

財務諸表監査における内部統制 組織の本質

— 証拠理論と職能理論による解明 —

森 実

はじめに

米国の監査実施基準の2は、「内部統制組織に対する依存の基礎として、かつまた監査手続を制約する試査の範囲の決定の基礎として、企業に存在する内部統制組織の適当な研究と評価を行なわねばならない⁽¹⁾」としている。このことばにも示されているように、いわゆる内部統制組織の検閲は監査の実施において中心問題としての位置を占めることは明らかであるが、内部統制組織自体の意義が重大な問題として残されていることはいうまでもないが、何故に独立監査人は財務諸表監査において企業の内部統制組織に依存することができるのか、かつまた、何故に企業の内部統制組織が整備されている程度によって試査の範囲が決められるのかということなどについて、いままでに理論的説明が十分に行なわれていたとはいえない。これに対して、本稿は、若干のアプローチを行なうものである。

I 解明の2つの方向

この問題に関して従来から行なわれていた説明は、2つのタイプに分けることができる。第1のタイプでは、現代のような大規模化した企業において精査によって監査を行なうことは、費用があまりにかかりすぎてその実施が不可能

(1) American Institute of Accountants, Generally Accepted Auditing Standards, 1954, p. 13.

(2) 内部統制組織の意義については、別稿において、ペルベ・ヒートンの所説を中心に論じた。拙稿「会計監査とコントロール」『香川大学経済学部年報 (2)』1962.

な場合が多くなってきているので、内部統制組織に依存し、かつ試査によって監査を行なわねばならないと説明される。第2のタイプでは、内部統制組織は独立監査人が以前に行なっていた職能を行なっているので、独立監査人はその部分について内部統制組織に依存し、試査で監査すればよいと説明される。勿論、これら2つの説明は相互に関連しているのであるが、区別して説明する方が、論点がより明確になるであろう。ここでは、第1のタイプを監査証拠に重点をおく考え方とし、第2のタイプを監査職能に重点をおく考え方とする。

1 証拠論的思考

1954年の米国監査基準は、つぎのように説明している。

「独立監査人は、監査の範囲の決定において、また、株主および債権者の利益から考へて、ある特定方向の監査の拡張に要する時間と費用とが果して正当であるか否かを決定する場合には、その最善の判断を行使しなければならない。監査人の適正な監査手続の選択およびこのような監査手続を制約する試査の範囲の決定は、監査人の被監査会社の内部統制に対する信頼度によって影響される。したがって、依存することができる監査人が考へる程度を決定するために、内部統制組織を検閲することは、独立監査人の職務である。あらゆる場合の不誠実性または不正の摘発を行なうためには、独立監査人は、すべての取引を精細に検査しなければならないであろう。このことは、多くの企業に禁止的費用を要する。すなわち、その費用は、それから合理的に期待できる利益または保全の限度をこえるものであり、かつ企業に不当な負担を課すものである。

サンプリングおよび試査の範囲は、試査、検討および質問の結果から確かめられた内部統制の有効性についての独立監査人の判断に基づいて決められるということは、繰り返すべきである。この点に関する独立監査人の結論によつて、精細な監査の程度を拡張したり、縮小したりするのである。」⁽³⁾

(3) American Institute of Accountants, op. cit., pp. 31~2.

ここで AICPA は、財務諸表監査において証拠を蒐集する行為が合理的であることを要求し、したがって経済性の原則にしたがうことを基本的立場として、いることがうかがえる。このような見解は、わが国の「監査基準」にうけつがれ、簡明につきのようにならされている。

「監査人は、監査の効果と犠牲とを比較評量するとともに、内部統制組織の信頼性の程度を判定して、監査手続適用の範囲、方法および日数を合理的に決定しなければならない。」

現代の企業について行なわれる財務諸表監査は、経済的合理性の枠内で行なわれるものであって、経済性を無視してまで遂行され、どこまでも真実の究明あるいは確証を行なおとする検察的調査または学問的研究ではない。とくに、米国の会計士監査は、その生成の当初において、法的な支持をもたないままに、会計士自身はその業務の効能を説いて、依頼人を開拓して行かねばならなかったという歴史的事情のために、非常に早くから、監査の効果と犠牲との比較という経済的配慮が必要と考えられたので、費用のかかる精細な方法から、費用のより少ない簡略的な方法への移行に会計士の努力が向けられたのは、まったく自然の傾向であったと思われる。⁽⁴⁾ このことに関連して、英国式の会計士監査が英国より米国に伝えられ、今世紀の初頭頃から、会計士監査が米国独自の形に移りつつあった1つの要素として、英国式の精細な照合から、試査やサンプリングや勘定分析の採用による監査手続の簡略化に移ったことを、モイヤーもまた指摘している。⁽⁵⁾ このような監査行為の経済的合理性を重視する考え方は、その後の米国経済の発展に伴う立証方法としての会計士監査が支持されるようになってきた場合においても依然として継続されたであろうと考えられる。また、現在のように法律によって会計士監査が強制されるようになった場合においても、依頼人が自由に監査人を選んで契約するという制度によって、依頼人が監査の効果と犠牲とが均衡するような監査行為を要求することができ

(4) 米国における初期の会計士監査についてはつぎの拙稿を参照されたい。「米国における監査報告書の発展 (1)」『香川大学経済論叢』第33巻第2号。

(5) C. A. Moyer, "Early Developments in American Auditing", *The Accounting Review*, Jan. 1951.

るという現実的根拠をもっている。

つぎに、このような議論は、財務諸表監査におけるすべての取引の精査が禁止的な費用を要求するほどの、大規模な企業を前提にしているということがいえる。したがって、もしも精査による監査が可能な小規模の企業の場合には、精査によって監査を行なっても差しつかえない。ただし、この場合でも、経済性の原則を考慮することが必要であるのはいうまでもない。これについては、1954年の米国監査基準が、「もしも完全照合 (complete check) が余分の努力とか費用をあまり要しない場合には、試査はその妥当性を失なう⁽⁶⁾」とのべているとおりである。

ここでは、試査が企業の大規模化に伴なって問題になってきたことに注意したい。というのは、内部統制組織に関連して試査がとりあげられるのが通常であるが、試査と内部統制組織とは、ともに企業の大規模化に関連して問題となってきたものであるので、両者は企業の大規模化を通じて関連づけられるべきであるからである。すなわち、内部統制組織は企業の経営管理組織の成長および複雑化によって、直接的管理が困難になるにつれて、経営組織の内部へ各種の統制手段が組み込まれるようになり、さらに分権化組織の採用によってより高度の統制手段が組織化されることによって形成されたのである。このように、内部統制組織は、企業の大規模化によって生じた経営管理の問題の解決の手段であるに対して、監査における試査の採用は、企業の大規模化によって生じた監査の問題の解決方法であるので、両者は、企業の大規模化という問題を通じて、関連をもってくるのである。

さらに、このような議論は、監査費用の増大の配慮と内部統制組織に対する基本的責任が経営者にあるという考え方と結びつけられて、内部統制組織の整備は監査の受入体制として必要であるという考え方となってあらわれる。1963年のAICPAの「監査基準および手続」では、これまでの主張をうけついで、つぎのようにのべている。

(6) American Institute of Accountants, op. cit., p. 35.

