



GRADUATE SCHOOL OF BUSINESS ADMINISTRATION
KOBE UNIVERSITY
ROKKO KOBE JAPAN

201108a

日本における監査制度の正統性とその補修

嶋津 邦洋

Current Management Issues



日本における監査制度の正統性とその補修

嶋津邦洋

1. はじめに

監査の意義や役割は、主に経済学や法学の観点で説明されることが多い。経済学では、株式市場の情報の非対称性を解消するために財務情報は公開され、財務情報の信頼性を保証する監査が必要であると説明される。また、監査が情報の非対称性の解消の役割を果たしていることを前提とすれば、監査は自律的に存立し得るが¹、情報の非対称性が完全に解消されることはない。実際、監査には、各種の法律、条例、規定等を含む法制度があり、それは歴史的にも増えている²。

このような中、近年、国際的にはエンロン事件やワールドコム事件、わが国においてもカネボウ事件やライブドア事件などの会計、監査に関わる事件や不祥事が相次ぎ、監査の意義や役割にはほころびが生じるケースがたびたび起こった。しかしながら、経済学や法制度に求められる監査の目的に疑問が付されても、監査は社会学的意義を持ち続け、監査がその役割を果たせるようむしろ法制度の強化などが行われてきた。

換言すれば、監査に関わる不正や不祥事が起こり、経済学や法学で説明される監査の意義や役割を果たしているかどうか疑わしくなるたびに、監査は強化されてきたのである。このような形で監査が存続し続けていることを明らかにするには、経済学的・法制度的枠組みに加えて、より広範な社会学的なパースペクティブを用いることが1つの方法として有用であると考えられる。

そこで本稿は、まずは監査を社会学の概念の1つである正統性 (Legitimacy) の観点で整理する。正統性の概念については3節で詳述するが、端的にいえば、社会的に共有された価値観のもとでの必要なものもしくは適切なものであるといった一般化された知覚である。したがって、監査が保持する正統性がどのようなものかが整理されれば、監査が社会的にはどう捉えられているかが明らかになると考える。

そして、監査に関わる不正や不祥事が起こった際には、法規制の強化等の制度的な対応が行われてきたが、本稿では、それらも正統性の観点で捉えなおす。すなわち、カネボウ事件を中心にいくつかの例を挙げながら、それらの事件でどのような正統性が危機もしくは疑念を生じ、その対応が危機もしくは疑念を生じた正統性に対する補修として有効であったかについて分析していく。

本稿の構成は次の通りである。2節では、監査が置かれている社会的フィールドについて整理を行う。3節では、制度の概念を社会学的に捉えなおしながら正統性との関係について触れ、正統性の類型を説明する。4節では、監査制度が保持していると考えられる正統性について整理する。5節では、一般的な正統性の補修の方法を提示し、6節でいくつ

¹ 山浦 (2010)、41 頁。

² 同上。

かの事例を挙げながら監査制度で行われた対応について、正統性に注目することで1つの視角を提示する。7節で、課題と展望について述べる。

2. 監査のフィールド

正統性の定義については複数の研究者(例えば、Dowling & Pfeffer 1975、Meyer & Scott 1983 など)に提示されているが³、それらの議論に共通しているのは、正統性は社会的に構築されているという点である。ただし、社会的という概念も広く、国際的な社会もあれば、一都市の地方自治体や小学校の生徒会の範囲での社会もある。すなわち、正統性はその組織や制度を取り巻く(物理的、距離的な意味ではない)環境によって構築、保持されるものであり、そのような環境を組織または制度の「フィールド」という。そのようなフィールドには、組織または制度を構成する主体と、組織または制度を取り巻く主体、すなわち構成員と関係者⁴がいる。

したがって、監査の正統性を議論する前に、監査のフィールドを設定しなければならない。監査のフィールドが明確になることで、監査の正統性がどのような実体によって構築、保持されるのかを議論できる。

DiMaggio and Powell (1983) は、組織のフィールドを、主要なサプライヤー、資源と製品の消費者、規制媒体、および同様のサービスまたは製品を生み出すその他の組織といった、制度的実体の認識された領域としている⁵。また、Robson et al. (2007) は監査のフィールドを、監査法人、クライアント、投資家、専門職協会、(専門的な、国の、国際的な)規制、および専門的規範の源泉である教育制度としている⁶。

本稿では、これに財務情報利用者である債権者を加え、そして専門的規範の教育制度は専門職協会、各監査法人、資格認定時などで行われていることを考慮する。したがって、本稿での監査のフィールドは、監査法人(または個人の公認会計士)、クライアント、株主、投資家、債権者、専門職協会、(専門的なもの、各国独自のもの、国際的なものを含む)規制(団体)である。そして、監査に携わる構成員は監査法人、クライアント、専門職協会、規制であり、フィールドに存在するそれ以外の実体は利害関係者と区分できる。

3. 制度と正統性

3.1 制度と制度化および正統性との関係

法制度以外にも、制度と同じように我々の行動を規定する秩序などは存在する。また、法制度はそのような秩序が法規等で規定されるようになったと考えられる。実際、監査に

³ 詳細は Suchman (1995) pp.573-575 を参照。

⁴ Suchman (1995) は、構成員 (constituents) と聴衆 (audience) という言葉を用いている。

⁵ DiMaggio and Powell (1983) , p.148.

⁶ Robson et al. (2007) , p.410.

