

監査とコーポレート・ガバナンス

——21世紀への展望：J. R.パーシー所説にそって

濱 田 弘 作

- 1 はじめに
- 2 監査領域におけるCGと監査の現況
- 3 公衆の利益と財務諸表の信頼
- 4 企業への期待：管理，不正行為の有無
- 5 環境問題への対応に対する評価：財務報告書
- 6 むすび

1 はじめに

21世紀の監査業務は国際的監査局面⁽¹⁾に直面した。このことは20世紀末葉(1990年代)における監査領域が、極めて複雑な状況の下で遂行されるに至ったからである。

-
- (1) このことに関し、1997年2月国際監査誌 (*International Journal of Auditing*; IJA) の刊行をみた。これは監査人や当該研究に有意な方法を供するものである。IJAは、英国ヨーク大学の会合で正式に決定をみ、以後、多くの関係者がその研究に着手した。その端緒は各国における監査の特徴を明確にし、専ら監査に係わり完全で高水準の研究誌を刊行して、斯学のレベル・アップを図ることにあった。

そこには他の会計誌と異なるIJA独自の特徴を内包し、全ゆる疑問に応えることであった。加えて、監査基準の統一化と探求を意図したからである。換言すれば、監査領域を網羅し、当該調査結果を普及させる目的と論究の場を供したことにある。監査研究者にとって、有意・非有意な方法で監査基準の統一化を追求したからである。すなわち平常の監査実務に従事し、その専門領域内で出現した問題の調査、その対策を多面的に検討し、意見の調和を図るという期待を与えたからである。而して本稿はIJA (pp.1 - 12) をベースに私的な紹述を試みてある。

すなわち資本市場は Corporate Governance (C. G.) が必須の局面、所謂強力な動的監査職を要求した。国際的監査基準の発達に係わる重要な時期に、その論争を展開すべき国際監査実行委員会 (the International Auditing Practices Committee; IAPC) が、CGの発達を探求し利害関係者、技術進歩にもとづく株式会社報告書に

And Percy is an Honorary Professor of Accounting at Aberdeen University. Chairman of the Accountants Commission for Scotland, a director of a number of companies, formerly senior partner of Grant Thornton and President of the Institute of CAS in 1990 – 91. He is Vice Chairman of the UK Auditing Practices Board, a member of IAPC and Chairman of the ICMG Task Force on Corporate Governance. He chaired the debate which culminated in the publication of *Auditing into the Twenty-First Century, The Audit Agenda-Next Steps, The Research Agenda, Auditor's Code and Who Holds the Reins*. In this connection, references is given below.

Auditing Practices Board (1992) *The future development of auditing—a paper for public debate*. Milton Keynes: Accountancy Books.

Auditing Practices Board (1994) *The Audit Agenda*. Milton Keynes: Accountancy Books.

Auditing Practices Board (1996) *The Audit Agenda—Next Steps*. Milton Keynes: Accountancy Books.

Auditing Practices Board (1996) *The Audit Research Agenda*. Milton Keynes: Accountancy Books.

Auditing Practices Board (1996) *The Auditor's Code*. Milton Keynes: Accountancy Books.

European Commission (1996) *The Green Paper for public discussion: the role, position and liability of statutory auditors*. Brussels: European Commission.

FEE (1996) *The role, position and liability of the statutory auditor in the European Union*. Brussels: Federation Des Experts Comptables Europeens.

ICMG (1996) *Who holds the reins—a paper by the International Task Force on Corporate Governance*. London: International Capital Markets c/o International Bar Association.

McInnes, W. M. (1993) *Auditing into the twenty-first century—a research paper of The Institute of Chartered Accountants of Scotland*, Edinburgh.

Percy, J. P. (1995) *The relevance of research in the development of interpersonal skills for accountants*. In *Accountancy training for the future—the need to develop interpersonal skills*. Amsterdam: NIVRA.

Public Oversight Board AICPA—Advisory Panel on Auditor Independence (1994) *Strengthening the professionalism of the independent auditor*. Stamford, Ct, USA: Public Oversight Board.

Public Oversight Board AICPA (1995) *Allies in Protecting Shareholders Interests*. Stamford, CT, USA: Public Oversight Board.

