



HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	米国上院小委員会報告書の会計批判とその反応
Author(s)	早川, 豊
Citation	北海道大學 經濟學研究, 28(3), 15-71
Issue Date	1978-08
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/31426
Type	departmental bulletin paper
File Information	28(3)_P15-71.pdf



米国上院小委員会報告書の会計批判とその反応

早 川 豊

一、序

会計は企業活動を記録、計算し、その結果として財政状態及び経営成績を報告する機能と職責を果たすことになっている。しかし、それが何ものかの手にゆがめられれば、企業をとりまく株主、債権者、従業員および租税徴収という意味から政府及び地方自治体に直接的影響を被らせるばかりか、近い将来その企業と取引をしようとするもの、企業に採用されようとするものにも影響を与え、さらには企業の報告を土台にして研究するもの、それに立脚して政策をとる政府にまで再び影響を与えるものであり、これは社会的経済的問題として放置しておくわけにはいかない。こうした疑惑から出発した米国上院政府活動委員会の小委員会（会計報告書、会計及び経営小委員会、(Subcommittee on Reports, Accounting, and Management of the Committee on Government Operations, United States Senate)の約1年にわたって調査したものを、1976年12月7日付で上院政府活動委員会に答申され、1977年3月31日付で公けに出版された報告書“The Accounting Establishment”（会計の確立と会計事務所の掛詞となっている）は会計の「最も悲観的な観測者でも予測しなかった最も辛辣な報告書¹⁾」となって現われた。従来から会計に対して厳しい批判が多く見られるが²⁾、この報告書は未公開となっていた資料を各関係団体から半強制的に蒐集しており1760ページにも及ぶ調査分析及び勧告となっている。従来、このような批判的論文を研究者が発表すると、すぐさま独断的だとか、偏見に満ちているとか、さらには証拠固めが不充分だとか激しい攻撃が待ち受けていた。その攻撃がいかなる背景から来ているかもこの報告書は暗示してくれるし、New York 大学の Robert Chatov の

ような会計批判とそれに伴う会計構造の変革提唱者もこの報告書に対する公聴会で証人として改革案を提唱できるほどに重視されるようになっている⁴⁾し、New York 市立大学の A. J. Briloff も同様に会計上の独立性の批判を強調しているが、彼の所説の一部は報告書の中のデータとして16ページに及んで抜粋されている⁵⁾。しかし、かくのごとく理論的にも資料的にも徹底的調査の跡が窺える上院小委員会報告書でも、現行の会計の批判と改革という激しい内容から現職の会計士とくに米国の会計を牛耳っている Big Eight 会計事務所及びそれにつながる AICPA (the American Institute of Certified Public Accountants, アメリカ公認会計士協会の略、以下 AICPA という……筆者) は黙っておられず、その反論と対応に精力を駆使しているのも当然であり、本稿では上院小委員会報告書の会計批判のほか関係業界の対応も取り扱いたい。

- 1) *Business Week*, January 31, 1977, p. 76.
- 2) 例えば、中村萬次、会計政策論、ミネルヴァ書房、1969、宮川一男、企業会計の構造、森山書房、1969、松尾憲橘編著、会計の社会的機能、ミネルヴァ書房、1975、馬場克三責任編集、理論会計研究、中央経済社、1969、菅原秀人、「株式会社社会計論」、森山書店、1976、などがあり、米国では Abraham J. Briloff, *Unaccountable Accounting*, New York, 1972, Robert Chatov, *Corporate Financial Reporting*, New York, 1975 などがある。なお本稿に特に関係するものとして菅原教授前掲書第9章は1964年2月19日の米国下院州際および国際通商委員会通商金融小委員会の公聴会の内容を紹介されているので参照されたい。これは同小委員会が米国証券取引委員会 (SEC) を参考人として換問して、「一般に認められた会計原則」の弾力性及び適否についての追求の跡が記されている。
- 3) 例えば、Stephen A. Zeff, "Book Review of Robert Chatov's *Corporate Financial Reporting*," *Abacus*, December, 1976, pp. 168—171 を参照。
- 4) *Journal of Accountancy*, June, 1977, p. 8.
- 5) U. S. Senate, *The Accounting Establishment*, a Staff Study of Subcommittee on Reports, Accounting, and Management of the Committee on Government Operations of the United States Senate, Ninety-fifth Congress, Washington, D. C., 1977, pp. 1681—1696.

二、上院小委員会報告書の意義

前述上院小委員会報告書は小委員会長 Lee Metcalf を含む上院議員 8 名とそのスタッフ 10 名からなる組織により 1976 年 12 月 7 日付で上院政府活動委員会の委員長 Abraham Ribicoff へ答申したものである。Ribicoff の上院委員会は彼を含めて上院議員 14 名とスタッフに 12 名からなっており、その上院議員 14 名の中から Metcalf が率いる小委員会に 8 名が参加している。公的機関により徹底的に調査研究されたのが本稿で取り上げる上院小委員会報告書であり、権威ある報告書として将来とも注目されるであろう。

答申趣意書を見ると、調査は 1975 年末から約 1 年間にわたって行われ、「大衆的に所有された会社（大株式会社の意味……筆者）の大衆への財務及びその他の情報の報告で行われている会計実務の確立の際の連邦政府の役割の研究」を始めたとしている。その研究の動機については、「近年明るみになった一連の企業倒産および企業の資金欠乏のほか大企業による不正が前もって報告されてないにもかかわらず連続して暴露されてきたことによって促進された」としている。小委員会はこうした問題は今日の会計実務が企業活動の実体を正確に反映していないことに大きな原因があると見ているのである。会計の正確性を大衆も議会も期待しているのに「会計は現在のところ同種の企業活動を報告するのに数個の会計基準から選択できる大きな自由裁量権を有している」として、企業がどの基準を選択するかで損益は大きく左右されるという弊害に不満を示している。

他方、議会も会計実務の重要性を認識して 1933 年に証券法、1934 年に証券取引法（以下、両者合わせて証券諸法という……筆者）を作り、「有意義な企業公開」を考えたのであったが、それらを管理する権限を与えられた SEC（the Securities and Exchange Commission、証券取引委員会の略、以下 SEC という……筆者）は会計基準を作るという権限を民間に委譲してしまい、その結果、「企業により報告された情報の正確性及び有用性の大衆の信頼を大きく削り取ってしまった」のである。

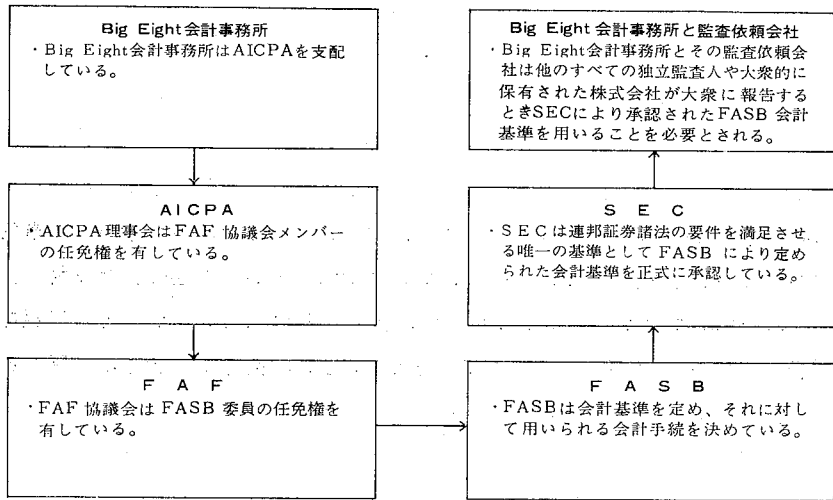
本報告書の主たる目的は「民間の経済活動同様、連邦政策、計画に大きな影響を与える会計実務の確立及び管理に直面している各種の民間組織及び連邦諸機関を議会及び大衆に理解せしめる」ことにあるという。そのため適切な証拠資料が得られなければ、関係諸団体から資料の提出を要求し、それも参考資料として当該報告書に掲載したため膨大なページ数を費すことになっている。

競争経済の成功は正確な情報が自由に得られることを前提にしているのに、今日それは満たされていないという。何故それが満たされていないかを研究してみると、まず第1に「SEC が明らかに利害関係のある民間に会計諸問題について公的権限と責任を委譲した」ことと、第2に大株式会社の監査を殆んど一手に握っている Big Eight 会計事務所の独立監査証明といっても、「驚くほど独立性に欠け、また大衆の利益保護に献身していない」ことが主因となるからであるという。そのため大衆の信頼を回復するため、後で見るように16項目の勧告をするに至るのである。

以上が答申趣意書の要旨であるが、さらに報告書本文中から補足してみると、問題の根源となっている Big Eight 会計事務所も実は1933年、1934年の連邦の証券諸法でも彼らの活動を制限せず、「米国の大企業の監査人としての地位を保留されたから」²⁾であり、その繁栄は連邦規制の恩恵でもあるとしている。にもかかわらず、独立の正確、公平な監査証明を行っていないと憤慨しているのである。

現行の米国企業会計、なにかんづく会計基準がいかなる組織構造のもとで設定されているかをその全貌を図示しておくのが今後の論を進めていく上に便利であろう。図1は Big Eight 会計事務所およびそれにつながる AICPA の会計基準設定上の支配図を示したものである。図の説明は次項以下で述べることにする。

図1 Big Eight 会計事務所及び AICPA の SEC により承認された会計基準に対する支配



出所：U. S. Senate, *The Accounting Establishment*, 1977, p. 3.

備考：略語については本稿中の説明参照のこと。

- 1) U. S. Senate, *The Accounting Establishment*, Washington, D. C., 1977, pp. iii-v.
- 2) *Ibid.*, p. 1.

三、Big Eight 会計事務所の会計支配

前掲図1のように会計の支配構造のトップに位置するのは Big Eight 会計事務所である。Big Eight 会計事務所があまりにも巨大で影響力が強いため、それは「米国の会計実務のみならず、恐らく世界中の会計実務を支配している」ほどだと上院小委員会報告書は述べている。それら8社の Big Eight 会計事務所をアルファベット順に列挙すれば次の通りである。

Arthur Andersen & Co.,

Arthur Young & Co.,

Coopers & Lybrand,

Ernst & Ernst,

Haskins & Sells,

Peat, Marwick, Mitchell & Co.,

Price Waterhouse & Co.,

Touche Ross & Co.

上記 Big Eight 会計事務所のほか Big Fifteen 会計事務所ともいわれる Big Eight 以外の 7 社は相当に大きなものであるが、その規模と影響力において Big Eight 会計事務所から大きく水をあけられている。Big Eight 会計事務所が「公会計事務所 (public accounting firms) とか「独立公会計事務所」 (independent public accounting firms) とか呼ばれているが、その内実を調査した結果、「大衆に奉仕しているとか、あるいは監査依頼会社の利害から全く独立であるという証拠は殆んど見つからない」と激しく告発している¹⁾。

Big Eight 会計事務所がいかに巨大か、そしてどのような仕事をしているかを言及することにしよう。²⁾ Big Eight 会計事務所は株式会社形態をとらず、パートナーシップ (組合) 形態をとっており、各々数百人のパートナーをかかえ、約4000人から8000人余りのスタッフをかかえている会計事務所であり、米国及び外国の主な都市に事務所を配置している。

CPA (Certified Public Accountant, 公認会計士の略, 以下 CPA という……筆者) は1976年には米国で総計約16万人に及ぶが、Big Eight 会計事務所に従事しているのはそのうちの11~12%である。しかし、その影響力は予想を遙かに上廻るものである。というのは Big Eight 会計事務所はその監査依頼会社が米国の大企業であり、また同時に前掲図1のように AICPA, FAF (Financial Accounting Foundation, 財務会計財団の略, 以下 FAF という……筆者)、及び FASB (Financial Accounting Standards Board, 財務会計基準局の略, 以下 FASB という……筆者) を支配し、それがひいては連邦政府に認められた会計実務となって現われてくるほどにその影響力は強大だからである。

Big Eight 会計事務所の収益構成比率を見ると平均して、70%が監査及び会計業務からの収益であり、18%が税務からの収益であり、残りの12%は経

営助言業務 (management advisory services, 略して MAS あるいはコンサルティング業務ともいわれる) からの収益である。

収益の70%を占める監査及び会計業務は(1)企業の信頼できる記録制度をデザインすること, (2)定期的に効率的に運営されているかどうかを確認するため記録制度をチェックすること, (3)企業活動の結果を正確に反映する財務諸表の作成を手助けすること, (4)財務諸表が正確であることを証明する業務からなっている。

18%を占める税務は連邦, 州, 地方及び外国の税法規定から最大の財務的利益を得るよう依頼人の手助けをする業務である。

残りの12%を占める経営助言業務は普通の会計実務と結びついた専門知識の領域を離れ, 経営管理上で依頼人の手助けをすることが目的であり, 具体的には(1)重役派遣 (executive recruitment), (2)市場分析, (3)工場配置, (4)製品分析, (5)保険計算サービス, (6)財務管理サービスである。Big Eight 会計事務所はこのような仕事の専門家を雇用し, 彼らを “principals” と呼んで優遇している。

Big Eight 会計事務所への監査依頼会社は大企業の殆んどをシェアとして持っていることが上院小委員会報告書から明らかとなっている。米国を代表する New York 証券取引所及びアメリカン証券取引所の上場会社総計2641社のうち Big Eight 会計事務所への監査依頼会社が85%を占めているのである。これを1974—1975年の資料から分析してみると, 米国全体の総売上高2兆5520億ドルの約半分を占め, また税引後の企業利益 754 億ドルの84%を占めるに至っている。

New York 証券取引所の方がアメリカン証券取引所よりも歴史も古く, かつ巨大企業が集中しているので New York 証券取引所における Big Eight 会計事務所への監査依頼会社だけを見ると, 何と92%の高率のシェアを占めている。この92%の会社は New York 証券取引所の上場会社中の売上高総計の94%, 利益の94%, 法人税90%, 従業員94%, 資産94%を占めるに及んでいる。

Big Eight 会計事務所のうちで最大の Price Waterhouse & Co. への監査依頼会社が占める割合は New York 証券取引所上場会社の売上高のうちの24%, 利益の28%を占めるに及んでいる。Price Waterhouse & Co. を除く次の4社, すなわち Arthur Andersen & Co., Coopers & Lybrand, Haskins & Sells および Peat, Marwick, Mitchell & Co. では売上高の50%, 利益の51%を占めるに及んでいる。したがって, Big Eight のうち Big Five 会計事務所だけを合計しても New York 証券取引所上場会社の売上高の74%, 利益の79%の会社を監査していることになる。

アメリカン証券取引所の場合, Big Eight 会計事務所の占める割合は New York 証券取引所の90%台と比較して低率である。上場会社の76%の会社を監査し, それらの会社は67%の売上高, 67%の利益, 66%の法人税, 61%の従業員, 73%の資産を保有している。アメリカン証券取引所上場会社のうち Price Waterhouse & Co. への監査依頼会社を見ると売上高の16%, 利益の19%の会社の監査依頼があり, 前同様, Big Five 会計事務所合計では45%の売上高, 49%の利益を監査していることになる。

