

会計政治化論の現実的機能

加 藤 盛 弘

目 次	
I はじめに	
II 会計政治化論の主張	
III 会計政治化批判論	
IV 会計政治化論の機能	

I はじめに

近年、アメリカにおいて、会計基準の設定過程は政治であり、したがって、会計基準は政治過程の産物である、とする見解が増大し、支配的となりつつある。

ゼフによれば、1970年代の中頃までに、会計基準設定過程の政治化——非会計職業人の基準設定過程への参加の増大——を扱う文献が増大し、また、会計基準の社会的経済的影響を扱う論文が急速に増大してきたという¹。会計基準の経済的影響への関心の増大と、基準によって影響をうける人たち(集団)の基準設定過程への介入は、分かちがたく関係している問題であるが、それらの問題はそれまでは会計文献上、目新しいものだったという。ゼフはつぎのように述べている。

「最近まで、会計基準の設定は、その影響において中立的であるべき

1 Stephen A. Zeff, The Rise of "Economic Consequences", in *Financial Accounting Theory*, third edition, edited by Stephen A. Zeff and Thomas F. Keller, McGraw-Hill Book Company, 1985, p. 19.

か、あるいはもし中立的でないとしても、その影響に対して責任はないものと想定されていた。今日ではいずれの仮定も有効なものとして受け入れられていない。そして社会的経済的影響の課題は『会計における現代の中心的な論点になった²』。

このように、1970年代には会計文献上、会計基準の経済的影響と、伝統的に会計プロフェッション（および SEC）を中心に形成してきた会計基準設定過程への非会計人（外部勢力）の介入が表面化し、正面から論じられるようになった、ということである。

もちろん、会計基準の設定過程において経済的影響が問題にされたり、第3勢力とりわけ経営者が基準設定に介入したりするのが70年代に始まったということではない。ゼフによれば基準設定が経済的影響によって理由づけられたことを示す最初の証拠は基準設定者のプロナウンスメントとしては、1941年の「会計研究公報」第11号「通常の株式配当に対する会社の会計」にまでさかのぼることができるという。また、経済的影響が基準設定にかかわる論争に入ってきた第2の証拠は、1947—48年に U. S. スティール、クライスラー、デュポン等がインフレを理由として取替原価によって減価償却費を計上した⁴ことにかかわる会計手続委員会の態度（「会計研究公報」第33号）にみられるという。

また外部勢力の介入については、APB の時代にとりわけ強まり、APB はその圧力に対処しえなかったがゆえに終息せざるをえなかった、ということとはしばしば聞くことである。その外部勢力の圧力のなかでとりわけ大きかったのは、経営者集団であったようである。ホーングレンによれば、経営者を代表する制度的機関としての財務担当役員協会は APB の晩年に

2 *Ibid.*, p. 20.

3 *Ibid.*, p. 22.

4 その内容については拙著『会計原則の理論』 森山書店、1980年、229-230ページを参照されたい。

はほとんどいつも反対に回っており、彼らは会計基準の設定にあたって、直接的にもっと大きな発言権を持ってしかるべきだと思っていたという⁵。

さらにまた、会計プロフェッションを中心とする会計基準の設定において、企業の要求・圧力が反映されてきたであろうことは容易に考えられることである。

したがって、会計基準設定への企業および経営者の介入・圧力は会計プロフェッションによる基準設定活動の早い時期から存在していたであろうことは容易に推測しうることである。問題はむしろ、それにもかかわらず経済的影響を論拠としての第三者の介入＝政治化論が、1970年代にはじめて表面化させられ、文献上、正面から取り上げられるにいたったのはなぜか、ということである。

本稿は会計政治化論の内容を考察し、なにゆえに、それが70年代に文献上表面化するのかを、その論理が果たす現実的機能を考えることによって、明らかにしようとするものである。

II. 会計政治化論の主張

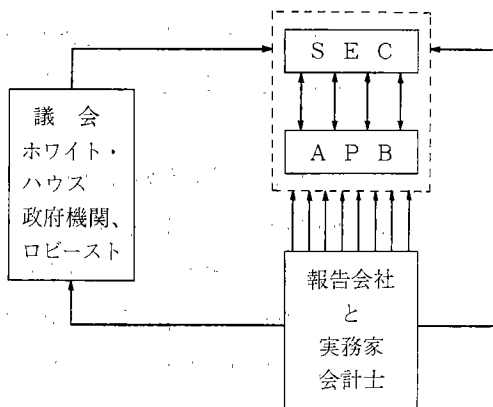
1. ホーングレン

会計政治化論の初期の主張で、もっとも注目されたのはホーングレンのそれではなかろうか。かれは GAAP 設定機構のあり方との関連で会計基準設定の政治性を主張した。

ホーングレンは私的団体である APB や FASB が会計基準を独立に設定していると考えるのは誤りであり、APB は SEC から権限委譲をうけた産業会社における ロアー・マネジメントにたとえられるべき存在であ

5. Charles T. Horngren, edited dialogue, in *Accounting in Transition: Oral Histories of Recent U. S. Experience*, edited by Thomas J. Burns, College of Administrative Science, The Ohio State University, 1974, p. 95.

