

# アメリカ公認会計士協会による 会計原則形成の歴史

加 藤 盛 弘

## 目 次

- 1 はじめに
- 2 一般に認められた会計原則の前史
- 3 会計手続委員会「会計研究公報」
- 4 会計原則審議会「オピニオン」
- 5 財務会計基準審議会「ステイトメント」
- 6 会計原則形成の歴史的過程が意味するもの

## 1 はじめに

アメリカの公表会計実務および文献においては、「一般に認められた会計原則」(generally accepted accounting principles) という用語がじつによく用いられる。この「一般に認められた」ということは、この原則の方が他の原則よりもより広く用いられているとか、あるいは社会的に広く認められている、という意味でのたんなる形容詞ではない。それは、アメリカの外部報告会計の実務はこれに従わなければ誤りであり、それに従うことを強制される、という固有の意味と内容をもった会計原則であり、その意味ではわが国の「企業会計原則」にあたるものである。だが、アメリカの「一般に認められた会計原則」は職業会計士の団体である公認会計士協会(AICPA)およびそれを中心とする機関によって形成されてきたし、

形成されている、という点では日本のそれと大きく異なる特徴をもっている。

アメリカ公認会計士協会（あるいはその前の名称であるアメリカ会計士協会（AIA））に、一般に認められた会計原則の形成団体としての責任と権限を実質的に付与している法規定はアメリカ証券取引委員会（SEC）の会計連続通報（Accounting Series Release）第4号および第150号である。SECは1933年・34年の両連邦証券法に依拠して、アメリカのほとんどの領域の公表会計基準を規定し管理する権限をもっているが、同委員会は1938年4月25日付で歴史的文書といわれるレリーズ第4号を出した。それは、証券法の規定にしたがってSECに提出される財務諸表は「大きな権威の支持」（substantial authoritative support）のある会計原則にもとづいて作成されなければならないことを規定した。だが、その「大きな権威の支持」の内容については、何らふれることなく、その形成については職業会計士の団体（実質的にはアメリカ会計士協会）にゆだねられたのである。<sup>1</sup>

かくして、AIAはそのレリーズに応じて同年9月にすでに存在していた「会計手続委員会」を改組してメンバーを拡大し、それに会計原則についての出版物発行の権限を与える等の措置をとった。この会計手続委員会は「会計研究公報」（Accounting Research Bulletin）を出して、SECのいう大きな権威の支持の源泉を提供したのである。以後、この関係は継続し、アメリカ会計士協会の会計原則にかんする委員会の公式見解は「一般に認められた会計原則」を構成し、SECによって特別に否定されなかり、<sup>1</sup>「大きな権威の支持」のある会計原則となるのである。

アメリカ会計士協会の出す会計原則についての公式見解が大きな権威を

1 Carman G. Blough, Development of Accounting Principles in the United States, in *Berkeley Symposium on the Foundation of Financial Accounting*, 1976, p. 6.

もって、法律改正の手続をへることなく実務に適用されてゆく根拠は、このような SEC と AICPA との機構的關係にあるといえる。

このような役割をはたす一般に認められた会計原則形成の歴史を（1938年以前にさかのぼって）考察することが本稿の目的である。それは会計原則の性格と役割を解明するための重要な素材を提供してくれることであろう。

## 2 一般に認められた会計原則の前史

会計連続通報第4号にいう大きな権威の支持をもつ会計原則を構成するものとしての会計士協会のプロナウンスメントは1938年に改組・拡大された会計手続委員会によって出された「会計研究公報」にはじまる。したがって、その前と後とでは、プロナウンスメントのもつ意味と権威に違いがある。そこで、SEC レリーズ第4号以前の会計士協会の会計原則形成の活動を「前史」としよう。

### (1) 前史 I

#### (a) 会計用語特別委員会（1909—1915）

1909年に AICPA の前身である American Association of Public Accountants に、会計用語特別委員会（Special Committee on Accounting Terminology）が設けられた。これは職業会計士の団体が会計および監査問題についてその考えを表明した最初のものだという。

この委員会は当時の用語のいろいろな使用法を示すことを目的としたのであって、誤りを正したり、より正しい用法を示すことを試みたものではない。委員会は1915年に用語のリストと定義を提案した。<sup>2</sup>

2 Stephen A. Zeff, *Forging Accounting Principles in Five Countries: A History and an Analysis of Trends*, Stipes Publishing Company, 1972, pp. 112-113.

