

及川ゼミ

監査人の独立性と我が国における監査報酬の実態

本田亜友美、林理恵、福田純子、牧野由実、正木恵美

【目次】

研究動機

独立性問題

- 1 監査人の独立性とは
- 2 エンロン事件
- 3 SOX 法
- 4 カネボウ事件
- 5 ライブドア事件

監査報酬の実態に関する分析

- 1 サンプル
- 2 調査目的
- 3 調査方法
- 4 資産規模からみた監査報酬と非監査報酬の分布(製造業・非製造業・四大・非四大)
- 5 四大監査法人与非四大監査法人における非監査報酬の分析(業界別)
- 6 四大監査法人与非四大監査法人における非監査報酬の分析(製造業・非製造業)
- 7 母平均値の差の検定(t 検定)
 - (1) 監査総報酬に占める非監査報酬の割合上位 50 社と下位 50 社について
流動比率
当座比率
自己資本比率
 - (2) 監査総報酬に占める非監査報酬の割合上位 100 社と下位 100 社について
流動比率
当座比率
自己資本比率
 - (3) 結果と含意

総括

今後の課題

参考文献・資料

及川ゼミ

研究動機

近年、大企業による、不正な会計処理に関する事件が顕著になってきている。私たちは、2001年にアメリカで起きたエンロン事件や、2005年に我が国で起きたカネボウ事件、さらに、最近、新聞等を賑わしているライブドア事件について概要を調べてみた。すると、どちらの事件も、監査人が本来の仕事である監査だけではなく、非監査業務であるコンサルタントを通して、企業と深く関わったことから発生したものであることが分かった。そもそも、独立の第三者の立場で監査を行わなければならないはずの監査人が、このようにコンサルタントを行って積極的に企業と関わることで、監査人の独立性は保持されるのであろうか、という疑問を抱いた。近年、監査法人では、不景気による企業倒産から、監査業務による収入が減少し、その一方で、経営のアドバイスなどを行うコンサルタント業務が増加し、監査法人の収入の大部分を占めるようになった。もはや、このような状況では、監査人の独立性が保持されているとは言えないと考えられる。

そこで、私たちは、この疑問に対して、非監査報酬を多く支払っている企業ほど、独立性が成り立っていない、ということを証明したいと考えた。したがって、有価証券報告書のコーポレート・ガバナンスの欄に記載させられている監査報酬と非監査報酬のデータを用いて、監査報酬と非監査報酬の実態について、統計的な分析を試みることにした。また、これからの企業と監査人の関係のあり方を提唱していきたい。

独立性問題

1 監査人の独立性とは

一般に監査人の独立性には、精神的独立性と外観的独立性があり、監査人にはその両方が必要とされる。

日本公認会計士協会の「倫理規則の独立性(第14条)の解説」(最終変更 2004年(平成16年)5月18日)では、精神的独立性と外観的独立性を次のように定義している。

「精神的独立性とは、監査の専門家としての判断を歪めるおそれのある諸要因から影響を受けない精神状態であり、誠実性をもって行動し、客観性を確保し、専門家としての公平で不偏な態度を堅持できる状況のことをいう。

外観的独立性とは、監査人が一定の措置を講じたとしても、第三者から見た際に、誠実性、客観性及び専門家としての懐疑心が阻害されていると合理的に推測されるような事実や環境をさけることである。」

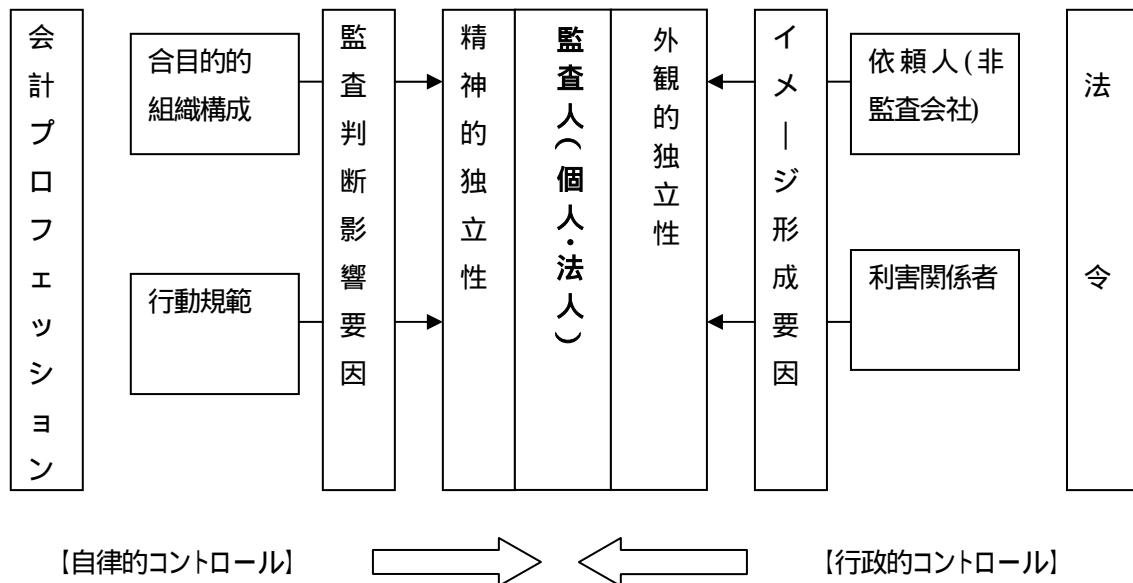
外観的独立性については、法令で規制されており、客観的にもみてとれるところはあるが、精神的独立性については、あくまで監査人の心の問題であり、自身でいかに独立性を維持するかということになるため、客観的に認識することは難しい。実際の監査業務については、監査人の精神的独立性への依存が大きい。外観的独立性は外観的基準にすぎないのである。また、法規制によって監査人の独立性をすべて担保できるものではなく、それは外観的独立性規制にとどまり精神的独立性の領

及川ゼミ

域に入り込めないという事実がある。これらのようなことから、精神的独立性の重要性が認識されつつある。

今後、監査人の精神的独立性を高めるために、監査人自体の自律的なルールと、その倫理意識を高めるための教育が必要となってくるといえる。

【図1】監査人の独立性の形成要因¹



2 エンロン事件

(1)エンロン社とは

エンロン社は、1985年にヒューストン・ナチュラルガスとインターノースのガスパイプライン会社二社が合併して誕生した。これはガス業界の規制緩和によって、業界再編が進んだ時期である。アメリカ合衆国テキサス州ヒューストンに本拠地を置き、総合エネルギー取引とITビジネスを行う企業だった。1980年代の暮れには、業界の先端を走るようにガス取引に積極的にデリバティブ²を取り入れ、企業規模を拡大していった。経済学を学んだスタッフを多く抱え、エネルギー業界に限らないキャッシュフロー経営の最先端企業ともなり、アメリカの投資バブルにも支えられ、安定した経営をアピールした。2000年度、全米売上げ第7位という大企業に成長し、2001年には21,000名ほどの社員を抱えていた。しかし、2001年12月に破綻に追い込まれた。これは、当時のアメリカ史上最大の企業破綻となった。

