

I 総論

1. 会計監査（監査法人）を取り巻く環境変化

金融市場のインフラである筈の会計監査が、公認会計士制度導入後 60 年を経て、今に至っても、機能不全や監査不信が問題になるのはなぜであろうか。まず、今、あり方が厳しく問われている監査法人周りのことなどから考察する。

(1) 監査法人制度の成立とその後

公認会計士は、昭和 23 年に公認会計士法制定により、企業会計情報の市場に対する外部証明をする専門職業人として導入され、証券市場の成長とともに、着実にその役割を増加させてきた。この間、昭和 30 年代後半の証券不況時の粉飾事件などを受けて、昭和 41 年に監査法人制度が導入され、また、日本公認会計士協会が特殊法人化するとともに自主規制機関としての機能が強く求められるようになった。公認会計士・会計士補の数は昭和 30 年代には 3000 人を割っていたのだから、個人で士業を営むのに違和感はなかったのだろうが、高度経済成長を通じて企業の経営の多角化拡大に対応するために、より堅牢な組織的監査が求められるのは必然の流れであった。なお上場会社数は 40 年代以降高度経済成長期には 1500~1700 社程度で急増していない。一方、この間、公認会計士・会計士補の数は 3000 人から倍増のペースで増えていったため、一人当たりの会社数での計算上、需給は逼迫しなかったのかと推察できる。しかし、その監査対象事象の増大が大きかったのに対して、監査報酬（即ち時間）は財界と定期的に標準額として交渉で決められ、買い手市場が続いていたという(参考 1 参照)。

(2) 個人事務所からの脱却

我が国企業の国際化の進展に対応して、国際的な監査事務所との提携が進められたことも背景となって、大手監査法人の合併は昭和 60 年前後から目立ち始め、監査法人を中心とした組織的監査の強化の必要性が認識され始めてきたとされるが、公認会計士の監査法人への所属割合は現在でも 6 割程度である。この点、パートナーシップ制が尊重されるため、合併前の縦割りが残り、監査法人全体のガバナンス強化や監査業務の向上にうまく結びつかないきらいがあると言われてきた。なお、個人会計事務所では証券取引法監査などを実施している割合は小さく（3 割程度）、多くが税務業務中心となっている。また、国際的監査事務所がビッグ 4~5 体制となったことと軌を一にして、大規模監査法人と中堅の格差が拡大し、法定監査業務では大手監査法

人の寡占状態といわれているが、公認会計士界で多様な中堅監査法人の重要性や育成問題などが議論され始めたのは、最近になってからのことである(参考2参照)。

(3) 監査機能の概念整理

これまで日本的経営や内向きの国民性の故に監査機能の分担についてきちんとした理解が進まなかったのか、関係者の努力が足りなかったわけではあるまい。市場を意識した企業倫理、評価、ブランド力の育成などに当たって、財務会計や企業情報開示に力点をおいた経営が求められることへの認識が不十分だったのかも知れないが、監査や内部統制の機能がどのように役立っているかが曖昧であったことから来ている面も多いものと考ええる。監査役監査、内部監査及び外部監査の三様監査についても講学的説明はあっても、結局、総合機能としてどう組み立てていくか経営者に委ねられ、各社が手作りで進めてきたのが実情であろう。また、三者のトライアングルの協力が必要なところ、それぞれが自律的に発展してきたという面も否めない。この点、我が国でも監査を全体として考えることが必要になってきたのではないだろうか。

(4) 公認会計士の会社機関化

昭和49年に導入された大会社に対する商法特例法監査の意義は大きいですが、公認会計士が会社機関化したという側面もあると指摘されている。会計監査人が、実質的に経営者の提案により選任されることや、監査役監査の一部を委任されるという枠組みから、公認会計士監査の機能を会計顧問的立場として認識し(それゆえに尊敬もされるが)、公認会計士にとっても投資家に対する証明機能よりも被監査会社への対応に意識が向く傾向があったのではないか。また、同一の監査人であるにもかかわらず、商法と証券取引法の法律根拠が異なるとして監査の目的を適法性と適正性に分別するような議論もあった。近時、会社法においても情報提供機能が重視されるようになってきたことから、今後、適正な監査を確保するという観点に立って、会計監査人選任のあり方も議論されることが望まれる。

(5) 輻輳する会計処理

最近企業の開示内容の訂正が相次いでいるが、その背景には、企業の経理・監査部門の体制が、市場の要請(金融商品取引法での、内部統制報告制度、四半期報告制度などに現れてきている)にこたえうるものになっていないことや、会計基準の当てはめにおいて、企業側と公認会計士側のコミュニケーションが不十分であることも読み取れる。

監査対象領域はとくに近年急速に拡大してきており、今の公認会計士の増加では物理的にも対応しきれず、また複雑化する基準を企業の状況に当ては

めて、適切に適応していくことが容易でなくなっている。このため、それをこなせる能力の高い公認会計士の育成、監査法人内の体制整備などを通して、品質の高い監査業務の提供や社会的責任を遂行することが喫緊の課題になってきている。

2. 監査をめぐる実態上の課題

監査法人を取り巻く以上のような環境変化の経緯から以下のことが指摘できよう。

(1) 外部者としての独立性

監査機能発揮の場面が増えている中で、被監査会社との関係において曲折点にきており、単なる会計顧問としての位置付けから、より外部者としての独立性を重視した監査機能の発揮が求められている。組織的監査の重要性がここで強調される。

(2) 市場、投資家に資する指導力

内部統制監査の導入を契機として、外部監査に回帰して、金融市場のために監査しているとの意識を徹底することが重要である。対外的には広報・IRが必須であり、説明が難しいとされてきた監査のコンテンツを示す必要がある。そこで、独立監査人として内外に意識付けをできるかが今日厳しく問われており、信頼回復の決め手となる。非監査業務の同時提供についての考え方もここから進めるべきで、この意識が確立されて始めて、いい意味での指導的監査を進めることができる。公認会計士が企業の会計水準の向上を促す役割を発揮することは、監査業務においても当然に求められるものでなくてはなるまい。

(3) 会計教育

企業活動のヴィヴィッドな動きを理解し、複雑化の一途を辿る会計基準や適用指針に当てはめる作業は必然的に困難を伴うものであり、止むを得ない面がある。まず、公認会計士数については、スタッフの経験の集積や専門家の参加活用を大きく進めることや粗製乱造にならないことに留意しながら、公認会計士資格者増加を図るため、会計専門職大学院の活用や会計の基礎教育を高校レベルでも普及させるなど、裾野を広げて行かなければならない。質、能力の面でもこれまで通りの継続的専門研修（CPE）ではもはや、ついていけないほど会計基準の変化のスピードが速く、CPEの充実と活用は公認会計士界全体で急がねばならない。日本公認会計士協会などで取り組みが進められているが、少しずつ改善していくという発想では、リスクがより少な

