国際研究論叢　26（2）：23～43，2013

国際会計基準の進化的形成（1）
－IAS第2号（棚卸資産）：U.S. GAAPの影響を通して－

山　本　紀　生*

The Evolutionary Setting of International Accounting Standards (1)
－ Effects of U.S. GAAP on IAS 2（Inventories） －

Norio Yamamoto*

Abstract

This article explicates the evolutionary process of the setting IAS 2 (Inventories), related to the effects of U.S. GAAP. The development of IAS 2 is divided into three periods. During the first period, 1973-1986, IASC published IAS 2 in 1975, mainly based on ARB No.43. IASC had been required to make and ask for concessions in order to deal with different opinions from many countries. During the second period (1987-2000), IASC improved IAS 2 in 1993, aiming to promote compatibility. During the third period (2001-), IASB ; that is the restructured board of IASC ; improved IAS 2 in 2003, in order to develop a global accounting standard. It is interesting to note that in 2004 FASB published FAS151 in order to converge with IAS 2. As demonstrated by the facts in this paper, the development of IAS 2 was not made by drastic changes, but was an evolutionary process.

キーワード

IAS 第2号、ARB 第43号、LIFO、比較可能プロジェクト、FAS 第151号

序節

財務諸表は、世界の多くの企業によって作成され、外部の利用者に対して提供されている。しかし、国によって社会、経済及び法律的な環境が異なることなどから、国際会計基準が生成される前には、各国の会計基準間に、認識・測定及び開示に関する多様な差異が生じていた。1970年代における46カ国の会計原則に関するPrice Waterhouse の調査[1)]によると、例えば、主要国における棚卸資産の原価配分方式に関して、会計方法の要請の有無、

＊やまもと　のりお：大阪国際大学ビジネス学部教授〈2012.9.24受理〉

実施状況の多寡等に表１のような差異があった。

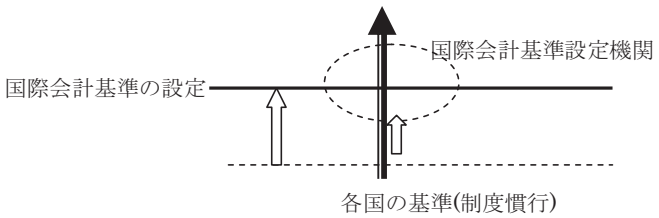
表１：原価配分方法に関する主要国の差異の状況

国名	要請	多数	少数	実務無し	不許可
米国		FIFO	LIFO、加重平均法		
英国	FIFO				LIFO；加重平均法；基準棚卸法
ドイツ			FIFO；加重平均法		LIFO；基準棚卸法
オランダ		FIFO	FIFO、加重平均法、LIFO		
日本		加重平均法	LIFO, FIFO	基準棚卸法	

しかし、社会経済が国際化し、資本市場もクロスボーダー化してくると、国際企業や国際投資家にとって、異なる会計基準に基づき作成された財務報告間の比較が著しく困難となった。経済力や技術力の発展によって、市場取引が国境を超えて拡大し、その結果、国際的な会計基準が必要であるとの認識が、資本市場及びビジネス社会に高まったのである。

社会経済の国際化に伴う会計基準の国際的発展は、各国の制度慣行的な会計基準の発展をタテ軸とし、国際会計基準設定機関による国際的に合意された国際会計基準の設定をヨコ軸とする、図１のような交差関係の展開として把握可能である。

図１：　国際会計基準の発展図



国際会計基準の設定活動に取り組んできたのは、IASC（International Accounting Standards Committee)、IFAC（International Federation of Accountants)、EC（European Union)、UN（United Nations Commission on International Investment and Transnational Corporation）及びOECD（Organization for Economic Cooperation and Development）のような国際機関であった。IASCとIFACは民間機関であるが、EC、UN及びOECDは政府機関である。しかし、職業会計士団体から構成される民間機関IASCが設定する国際会計基準が、国際資本市場のために妥当とみなされた。IFACの加盟国は自動的にIASCの加盟国なり、ECは諮問グループのメンバーとして、OECDや国連機関はオブサーバーとして、IASCに関与してきたのである[2)]。

IASCは国際会計基準設定機関として、1973年に誕生した。IASCは９カ国（オーストラリア、カナダ、フランス、西ドイツ（当時)、日本、メキシコ、オランダ、イギリス及びアイルランド、アメリカ）出身の主要な職業会計士団体の合意により、設立された[3)]。なお、IASCは、よりグローバルで高品質な会計基準を設定するため、2001年にIASB（International Accounting Standards Board）に改組されることになる。

本稿では、「棚卸資産」(Inventory）の国際会計基準（International Accounting

Standards）であるIAS第２号における進化的形成過程を、U.S.GAAP（Generally Accepted Accounting Standards）の影響を通して考察するものである。主題である棚卸資産の会計基準は各国において通常制度化されており、各国間の比較可能性や財務諸表における棚卸資産の金額の重要性からも、会計基準の国際化が要請された。各国間の棚卸資産の会計基準のなかでも、とりわけU.S.GAAPとして確立していたARB（Accounting Research Bulletin）第43号第４章「棚卸資産の価格」（Inventory Pricing）は、IAS第２号の設定にあたり、IASCがベースとして参考にすべき基準であった。

本稿の目的は、IAS第２号の展開において、U.S. GAAPの影響に焦点をあて、IAS第２号の発展を交差的な形成過程において分析することである。もちろん、国際会計基準の発展環境は、タテの関係において米国の影響だけではなく他の諸国の会計思考とも関係し、またヨコの関係においてIOSCOやEC等の国際機関の影響も受けて発展している。

国際会計基準の生成発展は、大きく三期に分けられる。第一期（1973-1986）は、IASCが各国基準の調和的な国際会計基準を形成した時期である。第二期（1987-2000）は、IASCが会計処理のオプションを減らし比較可能な国際会計基準を目指した時期である。第三期（2001－）は、IASBがグローバルな高品質な国際会計基準を目指した時期である。本稿では、この三期における国際会計基準の変遷の渦の中で、IASC（後にIASB）が、どのようにIAS第２号の開発と改善を進めてきたかを論じている。

したがって、第２節では、第一期において、米国会計基準ARB第43号はIAS第２号にどのような影響を与えたかを検討する。第３節では、第二期において、IASCはIAS第２号をどのように比較可能な基準に改善してきたかについて論じる。第４節では、IASBはグローバルな基準を目指して、IAS第２号をどのように改善してきたかについて説明する。第５節では、FASBがU.S. GAAPであるARB第43号をIAS第２号に部分的にコンバージャンスしてきたことを明らかにする。結びにおいて、IAS第２号の基準形成過程は、国際会計基準と各国の国内基準がコンバージャンスされる途上過程と位置づけている。

２　75 IAS第２号：調和的基準の形成期（1973-1986）

2.1　背景

1973年６月に、IASCは最初のプロジェクト「会計方針の開示」（Disclosure of Accounting Policies）を立ち上げた。会計方針の開示は認識・測定の会計問題を含まず、合意が比較的容易であった。まもなく1974年11月に、IAS第１号「会計方針の開示」が承認された[4)]。次に、IASCが取り組んだのは、棚卸資産の会計基準である。棚卸資産会計基準のためのプロジェクトは、IAS第１号と同じく1973年６月に立ち上げられた。しかし、多くの諸国で制度化されていたため、棚卸資産会計は多様な会計実務の国際的調和を必要とする分野であった。棚卸資産の国際会計基準を作成する際に、IASCはARB第43号第４章をベースにした。ARB第43号は、1953年にAIA（1957年６月よりAICPA）内の会計手続委員会が公表した会計原則を体系的にまとめたものであり、その第４章において、棚卸資産の会計処理を、１から10のステートメント（適用指針としての各討議とセット）形式で規定している[5)]。

