

「記録と記録の突合」と「記録と事実(実際)の照合」 の持つ意味

— 岩田学説にもとづいて —

よし だ まり こ
吉 田 真理子
(本学教授)

はじめに

簿記会計でおこなう「突合」と「照合」は、意味が類似して紛らわしい言葉である。このため、普段は正しく理解していると思って使われている言葉が、実は間違った解釈をされ使われているのではないかと少々疑念を抱かずにはいられないのである。

そこで、まずは、「突合」と「照合」のそれぞれの意味を明らかにする必要があると思う。一般には、「突合」(とつごう、または、つきあわせ)とは、二つのもの(データ)を合わせて正しいかどうかを調べることで、例えば、備品台帳と現物との突合せなどに使用される。一方、「照合」は、二つのものをお互いに合わせ比べて、同じものと違うものを確認することをいう。すなわち、二つのものが、合っているか違っているかを探すときに使われる。例えば、総勘定元帳と補助簿の金額が不一致のとき、すべての内容を一件ずつ合わせ比較し、何が同じで何が違っているかを確認していくときの作業などを意味している。また、先行学説『利潤計算原理』¹の著者である岩田巖氏が提唱する照合とは、「計算の正確性を確かめるため、二つの数字をくらべてみて、これが合うか合わないかを吟味する手続であつて、合わない場合には、その原因を調査して、記録を訂正すること」²という。複数の国語辞書などを調べてみると、「突合せ」と「照合」と「比較」との説明が類似しており、その区別があまり明確ではないように受け取れる。ただし、『利潤計算原理』のなかで、岩田氏は、「比較」³は二つの

¹ 岩田巖『利潤計算原理 (19版)』同文館、1991年。

² 岩田・前掲注1、10頁。

³ 岩田氏によれば、会計の手続きは突き詰めると比較することにあるという。たとえば、収支計算書における収入と支出の比較、損益計算書の収益と費用の比較、貸借対照表の財産と負債の比較、または財産と資本の比較、原価計算では、費用と生産量の比較である。つまり、会計の計算上、比較は重要な手続であるといえる(岩田・前掲注1、10頁)。

数字を比べて、その差を求めるものであるから、「照合」⁴とは趣を異にするもの⁵と捉え、「突合せ」や「照合」とは区別していることがわかる。

このように、それらの言葉には、それぞれ異なった意味があることが理解できる。現代でも、会計では、記録についてさまざまな照合が行われるが、『利潤計算原理』を掘り下げていくと、岩田氏が提唱する「照合」の意味には二つの特有な概念が深く関わっていることがわかる。特に「記録と事実との照合」⁶については、後に記録と事実の確認方法が課題として浮き彫りになっていく。本論では、『利潤計算原理』に示された先行学説をもとに、特に第一章の「簿記・会計における照合の計理」⁷における突合と照合に焦点を当てて、「記録と記録の突合」と「記録と事実（実際）の照合」の持つ意味について、筆者なりに考察することにする。

1 簿記と会計における照合の計理

1-1 突合と照合の意味

突合と照合は、似通っていて区別しにくい言葉である。これらは、一見同じように解釈できるが、実はその意味がまったく異なっている。まずは、それらの言葉の違いについて詳しく整理することにする。

『利潤計算原理』の序章において、岩田氏の恩師太田哲三氏が突合せについて、「計算を照合すること、つまり突合だ」⁸と述べられているところがあるが、一般には、突合は、二つのデータを突き合わせて、正しいかどうかを確認することを意味する。例えば、正しいとされるある資料など（元になるもの）をもとに、同じようにデータ入力された二つの出力結果があるとする。突合は、この二つの出力結果をそれぞれ突合せて、その入力内容が本当に一致しているかどうかを確認することである。つまり、納品書原本と入力したデー

⁴ この場合の照合は、「本来二つの数字は、一致すべきことが期待されているのである。差額のあることが例外であるべきで、ないことが望ましい」（岩田・前掲注1、11頁）とされる。つまり、照合は、「差異の有無によつて、計算記録の正否を吟味する手続で検算立証の手段にはかならない」（岩田・前掲注1、11頁）というのである。

⁵ ここでいう比較は、「通常二つの数字の間に、はじめから較差があることが予想されているのであり、その差の大きさの意義をさぐるうとするのがその目的である。差額のないことが例外で、差額の大小を問題とする」（岩田・前掲注1、11頁）ものだという。

⁶ 岩田・前掲注1、17頁。

⁷ 岩田・前掲注1、10 - 23頁

⁸ 岩田・前掲注1、3頁。

タが一致しているかを、突合せて確認することが突合である。また、原稿と校正刷りを突き合わせることも突合せである。さらに、ある監査などにおいては、帳簿と取引伝票の金額を突き合わせすることも、この例である。このように、正しいとされるおおもとのデータ（原本）などと手元のデータを突き合わせて、ある書類や帳簿などの数値または金額（データ）や内容に間違いがないかを確認することを意味しているのである。つまり、突合とは、対象とするものを並べて比較対照し、異同や整合性などを確認することだとここでは考えておきたい。

これに対して、照合については、一般には、二つのデータを照らし合わせて、それが有るのか無いのか（有無）、もしくは存在するのが存在しないのか（存否）を確認し、データの信憑性などを確かめることを意味する。例えば、ある帳簿と帳簿のデータを照らし合わせることによって、ある二つのデータの有無、もしくは存否を確かめることで、データの信憑性などが確かめられる。また、日常生活において、マイナンバーカード、健康保険証、運転免許証などの個人情報で、その人物の身元を照合することも、その例である。このことは、二つ以上の物事もしくは数値または金額（データ）を照らし合わせて、その有無や存否を調べて、データの信憑性などを確かめることを意味しているのである。つまり、この場合における照合とは、双方（複数の事物）を照らし合わせて、その有無や存否などを確認し、データの信憑性などを確かめることと捉えておくことにする。

その一方では、照合について岩田氏は、冒頭の「はじめに」においても触れたように、『利潤計算原理』によると、「計算の正確性を確かめるため、二つの数字をくらべてみて、これが合うか合わないかを吟味する手続きであつて、合わない場合には、その原因を調査して、記録を訂正すること」⁹と捉えている。この場合は、「本来二つの数字は、一致すべきことが期待されているのである。差額のあることが例外であるべきで、ないことが望ましい」¹⁰とされる。つまり、照合は、「差異の有無によつて、計算記録の正否を吟味する手続で検算立証の手段にほかならない」¹¹ということである。ただし、照合には二つの異なった種類の手続きがあつて、その一つには、「帳簿における計算の結果と計算の結果の照合」¹²があり、例えば、帳簿上で計算された合計額や残高の突合せを意味している。これが所謂、岩田氏がいう「記録と記録の照合」である。

⁹ 岩田・前掲注1、10頁。

¹⁰ 岩田・前掲注1、11頁。

¹¹ 岩田・前掲注1、11頁。

¹² 岩田・前掲注1、11頁。

また、もう一つの照合は、「計算の結果と実際の事実との照合」¹³であり、例えば、帳簿記録の残高と現金などの現物を実際に調査した結果とを突合せすることを意味している。そのため、この照合の意味を、「二つの異なる意味の在高を突合せること」¹⁴だとする。つまり、これが、「計算の結果と実際の事実を照合すること」¹⁵を表しており、岩田氏はこれを、単に「計算と事実の照合」¹⁶と呼んでいる。

以上のようにして、突合と照合の意味について筆者なりに整理を試みた。その結果、突合せは一致する（合う）ことが前提にある。その一方で、照合の考え方は、一致することが望ましいが、一致しない（合わない）ことも例外としてあり、それが前提にあることがわかり、両者の違いが根底にあることが理解できる。そのため、筆者は、一見同じように解釈できる突合と照合を、異なるものとして提唱された岩田氏と同様に、僭越ながら区別して本論において考えたいと思うのである。

1-2 簿記における「記録と記録の突合」

『利潤計算原理』の序章では、簿記のことを昔から帳合というから、簿記は「帳面を合せること」¹⁷だと、太田氏が述べているところがある。つまり、これは主要簿と補助簿などの帳簿記録と帳簿記録とを突合せて正否を比較確認する照合であることを意味する。これが、「簿記における照合」¹⁸である。このように、「簿記における照合」は、突合せ手続きを行い、「帳簿記録の結果」¹⁹を意味する。その一方で、次節において整理する会計における「計算と事実の照合」²⁰は、「記録された数字の集計額をこれに対応する実際の事実と照合すること」²¹であり、「実地について調査された結果」²²を意味する。このように、両者

