

# 会計専門職に関する国際比較研究のための覚書

## ——スペインの監査の概要——

柴 健 次

はじめに

2005年・06年に会計専門職大学院が相次いで設立された。国際的に通用する高度会計専門職の養成が謳い文句であり、設立の背景にはかかる人材を求める社会的要請があった。ここに会計専門職は公認会計士に限定されないが、実際には、第一に公認会計士志望者、次いで税理士志望者が会計専門職大学院に入学してきている。設立ブームより7・8年が経過しているが、この間に新しい資格付与の構想など公認会計士制度及び同試験制度の改革論議が巻き起こったが、現在はその熱気も沈静化して、会計専門職希望者が激減するという深刻な事態を迎えている。

会計専門職大学院に所属する筆者は、同大学院を巡る具体的課題に取り組む一方で、会計専門職とは何か、あるいは専門職とは何かに深い関心を持つようになった。こうした関心を持って、日本監査研究学会課題別研究部会『アカウントティング・プロフェッションに関する総合的研究』（主査百合野正博）<sup>1)</sup>に参加し、議論を深めてきた。この研究部会において、日本の公認会計士を対象としてプロ意識に関する調査を実施してきた。そこで得られた結論が日本固有のものか、他国にも共通するものか知りたいという要望が出たが、準備も要することから、部会メンバーの将来の課題となった。

この研究部会の最終報告を終えた私は、在外研究の機会を得て、現在、スペインのマドリッド州に居る<sup>2)</sup>。当地で話を聞くと、公認会計士の資格をえるための国家試験がないこと、財務諸表監査以外にも多くの種類の監査があることなど、日本との相違点を知ることとなった。そこで勢い日西比較を試みたくるところだが、制度比較を行うにもいかなる手順で何を比較するかに関わる理論背景としての仮説が必要である。良く理解しない国との表面的な比較は危険であるので、まずはスペインの監査専門職<sup>3)</sup>について知識を得ておきたいと考えた。本稿は、将

1) 主査百合野正博以下、メンバーは、浦崎直浩、ガルシア・クレマンズ、柴健次、瀧博、田口聡志、林隆敏、矢部孝太郎である。

2) マドリッド州東部に位置する Alcalá de Henares 市にあるアルカラ大学から客員教授として招へいされ、2012年10月1日に着任し、2013年3月30日まで滞在の予定である。

来の国際比較研究を視野に入れた、準備段階としてのスペインの監査専門職についての覚書である。

## 1 百合野研究部会での関心と知見

### (1) 百合野部会での関心

主査の百合野教授は、イギリスが自ら必要とするアカウントを社会が育成してきたのに対して、日本は借り物の制度をいまだ自分のものにできていないとの見解を披露され、我々メンバーの動機づけを行った。メンバーそれぞれに接近法を考えることになったが、監査人の歴史に疎い私は一般論としての専門職について考察することにした。その動機として、この20年の不況と政治の混乱の中で誰言うとなく「専門家がいない」<sup>4)</sup>という発言を良く耳にするようになったことがあげられる。資格を有する人を専門家と呼ぶという定義も可能であろうから、ここでいう「専門家がいない」というのは「真の専門家」・「専門家らしい専門家」ということだろうと考えられる。これに倣い「現代日本の問題は専門家の欠如に由来する」との仮説を立てることができる。これが私個人のテーマとなった。

ここに百合野部会の論題との矛盾を感じるかもしれない。アカウンティング・プロフェッションの総合的研究であるから、専門職研究であろうと考えられるのに、私は専門家に大いなる関心を寄せているからである。それは言葉の誤用<sup>5)</sup>ではなくて、専門家を前提としない専門職がないこと、専門職に人格がなければ専門職の特徴は専門家によってもたらされることによる。この個人的見解をメンバーと何度もすり合わせて、ようやく専門家の意識調査を実施する意義が認められた。個人的関心とは別に専門家の意識調査がメンバーの共通課題となった。以下、部会メンバーの成果の一部である。

