

[研究ノート]

訴訟における会計専門家証人 —— F・C・Dykeman の所説

山上 武

はじめに

一般に会計データが必ずしも会計専門家でない人々によってどの様に取り扱われているのか、従って会計専門家はその事実をどう考えて対処すべきか、は会計人にとって重要な課題の一つであることはいうまでもない^(註1)。特に、訴訟において会計上の証拠等がどの様に取り扱われるのか、私は以前より関心を抱いていた。会計上様々な問題の先進国である米国においては、所謂、訴訟社会といわれる程であるから、株主の代表訴訟、地域住民の公害訴訟、消費者の欠陥商品に対する会社への損害賠償訴訟等多数の事例があることはいうまでもない。我国でも公害関係のみならず、平成5年度における商法の株主代表訴訟制度の改正、平成6年度製造物責任法の制定などによって、今後米国なみにかかる分野での訴訟がふえ、その際、会計関係の資料は極めて重要な役割を果たすものと思われる。かかる分野の文献として Francis. C. Dykeman の「訴訟における会計—専門家証人としての会計士^(註2)」をかねてより研究してきていたので、そのうち第6章「証言の準備と表明^(註3)」を研究ノートとして訳出してみた。但し、本書は所謂、経営者不正の問題……これは法律も伝統的に取扱ってきたし、また会計監査でも近時益々重要視されてきている領域であ

る……を直接取扱っているのではない。独禁法違反の立証や、事業の閉鎖の補償に伴うのれんの評価、被告が原告会社の行為によって蒙ったと主張する損害についての因果関係の立証、その賠償額の査定といった、いはば会計データが直接関連している側面を論じているのである。

なお、法律用語については原著巻末の用語辞典その他本書における他の部分での説明等を参考にして理解につとめたが、必ずしも厳密な訳語等は必要とは思われないので、例えば、同種のもので法的には多少のちがいがあられるらしいものも同一の訳語とし、注で若干の説明、推定等を付した。米国の法律、訴訟の手続等については私は全くの門外漢であるが、その様な法的に固有の事柄以外に、米国における訴訟で会計上の証言（陳述のみならず書類その他の証拠を含む。）がどの様に使われるのか、特に証人となる会計士の立場からどの様に考えられているのか、会計専門家として立場からその実情の一端を垣間見て、推測したものである。

以下、適宜、各節の意義をのべ、大略を訳出してみたい。

まず序論で Dykeman は会計専門家証人は、訴訟においては、一般に判事、陪審員が会計に関しては素人であって、いはば啓蒙的配慮

を以って証言の準備等をしなければならない旨をのべている。そのためには何よりもまず当該係争事件の本質を適確な掌握し、関連事項の十分な調査を想像力(Imagination)を働かしながら行っていくことが極めて重要である旨を述べている。

1. 序 論

会計専門家証人の証言は、会計上・財務上の係争点を事実に基づいて明瞭に提示・説明して始めて価値があるものである。証言は訴訟事件摘要書に書かれた訴訟の方針、供述録取書⁽⁸⁴⁾でえられた証言と矛盾するものであってはならない。専門家は素人に分る様な言葉で自己の意見を述べ、弁護しなければならぬ。専門家は判事や陪審員の常識をこえた問題について証言していることを心しなければならぬ。専門家は当面の事件の範囲内で自分の専門について聴衆を啓蒙する義務を負っているのである。啓蒙はむずかしい過程なのである⁽⁸⁵⁾。証言を準備する過程の中核は、考えられるすべての問題をとりあげて弁護人⁽⁸⁶⁾の注意をうながし、自分は事件に関連したすべての事柄を把握しており、その上で完全に弁護しうる結論に達して、証言できる様に努力することである。証言への準備の第一歩は専門家証人⁽⁸⁷⁾としての依頼を受諾することである。

証言を準備する上で極めて重要だがしばしば無視されてしまうステップの一つは係争点の本質の把握である。係争点の本質を理解していなければ、専門家としての調査及びその後の結論も不完全なものとなり、問題に無関係なものになってしまう。事件の係争点を理解することは、反対尋問を予想して、不完全で混乱した、不適切な回答をしないようにするためにも必要である。専門家証言の基礎となる事実の調査をなす前に、告訴状・答弁書を読み、弁護人の訴訟における一般的な方針を知っておくことも必要である。

専門家は問題となっている事柄について関連するすべての事実を知っていなければならない。前にもふれたように専門家の意見は、すべての事実の上に立っていないと、その証言の効力や重要性は変らなくても、影響度が変わってしまう。すべての事実を考慮しなかったことは専門家の意見の価値を減ずるのみならず、しばしば反対尋問にさらされるのである。新しい追加的事実が示されると、その専門家は驚ろいて混乱してしまい、それで判事や陪審員の心中の、専門家のイメージが矮少なものになってしまうのである。

アルバート・アインシュタインはかつて、「想像力は知識よりも大切である。」と述べたことがある。この言葉は、相手側の事務所等において情報を求めている⁽⁸⁸⁾専門家の程あてはまることはないであろう。この場合、アインシュタインが述べたように、初めの頃は想像力が知識それ自体より大切なのである。何故ならば、想像力がなければ専門家は必要な、或いは利用可能なすべての会計記録を見出すことができないからである。

ついで、第2節において、より具体的に会計上の証拠の問題及び会計専門家の心構え等について論じている。

2. 会計上の証言をどのように準備するか

訴訟手続の事実・書類等の開示・調査の段階⁽⁸⁹⁾は、当該事件における相手側のあらゆる関係した書類、記録、報告書等を入手しようとする困難な努力が必要であるという特徴をもつ。これらの記録等は各分野の専門家証人が様々な観点から厳密に分析するものである。裁判の責任確定の局面⁽⁹⁰⁾では、原告によって財務及び会計上の情報が、原告の主張する被告の違法行為の結果として損害をこうむった旨の証明のために使われるであろう。被告側は財務及び会計上の資料が、その損害が被

告側の経営者の何らかの行為と結びついたものではない、経営計画や活動或いは経済情勢の結果であることを立証しようとする。訴訟の損害額確定の局面では、通例原告側によって広範囲に会計データを用いて、被告の、原告のいう違法行為（権利侵害、injury）がなかったならば原告がえたであろう利益額を立証しようとする。他方被告はその主張に反駁するために同様に会計データを用いる。

