

論文

『一般に公正妥当と認められる 企業会計の基準』の本旨と課題

八田 進二

キーワード

「一般に認められた」
会計連続通牒（ASR）
監査基準委員会報告書
公正な会計慣行

目次

1. はじめに一問題提起
2. 会計基準の一般的承認性の経緯
3. 監査基準の一般的承認性の経緯
4. わが国における「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」
5. 「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」の意義および課題

【注記】

【追記】

1. はじめに一問題提起

2008（平成 20）年 7 月 18 日、最高裁判所第 2 小法廷が下した、旧株式会社日本長期信用銀行（以下、長銀）の元頭取らに対する虚偽記載有価証券報告書提出罪および違法配当罪を否定する判断は、旧商法第 32 条第 2 項の「公正ナル会計慣行」（以下、「公正な会計慣行」と称す）の解釈に係る最高裁としての初めての判断であったことから、会計領域に身を置く者にとっては、極めて多くのインパクトを与えられたのである。

因みに、2002（平成 14）年 9 月 10 日に下された東京地裁での刑事第一審の判決では、銀行の不良債権処理に対して、銀行が継続して適用してきた税法基準を許容することなく、大蔵省が 1997（平成 9）年から銀行検査を行う職員向けに発した通達（資産査定通達）や事務連絡（関連ノンバンク事務連絡）が新基準であり、それこそが従うべき「唯一の」「公正な会計慣行」であるとの判断を下していたのである。ここにおいて、会計および監査上の問題として取り上げなければならないのは、まず、「公正な会計慣行」とは何なのかということ、そして、さらに、そうした「公正な会計慣行」について、「唯一」のものといった理解はありうるのか、ということである¹⁾。

そもそも、「公正な会計慣行」の概念が導入されたのは、1974（昭和 49）年の商法改正の時であった。そこでは、第一編総則の第五章商業帳簿において、まず、「財産及損益ノ状況ヲ明カニスル為会計帳簿及貸借対照表ヲ作ルコトヲ要ス」（昭和 49 年改正商法第 32 条第 1 項）と規定し、続けて、「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付イテハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」（同条第 2 項）と規定されていたのである。当時、この「公正な会計慣行」という会計に関する包括規定が新設された背景としては、「第 1 に、商法の会計制度と証券取引法会計との制度的統一性を実現すること、第 2 に、商法に規定されている強行規定の解釈指針という枠組みの中で、企業会計原則をはじめとする会計基準の法規範性を明確にすること」²⁾にあったとされる。というのも、昭和 49 年の商法改正では、別途、「株式会社の監査等に関する商法の特例等に関する法律」（商法特例法）が成立し、大会社と定義される株式会社については、その計算書類につき、証券取引法の監査制度に倣った形での会計監査人による監査を受けることが求められることになったのである。そのため、これら 2 つの法律の適用を受ける株式会社について、「商法と証券取引法とにおける会計基準が一致し、同一の会計基準に従って監査が行われることを明確にするための規定を商法に置くこと」³⁾が求められたのである。

わが国の場合、1949（昭和 24）年 7 月制定の「企業会計原則」の前文二の 1 において、会計原則の性格として「企業会計原則は、企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したものであって、必ずしも法令によって強制されなくても、すべての企業がその会計を処理するに当つて従わなければならない基準である。（傍線筆者挿入）」と規定されているように、法規範とは一線を異にしているのである。そのためか、会計および監査の世界では、長い間にわたり、この会計の基準が、法場で俎上の乗り、企業経営者もしくは監査人の法的責任追及の根拠とされることについては殆ど等閑視されていたように思われる。

しかし、今、企業会計の世界で問われていることは、適正な財務報告を支える根拠となる会計の基準とはいったい何を指すのか、といった極めて根源的な課題なのである。そこで、「会計のことは会

計に聞け」と言われるように、こうした会計基準の有り様について、法の立場での議論を鵜呑みにするのではなく、まさに、会計および監査の社会的存在意義を含めて、この「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」の本旨とそれが有する課題について考察することとする。

