

[資料]

EUにおける法定監査人の役割，
地位および責任に関するグリーン・ペーパー

伊 豫 田 隆 俊

甲南経営研究 第44巻 第2号 抜刷

平成 15 年 9 月

〔資料〕

EUにおける法定監査人の役割、 地位および責任に関するグリーン・ペーパー

伊 豫 田 隆 俊

1. 序

1.1 特定の会社の年次計算書および連結計算書を資格をもった専門家により監査させるべしとの要請は、各種の会計指令により共同体全体に導入されているが、それは公衆の利益を保護することを意図するものである。監査済みの計算書により提供される保証は、会社の取引に関わりをもつすべての集団に対する信頼性を高めるべきである。独立で資格を有する専門家による監査の結果として情報の信頼性を高めるとともに、会社により公表される財務情報の調和化からもたらされる透明性の増大は、単一市場の完成にとって重要な貢献であるとみなされている。

1.2 近年、法定監査人の役割については世界的レベルで論議の主題とされてきている。とくに、数多くの重要な財務上の失敗の結果として、法定監査人の役割や監査人の独立性に関する疑問が提起されてきている。EUレベルでは法定監査を取り巻く規制のフレームワークが不完全であるがために、これらの問題にEUレベルで対応することは困難であった。法定監査人の役割、地位および責任に関してEUレベルでの共通の見解は存在しない。こうした共通の見解の欠如は、監査の品質および監査の領域におけるサービス提供の自由に関してネガティブな効果を有している。

1.3 こうした背景のもと、監査専門職からの要請に対応する形で、本委員会は、この領域においてEUレベルでのさらなる活動の範囲および必要性を広く反映することが望ましいと考えている。Birminghamで開催されたヨーロッパ理事会以

EUにおける法定監査人の役割，地位および責任に関する……（伊豫田隆俊）

来，グリーン・ペーパーが加盟国および利害関係者集団からの相談のための特別な手段のひとつとされてきた。このグリーン・ペーパーは，この問題に対するすべての利害関係者の意識を高めること，および彼らのコメントを引き出すことを目的とするものである。

1.4 この文書の起草にあたって，本委員会は，各国および国際レベルで公表されてきたこの分野に関する様々な研究を考慮に入れてきた。加盟国の法制のもとで法定監査が取り扱われる方法についての明確なアイデアを確立するために，本委員会自身が法定監査人の役割，地位および責任に関する研究を公表したし，またそれはマーストリヒト会計および監査研究センター（MARC）によって実行されてきた。本委員会が1996年12月5日および6日に開催した法定監査人の役割，地位および責任に関する会議において，この文書で提起した問題のいくつかを論議し，これについてのコメントを入手することが意図された。

1.5 EUレベルでの法定監査に関する現行規制の内容およびEUレベルでの活動の再開が正当化される理由について簡単に述べた後，本ドキュメントは，法定監査人の役割，地位およびその責任，小規模会社における監査，グループによる監査のアレンジメント，それに加盟の自由と監査の領域におけるサービス提供の自由に関する主要な論点について述べる。各章には，EUレベルでこの問題に取り組むための行動，方法および手段に関する優先順位を示唆する短いセクションを結論として付している。

2. 法定監査に関する EU レベルでの規制および EU の行動の必要性

2.1 特定の形態の会社の年次計算書に関する1978年7月25日付第4号理事会指令（78/660/EEC）にしたがって，本指令の適用されるすべての会社は，資格を有する専門家にその年次計算書を監査させなければならない。法定監査人は，年次報告書が同一の年度についての年次計算書と首尾一貫していることも確認しなければならない。加盟国は，本指令に規定するような小規模会社については，年次計算書を監査させるべしとの義務を免除することができる。

2.2 連結計算書に関する1983年6月13日付第7号理事会指令（83/349/EEC）は，本指令にもとづいて連結計算書を作成しているすべての主体にまで監査要請を

拡大している。同様に、銀行およびその他の金融機関の年次計算書および連結計算書に関する12月18日付理事会指令(86/635/EEC)および保険業の年次計算書および連結計算書に関する1991年12月19日付理事会指令(91/674/EEC)は、これらの指令が適用されるすべての主体に対して、資格を有する専門家にその年次計算書と連結計算書を監査させるべしとの要請を行った。

2.3 加盟国は、会計書類の法定監査を実施する責任を有する者の承認に関する1984年4月10日付第8号理事会指令(84/253/EEC)に定める条件を充足する個人のみを監査人として承認するであろう。こうした承認の条件は、専門家としての資格と個人的な誠実さおよび独立性に関わっている。

2.4 第8号指令は法定監査人に関する最低限の資格について規定しているものの、独立性の要請に関する特定の指針を定めてはいない。本指令の採択時に、本委員会はこの状況が望ましいものではないこと、およびしかるべき時にこの問題について改めて検討する権利を本委員会が留保していることを明らかにした。これは、まだ実際にはなされていない。同様に、公開会社の構造およびその組織の権限と義務に関する第5号指令案は、法定監査人の任命および解任、監査報酬、監査報告書および法定監査人の責任に関する規定を設けているが、これはまだ理事会のテーブルの上に乗せられたままである。ここに掲げた問題のいくつかについては、国内法のレベルで規制されているか、あるいは会計専門家団体を通じての自己規制のもとにおかれているかのいずれかである。しかしながら、それらが取り扱っている方法には不可避免的に相違が存在しているし、しばしば法的な裏付けも何ら存在していない。

2.5 この領域におけるEUの関与や行動の正当性は単一市場の達成という点に求められる。加盟国内で設立された会社の監査済財務諸表は、投資者、債権者および従業員といった他の加盟国内の利害関係者によって利用されている。これらの第三者は、監査について特定の保証水準や適用範囲を不合理に仮定するようなことはない。監査のこうした領域について国内レベルで標準化すべしとの圧力が存在するのと同じように、部分的に市場圧力に対応する形で、監査のこうした領域についてヨーロッパ・レベルで何らかの標準化を図るべきとの要請も存在するのである。情報社会の進展からもたらされる変化に対応して、基準を今日的なものに改め続け

EUにおける法定監査人の役割，地位および責任に関する……（伊豫田隆俊）

ることが必要なのはいうまでもない。

2.6 サービスの自由な動向および加盟の自由に関わる論争も存在する。本委員会により公表されたいくつかの研究，とりわけ1992年のヨーロッパ会計における競争についての研究および1996年の法定監査人の役割，地位および責任に関する研究は，監査サービスに関するヨーロッパ市場が未だ存在していないこと，および法定監査を取り扱う国内法と加盟国に対する規制との間に重要な相違が残されていることを示してきた。

2.7 サービスの提供者がクライアントと同じ場所に位置すべしとの要請は，様々な法的および専門的障壁と結びついて，真の国境を越えた取引を排除すると1992年の研究は結論づけている。調和化および相互承認に向けてとられた手段は，この状況において著しい変化をもたらすために進むべき道を示すものである。1996年の研究は，もし監査サービスのためのヨーロッパ市場が存在すべきであるとするならば，次の2つの領域でEUレベルのイニシアティブの発揮が必要とされると結論づけている。すなわち，ひとつは加盟の自由および監査領域におけるサービス提供の自由についてであり，もうひとつは，監査の品質についてである。また報告書は，加盟国における責任体制の相違が監査サービスに関する連合内取引に対してネガティブな影響をもつ可能性があると結論づけている。

2.8 1996年2月にヨーロッパ会計士連合の公表した文書において同様の懸念が表明されている。この文書において，会計専門職は，本委員会に対し，とくに彼らに関わる数多くの問題およびEUレベルでの行動が必要であると彼らが考えている問題について検討するよう求めている。これらの問題は，専門家の責任と並んで，とりわけ加盟の自由および国境を越えた監査サービスの提供の自由といったことに関わっている。

2.9 最後に，法定監査人の役割，地位および責任に関するEUレベルでの調和化された見解の欠如は，ヨーロッパの会社の国際資本市場へのアクセスを改善するという観点から国際レベルで行われている協議において重大なハンディキャップをもたらす危険性が存在する。昨年，本委員会は，「会計調和化：国際的調和化に向けての新たな戦略」（COM(95)508）に関して，理事会およびヨーロッパ議会にコ

コミュニケを公表した。このコミュニケにおいて、本委員会は、ヨーロッパの世界企業をして財務報告に関する異なった要請に準拠する必要なく、国際資本市場で資本調達することを可能ならしめる新たな戦略を明らかにした。本委員会は、世界規模の資本市場で受け入れられる一組のコアとなる会計基準の確立を目的として国際会計基準委員会 (IASB) および証券監督者国際機構 (IOSCO) によって進められている国際的調和化の作業を支持する旨明らかにしている。この国際会計基準設定プロセスにおける EU の影響力を高めるためにいろいろな試みがなされている。