会計専門家^(註1)によって作成される情報の多くは、法廷・弁護士に会計上の証拠資料として提出される。これらの書類はその会計専門家証人の監査報告書ではなく、証人に利用可能なデータの会計上の分析結果を法廷に最も分かり易い様式で作成したものに他ならない。従って、会計専門家証人はそれらの書類に含まれる会計データについては、関係者の帳簿記から正確にコピーした旨を述べるだけで、会計データそのものの正確性については何ら表明するわけではないのである。そのデータの分析及び証言に用いる会計報告書の作成においては、その専門家は承認されている会計原則、処理、方法等に従わなければならない。そうでないと、その証言は攻撃され、深刻に傷つくことになろう。証言に使う会計報告書の目的はそこでの知識が、その会計専門家証人の考えを意志決定者に伝えるという期待をもって、知識を伝えるようとすることなのである。即ちかかる情報の発信及びその際の証人の意図は、情報の受け手が証言を理解するだけでなく、証人によって明示されたその同じ結論に到達することなのである。かくて、会計報告書は動機づけの効果をもつものなのである。判事や陪審員に情報を伝え、動機づけを試みることに於いて、法廷における法的規制の枠内ではあるが、有効な情報伝達のルールに従うことが必要なのである。

証言に用いる会計上の証拠を作成する際に幾つかのコミュニケーションの基本ルールを守る必要があるのである。おそらく最も大切

な配慮は、判事や陪審員が分る用語を用いることである。会計は技術的な学問分野のものであり会計専門家にしか分らない用語を含む。判事が会計について広範囲の知識をもっていることなどは稀れであり、陪審員においては殆どないであろう。従って、技術的な会計用語は避け、聴衆に分る様な言葉を使わなければならない。このような制約の下でも証人はデータの提示方法について多くの選択肢があるのである。もしデータが、会計報告書の典型である財務データの多欄式報告書による提示に準じて示すよりもグラフや経営統計数値として提示された方がより分かり易いと思われるならば、これらの様式を用いるべきなのである。

しかし、余り多くの情報を用いることは避けるべきである。何故ならば、それは混乱を招き、要点を見えなくしてしまうからである。

しばしば多くの矛盾を抱え、重複した内容を持ち、不必要なものを含んだもののみならず、分析過多、細目過多のレポートが証拠として提出される。これでは証言の理解が浅薄なものとなり、証言は無駄な努力を費した、失敗ということになる。

しかしながら、訴訟の基本的な事項を明らかにし、裁判の結果に重大な関連をもつ本質的な事柄は、会計上の証言に加えなければならない。多くの場合、有効な会計上の証言は定量的に表現される原価資料とか、会計システムに含まれている他の業績指標の再掲に限られるものではない。定性的なデータ、例えば、競争商品の出現、競争者のサービスの評判、競争者の販売組織の力、顧客の選好、苦情や提案の状況などは事件にとって定量的な会計データと同様に重要なものなのである。

専門家は異なる目的に必要な異なる情報を区別すべきであり、多目的に役立つ報告書を考えるべきではない。証言のとき用いられる会計報告書は、正確で論理的かつ明晰でなければならない。与える情報が正確に出来事や

状況を説明したものでないと、専門家証人は反対尋問において信頼を失うことになりかねないのである。

2-1 原告の立場から

原告側の専門家証人として会計上の証言を準備するに当たり、作成される情報は、通例原告の帳簿記録に基づく。この努力において、会計専門家証人は良好な環境で作業できるのである。会計方法、手続は原告の財務担当重役によって説明されるだろうし、原価会計の記録も与えられ、説明してもらえよう。また差支えなければ財務上の計画、予算、見積りなども与えられよう。

会計上の証言の重要な役割は、原告がこうむったと主張する損害を定量化（測定）するために用いられる会計モデルの設計とその説明であろう。

当該違法行為を説明する定量化モデルは、提示された係争点、関連した営業の規模、利用できる財務上及び会計上の記録の状況、調査分析すべき記録の量によって複雑さが異ってくる。当該損害の定量化への通常のアプローチは、もし原告が主張する被告の不法行為 (the alleged illegal acts of the defendant) がなかりせば (but for) 原告の財務状態がどうなっていたであろうかを確定し、その状態 (but for position) を現実の財務状態 (actual financial position) と比べてその差異を損害の測定値とするのである。

原告はこの「なかりせばの状態」を確定するために幾つかの会計学及び数字の技術を利用できる。通例、最も簡単な方法は主として会計上の測定値を利用するものである。当該違法行為があった以前に作成された財務上の利益予想額ならば、どの様なものであっても、被告による当該違法行為がなかった場合えられたであろう利益額の提示に活用できるのである。これらの利益予測値は、原告の、当該違法行為の影響をうけた実際の結果と比

べることにより、原告がこうむった損害額の提示に用いられるのである。同様に、当該違法行為の前の期間の財務成績と違法行為のあった期間の財務成績を単に比較するだけでその差額で損害額を推定することもできる。他の場合、当該違法行為の結果失なわれた売上高が明示されれば、損害額はその逸失売上高に帰する利益プラス通常その売上高に帰せられる固定費額に基づいて計算できるであろう。このようなとき、会計専門家は逸失売上高に帰属させる固定費を確定するのに用いた方法が合理的なものであることを証明できなければならない。

会計専門家証人が、損害額を測定するのに用いる数学的技法には、幾つかのものがあるのである⁽⁸¹²⁾。

幸いなことに大ていのコンピューター・サービス会社は、顧客に対して、これらの数学的処理をなすに必要な相当規模の計算をなす数学的プログラムのパッケージを提供するのである。このようなパッケージを使用する専門家証人は、それが証言に組込まれている、そのコンピューター・プログラムの数学上の理論や計算について説明できるようになっていなければならない。

数学的モデルの使用に基づいて証言をなすに際しては、数学的モデルは止むをえず、現実について一種の単純化をなしているのであり、一種の抽象化と単純化のプロセスなのであることを忘れてはならない。現実の事象のすべての属性がモデルに組み込まれることはまずありえないし、またそうであったら操作不能に陥ってしまうであろう。その代り、多くの生起する詳細のうち極めて大切なものをえらぶ判断がなされ、それを適当な仮定及び定義の組織立て (formulation) を通してとらえようと試みるのである。かかる選択のプロセスは、ある特定のモデルの妥当性を評価するのに少なくとも二つの予備的配慮が心にとめておかねなければならないことを示すので

