的アプローチは、重大な欠陥があるものである。

すなわち、規範的アプローチは、現実的な会計環境を解明する方向性がなく、それは、現実に履行することの出来ない理想的関係(idealistic concerns)を強調する傾向がある。経済的現実性や情報利用者のニーズが強調されるのではなく、会計基準設定過程に含まれる会計環境の現実的関係が強調されなければならない。この現実的な会計環境が検討された後でのみ、規範的アプローチは有意義なものになる。すなわち、

「このような現実的問題に答えた後でのみ、規範的な問題に取りかかることができる。

『のぞましい』会計方法の決定は、会計の変化によって影響を受ける団体が明確にされ、その影響の性質が検討され、すべての利害関係グループの反応が考慮されるまで、試みられない。潜在的な結果が予期され、検討されるという、方針形成に対するアプローチの発展のみが、会計人や企業、投資家、政府部局、被雇用者、その他のすべての利害関係団体が会計環境のもとで、なぜ、彼らがそのような振舞をしたのか、という相当な程度の記述的研究(descriptive research)を生みだすことができる。そのような重大な問題を無視することは、利害関係の利害をこえたところでは、規範的会計理論が会計実務にインパクトをあたえることになぜ失敗するのか、その理由説明を提供するものとなっている。真空のなかで理論が発展するとすれば、多くの理論は、会計環境における問題に適合しないものとなる。」(P. 22)

ケリー・ニュートンは、このように従来研究方法の欠陥を指摘し、会計方針形成のプロセスにおける経営者の役割をもっと注目すべきであるとしている。

「外部者の観点が明確に組み込まれた、経営者の価値方針の形成にあたって考慮されるような方針形成のモデル(policy-making model)における部分は、しばしば方針設定者によって無視されてきた。経営者の反応は根拠のない、不合理なものであるとして批判され、そして、そのプロセスに企業界を参加させることは不適切であると判断されてきた。FASB と SEC の双方は、経営者の役割を表面上排除することをやめ、基準に対する経営者の反応についてのモチベーションをより深く検討すべきである。特定の方針について、影響を受ける団体や利害、社会的システムの効果についての認識は、初期の段階でなされるべきである。影響を受ける団体の私利私欲(self-interest)の利点から認知されたような特定の改革(innovation)の特徴が方針の成功に影響を与えるということを十分にわきまえたうえで、特定の改革の属性が検討されるべきである。」

(P. 152)

このように、ケリー・ニュートンは、「情報提供者指向」の研究方法の重要性を主張している。それでは、この「情報提供者指向」の論理によって、どのような具体的な内容が展開されるか、みていこう。

(2) 会計方針設定の社会・経済的枠組

ケリー・ニュートンは、会計基準のフォーミュレーションを「その幅広い社会的役割から検討する」(P. 141) 必要性を説いている。彼女が描く会計方針形成のフレーム・ワークは、次の6つの要素のもとに説明される(P. 35)。

- (1) 「会社公開システムの特定の領域を変更する必要性が確認されること」。
- (2) 「方針設定者が財務報告要請を課すのに正当なエージェントであると受け入れられること」。
- (3) 「コミュニケーション・チャンネルが公開ルールについての経営者の利害からフィードバックされるように考案されていること」。
- (4) 「財務報告において、企業界の価値規範 (norm) と経験について注意が払われること」。
- (5) 「方針 (directive) がもつ潜在的な 経済的効果について事前の アセスメントがなされること」。
- (6) 「公開要請を採用したことから生じた経済的結果についての事後の分析がなされること」。

