

【論文】

青柳会計学から見た粉飾

柴 田 英 樹

目 次

- I. 問題提起
- II. 青柳会計学の遺産
- III. 会計史研究
- IV. 会計士会計学
- VI. 記録・慣習・判断の総合的所産
- VII. 現在の監査と今後の監査の展開

キーワード：会計士会計学、利益原因説、利益結果説、コンベンション、会計言語説、マッケン
ン・ロビンス会社事件、性悪説、監査手続の拡張、発語内行為

I. 問題提起

青柳文司は長年横浜市立大学で教鞭をとっていた会計学者である。彼の専門は財務会計論であるが、親友である公認会計士の大塚次郎（監査法人双研社の創業者であり、長年横浜市立大学で税務会計論の講師を務めていた）との親交もあり、監査論にも造詣が深い。ところが、監査論の著作はほとんどない。あるのは横浜市立大学会計学研究室から執筆している監査辞典だけである。この中には青柳文司のほかには宇南山英夫、遠藤久夫、佐藤宗弥、伊藤博、野々山隆幸等の横浜市立大学商学部（出版当時）の会計学者の面々が執筆者になっている会計監査辞典『新会計監査辞典』（同文館）である。

青柳には名著『会計学の原理』をはじめとして、多くの財務会計論の著作が存在している。そこで彼の主要著書のコア部分を「青柳会計学の遺産」と呼ぶことにしたい。青柳会計学の遺産を概観しながら、青柳が企業の粉飾をどのように捉えていたかを検討してみることにする。

なぜこうしたことを行う意義があるのかといえば、青柳会計学は他の通説の学者のように企業会計原則を中心として会計学を考えているのではない。つまり、彼独自の視点から言語論を駆使して会計学を再構築している学者であり、その考え方は新鮮であり、かつ実務上も十分に勘案されな

ればならない視点を持っているからである。青柳の考え方は単に財務会計論にとどまらず、監査論についても彼の独自の視点を発展することが必要であると考えからである。

まず青柳はどのような企業の状況を粉飾として捉えているのであろうかを示す記述があるⁱ。

「財務諸表の陳述でいえば、状況に関しては、株主総会の開催前でなく終了後に財務諸表を作成しても不適切な発語内行為になる。人に関しては、経営者（会計主体）でない人が財務諸表を公表しても不適切な行為になる。言葉に関しては、一般に認められた会計原則（会計言語の正規の規約）によらない財務諸表の表示は不適切になる」

経営者が作成した財務諸表が、一般に認められた会計原則に準拠したものであるならば、適正な財務諸表であるというのである。そして一般に認められた会計原則に準拠しないで経営者によって作成された財務諸表は不適切な発語内行為、すなわち虚偽の表示がされたものと青柳は考えているのである。ここで重要な虚偽の表示がなされたものは粉飾決算である。

青柳のいう発語内行為とはなんであろうか。これに関して青柳は次のように定義づけしているⁱⁱ。

「発語内行為 (illocutionary act) とは、発語内の“内”が「言いながら (in saying)」の“ながら (in)”であるように、何事かを言いながら何事かを行う行為である。たとえば、「私はあなたに明日雨が降るほうに6ペンス賭ける」と言いながら、私は実際に賭けを行っている。一般的に言えば、「私は何事かを行うと言いながら、私はその行為を実際に遂行している。」それは、何事かを言うという行為の遂行でなく、何事かを言いながら行っている別の行為の遂行である」

発語内行為は“発語内の力” (illocutionary force) の中身によって次の五つの型に分類されるⁱⁱⁱ。

判定宣告型、権限行使型、行為拘束型、態度表明型、言明解説型

そしてこれらをそれぞれ具体的にいうと次のような遂行的動詞によって表される^{iv}。

判定宣告型：計算する (calculate) 算定する (reckon)

測定する (measure) 評価する (value)

権限行使型：命令する (order)

行為拘束型：約束する (contract)

態度表明型：感謝する (appreciate)

言明解説型：陳述する (state) 伝達する (inform)

報告する (report) 証言する (testify)

ここで言明解説型の「証言する (testify)」の例は監査の証言機能にかかわっている。

ⁱ 青柳 (1998)、80～81頁。

ⁱⁱ 青柳 (1998)、78頁。

ⁱⁱⁱ 青柳 (1998)、79頁。

^{iv} 青柳 (1998)、79頁。

青柳はオックスフォード学派の哲学者オースティンの言語行為論 (speech act theory) を会計に援用しようと考えて、次のように説く^v。

「言明解説型の遂行的動詞のうちで「陳述する」(state) は、会計言語による財務諸表 (financial statements) の陳述とかかわる。それを日常言語によって表現すれば、会計主体が「会社の財政状態および経営成績はしかじかであると、私は陳述する」となるはずである。そのさい、さきほどの天候についての賭けと同様、この発語内行為の従属節は会社の財政状態や経営成績という会計言語の対象に言及し対象を表示する発語行為である。しかも、その対象を表示するために遂行される評価や測定と言語行為は発語内行為であるから、結局、会計言語は言明解説型の発語内行為がその従属節の発語行為を介して判定宣告型の発語行為につながる二重構造になっている」

