

国際的会計・報告基準の形成*

—国連における活動の意義—

松本 康一郎

I. 序

今日、企業活動の国際化に対応して、会計の領域においても、国際的な視野における企業会計のあり方を論ずる国際会計論が展開されている。この領域において論じられるべき事柄には、様々のものがある。各国の会計基準を相互に調整し統一的基準の形成を目指す、国際会計基準委員会（IASC）¹⁾の活動も、その1つに挙げられる。

しかし、IASCにおける活動は、未だ充分なものとは言えない。というのも、そこでの論議は先進諸国内の検討であり、また、伝統的領域における会計処理の統一化だけが論じられているからである。さらに重要な点は、いわゆる多国籍企業（TNC）²⁾全体としての情報開示に関する考察を欠いていることである。国際会計論が、企業活動の国際化に伴う会計上の諸問題を取り扱うものであるとするならば、先ずもって考えられるべきは、TNCのための会計であろう。

原稿受領日 1985年4月30日

※ 本稿は、昭和59年度文部省内地研究員としての神戸大学経営学部における研究成果の1つである。その際、黒田全紀教授には貴重なご教示を頂いた。ここに、感謝の意を表します。

- 1) International Accounting Committee. 国際会計基準委員会では、これまでに24の公開草案と26の基準が発表されている。
- 2) 多国籍企業は、MNC (Multinational Corporation) と呼ばれる方が一般的のようである。しかし、本稿では、国連での呼び方 (Transnational Corporation) に従うことにする。

このような方向での具体的展開としては、経済協力開発機構（OECD）において1976年に提出された、多国籍企業に関する『宣言』およびその付属文書である『多国籍企業の行動指針』を挙げるができる³⁾。しかし、そこでの論議も、先進諸国内の検討に留まり、充分なものとは言えない。いま1つの展開としては、少なくとも参加国の点から見れば文字通り国際的なフォーラムである国連において行われている活動を挙げるができる。

そこで本稿では、国連において国際的な会計・報告基準の形成がこれまでどのようにして進められてきたのかを跡づけ、それによって、国連における活動が会計基準の国際的統一化という作業の中で果たす役割ないし意義を考察し、さらには、IASCを始めとするその他の動きとの関係を検討してみたい。

II. 国連におけるTNC問題の検討経過

国連においてTNCに係わる諸問題を討議する場が設定されたのは、1973年に事務総長によって任命された『有識者グループ』（Group of Eminent Persons）が最初である。この有識者グループは、1972年7月に開かれた第53回経済社会理事会（ECOSOC）での決議（Resolution）によって、その任命が事務総長に求められた。このグループの目的は、国際関係に対するTNCの意味、さらには、国際開発とくに発展途上国における開発に対するTNCの役割・影響を研究することであり、その構成は個人の資格による20名から成り、1973年9月から1974年3月まで3回のSessionが開かれた⁴⁾。1974年5月には報告書が提出されたが、そこでは、TNCの活動に関する財務的・非財務的情報が不足していること、および、各TNCの提出しているアニュアル・レポートの比較可能性が限られていることが指摘された。以上の指摘を踏まえて、同報告書では、標準化された国際的会計・報告システムの形成、さらには、

3) OECD (1976) *Declaration on International Investment and Multinational Enterprises*. なお、1979年には行動指針の改訂が行われているが、情報開示指針については変更がないようである（OECD (1979) *Declaration on International Investment and Multinational Enterprises, Revised Edition*）。

4) 例えば、日本からは小宮隆太郎教授が参加した。

すぐ後で述べる多国籍企業委員会の後援の下にTNCの情報開示に関する専門家グループの招集が勧告された⁵⁾。

さらに、国連においては、情報開示の問題だけでなく広くTNCの行動規範 (Code of Conduct) を作成するためにECOSOCの諮問機関として『多国籍企業委員会』(CTC)が1974年12月に設けられた。また、この多国籍企業委員会の事務局として『多国籍企業センター』が1974年8月に設置されたが、このセンターは、TNCに関する包括的情報システムの作成を目的とするものである⁶⁾。このようにして、国連においては、1973年から1974年にかけて、TNC問題全般を検討するための機関が整えられた。そして次の段階として、本稿が目指すところの、国際的会計・報告基準の形成を討議する機関の設置へと動き出した。

