

会計専門職の発展の可能性

—リスク社会論を手掛かりとして—

坂 井 恵

目次

はじめに

1. 近代会計制度と会計専門職
2. リスク社会とは
3. リスク・コミュニケーションと会計専門職
 - 3-1. リスク・コミュニケーションとは
 - 3-2. 企業会計制度とリスク・コミュニケーション

おわりに

はじめに

本稿では、これからの社会において会計専門職が果たし得る役割について論じていく。本稿で取り上げる会計専門職とは、19世紀イギリスで成立したとされる近代会計制度⁽¹⁾において監査の担い手として発展してきた知的専門職（profession）を指しており、わが国では1948年の公認会計士法の制定によって誕生した公認会計士がそれにあたる⁽²⁾。18世紀イギリスにその起源を求めることができる会計専門職は、当初は倒産企業の破産管財人として、産業社会において所有と経営の分離が進展した19世紀後半から20世紀にかけては監査人として、その職業的地位を確立してきた⁽³⁾。言わば会計専門職は、近代の産業社会の中で生成し発展してきた職業である。

産業革命以来、伝統社会は近代化され、自然は人工化され、その結果われわれの社会は経済的な豊かさを享受してきた。近代化の過程は、専門的知識や技術を蓄積、発展させてきたが、その一方でリスクの増大をもたらしている。2011年にわが国を襲った東日本大震災と福島第一原子力発電所の事故は、今日の社会が甚大なリスクを抱え込んでいることを示す象徴的な出来事であると言えよう。すでにポスト近代が論じられるようになって久しいが、現代が近代化の歴史の大きな転換点にあるとすれば、近代化の原動力となった産業社会もまた転換期を迎えていると考えられる。もちろん、今日が歴史の転換点にあるかどうかは後世の歴史家の判断に委ねざるを得ないが、原子力の問題のみならず、昨今の地球環境問題、あるいはグローバル化や情報化の進展といったことが産業社会に劇的な変化を

(1) 近代会計制度の成立過程については、友岡（1995）を参照。

(2) わが国の場合、税理士も会計専門職の重要な一つに位置付けられようが、本稿では公認会計士に焦点をあてる。

(3) 19世紀から20世紀にかけてのイギリスの会計専門職の生成、発展過程については、友岡（2005）を参照。なお、会計専門職の起源は、厳密にはスコットランドとされている（友岡2005,7）。

もたらしつつあることは、多くの人々が経験的に認めるところであろう。

今日、産業社会が重大な転換期を迎えているとすれば、これまで産業社会に貢献してきた会計専門職の役割もまた、大きく変化していくことが予想される。日本公認会計士協会(2013)が公認会計士のあるべき姿の検討作業を行っていることは、わが国の会計専門職がそのことを自覚している証左と言えよう。果たして、現代の会計専門職はどのような役割を果たそうとしており、また今後どのような発展の可能性を有しているのだろうか。本稿ではこれらの問い、つまり会計専門職に期待される社会的機能に接近していくことを目的としているが、そのためには<社会>をいかに捉えるかについての仮説が必要となろう。本稿では、チェルノブイリ原子力発電所事故が発生した1986年に、産業社会からリスク社会への移行を論じたベック(1998)に代表されるリスク社会論を手掛かりとして、今日の社会を捉え直していくこととしたい。以下では、まず近代の産業社会において会計専門職が果たしてきた役割を確認した上で、リスク社会たる現代社会において会計専門職が果たし得る新たな役割、すなわち会計専門職の発展の可能性について考察を加えていく。

1. 近代会計制度と会計専門職

上述した通り、会計専門職は、近代会計制度において監査の担い手として発展してきた知的専門職であり、今日においても企業の財務諸表監査をその主たる業務としている。したがって、産業社会における会計専門職の役割を理解するためには、企業会計制度に着目する必要がある。企業会計制度は、産業社会の中心的な担い手である企業の発展を支えた株式会社制度に組み込まれているが、それが近代化されたのは、大規模な株式会社が登場してからである(友岡1995, 2-3)。ここでは、近代会計制度成立の歴史的な経緯を踏まえ、近代の産業社会における企業会計制度の意義、並びにそこで会計専門職が果たしてきた役割について確認しておく。

今日の企業会計制度は、経営成績や財政状態等の財務内容を示す財務諸表を、企業が株主や将来株主、債権者を含む投資家に提供すること、すなわち財務報告を求めている。財務報告の実務が生成された契機は、18世紀イギリスの産業革命期に出現した運河会社、鉄道会社、製鉄会社、石炭会社等の巨大企業が、巨額の資本を調達する必要に迫られたこととされる(渡邊2005, 164-165; 平林2005, 98-99)。それらの巨大企業では、大規模な事業を遂行するために、投資家からどれだけ多くの出資を引き出すかが重要な経営課題となった。このため、自社に投資することがいかに有利であるか、またいかに安全であるかを広く知らしめる必要に迫られ、経営者たちは自社の財務内容を開示することを試みたのである。しかし、不特定多数の投資家に帳簿を公開することは事実上不可能であったため、帳簿を公開する代わりに、会社の財務内容を知るために必要最低限の情報を要約した概要表を帳簿とは別の紙葉に作成し、投資家に提供する方法をとるに至り、そのことが財務諸表を生み出した要因であるとされている。さらに彼らは、投資家に財務諸表を利用してもらうために、その内容を信頼に足るものとする必要に迫られた。その結果、財務諸表監査も当時の巨大企業によって自発的に導入されたと考えられている⁽⁴⁾。しかしながら、当時財