ある。即ち、そのモデルの意図する正確な目的及びそのモデルがその人の使用のために組織立てられた (formulated)、その意志決定者である。しかしながら、形式的なモデルにつきものの単純化はまた、その能力と効用の源泉でもあるのである。何故ならば、それによってしばしば洞察がえられるが、その洞察はモデルがそうでなかったら恐らくデータの複雑さによって不明確に、埋没してしまうであろうからである。

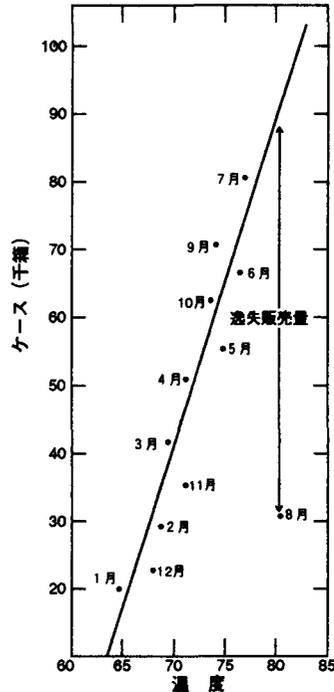
技術的な数学モデルは損害額を推定する証拠として法廷で受け入れられてきた。損害額立証の挙証責任は原告にあるが、法廷は必ずしも正確な見積りは要求しない。法廷は、原告が被告の違法行為によってもたらされた状況が損害額の正確な推定を防げるものであるからといって損害の回復 (recovery) を防げられるべきではないという理由で、合理的な計算なら受入れるのである。しかしながら、損害額推定のモデルがわかりやすいものである程、法廷がこの数学的モデルを損害額の合理的推定として受入れる可能性が高いのである。

証言のための証拠を準備するとき、専門家証人は表示における簡潔性 (brevity)、単簡性 (simplicity)、明瞭性 (clarity) に努めなければならない。例えば、ソフトドリンクの工場において、8月度19日間不法な休業により失なわれた売上高を測定する試みにおいて、専門家は数年間にわたる売上統計及びその他の利用可能なデータを用いて多重回析の方法により分析を行なう。これらの分析により、人口の増加、人口に占める十代の比率、住民の類型、天候が販売量の変化に影響を及ぼすことが明らかにされた。人口増加及び住民の特性の長期的傾向について修正を施した後、ソフトドリンクの月々の売上高変動の90%超が月々の毎日の最高気温の平均値の変動と関連していることが見いだされた。このことは、各月のソフトドリンク平均販売量（ケース数）とその月の平均最高気温とを比較した次

の資料 I でグラフ形式で示されている。

資料 I

気温の販売量に及ぼす影響



短期的には気温が売上高の主要な決定要因であると結論し、当該不法な休業が生じた8月度において、日々の最高気温の平均は80度であったことを記録を以って示し、専門家証人は、当該不法な休業がなかりせば、93000ケースが販売されたであろうと結論するのである。失なわれた販売量は、この推定販売量 (93000ケース) と実際の販売量 (31000ケース) との差額であると推定されるのである。

2-2 被告の立場から

被告に対する会計専門家証言の準備は負担で複雑な仕事である。何故ならば、事件の主因を示す事実やこうむった損害の程度を示す

事実の多くは原告の記録の中にあるからである。もし原告が、その主張する被告の行為の結果として破産状態に陥っていたとすると、原告の記録は混乱状態にあることもある。このような場合、利用できる記録の分析、利用できる記録内に位置づけられる断片的資料から失われた情報を合成すること、これらの情報の解釈と提出、こういったことのために組織的な方法が考えられなければならない。会計情報についての開示・調査(Discovery)が原告の事務所で行なわれるとき、恐らくは敵対的な雰囲気の内で行なわれると思われるので、必要な情報を集めるのに極めて巧妙で良く工夫された計画が必要不可欠になるのである。

被告側の会計専門家証人の主要な任務は、原告側の財務、会計上の主張に反駁することであり、また弁護士に依頼されれば、代替的な被告側により有利な損害額の推定をなすことである。かくて被告側の証人は、当該係争点及び原告側の財務・会計上の所論、表明された証言を完全に熟知していなければならない。そのためには、被告側の証人は、提示された原告側の財務上の証言を研究するだけでなく、その相手側の財務・会計上の記録・方法及び手続についても知悉していなければならない。

直近の公表年次報告書は会社全体としての重要な財務及び会計データを示すのみならず、会社の主要製品及び重要な営業部門や子会社等についても記載している。通例、最高10年間にわたる比較会計データも含まれている。最高経営責任者(CEO)から株主への書状では、当年度の営業結果の報告、これらの結果と予算や営業計画との比較、そして営業目標達成の成功或いは不成功の理由の検討がなされる。これらのコメントは、訴訟開始前に書かれ、営業計画や目標達成の成否の理由の説明を含んでいるのであるが、それらはいずれも訴訟において原告側が損害賠償請求の根

拠としたものと全く異なるのである。かかるデータは原告側の財務及び会計上の所論に異議を唱える根拠を提供してくれるか或いは原告側の主張についての調査方向を示唆してくれるものである。

原告の長期及び短期利益計画は、原告が問題の期間中会社の営業をどのように経営しようとしていたのかを知る上で有益な参考資料となる。この種の書類は原告が主張する被告の当該不法行為が原告が計画通りの業績を達成できなかったことの唯一の原因であるとの主張に疑義を呈する上で役立つ情報を含むことがあるのである。

多くの場合、損害賠償の請求には被告の当該不法行為によって原告がこうむった追加費用の補填をも含む。この請求を了承するためには、原告の一般的及び原価会計のシステムを理解することがしばしば必要となるのである。開示・調査段階の質問に対する回答などで、これらについて若干の情報をえることはできるが、会計及び原価計算についてのマニュアルのコピーを入手できれば、これらの手続についてより明瞭な見当がえられよう。利用できる会計情報について解釈の混乱や誤解を避けるため、当会計期間のマニュアルだけでなく、全損害期間を通して、会計手続の変更がなされていたのであれば、その全会計期間のマニュアルをも入手すべきなのである。

