

監査人に求められる特性は何か：職業的懐疑心 (professional skepticism) それとも誠実性 (integrity) ? — 職業的懐疑心は、誰 (who) が、何 (what) に対して発揮するのか。

早稲田大学 教授 ^{とば よしひで} 鳥羽 至英

1. はじめに

職業的懐疑心 (professional skepticism) に対する関心が欧米を中心とした会計プロフェッションの間で大きくなっている。「監査人は職業的懐疑心をどの程度行使したらよいのか」・「監査人はどこまで財務諸表を疑ったらよいのか」・「監査人は財務諸表をどのように疑ったらよいのか」という問題である。しかし、よくよく考えてみると、監査人が職業的懐疑心を問題とすること自体、奇異ではなからうか。監査という行為 (監査という業務) 自体が「疑う」という要素を本質的に内包し、「疑う」という要素なしでは、監査という行為自体が成立しないからである。監査に従事する会計プロフェッショナル (公認会計士・監査法人を総称して) の本職は「疑う」ことである。なのに、欧米の会計プロフェッションはこの問題に騒ぎ始めている。いままで、疑って仕事をしてこなかったからであろうか。そうではあるまい。最大の理由は、経済社会に多大の影響を与える不正会計 (粉飾決算) が絶えず、そのたびに監査の失敗の可能性が問題視され、会計プロフェッショナルによる財務諸表監査の品質に対する社会的信頼が揺らぎ始めているからである。

会計プロフェッショナルによる財務諸表監査の歴史を鳥瞰すると、財務諸表監査の歴史は経営者による不正会計を看過した監査の失敗の歴史であることが分かる。欧米の会計先進諸国のみならず、わが国における財務諸表監査制度の改革は監査の失敗を受けての後始末に他ならない。監査の失敗から得られた教訓を職業的懐疑心の問題に関連づけてあえて一つに要約するとすれば、「経営者の陳述を鵜呑みにするな」であろう。決して「経営者は誠実ではないと仮定せよ」ということではない。“Trust, but verify.” これこそ、監査人が標榜すべき職業的懐疑心の内実であろう。しかし、この極当たり前で単純なことがなかなか監査人には難しいのである。

2. 財務諸表監査の制度的立てつけ ——職業的懐疑心と確証傾向

財務諸表監査は、経営者自らが誠実に作成し適正な財務報告であると主張する財務諸表を、まず監査人 (会計プロフェッショナル) が受け入れたうえで、財務諸表上の金額と表示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適切に作成されていることを、職業専門家たる公認会計士が基本的には裏づける、という構図を採っている。これが財務諸表監査の制度上の立てつけである。経営者 (被監査会社) から提供される監査証拠は、基本的には、財務諸表項目の金額と表示を支える証拠 (正の証拠: positive evidence) であり、負の証拠ではない。監査契約は、経営者と監査人が「財務諸表の適正表示」という共通の目標に向かって相互に協力する義務と責任を負うことを認めた文書である。監査契約を締結することは、両者がこの目的の実現に向かって「握手をすること」を意味している。

そう考えてみると、財務諸表監査における監査人の証拠活動 (監査認識・監査手続) には、その構造上、財務諸表の適正表示 (無限定適正意見の表明) に向かって最初からギアが入っている、ということになる。このような監査人の監査認識の姿勢は、監査理論において、確証傾向 (confirmation proneness) ——もっとより適格な監査証拠を広範囲に求めるべきであるにもかかわらず、監査人はともすれば少量の監査証拠で満足し結論に走ってしまう傾向——と称されている。それ故、監査人は、無意識のうちに、経営者の陳述や提供される証拠の評価およびその後の対応において“優しくなってしまうのである。この「優しさ」は、もちろん、監査コスト・時間的制約等の要因によってさらに増幅してしまう恐れがあるが、基本的には、財務諸表監査の構造 (立てつけ) そのものが生み出すものであり、監査人が意識してその「優しさ」を作り出し、あるいはそれを演出するわけではない。