2.10 しかしながら、ヨーロッパの会社により作成された年次計算書および連結計算書が、資格を有する独立の監査人により世界規模で一般に承認されているとみられる監査基準に準拠して監査されていない限り、国際資本市場においてそれらが受け入れられないであろうという重大なリスクが存在する。国際会計士連盟 (IFAC) の国際監査実務委員会は、数多くの国際監査基準を策定してきた。EU は、これらの基準を支持するか否か、もし支持するとすれば国際監査基準策定にあたってヨーロッパの影響力をいかに高めるか、またどのような基準にもとづいて高めていくかを決定しなければならない。

3. 法定監査人の役割

法定監査人の定義

3.1 第4号指令および第7号指令は、年次計算書および連結計算書を資格を持った専門家に監査させるよう要請しているけれども、これらの指令はいずれも法定監査人に関する定義を規定していない。同様に、銀行の計算書および保険会社の計算書に関する指令は、これの意味を明らかにすることなく法定監査を要請している。

3.2 国際会計士連盟 (IFAC) により採用されている定義によれば、監査の目的は、監査人をして、財務諸表が重要な部分において識別された財務報告のフレームワークに準拠して作成されているか否かについての意見を表明することを可能ならしめることであるとされる。

3.3 一般大衆が監査に期待しているものと監査人が果たすべきであると監査専門家が信じているものとの間に著しい相違が存在していることを多くの研究が示

EUにおける法定監査人の役割，地位および責任に関する……（伊豫田隆俊）

してきた。このことからたらされる期待ギャップは，それが大きくなればなるほど彼らの仕事に対する信頼や権威が失われるが故に，監査人にとって主要な問題となってきた。市場経済の適切な運営は監査済財務諸表の信頼性に多くを負っているため，それは一般大衆にとっての問題でもある。

3.4 法定監査人について定義するにあたっては，そのニーズや期待に対する法定監査人の能力とともに利用者が合理的である程度に応じて，利用者のニーズや期待を考慮すべきである。

3.5 利用者のニーズや期待に関して，それらが以下の要件を満たす限り，合理的であるとみなされる。

—業務が法律によって規定されていること

—サービスに対して喜んで支払おうとする利害関係者が存在している（有効な需要が存在している）こと

—（とくに彼の能力水準，業務の困難さ，業務に関わる時間およびリスクの程度を反映した価格をもって）サービスを喜んで提供しようとする法定監査人が存在し，彼にそうするだけの能力があること

3.6 法定監査人の提供するものがクライアントが喜んで支払おうとするものに依存するだけでなく，監査人の技術能力やリスクに対する態度にも依存していること。監査人が業務を遂行するのに必要な能力を保持していると期待できない場合には，監査人に対する需要のいくつかは不合理なものとなる。

3.7 一般大衆は，法定監査人に対して，株主・債権者（供給者・銀行および信用供与機関）・年金基金・従業員といった人々の利害を保護することを期待している。また，彼らは，一般に，以下の事項に関する保証の提供を彼らに求めているのである。

—財務諸表の正確性

- ゴーイング・コンサーン状況／企業の支払能力
- 不正の存在
- 企業による法律上の義務の順守状況
- 環境および社会的事項に関して会社に課せられた行為

これらの期待の合理性について簡単に説明しておくことが有益であろう。

財務諸表の正確性

3.8 無限定の監査報告書は財務諸表の実質的な正確性を保証するとの見解が財務諸表の利用者の間で広く保持されているように見受けられる。

3.9 この期待に関しては2つの誤った考えが存在している。ひとつは「正確な」財務諸表の作成が可能であるという点であり、もうひとつは、財務諸表の作成責任は監査人にあるという点である。

3.10 最初の誤解に関して、会社の経営成績および財政状態を正しく表現する唯一絶対の数値が存在するという意味での「正確な」財務諸表など存在し得ないということが会計についてよく知っている人々の間では一般に認められている。複雑な企業取引および経営者の意思決定における不確実性を会計処理するに際して利用可能な選択は、情報を熟知したすべての観察者が「正確である」とみなすであろう一組の財務諸表を作成しようという試みを損ねてしまうことになる。

3.11 EUにおいては、唯一の「正しい」財務諸表などあり得ないという認識が、年次計算書および連結計算書は真実かつ公正な概観を与えるべきであるとの要請の中に内包されており、それは会計指令の中にも取り込まれている。真実かつ公正な概観の要請は会計指令に定める要請を凌駕するものであり、それは多くの会計数値について不可避免的に判断的性質を容認するものである。

3.12 規則を「創造的に」遵守している財務諸表を取り扱う際に、厳しい態度

EUにおける法定監査人の役割，地位および責任に関する……（伊豫田隆俊）

をとらない監査人に対して強い批判が向けられてきた。監査人の意見において，経営者の会計的選択および開示実務の結果として財務諸表がミスリーディングであるとされた場合には，監査ガイドラインは，監査人に対して不同意を生ぜしめたすべての要因，財務諸表に対するそのインプリケーションおよび実務的に可能な場合にはいつでも財務諸表に対する当該事項の数量的影響を明確にした限定付意見を公表するよう求めている。さらに，当該不同意の影響がきわめて重要であるか曲解的であって，財務諸表が全体としてミスリーディングなものである場合には，監査指針は監査人に対して反対意見を表明するよう要求している。

3.13 2つ目の誤解は，財務諸表を作成し，それに責任を負うのは法定監査人であるというものである。この問題に関して，（経営者により作成された）真実かつ公正な概観を示す財務諸表を採択する責任が法定監査人ではなく取締役会にあることは疑いないことである。財務諸表上採用される会計処理および開示実務を決定するのは法定監査人ではなく取締役である。取締役は会社の事業についてもっともよく知りうる立場にあり，その記録を保持し，計算書を作成するのにもっとも都合のよい立場にある。監査人は，そのクライアントの経営者および監督機関から独立の立場にあるべきである。したがって，彼らの義務は明らかに異なっている。彼らは，自らの見解として，財務諸表が法律にしたがって作成されているかどうか，およびそれらが真実かつ公正な概観を示しているかどうかについて述べるべきである。

ゴーイング・コンサーン状況／企業の支払能力

3.14 法定監査人の報告書は会社の財務上の健全性を保証するものであるとの期待が多くの人々の間に存在することを数多くの研究が明らかにしてきた。

3.15 年次計算書は企業がゴーイング・コンサーンとして継続するとの基準にもとづいて作成される。経営者は，会社が実際にこれに該当する場合にのみ，当該基準が用いられていることを明らかにする（そうでない場合には，異なった会計規則が適用されることになる）。いくつかの国では，ゴーイング・コンサーンとしての会社の継続能力について明示的に言及し，そうした言及が実際に満たされていることを確実ならしめるために必要な措置をとるよう経営者に要請することが考えられている。

3.16 監査人は、会社の財務上の強度を弱めるか、あるいはその資源を減少させるかも知れない要因についてこれを警告する義務を負っている。したがって、彼らにはゴーイング・コンサーンの基準の採用が適切であるかどうか評価することが認められている。彼らは、ゴーイング・コンサーン基準の適用を脅かす事項に気づいたときには、直ちにこれを経営者もしくは監督者に警告すべきである。ゴーイング・コンサーン基準の適用を承認するということは、支払能力すなわち貸借対照表日における会社の状況が支払期日の到来した負債の返済に支障を生じることはないということの意味している。利用者は、ゴーイング・コンサーン基準が適用されている場合には、会社の支払能力に関する監査人の意見が監査報告書に内包されていることを期待している。

3.17 監査人にこれを要求することは、会社に支払能力があるかどうかに関する決定に関して法律により経営者に課されている責任を免除するものではないし、また会社が債務不履行に陥った際に取引を継続することについての経営者の抗弁の重大さを緩和するものでもない。監査人の意見が特定の時点において観察される状況にもとづくものであるのに対して、経営者の責任は日々継起している状況にもとづいているのである。

3.18 監査人は、自ら有している懸念を一般大衆に報告するための方法について留意することが求められる。会社の継続性は、ゴーイング・コンサーンとしてのその状況に何らの疑念もないということに依存している。例えば、銀行が会社に対する貸付金の支払延期に応じ続けるとか、仕入先がその債権の延滞を認め続けるといった場合にのみ会社がゴーイング・コンサーンとして継続できるであろうということを監査人が報告した場合、これにより銀行は債権の即時支払を会社に要求するかも知れないし、また仕入先も現金支払いを主張するかも知れないからである。

3.19 他方、問題がもっと早く明らかにされていれば、会社は存続し得たかも知れないし、株主や債権者も資金を失うようなことはなかったかも知れない。さらに、会社が財務流動性に関して問題を有しており、財務上の改革についての議論が進められていることが周知されているにもかかわらず、取引を継続することができる会社が存する場合もある。実際、ゴーイング・コンサーンについて問題のない会社とゴーイング・コンサーンに関して問題のある会社とを比較して、その生存率に