経営者に提出される月次財務報告書は、一般に、営業の結果を提示し、期間の主要な活動について詳説し、更に計画や予算からの重要な逸脱について説明する。これらの報告書は通例、まず第一に大まかな全社的展望、ついで部門ごとの財務業績、最後に部門ごとの詳細な営業成績を提示する構成になっている。損害賠償請求の支持又は反駁のためになされる会計分析の多くは営業の部門別レベルで作成された会計情報からなされる。部門別レベルでは利用できる会計情報として次のものを

含むべきである。部門別収益及び費用項目(計画・統制のデータとの比較を含む)、部門別資本的支出及び営業計画の状況、主要製品・販売又は営業に関する統計、原価会計報告書及びその要約、労働者の配置状況と能率に関する報告書、各種費用の要約と分析、計画と予測データ並びに製造技術に関する報告書である。

原告の記録を調査するのみならず、原告会社の、外部における情報も調査すべきである。財務上の新聞雑誌、財務関係者の会合における会社経営者の話、証券アナリストの報告或いは会社への貸付担当の金融機関役員の話などは、係争中の問題について告訴状における主張とは異なる様相で説明しているかもしれない、従ってそれが被告側の会計専門家証人にとって原告側の主張を否定する証言の根拠を与えてくれるかもしれないのである。

原告側の専門家証人の証言準備において用いられるデータの分析で役立つ会計方法、手続、技術及び数学的方法はすべて被告側の専門家証人にも用いられる。被告はまたコンピュータサービス会社の設備も活用できるのである。証拠の提示における簡潔性、単純性、明瞭性は原告側専門家証人と同様に被告側会計専門家にとっても大切なことなのである。

2-3 両方の立場から

訴訟はしばしば被告の原告が主張する当該不法行為によって、原告が市場に導入する予定であったある種の製品のある数量の生産・販売ができなかったと主張することにより起こる。その様な製品の生産が複雑な製造工程を要し、広範なマーケティング及び流通活動の援用を必要とするとき、かつまたその様な製品が原告にとって以前販売されたことがないとき、原告がうけたという損害の主張を支持又は反駁のための会計上の証言の作成は、いずれの側の会計専門家証人にとっても大変な諸問題を提することになる。いまある会計

記録は逸失収益、製造・流通・管理の費用の推定には、会計士にとって限られた価値しかないのである。この場合、通例、被告による当該不法行為がなかったときの実現収益、負担する費用の見積りは、原告会社の何らかの利用できる販売予測、製造計画、マーケティング及び流通についての考え方によって試みられるのである。

最近あったこの種のケースでは、原告は被告の当該不正競争行為によって新たに設計されたコンピュータの一式の製造・販売が阻害されたという根拠から訴訟がなされたことがある。コンピュータ機器を設計し、市場化する計画をし、この新事業を試みる経済的可能性を決定する計画において、原告は10年間の販売予測をたてたのであり、この予測を逸失した販売による逸失収益の推定の基礎としたのである。必要な原材料は確定されていて、製造工程図はこのコンピュータ機器製造に必要な製造工程及び労働時間を相当詳細に記述していたのである。時間当りの賃率及びその向う10年間の予想上昇率も見積られていた。原告はコンピュータ機器の予定数量の製造について十分な工場設備の能力が既に存在していたのであり、従って単に変動費のみが発生する予定であると結論していたのである。変動費は予定されていたコンピュータ機器の製造にたずさわる製造部門の、既存の変動費率に基づいて見積もられた。全米各地にコンピュータ機器を流通させるために必要な倉庫費用も確定されたし、すべての販売・流通活動のための人的費用も見積られていたのである。予定されていたコンピュータ機器の製造・販売のための追加的な一般管理費……これはその性質上固定費であると考えられる……は殆どかからないであろうと決定していた^(註19)のである。

このような性質の情報に基づいて、原告側会計専門家証人は損害賠償請求目的に、コンピュータ機器の逸失売上高による逸失利益の

見積をなしたのであった。上述の如き計算は計算自体は正確であっても逸失売上高における逸失利益の不正確な推定であることは論をまたない。しかしながら原告側はかかる計算の結果を以って損害賠償請求目的のための損失の合理的な見積りであると主張したのである。

開示・調査の段階で被告側の会計専門家は原告側の販売予測、製品デザイン、製造工程図、標準労働及び賃率、変動費分析及び販売・流通費調査のコピーを入手していた。前述の通り、当該コンピュータ機器関係の業務は始っていなかったため、原告によるその製造関係の会計或いは原価計算の記録は入手できなかったのである。開示・調査段階における要求に応じた原告側代表の書類の口頭による説明は支離滅裂な、不十分なものであった。

コンピュータ機器の製造とマーケティング活動についてある程度の理解をえるために、被告側の会計専門家は他のコンピュータメーカにおける上記活動や用いられている会計方法を調べることが必要であった。その後、原告よりえられた書類等は詳細に吟味されたのである。原告の販売予測の正確性は、過去において製造され、販売された製品についての過去における販売予測をよく調べることでテストされたのである。原告の活用可能な資金調達源泉は確定され、販売予測において見積られたコンピュータ機器の数量の製造及び販売に要する財務計算上の要投資額と比較された。原告が、予定していた計画に必要な資金及び人的資源を有していたかどうかにつき、もっともな疑問が明白に生じ、原告がその当時、近い将来にこれらの資源を入手できる合理的な見込みはなかったことを明示するための調査がなされたのである。原告によって作成されたコンピュータ機器製造の見積原価が詳細に検討され、同様なコンピュータ機器の他のメーカの原価と比較された。変動製造原価のみを用いることは、原告が販売予測

に含めた当該コンピュータ機器の製造及び販売の数量を取扱うのに利用可能で十分な製造及び流通の設備を有しているとは思われないことを根拠に疑義が呈されたのである。これらの疑義により、損害賠償請求額は大幅に減額されたのである。

