

# 同志社会計学としての会計責任説

山 本 昌 弘

はじめに

- I 財務会計論における会計責任説
- II 管理会計論における会計責任説
- III 会計監査論における会計責任説
- IV 21世紀にあるべき会計責任説とは－むすびにかえて－

## はじめに

同志社大学商学部には、会計責任説ないしはアカウントビリティ説とよばれる会計理論の伝統が存在する。これは、会計理論を、accountability すなわち会計責任の設定と解除という一連のプロセスとして構築するものである。この会計責任説は、同志社大学商学部で教鞭をとられた西村民之助教授に薫陶を受けた研究者によって、とりわけ1970年代から1980年代にかけて精力的に主張されたものである。会計責任に関する議論は、西村教授の古希記念論文集である『会計学批判』（1975年）において、多くの執筆者によって展開されている。

同志社大学関係の研究者の中で、最も積極的に会計責任説を展開されたのが、米国のカーネギー・メロン大学で長く研究された井尻雄士教授である。その意味で、会計責任説は、同志社大学発で世界に認められた会計理論であるということが出来る。

本稿は、そうした1970-80年代における会計責任説の学説展開を俯瞰するとともに、百合野正博教授の監査論研究が同志社大学の会計責任説とどのような関係性を持ちながら展開されたものであるかを検討するものである。以下、I章において財務会計論における会計責任説の展開、II章において管理会計論における会計責任説の展開、そしてIII章において百合野教授が研究を重ねられた会計監査論における会計責任説との関係性について、それぞれ考察し、本稿のまとめとする。

## I 財務会計論における会計責任説

### 1 会計理論のハードコアとしてのアカウントビリティ

会計責任に関する主張は、古くは1956年に出版された岩田巖教授の『利潤計算原理』において、見出すことができる。そこでは、アカウントビリティについて次のように述

べられている。

用途を定めて財産の運用を委託された場合には、受託者は指定されたところにしたがって運用するとともに、管理人として当然払うべき注意をもって財産の保全をはからねばならない。そうして受託者は委託者に対して、自己の任務が正当に履行されたか否か、すなわち運用の状況と結果を報告し、運用の顛末を説明する義務がある。いわゆるアカウントビリティ (Accountability) がこれである。このために受託者は帳簿を設けて財産変動を記録計算し、さらにこれを集計して、原因と結果を総合的に対照せしめた報告書を作成しなければならない。この報告書が委託者によって承認されてはじめて、受託者のアカウントビリティは解除されるのである (岩田, 1956年, 26 ページ)。

現代の科学方法論は、科学的な理論には必ず少数の仮説から構成されるハードコアがあり、それを前提に、ハードコアを守りつつそれと整合的な形で具体的な理論体系がプロテクトベルトとして形成される。ハードコアは、文字通り強固な理論を構築するための堅固な核である。ハードコアは、必ずしも検証可能なものとは限らず、そこから具体的な理論を導き出すための出発点なのである。他方、プロテクトベルトは、時代状況や研究者によって変化する。岩田教授とは別に、同志社大学の研究者による会計責任説は、財務会計論と管理会計論に共通する会計理論のハードコアがアカウントビリティであると主張するものである。例えば井尻教授は、アカウントビリティが会計の根底にある概念であると解釈することによって、現行の会計実務が最もよく理解出来ると主張される (井尻, 1976年, i ページ)。

日本国内で、長く会計責任説を主張されたのは、同志社大学商学部の西田芳次郎教授である。西田教授は、井尻教授とは別に、1960年代から会計責任説を主張していたと述べられ (西田, 1979年, 13 ページ)、会計理論について以下のように、論じられる。

あえて一言でいえば、およそ会計を非歴史的に規定しようとする時、会計とは *accountability* の設定・解除という機能として、いわば一種の形式概念として把握すべきであるということである。それは考えようによれば、常識にすぎないともいえるものであるが、しかし、案外にこの認識をなおざりにしている一面が見受けられないでもなく、このところから生じている無用の混乱もなくなはないと思える・・・ (西田, 1975年, 267 ページ)。

会計のハードコアを簡潔に規定するならば、形式論理的なアカウントビリティの設定

と解除しかありえないというのが、同志社大学発の会計責任説なのである。それは、1つの学派とというるものであろう。

## 2 意思決定の二者モデル－会計理論のハードコアなのか－

同志社大学商学部に関わりを持つ多くの研究者によって会計責任説が主張された1970年代から1980年代は、会計とは、意思決定のための経済情報であるとする考え方が有力であった（豊島、1975年、1981年）。それまで簿記や会計処理に焦点を当てた技術論か、それを規制する会計基準のあり方を論ずる制度論かに制約された、財務諸表作成者指向の当時の日本の会計学界においては、それは画期的な学説であった。日本では、意思決定説とよばれるようになり、会計学研究は、意思決定を重要概念として理論展開されていく。

