

環境情報開示の論理：我が国における会計責任論の整理

木村, 眞実
九州大学大学院経済学府

<https://doi.org/10.15017/3000402>

出版情報：経済論究. 125, pp.57-70, 2006-07. 九州大学大学院経済学会
バージョン：
権利関係：

環境情報開示の論理

—我が国における会計責任論の整理—

木 村 眞 実

1. はじめに

環境省『環境報告書ガイドライン (2003年度版)』はガイドラインの改訂にあたり、近年事業者が環境情報開示の必要性を認識している、ということを指摘する¹⁾。しかし、なぜ、企業は利害関係者に対し環境配慮の取組状況について情報開示をおこなうのか、そして情報開示により社会から評価を受けなければならないのか、という点は明示されていない。

一般に、企業が環境情報を開示する論拠として、利用者ニーズへの対応²⁾や会計責任の拡充・拡大³⁾がいられているが、本研究ノートにおいて注目したいことは、後者の論拠についてである。会計責任とは「企業が株主・債権者などの提供した資金によって調達された財産に対し、その保全、管理を適切に遂行すべき会計上の責任」(宇南山・安平編 [2001] p.4) である。このような概念が如何なる論理で拡充・拡大するのだろうか、という疑問が生ずる。

そこで本研究ノートは、先達の研究を考察し、我が国における会計責任論の整理をおこなう。そして、会計責任の概念が変質し異なる概念に至っている、ということを確認することを試みる。

まず、第2節において岩田 [1953] の会計管理における考察と、久野 [1971] による整理から、元来我が国において会計責任とはどのような概念として捉えられていたのかを考察する。次に第3節において吉田 [1975a] [1975b] と若杉 [1975] を考察し、伝統的な会計責任を前提としつつも、その概念を拡大した部分が結果として変質してきているということと、第4節において飯田 [1994a]、山上 [1996b]、國部 [1996] を考察し、伝統的な会計責任の概念を拡充する形で環境情報開示の論理を捉えることができるのかということを確認することを試みる。最後に第5節において、安藤 [2001] に依拠し、第2節から第4節における考察の整理をおこなう。

1) 「近年、環境に配慮した事業活動の進展に伴い、事業者が自ら事業活動における環境配慮の取組状況に関して積極的に情報を公開し、社会からの評価を受けていくための、環境コミュニケーション及び社会的説明責任の重要性が認識されつつあります」(環境省 [2004] p.1)

2) 國部・富増・資源リサイクルシステムセンター編 [2000] p.16。

3) 例えば、梶浦 [1996] 「企業の環境保全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、アカウントビリティの「拡充」が議論されるようになってきた」(p.317) や、杉岡 [1998] 「企業観の変化とともに、このアカウントビリティの範囲は拡大の一途を辿りつつあり」(p.109) などである。

2. 伝統的な会計責任

本節では、我が国における先行研究を整理する。そして会計責任とは元来どのようなものなのか、ということについて考察をおこなう。

(1) 岩田巖 [1953]：会計管理における会計責任

岩田 [1953] は、会計管理が「会計帳簿の機能としては、もつとも根本的なものであり… (中略一筆者) …あらゆる種類の会計制度に共通な機能である」(p.12) にもかかわらず、会計管理の究明がおこなわれていないという問題提起をし、会計管理の内容を再考している。

まず、帳簿記録には「各種の資産項目に関するアカウントビリティが企業内部におけるどの部署なり担当者に存在するか」(pp.13・14) という重要な意味があると述べる。たとえば、現金勘定の借方に現金の増加額を記入することは、記帳業務を行う担当者が受け入れた現金に対して、「如何に管理保全されているかの顛末を、要求されれば説明する責任」(p.14) つまり会計責任を負うということであり、現金勘定の貸方に減少額を記入することは、記帳業務を行う担当者が会計責任を解除されたことを示す⁴⁾。

同様に、株主から経営者に対しても会計管理が行われる。つまり経営者は、株主より資金運用の委任を受けることにより、株主に対して会計責任を負う。そして期末に財務諸表を作成し、監査を経て株主総会に提出し、「株主総会が、この財務諸表を承認して、はじめて経営者のアカウントビリティは解除される」(p.18)。

要するに、会計責任とは、会計管理（帳簿をつけるということから帳簿にもとづいた財務諸表の作成・公表そして株主総会における財務諸表への承認を範囲とする）の域内で存在する責任であり、チャージ・ディスチャージの形式を取る。たとえば記帳担当者は帳簿への借方（または貸方）記帳によって、経営者に対して会計責任を負い、帳簿への貸方（または借方）記帳によって当該責任が解除される。この形式は経営者と株主の関係にもみられ、経営者は株主より資金運用の委任を受けることによって、株主に対して会計責任を負い、そして財務諸表による情報開示とその承認によって当該責任が解除される。以後、このような会計管理におけるチャージ・ディスチャージ関係を「伝統的な会計責任」ということとする。