損害額の調査が完了すると、通例原告、被告夫々の側の会計専門家は夫々の弁護人に己の所見、自分がなすに相当と考える証言の形態についての詳細な報告書を弁護人に提出する。この報告書は弁護人によって注意深く検討される。また事件が相当複雑であり、複数の専門家証人よりなるチームが作られた場合、他の分野の専門家証人によっても読まれるのである。専門家証人の会合では、提案された会計上の証言が提示された他の専門家証人の証言との調整が図られる。この会合では夫々の分野のメンバーが、ある証人が同じ自分達の側の他の証人の証言と矛盾する旨の指摘を相手側がなすすぎを与えないために、お互いに聞き、疑問点を述べ、話し合い、必要なら提示された証言を修正する機会を与えるものである。また、この種の会合では、問題の学際的な分析、同一の問題につき異なった見方を知る、参加者全員の学習効果、更には訴訟の係争点のビジネス上の技術的な問題点について弁護人が広い理解をうる、などが可能なのである。しばしば、議論を通じて調査の新しいアイデアが創出され、調査が行なわれ、問題のより深い分析がなされるのである。

これらの会合は、弁護人や専門家証人の関心を想定される問題の解決にむけるのだが、会計計専門家証人について言えば、自分の証言がしっかりしたものであるかどうかを評価する反響板(sounding board)を与えてくれるのであり、また、相手側が行うであろう自分の証言への異義申立てを事前に警告してくれるわけなのである。この会合によって専門家証人は、問題にどう対処して整合した証言をなすのかをきめることができるのである。こ

種の会合が、専門家証人の創造的能力を啓発するブレインストーミングの会合として定期的な行なわれれば、それは専門家証人間のコミュニケーションの改善及びかかる学際的チームの各メンバーの視野を広げることになる。

ついで第3節でコンピュータの利用について論じている。独禁法違反関係の訴訟で会社の市場における影響力を推定したり、本章のいままでの論述における被告の違法行為による損害賠償の問題（因果関係の推定や損害賠償額の測定）にはコンピュータが利用されることが多い様である。逸失利益の算定に会計学でいう機会原価(opportunity cost)や剝奪価値(deprivation value)の概念が援用されているようであり、従って従来管理会計領域で開発されてきた概念や技法が活用される如くである。この場合、伝統的な財務会計・会計監査論ではその対象が決算書類であることから、証拠といえば主として物理的存在や歴史的記録を考へるので、本文でのべられてきたような逸失利益等の概念によるデータを証拠として考へることは、会計監査論などとはかなり異質であるように思ふ。

著者は、モデルを作成し、作動させて検討し、現実の事件の膨大なデータを入れて処理し、推定結果をえるといったことにはコンピュータの利用が欠かせないと考へているようである。

3. 証書の準備においてどのようにコンピュータを利用するか

コンピュータによる分析は、原告及び被告双方にとって、責任の確定、損害賠償の諸問題の事実上すべてのケースについて適用しうる広範囲の技術を包含しているのである。分析用具として用いると、コンピュータの技法は訴訟の本質的な問題における、当事者の立場の正否の程度を数量的に示すのに用いるこ

とができる。また、係争点が膨大な数字によるデータの処理を要するとき、様々なタイプの分析及び「なかりせば(but for)」或いは「もし……であったらならば(what if)」タイプの条件がデータに適用されて、原告又は被告の証拠や前提が再構築されるのである。

価格操作のケースでは、コンピュータは責任問題における事実関係の開示に用いられる。時点間及び地域的な市場間の価格の比較は二重価格の問題やある地域市場（反競争的とされている）の条件がその様な条件をもたない他の地域市場における反競争的価格を生じていないか、などの問題を取扱ってきた。市場ごとの価格の比較は市場に略奪的価格が存在しているかどうかの証拠をえるのに用いられる。多くの銘柄がある市場で、ある競争者が、特定の地域市場で特定の銘柄につき略奪的価格を設定していると主張されたとき、コンピュータはデータの分析、図表作成・表示に有用であったのである。直接的な競争、市場支配、代替商品による有効な競争などの諸問題はコンピュータによって数量的に展開され、明示されるものである。価格支配力や市場参入についての支配力を立証或いは反論するためには無数に多様な定量的分析の方法があるのである。

定量的分析は利用できる証拠を客観的な評価するのに役立つのである。コンピュータの能力は多くの相互に関連した出来事や条件について、たとえ手作業による計算が理論的には可能であっても非能率的である場合、それらの究局的な影響をあとずけて明らかにすることに役立つのである。コンピュータは科学的方法によって事件の基礎となっている諸関係を明らかにしようとする証人に役立つのである。取引の形態は組織的な入札が行なわれているかどうかを調べるために検討されるし、価格の歴史的な動きは諸関係が正常なとき予期されるところから逸脱しているかどうかをきめるために吟味される。市場参加者の

行動を歴史的にみて何らかの不意で突然の、疑わしい変化があったかどうかを確定するために調査する他のコンピュータ技法もある。シミュレーションのモデルは、幾つかの選択的な営業及び財務計画の下における収益及びキャッシュ・フローを予測して、多くの仮設を検討するように設定できるのである。

損害額の計算はしばしばコンピュータによる分析の有効な利用の機会を提供する。膨大な財務上のデータを異なれる仮設の下で組織化し、分析し、調査しなければならないとき、コンピュータはこれらの仕事を迅速に行ないるのである。場合によっては変化する仮定の下で、断片的な情報から収益の予測、内挿法・外挿法による見積りをなさなければならないかもしれない。別な種類の損害賠償の分析では原告が主張する独占企業の行為のために原告が事業から駆逐されてしまったことによる損害額の査定が必要となったのである。このようなとき、確実なデータは部分的にししかえられないであろうし、収益予測、費用予測、これらの関係及び利益予測はかなり不確実なものであろう。かかる場合、幾つかの異なるシナリオ及び仮定の下における効果を検討することが必要であり、このような調査は様々な可能な場合を処理していくコンピュータに基礎をおくモデルを用いなければ極めて困難であろう。様々な投入要素を組織的に処理できるよう特別に仕様設計されたコンピュータシミュレーションモデルは、上述の如き損害額の推定値をえるのに費用対効果がよく、試みるに価する方法を提供するものである。

最後の第4節では会計上の証言及び会計専門家証人の心構え等につき包括的な注意をのべている。

4. 会計上の証言をどのようになすべきか 証言をなすに当り、会計専門家証人は困難

な仕事に直面する。彼は自分のすべての職業上の判断と技術を駆使して、会計上の諸事実の偏見のない、公平な提示をなさなければならない。公平(fairness)が指導原則であるべきであり、会計専門家証人は自分の情報の評価及び自分の証言をなすに際して、客観的であり続ける意識的な努力をなさなければならない。弁護士と専門家は証言の内容を模稜反対尋問を含めた模擬裁判の状況で討議すべきである。これによって、専門家と弁護士は、裁判に対してより良く準備できることになり、専門家は自分の意見の妥当性及び自分の意見が依存している事実や前提を明瞭にのべる自分の技量について考える更なる機会をえるのである。