会計学における意思決定説の基礎となる行動科学は、人間行動を記述するだけではなく、当時発展し始めたコンピュータを駆使し、数理的なモデルを構築しそれを運用することで、どのような意思決定を効率的かつ効果的に行うべきかといった規範的な提言を行うことも可能にした。会計学は数字を取り扱う学問であるから、コンピュータとの相性がよく、意思決定の観点から理論（それも数理的な理論）が展開されたのである。

米国では、1973年の財務会計基準審議会（FASB）設立とともに、財務会計論は外部の投資家の意思決定に役立つべきであるという形で会計理論が構築されてきた（山本、2020年）。米国の財務会計論は、投資家のための制度として発展してきたという歴史を有するのである。その意味では、意思決定説は、投資家重視という米国の歴史実態が理論化されたものであるともいえる。いわば利用者指向の会計理論である。この意思決定説について、井尻教授は以下のように述べられる。

現在では、会計を経済的意思決定に有用な情報を提供するシステムと定義するのが、ほとんど定説となっている。これは会計を意思決定者（decision maker）と会計人（accountant）の二元関係においてとらえようとするものである。このように意思決定にもとづいた会計の考え方（これを意思決定説とよぶ）・・・（井尻、1976年、i ページ）。

井尻教授によれば、意思決定説は、情報を利用する意思決定者とそれを提供する会計人の間に利害が一致するという単純な前提を置いているところに、理論上の問題が存在する。そこでは、会計人は情報提供者と同義となっている。それゆえ、意思決定説と会計責任説は、互いに相容れない理論体系となる。会計理論は、伝統的な作成者指向でも、意思決定説のような利用者指向でもない形で構築されなければならないということであ

る。

意思決定説と会計責任説が両立しえないという認識は、西田教授にも共通している。意思決定説について、教授は以下のように主張される。

この見解は会計の core が何なのかについての観念を不明確にしてしまうことによって、多くの無意味な混乱・論争を生むとともに、会計の全体像の構築を困難ならしめた。この方向での努力は情報理論あるいは情報システム理論への会計の対応としては内容的に一定の成果を納めながら、会計との接合の理論づけとしての「会計情報論」としては、び縫的な理論としていずれ消え去る運命にあるといえるのではないだろうか（西田，1979年，12ページ）。

まさに、会計理論のハードコアがアカウントビリティの設定・解除だというのが、会計責任説である。

コンピュータの発達により、企業では経営科学や経営統計による数量データが頻繁に利用されるようになった。たとえそれらが情報として有用だとしても、そこにアカウントビリティがなければ決して会計ではない。アカウントビリティがない数値は会計とは関係がないし、会計では必ずアカウントビリティが認識される。アカウントビリティは会計学のハードコアであり、しかも他の数理科学から会計学を区別するための判断基準ともなっているのである。この認識は、井尻・西田両教授に共有されているものである。意思決定は、行動科学のハードコアたりえても、会計理論のハードコアにはならないということである。

### 3 米国的なアカウントビリティの三者モデル－井尻教授－

井尻教授は、会計理論構築にあたり、三者間の関係として分析を行われる。そもそもアカウントビリティとは、資本提供者から資本を委託された者がその運用成果について説明する責任のことである。財務会計論では、企業の経営者が受託者として株主たる委託者に対しアカウントビリティを負う。井尻教授は、アカウントビリティを負っている経営者について説明する人という意味の *accountor* という英語を、株主などには説明を受ける人という意味の *accountee* という英語を充て、それぞれ「会計責任の履行者」、「会計責任の受益者」という日本語を付されている。会計責任説のモデルについて、井尻教授は以下のように述べられる。

会計責任にもとづいた会計の考え方（これを会計責任説とよぶ）は、(1) 会計責任の履行者 (*accountor*)、(2) 会計責任の受益者 (*accountee*)、および (3) 会計責任

の報告者としての会計人（accountant）という三者の間の三元関係として会計を考察しようとするものである（井尻，1976年，i ページ）。

会計責任の設定と解除において，申し開きする人（accountor）と申し開きをされる人（accountee）が区別され，さらに両者の利害調整を行う第三者が導入される（井尻，1975年，42 ページ）。企業における所有と経営の分離により，会計責任の履行者と受益者の間には情報の非対称性が存在する。そこで，両者の仲介人としてアカウントビリティ関係に参加するのが，会計人（accountant）なのである。

井尻教授のモデルでは，意思決定者と会計人のような二者間での単純な利害の一致が前提とされていないことが，大きな特徴となっている。それが，会計理論構築上の最大の相違となるのである。経営者サイドから財務報告を行う伝統的な作成者指向の会計理論ではなく，また株主や投資家サイドの意思決定から会計情報の有用性を論じる利用者指向の会計理論でもない。会計情報の作成者と利用者の利害の不一致を認めた上で，会計人による調整を重視する会計人重視の会計理論，それが会計責任説である。これについて，井尻教授は，以下のように述べられる。

