

統一会計と国際会計

基準の生成過程

保 永 昌 宏

目 次

1. はじめに
2. コンテンラーメンにみる統一会計
3. プラン・コンタブル・ジェネラルにみる統一会計
4. 国際会計の局面
5. 国際会計基準(案)
6. おわりに

1. はじめに

会計学は、極めて実践性の高い学問であることに異論はあるまい。それだけに会計は、とかく一国内という政治経済・法律・慣習などの環境条件内で発展してきており、国際的的局面で研究されたり実務の可能性を検討されはじめたのはそれ程古いことではない。たとえば、国際会計人会議の歴史をひもといてみると、第1回会議がセントルイスで1904年に、アメリカ職業会計士協会連合の主催で開かれて以来、途中で戦争による中断はあったが、1972年シドニーにおけるまで既に10回開催されている。この間多数の論文や報告が提出されてきたが、国際間における具体的な成果は、未だ上っていないようである⁽¹⁾。しかしながら、1962年10月には、イリノイ大学において第1回国際会計教育会議が開かれ、その後で同大学内に、国際会計教育および研究センター(Center for International Education and Research in Accounting)が設立されて、研究叢書や定期刊行誌が公刊されている。他方、経済の国際的緊密化の度合は、年々高まるばかりである。資本自由化、海外直接投資の増大、多国籍企業の輩出などは

こうした経済の現状をよく反映していると思う⁽²⁾。

会計という側面からこれらの状況をみた場合には、多国籍企業における会計が問題となるだろう⁽³⁾。本稿では、国際会計の局面から、統一会計思考と国際会計基準の生成過程を考察する。

[注]

(1) Mary E. Murphy, The Seven International Congresses of Accountants, The Accounting Review, Oct. 1961, pp. 555~558.

(2) 拙稿「多国籍企業における行動と論理」城西経済学会誌, 第8巻第2号参照。

(3) "「多国籍企業における会計の一典型」——オランダ会計理論の本質——城西経済学会誌, 第9巻第2号参照。

2. コンテンラーメンにみる統一会計

プラン・コンタブル・ジェネラル (Plan Comptable Général) は、そもそもドイツのコンテンツラーメン (Der Kontenrahmen) にその範をとっている。コンテンツラーメンという用語をはじめて使用し、その理論構造と実践可能性を確立したのはシュマーレンバッハ (E. Schmalenbach) である。コンテンツラーメンは、財務諸表の作成、原価計算、短期損益計算、経営比較など、会計実践上の諸要求を具体化した勘定組織計画たるところにその本質が求められねばならない。また、それは、国別または地域別、産業別、規模別などの区分における複数の企業を適用対象として、勘定組織の標準または模範として作成されたものである⁽¹⁾。

会計は、元来その必要に迫られて発達してきたものであるから、自由な様式でかつ必要な程度において行なわれていた。すなわち、15世紀の商業と貿易の急速な発達にせまられて、人は帳簿記入を複式簿記に発展せしめた。時移って19世紀にいたるや、当時の商業と工業の飛躍的な前進にせまられて、人は複式簿記を会計に発展せしめたのであった⁽²⁾。かかる会計発展の歴史を振りかえるまでもなく、会計の必要性とその計算構造にみられる有用性が広く認識されることによって新たな展開と期待とか漸次拡大してくる。企業の会計がかつてのように出資者ないし所有主の主たる関心事から、広く一般に情報として公開さ

れるようになれば、利害関係者だけでなく潜在的利用者にも注目されるようになる。このような状況下では、会計は、真実性なり客観性が要求されるようになる。そのためには、何らかの基準によって統一化ないし標準化することが有益であろう。統一化ないし標準化をすることは、次のような効果が期待される。すなわち、統一化することによって多くの頭腦的な労力が節約され、生産的な目的に導かれることとなる。この統一化することによって利益を受くる者は、たんに立案者のみではなく、たとえばコンツェルン経営の主腦者は、その監督下にある各経営に各自の勝手な方法で帳簿をつけさすことはできない。これら経営の帳簿や統計をずっと統一せしめて、大きな労苦なしにその構成を把握し数字的成果を了解し得るようにしなければならない。各経営の成果を相互に比較し得るためにも統一化が必要となるのである。統一化は科学的叙述や教授上に都合がよくいわば共通の言葉ができたようなもので、十分なる意見の交換が行なわれ得ることとなる⁽³⁾。このように統一化を試みることによって期待できる効果は、たんに人的能力の有効利用や科学性や教育上のものだけではなく、企業会計を形式・実質の両面で有益なものとする点にその意義を見出すことができる。それは、一方においては、企業の経営活動によって生起するさまざまな価値移転の過程を捕捉する経営全体における会計制度の組織的建設であり、他方において、製造にかかわる正確なる原価計算制度を確立することにあつた。換言すれば、報告伝達目的と経営管理目的の双方を同時に達成する勘定組織-会計制度を考えたものといえるだろう。

