

会計士監査と社会経済的コンテクスト

——イギリスの場合——

百合野 正 博

- I はじめに
- II イギリスの会計士監査に影響を及ぼした社会経済的コンテクスト
- III むすびにかえて

I はじめに

「財務諸表監査の理論的枠組み、さらにはより一般的な意味での監査の理論的枠組みをいかに構築するかは、われわれ監査学者が取り組まなければならない緊急のテーマである¹」と繰り返し述べておられる鳥羽教授の主張に異論をはさむ余地はないであろう。しかしながら、監査が各国の社会経済的影響を受けながら発展を遂げてきた歴史的経過を概観すれば、監査の一般理論を抽出することが鳥羽教授の主張の通りに必要なことであるとしても、同時にそのことがかなり困難な仕事であるということもまた容易に想像できるのである。

たとえば、ウォーレス教授が「市場の証拠」として挙げられる²、「自発的に監査が行われていた」時代のアメリカの実態ですら、視点を少し変え

-
- 1 鳥羽至英「監査理論とエージェンシー理論」『経済学（東北大学）』第55巻第3号、1994年。
 - 2 Wallace, W. A., *The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets (Auditing Monographs 1)*, Macmillan Pub. Co., 1985. 千代田, 盛田, 百合野他訳『ウォーレスの監査論』同文館出版, 1991年, 第2章。

るだけで、その自発的に行われていた監査が、たんに技術的水準の低いものであったということだけでなく、それを「独立の第三者による監査」と呼ぶことがためらわれるような内容のものであったことを示す「市場の証拠」もまた他方に存在しているのである。

すなわち、ウォーレス教授は、まず、今日われわれが目にしてるように、多くの企業や行政単位において監査が行われているということは、監査の消費者が監査というサービスを高く評価していることにほかならないことを指摘される。しかし、たとえ1934年の証券取引所法によって財務諸表監査が強制されているという現実があるとしても、規制すなわち政治プロセスだけが監査に対する需要の生まれる唯一の説明ではないとして、SECによる要求が課せられる以前にすでに自由市場において監査が存在していたことをその証拠の一つとして挙げられるのである。

まず、証券2法の制定される以前の1926年にニューヨーク証券取引所上場企業の82%が公認会計士の監査を受けていたことが『ムーディーズ・マニュアル』から知ることができるが、この比率は1934年の証券取引所法を制定するための公聴会開始直前には94%にまで達していた。また、1930年から32年にかけて、アメリカ会計士協会とニューヨーク証券取引所株式上場委員会は、共同して、財務諸表の作成と監査に関するガイドラインを作成していた³。そして、証券取引所法が制定される前に、ニューヨーク証券取引所は監査済財務諸表の提出を要求したし、アメリカン証券取引所も同様のディスクロージャーに関する規則を設けていた。さらに、1880年代と90年代にアメリカ企業が自発的に監査契約を締結していたとも述べておられるのである。

他方、これらの自発的監査を担当する会計士の数が十分であった証拠として、1887年にアメリカ公認会計士協会が創設されたことと、その協会が

3 加藤、鶴飼、百合野共訳著『会計原則の展開』森山書店、1981年、第3章。

入会試験や教育の基準を設定する努力をしたことが、やがて、1896年にニューヨーク州でアメリカ最初の公認会計士法が制定されることにつながったとされている。そして、1899年に開業していた職業会計士の人数はニューヨークで183人、シカゴで71人にのぼり、その全員が主として監査業務にかかわっていたと述べておられるのである。

このようなウォーレス教授の市場の証拠に対して、ホーキンス教授は、1900年以前のアメリカ企業のディスクロージャーについて、次のように指摘しておられる。

すなわち、ディスクロージャーが競争相手を利する恐れがあるという理由で経営者が秘密主義をとったこと、州の会社法もそのような経営者の秘密主義の考え方を受け入れたこと、企業証券を購入するさいの投資家の判断基準は財務内容ではなく発起人や仲介の投資銀行の名声であったことに加えて、強力な会計専門職が存在せず会計理論も確立されていなかったと主張される。また、教育訓練の水準を上げたり、エセ会計士を締め出す会計専門職団体は存在していなかったし、会計教育も低水準であった。さらに、会計士の提供するサービスの内容が誤解されていたとして、会社が帳簿の調査を外部監査人に依頼するということはすなわち「虚偽、不正、損失、不健全さの象徴であると大衆は受け取った⁵」と述べておられる。

したがって、財務情報の公開水準が低かっただけでなく、「たとえそれが公表されてもその価値は疑わしい⁶」とまで言い切っておられるのである。

次に、巨大企業が出現するとともに、製造企業の投資家数が急増した1900年以降1933年までの状況については次のように述べておられる。

4 Hawkins, D. F. *The Development of Modern Financial Reporting Practices Among American Manufacturing Corporations*, in *The History of American Management*, Prentice-Hall, 1969, pp. 248-257. 古川栄一監訳『アメリカ近代経営史』日本経営出版会, 1972年, 152-160ページ。

