

令和元年6月17日現在

機関番号：34310

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2016～2018

課題番号：16K04019

研究課題名(和文) アカウンティング・プロフェッションによる監査のガバナンス支援機能に関する研究

研究課題名(英文) Research on Governance Support Function of Auditing by Accounting Profession

研究代表者

百合野 正博 (YURINO, Masahiro)

同志社大学・商学部・教授

研究者番号：20104606

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 3,300,000円

研究成果の概要(和文)：東芝の不正事件は何よりも優先順位の高い問題意識を私の中に生じさせた。そのため、今回の科研費による研究初年度は、この問題点を明らかにするとともに今回の研究との関連性・連続性を明示した単著『会計監査本質論』(森山書店、2016年)を執筆・出版した。本書は2017年度の日本監査研究学会「岩田・渡邊賞」に選定されるとともに、博士学位の取得(2019年3月7日)にもつながった。

2・3年度に実施した聞き取り調査が公的部門と職業会計士の社会的重要性を再認識してくれたのとは対照的に、我が国では政治的中枢の独断専行と公認会計士の無力さを示す事例が相次いだ。このテーマの重要性を再確認させられることとなった。

研究成果の学術的意義や社会的意義

我が国においては、さまざまな社会の仕組みがスコープゴートとして準備されていることが政府・官邸の言動から日々明らかになっている。企業のディスクロージャーとガバナンス制度は、パブリック・セクターのそののスコープゴートである。企業には許されないが、政府は「仮定の質問にはお答えしない」という理由で説明しないし、「想定外の出来事だから」という理由で責任を取らない。これを説明するキーワードは「官尊・民卑」である。この派生語としての「中央尊・地方卑」や「東大尊・私大卑」も日本の国家制度設計に深い関連がある。

本研究の意義は、新島襄が勝海舟に「同志社の完成まで200年かかる」と言った真意と深く関わっている。

研究成果の概要(英文)：Toshiba's fraud incidents have caused me to have a high priority issue among all. For this reason, in the first year of research, I wrote a single book, "The Essentials of Audit" (Moriyama Shoten, 2016), which clarified this issue and clarified the relevance and continuity with this research. This book has been selected for the 2017 Japan Auditing Research Association "Iwata and Watanabe Award" and has led to the acquisition of a doctoral degree (March 7, 2019).

In contrast to the the social importance of public sector and professional accountants which I studied through the interviews conducted in the following years, in Japan, there were a series of cases showing the political center acts arbitrarily and CPAs do nothing. It is possible to reconfirm the importance of this theme.

研究分野：会計専門職による独立監査

キーワード：アカウンタビリティ パブリック・アカウンタビリティ 官吏と公僕 官尊民卑

1. 研究開始当初の背景

(1) この研究を開始した当時の我が国の企業会計・企業監査を取り巻く社会の背景は、簡潔にまとめると、前者が国際財務報告基準(IFRS)の論理的説明の確立と日本の実務への導入プロセスの確立による新たな我が国の企業会計基準の模索であり、後者はコーポレートガバナンス・コードやスチュワードシップ・コードの実務への導入による企業統治システムの構築プロセスの模索であったと言える。ここで「模索」という言葉を用いたが、現実には、これまでの日本の政策遂行の常套手段であった「着地点は確定させておいて、その着地点に向かう道筋を模索」していたというのがより正確な表現であろう。とは言え、学界も実務界も、向かう方向はほぼ確定していたと言えることができる。

(2) 私の専門領域である「アカウンティング・プロフェッション(会計専門職)による企業監査」の領域においては、監査手法としてのリスクアプローチの普及・定着や、内部統制監査の財務諸表監査実務への取込みにより、上場企業に代表される法定強制監査の分野においては一定の満足すべきレベルの成果が得られているとの一般的な感触が広がっていたと言える。しかしながら、監査法人による外部監査に加えて次第に採用されつつあった外部監査役や外部取締役による企業統治の質の高まりは、自発的に行われたと言うよりもコーポレートガバナンス・コードやスチュワードシップ・コードの強制という外部(監督官庁等)からの強い圧力によるものであったと言う方が正確であったにも関わらず、この考え方本来の「comply or explain」(遵守するか、もしも遵守しない場合にはその理由を説明する)という精神と同様に、日本においても企業自身の主体的な取組みの進展と捉えられていたのである。

