

〔論 説〕

内部統制報告の本質への接近 (2)

—会計責任の観点から—

坂 井 恵

目次

はじめに

1. 井尻 (1976) の会計責任概念
 2. 会計責任概念の再検討
 2. 1. 受託責任と会計責任
 2. 2. 応答責任論とアカウントビリティ
 2. 3. 責任過程と会計責任
 3. 責任過程からみた内部統制報告
- むすびにかえて

はじめに

2000年代の西武鉄道、カネボウ、ライブドア等の企業会計不正の続発をきっかけとして、2008年度に内部統制報告・監査制度がわが国に導入されてから、すでに7年が経過した。同制度は、上場会社の財務報告に係る内部統制を充実させ、開示された企業情報の信頼性を確保し、ひいては証券市場に対する内外の信認を高めることを狙いとして（企業会計審議会2007, 1）、米国の制度に倣い導入された。同制度の導入により、わが国の上場会社における内部統制に対する意識が高まり、また不適切な財務報告がなされた際にその原因や対策について迅速に情報開示がなされるなど、一定の効果が上がっていると考えられる。しかし、2011年度に発覚したオリンパス事件をはじめ、同制度の導入後も企業会計不正は続発しており、2014年度には東芝やLIXILなど多くの上場会社による不適切な会計処理が問題となっている⁽¹⁾。そして、同制度の導入後に誤った財務報告を行った会社は、軒並み内部統制報告書の訂正報告書を提出している。つまりそれらの会社では、内部統制の有効性が誤って評価されていたのである。このように内部統制報告書の訂正報告書が繰り返し提出される状況が改善されなければ、内部統制報告書への信頼が失われるのは、時間の問題と言えよう。そして、会社の作成する内部統制報告書が社会から信頼されなくなれば、同

(1) 東京商工リサーチの集計によれば、2014年度に不適切な会計処理を開示した上場会社は42社にのぼり、その数は内部統制報告・監査制度が導入された2008年度以降で最多となっている（東京商工リサーチ2015）。なお、2008年度から2014年度までの7年間で、累計1,562億円にのぼる税引前利益の過大計上が発覚した東芝の第三者委員会の調査報告書において、内部統制に関する多くの問題が指摘されている（東芝第三者委員会2015）。

制度の効果は著しく限定されることになろう。したがって、同制度を有効に機能させていくためには、内部統制の有効性が適切に評価され、内部統制報告書の表示が適正となるように、内部統制の評価方法や内部統制報告書の表示方法、さらには内部統制監査の方法をも見直さなければならないと言えよう。

筆者はかつて、同制度による内部統制報告の本質について、会計行為の観点から検討した。内部統制報告を会計行為として捉えようとしたのは、それが最も代表的な会計行為である財務報告と一体となって実践され、さらには公認会計士監査の対象となっているためであった。そこでは、内部統制報告が、リスクを低減する仕組みに関する情報の識別、測定、伝達のプロセスを通じて実施される会計行為であり(坂井2012, 119)、その主たる機能は、株主や将来株主を含む資本市場に対して会計責任を果たすことにあり(坂井2012, 122)、社会的制度としての企業体の観点のもとで実施される(坂井2012, 124)とする試論が導かれた。しかし、内部統制報告の主たる機能に位置付けた会計責任について、代表的な会計責任概念である井尻(1976)の概念に依拠して論じたものの、会計責任の本質については十分に検討していない。このため、上記の試論に基づいて内部統制報告のあり方や、そこで求められる内部統制評価のあり方についての議論を進めるためには、会計責任概念についてさらに検討を加える必要があると言える。したがって本稿は、坂井(2012)の続編として、まずは井尻(1976)の会計責任概念の内容を確認し、続いて会計責任概念を責任との関係の考察を通じて捉え直した上で、内部統制報告の本質的意義を再検討する。

1. 井尻(1976)の会計責任概念

井尻(1976)は、その書名にもある通り、会計測定に関する研究であるが、その研究方法の特徴は、会計という経験システムの背後に存在する目的が会計責任であることを帰納的に把握(記述)し、かかる目的(目標)仮定から会計システムのあるべき姿を演繹的に展開(規範を提示)している点にある(上野2015, 100)。井尻(1976)はまず、会計の目的を下記のように把握している。

記録をつけるのは、必ずしもその情報が自分自身の意思決定のために役立つと考えられるからではなく、出資者の便益のために記録することが期待されているからである。すべての取引が克明に記録されるのは、彼がすべての取引について会計責任を負っているからである(井尻1976, 48-49)。

このように見てくると、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。会計のこの機能は、社会や組織が適切に機能するため不可欠のものである(井尻1976, 49)。

会計は、企業活動とその成果の記録と報告から出発し、会計責任の解除によって終わることになる。少なくとも現行実務を合理的に解釈しようとするかぎり、これが会計の基本的な性格であるといえる。すなわち、会計責任こそ、会計を社会や組織における他の情報システムから区別するものだということができる(井尻1976, 49)。

つまり、近代化を通じて組織の大規模化、複雑化が進展した今日の社会において、会計責任のネットワークが社会全体に張り巡らされているとの認識に立ち、取引を克明に記録し報告する会計という実践が過去数世紀にわたってなされてきたという経験的事実に基づき、会計が行われる理由を会計責任に求めているのである。このように会計の目的に位置付けられた会計責任について、井尻(1976)は、ある人が他人の資金を投資して事業を始めた場合の義務として、以下のように説明している。

彼は、その資金がどのように支出され、どのように収益を得たかを、積明する(account for)契約上の(あるいは少なくとも、道義上の)義務を負うことになるであろう(井尻1976, 48)。

会計責任をこのように把握した上で、井尻(1976, 51)は、会計責任が暗黙のうちにある達成すべき目標を含んでいるため、業績測定を要求することを主張し、会計測定論を展開している。しかし井尻(1976)は、会計責任の内容について上記の説明のほかは詳しく述べていない。したがって、その後に着されたIjiri(1981)に基づいて、会計責任概念をもう少し詳しくみていくこととする。そこでは、会計責任をより一般化した形で、以下のように定義付けている。

会計責任は、ある人の活動及びその結果について、他者の便益のために、積明する義務である(Ijiri 1981, 27)。

では、ここで言う「他者の便益」とは、何を指すのであろうか。その点については、下記のように説明される。

会計責任に基づく見方によれば、財務諸表は氷山の一角としてしかみなされない。財務諸表よりも重要なことは、財務諸表を支える会計記録のシステムである。そのような記録を用いることで、会計責任受益者(accountee)は、会計責任履行者(accountor)の活動やその結果について何か疑問が生じた時に、自分の便益のために、少なくとも誰かによって、詳細を追跡できるという保証が得られるのである(Ijiri 1981, 28)。

