

会計監査人の独立性

狩 野 勇

はじめに

去る昭和49年3月19日、多年の懸案であった改正商法が成立したが、今次改正の直接的動機となったのは、昭和40年3月に発生した山陽特殊製鋼株式会社の倒産事件であった¹⁾。

周知のように、わが国において、公認会計士による法定監査が始めて実施されたのは昭和26年7月のことであった。爾来、企業会計原則や監査基準の手直し、証券取引法や商法など関係法令の一部改正、公認会計士協会の特殊法人化や監査法人の導入、大蔵省や証券取引所による監督の強化など、株式会社を始めとする各種の法人に対する監査制度整備の努力が続けられてきたが、しかしその間にも、会社経理や業務運営上の不正事件は後を絶たなかった。そこで、私法の柱をなす商法の中に公認会計士による監査規定を採り入れること、及び株式会社の必置機関たる監査役の権限を充実強化する必要が痛感され、それが今次の商法改正となって結実したのである。以上のような一連の監査制度強化策は、いかなれば監査人（監査役及び会計監査人）の独立性を一層強めるための諸条件整備の努力だと言えよう。

本稿は、近時、公認会計士監査に関し議論の焦点となっている主要なテーマ、すなわち監査業務と共にマネジメント・サービスを兼ね行なう問題、法定監査の構造上の問題の二つを、会計監査人の独立性に関連させて考察することを目的としている。

なお、本稿で「会計監査人（又は監査人）」とは、株式がひろく第三者により所有されている会社の財務諸表を監査し、その適否につき意見を表明することを主たる業務とする者を言う。具体的には公認会計士又は監査法人を意味する²⁾。ここでは、監査人等が会社に提供する監査以外のサービス、例えば経営者に対する助言サービス、税務相談、経営データ処理の代行、合併業務等は、（異議があるかも知れないが）副次的業務と仮定する。「会社」とは、自己の作成した財務諸表に添付する監査証明書（監査報告書）を得るために、監査人と監査契約を結ぶ者のことであるが、場合によってはその代表者たる「経営者」という語を用いることもある。

Ⅰ 独立性の概念

1 独立性概念の形成

社会科学上の術語にしばしば見られるように、監査論上の「独立性」概念も時代の変遷に伴い徐々に変容してきたことが看取される。今から70～80年前には、監査の発祥地といわれる英国においてさえ、監査目的その他の諸概念は、理論上必ずしも明確にされてはいなかったが、やがて株式会社の“所有と経営の分離”が顕著に現われるに及んで、独立公共会計士（Independent Public Accountant）による監査の必要が生じ、人々の監査に関する関心と研究がその緒についたのである。会社の大規模化に伴い日常的な経営活動から次

第に遠ざかることを余儀なくされた株主や債権者達は、会社の作成した財務諸表の信頼性ないしは真実性を立証する者の必要を感じそれを会計士に求めた。そして、利害関係者達の間、会社の作成する財務諸表を会計士が監査し意見書を添付したときに、当該財務諸表は始めて有効なものとなる、との思考がごく自然に芽生えてきた。注目すべきは、この頃すでに、会計士に監査を依頼する主な理由として、財務諸表作成者と財務諸表のユーザーとの間の“利害の衝突（conflict of interest）”が挙げられていることである³⁾。その当初、利害関係の調停者に求められた必須要件は、人並み以上に勝れた会計技術であった。換言すれば、監査人のもつ会計技術がその独立性の基盤であったのである。しかし、利害の調停というものは錯綜する力関係の渦中において行なわれるのを常とする。監査人は、ただ単に会計技術のエキスパートであるのみでは足りず、当然、監査に臨んでのその姿勢が問われることになるだろう。現在、いずれの国も、法定監査に関する諸法令や会計士団体の自主規定において、監査人の精神的独立性を特に強調しているのは、監査人のもつ勝れた会計技術もさることながら、監査執行に当たっての監査人の姿勢がいかに重要であるかを如実に物語っている⁴⁾。

このように、公正な監査を遂行するためには、監査人の、利害関係者からの独立が重要であり、その独立性は究極的には監査人の精神的態度にかかっている、との考えは基本的には正しいだろう。しかしながら、監査の慣行を社会的制度として定着させ、その信頼を維持していくためには、監査体制の外観的諸条件の整備もまた大切なことだと言わねばならない。つまり、監査人が公正不偏の態度を欠くのではないか、と一般公衆に疑念を抱かせるような外的与件を避けることが必要とされるのである。この問題に先ず積極的に取り組んだのは米国のSEC（証券取引委員会）

であった。

1930年代の世界恐慌の波をものにかぶった米国は、経済再建のための社会機構の改革、そしてそのための立法を次々と行なっていたが、周知の証券法（1933年）、証券取引法（1934年）も実はその一環を成すものであり、この二つの法律の行政機関として設けられたのがSECであった。

1933年の証券法は、監査人の第三者に対する責任を次のように記している⁵⁾。

「SECへの登録届出書に不真実な記載をした、または、重要な事実の記載を欠いた公認会計士は第三者に対して責任を負う。即ち、登録届出書の効力が発生した時に、重要事項について事実と異なる記載が行なわれ、または登録届出書に記載すべき重要事項もしくはその記載について誤解を避けるために必要な重要事項について記載が省略されている場合には、当該証券を取得した者は、法律または衡平法により、管轄権を有する裁判所において、当該監査証明を行なった会計監査人に対して提訴できる。（第11条(a)(4)）」

この文言の中で、すでに現在では自明のこととされている公認会計士の公益保護の義務がはっきりと指摘されていることに注目すべきである。このように、法が、監査人の対第三者責任を問題とすると、トラブルの公平処理の観点から、監査人の独立性欠如の有無を客観的に判断するための何らかの基準の設定を企てるのは、当然の成行であった。

たとえ会計士が現在もしくは最近まで、会社と特別に親しい関係にあったとしても、監査にあたっては実質的に公正不偏であり得るかもしれない。しかし、多くの場合、外部の第三者は、監査人を個人的に十分知悉していないので、そのような外観をもつことは、そうでない場合に比べて、監査人の意見の重みを相対的に減じることは疑いない。一般公衆が常識的に疑惑を感じるような外的諸条件はすべて事前に排除すること、すなわち外観的

独立性を確保することが、監査のあり方としても、また法の立場から見ても大切であろう。そこで、SECは Regulation S-X において、公認会計士が、監査依頼人（又はその両親もしくはその兄弟ら）と、現在又は監査対象年度に、直接たると間接たるとを問わず利害関係にあった場合、または依頼人の発起人・引受人・議決権受託者・役員・従業員等であった場合は、その監査人は独立不羈の者とはみなさない、という趣旨の規定を設けた⁶⁾。上述したような過程を経て、それまでただ観念的に唱えられていた“独立性”の内容が次第に明らかになってきたのである。

2 独立性の本質

米国においては、投資家保護ならびに証券市場育成を目的とした1930年代の諸立法により、上場会社を中心とする法定監査が本格的にスタートしたが、この新たな動きは、結果的に会計士の社会的地位を引き上げ、と同時にそれは、監査人の資格規制をはじめ監査人の法的、社会的責任の強化につながっていった。ここに至って AICPA（米国公認会計士協会）は、会計士の自律性こそ当該プロフェッションの礎石であることを強く認識し、自ら職業倫理規定を定め、その社会的信頼の維持向上に積極的に取り組み始めた。プロフェッションとしてのこのような自律的姿勢は、すでに他の職域、例えば弁護士や医師についても見られるところである。

ところで、JICPA（日本公認会計士協会）の規律規則を見ると、そこに二種の異なる規律が含まれていることに気づく。その一つは公認会計士という会計プロフェッション全体のあり方を律する規定であり、他は個々の会計士の業務行為を規制する項目である⁷⁾。例えば「第2条……会員は、公認会計士の公共的使命の重要性を認識し、つねに会計及び監査に関する理論と実務の研究に精進しなければならない。第3条……会員は、深い教養の

涵養と高い品性の陶冶に努め、公認会計士としての名誉を重んじ、いやしくも信用を傷つけるような行為をしてはならない」という条項などは前者に属し、「第12条……会員は、財務諸表に対する監査意見を表明するにあたり、次の事項をおかしてはならない。1. 重要な監査手続が省略されているにもかかわらず、実施した旨を述べること。（2. 以下省略）」という条項は後者に属するものと言えよう。会計プロフェッションとしての基本的、一般的規律と個々の監査人の行為に関する規律とは、理念的には別のものであると考えることが可能である。ただ、現実的、具体的問題としては必ずしも截然と区別し難い面があり、したがって一つの規律規則の中にこの両者が盛り込まれるのも止むを得ないところであろう。

監査人の独立性を研究する際に、独立性をどのような局面から検討するかということは、理論展開の基本的前提であるが故に極めて重要である。すでに触れたように、独立性の根幹をなすものは個々の人間であり、その精神的態度である⁸⁾。しかし、だからといって、外的与件を軽視することは許されない。なぜならば、外的与件というものは、とかく監査人の心に動揺を与える要因となりうるものであり、第三者の誤解を生む“種”ともなるものだからである。特に、現代マスコミュニケーション社会においては、個々人の真意がどうであれ、外的与件によって、或る個人の行為の適否が第三者により結果的に判定されてしまう例が稀ではない。ゆえに、公衆の“独立性についての感じ (perceived independence)”は大切にしなければならないのである⁹⁾。

現在、“独立性”を問題とする際に、最もひろく受け入れられているのは、独立性を精神的（内面的ないしは実質的）独立性と外観的（外面的ないしは形式的）独立性とに分ける二分論である。二分論の代表的論者としては例えばブローヤヒギンズを挙げることができよう¹⁰⁾。かつて AICPA の職業倫理委員会

議長をつとめたヒギンズは「公認会計士が保持しなければならない独立性には、事実上、二種のものがある。すなわち実質的独立性（independence in fact）と外観的独立性（independence in appearance）である。前者は公認会計士の厳正中立に関すること、個人的利益を思慮して動揺したりしない資質に関することであり、後者は、公認会計士に対する公衆の信頼を損う恐れのある利害関係から離れていることを意味する」と述べている。

