

# AICPA『企業会計原則試案』（1962年）に対する 当時の「論評」と、その再検討

新野正晶

## 目次

1. はじめに
2. A R S 第3号公表当時の「批判」  
— 諮問委員会委員（全9名）の「論評」—
  - (1) 肯定論者の「論評」（要約）
  - (2) 否定論者の「論評」（要約）
3. 「批判」の再検討
  - (1) A R S 第3号における「客観性」
  - (2) 否定論者の「客観性」に対する見解
4. A R S 第3号の特徴と先見性 — 否定論者の主張の妥当性—
5. おわりに

### 1. はじめに

本稿の目的は、1962年にアメリカ公認会計士協会（American Institute of Certified Public Accountants：以下、AICPAと記す）の会計調査研究部（Accounting Research Divisions）が公表したスプローズ＝ムーンイツ（Robert T. Sprouse and Maurice Moonitz）共著（以下、著者と記す）による、会計研究叢書第3号（Accounting Research Study No.3）『企業会計原則試案』（“A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises”：以下、A R S 第3号、と記す）に対する当時の「論評（Comments）」を整理し、その内容を再検討することである。

具体的にはまず、A R S 第3号公表当時の「批判」がどのようなものであったかを、当時の諮問委員会委員（全9名）の「論評」に限定して整理し、次にその「論評」の争点を「客観性」と「保守主義」とに絞り、著者と諮問委員会委員の見解を比較する。そしてその後、彼らの見解の相違が、企業会計に対する根本的とも言える視点（会計観）の違いにあることを述べ、その点に考察を加える。

これにより、現代においてA R S 第3号の再評価を試み際に必要な視点を確認することが、本稿の狙いである。

### 2. A R S 第3号公表当時の「批判」 — 諮問委員会委員（全9名）の「論評」—

まずここでは、A R S 第3号公表時の批判がどのようなものであったかを、当時の諮問委員会委員（全9名）の「論評」に限定して整理する。

結論から言えば、結果は、A R S 第3号の内容を肯定する論評者（以下、肯定論者と記す）がキャノン氏（Arthur G. Cannon：以下、キャノン氏と記す）1名、A R S 第3号の内容を否定する論評者（以下、否定論者と記す）は8名であった。

否定論者の氏名と当時の肩書き（又は出身業界）は、次の通りである。

バー（Andrew Barr：SEC主任会計士）、ブラウ（Carman G. Blough：コンサルタント）、ゲライン（Oscar S. Gellein：公認会計士）、グレイディー（Paul Grady：会計士界）、ミラー（Herbert E. Miller：ミシガン大学教授）、

スパチェック (Leonard Spacek:アーサー・アンダーセン監査法人;第2代マネージングパートナー)、ワーンツ (William W. Werntz:会計士界)、ゼブレイ (John H. Zebley, Jr.:ターナー、クロック、ゼブレイ&パリー会計士事務所)

以下、各委員の「論評」を整理する(氏名は全て、上記の通りカタカナ表示とし、その後には、氏、と記すこととする)。

#### (1) 肯定論者の「論評」(要約)

肯定論者はただ1人、キャンノン氏だけである。氏は、ARS第3号を次のように結論付け、評価した。

「この会計原則試案は、(…中略…;筆者) いうべき必要のあることを述べているという点(…中略…;筆者) これらの改善策は、「財政状態および経営成績」を、これを表示することを目的とする財務諸表の中に、正しく反映させるようにしている点で、かなり進歩したものである<sup>(4)</sup>。」

「最も重要なことは、われわれは、財務諸表の表示において、原価主義にもとづいた資産および純財産の表示から、時価主義によって評価された資産および純財産の表示へと大幅に歩み出そうとしているということである<sup>(5)</sup>。」

具体的にキャンノン氏は、「棚卸資産を時価(current value)で、または実現可能価値が容易に得られる場合にはその実現可能価値で、またその他の場合には取替原価で評価せよという提案には特に賛成する<sup>(6)</sup>」と述べ、また、「会計士によって検討された専門的かつ独立的な評価にもとづく土地および建物の時価主義評価原則を承認することは困難だとは思わない<sup>(7)</sup>」という理由から「固定資産の領域においても、同じ方針で進みたい<sup>(8)</sup>」として、著者の見解を肯定した。

