

# 会社会計基準の「統一化」と「国際化」

荒川邦寿

## 目次

### はじめに

- 一、「企業会計原則」の制定
- 二、「転型」期の会社計算規定改正
- 三、「再編成」期の経理規定「統一化」
- 四、「国際化」期の会計基準

### はじめに

昭和四十九年三月十九日、「商法の一部を改正する法律」、「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律」、および「商法の一部を改正する法律等の施行に伴う関係法律の整理等に関する法律」の三つの法律が衆議院を通過し

て、八年越しの懸案だった商法改正が実現し、早速四月二日に公布、十月一日以降の会計期間から施行の運びになった。

今回の商法改正は、昭和二十五年の授權資本制導入、昭和三十八年の会社計算規定改正に次ぎ、かの昭和四十年三月の山陽特殊製鋼の倒産等にあらわれた紛飾決算問題、その後も続出した業務運営不正、企業の社会的責任問題等にかんがみ、会計監査制度の改正と資本調達、決算、配当の弾力化、およびこれにともなう計算規定の修正等の点にかかわる改正といわれている。そして、このような商法改正を機として、昭和四十四年以来、いわば棚ざらしになっていた「企業会計原則修正案」も、法務省令による「株式会社への貸借対照表および損益計算書に関する規則」（以下、「計算書類規則」という）の一部修正作業と歩調をあわせて検討が加えられたのち、八月三十日付をもって大蔵省企業会計審議会報告として確定された。続いて九月二十四日付をもって新しい「計算書類規則」も公表され、さらに九月二十八日付で大蔵省や証券取引所へ提出する有価証券報告書の「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」・「同取扱要領」（以下「財務諸表規則」・「要領」という）も改められて、現代日本の会社財務諸表制度はその「統一化」と「国際化」を求めて新たな発展段階を迎えるにいたったのである。

果して、これらの法規の改、修正によって紛飾決算防止や社会的責任の遂行に寄与しうるものかどうか。小稿は、まずもってこれまでの商法改正と「企業会計原則」改訂の経緯をあとづけながら、わが国企業の内容開示制度（ディスクロージャー）の拡大と限界にふれ、現代会社財務諸表の「統一化」と「国際化」をめぐる動向の意義と本質をあきらかにしてみたものである。

## 一 「企業会計原則」の制定

昭和二十年八月十五日の敗戦によって極度の荒廃と混乱のなかにあった日本経済は、それまでの軍国主義体制の復活を徹底的に抑制しようとする占領軍の手によって、旧財閥の解体、賠償指定工場の撤去などが精力的にすすめられてきたが、ますます激化するインフレーションのもと、ついに昭和二十二年二月一日のゼネ・ストを組織するまでにいたった労働運動の高まり、さらに、中国共産党の大陸制覇、および朝鮮人民共和国の独立などから「極東の基地」たる日本を軸とするアメリカの戦略体制再編のために、急遽、その「再建」への方向転換がおしすすめられるにいたった。

この方策として、まず昭和二十四年、かの三鷹、下山、松川の事件と相ついでこの国を覆った黒い霧のなかで労働組合の弾圧がすすめられるとともに、「ドッチ・ライン」に基づく国家財政直直し策として、今日まで尾を引く「九・六・四」の徴税体系と独立採算的均衡予算制度が実施された。そして、それらを前提として、直接「経済復興の担い手」たる石炭、肥料、鉄鋼、電力など基幹産業の傾軋生産方式をすすめるため、アメリカ援助物資の見返り資金を使った巨額の復興金融公庫融資が投入せられた。その一方で、「経済自立化」のための資本充実を促すべく、企業会計制度の「統一」をはかるべく、それまでの大陸法的な商法の会社計算規定によるよりも、アメリカの会計原則を範とする「企業会計原則」（以下「原則」ともいう）が制定され、それに準拠する会計士監査の導入がはかられた。そして、いわゆる「シャープ勧告」にもとづく「資産再評価法」（昭和二十五年四月、法律第一一〇号）、さらに、英米法体系を組み込んだ商法改正（昭和二十五年五月、法律第一六七号）とともに「企業資本充実のための租税特別措置

法」など、これらを裏付ける税法その他関係法規が整備されて、まさに「近代化」のスタートがきられたのである。その中心に据えられた「企業会計原則」は、昭和二十四年七月、当時の経済安定本部企業会計制度調査会——のちの大蔵省企業会計審議会——の中間報告書として、「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など」（同前文）、当面する課題の合理的解決の基礎となるものであった。その内容は、一面では会計規範として「真实性原則」の重要性をうたいあげながら、他面ではわが国企業の「健全な発展」に寄与する利益操作の容認など「保守主義原則」の浸透を合理化する。その意味で、アメリカの会計原則より一步すすんだ当期業績主義を掲げながら、臨時巨額の損失の繰延べや濁水準備金など利益留保性の強い引当金の計上による利益平準化操作を正当化し、「資本取引と損益取引の区分」を強調しながら、その資本剰余金概念には留保さるべき株主持分以外の「資本剰余金」まで含んで利益概念を縮減するなど、まさに「会計革命」ともいへべき根本的な変容を求めた。そのうえで、さらに、このような「企業会計原則」を権威づけるべく、その設立と同時に「将来において、商法、税法、物価統制令等の企業会計に關係ある諸法令が制定改廃される場合において尊重されねばならない」（同前文）ものとされ、昭和二十五年九月の「監査基準」、「監査実施準則」の制定及び「財務諸表規則」（証券取引委員会規則第十八号）の制定を通して、この「企業会計原則」が法制化される一方、二十六年六月には「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」、次いで同年九月「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」が出されて、ますます「企業会計原則」の制度的地位を固めようとしていたのである。

これよりさき、昭和二十三年七月、商法それ自体の改正問題も、同じアメリカ占領軍の意向に適合した「關係方面の勧告による」ものとしてアメリカ法の導入がすすめられていた。そして昭和二十五年五月に公布された、いわゆる

「新商法」は、授権資本制、無額面株制の採用、株主地位の強化、会社機関の権限変更、とりわけ取締役会の強化と業務監査機能の軽減——これはのちに問題となり、昭和四十九年改正で回復される——等を内容として、さきにも「企業会計原則」の場合と付節を合せて、資本調達の弾力化、外資とくにアメリカ資本の導入、会計士監査を前提とする株式「民主化」などをうたったのである（田中誠二著『改正会社法解説』一二頁）。