(4) Watts and Zimmerman (1983, 633)によれば、イギリスにおいては12世紀の商人ギルドから19世紀半ばの株式会社に至るまで、監査が自発的に行われていたとされる。

務報告や財務諸表監査を実践していたのは一部の巨大企業のみであり、それが制度として広く定着していくのは、もうしばらく後のことであった。

近代会計制度の成立過程の研究を行った友岡（1995, 17-20）によれば、近代会計制度成立の重要な契機の一つとして、イギリスにおける1844年株式会社法の制定をあげることができる。当時の急速な経済発展に伴う景気変動は、繰り返し恐慌を引き起こし、その結果多くの企業の倒産をもたらしていたが、それらがしばしば不正行為を伴っていたためにその予防策が求められていたこと、また同時に経済発展を促すために法人設立の自由化が求められていたことが、この法律を誕生させた背景にあったとされる。そこでは、法人設立を容易化するために従来の特許主義に替えて準則主義がとられたが、その見返りとして会計と監査に関する充実した規定が設けられた。かかる規定は、貸借対照表の作成とその監査、貸借対照表及び監査報告書の株主総会への提出を義務付けていた。それら会計と監査に関する規定は、その後一定期間任意適用とされるが、この時期に今日の企業会計制度の原型が形成されたと言えよう。しかしながら当時の制度は、監査の担い手として会計専門職ではなく、むしろ株主であることの方を重視していた。

友岡（1995, 244；71-77）は、独立の会計専門職による監査制度の成立をもって近代会計制度の成立としているが、それは1878年のシティ・オヴ・グラスゴウ銀行の倒産と、1879年会社法の制定によって完成することとなる。シティ・オヴ・グラスゴウ銀行の倒産によって粉飾が発覚した際、その手口が非常に稚拙であったこともあり、誰が財務諸表監査を行っていたかが問題とされた。その結果、独立の会計専門職による監査の重要性が社会的に認知され、まずは1879年に有限責任銀行会社に対して、さらに1900年にはその他の一般会社に対して、独立性と専門的能力を備えた会計専門職による監査が義務付けられるようになったのである（友岡1995, 247）。そして、財務報告制度、財務諸表監査制度及び会計専門職制度から構成される近代会計制度は、その後の各国の経済発展に伴ってイギリス国外にも普及し、わが国の会社法会計や金融商品取引法会計にみられるように、今日の企業会計制度においてもその基本的な構造は受け継がれている。

以上のように、近代会計制度は企業の財務報告に対する会計専門職監査の導入によって成立することとなったが、その成立過程において、少なくとも4つの重要な段階を経ていることが確認できる。第一の段階は、大規模な企業が多額の資金調達を行うにあたり投資家から企業に対する信頼を得るために、財務報告が行われるようになった段階である。第二の段階は、財務報告に対する信頼を得るために、財務諸表監査が行われるようになった段階である。第三の段階は、企業活動を支える株式会社制度に対する信頼を得るために、財務報告と財務諸表監査が法制化された段階である。そして第四の段階は、財務諸表監査に対する信頼を得るために、独立性と専門的能力を備えた会計専門職によって財務諸表監査が担われるようになった段階である。これら4つの段階は、いずれも企業と投資家との信頼関係の構築ないしは維持に関係している。つまり近代会計制度は、産業社会において大規模な資本集中を可能とすべく、資本市場における信頼を確保するための制度として理解することが可能である。そして、その成立過程の最後の段階に登場した会計専門職は、資本市場における信頼を確保するための最後の砦として機能してきたと言えよう。すなわち、監査を担う会計専門職に対する社会の信頼が、企業会計制度及び株式会社制度の維持、ひいては近代産業社会における企業活動の発展を可能にしてきたのである。

2. リスク社会とは

すでに述べた通り、本稿では今日の産業社会が重大な転換期にあるとの前提に立ち、産業社会からリスク社会への移行を論じたリスク社会論を手掛かりとして、今日の社会における会計専門職の機能を捉え直すことを試みている。ここでは、リスク社会論⁽⁵⁾の概要と、そこで論じられているリスク社会とは何かについて確認しておく。

ベック(1998, 45)は、近代化について、人間が自然を征服した結果、自然が産業技術によって姿を変えられ、世界規模の市場で取り引きされるものとなり、産業システムの内部に組み込まれていった過程として捉えている。また、19世紀における近代化は、因習に基づく伝統的な世界や、認識し支配しなければならない自然を背景として推し進められてきたが、21世紀への転換期を迎え、近代化はその対象物を失い、近代化された産業社会の前提や機能原理を変化させるように推し進められていると指摘している(ベック1998, 10)。つまり今日においては、伝統的社会の近代化によって生み出された産業社会そのものが近代化の対象となっており、また近代化の背景にある科学も自らの生み出したものや自らの欠陥と対決しなければならなくなったと主張しているのである(萩原2010, 72-73)。そして、伝統的社会の近代化と産業社会の近代化を区別し、前者を「単純な近代化」、後者を「自己内省的(再帰的)な近代化」と呼んでいる。では、自己内省的(再帰的)な近代化とは何か。