5 *Ibid.*, p. 256. 同訳, 160ページ。

6 *Ibid.*

まず、第一次世界大戦以前においては、1900年に産業委員会がディスクロージャーの改善について勧告を行ったにもかかわらず、1902年のアンニアル・レポートで32ページの財務資料を提供したUSスチールの例にならう会社はまずなかつた⁷。また、1920年から27年にかけてアメリカ投資銀行協会は少なくとも6回にわたってディスクロージャーに関する勧告を発表したが、「この勧告のほとんどが、投資銀行家またはその取引会社によって実施されなかつた⁸」。そして、職業会計人は、ディスクロージャーと貸借対照表監査の指針として連邦準備制度理事会と協力してまとめあげた『統一会計』や、上場会社のディスクロージャーと財務諸表監査の指針としてニューヨーク証券取引所と協力して報告した『会社会計の監査』などの特記すべき活動をするようになっていたものの、その背景には1920年までに約20州がいわゆる青空法を制定していたことや、連邦政府が1918, 19, 21年に証券法案を提出していたことがあると指摘されるのである⁹。

そして、1926年に「連邦取引委員会は、今後、適正で明瞭なディスクロージャーの問題に積極的に取り組むことを言明し、同時に、それを実施に移す有力な機関を設立せよ」と主張したりプリー教授や、1932年の著作の中で「経営者の公共責任を示すものとして、特に投資家に対する会社業務の完全公開を要求した」バリー教授に代表される大企業のディスクロージャーを辛辣に批判した学者が存在していたことも、ウォーレス教授の市場の証拠を額面通りには受け入れることのできない証拠として見逃すことができないのである¹⁰。

7 *Ibid.*, p. 258. 同訳, 162 ページ。

8 *Ibid.*, p. 263-265. 同訳, 166-167 ページ。

9 *Ibid.*, p. 263-271. 同訳, 166-174 ページ。

10 *Ibid.*, p.260-261. 同訳, 164 ページ。

バリー教授は「会計基準が確立されず、また法律が特定の規制を強化しない限り、取締役とそのおかけ会計士は、限られた範囲内で、好きなように利益

本稿においては、監査が各国の社会経済的影響を受けながら発展を遂げてきた歴史的経過を概観するもう一つの例として、イギリスの会計士が自分たちの発展過程を跡づけた事例を紹介し、アメリカの事例と対比するとともに、監査の一般理論を抽出するための一助としたい。

II イギリスの会計士監査に影響を及ぼした 社会経済的コンテキスト

本節では、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会の「環境の変化を理解するための研究会」での討論をもとに、ホプウッド教授がまとめられた「動いている会計を理解する試み¹¹」の中から、イギリスの会計士監査に影響を及ぼしたイギリスの社会経済的コンテキストに関する部分を紹介したい。

まず、ホプウッド教授は「どのような会計上の変化と会計の将来に対する考察を行う場合でも、会計は隔離された技術的現象ではないという事実を完全に明白に認識しておかねばならない。会計とその制度的な現象はそれらが機能しているコンテキストに深く根づいているという事実に対して考慮を払わなければならない¹²」と明瞭に述べられる。

すなわち、経済と社会の関係の仕組みと、産業界、金融界および国家の

10 数値をでっちあげることができる」(バーリ・ミーンズ著、北島忠男訳『近代株式会社と私有財産』文雅堂銀行研究社、1959年、252ページ)と酷評している。また、正木教授は、この時期に「会社規模の巨大化とそれに伴う株式所有の分散化により、私的な会社がいまや社会的公器としての性格を強めてきた」ことを指摘して、初めて社会性を強めた経営者論を展開したブルッキングスの所論を紹介しておられる。(正木久司『株式会社支配論の展開 [アメリカ編]』文眞堂研究叢書、1983年、38ページ。)

11 Hopwood, A., Page, M., Turley, S., *Understanding Accounting in a Changing Environment*, Prentice Hall, 1990, pp. 91-119.

12 *Ibid.*, p. 94.

結びつきの本質とが会計専門職に影響を及ぼして来たし、それらは、それと同程度の重要性でもって逆に会計専門職からの影響も受けて来た。それに加えて、経済志向の活動方法に関する論争の程度、政府の果たす経済的役割の概念、パブリック・セクターとプライベート・セクターの境界線の移動に焦点を当てることもまた、会計を今日のような形にするとともに、会計を現在とは異なった形に変えるうえで重要な役割を担い続けられると思われる要素である。というのは、¹³ 会計は社会におけるもっとも重要な経済計算の手段の一つであり、したがって会計が社会的経済的活動の最も中心的な面を反映するとともに、それを形作るのに時には影響が大きいということは驚くほどのことではないからである、と主張されるのである。

ところが、会計が変化するためのコンテキストとしてこのような幅広い力が重要であるにもかかわらず、会計に対する政策志向の考察を行ううえでこれがあまりよく理解されていないということを認識しておかねばならないとも主張される。この点については、わが国と会計士の数が一桁違っているイギリスでの状況説明であるだけに、少々奇異な印象を受けるが、ホブウッド教授によれば、このこと自体、会計が動いているということをも能動的に見る可能性に対する非常に大きな制約となっているのである。また、会計的变化をその背後で動かしている力のいくつかもまた公式には検討の対象とはなっておらず、場合によっては会計専門職の神秘のベールに包まれている。それは、たとえ理解可能であったとしても、もっと動的な意味において会計を理解する苦勞を軽減するものではない。というのは、技術的な自主性や中立性の印象を保とうとする試みもまた、現今の会計に対して非常に頻繁に影響を与える幅広い諸要素の検討に制約を及ぼすからである、とされる。¹³

