



Title	簿記と財務諸表監査の関係
Author(s)	吉見, 宏
Citation	経済學研究, 41(2), 12-30
Issue Date	1991-10
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/31881
Type	departmental bulletin paper
File Information	41(2)_P12-30.pdf



簿記と財務諸表監査の関係

吉 見 宏

1. はじめに

監査論が会計学に対して何らかの形で関係を持つ学問分野であることは、論を待つまでもない。しかるに、両者の研究対象たる会計と監査の関係が具体的にはいかなるものなのかについては、きわめて曖昧に残されたまま、監査論や会計学が研究されているのが現状である。特に我が国では、監査論における議論は、監査理論を構築することよりも、主として監査基準、およびそれに基づく監査手続に向けられてきた観がある。それは、監査、特に現在の監査論の主要な対象たる公認会計士による監査が我が国に制度的に導入されてから、さして時間を経っていないことにも一因があろう。周知のように、戦後に始まる我が国の公認会計士監査の実施は、注意深く段階を踏んで順次拡大された。その結果、現行の監査基準の設定は昭和31年に至ってのことであった。このように、我が国にあっては監査制度を根づいたものにする努力自体が、未だ十分な歴史を持っているとは言い難い。かかる状況下において、我が国の監査理論の中心が監査基準論、あるいは監査手続論におかれていたことは必然であり、また必要でもあったといえる。

これらの議論の中でも、監査人が監査を行う場合によりどころとする2つの基準、すなわち監査基準と会計基準の2つの基準の関係は、当然のことながら議論となってきた。それは、監査人が監査にあたって会計基準と監査基準の両

者を利用しているからこそ、両者の関係が粗上に上ったのである¹⁾。少なくともここでは、監査人は、会計基準を利用してこそ監査が行えることが想定されている。それは当然、かかる研究の中で監査が会計に何らかの関係を持つものであることが暗黙に認識されてきたことを意味する。

このように、明白な問題提起の結果ではなかったにせよ、今日までの我が国の監査基準論、監査手続論の議論の展開において、会計と監査の密接な関係は認識されていたのである。しかし、その関係をより明確に認識しようとする試みは少なかつたといわざるを得ない。本稿はその試案を示そうとするものであるが、それにはまず、我々が会計をいかなるものと見るべきかについて、考察しておく必要がある。

2. 認識としての会計——簿記について——

監査と会計との関係を考えるとき、そこには様々な見解がありえよう。その理由としては、監査についての理解の多様性も挙げられようが、むしろそれと対比される会計のとらえ方が様々であり、未だ一定した見解が得られているとは言い難いことがあげられる。会計をいかなるものととらえるかは、それ自体が会計学の最も大きな課題のひとつであり続けてきたし、現在でも多くの論者が様々な立場からこの課題に挑ん

1) 特に監査基準設定の当初に多くみられたこのような議論については、たとえば黒澤(1950)、岩田(1955)序章、菅原(1957)を参照されたい。

でいる。また、会計実務が年を経る毎に量的・質的に拡大・変化するにつれ、会計の理論上のとらえ方も変化してきた。特に近年は、実務上会計に含まれるとされるすべての事象を会計学の対象に含めるために、会計の定義はきわめて包括的かつ抽象的になる傾向がある²⁾。

これは会計学の対象に從來含まれなかった事象をも含めることを理論上認知し、また、会計学が隣接諸科学の分析方法を取り入れることを追認することには資してきたといえる³⁾。しかしこのようなアプローチによって、会計とは何なのかという普遍的な会計学の課題に答え得たとは結局のところ言い難い。

もちろん、会計自体をとらえるという課題はここでの主要課題ではなく、またその責に適う能も筆者は未だ具備していないが、少なくとも今、監査と会計の関係を考えるときに、会計について仮にでも措定しておかなければ両者の関係を考えることは困難である。そこでここでは、まず会計の範囲を特に簿記に限って論を進めてみよう。会計と監査との関係を考える上で、さしずめ会計の範囲を簿記に絞って考える理由は、いろいろな会計といわれる事象が存在する中で、簿記が会計事象であることにはさすがに疑問があるまいと考えるからである。つまり、まずここではきわめて保守的に会計の範囲を限っておこうというわけである。たとえば、会計が、簿

記から発展したものであるというとき⁴⁾、現在会計と呼んでいるものの中には、簿記がその中に含まれて考えられている。事実、簿記のない会計とは理解し難いものであり、そのようなものは現実に存在していない。また、このような会計の範囲の限定は、以下の議論を明確にし、不要な誤解を避けることにも資することになる⁵⁾。

さて次に、監査との関係を考える上では、簿記の意味する内容、つまり簿記は何をなしているのかについて今少し詳細に措定しておく必要がある。なぜなら、それについてある程度の理解がなければ、やはり簿記とそれに対応する監査との関係を考えることが困難であるからである。そこで簿記とは何かについての主張の幾つかを、ここで簡単に見ておくことにしよう。

たとえば、沼田氏は「広義における簿記とは、経済主体の経済活動を継続的に貨幣金額によって記録することをいう」⁶⁾とする。これと同様の見解として、山梶氏の「(簿記は)もともと経営体における計数的な管理手段ならびに報告手段として有効適切な記録計算方法でありうるように仕組まれている」⁷⁾とするもの、黒澤氏の「営業活動を一定の記帳方法で記録・計算・整理するためにとられる方法が簿記である」⁸⁾とするものがあげられよう。これらの簿記に関する見解は、いずれも簿記の機能の中心を営業活動の記録に置くことに共通点がある。また、これらと多少異なる見解として、服部氏の「簿記は、企業が営業活動によって稼得した利益を、計算することである」⁹⁾とするものがある。これは、簿記の機能を明確に利益計算と措定した点で、前期三者との違いを指摘することができる。しかしこれらをみると、簿記についての理解には、会計一般についてはなかったある安定した理解

2) たとえば、AAA は ASOBAT において、会計を、「情報の利用者が事情に精通して判断や意思決定を行うことができるように、経済的情報を識別し、測定し、伝達するプロセス」と定義した (AAA (1966), p. 1. 訳書 2 頁)。この定義は、会計の目的としての情報の提供を強調し、会計に広く経済関連の情報、しかも歴史的情報のみならず将来情報をも包含させ得るものといえる。

3) 管理会計において、特にこの傾向は顕著であったといえる。その結果として生じた管理会計理論の現状に、近年ジョンソン＝キャプラン (H. T. Johnson and R. S. Kaplan, 1987) が警鐘をならしていることは興味深い。

4) この所説については、馬場 (1975) 第 4 章四節に詳しい。また、馬場氏は簿記と会計学の発展の諸説を検討し、自論展開の上で、複式簿記はそれ自

体で会計 (学) であると結論づけていることに、注目する必要がある (馬場 (1975), 132 頁)。

5) もちろん、だからといって直ちに会計と簿記とが同義であると考えているわけではない。

6) 沼田 (1978), 6 頁。

7) 山梶 (1976), 6 頁。

8) 黒澤 (1987), 7 頁。

9) 服部 (1988), iii 頁。

があるように思われる。すなわちそれは、簿記が企業が行っている諸活動について、ある種の認識を行っているということである。山井氏と黒澤氏についていえば、記録とは営業活動を一定の形で抽象することに他ならないし、それはすなわち人による認識の一形態である。また、服部氏についても、計算とはやはり人による認識の一形態にほかならない。

