

新聞社説から見る日本の公認会計士の役割期待 —監査制度の精緻化と対象の拡大に注目して—

榮田 悟志 (武蔵野大学 経営学部 講師)

星野 雄介 (武蔵野大学 経営学部 准教授)

要約

本論文の目的は、新聞の社説分析を通して公認会計士という専門職及び監査という機能がどのように評価されているかを明らかにすることである。既存研究においては、公認会計士の役割は理論的・制度的に分析されることが多かったが、現実にもどのように認識されているのかは明らかではなかった。そこで本論文では社会認識を代理すると考えられる新聞社説の論調を分析することで、その問題に接近する。分析の結果、公認会計士や監査の精緻化と監査対象の拡大という論点が見いだされた。これは、現実の監査制度の変化とも対応しており、公認会計士監査は社会に一定程度、正しい形で伝わっているといえる。

1. はじめに

本論文の目的は、新聞の社説分析を通して公認会計士という専門職・専門的な仕事がどのように評価され、どのような期待を抱かれているのかを明らかにすることである。

マスメディアはときとして、現実と異なる論調を持つことがある。「風評被害」(関谷、2003)や少年犯罪の凶悪化等の言説(小沢、2009)などは、メディアと現実が乖離した典型例といえる。

「公認会計士は、監査及び会計の専門家として、独立した立場において、財務書類その他の財務に関する情報の信頼性を確保することにより、会社等の公正な事業活動、投資者及び債権者の保護等を図り、もつて国民経済の健全な発展に寄与することを使命とする」¹とされるが、公認会計士監査は専門性が高いうえに、その実体については多くの人々にとっては理解しがたい存在となり、社会の認識と現実が乖離する可能性がある。

それでは社会の認識はどのように形作られるのであろうか。近年のSNSやデ

ータサイエンスの勃興により、ダイレクトにデータを集めることが可能になりつつあるものの、多くの情報はいまだマスメディアを介して我々に届けられている。すなわち、マスメディアの解釈が社会的認識や世論に影響を与えていると考えられる。そのため、マスメディアの論調を迫りかけることによって社会的認識に接近することが可能であると思われる。

そこで本論文では、専門職である公認会計士が社会的にどのように理解されているのかを、新聞の社説を分析することを通じて接近していく。果たして、公認会計士は社会から実態に即した評価を受けているのか、それともその評価は実態から乖離しているのだろうか。

既存研究においても、公認会計士の役割が議論されている。例えば公会計とのかかわりについては実態と理論の側面から、公認会計士や公認会計士監査の重要性が高まっていることが指摘されている（遠藤、2013）。また、グローバル化が進展していることに際して、制度の観点から公認会計士の重要性が指摘されている（森、2014）。これらの研究は、制度的な観点・理論的観点からの公認会計士の役割を論じているように思われる。しかしながら、公認会計士の役割が社会的にどのように認識されているか、という研究はほとんど見当たらない。この点を明らかにすることに本論文の意義があると思われる。

2. 方法論

(1) データ収集方法

以上の目的に接近するために、本論文では新聞社説の分析を通じて、社会的な認識を明らかにしていく。社説収集の対象としたのは、全国紙からは朝日新聞・読売新聞・毎日新聞の3紙であり、経済専門誌として日本経済新聞（以下、日経新聞）である。それぞれのデータベースを「会計士」で検索し、検索された記事の中から社説のみをピックアップした。検索方法は全文検索であることから、社説見出し・本文のいずれかに「会計士」という単語が1回でも含まれているものが対象となる。見出しのみならず本文も含めた理由は、「会計士」という単語が多様なコンテキストで出現することを考慮したためである。また、社説内容の分析には踏み込まないものの、全紙について「監査法人」でも検索し、社説数をカウントしてある。ただし、この「監査法人」で検索した社説数

には「会計士」という単語が含まれていることが多く、逆も同じである。

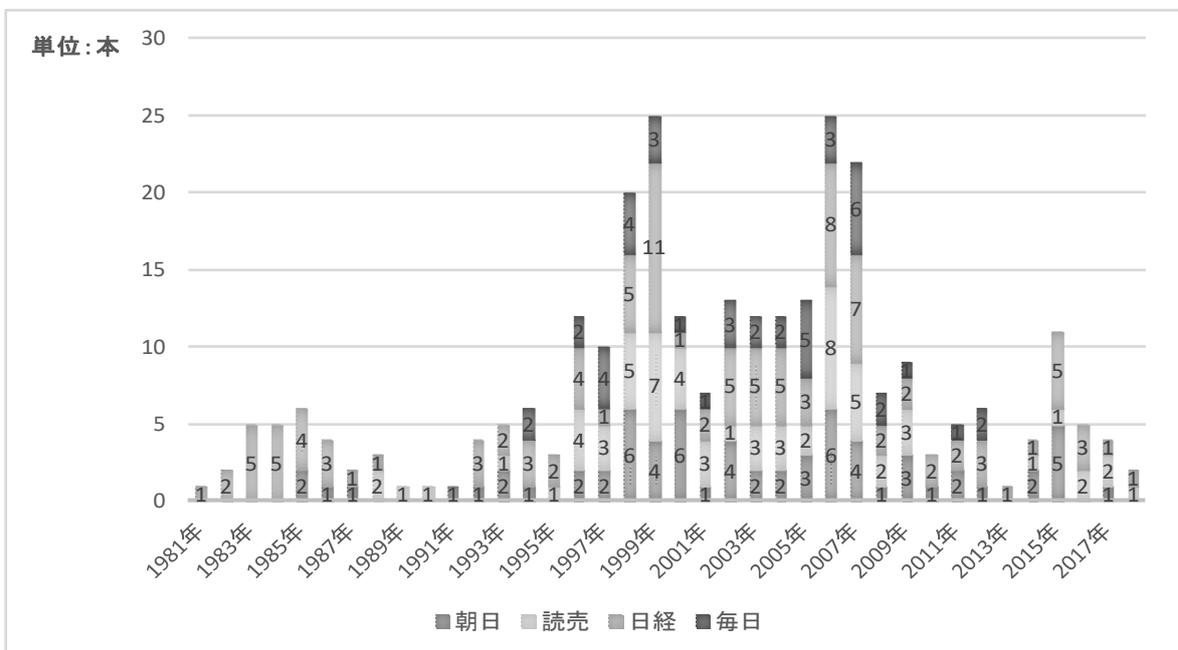
それぞれのデータベースの都合上、データ開始タイミングにずれが見られる。また、データの収集は、2019年12月であり、2010年代を完全にあらわしているとは言えないものの、一定の分析が可能であろうと思われる。得られたデータは表1のようになる。