¹³ 岩田・前掲注1、11頁。

¹⁴ 岩田・前掲注1、17頁。

¹⁵ 岩田・前掲注1、17頁。

¹⁶ 岩田・前掲注1、17頁。

¹⁷ 岩田・前掲注1、3頁。

¹⁸ 岩田・前掲注1、18頁。

¹⁹ 岩田・前掲注1、19頁。

²⁰ 岩田・前掲注1、19頁。なお、「計算と実際の照合」とは、「計算の結果と実際の事実を照合すること」（岩田・前掲注1、17頁）である。

²¹ 岩田・前掲注1、19頁。

²² 岩田・前掲注1、19頁。

は一見同じように解釈できるが、それぞれの本質が異なる²³ことが理解できる。そこで、本節では、「簿記における照合」において、岩田氏が提唱するその照合の持つ意味について、詳しく整理しておく必要がある。

1-2-1 簿記における「計算と計算の照合」

岩田氏は、簿記を、「計算と計算の照合」²⁴という突合手続きであるといい、この照合は会計の重要な特徴の一つであると捉えている。ここでいう「計算と計算の照合」とは、「記録された数字の集計額と集計額との突合である」²⁵とされる。この場合に、この照合における二つの要素は、両者とも「帳簿記録の結果」²⁶と捉えて、この点においては、「源泉が共通」²⁷であるという。

そこで、この照合について具体的に考えてみると、『利潤計算原理』では、「複式簿記における試算表の表尻の突合」²⁸の例を挙げて、次のような説明がなされている。それは、複式簿記では、「一切の取引を二重に記録した結果、元帳のすべての勘定口座の借方記入額と貸方記入額を試算表に集合して、その借方合計と貸方合計を照合し、一致の有無によつて、元帳記入の正否を確かめること」²⁹が行われる。つまり、ここで行われる手続きが、記録と記録の突合を意味し、それはあくまでも記録と記録の突合せに過ぎないから、この突合せこそが、「計算と計算の照合」³⁰であるとされる所以ではないかと思うのである。このように、ここで照合される二つの要素は、両者があくまでも帳簿記録の結果であるから、借方合計もしくは貸方合計は必ずしも実地（実態）調査を行った結果とはいえないのである。したがって、簿記における記録と記録の突合せ手続きは、「計算と計算の照合」という突合せ手続きを意味しており、この場合において、照合する二つ要素は「源泉が共通」²⁷していて、あくまでも「帳簿記録の結果」³¹を表していることがわかる。

²³ 岩田・前掲注1、19頁。

²⁴ 岩田・前掲注1、19頁。

²⁵ 岩田・前掲注1、19頁。

²⁶ 岩田・前掲注1、19頁。

²⁷ 岩田・前掲注1、19頁。

²⁸ 岩田・前掲注1、19頁。

²⁹ 岩田・前掲注1、19頁。

³⁰ 岩田・前掲注1、19頁。

³¹ 岩田・前掲注1、19頁。

1-2-2 簿記の種類による照合の違い

さらに、この帳簿記録の突合せを行う「計算と計算の照合」は、単式簿記の帳簿や単純な計算表においても行われる³²と岩田氏という。一般に簿記は、簿記の種類に限らず、すべて「勘定」という記録形式によって記録されるが、これは、「計算の正否を明らかにするために、計算と計算の照合を行う」³³ものとされる。つまり、勘定の記録は、「増加と減少との差引計算の結果たる残高の正確性を確かめるために検算を行うこと」³⁴だというのである。このことは、「計算と計算の照合」という点で、複式簿記においては、簿記上の取引について、一つの取引を原因と結果という二つの側面を捉え、帳簿に記録することによって記録計算の正確性が確保されることを意味するのである。また、複式簿記以外の単式簿記について考えてみると、個々の勘定もしくは帳簿において、この「計算と計算の照合」がそれぞれ単独に行われることによって、記録計算の正確性が確保されることになる。そこで、簿記の種類によって、具体的にはどのようにして照合が行われるのかについて詳しく捉えることにする。

まず、複式簿記では、原因と結果の二つの側面を捉える。例えば、簿記上の取引において現金が増加したとすると、その原因が、売上によるものなのか、売掛金の回収なのか、貸付金の返済のかななどの原因を明らかにするために、勘定科目と金額を用いて、借方および貸方に取引を仕訳して、記録する方法をとることでその照合が行われる。そのため、ここでは、さらに詳しく複式簿記の記録手続きや照合について考えてみたい。

複式簿記は、企業の経済事象を勘定科目（資産の勘定、負債の勘定、資本の勘定、費用の勘定、収益の勘定）と貨幣金額によって会計帳簿に記録する。そして、原因と結果を二面的にとらえた企業の経済活動を、体系的に記録・計算・整理し、損益計算書と貸借対照表を作成し報告する技法であるといえる。その具体的な記帳法は、企業の経済事象を仕訳帳の借方と貸方に区分して記帳し、その後、すべての勘定口座を集めた帳簿、すなわち、総勘定元帳口座に転記する。この転記の手続きが、正確に行われているか否かを確認するために、合計試算表を作成する。試算表の合計額は、最初に記録した仕訳帳の合計額と一致する。したがって、企業の経済事象のうち、取引として認識されたすべての活動記録を、「勘定科目」と「貨幣金額」で仕訳帳に記録する。次に、この仕訳帳から記録計算の場所である「勘

³² 岩田・前掲注1、20頁。

³³ 岩田・前掲注1、20頁。

³⁴ 岩田・前掲注1、20頁。

定口座」に転記し、一定期間の経営活動が総勘定元帳に記録される。そして、仕訳帳から勘定口座への転記に間違いがないかどうかを確認するために試算表を作成する。取引の合計額を示す仕訳帳の合計額とすべての勘定口座の合計額は、転記ミスがなければ一致する。このことにより仕訳帳から総勘定元帳への転記に誤りがなかったことが確認できるのである。この合計額は取引の総額を表しているので、経営活動の状況を判断するための資料となる。残高試算表は、複式簿記による貸借平均の原則を利用して作成される集計表の一つである。

さらに、この残高試算表から、損益計算書と貸借対照表を作成するときに、精算表という計算表を利用することがある。この精算表は実務ではあまり作成することがないと思うが、教育現場では決算の概要を知るために必要な計算表である。この精算表を使って、「記録と事実の照合」が可能になるのである。帳簿記録をもとにした残高試算表の金額は、例えば、現金、売掛金、有価証券や棚卸資産など、事実確認ができる項目については帳簿記録から離れ、実際調査によって棚卸表を作成することにより、「記録と事実の照合」が可能になる。実際調査による金額と帳簿記録が不一致のときは、精算表の事実の金額に戻す訂正を行うことができるのである。この場合に、複式簿記は、このような手続きを経ることで、「計算と計算の照合」は、会計記録の事実が確認できるようなものについて、記録が事実に戻され、「記録と事実の照合」が行われることになるから、会計記録の信頼性が確保できるようになる。このように、複式簿記は会計手続きの行われる過程を記録する形式であり、「計算と計算の照合」や一部の勘定科目は「計算と事実の照合」によって、記録の正確性を確保することができるのである。

その一方で、単式簿記は、結果だけを捉えて照合する。例えば、家計簿などにおいて、記録される現金の増減額だけを捉えて、勘定科目と金額を用いて帳簿に記録する方法をとることで、単式簿記のその照合が行われていると理解することができる。

以上のように、簿記の種類に着目して照合の違いを捉えたが、簿記における照合については、複式簿記では複式記入（二重記入）の正確性を問題にし、単式簿記では残高計算の正否を問題にしているということが出来る。ただし、ここで注意しておかなければならないことは、両者の簿記の目的が異なっているにもかかわらず、「計算の結果と計算の結果とを突合すこと」³⁵に変わりはないということである。

³⁵ 岩田・前掲注1、21頁。

1-3 会計における「記録と事実（実際）の照合」

1-3-1 会計の特徴

今日の企業形態には、個人企業、組合、会社の区別がある。会社形態では、株式会社、合名会社、合資会社、合同会社の4種類があるが、なかでも代表的な企業形態は株式会社である。以下では、特に株式会社形態に関わる会計制度³⁶において、企業会計に焦点をあてて考えることにする。

株式会社では、所有者としての株主が資本を拠出し、企業の経営や資本の管理・運用を経営者に委任した所有と経営が分離した組織形態である。この形態による企業の経営活動は、複式簿記の技法を用いた記録・計算・報告によって説明されるが、委託者（株主などの利害関係者）によって承認されてはじめて、その受託責任が解明されることになる。

