

# 博士学位論文審査要旨

2019年1月8日

論文題目： 会計監査本質論

学位申請者： 百合野 正博

審査委員：

主査： 商学研究科 教授 佐藤 誠二

副査： 商学研究科 教授 志賀 理

副査： 商学研究科 教授 稲見 亨

## 要 旨：

本論文は、我が国の公認会計士監査制度が戦後の長きにわたり社会に受け入れられて発展してきたが、金融証券市場中心の監査に過度に傾斜して構築されてきたという経緯から、重大な根源的課題をこれまで看過してきたのではないかという認識のもとで、その問題の所在を公認会計士制度の歴史的経過に沿って考察、検証することを通じて、会計監査のあるべき本質的な役割と我が国における制度的欠落を明らかにするとともに、会計監査制度の今後の方向性に対する示唆を提供しようとしたものである。

本論文ではまず、近年生じた大企業の不適切会計事件を取り上げ、そこにおいて、公認会計士監査の適正性について、第三者委員会により調査が行われたが、第三者委員会をもって公認会計士監査と同等の専門的権威を持ち社会的な役割を担う制度上の基本条件だと認めることはできないと問題提起をする(第1章)。そのうえで、明治期の公許会計士設立運動以降、大正、昭和、平成に至る日本における公認会計士制度の変遷を丹念に追うことによって、当該制度と公認会計士の役割が、主として政府の政策誘導のもとで公益に資する「第三者性」の役割が果たされずに構築されてきたことを明らかにしている(第2章～第4章)。それに対して、アメリカでは大企業の会計不正が生じると、大統領主導で監査制度改革が進められるなどするが、そこでは証券投資というインフラ構築の重要性が絶えず社会的に問われ認識されていること(第5章)、また、公認会計士制度発祥の地であるイギリスにおいては、公認会計士が株式会社の法定監査を担うだけでなく、それ以外の多方面にわたる様々な領域における業務やポストで目覚ましい活躍をしているという現状から、アカウントビリティと監査の役割・意義が、長い歴史の中でイギリスにおいて市民社会のレベルまで根付いていること(第6章)を考察している。それらとの比較から、我が国においては、会計監査のしくみを戦後、後天的に学び、学んだ仕組みを制度化するというプロセスを経て現在に至った結果、西欧社会と同様、株式会社のディスクロージャー制度を形式的・外形的に取り入れたが、それを支える土台としての市民社会におけるアカウントビリティとその監査の重要性の認識を欠落させたまま公認会計士制度が構築されてしまっており、それが昨今における会計不正・不適性事件においても内在しているという根本的問題を解き明かしている(第7章)。

以上のように、本論文は、会計監査の課題を単なる監査基準や制度の形式・体制的問題として捉えるだけではなく、社会全体のパブリックに関わる根源的な課題としてとらえ直し、多くの文献、歴史的資料、統計資料を用いた丹念な論証を経て現行の会計監査制度が抱える内在的問題を明示し、我が国における今後の公認会計士による監査制度構築の方向性について提言を行っている。近年、会計監査人、監査役による監査に対する脆弱性の問題が指摘され、より機

能的な制度へ向けての改革論議が盛んになされているが、会計監査の本質論に根ざした改革論を説く論説は少なく、我が国における監査制度の課題を再認識するうえで説得力もあり有効な示唆を提供している点でも学術的意義は大きい。

よって、本論文は、博士（商学）（同志社大学）の学位論文として十分な価値を有するものと認められる。

## 学力確認結果の要旨

2019年1月8日

論文題目： 会計監査本質論

学位申請者： 百合野 正博

審査委員：

主査： 商学研究科 教授 佐藤 誠二

副査： 商学研究科 教授 志賀 理

副査： 商学研究科 教授 稲見 亨

### 要 旨：

われわれ審査委員は、2018年12月24日13時00分から約2時間にわたって、学位申請論文についての口頭試問ならびに総合試問を実施した。

審査委員は、学位申請論文の内容について、課題設定の根拠、分析の方法、各章における分析内容相互の関係、参照文献・利用データの合理性、今後の研究に対し想定される課題、参照した外国文献の内容についての理解、等について質疑をおこなった。申請者はいずれの質問およびそれに関する議論において、真摯かつ的確に対応した。

以上の試問の結果、我が国における監査制度の歴史的経過に関して、英米制度との比較を交えて分析・検証することを通じて、我が国における制度が持つ内在的欠陥を明らかにするとともに、今後のあるべき方向に対する示唆を提供しようとした本論文について、その研究内容の意義を確認するとともに、本論文の基礎をなす専門研究分野に関する申請者の学力を確認した。また、外国文献等を利用し本論文に示した様々な論点に関して、申請者が十分な語学力（英語）を有していることも確認した。

