

# 第三者委員会社会

百合野 正 博

- I はじめに
- II 第三者委員会社会
- III 有効な第三者委員会の事例
- IV 半世紀前の監査論の研究テーマの示唆
- V むすびにかえて

## I はじめに

われわれ日本の監査論研究者は、とくに限定する場合を除いて、おおむね金融商品取引法監査と会社法監査を研究対象としている。その理由は、これらが独立の職業的専門家である公認会計士が監査主体となっている法定監査であって、第二次世界大戦後の経済の民主化政策の一環として GHQ の指令によってシステムが創設され、その後の曲折を経て現在は金融庁が監督官庁となっているいわゆる制度監査であるからに他ならない。

しかし、だからと言って、公認会計士監査に関する歴史的な研究や国際的な比較研究が行われていないわけではない。学会活動は活発であり、研究成果も専門雑誌や紀要に継続的に多数掲載されている。また、株式会社の組織内において行われている監査役監査や内部監査についても専門雑誌の公刊を伴う活潑な研究が行われている。それに加えて、株式会社以外の組織における監査、例えば、地方自治体や NPO における監査、呼び方は異なっているものの会計検査院が行っている会計検査、学校法人の監事監査についても実際に行われているし、研究対象にもなっているのである。ちなみに、本学における監査論受講生は 2003 年度の延べ 2200 人には及ばないものの、今年度は延べ 650 人超を数えている。

監査論という学問領域においては、数年前のマスコミによる公認会計士試験合格者の監査法人就職難報道以来、公認会計士試験受験者数の減少という事実はあるものの、あるいは、大学で会計学を専攻する学生がこのところ減少傾向にあるという現場の教員の実感はあるものの、監査論という学問領域そのものが危機的と呼ばなければならない状況にあるという共通理解はないと思われる。

しかしながら、長年にわたってこの分野を研究してきたわれわれの世代の研究者の中には、そのような解釈をして安心感のソファーにちんと収まっている場合ではない、と

深刻に考えている研究者も存在しているのである。

私は、ここ数ヶ月にわたって、鳥羽至英教授が『會計』の2015年2月号に書かれた論文<sup>1</sup>の冒頭で示された問題提起を繰り返し頭の中で反芻してきている。少し長くなるが、その一部を次に引用しよう。

「監査に関する国際的な学会やシンポジウムに参加して気づくことは、発表者の研究テーマがどんどん狭くなっていることである。…(中略)… 確かに、データに基礎を置きながら、監査の世界における状況や現象を統計的な意味において一つ一つ確かめていくことは、それなりに重要な学問的作業ではある。しかし、とりわけ若い研究者の発表を聞いて感ずることは、『いったい監査思考の展開にどのように貢献するの?』『監査理論の展開や深化にどのような意味をもっているの?』といった、研究そのものに対する疑問である。<sup>2</sup>」

「実証研究と理論(概念)研究は、たとえて言えば、車の両輪の関係にある。どちらか一方が欠けても、学問的探究は進まない。若手の研究発表においてほとんど一般化している実証研究の進め方——仮説を設定し、統計学的に有意であるか否かを根拠に仮説に関する解釈を示し、そのあとで(あるいは、それと並行して)当該実証研究の限界と今後の課題を指摘して終える研究傾向——は、とくに(監査)研究者にとって最も重要な「考える」——創造的に“もの”や“こと”を考える——という要素を弱めてしまうのではないか、あるいはすでに弱まってしまっているのではないか、と非常に心配である。

財務諸表監査研究は、基本的には、財務諸表監査の質を高めるための示唆を会計プロフェッションと会計プロフェッショナル——ここでは監査法人に限定する——に提供するものでなければならない。<sup>3</sup>」

ここで述べられている鳥羽教授の心配あるいは問題提起は、実証研究という研究手法に関するものであるが、この指摘に強い共感を覚える私自身の心配あるいは問題提起は、たんに実証研究という研究手法に限定されない、さらには財務諸表監査という研究対象にもとどまらない、もっと幅広い領域を包含した監査論研究全般にわたる自問自答なのである。

しかしながら、われわれの心配あるいは問題提起もしくは自問自答をあざ笑うかのようになり、この頃、後に頑丈な堤防を決壊させることとなる小さな亀裂の、さらにその兆しのようなほころびがわが国を代表する巨大会社で起こり始めていた。そして、ほどなくして、財務諸表監査研究に関する非常に大きな古くて新しい課題が存在しているのだと

1 鳥羽至英「財務諸表監査上の懐疑-新しい研究機会を求めて-」『會計』第187巻第2号、2015年、56-70頁。

2 同論文、56頁。

3 同論文、57頁。

いう事実がわれわれの前に放り投げられたのである。

本稿においては、まだ議論の材料がすべて出尽くしているわけではないが、今の時点で私の問題意識にこれまでの私の経験を加味すれば抽出することのできる一つの重要な論点について、議論したいと思う。

## Ⅱ 第三者委員会社会

### 1 東芝事件と東芝の第三者委員会

堤防決壊の兆しは、時間の経過に伴って実際に亀裂となった。そして、その亀裂が少しずつ大きくなって、ひょっとしたら本当に堤防を決壊させることにつながるかもしれないという可能性が形づくられるようになると、言い換えれば、巨大会社の内部で起っていることの重大さが次第に明らかになるに従って、その会社のステークホルダーのみならず、われわれ監査論研究者やその会社の監査に携わっていない公認会計士を含めた数多くの人たちが「まさか」と思い、やがて、わが国の財務諸表監査がそこまで無力化していたのかと誰もが怪しみ、失望し、そしてわが国の会計士監査システム全体に対する大きな不審感が生まれる状況に至ったのである。

それは、当初「不適切会計」という聞き慣れない用語を用いてマスコミが報道し始めた東芝の「不正会計」あるいは「粉飾決算」と呼ぶべき問題である。

その第一報を伝える2015年4月4日付の日本経済新聞朝刊の記事は次のような簡単なものであった。

「東芝は3日、一部のインフラ工事の会計処理に問題があった可能性があるとして、3日付で特別調査委員会を設置したと発表した。調査する期間は1カ月程度を予定している。

委員長は室町正志会長が務め、社外の弁護士や会計士も参加して調査する。業績への影響は不明だが、『判明し次第、速やかに公表する』（同社）としている。

調査対象は2014年3月期に計上したインフラ案件。長期に及ぶ工事について、進捗に応じて売り上げや原価を計上する会計基準である『工事進行基準』を使って収益計上した。