そこでここでは、服部氏の理解を元に、簿記についての理解をいまいし具体的に展開しておくことにしよう。すなわち、簿記が企業の活動についての認識活動であるとしても、それは単に備忘的に企業の活動を認識しているのではない。簿記が企業の活動を認識する方法は一定の論理的規則に従ったものであって、認識者が任意の方法で認識するわけではない。単に備忘的に企業の活動を認識するのならば、それは認識者の都合に合わせて任意の方法がとられれば事足りることである。だがこれを簿記という一定の技術を使って行くとすれば、それはある決まった合理的・論理的方法に従うことになる。その結果として、簿記によって企業の活動をある一定の形で認識することが可能になる。すなわちそれは、究極的には利益という形での認識である。

この点をもう少し詳細に述べておこう。すなわち、企業は確かに何らかの活動を行っているには違いないのだが、そのことは、我々が積極的に認識しようとしなければ把握できないのである。企業がどういう活動を行っているか、そもそも活動を行っているのかどうかさえ、我々がそれを認識しようとしないう限りわかり得ない。もちろん、その認識方法には種々のものが考えられようが、簿記はそれを利益計算という形で認識するわけである¹⁰⁾。言い換えれば、簿記が利

益計算という形で認識して初めて、企業がある種の活動を行っていることが一つの形となって我々にわかる、ということになるのである。

そこで以下本稿では、簿記を利益という形で企業の活動を認識する方法と考えると、そのそれに対応する監査との関係を考察していくことにする。

3. 再認識としての監査

周知のように、監査を巡る見解は多様である。それは、監査 (audit) の語源がラテン語の「聴くこと」に由来すると言われることも関連があろう。日本語の「監査」も、「もともと『監』という文字は『かんがみること』、『査』は『しらべること』を意味するので、『監査』の字義上の意味は極めて広く、全体的にまたは部分的に一定の事項をよく綿密に調べることをいう」¹¹⁾とすれば、欧米にあっても日本にあっても、そもそも監査という語に多様な意味を持たせる要因があるといえる。したがって、監査をきわめて広義にとらえる考え方が生じてもあながち不思議ではない。しかし歴史的に見ても、監査は会計の発展と共に発展してきた。監査と呼ばれる社会現象は、現在では確かに多岐にわたっているが、その多くはやはり会計と深いつながりを持っている。

現実には、かかる理解は、そとんどの会計学と監査論の論者によって暗黙裡に受け入れられていることであろう。だからこそ、会計と簿記の関係を理解する試みと同様の努力が、会計と監査の関係を理解するために試みられてきたのである。しかし、会計と監査の関係の理解は、後に見るように論者によってかなり異なっており、先に会計と簿記の関係についてみたような一定の理解の一致はない。それは、論者によっ

10) 場合によっては、企業の活動を別の方法により別の形で我々が認識することも可能である。たとえば、ある一定の方法で、環境を汚染した度合い、人をどれだけ雇用したか、といったことを調べるのも、企業が行った活動を認識したことになる。しかし、企業が作られたそもそもの目的が、利益

をあげることにあることを忘れてはならない。だからこそ、簿記による認識が、企業の活動を認識する、最も普遍的な方法となり得るのである。

11) 日下部 (1975)、3-4 頁。

て会計と監査のそれぞれの理解が異なっていることに一因があると考えられる。そこで本稿では先にここでの会計の範囲をひとまずその理解が比較的安定している簿記に限定して、簿記とそれに対応する監査の関係を理解することにしたのであった¹²⁾。

さて、そのとき簿記に対応する監査はいかなるものと理解され得るのであろうか。先に見たごとく、簿記は利益の認識過程と考えられる。すなわち簿記はその過程を通じて初めて利益を認識し、最終的には財務諸表という形でその認識した利益を表示することになる。監査はこのあとで始まる。当然ながら、ここでは監査はこの財務諸表の存在を前提している。簿記とのかかわりに関する限り、監査はこのように、簿記の計算結果たる財務諸表を前提にし、そこで示された利益の正しさを検査し、証明することがその役割となるはずである。少なくとも、監査はこのようなその正しさを検査し証明すべきものが存在しなければ始まらない。簿記との関連においては、それは簿記の認識した利益であって、具体的には財務諸表中にその計算過程（認識過程）と共に要約的に示されているのである。したがって、監査は財務諸表中に示された利益、そしてその計算過程の正しさを検査・証明していくことになる。

しかしかかる監査は、現在行われている監査の中では典型的なものとはいえない。現在行われている典型的な監査は、財務諸表監査と呼ばれるものであるが、それはここで述べたような単に簿記のルールに従って作成された財務諸表（そしてその中に示された利益）の監査とは微妙に異なったものである。たとえば現実に各国で会計士監査として行われている財務諸表監査は、確かに財務諸表を監査し、すなわち究極的には利益を監査するには違いないのだが、そこ

での財務諸表は、単に利益計算のルールとしての簿記ルールにのみ従った結果としての財務諸表ではないからである。それは簿記ルールだけではなく一定の会計原則ないしは法¹³⁾にも従った結果作成された財務諸表である。考えてみれば、単純に財務諸表が簿記ルールに従って作成されたかを監査することは帳簿監査である。これは確かに財務諸表監査の一部として必要な部分ではあるが、我々が一般的に典型的な監査を考え得るものは、やはりかかる帳簿監査を含んだ財務諸表監査であり、我々はこれを論究の対象とすべきである¹⁴⁾。

とすれば、会計と監査との関係を考える上では、先に会計の内容としてとりあえず指定した簿記に一つの条件をつけねばならないことになる。すなわちそれは、簿記といっても、一定の会計基準に従った簿記ということである。するとその結果として作成される財務諸表も、一定の会計基準に従って作成された財務諸表ということになる。こうすると、かかる会計（すなわち、一定の会計基準に従った簿記）に対応する監査は財務諸表監査と考えることができる。このような財務諸表監査は、我々が監査として典型的に考え得るものに他ならない。したがって我々はここに先に会計の範囲をすなわち簿記とした考え方を若干改め、一定の会計基準に従った簿記と指定し直して¹⁵⁾、これに対応する監査を

13) 以下、一定の会計基準と略記する。

14) 財務諸表監査は、会計士監査、会計監査と同義に使われていることもあるが、ここではこれらの用語を峻別したい。すなわち、財務諸表監査は、ここで述べたように、一定の会計基準に従った簿記によって作成された財務諸表を監査するものである。これを、企業の外部にいる第三者たる会計士が行えば会計士監査となる。なお、会計士監査について詳しくは、吉見（1988）、226頁以下を参照されたい。会計監査は、さしずめ今回の我々の議論とは直接には関連しない。しかし、会計監査を字義どおり会計の監査と考えれば、財務諸表監査を含むより広い概念となろう。なお周知のごとく、一般的には会計監査は業務監査の対概念として理解されている。

15) 以下、特記なき限り、簿記といった場合には、一定の会計基準に従った簿記を指すものとする。

12) ここではもちろん、簿記と会計の関係についての先の理解から、監査が会計と関係を持つとすれば、監査は簿記とも当然に関係を持っているという理解がある。

財務諸表監査と考えていくことにしよう。なおこのことにより、以下本稿で会計と監査の関係を考えるというとき、そこでの監査とは財務諸表監査と考えられることになる。もっともだからといって監査すなわち財務諸表監査とすることには、会計すなわち簿記とすることと同様の問題が存するであろう。会計の範囲を特に簿記に限って考えたために、それに対応する監査として、さしあたり本稿では財務諸表監査が考察の対象になると理解されたい。

