

会計におけるアカウンタビリティと当事者

梶 浦 昭 友

I はじめに

アカウンタビリティ (accountability) の概念は、会計をめぐる論理展開において、いわば根幹的な概念として用いられてきている。しかし、この概念は、もっぱら伝統的な会計構造における報告・伝達機能の説明手段として用いられるのが一般であり、測定機能に及んだ考察は多くない。ところが近年、企業の環境保全活動や社会貢献活動に関連した会計システムの構想が社会関連会計と総称される領域で出現し、アカウンタビリティの「拡充」が議論されるようになってきた。そのような領域における「拡充」は、本来的には測定機能までに及ぶものであると考えられる。そこで本稿では、このような新たな企業活動領域に関連した会計システムと、それをめぐるアカウンタビリティの拡充に言及するための予備的考察を行うことにしたい。

ここではとくにアカウンタビリティが、本来、二以上の当事者 (stakeholder) ないしは利害関係者 (interested party) の間の受託責任 (stewardship) に伴う「報告の権利義務」から生来するという伝統的視点から検討する。この限りにおいて、一方の当事者に企業または経営者をおいたとしても、アカウンタビリティは会計領域に限定されるものではない。いわば、ディスクロージャーの内包と外延を定義づける一概念と考えるるのである。

ところが考察の対象を会計システムに限定する場合、アカウンタビリティの拡充は、これをディスクロージャーの拡充という観点から捉える場合に比べ

て、制約条件が増加すると考えられる。すなわち、会計は固有の測定構造を有しており、会計情報は、基本的に測定のフィルターを通したアウトプットをもって構成されるからである。従来の会計においては、アカウントビリティをいわば会計固有の概念として位置づける考えも見られたが、会計におけるアカウントビリティは、アカウントビリティの一要素に過ぎないであろう。

そこで、本稿では、アカウントビリティを会計システムとの関連に限定して、会計責任の範囲で考察する。そして、最近、議論に上るようになった環境会計などの領域についても現状の会計構造の範囲を中心として言及し、このような新しい問題に対するアプローチの糸口を見いだすことに重点を置いて考察することにしたい。

II 会計責任の当事者

ここでまず、井尻雄二教授の「会計責任」(accountability) 観を基礎として、会計システムにおけるアカウントビリティ (以下、会計責任) を当事者問題と関連づけて検討しておくことにしよう。井尻教授によれば、「会計責任は、それを履行する義務を負う者とその履行による利益を享受する権利をもつ者との、ふたつの相対する関係から生じる¹⁾」ことになる。ここにおいて基本的な当事者は二者である。しかし、実際の当事者は次の三者として展開される²⁾。

- ①会計責任の履行者
- ②会計責任の受益者
- ③会計責任の報告者としての会計人

従来の会計責任観では、このうち③の会計人の存在について明示的に言及するものは少ないと考えられる。伝統的会計においては、会計人はもっぱら会計担当者ないしは経理担当者として、①の会計責任の履行者の側に立つと見られるかまたは同等視されてきたといえることができる。すなわち、①を企業経営者、②を資本関係者と見て、③は、①の管理下にあるとする考え方である。

1) 井尻雄士著『会計測定の理論』東洋経済新報社、1976年、i 頁。

2) 前掲書、i~ii 頁、参照。

このような当事者観から会計責任の拡充を考える場合、企業会計、とくに外部報告会計としての財務会計の領域においては、①には変化がないであろう。第三者機関としての会計執行機関を想定することはできても、現実的ではない。論理構造が変化する可能性があると考えられる当事者は、②と③である。したがって、会計責任の拡充を考察する1つの方向として、②と③の拡充ならびに明確化がある。また、井尻教授が述べるような権利義務関係を会計責任の基幹構造に位置づける場合、①と拡充された②との権利義務関係、およびそのような関係における③の役割を検討する必要がある。

