

企業会計の基本機能と真実性

照 屋 行 雄

1 はじめに

会計基準の国際的コンバージェンス作業（共通化プロジェクト）が進展し、各国で国際標準としてのIFRS（国際財務報告基準）を導入（アドプション）するロードマップが設定されようとする状況の下では、当該国際会計基準たるIFRSの理論的体系、もしくは理論的基盤が確立されなければならない。

企業の財務報告は、合理的に設計された企業会計の測定・開示システムから誘導的にアウトプットされる財務諸表情報が中心となる。そのような財務諸表情報の質を決定する会計基準の設定のあり方に関しては、各種のアプローチが考えられる。IFRSへの収斂が進む現在の国際会計基準開発においては、伝統的な帰納的アプローチから意思決定目的を想定しての演繹的アプローチが支配的である。

企業の資金調達源泉としての証券市場の発達に伴って、投資者における経済的意思決定のための情報提供が、企業のアカウントビリティ遂行の上で重要な意味をもつようになってきた。そこでは、株式や社債への投資を通じて企業活動に参加する投資者の投資意思決定に有用な財務情報の開示が強く求められることになる。

開示される財務諸表情報は、経済的意思決定という会計目的に適合した情報特性を備えていなければならないことはいうまでもない。この場合、当該財務諸表を導出する企業会計の測定・開示システムは、企業会計が遂行しなければならない会計機能に対応したものでなければならない。その会計機能は、基本的には社会の情報

要求を踏まえて措定される会計目的に規定されるのはいうまでもないが、その本源となるところは、企業会計の本質に対する社会の認識や思想に依拠すると考えることができる。

本稿では、企業会計の基本機能とその合理的な遂行のための会計システムのあり方を考察し、今後の会計研究の展開方向を探ることを目的とする。ここでは、第一には、企業会計の利害調整機能と情報提供機能のそれぞれについて、意思決定有用性アプローチとの関係並びに企業会計システム形成のあり方を検討する。そして、第二には、企業会計の真実性とは何かを改めて考察する。

2 企業会計の基本機能

(1) 企業会計の本質観

企業の経済活動を対象とする企業会計は、その初期の段階では記録・計算技術的な性格の用具として開発されてきた。会計実践の長い歴史の中では、早くも15世紀末には現代まで承継されている最も合理的な記録・計算のシステムである複式簿記の原型が、ヨーロッパ大陸で開発され伝播して行ったことは自明の事柄に属する¹⁾。

企業の経済取引を記録・計算する技術体系としての複式簿記は、それ自体が自律的体系として企業会計の中に組み込まれ、有効な機能を遂行することになる。しかしながら、企業会計の社会的役割が広く認識されるようになると、経済社会の要求を充足し得る合目的的な企業会計

のシステムが整備されなければならない。記録・計算システムとしての複式簿記を起動させる原理としての企業会計は、長期的には社会環境の変化に対応した目的観の変化を通じて可変的な性格のものである。

そして、企業会計の対象たる個々の経済取引の正確な認識・測定にとどまらず、経済社会の要求に対応し得る合理的な企業会計のシステム設計に当たっては、企業会計の理論的体系もしくは概念フレームワークの確立が不可欠となる。企業会計に対するこのような認識が一般に共有されることによって、企業会計の近代化すなわち近代企業会計が成立することとなった²⁾。

次に、このような企業会計の発展プロセスを踏まえて、高度に発達した現代の企業会計の目的を措定し、その基本機能を明確にするためには、企業会計の存在自体を当該社会がどのように認識するかという本質論に根差した議論が必要とされる。そのような学問的研究の積み重ねによってのみ、記録・計算システムとしての私的用具から脱して現代会計学が社会科学としての一般普遍的水準を確保することになる。

そこで、企業会計の本質をどのように捉えるかということになる。今日のように企業会計の社会的役割の大きさに着目すれば、有力な一つの会計本質観は間違いなく企業会計をもって社会的秩序維持のシステムとして捉える考え方である。この考え方は、企業会計を「経済社会における利害関係者の利害調整を通じて、社会的秩序を維持するための用具とみなす立場」（若杉[1982]、39～40頁）である。

わが国において企業会計に対するこのような本質観を初めて提示したのは、企業会計を社会学的・制度論的に規定することを基本とされた黒澤清博士である。博士はその名著『近代会計学』において、会計は、経済や法律と同様に、「企業の実務上有用な一手段であるばかりでなく、それ自身の論理と原則を備え、社会科学の特殊な部門を形づくっている」（黒澤 [1978]、5頁）と理解する。また、「会計という特殊な人間活動の分野においても、その基礎に横たわる諸原