3) 会計専門職といえば監査に限定されず経理や税理も含むと思われるが、当面はスペインの監査専門職に関心があるので、以後、監査専門職とする。

4) 学術的な話ではない。日本には政治家らしい政治家がいなくなった。そういえば、これだけ日本企業が落ち込むのは経営者がいなくなったのではないか。こう言う話である。多くの人は口をそろえて言う、教師らしい教師がいなくなった、医者らしい医者がいなくなったと。どうして急にこういう雰囲気社会に万延するようになったかは社会学者の研究に委ねることとし、それこそ専門家でない人の多くがそう考え口に出すようになってきていること自体が重要なのである。

5) 一般には、『小学館ランダムハウス英和大辞典第二版』の以下の定義のように理解されているが、現実には両者が混同されて使われる例も多い。

Profession 1. 知的職業：聖職者、法律家、医師、技術者、著述家など  
2. (一般に) 職業  
3. The をつけて (集合的に) 同業者仲間

Professional 1. 職業人 (特に) 知的職業人、専門家、プロ選手、玄人、本職  
2. (ある仕事の) 熟練者、熟達者、専門家、玄人はだし

## (2) アンケート作成のための仮説の導出

専門家の特質の第一は専門性であろうということで合意は得やすいが、それ以外に、どういう特質があるのかどうかについてはメンバーの中でさえ、簡単に合意が得られなかった。巷間、プロ論が流行しているが、これは多くの場合に成功物語であることが多く、プロの本質を研究対象とするものではない。しかし、我々は、専門家とプロをさしあたり同義語として、アンケートの作成に取り組むことにした。そこで、メンバーが専門職を定義できそうな命題を出し合い、その中から、最終的に20個に絞り込むという作業を行った。それらを順に示すと図表1のようである。

以上につき、公認会計士を対象としてアンケート調査するが、上記命題の半数近くは文章の肯定否定のニュアンスを逆転させた文章に変えている。そして、回答に当たっては、「プロは」、「公認会計士は」、そして「あなたは」という主語を入れた3種類の調査票を用意した。このことにより、日本の公認会計士が抱く「プロ」のイメージ、「公認会計士」のイメージと自分自身の評価という3種類の意識が明らかになるだろうと考えた。

図表1 専門家の条件（仮説）

- |    |                                    |
|----|------------------------------------|
| 1  | 先例のない難題に対して新規に解決の道筋をつける能力を有する人である。 |
| 2  | 非難や処罰を回避する行動をとらない人である。             |
| 3  | 組織に属さない自由な立場の職業人である。               |
| 4  | 非プロ（アマ）に対して権威ある実力で対抗しない人である。       |
| 5  | 自分の立場や生活を優先しない人である。                |
| 6  | 公益に奉仕するという使命感がある人である。              |
| 7  | 支持者や師事者など賛同者が多い人である。               |
| 8  | 周りからの評価を考慮して行動しない人である。             |
| 9  | その価値がその所得の大きさに依存すると信じていない人である。     |
| 10 | 利益相反の状況で自分の利益を優先しない人である。           |
| 11 | 自己のために働くことが他者のためになると考える人である。       |
| 12 | 社会秩序の維持を考えない人である。                  |
| 13 | 誰も知らない分野を切り拓く人である。                 |
| 14 | 仕事の結果が依頼通りでないなら評価されないと信ずる人である。     |
| 15 | 社会や組織のルール、慣習、前例を守るとは限らない人である。      |
| 16 | 自らの専門分野に限らず他の分野に対しても勤め働く人である。      |
| 17 | 仕事のプロセスよりも結果を重視する人である。             |
| 18 | 高度な専門的知識を有した職能が備わっている人である。         |
| 19 | その権威が資格によって保証されると信じていない人である。       |
| 20 | 社会正義を考えて行動する人である。                  |

### (3) アンケート調査の結果

詳細はすでに百合野正博他（2012）に記載されているので、分析過程を省略して、我々が得た知見のみを示す<sup>6)</sup>。

図表1では「全」が全サンプル、「A」がプロ一般に対する意識、「B」が公認会計士に対する意識、「C」が自己評価を示す。また数字は、先に示した20の仮説である。ただし、仮説の肯定否定を逆転させた質問項目を丸数字で示している。これらの質問のうち顕著に仮説を支持している項目にマークを入れた。質問に対して肯定的意見が有意に多いときは「Y」を、また否定意見が多いときは「N」を記した。

