

会計領域における制度概念

西村 勝志

I. はじめに

会計は、それを用いる経済活動体が個人であれ企業であれ、広く経済社会に普及しており、その発展に貢献している。また、企業が社会的存在であると同様に会計それ自体も社会的存在であり、その意味で社会的意義をもっている。このように解すれば、会計は社会一般に認知されたきまりごと（社会的に妥当なものとして認められた会計組織）であり、その仕組みは広い意味での「制度」であろう。そうした会計の領域においても、財務諸表制度・連結財務諸表制度・会社法監査制度（従来は商法監査制度）・金融商品取引法監査制度（従来は証券取引法監査制度）・原価計算制度あるいは帳簿制度などといったように、これまで制度という用語がしばしば使われてきているのも事実である。また、その内容については必ずしも統一的・一貫的であるとはいえない面がある。と同時に、それぞれの制度が有する社会的強制力（あるいはその強制主体）及びその機能に違いがみられる。

そこで、本稿の目的は、社会的強制力（あるいはその強制主体）及び機能の視点から制度を捉えることで分類整理し、会計と制度との関係を明らかにすべく、会計領域における制度概念を究明することにある。すなわち、広く一般に用いられる制度という概念が会計という固有の領域においてどのような意味をもって用いられているのかに焦点をあてている。そのために、まず隣接諸科学

における制度概念を参考にしながら、一般的な意味における制度概念がいかなるものかを明らかにする。その上で、制度概念を強制主体的観点から三つに分類する。というのも、社会的強制力の程度は強制主体によって異なるからである。次に、制度の存在をその目的に求めた上で、その目的を機能（予防と対処）という視点から二元（事前的目的と事後的目的）に分け、それらが会計の領域でどのように結びつくかを明らかにする。さらに、会計が制度として成立するための条件を何に求めるかを検討する。加えて、会計主体論及び会計目的論との関係から制度としての会計がどう具現化しているかを取り上げ、制度会計の取り扱いに言及したい。

Ⅱ. 制 度

1. 制度の意味

広辞苑によれば、制度は、一般に制定された法規、社会的に定められている仕組みやきまりを指している¹⁾。これを、社会科学における各学問領域から取り上げてみよう。まず、政治学的視点からみれば、制度は「持続的かつ公認された社会生活の要具ないしフレーム、相互に関係ある個人の確立された行動の形態ということもできる」²⁾とされる。また法学的視点からは、「広義では社会が人間の必要を満足させるために必要な組織：指示、実行する社会機構を指し……狭義では集団活動にとって特徴的であるような確立された形式、条件を指す」³⁾といわれる。さらに社会学的視点からは、「人間のある特定の種類の行動様式態度、観念に関する様式も含む」⁴⁾と捉えられる。企業も社会的制度と表現されることがある。

これらと共有しながら会計と結びつく制度を取り上げるならば、それは人(法

1) 新村出編『広辞苑第五版』岩波書店、1998年11月、1475頁。

2) 中村哲他編『政治学辞典』平凡社、1961年。

3) 末川博編『全訂法学辞典』日本評論社、1979年。

4) 浜島朗他編『社会学小事典』有斐閣、1983年。

人を含む)の経済的・社会生活において必要とされるとともに、人間の行為を組織化・体系化したものあるいはそのフレームワークであり、経済社会においてその必要性が承認されているもの(観念や様式を含む)であるといっても差し支えないであろう。こうした制度は、その強制主体的観点から、次の三つに分けられる。すなわち、規制的制度・慣習的制度・規範的制度である。

そもそも、規制とは「規律を立てて制限すること」⁵⁾である。一般には、規律とは、人が自らの生活を規則正しく行い、社会集団の秩序を保っていくための行為などの基準ないし規準とされる。そこでの基準と規準の区別については、前者が判断・評価の拠り所と比較考察するための基礎たる標準であって、最低限満たされなければならないいきまりごとである。後者が行動の拠り所とその手本としての標準であって、あるべき姿・のぞましい行動の手本である。しかし、本稿では、規制と規範を区別して制度の類型化を図るために、ここでの規律を基準として狭義に捉え、規準は後述する規範の枠内で捉えることでそれらの違いを明確にしておく。というのも、規制は人の行為に関する制限であって、それなりの社会的強制力がなければ人の行為制限(制約)できないとすれば、制限の拠り所は法に求められる。したがって、人間の円滑な社会生活をもたらすための社会秩序の維持に照らしながら制限の拠り所を法に求める場合に、当該規制は法規制(法的制限)を意味することになる。

以上のことから、第一の規制的制度とは、規制主体である法令・規則(法規)によって規制対象である人(法人を含む)の行為を強制的に制限して準拠させるべきとする制度である。規制的制度は、強制力が最も高い法規制的性質(法規範性ないし強制規範性)を有している点を特質としている。これには、さらにサンクション(制裁)があるかどうかでその強制力に違いがみられる。

第二の慣習とは、ある社会において歴史的に発達した伝統的な行動様式で、社会通念として従うことが要求され、そこでの人々に広く承認されながら受け継がれているものである。しかしながら、人間の社会生活上の慣習が人々の間

5) 新村出編『前掲書』岩波書店、647頁。

で法として意識されるようになった慣習法とは区別しなければならない。慣習法は、成文化されていなくても制定法に規定されていない事項について法としての効力をもっている。また、慣習には事実たる慣習、すなわち公正妥当とはいえない単なる慣習も存在する。したがって、ここでの慣習は、事実たる慣習とは区別され、かつ法としての意識されていないが、それなりの合理性が認められる慣習を指している。

