

会計における統一性

山 田 勲

はじめに

- I 統一性思考の芽生え
 - II 会計原則の統一性
 - 1 初期の態様
 - 2 第2期の態様
 - III 統一性の新しい動き
- おわりに

はじめに

財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board, 以後 FASB という）は、1972 年以降財務会計概念ステートメントを第 1 号から第 6 号まで発表してきた。これらは会計基準の理論的枠組みとして、目的・規準体系から財務会計の規範的構造を設定したものであった¹⁾。それは実務の指針たる会計基準を演繹的に導出するための基礎であるとされた（FASB, 1976, p.2）。会計基準の設定は、これまで国家政策の影響を少なからず受けてきた²⁾。しかし、財務会計概念ステートメントが理論的枠組みとして正しく機能するとすれば、今後の財務会計基準は首尾一貫した形で設定されるであろうと期待される。その発表以前では、このような理論的枠組みがなく、それまでの財務会計基準はケース・バイ・ケースで設定されてきたといえる³⁾。このため、首尾一貫性に欠ける財務会計基準を統一化すべきであるとか、ディスクロージャーの観点から比較可能性を増大させるために、会計基準をどのように統一

化したらいいかという点について広く議論され、会計基準の統一化についていろいろな観点からの議論が行われてきた (Sprouse, R., 1978, p. 71)。この小論では、会計基準の統一性についてどのように展開されてきたかを州際通商法が成立した 1887 年から財務会計概念ステートメントが発表された 1976 年ごろまでにわたって考察する。

I 統一性思考の芽生え

会計における統一性が問題とされるようになったのは、1887 年州際通商法 (Interstate Commerce Law, 以後 ICL という) が成立してからであったとされている (Merino, B. D., & Coe, T. L., 1978, p. 63)。この法律により州際通商委員会 (Interstate Commerce Committee, 以後 ICC という) が設置され、輸送業者に対する規制権限が ICC に与えられた。しかし、1900 年以前では、ICC は産業規制の具体的な施策を執行しなかったといわれている (U.S. Congress House, 1902, p. 533)。1906 年に、ICL が改正され、ICC は規制産業 (輸送業) における統一的会計システムの設定に対する権限を付与された。そして、ICC はすべての鉄道業者に対して年次報告書を公表するよう要請した。その作成にあたっては、ICC によって指示・承認された勘定に準拠しなかった場合は、その年次報告書は違法とされた (American Association of Public Accountants, 1906, p. 37)。当時職業会計士の大部分はこのような ICC の要請を受け入れたが、その要請が会計の統一化を意図したものであったとはかれらに理解されなかった。このため、会計の統一化に対して何らの疑問も抱かれなかった (Calvert, J. F., 1908, p. 229)。

ICC の活動が当初統一的会計方法の規程集 (Rule-making book) を作成しようということに主眼はなく、輸送設備の減価償却費が営業コストであるかどうかという素朴な基礎的会計問題に集中していた。また、職業会計士の独立監査も強制されるまでに至らなかった。その後、ICC は減価償却方法

について一つの方法（定額法）を要請したことから、米国公認会計士協会（American Association of Public Accountants, 以後 AAPA という）から ICC の活動に対して反撥を招くことになった。企業活動の不確実性や企業環境の諸状況の違いがあるにもかかわらず、すべての企業が同一の会計処理方法を採用するということは不公正であり、またそのような会計処理方法の採用によって作成される情報は結果として誤解を招くことになるとして、AAPA は ICC の要請に反対した（Catvert, J. F., 1908, pp. 229-233）。

1916 年には、Hurley, E. N.⁴⁾ が与信業者に対してつぎのような提案をした（Hurley, E. N., 1916, p. 175）。

- 1 すべての与信目的のために標準的な財務諸表様式が開発されなければならない。
- 2 すべての資産の評価および負債の確定のための一連のルールが設定されなければならない。
- 3 与信業者が受け取るすべての計算書類は、連邦準備制度理事会（Federal Reserve Board, 以後 FRB という）または連邦準備制度加盟銀行に登録された会計士によって検証されなければならない。

これら三つの提案は、要するに統一化の範囲について原価に関する勘定システムから全体の会計システムへの拡大と会計士について連邦準備制度加盟銀行への登録制の 2 点を提案したものであった。

これらに対して、AAPA は何らの対応策も打ち出さなかったが、FRB は「統一会計（Uniform Accounting）」（後に「貸借対照表監査を準備するために確認された諸方法〔Approved Methods for Preparation of Balance Sheet Audits〕」というタイトルに改められた。）を発表した（Demond, C. W., 1951, p. 140）。これによって、FRB は会計と監査の基準を作成する最初の作業に取り掛ったと思われたが、Price Waterhouse 会計事務所の内部統制討議資料（Internal control memorandum）をそのまま利用したものであった。このため、この討議資料は会計基準の統一性を取りあげたものではなかったことから統一化へ何ら貢献しな

かったといえよう (Merino, B. D., & Coe, T. L., 1978, p. 65)。当時適用された会計方法には、かなりの多様性が認められており、多くの事柄が実務家の専門家としての判断に委ねられていた。

これまで考察したように、1889年のICC成立から1916年の統一会計発表当時までは、主にICCを中心とした統一性思考は規制産業の勘定分類とか官庁会計 (Municipal Accounting) という領域において芽生えてきた。しかし、会計基準または会計実務における統一性思考は、内国歳入委員会 (Internal Revenue Committee, 以後IRCという) のもとで公表された規程集の中から窺い知ることができよう (IRC, 1954, § 1446-1(a)(2))。

「すべての納税者に対して定められた統一的な会計方法はないものと了解されている。どの納税者も自分の判断で自分の要求に最も適当であるような様式と体系を採用しなければならない。しかしながら、コミッショナーの見解で所得に影響することが明白でないならば、その会計方法は承認されない。

特定の事業 (trade or business) において容認された事象決定要素 (conditions) または慣習 (practices) に従って首尾一貫して適用された一般に認められた会計基準を反映するような会計方法は、つぎの条件つきで所得に影響を与えることが明白であるものと通常みなされる。その条件とは、収益および費用項目がすべて毎年首尾一貫して扱われることである。」