このような「新商法」は、急遽占領軍によって指示された事項について、アメリカ、とくにイリノイ州会社法を参考として制定されたものだけに、従来の大陸法的なドイツの株式法やイギリス会社法などの授権資本制や無額面株制なども顧慮することなく、また会計士監査の機能を過大に評価していた点など、社会経済事情の異なる日本の実情にそわない点が多かったのも事実である（『現代経営会計講座』Ⅲ、東洋経済新報社、一〇二頁）。そのためもあって、この商法改正当時には、アメリカ式会社計制度の法文化はなお時期尚早で研究を要するとして、商法の会社計算規定には導入されなかったという（田中前掲書四一頁）。そこで、「企業会計原則」の側からは、「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」において、(一)、会計帳簿、(二)、貸借対照表および損益計算書、(三)、財産目録および決算貸借対照表記載価額、(四)、会社の決算期と中間配当、(五)、商法による監査役監査と証券取引法による公認会計士の監査、(六)計算書類の作成、(七)計算書類の確定、(八)、財産の評価、(九)、創業費、(十)、繰延資産、(十一)、自己株式、(十二)、資本準備金、(十三)、臨時巨額の損失、(十四)、計算書類付属明細書の各項目について、「企業会計原則」サイドに改めるよう、意見の表明がなされた。もっとも、このうち、第三、第八の評価問題に関しては、当時すでに原価主義の「原則」は多様の評価基準を許している商法の時価以下主義と矛盾しないし、第九から第十三の項目も、むしろ「原則」の費用概念拡張、利益操作の容認こそ批判されるべきであるといわれていたが（『現代経営会計講座』Ⅲ、一〇五頁）、こうした点につ

いて商法サイドから解答を出していったのが、昭和三十八年の会社計算規定改正、および今回の昭和四十九年の監査役監査規定改正であったわけでもある。しかしながら、このようにほぼ二十有余年を費した商法改正作業の過程には、当然日本経済そのものの発展、これに応ずる企業構造の変化があり、法的規範における「政策的要請」もおりこまれて、当初の問題意識もまた大きく変質してきたのである。

早くも、昭和二十五年六月二十五日の朝鮮戦争勃発にともなう国際情勢の変化から、二十六年九月九日、急いで自由諸国との対日講和の約となり、アメリカとの共同作戦ができるような安保条約が結ばれた。そして、北から南、南から北へと二転、三転、朝鮮半島をローラーにかけ、多くの人命と物資を失なわせたこの戦争は、「極東の基地」日本の経済復興にとってはまさに「飛躍の好機」となった「朝鮮特需」の代名詞であった。このため、戦争開始三日後に組閣した吉田体制のもと、いち早く「財政と金融の分離」をはかった「ドッチ・ライン」は修正され、積極的にわが国企業の「近代化」がすすめられたのである。だが二十七年十一月、アメリカではアイク政権誕生からマッカーサーの解任、と続き、さらに二十八年三月、ソビエトではスターリンの死去にあつて、その七月漸く朝鮮半島に休戦が訪れたが、それと同時に日本経済は反動デフレに悩み、特需のあてがはずれた過剰投資から資金繰りが窮迫して手形不渡、倒産に追いこまれた企業等から、いわゆる「紛飾決算」の実態もあかるみにでて、「企業会計原則」のもつ政策性の側面が問題にされるにいたつたのである。

すなわち、昭和二十六年における日本発送電の發展的解散——九電力会社の発足に際して、三六億円の「ふくみ資産」があかるみへ出て政治問題となつたが、昭和二十八年には朝鮮特需に躍っていた帝国化学、津上製作所などが不渡手形の乱発から倒産にいたつて過去の「紛飾——タコ配当」の事実が露呈し、その三月期には三菱鉱業が炭労スト

による損害三億七、〇〇〇万円を計上しながら二割配当してますます「企業経理不信」の念を深くせしめた。越えて二十九年二月、ついに造船疑獄が露呈して吉田内閣から鳩山内閣へと政権交替したが、その三月には三井鉱山が百余日の炭労ストによる損害を一挙四三億円も計上しながら「資金繰りはそれほど苦しくない」という社長談からみて、もはや「新会計基準による経理操作」の糾弾が避けられない状態にいたつたのである。そこで、大蔵省企業会計審議会は「企業会計原則」の一部修正と注解を発表して、税法その他と調整しながら、「企業会計原則」による会計処理の明確化につとめた。にもかかわらず、三十年二期期に一億円の利益を計上して二割配当、三月に倍額増資、五月その払い込み終了直後不渡手形を出して「喰い逃げ」倒産した東洋繊維事件が発生した。しかも、この会社の財務諸表が、実は総額三〇億円にも達する赤字を紛飾していたとわかって、またまた大きな衝撃を与えたのである。このため大蔵省は、それまでの部分監査から「監査実施基準」に基づく全面的な「正規の監査」に踏み切ることとしたが、同時に、企業会計審議会は「監査報告準則」を示して、「正当な理由による期間利益の平準化または企業の堅実性を得るために行われる会計操作」についての監査意見は表明差止めとするよう、その口を封ずることも忘れなかったのである。

やがて、三十年十月、中近東に起つた動乱によってスエズ運河が閉鎖されると、これを機に日本経済は造船、海運、商社貿易等の活況に助けられて、かの「神武景気」を謳歌するにいたつた。そして、この中近東動乱の終末による一時的沈滞もあつたが、三十二年十月のソ連人工衛星打上げ、続いて三十三年二月のアメリカ人工衛星打上げによって世界は経済成長競争に突入し、日本経済もまた「岩戸景気」を迎えることになつたのである。このため、日銀の市中銀行に対する「準備預金制度」のもと相次ぐ公定歩合引下げによって積極的に企業の「近代化」投資に「立替え金融

し、企業の側でもこれに応ずる「見返り増資」をさかんにおこなって空前の株式ブームをまきおこすことになった。そして、もとよりこうした「借金成長」の返済源資は、いうまでもなく内部留保の増大を基礎とするのであるから、企業資本の充実、蓄積のためには、まずもって企業経営の合理化、長期利潤の極大化をはかる管理会計の発展とともに、獲得利潤の費用化、その引き当て留保を増大するために、税法のみならず強制法規としての商法の会社計算規定の改訂によって、いわば権力的に「日本的保守主義会計」の制度化をはかろうとする方向が示された。それが、戦後第二次となる昭和三十八年の商法改正ならびに法務省令による「計算書類規則」の制定であったのである。

## 二 「転型」期の会社計算規定改正

昭和三十五年、「黄金の六十年代」を期待して開かれた東西首脳会談の決裂をみるや、極東の戦略体制固めの一環たる日米安保条約が強行採決せられ、その使命を終えた岸内閣から政権移譲をうけた池田内閣のもと、いわゆる「所得増計画」による日本経済の飛躍的成長が策定された。世界経済の沈滞はいまだ脱け切れず、神武、岩戸の両景気を謳歌してきた日本経済も「曲り角」にさしかかっており、翌三十六年七月の東証ダウ式平均株価一、八二九円をピークに以後下降の一途を辿り、九月には「所得増計画」の一部手直しを迫られて、その構造的な「転型」期を経験せねばならなかった。そこで、この昭和三十五年八月に発表された商法改正試案も、早速、時代の要請をうけて二次、三次の改正案作業の過程で、しだいにその本質を変えるにいたったのである。

