慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	「会計責任」の意義 : 会計学の基本問題(13)
Sub Title	What is "accountability" ?
Author	友岡, 賛(Tomooka, Susumu)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2016
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.59, No.5 (2016. 12) ,p.1- 12
JaLC DOI	
Abstract	会計責任とは何か。会計責任と受託責任はどのような関係にあるのか。会計責任は受託責任に含まれるのか。会計責任と受託責任は別個に存在するのか。あるいは, 会計責任が受託責任を含むのか。受託責任を果たさない限り, 会計責任を果たしたことにならないのか。 こうしたことを思量する。
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20161200-0001

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

三田商学研究
第59巻第5号
2016年12月

2015年12月1日掲載承認

「会計責任」の意義

―― 会計学の基本問題（13）――

友　岡　　賛

＜要　　約＞

会計責任とは何か。会計責任と受託責任はどのような関係にあるのか。会計責任は受託責任に含まれるのか。会計責任と受託責任は別個に存在するのか。あるいは，会計責任が受託責任を含むのか。受託責任を果たさない限り，会計責任を果たしたことにならないのか。

こうしたことを思量する。

＜キーワード＞

委託・受託関係，委託・受託関係の解消，会計責任，会計の機能，株主，管理会計，経営者，財産管理，財務会計，受託責任，承認，説明責任

先日，筆者の大学院の授業において，博士論文を執筆中の某大学の某教授による「会計責任概念の再検討」と題する研究発表が行われ，なかなかに興味深く聴くとともに，触発され，久方振りにまた書きたくなった。[1)]

「会計責任」の意義

まずはテキストの類いにおける「会計責任」に関する記述をサーベイしてみよう。[2)]

飯野利夫は会計の役割の変遷について次のように述べ，その上でもって①経営者のための会計，

＜引用について＞

原文における（　）書きや太文字表記や圏点やルビの類いは，原則として，これを省略した。したがって，引用文におけるこの類いのものは，特に断りがないかぎり，筆者（友岡）による。また，引用に際して，促音や拗音の類いが小文字表記されていない場合は小文字表記に改め，漢数字は多くの場合，算用数字に改めるなどの加筆を施している。

1）本誌掲載の会計責任を扱った論攷に次のものがある。
友岡賛「＜stewardship＞――イギリス会計史：19世紀」『三田商学研究』第33巻第1号，1990年。
友岡賛「会計の意義」『三田商学研究』第52巻第6号，2010年。

2）特に深い意味はないが，配列は初版の刊行順。

②株主のための会計，③債権者のための会計，および④政府や社会の人々のための会計を挙げている。[3)]

「会計は，初めは財産の所有者からその管理運用を委託された者が，自己の会計責任を明らかにするために，委託者へ報告するためのものと考えられていた。……ついで地中海貿易の時代に入ると……組合の形態を採るものが次第に多くなってきた。……組合会計においては，会計は上にのべた会計責任を明確にすることに加えていま１つ重要な役割を果すことが要請されるようになる。すなわち分配されるべき利益額または負担されるべき損失額の計算である。……株式会社が出現すると，企業の利害関係者の集団が増大し，それにつれて，会計の役割は飛躍的にその範囲を拡げるようになった[4)]」。

後述されるように，例えば，受託責任を果たしているかどうかを明らかにするために会計責任を果たす，といったことなら首肯することができるが，「会計責任を明らかにする」とはどういうことか。

新井清光は会計の役割として①経済活動の合理化手段としての役割，②受託責任の解明手段としての役割，および③財の分配手段としての役割を挙げ[5)]，②の受託責任の解明手段としての役割について次のように述べている。

「会計という言葉は，英語で “accounting” という。これは本来 “account for” つまり「説明する」とか「報告する」という意味をもっている。つまり会計は，もともと，財の管理・運用を委ねられた者がこれを委ねた者に対して，その管理・運用についての報告を行い，その受託責任または会計責任を明らかにするための手段として発達してきたのである[6)]」。

ここでも「会計責任を明らかにする」とされており，しかも，「受託責任または会計責任」として，「受託責任」と「会計責任」が同様の概念であるかのように扱われている。いや，「しかも」というべきではなく，会計責任が受託責任と同様に捉えられているからこそ「会計責任を明らかにする」とされるのだろう。それにしても「会計責任を明らかにする」とはどういうことか。