1974年７月に、IASCは公開草案E２「取得原価主義における棚卸資産の評価と表示」（Valuation and Presentation of Inventories in the Context of the Historical Cost System）を承認した後、原価配分方式などをめぐる調整のため、1975年10月に、IAS第２号（以下75 IAS第２号と記す）が承認された[6)]。

2.2　75 IAS第２号とU.S. GAAP

75 IAS第２号は、取得原価主義の範囲内での基準であることを宣言したうえで、「基準」の前に「序説」と「解説」を配置している。序説において、「棚卸資産」「取得原価」及び「正味実現可能価額」が定義されている。解説では、取得原価の算定に関して、「製造間接費」「その他の間接費」「原価配分方法」の取扱上の解釈、低価法の論拠、棚卸資産の表示原則を説明している。基準は、「取得原価の算定」「正味実現可能価額の算定」及び「財務諸表における表示」の３項目から構成されている。

75 IAS第２号の基準内容は、もちろん、米国基準だけでなく、多くの国の会計慣行を調和的に反映している。しかし本節では、米国基準ARB第43号第４章の各ステートメントが、75 IAS第２号の基準内容にどのような影響を与えているかについて検討する。最初に、ステートメントの概要を述べ、その後、75 IAS第２号への影響を調べる。

（１）ステートメント１（棚卸資産の定義）[7)]は、営業過程に位置づけて、棚卸資産（inventory）を定義している。定義の意義は、棚卸資産の範囲を画定することにある。即ち「用語、棚卸資産とは、（ｉ）通常の営業過程において販売のために保有され、（ii）販売のための生産プロセス途上にあり、（iii）販売のために利用可能な財又はサービスの生産において現在消費される予定である有形動産（personal property）であるような項目を集計したものを表すために用いられる」。討議では、棚卸資産の定義に含まれるものと含まれないものを例示している（par.3）。

75 IAS第２号は、ステートメント１の棚卸資産の定義と同様の内容を受け入れた（par.4）。

（２）ステートメント２（費用収益対応の目的）は、棚卸資産会計の目的を示している。即ち「棚卸資産会計の目的は、収益に対する妥当な費用に対応するプロセスを通して利益の適正な決定である」。

75 IAS第２号は、棚卸資産の評価と表示に焦点をあてているため、費用収益に対応する規定は設けていない。後に, 93 IAS第２号において、棚卸資産の費用認識面を取り入れる際に、費用収益対応原則を取り入れた。

（３）ステートメント３（棚卸資産の原価）において、棚卸資産の測定基礎を原価としている。即ち「棚卸資産会計の主な基礎は、原価である。原価は、支払代価又は資産を取得するため提供される対価として一般的に定義される。棚卸資産に適用すれば、原価は原則的に現在の状況及び場所に品目をもたらすために、直接又は間接的に発生した適用可能な支出費用の合計を意味する」。討議において、原価の構成要素の範囲が議論されている。棚卸資産に適用される原価の定義は、取得及び生産原価を意味すると解されている。しかし、仕掛品や完成品のような棚卸資産項目のどのような項目が、製造原価または期間費用となるか、適用範囲問題が生じている。「・・・例えば、ある状況下で設備遊休費用、過剰仕損、二重運賃そして再処理費のような項目は異常であり、在庫費用の一部ではなく、

むしろ当期費用としての処理を要する。また、一般管理費は期間費用に含められるべきであるが、明確に生産に関連し、それ故棚卸原価（生産費用）の一部を構成する費用部分を除く。販売費は棚卸原価の一部分を構成しない。棚卸原価からすべての製造間接費を除外することは、受け入れられた会計原則を構成するものではないと認識されなければならない」（par.5）。続けて、必要となる個別状況の判断の行使は、「用いられている原価主義会計の適切性、その原則の健全性及び整合的運用に係わる」（par.5）。

75 IAS第２号においても、ステートメント３と同様な原価の構成要素の範囲問題が扱われている。「固定製造間接費の全部または大部分が棚卸資産を現在の場所および状態にもたらすことに直接かかわりをもたないという理由で、その棚卸資産の評価に含まれていない場合には、その事実を開示しなければならない」（par.21）。「材料費、労務費その他の費用の浪費額のうちとくに金額の大きいものは、棚卸資産原価に算入すべきではない」（par.23）。その他の間接費について「製造間接費以外であっても、特定の顧客のための製品設計において発生する費用は、棚卸資産原価の定義を満たす。他方、販売費、一般管理費、研究開発費及び利子は、棚卸資産原価の定義を満たさない」（par.12）。75 IAS第２号は、U.S.GAAPをベースとしながらも、「浪費額のうち特に金額の大きいもの」のように必要な制限規定を付加し、事実を開示すれば固定製造間接費の期間費用化を容認するというように、国際的差異を反映した許容的な取り扱いがなされている。さらに、75 IAS第２号は、ステートメント３では規定されていない「生産設備の能力」[8)]に基づく固定製造間接費の加工費配賦を要請している（par.21）。解説が説明しているように「低生産水準期間中、または、生産設備に遊休部分が存在する場合は、固定製造間接費を、実際生産量ではなく生産設備の能力にもとづいて配賦することにより、その加工費への配賦額を制限するのが普通である」（par.10）。続けて、生産設備の能力の解釈は、「例えば、いくつかの期間または季節を通じてみた場合に達成を期待される正常生産量とか、実際的にみて達成可能な最大限の生産量のように」（par.10）複数個ある現状を説明している。

（４）ステートメント４（原価配分方法）は、原価配分方法の例示とコスト・フローの仮定の必要性を述べている。即ち、「棚卸原価は、FIFO、平均法及びLIFOのような、コスト原因のフローに関する仮定のいずれかに基づき決定される。一つの方法を選択する際の主な目的は、一定の状況の下で最も明白に期間利益を反映する一つを選択することである」。討議において、何故にコスト・フローの仮定が必要であるか、を論じている。「販売からの収益に対応する費用は、特に類似の財が異なる時期に異なる価格で購入される場合には、販売品目の識別された費用でないかもしれない。ある事業分野での特定ロットは、購入時から販売時を通して明確に識別される一方、取得時と販売時との間に通常財の識別は失われる。とにかく、もし種々のロットで購入された材料が同一で交換可能であるならば、種々のロットの識別されたコストの利用は最も有用な財務諸表をもたらさないかもしれない」（par.6）。続けて、「この事実は、期間利益の測定のために実際的基礎を提供するため、（FIFO、平均法及びLIFOのような）コスト要因のフローに関して、いくつかの仮定の一般的な受け入れの発展をもたらした。いくつかの状況において、小売棚卸法（the retail inventories method）のような在庫価格の逆マークアップ手続は実際的かつ妥当であ

るかもしれない。ある場合の事業活動は、棚卸資産のある部分又はその構成部分に対してコストの決定に受入れ可能な方法の１つを適用し、他の部分に受け入れ可能な別の方法を適用することが望ましいようなケースであるかもしれない」(par.6)。また「方法の選択は、個別状況の基礎に基づくべきであるとしても、もし統一された棚卸資産の方法が一定の産業内のすべての会社によって採用されたならば、明らかに、財務諸表はより有用となる」(par.7)。

他方、75 IAS第２号のアプローチは、ARB第43号とは異なり、原価配分方式に原則と条件付の優先順位をつけようとしている。原則的な費用配分方法を、いずれかの時点でその企業に発生した原価を用いているものとする要件（par.14）を満たす（a）先入先出法または（b）加重平均法とし（par.24)、さらに（e）個別法（par.25)、(c）後入先出法または（d）基準棚卸法は一定の条件付で用いることができるとした（par.26)。他方、(f）次入先出法と（g）最終取得原価法は、必ずしも発生したとはいえない原価をも採用しているため取得原価とはいえないとして認めなかった（par.14)。また、標準原価法や売価還元法についても、一定条件の下で便宜上認められた（par.27)。しかし、2.3で論じるように、原価配分方式をめぐって、各国間の見解が対立し、妥協が図られた。

