

# 監査人の責任および監査制度に 関する現代的課題

鈴木 豊

## 目次

はじめに

1. ASOBAC

2. Metcalf 報告

3. AICPA の監査人の責任委員会報告

4. 要 約

むすびにかえて

## はじめに

現在の監査制度は、財務諸表監査制度と述べられるように企業の作成する貸借対照表および損益計算書等の財務諸表の適正表示に関する会計士監査制度である。従ってこの場合の監査人の責任は、財務諸表に対する意見表明である。しかしながら近年、監査機能の展開および拡張によって<sup>1)</sup> 監査人の責任および現代監査制度の矛盾が問題とされつつある。そこで本稿では特にアメリカにおける監査人の責任を含む監査制度の改善化について検討を試み、わが国監査制度の現代的課題を指摘しようとするものである。

注 1) 拙稿「独立的監査機能の変化について」城西経済学会誌，第 11 卷合併号，pp. 262-277 参照。

同「経営監査論の展開と課題」城西経済学会誌，第 12 卷 1, 2, 3 号，pp. 386-403. 参照。

## 1. ASOBAC

1972年公表のアメリカ会計学会の基礎的監査概念の報告書“Report of the Committee on Basic Auditing Concepts” (ASOBAC) によれば、監査人の責任と監査制度の問題点についてはつぎのように述べている。まず監査人の特性としては、監査機能への要求を充足するためには人的 (personal) 特性と組織的 (structural) 特性の2つがある。

人的特性としては、独立性、適格性、誠実性およびその他の人的特性とがある<sup>1)</sup>。まず独立性に関しては、監査機能は独立的特性を保持する者によって遂行され、かくして監査人の主要な特性は独立性である。そしてそれは監査人の行動、活動、および意見表明への影響あるいはその管理の欠陥を包含するものであり、独立性は、監査人の他の特性のすべてに浸透しているものである。監査人の特性に影響する変数としては組織的状态、精神的特性、調査および報告の自由、および財務的利害であるとする<sup>2)</sup>。

組織地位に関しては、独立性の議論は、監査人と財務諸表提供者との相互関係によっており、一般的には、独立的相互関係を強調するためには、その地位は、監査人の選任および調整が株主による批准と、それに関連する取締役会の小委員会によってなされるということによって示される。近年において、役員でないメンバーで構成される取締役会の小委員会が、株主の承認を条件とする指名主体であるという考え方が増加してきている。ビジネスウィークにおいてつぎのような示唆がなされた。「完全で独立的なオペレーターとしての(監査人)を確立するための最良の要請は、外部取締役と監査人の利害を連結させることである」。委員会としてはそれが、独立性についての監査人の地位を強化させるであろうし、監査人がその財表提供者へ迎合しないという利用者への追加的な保証を提供するという理由により、そして監査人が株主によって承認されるということを経験して、この示唆について同意をするものである。組織的独立性は、財務諸表提供者からの影響からの自由を与え、この地位は、監査機能における承認についての源泉および貢献と不偏性へ合理的な保証を与える

ものである<sup>3)</sup>。

つぎに精神的特性とは調査および報告プロセスでの判断活動における独立性特性は不可欠なものであり、それ故独立的特性は、伝達される意見に信頼性を付加するものである<sup>4)</sup>。

調査および報告の自由に関しては、監査人は彼が採用するステップおよび与える報告の選定の際には、自由を保持していなければならない。監査人は判断の形成および報告のための調達および伝達の自由を保持していなければならない<sup>5)</sup>。

財務的利害に関しては、不偏の意見の信頼および承認を維持させるためには、監査人は、伝達される課題について財務的利害がないものでなければならない。その際の問題は、間接的な財務的利害関係とは何か、重要性とは何か、そして現在の報酬構造である被監査企業の経営者によって支払われる監査人の報酬は、監査人の独立性に影響を与えるということは正しいということが問題である。独立性の議論あるいは調査において、独立性が会計情報の利用者の立場からみて、独立性について事実 (fact) および外観上 (appearance) における独立性に問題はないかということである<sup>6)</sup>。

適格性については、監査プロセスの複雑性は、監査人の適格性の必要性を示しており、その適格性は職業専門家としての継続的な展開と同じく教育と経験の産物である。適格性を判断されるためには、監査人は深い情報についての一般的知識体系を保持しなければならないとしてその適格性は継続的な研究と経験により改善され、それ故に、彼は道徳的に、職業専門的におよび法的にその義務がある<sup>7)</sup>。

誠実性および他の人的特性では、道徳的特性、誠実性および自然的適性が必要とされる。信頼を植えつけるためには、監査人は、正当の注意をもって彼の業務を実行しなければならない。"真の論理的行動は、法律、規則や規定から生ずるものではなく、むしろ強い個人的責任のある意識に連結される個人自身の性格および確信から起きてくるのである。それ故に、職業専門的道徳性は、形式的な規定以上に良好に進むものでなければならない"。それ故に、道徳的

責任は、疑いもなく法的あるいは職業専門的責任以上に高いものである。何故ならば、監査人は、職業専門家の最良の実務と一致する方法において厳密に彼の義務を遂行させないかどうかに道徳的な責任がある。Paton は彼が表明する時に職業専門家の実行に責任と専念を認識する：「職業専門家は、彼の領域に献身と専念をするという感覚を持たなければならない」。適切で有効であるためには、監査人は想像的、知識欲が盛んで、そして識別力のあるものでなければならない。そして、誠実性は独立性の本質的な要素である。表明された意見が、独立的な考慮と活動の結果として決定された事実を基礎としなければならない。その義務を充たすためには、監査人は、分析的能力と良好な判断が不可欠であるところの自然的な適性を所有するものでなければならない<sup>9)</sup>。

組織的特性に関しては、監査人の特性はまた組織的なものとして述べられる外部的なものであり、そして、権限と承認の2つの特性を包括する<sup>9)</sup>。

権限 (Authority) とは、監査人は必要と考えるどのような証拠でも収集し得る必要な権限を所有しなければならないということである。会計プロフェッションにおいては、州が、独立的公共会計士によって行なわれる企業の社会的管理に公式の認可を与えているが、社会的活動に関する立法者によって反動が示されている。最終的には、権限があるということは、監査人は、職業専門的グループによって認識される資格のある個人でなければならないということである<sup>10)</sup>。

承認 (Acceptance) とは利用者は監査機能を充足させるための、監査人の資格を認めなければならないということである。その承認は、監査人の独立性、適格性、誠実性および権威についての利用者の知覚に依存している。そして会計情報の主要な伝達に加えられる唯一の有形の事柄は情報の質についてのこれらの基準との間の信頼性に関する監査人の意見の表明である。利用者の信頼性を得るには、監査人と監査プロセスに関する質的管理 (quality control) の要求である。信頼性の存在しないところには、監査機能は存在しないのである<sup>11)</sup>。