「経営者は、十分な内部統制組織を立案し、設定し、監督する責任をもっている。どのような組織でも、それが基本的に健全なものであっても、定期的に検討しなければ欠陥を生ずるおそれがある。内部統制組織は、第1に、定められた政策が適正に解釈され、実施されていること、第2に、営業の諸条件の変化が手続を面倒なもの、陳腐なもの、あるいは不十分なものにしていないこと、第3に、有効な訂正手段が、組織に欠陥があらわれたときには迅速にとられていることなどを確かめるために、継続的に監督しなければならない。内部監査は、定められた手続の有効性および遵守の調査の手段を与えるので、内部統制組織の強力な要素である。」⁽⁷⁾

このような考え方は、わが国の旧監査基準の前文により明確な表現になっている。すなわち、「監査を実施するには、監査を依頼する側において、あらかじめその受入体制が整備されていなければならない。即ち整然たる会計組織を備えて正確な会計記録を作成するとともに、内部牽制組織を設けて不正過失の発見防止につとめ、又規模の大きな企業においては、内部監査組織により自ら経常的に監査を行って会計記録の信頼性を確保すること等がこれである。企業に内部統制組織の用意がなく、たとえあっても不完全な場合には、勢い監査人は個々の取引記録について精査を行なわざるを得ないのである。その結果、監査の実施に多大の時日と多額の費用とを要し、企業は到底その負担に堪えられないこととなろう。それ故、適当な内部統制組織が監査の前提として必要であって、監査人はこれを信頼して、試査をなすにとどめ、精査を行わないのが普通である。本来監査が強制されると否とに拘らず、適切にして有効な内部統制組織を整備運営して、取引を正確に記録するとともに財産の保全を図ることは、外部の利害関係人に対する経営者の義務である。」

以上のような議論を要約すれば、第1に、内部統制組織に依存する試査の監査思考は、企業の大規模化から生ずる監査の側の問題と、経営管理の側の問題の両方に起因するといえる。第2に、上記のような状況の下では、財務諸表監

(7) American Institute of Certified Public Accountants, Auditing Standards and Procedures, 1962, p. 31.

査において会計士は、企業が内部統制組織を備えていることを前提とするという考え方が一般的になる。したがって、第3に、会計士監査としての財務諸表監査は、伝統的に、かつまた契約監査（依頼人が監査人を自由に選択して契約する監査）の性質の故に、監査行為について経済的合理性を要求される結果として、内部統制組織に依存する試査を原則としなければならない。このような議論においては、より理論的な根拠が必要である。すなわち、財務諸表監査が意図する財務諸表の表示の適正性に対する専門的意見の表明が、企業の内部統制組織の信頼度に依存する試査によってえられる合理的証拠によって可能であることを論証しなければならない。そこで、内部統制組織に関する証拠理論が展開されねばならないのである。

2 職能論的思考

これまで説明してきたような証拠論的思考に対して、こんどは職能論的思考を説明しよう。職能論的なアプローチにおいては、内部統制組織の職能と会計士監査の職能とを考察し、これらの職能の間にみられる共通の職能をみだし、一方の職能が、他方の職能に、共通の職能について依存するという関係を導くものである。このようなアプローチは、会計士監査の職能の歴史的な推移または変化を説明する場合に、とられることが多い。たとえば、ステットラーは、つぎのようにのべている。

「成功的な経営活動に必要な記録作成業務の増大は、監査業務の発展の最初の刺戟であった。経営者は、会計系の業務が正確であり、かつ信頼しうる経営の資料を提供しつつあることを保証するために、監査がのぞましいものであることを理解するようになった。これに加えて、経営者は、現金が適正に会計されているという保証を必要とした。というのは、現金の処理は、通常はある従業員——それは属々会計係である——に任されているからである。この結果として、監査は二重に重要であった。このように、監査は、主として経営の内部の問題に利用された。

しかしながら、企業が成長するにつれて、増大する取引の精細な監査は、そ

れに比例して監査業務に対する報酬の額を増大せしめた。経営者は、費用が増大しつつある期末の外部監査にかわるより経費の安い方法を探していた。それは、むしろ、よりよく事業家の必要をみだす代替の方法であったかもしれない。そこで発展した解決方法は、会計、現金および全体としての経営活動に対するのぞましい統制を行なう内部的手段の発展であった。これらの内部的統制手段は、今日では内部牽制および内部監査として⁽⁸⁾しられている。」

かれの説明においても、やはり、企業の規模の拡大がその問題の起因であることを認め、精細な監査手続の費用の増大を問題としながらも、さきののべたアプローチとは若干の異なる方向のものであることが看取できるのである。すなわち、さきのアプローチでは、会計士監査自体における精細な監査手続の簡略化として試査が考えられ、その試査を行なう手段として内部統制組織に対する依存が説明されたのである。ところがこんどのアプローチにおいては、会計士監査において行なわれていた記帳事務の正確性あるいは現金処理業務の適正性の監査、いわゆる不正および誤謬の摘発監査に必要な精細な業務が内部統制組織に委譲されたものと説明するのである。

また、このような考え方は、モントゴメリイが、貸借対照表監査を提唱して、会計士監査の目的が、不正および誤謬の摘発より、企業の財政状態および収益状態の確認に移行したことを明らかにした際に、とった態度と共通するものである。⁽⁹⁾すなわち、不正および誤謬の摘発のために、企業には内部牽制組織が備えつけられるようになってきていることを考えれば、会計士がそのような企業を監査する場合には、会計士が従来通りに不正および誤謬の摘発のための業務を行なうのは無意味であり、したがって貸借対照表の表示の監査にその目的を移行させるというのである。

このような監査の職能に重点をおく論理においては、議論をより厳密におしすすめるために、監査職能の全体的な理解、およびそれに基づく監査職能の委譲あるいは分担関係を解明していくことが必要であろう。

(8) H. Stettler, *Auditing Principles*, p. 33.

(9) R. Montgomery, *Auditing, Theory and Practice*.

II 証拠理論における内部統制論の展開

監査行為に、経済的合理性が要求されるようになった結果、精細な監査手続の簡略化を行なうために、内部統制組織に依存して試査で行なうことを原則とするようになったのであるが、それでは、内部統制組織を検閲してその信頼度を確認し、それによって試査の程度を決定することによって、監査人が財務諸表の表示の適正性に対する専門的意見を表明するに十分な合理的な証拠がえられるかということについて、より厳密に論究しなければならない。

1 証拠の分類

一般に、内部統制組織は、監査の実施に重大な影響を与える要素として認識されているが、論者の間には、内部統制組織を監査証拠の1つの種類としてあげているものと、そうでないものがある。ここで、レイが、多くの論者の監査証拠の分類をあげているので、これを利用して説明しよう。⁽¹⁰⁾

かれは、まず監査証拠の存在形態を強調する分類をあげているが、その第1はつぎのようなニューマンの分類である。

- (1) 会計記録
- (2) 第1次的文書証拠（売上送状、仕入送状、複写予金伝票）
- (3) 証憑的文書証拠（売上注文書、仕入注文書、顧客の送金通知書）
- (4) 外部証拠（立会および質問を含む）
- (5) 精算表（銀行勘定調整表）
- (6) 会社の政策および慣行
- (7) 諸勘定の関連（売上と受取勘定、投資と収益等）
- (8) 全体的評価および営業比率
- (9) 依頼人の文書による表明

上の分類では、内部統制組織は1つの証拠の種類としてあげられていない。

(10) J. C. Ray, "Classification of Audit Evidence", The Journal of Accountancy, March 1964, pp. 42~47.

