

【論文】

公共哲学からの会計学批判と会計学からの返答

Critics from Public Philosophy and a Reply from Accounting

國 部 克 彦

Kokubu Katsuhiko

目次

1. はじめに
2. 会計と公共性
3. 公共哲学から会計への批判
4. 会計に可能なことと不可能なこと
5. 起点としての経済的利益の相対化
6. 理論的根拠としてのアカウンタビリティの無限性
7. むすび

(要旨)

公共哲学の領域では、会計は人間を抑圧する手段であるとして、厳しく批判される場合がある。これは、利益計算を中心とする会計が人間の多様性を損なう側面を、批判したものである。本稿では、アーレントの公共性に関する議論に基づいて公共性の概念を定義したうえで、このような公共哲学者による会計批判の内容を考察する。公共哲学者たちは、利益計算に代わる新しい会計を構築せよと主張するが、会計学の立場からは、それは測定の正確性の問題から相当に困難であることを、これまでの社会環境会計の歴史を振り返りながら主張する。しかし、会計が公共性に資するためには、経済的利益の相対化が必要なことを統合報告の事例を参考に検討する。最後に、会計を公共性の文脈で展開するためには、その基礎となっているアカウンタビリティ概念を修正し、無限のアカウンタビリティという新しい理論構築が必要なことを主張する。

1. はじめに

会計と公共性の問題は、近代会計学が成立する時点から、重要な論争の対象であった。たとえば、青柳（1986）は、20世紀初頭のアメリカ会計学および会計専門職の成立過程を、公会計（public accounting）と私会計（private accounting）の理念の交渉史として描き出している。そこで示されるpublic accountingとは、行政機関の会計ではなく、標準化され公開するための会計を指す。これに対して、private accountingは一組織内で管理統制目的のために導入された会計を指す。アメリカ会計学の成立は、一組織内で独立して行われていた会計が企業間で共通の会計に制度化され、それによって企業公開が可能となるプロセスに即して、理解できるのである。たとえば、アメリカで生まれた、Certified Public Accountant（CPA）という専門職業にpublicという用語が入っているのは、このような事情を反映している。ちなみに、日本においてCPAを「公認会計士」と訳出するのは正確ではなく、忠実に表現すれば「公認公共会計士」となるはずである。

このように会計学や会計専門職は、その誕生時点から公共性を背景としていたのであるが、そこで議論される公共性は常に限定された範囲での公共性でしかなかった。この傾向は、新古典派経済学に依拠する英米のメインストリームの会計研究においても同様で、ここでは、「新古典派モデルに基づき、会計と公共的利益は常に一方向の関係性として捉えられており、より良い会計（たとえば、より表現が忠実的で、より信頼できて、より適時的で、より比較可能な会計など）がより大きな社会的厚生をもたらすと考えられる傾向にある」（Neu and Graham, 2005, p.585）。しかしながら、このような公共性は経営者と投資者の間の公共性であって、いわば閉ざされた空間の中の公共性に過ぎない。

これに対して近年では、グローバル化が進展することで、影響力を一層強めている経済社会の限界を克服するために、公共性という概念が注目されている。そこで議論される公共性は、会計学における経営者と投資者の世界に限られた狭い意味での公共性ではなく、人間の尊厳を生かす意味での公共性である¹⁾。これは従来の会計学が指向してきた「公共性」とは異なるのみならず、しばしば対立関係も生じることになる。会計学が経営者と投資者の公共性に貢献することは、それ以外の関係者との公共性を侵害する可能性をもちうるからである。実際に、公共哲学者の一部は、会計のこのような公共性を損なう性質について、厳しく批判している。公共哲学者からの会計への批判に対して、会計研究者には返答の義務がある。もちろん、批判は期待の裏返しでもあるから、公共哲学者と会計研究者はともに協力して公共性の展開へ向けて努力することもできるであろう。

そこで本稿では公共哲学者からの会計批判を紹介し、会計学の立場からどのような解決策があるのかを議論していきたい。まず、本論に入る前に、会計と公共性の問題を理論的に整理しておこう。

2. 会計と公共性²⁾

公共性を定義付ける条件はいくつか考えられるが、現代的な公共性論の基礎を築いたアレントによれば、多様な人間の間の共通性と公開性とその必須の要件となる。すなわち、すべての人々にとって共通であり、それがすべての人に公開もしくは開放されているとき、そこに公共空間が形成されるのである。したがって、逆に「共通世界の終りは、それがただ一つの側面のもとで見られ、たった一つの見方において現れるとき、やってくる」（Arendt, 1958, p. 58/同訳書p. 87）ことになり、ここに会計が公共性と対立する可能性

の本質が示されている。

会計実践の文脈にあてはめて考えれば、一企業の中だけで特定の会計計算が利用されている段階では、他企業との共通性がないし、公開もされていないので、公共空間を形成することはできない。だから、企業の経済活動が拡大し、資金提供者の拡充が必要になったとき、同時に会計の共通化と公開への必要性が生じ、これがpublic accountingとして成立することで、企業にとっての共通の経済空間が飛躍的に拡張されたのである。しかし、これは、経営者と投資者との間での公共性であり、経済的な公共空間であって、すべての人間を包括する公共性ではないことが問題となる。