自己内省的(再帰的)な近代化について、ベック(1998, 313-315)は個人化の定理とリスク分配の論理に基づいて説明している。個人化とは、産業社会において確立した生活様式と労働様式が、その伝統から解放されることによって進展したものであり、高い物質的生活水準の達成と社会保障制度の進展によって、人々が階級、階層、家族、性別役割分業、そして完全就業から解放されることを指している(丸山2001, 52)。また産業社会では、高度に発達した科学技術によって生産された「富」の分配が問題とされてきたが、「富」の生産と同時に「リスク」も生産されてきた。このリスクの生産と分配が人類全体への脅威に通じるような段階に達すると、富の分配とリスクの分配が調和しなくなり、両者の論理が競合し、社会は「リスク社会」に変質すると主張している。つまり、自己内省的(再帰的)な近代化とは、高度な科学技術に起因する「リスク社会化」と、産業社会における諸種の社会集団の脱伝統化に由来する「個人化」とを包摂する移行過程を指し、さらに「個人化」も個人の人生に対する質的に新しい形態の「リスク」となってリスク社会化を進行させているのである(丸山2001, 52-53)。

リスク社会とは、このような自己内省的(再帰的)な近代化過程を経てもたらされる社会である。では、それはどのような社会なのか。小松(2003, 2-6)にしたがってリスク社会の特徴を整理すれば、以下の通りとなる。

・リスク社会においては、もはや保険制度による補償がほとんど不可能な損害(原子力

(5) 本稿では、主としてベック(1998)のリスク社会論を取り上げる。なお、訳書では「リスク」ではなく「危険」の訳が当てられているが、これは出版当時のわが国において、「リスク」という用語が限定的に使用されていたことを理由としている(ベック1998, 462-464)。また、わが国においてもすでにベックのリスク社会論を取り上げた論考がいくつも見られるが、本稿では主としてギデンズ(1993)、丸山(2001)、高尾(2002)、小松(2003)、萩原(2010)の研究を参考にしている。

発電所事故等)が現出する。

- ・そうした損害のリスクは、そもそも直接に知覚することはできない(「非知」の状況)。
- ・このため、ある状況、物体、出来事がリスクであるかどうかの定義は、科学的知見に大きく依存せざるを得ない。
- ・さらに、今日的なリスクの場合、人々は受動的にそれに巻き込まれ、損害の可能性にさらされる(「自らの利益になること(目的達成)と引き替えに関わりあうことになる将来的損害の可能性」といった、能動的な意味合いを持つリスクとは異なる)。
- ・しかし、そうしたリスクは、何らかの人間の行為(またはその集積)によって作り出されたものであり、作為者と犠牲者とが一体化する現象である「ブーメラン効果」を伴う。
- ・このようなリスクは、国民国家の枠を容易に飛び越え、しかも空間的に限定されないだけでなく、世代をも超えて影響をもたらす。
- ・世界はこうして等しくリスクにさらされることになるが、だからといってリスクに巻き込まれた場合、その内部で新たな社会的不平等が生まれていることを隠すことはできない。
- ・こうした事情に伴って、社会的コンフリクトは、階級を基盤にした富の分配をめぐるものから、リスクを記述し評価するための知識を動員することを通じたコンフリクト(リスクの分配をめぐるコンフリクト)へと変化する。
- ・こうした社会的コンフリクトの変化は、「個人化」をその背景としており、リスク管理の私事化が進行する。
- ・また、これまで非政治的な領域とされてきた企業活動、科学的研究、司法、メディア等も、「非知」の問題と関わり合うようになり、次々と政治化していく。
- ・このことに相応して、リスクの知識を科学が独占することは許されず、たえず一般にそれを公開すること(情報公開)が求められるようになり、リスクの知識の分配ということが、コンフリクトの一つの争点ともなる。

以上のように、リスク社会では、リスクの分配あるいはリスクの知識の分配といったことが問題とされるのである。では、ここで問題とされる「リスク」とは、いかなるものであろうか。

丸山(2001, 54-56)によれば、リスクの概念は、もともと地理上の発見が進んだ時代の海運業における冒険的な試みから生まれた概念とされる。そこでは、将来生じるかもしれない損害に対して確率的な計算に基づいて保険をかけておくことにリスク管理の基本がおかれ、リスク計算を通して「予見できないものが予見できるようになり」、それによって現在の安心を生み出していた。しかし、リスク社会では、リスク計算が不可能になるような危険が登場するとされている。一方でルーマンは、社会的な帰属の仕方の違いや社会的な観察の様式の相違に焦点を当て、リスクを危険との区別によって定義している。すなわち、未来の損害の可能性が、自ら行った「決定」に帰属されると観察される場合はリスクとなるが、自分以外の誰かや何かによって引き起こされたものに帰属されると観察される場合は、危険に該当することになる(小松2003, 31-34)。たとえば、自然災害を原因とする損害であっても、何らかの対策を講じていれば予防できると観察される場合、それは危険ではなくリスクと認識されることになる。このような考え方に基づけば、リスク社会