くりターンのより大きい非監査業務への選好が強まる一方で手遅れになりかねない。

(4) 会計基準と監査実務

会計基準や適用指針の精緻化に当っては、実際の経済活動との関係において監査業務に十分に適合するものとなることが重要な課題となる。実務に適合して初めて一般に公正妥当といえるのであって、不具合があれば、その調整がキチンと行われるためにも、基準作成スタッフと実務者が適切に人事交流するなどの配慮が一層重要となろう。

(5) わかるサービスの提供

監査業務という特殊専門的業務について、その限界（これまで守秘義務やパーセプションギャップ論に拠って消極対応に甘んじてきた）とともに、機能をきちんと整理して、ヴィジュアルな形で提示することが、公認会計士界として求められているのではないか。監査法人には監査業務の開示の充実とともに IR 活動が欲しい。これは説明が難しいとされてきた監査のコンテンツを示すことであり、具体的には、法人としての監査プロセスや監査人の資質向上策、人事評価方法についての説明など、また監査実務における監査計画の考え方や折衝のサンプル的解説など既に緒についている部分もあるが、なお工夫の余地は大きい。

なお、コンサルティング業務に関しては、コンプライアンス遵守とは市場ルールへの適応がきちんとしていることであって、実体法令で定められていないグレーの部分についてビジネスチャンスを探すことでは断じてないことに留意する必要がある。違法でさえなければ、ルールを無視しても原則自由だという今日の風潮にあって、例えば、税務上租税回避性の強いスキームを立案したり、会計基準から見て脱法性の強い仕組み商品で利益を嵩上げすることなど枚挙にいとまがない。少なくとも国家資格である公認会計士や監査法人において租税回避を目的としたタックスプランニングなどをセールスポイントとするのは論外であって、市場ルールの趣旨を逸脱したものであろう。

(6)市場に直接さらされるのが公認会計士監査

市場や投資家のために、最後に経営者を含めたガバナンスを見てくれるのは公認会計士であるとの認識が投資家の中に強くなってきている。破綻事案において、社外取締役や監査役より、より批判されるのは期待の高さ故であろう。この点は、取締役会や監査役会なども含め全体での責任を問うべきものであるが、公認会計士なら会計専門職業人としての精神を優先して対応するのではないかと、またそのための資格制度ではないかと期待して考えられてきたところがある。貯蓄から投資へが、貯蓄から外貨投資へともなりつつある現在、また、新興市場の停滞なども指摘される中、市場のインフラ機能の一つとして、監査について早急に改善を進め、信頼を回復する要請はますます強くなってきている。

3. 小 括

市場を中心とした会社のあり様は、これまでの日本的経営を問い直す良い機会となっているが、監査機能を問い直す絶好の機会でもある。これまで大きく進められてきた会計基準、監査基準の改訂にあわせた、日本の「監査実務の改革」が強く迫られていると考える。

会計の本質は、アカウンティングマインド（会計的モノの考え方）を習得すること（会計教育）を通じて、企業倫理の構成や内部統制のあり方を考え、市場での公正価値を通じて資源の分配やグローバル化の中での自身の位置付けを認識し（市場機能の活用）、それに個々人の価値観を加えて、企業を発展させていくための基本哲学にあって、会計処理技術にあるのではない。そして、監査実務によってこれが裏書され、終了するものである。会計教育をベースとして、企業経営への参加、対外的には開示による報告・証明、市場での投資行動と繋がっていくものではないだろうか。

21世紀の日本経済は、前世紀とは様相が異なる。右肩上がりに期待できず、問題を先に送っても結果OKとはいかず、破綻リスクが顕在化する可能性が高い。企業内部ないし周辺のヴィヴィッドな動きを知り、会計情報の正確さを担保することにより、企業倫理を守り、投資家にリスクを含めた情報を的確に提供する会計関係者、中でも公認会計士・監査法人の職責は重大である。

II 各 論

1. 監査法人の管理運営

実効性ある監査の実施のためには、組織的監査の担い手としての監査法人において健全な管理運営が確保される必要がある。監査法人は、監査に関する排他的かつ独占的な業務権限を有することの意味を改めて認識し、その目的に応じた管理運営体制の構築及びその管理運営状況の開示を積極的に行うべきである。また、中堅規模の監査法人の育成を図るため、業務範囲、対象顧客または地域等によって、多様な業務形態の監査法人が生成する基盤を整備する必要がある。

(1) 監査法人のガバナンスと意思決定プロセス

監査法人は、現代監査において、組織的監査の主たる担い手である。適切な監査実務の実施のためには、監査法人内における、法人レベルおよび監査実施レベルにおける監査の品質管理が必要なことはいうまでもないが、それに加えて、監査法人が健全に運営されるためのガバナンスの構築も急務である。

監査法人は、与えられた排他的かつ独占的な監査業務権限を履行するために制度化された公認会計士法独自の法人である。監査法人がパートナーシップとして運営されることは、本来、監査業務という公共の利益に資するための業務を適切に運営するための措置であり、このことは、公認会計士法の改正によって有限責任制が導入されたとしても変わるものではない。

我が国の監査法人は、経済社会の発展を背景とした法定監査範囲の拡張や被監査会社の規模拡大に対応して、組織的監査を推進するため、個人事務所の吸収合併や他の監査法人との合併を繰り返して、現在のような幾つかの大規模法人が存在するまでに至っている。監査法人に一定の規模が備わることは、現代企業が大規模化する中で、被監査企業の業容への対応を可能とするものであった。しかしながら、大規模監査法人では、採用から幹部社員に至るまで同一の監査チームに所属し続けることからいわゆるタコつぼ型の硬直的な組織運営を生み、監査法人全体としての十分な品質管理の徹底が図られず、監査法人全体としての意思決定システムが非効率なものとなってきた側面も指摘できよう。

監査法人がパートナーシップ制であることから、意思決定に総社員の同意が必要な事項も多かったが、今般の公認会計士法改正により、公認会計士以

外の者の社員加入や有限責任社員監査法人の創設などガバナンスの多様化が可能となっており、こういった状況も踏まえ、各監査法人にあっては、監査法人内における適切な意思決定システムを確立するとともに、監査法人の経営や内部管理を担える者の育成、海外の提携事務所に頼る一方ではなく自らが監査技術を開発したり、海外提携事務所のネットワークにおける議論に積極的に参加して、一定の貢献ができるような研究開発体制の確立が求められる。

