



上野清貴
中央大学教授
和歌山県出身
神戸大学大学院経営学研究科博士課程後期課程学
位取得退学

キーワード

会計責任説, 意思決定説, 言語行為論, 発語行
為, 発語内行為, 発語媒介行為, 社会的責任,
会計測定

会計の本質としての会計責任説

上野清貴

2010年に公表した概念フレームワークにおいて、財務報告の目的は次のように規定されている。「一般目的財務報告の目的は、現在のおよび潜在的な投資者、融資者および他の債権者が企業への資源の提供に関する意思決定を行う際に有用な、報告企業についての財務情報を提供することである。それらの意思決定は、資本性および負債性金融商品の売買または保有、ならびに貸付金および他の形態の信用の供与または決済を伴う。」(IASB [2010] OB2) そして、現在のおよび潜在的な投資者、融資者および他の債権者は、企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見通しを評価するのに役立つ情報を必要としているとする (IASB [2010] OB3)。

これは意思決定説に基づいたものであり、現在、この説が有力であるが、IASB は会計責任説 (受託責任説)⁽²⁾も重視しており、それは次の規定に現れている。

「将来の正味キャッシュ・インフローに関する企業の見通しを評価するために、現在のおよび潜在的な投資者、融資者および他の債権者が必要としているのが、企業の資源、企業に対する請求権、および企業の経営者や統括機関が企業の資源を利用する責任をどれだけ効率的かつ効果的に果たしたかに関する情報である。このような責任の例としては、企業の資源を価格や技術の変化などの経済的要因の不利な影響から保護することや、企業が法令および契約条項を遵守することを確保することなどがある。経営者の責任の履行に関する情報は、経営者の選択

I はじめに

会計は何をするものであり、どういう機能と目的を有し、その本質は何かという問題は、古くて新しい問題であり、会計学にとって重要な問題である。これに関して、これまで大きく分けて、会計の目的ないし本質は会計情報の利用者の意思決定に役立つ情報を提供することであるとす意思決定説と、会計情報の利用者に会計情報の提供者がその行動や行動から生じる結果について報告・説明する義務であるとする会計責任説があった。

1966年に米国会計学会 (AAA) より公表された『基礎的会計理論』(A Statement of Basic Accounting Theory; ASOBAT) 以来、意思決定説が有力であるが、そこにおいても会計責任説の重要性が認識されている⁽¹⁾。

近年では、国際会計基準審議会 (IASB) が

に投票その他のかたちで影響を与える権利を有する現在の投資者、融資者および他の債権者の意思決定に関しても有用である。」(IASB [2010] OB4)

このように、会計の目的ないし本質に関して、意思決定説が有力であるといえども、会計責任説の重要性が依然として主張されており、これは、IASBの概念フレームワークのみならず、ほとんどの会計原則ないし会計基準において規定されている。

このような状況を踏まえて、会計は何をするものであり、真の意味で、どういう目的ないし本質を有しているのかを解明することが本稿の目的である。さらにいうならば、意思決定説および会計責任説のうち、現在の通説とは逆に、会計責任説が会計の本質であるべきことを、本稿は明らかにしようとするものである。

この目的を達成するために、以下ではまず、井尻の所論に沿って会計責任説と意思決定説を改めて説明し、彼は会計責任説を主張していることを述べる。次に、これを哲学および言語学的に証明するために、オースティン (Austin) の言語行為論を解説し、そこにおける「発語内行為」が重要であるとした上で、それと会計理論における会計責任との関係を明らかにする。さらに、これを踏まえて、会計責任と意思決定の関係を解明し、最後に、通常いわれている会計責任の概念を拡張することによって、会計の本質として、真の意味における会計責任を明らかにするとともに、それに相応する会計測定を論じる。

II 意思決定説と会計責任説

井尻によれば、会計の本質をみる見方として2つの説がある。その1つは「意思決定説」であり、他の1つは「会計責任説」である⁽³⁾。このうち、意思決定説は、会計を経済的意思決定に有用な情報を提供するシステムと定義し、会計を意思決定者 (decision maker) と会計人

(accountant) との二元関係においてとらえようとするものである。これに対して、会計責任説は、会計の本質が会計責任 (accountability) に由来するものであるという考え方にに基づき、会計を (1) 会計責任の履行者 (accountor)、(2) 会計責任の受益者 (accountee) および (3) 会計責任の報告者としての会計人 (accountant) という三者の間の三元関係として考察しようとするものである (井尻 [1976] i 頁)。

ここで、会計責任とは、履行者がその行動や行動から生じる結果について受益者に対して釈明する (account for) 義務を意味している。その場合、履行者、受益者および会計人とは具体的に誰であるかという問題が生じるが、これに関して井尻は階層的に考えているようである。彼によれば、会計責任の履行者は会社であるかもしれないし、会計責任の受益者は株主、債権者、消費者、労働組合もしくは政府であるかもしれない。会計責任の履行者は本社にその行動を釈明する部門管理者であるかもしれない (Ijiri [1981] p. 27)。

また、会計人の範囲も広くとらえられている。すなわち、会計人とは、実際の会計担当者のみならず、監査人や、さらに会計原則を設定する権限をもつ機関なども含めて総称したものである。このような会計人は、会計責任関係の機能をスムーズにすることにその基本的な機能があることになる。換言すれば、会計人のもつ基本的な機能は、会計責任の履行者がその行為・結果の釈明に役立つ資料を準備するのを助け、同時に履行者の行為・結果についての会計責任の受益者が受け取る権利のある情報を提供することにある (井尻 [1976] ii 頁)。

それでは、意思決定説と会計責任説には、どこに違いがあるのだろうか。これに関して、井尻はこれらの間には次のような基本的な差異があるとす (井尻 [1976] iii-iv 頁, Ijiri [1981] pp. 27-28)。

(1) 意思決定説は財務諸表の内容やその意思

決定に対する有用性を強調する。財務諸表の情報に信頼性がある限り、それを作り出す基になる会計システムは二次的な意義しかもたない。これに対して、会計責任説では、財務諸表にある項目はすべて詳細な取引の記録と証票によって釈明されるという暗黙の保証を重要視する。したがって、会計責任説においては財務諸表は単に氷山の一角にすぎず、重要なのはその背後にあるシステムであると考えられる。

