

会計の資源配分機能の現代的意義に関する一考察

栗 原 正 樹

1. はじめに

本稿は、財務会計¹の社会的機能について再考するものである。具体的には、会計という社会的行為は「事象を認識・測定し、報告様式にまとめて情報利用者に提供するという一連のプロセス」であるといえるが、このプロセスには莫大なコストが必要とされる。このようなコストを伴う反復継続的な社会的行為が、社会で構造化が許容されているのは、それに見合う機能を果たしているからであり、一般に財務会計が果たす機能は、投資家の意思決定に有用な情報を提供することであると考えられてきた。このことは、企業会計基準委員会（The Accounting Standards Board of Japan, 以下「ASBJ」）が公表した財務会計の概念フレームワーク（以下「概念フレームワーク」）の第1章において「財務報告はさまざまな役割を果たしているが、ここでは、その目的が、投資家による企業成果の予測と企業価値の評価に役立つような、企業の財務状況の開示にあると考える。」²とあることから確認できる。

しかし、概念フレームワークでは「どのような社会のシステムも、時代や環境の違いを超えた普遍的な目的を持つわけではない。財務報告制度の目的は、社会からの要請によって与えられるものであり、自然に決まってくるのではない。とすれば、この制度に対し、いま社会からいかなる要請がなされているのかを確かめることは、そのあり方を検討する際に最優先すべき作業であろう。」³とも述べられている点に留意しなければならない。ここで述べているのは、「投資家の意思決定に有用な情報を提供する」という財務会計の機能が「こうあるべきである」という所与のものではなく、財務会計を取り巻く、上位の社会システムからの要請を受け成立している、可変的なものであるにすぎないことを意味しているのである。

社会を統制する上で法律が必要とされるように、会計という社会的行為・プロセスを秩序立てて行うためにも、企業会計原則及びそれを補完する企業会計基準という明文化されたルールが我が国にも存在しているが、その背景には会計とはいかなるものであるかという価値判断を含んだ規範ともいえる概念が存在しているのは自明である。概念フレームワークが持つ、将来における会計基準等の改廃を行う際の指針ともされる役割からいえば、より積極的に社会の変化や、新たな社会システムにおいて会計が果たすべき機能について

1 財務報告は財務会計を含む、より広義の概念であるが、本稿では引用の関係上両者を区別せずに使用している。

2 ASBJ 2006, 第1章 序章

3 ASBJ 2006, 第1章 序章

論じることが必要であったのではないと思われるが、あくまで概念フレームワークでは、既存の社会システムにおける会計の機能を確認しているに過ぎない。しかし、投資家を保護するという同じ目的を掲げながらも、日本と諸外国では異なる論理的なプロセスによって、その目的を達成しようと考えていたことから、概念フレームワークが明文化された当時、日本の企業会計の基準に対する外圧は非常に強かった。そのような状況下において、概念フレームワークには、コミュニケーション手段として、異なる会計基準を持つ諸外国に日本の会計の姿を伝える役割が強く期待されていたこともあり、将来志向的な内容よりも、「概念フレームワークは、企業会計（特に財務会計）の基礎にある前提や概念を体系化したもの」⁴として、これまでの会計の姿を説明するような形で作成されざるを得なかったことは十分に理解できる。

しかしながら、概念フレームワークに掲げられた意欲的なスタンスに反し、財務報告制度に現在いかなる要請がされているのか、その要請に応えるために会計はどのようにあるべきなのかといった点は十分に検討されていなかったように思われる。著者の問題意識は、現在の財務会計という膨大なコストを伴う社会的行為の一連のプロセスは、そのコストに見合う機能を社会において果たし得ているのかというものである。

本稿では、上記のような問題意識に基づき、現在の社会課題を具体的な例にとりながら、財務会計の機能について論じた上で、具体的に我が国の財務会計の理論的案枠組みの中で、財務会計の社会的機能について再考していきたく考えている。

2. 財務会計の機能と企業の役割

2.1 財務会計の機能

財務会計の社会的機能を再考することが目的であるならば、まず「機能」という概念そのものを明らかにする必要があるであろう。機能とは、社会的行為やそれが恒常性を持って制度として構造化している場合の結果が、システム全体やその一部に対して果たす役割や効果を意味し、システムの安定や発展に寄与する正機能と、逆に不安定や混乱を引き起こす逆機能の2種類が存在する。パーソンズ⁵の理論によれば、社会システムの構造は、その維持にかかるコストに見合う機能を果たしている限り持続可能であり、その持続性を評価する際には、システムの機能が社会的に有効であるかどうかを検討することが重要である。また、マートン⁶は、社会的行為や制度が意図的に果たす役割を顕在的機能とし、意図せずに結果として生じる役割を潜在的機能と分類している。本論文では、財務会計の社会的機能をコストベネフィットの観点から分析することを目的としており、特に意図的に達成されるべき役割に焦点を当て、顕在的機能に限定して「機能」という用語を使用することとする。

