

【査読付き論文】

欧州監査委員会における監査人の独立性に影響を与える 諸要因の現状と課題

—精神的独立性と外見的独立性の観点から—

The Current Status and Issues of Factors Affecting Auditor Independence at the European Court of Auditors: From the Perspective of Independence in Mental Attitude and Independence Perceived

新家多恵子¹、井上直樹²

要旨

欧州監査委員会は、欧州連合(EU)全体の利益のために予算執行や政策の有効性を監査するEUの外部監査機関である。国際的な共同監査体である同委員会の活動が4億人を超えるEU市民に対して信頼性を確保し説明責任を果たすためには、加盟国政府を始めとした多数のステークホルダーが存在する中で、監査人の独立性を担保する必要がある。本稿では、EUの加盟国より1名ずつで構成される欧州監査委員会の監査人を取り巻く各種制度や監査人の選任プロセスにおける欧州議会との関係が監査人の独立性に与える影響と課題について考察する。

キーワード: 監査、説明責任、欧州監査委員会、独立性

Keywords: Auditing, Accountability, European Court of Auditors, Independence

1. 背景と問題意識

公的機関は社会を形作る制度を構築し、運用している。その活動は、当該機関の所管地域の住民や法人等から徴収した対価性の無い税により運営されていることから、納税者等に対してその執行に関する説明責任が求められる。説明責任の中には、決算の表示が財務の状況を正確に表現してい

¹ 新家多恵子は、関西学院大学大学院経営戦略研究科博士課程後期課程2年

² 井上直樹は、本学地域経営学部教授

るかという「正確性」、法令等に従って適正に執行がなされているかという「合規性」とともに、事務事業の遂行に無駄な支出が発生していないかという「経済性 (Economy)」、成果に対して最少の経費・労力で事業が執行されているかという「効率性 (Efficiency)」、さらに、目的に見合った成果が現れているかという「有効性 (Effectiveness)」が含まれる。

したがって、公的機関には上記の観点、特に、それぞれの英訳の頭文字をとって「3E」と呼ばれる「経済性」、「効率性」、「有効性」を備えた制度を構築し運用する責務がある。公的機関がその責務を果たすためには制度を構築することに加え、当該制度が実際の社会で適用され、制度の趣旨に沿った効果が発現するところまで関知する必要があると考える。本稿では、広範にわたる公的機関の活動の中でも、上述の説明責任を果たすために不可欠となる、組織の活動内容のチェックと必要な改善を促す役割を担う監査業務に焦点を当てる。

公的機関の監査主体は、そのほとんどが機関ごとに設置されているのが現状である。近年では、監査業務に求められる高い専門性を備えた人材確保³や、個々の行政単位だけでなく地域全体の利益を守る観点からも、共同監査の手法が注目されている。我が国における唯一の事例として、岡山県備前市と瀬戸内市が平成 28 年より監査委員事務局の共同設置を行っているが、本件も監査委員の指揮の下で業務を行う「事務局」の共同設置⁴であり、監査業務自体は依然として自治体ごとに実施されている。

しかしながら近年、環境問題や経済問題等、一つの国や自治体といった組織単位では実効性のある対応が行えず、関係する複数の主体が協働することで一定の効果が得られる越境的な課題の存在感が増大している。このような課題に対応するためには、複数の主体が取組を行うとともに、その取組に対する効果検証と改善が必要となる。この点に関して、欧州では欧州連合 (European Union、以下「EU」とする) を形成し、通貨や規則の統合を図りながら、個々の加盟国の活動とは別に EU としての役割において気候変動等の環境問題、マネーロンダリング等の経済問題等に対応している。

EU としての活動を実施するために、現在 27 か国の加盟国に暮らす EU 市民から徴収した財源を活用し、その用途や事業執行に係る説明責任を果たすために、欧州監査委員会⁵ (European Court of Auditors、以下「ECA」とする) という外部監査機関を設置している。ECA は EU 全体の予算を監査対象としており、監査人は各加盟国から 1 名ずつ選出されていることから共同監査体の特徴を持つ。共同監査体では単体の機関よりも多くのステークホルダーが関与し、さらに、ECA は国境を越えた共同監査体であるため、関係性はさらに複雑であることが推察される。関与する主体の数が多きほど、利益の対立が生じやすくなる一方で、監査主体の判断に特定のステークホルダーを利するような偏りが生じればステークホルダー間やステークホルダーと監査機関との間に不信感が生じ、