第2次大戦中ドイツでは、勘定の統一分類を促進しかつ必要とした。コンテンラーメンは、データの解釈に役立ち、勘定科目分類の全国的な統一化を確立し始めた。第2次大戦後、ドイツの多数の産業では、コンテンラーメンの利点の多さ故に、この制度をなお任意に実施している。コンテンラーメンは、企業にとってあまりにも野心的意図であつたという単純な理由で成功しなかつたようだが、ドイツの経験は、完全なる失敗ではなかつた。すなわち、現今のドイツ企業における勘定におけるほぼ統一分類と科目の処理は、主としてコンテンラーメンに基づかなければならないとされている⁽⁴⁾。

コンテンラーメンは、戦前は、財務簿記と経営簿記の組織上の関係について基本的には一元体系が前提とされていた。しかしながら、戦後は、二元体系を前提とするものが一般化し、むしろ財務簿記のみをその対象とするような展開がみられることに注意しなければならない⁽⁵⁾。かくして、ドイツで発展したコンテンラーメンは、戦後、ヨーロッパ諸国においても広く採用されるようになるのである。

〔注〕

- (1) 安平昭二著「コンテンラーメンの理論」千倉書房、昭和46年、p. 4.
- (2) 片野一郎訳「リトルトレ会計発達史」同文館、昭和41年8版、p. 498.
- (3) E. Schmalenbach. Der Kontenrahmen, 1935. 4 Aufl. 土岐政蔵訳注「改訂標準工業会計図解」同文館、昭和13年、pp. 2~3.
- (4) Felix P. Kollaritsch, International Accounting Practices, The Accounting Review Apr. 1965, pp. 382~383.
- (5) 安平昭二著、前掲書、p. 22.

3. プラン・コンタブル・ジェネラルにみる統一会計

フランスの会計統一化ないし標準化は、ドイツのコンテンラーメンに影響をうけて、それを模範として制定されることになる。すなわち、法律によって、1941年に設立された最初のプラン・コンタブル協会は、1942年4月にその報告を行なっている。1942年のプラン・コンタブルは、非公式声明であり、研究対象ならびに自発的な仕事とすべきものである。協会の技術的特質は、現実的なものであり、もちろんフランスの技術会計人を発達させる源泉であり、会計用語の統一あるいは一般規則における問題と一致する公的声明を好ましい方向に発達させる源泉であった⁽¹⁾。しかしながら、1942年プランは、経営における価値の移動を一貫して把握するすぐれた理論的構造を有し、高度に発達した大規模な生産企業には適するとしても、中小企業、商企業などを含むすべての企業に共通して適用されるものとしては不十分であると考えられた⁽²⁾。

かくして、1946年4月には、会計標準化委員会が法律によって設立された。そして、1947年9月18日省令によって認可され、同10月22日政令、12月30日法令で、強制的に適用することを通告した。ここに1947年プラン・コンタブル・

ジェネラルが制定されたのである。ただし、このプラン・コンタブルは、5年の猶予期間を個人企業にはおいた。やがて、1947年プラン・コンタブルは、国民経済の要求と会計技法の進歩とに確実に適応するために、高等評議会によって、1956年から1957年にかけて改訂が行なわれた。この改訂は一般会計については、わずかに修正したものであるが、原価会計については相当な部分が修正されている。これが1957年5月11日の省令によって承認されて国家会計委員会によって公刊された現行の1957年プラン・コンタブル・ジェネラルとなった。このようにしてプラン・コンタブルは、フランス独自の会計原則としての性質を備えることになった。

プラン・コンタブルの適用分野は広いが、その主なものを列挙すると次のようである^③。

- (1) 行政の一環である公共事業またはそれに類似する機関（例：社会保障基金本部および地方支部）
- (2) 公企業、商工業を営む公共事業および半官半民の会社
- (3) 国家の財政保証をうけている私企業
- (4) 政府の統制下にある私企業（例：出版物輸送組合、農業組合）
- (5) 税法にもとづいて貸借対照表の再評価を実施した企業（1948年6月28日付の統令第48—1039号にもとづいて当該企業は、プラン・コンタブル・ジェネラルの規定にしたがった術語、規則および様式を遵守して、貸借対照表を作成しなければならない）
- (6) 対政府契約を結ぶ企業（1957年8月26日付の統令により新しく適用分野に追加された）

