

# 日本的会計の特質

## ——比較文化論的アプローチ——

平 松 一 夫

### 1. 会計と文化

近年における企業活動の急速な国際化に伴い、会計基準の国際的調和が重要な課題となっている。とりわけ、IASC（国際会計基準委員会）をはじめとする最近の国際的諸機関の活動には目をみはるものがある。しかしその一方で、さまざまな理由から、会計基準の国際的調和に限界があることも指摘されている<sup>1)</sup>。実際、IASCの提案に対する各国の反応は、各国の国内事情や利害関係を反映しており一様ではない。また、それゆえに「各国の会計基準間の異質性を相互に理解することこそ、その同一性を増すための第一歩になると考えられる」との指摘もなされるわけである<sup>2)</sup>。その意味で、日本的会計の特質を考察することは、国際的調和を進める上で避けることができない重要な課題である。

ところで、ある国の会計制度がもつ社会的性格は、その国の政治体制や法律制度、さらには全般的な社会システムのなかで形成される<sup>3)</sup>。したがって、各国の会計制度の相違を検討して日本的会計の特質を抽出しようとする場合にも、会計制度の背後にある社会システム、いいかえれば各国の文化を考察することが肝要である。しかし、そのような作業それ自体が容易でないことも周知のと

1) 例えば、安藤英義「日本の会計とアメリカの会計——会計の国際的調和の限界——」『税経セミナー』第36巻第16号（1991年12月）、pp. 2-7を参照。

2) 新井清光・白鳥庄之助「会計基準設定機関国際会議の概要と『日本における会計の法律的及び概念的フレームワーク』」『JICPA ジャーナル』第3巻第10号（1991年10月）、p. 26。

3) 吉田 寛「異なる社会・経済環境における会計文化——民族の会計とその発展・共生社会に向けて——」染谷恭次郎編著『会計学の国際的展開』（中央経済社、1989年）、p. 116。

おりである。

そこで、本稿では、日本的会計の特質を考察するにあたり、その手がかりをオランダの経営学者ホーフステッド (Geert Hofstede) の研究成果である『経営文化の国際比較』に求めることとする<sup>4)</sup>。また、ホーフステッドの研究成果を国際会計の領域に導入し、各国の会計制度に対する文化の影響を研究することを提案したのは、グレイ (Sidney J. Gray) であった<sup>5)</sup>。以下では、まず、ホーフステッドとグレイの研究にもとづいて、日本的会計を論じるための枠組みを提示する。そしてこの枠組みに照らして、わが国の会計制度および会計実務に内在する特質のいくつかを指摘することとする。

## 2. 文化と社会的価値

IBM 社の調査顧問であったホーフステッドは、1967-69年および1971-73年の2度にわたり、IBM 社の各国の従業員を対象とする調査を行った。全世界66か国、約11万7000人にのぼる回答者の調査データを基礎とする上記の研究により、ホーフステッドは比較すべき組織の技術的・構造的要因を統制して、国民文化の差異と類似を抽出している<sup>6)</sup>。

ホーフステッドは、文化を「1つの人間集団の成員を他の集団の成員から区別することができる人間心理の集合的プログラミング」として取り扱っている<sup>7)</sup>。ホーフステッドによれば、この定義は完全ではないが、彼が測定している文化には妥当するという。そして、この定義に従うなら、文化は価値システム

4) Geert Hofstede, *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values* (Beverly Hills: Sage Publications, 1980). 萬成 博・安藤文四郎監訳『経営文化の国際比較——多国籍企業の中の国民性』(産業能率大学出版部、1984年)。

Geert Hofstede, "Cultural Dimensions in Management and Planning," *Asia Pacific Journal of Management* (January 1984).

5) S. J. Gray, "Towards a Theory of Cultural Influence the Development of Accounting Systems Internationally," *ABACUS*, Vol. 24, No. 1 (1988), pp. 1-15.

6) G. Hofstede, *op. cit.* (1980) 萬成 博・安藤文四郎監訳、前掲訳書、p. xvii の監訳者解説を参照。

7) *Ibid.* 前掲訳書、p. 12。

をそのうちに含み、価値は文化を組み立てている積み木を相互に連結するものである。

また、「文化」という言葉が国民国家または民族集団や地域社会を対象として用いられるに対し、組織や職業カテゴリーや家族レベルでは「下位文化」という言葉が用いられる<sup>8)</sup>。グレイは会計制度をこの下位文化の一つとして位置づけるのである<sup>9)</sup>。

ホーフステッドの研究は、特に多国籍企業などの組織において既知とされている従業員の行動に対し、どのような文化的要素が強く影響しているかを解明しようとしたものである。そこでは文化の重要な局面を代表するものとして次の4つの社会的価値 (societal values) が識別されている<sup>10)</sup>。

#### ① 個人主義 対 集団主義 (Individualism versus Collectivism)

個人主義の社会は、ゆるやかに結合する社会的フレームワークを選好し、ここでは、個人は自らとその直接の家族のみを世話するものと想定されている。これに対して集団主義の社会は、きつく結合する社会的フレームワークを選好し、ここでは、個人はその親族、一族または集団内の他の者が絶対的忠誠心をもって自分の世話してくれると期待することができる。

#### ② 権力の格差の大小 (Large versus Small Power Distance)

権力の格差とは、制度内または組織内の権力が不公平に分布することを社会の構成員が認める程度のことである。権力の格差が大きい社会にいる人々は、階級的秩序のどこかにいることを正当化なしに承認する。権力の格差が小さい社会にいる人々は、権力を公平にするために努力し、権力が不公平であればその正当化を要求する。

#### ③ 不確実回避の強弱 (Strong versus Weak Uncertainty Avoidance)

不確実性回避とは、不確実性および不明瞭性を社会の構成員が不快に感じる程度のことである。不確実性回避の強い社会は、信念や行動について厳密な規

8) *Ibid.* 前掲訳書、p. 13。

9) S. J. Gray, *op. cit.*, p. 4.

10) G. Hofstede, *op. cit.* (1984), pp. 83 – 84.