以上のような種々の論点を踏まえた上で、私は会計監査人の独立性を次のように纏めた。

独立性 { 会計プロフェッションとしての
 立性（実質的・外観的独立性）
 個々の監査人の独立性（実質的・
 外観的独立性）

(1) プロフェッションとしての独立性

このプロフェッションとしての独立性（プロフェッショナル・グループとしての独立性）は、専門職と呼ばれる職業のすべてにとって最も肝要とされるものである。一般に、プロフェッションの倫理責任としては、① 依頼人への責任、② 社会への責任、③ 同業の他のメンバーへの責任、④ 自分自身に対する責任、が考えられよう¹¹⁾。しかもこれらの責任を、外部からの強制によって仕方なく履行するのではなく、積極的に自らを律する姿勢が必要とされるのである。或る特定の職業についている人々にのみ、何故にこのような厳しい態度が要請されるのであろうか。実は、これこそがプロフェッションをしてプロフェッションたらしめている本質であり、そのような姿勢が貫かれているからこそ、その専門家としての権威に対しての社会的承認と信頼が得られるのである。ここでペイトン（W. A. Paton）の言葉を引用しておこう。「プロは、自分の専門領域に対する自信と献身の心

構えをもたなければならない。また自己の仕事に信念をもち、より高い水準の業績をあげるよう常に意欲的であらねばならない¹²⁾。」

上述した“精神的独立性”を維持していくためには、それを脅かす恐れのある、もしくは独立性に疑惑をもたれる恐れのある外的諸条件は、すべて前もって排除しておかなければならない。職業団体の紀律規則や諸法令が、監査人と経済的もしくは身分的關係をもつ会社の監査を厳に禁じているのもこのためであって、これにより外観的独立性が確保されるのである。

(2) 個々の監査人の独立性

個々の監査人の独立性の問題は、具体的には監査活動の面における独立性の問題である。換言すれば、会社が作成した財務諸表を監査し、それについての意見を表明する、という公認会計士特有の活動に不可欠の独立性の問題である。マウツは、監査計画樹立の過程、監査業務執行過程、および監査報告書作成過程のそれぞれにおいて、各種の圧力をはねかえし事実を客観的に考察、判断する精神状態（state of mind）が独立性の基本であると説いているが¹³⁾、それは私どもがここで採りあげている独立性の行動過程的分析にはかならない。

個々の監査人が会社と監査契約を結ぶに際し、その精神的独立性を阻害する恐れのある利害関係、すなわち外的与件は、すでに述べたように当該プロフェッション全体として自律的、法的に規制されている。したがって個々の監査人について、この面の独立性が問題となるようなケースはそう多くは生じないであろう。現実に出てくるかもしれない微妙な事例については「会員は、監査契約を締結するにあたり、その企業と自己との利害関係について、みずから査定しなければならない¹⁴⁾」こととされている。

ところで、近時、監査人の独立性に関連す

る重要かつ難しい問題が生じてきた。それは公認会計士や会計事務所が、同一会社に対して監査業務と他の業務の双方を遂行する事例が増えてきたことである。端的に言えば、公認会計士のもつ知識、経験、判断力を活かして、いわゆるマネジメント・サービスを提供する事例が増えてきたが、このことが、監査人の精神的独立性ならびに外観的独立性にどのような影響を与えるのか、という問題である。

- 1) 田辺明, “商法改正の経緯と今後の商法改正”, 「企業会計」(1974年4月臨時増刊), p. 7.
- 2) ①「株式会社の監査等に関する 商法の特例に関する法律」では監査に従事する者を会計監査人と言う。会計監査人は、公認会計士(外国公認会計士を含む)又は監査法人でなければならない(監査特例法第4条第1項)。
② わが国と同様に、上場会社等の法定監査に従事している、公認資格をもつ職業会計人の例としては、米国→公認会計士(Certified Public Accountant), 西ドイツ→経済検査士(Wirtschaftsprüfer)又は経済検査法人(Wirtschaftsprüfungsgesellschaft), フランス→会計監査士(Commissaire aux Comptes), 英国→勅許会計士(Chartered Accountant)などがある。なお、英国では株式会社の必置機関である監査役(Auditor)は勅許会計士、又は商務局により特に認められた者でなければならないとされ、その者が監査を行なう制度になっている。
- 3) Walter B. Meigs and E. John Larsen, 「Principles of Auditing」(第4版, R. D. IRWIN Inc. 1969) pp. 2—3.
- 4) 例えば日本公認会計士協会・紀律規則の第11条は「会員は、監査の実施及び意見の表明にあたり、不羈独立の立場を堅持し、つねに公正不偏の態度を保持しなければならない」と定めているが、紀律規則の大半は精神規定であると言ってもよいだろう。
- 5) ① 篠田四郎, “会計監査人の責任(二)”, 「名城法学」名城大学法学会, (25巻3号, 1976年

3月), p. 31.

- ②「米国判例法は、長い間、英国の先例を継受し、会計監査人は契約関係にある被監査会社に対してのみ負責し、契約関係にない第三者に対して民事責任を負わないこととされてきた。ところが1860年頃から、監査の公共性が次第に人々に認識されるようになってきた。すなわち、会計監査人が発行する監査証明書や報告書は第三者に報告され利用されるものであるから、監査人の責任を第三者にまで拡大すべきである、とする判例が見られるようになった。しかも、その対第三者責任は詐欺的(意図的)不実表示から過失不実表示へ、特定の第三者に対する責任から現実に予見される第三者に対する責任へと漸次拡大していった」(篠田四郎, 同上論文 p. 2)。
- 6) 現在では、各国の会社法、証券取引法、会計士法等はいずれも監査人の外形的欠格事由を定めている。わが国における公認会計士法第24条、公認会計士法施行令第7条、公認会計士に係る利害関係に関する省令、監査特例法第4条第2項、証券取引法193条の2のⅡ、財務諸表等の監査証明に関する省令第2条及び第2条の2、日本公認会計士協会紀律規則第8条、監査基準・第一「一般基準」の一などがそれである。
- 7) この点を指摘したものとしては、例えば次の文献がある。D. R. Carmichael and R. J. Swieringa, “The Compatibility of Auditing Independence and Management Services—An Identification of Issues” 「Accounting Review」(Oct. 1968), pp. 697—699.
近沢弘治, 「マウツの監査論」(森山書店, 1966年), p. 126.
- 8) 近沢弘治, 前掲書, pp. 127—129.
- 9) D. R. Carmichael and R. J. Swieringa, op. cit., p. 704.
- 10) Carman G. Blough, “Responsibility to Third Parties”, 「Journal of Accountancy」(May 1960), p. 60.
Thomas G. Higgins, “Professional Ethics: A Time Reappraisal”, 「Journal of Accountancy」(Mar. 1962), p. 31.

会計監査人の独立性（狩野）

- 11) 近沢弘治, 前掲書, pp. 125—126.
- 12) A. A. A. “A Statement of Basic Auditing Concepts”, 「Accounting Review」 (Supplement to Vol. XLVII, 1972), pp. 17—18.
- 13) 近沢弘治, 前掲書, pp. 127—130.
- 14) JICPA 紀律規則第9条。

Ⅱ 監査人の独立性とマネジメント・サービス

公認会計士が、現在監査契約を結んでいる会社とは別の会社に対してマネジメント・サービス（以下ではMSと略称する）を提供する場合は、独立性に全く無関係とは言えないまでも、その影響の程度は微弱だと思われる。しかしこの形態のMS業務では、事前に相手会社の事情に精通している、といった利点を活かすことはできないだろう。また会社側としても、あえて公認会計士にMSを依頼する必要性は薄らぐだろう。なぜならば、MS業務を営むには公認会計士の資格は不要であり、他に多くの勝れた専門の経営コンサルタント会社が存在するからである。このようなことからして、監査人の独立性が特に問題とされるのは、会計士が監査契約を結んでいるその同一会社に対してMSを合わせ提供する事例についてということになる。この兼業が、監査人の独立性にどのような影響を与えるかについては、今のところ支配的見解は存在せず議論が分かれている。その議論の要点を整理すれば、およそ次のようである。

1 積極的見解

(1) 会社の依頼に応じてMS業務を遂行するコンサルタントは、独立性を保ってその業務を遂行してこそはじめて良い仕事ができるはずだし、経営者もまた、コンサルタントが正直であり、会社の状況を客観的に評価することを望むだろう。このことから分かるように、MS業務の遂行それ自体も、当然に会計士の独立性を要件とするものであり、監査

業務の独立性と併立することが可能なはずである¹⁾。

この種の立場は、わが国のJICPA経営委員会に見ることができる。同委員会は、現在、監査を実施しているその同じ会社に対して同一の会計士（又は同一の会計事務所）がMS業務を提供するとしても、MS業務につき次に列挙するようなことを配慮しさえすれば監査人の独立性に障害は生じないとしている²⁾。すなわち

- ① 高度の人格と品位を有すること。
- ② 業務に必要な専門的知識、実務経験を有していること。
- ③ 第三者として独立性を保持していること。
- ④ 職業専門家として正当な注意を払うこと。
- ⑤ 業務を通じて知り得た事項を他に漏えいしないこと。
- ⑥ 公認会計士としての職業倫理を守ること。

そしてさらに、「同一被監査会社に対するMSの実際作業は原則として当該企業の監査従事者以外の者によって行われることが望ましい。特に同一企業から受けるMS報酬額が監査報酬に比して相当の額になるときは、監査とMSの従事者を分離することが必要である」と述べている（傍点は筆者による）。

さて、JICPAの以上の論旨は、私どもが今問題としている“MS業務と監査業務を兼ねた場合の相関関係を独立性の観点から検討してみる”といった課題に何ら答えてはいない。すなわち、列挙されている①～⑥の具体的条件はMS業務実施のための必須条件というよりも、むしろ職業会計人全体の常日頃の心構えの問題であろうし、さらに言えば、職業会計人のみならず医師、弁護士などプロフェッションと呼ばれるすべての職業人に共通した“あるべき姿勢”を説いているに過ぎないからである。もし、この種の精神的自立のみ

が金科玉条とされるならば、監査人と会社との間の利害関係の規制は、もともとと不必要なはずであった。

(2) 経済的圧力は、いかなる仕事にも必ずつきまとうものである。例えば、今、顧客との間に結ばれている契約が、いつ失われるかもしれないといった危惧、換言すれば顧客側がもつその潜在的圧力が常にこちら側にとっては脅威として存在するが、それに耐えて職業倫理を遵守していく能力は、会計士以外のすべてのプロフェッションにとって要請されるものである。医者は、患者が薬の処方等を詳しく尋ねても答えないだろうし、弁護士は裁判上の駆引をいちいち詳細に関係者に語ることはしないであろう。このような厳格な態度をとれば、もしかして彼らは現在または将来の顧客を失うことになるかもしれない。だがしかし、彼らはあえてそれを行なっている。これと全く同様の事情が、会計士がMS業務を実施するしないに拘らず存在している。

この種の主張は、観念的には間違っていない。しかし、そのような単純な精神論だけで現実の独立性の問題を律することができるだろうか。この意見についても(1)で述べたような批判は避けられまい。