さらに米国上位50社についての議会調査サーヴィス局 (Congressional Research Service) の調べでは Big Eight 会計事務所の監査がより一層高率であることを紹介している。また同一産業内の監査でも Big Eight のうちの特定会計事務所に集中している事実もあるという。たとえば, 例の Price Waterhouse & Co. では大石油会社10社のうちの6社, すなわち Exxon, Gulf, Standard Oil of California, Standard Oil of Indiana, Royal Dutch Petroleum 及び Shell を監査しているのである。

Big Eight 会計事務所は大企業の財務成績の報告に大きな影響力を握っている。というのは現行の会計制度では「同種の企業の取引を報告するのに弾力的, 選択可能な会計方法のシステムの展開を許している。認められた方法の集まりから選択される会計方法のうちどれを使うかによって大衆に大きく異なった財務成績が報告される」ことのほか, それを監査する Big Eight 会計事務所等が大企業のとる各種の会計方法を認めるかどうかに大きな自由裁

量の余地が許されているからである。しかも、会計記録が正しいか否かを決めるのに試査という手段で行われ、その試査をどの範囲、程度にまでやるかも Big Eight 会計事務所等の判断に委ねられている。かくして、Big Eight 会計事務所等が大きな自由裁量権を許されていることを利用して、大企業は弾力的な会計政策が適用でき過当市場独占を益々容易ならしめる要因になっていると上院小委員会は睨んでいる。さらに「過当市場独占は伝統的に財及びサービスの価格及び供給に問題を残している。Big Eight 会計事務所への監査依頼人として大企業が集中していることは独禁法違反の疑いの調査を必要としている」と勧告⁴⁾している。より詳しく見るならば、「Big Eight が提供する各種のサービスにより個々の Big Eight 会計事務所は同一産業内で競争している複数以上の会社の業務に携わっている。監査及び会計業務の供給の不当独占はすべての産業にわたっており、ときには同一産業内でも存在している。AICPA の委員会は Big Eight 会計事務所の独占実務を促進させる機会を与えている。それらは重要な監査及び会計政策を樹立するのに互いに非公式な会合を持ち、決めているからである。」このように Big Eight 会計事務所は自己への監査依頼人すなわち大企業の利益の代弁を図るべく、Big Eight の強大な力により AICPA を利用しているのである。中小の会計事務所は中小企業を依頼人として有しているのを特徴とするが、その依頼人が大企業により吸収されたり、あるいはより大きくなって上場するや Big Eight 会計事務所への監査依頼人となってしまう、依頼人を失なうことになる。したがって、上院小委員会報告書では「監査及び会計業務の供給の独占は会社合併とか会社証券の大衆への販売の結果として増大しているようである」として企業集中が Big Eight 会計事務所に大きな利益をもたらすため、Big Eight は企業集中を促進させる会計方法を考察しようとしていると告発⁵⁾している。

Big Eight 会計事務所は年間報酬として20億ドルを得、利益額として5億ドル以上の会計事務所であり、非常に収益性の高い事業である。したがって、それらは「監査依頼人に対する業務価値を下げるような現行制度の改革を避

けようとする」から、それら自身から自己の都合の悪い会計への転換・改善は期待できない。しかし、「近年の Penn Central 鉄道の倒産, Equity Funding の不正, Gulf Oil や Northrop の不法行為, その他大衆に注目された他の多くの会社の不正に伴う会計及び監査問題から監査人の独立性及び能力について問題が生じている。」独立の監査人が本当にいるのかと大衆は疑問を呈しているのである。「会社により報告された情報の正確性及び信頼性に対する独立監査人により見つけられていない, あるいは報告されていない会社の不正はたえず暴露されてきたことにより生じている。議会と大衆は会社の財務諸表が弾力的, 選択的会計基準のゆえに企業活動の成績を正確に反映しているという確信を殆んど持っていない。連邦証券諸法の成功に必須な独立監査人への大衆の信頼は大きく侵食されてきている」として、「このような監査人の独立性及び能力における大衆からの信頼回復は彼らが責任を遂行する方法を改革することにかかっている」と Big Eight 会計事務所が自己の既得権維持ばかりを考えず早急な改善策を取るよう勧告⁶⁾している。

監査人の独立性に関しては、大企業の経営者が監査人の任免権を有しており、しかも監査報酬の支払の最終権限を有しているため、Big Eight 会計事務所は証券諸法で期待された大衆利益の保護というより経営者利益の保護にヨリ大きな関心を払っている。そのため、Big Eight 会計事務所は独立性が大きく阻害された状態から出発していることは容易に理解できるであろう。さらに、Big Eight 会計事務所の業務内容からも独立性阻害を引き起している。「Big Eight 会計事務所により提供されている経営助言業務は事業を遂行する上での経営者への助言を意図したものであり、したがって必然的に依頼人の業務に Big Eight が携わることになる。このような関係は実質的にも表面的にも独立であるべきだという監査人の責任と相い容れない依頼人の業務に独立監査人が専門的かつ財務的利害関係を有することになる。Big Eight 会計事務所が依頼人に対して重役派遣をするとき、株主および大衆は主としてその会計事務所と派遣された重役との間の関係ゆえに Big Eight が依頼人から独立監査人として維持できるかどうかを疑うであろう。同様に、大衆は

依頼人が Big Eight 会計事務所に市場分析、財務管理業務、保険計算業務あるいはその他の経営助言業務をさせておいて Big Eight が依頼人に対して独立監査人として働ける能力があるかどうか当然疑うであろう。」このような状態の Big Eight 会計事務所は監査依頼会社の業務に深く携わっている⁷⁾のであり、その監査はいわば「自分自身の仕事を監査する立場に置かれている」ということになり、本来の外部監査はそこなわれてしまっているというのである。

Big Eight 会計事務所は監査報酬を得る面から大企業経営者の意見を代弁せねばならず、その結果、独立性が阻害され、さらには Big Eight 会計事務所の業務自体が企業経営に深く携わっていることから独立性が阻害されていることになる。このことから大企業経営者の利益代弁をせざるを得なくなり、この代弁が自己の監査報酬の増大につながることから、Big Eight 会計事務所は連邦、州、地方政府に対する政治圧力集団となって協力し、積極的に運動しているという。たとえば、連邦法人税では「投資税額控除の増大、より自由な減価償却方法の採用、外国政府に対する税率の引き下げよりも内国税の税額控除の継続、および大企業による現金保有量の増大を企画したその他の手続を支持している。」こうしたことは州レベルでの公益料金の会計方法でも Big Eight 会計事務所の監査依頼人側の意見の証言からでも見られる。

「Big Eight 会計事務所は規制された公益料金基準の中に建設仮勘定を含め、さらに連邦政府に未だ支払われていない連邦法人税を公益利用者に配賦するのを支持している」と。また Big Eight は連邦議会で石油及びガスの値上げを支持し、生産費の早期償却を支持している。かくして、上院小委員会報告書は「Big Eight 会計事務所は一般に全く原価と認められていない『原価』まで連邦政府が民間契約者に支払うような規則の採択を連邦機関に文書で出している」と Big Eight 会計事務所があやつっている AICPA、FASB をも含めて期待された独立性がないことに憤りを感じて批判している⁸⁾のである。

Big Eight 会計事務所の報酬が巨大であり、現行会計制度の全面的改正は Big Eight に不利になるようであれば当然反対する。したがって、「それらは

会社の報告におけるより厳しい連邦規制に反対し、連邦政府が統一会計方法を採択しないよう勧告する」⁹⁾のは Big Eight の自由裁量性による監査上のメリットが失われるからである。それでも上院小委員会は Big Eight 会計事務所の独立性が1933年の証券法、1934年の証券取引法により期待されても、今日その独立性は殆んど消えてしまっていると落胆し、大衆の信頼回復はこのままでは図れないとして政府指導型の改善策をとろうと後で見るような16項目の勧告書を作り上げているのである。

Big Eight 会計事務所の独立監査人としての能力も最近問題となり、Big Eight のうちの3社は SEC により監査失敗の理由で正式に処分を受けているのが現状であり、また正式に処分を受けなくても社会問題化している事件が多くあることは前述した通りである。Big Eight は大会社に進出するだけでなく連邦、州、地方政府にも監査、会計及び経営助言業務を行っている。彼らはその機会を通じて「監査依頼会社の活動に影響を与える政府の政策、手続に影響させることができる」と。そこで、本来、独立監査人の責任遂行上矛盾する経営助言業務を行っている Big Eight 会計事務所等には政府の仕事に従事させてはならないと勧告している。連邦政府に対する Big Eight の業務報酬は1971年が8,037,0000ドルだったものが1975年には16,486,000ドルに倍増し、そのまま放置すると Big Eight 会計事務所の発言力が益々大きくなると危惧している。¹⁰⁾

- 1) U. S. Senate, *The Accounting Establishment*, Washington, D. C., 1977, p. 4.
- 2) *Ibid.*, pp. 4—5.
- 3) *Ibid.*, pp. 5—6.
- 4) *Ibid.*, p. 7. Big Eight 会計事務所の独禁法違反の疑いについては後で見るように上院小委員会の12番目の勧告となってあらわれている。*Ibid.*, p. 23. 本稿、48ページ。
- 5) *Ibid.*, pp. 6—7.
- 6) *Ibid.*, p. 7.
- 7) *Ibid.*, p. 8. 経営助言業務を禁止しようとすることは後で見るように上院小委員会の8番目の勧告となってあらわれている。*Ibid.*, pp. 22. 本稿、47ページ。

- 8) *Ibid.*, pp. 8—9.
- 9) *Ibid.*, p. 9.
- 10) *Ibid.*, pp. 9. 経営助言業務を行っている会計事務所との政府契約を禁止しようとすることは後で見るように上院小委員会の13番目の勧告となってあらわれている。*Ibid.*, pp. 23—24. 本稿, 48ページ。

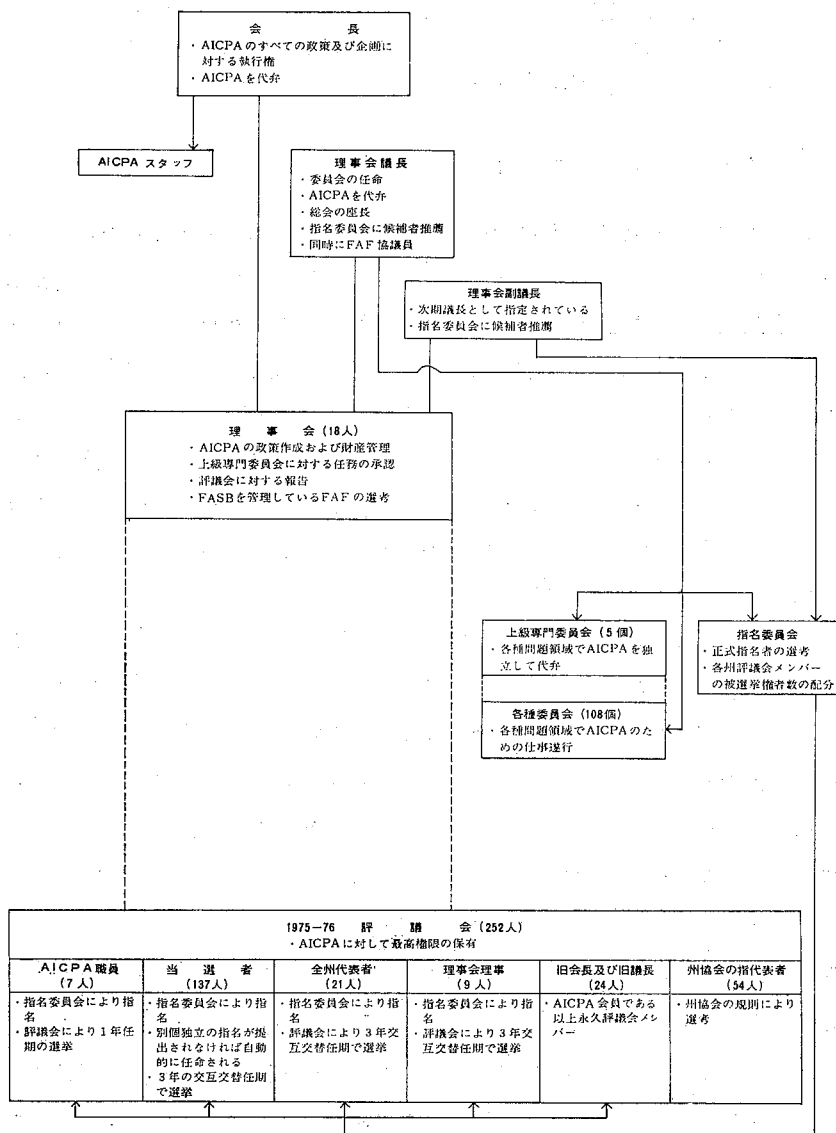
四、会計の第2支配層としての AICPA

前項で Big Eight 会計事務所がアメリカ大企業の殆んど大部分を監査するまでに巨大化し、それらの業務も各方面にわたり、それらが所期の目的たる独立監査人による監査の実施が大きく疑問視される論拠を明らかにした。そしてまた Big Eight 会計事務所は SEC が公的に認めている FASB 会計基準の設定をも実質的に支配している。その様子は前掲図1（本稿19ページ）に示した通りである。この項では AICPA が Big Eight 会計事務所によりいかに実質的に支配されているかを論述するとともに、AICPA が実務を担当する公認会計士の上に君臨していかなる仕事をし、いかなる性格を持った組織になっているかを論述したい。

Big Eight 会計事務所は会計基準設定の支配の第1段階として AICPA を支配している。AICPA は会計業務最大の公認会計士を会員とする団体であり、会計実務に影響させる最も強力な団体である。それが会計のすべての重要な分野を支配できるのは「公認会計士業務が主として自主管理下におかれており、しかも AICPA によって取られた政策及び手続を連邦や州当局が公認会計士業務の代表的決定として認めている」ことからである。その AICPA を実質的に Big Eight 会計事務所が支配し、Big Eight の集团的利益を享受せんとして巧みに AICPA を前面に出して後方から操っていると上院小委員会報告書は鋭く批判するのである。¹⁾

AICPA はどのような組織構造になっているかを図示してみよう（図2）。図2から明らかなように AICPA の管理組織は会長とそのスタッフ、18人の理事会メンバー、252人の評議会メンバー、5つの上級専門委員会、108個

図2 AICPA の組織



出所: U. S. Senate, *The Accounting Establishment*, 1977, p. 72.

