

- 3) 特集「簿記理論の新しい地平——井尻教授の学説をめぐって」(企業会計, 1984年9月号)に掲載。
- 4) 井尻雄二, 前掲書 6~7頁。
- 5) 簿記等式の番号は本稿における順位を示す。よって本書に示されている簿記等式の番号とは異なる。以下同様。
- 6) 井尻雄二 前掲書 18頁。
- 7), 8) 井尻雄二 前掲書 19頁。
- 9) 井尻雄二 前掲書 20頁。
- 10) 井尻雄二 前掲書 21~22頁。
- 11) 井尻雄二 前掲書 22~23頁。
- 12) 井尻雄二 前掲書 23頁。
- 13) 井尻雄二 前掲書 29頁。
- 14) 井尻雄二 前掲書 31頁。
- 15), 16) 井尻雄二 前掲書 32頁。
- 17), 18) 井尻雄二 前掲書 44頁。
- 19) 井尻雄二 前掲書 44~45頁。
- 20) 井尻雄二 前掲書 113頁。
- 21) 井尻雄二 前掲書 49頁。
- 22), 23) 井尻雄二 前掲書 50頁。
- 24) 井尻雄二 前掲書 50頁, 55~56頁。
- 25) 井尻雄二 前掲書 56頁。
- 26) 井尻雄二 前掲書 57頁。
- 27) 井尻雄二 前掲書 51頁。
- 28) 井尻雄二 前掲書 60~61頁。
- 29) 井尻雄二 前掲書 14~16頁, 34頁。

会計における負数忌避の理由として井尻教授は次の点を挙げておられる。

- (1) コントロール目的。「コントロールの見地からいうと正負の差をモニターするよりも、正と負のおおのの総計に注意を払うほうが、より効果的である。売上と売上返品や固定資産と減価償却引当金(減価償却累計額……筆者注)が別々の勘定で記録されたり、資本金と自己株勘定との相殺が禁止されているのも、この理由から説明されるであろう。」(14頁)
- (2) 計算の簡便性。「計算器やコンピューターがなかった昔の人々にとって、正負混合した計算はそれが別々の計算にくらべてより時間がかかったからと考えられる。たとえ計算器でやっても正負別々に集計して引き算を一度にやる方が少しは早い。せいぜいソロバンぐらいしかなかった昔の人々にとって、別々に集計することの便ははるかに大きかったことであろう。」(14~15頁)
- (3) 数学者パチオリの複式簿記が、当時負数を認めなかったところの数学理論のうえに構築されたため。上記のうち(3)の理由が最も重視されているが、

この点については、「複式簿記の発展における負数の役割」に関して検討しているピーターズ・エメリー(Peters, R. M. and Emery, D. R. "The Role of Negative Numbers in the Development of Double Entry Bookkeeping," Journal of Accounting Research XVI, 2 [Autumn 1978] pp. 425-426)からの引用がなされており(15~16頁), これは大変興味深いので、ここに再録しておく。

「このようにして考えると、負数の概念は数学よりも会計に先にあらわれたとみえる。面白いことに、数学者が負数の理論的存在を認めるようになったあとでも、彼等は負数が何らかの目的をもつものであるという考え方は拒否しつづけてきた。たとえばデカルト(1596-1650)は負数を部分的に認め、それを『偽根』とよんでいた。……しかし他の有名な人々たとえばパスカル(1623-1662)は0から4を引くことは全くのナンセンスだとしていた……。トーマス・ハリオット(1560-1621)が負数を完全に認めた最初の数学者であるが、これはパチオリのズンマが出版されてからほとんど100年もたってからのことである……。パチオリは同時代の他の数学者と同様に、負数はもちろんのこと引き算の記号すらもさけるように最大の努力をしたのである。加算は $\phi$ で表わされ、等式はすべての項が正であるように書かれていた。ズンマにはときどき引き算があらわれるが、パチオリが負数を拒否したことは何のうたがないのである。」

- 30) 井尻雄二 前掲書 34頁。
- 31) 井尻雄二 前掲書 35頁。
- 32) 井尻雄二 前掲書 35~36頁。
- 33) 井尻雄二 前掲書 37~40頁。
- 34) 井尻雄二 前掲書 60頁。
- 35) 井尻雄二 前掲書 5頁。
- 36) 井尻雄二 前掲書 6頁。
- 37) 井尻雄二 前掲書 45頁。
- 38) 井尻雄二 前掲書 16~18頁。
- 39) 井尻雄二 前掲書 123頁。
- 40) 井尻雄二 前掲書 124頁。
- 41) 井尻雄二 前掲書 40~41頁。
- 42), 43) 井尻雄二 前掲書 124頁。
- 44) 井尻雄二 前掲書 125頁。
- 45) 井尻雄二 前掲書 53~55, 60~61頁。
- 46) 井尻雄二 前掲書 55~56頁。
- 47) 井尻雄二 前掲書 125頁。
- 48) 井尻雄二 前掲書 72~74頁, 76~78頁, 125頁。
- 49) 井尻雄二 前掲書 115頁。