とは、単に損害の可能性が増大した社会というわけではなく、損害やその可能性が、外在的要因による危険ではなくリスクと観察される傾向が高い社会と言える（高尾2002,88-89）。これに対してギデンズ（1993, 19; 48）は、ルーマンによるリスクと危険の区別を評価しつつ、《安心 対 危険》及び《信頼 対 リスク》の問題に焦点を当てている。つまり、リスクを安全や確実性との関係ではなく、信頼との関係において理解すべきと主張するのである。その理由として丸山（2001, 61-63）は、二つの点を挙げている。一つは、信頼はリスク低減の重要な手段であり、リスクを伴う意思決定は信頼をおいてなされると考えられている点である。もう一つは、近代的な社会生活を支えるさまざまな専門家システムは、人々がそれらを信頼することによってはじめて機能し得ると捉えられている点である⁽⁶⁾。ここでいう専門家システムとは、車や航空機などの交通システム、また医療の専門技能などの科学・技術的装置や専門的な知識の体系を指し、それらに対する信頼がなければ、われわれが車や航空機に乗ったり、医者にかかったりすることが不可能になるとの考えに基づいているのである。

以上の議論より、リスク社会とは、近代化ないし産業化によって生み出された損害の可能性が甚大となり、さらにあらゆる損害の可能性が予防可能なリスクと観察されるようになった結果、損害の可能性を伴う意思決定における信頼や、われわれの社会生活を支える専門家システムに対する信頼が問題とされる社会と言える。つまり、今日の社会をこのようなりリスク社会として捉える場合、いかにして信頼を醸成していくかが重要な課題となるのである。では、ここで問題となる「信頼」とは何か。

社会システムにおける信頼の研究を行ったルーマン（1990, 10-11）は、信頼を社会システムの複雑性の縮減のメカニズムとして捉え、「信頼が存在するところでは、体験と行為の多くの可能性があり、社会システムの複雑性が増しており、従って社会システムの構造と調和しうる可能的事態の数が増している」と指摘している。つまり信頼を、今日のような複雑化した社会を維持し、発展させる上で不可欠な要素と位置づけているのである。ルーマンの信頼概念を援用したBarber（1983, 9）は、信頼を「自然的秩序及び道徳的社会秩序の存続と遂行に対する期待」と広く定義している。これに対して山岸（1998, 35）は、Barberの定義のうち自然的秩序に対する期待は信頼というよりも確信であるとして、信頼を道徳的社会秩序の存在に対する期待に限定し、さらに相手の能力に対する期待としての信頼と、相手の意図に対する期待としての信頼に区別している⁽⁷⁾。信頼をこのような期待として捉えた場合、上述のギデンズが問題としたリスクは、相手の能力や意図に対する期待が失われる要因を意味することになる。

さらにルーマン（1990, 37-38）は、社会の複雑化の必要が増大してくると、信頼の基盤が情緒的なものから呈示〔表現〕に結び付いたものに移行し、日常的な馴れ親しみを基

(6) ギデンズ（1993, 107-108）は、「『近代的制度の本質は、抽象的システムに対する信頼メカニズムと』、とりわけ専門家システムに対する信頼と《密接に関係している》、というのが私の立論の要点である」と述べ、近代の社会では誰もが、近代的制度に伴って生まれた抽象的（専門家）システムから離脱したり、専門家の知識を無視して暮らしたりすることはできないために、専門家システムに対する信頼が重要であると主張している。

(7) なお、山岸（1998, 37-40）は、信頼を相手の意図に対する期待に限定した上で、さらに社会的不確実性の有無によって信頼と安心に区別し、信頼という用語を限定的に用いている。

盤とした人格的な信頼から、社会システムや人格システムに対する信頼、すなわちシステム信頼へと変化することを指摘している。つまり、近代化によって社会の複雑性が增大すると、個人の能力や意図に対する期待に加えて、組織等の社会システムの能力や意図に対する期待としての信頼が求められると主張しているのである。このように考えれば、企業活動における信頼の確保のために会計専門職が出現し近代会計制度が成立したのは、出資者と経営者との馴れ親しみを基盤とした人格的な信頼に加えて、株式会社制度等の企業システムに対する信頼が必要とされたことに起因していると言えよう⁽⁸⁾。果たして、産業社会における信頼の確保に貢献してきた会計専門職は、リスク社会における信頼の確保にも貢献できるのであろうか。この点については、信頼獲得のための技法として注目されるリスク・コミュニケーションとともに、次節で検討していきたい。

3. リスク・コミュニケーションと会計専門職

小松(2003, 96)は、システム信頼を醸成することがリスクをめぐる社会的コンフリクト処理のための重要な手段であると捉えるリスク・コミュニケーション論が、今日のリスク研究において大きな注目を集めていると指摘している。したがってここでは、リスク社会における信頼醸成の有効な手段として期待されるリスク・コミュニケーションを取り上げ、そこで会計専門職が貢献する可能性について検討していく。