伊藤邦雄は企業会計の機能として①責任解明メカニズム，②利益分配メカニズム，および③資源配分メカニズムを挙げ[7)]，①の責任解明メカニズムについて次のように述べている。

「一般に資源の運用を委ねられた者は，その資源をどう運用し，どれだけの成果をあげたかについて説明する義務を負う。これを「説明責任」あるいは「会計責任」という。もと

3)　飯野利夫『財務会計論』1978年，４～５頁。
4)　同上，４頁。
5)　新井清光（川村義則補訂）『現代会計学（第９版）』2008年，４～６頁。
6)　同上，５頁。
7)　伊藤邦雄『新・現代会計入門』2014年，46頁。

もと「会計」(accounting) という言葉は，「説明する」(account for) という言葉に由来するといわれる。つまり，一定の資源の運用・管理を委託された者は，その委託者に対して自分のとった行動の結果を示し，そうなった原因を説明し，それが承認されて初めて，その責任を解除されるのである[8]」。

桜井久勝は財務会計の機能として①利害調整機能（私的利害の調整機能）および②情報提供機能（証券市場への情報提供機能）を挙げ[9]，①の私的利害の調整機能について次のように述べている。

「株主と経営者は，資金の委託者と受託者の関係にある。……この関係において，経営者は受託者であるから，株主から委託された資金を誠実に管理するだけでなく，株主の最大利益に合致するよう自己の全能力を投入して経営活動を行うべき責任を負うことになる。この責任は一般に受託責任とよばれている[10]」。

「しかし経営者が受託責任を常に誠実に遂行するとは限らないことから，株主との間で利害が対立する可能性がある。……対立の解消を促進するためには，何らかの人為的なメカニズムが必要になる。そのようなメカニズムの１つとして生まれてきたのが，経営者から株主への会計報告である。……経営者は株主からの信頼を得て自己の地位を確保するため，自己が株主の利益に合致するよう誠実に行動したことを伝達する手段として，受託資金の管理・運用の状況とその結果としての経営成績を自発的に報告する動機を有する。他方，株主は経営者による資金管理の誠実性と事業遂行能力に注目しており，その判断のための基礎として，会計報告を要求することになる。……経営者が株主に対してこのような会計報告を行うべき責任を会計責任という[11]」。

何よりも「経営者は……自己の地位を確保するため……自発的に報告する動機を有する」という件（くだり）が注目される。「利害関係者を納得させるという観点から，会計の目的について論じている[12]」と目される筆者（友岡）もつとに「受託者たる経営者は委託者たる株主を納得させなければならない……納得させ……地位を維持する[13]」と主張し，したがってまた，「そもそも会計というものは経営者のためにこそある[14]」と主張しているが，しかし，上の桜井著からの引用は「他方，株主は……会計報告を要求することになる。……経営者が株主に対してこのような会計報告を行うべ

8）同上，46頁（(　) 書きは原文)。
9）桜井久勝『財務会計講義（第13版)』2012年，６～11頁。
10）同上，７頁。
11）同上，７～８頁。
12）川本淳（勝尾裕子改訂）「第１章　会計の目的」川本淳，野口昌良，勝尾裕子，山田純平，荒田映子『はじめて出会う会計学（新版)』2015年，12頁。
13）友岡賛『近代会計制度の成立』1995年，７頁。
友岡賛『歴史にふれる会計学』1996年，21～22頁。
14）友岡賛『株式会社とは何か』1998年，56頁。
友岡賛『会計の時代だ――会計と会計士との歴史』2006年，16頁。

き責任を会計責任という」と続けており，「自発的」と「要求」と「行うべき責任」の関係がよく分からない。その点，「筆者の……立場からすると，会計を論ずる際にこうした「責任」という概念が用いられることはない[15]」。

広瀬義州は財務会計の機能として①利害調整機能ないし契約支援機能および②情報提供機能ないし意思決定支援機能を挙げている[16]が，これらとはおよそ無関係な文脈において（取得原価主義会計の論拠に関する記述[17]において）次のように述べている。