（５）ステートメント５（低価法）は、繰越原価の見直し[9)]としての低価法ルールについて述べている。即ち、「棚卸資産の価格付けの原価基礎からの乖離は、財の効用がもはや原価ほど大きくないときに、要請される。財の効用が事業の通常の過程の処分時において、物理的損傷、陳腐化、価格変動その他にかかわらず、原価以下となる証拠がある場合に、その差異は当期の損失として認識されるべきである。このことは、時価（market）として通常表示されるより低いほうの水準でこれらの財を表明することによって、このことは一般に達成される」。討議において、「原価基準は通常、原価と収益の適正な対応という目的を達成するものの、一定の状況においてコストは将来期間の収益に対して課すべき適正な金額ではないかもしれない。コストからの乖離が要請される理由は、財の効用が取得時以後において減少してこなかった場合に限り、コストは満足的である。効用の損失はその損失が発生した期間の収益に対する負担（charge）として反映される。かくして、棚卸資産会計において、損失はその効用が損害、すなわち、損傷、陳腐化、価格変化またはその他の場合において、減損した場合はいつでも、認識されるべきである。こうした損失の測定は低価法（cost or market, whichever is lower）価格付けのルールを適用することによって達成される。これは、効用を測定する実際的手段を提供し、それによって当期に認識され、計算される損失の金額を決定する」(par.8)。

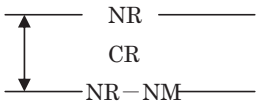
75 IAS第２号も、「棚卸資産は、取得原価と正味実現可能価額とのいずれか低い額（lower of historical cost and net realizable value）で評価されなければならない」(par.20）として、多くの諸国で採用されていた低価法ルールを選択した。即ち、「販売価額が下落したとき、品質が低下したとき、または、全体的もしくは部分的に陳腐化したときには、棚卸資産の取得原価は全部回収されるとは限らない。棚卸資産の評価額を取得原価から正味実現可能価額にまで切り下げる実務は、実現可能期待額をこえる金額で流動資産を評価すべきでないという見解に合致する」(par.16)。

（6）ステートメント６（時価）は、低価法における時価について述べている。即ち、「用語､時価とは､現在取替原価（CR）（事情が示すように購入または再生産の際）を意味する。ただし、以下の場合を除く：

（1）時価は正味実現可能価額（NR）（例えば、事業の通常過程の販売価額から、完成及び処分の合理的予測コストを差引いた額）を超えてはならない；かつ

（2）時価は、近似的に正常利益(NM)の引当を差引いたNR以下であってはならない」[10]。

図２：　現在取替原価（CR）の制約



討議において、取替原価を選択する理由を説明している。「低価法のルールは、棚卸資産支出の残留有用性（the residual usefulness）を測定する手段を提供することを意図されている。用語、時価はそれ故、棚卸日の効用（utility）を示しているものと解釈すべきである。対応する効用を得るため、棚卸日の通常の過程でなされなければならない同等な支出によって考慮されるであろう。一般レールとして､効用は､財が購入または再生産によって入手されるように、財の現在取替原価によって主として表される。しかしながら、ルールを適用する際に、判断が常に行使され、損失を被ったということを証拠に示さない限り、損失は認識されるべきではない。それ故、こうした基準に対する例外である取替または再生産価格は、完成及び処分のコストだけ減少された推定販売価額がより低い時、―そのように決定された実現値が効用よりも、妥当である場合－、効用の測度には、妥当でないであろう。さらに、コストが事業の通常の過程において販売の際に、ほぼ正常利益をもって回復されるであろうことを証拠が示す場合に、取替又は再生産コストがより低いとしても、いかなる損失も認識されない。例えば、固定価格、確定販売価格の下での生産のケース、又は合理的な数量で安定販売価格を保証される将来注文の場合に、あてはまる」（par.9）。

他方、75 IAS第２号は、低価法で用いる正味実現可能価額を、「通常の営業過程における予想売価から、完成までに要する費用、および販売のために必然的に発生する費用を控除した額」（par.4）としている[11]。U.S.GAAPが時価をインプット価格である取替原価としているのに対し、75 IAS第２号はアウトプット価額である正味実現可能価額を時価としている。とはいえ、原材料および貯蔵品について、「財貨の生産のために消費する目的で保有される原材料および貯蔵品のうち、正味在庫量に相当する分までは、その消費の目的である製品が取得原価以上の金額で実現しうると期待しうる限り、取得原価以下にその評価額を切り下げてはならない。しかし、製品の正味実現可能価額が取得原価より低くなることが、原材料の価格の下落によって裏付けられている場合がある。その際には、原材料在庫高の評価を切り下げなければならない。この場合に、再調達原価が、入手可能なもののうちで、これらの原材料の正味実現可能価額をもっとも適切に表す数値となることがある」（par.31）[12]。

（7）ステートメント７（低価法の適用方法）は、棚卸資産が製品グループで販売され個々

の製品価格が明確でない場合、または、セット価格で販売され、製品によっては損を出して販売しているような場合、どの棚卸資産カテゴリーに低価法を適用すべきかについての規準を述べている。即ち、「棚卸資産の特質や構成要素に依存して、低価法のルールが棚卸資産の各項目に直接、または全体（又はある場合には、各主要な分類の構成要素全体に対して）に適正に適用される。その方法は最も明確に期間利益を反映するものでなければならない」。討議において、適用方法を説明している。即ち、「時価に棚卸資産を評価減する目的は、期間利益を公正に反映するためである。最も通常の実務は、棚卸資産の各品目に個別に低価法を適用することである。しかしながら、もし１つの最終製品カテゴリーだけならば、全製品のコスト効用－その全体の棚卸資産―が全体目的として最も重要性がある。それ故、時価への個別品目の削減は、もし全棚卸資産の事業への効用がコスト以下でないならば、最も有用な結果を常にもたらすとは限らない。このことがあてはまるのは、販売価格が購入または製造のカレントコストの一時的または小額変動によって影響を受ける場合である。同様に、１つ以上の主要製品または事業カテゴリーがあるならば、低価法のこうしたカテゴリーに含まれる項目全体への適用が、利益の最も有用な決定をもたらす」（par.11）。場合によって、「最終品と同一の一般カテゴリーの構成要素となる他の商品がコストを超えた同様な時価を持つために、一定の商品の原価価格の下落の結果として、損失が生じないと予期されるとき、こうした構成要素はそれらが均衡量である限り、時価に調整される必要はない。かくしてもし、それらが最終品の同じカテゴリーに含まれ、かつ、もしそれらが均衡量であるなら（もしその手続が毎期継続的に適用されるなら）、低価法は個々の棚卸品目に対するよりも、棚卸資産全体に直接適用される」（par.12）。しかしながら、原材料が一定の状況にある場合、即ち、「特定の材料または構成要素の在庫が他の在庫に比べて過剰である限り、個々の品目に低価法を適用する広汎な認識手続が準拠されるべきである。このことは、また無関連の製品または回転率の相当な変動をもつ製品にその品目が含まれる場合にも適用される。もしカテゴリーを分類する効率的な方法が実施可能でないなら、ルールは在庫の各品目に対して適用されるべきである」（par.13）。

他方、75 IAS第２号において、棚卸資産の正味実現可能価額への評価切り下げは、個別に適用するのではなく、即ち、「品目別または同種品目グループ別に行わなければならない」（par.29）としている。なぜなら、「棚卸資産科目別に、もしくは営業分野別に算定され、または、その企業のすべての棚卸資産を一括して切り下げると、発生した損失を未実現の利得と相殺消去する結果を生じる」（par.29）からである。