監査の過程で会計処理に問題のあった可能性が浮上した。調査委は検証を経て、改善策や再発防止などについて提言を行うという。」

見出しは、「不適切会計で調査委、東芝、インフラ工事で」とあったので、記事を読んだ私は、

(1) 「不適切会計」という用語が用いられている以上は、「粉飾」や「不正」に分類されるような「悪質なもの」ではない、

(2) 「工事進行基準」に基づく会計処理に、1カ月程度の調査で全容が明らかになる程度の「軽微な誤謬」が発生していることが明らかになった、

(3) それが明らかになった「監査の過程」は「監査法人による通常の財務諸表監査」もしくは「社内の内部統制監査」の過程である、

と、軽く考えたのである。

しかし、株式市場は敏感に反応した。4月6日の東芝の株価は、一時9%安をつけたのである。さらに、5月8日になって2015年3月期の業績予想が取り下げられるとともに、調査の主体を特別調査委員会から第三者委員会に切り替えると発表されるに及び、11日の株式市場では東芝株に売りが集中してストップ安をつけるに至った。このような市場の不安に対応するためとして、東芝は13日の深夜23時45分に、2014年度3月期までの3年間に累計500億円強の利益のかさ上げの可能性のあることを発表した。そして、15日に第三者委員会を設置することが発表されるに及んで、真相解明の舞台はこの第三者委員会に移ることとなったのである<sup>4</sup>。表1にまとめた日本経済新聞の

表1 東芝事件に関する日本経済新聞の新聞報道の見出し (2015年4月5日~7月1日)

4月5日	朝刊	不適切会計で調査委、東芝、インフラ工事で
4月7日	朝刊	東芝株、1時9%安
5月9日	朝刊	東芝、業績予想取り下げ、不適切会計
5月12日	朝刊	東芝株ストップ安、不適切会計で先行き不安、調査、グループに拡大も
5月14日	朝刊	東芝、500億円減額も、不適切会計、営業利益3年間で
5月14日	朝刊	東芝、市場の不安に対応、不適切会計、深夜に異例の発表
5月15日	朝刊	東芝、きょう第三者委、不適切会計、市場、業績に懸念
5月16日	朝刊	不適切会計9件確認、東芝、第三者委さらに調査
5月20日	朝刊	不適切会計の影響どこまで、東芝、もうひとつのリスク、家電の不振で減損懸念
5月21日	朝刊	東芝、不適切会計で管理体制見直し、個別工事の採算報告
5月22日	夕刊	東芝、ほぼ全事業調査、不適切会計、半導体も対象
5月23日	朝刊	ずさんな管理体制露呈、テレビ・半導体低い採算性
5月26日	朝刊	不適切会計で総会に暗雲、東芝、開催延期へ2案
6月2日	朝刊	東芝の不適切会計問題、上場廃止ひとまず回避
6月6日	朝刊	東芝「問題、4事業のみ」不適切会計の社内検証
6月6日	朝刊	東芝、組織ぐるみか否か、不適切会計、責任の所在追求
6月12日	朝刊	東芝、内部統制に不備、不適切会計
6月13日	朝刊	「不適切」インフラ以外にも、東芝、自主調査結果を公表
6月14日	朝刊	半導体・パソコン・TV焦点、どこまで広がる、不適切会計の調査の流れ
6月18日	朝刊	東芝、不適切会計の発表資料で記載ミス、ETC発注時期など訂正
6月22日	朝刊	東芝不適切会計、統治の教訓—組織中枢と現場、深い溝(経営の視点)
6月23日	朝刊	東芝の不適切会計問題、半導体・パソコンも、決算修正額拡大へ
6月23日	朝刊	半導体「作りだめ」裏目に、不適切会計、経営陣、暫定続投を提案
6月25日	夕刊	東芝、監視委が2月検査、総会で説明、不適切会計、テレビも
6月26日	朝刊	「テレビ取促費、計上せず」不適切会計、なぜ・誰が不明
7月1日	朝刊	東芝、社長再任賛成93%、株主総会、取締役全員が再任

4 この第三者委員会のメンバーにグループ会社の顧問弁護士を辞めた人が入っていることをもって、この第三者委員会に対して不審を感じる専門家もいる。(『東芝の会計問題、危機管理が不十分だ』/第三者委を歴任してきた久保利弁護士に聞く」東洋経済オンライン、2015年6月16日)

見出しにあるように、日本経済新聞が一貫して「不適切会計」という用語を使いながら報道する中で、株主総会が6月25日に開催された。そこでは、2月12日に証券取引等監視委員会の検査を受けたことが報告されたが、とくに注目を集めた様子はないまま、田中久雄社長は93.84%、室町正志会長は93.80%、佐々木則夫副会長は93.85%のそれぞれ賛成票を集めてそろって再任されたのであった。そして、関心は、7月中旬にまとめられることとなっていた第三者委員会の報告書の内容に移ることとなったのである。

ここまでの一連の動きは、「不適切会計」という用語が意味しているように、「粉飾」や「不正」とは一線を画するまさに不適切な会計処理が行われていたのは事実だけれども、それは決して「悪質なもの」ではなく、事実を明らかにしたうえで財務上の数字を修正することによって一件落着するような性格のものであろうという印象を外部に発信し続けていたのである。

ところが、そのような楽観的雰囲気は7月に入って一変する。表2にまとめた日本経済新聞の見出しを追ってみよう。相変わらず「不適切会計」という用語は用いられているものの、その不適切に処理された数字が拡大していくことが「不適切会計1500億円超も、パソコンなど拡大」「不適切会計1600億円」「さらに700億円損失、半導体・パソコンで減額」「組織的に利益操作、1562億円」「利益減額2248億円」といった見出しから伺えた。それとともに、「経営陣が圧力」「意図的に損失先送り」「監視委、虚偽記

表2 東芝事件に関する日本経済新聞の新聞報道の見出し（2015年7月4日～9月19日）

7月4日	朝刊	東芝、不適切会計1500億円超も、パソコンなど拡大
7月5日	朝刊	東芝、経営陣が圧力、不適切会計1500億円超、予算未達、会議で追求
7月9日	朝刊	東芝、意図的に損失先送り、不適切会計、第三者委が把握、インフラ部門で
7月10日	朝刊	東芝、構造改革出直し、不適切会計「創業以来の危機」
7月11日	朝刊	東芝、監視委が調査へ、不適切会計問題
7月13日	朝刊	東芝、監督・監査機能せず、不適切会計、第三者委指摘へ
7月14日	朝刊	取締役半数以上退任へ、東芝新体制、社外を過半に
7月15日	朝刊	新日本監査法人を調査、東芝問題で会計士協会
7月18日	朝刊	東芝、課徴金処分へ、監視委、虚偽記載と判断、不適切会計1600億円
7月18日	朝刊	東芝、さらに700億円損失、半導体・パソコンで減額
7月21日	朝刊	東芝、組織的に利益操作、不適切会計で第三者委報告、1562億円、トップ関与
7月22日	朝刊	企業統治の不全が招いた東芝の利益操作（社説）
7月23日	朝刊	米投資家、東芝を提訴、株価下落で損害賠償請求、不適切会計
8月19日	夕刊	東芝、不適切会計の代償
9月1日	朝刊	東芝、決算発表を再延期、7日までに、新たに不適切会計
9月2日	朝刊	東芝株急反落、5%安、決算再延期を嫌気
9月7日	夕刊	東芝、利益減額2248億円、決算7年分を訂正、前期は最終赤字378億円
9月7日	朝刊	有価証券報告書きょう提出、会計不祥事、東芝
9月8日	朝刊	東芝、会計不祥事、「ヘルスケアで1兆円」撤回
9月8日	朝刊	東芝、会計不祥事―監査法人にも批判、問われる「番人」の在り方
9月9日	朝刊	東芝の監査法人を月内にも検査へ、監査審査会
9月18日	朝刊	監査法人の検査、金融庁が強化へ
9月18日	朝刊	監査審査会会長、東芝は「粉飾決算」、担当の監査法人を検査へ
9月19日	朝刊	東芝不祥事、監査への信頼揺らぐ、「適切な処理」企業と探る

