

〔論 説〕

わが国の企業会計制度と日本的経営 (2)

—責任の観点から—

坂 井 恵

目次

はじめに

1. 分析の枠組み：責任過程
 2. 責任過程における会計の位置
 3. 日本人の責任意識
 4. 日本的経営における責任過程と会計
- むすびにかえて

はじめに

(i) これまでの議論と残された課題

本研究は、1990年代以降に大きく変容しているわが国の企業会計制度と日本的経営が、その生成や変容の過程で相互に及ぼし合ってきた影響を明らかにすることを目的としている。坂井(2018)は、本研究の序論として、会計ビッグバン以前のトライアングル体制と呼ばれたわが国の企業会計制度と日本的経営との関係について、信頼を手掛かりに論じてきた。そこでは、近代的な企業会計制度(企業経営者による財務報告と会計専門職による財務諸表監査の制度)が、資本と経営の分離が進展した19世紀後半のイギリスで株式会社制度に対する信頼(システム信頼⁽¹⁾)を形成する必要から成立したこと、また財務報告を通じて投資家に提供される情報が特定の企業(経営者)に対する信頼(情報依存的信頼⁽²⁾)の形成に寄与していることが、議論の前提とされた。一方、利害関係者と長期安定的関係を構築し、社会的不確実性の排除をそのシステムの特徴とする日本的経営では、安定期待⁽³⁾が形成されることで、情報依存的信頼の必要性が減じられていたと考えられる。このため、会計が提供する情報(財務諸表等)が、わが国では重視されてこなかった可能性がある。こうした議論に基づき、会計ビッグバン以前のわが国の企業会計制度と日本的経営との相互の影響について、以下の試論が導き出された(坂井2018, 67)。

・ 試論 (1)

わが国の企業会計制度は、トライアングル体制をとることで、投資家のみならず、債権者や政府などの利害関係者からの、株式会社制度に対する信頼形成に寄与して

(1) 本稿でも、ルーマン(1990, 37)のシステム信頼、人格的信頼の概念を援用する。

(2) 山岸(1998, 43)の同概念に、能力に対する期待を含めている。坂井(2018, 62-63)を参照。

(3) 山岸(1998, 39)の安心概念の表記を変更したもの。坂井(2018, 66)を参照。

きた。その結果、日本的経営において、利害関係者との長期の安定的な関係を築くことが可能となった。

・ 試論 (2)

日本的経営は、利害関係者との長期の安定的な関係を基盤として、メインバンク制度や株式持合い等の慣行を築いたことで、投資家への情報提供に基づく信頼形成の必要性を減らした。その結果、わが国の企業会計制度において、トライアングル体制の継続が可能となった。

これらの試論は、その妥当性を検証するためにはさらなる精緻化を必要とするが、本稿で着目したいのは、下記の点である。まず、試論 (1) は企業会計制度が日本的経営に及ぼした影響について示しており、会計制度の機能に関する仮説と言える。一方、試論 (2) では日本的経営が会計実践に与えた影響について述べられているが、そこには二つの異なる次元が含まれている。一つは、トライアングル体制と呼ばれた会計制度の次元であり、もう一つは、投資家への情報提供という個々の会計行為の次元である。したがって、経営と会計の相互作用を明らかにするためには、制度の次元に加え、会計の行為としての側面からも、その機能や意義について検討を加える必要があると考えられる。

(ii) 本稿の目的

試論 (1) に示される通り、会計制度は、近代化の過程で株式会社制度に対するシステム信頼の形成に寄与してきたと解釈できる。これに対して会計行為は、近代以前から委託者と受託者の間で人格的信頼の形成に必要とされてきたと考えられる。筆者はこれまで、会計の本質についてアカウントビリティ⁽⁴⁾の観点から接近し、会計を責任実践として捉えてきた(坂井 2012; 2015; 2016)⁽⁵⁾。そして、責任を問い責任に答える責任過程でなされる答責者による説明の過程として、会計行為を位置付けた。一方、日本的経営の基盤にある日本人の責任意識は、欧米人のそれとは顕著に異なった特徴を有することが指摘されている(岩田 1977, 88)。このため、日本人の責任意識に影響を受けた責任実践を、責任過程の枠組みで捉え直し、日本的経営における会計行為の意義について検討することが、本研究の目的に照らして有用であると言えよう。したがって本稿では、会計ビッグバン以前における戦後のわが国で、出資者や投資家に対する会計行為が、責任実践としてどのように位置付けられてきたかについて、日本人の責任意識を手掛かりに検討していく。

(4) かかる概念 (accountability) について、坂井 (2012; 2015) では会計責任と表記した。しかし、会計責任は財務会計に関する責任に限定した概念として受け取られるおそれがあり、より幅広い経営の責任との関係にもふれている本稿では、誤解を避けるため、坂井 (2016) と同様に「アカウントビリティ」と表記する。

(5) 会計の機能を、アカウントビリティないしは受託責任から説明する仮説の他にも、情報提供や利害調整とする見方もあるが、本稿ではそうした議論には立ち入らない。なお、1960年代以降、投資家の意思決定に有用な情報を提供する機能が重視されるようになったが(高松 2000, 40)、近年のわが国でもアカウントビリティや受託責任に関する会計研究が盛んに行われている(例えば、安藤 2018; 鳥羽・秋月 2018; 友岡 2018)。またわが国の会計研究では、アカウントビリティの内容について受託責任概念から議論を出発する場合が多いが(國部 1996, 190; 友岡 2012, 53)、アカウントビリティ (accountability) は古フランス語に、受託責任 (stewardship) は古英語にそれぞれ由来するとされ(安藤 2018, 38-39)、いずれも欧米から輸入された責任概念である。