約をもち、そこから逸脱することを認めない。不確実性回避の弱い社会は、より寛大な雰囲気をもち、原則より実務を重視し、逸脱もよりたやすく認められる。

#### ④ 男性化 対 女性化 (Masculinity versus Femininity)

男性的特質をもつ社会は、功績、勇敢さ、独断、物質的成功を選好する。これに対して女性的特質をもつ社会は、人間関係、謙虚さ、弱者への思いやり、生活の質を選好する。

上記の各々の社会的価値について、その社会規範を示したものが、図表 1～

図表 1 権力格差の社会規範

小さな権力格差	大きな権力格差
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 社会における不平等は最小限にすべきである。</li> <li>• 人はみな相互に依存すべきである。</li> <li>• ヒエラルヒーは便宜のために確立された役割上の不平等である。</li> <li>• 部下は私と同じような人間である。</li> <li>• 上司は私と同じような人間である。</li> <li>• 権力の行使は正当なものでなければならず、善悪の判断に従う。</li> <li>• 人はみな等しい権利をもつべきである。</li> <li>• 権力の強い者は実際よりも権力が弱いように思わせる努力をすべきである。</li> <li>• 経済的勢力、正当性勢力、専門性勢力が強調される。</li> <li>• システムが悪いのである。</li> <li>• 社会システムの変革は権力の再分配による。</li> <li>• 権力の強い者も弱い者もあまり脅威を感じておらず、進んで他者を信じる。</li> <li>• 権力の強い者と弱い者は潜在的に調和している</li> <li>• 権力の弱い者たちは連帯感を基礎として協力することができる。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• この世界には不平等の秩序が存在すべきであり、誰もがそのなかで自分に適した位置を占めるべきである。地位の高低はこの秩序によって保障されている。</li> <li>• 少数の人間のみが自立しているが、他の大多数は彼らに従属すべきである。</li> <li>• ヒエラルヒーは本質的な不平等である。</li> <li>• 上司は部下を自分と違う種類の人間とみなす。</li> <li>• 部下は上司を自分と違う種類の人間とみなす。</li> <li>• 権力は社会における基本的な事実であり、善意を超越している。その正当性は問題にならない。</li> <li>• 権力の保持者は特権を得る権利がある。</li> <li>• 権力の強い者はできるだけ権力が強いように思わせる努力をすべきである。</li> <li>• 強制的勢力とカリスマ性勢力が強調される。</li> <li>• 敗北者が悪いのである。</li> <li>• 社会システムの変革は権力の剥奪による。</li> <li>• 他者は自分の権力を脅かす潜在的な脅威であり、めったに信用できない。</li> <li>• 権力の強い者と弱い者は潜在的に葛藤している。</li> <li>• 他者を信頼する規範が弱いので、権力の弱い者同志の協力は難しい。</li> </ul>

(出所) Geert Hofstede, *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values* (1980). 萬成 博・安藤文四郎監訳『経営文化の国際比較—多国籍企業の中の国民性』(1984年)、p. 111.

図表 2 各国民社会における不確実性回避の規範

弱い不確実性の回避	強い不確実性の回避
<ul style="list-style-type: none"> <li>・生活に内在する不確実性は苦にされず、毎日はあるがままだに受けとられる。</li> <li>・気楽で、ストレスが少ない。</li> <li>・時は無料である。</li> <li>・勤勉それ自体は美德ではない。</li> <li>・超自我が弱い。</li> <li>・攻撃的行動はひんしゅくを買う。</li> <li>・感情の表現が少ない。</li> <li>・紛争と競争はフェア・プレイの原理に従う限り許容され、建設的に用いられる。</li> <li>・反対者にも寛容である。</li> <li>・逸脱は脅威とは思われず、寛大にとりあつかわれる。</li> <li>・国家主義が弱い。</li> <li>・若者にたいして肯定的である。</li> <li>・保守的でない。</li> <li>・生活する上で進んで危険に挑戦する。</li> <li>・業績は社会の承認によってきまる。</li> <li>・相対主義、経験主義である。</li> <li>・規則はできるだけ少ない方がよい。</li> <li>・規則が守れないなら、規則の方を変えるべきである。</li> <li>・ジェネラリストと常識を信用する。</li> <li>・政治的権威は市民に奉仕するためにある。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・生活に内在する不確実性は克服しなければならない不断の脅威と思われる。</li> <li>・不安とストレスが高い。</li> <li>・時は金である。</li> <li>・勤勉への内的衝動がある。</li> <li>・超自我が強い。</li> <li>・自他の攻撃行動が許される。</li> <li>・感情の表現が多い。</li> <li>・紛争と競争は攻撃性を野放しにするので、回避しなければならない。</li> <li>・合意に対する欲求が強い。</li> <li>・逸脱者と逸脱思想は危険視され、寛大にはとりあつかわれない。</li> <li>・国家主義的である。</li> <li>・若者は信頼されない。</li> <li>・保守主義、法と秩序が尊重せられる。</li> <li>・生活の安定が重視される。</li> <li>・業績は生活の安定によってきまる。</li> <li>・窮極的、絶対的な真理と価値を求める。</li> <li>・成文化した規則や規制に対する要求が強い。</li> <li>・規則が守れないなら、人々は罪人であり、懺悔すべきである。</li> <li>・専門家と専門知識を信用する。</li> <li>・一般市民は政治的権威の前に無力である。</li> </ul>

(出所) 前掲訳書、p. 179.

図表 4 である。

また、調査からえられた社会的価値の指標、および指標の組合せによる40か国の位置を示したものが、図表 5～図表 8 である。

ところで、ホーフステッドの調査結果による場合、日本の組織がもつ文化特性はどのように位置づけられるであろうか。この点については、原著の各所に記述されている特質を監訳者が解説的に要約しているので、ここではそれを引用する<sup>11)</sup>。

まず、日本の権力格差指標値は40か国中22位であるが、40か国の平均値より僅かに高い。これは日本の管理者の管理スタイルが極端に専制的でも、極端に

11) G. Hofstede, *op. cit.* (1980). 萬成 博・安藤文四郎監訳、前掲訳書、pp. xx～xxiii の監訳者解説を参照。

図表 3 個人主義の社会規範

低い個人主義化指標	高い個人主義化指標
<ul style="list-style-type: none"> <li>・この社会では人々は拡大家族あるいは氏族の一員として生まれ、家族や氏族に忠誠を誓うと同時に保護をえる。</li> <li>・「われわれ」意識。</li> <li>・集合体志向<sup>a</sup>。</li> <li>・自我同一性は社会システムに基礎をおく。</li> <li>・個人は組織と制度に対して感情的に依存している。</li> <li>・組織への所属が強調される。メンバーシップの重視。</li> <li>・私生活は自分の所属する組織や氏族によって侵害される。意見はあらかじめ決められている。</li> <li>・専門知識、秩序、義務、安全は組織または氏族から付与される。</li> <li>・友人関係は安定した社会関係によってあらかじめ決められている。この社会関係のなかで威信を高めたい要求がある。</li> <li>・集団決定を信じる。</li> <li>・内集団に対する場合と、外集団に対する場合で価値の基準が異なる。個別主義<sup>a</sup>。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・この社会では誰もが自分自身と自分の身近な家族についての責任を負うべきである。</li> <li>・「私」意識。</li> <li>・自己志向<sup>a</sup>。</li> <li>・自我同一性は個人に基礎をおく。</li> <li>・個人は組織や制度から感情的に独立している。</li> <li>・個人のイニシアチヴと業績が強調される。リーダーシップの重視。</li> <li>・誰もが自分の私生活や意見をもつ権利がある。</li> <li>・自律性、多様性、快楽、個人の経済的保証。</li> <li>・特別の友人関係を求める。</li> <li>・個人決定を信じる。</li> <li>・価値の基準はすべて共通している。普遍主義<sup>a</sup>。</li> </ul>

a パーソンズとシルス (1951)

(出所) 前掲訳書、p. 224.