(3) 会計士は監査を遂行する過程ですでにMS業務を実施している。したがって今さらそのことを問題にするのはおかしい、とする意見がある。すなわち現代の監査は、単に被監査会社の欠陥を指摘すれば足りるとするものではない。監査は、経済社会の健全な発展を促進するための社会的制度である。ゆえに「会計上の助言を与えない会計監査の実質的意義はない³⁾」とさえ言われている。監査人がこのような指導性を発揮するとき、監査過程でMS的部分が生じる。この現象を単純に把えて、MS業務はすでに監査と併存し、しかも監査人の独立性を少しも損っていない、いな、それどころか却って監査の執行をスムーズにしている、という主張である。

ところで、この意見には誤解がある。監査の過程で行なわれる指導はMS的ではあってもMSではない。前者は、監査業務を適切に遂行するための監査行為中の一過程に過ぎず、したがって、助言の範囲も、監査人が気づいた監査上必要とされる程度に限られ、またその助言についても特に報酬が支払われることはない。これに対して、いわゆるMS業務は、監査とは別個の独立したプロジェクトとして営まれるものである。それは経営者の要請に基づき、報酬を得て、依頼者の期待に沿うよう行なわれるものである。

(4) 公認会計士によるMS業務の遂行は、それだけ会計士達のサービス提供の機会を増やすので好ましい、とする単純かつ強力な意見がある。いかなるプロフェッションでも、できるだけ多くのサービスを顧客(ないしは社会)に提供したいとの願望をもっている。もし公認会計士が監査業務だけしか行なうことができないものとするならば、監査業務を通じて得た、他の誰にも勝る豊かな知識や経験を活用する機会を得られないことになる。このような能力の死蔵は、ひとり会計士のみならず社会的にも大きなマイナスである。

この考え方の典型として JICPA の所説をここに紹介しよう⁴⁾。

「我々公認会計士が企業の経営者や管理者の悩みを、自からの悩みとして取上げ、考え、探求し、適切な advise を与える事を企業サイドは期待しているのではなからうか。」企業が必要とするMS業務としては「① 企業経営の政策、方針の転換への助言と指導、② 経営者・管理者の思考転換への助言と指導、③ management 技術に対する助言と指導」が考えられるが、「このようなMSを行なうためには、我々公認会計士は、先ず自己の知識の増幅に努めると同時にMS能力の増殖に努め、大手企業のMSまで行なって初めて、我々公認会計士の社会的レベルが向上するものと思う。」

会計監査人の独立性（狩野）

ここに見られる会計士達の使命感、強い意欲は高く評価されなければなるまい。しかし、新しい業務の付加が、従来から行なわれている監査業務にいかなる影響を与えるかについて十分顧慮することがMS業務を兼ねるに当たっての必須の前提ではあるまいか。うっかりすると、第二次大戦後今日まで、営々と築き上げてきた監査業務の信頼性を傷つける恐れがあるからである。

(5) MS業務を制限ないし禁止することによる損失は、MS業務が惹起するかもしれない監査済財務諸表の減価を超えるのではあるまいか⁵⁾。この論者は、MS業務の遂行が監査人の独立性に悪影響を与えるだろうことを全面的に否定はしてない。しかし、そうだとすると、MS業務の遂行はその損失を上回る利益、すなわち会計士業界や社会にとって、総体的により良い結果をもたらすとすれば功利主義的（Utilitarianism）意見である。

果たして、会計士が監査業務とMS業務を兼ね行なうことは、会計士業界や一般社会に何がしかの超過利益をもたらす結果になるのだろうか。どんな条件の下でそれが併営されたときに期待の成果が得られるのか。私としては、これら根本的な疑問に答える何らかの確証が明示されない限り、上述の意見にはにわかには賛同できない。

(6) (5)と類似した次のような意見もある。MS業務は監査業務とは異なってその特殊性が強い。医者や弁護士などにも見られるように、質の高いもしくは特異なサービスを提供できる専門家は対顧客関係において優位に立つことができる。監査人がMS業務を兼ね行なえば、会社側は当該会計士の有益な助言・勧告を失うまいとするであろう。その結果として監査人の力は相対的に強まるはずである。MS業務が独立性を脅かす新たな“種”であることは否定できないが、同時にそれは、監査人の力を増幅する“種”でもある。したがって、MS業務実施に伴う障害を最少限に

喰いとめるよう努める一方、新しい力の源泉たるMS業務を大切に育てていくのがよいだろう。ただし、もしMS業務が公認会計士の中心的業務にまで押し上げられるときには、会計プロフェッションにつき構造的な問題が出てくるという点については、あらかじめ留意しておく必要がある⁶⁾。

この見解は、極めて重要な前提に立って述べられている。すなわちMS業務は特殊性の強い業務であり、業務のこの特殊性は会社との力関係において会計士の力を増幅すると考える点である。私も、MS業務それだけについて言うならば、この考え方に異論がない。しかし、それが監査人の会社側に対する相対的力（すなわち独立性）を強めていくことになぜつながるのだろうか。監査業務はMS業務とは別のプロジェクトである。したがって、それはそれとしての契約方法その他種々の構造的特徴を有する。MS業務の遂行は、果たして、現行監査業務の力関係(会社対監査人)を律しているその基本構造にまで影響を与えるのだろうか。もしそうでないとするならばMS業務の弊害の方がより大きく出ることになってしまう。この点については後で詳細に検討したい。

(7) 現在すでに、公認会計士（ないしは会計事務所）の中にはMS業務を実施しているところがあり、今後、この分野に進出しようとの積極的意欲をもっている者も多い。しかも今のところ、MS業務が監査人の独立性を現実に損った、という事実は報告されていないし監督官庁の記録にもない⁷⁾。だから、MS業務の制限ないし禁止は、問題となるようなトラブルが出てきてからでもよいのではないか。

十数年前、米国のSECは、或る会計事務所のパートナーの一人が、当該事務所が監査している被監査会社の法律顧問を兼ねていたとして、当該事務所には独立性が認められない、との判断を下したことがあった⁸⁾。しか

しこのケースが将来とも、MS問題を律する基本になるかどうかは定かでない。

上述したごとき実際経験に基づくMS支持論はそれなりに説得力をもつものであるけれども、今まで顕在化したトラブルが見られないということは、必ずしも現状が満足すべき状態にあることを意味しないし、かりに、現在のところはかなりうまくMS業務が行なわれているとしても、MS業務が会計士業界にさらに普及していくその過程で、問題が一挙に噴出することはないだろうか。この危惧を否定できる保障は何も存在しない。したがって上述した意見は、科学的理論的裏付けを得てはじめてその真価を示すことになるろう。

2 慎重論

監査業務とMS業務を兼営することに慎重な、もしくは消極的な意見もある。次にその典型的な論旨を紹介しよう。

(1) 独立性を最も重要な礎石とする会計士は、被監査会社の経営上の意思決定に関与すべきではない。もし会計士がMS業務に関連して、企業の経営意思決定に参加するとするならば、当該会計士は自分自身のやった仕事を監査することになり、監査の独立性をあえて侵害する結果になるだろう。そこで、MS業務の中、経営者の意思決定に関与する惧れのある業務は禁止し、単なる助言サービスのみを行なうことにするのがよい。この立場をとる者は比較的多い。

例えば、米国のSECは、経営者に助言することと、経営管理上の意思決定に関与することとの区別を明確にしないと会計士の独立性が損われるものになる、と明言している⁹⁾、その後、AICPAの職業倫理委員会も同様の見解を表明している¹⁰⁾。

この点に関するJICPAの所説は次のごとくである。「MS業務の内容はあくまでも企業に対する助言、勧告、および指導にとどまるものであること。即ち経営者、管理者にか

わって経営管理上の意思決定を行ったり、あるいは会社業務の全部又は一部を代行するようなMS業務は行わない¹¹⁾」とし、また別のところでは「会計士がなす助言、提案事項の採否は企業サイドの意思による¹²⁾」として、AICPAなどと同じ見解をとっている。

この議論は、結局のところ、MS業務というものは、このように単なる助言・勧告と意思決定過程とに截然と区別できるのかどうかの問題に帰着する。

このことに関してマウツラ(R. K. Mautz and Hussein A. Sharaf)が述べるところに注目したい¹³⁾。「勿論、経営者には、専門家の助言・勧告をそのまま受け入れるか、修正して採用するか、その一部を拒否するかの自由があろう。しかし、そもそも助言や勧告というものは、助言者が指摘する事項に適当な配慮をしようとの前提に立って要請されるものである。経営者が、自分自身では、問題点に関しどんな解決策があるのか見出せない場合とか、各種の解決方法についてその長短が判断できないとか、いろいろな解決策の中でどれが採用に値いするかを決め得ない場合などに助言・勧告が専門家に求められるのである。経営者ははじめから助言・勧告を希望しそれを活用する意向をもっているのである。換言すれば、それを拒否するためではなく受け入れるために、助言を求め、かつそれに対して金を払うのである。助言・勧告と意思決定とを分けるのは全く愚かしいことだと思う。」

(2) MS業務の実施は、会社と監査人の直接的利害が概ね合致するような状況を創出する。MS業務は企業サイドへの奉仕を第一義とする¹⁴⁾。この企業擁護の態度は、監査執行の際に会計士の心を惑わす要因にならないだろうか。監査上、微妙な判断をなさねばならぬ場面に向かったときに、企業サイドへの感情移入が独立性を損う惧れはないだろうか¹⁵⁾。ここで特にことわって置きたいことがある。

会計監査人の独立性（狩野）

われわれのこの危惧は、監査人の心底からの正直さに対する疑問に由来するものではないということである。そうではなく、監査人の独立不羈の精神を、気づかぬ中にいつの間にか蝕むことへの心配によるのである。この無意識ともいえる独立性の侵害は、現行の会計諸基準が多分に選択の余地を残していることとも無関係ではないが、これについては後述する。

(3) 仮りに、監査業務とMS業務の併営が、独立性を損うことなく実質的に両立しているとしても、外部の第三者がその状態を見たときに、その実体を必ずしも正当に評価するとは限らず、それどころか却って、独立性が失われているのではないかとの疑念を抱くにちがいない¹⁶⁾。この主張は次の二つの調査によって裏付けることができる。その一つはシュルツによる郵送方式のアンケート調査である¹⁷⁾。彼によれば、その調査は、(a) 金融ブローカーに所属する調査員及びアナリスト、(b) 銀行の商業貸付及び信託業務の担当者、(c) 生命保険及び損害保険会社の投資担当者、(d) 相互組合基金の投資担当者、の四つのグループを対象に総計1260通の質問書を発送してなされたものである。回答数は665通（約53

