

会計の本質と職能 — エンロン事件に因んで —

神 森 智*

The Nature and Function of Business Accounting — In Connection with Enron Case —

Satoru Kamimori *

In this paper, the object of my study is the nature and function of financial accounting and financial statements audit which are and have been practically prevailing in economic society, in connection with Enron Case.

Financial statements are prepared by top management including CEO and CFO whose morality is unreliable. And financial statements audit performed by public accountants whose independence is also unreliable.

Therefore, financial accounting and financial statements audit can't contribute to protect the investors' interests as their function, I suppose. And I think also, the nature of financial accounting and financial statements audit can't be to protect the investors' interests, but their nature is an opposite kind from such expectation.

Key Words (キーワード)

Enron Case (エンロン事件), Financial Accounting (財務会計), Financial Statements Audit (財務諸表監査), Window Dressing (紛飾決算), Morality of Top Management (経営者の倫理感), Independence of Public Accountants (会計士の独立性)

はじめに

日本会計研究学会の第48回大会(平成元年[1989年]5月開催, 会場松山大学)においては, 統一論題のテーマを「会計の本質と職能の再検討」と題し, その下に「制度的環境の中で」, 「情報化の中で」および「国際化の中で」の三つのサブテーマを設けて報告および討論をお願いした。「会計の本質と職能」は古くして新しい問題である⁽¹⁾が, 私が, 準備委員として, このテーマを提案した趣旨またはこのテーマに期待したものは, 「制度的環境」が, 「情報化」が, また「国際化」が「会計の本質と職能」にどのようなインパクトを与え,

それが, これらの全体に, または, どのような側面に「継続と変化・不易と変貌」をもたらしているのか, もたらすであろうか, もたらすはずであるか, あるいは, もたらすべきであるか, に関しての議論であった⁽²⁾.

私は, かねてから, このテーマを提案した者として, 自らこの問題に対して答える責任があるものと考えてはいたが, 残念ながらこれらの問題の総てについて意見を述べるほどの能力を持ち合わせていない。本稿では, 遅まきながら, 「制度的環境の中で」というサブタイトルに関連のある「会計の本質と職能」について, 最近, 話題のエンロン事件に因んで, 私なりの取り上げ方で愚見を

* 呉大学社会情報学部・社会情報研究科 (Faculty and Graduate School of Social Information Science)

披露させて頂きたい。ただし、それは「再検討」ではなく、また、上述したこのテーマの提案の趣旨またはこのテーマに期待したものとも異なった内容のものである。

*

ところで、「会計の本質と職能」というとき、「本質」と「職能」との関係をどのように捉えるかという問題があると思う。これについては、前者が時間と空間を超えた不変・不易なものであるのにたいし、後者はそのときそのところにおいて果たす役割であって、つねに変化・変貌するものであるとする捉え方がある⁽³⁾とともに、会計の果たす職能がその本質を規定する、したがって、本質もまた可変なものである、とする受け止め方も成り立つであろう。この点については、私は、これを、むしろ後者の立場で考えてみたいと思うものである。

そして、その場合、会計の職能については、多くの議論において見られるような、あるべき職能すなわち当為の会計職能やあるはずの職能すなわちいわば実存主義的会計職能⁽⁴⁾ではなく、それが果たしてきた、そして、それが現に果たしている姿において捉えるというザインの会計職能を対象とし、その中に、ザインの会計の本質を捉えたいと思う。

また、この場合に対象となる会計は、これを財務会計および財務会計と一体のものである財務諸表監査に限定させていただく。そして、この場合、私は、財務会計については、財務会計の主体すなわち財務諸表の作成者である経営者（CEOやCFOを含むトップ・マネジメントに限定して考える。以下同じ）の「倫理感」⁽⁵⁾が、財務会計の果たしてきた職能、そして、現に果たしている職能に重要な関わりがあるし、また、財務諸表監査については、財務諸表監査の主体すなわち会計士の「独立性」⁽⁶⁾が、財務諸表監査の果たしてきた職能、そして、現に、果たしている職能に重要な関わりがあるはずである、との認識を有するものである。

エンロン事件の示唆するもの

さて、アメリカ合衆国（以下、「アメリカ」という）の大手エネルギー会社エンロンの紛飾決算事件に端を発した相次ぐ不正経理事件の発覚が、アメリカ経済に深刻な影を落とすこととなったことは周知の通りである。2002年の1月～3月をアメリカに滞在していた人の言によれば、「Enron, Arther Andersen の名前が報道されない日は一日として無かったように思う」とのことである⁽⁶⁾。わが国にあっては、専門雑誌や学会報告で取り扱われるほか、マスコミも度々取り上げて新聞・雑誌・テレビを賑わせてきた⁽⁷⁾。

エンロン事件の概要については、エンロンがSECに提出した書類とエンロンの社内調査報告書の一部を要約した「米エネルギー会社エンロン社の破綻に関する調査報告書の要約」と題するレポートのほか、この事件に関する国際会計士連盟（IFAC）の声明文の訳文がJICPAジャーナルの第14巻第4号（2002年4月号）に掲載されている。この事件は、すでによく知られているように、エンロン社の経営者が行った紛飾決算とともに、監査を担当した監査法人アーサー・アンダーセンの採った行動がその問題の核心にある。すなわち、「経営者の倫理感」とともに監査人である「会計士の独立性」が深刻に問われている事件であったと言える。