第1図



る、という。つまり、APB と SEC の関係は SEC をトップ・マネジメントとし、APB をローア・マネジメントとして、会計基準を生産する単一の組織体である。⁶一方、報告会社および会計士はその会計基準によって企業の業績や財政状態を測定するのであるから、企業が基準設定組織に対して要求をし圧力をかける関係が生ずる。ホーングレンはその関係を第1図のように示している。⁷図のなかの矢印の方向と数は、関係の方向とおおよその関係量を示している。また、報告会社から SEC および議会等への線は、会計基準が彼らにとって気に入らないならば、直接、上位の経営者(機関)に働きかける関係を示しているという。

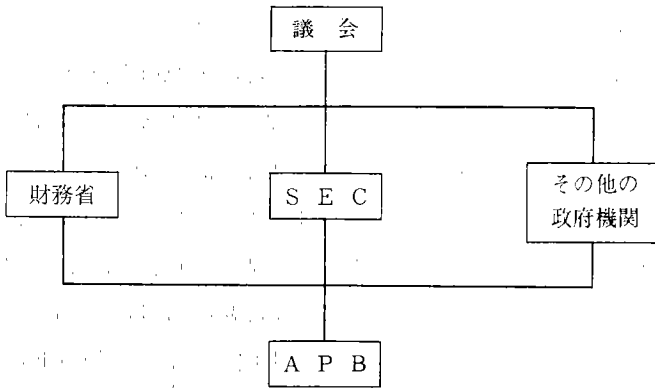
つまり、APB は SEC のローア・マネジメントであるとともに、報告会社や会計士と SEC との間の緩衝器の役割を果たすことをも示している。

ホーングレンは SEC と議会との関係をより整理したかたちで示すため

6. Charles T. Horngren, Accounting Principles: Private or Public Sector? *The Journal of Accountancy*, May 1972, p. 38.

7. *Ibid.*, p. 39.

第2図



Horngren, *Accounting Principles: Private or Public Sector?*, p. 40.

に、第1図を第2図のように展開している。それは会計基準の設定構造が議会を頂点とする分権構造であり、APB または FASB は上から（議会または SEC）権威を委譲され、また直接的に制約をうけて会計基準を設定する関係にあることを示すとともに、他方、APB または FASB の成功は、そのいわば顧客である企業その他の団体（基準によって影響をうける報告会社、実務家会計士、報告書の利用者）に受け入れられる製品（会計基準）をつくることにかかっていることを意味している⁸、という。成功する企業にとってのキーは顧客に受け入れられる製品を作ることと同様に、APB または FASB も産業界の支援を受けうる会計基準を設定することである。多くの反対のある会計基準を実施できるチャンスはほとんどない。したがって APB または FASB の仕事は、(1)最善の実施可能な会計基準を開発するとともに、(2)その会計基準を受け入れられるようにすること、すなわち、生産と marketing（この論文では影響をうける集団によって受け入れられるようにする技法という広い意味で用いられている）の2つからなり、しかも後者

8. Charles T. Horngren, *The Marketing of Accounting Standards*, *The Journal of Accountancy*, October 1973, p. 62.

の仕事がより困難であるという⁹。このことから、ホーングレンは会計基準設定の政治的性格をつぎのように主張するのである。

「会計基準の設定は完全な論理または経験的発見の産物であると同程度に、政治的行動の産物である……。なぜか？基準の設定は社会的決定だからである。基準は行動に対して制約を加える。したがって、基準は影響を受ける団体によって受け入れられなければならない。……民主的社会においては承認をうる（受け入れられる）ことは、政治的な舞台での巧妙な marketing を必要とするきわめて複雑な過程である。¹⁰」そして、その「会計基準設定の政治的困難は従属的な問題ではない。その困難がどのように扱われるかは FASB の生命に影響を与える。¹¹」

