

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あ てて

岡村，雄輝

<https://doi.org/10.15017/3000464>

出版情報：経済論究. 136, pp.1-15, 2010-03. 九州大学大学院経済学会
バージョン：
権利関係：

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あてて—

岡 村 雄 輝

はじめに

社会のグローバル化によってあらゆる制度は変容を迫られており、会計基準の国際的な統合もクライマックスを迎えつつある。米国における国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards: IFRS）のアドプションが現実味を帯びるようになったのである。グローバルな会計規制というコンテキストにおいて、常にヘゲモニーを握っていた米国が姿勢を転換した背景には、エンロンなどの不正会計の発覚による権威の失墜があるといえる。

不正会計のような制度の失敗とその対策としての規制の強化は時と場所を問わず、周期的に繰り返されてきた現象である。米国においては1930年代における証券諸法の制定を嚆矢として（青柳 1986, 大石 2000）、英国においては1920年代のロイヤル・メール事件以降、大規模な不正会計事件が発覚するたびに規制の強化が図られてきた（齊野 2006, 山浦 1993）。

しかし、なぜ会計や監査という制度は失敗を繰り返すのだろうか。制度を再設計したところで、すぐまた次の失敗が起こってきたことを考えれば、それが根本的な対応策となってきたかどうかは疑問が残る。そもそも規制の失敗の原因は会計および監査制度のみに帰せられうるものなのだろうか。

多くの国において監査業務は法によって会計プロフェッションにその独占が認められてい

る。これは、その規制において会計プロフェッションの影響力が強大だったことを物語っているのであり、英国のように自主規制を長らく維持しえた国も存在するのである（Puxty et al. 1987）。しかしながら、そうであるがゆえに不正会計を防ぐことができなかった会計・監査の専門職である会計プロフェッションは強い批判にさらされ、訴追されることも少なくなかった。実際に、エンロンの監査人も、古くはロイヤル・メールの監査人も訴追されている。わが国においてはカネボウの監査人も同じ憂き目にあった。したがって、会計プロフェッションは高い倫理観をもって独立した立場から監査に臨むことを求められるが、ビッグ4のような会計士事務所には監査報酬以上の報酬を非監査業務から得ているところもあり、監査に際して公正無私が貫徹されたか疑念を抱かせるということが指摘されている（川北 2005）。

こうした会計不信を解消するには会計および監査に関する規制のあり方のみならず、監査人である会計プロフェッションのあり方をも再考する必要がある。したがって、まず必要とされるのは会計規制のプロセスがどのようなもので、またそれがどのようなメカニズムで失敗しうるのかということをはっきりとすることであろう。

本稿の目的は、以上のような問題意識のもと、

1980年代の英国に焦点をあてて、不正の防止を社会に期待されている会計プロフェッションが「商業化 (commercialization)」のロジックに抗えなくなるメカニズムを説明することである。1980年代の英国に焦点をあてるのは、当時の英国では会計規制のあり方をめぐる根本的な問題が議論されていたからである。1989年会社法の制定とそれによる会計基準審議会 (Accounting Standards Board: ASB) の設立は英国の会計規制のあり方に大きな転換をもたらした。当然、その原因となる問題、すなわち会計規制の失敗は1980年代の英国社会に生じていたのであり、その背景の1つとして会計プロフェッションの商業化による監査実務への負の影響が指摘されるようになっていたのである (Robson et al. 1994)。

とすれば、なぜ会計プロフェッションは商業化するのかを明らかにすることによって会計規制が失敗するメカニズムの解明に貢献できると考えられる。そこで本稿では、こうした研究目的を達成するために、M.パワーの「監査社会論」を分析の手がかりとして、監査社会が到来した1980年代の英国における会計プロフェッションの商業化を考察する。

本稿の構成は以下のとおりである。第I章では、今日の監査がもつ病理的な側面を明らかにしているM.パワー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分析視角として位置づける。制度を所与として会計現象を説明するアプローチに依拠するのではなく、会計や監査などの制度性に注目することは構造的な問題の考察を可能にする。このような系譜のなかに監査社会論が存在していることを踏まえたうえで、第II章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提示する。それは一言でいえば、会計プロフェッションの

