

Title	会計責任と監査：会計学の基本問題〔Ⅲ〕(4)
Sub Title	Accountability and auditing
Author	友岡, 賛(Tomooka, Susumu)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2020
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.63, No.1 (2020. 4) ,p.15- 25
JaLC DOI	
Abstract	受託責任と会計責任と監査の関係について思量する。
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20200400-0015">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20200400-0015</a>

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.

# 会計責任と監査

—— 会計学の基本問題〔Ⅲ〕(4) ——

友 岡 賛

## <要 約>

受託責任と会計責任と監査の関係について思量する。

## <キーワード>

会計主体論, 会計責任, 監査, 企業体説, 財務諸表監査, 実態監査, 受託責任, 情報監査, 代理人説, 独立性, 二重責任の原則, 被監査責任, フィニッシング・タッチ

## 会計責任と監査

「企業会計構造と財務諸表監査とを一体のものとして観察し、両者の関係を分析する<sup>1)</sup>」  
という<sup>1)</sup>或る論者は会計責任と監査の関係について次のように述べている。

「他の主体に対しアカウントビリティを負っている場合、その責任を会計報告によって果たすという……目的を達成しようとする場合、会計を実施する主体は、アカウントビリティを負う相手に対して、必ず会計報告を行わなくてはならないが、その際、報告される内容が信頼できるものであるとの保証が必要であることは自明で……そうした保証機能を有するのが「監査」である。すなわち「監査」とは、アカウントビリティを負う主体の会計報告を、第三者がチェックして、その内容の信頼性を保証する、ないし高めることをいう<sup>2)</sup>」。

## <引用について>

原文における( )書きや太文字表記や圈点やルビの類いは、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ものは、特に断りがない限り、筆者(友岡)による。

また、引用に際して、旧字体は、原則として、これを新字体に改め、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) 佐々木隆志『監査・会計構造の研究——通時態の監査論』2002年、i頁。

最初の3行はかなりのトートロジーのような気がするものの、それはさて置き、この論者によれば、監査は会計責任の履行を目的とする会計において「必要」が「自明」の行為、とされているが、ただし、「第一に、上場企業は一般投資家に対して企業情報を開示するというアカウンタビリティを負っている。……第二に、株式会社の経営者は、株主に対して報告義務を負っている」とされ、<sup>3)</sup> 監査はこの二つの場合に重要な役割を果たすとされ、ただし、この論者は特に「一般投資家に対して企業情報を開示するという」<sup>4)</sup> 責任を念頭に置く、という<sup>5)</sup>。

一般の投資者に対する会計責任と株主に対する会計責任、この両者をどのように捉え、位置付けるか。いや、そもそも一般の投資者に対する会計責任とは何か。

「会計責任」は、狭義には株主に対する責任、広義には(株主を含む)投資者に対する責任、さらに広義には(投資者を含む)種々のステークホルダーに対する責任、とも捉えられるかもしれないが、果たしてそうか。「会計責任」はこれが「受託責任」をもって前提とする限り、潜在株主たる投資者はいまだ委託をしてはならず、したがって、いまだそこに受託責任はなく、会計責任もない、ということではないか。

なお、この論者は「責任」について「財務諸表の内容に責任を有するのは当該企業の経営者であって、監査人は自らの意見に責任をもつのみであるという……二重責任の原則を放擲ないし再構築する必要」<sup>7)8)</sup>を指摘し、「公正な第三者としての監査人が、企業経営者やその利害関係者(ここには一般大衆も含まれる)といった当事者から、いかに納得を得られる監査サービスを提供できるか、という形での責任論……いわば「納得の監査論」が必要とされている」<sup>9)</sup>としているが、どうして「一般大衆も」「当事者」なのだろうか。また、「納得の監査論」という記述には「株主が納得しない、という社会的状況」<sup>10)</sup>について述べる筆者の書が注に附されているが、引用の仕方は引用者の勝手(と筆者は考えている)とはいえ、この筆者の書は「責任」概念はこれを用いず、経営者に「受託責任」や「会計責任」があるとは考えず、会計も監査も経営者のためにこそある、という立場にある<sup>11)</sup>。