- (2) 会計責任説では、会計責任の履行者が受益者に報告される情報の内容に非常な関心をもち、かつその内容に影響を及ぼそうとするけれども、意思決定説では、その理論構成において意思決定者と会計人という二元関係が基になる関係上、情報の対象となる主体そのものを情報システムにおける利害関係者の当事者としては取り扱わないので、そのようなことはない。それゆえ、意思決定説では、意思決定者と会計人の協力関係が中心になるので、主観的な情報でもそれは偏向していないという前提から出発することが許され、そのような情報を積極的に取り入れようとする。これに対して、会計責任説では、情報を歪めようとする圧力のあることを予知して、その圧力に耐えうるだけの強度のあるシステムを設定しようと努力する。そこでは、単に偏向していない情報ではなく、偏向させようとしてもできない情報が求められる。
- (3) 当事者の利害関係の把握の仕方に関して、意思決定説では、会計人は意思決定者の補助者としてとらえられる。会計人は意思決定者のもつ目標をそのまま自分の目標として受け入れ、その目標を達成するのに最も有用な情報システムを設計することが期待されているとする。これに対して、会計責任説では、会計責任の履行者と受益者との間に流れる情報に関して、両者の利害

関係に相反するものがあることを認識することから出発する。したがって、受益者の意思決定にとって有用な情報は何でも流すというのではなく、受益者の「知る権利」(right to know) と履行者の「プライバシーの権利」(right to privacy) との均衡を考えて、報告の範囲や業績測定の方法などを決めていかなければならない⁽⁴⁾。

以上によって明らかなように、意思決定説と会計責任説には大きな相違があるのであるが、これらのうち、井尻は会計責任説を採用する。というのは、意思決定説にはいくつかの問題点があるからである。すなわち、意思決定説は、会計情報の利用者を強調した結果、(1) 経営主体の利害が、利用者に公表される情報の内容と密接に結びついているという事実と、(2) 公表される情報は、経営主体の経営成績を実際よりもよくみせる方向に修正される傾向があるという事実を見落としているのである(井尻 [1976] 72頁)。

これに対して、会計責任説はこれらの点を考慮に入れているということが出来る。その理由は次のとおりである(井尻 [1976] 72-73頁)。

- (1) 会計責任説は、主体に関する情報が無料の財ではなく、単に意思決定を助けるという理由だけでは利用者が情報を要求できないという事実を認識する。さらにこの見方は、経営主体から利用者へ情報が流れるには一定の根拠がなければならないことを認め、その根拠を経営主体と利用者との間の会計責任に求める。
- (2) 利用者指向の社会観は偏らない情報の必要性を強調するが、会計責任の見方は、すべての情報は何らかの方向に偏っているという前提から出発し、偏りの生じる余地を狭めようと努める。利用者指向の会計観は、経営主体の行動に関する情報と、例えば台風の行動に関する情報との間の、このような基本的相違を考慮に入っていない。

井尻によれば、そもそも現代の経済社会は会計責任のネットワークの上に築かれている。このネットワークがうまく機能するか否かは、会計責任の情報が円滑に流れるかどうかにかかっている。会計はこのような情報を提供することによって、経済社会に対して基本的な貢献をすることができるのである。

すなわち、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に不可欠のものである。したがって、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。少なくとも現行会計実務を合理的に解釈しようとする限り、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けということが出来る（井尻 [1976] 49頁）。

このような会計責任において、取得原価が非常に重要となる。取得原価会計とその他の評価方法の基本的な相違の1つは、取得原価会計が過去のすべての取引の記録をその評価方法の必然的な基礎として要求するという点にある。完製品の市場価格は、その製品が実際にどのように製造されたかがわからなくとも知ることができるが、その取得原価となると、その製品が実際にどのように製造され、その生産のために消費された材料と用役がどのように獲得されたかという点に関する記録がないと、決定することができない（井尻 [1976] 128-129頁）。

このように、取得原価は過去において行われた企業活動をその実際の取引価額で漏れなく記録したものである。そして、この記録が会計責任の履行において非常に重要な役割を果たすことになる。すなわち、主体の過去の活動を記録することは、現代の経済社会の基礎たる会計責任が適切に機能するために不可欠である。取得

原価のデータがないと、経営者は、株主から委託されている財を適切に運用したということを証明するのが非常に難しくなる（井尻 [1976] 129頁）。

これによって明らかなように、会計責任説と取得原価は非常に密接な関係を有している。すなわち、会計責任説は現代の経済社会および会計実践を説明する上で非常に重要な概念であり、そこにおける会計責任は取得原価によって保証されるという関係にあるのである。これを逆にいえば、取得原価は会計責任を保証し、会計責任は現代社会において非常に重要であるので、取得原価評価および取得原価会計を論理づけるものは、会計責任説であるということになる。

Ⅲ 言語行為論と会計責任説

このように、井尻は会計の本質として意思決定説ではなく、会計責任説を主張し、これを履行する手段として取得原価会計を推奨するが、これを裏づけるためには、さらに哲学的ないし言語学的な証明が必要であるように思われる。会計は言語であるという認識から、これに関連して参考となるのが、オースティンの「言語行為論」である。そこで、会計の本質としての会計責任説を証明するために、この言語行為論の解説から始めることにしよう。

1 言語行為論における発語行為・発語内行為・発語媒介行為

オースティンの言語行為論は、文ないし言語の実際の発話果たす役割は必ずしも、物事の状態や事実の記述のみにあるのではなく、さらに、その発話自体がある種の行為の遂行を果たしているという一面もあることを明らかにしようとするものである。このような視点から、彼は言語行為を発語行為 (locutionary act)、発語内行為 (illocutionary act) および発語媒介行為 (perlocutionary act) の3つに分類する。

発語行為は、何事かを言う際にわれわれが行っていると思われる行為であり、これは一定の意味 (sence) と言及対象を伴って一定の文を発することであり、伝統的な意味における意味 (meaning) に等しいものである。