また、ディスクロージャーの信頼性を確保する役割を担っているという自覚のもと、監査法人経営の内容の積極的な情報開示が求められる。今般の公認会計士改正によって一定の財務書類の開示が義務付けられたが、たとえば、後述するように、監査法人本体のみならず関連組織による業務が可能となった場合には、いわゆる連結ベースでの開示など、必ずしも法令によらなくても、自ら経営内容を明らかにすることができてはじめて、監査報酬の増加の必要性が、監査法人の健全な運営に不可欠であるとの議論に説得力がもたらされるものと考えられる。

(2) 業務の選択と集中

我が国の監査業務は、大規模監査法人の寡占状態にある。国際的にも BIG4 による寡占が指摘されているが、その程度は、諸外国に比べても高い。その背景には、組織的監査を標榜して、個人の会計事務所を監査法人に糾合することが急がれ、監査法人の大規模寡占化が進む一方で、中堅規模または専門性の高い監査法人等の育成が等閑視されてきたことがあるともいわれている。中堅監査法人の育成によって、被監査会社の選択肢を拡大し、適切な競争環境の保持を図ることは、喫緊の課題である。

また、我が国における監査法人の経営形態は、業務範囲、対象顧客および地域等に関して、大規模監査法人と中堅監査法人との間にあまり差異がないとの指摘がある。大規模監査法人にしても、あらゆる監査を受託することが必ずしも収益に貢献しない状況となってきた。現在でも、在外子会社等については、実質的には提携している海外監査法人との共同監査であり、専門型、地域型などの中堅監査法人との共同監査や棲み分けによって、監査効率の向上やコスト削減も可能となる。さらには、わが国の公認会計士は、大規模監査法人を中心に首都圏に偏在している実態があることから、地方では公認会計士の存在感が薄いと思われる。この点、多様な形態の監査法人が地方に展開することで、地元で就業したい者の受け皿となったり、地方において公益的な活動に携わることが可能となるなどにより、社会的な必要性にも応えることが可能となる。

このような観点から、今後、大規模監査法人に加えて、基本的には総合的な監査業務を提供できる規模で、かつ、業務展開の形態としては得意分野や一定の地域に特色を持つ中堅監査法人が育成されていくことが望ましいと考えられる。その際、単に小規模監査法人が合併して拡大するというだけでは、監査業務を取り巻く環境変化や監査リスクの高まりの中で、有為な公認会計士を糾合することは難しい点に留意する必要がある。そこで例えば、ある程度の規模を持つ監査法人が中心となって、品質管理の共通化や監査ノウハウの提供等を通じ、業務提携や共同監査を進め、これをベースに将来の統合を展望していくなどの工夫が必要であろう。米国においては、大規模監査法人に次ぐ中堅監査法人が増加している点も考慮し、日本公認会計士協会においても、将来を見通し中堅監査法人育成のためのサポートに取り組んでいくことが、公認会計士界全体の拡大と充実につながるものと考えられる。

(3) 持永委員のコメント

貯蓄から投資への流れの中で、従来にも増してディスクロージャー制度が充実・強化されてきたが、このディスクロージャーの信頼性を高めるとの監査人の果たすべき役割の達成について社会から厳しい目が向けられている。これは会計及び監査に対する社会からの強い関心の表れと受け止めることができ、社会に対して会計及び監査に係る適切な情報発信を行なう絶好の機会であると考えたい。特に、監査人としては、上場会社の適正な監査の遂行に寄せられる厳しい意見を受け、その責務の重要性について再認識しなければならないと考える。社会的に影響が大きい上場会社は、証券市場に株式を公開しており、株主数が多く、金融経済に与える影響が大きい他、一般的に会社規模が大きく、取引量が膨大であり、かつ、その取引範囲も広範で多様であることから、これらの取引結果に関わる会計処理には膨大な工数を要することが多く、従来以上にITに関連する監査手法の一層の開発が重要になってきている。また、近年の会計基準の特徴として、将来見積の要素が格段に高まり、かつ、複数の会計処理に相互関連性があることから、とみに会計処理は複雑化してきている。加えて、新たな金融商品が考案されるなどにより、専門的な会計知識の習得は必須である。このような最新の会計基準について適切な解釈を行ない、法人構成員に周知し、企業における適正な適用を促し、審査で事前に検証するとともに、レビューで事後点検するなど、監査人の立場において適用からモニタリングに関する一連の作業には多大な工数を要する。また、監査法人としての品質管理及び個別監査業務に関する品質管理の両面を維持・向上させながら、ディスクロージャーの信頼性を担保していくことが求められており、監査人としての職責を果たすための業務量

は一段と増加している。

このような上場会社に対し、学校法人、公益法人、独立行政法人及び投資事業組合等については、上場会社と比較すると規模が小さく、事業会社の監査に必要とするノウハウとは別に関連する専門的な知識を習得することが求められる。このため、当該被監査対象を専業・専門的に監査を行なうことは有効であり、また効率的ではないかと考えられる。また、監査以外の業務については、人的資源に限られる非上場会社においてこそ強く切望されることが多く、そのようなサービス提供について公認会計士に期待されるところである。すでに、実際に受嘱すべき監査業務の見直しが一部で開始されているが、被監査先における要望、新たな監査人による受嘱の可否等の問題から、一朝一夕にパレート最適は図れない状況である。いずれにしても社会的なコンセンサスを経ながら、継続して努力する必要があるテーマであると考えられる。

2. 監査業務の向上と業務の拡大

適切な監査制度の実現のためには、監査を受ける側にとっても監査の価値を認識し得るような監査業務の向上が必要である。一方、厳格な監査を支えるためには、監査法人の経営基盤の強化も必要となり、多様な業務を適切に行い得る方法も検討する余地がある。

(1) 監査業務の向上

適切な監査制度の実現のためには、何より、監査業務自体のサービス向上が必要である。

監査業務は、一義的には財務情報の信頼性を確保することにあるが、被監査会社にとって、その価値が十分に認識されていない面もあると思われる。この点、監査時間を短縮したり厳格な判断を避けるといった行為により会社の負担を軽減させることがサービスではないことは言うまでもない。むしろ、被監査会社を納得させ、信頼されることができてこそ、監査業務に係る本来的なサービスの価値が認められる。