2. 会計基準の一般的承認性の経緯⁴⁾

周知のとおり、わが国の会計および監査制度の範ともされたアメリカにおいては、会計および監査行為を律する社会的な規範として、「一般に認められた会計原則 (Generally Accepted Accounting Principles ; GAAP)」および「一般に認められた監査基準 (Generally Accepted Auditing Standards ; GAAS)」と称されるものが、公認会計士による監査との深い関係を有しながら、その一般承認性が醸成されてきているのである。しかし、ここにいう修辭句としての「一般に認められた」との用語の意味する内容については、必ずしも明確な定義づけもなく、また、会計および監査関係者の間における共通認識が得られているとは言い難いのである。

それどころか、わが国においては、かかる用語に更に説明語句 (傍線筆者挿入) を加え、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」とか「一般に公正妥当と認められる監査の基準」といった表現の下、これが、実質的に法規範性を有しながら、現行の会計および監査制度において使用されているのである⁵⁾。そこで、かかる用語が会計および監査制度の中で用いられるようになった経緯について、簡単に振り返ることとする。

因みに、アメリカでの会計領域において「一般に認められた会計原則」といった用語が初めて登場したのは、1936年にアメリカ会計士協会 (American Institute of Accountants ; AIA) が出版した『独立会計士による財務諸表の検査』の中であるといわれている⁶⁾。しかし、実際にはその先駆として知られている、AIAの証券取引所協力特別委員会とニューヨーク証券取引所上場委員会との間で、1932年から1934年にかけて交わされた往復書簡⁷⁾において、すでに「認められた会計原則 (Accepted Principles of Accounting)」という用語が、監査報告書の標準様式の文例中に見出されるのである。

この点については Zeff の指摘⁸⁾ にもあるように、「認められた会計原則」および「会計原則」という用語を公認会計士の業務上の術語として取り入れたということ、すなわち現実の会計および監査制度として具体的実践の中に導入されることとなったということであり、その後の発展にとり極めて大きな意義をもっているものと解されている。つまり、アメリカでは、同時期の1933年の連邦証券法 (Federal Securities Act of 1933) と1934年の連邦証券取引所法 (Federal Securities and Exchange Act of 1934) の制定により、上場会社に対して、公認会計士による財務諸表の監査を義務づけるとともに、連邦政府の新たな行政執行機関として、1934年に証券取引委員会 (Securities and Exchange Commission ; SEC) を設置し、会計の用語と会計方式を設定する権限を付与したのである。

しかし、実際には、「会計原則を開発し、相違をなくすことは日々の実務においてその問題を直接扱っている会計職業人にまかせ、証券取引委員会は彼らに協力すべきである」⁹⁾ という意向が尊重され、1938年に公表されたSECの会計連続通牒 (Accounting Series Release ; ASR) 第4号で、財務諸表は「実質的な権威のある支持 (Substantial Authoritative Support)」のある会計原則に準拠しな

なければならないことを規定するとともに、会計専門職団体（つまり、当時の AIA と、後のアメリカ公認会計士協会（American Institute of Certified Public Accountants；AICPA）¹⁰⁾）が設定する会計書基準を SEC が追認する形でその権威づけを行い、直接自身の手で作成することを回避してきているのである。

こうした会計基準の設定に関しては、その後、AICPA の内部機関であった会計原則審議会（Accounting Principles Board；POB）から会計基準の設定作業を引き継いで 1973 年に創設された財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board；FASB）¹¹⁾ が設定する基準書等についても、SEC は同様に、同年公表の ASR 第 150 号において、「実質的な権威のある支持」を保証することで、その権威づけを再確認している。これは、会計原則に対する一般承認性を SEC の権威づけといったメカニズムの中で認識しようとするもので、1938 年の ASR 第 4 号以来の一貫した姿勢であるといえる。そしてこのことは、会計諸基準の設定機関の変遷はあるものの、FASB の活動自体が、AICPA の理事会の指令の下で始まったという経緯を振り返るならば、GAAP のもつ一般承認性というものの源泉は、SEC の行う「実質的な権威のある支持」という語句に代替される、GAAP 設定母体としての職業会計士自体、すなわち会計プロフェッション自体の公的認知に深いかわりをもったものであると解されるのである。それは、SEC がいう「実質的な権威のある支持」が一体何を意味するかについては、「確定的に限定されていない」¹²⁾ という根源的な課題とも相関するのである。