そして、現在の会計が受託責任と情報をキーワードとして説明されるこ

とに関して、「今日の会計に関する議論は、アカウントビリティーの概念とそして経済的・財務的意思決定を容易にするものという概念に基づいた理論的根拠で成立しているようであるが、これらでは、強い影響力を持った経済計算の幅広くて複雑な内容と職能からなっている範囲をすべて取り扱うことなどとてもできない¹⁴」と指摘されるとともに、さらに、「非常に多数の会計に関する発表論文の過半数は現実の会計とは直接の関係がない」とも述べられるのである。

現在、会計専門職の本質について議論されているし、各会計士協会の管理的構造に対しても考察が加えられている。そして、会計専門職の制度的構造もまた活発に審議されている。しかしながら、国家、会計専門職および他の会計士団体の規制に関する役割の境界線がはっきりしていないだけでなく、会計専門職が規制上の権威を維持するのに採用しなければならない協会の詳細もはっきりしていないとホプウッド教授は述べられる。会計原則設定計画はますます不明瞭な結果に到達しているように見えるが、とりわけ、より営利的志向の強い会計専門職のコンテクストと、経済的な大きさの測定が明らかにもっと公共的な領域において影響を及ぼしうる幅広い環境において、それがいえる¹⁵とされるのである。

ホプウッド教授は「会計で議論すべき事柄の重大さは現在の方が大きいかも知れないが（もっとも、その時々においても常にそう言って来たに違いないであろうが）、それでもやはり、大きな変化の生じた時代と相対的に成長を遂げた時代との間に会計が何か盛衰の歴史を有しているかどうかを熟考するだけでなく、昔の各時代がより未来的思考の立場を採用する際に生み出した問題点について熟考することは興味深い」とされたうえで、1960年代後半から1970年代初頭にかけての時代もまた会計にとっては相

14 *Ibid.*, p. 95.

15 *Ibid.*, pp. 95-96.

当な混乱の生じた時代であったと指摘される¹⁶。

その時代は会計が一般の人々の目にさらされた時代であり、会計規制の問題が初めて会計専門職の間で重要な議論の対象となった時代でもあった。会計の標準化計画も始まった。そして、多くの会計事務所がビジネスの現実をより意識するようになり始めていた。しかし、このように認識はされるものの、1960年代後半に確かに生じた変化とその理由とを依然として完全に評価しえていない、と反省されるのである。

評価が困難であるという一つの重要な理由は、会計が単にそれだけで発展したものではないということである。他のことはともかく、会計の形態を大きく変化させることに関して、会計にはそれ自体の内部的な発達の論理はない、とホプウッド教授は述べられる。時には、会計は非常に急激に変化するように見える。それはあたかも、発展の進路が不連続であって、その不連続性に関係している重要な諸要素が会計それ自体の領域の外にあるかのようである。会計は、少なくともいくつかの外的混乱を会計そのものの形態を変化させるものとして組み込みながら、表面上は変形しつつ事象に対応して来ているとされるのである。

次に、1960年代後半に生じた変化の前提条件をいくつか指摘される。まず、それらは経済の規模と経済計算に対して全般的な関心が高まった時代の後に生じた、とされる。政府の経済政策は、特にマクロ経済の問題の領域でそれまで以上に詳細に説明され始めていたというのである。何がどうなのかを知りたいという欲求が次第に高まりつつあったが、これは特にミクロ経済の政策立案と産業に関する戦略計画の関連領域において顕著であった。計画、規制、政府介入に関心を持つことにおおられて、政策の領域でそれまで以上に強く事実を知りたいという関心が生まれ始めた。特定の事業部門における危機がそのような傾向に一層の拍車をかけたのであ

16 *Ibid.*, pp. 96-98.

る。会社の経営危機に直面して、国の機関は一般的状況を知ることと、機能している経済的な力と財務的な力を理解することにますます関心を持つようになった。会計情報はそのような考慮事項を取り扱っただけでなく、そのプロセスに疑問があると見なされるようになった。すなわち、人々の目には、会計は、まさにそれが次第に重要なものになりつつあった時代に、同時にますます疑問視すべき活動と映り始めた¹⁷と指摘されるのである。

企業部門でも別の変化が進行中であった。それらは、金融部門の重要性と活動の高まり、産業の効率性と規模の経済性の理論的根拠に関する政府の関心、企業成長の財務的戦略の発展と、それがもたらした敵対的テイクオーバー・ビッドを含む新しい企業金融上の実務の発展などによってもたらされたのである。産業界の再編は合併と買収の時代を招来したが、それによって企業内での財務的技術の必要性がさらにはっきりとしただけでなく、一般大衆の意思決定の領域で財務データや会計データに対して明確な注意が払われることとなった、と指摘される。