監査の伝達プロセスにおいては、監査人は、権限と誠実性と同じく明白に、発見事項を表明する能力を持たなければならない。有効な伝達のためには、監

査人はまた、利用者の審査による承認を得るものでなければならない。そのような承認への要点は、公けのサービスへの献身によって立証される職業専門家の特性の維持である<sup>12)</sup>。

つぎに監査人の報告書については監査報告書の目的は会計情報と確立した基準との間の一致の程度について利用者へ知らせるためのものである。例えばもし、基準がより良く確立されておらず、あるいはもし、調査プロセスがより良く理解されておらず、あるいはもし、監査人の資格証明に疑いがあれば、報告書で説明しなければならない。このようなケースの場合、監査人のみが基準の妥当性およびテストの十分性に関して利用者へ必要な情報を提供することができる<sup>13)</sup>。以上 ASOBAC では、監査制度および監査人の責任に関しては、特に、監査人の独立性、監査人の報酬、質的管理および職業専門家としての特性に関して問題があるとみられている。

注 1) A. A. A., A Statement of Basic Auditing Concepts, *The Accounting Review, Supplement to Vol. XLVII*, 1972, p. 31.

2) *ibid.*, p. 31.

3) *ibid.*, p. 31.

4) *ibid.*, p. 31.

5) *ibid.*, p. 32.

6) *ibid.*, p. 32.

7) *ibid.*, p. 33.

8) *ibid.*, p. 34.

9) *ibid.*, p. 34.

10) *ibid.*, p. 34.

11) *ibid.*, p. 34.

12) *ibid.*, p. 59.

13) *ibid.*, p. 60.

## 2. Metcalf 報告

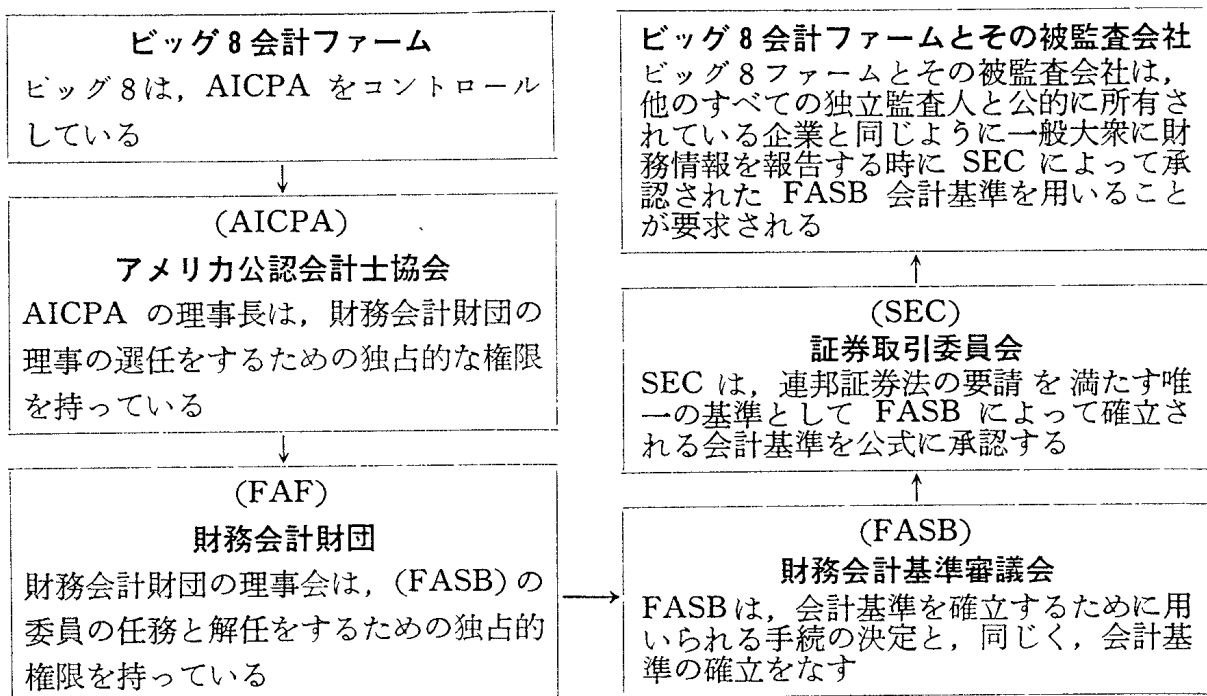
1976年12月に Metcalf 氏を委員長とするアメリカ上院の「報告、会計および経営の小委員会」“Subcommittee on Reports, Accounting, and Management

of The Committee on Government Operations United States Senate” が、全ページ数 1,760 ページの大部の報告書「会計制度 “The Accounting Establishment”」を公表した。この報告書の内容は、アメリカにおける会計および監査制度の広範囲な調査研究である。まず実態的に調査分析し、その問題を指摘しそして改善のための勧告を提示している。

まずアメリカにおける会計の確立は、主として 8 つの最大の会計ファーム、一定の有力な CPA 職業組織およびビジネス的な議会工作グループおよび少数の連邦機関とりわけ SEC によってなされてきた。そして監査人の信頼性は、監査人が真に責任を実行するために独立的で適格的であるということを一般大衆に確信させる行動の基準に厳密に固守することによって維持され得るのみであり、独立監査人は、連邦証券法の目標に到達する重要な機能を遂行するものであり、なぜならば、企業によって報告される情報を独立的にチェックし確認する手段を提供するからである<sup>1)</sup>。

第 1 図が、この調査研究に含まれている情報を要約するための有用な指針であるとして提示されている<sup>2)</sup>。

第 1 図 SEC によって承認された会計基準に関してビッグ 8 会計ファームと AICPA のコントロール



つぎにビッグ8会計ファームに関してつぎのように述べている。これらの8ファームは、アメリカおよび多分、世界各国の会計実務を支配しており、その影響は拡大している。彼等のクライアントは、アメリカにおけるもっとも大きくおよび財力ある企業である<sup>3)</sup>。それ故に、監査および会計サービスの提供における過度の集中は、すべての産業に存在し、そしてしばしば同種産業内にも存在している。そして重大な疑問がビッグ8会計ファームおよび他の独立監査人の独立性と適格性に関連して生じてきている。これらの疑問は、近年において一般大衆の注意を引き起こさせペンセントラル社の倒産、エクィティーファンディングの不正、ガルフオイル Co. および ノースロップ Co. による不正および不法活動その他の弊害に示めされている。そのようなケースにおける一般的な原告は、「どこに独立監査人が存在していたか」ということであった<sup>4)</sup>。