その最初は、1976年に設けられた『専門家グループ』(Group of Experts)である。このグループは、先の有識者グループの報告書における勧告を受けて、事務総長が任命したものであり、構成は、個人の資格による14ヶ国14名から成り、そして1976年から1977年にかけて2回のSessionが開かれた⁷⁾。同グループの報告書は、TNCの会計・報告実務の国際的調和化・標準化に向けて国連が踏み出した第1歩であった。なお、この報告書には事務総長の報告書が

5) ここでの報告書とは、United Nations (1974) *The Impact of Multinational Corporations on Development and on International Relations*, E/5500/Rev. 1, ST/ESA/6 を指す。

6) 『多国籍企業委員会』(Commission on Transnational Corporations)は、1975年5月より1984年4月までにおいて10回のSessionが開かれている。『多国籍企業センター』(The [Information and Research] Centre on Transnational Corporations)は、以下における各グループの求めに応じて、討議のためのWorking Paperの提出も行っている。

7) 第1回はジュネーブ(1976年8月30日～9月11日)で、第2回はニューヨーク(1977年7月18～29日)で開かれている。このグループには、European Community (EC)およびGroup of Experts on Tax Treaties between Developed and Developing Countriesがオブザーバーとして参加している。日本からは、加藤竹松氏(三菱商事副社長)が参加した。なお、このグループに対する加藤氏自身の所見として以下の2篇がある。(1977)「多国籍企業の情報公開のための国連会計専門家グループ会議に出席して」、『経団連月報』第25巻第3号, pp. 48-53, および、(1977)「多国籍企業の情報公開について」、『経団連月報』第25巻第11号, pp.50-54.

添えられ、そこでは、国際的な会計・報告基準について政府間の合意を得るための作業の開始が勧告された⁸⁾。

ECOSOCでは、この勧告を受けて1979年5月に『政府間専門家特別作業グループ』(Ad Hoc Intergovernmental Working Group of Experts)の設置が決議された。同グループの構成は、34ヶ国34名の各国政府代表と1ヶ国および7つの諸団体のオブザーバーから構成され、そして、TNCの活動に関する情報の有用性・比較可能性を高めるための会計・報告基準の採択を促進することが、その目的とされた⁹⁾。この Ad Hoc グループは、1980年2月から1982年4月まで6回の Session が開かれ、最終報告書が1982年5月に提出された¹⁰⁾。同グループは、先の『専門家グループ』の報告書における事務総長の勧告を受けて設けられたものであるが、その性格が Ad Hoc のものであったために、このグループに対して恒久的な役割を与え、そして、同グループで示された諸見解をさらに展開することが求められた。

この勧告を受けて、ECOSOCは、『Ad Hoc グループ』とほぼ同様の

-
- 8) ここでの報告書とは、*United Nations (1977) International Standards of Accounting and Reporting for Transnational Corporations*, E/C. 10/33 を指す。
- 9) なるほど、報告書を見ると、34のメンバーから構成される作業グループの設立を決定したと記されている。しかし、その参加国リストを見ると、32ヶ国32名しか挙がっていない。なお、オブザーバーとしては、キューバ、国連産業開発機構 (IDO)、OECD、EEC、国際商業会議所 (ICC)、自由労連国際会議 (ICFTU)、IASCおよびIFACが参加した。日本からは、窪内義正氏 (経団連理財部調査役) が参加した。当グループに対する窪内氏自身の所見としては、(1981)「国連におけるディスクロージャー問題の検討状況について」、『経団連月報』第29巻第2号、pp. 86-92. がある。
- 10) ここでの報告書とは、*United Nations (1982) International Standards of Accounting and Reporting*, E/C. 10/1982/8/Rev. 1 を指す。このグループにおける6回の Session の開催は、次の通りである。
- | | | |
|-----|-----------------|----------|
| 1st | 1980年2月11-22日 | New York |
| 2nd | 1980年11月3-14日 | Geneva |
| 3rd | 1981年1月19-30日 | New York |
| 4th | 1981年3月16-27日 | New York |
| 5th | 1982年1月18-29日 | New York |
| 6th | 1982年3月29日-4月8日 | New York |