もっとも「経営者のため」とはいえ、経営者は経営者としての自身の地位を維持するために会

2) 同上、1頁。

3) 同上、1～2頁。

4) 筆者は「一般投資家」という語はこれを用いない。「○○家」には、○○に通じた人、○○に優れた人、という意味があるからであって、例えば下記の論攷においては文脈によって「投資家」と「投資者」を書き分けているが、しかし、恐らく読者には分からないだろう。

友岡賛「会計と会計学のレーズン・デートル」『企業会計』第71巻第1号、2019年。

5) 佐々木『監査・会計構造の研究』1～2頁。

6) 注記4)をみよ。

7) 佐々木『監査・会計構造の研究』284～285頁。

8) 二重責任の原則について下記のものを参照。

友岡賛『会計学原理』2012年、188～192頁。

9) 佐々木『監査・会計構造の研究』288頁(( )書きは原文)。

10) 友岡賛『近代会計制度の成立』1995年、252頁。

11) 同上、プロローグ。

計を行い、監査を受ける、ということであって、監査を受けず、会計を行わなければ、経営者としての地位を維持することはできない、という意味においては、会計も監査も must であり、しなければならぬこと、という意味においては「責任」概念を用いての行論もできようが、筆者はあえてこれを用いない行論を採っている。

経営者としての地位を維持するために株主の納得を得る。委託・受託の関係、資本と経営の分離という状態について株主の納得を得る。会計を行い、監査を受けることによって株主の納得を得る。

いずれにしても、筆者のいう、経営者が監査を受けることによって株主の納得を得る、ということと、この論者のいう、「監査人が……納得を得られる監査サービスを提供」する、ということは次元をもって異にしている。

納得を得る主体、納得させる主体は誰か。ここに主体とは行為者のことであって、会計を行うことによって株主の納得を得る主体、株主を納得させる主体は経営者だろうが、監査についてはどうか。この論者の「監査人が、企業経営者やその利害関係者といった当事者から、いかに納得を得られる監査サービスを提供できるか」という言い様からすれば、監査人が十全な「監査サービスを提供」することによって「当事者」を納得させる、ということになろうが、筆者の行論からすれば、経営者は監査を受けることによって株主の納得を得る、ということであって、納得を得る主体、納得させる主体は経営者ということになる。すなわち、筆者の行論からすれば、[監査を行う者 ≠ 監査によって株主の納得を得る者]となる一方、この論者の行論からすれば、[監査を行う者 = 監査によって当事者の納得を得る者]となるが、この点と二重責任の原則の関係をどう捉えるか。

「監査人のとるべき責任は、財務諸表に対して表明した自己の意見に対してであって、財務諸表を作成する責任は、経営者が負うものである。これを二重責任の原則<sup>12)</sup>という」。

むろん、この原則の主意は、「財務諸表を作成する責任」は監査人にはない、ということであって、監査（監査意見）についての責任は監査人にある、ということではないが、この論者のいう監査についての責任は監査を行う者の責任であるのに対し、先述のように、前出の書においては「責任」概念は用いない筆者ながら、筆者の行論における監査についての責任は監査を受ける責任であって、これは「被監査責任」と称されて後述されることになる。

閑話休題。既述のように、監査は会計責任の履行を目的とする会計において必要、とするこの論者は特に、一般の投資者に対して情報を開示するという会計責任、を念頭に置いているが、しかしながら、一般の投資者に対する情報開示、という会計の目的ないし機能は一般には「意思決定支援機能」ないし「情報提供機能」などと称されている。敷衍するに、会計の目的ないし機能としては一般に会計責任履行、利害調整、意思決定支援ないし情報提供などが挙げられ、また、諸説をサーベイしてみると、表1に示されるように4通りの立場、すなわち、①会計責任履行を