つまり、会計責任によりもたらされる便益とは、いつでもある人の活動に関して詳細を知ることができるという保証の獲得にあり、そこでは記録システムが重視されているのである。さて、上記の説明の中に、会計責任受益者(accountee)及び会計責任履行者(accountor)という概念が出てきたが、Ijiri(1981)は会計責任に関与する当事者の関係を会計責任関係と呼び、下記のように説明している。

その活動について会計を行う個人または集団を「会計責任履行者(accountor)」と呼び、その会計の受益者を「会計責任受益者(accountee)」と呼ぶ。会計責任履行者が会社で、会計責任受益者が株主、与信者、顧客、労働組合、または政府の場合がある

かも知れない。会計責任履行者が部門管理者で、その活動について本社に会計を行う場合もあるかも知れない。いずれにせよ、会計責任関係においては、常に会計責任履行者と会計責任受益者の二つの当事者が関与している。しかしながら、かかる状況においては多くの場合、会計責任関係を円滑に機能させる役割を果たす第三者として、「会計人 (accountant)」も関与するであろう。会計責任関係は、憲法、法律、規制、契約、組織の規則、慣習、またはその他の社会や組織の取り決めにより、生じるであろう (Ijiri 1981, 27)。

このように、会計責任関係には、会計責任履行者、会計責任受益者の二者が常に関与し、それに加えて会計人 (accountant) が関与する場合があるとしている。そして、会計責任関係には、資金の使用者と提供者以外の当事者も想定されている。つまり会計責任関係は、財産管理の委託・受託関係には限定されず、様々な要因によって生じるものと言える。

以上が、井尻 (1976) 及び Ijiri (1981) の会計責任概念の概要である。しかし、ここで少なくとも二つの大きな疑問が生じる。一つは、会計責任関係が生じるのは、どのような状況であるかという問いである。もう一つは、会計責任履行者と会計責任受益者とは、どのような関係にあるのかという問いである⁽²⁾。これらの問いに対して、井尻 (1976) と Ijiri (1981) はいずれも十分な手掛かりを与えてくれていない。したがって次節では、会計責任に関する他の議論もみながら、これらの点について検討を加えていく。

2. 会計責任概念の再検討

会計責任は、アカウントビリティ (accountability) の訳語である。会計責任概念の起源は会計 (accounting) にあるとするのが通説のようだが⁽³⁾、わが国でも従来、会計責任は主として会計学の分野で取り上げられてきた。近年、アカウントビリティは説明責任と訳されることが一般的となり、会計学のみならず、法学、経営学、政治学、行政学、社会学、心理学等の学問分野において、会社経営のみならず、行政、医療、福祉、学校教育等の実践をも対象として論じられるようになっており、その概念の内容も飛躍的に拡張している⁽⁴⁾。ここでは、そうした多岐にわたるアカウントビリティ論を網羅的にみていく余裕はないため、まずはわが国の会計学におけるアカウントビリティ (= 会計責任) 概念を中心に取り

(2) さらに会計人 (accountant) の役割についても検討する必要があるが、本稿の目的に鑑みて今回は取り上げず、別の機会に検討することとしたい。

(3) 古くは古代アテネ (紀元前5世紀) の市民社会における民会での会計記録の報告に遡るとされる (山本2013, 46-47)。

(4) 今日のわが国では、行政機関や企業、医療機関あるいは学校等の組織による何らかの不祥事が起こるたび、説明責任を果たすべきだ、あるいは十分な説明責任を果たしていない、などといった声が多く聞かれるようになった。会計学、政治学、行政学、経済学、経営学、社会学、心理学等の幅広い分野におけるアカウントビリティ概念の分析を行った山本 (2013) は、そうした説明責任論の多くはその原語であるアカウントビリティ (accountability) の意味から大きく変質していることを指摘し (山本2013, ii), アカウントビリティを「自己の行為を説明し、正当化する義務であり、説明者は懲罰を受ける可能性を持つもの」と定義している。(山本2013, 49) また友岡 (2012, 52) は、会計責任を説明責任の一種として捉える考え方を示している。本稿で対象とする会計責任と、多様な分野のアカウントビリティ概念や一般的に論じられている説明責任概念との関係については、別の機会にあらためて検討したい。

上げていく。上述した通り、坂井(2012)は井尻(1976)の会計責任概念を取り上げたが、会計責任関係がどのような状況で生じるか、つまり会計責任が誰に、どのような理由で求められるかという点については、十分に明らかにされていない。これらの点について明らかにするため、以下ではまず、会計責任が求められる理由について、受託責任との関係をみながら検討していく。

2-1. 受託責任と会計責任

会計学において、会計責任は主に会計の機能との関係で論じられてきたが、会計責任の内容については、受託責任概念から出発する場合が多い(國部1996, 190; 友岡2012, 53)。例えば、わが国で最初にアカウントビリティ概念を取り上げた論考である岩田(1953, 14)は、企業内部で財産の受払保管に関する権限が委譲され、当該業務を担当した者の責任、すなわち社内の財産管理業務受託者の責任として、会計責任を捉えている。また、会計責任に基づいて会計や監査のあり方を論じたBird(1973, 2)は、他人の財産や資源を管理するスチュワード(steward)という人々の存在を前提とし、スチュワードに課される義務として会計責任を捉えている。さらに、わが国におけるいくつかの代表的な会計学の教科書(例えば、伊藤2012, 46-47; 桜井2012, 7-8; 武田2008, 31-32; 醍醐2008, 5-6; 広瀬2014, 123)をみても、受託責任(stewardship)との関係において会計責任の説明がなされている。これらの会計責任概念は、財産所有者と財産管理者間の委託・受託関係、いわゆるエージェンシー関係⁽⁵⁾を前提としており、その当事者として、会社の株主と経営者が主に想定されていると言える。そして、そこでの受託者たる財産管理者の責任が、受託責任と呼ばれていると考えられる。では、ここで言う受託責任とはいかなるものであり、それは会計責任とどのような関係にあるのだろうか。

会計の目的や機能について論じた友岡(2012)は、受託者には財産管理責任があるとした上で、受託責任と会計責任の関係として以下の三通りが考えられることを示している。

- ①受託責任 = 財産管理責任 + 会計責任
すなわち、会計責任は受託責任に含まれる。
- ②受託責任 = 財産管理責任
すなわち、会計責任は受託責任とは別にある。
- ③会計責任は財産管理責任を含む(友岡2012, 53)。