(2) 久野光朗 [1971]：会計責任の整理

久野 [1971] は、会計の最も基本的な機能は「財産の保全および運用に対する会計主体の会計責任（アカウントビリティ）の設定から解除にいたる過程を明らかにすることである」(p.17) と述べ、概念を8つに整理し説明をしている。

第一に、会計責任は経済的実体 (economic entity) を対象とすることに関してである。つまり、「計

4) 岩田 [1953] p.14。

算機構として複式簿記を前提とする限り、それ（会計責任—筆者）は主として複式簿記に関連して論ぜられ、エンティティ概念を基盤にした記録および報告に対する責任もしくは義務を指す」(p.19)。したがって、最小の責任単位は勘定であり、仮に事業部制を採用する企業では責任単位は事業部となる⁵⁾。このように、会計責任の範囲は、企業という法的実体 (legal entity) と一致せず、「各種の要請に応じた弾力性に富んだ経済的実体 (economic entity) が考えられる」(p.19)。

第二に、会計責任の責任もしくは義務の概念は、エンティティ観の変貌とともに拡大してきた、ということについてである。つまり、上述のように会計責任の責任単位が勘定のみならず、事業部制といった近年の企業形態をも責任単位とするように変貌したことから、その概念を拡大してきたと考えられる、ということである⁶⁾。

第三に、会計責任は対外的責任をいい、責任には、組織内にみられる上級管理者と下級管理者との間の対内的責任と、組織と外部者との間にみられる対外的責任があり、一般的には後者を会計責任と称することが多い、ということである⁷⁾。

第四に、レスポンシビリティは狭義の会計責任である、ということに関してである。つまり、誰でも割り当てられた責任について、上司に対し説明可能でなければならないということから、レスポンシビリティは上から下への、割り当てによって設定された責任への履行責任をいい⁸⁾、この意味から、レスポンシビリティは狭義の会計責任である。

第五に、会計責任は量的表現に拡大化される、ということについてである。つまり、「アカウントビリティは、簿記・会計上の基本的コンベンションである貨幣評価のコンベンションに規制され、一般に金額的表示をとるのが普通である」(p.20)が、「会計基準として量的表現可能性もしくは計量可能性 (quantifiability) という概念が指摘されてきている」(p.20)ことから、貨幣評価のみならず物量評価をも行われる。

第六に、会計責任の歴史性についてである。つまり、その概念は過去から現在に至るまで、簿記・会計において首尾一貫してみられる概念である⁹⁾。

第七に、会計責任はすべての簿記・会計において普遍的に、経済体制、企業・非企業、組織の目的・形態にかかわらず、内在している、ということである¹⁰⁾。

第八に、会計責任は倫理的な社会通念であり、その概念を真に理解するには、会計責任が「文化的・思想的・宗教的背景をもった経済社会において生成してきたことを知らなければならない」(P.21)¹¹⁾、ということである。

久野 [1971] における会計責任は、経営者と株主との間のチャージ・ディスチャージ（経営者が株

5) 久野 [1971] p.19。

6) 同上。

7) 同上稿p.20。

8) 同上。

9) 同上。

10) 同上。

11) 以上8つの整理を踏まえ、久野[1971]が強調したかったことは、特に第八の整理に含意することである。久野[1971]はpolitical economyからeconomicsへの移行が人間性喪失という欠陥をもつことを指摘する。そして会計学においても経済学における轍を踏んではならぬとし「いたずらに技術的な測定論のみにはしることなく、人間性をふまえた社会科学の構築に努めることが必要である」(p.21)と結び、社会科学としての会計学の探究をもとめたのである。

主から資金運用の委任を受けることによって株主に対して会計責任を負い、財務諸表による情報開示と、株主による承認によって当該責任が解除される)については言及していないため、帳簿記帳におけるチャージ・ディスチャージについて言及していると考えられる。なお、第八番目の整理は、社会科学としての会計学を求めたものであり、伝統的な会計責任が経済社会から生成されてきたということである。

(3) 小括

本節では、会計責任論に関する先行研究を整理し、会計責任とは元来どのようなものなのかということを確認することを試みた。

岩田 [1953] では、会計管理において会計責任が存在する。例えば現金勘定の借方に記帳することで、記帳業務担当者は経営者に対して、現金が如何に管理保全されているかの顛末報告義務という会計責任を負い、現金勘定の貸方に記帳することでその責任が解除される。そして、会計責任は経営者から株主に対しても生じ、株主より資金運用の委任を受けることで出資者に対して会計責任を負い、期末に財務諸表を作成し、監査を経て、株主総会に提出し、当該財務諸表への承認をもって、その責任が解除される、ということである。そして久野 [1971] は、岩田 [1953] における伝統的な会計責任を 8 つに整理している。

このように、会計管理の域内で、なおかつチャージ・ディスチャージの形式をとる会計責任を「伝統的な会計責任」ということとし、以後の節の会計責任論における概念と照らし合わせていく。

3. 会計責任概念の変質

本節では会計責任論の先行研究を通じ、伝統的な会計責任を前提としつつも、拡大した部分の概念が結果として変質してきていることを確認することを試みる。

(1) 吉田 [1975a] : ソシアル・エクイティ

吉田 [1975a] [1975b] は株式会社制度における会計責任を概観し、社会的責任としての会計責任がソシアル・エクイティの論理で問われているということを述べている。