証言は、それが公証人等の立会の下での宣誓供述として聴取されたものであろうと法廷における宣誓供述としてなされたものであろうと、弁護人の質問に対する回答という形で伝達される。口頭による証言が有効であるには判事や陪審員にどのような情報を提示すべきかと同様に、情報を判事や陪審員がどのように受けとめ、それによって行動するのかを理解することが重要なのである。伝えられた情報によってどのような行為をするのかを決定するのは証言に対する人間の反応なのである。行為は人間の行動の所産であるから人間行動について知られているすべてが証言を通じて会計情報を伝達する技術の行使の際に活かされなければならない。

会計上の証言はしばしば財務諸表、原価会計分析表、グラフ、図表や会計付属明細表といった様式の証拠資料として提示される。これらの資料のコピーは相手側の弁護人のみならず判事や陪審員にもわたされる。それは彼等が証人の証言によりよくついていき、またよりよく心に止めてもらうためである。通例、これら証拠資料の拡大コピーが法廷内の証人のそばで判事や陪審員の見える処におかれ、弁護士によって証人にこれらの資料に注

意がうながされ、これら証拠資料について説明するよう証人に証言が求められる。要求があれば判事は通例、証人が証人席から離れ当面問題となっている証拠資料の分野を示すために証拠資料にふれることを許す。証人はまた資料の意味やそれからえた結論について説明することが許されるのである。証人のこれらを明瞭に述べて説明し、伝達する能力が極めて重要になるのはこの時においてなのである。

専門家証人によっておこなわれる通例の誤りの一つは、証言において専門用語をその意味の説明をしないで使うことである。もし証言が止むをえず会計の専門用語、概念を含まざるをえないのならば、その証言は会計の門外漢にとっても分かるような言葉で説明するような工夫をしなければならない。

専門的な概念を説明するのに必要なとき、判事は証拠として問題となっている概念の簡単な仮設例を認めることがある。例えば、最近における裁判で、陪審員が固定費と変動費の動き及び原告が被告の不法行為によって、失なわれた利益プラス失なわれた売上高に正常に配賦される固定費額の回収の権利がある

との主張を理解することが困難であることが会計専門家証人に分ったのである。判事と双方の弁護士が、複雑な会計上の係争点について説明するために何故、仮設例の必要があるのかについて協議した結果、会計専門家証人は、裁判での実際の事柄とは関係のない、簡単な事態について説明することが許されたのである。この事態はペーパーバック本を販売している小さな小売店が、営業停止によってその費用と収益がどのように影響をうけたかを明らかにするものであった。表示目的のため次の如く仮定された。即ち、第1月ではこの小売店は1,000冊のペーパーバック本を単価20ドルで販売し、各1冊の原価は10ドル、販売店員は販売1冊当たり5ドル支払われる。また店の家賃は1月1,000ドルであったとする。更に、この小売店は被告の当該不法行為により第2月では一冊も販売できなかったとする。従って、販売店員も、販売一冊当たりで支払われるので、給料は支払われなかったのである。しかし、店の家賃は1,000ドル支払ったと仮定するのである。資料2の簡単な損益計算書が問題となっている概念を示しているのである。

資料 2

ABC店損益計算書 第1月及び第2月

	第1月	第2月	原価の変動態様
ペーパーバック本売上	\$ 20,000	0	
同上の売上原価	\$ 10,000	0	変動費
店員給料	5,000	0	変動費
店舗家賃	1,000	1,000	固定費
費用合計	\$ 16,000	\$ 1,000	
税引前(損)益	\$ 4,000	(\$ 1,000)	

会計専門家証人は、販売量の変化に応じて様々なコストがどの様に動くのか、従って、その様なコストの変動の態様を予測するためにコストを固定費と変動費に分けて認識することが何故必要であったのかを説明したのである。原告の主張する被告の違法行為の結果としての損害額は、ペーパーバック本の売上利益の逸失相当額（\$4000）だけではなく、原価が営業を続けていくためには支払わなければならない固定費（\$1,000）の回収も原告に適切に補償するためには必要であることが注意されたのである。この仮設例を参考として、実際の事件において被告がこうむった損害のより複雑な会計的分析の説明が、かかる仮設例がなかった場合よりもずっと明瞭になされたのである。

証言において、専門家証人は記憶にたよる必要はない。特に、膨大な量の記録……そこから多くの明細表及び証拠資料が作られた……を取扱うときは然りである。そのような証言をなすときに用いられる明細表、証拠資料は、証言の基礎となる資料と共に容易に見つけられるように番号を付しておくべきである。証言や反対尋問のとき、直ちに適切な明細表や基礎資料を示せない証人は、準備不足であり事実をよく知らないのだという印象を与える。

証言しているどのような事項についても、証人が記憶を新たにするために用いている書類は、聴取している相手側の要求があれば直ちに提示しなければならないのである。もしその書類が提示されないと、その事項は記録から抹消されてしまうのである。かかる書類が提示されれば、相手側はこれを検査し、これについて証人に反対尋問をし、証人の証言として適当とされた部分は証拠として採用されるのである。

証言中の専門家証人の態度は、単に感情をまじえずに専門家としての意見をのべる、公平な専門家の態度でなければならない。証人

は訴訟において擁護者であったり、感情的にまきこまれるようなことがあってはならない。証人は人々に敬意を表し、礼儀正しく、言葉使いは控え目でなければならない。それでいてなお同時に自己の意見は確信をもって述べなければならない。証人はゆっくりと明瞭に、確実に話さなければならない。何故ならば、証人席で述べることはすべて法廷の記録係によって書きとめられるからである。第3章でのべた専門家証人に要求されるすべての性質及び態度の特徴⁽¹⁴⁾がこのとき要求されるのである。

おわりに

米国は名だたる訴訟社会であるので、会計専門家の意見等が重要な役割を演ずる訴訟の事件は数多くあるものと思われる。このような会計上又は財務上の証言等が必要となる訴訟は今後益々増加していくことはあっても減ることは恐らくないであろう。我国においても人々の意識が高まり、また近時における商法・経済法その他の改正の動向をみると、会計専門家の参加が必要な訴訟は確実に増えていくものと考えられる。