この他にも官公庁や私企業において適用された多くの例があり、一般的に、官公庁の会計規則の改訂は、私企業における経営管理の原則とその方法を適用して、従来その管理上の障害であった予算制度の改善に役立った結果、官庁部局経費の動向を正確に把握する会計手続を通してその能率の増進と行政改革の実施を促進した。

他方、私企業の経営者は、1947年以来会計の全分野にわたる標準化を強制的

に実施することには反対してきた。会計専門家の間にもその点に関しては意見が分れている。しかしながら、それは経営分析会計の強制化に全面的に反対するものではなく、国家の財政援助をうけるかまたは対政府契約を行なう企業の場合には、ある程度規律に服する最小限度の強制を認めている。また、会計教育関係者は、プラン・コンタブルが企業および国民経済の要求に応じた合理化への努力であって、それに啓発された教育は一義化できない術語と規則をその内容とする会計技法の進歩に貢献するという点で賛成している。要するにプラン・コンタブルは、多くの関係者に支持されており、実践されているのである。

現行1957年プラン・コンタブルの目的と内容は、概ね次のようである。会計は、期間別、経営別に比較するためには同質でなければならないが、他方において、商・工業その他の組織の特質、要求および手段に適応するためには弾力的でなければならない。そのためには、これら二つの必要条件を調整して会計を漸次標準化し、この目的のために、次のような諸項目を提示している。

- (1) 勘定案、主として経済および法律上の概念にもとづいて分類するとともに10進法のコードをつける。
- (2) 術語解説
- (3) 必要でしかも明確な記帳関係
- (4) 諸資産の一般的な評価方式
- (5) 経営計算書、損益計算書および貸借対照表の各様式
- (6) 原価および成果の計算方法

このような諸項目を含むプラン・コンタブル・ジェネラルは、次のような勘定構成をとっている。

- (1) 10クラスで構成されている勘定案
- (2) 一般会計に関する規定（クラス1ないしクラス8）
- (3) 経営分析会計に関する規定（クラス9）
- (4) 特殊勘定に関する規定（クラス0）
- (5) 要望および付録

ここで問題となると思われるのは、一般会計と経営分析会計との関連である

が、原則として、この両会計は独立しており、両会計の連絡は照合勘定を通して行なうが、そこでは脱落や重複を生じないように必要な照合を確実にこなうことになる⁽⁴⁾。

このような勘定組織構造をもつプラン・コンタブルは、結局、一般会計は財務会計に相当し、経営分析会計は原価会計に相当するといえよう。戦後、ドイツのコンテンラーメンが財務簿記重視の一般的傾向をとっているのとは反対に、プラン・コンタブルは、社会会計的目的観に立脚し一般会計よりも工業会計（経営分析会計）にその役割の多くをあてている。なぜなら、工業会計は、まだ未発達段階にありフランスでは原価を研究する企業10のうち、2企業しか採用していないからであるといわれる⁽⁵⁾。

プラン・コンタブル・ジェネラルは、強行規定ではないがその勘定運用方式の適用は会計の標準化にとって明らかに有効な手段である。したがって企業はその特質、要求および手段に適応する方式を用い、当該企業および利害関係者のためにプラン・コンタブルを適用することが望ましいとされている⁽⁶⁾。先に適用分野を列挙したが、相当広範囲にわたって考慮されており、やがてはすべての企業（小企業も含めて）に強制適用する方向へと進んでいくものと考えられる。

既に明らかのようにフランス会計原則としての意味をもつプラン・コンタブルは、他の諸国の会計原則とは、その制定の主旨からして異なっている。それは戦後の経済復興計画にもとづく国民経済計算に関する正確かつ精密な基礎的統計資料が必要不可欠であるという要請によるところの社会会計目的の重視である。さらに一般会計（財務会計）だけでなく、経営分析会計（管理会計）までもが包摂されて、しかもこの両者が原理的には分離・独立したものと考えられている点である。このことは、一般会計が統一的基準をあらゆる企業に適用可能として社会会計への役立ちを志向しているのに対して、経営分析会計が経営管理目的の視点から、むしろ画一化を避けて、企業の自主性を尊重するたてまえをとっている点に求められる⁽⁷⁾。

〔注〕

(1) Jean Fourastié, *La Comptabilité (Que Sais-je ? N° 111)* 山浦瑛子訳「フランス会計

学」白水社、1973年、p. 100.