> 「“accounting”（会計）という用語の語源は，“account for”であるといわれているように，もともと「説明する」または「弁明する」という意味をもっており，今日，“accountability”という用語は，説明責任の意味で広く用いられている。このことから明らかなように，会計は財産を受託[18]された者がこれを委託した者に対して財務諸表等の会計数値を用いてその責任を明らかにする役割をもっているといえる。この説明責任の同義として，また場合によっては説明責任を包摂する広い意味で，受託責任（stewardship）という用語が用いられる[19]」。

この広瀬著は旧版[20]には，飯野著や新井著と同様，「会計は会計責任を明らかにする役割をもっている」という件がみられたが[21]，ここでは改められている。ただしまた，「説明責任の同義として，また場合によっては説明責任を包摂する」ものとして受託責任が捉えられており，この「同義」は新井の捉え方に似通っている。

笠井昭次は企業会計の職能として①報告職能および②管理職能を挙げ[22]，この両者について次のように述べている。

> 「資金提供者は，その効率的な運用を期待して，資金を株式会社（経営者）に委託するわけであるが，その資金がどのように運用されたのかについての情報を必要とする。……ここに，株式会社（経営者）は，資金の運用状況を資金提供者に明らかにしてその委託に応えたかどうか，という点に関する報告義務を負うことになるが，これは，一般に会計責任と言われている。……このように，企業会計における記録機構は，資金提供者に対する報告という職能を荷なっており，そのことによって，第一義的には，資金提供者の利害を保護するという社会的役割を果たしているのである[23]」。

15）友岡賛『会計学原理』2012年，70頁。
16）広瀬義州『財務会計（第13版）』2015年，12頁。
17）いわく，「取得原価主義会計は処分可能利益の算定，財務諸表監査における信頼性の確保および受託責任遂行状況の報告のいずれにも適合している」（同上，124～125頁）。
18）正しくは「委託」の誤り。
19）同上，123頁（（　）書きは原文）。
20）第１版（1998年）から第９版（2009年）まで。
21）友岡『会計学原理』57頁。
22）笠井昭次『現代会計論』2005年，19～20頁。

「経営者は……管理という義務を負うことになる。なぜなら，経営者が資金提供者に対して会計責任を負っているいじょう，受託の趣旨に沿って資金が実際に運用されるように，従業員の経済活動を管理しなければならない……こうした管理職能が十全に働くためにも，整備された記録機構が不可欠になる。……資金提供者に対する会計責任が，受託の趣旨に適った資金の効率的な運用にかかわる責任であるかぎり，報告義務とこの管理義務とは裏腹の関係にあると言ってよいであろう。すなわち，報告義務の履行はおのずから管理義務を要請し，この管理義務の達成によって，報告義務が十全に履行される，という筋合いにあるのである[24]」。

後述されるように，こうした，会計責任が受託責任を求め，受託責任を果たすことによって会計責任が果たされる，といった捉え方はかなりユニークなものといえよう。

藤井秀樹は財務会計の機能として①説明機能，②利害調整機能，および③情報提供機能を挙げ[25]，①の説明機能について次のように述べている。

「資金運用者は，提供された資金を適切に管理運用する責任を，資金提供者に対して負っています。資金運用者のこの責任を，受託責任といいます。他方，資金提供者は，資金運用者に対して，受託責任の履行状況についての説明を求めます。……資金運用者が受託責任の履行状況を資金提供者に対して説明する責任を，説明責任といいます。説明責任を会計情報に依拠して履行する場合，説明責任は会計責任と呼ばれることもあります。資金運用者の説明責任は原理的には，受託責任の履行状況に関する説明が資金提供者によって承認されることで解除されます[26]」。

是非はさておき，ここでは「説明責任」と「会計責任」が明快に仕分けられていることが注目されよう。なお，「受託責任の履行状況に関する説明が……承認される」とはどういうことか。むろん，その説明が正当なものであると認められる，ということとは思うが，もしかしたら，受託責任の履行状況が正当なものであると認められる，ということなのか。後者であれば，笠井のそれと同様の捉え方ながら，しかし，笠井のように明示的ではない。

