

会計行為のもつ機能的意義についての一考察

中山 重穂

- 1 はじめに
- 2 「資本と経営の分離」下における会計行為
- 3 会計行為の機能と構造
 - (1) 会計行為と会計目的
 - (2) 会計機能アプローチの意義
 - (3) 会計機能アプローチの限界
 - (4) 会計構造アプローチの意義
- 4 現在の会計機能観
 - (1) 会計の情報提供機能
 - (2) 情報提供機能アプローチの背景
 - (3) 情報提供機能の社会的意義
- 5 伝統的会計機能観
- 6 情報提供機能観と会計責任履行機能観の比較
- 7 むすびにかえて

要旨

会計は、企業の経営活動を記録し、報告するという行為であるが、その行為には特定の会計目的が含意されている。その会計目的のもと、会計行為の機能が規定され、そして、その機能を遂行すべき構造が構築される。現在、財務諸表の意思決定有用性を重視する情報提供機能観が主流となり、その機能を遂行するための会計構造が構築されているが、その一方で、利害調整を主目的とする会計責任履行機能観も並存している。両機能観はその特性上、対置関係として捉えられるが、会計行為の対象となる現実の企業においては、情報提供も会計責任の履行も不可欠な環境形成要因である。したがって、会計の社会的意義、あるいはその拡充という観点からは、それら両機能を対置関係として捉えるのではなく、それらを包摂しうる会計制度が必要となる。

キーワード

会計行為、記録と報告、資本と経営の分離、委託と受託の関係、会計目的、会計機能、会計構造、情報提供機能、会計責任履行機能

1 はじめに

これまでに数多の先学や会計関連組織などによって、会計あるいは会計行為の定義づけが試みられている。そういった定義についてはおおまかなコンセンサスはえられているものの、社会経済的環境をはじめとした諸前提の相違、あるいは各論者の見解の相違などが反映され、さらにはそれらに歴史的な変遷も加わり、決して一義的に規定されるものではなく、多面的なものとなっている。とはいえ、それら定義を公約数的に取り纏めれば、おおよそ以下のように定義されうる。すなわち、会計とは、特定の経済主体の活動を貨幣的に記録し、その結果を報告することと定義される。

そこでこの定義にもとづくならば、そしてさらには会計を行為という観点より捉えるならば、行為としての会計には、第一に記録行為があり、次に報告行為があるといえる。具体的には、まず、記録行為については、企業のひとつひとつの取引を一定のルールのもと認識して、貨幣的な数値として測定し、それらを複式簿記という記録システムを媒介として、組織的に会計帳簿に記録する行為であり、そして、報告行為とは、差詰め、記録にもとづく会計帳簿を基礎として、会計制度に則って作成された貸借対照表や損益計算書といった財務表を公表することである。

以下、本稿では、こういった会計行為の役立ちとしての会計機能と、その機能を体现するための会計システムとしての会計構造との関係を中心に、実体経済社会における会計の位置づけについて考察を加えていく。

2 「資本と経営の分離」下における会計行為

会計行為を前述のように捉えたとき、以下のような諸疑問が生じる。まず、こんにちの社会経済的情勢と照らし合わせたときに、報告を予定しない会計、すなわち、記録行為のみで完結する会計というのは存在しうるのか。そして、同様な観点のもと、記録行為をともしない会計、すなわち記録にもとづかない報告のみで完結するといった会計はありえるのであろうか。また、それぞれ仮にあったとしても、それらを会計とよぶことが妥当であるのか。といった諸疑問である。本節ではこれらの諸疑問について検討をくわえる。

報告を予定しない会計があるのか、という第一の疑問に対しては、会計行為の主体と会計行為の結果(すなわち財務諸表)の利用主体とが同一であるという状況における会計、という解答をひとまず用意することが可能であろう。確かに、会計行為の主体と会計行為の結果の利用主体とが同一ならば、記録はともかくとして、必ずしも報告という行為は必要とされないであろう。たとえば、経営者個人の資金を自己資本とし、かつすべての経営管理を経営者個人で執り行っている小規模企業においては、報告を予定しない(報告の必要のない)会計も存在可能である。したがって、記録行為のみをもって会計行為とする会計も概念上存在しうるのである。