ホーングレンはこのように会計基準の設定過程は marketing を必要とする政治的過程であること、つまり、提案される基準の承認をうるための技術的な問題以外の側面についての考慮を必要とし、また、それなくしては基準設定およびその設定機関の存続もありえないことを主張するのである。

2. ガーボス

ガーボスは会計の政治的性格をホーングレン以上に明確に打ち出している。ガーボスによれば、かつて、会計研究は真理発見の方法と考えられてきた。すなわち、企業の利益と富を報告する正しい方法は一つしかなく、会計研究はその方法を発見することであると考えられてきた。つまり、会計研究は正しい会計ルールを導きだすための技術的研究にこそ関心があった。¹²しかし、もはやそうではないというのである。

9 *Ibid.*, p. 65.

10 *Ibid.*, p. 61.

11 *Ibid.*, p. 66.

12 Dale L. Gerboth, *Research, Intuition, and Politics in Accounting Inquiry*, *Accounting Review*, July 1973, p. 478.

会計研究の基本的関心は会計ルールそのものの真実にあるのではなく、ルールを設定するプロセスの承認可能性にある。別の表現をすれば、「利益および富とは何か」とか、「利益および富はいかに計算すべきか」ということではなしに、「利益および富を計算するルールの決定にどのように取り組むべきか¹³」ということ、つまり、重要な問題は会計ルール設定の技術的な側面ではなく、その設定プロセスに承認をうる政治的側面であるという。したがって、会計基準設定機関が成功するか否かは、基準設定の技術的能力ではなしに、政治的能力にかかっている、というわけである。例えば、利害関係グループ間のコンフリクトに直面した場合、最終的解決は分別や合理性ではなしに、妥協——基本的には政治的プロセス——に求められる¹⁴としている。

このようにガーボスは基準設定における主要な問題が測定方法の発見という技術的な面ではなしに、妥協という政治的な面にあることを主張する。つまり、会計基準は政治的に（妥協と交渉によって）に設定されるものだということである。ガーボスはさらに、その政治化の正当性をつぎのように述べている。

「会計ルール設定の政治化は不可避であるばかりでなく、正当であった。権威の民主的正当化が行なわれる社会においては、政治的に責任を負う機関のみが、他のものに、そのルールに従うことを命ずる権限を持っている¹⁵。」

3. ミラー＝レディング

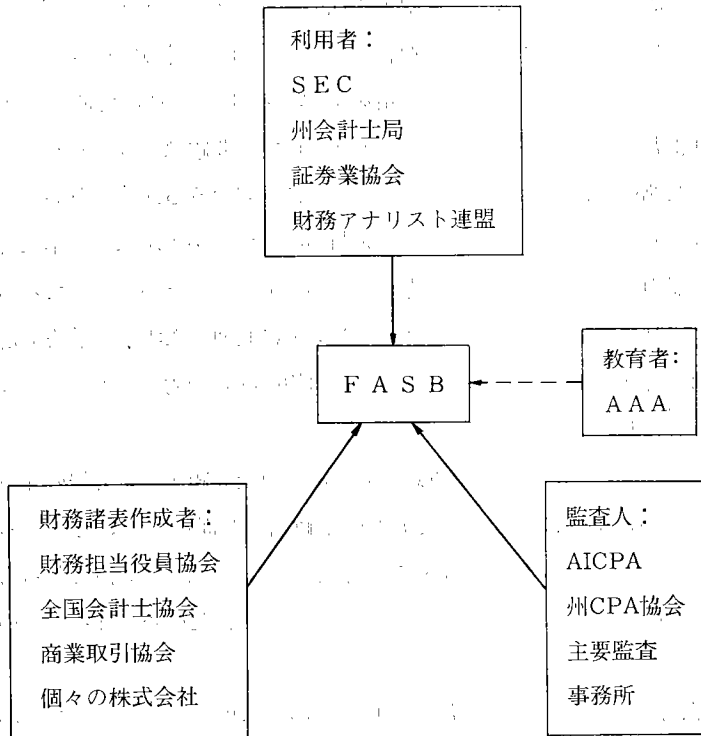
The FASB の著者ミラー＝レディングも *FASB* による会計基準設定は政治であるとともに、*FASB* 自体も政治的機関である、という。なお、

13 *Ibid.*, p. 479.

14 *Ibid.*, p. 479.

15 *Ibid.*, p. 481.

第3図 FASBの権威の源泉



Miller and Redding, *op. cit.*, p. 19.