³ たとえば、地方自治法第 200 条の 2 の規定に基づく監査専門委員の設置が該当する。

⁴ 地方自治法第 252 条の 7 第 1 項の規定に基づく監査事務局の共同設置である。

⁵ ECA の邦訳については、外務省等では「欧州会計検査院」となっているが、本稿では財務諸表監査に留まらず、3E 監査を含めた広域的な課題に対する役割を検討する観点から「欧州監査委員会」とする。

監査業務自体が成立しなくなるリスクが高まる。したがって、EU の現加盟国である 27 か国、約 4 億 4,700 万人（2021 年 1 月現在）⁶の EU 市民が関与する ECA には相当高度な水準での独立的な立場と公正不偏な態度が求められる。

本稿では、監査人の独立性を構成する要素として、鳥羽・川北ほか（2001）の先行研究から外見的独立性と精神的独立性を抽出し、それぞれを認識する主体や影響を与える要素を整理した。ただし、監査業務に関わる実際の調査や報告書作成等の実務の多くは、ECA に監査人とは別に約 900 人いるスタッフが行うのが実態である。その意味では、ECA の監査人は、監査現場で監査を行いつつ自ら監査報告書を作成する公認会計士とは立場が異なり、後述する「意志の強さ」といった監査人の態度が ECA 外部や被監査組織の人々に認知される機会は多くない。さらに、先行研究の鳥羽・川北ほか（2001）で実施されたアンケートの客体には、公認会計士の行う監査業務を直接観察できる者も含まれている。これらのことから、当該先行研究における公認会計士の議論の全てが ECA の監査人に当てはまるわけではない。しかしながら、ECA スタッフにより行われる実務は各監査人による指揮の下に実施されており、さらに、ECA の監査人は監査報告書の内容に関して対外的に責任を持つ立場にある。この点において、公認会計士の中でも監査法人の指定社員や、我が国会計検査院の検査官と同様の役割を果たしていると考えられる。本稿では監査実務を実施するスタッフではなく、監査報告書の内容に対して責任を持つ ECA の監査人に焦点を当てているが、その役割の大きさから監査実務に従事する会計士と同様に独立性の担保は重要である。さらに ECA の監査人は、EU 全体の利益のために各加盟国から 1 名ずつ選出されているという立場からも監査人を取り巻く影響要因から一層の独立性が求められると考えられるため、鳥羽・川北ほか（2001）の先行研究の枠組みを適用するものである。

その上で、ECA の組織概要とともに、同組織における監査人の独立性に関する位置づけ、および EU 加盟国より 1 名ずつ選出される監査人の指名プロセスを概観する。それにより、先行研究による監査人の外見的独立性と精神的独立性が ECA の制度にどのように当てはまるか、また、監査人の指名プロセスにおいて制度面と運用面から、現行の取り決めが EU を取り巻く多くのステークホルダーに対して説明責任を果たせるような公正不偏性を担保するものとなっているかについて検討を行う。

なお、先行研究では、外見的独立性の本質を「監査人の独立的な判断に対して社会の構成員が抱くイメージ」として整理し⁽¹⁾、さらに外部から知覚できない監査人の精神的独立性についても個人の資質のみに依拠するのではなく外部からの影響要因の存在に着目したもの⁽²⁾として、マウツ＝シヤラフのものが挙げられ、これらを踏まえて鳥羽・川北ほか(2001)が監査人の独立性への影響要因を整理している。また、ECA の監査人の独立性に関しては、現行制度における欧州議会の存在感が増大していること⁽³⁾、並びに ECA の監査人を加盟国 1 名ずつ配置すること⁽⁴⁾に関して、現行 20 名

⁶ Eurostat https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Population_and_population_change_statistics 2021 年 10 月 24 日参照

を超える監査人の数の多さが迅速な意思決定に支障を来しているとの問題意識が示されているものの、ECA の監査人に関し、精神的独立性と外見的独立性に分類して影響要因に言及しているものは現状では見られない。

2. 監査人の独立性

監査人の独立性概念は、精神的独立性と外見的独立性から構成される監査理論上の基礎概念である⁵⁾。「精神的独立性」とは、「監査に従事する監査人が意識する概念であり、監査判断に際して認識すべき心の状態である。その意味において、当該監査人以外の者が認識できるレベルの概念ではない⁶⁾」とし、監査人だけが知覚できるものとしている。ただし、鳥羽・川北ほか（2001）では「監査人の精神的独立性を第三者が知覚できないという問題と、監査人の精神的独立性に影響を及ぼす要因の識別という問題とを、これまで混同してきたようにも思われる」とし、監査人の精神的独立性に影響を及ぼす要因の存在を認識し、これを「監査判断影響要因」としている⁷⁾。

