

会計政策の開示について : APBオピニオンNo.22を中心として

その他のタイトル	On the Disclosure of Accounting Policies : Attaching Importance to APB OPINION No. 22
著者	吉川 浩二
雑誌名	關西大學商學論集
巻	34
号	2
ページ	212-220
発行年	1989-06-25
URL	http://hdl.handle.net/10112/00020527

会計政策の開示について

— A P B オピニオンNo.22を中心として —

吉 川 浩 二

1. はじめに
2. 開示に関する審議の経過
3. APBの意見表明
4. APB 意見書No.22の要旨
5. おわりに

1. はじめに

財務諸表の開示によって、企業の利害関係者は、それにまつわる経済的意思決定のための重要な便益を受ける。そのため、財務諸表に記載すべき事柄の在り方は、重要な課題となる。なかんずく、企業が採った会計政策はどのようなものであったかは、特に関心のもたれるところである。

重要な会計政策の要約を株主に報告することについて、アメリカ公認会計士協会 (AICPA) の会計原則審議会 (APB) は、その有用性を益々認識するゆえに、この開示が財務諸表に要求されるべきかどうか、また開示の形式および範囲のための指針が確立されるべきであるかどうかについて審議し、意見書 No. 22「会計政策の開示」⁽¹⁾ を提出した。

このなかで APB は、財務諸表に開示すべき重要な会計政策について、その是非、形式及び範囲に関する指針を設定すべく審議を行い、それ以前に提

(1) AICPA, APB opinion No.22, "Disclosure of Accounting Policies", April. 1972.

示されているステイトメント No. 4「企業の財務諸表の基礎となる基礎概念および会計原則」⁽²⁾を、会計政策に関連する限りにおいて、修正している。

本稿では、財務諸表がその利用者にとってさらに有用性を増し加えるための技術的指針について、APB 意見書 No. 22を中心として、実務的な側面からアメリカ公認会計士協会 (AICPA) の開示に関する審議の動向を探り、制度としての財務諸表開示の在り方について若干の考察を行なう。

2. 開示に関する審議の経過

APB は、財務諸表に対して次の様な見解を示した。すなわち、財務諸表は、財務会計過程の最終産物であり、3つの段階に関する一般に受け入れられた会計原則に依って統制される。すなわち、

- 1) 普及の原則
- 2) 広く影響を及ぼす原則
- 3) 詳述された原則

の3つである。APB によれば、これらの原則を適用することは、次のようなことを要求することを意味する。すなわち、多様な入り組んだ経済行動の特定の環境の中で、受け入れられる代替原則および適用方法の相対的な相応しさについて判断しなければならないということである。さらには、職業会計主体、企業および取締役当局が、判断の際に適用すべき原則としての代替案を減らす姿勢であるのに対して、APB は、やはり原則を適用する際には、これら3つの段階すべてにおいて、判断がなされねばならないとの姿勢を堅持している。これに対してアメリカ会計学会(AAA)は、「基礎的会計理論」⁽³⁾(ASOBAT)の中で、会計情報の伝達に関して5つの指針を提案している。

(2) AICPA. APB statement No. 4, "Basic Concepts and Accounting Principles underlying Financial Statements of Business Enterprises", 1970.

(3) AAA, A Statement of Basic Accounting Theory, 1966. (飯野利夫訳「基礎的会計理論」国元書房, 昭和55年, pp.22-28.)

1. 予期された利用に対する適合性
2. 重要な関係の明示
3. 環境的情報の付記
4. 会計単位内部および相互間の実務の統一性
5. 会計実務の期間的継続性

「基礎的会計理論」(1966) から 6 年後の APB オピニオン No. 22 「会計政策の開示」は、前者と比較すると、大雑把に開示概念を捕らえているように思われる。

ところで、「会計政策」という用語について APB は、「一般に受け入れられた、会計原則に従って、財政状態、財政状態における変化および経営成績を、相当に提出する環境に於いて、最も適切であると企業経営者によって判断されたそれらの原則を適用する特定の会計原則および会計方法」と定義⁽⁴⁾し、その基本的指針について、次のような立場を説明している。「報告主体によって採用された会計政策は、その財政状態、財政状態における変化および経営成績の提示に相当に影響を与え得る。従って、報告主体にまつわる経済的意思決定を行なう目的での財務諸表の有用性は、主体によって従われた会計原則を利用者が理解することに相当依存している。」⁽⁵⁾ APB が提示した財務諸表に関する 3 つの原則を満足させるためには、会計全般に関わる代替原則および適用方法の相対的な相応しさの判断をしなければならない。本来的には、国民経済全体を監視すべき取締当局が、企業およびその利害関係者の利益を擁護するために、財務諸表作成上の条件・原則を整備充実する姿勢をとるべきである。また、企業においては、資本提供者たる株主に有用な情報を提供するために原則を遵守して財務諸表を作成しなければならない。

(4) AICPA, APB opinion No. 22, op. cit., Item No. 6.