訴訟における会計専門家としての役立ちは、伝統的な決算書類の作成、税務、会計監査などとはまた多少異質な、重要な役割となるのであって、ある意味では会計士の新しい活躍領域とも考えられるのではないだろうか。原書の著者 Dykeman も序章その他で、近時、会計士が法廷において証人になることは、コンサルタント、税務代理人、会計監査人などとはちがった依頼人（原告・被告或いは裁判所）に対するサービス提供の機会であって、会計士はかかるときほど自分達にとって挑戦的な新しい分野の展望を感じることはないであろう旨を再三再四のべている。このことは訴訟の過程を通じて、膨大な量の会計・財務上のデータはえられるであろうが、それが断片的なものであることが多く、少くとも通常

の会計業務を行っている場合のような情報の正確性等について伝統的な秩序ある会計管理の枠内のもののみではなく、その枠外の、秩序のない雑多なものであろうことを考えても想像できるのである。このような意味でも訴訟において会計専門家として参加することは、会計士の新しい職域を示唆する如く思える。

F. C. Dykeman の原書はかねてより私が漠然と関心を抱いていたこの分野で、著者の豊富な体験を基に論じられていて、興味をもって、啓発されたものであった。本論文はその一部を研究ノートとしてまとめ、紹介してみたものである。

著者は、会計専門家が法廷で証人になることは、依頼人(顧客)に対してかかる方式で奉仕するのに必要な意欲、分析能力、創造力をもった会計士にとってその適性の範囲内にあるのであって、職業的専門家としてのサービスが提供でき、また彼自身にとっても他の専門家との接触、特に有能な相手側弁護人の反対尋問にあうことなどにより啓発される極めて排他的な分野であるとしている。

私は訴訟に関しては全く門外漢であり法律固有のことましてや外国の訴訟のことについては殆んど推察で一応の見当をつけているのであるが、あくまで訴訟における会計データの利用の仕方とか会計専門家の性質、役割といったことに焦点を合わせて今後も研究したいと思っている。

注

- 1) 最近の歴史における著名な例としては、例えば、英国の国営石炭局 (National Coal Board, NCB) が不採算炭坑 (uneconomic pit) の閉鎖において、その不採算の概念が必ずしも明確でないまま NCB によって一方的に算出されて実施され、多数の労働者が職を失った。しかし、後に一部の会計専門家から NCB の会計資料の取扱い、計算方法について重

大な疑問が呈示された。固定費の配賦計算等が別な方法であれば全く違った結論となったのである。この問題は炭坑閉鎖問題の中核であろうが、殆んど注目をあびてなかったのである。(Ian Griffs, Creative Accounting, 1986, P12) この他に一般に支払利子の原価算入や最近の我国のリストラに伴う特別支出の処理方法など会計学的な妥当性とは別に関係者に重大な影響を与える結果となることが考えられる。

- 2) Francis C. Dykeman, Forensic Accounting-The Accountant as Expert witness, 1982, Ronald press

著書 Dykeman は米国カリフォルニア、ニューヨーク、ミシガン各州登録の公認会計士、ニューヨーク州登録の弁護士でもある。プライス・ウォーター・ハウス会計事務所でパートナーまでつとめた。82年当時 A I C P A の会計士試験委員会、SEC 及び証券取引所との連絡委員会、MSA 業務委員会の各委員である。また、カリフォルニア公認会計士協会において教育及び調査研究財団の理事長、雑誌 California CPA Quarterly の経営委員会委員及び MSA 部門の編集責任者でもある。Dykeman は、重役報酬や独禁法関係の会計専門家証人として幾つか訴訟事件に関与してきたのである。また、Financial Reporting Systems and Techniques その他の著書もあり、Fordham Law School より法学博士の学位を取得している。

- 3) Preparing and Presenting Direct Testimony

Testimony は法廷において、或いは注 4 の Deposition と云われる手続で公証人等の立会の下で、いずれも宣誓しておこなわれる証言のことであるが、本書では陳述だけではなく書類等の証拠資料も含ま

れる如くである。また、Directは直接証拠・間接証拠（情況証拠）の直接と思われるが、Testimonyが証拠入手の方法を意味する言葉であるとも思われるのでどうも意味に若干の疑問が残る。また、本書を通読しても感ずるが、会計監査論という直接証拠・間接証拠の直接ともかなり意味がちがうようである。この点はこの点では立入らないこととし、Direct Testimonyは単に証言と訳しておく。

4) Deposition

公証人等の立会いの下、宣誓してなされた証人の供述。原告・被告両方の弁護人が同席し、それぞれが相手側の証人に質問をし、正式な供述書を作成、証人が署名する。原告・被告両者の同意で如何なる人をも証人に依頼できる。このDepositionも証言であるが、法廷における証言と区別するために、供述録取書という訳語を用いた。

5) 著書は会計専門家証人が特に直面する困難さについて、原書P49で次の如くのべている。

会計専門家証人の役割は、会計の性質及び会計で使用される専門用語についての一般的な誤解のために、通常の場合以上に困難なものとなる。特に会計的素養のない人は、どんな会計上の決定にも判断が入らざるをえないことが余り分っていないのであり、従って一般に公表された会計資料をその資料のもつ意義や限界をわきまえずに過度に信頼してしまうのである。会計の技術的にむずかしい事柄を素人の方々に伝えるにはしばしば大変な根気が必要となる。

6) counselなお、counselの他にattorney (trial attorney)とも云っているが、米法において資格等に若干の相違があるらしいが、本書ではほぼ同様に、原告又は被告の訴訟における代理人、弁護人の意味

で用いており、必ずしも明白に使い分けではないので、すべて弁護人とした。

7) 専門家ではない単なる証人 (witness) は単に事実 (facts) に関して証言するのみで、慣習として自分の意見 (opinion) は述べない。推論と結論は判事や陪審員にまかせるのである。しかし事実と意見の区別には微妙な処があり、程度問題ともいえるのである。弁護人や判事は、証人の意見にわたる部分はとりあげないというルール (exclusionary rule) をたえず心しているのである。現状では、主題が一般の人々の経験の範囲内にあることならば意見をのべてもよいという傾向にある。しかも証人が認知した事実から合理的に導き出され、証人の証言の明確な理解に役立つ範囲に限られる。