載と判断」「組織的に利益操作」「企業統治の不全が招いた東芝の利益操作」(社説)と  
 いった見出しが示しているように、この東芝での出来事がたんなるミスではなく、明白  
 な「不正」であるという視点で報道されるようになる。経営陣に責任のある不正である  
 と考えられるからこそ、「取締役半数以上退任へ」「トップ関与」という見出しに並ん  
 で、外部監査を担当していた監査法人に関しても「新日本監査法人を調査、東芝問題で  
 会計士協会」「監査法人にも批判、問われる『番人』の在り方」「東芝の監査法人を月内  
 にも検査へ、監査審査会」「監査審査会会長、東芝は『粉飾決算』、担当の監査法人を検  
 査へ」「監査への信頼揺らぐ」といった見出しが踊り、マスコミでは「不適切会計」と  
 いう用語が用いられてきたけれども、その実態は「粉飾」に他ならず、監査法人の責任  
 を追求する雰囲気までもが形成されていったのである。もちろん、たんなる誤謬を見落  
 としたとしても監査法人の監査に問題がなかったかどうか審査対象になるはずである  
 が、そこに不正が絡むと、緊張感は一気に高まるのである。

しかし、日本経済新聞は、「経営陣が圧力」「意図的に損失先送り」「監視委、虚偽記  
 載と判断」「組織的に利益操作」「企業統治の不全が招いた東芝の利益操作」(社説)と  
 いった一連の報道をしているにも関わらず、一貫して「不適切会計」という用語を使い  
 続けるのである。「不適切会計」を「会計不祥事」に変更したのはようやく9月7日の  
 夕刊で「東芝は7日、会計不祥事で遅れていた2015年3月期連結決算と09年3月期か  
 ら14年4~12月期までの決算訂正を発表した」と報道してからのことであった。しか  
 も、ご丁寧なことに、7月21日の紙面では、「今日の言葉」として、「不適切会計」に  
 ついて次のように説明しているのである。

「▽…ルールに反した会計処理で有価証券報告書などに事実と異なる数値を載せること。  
 損失隠しや利益の水増しが組織的に行われ悪質性が高くなると「不正会計」、刑事告発  
 されて事件になれば「粉飾」と呼ぶのが一般的だ。東芝が調査を委ねた第三者委員会  
 は、調査報告書の要約版で「不適切会計」との文言を使っている。

▽…証券取引等監視委員会は金融商品取引法に基づいて検査・調査する。金額や悪質  
 性などをみて、有価証券報告書など開示書類の虚偽記載にあたりと判断すれば、金融庁  
 に課徴金処分を勧告したり、検察に刑事告発したりする。特に悪質で刑事告発される  
 と、法人は7億円以下の罰金、個人は10年以下の懲役か1000万円以下の罰金、または  
 その両方が科せられることがある。」

私は、長年監査論の研究を続けてきているが、粉飾決算について「刑事告発されて事  
 件になれば『粉飾』と呼ぶのが一般的だ」という説明は寡聞にして聞いたことがない。  
 驚くべき解釈である。手近にある『広辞苑(第2版)』<sup>5</sup>には粉飾決算について「会社の  
 資産内容・収支状況をよく見せるために、貸借対照表や損益計算書の数字をごまかすこ

5 新村出編『広辞苑』(第2版)、岩波書店、1969年、1979頁。

と」とある。まさに、利益を過大表示するための行為そのものをいうのであって、刑事告発が要件として必要だという解釈は、この日本経済新聞の解説が初めてであった。さらに、この説明の後段では、「特に悪質で刑事告発されると・・・」と解説されているので、利益操作をしたとしてもバレなければ粉飾とは呼ばれないだけでなく、バレたとしてもとくに悪質で刑事告発される場合以外は、やはり粉飾ではないことになる。この解釈に従えば、「逆粉飾」は、税務当局の告発が必要だということになりかねない。再度言うが、驚くべき勝手な解釈である。

同じ7月21日の日本経済新聞の紙面には、東芝の第三者委員会の調査報告書の概要が掲載されているのであるが、それとともに、日本経済新聞は「東芝、組織的に利益操作」「不適切会計で第三者委報告」「1562億円、トップ関与」「歴代3社長辞任へ」「東芝に『利益至上主義』」「『必達』トップが圧力」「逆らえぬ企業風土」「操作は経営判断」「課徴金、過去最大の可能性」「『3日で120億円出せ』」「佐々木前社長、強く指示」「田中社長、損失先送り」「海外不振、叱責たびたび」「2トップ不和背景に」といった見出しを用いているのであるから、上記の「今日の言葉」の定義でいえば、刑事告発はなされていないものの「損失隠しや利益の水増しが組織的に行われ悪質性が高くなる」のは明白であるから「不正会計」と呼んで然るべきであろう。

また、日本経済新聞は9月17日に行われた公認会計士・監査審査会の千代田邦夫会長に対する取材において、千代田会長が、総額2248億円の利益を減額した東芝は「広い範囲で不正があり、明らかな粉飾決算にあたる」「事実を虚偽表示するのが粉飾。意図的にやったかどうかが問題で、（東芝の件は）明確に結びついている」と東芝が粉飾決算を行ったと断じていることを報じる一方で、東芝の第三者委員会は調査報告書で「不適切会計」としたことや、東京証券取引所が「不正会計」と言及したことと東芝の株主弁護団が「粉飾決算」と呼んだことも紹介し、「立場によって表現は異なる」と結んでいるのである<sup>6</sup>。

つまり、日本経済新聞の立場は、粉飾決算については、この千代田会長の「明らかな粉飾決算にあたる」という判断を是とするのではなく、東芝の一件は刑事告発されていないので事件になっておらず、「粉飾」と呼ぶことはできないとしており、7月21日付の説明と一貫性のある驚くべき勝手な解釈を示しているのである。

東芝事件に対して一貫して粉飾決算としての悪質性を前面に出すことなく報じ続けた日本経済新聞の使った「不適切会計」という用語の根拠が、もしも日本経済新聞の言うように東芝の設置した第三者委員会にあるとするならば、公認会計士の肩書きを有するとともに監査論研究者として数多くの著作を出版してきておられる千代田邦夫公認会計士・監査審査会会長の言葉以上の権威を有すると日本経済新聞が高く評価する第三者委