3-1. リスク・コミュニケーションとは

アメリカの国立研究審議会(NRC 1989, 21)は、リスク・コミュニケーションを、「個人、機関、集団間での情報や意見のやり取りと相互作用過程である」と定義した上で、そのやりとりには2種類のメッセージが含まれるとしている。一つは、リスクの性質についての様々なメッセージ(リスク・メッセージ)であり、もう一つは、リスクそのものについてではなく、リスク・メッセージに対する、またはリスク管理のための法律や制度の整備に対する関心、意見及び反応を表現するメッセージである。またNRC(1989, 72)は、リスク・コミュニケーションが取り扱う問題を二つに分類することを提唱している。一つは、原子力発電所や迷惑施設の設置にかかわる問題あるいは環境問題といった社会的論争の事態であり、もう一つは、喫煙をするかどうか、シートベルトを締めるかどうかといった個人的選択の事態である⁽⁹⁾。そして、社会的論争の事態では、影響を受ける利害関係者が関連ある問題や行動についての理解の水準を上げ、利用可能な知識の範囲内で十分に知らされていると満足することがリスク・コミュニケーションの成功とされ、個人的選択の事態では、代替案の中から選択するために十分な情報が個人に与えられることがリスク・コミュニケーションの成功とされる(NRC 1989, 74;78-79)。さらに吉川(1999, 30)は、社会的論争の事態を高度な科学技術と環境の2つに、また個人的選択の事態を消費生活用

(8) 多くの会計専門職が依拠するCOSO(2004, 16;2013, 60)の「リスク」概念は、「事象が発生し、目的達成に不利な影響を及ぼす可能性」と定義されるが、ここで議論を踏まえると、これは「企業等の社会システムの能力や意図に対する期待が失われる可能性」と換言することができよう。

(9) しかしながら、社会的論争の事態と個人的選択の事態は明確に区分できるわけでないことも指摘されている(吉川1999, 37-38)。

製品、健康・医療問題、災害時の3つに分類している。リスク・コミュニケーションの各分類における具体例を示せば、表1の通りとなる。

表1：リスク・コミュニケーションの具体例

リスク・コミュニケーションの分類		具体例
社会的論争の事態	高度な科学技術	原子力発電の有用性や安全性を説く広告。
	環境	有害廃棄物の処理施設の設置に関する議論（立地予定地の選択理由、立地地域のリスクの内容、立地地域への補償策等の情報開示と、設置計画に対して住民から意見を述べる機会など）。
個人的選択の事態	消費生活用製品	製品の注意書きや警告、取扱説明書（たばこの吸い過ぎに対する注意喚起など）。
	健康・医療問題	インフォームド・コンセント、生活習慣病を予防するための健康情報やキャンペーン。
	災害時	災害予測や避難警報、災害前の予防行動の啓蒙、工場や発電所の事故における情報開示。

（吉川（1999，30-37）より筆者作成。）

このように、リスク・コミュニケーションとは、個人または企業や行政機関等の社会システムが、社会的論争の対象となる意思決定をしたり、自己または他の個人や社会システムに対して何らかの影響を与える意思決定を行ったりする際に求められるものと理解でき、そして今日の社会においてすでに実践されているのである。もちろん、実践されていても成功していない場合もあれば、リスク・コミュニケーションの必要性が見過ごされている場合もあるであろう。また、リスク社会化が進展するにつれ、より多様なリスク・コミュニケーションが求められると言えるであろう。しかし、ここで指摘しておきたいことは、会計もリスク・コミュニケーションの一形態として理解することが可能な点である。この点については、以下で詳しく見ていくこととしたい。

3-2. 企業会計制度とリスク・コミュニケーション

上述した通り、会計専門職が出現して近代会計制度が成立したのは、企業システムに対する信頼が必要とされたことに起因していると考えられる。では、企業による財務報告と会計専門職による財務諸表監査を求める近代以降の企業会計制度は、企業システムに対する社会の信頼の確保に、どのように貢献してきたのであろうか。

財務報告では、経済的情報（取引）を識別し、測定し、伝達するプロセス（AAA 1966, 1）を通じて、財務諸表の作成と開示がなされる。IASB（2010, Chapter 1 OB2）は、財務報告の一般的な目的を、「現在及び将来の投資家、融資者その他の債権者が、会社への資源の提供に関する意思決定に有用な、報告会社についての情報を提供すること」とし