においても、環境監査は法制度化されているものではないが、環境報告書を公表する企業は第三者意見を付すのが一般的であり、第三者意見を付していない環境報告書は信頼性が低いものとして見られるかもしれない。このような制度と制度化の観点を Jepperson (1991) は次のように述べている。

制度は、特定の状態または特性を獲得する社会的な秩序またはパターンを表しており、制度化はそのような獲得プロセスを意味している。秩序またはパターンによって、個人は、慣習として、標準化された相互作用の連続に注意を向ける。その結果、制度は特定の再生産プロセスを明らかにする社会的パターンである。反復的に活性化され、社会的に構成されたコントロールによって、すなわち一連の報酬と制裁によって規定された方法で、そのパターンからの逸脱が抑制されるとき、制度化されたものとして、社会の人々はあるパターンに注意を向ける⁷。

つまり、個人が特定の秩序やパターンに慣習的に従って標準化された行動を取るようになり、それが複数人、そして集団で行われるようになり、(規制的な強制だけでなく規範的なレベルも含めて) 一定の強制力を持つようになると、それが制度であると考えられるということである。

そして、DiMaggio and Powell (1983) は、強制的 (Coercive)、模倣的 (Mimetic) または規範的 (Normative) なメカニズムで制度化されていくと述べている⁸。例えば、財務諸表監査の制度化は、歴史的な経緯を踏まえると、イギリスにおいては会計プロフェッションによって生じる制度化という規範的メカニズムで、アメリカにおいてはイギリスの会計監査の考え方をもち込んでの制度化という模倣的メカニズムで、そして、日本においては GHQ の指導のもとで証券取引法、公認会計士法が制定されることでの制度化という強制的メカニズムで行われたと考えられる⁹。

このように考えると、制度は単に法規制などだけではなく、広く見れば社会的な秩序やパターンなども含む。また、法規制化されているものも、その起源は社会的な秩序やパターンである。ただし、これらの社会的秩序やパターンがすべて制度化されるわけではない。そのような制度化を支えているものが正統性という概念である。すなわち、ある秩序やパターンが正統性を持つものと受け入れられたときに制度となっていくのである。裏を返せば、例え、法制度化されていても、正統性を失ったものは廃止または再検討の対象となるのである。

このような正統性の定義は様々であるが、その言葉の意味が何かについて精密に行ったものの1つに Suchman (1995) がある¹⁰。彼は、正統性の定義を次のように述べている。

規範、価値、信条、および定義に関するいくつかの社会的に構築されたシステムの中での、実体の行動が必要とされるか、正確であるか、もしくは適切であると

⁷ Jepperson (1991) , p.145.

⁸ DiMaggio and Powell (1983) , pp.150-154.

⁹ 栗濱 (2011)、16-20、26 頁に詳しい。

¹⁰ Greenwood et al. (2008) , pp.17-18.

いう一般化された知覚または仮定である¹¹。

このように正統性は、フィールドの中での関係者や構成員に対して保持されるものである。したがって、監査制度の正統性については、経済学や法規制による目的や役割ではなく、社会的にどのように捉えられているかという視点であることを強調しておく。

3.2 正統性の3つの類型

制度と正統性の関係について上述したが、Suchman (1995) はさらに、先行研究を参考にしながら、正統性をプラグマティック (pragmatic)、モラル (moral)、認知 (cognitive) に識別し、それぞれの分類におけるサブタイプについても識別した¹²。本節では、監査制度が持つ正統性を理解するために、まずは Suchman (1995) の正統性の3つの識別およびそれぞれのサブタイプの分類について要約する。

なお、それら3つの正統性および各正統性のサブタイプを一覧にしたものは図1である。ここでは、2つの側面で区分される。1つめは、行動や形式といった外面的なものか、本質的なものかという正統性の焦点であり、2つめは、一時的なものか継続的なものかという時間的構成である。

これらの正統性は必ずしも階層を構成するものではなく、組織が3つのすべてのタイプの正統性を保持するとは限らない。また、正統性の多様なタイプはしばしばお互いを強化するが、同様に、それらは時折、衝突することもある。

¹¹ Suchman (1995) , p.574.

¹² Suchman (1995) , pp.577-578

図1 正統性のタイプ

	行動	本質	
一時的 継続的	交換 影響	属性 利益 特徴	プラグマティック な正統性
一時的 継続的	結果 手続き	個人的 構造的	モラルの正統性
一時的 継続的	理解可能性 予測可能性	もっともらしさ	認知の正統性
	必然性	日常性 永続的	

出典) Suchman, 1995, p. 584.

3.2.1 プラグマティックな正統性¹³

まず、プラグマティックな正統性とは、直接的な関係者による利己的な計算に依存しており、そのサブタイプは「交換の正統性 (exchange legitimacy)」、「影響の正統性 (influence legitimacy)」および「属性の正統性 (dispositional legitimacy)」である。

利己的な計算には、組織と関係者との間の直接的な交換が含まれているだけでなく、より広範囲な政治的、経済的、もしくは社会的な相互依存も含まれる。つまり、直接的な交換は「交換の正統性」であり、これは各々の期待値に基づいた組織の政策や制度に対する構成員もしくは関係者からの支持である。

一方、より広範囲な相互依存は「影響の正統性」であり、構成員または関係者の組織に対する支持は、組織が特定の有益な交換を提供するというよりは、むしろ、組織がより大きな利益に対して敏感なものとして見るという理由による。

このような交換と影響は外面的や行動を表しており、その本質を見ると、組織が構成員や関係者と「利益を共有するか」ということと、そしてそのような利益の共有を長期的な視点で見た「良い特徴を持つか」ということである。したがって、そのような「利益」と「特徴」を合わせて「属性の正統性」という。

¹³ 詳しくは Suchman (1995), pp.578-579 を参照。

3.2.2 モラルの正統性¹⁴

次に、モラルの正統性は、組織とその活動の積極的な規範的評価を反映し、そのサブタイプは「結果の正統性 (Consequential legitimacy)」、「手続きの正統性 (procedural legitimacy)」、「構造の正統性 (structural legitimacy)」および「個人の正統性 (personal legitimacy)」である。これらが規範的評価を反映するという事は、一定の活動が評価者のためになるかどうかについての判断ではなく、むしろ活動が「正しいことを行う」か、社会の福利を推進するかについての判断に依存する。したがって、モラルの正統性は構成員や関係者の利己的な操作に対してより抵抗力がある。例えば、組織が環境保護のために節電を推奨している場合に、ある個人が空調機器の使用を控えるのはモラルの正統性によるところであると考えられる。

