

わが国における会計ディスクロージャ制度の課題

若 杉 明

1. はじめに

わが国の経済は、目下不況下にあつて、回復のきざしをさぐりながらも、立直れぬままに、円高、失業率の上昇、企業の減収・減益等に悩みつつある。とりわけ史上最高を更新しつつある円高は産業の空洞化を招くなど、危機的な様相を強めつつある。これに思想も節操もない政党の再編と政治的混乱が加わつて、21世紀を6年後にひかえたわが国は、これまでの経済的繁栄を維持しうるか否か、また国際社会において威信を高めうる道を選ぶことができるかどうか、重大な岐路に立たされている。国内的には、前近代的な経営慣行(日本的経営の陰の部分)や流通システムをかかえ、特殊法人等の問題を含め、行政の指導・規制が経済発展の隘路となつていくことが周知されながらも、大局観を欠き、目先の自己の利益確保におわれがちな当事者達は、日本経済の来世紀に向けての体質改善、活性化への道を閉ざし続けている。その間にも韓国、台湾、中国をはじめ東アジアの国々は着々と経済力を強めながら、将来の発展への地歩を堅めつつある。

今日、日本全体をおおっている経済不振は、これまでも度々経験し、やがては回復期を迎えた過去の同様の例とは質を異にしているものと考えられる。このままでは日本は著しい環境の変化に適応することができず、没落への道を歩まざるをえないのではないかと危惧される。かくてわが国は国内にかかえるあらゆる矛盾や

問題を時間を充分にかけて徹底的に解消する努力を惜しんではなるまい。すでに韓国では思い切つた行政改革を断行し、行政を身軽にし、合理化して、新しい世紀を迎える準備を怠りなく進めている。もつて範とすべきことである。このような改革が社会制度のあらゆる分野で実施されなければ、わが国に明日はないといつても過言ではない。たんなる目先の経済不況からの脱却だけを考えるのではなく、わが国の生き残りをかけて社会的、経済的体質に巣くう問題の根本的な解決がはからなければならない。

企業の会計ディスクロージャ制度の改善も決してその例外ではありえない。国際化が急激に進展している中で、これに適応しようとせず、不合理な経営体質や会計体質を日本的特質であるとして温存し、その場をしのぐことは、日本異質論の汚名をさせられて、国際社会から孤立することにもなりかねない。前述の日本的経営を前提にして存立する日本的会計に内蔵されている不合理性は、国全体の体質改善の一環として、根本的に改められなければならない。本稿では、このような問題意識に立つて、最近における会計ディスクロージャ拡充の動向とその意義を明らかにし、現在日本の会計制度のかかかえる問題点について検討を加えたいと思う。

2. 会計ディスクロージャ制度の拡充

周知のように、わが国の企業会計は商法会計と証券取引法会計の2つから成立している。前者においては、株主を対象に、また後者にあつ

ては投資者を対象として企業内容開示が行われている。商法会計と証券取引法会計とでは、企業に関する情報に共通する面はあるものの、相違する側面も多々認められる。それは2つの会計制度は、ディスクロージャを必要とする根拠、すなわち基本理念を異にしているからである。商法会計においては、株主に対する企業の受託責任に基づいて企業内容の開示が行われるが、証券取引法会計においては、投資者としての企業への参加を誘う目的でディスクロージャが行われる。そこでどちらの場合でも、情報の利用者は経営者の経営意思決定の妥当性を評価することを目的に、開示された情報を利用しようとする点で共通性が認められる。しかしながら両会計制度の下で開示される情報の利用法には次の点で相違が認められる。

商法会計における企業内容開示制度は、株主に対する企業の受託責任を前提として、会社に関する営業等の諸状況、経営成績、財政状態などを明らかにすることを目的として実施される。株主は経営者が受託している経営活動を適正に遂行しているか否か、その職務の遂行に関し不正や不当な行為をしていないか等を開示された情報や株主総会における報告を基に判断する。ここでは受託責任に係る経営者の経営行動をチェックすることに重点がおかれている。そして受託責任が適切に遂行されていることが確認されたならば、開示された企業情報である計算書類は承認されて確定する。経営者の株主に対する受託責任はそこで解除される。