さて、財務諸表監査は、端的には財務諸表中に示された利益の監査である。その利益が正しいかどうかを判断することが財務諸表監査には求められているのだが、財務諸表監査はこれをどのように行うのであろうか。我が国の会計士監査についていえば、財務諸表に関する会計士の判断は、最終的にはこれが適正か否かで示される。これはすなわち財務諸表中に示された利益が正しいか否かについて、監査人が意見を表明することである。ということは、監査も結局のところ、財務諸表が示した利益について、改めて認識を行わねばならないということになる。すなわち、簿記が先に示したように一種の認識行為であるとすれば、財務諸表監査は簿記が認識したことについての再認識行為であるということができるのである。

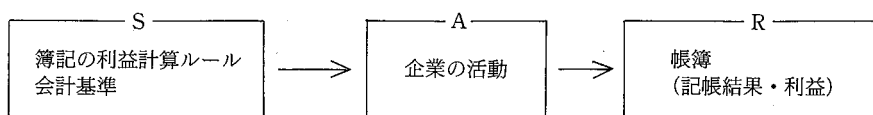
実際、監査人が財務諸表に示された事項（端的には利益）の正しさを検査する最も確実な方法は、その財務諸表が作成される現場に常に立ち会うことであろう。簿記係が利益の認識作業を行うにつれて、同時進行で監査人も同じ対象について利益の認識作業を行った結果、簿記係が認識した利益（すなわち、簿記が認識した利益）と監査人が認識した利益（すなわち、財務諸表監査が認識した利益）が一致すれば、当該財務諸表に示された利益は正しいと監査人は判断せざるを得ない。現実には、財務諸表監査は財務諸表が作成されてはじめて行われるのであるから、かかる同時進行的な利益の再認識は行われ得ないが、仮に簿記係が扱ったすべての取

引について簿記係が最終的に財務諸表を作成するに至った過程を、監査人が事後的に繰り返す形で再認識すれば、かなりの正確さで利益の再認識が行われ、財務諸表についての判断が下せるはずである。

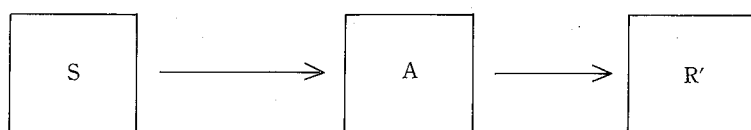
しかし現実にはこのような形でも監査は行われない。それにはいくつかの理由が考えられる。第一に、監査人が監査すべき財務諸表を受け取ってから最終的な判断を下すまでにはかなり厳しい時間的制約がある。簿記が利益を認識するのに要した時間と比べれば、財務諸表監査が利益を再認識するのに許される時間はかなり短いのが普通である。第二に、経済的制約がある。現実には財務諸表は多くの人々による共同作業の結果であり、これと同じ作業を行うとすれば相当の費用がかかることになる。第三に、監査人が簿記係と同時進行的に同様の作業を行って利益の再認識を行うのでない限り、事後的に簿記係と同様の作業を行うことは結局のところ技術的にかなり困難である。故意に隠蔽された取引は同時進行的であれば発見されようが、事後的には発見されにくいであろう。

そのため、財務諸表監査は利益を再認識する方法として、簿記が利益を認識したのとは異なった方法を採用しているのである。それは証拠による証明という方法にほかならない。そして実はこのような方法が、財務諸表監査のみならず、監査一般に行われている方法なのである。

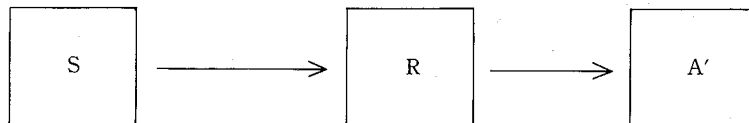
ここでこの点を深く論ずることは本稿の課題から外れることになるが、行論の必要上、簡単に述べておくことにしよう。まず、簿記が行われる過程、すなわち認識の過程を考えてみる（第1図）。これを行う簿記係は、当然のことではあるが、簿記の利益計算ルール、および会計基準（図中のS、以下Sと略記する）を熟知しているものとしよう。彼には、企業の行った活動（図中のA、以下Aと略記する）が持ち込まれる。企業が行う活動は多様であるから、このとき、Aにはいろいろなものが含まれていよう。彼は、自分の持つ概念構造になるところの会計基準S



第1図



第2図



第3図

を守る限り（もちろんこれは、彼が守るべきものとして要請されている）、それに照らしてAについて考えねばならない。そこでまず、簿記係は、Aのうち記帳すべきもの、つまり簿記が認識すべきものかどうかをSに照らして判断することになる。この結果、Aの中から簿記が認識すべきものとそうでないものが分別されることになる。その結果認識すべきものとして選ばれたものが、簿記上の取引とか会計上の取引などと呼ばれていることは、周知の通りである¹⁶⁾。さ

てその上で簿記係はこれを記帳するわけであるが、このときもSに示された方法に従って記帳しなければならない。こうして、簿記による記帳が行われ、決算時にはSに従って計算の上、利益が算出され、帳簿ができていくのである（図中のR、以下Rと略記する）。

さて、これを監査する監査人は、算出された利益を再認識しなければならない。先に述べたように、理論的には彼は簿記係が行ったのと同様の方法でこれを行うこともできる。その際の監査の過程は、第1図と全く同じ過程をたどることになる（第2図）。そして、監査人が認識したR'と簿記係が認識したRとが一致すれば、簿記が行ったことは正しかった、という監査結果が出ることになる。ところが、現実には種々の

16) もちろん現実には、この過程は簿記係以外の者によって行われ、簿記係には既に簿記上の取引だけが記帳対象として持ち込まれることがほとんどであろう。ここでは、簿記係を利益の認識を行う主体としてとらえているために、このような形になることに注意されたい。

理由から、そのようなことは行われず、監査独自の方法によって、再認識過程としての監査が行われるのであった。それでは、かかる監査独自の再認識過程とはいかなるものであろうか。

ここで注意しなければならないのは、事後的に再認識するのだから、監査人は既に R を得ることができる立場にあるということである。つまり、この R を利用した再認識が可能なのである。このとき、監査人が S を侵してはならないことは当然である。監査人も S を判断基準として、監査を行うのである。つまり、監査人も簿記係と同様の概念構造たる S を持たねばならない。万一、簿記係と監査人の持つ S が異なっていたとすれば、もはや監査は行われ得ないであろうし、たとえ行われたとしてもその監査結果は信頼に足るものではない。そこで監査人は、簿記係と共有する S と、簿記係から得た R を利用して、第 3 図のような認識を行う。つまり、あるはずの企業の活動 A' を論理的に導出するのである。そして、これを現実にあった A と比較し、その一致を確かめる。ここで A と A' が一致すれば、R の確かさが証明されたことになるのである。周知のように、監査人にとっては、ここで A が証拠と呼ばれるものになるわけである。監査人はこのように、簿記係が行ったのとは異なった方法で、利益の再認識を行うわけである¹⁷⁾。ちなみにこのような、監査人独自の再認識の方法を指示したものこそ、監査基準にほかならない。

以上まとめると、財務諸表監査は、簿記が認識した利益を、簿記がそれを行ったのとは異なる方法で再認識する過程であるといえることができる。そしてそこでは、概念構造として前提され、簿記と財務諸表監査の両者に共通に使われているものがある。第 1 図および第 3 図の S がそれである。つまり、簿記と財務諸表監査は、どちらも同じ前提即ち同じ概念構造を持ったものなのである。したがって、両者は同じ学問体