企業では、企業の経営活動を複式簿記によって帳簿に記録し、その帳簿記録と帳簿記録とを突合せするが、これは記録の正確性（信憑性）を確認しようとするものである。そして、この手続きをとることが、企業会計における複式簿記を用いた帳簿記録に誤謬がないことが証明されることを意味するのであるが、この手続きではあくまでも、岩田氏という「記録と記録の照合」による証明手続きを表しているのである。

そこで、本項では岩田氏が提唱する企業会計の特徴について整理することにする。

『利潤計算原理』では、太田氏の言葉が問題提起の契機になっていることがわかる。その言葉とは、会計の特徴を「計算を照合すること、つまり、突合」³⁷することであるといい、「会計」の文字が「計を会せると書く」所以であることが述べられているところにある。太田氏によれば、会計は、「金銭または金銭価値の出納・増減を記録計算し、事実と事由、結果と原因を対照する事務である」³⁸とする。そこで、岩田氏はこれをもとに、会計の技術的な面に着目して、会計の特徴を規定するとすれば、「一経済単位に属する財産について、その変動を継続的に記録し、財産変動の結果と原因を対照する手続である」³⁹と定義することができるというのである。言い換えれば、会計とは、記録と事実の照合によって、「財産変動の「結果の計算」と「原因の記録」と「結果と原因の対照」という三つの手続きから

³⁶ 企業会計といわれる会計には、企業経営に役立てるための管理会計や企業外部の利害関係者に経営活動の状況を一定の基準にもとづいて報告する財務会計がある。さらに、株主や債権者保護を目的に分配可能利益限度額を規制する会社法会計、また課税所得の計算を目的に規制する税法会計などがある。それぞれ目的が異なった会計制度になっている。

³⁷ 岩田・前掲注1、3頁。

³⁸ 岩田・前掲注1、12頁。

³⁹ 岩田・前掲注1、13頁。

なる」⁴⁰ものとして岩田氏は捉えている。

1-3-2 会計による照合の特徴

前項のように、本来、会計は、企業の財産変動の結果と原因について記録集計する手続きであって、その結果、計算には原因記録をとまなうものであるから、「結果と原因を対照せしめて、財産変動の顛末を表示するものである」⁴¹。そのためには、すべての財産を漏れなく把握して、正確に記録されていることが必要である。しかし、財産変動を継続的に記録する際に、すべての変動を発生たびに記録することは、実際には難しいことである。だから、通常は、事実が明確に確認できなければ記録することができないため、岩田氏は、「一切の変動を発生都度とらえるということは実際上不可能である」⁴²というのである。実務上は、実際の帳簿記録の過程において、誤記、誤算、脱漏、省略があってはならないことであり、誤記や脱漏などの防止に万全を期すことは容易なことではない。特に、帳簿の記録は、時の経過とともに、「事実から遊離して現実を示さなくなりがち」⁴³であるから、「変化のある都度、これをとらえて記録し事実にあわせることは、手数がかかつて実際には不可能である」⁴⁴と岩田氏は指摘するのである。

そこで、そのような記録の誤記脱漏を補正するためには、継続記録のほかに、さらに「定期的に、または適当な時期に、帳簿からはなれて、財産の現実の状態を直接調査して、その実際の在高を確定し、記録にもとづいて計算された在高と照合する」⁴⁵という他の手続きが必要になってくるというのである。この手続きによって、両者が符合すれば記録計算の正確性が保証される。しかし、不一致のときは、「帳簿上計算された在高を、実際の在高に引直すとともに、原因記録の脱漏を修正する」⁴⁶ことになる。そして、この「実際の在高と計算上の在高」⁴⁷を突合せることは、結果と原因を正しく対照させるためには必要で

⁴⁰ 岩田・前掲注1、13頁。

⁴¹ 岩田・前掲注1、14頁。

⁴² 岩田・前掲注1、15頁。

⁴³ 岩田・前掲注1、15頁。

⁴⁴ 岩田・前掲注1、15頁。

⁴⁵ 岩田・前掲注1、16頁。

⁴⁶ 岩田・前掲注1、16頁。

⁴⁷ 実際の在高とは、現実に存在する財産を、実際に調査することにより確定されたもので、実際の事実として存在する在高であるから、実際上の残高であり現在高でもある。また、計算上の在高は、帳簿残高とも呼ばれ、帳簿上当然存在すべき財産の在高、つまり、理論上の残高（岩田・前掲注1、16頁）をいう。

あり、重要な手続でもある。これが会計による照合の特徴でもあり、「結果と原因の完全な対照が保証される」⁴⁸ことは、会計の必要不可欠な特徴でもあると岩田氏はいうのである。以上の観点を整理すると、岩田氏がいう会計における照合とは、このような「二つの異なる意味の在高を突合せることである」⁴⁹。言い換えれば、「計算の結果と実際の事実を照合すること」⁵⁰であり、これを岩田氏は「計算と事実の照合」⁵¹と呼んでいる。

1-3-3 計算と事実の照合

前項のように、会計では「計算と事実の照合」の手続きが行われるが、岩田氏はこれによって、「結果計算の正しさと原因記録の洩れのないことが立証され、結果と原因の完全な対照が保証されることになる。」⁵²と述べている。ただし、会計について、「結果の確定とともに原因を記録して、両者を対照する手続きである」⁵³から、「実地調査のみでは会計ということとはできない」⁵⁴と指摘している。そのため、原因を明らかにする必要があるのである。そこで、「原因を明らかにするには、財産変動の継続記録がどうしても必要である。さらにまた原因を洩れなく説明するためには、計算と事実の照合が不可欠」⁵⁵だと岩田氏はいう。そして、ここでいう「計算と事実の照合」もまた、会計の重要な特徴の一つとして捉えられているのである。この場合の照合の意味は、例えば、「記録された数字の集計額をこれに対応する実際の事実と照合すること」⁵⁶である。ただし、この記録された数字の集計額は、あくまでも「帳簿記録の結果」⁵⁷であって、「計算と計算の照合」⁵⁸であることを意味している。これに対して実際の事実とは、帳簿から離れて「実地について調査された結果である」⁵⁹ことを意味するものである。そのため、照合の意味について考えるときに、このよ

⁴⁸ 岩田・前掲注1、17頁。

⁴⁹ 岩田・前掲注1、17頁。

⁵⁰ 岩田・前掲注1、17頁。

⁵¹ 岩田・前掲注1、17頁。

⁵² 岩田・前掲注1、17頁。

⁵³ 岩田・前掲注1、18頁。

⁵⁴ 岩田・前掲注1、18頁。

⁵⁵ 岩田・前掲注1、18頁。

⁵⁶ 岩田・前掲注1、19頁。

⁵⁷ 岩田・前掲注1、19頁。

⁵⁸ 岩田・前掲注1、19頁。

⁵⁹ 岩田・前掲注1、19頁。

うに介在している二つの照合の要素は、「まったく源泉を異にする」⁶⁰ものとして、岩田氏は捉えているのである。したがって、「照合」という言葉は、『利潤計算原理』を理解する上で重要な概念であることがわかる。このように、照合についての意味を整理してきたが、岩田氏が考えている照合には、本質を異にする二つの概念が深く関わっているのである。

以上の観点から、会計、特に企業会計では、企業活動を複式簿記の記録形式により正確な記録を行い、記録と事実の照合によって、財産変動の「結果の計算」と「原因の記録」と「結果と原因の対照」という三つの手続きを経て、企業を取り巻く利害関係者に損益計算書や貸借対照表などの財務諸表を作成し情報提供している。ただし、この財務情報の作成には、会計本来の「記録と事実の照合」を行う担い手を、会計士の監査に委ねているのである。したがって、ここでは現金などの流動資産は、会計士の監査手続きによって、実査、確認、立会、質問などによる事実の確認が可能である。しかし、固定資産にあっては事実の確認は不可能であるが、会計士の監査手続きが行われることで、財務諸表に信頼性を与えることができるとの考えは理解できる。岩田氏は、「ここに会計士監査制度が成立せざるを得なかった必然性がある」⁶¹と述べているのである。

2 受託責任と突合

2-1 法理論と会計理論における受託責任の解釈

『会計学辞典』⁶²で、受託責任という意味を調べてみたが、アカウントビリティ（会計責任）という用語とその解説はあるが、受託責任という用語自体がない。そこで、この受託責任という用語の意味が掲載された文献を探し、理解しておくことが先決であると考えた。

通常、株式会社などの企業（以下、「企業」と呼ぶ）は、委託された資本の管理・運用状況について、管理・運用の責任とその顛末を報告する義務があるが、それは株主から委託された資本についての受託責任を果たすためだと思うのである。このような企業において、その経営者と株主との間には、「資金の委託・受託関係があり、このため経営者は株主に対して受託責任（受託者責任）を負っているといわれる。またこの受託責任と会計責任（アカウントビリティ）とは、しばしば同義の用語と解釈されている。」⁶³と石原裕也氏（「石