理を発見し、・・・固有の論理を把握するにいたるのである」（黒澤[1978]、6頁）とする。そして、黒澤博士は、企業会計の本質を「動的な社会秩序の一形成要因としての会計（社会的用具）」（黒澤[1978]、6頁）と捉える基本思想を明確にしている。

（2）企業会計の基本目的

企業会計の本質を、人間の経済的・法律的・政治的活動等の統合として現出するリアル・ワールド（実践世界）の秩序維持のための有効な用具の一つとして捉える考え方は、企業の個々の経済取引を記録・計算する有効なシステムとして理解するあり方に比べると、大いにマクロ的である。また、秩序維持の社会的用具の一つと認識する捉え方は、企業の各種利害関係者への有用な財務情報の提供による意思決定支援という本質論に比べると、はるかに企業会計の社会的使命を明示する。

企業を取り巻く利害関係者が多種多様となり、彼らの利害関係が複雑多岐にわたるに及んで、現代企業の支配的な存立基盤は特定のステークホルダーから離脱して、社会的存在体としての性格を強く帯びることとなる。近年、企業経営におけるCSR(企業の社会的責任)が強く求められるようになったのは、このような企業社会の背景を反映したものと理解することが妥当である。

企業会計の機能や構造を規定する会計目的は、企業会計の発展過程において久しく企業経営者の受託責任遂行状況を報告することにおかれてきた。経営者の受託責任は、第1に経営執行責任であり、第2に会計報告責任にある。後者のアカウントビリティ（accountability）概念は、一会計期間の資源運用状況（投資回収計算）と利益配当決定（成果分配計算）を遂行することを主たる内容としているものと理解される（Stephen A. Zeff [1999]、pp.106 - 107）。

企業会計の目的に関して演繹的アプローチで正面から取り上げた重要な文献は、アメリカ公

認会計士協会 (American Institute of Certified Public Accountants : AICPA) の「会計目的のスタディー・グループ」(The Study Group on the Objectives of Financial Statements, AICPA) が1973年10月に公表した『財務諸表の目的』(*Objectives of Financial Statements*)である。ここでは、企業会計の作成・開示する財務諸表の目的を、次のように規定している。すなわち、「財務諸表の基本目的は、経済的意思決定の役に立つ情報を提供することである」³⁾とされている。

この意思決定有用性アプローチは、その後の財務会計審議会 (Financial Accounting Standards Board : FASB) でも採用された。すなわち、「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」⁴⁾と規定している。この目的観は、各国の財務報告の基本目的に引き継がれ、さらに国際財務報告審議会 (International Accounting Standards Board : IASB) の財務報告概念フレームワーク (Conceptual Framework for Financial Reporting) においても表明されている。

このように財務報告の基本目的が、投資者や債権者等の情報利用者により有用な財務・非財務情報を提供することによって、それぞれの合理的な経済的意思決定を支援することにあるとの考え方は、今日では理論的にも制度的にも広く承認されているといえよう。

(3) 企業会計の基本機能

企業会計の測定・開示の基本構造は、企業会計に対する経済社会の要請、すなわち情報開示主体たる当該企業の各種利害関係者の情報要求から導かれた会計目的に依拠することが、企業会計固有の論理である⁵⁾。上述のように、企業会計の基本目的は、投資者の投資決定や債権者の与信決定など各種情報利用者の意思決定に有

用な情報の提供にあるとの確認がなされている。この意思決定支援目的については、財務会計 (外部報告会目的計) と管理会計 (内部報告会目的計) とを問わず、広く「会計情報の利用者が事情に精通して判断や意思決定ができる」(ASOBAT, p.1) ことを意味する。企業会計は、そのために資源の適正配分や有効利用に必要な「経済的情報を識別し、測定し、伝達するプロセスである」(ibid.) と定義されるのである。

その上で、かかる意思決定支援目的を達成するための会計機能とは何かが、次に明らかにされなければならない。一般に財務会計の機能には、大きく利害調整機能と情報提供機能とが認識される⁶⁾。利害調整機能とは、企業の各種利害関係者間の利害得失の調整もしくはコンフリクトの解消を、企業会計の遂行を通じて達成する機能をいう。一方、情報提供機能とは、企業の経済事象とその効果に関する情報を各種利害関係者に提供し、企業の財務状況に関する判断を支援する機能をいう (広瀬義州 [2011a]、13~19頁参照)。