3. 監査基準の一般的承認性の経緯

一方、財務諸表が GAAP に準拠しているかどうかを検証し、もって財務諸表に信頼性を付与する監査活動の規範として「一般に認められた監査基準」が措定されている。そして、Carey の説明¹³⁾ にもあるように、少なくとも、20 世紀までのアメリカの場合、これら GAAS の設定主体は、常に、会計プロフェッションとしての職業会計士の団体であり、そこでの一連の監査手続書や監査基準書等が、具体的に AICPA のメンバーによって支持されることで、その一般承認性を保証しようとする構図をとってきたのである¹⁴⁾。

しかし、監査基準の一般承認性というものの発端は、「SEC が 1940 年に発足させた規則 S-X を、よく引用されてきたマッケソン・アンド・ロビンス事件を教訓として 1941 年に改正して公認会計士の監査は『一般に認められた監査の基準』によるべきであるという規定を追加」¹⁵⁾ した点に見出される。同時に SEC は、ASR 第 21 号（Feb. 5, 1941）の中で、「一般に認められた」監査手続の内容に関して、「熟練の会計士が通常採用する監査手続と、各種の会計団体や法的権限を有する政府機関の様な権威ある諸団体によって表明された監査手続」を念頭に置いている旨の指摘をするだけで、「一般に認められた」という場合の実質的意味内容や要件等については、会計原則同様、直截的には明示していないのである。しかし、AIA が、かかる規則 S-X の修正の際、短文式監査報告書の標準様式に付加的文言として、「一般に認められた監査基準に準拠して…」といった一文を追加したことから¹⁶⁾、監査実践の場において、会計プロフェッションの権威の基盤として、きわめて象徴的色彩を帯びて捉えられることとなったのである。

このように、会計原則と監査基準の双方に関せられた「一般に認められた」という用語の概念は、その起源は異なるものの、共に明瞭に定義されないままになっているということ、それは裏を返すならば、背後に専門職業会計士という会計プロフェッションの存在を制度的に認知・措定し、それらの社会的権威を保証することで私的統制を確保させようとする強い期待が込められているからに他ならないものと解されるのである¹⁷⁾。

したがって、監査の機能的側面、すなわち、監査の社会に対する働きという観点から再考するならば、会計原則や監査基準が真に有効に機能するためには、会計プロフェッションが社会的に承認されることが必須の要件であると同時に、その前提条件として、会計プロフェッションの側において十分な自己統治ないしは自主規制が完遂されなければならないものと解される¹⁸⁾。

4. わが国における「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」

ところで、わが国の場合、長年にわたり、この「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」の実質的な内容については、会計および監査の研究領域においてもほとんど議論されることはなかった。それどころか、1991（平成3）年12月に監査基準が大改訂され、特に、監査実施準則についての純化が大幅に行われたことで、「今後、日本公認会計士協会が、自主規制機関として公正な会計慣行を踏まえ、会員に対して遵守すべき具体的な指針を示す役割を担うことが一層期待されるので、その組織の整備、拡充等適切な諸施策を講じていく必要がある。」（「監査基準、監査実施準則及び監査報告準則の改訂について」の四）。と述べられたことを受けて、翌1992（平成4）年に、日本公認会計士協会において設置された監査基準委員会が「監査基準委員会報告書」の名の下、実質的に、「監査基準」を補完するための監査上の実務指針を策定するようになったのである。そこで、2003（平成15）年3月公表の「監査基準委員会報告書」第24号「監査報告」の「監査の基準」の項に関する〔付録1〕では、「我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準の例示」¹⁹⁾を示すとともに、別途、「監査人の判断の基準」の項において「企業会計の基準には、監査対象の財務諸表に適用される会計基準、会計処理に関する指針及び一般に認められる会計実務慣行を含んでいる。」と規定し、この企業会計の基準については、〔付録2〕として下記のように「我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の例示」を掲載していたのである。

