

# 監査法人の未来像

## ～ 監査法人の研究～

柴 田 英 樹

- 一. はじめに
- 二. 監査法人の生成と発展 (過去)
- 三. 各大手監査法人の特色と実態 (現在を中心として)
- 四. 監査法人の将来 (未来)
- 五. おわりに

### 一. はじめに

日本には平成21年9月30日現在、監査法人は195社も存在している<sup>1</sup>。しかし、大手監査法人と呼ばれるものはそのうちの4法人(新日本有限責任監査法人、有限責任監査法人トーマツ、あずさ監査法人、あらた監査法人)にしかすぎない。その中でも「あらた監査法人」の上場企業のクライアント数は100社にも満たず少ないのが真相<sup>2</sup>であり、800社から1000社の上場企業のクライアントを要する他の三大監査法人とは比較にならないほど小さい。実際にクライアント数では太陽A S G有限責任監査法人<sup>3</sup>とそう変わらない。では何故、あらた監査法人は大手監査法人の一角と位置づけられているのかといえ、当該監査法人は中央青山監査法人から分離してできた監査法人であり、世界的な外資系会計事務所であるプライスウォーターハウス・コーパーズの直営事務所であること、また世界的なグローバル企業であるトヨタ自動車とソニーをクライアントに持っているからとみられる。

このような状況であるから中堅監査法人と呼ばれる東陽監査法人、仰星監査法人、太陽A S G有限責任監査法人、三優監査法人、優成監査法人、京都監査法人などは多くても数百人の人員を要するに過ぎず、上場企業をクライアントとしてクライアント数は100社よりも遙かに少なく数十社持っている程度の状況である<sup>4</sup>。中堅監査法人は合計でも上場企業の10%程度を監査している程度にしか過ぎない。

<sup>1</sup> 日本公認会計士協会会報『JICPAニュースレター』、2009年11月号。ただ上場会社以外の会社も含めると400社以上のクライアントを持っている。

<sup>2</sup> 『2009年版上場企業監査人・監査報酬』を見るとクライアント数は89社(一時監査人を含む)である。

<sup>3</sup> 『2009年版上場企業監査人・監査報酬』を見るとクライアント数は89社(一時監査人を含む)であり、あらたと同数である。

<sup>4</sup> これら中堅監査法人のうちで太陽A S G有限責任監査法人と東陽監査法人はクライアント数や従業員数を勘案すると特に大きい。

3800社余りの上場企業は大半が三大監査法人ないしは「あらた監査法人」を加えた四大監査法人がその大部分（80%以上<sup>5</sup>）を監査しているのが現状といえよう。つまり、195社の監査法人のうち、大手と中堅監査法人を除く180社あまりの監査法人の大半は弱小監査法人であり、上場企業を数社から十数社持っていればいい方である。では何故、こんなに多くの監査法人が存在しているのだろうか。これは一つの研究テーマになりそうである。簡単にいえば、幼稚園などの学校法人が国から補助金をもらうために監査が必要ながことが挙げられる。また、信用組合や信用金庫の監査もこうした小規模の監査法人で行われている。

したがって、監査法人を研究テーマにする場合には、こうした小規模な監査法人の監査は除き、大手監査法人を対象にすればほとんど足りるといえ、もう少し対象を増やしたとしても中堅監査法人の動向を見ればよいだろう。

本稿では監査法人の未来像を考察する。そのために大手監査法人の過去の状況、現況を考えることにより未来の萌芽を探る。まず監査法人を研究対象とした場合に、次のような問題が出てこよう。

- ・ 監査法人はどのように成立したのか。
- ・ 監査法人は何故、発展したのか。
- ・ 監査法人は何故、大手と呼ばれるところが少数しかないのか。
- ・ 公認会計士は監査法人に勤務することをどのように考えているのか。
- ・ 監査法人は今後も発展することができるのか。
- ・ 大手監査法人や中堅監査法人は何故、海外の大手会計事務所と提携を行うのか。
- ・ 監査法人の危機管理はどうなっているのか。
- ・ 監査法人は監査リスクをどのように最小化しようとしているのか。
- ・ 監査法人の中から海外に独自に進出するようなところは現れうるのか。

これらの問題点のいくつかについても考えながら、今回のテーマである監査法人の未来像を掘り下げて行きたい。

## 二. 監査法人の生成と発展（過去）

日本に公認会計士制度が導入されたのは、第二次世界大戦後のことである。しかも日本を共産主義の防波堤とするため、日本国民や日本政府の意志ではなく、アメリカにより半強制的に導入されたものである。その導入の中心を担ったのがGHQ（連合軍総司令部）である。GHQの指導により公認会計士による証券取引法監査（現在の金融商品取引法監査）が証券民主化の旗印のもとに導入されたのである。日本を合理的に支配する方策としてアメリカで発展しつつあった公認会計士制度

<sup>5</sup> 須田他 [2007]、76頁。この著書では日本経済新聞の記事（2005年9月3日付）を参考にして四大監査法人の監査が上場企業に占める割合がおよそ9割といている。しかし、2007年8月に四大監査法人の一角であったみずほ監査法人が解散したことから、あらた監査法人を四大監査法人に入れたとしても、そのシェアは下がったと考えられる。これはみずほの解散後、京都監査法人が創設されたことからみずほの上場企業の数十社が京都監査法人に移管されたり、他の中堅監査法人に移ったケースがあったためである。

が模範となり、日本に導入させたのである。この当時、こうしたGHQの考えに表立って反対する日本人はいなかった。

もちろんGHQが導入したから公認会計士制度が悪い制度であるとか、日本人の自立を阻害させようとしたといっているのではない。日本国民が必要と考えて、積極的に支持して成立した制度ではないことをいっているのである。これは公認会計士制度だけではない。日本国憲法もGHQにより強制されて作成された法律であり、日本国民がその成立を広く支持して成立したものではない。

これはアメリカが日本を資本主義国家として成立・再生させようとして青写真を描き、それに沿って成立したお仕着せの制度であることを認識する必要があるといたいのである。こうしたお仕着せの制度であることが色々な障害を起こす原因にもなっている。例えば監査は性善説に根差した制度であるため、性善説的な考え方をする日本にはそもそも馴染まない制度であることが挙げられる。また、アメリカから導入された制度であるから、常に先進国であるアメリカにおける公認会計士制度の動向を見ていかなければならなくなった。つまり日本独自に発展する道が困難になったのである。それでも監査人は工夫して日本に合致するように性善説に基づく監査を指向してきた。しかし、そのことがさらなる問題となり、最近益々その影響が出てきている。なぜならば監査人が企業の顔色を見て監査をしてきたが、こうしたやり方が会計不正を醸成する土壌になっているからである。さらに世界がグローバル化してきたことにより、日本独自に発展することが非常に難しくなってきたからである。世界の方向が厳格監査に舵を取っている。それなのにいままでのように企業の馴れ合い監査を続けることは、世界の投資家が許さない状況になっている。

現在においても、欧米、特に英米は監査を含めて色々な点で世界の先を進んでいる印象を受ける。その理由は彼らが世界のルールを支配しているからである。英米はアングロ・サクソンを中心とした国家であり、諜報活動や策謀に長けた国である。日本にはスパイを行う機関はない<sup>6</sup>が、アメリカにはCIA（アメリカ中央情報局）が、英国にはSIS（イギリス情報局秘密情報部で旧称のMI6（軍情報部第6課）としても知られている）が存在する。英米は世界の動向に常に目配りをして活動しているのである。

日本では公認会計士制度の導入から十数年間の間、個人事務所が大企業の会計監査を行っていた。これでは十分な監査が行うことが困難な状況だった。個人の公認会計士では企業の粉飾決算が見抜けられないことが多く、組織的監査の必要性が説かれることになった。そのきっかけともなった注目すべき粉飾事件が、1965年（昭和40年）に発覚したいわゆる山陽特殊製鋼事件である。個人の会計士がうすうすは粉飾を知りながら、経営者への情にほだされて見て見ぬふりをしてしまったのである。

#### [山陽特殊製鋼事件の概要]

昭和40年3月6日に山陽特殊製鋼株式会社は、神戸地裁姫路支部に会社更生法の適用を申請した。当時、同社は特殊鋼業界第3位、ベアリング鋼ではトップメーカーだった。会社の規模は資本金73億8千万円、従業員数3,700人、株主数3万5千人だった。負債総額約480億円は当時において戦後最大といわれた大型倒産だった。粉飾決算が過去7年に亘り行われており、資本金の倍以上の153億円余りの粉飾を行っていた。また、同社の監査を担当した

<sup>6</sup> 日本には1940年に発足した内閣情報局が存在していたが、1945年12月26日の閣議で情報局は完全に解体されることが決定し、同年12月31日には廃止された。

公認会計士は、粉飾の事実を7年前から認識しており、それに目をつぶっていた。過去7年間の粉飾による架空利益額は約133億円、手口はあらゆる科目にわたり、特に関係会社を通しての売上げ操作は計画的かつ悪質だった。また、山陽特殊製鋼の公認会計士は有価証券報告書の監査報告で限定意見をつけていなかった。この事件を契機に、会社更生法の改正（昭和42年）、公認会計士法の改正（昭和41年）、商法監査特例法の制定（昭和49年）等の法改正が矢継ぎ早に行われた。

（出所：奥島 [1994] (162 - 163頁)、山浦 [2003] (95 - 96頁)、奥山 [2004] (96頁) を参考に筆者が加筆・修正）

そこで公認会計士法が1966年に改正され、組織的な監査を行うために監査法人が創設されたのである。監査法人は5人以上の公認会計士の社員（パートナー）で成り立ち、すべての社員が業務執行権を持ち、法人の業務執行機関を構成する。社員は出資者であると同時に役員となり、無限連帯責任を負うことになる<sup>7</sup>。

こうして個人の会計士が大手企業を監査する時代は終わりを告げ、監査法人が大手企業の監査を獲得する時代が来たのである。企業は高度経済成長に乗って益々大規模になっていった。これに呼応するかのように監査法人も大きく成長することになる。

### 三. 各大手監査法人の特色と実態（現在を中心として）

四大監査法人と呼ばれる大手監査法人の特色と実態について検討してみよう。まず大手監査法人はそれぞれが色々な監査法人が合併ないしは分離して出来上がっているということである。そのため統一化した形で事務所を運営することになりかなり苦勞をしているということである。そのことは新日本監査法人からKPMGグループが分かれたり、あずさ監査法人（当時、監査法人朝日新和会計社）からアーンスト・アンド・ヤンググループが新日本監査法人に移ったことからわかる。さらに中央青山監査法人からあらた監査法人が分かれた。もし監査法人として一つに統一化がされていれば、こうした分派行動はしなかっただろう。

#### 1. 大手監査法人の特色

##### (1) 新日本有限責任監査法人

新日本有限責任監査法人は太田哲三教授（一橋大学、故人）によって設立された太田哲三事務所（1967年1月に設立、日本で最初の監査法人）がその母体の1つになっている。そのためもう1つの母体である昭和監査法人と合併した際に、太田監査法人になるかと思ったが、昭和の名前も尊重し、太田昭和監査法人となった。その後、センチュリー監査法人と合併し、太田と昭和の名前を消し、新日本監査法人になった。さらに2004年4月施行の改正公認会計士法<sup>8</sup>により有限責任監査法人が認められるようになると、赤坂監査法人と共に真っ先に有限責任監査法人になった<sup>9</sup>。

<sup>7</sup> 岸見 [2006]、46-47頁。

<sup>8</sup> 岸見 [2006]、47頁。監査証明業務については非関与の社員は出資を限度とすることになった。しかし、株主、債権者などの第三者に対しては、全社員が無限連帯責任を負うことになる。

<sup>9</sup> 川口 [2009]、107頁。2008年6月24日に登録している。

新日本有限責任監査法人は名実ともに日本でナンバーワンの大手監査法人である。ビッグ・ワンといっても過言ではない。このように大きくなったのはみずず監査法人の解散に伴い、多くのクライアントと公認会計士が新日本監査法人に移ったからである。みずず監査法人のトップはもともと監査法人トーマツ（当時）にみずずのクライアントと公認会計士を移すことを考えていた。しかし、みずず監査法人の公認会計士たちは監査法人トーマツへの移管を嫌がったのである。