すなわち、この日本経済の「曲り角」においては、それまでの「伸びる中堅企業」などの急速な発展をもたらした新規の産業部門に対し、すでに在来部門の寡占化をめぐって激しいイノベーション（技術革新）投資競争を演じてき



た大企業が、その鈍化してきた収益性をカバーする「多角化」、「系列化」のために強引な参入を試みてきた。そして、その背後で全部門にわたる「ワンセット主義」の融資系列支配を固めて、既存、新規いずれの産業にも寄生し、その危険回避と収奪強化をかうとする金融コンツェルンが控えており、これが先発、後発のいずれかの企業をかかえこむ「選別融資」によって、この段階の企業構造の「転型」を促がしていたのである。やがて、それは三十七年九月の貿易自由化、開放体制への移行によって、国際競争力強化のための体質改善を急ぐ大企業の吸収合併、子会社分割、共同支配会社の新設などの系列拡張がすすむ一方、そのアウトサイダーとなった中小企業の倒産、経営破綻が激増するにいたる。このような時期において、昭和三十八年、漸く商法の会社計算規定改正案が国会を通過して施行せられ、同時に法務省令による「計算書類規則」が公布されたのである。

すなわち、この段階の商法改正作業は、その試案（昭和三十五年）において「商法と企業会計原則との調整に対する意見書」で指摘された点に関連して、「近代会計の損益計算思考に接近し、株主保護の立場に妥協した」改正といわれたが、その意味するところは、資産評価原則として原価主義をとりながら時価低落などによって資産の実質価値表示を強制することとし、旧来の財産計算思考に基づく債権者保護の立場も満足せしめようとするものであった。しかしながら、低価評価は「企業会計原則」の評価基準自体もとっていたところであって、商法の建前上も首肯しうる論理づけがおこなわれたにすぎず、むしろ、そうした評価減が強制されることによって、貸倒引当金や減価償却費による内部留保を「計画的」にすすめることを合理化したものである。問題は、試案の繰延資産に開業、開発費の繰延べをとりあげ、「負債たる引当金」の概念設定と、利益準備金の積立限度引上げ、配当可能利益の算定基準を厳密にして、内部留保につとめ社外分配を制限する「企業財政の健全化」に焦点をあつめた点にある。果して、昭和三十七

年二月の最終改正案要綱にいたって、低価法の強制は一応後退して損益法への接近を強めたかにみせながら、引当金については法律上の債務以外に「特定の支出または損失に備える」引当金は「その目的を……明らかにし」さえすればいつでも計上できるものとし、さらにこれが目的外使用もその「理由をあきらかにし」さえすればよいこととし、むしろ損益法の「発生費用」の引き当てという思考をすりかえて「留保利益」の引き当て、事前控除を許す「特定引当金」概念に変質せしめたのである。

そのうえで「計算書類規則」においては、近代会計のとりでたる「継続性の原則」をも、これを「変更したときは……注記」しさえすればよく、また明瞭性とは「適正性」でなく「適法性」であると主張して、「企業会計原則」の建前を換骨奪胎せしめる一方、資本準備金の内容を明確化しながらも留保利益たる剰余金概念を拡大し、それが特別損益における任意積立金のはき出し操作をも容認し、「原則」の当期業績主義に対して配当可能利益を表示する包括主義損益計算書を優位せしめ、企業の利益操作の場をさらに合法化したのである。

この結果、改正商法の計算規定および「計算書類規則」は内部留保を極大化できるほど龐大な利潤をえている大企業には有利に作用し、その特典に与かりえない中小企業にとっては資産担保力、信用維持のうえで厳しい制約となる強制法規として、わが国企業の体質改善、ないしそのスクラップ・アンド・ビルトをおしすすめようとする制度的役割において、まさに「転型」期にふさわしい会社計算規定として登場した。そして、これにより戦後日本の企業会計実践を指導してきた「企業会計原則」やそれに基づく「財務諸表規則」も一部改正を余儀なくされ、これらに変わって直接企業会計実践に対する「政策的考慮」の浸透を権力的にすすめることになった。その点では、会社財務諸表を作成する側にとっても、それを観察し、分析する側にとっても、まさに決定的な影響をもつこととなったのである。

しかしながら、そうした会計規範の「変容」によるテコ入れにもかかわらず、三十七年下期以降四回にわたる公定歩合引下げも空しく、三十八年度以降の景気はいっこうに振起するまでにいたらなかった。しかも、三十八年七月のケネディ教書による域外買付け縮少により安易な対米追隨に水がかげられ、十一月この大統領暗殺から「ドルのたれ流し」は国際通貨体制の危機につながり、三十九年オリンピックにかけたわが国企業の夢も先細りとなった。このため、国内の過当競争は押し込み販売、企業間信用の膨張となり、三十九年度の国際收支悪化は所得倍増計画の破綻に最後の一撃を加えて、ついにオリンピックの終焉をまっけて池田退陣、佐藤内閣出現となるや、空前の中小企業「倒産ブーム」を現出し、大企業の生産制限、カルテル結成が急がれて、いわゆる「昭和四十年不況」に突入することとなったのである。

昭和四十年三月、戦後日本における経済成長の花形と唱われた「中堅企業」の山陽特殊製鋼が突如その資本金七三億円の七倍近い五〇〇億円の負債をかかえて倒産したと報じられ、社会的に大きな波紋を投げかけた。しかも、その会社更生法適用申請の添付書類によって、実は過去七年間にわたり架空売上げ、資産水増し、費用圧縮など、あらゆる経理操作を通して、倒産時一三〇億円（その後の調査で一五三億円）まさに資本金の倍以上もの利益を「粉飾」していたという、まったくもってすさまじいといしかいような事実があるみに出された。いったい、経理基準や会計監査はどうなっていたのか、という疑問に、この会社を監査していた公認会計士は「その事実をはじめから知っていたが、社長から頼まれて目をつぶった」といい、主力銀行たる神戸銀行も「経理をスッキリさせよ」と指示していたのに、融資懇請にきた際打明けられて直ちに会社更生法適用を決意させた、それらの情報をいち早くつかんだ三井物産、三菱商事、伊藤忠三社は、その債権保全のために一足先に抵当権設定をすませた、などの事実が伝えられ