図表 4 男性化の社会規範

男性化指標の低い国	男性化指標の高い国
<ul style="list-style-type: none"> <li>・人間中心主義</li> <li>・生活の質と環境の重視</li> <li>・生活優先</li> <li>・奉仕の優先</li> <li>・相互依存の重視</li> <li>・直観</li> <li>・不運な者に対する共鳴</li> <li>・平等化：他にぬきんでるな</li> <li>・小さいこと、ゆっくりしたことは美しい。</li> <li>・男性は自己主張的である必要がなく、養育的役割を担うことができる。</li> <li>・社会における性の役割には、差異があってはならない。</li> <li>・性役割の差は、権力の差異であってはならない。</li> <li>・ユニセックス（両性の無差別）と両性具有を理想とする。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・金銭と物質中心主義</li> <li>・業績達成と成長の重視</li> <li>・仕事優先</li> <li>・業績達成の優先</li> <li>・独立の重視</li> <li>・決断力</li> <li>・成功者に対する共鳴</li> <li>・卓越化：最高をめざせ</li> <li>・大きいこと、早いことは美しい。</li> <li>・男性は自己主張的にふるまい、女性は養育的にふるまわねばならない。</li> <li>・社会における性の役割には、明白な差異がなければならない。</li> <li>・男性はあらゆる状況において、支配者でなければならない。</li> <li>・マチスモ（これ見よがしの男らしさ）を理想とする。</li> </ul>

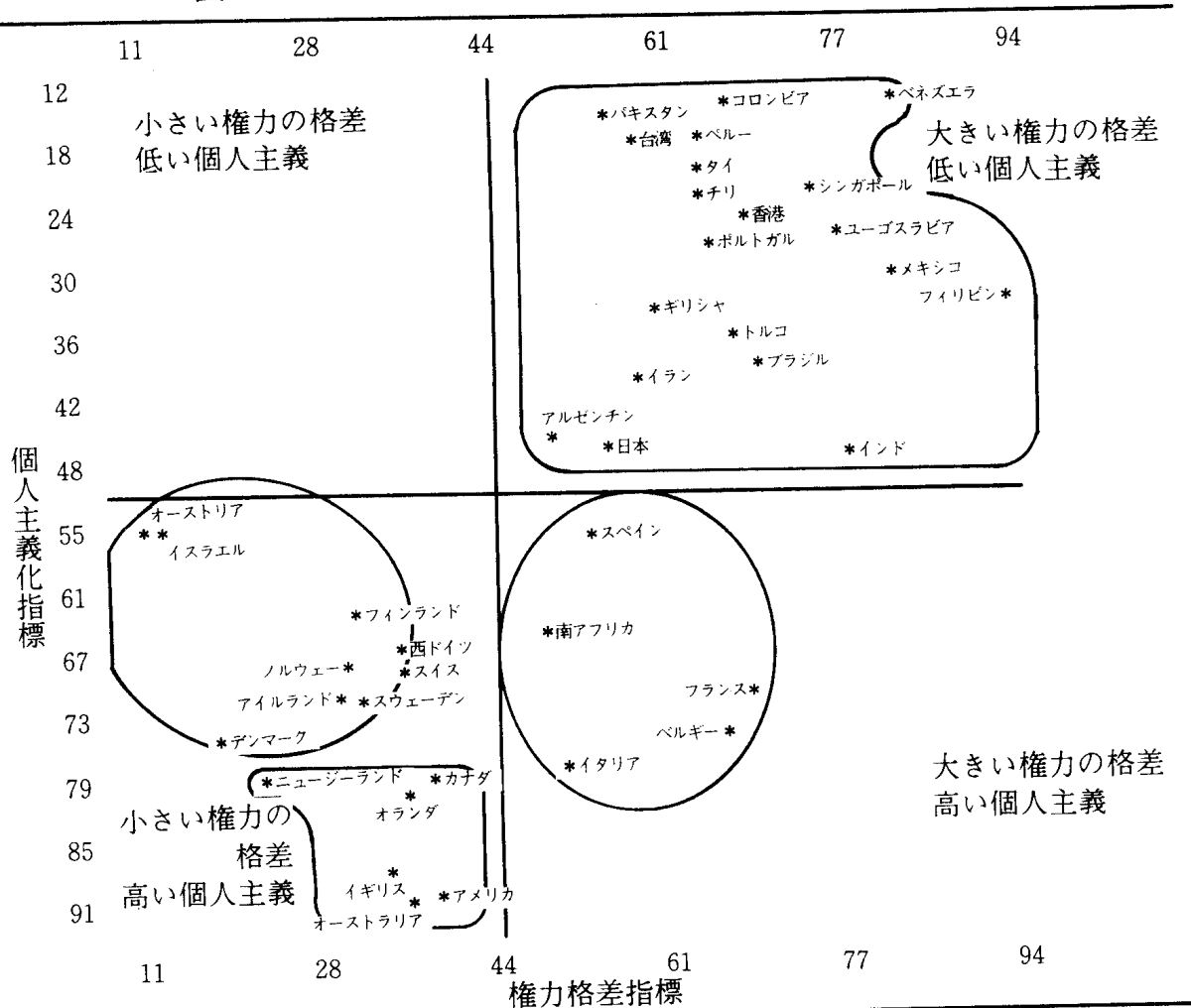
(出所) 前掲訳書、p. 273.

図表5 40カ国に対する4つの指標値

国名	権力格差	不確実性の回避	個人主義化	男性化
アルゼンチン	49	86	46	56
オーストラリア	36	51	90	61
オーストリア	11	70	55	79
ベルギー	65	94	75	54
ブラジル	69	76	38	49
カナダ	39	48	80	52
チリ	63	86	23	28
コロンビア	67	80	13	64
デンマーク	18	23	74	16
フィンランド	33	59	63	26
フランス	68	86	71	43
イギリス	35	35	89	66
西ドイツ	35	65	67	66
ギリシア	60	112	35	57
香港	68	29	25	57
インド	77	40	48	56
イラン	58	59	41	43
アイルランド	28	35	70	68
イスラエル	13	81	54	47
イタリア	50	75	76	70
日本	54	92	46	95
メキシコ	81	82	30	69
オランダ	38	53	80	14
ノルウェー	31	50	69	8
ニュージーランド	22	49	79	58
パキスタン	55	70	14	50
ペルー	64	87	16	42
フィリピン	94	44	32	64
ポルトガル	63	104	27	31
南アフリカ連邦	49	49	65	63
シンガポール	74	8	20	48
スペイン	57	86	51	42
スウェーデン	31	29	71	5
スイス	34	58	68	70
台湾	58	69	17	45
タイ	64	64	20	34
トルコ	66	85	37	45
アメリカ合衆国	40	46	91	62
ベネズエラ	81	76	12	73
ユーゴスラビア	76	88	27	21
各国平均	52	64	50	50
標準偏差	20	24	25	20

(出所) 前掲訳書、p. 284.