と同時に、国の機関は会計に対してますます懐疑的な立場を取り始めた。特に以前よりずっと活発な金融メディアの発達によって、産業界の再構成において会計が有しているますます懐疑的な意味が公共部門に持ち込まれるようになった。これは、会計情報の単なる提供者としてではなくその利用者としての産業界からの関心事でもあった。それらが多様ではあるが相互に関連した制度と問題の複合体から生じたとしても、会計が疑問視されてその疑問視が変化を生み出す基礎がやはり作りだされたのである。

ここで、同様の状況がイギリスの会計基準委員会の職能を取り巻いているとして、インフレーション会計を提唱した変動の歴史を考察することを通して、会計が経済から社会や政治に至るまでの諸要素の複合体に根ざしていることを指摘される¹⁷。

17 *Ibid.*, pp. 99–100.

すなわち、会計専門職と政府のどちらによって最初の動きが取られたのかは依然としてはっきりしないが、初期のインフレーション会計の議論に含まれていた重要な問題点の一つが革新的なものであったということについてはほとんど疑問の余地はない。しかし、当初の熱意と積極性が弱まりつつあった頃になされた新しい提案は、会計専門職が単に表面的な示威行動のためだけに議論しているのではなく、もっと基本的な会計上の問題点を取り扱うのだという意思表示を意味したが、外面的には問題点と論点とを正しく認識し損ねたということに疑問の余地はないであろうとの厳しい見方を示されるのである。

一方、政府の領域では、これらの提案は税務上の問題との接点となっただけでなく、マクロ経済政策の変更との関係において解釈を変化させる条件ともなった。当初、それらは指数化方式の手段と見なされた。すなわち、少し早過ぎたのかも知れないが、その当時は好意的に見られなかったのである。やがて、修正計算という考え方は産業戦略の議論の中でもっと肯定的に考えられるようになり、イギリスの製造業で投資が不足していることをつまびらかに明らかにすることを可能にするものと考えられたのである。このような多様で変わりやすい影響力だったからこそ、イギリス政府内の法制化においてもインフレーション会計に関しては相対立する考え方を生じさせたのである。

他方、会社の領域では、労働組合の勢力が強い時代には議論は活発であった。インフレーション会計は会社の剰余金の処分に関する政治的志向の強い議論において特に重要であると主張した人も何人かいた。しかしながら、会社の立場は一様ではなかった。インフレーション会計の提案内容が異なれば会社に与えるインパクトも異なっており、このことは一つ一つのインパクトが財務諸表に及ぼす幅広い結果に利害を有する団体による激しく競争的なロビーイングをもたらすこととなった。積極的推進者の幻滅

と驚きとは疑いもないが、会計は非常に議論の余地のある現象となり、これまで会計専門職の実務にずっと曖昧な関係を保持して来た競争関係にある理論的知識集団による分析対象となった。このような軋轢と不一致の状況のもと、会計専門職の管理と代理の問題もまたインフレーション会計の議論に加わえられることとなった。

当初は会計専門職のもっと技術的な改革を追求していた人々が、インフレーション会計の議論に続く複雑で厄介な展開の方向を予想していなかったということは明々白々なことである。そのような技術的变化が、対立することの多い幅広い関係の束の中であって、会計とはアプリアリな関係がなく、それ自体が変化する現象だということが想像されなかった。会計は基本的に技術的な事項と見なされていたのである。したがって、会計の将来に対する見通しが限られたものであっただけでなく、会計そのものが幅広い効果と結果とを持ちうる、そして現に持って来た潜在的な影響力のある社会的実務形態だということすら認識されていなかったということもまた明白である。あと知恵になるが、会計を純粋に技術的と見なすことは議論の技術的な要素を導くうえで少しは重要であるけれども、部分的な展望に過ぎず、それはそのような会計の変化から生じうる可能性のある将来の政策の意味の範囲を評価する基礎はほとんど提供しないものなのである。

そのような観点から、ホブウッド教授は、このインフレーション会計のエピソードは、1960年代後半のもっと広範な議論や変化と同様に、将来志向の観点から会計の可能性を考察する場合にはあまり関係がないと主張されるのである。

しかしながら、他方、ホブウッド教授は、過去の会計が非常に大きな現実の不確かさのために曖昧であったのは疑いが無いとしても、つい最近の会計上のいくつかの重要な歴史物語を簡潔に説明するだけで、たとえ予見

が昔も今も不可能であるとしても、少なくとも会計が以前はそうではなかったものとなるプロセスのいくつかに関して理解出来る説明を行うことは可能だと説明される。むしろ、それ以上に、このような理解は、今のところは如何に不完全なものであろうとも、歴史的重要性だけでなく今日の重要性をも持っていると言主張される。というのは、会計が機能する幅広い状況のもとで会計に対する基本的理解を行う際に、それは、我々が会計の状況の重要な局面に敏感になったり、会計が関係を持ちうる社会的経済的变化に気づくのに重要な役割を演じうるからである。

