

監査人としての会計プロフェッションの創造的機能

八 田 進 二

【キーワード】 指導的機能、準拠性の監査、創造的機能、適正性の監査、批判的機能

1 はじめに—わが国の監査環境の変化—

わが国の公認会計士監査を取り巻く環境は、依然として激しい変革を余儀なくされている。こうした変革の1つは、2013年3月、新たな監査の基準として金融庁企業会計審議会が公表した「監査における不正リスク対応基準」にみることができる（八田aを参照のこと）。そこでは、まず、従来の財務諸表監査に対する枠組みの中で墨守されてきている適正性に関する監査の「目的を変えるものではなく、不正摘発自体を意図するものでもない。」とされ、また、「現行の監査基準に基づく監査の実務と基本的に変わらない」とされている¹⁾。つまり、新基準の設定は、あくまでも、従前の監査実務の有効性を高めることに主眼が置かれていること、そして、そのための要請事項として、(1) 監査人に対して職業的懐疑心の保持・発揮および向上を図り、(2) 不正リスクの適切な評価と評価後の不正リスクに対応した適切な監査手続を実施するとともに、(3) 監査実施の各段階における不正リスクに対応した監査手続を実施するための監査事務所としての品質管理について、規定されることとなったのである。その意味からするならば、この不正リスク対応基準は、監査人に対して、財務諸表監査の原点を再認識させるとともに、より巧妙化ないしは複雑化する会計不正に対処するために有効とされる幾つかの監査手続等を明示することで、企業サイドに対する不正防止のための抑止力を働かせる効果を併せもつものである²⁾、という点に大きな変革がみて取れるのである。

このように、不正リスク対応基準の設定が、わが国の公認会計士監査の有効性をさらに高めるための改革であると解されるのに対して、今一つの変革は、まさに、財務諸表監査に対する新たな枠組みの導入を前提とした監査の基準の見直しにある、と解することができる。それは、先の不正リスク対応基準の設定を議論していた時に、企業会計審議会（監査部会）が取組むべき論点とされていたもの、すなわち「特別目的の財務報告に対する監査の位置づけを監査基準上明確にするかどうか」という論点であり、これについても、企業会計審議会は、現行の「適正性に関する意見」を表明する財務諸表の監査に加えて、新たに、「特別目

的の財務諸表等を対象とした準拠性に関する意見」の表明が可能ということで、「監査基準」の「第一 監査の目的」において、以下のような規定を第2項に追加することとなったのである³⁾。

財務諸表が特別の利用目的に適合した会計の基準等により作成される場合には、当該会計の基準等に準拠して作成されているかどうかについて、意見として表明することがある。

しかし、この「特別目的の財務諸表には多種多様な財務諸表が想定されることから、実施基準の『一 基本原則』において、監査人は、特別目的の財務諸表の目的を行うに当たり、当該財務諸表の作成の基準が受け入れ可能かどうかについて十分な検討を行わなければならないことを明確にした。」⁴⁾として、以下の規定を設定したのである。

第三 実施基準 一基本原則 8

「監査人は、特別の利用目的に適合した会計の基準により作成される財務諸表の監査に当たっては、当該会計の基準が受け入れ可能かどうかについて検討しなければならない。（下線は筆者挿入）」

ここに、監査人として、財務諸表の作成基準としての会計の基準の受け入れの可否について判断するということは、いかなる意味を有するのであろうか。現行の適正性に関する意見表明においては、経営者が作成した財務諸表が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠しているか否かの検証を行っており、そこで採用されている企業会計の基準の受け入れの可否についての判断を監査人が行うことはない（八田bを参照のこと）。しかし、今般導入の準拠性に関する意見表明に際しては、「当該会計の基準が受け入れ可能かどうかについて検討しなければならない」のである。

そこで、以下では、監査人が「監査基準」に則った監査を実施する場合に、会計基準の設定ないしは採用等に関する関与の意味内容について、会計プロフェッションの役割の検討を含めて考察することとする。