において、非財務的測定の発展、要請が監査に新たな枠組を要請した。消極的要請の下で、報告はそれが追加的価値ばかりか、明確な伝達による適正さを求めた。

現行における監査基準は、21世紀の環境局面で既に変化の兆をみたことになる。IAPCの目的は監査業務を助成することにある。それは21世紀の環境局面を考慮し、かつ変化を吟味することにあつた。真にIAPCの役割は、監査業務を助成し進展させることであつた。関心を惹起した名声と地位の維持を図る限り、公衆の期待に応えるという基準や指針を公刊し重要課題の発展を提言する。

会計士国際連合はIAPCや他の委員会を通して、今日、必要に直面した基準を認識し、その中軸を確立するため過去20年以上に亘り、最大級の職務を遂行してきた。今や将来の重要課題を探求するに至っている。すなわち金融市場のグローバル化、資本市場におけるIOSCOの関心、および国際的株式取引が出現したからである。IAPCは監査専門職のリーダー・シップにとって、協議事項の発展に重要な役割を演じてきた。

而して監査人は会計、真実、公正を旨とする企業の適正管理、法律を遵守した健全な経営環境や社会問題に対し、責任ある局面での開示に係わるに至った。コーポレート・ガバナンスの発達に監査人に対して、広範囲に亘る利害関係者（例えば株主）に奉仕すべく株式会社報告書上で、不確定な非財務情報の発展を確固とする要請に応えた監査証明、監査報告について新たな体裁で応えるに至った。換言すれば、国際的監査基準の設定者や監査教育に重要問題を提起した。グローバル・ビジネスや資本市場の発達は、CGの発展が国際的次元を呈示し、世界中で完全な合致を見る傾向にある。このことは監査、基準、情報技術、行動、および持分所有者の視点からの言及を要請したのである。

2 監査領域におけるCGと監査の現況

(1) 監査領域に影響を与えた多数の刊行物、殊に論攷の導出をみた。“独立監査人の専門家意識の強化” (*Strengthening the professionalism of the independent auditor*) と題するD.カーク (Kirk Donald)⁽²⁾が主宰した勧告に係わる研究報告、合衆国における公共監査組織および彼等自身が株主利益の保護団体、欧州会計専門

(2) *Ibid.*, pp.4-5

職連合 (the Federation Des Experts Comptables Europeers; FEE) が、最近、発行した論攷「欧州連合における法的監査人の地位および責任の役割」(*The role of position and liability of the statutory auditor in the European Union*)。さらには欧州委員会 (EC) が1996年7月に刊行したGreen Papersのそれが好例である。

UKにおける監査実務審議会 (the Auditing Practices Board; APB) は、監査の将来的発展と題するAPB白書を1994年に、監査協議事項 (*The Auditing Agenda*) を刊行しており、これは1992年にスコットランド勅許会計士協会 (the Institute of Chartered Accountants) による「21世紀における監査」と題する調査論文の刊行をみた。

最近の刊行物は1996年APBが「監査人コード」(*The Auditor's Code*) で、監査重要課題の提言、およびUKにおける調査重要課題と題し、監査人自身と会社取締役の利用に係わる監査の9基本原則へ着手したものである。近年、各国におけるCGの関心は一段と増加を示し、1996年に国際的資本市場グループが刊行した“誰がかじをとるのか” (*Who hold The rein*) と題する論攷を下に、合衆国における公共監視議長 (Al Sommer) はその業務遂行にさいし、名誉ある職責を果たした人である。彼は日本、ドイツ、フランス、カナダ、アメリカ、イギリスのCGについて比較研究を行っている。そこでは中国の思想家孔子 (Confucius) の諺を引用し、全てを認識する。さらに将来を予測し、そのビジョンが存在する限り予測への期待や遭遇に対し、新たな方法の展開や機器が生起したと言及する。

CGの枠組において現行監査実態を吟味し、その発展と同時に監査用語とCGの双方で、財務諸表のユーザーに関する期待およびCGの積極的発展を希求する限り、適応できる技術的発達が監査保証と報告に係わる新規形態を導く挑戦であると言及した。

(2) **CGと監査の現況** 監査はCGへの批判的局面にある。ラテン語による監査の字義は、“to hear” (聞く事) を語源とする。それは財務情報と企業遂行の統一を維持し、真実を述べることである。監査の役割は企業経営にさいし社会、資本市場と公共セクターで信頼を得るための批判にある。近年、監査はGAAPに合致した財務諸表に関する公的報告書に焦点を合せてきた。非公式な事例は、監査人が企業経営について取締役報告を遂行することである。