この理由はどのように考えたらよいであろうか。みずず監査法人の公認会計士たちは監査法人トーマツがあまりよい監査法人であると考えなかったためであろうか。よい監査法人にも2つの見方がある。1つは本当に監査法人として優れているかである。この点でトーマツは優れた監査法人であることは間違いない。もう1つの見方はみずず監査法人から移る公認会計士にとって自分たちの居心地の良い監査法人はどこかということである。日本的な甘えの体質を持ったみずず監査法人には外資系的な実力本位の厳しい体質になじめない多くの会計士たちがいたと推測される。トーマツはあずさ監査法人ほどではないにしろ外資系的な要素を多く取り入れた監査法人である。実際に他の大手監査法人にみられるような部門制もおいていない。外資系事務所はプロジェクトチーム単位に動くので、部門制は必要ないのである。業務は厳しいとの定評がある。カネボウの再調査を引き受けたトーマツはカネボウに多額の粉飾があることを発見した。こうした事務所としては優れているかもしれないが、厳しい業務を強いられることにみずずのトップの考えとはいえみずずの会計士たちは素直に従う気になれなかったと思われる。

こうして漁夫の利を得たのが新日本監査法人（当時）である。新日本はみずずのクライアントや公認会計士を多く取りたいという戦略を持っていなかった。これはその当時、日本公認会計士協会会長を新日本が出していたために、他法人に先駆けて自分たちの法人を大きくすることには問題があったためである。

この際、みずず監査法人の公認会計士たちが取った手法は消去法である。あらた監査法人に移ることが最も自然な方法であるが、中央青山監査法人ときに業務停止命令を金融庁から受けた時に、もと青山監査法人グループはあらた監査法人を創立し、まさにみずず監査法人の崩壊のもとを作ったと考えた者が多かったのではなからうか。また、青山監査法人グループの外資系的な体質が合わなかったといえよう。

では何故、あずさは避けられたのであろうか。みずずは解散を決めた理由の1つは、解散の前年度（2006年度）の公認会計士試験合格者のうちの少数しかみずずに入社してこなかったことが挙げられる。みずずは人材不足に陥っていたのである。そして公認会計士試験合格者を大量に入社させた監査法人があった。それがあずさ監査法人だった。また、あずさはみずずの公認会計士の引き抜きも行ったといわれている。こうしたあずさの行動がみずずを解散にまで追い込んだと考える多くのみずずの公認会計士がいた。そのため積極的にあずさに移る公認会計士はそれほど多くは出なかったのである。また、あずさの外資系体質が敬遠されたともいわれている。同様に監査法人トーマツも外資系的な体質なので敬遠された。

そこで消去法が残ったのが新日本だった。あまり外資系的な体質を持っていないばかりか、むしろ日本的な体質を持った唯一の大手監査法人が新日本である。みずずの公認会計士にとって唯一行



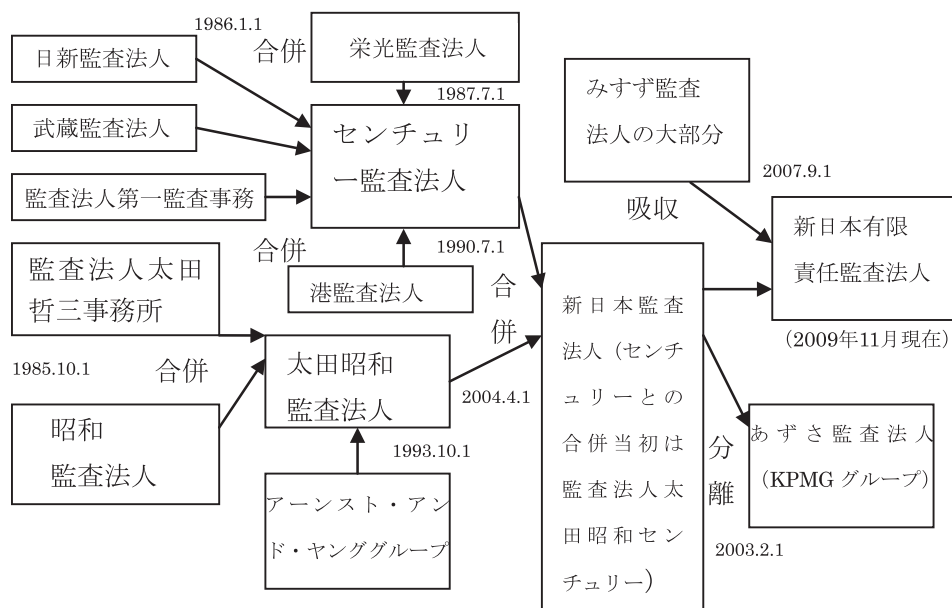
きたい監査法人だったと考えられる。

もう1つの新日本の特色は部門が十分に融合されていないことである。太田グループ、昭和グループ、センチュリーグループがそれぞれ存在している。KPMGグループが新日本から離れたが、これも完全な融合がされていないためにこうした事態が生じたと思われる。新日本は監査法人太田哲三事務所と昭和監査法人が母体となっているが、これら2つの事務所は共に大手監査法人であった。したがって、両社の考え方が尊重されてきたともいえるが、逆にいえばうまく融合できていないともいえる。そして太田哲三事務所が提携していたのがアーンスト・アンド・ウィニー（現在のアーンスト・アンド・ヤング）であり、一方の昭和が提携していたのがKPMGである。そのため合併して太田昭和監査法人になってからも2つの外資系会計事務所と提携を続けるといういびつな関係はKPMGグループが2003年に分離してあずさ監査法人を設立するまで維持されていた。

ただセンチュリーの中のKPMGグループは新日本から分離独立したが、例えば日立グループをクライアントにしている公認会計士たちはそのまま新日本の中に残っている。あずさに移ったのはパナソニックやホンダや三菱電機をクライアントにしているグループである。

新日本の特色のさらなる1つは、公会計に強いという点である。そのため公益法人や国立大学法人の監査を多く担当している。

図表1 新日本有限責任監査法人の成立過程



(出所：筆者により作成)

[図表1の解説]

共に大手監査法人だった監査法人太田哲三事務所と昭和監査法人は1985年10月1日に合併し、太田昭和監査法人ができた。また、後に太田昭和監査法人と合併することになるセンチュリー監査法人は1986年1月1日にいずれも

中堅監査法人だった日新監査法人（パナソニックを主要クライアントに持っていた）、武蔵監査法人（日立グループを主要クライアントに持っていた）及び監査法人第一監査事務所（第一勧業銀行を主要クライアントに持っていた）が合併してできた。センチュリー監査法人には、その後、中堅監査法人だった栄光監査法人（雪印乳業を主要クライアントに持っており、北海道に強い監査法人だった）が1987年7月1日に合併している。また、1990年7月1日にKPMGの直営の監査法人だった港監査法人がセンチュリー監査法人に合併している。太田昭和監査法人はアーンスト・アンド・ヤングと提携をしていた。またセンチュリーはKPMGと提携していた。1992年7月1日に太田昭和監査法人は陽光監査法人と合併した（図表1では省略）。1993年10月1日にアーンスト・アンド・ヤンググループ（もとアーサー・ヤング）は監査法人朝日新和会計社から離れ、太田昭和監査法人に合同した。これは朝日新和がアーサー・アンダーセンと提携したことによる当然の帰結だった。

太田昭和監査法人とセンチュリー監査法人は2000年4月1日に合併し、監査法人太田昭和センチュリーとなった。この両監査法人の合併は、みずほホールディングスが新設され、その持株会社の下で日本興業銀行、富士銀行と第一勧業銀行がみずほ銀行として経営統合することに対応するためのものだった。第一勧業銀行はセンチュリーが、富士銀行は太田昭和が監査していた。なお、日本興業銀行の監査人は中央監査法人だったが、2つの監査法人が合併すれば重要顧客はつなぎ止められると両監査法人の幹部は考えていた。太田昭和監査法人とセンチュリー監査法人は、合併後はビッグ・ファイブのうちの2社（アーンスト・アンド・ヤングとKPMG）との間に変則的二重契約が存在した。2001年7月1日に監査法人テイケイエイ飯塚穀事務所と高千穂監査法人が合流し（図表1では省略）、名称を新日本監査法人に改称した。2005年7月に新日本監査法人は監査人大成会計社と合併した（図表1では省略）。そしてKPMGが朝日監査法人と提携することになり、太田昭和とKPMGとの提携関係は解消されることになり、KPMGグループ（約300人）が太田昭和を離れ、2003年2月1日にあずさ監査法人を設立した。その後、2007年9月1日にみずさ監査法人の解散（2007年8月31日）を受けて、みずさ監査法人に勤務する会計士や従業員の大部分（約1,000人）を新日本監査法人が業務移管を受け、吸収した。

## （2）有限責任監査法人トーマツ

トーマツ（1968年5月に設立）は新日本監査有限責任法人を追撃する一番手の監査法人である。会計監査の質も高いと考えられる。他の監査法人が監査上で問題を起こした際に最も多く再調査の監査（カネボウ、日債銀（現あおぞら銀行）、日債銀（現新生銀行）、マイカル、足利銀行、ビッグカメラなど）を依頼されることが多いことから推測できる。

トーマツの名前はどのようについたかと思われる人がいるだろうが、これは個人の会計士の苗字からきている。正式にはトーマツの創業者の一人である等松農夫蔵（とうまつ のぶぞう）という海軍主計少将に由来している。大手監査法人の中で人名になっているのは、トーマツだけである。一方、ビッグ・フォーと呼ばれる外資系会計事務所はすべて個人名である。これまで日本でも太田昭和監査法人は個人名がついた監査法人であったが、現在では新日本となり全く個人名でなくなってしまった。トーマツのように個人名としているメリットは、創業者の名前を残すことで伝統を重んじ、過去からの由来を大事に考えている監査法人であることがわかることやその名前に一般の人々や企業が昔から馴染みがあることで親近感を覚えることが挙げられる。

トーマツの特色は海外でのサービスの評価が高いことである。例えば、ブリヂストンに関しては長らく日本の親会社はあずさ監査法人が担当し、また海外子会社はトーマツが担当していたが、最終的にブリヂストンは親会社を担当しているあずさを切り、トーマツに一本化をした<sup>10</sup>。通常は親

<sup>10</sup> ブリヂストンがあずさ監査法人のクライアントから離れたのは、アニュアルレポートの監査報告書につけるレジェンド（legend）問題からだった。レジェンド問題とは、ビッグ・ファイブが1999年3月期からアニュアルレポートの監査報告書を添付する際に「この英文会計報告書は日本の会計基準に基づいて作成した財務諸表であり、日本国内しか通用しない」という意味のことを利害関係者への警句として記述を求めたことをいう。あずさのクライアントだったブリヂストンはこの警句に反発した。そして警句をつけないことを認めるトーマツを選択したのである。

会社の監査人に一致させるように海外子会社の監査人を切ることはあっても、海外子会社の監査人に合わせるように親会社の監査人を切ることはない。それだけ海外でのサービスの提供が評価されたのであろう。

また、トーマツのもう一つの特徴は営業に強いことが知られている。IPO（新規公開）を目指す企業を日本中から探しだし、上場コンサルをして、公開後の監査を担当するのである。

トーマツの特徴は、別の監査法人と合併しても、サンワ系とか西方系とかいわれる事がない点に注目する必要がある。つまり、トーマツは他の監査法人の社風を飲み込んでしまう力を有しているといえよう。

そして日本公認会計士協会の活動に関しても、トーマツは各専門部会の委員はともかく、日本公認会計士協会会長を出したいとはそれほど考えていない監査法人である。これはあずさやみずが最近の約30年間に3名の会長を輩出しているのに、新日本が2名、トーマツが1名であることから判断できる。藤沼亜起前会長は本来ならあずさから出るはずだったものが、自分の出身がアーサー・ヤング（現アーンスト・アンド・ヤング）であり、監査法人朝日新和会計社（現あずさ監査法人）がアーンスト・アンド・ヤングとの提携を解消し、アーサー・アンダーセンと提携したことから、朝日新和から太田昭和監査法人（現新日本有限責任監査法人）に籍を移したために新日本有限責任監査法人が出身母体の監査法人になっている。また、中地宏元会長はトーマツが会長になることを賛成して出たわけではなく、トーマツは自社の会長であった南光雄代表社員を日本公認会計士協会の会長選挙に出したのであるが、中地氏に敗れたのである。トーマツから出た南光雄氏はトーマツ会長の経験者である。つまり、トーマツから会長選挙に出られるのは自法人の会長経験者だけしか認められていない。まさに暗黙のルールといえよう。なお、川北博氏は監査法人サンワ事務所の時代に公認会計士協会の会長選挙に出て、当選している。

こうしたトーマツの社風は創業者である富田岩芳氏<sup>11</sup>が作り上げてきたものといえよう。特に目覚ましいトーマツの海外展開は富田氏に負うところが大きいといえよう。また、トーマツには小さくても日系企業を大切に扱う企業風土がある<sup>12</sup>。富田氏の考える会計士とは、なんだろうか。それはノーブレス・オブリージの精神である<sup>13</sup>。これは高貴な人こそ重い責任があるということである。高齢であるため現在は役職には付いていないが、富田氏の活躍がトーマツの名前を大いに高めていることが確かである<sup>14</sup>。富田氏がこのような優れた識見を持っているのは、彼が元海軍主計大佐であったことが大いに影響していると思われる。