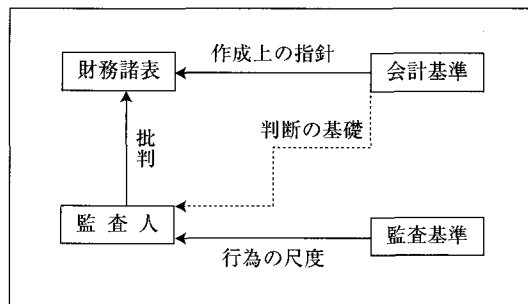
2 監査の機能ないしは監査人の機能に対する理解

かつて日下部與市教授は、「監査基準を正しく理解するためには、それと会計基準との関係、…略…を明らかにしなければならない。」として、概略、以下のような説明をしていたのである（日下部b、85-86頁）⁵⁾。

「監査は会計のゴールであり終着駅である。企業会計は、一般に認められた会計基準にしたがって企業の経営成績を正確に記録し、計算し、集計し、分類し、そして表示するという職能をもち、内部統制や自検機能などによってその正確性を確かめてはいるが、企業の外部の第三者に対してその成否や適否を立証すべき手段をもたない。たとえ会計担当者が照査・確認・その他監査手続と同一の手続を行ったとしても、それは会計手続の延長でしかない。ここに会計事務に関与しない第三者たる監査人が、会計基準に照らして企業の会計処理の適否を判定すべき必要が生ずるのである。…略…したがって、『会計基準』は、単に企業における財務諸表作成上の指針たるにとどまらず、さらに財務諸表の適否判定の基準であり、監査人の判断を誘導する指針でもある。もし監査基準をもって監査人の準拠すべき基準なりとするならば、会計基準もまた『一つの監査基準』ということができよう。会計基準と監査基準は、まさにこのような密接不可分の関係にある。

かくて監査人は、監査の実施については監査基準に、財務諸表の判定については会計基準にそれぞれ準拠しつつ行動すべく、監査の名において会計基準の遵守を会社に要求する『会計基準の番人』である。（下線は筆者挿入）

図表 会計基準と監査基準との関係



こうした指摘からも首肯しうるように、監査人は、一般に認められた会計基準に準拠して監査判断を行っているのであり、そのためには、監査対象の財務諸表作成に際して採用されている会計基準が、一般に認められた会計基準として受け入れ可能なものなのかについても判断しなければならないのであり、そのことをもって、日下部教授は、「監査人は、『会計基準』の番人である」と喝破するのである。しかし、通例、適正性に関する意見表明を行う財務諸表監査においては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準は、監査人にとって所与のものと捉えられることから、実際には、個別の会計基準の受け入れ可能性についての判定を行う場面は想定されておらず、当該企業が、選択・適用する具体的な会計基準が企業の実態にあって、真実な会計報告を行うに相応しいものであるかどうかについて専門的な判断を行うにとどまっているのが実情である。

これを受けて、わが国の場合、監査人の機能については、伝統的に、批判的機能と指導的

機能のという2つの役割が認められているとして、次のように説明している（日下部b、22-23頁）。

「まず、『批判的機能』というのは、会社の経理または財務諸表の適否を公正妥当な会計基準に照らして批評し、批判することをいい、本源的な監査機能である。すなわち、会社の会計組織をはじめ内部統制組織の整備・運用の状況を調査し、証憑・伝票・会計帳簿・各種計算表などの諸会計記録が作成されるプロセスを追及するとともに財務諸表を批判的に分析検討し、誤謬や不正があればこれを指摘し、結論として財務諸表がその会社の財政状態と経営成績を適正に表示しているか否かというその信頼性について意見を述べるのである。これが監査の批判的機能である。

これに対して『指導的機能』は会計上の欠陥を補正し、適正な財務諸表を作成するように、会社に対して必要な助言・勧告を行い、またはコメントを発するなどの方法により、適正にこれを指導することである。…略… 適正でない信頼できない財務諸表が公表されたのでは、たとえ監査人の批判が監査報告書に記載されていても、会計に熟達していない利害関係者としては判断に迷うことにもなる。それゆえ監査人は、財務諸表の欠陥を発見したときは、それを監査報告書に書く前に、まず会社に対して修正勧告を行い、速やかに欠陥を修正するように指導し、もし会計制度が不備であるならば、その改善を求めることが必要である。かようにして会社が常に適正な財務諸表を発表し、監査人をして批判の余地なからしめることが実は監査の真の目的なのである。」