しいていえば、(6)の会社の政策および慣行という証拠を、内部統制組織の1つの要素であるとすれば、そこに部分的に含まれているとすることができる。しかし、どちらかといえば、かれは内部統制組織を1つの証拠として考えようとしているよりは、むしろ、会計処理の適否の判断の基礎として使用しようと考えているのである。

つぎに、ペルベ・ヒートンの分類はつぎのようである。⁽¹²⁾

- (1) 個別的経営体制：工程，取引，計画，組織，政策，責任。
- (2) 個別的会計体制(システム)：職員，方式，計画，組織，政策，会計責任
- (3) 会社の記録および文書：元帳，送状，議事録，通信文，質問に対する解答書，報告書。
- (4) 立会および実査によって確かめられた物理的一致：資産およびその出入，組織，保管，方式および統制。
- (5) 外部者の記録および文書：関係記録，質問に対する解答書，配当のような公表された記録，抵当のような公的記録。
- (6) 残高または増減の独立的計算：税金，減価償却，前払，特別計算，見積による統制。

レイは、この分類における内部統制組織についてつぎのようにのべている。

「重要な点は、内部統制組織を証拠の種類として含めていることである。内部統制組織は、それ自身証拠であるばかりでなく、また多くの他の種類の信頼性を増す。(1)は広い意味の内部統制組織を示すが、(2)はより直接的な会計統制を意味する。また、内部統制組織の観察は、物理的証拠として(4)に含まれている。⁽¹³⁾」

つぎに、レイは、証拠の信頼性を強調する分類のグループをあげているが、その第1は、つぎのマウツおよびシャラフの分類である。⁽¹³⁾

(11) Ibid., p. 43. B. Newman, Auditing, pp. 10~12.

(12) J. C. Ray, op. cit., p. 43. S. W. Peloubet and H. Heaton, Integrated Auditing, p. 39.

(13) J. C. Ray, op. cit., pp. 43~44. R. K. Mautz and H. A. Sharaf, The Philosophy of Auditing, p. 68.

- (1) 勘定に表示されたものに対する監査人の実査。
- (2) 独立の第三者による陳述。
 - イ 文書。
 - ロ 口頭。
- (3) 権威ある文書。
 - イ 被監査企業の外部で作成されたもの。
 - ロ 被監査企業の内部で作成されたもの。
- (4) 被監査企業の役員および従業員の陳述。
 - イ 正式のもの。
 - ロ 非公式のもの。
- (5) 監査人が行なった計算。
- (6) 満足的な内部統制手続。
- (7) 被監査企業およびその他のものの事後的行動。
- (8) 重大な不正を示さない補助的または精細な記録。
- (9) 他の資料との相互関連。

マウツ・ジャラフは、内部統制組織についての証拠は、合理主義および経験主義の適用によってえられるとする。すなわち、合理主義の適用によって、内部統制組織の存在から不正が発生しないであろうということを推論する。⁽¹⁴⁾ また、監査人は、内部統制組織を検閲して、記載されたものからそれが良好な組織であることを推論するが、監査人がそれに依存するまえに、記載されたとおり実際に行なわれているかどうかを、多くの取引または事項を検査する。ここに、論理的結論が特別の経験的な証拠によって補完され、最初の結論が立証されたり、あるいは否定されたりする。⁽¹⁵⁾

さらに、ステットラーの分類では、つぎのようになっている。⁽¹⁶⁾

- (1) 基本的証拠 (元帳および仕訳帳)

(14) Ibid., p. 94.

(15) Ibid., p. 95.

(16) J. C. Ray, op. cit., p. 44. H. F. Stettler, Auditing Principles, pp. 101~108.

(2) 補助的証拠

イ 物理的証拠

ロ 文書の証拠

i 外部作成文書

a 監査人に直接に送付されたもの

b 依頼人が所持するもの

ii 依頼人の組織内部で最初作成されたもの

a 会社の外部を経由したもの

b 会社の内部のみを経由したもの

(3) 口頭の情報および文書の証明書

(4) 状況的証拠 (内部統制組織, 資料の一貫性等)

かれの分類では、内部統制組織は、状況的証拠の1つとして、最後にあげられていることが注意される。すなわち、ステットラーにおいては、立証されるべき命題とは最も結びつきが薄い性質のものとして考えられ、内部統制組織の証拠としての性質を、状況という間接的性格のものとして理解しようとしているのに他ならない。

最後に、レイ自身が提案する証拠の分類はつぎのように⁽¹⁷⁾なっている。

(1) 内部統制組織

(2) 会計記録

イ 総勘定元帳

ロ 補助元帳

ハ 仕訳帳

(3) 物理的項目

(4) 文書

イ 第三者から監査人に渡るもの

i 監査人の意志によるもの

(17) J. C. Ray, op. cit., p. 45.

- a 監査人が作成したもの
- b 監査人が変更したもの
- ii 自動的に利用できるもの
 - ロ 依頼人から第三者に、さらに監査人に渡るもの
 - ハ 依頼人から第三者に、依頼人に、さらに監査人に渡るもの
 - ニ 第三者から依頼人に、さらに監査人に渡るもの
 - ホ 依頼人から監査人に渡るもの
- (5) 監査人による算術的計算
 - イ 独立的計算
 - ロ 依頼人の計算の立証
 - ハ 比較
- (6) 依頼人の陳述
 - イ 文書
 - ロ 口頭

レイは、かれの自己の分類における内部統制組織について、つぎのように説明している。

「監査の順序に関しては、内部統制組織は、確かに第一次の種類⁽¹⁸⁾の証拠として記載されなければならない。何故ならば、他の種類の証拠に必要な監査の分量および深さに影響するからである。」また、「内部統制組織によって提出された証拠は、非常に広範かつ複雑である。しかしながら、その相対的信頼性の評価は、種々の監査技術——会計記録および文書の検討、観察および質問——を⁽¹⁹⁾含まねばならないことに注意しなければならない」ともしている。

ここでのべられた説明において、内部統制組織の証拠としての性格について、監査では最初におかれるべき種類のものであること、それは他の種類の証拠に重大な影響を与えるものであること、さらに、それは種々の監査技術によって集められた複雑な内容をもつものであることなどの指摘は重要であろう。

(18) Ibid., p. 45.

(19) Ibid.

このように、証拠に関する議論のなかから、証拠理論における内部統制組織の位置づけが、なかなか困難な問題を含んでいることがうかがえるのである。これらのことを手掛りにしながら、議論を進めて行くことにしよう。

2 監査行為の過程と内部統制組織の検閲

(1) 正規の監査手続における内部統制組織の検閲

わが国の監査実施準則は、正規の監査手続の体系を、一般的事項の監査手続、取引事項の監査手続、勘定残高の監査手続、決算記帳の監査手続に分けて規定しているが、これは監査行為の過程の順序にしたがったものとみることが出来る。このような正規の監査手続において、内部統制組織の検閲がどのように位置づけられているかをみて行くことにする。

まず、一般的事項の監査手続においては、つぎのようにのべられている。

「監査人は、会計記録の監査を行うに先だって、企業の会計制度の整備状況及びこれに関係のある重要な事項につき検査しなければならない。特に内部統制組織の信頼性を確かめるため、その実施規程を検閲して組織の概要を理解するばかりでなく、担当者に対して直接に説明を求め、又は監査人自ら会計記録について試査を行い、この組織が実際上有効に運用されている程度を調査する必要がある。」

つぎに、取引記帳の監査手続では、つぎのようにのべられている。

「取引記帳の監査を行うべき勘定並びに取引記帳の範囲は、会社の内部統制組織の信頼性その他を勘案して、監査人自ら決定しなければならない。すなわち、信頼しうる会計記録が作成され、あるいは内部監査によって取引記帳の監査が行われている場合には、監査人は取引記帳の一部分を試査することによって内部統制組織の有効性を確かめるか、若しくは内部統制組織の充分でない部分のみを監査するにとどめることができる。」