受託責任と会計責任

受託責任と会計責任（と財産管理[27]責任）の関係については次の三通りの捉え方が考えられよう[28]。

23）同上，17～18頁（（　）書きは原文）。
24）同上，18～19頁。
25）藤井秀樹『入門財務会計』2015年，15～20頁。
26）同上，15～16頁。
27）前項の引用においては「財産」ないし「資源」ないし「資金」の「管理・運用」ないし「運用」とされているが，筆者のいう「財産の管理」とは，財産を維持して，その利用を図る行為，のことである。すなわち，この「管理」は保存と運用からなっている。「保存」とは，ものの元の状態を保って失わないこと，↗

①受託責任 ＝ 財産管理責任 ＋ 会計責任
　すなわち，会計責任は受託責任に含まれる。
②受託責任 ＝ 財産管理責任
　すなわち，会計責任は受託責任とは別にある。
③会計責任は財産管理責任を含む。

「受託責任」を，受託者としてしなければならないこと，といったような意味に捉えた場合には①の理解になるかもしれないが，「受託責任」を，受託したことをする責任[29]，として捉えるならば，受託したのは財産管理だから，受託責任はあくまでも，財産管理をする責任[30]，であって，ここに「会計責任」は含まれず，別言すれば，受託者には，受託責任のほかに会計責任がある，という②の理解になる。

前出の伊藤の「資源の運用・管理を委託された者は，その委託者に対して自分のとった行動の結果を示し，そうなった原因を説明し，それが承認されて初めて，その責任を解除される」という述べ方は，些か不明確ながらも，まずは①として捉えられ，広瀬の「場合によっては説明責任を包摂する広い意味で，受託責任という用語が用いられる」はこれも①に該当し，他方，冒頭の辺りで示された「受託責任を果たしているかどうかを明らかにするために会計責任を果たす」といった述べ方は②に該当し，既述のように，藤井の明快な理解も②に該当する。

また，いま一つの③の理解は笠井のそれであって，或る行為について説明しなければならない立場にある（説明責任がある）ということはその行為について責任があるということを含意し，すなわち，財産管理について説明しなければならない立場にある（説明責任がある）ということは財産管理について責任があるということを含意し，すなわち，会計しなければならない立場にある（会計責任がある）ということは財産管理について責任があるということを含意する，ということである。

そもそも「accountability」には，説明責任，という意味だけでなく，責任（liability ないし responsibility），という意味もあり，このことからも，或る行為について説明する責任があるということは取りも直さずその行為について責任があるということである，として捉えられるかもしれない。

他方，「accountability」には，説明可能性，という意味もある。すなわち，「accountable」と

↘ そして，「運用」とは，ものの機能をうまく働かせて用いることである。前項の引用のように，「財産の管理・運用」などといった述べ方が少なくないが，けだし，「管理」という概念には，用いる（利用，運用），という意味が含まれている。

28） 広瀬の「説明責任の同義として……受託責任という用語が用いられる」，すなわち［会計責任 ＝ 受託責任］という理解はさておく。

29） なお，この場合の責任は，受託したことを（単に）する（だけの）責任，ではなく，受託したことをちゃんとする責任，ではないかとも思われるが，この「ちゃんと」はやはり不要かもしれない。そもそも受託したのは，単なる財産管理ではなく，ちゃんとした財産管理であるはずだからである。

30） 注記29）に述べられたように，厳密には，ちゃんとした財産管理をする責任，とすべきかもしれない。

いう形容詞には，説明すべき，という意味と，説明できる，という意味がある。もしかしたら，受託したことを（ちゃんと[31]）したからこそ，説明できる，という筋合いにあるのかもしれない。そのように解した場合には③と同様，accountability（説明可能性）は財産管理責任を含む，ということになろう。

なおまた，「accountability」には，責任，という意味も，説明責任，という意味もあり，また，会計ないし会計学の文脈では，会計責任，という意味もあるが，このことが［「責任」＝「説明責任」＝「会計責任」］を意味しないことはいうまでもなく，まずは［「責任」⊃「説明責任」⊃「会計責任」］として捉えられよう。

会計の機能

前出の飯野は「会計は，初めは……」として会計の起点を会計責任に置き，また，「会計の役割は飛躍的にその範囲を拡げるようになった」として，前述のように，次の四つの会計を挙げているが，①は管理会計を意味し，②と③が財務会計を構成し，④は税務会計等がこれに含まれる。