さらにビッグ8会計ファームおよび他の独立監査人における信頼性についての浸食は現在における実務のシステム、彼等が選任される手続および彼等の基準を設定する団体との関連の内にその原因が存在する。そのような監査人の独立性および適格性における一般大衆の信頼性の回復のためには、監査人が監査人の責任を逆行する方法を改良することによる<sup>5)</sup>。

もっとも重要な独立監査人の要請は、そのクライアントの利害関係者から真の独立性ありとして一般大衆によって高く評価されるということである。一般大衆の利益を保護するというよりは、彼等を選任しその報酬について、権限を有する企業の経営者の利益に役立つことにより関心を持っているということは明らかであるとする。

ビッグ8によって提供されている マネジメント アドバイザリー サービス (MAS) は、経営活動において企業経営者を援助するために意図されおよび必然的にビッグ8を被監査会社の経営活動に包含することになるのである。それは、事実および外観における独立性を維持させるための監査人の責任に対し矛盾し被監査会社と独立監査人に職業専門的および財務的利害関係を生ぜしめることになる<sup>6)</sup>。

また、ビッグ8が被監査会社に対して重役をリクルートさせる時、株主およ

び一般大衆は、そのファームが、リクルートした有力な重役との間に存在する関係の故に、被監査会社の独立監査人として留任させるかどうかを考えさせることになるであろう。同様に、一般大衆は、マーケティング分析、財務管理サービス、保険サービスあるいは他のマネジメントサービスを提供するために被監査企業に対する独立監査人として活動するビッグ8の能力を疑うのである。そのような場合に独立監査人は、被監査会社の経營業務に包含されるのみならずその業務をも監査するという立場に置かれることになるであろう<sup>7)</sup>。

ビッグ8は、企業と同じように連邦、州および地方政府の監査、会計およびMAS業務を提供している。彼等の利用によって、ビッグ8は被監査企業の経営活動に影響するであろう政府の政策および手続に影響を与えることができる。政府の政策および手続へのビッグ8の影響は、一定の領域には重要なことであり、そしてプライベートセクターにおける被監査会社に対してなされるサービスに関して利害の争いを提示することになる。すなわち連邦政府に対するサービスの実施は、ビッグ8へ重要性を増加させるように見えるのである<sup>8)</sup>。

AICPAについては、ビッグ8は、有効的にその有力な機構をコントロールし彼等の共同的な利益を発展させるためにAICPAを利用している。AICPAの有力な機構のコントロールを通じて、ビッグ8は、多くの会議が彼等の考え方に同意することに保証を与えることができるのである<sup>9)</sup>。AICPAが、連邦政府に意見を表明する時には、それはビッグ8の声である。AICPAは、会計と非会計業務の両方で議会活動を行なっている。

SECによる活動、原価会計基準審議会(CASB)、内国歳入サービス(国税庁)および他の連邦機関は、ビッグ8あるいは被監査会社に対ししばしば影響を及ぼしている<sup>10)</sup>。

会計基準の確立における失敗に関連して強力な批判が生じた時にAICPAは、1972年3月に研究委員会を任命し、そしてその報告書は、財務会計基準審議会(FASB)の創設を勧告したのである。同様にAICPAは、監査人の責任についての委員会(コーエン委員会)を、報告されない企業の犯罪についての近年のディスクロージャーによって生じた主要な企業についての独立監査人の批判に対



応するために任命したのである。AICPAは、すでにSEC以前に会計ファームの実務の品質に関連する自発的な計画を採用した。そのプログラムにおける主要な関連者としては、お互いに彼等の品質管理を評価するのはビッグ8であろう<sup>11)</sup>。

2つの提案が、被監査会社による不法行為の発見および報告のため独立監査人の責任に関連してAICPAによって提出された。両者の提案は、独立監査人の責任の限界に対して助けとなるものである。AICPAの提案の基調は、一定の政府機関への不法行為の報告に対して、監査人には責任がないという注目すべきつぎの意見によって代表される。「不法活動について外部利害関係者に通知する必要があるかどうかの決定は、経営者の責任である。通常の場合においては監査人は、外部関係者へ知らせる法的義務はない。」なおまた会計および経営に影響する公共の政策の多くの他の領域で、AICPAによってコントロールされ非常に影響されるものである<sup>12)</sup>。

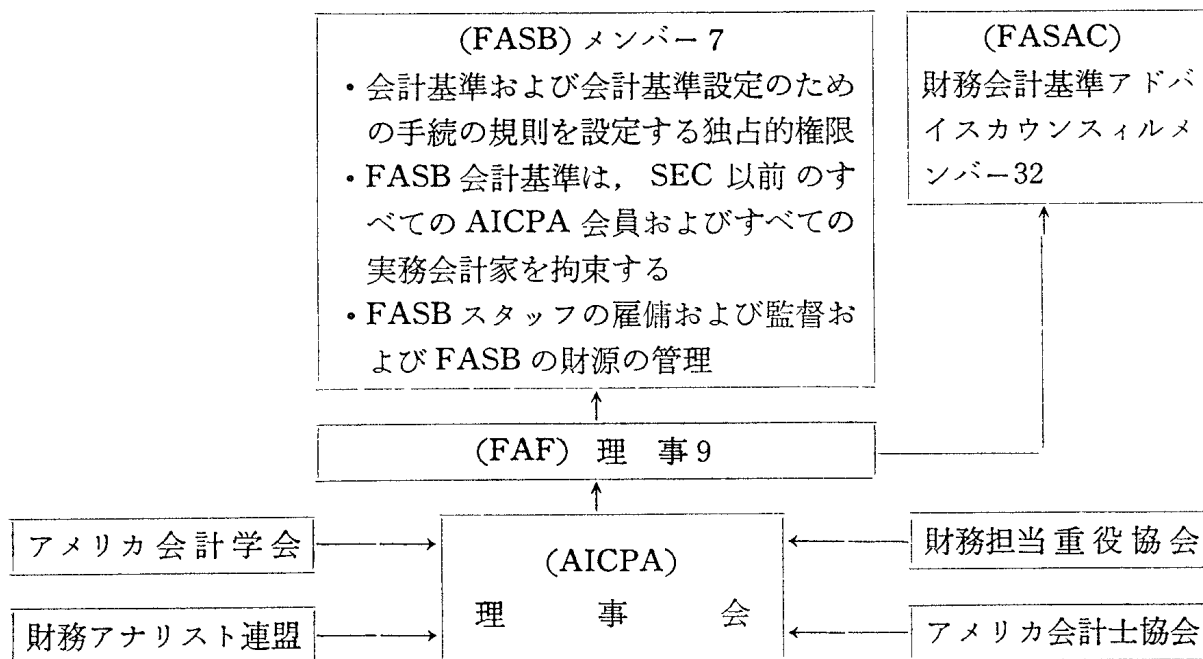
財務会計財団については、FAFは、AICPAによって組織された非営利団体であり、会計基準を設定するFASBを運営するための他の私的利害関係者によって共同後援されたものである。これらのグループは、財務担当重役協会、アメリカ会計士協会、アメリカ会計学会および財務分析家連盟である。かくしてFASBは、真の独立性があるとはいえない。またビッグ8、AICPAおよび他の41会計ファームがその資金の99.6%を出資していた<sup>13)</sup>。