本稿の構成は以下の通りである。まず、第1章で分析の枠組みとする責任過程を示し、第2章で責任過程における会計の位置付けを確認する。続いて第3章で、日本的経営の基盤にある日本人の責任意識について、岩田（1977）に基づいて検討する。最後に第4章で、日本的経営における会計行為の意義を、責任過程の枠組みを用いて考察する。

1. 分析の枠組み：責任過程

責任とは、応答の能力ないしは可能性である。これは、責任を表す英語の responsibility（= response + ability）に基づいた解釈である。こうした責任の捉え方は、企業社会責任を論じた森本（1994, 31-32）、倫理研究の大庭（1989, 300；2005, 16）、法哲学研究の瀧川（2003, 127-128）などにもみられる⁽⁶⁾。本稿も責任を応答能力と捉えていくが、応答の対象は他者の呼びかけや期待とみる⁽⁷⁾。あらゆる行為主体は、他者と協力したり、取引を行ったり、心的な交流をしたりしようとする場合、相手の呼びかけや期待に応えようとするはずである。つまり、他者と関係を築くためには責任的な態度が求められ、責任は社会的関係の構築や維持に不可欠な実践であると言える。では、責任を果たす、ないしは責任的であるとは、どのような意味をもっていると理解すればよいか。

本稿では、責任過程の枠組みを用いて、責任実践を捉えていく。拙著（坂井 2015；2016）では、責任に関するあらゆる実践を責任過程として捉えようとする応答責任論（瀧川 2003；Takiakwa 2009；蓮生 2010；2011）に依拠して、アカウンタビリティと会計の本質に接近した。責任過程とは、問責者、答責者間のコミュニケーションである。問責者とは責任を問う主体、答責者とは責任を問われる主体である。コミュニケーションである以上、これを相互作用とみなすべきであるが、議論の便宜上、責任過程を答責者（行為主体）が問責者（他者）の期待に応える過程として整理すると、表1の通りとなる。

責任過程で実践される責任の種類は、三つに分類される。Ⅰ．責務責任は、自らの責務（他者の期待）に基づいて、行為を遂行する責任である。Ⅱ．アカウンタビリティは、他者からの評価を受けるために、自らの行為の結果や理由について説明する責任である。Ⅲ．負担責任は、他者の評価（自らの負担）を受け入れる責任である。そして、Ⅰ．責務責任に関して〈①約束事〉、〈②責務〉、〈③行為〉の三つの過程が、Ⅱ．アカウンタビリティに関して〈④事前説明〉、〈⑤事後説明〉の二つの過程⁽⁸⁾が、Ⅲ．負担責任には〈⑥賞罰〉の過程があり、責任過程が六つに区分される。ここで、〈②責務〉における自らの責務とは、行為主体たる答責者が、他者の期待として認識したもののうち、自ら選択して受け入れた

(6) こうした捉え方に疑問を呈し、自由意志を認めず、責任を虚構とみなす議論もある（小坂井 2008, iii - iv）。

(7) これに限定しない考え方もある。例えば、経営責任を論じた谷口（1990, 29）は、責任の本質を自己に対する責任としている。また、中村（2007）が「私的道德準則の力」として責任を定義する Barnard（1938, 263）に依拠して論じた組織における道德の問題に関する論考も、自らに内在する道德準則に対する応答の問題を論じていると言え、さらに、かかる問題を経営倫理教育を通じた組織への責任、組織に参加する将来世代への責任の問題に結び付けていると解釈できる。自己への応答を責任に含めるかどうかは、筆者の今後の検討課題としたい。

(8) 坂井（2015）では④事前会計、⑤事後会計、坂井（2016）では④事前アカウンタビリティ、⑤事後アカウンタビリティと表記したが、ここではそれらが説明の過程であることを明確に示すため、表記を変更している。

表1：責任過程

責任の種類	責任過程 (process of responsibility)	
Ⅰ. 責務責任 (obligation)	〈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約束事〉の合意に基づき, “行為” と “説明” に関する自らの責務 (≒他者の期待) を受け入れる。
	〈③行為〉	〈②責務〉で受け入れた “行為” に関する責務に基づき, 行為を遂行する。
Ⅱ. アカウンタビリティ (accountability)	〈④事前説明〉	〈②責務〉で受け入れた “説明” に関する責務に基づき, 行為の結果の説明を行う。
	〈⑤事後説明〉	〈④事前説明〉が承認されなかった場合, 行為の正当化を行う。
Ⅲ. 負担責任 (liability)	〈⑥賞罰〉	〈④事前説明〉, 〈⑤事後説明〉を通じて決定された他者の評価 (≒自らの負担) を受け入れる。

(坂井 2015・2016 を一部修正して筆者作成。)

ものである。また、〈⑥賞罰〉における評価には、他者の期待を下回った場合の制裁や処罰と、他者の期待を満たした場合の報酬の両者が含まれる。ただし、他者の期待を下回った場合に答責者の負担となるものは、答責者が他者の評価として認識したもののうち、自らの負担として受け入れたものである。このため、問責者が答責者の負担に満足できず、社会的関係が消滅する場合があると言えよう。他方、社会的関係が継続する場合は、答責者の負担は次なる責務に反映され、責任過程は循環的に継続すると考えられる。