しかし、このような、「経営者の倫理感」および「会計士の独立性」が問われることは、今に始まったことではない。つぎに掲げるものは、遡ること半世紀を超える昔、アメリカの犯罪法学者である故サザーランド教授の著書「ホワイト・カラーの犯罪」（Edwin. H. Sutherland, White Collar Crime, 1949）の中に紹介された、ある権威ある会計士事務所に勤務する青年公認会計士の告白であるが、こうしたことは決して偶然なできごととは思えない。

「私は実務学校に在学中、会計の諸原則を修得した。会計士事務所に暫く働いてから、私は、会計業務については、多くの重要なことを学んでい

なかったことに気付いた。会計士事務所は、商店などから仕事をもらうのであって、できるだけこれらの商店の希望どおりの報告書を作成せねばならないのだ。私の勤める会計士事務所は尊敬されており、この市では、最優秀な事務所なのだ。私は、最初に割当を受けた仕事で、当の商店の諸帳簿中に変な箇所を幾つか発見したが、これが判れば誰だって、同商店の経理方針に疑いをいだくだろうと思われた。私が報告書を我が会計事務所の支配人に示したところ、彼は、それは君の仕事じゃないよ、それを削除しておき給えといった。私は右商店が不正直なことに確信があったけれども、この知識を黙秘せねばならなかった。何度も何度も、これと同じようなことを、他の仕事でも強いられた。私は、この種の事柄にひどく嫌気がさしているので、できたらこの職業をやめてしまいたいくらいだ。だが、私は、それから離れるわけにはゆくまい。何故なら、それが、私が素養を有する唯一の職業だからである。」⁽⁸⁾

この告白は、文面からは、監査に関することなのか、それとも、税務に関するものなのか、明確ではないが、「報告書」という言葉があるところからすると、あるいは、監査に関することかとも思われる。しかし、その何れにせよ、この告白から、会計士事務所の企業経営者に対する従属性とともに、「経営者の倫理感」に対する疑問が印象付けられるのである。

エンロン社などが経営者に都合のよい政策からする粉飾決算をしたこと、監査法人アーサー・アンダーセンがその「希望通りの報告書を作成」し、さらにその証拠湮滅を図ったことは、半世紀昔の、この真面目な青年公認会計士を悩ませた事態と、それをもたらした根源的な事情においては、何ら異なるところはないように思われるのである。

経営者の倫理感

「経営者の倫理感」は、粉飾決算に関してのみ問題とされることではない。最近のわが国において話

題を賑わした、薬害に係る問題にしろ、狂牛病を巡る問題にしろ、産業廃棄物の不法投棄問題にしろ、公共工事を巡る企業と政治家や行政との癒着問題にしろ、また、脱税の問題などにしろ、根源はすべて「経営者の倫理感」の欠如に発するものに他ならず、粉飾決算とその規を一にするものに他ならない。これらの相次ぐ不祥事件を前にして、モラル・ハザードという言葉が拡大解釈されて聞かれたのも、なお記憶に新しいことである。

アメリカにあっても事態は、根本的には、異なるところはない。アメリカは直接金融の国であるところから、株主・投資家の意向を気にする考え方が強い。それは、実際には、株主・投資家の意向を代弁するとする証券アナリストであり、アメリカの経営者は、証券アナリストの期待にそうため、多大の苦勞を強いられているという。ROEが重視されていたのもその一つの現れとみることができよう⁽⁹⁾。それゆえ、アメリカ企業の経営者は、配当と株価、したがって業績に強い配慮を強いられざるを得ず、粉飾決算への誘因もまたそこに存すると言えるであろう。加えて、ストック・オプション制度は、経営者自らの個人的利益への誘惑をも生むものであり、ここにもまた、粉飾決算をいざなう、抗しきれない誘因の存在を推定することができるのである⁽¹⁰⁾。GAAPに基づく純利益に対して、EBIT (Earnings Before Interest and Tax) とか、EBITDA (Earnings Before Interest, Tax, Depreciation and Amortization) といった、いわゆる、プロフォーマ利益 (Pro forma Earnings)⁽¹¹⁾ が開示されるのも実際の業績以上に収益力があるかのごとく見せ掛けうるとの経営者の期待によるものと解することもできるであろう。EBITについては、企業主体論的な利益概念であると説明することができるであろうし、EBITDAについては、それに加えてキャッシュ・フロー概念を取り込んだものと説明することも可能かも知れないが、こうした種類の利益の開示の背後には、上述したような事情の存在が推定されるのである。

とはいえ、すべての「経営者の倫理感」が欠如しているわけではない。むしろ、高尚な倫理感を

持ち、企業に課せられた公共的使命・社会的責任を誠心誠意実践している経営者も多数いることは間違いのない事実である。しかし、現在の経済社会のシステムには、こうした立派な経営者を生む必然性はビルト・インされてはいないように見える。むしろ、そこには、「経営者の倫理感」が問われることとなるような事件を生む必然性をもったネガティブなドクトリンこそがビルト・インされているのではないかと思われるのである。