さらに、「貸借対照表に時価を表示し、またこれによって貸借対照表を財政状態に関する一層十分かつ有用な表示手段とするには、われわれは、それと関連した損益計算書においても、これまで認めてきたものよりはもっと異なった種類の株主の持分の変動を具体的に認識しようとしているのだ<sup>(9)</sup>」ということを認めることが重要である。として、物価変動による保有利得に言及し、この点についても、著者の主張に賛同の意を示している。

#### (2) 否定論者の「論評」(要約)

否定論者は8名である。否定論者のARS第3号の評価は、おおむね次の通りである。ここでは代表的なコメントと考えられる(他の否定論者の批評も、趣旨は同様であった、という意味で)、バー氏、ブラウ氏、スパチェック氏の「論評」を挙げることにする。

「この試案の諸原則は、現行実務から大幅に離脱している部分を含んでおり、したがって、批判的な検討と実務上のテストが必要である<sup>(10)</sup>。」(バー氏)

「有形固定資産を取替原価で評価替えしたりあるいは5年目ごとに書き換えたりすることを主張するのは、陳腐な主張であり、1920年代の亡霊である<sup>(11)</sup>。」(ブラウ氏)

「結論が健全で調和のとれた会計理論の骨組を示してい

るかについて有意義な方法で論証されていないところの、一連の個人的な意見が示されているにすぎない。」(スパチェック氏)

このように否定論者の各批評を俯瞰してみると、非常に厳しい内容となっていることが分かる。

この背景には、著者が、「従来の慣習や現行実務から一応離れて、「あるべき会計理論の姿」を論究<sup>(12)</sup>」するという手法を採用したことが挙げられる。これは演繹法的アプローチと呼ばれる方法である。著者によればそれは、個別の問題を解決するこれまでの手法(「事態は「どうなのか」(what “is” the case)ではなく、別の手法(「事態は「どうあるべきか」(what “ought” to be the case)に対する注意深い配慮<sup>(13)</sup>」で試案を提示することであった。すなわち、ARS第3号の役割は、当時主流であった動態論による利益計算体系における問題点を解決すべく、新たな体系だった企業会計原則の提示を試みるという点にあった、ということである。

これに対して否定論者は、著者が採用しないところの、過去からそれまでの会計慣行や実務を要約するという、帰納法的アプローチによる研究手法を志向している。それは彼らの論評内容から、窺うことができる<sup>(14)</sup>。

この点を踏まえた上でARS第3号の内容を観察すると、ARS第3号ではもっぱら、それまでの動態論に基づいた収益の認識基準の原則(実現主義)と資産評価の基準(取得原価主義)の再検討が、主題となっていることに気づく。それはとりわけ、著者と否定論者の「客観性」の解釈(「保守主義」・「実現主義」との関係で)の違いに、顕著に表れている。

### 3. 「批判」の再検討

#### (1) ARS第3号における「客観性」

それでは、著者は、「客観性」をどのように解釈していたのであろうか。その点に関する箇所を列挙してみよう。

「当為的」公準によれば、諸変動は「それらが客観的条件で測定され得る時点より早期に」認識されるべきではないと述べられている。この文章を、諸変動は、「客観的条件で測定され得る最も早い時期に」認識すべきであるというように、肯定文で書き改めてみても、やはりこの「当為的」公準は客観的な測定を要求しているものである。しかしながら、会計は、すでに広範囲の物差し(…中略…:稿者)を用いている。このような広範囲の物差しを使用することは、会計の職能と一致するものであり、したがって会計原則の中に組み込まれるべきものである<sup>(15)</sup>。」

この内容は、ARS第3号第2章の中で物価変動の測定について言及している部分であるが、この一文をみても、著者の主張は際立っていることが分かる。

しかしここで上記の内容を理解するには、その前提となる著者の用語に対する見解を確認しておかなければならない。それは、これまでと異なる見解を基礎としているから

である。その見解は、姉妹書の関係にあるところの、ARS第1号の中に観られる。列挙すると次の通りである。

「客観性」について。

「客観的」なる用語は、ここでは「偏見のないこと、すなわち他の有能な調査人によって検証を受くべきこと」を意味するべく用いられているのである。<sup>(18)</sup>