4 ASBJ 2006, 前文 財務報告の目的

5 パーソンズ(Talcott Parsons)は、社会システムを、全体の秩序と安定を維持するための特定の機能を果たす相互作用するサブ・システムの集合体として捉えた。社会システムが維持されているということは、推論的にサブ・システムは機能を充足していると解釈し得る。

6 マートン(Robert K. Merton)は、社会的行為や制度の合理性を判断する際に、潜在的機能を考慮しない場合、判断を誤る可能性があると指摘している。しかし、本稿の趣旨に照らし、潜在的機能についてはここでは取り扱わないこととする。

一般に、財務会計は利害調整と情報提供という二つの機能を果たしてきたとされる。会計という社会的行為・プロセスの特性から、いずれも情報を提供することで果たされる機能であることは自明であるが、一つ目の機能は、株主と債権者及び各種ステークホルダー間の利害調整を図るというものである。しかしながら、利害の調整は関係当事者間で現実的に行われるものであり、会計というプロセスが直接的に行うものではない。あくまで、会計が行うのは、当事者間で適切に利害が調整されているという事実を適正に会計情報に反映させ、それを周知することによって、当事者間の不要な対立や誤解を避けることだけである。経済活動を円滑に行っていく上で、この利害調整機能は非常に重要な機能ではあるが、利害調整はあくまで当事者間での現実のやり取りによって行われるものであるため、会計そのものが利害を調整するといった理解は適切ではないといえる。

二つ目の機能は、投資家の意思決定の支援をするというものである。この機能については、概念フレームワークにおいても「投資家は不確実な将来キャッシュフローへの期待のもとに、自らの意思で自己の資金を企業に投下する。その不確実な成果を予測して意思決定をする際、投資家は企業が資金をどのように投資し、実際にどれだけの成果をあげているかについての情報を必要としている。」⁷と述べられており、情報を提供することによって、投資家の適切な意思決定を支援することが会計に期待される機能ということである。なお、これら二つの機能のうち、概念フレームワークでにおいて、利害調整機能は副次的な利用とされており、情報提供機能こそが主たる機能として、財務会計に期待される機能であるといえる。

2.2 情報提供機能と資源配分機能

現在の財務会計の機能については概観してきた。その上で、本稿の趣旨に照らし、検討すべきなのは、投資家の意思決定を支援するという財務会計の機能を膨大なコストをかけてまで維持することを、社会がなぜ許容してきたのかということである。既に述べた通り、社会という上位システムは、相互に作用し合う複数のサブ・システムから構成されている。会計システムは、経済システムの一部として存在し、社会全体の目標⁸達成に貢献するための重要な機能を果たしている。

投資家の意思決定を支援し、投資家を保護するという現在の財務会計の機能は、19世紀中頃からの鉄道の拡張や工場制手工業の普及、産業の機械化が進展する産業革命と合わせて発展してきたものである。このような流れは、イギリスからヨーロッパ大陸、アメリカ、さらにはその他の地域へと波及し、資本主義の重要性が広く認識されるに伴って進行してきた。当時の社会目的は、経済的な豊かさの実現であった。アダム・スミスは、人々が共存し社会が秩序を維持するためには、人間の道徳感情が重要であると述べたが、当時の経済状態では、道徳感情を当然に期待できるような心の余裕は人々に無かったのである。産業革命以前、人々は小規模農業や手工業を生活の基盤としており、特に農村部では貧困が

7 ASBJ 2006, 第1章 par.2.

8 パーソنزの用法に従い、ここでは目標 (Goal) としているが、本稿の趣旨に従い、目標と目的を区別することなく用いることとする。

蔓延している状態であった。社会システムの秩序を維持するためには道徳感情が重要であるが、貧困状態を改善しなければ、他者への共感や道徳的判断を行う余裕を持つことが出来ず、結果として社会は不安定になってしまう。だからこそ、社会として経済の豊かさ、換言すると「国富」を実現することが重要な社会目的になったのである。

国富を実現するためには、資本の大規模化が重要であるが、問題はその大規模な資本の運用を誰に担わせるかということである。貨幣経済下においては、大規模な資本の運用を任せるとすることは、特定の者に資金を集中させ、不特定の資源に対する占有権を付与することによって実現する。しかし、民主的な資本主義の国においては、国家が主導して特定の者に資金を集中させることは出来ず、資本家の競争の結果としての勝者に委ねることになるのである。