証券取引法会計における企業内容開示にあつては、投資者としての企業への参加をよびかけ、投資意思決定に必要な企業情報を提供することを目的としている。そこために企業の開示する情報は、一般大衆が当該企業に投資者として参加することが有利であるか否か、また既参加者がさらに参加を続けることが有利であるか否か等を意思決定するにあたって、必要不可欠な企業に関する諸情報を含んでいなければならない。情報の利用者は、開示された情報を用いて、投

資を通じて利益を追求し、リスクを回避して不利益を排除しようとする投資に係る意思決定を行い、選択された行動を実施しようとする。

以上のような開示された企業情報の利用の特質を前提として、次に最近における会計ディスクロージャ制度の拡充の動向について考察することにしよう。以下にとりあげる諸問題は、証券取引法会計に係るものがほとんどであり、商法会計においては目立った拡充の動きは見られない。

(1) セグメント情報の開示

わが国の企業は、近年、経営の多角化や国際化等の傾向を強めてきており、そのために事業別、国内・国外別、本来の事業と新規事業別等に分けて企業業績を観察し、その動向を判断する上において、セグメント別の会計情報を開示すべき必要性が、投資者、とりわけ海外のそれから強く要望されていた。これを受けて、大蔵省企業会計審議会は、1988年5月26日付で「セグメント情報の開示に関する意見書」を公表し、「セグメント情報の開示基準」を示した。連結財務諸表の作成・開示を行う会社は、これに即して、1991年3月期決算から、セグメント情報の開示を行っている。セグメント情報開示の仕組みの説明は省略し、これに係る問題点について考えてみよう。そこで1991年3月期の決算にさいして最初に作成・開示されたセグメント情報開示にさいして明らかにされた問題点を次にとりあげてみることにしよう。

セグメント情報開示における問題の中心はセグメント区分、すなわちセグメンテーションとこれに係る重要性基準の適用にあると考えられる。セグメントの設定は事業の種類別、親会社・子会社の所在地別および国内・海外別売上高についてなされることになっているが、事業の種類別セグメントにせよ、親・子会社の所在地別セグメントにせよ、売上高または営業損益の10%以上基準がセグメント開示の要件となっているので、1つのセグメントの売上高または

営業損益が全セグメントのその90%を超える場合には、セグメント開示を行わなくてもよいことになっている。そしてセグメント区分をどのように行うかは、まったく会社の裁量にまかされている。

そこである会社が、機密保持、ダンピングの疑いをかけられることを避けるため、移転価格の問題にかかわるのをおそれる等の理由から、セグメント情報の開示を行わないですまそうとするならば、売上高や営業損益が全体の90%を超えるような1つのセグメントを設けるという選択をすればよいことになる。これはとくに事業の種類別にセグメントを設ける場合に容易に実施することができ、そこに任意性が関与する。これに対して、在外子会社の売上高については、これを強いて10%未満に維持することによって所在地別セグメント情報開示を回避しようとするのは容易ではなく、またそのような経営政策をとることは、海外に子会社を設立することの戦略的意義をそこなうことが多いであろう。

以上によってわかるように、セグメント情報開示制度を有効に機能させるかどうかの鍵は、まさにセグメンテーションのいかんにかかわっているといっても過言ではない。わが国におけるセグメント情報開示制度は、1991年3月期決算をもってその第一歩を踏み出したばかりであるから、最初からセグメンテーションについて具体的な基準を設定することは妥当ではないという判断の下に、いかにセグメント区分を行うかは会社の裁量にまかされていると考えられる。これは、とにかくセグメント情報開示を投資者の利便を考えて発足させ、時の経過につれ、経験を積み重ねてゆくことによって、徐々に改善してゆこうという方針に沿うものと思われる。実践経験を重ねていった後には、一定の業界別にセグメント区分の方式を基準化してゆくことが、この制度を実効あるものとする上で、必要ではないであろうか。なお現行の制度では、セグメント別の損益だけが開示されることになっ

