

制度会計における機能概念の階層性

西 村 勝 志

1. はじめに
2. 機能の意味
 - (1) ファンクション (Function) の意味
 - (2) 会計機能 (Accounting Function) の意味
 - ① 会計の原初的機能〔財産管理機能〕
 - ② 会計の基本的機能 (会計責任機能)〔情報開示機能・利害調整機能〕
 - ③ 会計の発展的機能〔基本的機能の拡充化〕
3. 制度会計における階層的機能
 - (1) 究極的目的として体系化された機能〔究極的機能〕
 - (2) 直接的・基本的目的としての機能〔直接的基本機能〕
 - (3) 構成的目的 (ないし役割) としての機能〔構成的機能〕
 - (4) 行為ないし構造としての機能〔行為的機能・計算構造的機能〕
 - (5) 派生的効果としての機能〔派生的効果機能〕
4. おわりに

1. はじめに

制度会計という用語がはじめて会計の領域で用いられたのは、1960年代前半とされる。それ以前では、1949年に制定された企業会計原則が戦後わが国経済の復興・再建に貢献すべく、「企業会計制度の改善・統一」を主たる目的としてその指導力を発揮していた。この1960年代前半は、1962年4月に商法の計算規定が大幅に改正され、かつ翌年3月に商法計算書類規則が制定されたことが契機となり、企業会計制度では企業会計原則主導型から商法主導型へと大きく転換されるに至った頃である¹⁾。そのため、当時の制度会計研究では、商法によって規制された会計（商法会計）が制度会計の基底にあるとされ、当該研究の中核として考察されてきた。しかし、今日では、制度会計はそれほど単純な機能ないし構造をもつものではなく、また、それ自体が制度と会計の単なる合成語でもない。むしろ、会社法・金融商品取引法・税法のそれぞれに関連する会計諸問題を調整あるいは実質的に一元化していくといった動向は、企業慣習と密接に関連する企業会計原則の修正・改廃及び会計制度体系の全般における位置付けの変化の中で顕在化してきた。さらに、近代会計体系及びその理論に対する再検討の問題も、法と会計ないし法学と会計学との関係という理論的整合性問題と関連しながら生起してきた。その意味で、制度会計における機能と構造の体系的解明は、二重の意味で多面的構造がみられる。

制度会計の機能面に目を向ければ、法が社会規範²⁾の範疇に含まれることから、法律に規制された会計も社会規範としての特質を有することになるので、それぞれの法律が社会規範の枠内で識別されるとともに、そこからもたらされる個々の法律の特色から、各法律の制定趣旨ないし目的並びにその経緯が規制の方向性に違いをもたらすともいえる。さらに、各法律による適用対象の違いが機能面をより複雑化させている。そこで、本論文は、制度会計の機能面に焦点を当て、複雑化した機能を解明すべく、社会学的視点から階層的に整理することにする³⁾。というのも、制度会計における各構成要素である会社法会計・金融商品取引法会計・税法会計がそれぞれの機能を果たすことで、制度会

計として一つの機能が果たされるので、制度会計それ自体が体系化された階層的機能を有すると考えられるからである。また、会計を誰の立場から行うかという会計主体論的視点から、改めて制度会計の機能を考察する必要がある。会計主体の違いによって機能の果たすべき内容が異なるからである。したがって、本論文は、制度会計の機能を上記の二つの視点から階層的に捉え直し、機能解明を図ることを目的としている。