①の考え方は、受託者として果たすべき責任全般を受託責任として捉えた上で、その中に会計責任を位置付けるものである。上述した伊藤(2012, 46)は、資源の運用を委ねられた者が、自分のとった行動の結果を示し、そうなった原因を説明する、つまり会計責任を果たすことを通じて、受託者としての責任が解除されると述べており、友岡(2012, 56)も指摘する通り、この考え方に立っていると言える。

(5) 会計の機能を論じる上で頻繁に引用されるJensen and Meckling(1976, 308)は、エージェンシー関係を「一人または複数の者(プリンシパル)が、自らの代わりに何らかのサービスを他の者(エージェント)に行わせるため、何らかの意思決定の権限をエージェントに委譲している契約関係」と定義している。しかし、受託者たるエージェントに委託されるサービスの内容について、財産管理には限定していない。

一方、陣内(1984, 150)は、上記①のように会計責任概念と受託責任概念とを区分せず
に扱うことを通説的見解としながら、両者を明確に区別すべきであると主張している。つ
まり、上記②の考え方に立っているのである。その理由として、以下の二点を挙げている。
一つは、受託した財産を保全・管理する責任(レスポンシビリティ)と、財産の管理行為の
顛末を釈明する責任(アカウントビリティ)を混在させると、経済行為に関する問題と会
計行為に関する問題の区別が不明瞭になるためであるとする。もう一つは、アカウントビ
リティ(会計責任)概念を、財産の委託・受託関係という特殊な関係に限定せず、経営内
部の管理階層における各階層間の関係や、債権者や政府、公衆など、会社が責任を負う相
手方一般との関係においても成り立つ広範な概念として解釈し直そうとする傾向が、会計
理論においてもみられるようになってきているためであるとしている(陣内1984, 150-152)⁽⁶⁾。

上記③は、財産管理について会計責任があるということは、財産管理について責任があ
ることを含意するという考え方である(友岡2012, 54)。会計の機能を論じた笠井(2013, 3)
は、報告責任と管理責任とから構成されるものとして会計責任概念を規定しており、この
考え方に立っていると言える。しかし、この考え方は「会計責任=財産管理責任+報告責
任(すなわち、報告責任は会計責任に含まれる)」と言い換えることも可能であり、①の考
え方における受託責任、会計責任を、それぞれ会計責任、報告責任に単に置き換えただけ
に過ぎないとも言える。したがって③と①を区別する必要はないと言えよう⁽⁷⁾。

以上より、会計責任と受託責任との関係の捉え方には、主として二つの立場があること
が確認された。本稿では、会計責任概念と受託責任概念を明確に区別するという点につい
ては、上記②の考え方を支持したい。なぜなら、ここでの目的が会計責任概念を明確化す
ることにあるからである。また、上述したJjiri(1981)の会計責任関係も、財産管理の委託・
受託関係に限定されていないと考えられることから、財産管理の受託責任とは区別して会
計責任を捉えていきたい。しかし、財産管理の受託責任には限定しないものの、責任一般
において会計責任がどのように位置付けられるかも検討しなければ、会計責任が求められ

(6) 社会的責任会計を論じた吉田(1975, 52)は、会計責任は経営関係者の業務執行責任の会計的表明であるとし、
財産管理責任よりも広い業務執行責任を前提としている。この考え方は、経営学において対人応答義務ない
しは意思決定責任(ともにresponsibility)との関係で結果責任としてアカウントビリティを論じた森本(1994,
31)や谷口(1990, 29)の捉え方に近いと言えよう。

(7) なお、現代財務会計の思想的特徴を論じた高松(2000, 44)は、「原初的には、スチュワードシップは、財産受
託者の財産委託者に対する弁明義務であり、財産受託者の正直性ないしは誠実性を検証するプロセスであ
った」としている。この説明をみる限り、スチュワードシップ(受託責任)が会計と同一視されているように読
み取れる。したがって、友岡(2012)の示す三つの考え方に「④受託責任=会計責任(すなわち、受託責任は財
産管理責任を含まない)」とする考え方を加えることもできよう。しかし、こうした議論と同時に、そもそも
財産管理責任とは何か、受託者はそのような責任を負うのか、ということも問われなければならないであ
ろう。また、公法学、政治学、国際関係論、行政学、公監査論などの分野で論じられているアカウントビリティ
概念を取り上げ、法哲学の考え方に基づきアカウントビリティと責任との関係を考察した蓮生(2011)は、両
者の関係の捉え方には主に三つの立場があることを示している。第一はアカウントビリティと責任とを排他
的な関係にあると捉えるものであり、第二はアカウントビリティを責任概念の中核であるとするものであり、
第三はアカウントビリティを責任概念の外部的側面とするものである。そして、これらのうち第一の捉え方
を退け、アカウントビリティを責任概念の中核におく第二の捉え方を支持しつつ、責任の外部的側面、つま
り、まだプリンシパルではないが、将来プリンシパルになる可能性のある者に対する責任を拡大していく契
機として、アカウントビリティが作用している可能性があるとの考えを示している(蓮生2011, 16-17)。

る理由について理解することは困難であると言えよう。したがって以下では、責任との関係において会計責任概念を検討していく。

2-2. 応答責任論とアカウンタビリティ

責任とは何か。これはきわめて哲学的な問いであり、われわれが安易に取り上げることはできない問題である。このため、ここでは法哲学の責任論に依拠し、責任を過程として捉える瀧川(2003)の応答責任論と、責任過程とアカウンタビリティとの関係を論じたTakikawa(2009)及び蓮生(2011;2010)を、責任と会計責任との関係を考察する手掛かりとしたい。

瀧川(2003, 2)は、責任を問い、責任をとり、責任を負い、責任を果たし、責任を転嫁し、責任を否定し、責任の所在を明確にし、といった責任に関わるあらゆる実践を責任実践と呼び、人間が日々責任実践を営む主体であることを前提においている。そして、かかる責任実践について、自由意志と決定論に関する哲学的な議論蓄積に基づき解釈することを通じて、責任の意味を探究している(瀧川2003, 3-5)。

責任実践の解釈の方法として、責任を負担として捉える負担責任論と、責任を応答として捉える応答責任論の二つが示されている(瀧川2003, 115)。このうち負担責任論は、責任実践をもっぱら負担の分配・帰属から捉える解釈であり、処罰や賠償といった何らかの実体化された責任を誰に帰属させ、誰に分配するかを決定することが中心課題となる(瀧川2003, 115-116)⁽⁸⁾。そして、負担責任論が法学において通説的解釈となっているとしながら(瀧川2003, 117)、以下の二点によりその解釈を批判している。一つは、処罰や賠償といった負担責任のない責任実践の意義を、負担責任論では説明できない点であり、もう一つは、負担責任論が規範違反行為に対して課される負担・不利益を責任として捉えるため、責任と制裁が区別されない点である(瀧川2003, 125)。こうした負担責任論の限界を克服し、責任実践のよりよき解釈を与えるものとして、応答責任論を提唱している(瀧川2003, 126)。