上述の議論を企業の側から言い換えると、個別の私的会計によって閉じられていたprivate companyは、共通の会計制度を採用することによって、証券市場という経済空間の中へ、public companyとして開かれることになる。このように会計は組織を共通の空間に向けて開く力を持っている。会計によって開かれるのは、何も企業だけではない。証券市場を監督する国家が共通の会計制度を採用することで、市場も開くことができる。国際会計基準を採用することで、各国の証券市場が外国に開放されるのであり、国内企業も国際市場へと開放される。国際会計基準の採用が「開国」と表現されるのは、会計によるこのような力の作用を指している。

したがって、会計は、private accountingからpublic accountingへ進化することで、企業を開いて共通で公開された経済空間を形成し、さらにinternational accountingになることで市場を開き、その結果として国を開いてきたのである。実際にこれまでの会計の歴史を見れば、まさに「開く」歴史であり、その究極が国際会計基準ということになる。

しかし、一方で会計は閉じる力ももつ。「会計を締める（閉める）」という言葉があるよ

うに、本来、会計は閉じられることで完結するシステムである。private accountingは、決算することで企業を締め、次期に向けて開く。public accountingは情報開示の制度を確立することで、証券市場という空間を閉じる。国際会計基準は、各国ばらばらであった会計基準を統一することで、各国を開くと同時に、グローバル経済という新たな空間を閉じるのである。ここで「閉じる」という表現をとっているのは、空間の境界が画定されるという意味である。

境界が画定されるということは、万人に開かれた公共性の観点からは矛盾する側面を持ち、そこで議論される公共性は特定の境界内部の人々にとってのみの公共性であるという点に注意しなければならない。たとえば、家庭は全くの私的空間だが、リビングルームはその家族にとって「公共空間」であるように、企業もまた私的空間ではあるが、企業で働く人には「公共空間」となる。国家も本質的に同様である。「公共空間」とはいっても、その空間に属さない人から見れば、他人の家のリビングルームが「私的空間」であるように、そこには公共性はないのである。したがって、会計が空間を閉じるということは、特定の空間を他者から閉じるということであり、それはその内部の人には「公共空間」でも、外部の人から見れば、それは「公共空間」ではない。会計によって閉じられた空間が、企業、国家、グローバル市場へと拡張し続ける現在、ここに起因する問題は大きなものがある。

経済空間が公共的なものであれば、会計の公共性は何の問題もないであろう。しかし、経済活動は人間が自分の生計を立てるために行う私的活動に本質がある。したがって、経済空間は、経済活動をする人々にとっては「公共空間」であるが、実際には経済以外の価値を除外することで成立する「非公共空間」でもある。経済活動が非公共的であることの理由は、前述のアーレントが鋭く指摘している

ように、それが経済単位という一元的な価値観で表現される点に顕著に現れ、そこでは、万人の多様な価値観が消滅してしまうためである。万人の多様な価値観が消え失せて、一つの価値観に集約されてしまうとき、そこに出現するのは公共性ではなく、全体主義である。

したがって、会計は、企業や市場を「共通」の経済空間へと開いたのだが、同時に経済空間を閉じることによって、経済の尺度で測れない世界を除外して、実際には「非公共化」してしまっているのである。もし、人間の幸福が経済的尺度ですべて測定できるのであれば、経済空間だけが公共空間であっても問題はないであろう。しかし、経済とは手段であって目的ではない以上、経済的尺度では測れない世界の存在が経済社会を支えているのであり、しかも経済の過度の肥大化がその基盤を蝕んでいる現代においては、それを回復させる方が世界規模で希求されることになる。これがグローバル経済の負の側面の本質である。

ここで再び会計の役割が問われることになる。企業や国家を共通の経済空間へと開いた会計が、今度は経済空間を閉じることで非公共化しているとすれば、人間が多様な幸福を求めるためには、経済空間をより高次の公共空間へ開く会計を構想する必要があるだろう。公共哲学者が会計を批判するのは、まさにこの点である。この問題について、次節で詳しく検討していこう。

3. 公共哲学からの会計への批判

公共性に関する現代的な関心は、グローバル経済の下で経済的な価値観に一元化される傾向に危機意識を持ち、人間の尊厳やその全体性を回復することにある。このような目的のために、公共性や公共哲学に関する多くのプロジェクトが立ち上げられてきたが、その

中で会計実践を議論しているものは極めて少ない。これは、会計が高度に専門的な技術であるため、専門外の論者には議論しにくいことが影響しているかもしれない。しかしながら、経済社会における会計の役割は前節で述べたように極めて大きく、公共性や公共哲学の文脈においても、経済社会を批判するのであれば、会計に対する批判的検討は避けて通れない対象の一つである。