表1 記事件数、開始年

新聞名	開始年	記事本数
朝日新聞	1985年	67
読売新聞	1988年	66
毎日新聞	1994年	112
日本経済新聞	1981年	44
合計		289

出所：筆者作成。

図1 社説数の時系列推移



出所：筆者作成。

また、各新聞の時系列の社説数推移は図 1 のようになる。一見して明らかのように 1999 年と 2006 年にピークが来ている。1999 年は金融機関の不良債権問題、農協の改革、政治資金規正法の改正、及び山一証券の監査を行っていた監査法人が破産管財人団から損害賠償請求を受けたことなどが集中的に発生していた。2006 年はライブドアの粉飾決算や法の想定を超える株式分割や時間外取引といった証券取引法違反、及びカネボウの粉飾に伴う裁判の行方の記事が多いことが原因となっている。

(2) データ分析方法

収集された社説は、以下のように分析された。①すべての社説を 1 つの分析単位となるように、改行をすべて削除した。文章の分析の方法には、文章単位や段落単位、節単位で分析されるが、本論文においては、「会計士」という単語が出現する際により幅広い文脈をも分析するために、分析単位を個々の社説全体とした。②KH Coder (ver. 3 Alpha) 上で MeCab という形態素分析のシステムを動かすことでテキストマイニングを行った。テキストマイニングとは、「膨大なテキスト (文書) 情報の中から有用な情報を掘り出す (マイニング) ことで、定形化されていないテキストデータを、一定のルールに従って定形化して整理し、データマイニングの手法を用いながら、相関関係などの定量分析を行う手法」と定義される (齋藤、2012: 序論)。また、形態素分析とは、文章の中から単語を識別することである (松本他、2000)。MeCab は日本語の形態素分析システムとして、幅広く利用されている。③10 年代ごとにテキストマイニングをし、単語リストを得た。

続いて、④得られた単語のうち、出現率上位 50 単語程度を年代ごとに抽出した。出現率は全単語数に占める当該単語の割合であり、図 1 に見られるような社説数の多寡を調整するために用いている。50 単語程度、というのは、実際には同じ出現率の単語が複数あるためである。結果として、1980 年代は 54 単語、1990 年代は 52 単語、2000 年代は 50 単語、2010 年代は 50 単語であった。⑤これらの単語のうち、「直前の 10 年代にはなかったものの、この 10 年代には出現・増加した単語」と「この 10 年代にはあったものの、次の 10 年代には消滅・減少した単語」を抽出した。ここでは前者を「生まれた単語」、後者を「消えた

単語」と呼ぶこととする。⑥「生まれた単語」「消えた単語」をベースに 10 年代ごとに社説内容を定性的に分析していった。具体的には公認会計士の業務や質に関係する内容を年代ごとに要約することによって公認会計士の社会的役割の時代背景や時系列分析を行う。