系の中に位置づけられるべきであり、簿記が会計として扱われる限り、それと同じ概念構造を持つ財務諸表監査も会計として扱われなければならない。いま、簿記と財務諸表監査に共通な概念構造として、利益計算のルールと公表の為の会計基準を前提してきたことを念頭に置けば、会計におけるこの分野が財務会計と呼ばれる分野であることがわらう。

さて、我々は会計と監査の関係を考えるために、さしずめ議論を簿記とそれに対応する監査すなわち財務諸表監査に絞ってきた。その結果、両者が行っていること、そして両者の関係については一応の理解を行うことができたが、従来の会計と監査の関係についての議論は我々のここでの理解に照らせばどのように理解されるのであろうか。この点につき、次節では、会計と監査の関係に関する代表的な所論をいくつか取り上げて検討することにする。

4. 会計と監査の関係に関する所説

前節までにおいて、我々は会計と監査の関係を、簿記と財務諸表監査の関係に限定して見てきた。その結果、我々は両者の関係に一定のものをみだし、実は財務諸表監査も会計学の対象として位置づけられねばならないことを見たのであった。そのような監査と会計の見方が、一つの見方に過ぎないのは当然である。かつて会計と監査の関係を理論的に考察しようとした試みは決して多いとは言えないものの、本節では、そのような試みの代表的なものの幾つかを考察し、前節までの我々の考察に照らしてどのような位置づけが行えるかを考えてみることにする。

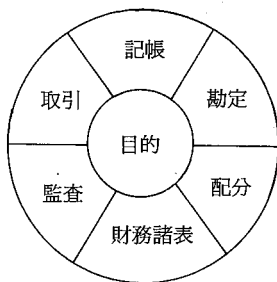
① A.C. リトルトン (Littleton, A. C.)

リトルトン氏が、その理論において監査に重

により更に分類がなされ得る。また、これ以外の再認識の過程もありうるのであるが、これらの点については、稿を改めて論じることにした。

17) 以上は概略であり、この過程は、A (証拠) の種類

要な位置を与えていることはよく知られている¹⁸⁾。氏は会計の関心の中心、すなわち氏の会計理論の中心を利益に置いた上で¹⁹⁾、その決定をめぐる要素として6つのものを挙げている。すなわち、取引、記帳、勘定、配分、財務諸表、監査である。これら6つについてその内容を詳細に述べる余裕はここではないが、我々の関心からすれば、利益の決定を中心目的とする氏の会計理論体系において、監査が不可欠の要素として体系づけられていることに注目すべきである。6つの要素の関係は、円形の系列で理解されており(第4図)、これは一般には取引から始まった会計現象が、記帳、勘定、配分、財務諸表を経て、監査に至ることを示している。



(Littleton (1953) 訳書351頁第6図をもとに作成)

第4図

ここで監査に注目すれば、監査は財務諸表と取引との中間に位置することになる²⁰⁾。監査が財務諸表と密接な関係にあり、リトルトン氏が示すように財務諸表から監査へと会計の過程が移行することは理解しやすいであろう。端的な例として財務諸表監査を想起すれば、監査人は企業の作成した財務諸表を監査するわけであるから、財務諸表と監査との間に関係を認めることに異論はなかろう。また、氏の図によれば監査は隣接して位置づけられた取引とも密接な関係を持つことになる。その関係について氏は、監

査人は「集約された結果が結果をもたらしている素材より信頼性の少ない可能性があることを知っており、またたとえばこれら取引が特定企業に対して持っている関連性について、判断を行うことを業務とするものであるから」当然取引とも関係を持つとしている²¹⁾。氏はこのように監査が財務諸表と取引に密接な関係を持つことを示した上で、「実際のところ、円内の各要素はその隣接要素にだけ関連しているのではなく、他のすべての要素に関連している」²²⁾と述べ、例として証拠収集に関連しての配分への監査人の関心を挙げている²³⁾。

リトルトン理論にあっては、このように監査が会計の中に明確に位置づけられていることが一つの特徴である。それでは、氏のかかる考察と、我々の考察とはどのような関係にあるのだろうか。

我々は論を簿記と財務諸表監査の関係に限定して考察したわけであるが、その場合の簿記とは、利益の認識のための技術であった。それは、リトルトン氏が、その理論展開の上で会計の関心の中心を利益に置いたことと擬しうる。すなわち、リトルトン氏の「会計」と、我々の言うところの「簿記」は、利益の認識を行うためにあるという点で一致しているのである。違いは、リトルトン氏の言う「会計」概念が監査をその内を含むのに対して、我々の言う「簿記」には監査を含まないことである。我々の所説においては、簿記が利益を認識する。そして監査は、それを再認識するものであるとして考察されたのであった。これをリトルトン氏の6要素に関連づけていえば、取引から財務諸表に至るまでが我々の言うところの簿記に対応することになる。

リトルトン氏は、会計が、利益をその関心の中心としているとする。そこで氏のいうところ

18) Cf. Littleton (1953).

19) *Ibid.*, chap. 2.

20) 「会計監査が報告書と取引との中間に位置している」(*ibid.*, p. 119. 訳書174頁)。

21) *Ibid.*, pp. 118-119. 訳書173頁。

22) *Ibid.*, p. 118. 訳書172頁。

23) 「監査人が、ここで配分と呼んできた業務に大きな関心があることも、また明らかであろう。」(*ibid.*, p. 120. 訳書175頁。)

の「会計」が、それ自体で利益の認識を行い得るとする我々の「簿記」と仮に同じだと単純に考えていると、リトルトン氏にあっては、監査が利益の認識のために不可欠のものと見なされていることになってしまう。つまり監査がなければ利益が認識できないかのようにも思えるのである。しかしこれは果たしてそのように考えてよいのであろうか。我々の理解からすれば、利益は簿記により一旦は認識されているはずであって、それはすなわちリトルトン氏の言う財務諸表の段階においてすでに認識されているはずなのである²⁴⁾。ここで我々は、リトルトン氏が会計が、利益に関心の中心とすると述べられていることに注目すべきである。すなわち、氏にとっては、利益はあくまで関心の中心なのであり、その限りでは、確かに監査も(簿記で得た)利益に関心の中心としていることには疑いがない。この点で、リトルトン氏は監査が会計と切り離せない関係が存在するとしているのである。つまり両者はいずれも利益に関心の中心としているという点で、切り離し得ない関係を持つわけである。

我々の理解とリトルトン氏の理解を重ね合わせれば、結局我々のいう簿記とはリトルトン氏の言う取引から財務諸表までの5要素にほぼ該当する。監査はそれを受けて再認識することになる。リトルトン氏はこのような過程が利益に関心の中心としてなされていることに着目し、その過程全体を会計と呼んでいるのである。

さて、このようなリトルトン氏の会計観を理解した上で今一つ見ておかねばならないのは、氏が想定している会計の範囲である。

我々はいまここで、リトルトン氏の言う「会計」が、我々が先に見た簿記と監査を合わせたものに対応し得るものであることを見た。とこ

ろで、我々が先に見たごとく、簿記が計算した利益を再認識する監査としては、財務諸表監査が考えられるのであった。すなわち、そこでは、簿記は一定の会計基準に則って計算を行い、利益を認識する。これを再認識する監査として考えられるものは、簿記が準拠した一定の会計基準にやはり準拠した監査であるところの、財務諸表監査であった。リトルトン氏の言う「会計」も、実のところかかる簿記と財務諸表監査の両者を包含するものといえる。それは、リトルトン氏が、氏の6つの要素からなる会計構造の認識から、これら6要素を統合した「会計行為」を規定し、さらにそこから「会計原則」を帰納的に導くという理論展開をされることでも明らかである。リトルトン氏が会計基準の理論的研究に腐心されたことは誰しも認めるところであろうが、これは会計基準が基礎に持つべき会計行為そのものの認識の試みといえるのである。

