

●特集（1）

2016年度特別プロジェクト 「法廷会計学の創成－会計不正理論と実務教育 との融合－」最終報告

Report of the Special Project for FY 2016
“Generation of Forensic Accounting: Integration of Accounting Fraud Theory
and Practical Education”

特別プロジェクト代表

中島真澄（金沢学院大学）

委 員

麻生 幸（千葉商科大学）

阿部 孝（東北大学）

上野雄史（静岡県立大学）

榎本芳人（北海道大学）

正田 繁（明治大学）

中村元彦（千葉商科大学）

最終報告書：法廷会計学の創成 —会計不正理論と実務教育との融合—

Final Report, Generation of Forensic Accounting: Integration of Accounting Fraud Theory and Practical Education

中 島 真 澄(金沢学院大学)

Masumi Nakashima, Kanazawa Gakuin University

論文要旨

本稿は、日本ディスクロージャー研究学会特別プロジェクト「法廷会計学の創成—会計不正理論と実務教育との融合—」として各メンバーが研鑽してきた内容を第17回研究大会で報告したものをまとめたものである。本プロジェクトの目的は、複雑化した資本主義社会において、負の連鎖としての不正を防止するため、会計学、経営学、法科学研究を結びつけ、最新知見の融合を図り、「法廷会計学」を創成し、会計不正の発生機構等理論を解明することであった。本プロジェクトでは、法廷会計士職には、会計および捜査スキルに加えて、法廷で専門的な証言を遂行し、その他訴訟支援契約に役立つための、法制度や秀逸な定量分析に関する生きた知識、およびコミュニケーション・スキルが必要不可欠となること(Crumbley et al. 2016, 1-3)、加えて、法廷会計士の存在によって、経営者による動機、正当化という不正のトライアングルの2要素を牽制する効果があると期待可能なことが明らかとなった。

Summary

This is the final report that we presented the results that each member has discussed as a special project: *Generation of Forensic Accounting: the Integration of Accounting Fraud Theory and Practical Education* at the 17th Conference of The Japanese Association for Research in Disclosure. The purpose of this project is to combine research regarding accounting, auditing, management and law science to integrate new insight, to generate forensic accounting in order to prevent fraud as a negative chain in a complicated capitalist society, and to elucidate the theory such as the mechanism of occurrence of accounting fraud. We found the following: First, the forensic accountants need a knowledge on legal systems and outstanding quantitative analysis and communication skills to carry out a professional testimony in the courtroom and to help litigation support engagements in addition to accounting and investigative skills (Crumbley et al. 2016, 1-3). Second, it can be expected that the existence of a forensic accountant, who is a specialist who learns the fraud theory and possesses the skill to detect fraud and testifies in the court, works as a restraint that suppress a manager's motivation and rationalization, two factors of the fraud triangle.

1. はじめに

日本ディスクロージャー研究学会 (JARDIS) 特別プロジェクト「法廷会計学の創成—会計不正理論と実務教育との融合—」は、2016年12月に JARDIS 常任理事会および理事会の決議によって

設置され、2018年5月19日開催の第17回研究大会で最終報告を行った。本プロジェクトの目的は、複雑化した資本主義社会において企業経営の発展とともに出現した、負の連鎖としての不正を防止するため、会計学、経営学、法科学研究を結びつけ、各学問領域の最新知見の融合を図り、新

謝辞：本特別プロジェクト「法廷会計学の創成—会計不正理論と実務教育との融合—」は、日本ディスクロージャー研究学会2016年度特別プロジェクトの助成を受けた。ここに感謝を記したい。また、Forensic and Investigative Accountingの原著者Crumbley, D. L教授には適宜貴重かつ有益なコメントを賜り、われわれの研究を大いに進めることができた。ここに深謝したい。さらに、年次大会特別プロジェクト最終報告に貴重なコメントを頂戴した司会の亀川雅人教授、フロアから有用なご提言を賜った柴健次教授にお礼申し上げる。

興・融合領域である「法廷会計学」を創成し、会計不正の発生機構等理論を解明することであった。

当プロジェクト・メンバーは、次のとおりである。

代表：中島真澄（金沢学院大学）

麻生 幸（千葉商科大学）

阿部 孝（東北大学）

上野雄史（静岡県立大学）

榎本芳人（北海道大学）

正田 繁（明治大学）

中村元彦（千葉商科大学）

法廷会計学 (Forensic Accounting) とは、「民事に関わる弁護士が用いる情報や意見を作成したり、招集された場合に法廷での証言を提示したりするための知性集約型技法や会計およびビジネスのスキルを使用するもの」(Crumbly et al. 2017, 1-4)と定義しておく。法廷会計士 (Forensic Accountant) は、不正監査人に持ち合わせなければならない会計および捜査スキルに加えて、法廷で専門的な証言を遂行し、その他訴訟支援契約を支援するための、法制度や秀逸な定量分析に関する生きた知識、およびコミュニケーション・スキルを必要とする専門職 (Crumbly et al. 2017, 1-3) とする。