⁶⁰ 岩田・前掲注1、19頁。

⁶¹ 岩田・前掲注1、167頁。

⁶² 神戸大学会計学研究室『会計学辞典』第四版、同文館、1987年。

⁶³ 石原裕也「わが国会計理論における会計責任と受託責任－受託責任の由来と意味」、安藤英義『会計における責任概念の歴史－受託責任ないし会計責任』所収、中央経済社、2018年、319頁。

原裕也「わが国会計理論における会計責任と受託責任－受託責任の由来と意味」、安藤英義『会計における責任概念の歴史－受託責任ないし会計責任』所収)⁶⁴が述べているところがある。つまり、受託責任という用語は、会計責任（アカウンタビリティ）という用語と同義で解釈されることが多いと理解することができる。

しかし、この受託責任の意味を考えると、例えば、商法と比較すると、「わが国の商法は、明治44年（1911年）の改正以降ながらく（平成17年改正まで）、「会社ト取締役トノ間ノ關係ハ委任ニ關スル規程ニ從フ（164条2項）」⁶⁵として、会社すなわち株主と取締役すなわち経営者との関係は、委託・受託関係ではなく、委任・受任関係に準ずるとしてきたのである。この考え方は、「会社法330条が「株式会社と役員及び会計監査人との関係は、委任に関する規程に従う。」として、今日においても継承されている。」⁶⁶のである。つまり、この商法や会社法⁶⁷の条文の例からも、「法理論は株主が経営者に資金の管理・運用を「委託」したとは考えておらず、「委任」したと考えている」⁶⁸。なお、資金あるいは財産の委託・受託という用語については、信託法⁶⁹にみられるものだと石原氏は補足して述べている。

以上のことから、前述した例における旧商法やそれを現在引き継いだ会社法などの法理論の解釈にしたがい、株主が経営者に資金の管理・運用を委任したと考えるならば、経営者が負う責任は「受託責任」とは呼ばないということになるのだろう。しかし、従来の会計理論の多くは、伝統的にこの「受託責任」という用語と「会計責任（アカウンタビリティ）」とを併用して使用しているように思う。したがって、会計理論における「受託責任」とは

⁶⁴ 石原・前掲注63、319頁。

⁶⁵ 石原・前掲注63、319頁。

⁶⁶ 石原・前掲注63、319頁。

⁶⁷ 会社法は、会社の設立や運営のルールについて定めた法律である。2006年5月に施行された。従来は、商法、有限会社などに分散していた会社に関する法律を統合・再編し、新しく作り替えたものである。主な改正点として、①最低資本金規制の撤廃、②配当制限の撤廃（四半期配当も可）、③M&A手続きの簡素化、④内部統制の強化、⑤定款で決められる事項の拡大、がある。これらは、事業活動の自由度を拡大する一方で、経営の透明化やコーポレートガバナンスの強化を図ろうとしているのである。

⁶⁸ 石原・前掲注63、319頁。

⁶⁹ ここでいう信託法とは、わが国における信託行為を律する法律として、一般法としての「信託法」の他に「信託業法」、「投資信託及び投資法人に関する法律」などがあるが、ここでは信託法全般のことを示している（石原・前掲注63、320頁）。

どのような意味を持つのだろうか。次節では、会計理論でいう「受託責任」の意味をもう少し詳しく考えたいと思うのである。

2-2 会計理論における受託責任の意味

会計理論の研究では、「企業の経営者と株主の間に資金の委託・受託関係を認め、会計責任（アカウントビリティ）と受託責任とを同一視する考え方は、わが国でアカウントビリティという概念が紹介されるようになった、極めて初期の段階から存在」⁷⁰していたことが、石原氏の論文⁷¹からわかる。そして、このアカウントビリティという用語は、わが国では、昭和初期を経て、終戦後に初めて岩田氏⁷²によって紹介されたことも理解した。その後は、野瀬新蔵氏⁷³によってアカウントビリティが言及され、さらに、片野一郎氏⁷⁴も言及するが、会計理論において「受託責任」の用語が定着するまで、片野氏が大きな影響及ぼしたと考えられている⁷⁵。

前項で述べたように、企業では、その経営者と株主の間には、資金の委託・受託関係がある。そこでは、経営者は株主に対して受託責任（受託者責任）を負っていると考え、会計理論において株主による資金の拠出を委託と捉えていることが理解できる。以上のように考えると、「ここでいう株主による資金の「委託」とは、法理論から離れて、まさに株主が取締役に資金を「託する」、つまり、信頼して任せるということを意味している」⁷⁶ことが解釈できる。そして、「取締役は株主から向けられたこの信頼に応える義務、なかでも託された財産が保全されていることを報告する義務がある」⁷⁷。つまり、このことが、会計理論でいう「受託責任」という用語の意味にほかならないのである。また、この「受託責任」の意味については、「企業実体が資本主から受け入れた自由選択制資金の運用の顛末を明ら

⁷⁰ 石原・前掲注 63、334 頁。

⁷¹ 石原・前掲注 63、334 頁。

⁷² 岩田巖 「「アカウント」・「アカウントビリティ」・「アカウントティング コントロール」『産業経理』第 13 巻第 1 号、1953 年、12 - 19 頁。

⁷³ アカウントビリティが受託者の責任であることを著しているものが、野瀬新蔵「財務分析とアカウントビリティの会計観」『企業会計』第 5 巻第 2 号、中央経済社、1953 年を参照（石原・前掲注 63、334 頁）。

⁷⁴ アカウントビリティの用語が言及されるようになったものは、片野一郎『改定版 簿記精説』同文館、1962 年においてである（石原・前掲注 63、335 頁）。

⁷⁵ 石原・前掲注 63、334 - 335 頁。

⁷⁶ 石原・前掲注 63、340 頁。

⁷⁷ 石原・前掲注 63、340 頁。

かにする責任」⁷⁸であると石原氏は述べている。これを言い換えるならば、「資本主が拠出した自由選択制資金が、企業による運用の結果、保全されていることを「記録の上で明確に追跡し客観的に検証」できるようにすること」⁷⁹というのである。

そこで、次に受託責任と会計責任との関係を考えてみたい。この関係を考えるうえで、片野氏が考える会計の職能について触れ、石原氏は次のように説明している。それは、会計について、「受託責任が果たされたことを明らかにしたうえで、それを株主に伝える職能がある」⁸⁰という。そして、その会計の職能には、「受託責任会計職能とともに経営管理会計職能という、2つの職能がある」⁸¹と述べている。ここでいう受託責任会計職能とは、「託された資金の保全に対する責任を解明すること」⁸²である。つまりこれは、「資本主が拠出した自由選択制資金が、企業による運用の結果、保全されていることを「記録の上で明確に追跡し客観的に検証」できるように」⁸³、報告するための資料を提供する機能であり、これが受託責任会計職能である。そして、この受託責任会計職能を果たすためには簿記が必要不可欠なものとして考えられている。また、ここでいう経営管理会計職能とは、「運用結果に対する責任を解明すること」⁸⁴を意味している。つまり、この職能は、「資本としての財産の保全と運用の経路を明らかにするとともに、営利活動目的に活用するための資料を提供（18頁）」⁸⁵する職能のことである。言い換えると、これは当該運用の成果を報告するための資料を提供する機能であり、これが経営管理会計職能であるというのである。

さらに、片野氏が、資金の拠出者とその管理者との関係を、「前者の後者に対する信頼があり、後者がその信頼に込えていることを証明することが簿記あるいは会計の職能と捉えていた」⁸⁶と石原氏は述べている。これらのことから、「取締役は、受託責任と経営管理責任という2つの責任を負っているものであり、これらによって構成されているのが会計責任である。」⁸⁷と片野氏は考えているのである。以上のことを勘案すると、受託責任は会計責

⁷⁸ 石原・前掲注 63、336 頁。

⁷⁹ 石原・前掲注 63、336 - 337 頁。

⁸⁰ 石原・前掲注 63、340 頁。

⁸¹ 石原・前掲注 63、340 頁。

⁸² 石原・前掲注 63、340 頁。

⁸³ 石原・前掲注 63、336 頁。

⁸⁴ 石原・前掲注 63、340 頁。

⁸⁵ 石原・前掲注 63、336 頁。

⁸⁶ 石原・前掲注 63、340 頁。

⁸⁷ 石原・前掲注 63、340 頁。

任とは同義ではないことがわかる。そして、受託責任を会計責任が「包摂する関係」⁸⁸にあり、受託責任は会計責任の一部として重要であることが理解できる。

2-3 受託責任の解明に必要な突合せ

前項で片野氏が述べていたところから、会計について、受託責任が果たされたことを明らかにすることは必要かつ重要であることがわかる。そして、二つある会計の職能のうち、受託責任については、受託責任会計職能が発揮されることで、託された資金の保全に対する責任を解明することができることも理解した。その責任解明に必要な技術的な手続きが簿記であり、簿記は受託責任解明職能を果たしているということが出来る。