利害調整機能は、利害関係者間の利害の対立とその調整の過程であり、会計測定と会計伝達とを媒介として遂行される機能であることを特徴としている。具体的には、企業利益の決定プロセスとその分配プロセスに係る有用な情報を提供する手続ということになる。これに対して、情報提供機能は、主として投資者の投資意思決定を支援する効果を期待するもので、具体的には投資意思決定に伴うリターンとリスクの予測に係る有用な情報を提供する手続ということになる。

利害調整機能と情報提供機能はともに、企業会計の基本目的たる経済的意思決定支援を実現するために認識される基本機能である。しかしながら、一方の利害調整機能を遂行するためには、企業の経営成果たる期間利益の適正な計算構造を必要とする。すなわち、期間損益計算の理論体系と処分可能利益の計算構造を組み込んだ会計システムが設計されなければならないと

ということである。この機能から誘導される会計情報は、会計目的に照らして妥当で、かつ、利害関係者間で公正な情報特性が求められることになる。

他方の情報提供機能を実施するためには、企業の総体的な経済価値を示すストック価値を評価するための会計測定構造が求められる。具体的には、会計情報の利用時点で、将来の純キャッシュ・フローを予測するために必要な会計情報の開示システムが開発されなければならないということである。この機能から導かれる会計情報は、会計目的に照らして妥当で、かつ、経済的意思決定を行う上で有用な情報特性が求められることになる。

3 利害調整機能の重要性認識

(1) 情報提供機能の優位性動向

前述した1973年10月の『財務諸表の目的』(AICPA, op.cit.)の公表以来、アメリカにおける企業会計の機能観は基準的・制度的にも、またそれを基礎づける概念フレームワークの特徴は原理的・理論的にも、情報提供機能を重視する方向で展開されてきた。この認識は今では、「利害調整機能に対する社会的な期待の大きさよりも情報提供機能のそれの方が相対的に大きくなってきている」(広瀬[2011b]、36頁)として多くの受け入れるところとなっている。

情報提供機能が重視されるようになったのは、先に示したAAAの基礎的会計理論ステートメント(ASOBAT)が会計の定義において強調してからである。このステートメントでは、会計情報を受ける情報利用者の立場から会計目的や会計機能を明らかにし、その結果として会計の基本目的を意思決定支援と定義するとともに、その主要機能は報提供機能にあるとしているのである。その後この考え方は、アメリカ会計における意思決定有用性アプローチ(decision-usefulness approach)としてFASBの財務会計概念フレームワーク(SFAC)に引き継が

れ、さらには今日ではIASBのIFRS概念フレームワークの採用するところとなっている⁷⁾。

情報提供機能が相対的に重視されるようになってきた最も大きな要因は、企業会計の基本目的観が株主や債権者等利害関係者の経済的意思決定を支援することにあるとする認識の拡大である。とりわけ自由な証券市場が普及・発達し、持分証券の発行による企業資金の調達が増大することにより、投資者の意思決定を支援する企業会計の役割が増大することとなった。

現代では証券市場での資金投資を決定する投資者は、当該株式の発行体たる企業の経済価値総体が株式時価に反映されているとの確信を共有している。従って、企業会計が開示する財務情報はこのような投資者の情報要求を十分に満足させる有用性を備えたものでなければならない。投資意思決定のためのもっとも有用な情報は、当該投資によるリターンとそのリターンを獲得する過程で負う潜在的リスクに関する情報である。

具体的には、将来の純キャッシュ・フローを生み出す潜在的能力の予測に役立つ企業価値情報ということになる。このような情報提供機能を遂行するための会計計算構造は、資産負債アプローチに基づき、資産－負債＝持分(純資産)＝企業価値となり、期末貸借対照表によって情報提供される。これこそが今日の企業会計に期待されている基本的な機能と主張されているのである。

ここまでの認識はもはや異論のないところであるが、問題は現在の株主および潜在的株主を主たる開示対象とする情報提供機能は、果たして企業会計の目的を十分に満足させるものとなるかどうか問われなければならない。財務情報の利用者は資本市場での投資者以外にも、債権者、取引先、顧客、税務当局、アカウンタントなど、さらには企業内の経営者、従業員など多様である。これらすべての情報利用者の意思決定を支援する企業会計は、投資者対象中心の情報提供機能の遂行によって達成されることが理論的・制度的に証明されなければならない。

(2) 会計機能のメタ規準

企業会計の利害調整機能と情報提供機能は、ともに企業会計の基本目的である意思決定支援目的を達成するために遂行されなければならない2大機能である。利害調整機能は、各種利害関係者間の利害の対立を調整し、公正な財務情報の開示を行うことで利害関係者それぞれの合理的な意思決定を支援することと理解される。この場合、投資者への開示情報が利害関係者間の利害の調整と意思決定に有用であるとの合意が前提となる。