(5) Ibid., No. 7.

3. APBの意見表明

会計政策の開示について APB は、次のように結論を出した。「報告主体によって採用された会計政策に関する情報は、財務諸表の利用者にとって基本である。従って、一般に認められた会計原則に従って、財政状態、財政状態における変化および経営成績を相当に提示するという意味で財務諸表が発行される時は、報告主体の重要な会計政策のすべてを記述することは、財務諸表の肝要な部分として含められるべきである。基本的な財務諸表を付属諸表なしに、ひとつかそれ以上発行することが、適切であるかもしれないような環境では、一般的に認められた会計原則に従って、与えられた情報を相当に提示する意味で、そのように提示された諸表は、適切な会計政策の開示も含むべきである」と。⁽⁶⁾

APB はまた次のように結論する。すなわち、「非営利企業によって採用され、従われた会計政策についての情報は、かれらの財務諸表の肝要な部分として提示されるべきである」と。⁽⁷⁾

但し、報告主体が、前朝会計年度末以来、その会計政策を変更しなかった場合、年次報告日間のひとつの日のものとして発行された未監査の財務諸表に適用することは意図されていない。⁽⁸⁾

また、開示を省略する場合については、

- 1) 内部利用のみに制限された財務諸表の場合
- 2) 不完全で財務表示のなされていないある特別の報告書の場合⁽⁹⁾を挙げている。

(6) Ibid., No. 8.

(7) Ibid., No. 9.

(8) Ibid., No. 10.

(9) Ibid., No. 10, supplement.

4. APB 意見書 No.22 の要旨

APB の審議によってまとめられた意見の要旨は、以下のようである。

- (1) 会計政策の開示は、報告主体によって従われる会計原則と財政状態、財政状態における変化、経営の成果の決定に著しく影響を与えるそれ等原則の適用方法とを確認して記述すべきである。
- (2) 一般に開示は、収益の認識および当期と将来の期間への資産原価の配分に関連する原則の適切さに関して重要な判断を含むべきである。これについては、特に次のすべての項目を含む会計原則と方法を含むべきである。

A 現行の受容できる代替案からの選択

B 報告主体が経営する産業に固有な原則および方法。たとえそのような原則および方法が、その産業に広く行なわれるとしても。

C 一般に受け入れられた会計原則の異常なあるいは革新的な適用。
(そして、応用できるものとして報告主体の経営する産業に固有の
原則や方法の適用)⁽¹⁰⁾

- (3) 通常要求される開示例は、

- 1 合併の基礎に関すること
- 2 減価償却方法
- 3 無形（固定）資産の償却
- 4 棚卸資産の価格設定
- 5 研究開発費の会計（償却の基礎を含む）
- 6 外国通貨の換算
- 7 長期建設型契約における利益の認識
- 8 独占販売権およびリース営業からの収益の認識

等である。⁽¹¹⁾

(10) Ibid., No. 12.

(11) Ibid., No. 13.

- (4) 会計政策の財務表開示は、財務諸表の部分として、どこかよそに提示された詳細（たとえば、棚卸資産あるいは工場設備資産の構成）を重複すべきでない。
- (5) ある場合に於いては、会計政策の開示は、財務諸表の部分として、どこかよそに提示された関連のある詳細に言及すべきである。たとえば、期中の会計政策の変化は、変化の当期の影響および遡及した適用の（形式上）の見積りの影響に関する APB オピニオン No. 20「⁽¹²⁾会計的变化」によって要求されている開示に前後参照を伏して記述されるべきである。⁽¹³⁾

APB は、審議の結果、以上のような項目にわたって、開示に関する意見を述べた。さらに APB は、報告主体がこの意見の先の指針に調和した財務諸表の肝要な部分として、その重要な会計政策を確認し記述すると言う条件で、会計政策の開示の型（位置の選定を含む）に関して融通性をもたせる必要があることを認め、開示が財務諸表の脚注に先だつ重要な会計政策の独立した要約の中にか、あるいは最初の脚注として与えられるなら特に有用であるとの見解を示した。⁽¹⁴⁾

最後に APB は、次のような注釈を加えている。⁽¹⁵⁾

- (1) 審議会意見書は、包含されたすべての環境において適当と考えられるが、重要でない項目に適用する必要はない。
- (2) 意見書において、すべての可能な条件や環境を満たすことは、通常、実行不可能である。よって、意見書に記述された取引実体、原則、指針、規則および基準は、取引のための会計を統制すべきであって、わざわざ満たされるべきではない。
- (3) もし別の方法で述べられたら、審議会意見書は、効力が遡及するよう

(12) AICPA. APB opinion No. 20, "Accounting Changes", July. 1971.