このように、過去を研究することは未来が形作られるかも知れない力のいくつかを我々に気づかせるのに役立つ。つまり、生成のプロセスのもとで会計を観察しうるのである。それは、会計が現在のようなものでなかった時代の会計を明らかにすることによって、今は疑う余地がないと考えられている事柄を不安定にすることが出来るが、それによって会計が向かおうとしている方向を予知する可能性をも生み出すのである。さらに、会計が明確に時には驚くべき形で出現する複雑な状況の幾分かを観察出来て、その結果、会計専門職に絶対必要なものと絶対に避けられないものとを強調する人々の見解に対して異議を唱える可能性をもたらすのである。

同様に重要なのは、会計に強い影響を及ぼす要因の多くは会計士がコントロール出来る範囲の外にあるのだということを十分に認識すれば、コントロールの可能な状況の様々な輪郭の範囲とこれらが会計に対して持っている意味とを認識しようと試みる事が可能となる、と主張されるのである。¹⁸

ホブウッド教授は「会計は独自に発達したのではない」とはっきり指摘される。目に見えようと見えまいと、「一般理論がその発展を導いて来たのではない」とも主張される。会計は内部の圧力だけでなく、外部の圧力

18 *Ibid.*, p. 101.

と環境に対して前向きの姿勢で反応して来た。その際、会計が機能する状況下の事象と混乱の残余とをそれ自身に取り込んで来たとされ、次のように主張されるのである。¹⁹

すなわち、会計をこのように見るためには、会計が機能する経済的、社会的、政治的環境に特別の注意を払う必要がある。会計をもっとオープンな現象と見る必要がある。会計が機能するようになった特定の制度的諸領域と、これらがどのようにして会計が変化するようになる状況を作り出したかということに対しては注意を払う必要がある。可能性のある会計を全般的に思考するのではなく、もっと特定の立場を採用しなければならない。これによって、会計がどのようにして経済計算の影響力の大きな形態として特定の論点、問題点、論争と係わりあうようになって来たかについて認識するのが可能となるのである。

比較可能な設定のもとで見ると、おそらく会計の必然性よりも特異性の方が目につくであろう。というのは、会計はイギリス国内のコンテクストにおいて他のどの工業化社会とも非常に異なった意義を持つようになったように思えるからである。イギリスは会計専門職団体と会計士それぞれに大きな投資を行って来た。おそらく、国民一人当たりの会計士の数は西側世界で最も高水準であろう。²⁰ ECにおける会計の調和に関する審議が示しているように、イギリスは、会計に極めてはっきりとした役割を割り当て、幅広く多様な領域で会計の技術を利用し、会計専門職の実務家とその組織的フォーラムに極めて明白な社会的意義と自治権とを与えて来たのである。例えば、イギリスでは、会計士となるための訓練は非常に広く注目を浴びていると考えられている。また、特に業績測定の領域で会計の重要性

19 *Ibid.*, p. 102.

20 拙稿「イギリスの職業会計士団体の現況」『同志社商学』第44巻第2号、1992年、参照。

が注目されている。そしてまた、会計的な適性と会社の財務担当重役の技能とがほとんど同等でないにもかかわらず、それが類似していると想定しているのである。

何はともあれ、このような対比は、現在の会計の特定形態には必然性がないということを示している。それは、工業化社会からは、あるいは資本主義社会からさえ疑問なしには生まれない。そして、ホプウッド教授は「国を基準にして会計を見てみると、極めて特定の国の形態、制度および機能方法を反映したのとなっている」²¹ことを指摘されるのである。

さらに「特に政策志向の方法で会計を理解しようとするならば、会計の見方は、実際、会計がどのような特定の時間と空間の場所においても機能する、厳密な形式からは独立しているように見える可能性を持った必然的な現象という概念ではないということに気づく必要がある」とされ、意思決定の目的にかなった情報を提供する会計の理論的根拠に注意を喚起するだけでなく、例えば、そのような一般的な概念が会計の変化にどのようにして含まれるようになったのかを理解しようとするのであれば、我々は、変化している関連性の諸概念、それらを変化させる諸要因、そして注意の喚起がそのような一般的な概念を変化の基礎とする状況の本質を評価する必要があるとされるのである。したがって、アカウントビリティのような一般的概念は会計の変化を促進するものとして時には重要であろうが、あまりにも曖昧で、それが特定の時代の特定の会計と重要な意味合いを持つようになった経過を評価出来る可能性はほとんどないとされるのである。

このように、会計の正しい認識は一般化された絶対不変の概念として注意を喚起するものではなく、根拠のあるものとして考える必要がある。ホプウッド教授によれば、考察すべきなのは、会計はどうあるべきかという

21 Hopwood, et. al., *op-cit.*, p. 102.

ことではなく、むしろ、会計はどのようなものであって、どのように変化して来たかということなのである。規範との関連は、職業倫理的あるいは規範的意味においては重要であるが、会計専門職の現実の実践とは曖昧な関係しか持っていないので、会計が実際にどのように機能しているかということについては部分的な洞察しか提供しない、と主張される。そして、イギリスにおける会計士会計学の発展を次のようにまとめられるのであ²²る。