訴訟環境は監査人に帰属し、十分な判断が可能となるよう財務諸表目的へ集中すべく、また会計監査基準の設定が、この視座の中核的役割設定にあった。しかしながら、それらは会計行為を監視し将来における監査へ挑戦をし、CGのより最近の発展の下で出現をみた。単純なCG用語による監査人（客観性、健全性、専門性、公平性、それら全ての統一性、さらに広範な企業知識への敬意）は、部分的には指令を意味する。他は利害関係者の財務情報保全について、主に彼等への報告、通常は株主資源に関し企業経営と係わり株主から承認を得た経営に対し、監査人が利害関係者報告を自己の報告を行うために関係者から任命されることに注意を要する。

事実、株主が任命する取締役とは関係をもたず、そのシステムの欠陥が依頼人以外の人の誤解を招くため、監査人が対応できなくなった。株主、利害関係者等、所謂公衆に対しその監視が、財務情報による報告過程を通じ企業保全を過大視する事実によって安全なものと信じられてきた。そこには監査人が現在、提供し多くが期待されるものの間に異なった理解がある。

監査専門職は、実務・コスト効果として公衆の利益を導くことばかりか、期待の管理も求められる。さもないと当該職業上の信頼を失し、社会的な敗者となる。さらに資本市場や企業は社会からの信頼を受けず経営が困難に陥る。これは伝統的CG領域内における重要な検証と均整を呈することを監査人に要求する。CG問題は、独立取締役や管理組織に対するばかりか、また監査人にも係わる。取締役は会社の資源が効果的に用いられ、会社目的を遂行し、共通資源に寄与した能率を把握し管理する機能をもつ。

監査は周知の定義で示されたように監視機能として理解される。優良会社の統治は企業自体が動的進化保証を意図する。“Who holds the rein”に対する回答そのものは個人的、集团的に機能する取締役や監査人に係わるかどうか、ダイナミズムのような制約を意図しない限り、単に方向づけを与えるものである。

〔i〕優良なる統治は行狀的性質を有し、人的目的にそくし資源を活用する無貞節な人々のリスクや管理を無視する貧弱や判断の掩蔽を最少限にする。

〔ii〕優良なCG行動の特徴は安全、寛大、会計責任を一般に承認させ、監査がこのような原則を有する限り、将来も注視される重要な役割を有すると考えられる。

3 公衆の利益と財務諸表の信頼

(1) 公衆の利益

公衆が監査人に信頼を寄せたように、彼等は年次財務諸表をもって報告以上の広範な責任を有する。スキャンダルが表面化すれば、それを理解し説明を与える監査人は自己の欠点ばかりか、時にそれを行うことが独立評価人として、外部監査人の公衆に対する高い期待へのミスリードを導くことになる。

監査職は公衆が、当該問題である監査の視点や訴訟状況の複雑なことの理解ができず、彼等自身の名声を害するのに係わり、独立の支援者が経営に対し用役を下に、市場における客観性を適正な会計の下で評価人となる代りに、創造的主唱を行うと考える。専門家は少なくとも国際的監査基準の法制化や法人に対し、改善した質的手続きを考えることなく、建設的に公衆の議論や基準設定を通じ1990年代の状況を抑制すべき行動をとってきた。その目的は公衆の信頼を高めることにあり、客観的用役を導く方法の探求、所謂公衆の社会的ニーズである信頼の再構築を要求した。大方の進展は過去に遂行をみ、それらの信頼を回復した。しかし、そこには己れを満足させるものは存在しなかった。

1990年代初頭は監査専門職への批判が直面した時期である。スコットランド勅許会計士協会 (P. C. of ICAS) は、21世紀における監査を志向する監査および公共の期待を可能な限り吟味することを決定した。これは弁護士業務に関し広範囲な人々や記録に責任を有すると期待された。このことは次のように要約される。会計が正確であることは、当該企業が正確である。完全な管理の遂行は法律に準拠し不正の存在はない。その成功や福祉への関心をもつ全株主や該当者に信頼が寄せられ、年次報告書を供する環境および社会的問題に対して責任ある態度をとる。公衆が専門家として適正に独立し、商業的影響が専門家として客観的方法で、自由な行為を行うべきと確認する。

同時に、UKの監査実務審議会 (APB) は「監査の将来と発展⁽³⁾」(The future development of Auditing) と題する公的論議に係わる論文を調査刊行した。重要なことは2つの文面が、実務家と監査プロセス利用者を結合して描写されたことにある。この論攷を考えると公衆の理解は(1994 APB⁽⁴⁾)における監査協議と一