また、「外見的独立性」とは、「監査人が下した判断に独立性が欠けているのではないかとの疑念や不安を社会の人々に与える可能性のある要因一すなわち、監査人の行動、監査人が他の関係者と取り結ぶ関係、そして監査人を取り巻く状況一から、監査人が解放されていると社会の人々が知覚した程度⁸⁾」と定義し、外見的独立性に影響を及ぼす要因を「イメージ形成要因」と呼んでいる⁹⁾。さらに、監査判断影響要因とイメージ形成要因は、精神的独立性と外見的独立性のいずれか一方に影響を及ぼす要因もあれば、双方に影響を及ぼすものもあることから、それぞれ別個に考察されるべきとしている¹⁰⁾。監査人の精神的独立性と外見的独立性のいずれかが欠けた場合も、独立性を担保することはできず、それにより信頼に足る監査が実施されないことで、施策の経済性、効率性、有効性が十分発揮できなくなるおそれがある。

鳥羽・川北ほか（2001）では、アンケート調査を通じてイメージ形成要因の抽出を試み、結論として監査人の独立性に対する評価に最も大きな影響を与えているのは、順に「公認会計士の意志の強さ」（公認会計士の意志が強いと感じるほど独立性の評価が高くなる）、「日本公認会計士協会の自己規制」（自己規制が充実していると感じるほど、独立性の評価が高くなる）、「会計基準の規範性」（会計基準が規範として機能しているほど独立性の評価は高くなる）、「監督官庁による処分」（処分が適切に行われていると感じるほど、独立性の評価は高くなっている）、「組織的な監査」（組織的な監査が行われていると感じるほど、独立性の評価は高くなっている）の5つとしている¹¹⁾。

鳥羽・川北ほか（2001）は民間企業における財務諸表監査を念頭に置き、アンケート調査も日本国内で実施されたものである。しかしながら、受託者が委託者に対して、その受託財産の経営に関する状況を報告するためのものであるという監査の基本的性質は、公共部門においても、公的機関が市民等から徴収した税の使途について外部のステークホルダーに説明責任を果たすための手続という点において同様である。ただし、公共部門における受託者と委託者の関係は、民間企業の財務諸表監査のように費用を負担し監査業務を委託する企業と当該業務を受託する監査法人のような一

対一との関係とは異なるものである。なぜなら、「公共部門における税の徴収と費消との間にあるのは直接的ではなく、間接的な繋がりであるためである。組織単位で徴収された財源が国全体もしくは共同国家機関に対して使われる場合があるからである」⁽¹²⁾。さらに近年では、「説明責任を、利害関係者との関係でのみ捉えるのではなく、多様な不特定の主体に対する説明責任の遂行という思考の存在が垣間見られる」⁽¹³⁾という意見も見られ、公共部門における受託者と委託者の関係は、民間部門の財務諸表監査よりも複雑であると考えられる。

そのため、監査の対象が公的機関であれば、市民、企業、報道機関、社会全体さらに本稿で扱うEUの場合は各国で支払われたEU市民の税がEU全体の予算として別の加盟国も含めた施策の財源となることから、民間企業の監査よりも幅広い人々との関係が生じ、特に外見的独立性に対する知覚は一層厳しくなることが想定される。しかしながら、監査人の精神的独立性と外見的独立性を担保するためには、それぞれの影響要因を抽出し検討を行う必要があることは民間部門においても公共部門においても同様である。さらに、ECAの監査人の独立性に関し、影響要因を含めた考察手法を提供する先行研究は現時点では見られないことから、本稿では公共部門における受託者と委託者の関係の特殊性を考慮した上で、鳥羽・川北ほか(2001)をもとにECAの監査人の独立性に関する考察を行うこととする。

