

引当金規定の変遷

—アメリカ会計原則のreserve上の引当金について—

望 月 香 苗*

The Transition of Allowance Regulations in the US

Kanae Mochizuki*

Abstract

In Japan, the use in accounting of the word “allowance” corresponds to that of “reserve” accounting in the US. In the early American Accounting regulations, the reserve section has been known to include asset valuation and amortization items, appropriated retained income and earmarked capital stock premium. The classification in one section of such heterogeneous items is undesirable and misleading. Attempts have been made to improve the situation through revision of prefatory accounting principles. This paper considers how the concept has changed, been cleared and played a part in history.

キーワード

引当金、リザーブ、期間損益計算、不確実性、SHM会計原則、ATB No. 1、ARB No. 43、AAA会計原則、ARB No. 50

I. はじめに

アメリカ会計における引当金会計の慣行は、すでに19世紀末ごろ、イギリスからアメリカに輸入され、採用されていた。アメリカの企業会計においては、イギリスの場合よりも、引当金会計の範囲が拡大され、近年にいたるまで、会社の判断で、どのような引当金を設定することも自由であると考えられていた。従って、引当金の種類は、無数ともいえるほど増大していた。アメリカではこの問題の解決が企業会計原則の確立の過程で序々に

*もちづき かなえ：大阪国際大学経営情報学部・枚方キャンパス非常勤講師
〈2002. 6. 28受理〉

行われた。¹⁾

引当金の変遷としてあげられるものにAICPAによるSHM会計原則、*ATB No. 1*、*ARB No. 43*、*ARB No. 50*とAAAによるAAA会計原則がある。²⁾

まず、アメリカの会計原則で引当金規定を初めて取り上げたものにAIA (American Institute of Accountants) による1938年のSHM会計原則 (A Statement of Accounting principles) がある。³⁾ SHM会計原則では、リザーブ (Reserve) という用語の分類を行い、その一部として引当金を扱っていた。次に、1953年、*ATB No. 1* (*Accounting Terminology Bulletin No.1*)⁴⁾ は、リザーブという用語が実務上混乱して用いられているが、リザーブといえるのは留保利益であると提言した。1953年、*ARB No. 43* (*Accounting Research Bulletin No.43*) では、従来の分類にとどまっていた規定に対し、発展をみせ、引当金の計上要件が規定された。1958年、*ARB No. 50* (*Accounting Research Bulletin No.50*) では、偶発事象として引当金を基準化しようとした。また、1936年から1950年にいたるAAAによるAAA会計原則は、リザーブを留保利益としてとらえ、利益留保性引当金を計上すべきでないことを、また、引当金の計上が混乱し、リザーブという項目を計上しないよう提案した。

以上のアメリカの会計原則を中心に取り上げ、わが国の企業会計原則の引当金規定に影響を与えたアメリカのreserve、とりわけ、引当金の規定は、どのように規定され、引当金概念が形成されるにあたりどのような役割をはたしてきたかについて、歴史的経緯を追って考察していきたい。

Ⅱ. アメリカ会計原則初期に見られる引当金の分類の試み

アメリカの初期における引当金は、リザーブ (reserve) という用語に分類されていた。リザーブ (reserve) という用語は、アメリカ初期の会計実務上で極めて多くの意味に使用されていた。リザーブの分類に関して、アメリカにおける初期の会計原則を代表するものにSHM会計原則がある。SHM会計原則によると、リザーブは次のように述べられている。⁵⁾

1. 主たる効果として、資産の金額からの控除を意味する評価性準備金。この性格をもつ準備金については、それらが関連を有するそれぞれの資産のところすでに議論されており、減価償却準備金、貸倒引当金がある。
2. 未払費用の性格をもち、ただその金額が多少とも見積りによるという理由から準備金と呼ばれている。未払税金に対する準備金等があり、それらは短期負債とされる。
3. 剰余金の処分ないし限定を意味する準備金。これらの準備金は、処分額のうち配当として利用することのできないものを示し、かつ剰余金を留保している会社の特別な企画を示している。それらは剰余金の細分であり、そこで議論されており、事業拡張積立金、減債基金積立金がある。
4. 残された範疇は、1から3の混合的な性質を有するものである。その典型的な事例は、偶発損失準備金である。偶発的な事項が発生した範囲により、資産価値の減少 (例え