(2)エンロン社破綻までの経緯

エンロンは、3,000社もの子会社SPE³を作って損失をそこにつけ替え、その損失を子会社間で移動させ

¹ 川北博馨「新潮流 監査人の独立性」(同文館出版、2005年、p.13)参照。図の解説は補足資料p2を参照。

² デリバティブとは伝統的な金融取引(借入、預金、債券売買、外国為替、株式売買等)から派生した取引である。金融派生商品(きんゆうはせいしょうひん)とも呼ばれる。

³ 金融取引をさせるための特別目的会社。エンロン社はこの特別目的会社を使って利益操作を行った。

及川ゼミ

て紛らわすことで、利益の部分だけを外部に見せていた。だが、景気後退と原油価格の低下によって損失が膨らみ、隠せない状態となった。2001年夏には、隠しきれない海外事業の失敗などが一部明るみになり、株価も低迷を始めた。2001年10月16日に発表された第三四半期報告では赤字が発表された。それでもアナリストはこれをそれほど問題視しなかった。しかし、2001年10月17日、ウォールストリート・ジャーナルがエンロンの不正会計疑惑を報じた。株価はこの日から急落する。SEC(証券取引委員会)の調査も始まった。11月6日、パイプライン企業であるダイナジーが合併に名乗りを上げ、エンロンは崩壊を免れるのではないかと観測も流れたが、買収交渉を進めるための不振事業売却が非連結の負債を明らかにすることとなり、11月28日、買収交渉は決裂した。12月2日、エンロンは倒産した。この倒産でエンロンに投資していた投資家が巨額の損失を抱えることとなった。

また、監査を担当しながら一方で会計粉飾や、その証拠の隠蔽に関与していたアーサー・アンダーセン(以下アンダーセンとする)の信用も失墜し、世界5大会計事務所の1つと言われた名門会計事務所は解散を余儀なくされた。

(3)エンロン事件の問題点と影響

今回の事件の問題点は具体的には次の点が挙げられる。第一に、取締役会(特に監査委員会)が経営者を適切に監視することが出来なかったというコーポレート・ガバナンスの問題がある。理論上、取締役会は株主の利益を保護するため企業活動を監視する役割を持っている。したがって、取締役会が適切に監視しないならば、経営者の独走を許し、米国流のコーポレート・ガバナンス⁴は機能しないことになる。今回は、監査委員会の怠慢、取締役会の簿外取引の黙認の他、取締役とエンロン社の個人的な利害関係など、システムが正常に動いていなかったことは明白とされている。

第二に、監査法人アンダーセンが財務状態を監査し、適切に実態を報告しなかったことにある。アンダーセンはエンロンが数年間にわたって行っていた損失のつけ替えによる利益の水増しを、合法と違法の間のグレーゾーンにある会計手法で、違法すれすれの会計を行っていた。これは会計事務所が入れ知恵し、協力しない限り実現するものではない。この事件をきっかけに、企業が不正をしないように監視するのが役割である会計事務所は、社会からの信頼を失ってしまった。また、アンダーセンのような優良とされていた世界規模の会計事務所が不正に荷担していたことで、エンロン以外にも無数の会社が不正経理を行い、それを会計事務所が承認していた可能性があるのではないか、という不信感を抱かせる温床となってしまった。

3 SOX 法

(1)制定の背景と目的

1990年代末から2000年代初頭にかけてアメリカで不正会計問題が頻発した。2001年12月のエンロン事件やワールドコム事件などの粉飾事件が有名である。SOX法はこの問題に対処するため、2002年7月に大統領署名により承認された法律である。1933年の連邦証券法、1934年の証券取引所法制定以

SPEとSPCの違いについては、補足資料p2を参照。

⁴ 米国と日本のコーポレート・ガバナンスの仕組みの違いについては、補足資料p3を参照。

及川ゼミ

来、最も大きな変更といわれる。

SOX 法は法案を連名で提出したポール・サーベンス(Paul Sarbanes)上院議員、マイケル・G・オクスリー(Michael G. Oxley)下院議員の名にちなんで、「サーベンス・オクスリー法」と呼ばれている。正式には「Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002: 上場企業会計改革および投資家保護法」といい、日本では米国企業改革法と訳されることが多い。企業会計や財務報告の透明性・正確性を高めること、コーポレート・ガバナンスの在り方と監査制度を抜本的に改革することを目的として制定され、投資家に対する企業経営者の責任と義務・罰則、監査人の独立性の強化を定めている。

(2)SOX 法の概要

SOX 法は 2002 年 7 月 30 日に制定され、130 ページにわたり全 11 章 69 の条文から構成されている。主な内容として、次のことが規定されている。

- 第1章 公開会社会計監視委員会(Public Company Accounting Oversight Board、以下 PCAOB)
- 第2章 監査人の独立性(Auditor Independence)
- 第3章 会社の責任(Corporate Responsibility)
- 第4章 財務ディスクロージャー制度の強化(Enhanced Financial Disclosures)
- 第5章 証券アナリストの利害関係(Analyst Conflicts Of Interest))
- 第6章 証券取引委員会の資源(財源)および権限(Commission Resources And Authority)
- 第7章 調査研究およびその報告(Studies And Reports)
- 第8章 2002 年企業および不正犯罪行為説明責任法(Corporate And Criminal Fraud Accountability Act of 2002)
- 第9章 ホワイトカラー犯罪に対する罰則強化(White-Collar Crime Penalty Enhancements)
- 第10章 法人税申告書(Corporate Tax Return)
- 第11章 会社の不正および説明責任(Corporate Fraud And Accountability)

SOX 法は米国の公開企業とその連結対象子会社が適応対象となり、外国企業であっても米国各証券市場で株式公開をした場合には原則として適用される。

(3)監査人の独立性

これらの条文のうち、特に注目すべきなのは、第 2 章の監査人の独立性である。第 2 章は 9 項目(第 201 条～第 209 条)から構成されている。これらの項目のうち具体的に監査人の独立性を強化する方策を規定しているのは以下の 5 項目である。

(ア)第 201 条 非監査サービス提供の禁止⁵

外部監査人が監査を行う会社に提供した場合、監査人としての独立性を侵害される非監査サービスを

⁵ 補足資料p.3を参照。

及川ゼミ

提示し、監査サービスと同時に提供することを禁止している。

ここでは、「監査人が提供したサービスに関する独立性の原則」として次の3つの原則をあげている。

- (a) 監査人は経営者の役割を果たすことはできない。
- (b) 監査人は自身が行った業務を監査することはできない。
- (c) 監査人は非監査会社を擁護する役割で貢献することはできない。

この原則にあてはまる状況である場合、監査人の独立性は侵害されるものとした。

(イ)第202条 監査委員会の事前承認

原則としてすべてのサービスは発行会社の監査委員会による事前承認を受けるように要求している。この監査委員会の関与により、監査人の任命や報酬、業務の監視がなされる他、監査人に経営者から離れて関心事を討議する場が提供され、監査人と取締役会、経営者および内部監査人のコミュニケーションの促進の効果があり、監査人の独立性は高まるとしている。

(ウ)第203条 監査パートナーのローテーション⁶

主任パートナーには5年のローテーション期間に5年のタイムアウト期間を要請している。また、それ以外のパートナーには7年のローテーション期間に2年のタイムアウト期間を明示している。

(エ)第204条 監査委員会への報告

監査委員会が経営者および外部監査人に対する監査機能を果たし、経営者に対する独立性を確保するため、採用されたすべての会計方針や実務、会計事務所と経営者との間での重要な文書でのコミュニケーションを監査委員会に報告することを義務づけている。

(オ) 監査報酬などの開示⁷

企業が監査人に支払った報酬額を 監査報酬 監査関連報酬 税務報酬 その他の報酬に分けて最近2会計年度について開示するように要求した。監査法人が監査を行うことに対してどれだけの報酬を受け取ったかはもちろんだが、受け取った監査報酬の内訳を分けて開示することにより、監査人の独立性はより高まるといえる。