発語内行為は、発語行為を遂行するのと同じにもう1つの他の行為を遂行する行為であり、情報伝達、命令、警告、受領等の一定の(慣習的な (conventional)) 発言の力をもつ発語を遂行する行為である。発語媒介行為は、発語行為を遂行することによって説得、勧誘、阻害、さらには、驚かせたり誤らせたりすることなどを引き起こし、成し遂げる行為である。

すなわち、何事かを言うことが何事かを行うことであるというのが発語行為であり、何事かを言いつつ何事かを行うということが発語内行為であり、何事かを言うことによって何事かを行うということが発語媒介行為である (Austin [1975] pp. 109-110)。

発語行為、発語内行為および発語媒介行為の例は、図表1のようである (Austin [1975] p. 102)。

つまり、「彼は……と言った」は発語行為であり、「彼は……と論じた」は発語内行為であり、「彼は、私に……と納得させた」は発語媒介行為である。さらにいうならば、何事かを言って意味をもつのが発語行為であり、何事かを言いつつある一定の力を示すのが発語内行為であり、何事かを言うことによってある一定の効果を達成するのが発語媒介行為である。

これらの例をもう1つあげるとすれば、次のものがわかりやすいと思われる。すなわち、「私

は明日来ることを約束します」という発言によって、私はまず第1に、このような文法的文章構成を行うという意味で発語行為を遂行し、第2に、この文を発話することによって「約束する」という発語内行為を遂行し、さらに第3に、この文を実際に発言することによって、例えば、ある状況では聞き手を喜ばせたり、あるいは場合によっては逆に、驚かせたりするという発語媒介行為を遂行することになる。

そして、これらのうち、オースティンは特に発語内行為に注目して分析を集中し、この言語行為を適切ならしめるための条件が一般に、慣習的な制約であるという点を明らかにする。すなわち、発語内行為は慣習的行為 (conventional act) であり、慣習に適合するように行われた行為である (Austin [1975] p. 105)。

オースティンはこの発語内行為を次の5つの型に分類する (Austin [1975] p. 151)。

- (1) 判定宣告型 (Verdictives)
- (2) 権限行使型 (Exercitives)
- (3) 行為拘束型 (Commissives)
- (4) 態度表明型 (Behabitives)
- (5) 言明解説型 (Expositives)

それらの説明は、次のようである (Austin [1975] pp. 151-163)。

第1の判定宣告型は、まさにその名が示すように、陪審員、調停員、あるいは審判員による判定の宣告にその典型例をみることができる。しかし、この種の発言に限られるものである必要はない。例えば、推定、算定、評価であってもよい。判定宣告型の本質は、公式であると非

図表1 発語行為・発語内行為・発語媒介行為の例

発語行為	彼は私に「君はそれをするができない」(You can't do that)と言った。
発語内行為	彼は、私がそれを行うことに抗議した。
発語媒介行為	彼は私を制止した。 彼は私を阻止した。 彼は私を正気に戻した。 彼は私を悩ませた。

公式であるとを問わず、価値あるいは事実に関する証拠や理由に基づき、明瞭にそれと識別される限りにおいて、何らかの判定を伝えることである。判定宣告型の例として、図表2のような動詞があげられる。

第2の権限行使型は、権力、権利、影響力の行使である。その例は、指名する、投票する、命令する、催促する、助言する、警告する等である。権限行使型発言は、ある一定の行為の経過に対する賛成、反対の決定、ないしその行為の経過に対する弁護を与えることである。

第3の行為拘束型は、約束する、あるいは引き受けるなどに典型例をみることができる。この種の発言は、本来、人に何事かを余儀なくさせるものであるが、それだけでなく、意図の宣言あるいは通告というように約束でないものも含み、さらには、例えば加担する (siding with) のような、支持表明 (espousal) ともよぶべきかなり曖昧なものまで含んでいる。行為拘束型発言の要点は、それによって話し手がある一定の経過を伴う行為を行うように拘束されるということである。

第4の態度表明型は、非常に雑多な一群のものであり、態度および社会的行動 (social behavior) に関係している。その例は、陳謝する、お祝いする、推奨する (commending)、慰める (condoling)、呪う (cursing)、挑戦する (challenging) などである。態度表明型発言には、他の人々の行動と運勢 (fortunes) に対する反応という概念と、他の人物の過去の行動ないし現在行っている行動に対する態度およびその態度の表現という概念とが含まれている。

第5の言明解説型は、いかなる仕方で発言が議論ないし会話の進行に適合しているかということや、どのようにわれわれが言葉を使っているかということを確認にするものである。すなわち、一般的にいえば、解説的 (expository) なものである。その例は、「私は返答する」「私は議論する」「私は譲歩する」「私は例示する」「私は要請する」である。言明解説型は、意見の開陳、議論の進行、言語の用法、言及対象の明確化などを伴う様々な解説の行為において使用される。言明解説型の例として、図表3のような例があげられる。

図表2 判定宣告型の例

規定する (rule)	計算する (calculate)	算定する (reckon)
推定する (estimate)	測定する (measure)	推断する (make it)
等級づける (grade)	見積もる (rate)	査定する (assess)
評価する (value)	特徴づける (characterize)	診断する (diagnose)

図表3 言明解説型の例

陳述する (state)	記述する (describe)	分類する (class)
識別する (identify)	解釈する (interpret)	指摘する (remark)
区別する (distinguish)	言及する (mention)	定義する (define)
伝達する (inform)	例証する (illustrate)	通知する (apprise)
説明する (explain)	告げる (tell)	定式化する (formulate)
意味する (mean)	参照する (refer)	呼称する (call)
証言する (testify)	報告する (report)	議論する (argue)

これらは次のように要約することができる。すなわち、判定宣告型は判断の行使である。権限行使型は影響力の主張ないし権力の行使である。行為拘束型は義務の引き受けないし意図の宣告である。態度表明型は一定の態度をとることである。言明解説型は、理由、議論、伝達作用の明確化である (Austin [1975] p. 163)。

2 会計理論における発語行為・発語内行為・発語媒介行為

以上が言語行為論における発語行為、発語内行為および発語媒介行為の解説であるが、これを会計理論に当てはめるとどうなるのであろうか。これに関して、青柳は次のように説明している (青柳 [1998] 77-78, 81頁, 青柳 [2008] 30-31頁)。