Ⅲ 当事者の拡充

1. 会計人の概念

まず、会計人について省察する。会計人を明示的に考察しようすれば、現状においてもⅡに記した論理は一面的であることが分かるであろう。すなわち会計人を、例えば経理担当者に限定しても、必ずしも①の立場を代表して会計行為を行うといいきることはできない。たしかに会計判断の余地がある場合、現状の企業組織構造においては①の立場を代表するかもしれないし、経理担当者は当該企業に属するから、会計責任の履行者としての企業経営者の指揮下にある。このような、会計行為の処理担当者である経理担当者は狭義の会計人を構成する。

しかし、狭義の会計人が企業経営者の指揮下でいわゆる会計実務を実行するとしても、その判断の基礎には「会計基準」があり、判断の余地がある事象についても一定の制約を受ける。したがって、アカウンタビリティを考察する際の「会計人」とは、自明のことではあるが狭義の会計人だけではない。判断を限定する会計基準の設定者、会計判断の適否を会計基準に照らして意見陳述する会計監査人などは明確な会計人の構成要素であり、それら以外に、最も重要な構成要素として、会計行為を規定する会計基準に影響を与える諸勢力が存在していると見ることができよう。これを広義の会計人と呼ぶ。

そして、これら広義の会計人が、現実の会計制度の運用を担っている。その

意味では、広義の会計人には、3つの当事者、すなわち会計責任の履行者、受益者および狭義の会計人のすべてが帰属する可能性すらある。これらは会計をめぐって相互に利害関係を有しており、そこにおける利害あるいは権利義務の関係は双方向であり、一方向ではない。この点については後述する。

2. 会計責任の受益者

そこで、会計責任を論理的に拡充する1つの方向は、会計行為や会計基準に影響を与える諸勢力の明定であろう。近年、多くの会計書が利害関係者として、株主、債権者、投資者等のいわゆる資本関係者以外に、従業員、取引先、公共団体、政府等を挙げている。しかし、現実の会計制度においては、かつて山下勝治教授が、「種々異なる利害関係者の要請を調整するものとして、もって企業を社会的制度とみる見解は、それ自体の立場は一応承認されるとしても、企業会計の面にもそうした社会的機能を及ぼして、企業会計自体もまた、異なる利害関係者の要請を調整するものとしてみる考え方には、必ずしも一般の承認を得ることはできない³⁾」と指摘され、「現実に企業会計が取り上げるべき利害関係人は、株主ないし投資者グループと、外部債権者グループの2つの集団にこれを求めることができる⁴⁾」と断言された状況に変化はないであろう。ここにおける利害関係人が、会計責任の受益者ないしは権利者を構成する。したがって、現状の会計制度においては、会計責任の受益者は主として資本関係者ないしは自己および他人持分関係者が立論の基礎となっている。

このような状況を変えるのがよいのか、すなわち会計制度においても多様な利害関係者ないしは当事者を論理枠に明示的に取り込むような構造変化をもたらすのがよいのか、あるいは、受益者を現状のままで維持するのか、という選択問題が会計責任の拡充の是非を規定することになる。これについては筆者は会計責任の拡充を志向し、会計構造に取り込む当事者の拡大を意図するが、その結果として、会計制度の利害関係者がどのように拡大するのかという点についてはここでは結論を出さないことにしたい。近年になって出現してきた環境

3) 山下勝治著『新版企業会計原則の理論』森山書店、1964年、14～15頁。

4) 山下勝治著『会計学一般理論（決定版）』千倉書房、1978年、10頁。

会計等に関して、社会的背景や会計構造それ自体との関係について、多くの残された課題があるからである。しかし、このような問題領域についても、広義の会計人の概念が重要な鍵の1つとなると考える。

IV 会計制度の限定と限界…環境会計に関連して

1. 会計構造の限定

ここで現行の会計構造を整理しておきたい。いわゆる発生主義会計は、情報生成過程では利害調整会計 (equity accounting)、すなわち、「事業活動からの収益または便益の公平な分配を行うために、株主その他、組織内外の利害関係者の利害を調整することを目的とする会計⁵⁾」として機能している。発生主義は、利害調整目的のために収支計算構造を損益計算構造に変換する思考であると観念される。すなわち価値の創造と費消の期間帰属と対応計算による利益決定を重視し、そのために収益と費用の概念を生成して適用し、それぞれの測定の基礎として収入と支出を用いる思考である。そこから、会計測定対象は、原則として、収支を伴う交換に基礎をおいた事象、とくに経済事象に限定される。例えば、非支出費用とされる減価償却費等については、支出がないのではなく、交換対価である過去の支出に依拠した計算が行われているのである。かつて資産再評価による資産計上額の切り上げが行われた場合等を除き、すべての収益および費用は、その収入および支出を基礎として算定されている。