構成による『会計・報告の国際的基準に関する政府間専門家作業グループ』(Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting)の設置を、1982年10月27日に決議した。このグループについては、1983年から3年間にわたって討議することとされ、年限が引かれた。したがって、同グループが、国連においてTNCのための会計・報告基準の形成を討議する最新の機関であり、今年が最終年度ということになる。この『政府間専門家作業グループ』は、これまでにおいて2回のSessionを開催している。最初のSessionでは、1982年2月22日から1983年3月4日まで9回のMeetingが開かれ、その報告書が、1983年3月29日付けでCTCの9回めのSessionに提出された¹¹⁾。2回めのSessionでは、1984年3月12日から同月23日まで15回のMeetingが開かれ、その報告書は、1984年4月2日付けでCTCの10回めのSessionに提出された¹²⁾。

以上の如く、国連におけるTNC問題の検討は、1973年の『有識者グループ』より既に11年を経過している。ただし、本稿が考察の対象とするところの、TNCにとっての会計・報告基準の形成は、1976年の『専門家グループ』より始まり、現在のところ3段階めに至っていることになる。

III. 国連における会計・報告基準の形成

本章では、TNCのための会計・報告基準の形成に当って、既に3つの段階を経てきている各グループが、それぞれどのような内容経過をたどってきているのかを見てみたい。

11) ここでの報告書とは、United Nations (1983) *Report of The Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting on Its First Session*, E/C. 10/1983/8, 29 March. を指す。

12) ここでの報告書とは、United Nations (1984) *International Standards of Accounting and Reporting, Report of the Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting on its Second Session*, E/C. 10/1984/9, 2 April. を指す。

1. 『専門家グループ』の成果

第1段階である『専門家グループ』で行われた作業は、概略つぎの通りである¹³⁾。

先ず初めに、当グループでは、次の3つの目的の下で作業が進められた。第1に、TNCが現在行っている会計報告、および各国における報告要件(Requirements)を調査する。その上で、第2に、現行の企業報告に含まれている情報の格差を明確にし、そして報告改善のための諸提案の実行可能性を検討する。そして最終的には、TNCおよび関連会社の報告に含められるべきミニマム・アイテムを定め、そのリストを作成することを目的としたのである。

以上の目的の下で、具体的には、4つの作業グループに分かれて作業が進められた。すなわち、第1グループは、TNC全体の連結会計情報の開示(TNCの一般目的連結報告書)、第2グループは、TNC内の各個別企業の会計情報の開示(TNC内の各個別企業の一般目的報告書)、第3グループは、政府その他の利害関係者集団が特に求めた場合に行われる特殊(special)目的の情報開示(特殊目的報告書)、そして第4グループは、非財務的情報の開示をそれぞれテーマとしていたのである¹⁴⁾。

『専門家グループ』では、これらのテーマのうち特殊目的報告書を除く3つについて、先述の第3の目的であるミニマム・リストとしてその討議結果がまとめられた¹⁵⁾。

ミニマム・リストでは、第I部において、TNC全体およびTNC内の各個別企業の一般目的報告書において開示すべき最小限の財務的情報として次のものを定めている¹⁶⁾。

13) ここでは、本稿の注5)において示した報告書(E/5500/Rev. 1, 1974)を参照。なお、『専門家グループ』およびこの後の『Ad Hoc グループ』における成果については、例えば、隅田一豊(1984)「国連による会計・報告の国際的調和化活動」、吉田 寛・隅田一豊編著『国際会計要説』pp. 168-178 において、その概要がまとめられている。

14) 加藤竹松(1977) p. 49。

15) E/C, 10/33, pp. 45-79。

16) 以下の情報に関する具体的項目については、兼子春三(1981)「国際会計における

- (1) 財務諸表における主要項目
- (2) 会計方針の開示
- (3) 当該TNCの各個別企業および関連会社に関する情報
- (4) セグメント別報告（地域別；業種別）