発語行為とは、発言が対象に言及し、対象を表示する行為である。それは言語機能のうち対象の表示機能に相当する。会計を一種の言語行為とみれば、財務諸表の作成は会計言語の対象である企業の財政状態および経営成績を表示する発語行為である。

発語媒介行為とは、発言が聴者、話者、その他の人の感情、思考、行動に結果としての効果を生じる行為である。発語行為が対象に言及する行為であるならば、発語媒介行為は人に影響する行為であり、言語が人に呼びかける機能に相当する。企業言語でいえば、財務諸表の公表は作者の経営者を含めて企業の各種利害関係者の意思決定や行動に影響もしくは効果を及ぼす発語媒介行為である。

発語内行為とは、発語内の「内」が「言いながら (in saying)」の「ながら (in)」であるように、何事かを言いながら何事かを行う行為である。一般的に言えば、「私は何事かを行うと言いながら、私はその行為を実際に遂行している。」それは、何事かを言うという行為の遂行でなく、何事かを行っている別の行為の遂行である。

財務諸表の陳述は、それが陳述する会社の財政状態や経営成績が存在することに会計主体である経営者が責任を負わされる発語内行為である。つまり、経営責任の履行を説明する会計責任の陳述である。そのような義務や責任を負わせる制度が会計規約の背後にある社会規約として成り立っている。

すなわち、言語行為論における発語行為、発語内行為および発語媒介行為を会計理論に当てはめてみると、発語行為は純粋な意味における財務諸表の作成に該当し、発語内行為は財務諸表の陳述による会計責任の履行に該当し、発語媒介行為は財務諸表の公表による各種利害関係者の意思決定機能に該当するのである。さらに、説明責任としての会計責任の履行は、上述した言明解説型の発語内行為であるということができる。

3 発語内行為としての会計責任の重要性

この言明解説型の陳述責任が社会的にみて重要なのは、青柳のいうように、その陳述内容である評価と測定の発語内行為が富と所得の分配に関わるからである。それは発語行為のように対象を表示するだけではない。会計の発語内行為は富と所得の分配をめぐる権利と義務を創成して、新たな社会状況をつくる創造的な機能を営むのである (青柳 [1998] 81頁)。

一般に、会計は富と所得の分配を規定する。貸借対照表は所得源泉である富の株主や債権者などの利害関係者に分配される状態を表示する。損益計算書は収益が費用と利益に配分されるかたちで各種利害関係者への収益の分配を表示する。配当・利子・賃金などの機能的分配のほかにも、売上原価や減価償却費は企業内に入ったん留保されて、やがて、取引先や生産財業者への分配となり、最終的には収益のすべてが人への分配になる。それが適正な分配であれば、各種利害関係者の持分は保護される。つまり、会計の発語内行為は持分保護の機能を果た

すのである（青柳 [2008] 40頁）。

そして、この持分保護は業績評価とつながる関係にある。業績評価が企業内部、持分保護が企業外部の用語として使われるが、両者は同一の機能であって、企業内部の持分保護ないし利害調整、企業外部の投資者や債権者が過去に行った投資や融資の業績評価が問われる。それゆえ、業績評価と表裏の関係にある会計責任も企業内外の責任になる。

前述したように、説明責任としての会計責任の履行は言明解説型の発語内行為である。これと表裏の関係にある業績評価は判定宣告型の発語内行為である。前者では、財務諸表の陳述（statement）の真実性が求められる。後者では、評価（evaluation）の公正性が求められる。

さらに、会計の説明責任も評価の公正性も約束という発語内行為によって縛られた経営者の個人的責任に発して、経営者と利害関係者との対話的次元を経て社会的責任へと拡大される。それは会計の対象である取引を介した権利と義務の関係に根ざしている。その背後には、政治的規則、市民的規則、社会的協約があって、この2つの中心概念は、まさしく、公共の空間において重大な関心ごととなるのである（青柳 [1998] 238頁）。

会計の発語内行為は富と所得の分配や会計責任の履行であり、発語内行為が言語行為の中心機能であるとの見地に立てば、会計機能は意思決定よりも業績評価が中心であるということになる。したがって、会計責任が会計の中心機能であり、会計の本質であるということができるのである。

4 会計責任（発語内行為）と意思決定（発語媒介行為）の関係

それでは、発語内行為としての会計責任と発語媒介行為としての意思決定との間には、どのような関係があるのだろうか。まず、言語機能の機能的な関連からいえば、発語内行為は発語

行為を前提として発語媒介行為の手段になる関係である。発語内行為は発語行為による対象の表示を基礎資料として実施され、それが発語媒介行為を喚起する手段になって人々の思考や行動に影響を及ぼす。その効果が遡及して、関係者に都合のよい資料の変更を発語行為に求めれば、その資料に基づく発語内行為にも影響が及んで、言語行為の3つの機能は往路と復路で循環する。

会計の発語内行為も発語行為による取引の記録を基礎として企業の財政状態および経営成績を表示しながら、各種利害関係者の意思決定や行動に影響を及ぼす発語媒介行為の手段になる。発語行為は過去でも未来でも現在でもよい。また、その指向対象は現実の対象でも想像上の対象でもかまわない。

それに対して、発語媒介行為は未来を指向している。そして、発語内行為は現在時制であり、そうでなければ発語内の力は発揮されない。会計の情報提供機能は人々の未来の意思決定や行動に影響を及ぼすが、会計の利害調整機能は人々の現在の利害を調整するので、この調整内容が各種利害関係者の未来の意思決定や行動に影響を及ぼす。こうして、発語内行為は発語媒介行為の手段となるのである。

その場合、発語内行為が発語行為を基礎にするのは、発語内行為が情報源を発語行為に求めるためである。したがって、情報源のデータをいかに処理するかは、利害の調整を考えて発語内行為が決める。それゆえ、会計主体が利害調整にとって都合が悪いと判断する情報源は除かれる。この情報源の選択とその情報処理の方法を決めるのが、発語内行為である。それが彼らの意思決定と行動に影響するが、やがて、それは意思決定に必要な新しい情報を発語行為に求めたり、利害調整の仕方について発語内行為に修正を迫る。このように、情報提供と利害調整の両機能を考慮して、発語内行為は会計方針を決定する（青柳 [1998] 82-83頁）。ここに、発