しかし、ここではある特定の状況を前提とするがゆえに、報告を予定しない会計という状況は生じえない。その特定の状況とは、いわゆる「資本と経営の分離」である。つまり、財産の所有者たる資本主が自己の

財産管理を他者、すなわち経営者に委託するという、財産管理について委託と受託の関係にある状況を前提とする(図1)。

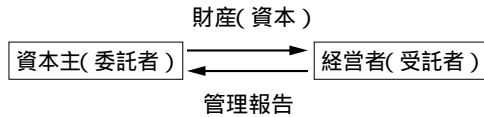


図1 資本と経営の分離における委託と受託の関係

こういった資本と経営の分離より生じる委託と受託の関係についてのさらに踏み込んだ説明理論としては、エージェンシー理論にもとづき経済理論的に捉えるもの(図2)や、英国において発展した信託法の観点より法的に捉えるもの(図3)などがある。紙幅の関係上ここではそれぞれの立場については簡潔に説明するに留めることとするが、前者の立場では、資本と経営の分離より生じる関係に資本主をプリンシパル(本人)、経営者をエージェント(代理人)とするエージェンシー関係を見出す。そしてプリンシパル、エージェントともに自己利益最大化を目指す合理的経済人とみなし、それゆえに生じるエージェンシー・コストを最小化する一手段として会計行為が位置づけられる¹⁾。一方、後者の立場からは、資本と経営の分離より発生する関係を、資本主を信

託上の受益者、経営者を信託上の受託者とした信託関係として捉える。信託関係においては、信託受託者たる経営者が、受益者としての資本主に対して、衡平法的観点から生じる信託受託者の義務の履行という目的のもと会計行為がなされると解釈することとなる²⁾。

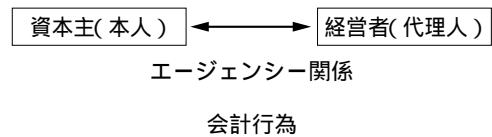


図2 エージェンシー関係における委託と受託の関係

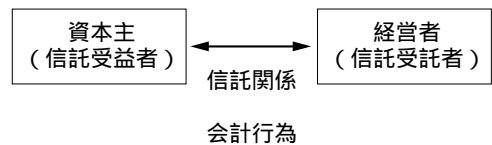


図3 信託関係における委託と受託の関係

いずれにせよ、このような状況において、会計行為の主体と会計行為の結果の利用主体とが完全に一致することはない。会計行為主体としての経営者は、資本の提供者として管理結果に関心をもつ資本主に対して、財産管理状況を記録し、報告することが予定されるからである³⁾。

1) 詳しいエージェンシー理論については下記の文献などを参照。

R.L. Watts and J.L. Zimmerman, *Positive Accounting Theory*, Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, 1986 (須田一幸訳『実証理論としての会計学』, 白桃書房, 1994年)。

飯野利夫編著『会計方針選択行動論 理論と実証』, 中央経済社, 1994年。

2) 信託法上の信託受託者の義務をひとつの淵源として会計行為が生成されたとし、信託関係と会計行為との関係を取り上げたものとして以下の文献がある。

千葉準一『近代英国会計制度 その展開過程の研究』, 中央経済社, 1991年。

邵藍蘭「株式会社会計における所有関係と会計責任」『経済と経済学』, 第83号, 1997年3月。

中山重穂「信託受託者の義務としての accountability」『慶應商学論集』, 第11巻1号, 1998年3月。

3) ただし、上述のように他者への報告を前提としない会計もありえることから、報告は会計のもつ重要な要素ではあっても、本質的な要素でないとする立場もある。すなわち、端的にいえば、そもそも会計とは記録であるとする立場である。森田哲彌「『会計の本質と職能』をめぐって」『會計』, 第137巻第1号, 1990年1月。

次に、記録にもとづかない報告のみで完結するといった会計は存在可能であろうか。概して、記録とは、過去ないしは現在における事象を対象とするものであり、会計記録も同様に、複式簿記という記録システムを媒介として、実行されたもしくは実行されたはずの企業活動としての取引を対象になされるものである。したがって、記録にもとづかない報告、たとえば、記憶を頼りにするなどといった報告では、体系的な記録システムを媒介としないため、報告の信頼性の検証が不可能である。検証不可能であるがゆえに信頼性に問題がある結果報告を被報告者が受容するであろうか。つまり、資本と経営の分離という状況を前提とした場合に、被報告者としての資本主がそのような報告で納得するであろうか。もちろん否である。資本の提供者である資本主からすれば、財産管理人としての経営者による財産管理の結果報告を求めるものであり、その報告には信頼性が求められる。そしてその信頼性は過去事象の蓄積としての記録がなければ確保されないはずである。したがって、資本と経営の分離という状況を前提とした場合、記録は会計において必ずなされなければならない。