われわれは、会計不正が2015年に日本で起こったとき、会計不正の防止のため何ができるかを考え、米国における法廷会計学研究への着目という糸口を探りあてたのである。そして、当プロジェクトに先立ち、会計学、経営学、法科学、監査、非営利会計の各学問領域を専門的に研鑽してきた研究者が集まり、米国でも最もテキストとして浸透している著書に依拠して日本に法廷会計学導入を探るべく、研究をすすめた。本研究成果は、

2018年年次大会（横浜市立大学）で小冊子にして配布した。最終報告での小冊子では、第1章から第7章において現在の日本の法規制や制度の問題点および日本に法廷会計学を導入する場合解決すべき問題をそれぞれの専門領域から考察している。

第1章 中島真澄「The Significance of Forensic Accounting」

第2章 上野雄史「資格制度から考える法廷会計学の日本への導入」

第3章 麻生 幸「経営者不正から考える法廷会計学の役割」

第4章 正田 繁「従業員不正から考える法廷会計学の必要性」

第5章 阿部 孝「日本の法曹界現状から考える法廷会計の日本への導入」

第6章 中村元彦「フォレンジック監査、IT監査から考える法廷会計の日本への導入」

第7章 榎本芳人「非営利組織の不正から、法廷会計学の必要性」

本研究の貢献は、日本ではまだ学会、一般社会においてあまり知られていない法廷会計学を学会員に紹介し、不正の発生を防止する一施策としての「法廷会計学の創成」を提言するための資料を提示できたことである。

本最終報告書の残りは、第2節で学会最終報告時に配布した小冊子の各章の要約を示し、第3節では、最終報告でのシンポジウムでの概要を示す。そして、最後に結論を提示する。

2. 法廷会計の意義

本節では、各担当者による各章の要約および結論を示すこととする。Nakashima (2018)¹⁾ は、日本で法廷会計が必要な論拠として、内部統制報

告規制前後における利益の質の変化と、内部統制規制の直接報告と間接報告との関係に関するメタ分析およびSeda and Kramers (2014) による世界における法廷会計教育分析の2つから論述している。メタ分析によれば、直接報告を規定としている米国、メキシコ、ドイツでは利益の質は向上しているけれども、間接報告を規定している日本では利益の質は変化していない。このメタ分析結果から、間接報告により内部統制システムが十分に機能していない可能性が高いことを示している。

また、Nakashima (2018) では、Seda and Kramers (2014) に依拠して、日本に対面式の法廷会計学の授業が開講されていないことを示している。法廷会計学が日本で開講されていないことにより、経営者倫理や不正理論を系統立てて学修する機会が欠如していると言う。このような状況により、日本では経営者に低い倫理基準が適用され、結果的に会計不正が増加しているのではないかと予想できる。会計不正を検出するスキルを学修させる法廷会計学が日本において醸成されれば、経営者に対して適正な内部統制システムの整備を奨励することになる。また、会計不正と対峙する法廷会計士の存在自体は、経営者が会計不正に関与するインセンティブや正当化を牽制する役割を果たすことも期待できる。日本で間接報告式を維持するとするならば、大学で会計不正の防止、検出、調査に役立つ法廷会計の教育を提供し、法廷会計の専門家の養成を奨励すべきと結論づけている。

上野は、法廷会計士になるためにはどのような学修が必要で、法廷会計士とはどんな職業なのかを示している。また、法廷会計士に関する具体的な資格の種類や取得方法についての情報も網羅的に提示している。上野は、法廷会計士が、単なる法律的な要素と会計的な要素を組み合わせたもの

ではなく、さまざまな、広範な知識と経験が必要とされる職業専門家であること、法廷会計学の領域は会計、監査、心理学、犯罪学、コンピュータ・フォレンジック、および訴訟支援を含んでいるので、一般に不正監査よりも幅広いことを伝えている。さらに、上野は、法廷会計士にはより幅広い視野、知識が求められるだけでなく、通常の公認会計士とは異なった資質として、帳簿と財務書類に不正が含まれていると考えて調査を実施することを示している。このことから、法廷会計とは、通常、不正調査を前提としない財務諸表監査業務とは全く異なると論じている。こうして、上野は、われわれに法廷会計士が担当する不正には、単なる会計不正だけではなく、金銭に絡んだあらゆる取引の不正が範囲に含まれ、法廷会計士の業務範囲の広さを認識させている。