語内行為の会計における重要性がある。

さらに、発語媒介行為のあるところに発語内行為があるとみるのは正しい。しかし、逆は真ならずで、発語内行為のあるところに発語媒介行為があるとは限らない。青柳はこれを次のような例で適切に説明している。

遺言は発語内行為であるが、それが相続人に伝達されて発語媒介行為となるのは遺言者の死後である。それまでは、財産分与の発語内行為が遺言書に記載されていても、直ちに発語媒介行為にならない。会計の初期には、利益や資本を計算しても、それを財務諸表によって関係者に伝達する会社は少なかった。現在でも、発語内行為の配当可能利益の計算は、利害関係者に影響して発語媒介行為になっても、配当宣言までは本格的な効果は現れない。それゆえ、発語媒介行為が先行して発語内行為が随伴するのではなく、発語内行為が先行して発語媒介行為が随伴したりしなかったりする。それが両行為の主従の関係である（青柳 [2008] 37頁）。

会計の言語行為論は、このようにして会計機能と時間との関係をとらえる。それは実践の状況を直視した理論であり、理論と実践とのギャップを埋める理論にもなる。これまでの会計理論は、発語行為の命題的真理を理念化して意思決定のための情報提供に主眼をおく理想論であった。それが実践を理論化することで現実とのギャップを生んだ。

現実の情報提供は、発語行為ではなく発語媒介行為によって意思決定と行動に影響を及ぼす指令機能の言語行為である。それは、組織の情報場が指令する役割期待に基づいて会計情報がその利用者に呼びかける指令情報である。その指令の源泉は、発語内行為によって人々の権利と義務を調整して人間関係の秩序を形成する組織であり、そこに指令情報が湧出する。

掘り下げれば、富と所得の特定の型の分配を正当化して、組織の体制を維持するために組織成員を納得させる指令情報が発せられる。つま

り、発語内行為から発語媒介行為へとつながる言語行為の総体が、組織の指令体系ないし統制システムとみられる（青柳 [1998] 248-249頁）。しかしその場合、あくまでも発語内行為が富と所得の分配に関する会計方針を決定し、会計責任機能を遂行することによって、会計言語行為が成立することに留意する必要がある。

IV 会計責任の拡張と会計測定

これまで述べてきたように、会計の目的ないし本質は言語行為論における発語内行為としての会計責任であるということが出来る。そこで改めて、この会計責任は具体的に何を遂行すべきであり、発語内行為として何をを行うべきかを考察してみよう。これは、真の意味における会計責任を明らかにするためである。

第Ⅱ節で述べたように、井尻によれば、会計責任とは、会計責任の履行者が彼の行動や行動から生じる結果について会計責任の受益者に対して釈明する義務のことであり、これは取得原価によって保証された。そして、その理由は、取得原価が過去において行われた企業活動をその実際の取引価額で漏れなく記録したものであり、この記録が会計責任の履行において非常に重要な役割を果たすということであった。

このような会計責任観は、過去を指向した会計責任観であり、過去の業績評価を会計目的の中心とする会計責任観であるということが出来る。そして、その背後には、会計責任を狭い意味における受託責任と同一視する考えがあるように思われる。ここで、狭い意味における受託責任とは、前述したように、企業を株主や債権者などの資金提供者から資金の管理・運用を委託された受託者とみなし、委託者に対して委託された資金もしくは財産を適切に保全し、その管理・運用の状況ならびに結果を正確に測定し伝達する義務のことである。

しかしながら、このような会計責任観は前近代的な企業を説明しえても、現代の企業を説明

できるものではない。現代企業は様々な利害関係の複合体であり、それに伴って多様な社会的責任を負っているため、その会計責任は単に狭い意味における受託責任に留まらず、それをはるかに超えた社会的責任にまで至っているからである。

すなわち、現代の企業は、それを取り巻く種々の利害関係者、例えば株主・従業員・債権者・顧客・政府などの、いわゆる社会関係において存在する。いわば、利害関係者集団の意思決定の中心として、公共によって組織された1つの社会的制度であると考えられる。こうした企業は、単に株主や債権者に対する受託責任だけではなく、すべての利害関係者に対して、信頼できる適正な会計情報の提供が要請されることになる。企業は利害者集団の委託を受けて、公共社会の福祉や利益に貢献しなければならないという社会的責任を負っている。こうした企業それ自体の社会性から、会計もまた社会的責任を負う。

つまり、現代の企業は社会的責任を負うものであり、それに伴って会計も社会的責任を負うことになる。したがって、現代企業における会計責任とは社会的責任のことであり、具体的には、これは従来の狭い意味における受託責任に加えて、様々な利害関係者集団の意思決定に資する責任も負わなければならないことを意味しているのである。これが現代の一般的な会計責任観とあってよく、例えば、米国公認会計士協会（AICPA）から公表された『財務諸表の目的』（以下『目的』とする）においても、同じ趣旨で、次のように述べられている。

「会計責任は、保管を任された資産の保全を内容とする受託責任の次元を超えるものである。それは、これらの資産の運用と他の資産への転換を含み、また、それらを使用しないという意思決定をも含む。経営者は、資産については、その原価ばかりでなく、その価値についての会計責任も負っている。企業の経営者はま

た、インフレーションとデフレーションの経済的影響力や技術的革新と社会的変動に備えるためにとった諸行為に対しても、会計責任を負っている。」（AICPA [1973] p. 25）⁽⁵⁾

このように、現代の会計責任は広範であるが、ここで注目しなければならないのは、この会計責任観は井尻の主張するような過去の業績評価指向ではなく⁽⁶⁾、未来に向かう業績評価指向および意思決定指向を重視しているということである。過去の指向に対して、この考えは、将来の利益の予測という点ばかりでなく、会計責任の評価の点からも財務諸表の価値を著しく低下させるであろうとして、『目的』は次のように指摘している。

