

統合報告時代のアカウントビリティ

國 部 克 彦

神戸大学大学院経営学研究科教授。社会環境会計専攻。主著（共著）に『低炭素型サプライチェーン経営』（中央経済社）、『環境経営・会計』（有斐閣）、『マテリアルフローコスト会計』（日本経済新聞出版社）等がある。

講演要旨

財務報告とサステナビリティ報告を統合した統合報告が求められるようになった現代において、会計士の責任はどのように変化すべきか。経済社会における会計の役割と公共性の議論を前提として、従来の資源・権限の委託・受託関係に固定されたアカウントビリティから、他者に対する無限のアカウントビリティへの転換の必要性を論じ、それを担保する制度について検討する。さらに、無限のアカウントビリティを実現するためには、それを支えるフィードバックプロセスが必要なことを主張する。

キーワード 統合報告、公共性、責任、アカウントビリティ、価値

「伝統や権威や正統性や規則や教義に対して、離反や創意という破壊を行わないような責任はないのだ。」

デリダ『死を与える』（ちくま学芸文庫）2004年、p. 61.

1 はじめに

これから「統合報告時代のアカウントビリティ」と題して、1時間くらいお話しさせていただきます。私は、会計学の中でも、社会や環境問題と会計が接する領域を主に研究しています。本日は、公認会計士（CPA）の方を対象とする講演会ですので、現在、CSR（corporate social responsibility）の世界で話題になっている「統合報告（integrated reporting¹⁾）」について、会計士としてどのように理解して対応すべきかということをお話したいと思います。こういう講演会では、実務的な最新の動向についてデータをたくさん提供して、「今はこうなっているんですよ」という話をする方が、聴衆の皆さんに受けるだろうとは思いますが、今日はこの後に実務的な動向をお話しされる方がおられますので、私の方

は、理論を中心にしながら、お話しさせていただきます。

「理論」と言うと、特に日本では、理論なんて抽象的で役に立たないと思われる方が多いかもしれませんが、実際の行動を導くためには理論が必要です。理論なき実践は根無し草です。会計の世界でも同様です。しかし、日本ではこれまで世界に通用する会計理論を鍛えることが十分なされてきませんでした。ですから、国際会計の世界で欧米に大きく後れをとっているといっても過言ではありません。今日は会計理論のお話をするわけではありませんが、CSRの世界も全く同じで、本日のテーマの統合報告をはじめ、欧米（特に欧州）から次々新しい概念と実践が生まれてきますが、それに後追いするだけではいけません。その本質的な意味を読み取って、自ら考えて行動することが大切です。そのためには、一人ひとりの専門家がそれぞれの立場を明確にして、実践を理解して行動しなければいけません。その立場を明確にするときの基準となる考え方が理論なのです。本日は、この問題を「統合報告時代のアカウントビリティ」という文脈で、考えていきたいと思います。

2 会計の限界

最近、ベストセラーになっている、トマ・ピケティの『21世紀の資本』から、話を始めたいと思います。ピケティは、同書の結論にあたる「おわりに」の直前に「経済的透明性と資本の民主的なコントロール」という節を設けて、次のように言っています。

企業が現在公開を求められている会計データは、労働者や一般市民が集団的な決定について意見をまとめるには、全く不十分なものでしかないし、まして決定に介入するほどの情報はない。……本当の会計財務的な透明性と情報共有なくして、経済的民主主義などありえない。

ピケティ (2013/2014) p. 600.

ピケティはフランスの経済学者で、彼がフランス語で書いた『21世紀の資本』という本がフランスだけではなく、翻訳されてアメリカや日本でも非常に注目を集めています。この本の日本語訳は、600ページを越す分厚い書籍なのですが、その本の600ページめで、ピケティは上記のように現行の会計制度を厳しく批判しているのです。

ピケティは、この大著を通して、資本収益率と経済成長率を比較すると、資本収益率、つまり資本を投資して得られる収益率の方が、経済成長率、所得の増加率よりも大きいことを主張しています。これは、資本を持っていれば持っているほど、収益が高くなるので、資本を持っている人と持っていない人の格差がどんどん広がっていくということを意味しており、彼はこのことを過去の膨大なデータから実証しています。その一番最後のところで、ピケティ

は、この問題を克服するために、現状を分析する道具として、現在の会計データは全く不十分なものでしかない、と会計を批判するのです。

ピケティは、過去100年以上の経済データを使って、金融資本の収益率が上がっているのに対して、所得の増加率は同様には上がっていない、だから、金融資本をたくさん持っている人の方が富を集積できて、格差が広がっていくことを実証して、最終的に資産課税をすることで格差を縮小せよと提言しています。しかし、この現実について、ピケティは全体的な統計データを駆使して結果的に証拠を示しましたが、実際には個々の企業がどのような形で資本を運用してどのようにして収益を生んでいるのかは、はっきりわからないと言っているのです。会計士の立場からすると、「いやそんなことないでしょう。財務諸表の中で資本や利益がはっきり示されている」と言われるかもしれませんが、財務諸表上で認識される資本だけで企業が利益を獲得しているわけではないことは、ビジネスに少しでもかかわる人ならすぐに理解できることです。むしろ、財務諸表に掲載されていない「無形の資本」が収益源になっていることが多いというのが、実感に近いでしょう。

ですから、現在の会計の世界では、非財務情報が非常に重要になっています。つまり、財務諸表に載っていることだけではわからないから非財務情報が必要になるのです。では、非財務情報とはどのようなものがあるのかというと、人的資産であるとか、知的資産であるとか、あるいは環境であるとか、いろいろなものがあります。そういうオフバランスになっているもので、その企業にとって有利に働いているものは何なのか？こういう一番重要な情報が、財務諸表では十分に示されていないわけです。アナリストが企業を分析するときは、財務諸表だけではなくて、このようなオフバランス非財務情報も分析するわけですが、体系的に開示されていなければ大きな限界があります。このような企業が持つ潜在力、これが本当の意味での「資本」になると思いますが、それが十分に財務諸表に現れていない以上、会計は役に立たないというのがピケティの批判につながるわけです。

それに対して、国際統合報告評議会 (IIRC) が提示した統合報告のフレームワーク (IIRC, 2013) では、財務資本だけではなくて、6つの資本が示されています。それは、財務資本に加えて、製造資本、人間資本、知的資本、社会・関係資本、自然資本の6つです。もちろん、統合報告は、ピケティが主張するように現代企業の収益力の源を透明にするために、このような6つの資本の概念を採用しているわけではありません。しかし、ピケティの財務会計制度に対する批判と、6つの資本概念で会計報告を拡充しようとする統合報告の姿勢には符合するものがあります。そこでは、現代社会における会計の限界が問題にされているのです。

この資本の問題は、後でもう一度詳しく検討することにして、このような会計の限界に対する批判を前にして、公認会計士の役割について考えてみたいと思います。なぜなら、この

