HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	監査論教育のあり方に関する一試論
Author(s)	蟹江, 章
Citation	經濟學研究, 51(1), 71-81
Issue Date	2001-06
Doc URL	http://hdl.handle.net/2115/32223
Type	bulletin (article)
File Information	51(1)_P71-81.pdf

Instructions for use

Hokkaido University Collection of Scholarly and Academic Papers : HUSCAP

経済学研究 51-1
北海道大学 2001. 6

監査論教育のあり方に関する一試論

蟹 江 章

はじめに

今わが国では，企業は市場の信認を得られなければその活動を継続することができないといった雰囲気になっている。極端な市場万能主義的な主張に対して全く疑念がないというわけではない。しかしながら，結果的に，わが国企業が経営内容のより一層の透明化を求められていることを認めないわけにはいかないであろう。

こうした環境下で，企業内容開示（ディスクロージャー）制度ならびにその信頼性を担保する監査（とくに，公認会計士による財務諸表監査）制度に対して，これまでにないほど高い関心が寄せられている。確たる裏づけのあるデータをもっているわけではないが，新聞や経済専門誌に監査制度にかかわる記事が掲載される頻度は，ここ数年急激に増しているように思われるのである。

しかしその一方で，関心の高さに比して，監査に対する認識・理解は必ずしも十分であるとはいえないようである。新聞や雑誌の記事にしても，誤解に基づく記述や明らかに誤った記述さえ散見される。社会に対するマスコミの影響力は極めて大きい。社会に監査制度に関する誤った認識・理解が広がらないよう，マスコミ関係者は正しい認識と理解に基づいて記事を執筆する必要がある。

もちろん，監査制度に対する社会の認識・理解不足や誤解の責任をマスコミに転嫁しようというのではない。監査の主体たる公認会計士（業界）が，これまで監査制度に対する正しい認識の普及に十分な努力をしてこなかったことも然ることながら，われわれ大学教員の監査論教育にも重大な問題があったと認識しなければならないと考えている。

本稿では，こうした認識に基づいて，まずこれまでの監査論教育について，いくつかの視点からその現状を推定してみる。その上で，社会的関心の高まりに対応して，監査に対する適切な認識と理解を促すために必要な監査論教育のあり方を提言する。そこでは，監査人養成教育と監査利用者教育を区別することの必要性を主張し，前者についてはより専門性の高い教育を行い，一方，後者においてはこれまでとはやや異なる視点から監査の主要概念を説明する必要があるとの考えを提示する。さらに，監査制度の発展のためにも，また，監査理論の継承・発展という観点からも，純粋な理論教育を行う場を確保することの重要性にも言及する。

1．監査論の教科書に見る監査論教育の現状

監査論教育の現状を分析することは必ずしも容易ではない。なぜなら，筆者が知り得る監査論教育の現場は，自分が学生として受講した講義と自分自身がこれまでに行ってきた講義しかないからである。サンプルとしてはあまりにも少な過ぎるし，偏っている。また，この間，監査論教育を取り巻く環境も大きく変化してきており，何年も前の経験だけでは適切な分析結果を得るのは難しいであろう。もちろん，筆者自身の講義の不備を反省することはそれなりに意義のあることかもしれない。しかし，それはあまりにも特殊な事例であり，客観的かつ建設的

な議論を展開するには不適切である。そもそも，それを公刊することの意味を見出せるのかという問題もある。

そこで，本稿では，できるだけ客観的で建設的な議論ができるように，次の二点に手掛かりを求めることにする。すなわちそれは，(1)監査論の教科書，ならびに(2)学生の監査に対する関心と監査論の講義に対する満足度である。

当然，これらが監査論教育の現状を適切に反映するものであるのかとの疑念および批判があろう。しかしながら，筆者の見るところでは，わが国で出版されている監査論の教科書は明らかに一定の傾向を示しており，それが監査論教育にも反映されていると推定できる。また，学生が監査に対して示す関心にも一つの傾向を見出すことができるように思う。そしてそれは，マスコミ報道に反映されている社会一般の関心とも重なる部分が大きいようにも思われるのである（あるいは，学生の関心がマスコミ報道によって影響されていると見る方が適当かもしれない)。重要なのは，それらの関心が監査論の講義によって十分に満たされていないのではないかと思われることである。監査論教育の現状が大半の学生の関心に答えていないために，彼らの監査に対する十分な理解に役立っていないのではないか。そればかりか，監査に対する社会の認識・理解不足の根本的な原因を作り出しているのではないかとの疑念が生じてくるのである。