(4)日本版SOX法

日本においても証券取引法の改正に向けての検討が金融庁で行われている。2005年7月13日、金融庁が「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準(公開草案)」を公表し、多くの企業から「日本版SOX法」として注目を集めた。企業の内部統制の強化、監査基準の強化を目的に、2008年3月期にも導入される法令である。会社法、証券取引法が改正される見通しだが、米国のSOX法と同様に不正問題に対処できる監査基準となる。

⁶ 補足資料p.3を参照。

⁷ 補足資料p.3を参照。

及川ゼミ

4 カネボウ事件

(1)カネボウ事件の概要と原因

中央青山監査法人は1975年以降、カネボウの会計監査を担当し、監査報告書に適正意見を出し続けてきた。カネボウは、2000年3月期～2004年3月期決算までの5年間で、売上の過大計上と経費の過小計上による利益操作、子会社の連結決算外し、在庫の評価損の未処理という手口で、総額約2,150億円⁸の粉飾を行っていたことが、2005年4月に明らかになった。しかし、この5年間についても、監査法人は監査報告書に無限定適正意見を出していた。社長らの起訴事実となった2002、2003年3月期の2年分については、合わせて4人の会計士がそれぞれ3人ずつ監査報告書に署名した。公認会計士らは監査報告書の作成過程で、いったんはカネボウ側に粉飾を指摘しながら、最終的には社長らと共謀し、虚偽の有価証券報告書を提出した。

粉飾された決算内容が見過ごされた経緯は、これまで中央青山監査法人が、粉飾を見破れなかったと主張していた。しかし、粉飾を見破るところか、社長らの「連結決算は絶対に債務超過にしない」という方針に従い、虚偽の決算書の作成に協力するというように公認会計士も粉飾に深く関与していた。

中央青山監査法人によって行われたカネボウ事件の原因に、監査人の独立性が確保されていなかったことが挙げられる。具体的には、企業と公認会計士の間でなれ合ってしまうことで、親密な関係になり、企業の利益に対して同情的な感情を含んでしまうことがある。また、公認会計士が決算書の不審点を指摘すると、企業側が「文句を言うなら他の監査法人に依頼する」というように見逃しを求め、クライアントを失いたくない公認会計士が、こうした要望に応じることがある。このような企業と公認会計士とのもたれ合いの関係が、不作為や黙認の原因にもなっている。

(2)監査制度の改正と問題点

2001年に起きたエンロン事件を引き金に監査への不信が国際的に高まった。そのため、日本では2004年に公認会計士法が改正された。公認会計士と企業とのなれ合いを排除すれば粉飾決算は防げるとの判断から、公認会計士が同一企業を連続して監査できるのを7年までとし、2年間のインターバルをおかないとその企業を再び担当できないというルールが導入された。これが、現行の監査制度である。

しかし、カネボウ事件によって、監査への不信は著しくなり、監査法人と企業との「なれ合い」を断ち切り、不信を払拭するためには、監査期間の短縮化や監査法人の交代について検討する必要があるが出てきた。

まず、中央青山、あずさ、新日本、トーマツの四大監査法人に所属する担当企業ごとの主任会計士に限定して、公認会計士が一つの企業を継続して監査できる期間を、現行の7年から5年に縮めることが検討されている。

⁸ 利益操作で約280億円、子会社の連結決算外しで約660億円、在庫の評価損の未処理で約1,210億円。

及川ゼミ

また、四大監査法人(大手法人の他の公認会計士や中小監査法人は除く)の主任会計士については、特定の企業を5年間監査した後、5年間のインターバルをあげなければ、同一企業を監査できないようにすることが検討されている。しかし、その企業を主任会計士と同じ監査法人の別の公認会計士が、主任会計士になって監査することは可能である。なので、完全に独立性が確保できるのかということは問題になってくると考えられる。

さらに、公認会計士だけが交代しても監査法人内のしがらみが、粉飾の発覚や防止を妨げる恐れがあるということから、監査法人自体のローテーションの必要性についても検討されている。しかし、監査法人の定期的な交代となると、監査法人側では、様々な問題を抱える可能性が考えられる。人件費や監査に必要な企業の情報を収集するためにかかる追加的費用が発生してしまうことから、監査コストが増加してしまうという可能性がある。また、監査期間が短縮することで、蓄積してきた企業の知識や経験を活かさないということ、監査コストの増加により、利益が減少し、監査法人のモチベーションが低下してしまうことから、監査の質が低下する可能性がある。さらに、監査法人は競争市場であるので、多くのクライアントを獲得するため、監査契約の過当競争が生じると考えられる。そうすると、監査報酬のダンピング⁹が行われ、監査報酬に見合った監査時間に短縮されたり、手抜きされたりしてしまう可能性がある。そのほかに、公認会計士の少ない中小規模の監査法人では、5年でクライアントを手放さなければならぬということから、倒産に追い込まれる可能性がある。

このように、監査法人自体のローテーションについては、様々な問題が生じる可能性が高いので、慎重に検討されなければならない。

5 ライブドア事件

(1)ライブドア事件の概要 偽計取引と風説の流布

球団買収やニッポン放送株大量取得など常にメディアを騒がせ、目を見張るような急成長を遂げてきたライブドアの役員3人が、今年1月逮捕された。今も新聞等で取り上げられている偽計取引や風説の流布¹⁰について調べてみた。

ライブドアが使ったとされる手法は、以下の3つを組み合わせたシステムである。

実質支配していることが明らかになりにくい投資事業組合¹¹を使って企業を買収。

この企業を、ライブドア側が現金なしで買収できる株式交換で子会社化(偽計取引)。

それに前後し交換に使った自社株の分割を発表。また、売上高や利益を水増しした決算短信を発表し(風説の流布)、株価が高騰した自社株を売却して利益を還流。

証券取引法違反容疑で捜査している特捜部は、この一連の行為が株価をつり上げて利益をライブドア本体に還流させるために行われたとみている。

連結に入らないSPE(ライブドアの場合は投資事業組合)を関与させて決算を水増ししたという点は、事件に監査法人が深く関与していることも含め、米国のエンロン事件に非常に似ていると言える。

⁹ 採算を無視した低い価格で商品を投げ売りすること。不当廉売。

¹⁰ 補足資料p.5を参照。

¹¹ 補足資料p.5を参照。

及川ゼミ

(2)ライブドアと監査法人の関係

今回の事件には監査法人と公認会計士、内部監査役が深く関わっている。

ライブドアを監査していた港陽監査法人は前身のオン・ザ・エッジ時代の上場を手伝い、その後の決算を担当していた。この監査法人はライブドアが粉飾決算を行った際、粉飾の可能性を指摘した。しかし、ライブドア本体やグループ企業の内部監査役に「適正」の意見書を出され、後に適正意見に修正した疑いがある。この監査法人は、公認会計士が12名の中堅監査法人であるため、売上に占めるライブドア関連会社からの報酬の比率も非常に高かったと考えられる。監査される側であるライブドアとも親密な関係だったことが伺え、監査人の独立性が保たれていない状態だったといえる。また、ライブドアの内部監査役は以前ライブドアの会計外注のコンサルタント会社に勤務していた人物であったため、内部監査が機能しなかったといえる。ライブドア事件は内部監査と外部監査の両面で独立性が成り立っていない二重の悲劇であったと考えられる。