ように資本の概念を拡充することについて、それは会計士の役割かどうか疑問に思われる方もおられるかもしれないからです。

3 公認会計士は CPA か？

「公認会計士は CPA か？」少し刺激的な問いから、この問題を考えてみましょう。こう聞かれると、「そんなのあたりまえじゃないか」と思われるかもしれませんが、それが意外にそうでもないのです。CPA は Certified Public Accountant の略ですが、certified は public accountant にかかっています。一方、「公認会計士」の「公」は、公認するという言葉があるように、「会計士」にかかるのではなく、「認」にかかるだけです。ですから、英語では認可されているのが、単なる accountant ではなく、public accountant つまり「公共会計士」であるのに対して、英語にある public という言葉が日本の「公認会計士」では十分反映されていないのです。これは、会計士の社会的役割を考えるうえで重要なことが、日本の文脈では明示的に理解されていない可能性を示しています。

CPA が生まれたアメリカでは、CPA よりも先に、public accountant という職種があって、それが certify (公認) されて CPA になったわけ³⁾です。今から100年くらい前の話です。つまり certified accountant よりも先に public accountant という職種があって、それを certified したのが CPA なのですが、日本では public accountant という職種がなく、第二次世界大戦後に、「公認会計士」という制度が導入されましたから、そこにずれが生じています。もちろん、仕事の内容はアメリカの CPA も日本の公認会計士もほぼ同じなのですが、この public=公共性という言葉が日本の「公認会計士」という用語には十分反映されていないことは、本日のテーマである「統合報告時代のアカウントビリティ」を考える立場からすれば、かなり重要ではないかと考えます。

なぜなら、この public=公共性という概念が、現在、グローバル経済が拡張していく中で非常に重要な概念となっているからです。経済がますます支配的になっていく中で、人間としての幸福とか充実感といったものが失われていくと感じている人は少なくないのではないのでしょうか。治安や環境問題あるいは老後など社会的な不安を感じている方もおられるでしょう。これらはすべて公共的な問題ですから、この種の問題を考えると public という概念は欠かせません。特に、CPA の P は public なのですから、accountant は public のために仕事をしなければならないことが、職名上義務付けられているわけです。では、public=公共性とは一体何なのでしょう？次にこの問題を考えてみましょう。統合報告の話題からどんどん離れていくと思われるかもしれませんが、最後は収束していきますので、しばらくお付き合いください。

4 公共性=public とは何か？

これからは、public を公共性と同義として、議論を進めていきたいと思いますが、公共性というのはすごく難しい概念で、様々に定義することが可能です。日本で公共性というと、国あるいは自治体などをイメージされる方が多いと思いますが、国や自治体は public の中のごく一部の代表例であって全体ではありません。公共性について論じている学者は数えきれないくらいいるのですが、その中でも特に有名で、現在でも大きな影響力を持つ理論を示した方に、ハンナ・アーレントという政治哲学者がいます。私の公共性に対する考え方も、彼女に大きく影響を受けています。

アーレントにしたがって、公共性を考えると、公共性には2つの重要な構成要素があります。公共性の条件といってもよいかもしれませんが、一つは複数性で、もう一つは共通性⁴⁾です。つまり、公共という概念が出てくるためには、まず人間が複数必要です。一人だと公共性は意味を持ちません。一人で暮らしていたら、自分の家は完全に自分のものですから、そこに公共の空間はありません。しかし、結婚して二人で住むと公共の空間ができます。子供ができるとますます公共の空間が広がります。一人住まいの場合はリビングはプライベートな空間ですが、家族だとそこはメンバーが共有する公共の空間になります。つまり、複数の人間がいて、そこに共通の何かがあるとき、それが公共性なのです。しかも、その公共の空間は複数の人間が協力して守っていかないと維持できません。これが公共性の原理になります。

しかし、そのような共通性がどのようにして出現して維持されるのかということ、これは難しい問題になります。共通性というのは、かなり厄介な概念で、ときには、共通性のためには複数性つまり個人個人の多様性というものを無視もしくは軽視してもいいという発想が出てくるときがあります。全体主義的な考え方はその典型で、独裁者がすべて命令するような形であれば、そこには共通性などなくて、一元性しかありません。たとえ、個体としての人間は複数いたとしても、単一の人間からの指示が絶対であるとすれば、そこに公共性の条件としての複数性は存在せず、当然共通性が問題にされるはずもありませんから、公共性はないということになります。つまり複数性とは多様な人間の複数性でなければなりません。しかし、この多様な人間の複数性を維持することは、実は非常に難しく、放っておくと、力の強いものによる一元的支配の傾向が強まる恐れがあります。ピケティが経済格差の拡大を批判するのも、特定の人間の力が強まることを抑制するためですから、格差は人間の複数性にとっては望ましいことではありません。

しかし、現代社会では経済格差がどんどん広がってきています。その大きな原因は、グローバル経済での勝ち組企業の巨大化にあります。今や、一つの国よりも大きな経済的影響力を持つ企業は珍しくありません。しかも、それは私企業で特定の株主に奉仕する組織であると

すれば、多様な人間の複数性と共通性を条件とする公共性は、危機に瀕しているといってもよいでしょう。特定の企業だけがどんどん強くなってしまうと、当然、複数性は失われます。多様な価値観の中で、経済性だけが強調され、効率性が追求される社会は息苦しいと感じる方も多いことでしょう。もっと自然を守りたいとか、もっとゆっくり生活したいとか、そういう希望もあるはずです。ですから、そのような人間の多様性を満たすためにも、公共性を回復させなければならないという論法になるわけです。それでは、そこに公共の会計士（public accountant）に何か役割はあるのでしょうか。次に、会計士にとっての公共性の問題を考えてみましょう。

5 public accounting の功罪

public accounting=公共会計というのは、アーレントが言う意味での公共性に資する会計なのかどうか？次にこれが問題になります。public accounting といっても、自治体会計を意味する公会計ではなく、公共のための会計一般という意味で大きくとらえています。結論を先走れば、会計はある意味で public accounting の名に相応しく、公共性に大いに貢献してきたことができます。公共性は、共通性の中に開かれているものですので、公開性がその近似の概念ですが、会計はまさにこの公開性に貢献してきたことは誰もが賛成するところでしょう。

そもそも public accountant とは、private accountant との対比で使用される言葉でした。private accountant というのは、private company である株式会社の中の経理を担当している人を指します。private accountant が担当している accounting はその会社個別の会計で、たとえば A 社の private accounting と B 社の private accounting が別々でも、それだけでは誰も困らないのです。しかし、そこに共通の第三者がいて、企業にかかわる必要が出てくると、2つの会計が異なっていたら困ることになります。株式投資や課税などの問題が典型です。この問題を克服するために、会計を共通化していく必要があって、そこで初めて public accountant という職業が成立します。

ですから、public accountant の仕事は個別の会計を共通化させることです。会計情報の公開はその延長線に出てくる問題で、監査はそのための手段です。共通化は一般には標準化や基準化と呼ばれ、会計の世界では何らかの会計基準に基づいて会計が共通化されます。それを前提として証券市場が成立し、株式会社が発展し、経済が拡大するという教科書的な説明が可能になるわけで、実際にそのように発展してきました。さらに、一国の中で会計が標準化されて証券取引所ができたなら、今度は海外の証券取引所との共通化への希望が出てくることは当然で、国際的に会計基準を統一しましょうという話になります。それが現在では、国際会計基準審議会（IASB）として制度化され、国際財務報告基準（IFARs）によって、国