2. 機能の意味

「機能」の概念を社会学的にみれば、その規定には、以下のようにいくつかの内容を含んでいる点が指摘される⁴⁾。

第一に、本来的な機能の概念は、ある全体を構成している諸要素（各因子）が営む動的な活動過程そのものを指している。つまり、一つの社会なり集団なりによって営まれる働きそのものが、当該社会や集団の果たす機能なのである。例えば、生物では、細胞の集まりである胃や腸などの消化器官は、消化作用という機能を営んでいるといえる。したがって、本論文では、生物そのものが制度会計に相当し、各種の消化器官は制度会計の構成要素である会社法会計・金融商品取引法会計・税法会計に相当すると考えている。第二に、ある全体が存続していくために充たすべき必要な条件そのものを指す場合もある。これは機能的要件とよばれる。この要件が満たされるならば、その社会や集団が安定して順調に存続していることを意味し、どの程度当該要件を満たしているかが機能の程度を決定するとみることができる。人間の生命が存続していくために必要不可欠な条件の一つに、消化器官の働きによって栄養が補給されることであるとみることができる。このことは、消化器官の消化作用が人間の生命にとっての機能的要件であることを意味している。企業の存続にとっての機能的要件であるのは、会計の情報提供機能であり、利害調整機能である。第三に、ある全体を構成している部分が、その全体の維持や存続のために行っている作用や働きの効果を機能とみなすこともある。そこでは、部分は全体のため

に貢献するという考えが前提にある。例えば、人間の生命を維持継続させるために消化器官は消化作用という機能を果たしているとみることができる。同様のことが「Function」概念にも当てはまる。

(1) ファンクション (Function) の意味

ファンクションを出発点として社会学的観点から機能を取り上げれば、以下のとおりである。

目的	—————	体系化した機能
役割・役目 (任務)	—————	相対的具現化機能
作用・働き・効用・実用 (効果)	—————	個別的具現化機能
実行・遂行 (手段)	—————	行為機能
結果・相関関係・相関的要素	—————	相互関係機能
職務・務め (狭義の職能)	—————	会計領域外の機能
職業・職	—————	会計領域外の機能

目的とは、行為の最上位概念と位置づけられ、行為主体たる組織の意思によってその実現が欲求される。また目的の達成は、行為を規定し方向づけるものである。目的達成は行為の目標到達度によって判断される。そこでの目標は、目的を達成するために設けられた目印である。当該目標を達成するために、組織の構成要素は一定の役割を担っている。役割とは、構成要素に割り当てられた役目である。役目とは、役として務めなければならないことである。作用とは、働き及ぶ影響であり、目的を達成した結果として派生的に生じる効果である。働きとは、構成要素の及ぼす作用である。効用とは、役立ち (=人の欲求を満ちし得る能力の度合い) である。実用とは、普段の生活に利用可能なことで、実際の生活に用いることである。実行とは実際に行うことで、遂行とは任務を成し遂げることを意味している。行為そのものを機能と表現することもある。結果とは、原因となる物事の生じた後に起こる事象であり、原因との間で直接的・間接的な因果関係が認められる。相関関係とは、二つの異なるものの間での間接的な結びつきであって、原因と結果のような因果関係とは区

別される。職務・務めは、人間を対象とした用語であり、会計領域外の機能であるので、ここでは取り扱わない。同様に、職業・職もここでは取り扱わない。

これらのことから、機能とは、いくつかの構成要素が相互に関連し合っただけで全体を構成しながら、ある結果（成果）を生ぜしめるために、各構成要素が有する固有な役割である。次に、この機能概念を会計の領域に取り入れることで、会計機能について整理してみる。

(2) 会計機能（Accounting Function）の意味

会計主体論の視点から会計を分類・整理するならば、以下のとおりである。ただし、簿記から会計が誕生している歴史的経緯から、ここでは、簿記を含む最も広義の概念として会計を取り扱うこととする。また、会計主体論については、紙幅の関係から主だった資本主理論・企業主体理論・企業体理論に限定する。

わが国においては、株主の権利は法律に守れていても、アメリカほど株主価値を経営者が重視しているとはいえず、また白紙委任状を経営者に提供する相互持合いの株主（取引先）も決して少なくない。そのため、オリンパスの事例⁵⁾（巨額損失の隠蔽問題）からもわかるように、経営者の権限は実際には思った以上に強い。さらに、敵対的買収に対抗するために証券市場から撤退し、上場廃止を決定する経営者行動などの最近の動向⁶⁾ からみれば、わが国企業は経営者支配といっても過言ではなく、その意味では、会計においても経営者主体論も考えられる。しかし、その場合の会計は管理会計に該当しよう。