また、港陽監査法人に以前所属し、ライブドアの決算監査も担当した公認会計士が、現在はライブドアの宮内取締役が代表取締役を務めていたコンサルタント会社の代表取締役になっていた。このコンサルタント会社はライブドアの会計事務を担当し、ライブドアが行った粉飾決算を手伝っていた疑いがある。以前ライブドアの監査を担当し、その会社の事情に詳しい人間が、その会社および関連会社の重要なポストに就いたというだけでなく、企業の不正にも加担していた事実は、独立性と社会的信用を損なうものであると考えられる。

監査報酬の実態に関する分析**1 サンプル**

上場企業・東証一部・2004年3月期決算の会社について、金融庁から行政サービスの一環として提供されている有価証券報告書等の開示書類を閲覧できる、EDINETというホームページからサンプルを入手した。その中の当期財務諸表に対する監査報告書という項目から、その企業を監査している監査法人を調べ、有価証券報告書の「コーポレート・ガバナンスの状況」¹²という項目から、監査報酬と非監査報酬のデータを入手した。

なお、有価証券報告書では、監査報酬を「監査契約に基づく監査証明に係る報酬」、非監査報酬を「コンサルタント業務に代表される非監査報酬」としている。また、非監査報酬の内訳については記載が義務づけられていないため、総額表示となっている。

2 調査目的

ここでは、我が国における監査報酬の実態を調査し、監査人の独立性に影響を与えるほど、非監査業務が多く行われているのかについて、製造業と非製造業、および四大監査法人と非四大監査法人にデータをわけて、監査総報酬に占める非監査報酬の割合等の観点から明らかにする。

¹² 「コーポレート・ガバナンスの状況」の詳細は、補足資料p.5を参照。

及川ゼミ

3 調査方法

(1)2004年3月期決算¹³の東京証券取引所一部上場企業1,310社をピックアップ!!

(2)1,310社を32業種に分けた。

(3)各企業の監査法人(新日本、中央青山、あずさ、トーマツ、その他)を調べた。

(4)金融庁HP内のEDINETから各企業の有価証券報告書を閲覧。

「コーポレート・ガバナンスの状況」から監査報酬、非監査報酬を調べ、監査総報酬(監査報酬+非監査報酬)を出した。

財務諸表、貸借対照表から以下の5つについて、当事業年度(2004年度3月)と前事業年度(2003年3月)の金額を調べ、(6)、(7)に記載した調査を行うため、以下の5つの当事業年度と前事業年度の平均を出した。

- (ア) 総資産
- (イ) 流動資産
- (ウ) 当座資産
- (エ) 流動負債
- (オ) 自己資本

(5)監査報酬が掲載されていない企業および連結財務諸表¹⁴で掲載されている企業を除いた1,045社を四大監査法人(新日本、中央青山、あずさ、トーマツ)と非四大監査法人に分けた。

なお、ガス業界は財務諸表が公表されておらず、電気業界は、監査報酬が掲載されていなかったため、データがとれず、分析の対象から除いた。

(6)業界別、製造業と非製造業の2つの場合の四大監査法人と非四大監査法人において、以下の割合を求め、グラフを作成。

- 総資産に占める監査報酬の割合
- 総資産に占める非監査報酬の割合
- 総資産に占める監査総報酬の割合
- 監査総報酬に占める監査報酬の割合
- 監査総報酬に占める非監査報酬の割合

なお、～の割合に、ばらつきが見られなかったため、のみを分析の対象とした。また、資産規模による監査報酬と非監査報酬の絶対額¹⁵の分布を見るために および は散布図に示した。

(7)監査総報酬に占める非監査報酬の割合の上位50社と下位50社および、上位100社と下位100社において、以下の比率を求め、エクセル統計を用いて母平均の差の検定を行なった。

- 流動比率(流動資産/流動負債)
- 当座比率(当座資産/流動負債)
- 自己資本比率(自己資本/総資本(総資産))

¹³ 補足資料p.5を参照。

¹⁴ 連結財務諸表では、「当期連結会計年度において、当社及び当社の連結子会社が、当社のかいけい監査人である監査法人 に対して支払うべき監査報酬は、以下の通りである。」といった文章が表記されている。

¹⁵ 有価証券報告書に記載されている実際の金額のこと。

及川ゼミ

4 資産規模からみた監査報酬と非監査報酬の分布(四大・非四大、製造業・非製造業)

総資産と監査報酬の絶対額から、四大監査法人・非四大監査法人、製造業・非製造業について、各企業の分布を見るために散布図を示した¹⁶。

(1) 四大監査法人・非四大監査法人

総資産における監査報酬では、多くは資産が1兆円以下のところにあり、監査報酬は5,000万円以内に集まった。

総資産における非監査報酬では、総資産1兆円以下の企業はほとんどが非監査報酬は2,000万円以内に収まった。全体的な分布を見ると、それほど四大監査法人と非四大監査法人とでは、目立った違いはなかった。

(2) 製造業・非製造業

総資産における監査報酬では、多くは資産が5,000億円以下のところにあり、監査報酬も非監査報酬も5,000万円以内に集まった。また、資産規模の大きい企業ほど、多くの監査報酬及び、多くの非監査報酬を支払っており、比例が見られた。

総資産における非監査報酬は、資産にはばらつきが見られるが、それ以外は製造業と非製造業で大きな違いは見られなかった。

5 四大監査法人と非四大監査法人における非監査報酬の分析(業界別)

監査総報酬(監査報酬+非監査報酬)に占める非監査報酬の割合を、32業種それぞれにおいて分析をした¹⁷。分析結果は以下の通りである。

監査総報酬における非監査報酬の割合は、全体的に、四大監査法人では0~50%の範囲に集まり、非四大監査法人では0~30%の範囲に集まった。金融・保険業は他の業界と比べて割合の大きい企業が多かった。平均値を見ると、非四大監査法人よりも四大監査法人の方が約2倍高い。つまり、四大監査法人の方が非監査報酬を多く受け取っているということになり、これは四大監査法人の方が独立性は成り立っていないという見方もできる。

6 四大監査法人と非四大監査法人における非監査報酬の分析(製造業・非製造業)

監査総報酬(監査報酬+非監査報酬)に占める非監査報酬の割合を、製造業と非製造業それぞれにおいて分析をした¹⁸。分析結果は以下の通りである。

製造業と非製造業では、割合に大きな違いは見られなかった。全体的に約8割のサンプルが0~10%の範囲に集まったが、中には非監査報酬の割合が50%を超える企業も見られた。このような企業は四大監査法人に多く見られた。つまり、四大監査法人の方が非監査報酬を多く受け取っているということになり、四大監査法人の方が独立性は成り立っていないという見方もできる。

¹⁶ 補足資料pp.6~9を参照。

¹⁷ 補足資料pp.10~19を参照。

¹⁸ 補足資料pp.20~22を参照。

及川ゼミ

7 母平均値の差の検定(t 検定)

研究方法

非監査報酬 / 総監査報酬 の割合の高い順にサンプルを並べ、上位(割合が高い企業)50 社と下位(割合が低い企業)50 社、および上位(割合が高い企業)100 社と下位(割合が低い企業)100 社について、それぞれのグループの流動比率、当座比率、自己資本比率の平均、分散、標準偏差を求め、平均値の差の検定を行った。

なお、表 7-1b ~ 表 7-6b の P 値は帰無仮説を棄却されなかった確率を示している。この研究では、有意水準を 5% とし、P 値が 5% より小さい場合、帰無仮説は棄却され、上位 50 社と下位 50 社および上位 100 社と下位 100 社の間に差があるといえる。