〔付録2〕

我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の例示

1. 企業会計審議会又は企業会計基準委員会から公表された会計基準
2. 企業会計基準委員会から公表された企業会計適用指針及び実務対応報告
3. 日本公認会計士協会から公表された会計制度委員会等の実務指針及びQ&A
4. 一般に認められる会計実務慣行

財務諸表の適正性に関する判断を行うに当たり、実務の参考になるもの

- ・日本公認会計士協会の委員会研究報告（会計に関するもの）
- ・国際的に認められた会計基準
- ・税法（法人税法等の規定のうち会計上も妥当と認められるもの）
- ・会計に関する権威のある文献

ところで、本来、会計基準とは財務諸表の作成者における会計処理の原則および手続等を規定するものであり、監査人は、その同じ会計基準を用いて、当該財務諸表の適正性を判断するのである。したがって、監査人の行動の規範としての監査基準とは、自ずから社会規範としての位置付けは異なるものであり、これを監査実務指針と同様に、日本公認会計士協会の監査基準委員会報告書の中で取り上げるということには、疑念を感じざるを得ない。そうした懸念もあってか、2011（平成 23）年 12 月公表の新起草方針に基づく監査基準委員会報告書では、この「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」なる表現を全面的に廃止し、代わって、監査基準委員会報告書 200「財務諸表監査における総括的な目的」の A5 項では、「適用される財務報告の枠組み」という概念を採用し、「適用される財務報告の枠組みは、多くの場合、認知されている会計基準設定主体が設定する財務報告の基準（例えば、企業会計基準委員会が設定する企業会計基準、指定国際会計基準、又は国際会計基準審議会が公表する国際会計基準）、又は法令等により要求される事項で構成されている。」との説明を施している。いずれにしても、わが国の場合、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」の実質について何らの検討ないしは考察も踏まえることなく、日本公認会計士協会が監査基準委員会報告書の中で、付録という形であれ、唐突に、「我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の例示」を示したことは、極めて多くの問題があったといわざるを得ない。とりわけ、監査人の判断の基礎となる会計基準の範囲をこのようにきわめて広範囲なものと解することにより、監査人の責任の範囲がほぼ無制限に拡大されてしまう恐れがあったのである。このような配慮もなく、広範囲にわたる会計基準を例示列挙することができたのは、わが国の場合、監査人の法的な責任が問われる場面がそれまでほとんど無かったことで、会計基準というものに対する理解が極めて安易になされていたことの証左といえるであろう。

しかし、その後のわが国における監査環境をみれば明らかなように、監査人の責任を問う訴訟での中核的テーマは、被監査会社が準拠すべき会計基準に対する監査人の判断の当否に係るものが大半であるという事実なのである。

5. 「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」の意義および課題

会計の基準に関して、2005（平成 17）年 7 月制定の会社法第 431 条では、従来の「公正な会計慣行を斟酌すべし」とする表現に代えて、「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。（傍線筆者挿入）」と規定されることとなった。従来の規定は、商法の総則の中の条文（第 32 条第 2 項）として規定されていたことから、会社法と異なり、その適用対象がすべての商人ということで範囲も広く、また、会計上用いられていた企業会計の基準との関係も曖昧な