ている⁽¹⁰⁾。つまり、企業が株式や社債を発行したり、それらの市場での取引を可能にしたり、あるいは融資を受けたりする際に、投資家等の資金提供者に対して、財務諸表を用いた情報提供が求められるとするのである。かかる情報提供が求められる要因は、投資家にとって、株価が下落したり倒産したりして損害の発生するリスクを伴う、投資するか否かの個人的選択の事態が生じることにありと考えられる。そして、財務報告によって企業に関する情報が提供され、投資家が企業からの便益を期待できるようになった場合、投資の意思決定を可能とするに十分な信頼が生まれると言える。このように考えると、企業が行う財務報告は、企業への投資にかかるリスク・メッセージであり、投資家の個人的選択の事態におけるリスク・コミュニケーションとして機能してきたと解釈できよう。一方、財務諸表監査では、言明（財務諸表）と規準との合致の程度に関する証拠を客観的に入手、評価し、その結果を利害を持つ利用者に対して伝達する体系的なプロセス（AAA 1973, 2）を通じて、監査報告書が作成、開示される。監査報告書では、財務諸表の適正性についての会計専門職の意見等が表明されるが、そこでは財務報告の信頼性に関する保証の提供が目的とされている。つまり、会計専門職による監査報告は、企業への投資にかかるリスク・メッセージに対して意見を表明するメッセージであり、投資家の個人的選択の事態においてリスク・メッセージの信頼性に関する保証を提供することで、投資意思決定を可能とするためのリスク・コミュニケーションとして機能してきたと言える。上述した通り、個人的選択の事態におけるリスク・コミュニケーションの成功は、代替案の中から選択するために十分な情報が個人に与えられることにあり、19世紀に近代会計制度が成立して以来、1世紀以上にわたって財務報告と財務諸表監査が実践されてきた事実を鑑みれば、それらは投資意思決定に有用な情報の提供において、一定の成功を取めてきたと言えよう。

また、独立の会計専門職による監査制度の導入を伴う近代会計制度成立の背景には、度重なる会計不正の発覚と、株式会社への社会の不信があったことにも着目しておく必要がある。つまり、近代化が推し進められる過程で、株式会社制度そのものが社会的論争の対象となっていたのであり、財務報告と会計専門職の監査報告は、社会的論争の事態にかかるリスク・コミュニケーションとしても機能してきたと解釈できよう。すなわち、近代会計制度は、産業社会における企業システムの信頼を確保するための、投資家の個人的選択及び企業システムに対する社会的論争の事態にかかるリスク・コミュニケーションの制度であり、会計専門職は、近代会計制度の成立以来、企業のリスク・メッセージに対する監査意見を表明することで、リスク・コミュニケーションに関わってきたものとして理解できるのである。

(10) これは、意思決定有用性仮説に基づいた説明である。意思決定有用性仮説とは、会計の機能が経済的意思決定のための有用な情報を提供することにあるとする、会計情報の利用者の立場に立った考え方を指す（高松2000, 41-42）。古くはAAA（1966）から今日に至るまで、会計の機能として意思決定有用性を志向する考え方が主流であると言える。しかし、かつて会計の機能はスチュワードシップ、すなわち「財産受託者の財産委託者に対する弁明義務であり、財産受託者の正直性ないしは誠実性を検証するプロセス」にあるとする、会計情報の作成者の立場に立脚した考え方が主流であったと考えられる（高松2000,44）。高松（2000, 40）は、伝統的な会計における「会計の儀式化」に対する批判の解決策として、1960年代に「スチュワードシップ志向から意思決定志向へ」と財務会計の役割が変化したと指摘している。しかし、両者の考え方は決して対立するものではなく、会計機能の二側面を表していると言える（井尻1975, 46；高松2000, 47；坂井2012, 121）。

以上のように、会計専門職は、近代産業社会においてリスク・コミュニケーションに関わってきたと言えるが、近年、その活動の範囲を拡張している⁽¹¹⁾。2008年にわが国で制度化された内部統制報告⁽¹²⁾と監査は、会計専門職が関与する新たなリスク・コミュニケーションであると理解できるし、統合報告書やCSR報告書、環境会計などは、会計専門職の関与が将来期待される新しいリスク・コミュニケーションと言えよう。上述した通り、近代産業社会において会計専門職の貢献が求められてきたのは、複雑化した産業社会でシステム信頼の確保が必要とされたからであると考えられる。そして、財務報告や内部統制報告などのリスク・メッセージに対する監査意見の表明を可能とした技術的な基盤は、リスクを低減するシステムである内部統制の評価手法⁽¹³⁾にあると言える。システム信頼の醸成が求められるリスク社会においては、リスクの管理システムに関するリスク・コミュニケーションが、より一層重要になってくることが予想される⁽¹⁴⁾。したがって、財務報告目的に限定しない内部統制や、内部統制概念を発展させたリスク管理体制⁽¹⁵⁾などの開示が、企業その他の社会システムによるリスク・コミュニケーションに活用されるようになれば、会計専門職が長年にわたり培ってきた内部統制システムの評価手法を活用し⁽¹⁶⁾、社会における信頼確保に貢献する可能性がさらに高まっていくと言えよう。

おわりに

会計専門職は、産業社会を通じて企業等の社会システムにかかるリスク・コミュニケーションに貢献してきており、リスク社会化した今日において新たなリスク・コミュニケーションに関与していくことで、さらに発展する可能性があると言える。とりわけ、システム信頼の醸成を重視するリスク・コミュニケーションにおいては、会計専門職が有する内部統制システムの評価手法が活用できる可能性があると言えよう。しかしながら、会計専門職は、リスク社会において本当に信頼確保に貢献し続けられるのであろうか。本稿の最