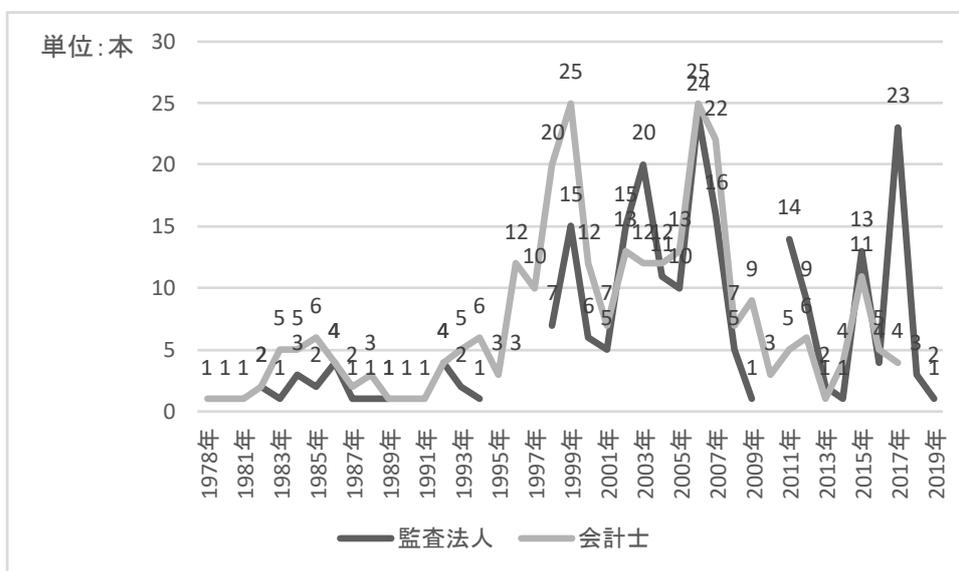
3. 結果

本節では、①「会計士」を含む社説数と「監査法人」を含む社説数の比較、②各 10 年代の社説内容についての分析結果を整理する。

(1) 会計士か監査法人か

図 2 は、「会計士」で検索した場合の社説数と、「監査法人」で検索した場合の社説数の推移を示している。テキストマイニングのためには本文が必要であるからデータの開始期間は表 1 のようになっていたが、この分析のためには件数だけ分かればよいことから、データ開始時点は 1978 年となっている。

図 2 「会計士」社説数と「監査法人」社説数



出所：筆者作成。

図 2 から明らかなように明らかなように、2000 年になるまでは、「会計士」社説数が多いが、2000 年代以降、「監査法人」社説数が伸び、2010 年代に入る

とおおむね「監査法人」社説数が「会計士」社説数を上回ることとなった。これは上場企業を含む公認会計士法上の大会社等の監査は公認会計士が単独で行うことを禁止する公認会計士法¹¹が2003年（平成15年）の改正により制定されたことにより、監査法人が組織的な監査を行うことになったという事実を反映していると思われる。

続いて、各10年代の社説内容の分析を行う。

（2）1980年代の社説内容

各10年代の社説内容は、①特徴単語を提示した上で全体の論調を整理し、②公認会計士が発見できなかった会計不正、③公認会計士が関与した会計不正、④監査対象の広がりという5つの論点で分析される。ただし、②③に関しては、特に見当たらない時代もあるが、それについては、各年代で明記する。また、煩雑さを避けるために、引用社説の出所においては、新聞名に略称を用いている。

① 1980年代の特徴単語

1980年代に特徴的な単語は、図3である。1970年代が分析範囲外であることから、この10年代の特徴単語は「消えた単語」のみとなる。特徴的な単語として、総会・粉飾・コンピューターなどが挙げられる。

図3 1980年代の特徴単語（消えた単語のみ）

改正	わが国	株式会社
内部	労働	期待
株主	犯罪	規定
商法	一つ	現在
粉飾	コンピューター	取締役
場合	医薬品	指摘
総会	内容	機能
調査	審議	供与
評価	実施	

出所：筆者作成。

【消えた単語】

この時代は、改正商法により総会屋に対する利益供与が禁止された。この背景は適正な会計ディスクロージャーを確保するためにガバナンス及び内部統制の確立を目指し、監査役及び公認会計士という会社を監査する立場の地位と権限を強化することにあった。反対から考えるとそれまでは監査はバブル経済の勢いに乗っている会社の成長を止めてしまう厄介な存在として蔑ろにされていたとも推測される。さらには業務が人手からコンピューターへ移っていく転換期であり、内部統制に不備がある状況で、金額の大きな従業員不正が行われてしまった時代でもある。また、この当時より、経営者が不正経理を本気で隠した場合には公認会計士監査では粉飾決算を発見できない可能性があるとして監査の限界を示しており、これは現代でも同じことがいえる。80年代は会計不正に公認会計士が加担していると認められる事例の社説への掲載はなかったが、加担しているのではないかと疑惑の目を向けて論じているケースが目立った。不正を見逃した場合であっても公認会計士の責任を追及する論調である。

② 公認会計士が発見することができなかった会計不正

まず、ミシン販売大手のリッカーが、売上高を 536 億円、利益を 329 億円粉飾し、1984 年に倒産した事例で、「会計監査人（二人の公認会計士による共同監査）が売掛金の相手先に対する確認など、通常の監査手続きにしたがって監査していたなら、粉飾の一端はつかめたと思われる」と、独立性と高い倫理観を備えた監査が適切に行われているのかについて疑問が呈されており、粉飾を見逃す公認会計士の職業的専門家としての意識の欠ける事例に対して当然の批判をしている（日経 1985/4/21）。

しかしながら、公認会計士の専門家としての倫理観のみならず、そもそも会計不正を引き起こす企業側の問題も指摘されている。「430 億円もごまかした不二サツシをはじめ大光相互銀行、日本熱学など「粉飾企業」に共通するのはワンマン経営か内部のチェック機能の不十分なことである」（朝日 1985/5/25）や「1代で企業を築きあげた経営者は、とかく会社を自分の個人財産であるかのように錯覚しがちだ。……（中略）……創業者とその一族によるワンマン経営や同族経営の色彩の濃い企業で、ひとたび経営に行きづまると、粉飾決算などの不正が発生しやすい原因の1つはそこにある」（朝日 1987/3/13）のように、

1代で会社を築いたワンマン経営の企業において、会計不正を含めた不正に関するトップダウンの指示が通ってしまい、経営者の暴走を止めることが難しい内部統制となっていることを指摘されている。