そこで本節ではまず，監査論の教科書に見られる傾向やパターンから監査論教育の現状を推定し，こうした疑念が生じる理由を明らかにしてみたい。そして，節を改めて第二の観点である学生の関心と満足度に基づく分析を試みることにする。

さて，『広辞苑』によれば，教科書とは学習用教材として使用される図書である。したがって，監査論の教科書とは，監査論の学習用教材として使用される図書であるということになる。教科書を使用した監査論の講義は，そこに書かれている内容の理解を目標として進められることになろう。そうすることによって，監査を理解することができると考えられるからである。

ところで，わが国で出版されている監査論の教科書には，主要な部分の構成および記述方法において明らかに一つの傾向ないしパターンが見られるように思う。それは，一言でいえば，主に監査の主体である監査人の視点から監査のあり方が説かれているということである。裏を返せば，わが国の監査論の教科書は，必ずしも監査報告書利用者の視点から書かれてはいないように思われるのである。

現在，多くの支持を得ている代表的な教科書を見ると，はじめに監査の定義が明らかにされ，次いでディスクロージャー制度との関連で監査制度の必要性が説かれている。そして，これを受けるような形でわが国監査制度（証券取引法監査制度および商法監査制度）の説明へと続く。

これらの総論的ないし序論的論述がなされた後に，わが国の監査基準・準則の解説がなされるというのが一つのパターンである。そして，一般基準の解説として，監査人の資格要件や責任について触れられるか，あるいはそれらが別個の章を建てて詳しく解説される場合もある。

教科書における監査基準・準則の解説，そして監査論の講義で中心的な位置づけを与えられているのは，監査の実施にかかわる部分であろう。実施基準および監査実施準則の解説は，監査がどのように行われるのかを明らかにすることと同意義であるといってもよいであろう。教科書ではこの部分に多くのページが割かれているし，講義においても同じくかなりの時間が割り当てられているものと推測するのである。

監査の実施についての説明において特徴的と思われるのは，監査人の視点から監査がいかに実施されるのかが詳しく記述されている点ではないだろうか。監査手続の説明に付随する監査技術の詳細な解説は，その典型的な例といえる

だろう。教科書の記述にしたがって丁寧な講義をすればするほど，極めて技術的な事項に多くの時間を割くことになる。監査人になるために実践的な知識を身につけたいと願っている学生はともかく，単位の取得が主たる目的であるその他の受講生にとっては，教える側が誠実であればあるほど，無味乾燥で退屈な時間を過ごすことになってはいないかと危惧するのである。ちなみに筆者自身について言えば，最近頓に誠実さを失い，監査技術の実施方法に関する詳しい説明はほとんどしなくなっている。

もちろん，筆者自身も監査技術について説明することが無駄であるなどと主張するつもりはないし，講義の中で全く触れていないわけでもない。むしろ，監査技術について触れることは，監査に対する適切な認識と理解にとって非常に重要であるとさえ考えている。ただし，それは，学生の関心を考慮に入れた形で解説されるならばという条件つきでの話である。監査技術を羅列してその内容や手法を説明するだけでは，一般学生の興味を引くことは難しいばかりか，かえって監査論に対する関心を失わせてしまう恐れすらあると考えるのである。

監査の本質は「証拠調べ」あるいは「立証活動」であるとの理解に基づけば，監査手続を中心とした監査証拠の収集（監査人の心証形成）プロセスが監査論教育の柱になることは間違いない。したがって，今日の教科書の構成はこれに適っているといえよう。ただし，記述方法については，筆者の読み方に問題があるのかもしれないが，監査を実施する側の視点にやや偏っているように思われるのである。もしこの見方に大きな間違いがなければ，教科書の内容を理解することを目標として進められる講義は，結果的に，いかに監査を実施するかといった観点からの説明が中心となろう。

監査論の教科書において，一連の監査プロセスの終着点として取り上げられるのが監査意見および監査報告書である。報告基準と監査報告準則の規定に沿って解説されるというのが一つのパターンであろう。

監査意見については，種類とそれらの意味が説明される。また，監査報告書については，わが国で用いられている短文式監査報告書の標準様式（いわゆる「無限定適正意見報告書」）にしたがって，その構造および記載事項の意義についての解説が行われるのが普通である。商法特例法による会計監査人の監査報告書や，商法に基づく監査役の監査報告書が取り上げられている場合もある。

監査意見とは，監査手続を実施することによって積み上げられた監査証拠に基づいて，監査人が到達した結論をメッセージ化したものとして理解することができる。監査意見には，「証拠調べ」ないし「立証活動」によって形成されてきた監査人の信念がメッセージとして託されている（鳥羽［2000］p.206参照）。そして，このメッセージを伝達するための媒体が監査報告書である。