## (b) 新用語委員会

1920年に、前委員会の仕事を再開するために用語特別委員会 (Special Committee on Terminology) が任命された。その委員会はただちに活動し、約6,000語の会計用語とその定義のリストをつくった。それらは1922年から1930年にわたって、*Journal of Accountancy* の“Terminology Department”において報告され、1931年に *Accounting Terminology* (126頁) というタイトルで AIA によって出版された<sup>3</sup>。

## (c) Special Bulletins

1920年に Special Committee on Administration of Endowment が設置され、ここに、協会のメンバーからの質問に答える特別公報 (special bulletins) を発行する権限が与えられた。そこに表明される見解は当時のすぐれた個人の会計士の意見であり、あくまでも勧告的なものであった。1920年1月から1929年12月までの間に、そのような性格をもつ33の Special Bulletins を発行し (全体で185頁)、協会のメンバーに配布した。ムーニッツはこの活動を、1930年以前の会計原則形成にむけての3つの貢献のうちの1つにあげている<sup>4</sup>。

## (d) Uniform Accounting

1917年に連邦通商委員会 (Federal Trade Commission) は信用目的のために銀行に提出する財務諸表の作成と監査についての覚書をつくることを AIA に要求した。モンゴメリー (Robert H. Montgomery) を議長とし、チェイス (Harvey S. Chase)、メイ (George O. May) からなる協会の委員会は、数年前にプライス・ウォーターハウス会計事務所が内部での使用のためにつくった文書を採用することを決めた。それは大きな変

3 *Ibid.*, p. 117.

4 Maurice Moonitz, Three Contributions to the Development of Accounting Principles Prior to 1930, *Journal of Accounting Research*, Vol. 8, No. 1 (Spring 1970), pp. 149-150.

更なして、1917年に Federal Reserve Board によって *Uniform Accounting*<sup>5</sup> のタイトルで発行されたのである。このパンフレットは貸借対照表監査のための注意ではじまり、現金、受取手形、証券、棚卸資産、固定資産、その他、負債、資本、費用、収益の諸項目の監査についての個別的指示を概説していた。その内容は「統一の会計」というタイトルの名称とは無関係であり、監査手続の勧告を主たる内容としていた。このパンフレットは当時の監査実務の最善を示すものであり、「会計士のバイブル」といわれるもっとも権威のある文書になった、という。<sup>6</sup>

以上のように、前史Ⅰはいわゆる良き実務を示し、解説することに力点があった時代といえよう。

## (2) 前史Ⅱ

ここにとりあげる書簡あるいは会計原則が前史Ⅰと区別される理由は、それらが1939年以降の AIA (AICPA) の会計原則の思想的基礎をかたちづくったからである。つまり、会計原則のあり方(性格)を規定したという意味で前史Ⅰと区別されるのである。

### (a) ニューヨーク証券取引所宛の AIA 証券取引所協力特別委員会の書簡

1929年の大恐慌に促進されて、ニューヨーク証券取引所は上場会社の会計報告を改善する努力をはやめなければならなかったという。ある人は証券市場の崩壊の原因として貧弱な会計および報告実務をあげたという(真

5 *Uniform Accounting* は 1918年には再び *Approved Methods for the Preparation of Balance Sheet Statements* のタイトルでリプリントされ、1929年には改訂されて *Verification of Financial Statements* のタイトルで発行された。そしてさらに、1936年には再度改訂されて *Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants* のタイトルで AIA によって発行された。

6 John L. Carey, *The Rise of the Accounting Profession: From Technician to Professional 1896-1936*, AICPA, Inc., 1969, pp. 132-134. Eldon S. Hendriksen, *Accounting Theory*, Richard D. Irwin, Inc., 1970, p. 60.

の原因はそのようなところにはないが)。株価の大暴落によって損失をこうむった投資大衆の怒りが会計実務にもむけられた、ということである。ルーズベルトが大統領に当選したならば何らかのかたちの証券法を提案する、と選挙キャンペーンにおいて約束した<sup>7</sup>くらいに、いわゆる投資家保護のために何らかの策をうつことが「時代の気持」だったようである。そのようななかで、ニューヨーク証券取引所は AIA に財務諸表の改善のための協力を求めたという。AIA はそれをうけて、ただちに証券取引所協力特別委員会を設け、メイが議長になった。メイが起草し、委員会の承認を得て取引所に送った書簡(1932年9月22日付)こそ、「その後の会計原則の作業の基礎をきづいた」<sup>8</sup>歴史的な文書であった、といわれる。