(3), (4) *Ibid.*, p.3

緒に移行された。監査人に対する公衆による期待の増加は、取締役や管理者の公的期待の増加へ発展したことが明確になる。そこには現行株式会社統治に焦点がおかれたことにある。これらの発展が何ゆえかについて、株式会社報告や監査の質的期待ばかりか公開性の統治原則、会計責任、誠実性が取締役や管理者の質的行状に依存することが理解できる。ここで財務報告書利用者に関する期待要件を吟味すれば、次のようになる。

(2) 財務諸表の信頼

公衆は絶対的正確性を期待しない。しかし適正な投資に対する企業の意思決定に期待する。人々が投資を行うにさいし企業経営が遂行されるかどうか、社会環境に対し有害や、損傷を与えたかどうか。1980年代に、概して存在しなかった企業に対し監査人は、真実・公平概念でもって法律に対応し、かつ最善・積極性を中心とした結果、管理を意図すべき会計方法の遂行をもって経営に助言を与えるための賢明なる方法を見い出した。会社の財政状態が実質的成果に対する現実の計算以上に、経営が期待する人為的な印象を有する。依頼人は株式会社であって、経営者でないことを考慮し、便宜的に監査人の明晰な指示を求めた。

経営に関するよりも経営に対する監査、それは過去5年間における会計基準の健全な精神を強化するように諸国で遂行されたし、将来の監査人が使用した会計方針が、公正表示に係わる広範な制約の範囲内にあるかどうかについて、それらを助言することなく監査委員会が直面し、そこで使用される最適な会計政策だったかどうか、また財務上の開示明瞭性の助言について、経営上における会計評価や会計原則を基礎におく保守主義や積極主義の度合はどうか。このような提案は、監査人が株主や会社を熟視するという公衆の期待を確認、監査人が真実、公正の視座で示したことを保証する。すなわち経営に役立つという、いかなる苦情をも問題としなかった。

4 企業への期待：管理，不正行為の有無

いかなる資本市場においても企業は期待を抱かれる。問題は株主が驚かないことにある。寛大な概念は会計士が感受性やリスクを示し、定期的に企業へ予見を与え将来性を確実にすることである。会計基準の設定は、そこで結論を示すことはでき

ない。継続企業における会計基準は、取締役に対する財務諸表が、ゴーイングコンサーンや清算基準をもって作成されたのかに関し、決着をつけるという基準で示される。これは実体の生命における大概の状況が灰色、白、黒のいずれでもなく実質を無視する。しばしば、取締役はハイレベルに調整した成長企業の特徴が、非効率な資本化であったり、銀行や主な顧客に依存しているという自覚をし、さらには期待しない時期において強風が企業の方向に吹くことを自覚する。確かに投資家や従業員は、それがリスクの不確性や意識的従業員と一緒に管理を理解し、会社を強化する方向で任務に就き、財務上の困難性に係わる存続についての契約を行う。このような状況の下で投資家は概して失敗を考えるが、企業を優利に導くことを望むならば巨額の資金投資を行わない。

1980年代の状況は投資家が、それらを歓迎したことから監査人や経営者へ期待したことが証明された。UKにおけるStock Exchangeは予想可能な将来企業について、継続企業の実質的疑問を有するリスクと不確実性に係わる報告をすべきと取締役に要求した。取締役は会計上このような開示を見られない場合、監査人が注意を払うよう期待をした。

公衆の期待は株主が財務諸表に期待し、次年度報告書を入手するまで、合理的に安全なことを企業に求めたことにある。このことに問題が生起しない限り、監査人や取締役は安定である。このことは次年度への配慮もしくは数か月後の状況にすぎないかもしれないが、少なくとも次期報告日まで、「勘」を下に遂行される。この視点が欧州委員会のGreen paper（白書）で論議され、一層の前進をみた。このような行程は将来の情報として、考察することが監査人には必要で、事実、予想できる財務情報に期待を寄せた会計士の役割に係わる全般的問題自体が正しいとされ、IAPCは要約して白書にその問題を期待した。

継続企業は、公衆の期待に応えた現行報告書を最も親密に公表した。会計基準の設定者はこの重要な問題に対し開示基準の発展を必要とする。監査人は株主利益について、このような開示の妥当性に関する判断を行うことにある。現在の提言は助言となり、監査人が訴訟環境下において神経質になりすぎることに留意することが必要となる。公衆の期待に対し、概して適正な開示を通じて遂行されるからである。