た。その一方、タコ配とも知らずにセッセと増資に依ってきた一般投資家の保護はもとより、直前まで品物だけほとんど納めさせられてきた下請の中小零細企業や、「世界の山陽鋼」を目指してハッパをかけられてきた従業員達は——その帳簿上一億二、〇〇〇万円の社内預金すら実際には二〇〇万円しかなかったというように、——この先どうなるかわからないまま放り出される結果となることも判明したのである。

そこで、政府もすててはおけず、会社更生法の再検討が必要だとか、山陽鋼社長の告発をも考えているなどと言明したが、事態は急迫して五月には山一証券がゆきづまり、その実質赤字は大蔵省調べて一三五億円、日銀調べて二二五億円といわれて、急遽二八二億円もの日銀特別融資を仰がざるをえなくなった。ということは、実はこのとき日本経済はまさに恐慌一歩手前といった状態にまで達していたのであり、海外の論調にも日本の前途を危ぶむ声が高まっていたからである。このため、政府は「国際信用」の点から「粉飾決算」一掃にのりだすといいながら、もっぱら不況を口実に「勇断」をふるって「建設国債」という名の「赤字国債」発行にふみきり、これをテコにした「不況対策」に全力を注いで、「繰上げ発注」や財政投融资などの間接金融増大にこれつとめたのである。

そののち、この段階の「粉飾決算」対策は、さしあたり増資のための有価証券届出書の実質審査、「粉飾」の疑いある会社の有価証券報告書の重点審査、公認会計士の「不適正」または「意見差控え」の監査意見を付された会社のとおりまとめ公表などの「審査大綱」（四十年八月）によるものであったが、その予備調査の過程で早くも「弾力的に取扱う」こととして、そのとりまとめ公表も四十一年三月期まで延期ということになった。これは一度世間に広まった「粉飾決算」への関心、したがって会社経理に対する不信の念から、これまで製鉄会社がおこなった建設資金利息の固定資産処理などから、逆に化学関係でさかんにやられた償却方法の変更処理や、資生堂、トヨタ、日産、花王、

日本ゼオン、日清製粉、日本楽器、東京ガスなど、多額の利益性引当金を設定した「逆粉飾」経理を問題にしはじめたからである。そこで、大蔵省も、一部こうした利益操作の訂正を命じたが、財界筋からこれらの操作は安定配当ないし営業上から必要で「企業会計原則」や商法上も許された範囲のものであり、もしこれが「粉飾」というのであれば、今日わが国の企業で「粉飾」していない決算書などありえないのではないか、という「反応」が示された。そこでまた、大蔵省はともかく四十一年三月期までに自主的修正を要請するとともに、監査制度の是正と会計士法の改正案を国会上程することにとどめたのである。

とはいえ、この山陽鋼の倒産に端を発した「粉飾決算」問題は、もとよりそれを一掃するのであれば事後的な監査の段階でなく、決算書作成の段階における利益操作の余地をなくするよう、会計諸規範の厳正な改正が行なわれるべきものであった。このため、監督官庁としても次の段階でこうした会計規範の改正をとりあげざるをえなくなったが、ベトナム戦争に対するアメリカの直接介入という世界情勢の急変は、そうした会計規範の改正をこの事態に対処する「産業再編成」のためのものとしたのである。

### 三 「再編成」期の経理規定「統一化」

「昭和四十年不況」は、たんに日本にとつての恐慌状態であったにとどまらず、世界的、とりわけ戦後世界の政治経済を「東西冷戦」体制によって支配し続けたアメリカにとつても、「欧州の雪どけ」からも、いわゆる第三世界の抬頭からも、自らのドル基軸「国際通貨体制」の破綻を招く大きな「危機」であった。そこで、アメリカはその「タガのゆるみ」を中国封じ込め戦略の貫徹によってしめ直すためにも、ベトナム戦争への介入をエスカレートさせた。

だが、その結果は、「極東の基地」日本の役割を飛躍的に増大するとともに、俄然アメリカ向けの輸出急増によるドライヴがかかって、「四十年不況」対策はそれに続く「超高度成長」政策の土台となり、「資本自由化」に対処する国際競争力強化の旗印はそのまま、寡占、系列化体制促進という「産業再編成」の動きとなっていた。そこで、こうした「産業再編成」のために官民一体となった混合経済体制づくりの真只中であって、「粉飾決算」一掃対策としての会計諸規範改正作業も、より積極的に「現代企業の活動に適應する会計規範」としての「再編成」作業へと変質していったのである。

すなわち、その第一段階は、昭和四十一年五月の大蔵省企業会計審議会が「粉飾決算」一掃の方途として、(一)、公認会計士の独立性維持と責任明確化につとめ株主総会で監査意見を発表する。(二)、このため営業報告書と有価証券報告書の会計基準を「一致」させる。(三)、このような会計士監査制度の改正にともない年一回決算と中間配当の制度化をはかり、これらをあわせて企業会計に対する信頼性を回復する、という基本方針をたてた。そこで、これをうけて商法サイドでは、同年十一月、法制審議会商法部会が審議開始し、四十二年四月には民事局幹事会試案として、監査役監査の充実か、会計士監査の商法導入かの二案を策定し、むしろ商法上は前者を中心として作業をすすめることになった。また会計サイドにおける諸規範の改正も、結局は、「計算書類規則」寄りに「財務諸表規則」とその前提となる「企業会計原則」を改正する作業にとりくむことになった。

ところが、第二段階は、これより先、すでに大蔵省は山陽鋼倒産後の「粉飾決算」調査において二、三の銀行の増資届出書に「逆粉飾」の事実を問題にし、全銀協に対してもそうした利益操作を廃する基準の作成を要望していたが四十一年春の国会で銀行の未収利息不計上の処理が問題にされ、同年九月、今後は「すべて発生主義により計上する

