



アカウンタビリティ革命

國部克彦 神戸大学大学院教授

「主観性が責任を創るのである。没個人的な規則は、ほとんど自然と同じくらい罪がない。」セオドア・M・ポーター『数値と客観性』（藤垣裕子訳）みすず書房、2013年

1 会計実践の基礎としてのアカウンタビリティ

W・H・ビーバー『財務報告革命』（伊藤邦雄訳、白桃書房、初版1986年、原書1981年）は、かつて資本提供者が経営者の受託責任の遂行状況を評価するための会計から、会計情報の意思決定有用性支援機能を問題にする情報アプローチの導入を、「会計革命（accounting revolution）」と呼んだ。これは、会計学の中心的な理論的根拠が、アカウンタビリティから意思決定有用性へ変わったことを意味し、そのメルクマールはアメリカ会計学会『基礎的会計理論』（飯野利夫訳、国元書房、1969年、原書1966年）の時代に遡ることができる。

しかしこのことによって、情報アプローチに基づく意思決定有用性が、会計実践の基礎としてのアカウンタビリティに取って代わったとみるのは正しくない。なぜなら、情報の送り手と受け手の関係は情報アプローチでは解決することができず、両者の間にアカウンタビリティ関係が成立して初めて、意思決定に有用な情報の授受が可能となるからである。この点について井尻雄士『会計測定の理論』（東洋経済新報社、

1976年）が、「過去何世紀にもわたって、会計（accounting）の社会的・組織的な筋金として会計責任（accountability）が存在してきたことが明らかになる。近代社会および近代組織は、その活動を記録し報告することを基礎とする会計責任の複雑なネットワークに依存している」（49頁）と主張していることは正しい。

すなわち、会計の先導的な理論根拠として意思決定有用性が登場してきたとはいえ、意思決定に有用な情報を提供するためには、その基礎としてアカウンタビリティ関係が不可欠なのであり、その意味でアカウンタビリティは会計実践の基礎としての地位を失っていないのである。それどころか、國部克彦『社会と環境の会計学』（中央経済社、1999年）でも指摘したように、新しい利害関係者への情報提供のような問題を解決するためには、情報の意思決定有用性を検討する前に、まずはアカウンタビリティ関係が構築される必要がある、これまでそのたびにアカウンタビリティ概念の拡張が議論されてきた。社会環境会計と総称される領域では、企業の報告責任の基盤としてアカウンタビリティ概念の拡張を主張してきた長い歴史がある。しかし、このようなアカウンタビリティに関する議論について、近年、「革命」ともいうべき大きな変化が生じている。本稿では、これを「アカウンタビリティ革命（accountability revolution）」と名付け、アカウンタビリティをめぐる通説から最先端の議論にまで迫りたい。

2 アカウンタビリティの拡張

企業が経済以外の新しい問題に直面したとき、それをどのようにして企業の責任であると合意するのかが簡単ではない。もちろん、法律で制定されれば、それは企業の法的責任として規定できるが、近年の複雑な社会環境問題は容易に法律による規制を許さない。たとえば、企業のCO₂排出量を個別に法律で規制することはとても無理であろう。しかし、法律で規制できないからといって、企業は対応しなくてよいことにはならない。企業の社会的責任の多くは、このように法律で細部まで規制することが困難ではあるが、何らかの対応が必要な事項であり、このような事項への対応を企業の自主的な活動に委ねる動きが、20世紀末から21世紀にかけて、先進国で幅広くみられるようになってきた。しかし、法律で規定されていないのであるから、法律以外の規範が必要になる。情報開示の領域ではそれをアカウンタビリティの拡充に求める見解が主流であった。

企業のアカウンタビリティを社会的アカウンタビリティにまで拡張して、企業社会報告の現代的な理論的基礎を築いたのは、R・グレイ、D・オーエン、K・マンダース『企業の社会報告——会計とアカウンタビリティ』（山上達人監訳、白桃書房、1992年、原書1987年）であった。グレイらは、「社会的アカウンタビリティは成立した契約の下で社会的責任がある活動を説明する責任である」（6頁）と定義し、法律的には報告責任がない事項に関しても、アカウンタビリティが存在するとして、アカウンタビリティ概念の拡張を主張した。グレイらの主張は、契約という何らかの資源の委託・受託の関係が存在するところには報告責任が生じるというもので、たとえば社会や環境に関する法律について、その法律では報告まで強制していなくても、社会的アカウンタビリティの観点からは