統計的に差があった場合、非監査報酬を多く支払っている企業は業績が悪いといえる。

(1) 監査総報酬に占める非監査報酬の割合上位 50 社と下位 50 社について

仮説

帰無仮説: 各指標について、上位 50 社と下位 50 社との間に差がない。

対立仮説: 各指標について、上位 50 社と下位 50 社との間に差がある。

データ

非監査報酬 / 監査総報酬の割合上位 50 社

非監査報酬 / 監査総報酬	流動比率 / 流動負債 / 流動負債 2	当座比率 / 流動負債 / 流動負債 2	自己資本比率 / 自己資本 / 総資産 2
6.9%	607.32%	328.03%	69.95%
6.4%	143%	37%	33%
63.04%	143.47%	100.70%	50.93%
62.89%	119.86%	76.13%	66.60%
6.3%	8.38%	4.12%	98.38%
60.00%	44.50%	33.40%	92.84%
56.76%	103.28%	97.70%	23.37%
54.69%	276.72%	248.09%	56.71%
5.3%	111.57%	1.76%	9.76%
53.41%	207%	125%	57%
52.69%	157%	37%	4.4%
49.21%	41.82%	1.36%	11.44%
48.48%	104%	65%	55%
48.19%	149%	102%	3.8%
47.63%	174%	113%	6.7%
43.62%	118.69%	77.39%	15.35%
43.55%	102%	7.4%	5.4%
4.3%	458.76%	16.91%	32.44%
42.15%	135%	102%	3.8%
42.11%	181%	126%	4.8%
42.06%	22.43%	8.36%	20.03%
41.30%	220%	14.4%	7.2%
41.30%	79%	5.8%	4.5%
4.1%	170.91%	34.91%	34.75%
41.11%	78.82%	33.38%	23.17%
4.1%	50%	107%	5.8%
4.1%	116.89%	2.76%	2.96%
40.86%	332.60%	205.40%	57.65%
40.54%	54.62%	5.15%	13.68%
39.86%	73%	4.8%	4.9%
39.58%	342%	2.37%	8.2%
39.58%	133.75%	110.10%	42.18%
39.52%	239%	1.31%	6.5%
3.8%	65.82%	0.54%	8.46%
37.93%	100%	0%	6.0%
37.04%	100.56%	35.56%	34.71%
36.99%	124%	9.4%	5.3%
3.6%	133.14%	17.66%	32.83%
3.6%	50.38%	4.46%	3.99%
3.5%	507.39%	19.27%	44.43%
34.95%	8.9%	6.8%	4.9%
34.52%	62.02%	23.34%	20.87%
3.4%	12.9%	3.6%	5.3%
33.33%	1.97%	1.12%	7.8%
32.67%	116.68%	89.74%	12.99%
32.35%	84.63%	73.48%	50.73%
32.35%	300.99%	213.92%	11.28%
32.14%	1.89%	1.30%	3.2%
3.2%	108.66%	3.24%	9.61%
3.1%	100.44%	5.13%	4.79%

非監査報酬 / 監査総報酬の割合下位 50 社

非監査報酬 / 監査総報酬	流動比率 / 流動負債 / 流動負債 1	当座比率 / 流動負債 / 流動負債 1	自己資本比率 / 自己資本 / 総資産 1
1%	91.64%	50.11%	48.81%
1.43%	137%	65%	4.7%
1.59%	179%	142%	6.7%
1.64%	111%	78%	5.6%
1.72%	88%	32%	3.5%
1.79%	59.77%	2.38%	11.91%
2.06%	241.25%	177.48%	80.81%
2.19%	120%	97%	4.8%
2.22%	97%	59%	4.9%
2.27%	67.59%	42.44%	19.13%
2.44%	192%	133%	5.2%
2.50%	143.95%	114.70%	49.74%
2.50%	66.77%	33.73%	42.06%
2.59%	108.94%	101.02%	36.39%
2.63%	65.2%	59.2%	8.7%
2.63%	111%	83%	3.5%
2.63%	83%	50%	2.3%
2.70%	77.36%	50.13%	26.08%
2.78%	126%	96%	6.3%
2.78%	162%	158%	4.9%
2.78%	131%	90%	4.1%
2.78%	104%	59%	3.3%
2.86%	135.49%	90.67%	48.60%
2.94%	41.63%	2.78%	12.99%
2.94%	17%	8%	9.2%
3.03%	165%	141%	6.3%
3.03%	150.08%	88.28%	47.55%
3.03%	146.54%	54.19%	42.95%
3%	133%	46%	3.4%
3.13%	265.81%	213.07%	72.81%
3.13%	142.93%	115.61%	56.02%
3.13%	7.4%	5.4%	5.0%
3.23%	6.6%	4.3%	3.9%
3.23%	14.8%	10.8%	3.3%
3.23%	9.4%	6.7%	3.0%
3.26%	414.68%	306.18%	78.43%
3.33%	244.29%	233.33%	62.48%
3.33%	14.9%	10.7%	5.0%
3.33%	8.3%	4.1%	1.6%
3.33%	91.75%	79.65%	4.39%
3.45%	30.1%	24.1%	7.8%
3.45%	30.3%	24.6%	5.6%
3.45%	124.08%	94.95%	43.12%
3.57%	1.81%	1.23%	5.0%
3.57%	103.93%	94.33%	10.71%
3.57%	87.31%	15.45%	10.12%
3.70%	168.05%	145.57%	52.55%
3.79%	244.96%	225.73%	83.51%
3.85%	79.69%	64.46%	1.85%
3.98%	385.09%	263.08%	84.50%

及川ゼミ

流動比率

【表 7-1a】2 群の母平均の差の検定

変数	上位50社 流動比率	下位50社 流動比率	差
サンプル数	50	50	
平均値	155.12%	153.79%	1.33%
不偏分散	145.37%	118.95%	
標本標準偏差	120.57%	109.06%	11.50%

【表 7-1b】T検定

T検定	
統計量:t	0.0578436
自由度	98
P値	0.9540

結果

流動比率について、上位50社と下位50社との間に差がないとする帰無仮説は、P値が有意水準5%以上になったので、棄却することができなかった。したがって、流動比率については、上位50社と下位50社との間に差はないことを示唆している。

当座比率

【表 7-2a】2 群の母平均の差の検定

変数	上位50社 当座比率	下位50社 当座比率	差
サンプル数	50	50	
平均値	76.33%	112.38%	36.05%
不偏分散	53.45%	99.09%	
標本標準偏差	73.11%	99.54%	26.43%

【表 7-2b】T検定

T検定	
統計量:t	2.0639972
自由度	98
P値	0.0417

結果

当座比率について、上位50社と下位50社との間に差がないとする帰無仮説は、P値が有意水準5%以下になったので、棄却することができた。したがって、当座比率については、上位50社と下位50社との間に差があることを示唆している。

自己資本比率

【表 7-3a】2 群の母平均の差の検定

変数	上位50社 自己資本比率	下位50社 自己資本比率	差
サンプル数	50	50	
平均値	41.73%	46.05%	4.33%
不偏分散	5.73%	5.05%	
標本標準偏差	23.94%	22.48%	1.46%

【表 7-3b】T検定

T検定	
統計量:t	0.9312787
自由度	98
P値	0.3540

結果

自己資本比率について、上位50社と下位50社との間に差がないとする帰無仮説は、P値が有意水準5%以上になったので、棄却することができなかった。したがって、自己資本比率については、上位50社と下位50社との間に差はないことを示唆している。