① 会計の原初的機能〔財産管理機能〕

会計主体論には、個人企業を資本主（＝出資者）のものとみなす考え方〔資本主理論（proprietary theory）〕がある⁷⁾。資本主は、自らの生計を維持することを目的とした企業活動の営みであるので、そこで用いられる会計は、経営活動に必要な財産などを対象とした記録機能中心の会計である。すなわち、企業

の資産は資本主の財産であり、企業の負債は資本主の債務であり、資産と負債の差額である純財産としての資本は資本主に帰属すると考えられる。資本等式である資産－負債＝資本が基本となり、貸借対照表の貸方にある自己資本（純財産）の増殖分＝利益という観点から資本主の財産を有効利用した結果としての利益計算を行う〔経済的資源有効利用機能〕とともに、資本主の財産を紛失しないようにする目的で会計が利用される〔財産紛失防止機能〕。この考え方に合致する今日の企業は、もっとも小規模な個人企業である。したがって、個人企業で用いられる会計は、企業財産を有効利用すべく財産管理することで、財産の紛失防止を図る原初的機能として財産管理機能を最優先した会計といえる。また、会計には会計責任目的が認められるが、個人企業の場合では自己に対する会計責任であって、単なる自己確認の手段にすぎない。自己の営みに対する自己への判断資料の提供でしかない。したがって、これをもって会計責任機能とはいえない。

法律上でも個人企業は法人格をもたないので、個人企業が行った取引はすべて資本主たる出資者＝経営者が行ったものとされる。当該取引におけるすべての責任は経営者にあるので、経営者は債権者に対して無限の責任を負うことになる。そのために求められる会計は、会計帳簿に企業取引の顛末を記録するとともに、毎年1回12月31日付けで貸借対照表を作成し、財産の状況を明らかにしておく会計である。そのことで、経営者が自ら適正に財産管理を行うことで、資金調達を容易にするとともに、万が一でも訴訟問題が生じた場合には、証拠資料として提出できるように対応しておく。また、そこでの会計帳簿は、会計事実を記録するものであって、記録と記録の照合、記録と事実の照合をなしているが故に、原初的な意味における財産の保安全管理に役立つばかりでなく、企業規模が大きくなれば内部統制の機能を果たすともいえる。

② 会計の基本的機能（会計責任機能）〔情報開示機能・利害調整機能〕

会計主体論には、出資者その他資金提供者とは別個の独立した「企業それ自体」の存在を認める考え方〔企業主体理論〕もある⁸⁾。この考え方では、所有

と経営の分離を前提とした出資者（株主を含む）と企業との関係は希薄化し、企業それ自体からみれば、債権者からの資金提供である負債と出資者からの資金提供である資本との間には大きな違いはなく、ともに調達資金の源泉であって企業資本とみることができる。貸借対照表等式である資産（投資運用額）＝負債＋資本が基本となり、そこでの利益は、調達資金の運用結果としての回収剰余であり、企業活動の成果である。そのため、収益・費用は出資者持分の増減変化というよりは、企業資産の増減変化に基づいて認識・測定される。そこでの会計は、出資者に対する企業経営者の企業活動結果報告であり、出資者と企業経営者における委託受託関係から受託財産を適切に管理・運用するとともに、その運用結果を適正に報告する会計責任機能がみられる。これは、開示情報の内容及び開示の方法に一定程度の制約が認められるが、情報開示機能を構成する機能の一つであることに違いはない。