したがって、伝統的会計の測定・計算構造においては、交換を成立させる市場が存在しない事象は、対象になじまないことになる。当然、ここにおける市場は資本市場に限定されず、商品・サービス市場、労働市場を含むが、いずれも交換の貨幣対価を一側面として有しており、この貨幣対価が会計測定の基礎を構成しているのである。

5) A. A. A., Committee on Foundations of Accounting Measurement, "Report of the Committee on Foundations of Accounting Measurement", *The Accounting Review*, Supplement to Vol. XLVI, p. 3.

2. 企業をめぐる当事者と会計をめぐる当事者

貨幣対価が会計測定的基础にあるとしても、当事者を資本関係者に限定する論理しか成立しないわけではない。現状の会計責任の受益者は資本関係者に限定されているといえるが、前述の山下勝治教授の指摘にもあるとおり、企業を取り巻く当事者は多様である。そこから、広義の会計人が新たな当事者を明示的に取り込んだ会計構造の拡充を図る余地はあると考えられる。企業に貨幣対価をもたらす当事者は広く想定でき、それらの貨幣対価を通じて、企業に影響を及ぼしているからである。ただし、ここにおいても、「企業に影響を及ぼす」という現象と、「会計に影響を及ぼす」という現象とは区別して考える必要がある。

例えば、いわゆる環境会計に考察を拡張する場合、問題となる対象の1つに外部費用ないしは社会費用がある。従来から、会計制度は一部の外部費用を内部化してきた。つまり、企業活動の環境への影響が認識されるにつれ、企業活動の制約条件として環境保全への対応が求められるようになり、規制が及ばない時期には企業経営者の問題意識によって、当初は進歩的企業と保守的企業によって取り組みに差は生じるが、一定の規制が行われると、それを下限として、企業は否応なく対応せざるをえなくなる⁶⁾。その結果、規制の成立した部分については総じて外部費用の内部化が行われ、その範囲で会計の対象となる。この点は環境事象に限ったことではなく、企業の社会貢献活動と称される事象全般に及ぶものである。ところが環境保全活動に関する規制費用の内部化を環境会計と呼べるかどうかには疑問が残る。このことは企業が環境事象の規制（自主規制を含む）に対応した結果であって、会計が環境事象に対応した結果ではないと考えられるからである。

このような社会費用の内部化は、技術進歩がない限り、従来の会計構造では一般に利益の減少に帰結し、資本関係者の企業評価上は負の要素となる。負の評価を避けようとするれば、企業は内部化した費用を可能な限り価格転嫁する。

6) この点に関しては、梶浦昭友稿「社会貢献と会計」『JICPA ジャーナル』第5巻第11号のうち、40～41頁を参照されたい。

価格転嫁の影響を直接受ける当事者は当該企業の「顧客」である。そして、ここで問題とすべきは、この場合の顧客が会計責任の当事者、とりわけ会計責任の受益者となるか否かという点である。つまり、顧客だけでなく、会計が対象とする交換に基礎をおいた経済事象に関する当事者は多様であり、このような当事者に関連した利害調整までも会計構造そのものに内包するかどうかが、会計責任の拡充にかかわる問題となると考える。

V 双方向の権利義務関係

そこで、既に当事者の類型は多くの文献で取り上げられてはいるが、見落とされがちな論点を確認するため、ここではバーズとルーベンスタインによる当事者の類型とそれに関連する事項を要約的に図表に示すことにする⁷⁾。彼らは環境会計とのかかわりでこの表を用いているが、内容自体は必ずしもそれに限定されるものではない。