所有と経営が分離し、資本家が、資金を提供し株式を通じて企業ごと所有する投資家と、具体的に生産手段たる資本を所有し経営を行う企業に分離されて以降、投資家は自らの利己的な動機によって、自らのリターンを最大化してくれる企業を識別するための情報を欲することとなった。財務会計は、この利益を最大化させる企業を、投資家に識別させるためのシグナルとして機能してきたのである。このようなシグナルとしての役割が財務会計の情報提供機能と呼ばれるものである。

しかし、社会にとって重要なのは、投資家の利益を最大化させる企業に資金が集まることではないはずであり、膨大なコストをかけてまで、投資家の意思決定に有用な情報を提供する機能を社会が維持するはずもない。本来、重要なのは生産性が高く、社会的有用性の高い企業に資金が集中的に配分されることであるにも関わらず、情報提供機能が社会的機能として維持されてきたのは何故なのであろうか。それは、会計というプロセスによる認識と測定の結果、真に資金を集約させるべき社会的有用性の高い企業と、投資家の利益を最大化させる企業が一致していたからに他ならない。財務会計は、投資家にとって最も利益が最大化される企業に関する情報を提供しつつ、それと同時に、社会課題を最も良く解決可能な企業に資金を集中させ、不特定多数の資源を占有させるという資源配分機能も同時に担ってきたのである。

資金は資本家の利己的な目的によって企業に投下され、経営者は利益を上げるために最適と思われる行動を採るだけであり、国家が社会の豊かさの実現のためにこれを直接統制することは出来ない。そのような状況下にあっても、財務会計が資源配分機能を発揮することにより、最適な資源配分が実現し、社会の課題を解決するというメカニズムが成立していたことが、これまで財務会計という制度が社会でコストをかけてまで維持されてきた理由である。最も、これはアダム・スミスがいうところの神の見えざる手によって市場が機能している前提での話であり、現実的には19世紀の資本主義の拡大期には、経済成長と同時に貧富の差が拡大し労働者階級への搾取が問題となったことや、道徳感情を伴わない利益追求に拠って市場が失敗したこともあり、このメカニズムが常に完璧であったわけではない。しかし、世界人口の大半が絶対的貧困状態にあった1800年代と比較して貧困率が数%にまで劇的に減少してきた事実を考えると、資源配分機能は概ね機能していたと考えても良いと思われる。投資家の利益を最大化させる企業に資金が集まることで、結果的に社会が抱えていた貧困問題を改善し、社会の共存の基礎となる道徳感情を育む土壌を整備

する役割を担っていたのであれば、財務会計の情報提供機能は確かに社会に有用な機能であったのだと結論付けられるだろう。

2.3 経済の外部性と資源配分の失敗

このように歴史的には、人々が産業革命以来、経済の飛躍的な発展の恩恵を受け、心の豊かさの基礎となる物的豊かさを享受出来ていた背景に、財務会計の資源配分機能が適切に機能してきたという功績は揺るぎのない事実であるといえる。しかし、人々が享受してきた豊かさの反面、世界にはSDGsに掲げられるような根強い問題が残っているのも事実であるし、むしろ人間の経済活動が引き起こしたとされる気候変動問題という新たな社会問題が存在しているのもまた事実である。

現在の環境問題は、これまでの情報提供機能・資源配分機能がもたらした逆機能によるものであるといっても良い。財務会計を通じて実現される資源配分は、あくまで生産性の高さを基準として、資源を託される企業が決定しており、そこにCO₂の排出による環境⁹ 負荷という要素が織り込まれていなかったからである。

産業革命以降、投資家から資金が集まってきた企業は、自社が購入・所有した資源から他者が消費可能な資源を効率的に生み出すことに長けた企業であり、そこに環境負荷の高低は重要視されて来なかった。そのため、企業が評価対象外とされてきた、環境負荷という視点から見れば、膨大なCO₂を排出して社会の持続可能性という重要な価値を実際には毀損してきていたとしても、会計というシグナルには反映されないのである。会計の評価対象である、人々の目先の豊かさを実現する力がその企業にあれば、利益が上がり、資金が集まってしまっていたのである。つまり、本来であれば、資金を得るべきでない、社会的有用性の乏しい企業に資金が集まってしまっていたということなのである¹⁰。

現在では、企業の脱炭素やカーボンニュートラルへの取り組みは非財務情報として財務会計と並んで提供され、ESG投資の判断材料とされるようにはなっているが、このCO₂の排出による持続可能性という社会の価値の毀損を、財務会計上どのように理論的に整理していくべきなのかという積極的な動きにはなっていない。しかしながら、財務会計が果たすと期待されてきた情報提供機能と対になる資源配分機能が、絶対的貧困問題の改善という正の機能の裏で、実のところ逆機能を起こしていたという事実は、その存在意義について、改めて問い直さざるを得ない契機になるだろう。