6 日本経済新聞、2015年9月18日朝刊。

員会とはそもそも何なのかについて考えておくことは、第1節で述べた財務諸表監査研究に関する現在の一つの大きな課題と考えて差し支えないであろう。わが国でこのところ盛んに設置されている第三者委員会が「対外的な免罪符」を提供する仕組みとしての役割を果たしている現況は、私の目には、私も含めた監査の領域の構成員の非力さが招いたアブノーマルな状況としか映らないのである。

## 2 第三者委員会

日経テレコンで、日経、朝日、毎日、読売、の4紙を対象に、「第三者委員会」というキーワードで記事を検索すると、日経テレコンが提供するデータベースの一番古いものから最新までの期間で12207件ヒットする<sup>7</sup>。

最も古い記事は、日本経済新聞1983年10月13日付朝刊で田中角栄元首相に懲役4年の実刑判決が下ったことを受けて書かれた社説の次の部分に第三者委員会が出てくる。

「政治浄化の方策に関して言えば、ロッキード事件発覚後、約八年たったにもかかわらず、贈収賄事件での刑罰強化を除いては、一向に具体策で進展がない。これまでこの点で前進をはばんできたのは自民党だが、判決を機に、与野党協力し、国会全体として、禍を転じて福とする努力をしてもらいたい。具体的には(1)日本にもSEC(米証券取引委員会)のように企業の不正取引を監視する強力な第三者委員会を作ること(2)資産公開法を制定し、国会議員及び高級公務員の資産状況を毎年国民に明らかにすることで、不正の発生を防ぐこと(3)さらには企業献金の是非につき政治資金規正法の規定に従って本格的な手直しをする(4)企業献金を廃止する場合の代償措置として、西独同様に政党法を制定し、税金の一部で政党の選挙資金をみること、などが検討されている。」ここでは、SECが強力な第三者委員会だと考えられており、そのような仕組みを作ることによって企業の不正取引を監視しようという外部からの提案である。

その次は、毎日新聞1990年3月23日朝刊の「衆議院の選挙区制の改正の議論」についての次の記事まで7年飛ぶ。

「小選挙区の区割りについては第三者委員会を設置する方向が固まっているが、この日は『一定年数ごとの定数配分の是正も同じ委員会が担当すればよい』との意見もあった。

衆院の総定数は、(1)現行の512(2)公職選挙法本則の471(3)中間の500——の三案が出て意見は集約できなかったが、現状よりも少なくする方向だ。」ここでは、各

7 日経テレコン、<http://t21.nikkei.co.jp/g3/CMN0F12.do>、2016年1月11日検索。「調査委員会」で検索すると、58040件ヒットするが、記事の内容を読むと、設置された委員会の名称に「第三者」が入っていない委員会をも第三者委員会として報道している記事もあるので、今回は、第三者委員会のみを対象とした。



政党の利害の対立する選挙区の区割りを議論するための委員会をそう呼びんでいる。これについては、国会の自律的な動きのようである。

さらにその次は、朝日新聞 1990 年 10 月 11 日付朝刊の警察の監察制度が機能しなかった事例についての次の記事まで半年飛ぶ。

「大阪弁護士会人権擁護委員会副委員長の高階叙男弁護士は『今回の汚職事件を見る限り警察内部の監察機能には限界がある。外部の人たちで第三者委員会を設け、不正をただしていくのが一番だ』と提案する。来月 14 日から警察官の不正や人権侵害の苦情のほか、今回の事件の感想を聞くための『警察 110 番』を開設する予定だ。」内部調査の限界を第三者委員会を設置することで補おうとする外部からの提案である。

その後も、1~2 年に一度程度、第三者委員会に関する記事が出るが、表 3 のように、やがて、毎年数百件から千件以上がヒットするようになる。今世紀に入ってから急増していることが分る。ここでは、その一つ一つの内容を検討する余裕はないが、先にも述べたように、わが国でこのところ盛んに設置されている第三者委員会が「対外的な免罪符」を提供する仕組みとしての役割を

果たしているのではないかと推測される現況は、マイケル・パワーが『監査社会』で「監査の爆発的拡張」と呼んだ状況が、日本においては、監査を第三者委員会に置き換えて生じているのではないかと想像できるのである。

そのような似而非第三者委員会が招来するリスクに関しては、例えば今世紀に入る直前の 2000 年 11 月 26 日付の朝日新聞が、「お墨付き機関？ 公共事業評価のための『第三者委』審議」という見出しのもと、「市民団体から『お墨付き機関であることが今回の例でよくわかった』と批判」していることや、公共工事に詳しい大学助教授が「数回の審議しかせず、委員も行政側が選んでいるので、本当に第三者と言えるか疑問だ」と

表 3 「第三者委員会」に関する新聞記事の数

1983 年	1
1990 年	3
1991 年	1
1993 年	5
1995 年	4
1996 年	2
1997 年	5
1998 年	16
1999 年	23
2000 年	36
2001 年	622
2002 年	256
2003 年	169
2004 年	197
2005 年	107
2006 年	180
2007 年	1826
2008 年	1012
2009 年	596
2010 年	467
2011 年	1787
2012 年	769
2013 年	1421
2014 年	1003
2015 年	1662
2016 年	37

8 マイケル・パワー著、國部克彦／堀口真司訳『監査社会 [検証の儀式化]』（東洋経済新報社、2003 年）、第 1 章。ただし、彼は、監査の爆発的拡張を過剰なチェックという意味で使っているので、私が拙稿で使っている意味とは少し異なっている。

9 2012 年度から、上場会社が設置した第三者委員会のデータを、設置目的、委員および補助者名簿、適時開示と報告書のリンク、といった項目を網羅して情報提供するウェブサイトが存在している。掲載されているデータ数は、2012 年が 2 件、2013 年が 18 件、2014 年が 19 件、2015 年が 52 件、となっている。（第三者委員会ドットコム、<http://www.daisanshainkai.com>）また、第三者委員会の報告に関して、独自に格付けを行っている組織も存在している。（第三者委員会報告書格付け委員会、<http://www.rating-tpcr.net>）

指摘していることを報じており、「第三者委員会社会」ができることについて警鐘を鳴らしているのである。

しかしながら、他方、第三者委員会をそのように考えることは穿った見方だと言えないわけではない。実際に第三者委員会の委員として運営に加わった経験を有する人は、自分の加わった第三者委員会が真の意味での第三者委員会なのか、それとも設置主体からの独立性の確保されていない名ばかりの第三者委員会なのかは、百も承知であろう。<sup>10</sup>