その書簡の基本的な考え方はつぎのようなものであった。

- (1) 貸借対照表は資産・負債の価値を示すものでないことについて大衆を教育すること。
- (2) 貸借対照表は大きな程度において、歴史的・慣行的性格のものである(純粹理論的なものでない)ことを強調すること。
- (3) 収益力の重要性、したがって、損益勘定の第一次の重要性を強調すること。
- (4) かなりの程度一般的に受け入れられている幅広い会計原則(broad principles of accounting which won fairly general acceptance)を上場会社に受け入れさせること。そしてそのようなブロードな原則の範囲内において、企業が自己の求めるものにもっとも適すると思う方法を選択する権利を制限しないようにすること。<sup>9</sup>

ここでいう broad な会計原則というのは、具体的な処理規定ではなく、抽象的な大原則という意味である。したがって、それは小数の原則だということ。メイ委員会はその例として5つの原則を書簡であげた。この書簡

7 David F. Hawkins, *Corporate Financial Disclosure, 1900-1933: A Study of Management Inertia within a Rapidly Changing Environment*, doctoral thesis, Harvard University, 1962, p. 445.

8 Reed K. Storey, *The Search for Accounting Principles*, AICPA, Inc., 1964, p. 9.

9 書簡文は Zeff, *Forging Accounting Principles in Five Countries* に Appendix A としてのせられている。

の基本的精神は、会計は何よりも歴史的慣行的なものであり、したがって、慣行的に広く受け入れられている原則 (principles of accounting which have won fairly general acceptance) を良し、とすることである。そして、その general acceptance をえているブロードな原則の範囲内での具体的な会計手続の選択をのぞましいことだとし、そのことから生ずる会計処理の結果の相違 (資産、費用、利益等の金額上の相違) は「会計プロセスの性格上避けがたいこと」<sup>10</sup> であるがゆえに、そのことについて大衆を教育しなければならない、としているのである。

この考え方はまさにメイの会計観であり、また当時の支配的な会計実務の考え方を代表していたようである (Thomas H. Sanders もこのような考え方にたっていたと思われる)<sup>11</sup>。そして、これがアメリカにおける会計原則形成の軸となった。事実、メイはその後の AIA の会計原則に関する各種の委員会の議長または実質上の責任者のポストをしめたのであり、<sup>12</sup> メイの会計原則への影響はきわめて大きかったといえる。

(b) *Audits of Corporate Accounts*

AIA はニューヨーク証券取引所との接衝の後、1934年1月21日に、*Audits of Corporate Accounts* と題するパンフレットを公表し、全員に配布した。<sup>13</sup> それは1932年の書簡に示されたブロードな5原則を含むとともに監査報告書の標準様式をも示した。このパンフレットはブラウによって「会計原則発展の第一の里程標」<sup>14</sup> といわれたように、会計および監査実務

10 Storey, *op. cit.*, p. 10.

11 たとえば、T.H. Sanders, Reports to Stockholders, *The Accounting Review*, Vol. IX, No. 3 (September, 1934), pp. 203-204.

12 Special Committee on Development of Accounting Procedure (1933): 議長, Committee on Accounting procedure (1936): 議長, 1938年に拡大された新委員会: 形式副議長実質的責任者, Terminology Committee (1939-40): 議長, 等々。

13 Carey, *op. cit.*, p. 175.

14 Blough, *op. cit.*, p. 2.

にとって重要な意味をもっていた。会計原則の発展という観点からみて何よりも重要と思われることは、監査報告書の標準様式を示すとともに、そこにおいて、監査人は財務諸表が“accepted principles of accounting”にしたがって表示されているか否かについて意見を述べるべきことをはじめて勧告したことである。この“accepted principles of accounting”という用語こそ、その後定着した“generally accepted accounting principles”の先駆であり、1932年の書簡に示された広く受け入れられているがゆえに良しとする会計観を監査基準において正式に受け入れたことを意味しているといえよう。なお Zeff はこの文書の一つの意義として「“accepted principles of accounting” および “accounting principles” という用語を公認会計士の業務用語 (working vocabulary) のなかに導入したこと<sup>15</sup>」をあげている。これは重要な指摘である。なぜなら、この「原則」という用語はここでは、次項の「会計研究公報」のところで示すように、「実務」と実質的に同内容であり、受け入れられている実務を原則という用語によっておきかえ、原則の位置につかしまるという意味を包含していたからである。

(c) *Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants*

*Audits of Corporate Accounts* と SEC によって出されるレギュレーションのゆえに *Verification of Financial Statements* が陳腐化したという事で、その改訂版をつくるための委員会が任命され、1936年1月に *Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants* という新しいパンフレット (改訂版) が AIA によって発行された。その<sup>16</sup>

15 *Ibid.*, p. 3. (なお、標準様式は前掲の Carey の著書 178-179頁に引用されている。)

16 Zeff, *op. cit.*, pp. 124-125.

17 *Ibid.*, p. 129.