(2) 青木脩著「新版フランス会計学」財経詳報社、昭和47年、p. 138.

(3) Conseil National de La Comptabilité, Plan Comptable Général, Imprimerie Nationale., 1957, 木内佳市・中村宣一郎共訳「標準会計制度」ミネルヴァ書房、昭和37年、pp. 3~4.

(4) 木内佳市・中村宣一郎共訳、前掲訳書、pp. 24~25.

(5) 山浦瑛子訳、前掲訳書、p. 108.

(6) 木内佳市・中村宣一郎共訳、前掲訳書、pp. 25~27.

(7) 不破貞春/清水晶編「会計学総論」同文館、昭和48年、p. 488.

4. 国際会計の局面

企業会計は、国別に独自の制度化が行なわれており、実践されてきている。複式簿記原理に基づく計算構造は、世界共通であるが、会計原則や監査基準は各国別に異なっているのが現状である。このことは会計制度が各国内の政治経済、法律、慣習、伝統文化などの枠内で発展してきており、ある国で一般に認められている会計基準を他国でそのまま適用することは、歴史的にも現実においてもほとんど不可能であるという事実によって理解できる。また他国が、ある国の会計基準をもとにして会計基準なり会計原則を制定しても、両国の会計をめぐる環境がまったく同一でない限りは、それらが完全に一致することはありえないであろう。しかしながら、近年、とりわけ1960年代に入ってから経済の国際化が一段と促進されて国際間の交流は、量・質ともに拡大されてきた。このような国際経済の関係から、会計の国際化の必要性が認識されるようになった。会計を国際会計 (international accounting) という視点から、その意義を初めて強調したのは、おそらくクレーイエンホフ (Jacob Kraayenhof) であろう。かれは、オランダ会計士協会の元会長であったが、1959年にアメリカ公認会計士協会の年次総会における挨拶のなかで、緊密な国際会計協調の緊急性と究極的には世界的な仮説に基づいた国際会計基準と会計理論の研究をすることが必要であると述べ、会計基準の研究調査のために、いろいろな国で常置の委員会を設置することと、会計原則の領域でよりいっそうの統一性を達成するための恒久的接触を提案している。そのためにはアメリカ公認会計士協会がそれに挑戦することを信じているとも述べている⁽¹⁾。

国際会計の分野においては、第一人者とみられるミュラー (Gerhard G. Mueller) は、かつて次のような見解を表明したことがある。クレイエンホフ氏の提案は、二つのジレンマがある。一つは、統一のアピールである(統一を導く原理は、方法論上の拘束以外のものをむしろ意味していることをその提案は明白に強調している)。会計人の多くが、他国において、かれらの同業者が指針としかつ利害関係のあるのは何であるかをまさに同じように知らない限りは、統一会計実務に関する努力は、早過ぎるのかもしれない。他の一つは、アメリカ公認会計士協会が、リーダーシップの役割を果たす必要に関してである。国際関係に、単独のリーダーシップは疑わしい。同盟や友好共同体による協定した行動は、支配の行動よりもいっそうよく現在の機構に合っていると思う。このように考えるとき、クレイエンホフ氏の提案も議論の段階をこえたものではない。そして自らの提案についても二つの困難が存在している点をあげている。第一は、実行の問題であり、最初の手段を誰が講じるのか？ 第二は、この問題は差し当り会計人の実務上の関心からあまりにもかけ離れていると会計人の多くが感じていると思われることである。ある者は、アメリカの専門職は国際的レベルに関する仕事に対しては、素直に“まだ準備されていない”と書いている。それ故に、わたし自身の提案も、クレイエンホフ氏の提案と同じ運命に遭遇したのである⁽²⁾。

このように会計の国際的統一、国際会計基準および監査基準の制定は、実行可能性と一般的関心度の低さとによって、消極的見解に終わっていた。しかしながら、1960年代に入ってから企業の国際的活動の増大、海外直接投資の増大に基づく多国籍企業の相互交流は、従来の国内会社による貿易取引にかかわる会計問題とは、異質の会計上の諸問題を提起することになる。それらは、通貨上の問題や在外子会社を連結する国際連結財務諸表の作成問題などに典型的にみられる。