次節において、私自身が委員に名を連ね、責任を持って真の第三者委員会だったと断言できる事例について検討しよう。

### Ⅲ 有効な第三者委員会の事例

今から20年以上前の1993年2月5日に設置された「尼崎市議会議員行政視察等実態調査委員会」の一委員として、この調査委員会が尼崎市民と尼崎市議会からどのように見られていたのか、そして、実際にはどのように活動したのかを、ここで振り返ってみよう。実は、この調査委員会に関連した直接的記録と、歴大な新聞記事を保管してきたものの、尼崎市議会の出直し選挙のあとに一般経済誌に寄稿したもの<sup>11</sup>以外、これまでとくに原稿にする機会はなかった。しかし、昨今の第三者委員会設置ブームの中で、第三者委員会という名称こそ付されていないものの、実質的には第三者委員会として活動した委員会の古典的事例を振り返っておくことは、第三者委員会がその出自の危うさを克服するための肝がどこにあるのかを知ることができて、意味があるのではないかと考える。それに加えて、当該第三者委員会が設置された目的に関しても、その後、野々村竜太郎兵庫県会議員の事例を筆頭に相変わらず地方議員のカラ出張は後を絶たないし、国会議員の不透明な政治資金の使い方も、小渕優子議員のあきれた事例を始めとしてあふれかえっている今日、住民および国民というプリンシパルの能動的行動の重要性を再認識する意味からも価値のあることだと考える。

尼崎市議会議員のカラ出張事件は、今日に至っても相変わらず繰り返し露見する地方議員の不正事例の中では特筆すべきプロセスを辿った事件であった。議会の悪しき慣習と議員のモラルの低さをさらけ出した表面化のプロセスはわれわれの記憶に鮮明な野々村竜太郎氏の号泣会見でも繰り返されたが、尼崎のケースでは、責任の所在をうやむや

10 この東芝の第三者委員会について自身のブログで厳しい批判を繰り返しておられる郷原信郎弁護士は、ご自身が加わっておられたオリンパス事件に関する新日本監査法人の第三者委員会と今回の東芝の第三者委員会とを比較して、今回の第三者委員会が「見せかけだけの第三者委員会の枠組み」とまで厳しく批判しておられる。(「トップの無為無策によって窮地に追い込まれた新日本監査法人」『郷原信郎が斬る』2015年12月16日、<https://nobuogohara.wordpress.com>)

11 拙稿「調査委員が見た尼崎市議カラ出張事件 市民、マスコミが腐敗した議会を追いつめた」『エコノミスト』1993年8月31日号、82-85頁。

にして逃げ切ろうとする議会・議員側に対して、尼崎市民は粘り強く責任を追及し続け、その市民の運動をマスコミが執拗に報じ続けて、それを支えたのであった。

### 1 第三者委員会の設置された背景

ことの起こりは、1992年9月30日付読売新聞の「尼崎市議がカラ出張『行政視察』北海道と沖縄へ 22万円受け取る／兵庫」という見出しの記事だった。この報道は、尼崎市議会議員として30年のキャリアを誇る保守系議員が、8月末と9月初旬の2回にわたり、沖縄と北海道に行政視察を申請し、22万円を受け取っていながら、実際には出張していなかったというもので、議員本人もカラ出張を認め、「議員をしていると何かと金がかかるので（カラ出張を）やってしまった。重大なこととは考えていなかったが、今となっては深く反省している。市民の信頼を裏切り、申し開きできるものではなく、情けない気持ちでいっぱいだ。このまま議員も続けてはいられないと思う」と話していることが報じられており、当日の夕刊で他社も報道したが、受け取った出張旅費を全額返金したこの議員が辞職すればこのまま一件落着かと思われた。

しかし、10月2日には、同議員が7月中旬にも東北と北海道にカラ出張して約19万円を受取ったものの、同僚議員の指摘によってこの金額を返金していたことと、これに関する虚偽の復命書を議会事務局が破棄したことが新事実として報道された<sup>12</sup>。閉会中の市議会は直ちに議員総会を開いて全会一致で同議員に辞職勧告を行うとともに、議員6人で構成する「行政視察等検討委員会」を設置して、議会に自浄能力のあることをアピールしたのである。

ところが、この議員が辞職表明を行った際に、「『カラ出張は私が初当選した1963年からあった。知っているだけでも、議長経験者ら数人がやっている』と証言。さらに、『市議会事務局の職員が議員の印鑑を保管し、出張の復命書などの必要書類は代わりに作成してくれた』と暴露し、職員の方から、『まだ（旅費が）残ってますよ。適当に視察の日程を組みましょうか』と声をかけられることもあったという<sup>13</sup>」との報道を受けて、一件落着とはほど遠いカオスへと向かうこととなる。

市民は議会に対して関係書類の公開を要求したが、議会はそれに応じなかっただけでなく、自ら設置した「行政視察等検討委員会」での議論も非公開とした。それに反発した市民は、議員と議会事務局職員を刑事告発するとともに、「行政視察等検討委員会」が過去の行政視察を不問に付した段階で住民監査請求を行うところとなったのである<sup>14</sup>。

そして、11月に入ると、11月6日付朝日新聞朝刊が「社党議員団も公費観光 12

12 読売新聞，1992年10月2日朝刊。

13 毎日新聞，1992年10月3日朝刊。

14 読売新聞，1992年10月30日朝刊。

人、箱根温泉で宴会「尼崎市議会」を皮切りに連日のように党派を超えた多数の議員が関与するカラ出張がマスコミを通して次々と明らかにされ始め、不正出張がたんなる一個人の例外的なカラ出張ではなく、議会全体および市役所をも巻き込んだ非常に根の深いものであることが市民の前に晒されていった。<sup>15</sup>

それに対する議員側の対応は、当初は各党派とも不正出張の責任を取って議員辞職をするという「市民の常識」に沿った方向で動いていたが、時間の経過とともに「議員としての常識」を取り戻したのか、最初にカラ出張が発覚した議員がいつの間にか辞意を撤回したのを手始めに、不正出張が明らかになったいずれの党派も前言を翻して居座りを決め込んでしまったのである。さらに、不正出張を調査し、不当に支払われた旅費などの公金を返還させるよう求めた監査請求に対し、同市監査委員は1993年1月18日に「請求内容が具体的でない」として却下した。<sup>16</sup>

これによって怒り心頭に達した市民側は、議会の存在を前提にした情報の公開を求める運動から、議会の自主解散を求める運動へと戦術転換することとなる。

その一方で、最大党派の保守系・明政会、社会党などの4党派は1月末までに議員の出張資料を自主公開するとともに、「第三者による不正出張問題の調査委員会」を設置することで21日の夜に合意したのである。自主公開を決めたのは過去2年間の全議員の出張に関する記録で、出張議員名や期間、訪問先をはじめ、調査事項の一部や旅費を一覧できる内容とされていた。他方、「調査委員会」は、大学教授、弁護士、産業界、労働界、市民の代表など十人程度のメンバーで構成し、独自の立場で不正調査を進めてもらうという、まさに「第三者委員会」の設置であった。

この動きと並行して、共産党は地方自治法に基づく調査特別委員会（いわゆる100条委員会）の設置を主張し、第三者委員会の設置には反対していたし、尼崎市議会が12月に可決していた市公文書公開条例の改正案の施行に先んじて自主公開を求める市民グループもあれば、現行条例で公開を請求できる市長部局の会計文書によって議員の出張内容を知ろうとするグループもあった。当事者能力を失いながらも議員の身分に固執したい議会側にとって残された唯一の選択肢が、第三者委員会を発足させることだった<sup>17</sup>のである。