麻生は、経営者不正を検討した。経営者には、どのような製品やサービスを市場に供給するのかという事業目的を設定、従業員にたいして様々な誘因を提供し目的達成につながる行動を引き出すという従業員管理、加えて責任と権限を組織して体系的な協働行動を引き出すという管理者の管理という課題があることを示している。このような困難な課題に挑戦する経営者にも誘因が必要であり、金銭的報酬や物的資源の供与などが誘因となる。より大きな誘因は社会的地位が優越や威信を有する支配的権力である。もちろん社会に貢献する理想の追求も誘因となる。麻生は、経営者にとって誘因はさまざまであるが、誘因が個人の理想の追求であれば不正の余地は少ないが、社会的優越や威信の獲得となると、何らかの自制を促す精神や制度的牽制が働かなければ不正がなされると説いている。

さらに、麻生は、経営者が企業の成果よりも個人の動機の満足を優先する機会は常に存在するため、何らかの牽制が働かなければどこでも不正が

なされるという。理想的な牽制は、個人の倫理観によるものであるが、個人の倫理を制度的に保証することはできない。制度的には監査役監査や内部統制、公認会計士監査などがあるが、いずれも不正の発見に十分な機能を発揮しているとは言えない。外部取締役の重用も同様である。よって、麻生は、内部告発が有用であると指摘している。ただし、内部通報には公益とは言えない告発が多く含まれているとも指摘している。経営者の不正は経営者がなすべき課題が個人的な動機満足的手段になることを意味し、企業の社会的正当性を危うくする。したがって、経営者の不正を素早く発見あるいは予知していくことは極めて重要であると説いている。経営者の不正もその多くは会計上のデータに反映される。会計データに現れた数値の異変を分析し、不正の兆候を予知し、経営者の倫理を高揚する法廷会計学の発展が求められる所以であると結論づけている。

正田は、従業員不正を検討した。従業員の不正を考える上で最も重要な点は業務上の不正を正確に認識することであると示している。従業員の不正では予防が最大のリスクマネジメントである。このためには、法廷会計学の教育範囲を社会人や大学生だけではなく、高校生まで拡大すべきである。社会人として、どんな行為が不正につながるかを理解すれば、意図しない不正を犯すリスクは少なくなる。ビジネスの世界では、企業にとって利益になる行為であっても、違法となることが極めて多いと述べている。

正田によれば、私利私欲のために意図して不正を犯せば犯罪になることは誰でも知っている。しかし、仕事を一所懸命やれば、それだけ不正を犯すリスクも高まる事実を知る人は極めて少ない。今、日本企業に求められていることは、不正の予防、発覚した不正の適正な処分と公表、そして不正リスクの理解である。これらの目的のために法

廷会計学は、多くの日本の企業の中で重要な役割を担うと示している。

阿部は、法科学の観点から法廷会計学を考察した。弁護士とクライアント間における利害対立が明白な場合には、クライアントの信頼を最大化することが難しいと言う。弁護士とクライアントの間における利害対立が明らかになれば、判事や陪審員は弁護士に対する信用性に疑問を抱くことになるため、利害対立を回避することが極めて重要であると言う。阿部は、法廷会計士を、会計および財務関連訴訟で弁護士がやろうとしてやり切れていない職域を、弁護士資格を有していない公認会計士が、会計の専門知識、法廷会計スキル、コミュニケーション能力で処理していく専門家として提示している。法廷会計スキルのある公認会計士が、クライアントと弁護士の間に入り、十分に情報の共有をはかり、信頼関係を構築するとともに、交渉能力を最大限に発揮し、その希望に添う行動をするのが法廷会計士であると言う。阿部によれば、当該コミュニケーションには、情報共有能力、信頼関係構築能力、交渉能力が当然含まれ、弁護士の支援業務に甘んじない活躍が期待される。そのため、法廷会計学を醸成し、法廷会計士の育成が急務と結論づけている。

中村は、コンピュータ・フォレンジックに焦点を合わせて考察した。コンピュータ・フォレンジックやデジタル・フォレンジック分析という用語は、サイバー攻撃の調査や犯罪捜査などで利用されることが多く、公認会計士等における会計監査の分野では、これらの用語は一般的には利用されないと言う。しかしながら、中村は、フォレンジック監査の考え方は、不正に対する監査証拠として有用であるとともに、裁判における証拠としての証拠力も考慮しており、今後の会計監査に関する訴訟の増加の可能性を考慮すると日本において研究する意義はあると説いている。特に、フォレ

ンジック監査における問題発見の手法など、会計監査においても一定の親和性があり、会計監査における深度ある監査につながる可能性も高い。また、不正の予防としても証拠として保全されていることは有効であり、この点も意義があると中村は考えている。これらのことは会計監査に限定されず、内部監査でも同様であり、企業においても証拠として保全をするという考え方は重要な意味を持つ。法廷会計学の日本における普及は、外部監査における監査人のみならず内部監査など企業においても有効であるため、今後の普及に期待すると述べている。