以上の会計方針形成のモデルにおいて、ケリー・ニュートンが強調しているのは、経営者のはたす役割である。経営者の側には、もともと財務報告を自発的に提供し、それによって企業株式の市場を高揚させようとする動機がある。会計の変化は、経営者の個人的富に影響を及ぼし、また株式市場にも影響を及ぼす。経営者は、経営報酬を高めようとする「私的利害」から、会計基準や公開政策の変化に関心をもつが、この場合、「この経営者もつ利害は、株主の繁栄と必然的に矛盾するものではない」(P. 30)。経営者の反応は「キャッシュ・フロー効果に対する潜在性 (potential for cash flow effect)」(P.30)によって影響を受ける。新しい会計基準のもとで報告される純利益は、企業の簿記費(book-keeping cost)と同様、将来の税務政策や公共料金のごとき政府統治行為、反トラスト行為のごときもとで生じるポリティカル・コストに影響を及ぼすと予測される。これらの要素は、企業の将来のキャッシュ・フローや株価、そしてそれによる株主と経営者の富に影響を及ぼす。このように提案された会計基準に対する経営者の姿勢と新しい方針に対する経営者の反応は、企業の直接的なキャッシュ・フローに影響があるかないかということばかりではなく、会計実務の変化から生じる、将来に予測される影響によっても決定される。重要なのは、このような経営者を「チェンジ・ターゲット (change target)」として明確に位置づけ、「チェンジ・エージェント (change agent)」たる会計方針設定

者 (FASB と SEC) は、会計方針のフォーミュレーションを「社会的変化を計画し (engineering social change)、イノベーションの受容を獲得する (gaining acceptance of innovation)」(P. 31~32) という脈路のなかで研究することである。

したがって、上記の会計方針形成モデルにみる最初の段階、すなわち「変化の必要性を確認する」レベルにおいては、「第1に重要なことは、企業界において変化が必要であると浸透させる方針設定者の能力である」(P. 36) とされ、第2の「方針設定者が受容される」段階においては、「『チェンヂ・エージェント』として、FASB と SEC の役割が『変化をほどこす対象』としての企業界によって承認されること」(P. 36) が重要であるとされ、第3の「提案された変化が伝達される」段階においては、「企業界がイノベーションを初期に学び」、「経営者がある考えを受け入れ、報告実務を変更するかどうか決定する」(P. 39) 要素が含まれ、そこでの利害関係者のフィード・バックが十分に保証されるような伝達メカニズムが設定される必要性が説かれ、第4の「財務報告における企業の価値構成を確認する」段階においては、「経営者がある問題についての見通しを含む企業界の価値規範と、外部報告における経営者のニーズと慣習とに十分な考慮が払わなければならない」(P. 44) ことが強調され、第5の「潜在的な経済効果を事前にアセスメントする」段階においては、「会計基準設定者は企業界に対する方針の短期ならびに長期の効果を予測し、その全体的な望ましさを強調すべき」(P. 45) ことが説かれ、第6の「経済的効果の事後分析」の段階においては、「方針設定者が企業界の観点を適切に考慮し、影響を受ける人達に対して報告要請を十分に伝達するばかりでなく、経営者が変化についての反応と経験を表明するようなフィードバックが生み出されなければならない」(P. 48)、そのために会計基準設定者は、会計基準の修正と廃止の余地を残して、経済的効果についての事後の分析をする必要性が強調されている。このように、ケリー・ニュートンは、会計変化の受容を高めるために、徹底した「情報提供者指向」の論理を展開している。

(3) 会計方針形成者の役割

ケリー・ニュートンの「情報提供者指向」の論理においては、会計変化の受容を高めるために会計基準設定のパワーのあり方が次のように検討されている。

「チェンヂ・エージェント」としての FASB と SEC のパワーは、「チェンヂ・ターゲット」としての企業界との対応において明らかにされる。この場合、SEC は「強制力のパワー (coercive power)」をもち、FASB は「合理性のパワー (legitimate power)」に依存している。すなわち、

「基準設定者による変化のプログラムを有効なものにすることは、方針設定者と企業界との間のパワーの相互関係によって左右されるように思われる。SEC は強制力を持ち、それは財務会計基準を設定する議会の権威から生じる。FASB は、SEC によって

移譲された権威と一般公衆の承認から生じた合理性のパワーに依存している。」(P. 71)