図表 6 権力格差と個人主義化指標における40カ国の位置



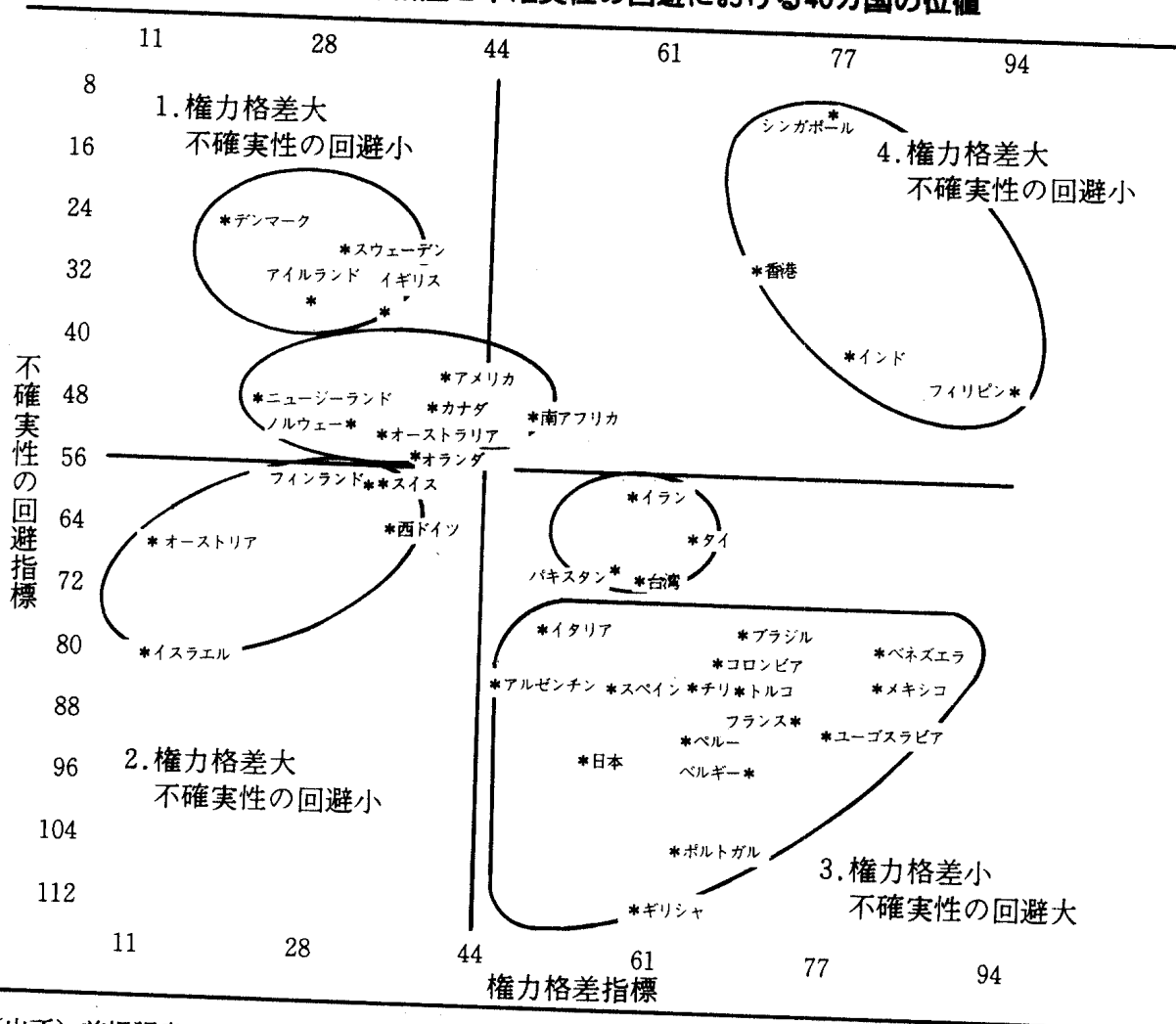
(出所) 前掲訳書、p. 204.

参加的でもないことを意味している。不確実性指標については、日本は40か国中4位であり、平均値よりはるかに高い。これは日本企業においては、不確実性を回避する傾向がきわめて強いことを意味する。個人主義化指標に関しては、日本は40か国中22位であり、40か国の平均値よりやや低い。これは、個人と集団の関係が、極端に個人主義的でも極端に集団主義的でもないことを意味する。最後に男性化の指標値について見ると、日本は40か国中第1位であり、しかもそのスコアが極端に高い。これは、日本においては男女間の役割分担の意識がきわめて強いことを意味している。

以上を要約すると、日本の文化は権力格差と個人主義化に関しては40か国の



図表 7 権力格差と不確実性の回避における40カ国の位値



(出所) 前掲訳書、p. 286.

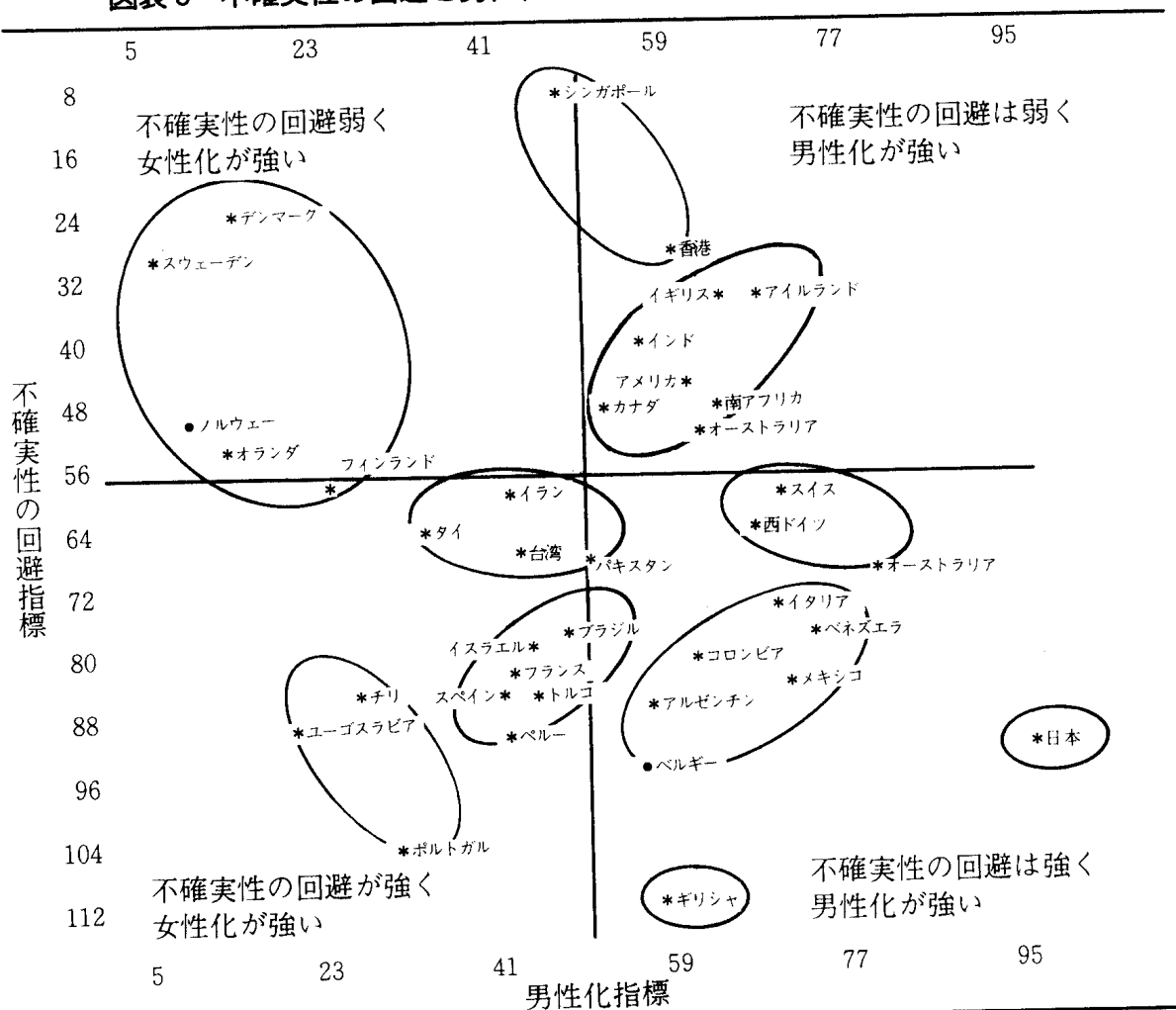
中で中庸なグループに属しているが、不確実性の回避と男性化についてはその程度がきわめて高いことがわかる。

