

未熟な公認会計士制度を支える 罪深き監査論

小島大徳

アブストラクト

少々挑戦的で挑発的なタイトルをつけた。きっと、会計学や監査論を専攻してきた研究者や会計実務に就いている実務家は、不愉快な思いが沸々とわき上がることであろう。実は、このような今までしたことのない思いをしてもらうことを目的として付したので、このような思いを抱いてくれたのなら、私の目的は、ほぼ達せられたといってもよい。今まで目を向けていなかった問題、そして今まで当たり前で問題があることを見つめることができなかったことに対して、本論文で論じたいのである。

資本主義経済で一番重視されるのが金銭であるが、その金銭を監査する者がもっていることは、経営者と同化しているといっても過言ではない。そうはいえないとしても、少なくとも会社の機関として存在している以上、そして独立した存在とはいえない以上、「自己監査」ではないであろうか。

公認会計士に対して、「経営者との癒着構造が問題なのだから、早々に改革できることとして、公認会計士は数年したら、非監査企業を監査できないようにしないとイケない」と論文において主張した。そうしたら、それを読んだ公認会計士がわざわざ電話をしてきて、「君は監査というものを理解できてないね。」とあざ笑ったのであった。しかし、その数年後、どうなったであろうか。公認会計士のローテーション制度が導入され、監査をできる監査法人の規模も、ある程度の大きさが必要とされるなど、公認会計士制度の改革がなされた。ここには、私が抱いた疑問と改革しなくてはイケないと思うに至った内容を含んでいた。つまり、私の感覚が正しかったのである。本論文も、今は「君は監査というものを理解できてないね。」とあざ笑われることであろう。しかし、何年後かに、立場は逆であることを、今ここに示しておきたい。

最終的に本論では、監査論の罪と不完全な公認会計士制度を明らかにするだけでなく、監査制度の問題点を浮き彫りにすることで、今後の日本における包括的な監査制度の確立に向けた基盤を提供する。そして、これらの論を通じて、株式会社制度の改革と総合経営統治システムの枠内における監査制度を提示したい。

キーワード：公認会計制度 監査論 資本主義経済 コーポレート・ガバナンス 代表取締役

1. 挑戦的なタイトルの理由

少々挑戦的で挑発的なタイトルをつけた。きっと、会計学や監査論を専攻してきた研究者や会計実務に就いている実務家は、不愉快な思いが沸々とわき上がることであろう。実のところ、このタイトルは、今までしたことのない思いをしてもらうことを目的として付したので、このような思いを抱いてくれたのならば、私の目的は、ほぼ達せられたといってもよい。今まで目を向けていなかった問題、そして今まで当たり前で問題があることを見つめることができなかつたことに対して、本論文では論じたいのである。問題意識の発端は、誰もが一度は感じることのある公認会計士制度の不完全性（不健全性）である。これは、しだいに監査論の罪の認識へと変わっていく。

格言というのは、必ずその裏の格言も存在する。「二度あることは三度ある」や「三度目の正直」といった具合に。つまり、「逆もまた真なり」という言葉があるように。このことが最も当てはまる学問こそが、監査論なのである。たとえば、監査論における有名な言葉「自己監査は監査にあらず」という「格言」がある。誰が言い始めたかは定かではない。しかし、そうであるならば、監査報酬を会社から貰っているという制度を、どのように考えればいいのかであろうか。資本主義経済で一番重視されるのが金銭であるが、その金銭を監査する者がもっていることは、経営者と同化しているといっても過言ではないのではないか。そうはいえないとしても、

少なくとも会社の機関として存在している以上、そして独立した存在とはいえない以上、「自己監査」ではないであろうか。

公認会計士制度の不完全さを感じたことから、監査論の不思議さを感じることにへと向かったことは、幸いなことであった。そして、私が監査論をほとんど研究していなかったことは、さらに幸いなことであった。既存の理論に捕らわれることなく、新鮮な視点で批判を加えることができるからである。

さて、本論文では、監査論の罪と不完全な公認会計士制度を明らかにするだけでなく、監査制度の問題点を浮き彫りにすることで、今後の日本における包括的な監査制度の確立に向けた基盤を提供する。そして、これらの論を通じて、株式会社制度の改革と総合経営統治システムの枠内における監査制度を提示したい。

2. 良い嘘と悪い嘘

2.1 資本市場は嘘で成り立っている

現代の経済システムと経営システムは、良い嘘と悪い嘘から成り立っている。この2つの嘘を足してあわせると、つまり、良い嘘+悪い嘘=真実という公式が成り立つのである。表1に詳しく表記したのだが、資本主義経済において企業システムも、良い嘘と悪い嘘で成り立っているともいうことができる。

良い嘘とは、資本市場の世界という主役である。2階建てで豪華な家具が配置されたキティーハウスのなかに、おめかしをしたキティーちゃ

表1 資本市場と良い嘘・悪い嘘

	嘘の種類	嘘の内容	関係する研究分野
資本市場	良い嘘 (大枠)	株式会社の存在 - 法人と機関 - 資本市場の活性化と民間有価証券	法人論 資本市場・貨幣論
	悪い嘘 (細部)	株式会社内部機関 - 公認会計士制度や監査役制度を形作る監査論 - 株主総会の最高意思決定機関性 - 経営者の説明責任	監査論 株主総会論 説明責任論