監査現場においては、以前から、被監査企業の側から監査人に対する不満の声も聞かれている。たとえば、往査に経験の浅い、企業についての知識の十分でない公認会計士が訪れて、企業側で企業経営や経理システム等に関しての「教育」を行う必要があるとか、現場でパソコンへのデータ入力ばかりに終始していてコミュニケーションが図れない、といった指摘である。こうした点は、一部に誤解もあるものの、少なくとも、被監査会社に対する説得力に欠けるような対応をするならば、表面上は監査人に従っても真に信頼さ

れることにはならないであろう。さらに、監査上発見した事柄に関する被監査会社に対する指摘が説明不足で教条的であるなどの指摘もされているが、公認会計士が広範な知識と経験に基づき、被監査会社が適切な会計処理に関する理解が深められるような対応をすることが、信頼性を高めることになると考えられる。

監査業務に関するマニュアルの整備が進められる中で、監査基準などの基本ルールを個々の監査においてどのように展開し、具体化していくかという技量こそ、各監査法人の能力の中心を為すべきものではないか。品質管理として、適切な水準の監査を実施することはもちろんのこと、被監査会社との対応に関して、監査チームおよび監査法人として、どのような方向性や戦略をもって臨むかが重要となってきたのではないかと思われる。

なお、いうまでもなく、企業経営者が監査責任者（業務執行社員）に求めるものは、実務上の瑣末な指導ではなく、企業の経営実態に迫る課題やリスクの指摘などであり、経営者と対等に議論ができることが被監査会社からの公認会計士への信頼の基礎となる。そのような観点からの人材育成ができていくのかも課題であろう。

(2)多様な業務のあり方

監査業務は状況に応じて利益を犠牲にしても必要な手続きを実施し、適切な意見を表明しなければならないことを踏まえ、監査業務の適正な執行環境を確保する観点から、法律の許容する範囲で多様な業務を行うことで監査法人の収益基盤を強化することも、これまで以上に肯定的に捉えていくべきではないか。

監査人による非監査業務の同時提供禁止は、国際的にも行われているところではあるが、被監査企業以外への業務提供については封じられていない。また、わが国では業際的な問題もあり、監査法人自身が税務業務を行うことはできないが、海外では税務業務の提供はそもそも非監査業務には含まれていないため、制度上、何の問題もなく、現在も被監査会社に提供されている。

監査人が監査業務と非監査業務を同一企業に同時提供することは独立性の観点から禁止することは筋としても、別企業に多様な業務を提供することにも過度に制約的に捉える傾向があると思われる。このため、監査法人とは資金的、人的に切断された別法人により非監査業務を行うことが多くなってきた。

この点、例えば、監査法人が包括的なグループとして、法人内で別組織を設けて税務業務やコンサルティング等の非監査業務を提供することは、監査業務を基本として一定のファイアウォールが設けられるならば忌避すべき

ことはないのではないかと考えられる。また、税務業務を排除することは、真の意味での会計ファームの設立を困難なものとし、海外の会計事務所との提携や競争においても障害となりうるものと考えられる。

このような業務の多様化は、監査法人の経営基盤を安定させるとともに、公認会計士にも多様な業務を経験させる機会を提供することにより、企業経営等に関する理解を促進し、専門的技能の向上や拡張につながりうるものとの肯定的な側面が一層強調されていくべきではないか。

(3) 持永委員のコメント

監査論の説明で、以下のような説明を聞くことがある。人間社会の発展に合わせ、まずは人々から健康管理の観点から医者が要求され、次に当事者間の利害調整目的で弁護士が要求され、最後に所有と経営の分離が進み、監査人が要求されるようになる。現状を分析すると、会計、ましてや監査に対する社会の認知度は低いと言わざるを得ないと考えている。例えば、国家財政又は地域経済等に重大な懸念が数値上表れているにも関わらず、その事実を目を背ける、又は見たがらない風潮が全体として存在しているのではないかとすら感じることもある。この理由としては、直接的な当事者からの情報発信が求められることは当然としても、公認会計士等からの情報発信が足りていないことが考えられる。何も会計が有する利害関係調整機能は、会社における財務会計の範疇に留まるものではなく、公会計等の分野での一段の活用促進が期待される。

公認会計士による監査業務は社会から付託された専門家としての独占業務であり、業務の根幹は金融マーケットの利害関係者からの期待に応えることにある。経営者が財務諸表作成の第一義的責任を有し、監査人は当該財務諸表の適正性について意見表明を行うとのいわゆる二重責任の原則は、ディスクロージャー制度の大前提であるが、より財務報告の信頼性を高めるためには、被監査会社と監査人との両者が協力して適正なディスクロージャーを利害関係者に提供する責任があるとの共通認識の醸成が肝要と考える。今回、平成 20 年 4 月 1 日以降開始する事業年度から、財務報告に係る内部統制について経営者が自己評価を行い、その結果を財務諸表において開示し、さらにこの結果を監査人が監査を行なう制度が導入されることとなった。この制度では、企業が自分自身のリスクを分析し適切に対応しながら内部統制を評価し、監査人が監査を実施する。この作業の遂行により、経営者及び監査人の両者で会社における実質的なリスクの議論が深まり、方向性としてはディスクロージャーの信頼性が高まる方向に一段と進むと期待している。企業が対応すべきリスクは、その企業の特性により多種多様であり、また、リスク

は企業活動の変容や環境変化により変化し続ける。これは、財務報告に関するリスクについても同様である。会社の財務諸表に対する適正性の意見表明を行う以前に、監査人は会社を適切なディスクロージャーを実施するように導く責務がある。その基礎となる体制が会社の財務報告に係る内部統制であることから、監査で培われたノウハウを会社との議論で活用することは、監査人に期待される場所である。リスク評価は経営者との目線を近くするため、経営実態に迫る課題やリスクを踏まえて、作業が実施される。これらの業務が、視野の広い公認会計士の育成に役立ち、また公認会計士の存在意義の再認識に繋がると信じている。

3. 監査時間と報酬

監査業務の意味づけ（市場に対する経営者への信用付与）を提示して、適正な監査報酬の実現（リスクに応じた報酬の付加、ダンピングやオピニオンショッピングの防止）を図る。また、適正な監査報酬の実現には、監査時間や報酬の適切な管理が行われることが必要である一方、業務の効率化を図るための工夫や研究も必要となる。

