

監査職能に関する一考察

渡辺 恵一郎

はじめに

監査は時代や国により、その経済社会の事情ないし要請の変化に応じて、さまざまな形態を辿ってきている。それゆえ監査の性格などを個別実践的に研究することもできよう。また従来、監査論は会計学の1分科として位置付けられ、分析的回顧的応用会計学の性格をもった技術論であると見做されていた。これにたいし、周知のように、マウツ＝シャラーフの見解など、会計学との密接不可分な関係を認めながらも監査の独自性に着眼し、その学問対象としての認識と理論化を目指す努力が行なわれている⁽¹⁾。

監査と称せられる行為ないし活動を人間活動の一類型としてとらえ、現実の種々の制約条件を排し、なんらかの共通な性格と他の活動と識別されるメルクマークを析出し、その抽象化過程を経て、できるだけ純粋なかたちで監査の概念形成とか統合的体系的理論化を目指すことも必要であろう。監査活動は常に具体的動態的内容を持っているゆえ、経済社会の歴史と環境に応じ、千差万別の現象を示すのである。したがって経済社会との有意味的関連性を持つという事実関係から監査の職能を考察すべきであろう。そのために本稿では監査の性格と経済社会における役割を検討していくことにする。

(1) マウツ＝シャラーフは「科学としての監査の地位(a state of auditing as a science)は……われわれの経済生活に十分な貢献をなし得る厳しい研究分野であり、組織的かつ満足し得る理論でけでなく、そのような理論を現実の諸問題へ

応用するにあたっても相当な注意を払うべき研究分野」(R.K.Mautz and Hussein A.Sharaf, "The Philosophy of Auditing", Wisconsin, 1961, p. 245.)であると述べている。周知のように彼らは監査の a comprehensive and integrated structure of theory (Ibid., p. 5.) を確立しようとする意図で、哲学的・論理的思考を援用し、監査は従来の会計分野から独立した学問研究に値する独自の対象である、従来の監査論は実務上の技術的解説に重点があったと指摘し、むしろ今後は監査の独自性に注目して「幾多の基本的仮定と統合的思考 (a number of basic assumptions and body of integrated ideas)」(Ibid., p. 1.) に基づく理論を形成しなければならないと主張していることに傾聴すべきであろう。

1

ペルベ＝ヒートンが「監査とは真実を明らかにすることである (Auditing is identifying the truth)」と、⁽¹⁾きわめて象徴的に表現しているように、監査の性格には事物の本質を見究めようとする属性がある。この真実への接近方法として、監査の語義をみれば、古来、他人の口頭陳述を聞くこと、あるいは記録行為があればそれを見ることが行なわれていた。周知のように、日本語の監査という用語には、英語の audit やドイツ語の Revision が概念上与えられ、慣習的に使用されている。Audit の語源はラテン語の audire (=to hear), Revision も revisere (=to review) に由来する。⁽²⁾ウルフやブラウンは、古代のエジプト・バビロニア・ギリシャ・ローマなど文明と商業の発達するところ、会計を対象に随時あるいは定期的に、財産管理の誠実性と計算の正確性を確かめることが行なわれていたと述べる。⁽³⁾たとえば、奴隷制下のギリシャ古代都市国家では、公会計に検査官 (logistae) 組織が設けられ、それは今日からみても非常に完全な監査組織であったといわれる。⁽⁴⁾このことから、当時すでに市民社会が政治意識だけでなく、経済的基盤の重要さと公共利益のために会計管理への関心を強く持っていたことを示唆している。このように監査が専門的職業的自立化をしていなかった時代には、多少とも計算に明るい人が単純な計算方法によって、他人の計数記録を突き合せ (checking) していたと思われる。また中世商業の中心地であった北イタリア諸都市に発生した複式簿記は、その自己検証能力および帳簿記録とその背後に生起した事実関係とを突き合わせることなどを可能なら

しめて、経営成果の把握と計算の正確性を確かめる有力な手段となった。このような会計監査の内容は、簿記の指示内容である会計の理論が発達するにつれ、その具体的性格を明らかにし、また経済社会への有用な役割を果すに至ったのである。そうしてこれらの事情がいわゆる近代的監査制度への重要な基盤となった。