(出典) 筆者作成。

んとダニエル君を入れている状態のことである。実に幸せで、理想的な世界のように感じる。他方、悪い嘘とは、豪華な家具がおもちゃだから実際には使えないし、いくら着飾ってもキティちゃんやダニエル君は人形なので動かない。これらは、自然人である私たちが、こうなってほしいという期待を込めて、実際の手で動かしている物語なのである。

良い嘘という舞台と主役のなかで、それぞれの細部が嘘で固められているという状態なのだから、「良い嘘+悪い嘘=真実」と表してみた。たとえば、本来は、両立しない2つの性格が、株式という同じ制度の上に成り立っている。具体的にいうと、資金調達証としての株主（株式）と、支配の証としての株主（株式）であるように。これらのたとえが、全てに当てはまり正しいなどとは思っていないが、このように考えてしまうほど、今日の資本市場のなかで活躍すべき人や機関が、無機能化してしまっているのである。

良い嘘でも、ただ1つだけ大きな弱点がある。それは、皆が嘘だと気づいてしまったときに、制度を維持するのが困難なことである。その時、経営学は、大きな時代の転換点を迎えることになる。たとえば、民間有価証券の代表格である株式の性質を例にとって説明する。株式の価値である株価は、会社の価値を表しているといわれるが、純粋な資産としての価値だけではなく、期待やのれんといった目に見えない価値をも含んでいることは、経営学だけではなく、法学や経済学、会計学でも共通の理解ができているといってもよからう。だが、バブル経済の崩壊の

ときの株価と地価の暴落や、石油危機のときの石油価格や関連商品の暴落などの急激な価格変動のメカニズムは、いまだに解明されていないが、有価証券類を保有している人が手放すことに起因していることだけは確かである。このように考えるならば、手元に保有していた有価証券が、現在価値よりも低くなることを予想しての行為であり、そのギャップは嘘であることを認める行為に等しいのである。

2.2 会社制度の基本方針の定め

良い嘘は、株式という貨幣の嘘であり、資本市場は株式（貨幣の嘘）を流通させる嘘である。このように、「資本市場=良い嘘」であるが、この良い嘘を形作っている構成要素は、悪い嘘であるということがいえる。これはいったい何を指し示しているかを探求すると、この先の展開を見通すことができる。

会社制度というのは、複雑で怪奇なものであると捉えがちであるが、いくつかの重視するポイントを検討に入れた結果のシステムである。その重視するポイントは3つある。そこで、表2として、3つのポイントを押さえて分類しつつケースを提示する。今までのような会社制度の小手先の改正ではなく、抜本的に全体的な改正をしなくてはならない時期に来ているということが理解できるであろう。

まず、A案は資本市場の要請重視という、経済主体の中心的立場としての会社制度を構築するのである。また、B案は社会性重視という、経済主体として認めつつも、一人の個人と会社を同視して会社制度を構築するのである。さら

表2 会社制度の基本方針

方針	内容と特徴
A案 資本市場の要請重視	経済主体の中心的立場としての会社制度を構築することになる。
B案 社会性重視	経済主体として認めつつも、一人の個人と会社を同視して会社制度を構築する。
C案 安定性重視	経済主体として多様性を認めつつも会社を独特の制度として独自の権利義務関係を認める会社制度を構築する。

(出典) 筆者作成。

に、C案は安定性重視という、経済主体として多様性を認めつつも会社を独特の制度として独自の権利義務関係を認める会社制度を構築するのである。これら3つの案の中から、基本方針を決めた上で、会社制度を形作っていくことが必要なのである。今は、これらの3つの概念が混同しているため、会社制度がにっちもさっちもいかない多様な病巣を抱える病人になってしまっているのである。

2.3 代表取締役が社長である謎

長い歴史のなかで会社制度は、経営の自由のもと、発展し集約されたものだけをルールと規定してきた。そこで、多くの自由が認められてきた。たとえば、社長は任意呼称であり、法律上の機関ではないが、これらの呼び方は一般に通用する用語となっているし、裁判上でも社長として通用する限り、自分には実は決定権がなかったのだとの主張ができないと判断されていることから、呼称統一を図る必要があるように思う。

日本では、法律名称と会社内部名称の2つから使い分けられ併存している。場合によっては、賃金計算のための職位まで設けている大きな会社もある。さて、法律名称とは、会社法などによって設置が義務付けられ、おもに社外権利義務関係という法律関係が定められた職位をいう。また、内部名称とは、おもに社内上下関係などの社内の特別な権力関係が定められた職位をいう。そのため、代表取締役兼社長というのは、実におかしな名称の併記なのである。なぜならば、代表取締役というのは、取締役会によって選任されるのであるから、会社内部の法律関係において一番権限を有している者ではない。それが、会社内で一番の権力者としての社長の名称を使用するのであるから、ややこしさに拍車を掛けているのである。