[横浜国立大学経営学部教授]

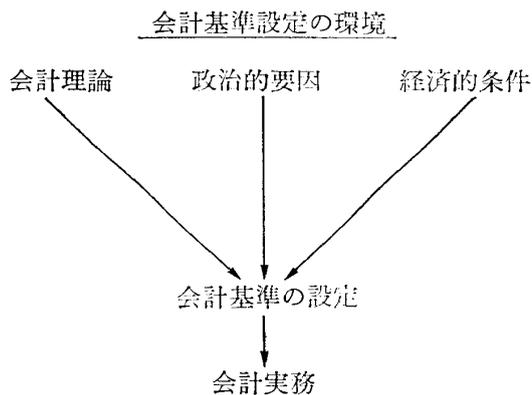
# 会計基準設定の政治的環境

浜 本 道 正

## 1. はじめに

企業会計は利潤計算や資産評価に係わる各種多様なルールもしくは手続の体系として観察することができる。このような多様な会計ルールないし会計手続のうち、権威ある公的機関によって公正妥当なものとして承認もしくは裁可 (sanction) を受けたルールが「会計基準」と呼ばれる。わが国の企業会計審議会やアメリカの財務会計基準審議会 (FASB) などが、ここにいる権威ある基準設定機関の代表例であることはいまでもない。

会計基準は、一般に考えられているように、会計理論や会計研究だけから産み出されるものではない。むしろ会計基準の設定は、それをとりまく政治的、経済的環境の諸要因によって大きな影響を受ける複雑なプロセスなのである (下図を参照)。



会計基準の政治的側面に関する問題はきわめて大きな意義を有するにもかかわらず、最近にいたるまで日本はもちろん英米の会計学界でも理論的にとりあげられるのは稀であった。むしろ、これまで企業会計は本

質的に政治の世界とは無縁の領域とみなされてきたといえよう。

しかし、近年の会計基準の設定をめぐる政治的圧力の急激な高まりにみられるような現実の会計社会の動きは、会計を非政治的な領域とみる伝統的な会計観を徐々に突き崩しつつあるようにみえる。

会計の政治化 (politicization) ——すなわち、会計や会計基準がさまざまな利益集団の政治的抗争の対象となるという現象は、近年の会計社会に生じた最も顕著な動向といえることができる。ゼフ (Zeff) も指摘するように、アメリカの会計界ではその兆候は1960年代にすでに現われつつあったが、会計研究の上で明示的に認識の対象とされるようになったのは1970年代に入ってからのことである<sup>(1)</sup>。

1960年代以降のアメリカ会計の政治化は、会計基準設定過程への「外部利益集団」(outside interest groups)の介入——見方を変えれば、会計士協会 (AICPA) を中心とする職業会計団体の主導権の後退——によって特徴づけることができよう。ここにいう外部利益集団には、さまざまな企業や産業団体はもとより、政府機関や議会 (および、それぞれの構成メンバーである官僚や議員) も含まれるが、なかでも圧力団体として最も強大な影響力を発揮したのは各種の産業団体——とりわけ、その中心メンバーである会社経営者のグループ——である。事実、60年代を通じての会計原則審議会 (APB) の歴史は、基準設定過程に介入してきたこれら外部勢力との対決の歴史であったといわれるほどである。APB がこの闘争に敗れて消滅し、

(1) Zeff, S., "The Rise of Economic Consequences," *Journal of Accountancy* (December 1978), pp. 56-57.