ただ、この2つの機能のうち、いずれの機能が監査人にとっての本源的な機能ないしは役割なのか、という点については、「財務諸表は会社のものであり、経営者の権限と責任において作成される。監査人の修正勧告を受入れるか否かは会社の自由であり、監査人は修正を強制する権限をもたない。したがって、会社が監査人の助言や勧告を拒否してあくまでも不適当な部分の修正に応じないこともありうる。かかる場合には、監査人は前記の批判的機能を発揮して、その事実とこれに対する自己の意見を監査報告書に明記し、責任の範囲を明らかにしておくべきである。」とし、そしてまた、「指導的機能はその適用に一定の限界があり、監査の主要機能としては批判的機能を第1とすべきであるが、この両者を適当に活用することこそ、監査の目的を完遂しその効果を高める必須的要件である。かくて監査人は、会社経理に対する公平な批評家であると同時に、適切な助言者でなければならない。」というのである。

ところで、こうした助言勧告といった、企業に対する経理指導等の役割が念頭に置かれるようになった背景としては、わが国の場合、戦後の公認会計士監査導入当初の、1950（昭和25）年7月に制定された『監査基準』の前文「財務諸表の監査について」での、いわゆる二重責任の原則を示すともいわれる、以下のような重要な解説において、その淵源をみて取ることができるのである。

「監査人は財務諸表に対する自己の意見につき責任を負うのみであって、財務諸表の作成に関する責任は、企業の経営者がこれを負わなければならない。従って、監査人が財務諸表に対して助言勧告を与え、又は自らその作成に当ることがあるにしても、その採否は企業の経営者が決定するのであり、監査人はこれを強制することはできない。（下線は筆者挿入）」

このように、監査人の本来の役割ではないものの、監査人が監査実施の過程において、財務諸表の作成に対して助言勧告を行い、場合によっては、その作成にまで関与することがありうる、といった認識を示していたことが、その後、わが国において、そうした経理指導等が監査ないしは監査人の機能の一環として認識されることになったものと解される。しかし、そもそも監査ないしは監査人の機能の一環として、「批判的機能」に加えて、いわゆる「経理指導」を本旨とする「指導的機能」を取り上げる考えは、諸外国にはみることの出来ない、まさにわが国の監査論における特有の視点なのである。そればかりか、監査論研究者の中には、「少なくとも近代監査の場合には、指導性こそを重視し、批判性のほうがむしろその手段にすぎない」（山根 a、8-9 頁。）、といった見解を披瀝する立場もあり⁶⁾、より一層、わが国の監査に対する理解の特異性を指摘することができる。と同時に、監査人の責任の範囲を明示すべきとする立場からするならば、この指導的機能を強調する立場は、やはり、監査人の責任追及が皆無の時代背景の下での議論と解することができる。

3 準拠性の監査導入に際しての監査基準での対応

今般の「監査基準」の改訂で新たに導入が図られることとなった、準拠性の監査については、現行の適正性の監査の枠組みを踏襲したうえで監査意見の表明が行われることが、以下の通り、「第四 報告基準」の「一 基本原則 1」においても明らかにされている。

「監査人は、準拠性に関する意見を表明する場合には、作成された財務諸表が、すべての重要な点において、財務諸表の作成に当たって適用された会計の基準に準拠して作成されているかどうかについての意見を表明しなければならない。

監査人は、準拠性に関する意見を表明する場合には、適正性に関する意見の表明を前提とした以下の報告の基準に準じて行うものとする。」

ただ、問題は、財務諸表が特別の利用目的に適合した会計の基準等により作成される場合には、かかる会計の基準への準拠性に関する意見を表明するとき、そこで作成される財務諸表には多種多様なものが想定されることから、監査人は、当該会計の基準が受け入れ可能かどうかについて検討しなければならない、ということである。

ところで、わが国では、すでに、日本公認会計士協会の監査基準委員会報告書 200「財務諸表監査における総括的な目的」の A5 項において、「広範囲の利用者に共通する財務情報に