榎本は、非営利組織の不正に焦点を合わせて法廷会計学の意義を検討した。非営利組織は、営利を目的とすることなく、利用者の生活に欠かせないサービスを提供しており、利用者の生活にとって重要かつ大きな意義を有するが、非営利組織も、不正からは無縁ではないことを示している。榎本によれば、会計検査院は、毎年度、決算検査報告を作成し、行政機関などによる不当な公金の使用などについて指摘を行っている。また、医療法人による公的医療保険に関する診療報酬の不正請求(Enomoto 2017, 24) や、社会福祉法人などによる介護保険に関する介護給付費の不正請求も多い。

榎本は、非営利組織の不正発生の原因として、「非営利組織の最上位者、上位管理者以外のその他職員が不正に関与している場合の不正の発生原因は、内部統制の不備である」、「非営利組織の最上位者または上位管理者が不正に関与している場合の不正の発生原因は、ガバナンスの欠陥である」の2つの仮説を設定し、先行研究に基づいて検証を行った。その結果から、非営利組織における不正の防止のためには、あらゆる非営利組織に、可能な限り内部統制報告制度および内部統制監査を法制化することを提唱している。そして、法廷会

計は、非営利組織の不正を対峙すべく、(1)非営利組織における不正の発見、(2)内部統制およびガバナンスの構築支援、および(3)非営利組織の職員などへの研修という貢献ができるので、日本に法廷会計を早急に導入する必要があると結論づけている。

3. シンポジウムで議論した法廷会計を取り巻く4つの論点

第17回研究大会では、亀川雅人教授(立教大学)を司会にお迎えし、特別プロジェクト「法廷会計学の創成—会計不正理論と実務教育との融合—」の最終報告として、(1)なぜ法廷会計学が日本で必要と思われるか、(2)日本の法廷会計学は、米国の法廷会計学とどこがどのように異なってくるのか、(3)日本で法廷会計学を醸成させるとして独自性はあるのか、(4)法廷会計には普遍的な理論はあると思われるかの4つの論点に焦点を合わせてシンポジウム形式で議論を行った。以下はその内容の概要である。

3.1. 解題

前節でも示したように、法廷会計学とは、会計および捜査スキルに加えて、法廷で専門的な証言を遂行し、訴訟支援契約を支援するための、法制度や秀逸な定量分析に関する生きた知識、およびコミュニケーション・スキルを必要とする学術領域(Crumbley et al. 2017, 1-3)であり、法廷会計学は、捜査会計と訴訟支援に分類することによって理解しやすくなる(AICPA 1986)。法廷会計学という用語自体は、法廷会計学の歴史および概要を示した研究にさかのぼる。Crumbley et al. (2017, 1-9) は、Lourie (1953) を引用し、会計士は、法廷会計、すなわち証言技術等を修学するためにはロー・スクールに入学する必要はない

こと、大学が法廷会計に関する訓練を提供すべきであり、法廷会計の参考文献およびテキストは学生のために示されなければならないことを示している (Lourie 1953)。

また、フォレンジック監査は、一般的な財務諸表監査とは異なるものである。財務諸表監査は、サンプリングで行われるが、フォレンジック監査は、あらゆる取引をみるわけではない。そのため、フォレンジック監査は、相当な時間がかかるもので、費用もかかる (Crumbley et al. 2017, 1-5)。さらに、Crumbley et al. (2017)は、Durkin (1999)を引用して、法廷会計監査には、重要性に基づく契約範囲に制限がない、証拠として、サンプリングを受け入れない、経営者は誠実であるという想定をしない、最善の法的証拠を追求する、証拠基準 (the evidential matter standard) が要請された場合、証拠規則 (the rules of evidence) とを組み合わせるものであることも示している (Durkin 1999)。表1は、監査、不正検査、法廷会計の比較を示したものである。

3.2. 日本における法廷会計学の必要性

Nakashima (2018) によれば、米国では、SOX法が制定される前に内部統制システムは存在していた。企業側は、大型コンピュータの導入により、競争によって監査費用の低減化を図ることができた。同時に、外部監査人側も、その監査費用の低下に伴い、経営者の内部統制システムに依存するようになり、その結果、エンロン社やワールド・コム社の会計不正を招き、内部統制報告が制定されたという歴史的な背景が米国にある。一方で、監査人の役割に不正の検出があるのかについても議論されるようになっていく。財務諸表監査は、一般的に、すべての取引をみるわけではなくサンプリングで行われる。したがって、不誠実な経営者が内部統制システムを不当に利用することは可能であった。日本では、2008年に内部統制報告が法規制化されたが、米国における不正に至るまでの教訓を学んでいなかったと指摘している。すなわち、監査報酬の高額化を回避するために内部統制監査に対して間接報告方式が採用されたと思