ており、セグメントに投ぜられた資本や資産についての情報が欠除している。これでは資本や資産の利用効率を観察することができない。将来はセグメントごとに具備されている資本や資産をも同時に開示する必要があると思われる。

(2) 資金収支表の開示

わが国では、証券取引法における企業内容開示制度に関連して、1953年9月に制定された「有価証券の募集または売出しの届出等に関する省令」（略称「届出省令」）において、資金繰状況が開示すべき事項の1つにあげられていた。つまり有価証券報告書において、資金繰実績と今後の資金計画の表示が要求されていたのである。その後1986年に、大蔵省企業会計審議会は「証券取引法に基づくディスクロージャ制度における財務情報の充実について（中間報告書）」を公表した。これを端緒に、この制度の大幅な手直しが行われることとなり、「有価証券の募集または売出しの届出等に関する省令等の一部を改正する省令」が、有価証券届出省令・同通達、財務諸表規則・同取扱要領等の一部改正の一環として、1987年4月より実施されることとなった。改正された省令による資金収支状況の開示は、中間報告に示されている資金収支表がその基礎をなしている。

資金収支の状況を示すために、最近2事業年度の年度別および最近事業年度にかかる中間会計期間の資金収支の実績を、原則として、資金収支表の形式により記載する。ここに資金とは、現金、1年内に期限の到来する預金および市場性のある一時所有の有価証券で関係会社の発行にかかるものを除いたものをさしており、資金収支とはこれら資金の増減を意味している。資金収支表においては、一定期間における資金収支を事業活動にともなう収支と資金調達活動にともなう収支とに区分して、各区分ごとに収支尻を算出し、さらにこれらの収支尻の合計額を期首の資金在高に加算して期末資金残高を算出し表示する。加えてこのようにして作成した資

金収支表にかかる期間の終了の時から向こう6か月間の資金計画または資金収支の実績の見込みを記載することが省令により要求されている。

資金収支表の開示をめぐっては、次のような問題がある。前述のように、この資金収支表は事業活動区分と資金調達活動区分との2区分から構成されている。2区分方式には、区分の仕方が大雑把すぎて、資金の動きの実態が資金収支活動の種類別に詳細に示されえないという欠陥が内在している。資金収支の実態を正しく理解するためには、活動分類をさらに細分化する必要がある。たとえば営業収支、投融資収支、決算収支および財務収支の4区分を設けるならば、収支繰りの状況はより明瞭に示されることになる。2区分方式は、企業にとって機密保持の立場からは好ましいことかもしれないが、投資者保護の立場からする明瞭性原則に従うならば、将来さらに細分化された方式に改善されることが望まれる。その他の問題点として、売上高のうち手形で受入れたものの取扱い方に不明確な点が残されていることも指摘しておかなければならない。

(3) 金融商品等に関する時価情報の開示

有価証券、先物・オプション取引に係る時価情報の開示については、1990年5月29日付で大蔵省企業会計審議会が公表した「先物・オプション取引等の会計基準に関する意見書等について」を基に省令化がはかられ、1992年3月期決算会社または中間決算会社から適用されることになった。

時価情報の開示対象となるのは、有価証券については、証券取引法上の有価証券のうち、一般に公表されている価格、売買値段等により、時価または時価相当額を合理的に算定できるものである。国内および海外の上場有価証券、店頭売買有価証券等がこれに該当する。

先物取引については、国内および海外の取引所に上場されているもの、すなわち証券先物取引、金融先物取引等が開示対象となる。またオ

プション取引については、国内および海外の取引所に上場されているもので、証券オプション取引、金融オプション取引等が開示対象となっている。

開示内容は、有価証券については、貸借対照表計上額、時価または時価相当額および両者の差額である。先物取引については、未決済の契約の約定金額、時価および両者の差額である。さらにオプション取引については、オプションの貸借対照表計上額、時価および両者の差額が開示内容をなす。これらの事項の開示箇所については、有価証券報告書等の経理の状況のセクションに「有価証券等の時価情報」の項を新設して、ここに記載する。