したがって、私がこの研究の中心に据えたのは、このような企業の領域における動きを、パブリック・セクター等の企業組織以外の幅広い組織におけるガバナンス支援機能に「援用すること」であった。しかも、その担い手として「アカウンティング・プロフェッション=会計専門職=公認会計士・監査法人」としたのは重要な意味があった。それは、我が国の公認会計士(監査法人)は、上記のように企業監査の領域においてはまずまずの存在感を示していたものの、パブリック・アカウンタビリティの検証という英米に代表されるアカウンティング・プロフェッション先進国のアカウンティング・プロフェッションが担っている重要な社会的責務を欠落させているという、私にとっては見逃すことのできない重大な欠陥を内包している現実を表に出したかったのである。研究の目的に「具体的な政策提言」を行うことを明記していたのは、現実を表に出した上で、その現実を克服する具体的な政策提言を行うことを重要視していたからに他ならない。

(3) しかしながら、コーポレートガバナンス・コードやスチュワードシップ・コードの策定が「日本版」という冠を戴いていることが明瞭に示しているように、我が国固有の社会的要請に基づいて行われたものと言うよりは監督官庁の監督権限を誇示するために行われたと言う方が実態をよく表しているという重大な問題点は、実は、予想以上に「攻略不能な城壁」の一つの例示に過ぎなかったということが、2015年頃から次第に明らかとなっていたのである。

コーポレートガバナンス・コードとスチュワードシップ・コードの策定に関して監督官庁の監督権限を誇示するために行われたとする証拠として、次の2点を指摘しておこう。まず、コーポレートガバナンス・コードに関しては、その策定にあたって広くパブリックコメントを集めた形跡がない。そのため、改訂に際してのパブリックコメントには辛辣な反対意見が見られるのである。例えば、経営法友会は実に多くの論点にわたって「本提案に反対する」との意見表明を行なっている。それは、本来自由であるべき企業経営に対する侵害であって、企業を成長させることにつながらないという本質をついた議論展開である。また、スチュワードシップ・コードを検討するための有識者検討会のメンバーには、驚くべきことにイギリスの実務に詳しい会計や監査の研究者は誰一人として含まれていないのである。それにもかかわらず、実務的にコーポレートガバナンス・コードとスチュワードシップ・コードが「強制」されることとなったのである。ここで「強制」という言葉を用いたのは、コーポレートガバナンス・コードとスチュワードシップ・コードは、上述のようにもともと「comply or explain」という精神を有しているが、日本においては、説明は言い訳であり、上から一方的に遵守することを求められたという実態があるからである。

そして、このコーポレートガバナンス・コードやスチュワードシップ・コード策定に関する問題点は、実は日本のパブリックセクターの他の政策についても類似の問題点を内包していることを示す出来事が、その後今日に至るまで、次から次へと生起するところとなっているのである。正直言って、これは大誤算であった。

2. 研究の目的

私の長い研究生活において最もエネルギーを空費したのは、イギリスやアメリカに代表されるアカウンティング・プロフェッション先進国のアカウンティング・プロフェッションが担っている重要な社会的責務が、我が国の公認会計士には全く理解されていないという事実を光を当てることであった。我が国の公認会計士はもっぱら企業の法定監査のみを行う公認会計士試験合格者であるが、アカウンティング・プロフェッション先進国のアカウンティング・プロフェッションが担っている重要な社会的責務の一つは、単なる資格試験合格者ではなく「専門職」としての公共性・社会性が基盤に存在しているパブリック・アカウンタビリティの検証なのである。私は、このアカウンティング・プロフェッション先進国のアカウンティング・プロフェ

ッションが担っている重要な社会的責務を理論的・実証的に研究することによって、我が国の公認会計士に刺激を与えるとともに、我が国のパブリック・セクターのガバナンスを国民目線で強化することを狙ったのであった。

3. 研究の方法

(1) 3年間にわたる研究期間の中核を形成するのはアカウンティング・プロフェッション先進国と、アカウンティング・プロフェッションに関しては必ずしも先進国と言えないものの、パブリック・セクターの領域において大なる遺産を有する国々の「お手本の肝」を、聞き取り調査によって収集・整理することであった。もちろん、文献調査によってそれまでにある程度の推論はできていたものの、海外の生の声を聞いて、それを日本に当てはめて考えたかったのである。それは、1983年と1990-92年の2回にわたって在外研究を行なったイギリスにおける実体験が私の研究者としてのスタンスに実に大きな影響を及ぼしたという経験を有しているからであった。まさに「百聞は一見に如かず」なのである。