全ての事象には理由がある。ましてや、効率的であることを第一とする経営の世界において、無意味なことはあまりなく、少しだけ深く考えれば謎が解けることが多い。代表取締役になぜ

社長になるのかというのは、解決されていそうで解決されていない問題である。法律上の規定(公式組織)よりも社内の任意規定(非公式組織)の方が、きっと、この問題の奥底には、株式会社や経営学における根本的な問題が隠されているに違いない。

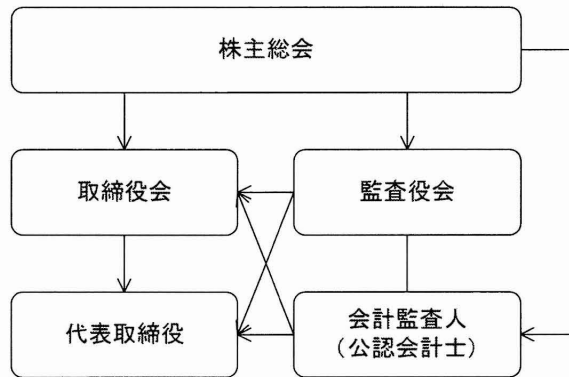
日本の多くの会社では、代表取締役(法律名称)は、社長(内部名称)である。内部名称である社長は、会社のなかで一番上に立つ存在である。会社の内部関係においては、人事権や経営意思決定の最終責任者である。一方、会社の外部関係においては、会社を代表し、裁判上裁判外の一切の責任者である。このように社長の地位を理解するのであるが、代表取締役は、様子を異にする。会社の内部関係においては、取締役会によって選任される機関であり、取締役会の意思決定と監督に基づいて、業務執行をすることになる。会社の外部関係においては、会社を代表する代表権を有しているとする。

社内の序列として社長の座にいれば、当然、法的にも全ての権力を保持しようとする。つまり、取締役の権能と代表取締役の権能を持ち合わせるのが、代表取締役なのである。わかりやすくいうと、代表取締役とは、取締役としての身分も併せ持つのである。肩書きとしては、代表取締役、取締役、社長ということなのである。ここで、問題となってくるのが、代表取締役兼社長は、取締役でもあるということなのだから、取締役が行う代表取締役への監督機能を如何に評価するかという問題である。自分で自分を監査することに対して、信頼を置くことができない。そこに監査役設置会社の極めて大きな問題が存在しているのである。

2.4 委員会設置会社の誕生と監査役不要論

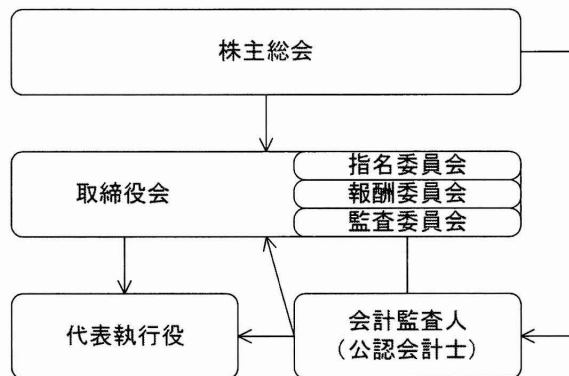
このような、図1の監査役設置会社の制度欠陥は、コーポレート・ガバナンスの議論が沸き起こるごとに問題視され、ついにアメリカの会社制度も参考にして、図2の委員会設置会社が導入された。この委員会設置会社の基本構想は、取締役会では、会社の方針などを決定し、執行

図1 監査役設置会社の略図



(出典) 筆者作成。

図2 委員会設置会社の略図



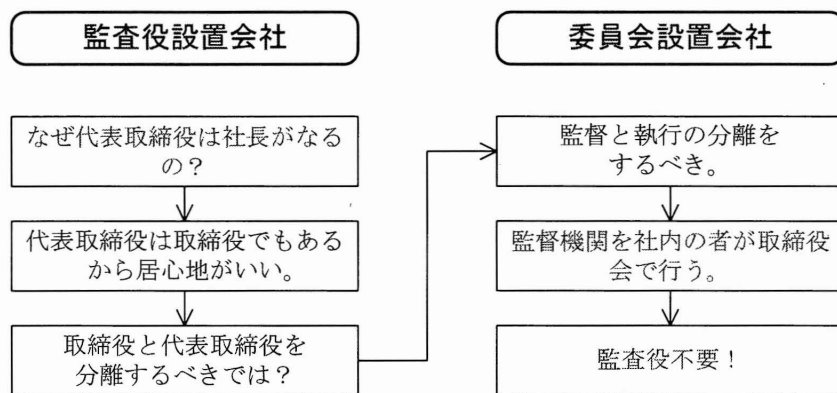
(出典) 筆者作成。

役が業務を執行し、代表執行役が会社を代表することを旨とした。それとともに、従来、全く機能していないと、各方面から槍玉に挙がっていた監査役あるいは監査役会を無くし、取締役会内に社外取締役をも含めた指名、報酬、監査の各委員会（これは「三委員会」と呼ばれる）を設置して、取締役会内で自己規律に基づいた自己統制を働かせようとするものである。