上述のように、監査の性格は真実を明らかにすることにあるといっても、その活動はひとの働きである。一般に、その働き自体をとり上げて、(1)ある人(主体)が(2)ある目標を達成するために(3)働きかける対象(客体)を意識し、(4)その対象にある手続や方法にしたがって働く、という四つの基本的要素に分析することが可能であろう。さらにこれらに、権限と責任、法的拘束性、経済社会の要請などを考慮すれば、その全一体としての具体的内容を規定することになってくる。中西教授は「監査とは、一般に、会計ないし経営活動に関する記録を、その担当責任者から独立した者が、その適正性を判断するために検査することをいう⁽⁵⁾」、監査活動の一般的性格を定義され、その具体的内容は時代・環境により異なるとされる。

この監査活動を要素的にその特徴をとらえて、種々の名称をつけることができよう。たとえば、主体を基準に、その担当機関の立場により、外部監査と内部監査。目標を基準に、経済社会の要請により、不正・誤謬の発見と防止(監視目的)、債権者保全(信用目的)、財務会計処理の適正性(各種利害関係者保護目的)、あるいは経営能率の増進(経営管理目的)など。客体を基準に、種別により、会計監査と業務監査、状況により、制度・組織監査と運営監査、範囲により、精密監査、貸借対照表監査、財務諸表監査など。最後に方法ないし手続を基準にすれば、実施時期により、期中監査と期末監査、周期性により、継続監査と定期監査、証拠を求める方法により、現物(実地)監査と記録(資料)監査など。これらのほか、監査制度の法的拘束性の有無により、強制監査と任意監査など幾多にも監査の種類をあげることが可能である。これらの中には現実の監査活動の便宜的名称となっているもの、あるいは相互に関連性をもっているものもある。たとえば、今日の財務諸表監査は企業が作成し公表する財務諸表

を独立性ある外部の第三者たる職業監査人がその適正性につき批判的に検査し、その結果を各種利害関係者に伝達する制度であって、その目的は当該財務諸表の社会的信頼性を付与することにある、というときにその主体・目標・客体および方法は、上述の要素別分析法にあてはまり、相互に各名称と内容上の関連性をみとめることができる。このような活動それ自体から現実の個別の実践的規定をすることによって、しばしば現実の諸問題を解決していくことも有効であろう。他方、前述のように、監査一般の特質を抽象的に表現するのは、理論的研究にとって重要であるし、それは現実の監査活動から帰納されて一般的説明の根拠を与えることにもなる。監査理論の研究は比較的他の研究よりも若い。しかし昨今数多の文献が刊行され、監査への関心が高まりつつある。ここでは、監査の性格もしくは内容のあるべきすがたを示されている江村教授の所説を紹介しておこう。教授は、次のように述べられている。

「監査とは、(1)ある人もしくは人々（これらの人々によって構成される集団をふくむ）の行なった業務につき、(2)当該業務の執行者もしくは監督者以外の第三者が、(3)業務執行ののちにおいて、(4)当該業務をあらわすか、もしくは、当該業務に係る会計記録、その他の計数的資料、あるいは、適当な対象を通じて、(5)当該業務の執行状況の実情を検閲するとともに、(6)当該業務の執行状況の当否について批判を加え、(7)このような検閲・批判の結果を各関係者に伝達し、(8)要すれば、業務執行にかんする改善の方策の提案を行なうことを意味する。⁽⁶⁾」

この考え方の基本的な特徴は「きわめて現実的で実際的な『監査』なるものを、きわめて抽象的・体系的な『理論的な規定』によって把握するというアプローチそれ自体にある⁽⁷⁾」と。監査活動は現実の種々の制約条件のなかで、多義的性格をとらざるを得ないけれども江村教授はそこから理論的に純粋な監査の基本的パターンを抽出され、演繹的方法でもって、それを現実の「諸問題の理論的解決を⁽⁸⁾目指すアプローチ」であるとのべられている。この性格もしくは内容はかなりの説得力を秘めているが、若干の重要なポイントを指摘しよう。第一に、監査は各種の業務に応じて行なわれることである。教授は業務を「ある