重要なことは、監査人がそのような「優しさ」を

本質的に抱えて財務諸表監査に臨んでいることを、経営者はすでに承知している、と認識しておかなければならないことである。この「優しさ」は監査人にとって両刃の剣である。被監査会社との摩擦を引き起こすことなく監査業務をスムーズに、そして「監査の効率性」を高めることができる半面、会社側の状況によっては経営者に騙され、その結果「監査の有効性」が脅かされるという、もう一つの面も有している。職業的懐疑心を働かせるということは、監査人がこの「優しさ」に溺れ負けてしまうのではなく、これと闘うことを意味している。どうやって、監査人はこれと闘ったらよいのであろうか。「監査人は懐疑心を働かせ、注意して監査せよ」という心構えを強調するだけでは、この問題の解決にはならないであろう。財務諸表監査における職業的懐疑心の扱いが極めて難しいのは、それが精神論の域を超えた問題であるからである。

3. 職業的懐疑心の水準に関する2つの立場

多くの経営者は財務報告制度の社会的意義とその重要性を認識して行動しているはずである。しかし、一部の経営者であれ、不幸にも粉飾決算を決意した経営者は「手負いの猪」である。外部の取引先（場合によっては銀行）、ファンドを含む特定目的会社（SPC）、子会社、関連会社等を介在させ、極めて巧妙な不正スキームを構築する。会計基準の盲点（弱点）を巧みに突き、その一方で監査人の出方を注視しながら不正スキームの維持・調整を図る。監査人の懐疑心をできる限り抑え込み、また監査人が疑いを強め始めた場合でも、その疑いを巧みにかわすことのできる手だて（証拠）を準備する。上で言及した財務諸表監査の立てつけに、IT技術の急速な発展、取引量の拡大、取引範囲の拡大、会計処理における見積もり要素の増大といった環境的要因が加わると、監査人の職業的懐疑心を結果として削いでしまう環境が出来上がる。「チェック・リスト」（監査マニュアル）に依存した監査の進め方、個々の取引の検証から監査認識を遠ざけてしまう可能性のある監査リスク・アプローチも、職業的懐疑心の涵養や強化には十分に貢献していないかもしれない。過去における不正会計のスキームを学ぶことは、監査法人における初期の研修・教育では必要であり、かつ、重要である。しかし、それは、極論すれば、将来における新しい不正会計に対して監査人に防御を与えるものではない。監査人にとっての唯一の防御は職業的懐疑心を高めることである。

アメリカの監査基準書（Statement on Auditing Standards）は、監査人が発揮すべき職業的懐疑心の水準を規定するものとして、a neutrality viewなる考え方を主張し、長年にわたって啓蒙し

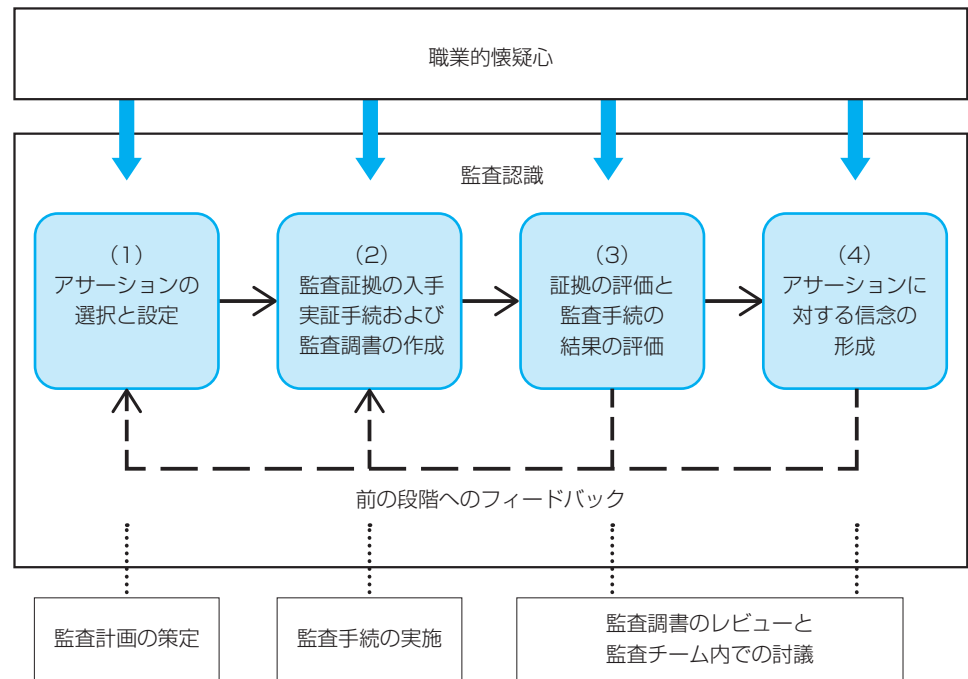
てきた。経営者は誠実であるとも、反対に不誠実であるとも、そのいずれ立場にも与することなく、中立的な姿勢で監査に臨むべきことを監査人に求める考え方である。問題の1つは、職業的懐疑心に関する議論が「経営者は誠実であるか否か」という、いわば属人的な議論に矮小化されてしまったことにある。監査人にとって重要なことは、**いかなる経営者であれ、財務諸表を意図的に歪めるインセンティブを潜在的に有している**、という認識を持つことである。その意味で、財務諸表リスク——財務諸表が不正や誤謬によって著しく歪められている可能性——はいずれの企業においても存在する。現実には、そのリスクは経営者自身の倫理観・経営哲学、コーポレート・ガバナンスの機能や内部統制の監視機能によって引き下げられている、と理解すべきである。