「保守主義」について。

「保守主義」は不確定性 (uncertainty) に対する反動であり、本質的には慎重な意向のみを表わすにすぎない。(…中略…：稿者) この「原則」は明らかに「一貫性」と矛盾するものであり、またおそらくは「明瞭表示」とも矛盾するであろう。<sup>(19)</sup>

これらの見解を基礎として著者はARS第3号で次のように主張する。<sup>(20)</sup>

「保守主義の最も致命的な欠陥は、それが首尾一貫性 (consistency) を欠いているという点であり、また棚卸資産に対するその適用において、内在的に公平性 (fairness) を欠いているという点である。つまり、一方で「未実現損失」を認識しながら、他方では未実現利得を認識しないということは、持分の取得者には有利となるが、他方その処分者には不利となるような差別的な情報を生み出すからである。<sup>(21)</sup>

「企業が発行している有価証券の市価が、その企業の財務諸表に報告された財政状態ならびに経営成績によって、ある程度影響を受けるものとすれば、市場性のある有価証券についての (低価法の適用によって認識された大幅な「未実現損失」や棚卸資産についての同じ大きさの未実現でしかも認識されない利得が、企業〔の財政状態や経営成績〕にどのような影響を与えるかを考えて欲しいものである。<sup>(22)</sup>

「実現性の欠如ということは、棚卸資産について時価 (取替原価) を用いることに対する障害とはならない。低価主義はこの点においてある有用な目的を果たしてきている。つまり、この低価主義によって会計専門家は時価 (取替原価) を見つけ、測定しかつ評定する訓練を積んできており、したがってこの時価をさらに拡張利用〔時価が原価よりも高い時にも時価を用いるという意味〕することが実際のでしかも自然に行われるようになっているからである。<sup>(23)</sup>

(2) 否定論者の「客観性」に対する見解

これに対して、ARS第3号で示された「客観性」・「保守主義」に対する否定論者の代表的な見解は、次の通りである。

「経験の証明するところによれば、利益はそれが実現するまでその計上と報告を待ち、また他方損失は、それが明らかになれば直ちにそれを計上するということは健全な会計政策である。内面的に首尾一貫していないように思われるという理由だけで、このような原則を無視することが妥当であるとして、これを守らなかったために、これまで非常に多くの企業が倒産したのである。」(ブラウ氏)<sup>(24)</sup>

「この研究書は、保守主義および実現主義を、それが伝統的に占めていた重要な地位から、それより低い地位に引き下げ、客観性に関する諸基準を再定義している。長年にわたってその地位を占めてきた会計原則を著しく変更するためには、分析およびテストによって、新しい原則が古いものよりも一層有用であるという立証をすることが必要である。」(ゲライン氏)<sup>(25)</sup>

「発生主義会計をタワシにたとえれば、この良いタワシは、もしもそれが客観的にまた正当かつ大胆に適用されるならば、会計実務の汚れた領域の大部分を洗い落とすものである。」(グレイディー氏)<sup>(26)</sup>

またワーンツ氏においては、次のような見解を提示している。

「この議論によれば、実現の時点としての販売〔基準の採用〕はごく少数の実務であるとか、あるいは、おそらく、添うあるべきであるという決定的な印象を与えている。わたくしの知るかぎりでは、全くその逆が正しい。もちろん、別の基準が利用されている、かなりはっきりした業種も若干あるが、しかしおそらく長期請負契約以外は、このような業種は比較的稀である。」<sup>(27)</sup>

「このような現行の利用方法 (取得原価と比較するための基準として取替原価を利用する方法：稿者付記) では、それは、取得原価を回収することができないかどうかを見積もるための方法にすぎない。それは、貸借対照表に新しい価値を導入する方法ではない。」<sup>(28)</sup>

「(不動産の) 評価替えによって正味の評価増しが生ずる場合には、貸借対照表の中に、また現在又は将来における稼得利益の算定において、このような価値を導入したいと欲したケースは今まではほとんど見当たらない。」<sup>(29)</sup>

