

〔論 説〕

会計の性質と機能

—信頼形成のための責任実践として—

坂 井 恵

目次

はじめに

1. 会計の目的観と人間観

1.1. 会計の目的観と概念規定の問題

1.2. 会計学における人間観の問題

2. 責任実践としての会計の性質

2.1. 分析の枠組み：責任過程

2.2. コミュニケーションとしての責任過程

2.3. 責任過程における会計の位置

3. 会計の信頼形成の機能

3.1. 分析の枠組み：信頼の種類と形成要因

3.2. 信頼形成のためのリスク・コミュニケーションと会計

3.3. 会計の行為と制度による信頼形成の過程

おわりに

はじめに

「会計は、人や社会とどのように関わっているのか」、これは、人々の社会的な行為であり制度である会計の研究を行うにあたり、最初に問われるべき問題であろう。われわれはこれまで、内部統制の評価方法に関する研究（坂井 2007a；2009；2010）、リスク情報の開示方法に関する研究（坂井 2007b；2016）、内部統制報告の本質に関する研究（坂井 2012；2015）、企業会計制度の機能に関する研究（2014；2018；2019）を行ってきた。ここでは、財務報告や会計専門職監査、内部統制報告などの会計に関わる行為や制度が研究対象とされたが、そうした研究を進めるにつれ、会計——さらには監査や内部統制報告——の本質を捉える基礎理論を、自ら構築しなければならないと考えるようになった。会計学の基礎理論研究には、会計主体論、会計公準論、アカウントビリティ研究、会計倫理研究、会計史研究、会計言語論など諸研究の蓄積があるが、そうした研究をさらに深めていくには、他の学問領域で明らかにされている知見に手掛かりを求めることが有用であろう⁽¹⁾。上述した一連の研究では、法哲学（応答責任論）や社会システム論（信頼論）、社会心理学（リスク・コミュニケーション論、信頼論）等に依拠して、会計の性質や機能に

(1) こうした研究は、友岡（2019, 13-14）が問題提起したように会計学的な研究とは言えないかも知れないが、会計学にとって不可欠であり、会計研究者が担わなければならないであろう。

関するわずかな考察が行われたが、それらは断片的で限定的なものにとどまっている。そこで本稿では、会計の本質に関する基礎理論研究の予備的な作業として、筆者のこれまでの研究を総合的に振り返り、責任と信頼の観点から、会計の性質と機能を体系的に論じ直していく。

本稿の構成は以下の通りである。第1章では、研究の前提となる会計の目的観の問題について論じ、本稿がステュワードシップ仮説に手掛かりを求め理由及びそこで想定される人間観に関するわれわれの見解を示していく。第2章では、応答責任論に基づく坂井(2015;2016;2019)の議論に修正を加えながら、責任実践をコミュニケーションとして理解し、そこでの会計の位置付けについて論じる。第3章では、信頼論に基づく坂井(2014;2018)の議論を踏まえ、会計による信頼形成の機能について、行為と制度の側面から論じる。

1. 会計の目的観と人間観

1.1. 会計の目的観と概念規定の問題

「会計は、誰のために、何のために行われるのか」、こうした会計の目的観によって、会計基準等の諸制度のあり方は異なってくる。このため会計の目的観は、会計学にとって古くて新しい問題と言える。中でも、〈意思決定有用性仮説 vs. ステュワードシップ仮説〉が、その代表的な議論であろう。そうした議論が盛んになったのは、アメリカ会計学会が基礎的会計理論、いわゆる ASOBAT を 1966 年に公表してからだと考えられる。ASOBAT は、会計を「情報の利用者が事情に精通して判断や意思決定を行うことができるように」行われるものと定義し (AAA 1966, 1 = 2)、その機能を「情報 (会計情報) の有用性」に求めた⁽²⁾。この定義が規範として働き、会計情報の利用者に対して意思決定に有用な情報を提供すべきとする目的観、いわゆる意思決定有用性仮説が主張されるようになった⁽³⁾。これに対してステュワードシップ仮説は、会計の行為者の立場に立つ目的観である。ステュワード (steward) は財産受託者を意味し、ステュワードシップ (stewardship) は受託責任と解される。ステュワードシップ仮説では、財産受託者がその正直性や誠実性の検証を受けるために、財産委託者に対してなす弁明の義務であるアカウントビリティ (accountability, 会計責任または説明責任とも言う) を果たすことが、会計の目的とされる (高松 2000, 44)。受託責任とアカウントビリティの関係性については、論者により様々な捉え方がみられるが⁽⁴⁾、近代的な株式会社企業では、経営者がこれらの責任を負うものとみなされる。

近年、〈意思決定有用性仮説 vs. ステュワードシップ仮説〉の議論は、新制度派経済学

(2) 財務報告の役割が、1960年代に「ステュワードシップ志向から意思決定志向へ」と変化したことが、ASOBAT 公表の背景にあるとされる (高松 2000, 40)。筆者は、意思決定志向への変化の要因には、1960年代に高度な情報処理能力を備えた計算機が普及し始めたことに加えて、経営学における意思決定論の隆盛の影響があるとみている。

(3) なお、会計目的を意思決定有用性に求める考え方の起源は 1920 年代に遡ることができるという指摘 (椛田 2019, 53-56) や、意思決定有用性に類似した概念は 16 世紀あるいは 17 世紀に認めることができるという指摘 (友岡 2019, 38) もみられる。