II. 青柳会計学の遺産

青柳会計学の原点は『会計士会計学』にある。この著作は青柳とジョージ・O・メイという著名な会計士との間に文通による感情豊かな交流があり、この交流を通じてより青柳がメイの著作である『財務会計—経験の蒸溜』を十分に理解することにより、まとめられた処女著である^{vi}。ところでこの著書の題名である『会計士会計学』とはどういうことだろうか。会計士の業務は監査業務であるから『会計士監査論』ならわかるが、会計士会計学といっても会計士は、財務諸表を作成・公表する主体ではないので違和感を感じざるをえない。もちろん財務諸表の作成主体は経営者である。したがって、経営者会計学の方がわかりやすい。

ではなぜ青柳は『会計士会計学』という題名にしたのであろうか。これはジョージ・O・メイが公認会計士であることに深く関係しているのではないかと考える。メイはイギリスの会計士であったが、アメリカの経済が飛躍的に発展した際に自分の居をイギリスからアメリカに移したのである。メイの見通しは正しかったといえよう。イギリスはその後あまり発展しなかったが、アメリカはメイがアメリカに移り住んで以降も益々成長していくことになる。

彼は会計事務所の勇 (ゆう) であるプライス・ウォーターハウス会計事務所の所長にまで登りつめることになる。また、大学での会計学の講義も行なった。そうした講義経験からまとめられた著作が『財務会計—経験の蒸溜』であった。『会計士会計学』は青柳がメイの『財務会計—経験の蒸溜』を読み進めることによりまとめられた著作である。青柳はこの辺の経緯に関して『会計学への

^v 青柳 (1998)、77頁。

^{vi} ここで蒸溜とは、蒸留のことである。以前は「蒸溜」という字を用いた。英語では、distillation という。一般にある溶液 (混合溶液) を加熱し、その一部を揮発させ、発生した蒸気を別の場所に移して凝縮させる操作をいう。

道』に次のように書いている^{vii}。引用が長くなるが、青柳の心の動きや研究の経緯は簡便にまとめられているのでここに記載することにしたい。

「著者が研究者を志して最初に行き当たったのは、ジョージ・オー・メイ『財務会計—経験の蒸溜』であった。これが出会いの書となった。手ごろな本とおもって一読したが、さっぱりわからない。二読、三読しても理解できない。こんなことでは研究者になる資格がないと自身を叱咤した。維持になって、わからないわけをわかろうとした。それは容易にわかった。あちこちにでてくるコンベンションということばの概念がつかめないこと、アメリカ会計制度の歴史に暗いこと、この二つが原因であった。私信によって、その概念のみなもとがアリストテレス『ニコマコス倫理学』であることが判明したので、ロダンがいうように、その出所に立ち停った。かたわら、制度史の勉強を始めた。

コンベンションの審議をただすため、ギリシャの昔にさかのぼり、アリストテレス、デモクリトス、ソフィストたちの見解をしらべた。さらに、中世から近世にかけて、この概念の系譜を追った。驚いたことに、哲学、法律学、経済学、社会学、言語学、それと、芸術論においても、これが重要な概念になっていた。有名なのは、ポアンカレの規約主義、コンベンションの理論とよばれるケインズ経済学である。

会計コンベンションはどの分野のコンベンションに見合うかが当然の関心事となった。どうみても、言語学のコンベンション、言語の規約がぴったり符合する。おのずと、会計は一種の言語ではないかとの発想になった。と同時に、言語額の見方や考え方を会計学に移植できそうな気がした。それからは、言語学書を読みあさり、言語学から会計学への類推の糸を模索した。

会計言語説への道と並行して、制度史や学説史を研究するうち、会計を言語とみる人は意外に多いことを知った。アメリカ会計学の先達ハットフィールドはその点でも先覚者であった。もしも、米独会計学の先達が会計言語観と境界科学観を結び合わせていたならば、会計学は創世記から会計言語説として発展したことであろう。しかし、それには言語についての考え方を養うために言語や記号の理論を学なければならない。」

Ⅲ. 会計史研究

青柳の会計史研究はアメリカの会計史に焦点がおかれている。青柳の会計史研究の成果は、『アメリカ会計学』に示されている。青柳の『アメリカ会計学』の研究は、先に青柳会計学の遺産の説に引用したようにジョージ・O・メイの著作である『財務会計—経験の蒸溜』に始まっている。

青柳は『アメリカ会計学』の第1部アメリカ会計制度の発達でアメリカの会計史を次の5つに分けている。

^{vii} 青柳（1976）、155頁。

- I 序説
- II 前史
- III 生成期
- IV 展開期
- V 動向

そしてのメインの節は、III 生成期とIV 展開期の2つである。III 生成期では、1. 英国会計制度の移植 2. 第1次世界大戦 3. 管理会計の発達を取り上げられている。また、IV 展開期では、1. 会計原則の制度化 2. 第2次世界大戦 3. 20世紀中葉の発達を取り上げられている。3. 20世紀中葉の発達は、管理会計の発達に中心がおかれている。