の委員会からなっている。まず、Big Eight 会計事務所がそれらをいかに支配しているかを見ることにしよう。²⁾

1976年の AICPA 会員は117,695名であり、そのうち Big Eight 会計事務所のかかえる会員は15%にすぎない。しかし、図2のように形式上 AICPA の最高権限を有している AICPA 評議会は合計 252 名であるが、Big Eight 会計事務所はその31%を占めるに至っている。さらに Big Eight の次に位置する7社を含めた Big Fifteen 会計事務所では 252 名の評議員中42%を占めるに至っている。Big Eight の31%を占める評議員結束力によって彼らの意見が主流になり、他の評議員の意見が仲々反映しにくくなっている。

AICPA 評議会から AICPA 理事会に目を転じても実質上同じように Big Eight 会計事務所の支配が見られる。AICPA 理事会は政策作成と財産管理で大きな権限を有している。1976年では18人の理事会メンバーのうち Big Eight 会計事務所は6人を占め、しかもその6人の中には AICPA 理事会の前議長と次期議長（図2のように次期議長は一定期間副議長として活躍する）という中心人物が含まれているのである。Big Fifteen 会計事務所では18人中9人の理事を送り出すという巨大会計事務所よりの理事会となっている。

理事会の政策により具体的に会計の調査研究を行っているのは理事会により任務が与えられた各種委員会が専ら仕事に当たっている。1975—1976年の AICPA 委員会ハンドブック (1975—76 AICPA Committee Handbook) によれば何と 108 個の委員会が会計関係の諸トピックスを研究しているという。そしてそれらの委員会は時には政府の政策まで影響させる程になっているという。重要な委員会の殆んどが Big Eight 会計事務所の代表者たちで50%以上の委員派遣となっていると上院小委員会報告書は鋭く批判している。

AICPA の定款によると5つの上級専門委員会 (senior technical committee) が大きな権限を持っていて、評議会や理事会に相談せずにその専門分野で AICPA 代表発言力を持っているという。会計士を規制する任のある連邦機関も州機関も AICPA に大きく依存する道をすでに選んでいるので AICPA の上級専門委員会の声明は多くの分野で CPA により従わなければな

らない規則となっている。したがってその声明により大衆及び会計士に大きな影響を与えるものであるが、その自治権を有する AICPA 上級専門委員会が大衆の保護を前提にして行動しているという保障はない。この場合でもまた「Big Eight 会計事務所が5つの上級専門委員会のすべてを支配している」のであり、このことを通じて Big Eight 会計事務所の政策決定に力を有し、「会計基準、監査基準、経営助言業務、連邦税及び職業倫理のような重要な問題の活動を指揮」することが出来るのである。たとえば、上級専門委員会の一つ監査基準実行委員会 (Auditing Standards Executive Committee) の発表する声明 (Statements on Auditing Standards) は適切な監査手続と称して定めているが、これを「連邦政府、州政府及び法廷がすべての公認会計士により従わなければならない基準として一般に認めている」ほどに権威あるものとしてはねかえてくる。したがって経営者の不正あるいは不法行為に関する事件における会計士の法的責任はこの監査基準に従って監査が実施されたかどうかにより決められているのが実情である。一般の公認会計士や営業報告書を見る大衆に大きな影響を与えているこの監査基準実行委員会の構成も Big Eight 会計事務所が実質上支配していることがわかる。当委員会21名中 Big Eight が委員長を含め8名を派遣しており、また Big Fifteen 会計事務所では14名という実に委員会の3分の2を派遣しているのである。³⁾

Big Eight 会計事務所は連邦政府に圧力をかけんとして政府関係調査のための AICPA 委員会を作り、それらを支配している。それらの委員会は原価計算基準局委員会 (Cost Accounting Standards Board Committee)⁴⁾、連邦政府実行委員会 (Federal Government Executive Committee)、連邦税実行委員会 (Federal Taxation Executive Committee) 及び SEC 規則委員会 (SEC Regulations Committee) である。AICPA が連邦政府に発言するときはいつも Big Eight 会計事務所の声であり、時には Big Fifteen の声であると批判されている。AICPA は1975年では1800万ドルの活動支出を行うほどの大組織である。そのうち、58.9万ドルを連邦政府の圧力のために費やし、またさらに18.7万ドルは連邦税問題に費している。「Big Eight 会計

事務所が自己の都合のよい広範な活動領域に AICPA を向かせてその影響力を利用している」ことは上述のことのほか Big Eight 会計事務所が AICPA スタッフ給与決定にも活躍していることから自明であろう。⁵⁾

AICPA は会計基準及び監査基準の作成によりその影響力を増すばかりでなく、各州で公認会計士志願者をテストする統一公認会計士試験を実施している。各州はこの試験合格者だけに公認会計士の称号を許可し、他のいくつかの会計諸団体の与える資格より優遇している。⁶⁾ AICPA は各州で直接試験の実施を行なうことができないものの各州の公認会計士を統轄している NASBA (National Association of State Boards of Accountancy, 各州会計局全国団体) に大きな補助を与えながら AICPA の統一公認会計士試験を実施している。

AICPA は上院小委員会報告書によると「積極的な政治集団」であるという。国会議員に圧力をかけるための “Key Man” Program (中心人物説得計画) を作り、会計における政府の介入を阻止するために耐えず動いているからだという。また AICPA の代表は国会の証言に立ったり、連邦機関に意見を述べたりしているが、一貫して大衆の保護よりもむしろ監査依頼会社 (大企業) の側に立つものとなっている。その主たるものは連邦税政策を影響させんとするものであり、2 年毎に国会議員に『税法改正勧告案』 (Recommended Tax Law Changes) なるパンフレットを配布している。さらに議論となっている重要な税問題ではすでに 4 つの『税務政策の声明』 (Statements of Tax Policy) なるものが作成、配布され、常に監査依頼会社よりの意見を表明している。⁷⁾ 折角、1933 年、1934 年の証券諸法により公認会計士の独立性、公平不偏性という評判を政府の手によって獲得させたのに、内実は Big Eight 会計事務所の傀儡となった AICPA を通じて公認会計士の独立性、公平性、不偏性および能力が阻害されてしまったと上院小委員会報告書は鋭く批判している。

AICPA は公認会計士の高度の専門的知識を要求し、厳格な基準に準拠させることで会計及び監査実務に君臨しており、さらに連邦政府に対し公認会

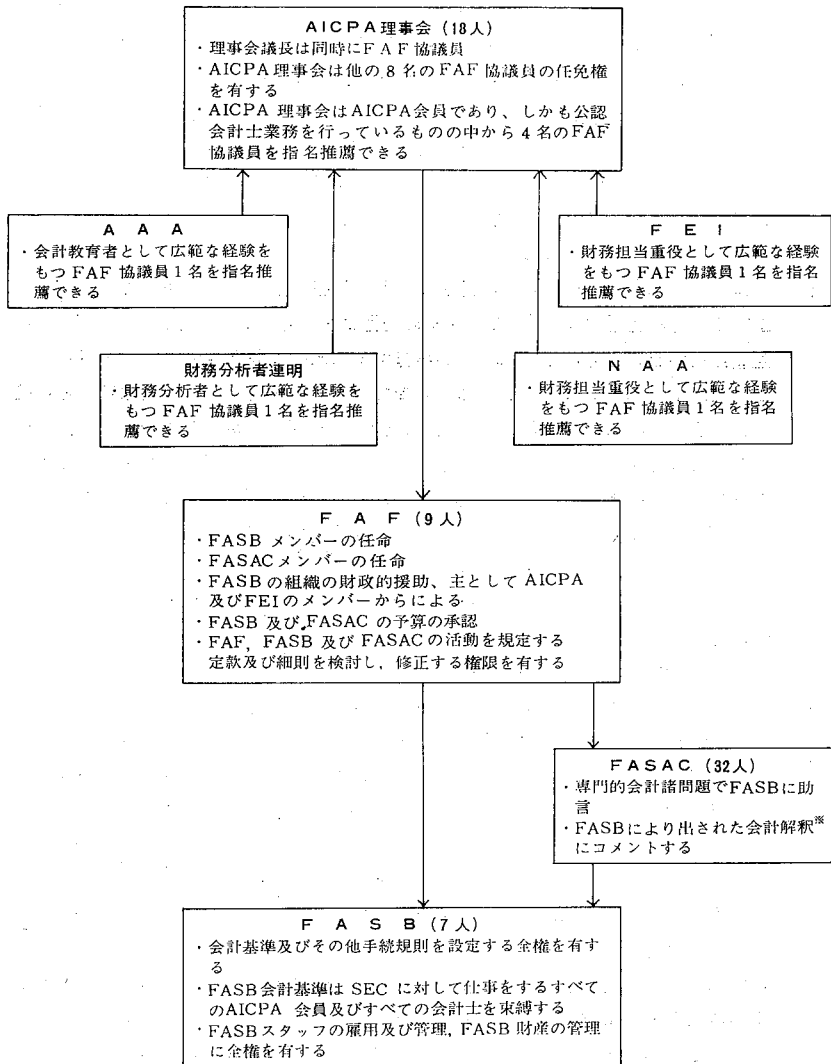
計士の業務の拡大化を訴えているが、他方では公認会計士による監査では不正発見に適さない不完全な監査であるため法的責任を縮小しようと耐えず主張する⁸⁾という矛盾した行動を平気で行っている。会計及び監査に直接関係ある連邦機関としては SEC, CASB (原価計算基準局, 注4参照), 内国歳入局 (Internal Revenue Service) 等であるが、これらの意見と行動はただちに Big Eight 会計事務所及びその依頼会社に影響を与えるものであるので、AICPA はこれらの連邦諸機関とたえず連絡を密にするような特別の努力を払い、連邦諸機関へ働きかけを行っている⁹⁾。

AICPA が会計及び監査に君臨しているため全くおかしいことが起っているという。連邦公務員がいくつかの AICPA 委員会で活躍していることである。AICPA 自体は前述したように Big Eight 会計事務所やその依頼会社の意見の反映をそのまま図っており、しかも連邦政府及び連邦諸機関に対する政治圧力団体と見られるので、連邦公務員が AICPA 委員会で活躍することは「非常に問題である」ことになる¹⁰⁾。

AICPA およびその前身たる AIA (American Institute of Accountants) は会計基準の作成の失敗で大きな社会的批判を受ける度に会計基準設定母体を解組して新たな機構に作り上げている。1938年に作られた CAP (Committee on Accounting Procedure, 一般に認められた会計原則を作る調査委員会) は1959年には解組され、それに変わって APB (Accounting Principles Board, これは CAP の拡大化)¹¹⁾、さらにそれも1972年に解組され、1973年1月1日から FASB に移っている¹²⁾。(この変遷過程については稿を改めて述べるつもりである)。しかし、「FASB に対する AICPA の支配は FASB の定款及び細則で注意深く書かれている」ことからこの FASB も「会計基準設定では現在不適当な制度」であり、さらに改革が迫られていることは明らかである¹³⁾。FASB の組織構造は次の図3で示した通りである。その詳細は次項以下で述べることにする。

1) U. S. Senate, *The Accounting Establishment*, Washington, D. C., 1977, p. 9.

図3 FASB の 組 織



出所：U. S. Senate *The Accounting Establishment*, 1977, p. 137.

※ FASB により出された会計解釈とは FASB の Accounting Interpretations であり、1977年3月までに18号の Accounting Interpretations が出されている。

The Accounting Digest, September, 1977 参照。

備考：略号については本文中の説明参照のこと。

- 2) *Ibid.*, pp. 10—11.
- 3) *Ibid.*, pp. 10—11.
- 4) CASBは連邦議会が1970年に設けた連邦機関であり、これは連邦契約とくに国防関係予算契約で準拠されるべき原価計算諸原則で統一性と首尾一貫性を達成するための原価計算基準を公表することを目的としたものである。1977年10月現在16個の基準が公表されている。*Ibid.*, pp. 184—187 and pp. 1563—1585, *The Accounting Digest*, March, 1978, 神戸大学管理会計研究会「CASBの原価計算基準(三)」, 会計, 1977年12月号, pp. 965—966.
- 5) U. S. Sendte, *op. cit.*, p. 11.
- 6) 米国ではAICPA以外にも会計諸団体は多く存在する。CPAの各州団体を除く全国組織の会計諸団体はAICPAを含め26団体となっている。しかし、SECへの監査証明が出来るものはAICPAが実施するCPA試験合格者に限るとされている。例えば、California州法では「当局で公会計実務をするに有効な許可書の発行保持者でなければCalifornia州内で公会計の実務に従事してはいけない。……当局から公認会計士の称号を受け取ったもの、しかも本条規定の実務をする有効な許可書を保持するものは『公認会計士』として資格づけられ知られるだろう。また『C. P. A.』の略号を用いることができる」と明言しているように公会計すなわち証券法及び証券取引法下の監査業務はCPAに限定されている。John W. Buckley and Marlene H. Buckley, *The Accounting Profession*, Los Angeles, pp. 197—201.
- 7) U. S. Senate, *op. cit.*, pp. 11—12.
- 8) 監査依頼会社の不正行為を発見し、報告するという独立監査人の責任に関してAICPA自身「不正行為を外部の第三者に知らせる必要があるかどうかを決定することは経営者の責任である。通常の場合、監査人は外部の第三者にそれを知らせる法的義務はない」と明言していることから監査人の法的責任を縮小させようとしていることは明らかである。他方、AICPAはSECに報告する会計事務所への質的向上で大衆からの信頼を得るためBig Eight会計事務所が中心となって任意プログラム(voluntary program)を作っている。これはBig Eightがお互いの業務内容管理手続(quality control procedure)を検討しあおうとするものであっても、上院小委員会によると「巨大会計事務所による業務内容の点で大衆の信頼を得る基盤としては全く不適切な数多くの大きな欠陥を持っている」としている。換言すればAICPAは一方で監査人の法的責任を縮小させながら、他方で監査人の業務を信頼させようとしても、結局のところ責任を縮小させれば信頼感が減ぜられるのは当然のことである。*Ibid.*, p. 13.
- 9) *Ibid.*, p. 12.
- 10) Robert Chatov, *Corporate Financial Reporting*, New York, 1975, p. 133.

- 11) *Ibid.*, p. 196.
- 12) *Ibid.*, p. 233.
- 13) U. S. Senate, *op. cit.*, pp. 12—13.