吉田 [1975a] によると、株式会社制度において、企業的意思決定は経営者と企業経営に影響力を持つ株主によって行われていた。そして、実際は、経営者と影響力を持つ株主からなる自然人の意思決定であるにもかかわらず、企業的意思決定として制度化され¹²⁾、経営者や影響力を持つ株主のための利益追求が行われていたのである。しかしこの状況に対して「対抗力」という動きが起り、企業に対して社会的責任としての会計責任を求めた¹³⁾。

このように、伝統的な会計責任の拡大が社会的に求められるようになった論理を、吉田 [1975b] はソシアル・エクイティで説明する。つまり、公衆は生活・環境に対する持分を一種の市民権的権利と

12) 吉田 [1975a] p.54。

13) 同上稿p.55。

して持ち、企業はそのような公衆の持分を守る責任があるということである¹⁴⁾。

要するに、対抗力が当該企業に社会的責任としての会計責任を求めたことにより、伝統的な会計責任がソーシャル・エクイティの論拠をもって拡大されたということである。このような拡大は、伝統的な会計責任の概念を変質させていると考えられる。というのは、財務的持分を社会的な持分へと広げており、会計管理の域を超えているということと、社会的持分によりチャージは生じたが、デイスチャージが行われず、つまり責任が解除される手段がない、ということから、伝統的な会計責任ではなく、それを変質させたものであると考えられる。

(2) 若杉 [1975]: エクイティー=アカウントビリティー¹⁵⁾

若杉 [1975] は、企業行動によって不利な影響を受ける可能性をもちながらも企業内容開示制度によって保護を受けてこなかった人達を、当該制度を通じて保護するために、企業とそのような人達との間の「企業内容開示の基礎をなすエクイティー=アカウントビリティー関係が存在するか否かを理論的に明らかにすること」(p.36) を目的としている。

エクイティー概念を考察するにあたり、若杉 [1975] は、企業の史的発展段階を、第一段階（所有と経営の未分離の場合）、第二段階（所有と経営の分離した場合）、そして第三段階（企業が高度に発展した最近の状況）にわけ、企業と利害関係者の関係と、企業行動が利害関係者に与える影響について、分析を行う¹⁶⁾。その結果、若杉 [1975] は、エクイティーの本質をマイナスのインパクトとしている¹⁷⁾。このマイナスのインパクトとは、経営不振、倒産そして公害被害等によって、株主、債権者、取引先のみならず、従業員、消費者、地域住民が受ける不利益である。このような不利益（マイナスのインパクト）がエクイティーの本質ということは、企業から不利益を被る可能性のある人達は、企業に対してエクイティを有するということである。

要するに、エクイティーの本質は企業から受ける不利益であり、これは、株主、債権者、取引先のみならず、従業員、消費者、地域住民が受ける可能性をもつものである。したがってこれらの人達は、企業に対してエクイティを有し、企業は彼らに対し会計責任を負うということである。ここでは、伝統的な会計責任を拡大し、持分をマイナスのインパクトという視点でおきかえている。そのような拡大は、伝統的な会計責任の概念を変質させていると考えられる。なぜならば、財務的持分を企業から受ける不利益へと広げ、会計責任が会計管理の域を超えているということと、企業から受ける不利益ということで企業に対するチャージ（若杉 [1975] によるとデイスクロージャーによる保護という責任）は生じたが、デイスチャージ（例えば被害を受けた人達から企業がおこなったデイスクロージャーに対する承認）が存在しないからである。

14) 吉田 [1975b] p.23。

15) 本節においてはエクイティを「エクイティー」、アカウントビリティを「アカウントビリティー」と表記する。

16) 若杉 [1975] pp.38-42。

17) 同上稿p.46。

(3) 小括

本節では、会計責任論の先行研究を通じ、伝統的な会計責任を前提とするが、結果として、拡大部分の概念が変質してきているということを、明確にすることを試みた。

吉田 [1975a] では、企業への「対抗力」が当該企業に社会的責任を生じせしめ、「会計責任概念の拡大」¹⁸⁾をもたらした。そのような概念の拡大はソーシャル・エクイティを論拠としている。このような社会的持分の考え方は、若杉 [1975] においてもみられ、株主や債権者のみならず地域住民等その他の利害関係者はマイナスのインパクトという持分を有するということである。

本節における先行研究を、伝統的な会計責任と比較し整理をする。まず岩田 [1953] の会計管理における論理が、伝統的な会計責任に分類される¹⁹⁾。その他に、持分を法的な持分のみならず社会的持分をも含むという吉田 [1975a] [1975b] と、利害関係者がマイナスのインパクトという持分を有するかどうかという観点による若杉 [1975] の、会計責任論がある。