組織体の内部において、くりかえし継続的に行なわれるもの、そして、何らかの共通的性格をもつという意味で、体系化されたものをあらわそうとしてい⁽⁹⁾る。」と理解されている。したがってたとえば販売、購買、財務、金銭管理などだけでなく、会計も監査も「業務」であり、通常の「会計監査と業務監査」における「業務」より広い意味である。監査活動は監査業務それ自体についての監査を除くすべての業務について行なわれ、「財務諸表監査を、**会計処理業務監査**という、1つの特殊な内容をもつ監査活動の類型として規定⁽¹⁰⁾」されているのである。この理解は、監査の適用あるいは利用範囲を拡大し得る可能性を示している点で特徴をもつ。第二に、監査の目的が業務執行状況の「当否」の批判にあることである。「現実の監査活動は、つねに、かかる業務の結果を表⁽¹¹⁾示もしくは反映する具体的なものについて展開される。」と。したがって会計記録、現品、簡単な資料だけでなく、業務を反映する事実関係なども具体的対象になり、しかもそれらは監査人の証拠を求める方法上の手段となる。またこの「当否」の批判は「なんらかの『基準』に合致して、業務が行なわれているかどうかを批判する……**合法性の検討**⁽¹²⁾」と「ある業務が、企業の全般的運営の見地から妥当とされるかどうかの……**合理性の検討**⁽¹³⁾」との二種による。前者は後者の下位概念であり、合理性の全体的関連性と判断基準が各部門における業務の合法性基準を支配する。したがって、この批判の2段構えで検証行為の内容を精密化する基礎が与えられる。以上の2点から、かなり広義の監査理論の展望をうかがえる。最後に、業務が「ある組織体の内部」に生起し、批判が「基準」や「全般的運営」に係って行なわれることから、この監査論は一定の組織体を前提に展開しておられると思われる。さすれば、なにゆえに監査はある組織体や全般的運営などを必要とするか、ここに、経済社会との関連性、他の業務との識別性あるいは専門的知的職能たり得るかなどを解明する手がかりがあると思われる。

(1) Sidney W. Peloubet and Herbert Heaton, "Integrated Auditing," New York, 1958, p.3.

(2) Arthur H. Woolf, "A Short History of Accountants and Accountancy,"

London, 1912, p.147.

野本悌之助「監査通論」国元書房，昭和27年，3—5頁。

ウルフは，新約聖書「マタイによる福音書第25章」と「ルカによる福音書第16章」との例などを挙げ，監査が聞くことによって行われていたという。また，わが国の監査の語義について，野本教授は「『会計』なる語は中国よりわが国に渡り，『簿記』なる語はわが国より中国に伝わったが，『監査』なる語はわが国におこり，そしてわが国にのみ使用される。しかしてそれには監察審査の意がある…『監査』という語が何時頃より使用されたか明らかでないが，明治14年公布の会計検査院章紀第3条『官金及ヒ物品ノ出納，官有財産管理ノ方法ヲ監査ス』で初めて使用された」と。これから少なくとも「監査」が慣行として用いられたのは明治時代に入ってからと思われる。因みに，今日のわが国の国家財政に関する諸法律のうち，財政法（昭和22年3月31日法律第34号），会計法（昭和22年3月31日法律第35号）および会計検査院法（昭和22年4月19日法律第72号）の監査に関する条文をみると，ほとんど「検査」を以ってあて，わずかに会計法第46条第1項および第2項だけであり，公法の用語統一の点で興味がある。

(3) cf; Richard Brown(ed), "A History of Accounting and Accountants,"
Edinburgh, 1905, p. 74.

Arthur H. Woolf, op. cit., xix. etc.

(4) Ibid., p. 148.

(5) 中西旭「監査原論」（改訂版）日新出版，昭和43年，7頁。

(6) 江村稔「財務諸表監査—理論と構造—」国元書房，昭和38年，4頁。

(7) 同上書，18頁。

(8) 同上書，1頁。

(9) 同上書，8頁。

(10) 同上書，6頁。

(11) 同上書，12頁。

(12)(13) 同上書，14—15頁。

2

かつて別稿に「監査は経済社会における二者的信託関係を前提に，第三者たる立場から検査する社会的機能である」とのべたことがある。これには，監査を audit のもつ古い語感に囚れずに，その性格の特質を，経済事象をめぐる人間組織の有機的関連性がみられる経済社会の中で理解していこうとする意図があった。この問題に立ち入る前に，まず監査の用語法に若干触れておこう。これは前節の語義説明とは異なり，同じく監査と称される活動でも経済社会の

事情や実践上の要求などで、その内容に種々のニュアンスをもって使用され解釈されがちなので、その整理をしておく必要とこれから述べようとする経済社会と監査の関係の導入部になるからである。