なお、(1)で言うところの財務諸表は、貸借対照表、損益計算書（profit and loss statement）、資金計算書（statement of sources and uses of funds）、並びに、これらの脚注、説明資料、および明細書から構成される。さらに、前期との対照を示す比較財務諸表を含むことが求められている。セグメント別報告については、一般目的連結報告書では、地域別・業種別の両方が求められ、TNCの各個別企業の一般目的報告書では、業種別だけが求められている。そして、各個別企業には、在外資産の開示も求められている。

以上が、一般目的報告書に関するミニマム・リストの概要であるが、ここで挙げられている基準の大部分は、米国FASBにおける連結財務諸表・セグメント報告に関する基準に従ったものである¹⁷⁾。

ミニマム・リストの第Ⅱ部では、非財務的情報に関して、次の項目を一般目的報告書に含めることを求めている。すなわち、(1)労働と雇用、(2)生産、(3)投資計画、(4)組織構造および(5)環境対策の5項目である。

ミニマム・リストは、さらに、ここで求めた一般目的連結報告要件をいかなる規模のTNCに適用すべきかについても定めている。すなわち、総資産 \$ 5,000万以上、純売上高 \$ 10,000万以上、当期の平均従業員数2,500人以上という3つの規準のうち2つ以上を満たすTNCに適用することとしたのである。さらに、TNC内の各個別企業に対する一般目的報告要件の適用に際しては、各国の経済環境等を考慮して、各国レベルでその規準を決定することとした。

国際連合の動向」、『会計』第120巻第2号，pp. 115-122 を参照されたい。

17) J. Carty (1982) "Accounting Standards and the United Nations.", *World Accounting Report*, September, p. 14.

2. 『Ad Hoc グループ』の成果

『専門家グループ』の成果をさらに展開し、かつ、政府間の合意を得るための基準作りに取り掛った『Ad Hoc グループ』の成果は、次の通りである¹⁸⁾。

当グループは、2つの作業グループから構成された。すなわち、第3世界諸国および共産主義諸国から成るグループ77と呼ばれるものと、日本、フィリピンおよび西側諸国から成るグループBと呼ばれるものとに分かれて討議が行われた¹⁹⁾。このことは、先の『専門家グループ』に比して、政治的妥協を示すものと言えよう。さらに、すぐ後で述べる当グループの報告書では、内容的には、命令的基準というよりはガイドラインとしてのものが多く、また、対立する見解があった場合には、それらを併記する形を採っている。したがって、先のグループの時よりも、その意味では弱い性格のものになっていると言えよう。

『Ad Hoc グループ』では、次のような基本方針の下で討議が行われた。

- (1) 本国・受入国とりわけ発展途上国における各利用者のTNCに対する情報ニーズを考慮する。
- (2) 各TNCが提供する情報の比較可能性を考慮する。
- (3) 各TNCが情報を提供するに際してのコストとベネフィットとの合理的関係を確保する。
- (4) Code of Conduct に抵触しない限りにおいて、TNCと国内企業とを区別しない。
- (5) TNCの競争的立場を危うくしないように、TNCの機密保持欲求を考慮する。
- (6) 会計・報告基準の国際的調和化を長期目的として追求する。

以上の基本方針のもとで、当グループでは、先の『専門家グループ』において求められた、TNCの提出すべき報告書について討議が重ねられた。

18) ここでは、本稿の注10)において示した報告書(E/C. 10/1982/8/Rev. 1)を参照。

19) これら2つのグループにおける討議の特徴については、J. Carty (1982) p. 12を参照されたい。

第1に 特殊目的報告書については、次のような共通理解が得られた。すなわち、この報告書は、政府等の特殊な利用者集団によって特殊な目的のために特別に求められる情報源であり、それゆえに、一般目的報告書では見出せない機密的でかつ詳細な情報を含むことができると。ただし、そうした特殊目的報告書は、性格上情報の機密性を尊重しなければならない。したがって、この報告書に含めるべき情報項目について、国際的な合意を得るといったところまでは討議が進められなかった。