すなわち、今日知られているような、専門職が扱うものとしての会計は19世紀末の不況に伴って生じた破産の危機の真っ只中で生まれた。会計士会計学は第一次世界大戦という状況のもとで企業内の会計と最初の重要な関係を持つようになった。戦時経済下で入手可能な稀少資源の利用の効率性を高めることと、戦時利得の告発に対する関心が存在していた時代に、国家の代理人として仕事をしながら、会計士は潜在的にもっと評判の良い仕事として「商取引」との関係を意識するようになったのである。

1920年代と30年代の不況期における産業の再構築は会計士を製造会社の上級経営管理者の地位につけた。第二次世界大戦後、産業変革の代理人として会計士を前面に押し出したのは国家であった。経済成長とイギリスの工業部門における競争的立場を強めることに強調がおかれた時代に、経営者の行動の経済的合理性を増大させるという役割を果たしうると見なされたのである。

このような傾向はずっと最近になっても明白である。より緻密な経済的および会計的計算に魅力を感じる根拠は多様である。その範囲は、労使関係の重要問題から、産業界の再編成に対する継続的関心、そして経済活動の公的領域と私的領域の境界線の移動に対する今日的な政治的関心までも含んでいる。しかしながら、会計は、新しい経済の現実領域とその幅広い

22 *Ibid.*, pp. 103–105

分配に全く新しい訴えかけが行われた大きな政治的断絶の生じた時代にも繁栄し続けて来たように見える。

そのような時代の会計は、異なった現象を異なった人々や集団の目に見えるようにすることであった。そのような状況において、会計は、ある場合には過去の会計とは何の関係もないか、あるいは会計それ自体とのア prioriな関係も全く持っていないような、本質的に非常に異なった検討課題と関係を持つ可能性を有しているのである。会計それ自体の影響の範囲の外側から生ずる圧力によって会計が変化させられるという可能性も生じうる。修正し、規制し、あるいは変換しようとする欲求から生じて、このような新しい認識と知識との関係は経済的可視性を高める正当な方法と、会計という弾力的で適応性のある計算にアピールする基礎に基づいて潜在的に経済的に管理出来る領域を構築することについての利害を生み出しうるのである。

時には突如として変換と危機とがそれら独自に重要性を持つことがあるが、それ以外の場合には、より長期の傾向と緊張とが会計を圧迫する触媒を提供するのである。1960年代末がこれにあたる。会計を変化させた原因としては、一連の極めて明確な会社と会計のスキャンダルが重要ではあるけれども、それらはやはり、会計に影響を及ぼす潜在的な可能性を持ったずっと長期的な経済的制度的発展の状況下で評価する必要がある。時には、非常に特殊な出来事が趨勢を重大局面に変えるきっかけとなりうる。しかしながら、政策の状況のもとでは、この相違は重要である。そのような重大局面に対する対応は、基礎に横たわる趨勢に対する知識をちゃんと認識し、情報を与えられていなければならないのである。

国家との関連でいえば、会計専門職は監査に対する法的要求を基礎に発展し、ついには監査サービスに関しては法的独占を達成した。それはまた、適正な経済的情報の提供者として、国家にサービスを提供して来たという

長い歴史も有しており、今日でも、政府機関がその組織を通じて広範な経済的拡大を行おうとする時にそれは続いている。現代国家はそれ自体、会計を含む合理的な経営の実態を基礎として出現し発展して来た。さらに、国家が会計情報を用いるのは単に税金徴収の基礎としてだけではなく、産業の再構成、労務管理、および特定の活動や部門の規制と同様に広範な領域における幅広い戦略を展開する手段としてなのである。会計と国家とはある意味では相互にお互いの構成要素となって来たといえよう。

もちろん、たとえ会計専門職がくり返し国家との関係を軸として活動して来たとはいえ、それは全般的にその関係をそのような意味で眺めているのではない。むしろ、それは国家の政府干渉主義的政策によって脅かされて来たし、依然として脅かされているという専門職として本来持っている自治についての見解を述べる傾向がある。どの特定の時代をとっても、それは両者の関係を特徴づけるのに有用な方法であろう。というのは、会計専門職と国家の領分に存するはずの特定の機能と活動のうえに議論が展開されるはずだからである。しかし、国家は会計に重要な影響を及ぼし続けたものの、その変化を予見するのは難しいとも主張されている。

会計専門職は、これまで、監査よりも破産管財業務に深く係わりを持つ実務家が監査人そのものと広く見なされうような状況をしばしば生んだ。当初は戦時国家のために活動するうちに、これらの監査人はそれまでは会計専門職の仕事というよりも事務員の職分と見なされていた原価計算に関係を持ち始めた。その後の産業再編や巨大現代企業形態の発展によって、この複雑な取引との関係をさらに包括的に財務管理と関係を持つことへと展開させる機会が生まれた。国家と事業会社との軸を中心として仕事をしながら、イギリスの会計士は、税務会計や企業調査、その他の規制関連業務とも関係を持つようになったのである。さらに最近になると、プライベート・セクターの会計士や監査人は、従来はほとんど関心がなかった

ように見えるパブリック・セクターの会計の分野にも進出するようになった。経営管理や財務管理とますます関係を深く持つようになったことにより、システムの分析と立案、マネジメント・コンサルタント業務、および全般的な財務に関するサービス業務と明白な関係を持つ機会も生まれたのである。²³