このモラルの正統性に関して、最も明確なレベルでは、組織が行うことに対して判断・評価されるという「結果の正統性」がある。しかしながら、組織が行うことは具体的な意味では存在せず、このような判断や評価の方法は社会的に定義される¹⁵。したがって、例えば、環境保護については排出基準、病院の治療行為の良否については院内死亡率、学生の学業の優劣についてはテストの点数のような形で測定される¹⁶。

このような具体的な意味では存在しない目標を達成するために、誠実な努力を行っているということを明示する「健全な実践」が重要になる。そのような健全な実践を行うことで「手続きの正統性」が保持される。すなわち、社会的に評価された結果を生み出すことに加えて、社会的に受け入れられた技術や手続きを取り入れることで、「手続きの正統性」は獲得される。したがって、何人かの患者が亡くなった病院と、すべての患者は治っているがその方法として悪魔払いのような怪しげなものを用いている施設とでは、後者の方が正統性を失う可能性がある。

このような手続きは個別のルーチンに焦点を当てるが、その活動体系が全体的に長期間に一貫するという組織の一般的特徴に焦点を当てたものとして「構造の正統性」がある。「構造の正統性」は、「手続きの正統性」と同様に、戦略、目標、結果のような曖昧なものに対して、容易に監視できる代替物としてしばしば働く¹⁷。したがって、例えば、「手続きの正統性」では商品検査を行い、「構造の正統性」では品質管理部門を持つという形で、不良品の削減ための努力を行っているということになる。

以上3つのモラルの正統性に加えて、比較的、一時的で固有のものである傾向はあるが、リーダーのカリスマ性に依拠する「個人の正統性」がある。

3.2.3 認知の正統性¹⁸

¹⁴ 詳しくは Suchman (1995), pp.579-582 を参照。

¹⁵ Meyer and Rowan (1991) p.55 も参照。

¹⁶ Scott and Meyer (1991) も参照。

¹⁷ Meyer and Rowan (1991)。DiMaggio & Powell (1983) および Scott & Meyer (1991) も参照。

¹⁸ 詳しくは Suchman (1995), pp.582-583 を参照。

認知の正統性は、いくつかの日常文化の説明を基礎とした必要性または必然性としての支持であり、そのサブタイプは「理解可能性の正統性 (comprehensibility legitimacy)」と「日常の正統性 (taken-for-granted legitimacy)」である。

認知の正統性では、まずは、大きな信念体系と日々の生活で経験した現実とが一致するかどうかについての「理解可能性の正統性」が重要となる。文化的モデルや説明を提示することで、それは「予測可能なもの」として現れ、それが「もっともらしいもの」と理解される。

このような理解が一貫性を持つと、間主観的な「当然のこと」となり、それが「日常の正統性」になる。この「日常の正統性」は、組織の「必然性」と「永続性」を基礎とし、「日常の正統性」を持つものの代替物は容易には考えられなくなる。

4. 監査制度の正統性

前節では、Suchman (1995) の正統性の分類を要約した。Suchman (1995) の要約は組織を前提としたものであるが、本節ではそれを制度に援用し、彼の分類に従って監査制度が持つ正統性を識別する。なお、監査制度には日々変化が起こっており、とりわけ監査に関する大きな不正や事件が起こった際にはその対応が行われる。それゆえ、歴史的にどの時点に焦点を当てるかの決定は困難であり、また、正統性は社会的に保持されることを考慮すると、制度の詳細まで社会的に認識されているかは不明である。したがって、ここでは、一般化した監査制度の正統性を焦点とする。

4.1 プラグマティックな正統性

監査の正統性に関しては、プラグマティックな正統性で説明されることが多い。例えば、Wallace (1980) ¹⁹のステュワードシップ (モニタリング) 仮説、情報仮説、保険 (リスク分散) 仮説が挙げられ、山浦 (2010) ²⁰に詳しい。

ステュワードシップ (モニタリング) 仮説については、株主と経営者の情報の非対称性を背景に、株主は経営者の虚偽報告を牽制するために、経営者から独立した職業監査人との契約を行うというものである。この観点から監査人は株主と一定の利益を共有し、そのような監査制度は株主にとって「良い特徴」を持っていると考えられる。また、経営者にとっても、監査を受けることで株主からの経営者の行動の制限や報酬削減などを回避するといった利益や良い特徴を持つ。したがって、監査制度は「属性の正統性」も持つと見ることができる。

次に、情報仮説については、全ての利害関係者が効率的な資源配分を実現するために、財務諸表が合目的で、適時かつ公平な情報であるということの信頼性を付与するものであり、経営者も会計監査を受けることで資本コストを下げられる。このように、情報仮説は

¹⁹ Wallace (1980) , pp.13-40.

²⁰ 山浦 (2010)、34-41 頁。

監査制度における「影響の正統性」を持つことを示唆している。

そして、保険仮説では、監査制度の利害関係者は監査コストを保険料の一種であると見なし、構成員である経営者も責任分担といったリスク分散につながると考えられる。このように、監査制度に関して、保険仮説は「交換の正統性」を持つと言えよう。

4.2 モラルの正統性

上記のプラグマティックな正統性における経済学の3つの仮説は、主に当事者同士、すなわち株主もしくは投資家と経営者との関係の説明であるが、これらをもう少し広く社会的に見ると次のようになる。すなわち、十分に開示され、信頼性が保証された財務諸表は、いったん開示されると公共財としての性格を有し²¹、証券市場の安定性を確保する。このようなディスクロージャー制度や財務諸表監査制度は、株式市場の安定性と信頼性を支えるものであり²²、このような監査制度の位置付けは、プラグマティックな側面だけでなく、より社会的なレベルで福利を促進するものとして見る事が出来る。そして、以上のようなことが法制が監査制度に求める役割であろう²³。

監査制度は上記のような役割を果たしている限り、「結果の正統性」を持つであろう。すなわち、監査が行われることによって、株式市場だけでなく社会全体の経済の安定化に貢献している。ただし、監査基準は監査の目的を「合理的な保証」をもって監査人が意見を表明することとしているが²⁴、「合理的」という言葉は具体的な意味では存在しておらず、その定義も曖昧であるために、社会的なレベルでの福利を果たしているかの本質的な測定は難しい。また、監査の有効性や精確さは、不正や誤謬が含まれる財務諸表が提示された場合においてのみ測定可能であり、公開された財務諸表において不正や誤謬が明らかにならない限り、監査は「結果の正統性」を持つと考えられる。