五、会計の第3支配層としての FAF

前掲図3から明らかなように FAF (Financial Accounting Foundation, 財務会計財団の略, 以下 FAF という……筆者) は AICPA により作られたものであり、非営利団体となっている。FAF はこのほか会計基準設定の任にある FASB (Financial Accounting Standards Board, 財務会計基準局の略, 以下, FASB という……筆者) の運営に関心ある他の4つの団体による共同後援^りがなされた体裁となっている。他の4つの団体とは前掲図3のように FEI (Financial Executives Institute, 財務担当重役協会の略, 以下 FEI という……筆者), NAA (National Association of Accountants, 全米会計士協会の略, 以下 NAA という……筆者), AAA (American Accounting Association, アメリカ会計学会の略, 以下 AAA という……筆者) 及び財務分析者連盟 (Financial Analysts Federation) をいうのである。

FAF 自身は会計基準を直接作らず、FASB を民間の上記5団体から形式上分離させる緩衝組織として作られている。かくして、FASB 自身が独立機関のような体裁を整えることになる。しかし、それが人事面、資金面で、Big Eight 会計事務所およびそれに牛耳られている AICPA の支配下にあることを明らかにしよう。

人事面においては FAF は形式上上記5団体から選出された協議員9名から成り立っている。AICPA 理事会は FAF 協議員の任免権を手中におさめており、しかも AICPA 理事会議長が自動的に FAF 協議員の1人として参加している(前掲図3参照)ことから、AICPA が FAF を、次いで FAF の支配下にある FASB を支配していることは明らかであろう。AICPA 以外の上記4団体はいずれも FAF 協議員1名を推薦できる権限を有しても、最終的決定権が AICPA 理事会に存するため人事面では単なる補足的機能し

か発揮していない。そして、AICPA の会員は他の4団体にも加入していることが多いため、1976年の FAF 協議員9名のうち AICPA 会員が8名を数える独占状態をなしている。Big Eight 会計事務所が AICPA の支配を通じて FAF をも支配していることのはか、Big Eight は自ら FAF 内部にも潜入し FAF 協議員3名を派遣して支配を確固なものにしている。²⁾

FAF の任務は前掲図のように FASB 及び FASAC (Financial Accounting Standards Advisory Council; 財務会計基準助言会議の略、以下 FASAC という……筆者) のメンバーを任命することと、FASB 全体の資金の排他的全面的援助にある。会計基準の作成の権限を有する FASB は人事面及び資金面で FAF 協議会により支配されているため、実質上独立機関としての自由な活動は阻害されている。FASB メンバーは「FASB の目的あるいは名声を傷つける行為が充分明白となれば」FAF により処分できることとなっており、他方、FAF 協議員も「FAF あるいは FASB の目的あるいは名声を傷つける行為」があれば AICPA 理事会により処分できることとなっており、二重、三重の足枷をはめて Big Eight 会計事務所及び AICPA が会計基準の作成を支配しているのである。³⁾

資金面でも Big Eight 会計事務所(及びそれにつながる監査依頼会社)及び AICPA が FAF に莫大な資金援助をして会計基準を自己の都合のよい方向にもっていかうと努力していることを次に明らかにしよう。⁴⁾

1975年の FAF は FASB の資金として \$4,129,201を出費している。以下この予算をめぐって分析してみよう。\$4,129,201のうち会計事務所及び AICPA からの出資分は \$2,059,076であり、Big Eight 会計事務所、AICPA、及びその他の41会計事務所合計では \$2,059,076のうちの99.6%を出資している。したがって、零細会計事務所は殆んどが負担していないといえよう。

Big Eight 会計事務所各社は年間20万ドル、合計で160万ドル出資しているため上記 \$2,059,076のうちの78%を出資していることになる。さらに Big Fifteen 会計事務所になると \$1,886,500の出資、すなわち92%を出資していることになる。\$2,059,076のうちの他の殆んどの部分 AICPA が負担し

ている。⁶⁾

会計基準の設定で直接利害を被る株式会社も FAF に大きな出資をすることは明らかであろう。FAF の予算合計 \$4,129,201 のうち前述の職業会計人からの \$2,059,076 を控除した額、すなわち \$2,070,125 のうち \$1,928,349 が株式会社の出資分である。後者の約80%は FAF の共同後援者でもある FEI という会社の政治圧力団体を通じて出資されている。株式会社出資分 \$1,928,349 は 1397 社から集まっているが、米国上位580社がその金額のうちの91%を出資しているのが実態である。

かくして、FAF 予算合計 \$4,129,201 のうち会計事務所、AICPA および株式会社からの出資を除いた分は僅か \$141,776 にすぎない。この残額に対して名目上 FAF の共同後援者となっている AICPA、FEI 以外の3団体は NAA が \$75,000ドル (全体の1.8%)、AAA が \$6,876 (全体の0.1665%)、財務分析者連盟が \$7,000 (全体の0.1695%) の出資となっている。共同後援者として祭上げられた上記3団体は資金面からも FAF に対して発言力がないのは明白であろう。このほか New York 証券取引所が \$50,000、自由財団 (Liberty Fund) が \$2,000、及び1,000ドル以下の出資分が \$900 であり、以上合計すると FAF 予算合計 \$4,129,201となる。

上記金額は FAF 自身の若干の運営費を控除して全て FASB の資金にあてられる。FASB 自身が直接資金を集めない組織にしたのは外見上関係諸団体からの圧力から隔離された状態に見せかけるためのものである。FAF への出資は連邦税で損金算入項目となっているため、上院小委員会報告書は「納税者〔国民〕が一部分 FASB の活動を援助している」ことになるのに、FASB 自身、国民大衆よりも大企業、Big Eight 会計事務所、AICPA というものの利益を真先に考えていると批判するのである。⁶⁾

- 1) FAF の共同後援団体にはこのほか1976年10月1日に SIA (Securities Industry Association, 証券業協会の略) が追加されている。上院小委員会報告書の調査期間末期であったため、それに対する詳細な分析を行っていない。ただ「SIA は800以上の投資銀行の利益を代表し、FASB の後援者として追加されても、当研究の質を大きく影響させるものでない」と結論を下している。U. S. Senate,

The Accounting Establishment, Washington, D. C., 1977, p. 13.

- 2) *Ibid.*, pp. 13—14.
- 3) *Ibid.*, p. 14.
- 4) *Ibid.*, pp. 14—15 and pp. 1232—1262.
- 5) 上院小委員会報告書本文中の数字と附属資料と照合すると若干のくい違いが生じている。本文中では会計事務所関係の出資\$2,059,076は Big Fifteen 会計事務所からの1,886,500\$と残額\$172,576とからなる。この残額の「殆んどの部分 AICPA が負担している」と本文で述べているが附属資料を見ると AICPA はこれよりも多い\$207,726を出資しており、計算が合わないように見える。しかし、正確にいうと Big Fifteen 会計事務所の\$1,886,500はそのまま FAF に出資されていない。会計事務所から資金を集めるため AICPA が ARA (Accounting Research Association, 会計調査研究協会の略) を作り、一旦 ARA に出資させ、ARA の若干の運営費を控除して FAF に出資されるから Big Fifteen の\$1,886,500はそれより若干少ない金額となり、AICPA 自身の FAF 出資分\$207,726出資の計算も合うことになる。*Ibid.*, pp. 1233—1236 and p. 15.
- 6) *Ibid.*, p. 15.

六、会計の第4支配層としての FASB

前掲図1及び図3から明らかなように FASB は実際に会計基準設定の作業をする民間団体である。前述したように年間約400万ドルの予算をもつ FASB は形式上民間諸団体から隔離された体裁をとろうとしているが、人事面、資金面から実質上 FAF, AICPA, Big Eight 会計事務所およびそれへの監査依頼会社により牛耳られている。FASB は上部団体 FAF により資金上の全面援助を受けており、また FAF もその上の民間団体及び株式会社による出資からなっていることはすでに前項で述べた通りである。

次に、人事面から FASB を見ることにしよう。FASB メンバー7人のうち6人は AICPA 会員からなっている。同時に Big Eight 会計事務所からの派遣は3名となっている。FASB メンバー7人の手助けをするスタッフはパートタイムや非常勤が禁止され専任勤務となっており32名から構成されているが、AICPA 会員はそのうち23名を数え、また同時に以前 Big Eight 会計事務所に勤務していたものが10名となっている。そして、図3のように

FAF が FASB の 7 人のメンバーの任免権を有している。かくして、FASB はそれを支える AICPA を含む 5 つの共同後援団体のうち AICPA 及びそれに直結する Big Eight 会計事務所により実質上支配されている姿が浮き彫りにされよう。さらに Big Eight 会計事務所の FASB のスタッフ 10 名は会計基準設定の際に最も影響を与える高い地位についていること、及び AICPA 前議長が FASB 現議長という高い地位についていることから支配構造は明らかとなる。

FASAC は FASB に対して広範囲の外部からの助言を得ようとしたものであり、人事構成を見ると巨大会計事務所、大投資銀行、大法律事務所及び大企業から代表が送りこまれており、これは FASB に対する助言というよりは FASB に対する圧力組織としての機能を果たことになる。

FASB はメンバー 7 名、スタッフ 32 名、それに 1973 年 1 月 1 日から 1976 年 5 月 15 日までの調査によるとコンサルタント 8 名及び調査研究班 (task force) 179 名を数える大部隊からなっている。その機動部隊も「巨大会計事務所、Big Eight 会計事務所への監査依頼会社、FASB 出資者、大投資銀行及び大銀行」からなっている。具体的には、石油、ガス及び鉱山業に対する会計基準を設定しようとする FASB 抽出産業調査研究班は 19 名からなるが、その内 17 名は抽出産業と実際に、あるいは潜在的に財務的利害関係を有するものからなるという不公平なものとなっている。このことから会計基準設定で直接利害を被るものが我先に FAF に献金し、FASB の活動における発言権を持とうとしていることがわかるであろう。

FASB の規則によると FASB の 7 人のメンバーは「FASB の仕事をしている間、公式にも非公式にも雇用契約を結ぶことが禁止」されているにもかかわらず、最近、そのメンバーの 1 人が FASB を退職したかと思うと直ちに Big Eight 会計事務所の一つに復帰したのは、完全にフリーとならなければならないはずの FASB メンバーの規定は空文化され、「FASB と巨大会計事務所との間の『回転ドア』契約が明らかに始まっている」と上院小委員会報告書は批判している。²⁾

現在の会計制度では代替的会計方法の集まりの中から選択することによって会計報告が行われ、その監査が行われている。AICPA の調査では31種類の企業取引に対して80個の会計方法があるという。現在の FASB の機構では「統一かつ有意義な会計基準の体系を作るという重大な改革を達成することに期待するわけにはいかない」とし、会計基準を構築していく組織構造³⁾自体の改善を迫っている。たとえば、1975年12月までにFASBは12個の「会計基準の声明」(Statements of Accounting Standards)を公けにしている。それぞれ会計上大きな問題を取り扱っているが、特定の企業取引を統一的会計処理にしようとするものでない。したがって、どれも関係業界の会計実務を脅かすものとはなっていないのである。⁴⁾

FASBは「財務会計基準の設定に関し有意義な情報と洞察力を与える能力を有する責任あるグループ代表者」として巨大会計事務所と大企業に対して一連の私的な会合を開いている。もちろん、その他のグループに対してはこのような機会を与えていない。⁵⁾したがって、「さまざまな見解を求めようとせず、また大衆の利益にそった統一的有意義な会計基準体系を作ろうとせず、FASB とそのスポンサーは連邦議会が SEC に石油、ガス会社の会計基準を作成させようとする努力を妨害しようと集中的な政治圧力運動に乗り出している」として上院小委員会報告書は FASB の組織構造からくる矛盾の本質を鋭く批判している。⁶⁾

- 1) U. S. Senate, *The Accounting Establishment*, Washington, D. C., 1977, pp. 15—16.
- 2) *Ibid.*, p. 16.
- 3) FASB "Statements of Accounting Standards" は1977年6月までに16個の声明として公表されている。*The Accounting Digest*, September, 1977.
- 4) U. S. Senate, *op. cit.*, pp. 16—17.
- 5) FASB は大企業及び Big Eight 会計事務所と私的な会合を繰り返し他のグループとの会合は持っていないといっても FASB が独立の機関であり、大衆の利益を促進させるものであるかのように見せかけるため、最終的に会計基準として採択させる以前に FASB 提案として世論に問うことになっている。しかし FASB を支配している団体(スポンサー)に不利になるような訂正をしないことは明白であ

る。Ibid., p. 16:

6) Ibid., p. 17.

七、会計の第5支配層としての SEC

SEC は会計基準の設定における連邦政府の関係者であるけれども、SEC は自己で会計基準の設定をやらずに民間の職業団体にその権限を委譲してしまっている。その概要は前掲図1の通りである。

1933年の証券法と1934年の証券取引法で、「議会は大衆を不正及び誤導する情報から守るよう SEC に指揮し、かくして大衆の所有会社 (publicly-owned corporation) が企業活動の結果を正確に反映する方法で財務的及びその他の情報を示すようにした。議会は連邦証券諸法の規定の管理及び執行の指令の一部として会計基準及び報告基準の設定に対し SEC に大きな権限を与えた。SEC 誕生後直ちに SEC は3対2の投票で¹⁾会計基準を設定する権限を実行しないことに決定した」と上院小委員会報告書は SEC の権限委譲の概略を説明している。その後40年間、SEC は民間に会計基準の設定権を委譲したままになっている。その民間とは AICPA (AICPA の前身は AIA (American Institute of Accountants) と呼ばれ、それは1917年から1956年までその名称が用いられた²⁾) のことで、40年間で3つの会計基準設定機関を作っている。それらは CAP (Committee on Accounting Procedure, 本稿四参照) APB (Accounting Principles Board, 本稿四参照) 及び前項で述べた FASB である。それらが作った会計基準は GAAPs (Generally Accepted Accounting Principles, 一般に認められた会計原則の略) と呼ばれ、SEC の「実質的に権威ある支持」を受けるテストを満足させるものとみなされてきた³⁾。1973年の FASB の誕生は当時までの会計基準設定機関すなわち CAP, APB に対する社会的批判をそらすための改善策としての意味を有している。

FASB の誕生とともに SEC は FASB を正式に唯一の会計基準設定団体と認め、FASB の基準を正式に会計基準を認めている。かくして、SEC は会計基準設定権を全面的に民間に委譲してしまい、ただ民間を監督するだけの立場に終わっている。前項で述べたように FASB が AICPA, Big Eight

会計事務所及びそれらに直結する監査依頼会社の支配下におかれていることが自明なため、SEC が FASB を正式認可したことだけでも SEC がどのような行動形態をとるか容易に理解できよう。たとえば、「議会が1975年に石油、ガス会社の統一会計基準を作らんとし SEC にその会計基準設定権限の執行を指令しようとしたとき SEC は AICPA, FASB 及びその他の民間利害団体と一緒にその試みに反対した。SECは基準設定権限の委譲を成功裏におさめようと集中的な政治圧力運動をした。SECは誤導する財務情報から大衆を保護するより FASB の特権的地位の保護にヨリ多くの関心を示した」という SEC の偏った行動が指摘できる。また、別の例として SEC の主任会計士は SEC の会計政策に大きな影響を及ぼすものとなるが、その人も AICPA 会員であり、かつ SEC 自身に影響を与えんとする AICPA 諸委員会でも働いているのである。さらに、SEC の主任会計士が退職すると AICPA のコンサルタントとして年俸6万ドルの高給で雇われた事実もあるという。⁷⁾これらのことから SEC が AICPA や Big Eight 会計事務所の利益代弁を行う関係にあることが明白となろう。

SEC と Big Eight 会計事務所との関係をさらに付け加えていうならば、たとえば、「SEC は罰則規定で個人の CPA 及び中小会計事務所より大会計事務所に対しヨリ寛大な処遇をする傾向を示してきた。個人の CPA や中小会計事務所は SEC 関係の実務に対し画一的に業務停止処分を受け、その不適当あるいは不正な行為に対し罰則として氏名が一般に公表されている。同様の行為で SEC により処罰された3つの Big Eight 会計事務所は比較的穏便な処置ですませ、関係者の氏名は公表されないままであった」という。かくして、上院小委員会は後で見える項目の勧告のなかの16番目の勧告ですべての独立監査人に同じ懲罰規定を適用するよう主張するに至るのである。⁸⁾

監査基準は FASB でなく AICPA 自身が設定している。これも SEC により「大衆に報告される情報に関する会計記録の正確性及び信頼性を保障するのに適当なもの」として認められている。しかし、米国で見られる多くの会社の不正が未報告となっており、それがジャーナリストにより連続して暴

露されるや、「現在の監査基準の可否について大きな問題」となってくるのである。それでも、SEC 自体監査人を何ら定期的にもチェックする手続すら持たず、専ら AICPA に依存しっぱなしなのが実態なのである。かくして、上院小委員会は「連邦証券諸法のもとで怠慢な会計士を個人がその損害で訴えることができる機会を回復する必要がある⁹⁾」と勧告するに至るのである。

- 1) このことについては Robert Chatov, *Corporate Financial Reporting*, New York, 1975, pp. 106—107 が詳しい。
- 2) U. S. Senate, *The Accounting Establishment*, Washington, D. C., 1977, p. 17.
- 3) John W. Buckley and Marlene H. Buckley, *The Accounting Profession*, Los Angeles, p. 98.
- 4) U. S. Senate, *op. cit.*, pp. 17—18.
- 5) SEC, *Accounting Series Release No. 150*, 1973.
- 6) U. S. Senate, *op. cit.*, p. 18. SEC を含め連邦公務員が AICPA 諸委員会に参加すべきでないことは後で見ると上院小委員会の16番目の勧告となっており⁹⁾ われている。*Ibid.*, p. 24. 本稿, 49ページ。
- 7) *Ibid.*, p. 18.
- 8) *Ibid.*, p. 18 and p. 24.
- 9) *Ibid.*, p. 18. 株主の監査人への損害賠償請求権に関して1976年の Hochfelder 事件の米国最高裁判決があるが、これが株主不利、監査人有利の判決であったため、上院小委員会はその判決をくつがえすような法律を作るべきだと主張している。*Ibid.*, p. 24.

