

【研究論文】

追求ではなく構築するものとしてのアカウントビリティ —インテリジェント・アカウントビリティに見る会計の役割—

中 澤 優 介

論文要旨

昨今、アカウントビリティに対する要求が高まっている。しかし、このアカウントビリティに対する要求とその要求への対応においては、そこに「ズレ」が生じていると考えられる。この「ズレ」は、アカウントビリティの履行に関して与件とされているものが積み重なった結果生じているのではないだろうか？本論文は「インテリジェント・アカウントビリティ」という新しいアカウントビリティの概念をもとに、説明の起点として規定される自己、そしてアカウントビリティの履行手段としての会計に関して、アカウントビリティの履行において与件となっている部分を再考するものである。

1 はじめに

アカウントビリティの履行において、会計はどのような役割を担っているのだろうか？井尻(1976)によると、会計に対する考え方は、経済的意思決定に有用な情報を提供するシステムであるとする意思決定説と、会計責任に基づいたものであるとする会計責任説の二つが存在する(i-ii頁)。また國部(1999)によると、「意思決定有用性理論とアカウントビリティ理論は、ともに会計学の領域で生まれた理論」であるが、「意思決定有用性理論は提供される情報の質を問題にしているのに対して、アカウントビリティ理論は情報を提供すること自体を問題としている」ので、「意思決定有用性理論は、アカウントビリティ関係...がある程度確立された段階ではじめて問題となるもの」である(140頁)。したがってこれらの考え方に基づくならば、「アカウントビリティを履行する」ということは会計の主たる且つ基本的な役割であるといえる。そしてこの会計を通じて、開示・報告されるべき情報は数値として可視化され、企業などの組織においては財務報告書や業績評価においてこの数値が示される。つまり、企業などの組織におけるアカウントビリティの履行においては、会計が主たる役割を担っているといえるのである。しかし、会計がアカウントビリティの履行において最良の手段であるのかということがこれまで十分に

キーワード:インテリジェント・アカウントビリティ(intelligent accountability), 自己(self), 他者(other), 倫理(ethic)

検討されてきたとは言い難い。

アカウントビリティにおける会計の中心的役割を示すかのように、会計学領域において、「アカウントビリティ」という言葉は「会計責任」と翻訳されてきた。しかし会計責任とは「アカウントビリティのうち的一种であって、会計上のアカウントビリティ」（吉田，1982，114頁）に過ぎないものであり、本来的に「アカウントビリティ」という言葉は広く「説明責任」を意味するものである。ここで、この説明責任とは根源的には、『私』という主体が、説明を行う対象となる『他者』に対して負う責任」と見做すことができる。そしてこの最も根源的なアカウントビリティの図式において説明される根源的なものは、『私』という主体の、自分自身に関する説明である。企業の財務報告や自身の業績報告をはじめ、アカウントビリティの履行は全て、この根源的な図式に則っているといえる。

しかし、我々は本当に自分自身に関する説明をすることが可能なのかということは検討する必要がある。我々は自分自身の行為や置かれている状況に関して十全に説明することができるのだろうか？答えは是とは言い難い。つまり、我々は最も理解しているはずの自分自身のことすらも十全には説明し得ないのである。このことは、自分自身のことを「私」は十全に理解し得ないということの意味している。それにもかかわらず、「自分自身に対する『私』の理解」は十全なものである、ということは与件となっている。そしてこのような与件に対して十分な検討がなされることなく、近年様々な領域でアカウントビリティが求められ、求められた側はその要求に応えようとするという状況、つまり「アカウントビリティの追求」、が生じているのである。

更にこのアカウントビリティの追求においては、「アカウントビリティが果たされている」という状態が具体的にどのようなものであるのか、ということが前提として規定されていない。つまり、我々は様々な領域においてアカウントビリティを要求し、要求された側は会計数値に代表される各種情報を開示したり、物事を可視化したりすることによってその要求に応えようとするが、そこには、どのような情報が示されればアカウントビリティは果たされたことになるのか、ということが明確に示されていないのである。このように、最終的な到達点が具体的に規定されていないにもかかわらずアカウントビリティが追求されているという状況においては、アカウントビリティを要求する側とその要求に応える側との間に「ズレ」が生じていると考えられる。つまり、アカウントビリティの要求に対して、その要求に応えるべく履行されるアカウントビリティは十全に対応していないのである。例えば、財務報告書が世界中のあらゆる人々にとって同程度の意思決定有用性を持ち得るようにするため、つまり突き詰めればより一層のアカウントビリティを履行するための動向として国際会計基準への会計基準の統一化がなされているが、そのような動向とは裏腹に、非財務情報の開示に対する要求も高まっている。これは、会計によってアカウントビリティを完璧に果たそうとし、そのような施策を行っているにもかかわらず、既存の会計の枠組みだけでは十分にアカウントビリティの要求に対応しきれていないことの証左であるといえる。