こと」と通達（蔵銀第一、六三八号）せざるをえなくなる一方、来るべき「資本自由化」（四十二年六月閣議決定、七月実施）に備えて「国際化する日本経済の産業再編成」を金融面から促進する「金融再編成」をすすめるべく「銀行統一経理基準」の作成にとりくむこととなった。昭和四十二年三月の全銀協経理専門委員会の席上、大蔵省銀行局側の提示した「経理基準の作成について（案）」は、従来の「均等行政」から「格差行政」に移行するものとして(1)、「企業会計原則」による「発生主義の業績利益を公表」すべく、(2)、「金融業の特殊性を考慮した」諸償却、準備金繰入れ限度を設けて、それ以外の利益操作を廃し、(3)その有税償却、準備金繰入れ割合に応じて「配当率格差」を設ける、ものであった。この試案に対し、全銀協側から、(1)はあえて問題にできないが、(2)は銀行の自主性を犯さぬよう、(3)は信用維持上重大につき削除するよう、大蔵省へ強い要望を重ね、結局、全銀協の要望した大綱通りに同年九月末日付「銀行の経理基準について」通達し（蔵銀第一五〇七号）、直ちに実施の運びにいたったのである。このため、その内容は、たとえば貸倒準備金の繰入率（税法基準千分の十）を千分の十八、その後四十七年から千分の十五、現在千分の十二に、退職給与引当金（税法基準要支給額の二分の一）を要支給額の全額に、減価償却は税法基準の六割増というように、有税の償却や、繰入れの限度引上げを公然化して、「一層経営の合理化を進めるとともに、自己資本の充実と資産内容の健全化に遺憾なきを期せられたい」（通達前文）というものであった。そして、この「経理基準」をすべての金融機関から生保、損保にまで「統一的」に適用せしめることとし、その水準に達しない金融機関を、いわゆる金融二法の「金融機関の合併及び転換」およびその対象たるべき「相互銀行法、信用金庫法の一部改正」を通して再編し、「規模の利益」効果と「金利機能の活用」を軸とする「金融効率化」行政を展開するとともに、産業界に対する「選別」―「系列化」融資を合理化して「産業再編成」の進行を促がすこととなったのである。

そこで、さらに、第三段階は、「銀行経理基準」を機に、昭和四十二年五月、大蔵省で「試案」をまとめ、それに対して経団連から要望書を出し、十月以降法務省で検討しはじめた有価証券報告書の簡素化——統一化の動きとなった。これはさきの大蔵省企業会計審議会の「基本方針」に従い、(1)営業報告書と有価証券報告書との同一化、(2)、増資届出書の簡素化、(3)業種別特別法の優先、において、最小限「計算書類規則」に「統一化」することとしながら、さらに、(一)、関係会社等の区分掲記、注記、付記事項の大幅減、(二)、製造原価明細表などの公表中止、その他の付属明細書の簡素化、(三)、特別利益の区分廃止(すべて営業外損益に含める)、(四)、貸倒引当金を含む諸引当金をすべて引当金の部に計上(留保利益としての属性を不明確化する)(五)、長期前払費用は投資の部に計上(費用性を否定する)(六)、国庫助成金などを資本剰余金に計上(配当可能利益を限定する)など、企業の「自主経理」による「会計慣行に委ねる」ことを求めるものであった。流石に、これは学界その他の猛批判を浴びたので、ひそかに大蔵、法務両省の共同省令の形で権力的に合法化する動きもあったが、各産業界相互の利害も一致せず、一時中断のまま、のちに商法改正作業の進行をまって、その一部を四十五年十月の証券取引審議会の証券取引法改正案中間報告にもりこみ、四十六年七月の「財務諸表規則」改正のなかで有価証券報告書の「簡素化」を実現せしめたのである。

(補注)

なお、このような会計基準「統一化」の動きは、四四年の大学紛争、大学立法、私学国庫助成に関連した「学校法人会計基準」の制定、実施もみられる。(拙著『企業会計の基礎理論』一四五頁～一五〇頁参照)

かくて、第四段階として、四十三年九月さきに「粉飾決算」対策の一環としての監査役監査制度をめぐる商法改正作業の結果が、漸く法務省民事局「試案」として公表された。その大要は、(1)、監査役の地位と独立性を強化して、



取締役の業務監査（含従属会社）をもおこなうものとし、(2)、資本金一億円以上の大会社の特例として、商法上も会計士監査を義務づけ（このため営業報告書と有価証券報告書の「統一化」が準備される）、(3)、会計士は監査役の同意をえて財産目録と会計帳簿の正確性と計算書類の「適法性」の監査（証取法上の会計士監査は「適正性」が中心）により会社と第三者に連帯責任を負う、ものであった。そこで、これに対し学界、会計士、税理士界はもとより、政、財界を通して種々の論議を呼ぶことになった。なかでも、「粉飾決算の根源は現行の監査制度にあるのではない。よって会社の全機関について根本的に再検討すべきで」（自民党税制議員懇談会意見書、三、②）、とくに一般法としての商法が大企業と中小企業の差別扱いを明確にし、会計士という特定の職業人の選任を義務づけるのは、税理士の職域侵害もあって、基本的に誤りであるとの意見から大きな論議がまきおこった。一方、大蔵省企業会計審議会は①「計算書類規則」と「財務諸表規則」の一致、②、監査結果の報告と監査意見との区分、③、財産目録の削除と「公正な会計慣行」の法文化、について意見書を出し、経団連は、①、大会社を上場会社に改め、②、監査役による取締役解任提訴を削除し、③、会計士の出席は株主総会決議により、④、監査期間に関連して一年決算、中間配当を制度化し、⑤、付属明細書の簡素化を法定せよ、などの意見をあきらかにした。

この結果、第五段階は、昭和四十四年七月、改めて法制審議会商法部会の手により、監査制度改正要綱案の発表になった。この改正案は、①、さきの「試案」のうちから、①、監査役の取締役解任請求権、②、取締役の対会社取引承認権、③、監査役の後任候補についての異義申立権を削除し、④、新たに、①、監査費用の前払請求に対する拒否権を認め、②、監査役の注意義務と連帯責任を明確化して、監査役の地位、義務、費用を制限するとともに、③、④、取締役の計算書類提出期間をのばし、⑤、一年決算による中間報告、中間配当制度を新設して、取締役会による資本

取引、決算事務を弾力化しながら、④、①、大会社の特例中証取法上の被監査会社以外の会社に対する経過措置を講じ、②、監査対象から財産目録をのぞき、付属明細表を「財務諸表規則」（ただし同規則ではその簡素化をはかる）に合せ、⑤、監査役の調査権の及ぶ従属会社に孫会社をも含ませる、などの「政策的考慮」が加えられたのである。

そこで、第六段階は、これに関連して、昭和四十四年八月、大蔵省企業会計審議会第一部会小委員会から大蔵省証券局幹事会試案という形で、「企業会計原則」の修正案（以下、「修正試案」という）発表にいたる。これは、商法および「計算書類規則」と「企業会計原則」および「財務諸表規則」との調整、「統一化」をはかるためのもので、①、①、継続性変更の「正当な理由」注記を削除し、②、利益剰余金を特別損益として、③、『その他の資本剰余金』をも収益項目として処理されることはやむをえない」（「修正試案」注解2、(2)）など、いずれも「計算書類規則」寄りに変質せしめる一方、②、①、引当金項目を負債性引当金に限り、商法上の特定引当金は「負債の部の次に特定引当金の部を設けて」（「修正試案」注解13）独立せしめ、③、その「繰入額又は取崩額を当期純利益の次に科目を設けて記載し、当期末処分利益の算定項目として取扱う」（同上）ものとし、④、長期前払費用は「計算書類規則」のように無形固定資産とせず「投資その他の資産」として従来の属性規定を主張しながら、⑤、①、「重要性の原則」を認めて簿外資産のみならず簿外負債を許し、⑥、「二つ以上の営業収益」や「商品販売と役務給付」の収益区分とその総額主義表を削除し、⑦、損益計算書原則の総則を「収益費用の対応」から「費用収益の記載」にかえ、⑧、法人税等の事前控除と、低価主義による評価損の費用性を認める、など、まったく近代会計における努力と成果の対応という損益計算原理に基づく費用、収益概念を不明確化してしまったものであった。