FASB が後継機関として登場した70年代以降も、会計の政治化の動きは鎮静化するどころか、むしろさらに拍車がかかったかの観すら呈しているのが実情である<sup>(2)</sup>。

本稿は、こうしたアメリカの会計社会の動向を踏まえながら、会計基準の設定を一種の「政治過程」(political process) とみる視点に立って、(i) 会計基準の政治的性格をもたらす要因を解明し、(ii) 会計基準をめぐる利益集団の政治的抗争の現象形態であるロビイング活動の構造を究明するとともに、(iii) 政治過程における会計理論のあり方について若干の考察を加えることを目的にしている。ここで、会計基準の設定を政治過程とみるということは、端的にいって、政府介入もしくは政府規制を媒介として私益の追求をめざす個人や集団の相互作用の産物として会計基準を把握しようとすることを意味する。すなわち、本稿の主眼は、会計基準の形成プロセスそのものを分析の対象として、そのダイナミズムを解明しようとするところにある。その意味で、産物としての会計基準のみをもつばら対象としてきた伝統的な「会計原則論」とは視点が大きく異なるといえよう<sup>(3)</sup>。

## 2. 政治過程としての会計基準の設定

会計基準がさまざまな利益集団の政治的抗争の対象とされるのは何故であろうか。以下、この問題を会計基準の公共政策性、および、その差別的経済効果という2つの側面を中心に考察していくことにする。なお、ここで注意しておかなければならないのは、会計の政治化現象に対して分析を加えることと、そのような現象が道徳的にみて好ましいかどうかについて規範的な判断をくだすこととは無関係だという点である。われわれの関心は、もっぱら前者、すなわち会計基準の政治性をもたらす要因(ないし根源)を記述的に説明することにある。

(2) 井尻教授は、近年のアメリカにおける会計基準の設定に行政・司法・立法の各政府機関がどのような政治的影響を与えたかを、いくつかの例をあげて説明している。井尻雄士「アメリカ会計の発展事情——政治の中で育つ会計の道——」『会計』第125巻第1号(1984年1月)を参照。

(3) 類似した視点に立って、会計政策過程の分析枠組を構築しようと試みた数少ない文献の1つに、田中建二「会計政策論の構想」『産業経営研究』(日本大学)第3号(1982年)がある。

### (1) 会計基準と公的規制

会計基準と公共機関による政策決定との間には、きわめて密接な関係がある。というより、会計基準の設定は「公共政策」(public policy)そのものであるとさえいえる。後述するように、会計基準は公共政策の産物であると同時に、公共政策の有力な手段でもあるという2つの側面を併せもっているのである。

ところで、あらゆる公共政策活動に共通する基本的性質は、それが社会的な生活条件に対する「政治的制御」であるという点に求められる。このことは、政治のあり方によって、公共政策のあり方も規定されざるをえないということを含意している。いいかえれば、政治とは「人間社会の公共的な諸問題を解決するために、公的手段をもちいて社会的な生活諸条件を制御する作用」であって、このような「政治の社会に対する出力の内容をなすのが公共政策」にはかならないのである<sup>(4)</sup>。

公共政策は、究極的には政府の強制的な権力を背景として個人や組織の行動を一定の公共目標の達成に向けて制御するところから、これを「公的規制」(public regulation)と呼ぶこともできる。会計基準は、経済の領域におけるこのような公的規制の一環として設定され、かつ実施される社会的ルールにはかならない<sup>(5)</sup>。

経済規制と会計基準との関係には、次のように2つの側面がある。1つはいわば直接的な関係で、会計基準そのものが公的規制の産物だという側面である。会計基準の設定主体が、たとえばアメリカのAPBやFASBのようなプライベート・セクターであれ、SECのようなパブリック・セクターであれ、会計基準はなんらかの権力もしくは権威をもった規制機関によって準立法的過程(quasi-legislative process)を通じて産み出されるのである。

第2の側面はいわば間接的な関係で、会計基準がさまざまな経済規制の有力な——ある意味では不可欠の——手段として用いられているのがそれにあたる。この関係の具体例としては、政府の各省庁や規制委員会が公共料金の決定や独占禁止政策といった各種の規制

(4) 福島徳寿郎編『講義・政治学』(青林書院新社1981年), 199, 221頁。

(5) 経済規制(economic regulation)の本質は自由市場への政府介入であって、市場メカニズムを通じる情報の流れに介入して、これを強制的に制御しようとするのが会計基準の基本的な役割である。

プロセスで財務諸表の数値を利用していること、さらに議会の立法措置がしばしば財務諸表のデータを抛り所として行われることをあげることができる<sup>(6)</sup>。

いずれの場合も、政府等の公共機関による経済規制の特質は、それが社会の各層、各グループ間の「富の移転」(wealth transfer)を招来するという点にある(ごく一般的な例としては、各種の課税、補助金、関税、さらに社会保障などがあげられる)。そして、会計は、経済規制との間に上述した2重の関係をもつことによって、それ自体が社会における所得や富の再分配に重要な役割を果たすことになる。会計基準が政治的性格を帯びるのは、公的規制と結びついたその「再分配機能」に由来するのである。