会計責任説では会計人は意思決定者の助手ではなく，履行者と受益者の仲介人として行動するものと把握される。意思決定だけの見地からはどうして会計で客観的，中立的・不偏的な情報が要求されるかということを十分に理解できない（井尻，1984年，102 ページ）。

そして，会計人に共通する役割について井尻教授は，以下のようにまとめられる。

会計責任の関係に参加する会計人の役割は，履行者と受益者との会計責任の関係がスムーズに保たれるよう両者の利害関係の調整を業績評価という過程を通して行うものである。

利害が相反する中で，中立的な業績評価を行うことは決してやさしいことではない。少しでも一方に片よった評価をすれば，他方から非難を受ける可能性が生じるからである。・・・

同じことが，会社の内部の会計人についてもいえる。事業部制をとっている会社で，事業部の業績評価を担当する社内の会計人は，その成績をたえずいいように表現しようとする事業部（会計責任の履行者）と信頼できる評価を要求する本部（会計責任の受益者）との板ばさみになることが多い。

むしろそういう板ばさみの状態の中で両当事者に公正だとみられる線をみつけて

業績評価を行うことこそ、会計人の本来の姿であるとみるのが、会計責任論的な見方の基本をなすものである（井尻，1979年，21ページ）。

そこでは、社内外を問わず、公正な業績評価という会計人の役割の共通性が強調されている。

財務会計論においては、accountor が経営者であり、accountee が株主である。そして株主の代理人となる accountant とりわけ公認会計士の役割が重要となる。公認会計士には独立性、中立性が要求される。財務会計論を中心に展開される井尻教授によるアカウントビリティの三者モデルでは、会計人は企業の会計担当者のみならず会計監査人さらには会計基準を設定する機関の委員なども含めて総称したものである。プロフェッショナル指向の強い米国では、どのような職場で働いていようが、会計人として高度専門職意識が共有されているからである。彼らは企業から、監査法人へ、会計基準設定機関へ、さらには大学へと専門性を維持しながら職を転々とする。この会計人の介在によってアカウントビリティがより適切に遂行されるのである。受託者と委託者の関係に専門職として会計人を加える井尻教授の理論は、プロフェッショナルな意識の強い英米流の理論であるといえる。

#### 4 財務会計論における会計責任説の展開

財務会計論における会計責任の主張は、他の同志社大学関連の研究者によってもなされている。例えば、吉田寛教授は、「会計は実際の経営に対する情報行為である。何のための情報行為か。この情報行為の目的概念として存在するものが会計責任 (accountability) の概念であろう (吉田, 1975年, 51ページ)」と述べておられる。そして吉田教授は、広義の財務会計に関わる会計責任として、「簿記責任としての会計責任」、「経営者責任としての会計責任」、「資本運用責任としての会計責任」、「資本的利害調整のための会計責任」、「社会的責任としての会計責任」、「労働者に対する会計責任」、「制度的企業体の会計責任」、「社会的費用に対する会計責任」といった多様な会計責任を取り上げ、個別に議論を展開されている (吉田, 1975年, 51-64ページ)。

井上良二教授は、会計責任説を、主としてタルコット・パーソンズの社会学に依拠しながら、著書の主題である『会計社会学』(1984年)へと発展させておられる。ここでは、以下のように主張される。

本来の会計責任は受託資本の効率的運用による利潤獲得の過程を明らかにする責任であるといわなければならない。この本来的な会計責任においては、受託された資本が問題とされている。したがって、出資者にたいする会計責任が本来的な会計責

任なのである（井上，1984年，199ページ）。

これを見ると，吉田教授が資本運用責任や資本的利害調整を取り上げられつつも，社会的責任や社会的費用など，狭義の財務会計論に収まりきれない会計責任の概念について議論しておられるのに対し，井上教授は，株主と経営者という財務会計論における典型的な会計責任に限定しておられるように思われる。ところが，井上教授は，以下のようにも主張されている。

大衆社会から産業社会への社会発展に照応して会計責任は受託関係の表示から企業体の業績，企業体の存亡の表示へと変移しているといわなければならない。企業体の業績，企業体の存亡の表示は，社会発展の一段階としての産業社会に照応する会計責任であるというべきである。むろん，この場合，前者の会計責任は後者にとって代わられたというのではない。・・・両会計責任を包摂したものが産業社会の利害関係者による会計人にたいする役割期待となる（井上，1984年，206ページ）。

井上教授の主張は，資本運用に関する会計責任を中心としながらも，吉田教授が述べられるような多様な会計責任へとその概念を時代の変化とともに発展させていかなければならないというものである。また井上教授も，井尻教授と同じように会計責任説において会計人の役割を重視した三者モデルに準拠されていることが，上述の文章からわかる。