対するニーズを満たすように策定された枠組み」に準拠して作成される財務諸表を「一般目的の財務諸表」とし、一方、「特定の利用者の財務情報に対するニーズを満たすように策定された枠組み」に準拠して作成される財務諸表を「特別目的の財務諸表」と捉えるとともに、これらの財務諸表作成に際して依拠すべきである会計の基準を「適用される財務報告の枠組み」という概念で整理をしている⁷⁾。ここでの最大の課題は、広く会計および監査の領域において用いられてきている「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」なる慣用句を全面廃止して、これを新たに「適用される財務報告の枠組み」という概念に置き換えて整理しているということである。

そして、かかる理解を前提に、監査基準委員会報告書 800「特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表の監査（公開草案）」⁸⁾では、「Ⅱ 要求事項の1. 監査契約の締結における考慮事項」の「財務報告の枠組みの受入可能性」において、以下のように規定している（下線筆者挿入）⁹⁾。

7. 監査人は、監査基準委員会報告書 210「監査業務の契約条件の合意」第4項（1）に従い、財務諸表の作成において適用される財務報告の枠組みが受入可能なものであるかどうかを判断することが求められている。

特別目的の財務諸表の監査において、監査人は、以下について理解しなければならない。（A5 項から A8 項参照）

- （1）財務諸表の作成目的
- （2）想定利用者
- （3）適用される財務報告の枠組みがその状況において受入可能なものであると判断するために経営者が実施している手続

このように、特別目的の財務諸表の作成に際して採用ないしは適用される財務報告の枠組み、すなわち、当該財務諸表の作成に際して適用可能な会計の基準を識別ないしはその当否を判断する役割を監査人が負うということは、少なくとも、従来より考えられてきた監査人の機能ないしは役割とは異なるものと言わざるを得ない。それは、当該財務諸表の作成に適う会計の基準を選別ないしは判定することであり、そうした役割は、本来、財務諸表の作成責任を有する経営者の役割なのである。しかし、特別目的の財務諸表の作成に関しては、必ずしも確立した会計基準が存在しているとは限らず、仮に存在していたとしても、凡そ監査の名に値する信頼性を付与するのに相応しい会計基準としての体系ないしは合理的な論拠を備えていない場合もあり得る。そのような場合、監査人は、当該特別目的の財務諸表の作成にとって最も適合すると考えられる会計基準について検討し、場合によっては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の埒外にある会計の基準の選択を容認することもあり得る

ということである。これこそが、監査ないしは監査人の新たな機能として解される「創造的機能」なのではないであろうか。

4 監査の「創造的機能」の意味

日下部教授は、晩年の論稿において、「会計士監査には新しい会計基準を生み出していくという『創造的機能』があるというべきである。」¹⁰⁾との視点を主張された。その後、教授没後に改訂された名著『新会計監査詳説〈全訂版〉』においても、監査の2大機能（すなわち、批判的機能と指導的機能）に加えて、以下のように、この創造的機能が付加されることとなったのである（下線筆者挿入、日下部b、23頁）。

「よく『公認会計士は会計基準の番人である』といわれる。監査を離れて会計基準の存在はなく、会計基準や会計原則は会計士監査によって初めて維持され普及されるからである。しかし、公認会計士は会計基準の番人だけに終ってはならない。むしろ、その創造者たる誇りをもつべきである。

社会の進歩は激しく、既存の基準や原則だけで処理できない新しい問題が今後も多数提起されるであろう。また、計算機の発達が新しい会計技法を生むであろう。そのとき問題の所在をいち早くつかみ、正しい会計処理は何であるか、新しい会計基準や会計原則はいかにあるべきかを考え、創造していくことができる者は、会計実務の指導者たる公認会計士においてほかにないのである。アメリカやイギリスなどの先進国は、その範例をわれわれに示している。日本の公認会計士も、自信をもって先進国の例にならうべきである。

公認会計士は、会計事務の指導者として新しい会計基準の制定について常にリーダーシップをとり、また監査の担当者として会計基準の番人となり、利害関係者の信頼に応えるべきである。そこに監査制度の今後の発展の道が開けてくるのである。」