12) 河合秀敏『監査入門』1983年、25頁。

挙げる立場、②会計責任履行と意思決定支援ないし情報提供を挙げる立場、③利害調整と意思決定支援ないし情報提供を挙げる立場、④会計責任履行、利害調整、および意思決定支援ないし情報提供を挙げる立場が見受けられる。<sup>13)</sup>

表1 会計の目的・機能の捉え方

	立場①	立場②	立場③	立場④
会計責任履行	✓	✓		✓
利害調整			✓	✓
意思決定支援ないし情報提供		✓	✓	✓

この論者が一般的な捉え方に倣っていないことをもって批判するつもりは毛頭ないが、一般の投資者に対する情報開示の履行をもって会計責任の履行と捉え、あるいは「一般大衆も」「当事者」とするこの論者は宛も会計主体論（会計上の企業観）について、企業は種々の利害関係者のもの、企業はみんなのもの、とする企業体説（enterprise theory）を採っているようでありながら、<sup>14)</sup>しかし、格別に企業の社会性の類いを重視する記述があるわけでもない。

他方、会計監査の役割として、会計責任の解除の手段としての役割、および、情報の信頼性の確保手段としての役割、という二つを挙げ、<sup>15)</sup>後者については「企業の利害関係者に対して信頼できる会計情報を伝達することを主目的とする会計監査……には、会計責任の解除という考え方が

13) こうした目的ないし機能と受託責任および会計責任の関係については下記のものをも参照。

友岡賛『会計学の考え方』2018年、第7章。

ただし、上記のものにおいては表2のように整理されており、これと本稿における表1のような整理は行論を異にしている。

表2 会計の目的・機能の捉え方

	立場①	立場②	立場③	立場④
利害調整	✓	✓	✓	✓
意思決定支援	✓		✓	
情報提供		✓		✓
会計責任履行			✓	✓

なお、表2のような整理における会計責任履行という目的・機能についてかつて「これは「会計には会計をする責任を果たすという役割がある」ということにほかならず、ナンセンスといわざるをえない」（友岡『会計学原理』50頁）とした筆者は、要するに、これがトートロジーであることを指摘していたが、本稿はこれとは別の行論を用い、むしろ、このトートロジーに積極的な意義をもたせている。

「会計といえるためには何がなければならないのか。それは会計責任でなければならない。会計が会計であって、それ以外のものではない何かを求めようとするならば、会計責任をにおいては考えることはできない。……会計責任と何のかかわりあいもないのでは会計とはいえない」（伊崎義憲『会計学論考』1979年、9～10頁）。

「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。……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……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」（上野清貴「会計の本質としての会計責任論」『経理研究』第60号、2018年、142頁）。

14) 会計主体論について下記のものに参照。

友岡『会計学原理』109～117頁。

15) 三澤一『監査の新時代——統一理論を目指して』1985年、12～15頁。

入りこむ理由はほとんどない。そこにあるものは、ただ財務諸表が企業の経営成績および財政状態を適正に表示しているかどうか、いいかえると、会計情報が企業の利害関係者にとって信頼できるものであるかどうか、という問題だけである<sup>16)</sup>とする向きがあり、ただし、この向きは「理由はほとんどない」ということの意味はまったく述べていないが、会計責任の解除の手段としての会計監査の役割について次のように述べている。

「監査の歴史的な立場からみると、監査の原点は、会計を委ねられた者が正しくその責任を遂行したものとして客観的に認識されるためには、第三者たる監査人によってその会計の監査を受け、会計が正しく行なわれた旨の意見を述べてもらうことが必要である、という考え方にあったとみる<sup>17)</sup>ことができる」。

すなわち、この向きによれば、財産管理の類いを委ねられ、受託責任を負う者が会計責任を負うのではなく、「会計を委ねられた者」が会計責任を負うとされ、また、資金運用の責任者は適当な者を会計担当者に任命し、この会計担当者の負う責任が会計責任とされており<sup>18)</sup>、「会計責任」概念の意味がわれわれのそれとは異なることを知る。