こうした責任過程の考え方に基づいた場合、「責任を果たす」とは、他者の期待する行為を遂行し、自らの行為の結果を説明し、他者の評価を受け入れることであり、「責任的である」とは、責務責任、アカウンタビリティ、負担責任のすべてを果たそうとする姿勢があることだと解釈できる。また責任過程は、問責者（他者）の期待と答責者（行為主体）の責務についてのコミュニケーションであり、〈④事前説明〉と〈⑤事後説明〉の過程を通じて果たされるアカウンタビリティは、かかるコミュニケーションの中核に位置付けられると言えよう⁽⁹⁾。

ここで、本研究で用いてきた信頼概念を確認しながら、責任過程と人格的信頼の関係についてふれておきたい。坂井（2018）は、信頼を Barber（1983, 9）に依拠して「道徳的
社会秩序の存続と遂行に対する期待」と捉えた上で、ルーマン（1990）を援用してこれをシステム信頼と人格的信頼に区分した。人格的信頼は、日常的な世界への馴れ親しみを基盤とした特定の他者に対する信頼であり（ルーマン 1990, 37）、限定された他者との反復的な接触等の日々の経験によって形成されると考えられる。一方、責任は他者との呼応可能な間柄において生じ、互いに責任的であればあるほどその関係は豊かになる（大庭 2005, 23-25）。また責任過程は、問責者と答責者との直接的な対面を通じてなされることが、その基本とされる（瀧川 2003, 142）。つまり、人と人とが接触する時、そこには責任が生じ、責任過程というコミュニケーションがなされることで、両者はより親密になると言える。親密な人間関係では、相互に人格的信頼が形成されていると言え、したがって責任過程は、人格的信頼を形成する契機になると考えられる。

(9) Takikawa(2009, 76)は、アカウンタビリティを責任における中心的な過程に位置付けており、また蓮生(2011, 7)も、アカウンタビリティ概念を責任概念の中核に位置付けている。

さらに坂井（2018）では、山岸（1998）を手掛かりとして、社会的不確実性の有無により、人格的信頼を安定的期待と情報依存的信頼に区別した。安定的期待とは、長期の安定的な関係が築かれ、相手が自分を搾取すれば相手自身に不利益が及ぶことが予めわかっている状況で形成される信頼である。これに対し情報依存的信頼は、相手の意図や能力等についての情報を予めもない状況で他者と対面した場合に、相手の人格や感情、能力等に関する情報を入手し、それらの評価に基づいて形成される。かかる情報の入手は様々な方法でなされるであろうが、〈④事前説明〉と〈⑤事後説明〉の過程は、信頼形成に必要な情報を提供し得ると考えられる。つまり責任実践は、アカウントビリティを通じて、情報依存的信頼の形成に寄与していると言えよう。

2. 責任過程における会計の位置

では、会計は、責任過程のどこに位置付けられるのであろうか。本稿で対象とする会計は、企業会計制度において求められる出資者や投資家に対する会計であり、株式会社制度に組み込まれることで、その機能を発揮してきた。したがって、責任過程における会計の位置付けを確認するにあたり、まずは株式会社企業の経営において想定される責任過程をみておく必要がある。株式会社企業において、出資者と経営者は、財産運用に関する委託・受託関係にあるとみなすことができる。つまり、委託者たる出資者が問責者となり、受託者たる経営者が答責者となる責任過程が営まれていると言える。また株式会社企業の経営者は、潜在的出資者である投資家に対しても責任的であることが求められると言えるため、投資家も問責者に含める必要がある。以上を踏まえ、株式会社企業の経営者（答責者）・出資者及び投資家（問責者）間の責任過程を整理すれば、下記の通りとなろう。

【I. 責務責任】

〈①約束事〉

経営者は、法的な規範（会社法や金融商品取引法等）、出資者や投資家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や企業の成長等）のみならず、説明に関する約束事（企業内容の開示制度や財務報告基準等）も含まれる。

〈②責務〉

経営者は、約束事に基づいて、行為の目標（利益水準、成長率等）や説明の目標（財務報告の内容や方法、時期等）を定める。なお、出資者や投資家の期待は、組織の能力や自らの価値基準等に照らして取捨選択され、自らの責務として受け入れるものが決定され、行為と説明の目標に反映される。

〈③行為〉

経営者は、行為の目標を達成するため、企業活動（経済的資源の調達や運用等）を組織的に遂行する。

【II. アカウタビリティ】

〈④事前説明〉

経営者は、説明の目標に基づいて、出資者や投資家に対して、自らの行為の結果の説

明(財務報告、株主総会の決算承認、インベスター・リレーションズ等)を行う。

〈⑤事後説明〉

経営者は、行為の目標(利益水準、成長率等)を達成できていない場合、説明(財務報告等)に不備があった場合、または出資者や投資家の期待に応えられていない場合には、その理由を説明し、自らの行為の正当化を行う。

【Ⅲ. 負担責任】

〈⑥賞罰〉

経営者は、出資者や投資家の決定した賞罰(株主総会での信任・不信任、株式の取得希望・保有継続・売却等)を受け入れる。賞罰を経てもなお、出資者や投資家との関係が継続する場合、新たな約束事に合意し、新たな責務を受け入れる。

このように、株式会社企業の経営の実践を責任過程に当てはめれば、出資者や投資家に対する財務報告は、責任過程の〈④事前説明〉に該当することが明らかになる。したがって会計は、アカウントビリティに関する責任実践であり、情報依存的信頼の形成に不可欠と言える。また井尻(1976, 51)が指摘するように、アカウントビリティには業績測定が要求されると考えられる。これは、行為の結果の定量化により他者からの評価を容易にするためであり、このことが、企業会計で複式簿記が用いられ、期間損益や純資産等の測定結果が示される理由だと言えよう。