財務会計基準審議会については、その組織については第2図が提示されている<sup>14)</sup>。

この研究は、ビッグ8会計ファーム、AICPAおよびより小さい領域で他のスポンサーグループが、FASBをコントロールしているということを見い出している。そのようなコントロールは、資金、人事および組織的な支持という点で行使されている<sup>15)</sup>。

つぎにSECは、会計の確立における連邦政府の主要な関係機関であり、その結果、私的な利害関係を狭めるための一般大衆の権威と責任への非常に大きな権限を有している。その結果、SECは、FASBをコントロールする特定の

## 第2図 FASBの組織機構



利害関係グループにすべての公的に所有された企業“Publicly-Owned Corporations”を拘束する会計基準の確立を委任されており、そしてそれ自身のための唯一の監視的役割を確保されているのである<sup>16)</sup>。

以上のような実態的調査分析にもとづきつぎのような諸勧告を提示している。まず連邦政府により施行されあるいは承認された現在の会計実務は、その責任を適切に満たすためには失敗しておりつぎのような勧告がなされている。

- (1) 議会は、連邦政府により施行されあるいは承認される会計実務についてより強い監視を行使すべきであり一定の目標と方針を確立することによりリーダーシップを行使しなければならない。
- (2) 議会は、その責任を実行するに当って各機関および各省を指導するために連邦政府に対して包括的な会計の目的を確立すべきである。連邦の包括的な一連の会計目的は、均一性、継続性、明瞭性、正確性、簡潔性、有意義な表示およびその適正性のような目標を包括するものでなければならない。
- (3) 議会は、証券法の不正条項のもとでの過失に対する独立監査人を告訴するための損害を受けた個人の権利を回復させるために連邦証券法を改正しなければならない。

(4) 議会は、主要な企業に対して独立監査人としての選任について会計ファーム相互間での競争を増加させる方法を考慮しなければならない。大規模の機関投資家および経営者による企業の選任プロセスの支配によって、経営者による指名での会計ファームの選定がなされる。企業と会計ファームとの間の長期的な結合は、会計ファームによる真の独立的活動を困難にさせるであろう。

一つの代替案は、ある一定期の後にあるいは会計ファームが投資家および大衆を保護するための独立的活動を実行することに失敗したことが SEC によって発見された後の会計士の強制的な交替である。他の代替案は、一つのファームが年次株主総会で投票による以上のことを必要とする連邦証券法の改正である。株主に対するこの選択を達成させるためのメカニズムは、一定の少数パーセンテージの投票権を持つ株主が独立監査人としての会計ファームを指名する権利を与えることが必要となり得るであろう。また株主の一定の限られた数の所有者は、企業の監査委員会への彼等自身の代表者のための投票が認められる。

(5) 連邦政府は、直接的には、公的に所有された企業に対する財務会計基準を確立しなければならない。しかし私的な会計の支配階級との SEC の長い共同およびその会計の意見発表への強要的な決定は、企業の財務報告における一般大衆の信頼を回復させるであろう。会計基準の確立に対する SEC の能力について多大の疑問を持っているのである。他の代替案は、CASB “Cost Accounting Standards Board” あるいは GAO “General Accounting Office” による会計基準の確立の活動と同じような連邦委員会を通して財務会計基準を確立することであろう。議会による公共の参加および強い監視が、承認される基準の設定手続における公共の利害を保護するための要素である。

(6) 連邦政府は、企業の財務諸表および補助記録の正確性を証明するために独立監査人によって用いられる監査基準を確立すべきである。監査基準は、GAO, SEC あるいは連邦水準の程度で確立されるものでなければならない。

(7) 連邦政府は、定期的に公的所有の企業に対する独立監査人の業務を検閲しなければならない。定期的な質的レビューは、GAO, SEC あるいは特別の監

査検閲機関によって実施されなければならない。

(8) 連邦政府は、監査人に対して実施業務の厳密な基準を公布し施行することにより連邦証券法のもとでの企業の財務諸表の正確性を証明する監査人の現実の独立性における一般大衆の信頼を回復させなければならない。これらの基準は、事実においてあるいは外観において独立性を阻害する監査人による特別の活動を禁止すべきである。直接あるいは間接の被監査会社の利害関係の抗議あるいは公的なあるいは私的な被監査会社に対する非会計の MAS の実施は、独立監査人の責任と特に矛盾する 2 つの活動であり、連邦の行動基準によって禁止されるべきである。

SEC は、独立監査人の資格を決定するためはその権限のもとでの行動の基準を公布し施行するための適切な機関である。

(9) 連邦政府は、国内15の大規模会計ファームに年次に基本的な経営および財務的資料を報告することを要求しなければならない。これらのファームは、パートナーシップで経営されており、そのような情報を一般大衆に報告する必要はない。しかしこれらは、国家規模の公的所有の企業の広範囲の大多数の利害関係に対する独立監査人としての公的な責任を遂行している。議会および国民は、連邦証券法のもとでの重要な公的責任の彼等の実行を評価するために15の最大会計ファームの組織と活動および財政状態に関する基本的な情報を必要としている。そのような情報を収集する適切な連邦機関は、SEC である。

(10) 連邦政府は、彼等が明らかに議会、国民および裁判所の期待に合うように独立監査人の責任を明確にしなければならない。企業の記録の正確性に関する独立的な証明および財務情報の適正な表示は、連邦証券法における議会によって意図されるように企業活動の適切なディスクロージャーによって国民を保護するための要点である。企業の財務報告書に包括される独立監査人の証明は、財務諸表が適正に表示されそして企業の記録が完全で正確であるということの意味することをすべての監査人によって理解されなければならない。もしも独立的監査人が、公的に所有された企業によって報告された情報について正しい証明を与えることが出来ないならば、その時には、連邦政府は、必要な機能を