そしてこのようなアカウントビリティの履行における「ズレ」は、十分な検討をせずに説明の起点として「十全に理解可能な自己」を規定しているということや、十分な検討をせずにアカウントビリティの履行手段として会計を用いているということと関係があると考えられる。つまり、アカウントビリティの履行において与件とされているものが積み重なった結果、アカウントビリティが本来あるべき形態から乖離し、アカウントビリティの履行における「ズレ」が生じていると考えられるのである。

したがって本論文では、「我々は自分自身のことすら十全に把握することはできず、それゆえ自分自身のことを説明できない」という、自分自身にとって「不透明な自己」が説明の起点と規定したときの、アカウントビリティのあるべき形態、そしてそのような形態において会計が担う役割を再考する。そしてこの再考にあたっては、「説明の起点として規定される自己」という観点からアカウントビリティ研究を行っているJohn Roberts¹⁾（以下、Roberts）が近年提唱した「インテリジェント・アカウントビリティ：intelligent accountability」という概念に基づくため、本論文ではこの新しい概念に関して、それが依拠する文献にまで遡り詳細に検討する。

尚、本論文の構成は以下の通りである。

第2節では、Robertsのアカウントビリティ研究から、会計が中心的な履行手段となっている企業などの組織内でのアカウントビリティにおける問題点を示す。続く第3節では、Roberts（2009）において示されたインテリジェント・アカウントビリティの概念のもとになっているO’Neill（2002）およびButler（2005）での議論を踏まえ、Robertsによって示されたこの概念を明らかにし、更にその展開可能性についても言及する。第4節ではこの概念をもとに、アカウントビリティのあるべき形態、そしてこのあるべき形態において会計が担うべき役割を再考する。

2 アカウントが支配するアカウントビリティ

先に述べたように、企業などの組織におけるアカウントビリティの履行においては会計が中心的な役割を担っているといえる。では、会計がアカウントビリティの履行において中心的な手段であるとき、どのような問題が存在するのであろうか？本節では、Robertsのアカウントビリティ研究（Roberts and Scapens, 1985; Roberts, 1991; Roberts, 1996; Roberts, 2009）より、会計が中心的な役割を担うアカウントビリティにおける問題点を明らかにする。

Roberts and Scapens（1985）では、組織内における伝統的な会計観およびそれに基づいたアカウントビリティの履行において会計情報が担う役割に対する疑義が示されている。伝統的な観点に従えば、会計情報は事実を中立・客観的に記録し映し出すものであるが、実際には会計数値はそれが生み出される背景に存在する人々の相互依存的な関係性、すなわちそれを生み出したコンテキスト、を十全に捕捉することはできず、またその会計情報の伝達に際しては受け手の解釈

が入り込むため、結果として、その会計情報が意味するものが出し手と受け手との間で変化してしまう。ゆえに、会計情報によるアカウントビリティの履行においては、会計情報として示される数字への表面的な適応に過ぎないアカウントビリティの履行が生じてしまうのである。このようにRoberts and Scapens (1985) では、組織内において会計は事実をありのまま映し出してくれるという認識が伝統的に存在し、その認識によって組織内のアカウントビリティの履行に歪みが生じている、ということが示されている。

Roberts (1991) およびRoberts (1996) はRoberts and Scapens (1985) で示された伝統的な会計観に対する疑義を引き継いでおり、組織内部において見られるアカウントビリティの二つの形態として、アカウントビリティの個別化の形態 (individualizing form of accountability) とアカウントビリティの社会化の形態 (socializing form of accountability) が示されている。これら二つのアカウントビリティの形態のうち、アカウントビリティの個別化の形態とは階層のある組織での部下と上司の間における業績評価の際などに見られるものであり、この形態においては会計が中心的役割を担う。この形態では、説明を行う主体はアカウントビリティについて要求されることを自己規律的に想定してアカウントビリティを履行してしまうのであり、その要求者であり説明を受ける側である「他者」を考慮しないアカウントビリティの履行が生じる。会計情報は事実を中立・客観的に記録し映し出すものではないにもかかわらず、会計が「体系化された活動の結果に関する明らかに逃げることのできない且つ議論の余地のないイメージを生み出す」(Roberts, 1996, p. 45) としてその有用性が維持される限りにおいて、アカウントビリティの個別化の形態においてアカウントビリティを履行する主体は、業績評価などの際に算出され開示される会計情報によってもたらされるイメージ (数値)、そしてその数値をもとにした業績評価の結果得られる組織内での地位に自己のアイデンティティを求め、その与えられた数値をもとに「自己および他者の休みなく終わらない比較と差異化と自己に向けた定期的な警戒」(Roberts, 1991, p. 360) がなされるのである。このようにRoberts (1991) およびRoberts (1996) においては、会計は事実を中立・客観的に記録し映し出すものではないにもかかわらず、アカウントビリティを果たす主体はその会計情報に囚われそこに自己のアイデンティティを求める、という形でアカウントビリティが履行される、ということに対して疑義が示されているのである。そしてRoberts (1991) およびRoberts (1996) では、このように組織内のアカウントビリティの履行において会計そして会計数値が重視されていることを「会計の支配」と呼び、「排他的且つ明らかに抗し難い会計の支配からアカウントビリティを取り戻す」(Roberts, 1991, p. 367) ことが必要であると主張している。