ものであった。

それに対して、会社法の規定は、「基準」と「慣行」の違いはあるものの、基本的に、これまで証券取引法（現在の金融商品取引法）の下で行われてきた会計および監査実務を全面的に受け入れる形で表記となっているものと解することができる。ただ、この会社法を受けて制定されている会社計算規則第3条（会計慣行のしん酌）では、「この省令の用語の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならない。」と規定しており、実質的な意味合いからは、従来の公正な会計慣行斟酌規定と変わるところはないものと解される。

しかし、ここで明らかになったことは、会社法に言う「企業会計の慣行」というのは、明らかに、「企業会計の基準」よりも広範な概念であるということである。加えて、旧来使用されていた「公正な」というのは、「一般に公正妥当と認められる」という意味と同義であることを含意しているものと解される。

すでに見たように、そもそも、会計の世界では、個々の会計処理ないしは判断に際して準拠すべき会計基準の一般的承認性を付与する用語として、「一般に認められた」ないしは「一般に公正妥当と認められる」という表現を用いてきており、その結果、認められることとなる個々の会計処理基準等が複数存在することが当然に想定されるのである。そのことは、奇しくも、上記の監査基準委員会報告書第24号の〔付録2〕でも示されていた考え方からも首肯されるところである。但し、その総体としての企業会計の基準の実態ないしは中身については、個別の会計基準として、別途、議論されなければならない問題であるといえる。

それにも拘らず、法の世界、とりわけ、これまでに示された具体的に会計処理の当否を問う訴訟をみる限り²⁰⁾、問題とされた個別の会計処理の判断等を問う際に、その処理は、当時の「唯一の」会計慣行であったか否かといった表現をもって、法的責任の追及がなされるのが通例である。しかし、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」自体が、個別の会計処理基準等の総体を示す用語であり、法律的には、それよりもさらに広範な概念である「会計慣行」という表現を用いていることから、これをもって、「唯一の」という捉え方自体、会計的には、全く受け入れられない考え方であるといわざるを得ない。こうした理解に対して、「2つも、3つもルールが併存するという概念自体があり得ないのではないか」²¹⁾といった疑問も発せられているが、そこでいう、ルールとは、まさに、個別の具体的な会計処理基準のことを指しており、その全体を総称する「会計慣行」と、個別の会計処理基準とを混同したものであり、まったく次元の異なる概念であることを理解しなければならないであろう。

今問われなければならない人は、健全な経済社会を支えるインフラとしての会計および監査の機能が、社会の人々に正しく理解されていないのではないか、ということである。会計とは、企業の経済的実態を忠実に描写することであると解するならば、個々の企業の特異性ないしは置かれている環境等の違いにより、認められている会計処理基準の中で、当該企業にとって最適の会計処理方法を選択して適用することが求められる。そうすることではじめて、当該企業の真実な財務報告を可能とする

のであり、それを支える基盤として、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」が存在するのである。

したがって、個別の環境ないしは企業の特事情等を等閑視して、形式的ないしは一律的に、ある特定の会計処理方法のみを強制することは、法的な安定性といった視点からは容認されることがあるにしても、会計本来の役割とは相いれないものである。然しながら、昨今の会計および監査を取り巻く環境の中で、具体的に訴訟を通じて議論されてきている会計基準に対する理解において、余りにも、会計的視点を軽視ないしは無視した議論が蔓延しているように思われる。こうした法の世界主導型の会計社会というものを黙認し続けることは、明らかに、会計および監査の危機であるといわざるを得ない。こうした危機を克服するためにも、すべての会計および監査関係者が、この「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」の実質について、今こそ共通理解が得られるための取り組みを始めるべきものと思われる。

【注記】

- 1) 長銀の破綻に伴って提起された裁判の中で、特に、「公正な会計慣行」に関する議論として、会計的視点からみて、示唆に富む指摘のみられる文書および書籍として、次のものが挙げられる。会計制度監視機構「『公正なる会計慣行』とはなにか—会計判断調査委員会の設置を目指して—」2009年7月7日。国広正『修羅場の経営責任』文春新書、2011年、99-195頁。