(1) **管理の有無** 取締役に課された要請は外部の人々による期待である。CGの

統治問題は非常勤ながら有能な管理者に従事させることが取締役の責任になる。1980年代に発生した不祥事（scandals）は、CG問題を再吟味すべく世界中の国々で生起した。ある国におけるこの状況の比較は誰が手綱を有する（ICMG, 1996年）かに発展した。世界中における統治構造は近年強化をみ、そこでの方法に集中化し、国の文化が夫々異なったにしても、当該基準へ期待するという勧告をみた。欧州では、ドイツやオランダが監査理事会の創立をみた。UK, USA, カナダ, オーストラリア, 南アフリカ, およびフランスは執行取締役ではなく独立した役割の発展, イタリア, 日本は経営活動を日常的モニターし、検証や平衡法をもって法律上の監査理事会の出現をみた。そこにはある国が用いた統治過程について、説明を示すべき年次報告書が要請された。明確な統治声明書を適用した報告書に対する監査人への追加要求が好例である。

この調査に対する結果は、ある国で監査人を含めるという緊要性は存在しなかった。これは産業界で監査人がその機能を遂行するにさいし、統治問題の経験に関し彼等の欠点を示す場合、追加的価値を有しないと信じたからであり、まったく誤った証明を行うよう専門職への挑戦でもあった。

将来、監査人は統治問題に対する報告方法を探求するものと確信する。継続的企業問題や内部統制の報告に係わる監査人の主張は、これに対し冷徹さにある。UKにおいて監査人が、少なくとも監査委員会に対する第1局面で、どのような報告を行うかについて指針の発展をみた。今や非常勤取締役が世界的に共通となり、それを論議する人達は取締役に対し株主を代表しつつある。

概してその職務は、これらの問題を取締役に対し監査人がどのような伝達を行うかの指針を確立する国際的要請になっている。企業統治に依存する株主およびその必要性は、伝達がIAPCにおける現今の問題である。株式会社行状の特質は経営者の資格条件に対する批判問題でもあり、頻繁に企業が倒産すればその手段が焦点の対象になる。

企業は法律に従った調和を保つかという当該問題に対し、FEE⁽⁵⁾で刊行をみた報告書による解決等は、指針を呈するため国際的基準の発展に関心を有したことは興味深いことである。監査人が弁護士以外の場合、若しくはそのような状況において保証を与えられない場合、実現の役割を一層期待する将来の財務的制限に対し、

物的影響を有する問題に慎重とならざるを得ないからである。

(2) **不正行為** この問題は世界中における企業への関心事でもある。事実、適正な監査人は不正なリスクを最少限にした表現を行うシステムを有し、経営者責任をもって、有効なポイントを上げると考えられる。しかしながら、このことが良好か否かは公衆の期待に対し、監査人が真に虚偽となるかどうかにある。

情報操作に関し第三者への結論が、上層の管理機能を複雑にしている詐欺発見を行う目的を困難にする。この問題に関する厳格な監査基準をもって、監査報告は当該プロセスに固有の制限を明確にする。更なる段階は遂行した問題について、ECで誘発をみた論争から明示されたところである。

實際上、純粋な監査へ依存する監査人に対し、内部統制を無視し何等の維持を行わなかったことは確かである。この問題を扱う監査基準の修正が期待される。UKは監査人が詐欺、誤謬によるリスクを最少としたシステムの健全性について、取締役へ報告するという指針に係わる提案問題を吟味するプロセスを有する。また多くの職務は内部取締役システムの有効性、または詐欺や誤謬を最少にする統治過程の適正な財務情報を確保するため、報告に対する監査人が係わる指針や基準を生起する様に、世界中の会計専門職で遂行されてきた。当然ながら、この問題は監査人が当該事象後に誤って示されたという某の事例によって、このような報告を作成する現在の環境において鋭敏でないという訴訟問題から納得出来る。

ベアリングスの例 (The example of Barings)⁽⁶⁾は厳正な救済の下で、これを導いたものである。監査人の挑戦は株主や公衆の期待に直面するのに合理的に確かな必然性への度合を与える方法を見出したからである。訴訟への挑戦は責任問題を緩和するための法律改正にある。このための教育吟味が必要になり、人々に対し行為、技術を習得させ、監査人が作成した訓練の吟味が必要であり、さらに留意点を理解させる必要がある。詐欺師は迅速かつ人々に鈍馬を喜ばす人と言われ、彼等の自我は男女の不適格性の大きさに合致する。通常、このような人々は彼等の不行跡を暴露し、監査人の信用を高揚する。