(4) 例えば、友岡 (2012, 53-54) を参照。

によるエージェンシー理論（情報の非対称性を解消するモニタリングコストとしての会計観）などの影響もあり、意思決定有用性仮説が優位に立っているようである⁽⁵⁾。しかし、本研究で会計の本質に接近するにあたっては、スチュワードシップ仮説に手掛かりを求めていく。その理由について、会計の概念規定との関わりから説明を試みたい。会計を「意思決定に有用な情報を提供すること」と定義する場合、意思決定有用性が会計情報を他の情報から区別する要因となる。しかし、ある情報が意思決定に有用かどうかは、利用目的や利用者の置かれた状況等によって異なると言えるため、同じ内容の情報でも会計情報に該当する場合としない場合が生じることになる。また、意思決定——それを経済的な意思決定に限定したとしても——に必要な情報が状況により変化するとすれば、あらゆる種類の情報が会計情報に該当する可能性を持つことになる。しかし、現実には会計により提供される情報には限りがあると同時に、そこには意思決定に有用でない情報も含まれることになる。このため、意思決定有用性を会計の必要条件や十分条件とすると、われわれの経験的事実と会計概念とが一致しなくなる。したがって、意思決定有用性は会計の目標とはなり得ても、会計の概念規定には適さないとえよう。では、情報の内容により会計情報を定義しようすればどうなるか。会計情報を資金に関わる情報とすれば、「会計情報＝財務情報」となるであろうし、それを複式簿記に基づいて生成された情報とすれば、「会計情報＝簿記情報」となる。しかし、もしもそうであれば、もはや会計という概念を用いる必要はないと言える。では、会計（accounting）が財務（finance）でも簿記（book-keeping）でもないとした場合、その概念を規定するには何か別の拠り所が必要となる。そこでわれわれは、伝統的な目的観とされるスチュワードシップ仮説に基づき、会計の本質を捉える手掛かりを、受託責任とアカウンタビリティに求めるのである⁽⁶⁾。

1.2. 会計学における人間観の問題

続いて、会計学における人間観の問題について述べておきたい。上述した会計の目的観のうち、近年の主流とみられる意思決定有用性仮説では、経済的な情報に基づいて自己の利益のため合理的に意思決定を行う個人、いわゆる経済人が想定されていると考えられる。こうした人間観を基礎に置くことは、経済学はもとより、他の社会科学研究においても珍しいことではないであろう。ここで問題として指摘したいことは、経済人仮説に基づいていることよりもむしろ、人間の他律的な側面に対して過度に焦点が当たっていると考えられる点である。有用な会計情報を提供すべきとする目的観は、出資者や投資家を情報に反応して行動する存在とみなし、コーポレート・ガバナンスの議論で会計や監査が重視され

(5) 例えば、国際財務報告基準（IFRS）の設置主体である国際会計基準審議会（IASB）の議論にも、その傾向がみられる。IASBは、IFRS開発の基礎となる考え方を示す概念フレームワークにおいて財務報告の目的を示しているが、前身の国際会計基準委員会（IASC）が1989年に公表した当初は財務諸表の目的に含まれていた「受託責任」と「アカウンタビリティ」の文言を、2010年の改訂で削除し、財務報告の目的を意思決定有用性に一本化した。2018年の同フレームワーク改訂で「受託責任」の文言を復活させ、提供すべき財務情報の一つに「経営者の受託責任の評価に必要な情報」を挙げているものの、依然意思決定有用性仮説を採用していると考えられる。IASB(2010；2018)、山内（2019）、山口（2019）を参照。

(6) なお、井尻（1975, 48-49）は、会計の目的が意思決定有用性ではなく、会計責任（accountability）に求められることを説得的に論じている。

るのは、経営者が会計数値を通じて他者に規律付けられる存在とみなされているからだと言えよう。会計が個人を計算可能な人間に位置付け、統治技術として機能してきたという問題(堀口2018, 69-71)を会計社会学が提起したのも、会計学が人間の他律的な側面を強調し過ぎたことに対する批判として受けとめることもできよう。もちろん、人間が環境に制約され、他者の影響を受けるといった他律的な側面を持つのは疑いようのない事実だが、同時に自らの自由意思で選択し、主体的に行動する自律的な側面も併せ持っているはずである。人間の自由意思を認めるからこそ責任が問われるのであり⁽⁷⁾、会計を責任実践として捉える以上、人間の自律的な側面にも焦点を当てなければならない。したがって本研究では、会計に関わる当事者を、環境に制約されつつも自らの自由意思で選択する主体とみなし、考察を進めていく。

2. 責任実践としての会計の性質

2.1. 分析の枠組み：責任過程

スチュワードシップ仮説において、会計は、財産受託者がその正直性や誠実性の検証を受けるために、財産委託者に対してなす弁明の行為とみなされている⁽⁸⁾。この時、財産受託者は受託責任とアカウントビリティを負っていることになる。受託責任とアカウントビリティは、いずれも責任に関連した概念であるため、会計もまた責任に関わる行為と考えることができよう。では、責任とは何か。

倫理学の立場から責任を論じた大庭(2005, 23-24)は、責任を人間関係の特質とみる。人は他者と共に生きる存在であるが、「共に生きる」とは、単に物理的に同じ空間に存在するということだけではない。それは、互いに「問いかけ・呼びかけうるし、応じうる」間柄を生きることを意味し、そうした呼応可能な間柄における応答(response)の可能性(ability)が、責任(responsibility)という語の由来とされる(大庭2005, 16)。呼応可能な間柄は、「呼びかけられているという事実をたいして繊細であればあるほど、応えうるかもしれないという可能性にかんして楽天的であればあるほど」豊かになり、逆に「呼びかけられているという事実を黙殺することが多くなればなるほど、そしてまた応えうるという可能性を見切るのが早ければ早いほど」貧しくなる(大庭2005, 25-26)。したがって人間関係の豊かさは、未来に向かって呼応可能な間柄を維持し育てていこうとする個人の態度に依存すると言え、そうした態度が個人に帰せられる責任に他ならないとされる(大庭2005, 28)。また、過去の行為の「責任を問う／問われる」のは、そこに過失があろうとなかろうと、互いに自他の行為の理由(わけ)を理解できなければ、共に生きていくことができないためである。したがって、自らの行為の理由を説明する(少なくとも説明しようと努力する)姿勢も、個人に帰せられる責任に含まれるものとされる(大庭2005, 28-29)。