図表1ですべてにチェックが入った項目をまとめて示したものが図表2である。我々は専門家を定義しないで、専門家の条件をアンケートに問いかけた。図表2が示すような命題を満たす人々が専門家と呼ぶにふさわしい人々である。

回答者は公認会計士である。この回答者が公認会計士に対して抱く意識(B)と自己評価(C)で食い違う項目が2つある。それは、項目3と項目14である。ここで特徴的なのは、自己評価において自由人であることを自ら否定している点である。

また回答者がプロ一般に対して抱く意識と公認会計士に対して抱く意識の食い違う項目が5項目あり、図表4のとおりである。ここで特徴的なことは、公認会計士に抱く意識の中で、項目12と項目15が共に否定されていることから、プロ一般と違って公認会計士はより社会性を

図表2 日本公認会計士が描く専門家像

	1	②	③	④	⑤	6	7	⑧	⑨	⑩	⑪	⑫	13	⑭	⑮	16	⑰	18	⑱	20
全	Y		N		N	Y			N	N		Y						Y		Y
A	Y			Y	N	Y			N	N				N				Y		Y
B	Y			Y		Y				N		Y			Y			Y		Y
C	Y		N	Y		Y				N		Y		N	Y			Y		Y

図表3 支持された仮説

- 1 先例のない難題に対して新規に解決の道筋をつける能力を有する人である。
- 6 公益に奉仕するという使命感がある人である。
- 10 利益相反の状況で自分の利益を優先しない人である。
- 18 高度な専門的知識を有した職能が備わっている人である。
- 20 社会正義を考えて行動する人である。

6) データの統計的解析はメンバーの田口氏が行った。その解析結果を全員で討議したが、統計的解析が示す以上のことは必ずしも全員の意見が一致したわけではない。ここに示す知見も多分に筆者の偏向が含まれる。この点は百合野部会の他のメンバーの責任ではない。

図表4 自己評価による特徴

- |   |
|---|
| 3 組織に属さない自由な立場の職業人である。 <左の仮説が否定された<br>14 仕事の結果が依頼通りでないなら評価されないと信ずる人である。 |
|---|

図表5 プロと公認会計士の相違

- |   |
|---|
| 【プロ一般にのみ抱く意識】<br>5 自分の立場や生活を優先しない人である。<br>9 その価値がその所得の大きさに依存すると信じない人である。<br>14 仕事の結果が依頼通りでないなら評価されないと信ずる人である。<br>【公認会計士にのみ抱く意識】<br>12 社会秩序の維持を考えない人である。 <左の仮説が否定された<br>15 社会や組織のルール、慣習、前例を守るとは限らない人である。 <左の仮説が否定された |
|---|

重んじると考えられている。

我々は質問C群についてのみ追加的な質問21「あなたはご自身をプロだと思いますか。」という質問をした。この「プロ意識」に対して項目1から項目20のいずれが説明力を有するかに関心があった。この作業と解釈は田口氏が行った。その結果、項目18（専門性）がプロ意識を説明するという極めて常識的ではあるが、重要なことが確認できた。

#### (4) 国際比較研究への発展性

我々の調査では、図表2から図表5までの知見が得られた。しかし、百合野主査が指摘する日英の差異は専門職発展の相違に由来するという意見をどのように確認すれば良いのか。監査を生み出した英国と監査を輸入した日本において現代においても監査人の意識に大きな相違が見いだされるのではないか。それは我々の調査と比較可能な調査を実施する以外にないという結論に至った。幸いなことに、メンバーの瀧教授と私が在外研究に機会を得たので、国際比較研究の可能性を探ることにあいた。では、なぜ、スペインなのか。監査の輸入国という点で同じである日西間で、専門家の意識に大きな差異が見いだされれば、それは何に由来するのだろうか。つまり、日英比較とは異なる視点から日西比較が可能になるという意味で有用ではないかとの結論に達した。