第2に、一般目的報告書については、少なくともミニмум・リストにおいて合意に達した事項は、概略次の通りである。

先ず初めに、報告全般に関しては、次の諸点が合意された。

- (1) 基本的にミニмум・リストに従うとしても、情報の開示範囲を限定するときには、重要性の基準を明記すること。ただし、利用者の意思決定に重要な影響を及ぼす項目については、すべて開示すること。
- (2) TNC全体は、一定の一般目的報告要件については規模に係わりなく従うこと。
- (3) 報告は、事象の法的形態よりもその経済的実質に重きを置くこと。
- (4) 財務諸表は、貸借対照表、損益計算書 (income statement)、利益処分計算書 (statement of allocation of net profits or net income)、財政状態変動報告書 (statement of changes in financial position)、並びにそれらの注記と説明資料ないし明細書から構成される。さらに、比較財務諸表を作成すること。なお、会計方針が変更された時には、その変更の旨およびその影響額を開示すること。
- (5) グループ企業のうち連結除外があった場合には、連結財務諸表の注記にて説明すること。連結の基準としての支配力は、議決権の過半数所有により確定する。

なお、当グループの提出したミニмум・リストにおいても、先の『専門家グループ』の時と同様に、財務諸表の主要項目を列挙している。しかし、それらの総てについて合意が得られた訳ではない。

非財務的情報についても、開示すべき項目として一応ミニマム・リストに挙げられたものは、次の通りである。すなわち、(1) 労働と雇用、(2) 生産、(3) 投資計画、(4) 組織構造、(5) 環境対策、(6) 付加価値、(7) 特に発展途上国への技術移転、(8) 法的諸要件の順守、(9) 監査人と非財務的情報との係わり、および(10) 受入国の国際収支に対する純貢献（個別企業のみ）の10項目である。しかし、これらの項目のうち、開示すべき内容について部分的にせよ合意が得られたものは、(1)、(3)、(4)の3つに過ぎない。それらの内容は、次の通りである。

(1) について

- ① 労働組合の承認や労使関係に関する一般的な企業方針
- ② 平均従業員数（総数、地域別ないし国別による分類、業種別による分類）

(3) について

- ① 公表された将来の資本支出

(4) について

- ① 親会社の取締役役員等の名前
- ② グループ内外の企業においてTNCが占めている取締役役員等

以上の如く、『Ad Hoc グループ』においては、先の『専門家グループ』での成果を踏まえて、より一層のミニマム・リストの作成を目指して討議が展開された。しかし、そこでは政府間の合意を得るのとはなかなか難しく、かなりの未解決事項が残された。

3. 『政府間専門家作業グループ』の成果

国連における会計・報告基準の形成は、目下のところ、1983年に設けられた『政府間専門家作業グループ』において討議が重ねられている。このグループの討議期間は、先述の如く1985年までの3年間である。したがってその最終報告書は未だ提出されていないので、当グループの成果を現時点において見定めることはできない。ただし、当グループは既に2回の Session を開いてお

り、それぞれ報告書をCTCに提出している。そこで本節では、少なくともこれら2回の Session においてどのように討議が行われ、そしていかなる成果を提出しているのかを見てみたい²⁰⁾。

1st Session

当グループでは、検討作業の基本的な進め方について、次のように定められた。すなわち、当グループの討議期間が3年と限定されているために、そうした時間的制約を顧慮して、検討作業は『Ad Hoc グループ』の報告に基づいて行い、しかも、そのうち合意が可能と思われる問題に集中することとされた。

当グループでは、『Ad Hoc グループ』での未解決事項のうち、次の諸問題について考察することとした。

- (1) 特定の資産に関する変動額
- (2) 国庫補助金
- (3) 振替価格
- (4) 付加価値
- (5) 連結財務的情報が統一されていないことに係わる諸問題
- (6) 公表された将来の資本支出の効果に対する付加価値の見積り
- (7) 貸借対照表における減価償却の表示、および減価償却の本質と会計処理
- (8) 買入れのれん
- (9) 前払費用
- (10) 長期的な借入金・社債
- (11) 引当金
- (12) 外貸建て諸勘定の換算
- (13) 技術の移転
- (14) 非財務的情報と監査人との係わり

さらに『1st Session』では、3rd meeting において次のような作業プログラムが1983年2月25日に採択された。

20) 以下については、本稿の注11)、12) において示した報告書 (E/C. 10/1983/ 8, 29 March 1983, およびE/C. 10/1984/9, 2 April 1984) を参照。