際的な会計の標準化が大いに進展しました。

もちろん、IASB や IFARs にもいろいろ重要な課題があり、日本がどのように対処すべきか、大きな経済問題になって久しいですが、国際会計基準に関しては、日本は完全に後追いで、会計理論競争に敗れたというか、そもそも競争にすらなっていないかといっても過言ではないでしょう。それは、会計基準の細部に目を奪われすぎて、多様なものを共通化していく会計の機能そのものについての理解が不足していたためではないかと思っています。会計という技術は基本的に共通化していくための技術ですから、多くのものを共通化できる理論が良い理論になります。適正な利益計算や財政状態を適切に測定できる理論が良い理論というのは見せかけに過ぎず、実際にはより多くの実務を共通化できる手法が勝ち残ってきました。収益費用アプローチと資産負債アプローチや、規則主義や原則主義を対比して考えれば、すぐわかると思います。⁵⁾

今日の本題からはややずれるのですが、例えば収益費用アプローチと資産負債アプローチについて考えてみましょう。昔は収益費用アプローチによる期間損益が中心でした。それによって、国内の市場はなんとか統一できたけど、全く違う国々の会計を収益費用アプローチで全部統一していくためには、人為的に計算しなければいけないものがたくさん出てきまうので、比較可能性が困難になります。そこで、もっと客観的で簡単な方法で比較できないかと考えたときに、資産負債アプローチが登場してきました。もしもすべてのものに対して市場時価があって、公正価値というものを計算できるのなら、収益費用アプローチよりも資産負債アプローチの方が共通化する手法として優れています。それが理由で資産負債アプローチが採用されたとはどこにも書いていませんが、共通化するための計算原理としては理にかなっています。ですから、適正な損益計算の観点からはいろいろな問題があるわけですが、そのような細部の理論だけでは、資産負債アプローチを撤回させることはできないわけです。規則主義と原則主義の関係も同じロジックで説明できます。

このように考えていくと、会計は、基本的に異なるものの共通化を目指していく技術だといえると思います。そう考えると、国際財務報告基準ができて、採択する国が飛躍的に増加して、国際的な会計実務の共通化がどんどん進んで、会計は公共性に貢献したといえることができるでしょう。会計が公共性に貢献してきたというのはこういう意味です。しかし一方では、それが経済のグローバル化を促進し、強い企業がどんどん強くなる仕組みを後押しして、人間の多様性を抑圧しているともいえるのではないのでしょうか。ということは、会計は公共性を促進しながら、公共性を害してきたということになってしまいます。非常に難しい問題にたどり着いてしまいました。

しかし、これは公共性の範囲の問題なのです。公共性を決めるためには範囲が必要です。例えば、リビングのテーブルが家族の中では公共のものだとしても、家の外を歩いている人

にとっては、プライベートなもの以外の何物でもありません。何が公共性であるかは、共通性の範囲に依存するので、排除された側から見ればそれは非公共的な空間です。ですから、会計は、経済という公共空間をグローバルに拡大することには成功したわけですが、それは経済以外の要素を排除することと同義だったわけです。しかも、共通の会計が一国という範囲から世界という範囲にまで広がってしまうと、今度はもう広がる余地がなくなってしまって、一つの公共性が他の公共性を圧迫する事態が生じてしまうことになります。したがって、会計が公共性を回復するためには、経済的な範囲はほぼ行き着くところまで行ってしまったので、今度は経済以外の価値を取り入れる必要があるという展開になってきたと理解すべきでしょう。少なくとも、統合報告に関するフレームワークの成立やピケティによる批判などは、このような文脈で理解すべきだと思います。

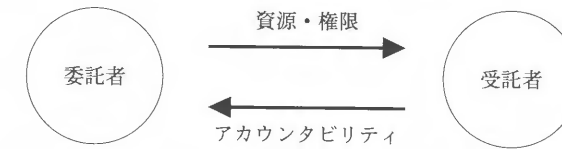
そうすると、会計士が、統合報告を見るとき、経済以外の視点をどのように取り入れるのかが、決定的に重要になります。統合報告の6つの資本のうち、純粋に経済に関係するのは財務資本だけで、後の資本は経済以外の要素が主なものです。ここに、会計が公共性を回復できる可能性があります。しかし、そのためには、どのように対応すればよいのでしょうか？問題は、会計と経済という核心部分に触れるだけに、根本から考え直す必要があります。会計の最も基底的なところにはアカウントビリティ＝説明責任があります。統合報告が会計士に対して、経済以外の新しい公共性の責任を課しているとするれば、この問題はアカウントビリティの再定式化を要求していると考えられます。

6 会計の基礎としてのアカウントビリティ

会計という行為の最も基底的部分はアカウントビリティの関係によって決まっています。ある対象者に対してアカウントビリティがあるから、会計報告をする必要が生じるわけで、これが会計の始発点です。会計目的に関して、利用者による意思決定有用性がよく出てきますが、利用者の意思決定を論じる前に、誰が何の利用者なのかという問題を解決する必要があります。これを決めるのがアカウントビリティの有無です。つまり、ある対象者に対してアカウントビリティを履行する責任があるから、その情報の意思決定有用性が問われるという順序になっていて、その逆ではありません。ですから、統合報告のように、財務関係だけでなくサステナビリティ関係の情報も報告するとなると、アカウントビリティの拡張が必要になりますので、それがどのような根拠に基づいて求められるのかという問題を解決する必要があります。

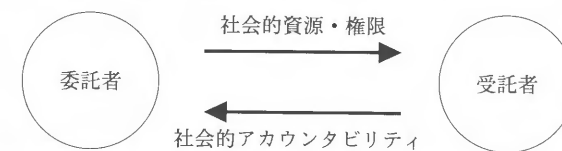
まず、会計学の伝統的なアカウントビリティから考えていきましょう。伝統的には、アカウントビリティは、資源の委託・受託の関係から生じると考えられています。会計学でよく説明されるのはスチュワードシップ・アカウントビリティという考え方で、株主（委託者）

図1 伝統的アカウントビリティ



が資金を経営者（受託者）に提供する。だから経営者はその受け取った資金について株主に対してアカウントビリティを負うことになります。アカウントビリティが生じるのは、なにもお金のような資源を提供した場合だけに限りません。たとえば、企業の内部で、上司（委託者）が部下（受託者）に何らかの権限を委譲することによって、部下は上司に対して、移譲された権限の行使の結果についてのアカウントビリティを負います。これは、資金の提供と全く同じメカニズムです。これを図示すると図1のように書くことができます。

図2 社会的アカウントビリティ



これに対して、統合報告が対象としているサステナビリティ情報の開示はやや違います。環境や社会問題について説明する責任に関して、企業は法律で規定されている場合を除いて、明示的に与えられているわけではありません。しかし、それでも説明しなければならないとすれば、アカウントビリティ概念を拡張する必要があります。アカウントビリティ拡張の有力な考え方の一つに社会的アカウントビリティという概念があります。企業が資源を消費したり、環境に負荷を与えるのは、全人類（動植物も含めるべきかもしれません）の共有財産である環境を使用する権利を与えられているからで、この点についてアカウントビリティを負っている、というものです。つまり、市民（委託者）は企業（受託者）に対して、社会的な資源を使用する権限を委託しているので、これに対して、企業はアカウントビリティがあるという考え方です。これを図示すると図2のようになります。このような社会や環境面に拡張されたアカウントビリティは、社会的アカウントビリティと呼ばれて、環境報告書やCSR報告書を作成開示するときの重要な論拠となってきました⁶⁾。