ところで、監査ないしは監査人の機能について、伝統的な議論としての「批判的機能」と「指導的機能」の場合においても同様であるが、この「創造的機能」の議論においても、これらを、監査ないしは監査人の機能と捉えることには多くの違和感がある。というのも、これらの機能は、独立不羈の第三者として専門的な判断を下す監査人としての役割を論じているのではなく、監査独占業務を担う会計プロフェッション（具体的には、公認会計士）の果たすべき役割を論じていると解されるからである。つまり、公認会計士は、職業的会計専門家として、監査を含む広範な会計業務を遂行するものであり、その中で、経理指導や財務諸表の作成業務に関与する場合もあれば、新たな会計基準の創造が期待される場合も想定されるのである。それどころか、公認会計士として、公共の利益に資する監査業務を独占的に担うとき、監査対象とされる財務諸表の作成に関して、広く認知されて受け入れられている会計の基準が存在しない場合に講じるべき対応こそが問題とされるのである。

これまでであれば、まさに、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠していない財務諸表については、これを監査可能な財務諸表ではないということで監査人が採りあげることがしなかったのである。しかし、すでにみたように、適正性の監査に加えて導入された準拠性の監査の場合には、そこで適用される会計の基準が監査可能と解される程度に受け入れ可能なものであるならば、当該財務諸表についても監査が可能になるというのである。そして、その際に適用される会計の基準の当否ないしは適否の判定、さらには、不明確な会計基準をより明確化するなり、具体的会計処理等に適用すべき適切な会計の基準を生み出すことも監査を担当する会計プロフェッションの重要な役割ないしは任務だと解されるのである。

思うに、今般の準拠性の監査の導入に際して規定されることとなった「監査基準」では、まさに、監査業務を担う会計プロフェッションに対して、第3の機能である「創造的機能」を担うことの意味を含意しているのではないだろうか。

注

- 1) 企業会計審議会『監査における不正リスク対応基準』前文の「二 2 不正リスク対応基準の基本的考え方」の(2)と(3)。
- 2) 詳細については、拙稿(八田a)を参照のこと。
- 3) 本稿では、企業会計審議会監査部会(部会長 脇田良一名古屋経済大学大学院教授)が、2013年11月19日に公表(意見募集期間12月19日まで)した、「監査基準の改訂について(公開草案)」を基礎に検討を行っている。
- 4) 「監査基準の改訂について(公開草案)」の「二 主な改訂点とその考え方 A 実施基準の改訂」
- 5) 日下部與市『新会計監査詳説』(中央経済社、昭和46年7月)は、公認会計士監査論学習の定本とされて、多くの読者を得ていたが、昭和50年1月26日の教授没後、脇田良一・松本文の両氏の手により、制度の変革を織り込んで、新たに『新会計監査詳説(全訂版)』(中央経済社、昭和50年6月)として上梓された。本稿での引用等は、すべて、この『新会計監査詳説(全訂版)』に拠っている。
- 6) 監査の機能については、「批判的機能」と「指導的機能」あるいは、「批判性」と「指導性」といった、2つの役割を取り上げて説明される場合がほとんどであるが、これらの役割は、監査人としての役割を論じているのではなく、監査独占業務を担う会計プロフェッションの役割を論じているものと解することが至当ではないであろうか。というのも、独立性を中核とする監査人にとって、独占業務の遂行とは必ずしも密接にリンクすることのない、経理指導や経理コンサルティング業務を、監査人の第一義的役割と解することにはもともと無理があると言わざるをえない。それは、諸外国のいずれにおいても、そのような議論が生じる余地がないことの証左であるといえる。
- 7) 2011(平成23)年12月公表の新起草方針に基づく監査基準委員会報告書では、この「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」なる表現を全面的に廃止し、代わって、監査基準委員会報告書200「財務諸表監査における総括的な目的」のA5項では、「適用される財務報告の枠組み」という概念を採用し、「適用される財務報告の枠組みは、多くの場合、認知されている会計基準設定主体が設定する財務報告の基準(例えば、企業会計基準委員会が設定する企業会計基準、指定国際会計