それ故、状況によっては、監査人が職業的懐疑心の水準を高め、「疑ってかかる姿勢」を強めなければならない場合も当然あり得る。最近主張されてきているa presumptive doubt viewは、職業的懐疑心の水準はある水準に固定されるものではなく、状況によって変わり得るもの（reactive）であることを示唆している。

4. 職業的懐疑心を捉える2つの視点

職業的懐疑心は、監査証拠の入手や監査手続の実施の段階だけでなく、監査計画の策定、上司による監査調書のレビュー、監査チーム内での議論、そして審査担当責任者（concurrent reviewers）による審査の段階など、監査認識の全プロセス（the entire process of audit cognition）にわたって行使される必要がある（図1を参照されたい）。また、職業的懐疑心は、現場において監査証拠の入手や監査手続の実施に従事する監査スタッフのみならず、それらを事前に計画・予定する監査責任者、監査スタッフの作成した監査調書をレビューする上司、さらには審査担当責任者によっても発揮されなければならない。

図1 職業的懐疑心と監査認識プロセスとの関係



職業的懐疑心を捉える視点として、本稿では、以下の2つを紹介することとしたい。すでに第一線で活躍されている公認会計士諸氏には分かりきった視点かもしれないし、反対に、今まで見落としていた、あるいは気づかなかった視点かもしれない。

- ①どこで職業的懐疑心を捉えるか
- ②何に職業的懐疑心を働かせるか

①どこで職業的懐疑心を捉えるか（職業的懐疑心の主体）——個人レベル・組織レベル

第1の視点は、誰が職業的懐疑心を働かせるか、という主体の視点である。現場で実際に監査認識（監査証拠の入手と監査手続の実施）に従事する監査スタッフ個人のレベルと、監査スタッフの活動を監視・監督する組織レベルという2つのレベルがある。SECが公表している『会計連続通牒』（Accounting Series Release：ASR）や『会計・監査執行通牒』（Accounting and Auditing Enforcement Release：AAER）を分析すると、監査の失敗の多くは、不十分な監査調書のレビューや監査調書で指摘されている問題の放置などに起因していることが分かる。このことは、見方を変えれば、不正会計の糸口や手がかりを監査スタッフ個人のレベルにおいて、漠としたものであれ、掴んでいたことを意味している。とすれば、監査の失敗の原因は、個人レベルよりは、むしろ組織レベルで発揮すべき職業的懐疑心が十分ではなかったことにある、といえるのではなかろうか。

個人レベルの職業的懐疑心の程度（水準）は、当

該監査スタッフの知識や実務経験の多寡によって影響を受けることが実証研究で示されている。とりわけ、被監査会社が属している業界の特性や被監査会社のビジネス・モデルに精通しているかどうかは、個人レベルでの職業的懐疑心の水準に決定的に大きな影響を与える。これは個人の問題であるとともに、組織の問題（研修や教育の問題）でもある。