日本の監査に関して日本からの発信が極めて少ない中であって、Sakagami et al. (1999) は貴重である。我々の関心とは視点が異なるが、英国との比較で日本の特徴を探ろうとしている点において共通項もある。彼らは、日本における会計専門職の業務が限定されている点に関心を寄せた。特に、公共部門や企業経営に関して業務を展開している職業団体があることとの比較で日本の業務の狭さに関心を寄せたのである。彼らはその原因を文化や風土に求めている。彼

らの関心はスペインの監査についてもあてはまる。この点でも日英比較と並んで、日西比較が意義を有すると言える。

## 2 スペインの監査制度の始点の特定

日本公認会計士協会の年表<sup>7)</sup>に見られるように、日本の会計・監査の歴史に関する記述が、1890年の商法施行に始まるがその後1948年まで記述がなく、次に1948年の証券取引法及び公認会計士法、1949年の企業会計原則の公表と日本公認会計士協会の設立となり、以後詳細な記述が続く。この年表自体の評価はさておき、日本の会計・監査の歴史に対する大方の理解を示している点を指摘すれば足りるであろう。この記述が欠落した時代の歴史は専門家に委ねることとし、さしあたり、日本における近代会計・監査の始まりを1948年として問題なさそうである<sup>8)</sup>。

本稿の関心に近い Sakagami et al. (1999) は日本の会計専門職の形成につきやや詳しく説明している。これによると、1865年の複式簿記の導入、1890年の商法施行から説き起こしている。日本公認会計士協会の年表の欠落部分に関しては、1896年の所得税法が関連する専門家に結びついたこと、1909年の不正会計により会計士の必要性が指摘されたこと、同年農商務省による「公認会計士制度に関する調査報告書」が公表されたこと、1927年に計理士法が制定されたこと、1942年に税理士法が制定されたことが指摘されている。会計・監査に影響のあるこれらの指摘はあるものの、いずれも近代会計・監査の始点という位置づけはされていない。

Larriba (2012a) と Garrido (2012) が共に引用している Peña (1994) が、監査の歴史を「18世紀」、「19世紀」、「近代」及び「現代」の4つの時代に分けて説明している<sup>9)</sup>。すなわち、監査は18世紀に企業実務の統制の用具として登場し、19世紀には1862年の英国にみられるような社会の統制の用具として登場する点が指摘されている。これに続く近代(19世紀末から1977年)は英米において監査が発達し、1929年の大恐慌が引き金となり強制監査の導入につながったことが指摘されている。最後の現代(1977年以降)は経済発展と国際化により新たな展開を迎えている。

スペインでは1973年に企業会計基準(PGC: Plan General de Contabilidad)が制定されて会計の新時代に入っている。監査もこのPGCを踏まえているので、勘定の統一化構想が現実化してきた1960年代前後からの監査制度の整備を確認する必要がある。

7) <http://www.hp.jicpa.or.jp/english/accounting/history/index.html>

8) 百合野他(2012)において林隆敏教授は日本における会計専門職の始まりを1927年に制定された計理士法に基づく計理士の誕生に求めているが、計理士は企業会計や税務に従事していたので、同氏も監査の始まりを1948年としている。この点で食い違いはない。

9) 4つの時代の名称を直訳すると「古代」、「中世」、「近代」、「現代」となるが、近代と現代はともかく、古代と中世は通常の歴史の時代区分と大きく異なるので18世紀、19世紀と表記しておいた。

Larriba (2012a) も Garrido (2012) も Peña (1993) の時代区分を引用している。スペインの監査史研究で他説があるかもしれないが、一応、この時代区分に頼るとしよう。ただ、この区分は国際的な観点での区分であって、スペインのそれではない。しかし、この国では会計・監査は国際的に通用する技術そのものであるとの理解が強いので、自国の監査の歴史も国際的な時代区分の中に位置づけているように思える。