さらに、勘定残高の監査手続においては、つぎのような文章が含められている。

「なお、多数の事業場を有する会社の内部統制組織が完備しているときに

は、一部の事業場について次に掲げる手続を実施するととどめ、他の事業場について、その他の適当な手続を実施することができる。」

最後の決算記帳の監査手続においては、内部統制組織については何もふれられていない。このような監査実施基準の規定のしかたに注目して、決算記帳の監査手続においては、内部統制組織への依存が許されていないことを示すものと解することもできるであろう。しかし、私見においては、監査実施基準における内部統制組織への言及は、その重大な局面についてのみ行なわれているのであって、このことは、勘定残高の監査手続においては、「なお、多数の……」とのべられているように、1つの事例として表現されていることによっても示されており、決算記帳の監査手続において内部統制組織に言及されていないことをもって、決算記帳の監査手続における内部統制組織への依存が全面的に禁止されたとみるよりも、実施基準で言及するほどの重大な局面が、決算記帳の監査手続においてはみあたらないがためであると解した方が適当であると考えらる。

(2) 予備的調査としての内部統制組織の検閲

一般的事項の監査手続においてのべられていた内部統制組織の検閲は、会計記録の監査にさきだつて行なわれる予備的調査にはかならない。そこで、このように会計記録の監査に対して予備的調査の性格をもつものが、財務諸表の表示の適正性に対する意見表明に結びつく、監査証拠とよぶことができるものを用いることができるかという疑問が生じる。

監査証拠について、ステットラーは、「もしも、監査人が勘定残高が財務諸表に適正に表示されていることを確かめようとするならば、財務諸表を会社の財政状態および経営成績についての基礎的証拠に結びつける連鎖を作らねばならない。このような連鎖の作成が監査実施の目的である⁽²⁰⁾」といている。それ故に、内部統制組織の検閲が予備的調査であるとするれば、財務諸表の表示の適正性についての意見に結びつく証拠の連鎖を形成するものになりうるものとい

(20) H. Stettler, op. cit., p. 55.

いうかどうかは疑問であり、むしろ証拠の連鎖の作成に影響を与える要素、すなわち証拠の蒐集および評価に影響する要素とした方が適當ではないかという見方がでてくるであろう。

しかし、逆に、内部統制組織の信頼度は証拠であるということも、なお可能であろう。なるほど、それは、財務諸表の表示の適正性につながる証拠の連鎖の主な連鎖を形成し、あるいは個別的な連鎖の結合の形態をみることは困難であるかもしれない。しかし、予備的調査における内部統制組織の検閲によってえられたその信頼度は、他の証拠に総合的に結合して、連鎖の形成に参加して、財務諸表の表示の適正性に対する意見を支持するものということができる。たしかに、通常の証拠とは性質を異にし、証拠の連鎖に対して特殊の結合を行なうものであることは認めなければならないであろう。さすればこそ、ステットラーは、このような特殊の結合形態を考慮して、内部統制組織を状況的証拠として分類したものと考えることができる。

(3) 内部統制組織の検閲業務の分離あるいは結合

内部統制組織の検閲業務は、予備的監査業務として、その後に行なわれる監査手続の選択および適用に大きな影響を与えるので、監査業務のプロセスでは会計記録の監査の前に行なわれるのが通常の順序である。これが通常の論理的順序であるといわれ、⁽²¹⁾ また最初の種類の証拠であるとされるのも、⁽²²⁾ これがためであろう。それ故にまた、内部統制組織の検閲によってえられた証拠であるその信頼度によって、蒐集され、かつ評価された証拠を、全体として意見の基礎となるように結合して、意見の連鎖を形成せしめるように機能する。もしも、このようなはたらきをもつ証拠が存在しなければ、試査によって蒐集され、かつ評価された証拠は、財務諸表の表示の適正性に対する意見を、支持する連鎖とはならないであろう。また、逆に、内部統制組織は他の証拠に対してこのような結合的役割を果たすことによって、財務諸表の表示の適正性の立証に参加し、監査証拠としての地位を獲得することができるといえる。

(21) Ibid., p. 43.

(22) J.C. Ray, op. cit., p. 45.

このように考えてくると、内部統制組織の検閲は、一つの別個の業務として実施されるように思われるが、必ずしもそうではない。ここに内部統制組織が、証拠として複雑な性質を含む原因があるといえる。すなわち、AICPAの1963年の「監査基準および手続」が指摘するように、「内部統制組織が計画通りに機能していることの確証は、選択された監査手続が適用されるにしたがってえられるに違いない」ので、「可能なところでは、独立監査人の内部統制組織の検閲は、おそらく期中に、監査の1つの別個の部分として、依頼人の組織の有効性を評価するために特別にとられた監査手続を適用することによって行なわれるかもしれない。これが不可能な場合には、監査計画の他の部分と結合して行なわれるのが普通である。⁽²³⁾」

内部統制組織の検閲と監査手続とが同時に行なわれる場合には、監査手続の実施のみが念頭におかれて、内部統制組織の検閲のことが忘れられて、内部統制組織の信頼度によって試査の範囲が決定される関係が不明瞭になってしまうおそれがある。そこで、ステットラーの指摘のように、このように2つの業務を同時に行なう場合には、監査業務の進行における適当な箇所で、監査手続の適用の範囲を決定するために、内部統制組織に対する所見をまとめるように注意することが必要であろう。⁽²⁴⁾

2つの業務を分離して、内部統制組織の検討を特別に目的とする適当な監査手続をとって、別個の業務として行なった場合には、それは証拠として明確な位置をもつ。すなわち、内部統制組織の信頼度を判定することによって、試査の範囲が決定せられるので、まえにのべたように内部統制組織は、監査証拠としては、他の証拠を結合させて財務諸表の表示の適正性に対する意見を支持する証拠の連鎖を形成させる結合機能をもつ、間接的性質の証拠であるという関係がしられる。

ところが、財務諸表監査の監査計画において、他の監査業務と結合して、内部統制組織の検閲が行なわれる場合には、監査証拠としての位置は複雑なもの

⁽²³⁾ American Institute of Certified Public Accountants, op. cit., p. 33.

⁽²⁴⁾ H. Stettler, op. cit., p. 43.

になる。すなわち、そこにおける証拠は、二重の役割をもち、かつ反覆的にはたらくからである。ここにいう二重の役割とは、そこでえられる証拠のあるものは、内部統制組織の信頼性の証拠であると同時に、財務諸表の表示の適正性に直接的に連鎖する証拠でもあることをいう。第2に、反覆的と表現したのは、そこでえられた証拠は、まず最初に、内部統制組織の信頼度を評価するためにはたつき、つぎにその結果えられた信頼度によって、同じ証拠のあるものを財務諸表の表示の適正性への証拠の連鎖に結合させるという、循環的なはたつきをすることをいう。すなわち、証拠——内部統制組織の信頼度——証拠——財務諸表の表示の適正性という、二重かつ反覆的な循環関係を描く証拠であり、このような循環関係によって、より合理的な証拠の蒐集および評価活動ができるのである。

3 複合的証拠としての内部統制組織

内部統制組織を、証拠の1つの種類としてあげなかった論者は、その証拠としてのはたつきが間接的であることを論拠の1つにしていると思われるが、さらにそのほかに、その証拠の内容が、単一の性格のものによって構成されず、複数の性格のものによって構成されることも、その原因の1つになっているように思われる。

レイは、内部統制組織の信頼性の検閲は、種々の監査手続——会計記録および文書の検査、観察および質問——を含むとして、その証拠としての内容が複雑であることを指摘している⁽²⁵⁾。また、わが国の正規の監査手続も、内部統制組織の信頼性を確かめるために、実施規程の検閲、担当者に対する質問、会計記録についての試査が必要であるとしている。

これは、内部統制組織が複雑な要素によって構成されているがためである。AICPAの「監査基準および手続は、満足的な内部統制組織の特徴は、つぎの諸要素を含むものとして⁽²⁶⁾している。

(25) J. C. Ray, op. cit., p. 45.