(13) AICPA, APB opinion No. 22, op. cit., Item No. 14.

(14) Ibid., No. 15.

(15) Ibid., commentary.

には意図されていない。

そして最後に、AICPA の評議会は、協会のメンバーに対して次の様な声明を出した。即ち、協会のメンバーは、財務諸表に関する離脱の結果が重要であるとき、審議会意見書からの離脱を、自分達の報告書の中に、独立の監査人として開示すべきであること。或いは、財務諸表の脚注に、その様な離脱が開示されるように取り計らうこと；そして、役に立つところならば、財務諸表にそれらの結果を開示すべきである（特別公報、会計原則審議会意見書からの離脱の開示、1964年10月）と。協会のメンバーは、すべてのそのような離脱を正当化する義務を引き受けなければならないと。

5. おわりに

以上、重要な会計政策の開示について、アメリカ公認会計士協会(AICPA)・会計原則審議会 (APB) の審議および意見を中心にして、その技術的指針に関する議論の展開を見てきたが、最後に会計政策の開示に関する APB の意見および通達を概略まとめると、次のようである。

- (1) 報告主体の会計政策は、財務諸表の数値に相当影響するので、報告主体に関する経済的意思決定を行なうための財務諸表の有用性の程度は、報告主体が準拠した会計原則を、その利用者が理解することに相当依存する。
- (2) 従って、報告主体の重要な会計政策のすべてを記述することは、財務諸表の肝要な部分として含められるべきである。
- (3) 非営利企業についても、同様に提示すべきである。
- (4) ただし次の場合は、開示を省略してよい。
 1. 会計政策を変更しなかった場合
 2. 内部利用に制限された財務諸表の場合
 3. 不完全で財務表示のなされていない特別の報告書の場合
- (5) 開示は、収益の認識および資産の原価配分の原則の適切さについて、重要な判断を含むべきである。特に次の項目を含むべきである。

1. 代替案からの選択
 2. 報告主体が属する産業に固有な原則および方法
 3. GAAPの異常なあるいは革新的な適用
- (6) 通常要求される開示例
1. 合併の基礎に関すること
 2. 減価償却方法
 3. 無形（固定）資産の償却
 4. 棚卸資産の価格設定
 5. 研究開発費の会計（償却の基礎を含む）
 6. 外国通貨の換算
 7. 長期建設型契約における利益の認識
 8. 独占販売権およびリース営業からの収益の認識等
- (7) 外部への既開示分（棚卸資産あるいは工場設備資産の構成等）は重複すべきでない。
- (8) ただし、期中の会計政策の変化については、当期への影響および遡及した影響の見積りに関する意見書No. 20「会計的变化」に要求されている開示に前後参照を付して記述すべきである。
- (9) 開示の形式については融通性をもたせる。すなわち、会計政策開示の独立項目を設けても良いし、あるいは脚注の最初の部分に示してもよい。
- (10) 重要性の低いものに適用する必要はない。
- (11) すべての条件や環境を満たすことは、通常、実行不可能なので、取引実体、原則、指針、規則および基準は、取引のための会計を統制すべきであって、わざわざ満たされるべきではない。
- (12) AICPA のメンバーは、財務諸表に関する以上の項目から離脱する場合は、その結果が重要であるとき、意見書からの離脱を独立の監査人として明記し、その結果を開示すべきである。メンバーは、そのような離脱を正当化する義務を引き受けなければならない。

この意見書は、1972年に出されたものであるが、実務的団体には、網羅性が低いように思われる。開示例の順番にしても流動性配列法を考慮して記載するほうが、読者にとって有用である。これに対して AAA の1966年の「基礎的会計理論」は、配慮において綿密さが高いという印象を受ける。

さて既存の開示項目は、取得原価主義会計の枠内での論議であって、財務諸表の利用者にとっての有用性に鑑みるならば、必要な情報は、支障のない限り、網羅的に開示して、利用者の便宜を計ることになろう。これに加えて、物価変動会計の制度会計への導入の問題が次の段階として残されている。