では、財務報告の適正性を確認し、出資者や投資家に対して意見表明する会計専門職監査は、なぜ制度化されているのであろうか。利害の対立、影響の重大性、複雑性、遠隔性の四つの条件がそろった場合、会計の利用者が情報の質に満足することが困難となり、監査が必要とされるとするのが(AAA 1973, 9-10)、監査研究における通説と言えるが、この点についても責任実践の観点から確認しておきたい。監査は、第三者である監査人が行うが、この第三者という点に関して、責任過程を論じた応答責任論に次のような指摘がある。すなわち、責任過程において当事者の対面的応答を注視する第三者の存在が、了解不可能な理由や受容不可能な理由による応答を制約し、責任実践の公共性を保障し、規範の形成を促す重要な契機になるとする指摘である(瀧川 2003, 156-157)。したがって、監査人が第三者であることにより、会計が問責者に受け入れられない応答になることが制約され、アカウントビリティの適切な履行が促進されるのである。このように考えると、第三者が関与する監査もまた会計と同様、アカウントビリティに関する責任実践であると言えよう。そして、財務報告の適正性の監査を担う会計専門職には、責任実践である財務報告の公共性を保障し、財務報告に関する規範の形成を促すことが期待されていると考えられることができよう。

以上より、出資者や投資家に対する財務報告と会計専門職監査を義務付ける企業会計制度は、責任過程における〈④事前説明〉を通じたアカウントビリティを制度化したものと解釈できる。では、企業会計制度は、なぜ株式会社制度のシステム信頼の形成に貢献できたのであろうか。これは、坂井(2018, 61)が試論(1)を導き出すにあたり検討した問いだが、その理由を応答責任論とルーマン(1990)の信頼論に基づいてふたたび検討すれば、以下のように説明できるであろう。まず、株式会社企業における財産運用に関する責任過程の中核である財務報告を、第三者である監査人が注視することで、委託・受託関

係で人格的信頼を形成するための責任実践の公共性が保障された。また、監査人の資格を独立性と専門的能力を備えた会計専門職に限定することで、財務諸表や監査意見が「専門家によって吟味された真理」とみなされるようになった。そして、財務報告と会計専門職監査を制度化した結果、財務諸表、監査意見、会計専門職が、コミュニケーション・メディア（ルーマン 1990, 88）として機能し、その背後にある株式会社制度のシステム信頼の形成を促進したと考えられる。

以上の検討により、責任過程における会計の位置付けが明らかになったが、情報依存的信頼の必要性が低かったと考えられる日本的経営において、ここで導き出されたように会計が位置付けられていたとは考えにくい。また、欧米ではみられない様々な特徴を有していた日本的経営においては、責任実践も特徴的であった可能性がある。果たして、日本的経営ではどのような責任実践が営まれ、会計がどのように位置付けられていたのであろうか。こうした点については、章を変えて検討していく。

3. 日本人の責任意識

バブル経済崩壊以降、証券市場のグローバル化に伴う会計ビッグバン政策や財務報告基準のコンバージェンス・プロジェクト等を経て、より詳細な財務報告やより厳格な監査が求められるようになり、わが国でも会計が重視されるようになったと思われる。また、企業不祥事の続発を受け、コーポレート・ガバナンスや企業社会責任（Corporate Social Responsibility）、あるいは企業倫理等の議論において、アカウンタビリティ（説明責任）の重要性が叫ばれるようになって久しい。しかし、わが国での会計やアカウンタビリティに対する一般的な見方は、企業会計制度の輸入先である欧米のそれとは、依然大きく異なっているのではないだろうか。一方、日本的経営論においては、従来より経営システムの重要な基盤である組織構成員の責任意識について、欧米社会との違いが指摘されてきた。わが国における企業経営の現場での会計に対する一般的な見方を、そうした責任意識の観点から検討することは、本稿の目的に照らして有用であろう。本章では、かかる検討に先立ち、岩田（1977）に基づいて、日本人の責任意識について考えていく。

岩田（1977, 1）は、戦後に起こった“イエ”制度と“イエ”イデオロギーの崩壊、アメリカ式の管理制度や管理技法の盛んな導入にもかかわらず、わが国で戦前と戦後の経営が高度の近似性を示していることに対する疑問を、同研究の最も基本的な問いとしている⁽¹⁰⁾。そして、「人びとの行動を効果的に組織化する場合に、つねにその拠りどころとされる考え方ないし原理」を経営の編成原理と呼び、かかる編成原理に基づいて、環境諸条件によって与えられた諸問題を効果的に克服し得るよう、現実的な経営諸制度が構成されると指摘している（岩田 1977, 7）。また、経営の編成原理は、その根底において国民的心理特性と密着しているために、容易に変化することがないものとしている（岩田 1977, 7）。そして、そうした国民的心理特性を詳細に例証しながら、それらを基盤とする

(10) かかる問いは、バブル経済の崩壊、会計ビッグバンといった劇的な社会的、制度的変化を通じて、会計制度と経営の諸制度がどのように変容し、どのような影響を相互に及ぼし合っているかを明らかにしようとするわれわれの研究目的に通じるものがあり、またわれわれの今後の問いの設定にとっても示唆に富んでいる。