ここでいう政治的とは不正操作 (manipulation) によってではなく、交渉と妥協によって運営するという意味においてである (もっとも、そのことは FASB の行動に manipulation が決して入らないということではない) としている。¹⁶

FASB とそのもとでの基準設定が政治的になる理由は、基準設定機構と

16 Paul B. W. Miller and Rodney J. Redding, *The FASB: The People, the Process, and the Politics*, Richard D. Irwin, Inc., 1986, p. 26.

その運営の仕方にあると著者たちは理解しているようである。会計基準を設定する FASB の権威の源泉は第 3 図に示されるように、FASB を支える組織によって与えられる。つまり、FASB は SEC や州規制機関、財務担当役員協会、財務アナリスト連盟、AICPA、AAA などの機関、さらには財務諸表作成者である企業によって支えられている。したがって、FASB による基準設定活動は少くともつぎの三つのレベルにおいて、政治的に行動する必要性が出てくるという。¹⁷

○7人の FASB メンバー自体の間で。

○FASB とその構成員グループの間で。

○FASB と SEC との間で。

FASB がある基準を設定すると、その基準はある人には有利な、他の人には不利な影響を与えるかもしれない。その基準を“一般に認められたもの”として確立するためには合意を獲得する必要がある、妥協が不可避になる。妥協に到達するプロセスはおのずと政治的になる。つまり、基準の設定にあたっては、第 3 図に示した基準設定の機構からして、妥協に到達するための政治的行動が、さきの三つのレベルにおいておこなわれざるを得ないということである。ミラー＝レディングは交渉・妥協を伴うこのような基準設定のプロセスを積極的に評価していると思われる。¹⁸

ミラー＝レディングは、会計基準をある一人の会計の“皇帝”(権威者)が「若干の基礎的基本的真理」についての論理的分析から引き出すというアプローチもありうるかもしれないが、それはたとえ訴えるものがあるとしても、あまりにも割り切りすぎているとして否定する。「選挙権のない納税義務」が公正でないのと同様に、基準によって影響をうける人々の参加を求めない基準設定システムには何か¹⁹が欠けている、というのである。つ

17 Ibid., p. 25.

18 Ibid., p. 24.

19 Ibid., p. 25.

まり、基礎設定には関係者の参加が必要だというわけである。

ミラー＝レディングは FASB の会計基準設定構造は、参加と“皇帝”のアプローチの両者の長所をとり入れるように立案されている、とみている。すなわち、基準設定にあたってとられる due process procedures は関係者に、参加によって自己の利益を守る機会を与えるものであるとし、一方、FASB メンバーは最終解答を出す権限を持つという意味で、集団として“皇帝”の権限を持っているという²⁰。つまり、FASB は基準を設定する“皇帝”の権限を持つと同時に、基準設定への参加者 (SEC, 産業界, 会計プロフェッションなど) との交渉・妥協のバランスのうえによく機能しうる、ということであろう。このように FASB の基準設定過程には参加 (ロビーイング) がビルトインされており、FASB は「交渉と妥協によって運営する政治的機関」だということである。ミラー＝レディングは会計基準設定の政治化を不可避であるとともに、妥当なものとして積極的に受け入れている、とみられる²¹。

4. ワッツ＝ジンマーマン

1970年代から学問的影響力を強めている実証会計理論 (Positive Accounting Theory) は会計基準の社会的レベルでの選択 (基準の設定) および私的レベルでの選択 (個々の企業の会計方針の決定) を政治過程の経済理論およびエイジェンシー理論によって説明する。

実証会計理論の代表的主張者であるワッツ＝ジンマーマンは、政治過程を通じての会計基準の選択については、会計資料が政府のさまざまな経済規制の手段として用いられ、その過程を媒介して個人や集団 (政治家や経営者も含めて) が自己の利益を追求するなかで、会計基準の社会的および私

20 *Ibid.*, p. 25.

21 浜本道正「政治過程としての会計基準の設定」『企業会計』第36巻第11号 (1984年11月), 70ページ。

22 Miller and Redding, *op. cit.*, p. 25.

的選択がなされるという仮説を提示する。

ワッツ＝ジンマーマンは会計数値が政治過程において使用される例として、以下の三つを考察している。

①潜在的危機の影響

会計資料は政治家が「危機」を創り出したり解決したりするのに用いられる。そのさい、会計利益がとりわけ注目される。例えば、石油会社の利益は石油価格の高騰期や石油品不足期には、独占を示す証拠として政治家によって注目された。そのような事態はたとえば価格統制のおこなわれた1971年と、アラブ石油の輸出禁止のあった1974年と、報告利益が巨額に増大した1979年に起きたという。1974年の石油会社の利益の増大は会社分割を求める政治家の攻勢に油をそそぎ、1979年の第3四半期の利益の増大は“社会風俗を乱すもの”として政治家から批判を²³あびたという。