EUにおける法定監査人の役割、地位および責任に関する……（伊豫田隆俊）

は何ら有意な相違は認められなかったことを明らかにしている研究もある。

3.20 ゴーイング・コンサーンの仮定に疑義が生じた場合に、経営者や監査人に特定の手続をとるよう規定している加盟国もある。コーポレート・ガバナンスに関する多様な報告書はこの問題に焦点を当てており、そのうちのあるものは、経営者が自らの意見として、経営者が財務諸表を承認してから12ヶ月間会社はゴーイング・コンサーンとして存続しようということを確認する文書を監査人に提供すべきであると提言している。また、経営者はその見解を支持する証拠を監査人に提供すべきである。監査人は、とくに会社がゴーイング・コンサーンであるとの経営者の見解を検証することを目的とした手続を実施する責任を有するであろう。キャドベリー委員会やヴィノー委員会報告書は、経営者はゴーイング・コンサーンの仮定が合理的であることを自ら確認し、その旨を株主に報告することを要求されるべきであると提言している。監査人には、会社がゴーイング・コンサーンであるとの経営者の見解について検証し、これに関する彼らの意見を与える責任が課せられるべきである。

3.21 経営者も法定監査人も、ともに会社の財務上の健全性が継続することについて保証を与えることはできないけれども、会社が活動しているか活動すると期待される取引環境のもとで、経営者が財務諸表を承認した日から少なくとも12ヶ月間は会社がゴーイング・コンサーンとして存続しうるといって適度な財務上の資源が利用可能であるかどうかということを経営者の判断として経営者が公に述べると期待することは合理的であるとみられる。同様に、経営者が述べた判断を検証することを目的とした手続を監査人が実施し、そのような検証の結果を一般に報告すると期待することも合理的であるとみられる。

不正の存在

3.22 監査は伝統的に不正の摘発に関わってきた。1989年にイギリスで行われた調査によれば、財務に通じた人々を含めて一般人の75%が、あらゆる種類の不正を摘発するのは法定監査人の責任であると考えている旨の結果が示された。同じ調査は、一般人の61%が不正を積極的に探査するのは監査人の責任であると考えている旨の結果を示している。

3.23 近年に至るまで、標準的な監査人の対応は、監査人の主たる役割は不正の防止や摘発にあるのではなく、またそれは実際にも不可能であるというものである。いくつかの加盟国において、監査目的として不正な報告／摘発に明示的に言及した法制は1980年代までみられなかった。この時期以降、政府は、いくつかの加盟国において新聞の見出しになるような有名な事件を受けて、ホワイト・カラーによる犯罪や投資家保護をとくに法律や命令の問題として取り上げるようになった。

3.24 加盟国の規制主体は、不正およびその他の違法行為や誤謬に関する法定監査人の責任に関して監査上の指針を公表してきている。こうした指針は、経営者と監査人の責任についてそれぞれ明らかにしている。経営者には不正およびその他の違法行為や誤謬を摘発する第一義的責任がある。この責任は経営者の受託責任の一部であるとみられている。これに対して、監査人の責任は、不正およびその他の違法行為や誤謬に起因する計算書類の重要な誤りを発見すると合理的期待を有しつつ、自己の監査業務を計画し、実施し、評価することである。

3.25 指針は、監査の実施中に法定監査人が不正な行為の存在について疑念を抱いたときには、そうした疑念が払拭されるかそれとも確認されるまで調査を行う責任が監査人には課せられていると勧告している。いくつかの加盟国においては、たとえその不正の影響が会社の財務諸表において重要でない場合であっても、監査中に発見したすべての不正を上級経営者に適時報告するよう監査人に勧告している。監査人がそうした報告を行わなくてもよいのは、上級経営者がそうした不正に関与していると監査人が疑いをもつ場合だけである。こうした状況においては、監査人は適当な政府機関にその旨を報告すべきである。いくつかの加盟国においては、法定監査人は検察庁に報告することを求められている。

3.26 監査上の指針は、法定監査人が当該事項を公益に関与する適切な政府機関に報告すべきか否かを決定するに先立って法的助言を求める必要があるかも知れないということを示唆している。監査人にとって難しいのは、通常の場合、彼らが証明された事実にもとづいてではなくむしろ不正に対する彼らの疑念にもとづいて意思決定しなければならないであろうという点である。彼らとその疑念を第三者に報告し、その後、当該不正についての確たる証拠を入手できないような場合には、彼らに対して法的訴訟が提起されるかも知れないのである。

EUにおける法定監査人の役割，地位および責任に関する……（伊豫田隆俊）

3.27 財務の分野に関しては，この点に関する監査人の責任は明確であり，多くの加盟国においては，監査人に対しては法律によりその顧客組織に対する秘密保持の義務が免除されており，また規制主体に対する報告義務ではなく権利が彼らに与えられている。

1995年6月に採択された理事会指令（95/26/EC）の第5.1条において，金融引受会社の法定監査人はその責に帰せられる以下の業務の遂行中に彼が気づいた引受に関わるいかなる事実もしくは決定についてもこれを適切な政府機関に適時に報告する責任を負うとの規定が今では明確に設けられている。

- 許認可条件もしくは金融引受活動の遂行を規制する法律，規則もしくは行政規定に対する重要な違背を構成する活動
- 金融引受の継続的機能に影響を与える活動
- 年次計算書の証明拒否もしくは限定付意見表明につながる活動

この指令は，その第5.2条において，指令（84/253/EEC）に定める意味での権限をもった者（法定監査人）がパラグラフ1で言及した要因もしくは決定についてこれを適切な政府機関に対し忠実に開示することは，契約もしくは立法上・規制上ないし行政上課せられた情報開示に関わる制限に対する違反とはならないし，そのような者に対していかなる種類の責任も課すことはないとして規定している。

本指令は1996年6月までにすべての加盟国で施行されることになっている。

3.28 不正が重大な場合には，法定監査人は，財務諸表が当該不正の影響を反映しており，必要とされる詳細のすべてが開示されていることを確実にしめるよう求められる。その際，財務諸表が真実かつ公正な概観を与えていると認められる場合には，監査人は限定付の監査報告書を公表する必要はない。不正が財務諸表との関連においてそれほど重要でない場合には，開示が必要か否かを決定するのは経営者の責任である。しかしながら，未発見の不正は会社の状況に関する真実かつ公正な概観を与えない財務諸表を導いてしまうが故に，重要な不正を発見するために

必要であると監査人が考える手段を採用する義務が彼らに課せられよう。

3.29 一般大衆は不正の行われる機会が最小化されるべきものと期待している。とくに、不正の行われる機会を最小化するとともに、そのような不正が直ちに発見される可能性を最大化するための内部統制システムを設定し、運用する責任が経営者にあると考えるのは合理的であろう。また、そのような内部統制システムが存在していることを確認し、それらがその目的のためにうまく運用されているか否かを監査報告書上で述べるのが法定監査人に対して期待されているのも合理的であろう。同様に、不正を防止し発見するという観点から、これらの内部統制システムについて彼らが識別した弱点および不正に関して彼らが抱えている疑念を経営者に報告することによって彼らをサポートすることが監査人に期待されているのも合理的なように思える。

会社による法的義務の遵守

3.30 会社法もしくはとくに会社法に関連する法的規制に対する違反を摘発するのは監査人の義務であるという一般の見解がみられる。しかしながら、監査人は、とくに今日のような複雑な法的環境においては、彼の能力もしくは専門性の埒外にある事項を報告できるとは合理的に期待し得ない。

3.31 会社の名のもとでの違法な行為への関与の機会を最小化し、そうした違法な行為が迅速に摘発される可能性を最大化するための内部統制システムを設定し、維持する責任が取締役に課されるべきである。そうした内部統制システムが存在していることを監査報告書上で確認し、それらがその目的のためにうまく設計されているか否か言及することが法定監査人に期待されるのは合理的であると思われる。

3.32 加えるに、真実かつ公正な概観を示す財務諸表を作成する彼らの責任の一部として、経営者は、摘発された違法行為が重要であると判断される場合には、財務諸表が当該違法行為の財務的インプリケーションを反映していることを確実ならしめなければならない。一方、法定監査人は、財務諸表が真実かつ公正な概観を与えているか否かについての意見を表明する責任の一部として、財務諸表がそうした違法行為の財務的インプリケーションを反映していることを確認しなければならない。

EUにおける法定監査人の役割、地位および責任に関する……（伊豫田隆俊）

環境および社会的事項に関して会社に課せられた行為

3.33 近年、会社に対してはその社会的行為、とりわけ物理的環境とか雇用環境、操業の安全性、製品開発政策、その他一般大衆および利害関係者グループに関わる問題について監査に服すべしとの要請が存在している。

3.34 そうした監査のメリットを考慮しながら、法定監査人がこの仕事を行うために適切な資格および経験を有しているか否か、あるいはそれは法定監査人とは切り離された業務であるべきか否か、さらにはこの領域における資格をもった専門家によりそれは行われるべきか否か、といったことが問われなければならない。