吉田 [1975a] [1975b] および若杉 [1975] の会計責任は、伝統的なそれを拡大したものなのかどうかである。

筆者は、伝統的な会計責任を拡大させたというよりも、結果として、当該拡大部分は伝統的な会計責任の概念を変質させてきていると考える。というのは、財務的持分を有することが会計責任をチャージするモメントであったのが、ソーシャル・エクイティや、企業から受けるであろう不利益というマイナスのインパクトをもって、会計責任のチャージの根拠としているという意味で会計管理の域を超えているということ、そして、チャージ・ディスチャージの形式を持っていない、つまりチャージのみが生じてディスチャージ（責任の解除）が行われ得ない、からである。

4. 会計責任概念と「アカウントビリティ」

本節では、会計責任概念を拡充する形で「アカウントビリティ」を捉えていると考えられる会計責任論を考察する。

(1) 飯田 [1994a]：会計責任とアカウントビリティの切り離し

飯田 [1994a] は、アカウントビリティが「通常たんに [会計責任] と邦訳されて、とくに現行会計制度（財務会計）における伝統的会計責任とぴったり理解されてきた。そして、そのようなアカウントビリティ概念を把握して過不足はなく、アカウントビリティの遂行に不具合は生じなかった」(p.1) と述べる。しかし、会計環境の大きな変貌は、いままでの「アカウントビリティは会計責任のみ」(p.2) ということを許さなくなり、アカウントビリティ概念の拡充の方向は大方が認めるところであると述べ、アカウントビリティ概念の拡充と、まぎれてきた会計責任概念との関係をもっと分明するために、その概念内容の再確認をすべきとしている²⁰⁾。

18) 吉田 [1975a] p.58。

19) なお、会計責任の整理に社会通念を含めた久野 [1971] の会計責任論は伝統的な会計責任の範疇である。前述2-(2)を参照。

今日の状況下では会計理論が「アカウントビリティ＝会計責任²¹⁾」を措定するのは狭すぎ、「アカウントビリティ>会計責任」へとゆっくり移り変わりつつある²²⁾。というのは、環境会計や人的資源会計などの社会関連会計を通じて、現実には多くの関連情報が開示され、重大な説明・報告責任が果たされるようになっており、開示される情報は会計情報ではない場合も少なくなく、社会関連情報には物量的情報あるいは記述的信息が意外と多いためである²³⁾。そのため「[会計] 情報と名乗るに値する情報内容から逸脱するという根拠によってこれに関する（社会関連情報に関する一筆者）アカウントビリティは会計責任を超える、というわけである。とにかく財務会計におけるアカウントビリティ＝会計責任は崩れて、少なくとも左辺大となっている」（飯田 [1994a] 注7）。

このように、飯田 [1994a] は、「アカウントビリティ>会計責任」というように、アカウントビリティと会計責任とを切り離し、その範囲を越える形で「アカウントビリティ」を捉えている。

飯田 [1994a] は、「アカウントビリティ概念のそうした発展に、どこまで会計責任の概念内容の変化はついていけるのか」（p.13）と述べ、井尻 [1976] 『会計測定理論』における、新しい会計の定義や会計責任への見解を示す。そして、「社会関連思考をとり入れた現代企業会計の[会計] 対象は、経営財務的事実から社会関連的事実までをカバーするところまで広げられ…（中略一筆者）…今日の[会計責任] は他の多くの社会関連にも関わるものたるべきである」（p.17）とし、伝統的会計責任の拡充的改新がアカウントビリティ概念とのズレを正した²⁴⁾と述べる。なお、アカウントビリティと会計責任を比較し、会計責任へ批判をおこなうということが飯田 [1994b] においてもみられ「しだいにアカウントビリティが拡充したにもかかわらず、対比して会計責任の方は追隨しないで、まず不動に近いありさまである」（p.9）と述べている。

そして飯田 [1994a] は、「古い概念としてのアカウントビリティ＝会計責任は、社会関連思考の拡大深化と同調してその概念内容をあらため、とうとう新しい概念としての[アカウントビリティ＝会計責任] に止揚するにいたった」（p.19）とまとめている。

要するに、飯田 [1994a] は、以前はアカウントビリティと会計責任を一つの概念として捉えていた。しかし、社会関連会計の台頭や会計環境の変化により、アカウントビリティと会計責任とを切り離す。そして、伝統的会計責任の拡充的改新がアカウントビリティ概念とのズレを正した²⁵⁾と述べているように、会計責任概念が「アカウントビリティ」との差を埋めるかの様に拡充している、と理解している。

では、ここでの新しい会計責任と伝統的なそれは同じ概念なのか、ということであるが、両者は全く異なるものというべきである。というのは、この新しい会計責任は、財務的情報のみならず社会関連情報まで対象とし、会計管理の域を超えているということと、チャージ・ディスチャージの形式が

20) 飯田 [1994a] p.3。

21) 「企業会計の伝統的枠組のもとでは、とりわけ会社法制による拘束をうけて企業資本の調達と運用の顛末を投資家層に説明または釈明する報告責任が、当のアカウントビリティにほかならず、それはそのまま会計責任でありうる」（同上稿p.5）