引当金規定の変遷

ば、火災損失または棚卸資産価額の低落など）あるいは、負債の発生（例えば、保証債務の発生）である。この準備金の設定は上記の1. または2. のいずれかの準備金に該当する。しかし、もし偶発的な事項が発生しなければ、その準備金は明らかに上記の3. における剰余金を意味し、まさに剰余金勘定への戻入れとなる。これら三つの要因に関連する金額は、事前に決定することが不可能であるから、説明によってその性質をできるだけ明示するために、貸借対照表に別個の範疇として負債と剰余金との中間に偶発損失準備金を表示することが適切である。

上記の規定では、準備金は、1、貸倒引当金のような評価性引当金たるリザーブ。2、流動負債たるリザーブ。3、利益剰余金の用途特定ないし区分項目たるリザーブ。4、評価性または負債性をもつものと資本性ないし利益留保性をもつものとの混合的性格を有するリザーブ。の4つに分類されていた。

1、に分類されるリザーブは、「減価償却を計上する会計上の目的は、適当な営業費の額を各会計期間に配分することである。・・・減価償却費が当該会計期間の収益に対して計上される費用である。」⁶⁾という文言から減価償却費という期間損益計算による費用の計上であると考えられる。しかし、SHM会計原則にある1、減価償却費の見積り等について、これをリザーブ、準備金と同じに呼んでいた。

2、に分類される負債性引当金については、負債 (Liabilities) の章に偶発債務として、分類されている。負債性をもつものは当然、貸借対照表に計上されることになるが、将来の生起または不生起に関連する事象であっても、その事象の生起する確率が高い場合にはそれに備えて引当金を設定することになる⁷⁾。

3、に分類されている利益留保性引当金については、貸借対照表の準備金の章で、規定されている。剰余金の処分額ないし特定の名称をもって留保された額を意味するものとして、処分額のうち配当金に充当されなかったものを準備金として計上しようというものである。これはわが国の企業会計原則でいう資本項目の剰余金に相当する。

SHM会計原則は、4、に分類している混合的性格をもつものの例として、偶発損失準備金を掲げている。この準備金は、その発生の確率の高いものは引当金の性質をもち、確率の低いものは積立金の性質をもつものであるとしている。この偶発損失準備金は、負債と剰余金との中間的性質をもつものと考えられるため、4、にあげられた偶発性のリザーブを引当金として計上することを容認する見解を発表した。この偶発損失準備金は、会計上の保守主義 (Conservatism in Accounting) の章に次のように規定されている。「近い将来確実に発生するおそれのある特定の偶発損失に対しては、準備金を設定する必要がある」。⁸⁾ SHM会計原則は、最も強く主張する資本と利益の区別と保守主義を要求していた。⁹⁾ SHM会計原則において、会計上における保守主義とは、次のように述べられている。¹⁰⁾

あらゆる目的をもつ準備金で公正妥当なものを設定することは、積極的に推奨されるべきである。すなわち、これら準備金の設定は健全な会計であり、またこれによって会社の財政的基盤が強固になるものと考えられるからである。従って、SHM会計原則での4、に属するリザーブの計上論拠は、偶発的に生じる損失である偶発損失準備金を保守主義により計上しようと考えられているととれる。

1930年代から開始されたアメリカの会計原則設定運動は、貸借対照表中心主義から損益計算書中心主義への移行をその一主要特徴とする¹¹⁾ものであった。しかし、引当金の設定を会計上の保守主義に求めるようなところ、SHM会計原則が損益計算思考により制定されたものの、貸借対照表中心の静態論の考え方が影響していたとも考えられる。