このような社会的なレベルでの役割を果たしているということを明示するために、すなわち「結果の正統性」を継続的にするために、社会的に受け入れられている技術を取り囲む必要がある。そのために、監査制度は統計的サンプリングや DCF 法、リスク・アプローチのような科学的な技術によって「手続きの正統性」を保持していると見ることが出来る。

また、そのような監査や会計における技術を規定しているのは監査基準や会計原則を代表とする公正なる会計慣行である。そして、監査制度は、それらを制定する企業会計審議会、資格試験や行政処分を実施する公認会計士審査会（平成 15 年より公認会計士・監査審査会に改組）、自主規制機関として公認会計士の規律及び能力の保持高揚のために指導及

²¹ 山浦（2010）、42 頁。

²² 栗濱（2011）、57-58 頁。

²³ 例えば、山浦（2010）、43 頁。

²⁴ 監査基準 第一の全文は次のとおりである。「財務諸表監査の目的は、経営者の作成した財務諸表が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュフローの状況をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかについて、監査人が自ら入手した監査証拠に基づいて判断した結果を意見として表明することにある（監査基準 第一前段）。財務諸表監査の表示が適正である旨の監査人の意見は、財務諸表には、全体として重要な虚偽の表示がないということについて、合理的な保証を得たとの監査人の判断を含んでいる（監査基準 第一後段）。」

び監督を行う公認会計士協会、および各法律や監督官庁などの組織や団体で構成されている²⁵。したがって、監査制度は、その成果や技術が長期間に一貫して循環する一般的特徴を保持しており、「構造の正統性」を持つと言えよう。

4.3 認知の正統性

監査制度においては、上記のプラグマティックな正統性とモラルの正統性を基礎として、さらに社会的、認知的な正統性につながっていると考えられる。

すなわち、監査は、先述の第三者としての独立性という「正統な属性」を条件とした、監査の対象に対する「検証」と「検証結果の報告」というものであるが²⁶、このような監査のあり方は「防犯のために監視カメラを設置する」といった日々の生活で経験している現実と一致し、監査は「理解可能性の正統性」を保持すると考えられる。

また、監査と監視が違うということであっても、監査の目的は「合理的な保証」であり、「合理的」という言葉が曖昧であったとしても、そこに含まれる仮定や見積もり、抜き取り検査などは先述した「正統な手続き」であるという前提であれば、監査制度は「理解可能性の正統性」を持つと言えよう。そして、今日では環境監査、医療監査、違法性監査、品質監査など²⁷、日々の生活にありふれていることも、監査が「理解可能性の正統性」を持つことを表しているように思われる。

そして、このように理解される監査は、今や必然性があり、永続性のある、監査の代替物が考えられないほど「当然のこと」として、監査は「日常の正統性」を持っていると言えよう。したがって、もし経済学や法学で説明される目的が果たされないことがあっても、監査制度の代替物が考えられたり、監査の法制度が廃止されたりすることはなく、むしろ監査がその目的を果たせないときには、その要因と考えられるものの排除が行われたり、監査が必要とされる法的・制度的環境の設定といったことが行われるのは、監査が「日常の正統性」を持つためであると考えられる。

なお、監査制度の正統性はこれまで見たように、プラグマティックな正統性がモラルの正統性の基礎となり、それら2つが認知の正統性を支えているという階層構造になっていると考えることができよう。すなわち、明らかにプラグマティックな正統性やモラルの正統性が失われた場合には、認知の正統性も失われかねないと言える。

5. 正統性の補修

前節では監査制度が保持するであろう正統性について述べたが、一般的に正統性は危機に陥ることがある。Suchman (1995)によれば、そのような危機は普通、明確に問題が知覚されるまでは気付かれることがない。

彼はまた、先行研究を参照しながら、そのような正統性の危機に陥ったときにそれを補

²⁵ 山浦 (2010)、76 頁。

²⁶ 内藤 (2004)、2 頁。

²⁷ Power (1994) , p.299.

修するプロセスも提示している²⁸。そのプロセスは主に、(1)正統性の危機を正常に戻すための説明を行い、(2)再正統化するために再構築を行うということである。Suchman の正常化のための説明と再正統化のための再構築についての要約は次のとおりである。

5.1 正常化のための説明

正常化のための説明には4つのタイプ、すなわち「否定 (denial)」、「弁解 (excuse)」、「正当化 (justification)」および「釈明 (explanation)」が考えられる。

まず初めに、「否定」とは、金銭的な埋め合わせの用意が整うまでは、管理者は問題そのものを否定するということである。ただし、このような「否定」は誠実に行われない限り、その後の正統性の蓄積はひどく困難になる。したがって、問題を「否定」するよりも、管理者は「弁解」を行うかもしれない。

「弁解」とは、構成員のモラルを疑ったり、責任を転嫁したりすることで問題を説明するということである。しかしこれは、フィールドにおける個別の実体を非難することをしつぱし意味し、管理的コントロールの欠如を提示するので、「両刃の剣」を持つことになる。

そして、「正当化」とは、問題を正当化しようと試みることであり、すなわち、問題が問題として認識されるモラルや認知の信念と一致するように見えるようにするために、過去に遡って組織または制度の意味や目標を再定義する。管理者は、「弁解」による「両刃の剣」を避けるために、このような「正当化」を避けるかもしれない。

最後に、「釈明」とは、問題を「正当化」する説明を考案することが出来ないならば、それでもなお支持的に見える観点で問題を説明することで、わずかでも認知的な正統性を保持するという方法である。

5.2 再正統化のための再構築

再正統化のための再構築にあたって、これを無差別に行うことは返って不安定で信頼できないものに見えるようになるかもしれない。しかし、特定の側面には欠陥があることを認め、その部分の問題を改善するために決定的に明白に振る舞うことは効果的である。このような再構築においては2つのタイプが重要な役割を果たす。

1つめは、政府の規制の誘因、オンブズパーソンの雇用、または苦情処理の制定といった「監視装置と番犬 (monitors and watchdogs)」を構成員や組織に含めることである。これはコストが増加するが、過去の悔い改めと将来に対する「保証金」を象徴するので、その組織や制度と関わりを持つことを安全に再開できるという説得な意味を持つ。

2つめの再構築の形式は、組織や制度を「悪影響」から象徴的に遠ざける構造的変化を用いる「分離 (disassociation)」である。この形式の最も一般的なものは企業における役員の交替である。

²⁸ Suchman (1995) , pp.597-599.