監査論教育において，ある意味で最も重要であると考えられるのが，監査意見に託して伝達される監査人のメッセージの意味を理解させることではないだろうか。この点について教科書に十分な記述がなされているかといえば，必ずしも十分であるとはいえないように思われる。単に，いわゆる除外事項と監査意見の種類との関係に言及されているだけでは不十分である。もしこのような教科書の記述に忠実に沿って講義が展開されるとすれば，受講生は監査意見を形式的にしか捉えることができず，それが本当に意味するところを理解することは難しいであろう。

監査人が何をどのように調べて，その結果どのようなことが明らかになれば適正意見を表明できるのかといった観点からの説明はなされている。しかしながら，監査報告書の利用者が監査人のメッセージをどう理解すべきかについて，明確で体系的な説明がなされている教科書はほとんど見られないのである。ここにも，監査人の視点にやや偏った監査論教育の現状を垣

間見ることができるのではないだろうか。

ところで，監査報告書についていえば，監査意見が記載されるいわゆる「意見区分」だけではなく，監査の概要等が記載される「範囲区分」にも，監査人による非常に重要なメッセージが託されているように思われる。このメッセージが正確に理解できるかどうかが，ある意味で監査についての正しい認識・理解を得られるか否かを決定的に左右するということもできるのではないだろうか。監査論の教科書がこうした認識の下で書かれているかどうかについては，やや懐疑的にならざるを得ない。したがって，教科書に沿って行われる講義においても，この点について十分な説明がなされているかどうかが問題となろう。

監査論の教科書では，この他に連結財務諸表の監査や中間監査などについて説明する章が設けられているが，そこでも監査人の視点が重視されているという点に基本的な違いはないように思われる。

2．学生の関心と満足度から推定される監査論教育の現状

次に，監査論を受講している学生が監査に対してどのような関心を抱いているのか，ならびに監査論の講義がそうした関心にどの程度答えているのかという観点から監査論教育の現状を探ってみたい。

とはいっても，実際には，学生の関心や満足度を通じた監査論教育の現状分析を通じて，何らかの理論的な含意を得るということを目的としているわけではない。監査論教育の視点転換の必要性を主張する後の議論に対して，いくつかの具体的な根拠を提示しようという試みであるといってもよい。したがって，サンプルとなる学生は筆者の講義の受講者にほぼ限定され，極めて偏っているしその数も決して多くない。より重大な問題点は，学生の不満が監査論教育一般に対するものではなく，単に筆者の講義の不備に対するものに過ぎないという可能性が多分にあるということである。また，統計的に意味のある方法での分析が行われているわけではなく，結論も一般化できるかどうか疑問である。筆者の独断的感想に過ぎないとの批判を甘受せざるを得ないのかもしれない。

しかし，こうした点を割り引いた上でもなお，受講生の関心の所在と，一般的な教科書を指定し一般的なスタイルで展開された講義に対する学生の生の声は，今後の監査論教育のあり方を考える上での貴重な資料であることに些かも変わりはないと信じるのである。

さて，監査論を受講する学生の監査に対する認知度は，概して低いように思われる。講義を通して初めて監査というものに接した，あるいは監査という言葉は聞いたことはあるが何をするものなのかは知らなかった，といった声が非常に多く聞かれる。もっともなことであるとも思うが，最近の社会的な関心の高まりとのギャップを感じることも確かである。

では，学生は監査のどこに主たる関心を寄せているのであろうか。これを一般的にいうことはできないように思うが，多くの学生は，監査が行われているにもかかわらず，なぜ企業の不正事件や倒産が発生するのかという点に大きな疑問を感じているように見受けられる。こうした疑問は，社会が監査制度に対して抱いている疑問と見事に一致しているのではないだろうか。監査に対して，企業の不正事件や倒産を予防し，あるいはその事実を明らかにすることを期待しているのであろう。

監査理論は，長い間企業の不正事件や倒産の問題へのかかわりを否定し続けてきた。そしてその根拠は，監査，とりわけ公認会計士によって行われる財務諸表監査が，企業が自ら設定して運用する内部統制に依拠して，試査という手法によって実施されるという点に求められてきたように思われる。すなわち，不正事件の予防および発見は，内部統制によって行われるべきものであり，また，監査人による「証拠調べ」