応答責任論は、責任を問い責任に答える過程を責任の中心的理念とし、その観点から責任実践を捉える解釈であり(瀧川2003, 127)、①「証し立て」、②「対面性」、③「理由」、④「人格」、⑤「根源的責任」、⑥「責任過程」、⑦「第三者」の七点により規定される(瀧川2003, 140)。それぞれの内容を要約すれば、下記の通りとなる。

- ・ ①「証し立て」とは、他者が理性的には拒絶できない理由に基づいて自らの行為を正当化したいという欲求であり、これが非常に負担の大きい責任実践をも営む動機となり、責任実践をその最深部で支えるものである(瀧川2003, 140-142)。
- ・ ②「対面性」とは、問責者と答責者の両当事者が直接的に対面すること(直接的相関)を意味し、責任実践の基本的な構成要素である(瀧川2003, 142-144)。
- ・ ③「理由」とは、理由との内在的連関を指し、そこには二つの次元での連関が含まれる。第一は、過程の次元での連関であり、問いと応答が理由に関する問責・答責であるこ

(8) 負担責任論に基づいて会計責任を解釈すれば、委託・受託関係においてなされる会計ないしは釈明の行為は、受託者に課された負担であり、かかる負担が会計責任である、といった説明になるであろう。本稿では応答責任論による解釈を採用するため、負担責任論に基づく会計責任の考察は行っていない。

とが要求される(瀧川2003, 145)。なお、問責に対する応答の仕方として、暴力応答、無応答、配慮応答、理由応答があげられているが(瀧川2003, 128)、このうち「なぜそのようなことをしたのか」という問いに対して理由で応答する理由応答が該当することになる。また、理由応答は原因によって答えることとは異なることも指摘されている(瀧川2003, 145-146)。第二は、能力の次元での連関であり、理由を具体的に適用し推論する能力と、理由に照らして行動を制御する能力の両者を合わせた理由能力が、責任実践に不可欠な主体的条件となる(瀧川2003, 146)。なお、この理由能力の概念は、刑法学における責任能力に相当するとされる(瀧川2003, 108-109)。

- ・ ④「人格」とは、以下の三点における人格との連関を指す。第一は、ある人に責任があるかという認定において、「人」に対する批判が行われるという点である。第二は、問責者も答責者も、相手が理由能力や問いかけの能力を持つ存在者であるとして、相互に人格を承認している点にある。第三は、答責者の人格の個別性と人格の同一性が確保されているという点における人格との連関を指す(瀧川2003, 147-150)。
- ・ ⑤「根源的責任」とは、否定できない責任を意味し、他者との関係にあって初めて立ち上がってくる責任である。理由応答責任が根源的責任であることが、責任実践を不可避なものとしている(瀧川2003, 151-152)。
- ・ ⑥「責任過程」とは、問責に対する理由応答を中心とする一連の過程・プロセスを指し、責任実践を一連のコミュニケーションと捉える考え方である(瀧川2003, 153-154)。責任過程は、三つの責任概念⁽⁹⁾を用いて説明される。第一は、他者に対して危害を加えないなど一般的な他者に対して配慮・関心を払ったり、他者を救助するなど特異的な他者に対して配慮・関心を払ったりする責務責任である。第二は、責任があるかどうかの認定に関わる関与責任であり、ここでは責任を問うことと、理由による証し立てである理由応答が行われる。第三は、正当化できなかつたり正当化が不十分であったりする場合に課される負担責任であり、加害者に対する非難の表明、規範に対する支持の表明、被害者に対する擁護の表明という三層のコミュニケーションから構成される(瀧川2003, 153-155)。
- ・ ⑦「第三者」とは、当事者の対面的応答を注視する者を指す。第三者の存在により、了解不可能な理由や受容不可能な理由(援用理由)による応答が制約され、責任実践の公共性が保障され、規範形成が促される(瀧川2003, 156-157)。

以上より、応答責任論は、理由能力ないしは責任能力のある自律的な主体である個人を前提とし、そうした主体の存在が認められるためには、人格に対する相互の承認に加えて、責任過程というコミュニケーションが必要である、という考え方に立ち、責任実践を解釈する方法であると言える。本稿も応答責任論に依拠し、責任過程の観点から会計責任を解釈することとしたい。しかしその前に、Takikawa(2009)及び蓮生(2011; 2010)の責任過程とアカウントビリティとの関係に関する論考をみていく。

まず、Takikawa(2009, 75)は、アカウントビリティを「他者に対して自らの行為を説明し、正当化する責務(obligation)」と定義し、アカウントビリティを責任における中心的

(9) 関与責任、負担責任、責務責任の三つの責任概念の詳細については、瀧川(2003, 30-39)を参照。

な過程と位置付け (Takikawa 2009, 76), 責任過程を①責務, ②行為, ③アカウントビリティ, ④賞罰 (sanction)⁽¹⁰⁾ の四過程に分けている (Takikawa 2009, 86-87)⁽¹¹⁾。それぞれの内容を要約すれば, 下記の通りとなる。

- ・ ①責務は, ある特定の方法で行為し, 求められた時に説明することを, 約束事 (rule) によって要求されるものである。人々は, 要求された方法で行為と説明をする道徳的, 宗教的, または法的な責務を負っている (Takikawa 2009, 87-88)。
- ・ ②行為は, 不作為も含む広い意味で使われている。人々は責務から解除されるために, 行為を遂行する (Takikawa 2009, 88)。
- ・ ③アカウントビリティとは, 主体が承認された約束事にしたがって行為する責務を解除できなかつた時, 自らの行為の説明と正当化を要求されることを指す。アカウントビリティは, ②行為を④賞罰の過程に結び付けるものであると同時に, 一連の行為の質を改善させ得るものでもある (Takikawa 2009, 88)。
- ・ ④賞罰とは, 行為の説明や正当化による責務の解除に失敗したり, 虚偽の弁明や報告を行ったりした場合に課されるものである。異常なもしくは劣った成果に対して罰を与える負の賞罰もあれば, よい成果に対して報酬を与える正の賞罰もある (Takikawa 2009, 88-89)。