上記の企業主体理論に合致する今日の企業は、それほど規模の大きくない従来からの有限会社や、非公開株式会社である。この考え方では、外部利害関係者とは別個の企業それ自体の存在を認めるために、企業経営者と出資者（株主を含む）との間における利害調整機能が会計の機能として求められる。もちろん、企業活動資金を提供する債権者と出資者及び企業経営者との間における広義の利害調整機能も必要とされるのはいうまでもない。この利害調整機能は、経営者のための利益計算というよりは、外部の利害関係者、とりわけ株主を中心にした配当財源たる利益の計算が重視された。そのための会計構造も利益を算出するための収益・費用の把握を前提とする利益計算構造であった。その場合、利益は将来の期間的業績を含まないので、事後計算的で回顧的性格を有する機能といえよう。利益計算に正確性を担保することによって、過剰倒産を回避して債権者の保護を図るとともに、現在の投資者と将来の投資者との利害の対立を回避するためにも、妥当な利益計算を行うことも求められた。ここに、会計の利害調整機能が存在する。

現行の企業会計制度は、外部利害関係者に対して無制約な期間的経営成績を報告するわけではなく、分配を前提とした利益の算定を行っていることから、

そこに存する受託責任説明機能は、資産評価における原価主義や収益認識の実現主義など計算原理（ないし計算構造）を規定することを意味する。

③ 会計の発展的機能〔基本的機能の拡充化〕

会計主体論には、株式会社がさらに進展して株式の公開された大規模株式会社（公開会社）を前提としている考え方が⁹⁾ある。いわゆる、企業体理論である。産業経済の発展に伴って、企業の規模が増大し、社会全体に占める企業の社会的役割が高まるにつれて、企業を取り巻く利害関係者グループはいっそう多様化し複雑化してきた。したがって、各種利害関係者が求める企業実態の開示情報はその中心的関心の違いによって多面的にならざるを得ない。その一方で、悪意のある企業（粉飾決算企業や逆粉飾企業など）も数多くみられるようになり、そこでの利害対立も一段と激しいものになってきた。そのため、利害の社会的調整の重要性はいっそう高まり、法規制による利害調整は必然的に経済社会によって求められてきたともいえる。

また、ここでの対象企業が大規模株式会社であることから、政府による統制も厳しく、株主・債権者のみならず、顧客や国・地方自治体などの各種利害関係者グループに対する影響も大きく、わが国経済を根底から支えているといっても差し支えない。このような企業体は、「社会的責任」¹⁰⁾をもつ機構、すなわち一つの社会的制度とみることができる。この考え方も会計責任の領域から利害調整機能を取り扱うものである。その意味で、企業主体理論と同様である。

どのような形態の企業を前提とするかによって会計主体論は異なるが、企業の発展過程によって求められる会計の機能が多様化しているのも事実である。とりわけ、大規模企業の外部利害関係者グループは、多種多様化し複雑化しているので、利害調整の在り方も多様化し複雑なものにならざるを得ない。その上で、意思決定情報の内容量と適時性についても十分な開示が要求される。今日では、四半期報告書開示制度などがそれに該当する。リーマンショックや円高など、今日における社会経済環境の変化は著しく、証券市場の維持活性化は

不可欠であり、会計の情報開示機能が現在ないし将来の投資者に対して投資行動を促進する機能ないし投資へのモチベーションを高める機能を包含する形で証券市場に対する維持活性化貢献を果たすものと考えられよう。

制度会計も会計の枠内に存する以上、共通の機能として上記の機能を有するといえよう。しかし、本論文は制度会計に限定した中で、その機能について整理を試みるものであるから、制度会計特有の機能を導き出すことが求められる。そこで、社会学的視点から階層的に制度会計の機能を明らかにしていく。