(7) この点に関連して大庭(2005, 42)は、責任を問題とするために必要な条件を、「他のようにもできたか否かという規準」と呼んでいる。

(8) しかし後述するように、アカウントビリティに基づく説明のすべてが、会計と呼ばれるわけではないと考えられる。

このように責任を捉えると、社会的関係は呼応可能な間柄を基盤に成り立っており、われわれの社会生活と責任とが密接に関わっていると考えることができよう。また、過去の行為の理由の説明は、アカウントビリティや会計に関係するとみなすこともできよう。一方、こうした考え方にしたがうと、われわれのあらゆる行為——通常は責任との関連を意識しないような行為までも——が、責任と関わってくることになる。したがって、会計と責任との関わりを理解するためには、人間の多様な行為と責任との関わりを整理する必要がある。そこで本稿では、筆者のこれまでの研究（坂井 2015；2016；2019）にしたがって、応答責任論（瀧川 2003；Takiakwa 2009；蓮生 2010；2011）に依拠して、責任に関わる行為を整理していく。

応答責任論を最初に提唱した瀧川（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置いている。応答責任論は、そうした多様な責任実践を、責任過程として捉えている。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り、問責者は責任を問う主体、答責者は責任を問われる主体を指す。坂井（2019, 59-60）で示した答責者の立場での責任過程を再掲すれば、表 1 の通りとなる。

表 1：責任過程（答責者）

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. アカウナビリティ (accountability)	〈④結果説明〉	〈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理由説明〉	〈④結果説明〉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結果説明〉、〈⑤理由説明〉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 2019, 60 を一部修正して筆者作成）

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. アカウナビリティは、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. アカウナビリティに関して〈④結果説明〉、〈⑤理由説明〉の二つの過程⁽⁹⁾が、Ⅲ. 負担責任に関して〈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、行為者たる答責者が、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。

以上が坂井(2019)で示した責任過程の概要だが、そこでは十分に説明しきれていない点があるため、ここで補足しておきたい。

第一に、アカウントビリティは常に求められるわけではない点である。責務が包括的であったり、関係が短期的であったり、あるいは説明がなくても行為の結果が明らかであったりする時などは、あらかじめ〈④結果説明〉が期待されていない場合があると考えられる。また、〈⑤理由説明〉も常に行われるわけではなく、それが求められるのは、問責者の期待通りに行為が行われなかった時や、問責者に危害を加えたり損害を与えたりしてしまった時などに限られるであろう。

第二に、責任過程の答責者(行為者)と問責者(他者)はいずれも、個人に限定されない点である。われわれは、日常的に企業、学校、病院、政府などの様々な組織とも社会的関係を持ち、組織に責任を問われたり、組織の責任を問題にしたりしているはずである。したがって、個人だけではなく、人と呼応可能なあらゆる行為主体が、責任過程の当事者として想定されることになる⁽¹⁰⁾。

第三に、責任過程が当事者間で相互的に実践される点である。表1は、あくまでも答責者(行為者)の立場のみを示しているため、あたかも責任過程が一方的に実践されているとの誤解を与えるおそれがある。しかし、社会的関係の当事者は、それぞれが責務を負うことが通常であるため、自らの責務に関して答責者になると同時に、他者の責務に関しては問責者となる。したがって、社会的関係にある当事者双方の責任過程が、同時的に行われるものと解すべきであろう。

2.2. コミュニケーションとしての責任過程

応答責任論は、責任過程を問責者、答責者間のコミュニケーションとして捉えているが、ここでコミュニケーションと責任との関係について、さらなる考察を試みたい。コミュニケーションとは、「社会生活を営む人間の間に行われる知覚・感情・思考の伝達(広辞苑)」であり、言語的行為ないしは非言語的行為を伴う。コミュニケーションは、自らの知覚・感情・思考を発信する者と、それを受信する者の両者が存在しなければ成立し得ない。また発信者は、受信者が自らの知覚・感情・思考を認知し、それに返答することを期待していると考えられるため、発信者と受信者は交互に入れ替わることになる。大庭(2005)にしたがえば、こうした相互的な過程としてのコミュニケーションが行われる時、互いに「問いかけ・呼びかけうるし、応じうる」という呼応可能な間柄が成立していると言え、した

(9) 坂井(2015)の〈④事前会計〉と〈⑤事後会計〉、坂井(2016)の〈④事前アカウントビリティ〉と〈⑤事後アカウントビリティ〉、坂井(2019)の〈④事前説明〉と〈⑤事後説明〉から、さらに表記を変更した。

その理由は、両者の違いが理由の問いかけの有無にあることを明示するためである。

(10) 坂井(2019, 65-68)では、個人と組織間の責任過程、組織と(上位)組織間の責任過程を論じた。

がって責任が生じていることになる。他方、応答責任論にしたがえば、責任にまつわるあらゆる実践は、「期待（呼びかけ）」と「応答」、「問責（問いかけ）」と「答責」というコミュニケーションの形態をとることになる。つまり、あらゆるコミュニケーションは、その当事者の責任を伴うと同時に、そのうちに責任実践を含むと考えることができよう。

以上の理解に基づき、前節でみた責任過程を表現し直してみたい。コミュニケーションに含まれる責任実践の要素を、「期待」、「応答」、「問責」、「答責」、そしてコミュニケーションの前提でもあり結果的に生じるものでもある「合意」の五つに区分し、問責者と答責者の相互的なコミュニケーションを、責任過程と関連付けて示せば、表2の通りとなろう。

表2：責任過程（コミュニケーション）

問責者		答責者		
		(責任過程)		
(1) 合意	(約束の受容)	(1) 合意	(約束の受容)	〈①約束事〉
(2) 期待	(呼びかけ)	(2) 応答	(責務の受容)	〈②責務〉
			(行為の遂行)	〈③行為〉
			(結果の説明)	〈④結果説明〉
(3) 問責	(問いかけ)	(3) 答責	(理由の説明)	〈⑤理由説明〉
	(評価)		(負担の受容)	〈⑥賞罰〉