このように、ICCさらにIRCの状況から判断すると、営利企業においては会計基準を統一化しようとする試みはなかったといえる。

II 会計原則の統一性

1 初期の態様

1929年の証券市場崩壊を契機として、政治家が会計原則の統一性を主張

するようになった。その発端はある上院議員がニューヨーク証券取引所にメッセージを送ったことであったといわれている。そのメッセージはつぎのようであった（The Chronicle, 1933, p. 581）。

「ニューヨーク証券取引所の本日の取引状況から明らかなことは、1立会期間における株価下落額を制限するルールを緊急に採用することが絶対必要である。米国は今日起こったことが繰り返された場合、その結果に耐えられる程に十分準備されていない。このため、1立会期間での一定の合理的な金額で株価下落額（depreciation）を設定するルールが採用され公布されない場合には、証券取引所の完全な取引停止かまたは政府の監督下に証券取引所を設置するかのいずれかの可能な成果をもたらすために、その改革運動がすぐ開始されるだろう。」

1929年における証券市場の崩壊は非常に多くの投資家に損害を与えた程に、株価の急激な下落を伴った。この崩壊には、いくつかの理由が考えられたが、政府は証券諸法（1933年証券法と1934年取引所法）を制定して、崩壊理由とされた財務報告書の判断上の誤りや不正を防止できらるであろうとした（Merino, B. D., & Coe, T. L., 1978, p. 272）。当時の政府は財務報告書の写実的正確性（Photographic accuracy）を追求するあまり、最も効果的な矯正法として会計基準の統一性を要求するようになった。政府は証券諸法により証券取引委員会（Securities and Exchange Committee, 以後SECという）に会計基準の設定権限を与え、その目標達成を目論んだ⁵⁾（SEC, 1938, p. 5, 加藤他訳, 161頁）。

一方、有力な会計士であった May, G. O. は企業環境の不確実性という理由から財務報告書における現実性について反対を表明した（May, G. O., 1933, p. 8）し、会計士の団体である米国会計士協会（American Institute of Accountants, 以後AIAという）もニューヨーク証券取引所との書簡の中で、貸借対照表が時には大きな誤差を含んだ意見の反映であると指摘した（AIA, 1934, p. 34）。そして、AIAは上場会社に対して広範な会計方法の中から一つの会

計方法を選択することには同意したが、その反面、ニューヨーク証券取引所は選択した会計方法を開示させ、関係者への告知なしにはその変更をさせないよう、上場会社に対して要請すべきであると、AIAはニューヨーク証券取引所に提案した。この提案はまさにいったん選択した会計方法の継続適用、すなわち首尾一貫性（consistency）を要求すると共に、それを開示させることによりあまり望ましくないと思われる会計実務を排除しようとする狙いであった。AIAとニューヨーク証券取引所は会計実務の統一性というよりも、いったん適用した会計方法の首尾一貫性を追求しようとしたことから、会計方法が首尾一貫して適用されているかどうか、またその方法が正当な会計基準（Good Accounting Standards）——社会通念上受け入れられる会計基準——に調和しているかどうかという2点に関する会計監査人の意見表明を重視した（AIA, 1934, pp.7-8）。

また、米国会計学会（American Accountants Association, 以後AAAという）も同様の立場を表明した（AAA, 1936, p.188）。

「営利企業が多種多様であるため、どの企業にも適用しうる基準というものにはそれぞれの企業固有の特徴と共に、業界の特徴をも容認するようなものでなければならない。完全な形式を持った基本的な基準というものは適当な解釈指針（explanations）、付帯事項（extensions）、制約事項（qualifications）などを具備していなければならないといえよう。」

このように、AAAもまた営利企業の多様性および基準の本質という点から会計基準の統一性が実現不可能であろうと指摘した程である。AIAはニューヨーク証券取引所との書簡以後も同様の意図のもとで活動し、数年後の1937年には会計手続委員会（Committee on Accounting Procedures, 以後CAPという）を設置した。CAPは最初につぎのような目標を掲げた（CAP, 1939, p.139）。

「目標はまず現在の実務状況における特別なトピックスに注目し、可能な場合にはある程度承認を受けている代替的会計手続の中で優れたものを意

見（Opinions）という形で推薦すると同時に、逆の場合には認められない会計手続として表明するものとする。」

CAPはこのような目標を達成するために、会計調査公報（Accounting Research Bulletin, 以後ARBという）を発表することにした。ARBの第1号は1941年に発表され、CAPの解散までにそれは全部で51号にもなった⁶⁾。これらはその時々注目された特定の会計問題において何が優れた会計手続であるかに関する見解を表明したものであった。しかし、代替的会計手続がそれぞれメリットを持っている場合には当該論点について説明し、選択の余地を縮小するための手段を用意しようとした。CAPの問題解決アプローチは、このようなことから「ピース・ミール（piece meal）」とか「現実的」なものと呼ばれていた。ARBは1938年にSECによって公表された会計連続通牒（Accounting Series Release, 以後ASRという）No. 4（SEC, 1938, p. 5, 加藤訳, 161頁）によれば、扱われたテーマに関する権威あるものとみなされた。したがって、CAPの目標（特定問題の解決および代替的会計方法の選択余地の縮小）の設定によって、会計基準の統一性はいく分背後に追いやられてしまったといえよう。

2 第2期の態様

会計原則の設定に関する対応について、調査計画特別委員会⁷⁾（Special Committee on Research Projects, 以後SCRПという）はAICPA（AIAの後身）理事会への報告書の中で、つぎのような勧告を明らかにした（SCRП, 1958, p. 62）。

「財務会計領域におけるAICPAの一般的目的は、会員およびその他の人びとの指針とするために、一般に認められた会計原則を形づくっているものが何であるかを文書にて明らかにしなければならない。」

このことは現行の会計実務を精査する以上のことを意味する。それには適当な会計実務を確認し、会計実務上の差異および首尾一貫性のない領域を縮

小するための絶え間ない努力が要求されることから、SCRPはAICPAに対して財務会計の全般的な基礎となるような広範な問題を、つぎのような四つの観点からアプローチするよう勧告した(SCRP, 1958, pp.62-63)。