%）で、その中には質問内容不明確等の理由で“意見なし”とするもの17通、条件付回答13通が含まれており、結局、635通が有効な回答として集計されたという。この調査結果によれば、MS業務が監査人の独立性を著しく損うことはないとするもの43%、損うとするもの33%、いずれとも言えないとするもの24%であった。なお、大規模銀行からの回答に、独立性を損わないとするものが目立ったが、この点につきシュルツは次のようにコメントしている。大銀行は、通例、大きな会計事務所と監査契約を結んでいるという事実を鑑み、会計事務所の規模がこの問題を判断する際の重要なファクターになるものと推測される、と。

もう一つの調査はプリロップによるものである¹⁸⁾。その調査対象は実務家と大学教授を含む会計専門家64人と、銀行の投資関係者、アナリスト等72人である。彼が発表した資料を抄録してみよう。（下表）

ここに紹介した二つの調査については、その調査方法・時期・調査対象の質や件数・質問事項や質問方法・回収率等に関し、それが妥当であったか否かについて異議があるかもしれない。私は、それにも拘らず、監査報告

	会計専門家	ユーザー
A. 独立監査人によるMS業務の実施は		
(a) 会計士の監査意見の価値を高める	8 %	17 %
(d) 会計士の監査意見の価値を減じる	22	53
(c) 大きな影響はない	69	18
B. 独立監査人によるMS業務の実施は		
(a) 監査人の伝統と両立する	66	22
両立しない	22	49
(b) 監査人の独立性と両立する	72	22
両立しない	22	58
(c) 監査以外の周辺業務をもっと実施すべきである	59	18
監査以外の周辺業務は抑制又は中止すべきである	22	54

(注) 上記会計専門家達の中でも、特に目立ったのは大規模会計事務所からの回答であった。いわゆるBig-8からの回答には、独立監査人によるMSの遂行が会計士の監査意見の価値を減じる、と答えたものは皆無であり、また、その大半は(88%)、MSは会計士の伝統と両立すると考え、さらに、MSが監査人の独立性と両立しないと答えたものは1件もなかった。

書のユーザーの中に、監査人のMS業務併営に消極的ないしは批判的な見方をしている者がかなりいることを重視すべきだと考える。この点につきわが JICPA が、監査人の外観的独立性を軽く見て「公認会計士の行なうMS業務の可否論は、外形により判定されるものではなく、個々の事例により（……中略……）判定されるべきものである¹⁹⁾」としているのは、あまりにも主観的立場を強調し過ぎており問題であると言わなければならない。

身近な例を挙げて外観の大切なことを立証しよう。仮りに、中学の英語教師甲が、その教え子である乙の両親に頼まれて、放課後、甲の自宅で、教授料をとり乙に英語を教えたものとする。このような関係にあるとき、甲は、学校において乙の調査書（かつての内申書のこと）を記録するにあたり心の動揺を全く感じないであろうか。たとえその“心のまよい”を払拭し実質上は客観的立場を貫き得たとしても、なおまた、当該教師が日頃すぐれた評判の持主だとしても、第三者である教師仲間や生徒乙の級友達、そして父兄達のすべてが、果たして、教師甲の公正不偏を信じるであろうか。残念ながら答は否定的である。だからこそ、法的規制の有無に拘らず、教育活動の根幹をなす“信頼”を大切にするために、教師の例示したような行為は自律的に慎しむべきものとされているのである。同様に、会計士が会社から報酬を受けてMS業務を遂行し、かつその同じ相手に対して客観的、ときには批判的姿勢をとり得るものと第三者は信じるだろうか。

ここで、社会学者がしばしば引用する次の言葉を想起したい。「もし人々が、或る状態を、真実であると規定するならば、その状態は彼らの結論としての真実である²⁰⁾。」これは、人々の意見というものは、或る状態の客観的な様相に基づくというよりも、むしろその状態が当人にとってもつ意味に基づいて表明されるという現実を喝破したものであって、

私どもが物事を観察するときに戒しむべきことを示唆している。

3 MS問題についての私見

これまで、同一の会社に対して、同一の公認会計士（又は会計事務所）が監査業務とMS業務とを共に提供することに関する議論や問題点を考察してきた。しかし残念ながら、現在までのところ、大多数の賛同が得られるような決定的理論や実証は存在しない。この問題について私は次のように考えている。

結論から先に言えば、監査業務とMS業務とは、各々の業務が成立する基盤が根本的に異なっており、そのため、同一会計士による両業務の併営は避けた方がよいと思う。言うまでもなく、独立監査人による会計監査は、元来、財務諸表の作成者・株主・その他の財務諸表のユーザーといった関係者間に生ずる利害衝突の調停行為として行なわれるようになったものである²¹⁾が、現在においても、この機能が監査の核をなすことは少しも変わっていない²²⁾。会社に対して提供されるMS業務は、たとえそれが助言・勧告サービスであったとしても、会社が財務諸表を作成したり、経営能率を増進したりするための準備的行為又は一つの経営過程であると考えられる。したがって、或る時には同一人が被批判対象の側に立ち、他の時にはその批判者となりうるとするのはおかしい論理だと思われる。もしそれが許されるならば、それはもはや私どもが観念する監査ではなく、別個の会計行為であると言わざるを得ない。

公認会計士達が、MS業務をも兼ねるのがあたかも当然であるかのごとく思うのは、次の理由によるのではないかと推測される。

(a) 監査人は当該会社の事情に精通している。……果たしてそうであろうか？ 監査人が、たとえ期中監査に相当の時間をあてているとしても、年一回の監査を行なうだけで、大会社の実情に精通していると言い切れるの

だろうか。むしろコンサルタント会社の方が、それを専門とするが故に、若干の経験で当該会社の事情により詳しくなりうるのではないか。

(b) 経営者は私達の能力を必要としている。……果たしてそうであろうか？ 確かに、公認会計士の会計面における能力は高いだろう。しかし、監査のベテランが同時に経営システムを作りあげるのに必要な卓越した能力・識見をもってるとは限るまい。会計システムに限ってみても、それは全社的なマネジメント・システムの一環であるから、経営活動全体の流れの完全な理解が基礎になれば有益な助言はなし得ないだろう。米国の会計事務所が、MS業務の研究に巨費を投じ、情報処理専門家、O.R.専門家、生産管理専門家、マーケティング専門家等を抱えてこの業務を営んでいる姿が²³⁾、MS業務には監査とは別の能力を必要とすることを立証している。

(c) 誰にでもMS受注の機会がある。……果たしてそうであろうか？ (b)で簡単に述べたように、MSプロジェクトは、程度の高いものでなければ需要はあるまい。誰でもできる程度の改善策ならば、会社の内部で十分処理できるはずだからである。そうだとすると、小規模会計事務所では受注が難しく、また、無理に受注しても、顧客に喜ばれる程度のものでなければ、却って会計事務所そのものの信用を失墜しかねないだろう。なお、会社規模の大小を問わず、チョットした相談相手をつとめる程度ならば、それは本稿の問題外であるし、従来通り続けたらよいだろう。

以上のように、会計士の側からすれば、MS業務は会計に関連した仕事だから、数字の取扱いには慣れているから、経営者が望んでいるから、利益獲得のチャンスだから、といったことで何となく親近感が湧き、一見、容易にその方面に進出しうるかに見える。しかし、ことはそれ程簡単ではない。ここで、マウツの厳しい見解を紹介したいと思う²⁴⁾。

「多くの、実務家である公認会計士が、自己流の研究と職業専門家としての読書により、自らを経営上のサービス提供に対する有資格者であると自称することができると感じていることは興味深いことである。彼ら実務家はCPAとなるためには、職業的専門家としての訓練又は資格試験が必要であるという考えを支持していながら、それ以上の職業的専門家としての訓練又は資格試験もなしに、むしろ異常な程に、職業的専門家としてのサービスの範囲を拡張することができるという多少矛盾撞着した立場を支持しているのである。」
 「職業専門家としてのサービスの限界をあまりにも広めすぎて、公認会計士が経営上のサービスの分野に大っぴらに、かつ無統制に入り込むことになると、そこにかなり重大な危険を伴うことは注意を要する。たとえば、専門職が、その分野において各種の経営上のサービスと競争しはじめるときには、その会員としての本分を失うことによって損害を蒙るのみならず、さらに、経営者との継続的な密接な結びつきが（……中略……）独立性についての重大な疑問を提起させることは必至である。」私もマウツと同様の考え方をもち、監査業務は会計プロフェッションのレーゾンドートル (raison d'être) であり、その業務の独占権と信頼を確保している。それを大切に育てていくことである。物事にはそれぞれスペシャリストがいるものである。あえてそこに手を出して「二兎を追う者は一兎を得ず」となることを惧れるのである。

マウツも、同一の会計士が同一会社に対して監査業務とMS業務を遂行することには問題があると述べ、そうだとすれば「所詮、これら二つのサービスを分離せしめることの必要性なり望ましさ以外には適切な解決法はないことを知るべきである。もし監査が監査上のサービスに信頼をおく人々の関心を受けつづけたら、監査は、全く独立的でなければならず、また外見上からみても独

立的であることが必要である²⁵⁾」と論じている。私も、彼が実行可能な解決法として提案している、会計プロフェッションの中での専門分化方式が、現実的でベターな方策であると考えている。

本格的なMS業務は、監査業務の片手間にはできないものである。いい加減なMSの提供は会計プロフェッションを益するどころか、却って、営々と培ってきたその社会的信頼を傷つける以外の何ものでもないだろう。公認会計士のMS業務への進出を正当化する意見の裏付けとして、しばしば米国の事情が紹介される。確かに、米国会計プロフェッションにおけるMSの提供は増加しつつある。しかし、その現象を単に表面的に観察するだけではなく、彼我の諸事情の差異によく注目しなければならない。

例えば、その相違として会計事務所の規模の問題を採り上げることができる。米国では、1950年から1960年の約10年間に、企業の合併・合同が繰り返され、その結果として企業の大規模化が著しく進行した。それに呼応して会計事務所の集中化、大規模化も一段と盛んになった。今日、米国に見られるような国際的規模の会計事務所は他国には存在せず、また他のプロフェッションにも類例はない。

米国の大規模会計事務所がもつ長い会計プロフェッションの経験、豊富な人材、それによる社会的信頼が、企業側からのMS業務提供の要請を生み、またその要請に答えていくことを可能ならしめているのである。米国におけるMS業務が主として、大規模会計事務所を中心に実施されているこの事実には十分留意しなければならない。特に「ビッグ・エイトといわれる超巨大事務所の場合には、MS部門の規模が税務部門の規模にはほぼ等しく、しかもMS部門の急成長が著しい²⁷⁾」と言われる実態が、私見の正当性を端的に裏付けている。大規模会計事務所が、上述のように、監査とは別個の部門を設けてMS業務を営む