リトルトンは「この語 (audit—引用者注) では、監査人は簿記係が取扱ったすべての書類に目を通し、記録したすべての記帳を観察し、計算したすべての合計を再計するというように、簿記係の足跡にしたがって行動するという事務処理をあまりに強く暗示している。この種の行為はとうてい専門的と呼び得ない。近代的監査は常規的突き合せ以上のものをかなり内包した専門的なものである。」⁽²⁾と簿記係の監査 (Bookkeeper's Audit) 思考を排し、監査の性格を示す用語に、むしろ「⁽³⁾ 独立的検査 (Independent Examination)」を使用すべきであるという。なぜならば、「このような検査 (examination) という語は、きわめて多くの行為の複雑な形成物 (a complex built out of a great variety of actions) であり、この用語が監査人の業務に良く適合しているからである。また独立 (independence) は、批判的意見を表現するさいの必然的属性であるがゆえに、この語はすべての専門的立場を有する者には重要なものである。」⁽⁴⁾と主張し、監査の行為内容を表現する種々の動詞を分類し、簡潔に組み合わせた「報告目的のため検査により確証すること (A certain by examining in order to report)」が監査の本質を表わしていると述べている。しかし彼も監査人を auditor とは云々と、⁽⁶⁾ examiner あるいは independent examiner を使用していない。また他の監査諸文献にも audit と examination を混用している実情である。⁽⁷⁾ここでは audit の内容はリルトンの independent examination であると解釈しておく。なおこのリルトンの用語法から、監査の性格は専門的業務であること、その検査には独自の意味があることおよび監査人の批判的意見表明は独立性に裏付けられたものでなければならないことを指摘できよう。そうしてこの監査の性格は、経済社会と関連付けられて初めて、具体性を帯びるようになる。私見では経済社会との有意味的関連性は、前述したように、監査の前提に二者的託信関係が成立しているという事實的經驗的仮設によって、その内容が明らかになると思われる。

マウツ＝シャラーフは、イギリスの13世紀と16世紀との間に行なわれていた荘園管理の監査 (manorial audit) を始め、受託者会計の監査 (trustees' audit) 破産者会計の監査 (bankrupts' audit), 債権者会計の監査 (creditorship audit) および法人会計の監査 (corporate audit) について簡単な史的考察を行なった後、「現在の監査は、その方法上に (in the methodology) 相当の変化がみられるが、目的とか観点では (in purpose or point of view) ほとんど変化がみられない……監査の目的は、依然として、他の人の財産を委託された人 (those entrusted with the property of others) から受け取る情報の信頼性についての証明 (an attestation of the reliability of certain information) を、利害関係者達に与えることにあるようである。」⁽⁸⁾と述べている。この見解は、証券投資市場に流される会社の財務諸表上のデーターや非財務諸表上のデーター——たとえば公表年次営業報告書, 物量的・規模的諸資料, 経営者の意図などの望ましくまた有用な情報——を信頼すべき情報かどうか, 独立的職業監査人は, 投資家を初め各種の利害関係者達の保護のために, 検査する役割を持たねばならないと主張することと軌を一にしている。⁽⁹⁾かような見解は監査の利用目的と関連するのであるが, そこに財産を委託している者, その受託者が提供する情報の信頼性を付与する者および監査人という三者的關係が想定されているのである。したがって, 監査人は委託者と受託者との間に介在する第三者として存在すると思われる。また, 河合助教授も「監査の性格からみていえることは, いずれにしろ, ある人が他の人に仕事ないし行為をまかすところに監査の発生する根源があることだけは確かである。いいかえると, 何らかの権限の委譲ないし受託委託の關係 (stewardship) の存在が監査を生み出す前提となっている。」⁽¹⁰⁾という観点から, イギリスおよびアメリカの監査を説明されている。このような受託委託關係の発生が明確になったのは, 13世紀頃のイギリスの荘園時代で, 監査人は荘園領主の信頼のおける役人であり, 彼は荘園領主から荘園管理をまかされている地頭が作成するすべての書類を検査する役割をもっていたと述べられ, またその後のイギリス監査史に現われた管財監査および法律 (監査役) 監査について, 受託委託關係の概念の拡大適用を行なわれている。「アメリカの1920年代までの

監査形態は、債権者とくに銀行による他人資本の監査形態であり、イギリスの監査形態は明らかに自己資本の監査形態である⁽¹¹⁾と企業資本の調達源泉によって区別され、さらに「財務諸表監査 (financial auditing) と呼ばれる監査にあつては、自己資本とか他人資本とかの明確な区分はなく、総資本に対する監査形態だという点に本質的な特徴をみいださねばならない。……企業の社会性の高度化に伴って、総資本の監査が要求されている時代⁽¹²⁾」と企業の社会的意義を重視しておられる。この資本別・対象別分類は、監査と経済社会との関連を基本的に受託委託関係の拡大的適用から特徴づけられているのである。監査が実際に活動の場を与えられるためには、一方にそれを利用あるいは必要とする状況があり、他方にそれを担当し得る適任者が存在しなければならない。しかもその活動が能く本来の目的を達成するために、監査関係者達の理解を必要とするであろう。