七つの編成原理を導き出している(岩田1977, 16-18)。

岩田(1977, 195)は、日本的経営の編成原理の重要な一つとして、「義務の無限定性」を掲げている。義務の無限定性は、「ある組織の成員達が、明確にその義務として規定されていないような責任であっても、あるいはさらに、当初予測不可能な責任であっても、もし組織がそれを必要とするならば、これを引受ける“義務”を負っていると強く感じており、また他の組織成員に対しても、これを強く期待している」ような事態と定義され、終身雇用制や年功序列制などの存立・発展に不可欠の条件とされている(岩田1977, 202-203)。さらに岩田(1977, 85-86)は、義務の無限定性の基盤には、日本人に特徴的な責任意識があるとした上で、そうした責任意識の特徴として、下記の四点を挙げている。

i. 個人責任の意識の未確立

各個人の引き受けるべき責任の範囲がきわめて不明確で、また集団構成員の間に責任の連帯性が顕著に認められる(連座制的責任の連帯性)。

ii. 個人の責任範囲の不明確さ

権限と責任の範囲が照応していなくても問題とされず、また権限を持たない事項に対してまである種の責任を負わされている。

iii. 所属集団への責任の優先

社会ないしは上位集団に対する責任と自己の所属集団(小集団)に対する責任との間に矛盾が生じた場合、所属集団(小集団)に対する責任が優先される。その逆のことをした場合は、裏切り行為として非難される。

iv. 強者の責任

強者が弱者を不都合な境遇に放置することは、無責任な態度とされる。これは、弱者の甘えに発した責任意識とされる。

これらは、日本人に顕著にみられる特徴であり、これに対して欧米では、個人責任の意識が確立し、契約に基づいて権限と責任範囲の一致が志向され、一定の客観的判断基準に基づく「義務の限定性・定量性」が存在するとされる(岩田1977, 94)。

こうした特徴から、責任に関していくつかの独特な行動様式が導かれる。まず、個人責任の意識が未確立であることから、平常時は責任が意識されない。責任が意識されるのは、何らかのトラブルが発生して、集団にとって不都合な事態が生じた場合とされる(岩田1977, 104-105)。しかも、集団への責任が強く意識されることから、集団内部に望ましくない事態が発生した場合、身内の恥として隠ぺいされる傾向がみられる(岩田1977, 102)。また、責任をとる行為は、集団内部に発生した不都合な事態が外部に漏れて集団が窮地に立たされたり、集団が外部から攻撃される結果を招いたりするなど、問題が集団内部で処理しきれなくなった場合である(岩田1977, 105)。そして、責任をとる行為においても、以下の特徴がみられるとされる(岩田1977, 105-110)。

・ 打撃均衡

責任の連帯が強く意識されることで、集団の責任が組織成員に分配される。また、責任の所在が事前に明確になっていないため、責任の分配はしばしば事後的に行わ

れる。そして、責任の分配においては、打撃均衡ないし衡平が意識され、特定の集団成員だけに過度の負担が及ばないようにされる。

- ・ スケープゴート

集団外からの非難や上位集団内部での非難をなだめるため、集団成員の誰かをスケープゴートとし、非難を一身に引き受けさせる方法が取られる。特に、集団外部からの非難をなだめるためには、責任ある地位にある者がスケープゴートとなり、辞任をすることなどによって、集団の責任が表明される。

- ・ 総ざんげ

身内の恥の隠ぺいが外部に漏れ、集団外部からの攻撃にさらされた場合などは、集団成員の誰かが行った行為に対して、集団の成員全員が責任を感じ、総ざんげする。これにより、集団の責任が表明されるが、このような場合は十分な反省を伴うことなく、口先だけの責任表明となることが多い。

以上が、岩田（1977）の責任論の概要であるが、経営学研究で日本人の責任意識をここまで包括的に扱った論考は、他に類をみないと言える。もちろん、同研究に対する批判はすでにくつもなされており⁽¹¹⁾、また客観性を欠いた印象論であるといった批判を免れ得ないかも知れない。しかし、詳細な例証を重ねた議論には説得力があると言えるため、本稿では同研究に依拠して議論を進めることとしたい。したがって次章では、ここでみた日本人の責任意識に基づく責任実践を、責任過程の枠組みを用いて解釈し、日本的経営において会計に与えられてきた意義を考察する。なお、次章以降の考察では、岩田（1977）が集団と表記した概念のうち、組織⁽¹²⁾を意味するとみなせるものについては、表記を組織に変更する。

4. 日本的経営における責任過程と会計

日本人の責任意識に基づく責任実践を解釈するにあたり、前章でみてきた特徴のうち、下記の点に着目したい。まず、個人責任の意識が未確立であることが、第一の特徴に挙げられているが、組織にとって不都合なことが生じた場合は、個人に責任が分配されることになるため、当然のことながら、これは個人に帰属する責任がまったく意識されないということではない。ここで着目すべきは、所属組織に対する責任が、各組織成員に強く意識されている点である。日頃から組織への忠誠心が求められ、身内の恥は晒さない傾向がみられることから、問題が起きた時だけでなく、むしろ平常時から所属組織に対する責任が最優先に意識されていると解釈できる。次に、所属組織への責任が優先されるという特徴に関連して、所属組織に対する責任と、所属組織の外部に対する責任とが、明確に区別

(11) 例えば、占部（1978、170-175）は「義務の無限定性」の論理的矛盾を組織論に基づいて批判しており、また前原（1983、134-136）も詳細な批評を行って、文化論的アプローチの限界や集団主義の過度の強調による弊害などを指摘している。