「もし財務諸表が、この狭小な過去のアプローチの枠に閉じ込められるならば、財務諸表の利用者は、経営者の業績という絶対的指標しか与えられず、比較可能な複数の指標は与えられないことになろう。例えば、厳格に過去の基準に基づいて算定された新記録の利益の1年後において、経営者が過年度よりも好成绩をあげたという理由によって報奨が決定されることがある。このような形の業績評価は、評価基準としては過年度の業績という限られた意味しかもたない指標がとられていることを意味している。そこでは、現在の経済状態を勘案して形成された企業の目標に立脚した、より現実的な指標は何ら考慮されていない。」（AICPA [1973] p. 26）

さらに、『目的』によれば、「財務諸表の目的の1つは、企業の最高目標を達成するに際して、企業資源を有効に利用する経営者の能力を判断するのに役立つ情報を提供することである。」（AICPA [1973] p. 26）そして、この情報によって、財務諸表の利用者は各自の経済的意思決定を行うことになるが、この目的のために、会計責任の概念と過去のみならず未来の情報が必要となるといわれる。このことは次のように表現されている。

「会計責任の概念をとっても、財務諸表の再構成が妨げられることはない。それどころかむしろ、会計責任のアプローチをとることによって、過去に関する報告のために必要である情報ばかりでなく、期待される業績を査定するために必要な情報も開示すべしとする根拠が与えられることになる。財務諸表の利用者の経済的意思決定があるからこそ、過去および将来の、企業の目標達成に関する情報の必要性が明確になる。会計責任は、そのような情報の提供という財務諸表の作成者側の責任を説くものである。」(AICPA [1973] p. 26)

このようにみえてくると、井尻の会計責任説における過去の指向および業績評価指向は、現代的な会計責任観の一部しか表していないことに気づく。上述したように、現代の会計責任観は社会的責任であり、具体的には、従来の狭い意味における受託責任に様々な利害関係者集団の意思決定に資する責任が加わったものであり、換言すれば、過去の業績評価指向に将来的な業績評価指向および意思決定指向が加わったものである。そして、そのための会計情報として、過去の情報のみならず、現在および将来的な情報が必要になるといわれるのである。

しかしながら、ここで、現代の会計責任は将来の予測情報を提供する義務まで負っているわけではないといわなければならない。確かに、会計責任は財務諸表の作成・公表によって各種利害関係者の意思決定に資する機能を有している。言語行為論でいえば、発語内行為としての会計責任は、発語行為としての財務諸表を基礎資料として、発語媒体行為としての意思決定に影響を及ぼす。そして、この発語媒介行為は未来を指向している。

しかし、前述したように、発語内行為は現在時制であり、そうでなければ発語内の力は発揮されない。会計の情報提供機能は人々の未来の意思決定や行動に影響を及ぼすが、会計の利害調整機能は人々の現在の利害を調整するので、

この調整内容が各種利害関係者の未来の意思決定や行動に影響を及ぼす。こうして、発語内行為は発語媒介行為の手段となるのである。ただし、ここで重要なのは、発語内行為は現在時制であるということである。

青柳の表現によれば、発語内行為は発語行為を基礎にして発語媒介行為の手段となる関係において、発語内行為は業績評価、発語媒介行為は情報提供、発語行為はこれら2つの会計機能のデータベースになる。財務会計でいえば、発語行為は過去の資料を準備し、現在の発語内行為は未来の意志決定に影響する発語媒介行為につながるもので、それは過去からみた未来としての現在の会計である。一方、発語内行為は発語媒介行為が生む人々の反応を先取りしてデータを処理するので、それは未来からみた過去としての現在の会計行為でもある(青柳 [1998] 248頁)。

そして、発語内行為は、一方では、発語行為が表示する対象の物的空間を画定し、他方では、発語媒介行為が影響を及ぼす人間空間を予定する。それは過去と未来を結ぶ現在という緊張の時点で行われる。過去からみた未来としての現在、未来からみた過去としての現在、この複眼的現在観に立って、物語的自己同一性としての主体が未来を予測しながら過去を回想する。これが過去と未来によって想定される決算日現在において綴られる会計(財務諸表)である(青柳 [1998] 221頁)。

ここでは、発語内行為としての会計責任は、過去からみた未来としての現在の会計責任であると同時に、未来からみた過去としての現在の会計責任でもある。しかし、発語内行為は発語行為を基礎としており、その発語行為は過去の資料をデータベースとしているので、発語内行為としての会計責任は、どちらかという、過去からみた将来としての現在の会計責任である色彩が強い。

これに関連して、ローゼンフィールド(Rosen-

field) は次のように述べている。会計責任行動に関する報告書として、財務諸表は過去の事象に関する情報を報告すべきである。人々は将来に対して会計責任を負っておらず、少なくともそれが達成されるまで負っていない。会計責任の報告書を作成するために使用される会計基準は、それが過去に関してのみ報告するように作成すべきである。

それでは、これにより、会計測定を取得原価で行うべきかといえ、そうではない。受託責任の報告書としての財務諸表の機能が取得原価に基づく会計を要求するという考えは、再検討する必要がある。それはおそらく管理保全主義 (custodianship) としての受託責任の解釈に基づいている。取得原価はおそらく現金またはその代替物 (「コストのフロー」) の管理をチェックするのに役立つが、経営者の期待される目標の達成に関して報告することには必ずしも役立つたない。その目的に役立つ基準を発見し、適用すべきである。

そして、経営者は、例えば、価格変動や一般物価変動におけるような彼らの直接的支配下でない事象に対する資源を開示する責任がある。したがって、経営者の行動の結果を公正に評価するために、資源に影響を及ぼすが、直接彼らの支配下でない事象を報告書から除去すべきではない (Rosenfield [1974] p. 129)。

すなわち、過去からみた未来としての現在の会計責任は、各種利害関係者の現在の業績評価および利害調整のために、単なる過去指向の取得原価によって遂行されるのではなく、価格変動や一般物価変動を考慮した現在の価格によって達成されるということが出来る。

発語内行為としての会計責任はあくまでも現在の概念であり、発語内の力を発揮するためには、企業の現在の財政状態や経営成績を表す会計情報が必要となる。そして、これによって、会計責任は真の意味で各種利害関係者の利害調整を果たし、富と所得の分配を規定するの

