

1980年代の英国における会計規制改革に関する研究

岡村, 雄輝

<https://doi.org/10.15017/1500486>

出版情報：九州大学, 2014, 博士（経済学）, 課程博士
バージョン：
権利関係：全文ファイル公表済

1980年代の英国における会計規制改革に関する研究

岡村 雄輝

目 次

| | | |
|-----|--|----|
| 序章 | 研究の目的と課題 | 1 |
| | 1. 研究の目的 | 1 |
| | 2. 研究の背景 | 2 |
| | 3. 研究課題 | |
| | —1980年代の英国における会計基準と法の役割分担— | 4 |
| | 4. 本論文の構成 | 10 |
| 第1章 | 会社法と会計基準の交渉史 | 16 |
| | はじめに | 16 |
| | 1. 英国会計制度史における国家規制と会計規制 | 17 |
| | 2. 真実かつ正確な概観の時代 | 19 |
| | (1) 概観 | 19 |
| | (2) 制度的選択としての自由放任（1844年～1870年代） | 20 |
| | (3) 国家規制の進出と自由放任との折り合い （1880年代～第1次大戦） | 22 |
| | (4) 国家規制の強化（第1次大戦～第2次大戦） | 23 |
| | 3. 「真実かつ公正な概観」の時代—第2次大戦後から現代まで— | |
| | (1) 概観 | 25 |
| | (2) 束の間の調和＝国家規制の浸潤 （第2次大戦～1960年代末） | 25 |
| | (3) 証券市場の拡大と国際化（1970年～1989年） | 26 |
| | 4. 自主規制の維持か国家規制の確立か？ | 29 |
| | おわりに | 31 |
| 第2章 | 会計規制構造の転換と言説分析の意義 | 32 |
| | はじめに | 32 |
| | 1. 1980年代の英国における会計規制構造の転換 | 32 |
| | 2. 会計規制の政治化の意味 | 36 |

| | | |
|-----|----------------------------|----|
| 3. | レトリック論の視角 | 41 |
| (1) | 言説と状況認識 | 42 |
| (2) | 言語模写説と言語相対説 | 44 |
| (3) | 言語行為の「戦略性」と「欺瞞性」 | 45 |
| | おわりに | 45 |
| 第3章 | 会計プロフェッションの商業化のロジック | 48 |
| | はじめに | 48 |
| 1. | 監査社会論 | 49 |
| (1) | 分析視角としての監査社会論 | 50 |
| (2) | 会計・監査の儀式性 | 52 |
| (3) | 監査の変容とその意味 | 53 |
| 2. | 商業化と検証の儀式化 | 55 |
| 3. | 商業化の社会的コンテクスト | 57 |
| | おわりに | 67 |
| 第4章 | 自主規制の堅持と商業主義を正当化するレトリック | 69 |
| | はじめに | 69 |
| 1. | EC会社法第8号指令をめぐる駆け引き | 69 |
| 2. | 会計プロフェッションの主張にみる自主規制正当化の意味 | 77 |
| | おわりに | 78 |
| 第5章 | 会計実践における実質優先思考の展開 | 80 |
| | はじめに | 80 |
| 1. | 会計士の会計観 | 80 |
| (1) | 「真実かつ公正な概観」規定に関する先行研究 | 80 |
| (2) | 実践に臨む会計士の実質優先思考 | 82 |
| 2. | アーガイル・フーズ裁判の再検討 | 84 |
| (1) | アーガイル・フーズ裁判 | 84 |
| (2) | 離脱をめぐる言説とその意味 | 85 |
| | おわりに | 90 |

| | | |
|-------|---------------------------------|-----|
| 第 6 章 | 会計基準設定における実質優先思考の展開 | 92 |
| | はじめに | 92 |
| | 1. 公開草案 (ED42, 49) における実質優先思考 | 92 |
| | (1) ED42, 49 の目的と一般的アプローチ | 92 |
| | (2) ED42, 49 の構成 —資産・負債の定義と認識— | 94 |
| | (3) 資産・負債の認識テスト | 97 |
| | (4) 小括 | 100 |
| | 2. 経済的実質論に対する法律プロフェッションからの反発 | 101 |
| | (1) 専門通牒 603 号に対する法律プロフェッションの反応 | 101 |
| | (2) ED42, 49 に対する法律プロフェッションの反応 | 103 |
| | (3) 小括 | 105 |
| | 3. 下院議会の反応 | 106 |
| | おわりに | 108 |
| 第 7 章 | 1989 年会社法の成立 —役割分担の再確認— | 110 |
| | はじめに | 110 |
| | 1. 改革の実施とその前提となる FRC 議長人事 | 110 |
| | 2. 1989 年会社法の制定をめぐる議論の分析 | 113 |
| | おわりに | 119 |
| 終章 | 要約と展望 | 121 |
| 参考文献 | | 127 |

主要略語一覧

| | | |
|---------|--|---------------------|
| [英国・EU] | | |
| ASB | Accounting Standards Board | 会計基準審議会 |
| ASC | Accounting Standards Committee | 会計基準委員会 |
| CACA | Chartered Association of Certified Accountants | 認許会計士勅許協会 |
| CCAB | Consultative Committee of Accountancy Bodies | 会計士団体合同諮問委員会 |
| CIMA | Chartered Institute of Management Accountants | 管理会計士勅許協会 |
| CIPFA | Chartered Institute of Public Finance and Accountancy | 財政・公共会計勅許協会 |
| DTI | Department of Trade and Industry | 通産省 |
| EC | European Community | 欧州共同体 |
| EEC | European Economic Community | 欧州経済共同体 |
| EU | European Union | 欧州連合 |
| FRC | Financial Reporting Council | 財務報告評議会 |
| FRRP | Financial Reporting Review Panel | 財務報告審査会 |
| GAC | General Auditing Council | 一般監査審議会 |
| ICAEW | Institute of Chartered Accountants in England and Wales | イングランド・ウェールズ勅許会計士協会 |
| ICAI | Institute of Chartered Accountants in Ireland | アイルランド勅許会計士協会 |
| ICAS | Institute of Chartered Accountants in Scotland | スコットランド勅許会計士協会 |
| IFRS | International Financial Reporting Standards | 国際財務報告基準 |
| JCAFSMU | Joint Chartered Accountants Financial Services Monitoring Unit | 合同勅許会計士金融サービス監視団体 |
| RAP | Recommendations on Accounting Principles | 会計原則勧告書 |
| SIB | Securities and Investments Board | 証券投資委員会 |
| SSAP | Statement of Standards Accounting Practice | 標準的会計実務書 |
| TFRC | Taxation and Financial Relations Committee | 税務および財務に関する委員会 |
| TFV | True and Fair View | 真実かつ公正な概観 |
| | | |
| [その他] | | |
| AICPA | American Institute of Certified Public Accountants | アメリカ公認会計士協会 |
| APB | Accounting Principles Board | 会計原則審議会 |
| ASBJ | Accounting Standards Board of Japan | 企業会計基準委員会 |
| FASB | Financial Accounting Standards Board | 財務会計基準審議会 |
| IAS | International Accounting Standards | 国際会計基準 |
| IASB | International Accounting Standards Board | 国際会計基準審議会 |
| IASC | International Accounting Standards Committee | 国際会計基準委員会 |
| IOSCO | International Organization of Securities Commissions | 証券監督者国際機構 |
| SEC | Securities and Exchange Commission | 証券取引委員会 |

序章 研究の目的と課題

1. 研究の目的

会計基準が世界的に統一される時代になったといわれて久しい。実際、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board: IASB）が設定する国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards: IFRS）を何らかの形で導入している国は多い。この事実は、多くの国が、資本市場で資金を調達する大企業が利用する会計基準を自国で設定することを放棄した結果と解釈できるかもしれない。いずれにせよ、とりわけ今世紀に入って以降、国内の会計基準設定主体の役割が大きく変容したことは間違いない。

そうした中、22年間にわたって自国の会計基準を設定してきた英国会計基準審議会（Accounting Standards Board: ASB）は、2012年7月2日、その活動に終止符を打ち、財務報告評議会（Financial Reporting Council: FRC）に吸収された。ASBは国内基準設定主体（national standard-setter）として、米国の財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board: FASB）と並んで世界の会計基準設定をリードしてきたが、そのASBの解散がいかなる意味をもっているのかを明らかにすることは、会計規制論における重要な研究課題である。

もちろん、ASBが解散して間もない現時点で、その意味を十分に論じることにはできない。しかし、少なくともASBの活動の歴史を跡づけ、その貢献と限界を明らかにすることは、グローバルな会計規制の動態と各国におけるその対応のあり方を理解するための視座となりうる。

筆者の最終的な研究目標は、このような問題意識のもと、ASBの1990年の誕生から2012年の終焉に至る歴史を辿り、ASBに期待された役割と実際の機能がいかなるものであったのかを明らかにすることである。この目標を達成するために、本論文ではひとまず1980年代の英国における会計規制改革に的を絞り、とりわけASBの創設過程に焦点を当てる。すなわち、本論文は、ASBが生まれ出ずる時代状況の中で、ASB体制の成立の法的根拠となった1989年会社法の制定に至る過程を分析し、当時の支配的な会計規制観を剔抉することを

通して、ASB 体制が確立されたことの意味を再検討することを目的とする。

2. 研究の背景

現在、会計基準はハーモナイゼーションの時代からコンバージェンスを経て、世界的な統一を迎えつつあるかのように見える。国連加盟国のうち、IFRS をアドプションしている国は少なくないのである。他方、わが国と米国には、それぞれに会計基準設定機関が存在するも、近年では、IFRS のアドプションはもはや避けられないとする論調が支配的となりつつあった。

しかしながら、先般の「世界金融危機」の後は様相が変化してきている。わが国では、2011 年に金融担当大臣が、IFRS 強制適用の是非に関する判断の先送りを表明した。この金融担当大臣の談話は、IFRS そのものを敬遠することを意図しているわけではないにせよ、それ以降、金融庁はアドプションにいくぶん慎重な姿勢を示すようになった。これに対して、米国では、証券取引委員会 (Securities and Exchange Commission: SEC) が IFRS への対応を、「コンバージェンス&エンドースメント」を意味する「コンドースメント」へとそのアプローチを変化させている (SEC 2011, SEC 2012)。こうした米国 SEC のアプローチの変化は、今後のわが国の対応に少なからぬ影響を与えるものと思われる。

グローバルな会計基準を策定しようとする試みは、証券監督者国際機構 (International Organization of Securities Commissions: IOSCO) が国際会計基準 (International Accounting Standards: IAS) のコア・スタンダードにお墨付きを与えた 2000 年以降、とりわけ国際会計基準委員会 (International Accounting Standards Committee: IASC) が IASB へ改組した 2001 年以降に本格化した。

わが国や米国に先んじて、2001 年に IAS/IFRS の適用を事実上決めた欧州連合 (European Union: EU) は、これによって国際的な基準設定を一步リードすることになった。とりわけ、当時の EU においてプレゼンスを高めていたのは英国である。IASB 本部をロンドンに有し、その初代議長として、ASB の初代議長である人物を送り込み、副議長ポストも獲得した英国は、国際的な基準設

定の舞台において一躍スポットを浴びることになった。

このように、英国は 1990 年代の後半以降、国際的な影響力を保持するようになったのではあるが、それ以前、とりわけ 1980 年代の英国の会計規制をめぐる状況は厳しかった。伝統的に会計プロフェッションによる自主規制を堅持してきた英国は、複数の会計士団体が存在することもあり、統一的な基準の設定が困難な時代が続き、1970 年代に会計基準委員会 (Accounting Standards Committee: ASC) が設立された後も、頻発する会計諸問題への対応が追いつかず、プライベート・セクターであるがゆえに、設定した基準の準拠率は低迷したままであった。また、EU 域内における基準の統合も対応しなければならず、ASC は十分にその役割を果たせずにいた。

かかる事態を克服するために、1990 年に国家の支援を受けて誕生したのが ASB である。リーガル・バックを得て、財政的な余裕をもつようになった ASB は国内的には基準の準拠率を高める施策を講じ、基準設定プロセスにおいても説得力を増すようになった。その結果、ASB はグローバルな基準の設定の舞台においても躍進した。

しかしながら他方で、一部の論者が指摘するように、英国の場合は米国などとは異なり、複数の会計士団体が統一されないままに乱立するために、グローバルな基準設定にかかわる国内の合意形成が困難になることがある (Büthe and Mattli 2011, pp.86-90)。そうした国内における利害対立や合意の欠如が一因となって、2000 年代の後半になると、英国は IASB 発足から堅持してきた議長、副議長の両ポストを失うほどに国際的な影響力を次第に弱めることになったのである。

英国が IASB において主導的な力をもつうちは、グローバルな会計基準設定において自国の利害を反映させることもできた。つまり、自前の基準を作ることはないとはいえ、ASB は IASB との橋渡し役としての存在意義は維持しえることになる。しかしながら、IASB における影響力が弱まった今日、ASB の役割は再検討を迫られることになる。事実、ASB に対する国庫からの助成はストップされた結果、その役割を終えることになり、2012 年 7 月、ASB は解散したのである。

ASB の解散の背景にいかなる事情があったのかは定かでない。しかし、英国の他にも、IAS/IFRS の導入によって、自国の基準設定のあり方に大きな変化が迫られる国家が存在することは容易に推察されよう。そうした国にしてみれば、英国は貴重な先行事例である。その意味でも、英国を研究の対象とすることには意義がある。

もっとも、自国の基準設定機関を解散したことによるメリットもあれば、デメリットもあり、現在の時点で評価を下すのは早計である。現在の国際的な動向がこれまでの英国の会計制度にどのような変化をもたらそうとしているのかを明らかにするためには、まず英国の会計規制史を振り返り、どのような経緯を経て ASB が創設され、どのような役割を果たしてきたのか、極言すれば ASB とは何だったのかを明らかにしなければならない。そもそも変化の前を知らないことには、変化の意味を知りうることは不可能だからである。したがって、まずは ASB に課せられていた役割を理解するために、どのようなプロセスを経て誕生したのかを明らかにする必要があるだろう。それによって、22 年後に解散に至る理由の一端が見えてくると考えられるからである。

3. 研究課題 —1980 年代の英国における会計基準と法の役割分担—

ここで、1980 年代までの英国における会計規制改革を概観したうえで、かかる改革を対象とした先行研究が明らかにできていない点を指摘し、本論文の検討課題を明確にしたい¹。

英国において民間の会計士団体が会計原則の設定にむけて活動を始めたのは、1940 年代に入ってからのことである。イングランド・ウェールズ勅許会計士協会（Institute of Chartered Accountants in England and Wales: ICAEW）が 1942 年に税務および財務に関する委員会（Taxation and Financial Relations Committee: TFRC）を設立し、会計実務に関する勧告書を出すようになると、1943 年に通

¹ ここでは主に次の先行研究を参照した。Arthur Young (1989), Rutherford (2007), 田中 (1993), 山浦 (1993), 齊野 (2006), 弥永 (2013)。

産省によって設置された会社法改正委員会（通称 Cohen 委員会）がそれに理解を示すようになった。以後、会計問題に関する具体的な勧告は ICAEW が行うことになり、会計原則勧告書（Recommendations on Accounting Principles : RAP）が公表されるようになったのである。ここに、会社法は最小限度の規定を設けるにとどまり、会計原則がそれを補完する、という関係が確立された（齊野 2006, 10 頁）。

しかしながら、当時の ICAEW はロンドンを中心とした団体であり、RAP はその会員にしか拘束力をもたなかったため、全英的な広がりを見るに至らなかった。そこで最も古い歴史をもつスコットランド勅許会計士協会（Institute of Chartered Accountants in Scotland: ICAS）などの勅許を得ていた団体との協調が図られることになるのである。

これら ICAEW をはじめとする会計プロフェッションは、その活動が公益に資することを国家に認めさせることで、国家の役割の一部を代行するとともに、自律性と特権を獲得してきた（Robson et al. 1994, p.531 ; 大石 2006, 48 頁）。その一方で、会計プロフェッションは法律プロフェッションとの間で、国家からの承認をめぐる競争してきた。

しかし、会計プロフェッションといっても、それは必ずしも一枚岩ではなく、様々な会計士団体が設立されてきた（Margerison 1980, pp.36-38）。そうしたことから、英国においては長い間、全英統一の会計基準は設定されず、各会計士団体がそれぞれに非公式にルールをもっていた（田中 1993, 45-58 頁）。こうした状況が 1960 年代まで続いたが、会計基準に対する社会的な信頼を十分に獲得するに至らずにいた。というのは、そうした会計士団体が設定する会計基準は勧奨的性格のもので、強制力がなかったからである。そのため、会計基準の準拠率は向上しなかった。

なぜ「会計基準の準拠率」が問題となるかという点、それが会計プロフェッションの存在意義に深く関わっているからである。英国においては、「真実かつ公正な概観（True and fair view : TFV）」を最高規範とする会社法会計では、前述のように、法は最低限度を規定するにとどめ、会計プロフェッションの設定する会計基準とその専門的判断が法を補完している。これは、つまり国家とプ

ロフセッションとの「役割分担」、および法と会計の「役割分担」がなされているとみることができる。したがって、会計基準の準拠率の低さが意味するのは、会計基準が法を補完するという役割を果たせていないということである。

もちろん、英国では「真実かつ公正な概観」を示すために必要とあらば、法規定や会計基準から離脱（departure）しなければならないし、その離脱には会計士の判断が反映される。それゆえ、会計士の専門的判断の結果として一定程度の離脱が生じるのは当然であるが、あまりに離脱が多い、すなわち会計基準の準拠率が低すぎるとなると、会計基準ひいては会計士の存在意義が問われることになる。しかも当時、離脱の理由やその正当性が会計士によって説明されることはほとんどなかったのである。かかる事態は、会計プロフセッションによる自主規制の基盤を揺るがしかねないことになる。

そこで1960年代末から、ICAEWなど複数の会計士団体によって、団体を超えた全英的な会計基準設定機関の創設が議論されるようになった。その結果、1969年に会計士団体合同諮問委員会（Consultative Committee of Accountancy Bodies: CCAB）が設立され、その下部組織として会計基準設定を担うASCが誕生したのである。なお、このCCABを構成する会計士団体は、以下の6団体であった。

- ① イングランド・ウェールズ勅許会計士協会（ICAEW）
- ② スコットランド勅許会計士協会（ICAS）
- ③ アイルランド勅許会計士協会（Institute of Chartered Accountants in Ireland: ICAI）
- ④ 認許会計士勅許協会（Chartered Association of Certified Accountants: CACA）
- ⑤ 管理会計士勅許協会（Chartered Institute of Management Accountants: CIMA）
- ⑥ 財政・公共会計勅許協会（Chartered Institute of Public Finance and Accountancy: CIPFA）

ASC が設定する「標準的会計実務書」(Statement of Standards Accounting Practice : SSAP) は各団体の会員に対して強制力をもつものとされた。しかしながら、各会計士団体がそれぞれ設定していたものが統一されたことで社会的な信頼を勝ち得たのか、すなわち、基準の準拠率が向上したのかというところではない。SSAP は CCAB のメンバーである会計士に対する強制力をもつものの、会計実践を直接的に規制する力をもつものではなかったのである (ASC 1975, p.43)。

その後、1970 年代末あたりから、このような規制のあり方は、会計プロフェッションによる独占であり、財務諸表作成者ならびに利用者サイドの意見が反映されにくいとの批判が高まったことを受けて(齊野 2006, 15-16 頁; 田中 1993, 97-99 頁)、不透明な基準設定プロセスの公開が求められるようになる。ASC はこうした各界の意見を聴取したうえで、1981 年 1 月に報告書『会計基準の設定』を公表し、基準設定プロセスの公開と会計基準に違反した場合の罰則強化という方針を打ち出した (ASC 1981, pp.44-45)。その結果、ASC の審議に政府機関、財務諸表作成者、財務諸表利用者、大学人など様々な人々が参加するようになったのである。

これは、形式的にはデュー・プロセス (due process) をとったようにみえるが、本質はそうではない。そもそも ASC は基準案の作成権限しかなく、それを最終的に承認する権限は CCAB にあった。つまり、会計プロフェッションによる規制の独占は形を変えて続いていたのである。

会計基準の設定プロセスにメスが入ったとはいえ、会計基準に対する社会的な信頼は期待されたほどには向上せず、1980 年代の半ばになると、CCAB と ASC による規制の強化は限界を露呈するようになる。とりわけ、その大きな要因としては、会計基準からの離脱が濫用されたこと、あるいは会計基準の本旨を軽視した「クリエイティブ・アカウンティング (creative accounting)」が横行するようになったことがあげられる (McBarnet and Whelan 1999, pp.191-195)。

クリエイティブ・アカウンティングとは、既存の会計基準に形式的には準拠しながら、実質的にルールの特典をつくような実務のことである。いわゆる会計処理方法の変更などによる利益操作とは異なり、例えば新しい金融商品を開

発することによって、会計操作を可能にする点にその特徴がある²。こうしたクリエイティブ・アカウンティングを規制する必要があったにもかかわらず、ASCは打開策を見いだせなかったのである。

さらに、当時、M. Thatcher 政権（1979-1990）の^{ネオ・リベラリズム}新自由主義（新保守主義）政策のもと、政府・通産省（Department of Trade and Industry: DTI）が金融自由化政策の一環でプライベート・セクターの自主規制に介入し、「法の下での自主規制」を迫るようになっていた。つまり、金融規制においては、プライベート・セクターの自主規制に法的権限を付与する方式が採用されるようになっていたのである。政府はこれを先行モデルとして、欧州共同体（European Community: EC）会社法第 8 号指令への対応において、会計プロフェッションの「商業化（commercialization）」、すなわち税務やコンサルティングへの傾斜といった問題を解消するために、会計規制にも介入の姿勢を見せるようになったのである。会計プロフェッションにとっても、会計基準の準拠率を向上させ、また、適時に必要な基準を設定するための資金を確保するうえでも、法的な後ろ盾や資金を提供する主体が不可欠となっており、もはや体制転換は避けられない状況になっていた。

このような状況の中で公表されたのが「ディアリング・レポート」（Review Committee [1988]）である。同報告書は、ASC体制の問題点を整理し、その解消に向けた青写真となったものである。それを実現するための規制改革によって誕生したのがASB体制である³。ここでは、①CCAB-ASC体制には概念フレームワークが存在せず、そのために基準の一貫性と厳密性が欠如し、妥協の産物となってしまうこと、②基準の承認に至るプロセスが不透明であり、しかも会計現象そのものの複雑性が増大していること、③予算の制約が大きいこと、④違反を取りしめる仕組みが用意されていないこと、などが課題として指摘され

² したがって、そうした金融商品の開発には金融機関や法律家に加えて、会計プロフェッションの能力が必要とされた。この点について、詳しくは Shah (1996) を参照。

³ 本論文では、1990 年を境に、それ以前の会計規制のあり方を「ASC 体制」、以後を「ASB 体制」と呼ぶこととする。なお、ここでの「体制」の意味は、会計基準設定機関の組織構造を意味するわけではなく、会計規制のあり方そのものを意味している。こうした用語法については、千葉（1998）を参照。

ている。そのうえで、予算の問題については、資金を会計規制の受益者に平等に負担させて、その増大を図ること、また会計基準を準拠させる責任を監査人にものみ負わせるのではなく、準拠の状況をモニターする新しい手段を検討することなど、より具体的な提言がなされており（CCAB 1989）、これらが1989年会社法に盛り込まれた結果、ASB体制へと移行していくことになる。

以上、簡単に1990年までの会計規制の変遷を概観したが、この素描からも、英国における会計規制の歴史は、会計プロフェッションによる自主規制の歴史であるといっても過言ではないことがわかるであろう。プロフェッションによる自主規制の歴史とは、言い換えれば、国家とプロフェッションとの役割分担、およびプロフェッション同士の役割分担をめぐる交渉の歴史でもあるといえよう。

だとすると、以下のような疑問が浮かび上がる。英国の会計規制は、多くの失敗を繰り返しながらも、長らく会計プロフェッションによる自主規制が続いていた。なぜ彼らは1980年代後半になって、国家の介入を受け入れる姿勢を見せ始めたのだろうか。前述の通り、自主規制の限界が露呈するということは、彼らが自身の役割を果たせなくなっていたことを意味する。しかし、会計プロフェッションは基準設定の舞台から放逐されたわけではなく、むしろリーガル・バックを得て、基準設定の「実権」保持したのである。では、会計プロフェッションは会計規制の枠組みにおける役割分担をめぐる、国家といかなる妥協点を見出したのだろうか。

かかる疑問点について正面から切り込んだ先行研究は皆無といってよい。英国はもちろん、わが国にも英国の会計規制に関する研究の蓄積は少なくないが、ASCからASBへの移行を、DTIやCCABによる文書等から時系列に整理したものや（田中1993）、ASCの膨大なアーカイブを詳細に検討し、ASC内部の視点から、その限界を迎えるプロセスを跡づけるものは存在するものの（Rutherford 2007）⁴、会社法の制定過程、すなわち国家と会計プロフェッションとの役割

⁴ Rutherford (2007) は ICAEW の支援を受けて、ASC の創設から終焉までの歴史を内部資料と当時の関係者へのインタビューにもとづいて叙述した史書であり、1990年までの英国の会計規制史を対象とした研究の中では、最も包括的なものの1つである。

分担を決める場において、どのような決着が図られたのかを歴史的に検証した研究は皆無である。この点は、先行研究において積み残された問題であり、それこそが本論文の課題である。

前述のように、1980年代の英国で実施された会計規制改革は、横行するオフ・バランス取引を規制することを最大の目的としていたが、その背景には、そうしたオフ・バランス取引を直接・間接に幫助していたとされる「会計プロフェッションの商業化」があった。それゆえ、本論文の課題に答えるためには、①これら商業化とオフ・バランス取引という2つの問題に対する国家と会計プロフェッションの対応と、②ASBの創設にリーガル・バックを与えた1989年会社法の制定プロセス、の2面から検討しなければならない。

4. 本論文の構成

本論文の構成は以下の通りである。

第1章は、先行研究をレビューしながら、英国の会計規制の歴史を概観したうえで、本論文で検証すべき仮説を提示する。英国の会計規制は、会社法における計算規定との「棲み分け」、すなわち、国家、会計プロフェッション、および法律家の間での役割分担の歴史であったとみることができる。英国の会社法は頻繁に改正を重ねているが、とりわけエポック・メイキングとして注目されるのが、「真実かつ公正な概観（TFV）」規定を設けた1948年会社法である。

英国の会社法は、文字通り会計基準との「棲み分け」を図り、様々な会計問題が発覚するたびに改正されてきた。会社法の会計規定が詳細になった今もなお、TFVは包括的な規定として会計規制の最上位に位置づけられる規定であり、それゆえ、その有用性を国家や法律家も認めているといえる。つまり、会計プロフェッションが自らの任務を果たすことを通して、あるいは、文字通り法の制定過程における「交渉」を経て、自らの既得権を保持してきたと考えることができるのである。

第2章は、会計規制構造の変化を分析する視角を提示し、会計プロフェッ

ョンによる自主規制であった ASC 体制から、新たな形態である ASB 体制へと移行したことの意味を考察するための方法を論じる。ASB 体制は国家や市場にも財政負担を求めていたために、従来よりも多様な関係者からの干渉が強まり、非会計人の了解なしに基準を設定することが困難になった。伝統的な自主規制においては、いわば立法過程にも通じるプロセスを経て基準が設定されていたケースも、ASB 体制においては、政治的議論を経て基準が作られることになったのである。

本論文はかかる変化をとらえる視角として、Cooper et al. (1987) が展開している会計規制の形態をカテゴライズするフレームワークを援用する。さらに、政策科学等の政策決定プロセスの研究が、しばしばブラック・ボックスにしがちである問題解決を試みる前提となる意思決定、すなわち、「何を問題とするのか」に関する何らかの意思決定を社会的なコンテキストから読み解くことを可能にするために、社会構築主義に依拠した言説分析を採用している⁵。

第3章と第4章は「会計プロフェッションの商業化」の問題に焦点を当てる。まず第3章では、Power (1997) の監査社会論に依拠して「会計プロフェッションの商業化」のロジックを説明する。監査社会論によると、会計プロフェッションは、専門の監査業務よりも高収益の税務やコンサルティングなどの業務に傾倒する一方で、監査の広範な「埋め込み」と「検証の儀式化」という、いわば目的と手段が逆転した社会において、実践にあたる会計士のモラルは低下し、検証はさらに儀式化する悪循環に陥り究極的には規制の失敗に到る。しかしながら、商業化には負の側面ばかりではなく、コンサルティングなどの業務が国民経済の発展に資する面があることもまた事実であり、それゆえに規制が困難になることを第3章では論証している。

第4章では、商業化に対する規制の問題を考察の題材として、ECにおける会社法第8号指令をめぐる議論を取り上げている。かかる議論において、会計プロフェッションから商業部門を切り離そうとするECに対して、英国の会計プロフェッションが自らの実践を正当化するために展開した議論の分析を通して、会計規制観の基礎となっている彼ら自身の職業観を剔抉している。

⁵ 社会構築主義については第2章で詳述する。

第5章と第6章は、1980年代の会計規制改革の最大の目的であったオフ・バランス取引に代表される「クリエイティブ・アカウンティング」への対応に焦点を当てる。まず第5章では、Parker and Nobes (1991) の調査を参考に、実践に臨む会計プロフェッションがクリエイティブ・アカウンティングや不正会計の要因となりうる会計基準からの離脱に対していかなる認識をもっていたのかを確認したうえで、彼らの実践の基礎となっている「事実」のとらえ方を考察する。具体的にはアーガイル・フーズ裁判における会計プロフェッションと法律プロフェッションが展開した会計基準からの離脱をめぐる議論に着目し、会計実践に対する両者の認識、すなわち「会計事実と法律事実」の相違を明らかにしている。

第6章は、クリエイティブ・アカウンティングへの規制としての会計基準を設定すべく公表された、専門通牒 603号 (Technical Release: TR603)、および公開草案 42号・49号 (Exposure Draft: ED42, 49) をめぐる議論を再検討する。前述のように、クリエイティブ・アカウンティングとは、会計基準に従いながらも実質的にはその精神を骨抜きにする行為であり、子会社の意図的な連結はずしや資産・負債への計上を免れるための金融商品の開発などはその典型とされる。ASCがその対応策として公表したTR603, ED42, およびED49に強く反発したのが法律プロフェッションであった。その意味するところは、前章の議論と同様に「事実」の認識をめぐる対立であった。

「事実」をめぐる会計と法の対立は、ED49の公表ののち、しばらくして一旦収束する。法律プロフェッションの反発が徐々にトーンダウンしていったのである。しかし、いかにして対立が解消されたのか、先行研究は明らかにしていない。会計プロフェッションの主張はほとんど後退することなく一貫していたが、それにもかかわらず、法律プロフェッションの反発がトーンダウンした背景には、会計基準がいかにあるべきかを議論する舞台である会計基準設定機関の改革、つまり、ASB体制への移行があったと考えられる。この移行に際して、会計プロフェッション、法律プロフェッション、そして国家がいかにして会計規制をデザインしようとしたのか、その議論に問題を解く鍵があったことを明らかにする。

第7章は、ASB体制にリーガル・バックを与えた1989年会社法の制定過程を追跡する。前章までの分析から明らかになった、主要な関係者の問題意識をふまえて、同法の制定過程を議会記録にもとづいて分析することによって、ASB体制の基礎となっている会計観、会計規制観を別決する。立法プロセスには、政治家の発議であれ、官僚や利害関係者の働きかけであれ、立法によって解決すべき「問題」が意識され、解決を試みる何らかの「意思決定」が存在する。それこそが制度を具現化する「会計観」や「会計規制観」に他ならない。具体的には、ASB体制の構築にあたって問題とされたFRC議長人事をめぐる議論を分析している。

終章は、本論文全体の要約を記し、結論を述べる。そのうえで、本論文の到達点と残された課題を提示する。

本論文の構成と取り上げる題材との関係を年表形式で示すと、次頁のとおりである。

ASB 体制の成立までの関係年表

1969年12月、ICAEWが「1970年代における会計基準に関する趣意書」を公表

1970年1月、会計基準運営委員会（ASSC）の設立

1973年1月、ECに加盟

1974年1月、会計士団体合同諮問委員会（CCAB）の設立

1976年7月、ASSCをCCABの委員会として会計基準委員会（ASC）に再編

→会計プロフェッションの自発的な努力によってASC体制を確立

1978年4月、EC理事会がEC会社法第8号指令（第1次草案）を公表【第4章】

1979年5月、サッチャー政権の誕生

1979年12月、EC理事会がEC会社法第8号指令（第2次草案）を公表【第4章】

1981年6月、通産省がアーガイル・フーズ社を会社法違反で提訴【第5章】

1982年1月、通産省が「真実かつ公正な概観」に関する声明を公表【第5章】

会計プロフェッションの商業化【第3章】

監査社会の浸潤【第3章】

1984年4月, EC 理事会が EC 会社法第8号指令を採択
【第4章】

1986年10月, ビッグバン
11月, 金融サービス法

1985年12月, ICAEW が専門通牒603号 (TR603)
「オフ・バランスシートと粉飾」を発行
【第6章】

1988年3月, ASC が公開草案第42号 (ED42)
「特殊目的取引の会計」を公表【第6章】

1988年11月, CCAB がディアリング・レポートを公表
【第7章】

1989年11月, 1989年会社法の制定【第7章】

1990年5月, ASC が ED49「取引の実質の貸借対照表への反映」を公表【第6章】

1990年7月, ASB 体制の成立



第1章 会計規制と会社法の交渉史

はじめに

本章は、19世紀から1980年代までの英国の会計規制の歴史を「法と会計」の交渉、言い換えれば「国家規制と自主規制」の交渉の歴史として再構成し、本論文と類似の視点から分析している先行研究の到達点と限界を明らかにする。そのうえで、本論文で検証すべき仮説を提示する。