(12) 本稿では、組織を「二人以上の人々の意識的に調整された活動または諸力のシステム」（Barnard 1938、73）として捉えていくが、非公式組織や複合組織も単に組織と表記する。

される点に着目したい。何か問題が生じて責任をとる必要がある場合、責任の連帯性や組織としての責任が意識される。このため、個々の組織成員は所属組織に対して責任を果たそうとする一方で、組織の外部に対する責任は、組織全体で果たそうとする傾向があると考えられる。これらの点を考慮すれば、日本人の責任意識に基づく責任実践は、所属組織に対する個人の責任と、上位組織（ないしは社会）に対する所属組織の責任の、二つの異なる次元に分けて検討しなければならないであろう。

以上を踏まえ、(1) 個人・所属組織間の責任過程と、(2) 所属組織・上位組織間の責任過程の二つに区別して、それぞれの責任実践の特徴として想定できる内容を示せば、下記の通りとなろう。

(1) 個人・所属組織間の責任過程

【I. 責務責任】

〈①約束事〉

個人にとって、所属組織に忠誠を尽くし、決して裏切らず、身内の恥を晒さないことが、所属組織外部の利害関係者の期待よりも優先される。

〈②責務〉

所属組織を裏切らないという包括的な責務は意識されるが、義務の無限定性により、他の責務は明確に意識されない。

また、説明に関する責務の内容も、予め明確には定められない。

一方、責任の連帯性により、社会に対して所属組織が苦しい立場に立たされることとなった場合に、組織が負うべき負担の分配を受け入れる責務も含まれている。

〈③行為〉

義務の無限定性により、事前に予測不能な責務であっても、組織が必要とする行為を、その都度引き受けて遂行する。

【II. アカウンタビリティ】

〈④事前説明〉

説明すべき行為の結果の内容や説明の方法は、予め定められていない。

また、義務の無限定性により、責務に対する業績の定量化が困難と考えられ、通常、行為の結果を説明する必要性は意識されない。

〈⑤事後説明〉

行為の正当化が必要になるのは、所属組織に対して迷惑をかける結果をもたらした場合である。その際、詫びること、誠意を示すことが重要な意味を持つ。

【III. 負担責任】

〈⑥賞罰〉

問題を起こした個人に、所属組織に対する忠誠心が認められるならば、その責任は深くは追及されない。これは、組織が強者とみなされるのに対して、個々の組織成員は弱者とみなされ、強者の責任の論理が働くためと考えられる。

一方、裏切りとみなされる行為に対しては、厳しい制裁が科される。

（2） 所属組織・上位組織間の責任過程

【Ⅰ．責務責任】

〈①約束事〉

所属組織（小集団）が優先すべき約束事は、より近い上位組織（社会全体よりも系列や企業グループ、企業グループよりも会社、会社よりも事業部門など）に迷惑をかけることである。

〈②責務〉

上位組織に迷惑をかけないという包括的な責務は意識されるが、義務の無限定性が働くため、他の責務は明確に意識されない。

また、説明に関する責務の内容も、予め明確には定められない。

〈③行為〉

ここでも、義務の無限定性が働くと考えられ、上位組織が必要とする行為を、その都度引き受けて遂行する。

【Ⅱ．アカウンタビリティ】

〈④事前説明〉

説明すべき行為の結果の内容や説明の方法は、予め定められていない。

また、義務の無限定性により、責務に対する業績の定量化が困難と考えられ、通常は上位組織に対して行為の結果を説明する必要性は意識されない。

むしろ、身内の恥を晒すことを避けるため、組織外部への説明には消極的であると考えられる。

〈⑤事後説明〉

行為の正当化が必要になるのは、身内の恥の隠ぺいが外部に漏れ、組織外部からの攻撃にさらされる等、問題が組織内部で処理しきれなくなった場合である。

負担の表明（責任ある地位にあるものの辞任や減給、成員全員の総ざんげ等）という形で、行為の正当化を図ろうとする。

【Ⅲ．負担責任】

〈⑥賞罰〉

表明された負担の軽重や妥当性が、上位組織により判定される。また、組織として受け入れた負担は、個々の組織成員に分配される。

ここでも、強者の責任の論理が適用され、上位組織によって救済される場合がある。

また、上位組織に対する裏切りとみなされる行為に対しては、厳しい制裁が科されると考えられる。

以上の解釈により、日本人の責任意識に影響された責任過程は、第2章で示した株式会社企業における責任実践についてのわれわれの理解とはまったく異なる内容となっており、株式会社制度や企業会計制度の輸入先である欧米のそれとは、大きく乖離していると考えられる。特に着目すべきは、アカウンタビリティに関する以下の二点である。一つは、義務の無限定性を理由として、個人と組織のいずれを行為主体とした場合も、行為の結果の説明（〈④事前説明〉）の必要性が意識されず、問題が顕在化するまでは、アカウンタビリティに関する責任実践が行われない点である。もう一つは、身内の恥を晒したくないと

する意識から、組織内部で問題が処理しきれぬ間は、組織外部へのアカウンタビリティに対して消極的な点である。これらの点を踏まえると、日本人の責任意識に影響を受けた日本の経営における責任実践について、下記の試論が導き出されるであろう。