また、リザーブという用語は、一つの言葉で異なった様々な意味で用いられ、明瞭性にか、財務諸表の利用者の理解を困難にしていたため、リザーブの定義を明らかにする必要があった¹²⁾。そこで、1953年の *ATB No. 1* で、会計実践上、この言葉がどういう意味で用いられているか、分類がなされた。

すなわち、リザーブ (reserve) なる語の用法として、少なくとも次の四つの意味で用いられてきているとした¹³⁾。

(1) (a) 貸倒引当金。(b) 減価償却引当金のような評価性引当金。

(2) (a) 不確実な負債の見積である損害賠償引当金。(b) 請求の恐れのある金額の見積りである追徴税額引当金。(c) 発生することが確実ではないが認識することが必要な程度に発生のある可能性のある債務ないし損失の見積額を示す自家保険引当金。これらは、貸借対照表の負債の部か、負債の次の部、または資本の部に計上される。

(3) (a) 改良または設備拡張のための準備金、(b) 財産取替えの超過費用に対する準備金、(c) 将来の棚卸資産損失に対する準備金、または (d) 一般的な偶発損失に対する準備金。これらは純資産のうち一定金額が特別の目的のために保有されまたは留保されていることを示す。この意味で、準備金はしばしば留保利益の処分として示される。

(4) 損益計算書において、回収不能の勘定、減価、減耗、減額、および一般的ないし特定の偶発損失、のために蒙ることがあるべき損失の見積額を含む諸種の費用を示す。

以上のように、会計実務上リザーブがどのような意味に用いられているか4つに分類しているのはSHM会計原則と同じである。しかし、リザーブは、一般あるいは特定目的のため保有及び留保された資産の配当可能な部分という意味であり、評価性引当金や負債性引当金にリザーブという用語を用いないよう述べられた。これは、会計用語委員会 (Committee on Accounting Terminology) が会計実践上、reserveという言葉の使用は、上記四つの意味の(3)のもの、すなわち、一般的または特定目的のために区分されていない資産が保有され、または留保されていることに限定されるべきであるということ、および、損益計算書においてこの語を使用しまたは貸借対照表において資産からの控除あるいは特定の債務に対する準備を表わすためにこの語を用いることは避けるべきであること等、勧奨したことをうけたものである。¹⁴⁾すなわち、貸倒引当金または減価償却引当金が、特定目的のための特定の資産の留保ではないので、リザーブという用語を用いないというのである。これには、準備金 (provision) なる語をもって置きかえようとする提案があるが、これが事態の改善となるものとは認めないとしている。これは、いかなる準備金 (provision) も資産の割当または分離によってなされなければならないからである。従って、リザーブの代わりに、この領域における引当金 (less reserve) なる語は、less estimated losses in collection、less accrued depreciation等のごとき測定過程を示す言葉によって漸次取替えられてきていた。¹⁵⁾

引当金規定の変遷

また、四つの用法のうちの負債性引当金については、貸借対照表になんらかの負債を表示することは、資産の一部がその弁済のために必要とされるであろうということを示すものである。この意味において、かかる表示は準備金 (provision or reserve) として考えることができるのであるという主張がありうる、としながらも、自己資本額あるいは純資産額を計算する場合に必要な資産の控除額であるとした。そこで、従来、リザーブとして表示されてきた諸項目は、見積負債または負債見積額 (estimated liabilities or liabilities of estimated amount) というように表示する方がすぐれているとした。¹⁶⁾

さらに、損益計算書における費用を記述するための減価償却費に対して、リザーブという語を用いることについては、この種の費用たとえば減価償却費は、根本的な目的が利益測定のためであって、原価、費用または損失として表示する方が、準備金として表示するよりも一層理解しやすいものである¹⁷⁾と述べている。

A T B No. 1は、リザーブ (reserve) と呼べるのは、(3) に属する準備金で、一般あるいは特定目的のために保有及び、留保された資産の配当不能な部分という意味で、つまり、本来のリザーブである留保された準備金、あるいは積立金の意味に解釈できるものであると限定した。従って、費用性を有する評価性引当金あるいは負債性引当金と準備金を明確に区別したことに意義があると考えられる。