会計に内在する再分配機能は、そのフィードバック効果として、会計基準のあり方によって異なる経済的インパクトを受ける利害関係者のさまざまな反応(reaction)を惹き起こす。そのような反応は、単に会計基準という制度的ルールの制約内で自己の経済的効用を最大化しようとする行動に限られるものではない<sup>(7)</sup>。さらに進んで、制度的枠組みそのものの改変をめざす積極的な反応も十分起こりうるのである。具体的には、自己の「私的利益」(self-interest)に合致した会計基準を設定するよう規制機関に対して積極的な働きかけを行うことがその典型例である(後述するように、これを「ロビイング活動」と呼ぶ)。

一般に、政府の強制力(ないし国家権力)の介入を利用して私的利益を追求しようとする個人や集団の相互作用の動態を「政治過程」と呼ぶ<sup>(8)</sup>。会計基準の設

定も、このような政治過程の特質を備えているのであって、ドパッチ=サンダー(Dopuch and Sunder)のいうように「経済的利益(economic advantage)を求める各種利益集団の間の抗争」として現象するのである<sup>(9)</sup>。

## (2) 会計基準の差別的経済効果

上述したように、会計基準は——他の公共政策と同様——、所得や富の再分配機能を果たす。しかし、その効果は、社会の各階層、各グループごとに決して一様ではなく、むしろ差別的にはたらくことに注意しなければならない。つまり、会計基準の内容は、しばしば、社会のある集団には利益をもたらす反面、別の集団には犠牲を強いるように作用するのである。

かつて、ソロモンズ(Solomons)は、会計が有用であるためには、地図の作成法(cartography)のように客観的ないし中立的でなければならないと主張した<sup>(10)</sup>。こうしたいわば「会計地図観」とも称すべき考え方には、会計人であれば誰しも共感を覚えることであろう。しかし、社会における権力関係は、そのような会計人の理想の実現を許さない。現実には、どのような会計ルールであれ所得や富の分配に関して中立的であるとはいえないのである。むしろ、公共政策としての会計基準のあり方は社会における経済的支配関係によって規定される側面が強いと考えられる。このような、会計基準のもつ差別効果もまた、その政治性の重要な側面である。

## 3. 会計基準をめぐる利益集団とロビイング活動

会計基準の設定を政治過程とみる立場からすると、現実の会計基準は各種利益集団の対立・抗争の動的な均衡状態の上に成立しているものと考えられる。もちろん、この均衡状態は決して不変のものではなく、背後にある利益集団の勢力関係に変化が生ずれば、それに応じて均衡が崩れ、新たな均衡点に向かうという絶えざる自己更新の過程にある——その意味で動的なのである。そこで、本節では、こうした会計基

(6) 政府規制と会計との直接・間接の関係については、Watts, R. L. and J. L. Zimmerman, "The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses", *The Accounting Review* (April 1979), pp. 280-281 を参照。

(7) 会計基準もしくは公共会計政策に対する反応のうち、制度的ルールの枠内での行動としては、(i) 特定の会計事象に適用可能な代替的会計手続のなかからの選択もしくは変更、および、(ii) 企業の経済活動そのものの修正があげられる。後者は公共会計政策の及ぼす「情報インダクタンス効果」と呼ばれるものに該当する。この効果については、Prakash, P. and A. Rappaport, "Information Inductance and Its Significance for Accounting," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 2, No. 1 (1977) を参照。

(8) Watts and Zimmerman, *op. cit.*, pp. 275, 280-285.

(9) Dopuch, N. and S. Sunder, "FASB's Statements on Objectives and Elements of Financial Accounting: A Review," *The Accounting Review* (January 1980), p. 16.

(10) Solomons, D., "The Politicization of Accounting," *Journal of Accountancy* (November 1978).

準をめぐる利益集団の政治的抗争の具体的な現象形態とその背後にある経済的なロジックについて考察することにしよう。

#### (1) 会計基準をめぐる利益集団

会計基準のあり方によって経済的なインパクトを受ける主な集団としては、①会計情報の作成主体たる企業（ないし、その経営者）、②会計情報の適正性をチェックする監査人、および③会計情報の利用者たる各種の意思決定者をあげることができる。各利害者集団は、それぞれ固有の私的な動機に基づいて会計基準の設定過程に介入もしくは関与するものと考えられる。しかし、会計基準に対する各集団の利害は多元的であり、それに応じて基準設定過程への関与の仕方や強弱に差異が現れることは当然であろう。