3. 経済活動の外部性と気候変動問題

3.1 気候変動の状況と影響

地球の平均気温は産業革命以前から現在に至るまで約1.1℃上昇しており、現在の政策や各国の削減目標のまま進行すれば、今世紀末までに地球の気温は約2.7℃上昇するとき

9 カーボンニュートラルへの言及に合わせ、ここではCO₂（二酸化炭素）と表記しているが、温室効果ガス（GHGs）にはメタン（CH₄）、一酸化二窒素（N₂O）等、様々なものが含まれている。本稿では、これらの用語を区別することなく、CO₂の問題として表記している。

10 国富という目的達成のための最短距離が、真の社会にとって有益な選択で無かったとしても、それらの企業は貧困という直面する目的解決には最適だった可能性は十分にある。

れ、世界各国が温室効果ガスの排出削減に積極的に取り組んだ場合、気温上昇が2℃未満で済むとされ、より理想的には1.5℃以内¹¹に抑えることを目指している。この気温上昇が現実化すれば、豪雨、干ばつ、熱波といった異常気象の頻度を、現在と比較して大幅に増加させ、農業生産に深刻な影響を与え、食料供給の不安定化をもたらすことが懸念されている。また、島嶼国における海面上昇による浸水や気候難民の増加、さらに北極や南極の氷床融解による海面上昇が沿岸都市に与える影響も指摘されており、気候変動がもたらす負の影響は広範囲に及んでいる。これらの課題に対し、世界全体での早急な対応が求められている。

産業革命以降、化石燃料の燃焼を基盤とした工業化が進展し、社会は飛躍的に豊かになった。財務会計の情報提供機能によって実現された投資家からの資金集中がこの工業化を支えた要因の一つとなっている。しかし、既に指摘してきた通り、財務会計が発信する「投資家の利益最大化」を目指す企業の識別信号は、経済の外部性、すなわち環境への影響を十分に考慮していなかったのである。現在問題とされている気候変動の主要な原因とされるのが、大気中のCO₂濃度の上昇であり、このCO₂排出は人間が行う経済活動と密接に関連している。工業化の進展に伴い、短期的には社会の豊かさの増加という目先の利益を実現したものの、CO₂排出量が増加して気候変動を加速させ、長期的な社会目的においては逆機能をもたらす資源配分が行われていたのである。

近年では、このような過去の反省を踏まえ、持続可能な経済成長を目指す価値観が社会全体で新たに合意されつつある。再生可能エネルギーの普及やCO₂排出量削減に向けた取り組みが進展し、企業の社会的責任や環境・社会・ガバナンス（ESG）への取り組みを重視する投資が一層重要視されるようになってきた。これに伴い、企業の環境負荷や社会的責任に関する情報が、非財務情報や統合報告の形で投資家に提供されるようになり、これが企業のガバナンスとしても重要な役割を果たすようになってきているのである。

3.2 企業を取り巻く具体的な影響

持続可能な経済成長を目指す新たな社会の価値観は、各国の政策に反映されるだけでなく、その環境下で活動する企業にも大きな影響を与えている。今では、単に経済的効率性を追求して利益を出すだけでは、投資家の理解を得て資金を調達することが難しくなっている。企業は、経済活動を停滞させず、かつ世界全体のCO₂排出量削減に向けた当事者意識を持つことが求められており、この姿勢を戦略として示すことが成長・存続に直結する重要な要素となっている。そのため、環境負荷の削減に向けた具体的な目標を設定し、それを達成するための明確な戦略が必要不可欠となっている。

このような背景から、自主的にCO₂削減目標を設定するための国際的な枠組みであるScience Based Targets（以下「SBT」とする）を採用する企業が増加している。SBTは、企業が科学的根拠に基づき、パリ協定の目標に沿ったCO₂削減目標を設定し、削減目標を定量化する枠組みである。SBTの実現に向けて、企業はGHGプロトコルに基づいて、自

11 気候変動に関する政府間パネル（Intergovernmental Panel on Climate Change）が2023年に発表した「第6次評価報告書統合報告書」を参照。

社のCO₂排出量を把握し、適切に管理するための戦略を策定する。GHGプロトコルに基づく「スコープ」という概念は、企業が責任を負うCO₂排出量を、管理可能性の異なる範囲ごとに分類し、それに応じた削減目標を立てるためのものである。

GHGプロトコルでは、企業のCO₂排出量をスコープ1、スコープ2、スコープ3に分類している。スコープ1は、企業が直接的に排出する温室効果ガスを指し、工場や事業所での燃料燃焼や社用車の運用などが該当する。これは企業が自ら管理できるため、設備の更新やエネルギー効率の向上など、比較的取り組みやすい範囲であり、SBT実現のための基礎となる領域である。ただし、重工業やエネルギー集約型産業では技術的・経済的な制約があるため、長期的な戦略が必要である。