22) 同上稿p.6。

23) 同上稿注7。

24) 同上稿p.18。

25) 同上。

まったく存在しない、からである。

(2) 山上 [1996b] : 四元構造における「アカウンタビリティ」

山上 [1996b] は、まず「アカウンタビリティ」概念を構築していくことから始まる。そして、「アカウンタビリティ」概念の構築過程とその完成図である座標を示した上で、「環境アカウンタビリティ」というものが「アカウンタビリティ」の座標のどこに位置するのかを明示している。

まず、山上 [1996b] は「企業の「アカウンタビリティ」(「説明・報告責任」)の出発点は、「企業概念」の規定にある」(p.43)とし、「企業・現代企業は2つの側面をもつ同時的・矛盾的統一体として把握される」(p.43)と述べる。

すなわち企業とは、「個別的存在」と「社会的存在」という矛盾するかに見える2側面の同時的存在であり」(p.43)、個別存在としての企業は財務受託責任を基底に、個別的利益の追及を行い、社会的存在としての企業は社会的付託を基底に、社会的利益への貢献を志向する²⁶⁾。

そして、「会計システム」は、このような企業の実態を一定の形式で捕捉するために考案されたものであり、それは当然、個別的利益を捕捉する「個別的会計システム」と社会的利益の把握を標榜する「社会的会計システム」の統合体系、すなわち、「社会関連会計システム」として構築され」(p.43)、「アカウンタビリティ」とはこのような「会計システム」の基礎となる概念である²⁷⁾。では「アカウンタビリティ」とは何か、山上 [1996b] は次のように説明する。

まず現代企業は、「アカウンタビリティ」成立の重要な要素として、法律的・制度的所有(契約関係)と経済的・資本的所有(経済関係)をもち、「アカウンタビリティ」はこれらの要素から成り立つ。これらの要素と「アカウンタビリティ」の構成を座標軸で説明すると、「アカウンタビリティ」は、タテとヨコの座標軸の交点にあるもの、つまり、タテ軸を法律的・制度的所有、ヨコ軸を経済的・資本的所有と仮定し、これらの交点にあるものが、例えば「経済的アカウンタビリティ」や「環境アカウンタビリティ」として把握される²⁸⁾(下図参照)。

タテ軸とヨコ軸は、「アカウンタビリティ」の座標面で次のような動きにある。タテ軸の法律的・制度的所有では、現在、「所有概念」そのものが問われている状況にあり、「倫理的・道徳的所有」へと広がる方向に動いているものとみることができる」(p.44)。次に、このヨコ軸の経済的・資本的所有では、だれが所有しているかが問われており、「株主」が「株式を所有」することによって企業を「所有→支配」という企業(エージェント)と株主(プリンシパル)との関係として把握される²⁹⁾。しかし、現代の経済的・資本的所有においては、この企業一般は階層分化し、株主は多極分化の方向にあるため、企業と株主との関係にみられる経済的・資本的所有が、組織的・管理的所有と社会的・環境的所有の方向へ展開している³⁰⁾。

26) 山上 [1996b] p.43。

27) 同上稿p.44。

28) 同上。

29) 同上稿p.45。

30) 同上。なお、「組織的・管理的所有」は「組織的アカウンタビリティ」の問題であり、環境問題とは直接関わらないという。よって下図にも「組織的・管理的所有」は載せていない。

では、この「アカウンタビリティ」において「環境アカウンタビリティ」はどのように捉えるのであろうか。

上述したように、法律的・制度的所有が倫理的・道徳的所有へと変化する方向に、そして経済的・資本的所有が、組織的・管理的所有と社会的・環境的所有の方向へ拡充している³¹⁾。そのなかで、「環境アカウンタビリティ」とは、「[経済的アカウンタビリティから社会的アカウンタビリティへ]、[法的アカウンタビリティから倫理的アカウンタビリティへ]の展開、その交点に位置するもの」(p.47)として捉える。

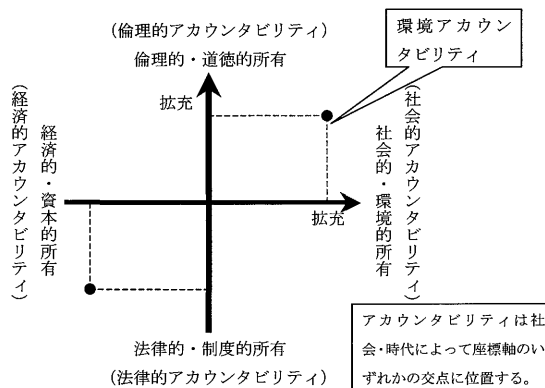
要するに、山上 [1996b] は、「アカウンタビリティ」の座標面の、法律的・制度的所有と経済的・資本的所有の対極に、倫理的・道徳的所有と社会的・環境的所有をおいていることから、会計責任概念を拡充する形で「アカウンタビリティ」を捉えていると考えられる。