<sup>11</sup> 岸見 [2006]、16頁。トウシュ・ロス・インターナショナルのボードメンバーを経て、デロイト・トウシュ・トーマツの最高顧問（シニア・エグゼクティブ・パートナー）を1989年から2000年まで11年間務めた。

<sup>12</sup> 岸見 [2006]、205頁。

<sup>13</sup> 岸見 [2006]、216頁。

<sup>14</sup> 早房 [2001]、372頁。岸見 [2006]、153-158頁。監査法人の会長職に大手監査法人は会計士の資格のない大蔵官僚の天下りを行っていたが、トーマツだけはこうした天下りを行わなかった。『日経ビジネス』で富田氏がインタビューで「天下りはよくない」といった記事が掲載された。最終的にこれは大きな反響となり、2000年3月31日に監査法人の各会長は一斉に会長職を降りた。

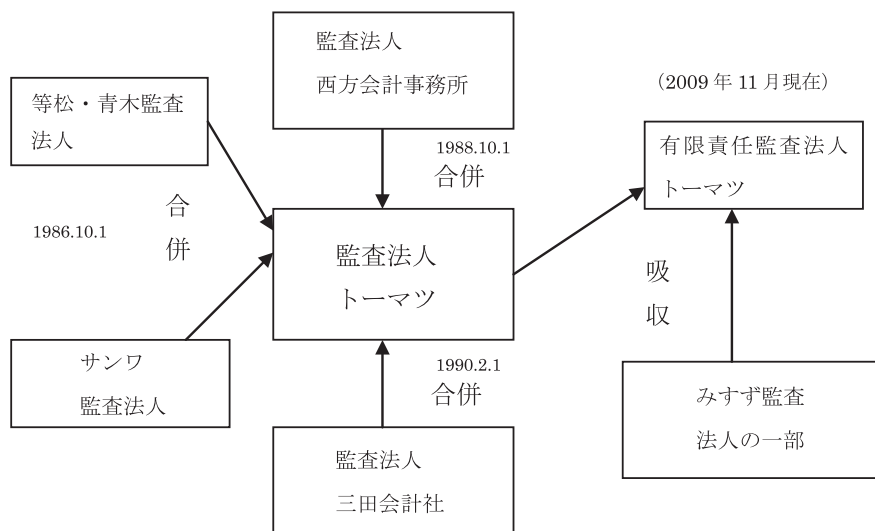


図表 2 日本公認会計士協会の歴代会長

歴代会長名 (在任期間)	出身母体の監査法人
尾沢修治 (1976年～1979年)	あずさ監査法人 (当時、監査法人朝日会計社)
中瀬宏通 (1979年～1982年)	みずず監査法人 (当時、監査法人中央会計事務所)
川北博 (1982年～1986年)	監査法人サンワ事務所
山上一夫 (1986年～1989年)	聖橋監査法人 <sup>15</sup>
村山徳五郎 (1989年～1992年)	みずず監査法人 (当時、監査法人中央会計事務所)
高橋善一郎 (1992年～1995年)	新日本有限責任監査法人 (当時、太田昭和監査法人)
山本秀夫 (1995年～1998年)	あずさ監査法人 (当時、朝日監査法人)
中地宏 (1998年～2001年)	有限責任監査法人トーマツ (当時、監査法人トーマツ)
奥山章雄 (2001年～2004年)	みずず監査法人 (当時、中央青山監査法人)
藤沼亜起 (2004年～2007年)	新日本有限責任監査法人 (当時、太田昭和監査法人)
増田宏一 (2007年～)	あずさ監査法人

(出所：筆者により作成)

図表 3 有限責任監査法人トーマツの成立過程



(出所：川北 [2008] (327～330頁)を参考に筆者により作成)

[図表 3 の解説]

共に大手監査法人だった等松・青木監査法人 (トウシュ・ロスと提携) と準大手監査法人だった監査法人サンワ事務所 (KPMGと提携) は1986年10月1日に合併し、サンワ・等松青木監査法人ができた。その後、1988年4月1

<sup>15</sup> 何故、聖橋監査法人のような小規模監査法人から会計士協会会長が出たのかと思われるだろうが、この当時は大手監査法人と小規模監査法人とが交互に会長を出すような慣行が残っていた。しかし、山上会長以後は大手監査法人以外から会長は出ていない。

日に監査法人丸の内会計事務所と合併し（図表3では省略）、同年9月30日に監査法人西方会計事務所（デロイト・ハスキング・アンド・セルズと提携）及び監査法人札幌第一事務所と合併した（図表3では省略）。1990年2月1日にはデロイト・ハスキング・アンド・セルズの直営の監査法人だった三田監査法人と合併し、監査法人トーマツとなった。監査法人トーマツは2001年4月1日にサンアイ監査法人と、さらに2002年7月1日に監査法人誠和会計事務所と合併した（図表3では省略）。

その後、2007年9月1日にみずす監査法人の解散（2007年8月31日）を受けて、みずす監査法人に勤務する会計士や従業員の一部（東京事務所の一部、大阪事務所、九州事務所など約500人）を監査法人トーマツに吸収した。なお、トーマツはデロイト・トウシュと提携している。

なお、図表3では主要な事項のみを記載している。

### (3) あずさ監査法人

あずさ監査法人の母体の1つである監査法人朝日会計社（1969年7月に設立）の創業者である尾沢修治（故人）は住友銀行出身の公認会計士であり、カリスマ性を持った代表社員であった。尾沢のおかげで朝日は住友系のクライアント（三井住友銀行、住友商事、住友金属鉱山、住友化学等）を多く持つ監査法人である。口の悪い人は住友監査法人という人もいるくらいである。また、あずさの理事長は例外はあるもののほとんどが監査法人朝日会計社当時の尾沢室に所属していた会計士がなっている。

監査法人の中で最も外資系会計事務所の合併・解散の影響を受けた監査法人である。他の日本の監査法人はすべてもともと提携していた外資系会計事務所との関係が継続しているが、あずさだけは何度も外資系会計事務所の合併・解散の影響を受けて、その都度外資系会計事務所の提携先が入れ替わっている。

あずさ監査法人の前身は朝日監査法人であり、これに新日本監査法人から独立したセンチュリー監査法人グループが合併して出来上がった監査法人である。2003年当時、朝日監査法人にはセンチュリー監査法人グループ（あずさ監査法人<sup>16</sup>）と合併する必然性が存在していた。というのは従来、提携関係にあったアンダーセンはエンロン事件後、クライアントの流出が止まらず、崩壊してしまったからである。そのため海外でのクライアントに対するサービスが提供できなくなってしまった朝日監査法人は他の外資系会計事務所の中から新たな提携先としてKPMGを選択したのである。KPMGを選択したのは、日本の監査法人との提携関係が比較的薄かったからである。他に選択する道がなかったといえよう<sup>17</sup>。

KPMG側もこの提携は損のない取引だった。それまではKPMGは新日本監査法人と提携していたが、新日本はアーンスト・アンド・ヤングとも二重に変則的な提携しており、海外での活動してい

<sup>16</sup> 同じあずさ監査法人という名前なのでややこしいが、新日本監査法人から独立したもとセンチュリー監査法人の中のKPMGグループはあずさ監査法人という名前で新組織を立ち上げていた。これは後に朝日監査法人と合併するために準備していたものと推測される。朝日監査法人はあずさ監査法人と合併し、朝日監査法人が存続会社となり、あずさ監査法人は消滅会社になった。そして朝日監査法人の名前を改称し、あずさ監査法人とした。国内では朝日の方が圧倒的に大きいにもかかわらず、朝日の名前をなくしたことから現在のあずさ監査法人をKPMGの影響力が強い監査法人とみる向きがある。

<sup>17</sup> BDOなどの中堅の外資系会計事務所も提携先に考えられないことはなかったが、一流クライアントに対して何故中堅のところと組むのか十分な説得力がなかったために選択しなかったといえよう。

る新日本のクライアントの多くはアーンスト・アンド・ヤングからサービスの提供を受けていたからである。こうした状況はKPMGにとっては、おもしろかるうはずがなかった。自分たちのクライアントは新日本にリファードワーク<sup>18</sup>として与えているのに、新日本からは多くのクライアントに対するサービスがアーンスト・アンド・ヤングにリファードワークとして提供されていたのである。それが朝日監査法人と提携すれば、労せず自分たちのクライアントとして転がり込んで来るのである。

この提携関係の新たな構築により、日本の大手監査法人は全てのビッグ・フォーと呼ばれる外資系会計事務所と1対1の対応関係になった。つまり、正常な状況になったといえる。しかし、厳密に言えば、ビッグ・フォーの1つであるPwC（プライスウォーターハウス・クーパーズ）は、その直営組織ともいえる「あらた監査法人」とみすずから分離した「京都監査法人」の2つと提携している。あらた監査法人と京都監査法人の職員は元々は1つの監査法人（中央青山監査法人、また解散時の名称はみすず監査法人）であった。

#### [エンロン事件の概要]

エネルギー大手エンロンは1985年に米国の2つのガス・パイプライン会社が合併してできた企業である。エネルギー政策の規制緩和に伴って天然ガスの取引で飛躍的に成長し、1990年代半ばで米国最大級のエネルギー取引会社になっていた。その後、電力供給のビジネスにも進出し、事業の多角化を進め、株価は急上昇した。しかし、2000年代になると、同社の業績にかげりが見え始め、株価は急落した。翌2001年には、1997年に遡って決算数字を修正した。これが市場の不安感を増幅し、同年11月には株価はほとんどゼロになってしまった。

さらに、2001年12月に同社の不正会計が露見し、倒産した。エンロンはグループ内の子会社と不正な財務取引を行うことにより負債を隠蔽し、問題のある資産を隠し、収益を水増しし、株価の下落を防ごうとしたのではないかと疑念が浮上した。実際、エンロンの経営陣は株価を押し上げた際に、ストック・オプションを行使し、大儲けしていた。投資家はエンロンの破産宣告で数十億ドルを失った。この間、エンロンの取締役会と監査委員会は怠慢にも、経営陣に適切な質問をしなかった。また、エンロンの監査人であったアンダーセンは、架空の話に異を唱えなかったばかりか、エンロンを破綻に導いた簿外のSPE（特別目的会社）を容認していた。そのため、アンダーセンは一挙に市場の信頼を喪失し、翌2002年3月に他のビッグ・ファイブに身売りをし、同年8月に解体した。アンダーセンがエンロン崩壊直前の2000年にエンロンから受けていたコンサルティング料は2,700万ドル（約27億円）と、監査料2,500万ドル（約25億円）であった。コンサル料が監査報酬よりも高額であったために、企業よりの監査に繋がったと考えられ、SOX法（企業改革法）において監査業務と非監査業務を同時提供することが禁止となった。アンダーセン解体の原因は、エンロンとの癒着による同社の負債の過小表示への帳簿操作及び虚偽の情報開示に対する手助けをしたことに対して、司法省から刑事罰を訴えられたことが直接の引き金になったのである。皮肉なことにアンダーセンは裁判では勝っていた。司法省から司法妨害罪で訴えられたのは、アンダーセンがエンロンの監査調書を大量にシュレッダーしたことがマスコミに報道されたためといわれている。

（出所：岸見 [2006]（19 - 26頁）、アーサー・レビット [2003]（23頁）、ジョブウェブコンサルティング [2005]（52 - 54頁）を参考に筆者が加筆・修正）

ある意味ではあずさ監査法人にとってKPMG と提携し、KPMGグループの職員とクライアントを新日本から奪うことになったことは積年の鬱憤を晴らしたともいえよう。なぜならば1992年当時、あずさ監査法人と新日本監査法人とは共にアーンスト・アンド・ヤングと提携関係にあった。これはちょうど新日本がアーンスト・アンド・ヤングとKPMGの2つの外資系事務所と提携関係にあっ

<sup>18</sup> 川口 [2009]、130頁。海外に親会社があり、その在日子会社等の監査を日本の監査法人が請け負うことをいう。こうした仕事の照会（Refer）は加盟する国際ネットワークを通じて行われることが一般的である。

たのとちょうど逆の関係にあったことを意味している。1992年当時、あずさ監査法人は監査法人朝日新和会社社といい、また新日本監査法人は太田昭和監査法人といった。朝日新和と太田昭和とは、社命として共にアーンスト・アンド・ヤングの監査マニュアルの翻訳作業を進めていた。あまりにも膨大な監査マニュアルの量なために両監査法人の翻訳はなかなか進展しなかった。そこでできあがった途中の翻訳で両監査法人は事務所の職員研修を進めていた。当時はリスクアプローチ監査が導入されることになっており、早急にアーンスト・アンド・ヤングの監査マニュアルに沿った監査を行う必要が生じていたのである。しかし、こうした研修のさなか、朝日新和のトップは重大な決断に迫られていた。アーンスト・アンド・ヤングとこのまま提携していくか、あるいは提携をやめて別の監査法人と提携するかである。朝日新和のトップはアーンスト・アンド・ヤングと提携をやめて、別の監査法人と提携する道を選択することになる。その新たな提携先がアーサー・アンダーセンだった。これまで翻訳や研修に使った労力と資金がまったく無駄になった瞬間である。そして今度はアンダーセンの監査マニュアルを翻訳、研修しなければならなくなったのである。