- 2) 片木晴彦「Ⅱ 公正妥当と認められる会計慣行および会計基準」『商事法務』No.1974(2012.8.25)、13頁。

- 3) 大蔵省企業会計審議会報告「商法と企業会計原則との調整について」昭和44年12月16日。本報告書に関しては、有価証券報告書提出会社ではなく、商法特例法上の大会社であったビックカメラの課徴金審判事件（平成21年）を題材として、以下のような疑問が発せられている。

「この報告書では有価証券報告書提出会社というものと中小会社、この2つが出てくるのです。それぞれについて、どういう会計処理、どういうものが公正なる会計慣行と見る余地があるのかということには触れられているのですが、あえて、有価証券報告書提出会社ではない、しかし、大会社というタイプの会社には言及されていないわけです。その研究会の委員の方々の顔ぶれを考えると、気が付かなかったはずはないわけで、気づいたけれど書いていないのだと思います。このことは、おそらくそれは非常に難しい問題だから、あえて書いていないのではないかと私なんかは思うのです。

そういうわけで、商法特例法上の大会社は有価証券報告書提出会社に近い会計処理をすることが商法特例法の観点から要求されていたのか、それとも、そうではなく、やはり有価証券報告書提出会社ではないということが大きな分水嶺になるのかが問題になるわけです。その点を証券取引等監視委員会は、おそらく意識しないで、これは有価証券報告書提出会社と同じように扱っていいと思って、課徴金納付命令を当初出したのではないかと思われるわけですが、本当にそれでいいのかという点が気になるわけです。」（弥永真生発言『「公正なる会計慣行」の論点整理—公認会計士と弁護士の認識の違い—』日本公認会計士協会近畿会・大阪弁護士会、平成24年6月、25頁。）

- 4) 本節での議論に関しては、次の拙稿での検討を基礎にしている。八田進二「監査が『社会的な受容を得る』ことの意味」『経済系』（関東学院大学経済学会）第138集（1984年1月25日）、68-77頁。
- 5) 「財務諸表等の監査証明に関する内閣府令」（最終改正 平成24年2月15日内閣府令第4号）では、監査報告書等の記載事項（第4条）において、次のような規定を置いている（なお、文中の下線は、筆者挿入）。

まず、監査報告書に記載すべき事項の中の「監査を実施した公認会計士又は監査法人の責任」（第1項一号のハ）を受けて、当該責任事項として、「監査が一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して行われた旨」（第4項二号）の記載を求めている。さらに、「監査の対象となった財務諸表等が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して当該財務諸表に係る事業年度（連結財務諸表の場合には、

連結会計年度、以下同じ。)の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかについての意見」(第1項一号の二)を監査人の意見として記載すべきとしている。

なお、2006(平成18)年制定の金融商品取引法第193条では、「この法律の規定により提出される貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する書類は、内閣総理大臣が一般に公正妥当であると認められるところに従つて内閣府令で定める用語、様式及び作成方法により、これを作成しなければならない。」と規定しているが、ここにいう、財務計算に関する書類の作成方法に関する内閣府令として、以下の規則があり、これらの規則において、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」という表現が用いられているのである。

「財務諸表等の用語、様式および作成方法に関する規則」(昭和38年大蔵省令第59号)

「連結財務諸表等の用語、様式および作成方法に関する規則」(昭和51年大蔵省令第28号)

「中間財務諸表等の用語、様式および作成方法に関する規則」(昭和52年大蔵省令第38号)

「中間連結財務諸表等の用語、様式および作成方法に関する規則」(平成11年大蔵省令第24号)

「四半期財務諸表等の用語、様式および作成方法に関する規則」(平成19年内閣府令第63号)

「四半期連結財務諸表等の用語、様式および作成方法に関する規則」(平成19年内閣府令第64号)