ミュラーは、その後の論文で、フランスの統一会計思考にふれて、統一会計は、フランスの会計思想に支配的である。会計は、基本的にシステムデザインならびに算術の問題であり、また勘定の統一図表と統一会計方法は、会計努

力の成否の鍵を握っているという主張に基づいている⁽³⁾と述べて統一会計思想に理解を示している。しかし、ミュラーは、全体として完全な国際的統一会計は、好ましくないように思われるとしている⁽⁴⁾。

国際間の会社比較や多国籍企業の財務諸表の作成にあたっては、何らかの共通基準や原則、共通の尺度がなければ、比較評価はできない。また親会社と海外子会社の財務諸表を連結する場合には、何か共通の基準に基づいて作成された財務諸表の国際的連結でなければ、その連結財務諸表の内容は空虚なものとなるであろう。このような観点から、かつてアメリカ公認会計士協会の会長を務めたことのあるジェニングス (Alvin R. Jennings) の論述は、傾聴に値する。すなわち、自由世界諸国の相互依存、国際貿易の拡大、新しい独立国の出現とそのほとんど限りない経済的援助や社会的援助の必要性、古い国々が負わなければならない責任、多額な外国援助と協力計画、また一般に、現在のダイナミズム——これらすべては、世界の会計士業がお互いにいっそう密接に接触すると考えられる将来を保証している。そして、やがては必ず会計および監査の国際的基準が現われるに違いないと述べている⁽⁵⁾。

[注]

- (1) Jacob Kraayenhof, International Challenges for Accounting, The Journal of Accountancy, Jan. 1960. pp. 34~38.
- (2) G. G. Mueller, The Dimensions of the International Accounting Problems, The Accounting Review, Jan. 1963. pp. 145~146.
- (3) " , Whys and Hows of International Accounting, The Accounting Review, Apr. 1965.
- (4) " , International Accounting, 1967, 兼子春三監訳「国際会計論」ペリカン社, 昭和44年, p. 162.
- (5) Alvin R. Jennings, International Standards of Accounting and Auditing, The Journal of Accountancy. Sep. 1962. p. 42.

5. 国際会計基準 (案)

会計基準の国際的調整に関する努力は、1973年6月29日に国際会計基準委員会 (The International Accounting Standards Committee——IASC と略称) が設

立されて以来、ようやく実を結ぼうとしている。IASC は、オーストラリア、カナダ、フランス、ドイツ、日本、メキシコ、オランダ、英国およびアイルランド、アメリカの9か国の指導的会計諸団体の合意に基づいて設立されたのである。その目的は、会計監査の対象となる計算書および財務諸表の提示にあたり、準拠すべき基本的諸基準を公共の利益のために作成公表し、かつ、これが世界的に承認され遵守されることを促進することにある。このような目的にそって1974年3月6日には、国際会計基準に関する趣意書——以下趣意書と略称——(Commentary on the Statements of International Accounting Standards) が設立9か国において同時に公表されていよいよ国際的統一会計基準制定への行動が開始された。趣意書は、1975年以降に国際会計基準が確定公表された場合にその全体の序文になる性質をもっている。その内容は、IASC の成立、その目的、国際会計基準の意義、その運営方法、およびその基準のもつ効力あるいは拘束力に関して述べているものである。各国にすでに存在している会計原則や会計関係諸法令について、その形式や内容が相違する場合があることを理解して、各国において現在採用されている多種多様な会計諸基準および会計諸方針を可能な限り相互調整することである。そして国際会計基準が各国の国内の規定にとってかわりえないことに注意することが重要である。IASC の設立会員および準会員が負うべき責務として規定されているのは、自国の基準にそって作成された財務諸表および監査報告が、どういう点で、国際会計基準から離反しているかをまちがいなく明らかにするよう措置することである。

このような趣意書の思考を受けて、1975年6月現在五つの公開草案が公表された。IASC では、委員が3か国ずつグループとなり専門委員会を設けて、各テーマ毎に国際会計基準公開草案という形式で公表し、一定の公表期間を経過後、これらはいずれも9か国中7か国以上の賛成によって国際会計基準として確定公表されることになっている。これまでに公表されたものから紙幅の関係によって、「会計方針の開示」と「取得原価主義会計における棚卸資産の評価および表示(案)」と「連結財務諸表および持分法(案)」の三つに限定する⁽¹⁾。