3. ECA 設立の背景と役割

EUは、第二次世界大戦後から現在の組織体制に至るまでに様々な変遷を経ており、監査の位置づけについても歴史とともに変化してきている。欧州石炭鉄鋼共同体(European Coal and Steel Community)や欧州経済共同体(European Economic Community)時代にも監査を行う体制はあったものの、予算規模の増大や加盟国の増加といった背景に対して当時の体制では不十分との声を受け、ECAはルクセンブルクに本部を設置し、1977年に発足した。しかしながら、当時の欧州共同体(European Community)においては、ECAは法的な位置づけがなされていなかった。その後、1993年のマーストリヒト条約発効によって、ECAは正式なEUの外部監査機関として法的にも位置づけられることとなった。ただし、ECAはあくまで外部監査機関であり、法的権限は有していないため、他の組織や個人に対して処分を課すことはできず、その役割としては、監査結果に基づく意見を提供することで、予算執行の権限を有する欧州委員会等による財務管理の質を向上させることが期待されている。

ECAの運営に係る内容は、EU運営条約(Treaty on the Functioning European Union、以下「TFEU」とする)で規定されている。ここでは、ECAの監査人は加盟国から1名ずつ選出されること、彼らはEU全体の利益のために完全な独立性が求められることが要求されている(第285条(1))。さらに、同条(3)では、いかなる政府や組織に対して指示を求めることも、逆に指示を受けることも禁止する旨が規定されており、出身国政府との関係よりも、EU全体の奉仕者としての役割が期待されていると考えられる。このことは、ECAのウェブサイトのトップページに“Guardians of

the EU finances (EU 財政の守護者)”と謳われていることから、EU 全体の利益を強く意識していることが推察されるとともに、EU 市民からもその役割を期待されていると考えられる。

また、ECA が対象とする監査は、会計報告が当該年度の財政状況を正確に表しているかを確認する「財務諸表監査」、金融取引等が規則に則って実施されているかを確認する「コンプライアンス監査」に加え、最少限の資源と最も経済的な方法で目標が達成できているか、つまり 3E の観点で政策を評価する「業績監査」の 3 種類である。EU の人口は 4 億人を超え、GDP は 15 兆 6,362 億ドルと日本の約 3 倍と経済規模も大きく、多数の加盟国で構成されているため EU としての政策や予算の執行には各国の様々な思惑があるものと考えられる。したがって、その活動をチェックし、評価や改善に向けた勧告を行い公表する ECA に対しても、同様に影響力を行使したいという考えが関係者に働くことが推察される。次節以降、そのような多数のステークホルダーから ECA が独立し、監査人が公正不偏の態度を保持し、独立的な立場が担保される制度を概観し、ECA が現在直面している課題を考察する。

4. ECA における監査人の独立性の担保について

4.1 ECA 自身による取組

ECA の活動は EU 全体の利益のために、EU 市民をはじめ様々なステークホルダーに対して公正不偏の態度で行われる必要がある。したがって、ECA の活動を担う加盟国から 1 名ずつ選出される監査人には高度な独立性が求められる。本節では、そのような ECA を取り巻く状況の中、ECA 自身が監査人の独立性担保をどのように位置づけ、また、監査人の独立性担保のために実施している取組を概観する。

ECA のウェブサイトでは、“Our Values, mission and vision”の項目の最上段に「独立性」を表す、“Independence”について、“We carry out our work free from influences that may compromise, or may be seen to compromise our professional judgement. (我々は自らの専門的判断を損なったり、またはそのように知覚される影響を受けたりすることなく、業務を遂行する。筆者訳)”と記載されている。同ウェブサイトでは、独立性を「精神的独立性」と「外見的独立性」に分類した記載を行っていない。しかしながら、上記の文章の前半は、監査人の専門的判断を損なわせるような影響要因について言及しており、その影響要因は監査人自身が意識するものであることから、監査人が監査判断に際して認識すべき心の状態を表す「精神的独立性」を意味するものであると考えられる。また、同文章の後半は監査人の専門的判断を損なっていると知覚される影響要因について言及しており、この場合は外部の人々が監査人やその置かれた状況に対して認識する「外見的独立性」に言及していると考えられる。このことから、ECA は「精神的独立性」や「外見的独立性」といった用

⁷ 2019 年現在。外務省ウェブサイト <https://www.mofa.go.jp/mofaj/area/eu/data.html> 2021 年 10 月 24 日参照