また、低い利益を報告することは政府が企業にとって不利な行動をとる可能性を減少させ、さらには政府が企業に補助金を出す可能性を増大²⁴させるという。

このことは会計利益が議会や規制機関の行動に影響を与えることを示唆している。議会や規制機関がその政治的判断を行なうにあたって会計利益を使用することは、企業の経営者に会計利益を減少させる会計基準を選択（社会的レベルでの基準の設定と私的レベルでの会計手続の選択）するインセンティブを与えることになる。

②料金規制の影響

料金規制もまた会計基準の選択に影響を与える。

政府機関によって料金や価格が規制される会社は多い（例えば、公益事業会社、銀行、保険会社、石油会社など）。その場合、料金または価格は会計数

23 Ross L. Watts and Jerold L. Zimmerman, *Positive Accounting Theory*, Prentice-Hall, Inc., 1986, p. 230.

24 *Ibid.*, p. 231.

値を用いる算式によって計算される。例えば、ほとんどの公益事業委員会
はつぎの算式によって料金（収益）を設定する。

$$\text{収益} = \text{営業経費} + \text{減価償却費} + \text{税} + ra \times \text{資産基礎}$$

ra は認められた資本利益率

それゆえ、この算式の諸項目の計算にどのような会計手続を用いるかによ
って料金（収益）は変わってくる。規制機関は慣行として会計基準設定
機関（CAP, APB, FASB）の認める会計手続を用いている。したがって、料
金を規制される企業の経営者は、彼らにとって望ましい料金を生み出す会
計基準（高い料金を設定しうる基準）の設定を求めて、会計基準設定機関およ
び規制機関にロビーイングするインセンティブを持つ²⁵というわけである。

このように料金設定も会計基準の設定および選択に影響を与える政治プ
ロセスである。

③税の影響

アメリカでは税会計が財務会計を拘束するのは例外であるが、LIFO は
その例である。つまり、税会計上 LIFO を適用する会社は財務会計上も
LIFO の適用を義務づけられる。財務会計上その LIFO の人気が高いの
は、いうまでもなく経営者が税務上の効果を考えるからである。つまり、
税務上の効果が会計基準の選択に影響を与えている、ということである。

このことはある財務会計上の基準が現在は税務上認められていなくて
も、将来認められる可能性を持っているならば、潜在的税効果が会計基準
の決定に影響を与える、ということである。つまり、税目的のために会計
基準設定へのロビーイングが勢いを増すことになる。たとえば FASB ス
タートメント 33号（物価変動会計スタートメント）への関心の多くは、イン
フレを修正した減価償却費および売上原価を計上する基準が設定されるな
らば、そのことが税目的上も認められ、会社が減免税をうける可能性があ

25 *Ibid.*, p. 232.

る、ということであった²⁶ようである。

このように、経営者は当然のことながら税務上の効果が得られる会計基準の設定へのインセンティブを持っている、という。

ワッツ＝ジンマーマンはこのように、政治過程が会計基準の設定に影響を与えることを分析し、とりわけ、大企業は小企業より政治的影響に敏感であり、したがって報告利益を小さくする会計基準を選択するインセンティブを持つことを解明する²⁷。このことはまた、個々の企業が規模や業績やおかれている状況によって異なる利害を持ち、したがって異なるインセンティブを持つことを意味する。そして、会計基準が政治的プロセスのなかで選択されるとき、異なる利害によって多様な会計基準とそれを弁護する多様な会計理論の存在が求められることも指摘している²⁸。

ここでは会計基準の選択が政治的プロセスのなかで決められることが、きわめて明らかに主張されている。

III 会計政治化批判論

以上考察してきたように、会計基準の設定プロセスは政治的であるという主張や、さらには会計基準は元来政治的舞台で作られるべきであるとする立場に近い主張が展開されている。しかも、その種の主張の勢いは増し、若い世代の研究者の間に浸透しているという。しかし、そのような会計政治化論に対する批判的見解がないわけではない。ソロモンズやチェンバーズはその代表であろう。ここではソロモンズの見解について考察しよう。

会計政治化論者は会計基準の経済的影響を重要な根拠として、影響を受

26 *Ibid.*, p. 233.

27 *Ibid.*, p. 235.