とするならば、MS業務のエキスパートを養成するにも好都合であるし、独立性の問題も特に生じないであろう。さらに言えば監査契約の件数を増やす副次的効果さえも期待できよう²⁸⁾。

会計プロフェッションが、時代の要請に応じてその業容を変化または拡大させていくことに異論はない。例えば、医療の質の向上と多様なサービスの提供が、病院のしかるべき規模を基盤としてこそはじめて可能となるように、わが国の会計事務所が、新たな業務への挑戦にふさわしい規模に成長することが、MS問題を現実的に解決するための前提要件である、と私は考える。

- 1) Bertland J. Belda, 「Independence and Management Services」(Ernst & Ernst, 1967), p. 10.
- 2) ① JICPA 経営委員会, “監査乃至税務の関与先に対しMS業務を併設する場合に障害はないとされるための具体的条件は何か”, 「JICPA, 197号」(Apr. 1974), pp.2-3. 同様の考え方は次の資料にも述べられている。JICPA 経営委員会, “MS業務と監査業務の関連について” 「JICPA, 181号」(Jan. 1973), p. 10.
② なお、上記「JICPA, 197号」p. 3には次のコメントが見られる。「経営委員会答申では、独立性は職業倫理の問題であるとして、公認会計士の倫理基準を遵守する限りとくに問題は生じないとしているのに対し、法規委員会答申では、監査証明業務に対して自己監査となる疑いのある業務、ならびに報酬等の金額から見て著しい利害関係となる疑いのある場合には、独立性を損うおそれがあるとしており、また紀律委員会答申においても、ほぼ同様の主旨によって監査証明省令第2条第4号、第5号に抵触する場合には、独立性が侵害されたものと判断している。」
- 3) 森 実, 「近代監査の理論と制度」(中央経済社, 1967年), pp. 84-85.
- 4) JICPA 経営委員会 “揺れる産業界とCPA

- の役割に惟う”, 「JICPA, 171号」(Apr. 1972) pp. 31—34.
- 5) John L. Carey and William O. Doherty, “The Concepts of Independence—A Review and Restatement”, 「Journal of Accountancy」(Jan. 1966), p. 42.
- 6) Arieh Goldman and Benzion Barlev, “The Auditor—Firm Conflict of Interests: Its Implications for Independence”, 「Accounting Review」(Oct. 1974), pp. 714—715.
- 7) 「JICPA 197号」, 前掲経営委員会報告, p. 3. Felix Kaufman, “Professional Consulting by CPA”, 「Accounting Review」(Oct. 1967), p. 719.
- 8) News Report, “SEC Rules CPA Who is Client’s Attorney is Not Independent”, 「Journal of Accountancy」(May. 1962), p. 14.
- 9) SEC, 23rd Annual Report, (U. S. Government Printing Office, 1958), p. 184.
- 10) AICPA, s Ethics Committee, Opinion No. 12, “Independence”, 「CPA」(July—August 1963), pp. 3—4.
- 11) 「JICPA, 197号」, 前掲経営委員会報告, p. 2.
- 12) 「JICPA, 181号」, 前掲経営委員会報告, p. 7.
- 13) Arieh Goldman and Benzion Barlev, op. cit., p. 716 から引用。
- 14) 「JICPA, 181号」, 前掲経営委員会報告, p. 8.
- 15) Arthur A. Schulte, Jr., “Management Services: A Challenge to Audit Independence?”, 「Accounting Review」(Oct. 1966), pp. 725—726.
- 16) Delmer P. Hylton, “Are Consulting and Auditing Compatible?—A Contrary View”, 「Accounting Review」(July 1964), p. 670.
- 17) Arthur A. Schulte, Jr., “Compatibility of Management Consulting and Auditing”, 「Accounting Review」(July 1965), pp. 587—593.
- 18) Abraham J. Briloff, “Old Myths and New Realities in Accountancy”, 「Accounting Review」(July 1966), pp. 484—495.
- 19) 「JICPA, 181号」, 前掲経営委員会報告, p. 7.
- 20) D. R. Carmichael and R. J. Swieringa, op. cit., p. 699.
- 21) Walter B. Meigs and E. J. Larsen, op. cit., p. 3.
- 22) A. A. A., Supplement, op. cit., p. 31.
- 上記ステートメントは、およそ次のように述べている。「利害衝突の状況が監査機能を必要ならしめる最も重要かつ唯一の要因である。もし財務諸表作成者とユーザーとの間に、顕在化したもしくは潜在的な利害衝突がないとするならば、監査機能の必要性は著しく減じるだろう。作成者とユーザーとの間の利害衝突の存在は、監査機能が、作成者及びその利害関係者とは独立した人物によって行なわれることを必須要件ならしめる。」
- 23) JICPA 経営委員会, “新しい時代に生きる公認会計士の活躍領域について (MS業務を中心として)”, 「JICPA, 194号」(Jan. 1974), p. 38.
- 24) 近沢弘治, 前掲書 pp. 142—143.
- 25) 近沢弘治, 前掲書, p. 146.
- 26) Arieh Goldman and Benzion Barlev, op. cit., p. 716.
- 27) 「JICPA, 194号」, 前掲経営委員会報告, p. 38.
- 28) 同上, 「企業が会計監査をうけるための会計事務所の選定にあたっては、その会計事務所から将来いかなるサービスの提供を期待できるかを主たる関心事としている。」

Ⅲ 監査業務の構造問題

会計監査は、企業をとりまく錯綜した利害関係の調停行為として重要な意味をもつものである。今日までの監査制度改善の歴史は、いふなれば、監査業務成立の基盤を既定のものとして、その上での、できる限り関係者間の利害衝突を緩和しようとする努力の積み重ねであった。ところで、この利害衝突を不可避のものとしている最大の要因はいったい何なのであろうか。このような問題意識から、現代の監査制度を支えている構造的基盤を分析してみたいと思う。

1 利害の衝突

(1) 監査人对会社 監査人の意見の要約である監査報告書は、(現在及び将来の)株主、取引銀行、取引先等の意思決定に関係をもつ被監査会社の経営内容やそれに関連する監査人の評価を表わすものである。ところで、企業外部の第三者になるべく良い印象を与えたいと欲する点では、経営者と株主とは同じ利害関係に立つ。この立場が前面に強く出たとき、会社側から監査人に向けてとかく行き過ぎた要求が出されることになるのである。ここに、職業上の諸基準を遵守せんとする監査人と会社側との間に衝突が生まれる。

(2) 株主对会社 株主は、その拠出金の運用を経営者に委託している。そこで、定時又は臨時に、経営者の能力や努力の成果を、監査済財務諸表を拠りどころとして評価しようとする。この観点からすれば、株主達は、公認会計士による監査が公正中立に行なわれることを望むことになろう。他方、経営者は、株主達から良い評価が得られるような監査結果を望むであろう。そこで、この場合には、上記二者の利害衝突の間に監査人が置かれることになる¹⁾。

(3) 監査人の私益对職業倫理 業種のいかに問わず、専門職業に従事する者は、自己の個人的利害と職業倫理との相剋に悩んだ経験をもつだろう。すなわち、職業倫理に抵触するような外部の要求を、もし受け入れれば自己の利益を守れるが、それを拒否すれば自己の利益を喪失するかもしれない、といった葛藤状況に直面することがあっただろう。従来、監査人の独立性に関する議論は、その大部分がこの点に向けられ、監査人は“正直でなければいけない”“公正無私であれ”と絶えず強調されてきた。

それにも拘らず、監査人の姿勢が問われる事例があつたと絶たないのはいったい何故なのだろうか。確かに、監査人の“廉直性”を強

めるために、側面からする規制、すなわち経営者側の力の抑制、株主権限の強化、監査人の身分の保障などにつき努力が積み重ねられてきてはいる。しかし、現行監査制度を支えている構造の根底に、すでに会社対監査人の力の不均衡を生む要因が存在し、それが絶えず監査人の独立性を脅やかしているのではあるまいか²⁾。次に、この点を行動科学的手法を援用して解明してみたいと思う。

2 仕事の重要度と力の関係

監査制度の成立基盤たる構造的問題に真正面から取り組んだ数少ない研究の一つにゴールドマンとパーレブの共同論文がある³⁾。次にその要旨を摘記したい。

監査人は、常日頃、買手市場の中で仕事をしている。会社は、多数の会計士の中から、自由に、会社が好む監査人を選び出すことができ、さらに、一定の制約があるとはいえ、監査契約上の諸条件の決定や監査人の交替に関してイニシアチブをとることができる。これらは会社側の力の源泉である。他方、これに対するに、会計士の力の源泉は、彼が提供するサービスそのものであり、その力の程度は、会社が当該サービスに関して感じる重要性のいかんによるものである。

この“重要度”は二つの視点から検討することができる。(1) 遂行される仕事の質、(2) 当該サービスがもたらす利益を享受する者がすなわちそれである。

例えば、手指のチョットした切り傷などについては、おそらく既成の定まりきった治療方法があり、専門家の高度の判断や技術に委ねる余地はほとんどないと推測される。そこで、この程度の怪我の場合には、治療を求める患者は、個々の医師がもつ資質のいかんには関心をもたないであろう。これに反し、病状の判断や治療が難しいと思われる病気をもつ患者やその家族は当然に、なるべくすぐれた専門家の治療を受けたいと欲するので、個

々の医師のもつ資質のいかに強い関心を寄せると思われる。一般に、専門家が取り扱う問題の特殊性が高ければ高い程、専門家は対顧客関係においてより強い力をもつことになると考えることができる。

専門家が提供するサービスの費用を負担する者（個人又は集団）が、そのサービスのもたらす利益を直接的に享受する場合とそうでない場合とがありうる。民事訴訟のために原告が弁護士を依頼するなどは前者の適例であり、法定監査などは後者の一例である。一般に、専門家が提供するサービスの費用を負担する者が、直接的にその利益を享受する割合が高ければ高い程、その者にとって当該サービスのもつ重要性は増し、相対的に専門家の力が大となるものである。

以上の仮定は、各種のプロフェッション（例えば医師、法律家、会計士など）の、顧客に対する相対的な力関係を検討するために有用である。ゴールドマンらは概ねこのように述べて、その論旨を表に要約している（以下では、この表をG&Bモデルと呼ぶことにする）。

費用を負担する顧客との関係で
専門家が行使しうる力の量

受 益 者	遂行される仕事	
	特 殊 性	常 軌 性
費用を負担した者	(1) 最高	(2) 中位
費用負担者以外	(3) 低位	(4) 最低

監査人は、時には、監査過程で特殊問題に当面することもあるが、総じて監査事項や監査方法は定型的であり、そのサービスの成果は、費用を実際に負担している会社が享受するというよりもむしろ第三者に帰属すると言えよう。このことからして、監査プロフェッションはここに示した表の(4)に位置するものとみなすことができる。なおまた、同様の論理から、医師は一般に表の(1)に位置するものと考えられるから、監査人とは比べものに