#### (2) ロビイング活動の経済的分析

一般に、規制当局によるルール形成過程に対して影響力を行使しようとする利益集団の諸行為を「ロビイング活動」(lobbying activity)と総称する。ロビイング活動の具体的な形態はきわめて多様であって、ルール制定機関に対する文書による意見表明から、政治家（議員）や行政当局に対する圧力行使に至るまでさまざまな形がとられる。たとえば、アメリカのFASBが会計基準を改正する際には、あらかじめ改正案を公表し、これに対する賛否のコメントを関係各界から聴取することはよく知られている。つまり、そこではロビイング活動が政策形成過程のなかにビルトインされているわけである。

どのような形がとられるにせよ、ロビイング活動には、もちろん、さまざまなコストがかかる。特定の利益集団が、コストのかかるロビイング活動を通じて会計基準の設定過程に影響力を行使しようとするのは何故であろうか。経済的に納得のいく説明は、「組織形成にかけた費用で測定された利益集団の活動は、（中略）政治のプロセスから予想される『利潤』と正の関係にある」というものであろう<sup>(11)</sup>。この命題の含意するところをより深く理解するために、サットン(Sutton)の所説を主たる拠り所にしなから、会計基準をめぐるロビイング活動の費用・便益分析を試みて

みよう<sup>(12)</sup>。

サットンによれば、ロビイング活動と投票行動との間には多くの共通点がみられる。いずれの場合も、合理的な参加者は、不確実性のもとで、他の参加者の意向を考察しながら、示された政策提案の評価と、活動にかかるコストの評価を行わなければならない。

いま、問題を極端に単純化して、2つの会計基準案(AとB)の間の政策選択に際して、ある個人がロビイング活動を行うべきかどうかの決定に直面しているケースを考えてみよう。もちろん、その活動から得られると期待される便益が費用を上回る場合に限り、ロビイング活動を行うのが合理的な決定である。ここで期待便益(expected benefits)は、(1)おのおのの政策案が採択された場合に、それから得られると予想される効用の差( $U_A - U_B$ )と、(2)ロビイング活動を行うことによって当局の政策選択の結果が左右される確率(P)との積で表現される。つまり、参加者の経済的合理性を前提とすれば、ロビイング活動が生ずるのは次の場合に限られる(ただし、Cはロビイング費用)<sup>(13)</sup>。

$$P(U_A - U_B) > C$$

#### (3) ロビイング活動の成立条件

以上の費用・便益分析から、活動に要する費用の大きさを一定とすれば、これを上回る経済的便益を期待

(12) Sutton, T. G., "Lobbying of Accounting Standard-setting Bodies in the U. K. and the U. S. A.: A Downsian Analysis," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 9, No. 1 (1984), pp. 81-95. 彼の分析の特徴は、ダウンズ流の投票モデルをロビイング活動の領域に適用しようとするところにある。

(13) ここで政策提案のもたらす効用とは、特定の会計基準案が採択・実施された場合に参加者の富の上に生ずる変動効果にほかならない。ロビイング活動の期待便益は、このような効用だけでなく、ロビイング活動そのものの有効性——つまり、政策結果への影響——にも依存しているわけである。たとえば、他の参加者によるロビイング活動が十分強力なため、自己の活動が政策結果に有効な影響を及ぼしえないとの予想のもとでは、ロビイング活動は不要もしくは無駄なものとなろう。この点については、Kelly, L., "Corporate Lobbying and Changes in Financing or Operating Activities in Reaction to FAS No. 8," *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 1 (1982), pp. 154-155 をも参照。

(11) ブキャナン・タロック(宇田川監訳)『公共選択の理論』(東洋経済新報社 1979年), 327頁。

しうる個人または集団のみがロビイング活動を実行すると予測されるであろう。しかし、現実には、ロビイング活動によってそのような便益が得られる条件はきわめて限定されているのである。ロビイング活動の成立を制約する要因として、サットン<sup>(14)</sup>は、(1)ポートフォリオの分散度、および、(2)公共財の問題の2つをあげている<sup>(14)</sup>。

まず、財務諸表の作成者である企業と利用者である投資家とを比較すると、両者のポートフォリオの分散度には大きな差異が存在している。多角化された企業を別とすれば、個々の企業の収益源は少数の活動（ないしセグメント）に限られているのに対し、投資家のそれは多様な金融資産を含みうる。分散ないし多角化の程度が低いということは、それだけ特定の会計基準の経済的インパクトにさらされ易いということの意味する。したがって、財務諸表の利用者よりも作成者たる企業の方が会計基準の設定に対するロビイング活動から得られる便益が大であるので、これにヨリ積極的に参加することになるのである。