SHM会計原則は、リザーブを実務上、引当金、準備金、積立金と偶発的なものという4つの性質に分類したことが特徴といえるが、分類しているだけで、引当金自体の概念を説明したものではなかった。実際、reserveという一つの言葉に本来なら違う性質の勘定を評価性、負債性、利益性、偶発性といった多数の意味をもたせることは会計実務上混乱を招くことになった。

結局、SHM会計原則が公表された1938年当時は、リザーブという用語は、今日の引当金、剰余金、積立金などの性質をもつものすべてに対して無差別に用いられていた。¹⁸⁾従って、引当金自体の性質についての明確な説明をしたものではなかった。SHM会計原則制定以後、分類するにとどまっていたリザーブという用語が4種類の意味を持っていることから引当金実務が拡大していた。

そこで、A T B No. 1は、従来リザーブという用語が用いられてきた各項目が会計実務上でどのような意味で用いられているか、明らかにしようとした。結果、費用性の論理化しうる評価性引当金や負債性引当金と、費用性のないものを区別しようとし、分類されるにとどまっていたリザーブという用語に評価性、負債性、利益留保性、偶発性といった概念がそれぞれに付与された。

Ⅲ. 引当金計上要件の確立

A T B No. 1までは、リザーブの分類がなされていたものの、引当金計上要件については、明確にされていなかった。

AICPAの会計原則には、次のように規定されている。「恣意的に利益を減少させたりあるいは利益を一期間から他の期間へ移動させるための手段として、偶発損失引当金及び積

立金を誤用してはならない。」(原則A-5) ここで述べられている偶発の部類の引当金及び積立金設定の濫用の可能性については、1953年のARB No. 43では次のように扱っている。

偶発損失準備金 (Contingency Reserves) として、2種の準備金が誤用されるときは、所得を人為的に引下げ、または所得をある期間から他の期間へ移し替える手段となるような、次のごとき準備金の会計処理にあたって生ずる諸問題を考究することにある。すなわち、(a) その目的が特定されていない一般的な偶発損失準備金、(b) 手持の棚卸資産または棚卸資産の将来の購入に関して、懸念ないし予期される損失を吸収するために、当期利益の一部を留保することを企図する準備金である。¹⁹⁾

すなわち、Reserveという用語で引当金、準備金、積立金が計上されてきたが、評価性引当金、負債性引当金などを表わすのに混乱して用いられてきたことから、これを限定しようとするのが行われ、リザーブは日本語でいう積立金を表わす場合にのみ用いられるべきであるということが提案された。

さらに、損益計算書の性質が、長期的な企業財政の成果に関する記録を、試行的に分割したものであると考えており、かつ、単一年度の純所得の意義を過大視する傾向があるとしながらも、継続的に適用される健全な会計方法によって、できるかぎり公正に純所得を決定する責任および当該純所得を明瞭に表示する義務が存在するとした。これらの目的を達成するために、当期の収益に振当てることのできる一切の予測可能な費用および損失は、それらが測定可能であって合理的な推算で会計年度に割当てることができる限りにおいて、これを適正に分類した上、当期の損益計算書に引当金として引当計上することが望ましいと考えた。²⁰⁾ すなわち、引当金は、適正な利益の計算、期間損益計算を行うために計上されるものとされた。

このARB No. 43において、引当金として計上できるのは、(1) 将来発生すると予想される費用または損失で、(2) 当期の収益に対応し、(3) 合理的に見積り、測定できるものと規定している。これはわが国の現在の引当金規定の4つの要件の3つにあてはまる。期間損益計算の観点から、引当金計上の要件をあげているといえ、損益計算書中心の動態論の考えがとられていると言える。しかし、不確実性に対する程度の判断基準が明確にされなかったため、さらに、会計実務において様々な引当金が計上されることとなった。