「固定資産については、われわれは要求次第入手できる「評価資料」の多様性を考慮する必要があるにすぎない。さらに、わたくしは、損失を見積もる手段として価格相場をもちいることと、利益を勘定に反映するために、これを認識する手段として同じ相場を用いることとの間には、非常に大きな違いがあるように思う。後者のためには、前者よりもはるかに高度の精確性 (exactness：稿者付記) と客観性が要求される。」<sup>(30)</sup>

このように、いずれも、(当時の) これまでの会計実務という「経験」から批評がなされているが、ここで重要な点は、否定論者全員が、伝統的な会計思考すなわち、配当可能利益算定のための期間損益計算を目的とした動態論を基礎として、ARS第3号の内容を批判していることである。したがって、彼らからすれば、「客観性」の意味合いは、動態論下における収益の認識基準原則の意味合いすなわち、その理論的根拠たる、「検証可能性」(厳格な客観的証拠の存在) ということになる。<sup>(31)</sup>

#### 4. A R S 第 3 号の特徴と先見性 — 否定論者の主張の妥当性 —

これに対し、会計の対象とするものがなんであるかを「会計の環境」という観点から観察し、論を展開しているのが、著者である。

A R S 第 1 号でムーニッツ氏は、会計において富とは(特定実体の)資産のことをいう、と主張した。この主張を受けた形で著者は A R S 第 3 号で次のように述べている。

「われわれにとっての関心事は、この実現主義にあるのではなく、現実的な諸要素、資産と負債の変動、ならびにこの変動と結びつく(この変動に由来する)利益への影響なのである。」

上記の内容について、その裏付けとなる著者の、会計に対する問題意識(「関心事」)は次の通りである。

「会計の主たる任務は、経済実体の保有する資源の歴史を測定すること、すなわち、すべての資源とこれらのすべての変動とを測定することである。」

したがって、この目的を果たすために採用できる著者の「客観性」に関する視点は、測定の実行可能性という視点である。それは著者の次の見解から窺うことができる。

「実現」は、営業活動や経済活動を正確に反映するという主要目標を、その経済活動の一局面にすぎない販売へとずらしてしまうものである。」

つまり著者は、測定が何らかの方法で「実行可能」となるならばという条件付きで、積極的に時価評価の実施を主張するのである。それは、著者によれば、このことが、変動している経済環境に身を置いている特定実体の“実態”を示すことができるからであり、(投資家・債権者に限定しない)多くの利害関係者が最も関心を示す事柄を、財務諸表に表示できるからである。厳密に言えば、そう「あるべき」と、著者は一貫して主張しているのである。

このように両者の主張を比較すると、否定論者の「批判」(主張)は、必ずしも的確なものではない(妥当なものとは言えない)、と結論付けざるをえない。

それは、委員の中で唯一、著者の主張を肯定したキャンロン氏の、否定論者の 1 人グレイディー氏に対する、辛辣な批判から知ることができる。すなわち、

「グレイディー氏の所見は、本質的には、現状擁護論であって、またこの擁護論は会計原則審議会の仕事ではない。」

これは、否定論者の「批判」全てに当てはまる。つまり否定論者は、過去の論理・会計的慣習等の制約という形式にとらわれ過ぎているのである。

これに対して著者は、「経済は動的なものである」という「会計の環境」すなわち、経済的実質を重視し、具体的には、特定実体の富(資産)に重点を置き、その視点から、可能な限り、変動する全ての事象を、出来得る限り早期に

認識し測定すべきであることを主張している。それは、「本質的に、発生主義会計では、企業取引の財務的な影響は、現金の収入や支出といったようなある一定の限られた事象が起った時に反映されるのではなくて、むしろそのような企業取引の財務的な影響が起った時に反映される」からである。

ここに A R S 第 3 号の最大の特徴があり、その点において著者の主張・論理は十分に首尾一貫しており、逆に否定論者の批評は、説得力に欠けているものとなっているといわざるをえない。

#### 5. おわりに

A R S 第 3 号は、公表された当時、おおくの「批判」があった。その主たる内容は、本稿で見たように、「(当時の)現行実務から甚だしく乖離している」ということであったが、それは具体的には、「発生主義会計」の精緻化に対する批判と「時価評価」の積極的導入に対する批判であった。