八、Big Eight 会計事務所及び監査依頼会社

前掲図1の最後の枠を取り扱おう。会計基準設定における Big Eight 会計事務所及び監査依頼会社の圧力については前項までの説明に譲ることにして、ここでは会計基準の実際の適用上の問題点について言及することにしよう。現行の「不幸にして企業活動の成績を報告するのに経営者に大きな弾力性を認める会計基準」は報告者に都合のよいものであるほか、Big Eight 会計事務所にとっても監査依頼会社に対するサービス向上という点で都合のよいものとなっている。しかし、このような会計基準では「多くの場合、不正確あるいは誤導する財務諸表になってしまい、このような財務諸表に基いた経

済的意思決定は投資家、債権者、仕入先、得意先及びその他に大きな損失を引き起してきた」わけであり、また連邦政府でも「公けの政策が不正確あるいは誤導する財務諸表に基いてきたという意味からすれば、事実よりも幻想に基いて行動してきた」と厳しい批判を上院小委員会を行っている。たとえば、連邦税収入が会計基準に基いた利益及び資産価額に依存しているものの、企業は代替的会計基準の選択により利益額を大きく左右させることが出来、このことから租税の公平負担という社会問題に会計は大きくかかわっている。前述したように FASB が唯一の権威ある会計基準設定団体であっても、FASB 自体 AICPA, Big Eight 会計事務所及び監査依頼会社に支配された民間の利益代表団体という性格を持つため、上院小委員会は会計の根本的改革を行おうとして民間の利益代表団体という FASB の機構改革を迫るのである。¹⁾

しかし、他方「政府の不能率と無駄 (wastefulness) という批判は民間内で会計基準を作る権限の維持を正当化する論理に用いられてきた」こともあるが、上院小委員会報告書によると会計の場合、逆に民間よりも公的 (政府) 機関の方がより能率的、効果的に働くことが出来るとして、1970年に設けられた公けの機関たる CASB (Cost Accounting Standards Board, 原価計算基準局の略、以下 CASB という……筆者) を例にとっている。CASB は連邦契約とくに国防関係予算契約で準拠されるべき原価計算原則 (基準) の統一性と首尾一貫性を得るために作られたものであり、基準設定機能という点では CASB も FASB も同じ仕事をしている。しかし、「CASB のスタッフ及び予算が FASB の約半分で済んでいる」という事実からすれば、政府がやろうと思えば会計基準も公けの機関で能率的、効果的に設定できるというのである。²⁾

1) U. S. Senate, *The Accounting Establishment*, Washington, D. C., 1977, p. 19.

2) CASB については本稿四の注 4 参照。

3) *Ibid.*, pp. 19-20.

九、上院小委員会の16項目勧告

以上述べてきたように上院小委員会は徹底的に現行会計制度を批判してきた。以下に挙げる16項目は議会及び連邦諸機関が企業の会計責任を促進させるような能率的かつ効果的会計実務を達成するために取るべき措置を明示することによって連邦政府が大衆へ信頼できる会計情報を保障しようとする勧告である。以下順次それらを述べることにしよう。

1. 「議会は連邦政府により公表され、あるいは認められた会計実務〔方法〕の監督強化と適切な目標及び政策を樹立するのにより大きなリーダーシップを実施すべきである。連邦諸機関への法的権限の広範な委譲、ついで民間利益団体への広範な権限の委譲は政府及び大衆を犠牲にしてなり立っている。」かくして、議会は適切な会計実務を生むような権限の行使を実行すべきであると会計の政府規制の必要をまず第1に勧告している。

2. 「議会は連邦政府のための包括的会計目標を樹立し、連邦諸機関が責任遂行する上での指針を示すべきである。このような目標の欠如が連邦政府内で相異なる、時には矛盾する会計実務を認めてきた。それが過去40年間大衆的所有の株式会社に対し統一的かつ有意義な会計基準設定への失敗と結びついた。」CASB は連邦政府により原価計算基準の統一性と首尾一貫性を達成するため法的強制力まで用意した。しかし、SEC は未だ財務会計基準に対して有意義な目標すら設定していない。包括的会計目標というのは「統一性、首尾一貫性、明瞭性、正確性、単一性、有意義な公表、及び適用における公平性 (uniformity, consistency, clarity, accuracy, simplicity, meaningful presentation, and fairness on application)」を含めるべきだとし、他方、工事進行基準、インフレーション会計、平準化会計、及びその他潜在的に誤導する会計方法 (percentage on completion income recognition, inflation accounting, normalized accounting, and other potentially misleading accounting methods) を廃止する政策を取るべきだと勧告している。

3. 「議会は連邦証券諸法を改正して損害を被った個人が怠慢な独立監査人を不正規定にあてはめ訴えることが出来る権利を回復すべきである。」こ

れは1976年3月30日の Olga Hochfelder 事件の米国最高裁判決 (Ernst & Ernst v. Olga Hochfelder, et al., 96 Sup. Ct. 1375) が故意の不正、操作の立証が監査人への損害賠償の必要条件となってしまうが、この判決を覆し怠慢監査人に対して訴えることが出来るようにすべきだと監査人の義務を重くせんとするものである。これは少数の怠慢監査人によりすべての独立監査人の能力、ひいては会計に対する大衆の信頼が阻害されるのを防ごうとするものである。

4. 「議会は巨大企業の独立監査人として選定する場合、会計事務所相互間の競争を促進させる方法を考えるべきである。」現行では経営者により指名された会計事務所1社のみが株主総会に出席し、株主総会では慣行上自動的にその会計事務所が選ばれることになっている。しかし、会社と会計事務所との間の長い関係は利害が両者とも密接に結びついていることを示し、そのため会計事務所の真に独立的な監査業務は事実上困難となっている。その改善策の一案は「一定期間後会計士の強制的交替を図るか、あるいは会計事務所が投資家及び大衆を保護する独立的行為を実施することが出来なかったことを SEC により摘発された後に強制的交替をはかることである。」第2案は「連邦証券諸法を改正して複数以上の会計事務所が株主総会に出席するよう義務づけることである。」第2案の場合、少数株主持分権者も独自に会計事務所を指名して株主総会に出席できるようにさせ、複数の会計事務所の中から一つを株主総会で決めさせようとするものである。

5. 「連邦政府は大衆的所有の株式会社の財務会計基準を直接設定すべきである。会計基準は社会経済問題であり、それは大衆に責任ある政府の処置によってのみ効果的に解決されることができる。」現行の SEC ではあまりにも民間との結びつきが強いため、会計報告において大衆の信頼を確保できないとしている。そのため、もう一つの案として「CASB の活動に類似した連邦機関による財務会計基準の設定をするか、あるいは GAO (Government Accounting Office, 政府会計検査院の略、以下 GAO という……筆者) による会計基準の設定を行う」ことを考えている。両者いずれの案にしても議会

による強力な監視下に改めようとしている点は共通している。

6. 「連邦政府は企業の財務諸表及びそれを支える記録の正確性を証明するため、独立監査人により用いられる監査基準を設定すべきである。」すなわち、大衆の信頼を回復するためには監査基準も民間の手から離れて公的なところで作成されるべきだという勧告である。より具体的には「監査基準はGAO, SEC, あるいは連邦規定により設定できよう」と述べている。

7. 「連邦政府は大衆的所有の株式会社に対し独立監査人の仕事を定期的に検査すべきである。」こうした監査人への強制的検査は独立監査人が適切な行動基準に従って有能に責任を遂行していることを大衆及び議会に保障を与えるようにしなければならないからである。具体的には「定期的業務内容検査はGAO, SEC, あるいは特別の監査人検査局により行われよう」と述べている。

8. 「連邦政府は連邦証券諸法のもとで企業の財務諸表の正確性を証明する監査人の実際の独立性の点で大衆の信頼性を回復するため、独立監査人の厳格な行動基準を公表し、施行すべきである。」実質上あるいは形式上、独立性をそこなうような監査人の行動は厳に戒めなければならない。たとえば、監査依頼会社に対し経営助言業務（コンサルタント業務）と会計・監査業務を同時に行っていたりしては独立性保持の点から疑念が生ずるため厳しく禁止されなければならないと勧告している。具体的には「SEC が独立監査人の資格条件を決定する権限をもっており、そこが行動基準を公表し実施する適当な機関である」と述べている。

9. 「連邦政府は米国の15の巨大会計事務所に対し基礎的な活動および財務資料を毎年報告させることを要求すべきである。」会計事務所はパートナーシップ(組合)形態をとっているため、財務情報を一般に公表する必要がなかった。しかし、Big Fifteen 会計事務所は米国の巨大株式会社の大部分の独立監査人となっており、公けの責任を取るためにも年次報告を提出する義務があるはずだというのである。上院小委員会は報告書作成のため取りあえず Big Eight 会計事務所から基礎的資料を提出させたが、毎年定期的に詳し

い情報を提出させる必要がある。具体的には「このような情報を集める適当な連邦機関は SEC である」と述べている。

10. 「連邦政府は独立監査人の責任を明確化し、議会、大衆及び法廷の期待に明確に応えるようにすべきである。」企業記録の正確性及び財務情報の公正な表示に関する独立監査人の証明は企業活動の適切な公開を通じて大衆を保護するのに重要であり、これは連邦証券諸法で議会により期待されたものであった。独立監査人の証明は財務諸表およびそれを支える企業記録とともに正確、公平であることを証明すべきである。それが出来ない独立監査人では大衆の信頼を勝ち取ることは出来ない。会計事務所で支持されている「公平性及び正確性の漠然とした指針しか与えないような限定された責任のもとでの監査は現行の公表制度を効果的に運営するのに必要な保障を与えず、大きな犠牲を強いるだけである。」もし独立監査人が株式会社の財務資料に対し適切な証明を与えることが出来なければ、「連邦政府は必要な機能を遂行するための代替的方法を選択すべきである」と勧告している。

11. 「連邦政府は大衆に公けの会合で財務会計基準、原価計算基準、監査基準及びその他の会計実務を設定すべきである。」

12. 「連邦政府は巨大な大衆的所有株式会社に対する監査及び会計業務の提供における過度の集中を緩和するように働きかけるべきである。」法務省と連邦取引委員会（日本の公正取引委員会に相当する……筆者）は連邦独禁法で会計及び監査業務の提供が過度集中になっていないかどうか調査・決定すべきであると。そして、「議会は巨大企業に対する監査及び会計業務の提供で集中を緩和する方法を考えるべきである」と勧告している。

13. 「連邦政府は独立監査人として監査及び会計業務のみ遂行している会計事務所を存続させるべきである。」換言すれば、連邦政府は独立監査人の責任上両立しえない経営助言業務を行っている会計事務所との契約を自から排除し、会計事務所のあるべき姿に戻そうという勧告である。

14. 「SEC は連邦証券諸法上すべての独立監査人に同じ懲罰規定で処置すべきである。」巨大会計事務所の罰則処置は関係した監査人の個人名も公表

されず業務停止も受けていないが、中小会計事務所の場合は監査人個人名が公表され業務停止処分を受けている。²⁾ SEC の処分が巨大会計事務所に甘かったのに対し、今後は公平に扱えという勧告である。

15. 「CASB の委員は CASB 基準に既定の利害関係をもつ産業界及び会計事務所の代表者たちにより支配されるべきでない。」 CASB の規定によると 5 名の委員構成は産業界代表 1 名、会計事務所から 2 名、米国会計検査院長官で同時に一般会計局 (General Accounting Office) の局長兼務者の 1 名と連邦政府代表 1 名からなっているが、³⁾「連邦政府により任命される委員は CASB に影響を受ける連邦の各省庁や機関の中から順次交替でなるべきであり、必ずしも国防省を代表するものという必要はない」として、連邦政府代表者も偏った人選を避けようというのである。他方、会計事務所の 2 名も CASB 基準に対して全く利害関係のないものであるべきだとし、公平性を保つよう勧告している。

16. 「連邦公務員は連邦政府の会計政策及び手続に直接、間接の影響を与えることを意図した AICPA あるいはそれと類似の団体の委員会に参加すべきでない。」連邦公務員は公平な公務執行を行わねばならず、したがって利害関係の強い政治圧力集団の委員会の中で働くのは矛盾するということである。

以上が1760ページに及ぶ上院小委員会の現行会計制度の改善に向けた調査報告書にもとづいた概要であり、そのもとでの16項目にわたる勧告を要約したものである。主として Big Eight 会計事務所の横暴ぶりを資金面、人事面、業務面から批判したものとなっているが、これに対して Big Eight 会計事務所、およびそれに支配されている AICPA は上院小委員会報告書に対する公聴会で反対の答弁を繰り返し、若干自主規制による改善をはかろうという試みが見られる。そうした会計専門職業界の反応を次に見ることにしよう。

1) U. S. Senate, *The Accounting Establishment*, Washington, D. C., 1977, pp. 20—24.

2) *Ibid.*, p. 18.

3) *Ibid.*, p. 184.