この会計史で、監査に関わる箇所は、III 生成期の1. 英国会計制度の移植と2. 第1次世界大戦およびIV 展開期の1. 会計原則の制度化である。

1909年にアメリカ公会計士協会（AIA; the Institute of Public Accountants: 現在のアメリカ公認会計士協会（AICPA）の前身である）が会計術語特別委員会を設置したが、さしたる成果が終わっているとしている^{viii}。そして近代的な意味での会計原則の先駆といえ、連邦準備局の後援でAIAが起草した「貸借対照表作成の承認された方法」であろうとしている^{ix}。

第1次世界大戦後は不況となるが信用目的の会計から投資目的への会計に移行していく^x。1918年から1925年までに少なくとも株主数は350万増加したと推測される^{xi}。このような株式制度の発達は、大戦後の不況を契機とする企業の金融政策の転換が機縁になっている^{xii}。また、不況を脱したアメリカ経済がかつてない繁栄期を迎えたことが最大の要因としている^{xiii}。

株式制度の発達は、投資家のための会計から会社の収益を診断する投資分析家の利用に応じる会計へと重点を移していった^{xiv}。その後も年間売株数は、増加の一途を辿ったが、1929年にアメリカ経済が空前の大恐慌に突入した。そこでニュー・ディール立法によって投資家の保護を目的として1933年の証券法と1934年の証券取引法が成立し、その監督機関として証券取引委員会（SEC）が新たに設置されたことが述べられている^{xv}。

ニューヨーク証券取引所は、すでに1920年代の後半から当時の会計実践を改善する目的で株式上場委員会に会計担当の補佐役や顧問をおき、1930年にAIAは証券取引所にとの協力特別委員会を

viii 青柳（1986）、79頁。

ix 青柳（1986）、79頁。

x 青柳（1986）、79頁。

xi 青柳（1986）、80頁。

xii 青柳（1986）、80頁。

xiii 青柳（1986）、80頁。

xiv 青柳（1986）、80頁。

xv 青柳（1986）、82頁。

組織した^{xvi}。同委員会は1932年に1通の書簡を証券取引所に送り、その中で、会計の性質とその限界を説き、貸借対照表よりも損益計算書が会計の中心におかれるようになった時代の変化を指摘した^{xvii}。さらに、企業会計を規律する最も適した方針とこれまで会計士の間で認められるようになっていた五つの会計原則を参考として示した^{xviii}。

SECは会計実践の不備を是正するために、公式声明文書である会計連続通牒により会計制度の改善と標準化に乗り出した^{xix}。同連続通牒第4号は、「財務諸表が、実質的に権威ある支持のない会計原則に準拠されている場合、それに含まれる事項が重要なものであるならば、これが会計士の監査証明や財務諸表の脚注において公開されていても、かかる財務諸表は誤報ないしは不正確なものとみなされる」と規定している^{xx}。こうして“実質的に権威ある支持”をもつ会計原則の制定が必要になった^{xxi}と青柳は書いている。

AIAでは、すでに1936年に会計手続委員会（CAP）は設置され、1938年に正式の原則設定機関として組織の拡充がなされた^{xxii}。そしてSECや協会会員によって提示された個々の重要な会計問題あるいは協会研究員によって指摘された実務の動向についてCAPの意見をまとめて会計調査公報のかたちで表明を行うようになった^{xxiii}。

一方、AAAでも、1936年に会計原則試案を発表して、AIAの個別的な会計原則表明に対して体系的な原則制定の第一歩を踏み出した^{xxiv}。青柳はこの背後には損益計算中心の動態的志向の定着がある^{xxv}という。

こうした会計原則の発達と平行して監査手続にも進展があった。それはマッケソン・ロビンス会社事件（1938年発覚した。同社は薬品、化学製品などを販売していた）が影響している^{xxvi}。

「この事件は、同社が1937年の報告書において計上した総額8,700万ドル余の資産のうち約1,900万ドルが虚構のものであることが監査のあとで判明した事件である。架空資産の内部は棚卸資産1,000万ドル、受取勘定900万ドルとなっていて、ともに立会あるいは確認が行われなかったため監査の際に発見できなかったものである」

このような大規模な不正を発見できなかったことは、公会計にとって大きな打撃であり、その威

^{xvi} 青柳（1986）、82頁。

^{xvii} 青柳（1986）、82頁。

^{xviii} 青柳（1986）、82頁。

^{xix} 青柳（1986）、83頁。

^{xx} 青柳（1986）、83頁。

^{xxi} 青柳（1986）、83頁。

^{xxii} 青柳（1986）、84頁。

^{xxiii} 青柳（1986）、84頁。

^{xxiv} 青柳（1986）、84頁。

^{xxv} 青柳（1986）、84頁。

^{xxvi} 青柳（1986）、84～85頁。

信をはなはだしく傷つけ、アメリカ公会計士協会は監査手続委員会に付託し手続の再検討を行わせ、棚卸資産の立会と受取勘定の確認に関する監査手続の追加を規定させた^{xxvii}。この報告は「監査手続の拡張」と題して1930年に発表された^{xxviii}。

ここで青柳がマッケソン・ロビンス会社事件という粉飾事件を取り上げ、棚卸資産の立会および売掛金等の売上債権の確認の実証的手続きの必要性を認識していることを留意しなければならない。