-
- (11) パワー（2003：2011）は、1980年代終わりから90年代初めのイギリスにおける企業会計の領域を超えた「監査の爆発的拡張」の現象を、「監査社会」として論じ、1990年代半ば以降の「リスク管理」のアカウントビリティというアイデアを、「監査の爆発的拡張」の新しい形態として論じて、それらの実践に対して会計専門職が持つ監査のテクノロジーが影響していることを指摘している。
 - (12) 筆者は、リスクを低減する仕組みに関する情報の識別、測定、伝達のプロセスを通じて実施される内部統制報告も、財務報告と同様に会計行為の一形態として理解している（坂井2012、119）。
 - (13) COSO（1992、1994：2013）や企業会計審議会（2011）に代表される内部統制の概念枠組みや評価の技法等を指す。なお、試査を前提とした今日の財務諸表監査においては、内部統制の有効性を評価できなければ、監査意見を表明することは不可能と言える。
 - (14) 小松（2003、99）は、人々がリスクを受容し紛争を起こさないようにするためには、「リスク」についての量的評価そのものよりもむしろ、いかにして「リスクマネジメント」、すなわちリスクの管理システムに対する信頼をもたせるようにするのが重要であることを指摘している。
 - (15) COSO（2004）を指す。なお、筆者はかつてリスク管理体制の有効性の評価と開示が求められる可能性と、その方法について論じている。坂井（2007）を参照。
 - (16) なお、内部統制という用語は、内部牽制（internal check）概念を起源として、1930年代の米国で使用されるようになったと考えられている（小西1996、34）。また、1949年に米国の会計専門職によってはじめて内部統制の体系的な定義付けがなされてから、COSO（1992、1994）が確立するまでの歴史的な経緯については、Root（1998、67-83）を参照。

後に、この点について若干の意見を述べることにしたい。

産業社会において、会計専門職が貢献してきたリスク・コミュニケーションでは、主として投資にかかるリスクと、財務報告の虚偽記載にかかるリスクが対象とされてきた。つまり、これまで会計専門職は、経済的意思決定を可能とするための信頼確保に貢献してきたのである。しかし、リスク社会では、経済性の問題のみならず、より多様な社会問題にかかる信頼が求められていると考えられる。したがって、リスク社会で会計専門職が貢献し続けるためには、企業等の社会システムが抱える問題を、幅広く捉える能力が求められると言える⁽¹⁷⁾。

また、これまで会計専門職は、長年にわたり内部統制評価に携わってきたが、そこで行われるリスクの識別、内部統制の特定、評価範囲の決定、不備の識別や重要性の判定等の基準や手法は、十分に確立されているとは言えない（坂井2012, 125-126；2010, 108-109）。したがって、より多様なリスク・コミュニケーションにおいて会計専門職が貢献するためには、内部統制評価技術を向上させなければならない。

さらに、会計専門職の社会的機能を考える場合、専門家システムに対する信頼がなければ、専門家システムそのものが機能しなくなるという、上述したギデンズの指摘に留意しなければならない。そもそも近代産業社会において会計専門職が機能できたのは、個々の会計専門職の能力のみならず、会計基準や監査基準、会計学研究を含む会計専門職システムに対する社会の信頼があったからである。これまで、会計専門職システムは、会計不正等の問題が生じる都度、制度改定を通じて信頼喪失の危機を乗り越えてきたと言える。エンロンやカネボウ等の会計不正を受けて導入された内部統制報告及び監査制度は、その典型的な事例であろう。しかし、内部統制報告及び監査制度導入後もオリンパス等の会計不正は発生しており、会計専門職システムの重要な基盤である内部統制評価の技術が、試査に合理性をもたせるための単なるレトリックと社会からみなされて信頼を失えば、原子力発電に対する安全神話が崩壊したのと同じように、会計専門職システムに対する信頼も瞬く間に失われるおそれがあると言えよう。つまりリスク社会においては、専門家システムは常に崩壊の危機に立たされているのである。今日リスク社会化が進展しているとすれば、会計専門職システムに対する信頼の維持もまた困難になっていると考えるべきであろう。したがって、これからも会計専門職が発展していくためには、会計専門職システムに関与する会計専門職や会計学研究者が、内部統制評価技術の向上のみならず、近代化ないしはリスク社会化における会計専門職の功罪や近代会計制度そのものに対する反省を含め、極めて大きく、かつ多岐にわたる課題に取り組んでいかなければならないと言えよう。

参考文献

井尻雄士. 1975. 『会計測定の理論』東洋経済新報社.

企業会計審議会. 2011. 「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の改訂について（意見書）」（平成23年

(17) 國部（2014, 4-5）は、経済的利益という一元的価値の測定・評価のみを重視することの弊害を述べた上で、これまで経済評価に貢献してきた会計が、経済価値以外の評価基準を導入することで、社会に貢献する可能性があることを指摘している。

3月30日).

吉川肇子. 1999. 『リスク・コミュニケーション』 福村出版.

A. ギデンズ. 1993. 『近代とはいかなる時代か?—モダニティの帰結—』 松尾精文/小幡正敏訳, 而立書房 (Giddens, A. 1990. *The Consequency of Modernity*. Cambridge, Polity).

國部克彦. 2014. 「複数評価原理の会計学」『企業会計』 66 (4) : 4-5.

小西一正. 1996. 『内部統制の理論』 中央経済社

小松丈晃. 2003. 『リスク論のルーマン』 勁草書房.