1では、「簿記と会計における照合の計理」を中心に、岩田氏による考えを捉えてきたが、企業は簿記によって、どのように受託責任解明職能が果たされているのだろうか。そこで、岩田説を振り返りながら考えたい。企業では、その経営活動を複式簿記の技法を用いて帳簿に記録しているが、恩師太田氏の言葉をヒントに、帳面を合わせて、その帳簿記録と帳簿記録との突合手続を行っている。これは、この複式簿記の記録形式による正確な記録をもとに、計算の正否を明らかにするために、「計算と計算の照合」という突合手続が行われる。つまり、簿記とは、「会計手続きの行われる過程を記述する形式であり、計算と計算の照合によつて、記録の正確性を確保するもの」⁸⁹であった。ただし、ここで行われる照合は、あくまでも帳簿記録と帳簿記録との突合手続であり、「帳簿記録の結果」⁹⁰であつて、「実地について調査された結果」⁹¹ではないから、事実にもとづいたものではないということをつけた。そのため、記録と事実の照合によつて、財産変動の「結果の計算」と「原因の記録」と「結果と原因の対照」という三つの手続を行い、企業を取り巻く利害関係者に損益計算書や貸借対照表などの財務諸表を作成し、情報提供を行っているのである。これは、企業が経営活動を、複式簿記の技法を用いた記録・計算・報告することによつて、その活動内容が説明されることになるが、これが委託者によつて承認されれば、そこではじめて、受託責任から解除（解放）され、その責務が果たせるのである。このようにして、簿記の突合手続による照合によつて、記録の正確性が確保されると同時に、受託責任が解明されると考える。

⁸⁸ 石原・前掲注 63、340 頁。

⁸⁹ 岩田・前掲注 1、24 頁。

⁹⁰ 岩田・前掲注 1、19 頁。

⁹¹ 岩田・前掲注 1、19 頁。

3 会計責任（アカウンタビリティ）と照合

3-1 会計理論における会計責任の意味

会計理論における会計責任の意味を考えるにあたり、『会計学辞典』で「会計責任」という用語の意味を調べてみた。この辞典では、「会計責任」という用語はなく、「アカウンタビリティ (accountability)」という用語の説明だけであった。そのため、「アカウンタビリティ」という用語の意味を調べ、以下にその説明を記すことにする。

「会計責任ともいう。アカウンタビリティとは、本来、企業内のすべての財産の保全もしくは管理を、適切に遂行する会計上の責任をいう。すなわち企業は、株主など資金提供者から資金の管理・運用を委託された受託者（または代理人）であると考えられ、したがって委託者に対して委託された資金（もしくは財産）を適切に保全し、その管理・運用の状況ならびに結果を正確に測定し伝達する義務がある。と考える。こうした受託者としての管理責任 (stewardship) を、会計機能をつうじて達成しようとするのがアカウンタビリティである。

こうした会計責任は、本来は受託者から資金の委託を受けることによって発生し、その運用の結果、残余の財産を委託者に返還することによって解除されることになる。しかし、継続経営を前提とする現代企業においては、残余財産の分配ということは考えられないので、受託者に対する会計責任は、株主総会への決算報告とその承認をもって、一応解除されることができると考えることができる。

会計発展の初期においては、会計責任は、企業に資金を提供する株主や債権者に対して認識されるにすぎなかった。しかし株式会社制度の発展につれて、企業の大規模化と所有と経営の分離の現象がみられ、これに伴ってアカウンタビリティの範囲も拡大した。すなわち、株主や債権者だけでなく、従業員・顧客・政府など、企業をとりまくすべての利害者集団に対して、信頼できる適切な会計情報の提供が要請されるに至った。すなわち現代企業は、これら利害者集団によって組織化された一つの社会的制度であり、彼らの意思決定の中心 (decision-making center) である。

企業は、これら利害者集団の委託を受けて、公共社会の福祉や利益に貢献しなければならないという社会的責任を負う。こうした企業の社会性から、会計もまた社会的責任を負う。すなわち会計は、利害者集団と取引関係を明確に測定し、彼らの協働の結果としての社会的貢献の度合いを明らかにし、これを利害者集団に伝達する機構である。これがアカウンタビリティの現代的意味である。(高松和男)⁹²

⁹² 神戸大学会計学研究室・前掲注 62。

また、『会計学大辞典』⁹³でも同様に調べてみたが、この辞典では「アカウントビリティ (accountability)」という用語はなく、「会計責任」という用語の説明がされていた。

以下では、「会計責任」(accountability；(独) Rechenschaftspflicht) の説明について記すことにする。

「他人財産の管理者(受任者、受託者)が本人(委任者・委託者)に対して負う会計上の責任。これが伝統的な会計責任の意味であるが、その具体的内容については狭義と広義とがある。

民法の規定がその手がかりとなる。民法は、委任契約の受任者の報告義務について、「受任者ハ委任者ノ請求アルトキハ何時ニテモ委任事務処理ノ状況ヲ報告シ又委任終了ノ後ハ遅滞ナク其顛末ヲ報告スルコトヲ要ス」(645)と規定している。ここには、受任者のなすべき2種類の報告を読むことができる。いわば状況報告と顛末報告とがそれぞれである。この区別はローマ法以来のものであり、ドイツ民法(666)においても、前者は *Auskunft zu erteilen*、後者は *Rechenschaft abzulegen* といい、区別している。

この二つの報告のうち顛末報告の義務(責任)が、狭義の会計責任である。他人財産の管理者の顛末報告責任(*Rechenschaftspflicht*)とは、管理者が報告期間の財産の変動の顛末を報告し、その時点で保管責任を負うべき財産の高について本人を納得させる責任である。換言すれば、顛末報告責任とは、かかる財産の高についての、本人に対する管理者の立証責任である。この会計責任を果たすために、管理者は、財産変動の事実と事由を明らかにする会計記録と証拠書類を保持し、それらに基づいて定期的に本人に対し計算書による会計報告(顛末報告)を行わなければならない。本人がその計算書を承認することによって、報告時点における管理者の責任財産の高が決まり、報告期間の管理者の会計責任は解除される(責任解除)。その後には、納得させたその時点の財産の有高を保管し、本人の請求があれば引渡すべき責任、すなわち保管責任が残る。顛末報告責任は、要するに物量(数量)計算の次元の会計責任である。

もう一つの状況報告とは、一般的にいえば、本人が管理者の事務処理の現況を知って将来適宜の処理がとれるようにするために、管理者が事務処理の全体的な状況を報告することである。財産管理の場合でいえば、状況報告は、まさに財産状態および損益状況を報告することにほかならず、価値(金額)計算の次元である。このような状況報告と先の顛末報告を合わせた管理者(受任者)の報告責任が、広義の会計責任である。

以上は伝統的な(狭義および広義の)会計責任の意味であるが、最近では会計責任の概念は拡散しつつある。すなわち本来の財産委託・受託の関係にない場合にまで、会計責任

⁹³ 森田哲彌・岡本清・中村忠編集代表『会計学大辞典』第四版、中央経済社、1997年。

がいわれることがある。債権者に対する会計責任、一般投資家に対する会計責任、労働者に対する会計責任、さらには公衆に対する会計責任とか社会的会計責任とかいわれる場合がそれである。(安藤英義)⁹⁴

さらに、以下では、会計責任(アカウントビリティ)についての見解が表れているところについて、主な先行研究者たちの文献(①～⑤まで)を時系列に並べて紹介する。

①岩田巖・論文(1953年):「アカウント」・「アカウントビリティ」・「アカウントティングコントロール」

「各種の資産項目に関するアカウントビリティが企業内部におけるどの部署なり担当者に存在するかである。職制上、企業内部において、財産の受払保管に関する権限が一定の部署や担当者に委譲され、その責任の範囲が限定されている場合、この業務を担当する者は、財産の受入から払出すまでの間において委託させた財産が如何に管理保全されているかの顛末を、要求されれば、説明する責任を負うものである。この種の責任が、ここに謂うところのアカウントビリティということである。」⁹⁵