### 3. 社会的価値と会計的価値

グレイは、文化と会計制度の関係を国際的な観点からさらに考察するためには、これらの社会的価値が会計という下位文化のレベルにおける価値と結合するメカニズムを解明しなければならないという。というのは、直接的にはこの会計的価値が会計制度の発展に影響すると考えられるからである<sup>12)</sup>。こうして

12) S. J. Gray, *op. cit.*, p. 5.

図表 8 不確実性の回避と男性化—女性化の尺度における40カ国の位置



(出所) 前掲訳書、p. 294.

グレイは、ホーフステッドの提唱したモデルを援用するために、会計学の文献や実務の調査にもとづき、次のような会計的価値を提案する<sup>13)</sup>。

① 専門職主義 対 法規制主義 (Professionalism versus Statutory Control)

専門主義は、個々の専門家の判断および専門家としての自己規制を選好する。これに対して法規制主義は、法律による規定の遵守を選好する。

② 画一主義 対 柔軟主義 (Uniformity versus Flexibility)

画一主義は、どの企業にも画一的な会計実務を適用し、その実務を継続して適用することを選好する。これに対して柔軟主義は、個々の企業の状況に応じ

13) Ibid., p. 8.

て柔軟に適用することを選好する。

③ 保守主義 対 楽観主義 (Conservatism versus Optimism)

保守主義は、将来事象の不確実性に対処するため測定面で慎重なアプローチを選好する。これに対して楽観主義は、より楽観的、放任主義的、リスク負担的なアプローチを選好する。

④ 秘密主義 対 公開主義 (Secrecy versus Transparency)

秘密主義は、企業情報を秘密にし、企業の経営や資金調達に密接に関係している者のみに開示を制限する。これに対して公開主義は、透明で、解放的で、公的に責任あるアプローチをとる。

上記の社会的価値と会計的価値との関係を検討した上で、グレイは各々の会計的価値について次の仮説を提示している<sup>14)</sup>。

仮説 1. ある国の個人主義の度合いが高いほど、また不確実性回避および権力格差の度合いが低いほど、その国の専門職主義の度合いは高くなると思われる。

仮説 2. ある国の不確実性回避および権力格差の度合いが高いほど、また個人主義の度合いが低いほど、その国の画一主義の度合いは高くなると思われる。

仮説 3. ある国の不確実性回避の度合いが高いほど、また個人主義および男性化の度合いが低いほど、その国の保守主義の度合いは高くなると思われる。

仮説 4. ある国の不確実性回避および権力格差の度合いが高いほど、また個人主義および男性化の度合いが低いほど、その国の秘密主義の度合いは高くなると思われる。

これら 4 つの仮説を要約して示すと図表 9 のようになる。図表 9 では、社会的価値、会計的価値ともに日本に当てはまると思われる側面を強調している。

例えば、グレイは個人主義を基調として仮説を記述しているが、図表 9 ではこれを集団主義に置き換えて記述しなおしている。同様に、グレイは専門職主

14) *Ibid.*, pp. 9-11.

義を基調として仮説を記述しているが、図表9ではこれを法規制主義に置き換えて記述している。

なお、グレイの仮説のうち、仮説4にみられる男性化と秘密主義の関係についての説明は必ずしも明確ではない。ここでは詳しく紹介しないが、これに関するグレイの説明をみる限りは、男性化の指標が高いと秘密主義が強くなると読めるのであるが、グレイの仮説は逆に設定されている。この点はグレイの仮説を実証しようとしたエディー (Ian A. Eddie) も指摘しており、問題のあるところである<sup>15)</sup>。

図表9 グレイによる仮説の要約

会計的価値	仮説1	仮説2	仮説3	仮説4
社会的価値	法規制主義	画一主義	保守主義	秘密主義
集団主義	++	++	+	++
権力の格差	+	+	NA	++
不確実性回避	++	++	++	++
男性化	NA	NA	-	-

注) 日本は不確実性回避と男性化が強いので、ここでは太字とした。

＋は正の相関があることを表す。

－は負の相関があることを表す。

NAは相関が予想されないことを表す。

グレイの記述で強い関係があるとされている場合には、ここでは++または--で表した。

なお、法規制主義はグレイの論文では専門職主義とされているが、ここでは法規制主義とし、対応する符号を逆転した。

グレイはさらに、会計的価値の組合せにより文化圏を分類する仮説を提示している<sup>16)</sup>。そのために彼は会計的価値を、①会計制度を決定・施行する権威（専門職主義と画一主義）および、②測定と開示に関する制度の特徴（保守主義と