である。近年、公正価値会計が会計において重要となってきているが、その論拠はまさに、発語内行為としての会計責任にあるということが出来る。

V む す び

以上、本稿では、会計は何をするものであり、真の意味で、どういう目的ないし本質を有しているのかを解明することを目的として、さらには、意思決定説および会計責任説のうち、会計責任説が会計の本質であるべきことを証明しようとした。

そこではまず、井尻の所論に沿って会計責任説と意思決定説を改めて説明し、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理念のもとに、彼は会計責任説を主張していることを述べた。さらに、この会計責任説の論拠に基づいて、彼が会計測定として取得原価を提唱していることも述べた。

次に、会計責任説の論拠を哲学的および言語学的に証明するために、オースティンの言語行為論における発語行為・発語内行為・発語媒介行為を解説し、そこにおける発語内行為が重要であるとした上で、それらと会計理論との関係を解明した。そこでは、発語行為は純粋な意味における財務諸表の作成に該当し、発語内行為は財務諸表の陳述による会計責任の履行に該当し、発語媒介行為は財務諸表の公表による各種利害関係者の意思決定機能に該当することを明らかにした。

そして、会計の発語内行為は富と所得の分配や会計責任の履行であり、発語内行為が言語行為の中心機能であるとの見地に立てば、会計機能は意思決定よりも業績評価が中心であるということになる。したがって、会計責任が会計の中心機能であり、会計の本質であるということ結論づけた。

さらに、これを踏まえて、発語内行為として

の会計責任と発語媒介行為としての意思決定の関係を解明した。そこでは、会計の発語内行為は発語行為による取引の記録を基礎として企業の財政状態および経営成績を表示しながら、各種利害関係者の意思決定や行動に影響を及ぼす発語媒介行為の手段になることを明らかにした。

また、発語内行為は現在時制であり、そうでなければ発語内の力は発揮されないことを指摘するとともに、発語媒介行為のあるところに発語内行為があるとみるのは正しいが、逆は真ならずで、発語内行為のあるところに発語媒介行為があるとは限らないことを述べた。これにより、会計責任が会計の固有の機能であり、会計の本質であることを再確認した。

最後に、通常いわれている会計責任の概念を拡張することによって、会計の本質として、真の意味における会計責任を明らかにした。そこにおいてまず、現代の企業は社会的責任を負うものであり、それに伴って会計も社会的責任を負うことになる。したがって、現代企業における会計責任とは社会的責任のことであり、具体的には、これは従来からの狭い意味における受託責任に加えて、様々な利害関係者集団の意思決定に資する責任も負わなければならないことを意味していることを指摘した。

そして、社会的責任としての会計責任を履行するためには、従来からの狭い意味における受託責任と結びつく取得原価会計ではなく、例えば公正価値会計のような、価格変動や一般物価変動を考慮した現在の価格による会計を行わなければならないことを述べた。その理由は、発語内行為としての会計責任はあくまでも現在の概念であり、発語内の力を発揮するためには、企業の現在の財政状態や経営成績を表す会計情報が必要となるということである。そして、これによって、会計責任は真の意味で各種利害関係者の利害調整を果たし、富と所得の分配を規定すると結論づけた。

以上が本稿の概要であるが、これにより、会計の目的ないし本質が明らかになったことと思われる。すなわち、会計の本質は、各種利害関係者の意思決定に資するというよりも、企業の社会的責任を履行するための会計責任を果たすことである。そしてそのためには、会計システムの測定基準ないし評価基準として、公正価値のような現在の価格を使用する必要があるということになる。本稿はこの証明を哲学および言語学にける会計行為論の援用によって行ったわけである。

ASOBAT 以来、会計の目的として意思決定説が有力であるが、意思決定説にはいくつかの問題点がある。これに関する井尻の指摘は前述したところであるが、そのほかにも、例えば『目的』は次のように述べている。「利用者が情報に対して何を求めているかは、はっきりとは何もわかっていない。これまで行われたいかなる研究をもってしても、経済的意思決定のプロセスにおいて、財務諸表が個々の利用者に果たす機能を的確に識別することはできなかった。」(AICPA [1973] p. 13) すなわち、意思決定説における各種利害関係者の意思決定モデルが明らかではないのである。

これに対して、会計責任は重要であるのみならず、投資者というよりもほとんどの企業にとって重要であることを、AAA は次のように述べている (AAA [2007] pp. 231-232)。

- (1) すべての企業にとって、会計による重要な効用は統制であり、経営者に委託された資源の使用および処分に関して所有者に報告することである。期間的報告は、事前に規定された規則に従って、市場取引およびアウトプットと期間への配分によって明示されたものとして、貨幣で表示された資源のインフローおよびアウトフローに関する情報を提供する。その報告書は、企業の経営者が彼らの受託責任をいかに履行したかに関する有用な（しかし完全ではない）情

報を提供する。報告書は同時に、所有者の利害において企業を運営することに対して経営者を動機づけるのに役立つ。というのは、経営者が行ったことは評価され、報告されるからである。

- (2) 企業の会計システムは、従業員が彼らに割り当てられた責任をいかに遂行したかに関する情報も経営者に提供する。経営者にとって、会計システムおよび報告システムは、従業員の彼らの仕事を指図され期待されたように行うことを動機づけるのに役立つ。
- (3) 会計システムによって生み出されたまた会計システムに影響を与える財務報告書は、外部的には所有者に対してまた内部的には経営者および所有者に対して、報告書が提供される利用者および他の人々に、その報告書が信頼しうるものであり、その数値が彼らの意図したものであることを保証するために、監査される。
- (4) 報告された数値が信頼しうるものである限り、財務報告書は、内部的には経営者により、外部的には所有者、債権者および潜在的投資者による投資意思決定に対して有用な情報を提供する。
- (5) 概念フレームワークは投資意思決定に偏りすぎており、受託責任に関する意思決定を無視している。経営者が他の企業の資産およびキャッシュをいかに利用したか、そして場合によっては利用に失敗したかに関する情報はほとんど無視されており、経営者の利害と企業の所有者の利害との利害衝突の影響に関する検証および報告がほとんど無視されている。