次に、それぞれの概略と特徴を述べることにする。

「会計方針の開示」は、1975年1月に国際会計基準第1号となった。それは次のようである。(1)会計の基礎的前提——継続企業，継続性（会計方針の每期継続），発生（収益と費用の計上），および，慎重性，形式よりも実質の優先，重要性も考慮すること。(2)財務諸表は，前期に対応する数値を示す比較形式によって作成。(3)財務諸表には，採用されたすべての重要な会計方針を開示する。(4)財務諸表における不適応な項目の処理は，会計方針の開示や注記によっても正当化されない。(5)会計方針の変更は，理由を付して開示し，重要である限り開示し，金額表示しなければならない。

「取得原価主義会計における棚卸資産の評価および表示(案)」は，次のようである。(1)棚卸資産評価の基準的方法は，取得原価と正味実現可能価額とのいずれか低い額をとる低価基準であること。(2)製造業における棚卸資産の取得原価は，固定製造間接費と変動製造間接費との配賦額を含んだ全部原価計算に基づいて算定すること。(3)棚卸資産の取得原価は，先入先出法(FIFO)または平均原価法を用いて算定すべきであること。(4)後入先出法(LIFO)は，貸借対照表日の時価とその評価額とを比較したものを開示するという条件付きで採用すること。(5)基準在高法，次入先出法(NIFO)および最終購入価格法は採用してはならない。(6)棚卸資産の正味実現可能価額への評価切り下げは，棚卸資産の品目別に種類別にまたは営業分野別に行なうことができること。(7)標準原価法あるいは売価還元法は，その算定結果が基準的方法を用いて算定した結果に，每期継続して近似する場合にのみ便宜上採用することができる。(8)棚卸資産が原価から正味実現可能価額に切り下げられた場合には，その旨を注記すべきであり，時価とか簿価という用語は意味が不明確であるから使用してはならない。(9)棚卸資産評価にあたっては，採用した会計方針および評価方法を明確にかつ相当詳細に開示すべきである。

ここで特に注目されるのは「取得原価主義会計における……」と限定した点である。この公開草案第2号が起草される過程で，オランダ代表が取替価値会計(replacement value accounting)の併用を認めるようにと強く要求した。これに対して IASC では，インフレーションに関する会計上の問題は，別に基

準書を作成することを条件にして、この草案は審議され、それ故に取得原価主義におけると限定したのであるといわれている。このような経緯から IASC は取替価値会計や価格変動を軽視または無視するという意味ではないと思われる⁽²⁾。

「連結財務諸表および持分法(案)」は、次のようである。(1)親会社は、連結財務諸表を公表しなければならない。支配が一時的であるとき、または、資金の移動に関する厳しい長期の制限により、子会社の資産ないし営業に対する親会社の支配が阻害されるような状況のもとで、その子会社が経営されているときを除き、国内および在外のすべての子会社を連結しなければならない。ただし、ある親会社が、それ自身、全株式を保有されている子会社である場合にはその連結財務諸表を公表する必要はない。(2)連結手続——親会社と子会社は、同一会計報告期間をもつべきである。両者の会計報告期間が異なる場合、子会社の決算日およびその異なる理由を開示しなければならない。貸借対照表日に相違ある場合、その相違は各期を通じて一貫したものでなければならない。(3)決算期の差異期間に発生した重要な取引および事象については、連結財務諸表が誤解を生ずることを防ぐために必要な修正ないし開示を行なうことによって、これらを認識しなければならない。(4)連結される企業集団内の各社は、統一的な会計方針を採用することが望ましい。(5)持分法の適用——持分法 (equity method) のもとでは、投資会社の連結貸借対照表の上で、投資はその取得原価に取得日以降における当該被投資会社の利益 (もしくは損失) を加算 (もしくは減算) し、かつ、その被投資会社からの受取配当金を控除した額によって表示されなければならない。(6)連結および持分法適用にあたって採用した諸手続は、每期継続して適用されなければならない。(7)採用している連結諸方針は、重要な会計方針の開示にこれを含めるべきであること。(8)企業集団内の連結貸借対照表上の重要項目は、主要な地域別、大陸別、もしくは国別に分析され開示されるべきであること。

[注]

(1) Commentary on the Statements of International Accounting Standards, IASC. 6

March 1974, 日本公認会計士協会訳「国際会計基準に関する趣意書」日本公認会計士協会 1974. 3. 6.

Exposure Draft 1, Proposed Statement, Disclosure of Accounting Policies, IASC, 6 March, 日本公認会計士協会訳「会計方針の開示(案)」日本公認会計士協会, 1974. 3. 6.