監査手続の拡張がされて以後、さらに特定の手続面についての詳細な規定が小冊子で発表されている^{xxix}。その間に監査の質を問題にする一般原則の研究が行われ、「一般に認められた監査基準」として発表された。青柳は、監査基準と会計原則とは車の両輪の関係にあるとし、両者の関係により会計制度の発展が期せられる^{xxx}とする。

IV. 会計士会計学

青柳は、メイの学説をまとめた『会計士会計学（改訂増補版—ジョージ・オー・メイの足跡—）』の中で次のようにいう^{xxxi}。

「経営者が投資大衆の代理人であり、一般の利害の守護者でもあることを最初から信頼してかかれば、何も公会計のうまれる余地は存在しなかった。経営者の意向を体した会社内の私会計士にすべてを託して十分であった。経営者が一般の利害を無視した経営にはしり、その成行きを糊塗する会計に偏しがちなのを抑えるために公会計士は誕生したのである。いいかえれば、会計士制度は社会統制の一環として、会社が放縦におちいって社会に害をなす傾向を抑止する統制手段としてうまれた」

青柳は経営者の資質として性悪説を取っている。ここで青柳は経営者が一般の利害を無視した経営にはしることを指摘している。さらにその成行きを糊塗する会計に偏りがちであるとする。ここでいうその成行きとは何であろうか。この成行きとは経営の実態が適正に表現されていることをいっていると考えられる。青柳が経営者に対して性悪説を取るのは彼がメイを師と仰いでいることもあり、当然の帰結である。メイは1986年12月にロンドンにおいて勅許会計士試験を二次試験、三

^{xxvii} 青柳（1986）、85頁。これにより棚卸資産について立会、売掛金に対して確認をそれぞれ原則として実施されるようになり、法定監査が強化されることになった。ここで「原則として」とは、実行することができる場合は省略してはならない手続であることを意味している。もしこれらの手続を監査人がとらなかった場合には、そのことを監査意見に記載しなければならない。

^{xxviii} 青柳（1986）、85頁。

^{xxix} 青柳（1986）、86頁。

^{xxx} 青柳（1986）、86頁。

^{xxxi} 青柳（1969）、317頁。

次試験を受験し、21歳でみごと合格している^{xxxii}。翌年、世界最大の会計事務所であったプライス・ウォーターハウス・アンド・カンパニーの一所員としてニューヨークに渡り、依頼、65年間アメリカに永住することになった^{xxxiii}。

メイがアメリカに渡ったのは偶然の転任ではなく、彼のみにかぎられた移住でもないと言っている^{xxxiv}。

青柳は会計士会計学と比肩できる会計学として学会会計学を挙げている^{xxxv}。この学会会計学は会計士会計学と比べても非常にわかりにくい名前の会計学である。青柳は、学者が会計の管理面に眼をむけていた^{xxxvi}ので、学会会計学を説いていたとしている。

一方、会計士はまだまだ管理会計にさしたる関心を示しておらず、財務会計に比重をおいていたので、会計士会計学を説いていた^{xxxvii}としている。つまり、青柳の著書である『会計士会計学』とは、財務会計という意味であるといえよう。しかし、学者グループの中にもペイトンのように、財務会計と管理会計は同一の基盤のうえにあるとみて、両者を一体視する見方をする学者もうまっていた^{xxxviii}。

青柳は次のようにこれらの会計学を考えている^{xxxix}。

「財務会計と管理会計はメイがしたように別個の研究対象となるべきか、それともペイトンのように一つの対象に統合されてみられるべきものか、あるいは第三の研究の道がありうるのか。それは今後の会計制度の発達とならんで学者の見方の発展にかかっている」

筆者は青柳が財務会計と管理会計とが統合されると考えていると思う。それは大学院のゼミのときに、青柳から次のような指導を受けたためである。

「財務会計の利益は収益から費用を差し引いて計上されるわけではない。むしろ管理会計の目標利益のようにすでに当期はいくらであるかがあらかじめ計画されているのである。そしてその利益となるように経営者は会計政策を行い、収益と費用が調整されて決定されるのである。

目標利益 = 収益 - 費用	」
----------------	---

こうした青柳の発言は、筆者が大学院時代に収益費用対応の原則が理解できたので、ゼミの際に

^{xxxii} 青柳（1969）、26～27頁。しかも両試験はともメイは首席による合格であった。

^{xxxiii} 青柳（1969）、27頁。もちろんアメリカ公認会計士の資格も獲得した。

^{xxxiv} 青柳（1969）、27頁。

^{xxxv} 青柳（1969）、50頁。

^{xxxvi} 青柳（1969）、50頁。

^{xxxvii} 青柳（1969）、50頁。

^{xxxviii} 青柳（1969）、50頁。

^{xxxix} 青柳（1969）、51頁。

そのことを青柳に話した際に下記のようにいったら、青柳から上記のようにいわれたのである。

「収益費用対応の原則がよくわかるようになったことにより、期間利益の算出方法がわかるようになりました」

青柳は筆者に向かって次のようにいった。

「君はまったく会計上の利益について理解していないね。あくまで収益の金額とそれに対応する費用の金額が決定されることによって、当期利益が算出されるというのは、あくまで表面的な現象であり、タテマエに過ぎない」