経営者の暴走が総会屋に結びつくこともあったのが、1980年代の特徴であった。伊勢丹の社長秘書室長が総会屋に対する利益供与禁止法違反で逮捕されたが、企業が総会屋に利益供与をしてしまう理由の1つに内部監査である監査役監査と外部監査である公認会計士監査の脆弱性があげられている（日経1984/6/2）。この点について「経営者が不正経理や粉飾決算など“密室内”の悪質犯罪を行うと、会計監査は歯が立たないことを告白している。このように会計監査制度の限界は存在するが、これはやはり外部監査の限界でもある」（日経1983/4/4）とし、公認会計士による監査の限界を指摘しており、会社の内部統制を十分に機能させるように論じている。

また、テクノロジーの進歩が新たな問題も引き起こした。1981年9月の三和銀行の従業員によるおよそ1億8,000万円の流用事件、同年10月の近畿相互銀行での偽造キャッシュカードによる現金引き出し事件について、コンピューター犯罪及びキャッシュカード犯罪が増加しており「監査役や公認会計士による監査もコンピューター化によって限界を生じている」（日経1981/11/23）と指摘している。

③ 公認会計士が加担した会計不正

1980年代には公認会計士が加担した会計不正に対する議論は、社説内には特に見られなかった

④ 公認会計士監査対象の広がり

このころは、商法監査において商法特例法上の大会社以外の企業にも外部監査導入が検討されていた。「法務省及び法制審議会商法部会は、大小（公開・非公開）会社区分を中心とする次期商法改正の際、一定規模以上の中小企業に対し会計専門家による簡易な外部監査制度を導入するかどうかを問題点の一つとして打ち出した」（日経1985/3/31）とし、規模の小さい会社は会計士補や税理士などの会計専門家が監査することも検討されていた。結果としては大会社以

この時代は、適正意見を出した後すぐに倒産した東京相和銀行及びなみはや銀行の事例や、住友商事や昭和シェル石油がデリバティブ取引で巨額の損失を出した事例をあげ、公認会計士監査が社会的に機能していないのではないかという疑いが呈され、公認会計士本来の役割と社会が期待する公認会計士の役割期待のズレである「期待ギャップ」が大きくなった時代ともいえる。また、住専問題の不良債権の評価額が公認会計士の評価額が大蔵省のそれに比べて甘すぎると批判された。

これらを受け、1998年に、「あなたは、公認会計士を信じますか?」というポスターを日本公認会計士協会が作成し、公認会計士業界の信頼の回復を図ろうとした時代でもあった。

② 公認会計士が発見することができなかった会計不正

この時期に取り上げられた、ある意味でもっともシンプルな粉飾事例が、1997年に倒産したヤオハンジャパンの粉飾決算であった。この事件に対し「当時、ヤオハンが転換社債などの償還時期を間近に控えていた。資金不足から償還ではなく株式への転換を促進させようとして決算を粉飾し、株価を維持する必要があった」とし、過去に起きた粉飾決算も含めて「共通するのは経営者のモラルの喪失と、決算チェックの甘さである」（毎日1998/11/10）と述べている。

単なる粉飾決算ではなく、政治という別の領域とかかわったのが1993年に発覚した清水建設・大成建設・ハザマなどの経営者が、県知事・市長などへの贈賄容疑で東京地検に逮捕、起訴されたゼネコン汚職事件であった。この事件に対して「一般国民が疑問に思うのは、「あんなにも多額の不正のカネが動いているのに、検察が摘発する以前に、なぜ会社の中でチェックできないのか」ということである。大きな会社には公認会計士監査もあれば、監査役の監査もある。それらの経営監視制度には不正を抑止する機能がないのだろうか、それとも制度や機構はあっても形だけのもので、有効に働かないのだろうか」（日経1993/10/15）として、当然とも考えられる指摘をしている。

より具体的には制度面の改革が期待されている。「いわゆる「飛ばし」の責任をとって大和証券の同前社長と受け手の東急百貨店の副社長が辞任することになった」（日経1992/3/13）という事例に即し、会計不正に対しては、ガバナンス

ス、内部統制、公認会計士監査のそれぞれが機能する必要性があること、及び、社外取締役の導入が検討されている。

さらに、監査文化や企業に対する態度、といったソフトな側面に注目した事例も目立つ。1991年に会社更生法の適用を申請した日東あられの粉飾決算や、1994年に店頭公開株だったアイペックが多額の簿外債務が返済できずに倒産した事例を例にとり「米国と異なって、株主・投資家、債権者の利益を守るために必要だという認識が会社の側に徹底していない」（日経 1992/10/5）として、日本における監査文化の位置づけに対して言及している。

また、日東あられの粉飾決算を例に取り上げ、公認会計士がクライアントである会社に対して、ものが言いつらいとする監査システムの欠点を指摘したうえで、公認会計士業界は企業に対してきざんとした態度をとるように提言している（日経 1992/10/5）。

企業に対する態度、という点に着目するのであれば、同様の事例が日本住宅金融である。監査法人が適正意見を出したときの、日本住宅金融の貸倒引当金額は789億円であったが、大蔵省が立ち入り調査では8,022億円に達した。「若手の公認会計士の間からは、監督官庁である大蔵省や、監査契約を結んでいる企業の経営者に弱い体質を指摘する声が上がっている」（朝日 1996/5/16）として、厳しい監査ができていない状況を打開するべきであると論じている。