SEC は、企業に登録の義務を課し、会計原則を制定する「強制のパワー」をもつ。SEC の決定に企業が従わないならば、(1)登録財務諸表が欠陥あるものとされ、その法的責任を負うか、(2) SEC の拒否命令 (refusal order) によって登録財務諸表が無効とされるか、(3) SEC によって停止命令 (stop order) が出され、以後の SEC 登録が禁止されるか、または株式の発行が中止されることになる。このことは、企業が SEC に従う以外に株式の上場ができないことを意味し、SEC の「強制のパワー」をさらに強いものにしてている。

他方、「FASB は、強制パワーを認める直接的な法的権限に欠けており、FASB の指令に自発的に一致することに基本的に依存している」(P. 59)。FASB は、企業界によって会計原則設定者としての権威をもつと認められるその「合理性のパワー」をもつのみである。この FASB のパワーは、企業界がもつパワーとくらべて低いものである、と述べている。すなわち、

「FASB の権威は、企業界と会計プロフェッションとの理論上のパワーの不均衡によって制限されている。企業は、多くの CPA を自由に選択し、望むとあらば会計士を自由に解雇する。会計士の雇用に関する暗黙のまたわ明白なおどしは、監査人の活動に対して重大な影響力を会社に提供している。企業界は、監査機能の遂行について CAP プロフェッションに依存しているが、活動のルーティン的な性格は、特定の CPA 事務所のパワーが監査の仕事より生れると意味しない。会社は、特定の違反に対して自らすすんで無限定意見を付すようなより寛大な CPA を求めて『さがしまわる』であろう。」(pp. 128-129)

SEC と FASB との「二つの方針設定組織が承認されるのに決定的なことは、それらの相互に関係するパワーを敵対させないように適切に並置することである」(P. 151)。ケリー・ニュートンは、両者のパワー間には密接な関係が維持されなければならない、と述べている。

「合理性のパワーと強制のパワーの間には、重要な関係が存在する。ターゲット (企業界) は、処罰をもっておどしをかける正当な権利 (legitimate right) が存しないところでは、チェンヂ・エージェント (会計方針設定者) が強制を用いるとみるだろう。強制的なパワーの性質は、ターゲット (企業界) に変化を実行するよう強制する可能性を生み出すが、しかし (企業界の) 姿勢上の承認 (attitudinal acceptance) は生じず、エージェント (会計方針設定者) のイメージは損なわれ、エージェントのパワーとインノベーションに対する反抗が生じる。合理性をともなったパワーが権威を生み出すのである。もし、強制のベースが試行された影響力の領域内で合理的とみなされないならば、チェンヂ・エージェントに対する反抗と敵意がたかまるだろう。」(P. 54) (カックは村瀬がおぎなつた)。

会計基準は、これまで会計手続委員会 (Committee on Accounting Procedure) や会計原則審議会 (Accounting Principles Board), そして今日の FASB, と私的セクターのもとでフォーミュレートされてきた。私的セクターによる会計原則のフォーミュレーションは、SEC の会計連続通牒 (Accounting Series Release) 第4号と第150号の「相当の権威の支持」のある会計原則に企業が従うことを要請した規定のもとで、有効なものとなった。ケリー・ニュートンは、会計基準がフォーミュレートされるプロセスを、公的セクターと私的セクターの相互関係のもとで検討することが重要であるとしている。すなわち、「会計環境において、私的セクターの方針設定組織が大きく、その権威について公的セクターに依存していることは、これらの部局を別々のものとして扱ってはならないようにしている。私的セクターと公的セクターの活動の相互依存関係は、統制の脈路 (regulatory context) の中で両者を検討することを意味する」(P. 3) と述べている。すなわち、「FASB は、経営者をそれに従わないことで処罰する直接的な能力がなく、企業界が FASB を会計方針を設定する権威をもつものとして承認するという合理性のパワーをもって活動するが、それは、おおよそ SEC のサポートがあるからである」(P. 59)。「FASB と SEC との間の相対的なパワーは、FASB が究極的にその権威を SEC に依存させている」(P. 71)。他方、「SEC は、その権威が合理性のパワーと強制のパワーとの相互関係にもとづいていることを知るべきである」(P. 151)。

以上の SEC と FASB のパワーの関係を前提にして、ケリー・ニュートンは、とくに、SEC が、いまだ規則形成のフォーマルなプロセスを確立していない問題点について、次のように述べている。