このときに青柳が何をいっているのか理解できなかった。筆者が、「利益は収益費用対応の原則によって決定される」といっているのに、青柳はまったく反対のことをいっているからである。

「利益は経営者の恣意的な判断によりあらかじめ決定されている。つまり、利益は計算されるものではなく、あらかじめ経営者により定められた与件である」というのである。「その与件である利益になるように、収益と費用が決定される」というのである。「経営者の提示した利益が算出されたようにみせかけるために、あとづけで収益と費用の金額が決定される」と青柳は考えるのである。つまり、「収益と費用の金額は経営者の提示した利益としてつじつまが合うように会計方針の変更あるいは粉飾経理を通じて根拠付けられているに過ぎない」というのである。ということは、「利益、収益および費用のすべてが経営者によって操作された金額に他ならない」といっているのである。

これまで理解してきた従来の会計学をまさに全否定されたのである。そして会計とはこうもいいかげんな数字の羅列に過ぎないと考えると、会計が空恐ろしくなった。そして実務会計の奥深さを改めて認識させられた。

青柳は『現代会計学』の中で2つの会計理論を提示している^{xi}。1つ目は利益原因説であり、もう1つは利益結果説である。

(1) 利益原因説

この理論はメイによって代表される理論の型である。目標となる利益概念を前提し、この目標概念を実践化する降順の枠組みを考えて、それから降順を実践する処理法を選択する理論である。

この理論を利益、収益および費用の関係で示せば、次のようになる。

$$\text{利益 (→公準→)} = \text{収益} - \text{費用}$$

青柳はこの理論での公準として①購買力公準、②実現公準、③継続企業の三組の公準を挙げてい

^{xi} 青柳 (1974)、178～185頁。

る^{xli}。なぜ、この3つの公準が設定されているかは、利益の測定と関連しているからであると青柳はいう^{xlii}。

上記の算式に示したように利益を始発概念とする^{xliii}。青柳はメイに私淑しており、この理論を自己の理論としている。

(2) 利益結果説

こちらの理論はギルマンによって代表される理論の型である。これは利益を求めるべきものとみられるよりも求められてくるものとみて理論を構成する。したがって、利益の目標概念を前提することなく、いきなり公準を設定する。

この理論を利益、収益および費用の関係で示せば、次のようになる。

(公準→) 収益 - 費用 = 利益

青柳はこの理論の公準として①企業実体のコンベンション、②貨幣評価のコンベンション、③会計期間のコンベンションの3組のコンベンションを挙げている^{xliiv}。ギルマンの三組の基本的コンベンションより誘導されて、原価評価のコンベンションをはじめとして、実現主義、貨幣価値不変、継続企業のコンベンションなども派生すると青柳はいう^{xliv}。

上記の算式に示したように利益を帰着概念とする^{xlvi}。

青柳はこれらの2つの理論のほかに利益代理説も取り上げている。この理論はディバインによって代表される理論の型であり、いまのところは理論の萌芽がみられる程度で、理論の展開は今後に期待されるとしている^{xlvii}。

青柳が利益原因説を重視していることは、次の指摘から理解することができよう^{xlviii}。

「利益代理説によれば、これまでの考察をもとにして、利益結果説でなく利益原因説がさらに深く掘り下げられる必要がある」

^{xli} 青柳 (1974)、179頁。

^{xlii} 青柳 (1974)、179頁。

^{xliii} 青柳 (1974)、182頁。

^{xliiv} 青柳 (1974)、181頁。

^{xlv} 青柳 (1974)、181頁。

^{xlvi} 青柳 (1974)、182頁。

^{xlvii} 青柳 (1974)、182頁。

^{xlviii} 青柳 (1974)、185頁。

Ⅵ. 記録・慣習・判断の総合的所産

財務諸表は記録と慣習と判断の総合的所産であるといわれる。このことは旧監査基準（1950年7月制定、1956年12月改定）の序文にも、「財務諸表の監査について」の記載があり、企業会計審議会は当該記載の「2 監査の必要性」において、次のように財務諸表を説明されていた。

「今日の企業の財務諸表は、単に取引の帳簿記録を基礎とするばかりでなく、実務上、慣習として発達した会計手続を選択適用し、経営者の個人的判断に基いてこれを作成するものであって、いわば記録と慣習と判断の総合的表現にほかならない。財務諸表が単なる事実の客観的表示でなく、むしろ多分に主観的判断と慣習的方法の所産であることは、近代企業会計の著しい特徴である」

企業Aが生産設備（有形固定資産）を50,000千円で購入したと仮定しよう。また、当該設備の耐用年数は5年、残存価額は取得原価の10%である。当該説明に関しては、図表1を参照しながら検討していただきたい。