まず、第1節においては、一般に英国の会計規制が伝統的に会計プロフェッションによる自主規制といわれているが、それが国家に対して完全に優位性をもっていた歴史としてみなすのではなく、「真実かつ公正な概観 (True and fair view : TFV)」を法と会計のインターフェイスとして位置づけて、両者が妥協と対立を繰り返しながら、関係を築いていたとする見方の妥当性を確認する。

続く第2節では、先行研究にもとづき、19世紀中葉から第2次大戦までに時代を区切り、レッセ・フェールの時代から2つの世界大戦によって国家規制が自主規制に侵食していった事実を確認することによって、当時の会計実践にどのような影響があったのかを確認する。

第3節では、第2次大戦後の1948年会社法によって包括規定の位置づけを与えられたTFVのもとで国家規制と自主規制の関係が比較的安定していた10年を経て、社会構造・会計実践の複雑化による様々な規制の失敗が発覚し、会計プロフェッションによる全英的な基準設定運動、証券市場の拡大化、さらには国際化の問題に直面する会計規制の歴史を概観する。

最後に、第4節において、英国会計規制史のなかでも、とりわけ1980年代の諸改革をへて創設されたASB体制が確立されたことの歴史的意義に対する新しい見方を提示する。

1. 英国会計制度史における国家規制と自主規制

1980年代、英国の会計制度は大きな変革期を迎えた。1989年の会社法の制定と、それにともなって1990年からはじまった一連の措置により、かつてないほどに会計制度における国家規制の範囲が拡大したのである。

しかし、翻ってみれば、英国の会社会計制度の歴史は法・国家規制と自主規制の「棲み分け」の歴史とみることができる¹。伝統的には自主規制の比重が大きく、これが英国の特質であり、また会計人にとっては誇りでさえあった。そして、かかる体制を支える象徴が「真実かつ公正な概観」²という会社法上の概念であり、これが英国の会計制度を理解する鍵となることは、多くの論者が指摘する通りである（たとえばParker and Nobes (1991)などを参照）。

もっとも、この概念は曖昧なものであり、また判例や会計人の間でさえ十分に操作可能なものとしてとらえられているわけでもない。たとえば、J. G. ChastneyはTFVを次のように評価している。

fair は会計においては独自の特別な意味を有しているように思える。それは一般の用語で付される意味をもたない。残念ながら、これぞTFVとされる単一の定義もないように思える。会計においてはその文言は多様な意味を与えられてきた。TFVはあなたが作り出すものそれ自体である。各作成者と各読者は自分自身の解釈を適用する。これが嘆かわしい状況なのかどうかは議論の余地があるが、私が考えるには、その文言を使い続けてきている理由は、それ自体がきわめて優れた資質を有しているからではなく、むしろ他に優れたものが見当たらないからである（Chastney 1975, p.92）。

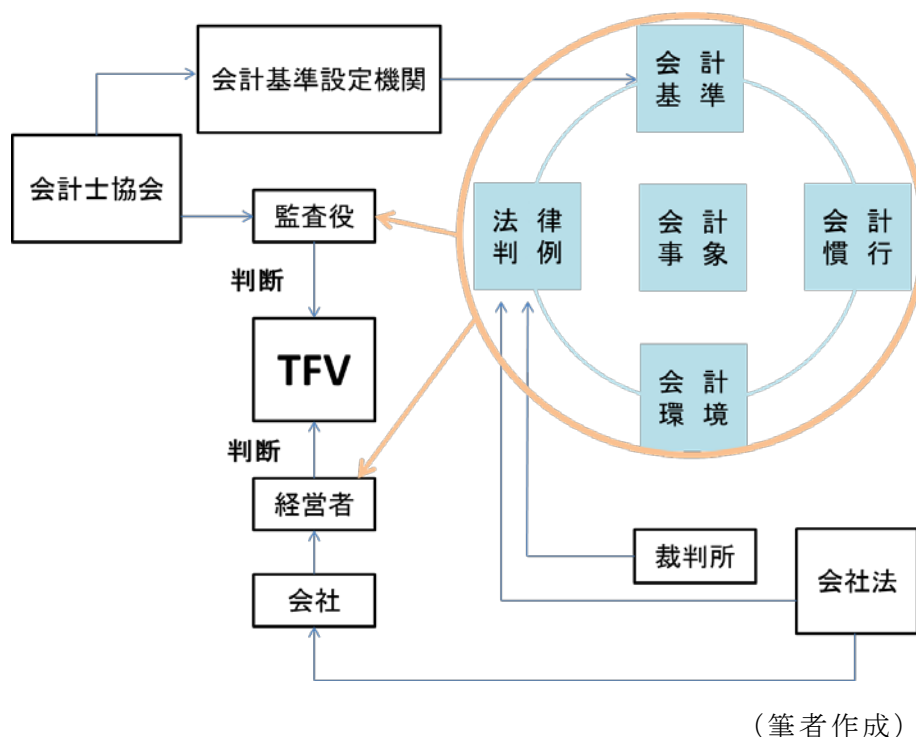
こうした曖昧さを残しつつも、あるいは曖昧だからこそ、TFVはずっと、そ

¹ 国家規制は、必ずしも法規制と同一ではない。ここでは、成文法としての会社法が「会社」に対する国家政策の手段となること、および、自主規制に依存できない問題の解決を法が指示することは経験的に明らかであることから、「棲み分け」と表現した。

² TFVは1947年会社法で初めて導入された概念であり、1929年会社法までは「真実かつ正確な外観（true and correct view: TCV）」が用いられている。

の会社法への導入から現在に至るまで、英国会計制度の鍵概念であり続けている。このTFVという概念で集約される会計制度の運営に関する諸要素と相互関係は図表1-1のように理解されよう。

図表 1-1 TFV の判断要素



英国では、会計が達成すべき最優先目標としてTFVがある。ただし、その目標が意図するところは常に不変であるものの、その充足のための要件は歴史的にも、常時、変化するものとみられる。最低限、充足すべきとされる要件は法律が要求するが、残りの要件は会計慣行や会計プロフェッションが設定する基準に委ねられる。しかも、法律要件や会計基準との整合性もTFVであることの強力な証拠であるが、それは絶対条件ではなく、さらにTFVが与えられているか否かは現場の判断に委ねられ、それでもなお利害関係者間にトラブルがあれば最終的には裁判所が判断することになる。このように、伝統的には、程度の差はあれども、TFVにかかわる基準の設定から会計制度の運営自体まで、法律や国家機関が関与する領域は極力少ないものに抑えられてきたし、かかる関与

が可能な範囲もかぎられてきたのである³。

しかしながら、英国での会計制度をめぐる国家規制と自主規制の関係の歴史は、後者の前者に対する完全な優位性の歴史として決めつけることはできない。むしろ、冒頭にも述べたように、英国のその歴史は、法や国家が民間に干渉しようとする動きと、それに対抗して民間の側が自主規制を貫こうとする動きとの相克の歴史であったのであり、自主規制を国家規制が次第に浸食してきた歴史でもあったのである。さらには、今日では国家が法律と権力を背景に、表面は自主規制のかたちをとりつつも、国家規制の枠の中に会計制度の自主規制をとり込んでいるという指摘もある(Taylor and Turley, 1986, pp.27-30)。このように、図表 1-1 で示した会計制度にかかわる諸要素の関与の度合いと相互の力関係も歴史的に大きく変化していたのである。

本章では、英国の会計制度の歴史を、こうした「法と会計」の対立、あるいは「国家規制と自主規制」の対立という視点から再構成し、先行研究の解釈を批判的に検討することを通じて、1980年代の会計規制改革の特質を明らかにするための視座を獲得するとともに、本論文において検証すべき仮説を導出することを目的としている⁴。

2. 真実かつ正確な概観の時代 —19世紀中葉から第2次大戦まで—

(1) 概観

英国で18世紀中葉にはじまった産業革命は、19世紀に入る前後の頃から国

³ 英国の会計制度が伝統的に自主規制であったということは、多くの先行研究において共通する認識である。具体的には Edwards (2000), Rutherford (2007) などがある。

⁴ 法が社会ルールのすべてを担うことは、極端な独裁国家でないかぎり、現代社会においてほとんど不可能であることはいままでもない。法の足らざるところは民間のリソースを活用して、社会を規律づけていくしかないことになるが、金融規制や会計規制がその典型であることは周知の事実であろう。したがって、本論文では、英国のように国内の規制に民間のリソースを活かしながら規制の枠組みを構築していく方法を選択することは当然にありうることであり、法と会計の線引きこそ重要なのであるとの認識に立っている。こうした視点から英国の会計規制を分析したものとしては、山浦(1993)、田中(1993)がある。

民生活を大きな経済のうねりのなかに巻き込み、また、政治や文化にも大きな影響を与えた。株式会社組織は当初、運河（18世紀後半）や鉄道（19世紀初頭以降）などの公益企業を中心に利用されるにとどまり、一般の企業がこれを利用しはじめるのは一般会社法が整備される19世紀の後半に入ってからのことであった（山浦1993, 14頁）。

しかし、もともと、その背景には、産業革命の進展にともなう資本集中をより容易に果たすことができるシステムに対する社会的認知への要求があったのである。それゆえ、いったん会社組織が普及しはじめると、その組織と資本の論理から経済の盟主としての地位を瞬く間に確立し、20世紀はまさに会社の時代となった。

こうした一般の企業に会社組織を普及させる端緒を与えたのが会社法であり、その最初の法律が1844年会社登記法であった（千葉1991, 61-62頁）。その後、1855年に有限責任制がとり入れられて今日的な株式会社制度が成立し、次いで1856年会社法が生まれた。これらが集成されて1862年会社法となり、基本会社法となった（Jones, 1995, pp.48-49）。

しかし、この1862年会社法の基本理念は「レセ・フェール」であり（Jones, 1995, p.49, 山浦1993, 31頁）、会計制度も含めて自由放任の色彩が濃いものであったことから、1875年頃からの会社数の増大や証券市場との結びつきなど、環境の変化に適合できなくなり、ついには20世紀に入っただけで、大改正が実行されるに至った。その後、第1次大戦は英国をあらゆる意味で大きく変貌させることになったが、大戦後の経済改革期には、従来の19世紀的発想の会社法では対応できなくなり、これが1929年会社法の成立につながった。これらの会社法の変遷は徐々に会計制度の強化もともなっていた（Jones, 1995, p.152）。

以下、ここではこうした歴史をふまえて1844年から1930年代までを3期に分け、各時代の特徴ならびに流れを概説することとする。

(2) 制度的選択としての自由放任（1844年～1870年代）

この時期は、前述の1844年会社登記法の成立にはじまる。同法は、過去の会社泡沫事件の教訓から、会社制度の一般開放の見返りに会社泡沫ならびに発

起人や取締役の不正の防止を主眼に会社法を構成し、会計制度もこの目的に沿って設けられた。決算制度の明示、貸借対照表の作成と株主総会での提示、登記所への貸借対照表の登録と開示、および監査役選任の義務づけといった一連の会計制度を導入したのである。したがって、これらは後の1862年会社法などと比べれば規制色が強いものであった。

しかし、その後の会社法が法規制色を薄め、自由放任主義を取り入れたという事実は重要である。当時、当然のことながら自由放任主義と国家規制主義のせめぎあいがみられたが、時代の流れは確実に自由放任主義の方向であり、1855年有限責任法、および1856年会社法や1862年会社法は、自由放任主義思想の完全な反映であったのである（Jones, 1995, p.49）。

ただし、自由放任主義化の背景には、一般の株式会社が、数のうえでも、規模のうえでも、さらに経営と資本の分離という面でもいまだ未成熟であったという事实在存在していた、ということに留意しなければならない。たとえば、鉄道事業会計をめぐる1840年代の議論や1868年鉄道事業法、あるいはその後の公益事業の複会計制度のように、当時、社会的に必要なものには規制が加えられるのは当然である、という思想も生きていた（山浦 1993,32-42 頁）。逆にいえば、一般会社法の会計制度も、規制対象の会社が鉄道会社のように社会との軋轢を有し、かつ技術的にも会計の規制化が可能な状況であれば、より強い規制を受ける可能性は存在したわけであって、自由放任主義を19世紀「固有」の性格と象ることはできないことは確認しておくべきである。

さらに、自由放任主義化のもう1つの背景としては、会計の技術が未成熟な段階で、多種多様な企業の会計を統括する会計規定を設けることは、当時としては不可能に近かったこともあげられる。それは、会社法が「真実かつ正確な外観（true and correct view: TCV）」という包括規定を制度の最終目標におき、会計の現場での判断と会社自治を重視する会計制度をつくりあげることになった理由でもあったのである。

要は、ここでみる初期の会社法の会計制度は、一方で自由放任主義という制度的選択に裏づけられたとはいえ、技術的には選択の余地のない方向で形成されたともいえる点である。これ以降の会計制度の展開は、根底に自由放任か国

家規制かという国政レベルでの葛藤があり、そのうえに会計技術と経験の集積とともに、会社組織の社会的重要度の増大によって法の関与の強化を必然とするようになる経済実態が出現する過程として理解されねばならないのであって、その出発点がTCV第1期であった。

(3) 国家規制の進出と自由放任との折り合い（1880年代～第1次大戦）

会社数が増えてくると、やがて会計の放任に反省をうながす事態が頻発するようになった。1860年代の会社の設立ブームとその後の金融恐慌による会社倒産の多発、1878年のシティー・オブ・グラスゴウの粉飾倒産とその後の連鎖倒産事件などはその顕著な例であるが、経済のなかでの会社の存在が目立ちはじめ、とくに資本市場との間で軋轢が生じてきたのである（Edwards, 2000, pp.144-146）。とりわけ、1870年代から1880年代にかけて、産業革命推進の母体になった企業の多くが株式会社に組織変更し、それにともない、そうした会社と証券市場との結びつきが生まれた。また、株式の小額面化による株主の分散や投資家層の中産階級への浸透といった状況も生じ、一方では私会社の設立増が後の区分立法を必要とする環境をつくった。しかし、他方で、当時の長期的大不況という時代環境は会社の倒産を増加させ、その結果、非オーナー株主や債権者の保護の必要性を痛感させたのである。こうした、会社と社会との軋轢が初めて顕在化した時期が1880年前後であった。

かかる現象は、会計制度を取り巻く環境の変化を意味している。その結果、会計士監査の普及や会計報告の改善、さらには証券取引所による財務開示要求など、自治的、あるいは自主規制による会社会計の強化および充実への動きが強まった（Edwards, 2000, p.197）。さらに、会社会計が一部の大株主のために行われるのではないという考え方がしだいに受け入れられはじめ、とりわけ発生主義会計が利益計算の適正化、公平化に有用であるとの認識が浸透し、今日的な会計測定システムの母体が形成されはじめたのである。これには当時の会計プロフェッションが果たした役割も大きかった（千葉1991, 118-130頁）。

こうした点でTCVの第2期には会社自治・自主規制の充実がみられたのであるが、他方で、会計への規制強化の視点からの法案が、数度にわたって、政治

の場で検討されている。とくに 1890 年代には会社法の改正問題が国政レベルでの本格的な課題となった。すなわち、1880 年代後半の金融資本の民間へのシフトから生じた 1890 年初頭の株高と、それに続く同年末のベアリング商会⁵の破綻に端を発する恐慌、さらには 1893 年にかけての企業倒産の頻発が、会社債権者ならびに弱小株主の保護の問題を大きくクローズアップさせた。その後、設置された商務省の会社法改正委員会（通称 Davey 委員会）の報告書では会計制度の充実が勧告され、これらが法案に盛り込まれたのである（千葉 1991, 210-220 頁）。この法案の立法化の段階で闘わされた議論はまさに自由放任主義と規制主義との対立を象徴するものであった。

結局、会社法は 1900 年の部分改正で監査役選任を義務づけ、その後の 1907 年と 1908 年の会社法は貸借対照表の登録など、大幅な会計規制の強化を行っている（千葉 1991, 222-236 頁）。これらの規定は会計実務としてすでに定着しているものを法律化した面が強いとはいえ、規制拡大への突破口が開かれたことの意義は大きかったといえる。

また一方、国策にも階級対立の激化、および植民地戦争や国際的な覇権争いなどの事態が反映され、さらに第 1 次世界大戦の勃発とその戦争遂行の過程で 19 世紀的な放任主義の後退という方向がかなり明確に認識されてくる時期にかかっていたのであり（ギャンブル 1987, 35, 103-110 頁）、会社法にも、また会計制度にも、しだいに国家規制主義が忍び寄りはじめたのである。

(4) 国家規制の強化（第 1 次大戦～第 2 次大戦）

第 1 次大戦期以降、英国政府は戦争遂行のため、さらには、戦後の社会、経済の立て直しのために会社を国家規制の重要な目標として位置づけ、国家介入の幅を大きくしていった。こうしたなか、1926 年に設けられた会社法改正委員会は、とりわけ 1920 年代の経営合理化運動のなかでの企業買収・合併の増大にともなう、会社と証券市場のつながりの緊密化に着目し、証券市場の公正化の

⁵ ベアリング商会とは、ハンプローズやロスチャイルドとともに、マーチャント・バンカーの指導的グループにあったマーチャント・バンクである。海外投資に成功し、ロンドン金融市場に君臨していたが、1890 年にアルゼンチンの財政破綻の影響から深刻な経営危機に陥り、破綻した（池田 1977, 157 頁）。

ための諸施策の策定をはかろうとした。これに関連して会計制度についても、一般投資家の保護のための財務開示の拡充を目ざそうとした（山浦 1993, 141-144 頁）。

しかし、会計制度改正論議はまさに自主規制と国家規制の相克の議論となり、結局、1928年・1929年会社法は財務情報の開示の面で大きな規制強化を果たす一方で、重要ないくつかの点で双方の妥協をはかった。たとえば、会社法は、損益計算書の開示要求を最小限に抑え、連結ないし結合計算書類の作成・開示は要求しなかったのである。これには深刻な競争力不足に陥っていた英国産業を、これ以上苦しめないようにするという政策的配慮が働いていた（千葉 1991, 268 頁）。しかし、実はこの姿勢がすぐに大きな批判を受けることになった。

その端緒は1931年のロイヤル・メール社事件である⁶。この事件は、秘密積立金に代表される、規範を無視し、財務政策と利益計算を混同した御都合主義の伝統的会計とそれを当然と考える経営者、そうした会計を批判できない監査役ならびに会計プロフェッション、さらには会社法改正の段階で問題点が指摘されておきながら十分な改善を施せなかった立法・行政府が強い批判を受けたのである。折しも、1930年代初頭は、米国では大恐慌の最中の証券改革が実行に移されようとしている時期であった。一方では会社法の再改正による会計制度へのより大きな法律の介入と、他方では米国流の会計原則の制定の必要性が議論されていたのである（青柳 1986, 74-86 頁）。

こうしたなか、会社法の改正に慎重な政府側の動きに対して、企業、会計プロフェッション、証券取引所といったプライベート・セクターの側では自律的ないくつかの目立った展開があったが、それらは散発的でまとまりをえないまま第2次大戦を迎えたのである。

⁶ ロイヤル・メール社は1839年に西インド諸島並びに南アフリカ東海岸と英国の郵船事業を目的として設立された勅許会社である。1931年、秘密積立金を取り崩して利益に加算し、配当を続けていたことが下院議会で問題とされ、同年7月に提訴された（Jones, 1995, pp.145-157）。

3. 「真実かつ公正な概観」の時代 —第2次大戦後から現代まで—

(1) 概観

1947年会社法と1948年会社法は、会社の計算書類作成の最終目標を「真実かつ正確な概観（TCV）」の確保から「真実かつ公正な概観（TFV）」の確保へと変えた。

この改正は、単に修辭的な変化を意味するのではなく、会計実践における判断とその基礎となる会計基準、そして会社法会計規定の間での一体化を目ざし、法の役割を明確に示した点で、会計制度の構造変革を意味した（Robson 1949, p.541）。事実、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会（ICAEW）の会計原則勧告書にはじまる会計基準設定の運動や各会社法における会計関連の強制規定部分の拡充は、基本法たる1948年会社法のもとで推進され、今日の会社法体制に引き継がれているのである。

(2) 束の間の調和＝国家規制の浸潤（第2次大戦～1960年代末）

1929年会社法以降、会社法改正の本格的な動きは1943年の会社法改正委員会（通称Cohen委員会）の設置にはじまる。産業側に批判的な労働党の強い働きかけがあったとはいえ、Cohen委員会は有限責任制の見返りとして会計責任遂行と開示は当然の義務という考え方のもと、かつてない強い姿勢で会計制度の改正を検討しはじめたのである。

その結果改正された1947年会社法（これは1948年会社法に集成される）の会計規定の最も重要な改正点は、従来のTCVの要請をTFVの要請へと変えたこと、要請充足のために準拠すべき規則を第8附表に含め、従来の会社法に比べ大幅な規定充実をはかったこと、さらに会社法規定に準拠した計算書類が自動的にTFVを示すとはみなされない旨も明記していることである（Accountancy, August, 1944, p.215）。つまり、新しい制度のもとでも英国会社法の特質は受け継がれているが、その判断の前に法律に準拠していることが基本的に要求され、その規定に反する会計処理ないし表示を行うときはその理由を取締役自ら釈明しなければならない、という意味で法律が前面に位置づけられることになった

点が、従来とは大きく異なる。また、会社法規定では本来不十分であるため、Cohen 委員会は ICAEW が 1942 年から公表しだした会計原則勧告書のような基準設定の努力を促した。こうした基準の存在も新しい会計制度の構図に含められている（山浦 1993, 242-244 頁）。

しかし、この大きく刷新された体制にも問題があった。つまり、会社法の会計規定さえ守れば TFV は自動的に達成されるという安易な姿勢を生み出すおそれがあったのである。それを避けるために会計プロフェッションが中心に会計基準をつくることは政府の介入を最低限度に抑えるための歯止めであったのだが、そうした基準もあくまでも勧告にすぎず、拘束力はなかった。しかも、会計基準自体に法的な根拠は与えられなかったため、TFV の名のもとで離脱することも自由であったのである。

要するに、会社会計制度の運営体制に国家規制が浸潤してきたという重大な事実は認識しなければならず、さらに、会計原則など、会計制度を確実に作動させるために必要な法律以外での基礎条件の整備がありさえすれば、国家規制と自主規制の二人三脚で従前にはみられなかった体系的な制度運営が可能となったはずであったにもかかわらず、かかる基礎条件を従来の延長上のもので間に合わせようとした点に、1948 年会社法の会計制度体制の基本的な体質、つまり国家規制と自主規制との間の「過渡的な束の間の調和」があったと考えられるのである。

しかし、折しも戦後期の経済復興期にあたり会社数が増大、証券市場と会社の関係のさらなる緊密化、新しい M&A 方式の出現、機関投資家の台頭などの要因も加わったことから、投資指標としての財務情報の開示をかつて以上に指向し（ハンナ 1987, 149 頁）、かつ証券規制も含めて法律がより強く介入した会計制度へと変化することが要求された。そこで、1958 年に会社法改正委員会（通称 Jenkins 委員会）が設けられ、この結果が 1967 年会社法、そして一部が 1976 年会社法に反映されることになったのである。

(3) 証券市場の拡大と国際化（1970 年～1989 年）

1967 年会社法の成立後、4 つの問題が会計への国家規制の浸潤をうながすき

っかけをつくった。第1は、1960年代末の企業の合併・買収ブームに際し（ハンナ1987, 178頁）、会計プロフェッションが独自に設けてきた会計基準は、曖昧で強制力もなく、会計情報に信頼がおけないとの疑問が提起されるとともに、基準設定に際して会社や会計士の都合が優先されているとの批判が展開され、公正な基準設定と国家の介入の必要性を説く声が強くなったことである。そこで、政府の会計基準設定への介入を避けるために会計プロフェッションが先手をうち、自主規制の強化策として1970年に会計基準運営委員会（Accounting Standards Steering Committee: ASSC）を設置することになったのであるが（ASSCはのちにASCとなる）、経済政策の一環として会計基準を通して会社の行動に関与する、という政府の姿勢が強まったことは確実であった。

第2は、証券取引に関する政府の介入とこれに対する証券業界の自主規制の動きとの軋轢のなかで、証券規制と会計規制のリンケージという問題が生じたことである。とくに1960年代の合併・買収ブーム、および1970年代にかけての証券会社の相次ぐ破産という事態のなかで明らかになったシティの自主規制体制の限界は、一方では、政府の監督の必要性の論議を生みだし、他方では、政府からの介入を避けるためにシティ自らの規則の強化と監視体制の確立が検討され、結局は1986年の金融サービス法で事実上の政府監督のもとでの自主規制方式が形成されることになった。すなわち、証券投資審議会（Securities and Investments Board: SIB）の設置である。そして、この間、証券業界による自主規制強化の一環として会社の財務開示の拡充要求が出され、その結果、SIB体制を通して、政府と証券市場への財務開示とのリンケージが確立したのである（Robson et al 1994, p.541）。

第3は、インフレーション会計基準のあり方をめぐって政府と会計プロフェッションとの間に軋轢が生じ、政府がそれまで以上に会計規制に積極的に関与することになったことである。英国ではインフレーション会計をめぐる基準化論議が1960年代末以降に表面化した。当初はASCが貨幣購買力会計に沿った基準づくりを進めた（Westwick 1980, p.355）。しかし、政府は独自に委員会を設置して、ここでは現在原価会計による基本財務諸表の作成を勧告している。この政府の動きの背景に関するもっとも有力な見方は、購買力会計による物価

指数の定常化がインフレーションの助長要因にもなりかねず、しかも通貨政策の舵取りを行う側にとって一種の通貨の物差しが民間の手でつくられることはインフレーションの抑制を最重要課題とした当時の政府に大きな危惧を抱かせたことにある、というものである(齊野 2006, 146-147 頁)。そして、これ以降、現在原価会計が基準づくりをリードすることになったのである。

第4は、1973年の英国のEC加盟にともなう会社法の調整の結果として、会計に対して会社法がより強く関与する方向に動きはじめたことである。大陸系の会社法が会計規定を本法に設ける傾向にあるのに対して、英国の会社法ではTFV規則を軸に最低限の会計規定を設ける方式をとっている点で、もともと大きな隔たりがあった。そうしたなか、EC統合に向けて一連の会社法指令が公表され、それらが英国で国内法化されたことで、結果として国家規制の干渉が強まったのである。

上記4つの問題を背景にして1980年代には、会計実践において「会計プロフェッションの商業化」や「クリエイティブ・アカウンティング」が会計規制の失敗をもたらす主要因として議論されるようになり(この点については第3章以降で詳述する)、伝統的な自主規制のあり方に限界が指摘されるようになった。

自主規制体制の維持は会計プロフェッションに「規制の独占によるベネフィット」をもたらす一方で、「過重なコスト負担」を強いることを意味する。ここでコストとは、文字通り財政的な問題と限られた予算で続発する会計問題に網羅的に対処する人的な負担のことである。当然のことであるが、不正会計のような規制の失敗が発生すれば、その回復のためにより大きなコストが必要になる。会計プロフェッションの商業化やクリエイティブ・アカウンティングは、会計プロフェッションがすべてのコストを負担しながら規制を独占することを困難にし、関係者からの何らかの支援を必要ならしめたのであり、そこで証券市場の効率性の向上と国民経済の回復を図る M. Thatcher 政権が自主規制に介入するようになったのである。それを法的に支えたのが1989年会社法の制定である。

4. 自主規制の維持か国家規制の確立か？

以上のように、英国の会計規制の歴史を大雑把に概観すれば、一貫して国家規制の色彩が濃いものになっているようにみえる一方で、自主規制の伝統も要所に残っていると見える。1990年に確立したASB体制を「法の枠組みの中の自主規制」（田中1993, 113, 133-135頁）とする解釈があるように、国家規制なのか自主規制なのか判別は難しいものになっている。

山浦（1993）は、かかる体制を「体裁は自主規制の形をとりながら、実体は証券行政ともリンクさせて会計を政府管理下におこうと」し、「長年の政府とシティの経済覇権争いの結末が会計制度にもあらわれた」として、国家規制の確立と解釈している（山浦1993, 448頁）。これに対して、前述の田中（1993）のように、形容矛盾と思える表現にさほど抵抗を感じさせない不可思議な状態を「国家と会計プロフェッションによる共同体制の確立」と解釈する先行研究も存在する。

とはいえ、ASB体制の確立の意味を「国家規制と自主規制」という対立概念でとらえている研究はそれほど多くない。わが国において、そもそも英国の会計規制を対象としている先行研究は多いとはいええない。代表的なものとして齋野（2006）があるが、田中（1993）と同様のとらえ方をしている。

実は、英国の先行研究においてもASB体制の創設過程を直接に論じた研究は皆無である。ほとんど唯一の包括的な歴史研究といえるRutherford（2007）は、ASBの前身であるASCの内部資料を渉猟し、ASCの歴史をあとづけた大著であるが、「国家規制と自主規制」という視点からASB体制への移行の意味を検討しているわけではない⁷。

わが国の先行研究についても、齋野（2006）は文献研究であり、山浦（1993）は制度の改正の前後を比較し、「何が、どう変化したか」を明らかにしたものである。したがって、ASCの内部資料を収集するなどして、ASB体制の成立の意

⁷ 詳しくは第4, 5章で触れるが、オフ・バランス取引の問題を論じたFreedman and Power（1992）、Pijper（1993）、McBarnet（1999）などは、貸借対照表に計上する要件をめぐる議論の争点が「会計と法の対立」であり、その「調整」が1989年会社法の制定であったことを暗に示唆している。しかし、これらの研究は、いかにしてそ

味を「国家規制と自主規制」という視点から検討した歴史研究という点では田中（1993）しかないことになる。たしかに、田中（1993）は当時としてはタイムリーな研究であったが、公表されている資料・史料に制約があるなかでの研究であり、その後に入手可能となった資料・史料や明らかとなった事実からすると、改めて検討・検証すべき点も少なくない。

では、1980年代の会計規制改革の結果として成立した体制を、どのように評価すればよいのだろうか。表面的には、自主規制が尊重されていることは英国の歴史的かつ風土的遺産といえる。それは他方で、いわゆるサッチャリズムにもとづく自助努力、自助負担の政治精神のあらわれであり、より簡単にいえば、「安上がりな政府」を目指す英国政府の思惑をうかがわせる規制体制となっている。そのことの意味を問い直さなければならない。

前節までの素描からも、英国の会計規制は、会社法における計算規定との棲み分け、すなわち、国家、会計プロフェッションと法律家の役割分担の歴史であったといえる。その時々には会計に関する問題が表面化し、英国の会社法は頻繁に改正を重ねているが、それはパターンリズムというよりも、むしろ社会の安定（あるいは政権の安定）のためにやむを得ず、民間の実践に干渉するようになっていったとみるべきであろう⁸。会社法の改正として、とりわけエポック・メイキングとして注目されるのが、「真実かつ公正な概観（TFV）」規定を設けた1948年会社法であるが、これとて会計実践における最終的な判断は会計プロフェッションに委ねられているのである。

したがって、様々な会計問題が発覚するたびに会社法が改正され、会社法の会計規定は詳細になっていくが、今日でもなお、包括的な規定として会計規制の最上位にTFVが位置づけられている事実が変わらないのは、会計プロフェッションによる自主規制の有用性と合理性を国家や法律プロフェッションも認めているからだと考えられる。だとすれば、会社法の改正は、文字通り、国家と

の調整が図られたのかを直接に検証はしていない。

⁸ 国家が民間に介入する動機は様々であるが、いかなる事情であろうとも、国家が明確な意思のもとに行動するためには法による正当化が必要であり、それだけでも相当なコストを伴う。したがって、国策として民間に介入するためには、少なくとも表向きにはコストを最小にしなければならないし、民間のリソースを最大限に生かすような行動をとるはずである。