その国際的な時代区分の近代が 19 世紀末頃に始まり 1977 年で終わる。1977 年以降は今日に至る現代というわけである。この近代の始まりは、イギリスの 1862 年の会計の制度化による 19 世紀の終わりを意識しており、1929 年のアメリカの大恐慌も重要なイベントとして位置づけられている。つまり、世界的な近代の始まりについては言及があるが、スペインのそれについては明言されていない。しかし、Garrido (2012) は、スペイン国内において 1964 年の証券取引法と 1967 年の証券取引規則上場企業に対して財務諸表に一種の証明を求めたことを指摘しており、ここを近代監査の起点とすることも考えられる。一方、次節で紹介する職業団体の最大手の ICJCA が 1942 年に設立されたことにも触れている。どうやらスペインの近代監査の起点は 20 世紀の 40 年代から 60 年代に求めても良いと思われる。そうだとすれば 1948 年を起点とする日本とそれほど差はない。

一方、近代の終点は 1977 年と明確に特定されている。これは IFAC (国際会計士連盟) の設立を意味している。つまり、スペインでは IFAC の設立をもって現代が始まるという理解である。日本にはこういう意識は希薄であるように思える。それゆえに日本では近代と現代の分岐点が明確でない。

### 3 スpainの監査及び監査専門家の概要

#### (1) スペイン研究の意義

百合野他 (2012) では、各国の職業会計人制度を紹介している。紹介されている国は、日本、イギリス、ドイツ、フランス、アメリカ、カナダ、オーストラリアである。日本がこれまで会計・監査の輸入元としてきた英米独仏に英語圏で親しみのある加豪までカバーしている。しかし、加豪は英米との親和性を考慮すると、英米独仏以外の会計監査輸入国における監査制度は関心外となっている。日本としては古来より外国制度の輸入と習得に長けているので、こういう発想で良いかもしれないが、日本と同じように会計・監査技術の輸入国との比較も重要なのではないかと考える。

そこで、我々の日英米独仏加豪との比較可能性を考えると、スペインについても同種の調査項目を調べる必要がある。すなわち、会計専門職の種類 (あるいは監査専門職の種類)、社会的な位置づけ、資格試験制度である。以下、順次、それらの概略を押さえていきたい。

## (2) スペインの監査の職業団体と監査の種類

Lariba (2012a) に監査に関する詳細なデータが記載されている。このうち、我々に関心の深い、職業団体への登録状況と、監査の実態に関する 2 表を引用しておきたい。

図表 6 によると職業団体が 3 つあることが分かる。しかし、それ以上に、個人ベースでみると 40.4% もの監査人（この国では会計士とは言わない、以下同様。）が職業団体に登録していないこと、また 71.5% もの監査人が監査業務に従事していないことに目が行ってしまう。

しかしながら、この表はいくつかのことを教えてくれる。

- 1 監査従事の人数がこの国の経済規模に照らして多いか少ないかは即断できないこと。自国産業をリードする会社が外国企業であることも多く、日本に比べて上場企業数も少ない。
- 2 監査非従事の多数の監査人はどのような業務に従事しているか、監査非従事の監査人が大勢いることは、他の名称の会計専門職がないことなのか、調べる必要がある。
- 3 当地の弁護士から聞いたところ、日本と逆に、監査人が少なく、弁護士が非常に多いという。監査人、弁護士という直訳も問題かもしれないが、いかなる専門職がどのような比率で存在するかは国の社会構造を知る術にもまる。

Lariba (2012a) は、興味ある統計を示している。この図表 7 によると、監査の全数の多さにも注意が行くが、上から 3 項目の強制監査が約 71% にとどまり、任意監査が 25% に及ぶことにも関心が及ぶ。

またクライアントの売上規模による分布がほぼ均等であることにも注意しなければならない。スペインの企業の 99.9% が中小企業であると言われるなか、監査対象となる企業だけを見ると、このような分布なのである。上場企業の実数は少ないが、図表 7 の 30 百万ユーロ以上の

図表 6 2011年6月30日現在の監査人及び登録状況

	ICJCE		REA		REGA		非登録		合計		
	数	%	数	%	数	%	数	%	数	%	%
個人営業	1,870	39.40	1,711	37.31	777	16.94	291	6.35	4,586	100.00	23.35
被雇用者	558	55.63	234	23.33	32	3.19	179	17.85	1,003	100.00	5.11
監査非従事	3,299	23.49	2,189	15.55	1,096	7.80	7,467	53.16	14,047	100.00	71.54
個人合計	5,664	28.85	4,130	21.03	1,905	9.70	7,937	40.42	19,636	100.00	100.00
監査法人	580	42.87	532	39.32	226	16.70	15	1.11	1,353	100.00	

出所：Larriba (2012a), p. 30.