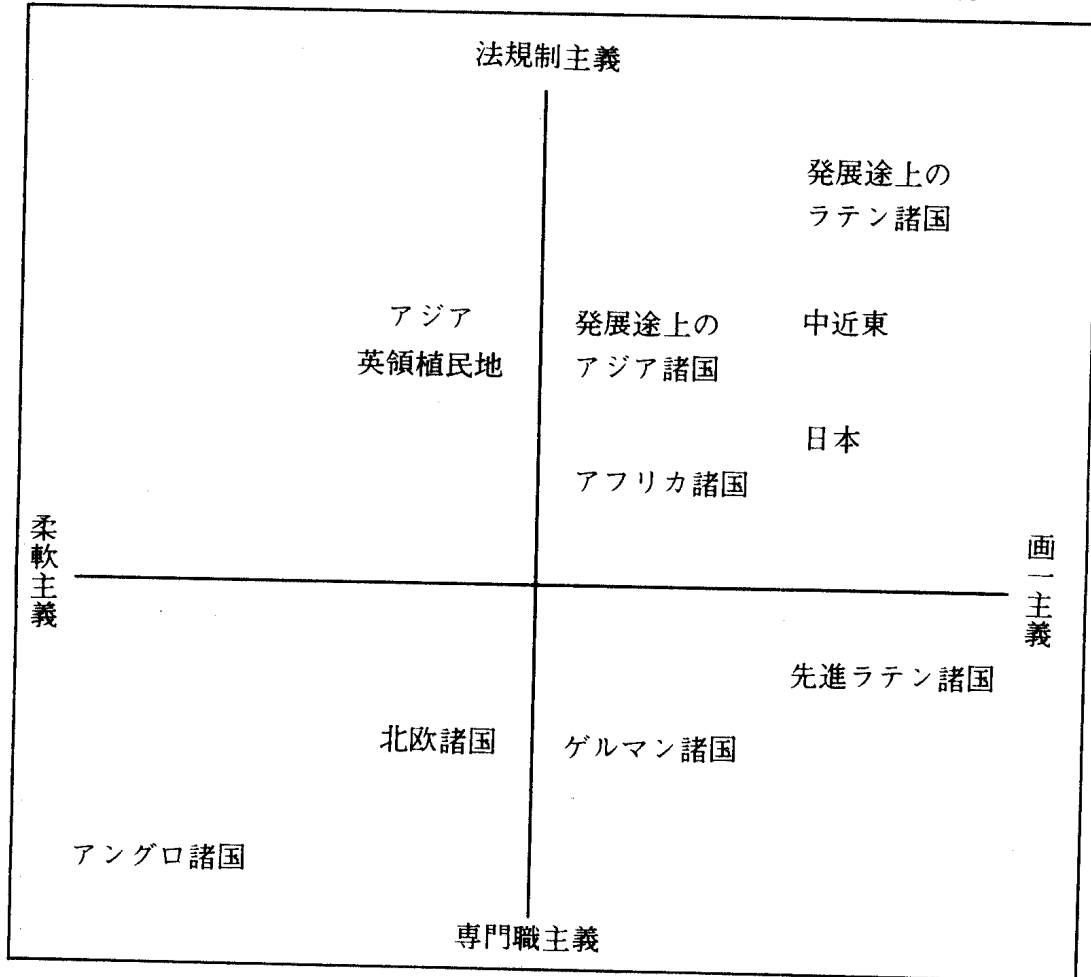
15) Ian A. Eddie, "The Association Between Cultural Values and Accounting Systems Characteristics in the Asia-Pacific Region: An Exploratory Study," (Paper presented to the Annual Meeting of AAA, 1989), p. 19.

この点についてはまた、平松一夫「会計制度の国際的類型に対する文化の影響」『会計』第137巻第6号（1990年6月）、pp. 94-109を参照。

16) S. J. Gray, *op. cit.*, pp. 11-13.

秘密主義)とに区分し、それにより文化圏を図表10および図表11のように分類表示している<sup>17)</sup>。

図表10 グレイによる会計文化圏の分類仮説：(1) 権威と施行

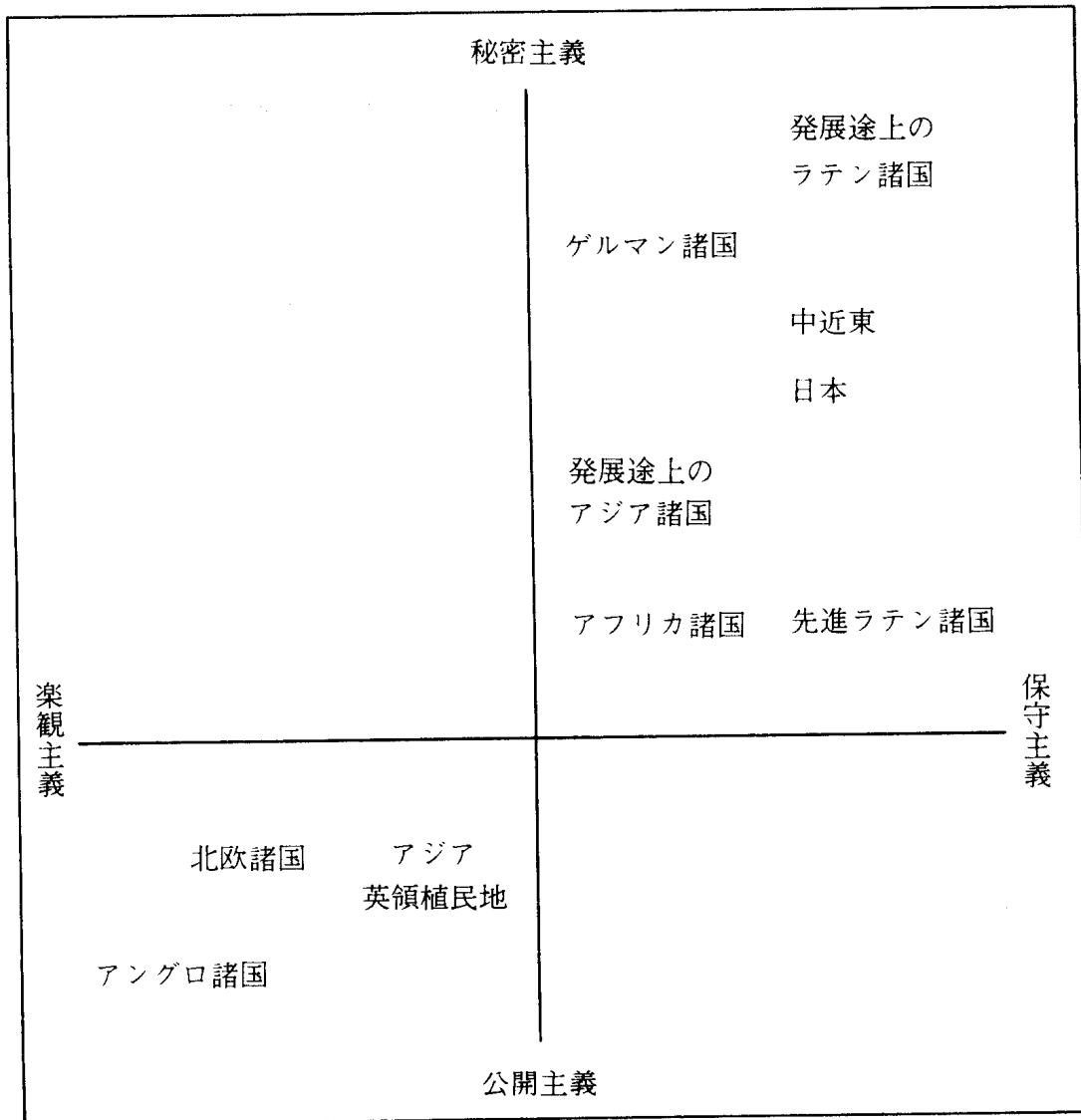


(出典) S. J. Gray, "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally," *ABACUS*, Vol. 24, No. 1, 1988, p. 12.

図表によれば、日本の会計は特にアングロ諸国と対極をなしている。すなわち、図表10では、「権威」についてはアングロ諸国が専門職主義であるのに対し、日本は法規制主義の色合いが強いとされている。また、「施行」についてはアングロ諸国が柔軟であるのに対し、日本は画一的であるとされている。次に

17) グレイの研究をさらに展開したものにペレラによる次の論文がある。  
M. H. B. Perera, "Towards a Framework to Analyze the Impact of Culture on Accounting," *The International Journal of Accounting*, Vol. 24, No. 1 (1989), pp. 42 - 56.