Roberts and Scapens (1985), Roberts (1991) そしてRoberts (1996) は、組織内のアカウントビリティにおける会計の役割について議論していたが、Roberts (2009) はその前半部分において、透明性としてのアカウントビリティについて組織内だけでなく組織外にも範囲を拡大して議論を展開している。Roberts (2009) においては、透明性²⁾をもたらずテクノロジーは会

計であるとされ、会計数値の準備と公表が代表的な透明性としてのアカウントビリティであると見做されている。Roberts (2009) での主張に基づけば、この透明性としてのアカウントビリティによって履行されるアカウントビリティにおいては、透明性によって全てを可視化できる、すなわち全てを説明することが可能であるとする「透明な自己」という理想的な自己の説明の起点として規定されることになる。そしてこの「透明な自己」という理想的な自己が志向されるべきであるという自己の内面から生じる倫理的規範が存在するために、そこでは本来的に透明ではない自己や他者の存在やその権利が蹂躪されてしまう。更に、このような「透明な自己」という自己の理想像は達成し得ないものであるが、それでも尚、我々はこの「透明な自己」を志向するのであり、自分は完璧なものたり得るのだという感覚を守り維持するために、「全てにおいて不完全或いは不十分であると私が想像する他者を見つけ出す」(Roberts, 2009, p. 965) ということ、すなわち完璧であるという自己の理想像によって自己を断定するために他者に対する配慮を欠いた状態、が生じる。このように、会計は透明性をもたらすテクノロジーであるが、「透明な自己」を説明の起点として行われたアカウントビリティの履行、すなわち透明性としてのアカウントビリティにおいては、他者の権利は蹂躪されたり他者に対する配慮が欠けたりすると考えられるのである。

以上のように、会計情報は事実を中立・客観的に記録し映し出すものではないにもかかわらず、数値という絶対的なイメージを付与するものである。そして会計が中心的な手段となる企業などの組織におけるアカウントビリティの履行においては、履行される側の「他者」が考慮されなくなってしまふのであり、この点にRobertsは会計中心のアカウントビリティの履行における問題点を見ており、ゆえに会計中心のアカウントビリティからの脱却を主張するのである³⁾。

3 インテリジェント・アカウントビリティの概念

前節では、会計が中心的な履行手段となっているアカウントビリティにおける問題点をRobertsの研究から明らかにした。Robertsの研究ではアカウントビリティにおける会計の支配からの脱却が主張されるが、このことは、Roberts (1991) およびRoberts (1996) では会話 (talk) を中心的手段としたアカウントビリティの社会化の形態の重視、と共に主張されている。更にRoberts (1996) では、アカウントビリティの理想的な形態として「対話：dialogue」が志向されている。ここでの会話や対話の志向は、堀口 (2012) が指摘するように、Messner (2009) が疑義を示す「アカウントブルな主体が存在するべきだ」という倫理的規範に立脚したものであるといえるが、以下で詳細に検討する「インテリジェント・アカウントビリティ」の概念は、後述するようにButler (2005) において示された倫理に基づいたアカウントビリティの形態であり、基盤とする倫理に転向が見られる。したがって、この新しいアカウントビリティの概念は、これ

までの会計学領域におけるアカウントビリティ研究はもとより、Robertsにおけるこれまでのアカウントビリティ研究とも一線を画すものと見做すべきである。

尚、Roberts (2009) において提唱されたこの概念は、O. O'Neill⁴⁾ およびJ. Butler⁵⁾ によって展開された議論を基盤とするものである。ゆえに本節では、O'Neill (2002), Butler (2005) での議論を踏まえたうえで、Roberts (2009) において提唱されたインテリジェント・アカウントビリティの概念を明らかにする。

3.1 O'Neill (2002) で示されたインテリジェント・アカウントビリティ

「インテリジェント・アカウントビリティ」という言葉は、Roberts (2009) においてはO'Neill (2002) にその起源を見ている。O'Neill (2002) はそのタイトルが示すように、信頼がテーマの文献である。