一方, 蓮生 (2010) は, アカウントビリティ概念を二つの次元に分解している。まず, 二者間の関係におけるアカウントビリティを, 「権限を委譲された行為主体 (A) が, 権限を委譲した行為主体 (B) に, 自分の行動に関して説明 (account) をする」, さらに「Aの説明に関して, Bが質問をした場合には, AはBに対して回答する責任」とする定義を示し (蓮生 2010, 5-6), アカウントビリティ概念の二つの基本的要素を導き出している。一つは, 権限を委譲された人間が, 権限を委譲した人間に自身の行為の説明をする第一次的な責任 (責務責任 obligation-responsibility) であり, もう一つは, その説明が不承認された場合に負う正当化などの第二次的な責任 (負担責任 liability-responsibility) である (蓮生 2010, 15)。そして蓮生 (2011) は, アカウントビリティ概念を責任概念の中核と位置付け, アカウントビリティのプロセスが以下の五つから構成されることを示している (蓮生 2011, 7)。

- ①権限を委譲する際の秩序の決定
- ②委譲された権限に基づく行為
- ③申し開きの要求
- ④秩序に基づく申し開きの判断
- ⑤制裁の行使

(10) なお, 蓮生 (2011, 2; 2010, 7) 及び瀧川 (2003, 28) は, sanctionに「制裁」の訳を当てているが, 正の sanctionも想定されていることから, 本稿ではこれを「賞罰」と訳している。

(11) さらに Takikawa (2009, 76-77) は, アカウントビリティの構造が, 責務, 問責者 (account caller), 答責者 (account giver), 行為, 説明と正当化, の五つの要素から構成されることを示している。

これらのプロセスと、アカウントビリティ概念の二つの基本的要素との関係を見ると、①から③が責務責任に関する第一次的な責任であり、④と⑤が負担責任に関する第二次的な責任となる(蓮生2011, 7)。なお、①及び④に出てくる「秩序」とは、法的規範とは限らず、行政的規範、政治的取り決め、道徳的規範であることもあるとしている。これは「基準」とも呼ばれ、権限を委譲する行為主体の意思のみならず、権限を委譲される行為主体の意思が反映されることもあり、絶え間なく変化し続けるものとされている(蓮生2011, 8-9)。また、⑤の「制裁」とは、職の剥奪や報酬の減額といった文字通りの制裁を意味し、強制を伴う場合と必ずしも強制を伴わない場合があるとしている(蓮生2011, 10-12)⁽¹²⁾。

以上の議論から、Takikawa (2009) と蓮生 (2011 ; 2010) は、アカウントビリティを責任過程の中心に位置付けているという点では、共通していると言える。一方で、責任過程とアカウントビリティの関係の捉え方については、若干の相違がみられる。Takikawa (2009) がアカウントビリティを責任過程の一過程に位置付けているのに対して、蓮生 (2011) はアカウントビリティの過程を責任過程のすべてに組み込んでいる。このため蓮生 (2011) のアカウントビリティ概念は、Takikawa (2009) のそれよりも内容が広いが、責務責任や負担責任との概念上の区別が不明瞭になるおそれがあると言えよう。これらの議論を踏まえ、次節で、責任過程において会計責任がどのように位置付けられるかを、検討していく。

2-3. 責任過程と会計責任

ここでは、瀧川 (2003) の応答責任論並びに Takikawa (2009) と蓮生 (2011 ; 2010) の論考を手掛かりとして、責任と会計責任との関係について考察していく。それに先立ち、責任過程に関するわれわれの理解を、ここで整理しておきたい。

まず、われわれは、応答責任論における責任過程の理解に基礎を置くこととする。瀧川 (2003) は、責任過程を〈Ⅰ. 責務責任〉⇒〈Ⅱ. 関与責任〉⇒〈Ⅲ. 負担責任〉の順に、三つの責任概念に関連付けて説明していた。しかし、Takikawa (2009) では責任過程が四つの過程に分けられ、アカウントビリティ以外は責任概念で表現されていない。また、瀧川 (2003) では〈関与責任〉が問責と理由応答を意味しているが、これが Takikawa (2009) ではアカウントビリティに置き換えられたと考えられる。したがって、両者の責任過程を重ね合わせると、〈Ⅰ. 責務責任 (①責務+②行為)〉⇒〈Ⅱ. 関与責任 (③アカウントビリティ)〉⇒〈Ⅲ. 負担責任 (④賞罰)〉と表現することができよう。

次に、蓮生 (2011 ; 2010) のアカウントビリティ概念の考え方にに基づき、応答責任論の責任過程に修正を加えてみたい。まず、Takikawa (2009) のアカウントビリティを、蓮生 (2010) にしたがって、権限を委譲された人間が権限を委譲した人間に自身の行為の説明をする第一次的な責任と、その説明が不承認された場合に負う正当化などの第二次的な責任に分ける。前者を「③'事前アカウントビリティ」、後者を「③"事後アカウントビリティ」と呼ぶこととしよう。そして、応答責任論における二つ目の責任過程を、関与責任からアカウントビリティに変更すると、〈Ⅱ. アカウントビリティ (③'事前アカウントビリティ+③"事後アカウントビリティ)〉と表現される。さらに、蓮生 (2011) のアカウントビリティのプロセスのうち、応答責任論の責任過程には含まれていない「①権限を委譲する際の秩

(12) なお、強制を伴う制裁において、「業績測定」の手法の導入により、より第三者的な中立的な判断に基づく制裁の決定が可能になることが指摘されている(蓮生2011, 11)。

序の決定」を責任過程に組み込むことにする。しかし、応答責任論は、責務を権限の委譲によって生ずるものに限定していないと考えられるため、これを Takikawa (2009) にならって「約束事 (rule)」と呼ぶことにする。すると、応答責任論の最初の責任過程は、〈I. 責務責任 (①'約束事+①"責務+②行為)〉となる。

こうした責任過程に関するわれわれの理解について、答責者の立場で簡略化して示せば、表1の通りとなろう。

表1： 責任過程

責任の種類	責任過程	
I. 責務責任 (obligation-responsibility)	①約束事	法的・行政的・道徳的規範, 政治的取り決め等に基づく約束事に合意する。
	②責務	①に基づき, 行為・説明すべき事項 (他者の期待~自らの責務) を受け入れる。
	③行為	②に基づき, 行為を遂行する。
II. アカウンタビリティ (accountability)	④事前アカウンタビリティ	②に基づき, 行為の結果の説明を行う。
	⑤事後アカウンタビリティ	④の説明が承認されなかった場合, 行為の結果の正当化を行う。
III. 負担責任 (liability-responsibility)	⑥賞罰	④及び⑤を通じて決定された賞罰 (他者の評価~自らの負担) を受け入れる。