「フォーマルな規則制定プロセスがないことで、SEC は、基準設定活動の恣意的性質を批判されることに非常に弱い立場にある。……(中略)……SEC がそのすべての会計指導を発展させる全体的なアプローチをフォーミュレートすることは決定的に重要となっている。……プロセスの確立は SEC の意思決定における公衆の信頼を大きく高めるであろうし、また、企業界に対して、どのような行為が予測することができるかを示すことになる。」(P. 150)

(4) 会計基準形成のための戦略

ケリー・ニュートンは、会計変化を生み出すために、会計方針設定者がとる戦略として次の3つのタイプをあげている。

- (1) 「説得 (persuasion)」……企業界に存在する価値構造にインバージョンが一致していることを強調し、変化ののぞましさを有利な局面を教示することに集中すること。
- (2) 「教育 (education)」……経営者のもつ信念、態度、価値を修正する試みを通じて姿勢上の一致 (attitudinal conformity) を求めること。

(3) 「強制 (coersion)」……処罰や報酬を用いることによって、行動様式上の服従 (behavioral compliance) を得ようとする。

上記の戦略のうち「説得」と「教育」は、企業界が変化を受け入れるのを促進するもので、その受容の最終的決定が経営者によってなされるのに対し、「強制」は、イノベーションを実行するか否かが会計方針設定者によって決められる。そして、これらの戦略の採用が、「決定的に社会システムの特徴に依存している」(P. 73) と次のように述べている。

「会計環境における説得と教育に結びついた参照と熟練、合理性のパワーのごときプロフェッショナルリズムの高度の水準が存在するところでは、姿勢上の一致 (attitudinal congruence) が強調されるために、イノベーションのより大きな受容が生み出される。強制の戦略に用いられるような強制と報賞のパワーは、行動様式上の一致に焦点がしばられ、非プロフェッショナルな環境のもとで通常、より効果のあるものとなる。」(pp. 73-74)

すなわち、「説得」と「教育」の戦略は、会計士のプロフェッショナルリズムの存するところで意義をもち、「強制」の戦略は、非プロフェッショナルな環境のもとで意義をもつというのである。

これまで APB は、「強制よりも説得」の戦略を採用してきたが、しかし、1960年代の投資税額控除 (investment tax credit) の会計原則をフォーミュレートすることを通じて、単に「説得の戦略に依存することは、愚直で実効性のないアプローチである」(P. 74) ことを知ることになった。その後、FASB が出現するにともない、次第に「教育、経験の戦略 (education/experience strategy)」が暫定的変化を容易なものにするという認識が増大した。「この戦略に含まれる戦術は、会社経営者が自発的にイノベーションについての経験を獲得するように勧めることによって、経営者がもっている姿勢を修正することを強調するものである」(P. 77)。例えば、この傾向は、FASB によるインフレーション会計の会計基準のフォーミュレーションのあり方に顕著にみられるところである、と述べている。

「SEC は、きわめて大きなパワーをもっているために、その指令は説得よりも強制力をもっている」(P. 89)。しかしながら、SEC は、これまで、直接、「強制」の戦略をもって指令を発することは好まず、私的セクターの会計基準設定組織に対する「説得」の戦略を用いることによって、企業界による応諾を間接的に得てきた。SEC による「教育」の戦略は、「部門報告会計 (line of business reporting)」や「将来予測の会計報告」に対するその対応に具体的にみられるようになっている。

このように FASB も SEC も、今日、次第に「教育」の戦略を採用する傾向がみられるが、しかし、「今のところ、FASB は、大体、説得になお依存し、一方、SEC は頻繁に強制を用いている」(P. 89)。ケリー・ニュートンは、「説得」も「強制」も会計基準の普及の企業界への受容を高めるものではなく、企業経営者に経験と機会を与え変