私は社会環境会計という領域を長く研究してきましたが、かなり長い間、この社会的アカウントビリティに依拠して、企業に環境報告書の作成を薦めたり、役所の方に政策提言をしてきました。しかし、最近はこの社会的アカウントビリティだけでは、新しい公共性を回復させることは難しいのではないかと考えるようになってきました。図1と図2を見てください。用語が少し違うだけで、枠組みは全く同じです。しかも、今問題とされている社会問題

や環境問題は、市場を中心とする経済システムが引き起こした問題です。それを解決するためには、従来と同じ枠組みではうまくいく保証はありません。特に、社会的アカウントビリティ⁷⁾の場合、委託されているものを規定しないと責任が導出できない点がネックになる可能性がありますし、委託・受託に関する社会的合意がないと仕組みが動かない恐れもあります。経済に代わる公共性を回復させるためには、経済を支配している経済合理性を克服する必要がありますが、そのためには全く新しい考え方（理論）が求められているはずです。つまり、「統合報告時代のアカウントビリティ」は、これまでのアカウントビリティのフレームワークを根本的に刷新したものでなければならないと思うのです。

本日の核心的なテーマに近づいてきましたが、新しいアカウントビリティ関係を論じる前に、アカウントビリティの基礎にある責任概念を整理しておきましょう。会計士という専門家の責任はどのように理解されるべきなのか。新しいフレームワークもここから出発しなければなりません。なお、この講演では、アカウントビリティと責任を原理的には区別せず、一般的な意味の場合には責任を、説明責任を強調したいときにアカウントビリティという用語を使用します。もともと、responsibility も accountability も、「応答する」もしくは「説明する」という非常に近接の概念ですので、本講演の範囲ではこのように理解しておきたいと思えます。

7 会計士にとっての責任とは

会計士にとっての責任とはどのようなものでしょうか。最近も、会計士の責任が問われる事件が相次いでいますので、皆さんも関心が高いと思います。しかし、ここではおそらく皆さんがこれまで考えてこられたこととは違う観点から責任を論じてみましょう。まず、カリフォルニア大学の科学哲学の教授であるセオドア・ポーターに登場してもらいます。ポーターは主著『数値と客観性』の中で、数値を扱う専門家の責任と信頼について、非常に示唆に富む考察を展開しています。ポーターは、同書の第5章「客観性に対抗する専門家—会計士と保険数理士」という章で、会計士や保険数理士のような数値を計算する専門家が、客観的な規則に強く抵抗しながら、最終的にはそれを受け入れてきた経緯を詳述しています。そこで、下記のような指摘をしています。

彼ら（会計士）は、様々な度合いで、公共の標準あるいは客観的な規則という名のもとにエキスパート・ジャッジメント（専門家判断）への開かれた信頼を断念したのである。それはけっして自発的な犠牲ではなく、強い圧力から、あるいは激しい競争から生じていた。

⁸⁾
Porter (1995) p. 89/p. 130.

ポーターは、このように、会計士は、客観的な会計規則を守ることで、自らの専門業への開かれた信頼を獲得することを、やむを得ず断念したと述べているのです。これは専門家と客観的な規則をめぐる根本的な関係にかかわる主張です。たとえば、私も大学で教えていて一応自分を専門家と思っているのですが、私たち大学教授にはそれほど規則がありません。この規則に準拠しないといけないとか、試験に合格しないと大学教授になれないとか、そういうものはないのです。教えていることの内容についても特に規則もガイドラインもありません。しかし、もし大学でもいろいろな規則が出来てしまって、その規則通りでないと大学の講義として認めないというようになってしまったら、大学教授としての権威や信頼は著しく損なわれてしまい、権限は規則の方に委譲されてしまうことになるでしょう。会計士の場合も、それと同じことがいえて、規則が増えることは、会計士の専門家判断の範囲がそれだけ少なくなるということです。最近では、会計士の責任が重くなるほど、規則が増えていく傾向がありますが、これは責任を規則の方に委譲してしまっているわけで、職業専門家としての自律性の喪失を意味します。

しかし、会計実践はきわめて多様で、すべてを規則化することはとてもできません。むしろ、国際会計基準の文脈では、従来の規則主義の会計から、原則主義の会計への移行が進められています。しかし、日本では原則主義というのは評判が悪い。原則主義だとみんないい加減なことをしてしまうのではないかなどと、指摘されるわけですが、それは専門家への信頼がないからです。原則主義になればなるほど、専門家の責任は重くなりますが、一方で専門家の力は強くなる。現在の趨勢が原則主義に変わってきているのは、世の中が複雑になりすぎて、規則だけでは対応できないことが大きな理由の一つなので、専門職業人が活躍すべき状況は拡大しているといえるでしょう。

今日のテーマの統合報告も原則主義の典型で、IIRC (2013) はフレームワークだけで計算の方法の説明は一つもなく、原則しか示されていません。原則を実践に移すためには、それが適切かどうかを判断する専門家の力が必要になります。その分、専門家の責任も重くなります。そのときの責任とは一体何なのでしょう。ポーターは、「主観性が責任を創るのである。没個人的な規則は、ほとんど自然と同じくらい罪がない」(Porter, 1995, p. 196/p. 256) と言っています。責任というのは、実は主観的なものなのです。このように言われると、「そんなことないでしょう、責任というのは法律にのっとって、法律や規則を守ることが責任じゃないか」と思われるかもしれませんが、それは法律や規則であって責任ではないのです。言葉を換えれば、法律や規則を守ることが、あえて責任と表現する必要はないということです。つまり、責任とは法律や規則のような客観的な基準を超える「何か」なのです。ですから、ポーターは「主観性が責任を創る」と喝破したわけです。

しかし現実には、「主観的な判断力が疑われているから、厳密な定量化が要求される。機

械的な客観性が、個人的な信頼の代替を果たす」(Porter, 1995, p. 90/p. 130) ことになりま
す。ですから、現代社会では真の意味での責任がますます履行されにくくなっていることが、
おわかりになるとと思います。ここを革新しない限り、公共性の問題の解決は望めないでし
ょう。なぜなら、公共性の中心条件である多様性は主観性の中にしか存在しないからです。こ
の問題は、会計規則が加速的に増産され、その対応に追われ続けている会計専門業の中では、
ほとんど見過ごされていますが、統合報告時代のアカウンタビリティを再定式化するためには
避けて通れないポイントです。いよいよ現代の責任論の最先端の議論に入っていきたいと
思います。

8 無限の責任とアカウンタビリティ

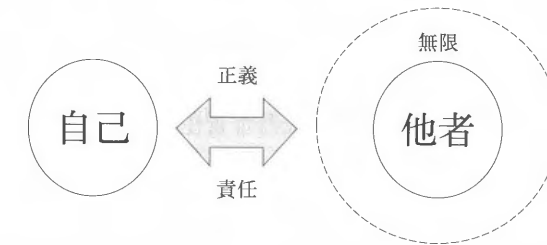
もしも責任が主観的なものとしたら、その範囲はどうなるのでしょうか。現代社会に生
きる私たちは、有限責任という考え方に慣れ切っています。先にお話ししたアカウンタビ
リティも、資金を委託されたから、あるいは権限を委譲されたから、それに対してアカウン
タビリティを負うと説明してきましたが、その根拠は委託された資源や権限ですから、有限の
ものです。社会や環境を加えた社会的アカウンタビリティにしても、他者からの委託にこだ
わる限り、範囲が広がるだけで有限であることには変わりはありません。しかし、責任が有
限であるとしたら、責任の範囲はどこかに法律や規則として書き込まれていないといけま
せんから、それは責任といっても、法律や規則を守ることと同義に過ぎないのです。しかし、
法律や規則も無から生じるわけではありませんから、何かを根拠に生まれてくるはず
です。それは何でしょうか？仮にそれを正義と名付けるならば、正義を果たすための責任とい
う高次の責任概念が見えてくると思います。