スコープ2は、企業が購入した電力や熱エネルギーの使用に伴う間接的な排出を指し、再生可能エネルギーの導入やエネルギー効率の向上を通じて削減可能である。企業が使用する電力が化石燃料によって発電されている場合、その排出もスコープ2としてカウントされ、企業のみならず、所属する国の電源構成にも影響を受ける領域となる。ただし、企業は電力会社と長期の再生可能エネルギー購入契約を結ぶことで、自主的に排出削減に取り組むことができるため、この領域でも積極的な対応が可能である。

スコープ3は、企業のサプライチェーン全体における排出を指し、原材料の調達から製品の輸送、消費者による使用、さらには廃棄までを含む広範な活動が対象となる。スコープ3は企業の管理下でない領域を多く含むため、削減が難しいが、多くの企業では、サプライチェーン全体におけるスコープ3の排出量が全体の80%以上を占めることも珍しくなく、その削減は非常に重要である。そのため、企業がスコープ3を含む排出削減に取り組むことは、気候変動対策において避けて通れない課題であり、サプライチェーン全体での協力が不可欠である。

スコープ3の削減には、企業単独ではなく、サプライチェーン全体での協力が不可欠であり、サプライヤーや顧客との密接な連携が求められる。例えば、自動車メーカーが、サプライヤーに環境負荷の少ない素材の使用を求めることで、排出量の削減を進めているように、その達成を目指す取り組みが企業の競争力を高める上で重要な要素にもなり得る。

持続可能な経済成長を目指す新たな社会においては、CO₂の排出量をコントロールし、社会の持続可能性にどれだけ貢献したかという、従来の所有と消費を前提とした交換取引に基づく経済活動の概念を超え、社会が共有する環境という価値に対する貢献度が企業価値を評価する上で重要な指標になりつつあるのである。

4. 我が国の会計における資源配分機能の再実装

4.1 日本型の発生主義会計

我が国では、財務諸表のうち損益計算書に重点を置く、収益費用アプローチに基づく会計が採用¹²されている。既にIFRSは貸借対照表に重きを置く、資産負債アプローチの会計

12 栗原（2022）において、我が国の会計が収益費用アプローチに属するものであること、企業会計原則を中心とした基準体系が継続していること、その上で、中核となる収益認識に資産負債アプローチの理論に基づく会計基準が設定されており、問題があることを詳細に論証してある。

に移行しており、我が国もそれに対応して新たな会計基準の開発を行っている¹³が、我が国の一般に公正妥当と認められる企業会計の基準（以下「JGAAP」）が、企業会計原則を中心とした体系である以上、我が国の会計は、未だ収益費用アプローチを基礎とした会計であると言わざるを得ない。しかしながら、包括利益¹⁴を純利益から独立して定義することや、費用収益対応の原則による適正な期間損益計算の起点となる収益認識について、契約を基礎として定義するなど、資産負債アプローチを強く意識した会計基準の導入により、我が国の会計を収益費用アプローチと見るか、資産負債アプローチと見るか、極めて判断が難しい曖昧なものになっているのも事実¹⁵である。

しかしながら、そのいずれかの立場に立たなければ、収益や費用といった基礎的な概念の定義自体が定まらず、検討進めることが出来ないため、本稿ではJGAAPの構成に鑑み、我が国の会計は収益費用アプローチであるという立場に立って、検討をしていきたい。

企業会計原則が「損益計算書は、企業の経営成績を明らかにするため、一会計期間に属するすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載して経常利益を表示し、これに特別損益に属する項目を加減して当期純利益を表示しなければならない。」と述べ、かつ「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。」としているように、我が国の損益計算は基本的に発生主義会計であるように見える。しかし、発生主義会計とは、利益計算に損益法を採用し、その収益費用の属性を経済的価値の増減で認識・測定することで、収益と費用を対応させて付加価値を利益（業績利益）として計算する会計システムであり、現金収支に基づいて行われる我が国の会計とは異なる会計システムである。企業会計原則が示した損益計算書の作成過程は、分配可能利益を計算する現金主義会計の流れを汲むものであり、それを発生主義会計と近い結果が表示されるように修正したものである。そのため、我が国の企業会計原則が規定する発生主義会計は、本質的には修正現金主義会計であり、発生主義会計とは似て非なるものである。それは、会社法会計と金融商品取引法会計という異なる会計目的を同時に満たすため、分配可能利益を基礎としつつも業績利益を模倣した業績表示利益を算定・表示出来る会計システムが求められたからである。

既に述べた通り、純粋な発生主義会計は、収益費用の属性として抽象的な経済的価値の増減を採用し、経済的価値の減少によって費用を認識し、それと同時に生じる経済的価値の増加によって収益を認識することで、同一期間における収益と費用に、現実の世界における企業の経済活動の実態を描写しようと試みる会計である。一般に、新たな経済的な価値は製品やサービスの完成の時点において、概念上は発生しているものの、その実在性及び評価の客観性を担保することが出来ず、現実的には第三者による価値の評価を待たなけ