十、会計専門職業界の反応

上院小委員会報告書は1977年3月31日付で公刊されたが、報告書自体は1976年12月7日付で答申している。それ以降関係者には大きなショックとして受け取られた。多くの反論が会計専門雑誌に取り上げられ、4月から5月にかけて報告書に対する会計専門職業界代表の公聴会発言の模様も紹介されている。上院小委員会報告書の公刊(1977年3月31日)前の1977年2月15日に Big Eight 会計事務所の一つである Peat, Marwick, Mitchell & Co. の所長 Walter E. Hanson はいち早く反論を試みている。彼の見解はその後の会計専門職業界の意見を形成していくうえで大きな影響を与えていると考えられるため、まずそれについて述べることにしよう。

(1) Peat, Marwick, Mitchell & Co. の所長 Walter E. Hanson の反論

Hanson の反論は1977年2月15日に NAA の New York 支部での講演からのものであり、それは NAA の月刊誌 Management Accounting の4月号に掲載されている。Hanson は上院小委員会報告書を簡単に次のように要約している。

「小委員会スタッフにより展開されている論理構造は次のようになるだろう。会計及び監査事務の提供に集中がある。このことが基準設定機能に対し集中支配を生みだしている。そのことが監査依頼会社の経営者の利益となる会計基準の作成に導びいている。最後に、若干論理の飛躍があるけれども、連邦政府が会計及び監査基準を作成すべきだという結論である。」

しかし、Hanson にしてみればこうした論理構造は歴史的なかわり合い、現状分析及び将来の展望の上でも全く短絡的な分析から成り立っていると批判していくのである。

まず12番目の勧告で Big Eight 会計事務所がアメリカ大企業の殆んどの監査及び会計業務の提供で過度集中があり、議会が集中の緩和策をとるべきだと勧告しているのに対し、Hanson はどのようにやるのかと疑問を抱き、大企業の監査業務に Big Eight 会計事務所が集中しているのは「アメリカ経済

構造から由来する」として、例えばアメリカ多国籍企業の監査には当然多国籍にもわたる会計事務所を有するものでなければ実施できないはずだと反論している。したがって議会が意図するように Big Eight 会計事務所の規模を分割してしまえば多国籍企業を監査する能力ある会計事務所はなくなってしまふというのである。同じ専門的職業でも医師や法律業務とは比較にならない程の国際的規模を要するのが監査業務であり、また産業界との比較においても特定産業の多国籍企業では8社もあれば過度集中といわれないのが現状である。会計及び監査業務でも多国籍の業務をしていれば8社あるいは15社では過度集中で独禁法違反の疑いもないはずであると述べている。さらに独占による料金値上げの疑いについても「会計事務所間でたえず激しい競争があり、料金決定でも事務所相互間の打合せを行っていない」と真向から議会の独禁法違反の疑い²⁾に反駁している。

第4番目の勧告で株主総会に複数以上の会計事務所を参加させて競争させたり、一定期間後強制的に会計事務所の交替を考えているが、これに対しても、もし会計事務所を変更したりすると「監査の初年度は準備期間が必要なため費用がかさむので、こうした取り決めは必ず一般的に高い監査料金になるだろう」と。すなわち、監査の質的維持を図るためにも前任者の監査業務をそのまま受け継ぐわけにはいかず、それぞれの会計事務所が独自の監査業務の準備過程が必要であり、初年度監査に膨大な費用を要することになる。勧告ではそのことをどう考えているのか全然触れず避けて通っていることに對して Hanson は問題提起している。さらに、「公けにされた不正事件の多くは株式会社の初年度あるいは第2年度監査のときに生じてきた」という事実³⁾は監査準備期間中では企業活動に熟知していない監査人によって生じる危険性が大きなることから勧告は表面的だと批判している。

第1番目の勧告で民間に委譲した会計基準設定を議会が取り戻し、第2番目の勧告で議会が包括的会計目標を設定し、第5番目及び第6番目の勧告で会計基準及び監査基準を連邦政府が設定しようとしていることに對して「中央集権的支配」と Hanson は批判し、第16番目の勧告で連邦公務員に對し

AICPA の諸委員会に出席させずに会計及び監査基準を作ることを考えていることに対して「混乱した思考」(doublethink)として反駁している。連邦公務員だけにまかせて、しかも調査研究をしている実務担当者を排除して果して立派に会計基準及び監査基準が出来た⁴⁾らうかと疑問を呈している。

中央集権的な会計基準が果して効率的に、また時代に即応して作成できるかどうかは歴史が語ってくれるとして、Business Week 誌の社説を紹介している。

「思考力ある人々が到達する唯一の同意は政府指令の会計規則がアメリカ産業界で起こりうる最悪のものであろう。改正するまでには時間がかかり、殆んど改正されないことが多い。政府の会計規則がいかに陳腐化し、馬鹿げているかを知るには ICC (Interstate Commerce Commission, 州際通商委員会の略) ⁵⁾により作られた75年前の鉄道会計が現在まだ実施されていることを調べればよい。」

例えば Pennsylvania 鉄道のよう^{注)}な大鉄道を倒産においやった要因の一つが ICC のような政府規制の統一会計にあると真向から批判している。

注) 1977年から見て75年前から ICC の鉄道会計が変わっていないという Business Week 誌の社説の主張であれば、1900年代から変わっていないことになる。しかしこの当時の鉄道会計の変貌は George O. May の著書によって知ることができる。May によれば1918年前後では鉄道会計は車輛についての定額法償却を認めているがその他の償却性財産に対しては廃棄法か取替法でもって減価償却の代替物とした。その後 ICC は1931年にすべての償却性固定資産に定額法減価償却を命じたが、この時すでに大恐慌下であったため中止せざるを得なくなり、現実には1943年1月1日から施行していると述べている。(G. O. May, *Financial Accounting*, New York, 1943, p. 129 and pp. 136—137.) こうした ICC の鉄道会計の改善を Business Week 誌は無視しており、Hanson もそれに疑問を抱かず、ICC のような政府指導の統一会計を批判している。

また、会計基準設定を民間にまかすと利益享受団体の傀儡となる虞れがあることを勧告は述べているが、Hanson は数年前アメリカで投資減税をやったことを例に挙げ、これは政府自体が産業界の圧力から会計問題にタッチしたものであり、政府規制の会計基準でも結局、産業界の意見を政治的圧力という形でとり入れることになるだろうという。上院小委員会が期待するよう

な産業界からも会計事務所からも全く独立で大衆の信頼回復のためのものを作ろうとしても結局、大差ないものに終るであろうと予測している。⁶⁾

第6番目の勧告で連邦政府が監査基準を作れといっているがこれも現実を直視していないと批判している。たとえば、数年前、住宅供給都市開発省 (Department of Housing and Urban Development) は独立会計士により用いられるべき監査基準 (audit guide) を公表したが、このような監査基準を作るほどの専門的知識を有していなかったため多くの欠点を有していた。そのためそれを改正し、実質的には AICPA の勧告を全部採用するに至った経過を見れば、Hanson にしてみれば連邦政府が行おうとしているのは理想論にすぎないといわんばかりである。⁷⁾

第7番目の勧告で大企業の監査人に対して定期的に政府による監査人の検査を行えといっている。それに対して Hanson は政府指令型の監査基準でも問題あるので、政府に監査人を検査する能力を開発するには相当長期間の準備期間が必要であろうとし、「その仕事を適切に行う唯一の方法は専門職業家たちによりやらせることである。衆知のように会計専門職業家はすでに同僚の業務検査プログラムを実施に移している」と反論している。Hanson が所長をやっている Big Eight 会計事務所の一つ Peat, Marwick, Mitchell & Co. では AICPA のプログラムで会計事務所の業務検査を受けている。「検査者はその仕事に12000時間以上を費やし150名以上のパートナー、プリンシパル (会計事務所の経営助言財務を担当し、公認会計士業務を行っていないもの……筆者) 及びマネージャーに従事させ、PMMの業務内容管理手続を分析し、PMMの相当数の監査従事者の仕事を奥深く調査した」と現状を披露し、この AICPA の仕事を連邦政府が代行するほどの能力を未だ持ち合わせていないというのである。まだ同会計事務所内部でも独立性維持のため自己の財務統制を行っているという。「我々は専門的実務検討委員会を作り、事後報告書の検討を行い、監査人を支えるための会計原則調査班を設け、特定監査依頼人に配属されるスタッフを交替させる政策をとっている。これらのことは我々の財務内容の質的維持を図り監査依頼人と当事務所との独立的立

場を維持するための内部索制として働いている」と述べ、こうしたことが出来るのも大会計事務所にして初めて出来ることだと主張している。この勧告が出た裏は最近のマスコミで賑わしている企業の不出支出・賄賂資金に対して監査人が発見できなかったことからであろうが、Hanson は「このようなケースに用いられた『賄賂』やその他の工作は通常の監査領域の範囲内に入らない。一般に用いられる工作は現行の統制組織の裏をかいたものか、経営者の背任行為によるものであった」とし、これらは政府指導の監査人検査でも発見不可能⁸⁾というのである。

第10番目の勧告で独立監査人の監査証明書は「財務情報が公平に作成され、企業の記録が完全かつ正確である」というものでなければならないと期待しているが、Hanson は経済的にいって無理だとしている。Hanson の Peat, Marwick, Mitchell & Co. が中規模の監査依頼会社に対してこのような完全な監査を行ったと仮定して論を進めている。こうした不正発見という監査で100万ドルの費用見積りとなるが、正常な監査では5万ドルしか報酬ももらえないのが普通である。上院小委員会のような監査証明を期待すれば20倍以上の監査報酬を得なければ引きあわないわけである。それを実施するにはスタッフも激増させなければならず、費用の面からも大きな問題として残ろう。したがって、監査人が行うべきことは「何を行い、何を行わないか、何をする⁹⁾ことができ、何をする⁹⁾ことができないかを大衆に知らせることである」とし、1977年春の公聴会で訴えたと力説している。

第3番目の勧告で議會は個人が怠慢会計士を訴訟できる権利を回復させるべきで、Hochfelder事件の米国最高裁の故意の不正、操作がなければ訴えることができないという判決をくつがえすべきだと勧告している。しかし、上述したように現行の監査が不正摘発のための徹底的監査（精査）でないという現状からすればその勧告に猛反対となるのは明らかである。Hanson によると「最高裁のとした意見はもし監査人が欺かれたり、故意でない怠慢が伴なったりすれば監査人が誠意ある行動をしていたと認められるべきだというのである。人が欺いたり、操作したり、あるいは詐取しようという意図がな

いのに一体、何故不正行為者と呼ばれ、莫大な義務を背負わされなければならないのか。この勧告は権利を回復しようとするものではなく、不正を回復するものである」とし、現実問題として精査の実施の義務を負うていない以上、Hochfelder 事件判決をくつがえすことが無理¹⁰⁾というのである。

最後に第8番目の勧告で監査及び会計業務のほかに経営助言業務を行っている会計事務所は独立性の点で問題あるから、これを禁止しようとし、さらに第16番目の勧告でそのような会計事務所とは連邦政府の監査及び会計業務の契約をすべきでないとしている。この点についても Hanson は次のように反論している。「経営助言業務の遂行がしばしば監査業務の向上を図る効果を持つというのは事実であり、私の知るかぎり何らかの種類のコンサルティング業務が会計事務所の機能を阻害している法的事件もなかった。この問題は数年間にわたって徹底的に研究されてきたし、コンサルティング業務により独立性が阻害された証拠もない」と真向から対立している。さらに論を進めて次のように述べている。「上院小委員会のスタッフが考え続けているような会計と直接結びつくコンサルティング業務は理論的に監査の独立性と直接衝突しがちな仕事である。その他の領域のコンサルティング業務のいくつかはスペシャリストにより行われ、会計士の基本的能力とは程遠い仕事であるから会計制度から切り離されており、したがって監査人の独立性を脅す可能性はごく少ない。」Hanson は会計に直接結びつくコンサルティング業務を例えば税務相談と考えている。しかし上院小委員会報告書を詳しく読むと会計事務所の業務を1.監査及び会計業務、2.税務、3.経営助言業務の3分類にし、税務を経営助言業務の中に入れていない。したがって、Hanson が「税務相談業務は経営助言業務という大分類の中で行われるその他の業務と同様の助言業務である」という把握のもとで上院委員会報告書を批判するのは無理であろう。また Hanson は重役派遣という経営助言業務も「監査依頼会社からの要求から生じた」ものであり、これを満たすために専門的に取り扱い、向上させてきたのだと述べている¹¹⁾。この論理は会計事務所が監査依頼会社との独立性保全に疑念が持たれたことに対する反論とはなり得ないものとなって

いる。

最後に第2番目の勧告で議会が包括的会計目標を作るべきだといっていることに對し、HansonはAICPA 1965—1966年の会長 Robert M. Truebloodの研究報告を何ら検討していないことに不満を訴え、さらに最近でもFASB概念体系プロジェクト (conceptual framework project) で研究を重ねている実績の評価を無視していると主張している。¹³⁾

以上、上院小委員会報告書の16項目に及ぶ勧告の主なるものに対して Big Eight 会計事務所の一つ Peat, Marwick, Mitchell & Co. の所長 Hanson の批判を紹介して、小委員会報告書の勧告が実施に移されるような基盤であるかどうかの判断の素材を提供したつもりである。勧告の背景にあるものは本稿二から八まで紹介したように連邦議会により1933年及び1934年と証券法、証券取引法が作られ、それを管理する SEC が作られながら、SEC は会計基準及び監査基準の作成を民間に委譲してしまい、その民間の会計基準及び監査基準設定機関を人事面、資金面で牛耳っているのが Big Eight 会計事務所であるという批判から成り立っている。そのため民間から連邦議会の手に戻すような勧告となっているため、勧告では Big Eight 会計事務所の会計基準設定機関の支配について部分的修正を考えていない。民間の会計基準設定機関の人事、資金面についての改善勧告を行わなかったのは部分的修正より上記のように全面的改善修正を考えたからに他ならない。しかし Big Eight 会計事務所の意見を代表する Hanson はそのような全面的批判を甘受することが当然できないはずであり、次のような反駁をしている。

まず、資金面から Big Eight 会計事務所が会計基準設定機関たる FASB を支配しているという勧告に対して「もし他の出資者が資金面全体で世話したければ、私の考えでは悪いことではない。しかしそれはあるべき姿でない。我々は自己の持分だけ負担すべきである。現在のところどの会計事務所も FASB の総予算の5%を越えて出資していないし、会計事務所全体でも50%以下である¹⁴⁾」として資金面で50%以下の出資だから FAF, FASB を支配できないといっている。しかし小委員会報告書を分析しなすと Big Eight 会

計事務所とその監査依頼会社（米国上位580社だけに限定してみる）の FAF 出資金合計は FAF 予算の80%を占めるに至っている。^(注)

注) 1975年の FAF 予算 \$ 4,129,201

Big Eight 会計事務所出資分	\$ 1,600,000	} \$ 3,354,798
580社の株式会社	\$ 1,928,349 × 0.91	

\$ 3,354,798 ÷ \$ 4,129,201 = 81.2459%

本稿五、37ページから計算。

Big Eight 会計事務所とその監査依頼会社は会計に対して利害が共通しているため、合算して計算してみたのである。したがって Hanson がたとえ表面上会計事務所は FAF 予算の50%以下の出資だといっても、利害の共通している監査依頼会社を通ずることによって Big Eight 会計事務所は資金面で FAF, FASB を実質上支配していることが明らかであろう。

また、人事面では上院小委員会は Big Eight 会計事務所→AICPA 理事会→FAF→FASBと人事権を握っているという。Hanson は小委員会報告書が「Big Eight 会計事務所が AICPA の会員の15%しかないのに、AICPA の中心組織の代表者が非常に多い」という批判に対して「AICPA 会員の約34%が産業界で従事する公認会計士からなっている。もし AICPA 理事会の代表を厳密に比例して選出すれば、理事会の3分の1しか産業界から出なかったことになる」と述べている。⁽¹⁵⁾ 実際に活動していない公認会計士まで理事会代表に送り出せば無謀であり、小委員会といえども現状を確実に把握してほしいというのである。しかし、AICPA を代表する18人の理事会代表は Big Eight 会計事務所から6人が選出され、Big Fifteen では9人が選出されている。⁽¹⁶⁾ これは18名中9名だから丁度半数を占めることになる。他の9名は組織力がなく、各種の階層からなっているため、Big Eight あるいは Big Fifteen 会計事務所により牛耳られていることは明らかである。