この正義=責任の問題を、20世紀を代表する哲学者のジャック・デリダ⁹⁾は、徹底的に考
えました。デリダは、責任について、次のように語っています。「もし、責任が無限でな
ければ、道徳的、政治的問題はあり得ない。責任が有限でなくなった瞬間にはじめて、
道徳的、政治的問題があり、それに伴うすべてが存在する。……責任の無限性を捨てれば、
責任は存在しない」(デリダ, 1992/1999, p. 166)。デリダによれば、責任が原理的に無限
でなければ、それはどこかに範囲が記述されているわけですから、それを参照して対処
すれば、自己の判断を伴う「問題」は生じないこととなります。しかし、現実には様々
な問題が生じるということは、人間の判断の範囲が法律や規則を超えていることを意味
しており、必然的に責任の範囲もそれを超えることとなります。ポーターが述べた「
責任は主観的なもの」というのも、同じことです。これは責任を正義と同義と考えれば、
理解しやすいでしょう。客観的に規定されたものは、上記のような意味では正義でも
責任でも何でもありません。これは会計士のような職業専門家の責任についてもあては
まらず。法律や規則にしたがうことが専門家

の責任ではありません。そのようなことは専門家でもできます。本当の専門知は、法
律や規則を超えた次元で、職業的正義感にしたがって、発揮されるべきものなのです。そ
のために責任とは無限であるし、無限でなければ責任ではないという思考が生まれます。

デリダの責任論は、ユダヤ教やキリスト教における責任にまでさかのぼることができる
広範なバックグラウンドを持ち、同じくこの問題を深く考えたエマニュエル・レヴィ
ナスらの議論を受け継いで展開されているもので、来たるべき社会を構想するうえで非
常に示唆に富むものです。公共性の復権のためにも必須の思考といえましょう。逆に、
この点を変えなければ、経済合理性の支配した社会は姿を変えながらいつまでも生
きながらえることでしょう。では、このようなデリダの考え方をアカウンタビリティの
文脈に置き換えて考えてみると、どのような未来が構想できるのでしょうか。

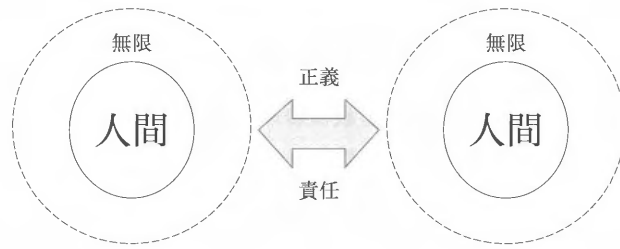
図3 無限のアカウンタビリティ



無限の責任は、無限のアカウンタビリティと読み替えることができます。それはどのよ
うなものでしょうか。先ほどは、アカウンタビリティは委託者と受託者の関係として考えま
したが、委託のあるなしとは関係なく責任やアカウンタビリティが生じると考えれば、自己
と他者と呼ぶ方がよいでしょう。デリダの考えに基づけば、自己は他者に対して無限の責任
を負うこととなります。図3に概念図を作ってみました。もちろん、無限は図示できません
から、他者の周りに点線で示しています。いずれにしろ、図は完全には書けませんのでご
容赦ください。ここで、無限の責任というと、それはとんでもなく厳しい社会を想像され
るかもしれませんが、それは間違いです。会社法における有限責任と無限責任とは違いま
す。会社法上の無限責任は無限とはいっても、損害金額以上の責任はないわけですから、
実際は有限なのです。無限は量では測定できないものです。ですから、ここでいう無限責任
とは量的な概念ではなくて、人間が他者に対するときの姿勢の問題¹⁰⁾なのです。

この問題をもう少し深く考えると、自己が他者に無限の責任を負うということは、他
者も自己に無限の責任を負うこととなります。ですから、無限責任は相互的な概念です。
そこでは、経営者は株主に責任を負うと同時に、株主も経営者に責任を負うことになり
ます。さらに、このように考えていけば、自己にとって、他者は無限に存在するわけ
ですから、無

図4 自己と他者は相互入れ替え可能



限の責任とは、特定の他者にとって責任が無限であるだけでなく、他者そのものが無限に存在するということになります。この問題を追求していくと、責任の個別性（特定の他者に対する責任）と一般性（一般社会に対する責任）という、責任論の中でも非常に難解な議論になってしまいますので、今日はそこまでは触れませんが、とにかく、責任あるいはアカウントビリティというのは有限ではなく、無限として定式化されるものということを理解していただければと思います。

これまでの議論と関連させれば、会計士には経済を超えた新しい公共性を回復させる責任があるというお話をしました。しかし、そのような責任は有限責任の世界では決して出てきません。それは、法律にも規則にも書き込むことができないからです。人間としての責任は無限であるということを受け入れて、初めて理解することができます。そんなことはものの考え方に過ぎないと言われるかもしれませんが、ものの考え方がある時代の中で共有されることで社会が創られることを考えれば、そのような考え方を社会が求めているのかどうかという点に、論点を移すべきでしょう。

さて、無限のアカウントビリティという考え方は理解していただいたと思いますが、では実際に、どのように会計の文脈で無限のアカウントビリティを実行することができるのか、と思われるかもしれません。残念ながら、デリダもそこまでは展開してくれてはいませんが、私たちが考える必要があります。では、この問題を worth の測定問題として考えていきましょう。worth は会計のような計算技術が最終的に目指すべき価値を示す概念であり、責任のあり方を考えるうえで具体的な指標となります。

9 worth の計算と value

会計学は価値の測定に関する学問で、会計はその手段ですが、そもそも価値とは何なんでしょう。時価総額や利益を価値と考えやすいですが、時価総額や利益も、価値を測定するために算出された結果なので、その背後に一般的な価値の概念があるはず。日本語では、価値という用語一つしかないの、このあたりがうまく区別できないのですが、英語なら worth と value というように区別できます。辞書を引くと、worth は定性的な絶対的価値、

value は定量的な相対的価値という説明が出てきます¹¹⁾。つまり、時価総額や利益は value であって、その背景には worth の概念があることになります。しかし、worth は測定できないので、何らかの方法を使って value を算出することになります。ですから value と worth は原理的に一致しないわけですが、value を worth に近づけるために常に努力が必要だとしたら、そこに無限のアカウントビリティの一端を見ることができるといえるでしょう。逆に、法律や規則にしたがって value を算出するだけで、その本質である worth との乖離を顧慮しないとすれば、これは有限責任の範囲にとどまります。