そこでは財務的ペナルティの吟味が求められ、監査人が誤まった情報を与えるどのような雇用者に対しても法律上の適用を遂行し、ずるがしこい詐欺者は、通常、

(5), (6) *Ibid.*, p.8

彼等の雇用主に対し、他の操作を通じて不正を犯すように記録の改竄^{ざん}や情報を抑圧し、それらの主張をする。詐欺問題は継続的かつ専門的利益を必要とする今日の社会において害毒である。それは決して解決できないが、監査人や取締役による改善、教育への注意を通じて最少限となることは間違いない。

5 環境問題への対応に対する評価：財務報告書

IAPCおよびIFACは、1995年に最も有益な論攷を記載した白書を刊行して、重要な問題を提起した。殊に、オランダ・カナダ人によるこの領域における論及がその好例である。また欧州委員会も、この問題に関心を有したことは注意に値する。そこには次の2論攷があった。

- (1) 財務諸表に影響を与える環境問題を確認する監査人の責任について。
- (2) 株主に対し経営サイドが作成した環境報告書について。

これら2つの重要な領域の進歩や成果は、もし監査人が公衆の期待、所謂現代企業が他の株主期待に直面したさい不可欠である。監査人は、種々、多岐に亘る専門家として、他の専門家と親密に職務を遂行する必要が生じるに至ったからである。

(1) **企業の年次報告書**は、全株主から信頼を得られるだろうか。このことは財務諸表が株主目的に合致した形式で作成されるに至ってから、監査人はそれらの報告書のみという論議が可能になる。概して一般公衆の多くは企業（債権者、雇用主、および社会）に対して関心をもつ。それらの人々は年次報告書において、全てを包括した計算書である監査報告書に注意を払う。例えば国内法の下における多くの年次報告書は、今日、他の利害者に対する情報を内在したにしても、事実、諸国における法的要因を財務諸表の一般的機能自体に包含した公的記録と考えるからである。

このことは単純な問題ではなしに、かなりの調査を下に様々な株主目的を必要とした情報形態でもって導かねばならない。因みに、従業員は将来への雇用、所得の視点から会社の健全性、債権者は債務の弁済能力、さらに社会は人口環境に影響を与える生存や環境行状に関心を抱く。それは株主自身が投資価値に係わる成長可能性や潜在的配当性向に関心を有するからである。

他面、株主に対し監査人は財務諸表を提供、伝達する限り取締役報告、会長声明、経営者の視座、管理上の見解、および分析報告について他部門を吟味する。監査専

門職は、この論及について適正、再評価を呈するための方法を見い出す必要があり、明確で誤った情報に関与した人達を承認しないことになる。合衆国における監査人の新規則は、この最後の問題を追求している。他の情報について監査人の関与に対する産業界の反応は、正式な監査報告書が読者にとって推論形式を選好する情報の抑制によって陳腐化し、監査人が、このことの明確な報告をすることなく当該情報を吟味したいかなる事象に対しても一般的に概括的となる。基準設定への挑戦は計算書伝達の適正な要求を経営に期待する新しい方法を見い出すことにある。すなわちソフトな意見によって、情報自体を陳腐化させることなく財務上の体系化を図ることにある。

監査人の独立性、専門家としての資質・技法、および商業主義からの影響に不信感を有する。このことは99%の事例が真実であり公衆の理解と乖離する。公衆は法律上の有効な事例を聴し、有益で継続的職務を課されるための監査費用を減額し、美辞麗句の陳列をもって経営的制約の下で行われると考える。彼等は監査人が経営に係わり、積極的に用役を供した結果の対価授受と理解する。恐らく、経営内部に係わっていると考えるのは当然である。

欧州や、合衆国の調査によれば、取締役の独立制が監査人の行為や報酬に含まれて勧告され、全てを表現したという主張がみられる。1994年APB⁽⁷⁾は監査協議事項案 (*Audit Agenda*) が、監査人の独立制を損わないことの確認を行い、経営者に供した恒久的用役の定量を評価すると示唆した。勿論、全体として非監査用役の規定を報じた監査人を選好したが、実践上は主に株主や取締役が、富の創出に必要な独立した工夫と質量の価値を有するがゆえに、その方向での進展はあった。

多くの問題は監査パートナーが経営に対し責任をもたず、報酬を生起させるその能力よりは健全性の評価を保証する監査法人によって解決をみた。監査人や巷間の人々は、その行動、状況とは異なるからである。

〔i〕 問題に対する懐疑心を抱く人、何等の発言をしない人

〔ii〕 他人が欲するものは何かを問う人、所謂イエスマン

公衆に対する法人監査プロセスと判断の客体に関する確な認識は、この職務を助成する。名前を記載して法人の意見を署名するパートナーは、実務の従事者が私見をもって目的（客体）を堅固にし、その実務が規則に則って英国で吟味されたと記