会計基準は、利益計算を一定の方法でなすことを求めている。それは、利益が一般に公表されることを前提としているために必要なことである。したがって、そのような会計基準が背景として持つべき会計行為とは、公表に付されることを前提としなければならない。ところが一般には、会計には必ずしも公表に付されないものも含まれている。一般に管理会計と言われていた分野は、その内容の多くは公表に付されない²⁵⁾。このように考えると、リトルトン氏の指す会計とは、そこから公表のための会計原則が導出される構造内にあるかぎり、それは財務会計といえることになる。

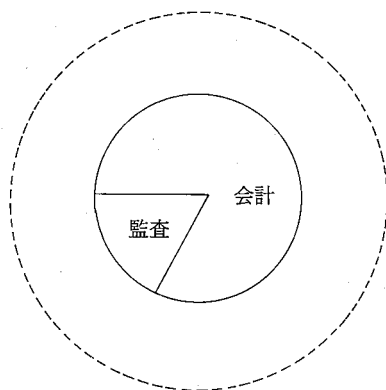
リトルトン氏が、監査を会計の枠内に入れて考察しようとしたことは注目に値する。しかし我々がここでみたように、氏の言う会計とはす

24) リトルトン氏は、財務諸表における利益の意義を強調せず、むしろ財務諸表上にあらわれる各項目の資料的意義を強調する(*ibid.*, chap. 5)。しかし、もちろん財務諸表上で利益が表示されることを否定しているわけではない。

25) このような管理会計の認識自体にも異論はあろう。というのも、財務会計および管理会計自体の定義が論者によって異なり、安定したものとはいえないからである。しかしここでは、一般的な、財務会計＝外部報告会計、管理会計＝内部会計という枠組みで考えている。もちろん、このこと自体の検討も別に必要であろう。

なわち財務会計の範囲に止どまるものである。そしてその枠内にある監査とは、財務諸表監査に他ならない。我々はこのように、リトルトン氏のいう会計が、我々が本稿で議論の範囲を限定したことと同様、かなり限定された範囲のものであることに注意しておく必要がある。すなわちそこでは、管理会計が認識するものや、それに対応する監査は意識されていないと考えるのである。

そこで、かかる構造を、リトルトン氏が先に会計行為の構造として示された第4図に倣い、第5図のように示しておくことにしよう。ここでは実線はリトルトン氏が想定した会計と監査



第5図

を示し、リトルトン氏の構造にとっては監査が会計に含まれていることが分かる。外側の破線は、リトルトン氏の言う会計以外に、会計の他の分野があり得ることを示している。すなわち、破線と実線の間にあり得る会計分野としては、たとえば管理会計が想定されるのである。

②岩田巖

岩田巖氏も、自らの会計理論構造の中に監査の位置を見いだしている論者の一人である。

岩田氏は、会計を「財産変動の『結果の計算』と『原因の記録』と『結果と原因の対照』という三つの手続きからなる」²⁶⁾と理解されている。

ここで「結果の計算」とは、簿記によって行われる財産の現在高の算定を指しており、「財産在高計算」を意味する。対して「原因の記録」とは、財産在高に変動を起こした原因の記録である。岩田氏によれば、「会計は、財産変動の結果と原因に関する記録集計の手続きであって、結果計算と原因記録とは、いかなる種類の会計にも共通な、必要欠くべからざる構成要素である」²⁷⁾ということになり、会計には、その必随的な構成要素として、かかる結果計算と原因記録を含むという理解が、氏の基本的立脚点になっているのである。

そして、結果計算による在高と、原因記録による在高を照合することが、会計の欠くべからざる手続きの一つとしてあげられている。すなわち、在高といっても「両者の会計的性質はまったくちがう」²⁸⁾。前者は、計算上当然存在すべき在高であるのに対し、後者は、実際に存在する在高であり、金額的にもこの両者が常に一致するとは限らない。会計はこの両者が一致することを確かめることを重要な特徴としている。かくて、岩田氏によれば「会計は結果の確定とともに原因を記録して、両者を対照する手続きである」²⁹⁾ということになる。氏は、かかる会計の特徴を「計算と事実の照合」と呼び、この照合の論理こそが、会計の基本的特徴であると理解されるのである。

さて、その上で氏は、企業会計においては、財産法と損益法という、会計上の二つの利益計算方法が、それぞれ原因記録による在高と、結果計算による在高を計算していると見るのである。つまり、財産法によって作成された貸借対照表は、資産負債の棚卸評価によって作成された事実上のものであり、これは先に言う原因記録による在高を示すものといえる³⁰⁾。対して、損益法では簿記の記録を基礎としてまず費用収益

27) 前掲書、14頁。

28) 前掲書、17頁。

29) 前掲書、18頁。

30) 前掲書、第1編第6章。

26) 岩田 (1956)、13頁。

により（当期の収入・支出であって、収益・費用であるものを集計する）損益計算書を作成し、そこから収入、支出、収益、費用の差異項目と現金および利潤をまとめた計算上の貸借対照表を作成する。この貸借対照表は先の結果計算による在高を示すものといえる³¹⁾。したがって氏によれば、会計がその基本的特徴である「計算と事実の照合」を行うには、財産法による利益計算と、損益法による利益計算の両者が必ず同時に行われねばならないことになる。

以上が岩田氏の会計構造の理解の骨子であるが、概観して分かるように、ここまでの範囲では、監査が氏の会計理論構造に入る必然性はない。監査が氏の会計構造に入ってくるのは、氏の次のような認識が元になっている。

すなわち、本来、会計は財産法と損益法の二つの計算構造を持たねばならない。しかるに現実には「本来二元的であるべき会計の構造が、損益法一本に一元化しつつある傾向」³²⁾があるという認識である。そこでは、氏の会計の理解からすれば、計算結果による在高しか計算していないのであって、原因記録による在高が計算されていない。したがって、当然、「計算と事実の照合」も不可能となってしまう。氏はそこで、「もし企業会計が損益法に一元化することが、その本質的動向であるとするならば、企業会計の信頼性は何によって保証されるか」³³⁾と問う。「損益法一元化が企業会計の必然的運命であると認めることは、計算と事実の照合が会計の本質的特徴でないことを認めるに等しい」³⁴⁾ことになるわけだが、氏は自らの「計算と事実の照合」の論理を捨てることなく、またかといって現実を無視することなく、「現実の会計実務は如何なる仕方での欠けるとを補っているかという方向へ考察を進め」³⁵⁾られるのである。

そして、ここで初めて岩田氏の会計構造の理解に監査が入ってくることになる。すなわち以下のように、現実の損益法一元化の動向において失われた財産法の役割を、会計士監査が担っていると理解されるのである。「損益法を主体とする今日の企業会計は、その帳簿記録を会計士に監査せしめることによって、自ら省略した財産法を補充していたのである。つまり会計士が財産法の担い手なのである。」³⁶⁾「企業会計は自ら損益法の計算を行うにとどめ、財産法の計算は会計士に担当せしめることによって、自己の本能的要求を実現しているのである。」³⁷⁾

以上概観したような岩田氏の説は、リトルトン氏と同様に、会計と監査の関係についての有効な理解の一つといわねばならない。それでは、このような岩田氏の監査に対する理解は、我々の理解に照らしてどのように考え得るものであろうか。