Exposure Draft 2, Proposed Statement, Valuation and Presentation of Inventories in Context of the Historical Cost System, IASC. 11 September 1974, 日本公認会計士協会訳「取得原価主義会計における棚卸資産の評価および表示(案)」日本公認会計士協会, 1974. 9. 11.

Exposure Draft 3, Proposed Statement, Consolidated Financial Statements and the Equity Method of Accounting, IASC, 11 December 1974, 日本公認会計士協会訳「連結財務諸表および持分法(案)」日本公認会計士協会, 1974. 12. 11.

(2) 中島省吾稿「取得原価主義会計における棚卸資産の評価および表示(案)」について, 企業会計, 1974. Vol 26. No. 12.

6. おわりに

ドイツのコンテンラーメンにしる, フランスのプラン・コンタブル・ジェネラルにしても, 一国内の会計制度であったことは言うまでもない。しかし, これらの制度が有益であるならば, 国際的統一会計を实践する際には, 役立ち得るであろう。このような認識のもとにコンテンラーメンならびにプラン・コンタブル・ジェネラルにみられる統一会計思考に基礎をおく会計制度を概観してきた。会計の統一化には, この他にも会計原則をあげることができよう。アメリカ会計学会(A. A. A)は, 体系的会計原則の制定を目指して, 1936年に初めて「会社報告諸表会計原則試案」(A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports, 1936)を公表したが, 統一会計を広義に解すればこのような会計原則も統一会計の一つとみなすことが可能であろう⁽¹⁾。昭和24年に制定されたわが国企業会計原則の前文にあたると考えられる「企業会計原則の設定について」のなかでも, 次のように統一の必要性を明示している。わが国の企業会計制度は, 欧米のそれに比較して改善の余地が多く, かつ, 甚しく不統一であるため, 企業の財政状態並びに経営成績を正確に把握することが困難な実情にある。——中略(引用者)——また, わが国経済再建上当面の課題である外資の導入, 企業の合理化, 課税の公正化, 証券投資の民主化, 産業金

融の適正化等の合理的な解決のためにも、企業会計制度の改善統一は緊急を要する問題である。このように会計の統一化の重要性を述べている。統一会計の評価をする際には既述したように、コンテンラーメンとプラン・コンタブルをあげなければならないだろう。ドイツにおける合目的統一化の成功は、国家目標を強調したことと、整然と体系的なことを好む国民性とが考えられる⁽²⁾。

フランスでは、大企業の90%、中企業の60%、小企業の40%がプラン・コンタブルを採用しているとみられる、というAICPAの調査報告がある。プラン・コンタブルという合目的統一化の成功は、直接政府が統制したことと、利用者側の経営情報の必要性とが合致したことによる。また、平均以上の経済発展というさし迫った必要が、経済の政府干渉を認めるフランス人の姿勢をとらせた主な理由であり、これが成功のもう一つの理由である⁽³⁾。

われわれは、これら諸国における統一会計思想と実践とを注意深く観察することによって、会計の国際的統一化の適否と可能性を考察しなければならないだろう。ヨーロッパでは、1951年に指導的会計人が、当時のEECの提案にそって、ヨーロッパの公共会計団体を調和・調整する目的で、会計・経済および財務専門家ヨーロッパ連合〔UEC〕を設立した。この連合のメンバーは、ほとんどの西ヨーロッパ諸国（イギリスを含む）を含んでいる。その長期目的はヨーロッパの会計思想と会計方法の統一である⁽⁴⁾。また、「会計の統一性と経済統合」というテーマで第1回UEC会議を1953年に開催しており、1964年の第5回UEC会議では、ヨーロッパ勘定統一図表を検討している⁽⁵⁾。

ヨーロッパ諸国は、会計に関していわば統一会計思想という共通の基盤をもっているが、会社法の規定というレベルで一つの統一会計制度が提案されたのが、「ヨーロッパ会社法草案」(Proposal for a Council Regulation Embodying a Statute for European Companies)である。この草案は、ECという域内で法人格をもつところのヨーロッパ会社(Societas Europea)の存在を想定し、その組織と運営に関する諸規定を考慮したものである。全14編からなっているが、第6編が計算規定である。これらの内容に立ち入って検討することは別の機会に行なうことにしたい。他方、ローマ条約の規定をうけてEC加盟諸国の会社