ここで何故、朝日新和と太田昭和とは、共にアーンスト・アンド・ヤングという事務所と提携していたのか不思議に思われるであろうが、これには1989年から始まった外資系事務所の合併を勘案しなければならない。1989年当時はビッグ・エイトと呼ばれる時代だった。つまり、8つの外資系会計事務所が存在していたのである。それがこの年の始めに大きなニュースが世界を席卷することになる。それはプライスウォーターハウスとアーサー・アンダーセンとが合併するというのである。プライスウォーターハウスは多くの一流会社をクライアントに持つ名門会計事務所である。一方、アーサー・アンダーセンはコンサルティング業務が強く、収益力の高い会計事務所だった。売上高ではアーサー・アンダーセンがプライスウォーターハウスを凌駕していた。その2つの会計事務所が合併を発表したのであるから、世界中が大騒ぎになったのである。両事務所はこうして合併を目指したが、途中で断念することになった。これはオーストラリアのプライスウォーターハウスのパートナーが反対したからというものだった。プライスウォーターハウスでは退職後も多くの年金が保証されているが、アーサー・アンダーセンはそうした多額の保証がされていないので、合併に反対したということだった。このようにこの当時はパートナーの全会一致がなければ合併が進められなかったのである。

そして1989年の12月にまたまた大きなニュースが飛び込んできた。それはアーンスト・アンド・ウィニーとアーサー・ヤングとが合併するというものだった。この両会計事務所が合併すれば、世界ナンバーワンの会計事務所が誕生することになるのでニュースバリューがあったのである。両会計事務所はそれぞれ日本の監査法人と提携関係を持っており、アーンスト・アンド・ウィニーが提携していたのが太田昭和監査法人であり、アーサー・ヤングが提携していたのが監査法人朝日新和会計社だった。そのため、両会計事務所が合併し、アーンスト・アンド・ヤングになったときに日本の監査法人の提携先は2つになったのである。

朝日新和会計社にとって不幸だったことは、アーンスト・アンド・ヤングは対等な合併ではなかったことである。表面上は名前も両会計事務所の名前を使用しているので対等と見えるが、この合併はアーンスト・アンド・ウィニー側のアーサー・ヤングを救済する合併だった<sup>19</sup>。なぜならこの当

時、アーサー・ヤングはアメリカのS&L（貯蓄貸付組合）で多くの訴訟を抱えており、経営に行き詰まっていた。その証拠に合併後の主導権を握ったのがアーンスト・アンド・ウィニー側のパートナーであり、アーサー・ヤング側は低姿勢を保っていた。パートナーの給料もアーンスト・アンド・ウィニー側の方がはるかに高い水準であった。そのため朝日新和はアーサー・ヤングの時のようにスムーズに良好な関係を維持することができなくなってしまっていた。アーンスト・アンド・ヤングはアーンスト・アンド・ウィニーのもともとの提携先である太田昭和側をどうしても優先した形になるからである。

太田昭和側もこれでよいと考えたわけではなく、こうした関係を良好にするために朝日新和といっしょに両監査法人の合併を大蔵省（当時）に打診してみた。しかし、大蔵の回答は否定的なものであった。あまりに日本に巨大な監査法人ができるのは独禁法上でもまずいというのである。しかし、今となって考えると新日本有限責任監査法人は1社だけ巨大監査法人であるが、世界的に見た場合には新日本有限責任監査法人としてビッグ・フォーに比べたら足下にも及ばないのが現状である。しかも日本の監査法人はほとんどがビッグ・フォーのいいなりになっているといっても過言ではない。これはビッグ・フォーの最新の監査手法を入れるためにしかたがないと日本の監査法人は考えているためであろう。また、今後は日本でも訴訟社会を迎えることが予想されているが、株主や投資家等からの訴訟に負けた際の損害賠償金に関しても、日本の監査法人はビッグ・フォーの保険を頼っているのである。さらに海外ネットワーク・サービスもビッグ・フォーの力を借りなければ自前ではできないと考えているようである。

今から自前の監査法人で世界のビッグ・フォーに伍する監査法人を作ることは難しいだろうが、太田昭和と朝日新和との合併が認められていたら現在とは違う展開になったのではないかと考える。ともあれ朝日新和はアーンスト・アンド・ヤングとの提携をやめ、アーサー・アンダーセンとの提携を行うことにしたのである。朝日新和のトップはアンダーセンと社風が似ているといって提携したが、実際にはまったく異なる社風の事務所だった。まさに正反対といってもよいくらいである。このためアンダーセンの社風に合わない多くの会計士は朝日から離れていった。

両社の社風の違いを図に示すと、図表5のようになる。これだけ社風の違う事務所が提携し、また日本ではアンダーセンの直営事務所であった井上齋藤英和監査法人と朝日新和会計社は合併して朝日監査法人となった。社風の違いで特に大きかったことはアンダーセンが営業を非常に重視する事務所であったことである。朝日新和の日本の中ではそれなりに営業を重視する監査法人だった。朝日新和会計社の前身であった監査法人朝日会計社と新和監査法人が合併したのも中曽根内閣の民営化路線で民営化された日本国有鉄道（通称、国鉄）、専売公社及び日本電信電話公社（通称、電々公社）が民営化された際の受け皿になるため事務所の規模を拡大したのだった。結局、国鉄は6社

19 マーク・スティーブンスの『ビッグ・シックス』によると、「アーンストとヤングの合併は、対外的な発表はとまかく当事者達の認識では、合併というよりも買収に近いものだった。実際には、規模・内容に勝るアーンスト・アンド・ウィニー（E & W）がアーサー・ヤング（AY）を飲み込んだのである。合併交渉の過程で問題が生じ衝突が生じるたびに、アーンスト・アンド・ウィニーが主導権を握ってきたのである。その最も如実な例が、利益配分についての秘密協定である。それは最初の三年間はE&Wのパートナーたちが利益の65%を取り、残りの35%をAYのパートナーが取るといったものだった」と書かれている（翻訳217頁）。



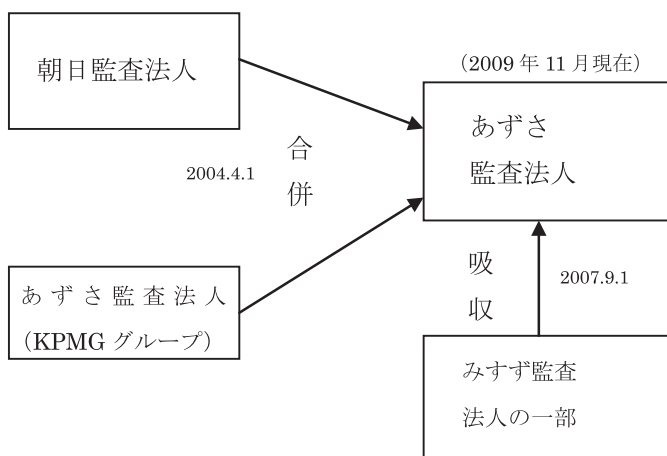
に分割されたがこの中で一番大きいJR東日本を監査クライアントとして獲得したし、また電々公社はNTT（日本電信電話会社）になったが朝日新和会計社と中央新光監査法人（中央青山監査法人の前身）の2社がNTTを監査クライアントとして獲得した。

このように朝日新和は地道にじっくりとクライアントを獲得するしっかりとした監査法人だった。しかし、アンダーセンはそうしたじっくり営業をすればよいという事務所ではなかった。あくまでもアグレッシブに（攻撃的に）どんどん営業を拡大しなければ認められないのである。各国のアンダーセン事務所の年の成長率が7~8%以上あることが当然であると考えられていた。

また、新和監査法人がBDOとグラント・ソントンという中堅の外資系会計事務所と提携していた関係で、朝日新和会計社はアンダーセンと提携する前にはこれら2つの事務所とも提携関係を維持していた。しかし、アンダーセンはこうした他の外資系事務所との提携を認めなかったため、BDOは三優監査法人と提携を移し、グラント・ソントンは元（げん）監査法人（現在の太陽ASG有限責任監査法人）と提携するようになった。

ところで監査法人朝日会計社は新和監査法人と合併する前から大手監査法人であり、一方で新和監査法人は準大手監査法人であった。その意味ではアングロサクソン流に言えば、朝日が新和を飲み込んだ形の合併であったといえよう。しかし、両社是对等な合併の形をとった。1985年7月に合併したが、当初は朝日の部門と新和の部門という形でそれぞれの部門の存在が認められた。よくいわれることだが、合併当初はまさに朝日と新和が融合しないで徒弟制度の色彩を残す相撲部屋というような形であった。

図表4 あずさ監査法人の成立過程



(出所：筆者により作成)

[図表4の解説]

大手監査法人だった朝日監査法人（KPMGと2004年1月1日から提携）と準大手監査法人だったあずさ監査法人（KPMGの直営）は2004年4月1日に合併し、あずさ監査法人となった。当該合併の存続会社は朝日監査法人だったが、吸収したあずさ監査法人の名称に改称したことから、現在のあずさ監査法人はKPMGの影響の強い監査法人

であると考えられる。

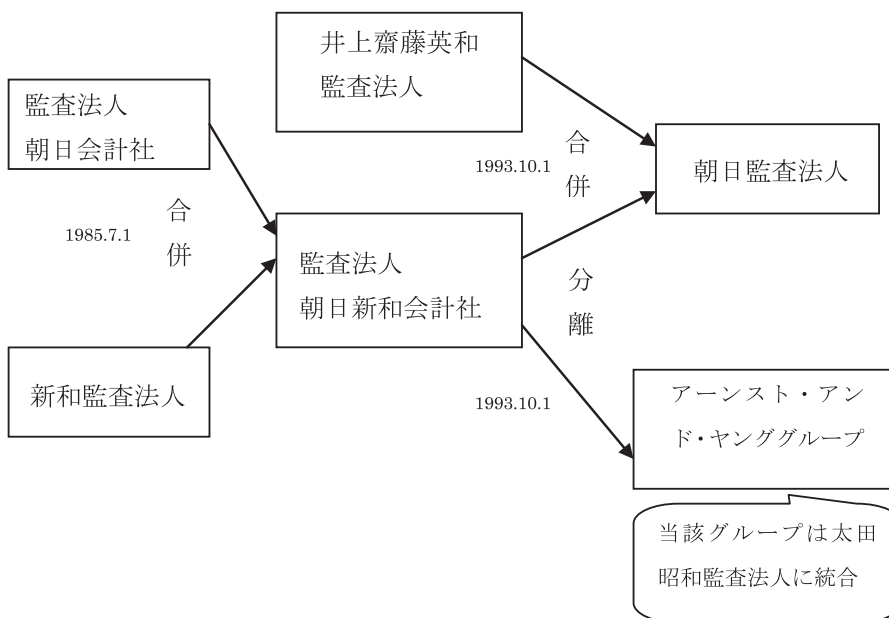
その後、2007年9月1日にみずず監査法人の解散（2007年8月31日）を受けて、みずず監査法人に勤務する会計士や従業員の一部（東京事務所の一部、大阪事務所の一部、名古屋事務所、広島事務所など約300人）をあずさ監査法人に吸収した。特にみずずの名古屋事務所は名鉄や中部電力をクライアントにしていたので、あずさの名古屋事務所は規模が大きくなった。また、みずずの東京事務所からは新日鉄やセブン&アイ・ホールディングスがあずさのクライアントとして移った。しかし、新日鉄を監査していたチームはあずさに入らず、新日本に移ったといわれている。クライアントの新日鉄だけが移動したということになる。また、みずずの大阪事務所では三洋電機をクライアントとしていたが、あずさのクライアントとして移った。

図表5 朝日新和とアンダーセンとの違い

	朝日新和	アンダーセン
保守的か進歩的か	保守的	進歩的
監査中心かそれ以外か	監査中心	コンサルティング中心
パートナーの給与水準	中額（1千万円～5千万円）	高額（トップは1億円以上）
クライアント	一流クライアントが多い	一流クライアントが少ない
監査報酬	中額（1千万円～5千万円）	高額（1億円以上）
クライアントの流出入	クライアントは不変	クライアントは常に変動
経営姿勢	内部管理中心	営業中心
責任者（パートナー）の引退時期	遅い（60代後半）	早い（50代）