化を受け入れ入れるような態度の変更を生み出す「教育」の戦略こそ採用されなければならない、と述べている。すなわち、

「経営者の会計実務を変えることに成功するための大きな機会は、教育の戦術を使用することから生じることは明白である。企業界の価値規範に対して、またイノベーションが企業界の価値との関係でもつ潜在的なコンフリクトに対して、十分な認識を与えることによって、方針の設定者は、新しい実務の使用を明示し、経営者の価値と資質とに影響を与える実験的でインフォーマルなプログラムにのり出すことができる。」(P. 86)

したがって、

「FASB と SEC の双方にとって、教育の戦略の使用は、企業界による変化の受容を得るのに、明らかにたいへん望ましいことである。FASB にとって、この戦略は、まったく必要なものである。SEC にとっても、教育は、強制を使用する意思決定がなされる場合に、また機能性をもったものである。教育の使用は、方針設定者に追加的な努力を必然的に生み出し、またより高いコストを生じさせ、イノベーションの実行を遅らせる。しかしながら、反抗とか再度の表明、信頼性の欠如、欺きの攻撃のごとき機能性のない結果をとまわずに、変化が受容され、実行されるというような傾向は、明らかにそれらの不利な点を相殺するものである。」(P. 88)

(5) 会計基準に対する経営者の反応に影響を及ぼす要素

ケリー・ニュートンは、会計基準変化の受容性を高めるために、その変化に対する反応に影響を及ぼすファクターを検討する必要性を唱えている。ケリー・ニュートンは、会計基準に賛成または反対の態度をとる企業界の姿勢に影響を与えるファクターとして、(1)「個人ならびに社会のシステムに内在する変化に抵抗する一般的な傾向」、(2)「イノベーションに付随する特性、または提案された変化の特徴」に対する経営者の認識、(3)フォーミュレートされた提案を伝達する方法のあり方、(4)パワー・エリートやオピニオン・リーダーがどのように企業界の会計基準受容に影響を与えるか、その「社会システムの権力構造」のあり方、以上の4つをあげている。

とりわけ、ケリー・ニュートンが、企業界による会計基準の受容に影響を及ぼすファクターとして、上記のうち(2)の「提案された会計変化の特性とそれに対する経営者の認識」についての重要性を指摘している。ケリー・ニュートンは、経営者が認識する「イノベーションの特徴」として、以下の5つをあげている。

- (1) 「相対的便宜性 (relative advantage)」——イノベーションを採用することから生じる経済的なタムで表わされる経営者にとっての相対的有利性。
- (2) 「価値規範との比較可能性 (comparability with norms)」——提案された変化が経営者の価値や規範、過去の経験、態度、ニーズと比較されること。

- (3) 「実行上の複雑性 (complexity in use)」—— イノベーションが理解され、実行される場合の認知された困難性。
- (4) 「変化の試行可能性 (triability of the change)」—— イノベーションが部分的に実行に付されることのできる範囲、イノベーションの実行にあたっての分割可能性 (divisibility)。
- (5) 「認知された有利点の予測可能性 (observability of perceived benefits)」—— 変化を採用することから生じるであろう結果が予測できる程度。

ケリー・ニュートンは、「これらの特徴のうちで最も重要なものは、イノベーションの採用によって生じると経営者が信ずる相対的な便宜性または有利性である」(P. 93) としている。「相対的便宜性」は、「経済的な収益力の予測や実行費用、付随するリスク、節約される時間、便宜の即時性、その他」(P. 93) のごとき「経済的なターム (economic terms)」で測定される。とりわけ最近の研究では、提案された会計基準に対する経営者の態度は、経営者の個人的な富 (personal well-being) に対するインパクトの認識によって決定されることが明らかとなっている。経営者は、自らの富を、(1)株価を上昇させるキャッシュ・フローを増大させること。(2)経営報償を増大させることによって最大限に高めることができる。(1)のキャッシュ・フローの増大は、低い税と高い公共料金、低いポリティカル・コスト、低い情報作成費を通じて高めることができる。そのために、キャッシュ・フローの増大をもたらすような報告利益の表示が追求される。