(2) 初年度に聞き取り調査を計画していたイギリスとアメリカは、文字通りのアカウンティング・プロフェッション先進国である。しかし、両国は似ているようで微妙に異なっているのである。その部分を含めて、会計士協会と国際会計士事務所における聞き取り調査によって30年近く前のイギリスにおける在外研究以降の空白期間を埋めたいと願っていた。

(3) 2年目のイタリアはアカウンティング・プロフェッション先進国ではない。しかし、イタリアには民主主義社会のルーツである古代都市国家におけるアカウンタビリティ検証システムの長い歴史を有しているのである。それが今に生きているのか生きていないのか、生きている場合にはその理由を探るのがイタリアを選んだ理由であった。3年目のフランスもアカウンティング・プロフェッション先進国ではない。しかし、パブリック・セクターを信頼し、その大きな役割に国民が期待を寄せているという恐らくはフランス革命がもたらした社会的特徴を有しているというフランス人研究者の言葉を自分自身の目と耳で検証したかったのである。

(4) さらに、これらの聞き取り調査と並行して最新の文献研究も行うこととし、研究費の相当部分を海外の文献購入に割り振った。

4. 研究成果

(1) しかしながら、今回の科学研究費による研究を申請した2015年、我が国において、私にとっては想定外の極めて重大な企業不正事件が明るみに出るとともに、この事件は研究を開始した2016年までに収束しなかったのである。これが研究計画に遅延と方向転換を強制した。この企業不正事件というのは、2015年2月に明るみに出始めたいわゆる東芝の「不適切会計」事件である。この事件のその後の展開は、研究開始当時の我が国の社会的背景が、実は上記したような「目に見えていた」ものではなく、もっと本質的に大きな「目に見えていない」問題点を孕むものであることを暴露したのであった。

その要点は、我が国の社会はパブリック・セクターの権限が極めて強く、その権限の傘の中にあるプライベート・セクターはその恩恵に与れるが、そうでないと与れないという極めて不正な状況を内包しているということである。東芝事件の構図を具体的に説明すれば、原子力発電を担う会社は粉飾決算が明るみに出ても粉飾決算として摘発されることを免れるということである。実際、原子力をベースロード電源の中核と位置付ける経済産業省の考えによれば、電力各社に対する監査法人による財務諸表監査が経済産業省によるチェックよりも下位に位置付けられており、監査の現場ではその他の上場企業とは異質な監査が行われているということについてはしばしば耳にすることである。したがって、私にとっては、海外における聞き取り調査を行うことよりも、まず東芝事件の問題点およびそれと重要な関係を有する諸問題について検討し、我が国の問題点を明らかにしておくことが優先順位の第一となったのである。

(2) そのため、初年度の2016年は「東芝の不適切会計事件」が明るみに出した我が国の財務諸表監査制度およびディスクロージャー制度が内包する重大な問題点について整理し、その問題点を我が国の歴史的点灯という縦糸と英米との比較という横糸とで織りなした成果を出版し、日本社会に問うこととした。これによって、今回の研究テーマであるパブリック・セクターの監査およびアカウンティング・プロフェッションによるガバナンス支援機能の理論的・実証的探求の重要性を浮かび上がらせることにまずは注力したのである。

2016年10月まで半年以上をかけて執筆し12月に出版した『会計監査本質論』（森山書店）は、江戸時代末から今日に至るまでの我が国の投資、監査、ディスクロージャーおよび職業会計士の展開と、戦後の我が国におけるGHQの失敗およびその後の法律の優位性を、「投機好き」と「官尊民卑の容認」という日本人固有のDNAがほとんど変化していないことと関連づけた上で、その重要な問題点をあぶり出した。そしてこのことは、今回の研究の中心点を明確にするとともに、その重要性を際立たせたのである。