以上のように、監査は経済社会の中で二者的信託関係を前提にし、その意味では派生的機能であるということができるのである。このことを別の角度から論じられている森助教授の監査職能論によって検討していく。「監査人の活動が、その関連する経営体、または社会という全体的立場から見て、どのようなはたらきを行なうものであるか⁽¹³⁾」の観点に立って展開される監査職能論は、各監査職能の本質を統一的に説明しようとするなどの意図があり、まずその概要を述べよう。

これによれば、一定の目的を達成しようとする個人またはその集団たる組織は合理的行為を要請される。この合理的行為自体に、計画・執行および統制の3つの職能があり、個別経営体では、これら各職能の委譲が行なわれ、また階層化のために委譲者は被委譲者に対する監督を必要とする。しかし「組織成長に伴う階層の増大は、経営者のトップと下部との物理的かつ組織的距離を大きくし、したがってトップにおける計画および統制職能と下部における執行職能との間にギャップを生ぜしめ、職能の間に合理的な循環過程が保たれ難くする……そこで、ライン系統によって行なわれる監督職能の限界を補ない、経営体の目的を達成するために、計画、執行、統制の各職能が、合理的な循環過程を

構成するようにはたらくスタッフ職能があらわれる。これが監査職能である。これは、経営体という特定領域における監査の全体関連的な意味である。もしも職能の委譲を、経営体の組織をこえて社会の利害関係者に拡張して考えれば、利害関係者をも含めた社会的組織における監査の全体関連の意味をとらえることができる。⁽¹⁴⁾」と。この論述に2, 3の検討を加えると、第一に、監査概念にこの職能委譲が不可欠になってくる点である。職能委譲の論理に計画、執行および統制の要素別管理方式、組織階層化に伴う責任と権限の「委任の原則 (principle of delegation)」および組織編成におけるラインとスタッフの関係などの経営管理論思考が採り入れられている。したがってこのアプローチは、統一意思に基づいて組織された経営体の内部監査論に最も有効に適用し得るであろう。けだし、このような経営体では設立当初から一定の目的達成のための機能的合理性を発揮することが予定され、行動的判断の全般的見地がすべてこれに志向されているからである。また監査職能が「ライン系統の監督職能のスタッフ化」⁽¹⁵⁾の意味であるから、監査人の検証行為は「支配・命令関係のライン系統における検証行為ではなく、助言勧告関係のスタッフ系統における検証行為」⁽¹⁶⁾—スタッフ性—と「被検証者以外の者の検証行為」⁽¹⁷⁾—第三者性—との二面的特質から成る独自の概念であると規定されてくるのである。次に、上記引用の後半に述べられているように、監査職能の発生が経営体内の組織を越えて社会的組織にまで拡張されていること。したがって経営体の活動と存在の社会的意義の観点から、その社会的責任の重要性を認めているのである。個別経営体は経済社会において物的・人的経済資源の利用とその成果の影響が大きくなると、各種利害関係者間に相反する欲求があり、しかもかれらが同一監査制度に依存せざるを得ない場合、独立性ある外部監査人の利用により、それらの利害調整基準に準拠した監査活動を求めるという仮定があると思われる。「利害関係者目的の監査職能においては、各利害関係者から専門家としての会計士に委譲されたもの⁽¹⁸⁾と考えることができる。」あるいは「監査人は株主のスタッフたるばかりでなく、その他の利害関係者のスタッフとしての地位にもつかねばならないので、監査人の独立性は、より重要な意味も加えられることになった。…

…株主以外の、労働者、消費者および地域社会などの利害関係者が、経営者に委譲した社会的責任を監督するスタッフとして、社会監査を設けることが必要である。」との文言にそれが意図されている。したがって形式的には経営体と社会的組織との監査職能の委譲関係は同一に規定し得ることになる。そこに社会的組織の分子である個別経営体を監督する管理思考が適用され、各異種の相矛盾する利害関係者のスタッフ的存在の会計士監査制度を構想されているのである。最後に、この職能論が「時代および場所をこえて存在するすべてのものに共通する基本的要素を本質とし……特定領域における全体関連的意味の理解」に基づいているから、監査職能も「非常に抽象的な職能であって具体的な職能でない」とのべられる点である。したがって、この「職能」は後述するような具体的職業としての機能をいうのではなく、その基礎になる全体的見地から派生された分岐的抽象的機能という意味で使用されているのである。そこに広義の監査論の展開が予定されているといえようし、前述した受託委託関係の拡大的適用論との類似性がみられるのである。