(1) 監査時間と監査報酬決定のあり方

以前から、わが国の監査報酬は、海外に比べて低いといわれてきた。実際、実態調査等によれば、監査報酬は2倍から4倍の開きがあると指摘されている。監査報酬は、監査業務の特性から、監査時間×監査報酬単価によって算出されることから、仮に、公認会計士ごとの監査報酬単価が海外と大きく変わらないとするならば、わが国の監査業務は、海外に比べて監査時間が大幅に少ないことになるであろう。この予測は、日本公認会計士協会が2004年に実施した監査時間の国際比較調査によっても裏付けられているところである。

資本市場において、一般投資家を保護するための主たる手段である財務情報のディスクロージャーにとって、監査人はまさにその信頼性を確保する役割を担っている者として位置づけられるものである。その監査業務に関して、適切な監査時間を確保することは、必要不可欠な要件である。適正な監査報酬を実現することを通じて、監査業務において適切な監査時間を確保することのできる状況を導く必要があるであろう。

さらに、現在、財務諸表監査においてとられている、事業上のリスク等を重視したリスク・アプローチでは、財務諸表レベルで重要な虚偽表示のリスクを把握した場合には、補助者の増員、適正な監査時間の確保、専門家の利

用等といった全般的対応を図ることが求められている。これは、まさに監査リスクに応じて、監査時間等の監査規模および質を拡充することを求めているものと解される。各監査法人においては、監査リスクに応じた適正な監査時間、すなわち監査報酬の実現を図る必要がある。このためには、資本市場の一翼を担う者として毅然とした態度で臨むことはもちろんではあるが、監査法人の経営状況を公開することにより、公共のために提供する監査業務のコストを社会的にも十分に吟味される環境を自ら作ることが効果的である。

先述のとおり企業情報の開示制度を担保するのが公認会計士監査であり、法令によって強制されるまでもなく、自らが進んで情報開示を行うことが独占業務を許されているプロフェッションの社会的責任ではなかろうか。顧客獲得競争のために、自ら監査報酬のダンピングと受け取られかねない監査契約の締結を行っているとは危惧される事例も散見されるが、監査法人の透明性を高めることで、公正な評価を得ることを通じて適正な監査報酬を実現していく必要があるだろう。

監査報酬をめぐるのは、日本公認会計士協会として、各監査法人の公正な競争を制約することは適当でないが、いわゆるオピニオンショッピングやダンピングに対して実効性のある措置をとらなければ、結局、業界全体の信用も報酬も低下することとなる。まじめに監査業務に取り組んでいる多くの会員を保護するためには、むしろ毅然とした対応とサポートが必要となる。

(2) 監査時間及び報酬の管理と企業評価

監査法人においては、品質管理の一環として、監査時間及び報酬の管理を徹底する必要がある。監査契約締結時の報酬額内で必要な監査時間を監査実施者に配分すると、単価の安い無資格者や若手公認会計士に多くの作業が配分され、現場における経験ある公認会計士による業務の機会が損なわれかねない。監査時間は、あくまでも監査リスクの評価に応じた監査計画に基づき、実際の監査手続きの積み重ねによって必要があれば、期中において監査契約の適切な見直しが行われるべきものであろう。

監査実施者においても、単に上意下達によって監査業務を実施するのではなく、現場から監査法人に対して、また被監査企業に対して、必要な監査手続と監査時間の説明を行い、理解を得ていくものでなければならない。

かつて日本では、標準監査報酬制度があり、監査報酬額を低く抑えてきたとも言われている。しかしながら、現在では、そのような制度もなく、企業と監査人の関係も、ディスクロージャー及び監査に対する社会的関心もあって、監査人の立場が相対的に高くなってきているように見受けられる。そうした環境のもと、実際に、監査報酬、ひいては監査時間を適正な水準に高め

ていくことは、個々の監査契約ごとの問題となるであろう。

もちろん、一人ひとりの公認会計士にすべてを任せるのではなく、たとえば、監査役との連携を図り、監査役を契約相手とする監査契約が行えるよう制度改革を働きかけていくことなども重要であろう。

(3) 監査業務の効率化

監査報酬について論ずる際忘れてはならないことは、監査技術の研究開発による監査業務の品質向上を図りつつ、その中で効率化が可能な部分については、監査コストの削減努力も併せて求められるということである。公認会計士不足の現状をも踏まえると公認会計士自らが行う必要の乏しい業務については、適切な指示の下での補助者のサポートを拡大するなどの工夫も検討されていくべきであり、必要があれば、日本公認会計士協会において、有効かつ効率的な監査実施との観点から、補助者の利用等のあるべき姿について調査研究等が進められることが考えられよう(参考4参照)。

(4) 森居委員のコメント

近年、監査報酬の確保(増額)、監査時間の確保、監査業務の品質確保の諸面での改善が続いている。従来標準監査報酬制度では会社のリスクの状況、実施する手続きの難易度や専門度、従事する者の専門度合いや経験度合いを監査報酬に加味することが難しかったが、大きく改善されつつある。

これは、標準監査報酬が廃止されたことに加え、大手の監査法人が提携する海外ファームの報酬体系の影響もあり、監査報酬の設定の仕方、考え方が変化していることも要因と思われる。一般的に海外の提携ファームや他の専門サービス提供企業、例えば弁護士や、業務改善やIT化支援を主とするようなコンサルティング会社等、においては報酬額の設定は、従事する者の時間当たりの単価に、稼働時間を加味して報酬を算定するケースが多くみられる。監査報酬の設定に当たりこうした単価の考え方を導入し、例えば、対象となる企業のリスク状況等を勘案し必要と想定される作業工数を見積もり、これに従事予定の担当者の単価を乗じて算定するケースも増えつつある。

こうした近年における、監査先別の従事者別の監査報酬管理の徹底は、効率的な監査、組織的な監査徹底への推進力ともなっている。一般的には経験の浅くスキルの低い担当者より、より経験のある専門的なスキルを有する担当者の設定単価は高くなる傾向にあり、より効率的に監査を遂行するためには、各担当者の経験やスキルに応じ、チーム構成者の組織的な役割を考慮し、組織的で効率的な監査体制・監査計画が必要となるからである。