表注：以下、略称の正規名称と仮訳

ICJCE (el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España) スペイン決算監査協会

REA (el Registro de Economists Auditores) 経済監査人協会

REGA (el Registro General de Auditores) 監査人協会

図表7 2010年における監査の総括

事項	数	%
<b>【監査の種類別】</b>		
クレジット、保険、金融機関等の監査	9,490	13.83
上場企業の監査	472	0.69
上記以外の私的会社の強制監査	38,539	56.17
任意監査	17,184	25.05
商業登録、裁判所による申請業務	559	0.81
特に法定された業務	850	1.24
公的企業・組織の監査	598	0.87
その他の監査類似業務	915	1.33
被監査法人合計	68,607	100.00
<b>【被監査会社の売上規模別】</b>		
3百万ユーロ以下	19,730	28.76
3百万ユーロから6百万ユーロ	9,177	13.38
6百万ユーロから12百万ユーロ	11,812	17.22
12百万ユーロから30百万ユーロ	10,122	14.75
30百万ユーロ以上	9,469	13.80
規模不明	8,297	12.09
被監査法人合計	68,607	100.00

出所：Larriba (2012a), p. 34.

売上を実現する企業を仮に大会社と仮定し、規模不明を除いても、屋久84%の監査が中小会社の監査であるという点でも、日本と比較するに足る論点である。

### (3) スペインの監査の法的枠組み

スペインの企業会計は1973年の企業会計基準により統一化が図られた。これに対して、1988年に初めての決算監査法（LAC：Ley de Auditoria de cuentas）が制定された。その後、ヨーロッパの会計・監査の統一化の動きを受けて改訂された2011年法が現行法である。

現行法は旧法と比べて第4章決算監査の公的監視システムを充実させている。また、EU各国との調和も反映している。

### (4) スペインの監査人への道筋

スペインでの監査人への道筋は図表9のようである。ここでは専門家になるための教育水準が求められていること、教育課程に入ると職業適性試験で適性が認定されること、大学へ入らなかった人々も大学入学水準と同等の実力が認められれば同様の教育課程に入れることなどが

図表8 LAC2011とLAC1988の比較

LAC2011	LAC1988
第1章 決算の監査（1条～6条） <ul style="list-style-type: none"> <li>・適用の範囲</li> <li>・定義</li> <li>・決算監査報告</li> <li>・必要情報</li> <li>・連結決算監査</li> <li>・適用する法令</li> </ul>	第1章 決算の監査（1条～5条） <ul style="list-style-type: none"> <li>・適用の範囲</li> <li>・決算監査報告</li> <li>・必要情報</li> <li>・連結決算監査</li> <li>・適用する法令</li> </ul>
第2章 決算監査の実施条件（7条～11条） <ul style="list-style-type: none"> <li>・決算監査の公式登録</li> <li>・決算監査の公式登録の手続き</li> <li>・EU域内国及び第3国の決算監査</li> <li>・監査法人</li> <li>・決算監査の公式登録の取り下げ</li> </ul>	第2章 決算監査の実施（6条～14条） <ul style="list-style-type: none"> <li>・決算監査の公式登録</li> <li>・決算監査の公式登録の手続き</li> <li>・様式及び書き方</li> <li>・独立性と利益相反</li> <li>・決算監査の公式登録の取り下げ</li> <li>・責任, 秘密, 文書化</li> </ul>
第3章 監査行為の実施（12条～26条） <ul style="list-style-type: none"> <li>・1節 独立性</li> <li>・2節 責任と保証金</li> <li>・3節 守秘義務</li> <li>・4節 情報開示義務</li> </ul>	第3章 違反と懲罰（15条から21条） <ul style="list-style-type: none"> <li>・権威ある懲罰者</li> <li>・違反</li> <li>・懲罰</li> <li>・時効</li> <li>・重大な違反とICAC</li> </ul>
第4章 決算監査の公的監視システム (27条から44条) <ul style="list-style-type: none"> <li>・1節 決算監査行為の公的監視及び統制</li> <li>・2節 違反と懲罰の仕組み</li> <li>・3節 監査人, 監査法人, EU域内及び第3国の権威ある監査主体</li> <li>・4節 国際的協調</li> <li>・5節 会計監査の協会の審査</li> </ul>	第4章 会計監査の協会（22条） <ul style="list-style-type: none"> <li>・ICACの権限</li> </ul>