以上のことから、第二の慣習的の制度とは、法規によって強制されなくても、規範対象が共有する社会的慣習によって従うことが当然とされる合理性をもっていることを意味し、それなりの強制力が社会的に承認される慣習規範的性質（慣習規範性）を有している点を特質としている。もちろん、社会的承認という場合、社会の範囲（例えば、経済社会・企業社会など）によって公正妥当と認められる承認内容も異なることはいうまでもない。これについては、後に詳述する。

第三の規範とは、いかにあるべきか・あってはならないかという判断・評価又は行為などの拠るべき規準である。したがって、第三の規範的制度とは、法規によって強制的に従うべき部分（規制的制度）と慣習によって従うべき部分（慣習的制度）との双方を意味している。

以上の考察から、「制度」という概念は、法規制ないし社会的慣習規範によって規制された社会生活での仕組みと捉えることができる。この意味で、制度は社会規範と密接に結びついた概念として位置づけられる。

2. 制度の目的

制度の存在意義は、その目的に依拠している。制度の目的を事象（問題）の発生時点から捉える場合、以下の二つに大別できる。すなわち、ある特定の問題の発生が想定される場合における事前的制度と事後的制度である。前者は、問題発生を防止するための予防的の制度である。後者は、当該問題を早期に解決するための対処的の制度である。そこでまず、法律や会計関連の事前制度について簡単に取り上げる。

(1) 事前（予防）的制度

企業には、事前的制度として、法的強制力をもつ制度と法的強制力もたないが企業内部でそれなりの強制力をもつ制度が存する。

企業内部において法的強制力をもつ制度は、内容に違いはあれ、企業全般に通用する制度であり、具体的には商業登記制度・公告制度・取締役制度・執行役員制度・開示制度・監査制度・原価計算制度・公開買付制度・授権資本制度などが挙げられる。商業登記制度とは、商人に関する一定の事項（新会社法907条等に定める事項）を商業登記簿に記載させる制度で、これによって商人と取引を行う一般公衆のためのみならず、商人自身の信用をも維持することを狙いとしている。公告制度（新会社法939条等）とは、新聞・官報や電子などあらかじめ定款で定めた方法によって広く情報公開する制度である。取締役制度とは、経営の専門家である取締役が株主総会の委託を受けて事業経営の業務を担う制度である。執行役員制度とは、会社の業務執行権限を有する執行役（代表執行役を含む）とその業務執行を監督する取締役によって執行と監督を分離する制度である。開示制度とは、外部利害関係者を対象にして企業内容を公開する制度である。その場合、直接的開示と間接的開示とがある。とりわけ、税法上の開示制度では、年間所得が一定額以上ある納税者につき、当該所得金額等が公示される。この狙いは、所得公示によって納税者に納税意識を促すとともに、脱税防止を図るものである。監査制度には、会社法監査制度と証券取引法監査制度がある。会社法監査制度とは、旧商法特例法を継承するもので、株主総会に提出する前の計算書類に対して監査を受けなければならないとする制度である。ただし、大会社と中・小会社における監査の在り方に違いを設けられている。証券取引法監査制度とは、上場会社等の場合、有価証券報告書を毎事業年度ごとに財務大臣に提出することが求められるが、そこでの財務書類については監査法人又は公認会計士の監査を受けなければならない制度である。その財務書類は定時株主総会の終了後の書類であることから、証券取引法監査は事後監査といわれる。原価計算制度については、戦前の我が国において国家権力で強制した統一原価計算制度（「製造原価計算準則」）であったが、

今日のように強制力をもたないが啓蒙的な意味をもつ原価計算基準になった。この原価計算基準は、各企業が原価計算システムを設計する際に参照すべき基本的枠組みである。公開買付制度とは、他企業の合併買収や自己株式の取得の目的で発行済株式の買集めについての意図を明らかにした上で、全株式保有者を対象に実施する制度である。授権資本制度とは、株式の予定発行に関する限度総数を定款で定める制度である。これは、株主の地位や権利を希薄化させないことが狙いである。

他方、後者（法的強制力はないが、企業内部でそれなりの強制力をもつ制度）は、それぞれの企業が独自に成立させたもので、他の企業では通用し得ない制度であり、具体的には、帳簿制度・内部牽制制度・早期退職制度などが挙げられる。帳簿制度とは、簿記がもっている記録計算目的を達成するためにさまざまな種類の帳簿が利用されるが、その帳簿間関係が適切に配置・構成され、記帳が合理的に行い得るような仕組みを指している。内部牽制制度とは、一つの事務処理の責任を二人以上に分割担当させる制度である。これは、自動的に照合して虚偽・誤謬の発生を防止することが狙いである。早期退職制度とは、割増しの退職金を支給することを条件に、希望退職者を募る制度である。これは、人員削減の促進を図ることで企業経営のスリム化が狙いである。この制度を導入するか否かは企業経営者の判断に委ねられている。

いずれの制度にせよ、後者の制度は企業が属する業種の特性及び個々の企業の特성에に基づいて経験的に進化した独自のものとして特徴づけられる。

(2) 事後（対処）的制度

企業に関する事後的制度は、法的強制力をもつ制度が中心とならざるを得ない。というのも、事後的制度はある特定の問題が生起してしまった場合を想定しており、そのことによる悪影響を可能な限り抑制し、解決へと導く効果が期待される制度であるので、利害対立を調和させるべく、法的強制力に委ねられるのである。例えば、差し押さえ・差止め・損害賠償請求制度などがある。差し押さえとは、債務者が保有する財産の処分を制限することである。これは、