- 1 会計原則が拠りどころとするところの会計公準のステートメントを作成すること。
- 2 会計公準を基礎にして広範な会計原則を形成すること。
- 3 特定の事象(situations)に会計原則を適用するためのルールまたはその他の指針を会計公準および会計原則に関係づけて展開すること。
- 4 上記三つの内容について十分な調査研究を実施すること。

この勧告に従って、AICPAは会計原則審議会(Accounting Principles Board, 以後APBという)と会計調査部(Accounting Research Division, 以後ARDという)の創設、その勧告に従った会計公準—会計原則の設定とこれらの一般的承認の確保を目指した。その勧告に従ったAPBの活動成果に関連して、ミラーが指摘したところ(Miller, H. E., 1961, p.3)であったが、会計原則の領域における調査研究が財務諸表の信頼性を喪失させるような危険性を取り払うのに望ましいものとして、当初大部分の会計士はその調査研究について大方の承認を受けるものと楽観的な見通しを持っていたようだ。しかし、ミラー自身はそのような楽観的な見通しに対して疑問を抱いていた。それは会計原則適用上代替的方法の存在を先ず確認して、その代替的方法すべてを承認できるものとした場合⁸⁾に、合理的な統一性とか会計情報の比較可能性がどのように達成できるだろうかということであった。

APBが構想した広範な基本的概念として会計公準・会計原則の設定は1961年と1962年に会計調査研究(Accounting Research Study, 以後ARSという)第1号「基礎的会計公準(The Basic Postulates of Accounting)」と第3号「営利企業の広範な会計原則試案(A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises)」として発表された⁹⁾が、両者は会計士によって受け入れられなかった。

これに対して、会計原則の統一性を達成するためには、別の方法——会計原則を適用する代替的方法の除去——が望ましいとされた。この方法は正にメイ（May, G. O.）とローティ（Rorty, M. C.）が1932年に議論した論点であった（Grady, P., 1962, pp. 61-62, 68）。投資税額控除（Investment Credit）のための会計問題に関する議論を契機として、「一般に認められた会計原則」の意味、APBの権限、会計実務の多様性に対する制限などのような基本的な問題が関心を集めた。とくに、公認会計士の基本的な職能が財務記録を検証することであるということから、財務記録を評価・比較する尺度として、一般に認められた会計原則の存在が不可欠であった。このため、公認会計士は「一般に認められた会計原則」の確認作業で指導的役割を果たす責務を持ったといえよう（Keller, T. F., 1965, pp. 641-642, Higgins, T. G., 1963, pp. 67, 71）。1964年10月におけるAICPA理事会の決定により、AICPA会員は1966年1月1日に始まる会計期間の財務諸表に適用した会計原則と、APBによって認められた会計原則との間で主要な点において差異がある場合、その事実とその影響の程度を財務諸表の脚注または監査報告書のどちらかでディスクロージャーすることになった（AICPA, 1964, Special Bulletin）。この決定は適用した会計実務がAPBによって認められていないとしても、それが他の実質的に権威ある支持を得ていると監査人が判断すれば、財務諸表への注記を条件に無限定適正意見を与えようとした。このディスクロージャー要請が会計原則として確認されたAPB意見書ならびにARBの遵守性および財務諸表（有用性）の改善へと指向したものとなった（Flynn, T. D., 1965, p. 630）。

AICPAはARS第7号「営利企業における一般に認められた会計原則の総覧（Inventory of Generally Accepted Accounting Principles by Business Enterprises）」を1965年に発表し、統一性に対する反対論を表明した。それは統一性とは対立語である多様性（Diversity）を会計原則における一つの基礎概念——独立の企業実体間における会計処理の多様性——として提案したからである（Grady, P., 1965, p. 33）。この基礎概念は会計処理方法の選択という点

を重視する柔軟性 (Flexibility) とは異なり、会計処理方法の差異の存在に注目したものであった。多様性は 1934 年 AIA と NYSE との財務報告改善のための共同作業において確認され、それによって同一企業実体において会計処理方法の期間首尾一貫性 (Consistency) 概念が考え出された。しかし、別個の独立企業実体間では、会計処理方法の多様性が存在するものであるという考え方は変更されなかった。独立企業実体間における会計処理方法の多様性は、つぎのような理由により基本的な会計行為であると認めた (Grady, P., 1965, pp. 33-34)。

- 1 発生主義会計においては、判断や見積りが実質的に役割を果たしており、企業の財政状態および経営成績に関する報告書の作成にあたっては、それらは有益な基礎となっている。このことから、自由主義経済体制の下での広範な意思決定において、企業会計の結論は多様にならざるを得ない。
- 2 実質的に権威ある支持を持つ会計原則を適用する場合、多くの代替的方法があることから、経営者は企業目標に最も適した財政状態および経営成績を適正に表示するように、会計実務や会計方法を選んだり、他企業と統一的に会計実務や会計方法を適用するという事は有りえないし、首尾一貫性もない。
- 3 統一性を実質的に得るには、適用細目のある統一勘定コードを持った全般的マニュアルが必要とされるが、明らかにほとんどの産業の諸領域に適合するような単一のマニュアルは有りえない¹⁰⁾。

このように、多様性が統一性かの論争は、1906 年 ICL の成立以来、米国企業活動における複雑さの増大、多種多様な取引や出来事の発生の中で続けられてきた。会計が実際に生きた企業活動を対象とするため、そのような状況の下での論争は統一的会計原則では十分に企業実体を表わせないだろうとか、また会計原則について絶対的または全般的な統一化が達成されないだろうというような論議に集結した¹¹⁾。

III 統一性の新しい動き

APB の会長（1964 年当時）であったジェニングス（Jennings, A. R.）は統一性論争の打開策として統一化そのものを要求するということではなく、むしろ事象決定要素（Circumstances）によって正当化されない会計原則を望ましくないものとして排除することであると提案した（Jennings, A. R., 1964, p. 27）。1965 年には、APB 活動調査特別委員会はジェニングスの提案に応じた報告書を AICPA 評議会に提出した（Special Committee on Opinions of the APB, 1965, p. 7）。