一方、情報提供機能は、企業の経済価値総体を評価し、将来キャッシュ・フローの予測に有用な財務情報の開示を行うことで投資者等の合理的な意思決定を支援することと理解される。この場合、利害関係者間の利害調整に有用な財務情報が投資者等の投資意思決定にも有用であるとの合意が前提となる。しかしながら、この2つの機能はその遂行メカニズムの特徴を異にしており、今日の意味決定有用性アプローチによる会計目的の達成という枠組みの中で、両機能を両立させる論理が必要となる⁸⁾。

企業会計の基本目的として承認されてきた意思決定支援という命題は、利害調整機能と情報提供機能の導出源泉となるものであり、両機能から意義づければメタ規準 (meta-criterion) として理解することができる。しかしながら、意思決定支援というメタ規準は究極の機能導出源泉となり得るかという点、そうはいかないことが知れる。ただし、企業会計の目的設定は会計固有の論理によって自律的に選択されるものではなく、社会の情報要求に依拠する性格をもっていると理解されるからである (井口・照屋 [1999]、11~12頁参照)。

そして、企業会計に対する社会の情報要求は、究極には企業会計に対する経済社会の役割期待を反映したものということになる。結局、企業会計の本質をどのように考えるかということが問われるのである。この問いに対する答えを正面から取り上げた先学の代表が黒澤清博士であ

る。黒澤博士は、「会計の本質は利害の対立とその調整の過程にほかならず」(黒澤 [1978]、43頁)、会計の特徴は「それが測定と伝達とを媒介としてのみ行われる点に求められる」(同上書、43頁)と強調されている。

企業を取り巻く各種の利害関係者の個別的利害は、放置されたままでは必ずしも一致しないために調整のための何らかの仕組みが必要とされる。会計は、人間の種々の社会的行動の分野と同様に、企業を取り巻く経済的利害対立の調整のために開発された制度の一つであると考えられる (同上書、43頁参照)。企業会計をこのように捉えると、利害の対立による利害関係者間の混乱と無秩序を会計固有の方法で調整し、再び社会の安定と新たな秩序を確保する絶妙な社会的用具 (広義の制度) が企業会計の本質とみなされるのである⁹⁾。

以上のように企業会計の本質を理解すれば、企業会計の利害調整機能と情報提供機能のメタ規準たる意思決定支援の会計目的は、さらにその上位のメタ規準として「動的秩序維持のための社会的用具」として企業会計を捉える本質観に根差したものであるということが出来る。このような2段階にわたるメタ規準の所在を明らかにすることによって、企業会計の2つの基本機能間における相克と整合を解決することができるのである。

(3) 利害調整機能の遂行メカニズム

企業会計の本質を動的な社会秩序維持の制度的用具とみなす見解からすれば、経済社会における利害関係者の利害調整こそが企業会計に期待される本来の機能ということになる。企業との関わりにおける利害関係の調整は、一方の利害と他方の利害との間の線引きを伴うため、かなり厳格で検証可能な測定が求められる。そこでは企業財産の変動を継続的に記録計算し、その原因と結果を比較対照することで利害調整のための量的基盤を確保することができる。

企業会計による関係者間の利害の調整は、そ

の社会における会計規範の発達によって保証される。会計規範は、基本的に慣習規範と法規範から構成されるが、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準は慣習規範に属する。わが国における伝統的な慣習規範となった『企業会計原則』（経済安定本部企業会計制度対策調査会、1949年7月9日公表）は、企業会計に期待される利害調整機能を遂行するための会計処理・報告手続の体系をまとめたものである。そこにおいては利害調整のための認識・測定基準として、実現主義と取得原価主義を中心とした手続体系が採用されている。

企業財産をめぐる利害関係者間、とりわけもっとも利害の対立する投資者と債権者との間の経営成果の分配と所得の再配分の手続は、検証可能な量的表現を必要とするため、信頼できる測定基準とそれの継続的な適用が不可欠である。わが国においては、1949年の『企業会計原則』の制定・公表以来、慣習規範として形成された会計原則（会計基準）を準拠枠として堅持する一方で、法規範としての会計法規、とりわけ商法（現会社法）における配当規制ないし配当可能利益の計算を中心とする会計規制によって、利害調整の具体的なメカニズムが構築されてきた（万代 [2000]、16頁）。