IV. A A A 会計原則による引当金規定

ARB No. 43までの引当金の規定の改訂において、引当金の概念や実態が変化、混乱してきた。アメリカにおいて“Reserve”という用語が留保利益、資産からの控除、あるいは負債を表わすのに混乱して用いられており、混乱をなくす必要から、AICPA²¹⁾による引当金概念の純化が試みられてきた。一方、A A A²²⁾によるA A A 会計原則においても引当金概念の純化の取り組みがなされた。

1936年の「会計報告諸表会計原則試案」(A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports) によれば、「一連の会計期間に対する損益計算

引当金規定の変遷

書が、ある期間に巨額の営業上の引当金を設定し、それ以後の会計期間にその期間の損益計算書に示したくないような損失をこの引当金によって賦課するという実務によって、攪乱されたりあるいは作爲的に平均化されてはならない²³⁾と述べられている。これは、引当金の費用が収益に対応したもので、不正な利益操作を排除しようとしていたと考えられる。²⁴⁾

次に、1941年に公表された「会計財務諸表会計原則」(*Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statement*)²⁵⁾は、費用的な支出を利益剰余金としたり、利益留保性引当金を設け利益額を攪乱したり、平均化すべきでないことを表明した。

1948年の「会社財務諸表会計諸概念および諸基準」(*Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statement*)²⁶⁾は、利益性引当金を設定し、利益の認識を遅らせてはならないこと、貸借対照表上、リザーブを特別な分類区分を設けず、資産、負債の評価勘定、負債に区別すべきことを表明した。また、費用という用語を損失をも含む意味のものに改め、費用概念を狭義の収益稼得活動外にまで拡大した。

1936年、1941年、1948年とA A Aの会計原則の改定を経て引当金に対して限定的な立場をとってきたにもかかわらず、リザーブという用語について明確さは不十分であったため、会計業界の諸文献において会計にリザーブという用語を使用することに対する数多くの混乱がみられた。そのため、1950年に、A A Aは「会計諸概念及び会計基準委員会」(*Committee on Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements*)のサプリメントリーステイトメント第1号(*Supplementary Statement No.1*)の「リザーブと留保利益」(*Reserves and Retained Income*)においてリザーブという用語を明確に規定しようとした。

サプリメントリーステイトメント第1号では、結論として会社企業の公表財務諸表において“Reserve”という用語を用いるべきでないと勧告し、会社貸借対照表中の「リザーブの部」は除き、その構成部分を資産よりの控除、あるいは負債、あるいは利益留保額として示すべきである²⁷⁾とした。これは、討論の段階で次のように述べられていた。

「リザーブ」と云う言葉の使用を、充用された留保利益をあらわす見出しの場合に限定することが勧告せられて来た。その用語がこのように株主持分に含めうる項目に限定されれば、会計用語上の一つの改善とはなろう。然しこれではその言葉の一般的な意味と会計的な意味との間の対立は未解決のまま残る。それ故、この用語の使用を断念することによって、一般人の財務諸表についての理解と、会計業界の思考とが高められるものと信ずる。²⁸⁾

従来の規定の変遷では、reserveという用語に様々な意味をもたせていたのを、reserveとして計上できるのは、特定の目的のために保有された、あるいは留保された資産である留保利益とされるようになった。しかし、A A A会計原則では、留保利益を貸借対照表上表示することにより、誤解が生じやすいことから、リザーブという用語の計上を断念したほうがよいされた。

V. 偶発事象としての引当金概念の探索

SHM会計原則制定から、*ATB No. 1*、*ARB No. 43*及び、*AAA*会計原則によってリザーブとりわけ、引当金の概念の明確化が試みられたものの不確実性をもつ問題であるため概念規定が十分とはいえなかった。アメリカにおけるリザーブ概念へのアプローチは、用語の曖昧性と概念の不明確性をめぐって論議を巻き起こし、やがてリザーブ概念の分解をもたらすに至った。特にそれは、リザーブという用語の示す多義性において、これを特定の単一の意義に限定しようとする試みのなかに見出すことができる。すなわち、リザーブなる用語によって示されるべき内容の留保利益の用途特定への限定である。かかるリザーブなる用語の使用限定の試みは、*AAA*のサプリメントリーステートメント第1号において提案されたりザーブの使用断念において究極に達したといえるのである。しかし、かかる提案にもかかわらず、会計実務界においては、まだリザーブなる勘定科目がきわめて多くの項目に対して与えられていたのである。²⁹⁾また、*ARB No. 43*において引当金の計上要件が規定されたものの不確実性の程度が明確に規定されていなかったため偶発事象として引当金を定義する必要があった。