①経営者のための会計
②株主のための会計
③債権者のための会計
④政府や社会の人々のための会計

次いで新井は下記の三つの会計の役割を挙げているが，この捉え方は財務会計と管理会計という会計の一般的な分類とは次元を異にしている。すなわち，「会計は，各経済主体の合理的な管理・運営のために，さらには株主・債権者など企業の利害関係者による効率的な投資や融資などのために，それぞれ必要な会計情報（しばしば意思決定情報と呼ばれる）を提供する役割をもっている[32]」とされる①は財務会計と管理会計に跨がり，また，②については，企業の財務会計に止まることなく，「国・地方自治体でも，政府等が，財産の委託者である国民や住民に対して，その受託責任を明らかにするために定期的に決算報告書を作成して，議会に提出することが要求されている[33]」としているが，しかし，これは，税収を得るための会計，すなわち，資金調達のための会計，であって，これも財務会計にほかならない。

①経済活動の合理化手段としての役割
②受託責任の解明手段としての役割
③財の分配手段としての役割

31）注記29）をみよ。
32）新井（川村補訂）『現代会計学（第９版）』４頁（（　）書きは原文）。
33）同上，５頁。

伊藤は，前述のように，企業会計の機能として下記の三つを挙げており，①については「こうした機能を重視した会計を「受託責任会計（stewardship accounting）」と呼ぶこともある[34]」とし，②については「このような分配可能利益の決定による裁定機能を重視した会計を「利害調整会計（equity accounting）」と呼ぶこともある[35]」とし，また，③については「資源配分メカニズムを重視した会計を「意思決定会計（operational accounting または decision-making accounting）」と呼ぶこともある[36]」としている。

①責任解明メカニズム
②利益分配メカニズム
③資源配分メカニズム

桜井は，前述のように，対象範囲を財務会計に限った上でもって下記の二機能を挙げ，①については「財務会計は，経営者・株主・債権者の間の私的利害を調整する機能を果たしている[37]」とし，②については「財務諸表の公表は，経営者・株主・債権者の間の私的な利害調整を超えて，現在では証券市場を円滑に機能させて資金の効率的な配分を促進するという，公的な役割をも果たしている[38]」としている。

①利害調整機能（私的利害の調整機能）
②情報提供機能（証券市場への情報提供機能）

笠井は，前述のように，企業会計について下記の二職能を挙げ，既に引いた「報告義務の履行はおのずから管理義務を要請し，この管理義務の達成によって，報告義務が十全に履行される，という筋合いにあるのである」を「そして，そのいずれの職能も，企業会計という記録機構を不可欠としている。かくして，記録機構としての企業会計には，（資金提供者に対する）報告義務と（従業員に対する）管理義務というふたつの職能が期待されるのである[39]」と続けている[40]。

①報告職能
②管理職能

34）伊藤『新・現代会計入門』47頁（（　）書きは原文）。
35）同上，49頁（（　）書きは原文）。
36）同上，49頁（（　）書きは原文）。
37）桜井『財務会計講義（第13版）』9頁。
38）同上，11頁。
39）笠井『現代会計論』19頁（（　）書きは原文）。
40）なお，笠井は，別著においては，企業会計の社会的役割として①記録の報告職能および②記録の管理職能を挙げている（笠井昭次『会計の論理』2000年，21～25頁）が，ただし，本稿に用いられたテキストにあっては，企業会計はこの「ふたつの職能を果たし……そのことによって，会計責任の履行という社会的役割を遂行している」（笠井『現代会計論』19頁）としている。

藤井は桜井と同様，対象範囲を財務会計に限り[41]，その上でもって下記の三機能を挙げているが，①について「会計の本源的な機能は説明機能である[42]」としつつも，「近年の情報提供機能の目覚ましい整備拡充にともない，会計の本源的な機能であるはずの説明機能は，制度上の位置づけを相対的に低下させる傾向にあり[43]」とし，また，③について「その理論的支柱になっているのが，意思決定有用性アプローチと呼ばれる会計理論で[44]」あるとしている。

①説明機能
②利害調整機能
③情報提供機能

けだし，会計責任論と会計機能論は相即不離の関係にあるため，冒頭においてサーベイされた種々の会計責任の捉え方をいま少し深く理解すべく，各論者による会計の機能の捉え方もここにサーベイすることとした[45]。なお，会計の機能については実に多くの論点があるが，本稿にあっては割愛し，まずは別稿[46]に譲る。