（出所：筆者により作成）

図表6 朝日監査法人の成立過程



（出所：筆者により作成）

[図表6の解説]

大手監査法人だった監査法人朝日会計社と準大手監査法人だった新和監査法人は1985年7月1日に合併し、監査法人朝日新和会計社ができた。その後、1986年7月1日に監査法人福岡センターを吸収合併した(図表6では省略)。

監査法人朝日新和会計社はアーンスト・アンド・ヤングと提携していたが、提携を解消し、アーサー・アンダーセンとの提携をすることになり、アンダーセンの直営の監査法人だった井上齋藤英和監査法人と、1993年10月1日に合併し、朝日監査法人となった。1993年10月1日にアーンスト・アンド・ヤンググループ(もとアーサー・ヤング)は朝日監査法人から離れ、太田昭和監査法人に合同した。アーサー・アンダーセンと提携してからの朝日監査法人は、どんどん外資系化していくことになる。しかし、アンダーセンがエンロン事件で解体してしまったために、国際的なネットワークを喪失してしまった。そこで朝日監査法人は海外でのクライアント・サービスを継続するために新たな提携先を探さなければならなくなった。

そして提携先として選んだのがKPMGである。KPMGは新日本監査法人と提携していたが、新日本監査法人はアーンスト・アンド・ヤングとも提携しており、二重提携というねじれた関係だった。KPMGは新日本との提携を解消した。そして、新日本監査法人からKPMGグループ(約300人)が太田昭和を離れ、2003年2月1日にあずさ監査法人を設立していたが、これは朝日監査法人と合併するための準備だった。その後、2004年4月1日に朝日監査法人とあずさ監査法人は合併し、あずさ監査法人となった(図表5を参照のこと)。なお、図表6では主要な事項のみを記載している。

あずさ監査法人は朝日監査法人当時にアンダーセン(AA)のワン・ファーム・コンセプトの考え方の洗脳を受け、従来とは大きく異なる外資系的な監査法人に変貌した。つまり、完全なる営業重視の監査法人になった。監査する人員は減らされ、余剰となった人員は営業に回された。アンダーセンでは監査も営業の一環として考えられており、監査クライアントで監査上の問題点を見つけると、そのまま解決するのではなく、さらに大きなシステム上の問題として会社に認識させ、コンサルチームが呼び出されることが通常化していた。アーサー・アンダーセンはアンダーセン・コンサルティング(現在のアクセンチュア)が分離してから、コンサルという大きな柱がなくなったことを危惧しており、アンダーセン内にあらたなコンサルティング部隊であるビジネス・コンサルティング部を設置した。そしてビジネス・コンサルティング部の仕事を急速に増加させていった。アンダーセンはワン・ファーム・コンセプトの事務所であったから、日本独自のやり方は認められず提携を続けるのであればアンダーセンの中央集権的なやり方に従わざるを得なかった。

アンダーセンの解体後にあずさにとってKPMGという強力な提携先ができることは必要不可欠なことだった。しかもAAとKPMGとはアグレッシブという点で事務所の体質が似ていた。しかし、KPMGはAAほどはアグレッシブではなかったため、AAに振り回され続けたあずさにとって都合のよい提携先となった。また、AAはコンサル中心であったが、KPMGは監査中心で、これもあずさにとってはメリットだった。

というのは、いくら日本の監査法人がこの当時にコンサルに力を入れていたといっても、やはり監査に軸足があったからである。AAの業務はコンサルに軸足があり、監査は二の次だった。コア・コンピタンスの大切さが最近、よく指摘されるが、まさにその通りである。コンサルの方が監査よりも付加価値が高いため、高額な報酬が請求できるためにAAはコンサルを優先したのである。最終的にこれがAAの命取りとなった。コンサルを重視することはクライアントとの関係が深いものとなり、監査人の独立性が脅かされることになる。

あずさはKPMGとの提携をしていることから、アンダーセンとの提携している時ほどは営業中心

マインドではないにせよ現在も外資系的な体質を持った監査法人である。パートナーである社員や代表社員の定年も62才と以前と較べて早期化している。65才までは在籍できるようであるが、62才以降は年収が毎年、100万円以上の大幅な減少するシステムを採用しているため、65才までいるパートナーはほとんどないのが実情のようである。ただそうはいつでもあずさ監査法人は実質的な別会社<sup>20</sup>を持っており、そこに天下りするパートナーもいるようである。

また、新日本やトーマツがすでに有限責任監査法人の認可を受けているにも関わらず、三大監査法人の一角のあずさだけははまだ無限責任の監査法人のままである。有限責任にしたいくない何らかの理由が存在していると考えられる。しかし、ついに2010年7月1日にあずさも有限責任監査法人になることが決まった模様である。

#### (4) あらた監査法人

あらた監査法人をみずす監査法人の前身といてよいかは微妙なところであるが、みずすの母体となっていた監査法人中央会計事務所（1968年12月に設立）は村山徳五郎というカリスマ公認会計士が大きく発展させた監査法人だった。彼の引退後、みずすは解体し、一部があらた監査法人として残っている。ただし、残っている多くの会計士はもと青山監査法人グループであった者と中央青山監査法人になってから入社した者が多く、中央会計事務所だった者はそれほどいないようである。彼らは他の監査法人等に移っていったのである。

あらた監査法人は中央青山監査法人が2006年7月から8月までの2ヵ月間の業務停止命令を金融庁から受けたことに対して、危機感を抱いたプライスウォーターハウス・クーパーズの指揮の下にもと青山監査法人グループのパートナーによって2006年6月に設立された監査法人である。

中央青山監査法人のパートナーの間ではこうした動きに対して反対の声が挙がったが、中央青山の経営トップは十分な指導力のない若手であったためプライスウォーターハウス・クーパーズの強い主張に根負けして認めたといわれている。中央青山監査法人の公認会計士の中にもこれに反対である人は多かったと思われる。それは最終的にみずす監査法人（中央青山監査法人が業務停止後の2006年9月1日に改称）が2007年7月31日に解散した際にあらたに移る公認会計士はあまり多くなかったことからわかる。

任天堂、京セラ、日本電産などの優良クライアントを持つみずす監査法人の京都事務所はあらた監査法人に行くかと思われたが、あらたに吸収される道を選ばずに京都監査法人を設立した。ただし、外資系会計事務所はあらたと同様にプライスウォーターハウス・クーパーズである。

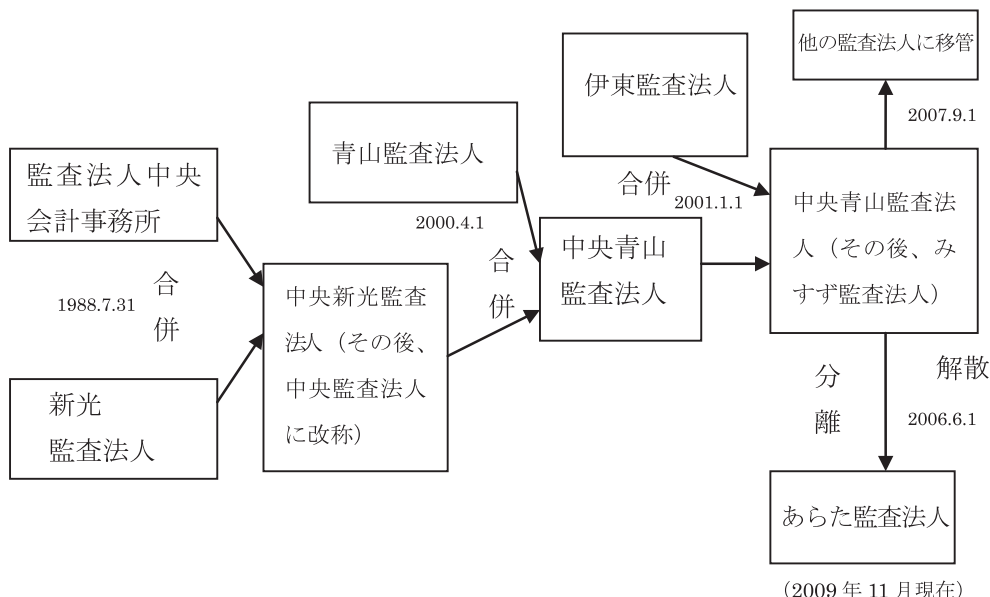
あらた監査法人はその設立経過やパートナーの構成員のメンバーから見て、監査五部<sup>21</sup>（もと青山監査法人グループ）の人がほとんどであり、プライスウォーターハウス・クーパーズが直営する

<sup>20</sup> KPMG税理士法人、KPMG FAS（ファイナンシャル・アドバイザー・サービス）KPMG あずさサステナビリティ、KPMG ビジネスアシユアランス、KPMG ヘルスケアジャパン、KPMGあずさビジネススクール

<sup>21</sup> 特集会計不信"中央青山ショック"週刊ダイヤモンド2006/06/17、ダイヤモンド社、33頁。2005年7月に中央青山監査法人内に監査五部（旧青山監査法人のクライアントを中心とした監査部門）は設置された。この時点で中央青山監査法人との分離の下準備が整ったとささやかれていた。監査五部と外資系金融機関を中心とした金融部（総勢300~400人）を分離し2006年7月1日を目途に、あらた監査法人を立ち上げた。

監査法人と考えても間違いではないと考える。あらた監査法人は他の大手監査法人と異なる点は、他の大手監査法人が日本系の監査法人と外資系の会計事務所とが結合された監査法人であるのに対して、あらた監査法人は外資系の監査法人そのものであるという点が大きく違っている。現在、あらた監査法人にはアシュアランス部門とアドバイザー部門がある。また、ほかにも、PwCアドバイザー株式会社や税理士法人PwCなどのグループ会社を持っている。

図表7 あらた監査法人の成立過程



(出所：筆者により作成)

[図表7の解説]

大手監査法人だった監査法人中央会計事務所（クーパーズ・アンド・ライブランドと提携）と準大手監査法人だった新光監査法人は1988年7月31日に合併し、中央新光監査法人ができた。また、1993年7月1日に中央監査法人に名称変更した。中央監査法人は、金融庁の指導のもとに、プライスウォーターハウスの直営の青山監査法人と2000年4月1日に合併し、中央青山監査法人になった。後にトヨタ自動車をクライアントに持つ中堅監査法人であった伊東監査法人と2001年1月1日に合併した。

中央青山監査法人は、カネボウ事件で自社の公認会計士が4名も逮捕（粉飾を認めた1名を除く、3名が起訴）され、彼らが粉飾に加担していたことが判明したことから、金融庁から2006年7月から8月までの2ヵ月間の業務停止命令を受けることになった。これを危惧したニューヨークのプライスウォーターハウス本部はもと青山監査法人グループの責任者に連絡をとり、2006年6月1日に中央青山から分離独立し、あらた監査法人を設立した。あらた監査法人が業務を開始したのは2006年7月1日からである。

中央青山監査法人は、業務停止命令の解除後の2006年9月1日に名称を変更し、みすず監査法人となった。しかし、日興コーディアル粉飾決算事件が発覚し、この会社を監査していたみすず監査法人に非難が集まった。みすず監査法人の経営トップは、自社を解散することを2007年2月に決定した。そして2007年8月31日に解散した。この解散に伴い、みすずの会計士や従業員は2007年9月1日に他の監査法人に移管された。また、みすずの京都事務所



や熊本事務所はあらた監査法人に参加することをせず、また他の監査法人に行くことを望まず、それぞれ独自に新たに京都監査法人、くまもと監査法人を設立した（図表7では省略）。京都監査法人は、任天堂、京セラ、日本電産などの一流のクライアントを持っており、プライスウォーターハウス・クーパーズと提携している。また、あらた監査法人はプライスウォーターハウス・クーパーズの直営の監査法人である。つまり、あらた監査法人は青山監査法人がいったんは中央監査法人と合併したが、中央が解散したので、青山だけ残り、監査法人の名称をあらたに変えたと考えるとわかりやすい。