(26) American Institute of Certified public Accountants, op. cit., pp. 28~29.

- a 機能的責任の適正な分割を規定する組織計画
- b 資産、負債、収益および費用に対する合理的会計統制を行なうに充分な承認および記録手続の組織
- c 夫々の組織部門の職務および職能の遂行においてとられる健全な慣行
- d 責任に相応する資質の職員

もちろん、AICPAは、財務諸表監査において、独立の監査人が、これらの内部統制組織のすべての諸要素を検閲することを要求するものではなく、内部統制組織を、会計的統制と管理的統制とに分割し、独立の監査人は、主として会計的統制をとり扱うものであるとし、つぎのようにのべている。

「会計的統制は、一般的に、財務記録の信頼性に、直接的かつ重要な関係をもつので、監査人はこれを評価しなければならない。管理的統制は、通常は、財務的記録に間接的にのみ関連するので、評価を必要としない。しかしながら独立の監査人が、もし、ある管理的統制が財務記録の信頼性に重大な意味をもつかもせないと信じるならば、かれはこのような統制の評価の必要性を考慮しなければならない。たとえば、生産、販売、もしくはその他の部門の作成した統計的記録は、特別の場合には、評価を必要とするかもしれない。⁽²⁷⁾」

そこで、内部統制組織の複雑な諸要素を検閲するためには、とられる監査手続は単一のものではなく、したがってまた、そこにえられる証拠は、単一の性格のものではない。一般に、証拠の分類は、ある単一の特徴によって行なうのが通常であるので、内部統制組織のような複合的証拠は、その他の証拠と同一の次元で列挙することは困難のように思われる。すなわち、内部統制組織は、それと並んで列挙される他の種類の証拠のいくつかを含むからである。したがって、内部統制組織は、複合的証拠であるという点に注意しなければならない。

4 継続的評価過程としての内部統制組織の検閲

内部統制組織の評価は、1回限り行なわれるものではなく、監査業務の進行

(27) Ibid., pp. 32~33.

過程において継続的に行なわれる。AICPAの「監査基準および手続」は、これについて、つぎのようにのべている。

「内部統制の信頼性の程度は、監査業務の最初のときに、完全に決定することはできない。そこで決定せられた試査の範囲は、内部統制組織についての仮定に基づいて決められたものであって、独立監査人が後で試査を行なってみて、その仮定が間違っていたことが判明するかもしれない。もしも、後の試査が最初の仮定を支持しないような場合には、監査計画を修正することが必要になるであろう。この修正は、試査の拡張であることもあり、監査手続の重点またはタイミングの移行であることもある。⁽²⁸⁾」

このように、内部統制組織の信頼度が、監査業務の進行過程において、継続的に評価されるものであるとすれば、そこでえられる証拠は、継続的な評価の累積であるといわなければならないであろう。

ここで、ペルベ・ヒートンが、適当な証拠の蒐集および組織において、推論(inference)が重要な道具であることを指摘していることに注意しなければならない。すなわち、証拠——推論——検証(evidence——inference——verification)のサイクルによって、蒐集され、かつ組織されるべき適当な証拠の選択が導かれるとしている。⁽²⁹⁾まず、監査すべき問題に対して、いくつかの証拠を求め、つぎに、そこから仮の結論を推論し、さらにその結論が正しいかどうかを検討するために追加的な証拠を求める。このような循環的過程を経ることによって、問題に対してより適切な証拠が蒐集され、かつ組織されるのである。

内部統制組織の信頼度の検閲においても、このような考え方があてはまるであろう。すなわち、監査業務の最初のときに行なった内部統制組織の信頼度の検閲では、信頼度について1つの仮定しかえられないものであって、監査業務の進行につれて、試査が行なわれて、さきの推論が検討されて、より正確な内部統制組織の信頼度がえられる。それは、内部統制組織の継続的な評価によって、

(28) Ibid., p. 32.

(29) S. W. Peloubet and H. Heaton, op. cit., p. 30.

証拠が累積され、信頼度を支持するより適切な証拠が蒐集され、かつ組織されるからである。

ここよりまた、重要な結論が導かれなければならない。すなわち、さきに、内部統制組織の検閲における証拠の結合化職能を説明したときには、会計記録の監査に先立つ第1次の段階を主として考えたので、財務諸表の表示をいわばトップとすれば、低い階層の証拠の連鎖に対する結合化職能を考え易かったのであるが、ここにいう証拠の累積化をつけ加えて考慮するときは、内部統制組織の証拠に対する結合化職能は、財務諸表の表示の適正性に到達する証拠の連鎖の全体におよぶものであることが分る。いわば、たてとよこの両方の結合化職能をみるのできるのである。

このような全体的機能に対しては、若干の反論が予想されるかもしれない。すなわち、一般的事項の監査、取引記帳の監査、勘定残高の監査においては、内部統制組織とのつながりはあっても、決算記帳の監査では、そのような関連はないと反論するかもしれない。しかし、さきにものべたように、決算記帳の監査においても、内部統制組織による結合化職能はあるにしても、それほど重大な局面がないだけであるというのが、われわれの見解である。

5 内部統制組織の証拠としてのはたらき

内部統制組織が1つの証拠であるとすれば、それは何を立証するのに役立つのであるか。これに関して、AICPAの「監査基準および手続」は、つぎのようにのべている。「独立監査人からみた内部統制組織の機能は、それが誤謬および不正が合理的な迅速さで発見されるという保証を与えるので、財務的記録の信頼性および誠実性を保証することである。独立監査人の内部統制組織の検閲は、財務諸表の表示の適正性に対する意見の形成に⁽³⁰⁾適当な監査手続の決定を行なうのを助ける。」

すなわち、信頼できる満足的な内部統制組織の存在によって、会計記録に不

30 American Institute of Certified public Accountants, op. cit., p. 32.

正および誤謬が存在しないことを予想することができる。しかし、そうかとい
って満足的な内部統制組織によって、独立監査人の監査が完全に代替されると
いうことはできない。独立監査人は、満足的な内部統制組織の存在によって、
会計記録の信頼性を予想することはできても、それをもって監査人の意見とす
ることは許されない。そこでえられた内部統制組織の信頼度は、試査の範囲を
決定するものであるが、さきにものべたように、それはあくまでも仮説であ
り、なお継続的な評価を必要とする。したがって、それは、試査の範囲の決定
に対しても、継続的に影響を与え、内部統制組織の信頼度に対して、より正確
な予想を可能にするものである。このような関係をみるならば、内部統制組織
の証拠としてのはたらきは、財務諸表の表示の適正性を支持する証拠の連鎖に
対して、通常の証拠が直接的なはたらきをするのと異なり、全体的に、結合的
に、循環的にかつ累積的なはたらきをするということが出来る。

III 職能論における内部統制論の展開

1 監査における職能的関連の理解の重要性

独立監査人による内部統制組織の検閲を、職能論的に理解するというのは、
財務諸表監査の職能と内部統制組織の職能との関連から、その本質を求めよう
とするものである。たとえば、わが国に強制監査制度が導入された当初に、内
部統制組織の整備が強制監査の受入体制として重要であるといった議論が多か
ったのであるが、このことは、また、下請監査などの呼び方によってもうかが
えるように、外部監査人の職能を分担するものとして、内部統制組織の職能を
位置づけようとしているのに他ならない。