表1 監査、不正検査および法廷会計の比較

特徴	監査	不正検査	法廷会計
時間視点	過去	過去	将来および過去
主要な焦点	期間	対応	適及的かつ継続的
調査範囲	狭い	狭い	広範囲な領域
主要な作業完成物	監査意見	不正事例報告書	フォレンジック監査報告書
主要な責任者	監査契約企業および一般社会	搾取された団体	依頼人あるいは第三者団体
指針	細則基準 (Rules-based)	原則基準 (Principle-based) ; 監査基準のもとでは、細則基準	原則基準 (Principle-based)
報告書の目的	GAAPに準拠しているかどうかを保証	不正実行者の識別	不正リスク評価と戦略サービス
専門上の立ち位置	敵対者相互間関係なし	敵対者相互間関係あり	敵対者相互間関係あり・なし

出所：Crumbley et al. (2017, 1-6) の表1.0を中島が日本語訳したものである。

われるが、こうした間接報告方式では、経営者が内部統制システムを操作した場合には不正の検出は不可能となる。したがって、日本が現行の内部統制報告制度を維持した場合は、法廷会計士によるフォレンジック監査を実施して、不正を検出することが必要となるのではないかと述べている。

上野によれば、不正会計だけでなく、不正防止のためのニーズが拡大しており、The 2018 Global Fraud and Identity Reportなどでも明らかにされているように、不正はグローバル化、デジタル化し複雑化している。そうした中で、専門職を設けて対応しなければ、もはや対応が難しくなってくると考えられると言う。

麻生によれば、経営者は、株主のみならず、顧客や従業員、取引業者などの対立を含む利害関係者等とのバランスのとれた統合を要求されている。経営者には、私的な欲求の優先を抑制した誠実な行動が求められているが、経営者といえども物質的、非物質的な個人的欲求を持たざるを得ない。その欲求が経営を手段とする時に経営者の不正が発生すると言う。麻生は、粉飾を暴き、真実を伝えて不正を告発することによって経営者のさらなる不正を牽制することが重要となると言う。とりわけ日本の企業は、経営者の不正が企業防衛のためとして正当化され、企業ぐるみの不正となる場合が多い。法廷会計学の発展によってこうした不正を抑止する必要があると述べている。

中村によれば、会計不正において、第三者委員会による調査が行われることがよく見られるが、第三者委員会の調査報告書ではデジタル・フォレンジックなど法廷会計学の考え方が利用されているが、会計監査の現場では、監査の結果を受けて裁判が発生するという意識は必ずしも高くない。しかしながら、フォレンジック監査の考え方は、不正に対する監査証拠として有用であるとともに、裁判における証拠としての証拠力も考慮して

おり、今後の会計監査に関する訴訟の増加の可能性を考慮すると日本において研究する意義はあると述べている。また、不正の予防としても証拠として保全されていることは有効であり、この点からも法廷会計には意義があると示している。

榎本によれば、非営利組織は、利用者の生活に影響を及ぼす組織であり、かつ公共の利益のために存在しているはずの組織であるが、現実的には、不正が営利組織と同様に発生していると言う。すべての非営利組織が公認会計士監査の対象になっているわけでもなく、また、非営利組織の監査等を行う行政職員も必ずしも監査の専門家ではないため、非営利組織の不正の発見・防止のために、法廷会計学が日本で必要であることを提示している。

3.3. 日本における法廷会計学と米国の法廷会計学との差異

米国公認会計士の数は、664,532名（2016年4月現在）であるが²⁾、日本の公認会計士数は31,180名（2018年11月現在）³⁾であり、米国の数と比較すると日本の数は非常に少ない。そのため、中島は、公認会計士の資格を有したうえで法廷会計士の資格という米国の資格制度にしてしまうと、法廷会計士の養成が困難になってしまうので、弁護士、公認会計士などに、試験制度よりも学修方式でフォレンジック・スキルを修得させる資格制度を提案している。

上野も、日本の公認会計士数は米国の公認会計士数と異なるため、資格を乱立させて競争させることによって品質を確保するというアプローチは困難であることから、日本公認会計士協会や日本弁護士会などの各士業団体が協力しながら法廷会計に関する品質保証を行うというような資格制度を確立することが望ましいと述べている。

麻生によれば、日本企業の経営者不正が法廷に

において裁かれる事件は、背任や横領あるいは会社法関連の違反事件のようなものがあり、これらは多くの場合、粉飾を含めて会計上の記録が残されていると言う。これらの記録を分析し、不正を正す公正な判断へと導くのが法廷会計士の役割である。麻生は、日本は米国のように裁判によって多くの問題の解決を求めるという風土ではないが、法廷会計士の存在によって訴訟となった場合の結果を予測することができれば、不正の抑制に効果があると述べている。