債務者が債務不履行となったことを受けて、債権者の利益を擁護することが狙いである。差止めとは、不法行為が現存する場合や近い将来に確実に行われる場合に、その事前防止策として差止請求が認められる制度である。例えば、募集株式の発行等が法令もしくは定款に反する場合や、著しく不公正な方法により行われる場合で、株主が不利益を被るおそれがある時に発行等の差止めが認められる。また、株主や監査役が取締役の違法行為などを差し止める場合もある。これについては、事後的に認められる損害賠償請求制度もある。さらに、罰則や罰金が科せられる場合もある。例えば、意図的な脱税を行った場合には延滞税・利子税ばかりでなく追徴課税が違反企業に重くのしかかる。記憶に新しいカネボウやライブドアのような粉飾決算事件もみられるが、粉飾決算をして株主に利益配当を行ったなどの場合、経営者たる取締役には会社に対する損害賠償責任が生じる。また、取締役以外にも監査役・執行役・会計参与・会計監査人あるいは委員会設置会社における各委員が解任される場合もある。

(3) 制度の二元的目的と会計との関係

会計と上記の二元的目的との関係は、会計の本質に依拠している。会計の基本課題は、それが会計であるがゆえに、いかなる会計情報をいつ誰に対してどのように開示するかに求められるので、企業活動内容の開示制度（会計ディスクロージャー制度）の枠内でその本質が問われよう。したがって、会計は事後的制度としての存在意義を有するものではなく、事前的制度として問題発生の防止に役立つよう、企業ないし経営者の倫理観を考慮した情報開示に積極的でなければならない。とりわけ、企業を取り巻く各種利害関係者グループ間で生じる利害の対立は、企業の存続に重大な影響を及ぼすので、会計ディスクロージャー制度によって調和される。対立する利害は、これを抗争する状態のまま放置された場合に混乱と無秩序をつくり出す。そうならないように、この対立を混乱から切り離して、何らかの調整方法によって「秩序を形成する過程」が生み出される。この「秩序を形成する過程」が「事前的制度」である。また、秩序が形成されるにつれ、対立する利害のために抗争する個人又はグループの

行動はそれによって統制がかけられ、社会的拘束が加えられる。これが「制度の作用」である。

このように考えるならば、会計もまた利害関係者の間で公平・適正・平等・不偏であり、利害対立を調整するための人為的な「事前的制度」の一つであると考えられる。そこで、本稿の課題である会計領域における制度概念究明のために、会計が「制度」として成立するには、どのような成立条件が満たされなければならないのか、またその場合に、どのような制度を前提とした会計であるのかを明らかにすることが重要となろう。そこで、会計の意義について簡単に触れながらその成立条件について検討していく。

Ⅲ. 会 計 と 制 度

1. 会計の意義

会計を簡単に定義づけるなら、経済活動体の経済活動ないし経済事象を貨幣数値により計算報告する技術であるといえよう。もちろん、経済活動体には、国・地方自治体や個人を代表とする消費経済活動体と、企業などを代表とする生産経済活動体がある。ここにいる生産経済活動体は、消費経済活動体が必要とする経済価値物を提供する活動体、すなわち企業である。

会計の対象となり得る生産経済活動体（企業）の経済活動は、当該活動体が活動目的を達成するために営む活動そのものであって、より多くの交換価値ないし使用価値（経済価値）をもたらすと期待される活動である。経済価値の増減変化は、会計上では企業資本の循環運動の中で捉えられる。ただし、経済活動のすべてが経済価値の増減変化をもたらすわけではない。例えば、商品の製造・販売活動は活動主体に経済価値をもたらすとされるが、商品の保管が完璧であれば保管活動それ自体では経済価値の増減変化を直接には生ぜしめないのので、会計の対象とはならない。ただし、保管活動中に経済価値の変動をもたらす事象が生じた場合には、これは会計の対象となる。この点については、以下の経済事象で取り上げる。したがって、会計の対象となり得る経済活動は、経

済価値の増減変化をもたらす会計的事象に限定されている。また、そのような経済価値の増減変化をもたらす活動には、商品の仕入・販売・代金回収といった営業活動、活動資金不足による調達・外部への余剰資金の貸付けといった金融活動、さらにはそれ以外の活動（固定資産の売却処分など）が挙げられる。

また、経済活動と並んで会計の対象となり得る経済事象は、経済事実・経済現象である。経済事実は、実際に生じた経済に関する事柄である。経済現象は、人々の感覚（視覚など）の働きによって認識できる経済に関する一切の物事であって、活動体が経済活動を営む中で経済価値の変動をもたらす原因事象である。たとえ経済事実が生起していても、人間が感覚的に認識できない場合には、これを計算報告対象である経済事象として捉えることはできない。会計の記録計算対象となる経済事象には、例えば、製造工程で投入された原料のうち、その一部が加工中に蒸発・分散・ガス化などにより消失する減損・火災などによる建物や商品等の損失・盗難による損失等が挙げられる。

ここでの経済活動体を営利企業に限定すれば、企業の本質は利益追求にある。と同時に、企業観にあつては、利益の分配を受ける企業資本（活動調達資金）提供者たる外部利害関係者（出資者）の持分との考え方がある。株式会社にあつては、株主が企業の所有主であるとする考え方である。したがって、ここでの利益は、出資者における共通の関心であつて、投下資本の回収剰余の意味における分配可能な利益を意味する。この利益こそが、業績指標性を有するとともに、処分可能性を有する重要な会計情報である。その場合、業績指標性とは、一会計期間における経営努力と経営成果との比較をとおして期間的業績が表示されるという性質である。とりわけ、株主と企業経営者との間には委託受託関係があり、株主は提供財の管理運用に関する説明責任としての受託責任の遂行状況を判断した上で、企業との関係を継続するか否かの判断を下すことになる。また、処分可能性とは、一会計期間における企業の経済活動（主として利益獲得活動）の結果、企業資本の回収・維持計算を通して、出資者に対する分配などの財源が表示されるという性質である。このような機能をもつ利益計算構造は、一定の会計目的を前提としている。すなわち、それは、その時々