- (項目1) TNCが現在行っている会計・報告が多様であることから生ずる諸問題の定期的な調査,そして,調和化が必要な領域の識別
- (項目2) 『多国籍企業センター』が目的とする包括的情報システムから生ずる諸問題の考察
- (項目3) Code of Conduct から生ずる会計・報告上の諸問題の考察
- (項目4) Ad Hoc グループの報告書における未解決事項の考察
- (項目5) 特に発展途上国の会計・報告ニーズから生ずる諸問題の列挙
- (項目6) 当グループの作業に必要な適切な手段の討議
- (項目7) 政府・TNC・その他の注目を引くのに最適な手段の討議
- (項目8) 特に発展途上国での会計・報告上の教育・調査・実務訓練の開発方法・手段の討議
- (項目9) その他

以上の作業プログラムのうち、『1st Session』において具体的に検討されたのは、(項目4)についてだけであり、次の諸点について合意に達した²¹⁾。

- (1) 財務諸表がもたらす情報は、“accurate and honest”であるべきなのか、もしくは、“true and fair view”をもたらすべきなのかについて討議された。そして最終的には、財務諸表は、“true and fair view”を与えるのに適した情報を含むべきであると合意された。
- (2) TNCには、グループ内の各企業を連結することが期待される。ただし、連結除外があった場合には、その除外は正当なものであるべきであり、除外したグループ企業については持分法により会計処理されるべきである。また関連企業についても、通常は持分法により会計処理されるべきである。ただし、これについて除外したものがあった場合には、除外された関連企業がTNCの当期の純資産・純利益に占める部分を脚注にて開示すべきである。
- (3) 偶発性資産・負債について脚注にて開示することが合意された。

21) E/C. 10/1983/8, pp. 10-12.

なお、(項目5)については、実質的な討議は行われなかったが、TNCの会計・報告に対して発展途上国がいかなるニーズを有しているかについて、当グループの作業プログラム事項としてリスト・アップが行われた²²⁾。その内容は、次の通りである。

- (1) 特定の部門や産業部門におけるTNC活動に関する情報開示
- (2) 関連会社をも含むTNC内の取引 (party transaction), ジョイント・ベンチャー, 付加価値, 企業の取得・結合, および外国投資に関する情報開示要件
- (3) 取締役会のアニュアル・レポートに関する情報開示要件
- (4) 情報開示の様式
- (5) TNCの果たすべき社会的・経済的責任に関する情報開示要件
- (6) 発展途上国政府の法規や政策を満たす情報開示要件
- (7) 非財務的情報の開示要件
- (8) 特殊目的報告書
- (9) 在庫政策
- (10) 会計方針および原価会計方針
- (11) 資産・負債の市場価値と歴史的価値
- (12) 秘密積立金を含む積立金

以上12項目が、TNCに対する発展途上国の会計・報告ニーズとして当グループが認めたものである。なお、(7)の非財務的情報項目としては次のものが挙げられている。すなわち、労働および雇用、生産、投資計画、組織構造、環境対策、付加価値、技術・調査・開発の移転、法的要件の遵守、外国為替送金、資金形成 (Equity Formation)、価格政策、外国為替差益、所有と支配、受入国の目的・政策・選好との合致、消費者保護の15項目である。ただし、中には項目名だけを見ていると財務的情報と解されるものが含まれているが、それらについては、財務的情報では示し得ない点についての開示を求めているものと考えられる。

22) *ibid.*, pp. 22-23.

2nd Session

『政府間専門家作業グループ』の 2nd Session では、初めに1984年3月12日に開かれた 1st meeting において総括討議が行われ、次のような合意および認識に達した。すなわち、TNCが現在行っている多様な会計・報告実務の調和を求める要求が存在するということが合意され、その上で、当グループは次のような領域に関心を寄せるものであることが認識された。その領域とは、(1)情報開示、(2)多様な会計・報告実務に生ずる諸問題、および(3)会計上の教育・訓練・調査の3つである。

以上の合意および認識の下で、2nd Session においては、先の Session において定められた作業プログラムのうち、具体的には(項目1)、(項目2)そして(項目4)が検討された。