(筆者作成)

このように責任過程をコミュニケーションとして捉えると、それは(1)合意、(2)期待と応答、(3)問責と答責の三段階のコミュニケーションに区別できる。それぞれのコミュニケーションの内容及び責任過程との関係は、以下のように理解できる。

(1) 合意においては、コミュニケーションの前提となる約束を相互に受容し、これが各々に責務を生じさせる契機となる。合意される約束の内容は、法的、行政的、道徳的規範などの社会的に広く共有された約束のみにとどまる場合もあれば、当事者間だけで合意された約束を含む場合もある。前者の場合に生じる責務は包括的な内容となる一方で、後者の約束に基づく責務の内容は、より個別的で具体的になると考えられる。この段階のコミュニケーションは、責任過程の〈①約束事〉に該当する。なお、これに続くコミュニケーションでは、各当事者が自らの責務に関して答責者となると同時に、他者の責務に関しては問責者となる。

(2) 期待と応答では、合意した約束に基づいて問責者が期待し、答責者がそれに応える、というコミュニケーションが営まれる。問責者は、相手が予期した通りに行動してくれることを待ち設けると同時に、時には期待を表明して相手への呼びかけを行うことになる。一方で、答責者は自らの責務を受容し、行為と説明の目標を定め、行為の遂行と結果の説明を通じて相手の期待に応えていくことになる。なお、答責者の説明が不十分な時には、行為の結果について追加的な説明が求められることになる。また、答責者の説明を問責者に信頼してもらうことが困難な時には、答責者以外の第三者の監査等により、説明の妥当性を検証する場合もあろう⁽¹¹⁾。この段階のコミュニケーションは、答責者の立場の責任過程の〈②責務〉、〈③行為〉、〈④結果説明〉がこれに該当しよう。

(3) 問責と答責では、問責者は相手による期待への応答を評価し、答責者はその評価を

受け入れる、というコミュニケーションが営まれる。問責者の期待に応えられていない時には、問責者が評価を下す前に相手の行為の理由を問う場合があると考えられる。また、答責者が問責者の評価に納得できない時には、答責者が自らの行為の正当化のため追加的な説明をする場合もあろう。そして、問責と答責を経て両者の関係を継続するような合意が生じると、コミュニケーションが継続すると言えよう。この段階のコミュニケーションは、答責者の立場の責任過程の〈⑤理由説明〉、〈⑥賞罰〉がこれに該当することになるろう。

2.3. 責任過程における会計の位置

これまでの議論に基づけば、先にみたステュワードシップ仮説における受託責任は、財産受託者の答責者の立場での責任過程として理解できる。かかる責任過程では、財産受託者が答責者、財産委託者が問責者となって、財産の運用に関する(1)合意、(2)期待と応答、(3)問責と答責というコミュニケーションが営まれることになる。今日の株式会社企業の場合は、経営者が答責者として受託責任を負い、出資者や投資家(潜在の出資者)が問責者となって、企業経営に関するコミュニケーションが営まれると解釈できる。坂井(2019, 61-62)で示した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、両者のコミュニケーションの過程として整理し直せば、表3の通りとなるろう。

表3：株式会社企業の経営者・出資者及び投資家間の責任過程（コミュニケーション）

出資者及び投資家		経営者		(責任過程)
(1) 合意	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き、企業経営に関する約束に合意。	(1) 合意	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き、企業経営に関する約束に合意。	〈①約束事〉
(2) 期待	合意した約束に基づき、企業経営や財務会計を行うことを、経営者に期待（呼びかけ）。	(2) 応答	合意した約束に基づき、企業経営の目標（利益水準、成長率等）や財務会計の目標（財務報告の内容や方法、時期等）を決定。	〈②責務〉
			企業経営の目標を達成するため、企業活動（財産の調達や運用）等を組織的に遂行。	〈③行為〉
			財務会計の目標に基づき、出資者や投資家に対して、企業経営の結果を説明（財務報告等）。	〈④結果説明〉
(3) 問責	企業経営の目標の未達成、財務会計の不備等、自らの期待に応えられていない場合、その理由を経営者に問いかけ。 経営者に対する評価（株主総会での信任 or 不信任、株式の取得希望 or 保有継続 or 売却等）を決定。	(3) 答責	企業経営の目標の未達成、財務会計の不備等に関して出資者や投資家に問われた場合、その理由を説明。	〈⑤理由説明〉
			出資者や投資家の決定した評価（株主総会での信任 or 不信任、株式の取得希望 or 保有継続 or 売却等）を受容。	〈⑥賞罰〉

(坂井 2019, 61-62 に基づいて筆者作成)

(11) 坂井(2019, 61)は、第三者が関与する監査が、会計と同様にアカウントビリティに関する責任実践と考えられることを論じている。

表1の責任過程が示す通り、アカウントビリティに基づく責任実践は、〈④結果説明〉と〈⑤理由説明〉が該当することになる。したがって、スチュワードシップ仮説で示された財産受託者がその正直性や誠実性の検証を受けるため財産委託者に対してなす弁明の行為には、財産委託者の期待（呼びかけ）への応答としての説明と、財産委託者の問責（問いかけ）に対する答責としての説明が含まれることになる。一方、会計学が主たる対象としてきた会計は、坂井（2019, 62）で検討した通り、出資者や投資家の期待（呼びかけ）への応答としての説明である〈④結果説明〉の過程が、これに該当すると言えよう。

これまでの検討を通じて導き出される会計の性質は、下記の通りとなる。

- ・会計は、財産受託者が、財産委託者に対して、自らの行為の結果を説明すること（結果説明を行うこと）である。
- ・会計は、財産委託者と財産受託者との関係を未来に向かって豊かにすることを志向した責任実践の一環として、財産受託者のアカウントビリティに基づいて行われる。
- ・会計は、財産委託者の期待（呼びかけ）に対する財産受託者の応答（結果の説明）のコミュニケーションである。
- ・会計は、財産委託者と財産受託者との間で行われる、問責（問いかけ）と答責（理由の説明）のコミュニケーションの契機となる。
- ・会計としてなされる説明は、財産委託者による財産受託者の評価に用いられる。