そこで、このような「修正試案」に対して、学界等から大きな批判がおこったので、「会計原則の修正が実際に

こなわれるのには、いくつかの条件が満たされることを要する」（黒沢清稿「企業会計原則の修正について」企業会計二二巻一号）として、いくつか点を修正するとともに「商法と企業会計原則との調整について」の前文を付したうえ、昭和四十四年十二月、「企業会計原則修正案」が公表された。すなわち、これは、さきの「修正試案」に対し、①、損益計算書区分に未処分損益計算を設け、②、負債性引当金、支配従属会社の概念を明確にし、（負債性引当金の例示から修繕引当金、損害賠償引当金、事業税引当金がのぞかれた。（注解17）③、償却済資産の残存価額表示の規定を復活し、④、重要性原則の適用条件を緩める一方、時価下落による評価損を営業外費用又は特別損失に計上し、⑤特定引当金の負債の部計上と臨時巨額損失の繰延べを復活し、⑥、棚卸資産評価に修正売価法、最終取得原価法、売価還元低価法を削除し、⑦、国庫助成金、工事負担金による取得資産の注記と、有償のほか合併による営業権の計上を追加する、などの手直しを加えたものである。

かくて、第七段階は、商法改正の前提条件も整ったとして、昭和四十五年三月、法制審議会商法部会は、「商法の一部を改正する法律案要綱案」がまとめられた。これはさきの監査制度改正要綱（案）に加えて、①、会社の計算書類に付属明細書の作成を義務づけるが、一般商人の商業帳簿から財産目録を削除し、②、商法、証取法が同一の会計基準で行わるべき旨を「公正な会計慣行を斟酌しなければならぬ」という文言でうたいあげ、③、とかく問題となる特定引当金の設定に関しては監査役の報告書からも削除してしまつたものである。

そこで、このような財産目録の削除については「貨幣価値変動の激しい現代にあって、土地その他の『含み益』に関する情報がなければ『適正』なる企業価値評価がおこない得ない」以上、むしろ財産目録を時価主義評価による情報開示の手段として計算書類のなかにとりいれるべきではなかったかと批判される（拙編著『会計学概論』七五頁参

照)。また同様に、「公正なる会計慣行」については「会計慣行となっていない新しい方法の採用を妨げるものではない」(味村治稿「商法改正案要綱について」企業会計三巻四号)以上、むしろ自主經理の代名詞にすぎないものと批判される。さらに、特定引当金の監査報告書からの削除は、現実にはそれ以後毎期待引当金の増加額が経常利益の半分にも達するほど積み増しされ続けてきたように、——(和光証券調べ)——これが現代の会社經理における最大の利益操作項目であることを積極的に認めたいもの、といわざるをえないのである。

したがって、このような商法改正動向は、何よりもさきこのべた監査制度改正にともなう利害対立のとけぬまま、その「要綱案」の予定された昭和四十五年度通常国会提出にもいたらず、さらに「企業会計原則修正案」また「あくまで案である」と棚ざらしにあつて、とりあえず、四十五年十二月、証券取引審議会報告「『企業内容開示制度等の整備改善』について」に基づき、四十六年七月証券取引法の一部改正において、①中間報告、臨時報告を認めるとともに、増資届出書の簡素化をおこない、②、虚偽の記載に対する民、刑事責任と行政処分、③、株価安定工作に公開買付けに関する手続きと、外国証券業者に関する法制を定めたのみで、商法改正問題は、四十八年三月まで持ち越しという形になったのである。

これは、すでにベトナム戦争に対する喧々たる国際世論の批難から、世界経済の変容、超高度成長によってG・N・P自由世界第二位にいたった日本企業の対外進出に対する多国籍企業の警戒といった環境変化により、たんに「資本自由化」による外国企業の日本進出、これに対する防衛措置として日本企業の実態開示を制限するなど、姑息な手段を論議している間に、直接、「頭越し」の米中会談から四十六年八月の「金ドル交換停止」、やがて「円切上げ」という対日経済攻勢によって、わが国における「産業再編成」も急遽方向転換せしめられることになったからである。

#### 四 「国際化」期の会計諸基準

昭和四十六年八月十五日の「ニクソン宣言」は、奇しくも第二次大戦終了後四半世紀にわたって世界の政治、経済を支配してきた「アメリカ時代の終り」を告げたが、同時に日本経済にとってもこの「ドル・ショック」は、超高度成長の過程で加速化した公害汚染と物価騰貴に悩み、輸出市場で顕在化してきた進出規制と反日運動のなかで展開せねばならない「経済国際化」時代の開幕ベルであった。そして、その第一場は、多年「エコノミック・アニマル」の名をとどろかした日本商社と大銀行の狂奔した為替操作利益争奪劇であり、次いで第二場は「日本列島改造論」を掲げて政権交替した田中内閣の登場で、ペーパー・ドル換算資金の土地、株式投機からやがて石油危機に名を籍りた「モノ不足」インフレーションの「狂乱物価」劇であった。そこで、「このように変化する社会のなかで、企業活動を律する制度としての商法も、合目的な適応をしてゆかなければ」（黒沢清稿「商法改正に寄せて」企業会計二六巻五号）ならず、これに応じて会計諸規範もまた「経済国際化」期においてその装いを新たに再構成されることになったのである。

すなわち、「ドル・ショック」後、第一場の企業会計領域ではまずもって為替変動会計の展開を促がし、すでに昭和四十三年発表せられていた企業会計審議会特別部会第三小委員会中間報告「外国平価の切下げに伴う会計処理に関する意見(第一)」に続いて、四十六年九月「外国為替相場の変動幅制限停止に伴う外貨建資産等の会計処理に関する意見(第三)」、次いで同年十二月「基準外国為替相場の変更に伴う外貨建資産等の会計処理に関する意見(第四)」、四十七年七月「現行通貨体制のもとにおける外貨建資産等の会計処理に関する意見(第五)」、さらに再び変動相場制