「APB は、つぎのような方針を採用することによって、代替的会計実務の削減に指向すべきである。

- a 会計項目（Accounting Items）処理上の多様性は、現実の事象決定要素の実質的な差異によって正当化されたものに限定されるべきであるという方針を確認すること。
- b APB 意見書の中で容認できる多様性を実行するための規準（Criteria）を提示すること。
- c 現実の事象決定要素において重要な差異がないけれども、代替的会計処理が正当であると、APB が信じる事象（Situations）に関して意見書でもって一つの好ましい会計処理方法を支持し、その開示を要求すること。」

AICPA 評議会がこれらの勧告を APB に指示した結果、APB はつぎのような報告を行った（Special Committee on Opinions of the APB, 1965, p. 8）。

「APB これらの提案を重要な目標として心から支持し、将来の APB 意見書を検討する時に確実にそれらの提案を銘記するつもりである。」

APB が意見書を検討する際に、ジェニングスの提案——多様性については、現実の事象決定要素における本質的差異によって正当化されるものに限

定しようとする——を採用して、代替の実務の縮小を目指した。このことから、会計原則の統一性は、事象決定要素が異なる場合以外は、同一の会計処理基準を適用することを意味し、同じ事象 (Similar events) を同じ方法 (Similar methods) で会計処理するという観点から検討された。この場合、事象とは企業会計の対象となる経済的出来事 (economic events) であり、これには、経済的に見て重要な差異のないもの (結果的に同じキャッシュ・フローをもたらすもの) と、経済的に重要な差異のあるもの (結果的に異なるキャッシュ・フローをもたらすもの) とが考えられる (Wolk, H. I., Francis, J. R., & Tearney, M. G., 1984, pp. 222-223)。前者の事象は類似した事象決定要素を有し、高度に統一的な会計処理を可能とするが、後者の事象は複雑な事象決定要素を具有している。

一般的に、事象決定要素として考えられるものは企業の業種、給付の種類、対価の条件、自由主義社会の制度、研究開発活動を行う程度、遵守すべき法律要件、組織形態、経営者の姿勢などであろう (Powell, W., 1965, p. 680)。Powell の指摘によれば、これらの大部分は企業会計に対して影響を与えるが、就中最後の事象決定要素 (経営者の姿勢) が最も重大なインパクトを与えるものであると指摘した (Powell, W., 1965, p. 680)。経営者は会計処理方法の選択権を持つが、その選択権は報奨制度 (Compensation Plan) のいかに大いに左右される¹²⁾。したがって、会計処理方法に対する経営者の選択姿勢は、企業の期間損益計算を潜在的に歪める恐れがある。このため、統一性にとってのレリバンटना事象決定要素は経営者の姿勢を除いたそれ以外の事象決定要素でなければならない (Cadenhead, G., 1970, pp. 71-80)。

APB は 1966 年意見書第 10 号「Omunibus Opinion—1966」と 1973 年意見書第 31 号「Disclosure of Lease Commitments by Lessees.」を発表して、リースの事象決定要素を明らかにしようとした。意見書第 10 号は、その第 4 パラグラフ¹³⁾で、「親会社はセールスタイプ (Sales-type) の契約をした子会社を連結しなければならない。」と指示した。非連結子会社とリース

契約をした場合、リース物件の報告が避けられる恐れがあったことから、この部分改正が行われたものであった。しかし、ファイナンス型タイプ（Financing-type）のリースを行った子会社については、何らの措置も指示しなかったため、リース賃貸人が子会社かそれとも別個の独立企業実体かによって異なる処理が行われてしまった。

これに対して、意見書第 31 号は資産計上されないリース契約義務に関する十分な開示を指示した（APB, 1973, par. 7）。この開示は資産計上されないリース契約義務に関する情報の報告をもたらししたが、それは貸借対照表の中に正式な表示を求めたのではなく、補足的開示に止まった（APB, 1973, par. 10）。

このように、意見書第 10 号・31 号は、リース取引の事象決定要素を明らかにすることには関心が向けられず、専ら伝達の領域に関してのものであったといえよう。

1976 年に FASB が発表した SFAS¹⁴ 第 13 号によって初めてリース取引の事象決定要素が明確にされた（FASB, 1976, par. 75）。

- 1 リース期間終了時に賃借人へ権利の委譲。
- 2 割引買取りオプションを含むリース契約。
- 3 見積耐用年数の少なくとも 75% に相当するリース期間。
- 4 リース支払額の現在価値（最小のもの）がリース契約時におけるリース物件の公正な市場価格マイナス有効な投資税額控除の 90% 以上であること。

これらの四つの事象決定要素の一つでも具有した場合、資産計上が指示された。たとえば、リース物件の耐用年数がリース契約期間の割合の 75% 以上であるリース契約は、3 番目の事象決定要素を具有することになり、このリース物件は資産計上されなければならない。それはリース物件の所有によって不可避な便益とリスクのすべてがリース賃借人に転嫁するという理由からであった。契約期間と耐用年数との割合（事象決定要素）として 75% 規

準がファイナンス・リースとオペレーティング・リース (Operating Lease) という両取引の処理を区別する適切な事象決定要素であるかどうかは別として、そのステートメントはリース取引の会計処理基準の統一性に一步踏み込み、会計処理基準とレリバントな事象決定要素との1対1の対応を試みた。

APBの方針に従った会計基準の統一性に関連して、企業結合 (Business Combination) の会計において興味ある対応がなされてきた。企業結合の会計は、当初結合者 (Combinor) ——企業による被結合者 (Combinee) ——企業の結合を買収 (Purchase) とみなして行われた¹⁵⁾(Watt, A. R., 1963, pp. 20-21)。被結合者一企業は営業を止めて、清算とみなされ、その財産は企業結合日の市場価格で記録された。しかし、企業結合事例の一部が別の結合形態で処理され始めた。結合者と被結合者の所有者持分は新設企業に引き継がれた。この場合、被結合者は結合時に清算されるのではなく、新設企業のパートナーとして存続し、その財産は帳簿価額で引き継がれるようになった。このため、企業結合で会計処理方法の決定に導くところの事象決定要素が何であるのかについての議論は、ARB No. 40¹⁶⁾(その改正である No. 48) を皮切りに早くから検討され、1970年 APB No. 16 で一応の方針を出した。