実際には worth と value の間には、value を算出するための計算方法が介在しますので、その関係は複雑になります。しかし、計算が介在するから、会計士という専門職業が成立しているわけで、計算の意味を深く追求することは会計士の職責といってもよいでしょう。後ほど、この問題を統合報告の文脈で検討することで、統合報告自体の無限のアカウントビリティの可能性を見ていきたいと思います。統合報告の6つの資本の問題に応用するために、worth と value と計算プロセスの関係を整理しておきましょう。

図5 worth, value, 計算プロセスの関係



図5に、worth と value と計算の関係を整理してみました。会計学の文脈でいえば、何らかの financial worth を算出するために計算プロセスが適用されて、value（例えば利益）が明示されるという関係になります。ですから、会計によって算出される value は、単なる実体の写像ではなくて、特定の計算プロセスによって変換された結果出てきたわけで、変換方法が違えば当然 value は異なります。そのため、worth は一つでも、value はいくらでも計算できるわけですが、可視化されるのは value だけなので、value と worth が混同されることが日常社会では頻繁に起きます。

簡単な例でいえば、私たちは、社会で働いて生活している以上、何らかの価値 (worth) をもっているといえるわけですが、家族には給料 (value) を稼いでくるから価値 (worth) があると混同される場合があるのと同じです。試験の点数 (value) が良いから頭が良い (worth) のではなくて、頭が良いから試験の点数が良いわけ。これは本当に基本なことなのですが、目に見えるのは何らかの方法で測定された value だけなので、このような理

解の転倒が起きてしまいます。ですから、実際には図6のような理解になってしまうわけ¹²⁾です。

図6 worth, value, 計算プロセスの実際の理解

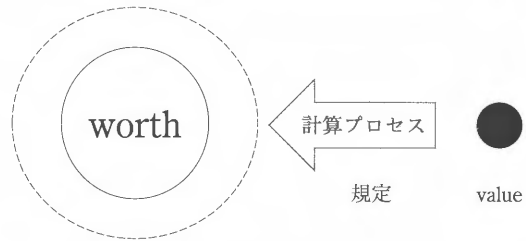


図6に示すように、valueを規定するのがworthのはずなのに、実際にvalueを算出してしまうとvalueの方がworthを規定してしまうという関係に陥りやすいのです。つまり、valueを算出する計算プロセスがworthを規定するという完全に逆転的な理解が生じてしまうわけです。会計計算も例外ではありません。だれでも、あなたの価値は給料の額だといえば、よほどの例外者を除いて憤慨するでしょう。worthとしての価値というのは、valueに限定されるものではなくて、計算しきれない無限のものが背後にあるはずで、本日のテーマの統合報告は、自然とか社会とか人間とか、そういうものを報告していくための方法ですから、この点は非常に重要になります。

図6で、worthの外側に点線でもう一つ円を書いています。これは範囲がわからないという意味です。範囲が決まられていないということは、先ほど説明した、責任の無限性と符合しています。worthや責任の範囲がはっきりしないという、何かあいまいな感じになってしまうかもしれませんが、逆に、それらは範囲がはっきりしないようなものだと、はっきり理解しないといけません。これをworthはvalueと同じだと誤解すると、人間によって様々な理解されるべき部分が否定されて、公共性の原点である多様性、複数性が抑圧または排除されてしまいます。ですから、無限のアカウントビリティとは、worthの無限性へ向けての無限の努力ということと表裏一体の関係になります。次に、この問題をいよいよ統合報告の文脈で考えていきましょう。

10 統合報告とアカウントビリティ

ここまでの議論を整理しておきますと、会計は経済世界という公共空間を拡張することには大いに貢献してきたが、その結果、経済以外の価値が抑圧され、複数性と共通性を根幹とする公共性が損なわれてきた。これを回復させるためには、多様な価値(worth)の復権が必要だが、そのためには無限のアカウントビリティの観点から、計算結果であるvalueをで

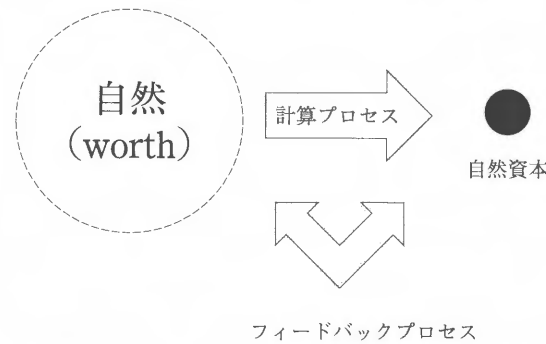
きる限りworthに近づける努力が必要であるということになります。それでは、財務資本、製造資本、人間資本、知的資本、社会・関係資本、自然資本の6つの資本と、これらの6つの資本によるビジネスプロセスの報告を目指す統合報告のもとでは、このような無限のアカウントビリティはどのように担保されるのでしょうか。無限の努力をし、というだけでは何の解決にもなりませんから、統合報告のための無限のアカウントビリティは、どのようにしたら制度として担保できるのか、という点を考える必要があります。本日は、統合報告が提示する6つの資本のそれぞれについて詳しく議論する時間はありませんので、自然資本を例にとって説明してみましよう。なお、この説明はどの資本に対しても応用できるものです。

統合報告は、先にも述べましたように、原則主義に基づくフレームワークだけが示されていて、計算方法は規定されていませんから、各企業がそれぞれに工夫して、6つの資本を測定する必要があります。自然資本に関しても、様々な指標が考えられますが、典型的な環境指標としてCO₂排出量があります。これは多くの企業がすでに開示しているところです。しかし、利益計算と同じように、このCO₂排出量の正確な計算を追求していくと、必ず大きな壁にぶつかります。計算に間違いがないのは前提としても、CO₂の換算係数は正しいのか、CO₂排出の範囲は妥当なのかなど、根本的な問題が多く存在しています。統合報告の6つの資本のうち、財務資本以外は、測定方法が十分開発されているわけではありませんので、いくらでも計算の不備が指摘できます。

しかし、本当に重要な価値(worth)は、自然資本を適切に計算することではなく、環境負荷を減らして自然資本を回復させることです。そうだとすれば、ポイントはCO₂排出量の改善におかなければならないことになるでしょう。計算プロセスがたとえ完全でも、その計算プロセスから出てくる指標を活用して現実が改善されることが志向されるべきです。改善していくための指標としてこの数値目標を考えるならば、正確性よりも継続性が重要で、他社比較よりも自社内での改善を重視すべきでしょう。そのためには、計算が自己目的化しないように、計算結果を常に検討するフィードバックプロセスを導入する必要があります。フィードバックプロセスがなければ、単なる計算の結果に過ぎないvalueがworthを規定してしまい、worthの改善にはつながらない危険性があるからです。

この関係を図示すると図7のように書けるでしょうか。まず自然という、範囲のよくわからない(点線で表示)価値(worth)があります。それに対して、これを何らかの計算プロセスでたとえばCO₂排出量(value)を算出する。次に、CO₂排出量が自然資本の改善に貢献できたかどうかを検討するフィードバックプロセスを導入する。このことによって、worthとvalueの双方を考慮した往復運動が可能となり、この中に自然資本の保全という、経済性以外の新しい公共性が立ち上がる可能性があります。このようなフィードバックの内容は、当然のことながら一つの指標の改善の程度の評価にとどまりません。その指標が自然