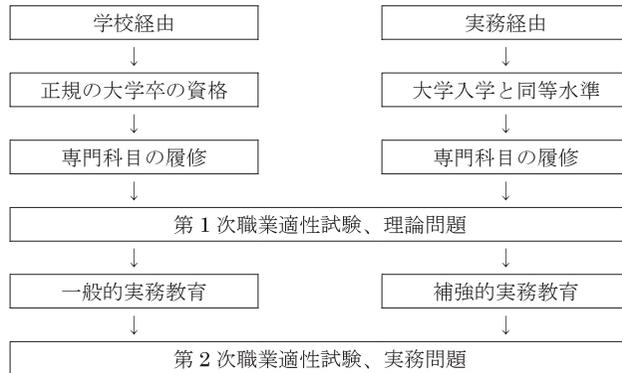
出所：Francis Lefebvre S. A. (coord.) (2012) p. 59.

補注：ICAC：Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas決算会計監査協会

分かる。

日本では国家試験の合格が条件となっており、その難易度も高いと言われる一方で、受験資格に一定の条件を課さない点で、国際水準に劣ると言われている。実質的に同程度の教育を受けているにもかかわらず、受験資格に条件がないために劣位の資格とみなされるのであれば改善の余地がある。また、スペインの方式は適性がないときに他に転向しやすいシステムとなっている。この方式はスペインの大学への入学のシステムと同様である。高校の4年間の評点で入学可能大学が決まり、日本のような難関な入試がないという。

図表9 監査人への道筋



出所：Larriba (2012a), p. 95.

#### 4 総括—専門職研究の視点から

本稿では、日本で行ったアンケート調査と、スペインの監査制度を無理に結合しているように見えるかもしれない。しかし、筆者は監査制度の解明に主眼をおいているわけではなくて、専門職の意識や、それぞれの国における養成のされ方に関心がある。

本稿ではスペインの監査については概要をかつまんで説明したに過ぎないが、日本との制度上の相違点も見えてきた。監査人が登録する機関と、監査人の職業団体は別に存在すること、詳細は省いたが多岐にわたって監査の範囲が広がっていること、監査人の育成の方式が異なること、会計・監査は国際的視野で制度が設計されていることなどである。本稿は、監査専門家ないし監査制度の国際比較へ向けてのホンの第一段階に過ぎない。現在、訪問先のアルカラ大学等の教授たちとの国際比較研究を準備中である。

#### 参考文献

- Francis Lefebvre S. A. (coord.) (2012), *Auditoría*, Francis Lefebvre S. A., p. 434., Madrid.
- Fernández Peña, E. (1994), La auditoría de cuentas en España en 1993, *Partida Doble*, no. 41, pp. 60-73.
- Fernando Polo Garrido (coord.) (2012), *Fundamentos de auditoría de cuentas anuales*, Pirámide, pp-196, Madrid.
- Jiménez, J. M. (2008), *Contabilidad Financiera*, PEARSON, p. 629, Madrid.
- Larriba Díaz-Zorita, A. (2012a), Auditoría cuentas anuales (1), 3.<sup>a</sup> edición, CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS, pp. 1-1214, Madrid.
- Larriba Díaz-Zorita, A. (2012b), Auditoría cuentas anuales (2), 3.<sup>a</sup> edición, CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS, pp. 1221-2350, Madrid.
- Manabu Sakagami, Hiroshi Yoshimi, and Hiroshi Okano (1999), "Japanese accounting profession in transition", *Accounting Auditing & Accountability Journal*, Vol. 12 No. 2, pp. 340-359.

百合野正博他(2012)『アカウンティング・プロフェッ  
ションに関する総合的研究』日本監査研究学会  
課題別研究部会最終報告(主査百合野正博).