②岩田巖(1956年):『利潤計算原理』

ア「用途を定めて財産の運用を委託された場合には、受託者は指定されたところにしたがつて運用するとともに、管理人として当然払うべき注意をもつて財産の保全をはからねばならない。そうして受託者は委託者に対して、自己の任務が正当に履行されたか否か、すなわち運用の状況と結果を報告し、運用の顛末を説明する義務がある。いわゆるアカウントビリティ(accountability)がこれである。このために受託者は帳簿を設けて財産変動を記録計算し、さらにこれを集計して、原因と結果を総合的に対象せしめた報告書を作成しなければならない。この報告書が委託者によって承認されてはじめて、受託者のアカウントビリティは解除されるのである。」⁹⁶

イ「受託者は財産受入から払出までの間において、委託された財産が如何に運用保全されたかの顛末を説明する責任(Accountability)を負うものであるが、会計はこのアカウントビリティを、区分確定する機能をはたすのである。たとえば金銭の委託

⁹⁴ 森田・岡本・中村・前掲注93、103 - 104頁。

⁹⁵ 岩田・前掲注72、13 - 14頁。

⁹⁶ 岩田・前掲注1、26頁。

をうけて運用する場合、受託者は出納帳を設けて収支を記入するが、借方に増加額を記入するという事は、受入れた現金に関して、受託者がアカウントビリティを負うことを確定することである。また正当な事由により支払が行われた場合、貸方に減少額を記入することは、支払われた額に関するかぎり受託者がアカウントビリティを解除されたことを意味する。かくて出納帳の記録は、単に現金の増減という物自体に即した事実を示すばかりでなく、受託者に対するアカウントビリティの設定解除という、管理的な意味をもつものである。」⁹⁷

ウ「しかしながら利潤の確定と財産の管理とを対立的な無関係なものとするのは正しくない。利潤計算も一種の財産管理の意味をもつことは見落すべきでない。個人企業は別として、たとえば株式会社において利潤計算を行い、これを財務諸表に表示して株主総会に報告するという事は利潤に関する財産管理が行われることにほかならない。取締役は株主から会社業務の運営のため財産の運用を委託された受託者である。したがって運用の顛末を説明する義務がある。ことに利潤に関する財産変動の顛末を明らかにすることは、純益処分の点から重要であつて取締役が財務諸表を総会に報告してそのアカウントビリティの解除を求める所以はここにあるといつてよい。」⁹⁸

③黒澤清（1959年）：「会計職能の発展と会計学の発展」『会計学の基礎概念』

「処理の責任と報告の責任とを分離し、報告の責任がアカウントビリティである。会計責任を独立させることは、処理の責任と記録または報告の責任を職能的に分離することにほかならない。したがって、会計記録への資料の投入から、利害関係者への情報の提供までがアカウントビリティの範囲であり、説明責任にほかならない。」⁹⁹

④山口年一・論文（1966年）：「責任会計の性格－文献考察を中心にして」『亜細亜大学経営論集』

「責任会計の本質は、会計制度が、管理責任者の責任・権限と有機的に結合し、その

⁹⁷ 岩田・前掲注1、26 - 27頁。

⁹⁸ 岩田・前掲注1、30頁。

⁹⁹ 黒澤清「会計職能の発展と会計学の発展」、黒澤清責任編集『会計学の基礎概念』（体系近代会計学第1巻）所収、中央経済社、1959年。また、建部宏明「管理会計における会計責任」、安藤英義『会計における責任の概念の歴史－受託責任ないし会計責任』所収、中央経済社、2018年、133頁。

管理者個人の業績を測定評価するものである。それは責任・権限をともなった処理の責任 (responsibility) と、会計の報告責任 (accountability) とが有機的に結びついて、動態的に執行活動をコントロールするところにある。」¹⁰⁰

⑤前田貞芳・論文 (1971年)

「会計責任は、第1次的には企業と企業外部との委託・受託関係に基礎をおくものであるが、それにとどまるのではなく、企業内部における経営活動の遂行に関する委託・受託関係に基礎をおくものも含む。前者は財務会計的会計責任、後者は管理会計的会計責任である。」¹⁰¹

以上の先行研究から、アカウントビリティは、会計の本質を理解するうえで、重要な概念であることが先行研究者たちの論述からうかがい知ることができる。アカウントビリティについては、一般的には、「財産の保全もしくは管理を受託した者が、それを的確に遂行し、そのなした行為に関して委託者に報告すべき会計上の責任であるといわれる。」¹⁰²

そこで、以下では、先に紹介した先行研究者たちにおけるアカウントビリティについて、その論述をもう少し詳しく見て行きたいと思う。

まず、岩田氏は、アカウントビリティを、どのように捉えていたのだろうか。これを確認できるところが、先に示した岩田氏の文献である。ここでは、岩田氏の見解について詳しく捉えることにする。

先に示した①岩田巖・論文(1953年):「アカウント」・「アカウントビリティ」・「アカウントティングコントロール」では、
「企業内部において、^{リスポンシビリティ}、その責任の範囲が限定されている場合、^{リスポンシビリティ}委託させた財産が如何に管理保全されているかの顛末を、要求されれば、説明する責任を負うものである。この種の責任が、^{リスポンシビリティ}アカウントビリティということである。」¹⁰³とアカウントビリティについて論述しているところがある。

¹⁰⁰ 山口年一「責任会計の性格－文献考察を中心にして」『亜細亜大学経営論集』第1号、1966年、139頁。

¹⁰¹ 建部・前掲注99、133－134頁。前田貞芳「会計責任の概念と管理会計」『武蔵大学論集』第18巻第5・6号、1971年、59－89頁。

¹⁰² 山口・前掲注100、134頁。

¹⁰³ 岩田・前掲注72、14頁。

岩田氏は、「会計管理」¹⁰⁴が何のために行われるかを論じるために、「会計管理ということは、会計帳簿の機能としては、もつとも根本的なものであり、・・・あらゆる種類の会計制度に共通な機能である。」¹⁰⁵と述べている。これは会計管理の根本が帳簿記録にあり、「会計帳簿を設けて、財産の受払を記録するということは何のためであろうか。」¹⁰⁶として、これを契機に、岩田氏のアカウントビリティ論を展開していることがわかる。

また、岩田氏は、帳簿記録の目的を、「期末に集計して、その時の財政状態と過去一期間の営業成績を明らかにするため」¹⁰⁷であるとするが、それだけではなく、それは「第一に、アカウントビリティ（Accountability）の所在を明らかにすること」¹⁰⁸であるというのである。これは、会計帳簿が「単に過去の事実の備忘録」¹⁰⁹ではなく、単なるメモでもない。また、その記録が単に決算の準備だけの目的でもない。これらのことを、岩田氏は強調しているように解釈できる。そして、岩田氏は、アカウントビリティについて、以下のところで定義していることがわかる。

「各種の資産項目に関するアカウントビリティが企業内部におけるどの部署なり担当者に存在するかである。職制上、企業内部において、財産の受払保管に関する権限が一定の部署や担当者に委譲され、その責任の範囲が限定されている場合、この業務を担当する者は、財産の受入から払出すまでの間において委託された財産が如何に管理保全されているかの顛末を、要求されれば、説明する責任を負うものである。この種の責任が、ここに謂うところのアカウントビリティということである。」¹¹⁰

また、岩田氏は、「財産の保全をはかるためには、財産のアカウントビリティがどこにあるかを継続的に明らかにすることが第一の要件である」¹¹¹とし、「取引が発生する都度、記帳が行われるのは、そうした遠い将来の期末決算のためばかりでなく、遅滞なくアカウントビリティの所在を確定する必要があるから」¹¹²と述べている。

¹⁰⁴ 岩田氏は、「アカウントティング コントロール」に、「会計管理」という訳語を当てはめている（岩田・前掲注 72、12 頁）。

¹⁰⁵ 岩田・前掲注 72、12 頁。

¹⁰⁶ 岩田・前掲注 72、13 頁。

¹⁰⁷ 岩田・前掲注 72、13 頁。

¹⁰⁸ 岩田・前掲注 72、13 頁。

¹⁰⁹ 岩田・前掲注 72、13 頁。

¹¹⁰ 岩田・前掲注 72、13-14 頁。

¹¹¹ 岩田・前掲注 72、15 頁。

¹¹² 岩田・前掲注 72、15 頁。

そのためには、勘定組織の整備が必要になってくる。その際には、「簿記学では一般に勘定を物に即して見、物の側から説明しようとする傾向が強い。」¹¹³「勘定と勘定の関係は人と人との関係であつて、勘定組織は企業における社会関係の反映」¹¹⁴だと述べている。このため、企業組織が複雑化した場合は、「企業内部に分在するアカウントビリティの全体的関係をより詳細に示すために、元帳に加えて証拠書類や補助記録が必要となり、これらが個々のアカウントビリティの設定と解除を明確に示すことになる」¹¹⁵というのである。このようにして、会計管理を行うためには、証拠書類の作成および補助簿の記録集計が、大きな役割を果たしているということを理解した。以上の観点から、この論文では論述の大半を見ても、岩田氏は経営者の立場から、企業内部者に対する会計管理に視点を置いて論じているということが理解できるのである。