これらの批判は、つまるところ、測定の問題、とりわけ「客観性」(「保守主義」・「実現主義」との関係で)に対する、著者と否定論者間の、会計思考の相違に集約される。すなわち前者は、経済的実質を検証するための客観性(測定の実行可能性)を主張したのに対し、後者は、経済取引から生じる不確実性を排除するための客観性(測定の検証可能性)を主張したのである。

現代においてこれらの主張を比較・検討すれば、否定論者の「批判」(主張)は、本稿での考察からも明らかなように、必ずしも的確なものではない。それは、否定論者の「批判」には、形式・過去の慣習にとらわれ過ぎたことによる、企業会計に対する根本的な視点の欠落がみられるからである。その視点とは、「経済は動的なものである」という視点(経済的実質思考)である。

現代の会計実務においてはこの視点が重視され、アメリカにおいては財務会計審議会(Financial Accounting Standards Board: FASB)により、また国際的には国際会計基準委員会(International Accounting Standards Committee: IASC; 2001年4月よりInternational Accounting Standards Board: IASB)により、またこれらの影響を大きく受けたわが国では証券取引法のみならず商法までも取り込み、「時価評価」の導入が実現した(またその流れにある)。

その意味で現代の会計思潮は、「本質的に」、スプローズ＝ムーニッツが表明した試案の内容を補完し、具体化する方向にあるといえる。

以上の考察から稿者は、A R S 第 3 号を(第 1 号を含めて)、現代においても十分に再評価できるものとして、また現代の視点において、この歴史的文献は再評価されるべきものとして、認めるものである。

なお、本考察からも明らかなように、この文献を再評価

するにあたって必要な態度は、次の論稿内容の通りでなければならぬ。

「もともとAICPAの会計原則は現実の会計実務の中から公正妥当と認められる会計原則を得ようというのではなく（否定論者の立場：稿者付記）、公準を基盤において、理論的に首尾一貫した会計原則を導き出そうとするものであって、（…中略…：稿者）しかも、それは一部の利害関係者の立場に立って解釈された会計原則、歴史的・社会的に設定された制約をうけた会計原則（否定論者の立場：稿者、補足）ではなくて、「幅の広い（Broad）」見地から樹立されるものであるとされており、（…中略…：稿者）特定実体—リソース（resource）、富と、これに関する変動を測定し得るような原則を形成しようとしているのであるから、その方法にしたがって、理解し、批判しなければならないのであろう。<sup>(40)</sup>」

## 註

- (1) Robert T. Sprouse and Maurice Moonitz, "A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises" 1962, pp.63-83. 新井清光・佐藤孝一共訳著『アメリカ公認会計士協会会計公準と会計原則』中央経済社、1962年、pp.185-215.
- (2) 本稿は、先に掲載した、拙稿「『企業会計原則試案』に関する一考察—著者の主張とその現代的意義—」『日本企業経営学会学会誌第5号』、2002年、での考察を踏まえている。
- (3) 同上書、p.9の内容と、オハイオ州立大学のホームページ内にある、「会計学の殿堂」のデータを参考にした。なおこのサイトは、20世紀に活躍した会計専門家を称える事を目的として設立されたオハイオ州立大学の機関が、彼らの経歴を紹介することを目的に開いているホームページで、現在、63名に及ぶ各国（主としてアメリカ）の会計専門家について、その経歴が掲載されている（日本人学者では、井尻雄士氏の経歴を知ることができる）。  
(The Accounting Hall of Fame) <http://fisher.osu.edu/acctcmis/hof/>
- (4) *Ibid.*, p.63, 同上書p.189.
- (5) *Ibid.*, p.66, 同上書p.193.
- (6) *Ibid.*, p.63, 同上書p.189.
- (7) *Ibid.*, p.63, 同上書p.189.
- (8) *Ibid.*, p.63, 同上書p.189.
- (9) *Ibid.*, p.63, 同上書p.190.
- (10) *Ibid.*, p.60, 同上書p.185.
- (11) *Ibid.*, p.62, 同上書p.188.
- (12) *Ibid.*, p.77, 同上書pp.207-208.
- (13) 新井清光「AICPA「会計原則試案」をめぐる諸論評」『企業会計』第15巻第7号、p.35.
- (14) Maurice Moonitz, "The Basic Postulates of Accounting", 1961; A R S No.1 (『基本的会計公準論』：以下、A R S第1号と記す) p.6. 前掲書、p.38.
- (15) 例えばグレイディー氏は、氏の「論評」の中で、次のことを述べている。  
「当協会は、大幅な変更を企てる前に、あるいは少なくともそれとは別個に、現行の一般に親とめられた会計原則についての棚卸表を作りあげるべき責任を持っていることは明らかであるように思われる。」Robert T. Sprouse and Maurice Moonitz, *op.cit.*p.69, 同上書p.197.
- (16) 個別主要な論点は3点ある。第1は、棚卸資産の評価にあつ