以上のことから、本学位申請者の専門分野に関する学力ならびに語学力は十分なものであると認める。

# 博士學位論文要旨

論文題目： 会計監査本質論  
氏名： 百合野 正博  
要旨：

我が国における監査論という学問の研究・教育が、金融商品取引法に基づく財務諸表監査を中心に行われていることは改めて言うまでもない。これこそが職業的専門家による外部監査の典型に他ならず、金融商品取引法の第1条に謳われているように、「国民経済の健全な発展及び投資者の保護に資する」という重要な社会的役割を担っているからである。

この監査制度が戦後の長きにわたって日本社会に受け入れられて来たという歴史的事実があるにもかかわらず、私は、監査論研究において何か重大な問題を見落としているのではないかという思いを抱き続けて来た。本論文は、この私の思いを具体的に整理し、検証し、考察することによって、会計監査の本質を明らかにするとともに、わが国の会計監査の方向性を示唆することを目的として執筆したものである。

本論文は、以下の章立てにより構成されている。

## 序章

第1章 2015年「不適切会計」と「第三者委員会」

第2章 1925年 明治・大正期の会計士運動と社会的背景

第3章 1950年 GHQのディスクロージャー制度設計

第4章 1970年 証券取引法会計学と公認会計士監査論の劣位性

第5章 企業不正事件に対する米国大統領の素早い対応

第6章 イギリス会計専門職の自立性と自律性

第7章 会計監査の本質の再確認

## 終章

第1章においては、2015年から論文執筆時点まで継続していたT社の「不適切会計」事件と、このT社の事件を含めて様々なケースで当然のように設置される「第三者委員会」なるものに焦点を当てて考察した。そして、日本の現行の制度監査が白昼堂々と踏みこまれるという実態を考察し、本論文での問題提起とした。

T社の巨額粉飾決算事件は監査論の常識からかけ離れた事例である。これが粉飾や不正ではなくて「不適切会計」だとすると、我々が用いて来た定義を一から見直さなければならない。この事件は、我が国の公認会計士監査制度の根幹に関わる重大な問題を内包しているのである。

さらに、T社の会計処理が粉飾ではないとする環境づくりに重要な役割を果たしたT社の設置した第三者委員会とその第三者委員会の報告を肯定的に受け入れて報道を行い続けたN経済新聞の役割も見逃すことはできない。第三者委員会を設置することは今日の我が国において日常的に見られる現象であるが、ここで考察したように、第三者委員会が公認会計士の監査と同等の権威を持ち社会的に重要な役割を担う仕組みだと無条件で認めることはできないのである。

第2章においては、明治時代末以降の我が国におけるディスクロージャーを巡る社会的動きを考察した。大日本製糖株の投資で損害を被った駐日英国大使の日本政府に対する圧力は『公許会計士制度調査書』の起草に加えて法科大学に商業学科を設置させるほど強大なものであり、会計士運動は当時のマスコミの啓蒙的報道もあって社会的な広まりを見せていた。この背景には、戦

前の株式会社が証券金融を積極的に行っていたために当時の直接金融市場が我々の想像以上に機能していたことを明らかにした。

しかしながら、会計士監査が本来の機能を発揮すべき場所であった株式取引所は江戸時代の米取引所以来の伝統で投機的色彩が強く残っており、株主は投機的投資行動を選好したためにディスクロージャーは必要とされなかった。一方、監査を受ける立場の財閥企業は、監査役監査を重要視したものの外部監査は強く忌避した。さらに、明治政府は、近代国家の建設プロセスにおいて公会計部門で複式簿記を積極的に導入したにもかかわらず、まもなく単式簿記に置き換えてしまった。それは明治政府が複式簿記の説明能力の高さを理解していたからに他ならず、アカウントビリティの重要性を単式簿記という隠れ蓑の向こう側に追いやってしまったのである。

第3章においては、日本にアメリカの制度に倣ったディスクロージャー制度を構築した連合国軍最高司令官総司令部（GHQ）の民主化政策のプロセスを中心に据えて考察した。GHQが主導したためにアメリカと同じ社会的機能を担うものと考えられて来た我が国の制度が、実際には極めて日本的な大蔵省の掌の上に構築された制度だったことの象徴的な出来事として講和条約の発効に伴う証券取引委員会の廃止が例示されるが、これは占領政策に対する反動ではなく、対米戦争遂行のための国家体制を構築したいわゆる1940年体制の延長線上の大蔵省の既定路線だったということを明らかにした。公認会計士制度の新設に関連した大蔵官僚の講演の端々からは戦前の日本政府が会計士監査制度の構築を検討していたことが伺えるのである。