- 6) American Institute of Accountants (AIA), *Examination of Financial Statements by Independent Public Accountant*, 1936. (加藤盛弘他訳『会計原則の展開』第4章に所収、森山書店、1981年、105-149頁。)
- 7) 当時のAIAの委員会の会長であったGeorge O. Mayの名を冠して「メイ書簡」と呼ばれている。AIA, *Audits of Corporate Accounts*, 1934. (同上訳書の第3章に所収。なお、メイ書簡の詳しい経緯については、次の文献に詳しい。青柳文司『会計士会計学 [改訂増補版]』同文館、1969年、第八章、248-265頁。)
- 8) Stephen A. Zeff, *Forging Accounting Principles in Five Countries*, 1971. Authur Andersen & Co. Lecture Series, p.124.
- 9) Carman G. Blough, "Development of Accounting Principles in the United States", *Berkley Symposium on the Foundations of Financial Accounting*, University of California, Berkley, 1967, p.5. (同上訳書の第7章に所収、173頁。)
- 10) AIAは、1957年にアメリカ公認会計士協会(American Institute of Certified Public Accountants)に改称され、現在に至っている。
- 11) FASB設置の経緯については、次の文献に詳しい。AICPA, *Report of the Study of Establishing Accounting Principles*, 1972. (鳥羽至英・橋本尚共訳『会計原則と監査基準の設定主体』に所収、白桃書房、1997年、29-159頁。)
- 12) 小森瞭一「『一般に認められた会計原則』設定のメカニズム」『会計』第115巻第3号(1980年3月)、61頁。
- 13) John L. Carey, *The Rise of the Accounting Profession: From Technician to Professional 1986-1936*, AICPA, Inc., 1969, p.135.
- 14) アメリカの場合、2002年7月制定の「2002年サーベインズ・オックスー法」(通称、「企業改革法」)において、新たに、会計事務所の監視等の役割をもった非政府組織の新たな機関として、公開企業会計監視委員会(Public Company Accounting Oversight Board; PCAOB)を設置し(同法101条)、監査、品質管理、倫理、独立性その他監査報告書の作成に関する基準の設定権限が付与されることとなった(同法101条(c))。これにより、1978年以来、監査基準書の公表を行ってきたAICPAの中に設置された監査基準設定機関である監査基準審議会(Auditing Standards Board; ASB)は、監査基準の設定権限を実質的に失うこととなった。そのため、現在では、ASBは、非公開会社向けの監査基準書の公表を行う機関となっている。
- 15) 忠 佐市「FASB会計基準と『企業会計原則』」『会計』第107巻第5号(昭和50年5月)、122頁。
- 16) John L. Carey, *The Rise of the Accounting Profession: To Responsibility and Authority 1937-1969*, AICPA, Inc., 1970, p.154.

- 17) こうした理解については、次の文献に追うところが大きい。村瀬義祐『現代会計の基礎』森山書店、1981年、第2章(7-113頁)。
- 18) 会計プロフェッションが社会的に認知され、監査業務を独占的に担当することを可能にするための理論的基礎として、会計プロフェッションにおける厳格な自主規制があることを論じた次の拙著を参照されたい。八田進二『公認会計士倫理読本』財経詳報社、平成16年、第2章(21-34頁)。
- 19) 「監査基準委員会報告書」第24号(2003年3月)の[付録1]は以下のとおりである。なお、この第24号は、2011(平成23)年12月公表の、新起草方針に基づく監査基準委員会報告書等の公表により、ほぼ全面的に廃止となったが、2010(平成22)年3月改訂の監査基準の「前文 二の1」では、「我が国の監査の基準の体系としては、平成3年の監査基準の改訂において、監査基準では原則的な規定を定め、監査基準を具体化した実務的・詳細な規定は日本公認会計士協会の指針(監査実務指針)に委ね、両者により我が国における一般に公正妥当と認められる監査の基準とすることが適当とされたところである。」として、この監査基準委員会報告書を正式にわが国における「一般に公正妥当と認められる監査の基準」の範疇に含めている。