この一連の流れは、意識していた意識していなかったに関わらず、同じ結論に向かっていた。それは監査役不要論である。つまり、図3のようなロジックを辿るのである。たとえば、この問題が、中心的なテーマとなるコーポレート・ガバナンスは、企業競争力の強化という要請と、企業不祥事への対処という2つの目的を達成す

るための学問分野として発達してきた。監査役設置会社や委員会設置会社という2つの組織を作り上げるときも、常にコーポレート・ガバナンスの目的が念頭にあって制度設計がなされてきたのである。そのため、一見、両立しないと思われる2つの目的を達成させるために、委員会設置会社では、効率性を重んじて、監査だけに特化した監査役会ではなくて、取締役会内に監査委員会を設置して、そこに社外の第三者を取締役として招き入れて、一緒に監査しようという効率性を重視したのである。こうすることで、自分たちのことは自分たちが一番よくわかっているもので、経営の自由度を付与するとともに、社外取締役の導入という、いわゆるムチ制度を導入しバランスをとったのである。そして、同

図3 監査役不要論のロジック



(出典) 筆者作成。

時に、企業不祥事への対処も達成しようとしたのである。

しかし、従来の監査役の実態であった「閑茶役」「閑散役」といった皮肉は、最近の事例を検討すると、大きな声でいえなくなってきた。それは、「監査役の反乱」ともいべき事態が徐々に広がりを見せているからである。この事態は、単なる世の中の流れに反する行為なのか、それとも世の中の流れが間違っていることを示す証となる行為なのか、経営学、とりわけコーポレート・ガバナンス論や企業倫理に関係する者にとって、実に興味深いのである。

2.5 監査役の反乱

思えば、旧商法のコーポレート・ガバナンス強化策は、監査役の権限強化が中心的な方策であった。監査役は株主総会によって選任されるのであるが、経営者支配状態にある日本の多くの大企業は、実質的に経営者が監査役を選任している。つまり、監査される側が指名するという、どう考えてもおかしい制度を採用しているのである。

このような経営者支配状態でも、監査役が経営者に対して権限を行使できるように、多くの制度改正がなされてきた。時には監査役の任期を取締役の任期よりも長くしたり、辞めさせるにしても経営者に説明責任を負わせたり、また

時には監査役の報酬を勝手に下げたりすることができないようにしたり、次期監査役候補者を監査役会が推薦できるようにもした。

しかし、経営者支配状態にある企業組織のなかで、そして非公式組織が公式組織よりも重視される企業組織のなかで、監査役選任プロセスが根本的に変更されていないのであるから、実質的に監査役が無機能である状態に変わりはなかった。そこで登場したのが、監査役設置会社とは違う委員会設置会社という新しい組織形態であった。従来の監査役のポストを無くし、取締役会内に社外取締役を中心とした監査委員会を設置して、取締役会内で取締役が自ら監査をすることで、身を立志させることに重点を置いたのである。

理由は定かではないが、近年、監査役の反乱が各地で巻き起こっている。監査役を取締役への感情的な反抗も事例のなかにはあるが、自らの信条に基づいて会社の利益のために、勇気を振り絞った監査役の権限行使が目立つようになってきている。もちろん、監査役自身の権限を行使するにあたって、勇気を振り絞らなければならない状態は不正常なのであるが、コーポレート・ガバナンス機能の強化を各企業が再認識し再行動する大きな契機となっている。そして、今更ながら、監査役は強大な権限を実は保有しており、本気になれば何でもできることを、監

査役が自ら証明しているのである。

3. 監査論と公認会計士制度の御扱い

3.1 公認会計士制度の2つの源流

そもそも、監査論および公認会計士制度は、株式会社制度の発展に伴って、悪い言い方をすれば付け加えられた、良い言い方をすれば発展した理論であり制度である。そこで、今後の論を展開する前に、既存の監査論および公認会計士制度を御扱いする必要がある。

公認会計士制度は、今までに3つの時代を経て、現在の形になった。これは、まず、(1) 公認会計士が必要とされはじめた時代、(2) 公認会計士制度が市場経済の責任として置かれはじめた時代、(3) 企業外部の要請だけではなく企業内部の要請にも応えようとしはじめた時代、の3つである。このような流れとともに、公認会計士は、本来の基幹業務とは別にコンサルタント業務などの、多種多様な企業業務にも携わることになる。

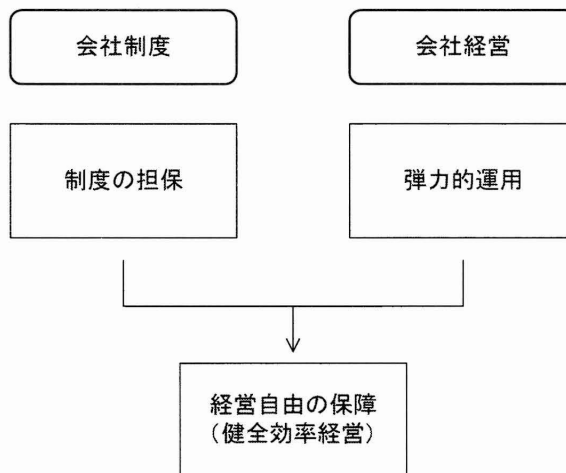
公認会計士制度は、資本市場の発達とともに確立してきた。本来ならば、特許主義の流れもあり、株式会社のなかでも上場企業に対しては、行政機関に企業が適正に経営活動（法令遵守）を