ところが、ホプウッド教授は、このような変化は必然的なものでもなければ、会計の仕事にとって固有の諸要素を反映したのもでもない主張される。²⁴というのは、イギリスの会計士は、今日、どの国の会計士よりも幅広く定義された活動範囲で業務を行っているからである。税務会計は明らかに会計士固有の業務ではない。その証拠に、法律家がそれを行っている国々が存在している。会計士は、企業の財務管理との関係がいくら目につこうとも、それと関係を持つ当然の権利を有しているわけではない。他の多くの国々においては、ビジネス・エコノミストやゼネラル・マネジメント・エキスパート、財務スペシャリストといった、会計士とは非常に異なった訓練を受け多量の知識を持った他の専門家の領分と考えられているのである。経営システムやパブリック・セクターの業務と会計士の今日の関係も同様である。

しかしながら、他の国々と違い、イギリスでは、少なくとも比較的最近までは、会計士以外の代替的な専門的知識の供給源がほとんど存在していなかったという事実特に注意しておく必要があるとして、アメリカにおける MBA や、ドイツや北欧などにおけるビジネスの分析に関係の深い教育を受けた応用経済学者がイギリスにはいないという事実を指摘される。イギリスの会計士はそれに対抗する専門的知識の供給源をほとんど持たなかったという極めて羨ましい地位にあったが、それが会計士の抜群の地位

23 *Ibid.*, pp. 105-106.

24 *Ibid.*, p. 106.

を確定するのに歴史的に重要な役割を演じた一要因となったとされるのである。²⁵ すなわち、有力な競争相手がいなかったことに助けられたという事実はあるものの、今や、イギリスの会計士は、訓練と経験によって、純粋に会計的技術だけでなく、財務的事項や経営管理上の事柄にさえ相当深い知識を有していると自称する数少ない人たちの一人なのである。

しかし、そのような状況にも変化のきざしは現われているとして、ホブウッド教授は、工業会計や財務管理の分野での新たな変化をあげられるのである。²⁶

すなわち、展開は依然としてゆっくりとしているものの、イギリスの高等教育部門におけるビジネス教育に対する投資は増加しているし、MBAの資格を持った個人が今では会社や金融部門の財務担当重役の椅子に直接坐り始めている。変化の規模は、競争相手の専門家が商工業組織のすべての財務担当者の地位を占めうるというものではないけれども、すでに、最も規模の大きい企業やシティーで重役の椅子を押し始めていると主張される。もちろん、このことは他の工業化諸国においてはありふれた、それどころか典型的な事象であるが、ほんの少し前のイギリスでは想像だにされなかった事象なのである。イギリスでは、財務担当重役は専門家としての資格を持った会計士でなければならないと考えられていたのは確かな事実なのである。

また、産業界の金融職能組織の変化も指摘される。すなわち、会計部門、内部監査部門、財務部門の職分を分割するアメリカ方式を採用するところが増加しているのである。職業会計士は、会計という職分に関しては依然として評判の高い資格を維持しているものの、会計が三つの職分の中で一番重要だとは多分もはやいえないであろう。そして、会計以外の二つの職

25 *Ibid.*, pp. 106-107.

26 *Ibid.*, pp. 107-109.

分はますます幅広い知識的基盤を必要としている。そのうちのあるものは会計士が身につけているであろうが、必ずしも会計士でなければならないというわけではないし、あるものは確実に他の専門家や職業集団が要求に応じられる知識である。このようにして、新たな競争を生む基盤が生まれつつあるとされるのである。

これとの関連で、最近まで、会計士の知識の多くが公式化されなかったことを指摘される。定式的で分析的な一群の知識を系統的に公開することよりも、経験的学習の方が重要であったとされるのである。このことは、競争を制限するだけでなく、専門的知識に神秘的な雰囲気を受けることともなった。しかしながら、これもまた会計それ自体とはほとんど関係がない理由によって変化している。ここ数十年間に、財務や経営管理の多くの分野でずっと系統的な一群の知識が生まれている。これらが、経験や直感力および企業家的才能に対する必要性を少しも減少させないということははっきりさせておかなければならない。しかしながら、それらは間違いなく多くの財務担当者の地位への参入可能性を次第に制限しているのである。世界的に見て、現代の商工業界の官僚主義的支配は以前よりも合理的な知識と経験に基づくようになって来ている。その結果、経営上の専門用語は変化してますます体系的で専門化したものになって来ているのである。さらに、相互依存の複雑な形態や重要な二次的効果にうまく対処する戦略や作戦を計画するために、複雑で混乱した環境が単なる直感力や経験以上のものをしばしば必要としている。分析もまた必要とされるが、それはしばしば極めて専門化した種類の分析である。最後に、新しい財務的ツールなどを含む経営管理と財務管理の領域で新しく考案されているものの多くは、それ自体がより公式化されて分析的な一群の知識に基づいている。それら进行处理するには、依然として判断と識別力とが必要とされる。このことに疑問の余地はないが、それにはより専門化した技術と理解とが