なおまた、意思決定支援機能ないし情報提供機能を担う会計については「財務諸表監査 vs. 情報監査」という関係にある「情報監査」という概念を用いる向きもある<sup>19)</sup>。

### 受託責任と会計責任と監査

デビッド・フリント (David Flint)<sup>20)</sup> は次のように述べている。

「監査は、個人と社会の至るところに存在するあらゆる規模とタイプの組織が負うアカウントビリティを確保する (secure) 点で、また、受託責任 (stewardship) に関する情報やその他の財務に関する情報の信憑性と信頼性を立証する意味で、社会的統制機構の一部なのである<sup>21)</sup>」。

「監査は二当事者間、または、ある当事者と他の多数の当事者との間にアカウントビリティの義務 (duty) が存在する場合に必要となる。そして、監査はアカウントビリティを確保する (ensure) 手段である<sup>22)</sup>」。

16) 同上, 14頁。

17) 同上, 12頁。

18) 同上, 13頁。

19) 同上, 80~83頁。

古賀智敏『情報監査論』1990年, 6~14頁。

20) 友岡賛『会計と会計学のレーゾン・デートル』2018年, 257頁。

21) デヴィッド・フリント／井上善弘(訳)『監査の原理と原則』2018年, 3頁。  
David Flint, *Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction*, 1988, p. 3.

22) フリント／井上(訳)『監査の原理と原則』13頁。

Flint, *Philosophy and Principles of Auditing*, p. 12.

「金銭やその他の資源の保管 (custody), 農業・不動産経営・貿易・製造・サービスの提供やその他の活動における管理 (management), および指定された目的に向けたそれらの運用 (application), こういったことに関わる受託責任とアカウンタビリティこそ, その責めを負う者による履行 (discharge) が監査の対象となってきた義務であった」<sup>23)</sup>。

監査は会計責任を確保する行為であって, 保管, 管理, ないし運用にかかわる受託責任と会計責任の履行が監査の対象である, ということらしい。

他方また, トム・リー (Tom Lee) による監査史のサーベイによれば, 会計責任を伴う経済活動が行われている場合には古くから常に監査という行為が随伴し, 監査は, 現在に至るその長い歴史の大半において, 経済資源の所有者をその資源の受託責任にかかわる不正・誤謬から守る, ということを目的としてきており, そうした監査は受託責任履行機能を果たし, すなわち受託者は, 委託者に対して, 監査をもって履行する会計責任を負っていた, とされる<sup>24)</sup>。

会計責任は監査をもって履行され, 受託責任は監査をもって履行される, ということか。「監査は, 委託・受託関係から生ずるものである」<sup>25)</sup>とされ, 「監査は……スチュワードシップの関係の存在するところには必ず必要となるものである」<sup>26)</sup>とされ, 「経営者の受託責任を定期的に解除するための社会的制度として監査を位置づける」<sup>27)</sup>とされ, あるいは「アカウンタビリティを負っている人がその責任を解除するために監査を受ける云々」<sup>28)</sup>ともいわれるが, ただし, むろん, ここにおいて監査は, 飽くまでも, 「いわばフィニッシング・タッチ」<sup>29)</sup>であって, 会計責任は会計と, それに監査をもって果たされ, 受託責任は財産の保管, 管理, ないし運用と会計と, それに監査をもって果たされる。

なお, 監査をもって「フィニッシング・タッチ」と捉える場合にも, 二通りの捉え方が存するとされる。すなわち, 「監査を会計のフィニッシング・タッチと考え……会計のプロセスを認識・測定・記録・表示・監査という一連の手続きであると理解する」<sup>30)</sup>行き方がある一方, 「会計システムおよび監査システムの両方を包摂した企業内容開示制度の中で, 監査がフィニッシング・タッチの役割を果たす」<sup>31)</sup>とする捉え方があるが, 「近代会計制度は……会計プロフェッションによる監査, という制度の成立をもって完成する」<sup>32)</sup>とする筆者は後者の捉え方に与しながらも, ただし, 「企業内容開示制度の中でのフィニッシング・タッチと位置づけられる監査では, 監査

23) フリント／井上 (訳) 『監査の原理と原則』21頁。

Flint, *Philosophy and Principles of Auditing*, p. 19.