行っているかをチェックする役割を持たせようとするものである。また、本来ならば、市場経済の流れもあり、市場が効率良く経営活動をしているのかをチェックする役割を持たせようとするものである。だが、前者は、自由主義経済社会に行政が介入するべきではないという伝統的な自由主義の思想により、恒常的な常設監視機関が置かれるという機運はない。後者は、市場自体が判断することであり、効率の悪い上場企業は、自然淘汰されるとの思想により、資本市場のなかに組み込んだ制度として監査制度を導入することにしたのである。

3.2 株式会社制度と監査論そして公認会計士制度

このような流れで、公認会計士制度が組み込まれたので、市場が中心となって公認会計士制度を運用し、市場のなかで監査を完結させなければならない。そこで、株式上場の際に監査計画などが会社内に整備されているかのチェックからはじまって、上場を維持するための公認会計士が作成した監査報告書の提出が求められるようになったのである。だが、一番大きな問題はいまだに解決されてはいない。それは、チェックをしている側の経営者（会社）から、監査報酬を受け取っている制度欠陥である。

図4 制度の担保と弾力的運用



(出典) 筆者作成。

会社内部の改革として、経営者報酬のお手盛りを防止するために報酬委員会、会社の人事をより客観性のあるものとするために指名委員会を設置してきた。もちろん、これは会社法によって設置が義務付けられた機関ではあるが、制度の枠内で、誰を社外取締役として導入しようとするのかや、情報公開をすることで自信を持って高額報酬を得るなどと、制度の担保と弾力的運用が前提に、はじめて経営の自由が保障されるのである。

公認会計士制度の欠陥は、経営者と公認会計士の不健全な関係をまとめた図5からも、明らかである。先ほども言及したが、アメをもらっている相手にムチで返すことは、そもそも人間社会で最も嫌われることである。人は嫌われることをしたくない。そうすると、結局のところ図5のような関係を装っていたとしても、図6のように、手を組まざるを得ないのである。現に合法的に手を組むという行為が2000年代の初めまで行われていた。それは、公認会計士のコンサルタント業務である。多くの企業では、監

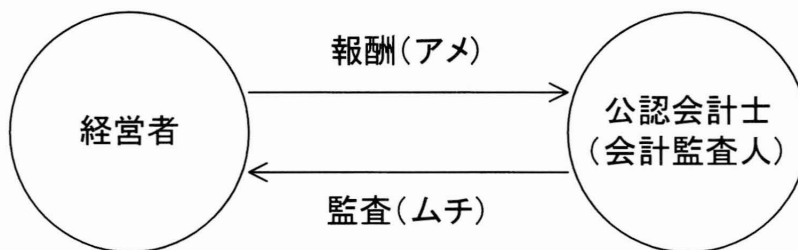
査報酬よりもコンサルタント報酬が多かったという。不健全な金の流れは、なにも政治の世界だけの話ではないのである。

3.3 金融庁の監督権強化と公認会計士・監査委員会の存在

中途半端でわかりにくい制度ほど、為政者は使いやすいものである。公認会計士制度は、歴史の流れのなかでも中途半端な出来心で作ってしまった制度であるため、市場監督者と経営者にとって使い勝手のよいものとなってしまった。逆にいえば、市場参加者にとっては、使い勝手が悪く、非常に不公平で不透明な制度になってしまったのである。

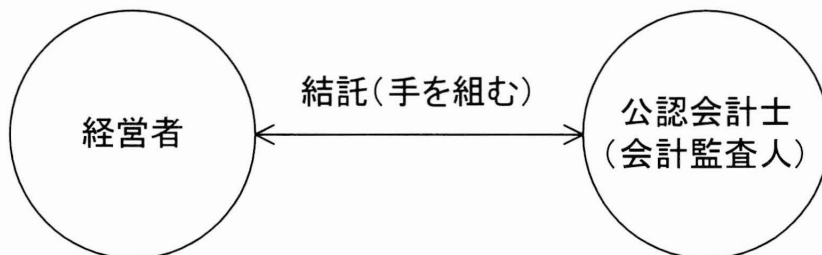
経営者は、監査報酬を払う側なので、気に入らない公認会計士だったり、都合の悪い監査報告書を公認会計士が出しそうな場合は、単純に考えれば、公認会計士か監査法人を変えればよい。星の数ほど監査法人があるのだから、あえて気の合わない公認会計士や厳しい監査法人と付き合う必要がないのである。