現行の制度会計の基礎をなす会計理論によれば、低価基準を採用する場合や時価が著しく下落して回復の見込みのない場合を除き、時価は原則として有価証券等の評価にさいして適用することができない。そのために有価証券や先物取引等に係る時価情報の開示においては、時価やこれと原価との差額を開示するとはいえ、時価が原価より大なるときの差益については、財務諸表の本文にこれらを記載することはできない。すなわち時価情報は経理の状況のセクションに、オフ・バランスシート項目として記載されるにとどまる。時価情報の開示についての本来のあるべき姿は、会計関係法規や会計基準にこれを認識・測定するための規定や原則を設けて、財務諸表の本文に掲記しうるような体制を整えることである。つまり時価情報開示の原則化をはかることによって、オン・バランスシート項目とすることが本格的な取扱いなのであって、今回の措置は経過的なものであるといわなければならない。

ある事項が開示されるにあたって、財務諸表の本文に記載されようと、注記その他の形で示されようと、開示の効果には何ら異なるところはないように考えられる。だが会計をめぐる環境の変化に適応してディスクロージャ制度を拡充するにあたり、開示項目をオフ・バランス

シート項目のままとするか、オン・バランスシート項目化するかとの相違は、会計制度の本質的体質のちがいを反映するものであって重要な意味をもっている。

有価証券や先物取引等に係る時価情報の開示が上記のような形で実施されるにいたった趣旨は次の点にあるといえよう。すなわち会計法規や基準の改・修正の過程を経て、本格的に時価情報の開示基準を設定するのでは、社会的合意を必要とするところから、時間がかかりすぎて、投資者保護の立場からする開示要求に容易に、かつ早急に応ずることができない。そこでとりあえず注記による時価情報の開示にとどめて、実効を期待しようとはかったものと考えられるのである。

有価証券や先物・オプション取引等に係る時価情報の開示は、これを投資者に適時に開示することによって、企業の経営活動に関する実態を知らしめ、彼等の適切な経済的意思決定を通じて制度的にその保護をはかることを目的としている。また企業に時価情報開示を義務づけることによって、企業活動の多角化に伴う投機的行為の行きすぎを牽制しようとする。このような点に有価証券等の時価情報開示によるディスクロージャ制度拡充のねらいがあるものと考えられるのである。

以上セグメント情報の開示をはじめとして3つの開示拡充の例をあげてその特質を明らかにした。これら以外にも、最近におけるディスクロージャ制度の拡充を意味するものとして、連結財務諸表の本表への組入れおよびその作成開示の時期の早期化、リース会計基準の設定等々数々の試みをあげることができる。また現在は外貨換算基準の修正の作業が進められている。

本来ディスクロージャ制度の拡充・発展は企業活動の複雑化・多様化と企業の利害関係者保護との係りにおいて、両者の乖離を克服するためになされるものである。ところがわが国では、そのような関係からだけでは、円滑に制度の拡充が進まない面をもち、これを外圧、たと

えば日米構造問題協議や外国株主の要請等をもって補うという形がとられている。だが考えてみればグローバル化の著しい今日の時代にあっては、外圧というとりえ方はもはや古い理解の仕方かもしれない。将来は、何といっても会計環境の変化に敏感に適応して、投資者保護の立場からするディスクロージャ制度の整備拡充が進められてゆかなければならないであろう。

3. 会計ディスクロージャをめぐる今後の問題点

前節において取扱ったように、最近におけるわが国の会計ディスクロージャの拡充は、これまで開示の対象になっていなかったものや不完全な開示にとどまっていたものの拡充や充実化の性格をもっており、これは経営活動の多様化による新たな取引活動の出現や経済社会の国際化の進展に応じた会計の国際的調和化などに対応するものである。しかしながらこれまでディスクロージャ拡充の動きとは別に、わが国の会計制度はさらに幾多の問題を克服してゆかなければならない。それらは、現行の会計ディスクロージャ制度の下では企業実態の開示が適正に行われているかどうかの問題のあるもの、現行の日本の会計制度と国際会計基準との乖離をいかに克服するかの問題、地球環境の保全に対する会計のかかわり方の問題等きわめて多様である。本節では、これらの問題をとりあげて検討を加えることにしたい。