6. 監査における正当性の補修

歴史的に、会計および監査に関わる不正や事件が起こるたびに監査の制度的対応は行われてきたが、そのような不正や事件が起こると監査の正統性も危機に陥る、もしくは不安定になると考えられる。したがって、本節では、前節の正統性の補修に従い、不正や事件に対する制度的対応をどのように捉えることが出来るかを考察しようとするものである。具体的には、その代表例として、ここではアイペック事件、雅叙園観光事件、そして、近年の正統性に大きな危機をもたらしたと考えられるカネボウ事件を挙げる。

6.1 アイペック事件

アイペック事件とは、1992年の株式会社アイペックの倒産、粉飾決算事件であり、吉見（1999）に詳しい²⁹。アイペックの粉飾方法は、経営者の個人資産管理会社や架空販売の受け皿会社、経営者の知人などを利用しながら、簿外で手形を振り出し、架空売上を計上するという方法が主で、その粉飾額は経営者が起訴された時点では44億2,000万円と認定された。このような手法をアイペックは株式公開前から利用していた。すなわち、株式公開のために粉飾が行われ、株式公開後も粉飾経理は継続し、そしてまもなく不渡り手形を出し、アイペックは倒産した。アイペックは株式公開している株式会社であるため、証券取引法に基づく公認会計士監査および、商法に基づく監査役監査の対象企業であり、実際に大手監査法人や著名な監査役の監査を受け続けていた。この事例の特殊性は、株式公開にあたって提出された財務諸表がそもそも粉飾されていたという点である。

株式公開前から粉飾が行われており、その方法が巧妙であったと考えられるが、粉飾された財務諸表が市場に流通していたことは事実である。この事実を4節で提示した「監査制度の正統性」で捉えると、投資家は効率的な資源配分を行えなくなるという点で「影響の正統性」、さらに株式市場やより大きな社会全体の経済活動が不安定になる可能性があるという点で「結果の正統性」、また、アイペックの粉飾はリスク・アプローチをもってしても発見されえなかった可能性が指摘されている³⁰ことから「手続きの正統性」が不安定になっている可能性が示唆される。

このような事件への対応として、担当した監査法人は、本事例が監査で発見することの困難であった事例であると証券取引等監視委員会や大蔵省に伝え、大蔵省も監査法人の主張を受け入れた³¹。これを、5.1節の「正常化の説明」で見ると、粉飾決算およびその財務諸表の公開という問題は、「二重責任の原則」として財務諸表作成者である被監査会社および経営者の責任であると、「弁解」を行ったと考えられるだろう。しかし、証券取引等監視委員会はアイペックの事例で偽装工作を見抜けなかった当時の公認会計士制度にも問題があると判断し、大蔵大臣に制度の改善を求めようとした³²。したがって、監査法人や大蔵

²⁹ 吉見（1999）、152-160頁。鳥羽（1994）も参照。

³⁰ 鳥羽（1994）、28頁。

³¹ 吉見（1999）、167頁。

³² 同上。この点について、これは証券取引法の枠を越え、公認会計士法の領域に及びそうになったため断念されたことも述べられている。

省の一連の対応は、アイベックの問題をいったん沈静化できたかもしれないが、同様の事例が起こった時には監査は機能しないという監査制度の欠如を露呈したと考えられ、「弁解」の方法を取ったことで「両刃の剣」となっている。

そして、本事例のあと、1993年（平成5年）10月には商法が改正され、社外監査役制度が導入されたが、本事例では1992年当時に既に社外出身の著名な監査役が常勤として就任していた³³。この法改正は、二重責任の原則のもと、クライアントや経営者に責任を求めたという意味では対応しており、5.2節の「再正統化のための再構築」としても、「監視装置と番犬」の導入であるのでと考えられるので、表面的には再正統化が行われたように見えるかもしれない。しかし、監査役は2節の監査のフィールドにおいて、監査法人のクライアントである企業の一機関であり、監査制度としての再正統化には繋がっていないようである。上述した監査制度の「影響の正統性」、「結果の正統性」、および「手続きの正統性」についての正統性は補修されておらず、一連の「二重責任の原則」という「弁解」のもとでの法改正という「再構築」は、監査制度の正統性に着目した場合には、あまり有効ではないという見方もできるであろう。

6.2 雅叙園観光事件

アイベックは粉飾決算の事例であったが、粉飾決算以外の事例としては、1992年の雅叙園観光株式会社の事件が挙げられ、吉見（1999）に詳しい³⁴。雅叙園観光は当時、東証一部上場の企業であったが、8月中間決算において、監査法人が無担保状態になっている貸付金について貸倒引当金の設定の必要性を主張した。この貸付金について、雅叙園観光は有力な第三者企業が引き受ける予定であると説明したが、その説明が虚偽であることが判明した。そして、11月16日に監査法人の代表社員が記者会見し、8月中間決算に関して、現状では不適正との結論に達したと発表した。東証はこれを受けて、11月30日までに適正（有用）意見が得られない場合には監理ポストに割り当て審査のうえ、上場廃止となることを表明した。これに対して、雅叙園観光は、11月19日に監査法人の記者会見が守秘義務違反に当たるとの理由でこの監査法人との監査契約を打ち切ったと発表し、新たに個人の公認会計士を選任して、貸倒引当金の約半額に当たる43億円を修正計上することで適正（有用）意見を得た³⁵。このため、雅叙園観光は上場廃止を免れることとなり、30日には大蔵省に半期報告書を提出し、東証にもその写しを提出したというものである。