図表11 グレイによる会計文化圏の分類仮説：(2) 測定と開示



(出典) S. J. Gray, "Towards a theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally," *ABACUS*, Vol. 24, No. 1, 1988, p. 13.

図表11では「測定」の面でアングロ諸国が楽観主義であるのに対し、日本は保守主義とされている。最後に「開示」の面では、アングロ諸国が公開主義であるのに対し、日本は秘密主義とされているのである。

#### 4. 日本的会計の特質

これまでの議論にもとづき、日本的会計の特質について考察しよう。ここで

はグレイにならない、会計実践の諸側面を権威、施行、測定、開示に分類して論じる。

### (1) 権威——法規制主義

日本の企業会計規制は、商法、証券取引法および税法の3つの法令によって形成されている。しかもこれら3つの法令は、それぞれが独立して存在するのではなく、商法を中心として密接に結びついており、しばしばトライアングル体制とよばれる<sup>18)</sup>。これらの法律の制定に関しては、商法関係では法制審議会商法部会が、証券取引法関係では企業会計審議会が、そして税法関係では税制調査会がそれぞれ諮問機関としての役割を果たしている。

その結果、わが国の会計基準はパブリック・セクターによって法律を基礎において設定される仕組みとなっており、公認会計士を中心としてプライベート・セクターで会計基準を設定しているアメリカと対比されることが多い。

わが国でも基準設定プロセスで経団連などの民間部門が影響力を行使しているが、ひとたび基準が設定されると、大蔵省の主導が顕著となる。いくつかの側面から、大蔵省主導で進められているわが国会計制度の実体をみてみよう。

まず、測定面での大蔵省主導の例として「連結調整勘定の償却」をとりあげる。日本公認会計士協会監査委員会報告第29号は、会社が連結調整勘定を5年間にわたって均等償却しているときは、監査上妥当な会計処理を行ったものとして取扱うこととし、また5年を超える長期にわたって償却しようとする場合には、監査人は、その期間の決定が合理的な基礎によっていることを確かめなければならないとしている<sup>19)</sup>。そこでは大蔵省の承認は要求されていない。しかし実際には、5年を超えて償却する場合、企業としては公認会計士だけでなく大蔵省の了解をも事前に取り付けているようである。

次に、開示面での大蔵省主導の例として、最近、証券会社からの損失補填問

18) 新井清光・白鳥庄之助「日本における会計の法律的及び概念的フレームワーク」『JICPA ジャーナル』第3巻第10号(1991年10月)、pp. 28 - 29 を参照。

19) 日本公認会計士協会監査委員会報告第29号「連結財務諸表監査上の当面の取扱い」(1978年1月10日)の「3 連結調整勘定の償却」を参照。

題とのかかわりで話題となった「訂正報告書の提示」についてみてみよう。日本経済新聞（1991年11月1日）によれば、もともと企業としては、法的根拠がないことや情報公開の重要性の原則にあてはまらないことなどを理由に、訂正報告書の提出に強い抵抗を示していたが、大蔵省の強い指導により、最終的に提出に踏み切ったという。もっとも、提出された訂正報告書をみても、ことがらが明快に表現されているとはいえず、読者が行間を読まなければならない程度の表現がなされているにすぎない。

さらに、このような大蔵省主導の中で企業がどの程度大蔵省を重視しているかをみてみよう。ここでは、セグメント情報に関するアンケートに対する企業の回答率でそれを指摘することとする。日本会計研究学会のスタディ・グループは、1984年10月に企業に対してアンケート調査を実施した。これに対する回答率は、作者側が500社のうち144社、28.8%であり、利用者側が186社のうち31社、16.7%であった<sup>20)</sup>。他方、大蔵省企業会計審議会が1987年6月に実施したアンケートの回答率は、作成者側が683社のうち622社、91.9%であった。特に資本金100億以上の230社は回答率が100%であった。また利用者側も229社のうち219社、95.5%が回答している<sup>21)</sup>。この結果は、企業がいかに大蔵省に神経を使っているかを物語ると解釈してよいであろう。

## (2) 施行——画一主義

第2に、施行面では、わが国は画一主義に位置づけられている。測定に関しては、重要な基準の改訂などがあれば、各企業は業界懇談会などで実務上どのように対処するかを検討し、結果として各社一律の対応となることが多いという。このような「横並び」意識は開示面でもみられるところである。

このことを最も端的に表しているのが、営業報告書等の様式である。商法や証券取引法にかかる報告書の様式は、経団連や日本公認会計士協会が提示して

20) このスタディ・グループの主査は、末尾一秋教授であった。アンケートの回答率については、末尾一秋編著『セグメント会計』（同文館、1987年）、pp. 81-83を参照。

21) 兼田克幸「セグメント情報に関するアンケート調査結果の概要について（上）」『経理情報』第506号（1987年12月20日）、p. 4。



いるひな型によるのが一般的である。例えば、商法との関係では、経団連は「新法務省令による各種書類のひな型」(1982年)および「改正計算書類規則による各種書類のひな型」(1988年)を提示している。また日本公認会計士協会も「計算書類規則の改正に係る計算書類及びその附属明細書の記載方法と開示例」(1988年)および「附属明細書のひな型」(1988年最終改正)を提示している。また、証券取引法関係では、有価証券報告書等の記載事項が「企業内容等の開示に関する省令」において定められているのに加えて、財務諸表等の様式は財務諸表等規則や同取扱要領によって定められている。

実際の報告書や財務諸表をみても、わが国企業はほとんどこれらの様式に準拠している。その結果、わが国企業の財務諸表は商法ベースの場合でさえも会社間比較を容易に行うことができる。これに対して、例えばアメリカ企業の株主向けアニュアル・リポートは、各社が個性的な報告書を作成しており、期間比較はすぐれていても、会社間比較には手間取ることが多い<sup>22)</sup>。

画一性を例証するいま一つの例をあげよう。わが国には外国向けに米国 SEC 基準で財務諸表を作成している企業がある。この場合であっても、従来、セグメント情報を開示しないのが通例であった。その理由は、当該企業がセグメント情報の開示に消極的であるだけではない。むしろ一社だけが突出した開示を行うことによって他社に迷惑がかかるのを回避するという、横並び意識が作用していることもあるのである。