28 Ross L. Watts and Jerold L. Zimmerman, The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses, *Accounting Review*, April 1979, p. 275.

ける人々（集団）の基準設定過程への参加および基準設定過程の政治化の必然性・正当性を主張するが、ソロモンズは経済的影響をもってただちに政治化を論ずるのは妥当でないという。ソロモンズに言わせれば、およそ経済的影響のない会計基準はほとんどありえない。「研究開発費会計」(FASB ステイトメント No. 2), 「偶発事象会計」(No. 5), 「外貨換算会計」(No. 8), 「物価変動会計」(No. 33) みなしかりである。およそ、会計基準は議論の余地のある領域に設定する必要が生ずるので、その新しい方法を現状よりも好ましくないと考える集団が政府の介入を求めるならば、私的セクターによる会計基準の設定は危機におちいる。政治プロセスのなかで、測定方法をいじくりまわして目的を達成しようとするのは、会計にとって大変危険であるとする。²⁹

例えば高速道路での事故を減らすために、すべてのスピードメーターを実際よりも速いスピードを示すように調整するとする。スピードメーターは運転行動に影響を与えるであろう。しかし、一たび、それが運転行動に影響を与えるための操作であることが明らかになれば、スピードメーターの信頼性は破壊されるであろう。会計も同じである。会計が純粋な測定目的以外のために使用されるならば、会計の信頼性は破壊されてしまう、³⁰という。

会計情報が人間行動に影響を与えるということによって、中立的でなくてもよい、ということにはならない。情報は可能なかぎり中立的でないかぎり、行動のガイドとしてどの程度頼りうるかわからなくなってしまう。³¹もし特定のグループの利害のために会計測定の信頼性が破壊されるならば、必ず会計の誠実さがそこなわれ、会計の信頼性が奪われてしまう。こ

29 David Solomons, *The Politicization of Accounting*, *The Journal of Accountancy*, November 1978, pp. 68-69.

30 *Ibid.*, p. 69.

31 *Ibid.*, p. 70.

のように会計の中立性の重要さを強調するのである。³²

そのことをソロモンズは地図の製作を例にして力説する。すなわち、地図の良否は事象をいかに完全に表示するかによって決まる。その地図によってもたらされる利用者の行動結果によって決まるのではない。地図に示される天然資源や降雨量の分布によって、人口移動や産業の場所の変化が起きるかもしれない。しかしそれは地図作製者の関心ではない。地図の信頼性をかちとる質が中立性であるのと同じように、いわば財務的地図の製作である会計も、事象を中立的に表示するものでなければならない。それゆえ、「最善の地図をつくることがアカウンタントとしての仕事である」と主張している。³³

IV 会計政治化論の機能

以上考察してきたように、とりわけ1970年代からアメリカにおいては、会計基準を政治過程の産物であるとみる見解が多く発表され、その勢いを増している。とくに若い世代の研究者の間に浸透していると聞く。一方、会計基準は意思決定情報の測定ルールであり、したがって、会計要素をできるかぎり中立的に測定するように技術的研究にもとづいて設定されるべきであるという主張は後退し、よくみても支配的な見解ではなくなっているようである。このような会計基準設定論の分野における現象は、研究方法論の分野における経験的実証的研究の増大および理論的影響の進展と無関係ではないであろう。実証会計理論は規範的 (prescriptive) な方法を排して、会計実務の存在と発生を説明し予測する、という記述的な立場

32 David Solomons, *Making Accounting Policy*, Oxford University Press, 1986, p. 235.

33 Solomons, *The Politicization of Accounting*, pp. 71-72.

をとる。³⁴ 実証会計論者のなかで有力な存在であるワッツ＝ジンマーマンは企業による会計方法の選択行動を企業の契約プロセスおよび政治プロセスを通じて因果関連的に説明することを試みている。³⁵ 会計基準の設定も、彼らによれば、さきに考察したように政治的プロセスのなかで選択されるものとして描かれる。このようにみると、会計政治化論は基準設定の現実の過程を記述する主張であるかのように見える。しかしそうではなからう。いわゆる記述理論である効率的市場理論や実証会計理論をもってしては、会計基準を設定することはできない。基準設定機関としてのFASBは財務会計概念ステイトメントやそれと同種の規範的理論に理論的根拠を求めざるをえない。その場合に、基準設定過程の政治性を主張する会計政治化論はどのような意味をもつのであろうか。