3.35 法定監査人をして自己の適格性や経験の及ばない事項につき判断させることが可能であると期待することは不合理であるけれども、彼らの責任は一般大衆が期待するレベルにまで高められつつあることを監査人は認めるべきであろう。監査人は、所与の時間および彼らに期待されているものが何であるかについての十分に明確な同意のもとで、厳格な財務監査の範囲を超えた領域において必要とされる経験を積まなければならない。

行動の優先順位および利用可能な方法

3.36 EUにおける法定監査についての共通の定義の欠如は、深刻な期待ギャップを生み出している。国際レベルでの近年の展開を考慮に入れながら、法定監査に対して共通のアプローチがとられることは望ましいことのように思われる。監査が公表財務諸表に信頼性を付与するものであるとすれば、監査が保証という形で意味しているものが何であるかについて利用者は理解する必要がある。この点に関して、とくにゴーイング・コンサーンとしての会社の状況に関する監査人の役割および不正やその他の違法行為がなされた場合に監査人によりとられるべき行動について注意が向けられるべきである。

3.37 法定監査についての共通の定義を形成する際に、現行の国際監査基準どの程度まで考慮するかについての考察がなされるべきである。その際、ヨーロッパと国際環境とを区別するその特質について十分な考慮を払わなければならない。

3.38 有効であるためには、共通の定義がすべての加盟国の規制フレームワー

クの一部となることが必要であろう。この目的を達成するのに EU 指令が必要とされるのか否か、それとも勧告書で十分であるのか否かについて考察することが必要であろう。いずれの場合においても、弾力性に注意が払われなければならない、いかなる法的要請も監査が機能する急速に変化しつつある環境に容易に適合できるものでなければならない。

監査報告書

監査報告書の内容

3.39 監査報告書は、法定監査人が株主・債権者・従業員それに広義には一般大衆と意思疎通をはかるための手段である。それは監査プロセスの成果でもある。通常の場合、「短文式報告書」と「長文式報告書」との区別がある。「長文式報告書」は、経営者に提出されるもので、通常、一般大衆は利用できない。

3.40 監査報告書の内容は会計指令では何ら規定されていないけれども、多くの加盟国の会社法は、公表監査報告書に含まれるべき事項について明確にしている。すべての加盟国の専門家団体は公表監査報告書の標準様式を定めている。しかしながら、わずか3カ国だけが、そうした標準様式を用いるべしとの拘束力のある規則を設けているに過ぎない。

3.41 一般に、加盟国の年次計算書に関わる監査報告書には、以下の情報が記載される。

- 法定監査人が、自己の最善の知識と信念にもとづき、監査の目的のために必要なすべての情報および説明を入手しているかどうか
- 法定監査人の意見として、適切な会計記録および帳簿が会社により保持されているかどうか
- 年次報告書が年次計算書に合致しているか否か
- 年次計算書が会社の資産・負債・財務状況および損益の状況について真実かつ公正な概観を与えているか否か

EUにおける法定監査人の役割，地位および責任に関する……（伊豫田隆俊）

一年次計算書が会社法の要請を遵守しているか否か

—監査が監査基準にしたがって実施されたかどうか

3.42 加盟国のもっとも大きな上場会社の監査報告書をみてみれば，その現行の様式のもとで，財務諸表に対する限定が付されていない場合にのみ，利用者はその満足を得ることができるというのであろう。それらは，株主により任命され，彼らに報告書を提出する監査人が，自身に支払われる監査報酬と引き換えに実際に何を行うのかについての理解に関して，利用者に何の助けも与えない。こうした情報なくして，投資者やその他の利用者が，彼らが監査人の意見におくことができる信頼性の程度に関して，どのように結論づけるのかをみることは困難である。

3.43 監査報告書が基礎を置く業務の範囲および性質についてさらなる情報が必要であるとの一般的コンセンサスが存在するように思われる。利用者は，多くの場合，監査報告書が彼らの意思決定のための保証もしくは証明とみなしている。監査報告書は，財務諸表に関する監査人の報告責任を明確に述べるものである必要がある。

3.44 近年の研究結果は，この10年来，監査報告書の様式および文言の調和化がEUで進められてきたことを示している。これは，相当な程度，この問題に関する国際監査基準の広範かつ首尾一貫した採用の結果である。しかしながら，標準的な短文式法定監査報告書の文言や範囲に関して加盟国間で今なお相違が存在している。これらの相違は，それらが他の加盟国で公表された報告書の有用性を損ねる程度に応じて，単一市場に影響を及ぼすことになる。原則として，類似の法定監査業務が実施される場合には，監査報告書上で類似の文言により，これが明確に伝達されるべきである。

行動の優先順位および利用可能な方法

3.45 ひとたび法定監査の定義に関して同意に達すれば，監査報告書の最低限の内容について同意に達することは比較的たやすいであろう。監査報告書は，法定監査人が株主・債権者・従業員および広義には一般大衆と意思疎通を図るための手段であるから，監査報告書に関してEUレベルで類似の文言を用いることが望まし

いと考えられる。

3.46 いくつかの加盟国においては、監査報告書の文言について国際会計士連盟により提示されたそれが用いられている。EU レベルで共通の定義を設定する出発点としてこれを用いることについて考察すべきであろう。しかしながら、ヨーロッパを国際的な環境と区別する特質について適切に配慮することが必要とされよう。期待ギャップを縮減するためには、監査人が実際に何をしてきたのか、彼が自己の業務を遂行する際にどのような専門的基準を適用したのか、会社により作成された財務情報が法律およびその他の規則の要請に準拠しているか否かに関するさらなる情報を監査報告書上で提供することが必要とされよう。さらにまた、監査人が彼の報告書において明確に説明しなければならない除外事項についても明らかにすることが必要とされよう。

3.47 法定監査の定義に関するのと同様に、監査報告書の共通の定義に対しては、加盟国の法的裏付けを与えることが必要とされよう。この点に関して、EU レベルで拘束力のある規則（指令）を制定するのがよいのか否か、それとも委員会の勧告で十分なのか否か考察することが必要である。いずれの場合においても弾力性に十分な配慮を払わなければならない、その結果として、監査の行われている急速に変化しつつある環境、とりわけ新しい情報技術の導入に関わる展開に容易に適合できるようにする。

4. 法定監査人の地位

法定監査人の適格性

第8号指令における適格性

4.1 法定監査人は高度に専門的な能力を有するべきであるとの要請が彼らに課されることは疑いのないことである。会計書類の法定監査を実施する責任を有する者の承認に関する1984年4月10日付第8号指令が法定監査人の適格性についてこれを実際上きわめて高いレベルに設定したのはまさにこの理由による。

4.2 しかしながら、加盟国間の教育システムにおける相違は無視されている。本指令の実施時点で加盟国の国内教育レベルを比較するという試みがなされた際の困難の原因はまさにそれであった。その結果として、ヨーロッパの会計専門職は、

EUにおける法定監査人の役割，地位および責任に関する……（伊豫田隆俊）

相手国の専門家資格を入手するために国境を越えてサービスを提供しようとする専門家の必要性を強調してきた。

4.3 第8号指令はこの分野における調和化を導いてきたが，今なお重要な相違が存在している。現在のところ，第8号指令の第6条（これは理論的知識のテストの一部であるが）に記載されている様々な課程の内容について共通の理解が存在しているわけではない。共通の理解の欠如は，EUに新たな国が加盟する際および中央ヨーロッパや東ヨーロッパの国々が監査人のための教育プログラムの設定について技術的助力を求めてきた際に明らかとなる。

4.4 情報技術の発展は監査の職能に重要な影響をもたらす可能性がある。様々な手段を通じて継続的に財務情報を入手することができる投資者にとっての公表財務諸表の重要性が減じているが故に，時として，それは監査人にとっての脅威とみられよう。しかしながら，情報化時代が進展するのに応じて，報告主体が利用者を提供する新たな情報フローや情報システム，それに新しいタイプの情報に関わる新たな証明機能という点で，それは新しい機会を提供することもできる。これは，現在第8号指令に含まれ，様々な情報環境における監査の職能を考慮して設けられた教育上の要請に関するインプリケーションを有するはずである。このことおよびその他の理由のために，第8号指令第6条を採択するか，あるいは明確化する必要がある。

行動の優先順位および利用可能な方法

4.5 会計職業団体も学会も第8号指令に提示された適格性の要請を明確にするための具体的な手続をとってこなかったことを悔いている。監査人教育のためのカリキュラムの定義づけは，第一義的には，教育プログラムに直接関与する人々の仕事であるべきであるとみられる。この領域におけるさらなる調和化は，指令の相互承認（第8節を参照されたい）の適用を確実に容易ならしめるであろう。この状況のもとで，教育プロセスが監査人に単一市場で活動するよう準備させるものでなければならないことは明白である。ヨーロッパ・レベルでのそうしたイニシアティブは，例えば，新しい共同体プログラム SOCRATES およびとくに相互利益をテーマとするその第1章大学協同プロジェクトに関するアクション 1. D. ERASMUS (Thematic Network—それはこれらのプログラムに参加するその他の国々の人々を