以上を纏めれば、資本と経営の分離を前提とした場合、会計とは、特定の経済主体の活動を記録し、その結果を報告することであるといえ、実務上の行為でいえば、企業のひとつひとつの取引を一定のルールのもと認識して、貨幣的な数値として測定し、それらを複式簿記という記録システムを媒介にして、会計帳簿に組織的に記録する行為であり、次に、報告行為とは、差詰め、記録された会計帳簿を基礎として、会計制度に則って作成された貸借対照表や損益計

算書といった財務表を公表する行為であるといえる。

3 会計行為の機能と構造

ここでは、会計行為と会計目的との関係、さらには会計の役割という意味での機能面と会計のもつ記録および報告のシステムとしての構造面というふたつの側面の関係について簡単に整理してみる。

(1) 会計行為と会計目的

まず、会計行為とその目的とはいかなる関係にあるのであろうか。

一般に行為というものは特定の目的をもってなされるはずである。そこでこの行為と目的の関係を会計に適用すると、特定の目的が、会計行為としての記録と報告との方法を規定する関係になるはずである。すなわち会計行為に目的と整合した一定のはたらきを予定し、その役割が遂行可能であるような会計システムが採用されるという関係である。

つぎに、この目的および会計行為の関係は、会計行為のはたらきという意味での機能および会計行為のプロセスあるいは会計システムという意味での構造とどのような関連性をもつことになるのであろうか。

特定の目的のもとなされる会計行為には、目的遂行に必要な機能が具備されていることが不可欠であるし、そのためにも目的遂行が可能である構造が構築されなくてはならない(図5)。

そこで、会計行為というものを考察するにあたってはさしあたりふたつの視点が提供されることになる。会計行為を機能の側面から捉える視点と、構造の側面から捉え

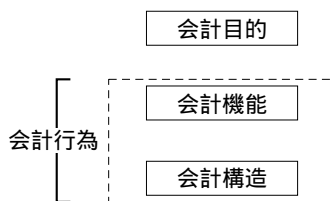


図5 会計行為に関する概念的階層関係

る視点である。本稿では前者の視点を会計機能アプローチ、後者の視点を会計構造アプローチと呼ぶことにする。

(2) 会計機能アプローチの意義

会計行為には、一定の目的(会計行為のそもそもの目的、会計目的)を達成可能たらしめることが潜在的に含意されているのであるから、会計行為のもつべき機能も会計目的如何で変容することとなる。そして、会計目的のもと会計行為の果たすべき機能(会計機能)が規定されたならば、その会計機能が履行可能となる会計システムとしての構造(会計構造)が構築される。このように観てみると、会計構造は会計機能によって規定されるべき関係にあることになる。そしてそういった流れに沿って、会計行為に求められる上位概念としての機能に適合的な構造を構築するという会計観が会計機能アプローチである。

この会計機能アプローチのもとでは、会計に求められた機能を果たすべき会計構造を構築するという意味においては、目的適合性の高い会計構造理論が展開されうると考えられるが、その一方で、現実にも求められている機能を果たしさえすればよいという立場からは、アドホックなかたちで、首尾一貫した理論をもたない会計構造が採用

される可能性がある。

現実には企業の経済活動はより高度化、多様化しており、そのようななか、企業は「個人間の契約の束として機能する法的擬制⁴⁾」とみなされる。そういった契約関係は、株主と経営者、債権者と経営者、経営者と取引先企業などの間で結ばれ、その関係者すべてが企業の経済環境形成に関与し、利害を有する。それゆえ企業を取り巻く利害関係は一層複雑化している。そして、それら利害関係者が、自己利益確保のための行動決定に利用する情報のひとつが会計情報であり、したがって、会計には各利害関係者にとって有用な情報を提供する機能が要求される。この要求が社会性をもち、これに応える形で会計構造が形成されれば、会計の社会的な存在意義が高まる。その意味で、会計機能アプローチは有用であるといえる。