会計プロフェッション、および会計プロフェッションと法律プロフェッションとの「役割分担」を再確認し、会計プロフェッションが自らの任務を果たすことを通して、あるいは、法の制定過程における「交渉」を経て、会計プロフェッションが自主規制を保持してきた結果といえるのではないだろうか。

これが、本論文全体を貫く「役割分担の再確認」仮説であり、次章以降、1989年会社法改正に至るまでの1980年代における会計規制改革を対象として、歴史的な事実を照らして仮説を検証していく。

おわりに

本章では、19世紀から1990年までの歴史を振り返り、ASB体制が確立した意味を歴史的に考察する必要性を明らかにしてきた。19世紀以降、1948年の会社法改正におけるTFVの制定がありながらも、一貫して会社法の会計規定が詳細になっている事実から、ASBの創設を国家規制体制への移行とみなしたり、制度的な事実から国家と民間の協同体制の確立とみなしたりする解釈がこれまで提示されてきた。こうした解釈に対して、本章では「役割分担の再確認」という新たな仮説を提示し、さらなる歴史的な検証の必要性を指摘した。

かかる仮説を検証するには、ASB体制が創設されたプロセスを再検討する他はない。そこで、まず次章では、本論文が検証を進めるための方法として採用する「言説分析」の意義を考察することとしたい。

第2章 会計規制構造の転換と言説分析の意義

はじめに

本章の目的は、前章で設定した仮説を検証するため分析方法を検討し、1980年代の英国における会計規制の構造転換を説明するための分析視角を確立することである。

第1節においては、Puxty et al. (1987) に依拠して会計規制の構造がどのように変化したのかを確認し、第2節では、会計規制の構造転換が、いわゆる「会計の政治化」現象の1つとみなしうることを、会計規制のあり方をめぐる議論の仕方に変化をもたらしうることを指摘し、同様の構造転換を先行して経験した米国の現象も併せて検討することで、「会計の政治化」における議論のあり方がどのようなものか簡潔に整理する。第3節では、前節において「会計の政治化」現象における議論の型が明らかとなったことを受けて、そうした議論のあり方を分析することによって会計観あるいは会計職業観の変化を読み取るための視角としてレトリック論の有効性を検討する。

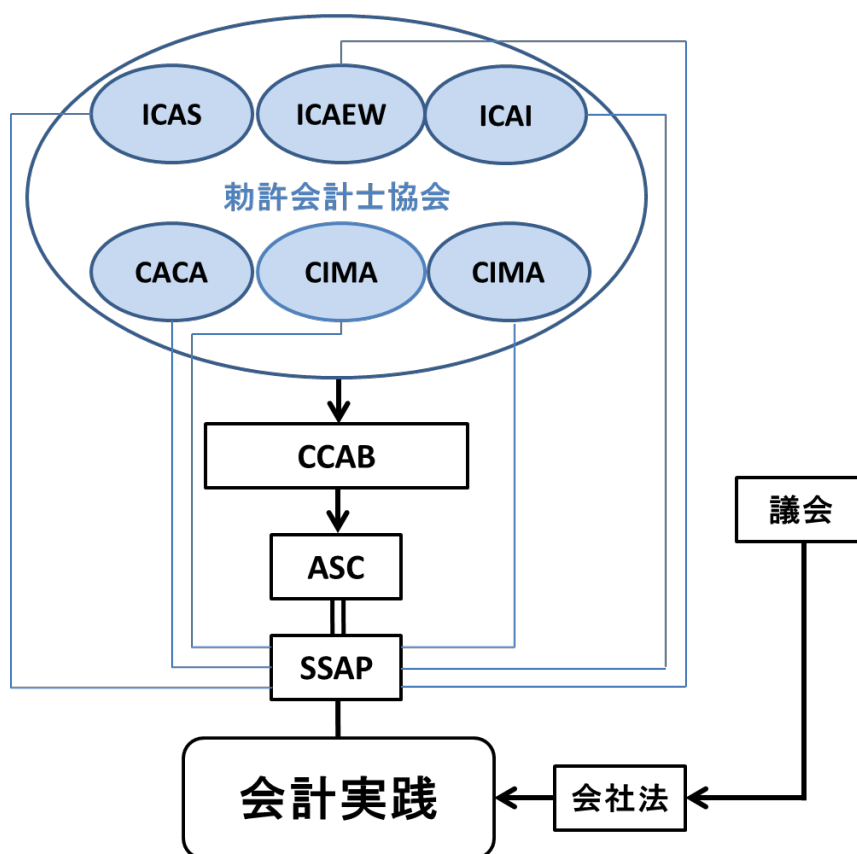
1. 1980年代の英国における会計規制構造の転換

伝統的に英国の会計規制は、会社法においてTFVを包括規定として最上位に位置づけ、個別の会計処理については会計プロフェッションの専門的判断に依存していた (Taylor and Turley 1986, p.60 ; 齊野 2006, 12-13 頁)。事実、1980年代当時、標準的会計実務書 (SSAP) を制定していたのは、会計プロフェッションの自発的な努力によって設立された会計士団体合同諮問委員会 (CCAB) の傘下にあるASCであった¹。

¹ ASC 設立について詳しく論じることが本章の目的ではないので、以下では簡潔に説明する。その詳細については山浦 (1993) および齊野 (2006) を参照。

SSAPは以下のようなプロセスを経て制定に至る。まず、CCAB加盟の6つの協会から選出された委員とASCの推薦およびCCABの承認によって任命された正副委員長によって構成されるASCの委員会において1票の議決権を有する委員の3分の2以上の承認によって議決案が可決された後に、CCAB加盟の各会計士協会のすべての理事会の批准をもって公表されるというものである。つまり、会計プロフェッションは基準設定において発生するコストのすべてを負担するが、その舞台から他の関係者を排除したシステムを構築していたのである。

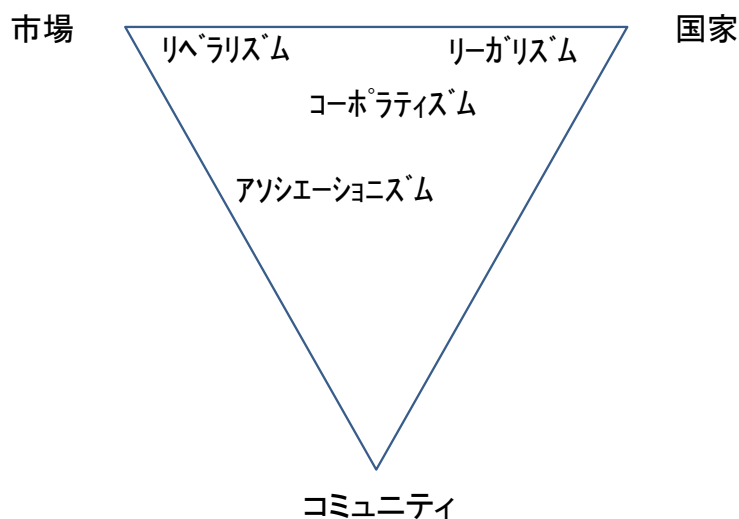
図表 2-1 ASCによる規制体制



(筆者作成)

先進資本主義国における会計規制の形態論を展開した Puxty et al. (1987) は、このような特徴をもつ ASC 体制を「専門職による自主規制（リベラリズム）」と位置づけ、国家と会計プロフェッションの共同による「コーポラティズム的な規制」とは一線を画すものであるとしている（Puxty et al. 1987, p.284；小野 1999, 175-177 頁）。

図表 2-2 会計規制の諸形態



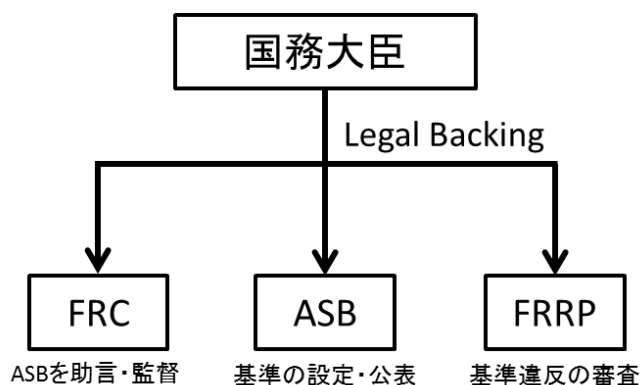
2

出典：Puxty et al. (1987), p.284.

しかしながら、1980年代後半になると、基準設定にかかる過重なコスト負担や、会計基準の遵守率の低迷によるASC体制への法的な裏づけの必要性が認識されるようになったことで、会計基準設定の新しい体制が模索されるようになる。すなわち、会計基準の法的根拠を求めた1988年9月公表の「ディアリング・レポート」の提案に基づいて、資金確保等を行う財務報告評議会（FRC）、会計基準の設定および公表権をもつASB、会計基準からの離脱を審査する財務報告違反審査会（Financial Reporting Review Panel: FRRP）が1990年8月に新設され、

1989 年会社法によって基準設定の権限を委譲された結果、いわゆる ASB 体制へと移行したのである（山浦 1993, 448 頁および 525 頁）。

図表 2-3 ASB 体制

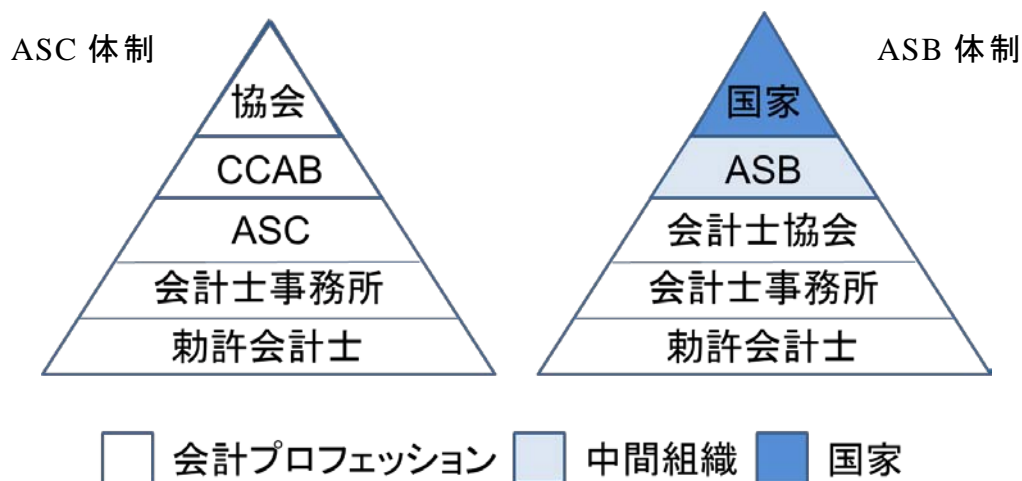


（筆者作成）

ここで、「コーポラティズムとは国家の階層的コントロールにおける高い信頼性に基づいた概念であり、様々な利益団体を認可するばかりでなく、中央集権的かつ階層的な規制システムにそれらを組み込む」（Parker 1988, p.66）ものであり、「そのシステムでは、構成単位は、単一性、義務的加入、非競争性、階級的秩序、そして職能別の分化といった属性をもつ、一定数のカテゴリーに組織されており、国家によって（創設されるものでないとしても）許可され承認され、さらに自己の指導者の選出や要求や支持の表明に対する一定の統制を認めることと交換に、個々のカテゴリー内での協議相手としての独占的代表権を与えられるものである」（シュミッター＝レームブルッフ 1984, 34 頁）とされている。

だとすれば、会計士団体の統合が進み、ASB が組織され、それを政府が公認し、基準設定に際しては両者が協議する慣行の成立をもってコーポラティズムへの接近とみなすことができるかもしれない。外形的には以下の図表 2-4 のような構造になるろう。

図表 2-4 ASC 体制と ASB 体制の比較



(筆者作成)

ASC 体制では、最終的に会計士協会に基準設定の権限があり、規制の独占が認められるのに対して、ASB 体制では、政府をはじめとした非会計人の了解なしに会計基準を設定することが難しくなったといえる。なぜならば、かかる規制構造の転換によって、会計プロフェッションは会計基準あるいは監査基準の創設・改廃に際して多様な関係者を「説得」する努力が求められるようになったからである。まさに英国における 1980 年代とは、Solomons (1978) がいう「会計の政治化 (politicization of accounting)」現象が観察されるようになった時代なのである。

2. 会計規制の政治化の意味

「会計の政治化」とは何なのか。今福は 1970 年代の米国における会計規制のなかにその現象を観察し、その特徴として、①会計基準の設定に際して、その経済的な影響への関心が高まり、②それによって影響を受ける各種利害集団の抗争と調整が起こり、③会計基準設定が公共政策としての性格を帯び、国策

との関わりをもつようになる、としている（今福 1991, 121 頁）。こうした現象は米国に限らず、いたるところで散見されるものであり、英国でも発生していた。

前節での考察からも明らかなように、1980 年代以降、英国における ASB 体制への移行によって「会計の政治化」現象は顕著になるが、実はそれ以前に構造転換の伏線となった事態が発生していたのである。

詳細は第3章以降に譲るが、1970～80年代にかけて、欧州全土に拡大する会計プロフェッションの商業化に対する監査とコンサルティングの分離を意図した EC 会社法第8号指令をめぐる議論にせよ、クリエイティブ・アカウンティングの議論にせよ、いずれも政治的な議論であった。

そもそも「議論」²とは、その前提として、当事者間の対立が存在するものである。仮にそれが価値をめぐる対立関係であるならば、二律背反的対立において、それは頂点に達する。ASC体制のように、基準設定の関係者が会計プロフェッションという属性に統一されているならば、そのことでこうした事態は最小に抑えられていたといえる。しかし、商業化やクリエイティブ・アカウンティングの問題では、議会や法律プロフェッションの介入があり、それが関係当事者の対立を生むことになった。

こうした事態に対応するためには価値基準の相互関係の解明が求められるが、どちらが優位、あるいは同位と決する一般的な原則は存在しないとされる（三輪 1974）。たとえば、「正しいことと有益なことのどちらに従うか」という問いは「どちらがより根本的な価値か」という問いであり、価値基準間の典型的な二律背反といえる。しかしながら、三輪はアリストテレスに依拠して価値基準の間に領域を分けることで、対立する価値基準をめぐる混乱にある程度の安定がもたらされるとする（三輪 1974, 133 頁）。

およそ議論の型は以下の3つに分類され、それぞれの議論の目的、つまり価値を割り当てる。

² ここでは分析の対象として、話される一聴かれるもの（談話）だけではなく、書かれる一読まれるもの（活字）も含むため、「発言」「答弁」あるいは「弁論」ではなく、「議論」という用語を当てることにした。さらに「議論」とは、「主張とその理由の組み合わせからなるディスコース」と定義する。

- ① 政治的議論
- ② 立法的議論³
- ③ 儀式的議論

①における目的は利益であり，②は正義，③は美醜である。つまり，政治的議論においては，なによりもまず，利益への配慮が優先され，正・不正は二次的な価値となり，立法的議論においては，その逆である。

では，会計規制の構築をめぐる議論の目的は上記3つのいずれに該当するのだろうか。おそらくいずれにも該当する場合があるだろうが，伝統的に自主規制を担ってきた会計プロフェッションが「公共の利益」にもとづく議論を展開し，聴衆を同意させたものであることに鑑みても，会計規制をめぐる議論の多くは政治的議論といえる。なぜならば，政治的議論の典型は，「自己の利益をあからさまに主張するものではなく，たとえ自己の利益を追求しながらも，それを公共の利益あるいは社会福祉に合致すると主張するか，少なくとも背馳しないと主張」（三輪 1974，138頁）するものであるからである。

こうした会計規制をめぐる議論が政治的な色彩を帯びるようになったのは，英国に先行して米国でもみられた現象である。実際に，会計規制の構築が様々な利害集団の政治抗争の対象となるという現象は，1970年代の米国に生じた最も顕著な動向といえることができる。Zeffも指摘するように，米国において，その兆候は1960年代にすでに現れつつあったが，会計規制研究において明示的に認識の対象とされるようになったのは1970年代に入ってからのことである（Zeff 1978, pp. 56-57）。

1960年代以降の米国における会計の政治化は，アメリカ公認会計士協会（American Institute of Certified Public Accountants: AICPA）を中心とする会計プロフェッションのイニシアティブの後退に伴う，会計規制プロセスにおける「非会計人の市民権の獲得」と特徴づけることができる。ここにいう非会計人には，様々な企業や産業団体はもとより，政府機関や議会等も含まれるが，なかでも

³ 三輪（1974）は②を「裁判の議論」としているが，本章の文脈に沿い，また三輪の定義からも逸脱しないと判断して，ここでは②を「立法的議論」と呼ぶことにした。

圧力団体として最も影響力を有していたのは産業団体、とりわけ経営者グループである。事実、会計原則審議会（Accounting Principles Board : APB）は、こうした圧力団体との抗争を繰り返してきたといえよう。APBはこの抗争に敗れ、FASBが後継機関として登場した1970年代以降も、会計の政治化の動きは沈静化するどころか、むしろ過激さを増すばかりといえる（この点については、たとえば大石（2000）などを参照）。

では、会計基準の設定が様々な関係者による政治抗争となるのは何故だろうか。それは、大石（2000）が指摘するように、会計基準設定が「公共政策」（Public Policy）そのものだからである。したがって、政策形成過程においては、多様な関係者にはデュー・プロセス（due process）にもとづいて議論に参加することで、自己の主張を正当化し、利害を異にする関係者を説得する機会が与えられる。Horngrenのいう「熟練したマーケティング」を展開し（Horngren 1973, p.61）、首尾よく議論を制することができれば、自らが望む制度設計がなされることになるのである。

この点について Gerboth は、基準設定のあり方の特徴を「会計基準設定の政治化は不可避であるばかりか、当然の成り行きであった。権威の正当化を民主的な手続きに委ねる社会においては、政治的に洗練された組織のみが他者を従わせる権利をもつのである」（Gerboth 1973, p.481）として、民主主義社会における議論のあり方として、それをいわば必然と捉える。

ところで、かかる政治的議論においては、それぞれの関係者が自己の主張を正当化するために、他者を説得しうるだけの論拠を必要とする。とりわけ、会計プロフェッションによって伝統的に用いられてきたのは、会計上の技術的、概念的な事項である。たとえば、「適正な」期間損益計算のための手続論があげられる。いわゆる「立法的議論」にも通底する、会計基準の「中立性」を中心とした議論である⁴。

しかしながら、1970年代に入ると、基準設定をめぐる議論が伝統的な会計基

⁴ 会計研究においても、これに対応するように、経済的実態の適正表示を会計の中心課題とする「真実利益アプローチ」や、情報利用者の意思決定モデルに適合した会計情報を提供することを会計の主たる目的とみなす「意思決定モデル・アプローチ」などの規範的な議論が、少なくとも1970年代に入る頃までは支配的であった。

準観から離れて、会計基準の経済的な帰結を中心とする「公共の利益」論が台頭するようになる。つまり、会計基準設定をめぐる議論に、従来、会計とは無縁であった様々な関係者が参加するようになり、伝統的な技術論・立法論では議論を制することができない非会計人が自らの主張を正当化するために拠りどころとしたのが、マクロの経済的影響、いわば国益ともいえる概念である「公共の利益」というレトリックなのである。たとえば、石油ガス会計をめぐる議論はその典型といえる。

1977年7月、FASBは「石油ガス産出企業による財務会計および財務報告」という公開草案を公表した。それは、試掘費用の会計処理として代替的な2つの方法のうち、全部原価法を禁止し、成功原価法に一本化する内容であり、同年12月にFASBは、同案の基準書として財務会計基準書（Statement of Financial Accounting Standards: SFAS）第19号を公表した。

この公開草案およびSFAS第19号の公表は、米国の会計制度史において激震をもたらした事件であった。従来、成功原価法を採用していたのは石油メジャーであり、同基準の直接的な影響を受けるのは全部原価法を採用していた中小の独立系石油会社である。全部原価法を採用する会社は、公開草案に対して次のような悪影響があると反発した。

- ①報告利益および自己資本の大幅な減少
- ②それに伴う資金調達への著しい阻害
- ③その帰結としての試掘活動の削減

この主張は、石油メジャーによる寡占を阻止し、健全な市場を維持するというものであり、その結果、「公共の利益」を名分として司法省や連邦取引委員会などの幅広い支持を得ることになる。最終的には、1978年にSECが第19号の部分的に無効にし、全部原価法と成功原価法の選択適用を認めるに至ったのである。

公益に訴えて、自己の立場を正当化する議論は、会計の専門知識に疎い一般大衆のポピュラリティを獲得しやすく、とくに議会の支持をとりつけるのに有

この点については、ケリー・ニュートン（1999）の第2章を参照されたい。

効な戦略といえる。しかしながら、このような「公共の利益」論の背後には、様々な利害をもつ関係者の私的利益がうごめいており、いわば詭弁ともいえる言説としての「公共の利益」でもあることに注意しなければならない。つまり、「公共の利益」を盾に聴衆を説得にかかっても、それを動機づけているのは、当該関係者の私的利益に他ならないのである。ここに、「イデオロギーとしての公共の利益」に政治的機能を見出しうるのである。会計基準設定は、ある意味では欺瞞に満ちたプロセスとなりうるといえよう。

米国における石油ガス会計などの議論において「公共の利益」をレトリカルに展開したのは非会計人である。時と場所、また語る主体も議論の題材も異なるため、米国の議論を英国と同列に扱うことには疑問を抱かれる向きもあろう。しかしながら、本章の目的は会計規制をめぐる議論のあり方に着目することによって、そこから浮かび上がってくる会計観、あるいは会計職業観の変容を明らかにするための分析視角を確立することにあるので、取り上げる題材の違いをとくに問題とせず、英米両国における議論をレトリック論の視座から分析することの意義を明らかにすることにその眼目がある⁵。この試みによって、一方では会計プロフェッションの認識に、他方では、非会計人（≒社会）の認識を明らかにすることが可能になるのである⁶。

3. レトリック論の視角

前節では、会計規制構造の転換とそれによる基準設定における議論が政治的色彩を帯びていく可能性を確認してきた。本節では、かかる議論を会計規制研究の題材として取りあげる意義を考察する。そのうえで、「社会構築主義」に依拠して、政策決定における議論、とりわけ、議論を決定づけた言説に着目し、

⁵ 本章におけるレトリック論への理解はその多くをペレルマン(1986)、茅野(1996)、松浦(1992)、三輪(1974)に、また、言語論については青柳(1979)、全(2004)に負っている。

⁶ なお、「公共の利益」を語る主体の違いには注意が必要である。英国の議論は、本来、立法論として成り立ちうる議論を会計プロフェッションが、自ら政治化させているとみなしうるからである。

当時の勅許会計士などの主要な主体の会計観，会計規制観を別決する，という方法をとることの有効性を論じる。

なお，ここでの社会構築主義とは，個人は言語の習得によって，社会を理解する思考を獲得し，主体化され，さらには言語による個人間のコミュニケーションによって，社会的に事実がつくりだされていくとする学問的な立場のことである⁷。

(1) 言説と状況認識

人間は日常生活において様々な出来事を「問題」として体験するが，自分にとっての「問題」が，他者にとっても「問題」であるとは限らない。それゆえ，人間は言語活動を通じて，ある「問題」が「社会問題」であることを説得しようとする。つまり，言葉によって初めて問題を顕在化したり，共有したりすることができるようになるのである。それが最も端的に顕在化したものが制度設計のような政治の議論である。

社会構築主義による社会問題研究は，こうした言語活動によって問題が構築されるという前提にたって，社会問題それ自体というよりも，そこに伏在するディスコースや議論に視線を転じることに眼目がある。本論文は会計基準の整合性や基準設定機関のあり方それ自体を直接的に問うのではなく，それをめぐる議論に焦点をあてることで，制度設計の基礎となっている会計規制観を浮き彫りにすることを意図して社会構築主義に依拠することにする。

本論文の目的を達成するうえでは，社会構築主義に依拠して言語活動に着目するのが有効であるとはいえ，いくつかの難点も存在する。たとえば，人間はもっともらしい言語表現によって他者に欺かれたり，また同じく，他者を，さらには自分自身を欺いたりする。他方，人間の思考・認識のすべてが，言葉によって十分に表現できるわけでもない。つまり，人間の認識や判断，そして行動を支える重要な知識を完全に言語化することはできず，ある場面でなぜそういう認識をもったか，なぜそうした判断をしたのか，なぜそういう行動をとっ

⁷ 社会構築主義について，詳しくは Burr (1997) を参照のこと。また，社会構築主義に依拠した社会問題研究の詳細については中河 (1999) を参照されたい。

たのかを、嬖に分け入って表現することはできない。ましてや、それが政治的な舞台における議論であれば、レトリックを用いた世論操作の手段となることもあり、非常に「戦略的」かつ「欺瞞的」なものとなりえ、虚実の判別が困難なものもある（茅野 1991, 4-6 頁）。

しかしながら、「発言」の一切を語り手の実際の思考とは無縁のものとして検討の対象から切り捨ててしまうのは早計である。それらは何と云っても現場の生きた声であり、「制度設計の議論」で実際に使用され、ときには語り手自身を含む多くの人々の思考や行動に実際の影響を及ぼしたものでもある。こうした言葉をあえて「真に受けてみる」ことによって、会計規制の構築をめぐる議論における人間の思考・認識を剔抉できるのである。

また、検討の主な素材としてとりあげる言説がいかに会計規制の構築に関するものだとしても（仮にそれが「現場の声」であっても）、これらの言説を手がかりにして、語り手の状況認識の特性と、状況への対処方法の特質とについて検討することには、いくつかの制約が存在する。おそらく、これは容易に回避することのできないものであり、基本的にはそれらを容認する他はない⁸。本論文では、こうした制約を自覚しながらも、状況認識とその言説には対応関係があるとみなすことで、会計規制研究に新たな可能性が開かれると考えている。

というのは、それらの言説が何よりも「制度設計の議論」で実際に使用されたものであり、ときには語り手自身を含む多くの人々の思考や行動に実際の影響を及ぼした言説でもあるからである。こうした言説をあえて「真に受けてみる」ことによって、会計規制の構築をめぐる議論における人間の思考・認識を抉出することができる可能性がある。したがって、本論文では題材として、上述のような会計諸問題に関する公的あるいは政治的な「議論」をとりあげることにはしたい。その際、政策決定における議論、とりわけ、議論を決定づけた言

⁸ ここでは検討対象とはしていないが、新聞等に掲載されたある状況に対する言説をデータとすることにはさらなる制約があるといえる。というのは、その言説が、ある語り手の「生の発言」ではなく、編集プロセスにおいて何らかの「加工」が加わっている可能性があるからである。この点については、会計士の言説を手がかりに彼の思考様式を探る試みにとっては大きな問題たりうるが、それはデータの利用者にとって、いかんともしがたい制約である。また、にもかかわらず、一般の読者にとって実際上の意味をもつ言説となりうるものであり、世論が容易に形成されるものであることを考慮すると、無視しえない影響力がある言説といえる。

説に着目し、当時の勅許会計士などの主要な主体の会計観、会計規制観を剔抉する、という方法をとる。それこそが会計規制が構築されるうえでの基礎となっているからである。

(2) 言語模写説と言語相対説

本論文のように「議論」を研究の題材とすることについては前提が必要である。というのは、言説と思考・認識との間に一定程度の対応関係が成立しているか否かといった問題については遠大な議論が展開されているからである（佐藤 1986）。しかし、ここでは、そうした議論はひとまず等閑視することにして、まずは考察の前提となる言語観について簡単に説明しておきたい。

言語と思考・認識との関わりについては、いわば「言語模写説」というとらえ方が存在する。すなわち、認識対象が実在し、言語をもってそれを模写する補助手段となす見方である。他方、言語によってはじめて対象を認識できる、つまり、人間の思考・認識は言語それ自体によって行われるとする反実在思考的な「言語相対説」もある（長滝 1999, 164-165 頁）。

前述のように、言語と思考とが厳密に対応していると想定することには、制約がつきまとう。しかしながら、このような制約を考慮したうえでもなお、人間は思考する際、つまり何かものを考える際には言語に頼らずにはいられないのは紛れもない事実である。言語にまったく依存することなしに思考したことを表現し、伝達することはできないことに鑑みれば、言語は認識の単なる写像ではなく、言語によって社会を構築するという機能、すなわち築像⁹とでもいふべき機能をもっているといえる。これは、人間の認識における本質的機能と捉えることも可能だといえよう。それゆえ、本論文は言語観としては、「言語模写説」ではなく、「言語相対説」を採用することにしたい¹⁰。

⁹ これは永野（1991）における造語であるが、今日では一定の市民権を得た言葉といえる。

¹⁰ もちろん、本論文が「言語相対説」を採用するからといって、すべての事物は人間の思考や言語によって構築されているとする極端な相対主義や反実在主義に依拠しているわけではないのは言うまでもない。

(3) 言語行為の「戦略性」と「欺瞞性」

以上のような言語表現全般にかかわる問題に加えて、政治的議論、とりわけ、会計規制のあり方をめぐる議論における当事者の言語行為についても、注意が必要である。すなわち、かかる議論において、言葉はレトリックを用いた世論操作などの手段として意図的に利用されるからである（都築 1989, 6-10 頁）。つまり、そこでの発言は他者を自らの望む方向に操作するため、また自らの保身のための非常に「戦略的」かつ「欺瞞的」な言葉となりうるのである。政治的議論における語り手の言葉は虚実の判別が困難なものがある。にもかかわらず、そうした議論を真に受けて、それを手がかりにある語り手の思考・認識をたどるなどという試みにいかなる成算があるといえるのか、という疑問が生じるのも当然のことである。

しかしながら、他方で、これらの「発言」の一切を語り手の実際の思考とは無縁のものとして検討の対象から切り捨ててしまうというのも、早計にすぎるのであろう。すなわち、たとえ語り手の発言が自らの「真意」を常に表明するものではないとしても、その発言は、議論において生きている言葉なのである。したがって、発言の意図が「虚偽」を含むか否かにかかわらず、語り手の言葉が、いかにして「説得力ある論証」を展開しているのか（ペレルマン 1986）を解明することに、会計規制論におけるレトリック分析の意義を見出しうるのである。

おわりに

以下、本章の要約を記す。第1節では Puxty et al. (1987) のフレームワークを利用して、1980年代の英国における会計規制の構造転換を概観し、その意味の理解に努めた。ここで明らかになったのは、米国が先行して経験したように、いわゆる ASB 体制が政治色の濃いものとなる可能性を秘めていることである。つまり、国家からの支援と引き換えに、自主規制という自治権を一部放棄したことによって、規制構造における関係者が多様化し、会計規制は政治的プロセスを経て構築されることになるのである。

第2節では、米国の「政治化」現象の典型とされる石油ガス会計を題材に、会計規制をめぐる議論のあり方が政治化することの意味を考察した。それは、本来、技術論・立法論で議論されうる主題でさえも、もっぱら「公共の利益」を名分とした議論に変質させられてしまうことがあるということである。

こうした議論を考察するための方法の1つとして、レトリック論からのアプローチがあげられる。というのは、ある議論を支配した言説に着目し、それがどういう文脈で、誰が何を意図して語ったかを分析することによって、その語り手の認識を浮き彫りにすることが可能となるからである。

第3節では、会計規制論におけるレトリック分析の有効性を検討した。この試みは会計規制の基礎となっている会計観あるいは会計職業観を明らかにする可能性をもっており、分析視角として有効であると確認できた。では、レトリック分析の素材として考えられる問いにはどのようなものが考えられるだろうか。

Freedman and Power (1997) は1980年代の英国における「特殊目的取引の会計」を扱う公開草案をめぐる議論をとりあげ、それが貸借対照表能力についての「会計と会社法との調整」にかかわる問題、つまり「会計と法のどちらが事実を決定するか」という対立であったことを指摘している。この議論はいわゆる「経済的実質」、つまり、事実認識の解釈をめぐるものであり、要するに会計プロフェッションと法律家が互いに自らの立場を正当性したのであった。1980年代の会計規制改革を考察するうえでは、この「経済的実質」をめぐる議論を再検討する必要がある。なぜならば、横行するオフ・バランス取引に代表されるクリエイティブ・アカウンティングをいかに規制するかが、1980年代の会計規制改革の最大の目的だったからである。

同様に、クリエイティブ・アカウンティングの代表例である金融商品やリースなどのオフ・バランス項目に関する基準設定において、どのような議論が展開されていたかを検討することも必要である。そうすることによって、会計プロフェッションやその他の関係者の会計観が明らかになるはずである。さらには、究極の会計規定とされる離脱規定を行使する際の会計プロフェッションの主張の正当性を検討することも重要な論点となりうる。

これに関連して、法と会計との関係でいえば、究極的には会社法と会計基準の棲み分けをめぐる議論、すなわち、法の制定過程における議論を検証することで、その時代の支配的な会計観、とりわけ、自主規制の色彩が強い英国における会計職業観についても明らかにすることができるであろう。具体的には、ASB体制にリーガル・バックを与えた1989年会社法の制定過程における議論を検証の題材としたい。