ならない強い力を基盤として仕事を遂行できることになる。

3 相互交換理論による分析

ニコルスとプライスは、その共同論文でG&Bモデルを批判的に採り上げ、さらに新しい理論を展開している⁴⁾。次にその要旨を摘記したい。

行動科学における“二者間の相互交換の理論 (Interpersonal Exchange Theory)”によれば「力とは、或るパーティーが、他のパーティーの態度もしくは行動に影響を与えるその能力のことである。」したがって、会社側の力は、監査人の態度や行動に影響を与える能力によって表わすことができ、また監査人の独立性は、この会社側の影響力に耐えうる監査人の能力により示すことができる。G&Bモデルでは、会社側の力は監査人の力よりも大きいとされ、その力関係を律する因子として、監査業務が一般にルーチン・ワークであること、及び監査サービスの主たる受益者が被監査会社以外の第三者であることが指摘された。ニコルスらは、この結論に賛意を示しながらも、その力の不均衡を生む主たる原因は、ゴールドマンらの指摘するところにあるのではなくそれとは別の、二者間の相互依存関係にあるとし、さらに次のように論じている。

会社と監査人との力の差、すなわち相手方に対する影響力の差は次のようにして生まれる。例えば、AとBの二つのパーティーがあるものとする。この両者間の力関係において、もしAがBに勝っているとするならば、それはAに対するBの依存度 (dependency) が、Bに対するAの依存度よりもより大きいからである。すなわち、二者間の力関係は、相互に、相手方へ何かを求めるその依存度の関数にはかならない。再言すれば、Aに対するBの依存度は、Bが有する願望を、Aがどの程度までかなえてあげることができるかに直接

的に比例し、そしてまた、もし、A以外の者に頼ってもBの願望がかなえられるならばその可能性の程度に反比例するだろう。このように、依存度は、各パーティーが相互に相手方に対して期待する貢献度の評価とその実現可能性によって決まるものである。

監査人が会社に提供できる寄与よりも、監査人が会社から受け取る報償がより大きいことが、監査人对会社の力関係における不均衡を生んでいる主要原因であると考えられる。個々の監査人が会社に提供できるものは、会社の財務活動をできるだけ正確に評価する技術である。ところが会社側は、任意監査ならいざしらず法定監査にあっては、最高の質の監査や、経営成績、財政状態についての最も正確なステートメントには必ずしも強い関心をもたないだろう。おそらく、会社が最も強く望んでいるのは、第三者に好印象を与えるようなステートメントではあるまいか。公認会計士でありさえすれば、誰でも、法定監査に従事する資格と能力を有するはずであり、一般会計業務や監査業務に関する個々の監査人の特別に高度の能力などは、法定監査の場合、被監査会社にとってはそれ程重要な意味をもつ事柄ではないと推測される。

これに対して、会社が監査人に対して提供できる寄与は、例えば現在の監査報酬、将来の監査契約、監査以外のサービスの依頼、大会社を監査することによる監査人の誇りなどであり、それらはいずれも監査人にとっては最大の関心事となっているものである。かくて、監査人による監査業務の遂行は、それ自体、会計士が抱いている目標と完全に一致することになるが、会計士が提供する質の高い監査サービスそれ自体は、必ずしも会社が得たいと願っている目標とは重ならない。

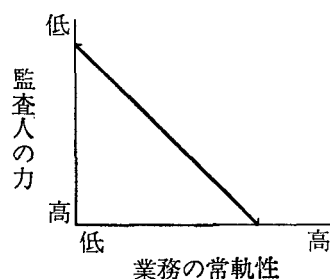
監査人と会社が、相互に相手方に提供する寄与の不均衡に、次に述べる契約の相手方を選択する自由度の不均衡がさらに累加されて依存度の完全な不均衡パターンを形成し、そ

れが結局は、両者間の力の不均衡となって現われてくるのである。

監査人は、会社にサービスを売るための競争市場裡にある。会社が、現在監査契約を結んでいる監査人を取り替えることは、監査人が監査契約を探し求めることよりも、多分ずっと容易なはずであり、かつ少ない犠牲で済むだろう。会社が監査契約を結ぶことができる相手方、すなわち、監査に従事できる資格をもち、その遂行能力をもつ会計士や会計事務所は多数あり、大きな潜在的供給源を形成している⁵⁾。この現実が、特定の監査人に対する会社側の依存度を弱める有力な要因となっていることは否定すべくもない。

G&Bモデルでは、監査業務が特殊性を帯びれば帯びる程、会社は監査人の能力や熟練を重視するはずだから、その結果として、会社に対する監査人の力は相対的に増大する、としている。その考え方は次図のように要約することができる。

監査業務の常軌性と監査人の力の相関関係

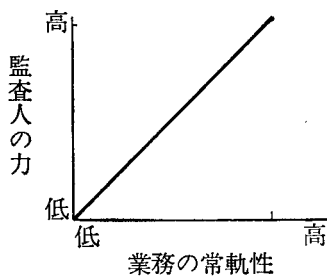


ニコルスらは上記G&Bモデルは誤りであるとして次のように論じている。

会社が監査業務を重視する程度というものは、その仕事が常軌的なものであるか特殊性の強いものであるかによって影響されることはあるまい。すでに触れたように、監査人のいかんによってあり得るかもしれないその能力の差は、会社にとっては、さほど重要な関心事ではない。これには二つの原因がある。第一に、法定監査は、会社の積極的な希望によって行なわれるものではないということ

ある。会社は、一般に、この監査ないしは監査報告書から特別有益な経営情報を期待することは稀である。換言すれば、会社は、会計上の誤謬の発見や予防を監査人に頼んだり、自社の財政状況や経営成績を知るために監査人に特に期待を寄せたりはしないであろう。会社は、ともかく“監査報告書”を手に入れることに最大の関心をもっている⁶⁾。たとえ、監査の過程で、監査人による有益な助言が得られることがあるとしても、それは会社側が特に期待する事項ではないし、また法定監査に不可欠の行為でもない。会社は、法令その他止むを得ない理由によってこの監査に応じているに過ぎないのである。だから、G&Bモデルのように、監査業務が、常軌的なものから非常軌的なものへ変わったからといって、監査制度の基本的な構造が何ら変化することはないであろう。そこでニコルスらは、強いて監査業務の常軌性と監査人の力との相関関係を考えるとすれば、仕事の常軌性は監査人の力を弱めるどころか、却ってそれを強める要因となるものだ、として次の図を提示している。

監査業務の常軌性と監査人の力の関係



かなりきめ細かく構成された会計原則や監査基準があると仮定する。そうすると、極端な場合、一定の状況下では誰がその監査を担当したとしても、監査人のすべてが同一の監査手続を踏み、同一の結論に到達することになると思われる。このように、監査に関連する会計諸基準を現在よりさらに一層細密にして、個々の監査人の恣意性が介入する余地を

減じ監査行為を常軌化することは、次のような好結果につながるであろう。すなわち、会社側の会計処理の自由選択度がせばまるから、数種の会計処理方法の中から、会社が自己に都合のよい会計方法や解釈だけを選択して監査人にその容認を求めるといったケースは減少する⁷⁾。つまり、会社側も監査人も共に、定められた会計諸基準に違反し難くなり、そのため違反に対する罪悪感が強まることになるだろう。また、監督の衝にあたる行政機関や裁判所、会計士協会その他の者による、不適当な会計行為の摘発が容易になるであろう。監査業務の遂行過程が常軌化すればする程、会社側が、現任監査人の監査方法や所見とは異なるものを期待して、会社の意にかなう他の監査人を探すことが難しくなってくるものと思われる。

4 独立性強化の対策

私どもは、監査人の独立性を脅かす要因が、監査人の精神面、外観面、さらに根本的には監査制度の構造面にあることを知った。これらの問題点を十分認識した上で、それに対する改善策を考えねばならない。改善策の基本は、一方で会社側の力の行使を抑制すると共に、他方では監査人の力を強めていくことである。

(1) 会計諸基準の厳密化と訴訟の容易化

前述したように、会計諸基準の厳密化は、監査人の独立性を強める一つ的手段であるが⁸⁾、監査人もしくは会社の不当行為が容易に摘発できるようになった時、次に問題になるのは、トラブルに対する訴訟の容易化である。裁判は、通例、時間と費用を喰うものである。米国では、近時、少数株主等による集団訴訟(class action)を容易にするための法律が制定され、以来、訴訟件数は著しく増加したといわれる。「このことに関連してフォーチュン誌は次のように報じている。“1968

年には、その以前の約12年間に生じたと同じ件数の訴訟が監査人に対して起こされた”と。視野の狭い論者は、このような状況を、監査人に対する新たな難事の生来であると見る。しかし私は、これらの訴訟は、監査人の独立性を強める最も効果的方法であり、また、監査人と第三者との結びつきがこれによって強まることは、会社側の力に対抗する監査人ないしは第三者の力を造出する効用があるものと考えている⁹⁾。]

(2) 監査人の交替ルール

会社側の一方的な意思による監査人交替の強行を防ぐために今日まで種々の対策が講じられてきた。例えば英国勅許会計士協会・職業倫理規定では、会社から監査契約の締結申し入れを受けた会員は、先ず前任者と話し合うこと、さらに、後任予定者は前任者が再度指名されなかった理由を尋ねること、としている¹⁰⁾。また、1948年の英国会社法及び1967年修正法では、監査人の指名・その報酬の決定・及び監査人の解約は年次株主総会における株主の責任とされている。そして、株主総会の議事目録が、現監査人を再任しない議案を含むときには、監査人は総会に出席するか、もしくは株主宛の文書によってこの件に関する陳述を行なう。なお、会計監査人の更迭には総会の特別決議が必要とされている¹¹⁾。米国のAICPAは、新しい職業倫理規定で、新任予定の監査人は、関連するすべての事情を知る必要から前任監査人と打ち合わせをすることを要求し¹²⁾、またSECはかねてから、監査人は年次総会で指名すること、監査報告書を株主宛に郵送すること、監査人は年次総会に出席することなどを勧告し¹³⁾、さらに数年前には、登録会社がSECへ提出する報告書には、監査人交替に関するコメントを添付することを定めている（この報告書は一般に公表される¹⁴⁾）。