「労働者化」の問題である¹⁾。

第III章は、以上の検討課題に答えることを課題とする。まず第1節において会計規制や監査の失敗原因の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の歴史的な事実を確認する。これを踏まえて、以降は主に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キ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。

第2節では、会計の爆発的拡張によって社会的な正統性を得た会計士とその所属する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に焦点をあて、これが会計プロフェッションの商業化の原因の1つとなっていることを明らかにする。

第IV章においては、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する。最後に本稿における議論を要約し、今後の課題を述べる。

1. 分析の視角

1. 会計研究のオルタナティブ

本稿の目的は会計制度に失敗をもたらすとされる会計プロフェッションの商業化のメカニズムを説明することである。そのためには、まず会計・監査の制度性に着目し、それを踏まえてM.パワーの監査社会論が分析の視角として有用であることを明らかにする必要がある。

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²⁾。その実践における方向性を規定するものとは、M.フーコーのいう規律的権力 (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 1975, 147-154頁)。若林 (1989) によれば、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M.フーコー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。本稿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、いわゆる実証会計理論 (Positive Accounting Theory: PAT) ³⁾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.パワー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, 澤邊 1998)。

クーパー＝ロブソンは、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 & 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実証会計理論からは観察不可能なものを可視化すると考えられるのである。

こうしたことから、M.パワーの監査社会論は、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うるのである。

2. M.パワーの監査社会論

以下では、制度に着目するアプローチに依拠して、本稿における検討課題を析出するために監査社会論の概要を説明する。

(1) 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)。M.パワー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は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ぬ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.クリバリー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 1971, 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。

G.クリバリー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、G.クリバリーの議論がM.パワー同様にM.フーコー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実行が目的化し、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る。このように、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。

(2) 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ところか、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⁴⁾。しかし、このことが監査の汎用性を高め、さまざまな領域への拡大をもたらすことに

なる。M.パワー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。M.パワーはここに監査が遠隔的な統制機能を持つようになるプロセス、つまり、監査実務が帳簿を詳細に検証するような具体的なものから曖昧なものへと変化していったと指摘している (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⁵⁾。

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⁶⁾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M.パワーは「監査社会」とよぶが、ここでは「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おこなわれるようになり、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M.パワーの監査社会論は、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。

II. 商業化と検証の儀式化の関係

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」は会計プロフェッションの商業化、あるいは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。M.パワーはこれを「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。数多いる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⁷⁾。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

は検証の儀式化がもたらす要因の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中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。

III. 商業化の社会的コンテクスト

1. 商業化のロジック

前章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 & 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）、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された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、利益を創造する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ことである。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援助が明るみになり、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)、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.ハンロン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 1994)。

G.ハンロンは「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ョ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⁸⁾となっていた。

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.ロスレンダーによれば、新人会計士は専門職的社会化の過程を経験し、職業的アイデンティティをもつようになる。専門職的社会化とは、誰もが経験するありふれた社会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事は、その組織に属する会計士にとっての第2次社会化なのである (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、社会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.ウィットントンによっても示されている (Whittington 1989)。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る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、G.ハンロン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クストから説明している。レギュレーション・アプローチに依拠することに

よって⁹⁾、商業化に至る歴史をいわば必然と捉えるのである。結論を先んずれば、G.ハンロン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。M.パワー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。G.ハンロン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。いふならば、この社会的な転換期にM.パワーがいうところの「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、R.ボワイエ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、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)。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、労働過程がどう分業のもとでなされているか、賃金はどうか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.アグリエッタ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。

「会計の爆発的拡張」はさまざま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。

2. 労働者化が促進する商業化

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とおりである。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。

G.ハンロンは英国とアイルランド¹⁰⁾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%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キ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¹¹⁾。