O'Neill (2002) によると、政府や機関といったパブリック・セクターはもとより、一般の企業やボランティア・セクターまでアカウントビリティ追求のムーブメントが及び、あらゆる領域で詳細な法制定や規制、そして統制が要求されるようになった。そして「各々の専門職は、その適切な目的を持っており、この目的は定められた手続や条件に従うという一連の目標に迎合することに還元できない」(O'Neill, 2002, p. 49) にもかかわらず、このようなアカウントビリティの追求においては法律や規制や統制によって求められる手続や情報開示のための記録などに多くの時間が必要とされるため、結果としてこのアカウントビリティの追求は、「しばしば専門職の実務の適切な目的にとっての障害」(O'Neill, 2002, p. 49) となり、「単に『専門職の実務の適切な目的を変化させるもの』としてだけでなく『破壊するもの』として、そしてまさに専門職のプライドと誠実さを損なうものとして広く経験される」(O'Neill, 2002, p. 50) のである。そして、「アカウントビリティのその追求はまた、疑いの文化を構築し、モラルを低下させ、そして最終的には専門職の皮肉な態度を招くかもしれない」(O'Neill, 2002, p. 57) のである。

以上のように「詳細な統制 (detailed control)」を要求するアカウントビリティの追求における危険性を示したうえで、O'Neillは、「もし我々が専門家のパフォーマンスを損なうことなしに更なるアカウントビリティを要求するなら、我々には『インテリジェント・アカウントビリティ』が必要である」(O'Neill, 2002, p. 58) と主張する。O'Neill (2002) によると、インテリジェント・アカウントビリティとは「それ相応のガバナンスを認識し、全てを統制する (total control) という幻想をほとんど見ないこと」(p. 58) を要求するものである。そしてO'Neill (2002) では、アカウントビリティが本格的で効果的なものになるためには「それ相応のガバナンス、真実を伝える義務、インテリジェント・アカウントビリティ、に集中する必要がある」とし、「業績指標や全体的な透明性を用いた非常に困難なマイクロ・マネジメントについて、我々はほとんど幻想を抱かないようにする必要がある」ということが主張される (p. 59)。

以上がO'Neill (2002) において示されたインテリジェント・アカウントビリティの概念であ

る。O'Neill (2002) で示されたように、より完璧なアカウントビリティに対する要求が専門職になされたとき、そこには「詳細な統制」が存在した。この「詳細な統制」は全てを把握しようとすることに繋がるものであり、それは自己の十全な把握へと行き着くと考えられる。そしてO'Neill (2002) ではアカウントビリティの追求においてこの「詳細な統制」を要求することの危険性を示し、この「詳細な統制」から脱却したアカウントビリティの形態としてインテリジェント・アカウントビリティが提唱されるのであり、そこでは全てを統制するという幻想を見ないことが要求される。したがってO'Neill (2002) は、アカウントビリティにおいて全てが管理・統治でき全てを説明できるということに対する疑義を始点とし、そのような考えから脱却したアカウントビリティの形態としてインテリジェント・アカウントビリティを提唱しているのであり、この点はRoberts (2009) で示されたインテリジェント・アカウントビリティの概念にも引き継がれている。

3.2 Butler (2005) で示された倫理

Roberts (2009) において、「この論文を書くことの刺激は、Butler (2005) . . . からもたらされた」(p. 958) と述べられており、Roberts (2009) では、Butler (2005) において示されている自己に対する「謙虚さ」および他者に対する「寛大さ」をインテリジェント・アカウントビリティの履行における倫理としている。

ここで、Butler (2005) においてどのような主張がなされているのかを佐藤 (2008) に従って説明する。Butler (2005) では、「主体は権力、あるいは規範の『呼びかけ』とその内面化によって創始される」という考えが示される(佐藤, 2008, 260頁)。この考えに基づいたButlerの問いとは、「主体が自らにとって外的な社会的権力、規範によって形成されると考えられるとき、『責任の可能性、またとりわけ自分を説明する可能性』をいかに基礎づけるべきか」(佐藤, 2008, 260頁)ということであり、この問いに対してButlerは、自己に対する不透明性から自らの主張を示しはじめる。主体の自らに対する不透明性は、「主体が社会的規範、他者との関係性において形成されている」(佐藤, 2008, 261頁) ことに由来するのである。そしてそのような不透明性においては、主体と他者、主体と規範という関係性が存在しているのであり、「そこから、主体の他者、規範に対する倫理的責任という関係性が導かれる」(佐藤, 2008, 261頁) のである。

主体と他者の関係性に関してButlerは、「私による自分自身の説明はそのなかにつねに他者性を包含せざるをえない」のであり、「こうした他者への原初的な関係性こそが、他者への責任の基礎を形作る」としている(佐藤, 2008, 270頁)。そしてそこでの他者への責任とは、「他者を消去して自己に閉じこもり、それによって他者に『自己保存』を目的とした暴力を加える」ことを超えた「根源的な他者への関係性」なのである(佐藤, 2008, 274頁)。