しかし、会計行為に求められる機能が複数存在する場合、それらすべての機能の十全な遂行を可能とする会計構造を構築することは、現実問題としては困難であろう。個々の利害関係者の立場が相違すれば、提供すべき会計数値も異なる。報告対象である利害関係者は、多数かつ不特定である。そういったなかで提供すべき会計数値を産出するシステムすなわち会計構造は、たとえば資産評価方法として取得原価主義のみを採用した一元的な資産測定構造から、情報としての有用性を考慮し、時価主義を取り入れたハイブリッドな多元的構造のものへと変化している。この変化は、企業の利害関係者への有用な情報の提供という社会的ニーズを満たしているが、その一方で、従来の取得原価主義のもと重視されていた

4) M.C. Jensen and W.H. Meckling, "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure", *Journal of Financial Economics*, Vol. 3 No. 4 (Oct. 1976), p. 310.

会計責任概念や処分可能利益の算定という役割は、相対的にみれば、重視されているとはいえない。つまり、会計行為に複数の機能を追求するにしても、構造的限界という問題が存在するのである。

(3) 会計機能アプローチの限界

以上の検討では、会計構造は会計機能ひいては会計目的によって規定される関係にあるということが明らかとなった。しかし、その一方で、会計目的のあらゆる求めにいわば隷属するかたちで会計構造がいかようにも構築されうるわけでもない。会計構造に本源的に備わる固有の特質を無視し会計目的の達成を目指しても、会計構造に本来的に内在する目的遂行能力あるいは機能以上のものを引き出すことは期待できないはずである。仮に、特定の目的を達成するために、会計プロセスとしての会計構造から逸脱した場合、その行為が会計行為とみなしうるか甚だ疑わしいであろうし、また会計構造に具備される本源的な能力以上のものを引き出そうとしたならば、過重負荷が課せられ、本来の機能を果たせなくなることも予想される。

会計構造を構成する要素としては、たとえば複式簿記システムが考えられる。この複式簿記システムの生成の質的要因としては、私有財産、資本、商業、および信用が挙げられる⁵⁾。古代から存在した私有財産および信用という要素に、中世経済社会において勃興した資本と商業という要素が加わることで、従来の所有関係、債権・債務

関係だけでなく、新たに資本の持分関係も含めた組織的な記録方法が求められ、その結果、貸借複記にもとづく二面的構造をもつ複式簿記システムが生み出されたとみなされているのである。

このような複式簿記システムによる記録構造が会計にもたらす本源的な機能は、財産の所有関係あるいは持分関係をより組織的に、かつ正確に記録することで会計責任を果たすことであり、その上で財産管理責任の是非を明確化し、当事者間の利害関係を調整することを目的としている。会計構造を構成するこの複式簿記による記録システムを無視したならば、本源的な会計責任の履行という機能が果たされない可能性が生じるであろう。

つまり、会計機能アプローチのもと新たな機能を会計構造に要求し、従来の構造が変容あるいは無視されることによって、会計行為の本来的な意義が喪失される可能性が生じる。そのため、その意味で「会計の空洞化⁶⁾」ともよべる現象が生じうるのである。安藤によれば、「利害調整のための簿記・会計」においては本来的に「客観的証拠に基づいた帳簿記録」および「日々の取引を細大漏らさず帳簿に記録すること」が重要であるが、会計による情報提供機能が重要視され、会計の情報化が進展し、そのために複式簿記システムが軽視されることで、「会計の空洞化を通して、結局、簿記の空洞化をもたらしているのである」と指摘される⁷⁾。会計行為に新たな機能を求めることによって、会計の有用性をより高めるその

5) A.C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900*, New York, 1933, pp. 12-21(片野一郎訳『リトルトン会計発達史』同文館, 1952年, pp. 22-34.)。

6) 安藤英義「簿記および会計の空洞化」『企業会計』Vol. 40 No. 9, 1988年。

7) 同上。

一方で、従来の機能を十全に果たせないというジレンマが生じてしまうのである。

もちろん、広い意味での会計行為の意義あるいは有用性ということを考慮すれば、社会的要請に応えるという見地から、新たな機能の装備あるいは機能的拡充が必要となるであろう。しかし他方で、そういった装備や拡充が過大化することで、会計がもともと具備していた機能とそのための構造が保持されなくなった状況において、果たしてそれを会計行為とみなすことができるのであろうか。会計が会計たるための本質とは何かということが問題となるであろう。