このような点から見て、山脇直司と金泰昌が編集した『組織・経営から考える公共性（公共哲学第18巻）』（東京大学出版会）は、公共哲学の視点から会計を論じた数少ない文献である。この書籍は全20巻からなる公共哲学シリーズの1つであり、このシリーズは日本で最も包括的で影響力のある公共哲学に関する議論を形成している。第18巻では、組織・経営がテーマとなっており、主に企業の問題が議論されているが、その中で会計がしばしば議論の対象として取り上げられている。会計が取り上げられる場合は、大抵は批判の対象としてであり、非常に厳しい批判が展開されている。その中心的論者は本書の編集者でもある金泰昌で、彼は「抑圧の会計」という表現を用いて会計を批判しているが、その主な主張は以下のとおりである。

「今の産業社会で人間のクリエイティビティ（創造力）を抑えて、組織の論理によって人間の論理を圧倒しようというときに、一番具体的な形で現れてくるのが「会計」だ……。数字も組織の論理に合うような基準を作ったり操作したりして、それを押し付けるわけです。（中略）

私は「統制のための会計」と「生生のための会計」があり得ると思っております。会計のあり方によっては、新しいものがどんどん生生するようにもできます。日本で公認されている会計はそちらの方ではなくて統制・抑圧・管理のほうに重点を置いた

会計になっているために、何かというとき「それは会計法に違反する」とか「それは駄目だ」となる。それが私一人に向けられているのならいいけれど、システム化されてしまっている。・・・今の日本の会計制度が「生の会計」ではなく「抑圧の会計」になっているのです。」(山脇・金, 2006, p. 125)

「何故近代組織論の問題としてミシェル・フーコーが所謂「パノプティコン」——組織内部のあらゆる場所が一カ所から見られるようになった刑務所や図書館などに適用される組織原理——と、「会計」とによる統制・管理・支配を指摘したのかということが良く理解できます。特に「会計」のほうで現状における実体としては相違性を促進するというよりは、多角度からその抑圧の方向へ働くようになっているとしか言えません。ですからもしも「活私開公」を目指す組織と経営を語るのであれば、まず会計のありかたを変える必要があるということを実感しているのです。」³⁾ (前掲書, pp. 366-367)

「「会計公準」の一つに「継続企業の公準」があると思うのですが、今日日本で起こっていることはまさにこれです。(中略)

企業側の論理としては「ゴーイング・コンサーン」というのを大事にするべきだと思います。しかしもう一方で「市民社会」とか自然環境とか人間の生命・生存・生業の質との関係から見ると、弊害のほうの方が利便をはるかに上回る場合までもそのまま存続させてよいのか、企業の存続と活動の正当性を判断する根拠としての会計が損得の数字的整理表である場合、果たして公共性が認められるでしょうか。」(前掲書, pp. 417-418)

これらの金の会計に対する批判をみると、それは第一義的に人間の行動を縛り、生き生きとした活動を抑圧する規範として機能している点に求められる。このような金の主張に対して参加者は概ね賛成しており⁴⁾、本書を貫く討議の基調となっている。これらの主張は、会計が管理中心で人間を抑圧する方向に作用していること、環境問題のような新しい視点を導入するような枠組みをもたないことを問題視し、利益計算書である会計報告によって正当性を主張する企業社会に対する痛烈な批判である。これらの批判は、会計が利益計算によって価値評価を一元化し、公共性の基本である多元性を抑圧している面に向けられている。

そこで、会計からの解放が必要というロジックが導出される。では、金が考える理想の会計とは何なのか。そこでは、市民社会や自然環境のような、現在の会計では捉えられていない側面を会計の中に取り込むことが提案されている。この点に関しても、金は雄弁に語る。

「私の公共哲学的な感覚から言いますと、現在私たちがそれに基づいて物事を判断する会計というのは「私」企業の会計しかないのです。(中略) 現在もちゃんとした「公共」会計というのはその構想すら整理されていないのです。欧米では例えば「生態合理的会計」とか「世代継承生計」とかという新しい会計への取り組みがいろいろ企図されているのですが。」(前掲書, p. 367)

「とにかく「経済」のあり方を少し変えて、もう少し広い経済で捉えるようにする。ゆくゆくは経済だけが社会の中心ではないということまで思考を変え、それに応答できるような「会計」を今後開発していくことが会計学者や会計の専門家の方々の責任

ではないかと私は思うのです。」(前掲書, p. 420)

「文化的公共性であれ, 政治的または行政的公共性であれ, また生命生活的公共性であれ, それは何をもって納得のいく説明の根拠になれるのかと言ったときに要請されるのが, <新しい形の会計学>ではないのか。もしも新しい会計学ができれば, ある種の「数字」という確実な根拠を持って, (それら新しい公共性を) かなり実務的に提起できるのではないか。」(前掲書, p. 487)