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稿では詳述しないが、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キ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に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キストを説明しているものであり、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。そこで次節では、これまでの考察をふまえて規制構造の主要なアクターと考えられる国家と会計プロフェッションの関係について若干の考察を試み、そのインプリケーションを導き出したい。

IV. 商業化への規制のあり方

前節において、G.ハンロンの所説の検討を通して本稿の検討課題に対する一定の説明を付すことができた。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。

しかしながら一方で、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、ある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」という本稿における原初的な問いに以下のような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る相克関係にあるのだが、Willmott & 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。本稿では「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.ギデンズがいうように「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」(ギデンズ 2003, 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からである。

事実、1980年代の英国では国家とプロフェッションの関係に重大な変化が生じつつあったのだが、本稿では紙幅の関係上、以上の点を指摘するにとどめ、この問題は別稿で詳しく検討することとしたい。

おわりに

本稿では、不正会計の要因の1つとされる会計プロフェッションの商業化が、なぜ、どのように起こるのかについて説明を試みるという目的から、1980年代の英国に焦点を当てて考察してきた。その目的を達成するためにM.パワーの監査社会論を分析視角として位置づけ、そのパースペクティブから浮かび上がってくる検討課題を、主にG.ハンロンの所説を中心に社会的なコンテクストから検討し、以下のような結論を得た。

1970年代から80年代にかけて、会計プロフェッションはポスト工業化社会への移行に際し、「社会のメタ言語」となった会計の専門家として国民経済の発展に大きく貢献した。このことによって、その社会的な正統性がより確固た

るものとなったのである。しかしながら、ポスト工業化社会は一部のエリートと多くの労働者という社会成層をもたらした。この成層は、その形成に大きく貢献した会計プロフェッション自身にも同様にもたらされることになり、多くの会計士が労働者化したのであった。彼らは商業主義のハビトゥスにさらされる存在となり、検証の儀式化を促進したのである。

このように会計プロフェッションの商業化には功と罪の相反する側面があった。規制の失敗によって後者がクローズアップされると、ともすれば会計プロフェッションへの不信にもとづいた性急な規制強化策が議論されがちであるが、国家は少なくとも1980年代後半までは慎重な姿勢をみせており (Puxty et al. 1987), それは国家が商業化のメリットを認識しているためであったと考えられる。

以上が本稿の要約であるが、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、さらに考察を深める必要がある。それによって、会計規制のあり方に新たな側面から迫ることが可能になり、国家が会計プロフェッションに正統性を付与するにいたる社会的なコンテクストを明らかにすることは会計規制のあり方を考察する上で重要な課題の1つと考えられる。

注

- 1) この点について本稿と黒川 (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。
- 2) 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、本稿ではその違いを特に問題としない。たとえば、R.ポワイエがレギュレーション学派の制度観として主にP.ブルデューやM.フーコー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 (ポワイエ 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。