本論文では、以下、これらの議論を素材として、前章で提示した仮説を検証していく。そこで次章および第4章では、その検証作業の第一歩として、1980年代の会計規制改革の背後にあったとされる会計プロフェッションの「商業化」とそれに対する規制の問題を取り上げることとしたい。

第3章 会計プロフェッションの商業化のロジック

はじめに

前章において、会計規制の構造が政治的色彩を濃くすることによって、規制のあり方をめぐる議論が変質してしまうことを、米国における「会計の政治化」現象の典型とされる石油ガス会計を題材に検討した。かかる検討をふまえて、「議論の仕方」が変わることの意味を考察するための方法の1つとして、レトリック論の有効性に着目し、規制のあり方をめぐる議論がどういう文脈で、誰が何を意図して語ったかを分析することによって、その語り手の認識を浮き彫りにすることが可能になることを確認した。

1980年代の英国における会計諸改革の根本的問題は会計プロフェッションの商業化とクリエイティブ・アカウンティングに集約されるが、本章ではひとまず前者を題材として取り上げる。なぜ商業化の問題が会計規制のあり方を考察する際に重要な論点になるのかといえ、会計士がコンサルティングを通して、クリエイティブ・アカウンティングを幫助していたケースなどがあったからである (Shah 1996, p.31)¹。すなわち、商業化は規制の失敗をもたらした主たる要因の1つであり、それが社会問題化することは、会計プロフェッションにとっては会計実践の規制者としての正統性 (legitimacy)²が揺らぐことにつながりかねないことから、自主規制体制を維持するためにも商業化への国家規制の介入の動きには敏感にならざるを得ないのである。

そこで本章は、会計プロフェッションの商業化が浸潤した背景を明らかにすることを目的として、以下のように論を展開したい。第1節では、今日の監査がもつ病理的な側面を明らかにしているM. Powerの監査社会論を会計プロフェッションの商業化を説明するための説明理論として位置づける。第2節では会計プロフェッションの商業化に関する検討課題を示す。それは一言でいえば、

¹ クリエイティブ・アカウンティングの問題は5章以降で詳細に論ずる。

² 英国の会計制度における正統性概念についてはJ. Habermasなどに依拠して根元的な議論を展開した千葉 (1991) を参照。

会計プロフェッションの「労働者化」の問題である³。

かかる問題提起を受けて第3節は、会計規制や監査が失敗する原因の1つとされる会計プロフェッションの非監査部門への進出のはじまりとその拡大について歴史的な事実を確認し、主に Hanlon (1994) に依拠しながら、1970年代から1980年代にかけてのポスト工業化社会への転換という社会的なコンテクストが会計プロフェッションの商業化の布石となる「会計の爆発的拡張」をもたらしたことを説明する。さらに、この「会計の爆発的拡張」で会計プロフェッションが社会的な正統性を得たことによって巨大会計士事務所における雇用のあり方が変化したことが、商業化の原因の1つとなっていたことを明らかにする。

1. 監査社会論

1979年、「福祉国家」から脱却し「小さな政府」へと転換することを政権公約とした Thatcher 率いる保守党政権が誕生した。Thatcher 政権は公約の実現に向けて積極的に規制緩和を行い、政府組織の民営化プログラムを推進した。その際、「会計による管理」と称して財務管理改革 (Financial Management Initiative: FMI) を徹底することによって、財政健全化とパブリック・セクターのエイジェンシー化などの統治構造の改革に成功したのである (McSweeney 1994, p.237)。

「会計による管理」が改革を促進したことによって、その有用性が広く社会に認知されるようになり、医療機関や教育機関などの従来は会計とは縁が浅かった領域にまで会計や監査が埋め込まれるようになった。国家が直接監督するコストを削減するためにアカウントビリティの強化を図ることが経営の効率化をもたらすことに期待していたわけである。結果的にこの政策は、政府の思惑通りに展開した。会計プロフェッションの省庁への任官が急増し、会計および監査のあり方が社会のあり方を規定することになり、会計プロフェッションへ

³ この点について本章と黒川 (2007) の考察は関心を共有している。なお「労働者化」という表現は黒川 (2007) にしたがった。

の「パワー・シフト」をもたらしたのである (McSweeney 1994, pp.261-262; Power 1994, pp. 2-3)。しかしながら皮肉なことに、この監査社会の浸潤によって、会計プロフェッションは社会的な正統性を高める一方で、思いがけないリスクを内在させることになったのである。

監査社会の浸潤によって会計プロフェッションが抱え、増大化していたリスクとは、会計プロフェッションの商業化による会計規制の失敗である。実は、商業化による規制の失敗と監査社会の浸潤は分かちがたい関係にある。それゆえ、Power のいう「監査社会論」という社会問題の分析視角を十分に理解しないことには、会計プロフェッションの商業化のロジックも理解できないことになる。そこで以下では、まず監査社会論に特有の社会のとらえ方を理解するために会計・監査の制度性に着目し、それを踏まえて Power の監査社会論が商業化のロジックを説明するための視角として有用であることを述べることにしたい。

(1) 分析視角としての監査社会論

会計が制度であることは広く認識されている。会計は日々の取引を記録し、経営意思決定のためにデータを加工して提供する実践そのものでもある。つまり、会計という実践には制度性が内在している。

そもそも制度とは、行為としての実践のなかに現れる方向性（あるいは規則性）を意味するが、会計基準のような実践に一定の方向性を与えるものというよりも、成文化されたルールを超えて実践を形づくるものといえる⁴。その実践における方向性を規定するものとは、M. Foucault のいう規律的権力 (disciplinary power) であり、これは工場のオペレーションの考察などを通して見出されたものである (フーコー 1977, 147-154 頁)。若林 (1989) によれ

⁴ この定義は國部 (1999) によるものである。制度の説明理論は経済学にも社会学にも存在するが、本章ではその違いを特に問題としない。たとえば、R. Boyer がレギュレーション学派の制度観として主に P. Bourdieu や M. Foucault に依拠していることを明らかにしていることから、両者にはかなりの親和性があると考えられる (ボワイエ 1990)。なお、多様な制度論を整理している文献としては河野 (2002) がある。

ば、それは「多様性をもつ複数の身体を空間的に配分し、その活動を時間的に規格化し、それらの力を組み合わせて、そこから最大の効果を引き出す戦略」と理解される。これを一言でいえば、規律的権力とは人間を躰け、管理する目に見えない力ということになる。

会計という実践においてもあらゆる個人は可視化され、責任を設定され、逸脱を矯正されるようになることから、会計は Foucault のいう権力性を内包したものと見える。したがって、会計を機能させることによって個人は自ら規律づけることを求められ、その結果、支配構造のなかに特定の中心者を必要としなくなる「脱中心」的な組織・社会が構築されるようになる。

では、このようなパースペクティブは会計研究においてどのような意味をもつのであろうか。本章は制度の視点から会計実践の説明理論を構築している論者に依拠するものである。しかしながら、こうした制度に対する見方は、いまや会計研究の一大潮流ともいえるミクロ経済学やファイナンス理論を援用した、いわゆる実証会計学（Positive Accounting Theory: PAT）⁵とは会計現象の説明を試みるという姿勢は共有するものの、社会を経済的選択の行為の連鎖とみなすかどうかという点で対局にある。つまり、M. Powerなどのフーコディアンや英国批判学派は、実践のなかに存在する制度性こそ社会を構築する最も規定的な力と位置づけるのである（國部 1999, 46-52 頁）。

Cooper and Robson (2006) は、PAT の会計研究に対する貢献を評価するものの、極端な個人主義を前提とし、組織や制度的な力を考察の対象外としていることをその限界と指摘したうえで、制度性に着目するアプローチこそ会計研究のオルタナティブとして重要であると説いている（Cooper and Robson 2006, p.424）。会計の制度性を埋没させないことによって、ともすれば制度を所与としてしまう PAT では観察不可能なものを、可視化することができると考えられるのである。Power の監査社会論は、監査という制度がもつ構造的な病理に着目した研究であるがゆえに、会計および監査という制度の失敗の要因とされる会計プロフェッションの商業化について有用な考察を可能にするための分析視角となり

⁵ 詳細については Scott (2006) を参照。なお、一般に PAT とは契約理論にもとづく実証研究を指すが、資本市場理論にもとづく実証研究を PAT に含めることもある。本章においてはこの両者の違いを特に問題としない。

うるのである。

(2) 会計・監査の儀式性

1980年代の英国では、不正会計による会計制度の失敗が明らかになる一方で、とりわけ、公共部門において会計・監査の有用性が認識されるようになり (McSweeney 1994)、社会のあらゆる領域に監査が埋め込まれる現象、いわゆる「監査の爆発的拡張」が起こった (Power 1997, pp.3-4)。Power はこれをもって不正会計の原因の1つと考えられる「検証の儀式化」を助長する監査社会がもたらされたとする。その意味するところは、監査という手段を用いる際に、それによって得られる具体的な効果についてほとんど検討されることはなく、導入すること自体が目的となり、結果的に、経営や会計のあり方を外部から監視し、規律づける手段であったものが変質してしまったということである。つまり、権威ある一連の手続きを行うことが目的化するようになったのである (Power 1997, pp.12-14)。

こうして、監査は財務諸表の適正性を検証する手段ではなく、監査という技術の存在によって社会を安定させることがその目的となった。つまり、「適正な財務諸表が経済社会の安定に寄与する」という通念は錯覚だったということになる。というのは、財務諸表の適正性は監査の専門家しか定義することができないからである。

専門家が自ら定義してその内容を保証するというのは、いわば「儀式」である。「混沌として全体像がつかめない社会に生きる人間にとって、全体のうちに起きる個々の問題に対して答えなければならないときの正当な対応が儀式」(青柳 2008, 123 頁)であるならば、儀式そのものを問題視することはない。しかし、会計・監査に内在する儀式性を認識しないままに、それを社会のあらゆる領域に埋め込んだことが制度の失敗をもたらす構造的な問題なのである。

経営者の実態を文化人類学的な視点から調査した G. Cleverley は株主総会を宗教的儀式と位置づけ、経営者は会計監査による無罪申立てに努めているという。この儀式において、会計士は神父の役割を演じることになり、会計士による監査報告書が贖罪となる (クリバリー 1972, 73 頁)。つまり、財務諸表の適

正性が問われるのではなく、株主と経営者の対話を会計士による監査報告書が仲介し、そうすることで経営社会の安定に寄与しているというのである。

Cleverley の考察は監査の爆発的拡張が指摘される以前の 1970 年代初頭の英国を対象としたものである。ここで重要なことは、Cleverley の議論が M. Power 同様に Foucault の権力観を前提として展開され、会計士の実践における儀式性が指摘されていることである。監査において権威ある手続の履行が目的化し、その結果を報告する舞台である株主総会において会計士が儀式を司る神父の役割を演じているのであれば、それが不正を見過ごす要因となる可能性は十分にあり得る。会計・監査の儀式性についての議論は、会計プロフェッションの商業化の議論に際して有用な概念を提示しているといえる。

(3) 監査の変容とその意味

会計プロフェッションの商業化と不正会計の関係を考察する際に重要となるのは、商業化が監査のあり方にどのように影響し、検証の儀式化をもたらすのかということに着目することである。

一般に、不正や誤謬の発見ができないことで監査は失敗に至るが、歴史に鑑みれば、その失敗に対する批判は監査を弱めるどころか、逆に監査を強化するという方向に作用してきた。つまり、監査は自らの失敗によってその機能を強化し、適用範囲を広げていくという極めて特異な形態で発展してきたのである (Power 1997, p.25)。そのプロセスにおけるもっとも大きな特徴は精査から試査への移行であった。現象面としては監査の強化とは全く逆の作用が働いたようにみえるが、企業の規模が拡大し、取引が複雑化したことによって試査への移行は必然となった⁶。

しかし、このことが監査の汎用性を高め、様々な領域への拡大をもたらすこ

⁶ Power (1997) ではその経緯については詳述されていない。この点について青柳 (1986) は、19 世紀後半に米国へ英国の会計制度が移植され、1919 年までに監査方法が精査から試査、そして貸借対照表監査へ移行していったとしている。また、その背景には短期商業金融の興隆、巨大企業の設立、所得税法の施行などがあつたと指摘している。この点については千代田 (1998) も、1917 年と 1918 年の監査手続書は、大企業の監査において会計組織を中心とする内部牽制を前提とする試査を認めていた事実を確認している。

となる。Power はそうした監査のあり方を観察し、失敗を招く状況を自ら生み出しながらも新たな仕組みを構築することで自らを拡大再生産し続けるプロセス、すなわち「規制の失敗」の政治過程が存在していると主張するのである (Power 1997, p.25)。

このような状況を生み出したのは監査のもつ「曖昧さ」であり、監査の失敗は基本的に試査が導入されるようになって生じるようになったと Power (1997) はいう。試査による監査は内部統制の構築を前提とした方法である。そして試査による監査は財務諸表の適正性を保証するためにサンプリングという実務を生み出し、精緻化が進められ、少なくとも統計的には正しいとされる方法が確立するに至る。

とはいえ、複雑さを増す実践をサンプリングによって直接把握することは難しくなっている。Power は、サンプリングによる実務が科学性を高め、精緻化されていったにもかかわらず、杜撰な運用のために十全に機能せず、ますます企業の実態を直接把握することが困難になっていること、すなわち、監査実務が帳簿を詳細に検証するような直接的なものから、曖昧かつ遠隔的なものへと変化していったプロセスをみることができる、と指摘している (Power 1997, pp.70-78)。

では、なぜ監査は破棄されることなく、自らの再生産に成功したのだろうか。それは監査に代替するものがないからである。監査は期待通りに機能しないといっても、省略するわけにはいかない。したがって、監査を機能させるように手を加えることになる。その方法は精査への回帰ではなく、内部統制を強化するというものであった。精査に戻ることも、試査を機能させるために内部統制を強化することで対応するという認識が広く共有されたのである⁷。

このような強化の仕方によって、監査は新たなマネジメント・ツールとしての様相を呈するようになる。監査を機能させるために導入された内部統制システムは、そのままマネジメントのツールとして有用であると広く認識されるようになり、監査の拡大再生産をさらに促進した (Power 1997; 2003)。ある組織

⁷ この点については Power (1997) だけでなく、吉見 (2005) 同様の指摘をしている。

を効率的にマネジメントするためには、監査による組織の規律づけが有効であることがわかったのである。監査を実施するには内部統制の構築が求められるが、それによってマネジメント・システムが構築されることになるのである。

監査がマネジメント・ツールとして社会的な正統性を得るようになると、監査はさらに拡張していき、その自律的作用⁸によって社会や組織のあり様を決めるようになる。このような社会をPowerは「監査社会」と呼ぶが、そこでは「統制の統制」(Power 1997, p.82)と呼ばれる遠隔操作がはたらき、多くの個人や組織は自身が監査される対象であることを認識せざるを得なくなり、社会は監査可能な構造に変わっていく。現在では、行政、病院、教育現場に至るまで監査が行われるようになり、これは監査のもつ曖昧さが多様な監査対象を生み出していることを意味する。

監査がありとあらゆる領域に埋め込まれ、マネジメント・システムの根幹に位置づけられるようになると、監査によって何が明らかにされるのかではなく、監査を実施すること自体が目的化するようになる。やがて不正や誤謬を発見することが達成できるかどうかは問題とはならず、内部統制の確立を前提とした統計的サンプリングによる監査証拠の収集といった一連の手続きが大きな意味をもつことになるのである。

すなわち、これが「検証の儀式化」であり、この病理に鋭く切り込んだPowerの監査社会論は、規制の失敗の要因の1つとされる会計プロフェッションの商業化を考察する分析の視角として適切なのである。

2. 商業化と検証の儀式化

ここでは、分析の視角として位置づけた監査社会論からみた、会計プロフェッションの商業化と検証の儀式化の関係を考察するための検討課題を析出する。

監査社会の進展によってもたらされる「検証の儀式化」は、会計プロフェッ

⁸ ここでいう自律的作用とは、監査が内部統制を前提にしたものとなったことで、監査対象が自らを監査可能なものへ変えてしまう作用のことをいう。この点についてもPower (1997)を参照されたい。

ションの商業化や不正会計に大きな影響を与えていると考えられる。しかしながら、監査は、仮に失敗しても代替的な制度がないために再生産され続けるという特異な制度であり、監査が拡張されるプロセスのなかで実務が効率化し、さらに検証が儀式化する。

こうした特徴をもつ監査社会の進展は、監査実務の効率化によるところが大きい。Power はこれを「ビジネスとしての監査」と表現するが (Power 2003, p.382), ますます複雑化する社会においては、監査実務は内部統制を前提とした監査スタイルをとらざるを得ない。問題はその実践が広く社会に許容されるか否か、つまり正統性をもつようになるか否かである。しかし、ここでいう効率化とは精査から試査への移行という意味だけではない。監査実務の標準化を含意しているのである。

あらゆる専門職において、その業務はマニュアル化されている。数多い専門職それぞれが思うままに業務を遂行しているのであれば、もはや専門職とはいえない。一方で、あらゆる業務が詳細にルール化されてしまうと専門職の出番はない。そこに専門的な解釈や判断を必要としなくなるからである⁹。とすれば、マニュアル化が過度に進むと実践にあたる会計士は士気・労働意欲を失う、つまりモラルの低下につながるのではないかという疑問が生じる。この点は検証の儀式化をもたらす要因の1つと考えられるが、問題はそれだけにとどまらない。

監査実務というのはチームプレーであり、監査報告書に署名するパートナーの指揮のもとに同じ監査チームに所属する会計士は与えられた業務をマニュアルに則って遂行する。専門職として高い水準の教育を受けてきたとはいえ、監査の現場にあるジュニアの会計士は高度な専門的判断を求められる機会に恵まれることはほとんどなく、単調なルーティンが彼らのモラルを低下させるかもしれない。とすれば、専門職としてのエリート会計士と「労働者化」した会計士という成層が生まれる可能性がある。そのため、過度に商業化に傾倒する

⁹ 本章においては、専門的判断についての詳細な議論は差し控えるが、さしあたり以下の点を指摘しておきたい。会計士は自ら設定した幅のある基準にもとづいて会計事実を解釈し、監査判断をする。これをもって会計士はプロフェッションを自認してきた。したがって、詳細な基準を設定することは自らのアイデンティティを喪

パートナーが支配する会計士事務所があるとすれば、その商業的エトスが組織文化を支配するかもしれない。そうすると不正や誤謬の発見など望むべくもなく、検証の儀式化は加速するだろう。

また、監査の標準化が進めば、会計士事務所間の吸収や合併に際して事務所間、あるいは国や地域の相違がもたらす問題は相対的に小さくなる。これにより、資本力のある巨大会計士事務所の勢力拡大が容易になる。

巨大会計士事務所の勢力拡大が進むと、支配下にある事務所に所属する会計士は支配する側の巨大会計士事務所からの影響を受けるようになる。仮に支配者の組織文化が商業的エトスに支配されている場合、支配下の事務所の会計士はそれに抗うことができず、専門職としての能力を生かしきることができなくなるかもしれない。この支配と被支配との間の成層は検証の儀式化にさらに拍車をかける可能性がある。

以上の考察から会計プロフェッションの「商業化」と「検証の儀式化」に関して検討すべき課題が析出される。

- ①検証の儀式化の背景には、実務の過度なマニュアル化による会計士の専門家としてのモラルの低下があるのではないか。
- ②会計士のモラルの低下によって、実務にあたる会計士は労働者化し、それが検証の儀式化を促進するのではないか。
- ③会計士事務所間の吸収・合併によって会計士の間に社会成層が生まれ、それが検証の儀式化を促進するのではないか。

以下では、これらの点について考察を加える。

3. 商業化の社会的コンテクスト

前節において、会計プロフェッションの商業化と会計規制の失敗あるいはそれに対応する監査のあり方との関係を検証するための検討課題が明らかになっ

失させる事態を招きかねないのである。

た。これを受けて、まずは会計プロフェッションの思考が「信託のロジックから商業のロジックへ」（Cooper and Robson 2006, p.423）移行したことを事実に基づいて確認する。

一般に会計プロフェッションは公正無私の立場から監査に臨まなければならないとされている。しかし、実際には監査対象である企業から報酬を得ている。まして監査報酬以上の金額をコンサルティングなどの非監査業務から得ているとなれば、監査人の独立性に疑念をもたれても不思議ではない。しかしながら、会計プロフェッションとて収益性の高い業務をみすみす手放したくないと考えるのは一般の企業と同様である。事実、今日の会計士事務所はコンサルティング業務、株式公開支援、申告納税業務などの実務に多角化し、その収益における非監査業務の占める割合は増加の一途をたどっている。ビッグ 8（当時）のなかでは、営業収益に占めるコンサルティング報酬の割合が比較的高くない英国のプライス・ウォーターハウスにおいても、1980年から1990年にかけて6.3%から28.8%へと急増しているのである（友岡 2005, 77 頁）。

では、会計プロフェッションの商業部門への傾倒はいつごろからみられるようになったのであろうか。会計士事務所がコンサルティング部門を設けるようになったのは1960年代以降のことであり、英国のプライス・ウォーターハウスは1966年に無限責任形態のコンサルティング会社を設立している。なお、この会社の前身である同事務所のシステム部は1957年から63年までの間に131件のコンサルティングを手掛けていたが、そのうちの95件、すなわち72.5%は監査のクライアントからの依頼によるものであった（友岡 2005, 90 頁）。その後、巨大会計士事務所は欧州全土に拡大していくなかで、それらが提供する非監査サービスも徐々に拡張し（Fischer 1996, p.228）、1980年代にはビッグ 8の収益の50%に達するまでに成長したのである（Hanlon 1997, p.848）。

ビッグ 8の非監査部門が急速に拡大した1980年代の英国において、とりわけ問題視されていたのがクリエイティブ・アカウンティングである。クリエイティブ・アカウンティングとは、形式上は会計基準に従いながら、実質的に会計基準の抜け穴を探り、利益を創り出すような実務のことと定義される（齊野 2006, 47 頁）。わが国でいうところの利益操作のように減価償却方法の変更な

どを利用した会計的裁量行動や、固定資産の売却による益出しといった実体的裁量行動を通じて行われるものとは異なり、既存の「会計基準のループホールを利用するために革新的な仕組みを創造し、会計数値をつくりだすこと」にその本質があるとされる（澤邊 2005, 167 頁）。つまり、クリエイティブ・アカウンティングとは既存の会計基準が想定していない取引を創造し、それを利用することで会計操作を行うことを意味するのである。こうしたクリエイティブ・アカウンティングはデリバティブなどにおいて盛んに用いられるようになる。

ここで問題となるのは、そうした実務が公正であるか否かということ以上に、会計プロフェッションがコンサルティングを通じて「商品開発」に深く関わっていたという事実である。クリエイティブ・アカウンティングを利用した新しい金融商品の開発には会計や法律など高度な知識や技術を有する人間の力が必要となる。こうした知識をもつ者とは、いわゆるプロフェッションであり、会計や法律のプロフェッションがその開発のために金融機関に協力していたのである。さらに、クリエイティブ・アカウンティングは利益を増やすことばかりでなく、税務上のメリットも併せて要求されることが多かったため（Shah 1996, p.31）、新たな金融商品の開発において会計プロフェッションの存在は不可欠だったのである。

しかしながら、会計士によるクリエイティブ・アカウンティングの幫助が明るみになり、会計士事務所を規制することによって監査と非監査の分離の必要性が検討されるようになりながらも（Robson et al. 1994, p.535）、1980年代を通して会計士事務所の非監査部門の拡大は止まることはなかった。こうした商業化現象を会計プロフェッションが「私的利益の追求」に駆られた結果であると結論づけてしまうことは、そのプロセスをブラック・ボックスのままにしていまいかねない。これに対して、G. Hanlon は会計プロフェッションが商業化するメカニズムを説明するために会計士事務所の組織文化から議論を展開する。

Hanlon は「会計士事務所の商業的エトスが会計実践の社会化とコントロールのプロセスを形成するようになった」（Hanlon 1994, p.108）として、上述のような認識を議論の前提としている。つまり、商業的エトスが会計プロフェッシ

ンおよび会計士事務所の内部を支配するようになったために、「独立した立場からの実践が公共の利益に資する」という価値観は後退し、さらに会計プロフェッション間の競争的な個人主義の奨励や、得意先である顧客の維持のための、いわゆる「私的利益を拡大するビジネス」に力点が置かれるようになったというのである。こうして、収益の増大および資本の蓄積に貢献することが事務所の繁栄をもたらすという商業的エトスが、パートナーのような上級会計士からマネージャーの会計士へ、さらにジュニアへと浸透し、会計士の判断を支配するハビトゥスとなっていった。

ここでいうハビトゥスとは、Bourdieuが唱えるそれと同義である。重要な概念なので引用を交えて簡単に説明したい¹⁰。Bourdieuは『ディスタンクシオン』(1990)において「趣味とはもろもろの分布構造を実践的に統御することであり、(中略)一種の社会的方向感覚(自分の場所の感覚)として機能しつつ、社会的空間における一定の場所の占有者たちを彼らの諸特性に適合した社会的位置へと導き、この位置を占める者にふさわしい慣習行動や財、彼らに『似合った』慣習行動や財へと向けられてゆくものである」(ブルデュー 1990, 337頁)と説く。要するに、ハビトゥスとは個人が何らかのものを好んだり、嫌ったりする判断の基準であり、この基準が完全に個人的なものではなく、その個人が属する階級や集団によって左右されることをBourdieuは明らかにした。人はこの基準に従って無意識に行動するのではなく、時と場に応じて有効となるように戦略的に行動するというのである。

こうして、監査実践の現場にある若手の会計士は会計士事務所の組織文化を構築するハビトゥスとして、長年にわたって蓄積されてきた「公的志向」のハビトゥスだけでなく、「商業的」ハビトゥスもパートナーやマネージャーなどの上位の会計士から継承し、自身の思考様式や行為を規定することになる。さらに、それは次世代に再生産されていくことになる。

会計士事務所の組織文化の構築がジュニアの会計士へのハビトゥスの継承によって促進されるということは、いわゆる「社会化」を意味する。R. Roslender

¹⁰ また、Bourdieuの諸説を詳細に検討しているものとして石井(1993)があるので参照されたい。

によれば、新人会計士は専門職的社會化の過程を経験し、職業的アイデンティティをもつようになる。専門職的社會化とは、誰もが経験するありふれた社會化の過程と大差はなく、医師であれ、弁護士であれ、自身に求められる職業上の役割に自分自身を調和させるようになることを意味する。つまり、ジュニアの会計士が上位の会計士から組織文化としてあらゆるハビトゥスを継承するということは、その組織に属する会計士にとっての第2次社會化なのである（Roslender 1992, p.45）。

したがって、ジュニアの会計士が専門職として高度な教育を受けていても、社會化を経て商業的なエトスに支配されるようになったうえに、単調なルーティンによってモラルが低下すると、マニュアルに従うことがコスト効率的であることも手伝って、高い専門性を発揮できなくなるというのである。これによって商業化、さらには検証の儀式化へ傾倒していく可能性もたらされる。

同様のロジックが G. Whittington によっても示されている。巨大会計士事務所において、監査実務はチームワークでなければ完遂しえない。そのため、現代でもそうであるが、チーム内およびチーム間で会計基準や実務をめぐって解釈や意見を調整するための詳細なマニュアルが作成される傾向が1980年代において顕著になった。それは監査人が経営者に対して適正意見を示す際の拠り所となり、標準的な監査手続きを詳細かつ包括的に記したものであったことから、ルーティンもそれに依存していた（Whittington 1989, p.197）。こうした実務は、個々の会計士が専門的な解釈と判断を行使する機会を失わせる。したがって、商業主義のハビトゥスが組織文化となった事務所では、それが再生産されることになり、検証は儀式化するだろう。これは検討課題①と矛盾しない解釈といえる。

上述のような会計プロフェッションがその内面に抱える問題を認識したうえで、Hanlonは、会計プロフェッションが商業化するロジックを社会的なコンテキストから説明している。すなわち、Hanlonは、レギュレーション・アプローチに依拠することによって¹¹、商業化に至る歴史をいわば必然と捉えるのであ

¹¹ Hanlon (1994) は「やわらかな蓄積体制」という言葉を多用しているが、この言葉はレギュレーション・アプローチのキーワードであり、その方法に依拠していることの表れである。

る¹²。結論を先んずれば、Hanlonは会計プロフェッションの商業化はポスト工業化社会がもたらした所産であるといい、会計プロフェッションのような専門職を英国などの西側経済を発展させた立役者と位置づけているのである。では、その意味するところは何なのか。

前述したように、1960年代後半の会計士事務所におけるコンサルティング部門の設立から1980年代の隆盛に至る時期は、ポスト工業化社会への世界的な転換期であった。会計プロフェッションの業務が拡大された時代というのは、ポスト工業化社会という情報化社会あるいは知識社会の時代であり、耐久消費財の大量生産・大量販売による経済成長に期待するのではなく、情報によって需要を創造せんとする社会への過渡期であった。ここでは会計も一種の情報として認識され、情報の生産を担う会計プロフェッションは広く社会に求められるようになったのである。

Powerの指摘をまつまでもなく、この時代、会計は証券市場にとどまらず、病院や教育機関などにも埋め込まれるようになった。つまり、あらゆる組織および個人の行動を計算可能にし、消費財の生産ではなく、情報利用によって経営の効率化を図ることで利益を生み出すことを促進したのである。Hanlonは、これをもって会計が「やわらかな蓄積体制のメタ言語」(Hanlon 1994, p.31)となったという。いふなれば、この社会的な転換期にM. Powerがいうところの「監査の爆発的拡張」の前提となる「会計の爆発的拡張」が起こったのである。つまり、会計プロフェッションはポスト工業化社会への転換という未曾有の経験を成功裡に導いたことで、会計の社会的な正統性を確固たるものとし、会計士という職業が「新しいエリート」として社会に認知されるようになったのである(Hanlon 1994, p.29)。

一方、Boyerが指摘しているように、ポスト工業化社会への転換によって、

¹² 本章の第1節において会計研究における制度観について若干の考察を行ったが、レギュラシオン学派がいう制度とは、法律や条約によって定められた制度、協定や規約によって定められた制度、あるいは慣習や因習による制度などを指し、具体的には学校制度、健康保険制度、結婚制度などをいう。会計もそうした意味での制度であり、レギュラシオン学派もおおむね本章における制度観を共有していると考えられる。「やわらかな蓄積体制」とは、このような諸制度が相互に関連し合う相互規定関係を形成し、そうした連関が存在することで資本蓄積を促進する体制のことをいう。詳しくはボワイエ(1990; 1991)を参照。

あらゆる組織の「賃労働関係」は変化を迫られることになる（ボワイエ 1990, 14-15 頁）。ここでの賃労働関係とは、一言でいえば労働力の使用と再生産にかかわる諸条件のことである。たとえば、労働過程がどういう分業のもとでなされているか、賃金はどう決定されるかといったことが問題となるが、それぞれは各種の制度から成っている。たとえば、わが国の賃金制度における年功序列制度、人事考課制度、ボーナス制度などが想起されるが、そうした労働力にかかわる諸条件の総体を賃労働関係という。M. Aglietta はこれこそ資本主義を資本主義たらしめている最も重要な制度であるという（アグリエッタ 1976, 38 頁）。

ポスト工業化社会への転換は当然のことながら賃労働関係のあり方に影響を与えた。つまり、工業化社会においては大量の労働者を必要とするが、ポスト工業化社会においては、より効率的な生産のために情報化が進み、一部の情報あるいは知識によって価値を生み出すものが社会的により重要とされるようになる。

前述のように、「会計の爆発的拡張」は様々な組織のあり方に変化を迫り、経営の効率化をもたらした。そこに会計プロフェッションの貢献があったことは間違いない。しかし、こうした社会の変化は会計プロフェッション自身にも変化を求めることになる。つまり、自ら創造した社会に対応せざるを得なくなるのである。

ポスト工業化社会によって会計プロフェッションの一部は社会的権威をもつエリートとなったが、その多くは労働者化した。すなわち、ポスト工業化社会はその副次的効果として社会成層をもたらしたのである（Hanlon 1994, p.32）。こうした成層が労働者化した会計士の専門職としてのモラルを低下させ、商業主義のハビトゥスに支配されやすい存在を生み出した。以上の考察により検討課題②についても妥当な説明を得たといえる。

社会構造の転換によって生まれた会計プロフェッションの社会成層が、支配する側のエリートのもつエトス如何によっては支配下にある多くの会計プロフェッションのモラルの低下を招くことはすでに指摘した通りである。しかし、こうした社会成層は同一の事務所内部だけの問題ではない。特に多国籍に事業

を展開するような巨大会計事務所は多くの現地法人と契約を結ぶことによって事業を展開しており、両者の間にも社会成層が形成され、会計プロフェッションの商業化の要因の1つとなっている可能性がある。