このような金の主張に対して, 討論に参加した社会学者の今田高俊は下記のように強い賛意を示している。

「企業が「生態環境的会計」と「信頼会計」と「世代継承会計」の三つを, 従来の企業会計と並行して作成し提出して発表すれば, 消費者から絶大な信頼を得ることになるでしょう。むしろそうすることが, 今後企業が利潤追求していくうえでの条件となるでしょう。」(前掲書, p. 367)

これらの会計への新しい期待は, 経済的な価値を超えた領域を対象とする新しい会計の創造である。その思考は, 経済価値への一元化が人間の尊厳を損なうというアーレントの公共性論と共通する。むしろ, 同書での会計に対する批判と提言は, アーレント流の経済批判を会計の文脈で展開していると言えよう。すなわち, 一元化するシステムとしての会計をいかに多元化するかが焦点になっているのである。したがって, この問題は社会を構成する人間の多様性と共通性の問題でもある。公共性の最も重要な構成原理は, 世界を構成する共通性であり, 共通性を議論するためには人間の多様性を前提としなければならない。

多様性を前提としない共通性の議論は, アーレントがこれを厳しく批判したように, 全体主義への道である。したがって, 企業社会の行動原理であり計算原理でもある経済性に対して, より人間の価値観の多様性を取り入れる必要があるという主張は, 会計研究者である筆者も強く首肯する。むしろ, 金らの議論に大いに勇気づけられるほどである。

しかし, 問題はそのような「会計」をどのように開発するかである。金をはじめ, 同書に登場する研究者の多くは会計の専門家ではない⁵⁾。金らは簡単に新しい会計の開発や新しい指標の創造を主張するが, 問題はどのように単純なのであろうか。このような問題は社会関連会計や社会環境会計と呼ばれる領域で多年にわたって研究されてきているのだが, 金が要求するようなレベルの会計はまだ開発されていない。それはなぜなのか。では, 会計研究者として, われわれはどのようにこの問題にアプローチすればよいのか。次にこの問題を考えていこう。

4. 会計に可能なことと不可能なこと

前節までの内容を要約すれば以下の通りである。会計は経済的価値に一元化する手段として経済社会という公共空間を構成してきた。しかし, それは経済的価値以外の価値観を捨象することで人間の全体性という, より高次の次元からは逆に非公共的に作用する。したがって, 既存の経済価値中心の会計は公共性や公共哲学の文脈では批判されることになり, 新しい会計の必要性が主張される。そこで, 考案されるべき新しい会計として, 市民社会や自然環境など, 経済(会計)では捨象されていた要素を取り入れることが提案されていたが, 実は, このような提案はこれまで何度も繰り返されてきたのである。したがって, 問題は既存の会計を超える「新しい会計」が存在しないことが問題なのではなく, その

ような「新しい会計」がなぜ普及しないのか、という点にある。このことを、これまでの代表的な事例を見ながら考えていこう。

既存の経済的利益計算中心の会計を批判して、新しい会計を構想した古典的な業績に1976年にアメリカのエステスが開発したモデルがある。エステスは経済的利益だけを計算する既存の会計は企業活動を正しく反映していないとして、企業がもたらす経済面だけではない社会的なベネフィットとコストを計算して、最終的に社会的余剰を計算する「社会的インパクト計算書」を開発した (Estes, 1979)。当時は、エステスのモデル以外にも、アプト社での事例やリノウズのモデルなどもあり、企業社会会計もしくは社会責任会計として議論され、一定の注目を集めたが、結局多様な計算方法が提案されただけに終わり、実務的な普及は見られなかった⁶⁾。

時代は下って、2003年にはイギリス規格協会 (British Standard Institution : BSI) が中心となって、サステナビリティ経営のためのツールキットをSIGMA (Sustainability Integrated Guidelines for Management) として公表し、その中には経済会計、社会会計、環境会計の3つからなる「サステナビリティ会計ガイド」も含まれていた (SIGMA, 2003)⁷⁾。サステナビリティ会計は、株主利益計算中心の会計を、持続可能性 (サステナビリティ) の観点から拡張すべきことを目指しており、外部フロー、内部フロー、ストックを経済面、環境面、社会面から測定・評価する会計手法を提案している。たとえば、そこで環境会計として紹介される計算書は、基準値を超過した環境負荷を削減するためのコストを計算して、それを税引き後利益から控除して、「環境サステナビリティ調整後利益」を算出するものである (國部他, 2012, 第12章)。SIGMAはイギリス規格協会という権威にある組織が関与して発行されたものであったが規格化にまでは至らず、自主的なガイド

ラインとしても、一般に普及することはなかった。

このような取り組みは断続的に現れるもので、最近では、スポーツ用品メーカーであるプーマが、環境への負荷を計算した環境損益計算書を2011年から発表している。プーマの環境損益計算書は、水資源の利用、温室効果ガス、土地利用、大気汚染、廃棄物の5つの環境側面に対して、プーマの事業及びそのサプライチェーンがどれだけ影響を与えているかを金額評価した数値を示している。プーマの環境損益計算書は、環境への外部性を金額評価したもので、環境やCSRの世界では注目されているが、今のところ1社だけの取り組みで他の企業への普及は見られない。