含めて、社会経済学の代表者および特定のテーマ研究領域における専門家の世界の代表者を含めたフォーラムに意見を提供するものである)のフレームワークのもとで発揮されている。

4.6 もちろん、第8号指令の第6条に規定された課程の一覧表を更新するためには指令の改正が必要とされるであろう。それが適切であると考えられる場合もしくはその時には、十分な立法手続を通じることなく、将来におけるさらなる修正を容認するであろう手続の導入に関して考察がなされるべきである。

法定監査人の独立性

独立性の定義

4.7 第8号指令にしたがって、法定監査人は独立でなければならない。本指令の採択時には、独立性についての共通の定義を承認することは不可能であった。結果として、この問題は加盟国によって多様に取り扱われることとなった。

4.8 国際会計士連盟により指摘されているように、独立性は、法定監査人が客観的方法で自己の業務を遂行できるということを示す主要な手段である。独立性を取り扱うに際しては、精神的独立性（これは手がけている仕事に関わるあらゆる考察を行うにあたって有すべき心の状態である）と外見的独立性（これは情報に通じた第三者が法定監査人の客観性について疑問を生ぜしめるほどに重要な事実や状況を避けることである）の双方を念頭に置くことが必要である。

4.9 近年においては、監査人の独立性を阻害する脅威について懸念が表明されてきた。会社は次第に監査人に対し異議を申し立て、自社に都合のよい意見を求め、監査人の見解に対する法的アドバイスを求めるようになってきただけでなく、喜んで監査人を替えようとする旨結論づけるいくつかの研究がある。競争圧力のもとでは、監査人が仕事を失うリスクにつねに無頓着であると仮定することは理想的過ぎると結論する研究もみられる。監査機能のプロフェッショナルリズムは、次第に「ビジネスライク」な態度にとって変わられつつあるのである。

4.10 さらに、監査人の選任にあたって入札が用いられるのが一般的になってきている。競争入札を行う主たる目的は、可能な限り安価に監査サービスを入手す

EUにおける法定監査人の役割，地位および責任に関する……（伊豫田隆俊）

ることにある。経営者は，とくに意見の相違が生じたときに，現職の監査人に対して圧力を加えるために，競争入札を利用するとの指摘も時としてみられる。

4.11 監査「ビジネス」に対する競争が次第に激しくなってくることは，とくに大規模で「高名な」監査法人にとっても関心の的である。競争が，時として，安価な提供（おそらくは原価以下の入札）をもたらすことは疑いのないことである。透明性と競争を確実にしめる入札は，結果として，専門的基準にしたがってその業務を遂行させることを不可能ならしめるような監査報酬を監査人が提示することの無いようなものである。すぐれた入札者はコンサルティングのような非監査サービスから監査の全部コストを賄えんと期待している旨推論する研究者もいる。このことは監査サービスの提供に関する別の懸念を生み出すことになる。

4.12 監査人が自己のクライアントに監査以外のサービスを提供すべきか否かという問題はこれまで多くの議論のテーマとされてきている。監査クライアントに対するその他のサービスの提供がクライアントのビジネスや取引についての監査人の理解を高め，ひいてはよりよい監査の実施に役立つとする主張が存在してきた。監査報酬の水準との関連における非監査サービスの提供量の多寡が客観性を脅かすとの証拠は何ら存在しないとの主張もみられる。にもかかわらず，現在の監査クライアントに対する広範な非監査サービスの提供は，監査の客観性と相容れないとする強い信念も同様に存在する。これらの懸念に対する防護措置が必要である。

4.13 そのような防護措置は，その性質や品質が監査人の専門家としてのイメージと一致し，彼の客観性と矛盾することのないサービスの提供に限定すること，あるいは監査および非監査サービスにもとづく報酬をともに開示することからなる。監査人に対して彼の監査クライアントに対するその他のサービスの提供を禁止するという解決策は，外見上の問題を明確に解決することになる。しかしながら，子会社や関連会社に当該サービスを提供させることにより，それは簡単に出し抜かれるが故に，これが実行可能な代替案でないことは実務が示しているとおりである。

4.14 いかなる場合においても，監査人は，彼および彼の事務所がクライアントの経営や意思決定に何ら関与していないということを確実にしめるべきである。監査人はクライアントの財務諸表作成に関わるべきではないし，財務諸表上にそれ

らを記録するとの目的で資産もしくは負債の評価にも関わるべきではない。また、財務諸表に重要な影響を及ぼす訴訟の解決に関してクライアントのために行動すべきではないし、彼らの転職といった上級経営者に直接的影響を与えるサービスを行うべきでもない。

4.15 会社が長期間同じ監査人を用いる場合の懸念を指摘する者もいる。これは、経営者との間に密接かつ安直な関係を導いてしまう結果、監査人が経営者の希望に対してあまりにも迎合的になってしまうことによるものである。法定監査において強制的なローテーション・システムを導入すべきか否かという問題は、激しい論争的となる問題である。こうした状況のもと、強制的ローテーション・システムを採用していた2つの加盟国のうちのひとつが近年それを廃止したことを指摘するのが重要である。監査人の客観性に対する認知を高めるための解決策は、監査事務所のローテーションによる効率面および品質面の欠点を引き起こすことの無いよう、同一事務所内で監査パートナーのローテーションを確立することである。

行動の優先順位および利用可能な方法

4.16 独立性は重要な論点である。異なった伝統および経験にもとづき、この問題はこれまで加盟国間で多様に取り扱われてきた。監査人の独立性に関連して惹起される多様な問題をカバーする共通の定義をEUレベルで短期間のうちに同意するのが可能であるとは思えない。独立性を規制する一組の規則の採用それ自体が、實際上独立性の問題を片付けることはない。しかしながら、すべての加盟国における共通のコアとなる本質的な原則について同意を得ることは、監査サービスに対する域内市場の創設に向けての重要なステップとなるであろう。これらの原則はEUレベルで専門家により発展させられるであろう。

4.17 EUレベルでの同意を得るためのもっとも適切な道具立てに関する考察がなされるべきである。

会社内での法定監査人の地位

法定監査とコーポレート・ガバナンス

4.18 法定監査はコーポレート・ガバナンス・システムの重要な一要素である。法定監査を正しい方向へと導くために、財務報告の領域における様々な会社組織の

EUにおける法定監査人の役割，地位および責任に関する……（伊豫田隆俊）

役割を区別する必要がある。経営者が財務諸表の作成に責任を負っているのに対して，法定監査人の役割は，経営者により株主に提示された財務諸表に関して彼らに報告することである。それを行う際に，法定監査人は，会社に財務上の利害を有する株主の利益に立って行動する。加えるに，監査人の報告書は第三者により用いられる財務情報に対して信頼性を付与する。

4.19 株主は法定監査の結果にもっとも直接的な利害を有しているから，すべての加盟国は，監査人の選任および解任の権限を通常総会での株主による判断に委ねている。しかしながら，ほとんどの上場会社の株主について，その大部分が一時所有株主であることから，彼らにはそうするだけの効果的なメカニズムが存在していないのである。年次通常総会での株主による追認を通じて，法定監査人を選任したり解任するのは，通常，経営者なのである。この結果，法定監査人は経営者から独立していないとの批判がなされるのである。会計方針の選択といった問題に関する経営者と法定監査人との間の論争において，法定監査人には経営者の希望を満たそうとする誘因が働くと言及される。法定監査人は，経営者が競争相手の監査法人から意見を聴取しようとする場合には，このような論争においてとりわけ難しい立場に追いやられることになる。

4.20 法定監査人が経営者によって有効に選任されることから生じるもうひとつの帰結は，コスト面での圧力によって，経営者と監査人の双方が，法定監査の役割を監査法人自身が会社法の要請を満たすのに必要であると解釈する最低限度内に押さえ込もうとする点にある。このことは，会社の内部コントロール・システムの効率性と有効性の評価に対する監査人の関心を弱めてしまい，その結果として，不正およびその他の違法な行為を増大させかねないといわれる。

4.21 法定監査人と経営者との間の報酬に関する同意はさらなる問題を生み出す。通常，監査報酬については事前に合意されており，監査人は背任行為についての証拠を発見しないであろうとの前提にもとづき決定されている。しかしながら，その業務の遂行中に，監査人がさらなる調査の必要性があると感じるような不正行為の存在する疑いを抱いた場合には，監査人はこの追加的な業務のための報酬について経営者と改めて同意しなければならない。経営者が背任行為に関わっている場合には，法定監査人自身が難しい状況におかれることになる。

4.22 法定監査の独立性と客観性を保持するために、株主が実際に選択することができ、しかもより大きな保証を与えることのできる手続、例えば、監査委員会の積極的利用および／もしくはは広範にわたる手続の再編あるいは監査人の選任・解任における従業員取締役の参加といったその他の集団の関与などが、近年、いくつかの加盟国において発展させられ、あるいは検討されてきている。