の対象が企業活動の一部分に限定される以上，すべての不正事例を発見することは不可能であるとされたのである。さらに，財務諸表監査は，財務諸表が一般に認められた会計基準に準拠して作成されているかどうかの検証を通じて，当該財務諸表によって提供される会計情報の信頼性を保証するものであり，企業の経営状態の健全性について云々するものではないと主張されてきた。

しかし，不正事件に対する財務諸表監査のかかわりを否定するこうした論理に対しては，例えば百合野［1999］が極めて興味深い見解を示しながら疑問を呈している。実際，現在では，企業の不正事件に対して制度的な対応が図られるに至り，監査人は企業不正の発見に対して能動的に行動しなければならない状況に置かれている。

一方，企業倒産と監査とのかかわりについては，蟹江［1998 a, 1998 b]をはじめとして，近年，多くの論者がそのあり方についての見解を示すようになってきている。また，監査人も自らに降りかかりつつある責任問題との関係で，実務先行の形でこの問題に対応し始めている。しかし，これについては依然制度的な決着を見てはおらず，今後社会的な批判の対象となりかねない状況にあるように思われる。

いずれにしても，監査理論および監査制度（ないし実務）は，学生ひいては社会一般の疑問に答え，あるいは期待に応えるために努力をしているのは確かである。しかしながら，こうした点を説明しても，学生は必ずしもその論理を十分には理解できていないように見受けられる。それはなぜだろうか。

一つの理由として考えられるのは，企業の不正事件や倒産問題への対応が，監査人の視点に偏った形で議論されていることである。もちろん，監査制度を社会の期待に応えられるようにすることは非常に重要であり，そのためには監査がいかに行われるべきかを巡って議論がなされる必要がある。しかし，監査制度にかかわりをもっているのは，一人監査人だけではない。監査報告書の利用者の視点を欠いては，社会の期待に十分に応えることはできないであろう。監査論教育に当たっても，監査人の視点に偏った論理の解説だけでは，学生の十分な理解を得ることは困難なのである。

また，「証拠調べ」であるという本質に照らして，監査には企業の不正事件や倒産問題に直接かかわれない部分があると考えられるが，このことについて十分明確な説明がなされているかどうかを再検討する必要もあるだろう。監査報告書の利用者が監査に対して合理的に期待し得る役割を明示的に説明できていないために，学生に監査を理解するための枠組みを与えることができず，関心事に対する満足の行く解答を得られなかったとの感想をもたせることになっているのではないだろうか。

さらに，監査手続にかかわる技術的な問題に起因する監査の限界が存在すると考えられるが，それを正確に理解させるための工夫が求められるであろう。監査技術の内容や試査の論理と関連づける形で監査の限界が明確に説明されていないことが，なぜ監査が企業の不正事件や倒産の問題に対して社会の期待に応えられないのかをわかりにくくしている理由の一つであると考えられる。それはまた，学生の監査論の講義に対する満足度を低下させる原因にもなっていると推測されるのである。

3．監査人養成教育の視点

前の二節で行った監査論教育の現状分析をもとにして，また，監査制度に対する社会的な関心と役割期待の高まりを考慮して，本節以下で今後の監査論教育のあり方についての試（私）論を展開してみたい。

結論的にいえば，今後の監査論教育に当たっては，監査人養成教育と監査利用者教育を区別して行う必要があるのではないかと考えている。

前者は，将来監査人として監査実務に携わることを前提として，すでに監査にかかわる基本的な理論や概念を習得し，さらには監査利用者教育を修了している者を対象とする。ここでは，監査人としての役割認識，高度な監査理論および監査技術にかかわる専門的教育，さらには職業的専門家としての職業倫理教育などを行う。

一方後者は，必ずしも監査人になることを希望しているわけではないが，将来監査報告書を利用する立場になることを想定して，監査理論や監査制度について知識を得ておこうとする学生が主な対象となろう。もちろん，監査人になることを目指す学生であっても，監査人として監査実務に従事するための専門的・技術的な教育を受ける前に，利用者の視点から監査をどのように理解すべきかに習熟しておくべきである。したがって，監査利用者教育をして，監査人養成教育を受けるための前段階として位置づけるのが適当である。ここでは，監査の本質の理解，監査（制度）に対する合理的な役割期待の醸成，ならびに監査報告書の読み方などについて，一般的な知識を習得させるような教育が行われることになろう。

これらの中間に位置し両者ともにかかわりをもつものとして，純粋監査理論教育があろう。監査人となって監査実務に携わる者にとっても，監査報告書を利用する者にとっても，そもそも監査がいかなる論理に基づいて行われているのかを知っておく必要がある。ただし，これは監査利用者教育および監査人養成教育に取り込む形で行われても差し支えない。ただ，学術的な観点からすると，監査理論の継承・発展を図るためには，純粋理論を別個に教育する場を設ける必要があると考えられるのである。