24) Tom Lee, *Corporate Audit Theory*, 1993, pp. 59-60.

25) 河合秀敏『現代監査の論理』1979年, 2頁。

26) 河合『監査入門』2頁。

27) 河合『現代監査の論理』2頁。

28) 百合野正博『会計監査本質論』2016年, 305頁。

29) 山榎忠恕『近代監査論』1971年, 46頁。

30) 瀧田輝己『体系監査論』2014年, 70頁。

31) 同上, 71頁。

32) 友岡賛『会計の時代だ——会計と会計史との歴史』2006年, 29頁 (圏点は原文)。

人の意見表明は……投資家等の各種利害関係者に対して有用な情報を提供するという社会的な役割を担うと考えることに」<sup>33)</sup>は与しない。

ところで、「監査は、発生史的には、第三者による当事者の会計責任を解除する手段として誕生したものである」として、そうした監査において「監査人が会計帳簿を調査して、その正確性を裏づけた場合には、「会計帳簿が正しく作成されていた」という意味で、「当事者の会計責任は誠実に履行されたこと」を監査人が認め保証することとなるが、同時に、「関連財産が適切に保全されていること」<sup>35)</sup>も一部、そして明示的にはないが保証することになる」とする向きがあり、この向きはこの二つの保証にかかわる監査を「<sup>36)</sup>「会計帳簿の監査」と「財産管理の監査」<sup>36)</sup>と捉えているが、他方、財務諸表監査の捉え方において「情報監査 vs. 実態監査」という関係を示す向きがあり、この向きによれば、情報監査にあって「監査人は……取引行為自体の当否等については……会計との規準合致性を専ら判定するなかでしか関心を持たない」<sup>38)</sup>が、「実態監査としての会計監査は、会計記録や報告を通して、取引実態や行為の妥当性、効率性、合目的性、規範準拠性等を検証しようとするものであ」<sup>39)</sup>り、畢竟、「情報監査といえども、実態監査に対する期待が込められている。なぜなら、会計監査の歴史的原点は、資本の委託・受託関係や貸借関係に伴う会計責任ないし説明責任の履行状況の解明にあるからであ」<sup>40)</sup>る、とされる。

筆者とすれば、適切な会計（会計責任の履行）と適切な財産管理（受託責任の履行）は截然と区別されるべきと考え、すなわち、適切な受託責任の履行がなくとも適切な会計責任の履行はあると考えるが、ここに示された「関連財産が適切に保全されていること」にかかわる監査、あるいは「取引実態や行為の妥当性……等」を検証しようとする監査は、すなわち、会計監査の対象が、会計責任に限定されることなく、受託責任にも及ぶことをもって意味している。この関係はこれをどのように捉えるべきか。

例えば「被監査責任」、すなわち「監査を受ける責任」という概念をもって用いるならば、例えば「被監査責任 ⊂ 会計責任 ⊂ 受託責任」といった関係にあるとして捉えられるのだろうか。あるいはまた、「被監査責任 ⊂ 会計責任」だろうとなかろうと、「会計責任 ⊂ 受託責任」だろうとなかろうと、被監査責任と会計責任の関係と会計責任と受託責任の関係は同様のものとして捉えられるのだろうか。被監査責任を果たさないと会計責任を果たしたことになるらず、会計責任を果たさないと受託責任を果たしたことになるのだろうか。

33) 瀧田『体系監査論』72頁。

34) 鳥羽至英、秋月信二『監査の理論的考え方——新しい学問「監査学」を志向して』2001年、10頁。

35) 同上、10頁。

36) 同上、11頁。

37) 山浦久司『会計監査論（第5版）』2008年、19～20頁。

38) 同上、19頁。

39) 同上、20頁。

40) 同上、20頁。



「ひとはつねに利己する。そして会計は自己の行為を説明する行為である。そういった意味において、会計というものは、本来的に、監査がなければなりたないはずである<sup>41)</sup>。「会計あるところには必ず監査あり<sup>42)</sup>」とされ、「監査なくして真の会計はありえない<sup>43)</sup>」とされ、「会計は監査の支えをえてはじめて会計たりうる<sup>44)</sup>」とされる。とすれば、被監査責任を果たさないと会計責任を果たしたことになるのだから、他方、会計責任と受託責任の関係はどうか。