3. 制度会計における階層的機能

社会学におけるファンクション概念を参照しながら、制度会計の機能を各階層に分類した上で、そこでの機能の本質を究明する。

(1) 究極的目的として体系化された機能〔究極的機能〕

制度会計には、一つの究極的目的としての機能が体系化されて存在する。とりわけ、制度会計の領域においては、制度会計が企業会計への法的規制をその特徴とする限り、法がもつ特質に目を向ける必要がある。換言すれば、会計を規制する会社法・金融商品取引法及び税法が法律である以上、それらは法律の共通的特質（社会規範）を有する。それ故、それらは、社会秩序の維持を社会力、とりわけ国家権力等によって強制的に実現することで、社会秩序の維持（＝円滑な社会生活の維持）¹¹⁾をを図ることを究極的目的としているといえる。その意味で、制度会計にも法律の究極的目的が存在すると考えられる。その場合の企業とは、会社法の適用対象が会社であり、税法は法人、金融商品取引法は証券発行会社等であることから、制度会計の主体を最大公約数とすれば企業一般であると考えられよう。したがって、ここでの社会とは、企業を取り巻く社会（企業社会）とみることができる。そこで、制度会計の究極的目的としての機能は、企業社会における秩序維持機能とされよう。その場合、どのように企業社会の秩序を維持するかについては、会計技法を駆使して、企業活動の

結果が企業の目標達成度としての利益の大きさによって外部利害関係者に開示される方法をとっているのであって、企業の倒産を積極的に回避するわけでもなければ、外部利害関係者の利害対立を積極的に回避するものでもない。粉飾決算をさせないことで倒産防止を図り、利益と資本を明確に区別することで消極的に利害対立を回避しているにすぎない。このような形で社会秩序の維持を図っているだけである。その意味で完全な社会秩序の維持ではなく、不完全な社会秩序の維持といわざるを得ない。ただし、そこでは、どんな社会を前提とするかで必要とされる秩序も異なり、法律の中身も決まる。したがって、会計を規制する法律の存在意義ないし目的として、会社法は会社社会の秩序維持、金融商品取引法は証券資本市場社会の秩序維持、税法は公共サービス提供社会の秩序維持が挙げられよう。

(2) 直接的・基本的目的としての機能〔直接的基本機能〕

会計への規制をなす法律が直接的で基本的な目的をもって規定を設けていることは、そこに制度会計の直接的目的ないし基本的目的としての機能が存在することを意味する。というのも、法律は他の社会規範たる道徳・慣習・戒律と区別される法規範としての独自の役割を担い、この法規範からもたらされる企業の成立要件としての機能を有している。もちろん、ここでは、究極的には企業社会の秩序を維持する結果をもたらすことになる。この究極的機能は、企業の内外に分けて展開できる。すなわち、企業の外部領域では、企業の外部利害関係者の存在領域であり、企業の内部領域では、企業それ自体の存続である。企業の成立条件としての機能、すなわち社会秩序の維持を支える直接的・基本的目的を企業の外部領域に存する外部利害関係者側からみれば、外部利害関係者の利害対立を調和させる利害調整目的とみることができる。ここでいう利害調整とは、すべての利害関係者が対立する利害が社会的に望ましい形で完全に調整ないし調和される積極的利害調整のことではなく、会計によって利害の対立する利害関係者相互間の持分が侵されないという意味の消極的利害調整である。会計が分配可能（あるいは配当可能）な利益を計算する際に分配（あ

るいは配当)の基礎となる根拠を提供することが、この利害調整の手段となり得るのである。と同時に、これを企業の内部領域に存する企業経営者側からみれば、制度会計の主体である企業経営者の会計責任と捉えることもできる。この会計責任は、狭義に解すれば会社法における委託・受託の関係(エージェンシー関係)を前提とした企業活動結果の説明責任¹²⁾である。それ故に、制度会計、とりわけ会社法会計の直接的・基本的機能としての利害調整機能と会計責任機能との表裏一体機能の存在が認められる。

上記のように、企業を取り巻く各種利害関係者間の利害調整が達成できなければ、社会秩序の維持は図れないが、また一方で、企業の存在を無視して企業社会が成り立つものでもない。企業の利害関係者間の利害対立は、企業の存在があってこそ生じるもので、企業が維持存続しなければ、会計による利害調整は不可能となる。企業が倒産すれば、利害調整というよりも、むしろ妥協点をどこに見出し得るかということになろう。したがって、企業社会の秩序維持から導き出される直接的・基本的目的としての機能(利害調整機能)は、企業それ自体からみれば、企業の維持存続目的とみることもできよう。ここに、制度会計の利害調整機能と並列関係にある企業維持機能がみられる。企業維持を図るためには、企業と資金提供者を中心とした外部利害関係者との間を良好な関係にしなければならない。特定の利害関係者に有利な対応を企業がとるならば、企業維持は当然図れない。