本節では，まず監査人養成教育についてそのあり方を議論する。その他の二つについては，それぞれ節を改めて論を展開する。

今日，企業の経営活動は市場の影響力を避けられず，とくに情報開示による企業の選別が一段と厳しさを増している。こうした環境下において，財務諸表監査は，企業が開示する会計情報の信頼性を保証するという極めて重要な役割を期待されている。ところが，わが国では，財務諸表監査の担い手たる公認会計士の数が十分に確保されていないとの現状認識がなされている。実際，公認会計士審査会による公認会計士制度改革案でも，公認会計士試験の合格者を倍増（年間1,500人程度）させるとの構想が打ち出されている（『日本経済新聞』平成12年6月24日付朝刊）[1]。実際，監査人として監査業務を担い得る人材の養成が，今わが国経済にとって喫緊の課題であることは間違いない。この意味において，監査人養成教育の重要性は，今後増すことこそあれ決して低下することはない。

前節では，監査論教育の現状が，監査人の視点に偏っているのではないかとの見解を示した。ただし，そうした偏りが監査人養成教育を意図することに起因するものであるのかといえば，必ずしもそういうわけではない。むしろ，大学における監査論教育は，監査人養成教育を担うものとはなり得ていないというのが現状であるように思われる。ここに，今日の監査論教育における重要な問題点の一つを見出さなけれ

1）もっとも，試験の合格者数の増加を制度改革案として打ち出すというのも奇異な話ではある。現在の合格者数は，制度的に700人から800人程度と定められているということなのだろうか。本来，一定の能力水準に達している者であれば何人でも合格するはずなのだが。仮に，要求水準を満たす受験者がこの程度しかいないとすれば，合格者数を大幅に増やすことは，すなわち公認会計士の質的水準を大幅に低下させることを意味するのではないか。いずれにしても，これまでの試験においては，何らかの意図に基づいて合格者数が抑えられてきたのではないかとの疑念が生じるのである。この点についての明確な説明が求められるであろう。公認会計士の数を増やすために打ち出すべき本当の対策は，単に試験の仕組みを変えるというのではなく，公認会計士という職業に対する認知度と魅力を高めることで受験者数を大幅に増やすことであろう。その結果として，要求水準を満たす者の数が倍増するというのが望ましい姿ではないだろうか。

ばならないであろう。

では，監査人養成教育は何が担っているのであろうか。監査人（財務諸表監査の担い手としての）になるための要件である公認会計士の養成という観点からいえば，それはいわゆる受験専門学校であろう。

現在，監査人になることを目指して公認会計士第二次試験に挑戦している者は，その多くが受験専門学校において監査の理論や技術について学んでいる。しかし，そこでの学習の現状を仄聞するところによれば，いわゆる受験テクニックに偏る傾向が強く，必ずしも監査人としての役割認識，監査の本質にかかわる論理，あるいは職業専門家としての職業倫理などについての教育がなされているわけではないようである。より問題なのは，試験対策が中心となるために，様々な考え方を広く参照する余裕がなく，ある特定の理論に偏った教育が行われがちだということである。こうした教育がもたらす弊害は，いずれ実務界にも好ましからざる影響を与えることになろう（実際には，すでに現れているともいわれている）。

確かに，現行の制度では，公認会計士試験に合格しなければ監査人になることはできない。しかし逆にいえば，試験に合格しさえすれば（すなわち，合格答案を書きさえすれば）よいのである。したがって，監査人としての役割認識，監査の本質論，あるいは職業倫理などといった事柄は，試験問題として出題されない限り，深く掘り下げて教育されることはないであろう。監査制度の今後を考えるとこうした傾向は好ましくない。むしろ，監査人として担うべき役割や職業倫理などについてしっかりと認識していることを，資格授与の要件に加えていく必要があろう。

監査人養成教育として真に求められているのは，監査人を目指す者に監査の本質にかかわる論理を十分に理解させ，監査業務の過程で直面する様々な状況に的確に対応できる能力を身につけさせることである。また，経済環境によって変化する可能性のある社会からの期待を考慮しながら，そうした期待に応えるための役割認識ができるよう教育する必要もある。