他方で、公認会計士監査に結果責任を負わせるべきではないか、という論調も見られるようになった。「多くの公認会計士や監査法人が、「われわれの仕事は財務諸表が会計ルールに準拠して継続的に作成されているかの信頼性を付与するものであり、不正や不法をチェックしたりすることを期待されても困る」と言う。住専問題についても、“エクスペクテーション・ギャップ（期待し過ぎ）”だとして世間の批判に不満を示す。しかし、そうだろうか」（日経 1996/3/3）と疑義を呈している。世間が受け取る“適正意見”は健全な経営をしていることを公認会計士が保証するという意味であり、公認会計士はプロとしての責任を全うしてもらいたいという論調である。

同様に、山一証券の破産管財人団が中央監査法人と法定監査に携わった公認会計士を相手に損害賠償の訴えを起こしたことを受け「裁判で問われるのは会社の会計報告が正確かどうかをチェックする公認会計士の職業的専門家として

の責任であり、破たんによって投資家や債権者に損害を与えたことの「結果責任」だからである」（日経 1999/12/16）として会計監査に結果責任を迫及する論調がみられた。

③ 公認会計士が加担した会計不正

1990年代には公認会計士が加担した会計不正に対する議論は、社説内には特に見られなかった

④ 公認会計士監査を要求する対象の広がり

この時期の公認会計士監査は決算時点の年に1回であったが、複数回・あるいは重要な取引に際し公認会計士監査によるチェックに期待する論調がみられた。昭和シェル石油が為替予約により多額の含み損を抱えた事例に対し、「監査役や公認会計士は社内事情にくわしいから、実勢と懸け離れた為替予約が経営にどのような影響を及ぼすか判断が可能だったのではないか」（日経 1993/2/23）と、大きな取引については多額の損失となる前に公認会計士が企業に注意を促すなど、事前に対処する必要性を提言している。

企業以外に対しては、特に、1980年代後半に発覚したリクルート事件を発端とした、政治と金の透明性確保や政治資金規正法などに関して公認会計士監査の導入を提言する論調が目立つ。「公認会計士などの目で収支報告を点検するのも一方法である」（朝日 1993/12/1）や、政治家個人への企業・団体献金について「公認会計士による外部監査の導入などによって、政治資金の徹底した透明化を図ることも必須だ」（読売 1999/7/21）と、述べている。

また、地方自治体については、カラ出張、カラ会議、カラ雇用など地方自治体で数億円の不正支出がある中で「実務的に支える監査委員事務局職員は、首長部局人事の一環として、二、三年ごとに異動しているのが普通だ。つまりは、実態的に、監査する側と監査される側が事実上同じ、といった構造になっている」として、各自治体が個別に公認会計士などの専門家に依頼することや外部監査機関を設立するなど必要性を論じている（読売 1996/6/17）。

② 公認会計士が発見することができなかった会計不正

2004年の西武鉄道及び同じグループの伊豆箱根鉄道の少数特定株主の株式保有比率過少記載問題で「株主名簿は会計監査の守備範囲とはいえないが、西武鉄道と伊豆箱根鉄道の監査人が同じ個人会計事務所で、二十年以上も固定していたのは尋常でない。」(日経 2004/11/14)として、決算を監査する公認会計士へ批判が高まった。

また、「千葉県庁で、不正経理が繰り返され、07年度までの5年間の額が約30億円に上ることがわかった」(毎日 2009/9/11)など、2008年の会計検査院の調査では12道府県で不正経理が発見されている。都道府県や政令指定都市は公認会計士等による外部包括監査が1997年(平成9年)に導入ⁱⁱⁱされているが、監査テーマが決まっており網羅的な監査がなされていないことが問題の根幹にあった。

③ 公認会計士が加担した会計不正

2001年から2002年のエンロンやワールドコムによる会計不正について、本来ならば独立した立場で監査を行うべき公認会計士が不正に加担していたことを受け、さらに「欧米で広がり始めた監査とコンサルティングの分離も課題だ」(読売 2002/2/9)として監査の独立性強化を図る重要性を指摘している。さらに、エンロン事件を契機として制定された米企業改革法に触れ、「日本は企業の内部統制の構築とその監査制度の導入で遅れを取り戻す必要がある」(日経 2005/9/24)と、会計不正の発端は企業であることを強調し、企業の内部統制と公認会計士監査が有効に機能することが適正なディスクロージャー確保の必要条件であることを確認している。

次いで、「報酬を受け取る側が、報酬を支払う側の不正をチェックする外部監査の仕組みは癒着を生みやすい。……(中略)……監査法人への刑事罰の導入も含め、不正への関与を抑止できる実効性のある見直しを期待したい」として、「報酬に関しては、株主が資金を拠出して「監査ファンド」を設立し、そこが支払うという案も示されているが、「現実的でない」との意見がある。それより、監査法人への報酬額の決定権を、顧客企業の取締役会から監査役会などに移すという考えの方が近道かもしれない」(読売 2006/8/10)と監査システムの限界

から罰則の強化及び報酬の在り方に提言を行っている。

2004年に発覚したライブドア事件では、「経営陣から虚偽記載を見逃すよう依頼された監査法人が、拒絶するどころか、監査契約の解除を恐れて「適正」と認めてしまった」（日経 2006/5/9）という点に注目し、「肝心の会計監査は仲間うちで済ませてきたことになる。これでは厳しくチェックできるはずがない。こうした癒着はライブドアだけの話とも思えない」（朝日 2006/2/26）として、エンロン・ワールドコム事件と同じように、会計監査の独立性が指摘されている。