エステスのモデルも、BSIの基準も、プーマの試みも、前節で公共哲学者がこれから開発しなければならないと主張した「新しい会計」の一類型であるとみなすことはできるであろう。しかしながら、これらの会計はいずれも提案レベルや一組織の試行の域を出ることなく、普及には至っていない。その最大の理由は、測定の困難性である。これらの「新しい会計」はいずれも社会や環境の要素を会計の枠組みの中に取り入れようとして、いろいろな前提を置いているが、まず、そのような前提が果たして正しいのかという疑問が生じる。たとえば、BSIのサステナビリティ会計もプーマの環境損益計算書も、環境負荷を削減するためのコストとして「支払うべきであった環境コスト」の算出が中心となっているが、そのような方法について一般的なガイドラインはなく、大幅な推定計算に依拠せざるを得ない。

また、たとえこのような具体的な計算の適否は別にしても、社会や環境の問題はこれらの会計手法が対象としている範囲をはるかに超えるものであるから、そもそも対象を限定した測定で妥当な指標が算出できるのかという疑問がでてくる。これは、環境や社会のよ

うな非定量的で、その重要性が人間の主観に依存するようなものの場合にはかなり強く主張されることになる。なぜなら、環境や社会の金額評価は、金額によって重要度が示されることになり、特定の価値観の押しつけという側面ももつからである。社会や環境に関する新しい会計が、経済価値に代わる、あらたな価値観の押しつけでは公共性の観点からは受け入れられないであろう。

このような批判は相当に強力であり、容易に克服できないものである。しかも、この問題を測定の新鋭化や拡張で対応しようとする限り、批判の連鎖を止めることは難しい。むしろ、環境や社会のような問題は正確に測定できるようなものではない、という前提からスタートしたほうが、会計による経済価値の一元化に対抗するには有効な考え方ではなからうか。そのためには、この問題を考えるにあたって、まず何が一番重要なのかを考える必要がある。

5. 起点としての経済的利益の相対化

会計と公共性という問題を考える場合、会計による経済価値の一元化が、多様性を前提とする公共性の概念と対立する点に問題があること、それを克服するためには経済価値だけではない「新しい会計」を開発する必要があること、そのような公共哲学者の批判に対して会計学の領域では主に社会環境会計とよばれる分野で様々な「新しい会計」が開発されてきたこと、しかし、「新しい会計」は測定の正確性（困難性）という難問に直面してなかなか一般に普及しない、ということまで議論してきた。このように考えれば、3節で検討した公共哲学からの会計批判に対しては、「新しい会計」の開発だけではうまくいかないことが分かる。3節で主に引用した金らも新しい会計を開発するプロジェクトを開始したい旨を前掲書で主張しているが、

それから10年近い年月が経過しているものの、筆者が知る限り、有力な提案をなしていない。しかし、既存の会計による経済価値の一元化が、現代社会の公共性を損ねているとすれば、何らかの方法でこの課題の克服を目指さなければならない。

そのために最初に考えるべきポイントは測定にあるのではなく、既存の経済価値に一元化された会計を相対化することであろう。経済的利益の過度の強調が公共性を損なうとすれば、経済的利益の強調を緩めることが最初に必要とされるはずである。「新しい会計」の目的は、何らかの「新しい価値」を正確に測定することにあるのではなく、経済価値を中心とする会計を相対化することにあると考えれば、具体的な方法は考えやすくなる。それは、企業の目的として、経済的利益だけを前面に出すのではなく、社会や環境、従業員や将来世代に対する目的も合わせて考えることを意味する。

実際に、企業が自主的に発行する環境報告書やCSR報告書を見れば、企業は経済的利益以外にも、環境保全や従業員施策に関する多くの目的をもって行動していることが述べられている。そして、どこの企業も社会に貢献することが目的であると、高らかに謳っている。しかし、問題は、これらの社会的な目的と経済的な利益追求目的をどのような関係として位置づけるかにある。いくら高尚なことを言っても、いくら社会や環境に関する細かい目的を立てても、それが経済的利益追求の前で極めて小さいものであれば、それは公共性の確保には十分に寄与しないであろう。したがって、単に環境や社会の指標を提示するだけでは不十分で、経済指標に並ぶ優先度があることを示す必要がある。

この点については、2013年末に発行された統合報告（Integrated Reporting）に関するフレームワークが参考になる。統合報告は、サステナビリティ情報と財務情報を統合した

新しい形式の報告書として、国際統合報告審議会（International Integrated Reporting Council：IIRC）がフレームワークを発表したものである。IIRCは、統合報告書を「組織の外部環境会計を背景として、組織の戦略、ガバナンス、実績、及び見通しが、どのように短、中、長期の価値創造に導くかについての簡潔なコミュニケーションである」（IIRC, 2013, 1. 1）と定義し、6つの資本からなるビジネスモデルを示し、そこで生み出される価値の報告を求めている。統合報告書は、財務資本の提供者を第一の対象と考えているが、それだけではなく、「従業員、顧客、サプライヤー、事業パートナー、地域社会、立法者、規制当局、及び政策立案者を含む、組織の長期にわたる価値創造能力に関心をもつすべてのステークホルダーにとって有益である」（IIRC, 2013, p. 4）と主張する。つまり、統合報告は、株主・投資家を優先するものの、それだけではなく他のすべてのステークホルダーを対象とすること、短、中、長期の価値を対象とすることで、既存の会計よりも対象が拡大され、その点で多様性が確保されていると見ることができる。