(瀧川 2003 ; Takikawa 2009 ; 蓮生 2011 ; 2010 に基づき筆者作成。)

以上の整理を踏まえ、責任過程において会計責任がどのように位置付けられるかを検討する。まずは、会計学の主たる研究対象である会社の財務報告の実践を、会社の経営者の立場で、表1の責任過程に当てはめて解釈すれば、下記の通りとなろう。

- ・ ①約束事では、会社の経営者は、法的な規範 (会社法や金融商品取引法等) や、利害関係者 (出資者や投資家等) の期待等に基づく約束事に合意する。ここには、行為に関する約束事 (出資者の財産の保全等) と、説明に係る約束事 (企業内容の開示制度や財務報告基準等) が含まれる。
- ・ ②責務では、会社の経営者は、約束事に基づいて、利害関係者 (出資者や投資家等) の期待を受け入れ、経営の目標 (利益その他の財務指標の目標等) を定める。なお、利害関係者の期待のうち、会社の能力や自らの価値基準に照らして、受け入れるものとそうでないものを取捨選択する。
- ・ ③行為では、会社の経営者は、経営の目標を達成するため、活動 (経済的資源の運用等) を組織的に遂行する。
- ・ ④事前アカウンタビリティでは、会社の経営者は、約束事に基づいて、利害関係者 (出資者や投資家等) に対して、自らの行為の結果の説明 (財務報告等) を行う。
- ・ ⑤事後アカウンタビリティでは、会社の経営者は、利害関係者 (出資者や投資家等) との対面の場 (株主総会の決算承認、インベスター・リレーションズ等) に参加する。経

営の目標（利益その他の財務指標の目標等）を達成できていない場合や、利害関係者の期待に応えられていない場合は、その理由に基づいて自らの行為の結果の正当化を行う。

・⑥賞罰では、会社の経営者は、利害関係者（出資者や投資家等）の決定した賞罰（株主総会での信任・不信任、株式の保有継続・売却等）を受け入れる。賞罰を経てもなお、利害関係者との協力関係が継続する場合は、新たな①約束事に合意し、②責務を受け入れる（つまり、責任過程は循環する）。

以上が、会社の財務報告に関する経験的事実に基づく、会社の経営者の立場での責任過程に対するわれわれの解釈である。では、われわれが議論の対象としている会計責任は、責任過程においてどのように位置付けられるであろうか。

まず明らかなことは、財務報告が④事前アカウントビリティの過程に該当すると解釈できるため、ここが会計行為に相当すると言える点である。したがって④事前アカウントビリティは、会計責任に基づくものと解釈できる。問題は、⑤事後アカウントビリティを会計行為に含めるかどうか、つまり責任の種類におけるⅡ．アカウントビリティを会計責任に置き換えるかどうかである。ここでIjiri (1981) の会計責任概念を振り返ってみると、そこでは会計責任が釈明する (account for) 義務として規定されている。つまり単なる説明ではなく、非難や誤解等を受けた時に弁明する義務という意味も、会計責任には含まれていると考えられる。また、会計の目的を相手の納得に求める考え方（友岡1995, 7）に立てば⁽¹³⁾、会計が自らの行為の正当化を志向していると解釈できよう。したがってわれわれは、⑤事後アカウントビリティも会計行為に含め、責任の種類におけるⅡ．アカウントビリティを会計責任にあらためることとする。同時に各過程の名称も変更すれば、責任過程に関するわれわれの理解は、以下のように修正されることになる。

〈Ⅰ．責務責任〉⇒〈Ⅱ．会計責任（④事前会計+⑤事後会計）〉⇒〈Ⅲ．負担責任〉

これで、責任過程における会計責任の位置付けがある程度明確になったが、先に論じた受託責任と会計責任との関係にも触れておきたい。受託責任 (stewardship) を責任過程に照らして解釈すれば、それは財産管理の受託者の立場での責任過程を意味する、と規定できる。したがって受託責任は、会計責任のうち、あくまでも財産管理の受託者の立場での会計責任は含むが、それ以外の立場での会計責任は含まない、と規定できよう。また、委託・受託関係として捉えられたIjiri (1981) の会計責任関係概念は、責任過程における問責者と答責者に該当することから、責任関係と言い直すことが可能であろう。

責任過程及び会計責任に関する以上の理解を踏まえ、次節では、内部統制報告の本質について再検討する。

(13) この考え方に立つ場合、納得とは何かということも論じる必要があると言えよう。

3. 責任過程からみた内部統制報告

坂井(2012)では、内部統制報告の主たる機能を会計責任に求めたが、ここでは、会計責任に関する前節までの議論を踏まえ、責任過程の観点により、内部統制報告の本質を再検討する。このため、まずは坂井(2012)における内部統制報告の機能に関する試論について、以下で振り返ることとする。

内部統制報告・監査制度は、財務報告に係る内部統制を対象としているため、同制度に基づく内部統制報告は、会社の財務報告プロセスの信頼性の程度が、一般に公正妥当と認められる内部統制報告の基準に準拠して識別、測定、表示されていることに関する経営者の言明である(坂井2012, 115-116)。

そして、株主と経営者間の委託・受託関係には、適正な財務報告を行うために財務諸表の虚偽記載のリスクを低減する仕組みを会社に整備し、運用する受託責任が含まれている(坂井2012, 122)。

また、こうした解釈に基づけば、内部統制報告における会計責任を、「財務諸表の虚偽記載リスクを低減する仕組みが、どのように整備され、運用されたかを、釈明する契約上あるいは道義上の義務」と定義できる(坂井2012, 122)。

内部統制報告でリスクを低減するための仕組みに関する情報を識別するのは、その情報が意思決定に役立つと考えられるからではなく、株主や将来株主の便益のために識別することが期待されているからである(坂井2012, 122)。

内部統制報告は、「経営者が株主や将来株主を含む資本市場に対して会計責任を果たすために行う会計行為」と規定できる(坂井2012, 122)。

以上が、坂井(2012)における内部統制報告の機能に関する試論の概略である。続いて、会社の内部統制報告の実践を、会社の経営者の立場で責任過程に当てはめて解釈しながら、上記の試論の問題点について確認していく。まず、内部統制に係る責任過程についてのわれわれの解釈を示せば、下記の通りとなる。