（８）ステートメント８（開示と継続性）は、継続性の原則について規定している。即ち、「棚卸資産表明の基礎は一貫して適用され、財務諸表に開示されねばならない。重要な変更がなされた場合、その変更の性質、もし重要な場合、利益への影響額を開示すべきである」。

他方、75 IAS第２号も、「棚卸資産評価にあたって採用した会計方針は、採用した原価配分方法も含めて、開示しなければならない。棚卸資産に関する会計方針の変更で、当期に相当の影響を与え、または、次期以降に相当の影響を与えると思われるものは、その変更の理由を付して開示しなければならない。変更の影響は、重要な場合には、開示し、かつ、その金額を示さなければならない」（par.34）と規定している。表示についても、「棚卸資産は、

貸借対照表上、または、財務諸表への注記において、その事業内容に応じ、かつ、主要種別ごとの保有額を明示するような方法で細分類しなければならない」（par.33）。75 IAS第２号は棚卸資産に関する表示としているが、主な内容は開示基準である。そのため、後に、93 IAS第２号で標題が表示から開示に変更された。

（９）ステートメント９（原価主義の例外）は、貴金属など例外的な時価評価について規定している。即ち、「例外な場合に限り、棚卸資産は適正に原価以上に評価される。例えば、マーケティングの重大なコストを伴わない固定貨幣価値をもつ貴金属はこうした貨幣価値で表明されるであろう；他のどの例外も、妥当な近似コストの決定不可能性、引合価格での直接販売可能性、そして単位相互交換の特性によって正当化されねばならない。財がコスト以上に表明される場合、この事実を完全開示しなければならない」。

他方、75 IAS第２号は、他の国で取得原価主義以外の会計制度が提案され、または財務諸表上採用されていることを承知したうえで、時価主義以外の会計制度における棚卸資産の評価や表示を75 IAS第２号の範囲外としている（par.2）。

(10) ステートメント10（確定購入契約）は、確定購入契約の場合について規定している。「棚卸損失と同様に測定される在庫商品に対する確定購入契約（firm purchase commitments）の発生損失は、重要であるなら、損益計算書に勘定で認識され、金額が別途開示されるべきである」。

他方、75 IAS第２号は、確定購入契約ではなく、確定販売契約（firm sales contracts）について規定し、発生損失の測定方法を明示している。「確定販売契約履行のために保有している棚卸資産数量分については、その正味実現可能価額は契約価格にもとづいて算定しなければならない。もし棚卸資産在庫量よりも販売契約量が少ない場合には、その超過分の正味実現可能価額は、一般的な市場価額にもとづいて算定しなければならない」（par.30）。

2.3　75 IAS第２号形成の特徴

低価法の如く、各国に共通的な会計方法の場合、意見集約は容易であったものの、LIFOや直接原価法のような各国で適用状況が異なる分野においては論争が生じた[13)]。

先ず、LIFOをめぐる議論からみよう。米国において、LIFOは、租税目的に用いるために、財務諸表に採用することを条件付けられている原価配分方法である[14)]。他方、EECは、1971年にLIFOとFIFOを同等に扱った第四指令（37条）の公開草案を公表していた。しかし、ドイツ、フランスなど大陸ヨーロッパでは、LIFO類似の効果をもたらす基準棚卸法が伝統的に用いられていた。このような各国の状況下において、米国代表が不在であったIASC運営委員会（the steering committee）は、FIFOを優先的な扱いとし、LIFOを他の受入れ可能な二次的な扱いすることに賛成した。一方、IASC正委員会（the full committee）は、LIFOとFIFOを同等に扱うべきとした。そこで、LIFOは明示的に二次的扱いとはしないものの、LIFOの利用は追加的な情報開示を要請することで、妥協が図られた[15)]。

留意すべきは、各国のLIFOの取扱いと各国の代議員や専門機関の見解とは一致しないことである。例えば、LIFOが容認されている米国の代議員が必ずしもLIFOに賛成ではなく、しかも米国における大規模会社ではLIFOの利用は少数である。ギリシャやインドで

はLIFOの適用はないが、専門機関のコメントレターではLIFOを支持したのであった[16]。

次に、直接原価法についてみよう。運営委員会に代議員を送っていたメキシコやオーストラリアでは、直接原価が容認されていたが、米国や日本では容認されていない。英国でも、ASSC（ASCの当時の名称：ASCは1990年に現ASBに改組）は、SSAP第９号（棚卸資産および長期請負契約）の公開草案では直接原価を禁止していた。運営委員会は、妥協的に、全部原価を優先的な扱いとし、直接原価法を受入れ可能としていた。しかし、74年７月、公開草案E2において、直接原価を禁止する米国や英国等の見解が維持され、全部原価を要請した。その後、1975年５月に、ASSCは公開草案の見解と異なり、直接原価については沈黙し、ICAEW（英国勅許会計士協会）は全部原価と直接原価を同等とする見解を支持した。南アフリカやオーストラリアも、E2対するコメント・レターにおいて、直接原価を支持した。最終的に、IASCは直接原価を容認したのである[17]。

このように、IASCは原価配分方式に優先区分を設けるなどの成果が得られたものの、IASCの理想と現実の間で苦しんだ結果、LIFOや直接原価のルールは、75 IAS第２号は諸国の制度慣行の妥協的産物となった。しかし、75 IAS第２号は、IASCが国際基準に求めるレベルを、他の諸国に知らせる役割を果たしたのである[18]。

３　93 IAS第２号：比較可能な基準の形成期（1987-2000）

3.1　背景

1988年までに、IASCは第１号から第28号（うち、第３号は第27/28号に、第６号は第15号に取替）までIASを設定するに至った（付表１参照）。しかし、それらの基準には会計処理のオプションが多く含まれ、比較可能性を高めるために、オプションの数を減らす必要があった。

IASCは、1987年３月に比較可能性プロジェクト立ち上げた。その後、1988年11月に、公開草案E32「財務諸表の比較可能性」（Comparability of Financial Statements）において、会計処理のオプションを減らすため、「優先処理」と「認められる代替処理」とに区別をつけた29の提案事項を承認し、1989年１月に公表した。さらに、E32の提案事項をどのように取り扱うかについてのIASCの見解を示すために、1990年６月に趣旨書「財務諸表の比較可能性」（Statement of Intention on the Comparability of Financial Statements）を承認した[19]。趣旨書は、E32で示された21の提案事項を「実質的な変更なしにIASにとりこまれるもの」とし、３つの提案事項（第2、9及び23号関連）については「実質的変更を要するもの」とし、残りの５つ提案事項については「再検討を要するもの」とした（第17、25号関連）。

IASCは、IASを受け入れるためには比較可能性プロジェクトだけでは不十分であるとの1988年11月のIOSCO勧告をうけ、1989年４月に、「改善プロジェクト」を立ち上げた[20]。改善プロジェクト運営委員会は、趣旨書で合意された変更事項について改訂作業を進めた。LIFOと基準棚卸法の除去に関する合意事項については「実質的な変更を要するもの」として、趣旨書の通り、LIFOを除去すべき原価配分方法とする公開草案E38「棚卸資産」が1991年６月に承認された。最終的に、IASC会議における投票によって承認され、1993年

11月に、IAS第２号「棚卸資産」（93 IAS第２号）を含む10のIASの一括改訂が承認されたのである[21)]。

3.2　93 IAS第２号の内容

93 IAS第２号は棚卸資産配分方式の問題だけでなく、これまでのIASでは十分でなかった基準項目の体系的整備をおこなった。棚卸資産の会計の基本問題は、（１）ある品目がどの時点で、棚卸資産に含まれるのか、（２）どのような費用が棚卸資産原価に含まれるのか、（３）どのようなコスト・フローが用いられるべきか、（４）棚卸資産残高をどのように評価すべきか、及び（５）どのような情報を開示すべきか、とうものである[22)]。93 IAS第２号はこの問題に対する解決策である。93 IAS第２号は、この基本問題を［①目的、②範囲と定義、③測定、④費用認識、⑤開示］の５つの論点に体系化している。なお、他のIASも同様に体系化された。