(2) 監査総報酬に占める非監査報酬の割合 上位100社と下位100社について

及川ゼミ

仮説

帰無仮説: 各指標について、上位 100 社と下位 100 社との間に差がない。

対立仮説: 各指標について、上位 100 社と下位 100 社との間に差がある。

データ

非監査報酬/監査総報酬の割合上位100社

非監査報酬 /監査総 報酬	流動比率 流動資産 /流動負債	当座比率 当座資産 /流動負債	自己資本 比率 自己資本 /総資産
68.75%	607.32%	328.03%	69.95%
64.29%	142.58%	36.96%	33.49%
63.04%	143.47%	100.70%	50.93%
62.89%	119.86%	76.13%	66.60%
62.50%	8.38%	4.12%	98.38%
60.00%	44.50%	33.40%	92.84%
56.76%	103.28%	97.70%	23.37%
54.69%	276.72%	248.09%	56.71%
53.42%	111.57%	1.76%	9.76%
53.41%	206.97%	124.82%	56.55%
52.69%	157.14%	36.87%	43.91%
49.21%	41.82%	1.36%	11.44%
48.48%	103.50%	64.92%	54.66%
48.19%	149.07%	102.45%	37.79%
47.63%	173.99%	112.88%	67.13%
43.62%	118.69%	77.39%	15.35%
43.55%	101.71%	73.82%	53.83%
43.37%	458.76%	16.91%	32.44%
42.15%	135.33%	101.96%	37.97%
42.11%	181.19%	126.05%	48.35%
42.06%	22.43%	8.36%	20.03%
41.30%	219.67%	143.76%	71.79%
41.30%	78.67%	57.88%	45.08%
41.18%	170.91%	34.91%	34.75%
41.11%	78.82%	33.38%	23.17%
41.03%	50.13%	106.95%	57.52%
40.91%	116.89%	2.76%	2.96%
40.86%	332.60%	205.40%	57.65%
40.54%	54.62%	5.15%	13.68%
39.86%	72.69%	48.06%	49.15%
39.58%	342.44%	236.79%	82.16%
39.58%	133.75%	110.10%	42.18%
39.52%	238.58%	131.03%	64.63%
38.46%	65.82%	0.54%	8.46%
37.93%	99.60%	0.01%	60.01%
37.04%	100.56%	35.56%	34.71%
36.99%	124.14%	93.60%	52.82%
35.90%	133.14%	17.66%	32.83%
35.71%	50.38%	4.46%	3.99%
35.06%	507.39%	19.27%	44.43%
34.95%	89.03%	67.63%	48.75%
34.52%	62.02%	23.34%	20.87%
34.48%	128.75%	35.52%	53.43%

非監査報酬/監査総報酬の割合下位100社

非監査報酬 /監査総 報酬	流動比率 流動資産 /流動負債	当座比率 当座資産 /流動負債	自己資本 比率 自己資本 /総資産
0.61%	91.64%	50.11%	48.81%
1.43%	136.62%	65.16%	47.12%
1.59%	179.42%	142.30%	67.33%
1.64%	111.36%	78.33%	56.26%
1.72%	87.62%	31.72%	34.66%
1.79%	59.77%	2.38%	11.91%
2.06%	241.25%	177.48%	80.81%
2.19%	119.59%	97.36%	47.50%
2.22%	97.49%	59.13%	48.53%
2.27%	67.59%	42.44%	19.13%
2.44%	191.87%	133.28%	52.37%
2.50%	143.95%	114.70%	49.74%
2.50%	66.77%	33.73%	42.06%
2.59%	108.94%	101.02%	36.39%
2.63%	651.80%	592.36%	86.52%
2.63%	110.80%	82.97%	35.26%
2.63%	83.07%	49.59%	22.55%
2.70%	77.36%	50.13%	26.08%
2.78%	126.34%	96.12%	63.41%
2.78%	162.13%	158.01%	49.08%
2.78%	130.79%	89.78%	41.37%
2.78%	103.59%	58.71%	32.51%
2.86%	135.49%	90.67%	48.60%
2.94%	41.63%	2.78%	12.99%
2.94%	16.87%	7.57%	92.44%
3.03%	164.84%	140.72%	62.78%
3.03%	150.08%	88.28%	47.55%
3.03%	146.54%	54.19%	42.95%
3.03%	133.05%	46.44%	33.62%
3.13%	265.81%	213.07%	72.81%
3.13%	142.93%	115.61%	56.02%
3.13%	74.03%	53.62%	50.13%
3.23%	66.07%	43.45%	38.87%
3.23%	147.72%	108.11%	32.83%
3.23%	94.22%	66.70%	30.44%
3.26%	414.68%	306.18%	78.43%
3.33%	244.29%	233.33%	62.48%
3.33%	148.87%	106.60%	50.12%
3.33%	82.56%	41.23%	15.52%
3.33%	91.75%	79.65%	4.39%
3.45%	301.13%	241.10%	78.30%
3.45%	303.36%	246.33%	56.04%
3.45%	124.08%	94.95%	43.12%

及川ゼミ

33.33%	196.89%	112.27%	78.01%
32.67%	116.68%	89.74%	12.99%
32.35%	84.63%	73.48%	50.73%
32.35%	300.99%	213.92%	11.28%
32.14%	189.04%	130.43%	32.42%
31.91%	108.66%	3.24%	9.61%
31.43%	100.44%	5.13%	4.79%
31.03%	47.12%	12.82%	3.13%
30.43%	225.25%	138.25%	69.24%
29.79%	28.99%	6.01%	15.48%
29.73%	214.38%	176.29%	67.14%
29.17%	82.65%	67.54%	34.12%
28.95%	207.39%	175.24%	57.71%
28.85%	150.88%	87.71%	52.54%
28.57%	132.72%	100.67%	46.21%
28.00%	253.34%	241.50%	70.73%
27.78%	1113.64%	943.09%	93.96%
27.78%	469.50%	366.96%	88.79%
27.27%	138.75%	105.98%	48.40%
27.27%	131.12%	12.57%	30.36%
27.03%	105.09%	36.52%	50.18%
25.71%	67.52%	42.71%	16.59%
25.49%	105.85%	1.09%	6.50%
25.00%	42.67%	4.26%	4.73%
24.24%	285.20%	201.65%	84.76%
24.14%	112.76%	6.91%	13.36%
23.81%	145.20%	111.34%	63.08%
23.81%	175.32%	113.86%	36.89%
23.53%	140.45%	84.94%	41.99%
23.44%	83.30%	31.89%	15.30%
23.29%	93.27%	24.80%	29.74%
22.86%	155.31%	41.06%	60.95%
22.86%	141.72%	56.63%	30.84%
22.58%	448.19%	314.32%	84.57%
22.22%	253.86%	165.55%	47.55%
22.03%	97.64%	50.66%	39.37%
21.88%	2.62%	0.47%	94.12%
21.74%	112.41%	87.42%	19.84%
21.69%	70.38%	34.86%	16.19%
21.30%	78.53%	69.75%	32.83%
20.91%	105.29%	47.13%	36.47%
20.59%	113.72%	82.67%	47.87%
20.41%	165.93%	152.91%	55.66%
20.00%	201.01%	136.53%	71.07%
20.00%	194.01%	37.42%	62.72%
20.00%	142.16%	100.01%	41.30%
20.00%	93.05%	86.12%	27.50%
19.35%	462.12%	49.11%	45.75%
19.35%	64.08%	45.14%	11.31%
18.97%	102.89%	50.82%	34.83%
18.18%	8.86%	4.30%	1.20%
17.86%	202.44%	119.94%	47.93%
17.65%	266.73%	171.82%	77.68%
17.65%	96.17%	32.06%	11.12%
17.50%	127.95%	72.30%	36.19%
17.50%	80.08%	68.46%	12.85%
17.36%	349.92%	268.24%	87.21%