中村によれば、第三者委員会における調査では、大手監査法人から多くの公認会計士を含むメンバーが参加してフォレンジック分析を実施し、海外のフォレンジック調査用ソフトウェアの利用も記載されることが多い。中村は、日本におけるフォレンジック監査の手法は、海外の手法を大手監査法人が中心に利用しており、必ずしも確立されたものはなく、品質管理がどのようになっているかは差が生じている可能性があると考えている。また、公認会計士等による会計監査での適用については、米国の動向も含め、今後の検討課題とすべきであるとしている。

榎本によれば、日本の非営利組織については、公認会計士監査の対象となっていないものも多く存在する。この背景には、たとえば、和歌山県において、収益10億円以上または負債20億円以上の社会福祉法人が平成25年度末時点で24法人であると推計されるのに対して、公認会計士の数は平成28年4月30日現在で30人に過ぎない。特に大都市以外の県において公認会計士の数が少ないことがあるものと考えられる。したがって、榎本は、日本に法廷会計学を導入した場合、当初は、本来の役割である不正の発見よりは、不正を防止する内部統制の整備といったコンサルタント的な役割や不正防止に向けた研修の講師といった教育的な役割が多く求められると述べている。

3.4. 日本で法廷会計学を醸成させた場合における独自性

中島は、わが国と米国では、司法制度に差異があるし、会計士の数にも日米でも差異があるため、不正検出するためのフォレンジック監査・捜査スキル、法廷で必要な証言および証拠を提示できるコミュニケーション・スキルを修学させて法廷会計士という独自の資格を創成することを提案している。BIG 4は、法廷会計監査が警察の調査と類似したものであると示し、企業が自発的に法廷会計監査を有するべきであると提案している (DiPiazza et al. 2006)。すなわち、企業は、3年あるいは5年ごとに当該法廷会計監査を有することが要請されるか、さもなければ抜き打ちで当該監査に直面することになる。法廷会計監査とは、電子メールを含んだ企業のすべての記録を調査し、もし必要であれば、すべての従業員に質問をし、宣誓のもとで声明を要請するものといわれている (DiPiazza et al. 2006)。

上野は、日本の独自性というのは基本的にはないと考えている。不正の手段や方法などは万国共通する部分が多いからである。ただし、不正の発生原因として、日本の会社組織の在り方に起因するところも大きいと考えられ、こうした点に日本独自の部分が生じると考えている。

麻生は、日本では会計上に顕在化した不正を分析して、判決の根拠とするための人材が養成されておらず、法曹に関わる人々の努力に依存していると言う。訴訟における会計上の証拠を分析する専門的な理論と法廷会計士という人材養成そのものが日本独自の性格を有することになると述べている。

中村は、会計不正自体は日本に限定されるものではなく、共通する部分は多いと言う。ただし、不正における日本の特徴となるものがあれば、その点に関して独自性があると考えている。たとえ

ば、米国と比較すると、米国では訴訟となる可能性が日本よりも高く、公認会計士等による会計監査では、監査報酬が米国よりも低いという特徴があり、日本独自の研究の必要性はあると述べている。

榎本は、日本における非営利組織に対する法廷会計学の適用を考えた場合には、法廷会計学の知見は、特に監督官庁において活用されるべきであると示している。具体的には、(1)法廷会計学の知見による監督官庁の指導監査における新たな不正検出方法の開発、(2)非営利組織に対する指導監査への法廷会計士の導入による指導監査の頻度の向上、(3)非営利組織に対する指導監査に携わる職員への法廷会計士による研修が行われるべきであると述べている。

3.5. 法廷会計学における各専門領域横断する普遍的な理論

中島は、会計不正理論における究極の理論として不正のトライアングル（Cressey 1953）を示している。中島は、この不正のトライアングルの3要素（動機、機会、正当化）のうち1つでも防御できれば、不正が防止できることを教育で浸透させるべきであり、当該基本的な会計不正理論を学修できる機会として法廷会計学を醸成させていくべきだと言う。

榎本は、「飽くなき真実の追求」が法廷会計学の理論的な支柱となるものであると考えている。法廷会計士の役割は、単に不正について法廷において証言を行うことから、不正の検出そのものに拡大されている（Crumbley et al. 2017）。この不正検出は、仮に不正が発生した組織が営利組織であれ非営利組織であれ、不正を働いた者が経営者であれ従業員であれ、不正検出の方法が面談であれIT監査であれ、飽くなき真実への追求によって可能となると示している。