第2の制約は、いわゆるフリー・ライダーの問題にあたるもので、ロビイング活動に参加せず、したがって費用を負担しないグループでも、他者の活動からもたらされる経済的便益を享受するのを妨げられないことから生ずる。つまり、ロビイング活動は一種の「公共財」(public good) にほかならない。そこでは、なんらかの費用分担システムが形成されない限り、ロビイング活動の遂行者だけが費用の全額を負担し、しかも、便益については全体の一定割合しか享受しえないということになる。このような状況のもとでは、情報利用者よりも企業の方が——また、企業のなかでも中小企業より大企業の方が——、ロビイング活動を遂行するうえで有利な条件を備えているといえる。

以上、主としてサットンの所説に依拠しながら、会計政策過程における利害抗争の現れであるロビイング活動について、その成立条件ならびに支配的主体を中心に考察を加えてきた。ここで得られた結論は、現実の会計基準設定の歴史的経緯と照らし合わせてみると、かなり強い実証的な説明力をもっているように思われる。第1節で述べたように、少なくともアメリカの会計社会で基準設定過程に最も強大な影響力を行使

してきたのは、財務諸表の利用者でもなければ零細企業でもなく、ビッグ・ビジネスを中心とする財界であり、それらの経営者たちであった<sup>(15)</sup>。その影響力が会計にとって、ひいては社会全体にとって、望ましい結果をもたらしたかどうかは別にして、経済論理の上からは決して不可解なことではなく、むしろ必然的な経過であったといえよう。

#### 4. 会計理論の政治的役割

政治過程としての会計基準の形成過程においては、各利益集団は自己の主張の正当性を利害を異にする他の集団に対して説得し、もってルール設定機関の支持を獲得しなければならない。政治過程において合意を形成することは、ホーングレンのいうように「熟練したマーケティング活動」の要求される極めて複雑なプロセスなのである<sup>(16)</sup>。

##### (1) 正当化の手段としての適法手続

今日の民主主義社会における立法および規制のプロセスは、一般に「適法手続」(due process) と呼ばれる法的手続によって特徴づけられる。ここに適法手続とは、規制当局が公共政策の審議の過程においてさまざまな利害者集団の参加を求め、その意見を政策形成に反映させることを意味する。この手続は、公的規制の正当性を確保するうえでの重要な要素とされているのである。これを公的規制の影響を受ける利害関係者の観点からみると、公共政策の形成過程において自己の利益に適合した政策やルールの擁護論を展開しうる機会が与えられていることを意味する<sup>(17)</sup>。

(15) 経営者がアメリカの会計基準設定過程に及ぼしたプレッシャーについては、とくに Moonitz, M., *Obtaining Agreement on Standards in the Accounting Profession* (American Accounting Association, 1974) を参照。

(16) Horngren, C. T., "The Marketing of Accounting Standards," *Journal of Accountancy* (October 1973), p. 61.

(17) 公共会計政策の形成過程における「適法手続」の意義については、Wolk, H. I., J. R. Francis and M. G. Tearney, *Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach* (Kent Publishing Co., 1984), pp. 83-84 を参照。ウォーク等によれば、適法手続の原則は、現実に行われる政策決定の内容よりも、むしろ規制機関そのものの政治的存続にとって重要な意味をもっている。たとえば、アメリカ公認会計士協会(AICPA)の2つの基準設定機関(CAPとAPB)の失敗の一因は、政策形成プロセスにおいて適法手続を十分活用しえなかった点に求められる。

(14) Sutton, *op. cit.*, pp. 85-86.

ちなみに、民主社会における会計政治化の必然性を主張するジャーボス (Gerboth) の次の文章は、上述した公的規制プロセスの特質と関連させてみると大いに説得力をもつものと思われる<sup>(18)</sup>。

「会計ルール形成の政治化は不可避であったばかりでなく、当然の成りゆきでもあった。権威の正当化を民主的な手続にゆだねる社会においては、政治的な感応度の鋭い組織のみが他者をそのルールに従わせるよう命令する権利をもつのである。」

ところで、政治的な制約の強い状況のもとでは、それぞれの集団が自己の主張を正当化するためには、他の集団を説得しうるだけの強力な論拠を必要とする。こうした正当化の論拠として、会計専門家によって伝統的に用いられてきたのは、会計上の技術的、概念的な事項である。たとえば、適正な期間損益計算のための諸原則とか、情報利用者の意思決定のための比較可能性といった論拠が従来の議論の中心とされてきた。

また、これに対応して、会計研究の領域でも、経済の実態の適正表示を会計の中心課題とみる「真実性アプローチ」とか、情報利用者の意思決定モデルに適合した会計情報を提供することを会計の中心目的とみる「意思決定モデル・アプローチ」といった規範理論が支配的な地位を占めてきたのである<sup>(19)</sup>。