内容上の特徴はヘンドリクセンによって 6 点にわたって指摘されている<sup>18</sup>が、簡単にいって、損益計算書・収益力重視という動態論的思考への展開であろう。そして、この文書が今日定着している「一般に認められた会計原則」(generally accepted accounting principles) という用語が現われる多分 AIA のはじめての出版物である、<sup>19</sup>といわれている。

以上考察した三つの文書は会計連続通報第 4 号という大きな権威の支持を構成するために書かれたものではない。その意味において、直接それを形成する意図をもって出されたその後の AIA (AICPA) の会計原則に対しての前史である。しかし、また、そこに示される会計観、すなわち会計原則は論理一貫的なものではなく、広く使用されている (widely used) がゆえに認められる (accepted)<sup>20</sup>、という一般に認められた会計原則の思考と、ブロードな原則 (許容範囲の大きい一般的原则) の範囲内において、広く使用されている代替的諸手続を選ぶという考え方は、リリース 4 号の原則を構成するその後のアメリカ会計原則の型を規定したという意味においても前史である。わたくしは、この型は基本的には今日においてもつづいていると考える。<sup>21</sup>

### 3 会計手続委員会「会計研究公報」

#### (1) 趣旨と機構

さて、リリース第 4 号の大きな権威の支持のある会計原則を形成する目

18 Hendriksen, *op. cit.*, p. 61.

19 Zeff, *op. cit.*, p. 128.

20 AICPA, *Establishing Financial Accounting Standards*, AICPA, Inc., 1972, p. 18.

21 たとえば、今日の会計原則形成機関である財務会計基準審議会 (FASB) の議長であり、ウォート委員会を任命した当時の AICPA の会長であるアームストロング (Marshall S. Armstrong) の論文 "Some Thoughts on Substantial Authoritative Support" (*Journal of Accountancy*, April 1969) にみられる。

的をもって設置されたのが(新)会計手続委員会である。AIA は、レリーズ4号に於いて、1938年9月に、すでに存在していた会計手続委員会(Committee on Accounting Procedure: 1936年に設置、メイが議長)に、3人のフルタイムの研究者を加えてメンバーを21人に拡大し、これに会計原則および手続問題についての出版物発行の権限を与えるという改組をおこなった(メイが実質議長、形式副議長となった)。この委員会の主たる目的はまさに、未解決の問題についての“substantial authoritative support”<sup>22</sup>を SEC に提供することであった。

## (2) 成果

委員会は1939年から59年まで活動し、51の会計研究公報を発行した。

メイにリードされたこの委員会は、発足の当初、日常の個々の問題を解決するためのガイドとして役立つ体系的な会計原則(comprehensive statement of accounting principles)をつくることを考えたが、討議の結果、それは5年はかかることと、SEC が期待するように早急に会計手続の相異の幅をへらす必要がある、ということから体系的な会計原則をつくる方向はすてられた。<sup>23</sup> AIA は個々の実務上の問題をとりあげ、それを解決するというアプローチをとった。それはまさに個別的な(piecemeal)アプローチであったし、21人の委員の経験の寄せ集めであり、「経験の蒸溜」であったようである。

## (3) 結果・批判

この委員会の基本的思考は、会計原則は「経験の蒸溜」であるということ、言いなおせば、原則たることのキー・ワードは“generally accepted”<sup>25</sup>にあった。したがって、委員会の努力は「代替的諸方法をもつ accepted

22 Zeff, *op. cit.*, p. 150.

23 Blough, *op. cit.*, pp. 7-8.

24 Edward Stamp and Christopher Marley, *Accounting Principles and the City Code: the Case for Reform*, Butterworths, 1970, p. 103.