2005年のカネボウの粉飾事件で公認会計士が粉飾を指南していたとして「2002、03年の連結決算で、実際には両期とも800億円を超す債務超過だった。容疑は、旧経営陣と共謀し、「資産超過」と偽る有価証券報告書を提出したというものだ。……（中略）……いくら巧妙でも粉飾を見破れないのでは会計士の使命を果たしたことになる」（読売 2005/9/14）と、会計不正への加担に対しはっきりとNOと言い、嘘をつかないということが当然の前提であり、それに加えて虚偽の情報を市場に流すことがないようにすることが公認会計士の職責であるとしている。

④ 公認会計士監査を要求する対象の広がり

2007年に成立した改正政治資金規正法を受けて「国会議員の関連政治団体は1件1万円超（人件費除く）の全支出について収支報告書への領収書の添付が必要となる。さらに1円以上の全支出の領収書の保存義務が課せられ、原則として公開される。報告書提出にあたり、公認会計士などによる監査も義務づけられた」（毎日 2008/9/14）とし、政治資金についても公認会計士監査により金額の適正性が担保されることになった。

また、この時期、会計に関して地方自治体は単式簿記であり、複式簿記を採用していなかったが「東京都が公認会計士の協力を得て、企業会計的な財務諸表を作成した」（読売 2000/5/21）と、複式簿記を採用し、行政活動の費用対効果や効率性を判断する尺度とするために企業会計の考えを取り入れる時代となった。

(5) 2010年代

① 2010年代の特徴単語

図6は2010年代の特徴単語を示している。2010年代のデータには、執筆時点では後に続くデータがないことから「生まれた単語」のみとなる。

図6 2010年代の特徴単語（生まれた単語のみ）

調査	社外	高める
取締役	契約	農家
農協	ルール	電力
東芝	規制	今回
組織	全中	オリンパス

【生まれた単語】

出所：筆者作成。

公認会計士の独立性や証券市場の透明性確保が叫ばれるようになり、また、2008年から導入された上場企業に対する内部統制監査も機能し、会計不正に一定の効力を持つようになった結果、会計不正に加担した公認会計士の社説は見当たらなかった。しかしながら、東芝とオリンパスといった日本を代表する大企業が複数年という長きにわたって会計不正を行っていたことは監査業界に衝撃を与えた。東芝は新日本監査法人が60年にもわたり監査を継続してきた。オリンパスの会計不正はあずさ監査法人から新日本監査法人へ変更してから明らかとなった。しかしながら、公認会計士業界として会計不正を何年も見抜けなかったことに市場はまたしても公認会計士の社会的存在意義を問い直し、責任を追究することになった。

また、農協の改革に伴う公認会計士監査の導入、電力小売りの全面自由化という規制緩和にともなう電力取引監視等委員会へ公認会計士の登用という社会的な要請から公認会計士の活躍するフィールドが増えてきた。なお、特徴単語には見当たらないものの、仮想通貨による取引について政府が関与せざるを得なくなり仮想通貨交換業者を登録制として公認会計士による監査を義務づけることになった。監査を取り巻く環境の変革がより激しくなった年代である。

② 公認会計士が発見することができなかった会計不正

この時代を特徴づける最初の事例は、2011年に発覚したオリンパス事件であった。「オリンパスが証券投資の損失を隠していた問題は、不正な経理操作の全容だけでなく、それを止められなかった監査の実態も厳しく検証する必要がある。同社の監査は2009年3月期まであずさ監査法人が担当し、10年3月期から新日本監査法人に交代した。ともに日本を代表する大手であるだけに、海外から批判を集めやすい」（日経 2011/11/21）とし、監査法人が損失隠しをチェックできなかった体制を批判し、経営者不正を発見するためにも監査法人の選任権限を取締役会以外にすることを提言している。不正を発見する法的責任は会計監査人にはないとしながらも「監査人も「粉飾の発見は本業ではない」とばかり言うてはられない。市場や社会の期待に応えるための対策を、できるものから始めるべきだ。例えば日本公認会計士協会が主導し、粉飾を発見するための研修を充実させることだ。」（日経 2012/6/4）として、公認会計士の再教育を提案している。これらに加え、粉飾の疑いが強い部門に集中して監査資源を投入することを提案しており、公認会計士に対する役割期待の拡大を示している。

この時代を特徴づける2つ目の事例が、2015年に発覚した東芝の不正会計であった。「金融庁は東芝の会計不祥事をめぐり、同社の会計監査を担当した新日本監査法人への行政処分を出した。利益操作を見抜く注意を怠ったことなどが理由だ」（日経 2015/12/24）として、監査法人に不正会計を見抜く力を養うことと、欧州のような監査法人ローテーションを提案している。「企業と監査法人のなれ合いが不適切会計につながった。企業会計への信頼を損ねた監査法人の責任は重い」（読売 2015/12/26）と強く批判している。この点に対し、海外の例として、監査法人に社外取締役のような外部から監査状況を確認する役員の設置を取り上げている。

東芝の粉飾決算を受け、公認会計士協会会長から全国の公認会計士へ厳格に監査をするように異例の通達があり、その行動を評価しつつ「会計士だけに任せても会計不祥事は防げない。企業統治を担う関係者が正しい財務情報の開示に向け力を合わせるべきだ」（日経 2016/2/5）と公認会計士と企業が協力する姿勢を求めている。