図7 統合報告の制度設計の考え方



資本の価値の指標として適切なのか、そもそも守るべき自然資本とは何か、計算方法に改善の余地はないのか等々、それこそ無限に論点が出てきます。そのような場面に身を置くことが、無限のアカウントビリティを履行するという事です。フィードバックは、もちろん企業の内部からの場合もあるでしょうし、外部からの場合もありますが、企業の社会的責任という観点からすれば、社会を代表する外部者の参加なくして、十分なフィードバックプロセスは確立できないでしょう。

このフィードバックプロセスというのは、具体的には、ステイクホルダーエンゲージメント¹³⁾やマテリアリティの特定¹⁴⁾という形で、すでに部分的には導入されているといえるかもしれませんが、まだまだ実践として成熟していませんし、統合報告のフレームワーク上に明示的にはフィードバックプロセスは描かれていません。しかし、先ほど申し上げた、無限のアカウントビリティや worth の無限性というものを考える場合には、いったん算出した指標を固定化¹⁵⁾することなく、常にこれでよいのかということを検討しながら、進めていくというプロセスがどうしても必要になるのです。

11 公共性に資する統合報告の制度設計

これまでの議論を踏まえて、統合報告の制度設計はいかにあるべきかについて検討しましょう。まず重要なことは、統合報告で示された6つの資本について、それぞれを同格として位置づけることです。これまでの伝統的な会計の世界では、当然のことながら、財務資本が最も重要というか、それしか対象ではありませんでした。しかし、それでは公共性の回復にはつながりませんので、この6つを独立かつ同格に扱う必要があります。すべての資本は財務資本の増加につながるというような理解では、これまでの経済合理性の考え方と同じになってしまいますし、経済にのみプライオリティを置くのは多様性という公共性の考え方に反します。さらに、いったん設定した指標に関しては、改善を目指して活動し、その成果の適否に関して、常にフィードバックプロセスを作動させることが必要です。

フィードバックプロセスを動かすときに注意しておかなければならないのは、フィードバックの対話の局面で、必要以上に合意することを追求しないことです。もちろん、自然に合意できればそれに越したことはありませんが、合意できなくてもお互いの立場を尊重して、それぞれの立場から活動を改善していけば十分です。なぜなら、どうしても合意しなければならないという形で対話を進めるならば、最終的にはどこかで抑圧が生じてしまう恐れがあるからです。先ほど申し上げましたように、他者に対する責任が無限であるだけでなく、他者は無限に存在しているわけですから、無限責任のもとでそもそも合意を目指すことは理論として破綻しているのです。むしろ、対話を通じて、自らの責任の範囲を常に乗り越えていく姿勢こそが重要です。なお、この姿勢に関する合意だけが、社会的に保持されるべきでしょう。¹⁶⁾

では、このようなフィードバックプロセスはどのような制度によって担保されるのでしょうか。CSRの世界では、これまでステイクホルダーエンゲージメントやマテリアリティの特定などの活動やプロセスを導入して、外部者が企業活動に参与する制度を模索してきました。これらはフィードバックプロセスの制度化の動きとして理解することはできますが、これまでの取り組みは企業の自主的な行動を前提としていましたので、効果があまりなかったといっても過言ではありません。企業は、経済活動を目的とした組織ですから、どうしても経済合理性に支配されてしまいます。しかし、CSRは企業の社会に対する責任ですから、社会を代表するセクターが独立して関与しなければ、フィードバックプロセスは十全には機能しません。

統合報告の世界では、これ以上具体的な実践は進んでいませんが、人権保護の世界では一つの良い例があります。それは、国連が発行した「ビジネスと人権に関する指導原則」です。この原則は、主導者の名前をとって、「ラギー原則」とも呼ばれています。ハーバード大学教授のジョン・ジュラルド・ラギーは、国連からこの問題を託されたとき、人権問題を当事者である企業だけに任せることはできないし、法律ではすべてを規定できないので法律にだけ任せることもできないとして、この両者を架橋するものとして、国家による人権の保護・尊重の義務と人権侵害に対する救済の枠組みをセットした原則を確立しました。そのプロセスはラギーによる著書『正しいビジネス』(Ruggie, 2013)に詳しく書かれています。ラギーがこの問題に関与する以前は、国際法によって人権問題に対処しようという動きが有力であったところを、「原則」というソフトローで弾力的に対応する方法に変更し、それを実効あるものとして司法による救済の手段を導入したことがラギー原則の特徴ですが、この救済の手段が、私たちが議論してきたフィードバックプロセスの制度化の一例として理解できると思います。

統合報告にこれをあてはめて考えると、当然企業の責任が重要だ、また国家の責任が重要

だと言っていくことも重要ですが、ラギー原則でいうところの「救済手段」を考える必要があります。統合報告のような実践での救済手段を実行するには、社会や環境の問題を企業に対して訴える組織が必要になります。この点については、これまではNGOがその役割を担ってきましたし、これからも重要な役割を担っていくでしょう。しかし、NGOはイシューベースの組織です。統合報告は6つの資本の成果について説明せよという、情報開示・アカウントビリティの履行を中核とする実践ですから、そこに情報開示の専門家である会計士が制度的に活躍できる余地は大いにあると思います。

会計専門業はすでにこの領域に保証付与という形で進出していますが、活動そのものに対する評価にまでは十分に踏み込んでいません。CSRにとって重要なのは、情報の正しさよりも、実態の改善です。実態の改善について、専門的な観点から企業にフィードバックを行うことは、会計士のこれまでの専門的技術からそれほどかけ離れていることではないでしょう。もちろん、企業からの依頼もなく、外部ステイクホルダーからの依頼もなければ、会計士も何もできないと思いますが、無限のアカウントビリティの立場に立てば、worthをvalueに変換する専門家たる会計職業人の新たな社会的使命を新たに開拓する必要があるのではないのでしょうか。そのときにこそ、公共会計士（public accountant）はその役割を全うできると思います。

12 ま と め

統合報告時代のアカウントビリティというのは、公共性に資するために、多様性を維持して、人類の幸福に貢献するものでなければなりません。そこでは、アカウントビリティはすべての「他者」に対する無限の責任として再定式化されるべきです。この無限の責任というのは、先ほども述べたように、無限に広いという意味ではなくて、限界を確定しないという意味です。これは、従来のアカウントビリティ論にコペルニクス的転換を求めるものです。ただし、それを道徳的あるいは規範的に主張しても、実務での実効性を担保することは難しいですから、それを実現させるための制度的な設計が必要になります。そのときにフィードバックプロセスが重要となり、職業会計人はその役割を担える可能性があるということをお話してきました。

制度の提案という意味では、一時間も長い話を聞いてきて、フィードバックプロセスが大事だという程度かと思われるかもしれませんが、制度への提言というのは、だいたいそのようなものなのです。ピケティも、600ページを超える本を書いて、制度的提言は資産課税だけなのです。それなら、結論だけ言ってくれたらよいのではないかと思われるかもしれませんが、結論というものは、その意味を理解しなければ、実行に移すことが困難なものなのです。本日の講演で申し上げたフィードバックプロセスを実際に導入しようとすると、数々

の問題に直面することになります。そのときに、本日お話ししたような思考プロセスが理解されていなければ、すぐに挫折してしまうことになるでしょう。しかし、無限のアカウントビリティが大切であるということが本当に理解されていれば、少しでも工夫して現状の改善を追求することが期待されます。ここに理論の真の役割があります。

最後になりましたが、計算するということが専門の職業である会計士の方々に、縮めの言葉を贈りたいと思います。先ほど申し上げましたように、worthというのは計算不可能です。それに対してvalueは計算可能です。ですから、valueを計算することは、永遠にworthには到達できないけれども、それしかworthに近づく道はないということです。本講演の理論的支柱を提供してくれたデリダはこの点について、以下のように言っています。

計算可能な尺度が、計算不可能なものおよび計算不可能なものへの接近を可能にもするのである。それ自体必然的に計算可能なものと計算不可能なものの中で未決定にとどまる接近を。

デリダ (2003/2009) p. 110.