実行する代替的方法を見い出さなければならない。

(11) 連邦政府は、国民に公開の委員会で、財務会計基準、監査基準および他の会計実務を確立しなければならない。

(12) 連邦政府は、大半の公的所有の企業への監査および会計サービスの適用における過度の集中を軽減するために行動をしなければならない。議会は主要な企業への監査および会計サービスの適用に際しての集中を減少させる他の方法を考慮しなければならない。

(13) 連邦政府は、監査および会計サービスのみを実行する独立監査人として活動する会計ファームを維持しなければならない。連邦政府は、独立監査人の責任と矛盾する MAS あるいは他のコンサルティングサービスを実施するようなファームと契約してはならない。

(14) SEC は、連邦証券法のもとで生ずる統制および執行に際してすべての独立監査人を平等に扱わなければならない。

(15) 原価会計基準審議会のメンバーは、その審議会によって確立される基準によって利害を受ける産業界の代表および会計ファームによって支配されてはならない。

(16) 連邦の職員は、連邦政府の会計政策および手続に直接的あるいは間接的に影響を与えるところの AICPA あるいは同様の組織の委員会に勤務してはならない。連邦の職員は、彼等の公的義務の適正な客観的な実施に関して利害の不一致の外観から自由な立場に位置しているものでなければならない<sup>17)</sup>。

以上メトカーフ報告を概観してきたわけであるかそこでの問題点としての指摘はつぎのように整理される。

まず問題の基点は、ビッグ8ファームの広い範囲にわたる影響力である。そしてマネージメントサービスの独立性への影響、不法行為の発見と発表、会計ファームの選任母体、連邦政府による会計および監査基準の確立、連邦政府による独立監査人の業務の品質管理、大会計ファーム自体の情報の開示、大会計ファームの業務の集中化の排除である。

- 注 1) The Subcommittee on Reports, Accounting, and Management of The Committee on Government Operations United States Senate, *The Accounting Establishment*, 94 th Cogress, 2nd Session. 1976, p. 1.
- 2) *ibid.*, p. 3.
  - 3) *ibid.*, p. 4.
  - 4) *ibid.*, p. 7.
  - 5) *ibid.*, p. 7.
  - 6) *ibid.*, p. 8.
  - 7) *ibid.*, p. 8.
  - 8) *ibid.*, p. 9.
  - 9) *ibid.*, p. 10.
  - 10) *ibid.*, p. 12.
  - 11) *ibid.*, p. 13.
  - 12) *ibid.*, p. 13.
  - 13) *ibid.*, p. 14.
  - 14) *ibid.*, p. 137.
  - 15) *ibid.*, p. 15.
  - 16) *ibid.*, p. 18.
  - 17) *ibid.*, pp. 20-24.

### 3. AICPA の監査人の責任委員会報告

1978年2月「監査人の責任に関する委員会 “Committee on Auditor’s Responsibilities” (Cohen 委員会)」は、最終報告書 “Report, Conclusions, and Recommendations” を公表した。この委員会は、独立監査人の適切な責任に関する結論および勧告を展開することが課題であった。それは、一般公衆は、何を期待しあるいは必要するかということ、監査人は、何が出来および何を合理的に成し遂げることを期待されなければならないかの間のギャップが存在するかどうかを検討しなければならない。もしもそのようなギャップが存在するならば、どのようにしてその不一致が解決され得るかを決定するために研究される必要がある<sup>1)</sup>。

すなわちまず、実施と期待との間のギャップに関してであり、一般に利用者は、監査人の能力に関するおよび彼等が与え得る保証 (assurances) に関する合

理的な期待を持っているように見える。

公共会計専門家は、アメリカにおいて企業環境の変化のスピードについての速度を十分に維持し、急速に反応するおよび展開することに失敗したのである。この委員会の報告書は、監査機能の展開の同様の失敗について論証していることと信ずる。それ故に、この報告書における多くの勧告が、プロフェッションにおける変化の速度を速めそして将来における変化の影響力についての理解をより早めるためにデザインされたものである。

委員会の勧告の履行のための基準の展開のためには、その勧告の多くが履行される前に新しい基準が展開されそして公布されなければならないであろうあるいは現在のものを修正するであろう<sup>2)</sup>。

会計と監査との間の区利については、この委員会は、監査に関連した問題と関連している。もっとも広い意味においては、会計の理論は、監査を包含している。しかし会計は私的企業の経済活動の結果の測定と報告として説明することができる。監査は、他方、会計のプロセス、測定および伝達の適正性を決定するための独立的な検査を包含する。単的に言えば、会計担当者は、財務諸表を提示し監査人はそれをチェックする。このような結合した性質が、全体として職業専門家としての範囲に及ぶのである。そして公共会計士の主要な機能は監査である<sup>3)</sup>。

つぎに、すべての監査に適用されるべきであるという結論に到達した。すなわちすべての監査済財務諸表の利用者は、被監査会社の規模あるいは株主の数に拘らず、同じ監査基準がすべての監査に適用されるということを当然と考えることが出来得るものでなければならない。監査基準は、新しい会計およびディスクロージャーの必要性に適合するために展開されなければならない<sup>4)</sup>。

以上、当該委員会の立場を明確にしつぎのように結論と勧告を述べている。

まず社会における独立監査人の役割としては、監査人の責任は、情報を監査しそれについての意見を表明することである。責任の分割について近年、注意が喚起されており、そして企業についての財務表示の決定に対する責任のすべてあるいは重要な部分が独立的監査人に課されなければならないということが

示めされている<sup>5)</sup>。

財務諸表表示における重要な不確実性についての報告に関しては、ディスクロージャーの要求は、不確実性の潜在的影響について十分な情報によって利用者に提供するよう向けられなければならないものである<sup>6)</sup>。

不正の発見に対する責任の明確化については、積極的な観点よりもむしろ不正を発見するための監査人の能力についての限界を強調するという傾向があった。AICPAは、最近、不正の発見に対する責任に関係した監査基準を明確化し強化するための積極的活動に着手した。監査基準設定委員会と当委員会は、ほとんど同時に、不正発見に対する監査人の責任の問題を研究し、同じ多くの基本的な情報に接近したのである。

監査は、財務諸表が重要な不正によって影響されないという合理的保証を提供するよう立案されなければならない。また、企業の資産の重要な金額に対する経営者の会計責任に関する合理的な保証をまた提供するよう立案されなければならないものである<sup>7)</sup>。