監査人を目指す人材の養成教育における受験テクニック偏重を避け，職業的専門家として求められる資質や能力を高めるための教育を行うために，大学や大学院といった高等教育機関のより積極的な関与が必要である。たとえば，現在具体的な検討がなされている「法科大学院」（ロースクール）に倣って，「会計大学院」（アカウンティングスクール）といった高等専門教育機関の創設を検討する必要があるかもしれない[2)]。質を落とすことなく公認会計士の数を急増させるためには，単に受験テクニックを伝授するというのではなく，会計・監査教育を一層高度化・専門化することが必要であると考えるからである。

例えばフランスでは，商事会社法上の監査人たる会計監査役(commissaire aux copmtes)の大半を占める専門会計士(expert-comptable)になるためには，会計・財務高等教育学位(diplôme d'études supérieures comptables et financières : DESCF)を取得する必要がある。

2）「法科大学院」構想については，依然として様々な意見があり，必ずしも今後の見通しは明確ではない。一部に司法試験に対する門戸を閉ざすものであるとの批判がある。これに対しては，日本経済新聞社論説委員藤川忠弘氏による明解な反論がなされている（『日本経済新聞』平成13年1月28日付朝刊）。この論攻において明らかにされている司法試験の現状は，公認会計士第二次試験の現状にもそっくりそのまま当てはまるのではないかとの印象をもった。筆者自身に「会計大学院」なるものに関する具体的な構想があるわけではない。また，司法試験とは異なり，公認会計士試験では監査論以外にもいくつかの学科科目を受験しなければならない。公認会計士試験の受験を前提とする「会計大学院」を創設するとなれば，そうした監査論以外の科目関係者の同意を取り付け，協力を仰がなければならない。必ずしも容易なことではないだろう。しかし，少なくとも監査論ならびに会計学に関する科目に関しては，より高度な理論的・専門的教育を義務づける方向性を打ち出すべきではないかと考えているのである。

この学位は，大学院レベルの高等教育機関によって授与される会計・財務教育学位(diplôme d'études comptables et financières : DECF)を取得している者を対象とする試験に合格することによって与えられる。合格者は，3年間の実務研修(stage)を経た後に最終試験に臨み，これに合格すれば会計専門家学位(diplôme d'expertise comptable)を取得することができる。そして，この学位が専門会計士になるための資格要件となるのである。

このように，フランスでは，大学院レベルでの高等教育プログラムの中で監査人となるべき人材の養成が行われているのである。わが国においても，監査人の資質や能力の面でそのレベルを維持しつつ，社会的な需要の高まりに対応し得るように人数の増加を図るのであれば，監査人育成のための専門大学院，あるいは大学院レベルの教育における監査人養成専門プログラムの展開を検討する必要があるのではないかと考えるのである。

4．監査利用者教育の必要性と視点

繰り返し述べているように，わが国の監査論教育は，監査人の視点にやや偏った形で行われているように思われる。しかしながら，それは必ずしも監査人の養成ということを指向しているわけではない。前節でも述べた通り，監査人の養成という機能を果たしているとはいえないのが実情である。そうかといって，監査報告書の利用者にとって必要な知識を普及させるということに特化しているわけでもない。教育の対象を十分に絞り切れていないのである。残念ながら，わが国の監査論教育は，非常に中途半端な状況にあるといわざるを得ない。監査論教育に携わる者の一人として忸怩たるものがある。大いに反省すべきであると思っている。

大学で監査論の講義を受けている学生のうち，将来監査人になることを目指している者がどの程度いるのかは明らかではない。しかし，毎年の公認会計士第二次試験の受験者が1万人余りであることから推測すれば，監査人になることを指向している学生の数よりも，将来監査報告書の利用者として監査に関する知識を活用することになるであろう者の方が圧倒的に多いはずである。

監査論の講義を受講している学生は監査制度について学ぶことに明確な意義を見出しているのかといえば，概してあまり意識は高くなく，むしろ何とはなしに受講している者が大半を占めているようにも感じられる。こうした学生に対して監査人の視点から技術的な説明を展開することは，監査に対する興味を損なうことこそあれ，監査の理解を促す効果を期待することは難しいように思われる。なぜならば，いかに監査を行うかということは，監査人を目指しているわけではない学生にとって，実利的な意義を見出すことはできないだろうからである。

では，こうした学生に対しては，いかなる視点から，あるいはどのような方針の下で監査論教育を行えばよいのであろうか。それは，監査報告書の利用者の視点から，監査の本質，監査に対する合理的な役割期待，そして監査報告書の読み方といった事項を正しく認識し，理解できるような教育を行うことである。これらの事項についての理解を促す過程では，説明に具体性をもたせるために監査の技術的な側面にも触れていくことになろう。しかしこれは，監査手続にかかわる制約や限界を明らかにすることを通じて監査に対する合理的な期待を醸成し，あるいは監査人が監査報告書によって伝達しようとしていることの意味を正しく理解するために必要とされることであり，監査技術そのものに習熟することを目的とするものではない。