(3) 構成的目的(ないし役割)としての機能【構成的機能】

さらに、上記の目的ないし目標を達成するためには、個々の役割として機能の存在が求められる。これは、制度会計の各構成要素である会社法会計・金融商品取引法会計・税法会計の個別機能が存在することを意味している。

会社法会計では、外部利害関係者側からみると、利害調整機能を支える債権者保護機能及びその補完機能たる株主保護機能が挙げられ、金融商品取引法会計では投資者保護機能が挙げられ、税法会計では納税者保護機能が挙げられる。企業経営者の立場から捉える会計責任機能としては、会社法会計では主と

して経済的会計責任解明機能（受託責任解明機能の構成的機能）が、金融商品取引法会計では主として経済的会計責任解明機能のみならず社会的会計責任解明機能が、税法会計では自主申告の形で納税額計算を行うのであるから、主として納税責任解明機能及びその責任解除機能が挙げられる。（税法では自主申告制度が求められる。自主申告は、各事業年度終了後の日の翌日から2ヶ月以内に所轄税務署長に対して、確定申告書を納税者が自ら作成し提出することで、課税所得を計算し納税額を決定することで、納税義務の大きさを明確にすることである。）会社法会計を広義に解すれば、会社法監査も含まれるために、経済的会計責任解除機能を有する。同様に、金融商品取引法会計でも経済的・社会的会計責任解除機能を有し、さらに税法会計では、納税者・徴収者の観点から課税公平化機能を有している。この機能がなければ、税法会計は成立しえない。この機能があってはじめて、納税者は税法会計により納税責任を解明するとともに、その責任を解除できるのである。すなわち、税法会計は、納税者（法人企業）に対して納税責任解明・解除機能を有しているといえる。

（4）行為ないし構造としての機能〔行為的機能・計算構造的機能〕

ファンクション概念には、手段ないし行為（操作）としての意味もあり、直接的目的を達成するための手段ないし行為（操作）として取り上げられている。制度会計に当てはめると、各構成要素が上記の個々の目的を達成するために必要とされる行為としての機能は、主として情報開示機能である。とりわけ、金融商品取引法会計では、投資意思決定情報提供機能を指している。しかし、情報を開示するためにはその前提としての会計行為に認識・測定・記録が存在するのは当然である。認識行為・測定行為・記録行為は、計算結果をもたらすといっても過言ではないので、情報開示機能の前提ないし成立条件としての計算機能の存在は否定できない。換言すれば、制度会計の情報開示機能は行為的機能であるが、そこにはそれを支える計算構造の存在が前提とされる。したがって、各構成要素における計算構造的機能の存在とは、会社法会計では剰余金計算機能であり、金融商品取引法会計では包括利益計算機能であり、税法

会計では課税所得計算機能である。もちろん、会社法会計を広義に解すれば、監査機能も行為機能として存在し、経済的会計責任解除機能を行為の面から支えている。と同時に、金融商品取引法会計を広義に解すれば、監査機能が行為機能として存在し、経済的・社会的会計責任解除機能を行為の面から支えている。

企業の立場からみれば、利益計算行為によって資本と利益を明確に区別することで、企業の自立ないし維持を確保ないし保障するものである。公益法人であっても公益を目的に運営され、必ずしも余剰を追求しなくても、支出たる費用の回収のための会計が求められている。そのために、その構成的機能としての資本維持機能においては、企業活動基金としての総括的な資本維持を確保する建前での計算をもたらす。その具現的機能として、会社法会計の剰余金計算機能や金融商品取引法会計の包括利益計算機能が存するといえる。なお、会社法会計の剰余金計算機能と金融商品取引法会計の包括利益計算機能にそれほど本質的相違があるわけではない。