企業の会計責任と法に関しては、不法あるいは疑問の行動についての監査人の発見およびディスクロージャーに関する財務情報の利用者の期待は不明瞭なものである。そのような活動の明白な広範囲な性質が与えられるならば、企業の行動と適切な企業の行為との間に重要なギャップが存在するということが明らかである。このギャップの原因は、この領域における独立監査人に対する正確な責任の勧告を認めるには余りにも複雑である。そのギャップを埋めることは、企業経営者、取締役会、監査機関および監査人を含むすべての人々の責任の明白な定義を必要とするであろう。

企業が、その行動についての政策を採用し、それに従っていることを監視するために準備された時には、独立監査人は、違法あるいは疑問のある活動の発見および公開にあたって非常に大きい役割を演ずることが期待され得る。

監査の過程において、独立監査人は、職業専門家の技能と注意の行使が通常暴露されるであろうこれらの違法的あるいは疑問のある行動を発見することが期待されなければならない<sup>8)</sup>。監査人は、すべての違法あるいは疑問のある行



動環境に適切な考慮が一般的に与えられなければならない。このことは少なくとも3つの要点を包含している。

- ① 監査人は、その項目が財務諸表に影響する範囲を決定しなければならない。
- ② 企業の弁護士と監査人は、出来得る限り多くの適切な行動を調査するために経営者、内部監査人および取締役会と共に業務を実施しなければならない。
- ③ 公共的なディスクロージャーの範囲について考慮されなければならない。

もしも監査人が、企業の中でもっとも高い有益なレベルですなわち取締役会で適切な処理を得ることが出来なければ、その時監査人は、その違反行為のディスクロージャーを要求しなければならない。それが無い場合には、監査人の報告書で開示されなければならない<sup>9)</sup>。監査人は、法的事項のディスクロージャーについての質および完全性を評価するための極く限られた能力しか持たない。

監査人への助言によってなされた保証によって実証された経営者から提供された情報は、財務諸表の利用者に直接的に提示されなければならない。監査人の責任は、財務諸表が提示した情報を厳密に反映しているということを決定するために経営者と弁護士の情報と表示を検閲することであろう<sup>10)</sup>。

つぎに監査人の役割とその拡張の境界については、今日、監査のサービスは、実体的な政府の規制を条件とする。監査のサービスの拡張は、1970年のアメリカの混合した経済における自由市場によって決定されたものではない。監査機能は、財務諸表と伝統的に関連あるものより、より広いものでなければならない。監査は、一連の財務諸表の監査よりもむしろ一定期間に遂行されるべき一つの機能を考慮しなければならない。監査機能は、もしも監査人の適格性がその情報を検証することに適切であり、その情報が会計システムによって作られるということであるならば、経営者が報告する会計および財務の情報を包含するものに拡張され得またされなければならないものである。しかしながらこの

拡張は、ある一定の明白な段階をもって始まり、除々に進化しなければならない<sup>11)</sup>。監査人が経営者の企業の管理に同意するかどうかについて報告すべきであるし、その報告書において開示されていない重要な不正確な欠陥について記載がなされなければならない。

監査機能は、この情報に関する合理的な程度の適時な保証を提供するように除々に進化しなければならない。報告された局面は、最終的には監査の一つの統合された部分になるであろう。しかしながら監査から通常期待される保証は、事業年度末の後迄に完全なものとならないであろう<sup>12)</sup>。

社会的プログラムを包含する企業計画の能率性、経済性、有効性を与える情報の範囲は、会計システムによって作られ、監査機能がそれを包含するように進化しなければならない。そして財務情報の公的な発表において開示される必要がある。しかしながらこのセクションで展開された監査機能の境界との比較は、企業の活動が能率性、経済性あるいは有効性についてのある程度の分離した評価は、監査機能に包含されるべきではないという結論を導く<sup>13)</sup>。

利用者と監査人とのコミュニケーションに関しては、多くの利用者は、監査人の役割と責任を誤解しているということを示唆しており、経営者の責任と監査人の責任との間の区別について混乱しているのである。

付加された責任は、利用者に監査人によって伝達されなければならない。例えば、追加的な通信は、中間財務情報、内部会計管理、企業の行動の規定、企業の取締役会の監査委員会との関連がある年次決算書における他の情報をカバーするものでなければならない<sup>14)</sup>。

監査人の教育、訓練および開発については、CPE “Continuing Professional Education” は、その職業における多くのグループによって研究され実行されており、そしてこの課題については、当委員会は、継続的な教育に対する必要性を認識しており、かつこの領域におけるその職業の努力を支持するものである<sup>15)</sup>。

監査人の独立性の維持に関しては、少数であるけれども重要な利用者のマネージメントサービスと監査機能との間に潜在的な矛盾について関心を持ってい

る者がある。もしも少数派の考え方が、独立性の喪失についての経験的な証拠によって支持されるならば、マネージメントサービスの禁止が不可欠となるであろう。企業を公的に維持する財務報告および監査のために、独立監査人によって実行される税務サービスを含む潜在的な矛盾は、重要な問題を生じさせるようには思われない<sup>16)</sup>。職業基準は、独立性を損わせるあるいは損わせるように見えるところの活動を避けるための会計理論についての改訂をカバーするように拡張されなければならない。

監査人は、監査機能に偏見を与えるようないかなる業務をも辞退しなければならない。また、すべての助言的な業務が独立監査としての能力において表明しないということを利用者に明示する注意を訓練しなければならない。重役の調査および他の人事のリクルートサービスから生ずる潜在的な矛盾がある。会計ファームは、独立監査人を選任したりあるいは留保する意思決定に直接的に関連する人の雇傭あるいは職業紹介の業務をなすべきではない<sup>17)</sup>。

独立監査人は、その企業に提供するすべてのサービス、監査機能へのこれらのサービスとの相互関係、これらサービスの報酬および他のサービスを提供するに際して必要とされる情報が彼の監査責任を補足させるにあたり、監査人によって考慮されなければならないことの実態について取締役会および監査委員会に情報を提供すべきである。

そしてつぎの要求が独立監査人の職業基準に付加されるべきである。

もしも他のサービスを実施するに当って必要とされる情報が、被監査会社によって提出された未監査財務情報における重要な欠陥を示めずならば、独立監査人は、そのクライアントにその情報を収集することあるいは必要なディスクロージャーがなされていない場合には、確信させることを説得しなければならない。

公共会計ファームは、他のサービスから獲得した情報が監査の責任のあるパートナーに有益となることを確信させるためのおよび CPA でないコンサルティング担当者が、独立監査人として公共会計ファームの職業基準に注目させることを確信させるためその方針、手続を確立しなければならない<sup>18)</sup>。

取締役会は、独立監査人の任務を株主に勧告するためにそして監査人と経営者との間の相互関係を評価するための責任をもたなければならない。しかしその処置は、取締役会、監査人および適切な場合は、この取締役会が積極的になさなければならない。