Hanlonは英国とアイルランド¹³の会計プロフェッションに関する調査をもとに会計プロフェッションの労働者化という事実を析出している。彼は欧州全土に拡大していくビッグ8のイデオロギーと実践がアングロサクソンの文脈によって発展してきたことを指摘し、結果として、アイルランドのように「ローカル」の経済に位置するオフィスは「ある程度の」自治は保持しているものの、アングロサクソンによって構築された「国際標準」に準拠することが求められたことを明らかにした。つまり、アイルランドのようなローカルのオフィスの会計士はロンドンのパートナーに支配されているというのである(Hanlon 1994, pp.65-71)。

ビッグ8と契約するアイルランドのシニアの会計士たちは、自身の決定権を狭めてしまう一極集中化のプロセスについて、複雑な感情を示したという(Hanlon 1994, p.67)。しかしながら、現実的には提携を見直す余地があるにもかかわらず、自身の営業収益の15%でしかない報酬をグローバルな覇権を握っている会計士事務所に依存したときから、会計士事務所の中央集権化は加速した。このことは「ローカル」に対する「中央」の力の強さを示しており、アイルランドの会計士が自治の堅持よりもビジネスとしての将来的な事務所の繁栄を優先させてしまったということの意味しているのである。上位の会計士事務所の勢力拡大によって下位の事務所が支配されるということは、前者の商業的エトスが後者を目先の利益の獲得に駆り立て、そして、そのことが組織文化

¹³ アイルランド共和国は1938年に英国から独立し、1949年に英国連邦からも脱退した。これによって英領にとどまった北アイルランドと南北に分裂したが、アイルランド勅許会計士協会(ICAI)は今日に至っても南北統一団体であり、両国に勅許会計士を認定している。また、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会(ICAEW)、スコットランド勅許会計士協会(ICAS)およびICAIは英国の4つの行政区分の名称があてられているが、いずれに所属しようとも英国およびアイルランド共和国では同一とみなされている。それはアイルランド共和国の会社法が英国のものを修正して使われており、会計基準に至っては英国の基準設定機関に参画し、基準を共有していることに起因する(田中1993, 59頁)。したがって、本章においては両国を互いに独立した国家ではあるものの、会計制度に限ってはほぼ同じものを共有しているものとみなすことにする。

を構築するハビトゥスとなっているというのである (Hanlon 1994, pp.66-67)。つまり、巨大会計士事務所の世界的な拡大戦略のコンテクストにおいても会計プロフェッションの社会成層が商業化の要因となっていることが確認されたのである。

なお、Barrett et al. (2005) は、Hanlon (1994) によって明らかとなったこうした傾向について、「中央」としてのロンドンの会計士事務所と「ローカル」としての米国やカナダの会計士事務所の関係を検証し、同様の結果を得た。よりグローバルなレベルにおいても実務の標準化が会計プロフェッションの商業化の契機となっている可能性を示唆している点で、Barrett et al. (2005) は追加的な意義があるといえる。

また、下請けとなった「ローカル」の会計士事務所は非監査業務の拡大による収益の獲得に加えて、契約を持続するためにより効率的な業務を心がけるようになる。その結果、監査の質を維持することよりもコストの削減による利益の確保が会計士事務所を支配する新たなエトスとなる可能性がある。この点については本章では詳述しないが、業務の効率化は監査の儀式化を促す可能性があることには注意が必要である。

以上の Hanlon (1994) の考察は、会計プロフェッションの伝統的な価値観が巨大組織の商業的な覇権主義のコンテクストのなかで変貌し、収益性および資本の拡大に対する貢献がいかんして支配的価値観になっていったのかを示している。まさにそれは「信託のロジックから商業のロジックへ」移行した社会的なコンテクストを説明しているのであり、検討課題③の説明として整合的であるといえる。

しかしながら、これまでの考察はあくまでも不正を看過する要因と考えられる検証の儀式化についての説明であり、「なぜ会計および監査という制度は失敗が繰り返されるのか」という原初的な問いに規制のあり方から説明したことにはならない。商業化が規制の失敗をもたらしながらも、なぜ強権的に禁止されないのだろうか。

本章における考察の結果、会計プロフェッションの商業化の功と罪、とりわけ前者について1つのありうる解釈を提示したという点は重要である。ポスト

工業化社会への移行という大事業の成功は、国民経済の発展によって歳入を増大させ、国家財政を豊かにした。これに会計プロフェッションの商業化が貢献したことが功の側面である。

国民経済の発展のためには、企業が持続的かつ安定的に成長するなかで利益を獲得し、また国民一人当たりの所得を増大させることが前提である。したがって、国家はあらゆる個人と組織の利益獲得活動を保護・促進しなければならない。そのためには企業などの経営を支援するコンサルタントは欠くことのできない存在といえる。経営者にとっての最適なコンサルタントが、監査を通じて企業経営に精通する会計プロフェッションであっても、そのこと自体に問題はない。

とはいえ、その一方で、監査という公共性の高い業務を担う会計プロフェッションが、同時にコンサルティング等の非監査業務を請け負うことは、いかに国民経済の発展に資するといえども監査の厳正さを欠く要因となりかねない。これが商業化の罪の側面である。

会計プロフェッションは高い倫理観を有し、その実践が「公共の利益」に資するからこそ独占業務が認められ、自主規制が正当化されるのである (Robson et al. 1994)。しかし、監査とコンサルティングなどを兼務することが、あろうことか監査の機能を低下させたり、会計士自らクリエイティブ・アカウンティングを手ほどきするような事態を招いたりするようなことがあれば (Griffith 1994)、それらを分離することによって会計プロフェッションの自浄作用の回復を図ることこそが「国民経済の安定＝公共の利益」に資するといえる。そこに、国家が会計プロフェッションの自主規制に介入する動機または口実が生まれることになる。したがって、「なぜ会計および監査という制度は失敗するのか」という本章における原初的な問いに対して、以下のような1つの解答を付すことができる。

会計プロフェッションの商業化がポスト工業化社会への移行のような国民経済の発展をもたらすことが明らかである以上、国家は商業化に伴うデメリットを認識しながらも、会計プロフェッションの特権を剥奪し、多額のコストを伴って自らが規制主体になることは容易にはできないと考えられるのである。

まさに、国家と会計プロフェッションは規制をめぐって相互依存関係にあるのだが、Willmott and Sikka (1997) が指摘するように、そのことについて Hanlon (1994) は全く言及していない。それゆえ、この点についてのさらなる考察が必要である。

規制をめぐる国家と会計プロフェッションの関係に接近するためには、両者が規制のあり方をめぐって「正統性」を獲得するために主張する「公共の利益」という概念に着目すべきであろう。本章では「権威」あるいは「正統性」という言葉の定義をひとまず等閑視して議論を展開してきたが、A. Giddens がいうように「権威とは、統治機関による権力の正統な行使」であり、「正統性とは、統治機関の権威に服従する人たちが、その服従を承諾していることを意味している」（ギデنز 2004, 517 頁）のであれば、会計プロフェッションによる自主規制正当化のレトリックに着目することは、会計規制と会計プロフェッションの商業化の関係に新たな側面から迫ることを可能にすると考えられる。

おわりに

本章では、1980年代の英国において、会計規制の失敗の主たる要因の1つとされる会計プロフェッションの商業化のロジックを説明した。

第1節では、今日の監査がもつ病理的な側面を明らかにしている Power の監査社会論を検討し、会計プロフェッションの商業化を説明するための説明理論として位置づけた。次いで第2節では、商業化によってもたらされた会計プロフェッションの組織文化が変化した意味を考察した。

第3節は、商業化のはじまりと拡大の歴史的な事実を確認し、主に Hanlon (1994) に依拠しながら、1970年代から1980年代にかけてのポスト工業化社会への転換という社会的なコンテクストが会計プロフェッションの商業化の布石となる「会計の爆発的拡張」をもたらしたことを説明した。そのうえで、会計の爆発的拡張によって会計プロフェッションが社会的な正統性を得たことで巨大会計士事務所における雇用のあり方が変化したこと、つまり、専門職業であ

るはずの会計士が「労働者化」したことが、商業化の原因の1つとなっていることを明らかにした。

1970年代から1980年代にかけて、会計プロフェッションの商業化は、英国のみならず欧州全土で問題となっていた。このように、欧州全土に拡大していた商業化の問題に対処するために発令されたのがEC会社法第8号指令である。そこで次章では、この第8号指令をめぐる国家と会計プロフェッションとの駆け引きを検討し、会計プロフェッションの商業化の功と罪を整理する。そのうえで、規制をめぐる国家と会計プロフェッションの関係について考察する。

第4章 自主規制の堅持と商業主義を正当化するレトリック

はじめに

序章でも述べたように、1980年代の英国において会計規制改革が求められた直接の契機は、クリエイティブ・アカウンティングの横行による会計規制の失敗が批判されたことであるが、その背景にはそうしたクリエイティブ・アカウンティングを直接・間接的に幫助しているとされる会計プロフェッションの商業化があった。そこで前章では、会計規制の失敗をもたらした要因の1つである会計プロフェッションの商業化を取り上げて、そのロジックを M. Power の監査社会論および G. Hanlon の所説に依拠して説明し、監査社会の浸潤と商業化の拡大が会計規制に及ぼす影響を考察した。

これを受けて本章では、第1節において、欧州全土に拡大していた商業化の問題に対処するために発令された EC 会社法第8号指令をめぐる駆け引きを検討する。第2節では、会計プロフェッションの商業化の功と罪を整理したうえで、規制をめぐる国家と会計プロフェッションの関係について考察し、自主規制を正当化するレトリックの背後にある会計プロフェッションの会計規制観を剔抉したい。

1. EC 会社法第8号指令をめぐる駆け引き

前章において、会計プロフェッションは自らの商業化に対する規制をめぐる国家と相互依存関係にあるとの問題提起を行った。かかる問題を検討するうえでは、近年、英国の批判会計学派からの注目が集まっている「プロフェッショナル・プロジェクト」というパースペクティブが有効であろう。

会計プロフェッションの正統性に関して、伝統的には、発展する産業経済への適応および貢献の所産として捉える見方、すなわち、会計士の実践が公共の

利益へ貢献していることをその正統性の源泉とみなす見方が主流であったのに対して、彼らを「専門家として認識するよう他人に働きかける利害集団として捉える」見方が提示されるようになった（Roslender, 1992, p.19）。かかる見方は M. Weber のクロージャー理論に依拠しているとされる。というのは、それは、ある会計士の集団が「自らが欲する地位を社会のなかに創造し、維持する」（Edwards, 2000: xlii）ために、特定の業務とその規制の独占を意図した排他的な団体を結成し、自らの実践の公益性に訴えて、その正統性を国家あるいはそれと同等以上の権力機構に承認させるというものだからである（Cooper and Robson 2006, p.418）。これをプロフェッショナル・プロジェクトという。英国のように多数の会計士団体が乱立し、そのステイタスに序列がある場合、このプロジェクトは永遠に存続するであろうし、監査業務と会計規制の独占を認められた会計プロフェッションは、その維持に腐心することになるであろう。

以下では、会計プロフェッションが自らの権益を国家あるいはそれと同等以上の権力機構に認めさせるプロセスとして 1980 年代の英国における EC 会社法第 8 号指令をめぐる議論に着目し、プロフェッショナル・プロジェクトのパースペクティブから考察する。

前章でみたように、1980 年代当時、英国では会計プロフェッションの商業化が社会問題となっており、彼らがコンサルティングを通じてクリエイティブ・アカウンティングの開発に関与していたことが明らかになるなど、行き過ぎた商業化による監査への負の影響が指摘されるようになっていた（Shah 1996, p.31, 澤邊 2005, 169 頁）。

一方、当時の欧州は各国の経済政策を調整し、その将来的な統合と相互協力を意図した EC を形成しており、英国もこれに加盟していた。この EC においても巨大会計士事務所が欧州全土に地理的に拡張し（Hanlon 1994, pp.163-166）、それらが提供してきた非監査業務が拡大する（Power 2003, pp.379-381）といった会計プロフェッションの商業化がもたらす影響が懸念されるようになっていた。これを受けて、欧州経済共同体（European Economic Community: EEC）の理事会は、加盟国に監査人の独立性を強化することを意図した指令を発令し、英国政府はこれに対応することが迫られていたのである（Cooper et al. 1996,

p.535)。

EC 会社法第 8 号指令「年次決算書の監査人の資格」は、まず 1978 年 4 月に EC 委員会より理事会へ第 1 次草案が提出され、つづいて 1979 年 12 月に修正された第 2 次草案が提出されたのち、1984 年 4 月の理事会で最終的に採択された。しかし、採択に至るまでにはそれなりの曲折があった。

第 1 次草案はまさに玉虫色であった。というのは、第 3 条において「加盟国は信望のある独立した者にのみ法の下に要請された監査人として活動する認可を授与する」とだけ記し、「独立した者とは何か」について定義していなかったからである。したがって、第 1 次草案は、監査業務と非監査業務の兼務を問題にしていないと解釈でき、独立性については各加盟国において規定する余地が残されていた。つまり、非監査業務の継続を依然として可能にするものだったのである。

しかしながら、第 8 号指令は会計プロフェッションの商業化が監査に負の影響をもたらすという懸念を受けて発令されたものであることから、いずれ「独立性」を強化するために非監査業務を制限するような規制が設けられると予期されていた (Robson et al.1994, p.535)。つまり、同指令の第 1 次草案は非監査業務を制限する内容に修正される可能性が残されていたのである。

第 8 号指令の公開草案を受けて、ICAEW は、機関誌 *Accountancy* の巻頭記事「だれが第 8 号指令を欲しているのか」において以下のような声明を出した。

「英国の会計士は、監査を土台にしてコンサルティングなどの商業部門ならびに公的サービスにおよぶ広範な業務から多くのものを得ており、会計プロフェッションの分裂をもたらすようなことは誰の利益にもならないと確信している。」 (*Accountancy*, February 1979, p.1)

このように、ICAEW は非監査業務を制限することに強い反対の姿勢を示したのである。また、同誌の編集長であり、ICAEW のフェローである G. Holmes も「第 8 号指令は行き過ぎ」であり、英国の会計プロフェッションは、会計、税務、コンサルティングを分離することには断固反対すると前置きしたうえで、

以下のように語っている。

「こうした規制が実際に実施されると、社会全体の商業活動にダメージを与えることになる。」(Holmes 1979, p.4)

さらに、ICAS も同様の見解を表明した。

「指令の国内法化にあたって監査業務と非監査業務が別々に認可されると、国による相違が専門職の統一性を損なうことになる。(中略)社会全体の商業活動へのダメージを危惧する。」(*The Accountant's Magazine*, February 1979, p.49)

以上のような声明を出して、英国の会計プロフェッションは第1次草案の修正を牽制した。にもかかわらず、つづく第2次草案は会計プロフェッションが危惧した通りのものとなった。第3条は「加盟国は信望がありかつその独立性に関して疑念を抱かせるような性質のいかなる活動も営んでいない者にのみ認可を授与する」と、その文言が変更されたのである。つまり、第2次草案はあらゆる非監査業務を制限、あるいは禁止するものと解釈しうるものになったのである (Robson et al. 1994, p.535)。

事実、会計プロフェッションもそのように認識していた (*The Accountant's Magazine*, April 1980, p.144)。たとえば CCAB は、通産省 (DTI) に対して、第2次草案は非監査業務を禁止していると解釈しうるので、それは「公共の利益」に資さないという趣旨の覚書を提出している (*The Accountant's Magazine*, February 1981, p.30)。

こうした強い反対が功を奏したのか、第8号指令は加盟国における従来の規制に大きな影響を与えない最小限度の導入を要求するものになるとの見通しが立つようになり、1983年には英国内において表立った反対は見られなくなっていた (*Accountancy*, April 1983, p.9)。そして、最終的には「加盟国の当局は、加盟国の法律の下で、第1条第1項で述べられた書類の法的監査と両立しない、

いかなる活動も営んでいない信望のある者にのみ認可を付与する」という文言が採用された。つまり、何が監査と両立しえないのかは加盟国の判断に委ねられることになったのであり (Robson et al. 1994, p.536), 英国の会計プロフェッションはECの妥協を引き出すことに成功したのである。また, 1984年の欧州閣僚会議において第8号指令は承認されたが, 欧州閣僚会議は監査人の独立性については十分に調和化されていないとして, さらなる検討を示唆した (Cooper et al. 1996, pp.598-599) ¹。

第8号指令の採択を受けて, 英国政府はその国内法化にむけて動き始めた。1986年, DTIは諮問文書「監査人の規制: EC会社法第8号指令の施行 (Regulation of Auditors: ROA)」を公表し, 監査人をモニタリングし, その独立性を強化する機関として一般監査審議会 (General Auditing Council: GAC) の創設を提案したのである。

このGACには監査と非監査業務の分離と監査人のローテーションを強制する機能が期待されていた。そこで, ビッグ・エイトのパートナーたちは第8号指令の目的が「公共の利益」にあるとの認識を示したうえで, 彼らのクライアントの利益を損なうGAC構想はその手段として適切ではないと反発した (Accountancy, January 1987, p.6)。さらに, ICASフェローのR. RichardsonはROAが非監査業務を制限しうる可能性を指摘し (Richardson 1986), これを受ける形で, ICASの機関誌*The Accountant's Magazine*はROAに対するネガティブ・キャンペーンを展開した (*The Accountant's Magazine*, March 1987, February 1988) ²。その結果, この構想を頓挫させることに成功したのである (田中 1993, 114 頁)。

しかし, GAC構想が頓挫したとはいえ, ECへの配慮を示さねばならない英国政府は, 監査人による非監査業務を制限するために規制を強化する可能性を提起した (Robson et al. 1994, p.536)。すなわち, DTIは1987年12月に「第8号指令の実施に関する提案」を公表し, その中で「会計プロフェッションの規制は, GACなどの中間的規制機関が間接的に行うよりは, 国務大臣が直接に行うべきである」とし, 「ただし, 国務大臣が適当と認めたときには, その権限を

¹ かかるECの留保はその後の展開を考えると重要であるが, 本章の主題からは論点が若干外れるので, 機会を改めて考察することとしたい。

² ROAに対する反発としてはAccountancy, February, March 1987も参照。

GACのような機関に委譲できる規定を設けておくべきである」と述べることで、会計プロフェッションによる自主規制に、国家がとってかわる用意があることを暗に示したのであった（田中 1993, 114 頁）。

このように会計プロフェッションが自主規制体制を脅かされていた頃、1981年の証券4社の倒産に代表される金融スキャンダルが発生したことで、シティは危機の真ただ中であつた。「小さな政府」の構築と並行して「英国経済の復活」をめざす政府は、いわゆるビッグバンといわれる大胆な規制緩和を実施し、1986年にはその手段として金融サービス法（Financial Services Act: FSA）を制定した。このFSAには2つの特徴がある。

第1に、一連の金融スキャンダルもシティの地位の低下も規制の失敗として認識していた点である。それはグローバル化のなかでもはやシティは効率的な資本市場とはみなされておらず、むしろ金融規制がその効率化を阻害しているとみられていたことを意味する（牧野 1985, 19 頁）。

第2に、FSAは「実務家指向の規制システム（practitioner-based system of regulation）」として発展したものの（Robson et al. 1994, p.541）、それはDTIや新たに設立された証券投資委員会（Securities and Investments Board: SIB）による支援と監視を前提とするものであつたという点である。FSAにおいて国家は、市場の規制を自主規制機関（Self-Regulatory Organisations: SRO）に任せつつ、その活動を認可するという役割を果たすのである。これは、規制緩和によって民間による自主規制を促すことで、国家の負担を最小限にすることを意味している（Power 1997, p.43）。

これを受けて、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会（ICAEW）、アイルランド勅許会計士協会（ICAI）およびICASの3つの勅許会計士協会と認許会計士勅許協会（CACA）が協力して、非監査業務の確保および拡張を目的とする合同勅許会計士金融サービス監視団体（Joint Chartered Accountants Financial Services Monitoring Unit: JCAFMSU）というSROを設立した。

その意図は、それぞれの会計士団体が認定専門職団体（Recognized Professional Body: RPB）として公認され、投資相談業務を保持することであつた。この国家と会計プロフェッションの間の「緩衝」として設立された

JCAFSMU が個々の会計士の実務を監督することで、国家による規制を代替することを可能にしたのである。

RPB とは、規制の失敗によって停滞したシティの効率性を回復するために規制緩和の文脈で生まれた新しい自主規制システムである。つまり、政府は市場の開放を意図してその関与を弱め、全体を統括するものの、あくまでも民間による規制を促していたのである。しかし、JCAFSMU の設立は、投資相談業務という非監査部門を保持するために、緩やかなものとはいえ国家による監視と支援を背景とした規制の枠組に会計プロフェッションが自ら参画することを意味する。

この点について Robson et al. (1994) は、この JCAFSMU がこそが会計プロフェッションの規制全般に拡張していく端緒となったと指摘している (p.548)。この指摘は正しい。なぜならば、それが監査の品質保証を目的とした監査人を監視する機関である共同監視ユニット (Joint Monitoring Unit: JMU) として後に再編されることから (Power 1997, p.112)、その後の ASB 体制への移行をもたらした背景の 1 つとなったといえるからである。

先行する金融規制改革の影響を受けて、英国の対応は二転三転したにもかかわらず、第 8 号指令の国内法化のプロセスにおいて GAC の創設は見送られることになった。つまり、第 8 号指令は骨抜きにされたのである (山浦 1991, 523 頁)。それは、会計プロフェッションの反発が強かったこともあるが、前述のように、商業化には負の側面ばかりでなく、国民経済の発展に寄与する面もあるために、国家は会計プロフェッションの商業化を無暗に規制できないからである。また、会計プロフェッションにとっても、規制のイニシアティブをとるといことは、それが自らの正統性を示すことになり、それによって得られるベネフィットが大きいからこそ、多額のコストを払ってまでもその堅持に腐心するのである。

では、なぜ、DTI は頓挫したはずの GAC 構想を再び取り上げ、自主規制への介入の可能性を示唆したのだろうか。それは、国家自身の正統性に関わる問題だからであろう。というのは、国家はその経済政策において、あらゆる個人および組織の利益獲得活動を保護し、また、その方法や意図が国民経済の発展に

資するものであると広く社会に認識されることで自らの正統性を確保できるからである（大石 2006, 48 頁）。したがって、ある利益獲得活動が社会厚生全体を低下させているのであれば、それを規制しないことには国家としての正統性が保てないのである。会計プロフェッションの商業化も国民経済の発展に寄与する半面、阻害する可能性を排除できない以上、国家は規制する姿勢だけでも示さなければならなかったであろうし、民間の力を最大限引き出しながら経済発展を目指す保守党政権にとっては、民間のフィールドに無暗に介入することはためらいがあって当然であったといえる。

それに対して、会計プロフェッションは自律性を顕示することによって、社会的な正統性を得ようとする。Robson et al. (1994) によれば、会計プロフェッションは自己像として中立性と独立性の理念を共有してきたという。この自己像と広く社会全体に共有されている会計士像との間にギャップがあると、正統性を堅持することは難しくなる。というのは、専門職とはそのイメージの共有を前提とした社会契約の所産であるとされるからである（Robson et al. 1994, p.531）。

つまり、専門職としての実践が規律的な手続に裏づけられることによって中立性と独立性が担保され、そうした手続を順守することが「公共の利益」に資するというイメージを構築することによって監査業務の独占が認められるのである。だからこそ、彼らは自身およびその実践を語る言説として公共の利益を用いるのであり、その意味するところは、あくまでも独立した監査人としての実践が公共の利益に資するというものであった（Willmott 1990, p.319）。

しかしながら、第8号指令をめぐる議論は監査人としての会計士のあり方が主題であったにもかかわらず、彼らは理念としての自己像を語ることなく、クライアントの利益を代弁しながら、間接的に自己像を語っていたといえる。そこで次節では、本節において取り上げた会計プロフェッションの「語り」にあらためて着目して、それがなにを意味し、どのような帰結をもたらしうるのか考察する。

2. 会計プロフェッションの主張にみる自主規制正当化の意味

前節でみたように、会計プロフェッションが第8号指令に反対するために語った言説は一貫した意味をもっていた。すなわち、「社会全体の商業活動へのダメージ」を危惧し、それが「誰の利益にもならない」とする公共の利益を説くものであった³。

しかしながら、第8号指令の意図は「監査人としての会計士のあり方」の再検討であり、とりわけ問題とされていたのは監査人の「独立性」であった。これは会計プロフェッションが語っていた「独立した立場からの実践が公共の利益に資する」とする「伝統」に通底するものといえる⁴。したがって、商業化によって危ぶまれていた会計士の独立性を強化することを意図した同指令に彼らが積極的に反対する理由は見当たらないはずである。

では、なぜ会計プロフェッションは第8号指令に反発したのだろうか。彼らの言説を文字通り解釈するならば、ICAS、ICAEWそしてG. Holmesの言説は一貫して公共の利益を説くものであったが、いずれも「クライアントの利益」の喪失が公共の利益に資さないというものであった（結果的にそれは会計士自身の利益の喪失につながる）。つまり、非監査業務を手放したくないがために、「公共」の意味を非監査業務のクライアントに限定し、最適なコンサルタントとなりうる会計士をその市場から締め出すことは、「公共」たるクライアントの利益を損なうと主張したのである。これは会計プロフェッションの正統性を構築してきた言説を多義的に語るレトリックといえる。

一般にレトリックとは、修辞や文彩のことを指すが、C. Perelmanによれば、「レトリックとは、その賛同を得ようとして提示するテーゼに対し、人々の同意を促したり、強めたりすることを目的とする弁論の技法」を意味する（ペレルマン 1986, 185-186 頁）。すなわち、レトリックとは語り手が聴衆の同意を

³ 同様の解釈をしているものとして Cooper et al. (1994; 1996) がある。

⁴ 英国には多くの会計士団体が存在するが、1948年会社法で、監査人は原則としてDTIによって認可された団体の会計士だけであると規定された。その際、勅許会計士は他団体との差別化を図るために、高い専門能力や独立性と公益性との一致を語っていた。これは、それ以前の監査人の登録制度をめぐる議論においても同様であった。詳しくは友岡（2005）を参照。

得るために、言論によって聴衆を説得する方法のことであり、様々な理由を示して相手の主張を批判し、また、相手の批判に対し自己の主張を擁護し、正当化する方法なのである。したがって、レトリックの中心は真理を説くことではなく、同意を得ることになる。

Robson et al. (1994) によれば、第8号指令は会計プロフェッションが交わす社会契約におけるイメージの喪失に起因するものであった。にもかかわらず、同指令に対する会計プロフェッションの言説は、まさにペレルマン(1986)のいうレトリックであり、いずれも監査人の独立性を語るものではなく、修辞を用いて商業化を正当化し、ECと国家の同意を得るために説得するものであった。そして、事態は会計プロフェッションの思惑通りに展開し、規制独占戦略としてのプロフェSSIONナル・プロジェクトを成功させたのであった。

しかしながら、Robson et al. (1994) が指摘しているように、会計プロフェッションが「独立した立場からの実践による公共の利益への貢献」という自己像を語ることによって、自らの実践および自主規制を正当化してきた言説が、「クライアントの利益」を建前に自らの利益の獲得に汲々とする「私人の態様」を意味する言説に変化したということは、実践およびその規制の土台となる「会計観」や「会計規制観」に再構築を促すことを意味するといえよう。

おわりに

前章で明らかになった会計プロフェッションの商業化のロジックをふまえて、本章では、欧州全土に拡大していた商業化の問題に対処するために発令されたEC会社法第8号指令をめぐる駆け引きを検討し、会計プロフェッションの商業化には功と罪があることを確認した。

会計プロフェッションは、EC会社法第8号指令において商業化による規制の失敗を指摘され、英国政府もそれにしたがう姿勢を示したために、商業化のメリットを強調することで自らの実践を正当化し、自主規制を堅持することに成功した。ここで問題となるのは、その正当化の仕方である。

会計プロフェッションは、実践における高度な専門性や独立性、さらにはそうした能力によって社会に多大な貢献をなしていること、すなわち公共性を社会に訴えることで、社会的な正統性獲得してきた。にもかかわらず、EC会社法第8号指令をめぐる議論において、彼らは自らの利益を声高に主張することを避けつつも、商業部門のクライアントの利益を擁護するという主張を展開した。そこでは、会計プロフェッションは「公益」というレトリックを駆使しながら、商業化を正当化したのであった。この事実は、彼ら自身が自主規制を担う存在であることを正当化してきた「公益性」の意味の変質、あるいは伝統的な建前を表面的に堅持しながら、自らの職業観を吐露したことを意味しているといえよう。

そこで次章では、そうした職業観・会計観をもつ会計プロフェッションが、1980年代を通して、実践においてどのような認識をもっていたのか、とりわけ1980年代の会計規制改革の最大の目的であったとされるオフ・バランス取引への対応をめぐる会計士がいかなる認識を有していたのかを検討する。

第5章 会計実践における実質優先思考の展開

はじめに

1990年のASBの創設を終着点とする1980年代の会計規制改革は、オフ・バランス取引に代表される「クリエイティブ・アカウンティング」の横行に歯止めをかけ、会計への信頼を取り戻すことを最大の目的としていた。そこで本章では、当時、社会問題となっていたクリエイティブ・アカウンティングにかかわる問題に対して、会計実践の側面からアプローチし、1980年代の会計規制改革と1990年のASB創設を基礎づけている会計プロフェッションの支配的な会計観を明らかにする。

第1節では、「真実かつ公正な概観（TFV）」と離脱（departure）に関する先行研究のレビューをふまえて、会計の対象となる事実のとらえ方について、先行研究における検討は十分ではないことを指摘し、Parker and Nobes (1991) の調査結果にもとづいて、分析の前提となる実践に臨む会計士たちの制度に関する認識を確認する。

第2節は、会社法違反として起訴されたアーガール・フーズ社（Argyll Foods）の年次決算書をめぐる裁判を分析の素材として、裁判における証言者の言説を分析することによって会計プロフェッションの「会計事実」の認識の仕方を剔抉することを試みる。

1. 会計士の会計観

(1) 「真実かつ公正な概観」規定に関する先行研究

ASBの創設が模索されはじめていた1980年代の英国では、クリエイティブ・アカウンティングが社会問題となっていた。それは、会計基準が想定していない取引を「創造」し、利用する行為を指す（Shah 1996, p.31, 澤邊 2005, 169頁）。

前章でみたように、非監査業務の拡大（商業化）によって、この開発に関与し、制度の失敗を招いた会計プロフェッションは「伝統的な自主規制」からの体制移行が求められていたのである。

また、クリエイティブ・アカウンティングが横行した背景には、「真実かつ公正な概観（TFV）」という包括規定を頂点とする実質優先思考を反映した規制のあり方があると指摘されている（Freedman and Power 1992, pp.17-18）。会社法規定ならびに会計基準を遵守することによって「真実かつ公正な概観」が与えられない場合は、当該ルールからの離脱が認められることがあるが、そこに陥穽が潜んでいたというのである。

「真実かつ公正な概観」に関する研究には多くの蓄積があるが¹、歴史的な形成過程を分析したもの（Chambers and Wolnizer 1991；千葉 1991）、「真実」や「公正」の意味を理論的に考察するもの（Rutherford 1985, 1988；Stewart 1988）、あるいは基準設定プロセスにおける法曹と会計士協会の対立を分析したものなど（McBarnet 1999）、理論と制度に関する議論がほとんどである。一方で、実践に着目した研究は乏しいといえる。したがって、会計士が実践において「ルールからの離脱」を正当化するロジックも明らかにする必要があるだろう。

会計士は監査報告書において離脱を正当化することになるが、何かしらの疑念を抱かれる場合は、法廷においてその正当性が審理されることになる。その代表例としてアーガイル・フーズ裁判がある²。

Ashton (1986b) ならびに Bird (1982b) は裁判の内容を分析し、会計基準の遵守こそが、法廷では重要な証拠になるという法律家の認識を明らかにしているが、なぜ会計士が司法とは異なる判断をしたのかという点については言及していない。また、Hoffman and Arden (1983) は、裁判後に公表された ASC と法律家による「真実かつ公正な概観」に関する意見書を分析しているが、会計基準の法的効力を高めたいとする会計士の認識を剔抉しているものの、裁判の争点

¹ 「真実かつ公正な概観」に関する代表的な研究を収集したものとして Parker, Wolnizer and Nobes (eds.) (1996) がある。

² Ashton (1986b) が前掲の Parker, Wolnizer and Nobes (eds.) (1996) に再掲載され、「真実かつ公正な概観」を議論する文脈において同裁判への言及が数多く散見されていることから、アーガイル・フーズ裁判は学術研究の対象として十分な価値があるものといえる。