93 IAS第２号の主な項目内容を要約してみよう。

①目的：

93 IAS第２号の目的は、「取得原価主義会計における棚卸資産の会計処理を規定することにある。棚卸資産会計の主要な課題は、資産として認識され、関連収益が認識されるまでの間、資産として計上される原価の金額の決定」である。そのため、93 IAS第２号では「原価の決定及び正味実現可能価額への評価減等を含むその後の費用認識に関する実務指針を提供する。また、棚卸資産に原価を配分するために用いられる原価配分方法に関する実務指針」を提供している。

②範囲と定義

93 IAS第２号は適用範囲を明確にするため、請負契約や金融商品など他の基準で取り扱われる棚卸資産など、適用外の棚卸資産を示している（par.1）。

「棚卸資産」の定義について、「販売を目的とする財貨若しくはサービスの生産にあたって」を「生産過程もしくは役務の提供にあたって」と必ずしも販売目的でない場合にも該当する表現に変更している（par.4）。「正味実現可能価額」の定義に含まれていた「原価」や「費用」が見積もりであることを明確にするため、「見積原価」と「見積費用」に変更した（par.4）。さらに、再販売用に保有される土地等の棚卸資産に含まれる適用事例を加えた（par.5）。

③棚卸資産の測定

75 IAS第２号の「取得原価の算定」と「正味実現可能価額の算定」の小題が、「棚卸資産の原価」「原価配分方法」及び「正味実現可能価額」に変更されている。

・「棚卸資産の原価」は、全部原価とし（par.7）、原価は購入原価、加工費およびその他の原価に分類されている（pars.8-12）。また、連産品のように「１つの生産過程で複数の製品を同時に生産する場合」について、規定された（par.12）。
・「原価配分方法」について、個別法とそれ以外の方法とに分かれ、それ以外の方法は「標準処理」（FIFO又は加重平均法）と「認められる代替処理」（LIFO）に区分した（pars.21-24）。
・「正味実現可能価額」は、見積計算の方法を整備している（pars.27-28）。

④費用認識

費用認識に関する規定は75 IAS第２号にはなく、93 IAS第２号において新規に設けられた。「棚卸資産が販売されたときには、その棚卸資産の帳簿価額は、関連収益が認識される期間に費用として認識しなければならない。正味実現可能価額への棚卸資産の評価減額および棚卸資産にかかわるすべての損失は、評価減又は損失の原因が発生した期間に費用として認識しなければならない。正味実現可能価額の上昇により生じる棚卸資産の評価減額の戻入額は、その戻入れを行った期間において、費用として認識された棚卸資産価額の費用の減少として認識しなければならない。」（par.31）。

さらに、費用収益の対応、及び、棚卸資産の他勘定振替の適用例が示された（pars.32-33）。

⑤開示

必要な開示項目と開示内容を列挙している。

・財務諸表には、以下の事項を開示しなければならない（par.34）。

（a）棚卸資産の評価に当たって採用した会計方針（原価配分方法を含む）；

（b）棚卸資産の帳簿価額の合計金額及びその企業に適した分類ごとの帳簿価額；

（c）正味実現可能価額で計上した棚卸資産の帳簿価額；

（d）第31項に従って当期の利益として認識した評価減額の戻入額；

（e）第31項に従って棚卸資産の評価減額の戻入の原因となった状況及び事象；並びに

（f）負債の担保の用に供されている棚卸資産の帳簿価額。

・財務諸表には、以下に示す事項のいずれかを開示しなければならない（par.37）。

（ｉ）当期中に費用として認識された棚卸資産の原価；あるいは

（ii）収益に対応する費用として、当期中に認識された性質別による営業費用。

3.3　93 IAS第２号の特徴

93 IAS第２号の形成過程において、LIFOの除去をめぐる議論が二転三転した。LIFOは非現実的なコスト・フローを前提としていることから原価配分方式として支持しないとする見解と、各国の租税政策上の理由からLIFOの除去に反対する見解とが争った。

公開草案E32においてLIFOは認められた代替処理とされた。しかし、Zeff等[23]によると、1990年１月にE32のコメントのレビューの後、比較可能運営委員会（The Comparability steering committee）は、LIFOは除去されるべきであると勧告することに合意した。IASCはこの決定を承認し、趣旨書ではLIFOの除去について、E32の勧告を変更し、LIFOを除去すべきとしたうえで、「再検討を要する事項」と明記した。改善運営委員会（The Improvements steering committee）は、LIFOを除去すべきする公開草案E38を作成し、同草案は1991年６月にIASCによって承認された。しかし、ドイツ、イタリア、日本及び韓国は反対意見を提出した。最終的にE38に反対したのは、日本と韓国であり、ドイツは賛成にまわった。

さらに、IOSCOもまたLIFOの除去をめぐって方針が揺らいだ。1992年の４月の会議では、IOSCOは IASCに代替方法を除去すべきとのプレッシャーをIASCにかけていたにもかかわらず、LIFOの除去は余りに極端であるとして、LIFOの残留に賛成意見を提出した[24]。

また、IAS第２号におけるLIFO除去に関する採決が図られた1992年10月のIASC会議に

おいて、ドイツ、イタリア、日本及び韓国の４カ国の代議員が反対し、代議員14名のうち４分の３の賛成票が得られず、LIFOの除去が否決された。除去に賛成していたドイツは、投資家の観点から、FIFOに関する開示があれば問題がないというものであった。LIFOの除去に反対をするであろうと見られていた、米国の代議員が、調和化を図るために、LIFOの除去に賛成票を投じることを決定したのであった[25]。

LIFOの除去をめぐる見解が二転三転した後、93 IAS第２号はLIFOを代替的処理として認めた。

表２：LIFOをめぐる見解の二転三転

E32（1988.11）	趣旨書（1990.7）	E38公開草案（1991.6）	93 IAS第２号（1993.11）
情報開示を条件にLIFOを容認する。	LIFOを除去する（再検討）。	LIFOを除去する。	LIFOを代替的処理として容認する。

４　03 IAS第２号：グローバルな高品質基準体系の形成（2001－）

4.1　背景

より広範な利害関係者からの意見集約と、グローバルで高品質な会計基準の設定を可能にするためには、IASCの構造改革が必要であった。1999年11月、IASC戦略作業部会がIASC理事会に提出した「IASCの将来像への勧告」（Recommendations on Shaping IASC for the future）は、満場一致で承認された。新組織IASBのガバナンスはIASC財団（Foundation）の評議会に委ねられ、評議会は2001年１月に14名からなるIASB理事会メンバー（常勤12名と非常勤２名）を任命した。IASBは、2001年４月１日をもって、国際会計基準書を設定することになった。IASBが新たに公表する国際会計基準書はIFRS（International Financial Reporting Standards）と呼称されるとともに、IASC時代の会計基準書IASはこれまで通り用いられることになった[26]。

会計基準のグローバル化のために、IOSCO（International Organization of Securities Commissions）のような国際機関の支援が不可欠であった。2000年５月、IOSCOは、クロスボーダーの証券の募集や上場を行う多国籍発行体が「IASC2000基準書」（指定した30のIAS）[27]に準拠した財務諸表を受け入れるよう勧告する決議を採択した。この際にIOSCOの専門委員会が公表した評価報告書[28]には、IASに関する改善事項が要請されていた。