このように、会計の本質として会計責任は非常に重要であり、意思決定機能よりも会計責任機能の方が会計にとって不可欠の条件である。これは、本稿が援用した言語行為論においても証明されたところであり、上述したように、発

語媒介行為のあるところに発語内行為があるとみるのは正しいが、逆は真ならずで、発語内行為のあるところに発語媒介行為があるとは限らないのである。すなわち、会計において会計責任の履行は不可欠の条件であるが、意思決定の遂行は必ずしもそうではない。

意思決定の機能は他の手段によっても代替することができ、また、現実の経済社会においてそのように行われているが、会計責任の機能は他の情報システムによっては代替できない会計固有の機能なのである。そして、この機能を果たすためには、会計測定として例えば公正価値のような現在の価格を使用する必要がある。すなわち、公正価値会計の論拠は、現在時制である発語内行為としての会計責任にあるのである。

注(1) ASOBATは、会計の目的は次の諸目的のために情報を提供することであるとしている(AAA [1966] p. 4)。

- (1) 最も重要な意思決定の領域を確定し、目的や目標を決定することを含めて、限りある資源を利用することについて意思決定を行うこと
 - (2) 組織内にある人的資源および物的資源を効率的に指揮、統制すること
 - (3) 資源を保全し、その管理について報告すること
 - (4) 社会的な機能および統制を容易にすること
これらのうち、(1)が意思決定説に該当し、(3)が会計責任説に該当する。
 - (2) 本稿は、会計責任と受託責任をほぼ同じ概念として取り扱っている。元来、受託責任(stewardship)は、企業の株主や債権者から受託した資源を効果的に管理・運用すること、および資源の保全と費消の計画を実施する責任をいう。これに対して、現代の会計責任は後述するように、責任の受益者ないし対象者を株主や債権者に限定せず、その対象者を企業の内部者を含めたすべての利害関係者とする社会的責任を意味する。したがって、会計責任は従来の受託責任よりも広い概念であるといえることができる。
- しかし、近年におけるIASBの受託責任に関する説明でもわかるように、その対象者は広範となってきており、会計責任の対象者とほぼ同

じになってきている。このことから、本稿は、会計責任と受託責任をほぼ同じ概念として取り扱うこととする。なお、以下では、従来の受託責任を「狭い意味における受託責任」とよぶことにする。

- (3) 井尻は他のところで会計を「意思決定会計」(operational accounting)と「利害調整会計」(equity accounting)に分けているが(井尻[1968] 90頁)、前者の意思決定会計はここでいう意思決定説に基づいて行われる会計であり、後者の利害調整会計はここでいう会計責任説に基づいて行われる会計にほかならない。
- (4) 会計責任説において、「業績測定」が非常に重要な概念であることに注意する必要がある。井尻によれば、会計責任の関係において、受益者は履行者がある目標を指向することを要求する場合が多い。そこで、履行者がその目標に向かってどの程度進んだかという情報は、受益者にとって不可欠な情報となる。したがって、業績測定(performance measurement)が会計システムの基本的要素であるということが出来る(井尻[1976] ii頁)。
- (5) この会計責任観はさらに、米国財務会計基準審議会(FASB)にまで受け継がれている。その財務会計概念ステートメント(SFAC)第1号において、そのことは次のように表現されている。「財務報告は、企業の経営者が出資者(株主)に対して、当該企業に委託された資源の利用について、その受託責任をどのように履行したかについての情報を提供しなければならない。企業の経営者は、企業資源の管理および保全のためのみならず、その効率的かつ有効的利用のため、さらにインフレーションまたはデフレーションならびに技術的および社会的変動のような経済社会における諸要因の好ましくない経済的影響からできるだけそのような資源を保全するために、定期的に出資者に対して説明する義務を負っている。経営者は、企業の有価証券を一般大衆から募集する限り、将来の投資者および一般大衆に対して広範な会計責任を自主的に受け入れている。また、社会も、企業およびその経営者に対して広範なまたは特定の責任を課している。」(FASB[1978] para. 50)
- (6) もっとも、井尻は、会計責任が未来にも関係するとして、次のように述べている。この会計責任に基づいた考え方、すなわち会計責任説は、規則遵法を基にできた伝統的な保管会計

(stewardship accounting)のみならず、効率と効果を重視する近代的な業績という要素も含むものである。さらに会計責任説は、すでに行われた行為のみならず、履行者が将来行おうとしている行為についても前もって釈明する責任があると考えられる場合には、その予定行為とそれから生じるであろう結果の予測(例えば予算、投資計画、予測財務諸表など)について報告することも、自然に会計の機能に含めて考えることができるのである(井尻[1976] ii頁)。しかし、これは井尻の主張する取得原価の思考に矛盾するように思われる。

参考文献

- 青柳文司 [1986] 『アメリカ会計学』中央経済社。
 青柳文司 [1998] 『会計物語と時間—パラダイム再生—』多賀出版。
 青柳文司 [2008] 『現代会計の諸相—言語・物語・演劇—』多賀出版。
 井尻雄士 [1968] 『会計測定の基礎』東洋経済新報社。
 井尻雄士 [1976] 『会計測定の理論』東洋経済新報社。
 梶田龍三 [2013] 「会計における二重の受託責任概念(目的)について」『経済論集』(大分大学) 第65巻第2号, 89-124頁。
 渡邊泉 [2016] 『帳簿が語る歴史の真実—通説という名の誤り—』同文館。
 AAA [1966] *A Statement of Basic Accounting Theory*, AAA.
 AAA [2007] *The FASB's Conceptual Framework for Financial Reporting: A Critical Analysis*, *Accounting Horizons*, Vol. 21 No. 2, pp. 229-238.
 AICPA [1973] *Objectives of Financial Statements*, AICPA.
 Austin, J. L. [1975] *How to Things with Words*, 2nd ed., Harvard University Press.
 FASB [1978] *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, SFAC No. 1, FASB.
 IASB [2010] *The Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB.
 Ijiri, Y. [1981] *Historical Cost Accounting and Rationality*, the Canadian Certified General Accountants' Research Foundation.
 Rosenfield P. [1974] *Stewardship*, in Cramar, Jr., J. J. and G. H. Sorter eds., *Objectives of Financial Statements*, AICPA.