であった財務諸表に表現する「事実」についての彼らの認識を明らかにしているとは言い難い。

以上を受けて、次項では、会計士が離脱を正当化する論理を解明する前提を得るために、Parker and Nobes (1991) に依拠して彼らの離脱に関する認識を確認することとする。

(2) 実践に臨む会計士の実質優先思考

Parker and Nobes (1991) は、英国の上位 20 の会計士事務所を対象に、TFV とそれに関わる会計基準からの離脱について調査を実施している。因みに、上位 20 とは、ビッグ 8 およびそれに続く規模の 12 の事務所である。調査結果によれば、過去 5 年間に於いて真実かつ公正な概観を提供するために、会計基準あるいは会社法の細目規定からの離脱をそれぞれ 14 と 15 の事務所が被監査会社から求められたと述べている。内訳は会計基準については特別項目の処理であり、会社法については計算書類の様式に関するものであるが、2 つの事務所がそうした離脱を思いとどまらせたという (Parker and Nobes 1991, p.354)。

逆に、会計士から顧客に会計基準あるいは会社法からの離脱を求めたのは、それぞれ 4 と 8 の事務所であり、会計基準については有価証券の評価方法、会社法についてはオフ・バランスシートの訂正を求めたものである。

ここで問題とされなければならないのは、会計士はいかなる場合に離脱を正当化しようと認識していたのかということである。Parker and Nobes (1991) によれば、多くの会計士が特定の会社に固有の問題から生じる離脱の事例をあげているが³、複数の会計士が非監査会社に対して法からの離脱を奨励あるいは説得していたという事実は興味深い。

Parker and Nobes (1991) では残念ながら詳細についての説明はなされていないが、ある会計士は離脱を推奨するケースとして SSAP14「連結のための取得および処分の日付」に関する会計処理があげられている。これは明示されてこ

³ 具体的には、①会計基準は投資不動産を期末に再評価することを要求しているが、その再評価を行わなかった例、②SSAP10 はキャッシュ・フロー計算書の作成を要求しているが、それを行わなかった例、③SSAP9 において長期請負契約では工事進行基準の採用を要求しているが、工事完成基準を採用した例などがある (Parker

そいがないが、次節において検討するアーガイル・フーズ社の事件を意識してのものであろう。Parker and Nobes (1991) の調査は裁判からおよそ 10 年後の 1989 年に実施されたが、回答者の会計士がアーガイル・フーズ社を示唆する発言をしたということは、この事件が彼らの認識に与えた衝撃の大きさを物語っているといえる。

上記の SSAP14 と同様に、事例の多くはオフ・バランスシートや棚卸資産の評価のように絶え間ない論争がある領域、そして、会計基準や会社法規定がまだフォローできていない領域のものである。また、かかる問題への対応に際して、会計士は財務諸表にリアリティを与えるために財務諸表作成者に訂正を求めることがあるとされている。

その一方で、彼らの多くは財務諸表が「真実かつ公正な概観」を提供するためには経営者の裁量をかなりの程度認める必要があり、厳格な会計基準の遵守よりも経済的実質を財務諸表に反映させる「実質優先思考」に立脚して実践に臨んでいるという。それに関連して、回答者の会計士たちは、1981 年会社法に盛り込まれた細目規定が「真実かつ公正な概観」の提供に際して障害となっていると認識していることも明らかにされている (Parker and Nobes 1991, pp.354-355)。

以上の結果から、Parker and Nobes (1991) は、ほとんどの会計士が会社法ならびに会計基準を遵守することのみならず、ルールが確定しておらず論争を呼ぶ領域に関しては自らの見解に従わせるために、つまり、離脱やルールの弾力的な運用を正当化するために「真実かつ公正な概観」を用いていると結論づけている。これに従うならば、当時の会計士の素朴な会計観は、会計表現とその対象に一意的な対応を見出したり、それを制度化したりすることなど望むべくもない、ということになる。むしろ職業倫理に忠実であれば、なおのこと会計ルールからの離脱を正当化することがありうるのである。

そこで次節では、離脱の正当性をめぐって司法判断が下された数少ない事例 (Bird 1982a, p.364) として、アーガイル・フーズ社⁴の裁判を検討するために、

and Nobes 1991, pp.354-355)。

⁴ アーガイル・フーズ社の沿革および裁判の詳細については友岡 (1988) を参照されたい。なお、友岡 (1988) が会社法の変遷過程を踏まえて「真実かつ公正な概観」

その概要を整理する。

2. アーガイル・フーズ裁判の再検討

(1) アーガイル・フーズ裁判

1939年に設立されたルイス・C・エドワーズ&サンズ社（Louis C. Edwards & Sons）を前身とするアーガイル・フーズ社は、1962年には証券取引所に登録され、1978年までは食肉の小売、卸売ならびに食肉缶詰、食肉冷凍食品の製造を主たる事業として営んでいた。

しかし、1979年2月、同社の経営権をガリバー・フーズ社（Gulliver Foods）が掌握したのを境に、同社の事業内容は大きな変貌を遂げることになる。ガリバー・フーズ社は営業規模の拡大を図って積極的な企業買収を展開する一方で、長年にわたって同社の主たる事業であった食肉缶詰の製造および飲食産業への卸売を打ち切るなど経営の合理化を進めた⁵。かかる改革が一段落した1980年7月の臨時株主総会を経て同社は、歴史にその名をとどめるアーガイル・フーズへ社名を変更したのである。

一連の改革の総仕上げに位置づけられたのはモーガン・エドワーズ社（Morgan Edwards）の買収であり、同社は1968年創業の食料品小売店50店舗ならびに食料品卸のフランチャイズを所有する企業である。その買収交渉は1979年11月に始まり、1980年3月にまとまっているが、ここで問題となったのは当該被取得会社の資産・負債を1979年12月31日付決算書に連結して記載したことである。これに対して、通商産業省（DTI）は1981年6月、同社の会計処理は会社法違反であり、業務状態の真実かつ公正な概観を示していないとして同社取締役を提訴し、この問題は法廷でその是非が争われることとなったのである。

の意味を論究することを目的としたものであるのに対して、本章はむしろ会計人の会計事実に関する認識を探ることを目的としている。

⁵ ちなみに、ヨークシャー・ビスケット（Yorkshire Biscuits）などの製菓業およびエドワード・ミーツ（Edwards Meets）といった食料品販売業などの会社を傘下に

アーガイル・フーズ社は、決算書の提出義務、従属会社の定義に関する会社法規定ならびにSSAP14を厳格に解釈した場合には、モーガン・エドワーズ社が法的にはいまだ従属会社ではないことを認めながらも、実質的にはすでに支配下にあることを根拠とした当該会計処理が、より「真実かつ公正な概観」を提供するものであることを主張した。しかしながら、下級裁判所は当該決算書が会社法に違反しており、それゆえに「真実かつ公正な概観」を与えていないとの判決を下している⁶。アーガイル・フーズ社の主張を裁判所が退けたことは、法律家が、「真実かつ公正な概観」の優越性を根拠とする経済的実質主義をかなり限定的に認識していることを示すものとして注目に値するといえよう。

1982年1月、DTIはこの裁判を契機として「真実かつ公正な概観」に関する声明を公表した。いわく、「真実かつ公正な概観」を与えるために必要な範囲において当該規定が決算書に関する会社法のその他の規定に優先するのであり、たとえ法規定が不十分であるとしても、注記において追加情報が与えられることにより「真実かつ公正な概観」の提供が可能である場合には、離脱は認められないというのである。さらに、DTIは、形式よりも実質を優先する姿勢が法令遵守を犠牲にするものであってはならないと結論づけている。(Bird 1982b, p.80)。では、かかる司法判断に至るプロセスにおいて会計プロフェッションがいかにして離脱を正当化していたというのだろうか。

(2) 離脱をめぐる言説とその意味

アーガイル・フーズ社の監査にあたったのはビッグ8(当時)の1つであるアーサー・アンダーセンである。担当会計士は監査報告書において以下のように述べることで、法的にはアーガイル・フーズ社の子会社ではないモーガン・エドワーズ社の連結処理を正当化している。

「われわれは注記10で説明されているように、1979年12月31日から連

収めている。

⁶ しかしながら、アーガイル・フーズ社は控訴せず、この事件は下級裁判所レベルで終了している。したがって、この裁判所の判決は確定したとはいえ、英国においては判例とはみなされない。

結されているモーガン・エドワーズ社と子会社の取得に注目した。当該処理は1948年会社法第150条及び154条とSSAP第14号に準拠していない。とはいえ、財務諸表はミスリードをもたらすものではない。」(Ashton 1986a, pp.11-12)

これに対して、裁判の冒頭において原告側の法廷弁護士 T. Nash は次のような意見陳述を展開した。

「決算書の作成方法を会社が任意に選択することは会社法の解釈上、適正ではない。すなわち、会社の取締役には、貸借対照表日の財政状態に関する『真実かつ公正な概観』を与えることが要請されていたが、モーガン・エドワーズ社を連結したことによって、真実性および公正性が毀損されている。」(Financial Times, 17 June 1981, p.25)

さらに、原告側証人として出廷したDTIのK. Sharpは次のように証言し、アーガイル・フーズ社の実践の違法性を訴えている⁷。

「モーガン・エドワーズ社を連結した貸借対照表は偽りのものであり、そこでなされた会計処理は専門知識に疎い一般の投資家の判断をミスリードするものである。」(Accountancy, August 1981, p.19)

Sharp はアーガイル・フーズ社の連結貸借対照表に虚偽があると決めつけ、さらに、監査人が注記による開示を正当化している点について以下のように疑問を呈している。

「注記は当該貸借対照表を説明し、その内容を補足するものであって、偽るために為すものではない。」(Accountancy Age, June 1981, p.23)

⁷ もう一人の原告側証人である DTI の M. Hutton も同旨の意見を陳述している (Accountancy Age, June 1981, p.23) 。

以上のような原告側からの証言に対して、アーガイル・フーズ社の財務担当役員である D. Webster は、取引の実質に鑑みて行われた会計処理は一般に認められた会計慣行の範疇に含まれるものであり、リース資産等を貸借対照表に計上する処理と同様のものとみなしうると主張したのである（*Accountancy*, August 1981, p.19）。まさに「法的形式よりも経済的実質」を優先する実質優先思考の発露といえる。

しかし、Sharp は以下のように反論する。

「リース資産等の場合には貸借対照表への計上が認められる前提として、すでに契約が成立していることがその要件となっているが、モーガン・エドワーズ社の取得についてはそれが履行されていない。」（*Accountancy*, August 1981, p.19）

これに対して、被告側の証人であるマンチェスター大学会計学科長の J. Arnold は、アーガイル・フーズ社の決算書が同社の財政状態に関する真実かつ公正な概観を与えるものであるとの認識を示したうえで以下のように証言した。

「もしも連結処理がなされなかったならば、かかる場合にこそ、一般投資家をミスリードするだろう。」（*Accountancy*, August 1981, p.19）

すなわち、彼はモーガン・エドワーズ社を連結処理することこそが「真実かつ公正な概観」を反映すると看做しているのである。さらに、Arnold は SSAP への準拠について以下のように述べている。

「かかる状況においては SSAP14 からの離脱がむしろ妥当であり、経済的実質が反映される。」（*Accountancy Age*, June 1981, p.1）

「会計基準に準拠することは、却って一定の株主の誤解を招きかねない。」

(*The Accountant*, June 1981, p.676)

次に、被告側証人として監査を担当したアーサー・アンダーセンのシニア・パートナーである D. Hanson は、監査意見の内容とその根拠を説明し、それが単なる財務諸表作成者への追認ではないとしたうえで、アーガイル・フーズ社の実務を積極的に支持する姿勢をみせた。それは原告側弁護士である Nash の尋問に対する次のような証言から容易に推察される。

「私の判断では、貸借対照表は注記なくしては真実かつ公正な概観を提供しえないと考える。それなしに貸借対照表をみることは非現実的である。」

(*Financial Times*, 25 June 1981, p.31)

さらに、もう一人の被告側証人であるクーパース&ライブラントのシニア・パートナーである R. Munson も「アーガイル・フーズ社の決算書が作成された方法にはいかなる虚偽もない」(*Accountancy*, August 1981, p.19) と証言し、同社の会計処理およびアーサー・アンダーセンの監査意見の妥当性を認めているのである。

以上の証言を整理すると、原告側は、連結処理の違法性を強調し、当該決算書は投資家をミスリードするものであると一貫して主張している。それに対して、被告側は会計実践における経済的実質の優先を説いており、まさに「法と会計実践の対立」といった様相を呈しているといえる。しかし、本章ではその優劣は問題とせず、上記の言説（証言）から当時の会計士を支配していたと考えられる会計観を剔抉することを目的としている。以下では、かかる目的を達するために社会構築主義に依拠してこれらの言説の意味を再検討したい。

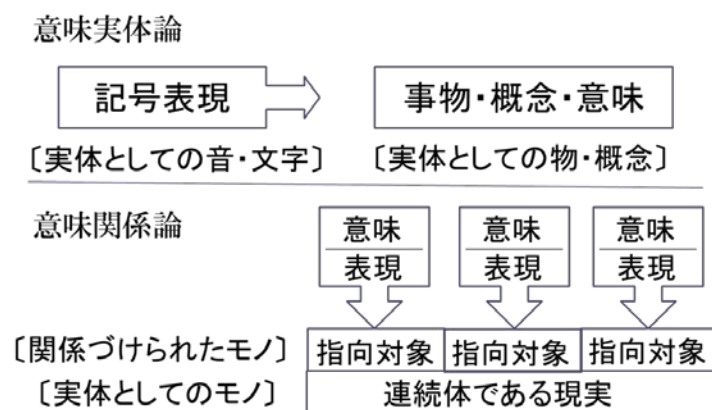
一般に会計が言語であることは人口に広く膾炙しているが、大まかにいって言語の見方として言語名称目録観と称される「意味実体論」とソシユール言語学を源流とする「意味関係論」があるとされる（青柳 1991 および丸山 1994）。前者は言語の本質を「実体としての音や文字」が「実体としての物や概念を指し示す」ものにとらえる。すなわち、物としての実体が先にあって言葉はそれ

を指し示す道具であるとする見方であり、素朴な言語観として一般に広く受け入れられているものといえる。

これに対して、後者によれば、すでに出来上がった制度（社会構造および思考様式）のもとでは、人間の言葉はそのコントロールのもとにおかれ、一義的な意味が付与される。しかし、言葉の誕生の次元では、それは「社会的であり、歴史的であり、すなわち恣意的」であって、言語表現と言語内容を同時に備えた言葉は関係のなかに置かれて初めて意味が生起する。ここで「関係」とは、ある特定の言語体系のなかでの言葉と言語の関係であり、関係づけられることによって言葉の意味は確定する。つまり、言葉の意味とはそれに対応する実体の側にあるのではなく、むしろ関係づけられた言葉自体に見出されるのである。したがって、言葉とは人間の脳に作られた心的構造であって物理的な実体ではなく「形相」にすぎないのであり、人間は形相としての言葉を得て、はじめて混沌とした連続体である現実を認識しうるのである（丸山 1994, 100-103 頁）。

以上を会計言語に引き寄せていえば、意味実体論は、会計の対象とその表現を一意的に規定された関係ととらえる会計言語観である。これに対して、意味関係論に立脚するならば、貸借対照表上の「資産」や「負債」はそれとして存在するものを表現したものではなく、会計言語によって構築された事実として認識することになる。

図表 5-1 言葉の意味のとらえ方



(筆者作成)

かかる視点からアーガイル・フーズ社の裁判における証言を再検討すると、法律家と会計士のそれぞれが議論の前提としている会計観が浮かび上がってくる。Freedman and Power (1992) がいうように、「法律家は実質を軽視しているわけではなく、法的な関係や権利を基礎とした彼らなりの『現実』に関する概念を有している」(p.8) のであり、彼らは「契約」等のいわば堅い事実（法律事実）と会計表現との一意的な関係を前提とする意味実体論に立脚した会計を志向していたといえる。それに対して会計士は、実践において「経済的実質」を優先する、いわば、彼らなりの現実をとらえる「形相としての会計言語」によって現実を構築する意味関係論に立脚していたのである。かかる認識論的な相違がある以上、論争が法廷におよんだところで本質的な解決をみないのは当然の成り行きといえよう。

おわりに

本章は、1980年代の英国において、会計士たちの会計観、とりわけ TFV に関する認識がいかなるものであったのかを確認し、アーガイル・フーズ裁判における議論の再検討を通して、会計プロフェッションと法律プロフェッションが対立した意味を明らかにした。すなわち、争点であった連結の会計処理に際して、モーガン・エドワーズ社との合併の契約中であっても、実質的には同社を子会社とみなして財務諸表を作成する経営者とそれを適正とする会計士に対して、法律家や官僚は契約の完了をもって財務諸表に反映させるべしと主張したのである。

1つの事実の認識の仕方が真っ向から対立した理由は、認識の前提となる言語観の相違にある。会計プロフェッションは「意味関係論」の立場であり、法律プロフェッションは「意味実体論」の立場である。会計は学習を通してしか習得しえない言語であるが、その習得プロセスを基礎づける環境が異なるがゆ

えに、両者の対立は深まり、容易には合意できないのである⁸。本章の検討を通して、会計プロフェッションと法律プロフェッションが「事実」めぐってしばしば対立することの意味が明らかになったといえる。

しかしながら、本章第1節において確認した会計士の制度に関する認識については、1980年代を通したものとみなしうるが、第2節におけるアーガイル・フーズ裁判を題材とした事実のとらえ方の検討は1980年代初めの議論を対象としたものであり、1980年代の会計規制改革の全体を通して検討するための背景としては十分ではない。したがって、次章では1980年代の基準設定に視点を移して、「会計事実のとらえ方」に関する議論について、本章と同様の視点から再検討したい。

⁸ ここでいう「環境」とは、「文化」という言葉に置きかえることもできる。すなわち、会計プロフェッションと法律プロフェッションは異なる文脈で社会化を経験し、文化資本を蓄積しながら、共同体を構成しているがゆえに、両者の現実の切りとり方も異なるのである。この点について、詳しくはブルデュー（1979）を参照。

第6章 会計基準設定における実質優先思考の展開

はじめに

前章において、実践に臨む会計士たちの「真実かつ公正な概観（TFV）」や離脱に関する認識を確認し、1980年代初頭のアーガイル・フーズ裁判における議論を題材に、会計プロフェッションと法律プロフェッションが「事実のとらえ方」をめぐる対立したことの意味を考察した。そこでは、会計実践において、会計プロフェッションがTFVを確保するために、法的に確定した事実というよりも、「経済的実質」を重視した「会計事実」を認識していたのに対し、法律プロフェッションはあくまでも契約等のいわば堅い事実、すなわち「法律事実」と会計表現との一意的な関係を前提としていたことが明らかになった。

本章は、会計実践に関する前章での分析をうけて、1980年代後半の会計基準設定に目を転じ、そこで行われた「取引の実質」をめぐる議論を再検討する。1980年代半ば以降、社会問題となっていたクリエイティブ・アカウンティングに対処すべく、ASCは会計基準の設定を試みたが、法律プロフェッションは、ASCの公開草案に反発した。そうした対立の意味とその帰結を明らかにすることが本章の目的である。

第1節は、会計プロフェッションが展開した「経済的実質論」の内容を確認し、第2節において、かかる会計プロフェッションの立論に対する法律プロフェッションの反発の意味を明らかにする。第3節では、こうした対立した議論を国家（議会）がいかにして決着させようとしたのかを考察する。

1. 公開草案（ED42, 49）における実質優先思考

(1) ED42, 49の目的と一般的アプローチ

1988年3月、ASCは公開草案第42号（Exposure Draft: ED42）「特殊目的取

引の会計」を公表した。「特殊目的取引」とは、「取引の真の意図や取引の効果が即座には定かとならないが、会社の財政状態やその見通しに重大な影響を及ぼすような取引」であり、次のように説明されている。

「取引から生ずる便益や責務を結合もしくは分割し、その結果、取引の各構成要素を個別にみるか、あるいは総体としてみるかによって、会計処理の方法や時点が異なりうる取引のことである。」(ED42, Preface 1.2)

ASCの念頭にあった「特殊目的取引」とは、主にオフ・バランス取引であった。従来、貸借対照表に計上されない方法による資金調達、所有権の移転や法の制約に縛られて、個々の取引の効果については狭い解釈によっていた。つまり、全体としての契約の効果を考慮することがなかったのである(ED42, Preface 1.4)。かかる問題意識から公開草案の基本方針が次のように提示される。

「基礎にある原則を分析し、あわせて、単一もしくは連続した取引をその実質に従って会計処理すべしとすることによって、貸借対照表が企業の取引の商業的効果を、そして、企業の真の財政状態を適正に反映することを保証しようとするものである。」(ED42, Preface 1.4)

「取引の実質に従った会計処理」がASCの主眼であり、そのためには「取引の実質の分析・確定」がまずもって求められるというわけである。さらに、かかる基本方針を実現するための「一般的アプローチ」を以下のように説明している。

「取引の実質を決定するにあたって鍵となるステップは、次のことを認識することである。すなわち、その取引が企業の財務諸表に認識されている様々な資産・負債を生ぜしめたか否か。」(ED42, par.13)

つまり、取引の実質の分析のためには、分析のタームとしての資産・負債の

定義が不可欠だというのである。

(2) ED42, 49 の構成 —資産・負債の定義と認識—

1990年5月、ASCはED42の基本的な内容をほとんど継承しながら、その改訂版である「取引の実質の貸借対照表への反映」(ED49)を公表した。その中では次のように述べられている。

「取引や契約の実質を決定する際に従うべき原則を設定し、財務報告目的のための資産と負債の本質的特徴を分析し、加えて、ある範囲の取引や契約に対する当該原則の適用方法を明らかにするためのアプリケーション・ノートを提示するものである。」(ED49, par.2)

ED49は、前文、本文、そしてアプリケーション・ノートからなる。本文において認識規準の強化を図ったこと、ED42では本文に掲げていた具体的な取引事例をアプリケーション・ノートに移し、より詳細に展開したことが、ED42からの主な変更点であった。

①取引の実質の確定

ASCは財務諸表を、報告企業の資源、責務、および業績について要約・整理された情報を提供することによって、当該企業の状態についての情報利用者の理解を助けることを意図したものであると考えている(ED42, par.1)。ここにいう「情報利用者の理解を助ける」とは、すなわち「情報の有用性」であり、それは、基礎となる分類・分析が「取引や契約の実質」にもとづいて行われる場合に確保されるとみているのである(ED42, par.1)。

「取引の実質にもとづいた会計」は、会計処理が当該取引の商業的効果(commercial effect)を適正に反映すべきことを要求しており、ED42は取引を「単純な取引」と「特殊目的取引」に分け、次のように説明する。

「単純な取引には、一般に、数多くの標準的な権利・義務が含まれており、

かかる取引の商業的効果とその会計処理はよく知られている。一方、特殊目的取引には、いかなる会計処理が適切かの判断、とりわけ企業の資産や負債へのその影響の判断を困難にさせるような権利・義務が包含されている。」(ED42, par.7)

さらに続いて、特殊目的取引の特徴として以下の3点を挙げる。

- (a) ある項目に対する法的所有権と当該項目から便益を享受する能力やそれに伴うリスク負担との分離が行われていること
- (b) 取引の第三者(1人もしくは複数)を取り込むことによって、取引全体のつながりを考慮することなしには当該取引の商業的効果を理解できなくさせていること
- (c) 取引協約に1つもしくは複数のオプションや条件を含めていること

以上のような特徴を有する取引として、ASCはファイナンス・リース、所有権留保付販売、および結合取引をあげている。かかる複雑な取引の実質を決定するに際しては、取引のあらゆる側面とその含意を捕捉する必要がある。もとより、特殊目的取引には不確実性がついてまわる。もともと会計とは「起こりうる可能性が高いもの」に全精力を傾けることによって不確実性に対処してきたとするASCの見方に立てば、特殊目的取引といわれる複雑な取引に対しても会計人は積極的に対応すべきこととなる。

では、会計人が「取引の実質分析」に取り組むためには何が必要というのだろうか。ED49は以下のように、その手順を示している。

「ある取引の実質を決定するに際しての重大なステップは、次のことを明らかにすることである。すなわち、当該取引は、会社の財務諸表においてこれまで認識されていた様々な資産・負債を増加もしくは減少せしめるか否か。さらには、これまでは認識されてこなかった資産・負債を新たに生ぜしめたか否か。」(ED49, par.14)

要するに、特殊目的取引につきまとう不確実性に会計が積極的に対応するには、まずもって資産・負債の本質的特徴を理解しておくことが不可欠だといっているのである。

②資産・負債の本質的特徴

複雑な取引の商業的効果の分析にもとづく「取引の実質」の会計処理を説くASCは、分析の第1段階として資産・負債として認識される項目の範囲を確定する基準を提示する。それこそが「資産・負債の本質的特徴」に他ならない。つまり、資産・負債の本質的特徴を満たすことが、貸借対照表に計上されるための必要条件となる。実際の会計処理に際しては、さらに、以下にみるような認識規準を満たすか否かの検討がなされることになる。

●資産の本質的特徴

ED49は、ゴーイング・コンサーンを前提とした財務報告目的にとっての資産の本質的特徴を次のように規定する。

「過去の事象の結果として企業によって支配される資源であり、かかる資源から将来の経済的便益が企業に流入すると期待される。」(ED49, par.12)

「経済的便益」とは、資産の使用もしくは処分によって得られる将来キャッシュ・フローとされ(ED49, par.14)、有形・無形にかかわらず、将来キャッシュ・フローをもたらすことを期待できない資源は「資産」として計上されないことになる。

「支配」とは、ある資源に固有の将来の便益を獲得する能力のことであり、通常は法的権利に根拠をおくが、ASCの見方では、法的な強制力のある権利が支配の存在にとって本質的なものだというわけではないとされている(ED49, pars.15, 40-50)。

資産は、そこから得られる便益の喪失をもたらしたり、当該資産に対する企

業の支配を排除したりするような取引や事象が発生するまでは貸借対照表に計上され続ける。要するに、企業の有する資産にかかわる取引を会計処理する際に考慮すべき事項は次の2点である。

- (a) 将来の経済的便益に関する見通しはどうか
- (b) 企業の行使している支配がどの程度の影響を受けたか

●負債の本質的特徴

資産の場合と同様の趣旨にたつて、ED49における貸借対照表に負債として計上するか否かの考慮の対象に含める項目の判定基準としての「負債の本質的特徴」は以下の通りである。

「過去の事象から生じる企業の現在の義務であり、かかる義務の履行によって経済的便益を体現する資源の企業からの流出が結果として予想される。」(ED49, par.19)

ここで現在の義務という言葉は、法的責務を包含し、それよりも範囲は広い。そこには企業を法的に縛るものではないが、他の当事者との取引過程で生ずるコミットメントも含まれる。また、「過去の事象の発生」というよりも、なんらかの将来事象の発生を条件に法的債務に具現化するものも負債計上の検討項目に入れられることを意味している。

以上の資産・負債の本質的特徴を有する項目が「取引の分析」から抽出されたならば、次の段階として、当該項目が貸借対照表に資産・負債として計上されるべきか否かの検討に進むことになる。その際の判断の基準となるのが「認識テスト」である。

(3) 資産・負債の認識テスト

前述のように、ED42からED49への大きな修正点は、ここに取り上げる認識基準の明確化にあった。ED49では資産・負債の認識テストを「一般的認識テ

スト」と「個別具体的認識テスト」の2つに整理している。前者は IASC の概念フレームワークの認識規準を踏襲したものである。すなわち、資産・負債の本質的特徴を備えた項目のうち、さらに次の条件を満たすものについては財務諸表に認識されるべしとされる (ED49, par.26)。

- (a) 当該項目に関連する将来の経済的便益が、企業に流入するか、または、流出する可能性がかなり大きいこと
- (b) 信頼性のある測定可能な原価または価値をもつこと

ちなみに、ED42 における資産・負債の本質的特徴には、(a) の条件が含まれていた。また、(b) については、ED42 での経済的便益のかかる未来志向の特質は、「歴史的な原価にもとづく測定システムの棄却を意味するものではない」(ED42, par.17) との主張や、将来の経済的便益は資産の本質をなすとする ED49 の結論は、「資産に対して将来の経済的便益の流入によって測定されなくてはならないことを意味するものではない」(ED49, par.13) との言明にみられるように、測定原則についての新たな提言を意図したものではないことには留意すべきであろう。

「個別具体的認識テスト」としては次の3つがあげられる (ED49, pars. 36-39,63)。

- (a) ED49 に掲げたアプリケーション・ノート
- (b) SSAP および法規定
- (c) 合理的な会計的類推

ASC によると、ED42 に対して寄せられたコメントには、財務諸表への認識のための指針の不十分さを指摘するものもあったという (Brooks 1989, pp.51-52)。実践に携わる者からすれば具体的な会計処理に資する、より明瞭な指針が必要であるというわけである。かかる批判に対して、ASC は次のように答えている。

「起こりうる極めて多様な取引に対する個別具体的な認識規準は、単一のステートメントという形で具体的に示しうるものではない。」(ED49, par.3.3)

このような認識にたって用意されたものがアプリケーション・ノートである。その趣旨は一般的アプローチを個別具体的な状況に適用するための方法を示すことにあった。

アプリケーション・ノートでは、特殊目的取引として5つの具体的な取引例が示され、それぞれについて、①取引の特徴、②取引の分析、③会計処理および開示が展開されている。まさに、これまで述べてきた一般的アプローチを、具体的な取引例を用いて実践しているのである。すなわち、取引の分析にもとづいて「取引の実質」を把握し、その過程で「資産・負債の本質的特徴」を備えた項目が摘出され、さらに、一般的認識テストを満たす項目が財務諸表への認識の対象となるのである。

もちろん、アプリケーション・ノートは完全なものではありえない。とはいえ、そこに例示されたものと「同一の取引」に対しては標準的な会計実務として、「類似した取引」については指針として有用である。では、アプリケーション・ノートが想定しない未知の形態の取引が発生した場合は、どのように対応すればよいというのだろうか。ここが「合理的な会計的類推 (reasonable accounting analogy)」の出番ということになる。

「ある特殊目的取引を財務諸表に認識すべきことが決定したならば、次に、合理的な会計的類推を行うことによって、当該取引を表示するための適切な方法が発見されよう。」(ED49, par.35)

ここにいう「合理的な会計的類推」は、「単純な取引」あるいは既存のSSAPにもとづいてなされる。

「本ステートメントに従ってある取引の実質を分析すれば、当該取引の商業的効果は法律や SSAP によってすでに会計処理が具体的に示されている単純な取引の商業的効果と同一もしくは類似していることが明らかとなる。」(ED49, par.39)

もとより、「問題となっている取引」と「類推として用いられた取引」との間にみられる差異は、場合によっては、補足的開示もしくは追加的な財務諸表分類を必要とするともあるとされている。

さらに、ASC は「より一般的な指針」として IASC の概念フレームワークが「財務諸表の質的特徴」として掲げる目的適合性、信頼性、そして比較可能性をあげて (ED49, pars.27-33)、それらを ED49 のなかで次のように位置づけている。

「認識テストを適用するに際して、さらには、開示の内容やその良し悪しを判断するに際して考慮すべき特質である。」(ED49, par.66)

(4) 小括

あらためて ED42,49 の目的を再確認すると、以下の3点であった。

- ①取引や契約の実質を確定するための一般原則を定めること
- ②資産および負債の本質的特徴を示すこと
- ③具体的な取引や契約に一般原則を適用するための方法を示すこと

「取引の実質の財務諸表への反映」に根本的な意義を見出す ASC は、ED49 において「取引の実質」を「取引の分析」によってとらえられた「商業的効果」と解釈している。関連して ED42 においても、「特殊目的取引の実質は、取引の形式から生じる商業的効果の分析によってとらえられる」とされており、「実質は形式に優るとか、経済的実質は法的形式よりも優先される、といった命題とは区別されるべきである」とされている (ED42, Preface.1.16)。

では、「商業的効果」とは、いかにして捕捉される概念なのだろうか。2つの公開草案では、資産および負債の変動をもって商業的効果を認識しようとする。そのためには、資産・負債の本質的特徴を明らかにしておかなければならなかった。「取引の分析」によって、「資産・負債の本質的特徴」を満たす項目が判明すれば、すなわち、「商業的効果」の存在が明らかとなった場合には、「商業的効果」を財務諸表に認識測定するための規準が必要になる。それが「一般的認識テスト」と「個別具体的認識テスト」である。公開草案の結論は、「複雑な取引」の会計処理は、「商業的効果」と同様もしくは類似の効果をもたらす「単純な取引」の会計処理に準じて行うことを指示していた。