ここまでみてきたことでわかるように、岩田氏の所説にあつては、監査が会計の中に明確な位置を持っている。その位置づけは、我々が先に見た、簿記とその監査である財務諸表監査との対応に擬しうところが多々ある。たとえば単純に考えると、岩田理論に言う損益法の計算は、まさに簿記による計算であつて、岩田氏が会計士監査によって財産法的に認識するというとき、それは我々が簿記によって計算された利益を財務諸表監査によって再認識するということに対照させ得るように思われる。

しかし、実はこのような対照は単純には行えない。我々の言う財務諸表監査とは、一定の会計基準に基づく監査である。そのとき、簿記による利益計算といっても、それはやはり一定の会計基準に基づいて簿記により計算された利益が前提されている。岩田氏のいう会計士監査の場合、論理的には必ずしもそのような一般に認められた会計原則に基づく必要はない。会計士は、損益法による在高の認識、すなわち簿記に

31) 前掲書、第1編第7章。

32) 前掲書、164頁。

33) 前掲書、165頁。

34) 前掲書、166頁。

35) 前掲書、167頁。

36) 前掲書、167頁。

37) 前掲書、167頁。

よる在高計算に対して、これと照合するための財産法の在高計算を行えばよいのである。岩田氏が会計士監査というとき、それは財産法の計算の担い手としての会計士に着目し、彼が行う監査を会計士監査とっているわけである。そこで行われている内容は、我々の言う財務諸表監査と一致しない。

だがこれは、我々の簿記と財務諸表監査の関係の理解に比べれば、逆により普遍的な会計と監査の理解に通じていると考えることもできる。なぜなら、そもそも岩田氏は、何も一定の会計基準に基づくような会計だけを前提して自らの論を展開しているわけではなかったからである。すなわち氏はいわゆる財務会計を前提としているわけではない。氏の損益法と財産法の関係による会計の理解は、会計一般の理解である。その理解の中には、たとえば管理会計分野も、入って来る可能性がある。

とすれば、会計が現実に損益法に一元化しつつあるという現象は、何も財務会計分野に限ったことでなく、監査を財務諸表監査に限る必要はない。また、会計士が監査するという形態にこだわる必要もない。要は、誰かが財産法による計算を行えばよいのである。岩田氏のいう会計士監査を、単純に一定の会計基準に従った財務諸表監査と同義にとらえることなく、広く会計士が財産法的認識を行うものととらえるならば、氏の監査の理解は、たとえば管理会計分野までをも含んだ会計の中に監査を位置づけ得る可能性を持っているといえるのである。

しかし一般的用語として、会計士監査という場合には、我々の言う財務諸表監査を会計士が担っているものを指すことが一般的である。会計士監査の内容を、そのように財務諸表監査に限って岩田氏の会計と監査の関係を理解すれば、その理論的な位置づけのあり様は全く異なるものの、その関係は先のリトルトン氏の理解（第5図）と同様のものになる。しかし、ここに今みたように、岩田氏の理解は、これを第5図における外の破線にまで拡張する可能性を孕んで

いるものであるといえるのである。

③マウツ＝シャラフ (R. K. Mautz and H. A. Sharaf)

ここまで見てきたリトルトン氏、岩田氏の所説は、会計学の中に監査論を位置づけようとした試み、いわば会計学としての監査論の試みであった。それらと比べると、ここで検討するマウツ＝シャラフ両氏の所説は明らかに異なるものといえる。

改めて述べるまでもなく、マウツ＝シャラフ両氏の著書『監査哲理』³⁸⁾は、監査理論の発展に大きな影響を与え、また与え続けている。この書が大きな影響力を持った要因としてはいくつかのものが考えられ得るが、そのうちの一つとして、監査論を会計学と峻別して、まったく異なる学問分野と規定したことが挙げられる。すなわち両氏は、「監査を会計の一分科と考えるのは、まったく正しくない」³⁹⁾と述べられている。これは、会計学と監査論との関係についてのきわめて明確な言明であり、両者の関係の不明瞭さから、従来その立脚点を見いだせずにいた監査学者にとっては正に福音書であった。両氏はその主張の根拠を次のように述べられる。

「会計には、財務データの収集、分類、集計、伝達を含んでいる。[中略]会計の任務は、膨大な量の明細な情報を、管理し理解するのに適した量に集約することである。」対して、「監査は、このようなことをまったく行わない。[中略]監査の任務は、会計の測定や伝達の適切性について検討することである」⁴⁰⁾。

マウツ＝シャラフ両氏は、このように、会計を会計データの処理過程、監査をその妥当性の検閲として理解し、両者を全く違った分野の学問として理解する。その結果、「会計理論や実務の検討から、監査の基礎的思考を見いだすこと

38) Cf. Mautz=Sharaf (1961).

39) *Ibid.*, p. 13. 訳書18頁。

40) *Ibid.*, p. 14. 訳書18頁。

は期待できない」⁴¹⁾ということとなり、会計理論とは異なった監査理論の構築の必要性を見られるのである。

マウツ＝シャラフ両氏の関心は、専らこの監査理論の構築に向けられている。理論の構築方法としては種々のものが考えられようが、マウツ＝シャラフ両氏は、公準を設定し、そこから理論を演繹的に展開する方法を、学問分野一般に広く普遍的な方法として、強く主張する。この背景には、本書が書かれた当時、会計理論の構築においても会計公準論の展開が活発に論じられていたこともあるように思われる。いずれにせよ、そのような会計公準が多く論じられている中で、監査公準をそれらと別に論じようとすることは、正に会計学と別の学問分野として監査論を考えようとする両氏の姿勢を示している。なぜなら、仮に会計学としての監査論を考えるのならば、会計公準から演繹的に理論展開する過程で監査を導出することが論理的だからである。この点で、先に見たリトルトン氏の理論展開と好対照をなしている。

以上見てきたマウツ＝シャラフ両氏の論の展開において、先のリトルトン氏、岩田氏の論と明らかに違う点は、何といても監査と会計を明確に異なる学問分野であるとされている点である。それは、マウツ＝シャラフ両氏が、会計は会計データの処理をなし、監査はその妥当性を検閲するものと理解していることに起因している。しかし、ここには一つの問題が存している。それは、会計と監査が全く別の学問であるとするれば、会計と監査は関係がないのか、果たして会計なしの監査はありうるのかという問題である。

この点について、マウツ＝シャラフ両氏は、会計と監査が全く関係の無い学問分野であるとされているわけではない。「監査は会計に関連があるが、[中略]これは会計の一部ではないのである」⁴²⁾とされているのであって、両者に関

連があることを認めておられるのである。むしろ、会計に関係ある監査こそ、そしてそのみが、両氏の関心の対象なのである。たとえば、両氏の8つの監査公準のいずれも、会計に関係のある監査を念頭において、起草されている⁴³⁾。したがって会計に関係の無い監査については、マウツ＝シャラフ両氏はその考察の対象とされてはいないのである。言い換えれば、両氏にあっては、監査は必ず会計と関係を持つものとして存在する。この点では、自らの会計の体系の中に監査を位置づけた先のリトルトン氏、岩田氏と同様であるといえる。

では、マウツ＝シャラフ両氏はなぜ会計と監査とを別の学問分野として措定するに至ったのだろうか。先の、監査が会計に関係はあるにしても、監査は会計の一部ではないといった主張だけでは、何とも判然としない。むしろ、会計があつてこそ存在する監査を認めているのだから、会計の一分野としての監査を考える方が自然である。