それではここでの会計責任と伝統的なそれは同じ概念なのかということであるが、前項の飯田[1994 a]と同様に、全く異なるものといえる。山上 [1996b] は、座標の範囲に倫理的・道徳的所有と社会的・環境的所有をも含め、会計管理の域を超えているということと、そして、チャージ・ディスチャージの考え方も存在しないことから、伝統的な会計責任とは全く別個に、新たな「アカウンタビリティ」を構築していると考えられる。

(3) 國部 [1996]：地球保全と「アカウンタビリティ」

國部 [1996] によると、環境報告書は単に記載内容のみを分析するのではなく、「環境報告を中心とする行為者間の相互作用全体」(p.54)として分析すべきである。そして、その行為者間の相互作用という観点に従うと、環境報告書に関する「環境アカウンタビリティ(環境活動に関する説明責任)」(p.54)は、環境報告書を要求する論理と提供する論理によって形成される³²⁾。そして、前者の環境報告書

図：山上 [1996b] における「アカウンタビリティ」の座標



出所：山上 [1996b] p.44の「図「アカウンタビリティ」の構造関係」を基に作成。

31) 同上。

を要求する論理には二つの大別があり「企業は利害関係者に意思決定のために必要な環境情報を提供すべきだ」という論理と「企業は利害関係者に環境報告を行う責任（アカウンタビリティ）がある」という論理である³²⁾。

國部 [1996] は、「意思決定有用性理論は提供される情報の質を問題にしているのに対して、アカウンタビリティ理論は情報を提供すること自体を問題にしている」(p.55) ことから、意思決定有用性理論はアカウンタビリティ関係が確立された後に問題になるとし、「アカウンタビリティ関係を前提として初めて意思決定有用性が問題になるという構図」(p.55) を重要視する。そして意思決定有用性理論よりもアカウンタビリティに着目し、環境アカウンタビリティの範囲と対象、そして企業に環境アカウンタビリティを求める根拠について述べている。

環境アカウンタビリティの範囲と対象については、「環境報告実践の先進地域である欧米でもまだ十分に固まっておらず、むしろ絶え間ない実践の相互作用のプロセスの中で形成途上にあると考えるべきだろう」(p.56) と述べている。そして「企業に環境アカウンタビリティの履行を求める有力な根拠」(p.56) については、「社会的持分（ソーシャルエクイティ）」に基づく考え方を示す。これは、「財務報告が資金提供者の財務的持分の運用責任に随伴する報告責任として規定されることを援用したもので、企業は市民の様々な社会的持分を利用している以上、財務的持分の範囲を超えた報告責任（社会的アカウンタビリティ）をもつという主張」(p.56) であり、環境問題に限定した場合、「自然環境はすべて地球上の市民の持分として理解され、企業はそれを利用している以上、市民に対する報告責任（環境アカウンタビリティ）を有すると主張することができる」(p.56)。

同様に、國部 [2005] においても、企業に環境アカウンタビリティを求める基本的な考え方について、「社会的持分の考えに基づいて、環境持分から説明することがわかりやすい」(p.25) と述べ、環境持分に基づく、環境アカウンタビリティの考え方を説明している。つまり自然資源は地球に住む人々のものであり、地球市民は自然環境という持分の使用权を企業に委託し、受託者である企業は委託者である市民に対し、自然資源への企業活動による影響を説明する責任をもつ、ということである。そして國部 [2005] は、このようなアカウンタビリティをプリンシパルとエージェント（企業）の関係で示し、「環境情報開示」と「環境会計情報開示」においてこの関係は成り立つと述べる³⁴⁾。

國部 [2005] は、情報開示の根拠としてアカウンタビリティと意思決定有用性を峻別し、「情報の有用性を議論する以前に、アカウンタビリティが存在している」(p.27) という上述の國部 [1996] における「アカウンタビリティ関係を前提として初めて意思決定有用性が問題になるという構図」について言及し、極論すれば、情報利用者のニーズを満たさなくても情報開示をする義務があると主張している³⁵⁾、と述べる。

しかし、情報開示の社会的存在意義を考慮し、環境情報の有用性について検討をしている。そして

32) 國部 [1996] p.54。なお國部 [1999] 「第7章環境アカウンタビリティの社会的構築プロセス」において、「環境アカウンタビリティを履行するということは環境情報の公開を意味するが、その公開手段によっては実践の形態が大きく異なる」(p.139) とし、環境アカウンタビリティの議論の際に、その履行手段を特定する必要を指摘している。

33) 同上稿p.55。

34) 國部 [2005] pp.24-27。詳述すると、環境情報開示においてプリンシパルは地球市民であり、環境会計情報開示においてプリンシパルは株主・消費者等である。

35) 同上稿p.27。

「環境情報開示」における情報の有用性を認めるものの、「環境会計情報開示」における情報の有用性には、消費者や株主が自身の負担する環境コストを把握するのは不可能という点から疑問を呈し、ここで新たな視点の「アカウントビリティ」を提示している。