財務会計論における会計責任説の展開は，株主と経営者の関係を重視しつつ，企業を取り巻く多様な利害関係者へと拡充されていく。それは，accounteeの拡張である。その際には，社会学の理論が準拠枠と利用されることになる。

## II 管理会計論における会計責任説

### 1 日本的なアカウントビリティの四者モデル－西田教授－

管理会計論を中心に会計責任説を展開されたのが，西田教授である。管理会計は，それが実践される企業組織が支配・被支配という階層（ヒエラルキー）体系であると捉え，会計理論を構築されるのである。まず企業の支配者としての委託者（典型的には株主）が被支配者としての受託者（経営者）に権限を委譲し，受託者は委託者に対し経営責任（レスポンシビリティ）を負う。この経営責任の委託関係が，会計レベルで勘定科目（現金，土地，資本金…）と数詞（金額）で表されることによって会計責任（アカウントビリティ）になる。それゆえ受託者は，社内の会計人を使って委託者に会計報告を

させるとともに、委託者は、中立的な外部の監査人を使ってその会計報告とアカウントビリティの適正性について監査させるのである。ここまでは、財務会計論の領域である。

西田教授においては、企業の所有者である株主と企業組織の最下層にいるヒラの従業員以外は、すべて委託者と受託者の両面を有し、上級者に対しては受託者として経営責任を負うとともに、下級者に対してはその権限を委譲することになる。西田教授は「アカウントビリティ・ネットワーク (西田, 1979年, 19ページ)」として一つのヒエラルキー体系を構想されており、組織内部では権限委譲関係は、管理会計として写像され、実践されるのである。

管理会計では、上位者である経営者は下位の従業員に権限を委譲する。より具体的に言えば、取締役ないし執行役から部長へ、部長から課長へ、さらに係長へ主任へと縦に権限が委譲される。下位の従業員は経理部を通じて上位の経営者に自らの業績を会計報告する義務(アカウントビリティ)を負うとともに、上位の経営者は内部監査室を活用して報告された会計情報の適正性をチェックさせる。これについて、教授は以下のように述べておられる。

内部監査は、自己監査に他ならず、経営管理者がその必要に応じて行うのであって、自己の意思決定がシステムの設定・運用を通じてうまく実施されているかどうかを自己にかかわって代理検討させているものである(西田, 1976年, 186ページ)。

管理会計論において、内部監査室が委託者の立場から監査を行い、経理部が受託者の立場から会計情報を提供するというのが、西田教授の会計責任説である。管理会計論としての内部監査では、内部監査室と経理部について会計人としての共通性を認識するよりも、企業組織におけるヒエラルキーに注目して、内部監査人は、上位者の立場から管理責任者および会計人を監査するというモデル構成となっているのである(西田, 1976年, 194ページ)。

ここで、井尻教授と西田教授のモデルを比較すると、井尻教授のモデルでは、外部の監査人(一般に公認会計士)と内部の会計人が同じ範疇に入れられている。現場の会計人が受託者(経営者)の業績を公正に測定し、監査人がその業績数値の公正性を監査するのであるから、両者とも会計に関わる人間として広義の会計人に属するからである。そこでは、委託者-受託者-会計人の三者関係で分析が貫徹されている。ちなみにアカウントビリティのネットワークという概念が、井尻教授によっても使用されている(井尻, 1975年, 41ページ)。

これに対し西田教授のモデルでは、社内と社外、上位と下位が明確に区分される。ここでは、財務会計論・管理会計論ともに、上位者－下位者と監査人－会計人という並行する四者関係が想定されている。財務会計では、社内の会計人（経理部）は受託者（経営者）と利害関係を共にし、社外の監査人（公認会計士）は委託者（株主）の立場から監査を行う。このように、委託者と受託者の経営責任の関係は、アカウントビリティを介して監査人と会計人との関係に擬制もしくは写像されると考えられるのである。そしてそれが、社内の管理会計においても貫徹する。

以上のような相違が発生するのは、井尻教授がプロフェッションの活躍する米国社会で研究を続けられ、西田教授は「日本的経営」に象徴される日本企業のタテ社会構造を分析するために、あえて監査人と会計人を区分されたからであろう。日本的経営にとって公認会計士はソトの人であるし、内部監査人はウチの人ではあるが、同時にウエの人でもあるので、社内において組織の階層性を強調するために監査人と会計人が別のカテゴリーに区分されるのである。

## 2 管理会計論における会計責任説の展開

意思決定のための会計学という考え方は、米国でも日本でも、管理会計論において意思決定会計論として受容された。経営管理のための会計である管理会計は、経営者の意思決定に役立つ会計情報を提供するシステムである。しかも管理会計は、財務会計とは異なり、会計基準などの制度の影響を受けずに企業内部で自由に情報の処理が可能のため、意思決定説に基づいてさまざまな管理会計の技法が米国で開発されるとともに、日本に輸入されてきた。その典型が、割引キャッシュフローによる投資決定技法である（豊島、1975年、1979年、1981年）。