3. 会計の信頼形成の機能

3.1. 分析の枠組み：信頼の類型と形成要因

坂井（2014, 98-99；2018, 56-59）では、近代的な企業会計制度の成立の背景に信頼の問題があったと解釈し、会計の機能について信頼の観点から検討した。本稿もそれらの研究にしたがい、会計による信頼形成の機能に着目する。では、信頼とは何か。

信頼とは「信じてたよること（広辞苑）」であるが、未来を知り得ないわれわれは、頼る相手に対する信頼がなければ、他者と共に生きていけない。ここで言う信頼は、「他者が予期した通りに行為するであろうと待ち望むこと」であり、そうした行為が遂行されることに対する「期待」と換言できる。坂井（2018）では、このように信頼を期待として捉え、社会心理学の山岸（1998）、社会システム論のルーマン（1990）の信頼論に依拠して、信頼の類型と形成要因を検討した。以下では、それらの議論に修正を加えた上で、本稿での分析の枠組みを提示したい。

山岸（1998, 37）は、信頼について相手の意図に対する期待に限定して議論を進めている。相手の意図に対する期待とは、「相互作用の相手が信託された責務と責任を果たすこと、またそのためには、場合によっては自分の利益よりも他者の利益を尊重しなくてはならないという義務を果たすことに対する期待（山岸 1998, 35）」であるとされる⁽¹²⁾。さらに山岸（1998, 42-43）は、信頼を一般的信頼と情報依存的信頼の二つに分類している。一般的信頼は、「具体的な特定の相手ではなく他者一般に対する信頼」とされ、情報依存的信頼は、「特定の相手に関する情報を利用して形成される信頼」とされる（山岸 1998, 42-43）。このうち情報依存的信頼は、相手の信頼性の程度を示唆する情報の利用がその形成要因に

なっており、かかる情報として、相手の一般的な人間性、相手の社会的カテゴリー、相手が自分に対して持っている感情や態度などが挙げられている(山岸1998, 44-45)。もう一つの一般的信頼については、その形成要因は示されていないものの、人間であるという以外に何もわからない相手への信頼の程度のデフォルト値としている(山岸1998, 42)。われわれが他者と交流しようとする時、常に相手に関する情報をあらかじめ有しているわけではないため、一般的信頼がなければ、特定の他者と交流し関係を築き始めることはできないと考えられる。したがって一般的信頼は、情報依存的信頼の形成に補完的に作用すると言えよう⁽¹²⁾。

一方でルーマン(1990, 176)は、「信頼が社会的な複雑性を縮減するのは、信頼が情報不足を内的に保障された確かさで補いながら、手持ちの情報を過剰に利用し、行動予測を一般化するから」と述べており、信頼を「情報の不足を補うために行動予測を一般化すること」だとみなしていると考えられる。「行動予測を一般化する」とは、「将来の行動がある規則性をもってなされるだろうと期待する」ことを意味していると解釈できる。したがってルーマン(1990)も、山岸(1998)と同様に信頼を期待として捉えていると言える。しかし、上記の山岸(1998)の議論が個人への信頼のみを問題としたのに対して、ルーマン(1990, 37-38)は信頼を人格的信頼とシステム信頼の二つに区分し、個人に対する信頼に加えて、人々の行為が作り出す社会システムに対する信頼が形成されることを指摘している。人格的信頼は、「他者がその人格性にしたがって振る舞うであろうという期待」であり、特定の他者との日々の経験(馴れ親しみ)を通じて形成される。さらにルーマン(1990, 109; 128)は、再帰化ないしは再帰性という概念を用いて、「信頼に対する信頼」が信頼の変容を生むことを指摘した。かかる再帰化により、人格的信頼の本質的な部分が人格に対する信頼から表現方法やマナーに対する信頼に変化し、再帰性が意識化される程度に応じて人格的信頼がシステム信頼に変化するとした(ルーマン1990, 114; 125; 127)。システム信頼は、経済システム、専門家システム、行政システム等の社会システムに対する信頼であり、それら社会システムを象徴する貨幣、真理、正当化された政治権力等(コミュニケーション・メディア)への信頼を通じて形成される(ルーマン1990, 88; 90-103)。

ここで、山岸(1998)とルーマン(1990)のそれぞれの信頼類型を比較し整理しておきたい。まず、山岸(1998)の情報依存的信頼は特定の他者に対する信頼であるため、ルーマン(1990)の人格的信頼に含まれると解釈できる。「含まれる」としたのは、人格的信頼の対象とする他者が個人に限定されず、また利用される情報が他者の意図に関するものに限定されないと考えられるためである。しかし、人格的信頼という表現は、個人だけを対象とした信頼であるとの誤解を生じさせるおそれがある。このため本稿では、特定の他

(12) 山岸(1998, 35)は、「社会関係や社会制度の中で出会う相手が、役割を遂行する能力を持っているという期待」を能力に対する期待としての信頼としつつ議論の対象から除外しているが、本稿では能力に対する期待としての信頼も議論の対象とする。また山岸(1998, 39)は、相手の自己利益のため相手が自分を搾取する意図をもっていないという期待を安心と呼び、信頼とは区別している。坂井(2018, 66)はこれを安定的期待と呼び、信頼に含めて論じたが、安定的期待は会計によって形成されるものではないと考えられるため、本稿では議論の対象としない。