## 2 市民とマスコミの不信感を克服した要因

当初、調査委員会に向けられた市民とマスコミの目は冷たかった。調査委員会は、

15 日本経済新聞、1992年11月15日朝刊、「尼崎市議会、『不正出張』全会派に」。毎日新聞、1992年11月15日朝刊、「尼崎・カラ出張問題で市幹部も出張費水増し 尼崎市局長ら4人、上京陳情で」。

16 朝日新聞、1993年1月19日朝刊。

17 朝日新聞、1993年1月22日朝刊。そして、1993年1月30日に「行政視察等実態調査委員会」の設置が可決された。

「（尼崎市）議会議員行政視察等について実態を調査し、その適否を判定する」（調査委員会要綱第1条）ために設置されたということになっているが、実際には、議会は、先に自主的に設置した検討委員会と同様に、疑惑隠しのための似而非第三者委員会を設置したに違いないと見なされていたのである。その理由として、次のような問題点が当初から指摘されていた。

- （1）委員会は地方自治法に基づいて設置されたものではなかったもので、法的根拠を有しておらず、調査等の権限には限界がある。
- （2）委員の人選は議会側が行っており、本当に第三者委員会と呼べるかどうかは疑問。
- （3）委員会の審議や資料の公開が保証されておらず、委員会に一任されている<sup>18</sup>。
- （4）全会一致の原則が要綱にうたわれているので、厳しい意見は集約できない。

マスコミからも色眼鏡で見られていたことは、最初の会合で、まず委員会を公開で行うか非公開で行うかを非公開で審議し、委員会の審議を原則として公開で行うことを決定したうえで傍聴者を入れたところ、帰宅して見たテレビのニュースでは「市民パワーに押される形で最後には公開され・・・」とコメントされていたことから理解できる。新聞でも、「運営について『原則公開。議員の事情聴取など一部は非公開』『復命書の公開については現物を見て検討』との方針を決定」したことが報じられたが、見出しは「一部非公開方針」となっていた<sup>19</sup>。

そして、このような市民やマスコミの疑念がどうやら正しかったということ、時間の経過とともに私も感じるようになったのである。と言うのは、調査委員会の設置の際には、どのような勧告が出て私たちが従いますと言っていた議員側が、調査委員会の審議が進むにつれて調査委員会の批判を口にするようになり、終盤、厳しい提言が出そうだと分り始めてからは、勧告に無条件で従うわけではないとあからさまに言い始めたからである。

ともあれ、調査委員会の活動がスタートした。

### 3 この事例から学べること

ところが、いろいろな人たちの思惑とは相違して、調査委員会は正真正銘の第三者委員会として活動したのである。

委員構成は、法曹界、産業界、労働界から各1名、市民の代表が2名、ジャーナリス

18 1993年1月29日には、市議会の総務委員会で、調査委員会の設置を求める市民の陳情についての審議が行われたが、「市民に開かれた調査委員会」という文言を問題視し、継続審議となっていた。（朝日新聞、1993年1月30日朝刊）

19 朝日新聞、1993年2月6日朝刊。

20 議員の発言として、「不正の自主公表を拒んだ保守系党派・明政会の幹部議員も『不正かどうかは第三者に一定の基準をもって判断してもらいたい。その決定には従う』と発言している」ことが報じられている。（朝日新聞、1993年2月6日朝刊）

ト1名、尼崎市職員1名、学識経験者が4名の、合計11名。私が学識経験者の一人として委嘱されたのは、議会事務局にいた友人からこの委員会のことを聞かされた私の方から、この委員会を第三者委員会にしたいのであれば第三者によるチェックを研究している監査の専門家を加えるべきだと言ったのが契機であった。したがって、私は議会事務局の推薦ということになるが、膨大な新聞のコピーを携えて内諾を得に来た議会事務局の管理職からは、明示的にも暗示的にも、お手柔らかに、という働きかけは全く感じられなかった。

他の委員も私と同様に圧力を受けなかつたらうと想像されるのは、本委員会の審議や資料を可能なかぎり公開することを決定するとともに、全会一致の原則については、決定できないことの言い訳にするのではなく意見の一本化に向けて前向きに審議することを確認したことからも明らかであった。とくに前者は、この当時の尼崎ではこの種の会議がすべて非公開であったことから考えると、画期的なことであったにも係らず、決定に至るプロセスはそれほど困難ではなかつたと記憶している。

しかし、マスコミの扱いは、冷たかつた。委員会が開催されるたびに、テレビでは関西ローカルのニュースで流されたものの、新聞の扱いは委員会が議会委よりではないかという疑念を底流に有するもののように私には感じられた。

委員会は合計14回開催された。そのハイライトは、議員一人ひとりから聞き取りを行って、過去2年間の個人行政視察が適切なものかどうかの判定を行うことであった。聞き取った具体例については『エコノミスト』の記事をお読みいただくとして、この聞き取りには超えなければならないハードルがあった。それは、それまでの尼崎の行政視察の実態の甘さであった。その甘い慣行にも寛大な扱いはしないという合意を得て、主観的判断を排除するための26項目の判定基準によって事情聴取にのぞむことを決定したのである。

ところが、この事情聴取を非公開にしたことが、市民の不審と不信を再び呼び覚ましたのである。非公開にしたのは、出張の内容を公開しないためではなく、聞き取りによって出てくるかもしれない第三者のプライバシーに配慮したことと、法的根拠をもたない委員会の聞き取りに議員の協力を得たいがためであった。

私自身、ちょうど公認会計士の監査が被監査企業の全面的なディスクロージャーに代りうるのと同じように、調査委員会の第三者性が市民の信頼を得られていたならば非公開でも問題はないだろうと考えていたのであるが、それまでに公開審議を重ねて来たにもかかわらず、市民やマスコミからはそこまで信頼されていたわけではなかつたことが明らかになった。

それにもめげずに聞き取り調査を行い、結果的には、過去2年間の全視察件数326件のう

21 「議会の隠れみになる? 尼崎市議会、議員の事情聴取は非公開」(朝日新聞、1993年3月14日朝刊)

ち、「適」が57件、「否」が269件と判定し、これを根拠に、調査委員会は「否」と判定された出張の旅費の返還と、それに加えて、議会を自主解散して市民の信を問うという厳しい勧告を行ったのである。

私は、今でも、提言を受け取る際の議長の態度を思い出すことができる。委嘱状を手渡す際には、どのような勧告が出されても従うと言っていた議長が、『『大変、ご苦勞をおかけしました』とねぎらいの言葉を述べたが、『(不正とされた)出張旅費はすぐ返すことになるが、他のことは各会派の意向を聞いて対応を決めたい』として、自主解散については明言を避けた。直後の会見でも、『(解散は)議員の命にかかわる問題なので、コメントを避けたい』と述べた<sup>22</sup>』のである。