会社法における配当可能利益の計算規定は、企業財産に対する債権者の利益を保護することを第一義とし、その上で株主との利害の調整をはかるというメカニズムとなっている。換言すれば、株式会社に対する債権者の持分 (creditor's equity) と株主の持分 (stockholder's equity) を明確にするとともに、借入金の元金の返済や利息の支払いを保証することで債権者の利益を保護することが目標とされるのである。

近年になって所有と経営が分離した株式会社においては、企業資金の委託者たる株主に対して受託者たる経営者は自己の受託責任の遂行状況を報告して、株主総会での承認に基づく契約上の責任解除の手続が求められる。これがアカウントビリティー（会計責任）の遂行である。しかし、今日では経営者の会計責任遂行による

株主との調整のみならず、株主と債権者との利害の調整、さらには広く各種利害関係者間の利害の調整が求められていることは繰り返すまでもない。

企業会計が動的秩序維持の社会的用具としての本質をもつものと理解する立場からは、このような利害調整機能の効果とその重要性に着目しなければならない。そして、この利害調整機能をより重視する見解を採用すれば、対置される情報提供機能はかかる利害調整機能に包摂される機能として捉えることができる。すなわち、各種利害関係者は、企業により提供された有用な財務情報を分析・利用することによって、それぞれの利用目的に適合した合理的な意思決定を行うことができるが、利害関係者はこのような意思決定によって自己の利益を裁量的に確保する効果を達成する。これは広い意味での利害調整機能と考えることができる¹⁰⁾。

4 企業会計の真実性規準

(1) 利害調整機能の遂行と認識・測定システム

情報利用者たる各種利害関係者に提供される財務諸表情報は、経済的意思決定の支援という会計目的に適合した情報特性を備えていなければならないことはいうまでもない。この場合、当該財務諸表を導出する企業会計の測定・開示システムは、企業会計が遂行しなければならない会計機能に対応したものでなければならない。そして、企業会計の本源的な機能が財産の受託責任の遂行状況を報告することにあるとはいえ、今日では広く有用な財務情報の提供による各種利害関係者の利害の調整をはかり、その結果としてそれぞれの意思決定を支援する関係を明らかにした。

この論理では、情報提供機能は利害調整機能に包摂もしくは融合される。「利害の調整」を正当化するメタ規準は企業会計に期待される意思決定の支援目的であり、さらに意思決定支援を正当化する上位の規準は、「動的社会秩序維

持の社会的用具」と認識する企業会計の本質に求められる¹¹⁾。この場合の利害調整機能の領域は、情報提供機能が利害調整機能に融合する私的・裁量的関係の調整領域と、さらに社会契約的・非裁量的関係の調整領域から成り立っている。

アメリカFASBの概念フレームワークやIASBのIFRS概念フレームワークをはじめ多くの国々で今日支配的な情報提供機能は、実質的には資本市場における投資者の投資意思決定を支援するために遂行される性格のものであることは異論がない。高度に発達した現代の資本市場での証券投資が、上場企業の資金調達に果たす役割が大きいからである。しかし、企業との経済的関係において意思決定のための有用な財務情報を必要とする利害関係者は多様であり、それぞれに情報利用目的は異なるといわなければならない。

次に、企業会計の機能を合理的に遂行することによって会計目的を達成するためには、一般に公正妥当と認められた質の高い会計基準が設定されなければならない。かかる会計基準の設定方法としては、第1に会計行為のプロセスに基づき、行為主体の立場から形成する方法と、第2に開示される財務情報の特性を措定し、利用主体の立場から形成する方法とがある。先のわが国『企業会計原則』は前者により、アメリカ会計のSFAS (Statement of Financial Accounting Standards: 財務会計基準書) やIASBのIFRS (International Financial Reporting Standards: 国際財務報告基準) は後者により形成されている。

いうまでもなく会計基準の開発は会計目的に規定された会計機能から導出されなければならないのであって、その意味では上述した広義の利害調整機能を充足する体系が求められる。ここでは、広義利害調整機能に適合する会計基準の全体構造を、次の手続で設計することとなる(照屋 [2000]、30~36頁参照)。

- ① 会計ドクトリンの確定
↓
- ② 情報特性の措定
↓
- ③ 財務諸表の体系
↓
- ④ 構成要素の定義
↓
- ⑤ 認識・測定基準の選択

(2) 会計ドクトリンと財務諸表情報特性

戦後わが国で初めて公正妥当な企業会計の慣行規範として体系的に設定された『企業会計原則』は、企業会計の利害調整機能を遂行することに重点がおかれた。そのために『企業会計原則』は、まず一般原則を本文で7原則と注解で1原則定めて、その次に財務諸表の体系、特に損益計算書と貸借対照表の構成要素を明らかにし、その上で各要素の認識原則と測定原則を規定する構造となっている。『企業会計原則』の構成自体は、アメリカにおけるGAAP (Generally Accepted Accounting Principles) を取りまとめた代表的なステートメントの1つであるSHM会計原則 (AAA [1968]) をモデルにしていることはよく知られている。