豊島義一教授は、純現在価値法や内部収益率法のような投資決定技法の研究から管理会計論を研究された。それは、典型的な意思決定会計論であるが、井尻教授の会計責任説に出会うことで、豊島教授の理論展開が修正されていく。意思決定説に対する会計責任説の優位性を認めながら、会計責任説は制度化された会計によりよく該当するものであるとし、意思決定会計論は制度化されない特殊分析として展開されるべきであると主張されるのである（豊島、1981年、179ページ）。そして自身の管理会計研究においては、より制度化されたマネジメント・コントロールへと焦点を当てていかれるのである。そこでは、ロバート・N・アンソニーの体系が強調される。かくして、管理会計論においても会計責任説は、企業組織内においてより制度化されたマネジメント・コントロールや業績評価会計の領域で展開されていくことになる。

管理会計研究における会計責任説の主張は、近藤恭正教授によってもなされている。教授は、以下のように述べておられる。

責任の源泉を法に求めるのではなく、さらに職能に求めるのでもなく、人間の協働自体のなかに求めていくべきではなかろうか。そして人間の協働生活が決して組織世界の内部だけで維持していけるものではなく、環境をも含めた世界の上に成り立つものとするれば、外部環境における人間関係を包摂しうるところまで、責任、会計責任を拡張して位置づけていくべきではないか。そのためには新たな組織観による組織論的検討が要請されると考える。そのさい人間観、権限観の変革も必要となろう (近藤, 1976年, 83ページ)。

そうした会計責任に関する新たな組織観、人間観、権限観は、チェスター・I・バーナードの組織論を採用することによる協働システムへと展開されていくことになる (近藤, 1975年, 1980年)。そして西田教授も、管理会計論とりわけ会計責任説の基礎理論としてバーナードの組織論に注目されている (西田, 1979年, 1989年)。

会計責任説は、アカウントビリティによって財務会計論も管理会計論も整合的に会計理論が展開されるとする。財務会計論においては、企業外部の資本市場を通して委託者と受託者の間に資金の授受があるという意味で収支計算が重要になる。これに対し管理会計論では、同一企業組織に所属する経営者と対象関連の具体的な労働に携わる従業員の間に権限委譲がなされるだけであって資金の授受は発生せず、会計では費用計算が重要になる。アカウントビリティは、主として株主-経営者関係において生じるものであるが、会計責任説に基づけば、財務会計論と管理会計論を含めた包括的な理論を構築することが可能となる (豊島, 1981年, 179-81ページ)。ただし、そこではアンソニーのいうストラテジック・プランニング、豊島教授が指摘される特殊分析としての意思決定会計が会計責任説の理論体系から除外されることになってしまう。そこに、アカウントビリティが認識されていないからである。

### 3 アカウントビリティと会計測定-取得原価から時価へ-

井尻教授は、会計責任説を展開するにあたって、数字の硬度 (hardness) という概念を導入される (井尻, 1976年, 54ページ)。硬度の高い数字とは、客観的で操作可能性が低い数字のことである。アカウントビリティを達成するためには、報告内容に虚偽があってはならず、数字は出来る限り硬い方が好ましい。そこで井尻教授は、取引時の数値を維持する取得原価による会計測定を主張される。取引時の伝票が残っていれば、アカウントビリティとしての証拠能力も高くなる。会計はあくまでアカウントビリティを表示するものであり、客観性や信頼性が重要となるため、意思決定に有用な経済情報であるとする意思決定説とは両立しない。制度として不可欠であるものの必ずしも誰かの意思決定に直接関わるものではない会計が存在するからである。

取得原価による会計測定について、井尻教授は、以下のように述べておられる。

歴史的な原価主義による財務諸表には過去の実際取引がすべて記録されているという暗黙の保証がある。これにたいして財務諸表が歴史的な原価主義以外の評価方法によって作成された場合には、そのような保証がない。たとえば、貸借対照表を年度末のすべての資産と負債の実地棚卸によって作成することも可能だからである。

主体の過去の活動を記録することは、現代の経済社会の基礎たる会計責任が適切に機能するために不可欠である。歴史的な原価のデータがないと、経営者は、株主から委託されている財を適切に運用したということを証明するのが非常にむずかしくなるであろう（井尻、1976年、129ページ）。

井尻教授にとって、歴史的な原価すなわち取得原価主義とアカウントビリティは、会計理論構築上密接な関係性を有しているのである。

これに対し西田教授は、会計測定において時価評価を主張される（西田、1979年、15ページ）。取得原価より時価がより企業の実態を反映しているのであれば、アカウントビリティとしてそちらの方が好ましいと考えられるからである。また報告という観点から西田教授は、会計における数詞すなわち金額と同様、勘定科目にも重点を置く。極論すれば、数字が出てこなくても、アカウントビリティに関わる報告であれば、それは会計だということになる。さらにいえば、管理会計論においては、取得原価以外のさまざまな時価が活用されている。会計測定の研究は、財務会計論的色彩が強いが、会計責任説としては管理会計論も考慮すべきである。管理会計が考慮されれば、取得原価に限定されなくなる。