しかし、最終的に、議会は解散に追い込まれた。その第一の功労者は、粘り強く能動的な態度を取り続けた尼崎市民と、それを側面からサポートし続けたマスコミであろう。しかし、関係書類が公開されない中であって、常に第三者委員会として活動しようと務めた調査委員会の貢献も非常に大きかったと自負している。

実は、議員一人ひとりからの事情聴取では、調査委員会の設置以前にマスコミが伝えていた各議員のコメント以上のことは概して聞けなかった<sup>23</sup>。しかし、それでも調査委員会の事情聴取に意味があったのは、巷間伝えられていたマスコミ情報がやはり正しかったのだという第三者機関による客観的な「保証」が付与されたことにある。

つまり、いくら市民が監視をしようと思っても情報が入手できなければ不可能だし、たとえ情報が公開されても第三者によるチェックがなければ真偽のほどが明らかにはならない。尼崎のこのケースには、市民の監視と、情報の公開と、第三者によるチェックの三点セットが見事に揃ったのである。

さらに、実は『エコノミスト』ではかっこ内に入れて記述したのであったが、第三者委員会を設置した議員側が、自分たちの設置した第三者委員会が予想に反して本当の第三者委員会として活動するとは思っても見なかった、という、尼崎市民にとってはまさにラッキーな状況が、議員側の苦し紛れの決定の中に生まれたことも大きかった。

私は、この当時、尼崎市民のねばり強さの源がどこにあるのかを十分には理解していなかった。本稿を執筆するにあたり、当時の新聞を再度読み返し、尼崎市民が長年にわたって議会によって税金を食い物にされていた実態を知ったのである。尼崎市議会は開会されず、空転、深夜審議、期間延長、再延長、を繰り返してきていたのである。その結果、「ある会派の幹部は『余りに時間を食っていることにじくじたる思いがある』と反省する」が、「同市の議員には毎月67万円の報酬があり、議会があれば1日当たり

22 朝日新聞、1993年5月17日夕刊。

23 「尼崎市議の不正新事実確認されず 行政視察等実態調査委の聴取」（朝日新聞、1993年3月29日朝刊）

5000円が支給される。会期が延長されればその日数分も払われる。深夜の審議になれば、議会予算の食料費から弁当も支給される。1カ月半後の5月議会では議長人事も予定されており、『また、もめにもめるんとちゃいまっか』と革新系のあるベテラン議員は話す。『空転は尼崎市議会の名物』との声が市民からも聞こえてくる。<sup>24</sup>との新聞報道に読み取れるように、尼崎では、市議会というエージェントが、プリンシパルである市民の税金を食い物にする状況が生まれていたのである。

そのプリンシパルのバックアップによって、エージェントの設置した第三者委員会は、真正正銘の第三者委員会として活動することができたのである。

#### IV 半世紀前の監査論の研究テーマの示唆

冒頭に引用した鳥羽教授の問題提起との関連で簡潔に記述するとすれば、私は次のように考え、研究を継続してきている。<sup>25</sup>

- (1) わが国の監査論研究は、わが国の監査の質を高めることに寄与しなければならない。
- (2) 監査の質を高めて、それを維持することは、わが国の社会システムの改善・向上に寄与しなければならない。
- (3) そして、質の高い監査によってわが国の社会システムが改善し向上すれば、日本国民の福利を増進させることとなる。

このように考えるようになったそもそもの発端は、私が監査論の研究者を志す契機となった恩師の講義にある。ここで恩師というのは、同志社大学商学部でゼミの指導教授だった岡村正人先生でもなければ、大学院の指導教授だった西村民之助先生でもなければ、修士論文を指導してくださった内川菊義先生でもない。同志社大学大学院商学研究科の嘱託講師として監査論の講義を担当しておられた久保田音二郎先生である。久保田先生は、毎週、私との一対一の講義の中で、膨大な量の宿題を課すとともに、膨大な量の煙草を吸いながら膨大な量の解説をしてくださった。当然90分では足りないので、講義が終われば決まって近くのわびすけという喫茶店に場所を移して、膨大な量のビー

24 朝日新聞、1992年4月2日朝刊。

25 拙著『日本の会計士監査』（森山書店、1999年）は、それまでの私の研究をまとめる形で次の二つの論点を指摘した。一つは、わが国の公認会計士監査がその性格を受け継いでいるアメリカ型の公認会計士監査にはその出自が災いして「経営者の不正に甘い」という欠陥をもっていることであり、二つめは、そのような公認会計士監査をスタートさせる遙か以前に、わが国独自の会計士監査制度を成立させようとした調査と具体的な立法運動があったにも係らず、その努力は無に帰した、という歴史的事実の指摘である。



ルを飲みながら話の続きをしてくださった。先生の鞆の中には膨大な量の書きかけの原稿と翻訳ノートが入っており、それを取り出して熱く語ってくださることもあった。

私は、助手に採用されたときには久保田先生と同じ鞆を購入し、久保田先生が1970年に書かれた「わが国における監査論の研究動向」という学界展望をコピーした。そして、それを机の引き出しに入れて、今でも時折読み返してきているのである。

そこで、久保田先生は監査論の研究分野を大まかに次の七つに分類されていた。そのうえで、これらの研究分野に分類される代表的著作を取り上げて、個々の著作に対して寸評を加えることを通してこの当時の監査論研究の肝とも言うべき論点を明らかにしておられるのである。

- (1) 海外諸国における監査の歴史的研究
- (2) 監査の基礎問題についての個別研究と総合研究
- (3) 監査実施をめぐる研究
- (4) 監査報告書と適正表示の研究
- (5) 内部監査としての会計監査と業務監査の研究
- (6) EDP をめぐる監査研究
- (7) 監査役監査についての研究

海外諸国における監査の歴史的研究に関しては、この当時の海外の監査史に関する文献が会計士の職業史をもって監査史と考えるものや、監査上の史実を断片的に叙述するのみでこれらを体系的に取り扱わないものが多かった状況から脱皮しつつある頃にわが国の監査論研究が始まったため、研究の方向性を見誤っていないのは幸いだとしても、重要なことは各国の社会的経済的諸事情の相違を明確に認識したうえで、各国の監査の特異性が生まれた経緯を歴史的に究明することであり、「わが国のようにいたづらに海外諸国の監査論をるつぽに入れて、その真相を究めようとしない欠陥のある現状」<sup>27</sup>については、それを厳しく批判しておられる。

監査の基礎問題についての個別研究と総合研究については、当時の公認会計士試験受験者のバイブルとも言うべき出版物について「総論的」との評価を下す一方で、「外国文献に引廻わされずに、自分の立場から自分の思索で基礎問題を理論的に展開しようとする野心作」<sup>29</sup>との評価もしておられる。