③ 公認会計士が加担した会計不正

2010年代には公認会計士が加担した会計不正に対する議論は、社説内には特に見られなかった。

④ 公認会計士監査を要求する対象の広がり

公的機関への公認会計士監査については、継続して議論されている。2010年度の会計検査院報告で「経費の二重計上、使えないコンピューターシステムの開発、契約の不備……。省庁や自治体の内部統制はなお十分といえず」（朝日2011/11/9）として弁護士や公認会計士の外部人材を役所が受け入れ、取引が確認できない、原発の立地計画のための積立金の9割にあたる657億円が無駄になるなどの、時代に合わない仕事のやり方の見直しを提言している。

また、全国に700ある農協を束ねる全国農業協同組合中央会(以下、全中)の改革が行われた。公認会計士などの外部監査が行われておらず、農協独自の内部の監査で終わっていることや、農協は農家の協同組合であるにもかかわらず、農家以外の准組合員が過半を占める状況や、現実には農家を支援する状況にならないなどの問題があった。そこで「全中が担っていた地域農協に対する監査は、一定の規模以上の農協を対象に19年度から公認会計士や監査法人による外部監査へと移行する。農協の経営は透明性や信頼性が高いものでなければならず、当然の改革といえる」（日経2019/1/10）と、農協が行っていた独自の監査から公認会計士監査を導入し、農産物販売や金融事業も含めた大規模な改革に乗り出し、農協は農家に選ばれるような健全な経営を行うべきであると論じている。

また、2016年4月から電力の小売りが全面自由化されることに伴い、弁護士や公認会計士らが委員となる電力取引監視等委員会が発足した。「これまでの自由化の過程では、電力会社から新規事業者が厳しいルールや不透明な料金を課され、競争を阻まれた経緯もある。」として、脱原発、新規参入を促すため、取引の適切性を監視し、公正な競争を促すために電力取引監視等委員会の役割が重要であると論じている。

4. 考察と結論

本節では、以上の結果を整理し、考察していく。まず、「会計士」社説数と「監

査法人」社説数の推移から、公認会計士という専門家ではなく、監査法人という組織が重視されて行っていることがわかる。

続いて、各時代の社説論調について、テキストマイニングにより抽出された単語を中心に、内容を検討していった。その結果、それぞれの時代背景に即した論調がみられている。粉飾を中心にとらえると、公認会計士が粉飾決算に加担したという社説の記載は 2000 年代だけであり、1980 年代、1990 年代及び 2010 年代の粉飾決算は公認会計士が見逃した粉飾決算のみが社説に掲載されている。実際に、1980 年代及び 1990 年代において、公認会計士が加担したとまでは言えないが、山一証券や日東あられ等、公認会計士が適切に監査を行っていれば粉飾決算であることがわかったかもしれないという事例は存在する。特にバブルがはじけた 1990 年代における金融機関における不良債権の飛ばし問題で公認会計士監査の質が問われ、業界として馴れ合いをなくし、独立性を確保した監査を徹底するという風向きになった。しかしながら、監査を適切に実施すべきという時代になったにもかかわらず、2000 年代に入り、カネボウやライブドアなど、相次いで公認会計士が加担した粉飾決算が明るみになった。この反省を生かした 2010 年代においては、公認会計士が加担した粉飾決算は無くなったといえる。公認会計士監査の時代背景をまとめると、ブラックボックスであった 1980 年代と 1990 年代、膿を出しきった 2000 年代、独立性が高まった 2010 年代と言えるかもしれない。

時代を通して概ね共通するのが、会計監査を担う公認会計士の専門性の精緻化と、公認会計士監査の広がりであった。前者については、問題となった企業や組織は異なりつつも、会計不正が発生するたびに、公認会計士の専門性への疑義が呈され、公認会計士監査をより厳格に実施するための様々な制度的対応が行われてきた。具体的には 1980 年代から本格的に議論され始めた内部統制の整備、その延長にある、2008 年から上場企業に義務化された内部統制監査が実施されている。また、主要な監査基準の改訂は 1991 年、2002 年、2005 年と時代に対応して行われてきた^{iv}。「重要な虚偽の表示が生じる可能性が高い事項について重点的に監査の人員や時間を充てることにより、監査を効果的かつ効率的なものとする事ができる」^vというリスク・アプローチの概念が 1991 年に導入され、その徹底・強化が 2002 年の改定により行われた。2005 年にはビジ

ネスリスクを考慮した「事業上のリスク等を重視したリスク・アプローチ」^{vi}が導入され、監査の品質を高めている。さらには2018年の監査基準の改訂では、監査プロセスの透明性の確保と監査報告書の情報価値の向上を目的として、監査報告書に監査上の主要な検討事項（KAM：Key Audit Matters）を記載する運びとなった^{vii}。

また、公認会計士監査の領域の拡大も期待されている。もともとは上場企業を対象としていた公認会計士監査は、1970年代には学校法人に適用され、1980年代には中小企業への導入も検討された。1990年代には重要な取引に対するスポットの監査や政治資金、地方自治体への監査導入が期待された。2000年代には政治資金への監査の導入が決定され、一部の地方自治体では積極的に公認会計士監査を用いるようになっていった。2010年代には農協の監査や電力取引監視等委員会へと拡大していった。

時代として特徴的なのが、専門性の精緻化を期待する際のコンテキストである。リッカー、山一証券、ライブドア、カネボウ、オリンパス、東芝といった各年代を代表する大規模な会計不正事件を受けて監査の品質と監査に対する社会的要求が高くなり、また、多方面に公認会計士監査を導入することにより会計不正が無ければ健全な経営がある程度は担保されているという社会の風潮も見て取れる。また、1980年代は総会屋やコンピューターの導入といった要因が、1990年代には政治資金問題、2000年代は証券市場とのかかわりが強い事例、2010年代の電力取引などがみられた。これらのコンテキストは時代ごとの刺激となり、監査制度の精緻化と対象拡大に影響を与えていったといえる。