図表 当事者の範囲

	株主	公共体	取締役会	従業員	規制機関・政府	顧客・債権者
経済的関心	資本評価 配当	課税標準への 貢献	資本保全、利 益	賃金、仕事、安 全	遵法性、税収	サービスの実 行可能性
報告上の関心	利益、配当、市 場業績、リス クデータ	早期の破綻警 告	利益、投資収 益率	利益、早期の 破綻警告	課税所得 諸指標	早期の破綻警 告
意思決定	株式投資、売 却、保有	経済開発、補 助	リスク管理	交渉事項	規制の是非	取引の是非

この図表が、従来のテキストなどの文脈における当事者ないしは利害関係者と異なる点は、取締役会を当事者の1つとしていることである。基本的にこれらの当事者は、みずからの有利性に関心がある。そのうち、従来の会計責任観にみられる〔経営者（資本受託者）＝会計責任の履行者ないしは義務者〕、〔資

7) Cf. Barnes, D. and D. B. Rubenstein, "Revving up our Standard Equipment", *CA Magazine*, November 1988, p. 46.

本委託者＝会計責任の受益者ないしは権利者] というシェーマは、1つの側面を表しているにすぎない。つまり、このシェーマにおける経営者の資本受託責任の解除は、本質的には会計報告義務の履行によって完結するのではなく、権利者による報告内容の評価によって完結すると考えられるのである。そこにおいては、経営者は評価に見合う報酬を受ける権利があり、資本委託者は与える義務があるはずである。図表における取締役会に経営者という用語を適用できるかどうかには異論はあろうが、企業の機関として経営者を意味する概念の1つであるということではできよう。この範囲において、会計の基幹的な当事者は二者に限定される。また、ここにおける資本委託者にいわゆる債権者が含まれるか否かにも問題はある。伝統的な利害調整は時相間株主相互間、および株主対債権者について意味づけられてきた。例えば日本やドイツのような間接金融に依存する部分の多い持分構造の場合には、実質的に有力な債権者が権利者となっていることもありうる⁸⁾。その場合は、債権者も資本委託者としての性格を持つが、形式的には株主に代表される自己持分投資者である資本委託者が基本となる。

そして、前述したような企業をめぐる多様な当事者のうち、資本受託者と資本委託者の二者以外は、当面、二者に拮抗する当事者を構成する。なぜならば、伝統的な会計責任観からくる権利者と義務者は、実際には相反する利害を有する当事者としてだけでなく、他の当事者に対して利害を共有する当事者となる可能性があるからである。すなわち、拠出資本に対するリターンとしての利益をめぐる利害を共有するのである。この点は、必ずしも利益が大きく、委託者に対する受託者側の評価が高く、受託者の取り分も多いという事例だけではない。企業の存続・成長に関して有利な利益の調整、例えば徴税当局に拮抗した調整が、両者にとって有利となるような場合も含まれる。

また、この二者以外を二者に対する当面の拮抗者としたのは、二者以外もま

8) Cf. Prevezer, M. and M. Ricketts, "Corporate Governance: The UK Compared with Germany and Japan", in Dimsdale, N. and M. Prevezer, eds., *Capital Markets and Corporate Governance*, Oxford University Press, 1994, pp.237-256.

た互いに利害を共有する当事者となる可能性すらあるからである。ただし、資本受託者と資本委託者の二者関係の場合とは異なり、その他のそれらに拮抗する当事者の利害の共有については、利益が成果指標となるとは限らない。これらの当事者に関しては、利益以外の成果指標、例えば付加価値指標や余剰指標に優位性がみられる可能性が高いが⁹⁾、成果指標それ自体については別の機会に考察することにしたい。

さらに、各当事者グループの利害の共有、拮抗とともに、個別当事者グループの構成員間の利害の錯綜がある。各当事者は、時として利害を異にする複数のグループに属する場合も考えられ、また、特定の当事者グループ内における個別構成員が企業の当事者となる意図に相違がみられる場合があるからである。