APB No. 16 は持分プーリング (Pooling of Interests) 会計処理方法適用のための事象決定要素として大きく結合企業の特質、持分の結合方法および計画した取引の存在の三つを確認した (APB, 1970, pars. 46-48)。企業結合がそれら三つの事象決定要素すべてを具有するならば、持分プーリングの適用が指示され、その事象がそれらを具有しないならば、買収の会計処理方法が適用された。したがって、APBは企業結合のための会計処理において、買収と持分プーリングの両方法を代替的なものとは認めなかった (APB, 1970, par. 43)。それは事象決定要素を明確にし、企業結合事象の会計基準が統一化されたが、三つに大別された持分プーリングの事象決定要素に対して、12個の条件が指示され、依然として、それらの内容があいまいであった。そのため、その解釈指針が39も発行されたほどであった。しかし、それにもかか

わらず、APB No. 16 は事象決定要素を確認し、会計基準の代替性の縮小に貢献した努力をうかがうことができる。

しかし、事象決定要素を明確にして会計基準の代替性を縮小する方向で統一化を進める傍ら、適切な事象決定要素が存在するにもかかわらず、一つの会計処理方法を指示するという厳格な統一性への接近が試みられた。APB は意見書第 11 号「所得税のための会計 (Accounting for Income Taxes)」を 1967 年に発表した。この意見書は法人所得税の会計処理をめぐる諸問題について APB の方針を示したものであった (APB, 1967, par. 12, 訳書, 164 頁)。法人所得税の会計処理問題は、財務会計上ある報告年度の純利益計算に影響を与えるある種の会計取引が課税所得と所得税の計算上異なった年度に影響を与えるという事実から派生するものである (APB, 1967, par. 8, 訳書, 163 頁)。このため、ある期に確定した所得税額は財務会計上認識された取引にかかる所得税費用であるということではない。認識期間の差異という事象決定要素を持つ取引事象について、税効果の会計処理 (税の期間配分) が行われ、これにより関連取引が税引前利益の計算上認識される年度と同じ年度に税効果を認識することになる。所得税の期間配分には繰延方式 (Deferral Method)、債務方式 (Liability Method) および純税額方式 (Net of Tax Method) という三つの基本的方法が実務上用いられてきたが、APB 意見書第 11 号は税配分上最も有効にして実務的な方法として繰延方式を指示した (APB, 1967, par. 12, 訳書, 164 頁)。この繰延方式では、将来繰延税貸方項目の逆が予想されるとしても、また所得税を支払う財源の流れに影響を与えることが確実でない場合でも、所得税の期間配分は行われなければならない。このように、意見書第 11 号は事象決定要素 (認識期間の差異) を考察したが、適用されていた三つの代替的方法のうち繰延方式による会計処理を指示した。

厳格な統一性のもう一つの事例を示せば、1970 年の APB 意見書第 17 号「無形資産の会計問題 (Accounting Problem on Intangible Assets)」をあげることができる (APB, 1970, par. 9, 訳書, 332 頁)。APB 意見書第 17 号は無形資産

の一般に認められた会計処理方法の当否に関する議論，代替的会計手続の諸提案を検討した。無形資産の開発原価は当時繰り延べる会社と発生の都度経費処理する会社とがあった（APB, 1970, par. 14, 訳書, 333頁）。APB 意見書第17号はアイデンティティ不能な（unidentifiable）無形資産（のれん）の開発原価を，将来その効果に関する逆の予想があろうとも，費用として認識すべきであると指示した（APB, 1970, par. 9, 訳書, 332頁）が，アイデンティティ可能な（identifiable）無形資産（パテント，トレードマーク）の開発原価については，統一的な会計処理基準を指示するまで検討されなかった。このことは無形資産の内容を二つ（アイデンティティ可能・不能区分）に区分して，無形資産の開発原価に関する事象決定要素を確定しようとしたが，無形資産のアイデンティティ不能なものについての会計基準の統一化に止まった。

これに対して，包括的な開発原価の会計基準を指示したのは1975年SFAS第2号「研究開発費会計（Accounting for Research and Development）」で，これは研究開発原価について本格的な見解を表明したものであった。本基準書の対象とされる研究・開発原価はつぎのように規定された（FASB, 1975, par. 8）。

「研究は新しい知識の発見を目指す研究・発見または批判的調査で，それが新製品かサービス，新工程か方法を創り出すことに，または現在の製品か工程に重要な改良を加えることにとって有益であるという期待があることである。

開発は販売・使用のいずれの意図であれ，研究・発見その他の知識を新しい製品・製造工程または現存の製品・製造工程への重要な改良のためのプラン・デザインに転換することである。」

このように，研究・開発の事象決定要素を明確にした上で，本基準書は研究・開発と確認された事象のすべてのコストを発生時に費用に賦課すべきであると規定した（FASB, 1975, par. 12）。無形資産に関するアイデンティティ

可能・不能という事象決定要素の区別による会計基準の代替性は考慮されなかつたし、将来開発可能性（事象決定要素）があつても、研究・開発と確認される事象のすべてのコストは発生時に費用に計上すべきものとした。SFAS 第2号はレリバントな事象決定要素（アイデンティティ可能・可能性および将来の研究・開発の成功可能性）の分析にもかかわらず、基本的に一般に同じ事象決定要素に対応した一つの会計基準を提示するという APB 以来の会計原則の統一方針が遵守されなかつた。この会計問題は APB 意見書第8号に始まつて SFAS 第2号で結実したが、この結果は厳格な統一性の一つの事例であつた。