(1) 会計政治化論がもつ会計上の意味

会計基準の設定過程を政治過程として論理化することは、その政治過程の内容を、合意・承認を得るプロセスとみようが、あるいは交渉・妥協のプロセスとみようが、あるいはまた富の移転に対する競争（私的利益獲得の競争）のプロセスとみようが、会計基準の設定は一定の論理をもって、特定の会計基準の技術的妥当性を論理化する過程とはみない、ということである。つまり、会計基準は測定ルールとしての技術的優位性を目ざして設定されるのではなしに、政治の舞台において交渉・妥協の結果として設定されるものとみる、ということである。したがって、そこには論理的一貫性は必要とされないことになる。その論理的一貫性を不問にするということは、同一事象の処理に対する複数の会計方法（石油会計における成功原価法や全部原価法、減価償却についての複数の方法など）についてばかりでなく、異なる事象に対する論理的に異質の会計方法（例えば予測を必然的に伴う年金会計の処理法と費用配分としての減価償却法）についてもいえることである。

34 Watts and Zimmerman, *Positive Accounting Theory*, p. 2.

35 *Ibid.*, Chapters 8-10.

つまり、計会基準は政治過程での交渉・妥協の産物なのであるから、会計基準を支える論理の一貫性および論理化のレベルあるいは論理化の方法の違いは問う必要がないことになる。

このことは論理的に多様な質の(多様な理論で論理化される)会計方法の存在を合理化することになる。また会計基準の設定過程を多様な利害をもつ集団の、私的利益の獲得をめざしての競争(交渉)の場として理論化することは、それぞれの利害を反映するとされる多様な会計方法の存在と承認を必然的なものとして描くことになる。事実、ワッツ＝ジンマーマンは多様な会計方法とそれを弁護する多様な会計理論の存在の必然性をつぎのように論じている。

「会計手続は富の移転に影響を与える一つ的手段であるので、政治プロセスにおいて競合する個々人は彼らの望ましい富の移転にとって助けとなる会計手続を規定する理論を必要とする。さらに、個々人の利害は異なるので、多様な会計規定、したがって多様な会計理論がどの問題についても必要とされる。³⁶」

つまり、会計政治化論は論理化の次元の異なる多種多様な会計方法の存在を論理化するものである。それはジョージ・オー・メイが会計は慣行である、とすることによって多様な会計実務を論理化したのと同様³⁷している。それでは会計政治化論はなぜ今日展開される必要があるのであろうか。

(2) 現代会計実務と財務会計概念ステイトメント

周知のように、アメリカの会計基準は1960年代頃から質的に変化をとげてきた。1966年にはAPBオピニオン第8号「年金プラン原価の会計」が、1975年にはFASBステイトメント第5号「偶発事象の会計」が、1976

36 Watts and Zimmerman, The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses, p. 275.

37 メイ理論の内容と機能については拙著『会計原則の理論』森山書店、第6、7章を参照されたい。

年には FASB ステイトメント第13号「リース会計」が、また、1979年には FASB ステイトメント第33号「財務報告と物価変動」が一般に認められた会計原則として公表された。これらの会計基準はいずれも取引の発生と取引価格を基本的枠組とする近代会計理論の論理的枠組を超えて会計認識領域を拡大し、資産・負債概念を拡大し、究極的には費用を拡大し、利益を縮小するものである。³⁸このような新しい会計基準の展開は1970年代にもっとも激しくおこなわれ、今日にも続いている。原価・実現の枠組をこえて、予測と見積を積極的に導入して会計認識領域を拡大する現代会計実務を論理化する理論構築はスターリング、トーマス、ムーニッツ、ソロモンズ、チェンバース等々の規範論者によってそれぞれに、それぞれの局面で展開された。そして、それらが GAAP の基礎をなす概念的構造として体系化されたのが財務会計概念ステイトメントである。それは意思決定に有用な情報(将来キャッシュ・フロー予測に有用な情報)を提供するという会計目的のもとに一貫した論理展開をはかり、財務諸表の諸要素とりわけ資産・負債概念を著るしく拡大することによって現代会計実務の論理化機能を果たしている。財務会計概念ステイトメントに結集された現代会計理論(規範的理論)は、一定の論理による整合性をもって新しい会計認識領域を切り開き、論理化することに重要な役割を果たしたし、また果たしている。それらは現代会計実務の合理化において第一義的な機能を果たしている。

一方、存在する会計実務の全体は、取引価格や実現から離れたところで予測と見積に依拠して計上されるいわゆる現代会計実務のみではない。取引価格や実現の論理の枠組によって論理化される会計実務(減価償却実務のような)も大きなウエイトをしめている。測定基準としては歴史的な原価も、