まず、〈①約束事〉においては、組織にとって最も近い上位組織との取り決めが最優先される一方、社会からの期待に対する優先順位は最も低く位置付けられる。また、最も近い上位組織として、系列等の企業グループやメインバンクが重要な位置を占めていたと考えられる。したがって、企業グループやメインバンク以外の者は、例え株主であったとしても、企業にとって近い上位組織とみなされず、その期待に対する優先順位は低かったと言える。その結果、少数株主保護や投資家保護といった法的規範よりも、企業グループやメインバンク等との取り決め(例えば、利益の平準化など)が優先されてきた可能性がある。

次に、〈②責務〉では、義務の無限定性から、責務の内容が包括的(例えば、長期安定経営等)となり、上位組織を含む利害関係者の期待に応えるための行為(経営)の目標や説明(会計)の目標は、具体的には定められなかったと考えられる。またここでも、一般の投資家の期待は、ほとんど顧みられなかった可能性がある。

そして、会計に相当する〈④事前説明〉は、一般の投資家に対するアカウンタビリティとしては、その必要性が意識されていなかったと考えられる。もちろん、財務報告は法的責務としては認識され、実施されていたであろうし、また帳簿や財務諸表も税務申告や経営判断のためには利用されていたであろう。しかし、他者から評価を受けるためのアカウンタビリティとして財務報告が行われるのは、せいぜいメインバンク等の上位組織から求められた時に限られていたと考えられる。こうした認識は、会計専門職監査に対しても同様であったと解釈でき、したがって財務報告や財務諸表監査は、あくまでも法律を遵守したり上場を維持したりするためのコストに過ぎないとみなされていた可能性がある⁽¹³⁾。

〈⑤事後説明〉も、問題が組織内部で処理しきれぬ限り、必要性が意識されなかったと考えられる。かつて短時間で終わる株主総会(いわゆるシャンシャン総会)が一般的であったこと、ましてやインベスター・リレーションズ(IR)という言葉すらなかったことを考慮すれば、その可能性は高いと言える。

企業会計制度を出資者や投資家に対するアカウンタビリティ(〈④事前説明〉)の制度として解釈できることは、第2章でみた通りだが、上記の試論を是とすれば、日本の経営が会計に与えてきた意義は、アカウンタビリティに関する責任実践ではなく、法的な責務であったということになる。したがって、もしも財務報告や会計専門職監査が法制度によって要請されなければ、それらは経営にとって不要な実践と認識されていた可能性があると言えよう。

むすびにかえて

本稿は、坂井(2018)に引き続き、会計ビッグバン以前の戦後のわが国の企業会計制度と日本の経営との関係を明らかにすることを目的として、議論を進めてきた。そして、出

(13) 筆者が会計専門職としてわが国の財務諸表監査の現場に身を置いていた1990年代には、少なからぬ数の企業が、そのような認識を持っていたことは否定できない。

資者や投資家に対する会計行為が、責任実践としてどのように位置付けられてきたかについて、日本人の責任意識を手掛かりに検討した。その結果、日本的経営における会計の意義は、アカウントビリティに関する責任実践ではなく、法的な責務であったとする試論が導かれた。かかる試論では、企業会計制度がアカウントビリティを制度化したものであったにもかかわらず、日本的経営では、義務の無限定性によってアカウントビリティの必要性に対する意識が低かったとする前提が置かれた。こうした見方は、極端な解釈と受け取られるかも知れないが、坂井（2018）で導かれた試論（2）、すなわち日本的経営が投資家に対する情報提供を通じた信頼形成の必要性を減らしたとする見方と、整合性をもつ。

会計ビッグバン以降、企業情報開示制度の拡充が劇的に進み、会計専門職による財務諸表監査は厳格化され、内部統制報告・監査制度の導入によって内部監査の機能強化も図られた。その結果、出資者や投資家に対するアカウントビリティに加えて、組織内部でのアカウントビリティの制度化が、さらに進展したと言える。また、内部告発が珍しくなくなった今日、わが国でも個人の組織への帰属意識は薄まり、責任意識も変化しているようにみえる。しかし、岩田（1977, 7）が指摘するように、日本人の責任意識が容易に変化することのない国民的心理特性であるとするれば、わが国の企業経営の現場では、今日でも同様の意識に基づく責任実践が営まれている可能性がある。コーポレート・ガバナンスの議論でみられる社外取締役の導入に対する抵抗は、身内の恥を晒したくないという意識の表れと言えるであろうし、企業不祥事の度にみられる経営陣による謝罪会見は、詫びや誠意の表明を重視する責任意識と無縁ではないであろう。また、ブラック企業と呼ばれるような過重労働を強いる職場環境は、義務の無限定性という経営の編成原理が、依然色濃く残っていることの証と考えることもできよう。そして、日本人の責任意識が変化していないとすれば、会計制度が変化することで、例えば表面的には経営の諸制度に変化が及んだようにみえたとしても、本質的には従来と同様の責任実践が営まれていることになる。その結果、会計ビッグバン以降に導入された会計の諸制度が求める実践も、アカウントビリティに関する責任実践として認識されず、あくまでも法律等で要求されるため、仕方なく行われている可能性があると言えよう。近年のこうした変容の過程において、企業会計制度と日本的経営が相互にどのような影響を及ぼし合っているかを検討することが、本研究の次なる課題である。同時に、他にも追加的に論じなければならない課題が数多くあるため、そうした課題を以下に示すことで、本稿のむすびとする。