そして、それゆえにこそ、現在の経済社会にあっては、そうしたネガティブなドクトリンがうごめくのを未然に抑えるための社会的なルール（法律や行政的措置または自主規制）が、つぎつぎと設けられなければならないことになるのである。これを外部報告会計について言えば、財務諸表作成のためのルールである会計原則や会計基準がそうであり、第三者による財務諸表監査制度もまた然りである。ただ、アメリカでは、会計原則や会計基準および財務諸表監査の基準は、従来、AICPAの自主規制という方法に委ねられてきたが、前者については、1973年からFASBにその設定主体が移り、後者については、2002年7月の立法（Sarbanes - Oxley Act of 2002）によってPCAOB（Public Company Accounting Oversight Board）の担当するところとなった。

しかし、こうしたルールに対しては、必ず、違反者が現れるものであり、企業倫理とかコンプライアンスといった単語がたびたび目にふれ耳に入ることになる。かつて、故岩田 巖教授が日本会計研究学会大会の席上（講演においてのことだったかと思うが）、「真实性の原則が必要なのは、真実でない財務諸表が多いからである。親に孝行せよという教えも、親不孝者が多いからである。誰もが親孝行をすれば、こうした教えは不要なものになる。真实性の原則についても同様である」といった意味のことを述べられたことがあったが、企業の活動に関して、多くの規制が必要になるのは、「経営者の倫理感」の欠如、企業の倫理不全という事実が「浜の真砂」的に存在すからこそである。

アメリカのような民主主義のかなり成熟した社会にあっては、社会的な規制も監視も比較的強いし、その効果に対してもある程度の期待を持ちうるが、わが国のような民主主義の未成熟な国にあっては、それらは弱く、結果に対する期待もまた多くは望めないであろう。「経営者の倫理感」の担保については、道遠しの感を否みえない。

ここに、興味ある学会報告がある。柴 健次氏によるものであるが、同氏が伊藤美幸氏とされた1999年12月の企業へのアンケート調査の結果を要約されている中に「利益追求と情報の開示が両立しないとき利益を優先する傾向が見られる」ということが挙げられている⁽¹²⁾。いみじくも経営者の考え方がディスクローズされているように思われるのである。そして、このような考え方は、まさに「経営者の倫理感」の欠如と言う巨大氷山の一角に他ならないものと言えるように思う。

所詮、経営者の都合のよい内容への、経営者による、経営者のための、そして、多くの利害関係者の利益を損なうこととなる、財務諸表紛飾の高い蓋然性の存在は否定いたし難いというべきであろう。

会計士の独立性

同様に、財務諸表監査を担当する「会計士の独立性」についても、被監査会社からの独立性よりも従属性こそが目につくようなケースがある。わが国においてのことだが、かつて、紛飾決算の行われていることを知った上で「適正意見」を表明した会計士が公認会計士の登録を抹消されたことがあった⁽¹³⁾。最近では、監査法人において、上司の会計士から指示され紛飾決算をした公認会計士2名が逮捕されたという事件がある。また、紛飾決算に対して適正意見を表明した監査法人が責任を認めて2億円を払ったというケースもあった。好況で、いわゆる右肩上がりの時代には、露顕するに至らないままに済んでしまった被監査会社と会計士との間の「なれあい」も多々あったようである⁽¹⁴⁾が、昨今のような不況のもとで行われた

紛飾決算は倒産等を契機に容易にディスクローズする⁽¹⁵⁾。「会計士の独立性」が殊の外強く話題とされることにならざるをえない。

アメリカにおいては、エンロン事件に端を発する会計と監査に係る不祥事への深い不信の念に対して、2002年7月に、異例の早さだそうだが、わが国で、しばしば「企業改革法」とか「企業会計改革法」と呼ばれている「企業開示の正確性・信頼性改善法」(An Act to Protect Investors by Improving the Accuracy and Reliability of Corporate Disclosures Made Pursuant to the Securities Laws, and for other Purposes)すなわちサーベインズ・オックスレイ法(Sarbanes - Oxley Act of 2002)が成立した。この法律の制定については、前節においてもふれたが、従来、AICPAの自主的な規制に任せられてきた、監査基準の設定、監査の品質管理・職業倫理等のルール作り、監査実務の監視、監査法人・会計士の登録・懲戒等の権限が、制度的に、この法律によって新たに設置されるPCAOB(Public Company Accounting Oversight Board)に移されることとなり、1933年の有価証券法及び1934年の証券取引法による財務諸表の開示制度およびその監査制度の制定以来、70年近くも続いてきた自主規制の終焉を見ることになったという点で、大きな転換を果たしたという特徴を印象づけられるものである。

永い間続いてきた自主規制の権限を剥奪することは、一般的には、真に容易ならざることであろうが、それが異例の早さでもって達成されたということは、エンロンやワールドコム等の一連の会計不祥事件の与えたショックの大きさを実感させるものであるとともに、「会計士の独立性」についての鬱積した不信感が存在していた為ではないかとも思わせるものである。