そこで、*ARB No. 50*では、引当金や留保利益の処分決定の不確実性にかんがみ、どの程度の不確実性を引当金もしくは利益留保の準備金とするのかについて規定すべく、偶発事象について規定されることとなった。

*ARB No. 50*では、偶発事項 (contingencies) について以下のように規定した。

「財政状態または営業成果、あるいはその両者を表示する財務諸表を作成する場合には、偶発事項 (contingencies) について考慮を払うことが必要である。会計において偶発事項とは、その発生が相当程度不確実な、現存する条件、状況、または一群の事情であって、関連ある将来の出来事を契機として、資産の獲得または喪失、もしくは負債の発生または解消をもたらす—通常、利得または損失をともなつて—ものをいう。何らかの重要な媒介要因または決定に依存しない約定は、偶発事項として記述してはならない。」³⁰⁾さらに、偶発事項について次のように討議された。

「偶発事項は、当該事項を勘定に記録しなければならないほどその発生が十分に予言しうる程度のものではないが、発生があかつきには、財政状態または営業成果に実質的な影響を与えるような結果の起ることが、合理的に予期される事項である。」³¹⁾

この規定により偶発事象定義がなされた。さらに、負債または損失の発生をもたらす偶発事項として例をあげ、偶発事項の表示は、財務諸表またはその脚注において行われなければならないとした。³²⁾

以上のほか、係争されない租税の見積賦課額、または回収不能債権による見越損失のように、その結果が合理的に予期される偶発事項もある。損失をもたらすことが予期されるこの種の偶発事項は、勘定に反映されなければならない。しかし、利得をもたらすような偶発事項は、通常、勘定に反映されない。そうすることは、実現に先立って収益を認識することとなるからである。³³⁾すなわち、収益の実現の前に収益を認識することは実現主義

引当金規定の変遷

の原則に反することとなるため勘定に反映させないということである。また、事業経営に固有なものであって、すべての会社ではないまでも、多数の会社に影響をおよぼす一般の危険にかかる偶発事項もあるとして、例示している。「・・・戦争、ストライキ、通常保険の対象とならない異変による損失、または景気後退の可能性のごときである」。³⁴⁾

しかし、「偶発事項」と題する本意見書は、会計手続委員会の21名によって全会一致で採択された。そのうちベッドフォード (Bedford) およびハルヴォースン (Halvorson) の2委員は条件付で賛成した。

ベッドフォード氏³⁵⁾は、費用収益を適正に対応せしめるためには、かかる項目の収益からの控除は、利得の場合の会計処理と異なる処理を正当化するにただけの、充分な統計的証拠または経験、および損失が発生するまでは損失の認識を要求しないような方法で表示すべきであると考えた。すなわち、正確な期間損益計算の立場から、いかなる場合に費用と収益が適切に対応するかの基準が明らかでないのである。

また、ハルヴォースン氏は、「その発生が相当程度不確実な」ということは的はずれであって、現在の定義では、多数の種類の約定を除外しないであろうと彼は考える。³⁶⁾すなわち、その定義の「不確実性の程度が非常に大きい」という文言は抽象的すぎるし、どういふ場合にその合理的な見積もり金額を勘定に反映させ、また注記するかの基準については明確に述べられていないというのである。

以上、このように条件付きで賛成されたということがあるものの、*ARB No. 50*の偶発事項 (contingencies) で、偶発事象の定義を明らかにし、将来の損失である偶発事象の会計処理として表されるようになり、その中で引当金の処理についても従来の規定に比べ明確にされたといえ、さらに、例示をあげていることに意義があると考えられる。