かかる問題は会計プロフェッションに対して2つの課題を突きつけるものであった（Davis et al.1989, pp.226-227）。1つは概念フレームワークにかかわる問題であり、もう1つは会計諸概念と会社法の会計規定との相互関係をめぐる問題である。ED42, 49は、この2つの課題を射程に入れていたのは間違いがないが、その真意はむしろ後者にあったと指摘されている（Gibbons and Freedman 1991, p.29）。では、なぜそういえるのか、そうだとすると、会計諸概念と会社法の会計規定との問題は解決されたのか。この点を次節で考察する。

2. 経済的実質論に対する法律プロフェッションからの反発

(1) 専門通牒 603号に対する法律プロフェッションの反応

ICAEWは1985年に、ED42の公表に先立って、オフ・バランス取引を利用したクリエイティブ・アカウンティングへの対応として専門通牒603号(Technical Release: TR603)「オフ・バランスシートとウィンドー・ドレッシング」を発行していた。その基本方針は以下の通りである。

「真実かつ公正な概観を与えようとする財務諸表の作成においては、当面する取引の本来の性格や適切な会計処理法を決めるにあたって、当該取引の単なる法的形式よりも経済的実質が考慮されなければならない。問題と

なっている取引の実質に基づいて計算書類にある項目を計上しようとする場合、そして、これが当該項目の法的形式と異なる場合には、そのような取引の法的形式と当該項目の金額を計算書類に注記として開示しなくてはならない。」(TR603, par.17)

これは、オフ・バランス取引に対する会計実務上の指針を示したものとして評価され、通産省もこれを支持した (TR603, par.2)。TR603 およびそれに続く ED42 がとりわけ注目され、高く評価されたのは、それまでの基準設定がアド・ホックなアプローチであったのに対し、概念的なアプローチを採用しているからである (Macve 1989, p.20)。

しかしながら、法律協会は TR603 に強い不満の意を表明した。その批判の矛先は次の2点に向けられていた。すなわち、1つは取引の法的形式よりも経済的実質を優先すべきという実質優先思考に対してである。法律協会は、会計情報の利用者への情報提供目的からすれば、財務諸表作成者の主観をできるだけ排除し、客観性をもたせることが必要であり、そのためには法的形式がその基礎を与えるべきであって、取引の実質的な効果の主観的な評価は曖昧かつ危険であると主張した (Law Society 1986, p.1,33)。

もう1つは、オフ・バランス取引とウィンドー・ドレッシングを同列に論じていることである。後者は会計情報利用者を誤導し、真実かつ公正な概観の要件に抵触する偽装取引であり、それをすべてのオフ・バランス取引と同様に扱うことは混乱のもとであるというものである (Law Society 1986, p.1,33)。

法律協会の立場からすれば、ほとんどのオフ・バランス取引は 1985 年会社法第 228 条 4 項にしたがうこと、すなわち、注記による開示によって真実かつ公正な概観は確実に担保される性質のものであるにもかかわらず (Nailor 1990, p.36)、あくまで財務諸表本体での計上を説く会計プロフェッションの姿勢は、法のプロフェッションとして看過できない問題であった (Tweedie and Kellas 1987, pp.91-92)。

このように、法律協会はオフ・バランス取引の大半は、追加的情報の提示によって処理しうるとみており、TR603 のように法的要件からの離脱を無暗に認

めることは、法に準拠しないリスクを負うことになるかとみていた。また、取引の経済的実質という概念は必ずしも明確ではないし、見方によっては多様な解釈を認めることになるかと主張した。

これに対して TR603 は真実かつ公正な概観を示すためには、脚注による開示だけでは不十分であるとして、貸借対照表への計上の必要性を説いた。脚注は財務諸表本体に計上された情報をより豊かなものにする手段であり、本体の誤りを埋め合わせるものではないというのである。ここでの問題は、追加的情報の開示が真実かつ公正な概観を示すのに不十分なのはいかなる場合かということであった。

(2) ED42, 49 に対する法律プロフェッションの反応

TR603 に対する法律協会の反発をうけた ASC は解決に向けて、「現段階では会計処理による解決は困難であり、その代わりに完全開示が必要である」として、すべてのオフ・バランス取引は脚注において開示されるべきと提案した (*Accountancy*, April 1987, p.166)。しかし、その直後に前言を翻し、やはりどれほどの開示をしても不適切な会計処理の利用を補うものではないとして、本体計上によるアプローチをとることを再確認するとともに、一定の資産および負債が貸借対照表に含められるべきかどうかの判断は「取引の商業的効果」によるとした (*Accountancy*, May 1987, p.37)。

要するに、ASC はオフ・バランス取引の財務諸表本体への計上についてはそのまま保持しながら、実質優先思考よりもむしろ「取引の商業的効果」というタームを用いることで、法律協会の同意を得ようとしたのである (*Accountancy*, August 1987, p.41)。その延長線上にあるものが、ED42, 49 だったのである。この点について、Brooks (1988) は次のように指摘している。

「(ASC は一筆者挿入) 形式よりも実質優先という問題を特に取り上げようとしているのではないことの説得に腐心している。こうした実質優先思考放棄の表明は、明らかに、会社法の規定に反するような基準を定める会計プロフェッションの能力に関しての会計プロフェッションと法律プロフ

ェッションとの間の論争の危険を回避することを意図している。」(Brooks 1988, p.38)

これに対して、法律協会がオフ・バランス取引の財務諸表本体への計上と「取引の商業的效果」というタームに強く反対した理由は明らかである。すなわち、一般的には「法律効果」とは法律によって構成された「法律事実」のことをいう。これに従えば、「商業的效果」とは会計諸概念によって構成された「会計事実」ということになり、法律協会は「法律事実」の「会計事実」による置き換えを不服としたといえる(Gibbons and Freedman 1991, p.29)。したがって、TR603, ED42 ならびに ED49 をめぐる議論の対立は、会社法規定をめぐる見解の相違というよりも「要件事実」をめぐる争いであった。

しかしながら、法律プロフェッションにとって、2つの公開草案は容易に受け入れがたい議論であったにもかかわらず、ED49の公表以降、法律プロフェッションの反発は表面的にはトーンダウンしていった。対立の根本的な要因が事実をめぐる争いであるならば、法律プロフェッションがそう簡単に引き下がるとは考えられない。だとすれば、ED42 および 49 によって法律協会との対立が解消されたというよりも、会計プロフェッションは法律プロフェッションとの直接対決を避けながら、基準設定の道を模索し続けたのではないかと予想される。

ED49 は、ASC から ASB への改組を挟んで、1993 年 2 月公表の財務報告基準書公開草案第 4 号 (Financial Reporting Exposure Draft 4: FRED4) 「取引の実質の報告」、さらに 1994 年 4 月公表の財務報告基準書第 5 号 (Financial Reporting Standard 5: FRS5) 「取引の実質の報告」によって、ようやく基準化されるにいたった。TR603 からおよそ 10 年の歳月を要したが、「取引の実質」の判断は「商業的效果」によるとする「実質優先思考」は引き継がれているのである。

この FRS5 は初期の ASB において最も重要な会計基準の 1 つであるとされており (大石 2011, 25 頁)、その基準化は会計プロフェッションにとっていわば悲願であったともいえる。では、ED49 と FRS5 の制定の間に起った ASC から ASB への改組のプロセスにおいて法律プロフェッションをいかにして説得し

えたのか。次はこの点を明らかにしなければならない。

(3) 小括

ED42, 49, そしてそれに先立つ TR603 はクリエイティブ・アカウンティングが横行した 1980 年代の英国において、当面はオフ・バランス取引に起因する不正会計の問題に対応することを目的としていたとはいえ、将来の概念フレームワークの構築を期待させる内容をもつものとして肯定的な評価があったのは事実である。

しかしながら、法（法律プロフェッション）との調整が不調に終わり、ED42, 49 が会計基準化されるには至らなかったという点において、非常に厳しい評価が下されたともいえる。当時の 1985 年会社法下において、会計プロフェッションが設定する会計基準としては分限を超えたものとみなされたのである。したがって、この問題を解消するためには、ED42, 49 の趣旨を変えるか、会社法を改正するかの、いずれかが必要になる。

会計プロフェッションは、TR603 から ED49 まで、その「経済的実質」を「取引の実質」へと変更し、その実質を確定する際には「商業的效果」を重視すべしとする主張を展開しながら、アプリケーション・ノートも追加するなどして、法律事実論を展開する法律プロフェッションの反発をかわそうとした。

ED49 以降、法律プロフェッションの反発はトーンダウンしたが、そうした会計プロフェッションの対応が功を奏して、法律プロフェッションを抑え込むことができたと考えるのは早計であろう。というのは、議論が対立した主たる要因は会計基準と会社法の不調にあり、会計プロフェッションがレトリカルに議論を展開したとはいえ、「経済的実質論」によって法律プロフェッションを十分に説得できたとはいえないからである。

しかし、実質優先思考にもとづく FRS5 が後に会計基準化されたのは紛れもない事実である。だとすれば、会計プロフェッションは基準設定の議論ばかりでなく、会社法との調整を図ろうとしたと考えるのは道理である。したがって、1985 年会社法では折り合いがつかない部分を改正するように議会に働きかける動機は十分にあったと思われる。

そこで、以下では 1989 年会社法の制定後に展開された「経済的実質論」を検証することによって、会計基準と法がいかにして調整を図ったのか明らかにしたい。

3. 下院議会の反応

1990 年 3 月 19 日、労働党の A. Mitchell 下院議員は、オフ・バランス取引等のクリエイティブ・アカウンティングが社会問題化していることを念頭に置いて、「法律効果を有する貸借対照表の要件とはいかなるものであるのか」と政府に問いかけ、通産政務次官である保守党の R. Redwood 下院議員は以下のように応じた。

「1985 年会社法第 228 条(2)は、貸借対照表と損益計算書は会計年度の期末における財政状態とその年度の損益の真実かつ公正な外観を与えるものでなければならないとしている。1989 年 4 月 1 に会社法が改正されたが、これ以上の定義はないと考えている。」(House of Commons Hansard, 19 March 1990)

そのうえで Redwood は、1989 年会社法においても TFV 規定は変更されていないし、1985 年会社法と同様に TFV の確保を目的として財務諸表を作成すれば、必然的に TFV は確保できるとして Mitchell の質問を受け流した。

これを受けて、Mitchell は「では、(貸借対照表上の一筆者挿入)資産の法的要件はいかにして与えられるのか」と追加質問し、Redwood は以下のように回答した。

「1988 年 3 月、ASC によって ED42『特殊目的取引の会計』が公表されたことによって注目された問題だ。この件について ASC が今年の夏ごろに新しい草案を公表する予定である。」(House of Commons Hansard, 19 March

1990)

この発言は極めて重要な発言である。Mitchell が貸借対照表の法的要件について質問していることに対して、Redwood 自身、あるいは通産省としての見解を述べずに、ひとまず ASC の対応を待つというのである（実際、ASC は ED49 の公表という形で対応した）。これは Redwood が、会計プロフェッションを主体とする ASC の能力を高く評価しているか、会計基準設定は彼らの役割であるがゆえに、この問題には安易に立ち入らないという慎重な姿勢を表しているといえる。

新会社法が施行された 1990 年 4 月、Mitchell はオフ・バランス取引の問題について通産省に再度質問を試みている。すなわち、オフ・バランス取引のスキームを実行している企業を調査し、特定する予定はあるか否かと問うたのである。これに対しての Redwood の答弁は以下のとおりである。

「1989 年会社法において子会社の定義を拡張したことによって、オフ・バランス取引の問題は緩和されようし、(会計一筆者挿入)プロフェッションも対処している。」(House of Commons Hansard, 4 April 1990)

ここでいう「プロフェッションの対処」とは、ED42 までの会計プロフェッションによるオフ・バランス取引への対応のことであろう。したがって、前月の Redwood の答弁と同様に、会社法における「子会社の定義の拡張」と ED42 等をふまえて将来設定される会計基準によって、オフ・バランス取引の問題は改善されていくとみていることになる。つまり、通産省は「会計と法のインターフェイス」の問題を両プロフェッションの役割分担によって解決を図ろうとしていたのである¹。

Redwood が 2 度目の答弁をしたまさに翌月の 1990 年 5 月、ED42 にアプリケーション・ノートを追加した ED49 が ASC によって公表された。これを受けて、

¹ Redwood は、会社法と会計基準の役割分担の上に、さらに監査の充実を図るという趣旨のことも述べている (House of Commons Hansard, 4 April 1990)。

7月の下院議会において、労働党の Cousins 下院議員はオフ・バランス取引の問題を議論の俎上に載せ、上場企業のオフ・バランス取引をどのように受け止めているのかと、通産省の見解を問うた。3度目となる同様の質問に対して、Redwood は従来通りの見解を述べたうえで、ED49 が公表された事実を指摘するにとどまり、それ以上の意見は述べなかったのである。

1990年3月から7月にかけて Redwood の姿勢はぶれるところがない。あくまでも法にできることは会社法における子会社の定義を拡張することだけであり、それ以上は会計プロフェッションに委ねるというものである。すなわち、当時の政府、通産省の姿勢は「法と会計の役割分担」を再確認しようとしていたといえよう。

おわりに

本章の考察によって、会計プロフェッションは会計実践と同様に、基準設定の基礎に「経済的実質論」を置いていたことが確認できた。さらに、会計プロフェッションは「経済的実質論」をめぐる法律プロフェッションとの対立を解消するために、レトリックを駆使して自らの主張を正当化したことが明らかになった。一方、下院議会における議論の分析からは、与党である保守党政権は、ED42, 49 の有用性を認めたとうえで、会社法を改正することでその援護をしようとしていたのであり、ここに「法と会計の役割分担」を改めて図ろうとしていた政府の姿勢が明らかになった。

しかしながら、下院議会における議論が法律プロフェッションの反発を抑えるだけの内容であったかという点、そうではない。英国社会において、相対的に会計プロフェッションが法律プロフェッションよりも高い地位を占めるわけではないし、さらに当時、会計基準の準拠率が低迷し、クリエイティブ・アカウンティングや不正会計が横行するなど、会計プロフェッションへの社会的な信頼は低下していた。にもかかわらず、会計プロフェッションが基準設定において大きな役割を担い続けることを可能にした要因は、ここまでの考察からは

不明である。なぜ政府は会計プロフェッションの役割を重視したのか、いかなる規制体制の構築を目指し、その際はどのような議論が行われたのか。そうした点を考察する必要がある。

当時の ASC は上記の問題に加えて、自前で会計基準を設定するコストが過重であることを自認していた（齊野 2006, 26 頁）。したがって、会計プロフェッションはかかるコストの軽減を図りながら、自主規制というベネフィットを維持したいと考えたであろうし、法を制定する政府にしてみれば、国民経済の回復・発展のためには、クリエイティブ・アカウンティングや不正会計のように民間の規制が失敗すれば、コストを払ってでも介入せざるを得ないであろう。

次章では、こうした視点から、会計プロフェッションが ASC 体制から ASB 体制という大きな規制構造の転換を経験しながらも、基準設定の中心的な役割を確保できた要因を 1989 年会社法の制定過程における議論を検証することによって明らかにしたい。

第7章 1989年会社法の成立—役割分担の再確認—

はじめに

前章で指摘したように、オフ・バランス取引への対応をめぐる会計プロフェッションと法律プロフェッションとの対立に決着をつけたのは、1989年会社法の制定であったと考えられる。そこで本章では、ASB体制の成立の法的根拠となった1989年会社法の制定に至る過程を分析し、会計規制の基礎となっていた当時の支配的な会計規制観を剔抉することを通して、ASB体制が確立されたことの意味を再検討する。

その際、ASB創設の青写真となった「ディアリング・レポート」(Review Committee 1988)と1989年会社法の制定をめぐる議論に焦点を当てる。国会を舞台に展開された新しい会計規制のあり方を模索する議論を題材に、会計プロフェッションと国家がそれぞれの役割をどのように認識し、いかにして妥協を図ったのかを、議会記録等の第一次史料をもとに検証する。

まず第1節では、規制改革をめぐる議論を分析する意義とその方法論について説明したうえで、ディアリング・レポートの内容を整理する。第2節では、1989年会社法の制定過程を分析し、会計基準設定機関のあり方が転換したことの意味を明らかにする。

1. 改革の実施とその前提となる FRC 議長人事

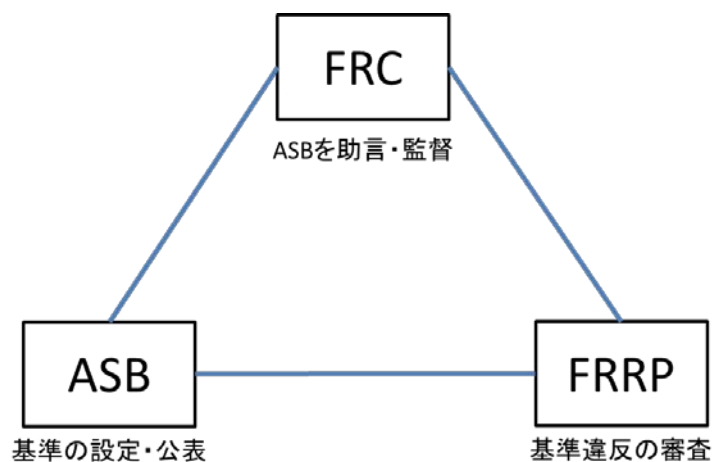
会計規制改革の検討について会計士団体合同諮問委員会(CCAB)の委託を受けた、元郵政公社総裁である R. Dearing を委員長とするグループの報告書「会計基準の設定」(ディアリング・レポート)は1988年9月に答申され、11月に公表された。同報告書において提案された会計基準設定機関の改組および基準設定プロセスの改革は、会計プロフェッションだけで達成できる内容ではなく、

政府、証券取引所、財界等の支援を必要とするものであった。

つまるところ、①会計基準を設定する機関を監督する機関を誰に任せるのか、②会計基準の設定とその運用のあり方をどうするのか、③いかに資金を確保するか、が問題となったのであり、その実現のためには会社法の改正が必要とされた¹。

1989年会社法においてディアリング・レポートの提案は全面的に採用され、①会計基準の設定プログラムを監視・助言し、政府等の外部機関とのブリッジとなるFRC、②会計基準を設定し、公表する権限をもつASB、③会計基準からの離脱を審査する財務報告違反審査会FRRPによるトライアングル体制が構築された。そこでは、ASBの会長とシニア・ディレクターは会計プロフェッションでなければならないとされ、その他のメンバーも会計士の資格が必須でないとはいえ、会計に関する高度な知識が求められることとされた。このように、ASBは会計プロフェッション優位の機関となり、伝統的な自主規制の内実が維持されたのである。

図表 7-1 ASB体制



(筆者作成)

¹ Dearing 委員会は、会社法との関連から会計基準の地位の確認を ICAEW から調査の1つとして委託されており、そのうえで、会計基準は法律化すべきではないが、財務報告制度の効率的な運用を促進するための法的措置を講じるべしと勧告している (Review Committee [1988], p.44)。

しかし他方で、従来の CCAB のように会計プロフェッションが基準設定の最終的な権限を独占するというわけではなくなった。ASB 体制のもとでは、会計プロフェッション以外の関係者の了解なしに会計基準を設定することはできなくなったのであり、外形的には、会計基準に対する会計プロフェッションのコントロールの「希薄化」をもたらしたのである (Sikka and Willmott 1995, p.571)。それゆえ基準設定の実権を堅持したい会計プロフェッションは、基準設定を担う ASB を監視・助言する一方で、政府等との橋渡し役を期待される FRC の議長人事に大きな関心を寄せることになった。なお、FRC には財政資金が投入されることから、その議長人事は通産大臣とイングランド銀行総裁の承認が必要とされた。

結局、FRC の初代議長は Dearing に決まるのだが、もともと CCAB が再検討委員会の委員長を Dearing に依頼する際に、ある思惑があったということが指摘されている。すなわち、後にまとめられる報告書が 1989 年会社法の制定において重く用いられるように、政府の中枢に信頼が厚く、会計に明るい人物を CCAB は選んだというのである (田中 1993, 115 頁)。

しかし、それが功を奏して報告書の提案が 1989 年会社法の核となり、Dearing が政府中枢の信任を得て FRC 初代議長に就任することとなったといえるのかどうかは、これまで明らかになっている事実からだけでは断言できず、検証してみる必要性が残されている。なぜなら、議長人事において Dearing が候補になるということは、会計プロフェッションにとっては彼ら自身の最大の理解者 (つまり、自主規制支持者) を議長に戴くチャンスであり、政府としては、推進していた新自由主義政策を理解し、一見それと矛盾する (財政出動を伴う) 会計制度改革と折り合いをつける好機であったと考えられるからである。だとすれば、この議長人事をめぐることは、そうした思惑のうえに議論が展開されていると考えられる。まさに国家と会計プロフェッションとの役割分担が図られていたはずなのである。

FRC の議長人事をめぐる国会答弁は速記され、議事録に残されている。次節では、これを手掛かりに、社会構築主義に依拠して、政策決定における議論、とりわけ、議論を決定づけた答弁に着目し、当時の勅許会計士などの主要な主

体の会計観，会計規制観を別扱する，という方法をとる。それこそが会計規制が構築されるうえでの基礎となっているからである。

2. 1989年会社法の制定をめぐる議論の分析

1989年10月25日の下院議会において，FRCの議長人事が議論され，政府はDearingを議長候補に推薦した。まず，午前の本会議で答弁に立ったのがRedwood下院議員である。彼は当時，首相であったThatcher（保守党党首）のブレーンであった。Redwoodは1989年会社法の制定過程から1990年8月のASB体制の成立までの間，通産政務次官（Parliamentary Under Secretary of State for Trade and Industry）として精力的にこの問題にかかわったキーマンである（1990年11月に彼は大臣に昇格する）。

Redwoodは以下のように述べて，FRC議長はDearing以外に適任者が見当たらないことを強調した。

「イングランド銀行総裁と通商産業大臣も，正式にDearingを議長に任命することに賛同してくれている。整備された会計基準は，効率的かつ健全な市場経済に欠かせないものである。会計基準が一般に受け入れられる度合いとその権威を強化する方途としてディアリング委員会の報告は広く歓迎された。」（House of Commons Hansard, 25 October 1989）

これに対して，野党である労働党のD. Skinner下院議員は，Dearingの政治的な立場について質問を行ったが，Redwoodは次のように答弁し，Dearingを強く推薦した。

「Dearingは公務員として，郵政公社の総裁として公益の何たるかを自覚し，それを守ってきた，党利党略とは無縁の人物であることは記録からも明らかである。」（House of Commons Hansard, 25 October 1989）

RedwoodはDearingがFRCの議長として相応しい資質を備えていることを示したうえで、ディアリング・レポートに対する評価をD. Skinnerに問われて、以下のような見解を示している。

「FRCは、いかなる会社であっても会計基準からの離脱に関して正当な理由を求めていかななければならない。会計基準からの離脱がスキャンダルになることを阻止する義務がある。」(House of Commons Hansard, 25 October 1989)

この答弁は、1980年代後半、クリエイティブ・アカウンティングとそれを容認している会計士の姿勢が一般紙をも賑わす社会問題(Shah 1996, pp.27-29; 澤邊 2005, 166-173頁)となっていたことを前提としたものである²。そうした前提に立って、まずは喫緊の課題として、Redwoodは会計基準の準拠率向上を謳い、そのために新しい会計基準設定機関となるASBを監視・行動するFRCと会計基準からの離脱の是非を審査するFRRPを有するASB体制への移行が望ましいとの認識を示したのである。

さらに、ある意味で会計基準への準拠率とは裏腹な関係にある「真実かつ公正な概観」規定を最上位と位置づけ、詳細な規定は会計基準に委ねるという関係について、Redwoodは自らの見解を述べ、ディアリング・レポートの有用性を説いた。

「真実かつ公正な概観を与えないことに起因する離脱に注意を払うことは、監査人に課せられた責任といえよう。しかしながら、会計基準そのものは法的な影響下でないことが重要である(つまり、会計基準の法律化は避けなければならない—筆者注)。これは、われわれの一貫した主張である。会計基準の強みは、法規よりも柔軟なルールを提供できるところにあ

² なお、この問題は1989年から1990年にかけて下院議会でたびたび議論されている。

る。財務的な効果を示すと認められるものは、いずれ1つの成文法として起草され、解釈されるものと信じている。われわれは権威ある基準を求めているが、ディアリング・リポートの提言がより強い法規主義を志向しているとは思わない。」（House of Commons Hansard, 25 October 1989）

これは、具体的な会計基準を会社法の規定とすることには否定的であり、あくまでもFRCの管轄下にあるASBに一任する方向性を意識した発言となっている。いわば、会計基準がプライベート・セクターで設定されることの重要性を説いたものであり、さらには前章でみた「会計プロフェッションと法律プロフェッションとの対立」に一定の決着をつけることを意図したのもであったといえる。

ここからは、通産省（DTI）の政務次官として会計基準の設定に国家が関与することを当然のことと認識しているかどうかまでは不明であるが、Redwoodが金融改革を推進した保守党、とりわけ、Thatcher首相のブレーンであることに鑑みても、かかる規制のあり方は党の政策にもマッチしており、また、実際に会計基準の中心的な担い手である会計プロフェッションも賛成する答弁であった。つまり、国家と会計プロフェッションとの「役割分担」を意識した答弁になっているのである。

第4章で検討したように、1986年の金融サービス法に始まる証券市場改革においても、伝統的な自主規制にリーガル・バックと財政支援を与えることによって、シティの効率性を回復させようとするなど、Thatcher政権は積極的に国家の関与を強めていった。これが後の会計制度改革のモデルとなりASB体制への移行をもたらしたのである（田中1993, 109-114頁）。

これは一見すると、「官から民へ」「大きな政府から小さな政府へ」をスローガンとしていたThatcherの政策と矛盾するように見えるが、本質はそうではない。Thatcherの政策の眼目は、国家財政を健全化させながら、国民経済を回復・発展させることにあり、そのために民間の資源を有効に活用することであった。したがって、会計制度改革も同様に、従前より民間でなされていた規制に限界がみえ始めたために、国家として最小のコストを払いながら、民間の能力を最

大限に引き出すことによって規制を効力あるものにすることを意図していたのである。

しかし、Redwoodの見解には、議会では反対意見もあった。保守党の T. Smith 下院議員は Redwood と同様に、Dearing の FRC の議長就任、会計基準の法律化に対する懸念、新しい会計基準の設定機関にリーガル・バックを与えることのいずれにも賛成するものの、ASB のメンバーとして、大臣、あるいは複数の議員を送るべきとして、国家の関与をより強化すべきだと主張した。

こうした「総論賛成、各論反対」があった一方、労働党の議員の中には、大規模な会計不正等には大臣自らが、あるいは司法の介入を大幅に認めて解決を図ることが必要だとする意見や、Dearing が動力省の事務次官補佐だったころに発生した炭鉱爆発事故に関する責任問題をほのめかしたり、DTI から郵政公社へ派遣されたことは、いわば左遷であるとして、彼の能力を訝ったりする議員もいた（House of Commons Hansard, 25 October 1989）。

しかしながら、そうした反対意見があっても、Dearing の議長就任を阻むには至らなかった。芸術担当大臣（枢密院所属）の大臣秘書官であった J. Hanley 下院議員の発言が R. Redwood を強く後押ししたのである。

「ICAEW のアドバイザーとしての見解を申し上げる。Dearing はすでに長いことこの仕事に取り組んでおり、経験豊かといえる。また彼の考えはとても建設的である。ぜひ彼を議長に指名してほしい。彼に任せることは大変な幸運であり、彼の仕事ぶりをみることは大変な楽しみなのである。」

（House of Commons Hansard, 25 October 1989）

このように、まずは Dearing の議長就任に賛意を示したうえで、Hanley は次のように主張するのである。

「ディアリング・レポートにしたがって、会計基準からのあらゆる離脱についての説明を求めればよい。それが実行される限り、離脱の効果が明確になり、あらゆる隠蔽を防ぐことになる。これは必要だ。そうでなければ、

将来的にも会社法，会計基準の遵守は見込めないし，会計基準の存在価値が損なわれることになる。というのは，会計基準に従って計算された数字が有益な情報を奪ってしまうからである。会計基準は株主のために離脱が有効であったかどうか，または会計基準に従って得られた数値が正確かどうかを考慮するために利用すべきなのである。情報こそ重要であり，離脱の説明を求めなければ，比較可能性も損なわれる。」(House of Commons Hansard, 25 October 1989)

前述の通り，Hanleyは芸術大臣の秘書官であり，当該問題の担当大臣や政務官でもないその彼がこのような場で発言の機会を与えられたことは，異例のことである。しかし，政府与党としては，Hanleyに発言させる理由があった。それは，本人が述べているように，彼は保守党所属の下院議員であると同時に，ICAEWの外部アドバイザーでもあり，それ以前にICAEWのフェローとしてキャリアを積んできた人物であったことである³。

つまり，そのキャリアからも推察できるように，彼は，会計プロフェッションの意見を代弁しているのである。まず，FRCの議長にDearingを推し，その一方で，会計基準は，いわゆるベンチマークとして利用するものであり，取引の実質に鑑みて会計基準の適否を判断すべしと述べた。さらに，離脱する場合は，その旨を説明することによって，不正も防ぎやすくなり，比較可能性のある有用な会計情報を株主に提供できるとする，当時の会計プロフェッションに一般的な通念を新体制の創設にあたって表明したのである⁴。政府与党が異例にもHanleyに発言の機会を与えたということは，そうした発言を政府与党が必要としていた，あるいは少なくとも容認していた，ということをも物語っている。

このHanleyの発言がなされた翌日の本会議で，Redwoodもまた，FRRPの役割を確認する答弁においてJ. Hanleyと全く同様の意見を述べている。

³ Hanleyは1963年に名門のパブリック・スクールの1つであるRugby Schoolを卒業後，Peat Marwick Mitchell & Co.において会計士としてのキャリアをスタートさせ，議員転身後もICAEWのアドバイザーとして大きな影響力をもっていた。

⁴ Hanleyの意見は1989年会社法第36条に反映されている。

「基準に法的形式を与えることは望まないし、離脱を不可能にするような離脱の程度を定量化することは行き過ぎているという私の確信をご理解いただきたい。正確な定量化ができないならば、基準から離脱する根拠は何であろうか？株主の保護に留まることなく、離脱するならば、その理由が述べられなければならないということである。」(House of Commons Hansard, 26 October 1989)

Redwoodはここでも繰り返し、会計基準の法律化を避け、離脱にあたっての指針となる数値基準のようなものを設定することは退けるべきであり、離脱そのものは否定するべきではなく、むしろ離脱の意味を説明することこそ重要であるとして、会計基準の適用とその運用についてのHanleyの見解に同意しているのである⁵。このRedwoodの答弁によって、FRC議長人事と会社法改正をめぐる議論には終止符が打たれたのであった。

ここまでの議論から、Dearingの議長就任、および会計基準の設定とその運用のあり方（とりわけ離脱規定との関連）については、議会の合意を得られたといえる。前者が意味することは、会計プロフェッションへの議会側の配慮である。会計基準の設定に会計プロフェッションの能力は不可欠であり、彼らのよき「理解者」であると同時に高級官僚であったDearingの重用は、議会側にとっても渡りに船であったのである。

実は、この人事の背景には、ディアリング・リポートに先立ってDTIとCCABの間で非公式のやり取りがあったという事実がある(DTI 1989, CCAB 1989)。DTIは、会計規制における役割分担を見直すにあたって、会社法の改正に慎重であったが、「民間の力を最大限活用する」という政府の意向を受けて、CCABに新しい規制体制の構想を打診していたのである(DTI 1989)。

ディアリング・リポートについては、概して、政府の覚えよろしき人物をリーダーとする委員会によって、会計プロフェッションの利害を優先する会計規制体制の構築のために提出されたとする側面にスポットが当たりがちである。

⁵ ただし、Redwoodは、立法に関する議論はあくまでも議会・政府でなされるものであり、FRCにそのような権限を委譲するようなことはありえないとして、あくまでも会社法の枠組み内で会計基準の適切に運用すべきであると述べている。

しかし、DTI がディアリング・リポートを「すべての勧告が興味深く、歓迎」した背景には、両者の協力があつた（DTI 1989, p.4, CCAB 1989, p.1）。この事実はきわめて重要であるにもかかわらず、筆者の知る限り、この点を指摘した先行研究はない。

以上、本章では、ASB 体制が確立した根拠となつた 1989 年会社法の制定過程における議論の分析を通して、会計規制の基礎となつている会計観、会計規制観を剔抉してきた。FRC 議長人事の答弁からも明らかなように、会計基準を法律化するのではなく、基準設定については会計プロフェッションに任せるといふ、伝統的な規制観を踏襲する議会、とりわけ与党の姿勢が確認された。また、取引の実質にもとづく会計と、必要に応じて会計基準から離脱することこそが、真実かつ公正な外観を表示するのだとする会計観が議論を制したことが明らかになった。以上のことから、国家は会計プロフェッションとの役割分担を再確認するために、国家と会計士団体との「中間組織」として ASB を創設すべく 1989 年会社法を制定したと結論づけることができる。