- 3) 詳細についてはScott (2006) を参照。なお一言でPATといっても契約理論にもとづくものと資本市場理論にもとづいたものが存在するが、本稿においてはこの両者の違いを特に問題としない。
- 4) 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ったと指摘している。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。
- 5) 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。
- 6) 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。
- 7) 本稿においては、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任してきた。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失させる事態を招きかねないのである。
- 8) ここでいうハビトゥスとは、P.ブルデュー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。P.ブルデューは『ディスタンクシオン』(1979) 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。」(石井訳 1990) 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P.ブルデューは明らかにした。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。また、P.ブルデュー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。
- 9) 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。
- 本稿の第 1 章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、レギュレーション学派という制度とは、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、レギュレーション学派もおおむね本稿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 (1986, 1990) を参照。
- 10) アイルランド共和国は1938年に英国から独立し、49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、本稿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。
- 11) Barrett et al. (2005) はHanlon (1994) によって明らかとなったこうした傾向を「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との関係を検証し、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には追加的な意義があるといえる。
- tion and the coordinating of work in multinational audits, *Accounting, Organizations and Society*, 30 (1), 1-24.
- Cooper, D., T. Puxty, K. Robson, & H. Willmott (1994) Regulating accountancy in the UK: episodes in changing relationship between the states and profession, In Hopwood, A.G., & P. Miller (Eds.) *Accounting as social and institutional practice*, Cambridge University Press, 270-298. (岡野浩・國部克彦・柴健次監訳 (2003) 『社会組織を構築する会計』中央経済社, 321-352頁.)
- Cooper, D., & K. Robson (2006) Accounting, profession and regulation: Locating the sites of professionalization, *Accounting, Organizations and Society*, 31(4/5), 415-444.
- Dezalay, Y. (1997) Accountants as 'new guard dogs' of capitalism: stereotype or research agenda? *Accounting, Organizations and Society*, 22(8), 825-829.
- Fischer, M.J. (1996). The imagery and reality of peer review in the US: insights from institutional theory, *Accounting, Organizations and Society*, 21(2/3), 219-242.
- 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*, 22 (8), 843-855.
- McSweeney, B. (1994) Management by accounting, In Hopwood, A. G., & P. Miller (Eds.) *Accounting as social and institutional practice*, Cambridge University Press, 237-269. (岡野浩・國部克彦・柴健次監訳 (2003) 『社会組織を構築する会計』中央経済社, 281-320頁.)
- 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) Audirting and the production of legitimacy, *Accounting, Organizations and Society*, 28(4), 379-394.

参 考 文 献

Barrett, M., D. Cooper, & K. Jamal (2005) Globaliza-

- Puxty, A. G., H. Willmott, D. Cooper, & T. Lowe (1987) Modes of regulation In advanced capitalism: locating accountancy In Four Countries, *Accounting, Organizations and Society*, 12(3), 273-291.
- Robson, K., H. Willmott, D. Cooper, & 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*, 19(6), 527-553.
- Roslender, R. (1992) *Sociological perspectives on modern accountancy*, Routledge. (加藤吉則・杉原周樹訳 (1995)『会計と社会』同友館。)
- Shah, A., K. (1996) Creative compliance in financial reporting, *Accounting, Organizations and Society*, 21(1), 23-39.
- Sikka, P., & H. Willmott (1997) On the commercialization of accountancy thesis: a review essay, *Accounting, Organizations and Society*, 22(8), 831-842.
- Whittington, G., (1989) Accounting standard setting in the UK after 20 years: A critique of the Dearing and Solomons Reports, *Accounting and Business Research*, 75, 195-205.
- 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 言語・物語・演劇』多賀出版。
- M.アグリエッタ (1976), 若林他訳 (2000)『資本主義のレギュレーション理論—政治経済学の革新』藤原書店。
- 石井洋二郎 (1993)『差異と欲望—ディスタクシオンを読む』藤原書店。
- 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』170(5), 42-55頁。
- 川北博編 (2005)『新潮流 監査人の独立性』同文館。
- 河野勝 (2002)『制度』東京大学出版会。
- A.ギデンズ (2003), 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。
- G.クリバリー (1971), 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。
- 黒川行治 (2007)「会計・監査社会の将来」『会計』171(4), 1-15頁。
- 國部克彦 (1999)『社会と環境の会計学』中央経済社。
- 澤邊紀生 (2005)『会計改革とリスク社会』岩波書店。
- 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。
- 千代田邦夫 (1998)『アメリカ監査論』中央経済社。
- 友岡賛 (2005)『会計プロフェッションの発展』有斐閣。
- M.フーコー (1975), 田村俶訳 (1977)『監獄の誕生—監視と処罰』新潮社。
- P.ブルデュー (1979), 石井洋二郎訳 (1990)『ディスタクシオン』藤原書店。
- R.ボワイエ (1986), 山田鋭夫訳 (1991)『レギュレーション理論』(新版)藤原書店。
- R.ボワイエ (1990), 山田鋭夫・井上泰夫監訳 (1990)『入門・レギュレーション』藤原書店。
- 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。