一般原則は、財務諸表作成の共通原則としての位置づけが与えられているが、その本質は会計処理および報告の基本的な考え方や方針を意味する会計ドクトリンとしての性格をもつものである。会計ドクトリン(accounting doctrines)は、個々の会計手続の選択基礎を提供する会計基準が全体として効果的に機能しうるために、会計基準に対しその作用する方向の統一性と拠るべき指針となるものである。会計ドクトリンは、それ自体は抽象的で、具体的な内容をもたないものであるが、会計判断や会計行為を規制し、これを律する当為ないしは規範としての役割を果たす原則群である¹²⁾。

わが国『企業会計原則』および『企業会計原則注解』(1954年公表)は8つの一般原則を規

定しているが、そのうち会計ドクトリンとしての性質をもつものは真実性の原則、正規の簿記の原則、継続性の原則および明瞭性の原則の4原則である。そのことは『連結財務諸表原則』（1975年公表）の一般原則がこの4つ（ただし、正規の簿記の原則の代わりに基準性の原則を採用）を掲げていることから明らかである。

次に、開示される財務情報の情報特性についてその体系が決定されなければならない。投資者や債権者等各種利害関係者間の利害調整をはかることでそれぞれの経済的意思決定を支援するために、投資や与信などに有用な情報提供や利益分配等契約履行の基礎となる会計数値が財務諸表情報として開示される。従って、財務諸表への記載情報が、ここでの利害調整機能を遂行するうえで必要かつ十分な要件を備えるものでなければならない。

FASB「財務諸表概念フレームワーク」およびIASB「財務会計概念フレームワーク」では情報特性の体系が公表されているが、その特徴はいずれも投資者等への一般目的財務報告のための情報特性を示したものに限定されている。いずれも目的適合性（relevance）と表現の忠実性（faithful representation）が基本的特性として提示されている（IASB [2010]）。本稿は、財務報告の概念フレームワークに提示されるべき情報特性の体系を詳細に考察することを目的としていないので、これ以上の論述は割愛する。

（3）企業会計の指導規準と真実性

先に会計ドクトリンの意味と役割について明らかにしたが、会計ドクトリンを内包する会計原則の全体構造は、理論的には上部構造の会計基準と基礎構造の会計ドクトリンの二層構造として理解される。また、基礎構造としての会計ドクトリンは、さらに上位の会計ドクトリン（狭義）と下位の会計モーレス（accounting mores）から成り、しかもこの2つの原則群は上位の会計ドクトリンに目的指向的統一性を

与える会計モーレスを基底におく構造となっている。

会計原則は、会計ドクトリンの基底に会計モーレスを組み込むことで、会計機能を効率的に遂行することができる。言い換えれば、会計目的を達成するための不可欠な根本命題が、会計原則の内部に装置され動機づけとなることで自律性を確保することになる。その役割を担うのが会計モーレスといえるのである（照屋 [2001]、51～55頁）。会計モーレスは、他の会計原則との構造的な関係やその機能から会計原則の中の原則と位置づけられるが、このような会計モーレスに含まれる原則のうち代表的なものが真実性の原則である。

真実性の原則こそが、その他の会計ドクトリンをはじめ個々の会計原則や会計基準が固有の位置を占め、合目的にその役割を遂行するための指示原則となっている。『企業会計原則』は一般原則の第一にこの真実性の原則を掲げ、わが国会計原則の最高理念と位置づけているのである。これは正にここにいる会計モーレスとしての性格を提示したものと理解される。イギリス会計の最高理念を示す「真実かつ公正な概観」（true and fair view : tfv）の原則も、ここでの会計モーレスを構成する原則命題ということができる。

これまでの論述の中で、企業会計の基本機能として、伝統的な利害調整機能と近年の情報提供機能を対置するアプローチに代えて、利害調整機能を広く捉えて情報提供機能を包摂もしくは融合する機能観を提示した。このアプローチを正当化する論拠は、無限後退の陥穽に落ち入ることのないよう企業会計の本質観に求められた。すなわち、企業会計の本質を「動的秩序維持の社会的用具」として捉え、そのために各種利害関係者間の利害の対立や社会的コンフリクトの解消をはかる機能を重視することとした。