坂井恵. 2007. 「リスク管理体制の有効性の開示—リスク情報の開示の充実に向けて」『企業会計』 59(12) : 54-60.

坂井恵. 2010. 「全社的な内部統制の評価方法—コントロール・アプローチからリスク・アプローチへ」『企業会計』 62(2) : 108-119.

坂井恵. 2012. 「内部統制報告の本質への接近—会計のプロセス, 機能, 主体の観点から—」『千葉商大論叢』 49(2) : 113-128.

高尾義明. 2002. 「組織システムにおけるリスク・マネジメントのリスク」『社会・経済システム』 (23) : 88-93.

高松正昭. 2000. 『現代財務会計の思想基盤』 森山書店.

友岡賛. 1995. 『近代会計制度の成立』 有斐閣.

友岡賛. 2005. 『会計プロフェッションの発展』 有斐閣.

日本公認会計士協会. 2013. 「日本における公認会計士及び公認会計士制度のあるべき姿の提言プロジェクトチーム」(中間報告), 平成25年7月3日, [http://www. hp. jicpa. or. jp/specialized_field/files/1-0-0-2-20130703.pdf](http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/files/1-0-0-2-20130703.pdf), (2013年7月29日)

萩原優騎. 2010. 「リスク社会と再帰的近代化」『社会科学ジャーナル』 69 : 71-88.

M. パワー. 2003. 『監査社会 [検証の儀式化]』 國部克彦/堀口真司訳, 東洋経済新報社 (Power, M. 1997. *The Audit Society: Rituals of Verification*. New York, Oxford University Press).

M. パワー. 2011. 『リスクを管理する—不確実性の組織化—』 堀口真司訳, 中央経済社.

平林喜博. 2005. 『近代会計成立史』 同文館出版.

U. ベック. 1998. 『危険社会—新しい近代への道』 東廉/伊藤美登里訳, 法政大学出版局.

丸山正次. 2001. 「リスク社会における不安と信頼: U. ベック, A. ギデンズの視点を中心にして」『山梨学院大学法学論集』 47 : 47-78.

山岸俊男. 1998. 『信頼の構造—こころと社会の進化ゲーム』 東京大学出版会.

N. ルーマン. 1990. 『信頼 社会的な複雑性の縮減メカニズム』 大庭健/正村俊之訳, 勁草書房.

渡邊泉. 2005. 『損益計算の進化』 森山書店.

American Accounting Association (AAA). 1966. *A Statement of Basic Accounting Theory*. Illinois (アメリカ会計学会. 1969. 『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』 飯野利夫訳, 国元書房).

American Accounting Association (AAA). 1973. *A Statement of Basic Auditing Concepts*. Florida (アメリカ会計学会. 1982. 『アメリカ会計学会 基礎的監査概念』 青木茂男監訳/鳥羽至英訳, 国元書房).

Barber, B. 1983. *The Logic and Limits of Trust*. New Brunswick: Rutgers University

Press.

International Accounting Standards Board (IASB). 2010. *The Conceptual Framework for Financial Reporting*.

The Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO). 1992, 1994. *Internal Control – Integrated Framework, Framework*. New Jersey: American Institute of Certified Public Accountants (COSO.1996. 『内部統制の統合的枠組み 理論編』 鳥羽至英／八田進二／高田敏文訳, 白桃書房) .

The Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO). 2004. *Enterprise Risk Management – Integrated Framework, Framework*. New Jersey: American Institute of Certified Public Accountants (COSO.2006. 『全社的リスクマネジメント フレームワーク編』八田進二／中央青山監査法人訳, 東洋経済新報社).

The Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO). 2013. *Internal Control – Integrated Framework, Framework and Appendices*. North Carolina: American Institute of Certified Public Accountants.

National Research Council (NRC). 1989. *Improving Risk Communication*. Washington, DC: National Academy Press.

Root, S. J. 1998. *Beyond COSO: Internal Control to Enhance Corporate Governance*. New York: John Wiley & Sons, Inc.

Watts R. L., and J. L. Zimmerman. 1983. Agency Problems, Auditing, and the Theory of the Firm: Some Evidence. *The Journal of Law and Economics* Vol. xxvi: 613-633.

(付記) 本稿は、日本会計研究学会第72回全国大会における自由論題報告の内容に加筆、修正を加えたものである。

〔抄 録〕

18世紀イギリスにその起源を求めることができる会計専門職は、当初は倒産企業の破産管財人として、産業社会において所有と経営の分離が進展してからは監査人として、その職業的地位を確立してきた。言わば会計専門職は、近代の産業社会の中で生成し発展してきた職業である。しかしながら今日、産業社会は重大な転換期を迎えており、会計専門職の役割もまた変化していくことが予想される。

本稿では、近代会計制度において会計専門職が果たしてきた役割を踏まえ、産業社会からリスク社会への移行を論じたベック（1998）のリスク社会論を手掛かりとして、これからの社会で会計専門職が果たし得る新たな役割について信頼の観点より検討している。そして、近代会計制度はリスク社会における信頼確保の有効な手段として期待されるリスク・コミュニケーションの一形態であると理解でき、会計専門職が今日の社会において新たなリスク・コミュニケーションに関与していくことで、さらに発展する可能性があることを指摘している。