移行後の四十八年三月「外国為替相場の変動幅制限停止中における外貨建資産の会計処理に関する意見(第六)」が示された。これらは、本来、貨幣的資産負債は決算日レート、非貨幣項目は取得日レートによる為替差損の繰延べという原則からしだいに決算日レートによるみなし換算評価損の計上、さらに為替変動準備金の設定による大幅な利益留保をも認める方向でその属性変更を合理化してきたもので、結果的に最後まで為替市場を開いて日銀券を乱発した商社、銀行の「ドル売り」資金とともに国内の土地投機と「モノ不足」を演じた在庫投機をおこなって、物価高騰円切上げ効果の減衰に寄与したものである(拙著『現代の経営分析』一九六頁～二〇二頁参照)。

そして、第二場は、このような為替変動処理による企業会計の変容が一段落するのをまって、四十八年一月、さきの証券取引審議会報告に示されていた点を「有価証券の募集又は売り出しの届出書に関する省令」にもりこむとともに、主として外国会社の会計処理基準の適用特例と、内外貨二本建の金額表示を認めた「財務諸表規則」の一部改正をおこなったのち、四十八年三月、懸案の商法改正案が装いを更えて国会に上程され、両院の審議修正を経て、四十九年三月国会通過、同年十月一日から施行となり、これにあわせた会計規範等の改正作業が急がれたのである。

すなわち、今回の商法「改正要綱」は、主として、当初資本金一億円以上という会計士監査対象会社を税理士の職域侵害という問題を避けるために四十六年案は三億円以上、四十八年案において五億円以上、四十八年にいたって五億円以上に改めて漸く国会提出にこぎつけたわけだが、同時に付随的改正と称して、①、取締役選任の累積投票請求権の排除、②、法定準備金繰入れによる抱合せ増資、③、転換社債の取締役会決議による発行、④、休眠会社の整理等、もっぱら取締役会による資本調達の弾力化を求める財界の強い要望がもりこまれた。これらの事項は、すでに二年前の経団連より証券取引法の一部改正時に要望せられていたところで、まさに昭和二十五年の商法改正時に取締役

へ権限委譲された業務監査権を監査役にかえすことと引換えに取締役会が「金の面をすべて握る」改正と称されるものであった。

そこで、第三場は、この「改正要綱」に対する国会審議に移され、同年七月の衆議院では、監査役監査の実効性が企業の社会的責任をめぐる取締役の規制を見送った点に付帯決議を加えたうえ、①、会計士監査対象会社のうち上場会社と金融関係会社は資本金十億円以上とし、②、監査法人の一人たりと対象会社の役員たりえないと制限し、次いで、参議院では、③、一般商人の商業帳簿から損益計算書の作成義務を削除し、④、監査役の取締役違法行為差止め仮処分保証の要なしとする一方、子会社調査に対して、正当な理由ある場合の拒否権を認めるよう、修正を加えたのである。

こうして「改正商法」はひとまず当初の「粉飾決算」防止——監査制度の改正という建前をとったが、その過程ではむしろ事態の推移に応じて、「経済国際化」期の資本蓄積増大、それによって拡大する規模格差を通じての企業支配強化という「政策的考慮」をも合法化した。だが、同時に漸く高まりつつあった政、財、官界の癒着や、企業の社会的責任に対する批判は、改めてその会計諸規範の改正動向にも注目させるにいたっていた。

かくて、第四場に転換して、四十九年八月三十日、これまで棚上げされていた「企業会計原則修正案」が再々度の修正をおこなって確定した。それは、「商法の計算規定の解釈指針として」「公正なる会計慣行を要約したもの」(同前文)であるといわれるが、「必要な見直しを行な」った結果は①、④、①、二つ以上の営業期区分表示の規定や、親子会社の区分表示と、②、継続性変更の「正当な理由」の限定的復活、②、「計算書類規則」と調整するため、注解14のみ特定引当金の取崩、繰入額記載後の「税引前当期利益」と税引後の「当期利益」表示、③、国庫補助金、工事

負担金等に該当する金額の控除記帳等を規定したものであった。

一方、これに対応する「計算書類規則」の改正は、政策的に、十月以降の「改正商法」実施直前の九月二十日まで公表されなかったが、その主たる改正点は、①「利益いんべい」の手段となっていた特定引当金設定や継続性変更の理由と金額を注記せしめて「歯どめ」をしたうえ、②、これまでの批判をうけいれて「企業会計原則」サイドに、

①、長期前払費用を無形固定資産から投資の部にかえ、②、負債の部の引当金を特定引当金に改め、負債性引当金は「企業会計原則」のように流動負債、固定負債に分けたほか、③、担保債権の注記や一年以上の破産債権、更生債権等の投資の部記載を命じ、④、関係会社項目の名称を商法の規定に従って、親子会社、支配株主等に改めたいえ、⑤とかく問題のあった特別損益の部を前期損益修正その他異常な利益または損失計上の場とし、特定引当金の目的外使用の記載は特別損益に限ることになり、税引前当期利益から積立金取崩益を削除する一方、法人税等充当金を控除する形式を法定化した。⑥、なお、新しく商法上の計算書類に付属明細書が追加されたことに関連して、①、資本金及び準備金の増減、②、固定資産の取得及び処分、③、支配株主及び子会社に対する債権、④、子会社株式の明細、⑤、特定引当金の増減、および、⑥、取締役、監査役、及び支配株主との間の取引の明細、並びに取締役、監査役への報酬の額を記載することを命じたものである。

以上のような「企業会計原則」と「計算書類規則」の修、改正に共通するところは、いわゆる資産再評価法による積立金（昭和五年法律第一一〇号）に関連する箇所からすべて再評価積立金の字句が削除された。これは、たんに四十八年三月三十一日以降商法上の資本準備金とみなすことになったためであるが、「石油危機」以来の物価騰貴で「超過利得税」の創設以来、盛んに資産再評価の必要性が論議されていたのに、法改正以来頼にこれにふれることが避け



られたことを考えあわせるとき、総需要抑制により物価鎮静につとめている現段階において、特定引当金の内容を明確化しながら、取得原価主義の枠内で「インフレ利得」を引き当て留保する操作を合法化する「政策的考慮」が大きく働いたことを意味する。その一方、両者ともに特定引当金の計上、処理の改正に焦点がおかれているのであるが、その点は、「企業会計原則」注解14が、これらを含まない「原則」の当期純利益と、これらを含む当期利益との区分処理を明確化したこと自体、とりもなおさず、特定引当金が現下における日本企業の利益留保操作の有力な手段となる利益性引当金であることを物語るのである。このことは、同時に、この特定引当金が日本独自のものであり、それが会計の「国際化」や連結財務諸表作成上も大きな問題となり、ために、その制度化が遅れている原因のひとつにもなっているところにもあらわれる。今回の修、改正においては、両者ともに商法第二七四条の3によって、親会社、子会社等の関係会社取引項目の記載方法を改めたが、これは連結財務諸表制度化の前段階とはいえ、理論的、実務的に留保利益とさるべき特定引当金の区分ですら、これを負債、利益剰余金の何れとするかの問題が——「原則」は負債の部に「規則」は負債の次に区分する——が明確化しないことには、国際的に通用するその制度化には多くの困難があるのである。