このように企業会計の基本機能を情報提供機能を含む利害調整機能と捉え、そのための会計認識・測定システムが理論的・制度的に構築されることが論証された。その会計システムの枠

組みを構成する会計ドクトリンの確定にあつては、上述の原則構造の理解に基づき会計モースとしての真実性の原則を指導規準とする原則体系を開発することが求められる。

5 おわりに

会計基準体系の指導規準として真実性の原則を改めて考察することが本稿の狙いの一つであった。その際、企業会計の本質を「動的社会秩序維持の用具」として捉え、それを会計目的のメタ規準とし、さらに利害調整機能のメタメタ規準として説明するアプローチを適用した。その結果、今日一般に企業会計の基本機能として対置的に取り上げてその違いに焦点を当てるアプローチを克服して、情報提供機能を包摂した広義の利害調整機能に立脚して論述を展開した。

本稿では、新たな利害調整機能の理解に基づく会計認識・測定システムの具体的な基準体系を考察することまでは及ばなかったが、会計原則もしくは会計基準体系の根本命題の役割を担う会計モースとしての真実性の位置や役割について明らかにした。しかしながら、広義の利害調整機能を重視する会計基準体系を提示しているものの、情報提供機能の遂行に適合する財務情報と利害調整機能の遂行に適合する財務情報の詳細な検討により、両機能の統合が理論的・制度的に一層証明されなければならない。今後の研究課題としたい。

注

1) イタリアの数学者ルカ・パチオリ (Luca Pacioli) は1494年の『数学概論』(スンマ)の中で、当時ヴェニス商人の間で実践されていた事業の記録の方法について解説している。これが現代簿記のルーツだとされている。簿記の重要性については、昔から多くの会計学者、経済学者、文学者が強調している。18世紀ドイツの詩人ゲーテ (J.W.Goethe) は「複式簿記が、人間の発明した最高のものの1つである」といい、同じく19世紀ドイツの経済学者ゾンバルト (W.Sombart) は「おおよそ、資本主義というものは複式簿記を抜きにしては考えるこ

とができない」と述べている (濱田弘作[1993]、6~13頁参照のこと)。

- 2) 企業会計の近代化は、18世紀末から20世紀初頭にかけて、一方ではドイツ経営経済学におけるシュマーレンバッハの動的貸借対照表論により、他方ではアメリカ会計学におけるハットフィールドのモダン・アカウンティングにより確立したとみなされている。
- 3) AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), *Objectives of Financial Statements*, Report of The Study Group on the Objectives of Financial Statements, AICPA, October 1973, p.13. この報告書は、同スタディー・グループの議長の名前をとってトゥループラッド委員会報告と略称され、その後の会計目的観の形成に大きな影響を及ぼした。
- 4) Financial Accounting Standards Board, *Statements of Financial Accounting Concepts No.1: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, FASB, November 1978, par.34. このSFAC No.1では、意思決定情報は財務諸表情報に限定されず、非財務情報も含む広範な情報が対象となっている。
- 5) 企業会計の論理についての詳細は、(若杉 [1982]、36~41頁) および (井口・照屋 [1999]、11~14頁) を参照のこと。ここでは経済社会の情報要求に応じて会計の目的が選択され、その目的を達成するための会計機能と会計構造が構築される固有のメカニズムを明らかにしている。
- 6) 財務会計の利害調整機能と情報提供機能については、次の文献で明確に示されたことを契機に今日では一般的な理解となっている。なお、この報告書では利害調整機能をもつ会計領域を equity accounting といい、情報提供機能をもつ会計領域を operational accounting と記述している。
AAA(American Accounting Association), *Report of the Committee on Foundations of Accounting Measurement*, *Accounting Review* Vol.46, Supplement, AAA, 1971, pp.1-48.
- 7) このような認識は、万代 [2000年] においても明確に示されている。著者は、会計の情報提供機能が重視される傾向は、デリバティブ(金融派生商品)の登場・普及に伴いますます拍車がかかり、「会計の情報化」と呼ばれる現象が生じていると述べている (196頁)。なお、「会計の情報化」については安藤 [1988] を参照のこと。