②何に職業的懐疑心を働かせるか（職業的懐疑心の客体）——証拠・監査人自身

第2の視点は、何に対して職業的懐疑心を働かせるか、という客体の視点である。従来の監査理論や専門職業基準は、監査人が入手した証拠について、たとえば物理的証拠（経済価値を表彰する化体：小切手、手形、有価証券、預金証書、商品等）の場合には本物であるかどうか、偽造・改ざんされていないかどうか（真正性）、文書的証拠（各種契約書・各種議事録、証憑書類全般等）の場合には信頼できるものであるか（信頼性/信憑性）、口頭的証拠（役員・従業員による説明・陳述等）の場合には証拠源泉として適格であるか（適格性）など、入手すべき証拠の形態に応じて、監査人が証拠を評価する際に適用する基準等を説明してきた。これらは、すべて、監査人が入手した証拠（「外」）に対して職業的懐疑心を働かせることを説明している。ここでは、これを「外に向かって働かせる職業的懐疑心」（outwardly-exercised professional skepticism：outward skepticism）と呼ぶことにする。勘定残高の確認をする場合に、確認先として適切かどうか、質問

をする場合に、回答者としてしかるべき責任と知識を有しているかどうか、会社が提供した書類の場合でも、正式な書類であるか、書類としての形式要件を満たしているか等々、これらはすべてoutward skepticismの例である。「割り印」の有無さえ、状況によっては文書の証拠の信頼性の評価に重要な影響を及ぼすこともある。

一方、最近の監査研究が重視するもう1つの職業的懐疑心に対する見方は、監査責任者や監査スタッフ自身が、アサーションを設定（選択）する際の判断、監査手続の選択・適用を行う際の判断、入手した証拠の評価や監査結果に対する判断等が適切であったかどうかを、その判断を行った監査責任者や監査スタッフ自身が自己に問いかける、というものである。これは、監査人が自己の判断の是非について内省することを強調するものである。これを「内に向かって働かせる職業的懐疑心」（inwardly-exercised professional skepticism : inward skepticism）と呼ぶことにする。これは企業の内部統制や業務管理におけるControl Self Assessment（CSA）に相当するものであろう。

監査責任者や監査スタッフが、自己の監査判断に誤りがないかどうか、何か大きな問題を見落としていないかどうか等についてももう一度問い直す——自分の実施した監査手続の質や範囲、利用した監査証拠とその評価、監査手続の結果とその評価に間違いはないのかを、自分自身で再度疑ってみる——という形での職業的懐疑心の発揮の仕方は、監査の有効性を高めるだけでなく、監査の効率性にも資するという意味でも重要である。

被監査会社の決算日がほとんど集中し、しかも、一人で数社の監査を並行して担当している監査責任者にとって、とりわけ監査スタッフのレベルで自己の監査手続の質と判断の適切性を問い直させるといふ監査業務のやり方は魅力的であろう。inward skepticismも、職業的懐疑心の具体的な現れ方の1つに他ならない。

5. 職業的懐疑心の概念的枠組み

図2は、上記で説明した2つの視点を統合したものである。この図は、職業的懐疑心の水準を監査法人全体で引き上げるには、さまざまな対応と準備（なお、本稿では、アサーションの問題は取り上げていない）が必要であることを示唆している。最も重要なことは、職業的懐疑心の問題は多分に組織の問題であるということである。

「職業的懐疑心を発揮せよ、職業的懐疑心を高めよ」と、現場の監査スタッフに強調すること、あるいは専門職業基準等で職業的懐疑心の重要性を強調することは、それ自体、誤りではない。しかし、それだけでは、この問題は解決しない。留意すべきことは、職業的懐疑心の問題は、本質的には、監査人個人の問題（性格・専門知識・実務経験・教育）ではあるが、同時に、監査法人組織の問題（上司の監査に対する姿勢、監査調書のレビュー体制、監査スタッフ・パートナーの業績評価や顧客獲得を含む、監査法人の組織的文化）に大きく関係している、という点である。職業的懐疑心は単面体の概念ではなく、複数のさまざまな視点を有する多面体の概念（a multi-facets concept）である。そこに、この概念を監査実務の面のみならず、監査理論の上でも扱うことのむずかしさがある。

図2のセルⅠは、現場における監査人個人のレベルでの職業的懐疑心を対象としている。監査人が監査現場において行う、とくに入手した監査証拠の評価を内容とする。セルⅠは、専門職業基準や監査の教科書がこれまでさまざまな形で取り上げてきた領域である。