たとえば、複式簿記を介して作成された会計数値と様々な統計的手法を利用して作成された企業の財務数値を比較した場合、前者は後者と異なり、財産所有関係や持分関係あるいは財産管理を意識し、この点を明示するために作成されるという点で本質的に一線を画すものである。そういった相違にこそ、会計行為のもつ本質的な意義が見い出せるはずである⁸⁾。

(4) 会計構造アプローチの意義

会計構造を機能の側面から構築するという接近方法がある一方で、会計構造を観察することによって、会計の機能へと接近する方法も選択可能である。それが会計構造アプローチである。ただし、このように構造から機能へというアプローチには、つぎに挙げるように利用法によりふた通りのケースがあると考えられる。

ひとつは、実際の会計構造の表象としての会計制度や会計実務を観察し、記述的にそれら制度や実務の背後にある会計理論や

会計思考を導出することで、会計行為に内在する機能を見い出すというものであり、いまひとつは、あるべき会計構造像とでもいうものをあらかじめ策定し、そのモデルによって果たしうる機能を帰納的に導き出すというものである。

会計構造に会計機能が反映されているとすれば、前者の会計構造アプローチをとることで、たとえば、通時的に会計制度の観察を続けることで、その機能の変遷といったものを看取することが可能であろうし、あるいはまたたとえば、史的に遡ることで、会計行為がそもそもいかなる機能をもって生成したのかなどといったことを明らかにすることも可能であろう。そこに会計史研究のひとつの意義が見出せるはずである。

その一方で、後者の会計構造アプローチをとった場合、複式簿記システムによるかどうかは別としても、会計プロセスとしての会計構造から導出された会計数値が、会計行為のもつ機能を限定することになる。つまり、構造が遂行可能な機能を限定するという関係がみられる。もちろん、行為の具体化という意味での構造は、そもそもの行為目的に従属する性格のものであるが、しかし、そのような関係にあっても、かようなアプローチ方法は本源的な会計行為の意義あるいは主たる役割を考慮したり、確認する上で有効な視点となるはずである。

4 現在の会計機能観

(1) 会計の情報提供機能

アメリカ会計学会によって1966年に公表された『A Statement of Basic Accounting

8) 会計データと統計的に作成されたデータの相違については、安藤英義「会計と統計の間 統計と区別される会計の本質」(安藤英義・新田忠誓編『会計学研究』,中央経済社,1993年)などが詳しい。

Theory (ASOBAT)では、会計行為が、「情報の利用者が事情に精通して判断や意思決定を行なうことができるように、経済的情報を識別し、測定し、伝達するプロセスである」と位置づけられた。そして、このことをひとつの契機として、会計の情報提供機能が最重要課題と目され、こんにち、会計の主たる機能は、専ら投資意思決定に有用な情報の提供にあると考えられている。すなわち、投資家をはじめとする企業の利害関係者らの経済的意思決定に役立つ情報を提供することが会計の存在意義であるという会計機能観が、多数の会計学者の支持を取り付けている。たとえば、「会計学者は誰でも、情報利用者の意思決定に影響を及ぼさないような会計情報には有用性がないとみなしている」と指摘される⁹⁾。

(2) 情報提供機能アプローチの背景

そしてその結果、機能が構造を規定するという関係からも当然ながら、会計プロセスあるいは会計システムとしての会計構造も大きな影響を受けている。つまり、会計機能アプローチ、いうなれば情報提供機能アプローチのもと、会計構造に変化が生じつつあるのである。

わが国における比較的カレントな変化の例としては、年金債務のオンバランス化、特定の有価証券に対する時価評価などといった、認識および測定に関わる、相次ぐ新たな会計基準の設定が挙げられる。前述のように資産の評価は、従来、原則的に取得原価主義をもって一元的になされていたが、新基準の導入により、部分的に時価主義による評価がなされ、二元化することと

なった。こういった変化は、首尾一貫した理論的体系をもつ会計構造という図式には必ずしもあてはまらないであろうが、その一方で、財務諸表の有用性を強化するものなのである。こういった新基準の設定は、企業の資本調達市場の多様化という企業環境の変化や、そのような変化に対応可能なグローバル・スタンダードとしての会計ルール改正の必要性といった大局的な背景をもつものの、総じて、会計の情報としての有用性という観点により説明されよう。