今度、適切なリスク評価に基づく監査の見積もりを徹底していくこと、最

最終的に必要となった工数を監査報酬に反映するような仕組みを更に精緻化していくことへの理解とその徹底が望まれる。例えば、監査意見の表明を行うにあたり必要となる監査工数は、最終的なリスク評価の結果に基づかなければ確定しないが、最終結果を見積もりに反映するためには工夫も必要である。必要となる工数や専門家の関与度合いは、厳密には監査最終的段階にならないと確定しないが、監査報酬を事前に定額的に設定してしまうことにより、本来必要となる監査手続きを実施できないような事態も生じかねない。これでは、本来必要な監査手続きが履行されず、質の高い監査水準を確保できない恐れもある。リスク評価を適切に行い、必要な監査手続きを精緻に見積もると共に、最終的に必要となった監査工数を監査報酬に適切に反映するような仕組みを整備していくことが必要である。

4. 人材の育成と確保

(1) 監査業務の評価と人事制度

公認会計士のコア・コンピタンスたる監査業務における社会的信頼を得るためには、監査業務における評価に基づく適切な人事考課により、監査業務の中核となる人材を組織的かつ継続的に育成する必要がある。また、人材育成のために CPE の充実が求められるが、研修コストの増大も踏まえ教育界と連携も検討すべきである。さらに、新公認会計士試験制度を踏まえ、就職後資格取得可能な採用形態の拡大により人材の確保を図ることが必要である。

公認会計士法においては、監査法人は監査業務に支障のない限り第 2 条第 2 項の業務を行うことができるとされているように、監査法人が幅広い業務を行うことができるのは、監査業務への信頼があつてこそ認められるものである。

公認会計士である以上、基本的には監査業務のすべてを適切に行う能力がなければならないが、大規模な企業の監査実務においては各種各様の監査手続きを実施することとなり、個々の監査手続に応じて必要とされる能力は相違する。実務経験を積むことにより監査能力が涵養されることから、すべての公認会計士が監査責任者に相応しい能力や経験を持つとは限らないのが現実であろう。したがって、公認会計士の能力に応じて、監査責任者となるに相応しい者を選別し育成していくことは避けられないと考えられる。そのためには、適切な人事制度が不可欠であり、監査法人において監査業務のレベルに応じて適切な能力評価の手法を構築することが必要となる。

その際、監査のように定量的に量れない業務を評価することに困難は伴うが、少なくとも被監査会社からの監査報酬の多寡を反映した人事考課といった手法を採ることは避けるべきであり、個々の公認会計士が職位に応じて求められる監査業務を的確に遂行しているか否かを基として評価を行う基準を設けることが必要であろう。

また、被監査会社の大規模化や取引の複雑化が進む中で、企業活動の部分ごとの監査経験しかないまま全体を判断する立場に至ることにも問題があるろう。監査法人を担う人材の育成では重層的な人材育成を重視し、法律によってローテーションが義務づけられる業務執行社員に限らず、複数の業種や品質管理を経験させること、小規模な対象から企業活動全体を見渡して判断する経験を積ませること、非監査業務を通じて異なった立場からの経験や関連知識の向上を図ったりすること、あるいは、地方事務所への転勤や公益的な外部組織への派遣により管理業務の経験や幅広い知見を得させることなども重要であろう。

さらに、監査法人においては、公的活動への参加を、実務から離れたとして低く評価する傾向があるとの指摘もあるが、それは人材交流が少ないこと、および監査法人内の監査人のローテーションが頻繁ではないこと等による面が多いと考えられ、今後は、一定期間の公的機関等への参加をキャリア上不可欠のものとして評価することなども考えられよう。

(2) 個人能力の開発のための CPE の充実

現在の資格取得後教育については、日本公認会計士協会の会則により一定の CPE が義務づけられているが、平成 15 年の公認会計士法改正により、監査業務を行う公認会計士には年間 40 時間の CPE が義務づけられた。公認会計士には知識及び技能の習得に努めることが要請されており（公認会計士法第 1 条の 2）、資格取得後も継続して教育を受けていくことの重要性は、国際会計士連盟においても重視されている。

最近の会計基準の整備改善や監査基準の強化、さらに内部統制監査の制度化などに対応するため、監査法人では相当の研修を行っていることは評価できる。しかし、CPE が本来どのようなものであるべきかという点に関して十分な検討が行われていないのではないかと考えられる。本年 3 月に開催された会計教育に関するセミナーにおいて、米国の会計学者から、理論教育と実務教育の比率として、大学（大学院）教育では 75：25、監査法人の研修では 25：75 という考え方が紹介された。

もとより、監査業務を行うためには、会計基準や監査基準に精通し使いこなす技量が求められるが、そのためのジョブ・トレーニングは仕事に直接必

要な知識の導入であって、一般企業でも当然に行われるものである。法定化された CPE は、単に、新たな制度や基準へのキャッチアップを主眼としたカリキュラムや、ジョブ・トレーニングの一環としての CPE のみならず、企業経営者に対峙することのできる人材、国際化に対応できる人材の育成を図ることこそが求められているのではないか。

また、CPE 制度は日本公認会計士協会の管理のもとに実施されているが、大手監査法人については監査法人内の研修制度が相当整備されているものの、中小監査法人または個人事務所については、現実に十分な資源を持たず、またコストとの見合いから集合研修に頼らざるを得ない側面がある。

こういった諸点については、後述するように教育界との連携を具体化し、関係者の人的・物的資源を有効に利用することにより、研修教材の共通化や研修実施手法の多様化などを通じて、中小監査法人、地方監査事務所、あるいは監査法人以外で活躍する公認会計士にとっても、チープコストで利用しやすい CPE 環境を整備することができると考えられる。

(3)人材の確保

現在、公認会計士試験の受験は、2003 年の公認会計士法改正によって広く門戸が開放され、受験資格の制限が置かれていない。このことは、公認会計士試験の受験機会を増やすという趣旨によるものであるが、国際的に見ると、公認会計士試験の受験に際して多くの会計科目の単位数を取得することが求められ、学部における取得単位では受験資格を満たさないことが一般的となってきた。すなわち、学部卒業ののち大学院等において更なる高度な会計教育を受けたものを受験者層として予定しているものと解されるのである。

高度な知識と倫理観を有する公認会計士の養成のために、わが国においても、2005 年に開設された会計専門職大学院の役割が重要になる。

現在、内部統制報告制度の導入、厳正な監査の実施のための適正な監査時間の確保の必要性、さらには、不正摘発型監査手法の導入などによって、監査法人における現場要員が不足しており、各監査法人において有為な人材を多く確保すべく努力しているところである。他方、昨今の大学卒者の就職活動を見ると、一般企業においても有為な人材を確保するために相当の努力をしており、早い者では大学 4 年次進級時点に内定を得ている場合もある。学生にとって公認会計士試験を目指すか就職するかは重大な選択である点を考慮すると、欧米において古くから行われてきたように、資格取得前に監査法人に所属し、実務従事期間として認定可能な業務をしながら、最終的に公認会計士試験の合格を目指すという選択肢の提供が考えられる。すなわち、試