それでは、統合報告は具体的にどのような情報を開示せよと言っているのか。それは6つの資本による短、中、長期の価値創造である。6つの資本とは、財務資本、製造資本、知的資本、人的資本、社会・関係資本、自然資本の6つである。そこでは、経済価値を生み出す財務資本は6つの資本の中に相対化されているとみることができ、この点で経済価値への一元化圧力は緩和される可能性があるとみることができ、しかし、統合報告フレームワークが言及するのはこのような原則（principle）だけで、具体的な測定方法や指標は一切示していない。具体的な指標は、企業やステークホルダーによる実践に任されており、徹底的な原則主義が貫かれている。

統合報告フレームワークのこのような考え

方は、これまでの社会環境会計が測定を重視するあまり、普及しなかったという課題について、重要な解決策を提案している。それは、測定よりも原則を優先する思考である。測定や評価は極めて実践的な活動であり、実践の中で洗練される必要がある。しかし、そのような実践が普及していない場合にまず必要なことは、実践を喚起するための原則の確立である。原則がなければ、実践は持続できないので、まず原則の確立とその認知・普及が重要なことをIIRCのフレームワークは示している。

IIRCによる統合報告フレームワークがどの程度普及するのかは未知数であるが、欧州ではアニュアル・レポートにおける環境・社会情報開示の強化策を反映して、統合報告を発行する企業が増加している。日本でも、サステナビリティ報告書とアニュアル・レポートの合体版としての統合報告書を発行する企業が現れ始めている。その際に、統合報告が経済活動を相対化するためには、利益等の経済指標と同格の社会や環境に関する指標が必要になる。それは、IIRCのフレームワークが示す6つの資本の運動の結果を示すべきである。このような重要指標はKPI（Key Performance Indicators）と呼ばれ、その開示が奨励されている。実際、統合報告書を開示している企業の中には、KPI一覧を開示している企業もある。そこでは、経済指標と並んで社会指標や環境指標が開示されている。このように、KPIとして、経済指標と社会指標や環境指標が同格に開示されることは、経済指標の相対化のための第一歩であろう。

もちろん、このような動向をさらに実質的に推し進めるためには、社会指標や環境指標を経済指標と同等に重視するという経営者のコミットメントが必要であるが、それについては、社会問題や環境問題で影響を受けるステークホルダーと経営者の相互作用が不可欠である。適切な指標は、この相互作用のプロ

セスを経てしか生まれえないし、このプロセスを確保することが、公共性を確保することにつながるのである。このようなプロセスを経ることが経済価値によって一元化された社会から、複数評価原理による多元的社会へ移行する第一歩となる可能性がある⁸⁾。

6. 理論的根拠としてのアカウントビリティの無限性

ここまでの議論をまとめると以下のように言えるであろう。会計は経済価値に一元化する技術であるため、多様性を前提とする公共性の観点からすれば、公共性に反するものとみなされる傾向がある。公共哲学者の批判もこの点に向けられている。しかし、公共哲学者が主張するように、環境や社会のような要素を取り入れた会計は、これまでも何度も開発され議論されてきたが、測定の困難性から一般には普及していない。したがって、いきなり新しい会計計算方法を開発するのではなく、まずは経済的利益の相対化から始めるべきであって、環境や社会に関する指標を経済指標と同等に置くところからスタートすべきである。この点から最近提案された統合報告のフレームワークは注目できる。

しかし、これだけでは会計学者として問題の入り口を指摘したに過ぎない。公共哲学者としても、経済指標だけでなく、いろいろな指標を使うべきという主張だけでは物足りないかもしれない。しかし、環境指標や社会指標を測定する新しい会計計算方法を開発すれば、その方法が再び公共性を限定してしまうという問題に逢着することにもなる。会計学はこの難問を解かなければならない。そのためには議論の次元を変えることが必要なのである。

これまでの議論は主に、会計計算という測定の側面に集中してきた。前節では、これを環境指標や社会指標という言葉で置き換えた

が、これらの指標に関しても測定の限界から解放されているわけではない。ただ、経済指標と同等に置くことで、多様性が確保できると主張したに過ぎず、測定の問題を克服したわけではない。この問題に対処するためには、「どのように」環境指標や社会指標を測定するのかではなく、「なぜ」環境指標や社会指標を測定すべきなのかが問われなければならない。つまり、測定方法の議論から、測定理由の議論へ、議論の場所を移動しなければ、堂々巡りの議論から解放されないのである。