監査の本質を「証拠調べ」ないし「立証活動」に求めるならば，監査はある事象をそれにかかわる証拠によって事後的に裏づける形で行われることになろう。監査論の講義では，この「事後的に」という監査の本質にかかわる部分を十分に理解させる必要がある。それによって，例

えば企業の不正事件について監査がなし得ることは，不正事件が実際に発生したという結論を証拠によって裏づけた上でこれを指摘するか，あるいはそうした事実の存在を示す証拠がないことを理由に不正の不存在を立証するかまたは何らの指摘も行わず沈黙するだけであるということが明らかになる。したがって，事後的に「証拠調べ」が行われることが不正事件の抑止効果をもたらすことはあり得るが，不正事件を事前に直接かつ能動的に予防するという役割を監査に期待することは，理論的にいっても合理的ではないということが理解できるはずである。企業倒産の問題についてもほぼ同じ論理で説明がつくはずである。

また，監査報告書の読み方については，監査の本質が「証拠調べ」である以上，その結論としての監査意見は，監査人が監査証拠（心証）を積み重ねることによって得た確信であるという点を理解させることが重要である。つまり，監査意見は監査人の確信をメッセージ化したものであって，何らかの客観的事実を明らかにするものではないということを理解させなければならないのである。このためには，講義の中で監査人が確信を得るまでの過程，すなわち監査証拠（心証）の形成プロセスについて，あくまでも監査報告書利用者の視点から具体的に説明する必要がある。監査手続についての具体的な説明は，一方で監査意見に託されたメッセージの理解を助け，他方で監査に内在する限界とそれにともなって確定する監査人の責任を明らかにするものとなる。

監査論の受講者は，これらの事項を的確に理解することによって，監査人に対してどのような役割を期待することができるかを正しく認識することが期待される。これによって監査の意義を理解するに当たっての，そしてまた，監査報告書を利用する際の準拠枠を得ることになるのである。

ところで，監査報告書の利用者を念頭に置いた教育は，一人学生のためだけに行われるべきものではなく，近年監査制度に対する関心を急速に高めてきている社会一般に対する教育・啓蒙という側面をも併せもつと考えることができよう。社会一般が対象となると，監査に対する認識の程度も理解力も実に様々であろうから，教育・啓蒙方法にも自ずと違いが生じてくるはずである。それなりの工夫が必要となるかもしれない。しかし，基本的な方針としては，あくまでも監査報告書の利用を前提として，監査人が伝達しようとしているメッセージの正しい解釈という点が重視されなければならない。

数年前からその存在が指摘され続け，今ではもはや“定着”してしまった感もあるいわゆる「期待ギャップ」は，監査人側の消極的な役割認識も然ることながら，監査報告書利用者側の監査人の役割に対する認識不足ないし誤解に起因する部分も決して少なくない。いわばそれは，監査人と監査報告書の利用者の間に横たわる役割認識のギャップとして捉えることができるのである。こうした認識のギャップが存在する一つの原因として，上で述べた監査人に対する適切な役割認識にかかわる教育と，監査報告書の利用者に合理的な役割期待を醸成させるための教育の欠如を指摘することができるのである。

市場の機能を重視する経済環境が定着するという前提を置けば，監査制度に対する社会の期待は今後ますます高まってくるものと予想される。このとき，監査人が適切な役割認識をもたなければならないということはもちろんである。他方では，監査報告書利用者の役割期待の合理性が問われることにもなろう。

こうした事情を考慮すると，今後の監査論教育は，監査報告書の利用者が監査の本質や限界を正しく理解し，また，監査報告書によって監査人が伝達しようとするメッセージの意味を的確に解釈するための知識を提供できなければならない。これによって，利用者は監査人に期待すべき役割を合理的に認識することができるようになる。そして，こうした適切な認識によっ

て監査人が行った監査業務に対して正当な評価が与えられ，ひいては監査環境の改善にもつながるであろう。さらに，監査報告書の利用者自身が，ある意味で過酷な市場経済環境において，自らの利益や財産を守るための一つの道具を手に入れることにもなるのである。

5．純粋監査理論教育の意義と視点

ここまでの議論では，監査人養成教育にしても監査利用者教育にしても，監査実践への対応を視野に入れた教育論が中心となっていた。もちろん，監査制度とのかかわりで監査論教育を考えるに当たっては，実践的対応が重要であることはいうまでもない。