13 例えば、国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）の共同プロジェクトにより公表されたIFRS第15号「Revenue from Contracts with Customers」を受け、我が国でも企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」が公表されている。

14 ASBJ 2006、第3章 par.21.「純利益の概念を排除し、包括利益で代替させようとする動きもみられるが、この概念フレームワークでは、包括利益が純利益に代替し得るものとは考えていない。」

15 会計を科学として捉えるならば、現在の状態は非常に大きな問題である。もしJGGAPに基づく会計という社会的行為やプロセスに本質的な一貫性が欠けている場合、その結果として予測可能性が失われる。明文化されたルールが存在しない領域では、会計専門家が自らの行為の結果を適切に予測できなくなるからである。

ればならないことから、販売時点において収益を遅延認識し、これに対応する費用が過去の時点において発生済みであるならば、それを資産として貸借対照表に収容して費用としての計上を繰り越し、収益が実現した期間において費用化することで、費用の収益対応が実現されることになる。

これに対し、日本型の発生主義会計は、過去・現在・将来のいずれかの期間における現金収支（広義）を期間配分することによって、発生主義会計において各会計期間に把握される経済的価値の増加・減少という事象を、費用支出配分と収益収入配分を通じて、損益計算書に表現するというものである。

日本型の発生主義会計は、発生主義会計と名乗りつつも、その本質は修正現金主義会計であるから、純粋な発生主義会計とは、現金収支が想定されない発生主義の動きを模倣することは出来ない¹⁶等の違いがあるものの、本稿のテーマにおいては問題とならないため、これ以降は、両者を区別せずに「発生主義」とまとめて表記することとする。

4.2 収益費用概念の拡張

損益計算は、会計における収益および費用という抽象的な概念と、現実世界の事象を結びつけることによって実現されている。これは準拠枠の設定に関する議論でもあり、収益と費用という概念にどのような現実的な意味を持たせるか、その紐付けがなければ、会計という行為そのものが成立しないからである。歴史的に振り返ると、会計は簿記の発展から始まっており、当初は現金収支を単純に記録する技術に過ぎなかった。言い換えれば、まず現実の現金の動きを記録し、それに収益や費用というラベルを付与することから、会計が形成されたということである。

しかし、産業革命の進展に伴い、経済活動は複雑化し、大規模な設備投資や在庫の保有、信用取引の発展といった要素が登場した。この結果、現金収支だけを収益や費用とみなす考え方は次第に限界を迎え、「収益と費用が本当に意味するものは何か」というより抽象的な解釈が必要となった。これにより、収益や費用の概念は、単純な現金収支から離れ、より複雑な経済実態を反映する形へと進化したのである。簿記の記録対象も同様の変化を遂げてきた。当初は現金収支の記録が中心だったが、減価償却や経過勘定、その他有価証券の評価差額処理などに見られるように、簿記は単なる現金収支の記録ではなく、収益や費用といった抽象的な概念に基づいて修正が加えられ、最終的な会計記録が完成している。このように、会計は現実の経済事象を抽象化し、概念的に整理することを通じて発展してきたといえる。

企業の経済活動は、経済的価値の動きと、それに対応する貨幣の流れという二つの側面から把握¹⁷することができる。これらはそれぞれ「財貨動態」と「貨幣動態」と呼ばれるが、発生主義会計においては、財貨動態を準拠枠として収益と費用が認識されている。つまり、損益計算書において、企業の経済活動が財貨動態に基づいて表現されることで、「企

16 岩田（1987）、141。「費用・収益計算においては収支計算が母体であって、物量計算はこれに認識および測定基準として参加するに過ぎない」。

17 ワルプ（Ernst Walb）は、企業が営む経済活動は給付の流れとその対価たる貨幣の流れとして把握することが可能であると述べ、我が国の会計では岩田（1987）がそれを継承し理論展開している。

業がどれだけの新たな経済的価値を生み出し、その成果のためにどれだけの経済的価値を減少させたのか、結果としてどれだけの付加価値を創出したのか」が明らかになる。そして、国富の実現という社会の豊かさに貢献した度合いに応じて、企業の利益も高まる仕組みとなっている。これまで述べてきたように、この準拠枠に基づく、社会に貢献し利益を上げた企業の投資家には、配当や株価の上昇という形で利益が還元され、結果として国富を実現も貢献できる企業に資金が集中する流れが形成されていた。しかし、この経済活動に基づく準拠枠には、環境負荷という外部性が存在していた点に留意する必要がある。従来、企業の経済活動における環境への影響は、企業の活動における制約条件として捉えられており、財務報告の一部として環境配慮が言及されることがあっても、それは業績とは異なる次元で理解されてきたに過ぎない。