図5 経営者と公認会計士の関係 —理想—



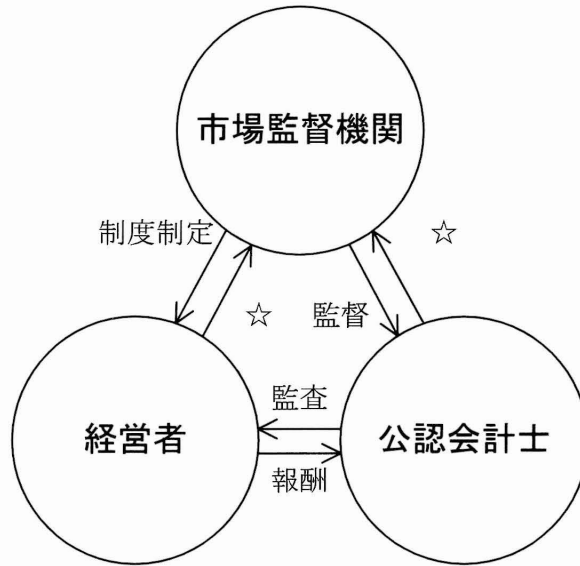
(出典) 筆者作成。

図6 経営者と公認会計士の関係 —現実—



(出典) 筆者作成。

図7 市場監督機関・経営者・公認会計士 — 監査を巡るトライアングル —



(注) ☆は、特に何も権利を有していない状態を指す。
ここに制度の不備あるいは未整備があると考えられる。

(出典) 筆者作成。

市場監督者は、公認会計士や経営者をチェックすることができる側なので、行政の方針に合わない経営者や公認会計士がいた場合は、単純に考えれば、行政指導や権限の行使することができる。特に民間会社でいえば銀行などは、その対象になりやすい。それとともに、公認会計士も、弁護士のように行政から独立した機関ではないため、金融庁や、その下部組織である公認会計士・監査審査会など行政の影響を受けやすいのである。これらは、図7のように、監査を巡るトライアングルとして理解することができるのである。

公認会計士制度を巡る環境を検討すればするほど、公認会計士制度の抜本的な変革、あるいは制度の廃止を視野に入れた新しい制度を導入しなければならないと感じるのである。ただし、明確な答えを得るためには、大規模な調査が必要である。たとえば、市場における主役の機関投資家が公認会計士制度あるいは公認会計士が作成した監査報告書を、はたして本当に信じているのかということである。また、市場の参加

者たちが、公認会計士に期待していることと齟齬が生じていないかということである。この2つの視点を調査すると、今まで論じてきたことの少しについて、理解が得られるのではないかと期待するのである。

公認会計士制度は、誤解を恐れずにいうならば、市場のなかで企業が健全な経営をしているかを評価する主体であるといえるであろう。つまり、市場に関わる全ての者が期待することを叶えていく制度設計をする義務があるし、しなければならない。はじめに理屈ありきではなく、絶えず実態を直視して設計し直していかなければならないのである。

3.4 監査論とコーポレート・ガバナンス

今までは公認会計士制度についての検討をしてきたが、徐々に公認会計士制度だけの問題ではないことに気づかねばならない。公認会計士制度を改革するにしても、この制度を形作っているものを理解しなければならない。なぜならば、それこそが、またさらなる大きなスキーム

であるはずだろうし、その一部としての公認会計士制度であるはずだからである。その制度とは、監査論である。どうも、監査論には異質さを感じるし、大きな問題が存在しているように思えてならない。なぜならば、公認会計士制度の根幹を支えているのが監査論なのであるから。

監査論は、実に都合のよい理論を並び立てている。その筆頭なのが、二重責任の原則である。二重責任の原則とは、財務諸表作成の最終責任は経営者が負い、監査を行う公認会計士は監査証明書に関わる責任だけを負うという理屈である。つまり、公認会計士が財務諸表の責任を負わないと宣言しているに等しいのである。それに、公認会計士制度の迷走は、継続性監査からも読み取ることができる。継続性をはかるのが監査かどうかという議論もなされるであろう。もともと国際的な流れに押されての（SOX法）しぶしぶの制度導入であったのであるが、これによりますます日本の監査体制が混乱し整合性がつかないものとなっている。

そもそも学問は、人類の発展と幸福に寄与するものでなければならない。そのため、常に活動主体である市民あるいは市民社会の意見を汲みつつも、将来を見据えた展望力が求められるのである。ことに経営学とは、極めて人の感覚に近い学問であるため、つまり、お金や人間というものを直接的あるいは間接的に扱う学問であるため、人々（市場）の感覚を汲み取る活動が必要なのである。当然ながら、お金を直接的に取り扱う市場のなかでも証券市場に関わる全ての者の意思が、最も重視される。

このように考えてくると、会社を健全に運営させるための役割を担い、要としての存在意義を有しているはずの監査論は、二重責任の原則であるとか、継続性監査はできないであるとかと理由をつけては怠業し、弱音をはく行為は、絶対にしてはいけないはずである。だが、監査論は無限に公認会計士などの責任が拡大していくことと、監査の効率性を重んじて、自らの責任を放棄する。そのような言い訳をするならば、そのような重要な監査を実施するために、大量