まず企業実態開示の適正性に関連して、使途秘匿金について考察しよう。このような語は、会計の世界においては、経理不正やずさん経理の表徴であるといつてよい。使途秘匿金とは、企業が支出した金額で、いかなる使途で、またはいかなる取引にさいして、誰に支払ったかが明らかにされないものをいう。このような使途秘匿金にも、次の2つのものがある。その一つは、実際上はいかなる使途で、誰に支払ったか会社側はわかっているにもかかわらず、これを

会計記録上明記するとさしさわりのあるという理由で、使途秘匿金として処理するものである。これは企業会計上一種の経理不正として特徴づけられよう。その二は、経理処理の不手際や経理能力の欠除から、実際に支出の使途を把握できないものである。この種の使途秘匿金は経理ずさんによるものといえよう。

現在世上をにぎわしているのは第一のタイプの使途秘匿金である。この種の使途秘匿金は、会計上は適当な費用項目の中に紛れ込ませる形で処理されている。税務上は使途秘匿金の項目で損金経理を行い、納税申告にさいして、自己否認して課税所得に加算するとか、損金性の認められる費用項目に紛れ込ませるといった処理をするケースが多い。また使途秘匿金として申告し、税務調査にさいして損金性を主張することもあろう。

使途秘匿金は、世間に知られたいくない支出の恰好の「隠れみの」として利用されており、実際のその使途は政治家へのやみ献金、賄賂、不正なリベート等多岐にわたっている。いずれも、それが明るみに出たならば、法的あるいは社会的に糾弾されるべき性格のものである。

企業の株主に対する受託責任の観点からみるならば、株主から受託した資金を不適正な使途に充て、その事実を隠蔽することは、受託した資金を経営目的のために適正配分し、有効利用するとともに、受託した財産を保全して、これらの事実を株主に開示するという受託責任の理念に反するものといわなければならない。仮にその支出が公正なものではないが、企業の利益獲得に貢献するものであったとしても、支出行為を隠蔽しなければならないというような使途に充当したことは、社会的公器としての企業の責任に抵触するものであろう。

使途秘匿金は、税務申告上自己否認して、課税所得に加算すれば、脱税とはみなされないために、税務上は許されることかもしれない。だが企業会計上は、企業実態を適正に開示し、受託責任を遂行するという社会的責任から、使途

不明金としての会計処理を容認しうる余地はない。会計監査を通じて、そのような支出は厳しく究明され、監査意見の表明を通じて社会に公表されなければならない。

次に国際会計基準とわが国の会計制度との関連の問題に移ることにしよう。周知のように、公開草案第32号「財務諸表の比較可能性」が1989年1月に公表され、関連する世界各国において議論を沸騰せしめた。この草案は各国からの意見を徴して、最終的に「財務諸表の比較可能性——改訂国際会計基準1993年」(Comparability of Financial Statements——Revised International Accounting Standards 1993)として確定し公表された。改定基準の趣旨は次のとおりである。すなわちこれまでに公表されている国際会計基準は、1つの会計事実について、2つ以上の会計処理の方法を認めておき、企業がその業種、規模、経営方針、企業をめぐる環境条件等に照らして、もっとも妥当と思われるものを選択して適用することができるという考え方に基づいていた。つまり企業は一般に公正妥当と認められている会計基準の中から1つ1つの問題ごとに、自らの条件にもっとも適した会計処理法を選択し、企業ごとに会計方針のセットを用意して、これを適用する。ところが会計方針のセットは組合せの関係から多数設定することができ、しかも特定の企業のある会計年度における経営成績は、選択される会計方針のセットのいずれを用いるかにより著しく相違する形で測定される。極端な場合を想定するならば、適用する会計方針のセットのいかんによっては、多額の利益が算定されることもあれば、損失の計上されることもありうる。