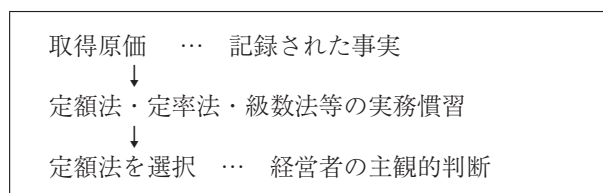
企業Aは、生産設備の購入を取得原価50,000千円で記録する。これが記録された事実該当する。設備の金額は、購入した会計年度に一時に費用化されるわけではない。その理由は一時に費用化するのは購入した会計年度の費用負担が大きくなりすぎるためである。

また、生産設備を購入した効果は購入した会計年度だけでなく、当該生産設備の耐用年数にわたって製品の生産が行われることから、耐用年数にわたって売上げ効果が発生する。したがって、その費用化は当該設備の耐用年数にわたってなされなければならない。

当該生産設備の減価償却の方法としては、一般に認められた企業会計の基準として定額法・定率法・級数法等の複数の方法が存在している。すなわち、定額法・定率法・級数法等の複数の方法が実務慣習として使用・選択されている。

定額法・定率法・級数法等の複数の方法から企業Aはどの減価償却の方法を選択するかは、経営者の主観的判断で決まることになる。

図表1 記録と慣習と判断の関係



上記の説明では、実務慣習として行ったが、これは英語でいうとコンベンション（convention）である。青柳は慣習との訳は十分でなかったと考えている。そして彼は規約ということばを使用している。

「規約（convention）ということばは会計学の成立当初から用いられた。不幸にして、わが国ではコンベンションが“慣習”と反訳された。そのため、法規は慣習でないのでコンベンションでないという錯覚をうんだり、会計の基本仮定すなわち会計公準だけがコンベンションであるといった一面的な解釈におちいった。訳語の不適切が会計の本来の性格をぼやかすはめとなったのである。

規約とは、支配者の意志もしくは人びとの合意にもとづいて成立する約束である。交通規則のように、がんらいは右でも左でもさしつかえないはずのものが、いったん右あるいは左と約束されたならば、それに人びとがしたがわかないと社会の秩序がたもてない、そのような人為的規範がコンベンションである。支配者あるいは政府の一方的押しつけによる規範であっても、それに人びとが服従すれば消極的同意が成り立つので、やはりコンベンションになる。人間の意志からは独立した絶対不可侵の規範があるとすれば、それは人為法（convention law）でなく自然法（natural law）とよばれる。会計には自然法は存在せず人為法だけとみるのが現代の会計本質観である」

青柳はコンベンションを次の3つの属性から検討している^{xlix}。

1. 擬制
2. 慣習
3. ノモス（法）

まずコンベンションの第一の属性は擬制（fiction）である。青柳は擬制に関してはメイの考えを援用し、次のように述べるⁱ。

「「会計は実利的なものであり、コンベンション（もちろん、そのなかには事実との一致の疑わしいものがある）にもとづく」との認識から、「会計は少数の基本的公準と多数の小仮定とから成る一の仮設構造にもとづく」」

青柳は会計が貨幣価値安定の公準などいくつかの基本的公準のほかに、中小の仮定にもとづき構築されていることを強調しているのである。

第二の属性としてコンベンションが慣習として狭い意味で考えられることが少なくないと青柳は指摘するⁱⁱ。

「人間は“慣習を作る動物”（custom-making animal）といわれる。生物的本能だけでなく、過去より伝承された慣習が人間の行動に指針となる。しかも一定の慣習にしたがう地域や集団に統一をうみ、共属感を芽生えさせる。それは人びとを結ぶ紐帯であり、社会の接着剤であ

^{xlix} 青柳（1979）、54～61頁。

ⁱ 青柳（1979）、54頁。

ⁱⁱ 青柳（1979）、55～56頁。

る。連帯意識を強める意味では社会の安定剤でもある」

第三の属性はコンベンションを法としてとらえるに際して、青柳は「法律の生命は論理ではなく経験である」とホルムズ判事の有名な言葉を援用する^{lii}。

VII. 会計監査の現状と今後の監査の展開

青柳は記号に関して、次のようにいう^{liii}。

「ソシュールの言語観に立てば、記号があって、それによって規定される対象が生まれる。それは変化が時間という記号を生む半面、その記号が変化を規定する逆関係である。数学的というと写像と逆写像の関係である。原像である対象が写像によって像である記号を生む半面、その像が逆写像によって原像を規定して文字通りの“逆像”にする」

ここで青柳がいたいことは何であろうか。粉飾された数字、たとえば会計上の利益を記号として捉えたと、それによって規定される対象が生まれる。この生まれる対象は実際には赤字決算であるのだが、記号が粉飾された数字であれば黒字なのである。この記号ないしは写像の黒字が対象ないしは原像も黒字であると企業の利害関係者に思わせてしまうのである。つまり、記号で表現された数字に影響されて、実際の赤字決算は黒字で儲かっている企業実態であるとウソを示すことになる。そしてその企業が儲かっているという良いイメージを企業の利害関係者、つまり財務諸表の読み手に与えることになる。