26 久保田音二郎「わが国における監査論の研究動向」『国民経済雑誌』第121巻第1号、1970年、74-93頁。

27 同論文、77頁。

28 同論文、79頁。

29 同論文、78頁。

監査実施をめぐる研究については、明治大正時代におけるわが国の監査研究は英国監査論から影響を受けていたが、戦後いわゆる証取法監査の開始に伴って「数多くの悩みに直面し、またいまもこれが続いている<sup>30</sup>」として4半世紀もの時間の経過がありながら粉飾決算や不正経理などの企業不祥事の続出によって監査実務が混乱しているわが国の当時の状況下にあつて、米国の監査手続書についての研究は「わが国における監査研究に裨益することは特記してもよい」と高く評価するとともに、「監査調書に関する・・・地に足をつけた」研究や「わが国の今後の監査報告書論の研究課題がなにであるのか、またいかにこれを究めるべきかの問題を提起している」研究、「わが国の商法改正による監査役監査制度が運用される場合には、監査役監査報告書に関連した諸問題の研究には多くの示唆を与える」西独監査報告書についての文献も、日本社会の求めている研究であると高く評価している。

監査報告書と適正表示の研究については、監査報告書がオピニオン・レポートなのかインフォメーション・レポートなのかという現在でも議論の尽きない監査報告書の性格を巡る議論が、実は「わが国の経済的社会的環境のもとで、したがって、監査制度の充実していない環境のもとでの財務諸表に添付する監査報告書の問題であることを忘れるべきではない<sup>32</sup>」とここでも公認会計士による財務諸表監査制度ができて4半世紀が経過しているにもかかわらず、監査制度が充実していないとの立場を取っておられるのである。

内部監査としての会計監査と業務監査の研究については、一部の会社では戦前から実施されていた内部監査が、全般的にはいわゆる証取法監査を実施するための受入条件として整備された面が強く、本来の経営の内部的要請の面が置き去りにされている印象があるが、「その基礎的諸問題を根深く究めることがなによりも必要であるといいたい」と基礎的研究の重要性を説いておられる。

EDPをめぐる監査研究については、1970年当時のことゆえ、コンピュータ・システムが内部牽制組織のどの部分とどの程度置き換わるかの見込みが明瞭にならないまま、組織監査への移行が予測されている程度の議論にとどまっている<sup>33</sup>。

監査役監査についての研究については、商法と内部監査の研究はあるものの監査論の立場からの研究が乏しいとのコメントがあり、財務諸表監査のような研究しやすい領域だけでなく、手がかりの少ない領域にも監査論からの研究が必要であると結ばれている<sup>34</sup>。

30 同論文, 80頁。

31 同論文, 80頁。

32 同論文, 83頁。

33 同論文, 88-90頁。

34 同論文, 90-93頁。

この学界展望で共通している強調点は、「わが国の監査論研究」という視点である。それは言うまでもないことであるかもしれない。監査論が社会科学の一領域である以上は、この日本社会を研究対象として、わが国の社会システムの改善・向上に寄与するとともに、そのことを通して日本国民の福利を増進させることにも寄与しなければならないはずだからである。

そのような視点で研究課題を見つけようとすれば、それは、案外、身近なところに存在していることに気づくかもしれない。ただ、学会での常識や一般的方法論にとらわれれば、見落としてしまう可能性がある。あるいは、身近なところに存在している研究課題は、遙か遠くにあって現実と結びついていない研究課題と比較したときに、安っぽく見えてしまう虞がある。研究のための研究が行われる原因は、その辺りにあるのかもしれない。

本稿において、身近な課題というのはすなわち第三者委員会、であった。

## V むすびにかえて

本稿で考察してきたのは、わが国においてすでに70年の歴史を重ねてきている公認会計士による財務諸表監査が失敗したのではないかと思われたときに、第三者委員会を設置して問題点を検討させてそこからの報告を受取ることが、果して公認会計士による財務諸表監査に代りうる有効な手段となりうるかどうか、ということである。

一応の結論としては、設置主体が何であれ、第三者委員会が第三者委員会として活動することにかかっている、という、当たり前と言えれば当たりの結論が導きだされた。

一方、オリンパスや東芝の不正会計事件が第三者委員会の問題と並んで示していることは、経営トップの姿勢によっていともたやすく内部統制が無機能化されてしまうとともに、不正会計の防波堤であるはずの公認会計士監査も有効に機能しなくなってしまうという現実である。

このような経営トップの姿勢がどのようにして形成されるかについて、監査論はこれまで積極的に研究領域としてこなかった。監査論の領域では、むしろ、マウツ・シャラフは、監査公準の第2公準として、「監査人と被監査企業の経営者との間には必然的な利害の衝突はない」と規定し、そのことが長く受入れられて来ているほどである。<sup>35</sup> 経営者の資質問題には触れないまま、ガバナンスを有効に機能させる手段を検討してきているのである。

監査手続を適用するプロセスに関しては、正当な注意を払わなければならないという長い間の合意に加えて、職業的専門家としての懐疑心を抱くことをルール化した。さら

35 R. K. Mautz and H. A. Sharaf, *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association, 1961, p.39.

に、わが国においては、それまでの「監査基準」と「監査に関連したルール」との間の棲み分けに関する約束事を反古にしてまで、新たな基準として事細かな規定を盛り込んだ「不正監査基準」を設定することにより、経営者不正に有効な財務諸表監査を行うことをバックアップしようとしてきている。また、内部統制の領域に関しては、いわゆる COSO 報告書が株式会社のみならず多岐にわたる様々な組織において応用可能な考え方として紹介され、それを組み込もうという努力が行われているのであり、ここでは、内部統制は経営者が設定する性格なので経営者不正には無力であるという一般的な解釈とは裏腹に、アメリカ式民主主義の解釈を背景に、有効な内部統制組織は経営者の行為を縛ることができると考えられているのである。このことは、複数の外部取締役をメンバーとした取締役会が CEO の暴走をチェックすると考えられていることと轍を一にしている。しかし、われわれの記憶に鮮明なように、そのような取締役会でも CEO の暴走を止めることはできないということはエンロン事件が露呈させてしまったのである。東芝事件も、同様であった。

とすれば、このような経営トップの暴走がどうして起るのか、また、それを防止するにはどのような手だてが考えられるのかについて、コーポレート・ガバナンスとは異なる研究手法・領域で研究し、具体的な提言を行うことが、どのような学問領域がそれを行うかは別として、必要なことであろう。

本稿の最後を、そのことについてのヒントを示してくれる、ある試みを紹介して閉じることにしてしよう。それは、一部のマスコミが報じた、経営リスクを生むトップの傲慢さは人格障害ではないか、という研究である。神経科医の経歴を有するイギリスの政治家デービッド・オーエン氏が代表格となっている「傲慢学会」が提示している「傲慢症候群」という考え方は、公認会計士の手<sup>36</sup>に余る企業不正に対して有効なアプローチを提供してくれるかもしれない。この点については、伝統的な監査論の考え方と発想が全く違っていることもあり、稿を改めて論じたいと思っている。

36 朝日新聞、2015年3月16日朝刊。