報告すべきであると主張した。この契約の概念は、その後、R・グレイ、D・オーエン、C・アダマス『会計とアカウンタビリティ——企業社会環境報告の変化と挑戦』（山上達人監訳、白桃書房、2003年、原書1996年）において、社会契約にまで拡張され、それに伴う社会的アカウンタビリティの必要性が議論されている。

日本では、吉田寛『社会責任——会計学的考察』（国元書房、1978年）が、社会的エクイティという概念を用いて、社会的アカウンタビリティ（同書では「ソシアル・アカウンタビリティ」と記載）を説明している。すなわち、環境権や市民権、消費者主権、労働者主権を何らかの社会的エクイティに基礎をおく権利と考え、財務的エクイティに財務アカウンタビリティが生じるように、社会的エクイティに対して社会的アカウンタビリティが生じると主張する。このような持分概念から説明する考え方は、山上達人『環境会計入門』（白桃書房、1999年）にもみられる。そこではアカウンタビリティ拡充の根拠が、環境や社会の所有権にあるとされ、「環境アカウンタビリティ」の理論的基礎は、「経済的・資本的所有→支配」（下部構造）から「社会的・環境的所有→支配」への変容にある」（87頁）と指摘されている。

一方、向山敦夫『社会環境会計論——社会と地球環境への会計アプローチ』（白桃書房、2003年）は、アカウンタビリティの拡充に関して、受託責任を基礎とするアカウンタビリティだけでなく、利害関係に基づくアカウンタビリティが存在すると主張する。さらに、「利害関係者の側は道徳的、倫理的のみ情報を要請する権利を有するとも言えるかもしれない」（100頁）と主張し、受託責任ベースのアカウンタビリティを超える視点を示唆している。この主張は受託責任という「目に見える」関係から、道徳や倫理という「目に見えない」関係を考慮する点で注目すべきである。ただし、アカウンタビリティの範囲の限定については企業と利害関

係者との交渉に委ねることになるとの主張もみられ(101-102頁)、その点では、社会契約論的な理解であると解釈できよう。

上述のアカウンタビリティ拡張論は、いずれも会計学で基本とされている資源もしくは権限の委託・受託関係を基礎とするアカウンタビリティの考え方に基づいており、社会契約をベースとする考え方も、「契約」である以上、何らかの委託・受託関係が指定されている。これらの考え方に共通することは、あらかじめ何らかの関係性がある初めてアカウンタビリティが生じるのであり、アカウンタビリティの内容はその関係性に依存するという点にある。これは、会計学の基礎としての資源の委託・受託関係に基づくアカウンタビリティの理解を、社会や環境問題についても踏襲するものであるが、この基盤が今掘り崩されようとしている。

3 アカウンタビリティの陥穽

企業の社会的責任の文脈において、上述のアカウンタビリティ拡充論は学界においても実務界においても、標準的な理解として浸透している半面、その根本的な問題点を指摘する主張も現れてきた。堀口真司「企業の社会的責任を追究する視点——アカウンタビリティの陥穽の傍証として」(『會計』第176巻第1号、2009年)は、グローバルガバナンスの文脈において、アカウンタビリティがどのような責任を具体化するのかという点に根本的な疑問を投げかけ、報告を受けるべきステュワードとして、「あらゆる「他者」の声を代表するような主体が樹立されているわけでも、またあらゆる「他者」に対して主権が委譲されているわけでもない」と指摘し、「長年の間、会計や監査の基礎理論として位置づけられてきたアカウンタビリティという概念からは、理念的(理論的)にも技術的(実践的)にも、人間の根本的な権利・義務の問い直しを迫るような責任を提示することが難し

い」(74-75頁)と批判する。

堀口がアカウンタビリティ批判の切り口とした他者性という視点は、アカウンタビリティが報告対象としている他者に対する想定を問題にする視点である。そこには、社会や環境に関する問題を考える場合、そこで想定されるべき情報の受け手である他者は、社会や環境問題を引き起こしてきた現在のシステムを前提としたアカウンタビリティでは捉えきれないはずであるという、根源的な批判が含まれている。

この問題について、中澤優介「追求ではなく構築するものとしてのアカウンタビリティ——インテリジェント・アカウンタビリティに見る会計の役割」(『社会関連会計研究』第24号、2012年)は、J・ロバーツおよびO・オニールの議論に基づき、説明の起点としての自己と、説明の受け手としての他者に関する本質からアカウンタビリティの問題を検討している。会計中心のアカウンタビリティでは、達成されるべきものとして説明者の透明性を暗黙の前提としているが、「透明な自己」などどこにも存在しない。存在しない「透明な自己」についての説明は、当然のことながら説明を受ける他者を損なうことにも通じる。したがって、「アカウンタビリティとは本質的に追求するようなものではなく、他者との関係性のなかで構築していくもの」であり、「自己に対する「謙虚さ」および他者に対する「寛大さ」」(79-80頁)をもつインテリジェント・アカウンタビリティへの転換を主張する。