また、②岩田巖（1956年）：『利潤計算原理』では、

アカウントビリティについて、その見解の表れは、一つ目として、ア「使途を定めて財産の運用を委託された場合には、受託者は・・・財産の保全をはからねばならない。そうして受託者は委託者に対して、・・・運用の状況と結果を報告し、運用の顛末を説明する義務がある。いわゆるアカウントビリティ（accountability）がこれである。このために受託者は帳簿を設けて財産変動を記録計算し、さらにこれを集計して、原因と結果を総合的に対照せしめた報告書を作成しなければならない。この報告書が委託者によつて承認されてはじめて、受託者のアカウントビリティは解除される・・・」¹¹⁶と述べているところである。

二つ目は、イ「受託者は・・・委託された財産が如何に運用保全されたかの顛末を説明する責任（Accountability）を負う・・・、会計はこのアカウントビリティを、区分確定する機能をはたす・・・金銭の委託をうけて運用する場合、受託者は出納帳を設けて収支を記入するが、借方に増加額を記入するということは、・・・受託者がアカウントビリティを負うことを確定すること・・・、貸方に減少額を記入することは、・・・受託者がアカウントビリティを解除されたことを意味する。かくて出納帳の記録は、単に現金の増減という・・・

¹¹³ 岩田・前掲注72、15頁。

¹¹⁴ 岩田・前掲注72、15頁。

¹¹⁵ 建部・前掲注99、9頁、岩田・前掲注72、16－17頁。

¹¹⁶ 岩田・前掲注1、26頁。

事実を示すばかりでなく、受託者に対するアカウントビリティの設定解除という、管理的な意味をもつ・・・」¹¹⁷と述べているところでもわかる。

三つ目は、ウ「しかしながら・・・、たとえば株式会社において利潤計算を行い、これを財務諸表に表示して株主総会に報告するということは利潤に関する財産管理が行われることにほかならない。取締役は株主から会社業務の運営のため財産の運用を委託された受託者である。したがって運用の顛末を説明する義務がある。ことに利潤に関する財産変動の顛末を明らかにすることは、純益処分の点から重要であつて取締役が財務諸表を総会に報告してそのアカウントビリティの解除を求める所以はここにあるといつてよい。」¹¹⁸と述べているところである。このようなところから、岩田氏の見解を知ることができる。

次に、山口氏の見解を捉えることにする。山口氏は、アカウントビリティの概念を明らかにするため、先に示した②岩田（1956年）：『利潤計算原理』の論述を引用しているところが見受けられる。引用しているところは、②『利潤計算原理』において、アとウの引用部分で捉えることができる。山口氏は、その岩田氏の引用をもとにして、アカウントビリティについて、次に示す二つの要素を指摘していることがわかる。

1. 委託者と受託者との関連においてとらえられること。
2. 受託者は、委託者に、その結果を報告すること。」¹¹⁹

さらに、山口氏は、上記の委託者と受託者との関連については、以下の二つの場合があるとして列挙し明らかにしている。

1. 受託者が、株主その他の企業所有者より委託された財産の管理・運用に関する状況、ならびにその結果を記録し、計算し、報告すること。
2. 経営内部の各管理責任者が、企業内の委託者より受託して、自己の担当財産項目の変動、または移動に関する結果を記録計算し、報告すること。」¹²⁰

ここでは、この二つの要素をアカウントビリティの本質的な特徴として捉えていることが理解できる。このような特徴について、受託者は委託者より財産の保全もしくは管理を受託し、その運用の結果を報告することであるが、「受託者は、運用した財産を、委託者に返還することによって、本来のアカウントビリティが解除されることになる」¹²¹という。

¹¹⁷ 岩田・前掲注1、26 - 27頁。

¹¹⁸ 岩田・前掲注1、30頁。

¹¹⁹ 山口・前掲注100、135頁。

¹²⁰ 山口・前掲注100、135頁。

¹²¹ 山口・前掲注100、135頁

しかし、委託者に返還するということについては、『会計学辞典』の説明においても、また山口氏も否定している。それは、「現在の会計は、継続企業的前提に立つものであるから、委託者に返還するという本来の意味の解除はありえないことになる。」¹²² からとして、その見解が述べられている。

上記の1では、「受託者である取締役会が、委託者である株主総会に、財務諸表による決算報告を行ない、その承認によって行われる。このアカウントビリティが解除されると、つぎの承認が行なわれるまで、新たにアカウントビリティが設定される。そして承認によって解除される。」¹²³ ことが理解できる。また、上記の2では、「当該財産項目の受払保管をめぐって行われる。すなわち、担当する財産項目についての受払状況を明らかにすると同時に、現在ある実際有高と帳簿記録が一致する場合に解除される」¹²⁴ ことが理解できる。つまり、このことは、ある一定時点において確認が行われるまでは、アカウントビリティが設定されることになり、また、このようにしてアカウントビリティの設定と解除は繰り返し行われているということが理解できるのである。

このような考察にもとづいて、山口氏はアカウントビリティがもつ性格を、以下のよう
に指摘しているのである。

- 「1. 委託者と受託者との関係においては把握されること。
2. 会計帳簿をもって財産を管理すること。
3. ある一定時点をもって設定と解除が行なわれること。
4. 結果に対する責任であること。」¹²⁵

以上のことから、山口氏は、アカウントビリティとは、「結果に対する責任を報告する義務（責任）であるということが出来る。しかも、会計におけるアカウントビリティにおいては、報告責任は会計記録にもとづいて行なわれる。」¹²⁶ と述べている。つまり、山口氏によればアカウントビリティを、結果責任に対する報告義務（責任）と捉えているのである。

¹²² 山口・前掲注100、135頁。

¹²³ 山口・前掲注100、135頁。

¹²⁴ 山口・前掲注100、136頁。

¹²⁵ 山口・前掲注100、137頁。

¹²⁶ 山口・前掲注100、139頁。

そして、このようなアカウンタビリティについての理解から、山口氏は、「財産管理の処理責任と会計上の報告責任とが、一体となっている。」¹²⁷と述べている。

このように、山口氏は、アカウンタビリティの概念を明らかにするために、初めは岩田氏の『利潤計算原理』の論述を引用しているのだが、後に黒澤氏の見解に依拠していく。そこでは、山口氏は、黒澤氏の見解を例にとり、「処理の責任と報告の責任を分離し、報告の責任がアカウンタビリティである」¹²⁸とする見解がみられるようになる。その後、山口氏は、会計上の「アカウンタビリティは、会計記録への資料の投入から、利害関係者への情報の提供までが範囲であり、説明の責任にはかならない」¹²⁹とする見解がみられる。

以上のように、主な先行研究の文献を考察してきたが、筆者は、アカウンタビリティの意味を、現代企業における会計責任と捉え、岩田氏が考えるアカウンタビリティと同義であると考えているのである。

3-2 会計責任の解明に必要な照合

前項では、先行研究の文献を調べて、会計理論における会計責任の意味について、主な先行研究者によるさまざまな見解を確認した。特に、この論文のタイトルとの関係から、岩田氏や岩田氏の見解に依拠した山口氏において、アカウンタビリティの概念を捉えた。山口氏は、会計におけるアカウンタビリティについて、報告責任は会計記録にもとづいて行なわれるということを強調し述べていることがわかった。

また、岩田氏においては、アカウンタビリティの説明のなかで、「使途を定めて財産の運用を委託された場合には、受託者は委託者に対して、・・・運用の状況と結果を報告し、運用の顛末を説明する義務がある。いわゆるアカウンタビリティ」¹³⁰というところがあるが、これは受託者の委託された財産が如何に運用保全されたかの顛末を説明する責任を意味する。そして、会計については、「結果の確定とともに原因を記録して、両者を対照する手続である」¹³¹から、「実地調査のみでは会計ということはできない」¹³²と指摘しているところがあった。