- (1) 拙稿「監査の社会的基礎構造」八幡大学論集第19巻第3号, 60頁。
- (2)~(4) A. C. Littleton, "Structure of Accounting Theory", Wisconsin 1953, p. 100.
- (5) Ibid., p. 104.
- (6) リトルトンは上述の監査の本質を会計士監査に敷衍し、「監査人(The auditor)は三種の職能を有している。すなわち、企業内の関連諸事実とそれらの会計処理を確認すること、原初的取引とじ後の勘定における期間的再修正とをささえている証拠を検査すること、財務諸表に公開されている経営者の主張について、熟慮された専門的意見を報告すること。」Ibid., p. 105.と。
- (7) 佐藤孝一「近代監査論」中央経済社, 昭和33年, 12—14頁参照。
- (8) R. K. Mautz and Hussein A. Sharaf, "The Philosophy of Auditing", Wisconsin, 1961, pp. 242—243.
- (9) cf. Ibid., pp. 169—192. etc.
- (10) 河合秀敏「監査理論の基礎」同文館, 昭和42年, 8頁。
- (11)(12) 同上書, 12—13頁。
- (13) 森実「近代監査の理論と制度」中央経済社, 昭和42年, 15頁。
- (14)(15) 同上書, 16—17頁。
- (16)(17) 同上書, 7—8頁。

(18) 同上書, 123頁。

(19) 同上書, 251頁。

(20)(21) 同上書, 15頁。

3

このような監査職能が経済社会でどのように利用あるいは必要とされているだろうか。それには種々の要因を挙げることができようが、ここでは監査の適用範囲の拡張という点で述べていく。けだし、この観点はこれまで考察してきた監査の性格や二者的信託関係をより具体的に意味付けることができるからである。

経済社会は経済事象をめぐって人間相互の間に成り立つ関係という機能的なものである。そこでは、個人を初め、人間の社会生活の発生過程からみて、自然発生的に形成される基礎的集団（たとえば家族、近隣、地域、都市、国家など）と明確にある特定の機能を充たすための目的合理性に貫かれた統一意思に基づく人為的に組織された派生的集団（たとえば営利企業、労働組合、学校法人など）とのような組織的集団、あるいは持続性を持たない偶然的非組織的集団（たとえば群集、集合体など）と諸々の構造的要素があり、それらを全体として客観的に見れば、機能的体制を形成している事実を認めることができよう。そうして人間の物質についての活動、とりわけ生産における技術的、経営的あるいは社会的分業はお互いに経済社会の協働体制となっているのである。このような社会で派生的集団の比重は大きく、その経営は合理的行為が必要であり、またそのための組織制度と運営上の経営体内の管理の問題が生じるのであり、さらに対外的に個人や他の集団とも重要な利害関係を持つに至るという点も見逃せない。個別経営体はその成立動機がいかようであろうとも、対外的に公共の福祉のためにその秩序維持を図らねばならない。この経営体の内部的管理過程の妥当性やその対外的秩序維持の妥当性を検討することが、経営体ならびに社会の立場から要請される。しかしその内容は複雑であり、合法性問題や倫理問題なども生じるであろう。これらの1つとして、第三者的立場からその全般的妥当性や

各種の利害調整機関として、経営体内には内部監査が、社会的には外部—これを受け入れる側の用語として—監査が出現してくる。それらはいずれも専門的見識・資質などを要し、特殊な領域を形成する。したがって、独自の概念を形成することになる。いずれにしてもこれらは経営体をめぐって展開する監査であり、これを経営監査と名称しておこう。さすれば、この経営監査なるものは、時代や国により、経済社会の事情に応じて存在していると考えてさしつかないと思われる。しかも監査の前提に機能的な二者的信託関係が存在すると仮定したことの意義は失われないし、この前提によって、経営体の内部監査でも外部的社会的監査でも具体性を帯びるのである。経営監査の適用範囲は営利企業のみならず、労働組合、学校法人あるいは地方自治体や国家などの官僚機構にも及び、いわば、経営あるところ監査が存在し得るのである。また江村教授の所説を述べたところにあるように、各種業務に応じて監査対象を考慮している点で、広義の監査論を意図している。もとよりその具体的形態は、経済社会の発達とともに変化し、さらにその適用範囲の細分化と拡大化がみられるであろう。ここでは経営監査の1例として古き歴史と伝統を誇るといわれるイギリス会計監査制度に絞って簡単に検討していこう。