このように、公認会計士監査制度の精緻化が進むと同時に、対象領域は時代とともに広がりを持つようになった。このことは、公認会計士監査というものの役割が、この40年でより重要性を高め、社会に組み込まれていった過程を表現していると理解できる。

また、新聞社説の論調は現実を反映するのみならず、一定程度、現実社会や監査制度の変化を刺激したといえる。例えば、公認会計士監査人の株主総会への選解任議案の内容の決定権は取締役会から監査役（会）へ移行したことなどがあげられる^{viii}。しかしながら、若干の勇み足もある。それが、1990年代の「結果責任」への期待である。2020年時点でも、公認会計士及び監査法人は不正を

見逃したという結果責任を負わない^{ix}。あくまでも職業的専門家として適正に監査を行っていたのか否かを判断基準として責任を負うのであるが、この点に踏み込む論調がみられた。

本論文の目的は、社説というマスメディアの論調を分析することで、公認会計士や監査というものがどのようにとらえられていたのかを明らかにすることであった。以上の結果と考察をまとめると、一定の勇み足や漏れ抜けがあるものの、新聞社説は、公認会計士監査制度の重要性が増し、より幅広い領域で活用されることが期待されているという点で、実際の監査制度の動きや現実を反映できているといえる。さらに、改善の方向を指摘し、一部は現実の制度に採り入れられるなど、新聞社説と現実の監査制度は適切な関係にあるといえる。したがって、社会にも適切に理解されているといえる。

本論文の結論は、既存研究が制度や理論面から公認会計士や公認会計士監査の役割を論じているのに対し、現実の側面や社会的認知の側面から、公認会計士の機能がどのように社会に理解されているかを、時代に沿って明らかにしたという点で、一定の貢献があると思われる。

ただし、本論文にはいくつもの問題が残されているが、最も大きなものは、新聞内容の分析は筆者らに依存していることである。より客観的に分析するためには、テキストマイニングを分析焦点のあぶりだしに使うのみならず、共起関係などの分析に用いることで客観性を確保できると思われる。または、内容分析を行う必要があるだろう。

参考文献

- 遠藤尚秀（2013）「地方公監査の発展と公認会計士の役割」『現代監査』23: 58-66.
- 小沢哲史（2009）「少年犯罪に対する専門家とマスメディアの言説史--凶悪化・動機の不可解さ・衝動性・メディアの悪影響・一般化」『和洋女子大学紀要人文系編』49：159-170.
- 企業会計審議会（2002）監査基準の改訂に関する意見書
- 企業会計審議会（2005）監査基準の改訂に関する意見書
- 企業会計審議会（2018）監査基準の改訂に関する意見書

公認会計士協会ホームページ「公認会計士の成り立ちと変遷」
[https://jicpa.or.jp/cpainfo/introduction/organization/cpasystem/pdf/cpa2012_aboutcpa.pdf] (最終閲覧日 2020 年 2 月 1 日)

齋藤朗宏 (2012) 「日本におけるテキストマイニングの応用」 The Society for Economic Studies. The University of Kitakyushu Working Paper Series (2011-12) .

関谷直也 (2003) 「「風評被害」の社会心理—「風評被害」の実態とそのメカニズム—」『災害情報』1: 78-89.

日本公認会計士協会 (2003) 「公会計委員会研究報告第 9 号 地方公共団体の外部監査に関する Q & A」

松本裕治・北内啓・山下達雄・平野善隆・松田寛・高岡一馬・浅原正幸 (2000) 「形態素解析システム「茶筌」」『情報処理』41 (11) : 1208-1214.

森公高 (2014) 「グローバリゼーションと公認会計士の役割」『現代監査』24: 17-25.

山口利昭 (2009) 「会計監査人の法的責任と司法判断のあり方—ナナボシ事件地裁判決を中心に—」『同志社法學』61(2): 857-883.

注釈

i 公認会計士法第 1 条

ii 公認会計士法第 24 条の 4

iii 日本公認会計士協会 (2003) Q 1 A (1)

iv 公認会計士協会ホームページ「公認会計士の成り立ちと変遷」

v 企業会計審議会 (2002) 監査基準の改訂について 三 3 (1)

vi 企業会計審議会 (2005) 監査基準の改訂について 二 1

vii 企業会計審議会 (2018) 監査基準の改訂について 一

viii 会計監査人の最終的な決定機関 (選解任の決定) は株主総会にある (会社法第 329 条第 1 項、同法第 339 条第 1)。また、会計監査人に関する株主総会へ提出する選解任に関する議案の内容の決定権は監査役 (監査役会) にある (同法第 344 条第 1 項、第 3 項)。ただし、会計監査人の選解任に関する議案の内容の決定権は平成 26 年 (2018 年) 改正によって、それまでは取締役会にあったものが変更された。しかしながら、会計監査人の報酬額の決定については、業務的意思決定として株主総会ではなく取締役会にある。

ix 会計監査人 (公認会計士及び監査法人) は不正を見逃したという結果責任は負わない。あ

くまでも職業的専門家として適正に監査を行っていたのか否かを判断基準として責任を負う（山口、2009：862頁）