おわりに

本章の目的は、ASB 体制の成立の法的根拠となつた 1989 年会社法の制定に至る過程を分析し、当時の支配的な会計規制観を剔抉することを通して、ASB 体制が確立されたことの意味を再検討することにあつた。1980 年代の英国におけるクリエイティブ・アカウンティングや会計プロフェッションの商業化の問題は、究極的には自主規制の問題であり、彼ら自身の会計に関する認識の変化に起因する性質のものである。というのは、自らの実践を自らが規制する仕組みを作り出していたがゆえに、彼ら自身の会計観、職業観こそが規制の基礎となるからである。それが国家や法律プロフェッションとの交渉を経て、いかにして会計規制を構築していったのかが問われなければならない。

本章では、かかる認識にもとづいて、会計プロフェッション自らが、伝統的な自主規制の限界を認識しながらも、形を変えて自主規制を維持し、さらには

会計実践を実質的に支配するための規制のあり方を維持しようとする姿勢をもっていたことを明らかにした。そのうえで、ASB体制のあり方をめぐって、政権与党や政府高官がなぜ会計プロフェッションも同意できる人事を行ったのか、いかなる会計規制観をもっていたのかを、第一次史料にもとづいて検証した。その結果、第1章で提示した「役割分担の再確認」仮説が支持された。

とはいえ、史料の制約等もあり、競合する説明を完全に排除するには至っていない点には留保が必要である。Redwood や Hanley 等の FRC 議長人事に関する発言と会計規制に対する認識に関する発言は、議場のものであるとはいえ、それらがそのまま政策に反映されたと結論づけるには不十分である。今後、ASB体制にかかる資金分担をめぐる議論も併せて検証することによって、会計規制をめぐる役割分担の実相に迫ることができよう。

終章 要約と展望

本論文の目的は、Thatcher 政権の誕生以降に陸続した一連の会計規制改革の総仕上げともいうべき 1989 年会社法の制定と、ASB の創設過程とに焦点を当てて、先行研究では曖昧であった伝統的な自主規制と国家規制との関係性がいかなるものであったのかを明らかにすることであった。

改めて振り返ってみれば、1980 年代の英国の会計規制は十分に機能しているとはいえない状況にあった。会計基準の準拠率は高まらず、会計処理をめぐる訴訟も頻発し、ASC の社会的な信頼は失われつつあった。「会計プロフェッションの商業化」と「クリエイティブ・アカウンティング」に起因する規制の失敗が続発したからである。この 2 つの問題を解決する様々な試みの終着目標が ASB の創設であった。

第 1 章において、英国の会計規制の歴史を「自主規制と国家規制の交渉」という視角から概観することによって、レッセ・フェールの時代から 2 つの世界大戦をはさんで、自主規制に対する国家のプレッシャー強まるなか、会計プロフェッションが自らのフィールドを堅持しようとしていた、ということを確認した。すなわち、英国の会計規制の歴史は、会計基準と会社法、言い換えれば、国家、会計プロフェッションと法律家の役割分担の歴史であったのである。それをふまえて、同様の視角から英国の会計規制史をとらえている先行研究が、ASB 体制が確立したことの意味をどのように解釈しているのかを明確にした。問題意識を共有する先行研究はそれほど多くないが、ASB 体制の確立の解釈については、「法の枠組みの中の自主規制」という「国家と会計プロフェッションによる共同体制の確立」とする自主規制堅持という解釈と、「国家規制体制の確立」とするものの概ね 2 つに集約されていた。

しかしながら、先行研究が「自主規制と国家規制」という対立概念で ASB の確立の意味を解釈することは共有しながらも、まったく異なる結論を導き出しているのは、いずれの先行研究においても史料の制約や研究方法による限界などから、十分な検証がなされていないからだと考えられた。むしろ、会計規制

の歴史を改めて振り返ってみれば、共同規制や国家規制の確立とみるよりも、改革のたびに己が領分を再確認していたとみるほうが無理のない解釈のように思われた。したがって、ASB体制の確立に向けた諸改革は会計プロフェッションと法律プロフェッションの役割分担の再確認をめぐる交渉であったとの仮説をたて、第2章以降で検証してきたのである。

第2章では、前章で得た仮説を検証するための方法を吟味した。本論文はかかる変化をとらえる視角として、Cooper et al. (1987) が展開している会計規制の形態をカテゴライズするフレームワークを援用し、会計プロフェッションによる自主規制であったASC体制から、新たな形態であるASB体制へと移行したことの意味を考察した。ASB体制は国家や市場にも財政負担を求めていたために、多様な関係者からの干渉が強まり、非会計人の了解なしに基準を設定することが困難になった。伝統的な自主規制においては、会計プロフェッション内の合意によって会計基準が設定されていたものが、様々な関係者への説得を必要とする政治的議論を経て、基準が作られることになったのである。

さらに、政策科学等の政策決定プロセスの研究が、しばしばブラック・ボックスにしがちである問題解決を試みる前提となる意思決定、すなわち、「何を問題とするのか」に関する意思決定を解明するために、会計規制過程における「議論」を分析の対象とすること、ひいては、かかる議論から会計規制の基礎となる主要な主体の会計観を剔抉するために社会構築主義に依拠した言説分析を採用することの必要性を論じた。

第3章は、会計規制の失敗の要因となっていた「会計プロフェッションの商業化」のロジックを監査社会論に依拠して説明した。会計プロフェッションは、専門の監査業務よりも高収益の税務やコンサルティングなどの業務に傾倒する一方で、監査の広範な「埋め込み」と「検証の儀式化」という目的と手段が逆転した社会において、実践にあたる会計士のモラルは低下し、検証はさらに儀式化する悪循環に陥り、それが究極的には規制の失敗に到る。しかしながら、商業化には負の側面ばかりではなく、コンサルティングなどの業務が国民経済の発展に資するという面があることもまた事実である。それゆえに、国家が一方的に商業化を規制することは困難なのだということを論証した。

第4章では、前章での考察結果を受けて、商業化に対する規制の問題を考察の題材として、ECにおける会社法第8号指令をめぐる議論をとりあげ、会計プロフェッションから商業部門を切り離そうとするECに、英国の会計プロフェッションが自らの実践を正当化した主張から、会計規制観の基礎となっている彼ら自身の職業観を剔抉した。すなわち、伝統的に自らの正統性を高めるために用いてきた「高度な専門性と独立した立場を堅持した実践」こそが「公共の利益」に資するとしてプロフェッションとしての正統性を主張していたにもかかわらず、「公共の利益」を「コンサルティングや税務といった非監査部門の市場を守る」という意味に置きかえることによって、そうした市場における既得権を堅持しながら、自主規制の担い手として自らを正当化し、会計規制の基礎となっていた伝統的な職業観とは明らかに矛盾する主張を会計プロフェッションは展開していたのである。

このように、従来は会計プロフェッションが「独立した立場からの実践による公共の利益への貢献」という自己像を語ることによって、自らの実践および自主規制を正当化してきた言説が、1980年代になると「クライアントの利益」を建前に自らの利益の獲得に汲々とする「私人の態様」を意味する言説に変化したということは、実践およびその規制の土台となる「会計観」や「会計規制観」に再構築を促すことを意味する。

そこで第5章では、会計実践における会計士および法律家の「会計規制観」を、アーガイル・フーズ裁判を題材にして剔抉した。まず、Parker and Nobes (1991) の調査を参考に、実践に臨む会計プロフェッションが「クリエイティブ・アカウンティング」や不正会計の要因となりうる会計基準からの離脱をいかに認識していたのかを検討し、実務上の解釈が分かれる問題に際して、会計プロフェッションがTFVを財務諸表の作成者を説得するために利用しているケースがあることを確認した。それは、会計プロフェッションは私利私欲のためにTFVや離脱規定を利用しているというよりも、彼らが会計プロフェッションとして受けてきたトレーニングや経験、すなわち、プロフェッションとしての社会化を経て獲得した「事実」の認識の仕方によるものであり、同じく会計実践に携わる経営者といえども、異なる環境にある経営者と会計プロフェッシ

ョンは事実の認識の仕方が異なることがあるのである。

同様に、会計プロフェッションと法律プロフェッションとの間にも、認識の仕方に相違があった。アーガイル・フーズ裁判における会計プロフェッションと法律プロフェッションが展開した会計基準からの離脱をめぐる議論を分析した結果、争点は会計実践に対する両者の認識、すなわち「会計事実と法律事実」の相違に起因していたことが明らかになった。契約などのハードな法律要件をみたす事実こそオンバランスの絶対条件とする法律プロフェッションに対して、会計プロフェッションは、経済的実質に鑑みて事実を認識する、いわばソフトな事実を会計事実とする会計観をもっていたのである。

次に第 6 章では、会計実践から会計基準設定へと目を転じ、「クリエイティブ・アカウンティング」を規制すべく公表された専門通牒 603 号 (TR603)、および公開草案 42 号・49 号 (ED42, 49) をめぐる議論を再検討し、前章で明らかにした会計実践における会計プロフェッションの実質優先思考が、会計基準設定の場においても展開されたことを確認した。またもや、これに強く反発したのが法律プロフェッションであった。

その議論の争点は、ここでもやはり、突き詰めれば「事実」の認識の仕方であった。法律プロフェッションは、貸借対照表の計上の要件は法律要件を満たすものでなければならないとするアーガイル・フーズ裁判と同様の議論を展開した。これに対して、会計プロフェッションは法律プロフェッションの同意を得るために、「経済的実質」というタームを「取引の実質」に置き換え、さらにはその実質の判定要件として「取引効果 (商業的効果)」や「会計的類推」の重要性を説き、説得を試みた。とはいえ、それはカギとなるタームを置き換えるレトリックであり、議論の本質は経済的実質論と変わらないのである。結局、アーガイル・フーズ裁判と同様に「事実」の認識の仕方をめぐる対立には違いはなく、法律プロフェッションの反発を説得するには十分とはいえない議論であった。

しかしながら、最終的に、法律プロフェッションの反発は沈静化した。では、いかにして対立は解消されたのか。重要な点は、この問題が下院議会で論議されることになったということである。1989 年会社法の制定において、政権与党

は、子会社や準子会社の定義の拡張などを施す一方で、ED42の有用性を強調し、併せて、新しい会計規制体制であるASBの創設に動いたのである。これによって、国家、法律プロフェッション、および会計プロフェッションの間での役割分担が明確にされたのであるが、次なる検討課題として、国家はなぜ、どのようにして、そうした役割分担の再確認を行ったのか、という点が浮かび上がった。

そこで第7章は、前章までの分析から明らかになった、主要な関係者の問題意識をふまえて、ASB体制にリーガル・バックを与えた1989年会社法の制定過程における議論から、ASB体制の基礎となっている会計規制観を剔抉した。すなわち、「会計基準の法律化」は避けるべきであり、タイムリーかつ適切な基準設定のためにも会計基準は会計プロフェッションに任せるべきだとする政権与党の意見が下院議会の同意を引き出したこと、さらには、新史料の発掘によって、DTIとCCABによる事前交渉の結果、従来通り会計プロフェッションの役割が再確認されたことが明らかになった。これによってASB体制は、会計プロフェッションの代弁者であったDearingの描いた青写真通りのものになったのである。

以上が本論文の要約である。本研究の貢献は、当初の仮説を支持する証拠を得たことにあるといえるが、とりわけ、長らく非公開にされ、現在は死蔵といえる状態の史料から、ASB体制の成立に関する新たな事実を発見したことは意義があったと考える。

しかしながら、いまだ解明できていない問題が複数存在している。主要なものを2つあげれば、第1に、1985年会社法の制定と国際化の問題である。TFVとEC会社法第4号指令の問題を検討しなければ、本研究は完成されたとはいえない。というのは、会計事実をめぐる規制は究極的にはTFVの問題に帰結するからである。これは早急に取り掛かるべき課題である。

もう1つはASB体制の「運営資金の分担」をめぐる問題である。「誰が、どの程度の負担をしていたのか」という点については、先行研究で明らかになっているが、「それを決める過程でどのような議論がなされ、なぜ決着が付いたのか」ということに関しては、十分に史料を収集し、検証しているとは言えない

状況である。

会計規制の構築をめぐる「会計に関する議論」を主に担う会計プロフェッションと、会社法との調整の関係上、法律プロフェッションとが注目されるが、ASB体制の財政面はその2者によって担われたわけではない。ASB体制は基準設定過程を広く公開する一方で、財政的には国庫や市場の支援を受けるようになっていたのである。したがって、本研究と同様の視角と方法を用いて資金負担の議論を検証することによって、会計規制をめぐる役割分担の本質が明らかになるといえよう。

参考文献

【著書・論文（英文）】

- Aldwinkle, R. (1987), Off-Balance Sheet Finance – The Legal View, *Accountancy*, June, pp.19-20.
- Arthur Young (1981), *UK GAAP: Generally Accepted Accounting Practice in the UK*, Longman.
- Ashton, A. K. (1986a), The Royal Mail Case –A Legal Analysis, *Abacus*, Vol.22, No.1, pp.3-19.
- Ashton, A. K. (1986b), The Argyll Foods Case –A Legal Analysis, *Accounting and Business Research*, Winter, pp.3-13.
- Barrett, M., D. Cooper, and K. Jamal (2005), Globalization and the Coordinating of Work in Multinational Audits, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.30, No.1, pp.1–24.
- Bird, P. (1982a), Group Accounts and the True and Fair View, *Journal of Business Law*, September, pp.364-368.
- Bird, P. (1982b), After Argyll Foods What is ‘A True and Fair View’?, *Accountancy*, September, pp.80-81.
- Brooks, H. J. (1988), ED42-The End of Creative Accounting? , *Management Accounting*, December.
- Burr, V. (1995), *An Introduction to Social Constructionism*, Routledge. (田中和彦訳 (1997) 『社会構築主義への招待』川島書店。)
- Büthe, T. and W. Mattli (2011), *The New Global Rulers: The Privatization of Regulation in the World Economy*, Princeton. (小形健介訳 (2013) 『国際ルールの形成メカニズム』中央経済社。)
- Chambers, R. J. and P. W. Wolnizer (1991), A True and Fair View of Position and Results: the Historical Backgrounds, *Accounting, Business and Financial History*, March, pp.197–213.
- Chastney, J. G. (1975), *True and Fair View History, Meaning and the Impact of the*

- 4th Directive, ICAEW Research Committee.
- Cooper, D., T. Puxty, K. Robson, and H. Willmott (1994), *Regulating Accountancy in the UK: Episodes in Changing Relationship between the States and Profession*, In A. G. Hopwood and P. Miller (eds.) , *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press, pp.270-298.
- Cooper, D., T. Puxty, K. Robson, and H. Willmott (1996), *Changes in the International Regulation of Auditors: (in) Stalling the Eighth Directive in the UK*, *Critical Perspective on Accounting*, Vol.7, No.6, pp.589-613.
- Cooper, D. and K. Robson (2006), *Accounting, Profession and Regulation: Locating the Sites of Professionalization*, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.31, No.4/5, pp.415–444.
- Davis, M., R. Paterson, and A. Wilson (eds.) (1989), *UK GAAP*, Ernst & Young.
- Dezalay, Y. (1997), *Accountants as ‘New Guard Dogs’ of Capitalism: Stereotype or Research Agenda?*, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.22, No.8, pp.825–829.
- Edwards, J. R. (ed.) (2000), *The History of Accounting: Critical Perspectives on Business and Management*, Vol. I, Routledge.
- Endo, K. (2009), *The Politics of Global Governance: Examining the Formation of International Accounting Standards*, *Hokkaido Journal of New Global Law and Policy*, Vol.2, pp.207-231.
- Fischer, M. J. (1996), *The Imagery and Reality of Peer Review in the US: Insights from Institutional Theory*, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.21, No.2/3, pp.219-242.
- Freedman, J. and M. Power (1992), *Law and Accounting*, In J. Freedman and M. Power (eds.), *Law and the Accountancy: Conflict and Cooperation in the 1990s*, Paul Chapman Publishing.
- Gerboth, N.L. (1973) , *Research Institution, and Politics Inquiry*, *Accounting Review*, July, pp.475-482.
- Gibbons, C. and J. Freedman (1991), ED49: *The Importance of Legal, Accountancy*,

- March, p.29.
- Griffith, I. (1994), *New Creative Accounting*, Macmillan. (近田典行・鈴木裕明訳 (2001) 『クリエイティブ・アカウンティング』 東洋経済新報社。)
- Hanlon, G. (1994), *The Commercialisation of Accountancy: Flexible Accumulation and the Transformation of the Service Class*, Macmillan.
- Hanlon, G. (1997), Commercialising the Service Class and Economic Restructuring: a Response to my Critics, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.22, No.8, pp.843–855.
- Hoffman, L. and H. Arden (1983), Legal Opinion on True and Fair, *Accountancy*, November, pp.154-156.
- Holmes, G. (1979), Accountants Say Eighth Directive on Qualifications Goes Too Far, *Accountancy*, February, pp.4-5.
- Horngren, C. T. (1973), The Marketing of Accounting Standards, *Journal of Accountancy*, October, pp.61-66.
- Jones, E. (1995), *True and Fair : A History of Price Waterhouse*, Hamish Hamilton.
- Macdonald, G. (1992), Substance, Form and Equity in Taxation and Accounting, In J. Freedman and M. Power (eds.), *Law and the Accountancy: Conflict and Cooperation in the 1990s*, Paul Chapman Publishing, pp.830-847.
- Macve, R. (1989), Solomons Guidline: Where Do They Lead?, *Accountancy*, March, pp.20-21.
- Margerison, T. (1980), *The Making of a Profession, the Institute of Chartered Accountants in England and Wales*, Wiley.
- McBarnet, D. and C. Whelan (1999), *Creative Accounting and the Cross-eyed Javelin Thrower*, Wiley.
- McSweeney, B. (1994), Management by Accounting, In A. G. Hopwood and P. Miller (eds.), *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press, pp.237-269.
- Naser, K. H. M. (1993), *Creative Financial Accounting*, Prentice Hall.
- Nailor, H. (1990), *Reflecting the Substance of Transactions in Assets and Liabilities*,

- Coopers and Lybrand Deloitte, London..
- Parker, R. H. (1988), Regulating Financial Reporting in the UK, USA, Australia and Canada, In C. W. Nobes and R. H. Parker (eds.), *Issues in Multinational Accounting*, Philip Allan/St Martin's Press, pp.62-79.
- Parker, R. H. and C. K. Nobes (1991), True and Fair: UK Auditors' View, *Accounting and Business Research*, Vol.21, No.84, pp.349-361.
- Parker, R. H., C. W. Wolnizer, and C. Nobes (eds.) (1996), *Reading in True and Fair*, Garland.
- Pijper, T. (1993), *Creative Accounting: The Effectiveness of Financial Reporting in the UK*, Finance and Capital Market Series, Palgrave Macmillan.
- Power, M. (1997), *The Audit Society: Rituals of Verification*, Oxford University Press. (國部克彦・堀口真司訳 (2003) 『監査社会』 東洋経済新報社。)
- Power, M. (2003), Auditing and the Production of Legitimacy, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.28, No.4, pp.379-394.
- Puxty, A. G., H. Willmott, D. Cooper, and T. Lowe (1987), Modes of Regulation In Advanced Capitalism: Locating Accountancy In Four Countries, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.12, No.3, pp.273-291.
- Richardson, R. (1986), Regulating Auditors, *The Accountant's Magazine*, October, pp.50-53.
- Robson, T. B., (1949), Fifteen Months Experience of the Companies Act, 1948, *The Accountant*, November 19, p.541.
- Robson, K., H. Willmott, D. Cooper and T. Puxty (1994), The Ideology of Professional Regulation and the Markets for Accounting Labor: Three Episodes in the Recent History of the UK Accountancy Profession, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.19, No.6, pp.527-553.
- Römcke, J. and R. T. Wearing (1990), Accounting for Special Purpose Transactions: ED42 and In-substance Debt Defeasance, *British Accounting Review*, Vol.22, pp.137-149.
- Roslender, R. (1992), *Sociological Perspectives on Modern Accountancy*, Routledge.

- Rutherford, B. A. (1985), The True and Fair View Doctrine: A Search for Explication, *Journal of Business Finance and Accounting*, Winter, pp.483-494.
- Rutherford, B. A. (1988), The True and Fair View Doctrine: A Reply, *Journal of Business Finance and Accounting*, Winter, pp.125-127.
- Rutherford, B. A. (2007), *Financial Reporting in the UK: A History of the Accounting Standards Committee, 1969-1990*, Routledge.
- Shah, A. K. (1996), Creative Compliance in Financial Reporting, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.21, No.1, pp.23-39.
- Sikka, P. and H. Willmott (1997), On the Commercialization of Accountancy Thesis: a Review Essay, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.22, No.8, pp.831-842.
- Solomons, D. (1978), Judging Accounting Policies, *In 1978 Accounting Research Convocation*, edited by Jonathan Davies. University Alabama, 1978b.
- Stewart, I. C. (1988), The Explication of the True and Fair View Doctrine: A Comment, *Journal of Business Finance and Accounting*, Spring, pp.115-123.
- Taylor, P. and S. Turley (1986), *The Regulation of Accounting*, Basil Blackwell. (染谷恭次郎監訳・市川巧訳 (1991) 『イギリス会計規制論』 森山書店。)
- Tweedie, D. and J. Kellas (1987), Off-Balance Sheet Financing, *Accountancy*, April, pp.91-95,
- Walton, P. and H. Wyman (1988), The Concept of Regulation, *Accountancy*, August, p.70.
- Westwick, C. A. (1980), The Lessons to be Learned from the Development of Inflation Accounting in the UK, *Accounting and Business Research*, Vol.10, No.40, pp.353-373.
- Whitely, C. (1988), ED42: Central to the Concept of True and Fair, *Accountancy*, April, pp.26-27.
- Whitely, C. (1990), Off Balance Sheet Finance: Practical Guide, *Accountancy*, July, p.28.
- Willmott, H. (1986), Organising the Profession: a Theoretical and Historical

- Examination of the Development of the Major Accountancy Bodies in the U.K., *Accounting, Organizations and Society*, Vol.11, No.6, pp.555-580.
- Willmott, H. (1990), *Serving the Public Interest?*, In D. Cooper and T. Hopper (eds.), *Critical Accounts*, Macmillan, pp.315-331.
- Whittington, G. (1989), Accounting Standard Setting in the UK after 20 Years : A Critique of the Dearing and Solomons Reports, *Accounting and Business Research*, Vol.75, pp.195-205.
- Zeff, S. (1978), The Rise of Economic Consequences, *Journal of Accountancy*, December, pp.56-63.

【著書・論文（和文）】

- 青柳文司（1979）『新版会計学の原理』中央経済社。
- 青柳文司（1986）『アメリカ会計学』中央経済社。
- 青柳文司（2008）『現代会計の諸相一言語・物語・演劇』多賀出版。
- M. アグリエッタ著，若森章孝・山田鋭夫・大田一廣・海老塚明訳（2000）『資本主義のレギュレーション理論—政治経済学の革新（増補新版）』藤原書店。
（Aglietta M. (1976), *Régulation et Crises du Capitalisme: L'expérience des États-Unis*, Calmann-Lévy.)
- 池田嘉男（1977）「大不況期のイギリス資本輸出と 1890 年恐慌（Ⅱ）」『千葉大学教育学部紀要』第 26 巻第 1 号，155-189 頁。
- 石井洋二郎（1993）『差異と欲望—ディスタクションを読む』藤原書店。
- 今福愛志（1991）『会計政策の現在』同文館。
- 大石桂一（2000）『アメリカ会計規制論』白桃書房。
- 大石桂一（2006）「英国における PFI 会計基準をめぐる利害対立とその意味—財務報告基準第五号適用指針 F へのコメントレターを手がかりに」『会計』第 170 巻第 5 号，42-55 頁。
- 大石桂一（2011）「国際的会計基準の形成とエンフォースメント」『会計』第 179 巻第 1 号，14-27 頁。
- 大石桂一（2012）「会計基準設定のアウトソースと会計基準設定機関の変化」

- 『企業会計』第 64 巻 1 号, 26-32 頁。
- 岡村雄輝 (2010a) 「会計プロフェッションの商業化とその規制の意味—1980 年代の英国における監査社会の進展に焦点を当てて」『経済論究』第 136 号, 1-15 頁。
- 岡村雄輝 (2010b) 「会計プロフェッションによる商業主義正当化のレトリック—1980 年代の英国における EC 会社法第 8 号指令をめぐる議論を中心に」『九州経済学会年報』第 48 集, 19-24 頁。
- 岡村雄輝 (2011) 「会計実践における実質優先思考の展開—1980 年代の英国における法廷闘争に焦点をあてて」『九州経済学会年報』第 49 集, 31-37 頁。
- 岡村雄輝 (2014) 「会計規制改革における英国的規制観の展開—1989 年会社法の制定過程における会計規制をめぐる議論とその意味」『会計史会年報』第 32 号, 89-104 頁。
- 小野武美 (1999) 「会計制度における諸問題—現代イギリスにおける会計の『私的統制』と『会計政治化』」, 津守常弘教授還暦・退官記念著作編集委員会編『現代会計の国際的動向と展望』九州大学出版会, 175-186 頁。
- 川北博編 (2005) 『新潮流 監査人の独立性』同文館。
- A. ギデنز著, 松尾精文・西岡八郎・藤井達也・小幡正敏・叶堂隆三訳 (2004) 『社会学』(第 4 版) 而立書房。(Giddens, A. (2003), *Sociology, Polity.*)
- A. ギャンブル (1987) 『イギリス衰退 100 年史』みすず書房。(Gamble, A. (1980), *Britain in Decline: Economic Policy, Political Strategy and the British State*, Macmillan.)
- L. ケリー・ニュートン著, 大石桂一訳 (1999) 『ケリー・ニュートンの会計政策論』九州大学出版会。(Kelly-Newton, L. (1980), *Accounting Policy Formulation: The Role of Corporate Management*, Addison-Wesley Publishing Co.)
- G. クリバリー著, 斎藤仁夫・亀谷悟郎訳 (1972) 『重役室の中の呪術—文化人類学からみた経営社会』講談社。(Cleverley, G. (1971), *Managers and Magic*, Longman Group Ltd.)
- 黒川行治 (2007) 「会計・監査社会の将来」『會計』第 171 巻 4 号, 1-15 頁。
- 河野勝 (2002) 『制度』東京大学出版会。

- 國部克彦（1999）『社会と環境の会計学』中央経済社。
- 齊野純子（2006）『イギリス会計基準設定の研究』同文館出版。
- 佐藤信夫（1986）『意味の弾性—レトリックの意味論へ』岩波書店。
- P. シュミッター, G. レームブルッフ編, 山口定監訳（1984）『現代コーポラティズム』木鐸社。(Schmitter, P. and G. Lehmbruch, (eds.) (1979). *Trends toward Corporatist Intermediation*, Sage Publications.
- 澤邊紀生（2005）『会計改革とリスク社会』岩波書店。
- 田中建二（1991）『オフ・バランス取引の会計』同文館。
- 田中弘（1993）『イギリスの会計制度—わが国会計制度との比較検討』中央経済社。
- 棚瀬孝雄編（2001）『法の言説分析』ミネルヴァ書房。
- 千葉準一（1991）『英国近代会計制度』中央経済社。
- 千葉準一（1998）『日本近代会計制度—企業会計体制の変遷』中央経済社。
- 千代田邦夫（1998）『アメリカ監査論』中央経済社。
- 全在紋（2004）『会計言語論の基礎』中央経済社。
- 都築勉（1989）「嘘の政治学」『信州大学教養部紀要』第 23 号, 1-26 頁。
- 友岡賛（1988）「『真実且つ公正な概観』考」『三田商学研究』第 29 巻第 3 号, 1-37 頁。
- 友岡賛（2005）『会計プロフェッションの発展』有斐閣。
- 長滝祥司（1999）『知覚とことば』ナカニシヤ書店。
- 原田大樹（2014）『公共制度設計の基礎理論』弘文堂。
- L. ハンナ著, 湯沢威・後藤伸訳（1987）『大企業経済の興隆』東洋経済新報社。
(Hannah, L. (1983), *The Rise of the Corporate Economy*, Methuen.)
- 平井宜雄（1995）『法政策学（第 2 版）』有斐閣。
- M. フーコー著, 田村俣訳（1977）『監獄の誕生—監視と処罰』新潮社。(Foucault, M. (1975), *Surveiller et punir, naissance de la prison*, Paris: Gallimard.)
- P. ブルデュー著, 石井洋二郎訳（1990）『ディスタンクシオン』藤原書店。
(Bourdieu, P. (1979), *La Distinction: Critique Sociale du jugement*, Paris: Éditions de Minuit.)

- C. ペレルマン著，江口三角訳（1986）『法律家の論理—新しいレトリック』木鐸社。（Perelman, C. (1979), *Logique Juridique - Nouvelle rhétorique*, 2éd, Dalloz, Paris.)
- R. ボワイエ著，山田鋭夫・井上泰夫監訳（1990）『入門・レギュラシオン』藤原書店。（Boyer, R. (1989), *La théories de la régulation: Paris, Barcelone, New York, Réflexions autour du colloque international sur les théories de la regulation, Barcelone, 16-17-18 juin 1988, Revue de synthèse, IVS. No.2, avril-juin 1989, pp.227-291.*）
- R. ボワイエ著，山田鋭夫訳（1991）『レギュラシオン理論』（新版）藤原書店。（Boyer, R. (1986), *Les théories de la régulation: une analyse critique*, Éditions La Découverte.）
- 牧野明（1985）「イングランド銀行の金融革命」『証券投資信託月報』第 293 号，17-33 頁。
- 丸山圭三郎（1994）『言葉とは何か』夏目書房。
- 万代勝信（2010）「測定属性」，斎藤静樹・徳賀芳弘編『企業会計の基礎概念』中央経済社，335-362 頁。
- 三輪正（1972）『議論と価値』法律文化社。
- 山浦久司（1993）『英国株式会社会計制度論』白桃書房。
- 吉見宏（2005）『監査期待ギャップ論』森山書店。
- 若林幹夫（1989）「フーコー『監獄の誕生』」，杉山光信編『現代社会学の名著』中央公論社，17-29 頁。

【会計基準等】

- ASC (1975), *Explanatory Foreword*, Accounting Standards Committee.
- ASC (1981), *Setting Accounting Standard: Reporting and Recommendations by the Accounting Standards Committee*, Accounting Standards Committee.
- ASC (1988), *Exposure Draft 42: Accounting for Special Purpose Transactions*, Accounting Standards Committee.
- ASC (1990), *Exposure Draft 49: Reflecting the Substance of Transactions in Assets*

and Liability, Accounting Standards Committee.

ICAEW (1985), *Technical Release 603: Off-Balance Sheet Finance and Window Dressing*, Institute of Chartered Accountants in England and Wales.

【政府機関の文書】

DTI (1989), *Report of the Review Committee under the Chairmanship of Sir Ronald Dearing CB on the Making of Accounting Standards - A Consultative Document from the Department of Trade and Industry*, Department of Trade and Industry.

【プロフェッションの文書】

CCAB (1989), *Response to the Consultative Document from the Department of Trade and Industry on the Report of the Review Committee on the Making of Accounting Standards (The Dearing Report)*, Consultative Committee of Accountancy Bodies.

Law Society (1986), *Off-Balance Sheet Finance and Window Dressing: Memorandum by the Society's Standard Committee on Company Law*, Law Society.

Review Committee (1988), *The Making of Accounting Standards: Report of the Review Committee*, CCAB, ICAEW.

【勅許会計士協会等の機関紙】

Accountancy, February 1979, August 1981, February 1982, April 1983, January 1987, February 1987, March 1987, April 1987, May 1987, August, 1987.

Accountancy Age, June 1981.

The Accountant, June 1981.

The Accountant's Magazine, February 1979, April 1980, February 1981, October 1986, March 1987, February 1988.

【新聞】

Financial Times, 28498, 28504, June 1981.

【下院議会データベース(<http://parlipapers.chadwyck.co.uk/marketing/index.jsp>)】

House of Commons Hansard, *Commons Sitting of Wednesday 25 October 1989*,
“*Form and Content of Company Accounts.*” , House of Commons Parliamentary
Papers, Sixth Series, Volume 158.

House of Commons Hansard, *Commons Sitting of 26 October 1989*, “*Remedies for
Failure to Comply with Accounting Requirement,*” House of Commons
Parliamentary Papers, Sixth Series, Volume 158.

House of Commons Hansard, *Written Answers (Commons) of 18, 21 December 1989,
15 January, 7, 19, 20 March, 24 April, 8, 11 May, 17, July, 30 October 1990.*

【下院議会記録（刊行物）】

Parliamentary Debate, *House of Commons Official Report –Standing Committee G,
Finance Bill, Eighth Sitting of Tuesday 13 June 1989, Clause 116, 140.*