- ・ ①約束事では、会社の経営者は、会社法や金融商品取引法等の法規制や、出資者や投資家等の期待に基づき、財務報告に係る内部統制を整備、運用するという約束事、及び内部統制報告に係る約束事(内部統制報告の基準等)について合意する。
- ・ ②責務では、会社の経営者は、約束事に基づいて、出資者や投資家等の期待を受け入れ、財務報告に係る内部統制の整備、運用に関する目標を定める。なお、内部統制の有効性の程度は、会社の能力や自らの価値基準に照らして決定する。
- ・ ③行為では、会社の経営者は、財務報告に係る内部統制の整備、運用に関する目標を達成するため、内部統制の問題点の把握と改善を組織的に遂行する。
- ・ ④事前会計では、会社の経営者は、内部統制報告の基準に基づいて、内部統制の有効性を評価し、出資者や投資家等に対して、内部統制の整備、運用状況についての説明(内部統制報告)を行う。
- ・ ⑤事後会計では、会社の経営者は、株主総会や投資家等との対話の場に参加する。財

務報告に係る内部統制の整備、運用に関する目標を達成できていない場合や、出資者や投資家等の期待に応えられていない場合は、その理由に基づいて自らの行為の結果の正当化を行う。

⑥賞罰では、会社の経営者は、出資者や投資家等の決定した賞罰（株主総会での信任・不信任、株式の保有継続・売却等）を受け入れる。賞罰を経てもなお、出資者や投資家等との協力関係が継続する場合は、新たな①約束事に合意し、②責務を受け入れる。

このように、責任過程の観点で内部統制報告の実践を捉え直していくと、坂井(2012)の試論に対して、主に二つの問題点が指摘できる。

第一に、内部統制報告が行われる契機を、株主と経営者間の委託・受託関係だけに求めている点である。確かに株主と経営者の関係をみれば、会社の内部統制を有効に保つことを、株主が経営者に委託していると考えられることは可能であり、この解釈は誤りとは言えないかも知れない。しかし、内部統制報告が将来株主を含む資本市場に対して行われることに鑑みれば、株主と経営者間の委託・受託関係だけを内部統制に係る責任過程の契機とすることは、その説明に不足があると言えよう。したがって、内部統制報告が行われる契機は、責任過程の①約束事に求め、法的規範や利害関係者の期待等に基づく約束事の合意に修正すべきと考えられる。

第二に、内部統制報告による便益の解釈が不足している点である。まず、坂井(2012)では内部統制報告による意思決定への役立ちが軽視されているが、Takikawa(2009)も指摘している通り、会計責任の効果として、経営者の意思決定への影響を通じた行為の質の改善も期待できる。したがって内部統制報告においても、内部統制の整備、運用の質を改善するための意思決定への効果が認められると考えた方が、妥当であろう。また、坂井(2012)では、株主や投資家の便益が強調されているが、そこでの便益は内部統制の詳細をいつでも知ることができるということについての保証の獲得であり、それは主として内部統制に関する記録システムによる機能と言える。しかし、これまでの議論から、株主や投資家の便益のみならず、それよりもむしろ、経営者をはじめとした行為主体の便益が強調されるべきだと考えられる。なぜなら、責任過程は、行為主体が自律的な主体として、他者からその存在を認められるための一連の活動と解釈でき、内部統制報告は、かかる責任過程の中心に位置付けられるものであるからである。したがって、経営者をはじめとした行為主体自身が、理由能力のある自律した主体として社会から承認されるという効果を、内部統制報告による便益に付け加えるべきだと言えよう。

以上の二点が、責任過程から内部統制報告を捉え直すことにより導出された、坂井(2012)の試論の修正点である。なお、ここで坂井(2012, 125)の指摘する会計責任に関連した内部統制報告の課題についても触れておきたい。それは、内部統制が有効と判定された場合、内部統制報告書では結論しか示されないため、利用者に提供される情報が限定されているという問題である。これは、責任過程の観点からみても、事前会計における行為の結果の説明としては不十分となり、その結果、問責者が問題の所在を把握できないという問題を生じさせることになるであろう。一方で、内部統制に開示すべき重要な不備があると判定された場合は、その内容や対応策まで内部統制報告書で開示することが要求されていることから(企業会計審議会2011「実施基準」, 54-55)、すでに釈明が含まれている

と言え、責任過程における事後会計において、一定の効果が期待できると言えよう。

むすびにかえて

本稿での考察を通じて、会計責任概念を明確化するという点については一定の意義があったと考えられるが、主題である内部統制報告の本質に対しては、ほとんど接近できなかったと言える。しかし、紙幅の関係上ここでいったん筆を置かざるを得ないため、今後に残された課題を述べることで、本稿のむすびにかえたい。

第一に、責任関係の契機の問題である。われわれは、責任過程における最初の過程を、法律その他の規範等に基づく約束事の合意としたが、そういった約束事がどのように形成されるかについては、本稿ではまったく検討されていない。内部統制報告は、法制度の整備によりその実践が始まったとするのが一般的な理解であろうが、その契機を法律の存在に求めるだけでは、責任過程の本質的な理解は得られないであろう。したがって、そのような法的規範等の約束事が形成された理由や背景についても、問われる必要があると言えよう。

第二に、責任主体の問題である。応答責任論は、個人を責任主体として想定しているが、内部統制は会社自体の仕組みに関わっているため、経営者等の個人のみならず、組織ないしは会社をも行為主体とみなして、責任過程の観点から論じる必要があると考えられる。Takikawa (2009, 88) においては、会社 (entity) を責任過程の主体として論じている箇所が散見され、また Ijiri (1981) の会計責任履行者も集団 (party) が想定されていたが、それらの点に関して、本稿ではまったく検討していない。組織ないしは会社としての責任の問題についても、今後の課題としたい。

第三に、監査の問題である。Ijiri (1981) の会計責任関係においては第三者たる会計人 (accountant) が含められ、また Bird (1973, 2) も会計責任には監査を受ける義務が含まれることを指摘しており、会計責任を論じる上で、第三者による監査は無視できない実践と言える⁽¹⁴⁾。しかし、本稿は内部統制報告を対象としたことを理由として、監査についてはまったく検討しなかった。責任過程や会計責任において、監査がどう位置付けられ、どのような機能を持つ行為として解釈できるのかについて、瀧川 (2003) の応答責任論を規定する要件の一つである第三者概念との関係も含め、検討しなければならない課題である。

最後に、しかし最も急を要する課題が、内部統制に係る会計責任が求める業績測定の問題である。上述した通り、井尻 (1976) は会計責任が業績測定を含むことを指摘しており⁽¹⁵⁾、また蓮生 (2011, 11) も責任過程における業績測定の重要性に言及している。冒頭でも述べた通り、本研究のそもそもの動機は、内部統制報告・監査制度の効果に対する疑念であり、そのきっかけは内部統制が誤って評価される事例が続出していることにある。井尻 (1976) は、会計責任に求められる業績測定の要件について、測定値の硬度、測定結果の識別可能性といった概念を用いて論じているが (井尻 1976, 54-55; 62)、内部統制に係る会計責任が求める業績測定に位置付けることのできる内部統制評価の方法についても、