次に、主体と規範との関係性に関して、ここで提唱される倫理とは「社会的規範への批判的態

度」(佐藤, 2008, 275頁)である。Butlerは「道徳的規範に対する批判的態度こそが規範に対する倫理を構成する」、つまり「行為原理を抽象的に参照するのではなく、行為の結果を参照し...そこで現れる結果に基づいて行為原理を批判的に修正することが重要」だと考えるのである(佐藤, 2008, 277頁)。そしてButlerは、「規範に属する自分自身の批判的な再形成という倫理」(佐藤, 2008, 281頁)を導き出すのである。この自分自身の再形成は、「他者との関係においてしかありえない」ものであり、その意味において他者への責任とは、「他者への関係のなかで自己を解体し、自己を根本的に再創造することを意味している」のである(佐藤, 2008, 281頁)。

以上がButler (2005)の主張である。Butler (2005)は、そもそも自己とは不透明なものであり透明なものにはなり得ず、よって自分自身に関する完全な説明をすることができないという考えをRoberts (2009)にもたらしている。そして私および他者における自己の不透明性を認識することは、「知の限界そのものを経験すること」(Butler, 2005, p. 42; 邦訳, 80頁)でもある。この点において主体は「自分が完全な知を持ちえなかったことを赦される必要があるし、また他者に赦しを与える同じような義務を負っている」(Butler, 2005, p. 42; 邦訳, 80頁)のであり、ここから「不透明な自己」における自己に対する「謙虚さ」と他者に対する「寛大さ」という倫理が導かれる。更にButler (2005)では、自己とはその形成において他者と規範との関係性を含むものであるが、この規範に対しては批判的な態度をとり、他者との関係性のなかで自己を再形成することこそが他者への責任であるということが示されており、これまでRoberts (1991)およびRoberts (1996)で示されてきた「他者との関係性を考慮すべきだ」という議論に、自己はその形成において他者との関係性を本来的に含み、他者への責任としての自己の再形成は他者との関係性が必要不可欠であるという考えをもたらしているといえる。

3.3 Roberts (2009)で示されたインテリジェント・アカウントビリティ

Roberts (2009)において「インテリジェント・アカウントビリティ」の概念は、透明性がもたらす意図されない結果に対して批判する際に示されている。ここで示されるインテリジェント・アカウントビリティは、「特定のコンテキストの中に存在する」のであり、ここでは「傾聴したり質問したり会話したりという活動的な探究(enquiry)」が行われる(Roberts, 2009, p. 966)。そして「透明性は瞬間での行為を捉える周期的なスナップ写真を頼みにしなければならないのに対して、インテリジェント・アカウントビリティは時を『超えて』拡張し、「バラバラの指標の根本に存在する複雑な相互依存を理解することを促進する」ものである(Roberts, 2009, p. 963)。

このような概念のインテリジェント・アカウントビリティにおいてRoberts (2009)は、「インテリジェント・アカウントビリティの基礎としての倫理の様々な見解」が必要であるとし、そのような倫理の一つとして、Butler (2005)で示された、本来的に不透明な自己における「私は自分に関する説明をすることができない、すなわち、私は自分が何をなしつつあるか全く知らな

い」という前提に基づいた自己に対する「謙虚さ」と他者に対する「寛大さ」を示す (Roberts, 2009, p. 966)。Roberts (2009) ではこの倫理をインテリジェント・アカウントビリティに落とし込んで、「もし私が、自分がしていることを全く分かり得ないということを認めるなら、ある種の思いやりが要求される。そして私は自分自身についてより謙虚になり、様々な他者の可能性や能力に関する価値および、私が彼らに依存していることを認めることを厭わなく」なり、このような状況においては「各々に対する我々の実際上の依存に関する重要な何か」が顕現するのであり、したがって「アカウントビリティは不可欠な社会的実践...として再構成される」ということが主張される (p. 969) のである。

Roberts (2009) において示されたインテリジェント・アカウントビリティは、アカウントビリティにおいて全てが管理・統治でき全てを説明できるということに対する疑義とそのような考えからの脱却から提唱されているという点ではO'Neill (2002) で示されたインテリジェント・アカウントビリティと一致する。しかし、O'Neill (2002) で示されたインテリジェント・アカウントビリティとは異なり、Roberts (2009) によって示されたインテリジェント・アカウントビリティは、Butler (2005) で示された本来的に「不透明な自己」を説明の起点とし、自己に対する「謙虚さ」と他者に対する「寛大さ」をその基礎的な倫理としている。またButler (2005) では、自己はその形成において他者との関係性を本来的に含み、他者への責任としての自己の再形成は他者との関係性が必要不可欠であるということも示されており、これらButler (2005) の考えを加味したRoberts (2009) において示されたインテリジェント・アカウントビリティでは、アカウントビリティの履行の具体的な方法として、他者との直接的な関係、つまりアカウントビリティを履行する側とされる側が'time and space'を共有したうえで行われる、会話や質問、傾聴といった対面的コミュニケーションが示されている。更にRobertsは、アカウントビリティは自己と他者との相互依存関係が中心に据えられた不可欠な社会的実践として再構築されるべきだと主張しており、このような主張のもと提唱されたインテリジェント・アカウントビリティは、「自己」と「他者」の相互依存関係をその中心に据えたアカウントビリティの形態であるといえる。