セルⅡは、監査チームまたは監査組織自体が、入手すべき監査証拠の種類や範囲（量）に関与する職業的懐疑心の水準を意味している。不正の可能性を強く認識した場合、当初の監査計画では想定していなかった事態が生じ、それを監査計画の修正や監査手続の追加に反映する必要があると判断するに至った場合等である。通常の場合、監査チームとして一段高い水準の職業的懐疑心が共有される。とりわけ

図2 職業的懐疑心の概念的枠組み

		職業的懐疑心を働かせる主体	
		監査人個人	監査チーム・監査法人組織
職業的懐疑心を働かせる対象（客体）	証拠（Outward）	Ⅰ • 監査証拠の質（適格性）と量の評価	Ⅱ • 監査計画の修正 • 監査手続の追加 • ストレス・テスト
	監査人自身（Inward）	Ⅲ • 監査人自身が行った監査判断	Ⅳ • 審査担当責任者によるレビュー • 監査チーム内での討議

不正による財務諸表リスクが極めて高いと判断した場合や期の途中で監査人の変更がなされた場合など、監査を取り巻く状況が尋常ではない場合には、職業的懐疑心は監査チーム内あるいは監査法人全体として引き上げられ、証拠の評価はより厳しくなる。ストレス・テストを実施するなど、不正探索的な監査上の対応（a forensic type of audit）が求められる。

セルⅣは、アメリカはもとより、わが国においても最近とみに重視されている職業的懐疑心の領域である。監査チーム内の討議は職業的懐疑心の水準を監査チーム内で共有し、新たな事態に監査チームとして対応するという意味で重要である。とりわけ、監査調書に明示的に記載できない、そのため監査スタッフの意識下に黙示的にとどまっている微妙な検出事項や問題を、インフォーマルな場であるが、監査チームのなかで取り上げる機会を提供する。監査チーム内の討議を通じて、当該監査スタッフの職業的懐疑心は沈静化することもあれば、反対に高まり、監査チーム内で共有される。さらに、審査担当責任者の職業的懐疑心は、監査の成否に影響を及ぼす。わが国の『監査品質基準』でもその重要性はすでに認識されている。すでにアメリカでは、審査担当責任者が職業的懐疑心を十分に行使しなかったことが監査の失敗の一因であるとして、SECが当該監査担当責任者を処分した事例もある（たとえば、Deloitte & Touche. 1997. AAER 448/964 ; KPMG Peat Marwick, LLP. 1997. AAER 904）。いずれも、「内に向かって働かせる職業的懐疑心」（inward skepticism）が不足した例である。

セルⅢは、最近の監査研究によって新たに認識された職業的懐疑心の領域である。次に、項を改めて取り上げることとする。

6. 監査人自身への問いかけ（内省）と職業的懐疑心——セルⅢに関連して

監査責任者や監査スタッフ自身が自己の監査判断を問い直してみることを内容とする職業的懐疑心は、会計プロフェッショナルの間でもこれまで十分に認識されてこなかったかもしれない。もし「内に向かって働かせる職業的懐疑心」が監査法人において適切に行使され、それに対する信頼が高まってくると、監査の有効性はもとより、監査の効率性にも貢献するはずである。しかし、これが適切に行使されるには、いくつかの条件が監査法人の側に用意されている必要があるように思われる。

- ① 監査調書に明示的に指摘されている事項（監査上の問題点や検出事項）は、監査責任者のレベルで、その後のフォローアップの必要性の有無を含め、厳格に評価されなければならない。「やりっ放し」や「放置しっ放し」したことに

対する監査責任者の責任は重大である。しかし、監査スタッフの立場から言えば、明確にNoと判断できる事項や検出事項は別として、疑いにとどまっているような場合には監査調書に敢えて言及せず、むしろ、当該アサーションを裏づける証拠を優先的に収集し証拠固めをすることによって、求められているジョブを1つ1つ着実に完了させようとするインセンティブ（職務評価にプラス）が働く可能性が指摘されている。単なる疑いにすぎないかもしれない事項を監査調書に記載することによって、自分の仕事を自分で忙しくする必要はないと考えるからである。このような行動はevidence marshallingと呼ばれている。自分の結論を支えるように監査調書の記載をねつ造する（evidence fabrication）のは論外であるが、evidence marshallingはどの監査人にも起こり得る、ごく自然な人間の感情である。