一方、上野によれば、法廷会計学が、新興の学問と比較して行動経済学などと同じような学問体系を形成するためには、あまりにも実務に近すぎ、普遍的な理論が見出しにくい構造があると言う。現状、不正やそれに関連する事項を取り扱っているのが法廷会計学であり、実務色が強い分野になっていると言う。会計学が帰納的な実践知から生み出されてきたように、法廷会計学の理論的な確立にはまだ実証的な研究、理論的な研究が不足していると述べている。

また、麻生によれば、それぞれの領域において、企業における不正の局面の分析がなされているが、企業は結局のところ人による意思決定と行動の集積である。不正は暴かれ、防止されなければならないが、人はまた、意思決定の場面でも、自己の欲求に動かされるものである。不正を知りつつも不正な行為をなす事例すらあるという事実に基づいた法廷会計学の理論が要請されるという。

中村も、法廷会計において、証拠の保全は、単に法廷上の問題に限らず、実態を明らかにするために重要なことであるため、単にITを駆使するだけでは足りず、理論形成に、法律的な面、コミュニケーション、企業のビジネスモデルの理解など横断的な知識やスキルが求められ、必要に応じてチームとしての対応が必要となると指摘している。

4. 結論

本最終報告書では、プロジェクト期間中に各メンバーが研鑽した研究の概要を示すとともに、年次大会で実施したシンポジウムでの報告内容を提示した。最後に結論を述べたい。法廷会計士職には、会計および捜査スキルに加えて、法廷で専門的な証言を遂行し、その他訴訟支援契約を支援するための、法制度や秀逸な定量分析に関する生き

た知識、およびコミュニケーション・スキルが必要不可欠となることがわかった。また、不正の理論を学び、不正を検出するスキルを有し、法廷で証言する専門家である、法廷会計士職の存在によって、経営者による動機、正当化という不正のトライアングルの2つの要素を牽制する効果があると期待できることが明らかとなった。

Frey and Osborne (2013, 26-27)によれば、AI(人工知能)の時代になってコンピュータに代替されない職業に必要なスキルは、社会的知性(Social Intelligence)、創造力(Creativity)、認知力および操作力(Perception and Manipulation)の3つのスキルであると指摘している。AIで可能な定型的な会計業務や監査業務を行っていく限り、Frey and Osborne (2013, 69)が示しているように、会計士および監査人は94%の確率でAIに代替される職業である可能性が高いといえるかもしれない。しかしながら、法廷会計の知識、フォレンジック・スキルを有する会計士および監査人は、ビッグ・データを処理可能なフォレンジックで不正を検出し、法廷で証言をする社会的コミュニケーション能力を有し、AI時代において活躍可能な職業といえると信じる。

本プロジェクトは、不正の発生を防止する一施策として「法廷会計学の創成」を学会員に提案しただけで、不正を対峙する長い研究過程としてはまだ始まりに過ぎない。われわれは本プロジェクトを基盤として、米国の教訓を活かしながら、今後も法廷会計学創成のため研鑽を継続していかねばならない。

《注》

- 1) 中島(2010)では、米国に上場する日本企業がサーベンス・オクスリー法(Sarbanes-Oxley Act of 2002, SOX法)施行後利益の質が向上したのか、Nakashima(2015)では、日本の上場企業が、内部統制報告規制(金融商品取引法:JSOX)導入後、裁量行動と財務報告の質が変化したのかを

それぞれ検証した。その結果、米国上場日本企業の結果は、英語圏諸国の研究結果と整合し、SOX法適用後、経営者は、会計的裁量行動から実体的裁量行動へと経営行動を変化させていたことがわかった(中島 2010)。一方、日本企業については、JSOX以降内部統制システムが整備されて利益の質は向上したものの、経営者の裁量行動について変化がなかったという結果を導出した。日本の実証結果が英語圏諸国の結果とは整合しないという結果は、日本ではガバナンスがあまり機能していないからではないかと主張した(Nakashima 2015; Nakashima and Ziebart 2015)。企業に有効な内部統制が実施されていれば、不正に関与する機会が減少するはずであった。したがって、日本における会計不正の発生は、日本企業において内部統制が形骸化し、会計不正の機会を防御できていないからではないかと予想したのであった。

- 2) NASBA (National Association of State Boards of Accountancy), 2016. NASB Releases Official CPA. <https://nasba.org/blog/2016/05/24/nasba-releases-official-cpa-population-statistic/>
- 3) 日本公認会計士協会, 2018. 概要/会員数. <https://jicpa.or.jp/about/outline/>
<https://jicpa.or.jp/about/0-0-0-0-20181130.pdf>