さらに、採掘産業における掘削費の会計処理について会計原則の統一性の観点から特徴のある対応があつた。それは AICPA 会計調査部の 1969 年 ARS 第11号「Financial Reporting in the Extractive Industries.」から始まり、1977 年 SFAS 第19号「Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies」、1979 年 SFAS 第25号「Suspension of Certain Accounting Requirments for Oil and Gas Producing Companies」を経て規定されてきた。採掘産業における採掘費の会計処理は、1950 年代末から 1960 年代初期までは Successful-efforts 方式（SE方式という）が唯一の会計処理基準として用いられてきたが、1960 年代後半から Full-cost 方式（FC方式という）が用いられるようになった（Auther Young, 1977, p.5）。SE 方式では、掘削費は井戸（Well）を掘り当てた場合にのみ資産計上されるが、他方 FC 方式のもとでは、それは井戸の発掘に関わりなくすべて資産計上される。この方式では発生原価と発見鉱床との間に直接因果関係の存在が要求されないが、SE 方式では資産計上するにはそれらの因果関係の存在が事象決定要素となる。このように、採掘産業における掘削費の会計処理基準として二つの方式が会計慣行とされてきた。

AICPA 会計調査部は採掘産業の会計実務を調査し、APB に対して ARS 第11号で FC 方式よりもむしろ SE 方式の方を適用すべきであると勧告し

た (Field, R. E., 1969, pp. 150-151)。APB は ARS 第 11 号の勧告の検討委員会を設置し、1971 年にはその検討委員会は「採掘産業の会計処理および報告実務 (Accounting and Reporting Practices in the Extractive Industries.)」と題した報告書 (草案) を発表して、ARS 第 11 号の SE 方式を支持した。しかし、連邦動力委員会 (Federal Power Commission, 以後 FPC という) は指令第 440 を発表し、FC 方式の適用を要請した (FPC, 1971) ことから、APB はその最終的な意見書を発表しなかった。

1973 年、アメリカは石油ガス政策で外国石油流入禁止を打ち出し、エネルギー供給を自前でまかなおうとした。この政策の結果、アメリカの石油・ガス採掘業者はかなり大幅な利益をあげたが、採掘業者は、自分たちが遵守した会計処理・報告実務による影響の結果ではないかという概念を抱く端緒となった。これに対して、1975 年当時大統領であったフォード (Ford, G.) は「エネルギー政策と保護法 (Energy Policy and Conservation Act, 以後 EPCA という)」で SEC につぎのことを要請した (EPCA, 1975)。

「SEC は石油・ガス採掘業者に適用するルールを規定するか、FASB が作成した会計基準を承認して効力を与えるかのいずれかを推進すること。」FASB は石油・ガス採掘業者のための会計原則の検討に入り、SFAS 第 19 号で FC 方式を排除して SE 方式を指示した (FASB, 1977, par. 90)。FASB が SE 方式を選んだ理由は、主に FC 方式によって報告される情報よりも意思決定にとってレリバントであるということであった。FC 方式は採掘不成功の場合における埋蔵物取得活動コストを採掘成功した埋蔵物取得活動コストの一部として資産計上するため、失敗やリスクをあいまいにしまうということであった。

一方、SEC は当初 SE 方式を支持したが、政治的圧力の結果 SEC 会計連続通牒第 253 号により SE 方式と FC 方式のいずれをも承認するという指令を発表してしまった (SEC, 1978, p. 3685)。この結果、FASB は SFAS 第 25 号を発表し SE 方式の規定を廃止した。石油・ガス採掘産業の会計原則の設

定経緯によって、会計原則は政治的圧力によって左右されその事象決定要素の確認により会計原則の代替性を縮小するという方向での会計原則の統一化が進められなかった一面を示した。

アメリカ会計原則の設定について CAP, APB, FASB によって推進されてきたが、その設定は当初会計原則の統一性を追求することから始まった。会計原則の統一性は会計実務の状況（会計原則の多様性）から代替的会計原則の縮小を目指すという方向に転換された。それらの機関はその一環として会計問題となった事象の決定要素を明確にする作業を着手してきた。したがって、この結果、会計原則の設定は統一性を追求したとはいえ、その内容は三つのタイプに区分できよう。それらは、適正な事象決定要素が明確にされ、それに応じた会計原則を容認したもの（APB Opinion No. 16, SFAS No. 13）、適切な事象決定要素があるにもかかわらず、唯一の会計原則を指示したもの（APB Opinion No. 8, 11, 17, SFAS No. 2）、さらに会計原則の設定を政治政策によって行われ、一部の会計原則は政策の変更に応じて指示されてきた。結果的に、代替的会計原則が年度によって交互に指示されるという経過を辿った。

このように、アメリカ会計における統一性は事象の分析を通じて決定要素を明確にすることにより会計原則の代替性を排除するという方向で努力されてきたが、その方針が徹底されることができなかった。

おわりに

これまで、会計原則の統一性が、その萌芽期から FASB の設立後数年間（財務会計概念ステートメント発表前）にわたってどのような形で取り組まれてきたかを考察してきた。これによると、会計原則の設定は三つのタイプのものに集約できた。この点について、SEC は 1933 年証券法成立以来、投資家保護の立場から会計原則を考察してきた。SEC は AICPA の代替的会

計原則を容認する政策を執ってきた¹⁷⁾。しかし、1975年にSECは、ペン・セントラル会社 (Penn-Central Co.)、ナショナル・ステューデント・マーケット会社 (National Student Market Co.)、リパブリック生命保険会社 (Republic Life Insurance Co.) が適用した会計原則には誤用があったという事実をとらえて、ピートマーウィック (Peat Marwhich) 会計事務所の監査に対して不満を示し改善命令を下した (Meigs, Whittington & Meigs, 1985, p. 264)。この事件は事象のリスクや不確実性を考慮しなかったことから、投資家をミスリードしたということであった。当該会社によって適用された会計基準が「一般に認められた」ものであったという理由だけで、その監査人はその代替的な会計基準の適用を認めた。この改善命令は、監査人が余りにも「一般に認められた会計原則」に信頼性を与えたことを批判したためで、これによって、会社によって選択された会計原則が会社の実体を適切に反映するものであるかどうかを、会社を始め監査人は専門的判断で確認しなければならないという点が提起された。これは本来、会社の実体 (事象) を適切に分析することにより会計原則の代替適用の排除を目指したものといえよう。