イギリスの初期「聞く」監査時代に確立してきたといわれる受託委託関係(stewardship)は、機能的には受託者の財産管理上の会計責任(accountability)の概念をもたらし、charge and discharge に対する客観的弁明力を与えるために、第三者である監査人の検査が行なわれるようになった。中世では、国家の収税人(tax collectors)、都市の財務官(town treasurers)、職人ギルドの会計事務員(craft guild financial officers)および荘園管理人(estate trustees)がその主な適用範囲であった。⁽¹⁾政府官吏と荘園管理人の報告を検査するときには「会計責任者責任(accountability)を照査することが監査の焦点であって、それ以上ではなかった。それは、要するに、会計責任者のなした勘定記録(an account of stewardship)に対し、⁽²⁾ 驗算検査を遂行する一事例」であった。以上のように公共会計、私会計のいずれにも明確な経営体の実態が把握できるところでは、その管理状態の報告とその検査が行なわれていたのである。また監査

を担当した人々は、一般に、とくに監査の役目を有した別の政府吏員、市民の代表者—利害関係者の一団を代表する責任者—あるいは荘園領主の信頼における役人であった。⁽³⁾その後、17世紀から18世紀に涉って営利企業が出現してくると、「受託責務の計算に代って財産計算(the ownership of property)・損益計算(the calculation of profits or losses)の会計問題が登場してきた。監査は、もはや会計責任者の責任履行を耳で検査することではなくなり、いまや、目によって記録を吟味追究する手続であり、書類上の証拠によって記録を検査証明する手続⁽⁴⁾に変わってきた。」と。またこのことが専門的職業会計士の需要と監査人の地位を明確にする基盤ともなっていたのである。19世紀に入ると、ますます会計の重要性が認識され英国議会で次々と会社法が通過し、⁽⁵⁾「会計は公共の利害のために(in the public interest)利用され得るものであることを承認し」、⁽⁶⁾監査役監査制度の充実を図っていった。周知のように、リトルトンはこの間の職業監査(professional audit)が発達していったいくつかの経済的社会的事情をあげている。⁽⁷⁾それを要約していくと、第一に商業の膨脹的圧力。海上貿易と木綿工業・鉄工業などを基軸とする産業革命は封建社会の権力体制を崩壊させ、また会社企業の自由設立を促し、19世紀中葉までには、一般法にしたがって会社を組織することを許す情勢になっていた。第二に一般株主利益の保護。18世紀初頭の熱狂的株式投機と1920年の南海泡沫事件(South Sea Bubble case)などの苦い経験は、会社取締役の会計行為を監督する法律規定を設けさせた。この方法に、中世封建社会の荘園監査思想が導入された。「会社取締役に対する監督は、その根本精神においてむかしの荘園時代の遺風を承けついでいるのである。荘園の領主は史員または管理人の帳簿記録をみずから検査し、或るいは、熟練した監査人に委託して検査させた。19世紀の株式会社にあつては、株主が荘園の領主に代わり、取締役が執事管理人に代った。そして、監査人は受託者のなした記録を検査すべき所有主の代表者としての地位をいまや法律によって確認されたのであつた。」⁽⁸⁾と、このように第三にこの受託委託関係の拡大的適用を以ってその社会的確立をあげている。第四に複式簿記の発達と会計専門家の存在。当初は株主自身が素人の領域で取締役と従業員の経営活動を監督し

ていたが、会社財務に関する諸々の会計帳簿を検査するには、簿記をこえて破産法などで活躍した経験と判断力を持つ人々を必要としていった。かくて監査役は次第にいくつかの法律改正ののち、株主の資格がなくても会計士を選任する慣行をもたらした（20世紀に入って、1947年会社法および1948年会社法で監査役は一定の資格ある会計士が選任されることとなった）。ここに、会計士が職業監査人として活躍する場が確立されてきたのである。第五に当時の財政的危機—恐慌—とこれに対処するいくつかの破産法の成立。1815年のナポレオン戦争以降の初期資本主義の経済的混乱は企業の倒産問題を引き起し、それを整理する管財人として会計士が活躍した。最後に、以上にみられる政府と議会の強力な役割。経済発展とその秩序維持を図るために破産法、会社法などの立法措置を強く押し進めていったことに職業監査の生成をみることができるのである。

以上のような19世紀の法律（監査役）監査制度の成立に伴う職業監査の発達は、企業内部にも活用されていることにも注目しなければならない。リトルトン⁽⁹⁾はこれを評して「明らかに会計監査は、政府の政策ならびに公共の福祉のための手段として機能したのである。同時に、監査は経営者に対してもきわめて有用な経営資料を提供し、実質的に管理技術に対する信用の創造にも貢献するようになったのである。」と。このような法律監査思考は、対外的秩序維持手段にのみならず、社内的管理手段にも副次的目的であるが利用され、その後今日までの会計監査制度の主流をなしてきているのである。