4.23 イギリスのキャドベリー委員会もフランスのヴィノー委員会も、上場会社の取締役会は、少なくとも非執行役員から成り、そのメンバーのうちの一によって取り仕切られる監査委員会を設けるべきことを勧告している。1978年以来、ニューヨーク証券取引委員会は、すべての上場会社に対して独立の取締役（社外取締役）からのみ構成される監査委員会を有すべきことを要求し、1987年のアメリカトレッドウェイ委員会報告書は、監査委員会がアメリカの会社財務報告の誠実性を確実ならしめるうえで決定的に重要な役割を果たすものと結論づけている。アメリカにおける経験は、監査委員会が単に上場基準に適合すべく設けられているに過ぎない場合であっても、それらの価値は明らかであり、取締役会内の重要な委員会になりつつあることを示している。

4.24 しかしながら、強力な内部監査機能をもたない会社は、その責任を果たすのに十分な情報を監査委員会に提供できないように思われる。法定監査業務の範囲や法定監査のタイミングは、この目的にとって適切かつ妥当なものとは思われない。さらに、法定監査が本質的に特定時点のスナップ写真であるのに対して、会社の経営情報システムや内部コントロール・システムの有効性についての評価は、継続的な基準のもとで行われるべきものである。結果として、主要な会社においては、取締役会に代わってその責任を果たすために十分な情報を監査委員会に提供できる強力な内部監査チームを指導できる内部監査の長を選任するよう勧告するのである。内部監査役協会ヨーロッパ連盟の「ヨーロッパにおける内部監査」に関するその論文の中で述べられているように、目的の設定および組織の内部コントロールやビジネス・リスクを管理するシステムの品質についての適時的評価は、取引についての経営者のコントロールを強化するのに貢献し、またその結果として、コーポレート・ガバナンスの健全化にも貢献するであろう。彼らの見解では、重要な企業や部門に対しては、内部監査の結論および勧告に関する取締役会および最高経営責任者の責任と並んで、専門的な内部監査機能の確立を要求し、必要とされる資格や経験に

EUにおける法定監査人の役割、地位および責任に関する……（伊豫田隆俊）

ついて規制する強制力をもった立法を導入することが必要とされるのである。

4.25 加盟国においては、法定監査人の任期は1年ないし6年という期間から無期限まで様々に異なっている。第5号理事会指令の改正案では、3年を下回ることなく、また6年を上回ることはない期間内で明確化すべきことが提案されている。

4.26 委員会の行った1996年の研究は、会社内での法定監査人の地位はすべての加盟国において同じであるというわけではないことを示している。外部のアドバイザーとしての地位から会社の機関としての地位に至るまで多様に異なっている。ある場合には、二重の監査要請が存在している。それは会計指令にもとづく法定監査の要請に加えて、証券取引規制機関により課されるもうひとつの監査が存在していることを意味している。そうしたシステムがコントロールの改善にどのような利点を提供するのか定かではない。他方、とくに彼らが同一の企業に関して異なった結論に至った場合には、異なる監査人の相対的な地位に関して混乱を導くことは確かである。

行動の優先順位および利用可能な方法

4.27 コーポレート・ガバナンスに関する近年の議論は、財務諸表の作成に関する取締役会の役割をより明確に定義する必要があるというものである。しかしながら、この論点はより複雑なものになってきており、（取締役会、監査役会、通常株主総会および監査人といった）財務報告プロセスに関与するすべての集団の役割の定義へと拡張されてきた。企業内のチェック・アンド・バランスのシステムを改善するために、監査委員会の設立や内部コントロール・システムの適切な機能の構築といった論点にさらなる注意が向けられるべきである。

4.28 コーポレート・ガバナンスの問題をEUレベルで取り扱うのは困難であり、会社の構造に関する法律を調和化しようとの過去の努力は成功してこなかった。国内レベルでの議論に資するために、現行のコーポレート・ガバナンス・システムについて（とりわけそれが財務報告に関するものである限り）、これを改善するために採りうる方法に関する勧告を考察することが有用であろう。国内レベルで必要な立法措置を採るかどうかは加盟国次第である。

政府および職業専門家団体の役割

品質管理

4.29 第8号指令にしたがって、監査人は加盟国によって指定された政府機関による承認を得なければならない。この政府機関は、法定監査人として承認された者が指令により課されたすべての要請を満たしていること、および彼らが専門家としての誠実性と独立性の原則に準拠して監査を実施していることを確認しなければならない。

4.30 多くの加盟国は、法定監査人を承認するための権限を1もしくは複数の職業専門家団体に委譲している。そのような場合には、これらの団体も、彼らのメンバーの監査のやり方を監督することが重要である。これらの団体の多くは、監査を行う際の方法を記述した専門的な規則を作成してきた。これらの監査基準は、IFACにより作成されてきた基準によって鼓舞されてきた。しかしながら、すべての加盟国でそうであったわけではなく、またそれらが適用される場合においても、法的な規定としてではなく、単なる勧告として取り扱われることがほとんどであった。したがって、現段階では、第8号指令によって承認された専門家により実施される法定監査が同程度の品質を有するものであるとの保証はないのである。

4.31 同様に、職業専門家団体がそのメンバーを監督する方法も一様ではない。ピア・レビューを実施している団体もあれば、監査人の業務を一定期間ごとに別の監査人にレビューさせる場合もあるし、またそのメンバーが法定監査を実施する方法をレビューする責を負った特別の部門を設立する場合もある。ここでも加盟国の品質レビュー・システムが同質的なものであり、かつ適切なものであるということについては何らの保証もないのである。

4.32 監査人を承認する権限を職業専門家団体に委譲するのではなく、これはあくまでも商業省のような政府機関もしくはその他の主体により行われる業務であると決定する加盟国もある。この場合にも、品質管理が存在することを確実ならしめ、また監査人が職業専門家としての誠実性と独立性に準拠してその業務を行わない場合に適切な行動がとられることを確実ならしめる適切な調整が必要である。

4.33 多くの加盟国において、政府機関による慎重なコントロールに服すべき

EUにおける法定監査人の役割，地位および責任に関する……（伊豫田隆俊）

金融部門の会社に対しては特別の監査要請が適用されている。これらの追加的な要請は，投資者および保険契約者の保護を確実にしめるために設けられたものである。加えるに，加盟国は，指令（95/26/EEC）の第4条第1項および第2項にしたがい，厳格な条件のもとで，金融部門を規制する政府機関と法定監査を行う職業専門家団体との間における情報交換を認めるかも知れない。

行動の優先順位および利用可能な方法

4.34 共同体法にもとづいて実施されるすべての法定監査は同意された一組の監査基準にもとづいて実施されねばならないとのEUレベルでの要請の欠如は，単一市場の形成にとっても，また国際的な状況のもとでもハンディキャップとなっている。国際会計士連盟の国際監査基準委員会により作成され，すでに多くの加盟国である程度適用されている監査基準が，EUレベルで承認された基準の基礎となりうるか否かについて検討すべきである。国際会計基準の場合と同様に，現行のIFACの基準がヨーロッパの要請に適合するかどうか，また国際監査基準の策定におけるヨーロッパの影響力の拡大を確実にしめるかどうかを決定するメカニズムを考案することが必要のように思われる。

4.35 EUレベルでのこのようなメカニズムの構築は，国内レベルで監査基準の定義付けに関与するとともに，これに関わるあらゆる監査上の問題にも関与しているすべての集団の協力を得てなしうるのであろう。EUレベルで同意を得た監査基準が国内レベルでの監査実務において実際に利用されているとの保証を得ることが重要である。

4.36 たとえ監査人の独立性に関わる原則集およびコアとなる一組の監査基準が承認されたとしても，それらの基準が実際に施行され適切な品質管理が存在する場合にのみ，当該システムは有効なものとなる。そのメカニズムがEUレベルで確立された場合，上述のように，その仕事のひとつは，監査の分野における品質管理が加盟国において確立されている方法を検討することにある。単一市場という状況の中では，加盟国の規制機関が互いに意思疎通を図ることが重要である。この場合，職業専門家としての守秘義務は障碍とはならない。

監査人の民事責任

有限責任に向かうべきか？

5.1 職業専門家の責任は監査人にとって重要な問題である。いくつかの加盟国において、監査法人は、多くの場合、監査報酬や財務上の不祥事に際しての監査人の直接的責任とは不釣り合いな責任を課されてきている。通常、監査人は職業上の賠償責任保険に加入しており、職業上の責任に関して保険の付されている人々を訴訟の対象にしようとの傾向がみられる。

5.2 EU 域内では法定監査人の責任の枠組みに関して重要な相違がみられる。いくつかの加盟国においては、法律上の民事責任にキャップ（限定）が付されており、監査人が訴訟の場合に支払わなければならない金額を実際の損害額に限定している。その他の加盟国では、監査人は契約によってその責任を限定することができる。裁判所が訴訟に際してその責任を実際の損害額に制限する可能性についても加盟国間で相違が存在する。