¹²⁷ 山口・前掲注100、137頁。

¹²⁸ 山口・前掲注100、137頁。

¹²⁹ 山口・前掲注100、138頁。黒澤・前掲注99、86 - 89頁を参照。

¹³⁰ 岩田・前掲注1、26頁。

¹³¹ 岩田・前掲注1、18頁。

¹³² 岩田・前掲注1、18頁。

このことから、会計、特に企業会計における会計責任とは、まず、企業の経営活動を複式簿記の記録形式による正確な記録をもとにして、記録と事実の照合によって、財産変動の「結果の計算」と「原因の記録」と「結果と原因の対照」という三つの手続きが行われる。そして、企業を取り巻く利害関係者に損益計算書や貸借対照表などの財務諸表を作成することで、情報提供が行われるようになる。ただし、この財務情報の作成において岩田氏は、たとえば、現金などの流動資産は、会計士の監査手続きによって、実査、確認、立会、質問などによる事実の確認ができる。固定資産にあつては実際有高の確認は不可能であるが、会計士の監査手続きが行われることで、財務諸表に信頼性を与えることができると考えていることを理解した。そのため、会計責任の解明に必要な照合は、会計本来の「記録と事実の照合」を行う担い手として、最終的に行う会計士による監査を意味しているのではないかと筆者は考えている。この会計士監査に委ねなければならなかった必然性を、岩田氏は、「会計士監査制度が成立せざるを得なかった必然性がある」¹³³として、ここに会計監査の必要性を述べているのである。

そこで次に、会計士監査ではどのような照合が行われるのかを考えることにする。アカウンタビリティにおいて、この裏付けがない財務諸表は、会計的情報を提供していても、会計報告書ではないといえる。つまり、記録と事実を当たらなければならないのである。そのためには、帳簿上のデータと証拠データまたは複数の帳簿のデータを、照合して比較し調査する突合を行う。この突合では、会計帳簿のデータと証拠データとを突合する証拠突合、会計帳簿間のデータを照合し、取引記録の正確性を確かめるための帳簿突合、会計帳簿上の計算過程を監査人が自ら再計算して、計算の正確性を確かめるために計算突合を行う。また、突合に使用される証拠書類や帳簿などは、誰によって作成されて、どこに保管されているかなどによって証拠能力が異なる。このような突合せは、会計帳簿または会計帳簿上の数値と他の会計帳簿または証拠等を突き合わせる監査技術なのである。この監査技術には、前述したとおり、証拠突合、帳簿突合、計算突合がある。例えば、証拠突合は、証拠書類自体を吟味して、さらに、証拠書類と会計帳簿とを突き合わせることで、主に取引の実在性・帳簿記入の正確性を立証するものである。また、帳簿突合は、会計帳簿同士を突き合わせることで、主に帳簿記入の正確性を立証するものである。さらに、計算突合は、会計帳簿上の数値と監査人の検算数値とを突き合わせることで、主として計算の正確性を立証するものである。

¹³³ 岩田・前掲注1、167頁

会計士によるこのような監査技術を用いることで、会計責任の解明に必要な帳簿記録と実際（事実）との照合が行われて、帳簿記録の計算と帳簿記録の計算の正確性を立証し保証することができると同時に、その帳簿記録の信憑性が保証されると考えるのである。そして、このことが、岩田氏が自問する問いの答えでもあり、会計責任の解明に必要な照合とは、会計士による会計監査がその照合の担い手としての役割を果たしているのではないかと思うのである。

おわりに

企業では、複式簿記の記録形式による正確な記録をもとに、計算の正否を明らかにするため、「計算と計算の照合」という突合手続が行われる。つまり、簿記は、「会計手続きの行われる過程を記述する形式であり、計算と計算の照合によつて、記録の正確性を確保するもの」¹³⁴であった。ただし、ここでの照合は、あくまでも帳簿記録と帳簿記録との突合手続であり、「帳簿記録の結果であつて」¹³⁵、「実地について調査された結果」¹³⁶ではなかった。つまり、事実にもとづいたものではないということをつえた。そのため、記録と事実の照合によつて、財産変動の「結果の計算」と「原因の記録」と「結果と原因の対照」という三つの手続を行い、企業を取り巻く利害関係者に損益計算書や貸借対照表などの財務諸表を作成し、情報提供を行っているのである。これは、企業が、経営活動を複式簿記の技法を用いた記録・計算・報告することによつて、その活動内容が説明されるが、これを委託者に承認されることではじめて、受託責任から解除（解放）され、その責務が果たせるのである。このようにして、受託責任が解除されると同時に、記録の正確性が確保され、簿記の照合による突合手続が解明されるのである。

企業会計は、企業の経営活動を複式簿記の記録形式による正確な記録をもとに、上記の三つの手続を行い、企業を取り巻く利害関係者に損益計算書や貸借対照表などの財務諸表を作成し情報提供している。ただし、この財務情報の作成には、会計本来の「記録と事実の照合」を行う担い手を、会計士の監査に委ねているのである。それは、現金や棚卸資産などの流動資産は、実査、立会などによる事実の確認を行うことができる。固定資産にあっては事実の確認は不可能であるが、会計士の監査によつて「公共会計士監査の中心が、

134 岩田・前掲注1、24頁。

135 岩田・前掲注1、19頁。

136 岩田・前掲注1、19頁。

財産法の分担から損益法に介入する主観的判断の公正なる立場からする判断という点へ移行」¹³⁷ することによって財務書類に信頼性を与えているのである。

以上のことから、会計の記録計算手続きと簿記の記録形式とは、区別されなければならないものである。それは、「会計が計算と事実を照合することによつて、原因結果の対照の完全性を保障せんとするに対して、簿記は計算と計算の照合によつて、記録計算の正確性を確保しようとするのである。」¹³⁸。したがって、簿記における「記録と記録の突合」は、言い換えれば、「計算と計算の照合」であり、会計における「記録と事実の照合」それは、「計算と事実の照合」であるから、それぞれの本質が異なるということが理解できるのである。

引用・参考文献

- 1) 石原裕也「日本における会計責任（受託責任）概念の系譜－法概念と会計概念の乖離」、安藤英義『会計における責任概念の歴史－受託責任ないし会計責任』所収、中央経済社、2018年。
- 2) 石原裕也「日本における会計責任（受託責任）の歴史」、安藤英義『会計における責任概念の歴史－受託責任ないし会計責任』所収、中央経済社、2018年。
- 3) 石原裕也「わが国会計理論における会計責任と受託責任－受託責任の由来と意味」、安藤英義『会計における責任概念の歴史－受託責任ないし会計責任』所収、中央経済社、2018年。
- 4) 岩田巖「[アカウント]・[アカウントビリティ]・[アカウントティング コントロール]」『産業経理』第13巻第1号、1953年。
- 5) 岩田巖『会計士監査』森山書店、1954年。
- 6) 岩田巖『利潤計算原理』19版、同文館、1991年。
- 7) 太田哲三『固定資産会計』國本書店、1951年。
- 8) 太田哲三・新井益太郎『新簿記原理《改訂版》』中央経済社、1991年。
- 9) 片野一郎『改定版 簿記精説』同文館、1962年。
- 10) 桃田龍三「受託責任（会計責任）概念の後退」、安藤英義『会計における責任概念の歴史－受託責任ないし会計責任』所収、中央経済社、2018年。
- 11) 黒澤清「会計職能の発展と会計学の発展」黒澤清責任編集『会計学の基礎概念』（体系近代会計学第1巻）所収、中央経済社、1959年。
- 12) 神戸大学会計学研究室『会計学辞典』第四版、同文館、1987年。
- 13) 小林秀行『会社法対応・詳解企業会計基準』ダイヤモンド社、2007年。
- 14) 酒巻俊雄・龍田節編集代表『逐条解説会社法』中央経済社、2020年。
- 15) 建部宏明「管理会計における会計責任」、安藤英義『会計における責任概念の歴史－受託責任ないし会計責任』所収、中央経済社、2018年。

¹³⁷ 岩田・前掲注1、168頁。

¹³⁸ 岩田・前掲注1、22頁。

- 16) 建部宏明「『管理会計における会計責任』から見たわが国管理会計普及の端緒」、安藤英義『会計における責任概念の歴史－受託責任ないし会計責任』所収、中央経済社、2018年。
- 17) 中央経済社編『会計法規集（第20版）』2003年、中央経済社。
- 18) 野瀬新蔵「財務分析とアカウントビリティの会計観」『企業会計』第5巻第2号、中央経済社、1953年
- 19) 前田貞芳「会計責任の概念と管理会計」『武蔵大学論集』第18巻第5・6号、1971年。
- 20) 森田哲彌・岡本清・中村忠編集代表『会計学大辞典』第四版、中央経済社、1997年。
- 21) 安平昭二『簿記要論（六訂版）』同文館出版、2009年。
- 22) 山口年一「責任会計の性格－文献考察を中心にして」『亜細亜大学経営論集』第1号、1966年。