なお、図表7では主要な事項のみを記載している。

#### (5) 大手監査法人の特色ないし社風（総括）

以上述べた各大手監査法人の特色ないしは社風をまとめると、図表8ようになる。

図表8 各大手監査法人の特色ないしは社風

監査法人	特色ないしは社風
新日本有限責任監査法人	<ul style="list-style-type: none"> <li>・昔の日本的な監査法人的な色彩を残している</li> <li>・保守的な社風</li> <li>・日本で一番大きい規模の事務所である（収入、職員数、事務所数、クライアント数など）</li> <li>・公会計に強く、多くの公益法人や第三セクター等の監査を行っている</li> </ul>
有限責任監査法人トーマツ	<ul style="list-style-type: none"> <li>・営業力が強い</li> <li>・日系企業の海外進出をサポートしており、国際的なサービスが強い</li> <li>・IPOに強く、多くの新規上場企業の監査を担当している</li> <li>・「デロイト・トウシュ・トーマツ」の名前で世界的に認知されている</li> <li>・日本でナンバー2の監査法人である</li> <li>・三菱系の企業を多く担当している</li> <li>・商社の監査を多くこなしている</li> <li>・他の監査法人が監査上で問題を起こした際に最も多く再調査の監査（カネボウ、日債銀（現あおぞら銀行）、日債銀（現新生銀行）、マイカル、足利銀行、ビッグカメラなど）を依頼されることが多い</li> </ul>
あずさ監査法人	<ul style="list-style-type: none"> <li>・アグレッシブな業務展開を行っている</li> <li>・外資系会計事務所の影響下にある</li> <li>・住友系のクライアントが多い</li> <li>・三大監査法人では一番小さい</li> <li>・大阪に多くの重要クライアント（パナソニック、住友化学、神戸製鋼所、帝人、東洋紡、双日（現在の日商岩井）、近鉄、阪急ホールディングス等）を多く持っている</li> </ul>

あらた監査法人	<ul style="list-style-type: none"> <li>・他の大手監査法人と較べて圧倒的に小さい</li> <li>・外資系会計事務所そのものである</li> <li>・ソニー、トヨタ自動車などのビッグ・クライアントを持っている</li> <li>・他の3つの大手監査法人と較べると収入、職員数、事務所数、クライアント数が少ない</li> </ul>
---------	--

(出所：筆者により作成)

## 2. 大手監査法人と業種別クライアント

### (1) 金融機関と監査法人

それぞれの監査法人と金融機関のクライアントはどうなっているのかは興味深いところである。ここでわかることは大手監査法人が大手都市銀行の監査を行っている事である。

図表9 金融機関と監査法人

監査法人	金融機関
新日本有限責任監査法人	みずほファイナンシャル・グループ、野村ホールディングス
有限責任監査法人トーマツ	三菱UFJファイナンシャル・グループ、りそなホールディングス、三井トラスト・ホールディングス、新生銀行、あおぞら銀行
あずさ監査法人	三井住友ファイナンシャル・グループ、住友信託銀行、大和証券グループ本社、オリックス
あらた監査法人	日興コーディアルグループ

(出所：筆者により作成)

### (2) 総合商社と監査法人

それぞれの監査法人と総合商社のクライアントはどうなっているのかは興味深いところである。ここでわかることは大手監査法人が総合商社の監査を行っている事である。図表10を見ると、トーマツとあずさが総合商社に強い監査法人であることがわかる。

図表10 総合商社と監査法人

監査法人	総合商社
新日本有限責任監査法人	丸紅
有限責任監査法人トーマツ	三菱商事、三井物産、伊藤忠商事

あずさ監査法人	住友商事、双日
あらた監査法人	豊田通商、兼松

(出所：筆者により作成)

### (3) 電機メーカーと監査法人

それぞれの監査法人と電機メーカーのクライアントはどうなっているのかは興味深いところである。ここでわかることは大手監査法人が電機メーカーの監査を行っている事である。図表11を見ると、あずさ及び新日本が電機メーカーに強い監査法人であることがわかる。

図表11 電機メーカーと監査法人

監査法人	電機メーカー
新日本有限責任監査法人	東芝、日立製作所、富士通、キャノン
有限責任監査法人トーマツ	オムロン、村田製作所
あずさ監査法人	パナソニック、日本電気、三洋電機、シャープ、三菱電機、リコー
あらた監査法人	ソニー

(出所：筆者により作成)

### (4) 自動車メーカーと監査法人

それぞれの監査法人と自動車メーカーのクライアントはどうなっているのかは興味深いところである。ここでわかることは大手監査法人が自動車メーカーの監査を行っている事である。図表12を見ると、新日本、あずさ及びあらたが自動車メーカーに強い監査法人であることがわかる。また、トーマツは自動車メーカーにはあまり強くないことがわかる。ただ自動車部品メーカーの勇であるデンソーの監査を担当している。

図表12 自動車メーカーと監査法人

監査法人	自動車メーカー（自動車部品メーカーを含む）
新日本有限責任監査法人	日産自動車、三菱自動車工業、いすゞ自動車
有限責任監査法人トーマツ	デンソー
あずさ監査法人	本田技研工業、マツダ、富士重工業
あらた監査法人	トヨタ自動車、ダイハツ工業、日野自動車

(出所：筆者により作成)

### (5) 流通業と監査法人

それぞれの監査法人と流通業のクライアントはどうなっているのかは興味深いところである。ここでわかることは大手監査法人が流通業の監査を行っている事である。図表13を見ると、トーマツ

とあずさが流通業に強い監査法人であることがわかる。

図表13 流通業と監査法人

監査法人	流通業
新日本有限責任監査法人	三越伊勢丹ホールディングス、西友
有限責任監査法人トーマツ	イオン、ダイエー、ローソン
あずさ監査法人	高島屋、セブン&アイ・ホールディングス
あらた監査法人	-

(出所：筆者により作成)

これらのクライアントを見てみると、どの監査法人がどのような財閥グループに強いかがわかる。つまり、新日本は芙蓉グループに強く、トーマツは三菱グループに強い。また、あずさは三井、住友グループに強い。

(6) その他の業種と監査法人

図表14 その他の業種と監査法人

監査法人	その他の業種
新日本有限責任監査法人	東京電力、三菱地所、東レ、味の素、清水建設、日清製粉グループ本社、日本航空、全日本空輸、JR西日本、三井化学、日本マクドナルドホールディングス、富士フィルムホールディングス、三菱重工業
有限責任監査法人トーマツ	電通、ブリヂストン、JR東海、日本たばこ産業、日本ハム、大和ハウス工業、ソフトバンク、花王、クボタ、関西電力、住友金属工業、日本経済新聞
あずさ監査法人	NTT、NTTドコモ、三井不動産、東京ガス、旭硝子、帝人、キリンホールディングス、小松製作所、コナミ、アサヒビール、朝日新聞、武田製薬工業、オリエンタルランド、JR東日本
あらた監査法人	旭化成、昭和シェル石油、トヨタ紡績、クラレ、アイシン精機、東京海上ホールディングス

(出所：筆者により作成)

### 3. 大手監査法人と外資系会計事務所

#### (1) 大手監査法人の提携先外資系会計事務所

プライスウォーターハウス・クーパーズは、名門という看板を長らく維持してきた会計事務所である。また、KPMGは金融機関に強い会計事務所と知られており、ヨーロッパにおけるシェアは高いといえる。アーンスト・アンド・ヤングは内部管理がしっかりとした事務所であり、監査を堅実にこなすことを行っている。アンダーセンが営業やコンサルティング重視し、監査を軽視していたのと較べて、本業である監査重視の姿勢は好感が持てる。デロイト・アンド・トウシュは、監査を充実させており、監査リスクの度合により監査範囲や監査手続が異なるようなIT監査を取り入れている。

「一. はじめに」に示した「大手監査法人や中堅監査法人は何故、海外の大手会計事務所と提携を行うのか」という疑問に答えてみよう。それは日本企業がグローバル企業として活躍するためには、海外に積極的に進出していかなければならない。そこでその進出する国の会計、税務、商法などを指導してくれる専門家が必要になる。これが日本で監査を担当している監査法人が相談に乗ってくれたら、企業はどれだけ心強いただろう。日本の監査法人から提携先の外資系会計事務所に派遣されている場合もあるし、外資系会計事務所が日本人を現地で雇用している場合もある。外資系会計事務所と提携することは、クライアントにとって大きなメリットがある。また、現在の監査はリスクアプローチ監査が中心である。外資系会計事務所はリスクアプローチ監査を実施するために多額の投資を行い、膨大な時間をかけて、監査手法を開発している。日本の監査法人はこうした多額の投資や人材の投入ができないので、外資系会計事務所が開発した手法を利用させてもらっているのである。もし外資系会計事務所と提携がなければ、自社で開発しなければならず、そうしたことは無理であると考えて、大手監査法人はすべて外資系会計事務所と提携しているのである（図表15参照のこと）。

図表15 大手監査法人の提携先外資系会計事務所

日本の大手監査法人	提携先外資系会計事務所
新日本有限責任監査法人	アーンスト・アンド・ヤング
有限責任監査法人トーマツ	デロイト・アンド・トウシュ
あずさ監査法人	KPMG
あらた監査法人	プライスウォーターハウス・クーパーズ <sup>22</sup>

(出所：筆者により作成)

#### (2) 外資系会計事務所の社風とメイン・クライアント

いまビッグ・フォーで収入が一番なのはデロイトである。また、第2位はアーンスト・アンド・

<sup>22</sup> プライスウォーターハウス・クーパーズ（以下、PwC）は京都監査法人とも提携している。ただし、PwCは京都監査法人を協力ファーム（Cooperating Firm）としている。協力ファームとはPwCメンバーファームが業務を委託・照会する可能性があることのみを意味しており、PwCグローバルネットワークの方針やPwCのクオリティ・スタンダードとはなんら関係がない。



ヤングである。そして第3位がプライスで、第4位がKPMGである。デロイトが収入トップになったのは画期的なことである。10年前はアンダーセンがトップで、2位がKPMGで、3位がプライスだった。この時にビリだったデロイトが現在はトップになっており、トップだったアンダーセンは解体して存在していない。まさに栄枯盛衰であり、10年前のビリがトップになり、主客が逆転したのである。

プライスウォーターハウス・コーパーズはロンドンを本拠地とし、世界153カ国に155,000人のスタッフを擁する世界最大のプロフェッショナルサービスファームである。

プライスウォーターハウス・コーパーズの社風は名門会計事務所ということが挙げられる。しかし、名門であることであぐらをかいていた側面がある。そのため万年3位の状況である。図表16をみればわかるように、業務収入は第3位であるが、SEC顧客は第1位である。つまり、良い顧客企業は持っているが、そこから得られる収入はあまり高額ではないということである。これは他社にSEC顧客を取られないように報酬のディスカウントをしている可能性が高いことを意味している。

KPMGはオランダを本部とする世界148ヶ国にわたるグローバルネットワークである。

KPMGの社風は金融機関に強いことで知られている。アンダーセンが解体後は当然、ビッグ・フォーでナンバー1になると思われたが、ビッグ・フォーで最下位に甘んじている。2002年、ビッグ・ファイブの一角だったアンダーセンがエンロン事件で消滅した後、KPMGはアメリカ・イギリス・オランダ業務を合併した。

また、アグレッシブな姿勢もからまわりしているところがあり、脱税指導容疑で評判を落としている<sup>23</sup>。

アーnst・アンド・ヤング (Ernst & Young : EY) は、ロンドンを本拠地とし世界各国で会計などの事業を展開するプロフェッショナルサービスファームである。

EYはさらにグローバル化に向け約140の加盟国を5エリア (アメリカズエリア、オセアニアエリア、日本エリア、極東エリア、EMEIAエリア (欧州・中東・インド・アフリカ)) に再編し、世界のあらゆるマーケットで均一で高品質なサービスを提供できる体制を整備している。それぞれの地域は、エリア・マネージング・パートナーのもと、単一の管理部門を置き、ビジネスモデルの統一を進めている。

監査、ビジネスアドバイザーおよびリスクアドバイザーの業務が主体であり、会計監査や、内部統制・コンプライアンス・各種認証取得・情報セキュリティなどの支援を行う。EYはこの分野では、ビッグ・フォーの中でも最大の収入を上げている。

2000年当時、アメリカの証券取引委員会 (SEC) や投資家たちは、会計事務所内のコンサルタント部門と監査部門で利益相反が起こる可能性を指摘し始めた。これはアーサー・アンダーセンからアンダーセン・コンサルティングが分離されたことがきっかけになっていると思われる。2000年5月、EYはコンサルティング部門をビッグ・ファイブの中で最初に全面的に切り離し、フランスの

<sup>23</sup> 岸見 [2006]、64 - 65頁。「KPMGによる脱税指導容疑は1996年から2002年までの間では最大級の規模とされ、司法省から456万ドルの罰金を課せられた。」

ITサービス企業であるキャップ・ジェミニに110億ドルで売却した。2002年、ビッグ・ファイブの一角だったアンダーセンがエンロン事件で消滅すると、EYはアメリカ・イギリス・オランダ以外の業務の多くを合併した。

デロイト・トウシュ・トーマツは、アメリカの会計事務所デロイト・アンド・トウシュや日本の有限責任監査法人トーマツが中心となって運営されている会計事務所のワールドファームである。加盟する会計事務所は世界150カ国に及んでいる。ロンドンを発祥地としており、現在、本部はニューヨークにある。