(項目1)について

この項目は、1984年3月13日から16日までに開かれた2回めから5回めまでの meeting において、次の諸点が討議された。

- (1) 国際的な会計・報告基準の設定過程における当グループの役割
- (2) 当グループが行う会計・報告基準設定の目的
- (3) 当グループが作成する会計・報告基準の適用に際しての規準
- (4) 一般目的報告書における情報開示のあり方
- (5) 当グループが考察対象とする、利用者の情報ニーズ
- (6) 適切な会計方針の選出・適用を支配する要素

(1)については、当グループは基準設定過程における1つの利害集団であるという合意の下で、その際の当グループの役割として具体的に次の4つが挙げられた。

- ① 会計・報告書基準設定に対する本国・受入国のニーズを討議するためのフォーラム
- ② 基準設定諸団体の努力を刺激することによる、会計・報告基準を展開する上での1つの触媒
- ③ 本国・受入国のニーズを満たすように、基準設定諸団体へのコメントの

提示

④ 特定の基準を履行する際に生ずる関連諸問題の考察

(2)については、財務諸表において財政状態・損益に関して“true and fair view”を提供するように、非財務的情報を含めて、比較可能な情報の適切な開示を相互地域的に促進することとされたのである。

(3)については、次の事柄が適用規準として挙げられた。すなわち、① 有限責任の概念、② 株式の一般所有、③ 外国所有／支配そして④ 純売上高、総資産および従業員数による企業規模の4つである。ただし、これらの規準の具体的な内容や適用方法については討議されていないようである。

(4)については、一般の利用に際して受容しうるものであることとされた。

(5)については、次の事柄が利用者ニーズとして挙げられている。すなわち、① 外国直接投資、② 外貨建取引および外貨換算、③ 企業連結、④ 関連会社をも含めてのTNC内の集合取引 (party transaction) および⑤ 調査・開発の5つである²³⁾。

(6)については、次の5つが支配要素として確認された²⁴⁾。

- ① 特に発展途上国における利用者の情報ニーズ
- ② 利用者が行う企業評価や意思決定に影響を与える重要な項目については総て開示すべきである、という意味での重要性
- ③ 法的形態が経済的実質と異なっていると、財務会計は事象の経済的実質を強調すべきである、という意味での実質重視
- ④ 首尾一貫性 (継続性)
- ⑤ 企業間および年度間の比較可能性

(項目2) について

この項目については、1984年3月16日に開かれた 6th meeting において、

23) 当 Session では、とりあえずこれら5項目を挙げたに過ぎず、必ずしも限定したわけではない。

24) ここでは、6つめとして慎重性 (Prudence) が挙げられたが、支配要素として確認されるには至らなかった。

次のことが確認され、合意された。すなわち、『多国籍企業センター』は、TNCの活動に関するデータを収集するに際して、データの利用可能性と比較可能性を顧慮しているが、このことは、次のような諸問題に係わることが確認された。その検討すべき問題とは、① 財務的・非財務的情報項目の開示、② 集計値の分類、③ 測定単位、④ 会計処理方法、および⑤ 表示様式である。さらに、当センターが包括的情報システムを開発するに際しては、先の『Ad Hoc グループ』において示された一般目的報告のためのミニマム・リスト（ただし合意に達した部分のみ）を考慮すべきであるとされた。

（項目4）について

この項目については、先の Session においても一部討議されたが、ここでは、1984年3月20日から22日まで開かれた8回めから12回めまでの meeting において、(1) 特定の資産に関する変動額、(2) 国庫補助金、(3) 付加価値および(4) 振替価格に関して討議が行われ、次のような合意が得られた。

初めに(1)については、要するに、固定資産についてそれらの変動額を貸借対照表ないし同付属明細書において開示すべきこととされた。ここでの変動額とは、次のことを開示することで明らかにされる。すなわち、期首残高、原始取得額、処分額、振替額、評価切下額、再評価額、そして期末残高の開示が求められているのである。そして、この情報開示は、TNC全体およびTNC内の各個別企業の両方において行われるべきであるとされた。さらに、減価償却については、総額表示することで合意に達した。

(2)については、国際会計基準第20号（IAS 20）を参照しながら、開示すべき事項および会計処理に関して合意が得られた。まず、TNC全体およびTNC内の各個別企業が開示する情報には、次の事項が含まれるべきであるとされた²⁵⁾。