基準、又は国際会計基準審議会が公表する国際会計基準)、又は法令等により要求される事項で構成されている。」との説明を施している。(八田 b、43 頁。)

- 8) 本稿では、日本公認会計士協会(監査基準委員会)が、平成 25 年 11 月 19 日に企業会計審議会から公表された「監査基準の改訂について(公開草案)」を踏まえて平成 25 年 12 月 13 日に公表した(意見募集期間平成 26 年 1 月 14 日まで)、監査基準委員会報告書 800「特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表の監査」の公開草案を基礎に検討を行っている。
- 9) かかる規定を受けて、監査基準委員会報告書 800「特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表の監査(公開草案)」の「Ⅱ 要求事項の 3. 意見の形成と監査報告における考慮事項」の「(1) 適用される財務報告の枠組みについての記述」では、以下の通り規定されている(下線は筆者挿入)。

「11. 監査基準委員会報告書 700 第 13 項に基づき、監査人は、財務諸表において、適用される財務報告の枠組みについて適切に記述されているかどうかを評価しなければならない。財務諸表が、契約書において定められている財務報告の枠組みに準拠して作成される場合、監査人は、財務諸表において、財務報告の枠組みに係る取決めに關する全ての重要な解釈について適切に記述されているかどうかを評価しなければならない。

12. 監査基準委員会報告書 700 は、監査報告書の様式及び記載内容に關する実務上の指針を提供している。特別目的の財務諸表に対する監査の場合、監査人は監査報告書において以下の事項をあわせて記載しなければならない。

- (1) 財務諸表の作成目的及び想定利用者(作成目的の記載によって想定利用者が明確でない場合)又はこれらの情報について記載している特別目的の財務諸表の注記への参照
- (2) 経営者が、特別目的の財務諸表の作成において財務報告の枠組みの選択肢を有する場合、財務諸表に対する経営者の責任の区分において、経営者は適用される財務報告の枠組みが個々の状況において受入可能なものであることを判断する責任を有する旨

ところで、今般の「監査基準」および監査基準委員会報告書の規定からも明らかなように、特別目的の財務諸表の作成に關して採用される会計の基準ないしは財務報告の枠組みについては、監査人サイドにおいてそれらが受入可能なものであるかどうかを判断することが求められている。そして、「監査基準」の「第四 報告基準 八 特別目的の財務諸表に対する意見に係る追記」では、当該財務諸表が「特別の利用目的に適合した会計の基準に準拠して作成されており、他の目的には適合しないことがある旨」の記載をすることが要請されている。しかし、上記の監査基準委員会報告書では、監査報告書の作成に際しては、これを経営者の責任として捉えており、監査人と経営者の責任の所在が不分明にされているものといわざるを得ない。

- 10) かかる理解の根底には、次のような視点が秘められている(日下部 a、28 頁)。

「公認会計士の判断は、監査報告書を通じて社会に公表され、関係者の批判をうけるであろう。監査意見はその批判にたえるものでなければならないのである。春秋の筆法をもってすれば、監査において批判されるのは、企業の財務諸表であるよりは、むしろ監査報告書そのものであり、公認会計士の知識と判断の合理性なのである。

幸いにして公認会計士の判断が社会の批判にたえ、その權威を認められるに至った場合には、それは 1 つの『会計基準』へと高められるであろう。この意味において、会計士監査には新しい会計基準を生み出していくという『創造的機能』があるというべきである。」

ところで、日下部教授が出題されたと想定される、昭和 48 年度の公認会計士第 2 次試験「監査論」の問題では、次のような問い掛けがなされていた。

「株式会社の財務内容のディスクロージャ制度に関して、公認会計士は、職業監査人としていかなる機能を果しているか、また果すべきであるかを論じなさい。」

なお、当該問題に対する模範解答の一部に、以下の説明が見られる（下線筆者挿入、日下部編著、10頁）。

「公認会計士は独立の第三者として、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に照らし財務諸表が当該企業の財政状態および経営成績を適正に表示しているか否かについて意見表明することによって、財務諸表における重要な誤謬を防ぎ政策的粉飾を排除して財務諸表の信頼性の程度を明らかにするとともに利害関係者の判断資料として十分な内容を表示しているかどうかを明らかにし、利害関係者を不測の損害から擁護するという批判的機能を果たすべきである。