デロイト・アンド・トウシュは、社風の異なるお互い万年ビッグ・エイトで下位に甘んじていた会計事務所であるデロイト・ハスキンス・アンド・セルズとトウシュ・ロスが生き残りをかけて、アーンスト・アンド・ヤングに続いて、合併により誕生した。デロイト・ハスキンスは監査人の中の監査人と呼ばれ、監査に定評のある事務所だった。また、トウシュ・ロスはアグレッシブな会計事務所だった<sup>24</sup>。この両会計事務所がうまく融合し、営業力のある会計事務所となった。

図表16をみればわかるように、デロイト・トウシュ・トーマツは業務収入が第1位であるが、SEC顧客は最下位である。これはSEC顧客以外のかかなり上客のクライアントを持っていることがわかる。KPMGはデロイト・トウシュ・トーマツと較べると、業務収入にかなりの差をつけられてしまっており、デロイトに追いつくのはかなり難しいと思われる。PwCはSEC顧客がトップであるが、業務収入では第3位に甘んじている。EYはSEC顧客も多く、業務収入も多い。さらにスタッフはPwCより528人少ないにもかかわらず、業務収入は632百万ドルも多いことから効率のよい仕事をしていることがわかる。

図表16 米国におけるビッグ・フォーの業務収入

(単位：業務収入は百万ドル、スタッフは人、SEC顧客は社)

順位	外資系会計事務所	業務収入	スタッフ	SEC顧客
1	デロイト・トウシュ・トーマツ	6,511	29,490	1,296
2	アーンスト・アンド・ヤング (EY)	5,300	23,000	2,856
3	プライスウォーターハウス・クーパーズ	4,668	23,528	3,234
4	KPMG	3,511	18,196	1,893

(出所：Public Accounting Report, May15 2004)

図表17 外資系会計事務所のメイン・クライアント

外資系会計事務所	メイン・クライアント
デロイト・アンド・トウシュ	ゼネラル・モーターズ、メリル・リンチ、エクソン、プロクター・アンド・ギャンブル

<sup>24</sup> 明日山 [1987]、133頁。「トウシュは極めて積極的、攻撃的であり、市場に食い込みつつある。顧客獲得のため有望な会社を訪問するなど、われわれはしないことも平気でやる」とある中規模な公認会計士事務所のパートナーは指摘している。

アーンスト・アンド・ヤング	コカ・コーラ、モービル石油、アップル・コンピュータ
プライスウォーターハウス・コーパーズ	IBM、ウォルト・ディズニー、デュポン、ゴールドマン・サックス証券、ジブラルタ生命
KPMG	ペプシ・コーラ、ジェネラル・エレクトリック、シティ・コープ

(出所：筆者により作成)

#### 四. 監査法人の将来（未来）

すでに述べたように新日本やトーマツは有限責任監査法人として登録している。有限責任監査法人とは、2008年（平成20年）4月より改正公認会計士法で認められることになった非違行為の關係のない社員の責任を出資の範囲に限定できる制度である（第1条の3第4項）。早晚、あずさ監査法人やあらた監査法人は有限責任監査法人になる道を選択することになるだろう。そうしなければ、自分たちが担当していない企業であっても無限責任を負うことになり、パートナーである社員や代表社員の責任が重すぎるからである。

会計士の人数が大幅に増加し、監査法人に勤務することができない会計士の増加が見込まれている。金融庁は2018年までに5万人の公認会計士にすることを考えており、現在約2万人であるから3万人も増えることになる。これまで右肩上がり増加してきた監査法人の業務も内部統制報告書の監査や四半期報告書のレビューが2008年度から導入されたことにより頭打ちになることが予想されている。

これまででは監査法人に何年か勤務していればマネージャーやパートナーになることができたが今後は監査法人に勤務する会計士の数が多くなるため、こうした役職に昇進できない会計士が増加すると考えられている。

アンダーセンはコンサルティング業務を中心に、内部監査が将来の会計事務所の大きな業務の柱になると考えていた。アメリカにおいて内部監査のアウトソーシングの需要が高まりつつあったからである。ところがそのアンダーセンがエンロン事件、ワールドコム事件に関係していたため、2002年8月に解体の憂き目にあっている。そして2002年7月に成立したSOX法（サーベインズ・オクスレー法）でコンサル業務がこれまでのように自由にできなくなってしまった。しかし、内部監査のアウトソーシングは現在、発展している点ではアンダーセンの見る目は正しかったといえよう。

監査法人の将来はバラ色ではなく、かなり厳しい状況である。というのは、監査法人自体が経営戦略として公認会計士の採用増を行うことを考えている訳ではない点が挙げられる。

採用増、会計士数の増加を考えているのは金融庁である。そしてこのような金融庁の方針にさせている原因は、アメリカの意向である。アメリカには40万人以上の公認会計士が存在するのに、日本には2万人にも満たない会計士しか存在していない。日本の人口はアメリカの人口の約半分であるので、簡単にいえば20万人以上の会計士がいてもおかしくないといえる。それにもかかわらず、

その必要人数の10分の1しかないのである。

アメリカはこのように日本の会計士数が極端に少ないために、粉飾や会計不正が次々に発生すると考えている。金融庁もそのような側面もないとはいえないので、20万人とはいわないまでも2018年までに5万人体制にする方針を掲げている。つまり、単純計算でいくと公認会計士試験の合格者を3,000人にし、これを10年間続ければ3万人が増加する。しかし、2009年度は監査法人から3000人合格者が出ると、監査法人の採用人数をはるかにオーバーするので、合格者を減少させるように日本公認会計士協会を通じて金融庁に要望していた。実際に2,229人が合格し、昨年よりも4割減少(38.5%減)した。金融庁の政策に監査法人の経営が大きく左右されざるを得ない現状は、民間である監査法人にとって経営の舵取りが非常に難しいといわざるを得ない。

日本の監査法人はアメリカの会計事務所に倣ってコンサルティング業務を強化してきた。実際に収益率が高いので監査法人の収益の大きな柱になっていた。ところがエンロン事件で監査業務とコンサルティング業務を両立することを禁止されたので、非常に経営が難しい局面に立たされている。確かにコンサルと監査を同時に提供すると独立性の問題が生じ、厳格な監査を遂行することができなくなる場合が少なくない。その意味ではSOX法の趣旨は正しいといえよう。

だが、監査法人は株式会社のように営利を目的とした集団ではないが、職員である会計士に給料を支払わなければならないし、事務所の家賃などの多くの経費が発生することも確かである。それなりに収益の柱が必要なのである。ところがその収益の柱であるコンサルティング業務が大きく後退したので、新しい方向性を検討する必要に迫られている。

公認会計士の業務は、監査、コンサル、税務の三本柱であるが、コンサルができなければ、監査と税務で収益の柱を育てなければならない。ただ監査はそれだけのりしろがあるかといえるかは難しいところである。コンサルはできなくなったが、新たに創設された内部統制報告書監査により監査報酬は一時的に増加した。また、四半期報告のレビューによっても監査関連報酬は増加したが、これらは一時的なことであり、来年度以降に大きく伸びる要素はないのである。

一方、税務は税理士と競合するので、税理士達も自分たちの職域を守るために必死となり、大きく伸びることは難しい。また、監査法人は税務業務を直接行うことは禁じられているので、監査法人の業務拡大に直接は繋がらない。どの大手監査法人も税理士法人を別に作り、そこで移転価格税制のような企業の税務対策などの相談業務を行っている。

以上のことから、エンロン事件は外資系会計事務所や監査法人にとって自分たちの職域を決定的に縮小してしまった大汚点を残したといえよう。

ところで監査法人に勤務する会計士のサラリーマン化は益々強くなってきている。仕事に追いつまわられて、多くの監査業務を次々にこなしている。しかも年度決算の監査と三ヶ月ごとの四半期報告のレビュー、内部統制報告書の監査と息つく暇もないほど一年中忙しい。

今後、過労死については会計士にとっても例外ではない時代となるだろう。また、あずさ、あらた監査法人は数年後には有限責任監査法人になるだろうが、有限責任監査法人になると自社の財務諸表の公表及びその監査が必要になる。他の監査法人から監査を受けたり、財務諸表を公表するのが嫌だというのは、企業にディスクロージャーを求めている監査法人としては筋の通らない不合理な

話である。自社が自らの透明性を確保していなければ、企業にいくら財務内容の透明性を求めても説得力のないものになってしまう。

外資系会計事務所との距離感をどのように保つかも今後の監査法人にとって重要な事項である。外資系の中には、連邦型を認めるところと中央集権型であるところとがある。

図表18 連邦型か中央集権型か

外資系会計事務所	連邦型か中央集権型か
アーンスト・アンド・ヤング	連邦型
デロイト・トウシュ	連邦型
KPMGピート・マーウィック	中央集権型
プライスウォーターハウス・クーパース	中央集権型（ただし、京都監査法人に対しては連邦型）

（出所：筆者により作成）

連邦型か中央集権型かは、ビッグ・エイト当時に日本に独自の監査法人を設立したところであったかどうかで判断できる（図表19参照のこと）。連邦型は各国の監査法人ないしは会計事務所の自治を尊重するという提携方法である。一方、中央集権型は本部で全体の経営戦略を決定し、各国はこの経営戦略に基づき業務執行を行うという提携方法である。独自の監査法人を設立していたところは、中央集権型といえよう。

青山、英和、三田、港というように日本名になっているのは、国際会計事務所の名前を冠した事務所の国内での展開を防ぐため、監査法人の名前にカタカナを認めないという大蔵省（当時）の行政指導があったからである<sup>25</sup>。

図表19 外資系会計事務所の直営監査法人か提携か

外資系会計事務所	日本の監査法人
プライスウォーターハウス	青山監査法人（現在のあらた監査法人）
アーサー・アンダーセン	英和監査法人（現在のあずさ監査法人）
デロイト・ハスキンス・アンド・セルズ	三田監査法人（現在の有限責任監査法人トーマツ）
KPMG	港監査法人（現在のあずさ監査法人）
クーパース・アンド・ライブランド	監査法人中央会計事務所（現在、解散し、会計士等は他の監査法人に移管済み）と提携
アーサー・ヤング	監査法人朝日会計社（現在のあずさ監査法人）と提携

<sup>25</sup> 磯山 [2002]、105頁。



アーンスト・ウィニー	監査法人太田哲三事務所（現在の新日本有限責任監査法人）と提携
トウシュ・ロス	等松・青木監査法人（現在の有限責任監査法人トーマツ）と提携

（出所：筆者により作成）

【図表19の解説】

外資系会計事務所には日本の監査法人として事業を展開しようとするところと日本の大手監査法人と提携することにより事業を展開しようとするところがあった。青山（1983年6月設立）、三田（1983年7月設立）、英和（1984年7月設立）、港（1985年9月設立）は国鉄、電々公社、専売公社の民営化により、これらの会社に監査が必要になることを見越して、日本の監査法人として創立された。これらの監査法人のうち、青山は電々公社が民営化してできたNTT（日本電信電話株式会社）の監査を担当することになった。これらの監査法人はそれぞれの外資系会計事務所の実質的な日本支店として活動した<sup>26</sup>。

図表19をみてわかるように、外資系事務所の直営の監査法人は青山、英和、三田及び港であった。つまり、現在のあらた監査法人、あずさ監査法人が中央集権型で海外の本部から経営を指示されているといえよう。アンダーセンは解体したので、もはや存在せず、中央集権型とはもはやいえない。三田はデロイトの直営事務所であったが、デロイト・トウシュになってから、デロイトの方がトウシュを飲み込んだのか、トウシュがデロイトを飲み込んだのかにより連邦型か中央集権型かの違いが出てくる。この点について言及された資料はないが、デロイト・トウシュの名前を見れば、最初に名前が付いている方が買収した方であることが多い。また、合併後の組織の代表がデロイトのトップだったこともその根拠になる。ということは中央集権型の組織であるといえる。しかし、図表18では筆者は連邦型としている。これは本来、中央集権型の組織であるが、トーマツについては連邦型を認めているということの意味している。その根拠は国際的な組織の名前に「デロイト・トウシュ・トーマツ」とトーマツの名前をわざわざ入れている点にある。デロイト・トウシュはそこまでトーマツに気を使っているのである。これと同じ事はプライスウォーターハウス・クーパーズが京都監査法人に対して連邦型を認めている点にみることができる。これは京都監査法人が任天堂、京セラ、日本電産などの優良クライアントを持っていることから、こうした下手に出ているといえよう。また、将来的にあらた監査法人との合併を考えているともいえよう。

トーマツ創業の理念は、今後の監査法人の将来を考える際に非常に参考になるものである<sup>27</sup>。

「当法人設立の構想・未来像の主要な点は2つある。1つは国内の主要都市に事務所を持つ大型の監査法人となすこと。2つめは外国にネットワークを持ち、在日の外資系企業にたいしてもサービスを提供し得る能力を持ち、かつ日本の企業が外資を調達する場合における英文財務諸表の監査もできる人材その他の規模を持つ、国際的な監査法人とすることである。」