今回、岩田（1977）の責任論に基づいて、日本的経営における責任実践を解釈したが、そこで示した日本人の責任意識に関する理解が誤っている場合、本稿の議論が成り立たなくなってしまう。したがって、日本人の責任意識の特徴について、さらに検証する必要がある。また、日本人の心理特性が劇的に変化することはないとしても、半世紀前と比べれば、変化している部分があってもおかしくはないであろう。日本人の責任意識は変化しているのか、変化している場合、その内容や原因は何か、また、そうした変化がわが国の企業会計制度や経営システムに対してどのような影響を与えているのか、といった点についても、あわせて検討すべき課題である。

次に、坂井（2018）及び本稿において、企業会計制度が株式会社制度のシステム信頼を形成する要因について論じたが、そこでは責任意識をはじめとしたわが国に固有の社会的な環境要因を考慮していない。しかし、かかる信頼の形成要因や形成過程は、同制度の輸

入先である欧米とわが国とでは異なっている可能性が大いにあると考えられるため、この点についても検討し直さなければならない課題として残されている。

最後に、責任過程の枠組みについても見直す余地があると考えられる。本稿は、日本の経営における責任実践に、責任過程の枠組みを用いて接近したが、かかる枠組みは個人対個人との関係を前提として導き出されたため、日本の経営において意識されてきた組織に対する責任や、組織としての責任については、十分に検討できていない可能性がある。このため、個人対組織、組織対組織の責任過程、さらに個人対社会、組織対社会の責任過程の分析にも有効な枠組みを考える必要があると言えよう。

[参考文献]

- 安藤英義 (編). 2018. 『会計における責任概念の歴史——受託責任ないし会計責任』中央経済社.
- 井尻雄士. 1976. 『会計測定理論』東洋経済新報社.
- 岩田龍子. 1977. 『日本の経営の編成原理』文眞堂.
- 占部都美. 1978. 『日本の経営を考える』中央経済社.
- 大庭健. 1989. 『他者とは誰のことか』勁草書房.
- 大庭健. 2005. 『「責任」ってなに?』講談社.
- 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」『會計』149(2) : 188-200.
- 小坂井敏晶. 2008. 『責任という虚構』東京大学出版会.
- 坂井恵. 2018. 「わが国の企業会計制度と日本の経営(1)—信頼の問題を中心として—」『千葉商大論叢』56(2) : 55-69.
- 坂井恵. 2016. 「原子力発電の安全性に係るアカウントビリティへの接近—東日本大震災以降の東京電力の事例の解釈を通じて—」『原子力発電企業と事業経営—東日本大震災と福島原発事故から学ぶ—』(小笠原英司・藤沼司編), 第6章, 文眞堂.
- 坂井恵. 2015. 「内部統制報告の本質への接近(2)—会計責任の観点から—」『千葉商大論叢』53(1) : 79-96.
- 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.
- 高松正昭. 2000. 『現代財務会計の思想基盤』森山書店.
- 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.
- 瀧川裕英. 2003. 『責任の意味と制度——負担から応答へ』勁草書房.
- 鳥羽至英・秋月信二. 2018. 『監査を今、再び、考える』国元書房.
- 友岡賛. 2012. 『会計学原理』税務経理協会.
- 友岡賛. 2018. 『会計学の考え方』泉文堂.
- 中村秋生. 2007. 「組織における道徳的罣」『経営教育研究』10 : 139-153.
- 蓮生郁代. 2010. 「アカウントビリティの意味: アカウントビリティの概念の基本的構造」『国際公共政策研究』14(2) : 1-15.

- 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.
- 前原雅文. 1983. 「日本的経営論の批判的考察(1)」『尾道短期大学研究紀要』32(1)：119-136.
- 森本三男. 1994. 『企業社会責任の経営学的研究』白桃書房.
- 山岸俊男. 1998. 『信頼の構造——こころと社会の進化ゲーム』東京大学出版会.
- N. ルーマン. 1990. 『信頼——社会的な複雑性の縮減メカニズム』（大庭健／正村俊之訳）勁草書房.
- American Accounting Association (AAA). 1973. *Studies in Accounting Research #6, A Statement of Basic Auditing Concepts*, American Accounting Association.
- Barnard, C.I. 1938. *The Functions of the Executive*, Harvard University Press. (C. I. バーナード(山本安次郎・田杉競・飯野春樹訳). 1968. 『新訳 経営者の役割』ダイヤモンド社.)
- Barber, B. 1983. *The Logic and Limits of Trust*. New Brunswick: Rutgers University Press.
- 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: pp. 73-96.

この論文を故中村秋生先生に捧げる。

(2019.1.27 受稿, 2019.2.26 受理)

〔抄 録〕

本稿は、わが国の企業会計制度が株式会社制度のシステム信頼の形成に寄与してきた一方、日本的経営では投資家に対する情報提供に基づく信頼形成の必要性が減じられていたとする、坂井（2018）によって導かれた試論を前提として、会計ビッグバン以前における戦後のわが国の企業会計制度と日本的経営との関係に焦点をあて、出資者や投資家に対する会計行為が、責任実践としてどのように位置付けられてきたかについて検討した。検討にあたっては、坂井（2015；2016）が瀧川（2003）他の応答責任論に依拠して導出した責任過程の枠組みを用い、また岩田（1977）による日本人の責任意識に関する議論を手掛かりとした。

検討の結果、日本的経営では、義務の無限定性によってアカウントビリティの必要性に対する意識が低かったため、企業会計制度がアカウントビリティを制度化したものであったにもかかわらず、財務報告や会計専門職監査がアカウントビリティに関する責任実践としては認識されず、あくまでも法的な責務と認識されていたに過ぎなかったとする試論が導かれた。