【付録1】

我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準の例示

1. 企業会計審議会から公表された監査基準
2. 日本公認会計士協会の指針
 - ・ 監査基準委員会報告書
 - ・ 監査委員会報告(監査第一委員会報告及び監査第二委員会報告を含む。監査に関するもの)
 - ・ 業種別監査委員会報告及び銀行等監査特別委員会報告(監査に関するもの)
 - ・ IT委員会報告(監査に関するもの)
3. 一般に認められる監査実務慣行

なお、明確な監査の基準がない場合、監査人が監査を実施するに当たり、実務の参考になるものとしては、例えば次のものがある。

- ・ 日本公認会計士協会委員会報告に関するQ&A又は解説(監査に関するもの)
- ・ 日本公認会計士協会の委員会法研究報告(監査に関するもの)
- ・ 国際監査基準
- ・ 監査に関する権威のある文献

- 20) 「公正な会計慣行」を基軸として、会計処理判断の違法性等が問われた訴訟に関して、これを法と会計の両者の立場から検討したものとして、次の書籍が挙げられる。日本公認会計士協会近畿会・大阪弁護士会、『「公正なる会計慣行」の論点整理—公認会計士と弁護士の認識の違い—』平成24年6月。また、会計および監査に対する法律家の考えの一端を知ることのできるような、次の書籍もある。山口利昭『法の世界からみた「会計監査」—弁護士と会計士のわかりあえないミゾを考える』同文館出版、2013年。
- 21) 会計慣行は唯一のものなのか、それとも、複数併存するのかといった問題を捉えて、「やはり、唯一のルールとかルールが併存しているという言い方は裁判の中に出てきますけれども、これはいかにも法律家らしい発想なのです。会計基準というものを法に近いものと捉えたら、唯一かどうかという問題とか併存するという問題になるのですが、例えば今申し上げたように、解釈も含めて全部を含めて会計基準と捉えるのだったら、もっともっと幅の広いものであって、2つも、3つもルールが併存するという概念自体があり得ないのではないかなと。要するに、幅のあるものであって、その幅の範囲かどうかという問題だけをとりえればいいのではないかなと思うのですが、その辺はちょっと、個人的な疑問です。」(山口利昭発言『「公正なる会計慣行」の論点整理—公認会計士と弁護士の認識の違い—』日本公認会計士協会近畿会・大阪弁護士会、平成24年6月、25頁。)との発言がみられる。しかし、ここでの大きな誤解は、発言に言う「ルール」とは、個別の具体的会計処理の方法を言おうとしているにもかかわらず、これを、それらの全体補包含する会計基準と同列に扱っているために生じている誤解なのである。つまり、例示として、棚卸資産の評価を正しく行うべしとするのは、棚卸資産に関する会計基準の基本的考えであり、

そのための具体的評価方法として、現時点で認められた方法として移動平均法、先入先出法等があり、個別の企業が、そのいずれの評価方法を採用するかは任意であり、その結果、いずれの会計処理も適切であると捉えられることから、当然に、そうした処理は、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に準拠しているとされるのである。つまり、当該発言に言う「ルール」とは、まさに、ここでの複数ある具体的な評価方法を指していると解されるのであり、それらが併存していることに何らの違和感もないのである。

【追記】

東海幹夫先生の退任記念号での末席を汚させていただく機会を得たことに、心よりの感謝と喜びを感じています。東海先生との出会いは、2001年に経営学部メンバーに加わった時であり、丁度、会計および監査を取り巻く環境が内外ともに劇的な変化が始まった時でした。そこで、東海先生のご尽力を得て、青山学院大学からの会計に関する最先端の情報発信を目途として、2003年7月に、第1回「青山学院 会計サミット」の開催を企画し、成功裏に導いたことを大変懐かしく思い出しています。また、東海先生とは、今は亡き飯野利夫先生を囲んでの楽しい時間を共有させていただいたことに、心よりの感謝を申し上げます。本当にありがとうございました。