この事例では、前任の監査法人の不適正表明から、一定の修正で後任の監査人の適正意

³³ 吉見（1999）、168頁。

³⁴ 吉見（1999）、182-189頁。

³⁵ 鳥羽（1993）、34-35頁によれば、11月18日の時点で、雅叙園観光は監査法人との監査契約を打ち切ったが、それと同時に、この監査法人の関与社員が所属している監査法人を辞め、個人資格で雅叙園観光と監査契約を結んでいる。ただし、法律上、監査法人の社員の脱退は監督官庁によって認可されて初めて有効となるため、11月25日に雅叙園観光は改めて別の公認会計士と契約を結んだ。したがって、実質的な監査人の交替が行われたのは11月25日となる。また、公認会計監査人の監査報告書では、「監査手続に当たっては前任監査人と会社の全面的協力を得た」との記載が「付記事項」としてなされている。

見の表明という意見の変化により、投資者に対して不測の投資を行わせる可能性があるだけでなく、監査人の交替から監査報告書の提出期限までの1週間足らずで適正意見が表明されていることが問題である。これは、監査契約を締結すべきか否かを決定するためのパイロット・テストの実施から、通常必要とされる監査手続の実施を経て監査報告書の作成に至るというプロセスをわずか1週間であったということになる³⁶。もしこれが、前任監査人と被監査会社の全面的な協力を得ることで可能であったとしても、表明された意見は不適正意見と適正意見という形で大きく異なっているため、パイロット・テストから監査報告書の作成までの間のプロセスの信頼性、すなわち4.2節の「手続きの正統性」が不安定になっているという見方ができるかもしれない。逆に、このプロセスが行われずに適正意見が表明されたのであれば、後任監査人が監査契約を結んだ時点で会計プロフェッショナルとしての資質に問題があり、資格認定や行政処分を実施する公認会計士審査会や、公認会計士の規律の保持高揚のための指導及び監督を行う公認会計士協会が機能していないことになり、4.2節の「構造の正統性」が不安定になっている可能性が示唆される。

以上のような一連の問題に対して、本事例は基本的には監査人とクライアントの間の紛議であるとして、具体的な法規等による対応はない³⁷。すなわち、一連の監査人の交替劇および表明された監査意見の変化は当事者同士の意見の食い違い等が引き起こしたものであって、この問題と監査制度との関係を「否定」したという5.1節の「正常化の説明」の「否定」に一致するといえるであろう。そして、監督官庁と証券取引所も、監査制度の問題ではないということを前提に、半期報告書自体は形式が整っていたために受け取ったとしている³⁸。したがって、監査制度における問題ではないと否定されているので、具体的な法規等による対応がないことで、5.2節の「再正統化のための再構築」も行われなかったと見ることができる。

企業の上場廃止の決定に影響を及ぼすことのできるものには、監査人だけでなく、証券取引所も監督官庁も含まれているが、本事例では、監督官庁も証券取引所も半期報告書またはその写しを受け取ることでそのような決定を避け、そして、その決定に影響を及ぼすことを示唆した会計監査人だけが名声と信用を失うという結果となった³⁹。このような監査制度の構成員間の協力・支援が得られない状況では監査人は自信を持って意見を表明できず、これは結果的に監査の正統性の危機の可能性を示唆するといえるだろう。すなわち、監査人が自信を持って意見を表明できなくなるということは、4節の「監査制度の正統性」では、監査人が独立した第三者という立場を保持できなくなるという「属性の正統性」、そのような状況での意見表明は利害関係者の効率的な資源配分を難しくする「影響の正統性」、そして結果的に証券市場や社会全体の経済活動の安定化を阻害するという「結果の正統性」の危機という見方が出来る。このように、一連の出来事は当事者同士の問題であり、監査制度の問題ではないと否定したことは、5節の「正統性の補修」の観点で見れば、その補

³⁶ 鳥羽（1993）、35-36頁。また、前任の監査法人が不適正意見を表明しているだけでなく、解任までされているので、そのような状況や監査法人と企業の主張を慎重に調査することは後任監査人の職業専門家としての当然の態度であると述べている。

³⁷ 吉見（1999）、194頁。

³⁸ 鳥羽（1993）、43頁。

³⁹ 鳥羽（1993）、45頁。

修が効果的でなかっただけでなく、むしろ将来的に大きな不正や事件が起こる可能性を大きくし、それは監査の正統性に危機が訪れると見ることもできるだろう。

6.3 カネボウ事件とその対応および正統性の補修

上記で2つの事例を取り上げたが、これらの事例の他にも不正や事件が起こるたびに監査制度の正統性が危機に陥る、もしくは不安定になってきたと考えられ、それらの不正や事件の制度的対応も、それは正統性の補修として捉えられよう。ただし、そのような対応は、上記の事例でも述べたように、4節の「監査制度の正統性」と5節の「正統性の補修」のもとでは、5.1節の「正常化のための説明」としては不適當であり、不安定になった正統性に対応した5.2節の「再構築」が行われておらず、監査制度の正統性に着目した場合には表面的・形式的な対応であるように思われる。不安定になった正統性に対して補修が行われないことが繰り返されれば、いずれ監査制度の正統性は危機に陥りかねない。

上記2つの事例は、正統性の危機というにはインパクトが大きいものではなかったかもしれないが、近年の我が国での監査の正統性について、明らかに大きな危機が生じた事例としてはカネボウ事件が挙げられる。このような明確で重大な正統性の危機が訪れた時こそ、その補修は適切に行われなければならない。したがって、次節ではカネボウ事件を5節の「正統性の補修」に照らしてどのように捉えられるかを考察する。