第4章においては、1970年当時の会計学と監査論を振り返った。1970年は、財務諸表監査の制度創設からわずか20年しか経過していない時点である。アメリカの理論と実務を研究対象としていた会計学と監査論の視線はアメリカと同じ研究対象に焦点を当てていたものの、現実には日本の伝統との軋轢が次第に明瞭になりつつあった時代であった。その典型として「継続性の原則」を取り上げた。我が国の会計学と監査論には証券取引法という法的裏付けがあったにもかかわらず、現実には、商法会計から議論の相手にされることはなく、日本の慣習には逆らえないという限界を我々は思い知らされたのである。

第5章においては、エンロン・ワールドコム事件に代表される一連の企業不正事件を受けてブッシュ政権が見せた素早い対応について考察した。これは、まさにアメリカ国民の多数が関わっている証券投資を大統領が重要視していることを示している。ブッシュ大統領の強い信念は、1930年代初頭のアメリカにおいて、ニューヨーク証券取引所をリフォームしなければならないという強い信念で証券二法を制定し、証券取引委員会を新設し、公認会計士による財務諸表監査を制度化したルーズベルト大統領と共通することを明らかにした。

アメリカの会計・監査システムを巡る大混乱は、その後、日本でも同様の大混乱を引き起こした。アメリカのように一般投資家を重視する社会環境のない日本でディスクロージャー改革を行う動機づけがどこにあるか、経緯を考察した。

第6章においては、1990-92年にイギリスで在外研究を行った私が、イギリス社会において会計士が重要な役割を果たしているという現実の基盤を知るうえで好例と考えたイギリスの会計士の一つの活動成果を検討した。イングランド・ウェールズ勅許会計士協会のこのプロジェクトは、職業会計士の発展に関して、経済的、技術的、社会的変化がどのような意味を持っているかを研究するための幅広い討論の場を提供することを目的としていた。その内容は、イギリスの会計士が法定監査以外の多方面にわたる様々な業務やポストで目覚ましい活躍をしている基盤を理解させてくれるのである。

それに対して、我が国の公認会計士は、例えば1995年当時にアカウントビリティという言葉が民主主義社会の基本的理念であり、それを果たさせるためには公認会計士などの専門家による外部監査制度が重要であるということが論じられるようになっていたにもかかわらず、それを自分たち自身の問題として積極的に向き合ってきた。そのような消極的態度が何に由来するのかを理解する糸口になると考える。

第7章においては、二つの別個の問題を考察したうえで、この二つを結びつけることによって会計監査の本質について論じた。

前半は、古代社会における監査に関する記述の中に時代や国家の枠を超える普遍性を持った監査に関する考え方を抽出した。そして、会計史の文献が古代社会の時代にまで遡って記述しているのは、古代社会を考察すること自体に極めて重要な意味が内包されていることを明らかにした。会計監査のルーツは、産業革命やビッグビジネスの発展に始まるのではなく、古代の都市国家という民主主義社会におけるアカウンタビリティの重要性とその監査の重要性の認識という人類の歴史に深く根ざしているのである。

ところが、日本人および日本人の集合体としての日本社会はこのような西欧社会の考え方を共有しない血筋の系譜にある。そのために、会計監査の重要性を後天的に学び、学んだ仕組みを制度化するというプロセスを経なければならなかったのである。そのために、我が国の監査制度は、形式的には西欧社会と同じ株式会社のディスクロージャー制度をとりながら、それを支える土台としての民主主義社会におけるアカウンタビリティとその監査の重要性を欠落させたまま制度を構築してしまっているのである。

その欠落部分を補うことが可能なかどうなのかを検討したのが本章の後半部分である。民主主義社会におけるアカウンタビリティの重要性とその監査の重要性を認識することによって成果を収めた事例として、1993年に設置された「尼崎市議会議員行政視察等実態調査委員会」を取り上げた。私自身が一委員として加わって行動し、委員会の成り行きを自分の脳裏に焼き付けた経験から、最終的に市民が市議員集団に勝ったのは、能動的かつ積極的な市民の監視と、途絶えることなく行われた情報の公開と、専門家集団ではなかったけれども第三者的立場に立った委員組織によるチェックの三点セットが揃ったからであった。偶然だったのかもしれないが、文明の進歩した社会におけるアカウンタビリティと監査の重要性の認識される環境が整ったのであった。

現在の日本の株式会社における会計監査が金融庁の掌の上で完結する仕組みとして制度構築がなされているという現実があるとしても、重要なことは、株式会社における会計監査の土台には古代の都市国家以来脈々と受け継がれて来ている文明の進歩した社会におけるアカウンタビリティと監査の重要性の認識があるのだということをはっきりと認識することである。そして、それを認識するのは日本国民に他ならないのである。