監査ファームの強制的な交替については、その交替の費用が高く、また利用者が獲得するであろう利益が継続的な関係から結果する利益の損失によって相殺されてしまうであろうからファームの交替は要求されるべきではない。監査委員会は、独立監査人の個人的な交替計画、その有効性の評価をすることおよびもし適切ならば、ファームを交替することを決定することのために最良の地位のものである<sup>19)</sup>。

監査人の現在の時間的予算の圧力が監査の質を低下させる。時間予算の形成は必要であるが、公共会計ファームは、現在の方法は改善しなければならない。予算システムは、専門職業的基準と矛盾した活動を減少させることはない。すべての監査ファームは、これらの事項についての規則を注意深く引き出すスタッフを開発しなければならない。そして AICPA は、より決定的なガイドラインを提供しなければならない<sup>20)</sup>。

監査基準の確立のプロセスについては、監査基準は、2つの重要な効用がある。すなわち、監査の必要性を伝達すること、および監査人の実行を評価すること。監査基準設定の SEC と AICPA との間の相互関係は、良く働いている。現在の監査基準実行委員会は、AICPA によって報酬が支払われる小さな専任の委員会によって取り替えられるべきである。監査基準設定の重要性と仕事に要求される性質は、その職員が専任で貢献し援助する職員の質を改善するということが必要である。監査基準は、独立監査人の役割についての意見を受け入れるべきである。それは、社会の変化する要求と現在適用していることを維持することが定期的に修正されるべきものである。職業専門家の外部者による監査基準設定における参加は、奨励されるべきである。監査基準に強い関心を持つ外部グループは、提案された基準の公開試案に反応する継続的な委員会を確立することを要求すべきである<sup>21)</sup>。

監査実務の質を維持するための職業専門家の規則としては、公共会計ファームの規則のシステムはつぎの4つの要点が包含されている。

- ① 職業専門家を入会させるおよび実務に正当性を継続させるための両者の技能および適格性の高度の基準を確立すること。
- ② 実行目標として測定の出発の手段として役立つところの技術的および倫理的基準の展開と施行。
- ③ 技術的および倫理基準に従って監督し奨励するための品質管理および手続を計画し履行すること。
- ④ 法律、SEC規則あるいは他の職業専門家によって確立された基準から離れるところの実行あるいは実施に対する罰を課すための有効な訓練システム。

それにもかかわらず、職業専門家の自己統制の努力は、より効果があるべきであり、強化されるべきである。また公共会計ファームは、そのファームについての情報の公開を奨励される<sup>22)</sup>。

職業専門的実務の監視は、その職業専門家の内にあるべきであり、彼等自身の質に対する責任について留保されるべきである。

つぎの3つの要点から成り立つ自発的プログラムが、有効な職業専門的監視を提供するであろう。

- ① 会計ファームの独立的ピアレビュー (Peer Reviews)
- ② 関係諸機関へなされる有益的なピアレビューの結果の詳細な報告
- ③ 独立の監視グループの企業の監査委員会に類似したピアレビュープロセスを監督するための個々の会計ファームによる任務

これらの勧告は、職業専門家内部あるいは政府諸機関へのどちらかによって新しい構造を創造することなく達成し得るものである<sup>23)</sup>。

大規模で複雑なファームのピアレビューは、多分、大規模で複雑な監査を実行する経験と能力のある他のCPAファームによってより良く達成される。しかしながら異ったファームから構成されたチームによる調書と報告書のレビューから成り立っているAICPAのローカルファームの品質レビュープログラム

は、実行可能な代替案である。ピアレビューの詳細な結果は、被監査会社の潜在的被監査会社および財務諸表の利用者のような利害関係者に有効になされるべきである。ピアレビューの結果は、SEC 会計 Series Release No. 173 に従って指定されたレビュー委員会によって提示されるものの性質におけると同様の「長文式報告書」により完全に提供されるべきである<sup>24)</sup>。

その役割は、そのファームの経営者から弁護士とともにピアレビュー業務の範囲を決定するためおよびレビューの勧告の履行の次にコメントするために主要な責任を包含しなければならないであろう。そのレビューの発見事項と勧告が、公衆に影響を与えるということを保証するための責任も包含されるであろう。過度の秘密は、職業専門家の主要なプロセスにおける重要な弱点となる<sup>25)</sup>。

会計ファームと協力関係にあるそして裁判所と SEC によって、AICPA は、裁判所あるいは監督機関のシステムを通じて個別的な監査上の失敗に対応するメカニズムを確立しなければならない<sup>26)</sup>。貨幣的な損害に対する私的な訴訟を認めるところのすべての証券法の各セクションに対するアメリカ法律協会の連邦証券規則において提示されたものは、監査人に対する不法あるいは訴訟を妨害するのに役立つものである<sup>27)</sup>。

以上、コーエン委員会報告をみてきたわけであるが、ここでの課題を整理するとつぎのようなものである。

会計ファームは、企業環境の変化に即応すること、監査基準の性質、重要な不確実性についての報告、不正の発見に対する責任、監査人の教育訓練および開発、マネージメントサービスと独立性、監査基準の設定、監査業務の質を維持させるためのピアレビューである。

注 1) A. I. C. P. A., The Commission on Auditor's Responsibilities, *Report, Conclusions, and Recommendations*, 1978, p. xi.

2) *ibid.*, p. xii.

3) *ibid.*, p. xiii.

4) *ibid.*, p. xiv.

- 5) *ibid.*, p. xvii.
- 6) *ibid.*, p. xix.
- 7) *ibid.*, p. xix.
- 8) *ibid.*, p. xxi.
- 9) *ibid.*, p. xxii.
- 10) *ibid.*, p. xxii.
- 11) *ibid.*, p. xxiii.
- 12) *ibid.*, p. xxiii.
- 13) *ibid.*, p. xxiv.
- 14) *ibid.*, p. xxv.
- 15) *ibid.*, p. xxviii.
- 16) *ibid.*, p. xxviii.
- 17) *ibid.*, p. xxviii.
- 18) *ibid.*, p. xxix.
- 19) *ibid.*, p. xxx.
- 20) *ibid.*, p. xxx.
- 21) *ibid.*, p. xxxi.
- 22) *ibid.*, p. xxxii.
- 23) *ibid.*, p. xxxii.
- 24) *ibid.*, p. xxxiii.
- 25) *ibid.*, p. xxxiii.
- 26) *ibid.*, p. xxxiv.
- 27) *ibid.*, p. xxxiv.