3.57%	180.92%	123.17%	49.54%
3.57%	103.93%	94.33%	10.71%
3.57%	87.31%	15.45%	10.12%
3.70%	168.05%	145.57%	52.55%
3.79%	244.96%	225.73%	83.51%
3.85%	79.69%	64.46%	1.85%
3.98%	385.09%	263.08%	84.50%
3.98%	104.48%	92.52%	44.20%
4.00%	157.79%	129.33%	66.52%
4.00%	165.29%	115.63%	55.74%
4.00%	178.83%	127.01%	46.95%
4.00%	143.35%	51.08%	38.71%
4.04%	164.24%	128.17%	59.85%
4.08%	92.61%	59.80%	29.74%
4.15%	207.98%	146.44%	43.65%
4.17%	730.56%	107.08%	76.01%
4.17%	124.31%	24.05%	40.10%
4.17%	142.67%	75.87%	38.91%
4.17%	79.42%	42.33%	9.50%
4.35%	269.01%	231.46%	79.26%
4.35%	165.31%	115.14%	66.86%
4.35%	157.43%	76.99%	56.86%
4.35%	203.86%	9.89%	46.55%
4.35%	87.50%	58.35%	32.52%
4.55%	291.09%	216.49%	73.78%
4.67%	466.42%	327.55%	82.51%
4.76%	441.18%	391.72%	83.14%
4.76%	306.26%	233.45%	75.19%
4.76%	147.27%	4.41%	60.97%
4.76%	213.54%	48.77%	58.48%
4.76%	208.43%	154.57%	54.44%
4.76%	103.74%	13.67%	49.81%
4.83%	138.62%	126.19%	40.97%
4.85%	104.41%	82.97%	18.98%
5.00%	185.49%	115.71%	68.08%
5.00%	131.27%	75.49%	62.77%
5.00%	147.61%	90.84%	52.82%
5.00%	103.46%	65.30%	37.03%
5.26%	389.21%	325.90%	88.76%
5.26%	361.69%	303.54%	85.19%
5.26%	208.92%	149.90%	56.83%
5.26%	102.69%	57.77%	46.23%
5.26%	98.17%	58.36%	21.32%
5.56%	212.84%	192.11%	67.84%
5.88%	289.93%	237.40%	76.13%
5.88%	228.97%	151.80%	61.73%
5.88%	36.63%	14.84%	44.59%
5.88%	75.26%	48.99%	8.98%
5.93%	144.72%	123.80%	58.63%
6.00%	72.20%	41.22%	28.50%
6.00%	88.56%	36.88%	25.39%
6.15%	457.56%	356.33%	82.37%
6.25%	109.65%	90.49%	45.90%
6.25%	41.26%	0.74%	15.86%
6.38%	115.26%	77.40%	25.48%
6.45%	131.49%	112.02%	64.10%
6.67%	123.71%	100.62%	63.75%

及川ゼミ

流動比率

【表 7-4a】2 群の母平均の差の検定

変数	上位100社 流動比率	下位100社 流動比率	差
サンプル数	100	100	
平均値	164.46%	171.42%	6.96%
不偏分散	219.01%	144.99%	
標本標準偏差	147.99%	120.41%	27.58%

【表 7-4b】T検定

T検定	
統計量:t	0.3649181
自由度	198
P値	0.7156

結果

流動比率について、上位 100 社と下位 100 社との間に差がないとする帰無仮説は、P 値が有意水準 5% 以上になったので棄却することができなかった。したがって、流動比率については、上位 100 社と下位 100 社との間に差がないことを示唆している。

当座比率

【表 7-5a】2 群の母平均の差の検定

変数	上位100社 当座比率	下位100社 当座比率	差
サンプル数	100	100	
平均値	92.57%	116.38%	23.81%
不偏分散	133.62%	93.85%	
標本標準偏差	115.60%	96.87%	18.72%

【表 7-5b】T検定

T検定	
統計量:t	1.5784575
自由度	198
P値	0.1161

結果

当座比率について、上位 100 社と下位 100 社との間に差がないとする帰無仮説は、P 値が有意水準 5% 以上になったので棄却することができなかった。したがって、当座比率については、上位 100 社と下位 100 社との間に差がないことを示唆している。

自己資本比率

【表 7-6a】2 群の母平均の差の検定

変数	上位100社 自己資本比率	下位100社 自己資本比率	差
サンプル数	100	100	
平均値	42.62%	49.21%	6.59%
不偏分散	6.18%	4.71%	
標本標準偏差	24.87%	21.71%	3.15%

【表 7-6b】T検定

T検定	
統計量:t	1.9962645
自由度	198
P値	0.0473

結果

自己資本比率について、上位 100 社と下位 100 社との間に差がないとする帰無仮説は、P 値が有意水準 5% 以下になったので棄却することができた。したがって、自己資本比率については、上位 100 社と下位 100 社との間に差があることを示唆している。

及川ゼミ

(3)結果と含意

以上の結果から、上位 50 社と下位 50 社の当座比率および、上位 100 社と下位 100 社の自己資本率において、帰無仮説は棄却することができた。したがって、非監査報酬を多く支払っている企業と、非監査報酬を多く支払っていない企業との間では、財務的安全性の面で違いがあるといえる。このことは、非監査報酬を多く支払っている企業は、非監査報酬を多く支払っていない企業に比べ、財務的に安全ではないことを示唆している。

総括

なぜ、具合の悪い企業ほど、非監査報酬の支払いが多くなるという結果が出たのであろうか。私たちは、次のように推測した。

具合の悪い企業は、少しでも具合の良い状態であるようにみせようとする。

公認会計士からコンサルタント業務を通してそのための知恵をもらう。

会計操作が複雑になるほど、コンサルタント業務の時間が必要なので、非監査報酬も増加する。
また、長い時間コンサルタント業務を行うことで、経営者と公認会計士の親密度が増すと考えられる。

したがって、財務状況が比較的悪い企業にもかかわらず、非監査報酬を多く支払っている企業では、監査人の独立性が損なわれる傾向があるといえる。

今後の課題

これまでの歴史は、粉飾事件が起きると、その事件を契機に法律を改訂あるいは新たに制定し、同じ事件が起きないようにしてきた。ここで、アメリカの例を取り上げる。2001 年 12 月、エンロンが不祥事により経営破綻(エンロン事件)が起き、アメリカ会計事務所ビッグ・ファームのアーサー・アンダーセンが崩壊した。これは、会計プロフェッションには相当なショックであったが、2002 年 7 月、アメリカ議会における SOX の成立ほどではなかった。この法律により、100 年以上にわたり、世界の会計・監査において指導的役割を果たしてきた AICPA(米国公認会計士協会)が、新しく設立された準公的機関である PCAOB(公開会社会計監視委員会)に委譲させられ、公開会社の監査に係わる自主規制は基本的に公的規制に転換してしまったのである。それまでは、社会の変化に対応し、より高い倫理観を健全な自主規制の中で作り出すことが社会の信頼に応える最善の道であるとされていたので、これを AICPA から取り上げたことは、大きな衝撃であった¹⁹。