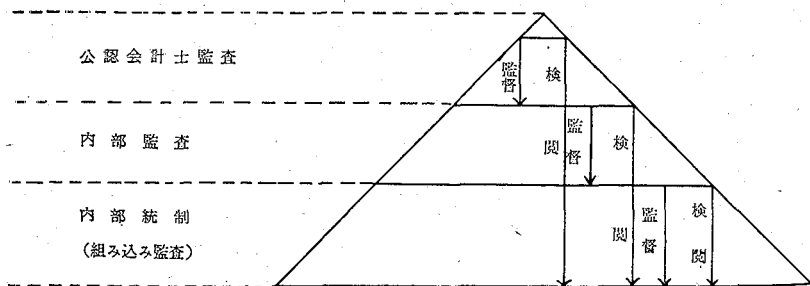
もちろん、このような財務諸表監査の側からの一方的な理解に対しては、内
部統制組織あるいは内部監査が、財務諸表監査から独立した別個の目的をもつ
ものとしての存在を強調する反論があったことはいうまでもない。このような
点を反省することが必要であることはいうまでもないが、現に存在し、かつ機
能しつつある監査の諸制度を全体的に眺めるとき、それらが別個の目的をもち、
かつ独自の発展を辿ってきた制度であるにせよ、それらの諸制度の間には、多

くの職能的なつながりとか、相互の依存関係をみることができる。そして、そこにみられるような職能的関連のあるものは、正当な法的権限によって支持されておらず、ただ事実関係として存在するにすぎないものであるにしても、そのままに放置しておいてよいかは疑問である。もしも、そこに存在する職能的関連が、それらの諸制度を包含する全体からみて、有意義なものであるならば、夫々の制度はそのような職能的関連を自覚して、各自の職能をよりよく遂行することが、職能分担者の相互間の責任であるといわなければならない。

このような基本的な態度を前提にするならば、財務諸表監査と内部統制組織との職能的関連を究明することは、無意味なことではないであろう。財務諸表監査も、内部統制組織も、夫々に与えられた基本目的から各自の職能を遂行しているのであるが、そこに存在する職能的関連を無視して自己の職能を遂行すればよいのではなくて、職能的関連を自覚することによってこそ、夫々の職能によりよい結果がえられ、かつ企業に、さらには経済社会全体によりよい効果をもたらすことが期待されるのである。

2 監査職能の委譲と検閲

さて、ここでは、このようなアプローチの1つとして、ペルベ・ヒートンの所説をとりあげることにする。かれらは、監査の監督と検閲 (audit supervision and review)⁽³¹⁾ について、つぎの図を掲げている。



(31) S. W. Peloubet and H. Heaton, op. cit., p. 167.

この図に示されたかれらの理解は、公認会計士監査および内部監査に対して、内部統制組織も、断片的監査あるいは自己統制として、組み込み監査 (built-in-auditing) という1つの監査として、統一的に理解しようとしていることである。したがって、職能的関連は、3つの監査、あるいは3つの統制の間に求められる。すなわち、そこにおける3つのものは、監査として、あるいは統制として、基本的に同質のものをもっているわけであるので、この点から考えると、3つの監査の間には、職能の委譲関係の存在を主張することができる。それ故に、かれらは、公認会計士監査が内部監査に自己の職能の1部分を委譲し、内部監査は、さらに、内部統制組織の自己の職能の1部分を委譲するという、2段階の職務の委譲関係があると説明している。そこで公認会計士監査は、自己の目的を達成するために、その手段として、内部監査に自己の職能の1部分を委譲したので、内部監査を監督し、その委譲した職能の実施を指導しなければならない。そのために、公認会計士監査は、内部監査の実施した職務とか、職務がどのように実施されたかを示す記録を検討しなければならない。同じように、内部監査は、自己の職能の1部分を、自己統制として経営組織のなかに組み込むことによって、内部統制組織に委譲したのであるから、内部統制組織が委譲した職能を実施するように、指導および監督すべき責任があり、そのために内部統制組織を検討しなければならない。最後に、内部統制組織は自己統制であるので、自己の職能を自分で監督しなければならないので、自分で自己の実施した職能を検討し、あるいは評価することになる。

このようなペルベ・ヒートンの見解は、かれらの監査に対する基本的思考からできたものである。これについては、すでに、別稿で詳論したところであるので、ここではその概要を説明するにとどめておく。ペルベ・ヒートンは、⁽³²⁾すべての統制において、自己統制が最も好ましいものであるので、自己統制が最大限に生かされるようにすべきであるとしている。監査も、統制の1つであるので、このような根本原理にしたがうことが要求され、会計士あるいは内部

(32) 拙稿、「会計監査とコントロール」、『香川大学経済学部研究年報 (2)』。

監査人によって行なわれる直接的監査は、できるだけ最少限度にとどめて、自己統制の原理を生かした会計制度のなかへ組み込んだ監査——これをかれらは組み込み監査とよぶ——を最大限度に実施することを主張する。組み込み監査とは、企業内部の従業員によって、通常の業務過程において、行なわれる断片的監査である。たとえば、会計係は送り状の正確性を照合し、倉庫係は実際に受け入れた品物が間違いないかどうかを検証するが如きである。このように、会計制度のなかに、監査人が行なう監査手続が組み込まれるのである。しかも、このような監査手続は、監査人の業務として行なわれる場合よりも、正規の営業過程において従業員によって行なわれた方が、よりよい結果がえられる。それ故に、監査手続はできるだけ多く会計制度のなかに組み込まれる結果になる。そのような場合に、監査人が監査を行なうときは、監査人は、会計制度のなかに組み込まれた監査について、それらの監査手続を誰が行ない、かつどれほどよく適用されているかを調べなければならない⁽³³⁾。

かれらの説明のように、内部統制組織を会計制度の内部に組み込まれた断片的監査の体系であると理解するならば、監査業務の委譲という理解を容易にするであろう。

3 監査職能の委譲と発生論的理解

ここで会計士の職能の発展についての一般論をのべておくことが、今後の議論に役立つであろう。私見によれば、会計士職能は、監査職能、サービス職能および両者の性質をもつ特別職能に分けることができる。監査職能は、利害関係者目的のいわゆる外部監査と、経営者目的のいわゆる内部監査を含む、批判的かつ分析的職能である。これに対して、サービス職能とは、記帳代理、税務業務、組織立案業務およびその他の経営者に対して与えられるサービス業務であり、助言的あるいは建設的性質をもつ職能である。最後の特別職能とは、前二者の性格のまじったもので、企業の合併とか破産に関する業務のように、特

(33) S. W. Peloubet and H. Heaton, op. cit., p. 120.