青柳は会計士をどのようにみているのかに関して興味深い記述がある^{liv}。

「肉眼的にみても、会計士が生きる世界は組織という場と会計という表現の世界である。つまり、組織の情報場と会計の記号場である。

組織の情報場は表層の役割構造と深層の利害構造から成り立つ一方、会計の記号場は会計士が作成する勘定帳簿や財務諸表から成り立ち、これらが言語の場を形成する。会計士組織の役割構造の一翼を担うが、ヴァッターの会計士主体論では、それは利害構造から切り離された主体である。しかし他の役割は利害から切り離されていないので、他の役割から会計士に送られる役割期待、とりわけ、経営者が会計士に寄せる会計の方針についての期待には強い利害が込められている。会計士の職分は会計処理と報告であり、それゆえ、会計士が生きる現場は会計の記号場である。会計士の中立はその記号場に向けた期待であるが、それを情報場と切り離すことは一種の理想論、いや、机上の空論となりかねない」

lii 青柳（1979）、59頁。

liii 青柳（1998）、15頁。

liv 青柳（1998）、213～214頁。

ここで注目したいのは、次の表現である。

「経営者が会計士に寄せる会計の方針についての期待には強い利害が込められている」

会計方針を選択するには経営者の権限であり、経営者は会計士にどのような期待を寄せるというのだろうか。会計方針の選択のアドバイスであろうか。筆者はここに青柳の意図をも読み取るのである。会計方針の選択ないしは会計方針の変更を行うのはあくまでの経営者である。しかし、会計士はその際に何もしないかという、そうではない。会計士は経営者の行った会計方針の選択の妥当性ないしは会計方針の変更の妥当性を検証することになる。つまり、経営者が会計士に寄せる会計の方針についても期待とは、もしそれらの妥当性に問題があったとしても、会計士が問題にしないで見過ごしてくれることを期待するといっているのである。

最近の監査の厳格化の波が押し寄せている環境では、もはやこうしたことを経営者が期待しても難しいであろうが、約十年前のエンロン事件（2001年）が発覚化する前には、癒着監査の時代にはこうしたことがなかったとはいえない。

そこで青柳はこの点に関して次のように指摘している^{iv}。

「会計物語の語り手は誰であろうか。財務諸表をみれば、商店名や会社名が掲げられている。これらを商店の資本主や会社形態をとる企業として解釈すれば、資本主理論や企業体は会計物語の“語り手”理論ということになろう。そのような語り手を設定しているのが作者兼作家の経営者ということになろう。そして、語り手である企業が粉飾決算のような罪を犯せば、その責任は語り手よりも作者兼作家が負わなければならない。また、粉飾を暴く探偵役を会計士が演じることもあれば、監査で粉飾を見逃した会計士が経営者と連帯責任もある」

会計監査の現状と今後の監査の展開に関して、青柳は次のように言及している^{lvi}。

「最近、海外の事例をみると、証拠や一般に認められた会計原則に準拠した監査済み財務諸表が、投資家に十分な情報をあたえていないとの判決理由によって会社側や監査を担当した公認会計士の敗訴に終わったケースがいくつかある。伝来の制度にすぎた会計責任のあり方では、もはや時代の情報要求にこたえられなくなっている。

他方では、経営監査から社会監査にまで情報要求にこたえられなくなっている。公認会計士の監査能力が従来の監査手続をこえた範囲に伸長できるかどうか、会社は取得原価のきずなを脱して最新情報の名のもとに得手勝手な会計に走ることはないか、会計責任の時代転換には、かずかずの懸念と疑惑がつきまとう、しよせん、会計責任のあり方を考えるまえに、会計主体の価値観ないしは価値判断の変容可能性が問われねばならない。」

^{iv} 青柳（1998）、133頁。

^{lvi} 青柳（1974）、75頁。

また、青柳は監査の機能について次のようにいう^{lvii}。

「監査は情報提供と持分保護の両機能にとって必要であるが、とりわけ、持分保護、別言すれば、利害調節、利害調整、利害裁定にとって重要である。——（中略）——外部監査は外部利害の公正な裁定に保証とならなければならない」

さらに青柳は公正な裁定を保証するためには、純粋な手続上の正義を分配問題に適用するためには、正義にかなう制度の体系を確立し、それを普遍的に管理する必要があるという^{lviii}。

「価値観と利害が対立する世界においては、会計の正しい結果についての独立した基準がないため、会計手続が純粋な手続上の正義にかなう制度の体系の一環とならざるをえない。環境の多様性や個々の人びとの相対的な地位の変化を考慮することなく、法の裁可を得た会計手続が公正な手続として通用する。それは、手続の正確として、利害の葛藤を解決する財産の規約（convention of property）となるのである」

「一般に認められた手続に準拠すれば、分配の正義はかなえられるものと考えられがちだった」^{lix}が、実はそうではなかったことがコンチネンタル自動販売機会社の粉飾事件（1969年）で明らかになった^{lx}。