また、このような会計制度の転換は、企業経営に多大な影響を与えており、開示情報の選別の重要性あるいは資本市場を念頭に入れた情報作成の重要性を示すものでもある。その点で、情報提供機能観は、いわゆる市場原理を中心とした合理性、効率性を題目としたコーポレート・ガバナンスに、そしてそのために執り行なわれる企業情報ディスクロージャーに有効性を発揮している。それゆえにそういったディスクロージャーが重要視される環境では、情報提供機能が強調され、会計行為の対象となる領域の拡充がみられているのである。つまり、情報提供機能は、企業をとりまく実体的な経済環境に照らしてみれば、諸関係の形成上、不可欠なものであるといえる。

(3) 情報提供機能の社会的意義

それでは、なぜ、会計に投資意思決定に有用な情報の提供という機能が要求されるのであろうか。この疑問については、会計とくに外部報告会計が、健全で効率的な資本市場におけるインフラ・ストラクチャーとしての役割を期待されている、という点

9) 醍醐聰「21世紀の会計学のために」『企業会計』,第50巻第6号,1998年,p.90.

より当面は説明できるであろう。つまり、公共財としての役割が会計に求められているのである。

投資家という情報利用者を想定した場合、企業の財務情報の開示制度が整備され、投資家の投資意思決定に有用な情報が提供されれば、理論上、所有と経営の分離などによって生じる企業の内外間における情報の非対称性が解消される。投資家の立場からすれば、株式や債権など有価証券の品質、具体的にはそれら有価証券から生じるキャッシュ・フローが専らの関心事である。それらの品質は企業の経営状態、財務状態により決定されるのであるから、したがって、有価証券の品質を決定づける情報が開示され、情報の非対称性が解消されれば、有価証券の品質について逆選択の問題も理論上はおこりえないはずである。結果、投資家は自己の責任においてのみ投資リスクを負い、自己のリスク選好のもと意思決定を行うことになる。また、情報の開示にともなうモニタリング機能により、市場メカニズムが企業経営に規律的に作用することも期待できるのである。

投資意思決定に有用な情報を提供することが会計の主たる機能であるとする考え方は、情報提供者と情報利用者間における資本市場の介在を前提としていると考えることができよう。つまり、健全で効率的な資本市場の維持という目的のもと、市場のメカニズムにもとづく資金配分をもっとも重要な課題として捉え、その課題を達成する一手段として会計を位置づけているのである。こういった考え方の先駆的なものの

ひとつとしては、たとえば、W. A. PatonとA. C. Littletonによる著作¹⁰⁾『*An Introduction to Corporate Accounting Standards*』が挙げられる。同著作では以下のように述べられている。「資本は公共の利益に役立つような産業に、また同一産業のなかでは経営者が資本を有効に利用しうる企業に流入すべきである。中略 収益力についての信頼しうる情報は、資本が有能な者の手中に流入し、また不要産業から流出することにたいして重要な助けとなりうる¹⁰⁾」。このように会計を資本市場における情報伝達のインフラ・ストラクチャーと解する考え方は、1930年代後半よりアメリカにおいて公表された一連の会計原則からも読み取ることができる¹¹⁾。

5 伝統的会計機能観

上述の様に、現在、会計構造は、情報利用者にとっての有用性を重視する観点、すなわち情報提供機能を強調しつつ、構築されている。たとえば、アメリカのFinancial Accounting Standards Board(FASB)により公表されている概念ステートメントでは、「財務報告は、現在および将来の投資者、債権者その他の情報利用者が合理的な投資、与信およびこれに類似する意思決定を行うのに有用な情報を提供しなければならない¹²⁾」と、会計の第一義的な機能として情報提供機能を強調している。

その一方で、会計機能観には、会計に情報システムとしての機能を求める情報提供機能観以外に、伝統的な会計責任の履行に機能を求める会計責任履行機能観がある。

10) W.A. Paton and A.C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, Chicago: A.A.A., 1940(中島省吾訳『会社会計基準序説(改訳版)』, 森山書店, 1958年, p. 5)。