の公認会計士を誕生させればいい話である。その努力を自己が行わないで、誰のための監査であり、何のための監査なのかと問わずにはいられないのである。

4. 会計学の嘘

4.1 経営学と会計学

日本やアメリカの経営学を研究する学者と違い、ドイツの経営学者は会計学を自由に扱う。これは、経営学の発展の系譜に相違がある。ドイツの経営学は、企業行動を数字として把握しようと努めてきた。より客観性のある事実を追い求めてきたともいえる。一方、アメリカの経営学は、人そのものに関心を抱くことから、人を形作る組織を如何に管理するかと努めてきた。より効率性を重視した結果であるともいえる。

このような会計学と経営学の関わり合いのなかで、戦後の日本が最も影響を受けたのは、ドイツ経営学である。今日の日本では、ドイツ流、アメリカ流などをいう経営学ではなく、20世紀後半の日本型経営学の確立期を経験した日本は、日本流という経営学を形成したのであった。経営学と会計学は密接に関係しているはずなのであるが、現に密接な関係にあるかどうかは、また別問題であるようだ。

今日の日本では、経営学と会計学は、相互交流と相互理解ができているとは言い難い状態にある。大学では、経営学と会計学を分化して教えている。それもそのはず、経営学は日本型経営学というように、内向きに舵を切っているときに、会計学は国際会計基準花盛りで、如何にして世界標準を日本に組み入れるかという正反対の議論が行われているからである。経営学と会計学を融合しなければならないという大それた事を言うつもりはないのだが、現状の弊害を理解することの議論は始めなければならないのである。

4.2 会計学と金融危機

国際会計基準を世界に導入しようとする背景

の解説は、会計学の専門家に任せるとしても、最近の会計の世界で、実に不可解な出来事が起こった。いわずもがな、会計というのは会社の財務状態や経営成績を公表するという重要な役割を持っている。そして、各々の会社の財務状態や経営成績は、各社独自の会計基準によって公表されている。他社との比較可能性が薄く、各社の会計基準が明確でなければ、信頼性が薄くということになる。そのために、会計基準の統一が重要なのである。

くわえて、国際化が進んだ資本市場において、一国内の会計基準が統一されただけでは意味がなく、国際的に、あるいは同程度の経済規模と経済状態にある国々だけでも統一した会計基準を有することが必要になったのである。そこで、ここ数十年、国際会計基準を世界に広めていこうという流れを、あらゆる機関や団体が実践しているところである。そして、このような活動が功を奏して、先進諸国を中心に会計基準の国際化が進んでいるのである。それとともに、できるだけ会社の状態を迅速に正確に把握するための会計基準を中心にした統一を推し進めてきたのである。

だが、国際会計基準の整備が進んでいるなか、金融危機が起こった。そうしたら、国際会計基準の先導役であったアメリカが、一晩で会計基準を変更した。それとともに、日本でも会計基準を会社に都合のよいように変更することを認めることにした。ここで、私は2つの偽りと疑いの感を抱くようになった。1つ目は、やはり会計というものは、信用がおけないものなのだということである。2つ目は、このような事実国内の会計学者や実務家が声を大にして反対しなかったことである。

この2つの偽りと疑いを抱かせること自体が、自己の否定と学問の否定である。はっきり言ってしまうと、会計学は嘘であったことを、自ら認めてしまった瞬間であった。

4.3 安堵の後の不安のなかで

実は、ここで論じた「不完全な公認会計士制

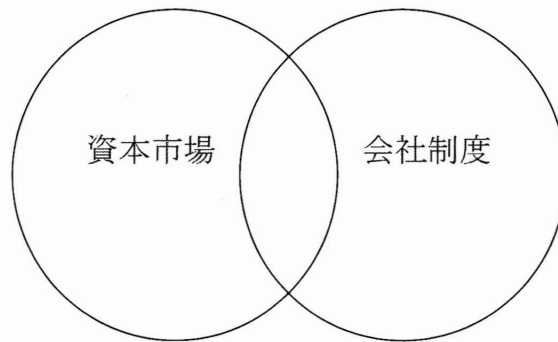
度」「監査論の罪」という問題は、ずっと前に論じなければならないと痛感しており、何度も筆をとって書きかけた論であった。私の研究分野からすると、わりと簡単な問題提起であるはずなのに、書き始めると、こんなに筆が進まないこともあるのかというほど、難産の末にできた論が、本論文である。そして、今後の視点と道筋をつけることができたのではないかと、本論文も終盤あたりを執筆しつつ安堵している。

不完全な公認会計士制度と監査論の罪という2つの問題は、今まで中心の問題として議論されることがなかった。その理由は、監査論が極めて実務的な手続きや問題、その上で理論の構築がなされており、研究者が手をつけることができなかつたということにある。もちろん、本論文で明らかにしたように、実務的な手続きありきであり、それを理論的に後見するために監査論があるという紛れもない事実が、一番の元凶なのである。また、公認会計士制度が資本市場と会社制度の狭間にあり、どっちつかずの制度であることにも元凶の一端がある。

旧商法と旧有価証券取引法では、旧商法において会計監査人と表記し、旧有価証券取引法では公認会計士をあてるとしていた。これは、図8のように、紛れもなく資本市場と会社制度の狭間に公認会計士制度が存在し、会社制度の中でも資本市場のなかでも監査が、あまり重視されていなかった流れを汲んでいる制度だという証左である。