わが国では、従来から、監査人交替に際し

守るべきルールとして JICPA ・ 紀律規則22条が存在する。

第22条 会員は、直接であると間接であることを問わず、他の会員の業務を侵害してはならない。

2 監査契約に際し、前任者がある場合には、相互に円満かつ十分な引き継ぎを行わなければならない。

ところで、近時、被監査会社数が増加するにつれて、監査人交替をめぐるトラブルが心配され¹⁵⁾、日本公認会計士協会は、もっと具体的な交替ルールを作成する必要に迫られた。協会としてどの程度のことを申し合わせるのが適当であろうか。これは大変難しい問題である。「監査契約も契約自由の原則の例外をなすものではありませんし、会計士とある会社との契約締結に対し協会が介入しうようにせよという立場は、現行法制の下ではかなりむずかしいといわざるを得ません。一方、協会がある会員に対して、監査の中止を指令しうかについても、現行法制下では困難な問題点を含み、肯定的な見解を引出すことは容易ではありません¹⁶⁾。」

昭和50年5月、ようやく JICPA の関係者の努力が実って、監査人の交替ルールを全会員宛に通達するところまで漕ぎつけることができた¹⁷⁾。その要旨を摘記すれば次のごとくである。

第1 任期または監査契約期間満了により交替する場合

後任者は前任者の意見や事情を聴取し前任者はこれに協力するものとする。後任者は契約に際して、特別の事由のない限り、前任者の監査実施日数及び監査報酬を下る契約を締結してはならない。後任者は被監査会社等との契約に先立って、① 監査契約を受嘱されるに至った経過、② 前任者との引き継ぎ状況、③ 除外事項に関する事項、④ 前任者と後任者との監査実施日数

及び監査報酬の比較、などを記載した“監査受嘱届出書”を会長に提出しなければならない。この届出書の調査に基づく会長の勧告に後任者は従わなければならない。

第2 任期又は監査契約期間の途中で交替する場合

後任者は次の事項を調査しなければならない。① 監査人が会計監査人に該当するときは、監査役の過半数の同意を得て、取締役の決議が行なわれたかどうか、また監査契約約款の義務を被監査会社が履行しているかどうか。② 解約が被監査会社等の正当な理由もしくはやむを得ない事由により行なわれたものであるかどうか。③「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律」第6条第3項の規定による会計監査人の解任についての意見通知を、前任者が行なう意思を有しているかどうか。上記①～③を調査の結果、監査人交替に違法性、不当性を認めた場合には、後任者は前任者が引継ぎを承諾した場合を除いて、監査契約を締結してはならない。

前任者が円満かつ十分な引継ぎを拒んだときには、協会の監査契約裁決委員会（仮称）にかけ裁決する。監査人はこの裁決に従わなければならない。

このように協会としての一応のルールが出来あがったことを私は高く評価したいと思う。ただ、内容的には若干の不満を感じないわけにはいかない。例えば、監査人の交替に違法性等があったとしても、当事者が引継ぎに同意さえすればそれを容認する条項などは、たとえ契約自由の原則があるとしても、果たしていかなるものであろうか。総じて、私には、会社側の行為に対応する協会の受動的な姿勢が感じられ、不満である。ここにも既述の監査制度の構造的な問題が影を落としているよう

に思われる。

ところで、現在、会社側による監査人交替の強行が私どもの最大の関心事であることはいうまでもないが、私は、理想的には監査人の自主交替ルールの確立が必要だと考えている。A会計事務所が、ひとたびB社と監査契約を結ぶと、その両者の関係は、特別の事情がない限り半永久的に続いていく、といったことは必ずしも好ましいことではないと思われる。今後、次々と輩出するであろう新鮮で有能な会計士達、新しい理想に燃えて設立される会計事務所、それらの人々にできるだけ監査業務を経験する機会を与えるべきだと考える。そしてそのために、協会として、同一監査人による同一会社との監査契約を長期間続けることのないよう（例えば7年を超えないこと）自主的に申し合わせるのである。

このようにすれば、現在、監査から全く疎外されている公認会計士達、或いは将来、監査に携わろうとする後輩達は希望に満ちて絶えず自己研鑽に励むことになるであろう。また、監査業務に現在従事している会計士達も新しい職場を次々と経験することになるから、この制度によって一層豊かな経験と能力をもつことができるであろう。さらには監査業務のマンネリ化が避けられ、監査人についても会社にとってもよい意味での緊張感が出てこよう。かくのごとく、自主交替ルールの導入は業界に活気を与え、会計プロフェッションを一層充実せしめる動機となることは疑いない。

なお、わが国では「財務諸表等の監査証明に関する省令」第5条により、監査人は監査終了後、監査の実施状況等を記載した「監査概要書」を大蔵省に提出するよう義務づけられているが、その概要書には、監査法人や監査責任者の異動状況を記載し報告することになっている。

(3) 監査人の選任・解任

会計監査人の選任は「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律」により次のように定められている。

第3条 ① 会計監査人は、監査役の過半数の同意を得て、取締役会の決議をもって選任する。

② 会計監査人を選任したときは、取締役は、その旨を株主総会に報告しなければならない。

監査役の同意を得、取締役会の決議がなされたら、その決議に基づいて代表取締役が被選任者の承諾を得る、という手続を踏んで監査人が決まるのである。会計監査人と会社との間の契約関係は「準委任」と解するのが通説であり、民法第643条～第655条の規定が準用される¹⁸⁾。

会計監査人の解任については監査特例法に次の規定が設けられている。

第6条 ① 会計監査人は、監査役の過半数の同意を得て、取締役会の決議をもって解任することができる。

② 会計監査人を解任したときには、取締役は、その旨及び解任の理由を株主総会に報告しなければならない。

③ 解任された会計監査人が前項の株主総会の会日の三日前までに会社に対して書面で解任についての意見を通知したときは、取締役は、その意見の要旨を株主総会に報告しなければならない。

監査人解任の株主総会への報告は「取締役会の決議により会計監査人の解任が決定された後の事後報告であって、たとえその解任が正当事由を欠いたものであっても株主総会は取締役会の監査役解任自体を覆すことはできないものと解される（私見）が、取締役の職務執行が不適正であるとして、株主総会において取締役の責任を問うことはできるのである¹⁹⁾。」このような解釈が成り立つのは「会計監査人の任免権が取締役会に留保されている

からである。しかし法律論としては疑問に思う。取締役の会計責任を監査する会計監査人の任免権を取締役に与えるのでは、会計監査人の独立性が脅かされるからである。イギリス・西ドイツ・フランスのように、任免権は株主総会に与えるべきである²⁰⁾。」

監査人の任免を、なるべく、業務執行取締役達の権限行使から切り離すことが、監査人の独立性を確保する意味から必要だと思われる。この視点からの有力な提案としては、社外取締役（当該会社の外部から迎えた取締役で、通例、日常業務の執行に携わらない者をこのように呼ぶことにする）から成る監査委員会の制度がある。

(4) 監査委員会制度

米国では、10年程前、AICPA が「取締役会内の監査委員会に関するステートメント」を公表して以来、この問題についての人々の関心が高まり、監査委員会の制度を採り入れる会社が増えてきている。上記ステートメントによれば監査委員会の任務は概ね次のようである²¹⁾。

- ① 年次監査を実施する監査人を取締役会に推薦する。多くの場合、株主総会の承認を得て監査人が任命される。
- ② 監査委員会もしくは監査人が特別な注意を要すると考える監査項目を中心に両者で討議する。
- ③ 監査終了後、財務諸表及び監査報告書を検討し、また、監査人が監査上必要とする情報が十分得られたかどうかを確かめる。
- ④ 内部統制その他の事項に関する監査人の勧告を取締役会に取り次ぐ。

そのほか、監査委員会は監査料金等の監査契約に関する詳細な取りきめ、監査人の交替問題等にも関与するのが通例とされている。AICPA の構想する監査委員会の制度は、その後SECにより支持され²²⁾、また A. A. A.

（米国会計学会）の専門委員会もその考え方に同調し次のように述べている²³⁾。「近年、取締役会内に社外重役から構成される小委員会を設け、それを監査人の指名機関とする考え方が次第に広まってきている。『ビジネス・ウィーク』誌はその論説で“完全な独立行動者を前提とする監査人制度を確立するための最良の方策は、おそらく、社外重役の利害と監査人の利害とを一致せしめることだろう”と論じているが、当委員会（the Committee on Basic Auditing Concepts）も、監査人を株主の承認人事とすることを条件に賛成する」と言明している。

監査委員会の制度について、わが JICPA は公式見解を未だ表明しておらず、また、この面に対する本格的な実態調査も行なわれていないので、当該制度について公認会計士、経営者、株主などがどのような考え方をもっているのか、実務におけるその普及度はどの程度なのかについては、今のところ定かでない。しかし、学者の中には、この米国式の監査委員会制度を支持する意見が比較的多く見られる。そしてそのほとんどは、当然、監査人の独立性の観点からする意見であるが、会計学の理論からしても当該制度を採用するのが筋道だとする意見も見られる。その要旨をここに紹介しよう²⁴⁾。

監査委員会制度を設けるならば、その委員は「社外重役ではなく、利害関係者集団（例えば株主集団）から送り出される代表者とすべきであり、監査料金もこの種の委員会にプールした資金から支弁されるべきだ、とする意見がある。これは、監査人の選任母体をどうするかということであり、会計学上の会計主体論（企業会計をいかなる立場——例えば株主の立場、企業体そのものの立場など——から観察し理解するかに関する理論）にかかわる重要な問題である。いわゆる所有主理論をとるならば、現に英・米・西独・仏に見られるように株主総会による監査人の選任でよい

だろうが、企業体理論をとるときには、企業に対しエクイティーをもつ集団（会社財産に対する請求権をもつ者のことで例えば、株主・社債権者・金融機関・取引先など——通例、これらの人々が社外重役になっている）によって監査人が選任されるのが筋道である。」

米国の或る調査によれば²⁵⁾、同国企業における監査委員会制度の普及率は約30%であるという（調査対象797社）。早くからこの問題に関心を示し、権威ある諸機関がそれを推奨している米国にしては、意外に低い普及率のように思われる。それには次のような要因が推測される。「監査委員会制度の運営が順調にいくかどうかは一概には言えない。委員会の設立に難かしさがあるからである。経営者達は自分の行動が当該委員会の存在によって不自由になることを恐れ、監査人に関する諸権限を多く委譲することを好まないだろう。経営者によって委員の任免や委員会の活動範囲に対するコントロールがなされる限り、監査委員会の成果は思うようにあがらないであろう²⁶⁾。」

（5）監査費用の負担者

「検討を要する問題領域の一つに、監査報酬支払の仕組みがある。監査人の報酬が、監査対象たる企業の経営者により支払われるという事実は、監査人の独立性にインパクトを与えるのではあるまいか²⁷⁾。」「独立性についての最大の問題は、公認会計士達がチェックしようと考えているその経営者によって選任され、かつその者から報酬を受け取ることである²⁸⁾。」