(14) なお、確永 (2001) は、アカウントビリティを監査理論の基礎に位置付け、その概念を多面的に分析している。

(15) おそらくこの点を強調していることが、会計測定を主たる研究対象とする会計学における会計責任概念、他の領域におけるアカウントビリティ概念と区別する最大の特徴と言えよう。

そうした業績測定の観点から再検討し、再構築していくことが、求められていると言えよう⁽¹⁶⁾。

参考文献

- 井尻雄士. 1976. 『会計測定の理論』東洋経済新報社.
- 伊藤邦男. 2012. 『ゼミナール現代会計入門 (第9版)』日本経済新聞出版社.
- 岩田巖. 1953. 「「アカウント」・「アカウントビリティ」・「アカウントティング コントロール」」『産業経理』13 (1) : 12-19.
- 上野清貴. 2015. 『会計学説の系譜と理論構築』同文館出版.
- 碓氷悟史. 2001. 『アカウントビリティ入門』中央経済社.
- 笠井昭次. 2013. 「会計の機能の再構築」『三田商学研究』56 (2) : 1-21.
- 株式会社東京商工リサーチ. 2015. 「2014年度「不適切な会計・経理を開示した上場企業」調査」(2015年4月22日) http://www.tsr-net.co.jp/news/analysis/20150422_01.html (2015年5月22日アクセス).
- 株式会社東芝 第三者委員会. 2015. 「調査報告書 要約版」(2015年7月20日) http://www.toshiba.co.jp/about/ir/jp/news/20150720_1.pdf (2015年7月21日アクセス)
- 企業会計審議会. 2011. 「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の改訂について(意見書)」(平成23年3月30日).
- 企業会計審議会. 2007. 「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の設定について(意見書)」(平成19年2月15日).
- 國部克彦. 1996. 「複合概念・複合現象としてのアカウントビリティ」『会計』149 (2) : 188-200.
- 坂井恵. 2012. 「内部統制報告の本質への接近—会計のプロセス, 機能, 主体の観点から—」『千葉商大論叢』49 (2) : 113-128.
- 坂井恵. 2010. 「全社的な内部統制の評価方法—コントロール・アプローチからリスク・アプローチへ」『企業会計』62 (2) : 108-119.
- 坂井恵. 2009. 「トップダウン型リスク・アプローチに基づく内部統制評価の要点—経営者評価の効率化に向けて」『企業会計』61 (9) : 33-41.
- 坂井恵. 2007. 「業務プロセスに係る内部統制の評価の要点—文書の品質管理と整備状況の評価における留意事項」『企業会計』59 (10) : 64-71.
- 桜井久勝. 2012. 『財務会計講義<第13版>』中央経済社.
- 陣内良昭. 1984. 「アカウントビリティの基礎的考察」『東京経大会誌』139 : 147-166.

(16) 筆者はこれまで、全社的な内部統制の評価(坂井2010)、トップダウン型リスク・アプローチ(坂井2009)、業務プロセスに係る内部統制の評価(坂井2007)について論じてきたが、それらは基本的には内部統制報告基準の解釈に基づくものであった。今後は、会計責任及び業績測定の観点からそうした解釈を見直さなければならないと同時に、企業会計審議会(2011)の内部統制評価の基準等に対しても、批判的に検討しなければならないと考えている。

- 醍醐聰. 2008. 『会計学講義 [第4版]』東京大学出版会.
- 高松正昭. 2000. 『現代財務会計の思想基盤』森山書店.
- 瀧川裕英. 2003. 『責任の意味と制度 負担から応答へ』勁草書房.
- 武田隆二. 2008. 『会計学一般教養<第7版>』中央経済社.
- 谷口照三. 1990. 「経営存在と経営責任—経営戦略論から経営責任論へ—」『総合研究所報』16 (1) : 25-31.
- 友岡賛. 2012. 『会計学原理』税務経理協会.
- 友岡賛. 1995. 『近代会計制度の成立』有斐閣.
- 蓮生郁代. 2011. 「アカウントビリティーと責任の概念の関係：責任概念の生成工場としてのアカウントビリティーの概念」『国際公共政策研究』15 (2) : 1-17.
- 蓮生郁代. 2010. 「アカウントビリティーの意味：アカウントビリティーの概念の基本的構造」『国際公共政策研究』14 (2) : 1-15.
- 広瀬義州. 2014. 『財務会計 (第12版)』中央経済社.
- 森本三男. 1994. 『企業社会責任の経営学的研究』白桃書房.
- 吉田寛. 1975. 「社会的責任と会計責任」同志社大学会計学研究室編『会計学批判』中央経済社.
- 山本清. 2013. 『アカウントビリティを考える—どうして「説明責任」になったのか』NTT出版.
- Bird, P. 1973. *Accountability: Standards in Financial Reporting*. London. Haymarket Publishing Limited.
- Ijiri, Y. 1981. *Historical Cost Accounting and Its Rationality*. Vancouver: The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation.
- Jensen, M. C. and W. H. Meckling. 1976. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics* 3 (4): 305-360.
- Takikawa, H. 2009. Conceptual Analysis of Accountability: The Structure of Accountability in the Process of Responsibility. *Envisioning Reform: Enhancing UN Accountability in the Twenty-first Century*. (Sumihiro Kayuma and Michael Ross Fowler, eds.) Tokyo; New York; Paris. United Nations University Press: 73-96.

(付記) 本稿は、科学研究費助成事業による成果の一部である。

(2015.7.24 受稿, 2015.8.10 受理)

[抄 録]

2008年度に内部統制報告・監査制度がわが国に導入されてから、すでに7年が経過した。しかし、制度導入後も企業会計不正は続発しており、多くの会社が内部統制報告書の訂正報告書を提出している。このような状況が改善されなければ、同制度の効果は著しく限定されることになる。このため、内部統制の評価方法や内部統制報告書の表示方法等について見直す必要があると言え、そのためには内部統制報告の本質についても再検討しなければならない。

本稿は、会計行為の観点から内部統制報告の本質を検討した坂井(2012)の続編として、会計責任と責任との関係の考察を通じて会計責任概念を規定し直し、内部統制報告の本質的意義を再検討した。その結果、会計責任は、行為主体が理由能力のある自律的な存在として認められるための責任過程の中心に位置付けられるとの試論が導かれた。また、会計責任に基づく会計の過程としてなされる内部統制報告により、経営者をはじめとした行為主体自身が、自律した主体として社会から承認を得る効果が期待されることが確認された。