このイギリス監査制度にみられた受託委託関係の存在は、その後アメリカにおいても概念的拡張が行なわれて、今日の財務諸表監査時代の基本的思考になっている。それは経済社会の生産単位として重要な位置を占めている近代的株式会社企業の社会的責任と経営者の役割に対する諸見解にあらわれている。二者的信託関係の拡大的適用をすれば、これを「経営者の受託責任に関する概念（The concept of a businessman's stewardship）は、経営者が企業に利害関係をもつすべての人々にある程度の責務を負っているという信念へと拡張されつつある⁽¹⁰⁾」と評すことができよう。

以上のように経営監査の適用範囲は、とくに営利企業では、その社会的責任

の認識による社会的監査体制の充実と企業内部の管理体制の一環である内部監査の発展のうちにその拡大化が進んでいるのである。今後は、「経営あるところ監査あり」と述べることができ、監査理論もこのような観点から研究されていくべきであろう。

- (1) A. C. Littleton, "Structure of Accounting Theory", Wisconsin, 1953, p. 105.
- (2) A. C. Littleton, "Accounting Evolution to 1900", New York, 1933, p. 264. (片野一郎訳「リトルトン会計発達史」同文館, 昭和27年, 378頁)
- (3) cf; Ibid., pp. 260—263. (同上書, 327—378頁)
- (4) Ibid. pp. 264—265. (同上書, 379頁)
- (5) 19世紀に入ってから、世界で初めて近代的会社制度の基礎を築いた「ジョイント・ストック・カンパニーの登記・設立および定款についての法律—登記法(An Act for the Registration, Incorporation, and Regulation of Joint Stock Companies—Joint Stock Companies Registration Act, 1844)」を基点に次々と監査役制度が整備されていった。なおイギリス法律監査制度の経過については下記文献(ただし単行本のみ)などを参照されたい。
Richard Brown (ed), "A History of Accounting and Accountants," Edinburgh, 1905.
Nicolas A.H. Stacey, "English Accountancy—A Study in Social and Economic History, 1800—1954," London, 1954.
A. C. Littleton and B. Y. Yamey (ed.), "Studies in the History of Accounting," Illinois, 1956.
山榊忠恕「監査制度の展開」有斐閣, 昭和36年。
- (6) A. C. Littleton, op. cit., p. 106.
- (7) A. C. Littleton, op. cit., pp. 363—365. (片野一郎訳, 前掲書, 492—495頁)
- (8) Ibid., p. 290. (同上書, 403頁)
- (9) A. C. Littleton, op. cit., p. 107.
- (10) Ibid., p. 109.

おわりに

もともと監査活動は、特定の構造体系を完全に持たない慣習的行為であるにせよ、あるいは法制的整序による強制力が与えられているにせよ、一種の社会的機能として認められてきている人間活動である。それが時代や国により異なる

っても、特定の具体的意味内容を持っていると認められるならば、これを現実から導き出された人間の経験的所産であるということが出来る。この経験的所産は脱生活的なものでなく、われわれが一定の目的をもって働く職能的分野における機能である。これを換言すれば、ひとは日常の生産的業務に従事し消費生活の資料を求め、経済生活に参加しているという事実から得られた職能である。つまり、われわれの経済生活の経験から、自ら生み出し育成してきた業務といえよう。したがって、それがわれわれの経済生活になんらかの存在価値と効果をもって、継続的反覆的に行なわれれば、慣習的制度として認めることができようし、さらにそれらの事実を法的根拠をもって整備することもありうる。

監査の歴史を瞥見しても、たとえば他人から委託された財産管理の誠実性、単純な計算の正確性、会計処理の公正性あるいは計数情報の信頼性などの会計諸領域や経営管理の合理的制度とその運営を対象に、監査は経済生活と密接な関係を保ってきている。しかも監査を担当する者には、その活動的前提にある独立性、業務上の種々の資格、権限と責任あるいは正当の注意義務などを付加されているのである。監査業務は広く経済社会の秩序維持の手段として、その専門的知的職能分野の領域を占めてきている。その適用範囲の拡張と監査人の第三者的立場に要請される統合的視野を養成することは、今後ますます経済社会体制に重要な用役(service)を提供することになるであろう。また経済社会もそれを期待していると思われる。