- ② チェック・リストやマニュアルに過度に依存する監査実務の進め方は、監査スタッフをして、要求（指示）されている監査手続を形式的に消化することに汲々とさせ、結果として、「考えない監査人」・「批判的にものを見ようとしない監査人」（checklist-minded auditors）を造り出してしまう可能性のあることが指摘されている。監査手続を実施することは、料理の本に従って料理をすることと同じではない。職業的懐疑心を高めるといことは「内実に迫ろうとする探求心」を強めることである。もちろん程度によっては、被監査会社との間で摩擦を引き起こすことにもなる。監査スタッフに「健全な懐疑心」が求められる所以はここにあるが、一方でかれらの探求心を削いでしまうような組織文化や上司の監査姿勢が感知されると、inward skepticismは有効に機能せず、形式だけが残ることになる。

- ③ 監査スタッフのレベルでは、implicitな状態での意識に止まり、なかなか外に向かって言明化しない「疑い」や「疑問」をどのようにして表面化させるか、それを監査スタッフに促すような組織環境——監査法人・監査チーム内の風通し——を育てていくことが必要である。監査調書の記載様式（体系）を見直すことも必要であるかもしれない。

このように、セルⅢが内包する問題は、監査法人における「人の問題」——組織文化と組織運営のあり方——という難しい問題に深く関係している。これを解決する唯一の方途は、当たり前のことであるが、「professionalismに対する飽くなき追求」に求めるしかないであろう。

7. 結びに代えて

損害賠償請求、実刑判決、業務改善命令など、監査人の責任が何らかの形で問われるに至った場合には、実施された財務諸表監査の質に何らかの問題(欠陥や弱点)があったことは明らかであり、それは「監査の失敗」である。しかし、「監査の失敗」は必ずしも法的責任に直結するものではない。法的責任には至らなかったものの、巨額な和解金を支払ったケースも、やはり「監査の失敗」として、少なくとも監査人の側は捉えなければならない。また、監査の品質そのものが第三者との関係で問題視されることはなかったものの、対内的に「ヒヤリ」と感ずるような事態があれば、やはり「監査の失敗」として受け止める必要がある。たとえば、監査人が被監査会社の取引銀行に対して行った残高確認の回答書を、被監査会社経由で受け取った場合には、「確認」を実施したことにはならず、入手した文書は「残高証明書」のレベルに止まる。どうして「会社経由」になったのか、職業的懐疑心を高める必要がある(たとえば、確認の再実施)。どこに監査上の問題点があったのか、どこに監査人の判断が至らなかったところがあったのか、また、それがどうして組織的に素通りしてしまったのかなど、監査法人が内省しなければならない。小火は起こり得る。しかし、大火事は引き起こしてはならない。

監査研究は、職業的懐疑心を個人のレベルで、また組織のレベルで、いかに引き上げたらよいのか、という点にその焦点を合わせて行われる必要がある。最近のアメリカにおける監査研究はその傾向を一段と強めているが、残念ではあるが、わが国ではおそらく皆無といってよい。監査法人と監査研究者との間の健全な交流を通じて、この難問を解決する必要がある。職業的懐疑心の問題を扱うことが難しいのは、職業的懐疑心が、学問的にも、また実務的にも、明示的な世界よりは、むしろ黙示的な世界に深く根ざしているからである。監査法人におかれては、職業的懐疑心が、監査認識プロセスとの関係において、組織文化との関係において、どのような状況にあるのか、どこに問題が潜んでいるのかを、学問的に解明しようとする研究に進んで協力されることを望みたい。

監査スタッフの数が少なく、監査責任者の目が十分に行き届いている段階はよいが、監査法人の規模が拡大し、大量の監査スタッフが数多くの監査依頼人が所在するさまざまな地域の事業所に散らばり、かつ、経済的・時間的制約のもとで監査業務に従事せざるを得ない状況を考えると、職業的懐疑心の問題はもはや組織の問題である、と断言してもよいように思われる。