財務会計と管理会計

既に紹介されたように「経営者は……管理という義務を負うことになる。なぜなら，経営者が資金提供者に対して会計責任を負っているいじょう，受託の趣旨（つまり，資金の効率的運用）に沿って資金が実際に運用されるように，従業員の経済活動を管理しなければならないからである。……これまで，いわゆる財務会計においては，もっぱら資金提供者に対する報告職能が重視され，管理職能はまったく閑却されてきた。しかし……」とする笠井は，別著において，「従来，財務会計と管理会計とはまったく別個に論じられ，財務会計において管理職能が取り上げられたり，会計責任と管理職能との関係が論じられることは，ほとんどなかったと言ってよいであろうが，管理職能は，企業会計の機能にとりきわめて重要であると……考え[47]」，次のような関係を示している[48]。

41）「以下この章では，これらの資金提供者（投資者，株主，債権者）の情報利用と経済行動に的を絞って，会計の機能を考えていく」（藤井『入門財務会計』14頁）。
42）同上，16頁。
43）同上，17頁。
44）同上，19頁。
45）ただし，広瀬は，前述のように，会計の機能とはおよそ無関係な文脈において会計責任（説明責任）を扱っていることから，これを除く。
46）「会計の目的・機能を考える」と題する友岡『会計学原理』第Ⅱ章。
47）笠井『会計の論理』26頁。
48）同上，26頁。

財務会計		：報告職能	会計責任：企業会計の機能
管理会計	業績評価会計	：管理職能	
	意思決定会計		

周知のように，会計は一般に財務会計と管理会計に大別され，まずは文字通りに解すれば，［財務会計 = 財務のための会計］，［管理会計 = 管理のための会計］ということになろうが，このそれぞれと会計責任や財産管理責任の関係については次のような理解もありえよう。

○会計責任は財務会計の責任である。
○管理会計の責任は財産管理責任のなかにある。

財務会計は，いま述べられたように，財務のための会計，であって，これは「資金調達（財務）のための説明（会計）」や「資金提供者に対する説明」などと換言することができ[49]，他方，会計責任は財産管理行為の受託者（資金調達者）に課せられた説明責任であるため，会計責任は財務会計の責任，ということになる。

敷衍すれば，このような理解において，「会計責任は管理会計の責任を含まず」，管理会計は管理のツール，といったような意味において，「管理会計の責任は財産管理責任のなかにある」。管理会計は財産管理責任を果たすために行われる，ということである[50]。

こうした理解からすると，前出の笠井の「会計責任を負っているいじょう……管理しなければならない」や「報告義務の履行はおのずから管理義務を要請し，この管理義務の達成によって報告義務が十全に履行される」といった捉え方はこれを受容することはできない。筆者とすれば，管理と報告はまったく次元を異にしており，すなわち，報告義務の履行と管理義務の達成・未達成はおよそ無関係で，要は，管理がちゃんとしていなくても，報告さえちゃんとしていれば，報告義務は履行されたことになる，はずだからである。

しかるに，むろん，叙上のことは，あくまでも，立場の異同にしか過ぎず，いずれが正しいというものではない。

例えば「アカウンタビリティは，責任（responsibility）概念とリンクしており，それは①行動する責任，②報告書を作成する責任，そして③これらの報告書が，関係者間で利用可能で，入手可能で，比較可能で，そして理解可能とする責任を含んでいる[51]」とする向きもあり，ここでこの

49）財務会計を「文字通りに解すれば，……財務のための会計」ではなく，財務に関する会計，ではないか，ともされるかもしれない。すなわち，資金調達（財務）のための説明，ではなく，資金繰り（財務）に関する説明，ではないか，ということだが，これはどちらでも同じともいえよう。
　資金調達のために資金繰り（資金の調達・運用）に関して説明する，すなわち，資金を出してもらうために資金の状態に関して説明する，ということである。

50）このようなことを考えていると，管理会計は会計なのか，とかいった問題にも言及したくなるが，まずはさておく。

51）大森明「水会計の展開と日本の水資源管理政策」『會計』第188巻第6号，2015年，73頁（（　）書きは原文）。

論者が依拠している「Gray *et al.* では，アカウンタビリティを「ある者が責任を負っている活動の計算書を提供，または説明を行う義務」と定義して[52]」おり，この「Gray *et al.*」は次のようにこの定義を解説している。