3.4 インテリジェント・アカウントビリティの可能性

ここまで本節では、Roberts (2009) において提唱されたインテリジェント・アカウントビリティの概念を、それが依拠するO'Neill (2002) およびButler (2005) にまで遡り詳細に検討した。本項では、このアカウントビリティの概念が既存のアカウントビリティの履行においてどのような問題を克服する可能性をもつものであるのかということ考察する⁶⁾。

先に述べたように、企業などの組織における既存のアカウントビリティの履行においては、「会計の支配」が存在する。そしてこの会計によるアカウントビリティの履行においては、会計情報がそれを生み出したコンテキストを十全に捕捉したものではないにもかかわらず、会計情報が意

思決定や業績評価において中心的な役割を担うことに問題があるのである。この会計情報による意思決定がもたらす問題に関して、Kirk and Mouritsen (1996) では、親会社と子会社の間に存在するアカウントビリティ関係について考察されている。Kirk and Mouritsen (1996) では、ヨーロッパに複数の子会社をもつデンマークにある親会社が唯一ヨーロッパの外(カナダ)にある子会社を管理するというケースを用いて、アカウントビリティの履行として示される会計情報に重きを置いてなされる親会社による子会社の比較では、「子会社の仕事の複雑さ・微妙さ・独自性は無視される」(p. 249) ので、結果として親会社は子会社の適切な管理を行うことができない、ということが示される。このような親会社・子会社の間に存在するアカウントビリティ関係がインテリジェント・アカウントビリティによって履行されると、その履行はコンテクストを捕捉することが可能な‘time and space’を共有した対面的コミュニケーションが中心となって行われ、その結果、会計だけでは捉え切れなかった子会社のコンテクストや特徴、独自性を適切に捉えたいうで親会社は意思決定を行うことが可能となる。ゆえに、親会社は子会社のコンテクストを捕捉したうでより適切に子会社の管理・統制を行えるようになるのである。

また、企業などの組織と組織外部のステイクホルダーとのアカウントビリティ関係においては、ステイクホルダー・エンゲージメントに対する展開可能性が存在すると考えられる。Baker (2010) で示されるように、社会的な責任を負うという「企業の『善良さ』」は、収益性に対する要求や財務的アカウントビリティの広く行き渡った影響からは容易に分離され得ない」(pp. 848-849) のであり、ステイクホルダー・エンゲージメントは、本来的には開かれたコミュニケーションとアカウントビリティの場であるにもかかわらず、「経営者が、自分たちが示す組織のアカウントビリティを制限する」(p. 849) ということが行われているのである。Baker (2010) によると、このようなアカウントビリティの制限はエンゲージメントのプロセスにおいて、関与するステイクホルダーの制限や、コミュニケーション及び協議事項の経営者側による統制などが原因となっている。つまり、ステイクホルダー・エンゲージメントにおいて経営者側は、多様なステイクホルダーのなかでも財務的なアカウントビリティと密接な関係にある株主や投資家といった一部のステイクホルダーだけをアカウントビリティを果たすべき相手だと認識しており、それゆえに経営者はエンゲージメントにおいて関与できるステイクホルダーやそこでのコミュニケーションおよび協議事項を制限しているのである。つまりステイクホルダー・エンゲージメントにおいても、会計を主たる手段としたアカウントビリティの履行、つまり会計中心のアカウントビリティ、による弊害が見られる。ゆえに、ステイクホルダー・エンゲージメントがあらゆるステイクホルダーに対して開かれたものになるためにも、アカウントビリティの履行における会計の支配からの脱却、そしてステイクホルダー・エンゲージメントに対する財務的なアカウントビリティの影響の軽減が必要であり、その点において、直接的なものではないが、ステイクホルダー・エンゲージメントに対しても、インテリジェント・アカウントビリティの展開可能性は存在すると考えられる。

4 構築するものとしてのアカウントビリティ

本節ではRobertsによって提唱されたインテリジェント・アカウントビリティの概念をもとに、アカウントビリティのあるべき形態、そしてそこでの会計の担う役割について考察する。