IASBはIOSCOの要請に応えて「既存のIAS改善プロジェクト」を進め、2002年５月、公開草案「国際会計基準の改善」（Improvements to International Accounting Standards）を公表し、現34基準のうち12基準の改善を提案した。2005年１月からのEU公開会社に対するIFRSの適用に関するEUの提案は、このプロジェクトに弾みを与えた。公開草案は、国際基準におけるオプションを除去によって、財務報告の質と整合性を高めることを目的とする、IASBの改善プロジェクトの最初の産物である[29]。

改訂プロジェクトにおいて、現行基準の改善はIAS32号と39号の改善と並行して進められた。2003年12月、IASBは13の改訂IASを発行し、１つの基準の廃止を公表した（付表１参照）。03 IAS第２号も、この際に改訂が行われた。これらの基準の改訂は、IASBの改善プロジェクトの完了を表すものであった。

4.2　03 IAS第２号の内容

基準の形式が変更された。序説たるIN節には、改訂した理由、変更点などが示された後、基準本体としての基準内容が説明され、BC節には、基準結論の根拠が示さている。さらに、付属的に適用ガイダンスが示されている[30]。

03 IAS第２号では、［目的及び範囲］、［棚卸資産の原価］、［原価算定方式］、［費用としての認識］［開示］に関する改訂を行っている。最大の改善点は、原価算定方式としてのLIFOを削除したことである。改訂前の93 IAS第２号は、許容される代替処理方法としてLIFOを許容していた（BC９）。

75 IAS第２号から03 IAS第２号までの主な変更点を以下の表整理してみよう。

表３：IAS第２号の主な変更点

		75 IAS第２号	93 IAS第２号	03 IAS第２号
①目的		－	明示（取得原価主義の下での棚卸資産の会計処理）	修正（取得原価主義をはずす）
②適用範囲（適用範囲外）		長期請負工事契約のもとでの棚卸資産、副産物の棚卸資産	未成工事原価（IAS第11号）、金融商品、特定業種の棚卸資産、生物資産（IAS第41号）	IAS各11,32,39,41号,特定者保有棚卸資産（ブローカ-トレーダーの棚卸資産）
③定義		棚卸資産、取得原価、正味実現可能価額	棚卸資産、正味実現可能価額	棚卸資産、公正価値、正味実現可能価額（部分修正）
④棚卸資産の測定		低価法	同左	同左
	棚卸資産の原価	購入原価、加工費その他の原価	全部原価、連産品	「農産物の原価」追加（公正価値）
	原価算定方式	個別法、FIFO,加重平均原価法、LIFO、基準棚卸法	ベンチマーク処理 FIFO又は加重平均法 代替許容処理 LIFO（要開示）	LIFO削除
	時価	正味実現可能価額	適用の考え方を追加、見積費用・見積原価の方法	同左
⑤費用としての認識		－	収益費用対応原則、評価減の戻入規定、	収益費用対応原則の削除
⑥表示・開示		表示	開示	同左（追加開示）
⑦基準書形式		序説、解説、基準	①から⑥に分類	［IN：はじめに］、［BC：結論の根拠］を付加

4.3　03 IAS第２号の特徴

03 IAS第２号において、IASBは以下のようにLIFOの削除の論拠をまとめている。

(1) IASBは、以下の会計理論的論拠により、棚卸資産の流れについて「表現の忠実性」を欠いていることから、LIFOの削除に合意した（BC19）。

・　LIFOは、棚卸資産の最新の品目を最初に売却されるものとして扱い、その結果、棚卸資産に残っている品目は、最も古い項目であるかのように認識される。一般的に、これは棚卸資産の実際の流れを、信頼性をもって表現しているとはいえない（BC10）。

・　LIFOは、（売上原価の測定値が棚卸資産の旧価格を参照する一方、販売収益が現価格で行われるという）従来の会計モデルについて把握されている欠陥を対処しようとする試みである。LIFOでは、非現実的なコスト・フローに関する仮定を用いることにより対処している（BC11）。
・　LIFOを用いることにより、貸借対照表上認識されている棚卸資産は、棚卸資産の直近の原価の水準とほとんど関係がないものになってしまう。しかしながら､LIFOは、棚卸資産が大きく減少した場合に、特に､「温存された」日付の古い「階層」に属する棚卸資産が、使用されたものと推定されるときに、損益を歪めてしまう（BC13）。
・　財務報告においてLIFOを用いることは、売上総利益を算定するに当たり収益から控除される売上原価を直近の価格を用いて計算するため、税務を念頭に置いたものであることが多い。LIFOでは、上昇（下落）した価格が、販売された棚卸資産を再調達するための原価に与える影響を反映する形で、利益を減少（増加）させる。しかしながら、この影響額は直近の棚卸資産の取得価格と期末時点の再調達原価との関係に左右される。このように、LIFOは、価格変動が与える影響を決定するうえで真に規則的な方法とはいえない（BC12）。

⑵ IASBは、国によっては、LIFOが会計上の目的で使用される場合にのみ税務上にも使用することが可能となっていることを認識している。しかしながら、IASBは、税務上の理由は適切な会計処理の方法を選択するために十分な適切な概念的根拠となるわけでもなく、特定の国における税務上の規制及び利点のためだけに劣った会計処理の方法を許容することは受け入れられないとの結論に至った。これは各国の税務当局の問題である（BC20）。

03 IAS第２号の結論を導く過程において、基準の概念的論拠の進化がみえる。IASBは、各国の制度的慣行に基づく論拠を受け入れず、合意形成のためには、概念フレームワークにおける質的特性の１つである「表現の忠実性」のような概念的論拠を用いるようになったことである。

５　03 IAS第２号とFAS第151号：US・GAAPのコンバージャンス

5.1　背景

これまで、IOSCOはグロバール会計基準のための支援的役割を果たしてきた。しかし、EUによるIFRSの適用戦略は、IOSCOに代わり、IFRSが各国に適用される契機をもたらした。2002年７月に、ECは「IASの適用に関する規則」を採択し、EU上場企業の連結財務諸表はIFRSを2005年１月から適用すべきこととなった[31)]。この規則は、EU市場に多くの企業を上場させている米国SECやFASBに対して、もはやIFRSを無視できないことを知らしめる強いインパクトを与えた。2002年９月、IASBとFASBは「覚書：ノーウォーク合意」[32)]を交換し、会計基準の統合化に向けて協力することになった。2004年11月に発行されたFAS第151号「棚卸原価：ARB第43号第４章の修正」は、単一の高品質会計基準の開発に向けて、IAS第２号との相違を除去するものであった。この修正は、クロスボーダー財務報告の比較可能性を改善するためになされた、FASBの努力の成果である[33)]。

5.2　FAS第151号におけるARB第43号の修正

FAS第151号におけるARB第43号の修正は、米国側からのIAS第２号へのコンバージャンスの動きを反映している。とはいえ、03 IAS第２号で決定されたLIFOの除去は、ARB第43号に受け入れられていない。受け入れられた棚卸資産原価の会計処理は、特に、遊休設備費用、運賃、処理費及び仕損のような異常金額は、FASBがこの基準を発行することにより応えることを決定した部分的コンバージャンスである[34)]。

その修正方法は部分的な組込みである。03 IAS第２号のpar.12とpar.13はARB第43号のpar.5及びpar.5Aに組込まれた（アンダーライン部分）。

５．・・・・ For example, variable production overheads are allocated to each unit of production on the basis of the actual use of the production facilities. However, the allocation of fixed production overheads to the costs of conversion is based on the normal capacity of the production facilities. Normal capacity refers to a range of production levels. Normal capacity is the production expected to be achieved over a number of periods or seasons under normal circumstances, taking into account the loss of capacity resulting from planned maintenances. ・・・The actual level of production may be used if it approximates normal capacity. In period of abnormally high production, the amount of fixed overhead allocated to each unit of production is decreased so that inventories are not measured above cost. The amount of fixed overhead allocated to each unit of production is not increased as a consequence of abnormally low production or idle plant.