このようにして財務諸表の示す利益数値は、いかなる会計方針のセットによるものが真実であるかが問題となり、またその企業間比較の可能性が保証されえないことになる。これは1国内の一定の会計基準に従って作成される企業の財務諸表について問題になると同時に、国ごとに固有の会計基準を設けて実施されている現行

の会計実践にあっては、国際的にみるならば、その問題がいっそう増幅されることになる。そこで1つの会計事実について2つ以上の会計処理法を設けておいて、企業に会計方針選択の自由を認めるという方式を放棄して、できうる限り、1つの会計事実については、1つの会計処理法を定めておき、すべての国の企業に統一的な会計を実践せしめることにより、国際的視野での財務諸表の比較可能性を保証しなければならないとするのが改訂国際会計基準の基本的な考え方である。この問題は会計における統一性と多様性に係るものであり、昔からの永遠の課題である。

統一性と多様性は、それぞれがメリットとデメリットとをあわせもっているために、一律には是非を論ずることのできない問題である。国際会計基準委員会の1メンバー国としてのわが国では、新しい国際会計基準の影響を受けて、これまで一般に公正妥当であると認められてきた会計処理法等が適用できなくなるかもしれないという深刻な問題が生じ、これに対する人々の強い関心をよび起している。このように改訂国際基準は、財務諸表の比較可能性を確保しなければならないという要求に応えながらも、他方で関係各国内における会計実践との調和をめぐって新たな問題を生ぜしめている。

改訂国際会計基準の中には、わが国の制度会計と相容れないものが見出される。まず基本的に、多様性の考え方に立脚するわが国に対して、国際会計基準は統一性の方向を選ぶこととなったからである。さらに個別的に、棚卸資産評価の基本原則その他について相違する箇所が指摘されよう。国際社会の一員として、他の国々と協調的に行動してゆくことがわが国の生き残りのために不可欠であると考えれば、国際会計基準と相違するわが国の制度も、時間をかけて国際的慣行に調和化してゆくことが避けられないものと思われる。

今から20数年前に、公害による被害の発生をきっかけとして、環境保全がわが国で大いに問

題とされた。そのさいには、公害基本法の制定をはじめとする立法措置がとられ、また公害防止条例が地方自治体において定められて、公害防止・環境保全問題は一段落した形となった。しかしながら最近再び環境保全問題が衆目を集め、しかもそれが地球規模でとりあげられて、宇宙船地球号の存亡をかけた展開をみせている。

地球環境保全についての考え方の出発点は、まず現状のごとき生活様式、産業政策、企業行動等を続けていたのでは、地球が近い将来破壊されて、生物の生存しうる場ではなくなってしまふという危機意識をすべての人間がもつべきときが来たということである。このような世界に共通する認識の下に、さらに具体的な行動理念をうちたてる必要がある。

まずこれまでににおいては、「経済の成長発展があつてはじめて、人に豊かな生活が保証される」という考え方がとられていたといつてよい。その結果、経済活動を活発に行うことによって、人の経済生活は徐々に良くなってきたであろうが、反面において環境が破壊され悪化されて、かけがえのない地球が危険な状態に陥るといふ、経済的豊かさをはるかに超えるマイナスを作り出してきた。このような事態から脱却するためには、経済成長や発展も、地球環境を保全しうる範囲内において実現すべきであるという考え方に転換することが必要である。つまり地球環境の保全を経済成長に優先させなければならないのである。したがってエネルギー政策についても、使用効率を高め、CO₂の発生量を抑制して、温暖化を阻止しうる技術の開発とエネルギー消費構造の大変革が要請されてやまない。

地球環境の保全を進めてゆく上で、この問題に対する経営者の責任の自覚も不可欠である。現在の企業利益測定方式や企業利益をもって経営者の経営業績指標としていることは、まさに経済の成長発展の思想に整合するもので、地球環境保全の考え方にまっこうから対立する。企業利益の測定に当って、環境破壊に係る損失やその保全のための費用を環境コストの概念をも