以下に類書のない本書のユニークな論点を列挙する。

1-1 東芝事件は「不適切会計」ではなく「不正会計」そのものである。

1-2 この事件の本質を隠蔽したのは有力経済新聞による粉飾決算の概念変更と第三者委員会の欺瞞性にある。

2-1 明治・大正期の我が国において会計・監査に関する知識のレベルは驚くべき高さだった。

2-2 戦前の我が国の直接金融市場は現在の常識に反して、結構活発に機能していた。

- 2-3 戦前の監査不存在の主因は、政府・財閥の秘密主義と日本人の博打好きにあった。
- 3-1 戦後ディスクロージャー設計をしたGHQはナイーブだったため、官僚にしてやられた。
- 3-2 戦後創設された公認会計士監査制度はしたたかな官僚によって換骨奪胎された。
- 4-1 会計学・監査論は、日本の法律家からは「アメリカからの借り物」とみなされた。
- 4-2 証券取引法（金融商品取引法）は、一貫して商法・税法の後塵を拝している。
- 5-1 証券取引の社会的重要性に対する日米の意識には根本的相違がある。
- 5-2 政治経済事件に対する日米の政治家・官僚の意識には根本的相違がある。
- 6-1 アカウンティング・プロフェッションに対する日英の意識には根本的相違がある。
- 6-2 政治経済事件に対する日英の意識には根本的相違がある。
- 7-1 世界史は監査・会計の歴史の長さを語っている。
- 7-2 アカウンタビリティの重要性は民主主義社会の礎。
- 7-3 会計・監査は企業だけの問題ではなく、社会全般と深い関わりを有している。

なお、戦前の研究において明らかになったにも関わらず本書で十分に論じることができなかった問題として、「明治初年の公会計は複式簿記で記録することからスタートしたものの、間もなく単式簿記に移行した」という事実を指摘しておかなければならない。この理由として「複式簿記は複雑で習得が困難だから」とされている。しかしながら、民間部門では福沢諭吉の『帳合之法』をスタートに複式簿記が現在でも広く用いられており、公的部門でもアラン・シャンドの『銀行簿記精法』をスタートに業務を開始していたのだから、複式簿記を用いることは決して困難なことだったとは思われない。複式簿記を単式簿記に置き換えた本当の理由は、「複式簿記は説明能力が高く、すべてのものをガラス張りに見せてしまう能力がある」からであって、「現金主義・単年度決算」に移行することによって、その年度以前の事実を見えなくしてしまうことこそにあったのではないかと推測している。その会計の弊害は現在も続いており、数字が見えなくなるだけでなく、現金そのものもどこにあるか見えなくしてしまっていると思われる。この点については、これからの研究課題としたい。

幸い、『会計監査本質論』は学会で高い評価を受けるところとなり、2017年に日本監査研究学会の「平成29年度 岩田・渡邊賞」に選定された。

(3) 2017年に入ると、東芝事件は粉飾決算として立件されないままやむやみになった。パブリック・セクターでは、いわゆる「モリカケ」問題と一括りにされることとなる国有財産の払い下げをめぐる一連の不透明な出来事や官公庁の記録改竄・証拠隠滅・明らかな偽証等が立て続けに起こることとなり、首相官邸の一極支配とパブリック・セクターのガバナンス不在に対する不審と批判とが巻き起こることとなった。さらに、2018年には、統計データの改竄や会計検査院の指摘の曲解が明るみに出たものの、首相官邸が負うべき本来の責任の所在はうやむやにされたまま、首相官邸の一極支配とパブリック・セクターのガバナンス不在はますます我々の手の届かないレベルの既成事実となってしまっているのである。なお、2019年6月の出来事としては、金融庁の金融審議会「金融制度スタディ・グループ」の示した『「決済」法制及び金融サービス仲介法制に係る制度整備についての報告《基本的な考え方》(案)』が、あたかも年金制度の崩壊を示唆しているかのような受け取られ方を招来したとの理由によって首相官邸および自民党中枢によって葬り去られようとしていることが挙げられる。自分たちにとって都合の悪いことは、たとえ日本国民の不利益になったとしても、日本国民の目に触れないようにするという官邸の悪弊は今現在も続いている。

(4) このような、想定外の出来事が日本社会において立て続けに生じている中において、2017年と2018年に行ったアメリカとシンガポールにおける聞取調査では、一定の成果を得ることができた。

2017年度における聞取調査は次の内容で行なった。

調査期間 8月17日(木)～23日(水)

調査対象 KPMG(世界的国際会計事務所)ニューヨーク本部、AICPA(アメリカ公認会計士協会)ニューヨーク本部、PwC Florham Park(世界的国際会計事務所の米国品質管理本部)、PCAOB(米国公開企業会計監視委員会)

2018年度における聞取調査は次の内容で行なった。

調査期間 11月15日(木)～17日(土)

調査対象 SCS Global Consulting(シンガポール有数の日系企業サービス事務所)、ISCA(シンガポール勅許会計士協会)、PwC(世界的国際会計事務所のシンガポール事務所)