「提案された基準に対する経営者の姿勢は、企業利益に対する潜在的なインパクトを評価することによって予測されうる。もし、財務報告における変化が会社利益を増大させると予測されるならば、企業の取締役は、経営者の報償計画を下方に修正するであろう。このことは、利益を高めるような会計基準を支持することに、経営者はまったくインセンティブをもっていないことを示している。他方では、報告利益を低くめるような変化は、経営者の富を、税や統制的、政治的なファクターから、キャッシュ・フローや株価に対する積極的インパクトをつうじて増大させるであろう。」(P. 95)

このような報告利益に対するインパクトに関連して、大企業の経営者は、より高い利益を報告する会計基準を選択するよりも、「税務上あるいは政治上、統制上の考慮から、より低い利益を報告する(そのことによって、キャッシュ・フローを増大させ、企業の価値を増大させ、経営者の富を増大させる)会計基準を選択することにより大きな刺激をもつ」(P. 95)。他方、小規模の規制をうけない会社は、情報作成費に対する作用についての考慮にしばられて、報告利益を低くめるような複雑な会計基準に対して、反対の態度をとる傾向がある。

(6) 会計方針への適応

最後に、ケリー・ニュートンは、会計方針に対応する経営者の態度について検討を加え

ている。経営者が FASB の設定する会計基準を受け入れたり排除したり、また SEC の指令に賛成したり反対することを、ケリー・ニュートンは、「イノベーション意思決定 (innovation decision)」と名づけ、そのプロセスとタイプについて述べている。

「イノベーション意思決定」のプロセスについてみると、まず経営者は新しい会計実務を問題にする。ここでは提案された変化の「比較可能性」と「複雑性」が重要となる。経営者は、会計基準が表明される前に、アカデミックやプロフェッショナルの文献をつうじて、また会計基準設定者の文献をつうじて、提案された変化の意味について理解を深め、自らの価値規範と一致するかどうか検討を加える。このレベルで経営者にとっては、「相対的便宜性」や「便宜性の将来予測可能性」が優勢を占めている。会計基準設定者は、変化の便宜性について、マスメディアを通じて伝達する。「便宜性の将来予測可能性」は、イノベーションの実験的な試行の結果からも明らかにされる。そして最後に、もし提案された方針が全体とし実行できない場合には、これを分割して部分的に実行するという「試行可能性」が問題となる。このような方針形成に対する実験的なアプローチと自発性にもとづいたイノベーションの実行は、会計イノベーションの経営者による採用の可能性を高める。このようにケリー・ニュートンは述べている。

次に「イノベーション意思決定」のタイプについてみると、ケリー・ニュートンは、これには、(1)「個人的 (individual, or optimal) 意思決定」、(2)「集団的 (collective) 意思決定」、(3)「権威的 (authoritative) 意思決定」の3つがあるとしている。そして、(1)と(2)の意思決定については会計士と企業界によってなされ、(3)の意思決定は SEC によってなされる、と述べている。すなわち、

「イノベーション意思決定のタイプとチェンヂ・エージェントのパワー・ベースとの間には重大な関係が存在する。権威的なイノベーション意思決定の主な特徴は、変化を受け入れるか排除するか個人の自由性に欠けているために、社会システムの権威的構造は、重大な社会的変数 (critical sociological variable) となっている。制限された強制力ともなった合理性のパワーをもつ FASB は、権威的な決定をなす手段に欠けている。このように私的セクターを通じた会計変化は、提案されたイノベーションの採用について、経営者による個人的意思決定と集団的意思決定に依存している。SEC は、おおよそ強制のパワー・ベースより活動をし、それは、まったく権威的意思決定をなすことができる。」(P. 123)

ケリー・ニュートンは、「イノベーションを採用する意思決定は、基準設定者が一方的に意思決定をなすまったくの権威的 (authoritative) なものか、もしくは、最終的な解決が会社経営者によってなされる参加的 (participative) なものかになる」と述べている。そして「真のツー・ウェイのコミュニケーションが認められるならば、参加的権威的イノベーション意思決定 (participative authoritative innovation decision) が企業界によって現実的に受容のための大きな機会を有する」(P. 124)と述べ、「イン