その場合、なにが一般に公正妥当と認められる企業会計の基準なのかの判断は、まさに公認会計士に委ねられている。この判断こそ社会的批判に耐えるものとして蓄積されることによって、新たに会計基準を生み出していく母胎となるのである。この意味において公認会計士は批判的機能を遂行するとともにディスクロージャ制度における新しい会計基準を生み出すという「創造的機能」を果しているといってもよいであろう。ところで、利害関係者の利益擁護のためには、彼等に対して適切な判断の資料を提供する必要がある、公表される財務諸表はすべて適正であることが望ましい。適正でない信頼できない財務諸表が公表されたのでは、たとえ公認会計士の批判や不正・誤謬の指摘が監査報告書に記載されていても、会計に熟達していない利害関係者としては判断に迷うことにもなろう。それゆえ公認会計士は、財務諸表の欠陥を発見したときは、それを単に監査報告書上に指摘するのではなく、まず会社側にその欠陥を補正するよう助言し、また会計制度が不備であるならば、その改善策を建議するという指導的機能をこそ十分に果さなければならない。もちろん、もともと財務諸表は会社のものであり、経営者の権限と責任において作成される。公認会計士の勧告を受入れるか否かは会社の自由であり、監査人は修正を矯正する権限を持たない。したがって、会社が監査人の助言や勧告を拒否してあくまでも不適正な部分の修正に応じないこともありうる。かかる場合には、公認会計士は迷うことなく、批判的機能を発揮して、不当な事実とこれに対する自己の意見を監査報告書に明記することが必要である。このように、公認会計士はその批判的機能と創造的機能、そして指導的機能を活用して、公表財務諸表の信頼性をたかめ、利害関係者の利益擁護に寄与しているのである。（以下、略）」

参考文献

- 日下部與市 a 「会計士監査における会計基準の意義」（『現代監査の課題』所収）、1972 年 10 月、森山書店、21-35 頁。
- 日下部與市 b 『新会計監査詳説〈全訂版〉』1975 年 6 月、中央経済社。
- 日下部與市編著『厳選 監査論問題演習（改訂版）』1975 年 7 月、中央経済社、9-11 頁。（なお、本節は、脇田良一氏が分担執筆した箇所である。）
- 八田進二 a 「『監査における不正リスク対応基準』設定の意義および課題」『会計プロフェッション』（青山学院大学大学院会計プロフェッション研究学会）第 8 号、2013 年 3 月、179-189 頁。
- 八田進二 b 「『一般に公正妥当と認められる企業会計の基準』の本旨と課題」『青山経営論集』（青山学院大学経営学部）第 48 巻第 2 号、2013 年 9 月、39-48 頁。
- 山榎忠恕 a 「近代監査論」1971 年 2 月、千倉書房。
- 山榎忠恕 b 「監査論における『正統』と『異端』—近澤教授の業績を顧みつつ—」（『現代監査の課題』所収）、1972 年 10 月、森山書店、3-19 頁。

【追記】

唐沢昌敬教授の退職記念号での末席を汚させていただく機会を得たことに、心よりの感謝と喜びを感じている。会計専門職大学院の一角を成す本研究科が2005年4月に設置された時からの同僚として、共に会計プロフェッションの養成に向けた教育に邁進してきたとの自負がある。思えば、唐沢教授との最初の出合いは、かつて日本公認会計士協会が刊行していた『JICPA NEWS 論文集（第198号）』に掲載された論稿「監査人の職業倫理の再考察—プロフェッショナル全般の倫理と対比して—」（1974年4月）であり、そこでの問題意識は、その後、私自身の生涯の研究テーマともなって今日に至っているということからも明らかなように、まさに、唐沢教授は私にとって、職業倫理の研究における「心の師」と称しても過言ではない。矢の如く過ぎて行っただこの10年の歳月ではあるが、唐沢教授と共に過ごせた幸に深く感謝するものである。本当にありがとうございました。

（はった しんじ・青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科教授）