会計士監査制度の矛盾

「会計士の独立性」ということに関して、基本的に問題があると思われるのは、投資家保護という公共的な目的をもった財務諸表の監査が、被監査

会社と監査人となる会計士との間の私的な契約によってなされるという点である。

元来、会計士業務はサービス業に他ならない。アメリカでは、auditing services という語すら使われていた。1957年の古い書物ではあるが、「モンゴメリ監査論」第8版の第1章はServices performed by Certified Public Accountantsと題して、これを、(1) Examination of Financial Statements (2) Tax Services (3) Management Services (4) Other Services to Clients および (5) Public Services に分けて説明している⁽¹⁶⁾。被監査会社に対して、(2) ないし (4) に掲げられた税務関係や経営相談等のサービスを提供しておれば、監査のさいの独立性は、当然、疑問視されざるをえないはずであるが、アメリカでは、その昔から、マネジメント・サービスは「会計士の天分である」とか「最も価値あるサービスである」とされ、さらに「監査人としての独立性を損なうものではない」と言われてきたし、最近のアメリカ会計検査院(General Accounting Office)の見解(下院からの要請で、1972年から1995年までの間に、下院の委員会やAICPA等からSECや会計プロフェッション等に対してなされた勧告とそれに対する改善措置を調査した報告書[The Accounting Profession, 1996])においても「監査人の業務を制限…するという手段よりも…伝統的なコンサルティング業務の価値の方が高いと考えている」とされている⁽¹⁷⁾。

故岩田教授は、証券取引法監査制度の導入にご苦労されていた時期ではあったが、いみじくもつぎのように述べておられる。「米国の強制監査制度は、在来の計理指導的な『経営者のための監査』を基礎として設定せられたるもの」「SECの『投資家のための計理批判としての監査』は伝統的な『経営者のための計理指導としての監査』を無言の前提として成立したもの」⁽¹⁸⁾、また、「監査人は、依頼会社と対立的な立場に立つものではなく、むしろ会社と同一の側にあって、決算報告の信用を高めるために、会社に協力するのである」⁽¹⁹⁾と。さらに、同教授は、監査の本質を経営者に代わって財務諸表を作成するという、決算代理

にあるとしてもおられる⁽²⁰⁾。

このように、会計士業務は、元来、会計士と会社との間の契約によって行われるサービス業に他ならない。サザーランドが、その「ホワイトカラーの犯罪」で紹介した真面目な青年公認会計士の言っているように「会計士事務所は、商店などから仕事をもらうのであって、できるだけこれらの商店の希望どおりの報告書を作成しなければならないのだ」⁽⁹⁾。そこには、投資家保護を第一に考えて、躊躇することなく、紛飾決算を摘発できる立場は与えられてはいないのである。

AAAのAccounting Horizons誌の編集長James A. Largay IIIは、つぎのようなセンセーショナルなことを言っている。曰く、「われわれは皆、監査人の独立性について、漠然と不可能であることを知っているし、また、監査人の独立性の存在を、公然の秘密として、疑問に思っている。監査人は依頼者に雇われ、依頼者から報酬を与えられ、依頼者による従業員の解雇への努力に手を貸し、依頼者から儲かる特別な仕事を提供され、また、依頼者の業務を組織だて神聖化することに従事させられている」⁽²¹⁾と。

このような会計士を監査人として、投資家保護という公共的目的の業務を担当させても、その目的が達成できるよう機能するはずはあるまい。その根源的な問題は、被監査会社によって監査人が選ばれ、被監査会社から会計士に対して直接に監査報酬が支払われるという点にあると思う。元東京地方検察庁検事の河井信太郎氏も「公認会計士法の規定する職務内容からして、同法が予期しているような成果を期待するためには、次の諸点が考慮されなくてはならない」として、まず、「報酬制度である以上被監査会社との依頼関係をどうするか。特殊関係排除規定のみをもっては不十分であることは、弁護士制度において実証されているところである」と述べている⁽²²⁾。

アメリカにおいて、投資家保護という公共的目的をもった強制監査制度を設けるさいに、その当時行われていた信用目的の会計士業務（それは、会計士が企業に雇われて、銀行に提出する財務諸

表を作成するというサービス業であった⁽²³⁾。）に拙速に乗ったところに、困難な問題の根源を作ることになったものと思われるのである。

会計士の独立性については、アメリカでも、また、わが国でも、しばしば取り上げられてきた。さきにふれた連邦会計検査院の報告書によると、76年から94年までの間になされた「監査人の独立性」に係る主要な勧告は100件あって、うち、議会の委員会とか会計検査院といった政府の側からのものが50件、AICPAの理事会・委員会・POB（Public Oversight Board）等会計プロフェッションの側からのものが50件示されているが、この中には、監査契約の仕方とか監査報酬の支払い方法を改めることに関する勧告は1件も揚げられてはいない⁽²⁴⁾。ただ、アメリカにおいては、かつて、監査契約や監査報酬の支払い方法に関しての、いわば公営論があったようではある⁽²⁵⁾。

わが国においても、監査契約および監査報酬に関して、監査公営論と呼ばれた考え方があった。それは、たとえば、被監査会社との監査契約は日本公認会計士協会が行い、監査報酬もまた、日本公認会計士協会が被監査会社から受け取る等というものである。この監査公営論は、昭和49年の商法特例法（株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律）の審議のさい、国会でも取り上げられた。その時の参考人（複数）の意見ならびに議員の質問およびこれに対して答えた日本公認会計士協会代表の川北参考人の答弁が川北博氏の著書に載せられているが、川北氏はその答弁の最後で「現在世界で一応通用しております個々の監査人あるいは公認会計士または監査法人が個々の責任において監査を受託し、またその監査業務に対して正当な報酬を受け取っていくいまのやり方というものがどうもいたし方ない現状ではないか。また、それにかわる方法というものはなかなか見つけがたいというのが現在の状態でございます」と述べておられる⁽²⁶⁾。結局、それ以後、わが国では監査公営論は公の場から影をひそめたようである。