前出のフロントは保管、管理、ないし運用にかかわる受託責任について述べていたが、ただし、「管理」は「保管（保存）」と「運用」を包摂する概念である。「財産の「管理」とはなにかといえ、それは、財産を維持して、その利用をはかる行為である。……管理は保存と運用とからなっている。「保存」とは、ものもとの状態を保って失わないこと、そして「運用」とは、ものの機能をうまく働かせてもちいることである<sup>45)</sup>」。とすれば、ここにおいては、財産「のものとの状態を保って失わないこと」にかかわる受託責任、というものと、財産「の機能をうまく働かせてもちいること」にかかわる受託責任、というものが俎上に載ることになるが、後者、すなわち財産の運用（ないし運用を含む管理）の責任はこれを履行するためには会計責任の履行が必要かもしれない。財産の運用は、これを別言すれば、財産の増殖であって、ただし、例えば、株式会社において財産（資本）の増殖額（利益額）を現金配当という行為をもって示す、ということもできようが、しかし、いかに多額の現金配当を受けようとも、それが財産の増殖額に鑑みて妥当なものであるかどうか、ということは、会計という説明行為がなければ、株主には分からない。あるいはまた、いかに多額の現金配当を受けようとも、その配当の源たる財産の増殖が妥当なものだったかどうか、財産の運用が妥当になされたかどうか、ということは、会計という説明行為がなければ、株主には分からない。むろん、たとえ株主が分からなくとも、妥当な運用さえ行われていれば受託責任は履行された、ともいえようが、しかし、それが委託者たる株主によって認められなければ、受託責任を果たしたことになる、といえようか。

では、前者、すなわち財産の保管ないし保存の責任についてはどうか。これは、もしかしたら、会計という説明行為がなくとも、当該財産の現物をみせることによって「もとの状態を保って失わないこと」にかかわる受託責任の履行が委託者に認められるかもしれない。しかしながら、例えば多量である等の事況をもって、みただけでは、もとの状態が保たれているかどうか、ということが分からない場合、財産に関する記録（簿記）が必要になり<sup>46)</sup>、会計という説明行為が必要になる、といえようか。<sup>47)</sup>

41) 友岡『近代会計制度の成立』10頁。

42) 河合『現代監査の論理』1頁。

43) 同上、1頁。

44) 同上、1頁。

45) 友岡賛『株式会社とは何か』1998年、51頁。

46) 財産に関する記録（簿記）は目視をもって確認しえない財産について必要になる。このことについて下記のものを参照。

友岡『会計学原理』233～235頁。

友岡『会計と会計学のレーゾン・デートル』35～38頁。

47) 本稿には言及されない〔受託責任＝財産管理責任＋会計責任〕といった捉え方等について下記のものを

如上の行論においては、会計責任を果たさないと受託責任を果たしたことになるが、被監査責任を果たさないと会計責任を果たしたことになるが、したがって、被監査責任を果たさないと受託責任を果たしたことになる、ということになる。

(ただしまた、先述のように、適切な受託責任の履行がなくとも適切な会計責任の履行はあり、適切な受託責任の履行がなくとも適切な被監査責任の履行はあり、適切な会計責任の履行がなくとも適切な被監査責任の履行はある。)

### 会計責任と監査人の独立性

ところで、本稿の冒頭に取り上げられた論者は「二重責任の原則を放擲ないし再構築する必要」を指摘し、「公正な第三者としての監査人が、企業経営者やその利害関係者（ここには一般大衆も含まれる）といった当事者から、いかに納得を得られる監査サービスを提供できるか、という形での責任論……いわば「納得の監査論」が必要とされている」としていたが、監査人の公正性・第三者性と会計責任の関係はどのように捉えられるべきか。あるいはまた、監査人の要件としてまずもって挙げられるものは独立性だろうが、「独立性」と「公正性」・「第三者性」は同義の概念か。