國部 [2005] は「環境会計情報開示」を単なるアカウントビリティの履行手段としてだけでなく、地球環境を守る手段として考えたらどうなるか、と述べる³⁶⁾。つまり地球環境を守るには、外部コストを内部化する必要がある。内部化を促進するために本来のコストの負担者である消費者や株主を想定し、彼らが環境問題に啓発されるために「環境会計情報開示」を行うということである。それは「消費者や株主に自らの環境保全への責任を認識させ、環境問題に啓発された消費者や株主らへのアカウントビリティを意識して、環境会計情報を開示すべきという理論」(p.29) である。

要するに、國部 [2005] は環境アカウントビリティの拡充の根拠を環境持分としている。しかし、情報の有用性を考えると、「環境会計情報開示」に関しては別の論理、つまり環境問題への啓発のためのアカウントビリティが考えられるということである。

では、ここでの会計責任と伝統的なそれとは同じ概念なのか、ということであるが、両者は全く異なるものといえる。なぜなら、前項の飯田 [1994a]・山上 [1996b] と同様に、財務的情報のみならず社会関連情報まで対象とし会計管理の域を超えているということと、社会的持分や環境保全意識の啓発をも情報開示の論拠として捉えているということ、そしてここでは、チャージ・ディスチャージが意図されていないからである。

(4) 小括

本節では、伝統的な会計責任とアカウントビリティとを切り離し、その概念を拡充する形で「アカウントビリティ」を捉えていると考えられる会計責任論を考察した。

飯田 [1994a] は、以前はアカウントビリティと会計責任を一つ概念として捉えていた。しかし、社会関連会計の台頭や会計環境の変化により、アカウントビリティが会計責任論を越えてきたと捉える。そして、「伝統的会計責任の拡充的改新がアカウントビリティ概念とのズレを正した³⁷⁾」と述べ、会計責任概念が「アカウントビリティ」との差を埋めるかの様に拡充している、という理解をしている。

つぎに山上 [1996b] は、「アカウントビリティ」の座標の、法律的・制度的所有と経済的・資本的所有の対極に、倫理的・道徳的所有と社会的・環境的所有を置き、会計責任概念を拡充する形で「アカウントビリティ」を捉えている。

そして國部 [1996] は、環境アカウントビリティ拡充の論拠を環境持分としている。しかし、情報の有用性を考慮すると、環境会計情報開示に関しては別の論理、つまり環境問題啓発のための消費者・株主へのアカウントビリティが考えられるということである。

では、本節における会計責任と伝統的なそれとは同じ概念なのか、ということであるが、両者は全く異なる会計責任である。というのは、本節における会計責任は、財務的情報のみならず社会関連情

36) 同上稿p.28。

37) 飯田 [1994a] p.18。

報まで対象としており、会計管理の域を超えているということと、チャージ・ディスチャージの形式が存在しないからである。むしろ本節における会計責任は、伝統的な会計責任とは別個のものを構築していると考えられる。

5. おわりに

本研究ノートは、先達の会計責任論に依拠し、我が国における当該議論の整理をおこなった。そして、その議論において、会計責任の概念が変質し、伝統的な会計責任とは異なる概念に至っている、ということを確認することを試みた。

岩田 [1953] によると、伝統的な会計責任とは、帳簿への貸借記帳、財務諸表による情報開示とその承認、という極めてプリミティブかつ限定的な構造で、会計管理において存在する。しかし、吉田 [1975a] [1975b]・若杉 [1975] のような、ソーシャル・エクイティやマイナスのインパクトを論拠として利害関係者が企業への持分を有するという主張により、伝統的な会計責任を拡大した部分の概念は結果として変質している。なぜなら、財務的持分をソーシャル・エクイティや企業から受けるであろう不利益で捉えることによって、会計管理の域を超えているということ、そしてチャージ・ディスチャージの形式を持たず、チャージのみが生じてディスチャージ（会計責任の解除）が行われないからである。

そして、飯田 [1994a]・山上 [1996b]・國部 [1996] では、伝統的な会計責任とアカウントビリティとを切り離し、伝統的な会計責任を拡充する形で「アカウントビリティ」を捉えることで、それとは別個の会計責任を構築していた。というのは彼らの会計責任は、財務的情報のみならず社会関連情報まで対象としており、会計管理の域を超えているということと、そして何よりもチャージ・ディスチャージの形式が存在しないからである。情報提供をおこなうだけでは伝統的な会計責任におけるディスチャージつまり開示された情報の受け手による承認とはならないと考える。

では、簿記・会計の本来の機能に立ち返り、なぜ吉田 [1975a] [1975b]・若杉 [1975] において会計責任概念が変質したと考えられるのか、そして、飯田 [1994a]・山上 [1996b]・國部 [1996] における「アカウントビリティ」が、伝統的な会計責任とは別個のものを構築しているといえるのか、ということをより明確にすることを試みる。

安藤 [2001] によると、簿記と簿記に基づく会計には、利害調整という本来的な役割がある³⁸⁾。そして、会計本来の機能を意味する利害調整会計と、意思決定情報の提供を目的とする情報提供会計では、「当事者間での伝達のあり方に大きな違いがある」(p.209)。