しかしながら、現在では、人間の経済活動によって排出されるCO₂が、私たちの生活や地球環境に深刻な影響を与えることが確実視されており、企業を取り巻く環境も大きく変化している。このような状況においては、従来の会計が資源配分を促してきた国富の実現に貢献する企業以上に、CO₂の排出を抑制し、また、より積極的に削減することで、カーボンニュートラル実現に貢献し、気候変動リスク抑制に繋がるような企業の行動こそが促進されるべきであると言えるだろう。

現在の新しい社会の価値観を前提とした場合、具体的には、会計で認識・測定すべき経済活動の範囲を、従来の交換取引を前提とした特定の主体に帰属する価値の流れだけではなく、社会全体が必要とする共有価値を加えて拡張することが必要である。今回のケースであれば、カーボンニュートラルに貢献した企業の収益や利益が増加するように会計システムの認識のメカニズムを更新するということである。本稿では気候変動問題にかかるCO₂の問題を例に挙げているが、現在我々が抱えている社会問題の中で、企業の行動の影響を受ける項目は多い。例えば、女性の社会進出や差別の問題等、これらに対する取り組みも新しい会計の認識メカニズムの中では、収益や費用として把握し、利益に影響させることが可能になる。

現在においても、例えばカーボンクレジットや炭素税といった形で、現実の支出や収入が先行し、結果的にこれを会計が受け入れるという形で、損益計算書に社会が必要とする新たな価値への貢献度合いが表現されることにはなっている。しかし、会計学が社会科学の一領域に属するものであるならば、社会システムの中で、会計という社会的行為・プロセスがどのような結果に関わるものであったのか、すなわち、社会システム及びその下位システムである経済システムのメカニズムの中で、どのような機能を担っていたのかを検証し、その機能充足のために、現実の後追いではなく、今どうあるべきなのかを積極的に明らかにすることが、会計学という学問として必要なことなのではないだろうか。重要なのは、明らかになった社会のメカニズムに基づく会計の役割に従って、収益費用の認識概念を拡張することで、現在の情報提供機能と資源配分機能のギャップを是正し、かつ社会目的への逆機能状態を改善して、正機能となる資源配分機能を社会に再実装することであろう。その上で、現実の政府の方針や税制等によって、その収益や費用の概念を満たす収入や支出があったときに、具体的に会計上もそれらを認識して処理することで、現実の世界に資源配分のためのシグナルが正しく発信されることになるであろう。

5. おわりに

本稿では、財務会計の社会的機能について再考してきた。財務会計には、主として投資家の意思決定を支援する情報提供機能が期待されているが、より上位のシステムから見れば、この機能は投資家の資金を、社会的に有用な企業に集中させるための資源配分機能と解釈できるものであった。財務会計は、資本主義の発展とともに、社会的に有用であり、かつ投資家の利益を最大化する企業に資金を集約させるシグナルとして機能してきたが、現在の結果から振り返れば、その背景には「有用とは国富の実現への貢献」であるという社会的合意が存在していたといえる。このメカニズムでは、環境負荷という外部性が十分に考慮されておらず、結果的に現在の気候変動などの深刻な社会問題を招く原因となっていたのである。

しかし、現在では、社会全体で気候変動に対する危機感が高まり、持続可能な経済成長を目指す価値観が広く共有されるようになってきている。その結果、企業に対するCO2排出削減やカーボンニュートラルへの貢献への要請が、経済活動の制約条件というより、第二の経営目標と捉えるべきレベルの強さになりつつある。企業はこれらの要請に応えるためにSBTを掲げ、スコープに基づいて自社及びサプライチェーンの状況を分析して、実現のための戦略を練っている。また、これからの事業環境として、SDGsを筆頭に様々な社会課題に取り組むための制度改革が加速化することが予見されている。そのため、脱炭素やカーボンニュートラルのみならず、それらの社会課題に対して、どれだけ企業が事前に対応出来ているかによって、制度改革の企業業績への影響に大きな差が生じることが予想される。投資家も、このような状況を踏まえ、社会課題への事前対応力を評価するESG投資へと大きく舵を切っている。これも企業が社会課題を、自社の経営判断上重視せざるを得ない強い外圧となっているのである。

このような状況の中で、本稿では、会計の認識・測定の様相を拡張し、社会的価値の創出や持続可能性への貢献を反映できるメカニズムの構築が必要であることを指摘した。会計学を社会科学の一領域であるというならば、会計学が単なる現実の後追いであってはならないだろう。まさに、今こそ冒頭に述べた概念フレームワークの「どのような社会のシステムも、時代や環境の違いを超えた普遍的な目的を持つわけではない。財務報告制度の目的は、社会からの要請によって与えられるものであり、自然に決まってくるのではない。とすれば、この制度に対し、いま社会からいかなる要請がなされているのかを確かめることは、そのあり方を検討する際に最優先すべき作業であろう。」という想いを実践すべき時が来ているのではないだろうか。