《参考文献》

- The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 2002. Statement of Auditing Standard No. 99 (SAS 99). AU Section 316 Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit (Supersedes SASNo.82.). Source: SAS No. 99; SAS No. 113.
- Cressey, D.R., 1953. Other People's Money. Montclair: Patterson Smith, 30.
- Crumbley, D. L., Fenton, E. D. Jr., Smith, G. S., Heitger, L. E., 2017. Forensic and Investigative Accounting (8th Edition). CCH.
- DiPiazza, S. A., Rake, M.D., McDonnell, D., Samyn, F., Parrett, W. G., Turley, J., 2006. Global Markets and the Global Economy: A Vision from the CEOs of the International Audit Network. November 2016, http://www.cybsoc.org/CEO_Vision.pdf
- Durkin, R.L., 1999. Defining the practice of forensic accounting. CPA Expert (Special Edition, 1999).
- Enomoto, Y., 2017. Is the accounting in non-profit organizations in Japan appropriate? A focus on a case of medical care facility fraud. ARIMASS研究年報, 15: 19-42.
- Frey, C.B., Osborne, M. A., 2013. The future of employment: How susceptible are jobs to computerization? Technological Forecasting and Social Changes. September 17. https://www.oxfordmartin.ox.ac.uk/downloads/academic/The_Future_of_Employment.pdf
- Lourie, M., 1953. Forensic Accounting. New York CPA,

- November 1953, 696-705.
- 中島真澄, 2010. 『利益の質とコーポレート・ガバナンス』, 白桃書房.
- Nakashima, M., 2015. Earnings Management and Earnings Quality. Hakuto Shobo.
- Nakashima, M., 2018. Why should the forensic accounting be needed in Japan?: Toward a no accounting fraud community. Meiji Business Review, 65 (1):129-146.
- Nakashima, M., Ziebart, D.A., 2015. Did Japanese-SOX have an impact on earnings management and earnings quality? Managerial Auditing Journal, 30 (4/5):482-510, doi: 10.1108/MAJ-06-2013-0890.
- Seda, M., Kramer, B., 2014. An examination of the availability and composition of forensic accounting education in the United States and other countries. Journal of Forensic and Investigative Accounting, 6 (1): 1- 46.
- U.S. House of Representative, 2002. The Sarbanes-Oxley Act of 2002, Public Law 107-204[H.R.3763]. Washington, DC: Government Printing Office.



なぜ、日本において法廷会計学が必要なのか？ —非営利組織における不正防止の観点から—

Why Is Forensic Accounting Necessary in Japan? : From the Viewpoint of Fraud in Non-Profit Organizations

榎本 芳 人(北海道大学)
Yoshihito Enomoto, Hokkaido University

論文要旨

本論文では非営利組織における不正について、その実態を明らかにしたうえで、非営利組織における不正の発生原因に関して、仮説1：非営利組織の最上位者、上位管理者以外の他の職員が不正に関与している場合の不正の発生原因は、内部統制の不備である、および、仮説2：非営利組織の最上位者または上位管理者が不正に関与している場合の不正の発生原因は、ガバナンスの欠陥である、という2つの仮説を設定した。そして、日本および米国の先行研究を中心とした各種文献により検証することにより、仮説の検定を行い、両仮説について支持することができるとの結論を導いた。その上で、非営利組織における不正の発生防止のための方策として、すべての非営利組織について、可能な限り内部統制報告制度および内部統制監査を法制化することを提唱した。

また、法廷会計学は、非営利組織の不正に立ち向かうにあたり、非営利組織における不正の発見という面、内部統制およびガバナンスの構築支援という面、および、非営利組織の職員などへの研修という面、という3つの面から貢献を行うことができると考えられることから、日本において早急に導入される必要がある。

Abstract

This study clarifies the actual situation of fraud in non-profit organizations and develops two hypotheses: H1: Cause of fraud in cases of the involvement of staff other than top management and high-level managers is the inadequacy of internal control, H2: Cause of fraud in cases of the involvement of top management and high-level managers is the defect of governance. It tests the hypotheses by reviewing existing literature such as prior studies in Japan and the U.S., and concludes that the two hypotheses are supported. In addition, it proposes to legislate internal control reporting system and internal control audit for all non-profit organizations as long as possible as a measure to avoid fraud in non-profit organizations.

Moreover, it insists that forensic accounting should be introduced in Japan as soon as possible because it can contribute to fight against fraud in non-profit organizations in following ways: first, it can detect fraud in non-profit organizations, second, it can help non-profit organizations to establish internal control and governance, and third, it is useful for the training of staff in non-profit organizations.

謝辞：本研究を行うに当たっては、日本ディスクロージャー研究会特別プロジェクト「法廷会計学の創成—会計不正理論と実務教育との融合—」の中島真澄教授をはじめとするプロジェクト・メンバーの先生方との議論の中で、多くの知見を得ることができました。この場をお借りして、改めて御礼申し上げます。