利害調整会計では「会計報告者が報告受領者に報告するだけでは終わらず、報告受領者によるその計算内容への関与をもってはじめて終わる」(p.209)。つまり株主総会における承認は報告受領者(株主)による計算への関与である³⁹⁾。株主総会において、受託者が委託者に対して責任財産の高を明確にするための報告(顛末報告)をし、委託者が顛末報告を承認することで、受託者の責任財産の高が確

38) 安藤 [2001] p.206。

39) 同上書p.209。

定し、受託者の会計責任は解除（責任解除）される⁴⁰⁾。ここでの顛末報告の義務が「本来的な（狭義の）会計責任（accountability）」であり、利害調整会計では、顛末報告の承認をもって当該責任が解除される⁴¹⁾。

では、ソーシャル・エクイティやマイナスのインパクトを論拠として利害関係者が企業への持分を有するという吉田 [1975a] [1975b]・若杉 [1975] の主張には、上述の意味において会計責任が存在するのであるか。この論理において、企業は、委託者から受託された責任財産の高を明確にするための会計責任（顛末報告の義務）を負うが、委託者による承認はなく会計責任は解除されないこととなる。つまり、ソーシャル・エクイティやマイナスのインパクトを論拠とした会計責任論には、会計責任は生じるが、委託者による承認といった当該責任の解除が存在しない。

次に、伝統的な会計責任とは別個のものを構築していると考えられる飯田 [1994a]・山上 [1996b]・國部 [1996] ではどうであろうか。この論理では、委託者から受託された責任財産の高を明確にするための会計責任（顛末報告の義務）が生じず、勿論委託者による承認・会計責任の解除も存在しない。

では、これらの会計責任論を何と理解したら良いのかということである。安藤 [2001] によると「情報提供会計は、会計情報の提供者が利用者に情報を流すことで完結する」（p.209）ということである。したがってこれらの論理は、会計責任が存在しない情報提供会計における環境情報開示の論理と考えられる。

以上が本研究ノートにおける成果であるが、今後の課題も明確になった。列挙すると次の通りである。

①会計責任概念が変質した吉田説と若杉説の違いを明確にする。②岩田説と吉田説・若杉説との間の関係を明確にする。③吉田説・若杉説とそれ以後の会計責任論との違いを明確にする。④飯田説、山上説、國部説、R. Gray説という4説の違いを明確にする。⑤安藤説を整理し、岩田説、吉田説・若杉説、飯田説・山上説・國部説・R. Gray説、の比較検討をおこなう。これらの課題を今後の研究課題としたい。

参 考 文 献

- 安藤英義. 1988. 「簿記および会計の空洞化」『企業会計』40(9): 43-48.
安藤英義. 2001. 『簿記会計の研究』中央経済社.
岩田巖. 1953. 「[アカウント]・[アカウントビリティ]・[アカウントイング・コントロール]」『産業経理』13(1): 12-19.
飯田修三. 1994a. 「現代アカウントビリティ概念の再考」『追手門経済論集』29(1): 1-19.
飯田修三. 1994b. 「現代企業のアカウントビリティ論考」『追手門経済論集』29(2): 1-16.
飯田修三. 1994. 「現代企業のアカウントビリティ論考 (II)」『追手門経済論集』29(3): 1-15.
宇南山英男・安平昭二編. 2001. 『現代簿記会計用語辞典第二版』同文館.
環境省. 2004. 『環境報告書ガイドライン (2003年版)』.
梶浦昭友. 1996. 「会計におけるアカウントビリティと当事者」『商学論究』43 (2・3・4): 317-327.
久野光朗. 1971. 「アカウントビリティ概念の再検討」『企業会計』23(13): 17-22.
國部克彦. 1996. 「環境アカウントビリティの社会構築プロセス—環境報告書を要求する論理と提供する論理—」『国民経

40) 同上書p.210。

41) 同上。

- 済雑誌』174(2)：53-64.
- 國部克彦. 1999. 『社会と環境の会計学』中央経済社.
- 國部克彦. 2003. 「2つの環境アカウンタビリティ：環境報告書と環境会計」『産業と経済』18(1)：37-45.
- 國部克彦. 2005. 「第2章環境会計とアカウンタビリティ—2つの環境アカウンタビリティ」(山上達人・向山敦夫・國部克彦編著)『環境会計の新しい展開』白桃書房.
- 國部克彦・富増和彦・資源リサイクルセンター編. 2000. 『環境報告書の理論と実際 環境情報開示をどう進めるか』資源リサイクルセンター.
- 杉岡仁. 1998. 「アカウンタビリティの拡充と会計・監査」『名城商学』47(4)：109-135.
- 山上達人. 1996a. 『環境会計の構築』白桃書房.
- 山上達人. 1996b. 「環境会計とアカウンタビリティ—アカウンタビリティ概念の社会的拡充をめぐる」『企業会計』48(9)：43-49.
- 吉田寛. 1975a. 「会計責任論雑考」『會計』108(3)：52-64.
- 吉田寛. 1975b. 「アカウンタビリティの現代的意義」『企業会計』27(12)：18-23.
- 若杉明. 1975. 「エクイティー＝アカウンタビリティ概念の発展について」『會計』108(3)：35-51.