25 Storey, *op. cit.*, p. 46.

practices を確認することにむけられ」、「“acceptable” な代替的諸方法の間の選択を明確にする」ことにはむけられなかった。このことは委員会の基本的な会計観のあらわれであったし、その結果は、多彩な実務の容認となり、「“acceptable” な代替的諸方法が有り余るほど存在しつづける」こと<sup>26</sup> になった。

このように、「一般に認められた会計原則」という用語は、存在する多様な実務を、実質的にはそのまま認め、それに「一般に認められた」という受け入れられやすい形容詞のついた「原則」という用語を与えることによって論理化したのである。そして、さらにその「原則」に権威をあたえ、それを受け入れられやすいものにするために、その原則形成機関（実務を論理化する機関）である会計手続委員会自体の権威化をはかり、3人のフルタイムの研究者を加え、メンバーを拡大する等の改組をおこなったわけである。だが、その会計手続委員会による研究公報シリーズも、1950年代にはきびしい批判にさらされるにいたった。

#### 4 会計原則審議会「オピニオン」

会計手続委員会への批判が高まるなかで、ジェニングス (Alvin R. Jennings) は、協会の1957年の年次総会において、会計の基本的仮定についての検討をおこなう研究機関の創設とプロナウンスメントの権威を高めるための提案をおこなった。基礎的な会計原則についての体系的なステイトメントをつくることはさしせまった必要事である、ということは会計士協会の多数のメンバーの考えるところだったという。<sup>27</sup>

##### (1) 趣旨

ジェニングスの提案をうけてつくられた、パウエル (Weldon Powell)

26 AICPA, *Establishing Financial Accounting Standards*, 1972, p. 18.

27 Zeff, *op. cit.*, p. 168.

を議長とする「研究計画特別委員会」(Special Committee on Research Program)は、9ヶ月の討議ののちに、1958年に報告書を出した。その基本内容は会計手続委員会と用語委員会を廃し、会計原則審議会と会計調査研究スタッフの組織をつくることであった。このような組織変更のねらいと、プログラムはその報告書のなかでつぎのようにのべられている。

「一般に認められた会計原則についての表明は会計原則審議会によってなされる。審議会によるステイトメントは、何が一般に認められた会計原則を構成するかについての権威のある文書による表明とみなされることが期待される。それらは通常、会計調査研究スタッフによって前もってなされた調査研究に基礎をおくであろう。」

「会計調査研究スタッフの当面のプロジェクトは一般に会計原則の基礎となる基礎的な公準の研究でなければならない。これらの結果は、審議会によって採用されるなら、新リリースが関連する会計問題<sup>28</sup>についての将来のプロナウンスメントの全体の基礎として役立つはずである。」

つまり、組織変更の目的は会計調査研究を先行させること、しかも、その調査研究の当面の目標を会計原則の基礎をなす基礎的な公準におき、そのうに会計原則、ルールを体系化することによって会計原則審議会の公式見解に権威を与えようというものである。

## (2) 機構と成果

この提案は受け入れられ、1959年に会計原則審議会 (Accounting Principles Board: APB) と会計調査研究部 (Accounting Research Division) が設置された。APB は18人のメンバーからなり、すべて公認会計士によって構成される。APB は公認会計士協会の上級委員会として位置づけられる。APB は委員の3分の2以上の多数で「オピニオン」および「ステイトメント」を発行する。オピニオンは義務的であり、ステイトメントは勧告的である、という意味で両者は区別される。

28 Report to Council of the Special Committee on Research Program, *Journal of Accountancy*, December 1958, p. 64.

会計調査研究部は部長の他に専任の上級メンバーと下級メンバーからなり、研究プロジェクトごとに、外部の人を含めて、プロジェクトの割りふりがなされる。研究結果は部長の権限において「調査研究」(Research Study)として公表される。

この新組織は1959年から72年まで活動し、31のオピニオンと4つのステイトメントと15の調査研究を出した。

### (3) 結果・批判

APB は財務会計基準の発展に大きく貢献したといわれる。<sup>29</sup> だがそれは、パウエル委員会の意図したようにはすまなかった。

「APB のオピニオンは調査研究部による研究によって支持されているので、会計研究公報よりも大きな権威をもつであろう<sup>30</sup>」と期待されたが、オピニオンと調査研究との関連は時が経過するうちに、ますますすくなくなり、たち切られてしまった。<sup>31</sup> また、基礎的会計公準の研究も、ブロードな会計原則についての研究 (Research Study No. 1, No. 3) も「一般に認められている実務とあまりにもかけはなれている」がゆえに、APB によって認められるにはいたらなかった。APB の活動もまた、会計研究公報のように基礎的な原則なしに問題ごとのプロナウンスメントを出すことにならざるをえなかった。