別の目的のために行なわれる業務である。ここでは、監査職能とサービス職能について、発展をみて行くことにする。

会計士の職能は、企業の発展段階に伴なって変化してきたといえることができる。企業規模の拡張は、なによりもまず、資本調達の方法によって規制されるに違いない。それ故に、まず第1の段階は、企業の活動に必要なすべての資本が、企業主個人の資力によってまかなわれる場合である。このような企業に対する重大な利害関係者は、資本提供者であり、同時に資本運用者でもある企業主だけであり、またかれだけが会計士監査の利用者である。このような企業について行なわれる会計士監査は、利害関係者目的と経営者目的が未分化である監査である。それは、歴史的には、従業員の会計上の誤謬および不正の摘発監査としてしられるものである。

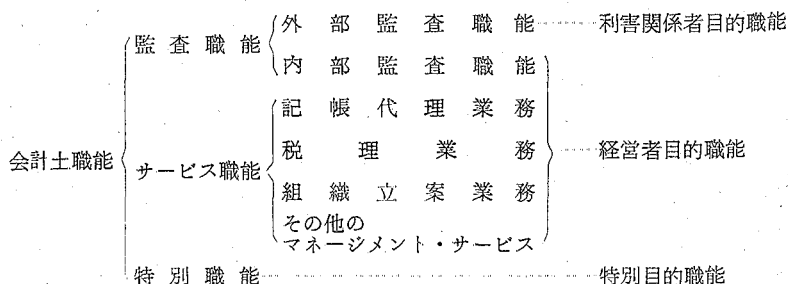
つぎの第2の段階は、企業資本の提供者として、金融機関の役割が重大になってきた場合である。すなわち、企業規模の拡張のためには、やがて企業主個人の資力ではどうしても不十分である段階に到り、そこで他人資本が導入されることになり、企業の重大な利害関係者として、金融機関または債権者が加わってくる。それ故、利害関係者は2種類のものに分れてくるので、会計士監査は、夫々の目的に適した監査に分化することになる。歴史的には、これは信用監査の出現であり、そこで分化した経営者目的の監査は、いわゆる内部監査であり、当初は会計士が担当していたが、やがて会社内部の従業員の手にひきわたされることになったのである。なお、企業の利害関係者の分化が、直ちに、信用監査および内部監査の出現に結びつくということには、若干の疑問があるかもしれないが、信用監査の出現は、会計士をして、信用監査に努力を集中せしめるようになれば、外部目的の業務を重視するようになり、経営者目的の不正および誤謬の摘発業務を、内部の従業員に委譲するようになることは考えられるし、逆に、企業の側において内部監査を備える傾向が現われれば、会計士も目を外に向けるようになるのは自然であろう。

さらに、第3段階になると、より老大な資本を調達するために、証券市場を利用して全国的な資本を集めるようになる。このような場合には、証券市場を通

じて、社会に広く散在する投資家を相手とするので、自己資本といっても社会的な性質が加わり、企業の利害関係者としてこのような投資家を重視しなければならなくなり、監査においても、投資家保護のための社会的な監査があらわれる。

つぎに、内部監査職能の発展をとりあげてみよう。内部監査の発展段階は、財産の消極的な保全、財産の積極的な保全および経営能率の増進というような重点の推移が考えられる。⁽³⁴⁾ さきにものべたように、内部監査は、経営者目的の職能であったが、当初は会計士が担当していたのが、企業の内部組織の充実に伴って、次第に、企業内部の従業員によって担当されるようになったのである。私見によれば、経営者目的の職能は、本来は、経営者自身の職務に含まれるものであり、その職務内容の専門化に伴ない、経営者個人による実施が困難になったために、その職務のスタッフ化として、あるときは外部の専門家である会計士が利用され、またあるときは、会社内部に監査機関が設けられるのである。この意味では、会計士のサービス職能も、経営者目的に含まれるので、全く同じように理解される。すなわち、会計帳簿の作成業務、税務業務、組織立案業務およびその他のマネージメント・サービスは、すべて本来は、経営者が行なうべき職務であるのは明らかである。ただ、これらの職能には、専門的知識および技能が必要であるので、会社内部にその適格者がいなければ、外部の専門家である会計士を利用するにすぎない。

以上を要約すれば、つぎのように図示することができる。



(34) 久保田音二郎著、『近代財務監査』、55～67ページ。

ここで、会計士監査、内部監査および内部統制組織の間の職能の委譲の問題にもどって考察しなければならないが、ペルベ・ヒートンの所説では、それら3つの監査の間には、共通の職能の部分が存在するのであるが、その共通の職能の部分は、それが最も効果的に遂行されるところにおかれる結果として、現在の職能的関連が形成されたものとすれば、それは3つの監査の間の職能の委譲によって形成されたものとみることができるといのである。それ故に、かれらの見解は、決して職能の委譲の発生過程を説明するものではない。もしも、そのような発生過程を説明しようとするならば、ペルベ・ヒートンのような単純な図によっては不可能であり、より複雑な図を必要とするに違いない。

発生論的に、職能の委譲関係を考察する場合には、まず、職能の委譲の出発点をどこに求めるかについて明らかにしておかなければならないであろう。出発点というのは、監査行為に一定の目的を与えることであり、目的を与えられることによって、監査行為は存在価値をもつことになる。それでは、監査行為に目的を与えるのは誰であるかといえ、それは監査行為による効果を欲するもの、すなわち、監査の利用者である。たとえば、企業主、経営者、債権者、証券投資家およびその他の利害関係者があげられるであろう。監査の効果を欲するものは、本来的には、もしもそれが可能であれば、かれ自身で監査行為を担当してもかまわないのである。しかしながら、監査行為が効果的に実施されることを期待するためには、かれがそれを行なうに適した能力および資格を備えることが必要である。それ故に、監査の利用者が監査の担当者としては適当でない場合が多いであろう。そこで、監査職能の委譲が行なわれるようになる。なお、ここで監査の効果を欲するものは、かれ自身で担当してもかまわないとのべたが、これについては監査人の独立性の問題から、少し説明を必要とするであろう。⁽⁸⁵⁾ 監査人の独立性は、第1に、被監査者からの独立性で、監査の論理

(85) 監査人の独立性については、つぎの拙稿を参照されたい。

『独立性概念の新観点』、『監査』、昭和37年7月号。

『監査人の独立性——米国におけるその概念と規制の展開について——』、『香川大学経済論叢』、第35巻第3号。

から、これが必要なことは議論の余地がない。しかし、第2に、監査人が、監査を欲するものから独立であることが、必要になる場合がある。それは、監査を欲するものが、複数の、かつ利害が相矛盾する利害関係者集団であり、かつかれらが同一監査制度に依存する場合であって、監査を欲するものが、単数の利害関係者集団であるか、あるいは複数であっても、利害の相矛盾しない利害関係者集団である場合には監査人がかれらから独立であるという意味の独立性は問題にはならない。ここで、監査を欲するもの自身が、監査を担当してもかまわないというのは、第1のケースには、文字通りあてはまり、第2のケースの場合には、複数の、かつ利害の相矛盾する利害関係者集団の全体が、監査行為に参加する形式がとられるという意味で、あてはまるであろう。もちろん、このようなことが、事実において、不可能であることはいうまでもない。

監査職能の委譲関係は、監査行為に与えられた目的毎に形成されるであろう。まえにものべたように、監査目的は、利害関係者目的と経営者目的に分けることができるので、委譲関係も、また、利害関係者目的の監査職能に関する委譲関係と、経営者目的の監査職能に関する委譲関係との、2つの委譲関係の形成を理解することができる。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と考えられる。また、経営者目的の監査職能においては、経営者から内部監査人としての従業員に委譲されたものと考えられる。内部監査から内部統制組織への職能の委譲は、ペルベ・ヒートンでは、内部監査が行なう監査を、断片的監査として、通常の営業過程に組み込んで、従業員に行なわせるものと説明している。しかし、発生過程的にみるならば、必ずしもこのように一方的な委譲ではなくて、相互依存的である。たとえば、企業に内部牽制組織が設けられていない場合には、内部監査は従業員の不正および誤謬の摘発を行なうが、企業に内部牽制組織が備えられるようになると、内部牽制組織の不十分な箇所を補強に、その職能の重点を移すようになる。また、科学的管理法の発展に伴って、実際原価計算、経営分

析、標準原価計算、予算統制およびその他の多くの統制手段が考案されて、企業の個々の部門に、さらには全体にまで適用されるようになると、これらの経営管理組織の内部に組み込まれた統制手段が、十分かつ合理的に機能しているかどうかを評価するために、内部監査がはたらくようになる。