語で表現していないものの、監査人の独立性を構成する両要素について認識しているものと理解される。

また、ECA では、倫理委員会 (Ethics Committee) を設置し、倫理規程 (Ethical Guidelines) を策定するとともに、ECA の倫理的枠組みが十分機能しているかについて本分野での取組が進んでいるポーランドとクロアチアの会計検査院によるピアレビューが行われるなど、ECA が組織として常に高い倫理性を保持する制度を構築している。さらに、現職だけでなく過去に ECA の監査人であった者に対しても適用される行動規範 (Code of Conduct) も規定されており、同規範第 14 条には監査人に対して利害関係の申告 (Declaration of interests) を求めている。申告内容は、監査人本人だけでなく、配偶者などの家族についてもその資産や負債、不動産の保有状況などを記載し、ECA のウェブサイトで公表することで、利害関係者との利害の衝突が無いことを外部に示している。さらに、監査人全員の職務経歴書 (Curriculum vitae) も ECA のウェブサイトで公表しており、EU 市民を始め誰もがこれらの情報にアクセスできる環境を構築している。

これらの取組は、あらかじめ利害関係者との関係を規制・整理することで、そのような関係が監査人の精神的独立性に影響を及ぼす監査判断影響要因となることを未然に防止することを企図するとともに、外部への公表を通じて社会の人々が監査人の独立性に対して疑問を抱くイメージ形成要因を排除する趣旨と捉えられる。これらのことから、ECA 自身も監査人の独立性を担保し、EU 全体の利益を守ることを強く意識して各種の対応を行っていることが理解される。

4.2 ECA の監査人の選任プロセス

上記の取組は ECA 自身で実施することができ、内部で完結する手続であるが、ECA の監査人選任を ECA 自身で実施することはできない。ECA の監査人に関する規定は TFEU 第 285 条及び同第 286 条に規定されている。まず、285 条では “It shall consist of one national of each Member State.” とあり、加盟国から 1 名が選出されることが規定されている。その上で、監査人候補者の要件が第 286 条(1)に “The Members of the Court of Auditors shall be chosen from among persons who belong or have belonged in their respective States to external audit bodies or who are especially qualified for this office. Their independence must be beyond doubt.” と示されている。1 文目の前段では、それぞれの出身国において外部監査機関に所属していた経験を有することが規定されており、ECA での業務従事に当たり求められる専門性について定められたものと理解することができる。一方で、後段の意味するところは ECA に特に相応しい資格を有すること、と理解され、前段に比較して具体性と客観性に欠く記載となっている。また、2 文目は、当該候補者の独立性に疑問の余地が無いことを定めており、ECA の監査人にとって重要であるものの、客観的な確認方法の設定が困難な要件であると考えられる。

具体的な監査人選任の手続は TFEU 第 286 条(2)に次のように規定されている。“The Members of the Court of Auditors shall be appointed for a term of six years. The Council, after consulting the

European Parliament, shall adopt the list of Members drawn up in accordance with the proposals made by each Member State. The term of office of the Members of the Court of Auditors shall be renewable.”まず 1 文目は任期が 6 年間であることの説明である。次に 2 文目であるが、“The Council”は EU の立法を司る欧州連合理事会を意味しており、欧州議会（European Parliament）との協議を経て、加盟国からの推薦者を採用するとしている。3 文目は、監査人は再選可能であることを規定している。本条項から、ECA の監査人を最終的に選任する権限を持つのは欧州連合理事会であり、欧州議会は選任過程で協議を行うものの、その協議内容が法的拘束力を持たないことが読み取れる。したがって、欧州議会は協議対象となる候補者に対して同意、反対いずれの意見を表明したとしても、欧州連合理事会はその意見に必ずしも従う必要はないこととなる。

4.3 監査人選任に係る議論と監査人の独立性への影響

欧州議会はこの点について、より積極的に ECA の監査人選任に関する権限を行使できるよう繰り返し制度改正を要求している。2014 年には ECA の将来的な役割と監査人選任プロセスにおける欧州議会との協議の位置づけに関する決議を公表している⁽¹⁴⁾。その中でも、監査人の独立性に関連する内容として、概ね以下のような内容が示されている。

- ・ 欧州連合理事会と欧州議会とで当該監査人の選任に関して意見の相違が見られる事例があり、これにより ECA と他の EU 機関との協働を阻害し、ECA の信用や活動の有効性にマイナスの結果をもたらす懸念がある。
- ・ 欧州議会の意見はメディアの注目を集めている。そのため、公に欧州議会が拒否した候補者が ECA の監査人として選任された場合、関係機関との信頼を弱めることになる。
- ・ ECA の監査人に欧州議会の承認が確保できていない者が含まれている場合、EU の財務管理の中核をなす ECA と欧州議会との協力関係に悪影響を及ぼす。
- ・ 加盟国は、政治的な動機のみに基づく候補者の推薦を避けなければならない。