(5) 派生的効果としての機能〔派生的効果機能〕

行為的機能による計算結果がもたらす効果としての機能も存在する。これが派生的効果機能である。各構成要素における個別具現的な効果機能を取り上げる場合、会社法会計には、取引先の視点からの取引関係維持機能が挙げられる。金融商品取引法会計では、市場の視点からの証券市場活性化機能が挙げられ、投資者の視点からの投資モチベーション機能（派生的効果機能）がある。ただし、これは景気好況時に限られ、不況時には何ら投資モチベーション機能は果たされない。税法会計では、徴収者及び納税者の視点からの課税公平化機能（構成的機能）があるが、これを基盤として、納税者（法人企業）に対して納税責任解明・解除機能を果たすことができ、法人企業による納税という社会貢献が期待されるものとみられる。この納税責任解明・解除機能からの派生的効果機能として、納税者の視点からの納税モチベーション機能を挙げることもできる。現実に法人税を納税している企業は、株式会社のほんの一部であると

しても、納税額の占める割合からみて、納税による社会貢献は高いといえる。その意味で、企業イメージをアップさせ、社会的信用度を増すことにつながるので、税法会計は上場会社等に対する納税モチベーション機能（派生的効果機能）も有しているといえよう。

企業の発展的過程、とりわけ企業を取り巻く経営環境の著しい変化の下で、会計機能が派生的効果機能をもつようになったわけだが、見方を変えれば、当該機能の重要性が高まったともいえる。企業の規模が増大することで、企業の持つ社会的責任が拡大化し、それに呼応するかのように制度会計の機能も拡大化し、その社会的意義は大いなる高まりをみせている。

4. おわりに

これまでみてきたように、社会学的視点から制度会計の機能を階層的に取り上げる場合には、①究極的目的としての機能、②直接的・基本的目的としての機能、③構成的目的（ないし役割）としての機能、④行為ないし構造としての機能及び⑤派生的効果としての機能に分けられる。階層的機能分類では、機能が構造を規定する場合と、構造が機能を規定する場合とがある。一般には、機能が構造を規定すると考えられるが、機能が階層化された場合には、一定の階層における機能は逆に構造によって規定されることもあり得る。ここでは、④以下では構造が機能を規定する関係にあると捉えることができる。すなわち、①究極的機能、②直接的基本機能及び③構成的機能は構造を規定するが、④行為的機能及び⑤派生的効果機能は構造によって規定される場合もある。このことは、①から③までは制度会計の機能の本質部分であり、何らかの要素から影響を受ける性質ではないこと（不変性）を意味する。逆に、構造によって影響される性質を有する機能部分は可変性を有し、制度会計の本質部分ではないことが指摘できよう。

また、制度会計が会社法会計・金融商品取引法会計・税法会計の三つで構成され、それぞれの適用対象企業の範囲が異なるので、そこでの会計情報の質・

量ともに違いが生じる。そればかりか、そうした会計の開示方法においても、それぞれの特性がみられる。税法会計の適用対象企業が最も広範囲で、法人企業を主としているが、会社法会計では、それよりも狭く合資会社・合名会社・合同会社・株式会社といった会社が適用対象である。金融商品取引法会計が最も限定されており、上場会社等を適用対象企業としている。また、税法会計は課税所得計算を中心に、納税者と徴収者との間における利害対立や納税者間における利害対立の調和を果たすべく、納税申告書を作成・提出させている。これも、広い意味では、利害関係者に対する情報開示機能を有すると解しても差し支えないであろう。金融商品取引法会計では、主としてわが国経済を支えている上場会社等を対象としているので、投資者（現在投資者と将来投資者）間における利害対立の調和を図るべく、投資意思決定のための会計情報をより詳細に規定する法令に準拠して開示している。と同時に、そのことが証券市場に対しては活性化をもたらすとともに、投資者一般に対しては投資モチベーションを高める効果も否定できない。しかしながら、金融商品取引法は、開示情報の内容を実質的に規定しておらず、企業会計原則・企業会計基準に委ね、開示方法についてのみ詳細な規定を設けている。その点で、投資者間の利害調整を直接に図っているとはいいい切れない面がある。会社法についても、開示情報の内容について独自の規定をもちつつも、企業会計原則・企業会計基準等に委ねた部分も多く、バブル経済崩壊後の経済的影響などから、利害調整機能よりも情報開示機能に重点移動がなされているといえよう。税法については、そもそも税法独自で課税所得の計算体系をもつことを避け、企業会計の利益計算体系を利用する規定（法人税法第22条）を設けている。とはいえ、税法は課税所得の計算に直接に規定しているので、開示情報の内容を実質的に規定しているといえる。