の会計目的に対する適合性を有している。債権者を中心とした静態論の時代や株主が台頭してきた動態論の時代、さらには情報の多元化が求められる現代のように、それぞれの時代の会計目的に適合した利益計算構造が用いられてきたという歴史的事実がみられよう。このように考えるならば、上記のような簡単な定義は、会計の計算技術に着目しただけであって、(会計目的ないし会計主体に関連する)会計の本質を捉えた十分な定義とはいえない。したがって、会計の必要かつ十分な定義を行うことは容易でない。

ここで注目すべきことは、1941年にアメリカ公認会計士協会(American Institute of Certified Public Accountants; AICPA)によって公表された定義とその後1966年にアメリカ会計学会(American Accounting Association; AAA)によって公表された定義の違いなどである。AICPAの用語委員会(Committee on Terminology)による定義では、「会計とは、少なくとも部分的に財務的性格をもつ取引と事象を、意味のある方法で、貨幣単位によって、記録し、分類し、要約し、そしてその結果を解釈する技術である。」⁶⁾としている。これは、複式簿記を前提にして、記録・分類・要約が会計行為に結びつく形で会計の定義が試みられ、そこでの会計情報は貨幣計数的な情報に限定されている。これにより、現行の会計実務の意義を容易に説明可能とした。ここに「ある姿」を解明する記述説明的会計理論の原点がみられる。一方、AAAの基礎的会計理論委員会(Committee on Basic Accounting Theory)による定義では、「会計とは、情報利用者が事情に精通して判断や意思決定を行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」⁷⁾としている。これは、会計行為の具体的遂行が目的とする経済的意思決定への役立ちに重点移動した定義が試みられ、そこでの会計情報は貨幣計数的情報に限定されない。これにより、会計の適用対象はその範囲を拡大させることになった。そのことがかえっ

6) AICPA, Committee on Terminology, *Accounting Terminology Bulletin No. 1*, Review and Resumé, 1953, p. 9.

7) AAA, Committee on Basic Accounting Theory, *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966, p. 1. 飯野利夫訳『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』国元書房, 1985年, 1頁。

て、現行の会計実務についての解釈を困難ならしめるおそれが生じたのも事実である。ここに「あるべき姿」を追い求める規範的会計理論の原点がみられる。しかし、この定義は、会計が一般に果たす機能の一つである情報開示機能に注目しており、情報利用者たる投資家の立場から投資意思決定に有用な情報を提供することを第一義的に捉えるものである。その上で、会計の技術的側面に注目して、会計行為である認識・測定・伝達を第二義的に捉えている。

その後、AICPAでも、会計の機能を「経済的意思決定を行なう上でとるべきいくつかの行為の方向のうちから、合理的な選択を行なう上で役立つように意図された、経済単位に関する計数的情報（主として、本質において財務的な情報）を提供することである。」⁸⁾としている。

以上のように、1966年のAAA及び1970年のAICPAによる会計の定義は、会計を情報利用者による経済的意思決定のために企業の財務的情報を伝達・提供することにあるとして、情報開示機能を重視していることが理解できる。

2. 「制度」としての会計の成立条件

(1) 「規範的的制度」としての会計の成立条件

「規範的制度」としての会計を会計制度というならば、その会計制度の成立条件は、いかなるものか。これは、会計が成り立つための前提・仮定たる会計公準を問題としているわけではない。会計が「制度」として確立し機能するための条件である。すでにみてきたように、「制度」は法規ないし社会的慣習規範によって規制された社会生活での仕組みと捉えられる。したがって、企業社会が成立し存続するためには、会計の領域における「制度」が企業の外部利害関係者（財務諸表利用者）に対する経済・社会的影響を考慮した法規制ないし社会的慣習規範としての性格を有するものでなければならない。と同時に、それが企業社会で承認されたものでなければならない。より具体的には、各会計

8) AICPA, Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statement of Business Enterprises Statement of the Accounting Principle Board No. 4 p. 17. 川口順一訳『アメリカ公認会計士協会 企業会計原則』同文館、平成元年、第7版、26頁。

基準間の整合性と、その結果としての社会的承認を得ることが重要となる。ここでいう外部利害関係者への経済的影響とは、株主や債権者のような企業活動資金の提供者に対する利害の調和を指すもので、社会的影響とは、外部利害関係者が必ずしも資金提供者に限るものではなく、従業員や国・地方自治体、顧客・消費者、地域住民まで含めて、さらに広く証券市場社会・財サービス生産消費市場社会・労働市場社会・公共サービス提供社会・地域住民社会・国際社会において社会秩序を乱さないよう、企業社会の秩序維持を指すものである。また、各会計基準間での整合性ある会計諸基準に準拠して作成された会計報告は、こうした影響を考慮し、広く一般に承認されたものと解されるのである。これは、実質的には権威ある支持を得ているか否かによって判定される。その場合の権威ある支持とは、会計実務が企業の経験によって良き企業実務の反映であることが明らかであるという事実に基づいて支持されているか、あるいは権威ある団体又は機関及びその見解（現財務省の規則とその見解、企業会計審議会及び日本公認会計士協会による意見書）などによって支持されているかによって判断される。

(2) 「規制の制度」としての会計の成立条件

制度を狭義に解する（法規によって規制された社会生活での仕組みと捉える）ならば、「規制の制度」としての会計の成立条件たる各会計基準の整合性は限定されよう。すなわち、会社法・証券取引法（金融商品取引法）・税法といった法規によって規制された会計という枠内で各会計基準そのものと、その背景に存する基礎的な会計理論に矛盾（ないし対立）が生じないことが前提とされる。その場合の基礎的な会計理論には、会社法計算原理・証券取引法（金融商品取引法）計算原理・税法計算原理が挙げられる。会社法計算原理は、根底には外部利害関係者間の利害調和、とりわけ株式会社では配当可能限度額の計算規定を主軸とした会計規定によって、主として株主と債権者の利害調整が債権者の立場から図られるとともに、補完的に株主（不特定多数の不在株主）と経営者の利害調整が当該株主の立場から図られるものである。そこでは、株