(13) 大庭(2005, 19-21)が互いに呼応可能であるための条件として挙げた「ミニマムな信頼関係」は、一般的信頼に相当すると考えられる。

者（個人以外も含む）に対して、当該他者に関する情報（意図以外の能力等に関する情報も含む）を利用して形成される信頼を、情報依存的信頼と呼ぶこととする⁽¹⁴⁾。次に、山岸（1998）の一般的信頼はどうであろうか。他者一般に対する信頼とは、誰もが道徳的規範や慣習、礼儀作法などの社会的規範にしたがって行為することを期待することだと言える。これは、社会的規範として人々に作用する道徳的ないし法的な社会システムに対する期待であると解釈できる。このため、ルーマン（1990, 37-38）が他の人間に対して向けられるシステム信頼とした人格システムに対する信頼が、山岸（1998）の一般的信頼を意味すると考えられよう。したがって本稿では、一般的信頼もシステム信頼に含めて議論を進めていく。以上の信頼の類型とその形成要因に関する議論を整理すれば、表4の通りとなる。

表4：信頼の類型と形成要因

信頼の類型		形成要因
情報依存的信頼	特定の他者（個人以外を含む）が、予期した通りに行為することに対する期待。	特定の他者の情報（意図、能力、社会的カテゴリー、その他日々の経験で得られた情報等）の利用。
システム信頼	社会システム（人格システムを含む）が、予期した通りに機能することに対する期待。情報依存的信頼の形成に補完的に作用。（個人への一般的信頼を含む。）	再帰化（信頼に対する信頼）を通じた社会システムの象徴（貨幣、真理、正当化された政治権力等）に対する信頼。

(筆者作成)

ここで、情報依存的信頼とシステム信頼との区別について補足しておきたい。情報依存的信頼の対象に個人以外の他者を含めたことで、企業等の組織といった社会システムに対する信頼もここに含まれることとなった。一方、システム信頼には人格システムへの信頼が含まれており、個人も信頼の対象となっていると言える。つまり、情報依存的信頼とシステム信頼のいずれにおいても、個人と社会システムが信頼の対象となっているのである。したがって両者の本質的な差異は、信頼の対象にあるのではなく、その形成要因にあると言える。

3.2. 信頼形成のためのリスク・コミュニケーションと会計

次に、かつて拙著にて会計を信頼形成のためのリスク・コミュニケーションとみなした議論について検討しておきたい。現代は再帰的近代化を通じたリスク社会化が進行しており（ベック 1998, 313-315）、リスクのある環境においては信頼が安心を得るために機能する（Giddens 1990, 54=73）といった議論を受けて、坂井（2014）はリスク社会における信頼形成の有効な手段として期待されるリスク・コミュニケーションに着目し、そこで会計専門職が果たし得る役割について論じた。リスク・コミュニケーションとは、個人、機関、集団間での情報や意見のやり取りの相互作用過程であり、リスクの性質についての様々

(14) したがって情報依存的信頼には、注（12）で述べた相手の自己利益のため自分を搾取しないという意図に関する情報に基づいて形成される信頼、すなわち安定的期待も含まれることになる。

なメッセージ（リスク・メッセージ）、リスク・メッセージに対する関心や意見、反応を表現するメッセージ、リスク管理のための法律や制度の整備に対する関心や意見、反応を表現するメッセージを含むものとされる（NRC 1989, 21）。かかる定義に基づき、財務報告は投資のリスクに関するリスク・メッセージであり、監査意見はリスク・メッセージに対する意見を表明するメッセージであるとの理解が導かれた（坂井 2014, 105）。つまり、会計行為がリスク・コミュニケーションとして機能し、近代以降の経済社会における信頼の形成に寄与してきたと解釈したのである。こうした理解は一見すると本稿における会計についての理解と整合的なようだが、そこには本質的な相違があると考えられる。それは、リスク・メッセージとして提供される情報が、経営者の行為者としての意図や能力を評価するための情報ではなく、投資のリスクに関する情報に置き換わっている点である。代替案の中から選択するために十分な情報が個人に与えられることが、個人的選択の事態におけるリスク・コミュニケーションの成功（NRC 1989, 78-79）とされるように、あくまでも個人が自己の損害を回避できるだろうという期待の形成が目的とされており、そこには行為者との社会的関係の継続や発展を志向するという責任の本質が抜け落ちている。したがってリスク・コミュニケーションは、経営者の責任実践ではなく、リスクに関する情報を有する専門家が、かかる情報を社会に提供する行為ないしは制度であり、会計とは本質的に異なっていると言えよう⁽¹⁵⁾。

3.3. 会計の行為と制度による信頼形成の過程

ここでは、表4で示された信頼の類型と形成要因を分析枠組みとし、会計による信頼形成の過程について考察する。なお、坂井（2018）では、会計行為と会計制度がそれぞれ異なる機能を有するものとして論じられた。本稿でもかかる議論にしたがって、会計の機能を行為の側面と制度の側面に分けて検討していく。

(1) 会計行為による信頼形成

坂井（2018, 63）は、投資家への財務報告が特定の企業（経営者）に対する情報依存的信頼の形成に寄与すると論じた。財務報告は、前節の責任過程（表3）で〈④結果説明〉に位置付けられた通り、自らの行為の結果を説明する会計行為と言えらる。以下では、会計行為を通じた情報依存的信頼の形成過程について論じていく⁽¹⁶⁾。

上述した通り、情報依存的信頼は、相手の信頼性の程度を示唆する情報の利用がその形成要因となっている。この時、日々の観察等を通じて相手の意図や能力に関する十分な情報を得ることができるとある場合もあるが、観察等によって情報を得ることに限界がある場合は、相手に説明を求めたり、問いかけたりすることにならう。責任過程におけるアカウントビ

(15) リスク・コミュニケーションを責任と関連付けて解釈すれば、それはリスクを生み出した行為者の責任ではなく、リスクに関する情報を有する専門家の責任に関連しているということにならう。

(16) なお、坂井（2018, 63）は、投資家が株式等に投資する際、その発行主体が株式会社というカテゴリーに属していることで、継続企業として存続や成長を目指している、株主への利益還元を重視している、といった期待が形成されることも導き出したが、これは会計行為ではなくシステム信頼を通じて形成されると考えられるため、ここではこの点について論じていない。