カネボウ事件は巨額の粉飾事件として周知の通りである。その粉飾方法は多岐にわたるが、主たるところではグループ会社や協力会社を使った架空売上と、資本関係のない取引先などに協力を依頼した不良在庫・不良債権を抱える子会社の連結外しであった⁴⁰。このような粉飾経理の存在は、同社が2004年4月に設立した「経営浄化調査委員会」による同年10月27日の報告で明らかとなった⁴¹。その粉飾利益総額は2000年3月期から2004年3月期までで約2,150億円であり、2004年3月期の連結純資産も約2,200億円の債務超過を約5億円の資産超過に粉飾していた⁴²。そして、このカネボウの粉飾事件は、その金額が巨額なことだけでなく、監査人が共謀していたという事実がその影響を一層大きなものとしている。2005年9月13日、中央青山監査法人に所属する4人の公認会計士が東京地検特捜部によって逮捕され、同年10月3日に、そのうちの1人は起訴猶予となったものの、3人は起訴された⁴³。また、2006年5月10日、金融庁は、中央青山監査法人に対して、2ヶ月間の業務停止命令を出すとともに、起訴された公認会計士2名を登録抹消、1名を業務停止処分に付した⁴⁴。結果として、カネボウは2005年に上場廃止となり、中央青山監査法人もみず監査法人に改称し、再出発を図るも2006年の日興コーディアルグループの虚偽記載事件の影響が大きく2007年に解散に至った。

上記のように、カネボウ事件は、監査制度を大きく揺るがすものであった。それを4節の「監査制度の正統性」の観点からどのように考えられるだろうか。監査人が共謀して粉

⁴⁰ 浜田（2008）、9-10頁。

⁴¹ 吉見（2009）、221頁。

⁴² カネボウ『有価証券報告書』および同『有価証券報告書の訂正報告書』。

⁴³ 神森（2006）、45頁。

⁴⁴ 同上

飾していたことで「属性の正統性」が危機に陥り、そのもとで作成された財務諸表が公表されていたということで「影響の正統性」にほころびを生じ、それが引いては市場や社会全体に衝撃を与えという点で「結果の正統性」も不安定になり、監査人の共謀といった不正が起こらない仕組みづくりが不十分だったという点で「構造の正統性」に不信を招いたと見ることが出来る。

カネボウ事件の対応として行われたことの最も大きなものは、上述した中央青山監査法人の業務停止命令と内部統制監査制度である。内部統制報告制度は、2004年10月13日の西武鉄道による有価証券報告書の「株主の状況」欄の不実記載事件への対応ともいわれるが⁴⁵、カネボウの「経営浄化調査委員会」による粉飾の報告も同年10月27日に行われており、その後金融庁が11月16日に「ディスクロージャー制度の信頼確保に向けた対応について」および12月24日に「ディスクロージャー制度の信頼性確保に向けた対応（第二弾）について」を公表しているため、時系列を考慮すると、内部統制報告制度は西武鉄道事件だけでなく、カネボウ事件への対応とも考えられ、吉見（2009）に詳しい。⁴⁶

これらの一連の対応を5節の「正統性の補修」の文脈で考察する。まず、中央青山監査法人の業務停止という対応は、構成員である中央青山監査法人のモラルを疑うという5.1節の「正常化の説明」としての「弁解」という方法を取っており、業務停止とすることで監査制度に「悪影響」を及ぼす構成員を切り離すという5.2節の「再構築」として「分離」を行っていると見ることができよう。このように、「弁解」で責任を追及された対象と「分離」されたものは一致しているので、表面的には再正統化出来ているように見えるかもしれない。しかし、「弁解」には「両刃の剣」があり、すなわち、監査制度における構成員間で公認会計士のコントロールが出来ていなかったという4.2節の「構造」の弱さを明確に述べることにつながる。また、「再構築」としての「分離」という方法ではそのような弱さを残したままの構造的な変化である。

これに対して、5.2の「再構築」の方法として「監視装置と番犬」の導入での構造的変化を行っていれば、そのような「構造」の弱さを補うことが出来たのではないだろうか。もちろん、この方法には追加的なコストが発生するが、それはまた、「構造」の強化につながれば公認会計士に対するコントロールが強くなったということ象徴し、4.1の「属性の正統性」である独立した第三者という立場がそれまで以上に保たれると見られるようになるであろう。すなわち、カネボウ事件で危機に陥ったものの1つである「属性の正統性」の補修も行われる可能性も示唆される。

次に、内部統制報告制度の導入についても、被監査会社の内部統制に欠陥があるとして責任を転嫁するという、5.1節の「正常化の説明」として「弁解」の方法を取っており、内部統制の整備・運用および評価の報告、およびその監査という方法を取ったということで、5.2節の「再構築」としては「監視装置と番犬」の導入を行っていると思える。しかし、リスク・アプローチを実施する際に統制リスクとして内部統制の評価を行うので、それが不十分であった可能性を示すという意味では、4.2節の「手続きの正統性」に疑問

⁴⁵ 例えば、町田（2008）、33-34頁。

⁴⁶ 吉見（2009）、219、221頁。また、吉見は西武鉄道、カネボウの他にアソシエント・テクノロジーの粉飾経理事件も挙げている。

を投げかける「両刃の剣」となっているかもしれない。また、「監視装置と番犬」の導入には追加的なコストがかかるので、内部統制報告制度はクライアントである企業の反発を招きかねない。

さらに、内部統制報告制度はクライアントである企業内部の問題であって、「監査制度の正統性」という視点に立った際には、直接的に監査制度が再正統化されるとは考えにくいように思われる。そもそも、カネボウ事件については、企業内部のみに焦点を絞れば、経営者主導での粉飾決算である。内部統制報告制度では、内部統制の報告を行う主体は経営者であり、内部統制報告の監査は経営者の主張の適正性について行われるというものであるので、内部統制報告制度は経営者が主導で行う不正行為には有効であるとは考えにくいのではないだろうか。