前節で見たように、インテリジェント・アカウントビリティは「我々は自分自身のことすら十全に把握することはできず、それゆえ自分自身のことを説明できない」という、自身にとって「不透明な自己」を説明の起点として規定したアカウントビリティの形態であった。そしてこのような「不透明な自己」を説明の起点としたとき、アカウントビリティを履行する際には、自己に対する「謙虚さ」と他者に対する「寛大さ」が倫理として求められることになる。

ここで、この倫理に基づいたアカウントビリティ関係を想定してみると、アカウントビリティを履行する側は儘ならない説明を儘ならないまま行い、そのアカウントビリティを履行される側はその儘ならない説明を儘ならないまま受け入れる、というアカウントビリティの履行が導かれる。しかし、このようなアカウントビリティの履行は、現在実際に行われているアカウントビリティの追求、すなわちアカウントビリティを履行する側も履行される側も共に可能な限り完璧な説明を追求しそのような説明によってアカウントビリティを履行しようとする、とは正反対のものであり、また「追求」という言葉のイメージとも相容れないものである。これは一見矛盾するようであるが、この矛盾にこそアカウントビリティという概念の本質が存在すると考えられる。つまり、アカウントビリティとは本質的に追求するようなものではなく、他者との関係性のなかで構築していくものだといえるのである。

アカウントビリティとは責任を負わせる者とその責任を履行する者との関係性のうえにはじめて成り立つものである。つまりアカウントビリティの関係において本質的に他者の存在は不可欠なものなのである。しかし会計を中心とするアカウントビリティの履行においてはこの他者が考慮されず、そのような状態で履行されるアカウントビリティには「ズレ」が生じている。Robertsは、説明の起点となる「自己」という観点からアカウントビリティを考察することによって、企業などの組織において行われているアカウントビリティの履行は、他者が考慮されないだけでなくむしろ他者を排斥しようとするものですらあるということを示唆し、そのようなアカウントビリティの形態の支配から脱却し、より他者を考慮した形態によってアカウントビリティを履行することを主張したのである。そして「私」に対する自己の不透明性に由来する、自己に対する「謙虚さ」と他者に対する「寛大さ」を基礎的倫理として示された、他者を考慮したアカウントビリティの形態がインテリジェント・アカウントビリティなのである。

結局、アカウントビリティとは本質的には、「自己と他者との直接的な関係性の構築」に基づいて履行されるべきものと考えられる。インテリジェント・アカウントビリティにおいて中心的な役割を担う会話や質問、傾聴といった‘time and space’を共有する対面的コミュニケーションは、コンテクストの捕捉に長けた手段であり⁷⁾、まさにこの他者との直接的な関係性の構築を促

進するものである。これに対して会計は、会計数値によって物事を可視化するものであるが、会計によって生み出される数値は物事を瞬間的な一時点において捉えたものでしかなく、コンテキストを十全に捕捉しないものである。また、アカウントビリティの履行において会計が中心的な役割を担う場合、会計が映し出す数値こそが自分であり他者であると我々は認識してしまい、アカウントビリティを履行する主体は会計数値だけを捉えて自己規律的にアカウントビリティを果たそうとしてしまうのであり、そこには本来果たすべきアカウントビリティは考慮されず、結果そのようなアカウントビリティとの乖離が生じ、アカウントビリティの履行においては「ズレ」が生じてしまうのである。したがって、アカウントビリティの本質が「自己と他者との直接的な関係性の構築」に基づいて履行されるべきものであるとき、ここにアカウントビリティの履行における会計の限界が存在すると考えられ、アカウントビリティの履行において会計は、Robertsが主張するように対面的なコミュニケーションを補完する役割を担うに過ぎなくなるのである。

‘intelligence’という言葉の意味と類義語の‘intellect’の意味を英英辞典で比較すると、前者は先天的で基本的な「知性」、後者は後天的なより高次の「知性」、という意味合いが含まれているといえる。Robertsが提唱した新しいアカウントビリティの概念が「インテリジェント」と付けられているのは、まさに人間がもつ先天的で基本的な知性に関係するものだからだと考えられるのであり、ゆえにこの概念に関してはそれが基づく倫理までが言及され、その倫理が鍵となるのである。つまり、この新しいアカウントビリティの形態で我々がアカウントビリティを履行するためには、説明を行う側もその説明を受ける側も「アカウントブルな主体」を志向する倫理的規範からの転向、つまり自己に対する「謙虚さ」および他者に対する「寛大さ」を基礎的倫理とする必要があると考えられるのである。