リティに基づく説明は、相手の期待や問いかけに応じて行為者の意図や能力に関する情報を提供することから、情報依存的信頼の形成に寄与すると言える。したがって財産受託者のアカウントビリティに基づく会計行為は、財産受託者が、財産委託者の期待通りに財産を保全したり運用したりしてくれるだろう、という信頼の形成に寄与することになる。では、株式会社企業の経営者の会計行為はどうであろうか。これも、財産受託者としての経営者個人に対する情報依存的信頼の形成に寄与すると考えることができよう。しかし、今日の大規模化した株式会社企業の場合、その経営や事業の遂行は組織的に行われており、したがって出資者や投資家が企業に資金を提供しようとする時には、単に経営者個人が成果を上げてくれるだろうという期待だけではなく、企業として利益を上げ、財産を保全し、成長してくれるだろうという期待も形成されており、そうした期待に応える企業の能力に関する情報も、会計行為によって提供されていると考えられる。したがって株式会社企業における会計行為は、経営者に対する信頼に加え、当該株式会社企業に対する情報依存的信頼の形成にも寄与していると言えよう。

(2) 会計制度による信頼形成

続いて、会計の制度の側面から、信頼形成の機能を検討したい。坂井（2018, 61）では、近代的な企業会計制度の成立過程を通じて、株式会社に対するシステム信頼が形成され、今日に至っているとの理解が得られた。上述した通り、システム信頼は、信頼に対する信頼、すなわち再帰化が進展することにより形成される。かかる再帰化の過程では、人格に対する信頼から表現方法やマナーに対する信頼への変化、表現方法やマナーに対する信頼からシステムの象徴に対する信頼への変化が生じ、やがてシステム信頼に変化していくことになる。この再帰化の過程において、信頼の対象となる表現方法やマナーとは、多様な行動ないし行為に対して、一定の型ないし形式を与えるものだと言える。そうした型が与えられることで、抽象的で捉えどころのなかった行動や行為が、人々にとって識別可能なものとなる。また、表現方法やマナーが数多く生じてくると、それら多様化した表現方法やマナーを識別するための二次的な表現方法やマナーが生まれると考えられる。やがて、多くの人びとによる多様な行動や行為からなるシステムを識別するための表現方法やマナーが生まれ、それらが社会で広く共有されるようになると、かかる表現方法やマナーが特定のシステムの象徴となり、それが社会から信頼されることで、システム信頼が形成されると考えられよう。こうした再帰化を通じたシステム信頼の形成過程を、坂井（2018, 61）の議論にあてはめて再び示せば、株式会社に対するシステム信頼は、以下のように形成されたと考えることができよう。

まず、委託・受託関係において受託者の信頼形成に寄与してきた説明の行為が、一定のマナー⁽¹⁷⁾を有した取引の識別と記録、すなわち複式簿記に基づくようになる。すると、再帰化によって複式簿記そのものが信頼されるようになる。やがて、複式簿記に基づく財務諸表が受託者の説明に使われるようになると、再帰化により財務諸表に対する信頼が生じると考えられる。さらに、財務諸表を使った説明が会計と呼ばれ、財務諸表に対する監

(17) なお、会計言語論はこれを語彙と文法とみなすが、複式簿記に限らず、非複式簿記（単式簿記）もそうした形式を備えているとされる（全 2015, 140-148）。

査が行われるようになり、会計や監査を担う会計専門職が生まれると、再帰化が進んで会計や監査、会計専門職に対する信頼が生じることになる。そして、複式簿記に基づく財務報告と会計専門職による財務諸表監査が、多くの株式会社で行われるようになると、財務報告と財務諸表監査が会計制度と呼ばれるようになる。ついには会計制度が株式会社という社会システムの象徴とみなされるようになり、さらに会計制度が社会から信頼されるようになると、株式会社一般に対する信頼——いかなる株式会社も出資者や投資家のために機能し、事業の継続や利益の獲得、企業の成長を目指すであろうといった期待——が形成されると考えられる。つまり、会計制度が株式会社の象徴とみなされるようになったことで、会計制度そのものに対する信頼が、株式会社のシステム信頼に寄与していると考えることができよう⁽¹⁸⁾。その結果、株式会社が発行する証券の市場に、多数の投資家が参加可能となる水準まで、株式会社一般に対する信頼が形成されたと言えよう。

以上の検討から導き出される会計の信頼形成の機能をまとめると、下記の通りとなる。

- ・会計行為は、財産委託者（出資者や投資家）に対して、財産受託者（株式会社企業及び経営者）の意図や能力等に関する情報を提供することにより、特定の株式会社企業及び経営者に対する、情報依存的信頼の形成に寄与している。
- ・会計制度は、それ自体が株式会社の象徴とみなされ、社会から信頼されることにより、株式会社のシステム信頼の形成に寄与している。
- ・会計は、その制度が信頼されることで、株式会社が発行する証券市場への投資家の参加を可能とし、その行為を通じて株式会社に関する情報が提供されることで、特定の株式会社企業への出資を可能としている。

おわりに

本稿では、冒頭で述べた「会計は、人や社会とどのように関わっているのか」という問いを踏まえ、会計の本質に関する基礎理論研究の予備的作業として、拙著（主として坂井2014；2018；2019）の議論に修正を加えながら、責任と信頼の観点から、会計の性質と機能について考察した。かかる考察により、これまでのわれわれの議論における不備を修正し、断片的になされてきた理解を整理し、その体系化に向けて些かながら進捗があったと考えている。しかし、本稿で扱った責任と信頼は、それ自体を理解することが困難なテーマでもあるため、今回得られた結論はあくまでも仮のものに過ぎず、今後も修正を加えていかなければならない。本稿はこうした状況にあるため、次なる研究課題を以下に示しておく必要がある。