### (3) 測定——保守主義

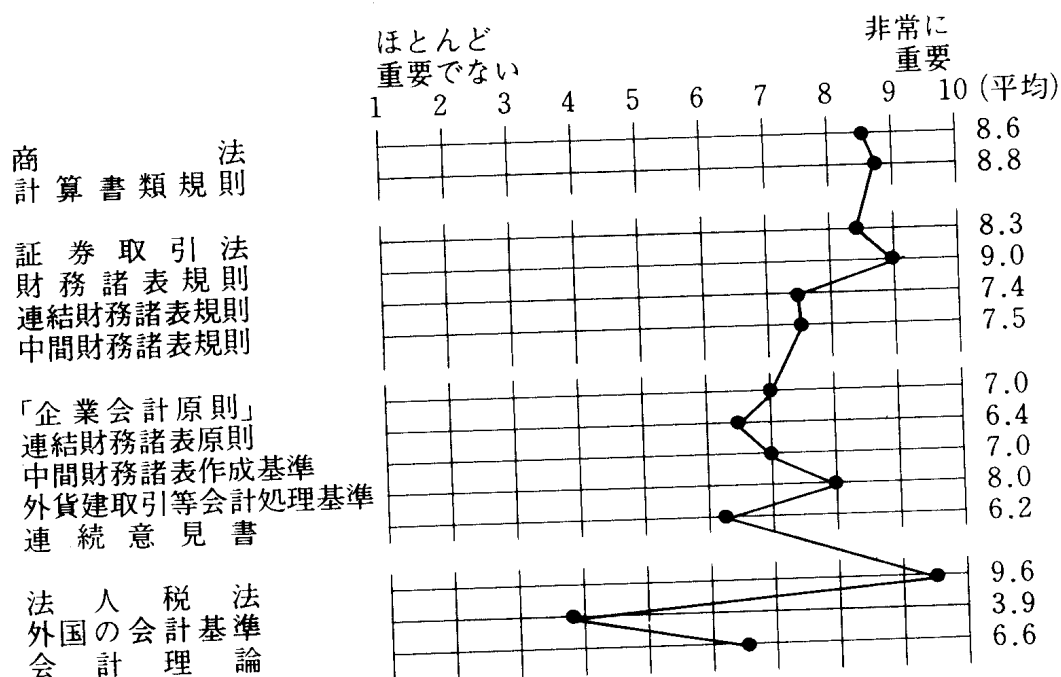
わが国会計の特質の一つとして保守的経理がしばしば指摘されるところである。例えば、わが国商法は取得原価基準を原則とする一方、低価基準、強制低価法も採用している。また、繰延資産を限定列举していること、その早期償却を認めていること、さらに繰延資産にかかる配当制限を設けていることも、保守的経理の一例である。債権者保護という商法の目的からすれば、評価基準は保守的とならざるをえないといえる。

22) 平松一夫『年次報告書会計』(中央経済社、1986年) 参照。

もっとも保守主義は必ずしもわが国固有のものではなく、世界的な傾向である。わが国の場合、むしろ、節税という税務上の課題と、利益の平準化という会計上の課題が確定決算主義を介して行われることに、その特質があるといえよう。すなわち、確定決算主義はもともとの意図とは別に、現象として企業会計に干渉する結果となり、「税法の逆基準性」という問題を生じている<sup>23)</sup>。圧縮記帳がその一例であり、結果としてわが国の保守的経理を助長している。また損金算入枠を使った利益の平準化も、しばしば批判されているところである。

このような税法の優位性は、図表 12 に示されているように企業の経理担当者の意識にもみられるところである<sup>24)</sup>。経理担当者にとっては、法人税法が最も重要な地位にあり、財務諸表規則がこれに続いている。しかし、大区分とし

図表12 会計基準・会計法令の重要性に関する経理実務担当者の評価（アンケート）



23) 国際的調和の視点から確定決算主義の意義について論じたものに、大日向隆「確定決算主義の再検討」『JICPA ジャーナル』第3巻第7号（1991年7月）、pp. 41-42がある。

24) 新井清光編著『企業会計原則の形成と展開』（中央経済社、1989年）、pp. 43-44を参照。なお、このアンケート調査は1987年1月に行ったものである。

ては商法関係法令の方が証券取引法関係法令よりも概して重視されている。

#### (4) 開示——秘密主義

さて、一般にわが国企業は開示に消極的であるとみられている。OECD（経済協力開発機構）は、1976年に情報開示に関するガイドラインを公表し、企業全体に関係する財務諸表その他の関連情報を要求している<sup>25)</sup>。調査によれば、日本企業はその英文アニュアル・リポートにおいてさえ、他の国々よりも多くの点で開示が劣るとされている<sup>26)</sup>。すなわち日本は、活動地域・主要活動、および会計方針についてはアメリカやヨーロッパと同等の開示をしているが、資金の源泉と使途に関する計算書ではアメリカより劣っており、企業の組織構造、新規設備投資、平均従業員数等についてはヨーロッパより劣っている。さらに、地域別の営業成果・売上高、および企業内振替価格設定方針については、アメリカにもヨーロッパにも劣るとされているのである。この調査は1985年のアニュアル・リポートによるものでありややデータが古くなっているが、日本企業の開示はかなり多くの点で欧米諸国に比べて改善の余地があると指摘されている。

国内的にみても、開示に対する消極性がみられるところである。それは証券取引法よりは、むしろ商法にかかわる開示面において顕著である。例えば、商法は間接開示のために、公告（商法第283条第3項、商法特例法第16条）、株主の帳簿閲覧権（商法第293条第6項）、計算書類の備置（商法第282条、商法特例法第15条）の制度を設けているが、これらが現実にどの程度機能しているかはなほ疑問である。

25) OECD（経済協力開発機構）が1976年6月21日に採択、公表した「国際投資および多国籍企業に関する宣言」（Declaration on International Investment and Multinational Enterprises, Paris: OECD, 1976）の付属文書として「多国籍企業の行動指針」が付されている。そのうちの情報開示に関する章が会計・開示に直接かかわる部分である。

26) OECD Working Group on Accounting Standards, Working Documents No. 3, *Disclosure of Information by Multinational Enterprises—Survey of the Application of the OECD Guidelines* (Paris: OECD, 1987).

また、先の商法改正にあたっても株式会社の貸借対照表等を商業登記所に提出する案が出されていたが、結局この案には反対が強く実現しなかった。その結果、わが国では、現時点でも一部大会社を除き、その財務諸表を入手することは制度的には保証されておらず、諸外国から非難されることとなっている。

## 5. 結び——日本的会計を超えて

本稿では、ホーフステッドやグレイが提唱した枠組みにより、日本的会計の特質の一端を明らかにしようと試みてきた。ここで用いた文化論の枠組みそのものにも限界が内在するであろうし、ましてや、日本の会計のうちここでふれなかったことがらも多く存在する。

会計基準の国際的調和が重要な検討課題となっている今日、こうした日本の会計の特質を国際的な視点から論じることの意義は益々大きくなるであろう。IASCの活動がいよいよ活発になり、わが国としても真剣な対応を迫られている。また1990年6月の日米構造協議で系列関係の開示や株主の帳簿閲覧制度の改善が求められるなど、今やわが国が独自の会計的価値の中に閉じ込めることは国際的にも許されない時代になっている<sup>27)</sup>。場合によっては、わが国がこれまで当然のこととして守ってきた会計のありかたを根本的に改めなければならない事態もありうる。

こうした情勢のもとで、日本的会計の特質をさらに明確に整理するとともに、諸外国に対してもこれを説明する努力がなされなければならない。その際に大切なことは、単に日本の会計の現状や特質を論じるのではなく、その背景を説明することであり、また望むらくは、諸外国で理解がえられるような分析の準拠枠に即して特質を論じることである。かかる努力なしの主張は、理解を深めるよりも、かえって新たな摩擦の原因になりかねないのである。

(筆者は関西学院大学商学部教授)

27) 日米構造協議における米国の要求については、平松一夫「会計の国際化とわが国ディスクロージャー」『企業会計』第44巻第1号(1992年1月)、pp. 93-97を参照。