ということは、こうした問題を含みながら商法改正に伴う会計諸基準の「統一化」は一步前進せしめられたが、その間に第五場の情景は暗転していて、「国際化」期の会計基準は、そうした国内における日本企業の利害や「政策的考慮」にかかわらず、すでに世界のG・N・Pの大半を占めようとしている「多国籍企業」の国際進出の比較、分析ならびにその現地法人の監査実務上、さらに国際的な会計基準の「統一化」をも迫ってきて連結財務諸表の制度化など新たな圧迫が加えられていたからである。

すなわち、昭和四十八年六月、九カ国の会計士団体による国際会計基準委員会 (International Accounting Standards Committee 以下 I・A・S・C、という) が設立され、これまでその趣意書と会計方針の開示、棚卸資産、固定資産、連結会計等の草案が練られ、検討されて各界の意見を求めている。もとより、これらはそれぞれの国内の会計規範にとってかわりうるものではないが、できるだけその「弾力性」を調整して「統一性」を求め、「国際会計基準」から離反の程度を注記させること、ならびに政府機関、証券市場統制機関および産業界に対して公表される計算書がこれらの諸基準に準拠して作成されるよう説得すること」(趣意書、3、(b)、(i)) を目的としているものである。

その内容は、①、会計方針の開示 (Disclosure of Accounting Policies) において、継続企業、継続性、発生主義を基礎前提とし、(これが守られていない場合等) 財務諸表の作成にあたって選ばれた重要な会計処理の方針を明示しその変更には理由を付して金額的影響を開示するものとしている。②、そして、棚卸資産に関しては (オランダ等時価主義をとるところもあるが) 取得原価主義のもとで、販売価格の下落、品質低下、陳腐化等による実現可能価額まで引下げる低価法をとり、後入先出法はその帳簿在高と時価との差額開示を条件に認められ、基準在高法、最終購入価格法は採用してはならないものとされている。③、同様に固定資産も取得原価主義のもとで、物理的耐用、技術的経済的、陳腐化、法的有効年限等を考慮した有効経済寿命を耐用年数とし、定額法を基本に、定率法、生産高比例法を許すが、すでにわが国の計算書類規則の改正にもとりあげられたように、その変更の影響は金額表示して償却方法を開示せしめるほか、投資目的の賃貸不動産は見積時価をも表示すべきものとする一方、売却、廃棄と定めた資産は正味実現可能価額に評価減するものとしている。④、さらに「親会社」を中心に作成する連結財務諸表については、これまでわが国で財界、産業界の利害不一致から確定されていない「仮案」(四二年五月の意見書) などの指向を超え

その議決権株の半分以上を所有している「子会社」はもとより、①、特定の理由から非連結の子会社および二〇%以上の議決権株を所有するか、あるいは実質的支配下にある系列会社 (Associated Companies) への投資をも、②、原則として実価法 (equity methods of accounting) で測定、表示せしめることとしている。また③、連結実務上、「親会社」思考より「実体」思考にたつて、各資産、負債、収益、費用毎を同列基準で連結し、相互間取引を相殺消去し、未実現利益を控除して、子会社における少数者持分を区分、表示するとともに、④、その連結基準、未実現利益の控除基準、投資原価と投資先の正味財産に対する投資会社持分との連結調整勘定差額、その他処理方法の変更など重要な会計方針を開示せしめる以外に、⑤、子会社、系列会社の名称、業種業態および議決権株式の保有割合や、非連結子会社の事情、その過去の留保利益、純損益、異常損益、前期損益修正額に対する連結会社グループの持分などの内容開示と、⑥、実価法の適用が国内法で認められない場合など、この国際会計基準に従わない場合の理由とその効果を計量化したうえ、すくなくとも投資原価、被投資会社の正味財産に対する持分、受取配当などの内容開示をも求めているのである。

したがって、このような国際会計基準 (案) は、その連結財務諸表基準などに典型的に示されているように、だいたいにおいてアメリカ公認会計士協会の会計調査公報などにもられた会計慣行を中心に組みあげられ、それだけに現下における多国籍企業の会計監査、分析という立場を基礎づける会計基準として機能するものであるが、そうした国際的な「統一化」は、わが国においても進行しつつある会計基準の「統一化」に対する「外圧」としても大きな影響をもっている。とりわけ、今回の「企業会計原則」と「計算書類規則」の「統一化」において、すでにのべたように、そのひとつの焦点となっていた特定引当金など、わが国独自の会計慣行の国際的通用性という点から、主要先進

国のなかでなおその制度化を果していない日本企業の連結財務諸表作成実務における実価法の適用に関連して、改めてまたその留保利益処理の明確化を余儀なくされつつあることを物語るもの、ともいえるのである。

その意味において「国際化」期の会計基準は、これまで日本企業の超高度成長を現出してきた「借金成長」―「見返り強蓄積」方式を支えて重要な役割を演じてきた日本的な「超保守主義会計」の制度化に対し、一方では国際通貨体制の動揺による為替変動処理の面で、他方では国際会計基準の適用による連結財務諸表や特定引当金など利益留保処理の面で、その根底からの再検討を迫られたのである。このような、国際通貨体制の動揺は、いわば多国籍企業の「ドル流出」による「アメリカ時代の終り」という危機をのり切る「立直し策」に起因するものであるが、その「狙い」が主として日本に向けられていたことは周知のとおりである。同様に、国際会計基準の策定また、ドル基軸通貨体制の立直しを前提に、その取得原価主義を守ってこれまで通りの換算価値収奪を続けようとする一方、連結財務諸表原則の拡大などによって多国籍企業の支配と管理を強化しようとするものであり、その大部分を占めるアメリカ系多国籍企業にとって、「強敵」となりつつある日本企業の監査、分析における情報開示要求にあったこともすでにみたとおりである。とすれば、今回の改正商法、ならびに会計諸規範の「統一化」が、たんに国内における企業の社会的責任論などの批判から直ちにその再改正が求められるのみでなく、その「国際化」における情報開示改善論などの要求からもその再検討、再構成が迫られているのである。今後における会社財務諸表論の研究は、こうした会計基準の「統一化」と「国際化」の動向を見定めながら、激しい価値変動下に、いわば「会社が会社をつくる」形で肥大化しつつある企業集団の利潤測定とその内容開示制度を解明し、分析するところに展開するのである。