自然資本や人間資本や社会・関係資本の多くは、計算可能ではありません。計算可能ではないから、計算しないのではなくて、計算して何らかの数値を出すことで、計算不可能なものに接近していく。これこそ、計算を専門とされている会計士の方々に、是非これから考えていただきたいことです。

注

本稿は、2015年3月17日に、日本公認会計士協会近畿会にて行った講演に加筆修正を施したものである。科学研究費補助金基盤研究(B)(課題番号25285138)の研究成果の一部である。

- 1) 統合報告とは、ロンドンに本拠をおく国際統合報告評議会(IIRC)が2013年に出したフレームワーク(IIRC, 2013)に基づいた報告書を意味し、一般には財務報告書とサステナビリティ報告書を統合した報告書と理解されている。IIRCの積極的な活動の成果もあって、統合報告書を発行する企業は、ヨーロッパを中心に日本でも増加傾向にある。
- 2) ピケティ(2013/2014)の2013は原著(フランス語)の出版年、2014は日本語訳の出版年を示す。以下、翻訳書の場合は同じスタイルで記述している。
- 3) このあたりの経緯については、public accountingとprivate accountingの関係からアメリカ会計史を論じた青柳(1986)に詳しい。
- 4) 詳しくは、Arendt(1958)を参照されたい。
- 5) このあたりの詳細については國部(2014a)でも論じている。
- 6) 社会的アカウントビリティの議論については、Gray *et al.* (1996)を参照されたい。
- 7) この問題については、堀口(2013)の議論も参照されたい。

- 8) p. 89 は原著のページ数, p. 130 は翻訳書のページ数を指す。
- 9) デリダの責任をめぐる議論はすでに会計研究にも影響を与えている。McKernan (2012), 國部 (2014b), 増子 (2013) などを参照されたい。
- 10) ちなみに, レヴィナスはこの点について以下のように述べている。「責任は, ある理念を無限に追求するように命じる当為ではない。無限の無限性はこのような追求とは逆方向を向いている。」(レヴィナス, 1974/1999, p. 43)。
- 11) worth と value の関係については, 國部 (2015) も参照されたい。
- 12) これは, 計算や会計の社会的構造的な役割を意味しており, これまでの多くの研究が蓄積されている。詳細については, 國部 (2013) を参照されたい。
- 13) 企業の CSR 活動のプロセスに外部のステイクホルダーを関与させる一連の活動を意味し, 社会的責任を規定した ISO 26000 などで重視されている。
- 14) 企業にとって報告の対象とする重要事項を識別するプロセスを意味し, GRI のサステナビリティ報告ガイドライン (GRI, 2013) などで重視されている。
- 15) アカウンタビリティを固定化すべきではないという論点については, 中澤 (2015) も参照されたい。
- 16) この問題は, 多元的民主主義を提唱するジャンタル・ムフの議論につながる。ムフは会計学の領域でも, 多元的社會を追求する学派的理論的支柱の一つである (Brown *et al.*, 2015)。ちなみにムフは, デリダを交えて民主主義を議論する論文集 (Mouffe, 1996) を刊行しており, デリダとの理論的親近性も高い。

引用文献

- Arendt, H. (1958) *The Human Condition*, The University of Chicago Press (志水速雄訳『人間の条件』ちくま学芸文庫, 1994年)。
- Brown, J., Dillard, J. and Hopper, T. (2015) "Accounting, accountants and accountability regimes in pluralistic societies," *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 28, No. 5, pp. 626-650.
- Gray, R., Owen, D. and Adams, C. (1996) *Accounting and Accountability: Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting*, Prentice Hall (山上達人監訳, 水野一郎・向山敦夫・國部克彦・富増和彦訳『会計とアカウンタビリティ』白桃書房, 2003年)。
- GRI (2013) *Sustainable Reporting Guidelines* (G4), Global Reporting Initiative.
- IIRC (2013) *The International <IR> Framework*, International Integrated Reporting Council.
- McKernan, J. F. (2012) "Accountability as aporia, testimony, and gift," *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 23, pp. 258-278.
- Mouffe, C. (ed.) (1996) *Deconstruction and Pragmatism*, Routledge (青木隆嘉訳『脱構築とプラグマティズム—来たるべき民主主義—』法政大学出版局, 2002年)。
- Porter, T. M. (1995) *Trust in Numbers: The Pursuit of Objectivity in Science and Public Life*, Princeton University Press (藤垣裕子訳『数値と客観性—科学と社会における信頼の獲得—』みすず書房, 2013年)。
- Ruggie, J. J. (2013) *Just Business: Multinational Corporations and Human Rights*, W. W. Norton & Company (東澤靖訳『正しいビジネス—世界が取り組む「多国籍企業と人権」の課題—』岩波書

店, 2014年)。

- 青柳文司 (1986) 『アメリカ会計学』中央経済社。
- 國部克彦 (2013) 「経済活動と計算実践」『日本情報経営学会誌』第33巻第4号, pp. 4-18.
- 國部克彦 (2014a) 「会計学と公共性」『企業会計』第66巻第3号, pp. 4-5.
- 國部克彦 (2014b) 「社会環境会計と公共性—新しい会計学のディシプリン—」『国民経済雑誌』第210巻第1号, pp. 1-23.
- 國部克彦 (2015) 「複数評価原理の会計学と公共性—価値多様化と管理会計の役割—」『會計』第187巻第2号, pp. 29-40.
- デリダ, J. (1992/1999) 『法の力』(堅田研一訳) 法政大学出版局。
- デリダ, J. (1999/2004) 『死を与える』(廣瀬浩司・林好雄訳) ちくま学芸文庫。
- デリダ, J. (2003/2009) 『ならず者たち』(鶴飼哲・高橋哲哉訳) みすず書房。
- 中澤優介 (2015) 「アカウンタビリティの「開かれ」—会計をめぐる暴力の解放の視点から—」『神戸大学大学院経営学研究科博士論文』神戸大学。
- ピケティ, T. (2013/2014) 『21世紀の資本』(山形浩生・守岡桜・森本正史訳) みすず書房。
- 堀口真司 (2013) 「「環境会計」と公共性論の展開—ステイクホルダー・エンゲージメントを事例として—」國部克彦編著『社会環境情報ディスクロージャーの展開』中央経済社, pp. 197-219.
- 増子和起 (2013) 「証言と抵抗のアカウンタビリティ」『六甲台論集』第60巻第1号, pp. 59-83.
- レヴィナス, E. (1974/1999) 『存在の彼方へ』(合田正人訳) 講談社学術文庫。