アカウントビリティの拡充に関する議論の困難性の一側面はこのような当事者関係の複雑性にあると考えることができる。

VI 広義の会計人とディスクロージャー

1. アカウントビリティと会計責任

仮に、当事者の範囲を拡充とした場合、問題となるのは拡充された当事者の利害調整を会計構造に取り込むのか、あるいはディスクロージャーの拡充で対応するのかという点である。ここでは「会計＝ディスクロージャー」ではないと考える。この問題は、基本的に「アカウントビリティ」という用語の適用範囲に関する問題である。既述のとおり、アカウントビリティは会計領域に限定される概念ではない。本稿において、これまで基本的にアカウントビリティという用語を用いず、会計責任としてきたのは、会計領域への限定適用を意図したからである。再言するまでもなく、伝統的会計領域における会計責任は、資本ないし資金の委託受託に伴う権利義務関係を基礎とする。その限りにおいて、当事者はそのような委託受託に関わる当事者に限定される。

9) この点に関しては、前掲拙稿を参照されたい。

そこで、例えば「社会契約」のような概念から、多様な当事者間の委託受託関係が明定できれば¹⁰⁾、その範囲でアカウントビリティが拡充され、ディスクロージャーを拡張すべきであると考えられる余地はある。ところが、そのことをもって会計領域あるいは会計情報が拡充されることになるのかどうかという点については依然として問題が残るところであろう。会計が収支計算構造を損益計算構造に変換する思考であり、結局のところ資金の回収余剰計算を行うものであるとする限り、収支に結びつかない事象を計算構造に取り込む余地は乏しいのかもしれない。そうであるとすれば、会計責任の拡充は困難である。

2. 当事者利害調整機能の認識

ところが、現状においても、企業と当事者との間には各種の交換事象がみられる。この事象のそれぞれは損益計算や利益処分の過程において把握されている。ただし、現在株主と将来株主の間に生じる利害の対立の発生主義と収益費用対応による調整、あるいは株主と債権者との間の調整弁としての利益準備金のごとき利害調整機能がこれら以外の当事者についてまで包含されているわけではない。

財務会計が制度会計という名称のもとに担ってきたのは、損益計算とともにこれらの利害調整機能である。範囲を環境会計に拡大すれば、世代間利害調整も要請されるようになる。なぜならば、少なくとも現状における自然環境、あるいはそれよりも良好な環境条件を後世の世代に引き渡すという命題が環境会計論者の論理の一側面を形成しており、現状ではこのような考え方は理念的で多勢ではないとしても、社会的な認識がこの方向で高まる可能性が予想されるからである。環境の修復や保全は、現状の経済成長志向の中では相当の困難を伴う。会計責任の拡充は、このような認識の高まりに対する会計の役割拡充に結びつくと考えられるものである。

10) この点に関しては、梶浦昭友著『企業社会分析会計』中央経済社、1991年、第2章を参照されたい。

Ⅶ 広義の会計人の役割——むすびにかえて

そこで、会計責任の概念が拡充されるとすれば、それは一に会計人の意識変革、極言すればパラダイム変革に期待されることになる。既述のように、ここでいう会計人とは、広義に捉えれば、会計に携わる会計界全般を意味する。そのような変革の契機として、当面、ディスクロージャーの拡充が有効性を持つであろう。ただし、会計人は広報人ではないと観念できる。会計の計算構造を現状の論理に留め、会計責任の概念を拡充する余地がないとすれば、ディスクロージャーにおける会計人の役割は逡減していくおそれがある。したがって、会計責任の拡充に関する考察は、会計人の役割を拡充するものである。そこで、会計人がみずからの役割の拡充を意図すれば、社会の新たな役割期待を的確に捉えなければならないし、社会が見落としている役割をみずからに付加していく方向も必要であろう。

(付記) 本稿は日本会計研究学会スタディ・グループ「アカウンタビリティ概念の拡充」の中間報告書『企業会計とアカウンタビリティ概念の拡充』日本会計研究学会、1995年9月、pp. 17～22に所収の拙稿「当事者問題としてのアカウンタビリティ」に加筆したものである。なお、本稿は平成6年度(財)日本証券奨学財団研究調査助成金および平成7年度科学研究費補助金(一般研究(C))の交付を受けた研究の一部である。

(筆者は関西学院大学商学部教授)