５A. Unallocated overheads are recognized as an expense in the period in which they are incurred.

この組込み方法は、U.S.GAAPがIFRSにコンバージャンスする場合の１つの方法を示している。米国SECが最近、組込み（incorporation）方法を提案しているのも、この組込みアプローチを念頭においているのではないか。

組込み修正に加えて、正常操業度について03 IAS第２号では説明されていない適用指針についても、新規に規定している（イタリック部分）。

５．・・・・*Some variation in production in levels from period to period is expected and establishes the range of normal capacity. The range of normal capacity will vary based on business- and industry-specific factors. Judgment is required to determine when a production level is abnormally low（that is, outside the range of expected variation in production）. Examples of factors that might be anticipated to cause an abnormally low production level include significantly reduced demand, labor and materials shortages, and unplanned facility or equipment downtime.*

なお、FAS第151号の規定内容は、2009年６月のFAS第168号によるGAAP編纂に従い、（330-10-30）Initial Measurementのトピックにおける、パラグラフ＞Cost Basis 30-３から30-７に編纂されている[35)]。

結び：　絶え間ない改善

国際会計基準は、経済社会の変化に対応して、進化してきた。IAS第２号の形成過程を考察すると、提起された問題群を解決するためにプロジェクト等が立ち上げられ、そのプロジェクト等を契機に、IAS第２号は段階的に改善されてきたことがわかる。簡単に、その発展過程を整理しておこう。

(1) 75 IAS第２号の設定の際に、とりわけ、米国ARB第43号は75 IAS第２号の形成に重大な影響を与えた。しかし、論争的な領域では各国間の妥協の産物となった。

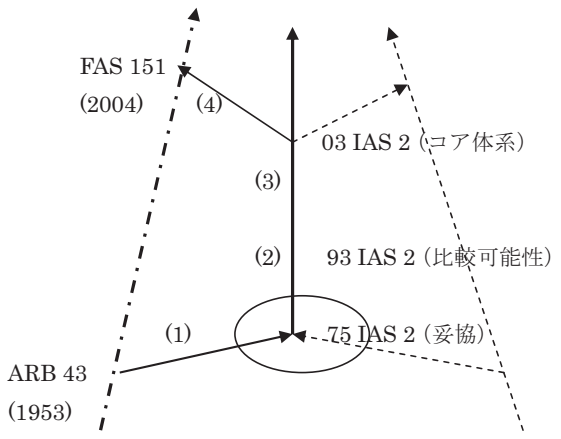
(2) 1988年までには、IASCは第28号（うち、第３号と第６号は取替）のIASを設定するに至った。しかし、それらの基準にはオプションの多い会計処理が含まれており、比較可能性を改善するためのプロジェクトが立ち上げられ、93 IAS第２号が設定された。

(3) IOSCOの勧告等により、IASB（IASCの新組織）はより高品質化な会計基準の設定に向けて、会計基準の改善に取り組んだ。03 IAS第２号の設定の際に、妥協の産物であったLIFOを除去する理由として、概念的根拠を用いたのは、注目される。

(4) EU市場において2005年からのIFRSの強制的適用のEC規則を契機に、各国会計基準のIFRSへのコンバージャンス化が促進された。2002年に始まるFASBとIASBの両者の会計基準の統合化の動きは、今度は、FAS において、米国ARB第43号が03 IAS第２号との相違の除去をもたらした。

この発展過程は、図１の国際会計基準の発展図におけるタテ軸とヨコ軸を逆にし、タテ軸を国際会計基準の発展、ヨコ軸を各国の基準とし、IAS第２号に適用すると、以下の図３のように示せる。各国の会計基準が国際会計基準の形成の基礎となり、形成された国際会計基準が体系的な自立発展していく過程において、今度は、本流となった国際会計基準が各国の会計基準に対するコンバージャンスを要請する。

図３：IAS第２号の発展過程



このように、本論文の考察からも明らかなように、国際会計基準はドラスティックに変動するのではなく、タテ軸とヨコ軸の交差関係を通した改善過程を通して、発展するのである。

付表１：IASの変遷（1974-2003）

IAS/IFRS	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
事象等																E32, FW	E32趣意書										IOSCO支持	IASB設立	Norwalk合意	
IAS1	○	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→		→	→	→	→	→	→	△	→	→	→	→	→	△
IAS2		○	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	△	→	→	→	→	→	→	→	→	→	△
IAS3			○	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	27/28																
IAS4			○	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	reform	→	→	→	→	×				
IAS5			○	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	1						
IAS6				○	→	→	→	15																						
IAS7				○	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	△	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→
IAS8				○	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	△	→	→	→	→	→	→	→	→	△
IAS9					○	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	△	→	→	→	→	38					
IAS10					○	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	△	→	→	→	△
IAS11					○	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	△	→	→	→	→	→	→	△	→	→	→
IAS12						○	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	△	→	→	→	△	→	→	→
IAS13						○	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	1						
IAS14								○	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	△	→	→	→	→	→	→
IAS15								○	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	×
IAS16								○	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	△	→	→	→	→	△36	→	→	→	→	△
IAS17									○	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	△	→	→	→	→	→	△
IAS18									○	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	△	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→
IAS19									○	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	△	→	→	→	→	△	→	→	→	→	→
IAS20									○	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	reform	→	→	→	→	→	→	→	→	→
IAS21										○	→	→	→	→	→	→	→	→	→	△	→	→	→	→	→	→	→	→	→	△
IAS22										○	→	→	→	→	→	→	→	→	→	△	→	→	→	→	△	→	→	→	→	→
IAS23										○	→	→	→	→	→	→	→	→	→	△	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→
IAS24											○	→	→	→	→	→	→	→	→	→	reform	→	→	→	→	→	→	→	→	△
IAS25												○	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	→	39/40					
IAS26													○	→	→	→	→	→	→	→	reform	→	→	→	→	→	→	→	→	→
IAS27															○	→	→	→	→	→	reform	→	→	→	→	→	→	→	→	△
IAS28															○	→	→	→	→	→	reform	→	→	→	→	→	→	→	→	△
IAS29																○	→	→	→	→	reform	→	→	→	→	→	→	→	→	→
IAS30																	○	→	→	→	reform	→	→	→	→	→	→	→	→	→
IAS31																	○	→	→	→	reform	→	→	→	→	→	→	→	→	△
IAS32																						○	→	→	→	→	→	→	→	→
IAS33																								○	→	→	→	→	→	△
IAS34																									○	→	→	→	→	→
IAS35																									○	→	→	→	→	→
IAS36																									○	→	→	→	→	→
IAS37																									○	→	→	→	→	→
IAS38																									○	→	→	→	→	→
IAS39																									○	→	△	→	→	→
IAS40																											○	→	→	△
IAS41																											○	→	→	→

Note
1 ○印は基準の設定年を示す。
2 △は基準の修正を示す。
3 ×印は基準の廃止を示す。
4 →は基準の継続を示す。
4 reformは項目の整備を示す。

注記

１）1973年９月にプライス・ウォーターハウスによる、38カ国233項目の会計原則・報告実務のサーベイが、ICAEWによって出版された。1976年版のサーベイでは、46カ国264項目に拡大された。Price Waterhouse［1976］参照。

２）Dalessio et.al.［1999］は、各国際機関の概要を説明している（p.5･8）。

３）同上書は、IASCの組織、基準設定活動の概要を説明している（p.5･9）。

４）Camfferman＆Zeff［2007］は、IAS第１号の形成過程を説明している（pp.96-97）。IAS第１号は、フランスの観点から、U.S.とU.K.の基準を反映したアングロ・サクソン的であると批判されたように、国際会計基準形成の困難さの一面が指摘されている。

５）ARB第43号第４章は、para.5A追加等の修正をしているものの、現在もなおU.S.GAAPを構成している。

６）Camfferman＆Zeff［2007］のAppendix ４（pp.513-523）は、IAS第１号からIAS第39号までの基準形成の変遷を表にしている。