結果は会計研究公報に対すると同質の批判となってあらわれた。1960年代の中頃には批判はあいつぎ、雑誌 *Forbes* はつぎのように批判したという。

「今や連発する大衆の批判は、その極度に弾力的な『一般に認められた会計原則』にまで達した。人々がいま理解しはじめていることは、いわゆる一般に認めら

29 David Solomons, *Financial Accounting Standards: Regulation or Self Regulation? Stanford Lectures in Accounting 1972.*

30 Edward Stamp and Christopher Marley, *op. cit.*, p. 105.

31 AICPA, *op. cit.*, pp. 32-35.

れた会計原則といわれるものによって決定される利益数字は正確さからはほど遠いし、他会社の利益との比較も正確にはできない、ということである。<sup>32</sup>」

*The Wall Street Journal* もまたつぎのように批判したという。

「会計原則の許容範囲は『鯨の口のように広く、会社間の成績を有効に比較することはしばしば不可能である』」

「アメリカの企業の帳簿を監査する独立会計士の事務所は先例のない攻撃をうけ、大変誠実だというイメージはすでに大きく損傷した。」<sup>33</sup>

このような状況のなかで、SEC の会長コーエン (Manuel F. Cohen) は、APB が「相違の幅をせばめること」が遅いことに不満を表明しつづけたし、また、APB の代表をまねき、会計士業界への批判をつたえるとともに、APB が早急に相違の幅をせばめる問題を処理しないかぎり、SEC が自ら会計基準をつくらざるをえないことをつたえた。コーエンの主張は「最優先すべきことは財務諸表の報告における不健全な実務と正当化されない相違の除去」であった。<sup>34</sup>

そして、ついに、1968年から1971年の4年間は APB オピニオンについての論争と APB に対する批判で満ちあふれたという。<sup>35</sup>

## 5 財務会計基準審議会「ステイトメント」

1971年3月に当時の公認会計士協会 (AICPA) の会長アームストロングは「会計原則の確立について研究し、その確立過程改善の勧告をするために」、<sup>36</sup> ウォート (Francis M. Wheat) を議長とする7人委員会を任命

32 John L. Carey, *The Rise of the Accounting Profession* (Vol. 2): *To Responsibility and Authority 1937-1959*, 1970, p. 136.

33 *Ibid.*, p. 136.

34 Zeff, *op. cit.*, p. 192.

35 *Ibid.*, p. 205.

36 AICPA, *Establishing Financial Accounting Standards*, 1972, p. 1.

した。同委員会はただちに活動し、1年後の1972年3月に「財務会計基準の研究」(*Establishing Financial Accounting Standards*)という報告書を出した。その報告書の主要な勧告は AICPA とは別に Financial Accounting Foundation (FAF) を設立し、そのもとに会計基準形成の委員会である財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board: FASB) を設置する、というものであった。勧告は実施され、1973年に新しい原則形成の機関が設けられた。

### (1) 機構

FAF は9人の無給のトラスティーによって運営される。そのうちの1人は AICPA の会長が会長たる資格においてなり、他の8人は AICPA の Board of Directors によってえらばれる。そのうちわけは4人は実務についている公認会計士、2人は企業の財務担当部長、1人はフィナンシャル・アナリスト、1人は会計教育者とする。このFAFが、FASB と財務会計基準勧告会議 (Financial Accounting Standards Advisory Council) のメンバーを任命する。

FASB は7人の有給でフルタイムのメンバーで構成される。そのうちの4人は会計実務界からでる公認会計士でなければならないが、他の3人は、財務会計問題について多くの経験をもっていれば公認会計士である必要はない。FASB の任務は会計基準の発行とその解釈について責任をもつことであり、基準として承認されるためには、7人のうちの5人以上の賛成がなければならない。

財務会計基準勧告会議は約20人のメンバーからなり、費用補償はあるが報酬はない。メンバーは種々の職業からえらばれ、企業および会計士業界との接触および意思疎通の媒介の役立ちをする、というものである。<sup>37</sup>

### (2) 趣旨

37 新機構については AICPA の前掲報告書による。

これらの組織変更が期待するものは何か。それは何よりも会計原則形成機関としての FASB の客観性・独立性の強調であり、そのことによる FASB のステイトメントの権威の増大である。