主の有限責任制を意図した出資額の維持としての名目資本維持の原理が存する。後に詳述するが、それは、貸借対照表貸方の純資産額における資本金・準備金の維持としての出資枠(厳密には株主持分)の維持である。しかしながら、会社法計算原理には、出資枠の維持は規定できるが、純資産額の維持は企業本来の性質上、条文規定をもって規制できない点が特徴とされる。

また、証券取引法(金融商品取引法)計算原理は、投資者間(現在投資者と将来投資者との間)の利害調和がそれぞれ対等の立場から図られているが、実際には計算原理そのものは有しておらず企業会計原則に委ねており、原価一実現主義による処分可能利益の算定を主軸とした投下資本の回収維持計算がなされている。

さらに、税法計算原理は、課税の公平性により、徴収側の国と徴収される側の納税者との間の利害調和が中立の立場から図られるとともに、所得獲得能力の違いに応じた納税者間の利害調整も図られている。そこでの計算原理は課税所得の計算原理で、その原型は企業会計制度の利益計算を基礎とするが、社会的要請などにより「別段の定め」が設けられることで、企業負担の軽減を目的とする当該計算の簡素化を重視した税法会計独特の計算体系へと修正される。それゆえ、税法会計独自の計算体系が存するわけではない。

このように、現実に計算原理が構成要素ごとに異なるとしても、また仮に企業の社会環境が激変したとしても、相互に矛盾が生じないように配慮しつつそれぞれ会計規定を設けなければ、「規制的制度」としての会計は利害調整を果たせず、その存在意義を失うことになる。もちろん、会計本来の外部利害関係者に対する情報開示機能さえも果たせない。そのために求められるものは、会計規定に対する社会的承認である。承認客体は、一般に情報作成者(経営者)である。社会的承認における承認主体は、一般に不特定多数の情報利用者(各種の外部利害関係者)及び規制当局(法律規制主体)である。とりわけ、「規制的制度」としての会計では、国家の強制力を背景とする規制当局の存在が重要である。つまり、国家が国民からの支持によって支えられており、法律国家の法律として国会の議決によって制定・施行されたものが規制主体であるから、

企業社会における要請に応じて法律が制定された時点で社会的承認はなされたといえる。したがって、規制主体たる法令・規則の存在が社会的承認を意味している。もし、仮に経済環境等の変化で従来の法律が現実にもそぐわない状況に至った場合には、速やかに改正・廃止されなければならないし、改正・廃止の事実そのものが社会的承認を示している。

IV. 会計理論と制度

ここでは、「制度」を社会的強制力（あるいはその強制主体）の違いによって広義・狭義に分けた場合（法規あるいは社会的慣習規範によって規制された社会生活での仕組みとした場合）に、「制度」が会計主体論・会計目的論との関わりの中で「制度」としての会計がどう具現化するのかを明らかにしたい。

そこでまず、「制度」を広義に解した上で、会計の領域における制度概念の特質を明らかにする必要がある。そもそも、会計固有の領域における制度概念の特質が制度会計の定義を規定する関係にあるから、この確認作業は制度会計の定義づけに不可欠であり、また同時に、筆者の一連的研究の中心的課題（制度会計の体系的究明）に有効であると考えられるからである。さらに、この課題の延長線上で、人的資源会計・環境会計・連結会計・時価会計・税効果会計・退職給付会計の導入・展開などといった今日の広範かつ新しい会計領域における理論・実務面での重大な諸問題が、制度会計の領域でどう取り扱われるべきか（直面した現実の諸問題）、将来的に制度化されるか否か（制度化の可能性問題）を提起することになるので、その意味でも避けることのできない基本的で包括的な重要課題の一つとされよう。

本稿の究極的な目的である制度会計の体系的究明を図るためには、その前提として会計領域における制度概念の整理は不可欠であろう。その上で、「会計という制度は、誰の立場から何のために行うものか、及びその根拠を何に求めるべきか」を明確にすることも必要であろう。「誰の立場から」は会計主体論と結びつき、「何のために」は会計目的論と結びつき、「どうするものか」は計

算構造論と結びつき、「その根拠を何に求めるべきか」は会計原則論と結びつく。しかしながら、本稿は「制度」の中身（構造等）を問題としたわけではなく、「制度」の枠（概念）を問題としているため、「制度」と「計算構造論」及び「会計原則論」との関係を取り上げるものではない。したがって、「制度と会計主体論」及び「制度と会計目的論」との関係に限定される。

1. 会計主体論と制度

制度を会計主体論と関連づけて捉える場合、企業体理論・企業主体理論・資本主理論・代理人理論などと制度概念との関連からその性質を見出していく。会計主体論は、個人企業、中小規模企業、さらには大規模企業に適合する理論として分けられよう。まずは大規模企業を前提とした企業の社会的制度としての存在を認める企業体理論から取り上げる。すなわち、「企業体は、所有権の問題をはなれて、資本主とは別個の社会的存在であると規定される。かかる社会的制度としての企業体は、社会の利益となるような経済的成長と経済的發展とを、その目的とする」⁹⁾ この見解は、社会的制度としての企業体を社会的存在としている点で、実在的制度論であるといえる。実在的制度論においては、制度と組織体との区別がつかない欠点がみられる。制度と組織体とを区別するためには、集団、組織、組織体、及び制度といった概念を考察する必要がある。