さらに、1976年には、上院政府活動委員会 (The Committee on Government Operations, 議長 Moss, J.E.) は監査人の独立性の不足、八大会計事務所の支配的地位、統一的会計基準の欠如などについて会計専門職を厳しく批判し、その解決策として統一的会計原則の設定を主張したほどである (U.S. Senate, 1976, p. 51)。このように、1975年事件を契機に再び会計原則の統一性を望む主張がなされてきたが、これまでの考察が示すように、歴史の教訓からは類似事象 (Similar situation) には類似会計基準 (Similar Accounting Standard) の適用を認めるという場合、とくに事象決定要素が同じ場合には絶対的統一性が得られた。しかし、AICPAは類似する事象について同じように表示し、異なる事象を区別して表示することによって、不必要な差異を排除するという観点から取り組むよう指示した (AICPA, 1973, p. 59)。それは、企業事象には不確実性がつきまとうことから、会計基準を考察する際にはそれを無視し

えないためである。このような点を配慮して、会計基準のよりどころとなる財務会計概念がFASBから発表されたといえよう。それは、財務会計概念ステートメント第1号—6号で、会計基準設定上の規準として性格を持ち、会計原則の統一性をディスクロージャーの観点から比較可能性問題として取りあげており、この両者の比較検討がなされなければならない。

〔注〕

- 1) FASB 概念ステートメント第1号から第6号の詳細な検討については、つぎのものが参考となる。

Anthony, R. N., Tell it like it was—A Conceptual Framework for Financial Accounting. Richard D. Irwin, Inc., 1983.

Wolk, H. I., Francis, J. R., & Tearney, H. G., Accounting Theory, A Conceptual and Institutional Approach, Second Edition. Pws-Kent Publishing Company, 1984.

加藤盛弘稿「現代アメリカ会計原則を支えるステートメント」『会計』第129巻第3号，昭和61年。

- 2) 会計原則の設定で国家政策からの影響があった主な会計領域は石油ガス採掘業会計であった。
- 3) この経緯については拙稿「FASBの会計原則形成過程(1)」『岐阜経済大学論集』第21巻第1・2号，昭和62年9月。
- 4) 1916年当時FTCの議長Hurleyは、被規制会社が採用している統一勘定システムに加えて、統一的原価計算システムの導入をも促した。FTCは反トラストや不公正な競争を防止する任務を持っている。AAPAは最初Hurleyの試みの意図を量りかねたが、当時の恣意的な価格決定に対して正確なコストの把握が求められたため、AAPAはHurleyの統一的な原価勘定システムの要請を受け入れた。
- 5) アメリカ会計原則に対する証券取引委員会の影響に関する考察については、つぎのものを参照。

小川洵編著『財務会計の展開』第4編「会計政策の展開」，中央経済社，昭和50年。

Previts, C. J., "The SEC and Its Chief Accountants: Historical Impressions," Journal of Accountancy, Aug. 1978.

Zeff, S. A., Forging Accounting Principles in Five Countries: A History and an Analysis of Trends, Stipes Publishing Company, 1972.

- 6) CAPの会計調査広報についての詳細な考察については拙稿「財務会計基準のた

めの理論的枠組み構想（Ⅰ）（Ⅱ）『岐阜経済大学論集』第22巻第2・3号，1988年11月，第4号，1989年3月を参照。

- 7) この委員会は Accounting Principles Board の小委員会で，その検討課題について前もって調査検討し APB に対して進言する機関として 1958 年設置された。
- 8) このような APB の方針にそった目立った領域は，投資税額控除のための会計である。これは APB 意見書第 2 号（APB Opinion No. 2 “Accounting for the Investment Credit,” 1962, AICPA.）として発表され，ここでは一つの方法——繰り延べ方式（Deferral Method）を提起したが，APB 意見書第 4 号（APB Opinion No. 4, “Accounting for the Investment Credit,” 1964, AICPA.）により二つの会計方式——前述の方式とフロースルー方式（Flow-Through Method）を容認してしまった（APB, 1962, par. 13, 1964, par. 10, 訳書, 29, 45 頁）。
- 9) ARS 第 1 号と第 3 号は佐藤孝一・新井清光共訳『会計公準と会計原則』中央経済社，昭和 37 年として翻訳された。この展開について詳細な検討はつぎのものを参照。

Sprouse, R., & Vagts, D. F., “The Accounting Principles Board and Differences and Inconsistencies in Accounting Practice: An Interim Appraisal,” Law and Contemporary Problems, Autumn 1965, pp. 706-726.

新井清光著『会計公準論（増補版）』中央経済社，昭和 55 年。

- 10) 鉄道，通信，電気ガスのような規制産業では，単一の会計マニュアルが展開された。しかし，公益事業には種々のものがあり，会計原則の多様性はそれぞれの事業の料金政策の違いから排除されなかった（Grady, P., 1965, p. 34）。
- 11) プロジェクト諮問委員会の委員であった Cogan, T. J. はこのようなプロジェクト諮問委員会の見解に対して，批判的であった。会計が財務情報を伝達する手段として機能するものであるとすれば，多様性概念が望ましくないとする会計士がいるということを指摘すべきであったと，ARS No. 7 の調査研究結果についてコメントを与えた（Grady, P., 1965, pp. 437-438）。
- 12) 「経営者の姿勢」と会計との関係については，拙稿「アメリカにおける経営者（層）の業績評価の会計的意義」『岐阜経済大学論集』第 17 巻第 4 号，昭和 58 年 12 月を参照。
- 13) この部分は APB 意見書第 5 号で発表された親子関係の関係会社間のリース契約についての改正であった（APB, 1964, par. 12）。
- 14) SFAS は財務会計基準審議会（Financial Accounting Standard Board）によって発表されるもので，会計原則に関する正式の見解である。FASB の創設および活動については拙稿「FASB の会計原則形成過程（1）（2）」『岐阜経済大学論集』第 21 巻第 1・2 号，昭和 62 年 9 月，第 3・4 号，昭和 63 年 3 月を参照。