11) 山地秀俊『情報公開制度としての現代会計』, 同文館, 1994年, pp. 10-21。

ここでいう会計責任とは、財産の委託と受託の関係のもと生じる概念である。財産の所有者がその管理を第三者に委託したとき、所有者(委託者)と管理受託者の間に財産の委託と受託の関係が成立する。そこで受託者は、委託者すなわち財産管理による直接的な受益者に対して、財産管理責任を負う。そしてさらに、受託者は、財産管理責任の解除のために、いわばその管理責任の是非を問うべく、自らの行為の結果を受益者に対して報告する責任を負うのである。そして、この報告責任が会計責任である。会計責任概念は、財産の委託と受託の關係に端を発する権利と義務の關係を根拠とする極めて規範的な概念であるといえる。

資本と経営の分離という前提のもとでは、財産の所有者たる資本主が、自らの財産を出資し、その管理を第三者である経営者に委託することで、資本主と経営者の間で財産の委託と受託の關係が成立する。その關係において経営者は、資本主に対して、財産管理責任を負い、その結果、その管理状況あるいは管理結果を報告する責任、つまり会計責任を負うことになるのである。そして、この会計責任の履行こそが会計の役割、すなわち会計機能であるとするのが会計責任履行機能観である。この会計責任履行機能は、そもそもの会計の本源的機能であるとされており、それゆえその点で、すぐれて歴史的な概念でもあるといえる¹³⁾。

ただし、情報提供機能観が主流となって

いる現在では、多くの場合、会計の会計責任履行機能は、情報提供機能に從属するものとみなされている。たとえば、前出のFASBの概念ステートメント第1号によれば、財務報告の基本目的として、まず「投資および与信息意思決定に有用な情報の提供」、次に「キャッシュ・フローの見込額をあらかじめ評価するのに有用な情報の提供」を指摘し、それに続けて、「企業の資源、かかる資源に対する請求権およびそれらの変動に関する情報の提供」を挙げ、その目的に付随するものとして、受託責任や会計責任の遂行についての情報提供があると位置づけている¹⁴⁾。

6 情報提供機能と 会計責任履行機能との比較

ここでは情報提供機能と会計責任履行機能とでは会計構造への影響という点でいかように異なるのかについて簡潔に指摘する¹⁵⁾。

情報提供機能観においては、まず、その根本的な目的からわかるように情報の有用性という視点から、情報利用者のニーズが優先され、情報作成者は、利用者が必要とする情報を受動的に提供することを前提としている。このため、情報利用者単体に重きをおく指向があるといえる。したがって、この機能観においては、会計システムよりも情報の有用性という観点からの情報の質が重視される。すなわち、利用者からみた

12) Financial Accounting Standards Board, *Statements of Accounting Concepts*, No. 1, par. 34, 1978(平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念』, 中央経済社, 1996年, p. 26.)

13) 会計責任概念の歴史的考察については中山重穂「信託受託者の義務としてのaccountability」, 『慶應商学論集』, 第11巻1号, 1998年3月を参照のこと。

14) Financial Accounting Standards Board, *op.cit.*, par. 34-53, 1978(平松・広瀬訳, 前掲書, pp. 26-38.)

15) 情報提供機能観と会計責任履行機能観の相違についての考察は, 中山重穂「会計責任概念からみた取得原価主義の意義」, 『慶應商学論集』, 第13巻1号, 2000年3月を参照のこと。

財務諸表の有用性が最重要課題となり、その財務諸表を作成する「会計システムは二次的な意義しかもたない¹⁶⁾」ものとされ、プロセスとしての会計構造自体の質は重視されない。

それに対して、会計責任機能履行観においては、会計責任遂行者とその受益者という関係においては利害が衝突するものという前提に立つ。そして、その利害を調整するのが会計行為の意義であり、そこでの会計行為の結果は、高いレベルでの客観性や検証可能性が要求される。それゆえ、会計行為の結果が産出される会計システム、つまり会計構造それ自体の造りが重要とされる。

つまり、情報提供機能観のもとでは、会計行為の結果の役立ちが強調され、その意味において、会計機能が会計構造を規定する一方で、情報産出プロセスとしての会計構造は、首尾一貫した一元的な機構をもたずとも、あるいはブラックボックスであっても問題とならない。一方の会計責任履行機能観のもとでは、結果の役立ちのみなら

ず、あるいは結果そのもの以上に、結果の導出過程それ自体が重要になるといえよう。したがって、この機能観においては、その機能の履行のためにも、会計プロセスとして首尾一貫した、堅牢な会計構造の構築が要求されるはずである。