一方井上教授は、時代の変化とともにアカウントビリティの内容が変化するだけでなく、そこでは会計測定の変化も影響していることを指摘される。

原価主義会計は、それが依拠していた要因（受託関係にかかわる会計責任）の存続のために、その存続は認められるとしても、社会状況の変化（産業社会での会計責任）に十分に対応しえず、単一の会計制度としては大きなコンフリクトを内包せざるを得ないこととなるのである。そして、このコンフリクトの性格は、役割期待と原価主義会計との間に生じたコンフリクトである。

米国社会での近年における、部分的ではあるとしても、時価主義会計の導入は、かかる役割期待に生じたコンフリクトの解消策であると位置づけなければならない。・・・会計実践の説明理論としては、この点も、また、解明しておく必要がある（井上、1984年、206-07ページ）。

井上教授の指摘は重要である。何故なら、アカウントビリティの範囲や内容は、時代の会計基準に依存するからである。これについて、井尻教授も以下のように述べておられる。

会計においても何が公正であるかを直接規定するのは不可能なので、一般に認められた会計原則をまず規定し、それを適用して生まれた結果は、公正なものであるとみなすのである（井尻，1979年，22ページ）。

井尻教授が会計責任説を強力に主張されていたまさに1970年から80年代にかけて、米国では取得原価から時価への地殻変動が始まるのである（山本，2020年）。アカウントビリティが会計責任説の不変のハードコアであるとしても、会計測定はそれを取り巻くプロテクトベルトとして時代とともに変化するものであることがわかる。

### Ⅲ 会計監査論における会計責任説

#### 1 会計責任説から会計監査論へ

財務会計を株主に対する経営者のアカウントビリティに関する制度だとすると、そのアカウントビリティが適正に遂行されているか（すなわち提供された資本に対する報告内容が正しいか）について、チェックする必要がある。これが会計監査である。株主に対する会計報告を信頼出来るものにするためには、業務執行を行う者とは別の人間による会計監査が不可欠である。会計監査については、会社に直接利害のない中立的な独立第三者によってなされる方が、その信頼性がより高くなる。既に考察してきたように、アカウントビリティの遂行には会計監査が不可欠であり、会計監査は独立したプロフェッションである公認会計士によって担われるのである。会計監査を行うことによって、硬度はより高くなる。

西田教授の研究は、会計監査論から始まり管理会計論へと展開されたが、管理会計論においても内部監査の研究が行われていることは、既述のとおりである。井尻教授は、公認会計士をその代表例として含む会計人の役割を強調されたが、必ずしも会計監査について多くを論じてはおられない。1970年代から80年代に活発に議論されたアカウントビリティの重要性について、具体的に会計監査について踏み込んだ研究は、多くはなかった。そうした課題を、1990年代から21世紀にかけて引き継がれたのが、百合野正博教授の会計監査論研究であるといえる。

## 2 三者モデルの会計監査論－百合野教授－

百合野教授の名著は、『日本の会計士監査』（1999年）と『会計監査本質論』（2016年）である。両著とも日本の会計監査について、英国や米国と比較しながら歴史的に考察されたものである。ただし、前著には必ずしもアカウントビリティという用語が頻出する訳ではなく、むしろ会計監査を行う公認会計士の公的性格が強調されている。その意味では、井尻教授の主張される会計人の公正性とシンクロナイズしているといえるであろう。

これに対し、『会計監査本質論』においては、そのタイトルからも明らかなように、科学方法論上アカウントビリティをハードコアと明確に位置付けた上で、会計監査の本質が論じられている。そこでは、百合野教授は以下のように主張されている。

アカウントビリティの歴史は古く、ギリシャ・ローマの市民社会に遡ることができる。その後、中世の荘園や大航海時代の冒険企業を経て、産業革命以降の株式会社における会計と監査にたどりついたのである。つまり、西欧社会で会計や監査がその姿を形作ったのは、民主主義社会におけるアカウントビリティの仕組みが基盤となり、その応用形態としての株式会社のディスクロージャーの仕組みが存在していると考えられるのである（百合野、2016年80ページ）。

ちなみに、百合野教授の会計監査研究が井尻教授の三者モデルに依拠していることは、英国滞在中に3回連載されたエッセイが、アカウント、アカウンティ、アカウントトというテーマでまとめられていることから明白である（百合野、1991a年、1991b年、1991c年）。その内容は、英国社会がそれらの三者関係によってよりよく理解されるというものである（百合野、2016年、2ページ）。そして第三者としての会計人の役割として、監査が強調されるのである。