すでに前回の論文¹⁰⁾で述べたように、集団とは人間の集まりである。そこに何らかの機構（ないし編成）が求められる。この機構等を伴った集団は組織体といわれる。組織体は単に組織ともいわれるが、厳密には組織は実質的存在であり、組織体は形式的存在で、両者は区別されるべきものである。実在的制度論では、制度が集団の一種であり、企業体という組織体となっている。この点について、T. パーソンズは、集合体（たる集団）を「具体的に相互作用し合っ

9) 高松和男著『現代会計の原理』ダイヤモンド社、1960年、26頁。

10) 拙稿「企業社会における法の社会規範性」『法文学部論集 総合政策学科編』第20号、2006年2月、57頁。

ているいくつかの特定の役割の体系」と捉え、制度を「不特定の数の集合体に適用し得るような役割期待の定型化された諸要素の複合」¹¹⁾としている。したがって、集団は制度の具体化されたものであり、企業体は集合体ないし組織体であって制度ではないといえる。たとえそうであっても、このことは企業の社会的意義が社会的給付機能に求められることを否定するものではない。企業が企業体として株主とは別個の独立した存在であって、社会的給付機能を持続するためには経済活動基金、すなわち経済活動の基礎となる資金を維持しなければならない。ここに、企業が企業それ自体としての立場から会計の判断を行うとする企業体理論の存在がみられる。この理論では、企業の資産は企業のものであって、負債は企業が負担する債務とされる。その差額たる純資産額（資本）は、企業に帰属するものとして取り扱われる。したがって、維持すべき純資産額は株主からの拠出に限定されることなく、継続的な社会給付活動の基金として提供されたのであれば、当然維持することになる。つまり、誰からではなく、どのような意図で拠出されたかが重要となる。具体的には、この企業体理論を前提とした「規範的制度」としての会計に企業会計原則が挙げられる。また、法人企業と税負担との関係からみれば、法人企業が法人税を負担する場合、企業に法人税を課せられるのは（いい換えれば、国家財政上の必要な社会費用の一部を法人企業に負担させるのは）、法人税が社会的費用で、納税額が法人企業負担分であること、及び法人企業には当該担税力が認められるだけの合理性があるからにほかならない。ここに、企業体理論と結びつく法人税法によって規制された会計の存在もみられよう。

一方で、会計主体論には、企業体理論に類似するものに企業主体理論が挙げられる。企業主体理論とは、会計の主体を企業それ自体とみなして企業の立場

11) Parsons, T, *The Social System*, Free, 1951. 佐藤勉訳『現代社会学体系第14巻 社会体系論』青木書店, 1974年, 46頁。パーソンズのいう役割期待とは、特定の行為者AとBの存在を前提とし、AはBによる特定の行為を期待し、BもAによる特定の行為を期待し合う関係にあり、しかも相互の期待とそれに応える役割が継続的に認められる場合の期待とされる。

から会計を行おうとする考え方である。そこでは、負債と資本（純財産）は企業活動で必要とされる資金の調達源泉であり、資産はその調達資金の運用形態であって、企業にとっての財産である。この企業主体理論は、所有と経営の分離に合致した今日の企業社会現象にはよく適合しているが、企業の社会的制度としての性質が反映されていない点で、大規模企業に適合する企業体理論とは異なって、規模のさほど大きくない株式会社に適合する。

企業を株主とは別個の存在として認める企業体理論と企業主体理論とともに、税法上の法人概念とも密接な関係がある。そこには、法人を株主とは別個の独立した存在として考える税法理論上の法人実在説が存するからである。この説によれば、法人の所得は株主とは関係なく法人自身のものであるから、それに独自の担税力に基づいて課税することになる。したがって、この法人実在説は、企業主体理論ないし企業体理論と表裏一体の関係といえよう。ここに、企業主体理論ないし企業体理論と結びつく法人税法によって規制された会計の存在がみられる。

さらに、資本主理論を前提とした「制度」としての会計も存在している。ここにいう資本主理論とは、企業を資本主の所有として捉える企業観を前提とするもので、会計を資本主（＝所有主）の立場から行おうとする考え方である。これは、株式会社の場合において株主を会計の主体として株主の立場から会計的判断を行おうとする考え方である。この理論では、企業の資産は資本主のものであって、負債は資本主が負担する債務とされる。その差額たる純資産額は、資本主に帰属する分として取り扱われる。一般には個人企業に妥当するが、株主会社には適さないとされる。ここに、資本主理論と結びつくところの、旧商法によって規制された会計の存在及び所得税法によって規制された会計の存在がみられる。

付け加えて、代理人理論という会計主体論も存する。これは、企業について株主から拠出された資金を運用する株主の代理人として機能する組織体とみている。代理人理論は、株主と経営者の関係を委託受託関係とした上で、会計の受託責任説明機能を重視したものである。そこでは、債権者に対する資本主の

責任限度額たる資本を維持拘束すべく、すなわち債権者の担保財源たる資本の維持が図られるような「制度」としての会計が存在している。ここに、新会社法によって規制された会計の存在がみられる。この代理人理論と密接な関係をもつものとして、税法理論上では（前述の法人実在説とは異なる）法人擬制説も存する。この説は、法人を株主の集合体として捉えるから、法人の所得は株主たる個人所得税の前払分と考えられる。その事例としては、二重課税防止目的として行われる受取配当金の益金不算入が顕著である。したがって、この法人擬制説は代理人理論と結びつくと考えられよう。ここに、代理人理論と結びつく法人税法によって規制された会計の存在がみられる。