このように、発生論的に、監査職能の委譲をみる場合には、会計士監査、内部監査および内部統制組織の間には、ペルベ・ヒートンのような単純な委譲関係を描くことはできない。それは、会計士監査と内部監査および内部統制組織とは、基本目的を異にするので、別々の委譲の系列を形成せねばならないからである。基本目的は、利害関係者目的と経営者目的とに大別される。そこで、基本的には、別々の委譲系列に属するものを、2つ合わせて、1つの委譲系列を形成するのは無理であるが、発生論的ではなくて、平面的に現存する監査の諸制度を考察すれば、それらの間の職能的関連を、委譲関係として理解するのは、必ずしも不可能ではない。

ところで、監査職能の関連を委譲関係として理解することによって、どのような利益がえられるであろうか。監査職能を委譲関係として理解するというのは、夫々の監査を独立的職能と考えた場合に、それらの間に共通的にみられる職能をとりあげ、その共通の職能がもっとも基本的、かつもっとも効果的に実施されるところを決定し、その職能の委譲関係を理解する。したがって、他の監査からは、その共通の職能は、委譲されたものとして除去され、その代りに委譲した職能の検閲という仕事が増えられることになる。このように理解すれば、3つの監査は、夫々が独立のものではなくて、相互依存関係にあると考えることができる。

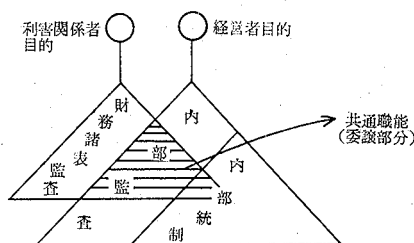
このような理解の大きな長所の第1は、監査職能の本質を統一的に説明できる点にある。第2は、相互の職能的関連を強調することによって、合理的な依存関係が形成される。第3に、個々の監査職能が、全体の中において果す自己の役割を自覚することによって、他の監査に大きな貢献をなすことができる。第4に、夫々の監査職能がもっとも効果的に実施される場所が明確になる。第5に、自己統制の原理の適用がより広く適用されるようになる。第6に、内部

統制組織の検閲の論拠が明確になる。

4 委譲理論についての若干の問題点

(1) 監査の基本目的と対象

まえにものべたように、財務諸表監査の基本目的は利害関係者目的であり、内部監査および内部統制組織の基本目的は経営者目的であり、それらは基本目的を異にするので、夫々が別々の対象をもつのは当然といわねばならない。したがって、ペルベ・ヒートンの図とは、若干異なったものになるであろう。すなわち、つぎのような図が描かれる。



ペルベ・ヒートンの描いた図は、上図における財務諸表監査の部分のみをとりだして、内部監査および内部統制組織との関係を表示したものであることが分るのである。

もしも、監査の対象を質的に区分するならば、企業経営についての情報と実体とに分けることができる。財務諸表監査は、経営者の公表する財務諸表が、企業の経営成績および財政状態を、一般に認められた企業会計原則にしたがって適正に表示しているかどうかについて、専門的意見を表明するものであり、いわば情報の監査といえることができ、企業経営の実体の合理性および能率性を監査しようとしているものではない。これに対して、内部監査および内部統制組織の職能は、単に、経営者の必要とする情報の信頼性の確保ばかりではなく、経営管理の合理性および能率性をも検討しようとしているものである。したがって、企業経営に関する情報および実体の監査であるといえることができる。

が、そこにおいて職能の委譲関係として理解することができるのは、情報の監査においてだけである。実体の監査においては、このような関係をみることはできない。というのは、利害関係者目的の企業経営の実体の監査は、まだ制度化されていないからである。

なお、現在、一部の論者において、企業経営の実体の監査が、社会監査 (social audit) として構想されている。社会監査については、すでに、別稿で論じたところであるが、これは企業の大規模化において、経営者の社会的責任が重大になり、そのために、社会の利害関係者のために、企業が適正な経営方針をとっているかどうかを監査する制度であり、たとえば、企業の価格、賃金、研究開発、広告、公共関係、人間関係、地域社会関係および雇用の安定などについての経営方針に対して、第三者的かつ公平な評価を行なって、その結果を利害関係者に報告する。このような社会監査が、もしも、制度化されるならば、利害関係者目的の監査も、企業経営に関する情報と実体とを含む、いわば企業経営に関する全面的監査が行なわれることになる。このような全面的な企業経営監査を想定するならば、ベルベ・ヒートンのような監査職能の委譲の図が、よりよく適合するようになるであろう。

(2) 権限および責任

第2の大きな問題は、監査職能の委譲論が、その職能に伴う権限および責任について明確な説明をしていないということである。というよりも、現実の監査の諸制度の間には、公式的に職能の委譲手続がとられているわけではないので、委譲に伴って生じた権限および責任の問題は明らかにされていないのである。一般的に言えば、職能の委譲者は、その職能を委譲すべき権限をもち、委譲によって被委譲者に対して、その職能の遂行を監督する権限をもつのであり、それに対して職能を委譲されたものは、それを遂行すべき責任を負うことになる。ところが、財務諸表監査において、会計士が、内部監査人に対して、その職能の一部を委譲する手続を公式的に行っているわけでもなく、会計

士が、内部監査人にある仕事を強制することもできない。また、内部監査人も財務諸表監査に役立つ仕事をすることを、自分の責任であると考えているわけでもない。ただ、そこでは、協同監査として、お互に、他のものが行なった仕事を利用するという意味で、職能の調整が行なわれているのにすぎない。

それ故に、監査職能の委譲論の弱点は、諸監査の職能の関連を、委譲によって説明しているけれども、委譲に通常伴なう権限および責任を説明できないということにある。それはまた、権限および責任という強力な支持をもたないということでもある。すなわち、委譲した職能の適正な遂行を確保するためには、その仕事の実施を指導し、監督し、かつ強制する権限が必要であり、また被委譲者が委譲された職能の遂行の責任を自覚することが必要である。ところが現実には、このような職能の委譲に関する法的な権限および責任に関する規定は何もない。

それでは、このような委譲理論は全く、無意味であるかといえば、われわれはそうは考えない。なるほど、法的な権限および責任について何らの規定はない。しかし、ペルベ・ヒートンの所説が、事実的な存在関係の上に成立するように、権限および責任についても、同じように考えなければならない。すなわち、現に存在する、企業に関する諸監査制度の職能の全体的関連を、夫々の監査担当者が理解するならば、夫々、自己の職能と他の職能的関連を自覚し、自己の全体に対する役割を果すことを責任と感じるに至るであろう。これは、道徳的な責任とよばれるかもしれないが、われわれは、むしろ職能的責任とよびたい。このような職能的責任の自覚および遂行によって、全体としての企業、さらには経済社会が合理的、かつ円滑に運営されるものといわなければならない。このような理解に立つならば、監査職能の委譲理論も、十分な支持をえることができるであろう。

むすび

財務諸表監査においては、企業の内部統制組織に依存し、試査の範囲を決定するために、内部統制組織を検閲しなければならない。監査職能の委譲理論は

財務諸表監査の内部統制組織に対する依存が、どのような職能的関連から生じるかを説明するものである。これに対して、監査の証拠理論は、内部統制組織に依存する試査による財務諸表監査が、どのようにして意見形成に必要な合理的証拠を集めることができるかを説明するものである。このように、財務諸表監査における内部統制論は、職能論と証拠論との2つによって、より十分な証拠を与えられるといえることができる。