条約に規定された手続上は、ECA の監査人を最終的に選任する欧州連合理事会が欧州議会との協議内容を必ずしも考慮に入れる必要は無いとされている。しかしながら、欧州議会は EU 市民の直接選挙により選ばれた議員により構成されており、EU 市民の声を代表する機関である。その欧州議会からの意見は EU 市民や加盟国政府等の関係者にとって大きな影響力を持つことが想定される。また、欧州議会による上記決議の中には、加盟国による政治的な動機に基づく候補者推薦に対する懸念が表明されており、これは先述した TEFU 第 286 条(1)に規定されている ECA の監査人候補者の要件の中に「ECA に特に相応しい資格を有すること」という、具体性と客観性に欠くものが含まれていることから、加盟国の政治的な動機のみに基づく候補者の推薦を制度上可能にしていると理解することができる。

実際に、ECA の監査人や候補者には出身国での政治的背景を持つ人も多く、また、EU の他の機関や国際機関での経歴を持つ候補者も存在する。過去、実際の ECA 監査人の選任過程においては、

そのような経歴に対して利害衝突や独立性が担保できないとの否定的な意見がある一方、ECA にとってメリットがあるとして評価する意見もあり、欧州議会の中でも意見の相違がみられる事例もある。ただし、正式に ECA の監査人を選任する欧州連合理事会は、法的には欧州議会の意見と異なる措置を取ることも可能であるため、①欧州議会から否定的な意見が表明された候補者であっても、最終的に欧州連合理事会により監査人として選任された事例もある。その一方で、②欧州議会からの否定的な意見の表明を受けて、候補者自身や出身国政府が推薦を取り下げる事例もあるなど、欧州議会の反応に対する対応は一樣ではない。

これらの対応について、上記①の事例では、法的には欧州連合理事会の対応は問題とならないものの、EU 市民の代表である欧州議会から出された意見を考慮に入れない事例が頻発すれば、EU 機関同士の協働に悪影響をもたらすことに加え、EU 市民から欧州連合理事会による市民の意見を取り扱う姿勢に対して疑問を呈される懸念がある。また、監査人の独立性に影響を及ぼす要因との関係では、①の場合、正式に ECA の監査人として就任する前の段階から、欧州議会から自身の資格に対して否定的な意見が出されることは、当該監査人自身の精神に影響を及ぼす監査判断影響要因となり得ると考え、精神的独立性に悪影響を及ぼす可能性がある。さらに、そのような否定的な意見が報道などで広く EU 市民の知るところとなった場合は、精神的独立性への影響はさらに大きくなることが予想される。加えて、外部の第三者からそのような候補者が EU の外部監査人として適当であるのかという疑問が出れば、当然ながら当該監査人の外見的独立性は担保されないと考える。それに対し、欧州連合理事会からの選任に加え、欧州議会から好意的な意見が表明された候補者は、外部からの外見的独立性が担保されることに加え、そのことがなお一層の公正不偏の態度を加速し、精神的独立性にも好影響を与えることに繋がると考える。

一方で、上記②の対応は、欧州連合理事会から ECA の監査人として選任された場合でも、特に外見的独立性が担保されないことを懸念して、推薦を取り下げるものと推察される。これらの事例から、ECA の監査人選任における欧州議会との協議内容は法的拘束力を持たないものの、欧州議会が EU 市民の代表機関であること等その影響力の大きさから、法の規定とは別の力学によってその存在感は無視できないものとなっている現状が見られる。

現行の制度では、ECA の監査人の選任に関し、欧州議会と欧州連合理事会とがそれぞれの視点を持って当該監査人の選任の妥当性について意見を表明している。前述のとおり、欧州議会は EU 市民の代表機関であり民意が反映されやすい分、条約に規定されていない監査人の要件を独自に設定した上でそれらに基づき監査人を評価し、対外的な発信を行うことは、本来の条約の趣旨とは異なる政治的な要因の介入の余地を有している。また一方で、欧州連合理事会は、欧州議会の意見が法的拘束力を有しないことから、欧州議会から監査人として選任することの妥当性について相当の疑問が呈された候補者であっても監査人として任命している事例があり、このことは EU 市民に対する説明責任の大きな役割を担う監査人の選定に EU 市民の意見が十分反映されないことを意味している。このような場合に、欧州議会や欧州連合理事会の見解を踏まえつつ、条約の趣旨である EU