また「NAA, FEI 及び AAA のような組織は公会計業務に従事していない会計士の声が聞かれるチャンネルを準備している」⁽¹⁷⁾と Hanson はいう。しかし、NAA にしろ、AAA にしろ両者合わせて FAF, FASB 予算の2%

足らずの出資では、形式上 FAF 協議員に指名できる権限を有していても、¹⁸⁾ 決定的な任免権は AICPA 理事会が留保している以上、実質上 AICPA や Big Eight 会計事務所サイドの意見を有するものが選任されることは明らかである。したがって Hanson が「全体として FASB の支配的基準は表面上も実質上も独立性にあるべきである」と主張するには、特に AICPA 理事会→FAF 協議会→FASB とつながる委員の任免権を放棄しなければ、FASB が自由に独立した意見の表明を行うことは実質上無理であろう。¹⁹⁾

上院小委員会は民間に委譲した会計基準設定を議会が取り戻し、会計の政府統制を強化しようとする会計制度の全面的改革を目指したものである。それに対し巨大にまで成長した Big Eight 会計事務所は当然のごとく既得権の維持に躍起になり「どの産業でもどの職業でも改善の余地がある」として全面的改革に反対し、部分的改善を民間内部でやっていこうというのである。²⁰⁾ そして政府統制よりも民間による基準作成の方が機能的だというのである。

(2) 公聴会までの各界の反応

上院小委員会報告書は前述したように主として Big Eight 会計事務所、AICPA 及びそれらが資金面、人事面で支配している会計基準設定機能を担う FASB に向けての猛烈な批判から成り立っている。報告書は1976年12月7日に答申され、1977年3月31日に公刊されたのであるが、公刊以前から批判を被った諸団体は大きな関心を払わずにはいられず、たとえば AICPA の月刊誌 Journal of Accountancy は1977年2月号から、NAA の月刊誌 Management Accounting は3月号から殆んど毎号各界の反応を伝えている。それでも前者の方が受けとめ方が厳しく、詳細な反応を伝えているため、それを通じて公聴会前までの各界の反応を分析することにしよう。

まず、上院小委員会報告書の公刊前の1977年2月号の Journal of Accountancy の論説によると報告書の概要説明を行い、それへの対応は公聴会で批判すると述べるにとどまっているが、²¹⁾ 3月号及び4月号の論説では AICPA 議長、Big Eight 会計事務所及び FAF 協議会長のショックのほどを伝え、会計に対する政府統制に激しく抗議している。他方、SEC の委員や Big Eight

会計事務所のコンサルティング業務で競合する立場にあるコンサルティング管理士協会 (Association of Consulting Management Engineers) の会長の²²⁾上院小委員会報告書に対する基本的支持論をも掲載している。これらの反応は次に見る公聴会での陳述と重複する部分が多いので、そこで紹介することにした。

公聴会に先立ってすぐさま改善すべきものに着手しなければ、強烈な批判に太刀打できなくなる。まず、前述したように Big Eight 会計事務所→AICPA 理事会→FAF 協議会→FASB 委員と FASB が人事面で AICPA, Big Eight 会計事務所に実質上支配されているため、その疑いを晴らすための改善策を展開しなければならなかった。Journal of Accountancy 5月号によると FASB を調査している AICPA の構造(改善)委員会 (Structure Committee) は独立性の体裁を整えようと次のように勧告している。上院小委員会報告書作成時の1976年では FAF 協議会は9名から構成され、1名は AICPA 議長の兼任、他の8名は AICPA 理事会が任免権を有していたが (前掲図3参照) 1977年の AICPA 試案では構成が11名に増加させられている。AICPA の FAF 協議員に対する解雇権を放棄し、次いで11名中4名は CPA 業務に携っている AICPA 会員からの選出という規則をも廃止すべきだという試案を出している。²³⁾

また同誌によると FASB が7名の委員から構成されているが、従来7分の5の構成で可決されていたものが過半数の7分の4でよいことにしよう²⁴⁾と提案している。さらに FAF を形式上ささえている AICPA を含め6団体 (1976年10月1日に証券業協会 (Securities Industries Association, が加入) の代表6人委員会を作り、FAF 協議員の選考を行ったり、FASB や FASAC との意見交換を行うべきだとして AICPA の FAF, FASB 支配の疑念を取り除こうと提案している。²⁵⁾

さらに同誌6月号で見られる構造(改革)委員会は FAF に対する出資で Big Eight 会計事務所の比重が多すぎるという批判に応じて「特定の1会計事務所による出資を5万ドルないしは FASB の年間予算の1%以内という

限定²⁶⁾」を設けている。これは Big Eight 会計事務所各社が20万ドルであったことを想起すれば大きな譲歩であろう。

上述の改善策は上院小委員会の強烈な批判が核心をついていたからこそ公聴会に先立って、AICPA 自身が態勢を整えなければならなかったことの証拠であり、自らの欠点を晒けだしたことになる。

また、同誌5月号では公聴会の直前に上院小委員会の一人である上院議員 Sam Nunn から AICPA 理事会議長に8項目の質問状が出され、それに対する回答を行ったと述べている。8項目の質問とは要約してみると次の通りである。²⁷⁾

1. 現行の財務会計基準が大衆の保護の上で適切か。
2. 現行の監査基準及び手続が大衆の保護の上で適切であるか。
3. 監査人は監査依頼会社から独立性を保っているか。
4. AICPA および会計専門職業が巨大会計事務所により支配されているか。
5. 監査人の責任を決める現行の基準が大衆投資家を充分保障しているか。
6. 大衆的に所有された大株式会社に対する監査及び会計業務に過度の集中があるか。
7. 公認会計士の罰則規定は充分か。
8. 連邦政府はコンサルティング業務を行っている会計事務所と政府の監査業務で契約すべきでないか。

こうしたことに対する反論は殆んど前述 Hanson のところで触れている。Journal of Accountancy の5月号ではこのような質問に一つ一つ答えることなく、要約して「会計専門職業は財務諸表の監査を信頼することにより大衆に対し充分な保護を完全に与えることができる」と述べ、逆に「上院小委員会スタッフの調査勧告を採択すればその目的の達成を阻害するであろう」と警告している。また、州レベルであるが独禁法を管轄している FTC (Federal Trade Commission, 連邦取引委員会の略) がシカゴ支部で調査に乗り出したと報じている。それは AICPA の公認会計士資格試験、倫理、会計及

び監査基準, それに Big Eight 会計事務所の大企業監査が自由競争を阻害していないかどうかを調査せんとするものであり, 「その調査が州レベルに焦点をあわしているが, 明らかに全国的レベルに広がるだろう」と危機感を深めている。²⁸⁾

同号の Journal of Accountancy (5月) では AICPA 理事会議長 Michael N. Chetkovich は「会計専門職業がその長い栄光ある歴史の中で困難な時期に直面し, 恐らく最も深刻な伝達問題に直面している」として AICPA 会員に書簡を送り, 団結を訴えている。そこではまず上院小委員会の政府統制による会計を紹介し, 報告書の批判が的外れであることをごく簡単に結論のみ述べ, 今後「我々の職業が産業界, 国家及び国民に奉仕するため最善の知恵, 努力及び行動を奮い起こそうとしていることを大衆及び議会に訴え続けなければならない」としながらも, 確かに「改善の余地がある」ことを認め, 「このことは我々の職業でもどんな職業でも経済界の変化にともなって絶えずヨリ高い, 新しい, 効果的な基準を求め, 到達しなければならないため絶えず挑戦している」と。そして同時に「我々はこの職業の数多くの業績のプライドを隠す必要もないし, アメリカ会計専門職業が世界中のリーダーシップをとっている役割を無視する必要はない。我々は諸問題で団結しつづければ, この新しい攻撃に対処することができると確信している」と AICPA 議長は歴史上最大の攻撃に対して公聴会の直前に団結を叫んでいるわけである。²⁹⁾

上院小委員会報告書に対しては上記で述べたような AICPA や会計事務所の反応のほか, 当然, 彼らの監査を受ける産業界でも大きな反応を示さざるを得ない。アメリカ産業界を代表する雑誌 Business Week の論説は最も早くから上院小委員会報告書に対する批判を加えている (1977年1月31日号)。

同誌によると上院小委員会報告書の論理は二人の学者の意見を取り入れたものであるとしている。監査人の独立性とその問題から生ずる会計上の弊害は New York 市立大学の Abraham J. Briloff の意見であり,³⁰⁾ SEC の責任追求とか民間の公的機関による会計基準設定の方が適切, 公平であるという論理は New York 州立大学の Robert Chatov の意見³¹⁾を全面的に取り入れ

ているという³²⁾。そして同誌によると上院小委員会報告書は「大ハンマーで打ちこわすことによって複雑な問題を解決しようと試みており、その結果は多くのくず物になる」とし、「もしその勧告を法制化するのに成功すれば、米国の産業界及び証券市場を政府規制会計規則という無意味な、馬鹿げた締めつけジャケットで縛りつけることになろう」と批判している。また投資減税問題について述べ、政府の手により一見公平な立場で会計基準が作られるようであるが、現実には「会計を政治的圧力に晒す」ことになるとし、「より悪いことに政府の規則設定は意味のある有役な情報の多くを企業報告書から取りあげてしまうような任意の非弾力的な手続を業界に課すことになろう」とし、上院小委員会報告書が批判してきた現行会計情報の不適切さを逆に有益で意味あるものとして上記報告書の主張に耳を貸そうとしていない。そして、「効果的な会計基準は熟練した独立専門家によってのみ展開されることができ³³⁾」と主張している。アメリカ産業界を代表する機関誌がこのような政府規制反対、現行制度支持の立場の堅持を一貫して主張するのはその背景からしてむしろ当然のことであろう。

上記のように公聴会以前に AICPA 会員の団結を図るための情宣、産業界の機関誌による情宣により政府規制会計基準設定反対という世論を作り出そうと努力した跡がわかり、さらに AICPA の内部規則の改善を急いで公聴会にのぞもうとした跡も窺われた。以下、公聴会での各界の主張を取り上げよう。

(3) 公聴会での意見陳述と今後の見通し

上述のように上院小委員会報告書は公聴会直前に各界で大きなショックとして受けとめられ、その対応に苦慮していた経過を見てきた。上院小委員会報告書に対する公聴会は1977年4月19日、21日、5月10日、12日、24日、26日の6日間が予定された³⁴⁾。

最初に公聴会に立たされたのは AICPA 理事会議長 Michael N. Chetkovich であり、その随員として AICPA 理事会長 Wallace E. Olson と AICPA 政府関係副会長 (AICPA Vice President for Government Relations)

Theodore C. Barreaux が出席した。AICPA は一貫した態度、すなわち政府の一方的規制はよくない、そして「政府機関と専門職業界との協力的関係に依存することが最善の解決策である」という主張をし続けている。そのためのいくつかの論拠をあげている。たとえば「企業の失敗および重大な株主の損失をもたらした会計あるいは監査の欠点は監査実施の総数から見れば『極く少ない』ものであった」とし、上院小委員会で多くの会計士の問題点が指摘されていても「5年あるいは10年前の状況よりも分析はまず今日の状況を考えるべきだ」と主張し、AICPA が最近改善を図ってきた次の4点を³⁵⁾ 列挙している。

1. 監査委員会を編成し、監査人の独立性の強化を図っており、これは株式会社監査に一般的となってきた。
2. 約半数の州が会計監査業務を維持する条件として継続的専門家教育の要件を課すようになってきた。
3. 会計事務所は自己の職業訓練及び業務監査の領域を拡大してきた。
4. 大衆の保有の会社の監査人交替があるところでは会計士の問題に関する監査人对経営者の主張の対立が公表されねばならなくなった。

第4点などは何故改善策とみなされるのかの論拠をはっきりしない。会計上の主張の対立は監査人の交替時のみならず、平常時でも公表すべきであり、交替時だけ特に重んじて公表するとなると、監査人の交替回数はごく少なくなり、これが経営者と監査人との間の長期間の癒着関係を生む可能性を増大させるからである。

AICPA は上記のような改善を試みているから「40年以上も協力してやってきた民間と SEC (SEC 議長、SEC 委員あるいは SEC 主任会計士から何ら異議が出ず、このことを議会を含めるあらゆる階層に熟知されていた) は会計及び監査実務を洗練化し、経験に沿って新しいものに作り上げることを続けることが出来るし、またそうしたい」と部分的改善の道を絶えず進む決意を示している。³⁶⁾

上院小委員会の16項目の勧告が早急に政府の手による会計基準設定を強く訴えるものであったが、上記の主張や前の項で見た公聴会直前の反対運動を

意識して、小委員長である上院議員 Lee Metcalf はいつの間にか強硬路線から柔軟路線の発言に移っている。Metcalf によると小委員会としては「会計の改革を達成するのに追加の法律を提案しなかった」、そして「我々は新しい法律なくして我々の目的を達成できることを心から希望する」と述べている。³⁷⁾ この発言は Metcalf 自身（上院小委員会自身）180度の方針転換といってもよいほどの言質を公聴会で取られてしまったことになる。

Metcalf の腰砕け的な提案は現行制度をより改善せよという趣旨になり、この提案は AICPA の方針と一致する。意を強くした前述 AICPA 議長は最近の改善策に加えて、今後とるべき主たる領域での AICPA の決意の程を示している。すなわち、1, 監査及び会計基準設定過程の公開, 2, 独立監査人の業務を検査する効果的制度の樹立, 3, 会計事務所をより独立的にし、大衆により責任あるものにすることが改善の余地ある領域だとい³⁸⁾う。

上院小委員会報告書の論理構造を支えていたとされている New York 州立大学の Robert Chatov は一貫して現行会計制度に対する強硬な批判を公聴会で述べている。彼の主張は学者グループが会計基準を作り、それを議会により立法化させ、それを SEC により管理させ、会計基準の解釈をめぐる紛争は特殊な裁判所を作るべきだとい³⁹⁾うのである。⁴⁰⁾

Metcalf の上院小委員会に委員として参加していた上院議員 H. Percy はより卒直かつより理解しやすい財務諸表の作成を要求しているものの、「政府が民間にかわってやるべきだと考えたくない、そして最高の改善策は民間に依存せねばならない」と Metcalf 同様腰砕けの発言となっている。そして「AICPA の監査基準実行委員会が大衆に公開されることが出来るか」と Percy が尋ねるや、AICPA 理事会長 Olson は「誰もそれに大きな関心を持っていないと思ったのでそれを考えていなかった」と簡単に逃げられている。また Percy は小委員会報告書が独立性を阻害するものとして特に批判してきた会計事務所の経営助言業務についても殆んど批判せず、ただ経営助言業務の公開だけを強く主張するにとどまっている。もちろん、このような厳しくない要求には AICPA 議長も同意している。⁴¹⁾