Ⅶ. おわりに

*ARB No. 50*の後、さらに、偶発事象としての引当金について明確に規定すべく、1975年に*FASB Statement No. 5*「偶発事象の会計」(Accounting for Contingencies)が公表された。この公表により、*ARB No. 43*、及び*No. 50*が廃止された。*FASB Statement No. 5*は偶発利益及びその開示については*ARB No. 50*を継承することを表明し、偶発損失に関して規定がなされ、偶発損失についての計上要件が明確にされ、負債の定義が明らかにされる等の発展をみせることになる。

リザーブ (Reserve) という用語について、アメリカでは、当初様々な意味をもたせ使用されてきたため、会計実務上混乱がもたらされ、利益操作を許すこととなった。アメリカにおいて会計原則の制定に際し、リザーブという言葉を実務上分類し、その言葉の限定を行うことから始まり、概念規定を試みてきた。

わが国の企業会計原則設定時の引当金規定に大きな影響を与えたアメリカの引当金規定は、以上のようなリザーブという用語の使用からはじまり、会計原則の改訂を重ねることにより、リザーブの意味が整備され、引当金についての概念の明確化の試みがなされてきた。わが国では、これから国際会計基準の導入といった会計基準の国際化や引当金の段階

的な縮小といったことが行われている現在、引当金規定はどのような変化を遂げるべきか、アメリカの歴史的経緯を参考に推測しなければならない。

注

- 1) 黒澤清「貸借対照表の能力論」『会計』、第107巻第6号、1975年、4頁。
- 2) 両者は、相互補完関係であることを明確に把握し、両者を統一的に捉えることに留意する必要がある（津守常弘「アメリカにおける『会計的支配機構』批判の展開とその意義（1）『会計』、第115巻第1号、1979年、88-89頁。）」
- 3) 山本繁、勝山進、小関勇訳『SHM会計原則』同文館、1979年、7-8頁。SHM会計原則とは、サンダース（Thomas H. Sanders）、ハットフィールド（Henry Rand Hatfield）、ムーア（Underhill Moore）の三氏により作成された。アメリカ会計原則の成立期や、わが国の企業会計原則の制定においても、重要な役割を果たした。企業会計原則は、SHM会計原則のように一般原則、損益計算書原則、貸借対照表原則で構成されている。
- 4) ARBとともにアメリカ公認会計士協会に属する著名な各時代の重要問題及び基本的な会計用語に関し、審議し、結論を表明したもの。
- 5) 山本繁、勝山進、小関勇訳、前掲書『SHM会計原則』、86-87頁。
- 6) 阪本安一編著『SHM会計原則解説』税務経理協会、1987年、59、61頁。
- 7) 阪本安一、前掲書、154頁。
- 8) 阪本安一、前掲書、31頁。
- 9) 阪本安一、前掲書、225頁。保守主義は、イギリスの会計実践における伝統的な原則で、「資産はできるだけ内輪に、負債は最大漏らさず計上しなければならない」と表現される。保守主義会計の具体的な適用としての引当金は、本来は企業の財産状態の表示に関するものである。すなわち、「負債は細大漏らさず計上しなければならない」という原則に従って引当金が設定されるのであり、いわば引当金は消極財産として貸借対照表に表示されるのである（高松和男「引当金の近代的意味と持分理論」『産業経理』、1963年、150頁。）
- 10) 阪本安一、前掲書、33頁。
- 11) 津守常弘「米国における利益概念の変化とその問題性」『立命館経営学』、第28号第6号、1990年、27頁。
- 12) AICPA, Accounting Terminology Bulletin No.1, 1953, Use of The Term "Reserve" para.57.、産業経理協会『会計研究公報・会計用語公報』天理時報社、1959年、191頁。
- 13) Ibid., para.59. 前掲書、192頁。
- 14) Ibid., para.60. 前掲書、193-194頁。
- 15) Ibid., para.61. 前掲書、193-194頁。
- 16) Ibid., para.62. 前掲書、194頁。
- 17) Ibid., para.63. 前掲書、194頁。
- 18) 阪本安一、前掲書、158頁。
- 19) AICPA, Accounting Research Bulletin No.43, Chapter 6, Contingency Reserves, 1953, para.1.