「同社の社長は子会社より投資資金を借り入れ、それを同社から子会社の貸付によってまかなわせていた。こうした社長の個人投資と放漫経営が禍して、会社の業績は悪化して破産へと追い込まれた。管財人は両社間と社長との取引が監査済財務諸表によって適正に公開されなかったことを訴因として、社長と監査事務所に対して刑事及び民事の訴訟を起こし、裁判は上級審にまで持ち込まれ、社長は懲役刑、監査人は罰金刑の判決を受けた。その第二審判決文によれば、会計士にとって第一の法は、一般に認められた会計原則への準拠でなく、むしろ完全かつ適正な公開であって、“適正に表示する”という監査報告書の文言は“一般に認められた会計原則”とは別個の概念であり、後者（一般に求められた会計原則への準拠）は必ずしも前者（適正に表示すること）を保証するものではないとした。職業基準が会計士の免責条件とならない判決が下されたわけであり、会計職業にとって大きな事件となった」（引用文中の（ ）と（ ）の中の文言は筆者により加筆）

コンチネンタル自動販売機会社の粉飾事件の衝撃的な判決に接して、アメリカ公認会計士協会（AICPA）は委員会を設置して監査人の責任を再検討させた結果、“適正に表示している”に代えて

lvii 青柳（1998）、160頁。

lviii 青柳（1998）、161頁。

lix 青柳（1998）、162頁。

lx 青柳（1998）、162頁。

“すべての重要な点において表示している”という監査報告書の文言が提案され、公正性の道德基準が削除された。その後、AICPAの監査基準は、委員会の提案に配慮しながら、最終的には“すべての重要な点において、適正に表示している”となっている^{lxi}。

青柳は、「一般に認められた会計原則」や“一般に公正妥当と認められる企業会計の基準”というのは、文言通りに解釈しても、これまで認められてきた、あるいは現在も認められる、という意味であって、今後も認められるという意味ではない」と注意を喚起している^{lxii}。青柳は過去や現在では妥当であっても、未来において妥当するという保証はないことを強調しているのである^{lxiii}。

青柳のコンチネンタル自動販売機会社の粉飾事件と一般に認められた会計原則の説明は少しわかりにくいので、青柳の指摘と同様のことをもっとわかりやすく説明している河合の指摘を引用してみよう。^{lxiv}

「裁判所は「適正表示」の検討に当って一般に認められた会計原則に準拠していたことを立証することは、大いに説得力を持つ証拠とすることは疑われないが、それが決定的証拠とはなりえないとする態度をとった。つまり会計士の証言を全面的に肯定することを拒み、一般に認められた会計原則の枠をはみ出す事項について、一般に認められた会計原則の欠如を非難する結果が生じたのである。つまり、一般に認められた会計原則と呼ばれる監査判断の一基準に準拠して監査が完了されていたとしても、このような従来からの慣行は限界があるとみているわけで、その原則を遵守したからといって無罪とはなりえない。新しい事実に対処する会計士の正当な注意が喚起されねばならないことがこの事件で明らかとなった。つまり原則に準拠していたからといって免責とはなりえない新しい事実を生み出した事件だった」

青柳がコンチネンタル自動販売機会社の粉飾事件で指摘しているように監査人の責任の問題は、益々重要性が高まっているといえよう。

具体的には内部統制の整備・運用状況を評価した上ですべての勘定科目をサンプリングにより検証する従来型の監査からリスク・アプローチ監査への変更が挙げられる。監査人が裁判で敗訴しないためにいかに監査資源を有効に使用し、リスクのある科目に焦点を合わせて監査を実施したかがリスク・アプローチ監査によればある程度明確にできるからである。

しかし、それだけでは粉飾がなかなかなくなることも確かであり、リスク・アプローチ監査はリスクの範囲をビジネスに広げ、現在はビジネス・リスクアプローチ監査が実施されるようになった。

従来において外部監査人によって実施される監査は情報の監査といわれるものであったが、この

lxi 青柳（1998）、164～165頁。

lxii 青柳（1998）、162頁。

lxiii 青柳（1998）、162頁。

lxiv 河合（1979）、218～219頁。

点についても財務諸表の利用者である外部利害関係者の要望に応えた内部統制監査や継続企業の監査が実施されるようになった。これらの監査は財務諸表監査という枠を超えた実態の監査に立ち入ってしまっている。監査人にとって監査領域の拡大は監査報酬の増加をもたらす意味では、監査業界にとっては望ましい側面も存在するが、会計監査の専門家である公認会計士ないしは監査法人は、こうした実態の監査を有効に実施していくことが可能なのであろうか。あるいは監査人の責任が急拡大する結果につながらないのだろうか。

監査業界においても筆者と同じ疑問を持つ人は多くおり、わが国でも欧米に続き、有限責任監査法人が認められるように公認会計士法が改正されている。

引用文献・参考文献

- 青柳（1969）：青柳文司『会計士会計学（改訂増補版—ジョージ・オー・メイの足跡—）』同文館、1969年11月。
青柳（1974）：青柳文司『現代会計学』同文館、1974年2月。
青柳（1976）：青柳文司『会計学への道』同文館、1976年10月。
青柳（1979）：青柳文司『新版 会計学の原理』中央経済社、1979年9月。
青柳（1986）：青柳文司『アメリカ会計学』中央経済社、1986年7月。
青柳（1998）：青柳文司『会計物語と時間—パラダイム再生—』多賀出版、1998年7月。
大塚（2002）：大塚雅子編『銀座一丁目のドン・キホーテ』文芸社、2002年6月。
河合（1979）：河合秀敏『現代監査の論理』中央経済社、1979年11月。