38 いわゆる現代会計の内容と概念ステイトメントの関係については拙著『現代の会計原則』森山書店を参照されたい。

現在原価も、現在市場価値も、正味実現可能価値も、将来キャッシュ・フローの割引現在価値も用いられている。そのような多様な実務を何か一定の論理をもって規定し、いずれかの論理で合理化できる実務のみを良しとすることはできない。つまり、規範理論は一定の論理体系をもって新しい会計実務を論理化することには良く機能しうるが、その新しい会計実務が導入された結果としてつくり出される論理的に異質で多様な会計方法が混在する実務状況の論理化については、良く機能しえない。論理的に異質の基準が混在する現代の実務状況を、多様な会計方法の存在を必然とすることによって論理化するのが会計政治化論であると考えられる。それゆえに、会計政治化論は現代会計実務の導入が積極的に展開される段階（1970年代）において、主張されるにいたったものと考えられる。

(3) 現代の会計実務状況と会計政治化論

現代会計理論は上に述べたように、会計認識領域を概念的に切り開き、実務上用いられている新しい会計方法を論理化することに機能している。現代会計実務は年金会計にしる、偶発事象会計にしる、リース会計にしる、資産・負債を拡大し、結局は費用を拡大し、会計利益の縮小をもたらすものである。それは税、配当、料金等の経済現象上の金額に照応する会計利益数値を計算上確保し、社会的経済的状況のもとで成立する経済現象を論理化し、促進するものである。その意味で現代会計理論は経済現象の成立を合理化・促進する現代会計実務を支える論理である。

同様に会計政治化論もまた、現代の会計実務の状況を全体として支える合理化論である。さきに指摘したように新しい会計方法の導入によってつくり出された論理的に異質で、多様な会計方法の混在する現代の実務状況を、会計政治化論は会計基準は政治的舞台で、妥協と交渉によって設定されることから、多様化する必然性を持つとすることによって論理化する機能を果たす。それは現代の会計実務状況を全体として論理化するものであ

り、経済現象を支える会計実務を論理化する機能を果たす点では現代会計理論と同じである。ただそれが機能する側面が異なるのみである。会計政治化論は現実的機能としては、現代会計理論と補完しあいながら、現代の会計実務を論理化するものである、と考える。

以上を踏まえ、本稿では、現代会計理論の機能と現代の会計実務との関係、現代の会計実務の機能と現代の会計政治化論との関係、現代の会計政治化論の機能と現代の会計理論との関係、現代の会計政治化論の機能と現代の会計実務との関係を論ずる。現代の会計政治化論の機能と現代の会計理論との関係については、現代の会計政治化論の機能と現代の会計理論との関係が、現代の会計政治化論の機能と現代の会計実務との関係と類似していることを論ずる。現代の会計政治化論の機能と現代の会計実務との関係については、現代の会計政治化論の機能と現代の会計実務との関係が、現代の会計政治化論の機能と現代の会計理論との関係と類似していることを論ずる。

現代の会計政治化論の機能と現代の会計理論との関係については、現代の会計政治化論の機能と現代の会計理論との関係が、現代の会計政治化論の機能と現代の会計実務との関係と類似していることを論ずる。現代の会計政治化論の機能と現代の会計実務との関係については、現代の会計政治化論の機能と現代の会計実務との関係が、現代の会計政治化論の機能と現代の会計理論との関係と類似していることを論ずる。現代の会計政治化論の機能と現代の会計理論との関係については、現代の会計政治化論の機能と現代の会計理論との関係が、現代の会計政治化論の機能と現代の会計実務との関係と類似していることを論ずる。

現代の会計政治化論の機能と現代の会計理論との関係については、現代の会計政治化論の機能と現代の会計理論との関係が、現代の会計政治化論の機能と現代の会計実務との関係と類似していることを論ずる。現代の会計政治化論の機能と現代の会計実務との関係については、現代の会計政治化論の機能と現代の会計実務との関係が、現代の会計政治化論の機能と現代の会計理論との関係と類似していることを論ずる。現代の会計政治化論の機能と現代の会計理論との関係については、現代の会計政治化論の機能と現代の会計理論との関係が、現代の会計政治化論の機能と現代の会計実務との関係と類似していることを論ずる。現代の会計政治化論の機能と現代の会計実務との関係については、現代の会計政治化論の機能と現代の会計実務との関係が、現代の会計政治化論の機能と現代の会計理論との関係と類似していることを論ずる。