#### 4. 要 約

以上 ASOBAC, メトカーフ報告およびコーエン委員会報告を瞥見してきたわけであるが、ここで、それらとこれらに関する展開を要約的にみてみよう。

(1) 伝統的財務諸表監査制度における監査責任等の制度上の問題点は、現在、急に発生したものではなく経済環境の拡大等により除々に発生してきたものである。AICPA の 1963 年の監査手続書 33 号 (Statements on Auditing Procedure No. 33) 監査基準と手続では、第 1 章独立監査人の責任と機能の 2 において、監査した財務諸表に対する責任は、それらについての意見の表明に限定されて

おり<sup>1)</sup>、不正発見の失敗のための独立監査人の責任は、一般に認められた監査基準に準拠しなかったためからのような明らかな結果の時にのみ起きる<sup>2)</sup>ものであると述べられている。このことは、不正発見に対しては、第一義的責任はないということがある。

(2) しかし例えばマウツ・シャラフの1961年の“The Philosophy of Auditing”によれば、監査人の責任は、財務諸表が満足なものであるということを保証するためのものである<sup>3)</sup>。しかし、不正の発見についても監査人の重要な社会的サービスであるのではないかと問題を提起しており<sup>4)</sup>、結論的につぎのように述べている。職業専門家として、独立監査人は、財務諸表におけるデータの信頼性を増加させ、そして不正の蓋然性を減少させる内部統制の測定に対して関心を持たなければならない、そして監査人のレビューはこれらを検見するために十分な広さのものでなければならない<sup>5)</sup>と述べており、また、独立性に関しては、被監査会社から報酬を受け取ることは独立性を弱めるのではないか<sup>6)</sup>ということと、同一会計士による同一クライアントに対するマネジメントサービスと監査との矛盾について問題を提起している<sup>7)</sup>。

(3) メトカーフ委員会報告に対しては、AICPA等から反論が行なわれており、たとえばメトカーフ報告への反論として、会計基準を政府機関あるいは議会で制定することは、会計を政治的圧力のもとにさらすことになるというものもある<sup>8)</sup>。しかしまた、指摘されている欠陥に関し改善方策をAICPAが検討し発表しているものもあり、前述のコーエン委員会報告で検討されているものもある。

(4) さらに1977年9月発表のこれら制度の欠陥の改善のためのAICPAの決議では、「SEC業務セクション」“SEC Practice Section”と「私的企業業務セクション」“Private Companies Practice Section”に区分し、SEC監査を担当する会員はSEC業務セクションに登録し、その目的はつぎのようなものである<sup>9)</sup>。

- ① 業務の質的な改善
- ② 質的管理のための強制的ピアレビューによる自己規制



- ③ 公共監視委員会による管理
- ④ SEC 監査の技術的情報の提供
- ⑤ マネージメントアドバイザーサービスの抑制

そしてこれらは実務に移されており、実施のための基準および手続等が検討されている<sup>10)</sup>。さらに1977年11月発表の米国上院の小委員会報告“Improving the Accountability of Publicly Owned Corporating and Their Auditors—Report of the Subcommittee on Reports, Accounting and Management of the Committee on Governmental Affairs United Senate”では、AICPAのこの自主規制計画を認めたものである<sup>11)</sup>。他方 Moss 法案と呼ばれる CPA フォームの活動を規制する包括的な法案「SEC 会計業務の国家的機構“National Organization of SEC Accountancy” (NOSECA)」が提出され検討されている<sup>12)</sup>。

(5) また以上のような制度の欠陥を改善する提案も積極的になされ、例えば、J. C. バートンは、1980年代の職業会計専門家の制度機構として、SECの権威のもとでのプライベートセクターにおける自己規制組織の確立を提案している<sup>13)</sup>。しかし、これに対しては A. A. ソーマーは、AICPAのプログラムがその目的を達するであろうことを説明し、J. C. バートンの提案の不利益を述べて、反論をしている<sup>14)</sup>。

(6) SECにおいてはたとえば SEC 委員長 H. M. ウィリアムスが、AICPAの自己規制計画は、もしその計画の公共監視委員会が独立的であるならば、議会と SECの期待を充足し得ると述べて支持しており、また職業会計人の進歩は①独立性 ②自己規制を含む質的管理 ③会計と監査基準の設定プロセスにあるとしている<sup>15)</sup>。

注 1) A. I. C. P. A., The Committee on Auditing Procedure, *Statements on Auditing Procedure No.33—Auditing Standards and Procedures*, 1963, p. 10.

2) *ibid.*, p. 2.

3) R. K. Mautz and H. A. Shanaf, *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association, 1961, pp. 114-115.

4) *ibid.*, p. 129.

5) *ibid.*, p. 154.

- 6) *ibid.*, p. 211.
- 7) *ibid.*, pp. 223-224.
- 8) Statements in Quotes "A rebuttal to Metcalf," *The Journal of Accountancy*, March, 1977, p. 79.
- 9) A. I. C. P. A., "The AICPA Division of CPA Firms," *The Journal of Accountancy*, November, 1977, pp. 113-117.
- 10) "News Report," *The Journal of Accountancy*, September, 1978, pp. 7-10.
- 11) Report of the Subcommittee on Reports, Accounting and Management of the Committee on Governmental Affairs United States Senate, "Improving the Accountability of Publicly Owned Corporations and Their Auditors," *The Journal of Accountancy*, January, 1978, pp. 88-96.
- 12) Late Developments, "Moss Proposes a National Organization of SEC Accountancy," *The Journal of Accountancy*, July, 1978, p. 3.
- 13) J. C. Burton, "The Profession's Institutional Structure In The 1980 s," *The Journal of Accountancy*, April, 1978, pp. 63-69.
- 14) A. A. Sommer, Jr. "The Lion and The Lamb; Can The Profession Live With 'Cooperative Regulation' ?," *The Journal of Accountancy*, April, 1978, pp. 70-75.
- 15) Late Developments, "SEC Chairman's Report to Congress," *The Journal of Accountancy*, April, 1978, p. 3.

### むすびにかえて

以上、アメリカにおける公的および私的な現代監査制度に関する問題点の指摘および諸機関の勧告事項を検討してきた。監査制度上の欠陥については、理論的立場からの主として従来よりの主張および実際の監査環境の中からのたとえば企業における不法行為による支出等の批判からの主張がある。アメリカにおける会計および監査の制度的機構は、メトカーフ報告を始めとする種々の批判に対してその改善方法を策定し、AICPAをはじめとする関係組織によって現実に実施を行ない始めている。その内、もっとも重要なものは、独立性であり、質的管理である。わが国においてもアメリカにおける批判と改善勧告の主張を理論的および実践的に検討し制度改善の積極的な研究が期待されるところである。

(1978. 12. 10)