ますます必要になっているのである。

このような傾向は、もっと一般的な他の理由によって、現代社会でますます重要になって来ているようにも思える。専門家を求める幅広い社会的期待がますます生じているが、この専門家というのは、より伝統的な権威の源泉をアピールするのではなく、合理的で論理的な知識的基盤からなる専門的意見を主張する人たちなのである。イギリスにおいては、このような変化は多分、依然としてあまり明白ではない。というのは、多くの制度的部門では現代的な知識的基盤に依然として不確かな関係を持っているからである。しかしながら、その他の職業的専門分野での経験が証拠づけているように、変化はやはり進行中である。そのような傾向が進展し続けている以上、専門的知識を行使するだけでなく、しばしばそれに伴う幅広い権威とパワーをも行使するためには、もはや経験と名声だけでは十分ではないであろう。

なるほど、たとえ間接的であるとしても、会計専門職はすでにそのような変化の意味を反映しなければならなくなっている。例えば、会計基準の設定において、広範な専門家の規制上の役割に対する可能性は、その権威の基礎に対して異議を唱えるものではないとしても、それに検討を加える必要があるという結論に到達するようになって来ている。過去においては、専門家としての経験と判断に関する主張で十分であったかも知れないが、今日では、代替的な法的基盤に対しても注目が集まっている。それには、代理人としての法的基盤だけでなく、知識の役割をも含んでいる。

ホブウッド教授は、会計社会は、変化が漸進的なものにとどまっている領域ではあるけれども、それでもなお、個々人の専門的知識ともっと公式の一群の知識との間の将来の関係や、新しいものに対する企業家的才能を含む経験に基づく名声ともっと合理的で分析的な基礎に部分的に基づく権威にアピールする名声との間の将来の関係を考察しなければならないであ

ろうと、イギリスの会計士の知識と技術において生じつつある変化を指摘して、まどめを終えられるのである。

III. むすびにかえて

ホプウッド教授の記述を通読すると、イギリスの会計専門職がこれまで影響を受けて来て、現在もなお影響を受けているイギリスにおける社会的経済的コンテキストは、当然のことながらイギリス固有のユニークなものであることがわかる。今日の日本やアメリカで見ることのできる会計士監査が、もともとイギリスからアメリカに伝わり、そしてその後アメリカからわが国に伝わったという経過それ自体は紛れもない事実であるとしても、さらに、それに加えて、当初アメリカの会計士監査を担っていた会計士がイギリス人であったにもかかわらず、イギリスとアメリカではコンテキストが異なっていたために、そのもとで会計士監査も異なる発展過程をたどることとなったのである。つまり、たとえ監査の本質が一つであったとしても、社会が異なればその発現形態が同一であるとは限らないのだと言えよう。

このように、それぞれの国の社会経済的コンテキストが会計士監査の存在形態に大きな影響を及ぼすのだとすれば、別稿においてすでにその問題点について考察したように、わが国の会計士監査がたどるべき道筋は、アメリカ式監査に追従することではなく、わが国の社会経済的コンテキストのもとで求められている会計士監査の形態を形作るとともに、そのシステムを円滑に機能させることであろう。

もちろん、わが国のこれまでの展開を跡づければ、これが思いのほか容

27 拙稿「不正摘発と監査人の社会的役割」『同志社商学』第40巻第5号、1989年。

28 拙稿『『独立の』『公』『会計士』によるモニタリング・システム構築に対す

易なことでないことはすぐに察しがつく。しかし、冒頭で簡単に述べたように、規制がなくとも会計士監査には自発的な需要が存在するというウォーレス教授の見解に象徴されるように、現在は会計士監査のシステムが非常にスムーズに機能しているように見えるアメリカですら、ディスクロージャーの拡充のための道のりは決して平坦ではなかった。社会経済的コンテキストが熟して初めて、拡充への歩みが加速したのである。

翻って、今日のわが国は、新聞の社説やコラムに「自治体監査を“監査”せよ」²⁹、「金融に必要な『説明責任』意識」³⁰、「損失隠す会計処理・情報は犯罪的だ」³¹、「義援金収支の公開制を」³²といった見出しのもと、アカウントビリティという言葉の説明と、これが民主社会の基本的理念であると同時に国際社会の基本理念であること、そしてそれを果たすためには公認会計士などの専門家による外部監査制度の導入が必要であるということが論じられるようになった。このような昨今の状況は、住専の不良債権の処理に代表される不透明な金融システムや官々接待に代表される不透明な税金の使われ方を背景に、これまでのわが国のコンテキストとははっきりと一線を画す、新たなコンテキストが生まれつつあるということができよう。監査の一般理論を構築するとともに、その日本的適用を検討することが急がれるゆえんなのである。

↘ 抵抗」『企業会計』第45巻第7号、1993年。

29 日本経済新聞、1995年10月27日、朝刊。

30 読売新聞、1995年10月29日、朝刊。

31 日本経済新聞、1995年11月15日、朝刊。

32 読売新聞、1996年5月11日、朝刊。ここでは、アカウントビリティという言葉の説明と、この民主社会の基本的理念に基づけば阪神大震災の義援金の扱いに問題があること、そして、その問題点を早くから指摘していたのが日本公認会計士協会近畿会であったことが報じられている。