いずれにしても、如上の問いは会計主体論において整理されようが、そもそも会計主体とは何か。これについては「アカウントビリティを負う主体（会計責任主体）を「会計主体」と規定したい<sup>48)</sup>とする向きもあるが、けだし、これは謬見であって、ここにおける主体は行為者ではなく、会計主体は会計の行為者ではない。「主体理論において会計主体というとき、会計担当者または会計責任者を意味するものでないことは、資本主理論が、資本主を会計主体とする主張であることから容易に推察しうるところである。……主体理論において会計主体とは、会計行為の主体という意味ではなくて、会計行為の対象または客体という意味をもつものと認められ……従って、主体理論は……会計するものは誰であるかに関する理論ではなくて、企業実体に属する資本およびその運用にもとづく剰余を、どのような見地に立って判断するか、また会計処理を行なうかの理論であるということができよう<sup>49)</sup>」とされる。

敷衍するに、企業は資本主（だけ）のもの、とする資本主説（proprietorship theory）ないし代理人説（agency theory）においては会計上の判断のよりどころが株主の観点に求められ、企業は誰のものでもない、あるいは（あえていえば）、企業は企業それ自体のもの、とする企業主体説（entity theory）においては会計上の判断のよりどころが企業それ自体の観点に求められ、企業は

#### ▼ 参照。

友岡『会計学原理』52～54頁。

友岡賛『会計学の基本問題』2016年、37～39頁。

友岡『会計学の考え方』201～203頁。

48) 小宮靖夫「会計における基本的前提としての会計主体」『立教経済学研究』第46巻第2号、1992年、81～82頁（（ ）書きは原文）。

49) 久松治夫「会計主体論における資本概念の性格」『駒大経営研究』第11巻第2・3号、1980年、302～303頁。

種々の利害関係者のもの、企業はみんなのもの、とする前出の企業体説においては会計上の判断のよりどころが企業の種々の利害関係者の観点に求められる、として捉えられようが、けだし、「会計責任」概念が用いられるのは代理人説と企業体説においてだろう。

「会計責任」はこれが「受託責任」をもって前提とする限り、委託・受託の関係をもって前提とするが、資本主説と同様、企業は資本主のもの、とする代理人説はその上、今日において最も一般的な企業形態であって、また、近代的な企業形態として捉えることのできる株式会社というものの特徴に意を払い、株式会社という近代的な企業形態、その近代性の根幹に着目する。ここにいる株式会社の近代性の根幹とは資本と経営の分離のことであって、これは委託・受託の関係と換言され、すなわち、代理人説は「会計責任」概念の前提をもって有するといえよう。

また、企業主体説と企業体説の異同に言及すれば、企業それ自体の独自性を強調する企業主体説はこれが（資本主をも含む）諸々の利害関係者を企業の外側に位置付けているのに対し、企業体説は（資本主だけではない）種々の利害関係者を企業の内側に位置付けている、ということができようが、株式会社は近代的な受託・受託の関係として捉えられ<sup>50)</sup>、したがって、委託・受託の関係はこれが株式会社を構成する、ということができ、「構成する」ものは、「外側」ではなく、「内側」に存し、そうした捉え方は企業体説においてみられる。

かくして「会計責任」概念は代理人説と企業体説において用いられるが、代理人説において監査人に求められる独立性は、飽くまでも、経営者からの独立性であって、公正性・第三者性ではなく、ときに監査人は株主の代理人とも位置付けられ<sup>51)</sup>、その場合、株主からの独立性はこれが求められることは言を俟たず、また、監査人が株主の代理人として位置付けられる場合、経営者を株主の代理人とする代理人説においては、一方の代理人（株主）が行った会計をもう一方の代理人（監査人）が検める、という捉え方がなされ、いずれにしても、会計責任は株主をその相手とする。他方、企業体説において会計責任は種々の利害関係者をその相手とし、ここにあって監査人に求められる独立性は、会計責任の種々の相手に鑑み、公正性・第三者性、みんなからの独立性、として捉えられよう。