やはり、問題は、マウツ＝シャラフ両氏に言うところの、会計の内容にある。マウツ＝シャラフ両氏は、会計という用語についてその内容を詳細に検討されてはいない。両氏の関心は、もちろん監査に向けられているのだから、それは当然なのかも知れない。しかし、監査と会計の関係を考察している本稿では、その内容を明らかにしておくことがぜひ必要である。そこで、両氏が会計の任務として、財務データの収集、分類、集計、伝達を挙げていることに再度注目しよう。

すると、先の我々の理解に照らすと、単純に考えれば我々の言うところの簿記とマウツ＝シャラフ両氏の言う会計、我々の言う財務諸表監査とマウツ＝シャラフ両氏の言う監査とを、対比させ得ることに気づくであろう。すなわち、

以上見てきたマウツ＝シャラフ両氏の論の展開において、先のリトルトン氏、岩田氏の論と明らかに違う点は、何といても監査と会計を

41) *Ibid.*, p. 15. 訳書19頁。

42) *Ibid.*, pp. 13-14. 訳書18頁。

43) *Ibid.*, p. 42ff. 訳書56頁以下。

った形で会計を指定されたことに起因するのはなかろうか。我々やリトルトン氏、岩田氏、結局のところ会計を利益の計算であると考え、その上で監査との関係を考えている。しかるに、マウツ＝シャラフ両氏は、会計にかかる役割を見いだされない。会計の役割を情報の集約、と抽象的に理解し、監査をその適切性の検討と理解したために、あたかも両者が全く違うことを行っているかのように見えた。しかし、このような抽象的な会計の理解は両刃の剣であって、監査が情報の集約作業を行っていないのかと問われれば、実は監査の作業の大部分もそれを行っているとも言い得るのである。もっとも、先に示したとおり、その方法は簿記が行っている方法とは違う。だが、マウツ＝シャラフ両氏のごとく会計を抽象的に理解すれば、監査も会計と全く同じことをしていることにもなりかねないのである。

このように考えた上で、今少し詳細に考察してみよう。それではまず、マウツ＝シャラフ両氏の言う監査は、我々の言うところの財務諸表監査に等しいものと考え得るであろうか。これは、両氏の監査公準試案をみることでわかる。両氏の第1公準は「財務資料は検証可能である」であり、第3公準は、「財務諸表は、共謀およびその他の異常な不正を含まない」である。これらは、監査人の監査対象として、財務諸表が仮定されることを示している。更に第5公準は「一般に認められた会計原則と適正表示」であり、その内容としては、「監査論は、会計学から一般に認められた会計原則を借りて、監査に提出された財務資料の適正性を判断する基準として利用する」ことであるとしている。これは、先の財務諸表がGAAPに則って作成されたものであること、監査人は、判断基準としてGAAPを利用することを示している。第8公準「職業的専門家としての地位は、それに相応する責任を課する」は、「職業的専門家としての正当な注意の概念、個人的利害よりもサービスを優先させる要求、職業的専門家としての能力の基準」がこ

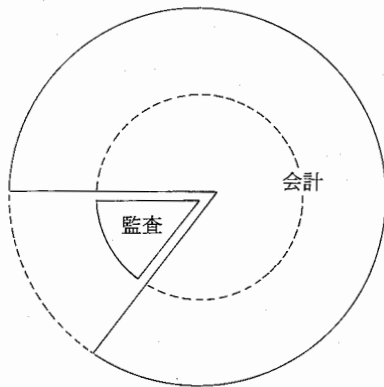
の公準から演繹されるものとして指定されているが、このようなものが公準として指定されていること自体、マウツ＝シャラフ両氏が、両氏の言う監査の主体として、職業的専門家を仮定していることを意味する。すなわち、マウツ＝シャラフ両氏の所説における監査とは、職業的専門家が、財務諸表を対象に、GAAPを判断基準として行う監査ということになる。これはまさしく、先に我々が述べたところの財務諸表監査に他ならない。

では、マウツ＝シャラフ両氏の言う会計は、我々の言う簿記に等しいのだろうか。ただし、監査については財務諸表監査を念頭においているのだから、ここでの我々のいう簿記とは、正確には一定の会計基準に従った簿記ということになることに再度留意しておきたい。マウツ＝シャラフ両氏の言う会計とは、財務データの収集、分類、集計、伝達であったが、このうち少なくとも財務データの分類、集計に関しては、我々の言う簿記と同等の内容と考えられる。問題は、財務データの収集、伝達を簿記自体が行うかどうかである。これは、収集、伝達が具体的には何を指しているかが明らかでないため、俄かには判断し難い。しかし、仮に伝達が財務諸表利用者への情報伝達であるとすれば(実際、このように想像するのが一番自然であろう)、我々の言う簿記とマウツ＝シャラフ両氏の言う会計とは、微妙に範囲が異なることになる。

この点については、マウツ＝シャラフ両氏が監査とは関係の無い会計を念頭に置いているからだという理解もあり得る。マウツ＝シャラフ両氏の監査は、我々の言うところの財務諸表監査と同等に考えてよいが、その際、監査の対象となる財務諸表はGAAPに従った簿記により作成されていることが前提である。しかし、簿記は必ずしもGAAPに従う必要はない。すなわち、財務諸表監査の対象とならない情報を作成する会計も当然あり得る。

すなわち、以上のマウツ＝シャラフ両氏の見解を我々の理解に照らしてまとめると次のよう

になる。両氏が監査というとき、それは財務諸表監査を指す。会計は、かかる監査の対象となる情報を処理するものであるが、それ以外の情報も処理する。そして、監査論は会計学と関係があるにしても、全く別のことを行う別個の学問分野である。このような理解を先の第4図に倣って図示すれば、第6図のようになる。



第6図

このように整理すると、幾つかの問題点が析出される。第一に、マウツ＝シャラフ理論にあっては、監査論が会計学と必ず関係を持つとするならば、両者を全く異なる学問分野と言い得るのか、ということである。そもそも、両者はそのように全く違ったことをなしているのだろうか。我々は簿記と財務諸表監査の関係を、認識と再認識の関係としてみた。そこで両者が基礎に持つ概念構造は同じものであった。実はマウツ＝シャラフ両氏にあっては、かかる意識を見いだせる次のような記述がある。「それらは、同じ全般的な研究対象に拘わっているが、それらの職能、道具、アプローチは著しく異なっている」⁴⁴⁾。両氏は、だからこそ会計と監査が異なるのだと続けられるのだが、会計学と監査論の研究対象が同じであることは意識されているのである。

第二に、財務諸表監査以外の監査は考えられないのか、ということである。マウツ＝シャラ

フ両氏の言う監査が、我々の言う財務諸表監査に外ならないこと、また、GAAPに従った情報以外の情報を作成する会計の存在が考え得ること、故に、マウツ＝シャラフ両氏にあっては、両氏の言うところの監査と会計の対象とする範囲に差がある可能性があること（第6図）が明らかとなった。その際、監査として財務諸表監査以外の監査も考慮に入れれば、両氏の会計と監査の関係の理解もまた違ったものになったはずである。

④その他の論者の所説

ここまで、会計と監査の関係についての代表的な所説として、A・C・リトルトン、岩田巖、マウツ＝シャラフの各氏の説を、我々の理解に照らして再考してきた。しかしもちろん、必ずしも多数と言えないまでも他の論者も会計と監査の関係を論じている。そこでここでは、そのうち我々の関心に関係する幾人かについて、簡単に言及しておくことにする。