って把握し、これを利益測定に算入させることが検討されなければならない。このような会計上の概念やその測定法を地球環境保全に関連づけて構想してゆくことこそ、会計学に課された現代的課題である。環境資本、環境負債等の諸概念を設定し、環境の現状、その破壊の状況、回復に要するコスト等を測定するために、環境会計論という研究領域を設ける必要性が強調されなければならない。そこでは環境貸借対照表、同損益計算書の作成とディスクロージャの在り方が究明されるべきであり、地球環境保全の枠内における経営者の経営業績指標の探究が新たに進められなければならない。

企業経営の立場からすると、現在、企業利益の測定には算入されることのない環境コストを将来企業が負担することになるならば、それは経営上大きな負担とならざるをえない。地球環境の保全を企業が新たな課題として受け入れた上で、なおかつ一定の企業利益をあげうるためには、企業は根本的にその体質を改善し強化してゆかねばならない。しかも米国や北欧諸国が導入しているフロン税、デンマーク等における肥料税、イタリアのプラスチック袋税、フランスが導入している汚水課徴金等、環境汚染物質の排出抑制を目的とした環境税も早晚わが国に導入されることとなろう。これらも環境コストの概念に含められて企業の負担となろう。企業経営者の地球環境保全に対する責任の自覚と従来の経営感覚からの脱皮が強く求められなければならない。

以上本節では、今後わが国の会計制度が社会的役割を果たしてゆく上で克服してゆかなければならない問題の中から3つのテーマを取りあげて、その特質を明らかにした。言うまでもなく、これら以外にも解決されなければならない問題は数多く存在する。絶えず変化発展を続けてゆく環境に対応して、会計が社会的な情報の測定・伝達のシステムとして有効に機能してゆくためには、その現状に固執し、甘んずることなく、自らを常に変化させてゆくことが必要であ

る。

4. おわりに

以上本稿においては、わが国が未曾有の著しい環境の変化に直面し、これまでの経済・社会秩序の下では、生き残りも危ぶまれている現在、存続・発展を維持してゆくためには、既存の概念や諸制度を根本的に再検討してゆかなければならないという考え方に従って、会計ディスクロージャ制度の抜本的改善の必要性を強調した。会計ディスクロージャ制度において近年試みられた改善は、上記の社会的要請に応えようとするものである(第2節)。しかしながらこのような社会的努力にもかかわらず、次々と新しい問題が生じつつある(第3節)。わが国の会計ディスクロージャ制度は、日本的経営慣行と無縁ではありえず、むしろ両者は一体の関係にある。したがって会計ディスクロージャ制度を改善し、国際的にも問題なく通用するものたらしめるためには、この制度の背景にある、日本的な、とくに陰の経営慣行を根本的に改めてゆかなければならないと考えられる。

ここに日本的陰の経営慣行とは、終身雇用制、年功序列性、小集団活動、企業別労働組合等、長所とされる日本的経営に対して、入札制度における談合、企業の政治献金による政治との、また規制・指導を通じての行政とのもたれ合い、すなわちいわゆる政官財の癒着等々社会的、経済的に不健全な、そして違法な経営行動をさしている。例えば使途秘匿金は、このような陰の経営慣行と一体の関係にあって、会計ディスクロージャに歪みを生ぜしめているのである。

日本的陰の経営慣行は、このように、たんに企業内部における問題にとどまらず、政治や行政と深いかわりをもっていることが多いので、これを改善し、健全なものにしてゆくことは容易ではないであろう。しかしながらたとえどのように時間がかかろうとも、このような陰の経営慣行を打破してゆかなければ、会計ディスクロージャの正しい方向での拡充は期待しえない

であろう。国内において暗黙のうちに容認されている事実や慣行も、国際化の進んだ今日では、これをそのまま温存しておくことは許されない。日本国内的な問題に対しても、世界の人々の眼が注がれているからである。わが国における会

計ディスクロージャ制度の健全な発展は、このようにして日本的経営の改善と一体となって進められなければならないことを強調しておきたい。

〔わかすぎ あきら 横浜国立大学名誉教授〕