AICPAの次に公聴会に立ったのはFAFの政府関係委員会議長 (chairman of the FAF's committee on government relations) Alva O. Way III, FASB 議長 Marshall S. Armstrong 及び中小会計事務所を代表した Gordon Anderson, Norman J. Elliot, Thomas S. Watson であった。FAF 及び FASB の代表は AICPA の主張と変ることがなく1.民間による会計基準が
大衆の利益保護にとって最善であること, 2.FASBは独立した機関であり,
独立した作業をしているし, 米国の証券市場で財務情報の品質向上に成功を
納めたこと, 3.政府機関が FASB と同等の仕事ができるかは全く疑問であ
るとし, 現行会計制度に根本的欠陥がないことを主張している。⁴²⁾

中小会計事務所の意見陳述は大企業向けと中小企業向けの会計原則とは異
なったものであるべきだと主張し, AICPA 及び FASB が中小会計事務所
や中小企業に向けた活動をもっと行うべきであるとの主張を行っている。し
かし, 会計基準及び監査基準の設定機関はやはり公的機関でなく民間が受け
持つべきだと⁴³⁾ AICPA, FASB の意見と同じ路線に沿った発言を行っている。

1977年5月には巨大会計事務所, SEC, FAF 及び FAF の共同後援諸団体
の公聴会と会計に密接な関係ある当事者との間の円卓討論会での証言がなさ
れた。⁴⁴⁾

まず, Big Eight 会計事務所の意見陳述から見てみよう。上院小委員会報
告書で巨大ぶりを特に名指しされた Big Eight 会計事務所の一つ, Price
Waterhouse & Co.⁴⁵⁾ の所長 John C. Biegler は他の Big Eight と協調せず,
上院小委員会報告書の中で受けいれられるものは受けいれようとする態度が
見られる。すなわち, SECに会計事務所の管理権を大きく持たせるような規
則でも甘受しようと次のような改善策を示している。⁴⁶⁾

1. 大衆的に所有されている会社の監査をする会計事務所のSECへの登録。
2. 会計事務所の年次財務諸表の公表。
3. SEC後援による定期的な監査人の検査。
4. 経営助言業務におけるSECガイドライン樹立。

会計基準の設定や監査基準の設定は政府でなく民間で行うことを主張しつつ

も他の領域では政府の代理機関であるSECに権限強化させることまで甘受して、巨大会計事務所の中でも最大である Price Waterhouse & Co. の既得権、利益を守ろうとしている。

これに対して他の Big Eight 会計事務所は反発している。例えば, Peat, Marwick, Mitchell & Co. の所長 Walter E. Hanson は上記 1. の大企業監査をしている会計事務所のSEC登録を新たに述べることは、すでにSECがその権限を有し、実行しているから不必要だとしている。また、上記 3. ではSEC 後援でなく、すでに民間独自で監査人検査が進行中であり、巨大会計事務所ではすでに実施済みであり、他の事務所も行おうとしている途中であると反発し、上記 3. と 4. 及び専門職業教育の点で「監査人検査、専門家に対する継続的教育要件及び経営コンサルティングの領域をSECの主任会計士に管轄権を譲れば、Biegler [Price Waterhouse & Co. の所長……筆者] が会計上の独裁者になってしまうだろう」という背景を心配して、Hanson はことごとく Price Waterhouse & Co. の提案に反発するのである。⁴⁷⁾裏をかえせば Price Waterhouse & Co. と SEC との結びつきが非常に密接であることを物語っている。なお、Peat, Marwick, Mitchell & Co. の Hanson の公聴会証言はすでに本稿十の(1)の所の Hanson の主張と変るところがなく、ここでは詳しく述べなくてもよからう。

上述したところから Big Eight 会計事務所はより巨大化を目指す Price Waterhouse & Co. の意見と Peat, Marwick, Mitchell & Co. のような意見とに分かれているように見えるが、根本的には民間における会計基準、監査基準の設定を放棄しようとするものでない。前述 AICPA の公聴会証言を見ると、それは Peat, Marwick, Mitchell & Co. の Hanson の論理と大差ない。またその後の Coopers & Lybrand, Arthur Andersen & Co., Arthur Young & Co., Touche Ross & Co., Haskins & Sells⁴⁸⁾ の証言もその線に沿っており、重複して意見陳述をしている部分の紹介を避けよう。目新しい提案と考えられるものも若干ある。Haskins & Sells の代表は FAF 協議員及び FASB 委員の 1 名あるいはそれ以上を大統領任命制にして会計基準設

定機能に権威づけてはどうかと提案している。⁴⁹⁾

公聴会の一環としてFAFを共同後援している AICPA 以外の4団体 (AA A, Financial Analyst Federation, FEI 及び NAA) 及び会計と密接な関係のある当事者との間で円卓討論会が行われた。FAF 共同後援者の意見陳述は AICPA の主張に沿ったものとなっており、これも重複して述べることを避けよう。しかし、大企業の監査を享受していない会計事務所やその団体及び経営助言業務で対立しているものは一部分上院小委員会報告書を支持している。たとえば、Kellog & Anderson 会計事務所は「全国的及び国際的規模の会計事務所の不公正な競争の業務活動及び手続」を独禁法を管轄している連邦取引委員会が調査せよと提案しているし、また、コンサルティング管理士協会 (Association of Consulting Management Engineers) も会計事務所がコンサルティング業務から手を引くべきだと提案している。さらにまた、Robert Half Personnel Agencies (Robert Half 人事管理相談所) の Robert Half も会計事務所が重役派遣したり、会計事務所スタッフを監査依頼会社へ出向させたりするサーヴィスを制限すべきであると提案している。⁵⁰⁾当然のことながら Big Eight 会計事務所と利害が対立するものは小委員会報告書の勧告を基礎に Big Eight を攻撃しようとしているのである。

以上公聴会の概要を紹介したが、本稿一から九で見てきたように上院小委員会報告書は現行会計制度に対する根本的批判に立脚して会計基準及び監査基準の設定機能を民間から奪い返そうと終始徹底していたが、公聴会直前の各界からの激しい攻撃があり、しかも民間内での部分的改善の試みが用意されるや小委員長 Metcalf は公聴会の冒頭から腰砕けの発言を陳述してしまっている。これにより民間の関係諸団体は安心して意見陳述が出来たのであろうが、Price Waterhouse & Co. 以外では政府に何ら関与させない民間内での自主改善策を互いに探りあう自己検討会に終わっている。上院小委員会は結局、民間がどこまで自主改善が出来るかを当分の間静観しようとする姿勢になってしまっている。だがしかし、民間に与えられた避けようのない批判点については早急に処置が取られねばならない。前述した FASB を調査す

る構造(改革)委員会の FAF 人事権, FASB の可決方法, FAF への出資制限などの改善策は Big Eight 会計事務所及び AICPA の支配権の疑いを取り除こうとして公聴会で自主改善の努力を評価してもらうためのものであった。公聴会後になっても自主改善の必要に迫られていることは明らかである。公聴会後の働きとしては AICPA の最高権限を有する AICPA 評議会および AICPA の政策実行の代表的機関である AICPA 理事会の人事構成に対する Big Eight 会計事務所支配の疑いを取り除く必要があった。それを次に見ることにしよう。

(4) 公聴会直後の AICPA 規則改正

公聴会を無事切り抜け、さしあたり根本的な現行会計制度の議会からの解体がないことの言質をとって一安心の AICPA もそれは早急な自主改善策をやらねば再び火の粉がふりかかる危険性をもっている。そこで AICPA 理事会と AICPA 評議会が Big Eight 会計事務所に支配されているという上院小委員会報告書の指摘に対処せざるを得なくなっている。AICPA はそれらの改善案を1977年7月22日に AICPA 理事会に提出し、承認され、8月17日に AICPA 評議会により採択され、改正規則が AICPA の機関誌 Journal of Accountancy の1977年12月号に理事会長から AICPA 会員向けに公表されている。⁵¹⁾

それによると上院小委員会調査の1975—1976年のときの AICPA 理事会は18人から構成され、Big Eight 会計事務所から6人が代表に送り出されていたが、⁵²⁾ 今回の改正で全体が16人に縮小されている。内訳は Big Eight 会計事務所から5人、50人以上の AICPA 会員を有するその他の会計事務所から4人、50人以下の AICPA 全員を有する事務所から5人、産業界から1人、教育界から1人の計16人となっている。

この改正を見ても50人以上の AICPA 会員を有する会計事務所は Big Eight 会計事務所を含めて16人中9人という過半数になってしまい、大会計事務所の方針で牛耳られることは前回と変わりがなからう。

また、株式会社の株式総会に相当する AICPA 評議会は前回 252 人であっ

たものが1名増加の253人となっている。その内訳を分析してみよう。253人のうち大別すると各州から1人ずつ代表の54人のほか、AICPA 会員数の多いところは複数以上推薦され両者あわせて193人（全体の76%）が各州から代表として出され、残りの60人がAICPA 自身の推薦によるものとした。

これについては選出結果をさらに次のような枠にはめようとしている。Big Eight 会計事務所から70人（前回78人）、AICPA 会員50人以上の会計事務所から43人、AICPA 会員50人以下の会計事務所から112人、産業界から4人、政府から2人、教育界から3人、AICPA 理事会長及び議長退職者から19人（前回24人）の総計253人からなっている。

かくして、AICPA 評議会はBig Eight 会計事務所からの支配がなくなったという印象を与えようとしている。しかし、AICPA 会員50人以上の会計事務所からはBig Eight 会計事務所を含め113人はAICPA 会員50人以下の会計事務所からの112人と対比しても明らかのように全く優勢な立場を保持している。さらに、AICPA 会長及び議長退職者でしかもAICPA 評議会で活躍しているものは1976年の調査でBig Eight 会計事務所から13人となつており、これが今回の改正でも全員評議員になっていると考えられ、さらに⁵³⁾ AICPA 会員50人以上のBig Eight 以外の会計事務所のAICPA 会長及び議長退職者の評議員を加えると、AICPA 会員50人以上の会計事務所が送り出すAICPA 評議員の数は優に253人に対する過半数を占めることになる。したがってAICPA 会長が今回の改正により「巨大会計事務所がAICPA を支配していると述べるのは単純な間違いである」と声明しても、やはり彼らの発言力が他の勢力と比較して圧倒的に強いことは否定できないであろう。

以上見てきたように株式会社の取締役会に相当するAICPA 理事会、株主総会に相当するAICPA 評議会の人事構成を修正することによって巨大会計事務所のAICPA 支配という批判から逃れようと試みても、その修正を分析してみると、両者とも結局において巨大会計事務所の発言力が圧倒的に強く、その実態を被い隠そうとする懸命な努力は実態が本質的に変らない以上、あるいは変えようという意識がない以上将来とも部分的改善修正で当座しのぎ

をすることになろう。

- 1) Walter E. Hanson, "Big Brother and the Big Eight," *Management Accounting*, April, 1977, pp. 15—19. なお同誌編集者によるとこの論文は1977年2月15日のNAAのNew York支部での講演からのものであると述べている。 *Ibid.*, p. 15.
- 2) *Ibid.*, p. 15. cf. U. S. Senate, *The Accounting Establishment*, p. 23.
- 3) *Ibid.*, p. 16 and p. 18. cf. U. S. Senate, *op. cit.*, p. 21.
- 4) *Ibid.*, p. 16. cf. U. S. Senate, *op. cit.*, pp. 20—22 and p. 24.
- 5) Hansonが *Business Week* 誌からとった引用文はどの号数からか明示していない。
- 6) *Ibid.*, p. 16. なお民間の会計基準に政府が介入した例として投資減税問題を挙げ、政府指令の会計基準でも産業界からの圧力に屈する危険性大なことを主張しているのに次のものがある。 *Business Week*, January 31, 1977, p. 112.
- 7) Hanson, *op. cit.*, pp. 17—18. cf. U. S. Senate, *op. cit.*, p. 22.
- 8) *Ibid.*, pp. 18—19. cf. U. S. Senate, *op. cit.*, p. 22.
- 9) *Ibid.*, p. 18. cf. U. S. Senate, *op. cit.*, p. 23.
- 10) *Ibid.*, p. 18. cf. U. S. Senate, *op. cit.*, p. 21.
- 11) *Ibid.*, pp. 19 and p. 5. cf. U. S. Senate, *op. cit.*, p. 22 and p. 24.
- 12) "The Trueblood Committee Report," *Management Accounting*, December, 1973, pp. 62—63.
- 13) Hanson, *op. cit.*, p. 19. cf. U. S. Senate, *op. cit.*, pp. 20—21.
- 14) *Ibid.*, p. 16.
- 15) *Ibid.*, p. 16.
- 16) 本稿四, 29ページ。U. S. Senate, *op. cit.*, p. 10.
- 17) Hanson, *op. cit.*, p. 17.
- 18) 本稿五, 37ページ。U. S. Senate, *op. cit.*, p. 15.
- 19) Hanson, *op. cit.*, p. 17.
- 20) *Ibid.*, p. 19.
- 21) *Journal of Accountancy*, February, 1977, p. 3.
- 22) *Journal of Accountancy*, March, 1977, p. 12 and *Journal of Accountancy*, April, 1977, pp. 22—26.
- 23) *Journal of Accountancy*, May, 1977, p. 3.
- 24) U. S. Senate, *op. cit.*, p. 13.
- 25) *Journal of Accountancy*, May, 1977, p. 3.
- 26) *Journal of Accountancy*, June, 1977, p. 3.
- 27) *Journal of Accountancy*, May, 1977, p. 7.

- 28) *Ibid.*, p. 7.
- 29) *Ibid.*, p. 5.
- 30) Abraham J. Briloff, *Unaccountable Accounting*, New York, 1972.
- 31) Robert Chatov, *Corporate Financial Reporting*, New York, 1975.
- 32) *Business Week*, January 31, 1977, p. 76.
- 33) *Ibid.*, p. 112.
- 34) *Journal of Accountancy*, April, 1977, p. 3.
- 35) *Journal of Accountancy*, June, 1977, p. 7.
- 36) *Ibid.*, p. 7.
- 37) *Ibid.*, p. 7.
- 38) *Ibid.*, p. 8.
- 39) *Business Week*, January 31, 1977, p. 76.
- 40) *Journal of Accountancy*, June, 1977, p. 8.
- 41) *Ibid.*, p. 8.
- 42) *Ibid.*, p. 10.
- 43) *Ibid.*, p. 10.
- 44) *Ibid.*, p. 10.
- 45) U. S. Senate, *op. cit.*, pp. 5—6. 本稿三, 22ページ。
- 46) *Journal of Accountancy*, July, 1977, p. 4. and June, 1977, p. 3.
- 47) *Journal of Accountancy*, July, 1977, p. 4.
- 48) Big Eight 会計事務所の一つ, Ernst & Ernst の証言は何故か *Journal of Accountancy* の7月号に紹介されていない。
- 49) *Ibid.*, p. 14.
- 50) *Ibid.*, p. 6 and p. 8.
- 51) *Journal of Accountancy*, December, 1977, p. 5.
- 52) U. S. Senate, *op. cit.*, p. 52. 本稿四, 29ページ。
- 53) *Ibid.*, p. 86.