2. 会計目的論と制度

制度を会計目的論と関連づけて捉える場合、とりわけ財務諸表目的論の中でその特質が顕著に見出される。そもそも、会計目的とは、企業会計が形成され、運営されるにあたって方法づけもしくは動機となるものであって、この会計目的は、企業会計の基礎をなす会計環境の、会計に対する諸要請、端的に言えば情報要求（requirements for information or information needs）に即応して決定される会計の最も基本的な概念である¹²⁾とりわけ、企業会計制度における会計目的は、企業を取り巻く経済社会環境が発展変化しつつある過程で会計に対する要請や影響を反映した目的に即して、徐々に既存の会計実践を修正しつつ、現行の企業会計制度が形成されるに至ったとみるべきである。したがって、簿記の記帳目的が財産管理にあったとしても、それがそのまま会計目的となるわけではない。会計の領域では、財務諸表の作成過程で簿記という記帳方法が用いられているだけで、歴史的にみれば、会計は資産評価の問題を基礎として発展進化したものといえよう。その意味で、財務諸表を作成する会計の目的は、簿記と異なって財産管理を主目的としているのではなく、各種外部利害関係者に企業の活動実態内容の会計情報を開示することであり、そのことを通

12) 若杉明著『会計学方法論』同文館、1971年8月、7頁。

して当該利害関係者の利益を擁護するのである。その場合、企業を取り巻く経済社会環境の変化によって外部利害関係者自体の構成に変化がみられ、それとともに彼らの関心内容にも違いがみられる場合には、会計情報の質的転換が迫られる。ここに、会計情報の性質としての可変性が存する。つまり、このような会計環境¹³⁾のその時々々の要請によって財務諸表の作成方法のみならず作成内容も変化するのである。ここに、速やかな転換を図る制度が必要とされる。

そもそも、株式会社を前提とすれば、出資者たる株主と資産の管理・運用責任をもつ会社（ないし経営者）の間で適切な管理運用義務及び運用結果の報告義務が生ずる。出資された資本を実際に管理・運用する業務執行取締役（ないし執行役）は、善管注意義務及び善管忠実義務を負うことになる。取締役と株主との間には、法律上の委託受託関係が存している。その場合、管理・運用の説明責任を果たすために会計が用いられるので、説明責任としての会計責任（アカウントビリティ）が存するのである。会計は、所有と経営の分離に基づく外部利害関係者に対して彼らが必要とする会計情報を財務諸表の形式で提供することを目的としている。その場合の財務諸表は、企業の経済活動ないし経済事象を貨幣数値によって把握することで、外部利害関係者に対して企業の財政状態及び経営成績に関する会計情報を提供するための手段として利用される。したがって、財務諸表の内容は、各種外部利害関係者の関心の中心に対する適合性が問題とされる。各種外部利害関係者の中心的な関心は、企業目標の達成度にあるといっても過言ではない。企業目標は、企業は誰のどのような目的のために存在するのか（企業観）に依拠される。とはいえ、今日の経済社会においては、多くの企業が営利企業であるために、企業目標がどれだけの利益を獲得したかという利益達成度であることにはかわりはない。したがって、会計の中心的な課題は、従来から利益計算にあるとされてきた。もちろん、会計の歴

13) ここでの会計環境とは、会計システムの周囲に存在する諸条件であり、物的、現象的要素（企業とその行動、企業をめぐる法律、政治、経済、社会の制度、国民性、文化形態、経済事象、技術水準やその革新など）と人的要素（会計情報利用者〔経営管理者、株主、債権者、取引先、従業員組合、税務当局、経済官庁など〕）とがある。

史的発展過程をみれば、利益概念は利害関係者の質的变化に基づく関心内容の推移によってさまざまであった。

債権者の時代では、会計目的を財産計算に置く静態論が中心であって、貸借対照表が重視された。しかし、19世紀に入ると、発明と資本の集中を特色とする産業革命の影響もあって、企業には設備投資のための巨額の活動資金が必要とされ、株式会社制度が普及するに至った。その結果、外部利害関係者としての株主が台頭した。この時代では、資産評価が売却時価評価から原価評価へと、会計目的が財産計算から損益計算へと、会計理論が静態論から動態論へと移行していった。

しかし、1960年代に入ると、企業の大規模化に伴って、各種の外部利害関係者グループの存在が認められるようになった。情報科学や行動科学の発達も手伝って、情報利用者の意思決定に有用な会計情報の利用範囲ないし利用可能性が高まっていった。その中で、従来の取得原価主義や狭義の実現主義に対する時価主義や実現概念の拡大化がもたらされていった。

さらに、1980年代から90年代では、経営の多角化・国際化が進み、バブル経済の発生・崩壊による株価と地価の著しい上昇・下落、さらにはその後の長引く平成不況と、企業を取り巻く環境は著しく変化してきた。前半では、デリバティブ取引などの金融資本市場の拡充・発展や企業集団化がみられ、金融商品情報の重視がみられた。しかし、不景気を原因としたリストラによる解雇や企業規模縮小・廃止などが勧められた。それだけではすまず、子会社を利用した損失飛ばしや粉飾決算などを行う企業もあらわれ、連結情報やキャッシュ・フロー情報が重視されるに至った経緯がみられる。さらに平成不況は、資産運用利回りの低下や資産の含み損等を生じさせ、外部積立金不足の拡大化問題、資金不足に基づく退職一時金制度から企業年金制度への移行ないし部分移行などがみられるようになり、退職給付会計が導入された。また、企業実態開示を目的として、金融商品会計基準における時価評価が導入された。

このように、企業を取り巻く経済社会環境の変化を反映した利害関係者の多様化とその関心内容によって、利益概念そのものも変化してきた。とりわけ、

さまざまな外部利害関係者の存在が強く認識されるようになると、会計の中心的課題が利益計算（利益測定）にあるとしても、そのみならず各種利害関係者間の利害対立を調和すること（利害調整）及び広く企業実態を解明すること（情報開示）に移行してきているようにおもわれる。したがって、会計の領域における「制度」は、それぞれの時代における会計情報利用者の要請に応えるために発展変化してきたのであろう。