しかしながら，監査制度が社会的に認知され信頼できるものとして受け入れられるためには，その合理性を支持あるいは正当化する理論が必要とされる。また，新たな事象への対応を図るに際して，合理的な制度を制定するためには理論の裏づけがいるであろう。すなわち，監査制度が社会的な環境や要請に適応した合理的なものであるのかを検証し，あるいはまた，環境変化に適応するための方向性を示す理論の存在が欠かせないのである。

制度の制定に当たっては社会的な環境や要請に適応した理想的な姿が追究されるべきであろうが，実際には様々な制約要因が存在し，また，錯綜する利害の調整の必要性から何らかの妥協が行われざるを得ない場合もある。こうした状況下で，採択された制度を正当化する理論が求められることは先に述べた通りである。しかし，監査制度のさらなる発展，そしてまた理想的な制度の追究という観点から，現実的な制約要因にとらわれることなく，純粋に監査のあるべき姿を示すための理論の存在を欠くことはできない。ここに，純粋監査理論の研究と，これを継承・発展させるための教育の存在意義と必要性が主張されることになるのである。

純粋監査理論教育は，監査人養成教育ならびに監査利用者教育においても一部実施される必要がある。監査の本質や監査制度の論理を正しく理解し，合理的な監査の実施あるいは理解を可能にするためには，理想的な監査の姿を考えることを通じて現実の制度に内在する問題点について知っておく必要があるからである。

しかし，より重要な観点として，現実世界における制約要因や社会的な妥協を排した上で正に理想的な監査の姿を追究し，あるいは制度という目に見える現象に囚われることなく監査にかかわる理念や哲学を解明するという，文字通り純粋に理論的な思考が行われる場が必要だということである。こうした純粋理論の研究に従事する者を養成するための教育が，監査論教育のもう一つの柱として認知されなければならないのである。こうした教育は主に監査論研究者の養成を目指すものであり，監査人養成教育や監査利用者教育とは別個に，大学院レベルの高等教育機関において行われる必要があろう。

むすび

本稿では，監査論の教科書の構成や記述方法には一定の傾向ないしパターンがあり，監査論の講義がそうした教科書の記述に沿う形で展開されているという仮説の下で，わが国における監査論教育の現状を推定してみた。また，学生の監査に対する関心が講義によってどの程度満たされているのかという観点からも推定を試みた。監査論の講義を受講した学生からしばしば聞かれる「講義はわかりやすかったが，監査については結局よくわからなかった」という矛盾した感想は，講義の内容が監査人の視点にやや偏り，技術的な解説を主体としたものになりがちであるということに起因しているのではないかとの現状認識を示した。

また，監査に対して合理的に期待し得る役割や監査に固有の限界が必ずしも説得的な形で説明されないことから，受講生が監査を理解するための枠組みを形成することができず，結局講

義内容について消化不良を起こしているのではないかとの結論を提示した。

できるだけ客観的な分析を目指したつもりであったが，必ずしも十分に目的を達することができていないかもしれない。むしろ，筆者自身の主観的な感想を披瀝したに過ぎない，あるいは自らの講義の至らなさを反省したに過ぎないとの批判を覚悟しなければならないだろう。しかしながら，本稿において今後の監査論教育のあり方を議論しようと考えた理由および意図については，それに同意するか否かは別として，理解してもらえたと考えている。

同じく監査について教育するといっても，要求される事柄の違いによっていくつかの視点が必要であることがわかる。監査とのかかわり方，そこで必要とされる知識や能力に応じて，教育のあり方が異なってくるのである。こうした点を考慮に入れた上で，監査（制度）に対する社会の認識・理解をより深められるような教育方法が工夫され，実践されていかなければならないと考えるのである。

参考文献

加藤恭彦他（編著）[1999]『監査論講義』（第 2 版）中央経済社

蟹江章 [1998 a]「企業の存続能力に関する情報と監査報告書の役割」『會計』第 153 巻第 4 号，pp. 12-27

— [1998 b]「監査の役割と監査人の役割」『経済学研究』（北海道大学）第 48 巻第 1 号，pp. 1-13

千代田邦夫 [1998]『監査論の基礎』税務経理協会

鳥羽至英 [2000]『財務諸表監査の基礎理論』国元書房

友杉芳正 [1994]『スタンダード監査論』中央経済社

山浦久司 [1999]『会計監査論』中央経済社

百合野正博 [1999]『日本の会計士監査』森山書店

脇田良一 [1993]『財務諸表監査の構造と制度』中央経済社

Conseil Supérieur de l' Ordre des Experts-Comptables [1996] *Expertise Comptable*