験合格前であっても、一定の条件（短答試験合格、会計専門職大学院修了等）のもとで監査法人が採用し、一定期間は勉強の時間を確保できる環境を提供することで、公認会計士を目指そうとする者の裾野を広げることができよう。

その際には、監査法人への採用前に、会計専門職大学院における教育の一環として監査法人での実際の業務を通じた教育枠の拡大も課題となるが、現在、実務界における教育訓練の受け入れ人数が極めて限定的であるという問題がある。

(4) 森居委員のコメント

監査業務の多様化、高度化、専門化、組織的な監査の徹底、人材の継続的な教育等を目的として、組織的な人材教育、人材評価、能力開発が導入されつつある。継続的な人材成長プログラムやキャリアコンティニウムプログラムの実施、ロールモデルの設定、目標管理の実施など人事関連制度の導入が進んでいる。また、公認会計士協会による CPE 制度の導入・徹底をも契機として、監査法人内において、CPE 制度を充たす研修プログラムの開発や実施、受講の徹底も浸透しつつある。人材こそが最大の財産ともいわれる監査法人界にあり、こうした監査法人内の研修の強化、プログラムの設置、受講の励行は、研修総量の増加だけでなく、研修プログラム品質の向上、研修講師人材の育成、研修担当部署の機能強化など、人材教育・育成への機能強化にも寄与している。

近年監査業務はより専門化、高度化しつつあり、IT 統制領域や退職給付関係、金融専門分野、国際会計基準・米国会計基準、国際監査基準・米国監査基準など、一般的な会計監査領域のみならず、各専門能力の育成や強化の必要性がますます高まっている。会計技術的な分野での専門能力育成、適切な情報の共有強化に加え、組織的な監査実施に向けたリーダーシップ、チーム運営など組織的に監査を行うための人間教育の分野面での人材教育への必要性も高まりつつある。

こうした実務でのニーズに対応すべく、CPE による継続的研修プログラムの専門化・強化と徹底、公認会計士試験制度の継続的な見直し、大学等専門教育との連携強化など、人材育成策の継続的な改善と徹底が必要である。大学等専門機関での教育、公認会計士協会での教育、実務補習教育、各監査法人での実務教育など、各機関の専門性や特徴を活かし、公認会計士界全体としてバランスのとれた人材を育成する仕組みとしての整備が効果的である。例えば、監査法人が専門的教育機関と共同して専門的教育プログラムや効果的なケーススタディを設定するなど、従来に公認会計士界を超えた視点により、効果的で実効性の高い人材教育を検討、徹底を推進していくことも考え

られる。

また今後は、監査実務教育の充実化を図る一方、社会的な制度として、職業的会計層の育成、社会からの認知の浸透を図る仕組みとして整備することも考えられる。例えば、大学や専門機関と監査実務との連続を強化すること、コミュニケーション力・ヒヤリング力・リーダーシップ力など筆記試験での測定に馴染まないようなスキルの訓練や人材の育成、教育機関での良い人材が会計監査実務界に従事していくような制度の強化なども一案である。社会的仕組みとして、職業的会計監査専門家を積極的に育成し継続的に従事していくようインフラとしての整備も効果的であろう。

5. 社会的責任とサポート

公認会計士及び監査法人が社会的責任を果たしていくためには、自らの努力に加えて、公認会計士の社会的位置づけの向上や監査の向上に関して日本公認会計士協会の指導的役割を強化していく必要がある。また、監査をめぐる関係者の理解とサポートも必要であり、特に、教育界とは、実務補習、CPE、人事交流など多角的な連携を進めていくことが求められる。

(1) 日本公認会計士協会の役割の強化

日本公認会計士協会は、公認会計士に強制加入が義務付けられている法律に基づき設置された機関であり、公認会計士登録事務、自主規制機関として監査業務に対する品質管理レビューや会員の規律違反に対する懲戒を行っている。監査法人も法人として入会が義務付けられている。このような要件から、日本公認会計士協会には、単なる会員互助機関としてではなく、自主規制機能の発揮を前提として、会員全体の利益確保が期待される場所であり、公認会計士および監査法人の今後のあり方に対しても積極的に指導制を発揮することが求められるであろう。その際、特に、日本公認会計士協会のガバナンスが十分に機能しているかが問われることとなる。これまで、日本公認会計士協会としても、会長声明など広く社会に対して公認会計士の使命と責務を表明するなど努力をしているが、監査法人に対して指導性を発揮できているかが問題となる。今後、日本公認会計士協会が会員に対する指導的役割をより高めて行く必要がある。

(2) 公認会計士の社会的位置づけの向上

特に、公認会計士の役割や職務は一般には目に見えないものであり、一般

社会には抽象的なイメージしかないと考えられる。監査のコンテンツが見えないため評価の仕様がなく、個別事件などにおいて断片的に注目を集めることはあっても、その基盤となるイメージ—例えば、独立性や専門性、さらには高度な職業倫理観など—の社会的認知が低いのではないかと思われる。公認会計士の役割や職務を具体的にどのようにイメージ化していくべきか、どのように社会に伝えていくのかについて検討していくことは極めて重要である。

そのためには、日本公認会計士協会が、広報活動を強化して、監査業務を中心としたプロフェッションのイメージを明確に提示して業界の将来像を示すなど、有為な人材の確保に努める必要がある。また、多くの優秀な後進が公認会計士の世界を目指すようになることが求められる。そのためには、一般社会に公認会計士の役割を正しく理解してもらうための活動や、後進の育成に積極的に関与していくことなどを通じ、公認会計士の社会的位置づけを高めることが必要である。

また、我が国にとっても、今後、監査業務の信頼性を基盤として、公的機関等において公認会計士が専門性を発揮して幅広く活躍することが期待される。公認会計士にとって監査業務を適切に実施することがその本質であることは確かであるが、その一方で、会計職業人として、その専門的能力および監査業務等で培った経験によって、社会的にさまざまな役割が求められている。例えば、公的機関等に積極的に人材供給を行うことが公認会計士の社会的地位向上に不可欠であろう。日本公認会計士協会においても、こうした公的分野での公認会計士の活動を推進するとともに、公認会計士界全体としてもこうしたキャリアを高く評価していくことが重要となろう。