5 おわりに

本論文では、Roberts (2009) において提唱された「インテリジェント・アカウントビリティ」の概念をもとに、「不透明な自己」を説明の起点として規定したときの、アカウントビリティのあるべき形態、そしてそのようなアカウントビリティの形態における会計の役割を再考した。Robertsによって示されたインテリジェント・アカウントビリティの概念に基づけば、アカウントビリティとは本来、「自己と他者との直接的な関係性の構築」に基づいて履行されるべきである。そして現在行われている会計を中心としたアカウントビリティにおいては、この「他者」が考慮されていないのであり、ゆえにアカウントビリティのあるべき形態において会計は主たる方法ではなく、「他者」を考慮した対面的コミュニケーションを補完するものにしかかなり得ないのである。また本論文では、インテリジェント・アカウントビリティがButler (2005) において示された自己に対する「謙虚さ」、他者に対する「寛大さ」を基礎的倫理としている点に、「アカウ

ンダブルな主体」を志向する倫理的規範からの転向を読み取り、そこに新たなアカウンタビリティの可能性を見出した。

アカウンタビリティは当然の如く要求され、その要求に応える形で履行されているといえる。しかし、そこには与件とされているものがあまりに多く存在するのではないだろうか？本論文では説明の起点として規定される自己と、企業などの組織でのアカウンタビリティの履行において中心的手段となっている会計について再考したが、この他の与件とされているものも再考する必要があると考える。今後、そのような根源的な部分に立ち返ってアカウンタビリティの概念を再考する研究が盛んになることを期待する。

注

- 1) イギリスの会計学者。現在、シドニー大学ビジネス・スクールの会計学科長。
- 2) 論者によっては、「透明性 (transparency)」と「可視性 (visibility)」を厳密に区別する場合もある。しかし、Roberts (2009) ではこの二つの言葉の意味を特に区別していないと考えられ、本論文もそれに従っている。
- 3) 尚、ここで注意すべきは、Robertsはアカウンタビリティの履行において会計を完全に排除すべきと主張しているのではないということである。会計がもたらす透明性によって物事を可視化するという作用は必要なものであるが、会計を偏重するのではなく、本文において後述されるインテリジェント・アカウンタビリティの概念において示される会話や傾聴、質問などの対面的コミュニケーションを補完するものとして利用すべきだとRobertsは主張しているのである。
- 4) イギリスの哲学者。現在、ケンブリッジ大学哲学科名誉教授。
- 5) アメリカのポスト構造主義の思想家。現在、カリフォルニア大学バークレー校修辞学・比較文化学科教授。
- 6) 「インテリジェント・アカウンタビリティ」が提唱されたRoberts (2009) 以降、Robertsの論文では、この概念の展開可能性については言及されていない。
- 7) どこまでのコンテクストを捕捉すべきかということに関しては、どれだけ詳細なアカウンタビリティを履行するのかという程度の問題と関係してくると考えられるため、その捕捉の範囲を一概に決めることは困難である。

参考文献

- Baker, M. (2010) "Re-conceiving managerial capture," *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 23, No. 7, pp. 847-867.
- Butler, J. (2005) *Giving an Account of Oneself*, Fordham University Press. [佐藤嘉幸, 清水知子訳『自分自身を説明すること』, 月曜社, 2008年]
- Kirk, K. & Mouritsen, J. (1996) "Spaces of accountability: systems of accountability in a multinational firm," In Munro, R. & Mouritsen, J. (Eds.), *Accountability: Power, ethos & the technologies of managing*, International Thompson, pp.247-260.
- Messner, M. (2009) "The limits of accountability," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.34, No.8, pp.918-938.

- O'Neill, O. (2002) *A Question of Trust*, Cambridge University Press.
- Roberts, J. (1991) "The possibilities of accountability," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.16, No.4, pp.355-368.
- Roberts, J. (1996) "From discipline to dialogue: individualizing and socializing forms of accountability," in Munro, R. & Mouritsen, J. (Eds.), *Accountability: Power, ethos & the technologies of managing*, International Thompson, pp.40-61.
- Roberts, J. (2009) "No one is perfect: The limits of transparency and an ethic for 'intelligent' accountability," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.34, No.8, pp.957-970.
- Roberts, J. and Scapens, R. (1985) "Accounting Systems And Systems Of Accountability – Understanding Accounting Practices In Their Organisational Contexts," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.10, No.4, pp.443-456.
- 井尻雄士 (1976) 『会計測定理論』東洋経済新報社。
- 國部克彦 (1999) 『社会と環境の会計学』中央経済社。
- 佐藤嘉幸 (2008) 「『倫理』への転回」J. バトラー『自分自身を説明すること』佐藤嘉幸, 清水知子訳所収, 月曜社, 257-281頁。
- 堀口真司 (2012) 「アカウンタビリティをめぐる攻防」『Business Insight』第77号, 80-84頁。
- 吉田寛 (1982) 「責任論」青柳文司編著『会計理論の基礎知識』, 中央経済社所収, 111-134頁。

(筆者：神戸大学大学院経営学研究科博士課程後期課程)

(2012年8月14日 採択)