また、その一方で、情報提供機能観においては、会計責任履行機能観よりも、会計報告対象を広範に捉えている。つまり、会計責任履行機能観では、財産の委託と受託の関係を媒介とした当事者のみが対象として捉えられる。これに対して、情報提供機能観のもとでは、現実の経済社会における複雑な利害関係の束を見据え、情報提供の相手を財産の委託と受託の関係の当事者のみならず、将来の投資家や取引先などといったより広い範囲を対象としている。そしてそのことによって、私的な契約関係のみに留まらない、より社会性を有したはたらきが実現可能となる。その意味において、会計の情報提供機能の確保は、会計の社会的存在意義を高めるものであるといえよう。

	情報提供機能	会計責任履行機能
会計行為の目的	効率的な資本市場の形成	財産管理責任の履行
会計行為の当事者	情報提供者と情報利用者	会計責任履行者と 会計責任受益者
強調される点	情報の意思決定有用性	情報の提供過程としての 会計システム
会計システム	重要視せず	重要視

表 情報提供機能と会計責任履行機能の相違点

16) 井尻雄士『会計測定の理論』,東洋経済新報社,1975年,p.iii.たとえば,1973年には,AICPAにより「会計はそれ自体目的なのではない.会計を情報システムとしてみた場合,その存在を正当化するものは,会計情報が,その利用者のためにどれほど役立つかということ以外のなにものでもない」と,システムそのものよりも会計情報の有用性に重きを置くという姿勢が強調されている。

7 むすびにかえて

本稿では、会計行為の意義ということ、会計目的と会計行為あるいは会計機能と会計構造という観点から捉えてきた。そこでは特に会計構造を規定するという点で会計機能の位置づけが重要性をもつことが述べられた。会計の役割としての機能には、情報提供機能と会計責任履行機能があった。これらふたつの機能のどちらをとるかで、異なる会計構造が構築される。記録および報告の方法が異なるのである。

会計に公共財としてのほたらきを求め、会計情報のディスクロージャーを通じて、資本市場や企業経営に効率性や健全性を重視するという視点からは、情報提供機能が主張される。一方で、財産の委託と受託の関係にもとづく結果報告義務の履行行為として会計行為を捉えたのが会計責任履行機能であった。

情報提供機能が優先されれば、財務諸表は情報提供手段のひとつとして列挙されるに過ぎず、またその作成に際しても、情報の有用性さえ確保されれば、作成ルールは首尾一貫し、一元化される必要性もない。その一方で、会計責任履行機能を強調するならば、明確で体系だった会計システムあるいは作成ルールのもと財務諸表が作成されなくてはならない。

このように考えた場合、情報提供機能と会計責任履行機能は対置されるべき関係として捉えられる。つまり、どちらの機能を優先するのかわ、記録方法や報告形態が相違するはずである。情報提供機能が優先されれば、FASBの概念ステートメントでも要求されるように、会計情報の目的適合性および信頼性が重要視され、その結果、従

来の複式簿記のプロセスからは生じなかった数値も会計情報として開示され、必然的に会計領域は拡大の方向へとむかうであろう。また、開示方法も貸借対照表と損益計算書によるもののみならず、注記情報のさらなる拡大や様々な形態での適時開示などが行われ、情報利用者指向のもと、従来の報告形態は変容するであろう。その一方で、会計責任履行機能のみを追求するならば、会計構造を重視した、つまりは従来の複式簿記システムによる会計数値の導出プロセスを前提とした枠組みのなかで、企業活動を写像するということになるであろう。このような姿勢のもとでは、確かに会計領域の拡大はみられないが、その一方で、システムとしての会計の深化がみられるはずである。

上述のように、ふたつの会計行為を巡る機能は対置関係として捉えられるが、しかし、企業が利害関係者による契約関係の束として捉えられ、会計行為がその企業を対象とするいじょう、利害関係者への情報提供も会計責任の履行も企業の関係形成上、不可欠である。つまり、二者択一という姿勢ではなく、両機能を融合させた会計システムの構築が必要なはずである。そのことによって、会計が各利害関係者の意思決定、あるいは利害の調整に役立ち、多面的に実体経済、経営実務へ効果的な作用をもつといえよう。