資本市場に力を入れた公認会計士制度と、会社制度に組み入れた公認会計士制度の中間点に現在の制度が存在することを、まずは認識しなければならない。その上で、表3で表した分類に従い、どちらかの制度に重点を置いた公認会計士制度にするのかと、全く新しい機関としての制度の確立に向かうのかの3つを選択する余地がある。まず、資本市場を基盤におく公認会計士制度は、投資家および将来の投資家を中心とした利害関係者のために存在する。これは、現行制度である。また、会社制度を基盤におく公認会計士制度は、法的に権利義務関係が存在

図8 資本市場と会社制度の狭間の公認会計士制度



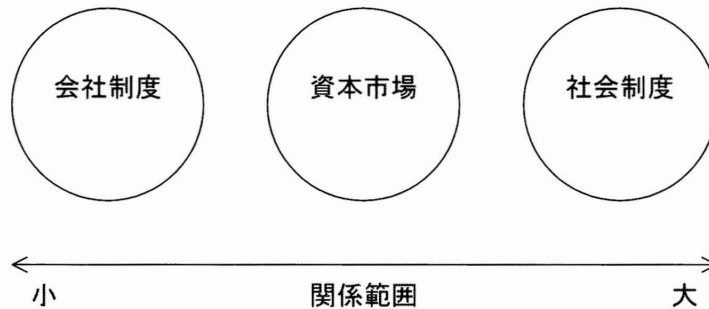
(出典) 筆者作成。

表3 公認会計士制度の基盤選択

基盤	公認会計士制度の目的	詳細
資本市場	投資家および将来の投資家を中心とした利害関係者のために存在する。	現在の姿である。
会社制度	法的に権利義務が発生する者のために存在する。	より権能を縮小し、純粋に会社内部の機関として存在する姿である。
社会制度	市民社会全体の利益のために存在する。	より権能を拡大し、市民社会の発展を目的として存在する姿である。

(出典) 筆者作成。

図9 公認会計士制度の関係範囲の画定



(出典) 筆者作成。

する者のために存在する。これは、より権能を縮小し、純粋に会社内部の機関として存在する姿である。さらに、社会制度を基盤におく公認会計士制度は、市民社会全体の利益のために存在する。これは、より権能を拡大し、市民社会の発展を目的として存在する姿である。

公認会計士制度の基盤選択は、関係範囲の画

定と連動する。そして、図9のように、いわゆる利害関係者の関係する範囲（利害関係者の数の大小）は、会社制度を基盤とすると小さくなり、社会制度を基盤とすると大きくなる。そして、資本市場は、会社制度を基盤としたときと社会制度を基盤としたときと比べると、ちょうど真ん中に位置するのである。

5. 公認会計士制度に懐疑的になった出来事

今からかれこれ、10年前、私が経営学ではなく法律学を勉強していたときに、公認会計士制度が歪んであり不完全な制度であると確信した。公認会計士は、良い表現をすると潤滑油、悪い表現をすると手品師である。潤滑油と表現したのは、市場と会社とを結びつける役割を担うという意味からである。一方、手品師と表現したのは、白を黒とし黒を白とするが、それはまやかしにすぎないという意味からである。どのように表現しようと、公認会計士制度は、スケープゴートなのだろうと思うに至っている。最後に罪を被らせるための制度なのだ。このように表現しないまでも、百歩譲っても、ピストルの安全装置くらいの役割しかないのである。ピストルの安全装置は、誤発射などを防ぐ役割を果たすが、本気で弾を発射しようとするときには、意識的に安全装置を外すので、いざというときには全く役に立たず意味がないのと同じなのである。

強烈な表現で公認会計士制度を揶揄するには、10年前の公認会計士とのやりとりが思い出されるからでもある。企業不祥事が多発し公認会計士の無能力さが露呈するだけではなく、公認会計士自身が主体的に粉飾決算に関与しているとのニュースが、日本国中を駆けめぐって

たときに、公認会計士制度について、「経営者との癒着構造が問題なのだから、早々に改革できることとして、公認会計士は数年したら、非監査企業を監査できないようにしないとイケない」と私は論文で主張した。そうしたら、それを読んだ公認会計士がわざわざ電話をしてくて、「君は監査というものを理解できてないね。」とあざ笑ったのであった。しかし、その数年後、どうなったであろうか。公認会計士のローテーション制度が導入され、監査ができる監査法人の規模も、ある程度の大きさが必要とされるなど、公認会計士制度の改革がなされた。ここには、私が抱いた疑問と改革しなくてはイケないと思うに至った内容を含んでいた。つまり、私の感覚が正しかったのである。

本論文で論じたことに対しても、「君は監査というものを理解できてないね。」とあざ笑うつもりなのだろうか。しかし、今度は、このように教えてあげようと思う。「あなたは自分というものを理解しようとしていないのだね。」と。

参考文献

- 小島大徳『企業経営原論』税務経理協会, 2009年.
- 小島大徳『市民社会とコーポレート・ガバナンス』文真堂, 2007年.
- 小島大徳『世界のコーポレート・ガバナンス原則—原則の体系化と企業の実践—』文真堂, 2004年.