これらの聞取調査において、アメリカの公認会計士とシンガポールの公認会計士および勅許会計士がいずれもアカウンティング・プロフェッションとしての自覚を強く認識していたこと、および、会計士自身を統括する組織と監督する組織が自分たちの公共性を強く認識していたことを知ることができた。これは非常に大きな収穫であった。しかも、余談ながら、アメリカで実務についている日本人公認会計士が「億」単位の報酬を受け取っており、年金ですら「数千万円」のレベルに達するという現実には驚かされたが、このこと自体、アメリカのアカウンティング・プロフェッションの社会的評価の高さを物語っていると言えるであろう。

(5) 本研究を総括する。政界・官界・財界のガバナンス不在という日本の現況に鑑みると、残念ながら、日本のパブリック・セクターのガバナンス改善のための提言を行うなどということはとても一研究者の手に負えない遠い存在になってしまったと言わざるを得ない。しかしながら、目を海外に向けると、このような状況は何も我が国だけの特殊な状況ではないことに慄然

とさせられるのである。アカウンティング・プロフェッション先進国のアメリカもイギリスもそれぞれが大きな問題を抱えているし、民主主義社会のルーツを有しているはずのヨーロッパ各国がやはりそれぞれ大きな問題を抱えるようになってきている。宗教対立も十字軍以来の衝突状況なのかもしれない。今ほど世界の混迷が深まっているときは近年なかったのではないだろうか。

さりとして、解決の道筋がないはずはないであろう。後に続く研究者が私の著書・論文に刺激されて、この研究を引き継いでくれることを切に願っている。

最後に書いておきたいことが一つある。それは、私が一人の学生として入学して以来半世紀を過ごしてきた同志社大学の創設者新島襄の「日本の将来を見る目」についてである。新島襄が生まれ育ったのは安中藩の江戸藩邸という狭い世界であったが、幕末に『連邦志略』や『ロビンソン漂流記』『聖書』などを読んで感銘し、国禁を犯して渡米し、10年にも及ぶ猛勉強のちに明治初年の日本に戻り同志社を創設した。新島襄の願いは「自治自立した人民」および「一国の良心とも言うべき人物」を養成したいということであったが、早い時点でその目的達成には時期尚早であったことを理解し、新島襄は失望してしまった。

新島襄を失望させたのは、幕藩体制が崩壊して明治維新により新しい日本社会が誕生したものの、当時の、高等教育の2極化(東京大学とそれ以外の大学)、中央集権の官僚国家の形成(ひと一人が大切に扱われない)、富国強兵政策(無知な国民の増殖、消耗可能な国民の教育)などにより、新島襄がアメリカで経験し、日本社会をそのようにしたいと願っていた状況とはかけ離れていたのである。そのような日本が新島襄の想定していた社会になるために必要な時間は、新島襄が勝海舟に言った言葉から察すると「200年」である。あとまだ56年かかる勘定になる。

そう考えながら、今の日本社会で起こっていることを眺めると、東京大学とそれ以外の大学の2極化は依然として続いているし、中央集権の官僚国家はますますその傾向を強めていて地方分権の掛け声だけが虚しく響いており、ゆとり教育政策や大学の専門学校化によって無知な国民の増殖はとどまるところを知らない。「優柔不断にして安逸をむさぼり、いやしくも姑息の計をなすがごとき軟骨漢には決してならぬこと」や「君等宜しく改革家となりて此不潔なる天下を一掃し賜へ」という新島襄の悲痛な叫びが決して遠い昔のこととは思えない日本の現状は、我々社会科学者の無力さを眼前に突きつけると同時に、我々の研究対象やアプローチの方法に工夫すべき点が多々存在していることを提示しているのである。

もう一度書いておきたい。現状を改善する道筋がないはずはないであろう。後に続く研究者が私のこの文章に刺激されて、この研究アプローチを新たな形で引き継いでくれることを切に願う、この文章を終えたい。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕(計 2件)

百合野正博、独自一己・自治自立・倜儻不羈、企業会計、査読なし、第71巻第2号、2019、80
百合野正博、会計専門職としての監査人の誕生、企業会計、査読なし、第70巻第1号、2018、55-61

〔学会発表〕(計 0件)

〔図書〕(計 2件)

百合野正博 他、中央経済社、はじめてまなぶ監査論、2017、208
百合野正博、森山書店、会計監査本質論、2016、315

〔産業財産権〕

出願状況(計 0件)

取得状況(計 0件)

〔その他〕

なし

6. 研究組織

(1)研究分担者

なし

(2)研究協力者

なし

科研費による研究は、研究者の自覚と責任において実施するものです。そのため、研究の実施や研究成果の公表等については、国の要請等に基づくものではなく、その研究成果に関する見解や責任は、研究者個人に帰属されます。