載する。監査人の独立問題について「21世紀における監査」(*Auditing into the twenty-first century* ⁽⁸⁾) の調査および監査の将来的発展に関し、APBは各上場企業が監査人の氏名および報酬に対し、取締役が株主集団からの独立性を示唆し、他の用役規定を監督する旨、所謂監査人の追加用役が経営統合を問題にしたり、最重要事項として不正な行為を発見したとき、それを扱うために監査の独立性を損じないようにすると述べている。

この概念は追加費用や行政上の負担を条件に、産業界を考えるイギリスにおいて実行に移されなかった。しかしながら、日本、イタリアは取締役規則を監督するための法制委員会が存在し有意であった。外部取締役や監査委員会の役割は、発展途上にあるが、期末におけるその機関は経営から独立せず、それ等は単一取締役会であり法律にもとづいて正式に選挙されないとき、企業の選挙や統治に貢献する能力をもたない。すなわち業務の遂行にさいし、彼等の地位や任務は不十分であった。

監査人の独立問題は重要であり、それら監査を行う機関とは独立して選ばれねばならない。任命を含む監査委員への役割が歓迎されて決定したとき、それは理念的解決ではなく別のものが議論される。株式会社の企業統治における利害発展に関し、景気後退期（1980年代に遭遇したスキャンダラス）後かどうか疑問があり、この概念について最新の関心は存在せず、法律は日本で露呈したとおりである。しかしイタリアは、概念として魅力的なモデル国となっている。

そこには国を統治する法律を監督する3～5名からなる討論による監査、企業実体の経験を有する会計士や経営者の調和、その過程で彼等を支持する外部監査人の任命、必要ならば会社取締役会における変革を有効にする必要がある。このようなグループは、彼等が虚弱な状況であることを自ら認識したとき、特に問題の論議を望んだとき社外取締役に活用される。

このようなメカニズムは、資本市場における役割と保護を必要とする。外見上は外部監査人が公衆の期待への対応を不要にするが、グローバルな職務や株主を巡る会社の新たな統治構成は、財務的関心の安全とその成長能力を媒介とした統治過程に係わる情報を必要とする。

(2) 財務報告書 公衆の期待に応えた監査人の特質変化に対し、株式会社財務報

(7), (8) *Ibid.*, p.9

告書とその技法の発展に対する吟味が必要になる。株式会社報告書は株主を満足させるばかりか、媒介となる取締役が係わった歴史的記録による変転が明示される。企業資源は富の創出と配当を下に、監査を遂行したか否かの価値表示にある。価値基準会計 (value-based accounting) と将来の判断に必要な情報は、過去の単なる記録で満足できない投資家が、現在必要としている企業価値、および将来の潜在的可能性を考慮する。

因みに、会社における経済資源を考えれば、それがどのように把握され経営上で新製品、用役として資源の保全、その調査、発展、企画、従業員の移動、教育、新市場の占拠率、動向、終局的に顧客の要求する品質、その満足度を維持する能力にある。これらの諸条件は現行貸借対照表上に記載されず、仮にそれが可能だとしても、その試行と数量化を企めるのみである。

公的セクターにおける財務用語は全ての測定を可能にしたが、非財務的測定に関し用役の測定基準を修得したにすぎない。株主は歴史的キャッシュフローにのみ関心を抱くばかりか、予測が将来の配当フローに係わる概念として、それらを承認し改善するか、当該企業が投資にさいし十分な再投資を行うような時期に、それらを認識できるか否かの訓練や調査、熟練した人々を必要とする。そこでは会計用語が財務的測定に係わることなく、専門職を前提とした会計責任の測定にある。このことは会計技術の発展が、将来の非財務的測定にも関係することの証でもある。もし会計責任の査定者が、市場を維持することになれば、現在、年次財務報告書への集中を行うにさいし、監査人の職務を小さくすることになる。未だ、年度基準で作成する当該報告書の予見は、主にそれら法の遵守者やアナリストによって用いられる。株主は取締役が作成した経営分析の形式、報告書を一層用いる。恐らく年次基準ではなしに、少なくとも4半期ベースで専門投資家に対し、期待した基準による体系で記載しようとするからである。

6 むすび

監査人は訴訟環境の下で神経質になり、公衆が彼等の立場を誤解することを回避する。国際的監査基準の発達、その期待が大きい程重大である。基準はナーバスもしくはニスキーになればなるほど、将来情報を必要とする。すなわち、体裁上ソ