- ① 国庫補助金に関して採用された会計方針および財務諸表における表示方法
- ② 財務諸表に表示された国庫補助金の性質と範囲、および他の形態の政府

25) ここでは、①から③においてIAS 20 がそのまま引用され（IAS 20 para. 42）ている。

援助で企業が直接便益を受けたものの表示

- ③ 認識した政府援助に付随する未履行の条件およびその他の偶発事象
- ④ 国庫補助金付きの重要なプロジェクトないしプロジェクト部分の職別
- ⑤ その他重要な情報

そして、会計処理に関しては、IAS 20 がそのまま採用されている²⁶⁾。

(3)については、TNC全体およびTNC内の各個別企業の両方によって開示することが求められ、そして、付加価値の生ずるケースが挙げられている。さらに、開示に際しては、従業員や出資者といった異なる貢献者ごとに付加価値を配分すること。および減価償却や留保利益といった形で表示されている企業内留保の付加価値を開示することが求められている。

最後に(4)については、先ずTNC全体にとって次のような開示が求められている。すなわち、グループ内取引や関連会社との取引のための価格決定において採用した方針を開示することが求められたのである。そしてTNC内の各個別企業には、それぞれの内部取引高および未決の取引の開示が求められている。

IV. 結 語

以上において、本稿では、国連においてこれまでに3つの段階を経ている国際的な会計・報告基準の形成過程について、その概要が明らかにされた。国連におけるこうした基準作りの第1の特徴は、現行のどの報告要件よりも広範な情報開示を目指している点にある。すなわち、財務的情報のみならず非財務的情報の開示をも求め、それらのミニマムな開示要件について詳細なリストを作成しようとしているのである。また、これら広範囲な情報の伝達手段についても、利用者のニーズに応じて、一般目的報告書と特殊目的報告書という2種類の報告が考えられていた。

第2の特徴としては、そこでの討議が、先進諸国だけでなく発展途上国をも含めた文字通り国際的なものであることが挙げられる。特に、発展途上国にとっ

26) IAS 20 para. 37-41 を参照されたい。

て企業の情報開示がいかにあるべきかが、討議の中心課題に置かれている。

以上2つの特徴は、TNCにとってのあるべき情報開示基準を考えると、当初より採られた基本方針から必然的に生じたものであり、また、相互関連的である。

しかし、これら2つの特徴は、国連における基準作りを遅らせる結果となっている。すなわち、目新しいがゆえに非財務的項目の開示内容を未だ確定することができず、また、文字通り特殊であるがゆえに、特殊報告書にはミニマム・リストを適用することができないのである。さらに、発展途上諸国はTNCに対して強い不信を抱いているがゆえに、ややもすれば過度な開示要件が求められ、収束のない政治的討議へと導かれる恐れが、十分に考えられるのである。

第3の特徴としては、国連の各グループが形成しようとしてきた基準は、会計・報告というよりも報告に重点を置いていることが挙げられよう。すなわち、いわゆる評価問題や会計処理に関する基準が、ほとんど提示されていないのである。

このことは、例えばIASCのような専門家の立場からすれば、国連における基準作りに対して否定的見解が示されることになろう²⁷⁾。けれども、TNCが少なからぬ影響を及ぼしている発展途上国のニーズを反映させるという点からすれば、IASCやECにおいて進められている国際的調和化も充分とは言えないであろう。各々が異なる山の頂に立っているのが、現状なのである。

こうした状況を乗り越えて真に国際的な会計・報告基準を形成するためには、各機関の成果を取りまとめる場が必要となる。本稿において既に見てきたように、例えば『政府間専門家作業グループ』においてもIASCの成果が積極的に取り入れられているが、国連が国際的会計・報告基準の形成に参加する意義は、正しくこの点に求められるであろう。今年が区切りとなる『政府間専門家作業グループ』の最終報告書において、いかなる見解が示されるのかに注目したい。

27) そうした見解を示すものとしては、例えば、H. Benson (1978) "Danger! A corporate report from the UN." *Accountancy* Vol. 89, No. 1017, pp. 130-131. がある。