財務会計論における会計責任説が社会学へと基礎理論を求めていったのと同じように、公認会計士による監査を研究される百合野教授の会計監査理論も、会計や監査に関わる社会性に関して議論が展開されていく。それについて百合野教授は、以下のように述べておられる。

株式会社のディスクロージャーの問題が先か民主主義社会におけるアカウントビリティの問題が先か。当然、後者が先なのである。民主主義社会におけるアカウントビリティの問題が基盤となって、株式会社のディスクロージャーの仕組みを支えているのである（百合野、2016年、283ページ）。

『日本の会計士監査』では、ディスクロージャーが強調されていたが、『会計監査本質論』では、会計監査の本質すなわちハードコアがアカウントビリティであり、ディスクロージャーはプロテクトベルトとしてハードコアを守りつつ具体的に展開される制度であることが、積極的に主張されるのである。代議制を採用する民主主義社会において、アカウントビリティの問題が最優先されるというのが、百合野教授の主張である。

百合野教授は、『会計監査本質論』を以下の言葉によってまとめられる。

すなわち、株式会社における会計監査そのものの重要性は言うまでもないが、その重要性は、文明の進歩した会社におけるアカウントビリティと監査の重要性の認識を基盤にしているのだということを忘れてはならない。ここに会計監査の本質が存在しているのだということを明確に認識することが必要なのである（百合野、2016年、298ページ）。

まさに、会計監査の本質すなわちハードコアが、アカウントビリティだということである。その意味で、百合野教授の会計監査論研究は、1970年代から80年代にかけて同志社大学商学部関連の研究者によって盛んに議論された会計責任説の正当な継承者となっている。

#### IV 21世紀にあるべき会計責任説とは－むすびにかえて－

米国に財務会計基準審議会が設立された1973年には、英国において国際会計基準委員会（IASC）が設立されている。同委員会は、2001年に国際会計基準審議会（IASB）に改組される。2020年の現在、国際会計基準審議会が設定する国際財務報告基準（IFRS）は、投資家を重視し、投資家はその意思決定において要求する時価評価を多用した会計基準を次々に設定している（山本、2020年）。投資家は、投資対象としての企業が現時点においてどれだけの経済価値を有するかを知りたがっているからである。今日、時価は公正価値ともよばれ、まさに井尻教授が指摘されていた公正性を表したものであるということになっている。

その意味では、西田教授や井上教授が指摘されたように、21世紀においては、時価・公正価値による評価を前提とした会計責任説が構築されなければならなくなってきている。しかも財務会計論における時価には、豊島教授が投資決定において研究された割引現在価値概念が制度会計として導入されているのである。一般に時価会計には、何種類かの測定方法が存在し、さらに将来の予測といった主観性も入るため、測定値の硬度は取得原価会計よりも低くなる。それゆえ時価会計のアカウントビリティには、取得

原価会計以上に会計監査が不可欠になるのである。時代は、時価評価によって硬度の低下した会計数値を会計監査の厳格化によって担保するという方向へと進んでいる。

投資決定との関係でいえば、投資の事後監査（post-completion audit, PCA）が純現在価値法等によって決定された投資の事後評価として実践されている（山本，2000年，2003年）。投資事後監査（実はこの概念は，1983年にカーネギー・メロン大学に井尻教授を訪ねたときに教授から直接教示されたものである）は，監査という名称が付されているものの，実態は管理会計論におけるプロジェクト単位の業績評価である。事後監査がなされるということは，そこにアカウントビリティが存在するということであり，そのためには，事前の投資決定も会計責任説の研究対象となるべきである。事前の計画は，事後監査されることによって，アカウントビリティの対象となるのである（山本，2012年）。

21世紀には，日本でも新しい会社法や金融商品取引法が適用され，委員会設置会社などの米国流コーポレート・ガバナンスが導入されている。そこでは，社外取締役によって会社のウチとソトの垣根が低められるとともに，外部の公認会計士監査と社内の内部統制システムの連携が強調されている。その意味では，日本でも社内外を問わず会計人としてのプロフェッショナルな意識が必要となってくる。コーポレート・ガバナンスのアンгло・サクソン化が進展すれば，井尻教授による三者モデルの有効性が日本でも高まってくると考えられる。その意味では，これからの会計理論は，委託者－受託者－会計人という三者関係で構築されるべきであることが理解される。企業内の経理部や内部監査室はむしろ会計人として外部の公認会計士などと同じ職業倫理と責任感を保持することが重要である。それが，百合野教授が目指される方向性である。

国際財務報告基準によるディスクロージャーの国際統合は，今日さらに進展し，非財務情報を含む統合報告（IR）へと発展している（山本，2017年）。それにともなって，アカウントビリティの概念は，取得原価から時価へとというだけではなく，財務のみからCSRなどの非財務を包括したものへと拡張されなければならなくなっている。これは，1970年代から80年代にかけて吉田教授や井上教授が想定されていた世界がまさに実現しつつあるということである。百合野教授の言葉に従えば，拡張するディスクロージャーを支えるためには，まずアカウントビリティが拡張されなければならない。そしてそれこそが，21世紀の会計学者の任務なのである。