なお、監査公営論が公の場から影をひそめたこ

との影響であろうか、日本公認会計士協会が公認会計士制度 50 周年を記念して「企業会計制度の再構築—21 世紀に向けて」と銘打った報告書においては、監査公営論において問題とされたようなことは取り扱われていない。この報告書は、公認会計士に対するアンケート調査と有識者へのインタビューに基づいた研究報告であるが、それらの中に、公認会計士協会の大蔵省（現財務省）に対する独立性という問題が提起されている。しかし、「会計士の独立性」問題については取り上げられてはいない。なお、「会計基準の設定主体」に関することであるが、有識者の意見の中に「日本では、企業の経理が圧倒的に強く、公認会計士も学者も弱いという面がある…」という言葉が見える⁽²⁷⁾。

ところで、会計士の独立性に関する興味あるアンケートの結果がある。すなわち、日本会計研究学会のスタディ・グループの実証研究によると、「理想的な独立性の程度を 100 点とした場合、現在の公認会計士の独立性は、どの程度のものであると考えていますか」との質問に対して、企業人（取締役・監査役・経理部長・内部監査部長）は概ね肯定的であるのに対して、学者・弁護士・税理士・ジャーナリスト・アナリスト・証券取引所関係者は否定的ないし批判的であるという結果が示されている。すなわち、企業人の場合には、100 点満点で平均 66.7 点（標準偏差 16.1）をつけており、学者等企業人以外のグループのそれは平均 46.8 点（標準偏差 20.3）をつけている。後者のグループで、最も厳しいのは弁護士で、平均は 44.7 点（標準偏差 21.8）、ついで経営学者で平均は 45.9 点（標準偏差 19.7）、会計学者の平均は 46.0 点（標準偏差 19.8）という⁽²⁸⁾。被監査欄側の企業人の評価が比較的高いのを見て感ずるのは「やはり」ということである。経営者と会計士の「なれあい」が問題にされることがある⁽²⁹⁾が、このアンケートの結果からも、経営者に対する「会計士の独立性」への疑問の影が見られるように思うのである。

所詮、財務諸表監査は、投資家保護という公共的目的を付与されながら、私的な契約の下で行わ

れる会計士による経営者へのサービスであるという、相矛盾するいわば二重人格的な制度であり、さればこそ「会計士の独立性」に対する疑問は、根源的に解消されることは期待できないと言わべきであろう。

お わ り に

以上、話題を賑わせているエンロン事件に因んで、「経営者の倫理感」と「会計士の独立性」について検討した。前者については、現代の経済社会には「経営者の倫理感」について問題を問われることとなるようなネガティブなドクトリンがビルト・インされており、したがって、紛飾決算の種は絶えうべくもない、ということであり、後者については、財務諸表の監査が被監査会社と会計士との間の私的な契約によって行われ、監査報酬が被監査会社から直接に会計士に対して支払われるというシステムによる以上、「会計士の独立性」については疑念を抱かれても仕方がないという事実の存在を否定できない。

そして、こうした事実に基づいて考える場合、財務会計と財務諸表監査は、所詮、経営者の採る会計政策に奉仕する以外の何物でもない、それは、言われるように、証券投資家の利益を守る制度としては評価いたし難いばかりか、逆に、証券投資家の利益を害している蓋然性がある。そして、会計、すなわち財務会計と財務諸表監査が現に果たしている職能は、こうした事実の上にこそ認識される。そしてまた、その本質は、こうした職能の中にこそ存する、と思考するものである。

注

- (1) 因みに、「高瀬荘太郎先生還暦記念論文集」（日本会計学会編・昭和 30 年）のタイトルが「会計の本質と職能」である。

また、最近では、万代勝信教授の「現代会計の本質と職能」（平成 12 年）、須田一幸教授の「財務会計の職能—理論と実証」（平成 12 年）といった同

一または類似のタイトルの研究書が見られる。

ただ、これらは、タイトルは同一または類似していても、そこで取り扱われている会計の「本質」や「職能」の意味・内容は、必ずしも同じではない。

なお、日本会計研究学会第32回大会(昭和48年[1973年]5月開催、会場松山商科大学[現松山大学])のさいにも「会計職能の再検討」を統一論題のテーマの一つとして取り上げた。(序ながら、このときの統一論題の他のテーマは「会計学の領域と体系の再検討」および「利益概念の再検討」であった。)私には、会計学総論の領域に、専らの関心があったようである。

- (2) 拙稿「日本会計研究学会第48回大会開催について」の追記「会計」第135巻 第2号 p. 178
- (3) 森田哲弥『『会計の本質と職能』をめぐって』「会計」第137巻 第1号 p. 2
- (4) わが国の「企業会計原則」や国際会計基準(International Accounting Standards)は当為的会計原則ないし当為的会計基準であり、ASOBAT(A Statement of Basic Accounting Theory 1966)は言わば実存主義的会計原則ないし実存主義的会計基準であると性格付けることができるであろう。
- (5) わが国では「企業倫理」という言集で語られるのが通常であるように見えるが、本稿では、「経営者の倫理感」と表現した。一般に使われている「会計士の独立性」と平仄を合わせたものである。
- (6) 浅川洋一「何故 ENRON は税金を払わずに済んでいたのか?」INTERNATIONAL TAXATION(国際税務)第22巻 第5号 p. 28
- (7) エンロン事件やワールドコム事件等を直接・間接取り扱った研究・レポート・評論・紹介等には、上紀の注(6)のほか、寡聞ながら、筆者の目にとまったものにつぎのものがある。

塩原一郎「SEC型規制モデル変革の財務会計的・監査論的意義と課題」会計 第162巻 第4号 pp. 1ff.