## (2) 公益論の台頭

しかしながら、1970年代に入ると、このような技術的な色彩の強い会計モデルは正当化の論拠としての有効性を徐々に失ってきたように思われる。それに替わって台頭してきたのが、いわゆる「経済的影響論」を中心とする「公共利益」(public interest) アプローチである。

このことは、70年代以降、急速に進行してきた会計の政治化現象と無縁ではない。上述したように、会計の政治化は、会計基準設定過程に対する外部利益集団の介入と、それに反比例する職業会計団体のイニシアティブの後退によって特徴づけられる。議会（その構成メンバーである議員）や政府（官僚）、あるいは財

界（経営者）といった、これまで会計とは無縁の存在と考えられてきた集団、あるいは会計の専門知識に疎い人々のグループが、新たに会計政策決定の表舞台に登場して重要な役割を果たすようになってきた。なかでも、圧力団体として最も強い影響力を行使したのは、上述したように、各種の産業団体、あるいは、その中心メンバーである経営者のグループである。

特定の会計基準の新設や改正に反対する経営者が、その反対理由としてあげた論拠は、公共の利益あるいは国益への悪影響というものであった。たとえば、ある会計基準が採択されると、企業の財務諸表数値が悪影響を受け、そのため企業の資金調達活動や投資活動が制約を受けることになり、それがひいては国家目標なり社会全体の福祉に悪影響を及ぼすといった論法である。このような正当化の論法が現実の会計政策過程においてきわめて有効な役割を果たした事例として、アメリカにおける石油・ガス会計基準をめぐる論争をあげることができる。

## (3) 石油・ガス会計論争

1977年7月15日、FASBは「石油・ガス産出企業による財務会計および財務報告」と題する公開草案を公表した。その骨子は、石油・ガス採掘産業において、試掘費用 (exploration cost) の会計処理法として従来広く用いられていた2つの代替的方法のうち、「全額方式」(“full cost” method, 以下「FC方式」ともいう)の使用を禁止するとともに、すべての関連企業に対して「成果方式」(“successful efforts” method, 以下「SE方式」ともいう)の統一的適用を勧告するものであった<sup>(20)</sup>。同年12月5日、FASBはこの提案を確認する形で基準書第19号 (SFAS No. 19) を公表した。

FASBの石油・ガス公開草案は、各種利害集団のあいだに、アメリカの会計基準設定史上、他に比類のな

(18) Gerboth, D. L., “Research, Intuition, and Politics in Accounting Inquiry,” *The Accounting Review* (July 1973), p. 481.

(19) Kelly-Newton, L., *Accounting Policy Formulation: The Role of Corporate Management* (Addison-Wesley, 1980), ch. 2 を参照。

(20) 両方式の基本的な相違は、特定の石油・ガス埋蔵物の発見に直接貢献しない費用をどのように取り扱うかという点にある。FC方式のもとでは、試掘・探鉱活動の結果が成功か失敗かにかかわらず、試掘に要した支出の全額を資産として繰延計上し、成功油田から得られる将来の収益に対して償却してゆく。これに対して、SE方式のもとでは、埋蔵資源の発見に直接関連した支出のみを資産計上し、それ以外の支出はすべて当該期間の費用として処理するのである。

いほど強烈かつ広汎な反響を惹き起こした。新しい会計基準は、すべての石油・ガス産出企業に対してSE方式の統一的適用を強制するものであるから、これによって直接的な影響をこうむるのは、かつてFC方式を採用していた企業である。ちなみに、アメリカの採掘産業では、メジャーをはじめとする大規模石油会社のほとんどがSE方式を採用しているのに対し、FC方式採用企業（以下、単に「FC企業」ともいう）の多くは中小の独立系石油会社であるといわれている。これらFC企業はFASB公開草案に対し、次のような論拠に立って即座に反発を示した。すなわち、SE方式への変更は、(i)報告利益および自己資本の数値を大幅に減少させるとともに、(ii)利益の期間変動を著しく高めることになる。その結果、株式市場や金融市場における中小石油企業の資金調達能力は著しく阻害されるおそれがあり、その経済的帰結として、独立系石油・ガス会社による新規試掘活動の削減のみならず、その競争条件の悪化（→公益の阻害）をもたらすことになる、というものであった。