全体の利益のために貢献する独立性を担保し、EU 市民や当該監査人を推薦する加盟国が納得できるような監査人の選任措置が講じられる仕組みが整備されることが望ましいと考える。具体的には、加盟国首脳、欧州理事会議長、欧州委員会議長により構成される EU の最高意思決定機関である欧州理事会に監査人選任過程を監視する監視委員会のような組織が整備されるなど、関係者それぞれの意見を調整し、ECA の監査人の選任にあたり客観的な判断が行われることが条約の趣旨に沿うものと考えられる。

5. 結論と今後の課題

EU による越境的な課題への対応が経済性・効率性・有効性の 3E の観点から十分に実施されるためのチェック機能を果たす ECA の監査人が、あらゆるステークホルダーから独立して公正不偏の態度を貫き、社会の人々からもそのように認知されるような監査体制を構築するために、監査人の独立性を担保する ECA 自身の取組と ECA の監査人選任の制度について概観してきた。

ECA 自身の取組では、倫理規程や行動規範の整備、利害関係の制限を行うことによって監査人の精神的独立性に影響を及ぼす監査判断影響要因の中でも負の要因を最大限排除することが企図されている。さらにそれらの取組のピアレビューの結果や利害関係の申告、監査人の経歴を誰もがアクセスできる ECA のウェブサイトにも広く公表することによって、社会の人々が監査人が下した判断に独立性が欠けているのではないかと疑念や不安を抱く要因を取り除き、外見的独立性も担保するように設計がなされていると理解される。

ECA の監査人選任のプロセスでは、候補者の要件に監査の専門性ととともに、独立性に疑問の余地が無いことを定めている。監査人の選任は、欧州議会との協議を経て欧州連合理事会が行うことが規定されており、そのプロセスは公表されていることから、EU 市民の代表機関でもある欧州議会から好意的な意見を受けた候補者は、なお一層の精神的独立性を高めることが期待されると同時に、EU 市民からの外見的独立性も担保することが可能であると考えられる。

しかしながら、現行の規定では候補者の要件の中に監査の専門性が必ずしも備わっていない場合でも「ECA に特に相応しい資格を有すること」という、定義が曖昧な要件が併せて規定されていることから、これにより候補者の専門性の欠如と加盟国による政治的な候補者推薦を促しているとの問題点が指摘されている。さらに、候補者の経歴に関しては、欧州議会内でも同一の候補者についてその独立性に関する賛否の意見が分かれる事例もあり、外見的独立性に影響を与えるイメージ形成要因となる候補者の経歴や背景が必ずしも整理されていない。その一方、ECA の監査人選任のプロセスにおいて、欧州議会の意見は法的拘束力を持たないものの、EU 市民の代表機関という位置づけからその影響力は大きく、欧州議会による候補者への否定的な意見が当該候補者に対する外見的独立性に与える負の側面が懸念される。したがって、ECA を取り巻く規定の中に存在する「EU 全体の利益」や「ECA に特に相応しい資格」といった具体性と客観性に欠く内容が、その時々監査人候補者に対する議論の対象になり、その結果として、類似の経歴を有する候補者の間でも監査人

に就任した者と候補を取り下げた者など対応にもばらつきが見られ、候補者の経歴と監査人の独立性に影響を与える要因との関係は必ずしも整理されていない現状が見られる。

EUはその歴史の中で、時間の経過とともに加盟国の数やそれに伴う予算規模が大きく変化している。現行の ECA の監査人選任のプロセスは ECA が設立された 1977 年に制定されたもので、当時は監査人の数も 12 名であった。この間、加盟国・監査人数は倍以上に増加し、関連するステークホルダーの数も大幅に増加しており、監査人の独立性の担保はより困難になっていることが推察される。さらに、ICT の進展等の外部環境も大幅に変化しており、外部の人々が ECA の監査人に対して得る情報量も飛躍的に増え、特に外見的独立性に影響を与えるイメージ形成要因の数や影響力の整理は困難を極めている。しかしながら、この点が十分整理されなければ、候補者の選任プロセスに政治的な意見の介入を許し、結果として適切な候補者が排除されてしまうなど、最適な監査人の選任が行えなくなる懸念が生じていると考える。そのため、ECA の監査人の選任にあたり、条約の趣旨に則った独立性を担保し EU 全体の利益のために貢献する監査人の選定を行うため、EU の最高意思決定機関である欧州理事会に、欧州連合理事会の監査人の任命行為に対し監視を行うとともに、欧州議会や監査人候補者本人、また候補者を推薦する加盟国政府の意見を聴取する監視委員会のような機関が設置されるなど、関係者間での意見調整の場が設けられることが望ましいと考える。