フトで自己流，非財務的となる。

立法府は監査人の責任緩和を図る法改正を必要とする。動態監査は取締役，経営者，監査人の社会的信頼の維持を図る。現行年次報告は，企業の成功に対し関心を抱く全ての人々から信頼を得て，期待が増大する。公衆は企業実体維持に係わる監査人の責任を信頼する。株主は監査人が，次期の報告日に考える必要性をもって，次年度の報告が安全であることを期待する。監査人は，一方に偏しないという期待がなされる。彼等は実際の計算書よりは経営者が，希望する人為的事象との一致を回避するのである。

経営側に立った監査人は，彼等の用役提供が独立性という質的本務を失することになる。監査人は財務上の基礎にある保守主義について，監査委員会に助言を供する。査問委員会は監査および理事会の規定を監督する。法人社員名は他の用役を求められず報酬以上の査定を行う。監査と市場行為は異なり，その緊張は前者にある。監査委員に対し法人社員は客観性を強要される。

急激な技術の発達，世界中の上場企業に対しインターネットによる方法で，利用できる詳細な財務情報の予見を可能にする。投資家はキー・タッチをもって，関係会社のデータベースから，直接，彼のニーズに係わる適正情報へのアクセスを可能にする。このような情報は長期の監査報告書に係わることを嫌うことになる。否，数か月前に作成したものよりもリアル・タイムの作成を要求する。

投資家は彼等自身が，展開した予測基準に対する業績を合致させ，期待に合う業績を跡づけることで情報を活用する。ゆえにリアル・タイム監査が要求され，将来に亘って指示できるならば，その確実性の出現はデータベースに対し，インプットまたは採用したデータベースとそのプロセスで供される。小規模企業は，過去に手作業で会計記録を行っていた。しかしコンピュータソフト・ウェアが与えられ，所有主は経営にパッケージ・ソフトを用いた財務記録を行うだけでなしに，企業が最新情報を用いて同じ産業間における比較を可能にした。監査業務はソフト・ウェアの採用によって，経営の知的調査を行うため監査人に対し，特別な動向や問題を確認し，その判定に用いるに至った。ここにサンプリングに依存するよりは，コンピュータによる全母集団を監査することが有効な費用となる様である。株式会社報告の技術発展は新しい報告形態を追求するために，外部監査人からの挑戦による更なる新

用役を供するための監査人の挑戦を導いた。

ともあれ世界中における基準設定，教育，および将来への期待に応えるための広範囲な監査用役に対し多くの挑戦が望まれる。基準設定や会計法人，および専門的組織は公衆の利益に対し，監査人の客観性を保護し新方法を見い出すため，他の統治集団に帰属する。社会が企業活動，資本市場でその信頼を得たいとすれば，なおさらのことである。

専門家，殊に非財務的測定に保証を与えるための技術をもって，株式会社報告および統治の重要性を与えるため，確実な用役に対し新しい形式が必要になる。加えて専門家として確かな理解を有する集団的言語に慣されはするが，ネガティブな価値，所与の確実性をもって伝達すると信ずることは困難である。すなわち報告の標準形式から，一層推論的報告書へ移向に対する挑戦であり，一定の確実性や不確実性の質・量と範囲を法言語で明確に指示することである。

技法の挑戦は更にリアルタイム活動を要求し，質・量的に株式会社統治の必要性が統治過程の重要な局面として内部監査の業務を加速させる。会社のデータベースが与える確実性の意味や信頼は，保全する能力に与える質量を外部監査人からの情報で供される。評価に係わり重大な詐欺を生起させる継続的挑戦がある。監査の将来は不正に対する改善した技術発展の増加を強調することである。詐欺や誤謬のリスクを最少にすべく，これらシステムの健全化を取締役に助言するために，会社資源が他の便益以上に会社の便益を活用する。株式会社の統治行為や環境的，社会問題を報告すると，予想した財務報告，非財務測定は成功者において新技術を要するが，教育，訓練を通じて浸透する。加えて，若干の詐欺や不正に対する主張は別にして，人々の行動局面に対する監査人を教育することが必要になる。過去20余年間における基準設定の多くに対し，取締役や規制者の視覚から監査人を考察すると，社会の便益に対し監査人は自己満足することなく，社会の要請に応えた企業統治こそ信頼を得られることになる。

因みに，標題との関係で，日本会計研究学会第50回関東部会統一論題「会計とコーポレート・ガバナンス」（平成14年12月15日「土」）横浜市立大学開催における研究者の発表は，極めて有意義であったことを付言しておく。

（平成15年2月稿）