5.3 監査人にとってより公平とみなされる枠組みに到達すべく様々な指摘がなされてきた。これらの指摘には、法的責任についてのキャップ制の一般化、監査人に対する契約を通じての責任の限定、比例責任制の導入および監査人や経営者に対する職業責任保険への強制加入制度の導入が含まれている。

5.4 第5号指令の原初案は、法定監査人の第三者に対する無限責任を規定していた。これに対して、修正案には法定監査人の第三者に対する責任に関して直接的に課される規定はみられず、これらの規定が株主および加盟国の一般私法のもとにおける第三者に対する責任を排除するものではないと述べたうえで、法定監査人の被監査会社に対する責任だけを規定している。理事会での本指令案の検討中に、その業務の遂行中に監査人の関与した不法行為の結果として会社、株主および第三者の蒙った損害は補償されることを確実にしめるとしたうえで、法定監査の責を負った個人の民事責任を規制するのは加盟国に委ねられると述べることによって、この条文はさらに明確にされることとなった。しかしながら、加盟国は、任務懈怠にもとづく被監査会社に対する民事責任を法律もしくは契約によって制限することを容認することができた。しかしながら、第5号指令に関する討議は1991年に中断した。

EUにおける法定監査人の役割，地位および責任に関する……（伊豫田隆俊）

5.5 その間，加盟国における多様な責任枠組みの存在が内部市場に重大な影響をもつことは否定されなかった。拡大された責任枠組みの結果，監査法人は，強制的法定監査の問題にきわめて合理的に対応すべく，リスクの高いクライアントや産業を避けるようになるかも知れない。きわめて訴訟好きな加盟国のクライアントに対する法定監査のコストは，加盟国における訴訟の結果としてより高額なものとなるであろう。このことは，監査市場を限られた数の監査法人の手へといっそう集中させることになる。いくつかの加盟国においてのみ法律上もしくは契約上のキャップ制が存在している限り，そのような責任キャップ制の存在しない加盟国においては，監査人は訴訟に曝されるリスクがいっそう高くなるであろう。

行動の優先順位および利用可能な方法

5.6 法定監査人の役割および地位の明確化が，監査の失敗時における彼の責任の評価にポジティブな効果を有することはまぎれのないことである。法定監査は公共の利益のために要請されてきたものであるから，監査人の責任を被監査会社に対するものに限定する理由は存在しないけれども，一方で，監査人の責任を任務懈怠の程度を反映した金額に制限すべきことが合理的なように思われる。

5.7 この分野におけるEUの行動は難しいものとなる。監査専門職業だけが責任の問題と取り組んでいる職業ではない。さらに，民事責任の分野における加盟国の法的伝統は明らかに異なっている。監査上の責任に関する規制上の相違が存在することによるネガティブな効果がEUレベルでの行動を正当化するのに十分であるかどうかについて，そのような行動が直面するであろう困難や監査専門職に対する特定の行動がその他の職業専門家を差別するようなことがないかどうか考慮しながら，考察することが必要である。

6. 小規模会社における法定監査

小規模会社監査

6.1 第4号指令の第51条(2)の規定にしたがって，加盟国は，第11条に定める小規模会社に対して，資格を有する専門家にその年次計算書を監査させるべしとの要請を免除することができる。こうした免除規定が設けられた主要な理由は，小規模会社に追加的な負担を生ぜしめないということと，監査人が適切な内部コントロール・システムにほとんど依拠できないような状況のもとでは，小規模会社監査に

固有のリスクが生じてしまうからである。免除が認められた場合には、加盟国は、年次計算書および年次報告書が指令の要請に準拠して作成されていることを確実にしめるために適切な措置を講じなければならない。

6.2 小規模会社に関する基準については本指令に定める閾値に必ずしも対応している必要はないけれども、ほとんどの加盟国は、第51条(2)の規定にもとづいて、小規模会社に対する監査要請を免除している。1989年に、本委員会はすべての加盟国に対して小規模会社に対する監査要請を廃止するよう提言した。いくつかの加盟国はこの提言に強く反対した。資格をもった専門家による監査を受けていない公表年次計算書はミスリーディングなものであると主張された。また、監査は資格を有する専門家の経験を会社に提供するものであるが故に、監査は会社自身の利益になるとの主張もみられた。

6.3 監査人がアドバイザーもしくは外部コントローラーの役割を果たしている場合には、小規模会社にとって独立性についての考察は、それほど重要な問題ではない。小規模会社の監査人にとっては、会計帳簿や記録を保持すると同時に財務諸表を監査することは、それほど珍しいことではない。このことは、明らかに専門家の独立性に関する問題とそのような監査の有用性に関する問題を提起する。いくつかの加盟国が監査人に対し彼が監査する会社の財務諸表作成に関わることを禁止しているのはまさにその理由による。このことは、実務的には、会社が2人の異なった専門家、すなわち帳簿や記録を保持し財務諸表を作成する専門家と法定監査を実施する別の専門家という2人の専門家から受けるサービスに対して支払を行わなければならないということの意味している。

6.4 加盟国のうちのいくつかは、小規模会社監査について異なる実態を認識してきたし、また異なる職業専門家すなわち主に小規模会社の監査や助言の提供に関わる専門家と大規模会社に特化した専門家を生み出してきた。その他の加盟国は、零細企業と小規模会社とを区別し、零細企業に対しては監査要請を免除する一方、小規模会社に対してはいわゆるコンプレッション報告書（これは監査と同じレベルの保証を与えるものではないけれども、会計記録が適切に維持されていることを利用者に保証するものである）の作成を義務づけたのである。

EUにおける法定監査人の役割，地位および責任に関する……（伊豫田隆俊）

6.5 中規模会社の場合には2つのカテゴリーの間のいずれかに該当することになる。これらの会社については，資格を有する専門家にその計算書を監査させるべきであるとの一般的認識が存在するようである。その場合には，独立性および監査の品質に関して，大規模会社の場合と同じ基準が適用されるべきである。

6.6 法定監査は中小規模の会社の場合に有用であるのかどうかという疑問について考察する場合，マネー・ロンダリングの手段として監査要請に服する必要のない有限責任会社形態を利用する傾向があるということに留意することが重要である。したがって，会社が監査要請に服すべきか否かという問題は，もっぱら規制緩和の問題とは別物とみられるのである。公共政策に関する議論も考慮に入れる必要があるだろう。

行動の優先順位および利用可能な方法

6.7 EUレベルでの規制環境の変化が中小会社の法定監査に関して望ましいものであるのか否か，あるいは必要なものであるのか否かについての考察がなされるべきである。現段階では，本委員会は第4号指令のアプローチを変えるべく議論を進めるべきであるとは考えていないから，加盟国は小規模会社に対して法定監査を免除することができる。さらに，法定監査を要求している加盟国も喜んでそれを廃止するとは思われない。同様に，中規模会社に対して監査要請を免除することを容認するか，または要求するかに関しても，説得的な議論が展開されていない。

7. 企業集団の監査を行う場合の調整

会社グループに対する法定監査

7.1 連結財務諸表はそれがあたかも単一の実体であるかのようにグループの財政状態および経営成績を表示するものである。連結財務諸表に対する法定監査は，単一の法実体の財務諸表に対する法定監査において遭遇するそれよりも大きな障碍や困難を伴うことなく行われるべきである。国際経営の複雑さの増大および国から国への資金移動の容易化に伴って，グループの法定監査がグループ内の重要な活動の全体像を明らかにするうえでその重要性を増してきている。複数の法的管轄権にわたって取引を行っているグループの場合には，これは困難なことかも知れない。

7.2 実務上，グループ監査を行う場合の指針を提示する明確な規則が存在し

ないが故に、様々な困難が生じている。グループの監査人にとって、彼が監査していないグループ会社の経営者や監査人から情報を入手するのは時として困難である。彼は個別の従属企業についての監査済財務諸表を入手することはできるであろうが、財務諸表に記載されている取引の会計処理に関する理論的解釈について質問できる立場にはない。グループの監査人は、グループ内の重要な活動の全体像をつかむことができないかも知れないのである。また、専門家としての守秘義務も様々な困難をもたらすことになろう。

7.3 これらの問題に対する可能な解決策は次の事柄についての検討を進めることである。すなわち、ジョイントで監査を行う旨のアポイント、グループの監査に必要な包括的で統合的な基準の作成、グループの監査人に対し彼が業務を行う際に必要なすべての情報へのアクセスを認めること、およびすべてのグループ会社の法定監査人として単一の監査人を任命することである。

行動の優先順位および利用可能な方法

7.4 連結財務諸表監査の実施は、立法的行動なしにこの問題を取り扱うことができる範囲を明らかにするためのさらなる検討を要請するであろう。監査基準の問題を検討するためにEUレベルで設けられるメカニズムは（パラグラフ4.35を参照）、この問題を有効に検討するであろう。国際レベルでの明確な指針の欠如は、この問題に関してグループ監査人に指針を与える一組の原則をEUレベルで制定しようとの試みをもたらすことになろう。