これに対して専門家証人は自分のみならず他人によって知られた事実によっても意見を述べるのであり、会計専門家証人は自分が調査したその企業の会計記録・営業記録だけでなく他の会計士等によって監査証明された財務諸表、その業界の会計慣習及び実務などによって意見をのべることができるのである。但し、憲法・法令及び州の法令で不適切とされた事柄を意見の基礎にすることは許されないのである。(原書第3章「会計専門家証人の資格と行動」P41) 専門家証人については次の点も注目される指摘である。

・専門家証人は原告・被告いずれの側の代弁者ではなく、陪審員に対する補助者であると心がけるべきである。

(P11)

・法廷(判事)は、訴訟における両当事者が依頼し既になされた証言が矛盾するものであった場合、それを解決するために専門家証人を依頼する固有の権利を有する。(P15)

- 8) これは次節の始めに出てくる Discovery（注9参照）といわれるプロセスなどで行なわれるようである。
- 9) Discovery
 法定された手続きで、夫々の側の弁護人が裁判開始前に事件に関する相手側の可能な限りあらゆるデータを入手しようとする手続をいう。例えば、証人は誰か、彼等が知っている事実は何か、どの様な事実に基づいて事件を証明しようとしているのか、などであり、具体的には、供述録取書 (deposition)、質問 (interrogation)、何らかの事実の承認の要求 (request for admission) などであり、更に必要な場合は判事の許可をえて証拠資料の提示を要求し、調査することもできるようである。以後、開示・調査と訳しておく。なお、両弁護人間で事前にお互いの調査等に関して協力を約束する契約書 (stipulation) を取りかわすようである。
- 10) 裁判では次の3つの基本的な問題点を別個な局面のものとして取扱う。
- (1) 責任の確定 (Liability)
 被告が法廷において訴訟となりうが如き、法令又は原告の権利を犯したかどうか。
- (2) 因果関係の推定 (Proximate Cause)
 訴えられた被告の行為が原告の損害の直接的な原因（それがなかりせばその損害が生じなかったもの……主因）であったかどうか。
- (3) 損害額の測定 (Damages)
 被告の不法行為によって原告がこうむった損害の金額の測定
 (原書8P)
- 11) 専門家証人とは特に厳密な定義はないが、一般には次の如く説明されている。判事がある問題について認識し、知り、理解する上で、その問題について証言するためには特別な知識・技能・経験又は訓練が必要であって、その証人がその必要な特別な知識・技能・経験又は訓練を有している場合、そのような証人は専門家証人であり、専門家証言をなす資格を有する。(原書P40)
 弁護人が専門家証人をえらび依頼する。会計の場合、原告或いは被告の、顧問担当監査法人のパートナーである公認会計士がなるのが通例である。しかし、担当監査法人では、監査契約の保持という生来の希望をもっているため、そのために必ずしも公平かつ客観的な証言をえられないと弁護人が考えた場合や、会社の租税回避行為 (tax evasion) が争点となっている事件では、顧問監査法人とは関係のない会計士が依頼されることが多い。
 (原書P42~43)。この点については会計監査論でいう監査人の独立性の如き規定・慣習はないようである。
 なお、著者は「会計専門家証人の人間的特性」(原書P43~47)と題して以下に列挙する特性をあげ、その必要性を説いている。
- (1) 自分の意見の根拠を明確にのべる能力
 (2) 意見形成に必要な知識
 (3) 創造的に考える能力
 (4) 膨大な、秩序のないデータを分析し、かつ見つからない情報を推定する能力
 (5) 体力及び変化への適応力
- 12) ここで著者は幾つかの数学的技法を紹介している。例えば、
- (1) 模型作成 (Model building)
 数学的な調査や操作の可能な、調査対象の営業の数学的モデルの作成。このモデルができて、これが実際に生起する状況を描写できれば、被告によってなされた当該違法行為がなかりせばどの様な状況になっていた

かを、変数を入れることによって求めることができるのである。数学的モデルは被告による当該行為がなかった場合の利益や収入の額を立証するのに用いられる。

これは広い意味でのシミュレーションに含まれるものと思われるが、著者はシミュレーションは別項目で内容説明をしている。

(2) サンプル統計 (Statistical sampling)

母集団が構成員一つ一つを個別に取扱うには大きすぎるとき、その母集団についての情報をうる一方法。適当に選ばれた代表となる標本 (sample) によって母集団全体の特徴について推測するのである。複雑な独占禁止法関係の訴訟では、膨大な取引データの分析の実際的アプローチは、しばしばこれが唯一の方法である。

この他、シミュレーション (Simulation), 判別分析 (Discriminant analysis), 線型計画法 (Linear programming), Curve fitting, 動的計画法 (Dynamic programming), Bidding strategy and theory of games をとりあげて説明している。

- 13) 原告側は物的的に固定的コストは殆んどかからない (既存の設備等で間に合うということであろう。) 旨を主張し、新製品の予想利益の算出に新製品についての変動費 (直接原価) のみを以ってし、従って固定費の既定分の配分或いは新規追加分を考慮しない処の、いわゆる限界利益 (貢献利益) を以って逸失利益となす旨の主張をしたものと思われる。
- 14) 原書第3章「専門家証人の資格及び態度」で論じられている専門家証人の資格や会計専門家証人に要求される資質など

については注11で簡単にふれておいたが、この他同章の中で、著者は会計専門家証人の宣誓下における証言中の心構え、態度等につき己の実務経験から実に興味深い注意を21ヶ条掲げている。次にその幾つかを紹介しておく。

- ・法廷のレイアウトを知悉しておくこと。また、証人席で証言をのべる以外にどんな設備を利用できるかを知っておくこと。黒板を使えるか。スライドが使えるか。表・グラフ・財務諸表の写真を表示できるか。
- ・会計専門用語は使わずに、会計に門外漢の人々の言葉を使うこと。何故ならば陪審員は会計専門用語を理解しないからである。
- ・質問が不明確であったり言葉があいまいなときは、質問内容を明確にするまでは答えないこと。
- ・それぞれの質問に対して答える必要以上の情報を勝手に述べてはいけない。
- ・問題点をはぐらかすようなあいまいな表現をして質問から逃げる様な様子を見せはいけない。
- ・ユーモアは避けること。これはほとんど常に場違いなものであり、証言に有害である。
- ・相手側の弁護士に対して礼儀正しくあること。