- 15) 当時の企業結合史はワット著『企業結合のための会計に関する批判的考察』を参照。
- 16) ARB No. 40 では、企業結合会計は結合の本質に従ってその基礎にある事象決定要素を確認すべきである（CAP, 1950, par. 2）として、持分プーリングのための事象決定要素として結合後の企業における結合当事者および企業の所有者持分の存続、同程度の企業規模、企業活動の類似性および経営管理者層の存続を明示した。これらから判断すれば、企業結合は実質上買収であった。このため、ARB No. 40 は操作的にあいまいな点があるとして批判され、ARB No. 48 で再検討された。持分プーリングのための事象決定要素として結合当事者の所有主の取得株式数、議決権数の不変、結合に影響するほどの株式消却、結合当事者の資産売却、経営管理者層の存続などを示した（CAP, 1957, par. 5）。これらは ARB No. 40 の中から企業規模を除いているし、結合当事者の意図・希望などによって大きく左右され、その内容も依然としてあいまいであった。
- 17) 1938 年、SEC が発表した ASR No. 4 は、SEC に提出される財務諸表は、「実質的に権威ある支持を持った会計原則」に従って作成されることを要請し、その会計原則を設定する権限を民間セクターに委ねた。さらに、SEC は ASR No. 150 を発表して再度その方針を確認した。

〔参考文献〕

- Accounting Principles Board, Opinion No. 2, "Accounting for the Investment Credit," AICPA, 1962. 日本公認会計士協会国際委員会訳『AICPA 会計原則審議会意見書』大蔵財務協会, 昭和 53 年。
- , Opinion No. 4, "Accounting for the Investment Credit," AICPA, 1964.
- , Opinion No. 5, "Reporting of Leases in Financial Statements of Lessees," AICPA, 1964.
- , Opinion No. 10, "Omnibus Opinion—1966," AICPA, 1966.
- , Opinion No. 11, "Accounting for Income Taxes," AICPA, 1967.
- , Opinion No. 17, "Accounting Problem on Intangible Assets," AICPA, 1970.
- , Opinion No. 31, "Disclosure of Lease Commitments by Lessees," AICPA, 1973.
- American Accountants Association, "A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports," Accounting Review, March, 1936.
- American Institute of Accountants, "Audits of Corporate Accounts," AIA, New York, 1934.

- American Institute of Certified Accountants, "Disclosure of Departures from Opinions of the Accounting Principles Board [Special Bulletin]," AICPA, 1964.
- , Objectives of Financial Statements, AICPA, 1973.
- Auther Young, "Successful Efforts' Accounting: Why It Is Needed in the Extractive Industries," Auther Young, 1977.
- Cadenhead, G., "Differences in Circumstances: Fact on Fantasy?" Abacus, September 1970.
- Calvert, J. F., "Depreciation in Railway Accounting," Journal of Accountancy, August 1908.
- Chronicle, July 22, 1933.
- Committee on Accounting Procedure, "1939 Midyear Report," AIA, 1939 Yearbook.
- , ARB No. 40, "Business Combinations," AICPA, 1950.
- , ARB No. 48, "Business Combinations," AICPA, 1957.
- Demond, C. W., Price Waterhouse in America, New York, Comet Press, 1951.
- Energy Policy and Conservation Act, Public Law 94-163, 94th Congress, S. 622, 1975.
- Federal Power Commission, Order No. 440, 36, F.R. 2 1963.
- Field, R. E., Accounting Research Study No. 11, "Financial Reporting in the Extractive Industries," AICPA, 1969.
- Figgins, T. G., Accounting Principles Board and Uniformity in Financial Proceedings, Ohio State University, 1963.
- Financial Accounting Standards Board, SFAS No. 2, "Accounting for Research and Development Costs," FASB, 1974.
- , SFAS No. 2, "Accounting for Research and Development," FASB, 1975.
- , SFAS No. 19, "Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies," FASB, 1977.
- , SFAS No. 13, "Accounting for Leases," FASB, 1976.
- Flynn, T. D., "Uniformity in Financial Accounting: A Progress Report," Law and Contemporary Problems, Autumn 1965.
- Grady, P., ARS No. 7, "Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises," AICPA, 1965.
- Hurley, E. N., Awaking American Business, Doubleday, Page & Co., N.Y., 1916.

- Internal Revenue Committee, Treasury Regulation, § 1446-1(a)(2), 1954.
- Jennings, A. R., "Opinions of the Accounting Principles Board," *Journal of Accountancy*, August 1964.
- Keller, T. F., "Uniformity Versus Flexibility: A Review of the PHetoric," *Law and Contemporary Problems*, Autumn 1965.
- May, G. O., "Transcript of a Speech before the Illinois State Society," AICPA Library, N.Y., December 6, 1933.
- Meigs, W. B., Whittington, O. R., & Meigs, R. F., *Principles of Auditing*, Richard D. Irwin, Inc., 1985.
- Merino, B. D., & Coe, T. L., "Uniformity in Accounting: A Historical Perspective," *Journal of Accountancy*, August 1978.
- Miller, H. E., "After there is Agreement on Broad Accounting Principles—What then?" *Texas CPA*, September 1961.
- Powell, W., "Putting Uniformity in Financial Accounting into Perspective," *Law and Contemporary Problems*, Autumn 1965.
- Securities and Exchange Committee, Accounting Series Release No. 4, Administrative Policy on Financial Statements, SEC, 1938, 加藤他訳『会計原則』森山書店, 昭和51年。
- Special Committee on Opinions of the APB, "Report," AICPA, 1965.
- Special Committee on Research Projects, "Report to Council," *Journal of Accountancy*, December 1958.
- U.S. Congress, Senate, The Accounting and Establishment, A Staff Study Prepared by the Subcom. on Reports, Accounting and Management of the Committee on Government Operations, 94th Congress, 2nd Session.
- U.S. Congress, House, Final Report of the Industrial Commission, H.Dec. 380, 57th Congress, 2nd Session.
- Watt, A. R., Accounting Research Study No. 5, "A Critical Study of Accounting for Business Combinations," AICPA, 1968.
- Wolk, H. I., Francis, J. R., & Tearney, M. G., *Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach*, Kent Publishing Company, 1984.