引当金規定の変遷

前掲書、37頁。

- 20) Ibid., para.4. 前掲書、38頁。
- 21) アメリカ公認会計士協会の発行した会計原則。アメリカ公認会計士協会、略称AICPA (American Institute of Certified public Accountants) 全国的規模での米国公認会計士の自由参加職業団体。米国会計実務に与えてきた貢献は大で、1939年から59年にいたる間の会計研究公報 (ARB)、1962年から73年にいたる間の会計原則審議会 (APB) 意見書は、かつて事実上、米国の会計原則たる役割を果たしている。1917年1月にアメリカ会計士協会American Institute of Accountantsとして発足、1957年6月会名を現在の名称に変更。
- 22) A A A 会計原則とは、アメリカ会計学会、A A A と略称され、会計教育と研究に関心をもつ人々の自由参加団体。1960年代前半ごろまでの顕著な活動としては、会計原則形成の努力があげられよう。この成果は、一連のA A A 会計原則として発表されている。
- 23) 中島省吾訳編『A A A 会計原則』中央経済社、1957年、30頁。
- 24) Reserveという言葉が、負債の中に示される引当金の意味と利益からとりのけた任意積立金の意味と双方に用いられているとしている。さらに、偶発損失に対して負債性引当金を設けることは認めないと思われるが、利益から設定される積立金をとりくずしてこのような損失を埋める際でも、このような損失部分を、とりのけてあった任意積立金の減額によって埋めて未処分利益剰余金中に吸収せしめないようにする前に、まず、損益計算書中に報告しなければならないことを主張している (中島省吾訳、前掲書、註 (35) 38頁。)
- 25) Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements 1941,C,income,4., 中島省吾訳、前掲書、48頁、註 (51) 56頁。
- 26) Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statement Revision, 1948, Expense,(6),Financial Statement,(6),(14), 中島省吾訳、前掲書、62-63頁、70頁。
- 27) 中島省吾訳、前掲書、75頁。
- 28) 中島省吾訳、前掲書、75頁。
- 29) 佐藤孝一「引当金の一般的性格について」『企業会計』第15巻第10号、1964年、8頁。
- 30) AICPA,Accounting Research Bullentin No.50,Contingencies,1949.para1.,前掲書、163頁。
- 31) Ibid.,para.2. 前掲書、164頁。
- 32) Ibid.,para.2. 前掲書、164頁。「・・・係属中のまたは予想される訴訟、係争中または係争のおそれある、追徴税の賦課または賦課の可能性あるいは再協議による還付金のようなその他の (他人の) 請求権、他人の債務の保証、および売却した受取り勘定の買戻し契約のごときがある。資産の取得または利益をもたらすことあるべき偶発事項としては、たとえば、特許権の侵害および販売後の価格引上げによる他人への請求権、ならびに取用処分による賠償請求権がある。」
- 33) Ibid.,para.3. 前掲書、164頁。
- 34) Ibid.,para.4. 前掲書、164頁。
- 35) 偶発事項に起因する見越損失は当該損失の現実の発生に先立つ会計年度において認識されなければならないとする意見に反対する。
- 36) 彼の考えによれば、「現存する条件」および「関連ある将来の出来事」が現在の財政状態または現在あるいは過去の営業成果に影響をおよぼすであろうということ、ならびに、財務諸表が発

国際研究論叢

行される時まで一切の不確実性が解決されるものとすれば、そのように財務諸表に記録されるであろうということこそが要点でなければならない。彼はまた、第4項で述べている「一般的危険」にかかる偶発事項は、本研究広報では取扱うべきではなく、これらを会計の研究広報に包含しようとするれば、定義が広汎になりすぎて、その目的を達成し得なくなるからである、というのである。