発足から四半世紀以上が過ぎた今でも、世界唯一で最大の国際的監査機関として、環境変化に対応し試行錯誤を繰り返している ECA の取組は、既に越境的な課題に直面している世界にとって参考となることが期待される。多様なステークホルダーからの期待に応える組織とするために、監査人の独立性を最大限担保できるよう、関連規定や運用の見直しが求められる。

本稿では、ECA の監査人の独立性を考察するにあたり、倫理規程等の取組と監査人の選任プロセスに焦点を当てた。しかしながら、監査人選任のプロセスにおいては個別の事例に言及するまでに至らず、一般的な傾向を記述するにとどまった。また、特定の監査対象や実査へ割り当てられる監査人や出身国との関係等、実際の業務において独立性が問われる場面については触れられていない。これらの点を今後の課題とし、多面的な観点から ECA の監査人の独立性に与える影響を考察していきたい。

《参考文献》

石原俊彦(2021)『VFM 監査 英国公検査の研究』関西学院大学出版会。

亀岡恵理子・福川裕徳・永見尊・鳥羽至英 (2021)『財務諸表監査 改訂版』国元書房。

鳥羽至英・川北博ほか(2001)『公認会計士の外見的独立性の測定—その理論的枠組みと実証研究—』白桃書房。
備前市瀬戸内市監査委員事務局共同設置研究会(2021)「監査委員会事務局共同設置の有効性に関する調査報告書」。

Kowald,K. (2020) *Nomination to the European Court of Auditors: Role of the European Parliament in the appointment procedure*, European Parliamentary Research Service.

Laffan, B. (2003) 'Auditing and accountability in the European Union', *Journal of European Public Policy*, 10(5), pp. 762-777.

Maultz, R.K.&Sharaf,H.A.,*The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association,1961,p.205.

Parry, M. and Hughes, J. (2019) *Accounting for governments from budget to audit*, PFM Training Limited.

Sharaf, H.A., &Maultz,R.K.(1960) "An Operational Concept of Independence", *Journal of Accountancy*, Vol.109, No.4, pp.49-54.

Vogiatzis, N. (2019) 'The independence of the European Court of Auditors', *Common Market Law Review*, 56(3), pp. 667-701.

≪引用注≫

- (1) Sharaf, H.A., &Maultz,R.K.(1960) "An Operational Concept of Independence", *Journal of Accountancy*, Vol.109, No.4, pp.49-54.
- (2) Maultz,R.K.&Sharaf,H.A.(1961),*The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association,p.205.
- (3) Kowald,K. (2020) *Nomination to the European Court of Auditors: Role of the European Parliament in the appointment procedure*, European Parliamentary Research Service.
- (4) Vogiatzis, N. (2019) 'The independence of the European Court of Auditors', *Common Market Law Review*, 56(3), pp. 667-701.
- (5) 亀岡恵理子・福川裕徳・永見尊・鳥羽至英 (2021)『財務諸表監査 改訂版』国元書房、134 頁。
- (6) 鳥羽至英・川北博ほか(2001)『公認会計士の外見的独立性の測定－その理論的枠組みと実証研究－』白桃書房、62 頁。
- (7) 同上書、65 頁。
- (8) 同上書、82 頁。
- (9) 同上書、65 頁。
- (10) 同上書、64-65 頁。
- (11) 同上書、199-200 頁。
- (12) Parry, M. and Hughes, J., (2019), *Accounting for governments from budget to audit*, PFM Training Limited, p.522.
- (13) 石原俊彦(2021)『VFM 監査 英国公検査の研究』関西学院大学出版会、26 頁。
- (14) European Parliament (2014) *European Parliament resolution of 4 February 2014 on the future role of the Court of Auditors. The procedure on the appointment of Court of Auditors' Members: European Parliament consultation.*

≪ホームページ参照≫

- ・ Eurostat https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Population_and_population

- [change_statistics](#) 2021年10月24日参照
- ECA <https://www.eca.europa.eu/en/Pages/ecadefault.aspx> 2021年10月24日参照
 - EU https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/european-court-auditors_en 2021年10月24日参照
 - 外務省 <https://www.mofa.go.jp/mofaj/area/eu/data.html> 2021年10月24日参照