FASB のトラスティーのステイトメントは新機構の特徴をつぎのように指摘している、<sup>38</sup> という。

1. それはそれ以前の基準形成団体よりも広い基盤の上に存在している。それは財務関係界 (financial community) 全体を代表するものであり、かかる基準に貢献し、依存するすべての人々の見地を代表している。
2. 他のすべての機関からの独立は、事実においてもまた外観においても、その独立の保証を与える。この独立性——そしてそれに付随する状況・客観性——は、そのプロナウンスメントの権威を強固にし、それをより受け入れられやすいものにするであろう。
3. FASB は小規模なことで常任的性格をもつことのゆえに、その仕事に専念できるし、必要なときには緊急の問題を解決するために迅速にうごくことができる。
4. 会計士職業と財務関係界両者の結びつきによって、FASB はその基準を有効に守らせるうえにおいて、基本となる支持を得るであろう。
5. FASB の存在は大衆の必要に責任をもつ基準形成機能を私的セクターに保持しておくことを助けるであろう。

このように、組織的に独立性を付与し、そのことによって、つくり出される会計基準に客観性と権威を与えようとする FASB の趣旨がどのように実現されるか、そして、FASB がどのような評価をうけるかは今後にまたなければならぬ。しかし、いままでの AIA, AICPA の歴史を通じていえることは、一方において原則形成の機関に「独立性」、「客観性」の増大を付与するかたちの組織変更を加えて権威の増大をはかるものの、他方では、実質的には、企業が適用しうる代替的諸方法に大きな幅をもたせつづけたということである。それは会計研究公報の時代には積極的にブロードな原則のなかで、generally accepted な手続をえらぶということに

38 John W. Buckley and Marlene H. Buckley, *The Accounting Profession*, Melville Publishing Company, 1974, p. 117.

よってささえられたし、APB のもとにおいてはそれに加えて、既存の実務の限界をきりひろく演繹的アプローチのもとで支えようとする努力がなされた（そのアプローチは結果的にはオピニオンに対して直接的には役立たなかったが）。つまり、企業が自己にとってもっとも妥当（都合がよい）と考える手続をえらぶという、ブロードな会計原則についての考え方を維持している、と考えられることである。たとえば、FASB のもとでの調査研究は基礎的なものではなく、分析的な現実的なもの（APB の調査研究の目的とは異なる）だとして、その研究内容の例をあげているが、そこでは代替的な諸方法の理論的実務的根拠、実務的影響の研究などがあげられている。<sup>39</sup>

したがって、チャトフが APB も FASB も質的にかわりようがない<sup>40</sup>、と指摘していることには相当の根拠があると考えられる。

## 6 会計原則形成の歴史的過程が意味するもの

それでは、いままで考察してきたアメリカ公認会計士協会による会計原則形成の歴史的過程はどのような意味をもち、どのように位置づけられるべきものなのであろうか。各時代を要約的にふり返りながら、その意味をさぐる。

まず、1930、40年代までは良き実務とは何かを求めた時代といわれるが、とりわけ「前史 I」の時代に、会計士協会がはたそうとしたことは当時の実務の紹介であり、説明であったといえよう。このような作業がおこなわれた基盤には「実務こそベストである」という、当時の一つの重要な考え方が影響していたといえよう。たとえば、SHM 会計原則でよく知ら

39 AICPA, *op. cit.*, p. 78.

40 Robert Chatov, *Corporate Financial Reporting*, The Free Press, 1975, p. 247.

れているサンダースは会計学者ではあるが、反アカデミーの立場にたち、実務重視の立場にたっていたことはよく知られている。サンダースにとつては概念的な理論的な研究は重要ではなかったようである。かれは前史Ⅰの時代よりはやや後の1930年代において、つぎの趣旨のことを言っている。

概念的に厳密な規定をして厳格な原則をつくることは容易であろうが、それらの原則が守られるためには、すべての現実の条件にかなうように弾力的でなければならない。「実務の智慧」(practical wisdom) だけがその多様性にそうことができ<sup>41</sup>る。

つまり、多様な実務そのものが重視された。

また、モンゴメリー (Robert H. Montgomery) も、つぎのようなかたちで実務優先をのべたという。

種々異なる取引を扱う一般的原則を形成しようとすることは進歩をおくらせる。取引の記録と表示は、真実の表示をきびしく守る経営者と公会計士の最良の判断に残されるべきである。わたくしは「会計原則」という言葉を廃棄するのが良いと思う。わたくしはむしろ「良き会計実務」(good accounting practices) についての権威をのぞむ。<sup>42</sup>