〔注〕

- (1) 制度会計の誕生時期については、同様の見解として中村忠編著『財務会計と制度会計』（白桃書房、1994年2月、5頁）などにもみられる。
- (2) ここでの社会規範とは、人間の社会生活において守らなければならない規律、すなわち、個人の生活を規則正しく行い、人間集団の秩序を保っていくための行為の基準（ないし規準）であると解するものである。したがって、社会規範は、社会秩序を維持すべく人の行動を規律するもので、社会を構成する個人間・集団間を律する規則立った関係（あるいは状態）を保つために存在する。

拙稿「企業社会における法の社会規範性」『愛媛大学法文学部論集 総合政策学科編』第20号、愛媛大学法文学部、2006年参照。
- (3) 社会学的視点から検討するのは、社会学的概念を出発点として、人間行動と社会関係ないし社会集団との関わりを通して、現代企業を取り巻く社会環境から制度会計の機能を見直すことが重要であると考えられるからである。
- (4) 山根常男他編『テキストブック社会学(1) 入門社会学』有斐閣ブックス、1978年、26頁参照。
- (5) オリnpasの巨額損失の隠蔽問題は、菊川前会長を中心に現旧経営陣らが1990年代後半からの財テク失敗による巨額損失1,300億円超をひた隠しに隠し、繰り返し行われた合併・買収をカモフラージュに、当該損失を内部処理することで株主・債権者を騙してきた問題である。他の取締役らは何ら知らされていないか絶対服従の状況に置かれ、菊川前会長が全権を把っていたとされている。
- (6) 2004年の西武鉄道などがその例として挙げられる。
- (7) J.F.Schär, *Buchhaltung und Bilanz: auf wirtschaftlicher, rechtlicher und mathematischer Grundlage für Juristen, Ingenieure, Kaufleute und Studierende der Privatwirtschaftslehre mit Anhängen über “Bilanzverschleierung” und “Teuerung Geldentwertung und Bilanz”*, 5. Aufl., verlag von Julius Springer, 1922.

H.R.Hatfield, *Modern accounting: Its principles and some of its problems*, New York and London, 1909.
- (8) W.A.Paton, *Accounting theory: with special reference to the corporate enterprise*, Scholars Book Co., New York, 1922, Reprinted 1973, preface xii-xiv.
- (9) W.W.Suojanen, *Enterprise Theory and Corporate Balance Sheets*, *The Accounting Review*, vol. 33, No.1, January 1958.
- (10) 企業の社会的責任とは、社会的存在としての企業の役割を重視する中で、企業が活躍する基盤となる社会との関わりにおいて負うべき責任である。具体的には、慈善事業などの

制度会計における機能概念の階層性

特殊な活動を指すものではなく、企業本来の活動全般に関わるもので、利潤極大化・雇用創出・顧客満足・株主価値増大化・納税義務の遂行、さらには環境保全・地域貢献なども挙げられる。

- (11) そこでの維持すべき社会秩序とは、規律立った社会関係であり、その関係を維持することが法律の特性の一つである。
- (12) 説明責任は、会計上で広く用いられているアカウンタビリティであって、厳密には説明責任ではなく説明義務に当たる。当該義務が果たせない場合に、法律上で民事責任ないし刑事責任が生じる。