(3)監査の向上へのサポート

今後、公認会計士の資格者が増大することを見越し、日本公認会計士協会自身の体制強化も喫緊の課題である。監査業務の拡大にも対応できるよう、事務局能力の整備・充実にすることが重要ではないか。これまでも、日本公認会計士協会には監査業務を支えるための調査部署が設けられているが、将来は、会計基準の高度化・複雑化、監査ルールの厳格化を踏まえ、会計基準設定主体や日本公認会計士協会などの関係者が協力して、内外からの解釈や問い合わせに適切に対応できる体制を整備することも考えられよう。例えば、会計基準の解釈や適用上の問題へのサポートとして、先端パイロット的な事象について対応を進めていく際、専門的見地から相談できる存在が必要であるということであり、監査の品質管理への対応とは区別して考える必要がある。

また、監査の失敗に関して、監査人の責任追及を厳格に行うことは当然であるが、適切な監査環境を整備していくために関係する諸制度等を整理することも必要であろう。例えば、上場廃止基準など監査への過度の依存の見直しを図ること、過年度の粉飾を発見した場合には一定の肯定的な評価を与える一方、安易に監査契約を締結したり問題を放置したまま監査契約を途中解除することなどには厳格な対応を図るなどにより、いわゆる不良在庫型の不適正な決算を早期に一扫させて、本来あるべき適正な開示制度を実現するよう促すような仕組みやルールの運用を図ることが考えられる。

監査の向上には監査を受ける側の意識も重要である。被監査会社、産業界や市場関係者においても、監査の信頼性を高めることは、自らの信用を保持したり市場を活性化する上で不可欠の要素であることを十分に認識する必要がある。単に監査報酬の金額で入札を行うなどの対応は、自ら監査の信頼を損なうことになりかねないことを認識するとともに、我が国の監査業務の向上のために必要な提言は積極的に行うなど、監査人と被監査会社が適切な緊張関係を保持しながら相互に理解を進めることが求められる。

(4)教育機関等との連携

①実務補習の改善

従来試験制度では、実務補習は国が行う3次試験受験のための要件という位置づけであったが、新試験制度ではその位置づけは明確に変わっている。すなわち、平成18年から実施されている新たな公認会計士試験制度においては、試験合格後、一定単位の実務補習を経て修了のための統一考査を受けることとされている。

新試験制度の下では、従来は実務補習後に受験する3次試験科目であった監査論や租税法などが新試験制度では取り込まれ、合格者はすでに一定の知識レベルにある。また、新試験制度においては、実務補習の科目のうち会計専門職大学院で単位を取得した科目に相当するものは、実務補習の取得単位として認めることができる制度が準備されている。日本公認会計士協会には、新試験制度の導入等の新たな環境変化を踏まえ、真剣な対応を求めたい。

②CPEに関する教材開発および実施

CPEに関する教材開発および実施については、教育界等の人的・物的資源を一層有効に利用することが考えられるであろう。例えば、理論研修、国際的動向、法令改正などはすべての公認会計士に共通する研修事項であり、集合研修や個々の監査法人内研修に代えて、公認会計士界と教育界とが連携して、CPEカリキュラムの内容を整備し、教材を共同開発して提供することが

考えられる。また、例えば、個々の監査法人の枠を超えて、監査現場における問題点や監査の品質管理にかかる問題事項が CPE の場において解決されるようなカリキュラムの開発に努めることも考えられる。この点に関しては、監査における問題事例を監査法人や日本公認会計士協会の中に留めるのではなく、一般化して研修や教育に利用できるようにするための工夫も重要となろう。

③ 人事交流の拡大

公認会計士には、上記のとおり社会的にさまざまな役割が求められていくこととなり、その中で、教育機関との人事交流も積極的に推進していくことが重要であろう。このことには、高等教育機関において実務の経験に根ざした教育が提供され、一方、監査法人内においても、研究・教育の現場からの知識の受け入れが図られるとの効果が期待される。

人事交流に当っては、監査法人に属する公認会計士が大学等の教職を兼務しやすい環境整備も重要となろう。

(5) 高橋委員のコメント

監査業務は、被監査企業のビジネスを監査人が十分に理解することから始まる。十分なビジネス経験がない監査人にビジネスリスクや業界の動向や将来の展望が見えるかどうか、もう一度考えてみるべきではないだろうか。我が国の場合、米国でよく見られるように、一般企業に勤めていて、大学なり大学院に行き直して試験に合格して監査業務に携わるケースが余りに少ないのではないかと。例えば自動車会社の監査をする場合、この産業に（監査業務を通じてではなく）精通した監査人がいることが監査の質や効率を大きく向上させるであろう。リスク、動向、展望等をもって監査に当たるからである。監査人全員でなくともこういったバックグラウンドを持った人が必要である。被監査企業の専門性の細分化は更に進むであろう。監査法人という組織で監査するのは、本来こういうことを実現させるためにではなかったか。その実現のために何が必要か、報酬のみならず魅力的な職業づくりと社会的地位向上は不可欠である。もしかすると監査人の業務がもっと一般の人の目に触れることも、仕事の内容をアピールすることも時には必要ではないだろうか。我が国の場合あまりにも仕事は監査しか知らない監査人が多すぎると思われる。被監査企業とのコミュニケーションや観察が足りないからそして知識が足りないことが監査の失敗の原因であるように思えてならない。

おわりに

近時、監査法人及び公認会計士に対する責任の追及は、司法および行政のみならず社会的にも非常に厳しくなっている。会計監査の一層の厳格化が要請されていることは、健全な金融市場を支えるインフラストラクチャーとしての会計監査の役割がいよいよ重視され始めたことの裏返しとみるべきであろう。

こうした社会からの要請に正面から応えていかなければ、会計監査を独占業務とする国家資格たる公認会計士資格の必要性自体が問われることとなりかねない。すなわち、監査業務を公認会計士に排他的・独占的に任せるとするのは社会との一種の契約であると解され、監査業務の信頼性が失われるならば、そうした契約を維持する必要はなく、単に、会計分野の知識や技法に精通した者たちに業務を解放しても構わないことになってしまうのではないか。昨今、非監査業務の方が責任が軽くかつ報酬が多いとして、監査法人に採用されたばかりの若年の公認会計士が監査業務を回避するような風潮もあるやに聞くが、独占業務たる監査業務があってこそ公認会計士の存在意義があるという本質を再度自覚する必要があるであろう。

本研究会報告書では、なお十分に検討できなかった課題も多いと考えており、今後、幅広い関係者による一層の研究が進められることを期待したい。