法の調整を図る命令案が出されているが、とりわけ、1971年11月10日付のECにおける決算規定調和のための命令案第4号 (Vorschlag einer 4. Richtlinien zur Harmonisierung der Rechnungsvorschriften in der Europäischen Gemeinschaft) は、ECの会計基準ともいふべき内容を規定している。それは、会社法草案に基づいて、ECが加盟諸国における会社計算規定に関する現行法規の調和化をはかろうとするもので、その内容は、会社法草案の計算規定に厳格にしたがっているといわれる⁽⁶⁾。

かくして、ヨーロッパでは、共通の計算規定を制定し、国際的統一会計を実践しようとする第一歩を踏み出したものといえよう。

会計調和化全般、特に統一会計に関しては、三つの主要な立場がある⁽⁷⁾。

第1の立場は、諸国間の統一は、不必要かつ危険であるというものである。ジェニングス (Jennings) によれば、諸国内の実務の相違は、国内の現行の違よりもいっそう重大かつ広範囲に及ぶことはないと考えている。またトリグ (Trigg) によれば、統一は、個性と自立不足の原因となる。そして、世界中の会計専門家は、調和を求めているが、調和を求めていることは、必ずしも統一を求めていることではないとしている。

第2の立場は、国内ならびに国際上の双方で、会計原則、監査基準および報告実務の統一を考える絶対的統一を考えるものである。このような統一は、投資判断を促進し、株主保護を増進し、監査人の業務を単純化し、会計に熟練しない人が転職に際して容易に新しい職務に即応でき、一般的に情報による会社間の比較可能性をいっそう助長することになる。

第3の立場は、柔軟性のある統一を支持するものである。すなわち、各国による相違の程度を少なくするために継続的な試みをすることである。世界中の会計士、監査人、経営者によって守られるべき一つの厳格な会計・監査および報告規定に帰着してはならない。ミューラーも統一は、国際的であるよりもむしろ国内的であるべきであるとし、財務諸表は、国の個性を保持しており、かつそれらが発展してきた環境を反映すべきであると提唱している。他方、デーリング (Deering) は、現在みられる柔軟な状況、たとえば、会計用語の範囲

をある程度縮小することを考えている。

上記三つの代替案のうち結局、第3の立場が各国における相違の問題を認識しており、会計基準や会計実務のある程度の調和化をはかることだけが、実現するだろうという認識をもっている理由で、最も説得力があり、かつ賢明であると考えられている⁽⁸⁾。

会計の統一化は、国内的には、会計原則制度に求められ、さらにECの地域経済間における統一化を推進するようなヨーロッパ会社法草案やそれと補完的關係にあるようなECにおける計算規定調和化のための命令案、さらには、UECのヨーロッパ勘定統一図表への方向などが公表されてきた。他方、国際会計基準委員会(IASC)の設立による国際会計基準制定への動向とが相まって、まさに会計の統一化や会計基準・監査基準の問題は、国際的的局面における理論的研究だけでなく、実務上の必要性とともに実践可能性の段階へと大きな展開をみせ始めてきたものといえるだろう。

[注]

- (1) George O. May, Uniformity in Accounting, Harvard Business Review, Aut. 1938 Vol XVII, No. 1, pp. 1~8.
- (2) Dhia D. AL. Hashim, Accounting Control through Purposive Uniformity; An International Perspective, The International Journal of Accounting, education & research Vol 8, No. 2, Spring 1973, p. 28.
- (3) *ibid*, p. 29.
- (4) T. A. Lee, Public Accountancy in the EEC, A. T. McLean (ed), Business and Accounting in Europe, Saxon House, 1973. p. 62.
- (5) G. G. Mueller, International Accounting, 1967, 兼子春三監訳「国際会計論」ペリカン社, 昭和44年, p. 162.
- (6) Proposal for Council Regulation Enbodying a Statute for European Companies, 1970. EC, 森川八洲男稿「ヨーロッパ株式会社法草案」の計算規定, 会計, 第104巻第3号, pp. 113-127, 岸悦三稿「EC 会計基準とその評価原則」産業経理, Vol. 34, No.6/Jun '74, pp. 37-40.
- (7) T. A. Lee. *ibid*, pp. 78-79.
- (8) 中村宣一郎教授は、会計統一化の形態を成立過程と統一化の緩急度によって考察して、とりわけ緩急度による分類として、絶対的統一化、調整的統一化および弾力的統一化の形態をあげている。さらに、これらを政策体系としてみた場合には、裁量的統一化と指示的統一化と強制的統一化の三つに分類できると述べている。中村宣一郎稿「会計統一化の形態」企業会計, 昭和50年2月号 pp. 11-20.