て、取得原価を原則とするのかそれとも、それ以外の評価方法（時価など）を原則とするのか（実現の問題と関連）という点、第2は、有形固定資産の評価とりわけ、固定資産の再評価を時価で行うか否かという点、第3は、物価水準変動の影響額の評価額を財務諸表にどう反映させるかという点、である。

- (17) *Ibid.*, pp.12-13, 同上書pp.125-126.
- (18) Maurice Moonitz, *op.cit.*p.42, 同上書p.81.
- (19) *Ibid.*, p.47, 同上書p.87.
- (20) 以下で示す3つの内容は、著者が最も強調する点、と稿者が認めた箇所である。これらを抜粋した理由は、先に示した「客観性」と「保守主義」との関係が、著者の最も重視している「資産の測定」に言及した箇所ですべて述べられているからであり、A R S第1号から一貫して主張されている内容だからである。
- (21) Robert T. Sprouse and Maurice Moonitz, *op.cit.* pp.31-32, 同上書p.149.
- (22) *Ibid.*, pp.31-32, 同上書p.149.
- (23) *Ibid.*, p.32, 同上書pp.149-150.
- (24) *Ibid.*, p.61, 同上書p.187.
- (25) *Ibid.*, p.66, 同上書p.194.
- (26) *Ibid.*, p.75, 同上書p.205.
- (27) *Ibid.*, p.80, 同上書p.211.
- (28) *Ibid.*, p.81, 同上書p.212.
- (29) *Ibid.*, p.81, 同上書p.212.
- (30) *Ibid.*, p.81, 同上書p.213.
- (31) 動態論下における収益の認識基準とは実現主義のことを指す。具体的には、販売基準が原則となる。この場合、販売とは、次の2つの要件が満たされる行為を指す（飯野利夫著『財務会計論（第3版）』、同文館、1993年、p11-17.）。  
(1) 財貨または用役が提供されることおよび(2) 確定した対価を貨幣性資産で受け取ること（以下、省略）。  
その理論的根拠は主として、(1) 貨幣性資産の裏付けと(2) 客観的で検証可能な証拠を入手できることである。  
したがって、本稿で記した「厳格な客観的証拠」とは、この2つの理論的根拠のことである。
- (32) 拙稿「『基本的会計公準論』の現代的意義」『広島安芸女子大学経営学会誌第2号、2001年、pp.61-74.
- (33) Maurice Moonitz, *op.cit.*p.12, 同上書p.44.
- (34) Robert T. Sprouse and Maurice Moonitz, *op.cit.* p.15, 同上書p.128.
- (35) *Ibid.*, pp.11-12, 同上書p.124.
- (36) *Ibid.*, p.15, 同上書p.129.
- (37) *Ibid.*, p.65, 同上書p.192.
- (38) *Ibid.*, p.11, 同上書p.124. なお著者はこの記述に続き次のように述べている。「利益は企業実体の純資源の増加関数である。したがって利益の構成要素（収益、費用、利得ならびに損失）の測定は資産と負債の側における測定に依存しなければならない。」これはまさに、現代の（財務）会計の思潮でもある。その意味で、この見解が今から40年以上も前に主張されているということは、特筆すべきことであろう。
- (39) *Ibid.*, p.60, 同上書p.185.
- (40) 小倉栄一郎「AICPA時価評価論の現代的理解」『産業経理』第22巻第11号、p.54.  
なお、引用文中の下線と太字表記は稿者が施したものである。