中島康晴「会計不信:恐ろしい不信連鎖の始まり」企業会計 第54巻 第9号 pp. 124~5

草野真樹「米国企業の不正会計とプロフォーマ利益の開示」企業会計 第54巻 第11号

pp. 124ff.

橋本 尚「エンロン事件後の企業不正を教訓にした新生アメリカ会計制度改革」企業会計 第54巻 第11号 p. 129

渡辺 茂「米国の企業会計改革法」企業会計 第54巻 第11号 pp. 88~89

並木俊守「在来型会社統治と米国型会社統治」産業経理 第62巻 第3号 pp. 31ff.

James A. Largay III, Lessons from Enron, Accounting Horizen, Vol. 16 No. 2 pp. 153ff.

近田典行「クリエイティブ・アカウンティング—米国における2つの利益に対する不信」JICPA ジャーナル 第14巻 第8号 pp. 28ff.

青木優明「不正会計疑惑に揺らぐ米国経済一株価下落で回復シナリオ修正へ」JICPA ジャーナル 第14巻 第10号 pp. 6ff.

八田進二・町田祥弘「米国『企業改革法』にみる監査規制の将来像」JICPA ジャーナル 第14巻 第11号 pp. 95ff.

石綿 学「米国企業改革法の概説—経営陣の責任と監査委員会に関する規定を中心に—」JICPA ジャーナル 第14巻 第11号 pp. 112ff.

吉見 宏「第5回国際会計フォーラム・レポート—エンロン事件後の企業不正を教訓にした新生アメリカ会計制度改革—」JICPA ジャーナル 第14巻 第11号 pp. 115ff.

八田進二・町田祥弘「米国『企業改革法』にみる監査人の独立性規制の将来像」税経通信 第57巻 第13号 pp. 22ff.

嶺 輝子「エンロンの破綻が会計に及ぼした影響」日本会計研究学会第61回大会研究報告要旨集(2002) pp. 164ff.

岡崎一浩「エンロン事件に見るオフ・バランス化の問題点」同上報告要旨集 pp. 166ff.

同上「エンロン事件に見られる監査人の責任」日本監査研究学会第25回全国大会報告要旨集(2002) pp. 8ff.

浦野晴夫「時価会計」税務会計研究学会第14回大会報告要旨(2002) pp. 35ff.

この報告レジメには、NHKの放送番組、

日本経済新聞・朝日新聞等のマスメディアからの数多くの引用がみられる。これらは、本注記には含めていない。

小宮山 賢「SPE 問題と監査」日本会計研究学会・JAA 会計プロGRESS No.3 (2002) pp. 31ff.

中田直茂「エンロン破綻と企業統治・ディスクロージャーを巡る議論」商事法務 1629 号 (2002) pp. 27ff. および 1630 号 (2002) pp. 18ff.

川田 剛「エンロン事件と税理士法人」INTERNATIONAL TAXATION (国際税務) 第 22 巻 第 6 号 p. 8.

Barron's 誌より「米証券市場の番人が語る エンロンで SEC また進化」Nikkei Business 2002 年 1 月 28 日号 pp. 114ff.

Business Week 誌より「半年前、女性幹部が内部告発 米エンロン『飛ばし』の実態」Nikkei Business 2002 年 2 月 4 日号 pp. 124ff.

藤沼亜紀 インタビュー「エンロン事件、他山の石に」Nikkei Business 2002 年 3 月 18 日号 pp. 130ff.

Business Week 誌より「エンロン疑惑の中の SEC」Nikkei Business 2002 年 4 月 1 日号 p. 152

New York からのレポート「エンロンが問う米『三種の神器』情報公開、役員会、外部評価も機能果たさず」Nikkei Business 2002 年 4 月 1 日号 pp. 176ff.

The Wall Street Journal 誌より「米アンダーセンのエリートたちに自己破産危機 エンロン余波で巻き添え数千人」Nikkei Business 2002 年 4 月 1 日号 pp. 101ff.

Business Week 誌より「不当会計が疑われている SEC 調査下の企業リスト」Nikkei Business 2002 年 6 月 17 日号 pp. 152ff.

New York からのレポート「大荒れの米株主総会 役員報酬、人事から人権まで CEO を突き上げ」Nikkei Business 2002 年 6 月 24 日号 pp. 146ff.

同上 「ワールドコム粉飾決算に見る米株式市場の急落 投資家に広がる『5 つの不信』」Nikkei Business 2002 年 7 月 8 日号 pp. 6ff.

Business Week 誌より「会計スキャンダル続出の米

国 汚れた市場を掃除せよ」Nikkei Business 2002 年 7 月 15 日号 pp. 126ff.