ノベーション意思決定」が個人と集団のレベルの参加的な意思決定と、SEC による権威的な意思決定の両者のアレンジメントのもとでなされる重要性を説いている。

さらに、ケリー・ニュートンは、会計基準に対する企業界の反応を、単に報告実務の変化のみを含む「行動様式上の反応 (behavioral reaction)」と、あらかじめもっていた考えを修正することを含む「姿勢上の対応 (attitudinal response)」とに分け、とくに会計方針設定者は、経営者の「姿勢上の変化」を戦略上の目標にすることが重要である、と述べている。すなわち、会計方針設定者は、企業界がその報告実務を修正し、「行動様式上的一致」をみたからといって、その方針が有効なものであると判断してはならない。たとえ「強制的パワー」をもって、企業界の「行動様式上的一致」が達成されたとしても、企業界の「姿勢上の対応」は変わっていない場合がある。逆に、会計方針設定者に対する企業界の信頼性は損なわれ、それに対する反抗の態度が醸成される場合がある。したがって、「権威的意思決定は方針の採用のプロセスを高めるが、インノベーションは、もし継続的に支配がなされないならば、くじかれ、中絶されやすくなる」(P. 122)。

「個人と集団のインノベーション意思決定において、チェンジ・ターゲットによる姿勢上の受容は、しばしば、採用の意思決定プロセスの一部であり、前提である。権威的意思決定において、内面的な受容は、強制された変化に対する反抗を減じる。あらゆる場合において、経営者によるインノベーションの真の受容は、姿勢と価値の再検討とそしておそらく社会システムの相互関係の修正と同様に、変化の性質と実行の性質とについての教育プログラムを含むものである。価値範囲の内面化をともなった姿勢上的一致こそ、含まれる強制的範囲に関係なく、経営者の価値と外面上の行為との比較可能性を高めるために求められるべきである。つけくわえて、内面的な受容は、インノベーションの採用に影響を及ぼすその特性を考慮せずに求められてはならない。」(pp. 130—131)

2 ケリーニュートン理論に対するコメント

ケリー・ニュートンの理論は、研究の対象を「会計方針設定の全プロセス」または、その「環境」におき、そこに「(1)報告要請をフォーミュレートするにあたって生じた事象を観察し、(2)そのような事象が生じた理由を確認する」(P. 159) というものである。そして、このような、「記述的」、「現実的」な研究の中から、会計問題解決の方向を明確にする、というものである。本著は、そのような「記述的」、「現実的」なアプローチをもって、「会計方針設定」のための理論的枠組を構築しようとするものである。

本著では、「会計方針設定」の「記述的」、「現実的」なアプローチを高唱しているために、そこには、インフレーション会計、石油とガス会社の会計、部門報告会計、試験研究費、合併会計、将来予測会計、外国通貨会計などの最近の会計問題が、会計原則にフォーミュレートされるプロセスそのものに焦点をあてて、豊富な事実関係をもって検討され

ている。またアメリカ会計制度の制度的構造と環境に関する豊富な事実も検討の素材としてとりあげられている。この点で、これまでのアメリカ会計学において、あまり光のあてられなかった部分が明らかにされており、アメリカ会計制度の構造を知るうえで、本著は無視することのできない重要な文献である。

しかし、注意しなければならないのは、本著は、あくまで、「会計方針設定」のための有効な理論的枠組を構築することを意図したものであり、必ずしも、アメリカ会計制度の現実そのものを解明しようとしたものではない、ということである。ケリー・ニュートンのいわゆる「情報提供者指向」の論理は、会計原則のフォーミュレーションのプロセスに、フォーマルな形で、経営者の観点を系統的に導入しようとするものであり、また、今日、信頼性をなくしつつあるアメリカ会計制度に対して、さらに強い権威を与えようとするものである。これまでアメリカ会計学においては、企業経営者の観点を導入すべきことを表だって展開しようとした理論はなく、また、会計の理論が、単に会計の測定と公表の問題を中心に扱われ、会計原則の設定のプロセスそのものを問題にするようなことはなかったのであるが、今日では、これらのことが全面的に展開されずにすまされなくなっている。このことは、今日のアメリカ会計学のかかえている問題がいかに深刻なものであるか、物語るものである。