会計学においては、会計測定の理由をめぐっては多くの学問的蓄積があり、その根幹はアカウントビリティをめぐる議論である。伝統的な会計学では、エージェントがプリンシパルから受託した責務を履行することを会計測定・報告の基礎に置く、ステュワードシップ（受託責任）に基づくアカウントビリティ理論が長年の間会計学の中心であった。つまり、プリンシパルから受託された資金に対する計算・報告が会計の根本とされたのである。これに対して、イギリスにおいて社会環境会計という新しい研究領域を確立したグレイは、ステュワードシップに基づくアカウントビリティを社会契約に基づくアカウントビリティに拡張し、それを社会的アカウントビリティと称し、社会環境会計や報告が必要とされる基礎理論として展開した (Gray, *et al.*, 1987)。

しかし、ステュワードシップ・アカウントビリティでも、社会的アカウントビリティでも、これまで述べてきた測定の問題は解決されていない。会計という測定技術がもつ限界はこれらのアカウントビリティ論では正面から論じることはできない。むしろ、会計という測定技術があって、初めてアカウントビリティが履行されるという議論になるため、そこでは計算技術によって対象が創造されるという側面が常に批判されることになる (Power, 1991)。これは、会計計算による非

公共化と同じ構図の問題である。

この問題は測定という技術に内在する問題であるから、測定や計算の方法をいくら改善しても解決することはできない。したがって重要なことは、測定や計算の限界を会計学の理論に反映させることであり、そのためには会計測定の基礎を規定するアカウントビリティの考え方を変える必要がある。これまでのアカウントビリティ論は、受託者の責任の確定という観点から、その内容を経済的責任から社会的責任に拡充してきた。しかし、より根本的な問題は、そもそも責任とは確定できるものなのかという点にある。これまで議論してきた測定の限界は、測定によって責任が確定できるという暗黙の前提から生じているのである。このため、この問題に対処するためには、アカウントビリティを責任の確定という視点で理解するのではなく、そもそもアカウントビリティとは確定することができないものという理解が必要になる。有限のアカウントビリティから無限のアカウントビリティへの拡張である。これは哲学の世界で議論されている責任に関する議論のひとつの焦点である。たとえば、デリダは、「責任の無限性 (infinite) を捨てれば、責任は存在しない」(Derrida, 1996, p. 86/同訳書p. 166) と主張し、責任の無限性を主張している。このような主張はデリダだけでなく、ハイデッカー、アーレント、レヴィナス、ナンシーにも見られるところであり、20世紀の哲学の中で確固たる地歩を持っている。しかも、責任が無限であるということは、多様性を限定するという非公共性に対する、最も根本的な対抗理論を提供しており、公共性の拡張と親和的である⁹⁾。

したがって、会計によって公共性を拡張するためには、有限のアカウントビリティに依拠する伝統的会計から、無限のアカウントビリティに依拠する新しい会計へ脱皮する必要がある¹⁰⁾。無限のアカウントビリティにたて

ば、すべての測定は完全ではないということになるため、常に、より良い指標を求めた改善活動を理論的にビルトインすることができる。もちろん、責任は無限であるから、完全な測定には到達し得ないが、無限の責任を履行しようとする姿勢の中に、測定の限界を克服する鍵が存在するのである。したがって、無限のアカウントビリティに依拠することは問題の解決を意味するのではなく、測定の限界を認識した問題解決の新しい姿勢をもたらすものである。例えば、統合報告を行う場合でも、常に現在使用している指標で責任を履行できているのかを問う姿勢をビルトインすれば、それは無限のアカウントビリティに依拠した報告ということができようであろう。無限のアカウントビリティとは結果ではなく、プロセスなのである。

7. むすび

会計と公共性の問題は、視点を変えれば、会計を取り巻く公共空間の範囲の問題でもある。会計が、経営者と投資者の間の公共空間を形成し拡張してきたことは、そのまま経済発展につながってきたが、同時に経営者と投資者以外の人間にとっては、非公共空間を形成していたのである。経済が社会の一部にすぎないのなら、これは大きな問題ではないが、今やグローバル経済として地球全体を覆うようになってきた以上、経済空間内部での多元化は、現代社会における公共性の拡張のためには避けては通れない課題である。その時に、経済価値に一元化する会計を多元化することは一つの有効な手段になる。

しかし、そのときに経済価値に変わる環境価値や社会価値を測定しようとする、測定の正確性という問題から社会的な合意を得ることが難しくなる。しかも、これも形を変えた価値の一元化と捉えられると公共性に反することになる。この問題を解決するためには、

会計測定を基礎づけているアカウントビリティの考え方を変える必要がある。それには有限性を前提とするアカウントビリティから無限を前提とするアカウントビリティへの転換が有効である。無限のアカウントビリティを前提することで、初めて、会計は公共性と向き合うことができるのである。

会計と公共性のような問題は、大上段から議論することは容易でも、実践に結びついたところまで下りて議論することは必ずしも簡単ではない。しかし、現実実践からしか変えられないので、常に実践の側面に目を配るべきである。その意味で、会計と公共性の問