本稿の議論を通じて、財務会計が単なる企業の経済活動の報告にとどまらず、社会全体の持続可能な発展に寄与する重要な機能を担ってきたこと、そしてそれがまた環境破壊という逆機能を生んでいたことも明らかにした。財務会計が取り扱う情報は、その表現が真実であるかのように錯覚させる力を持つ。しかし、それは一定のルールに基づいて切り取られた現実であり、社会的に有用とされるメッセージも、前提に依存した共同幻想でしかない。そのため、会計学においては概念的な研究が極めて重要となるのである。本稿での検討が会計学発展の一助となれば幸いである。

参考文献

- 井上良二 (1984) 『会計社会学』中央大学出版部.
- 井上良二 (2008) 『新版 財務会計論』税務経理協会.
- 岩田巖 (1987) 『利潤計算原理』同文館出版株式会社.
- 企業会計基準委員会 (ASBJ) (2006) 「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」.
- 栗原正樹 (2009) 「IFRSとのコンバージェンスに見る日本基準の理論的不整合」『会計』第176巻第6号, 127-137頁.
- 栗原正樹 (2022) 「「収益認識に関する会計基準」にかかる一考察」茨城キリスト教大学紀要第56号, 1-16頁.
- 斎藤静樹編著 (2007) 『詳解「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」〔第2版〕』中央経済社.
- 谷端長 (1965) 『動的会計論』森山書店.
- 田島慶吾 (2003) 『アダム・スミスの制度主義経済学』ミネルヴァ書房.
- 富永健一・塩原勉編(1975) 『社会学原論』有斐閣.
- 寫村剛雄 (1979) 『会計原則コンメンタール』中央経済社.
- Merton, Robert. K.1968. *Social Theory and Social Structure*, Free Press. 森東吾他訳『社会理論と社会構造』, みすず書房, 1961.
- Smith, Adam.1976. *The Theory of Moral Sentiments*, edited by D. D.Raphael, and A. L. Macfie, Oxford: Clarendon Press. 水田洋訳『道德感情論』(全2巻), 岩波文庫, 2003.
- Smith, Adam.1976. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. Edited by R. H.Campbell, A. S. Skinner, and W. B. Todd, Oxford: Clarendon Press. 2 vols.水田洋監訳, 杉山忠平訳『国富論』(全4巻) 岩波文庫, 2000-2001.
- Parsons, Talcott.1951. *The Social System*, The Free Press: New York. 佐藤勉訳『社会体系論』青木書店, 1974.
- Parsons, Talcott, and Neil J. Smelser. 1956. *Economy and Society*, Routledge and Kegan Paul. 富永健一訳『経済と社会』岩波書店, 1985.
- Walb,Ernst.1926. *Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe*, Berlin Industrieverlag Spaeth & Linde. 神戸大学会計学研究会編『シュマーレンバッハ研究<復刻版>』中央経済社, 1980.

Reevaluating the Role of Financial Accounting as a Signal for Resource Concentration

Masaki Kurihara

The purpose of this paper is to reconsider the social function of financial accounting. The social act of accounting, a series of processes to recognize and measure events, compile them into reporting formats, and provide them to information users, entails enormous costs. The social act with such costs is acceptable because it fulfills a commensurate function, and that function has been to provide useful information for investors' decision-making. However, the purpose of a financial reporting system is given by the demands of society and is not universal. The question this paper addresses is whether the current process of financial accounting, which entails enormous costs, fulfills a social function that is commensurate with its costs. In this paper, we take contemporary social issues as concrete examples and reconsider its social function within the theoretical framework of financial accounting in Japan.

As a conclusion of the study, it can be evaluated that financial accounting has fulfilled not only the information-providing function of supporting investors' decision-making, but also the resource allocation function of concentrating investors' funds on socially useful enterprises. However, this mechanism did not sufficiently take into account the externality of environmental impact, and as a result, it contributed to causing serious social problems such as climate change. Today, there is a growing sense of urgency about climate change and a widely shared value system that aims for sustainable economic growth. As a result, the demand for companies to reduce CO2 emissions and contribute to carbon neutrality has become so strong that it is seen as a secondary management goal, beyond the constraints of economic activities.

Under these circumstances, this paper concludes that accounting needs to expand its traditional framework of recognition and measurement and establish a mechanism that enables the creation of social value and contribution to sustainability to be reflected in financial statements. If accounting is a field of social science, its nature should be examined in a manner that responds to the demands of society, rather than following reality. We hope that the discussion in this paper will help contribute to the development of accounting and the sustainable development of society.