谷口智彦「SEC に届く 1894 枚の宣誓書」Nikkei Business 2002 年 8 月 5 日・12 日号 p. 22

新聞記事「米エンロン 監査法人の起訴検討 捜査妨害の疑いで司法省」朝日新聞 2002 年 3 月 11 日

同上 「米アンダーセン売却へ 日本の業界にも影響 日米法人密接に提携 『エンロン』で信用失墜」朝日新聞 2002 年 3 月 12 日

同上 「信頼求め監査改革 『会計途上国』日本の事情; 企業と会計士『なれあい』… 今は昔; 欧米; 欧米流ルール経営情報開示が前提」朝日新聞 2002 年 3 月 25 日

同上 「ワールドコム破産法申請へ 米史上最大倒産に」米証券大手新規株を特別割り当て・ワールドコム前経営者らに・リクルート事件と同手法」朝日新聞 2002 年 7 月 20 日

同上 「相次ぐ不正会計・揺らぐ米企業社会・経営チェック空洞化・高株価の余得、監査側も・募る不信、高まる規制論」朝日新聞 2002 年 8 月

橋本碩也「エンロン崩壊の真実」(平成 14 年)
(Peter C. Fusaro and Ross M. Miller, What went Wrong at Enron - Everyone's Guide to the Largest Bankruptcy in U.S. History 2002)

奥村 宏「エンロンの衝撃 - 株式会社の危機」(平成 14 年)

(8) 平田・井口訳「ホワイト・カラーの犯罪」p. 241
アンダーラインは筆者による。

(9) これに対して、わが国の現状は間接金融中心とあってよいから、ROE より ROA の方が重視されて然るべきものと考えられるが、アメリカに倣ってであろう、ROE 中心の見方が強かったように思われる。

なお、アメリカにおいても、間接金融の時代があった。信用監査の行われた 1930 年代の初めごろまではそうであったと言えよう。この事情は、会計学の文献のうえにも尾を引いていると見ることができよう。たとえば、ペートン親子 (W. A. Paton and W. A. Paton Jr.) は社債利息と優先株配当金を当期純利益から差

し引く形の損益計算書を、その著 Corporation Accounts and Statements — An Advanced Course (1955)において掲げている (p. 382)。また、ムーニツ (M. Moonitz) は The Entity Theory of Consolidated Statements (1951) と題する書物を著している。後者については、片野一郎監訳・白鳥庄之助訳「ムーニツ 連結財務諸表論」(昭和 39 年)がある。

- (10) アメリカには、会社法における株主に対する取締役の責任に関して、株主至上主義なるものが当然のこととされてきたが、今日、株式公開会社のほとんどが、定款に取締役の免責規定を設けたことによって、この原則は意義を失うに至ったという。株式非公開会社(閉鎖会社)においても、事情は異なるが、同様に、その意義を失うに至ったようである(並木和夫「アメリカ会社法における株主至上主義の原則」産業経理 第 62 巻 第 1 号 [2002] pp. 44ff.)。株主に対する経営者の立場の制度的強化である。

同様なことは、わが国においてもみられ、平成 13 年 12 月の商法改正において、第 266 条を改めて、従来、事実上不可能であった取締役の賠償責任の免責について、その責任の軽減に係る定款変更ができるようになった。これもまた、株主に対する経営者の立場の制度的強化策である。ただ、現時点においては、責任軽減についての定款変更を提案する会社は少数のようである(「過失の値段は年収 6 年分」Nikkei Business 2002 年 7 月 15 日号 p. 55)。

- (11) プロフォーマ利益については、身近なところに、つぎのような研究・解説論文がある。

中條祐介「プロフォーマ情報と戦略的ディスクロージャー」宇南山英夫先生喜寿記念論文集「会計ディスクロージャーの新機軸」(2002) pp. 35ff.

宇南山英夫「会計ディスクロージャーの課題と展開」同上論文集 pp. 14ff.

草野真樹 前掲論文(注(7))

近田典行 前掲論文(注(7))

- (12) 柴 健次「日本企業ディスクロージャー・マインド—制度の標準化と意識の乖離—」会計教育研究国際学会・国際会計研究学会合同研究大会報告要旨(2002) pp. 108ff.

なお、ここで紹介されたアンケートの結果は「日本

企業のディスクロージャー行動」旬刊経理情報 通巻No. 915 (2002) に掲載されたものである。

- (13) 日本公認会計士協会が「公認会計士制度二十五年史」と併せて発行した「会計・監査史料」(昭和 51 年)によると、昭和 38 年 5 月から昭和 48 年 2 月までの間、公認会計士法によって処分された件数は、登録抹消 3 件の他、53 件の処分があったとされている (pp. 992ff.)。また、その後、昭和 54 年 12 月までの間に、登録抹消 1 件の他、6 件の処分がなされたようである(鳥羽至英・川北 博「公認会計士の外見的独立性の測定」[2001 年] p. 266)。

- (14) 注(7)の新聞記事「信頼求め監査改革…」

- (15) 不況の時代に紛飾決算が多くなることは実証可能である。上記注(13)の日本公認会計士協会が発行した「会計・監査史料」(昭和 51 年)に掲載された「重点審査の結果判明した粉飾経理の概要」(p. 995)によると、昭和 38 年、39 年、40 年それぞれ 3 月期決算の紛飾が 109 件、119 件、137 件と 3 桁であるが、この時期は、国民総生産の対前年伸び率が 15.4、17.9、10.2 パーセント(41 年以降は 15.0、18.0、18.7)、国民所得のそれは 14.7、14.3、11.9 パーセント(41 年以降は 14.8、18.7、18.6)、法人所得のそれは 3.4、17.3、△3.3 パーセント(41 年以降は 21.8、35.9、33.4)(経済企画庁「国民所得統計年報」(1971 版より)であって、景気との相関関係が読みとれるのである。

- (16) N. J. Lenhart, P. L. Defliese, Montgomery's Auditing 8th ed. 1957 pp. 5ff.