題に関しては、たとえば統合報告という新しい実践の現場で、無限のアカウントビリティを試行することができれば、それが新しいプロセスを考える出発点となるであろう。

謝辞

本稿は、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。神戸大学大学院経営学研究科博士課程後期課程の中澤優介と増子起から論文作成にあたって協力を得た。記して感謝の意を表したい。

注)

- 1) 公共性や公共哲学に関する書籍や論文は数多いが、たとえば日本では東京大学出版会から出ている「公共哲学シリーズ」全20巻(佐々木毅, 金泰昌編集)が最も包括的な内容をカバーしている。
- 2) 本節は國部(2014a)の内容に加筆修正を施したものである。筆者の公共性と会計に関するより詳しい議論は國部(2013)および(2014b)を参照されたい。
- 3) 文中の「活私開公」とは、「減私奉公」に対抗する新しい公共哲学の理念として、同書の編集者の山脇が提唱する概念である。
- 4) たとえば、公共哲学者の山脇直司や社会学者の今田高俊らが主な討論相手であるが、概ね金の意見に賛成のようである。
- 5) 会計学者や会計専門家も同書での議論には登場するが、公会計のレベルの議論に

終始して、企業会計の改革のところまでは具体的に議論されていない。

- 6) このような企業社会会計の展開については、山上(1986)を参照されたい。
- 7) 本ガイドラインは、BSIと他の2団体の協力で執筆されているもので、執筆者はSIGMAとなっているが、実際にはBSIのイニシャティブで発行されたものと判断してよい。
- 8) 複数評価原理を目指す会計学のあり方については國部(2015)を参照されたい。
- 9) このあたりの問題については、デリダが使用する方法としての「脱構築」と公共性の親和性を究明した梅木(2002)が参考になる。
- 10) この問題の会計学的議論の詳細については國部(2014b)および増子(2014)を参照されたい

参考文献

- 青柳文司(1986)『アメリカ会計学』中央経済社。
梅木達郎(2002)『脱構築と公共性』松籟社。
國部克彦(2013)「社会環境情報ディスクロージャーの本質—公共性の視点から—」國部克彦編『社会環境情報ディスクロージャーの展開』中央経済社, pp. 1-21。
———(2014a)「会計学と公共性」『企業会計』第66巻第3号, pp. 3-4。

- (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。
- (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。
- 國部克彦・伊坪徳宏・水口剛 (2012) 『環境経営・会計 (第2版)』有斐閣。
- 増子和起 (2014) 「アカウントビリティの脱構築—自己と他者の視点から—」『六甲台論集』第61巻第1号, pp. 35 – 57。
- 山上達人 (1986) 『社会関連会計の展開』森山書店。
- 山脇直司・金泰昌 (2006) 『公共哲学18 組織・経営から考える公共性』東京大学出版会。
- Arendt, H. (1958) *The Human Condition*, The University of Chicago Press. (志水速雄訳『人間の条件』ちくま学術文庫, 1994年)。
- Derrida, J. (1996) “Remarks on deconstruction and pragmatism”, in Mouffe, C. (ed.) *Deconstruction and Pragmatism*, Routledge, pp. 77 – 88 (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)。
- Estes, R. W. (1976) *Corporate Social Accounting*, John Wiley & Sons (名東孝二監訳, 青柳清訳『企業の社会会計』中央経済社, 1979年)。
- Gray, R., Owen, D. and Maunders, K. (1987) *Corporate Social Reporting: Accounting and Accountability*, Prentice-Hall (山上達人監訳, 水野一郎・向山敦夫・國部克彦・冨増和彦『企業の社会報告—会計とアカウントビリティ—』白桃書房, 1992年)。
- IIRC (2013) *The International <IR> Framework*, IIRC。
- Neu, D. and Graham. C. (2005) “Accounting research and the public interest,” *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol.18, No. 5, pp. 585 – 591.
- Power, M. (1991) “Auditing and environmental expertise: Between protest and Professionalization”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 4, No. 3, pp. 30 – 42.
- SIGMA (2003) *The SIGMA Guidelines: Toolkit*, SIGMA (BSIジャパン訳『SIGMAガイドライン: SIGMAツールキット』BSIジャパン, 2003年)。

(Abstract)

In the realm of public philosophy, accounting is intensely criticized as a means of restraining people. Accounting centered on the profit calculation is severely criticized by public philosophers because it ignores the human diversity. In this paper, we will define the concepts of publicness based on Arendt, and then examine accounting criticisms by public philosophers. Although public philosophers insist on building new accounting that is different from traditional accounting oriented to the profit calculation, this paper argues that it is quite difficult to do so due to the problems encountered in making accurate measurements. The history of social and environmental accounting proves this. However, for accounting to contribute to publicness, there is a need to relativize the concept of profit. This point will be discussed while arguing the integrated reporting framework and practices. Finally, in order to expand accounting in the context of publicness, we should deconstruct the concept of

accountability based on infinite accountability.