増子和起「アカウンタビリティの脱構築——自己と他者の視点から」(『六甲台論集』第61巻第1号、2014年)では、この問題を、J・デリダやE・レヴィナスに依拠しながら、これまでのアカウンタビリティ論は、「ルールや基準を含む規範を能動的に引証する権能を有する主体」(37頁)として「自己に基礎を持つ主体」を前提として構築されてきたが、それでは他者に負うべき責任が規則やルールに則っているかどうかの問

題になってしまい、他者に負うべき責任が履行できないと批判する。そして、他者に開かれた「自己に基礎をおかない主体」を前提としたアカウンタビリティへの転換を主張する。なぜなら、「他者に対するアカウンタビリティの履行とは、他者に対する責任は一貫して維持されたうえで誰にどの程度という問いが開かれる場所」(51頁)だからである。すなわち、責任を固定化せずに開くことが必要であり、開く方向性に制限があってはならず、ここに必然的に他者に対する無限の責任が指定されることになる。

これまでの議論で、既存のアカウンタビリティ論の陥穽は明らかであろう。これまでのアカウンタビリティをめぐる議論は、アカウンタビリティ関係を何らかの資源や権限の委託・受託やそれに準じる契約によって捉えようとしてきた。しかし、それは他者に対して本来負うべき責任を規則やルールに置き換えたにすぎず、しかも、その規則やルールが社会や環境問題の視点からは批判されるべきグローバル経済を支えてきたとすれば、それに期待することはできないという主張は正当性を持つ。このアカウンタビリティの陥穽は実際に現代社会のリスクであり、このリスクがリーマンショックや福島原発事故のように、ときに破滅的な形で生じることを、われわれはすでに何度も経験してきたし、現代社会における経済格差がよく目に見えない形で広がってきたことも、ここに1つの原図がある。

4 アカウンタビリティの可能性

したがって、われわれは会計存立の基盤である資源の委託・受託関係に基づくアカウンタビリティを超克しなければならない。アカウンタビリティに陥穽があるとすれば、同時にそれは可能性の源でもあるはずである。

國部克彦「社会環境会計と公共性——新しい会計学のディシプリン」(『国民経済雑誌』第210巻第1号、2014年)では、H・アーレント

およびJ・デリダの議論に基づき、資源・権限の委託・受託関係に基づく従来のアカウンタビリティを、正義という無限の責任に基づくアカウンタビリティへ転換すべきであると主張する。ここで正義とは、法律や規則ましてや経済的な取引に還元されることのない外部の地点に立つものであり、正義には原理的に到達し得ないけれども、それを目指すという行為をアカウンタビリティがもたらすとき、それは無限のアカウンタビリティの名に値することになる。

このようなアカウンタビリティが実際に可能か否かについては、今後の研究を待つべきであるが、容易ではないことは確かである。しかし、中澤優介・尻無濱芳崇・北田皓嗣「アカウンタビリティが開かれるとき——関市国保藤沢病院の事例に見るアクターの複数性」(『国民経済雑誌』第210巻第1号、2014年)では、一病院のナイトスクールという形式での地域住民を対象としたアカウンタビリティの実践が、パブリック・セクターにおける従来の閉じられたアカウンタビリティ関係(同論文では「アカウンタビリティ・レジーム」と呼ぶ)を開く可能性があることを論証している。新しい情報の受け手として地域住民に直接説明することが、旧来のアカウンタビリティ関係の開かれの事例であると、中澤らは説明する。

上記のケースは、数値によらないアカウンタビリティであるナラティブ・アカウンタビリティによる「開かれ」の事例であるが、無限責任に基づく新しいアカウンタビリティは、会計計算をあきらめるわけではない。J・デリダ『ならず者たち』(鶴岡哲・高橋哲哉訳、みすず書房、2009年、原書2003年)は、「計算可能な尺度が、計算不可能なものおよび計量不可能なものへの接近を可能にもするのである、それ自体必然的に計算可能なものと計算不可能なもの間で未決にとどまる接近を」(110頁)と述べているが、ここにこそ、会計そしてアカウンタビリティの可能性のすべてがある。