石油・ガス会計問題は、直接の利害集団である石油・ガス産業（とくにFC方式採用企業）の枠を超えて、公的な政策当局をも巻きこんだ広汎な論争へと展開していった。この過程で、FASBの政策変更に対するFC企業の異議申立は、おおむね幅広い支持を獲得することになったのである。たとえば、司法省（DOJ）は、新しい会計基準によって投資家への情報の流れが改善されること、あるいは、競争阻害効果が生じないことのいずれかを立証しうるまで、統一的基準の採択を延期することをに要請した。また、連邦取引委員会（FTC）は、提案された会計ルールの変更によって独立系石油・ガス企業の競争能力が損われるおそれがあるとの懸念を表明している。このような各方面からの批判の合唱を前にして、ついに1978年、SECは基準書第19号の一部を無効にし、FC方式とSE方式の選択適用を認める通牒を公布するに至ったのである。

#### (4) レトリックとしての公益論

上述したようなマクロの経済的影響や公共の利益に訴えて自己の立場を正当化しようとする議論は、会計の専門知識をもたない一般大衆にアピールしやすいため、とくに政府や議会といった高次の権力をもった機関の支持を獲得するのに有効であろう。しかし、このような公益論の背後には、実は逆に各利益集団の私的

利益が横たわっていること——つまり、本音と建前の二層性——を見逃してはならない。つまり、公共の利益を表面上の論拠とするロビイング活動であっても、それを動機づけているのは当該集団に特有の私的利益にはほかならない。ここに「戦術的レトリック」としての公益論ないし経済的影響論の政治的役割が見出されるのである<sup>(21)</sup>。

ワッツ＝ジンマーマン(Watts and Zimmerman)も指摘するように、政治過程としての会計ルールの形成過程においては、会計理論——とりわけ規範的理論——は、当の理論家の意図とは必ずしもかかわりなく、各種既得権益の私益追求を正当化するための「弁明」(excuses)として機能することが少なくない<sup>(22)</sup>。会計を真に民主社会のアカウントビリティーの要具として発展させるためにも、会計理論のもつ、このようなイデオロギーの仮面をはぎとることが肝要であろう。

#### 5. むすびに代えて

ごく最近にいたるまで、会計学は本質的に政治の世界とは無縁の領域と考えられてきた。しかし、会計基準の設定をめぐる近年の論争から判断するかぎり、会計学を非政治的(non-political)な学問領域とみる見方は、もはや現実的妥当性を失ったといわなければならない。

企業の公表する会計情報は、広範な経済主体の行動に重要な影響を及ぼしている。したがって、財務会計基準の在り方によって、さまざまな主体が相互に異なる経済的インパクトを受けることになる。その意味で、政策主体による会計基準の設定は、究極的には、社会を構成する多様な集団相互間での経済的影響の競合的選択(トレード・オフ)にはほかならない。

このような“社会的選択”としての会計基準の設定は、さまざまな経済主体のうち、どの集団の利害を優先するかという問題を含むため、そのプロセスは自ずから“政治的意思決定”(political decision)の性格を帯びてこざるをえないのである。在来の会計原則論とは異なる装いをまとって「会計政策論」が登場してきた基底には、このような事実認識の変革が存在しているとみることができよう。

(21) Sutton, *op. cit.*, p. 91.

(22) Watts and Zimmerman, *op. cit.*, とくに pp. 281-289 を参照。

本稿では、一種の「政治過程」として会計政策の問題を把握しようと試みてきた。分析の結果、(1)会計政策のもつ「所得（および富）の再分配」機能や、(2)会計政策の形成過程に対する「既得権益」——とりわけ企業経営者——の影響力、さらには(3)会計政策過程において「公益論」の果たす政治的役割といった諸点がかなり浮き彫りにされてきた。

今後の研究に残された課題としては、第1に、会計政策の実質的な決定主体である企業経営者の動機づけのメカニズムを解明することをあげなければならない。この作業は、「会計ルール→利益数値→キャッシュフロー（ないし株価）→経営者の効用」といった一連の因果連鎖をモデル化し、そのなかで経営者の会計行動の動機づけのもとになる「政治経済的誘

因」を明らかにするという形で進められることになる。

ところで、上述した新しい「会計政策論」は、わが国の会計学界ではほとんど未開拓の領域であり、米英など諸外国でも断片的な成果が現われつつあるといった段階である。今後は、一般性と総合性を備えた理論体系を形成するとともに、これをわが国の現実——日本の特殊性——に照らして検証してゆくこと、これが第2の課題である。

（本稿は『企業会計』（中央経済社）1984年11月号に掲載した論文「政治過程としての会計基準の設定」に若干の加筆修正を施したものである。）

〔横浜国立大学経営学部助教授〕