<sup>26</sup> 岸見 [2006]、53頁。当時大蔵省の規制措置で、パートナーシップなので外資系会計事務所は法人格がなく、個人の会計士資格で監査業務を行っていた。

<sup>27</sup> 岸見 [2006]、179 - 180頁。

この理念を1968年（昭和43年）時点で考えていることに対して、その先見性は特筆される。そして富田岩芳氏はトーマツの創立翌年（1969年9月）に富田ドクトリンを展開する。それはビッグ・エイトと互角に戦える監査法人を育て上げるために、アメリカに乗り込んで、ビッグ・エイトの懐に入り、彼らの技術・ノウハウを奪い、力をつけることだった<sup>28</sup>。しかし、トーマツの経営トップの中でも彼の意図を理解していた人は海外経験を持つ等松農夫蔵氏<sup>29</sup>などごく少数だけであり、大部分の幹部は国内重視派で富田氏の考えを理解しなかった。しかし、彼は自己の信念を貫き、海外重視の考えをより一層強めた。資金的にも援助が無く、自分の家を売却するなど私財を投じて資金を作った<sup>30</sup>。これは誰にでもできることではない。また、この当時の駐在員も安い給料で昼間のルーチン・ワーク後に、夜は日系企業を営業で訪問する生活を続けていた。こうした苦労が実り始めるのが、1970年代後半からである<sup>31</sup>。海外のクライアントが300社を超えるようになると、誰も富田氏を批判するものはなくなったという<sup>32</sup>。

さて日本の監査法人は今後どのようにしていくべきであろうか。現在のようにビッグ・フォーの傘下に入り、彼らの開発した最新の監査ツールを使い、従来の監査業務を継続していくべきなのであろうか。それともこうしたビッグ・フォーの影響下から逃れて、自分たちで独自で業務を拡大する道を探るべきであろうか。ビッグ・フォーの影響下にいると、ITを駆使した監査手法を活用することができるというメリットがある。しかし、ビッグ・フォー同士の様々な経営戦略に巻き込まれてしまうというデメリットが存在する。営業重視のビッグ・フォーの傘下になれば、監査人は営業マンのように仕事を取りに走らなければならない。ビッグ・フォーに日本の業績を説明するために、海外にあるビッグ・フォーの本部に足を運んで理解を得なければならない。ビッグ・フォーの影響が強まれば強まるほど、日本の業績が不振であると日本のトップを彼らが交代させたり、本部が指名した人間を送り込んだりされる可能性もでてくることになる。

これが嫌だといって、独自で展開しようと日本の監査法人がすれば、グローバル化した現在では世界的なネットワーク・サービスを独自で開発しなければならない。日本の会計士が世界中に派遣されて、ビッグ・フォーと提携していると同様なネットワーク・サービスをクライアントに提供し続けることが果たして可能なのだろうか。このように考えると、ビッグ・フォーと提携し続けることは、最善ではないかもしれないが、次善であると考えられる。

では次に日本に会計士が急増した場合に大手監査法人は、金融庁が考えているように多くの会計士を雇用し続けることができるのだろうか。国家により政策的に決定された事項を覆すことは難しいだろう。したがって、今後、会計士の数は5万人に近づいて行くことになるだろう。しかし、民間の組織である監査法人が会計士試験合格者をどんどんと雇用することには限界があることも事実であ

<sup>28</sup> 岸見 [2006]、181頁。

<sup>29</sup> 岸見 [2006]、49 - 50頁。「等松は戦前、富田が海軍経理学校在学中の教官で、終戦時は海軍主計少将だった。（中略）等松は1948年（昭和23年）に実施された公認会計士試験にいち早く合格し、イギリスのロウ・ビンガム・トムソン会計事務所（東京）のパートナーとして会計業務を習得した。」

<sup>30</sup> 岸見 [2006]、185頁。

<sup>31</sup> 岸見 [2006]、183 - 184頁。

<sup>32</sup> 岸見 [2006]、185 - 186頁。

る。仕事が伸びていかなければ、監査法人は雇用を確保することができない。コンサルティング業務は監査業務と同時提供する道がふさがれている。従来はコンサル業務があることが、監査法人の強みともいえた。監査クライアントの監査の過程で問題となった事項をコンサルタントに伝えることで、その問題点が解消され、さらにコンサル収入が増加したからである。

エンロン事件という未曾有の粉飾がなければ、いまも監査とコンサルの同時提供は行われ続けていたことだろう。しかし、これがアメリカではSOX法（企業改革法）で禁止されて、日本でも公認会計士法を改正し、禁止したが、本当にそれでよいのだろうか。監査上の問題点をコンサルタントが解消することは問題といえるものではない。では何故、こうした禁止措置が取られたのかといえれば、監査業務とコンサルティング業務には相反する要素が存在するからである。つまり、監査法人がコンサルして収入を得た事項に関しては、そこに問題が内在していても監査法人は指摘することができないことから、独立性に疑問符が投げかけられるからである。もしこうした独立性に問題がなければ、監査法人がコンサルを行っても、クライアントの問題点を解消することに役立つので目くじらを立てる必要はないのではなからうか。これを解決するためには、監査法人がクライアントに提供したコンサルティングの内容を公開することである。何もすべて詳細に公開する必要はない。概略とコンサルティングした報酬を明確に公開させればよいのである。また、監査法人はこのコンサル内容が独立性に違反しないという宣誓書を作成するようにすればよいのではないだろうか。

これらを有価証券報告書に添付させることで、監査とコンサルの同時提供してよい場合を認めることにすれば、監査法人はコンサル報酬も稼げるようになり、より多くの会計士試験の合格者を雇用する可能になると考える。クライアントも今後、当該問題点を指摘されることがなくなるので十分に監査法人にコンサルをしてもらうのを納得することが可能である。現在はエンロン事件がトラウマのようになり、何でもコンサル禁止という極端な状況に陥ってしまっている。SECはもともと会計事務所がコンサル業務を行うことに反対だったことから、こうした監査業務と非監査業務の同時提供を禁止する措置をとったのである。そこに日本ではこの趣旨に反しないコンサルの復活を実行することは日本の監査法人を蘇らせるきっかけになるのではなからうか。

これは制度を改革する話であるが、次に制度内での話をしてみたい。会計士の数が増加しても何も大手監査法人が試験の合格者を雇用しなくてもよいという考え方もある。つまり、監査法人の収入が伸びないのに合格者を雇うことはないという考え方である。そうすれば、合格者は一般企業に就職するしかなくなる。つまり、一般企業に会計士が大量に就職し、企業内会計士が増加すれば、それだけ一般企業の経理部等の質が向上することになる。これはある意味では必要なことだと考える。優れた会計能力を持った人は必ずしも、監査法人にだけ必要な訳ではなく、一般企業の方にこそ必要であるともいえるからである。

## 五. おわりに

金融庁は公認会計士を2018年に5万人体制にする方針を持っていることを表明していることが四、本文中に指摘した。すると、概算でこの半分の会計士が大手監査法人に勤務することになる。

つまり、2万5千人が大手監査法人に勤務することになると考えられる<sup>33</sup>。この場合、三大手監査法人ではそれぞれ約7,000人が勤務し、あらたでは約4,000人の会計士が勤務すると考えられる。

現在はそれぞれ4,000人程度の会計士（公認会計士試験論文式試験合格者や会計士補を含む）が大手監査法人（あらたは不明）に勤務している（図表20を参照のこと）。それが全体で会計士が5万人になり、それぞれ3,000人の会計士が各大手監査法人（あらたは2,000人）に新たに雇用されることになる。これだけの人数の会計士に結与を払うためには監査法人は現在の2倍程度の収入に伸ばさなければならない。これは大変に厳しい現実である。コンサル業務がなくなった今、そんなに伸びる要素がないからである。

図表20 各大手監査法人の人員数

	新日本	トーマツ	あずさ	あらた
人員の内訳	パートナー740名 専門職と事務職の 数は不明	パートナー608名 専門職4,916名 事務職501名	代表社員291名、 社員278名 専門職と事務職の 数は不明	不明
資格者	公認会計士2,748名 公認会計士試験合 格者等2,022名 その他1,656名	公認会計士2,267名 会計士補584名 公認会計士試験論 文式試験合格者 1,670名 公認会計士試験論 文式試験科目合格 者及び短答式試験 合格者191名	公認会計士1,938名 会計士補466名新 試験合格者1,644名 その他職員1,228名	不明
総人員数	6,426名(時点不明)	6,025名(2009年6月 末日現在)	5,276名(時点不明)	1,959名(2009年9月 30日現在)
監査関与先	4,233社(時点不明)	3,974社(2008年9月 時点)	4,560社(時点不明)	不明

(出所：各監査法人のホームページ)

大手監査法人はそれぞれどのようなビジョンを持って今後進んでいくのかを明確にしなければならない。そして最終的にはしっかりとしたビジョンを持つ監査法人だけが生き残ることができるのではなかろうか。日本企業が会計監査で支払う監査報酬は米国などに比べると半分以下であるといわれている。監査時間も諸外国と較べると短い。これは日本企業が監査報酬を抑えようとする事に対抗して、監査時間を減らしている面があることも見逃せない。日本の監査法人は外部の第三者

<sup>33</sup> 早房 [2006]、164頁。個人・中小の会計事務所で50%強が属しているとの現状を述べているので、約半数は大手監査法人に属しているとして、5万人体制の半分は大手に勤務すると試算した。

である監査人による会計監査の価値の重要性を日本企業に認識させるようにしていかなければならない。そうなれば会計士の人数がたとえ倍になっても十分に対応することが可能になる。

#### 【参考文献】

- アーサー・レビット [2003] : Arthur Levitt, Jr. (2002) Take On The Street : Pantheon Books, a division of Random House, Inc. (アーサー・レビット著、小川敏子訳 『ウォール街の大罪』 日本経済新聞社、2003年3月。)
- 明日山 [1983] : Mark Stevens (1981) The Big Eight, Scott Meredith Literary Agency, Inc. (マーク・スティーブンス著、明日山俊秀・信達郎訳 『ビッグ・エイト』 日本経済新聞社、1983年4月。)
- 明日山 [1987] : Mark Stevens (1985) The Accounting Wars, Scott Meredith Literary Agency, Inc. (マーク・スティーブンス著、明日山俊秀 『アカウンティング・ウォーズ』 日本経済新聞社、1987年6月。)
- 明日山 [1992] : Mark Stevens (1985) The Accounting Wars, Scott Meredith Literary Agency, Inc. (マーク・スティーブンス著、明日山俊秀・長沢彰彦訳 『ビッグ・シックス』 日本経済新聞社、1992年9月。)
- 磯山 [2002] : 磯山友幸 『国際会計基準戦争』 日経BP社、2002年10月。
- 奥島 [1994] : 奥島孝康 『会社法の基礎 - 事件に学ぶ会社法入門』 日本評論社、1994年2月。
- 奥山 [2004] : 奥山宏 『会社はなぜ事件を繰り返すのか』 NTT出版、2004年9月。
- 小関 [1991] : 小関勇 『わが国監査法人の実証的研究』 税務経理協会、1991年1月。
- 川北 [2008] : 川北博 『[私本] 会計・監査業務戦後史』 清文社、2008年7月。
- 川口 [2009] : 川口勉 『最新監査事情 - 監査実務「エンロン後」の進化 - 』 税務経理協会、2009年6月。
- 監査人・監査報酬問題研究会 [2008] : 監査人・監査報酬問題研究会編 『2009年版上場企業監査人・監査報酬白書』 清文社、2008年12月。
- 岸見 [2006] : 岸見勇美 『ザ・監査法人』 光人社、2006年1月。
- 柴田 [2007] : 柴田英樹 『粉飾の監査風土』 プロGRESS、2007年7月。
- ジョブウェブコンサルティング [2005] : ジョブウェブコンサルティングファーム研究会 『コンサルティング業界大研究』 産学社、2005年1月。
- 須田他 [2007] : 須田一幸、山本達司、乙政正太 『会計操作 - その実態と識別法、株価への影響』 ダイアモンド社、2006年6月。
- 高橋 [1995] : 高橋健而老 『国際的監査法人トーマツとともに - 創業者富田岩芳のグローバル精神』 ビジネス社、1995年10月。
- 西野 [1985] : 西野嘉一郎 『現代監査制度発達史』 第一法規出版、1985年6月。
- 早房 [2001] : 早房長治 『だれが粉飾決算をつくるのか』 廣済堂、2001年10月。
- 早房 [2006] : 早房長治 『企業スキャンダルと監査法人』 彩流社、2006年7月。
- 和田 [1995] : 和田勲生 『経営コンサルティングファーム』 ダイアモンド社、1995年5月。
- 山浦 [2003] : 山浦久司 『会計監査論《第3版》』 中央経済社、2003年9月。