また、かなり著名な実務家であったステュンプは「実務のルールは、もしそれが健全な理論に基礎をおかないならば正しいはずがない、という主張は、理論的にすぐれているものが実務的にもすぐれているにちがいない、という不健全な仮定を誘発する」として実務の優位を強調した。<sup>43</sup>

ここには、かたちをかえて、実務こそベストであり、多様な状況にあう

41 Thomas H. Sanders, *The Development of Accounting Principles*, *The Accounting Review*, Vol. 1, No. 1 (March 1935), pp. 100-101.

42 Paul Grady, *Memoirs and Accounting Thought of George O. May*, Ronald Press, 1962, p. 286.

43 Victor H. Stempf, *Published Financial Statements*, *The New York Certified Public Accountants*, Vol. X, No. 9 (June 1940), p. 525. なお、この文章は前掲チャトフの著書にも引用されている (p. 146).

多様な実務の存在を認めるべきであり、実務を批判する理論は、その理論にこそ誤りがある、という考え方が示されている。このような考え方はとりわけ実務家会計士の間で、大きな力をもっていたと考えられる。

このような考え方を背景として「良き実務」<sup>44</sup>（単一ではなくて多様な）の紹介・解説が重視されたのである。

この素直に示された実務重視の思考は、その後も、かたちをかえながら会計原則の形成・開発の過程をつらぬいている基本であると考えられる。言いなおせば、その後の展開は原則という用語によって、あるいはまたその原則を形成する機関の権威を増すことによつての実務の論理化とみることができるとする。すなわち、第2の「前史Ⅱ」の時代は、内容的には「前史Ⅰ」の実務重視をひきつぎながら、実務を原則という用語によつておきかえる<sup>45</sup>ことによつて会計実務の妥当性を強調し、1929年の恐慌以降高まる実務批判に処したのである。換言すれば、さきに示したモンゴメリーのような考え方があつたなかで、内容的にはそれを認め、その実質的貫徹をはかるためにこそ、実務に原則という用語を与え権威化した。その意味では、それは原則という用語による論理化である。その言葉こそそのちに、generally accepted accounting principles として定着した“accepted principles of accounting”である。ここでは“principles”という用語の導入こそ重点である。

第3の会計研究公報の時代は、その原則（内容的には実務）を、会計連続通報という法規定によつて原則形成の権限を移譲された権威をもつ機関・AIA 会計手続委員会の公式見解であるということによつて、つまり機

44 良き会計実務というのは、良き会計士の実務であり、大会計士事務所によつて確立された実務だった、とチャトフは言っている (Chatov, *op. cit.*, pp. 153-154)。

45 “generally accepted accounting principles” という言葉が用いられるにいたる過程では、practices と principles は相互におきかえうる言葉として用いられたことが、当事者のメイによつてのべられている (Paul Grady, *op. cit.*, p. 74)。

関の権威によって合理化しようとしたのである。ここでは会計手続委員会という機関の成立と、その機関のメンバーが拡大され、それに会計原則について公表する権限が付与されたことが重点である。つまり、機関の権威をまず措置である。

だが、このような権威のある、あるいは正式の機関によって形成された原則という論理によっても実務を合理化することは容易ではない。進展する実務は現実の過程のなかでそれを論理化する原則をこえてすすみ、原則との間に矛盾をもたらさざるをえない。それが実務批判あるいは一般に認められた会計原則批判というかたちをとってあらわれた。APB への改組は調査研究部を設け、その研究成果の上にとって体系的な会計原則をつくるということ、つまり科学的・理論的研究に基礎をおくということによって、会計原則の権威を増大させることを意図したし、FASB は原則形成機関の独立性を標榜する組織改組によって、そのことをはたすことを意図したのである。

このような原則形成の歴史にみられるものは、実務をベストとする思考、あるいは、「generally に widely に用いられている会計原則」という考え方に典型化される実務の優先・容認を基本とし、そのことを論理化・合理化するための原則という用語の形成、さらには原則形成機関の組織的改変・強化による原則という名の実務の権威化と、権威によるあらたな原則（新たな実務的要請を論理化・合理化するための新しい原則）の導入である。

ここには「一般に認められた会計原則」がもつ実務重視と、権威による合理化、という二つの基本的特徴が端的に示されている、といえよう。