- (17) Accounting Services to Management, Editorial, Journal of Accountancy, June 1957 p. 29

Arther W. Holmes, Auditing Principles and Procedure, 4th ed. 1956 p. 781

Ira N. Frisbee, Ethical Considerations in Rendering Management Services, Journal of Accountancy, March 1957 p. 33

Thomas G. Higgins, Professional Ethics and Public Opinion, Journal of Accountancy, November 1958 pp. 36-37

以上の 4 件は「会計士の独立性」とマネジメント・サービスとの関係が議論の対象となっていた当時

のものである。

藤田幸男・八田進二監訳「合衆国会計検査院 アメリカ会計プロフェッショナル—最重要問題の検証：改革の経緯と今後の課題」(2002) p. 50

なお、Business Week 誌によると、アーサー・アンダーセンが、2000年にエンロン社から受け取った報酬は、監査に関して2,500万ドル、監査以外のサービスに関して2,700万ドルという(草野真樹 前掲論文(注(7)) p. 125)。

- (18) 岩田 巖「経理指導と経理批判」昭和26年「会計士監査」(昭和29年)所収 p. 4

投資家保護目的の監査以前のアメリカにおける監査は、まさに、岩田教授の言われる通りの経理指導を内容とする「経営者のための監査」であったことは歴史的事実である。

なお、英語の“audit”という語は、「聞く」という意味からのものであり、日本語の監査という語のもつ感触とは隔たりがある。「記録をした人の説明を聞く」のが監査に他ならない。因みに、その昔、ロンドンでは、市民から選ばれた善良なる数人の auditor が市民の居並ぶ前で収入役から説明を聞いたという故事があったと記憶する(リトルトン(名著、会計発達史(A. C. Littleton, Accounting Evolution to 1900 [1933])の訳書[片野一郎訳「リトルトン会計発達史」昭和27年]のp. 373にもふれてある)。

- (19) 同 「監査基準の一目標」昭和25年 前掲書(注(18))所収 p. 147

- (20) 同 「アメリカの監査手続への反省」昭和28年 前掲書(注(18))所収 p. 65

なお、岩田教授は、当初は、監査の本質は財産法にある、と言われた(「企業会計における会計士監査の意味」[昭和25年]「利潤計算原理」[昭和31年]所収 pp. 158ff.) が、決算代理説はその変更とみられている。

- (21) James A. Largay III, ibid. (注(7)) p. 154

- (22) 河井信太郎「会社経理不正」(昭和29年) p. 49

- (23) アメリカにおいて、信用目的の監査と言われた会計士業務の「パイプル」と呼ばれたものが Uniform Accounting (1917) とか Approved Method for the

Preparation of Balance Sheet Statement (1918) という表題をもっていたことからしても、当時の会計士の監査と称する業務内容を推測できる。岩田教授の決算代理説(注(20))の根拠もこの辺りにあるかと推測できる。

- (24) 藤田幸男・八田進二監訳 前掲訳書(注(17)) pp. 139ff.

- (25) 注(24)の報告書には含まれていないようであるが、AICPAのコーエン委員会による1977年公表の報告書は、監査契約・監査報酬に係る公営論に対して否定的な意見を述べているようである(川北博「会計情報監査制度の研究」(2001年) p. 100)。

- (26) 川北 博 前掲書(注(25)) pp. 102 ~ 113

- (27) 日本公認会計士協会「公認会計士制度50周年記念研究事業プロジェクトチーム研究報告」JICPA ジャーナル 第10巻 第11号付録「協会の独立性」については、pp. 37ff. および p. 69, また、「会計基準の設定主体」からの引用は p. 67.

なお、この研究報告の基になった公認会計士へのアンケートとその結果については、JICPA ジャーナル 第10巻 第2号の pp. 13ff. に掲載されている。

- (28) 日本会計研究学会スタディ・グループ「監査人(公認会計士)の独立性に関する実証研究」(1999) 第II部 pp. 78ff.

なお、このアンケートの回収率を、第I部の表1(p. 5)から計算すると、企業人については42.87%, 学者等の企業人以外の者については22.6%となる。前者のうち、取締役は17%, 監査役は60%であり、後者のうち、会計学者は29%, 経営学者は31%, 弁護士は8%, アナリストは24%である。回収率にも何らかの意味があると考えられる。

また、この研究は、日本監査研究学会課題別研究部会の報告書「監査人の独立性に関する研究—実証研究のための理論的枠組みを求めて」(1993)と合わせて、鳥羽至英・川北 博他「公認会計士の外見的独立性の測定—その理論的枠組みと実証研究」(平成13年)に収録されている。

- (29) 注(7)の新聞記事「信頼求め監査改革…」