以上のようにカネボウ事件における主な2つの対応を見てきたが、「監査制度の正統性」に照らせば、カネボウ事件で危機に陥った正統性のうち、監査人は独立した第三者であるという「属性の正統性」は、利害関係者の資源の効率的配分を可能にするための財務諸表の信頼性の付与という「影響の正統性」の本質にあたる。その「影響の正統性」は市場や社会の経済的活動の安定性と信頼性を支えるという「結果の正統性」の前提に当たる。そして、「構造の正統性」はそのような「結果の正統性」を長期的に安定化させるものである。以上のことを考慮すると、「属性の正統性」は監査制度の正統性を支える根幹であり、カネボウ事件ではその根幹部分が危機に陥っていると見る事が出来る。そして、カネボウ事件においても、危機に陥っている正統性に対して的確に対応されていないと考えられる。的確な対応が行われないことが続けば、監査制度の正統性に対する不安定さはいつまでも残り続け、それが蓄積されればいつしか監査制度の正統性も失われることが危惧される。監査制度が社会的に意義あるものであるためには、監査制度とその対応を正統性で捉えていくことが1つの有用な視点を提示すると考えられる。

7. 結びにかえて

以上のように、本稿では、監査制度において主流である経済学および法制度的枠組みに加えて、社会学的なパースペクティブを用いて見てきた。具体的には、社会学の概念の1つとして正統性に着目し、Suchman (1995) の正統性の分類に従って、監査制度の正統性はどのように捉えられるかを考察した。そこでは、経済学的な説明はプラグマティックな正統性に一致し、法制度的な説明はモラルの正統性に一致するが、それらの枠組みに加えて、認知の正統性が識別された。監査制度に認知の正統性があるために、監査制度は法制度で規定されている以上に意義があるものとして社会的な制度として存在していると考えられる。それゆえ、監査制度がたびたび不正や事件にさらされ、経済学的もしくは法学的に説明される監査の目的にほころびが生じても、監査制度はそのたびに強化されていくということが理解されよう。

そして、一般的に、正統性は危機に陥ることがあるが、監査制度においても、会計や監査に関わる不正や事件が起こるたびに正統性の危機が訪れていると捉えられよう。歴史的にそのような不正や事件が起こった時には制度的対応が行われてきたが、それらの対応に

についても、本稿は正統性に焦点を置いて考察を行った。具体的には、Suchman (1995) の正統性の補修プロセスに従い、代表例としてアイペック事件、雅叙園観光事件、そして近年の監査制度において最も大きな正統性の危機の1つとして考えられるであろうカネボウ事件の制度的対応について分析した。そして、それらの事件とその対応を正統性に着目して捉えると、必ずしも有効な対応であるとは言えないことが分かった。

監査制度の存続を支えているものが正統性であるとするならば、正統性の危機に対して的確な対応が行われないことが繰り返されると、監査制度の正統性は不安定なものとなり、そのような不安定さが蓄積されると、やがて監査制度の正統性が失われ、監査制度の存続も危ぶまれると考えられる。法制度だけでなく社会的制度としての監査制度の意義の維持・向上のための1つの視点を提供するものとして、監査制度を正統性で捉えることは有用であろう。

本稿の今後の課題として、まずは、より詳細な分析の必要性が挙げられる。本稿では監査制度を一般的な視点で捉えたが、監査制度は時間的にたびたび変化しており、地理的・空間的によって、すなわち国によっても文化、経済、社会に差異があるので、それらの詳細な分析を加えることで、より示唆に富んだ視点が得られるであろう。

また、本稿では、監査人のプロフェッショナルリズムの規範を扱わなかったが、それを社会学的に捉えることでも興味深い視点が得られるように思われる。そのような視点が、監査制度の意義をより確固たるものとするための示唆を持つであろう。

引用文献・参考文献

- DiMaggio, P. J. and Powell, W. W. (1983), "The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields," *American Sociological Review*, Vol.48, pp.147-160.
- Greenwood, R., Oliver, C., Sahlin, K. and Suddaby, R. (2008), *The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism*, SAGE Publication Inc.
- Jepperson, R. D. (1991), "Institutions, Institutional Effects, and Institutionalism," In Powell, W. W. and DiMaggio, P. J., *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, pp.143-163, The University of Chicago Press.
- Meyer, J. W. and Rowan, B. (1991), "Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony," In Powell, W. W. and DiMaggio, P. J., *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, pp.41-62, The University of Chicago Press.
- Power, M. (1994), "The Audit Society," In Hopwood, A. G. and Miller, P., *Accounting as Social and Institutional Practice*, pp.299-324, Cambridge University Press.
- Robson, K., Humphrey, C., Khalifa, R. and Jones, J. (2007), "Transforming Audit Technologies: Business Risk Audit Methodologies and the Audit Field", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.32, pp.409-438.
- Scott, W. R., and Meyer, J. W. (1991), "The organization of societal sectors," In Powell,

- W. W. and DiMaggio, P. J., *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, pp.108-140, The University of Chicago Press.
- Suchman, M. C. (1995), "Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches," *Academy Management Review*, Vol.20, pp.571-610.
- Wallace, W. A. (1980), "The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets," in Wallace, W. A. (1986), *Auditing Monograph*, PWS-KENT Publishing. (千代田邦夫、盛田良久、百合野正博、朴大英、伊豫田隆俊訳『ウォーレスの監査論』同文館。)
- 神森智 (2006)、「財務会計と財務諸表監査：カネボウ事件・ライブドア事件に因んで」、『松山大学論集』、第18巻、第4号、41-60頁、松山大学。
- 栗濱竜一郎 (2011)、『社会的存在としての財務諸表論』、中央経済社。
- 鳥羽至英 (1993)、「雅叙園観光株式会社事件—その意義と残された課題—」、『監査役』、第324号、15-49頁。
- 鳥羽至英 (1994)、「アイペック倒産・粉飾事件—その意義と残された課題—」、『監査役』、第342号、4-32頁。
- 内藤文雄 (2004)、『財務諸表監査の考え方』、税務経理協会。
- 浜田康 (2008)、『会計不正 会社の「常識」 監査人の「論理」』、日本経済新聞社。
- 町田祥弘 (2008)、『内部統制の知識<第2版>』、日本経済新聞社。
- 山浦久司 (2010)、『会計監査論<第5版>』、中央経済社。
- 吉見宏 (1999)、『企業不正と監査』、税務経理協会。
- 吉見宏 (2009)、「内部統制基準制定の契機：西武鉄道等の事例との関連」、『経済学研究』第58巻、第4号、217-222頁、北海道大学。