７）ステートメントには、見出しがなく、内容から判断して筆者が付したものである。以下のステートメントの見出しも同様。

８）国際的には、例えば、日本の原価計算基準のように、財務会計基準とは別の基準で、「加工費の配賦基準」のなかで、「操業度」が規定されている：「予定配賦率の計算基礎となる予定操業度は、原則として、１年又は一会計期間において予期される操業度であり、それは、技術的に達成可能な最大操業度ではなく、この期間における生産ならびに販売事情を考慮して定めた操業度である」（33（五））。

９）事業年度末に原価以下で評価減される財の場合、こうした減少額は取得原価会計目的のため原価として考えられている（ARB第43号，脚注２）。

10）ステートメント６の低価評価額は、下表の②③④の中間値を⑤とし、その⑤と①の低い値が⑥として得られる（Delaney et.al.［2000］, p.243）。

項目	①取得原価	②取替原価	③NRV（天井）	④NRV-利益（床）	⑤時価	⑥LCM
A	$2.00	$1.80	$2.00	$1.40	$1.80	$1.80
B	4.00	1.60	3.20	2.24	2.24	2.24
C	6.00	6.60	9.00	7.20	7.20	6.00
D	5.00	4.75	4.00	2.80	4.00	4.00
E	1.00	1.05	0.95	0.80	0.95	0.95

11）IAS第２号の低価評価額は、表（注10）の①と③の低いほうの金額として得られる。Aが＄2.00に、Bが＄3.20に代わり、他の項目は同じとなる（Epstein et.al.［2009］, p.241）。

12）「原料自体の正味実現可能価額は、当該原材料の現在の価格ではなく、最終製品の販売価格に左右されることになる。たとえば、ウィスキーの醸造会社は、醸造されたウィスキーが利益の出る価格で販売されると見込まれる限りは、全材料の穀類価格が下落しても、穀類について評価減を実施しない。逆に、ウィスキーについて評価減が必要な場合には、関連する穀類の評価減についても検討を行い、同様に評価減を行う必要があるか否かを判断しなければならない」（新日本有限責任監査法人編［2006］, p.643）。

13）LIFOと関連して、基準棚卸法についても、審議された。運営委員会は、基準棚卸法は利用されるべきではないと考え、公開草案に反映した。しかし、基準棚卸法とLIFOを禁じていたドイツにおいては、何故、LIFOは認められ、基準棚卸法は認められないのか、理解できないものであった。基準棚卸法を取替原価のプラグマティックな近似と考えていたオランダの代議員にとっても、同様に認められないものであり、公開草案に反対した。少数の英国の会社は、英国SSAP第９号で容認されていない基準棚卸法を容認に変更させる契機とするため、IASCにロビー活動を行った。結局､IASCは基準棚卸法もLIFOと同様の扱いとしたのであった（Camfferman＆Zeff［2007］, pp.98-99）。

14）米国連邦所得税法第472条（c）を参照のこと。

15）Camfferman＆Zeff［2007］, p.98.

16）*Ibid*.,p.98.
17）*Ibid*.,p.99.
18）IAS第１号に続く、最初の少数の基準はIASCの意図を図り、IASCの妥協すべき部分と、断固として主張すべき部分を知らせる機会となった（*Ibid*.,p.97）。
19）*Ibid*.,p.277.
20）*Ibid*.,p.280.
21）*Ibid*.,p.282.
22）Epstein et.al.［2009,］（p.221）の例示している基本問題に（５）開示を加えたものである。この棚卸資産の基本問題は会計の基本問題でもある。
23）Camfferman＆Zeff［2007］, pp.282-283.
24）*Ibid*.,p.310.
25）*Ibid*.,p.310.
26）新日本監査法人［2006］の第１章「International GAAPの発展」は、国際会計基準の発展の概要を説明している（３-92頁）。
27）30のIASは、1, 2, 4, 7, 8, 10, 11, 12, 14, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 27, 28, 29, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39の各号である。橋本尚［2007］, 95-97頁。
28）IOSCO［2000］.
29）IASB［2002b］.
30）この形式は、既に米国FASBが2001年６月よりFAS第141号におけるSummaryに対応している。Summaryでは、基準発行の理由、どのように財務報告が改善されたかなどが示されている。
31）EC［2002］.
32）FASB and IASB［2002］.
33）FASB［2004］. Summary；Reasons for Issuing.
34）*Ibid*., Background Information, A2.
35）FASB［2010］は、これまでのFASの基準内容を体系的に編成している。

参考文献

American Institute of Accountants, *Accounting Research Bulletin第43号, Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins, 1953*.

Camfferman, K. and S. A. Zeff, *Financial Reporting and Global Capital Markets*：
－*A History of the International Accounting Standards Committee,1973-2000*－, Oxford University Press,2007.

Dalessio,A.N.,M.E.Seiler and R.C.Jones,"International Accounting and Standards," in Carmichael,D.R., S.B.Lilien and M.Mellman（ed.）, *Accountant's Handbook,9th, Vol.1*, John Wiley & Sons,1999, pp.5・1－5・34.

Delaney,P.R., B.J. Epstein, J.R. Adler and M.F.Foran, *Wiley GAAP 2000*, John Wiley & Sons, 2000.

EC, *Regulation No.1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 on the application of International accounting standards*, art.4,O.J.（L243）, 2002.

Epstein, B.J. and E. Jermakowicz, *Wiley IFRS 2009*, John Wiley & Sons, 2009.

FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No.151, an amendment of ARB第43号 chapter 4*, 2004.

――. *Accounting Standards Codification 2009,* Volume 1, FASB, 2010.

―― and IASB, *Memorandum of Understanding, the Norwalk Agreement*, Sep.18.2002.

Gray,S.J.,C.Shaw and L.B.Mcseeney,"Accouning Standards and Multinational Corporations, "*Journal of International Business Studies*（Spring/Summer,1981）, pp, 121-136.

橋本尚『2009年国際会計基準の衝撃』日本経済新聞社,2007.

IASB, *Exposure Draft, Improvements to International Accounting Standards*, May, 2002a.

――. *Press Release*, 15 May 2002b.

――. *IAS 2* ： *Inventories*, December 2003（IASCF監訳「棚卸資産」『国際財務報告基準書2004』レクシスネクシス・ジャパン，2005）.
IASC, IAS第２号： *Inventories*, October 1975（日本公認会計士協会国際委員会訳『取得原価主義会計における棚卸資産の評価及び表示』）.
――. *E32,Comparability of Financial Statements proposed amendments to International Accounting Standards 2,5 8,9,11,16,17,18,19,21,22,23 and 25*, January, 1989（日本公認会計士協会国際委員会訳『公開草案第32号：財務諸表の比較可能性』）.
――.*Statement of Intent*, 1990 July.（日本公認会計士協会国際委員会訳『趣旨書：財務諸表の比較可能性』JICPAジャーナル, No.423, Oct.1990, pp.105-111）
――. *IAS*第２号： *Inventories*, November 1993（日本公認会計士協会国際委員会訳「棚卸資産」『国際会計基準書2001』同文館,2001）.
――. *Recommendation of Shaping IASC for future*, November 1999.
IOSCO, *IASC Standards―Assessment Report*, May 2000.
Price Waterhouse , *Survey in 46 Countries*, Price Waterhouse International, l976.
新日本監査法人：Ernst & Young,『第１巻 International GAAPの概要2005』レクシスネクシス・ジャパン,2006.
新日本有限責任監査法人編『完全比較：国際会計基準と日本基準』レクシスネクシス・ジャパン,2009.
山本紀生「米国GAAPの設定主体と編纂」『大阪国際大学研究紀要：国際研究論叢』、第24巻第２号、2011年１月。