国家により、排他的な独占権が与えられているプロフェッションとして、一般的に、医師、弁護士、公認会計士が世界共通の職業として取り上げられている。この 3 つの職業には独占権の付与を認める見返

¹⁹ 補足資料 p.22 を参照。

及川ゼミ

りとして、社会的使命²⁰を果たす責任と義務が課せられている。

会計プロフェッション団体である公認会計士協会は、この社会的使命を果たすために、団体に所属する会員を監督・指導し、教育・訓練するとともに、ルール違反者には公正かつ厳正な処分を下すことが要請されている。また、プロフェッションには自らを律することが求められており、それができてこそプロフェッションとして認められるのである。そのことから、公認会計士は「国家公務員」としようという見解もある。監査報酬を直接企業から監査法人に支払うという報酬制度が独立性を脅かす原因となるので、それを根本的に改め、公認会計士を公的機関とし、企業は金融庁に報酬を支払えばいいのではないかと、いうことである。しかし、それには問題が出てくる。現在、監査市場は競争で成り立っており、それによって能力も高まり、質の高いサービスを提供することができるのである。しかし、公認会計士を国家公務員にしてしまうと、支払われる給与は同じになってしまうので、公認会計士のモチベーションの低下につながり、ますます監査の質が低下する恐れがある。そのため、現在では独立性に関する規定を設けることで、監査の独立性を強化する他、矛盾や限界に対処する方法はないと考えている。

(1) 仮説検証からいえること

私たちは、非監査報酬を多く支払っている企業ほど、独立性が成り立っていないという仮説を元に検証を進めてきた。そして、2つの比率からそれがいえることが分かった。6つの中の2つなので、それが完全に当たっているとは限らないが、少しでも可能性が見出せるのであれば、検討する価値があるため、その確率もあるのではないだろうか。

そこで私たちは、監査法人に非監査報酬を資産規模の割合から見て、多く支払っている企業の業績が悪いと判断した場合、国の機関である金融庁がその監査のチェックをし、独立性が成り立っているのかを確認する必要があるのではないかと考えた。

その他に、2つの対策が挙げられる。

(2) 監査業務と非監査業務の同時提供に関する制限強化

企業に対して、その監査を受任した監査法人もしくはグループ会社が非監査業務サービスを提供することは、利益操作などの粉飾事件を引き起こす原因となる。今までの事件でそれが明らかである。先行研究で述べたが、カネボウ事件は正にそれが原因であった。そこで、平成16年4月から監査業務と一定の非監査業務の同時提供が禁止されることになった。しかし、現時点においては、監査法人の別法人である関係会社によって、その被監査会社へ非監査業務を提供されている場合がある。それを同時提供禁止の非監査業務に含まれないと解釈し、非監査業務が提供されているのである。そのため、独立性が保たれているといえ、まだ疑問が残るものとなっている。これでは、監査業務と非監査業務の同時提供の禁止に意味がない。

そこで私たちは、監査業務を提供した監査法人は、その関係会社であっても、被監査会社に対する非監査業務の提供は、全面的に禁止すべきであると提案したい。

²⁰ ここでは、国家的な問題に対して、その公認会計士が一人一人果たさなければならない使命の意。

及川ゼミ

(3)公認会計士のローテーション強化

大会社等の監査業務または非監査業務を行った公認会計士については、公認会計士法の改正により平成16年4月1日以降、7年連続で行った場合には、翌2年のインターバルをおこななければならないということとなった。現在、有価証券報告書上のコーポレート・ガバナンスの状況において継続監査機関が7年を超える監査法人の社員についてのみ、監査年数を記載されることになっている。

しかし、私たちは継続監査年数が7年を超える場合に限定することなく、公認会計士別に監査業務の受任期間を開示させることが必要であると考えている。それによって、このローテーションの透明化を高めることができるからである。また現在では、その7年というローテーションを5年とし、インターバルも翌5年に変更するという動きが出てきている。カネボウ事件の公認会計士が20年以上という長い関係であったことを受けて、5年ごとに担当する公認会計士を交替することによって、必要以上になれ合いにならないようにするためである。しかし、これには問題が出てくる。5年で交替ということでは、あまり利益が望めなくなる。なぜなら、まず1年目は被監査会社の調査をしなければならず、労力と費用がかかるのに対し、契約に有利になるため報酬を安く請求する場合があるのである。そして、4、5年目になるにつれて報酬を増やしていき、元をとっている。その一番うまみが出る時期に交替ということになれば、公認会計士はモチベーションが低下してしまうのではないだろうか。また、担当の公認会計士を交替したとしても、監査法人が同じでは意味がなく、監査法人との癒着は変わらないのではとの考えもあり、公認会計士のローテーションだけでは不十分とし、監査法人そのもののローテーションもさせようという動きも出てきている。しかし、それにも問題があり、監査法人さえ違えば同じチームで5年以上監査ができるため、監査法人の事務所をチームで5年ごとに移動し始める公認会計士が出てくる恐れがある。

そのことから私たちは、このように公認会計士だけ、監査法人だけと区別するのではなく、どちらも変更すればいいのではないだろうかと考えた。

この独立性という問題には終わりが無い。改善策はいくつも挙げられるが、それらには、必ず問題が出てくる。しかし、問題があるからといって、投げ出すのではなく、永久に取り組まなければならない。

そこで、私たちは、非監査報酬を多く支払い、業績が悪い企業の監査を厳しくチェックすること、監査業務と非監査業務の同時提供に関する制限強化、ローテーションの強化が最善の改善策であると考えた。

参考文献・資料

(1)参考文献

- ・川北博著 『新潮流 監査人の独立性』, 同文館出版, 2005年
- ・小寺平治著 『新統計入門』, 裳華房, 1996年
- ・永野則雄著 『ケースブック 会計学入門』, 新世社, 2004年
- ・町田祥弘稿 「監査法人の独立性の確保～監査法人のローテーション問題の焦点～」, 『週間経営財務』, 2005年12月, pp.36～43
- ・吉見宏著 『ケースブック 監査論 第2版』, 新世社, 2004年

(2)参考資料

及川ゼミ

- ・asahi.com <http://www.asahi.com/business/aera/TKY200510060140.html>
- ・EDINET <http://info.edinet.go.jp/EdiHtml/main.htm>
- ・会計制度監視機構 委員長 森重榮「監査法人の独立性強化と信頼確立について」
<http://www.aob-jimu.jp/06.pdf>
- ・田中宇の国際ニュース解説 <http://tanakanews.com/c0211enron.htm>
- ・東京証券取引所ホームページ <http://www.tse.or.jp/>
- ・東京新聞 Chunichi Web Press
http://www.tokyo-np.co.jp/00/kakushin/20050914/mng___kakushin001.shtml
- ・日興フィナンシャル・インテリジェンス <http://www.nikko-fi.co.jp/column/k0206.html>
- ・日本経済新聞社ホームページ <http://www.nikkei.co.jp/>
- ・日本公認会計士協会「倫理規則の独立性(第14条)の解説」
http://www.jicpa.or.jp/n_member/14jou20040518.pdf
- ・newsic <http://newsic.jugem.jp/>
- ・@IT情報マネジメント <http://www.atmarket.co.jp/aig/04biz/sox.html>
- ・gooニュース <http://news.goo.ne.jp/>
- ・yahooニュース <http://headlines.yahoo.co.jp/hl>