監査人に対するこの経済的圧力を避けるために、監査料金は政府その他の機関が支払うようにしたらどうか、との極端な提案も行なわれている²⁹⁾。この提案によると、結局は監査人が政府もしくはその他の公共団体の従業員になることを意味する。確かに、この方策によって監査における会社と監査人の力の不

均衡は矯正され、公衆と監査人との間の関係が形式的にははっきりするだろう。しかし、そうなったときには、自由業である現在の会計プロフェッションは全く姿を変え異質のものになってしまうだろう。

わが国をはじめ自由主義諸国に見られる監査制度は自由主義経済の産物である。これから後も、企業経営者や会計プロフェッションの自由意思が基本的に尊重される経済体制が続くものとするれば、監査人の独立性に影響するすべての要因を絶無とすることはおそらく不可能であろう。

G. O. メイが言うように、確かに、独立性は監査人がその生命を保つに必要な呼吸である (independence is the breath of life)³⁰⁾。しかし、独立性は、会計プロフェッションがもたなければならない数種の属性 (人間的資質、会計知識・技術など) の中の一つであることも事実である。例えば、社会が会計プロフェッションに求める会計知識とは、一般人に比べての相対的に高度な知識を意味するものとするならば、“独立性”もまた程度の問題であると考えることができる³¹⁾。監査に必要な程度の独立性ならば現体制の中でも、われわれの努力によって確保できるものと信ずる。さらに言えば、監査人をたとえ公務員にしたからといって、独立性が絶体的に維持され、質のよい監査が遂行できるという保証は何もないだろう。

むすび

本稿では、会計監査人の独立性の概念とそれを損う恐れのある諸要因を考察し、次に独立性を強めるための諸方策を検討した。ただし後者の課題については、残念ながら必ずしも満足できる結論を得られたとは言えない。しかし、いろいろな角度から“独立性”にアプローチし、それぞれの問題点を理論的に究明したことは、私なりに一応の成果であった

と思っている。監査に必要とされる程度の独立性の確保、ひいては会計プロフェッションの社会的信頼の向上は、会計プロフェッション自身の絶ゆまざる努力にまつほかはなく、またそれが最も好ましいことでもある。

- 1) 世間でよく言われるように、果たして、会社が公表する財務諸表は株主達に十分利用されているのであろうか。この点についてベンストン (George J. Benstan) は次のように述べている。「事実上、経営者にとっては、財務諸表は P.R. 文書である。」「株主による財務諸表の活用は疑問である。」Arieh Goldman and Benzion Barlev, *op. cit.*, P. 708より引用。現実の大勢としてはその通りかもしれない。しかし、どうしてそうなっているのか、それでよいのか、といった問題を考えることが重要である、と私は思う。
- 2) 「会社が危殆におち入り状況が異常になると、公認会計士にかかる圧力は凄愴である。平常は 100V の電圧であったのが、1,000V の電圧にかわるようなものである。」「この場合、公認会計士の抵抗の武器は何であろうか、精神力だけなのである。」森田一雄“監査制度についての試案”，「JICPA, 210号」(Apr. 1975), P. 21.
- 3) Arieh Goldman and Benzion Barlev, *op. cit.*, pp. 707—718.
- 4) Donald R. Nichols and Kenneth H. Price, “The Auditor—Firm Conflict: An Analysis Using Concepts of Exchange Theory”, 「Accounting Review」(Apr. 1976), pp. 335—346.
- 5) ①「監査業務が偏在していて、大半の有資格者が埒外に佇立している。監査業務は潤沢ではなく池の鯉と獣のようであり、監査の受託は名誉と収入で、勲章と宝くじを同時に得たようなものである。」「自由契約の美名が強い立場の人を非常に有利にしたと考えられる。その結果、大半の公認会計士は己の衣食を税務に求めざるを得なかった。」森田一雄、前掲試案, p. 21.

会計監査人の独立性（狩野）

- ②「現在、公認会計士のうち、監査業務に従事せず、税務業務のみ行っている会員が相当数存在する。その中には、監査業務に従事することを希望している者もあり、全然興味のない者もある。」三浦進、「ひとりごと」JICPA, 197号」(Apr. 1974), p. 11.
- ③ 昭和40年3月、神戸の山陽特殊製鋼株式会社の経営破綻が表面化した。この会社の倒産時の負債総額は約500億円、架空利益の計上額はおよそ133億円に及んでいることが暴露された。当社は、昭和32年9月期に、これまで監査を担当していた公認会計士を更迭しているが、ちょうどその頃から粉飾が始っており、しかも新任会計士は、粉飾の事実を故意に見逃し、監査報告書に“適正”意見を表明していた(太田哲三ほか監修、会計学大辞典、中央経済社、昭和39年、p. 397)。
- 6) 法定監査の受益者は、第一義的には被監査会社(経営者達)以外の第三者であるが、これは、被監査会社にとって監査の効用が全くない、ということの意味するのではない。“第三者のための監査”ということが過度に強調されるあまり、会社が享受する有形・無形の効用がとかく見落されがちである。監査を受けることは、会社が外部の者(監督官庁、銀行、取引先等)によって要求される必要条件を満たすことであり、これによって、会社は金融の便を得、また営業活動を促進できることになる。さらに言えば、監査を受けることは、大会社にとっては企業の社会的責任の履行であり、したがって監査のために負担するコストは、現代企業の必要不可欠のコストであるとの認識をもつべきである。
- 7) ① マウツは次のように述べている。「同等の信望と地位をもつ二つの会計事務所が、同一取引の会計処理について全く異なった見解を示すことがあるという事実は、監査人の心を動揺させる厄介な妖怪である。」Donald R. Nichols and Kenneth H. Price, op. cit., p. 341 より引用。
- ② 1941年に「一般に認められた監査基準」がSECから公式に示されたとき、米国会計プロフェッションの長老R. H. Montgomeryは、
- 「会計手続の標準化は、会計士の意見と思慮に対して固定的な規則を置き代えることを意味する。規則や準則の強制は会計士の独立性を破壊するものである」と激しく反対した。また、イリノイ州公認会計士協会理事長H. C. Hawesも総会で次のような反対意見を表明した。「基準の設定は、われわれが建設しようと願っている知的職業を、その目標から遠ざけることである。企業活動は多様であり、したがって標準的統一的な監査計画はきめることができない。」佐藤孝一「近代監査論」(中央経済社、昭和33年), pp. 151—154. から抄録。
- 8) 例えば「監査調書の標準化について」(JICPA誌, 195号, Feb. 1974, p. 17)や「付属明細書のひな型」の制定(JICPA誌, 217号, Oct. 1975, p. 23)は独立性に良い影響をもつものと思われる。
- 9) Arie Goldman and Benzion Barlev, op. cit., p. 714.
- 10) the Institute of Chartered Accountants in England and Wales, “Changes in A Professional Appointment”, 「Accountancy」(Oct. 1964), p. 891.
- 11) Arie Goldman and Benzion Barlev, op. cit., p. 709. 及び 篠田四郎, 前掲論文(一), p. 35.
- 12) AICPA, 「Restatement of the Code of Professional Ethics」(1973), Rule 401, pp. 23—24.
- 13) SEC, 「Accounting Series Release, No. 19 (December 5, 1940).
- 14) SEC, “Notice of Adoption of Amendments to Form 8—K”, Release No. 9344 (September 27, 1971).
- 15) 日本ギャー株式会社の昭和48年3月期決算において、不適正意見報告書を提出した公認会計士が、会社の一方的な意思によって次年度の契約締結を拒まれる、というトラブルがあった。そこで会計士協会は、全会員に対して交替ルールを守るよう、異例の呼びかけを行なった。“監査人交替のルールに関する要望”, 「JICPA, 189号」(Aug. 1973), p. 25.
- 16) JICPA・紀律委員会, “監査人交替に関する

- る紀律委員会の答申について”，「JICPA, 187号」(Jun. 1973), p. 10.
- 17) JICPA, “監査人交替のルールに関する通達”，「JICPA, 213号」(Jun. 1975), p. 19.
- 18) 監査契約の法的性質については学説が分かれている。すなわち準委任契約説，請負契約説，無名契約説（混合契約説）である。例えば，監査契約は，利害関係者及び公益を保護する観点から法的に強制されるものであり，かつ監査特例法，証券取引法，公認会計士協会内規等により，私法上の当事者自治の原則ないしは契約自由の原則を大幅に修正しているので無名契約と解すべきである，とする見解がある。篠田四郎，前掲論文(五)，p. 61.
- 19) 泉信雄，“株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律について(一)”，「JICPA, 202号」(Aug. 1974), p. 8.
- 20) 篠田四郎，前掲論文(五)，p. 56.
- 21) AICPA Executive Committee, “Statement on Audit Committees of Board of Directors”, 「Journal of Accountancy」(Sept. 1967), p. 10.
- 22) SEC, “Standing Audit Committees Composed of Outside Directors”, 「Accounting Series Release, No. 123」(March 23, 1972).
- 23) A. A. A., Supplement, op. cit., p. 32.
- 24) 近沢弘治，“粉飾は防止できるか”，「産業経理」(1975年6月)，p. 47.
- 25) ① Arie Goldman and Benzion Barlev, op. cit., pp. 713—714.
- 同じ調査資料が次のものにも紹介されている。江村稔，“アメリカにおける監査業務の実態調査”，「JICPA, 202号」(Aug. 1974), pp. 12—13.
- ② ちなみに，米国における監査委員会の委員は取締役会によって選任され，委員の任期は1年，委員数3～5名が一般的のようである。
- 26) Arie Goldman and Benzion Barlev, ibid., p. 717.
- 27) ① A. A. A., Supplement., op. cit., p. 33.
② これは古くからしばしば指摘される問題点であるが，その一例としてマウツの述べるところを紹介しておこう。「公認会計士は被監査会社から料金をとって，被監査会社のトップと監査契約を締結しており，被監査会社からの料金で会計士事務所の繁栄をきたしているという状態である。」近沢弘治，前掲書，p. 134.
- 28) Frank J. Hoenemeyer, “Compatibility of Auditing and Management Service: The Viewpoint of a User of Financial Statements,” 「Journal of Accountancy」(Dec. 1967), p. 33.
- 29) John L. Carey and William O. Doherty, op. cit., p. 43.
- 30) J. D. Edwards and R. F. Salmonson, 「Contributions of Four Accounting Pioneers」(Yushodo Economy Edition, Series No. 2, 1967) p. 139.
- 31) D. R. Carmichael and R. J. Swieringa, op. cit., p. 705.