まず、責任過程の検討において、アカウントビリティに関する責任過程の表記を結果説明と理由説明に変更し、このうち結果説明だけに会計が該当するとしたが、理由説明と会計との関係については十分に論じることができなかった。しかし、現実の会計においては、行為の理由の説明が行われる可能性もあり、そうした事実が明らかとなった場合は、アカ

(18) 複式簿記や会計が社会から高い信頼を得ているのは、その科学的な性質によって正当化されてきたことによるとする指摘もある（堀口2018、12-17）。

ウンタビリティと会計との関係についてさらに見直す必要がある。この点については、今後も継続して検討していきたい。

次に、会計制度の機能に関して、ルーマン（1990）の再帰化の概念を用いて考察したが、かかる議論にしたがえば、近代的な会計制度の成立以降も再帰化は進んでいると考えられる。しかしながら本稿では、今日における会計制度の再帰化については論じられていない。このため、とりわけ近年の会計制度の劇的な変化の意味について、今後検討する必要があると考えている。

また今回、コミュニケーションの観点から責任過程について考察したが、少数の財産委託者と財産受託者間のコミュニケーションと、不特定多数にのぼる出資者や投資家と企業経営者間のコミュニケーションとでは、その性質が大きく異なってくると考えられる。しかし、そうしたコミュニケーションの性質の違いに基づく検討を、本稿では行うことができなかった。この点も今後の検討課題としたい。

最後に、「株式会社企業や経営者をどのような存在とみなすか」、という会計の前提に関わる問題についても述べておきたい。本稿では、株式会社企業がどのような存在であるかについてはまったく論じることなく、その経営者を単に財産受託者とみなして議論を進めてきた。しかし、現実の企業は多様な組織からなる複雑な存在であり、その経営者も単なる財産受託者ではなく、より複雑で大きな責任を負っていると考えられる。この問いは、会計の基礎理論研究において避けることができない問題であり、筆者自身の研究にとってもきわめて重要な課題であると考えている。

〔参考文献〕

- 井尻雄士. 1975. 『会計測定の理論』東洋経済新報社.
- 大庭健. 2005. 『「責任」ってなに?』講談社.
- 梶田龍三. 2019. 「会計理論とFASB概念フレームワークの関係—意思決定・有用性アプローチの起源と会計目的論」『会計学研究』(45)：51-74.
- 坂井恵. 2007a. 「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.
- _____. 2007b. 「リスク管理体制の有効性の開示—リスク情報の開示の充実に向けて」『企業会計』59(12)：54-60.
- _____. 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.
- _____. 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.
- _____. 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.
- _____. 2014. 「会計専門職の発展の可能性—リスク社会論を手掛かりとして—」『千葉商大論叢』51(2)：97-110.
- _____. 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.

- _____. 2016. 「原子力発電の安全性に係るアカウンタビリティへの接近—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.
- _____. 2018. 「わが国の企業会計制度と日本的経営 (1) —信頼の問題を中心として—」『千葉商大論叢』56(2): 55-69.
- _____. 2019. 「わが国の企業会計制度と日本的経営 (2) —責任の観点から—」『千葉商大論叢』56(3): 57-72.
- 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.
- 全在紋. 2015. 『会計の力』中央経済社.
- 友岡賛. 2012. 『会計学原理』税務経理協会.
- _____. 2019. 『会計学の地平』泉文堂.
- 蓮生郁代. 2010. 「アカウンタビリティの意味: アカウンタ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.
- _____. 2011. 「アカウンタビリティ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タビリティの概念」『国際公共政策研究』15(2): 1-17.
- ベック, U. 1998. 『危険社会—新しい近代への道』(東廉・伊藤美登里訳) 法政大学出版.
- 堀口真司. 2018. 『会計社会学——近代会計のパスpekティブ——』中央経済社.
- 山内高太郎. 2019. 「国際会計基準審議会の新しい概念フレームワークについての考察(1)」『高知論叢 (社会科学)』(116): 85-107.
- 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.
- 山口幸三. 2019. 「国際会計基準における新「概念フレームワーク」の問題点」『明星大学経営学研究紀要』(14): 19-38.
- 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). 1966. *A Statement of Basic Accounting Theory*. Illinois (アメリカ会計学会. 1969. 『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』(飯野利夫訳) 国元書房).
- Giddens, A. 1990. *The Consequences of Modernity*. Cambridge: Polity (ギデンズ, A. 1993. 『近代とはいかなる時代か?—モダニティの帰結—』(松尾精文・小幡正敏訳) 而立書房).
- The International Accounting Standards Board (IASB). 2010. *Conceptual Framework for Financial Reporting*.
- _____. 2018. *Conceptual Framework for Financial Reporting*.
- National Research Council (NRC). 1989. *Improving Risk Communication*. Washington, DC: National Academy 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.

(2020.1.20 受稿, 2020.3.6 受理)

[抄 録]

本稿は、会計の本質に関する基礎理論研究の予備的な作業として、会計の性質と機能について責任と信頼の観点から論じている。会計の性質の考察にあたっては、瀧川（2003）他の応答責任論及び大庭（2005）の責任論に依拠して、責任をコミュニケーションとして捉える責任過程の枠組みを用いた。会計の機能についての考察は、ルーマン（1990）及び山岸（1998）の信頼論を手掛かりとして、信頼を情報依存的信頼とシステム信頼に分類し、会計の行為と制度による信頼形成の過程を対象として行った。

考察の結果、会計とは財産受託者が財産委託者に対して自らの行為の結果を説明することであり、それは財産委託者の期待に対する財産受託者の応答のコミュニケーションとしての性質を有し、財産委託者と財産受託者との関係を未来に向かって豊かにすることを志向した責任実践の一環として、財産受託者のアカウンタビリティに基づいて行われるという理解が導かれた。また会計は、その制度が信頼されることで株式会社が発行する証券の市場への投資家の参加を可能とし、その行為を通じて株式会社に関する情報が提供されることで、特定の株式会社企業への出資を可能としているとする試論が導かれた。