「独立性は監査の存在理由を裏付けるものであるともいわれ<sup>52)</sup>、あるいは「そもそも監査の存在理由は（その対象たる）会計というものが、自分のやったことを自分で説明する行為、であるところにこそある。……こうしたコンテクストにおいては、（会計をチェックするという）監査という行為それ自体よりもむしろ、会計の行為主体の利益とは無関係なだれかが何かをする、ということにこそ、まずもっての意味がある<sup>53)</sup>」ともされ、「独立性は……監査にとって不可欠の要件をなす<sup>54)</sup>」が、ただまた、「監査が独立性を欠けば、それはもはや監査ではない<sup>55)</sup>」ということと

50) 友岡『株式会社とは何か』51～52頁。

51) 友岡賛『歴史にふれる会計学』1996年、217～218頁。

52) 河合『現代監査の論理』23頁。

53) 友岡『会計学原理』222頁（（ ）書きおよび圏点は原文）。

54) 河合『現代監査の論理』23頁。

55) 友岡『会計学原理』222頁。

「独立性」概念の意味内容は別問題であり、ここにいう「独立性」の意味は独立性の相手の問題であり、この問題は会計責任の相手の問題にほかならない。

## 文 献

- David Flint, *Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction*, Macmillan Education, 1988.  
デヴィッド・フリント (David Flint) / 井上善弘 (訳) 『監査の原理と原則』創成社, 2018年。  
久松治夫 「会計主体論における資本概念の性格」『駒大経営研究』第11巻第2・3号, 1980年。  
伊崎義憲 『会計学論考』創成社, 1979年。  
河合秀敏 『現代監査の論理』中央経済社, 1979年。  
河合秀敏 『監査入門』税務経理協会, 1983年。  
古賀智敏 『情報監査論』同文館出版, 1990年。  
小宮靖夫 「会計における基本的前提としての会計主体」『立教経済学研究』第46巻第2号, 1992年。  
Tom Lee, *Corporate Audit Theory*, Chapman & Hall, 1993.  
三澤一 『監査の新時代——統一理論を目指して』東洋経済新報社, 1985年。  
佐々木隆志 『監査・会計構造の研究——通時態の監査論』森山書店, 2002年。  
瀧田輝己 『体系監査論』中央経済社, 2014年。  
鳥羽至英, 秋月信二 『監査の理論的考え方——新しい学問「監査学」を志向して』森山書店, 2001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——会計と会計史との歴史』ちくま新書, 2006年。  
友岡賛 『会計学原理』税務経理協会, 2012年。  
友岡賛 『会計学の基本問題』慶應義塾大学出版会, 2016年。  
友岡賛 『会計と会計学のレーゾン・デートル』慶應義塾大学出版会, 2018年。  
友岡賛 『会計学の考え方』泉文堂, 2018年。  
友岡賛 「会計と会計学のレーゾン・デートル」『企業会計』第71巻第1号, 2019年。  
友岡賛 「代理理論の会計史——会計学の基本問題〔Ⅲ〕(1)」『三田商学研究』第62巻第4号, 2019年。  
友岡賛 「管理会計と財務会計——会計学の基本問題〔Ⅲ〕(2)」『三田商学研究』第62巻第5号, 2019年。  
友岡賛 「『取得原価主義会計論』の稀有性——会計学の基本問題〔Ⅲ〕(3)」『三田商学研究』第62巻第6号, 2020年。  
上野清貴 「会計の本質としての会計責任論」『経理研究』第60号, 2018年。  
山榎忠恕 『近代監査論』千倉書房, 1971年。  
山浦久司 『会計監査論 (第5版)』中央経済社, 2008年。  
百合野正博 『会計監査本質論』森山書店, 2016年。

2019年2月25日成稿