- 8) 企業会計の基本機能に関して松本 [2010] は、現在重視されている情報提供機能に対する利害調整機能の関係性の視点から、会計機能は資本市場に対する情報提供中心でよいのか、その場合に経営成果の分配や所得の再配分機能はどう充足するのか、など重要な論点を提起しているのを参照されたい(4~5頁)。
- 9) ティンカーは、会計人は「社会的コンフリクトの仲裁者」となるべきだとして、企業会計による利害調整の役割期待を主張している(Tinker [1985] および [1991])。なお、ティンカーのこのような見解に関する分析は和田 [2012] に詳しい。
- 10) わが国企業会計基準委員会が公表している『討議資料/財務会計の概念フレームワーク』では、会社法や税法による利害調整への財務情報の利用は、情報提供機能に劣化する副次的機能と位置づけている。
- 11) 前掲の和田 [2012] は、ティンカーとソロモンズ [1991] の会計観をめぐる論争から、意思決定のための財務情報の有用性の高次にあるメタ規準として、「社会経済活動の促進」という目的観を提示している(244~245頁)。
- 12) 会計原則体系の基礎構造を形成する原則群を会計ドクトリンと呼び、上部構造を形成する会計基準と識別する考え方はすでにギルマンにおいてみられるが(Gilman, Stephen [1939])、詳しくは若杉 [1979] および照屋 [2001] を参照のこと。

参考文献

<日本語文献>

- 安藤英義 [1988] 「簿記および会計の空洞化」『企業会計』Vol.40 No.9(1988年9月号)、中央経済社、43~48頁。
- 井口 伸・照屋行雄 [1999] 『財務会計原理』東京経済情報出版。
- 伊藤邦雄先生還暦記念論文集編集委員会 [2012] 『企業会計研究のダイナミズム』中央経済社。
- 黒澤 清 [1978] 『近代会計学<普及版六訂>』春秋社。
- 斎藤静樹 [2009] 『会計基準の研究』中央経済社。
- 高尾裕二 [2012] 「会計の基本機能の分析と会計研究の今後」『会計』第182巻第3号(2012年9月号) 森山書店、1~16頁。
- 照屋行雄 [2010] 「現代企業におけるマネジメント職能論の新展開—ドラッカー実践経営学の特徴を踏まえて—」『知識社会におけるマネジメント—P・F・ドラッカーに学ぶ—』神奈川大学国際経営研究所、P.P.No.19(2010)、

- 155~176頁。
- 照屋行雄 [2008] 『企業会計の基礎〔第2版〕』東京経済情報出版。
- 照屋行雄 [2001] 『企業会計の構造』税務経理協会。
- 濱田弘作 [1993] 『簿記詳説』税務経理協会。
- 広瀬義州 [2012] 『体系現代会計学〔第6巻〕財務報告のフロンティア』中央経済社。
- 広瀬義州 [2011a] 『財務会計(第10版)』中央経済社。
- 広瀬義州 [2011b] 『財務報告の変革』中央経済社。
- 松本敏史 [2010] 「今、もう一度会計の本質を考える—統一論題の趣旨説明(座長メモ)—」『会計』第177巻 第5号(2010年5月号)、森山書店、1~8頁。
- 万代勝信 [2000] 『現代会計の本質と職能歴史的小説および計算構造的な研究』森山書店。
- 若杉 明 [1982] 『企業会計の論理』国元書房。
- 若杉 明 [1979] 『企業会計基準の構造』財経詳報社。
- 和田博志 [2012] 「会計基準設定の方向性に関する一試論」『会計』第182巻 第2号(2012年8月号)、森山書店、86~98頁。

<外国語文献>

- American Accounting Association [1966] *A Statement of Basic Accounting Theory*, AAA, 1966 (飯野利夫訳『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』国元書房、1969年)。
- American Institute of Certified Public Accountants [1973] *Objectives of Financial Statements*, Report of The Study Group on the Objectives of Financial Statements, AICPA, October 1973 (川口順一訳『アメリカ公認会計士協会 財務諸表の目的』同文館、1976年)。
- Financial Accounting Standards Board [1978] *Statements of Financial Accounting Concepts No.1: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, FASB, November 1978 (平松一夫・広瀬義集州訳『FASB財務会計の諸概念(増補版)』中央経済社、2002年)。
- Sanders, T. H., Hatfield, H. R. and Moore, U. [1968] *A Statement of Accounting Principles*, AAA (久野光朗訳 [1965] 『ギルマン会計学(上巻) / (下巻)』同文館)。
- Solomons, D. [1991] *Accounting and Social Change: A Neutralist View*, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.16, No.3,

pp.287–295.

Tinker, T. [1985] *Paper Prophets : A Social Critique of Accounting*, Praeger Special Studies, New York.

Tinker, T. [1991] The Accountant as Partisan, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.16, No.3, pp.297–310.

Zeff, Stephen A. [1999], “The Evolution of the Conceptual Framework for Business Enterprises in the United States”, *Accounting Historians Journal*, Vol.26, No.2, pp.106-107.