3. 制度の限定的取扱い

ここでは、あらためて会計の領域で制度という用語が用いられる実態を検討していく。

今日、制度という用語は、簿記や財務会計あるいは会計監査や原価計算であれ、会計の領域においてもさまざまに用いられていることはすでに述べたとおりである。例えば、簿記では帳簿間関係を意味する帳簿体系ないし帳簿組織を意味する帳簿制度、また監査では内部統制の組織やその仕組みを意味する内部統制制度、さらに原価計算では原価の計算体系ないし原価計算の仕組みを意味する原価計算制度といったように、仕組み・体系・組織としての意味で用いられる。これらについては、必ずしも制度という用語を使用する必要もなく、むしろ帳簿組織・内部統制組織などといっても差し支えない。しかしながら、各企業が一定の法的規制や指針などに従って共通に実施する会計である会計制度や、筆者の研究対象である制度会計については、組織や体系を用いると全く意味が異なってくる¹⁴⁾すなわち、会計組織は、個々の企業における会計や経理のシステムを表すものであって、会計制度とは別個の概念だからである¹⁵⁾したがって、本稿で取り上げる「制度」は、会計という特殊な領域における問題の発生を未然に防ぐことを前提とし、かつそれを担保するものとして法規制に求めるものとしている。それゆえ、制度会計における制度概念は、規制的制度に

14) 若杉明著『現代制度会計論』税務経理協会，昭和59年8月，5頁参照。

15) 若杉明著『同上書』，5頁参照。

相当する。その根拠は、以下のとおりである。すなわち、第一に、仮に制度概念を慣習的制度とした場合には、広く一般に行われている会計慣習の中から帰納的に導き出された企業会計原則や原価計算制度などがその代表とされ、何らかの社会的強制力は認められても法的強制力をもつものではない。第二に、規範的制度と解した場合には、法的強制力を有する規制的制度とそれを有しない慣習的制度との複合的な意味をもつ財務会計がその代表となる。その場合、あえて制度会計を用いる必要もなくなるのである¹⁶⁾。本稿では、それらとの区別を明確にした上で、制度会計の領域における制度を限定的に取り扱いたい。

規制的制度における法規は、法律ないし規則（法規）である。法律は、憲法に次ぐ重要な国法で、国会の議決によって制定・公布されるものであり、かつここでは会計に関連した法律に限定されるために、具体的には新会社法・証券取引法（金融商品取引法）・税法の三つの実定法が挙げられよう。しかし、会計の領域では、厳密な意味での法律に限定されない。上記の法規には、法律以外にもこれらの法的強制力を拠り所とした、内閣が制定する政令たる会社法施行令・法人税法施行令などや各省大臣が制定する省令たる会社法施行規則・法人税法施行規則・財務諸表等規則などの規則が含まれる。したがって、制度会計における制度を限定的に取り扱うことは、新会社法・証券取引法（金融商品取引法）・税法という実体法のみならず会社法施行規則・財務諸表等規則などによって規制される会計を取り扱うことを意味している。

16) 制度会計と財務会計とを同義的に捉える見解には、以下の木村重義などの論文が代表される。木村重義氏を委員長とする「制度会計特別委員会」報告があり、制度会計について法規範を含む社会規範として存立する会計とした広義の見解がみられる。すなわち、「制度会計は、社会『制度としての会計』(accounting as an institution) である。したがって、まず、制度とは何かが問題となる。制度ということばは広い意味をもっており、組織、機構、System, Organization のような事実上の意味にも用いられるが、われわれは、そういう意味ではなく、むしろ、そのような事実性を排除し、『規範』(Norm) の体系としてこれをとらえる。ただし、この規範は法規範を含むことは当然であるが、それよりも範囲が広く法規範以外の規範をも含むものである。」(日本会計研究学会第33回大会「制度会計特別委員会報告」) これと同様の論文に、木村重義稿「制度会計論序説」(『経営論集』第21巻第4号, 28頁)がある。

V. 結びに代えて

本稿の目的は、会計と制度との関係解明を主にしながら、会計領域における制度概念を究明することであった。そこでは、「制度」という概念が会計領域においてどのような意味で用いられるのかに焦点をあててみた。そのためにまず、隣接諸科学における「制度」概念を参考にしながら、一般的な意味における「制度」概念を「人（法人を含む）の経済的社会生活において必要とされるとともに、人間の行為を組織化・体系化したものあるいはそのフレームワークであり、経済社会においてその必要性が承認されているもの（観念や様式を含む）である」とした。

このような制度は、その社会的強制力（ないし強制主体）の視点から規制的制度・慣習的制度・規範的制度に分類されるが、制度がもつ機能としての特質を事前と事後という視点からは予防的制度と対処的制度に分けられる。会計という特殊な領域は、直接的には情報開示を前提としている関係から、制度を事後対処というよりはむしろ事前対処として利害調整機能・情報開示機能を果たしていることが指摘される。したがって、会計領域における「制度」の特質は、その予防性に求められよう。

また同時に、会計における制度は、強制主体以外にも、対象（客体）・目的という観点から捉えることができる。その場合、制度を会計主体論と結びつけることで、「制度」としての会計を誰の立場から行っているのかを明らかにするとともに、制度を会計目的論と結びつけることで「制度」としての会計を何のために行っているのかを明らかにしてきた。そこでは、処分可能利益計算を前提とした業績表示機能・各種利害関係者の多様性を前提とした利害調整機能・企業実態解明機能から捉えてみた。さらに、制度概念を広義・狭義に捉えるかで会計制度を広義の会計制度と狭義の会計制度に分けた上で、財務会計と制度会計とを明確に区別しながら、とりわけ制度会計の構造と機能の体系的究明を図るべく、今後の研究では当該範囲を限定的に取り扱うものとした。