> 「アカウンタビリティは，二つの責任または義務を含んでいる。すなわち特定の活動を引き受けるための責任およびそれらの活動に関する説明を提供する責任である。最も簡単なケースとして，株主と企業の例を挙げると，企業の取締役は株主によって彼らに委託された資源を管理する責任があり，そしてまたこの管理に関する説明書を提出する責任があるのである[53]」。

これは笠井説と同じか。

受託責任と会計責任（続）

受託責任を（ちゃんと）果たさない限り，会計責任を果たしたことにはならない，といった笠井の捉え方は説得的であり，ちなみにまた，冒頭の項に述べられたように，藤井の「受託責任の履行状況に関する説明が……承認される」を，受託責任の履行状況が正当なものであると認められる，と解した場合にも，受託責任を（ちゃんと）果たさない限り，「承認される」ことはなく，すなわち，会計責任を果たしたことにはならない，ということになる。

しかるに，会計責任はこれを（ちゃんと）果たしても，ときに経営者は馘になるのではなかろうか。

あえて「馘」といった述べ方をしたが，すなわち，委託・受託関係の解消のことである。委託・受託関係の解消は，例えば株式会社についていえば，株主が株式を売却するか，株主総会において経営者を馘にするか，あるいは経営者が辞職するか，である。

会計責任はこれが（ちゃんと）果たされても，株主は株式を手放し，あるいは経営者を解任するかもしれない。

業績が悪くても，すなわち，受託責任が果たされていなくとも，その事実を（ちゃんと）説明すれば，会計責任は（ちゃんと）果たされ，株主は会計を承認することとなろうが，その上でもって，委託・受託関係はこれを解消するかもしれない。

会計に問題がない限り，決算が承認されないことはおよそなく，しかし，決算は承認されても，経営に問題があれば，委託・受託関係は解消されるかもしれない。

叙上のように考える限り，会計責任は，あくまでも，会計についてのみの責任，として捉えられよう。

52） 同上，82頁。

53） R. グレイ，D. オーエン，C. アダムス／山上達人（監訳），水野一郎，向山敦夫，國部克彦，冨増和彦（訳）『会計とアカウンタビリティ――企業社会環境報告の変化と挑戦』2003年，55頁。

文　献

新井清光（川村義則補訂）『現代会計学（第９版）』中央経済社，2008年。
藤井秀樹『入門財務会計』中央経済社，2015年。
R. グレイ（Rob Gray），D. オーエン（Dave Owen），C. アダムス（Carol Adams）／山上達人（監訳），水野一郎，向山敦夫，國部克彦，冨増和彦（訳）『会計とアカウンタビリティ――企業社会環境報告の変化と挑戦』白桃書房，2003年。
広瀬義州『財務会計（第13版）』中央経済社，2015年。
飯野利夫『財務会計論』同文舘出版，1978年。
伊藤邦雄『新・現代会計入門』日本経済新聞出版社，2014年。
笠井昭次『会計の論理』税務経理協会，2000年。
笠井昭次『現代会計論』慶應義塾大学出版会，2005年。
川本淳（勝尾裕子改訂）「第１章　会計の目的」川本淳，野口昌良，勝尾裕子，山田純平，荒田映子『はじめて出会う会計学（新版）』有斐閣，2015年。
大森明「水会計の展開と日本の水資源管理政策」『會計』第188巻第６号，2015年。
桜井久勝『財務会計講義（第13版）』中央経済社，2012年。
友岡賛「＜stewardship＞――イギリス会計史：19世紀」『三田商学研究』第33巻第１号，1990年。
友岡賛『近代会計制度の成立』有斐閣，1995年。
友岡賛『歴史にふれる会計学』有斐閣，1996年。
友岡賛『株式会社とは何か』講談社現代新書，1998年。
友岡賛『会計の時代だ――会計と会計士との歴史』ちくま新書，2006年。
友岡賛「会計の意義」『三田商学研究』第52巻第６号，2010年。
友岡賛『会計学原理』税務経理協会，2012年。

2015年12月１日成稿