8. 加盟の自由およびサービス提供の自由

8.1 すでに述べた本委員会の研究は、監査サービスに関するヨーロッパ市場が現時点では存在しないということを示している。監査サービスに関する連合内取引が何らかの形で存在しているにもかかわらず、EUにおける国内監査市場は主に別々の市場として機能しているのである。異なった法律や規制が連合内での監査サービスの取引に対する絶対的な障碍の原因ではないが、それらは国境を越えて提供されるサービスの提供や監査法人の設立をコストのかかるものにしてしまう結果、その有効性は低められ、結局、それほど行われることはなくなってしまうのである。

8.2 加盟国における監査の品質をある程度同質的なものにし、特定の加盟国

EUにおける法定監査人の役割，地位および責任に関する……（伊豫田隆俊）

において外国の個人や法人により実施された監査が，その地域の専門家によってなされたそれと少なくとも同質的であることを保証するための適切な調整を見いだす必要があるろう。

加盟の自由および個人に対するサービス提供の自由

8.3 他の加盟国における個別の法定監査人の加盟の自由は，専門家資格の相互承認に関わる指令（89/48/EEC）を通じて，相当程度達成されてきた。他の加盟国において実務を行おうとする監査人は，当該加盟国の資格を取得しなければならないが，完全な教育プログラムを受けることは免除されている。彼らは資格テストにパスしさえすれば資格を取得することができる。大部分の加盟国における加盟のための代替案は，当該加盟国に設立された監査法人に監査業務を委譲することである。しかし，その場合でも，この監査人は法定監査の責任を有しているので，この解決策は実際上あまり実務的ではない。相互承認に関する指令は，わずかな数の監査人がこの枠組みのもとで承認されてきたにすぎないので，法定監査人にとっては限られた効果をもつものでしかない。

8.4 加盟の自由に対する障碍は，監査に関する法律や規則を別の加盟国で業務を行っている監査人（たとえ彼らが相手国の法律のもとで監査業務を行うことが承認されているにもかかわらず）に対しても適用しようとするいくつかの加盟国の規制主体からもたらされる。同時に2つの国の各々において業務を行うことを可能にするために，そのような者は，時として不可能であろうが，両国の規制主体の規則を同時に遵守しなければならない。これに対する解決法として，母国と相手国との間でコンフリクトが存在する場合の行為規則綱領案が職業専門家および政府機関によって採用されよう。

8.5 国境を越えた監査サービス提供の自由に関しては，大部分の加盟国が，その個人の専門家に対して，自国内の職業団体に加盟するよう要請している。この要請は，彼らの提供するサービスの質を保証することに関して，専門家をモニタリングする活動を行う必要から生じるものである。専門的監査人が相手国の資格を有しており，実務を行う当該国の規制を遵守している場合には，その国の管轄内の職業団体への加盟を義務づけることは不必要な障碍であろう。これに関して，Ramrath 事件におけるヨーロッパ裁判所の判断は，加盟国は法定監査人の効果的な存在

のための単なるインフラを要請できるに過ぎないとの見解を支持している。1996年に本委員会に対してなされた研究が指摘しているように、監査業務の委譲に関して何らの制約も設けていない加盟国においては、外国の監査人は、相手国内の監査人の責任のもとで業務を行うことができる。

加盟の自由および監査法人に対するサービス提供の自由

8.6 加盟の自由は、まず別の加盟国における事務所の設立を通じて行うことができる。外国監査法人による事務所設立もしくは外国の専門家による監査法人の設立は、国内法や規則が外国の監査人に対して監査法人設立の機会を制限しているという事実によって困難なものとなっている。1996年に本委員会に対してなされた研究は、ほとんどすべての加盟国が、所有権および／もしくは経営権の過半数（以上）を国内の法定監査人が保有する必要がある旨要求していることを指摘している。加えるに、いくつかの加盟国においては、パートナーシップおよび個人経営以外の法的形態は認められていないのである。このことは、監査法人の所有と経営の分離の可能性に制限を加えている。

8.7 第8号指令の規定と比較して、大部分の加盟国は監査法人の所有形態、経営およびコントロールに関する法律および規則をより厳しく定めている。まず、最初に、第8号指令によれば、監査人は、自然人としてもまた法人あるいはパートナーシップ以外の会社形態としての監査事務所としても業務を行うことができるとされている。第2に、所有権と経営権に関して、第8号指令は、その支配権の過半数を法定監査人が所有するよう要請しているに過ぎない。経営権については、国内の監査人もしくは法定監査の目的のために要求される法的知識（第2条(1)(b)(3)）を有することが証明される監査人の手にあることを要請している。所有権に関しては、その過半数が他の加盟国からの法定監査人により構成されるかも知れない（第2条(1)(b)）。監査法人の資本のすべてが当該国の法定監査人資格を有する自然人もしくは法人により所有されることを要求する加盟国もいくつか存在する。同様に、第8号指令の第2条(1)(b)(iv)について、これを監査法人の投票権の過半数が相手国の法律のもとで承認された自然人もしくは監査人により保有されるべきであると解釈している加盟国も数多く存在する。

8.8 監査法人が相手加盟国に支店を開設しようとする場合にも同じような問

EUにおける法定監査人の役割，地位および責任に関する……（伊豫田隆俊）

題が生じる。この状況のもとでの追加的問題は，いくつかの加盟国が監査法人の採りうる法的形態の数を制限してきたという事実に起因するものである。これは，相手国の法律により許可されていない法的形態をとっている外国監査法人は当該国において支店を設立することができないという結果をもたらす。

8.9 国境を越えた監査サービスの提供の自由に関して，外国監査法人が相手国で法定監査を行おうとする場合にも，それが相手国の専門家団体に加盟していない場合には，上に述べたと同じ問題が生じることとなる。

行動の優先順位および利用可能な方法

8.10 法定監査に関する公共の利益からする考察にもかかわらず，加盟の自由およびサービス提供の自由に関する条約の規定が監査サービスの取引について十分に適用されていない説得的理由は存在しない。

8.11 個人法定監査人の加盟（およびサービス提供）の自由は，指令（89/48/EEC）を通じてすでに取り扱われている。いくつかの問題がなお存在している。例えば，相手国での資格取得後に自国の資格を保有した場合，自国と相手国との間で活動範囲について相違が生じうる。これらの問題については，EEC指令（89/48/EEC）によって設立された調整グループ内で，第8号指令および国内の職業監査人協会との密接な連携に責任を有している会計指令に関する連絡委員会と協働しながら，さらなる検討がなされるであろう。

8.12 支店設立を通じての監査事務所設立の自由は，多くの加盟国が第8号指令の規定をさらに制限するような法律や規則を設けているが故に，問題を残しているといえる。加盟国は，第8号指令の規定を凌駕するような国内的要請を削除するよう求められるべきである。こうした状況のもとで，それをあまりにも狭義に解釈することを避けるために，第8号指令第2条の意味を明確化する必要がある。そのような明確化は，会計指令に関する連絡委員会との協議後に行われるべきである。加盟の権利に対する不当な制約や国籍を理由とする差別的取扱を定める国内法を加盟国が採択している限り，条約の規定の遵守を確実なものにするべく，適切に行動がとられなければならない。

8.13 関連する条約の規定の直接的適用に違反することなく、国境を越えた監査サービス提供の自由と同様に、支店創設を通じた監査事務所設立の自由のために、さらなるイニシアティブを発揮する必要がある。これらは指令(89/48/EEC)を補足する特別の指令という形をとって、本委員会と専門家との間の論議にもとづきながら行われるであろう。

9. 結 論

9.1 この報告書では、監査機能に関わる多くのきわめて複雑な問題を余すところなく取り扱うことはできない。ここで取り扱われた問題は、とりわけ単一市場の状況に関わると考えられるものだけである。

9.2 将来とられるべき活動を指摘するにあたっては、マーストリヒト条約でも重視されているように、比例代表の原則に特別な注意が払われてきた。「会計調和化：国際的調和化に対する新たな戦略」に関するコミュニケに準拠して、より首尾一貫したヨーロッパの見解が国際レベルで有効に検討されることを可能ならしめるアプローチが好まれてきた。

9.3 このイニシアティブの基本的目標は、EUにおける一般的な監査レベルの向上に貢献することであり、それは究極的には、会社の生存に関わりをもつすべての人々に対して便益をもたらすであろう。

9.4 ヨーロッパ委員会 (-DG XV-D/3- Financial Information and Accounting Standards-200, rue de la Loi-1049 Brussels-Belgium- (Internet address d3@dgl5.cec.be) へのコメントを1996年12月20日までにお送り頂きたい。

9.5 1996年8月18日までに受け取ったコメントは、1996年12月5・6日にこの問題に関してブリュッセルで開催される会議用の文書作成に際して考慮される。