誠実性(integrity)に富んでいても、懐疑心(skeptical mind)が十分でない監査スタッフは、

本来、監査人には不向きであるのかもしれない。しかし、監査スタッフに誠実性があれば、あとは、監査法人が標榜するprofessionalismが健全に機能する組織文化で、その監査スタッフの至らざるところを教育し、その人間を信頼できる監査人に育てあげることが可能である。一方、監査法人全体の職業的懐疑心を高めるには、たとえば、いろいろな見方のできる人材やいろいろな経験を積んできた人間、違った文化観・専門領域を有している人材等(文科系と理科系、人文系と社会科学系など)を採用し、相互交流を図ることである。多様な人材を多面的に適切に評価できる体制も、組織として職業的懐疑心を引き上げる1つの方法であろう。有名大学・学部志向、若年合格者優先志向は、人事方針としては楽である。しかし、金太郎飴のような監査スタッフを大量に擁しても、組織全体としての職業的懐疑心を高めることは難しいであろう。

骨太の、人間味のある、そして何よりもintegrityのある人材を求め、大切に、そして厳しく育てるべきである。しかし、skeptical mindにいかにも優れていても、integrityそのものが欠けている人は、どうであろうか。その答えは、すでに自明である。また、そのような人間による監査の失敗を、われわれはすでに経験しているはずである。

監査法人の人事は、integrityの評価を先ず基礎におくべきである。Integrityに富んだ人は、監査法人の教育・研修、そして何よりも監査法人が標榜するprofessionalismとそれが浸透した組織文化を通じて、自らの職業的懐疑心を育て、高めることができる。また、足らざるところがあれば、周囲の皆で補完し補強することができる。

締めくくりとして、実証研究によって明らかにされた1つの例を紹介したい。「監査に対して臨む姿勢が誠実で厳しい上司」と「相対的ではあるが、何かと優しい上司」の下でそれぞれ働く監査スタッフの職業的懐疑心の程度には、明らかに統計的に有意な差異がみられる、との実証研究の結果が発表されている。この観察結果は、職業的懐疑心の問題が監査スタッフ個人のレベルに止まるものではなく、むしろそれ以上に監査チームの問題、さらには監査法人全体に関する問題——監査法人のガバナンスの問題——として認識される必要があることも示唆している。監査スタッフは監査責任者の背中を見て、また、組織文化に応じて行動する。

会計の職業的専門家としての公認会計士が行う監査業務であるとしても、人間がやることである以上、監査の失敗は避けて通れない問題であろう。監査の失敗が現実のものになった場合、「職業的懐疑心の欠如」についての総括(帰責)は、当該個人についてはその個人のintegrityの評価に止め、むしろ組織の機能(あり方とその有効性)の問題に焦点を当てるべきであろう。

付記

この数年(あるいは、それ以上の期間にわたって)、小職は「財務諸表監査における職業的懐疑心の概念的枠組み」について関心を注いできた。そろそろ、その成果の全体をお伝えする段階に来ている。本来は注等を付し、その根拠を明らかにしつつ、論文を提出すべきであるが、頁数が大幅に増えることを避

けるため、本文と図に限定した。永年親しくお付き合いさせていただいている小川陽一郎氏と最近退職された吉田修巳氏への感謝の気持ちを込めて、この問題に対する最新の小職の考え方を述べさせていただいた。監査法人の皆様にご覧いただければ幸いである。

以上

とば よしひで 鳥羽 至英

1. 学歴・研究歴

- 1969年3月 早稲田大学第一政治経済学部経済学科入学
- 1971年3月 早稲田大学大学院商学研究科(修士課程)修了
- 1971年4月 早稲田大学大学院商学研究科(博士課程)入学
- 1974年12月 アメリカ・インディアナ州立大学経営大学院
(Graduate School of Business) MBAコース修了(MBA取得)
- 1975年7月 公認会計士第三次試験合格
- 1976年3月 早稲田大学大学院商学研究科博士課程 単位取得退学
- 1980-1981年 Fulbright Senior Researcherとして、イリノイ大学に留学
- 1983年3月 「監査証拠に関する研究」について、商学博士(早稲田大学)を取得

2. 経歴

専修大学教授を経て、現在、早稲田大学商学学術院・商学部教授

3. 研究業績(2000年以降の著書)

- 『財務諸表監査 理論と制度』基礎篇・発展篇 国元書房 2009年。
- 『内部統制の理論と制度—執行・監督・監査の視点から』国元書房 2007年。
- 『内部統制の理論と実務—執行・監督・監査の視点から』国元書房 2005年。
- 『監査の理論的考え方』森山書店 2001年(埼玉大学秋月信二教授との共著)。
- 『財務諸表監査の基礎理論』国元書房 2000年。