会計責任説は，会計において監査が非常に重要であることを強調する。そして財務会計論であれ管理会計論であれ，有効な会計システムとは，会計人の助けを借りて受託者が自らのアカウントビリティを委託者に有効に伝えられるシステムだということである。そこで活用される会計情報は，時代状況すなわち時の会計基準に影響されるものであるが，たとえ時代が変化し具体的なプロテクトベルトが変わったとしても，会計責任

というハードコアが変わることは、理論の性格上ありえないのである。

#### 引用文献

- 井尻雄士「会計責任の問題」西村民之助先生古希記念論文集編集委員会編『会計学批判』中央経済社、1975年、33-50ページ。
- 井尻雄士『会計測定理論』東洋経済新報社、1976年。
- 井尻雄士「会計測定概説」井尻雄士編『会計測定理論』中央経済社、1979年、3-27ページ。
- 井尻雄士『三式簿記の研究－複式簿記の論理的拡張をめざして－』中央経済社、1984年。
- 井上良二『会計社会学』中央大学出版会、1984年。
- 岩田巖『利潤計算原理』同文館、1956年。
- 近藤恭正「意志決定会計の展開の基礎－バーナードの組織的意志決定過程と管理機能に関連して－」西村民之助先生古希記念論文集編集委員会編『会計学批判』中央経済社、1975年、113-130ページ。
- 近藤恭正「アカウントビリティの組織論的検討－上位権限説と職能説に関連して－」『同志社商学』第27巻第6号、1976年59-84ページ。
- 近藤恭正『予算管理論－条件適合理論による展開－』中央経済社、1980年。
- 西田芳次郎「会計・会計理論の性格について」『同志社商学』第26巻第4・5・6号、1975年、265-281ページ。
- 西田芳次郎「内部統制と内部監査」久保田音二郎編『管理会計』有斐閣、1976年、180-196ページ。
- 西田芳次郎「accountability 論管見」『同志社大学国内研究員成果報告(概要)』1979年、11-20ページ。
- 西田芳次郎「C. I. バーナードの四重経済の概念について」『同志社商学』第40巻第5号、1989年、85-105ページ。
- 西村民之助先生古希記念論文集編集委員会編『会計学批判』中央経済社、1975年。
- 豊島義一「資本予算と管理会計論の発展」西村民之助先生古希記念論文集編集委員会編『会計学批判』中央経済社、1975年、71-87ページ。
- 豊島義一『意思決定原価計算』中央経済社1979年。
- 豊島義一「意志決定会計の形成に関する若干の考察」神戸大学会計学研究室編『現代管理会計論』中央経済社1981年、172-183ページ。
- 山本昌弘「投資事後監査と管理会計－英国における論争を中心に－」『経理知識』第79号、2000年、73-85ページ。
- 山本昌弘「資本予算と投資事後監査－会計情報の整合性問題と正準相関分析－」『会計』第164巻第4号、2003年、70-80ページ。
- 山本昌弘「投資決定と事後監査を統合した企業価値評価モデルの研究」『明治大学社会科学研究所紀要』第51巻第1号、2012年、85-96ページ。
- 山本昌弘「統合報告の進化がCSRを大きく変える－国際財務報告基準の作成と同じ流れでEU基準が世界標準に－」『CSR企業白書2017』東洋経済新報社、2017年、26-33ページ。
- 山本昌弘『国際会計・財務論－IFRSの展開と国際経営財務の実践－』文真堂、2020年。
- 吉田寛「社会的責任と会計責任」西村民之助先生古希記念論文集編集委員会編『会計学批判』中央経済社、1975年、51-69ページ。
- 百合野正博「黄昏ではなく曇天のイギリスから(その1)」『会計』第140巻第2号、1991a年8月、133-138ページ。
- 百合野正博「黄昏ではなく曇天のイギリスから(その2)」『会計』第140巻第3号、1991b年9月、133-138ページ。
- 百合野正博「黄昏ではなく曇天のイギリスから(その3・完)」『会計』第140巻第4号、1991c年10月、149-155ページ。
- 百合野正博『日本の会計士監査』森山書店、1999年。

百合野正博『会計監査本質論』森山書店，2016年。

#### 追記

拙いですが本稿をもって、百合野正博先生の同志社大学ご退職に際する感謝の意を表ささせて頂きたいと思えます。百合野先生の授業では、監査論のみならず少数の外国書講読（英）でもお世話になりました。さらに先生の英国在外研究の2年間を現地で共に過ごすという貴重な経験にも恵まれました。同志社大学商学部において会計責任説が開花したまさにその時期に学生生活を送れたことを、研究者として誇りに思います。百合野先生，本当にお疲れさまでした。