まず、三澤一氏は、会計監査論が取り扱う問題領域に、会計学が取り扱わない問題領域が存在することを主張される⁴⁵⁾。すなわち、氏は、非会計的問題領域として会計監査の理論固有の問題領域と法律的問題領域を挙げられ、会計的問題と全く無関係な会計監査の理論固有の領域が存在することを主張される。氏も認めておられるように、かかる会計監査固有の問題領域といえども、会計に関係を持たないというわけではない。しかし、そのように会計に関係を持つ会計監査論の問題は、会計監査論の問題全体の一部にすぎないのであって、「会計監査論において根本的に重要な問題は会計とは直接関係のない領域、すなわち非会計問題領域にある」⁴⁶⁾とされるのである。かかる領域に属する具体的問題としては、たとえば監査人の監査実務の指針の理論、といったものが想定されている。

このようにみるとわかるように、三澤氏の主

44) *Ibid.*, pp. 14-15. 訳書19頁。

45) 三澤 (1973), 参照。

46) 前掲論文, 154頁。

張はアプローチの方法こそ違いますが、会計と監査の関係に限っていえば、結論的には、ほぼマウツ＝シャラフ両氏の説に似たものとなっている。すなわち、これを図示すればやはり第6図のようになるであろう⁴⁷⁾。

次に青木倫太郎氏は、監査という用語が、必ずしも会計用語として独占し得ない、すなわち会計学に属さない監査があるという認識を示されている⁴⁸⁾。この認識から、青木氏は会計学と監査論を別領域として峻別することを主張することなく、むしろ逆に、会計学に属する監査、会計学の一分科としての監査を研究領域として指定すべきことを主張される。すなわち、氏はかかる領域として、「監査会計」の確立の必要性を主張されるのである。このように、青木氏の所説は我々の説に通じるところがあるわけだが、残念ながら青木氏の「監査会計」は必ずしもその内容が具体的ではなく、監査が会計にいかに関位置づくかははっきりしない。しかし、青木氏の所説は大変示唆に富んでおり、別稿において再度考察の必要があるろう。

また、フリント (Flint, D.) 氏は、基本的な論の展開は、先のマウツ＝シャラフ両氏の所説に基づきつつも、マウツ＝シャラフ両氏が主に私企業の監査に関心があったことを指摘し、監査概念をより広く拡張する必要を指摘する⁴⁹⁾。そして、氏は、一般的に監査が社会的機能を果たすことを考えれば、監査はより広い展開があることを指摘されるのである⁵⁰⁾。氏は、具体的には公共企業や官庁監査を念頭に入れることを考えている。これは、マウツ＝シャラフ両氏が「アメリカの産業的、規制の、文化的環境の点から

主題にアプローチした」⁵¹⁾のに対し、氏の所論は「イギリスにおける監査実務および学問的教育・研究の経験を背景に」⁵²⁾していることに起因する。すなわち、周知のように近年イギリスでは、公共企業体、国家、自治体の監査としてのVFM監査が注目されており、氏はかかる議論を踏まえ⁵³⁾、私企業を念頭に議論が進められていたマウツ＝シャラフ両氏の所論の拡張を意図されるのである。

氏の所論は、基本的にはマウツ＝シャラフ両氏の所論と同様である。だが、我々はここでフリント氏の私企業だけに留意すべきでないという指摘には着目しておかねばならない。というのも、もとより我々のここでの議論は、会計と監査の範囲をそれぞれかなり絞った上でのものであったからであり、その結果本稿でも、営利企業に的を絞って議論してきたことになるからである。フリント氏のマウツ＝シャラフ両氏への批判は、そのまま我々の議論の次の展開の一方方向を示しているものと言えよう。

5. 結論

本稿で我々は、まず、簿記と財務諸表監査の関係を理解することで、会計と監査の関係の理解に糸口を与えた。その上で、かかる理解に照らして、会計と監査の関係を論じた過去の所説について、その代表的なものを考察してきた。その結果ここまで明らかになったこととして、今まで各氏が、会計、監査を論じる際に、暗黙に仮定しているその内容または範囲が異なっていたことがあげられる。すなわち、そもそも会計や監査という用語の示す範囲が論者によって広狭多岐にわたるため、議論を単純に比較することが困難になっていたのである。したがって、たとえ仮にであっても会計、監査の関係を考える場合に、それらの示す範囲を定めておくこと

47) ただし、氏は、「会計監査論の問題領域には確かに会計理論の援用なくしては解決できない会計監査の理論的問題もあれば、会計実務と会計監査の理論との総合問題とも称すべき問題も存在する」(前掲論文, 154頁)とされ、マウツ＝シャラフ両氏のごとく、会計学と監査論の問題領域を完全に峻別されているわけではない。

48) 青木 (1960), 参照。

49) Flint (1988), p. xiii.

50) *Ibid.*, pp. 4-5.

51) *Ibid.*, p. xiii.

52) *Loc. cit.*

53) *Ibid.*, p. 11, p. 34.

が肝要であり、過去の議論の混乱は、そこで使われている会計、監査の指す内容の異同によるところが大きいのである。そこで我々は、本稿ではさしずめきわめて狭く会計と監査の範囲を限り、すなわち、簿記と財務諸表監査の関係として見たうえで、その視点から各氏の説を検討したのであった。

これを逆にいきなり広く会計一般と監査一般の関係を考えようとする、結局両者の関係はかなり分かりにくくなってしまふ。だが、簿記と財務諸表監査の範囲に限ってこれを考えれば、両者は、前者が利益の認識、後者がその再認識という関係において明確にとらえることができた。

このとき、両者は簿記の計算法則のみならず、他の一定のルールを概念構造として共通に持っていることが前提されている。それは、具体的な会計取引を簿記によって認識する際のルールであって、一定の会計基準である。もっとも、簿記はその計算法則のみに基づいて利益を認識することも可能である。たとえば、期間損益計算において、売上を計上する際に、発生主義によってであろうと実現主義によってであろうと、簿記は利益を認識することは可能である。もちろん、どちらの売上認識基準を適用するかによって、簿記が認識する期間利益額は変わってくる。一個人、一企業がその限りにおいて利益を認識する場合には、このような利益認識の違いは問題になりようもないが、これを他の個人または企業の利益額と比較しようとする場合、そして各個人および企業が独自に適用した基準の内容を知りようもない一般大衆に対してこれを開示する際には、先の売上認識基準のごとき期間利益に大きく影響を与える可能性のある認識基準は、ある程度統一しておく必要がある。いうまでもなくかかるある程度統一された基準こそ各種の会計基準であり、利益額を認識した主体以外の第三者に伝える必要がある場合には、簿記による利益認識はかかる会計基準にも従った認識でなければならないのである。

一定の会計基準に従った利益の認識とは、他人によってその利益が再認識されることを仮定した利益認識である。そして、かかる再認識を監査という形で行うことが可能なのである。したがって、会計基準は、監査の再認識のための基準の一部を構成しなければならない。我々が第3節で示したごとく、だからこそ簿記と財務諸表監査は一つの体系の中に位置づけられねばならないのであり、両者とも会計学の対象に外ならないのである。

しかしこれは、会計をさしずめ簿記の計算法則と一定の会計基準に従った利益認識（本稿ではこれを簿記と称してきた）に限り、また監査をかかえる会計の範囲に対応する監査である財務諸表監査に限って、両者の関係を見た場合の考察である。かかる会計と監査の関係の理解として、石田三郎氏も似た見解を示しておられる⁵⁴⁾。氏は、会計と監査を別の学問分野として峻別する先のマウツ＝シャラフ両氏の見解を批判して、会計学の体系に内在した監査（論）を主張される。その根拠としては、やはり会計基準が会計実務の基準であると共に、監査においては会計上の正当性を判断する尺度であることを挙げている。「会計の基準は、会計実務の指標として、またその正当性を判断する根拠の尺度として、会計と監査とを結合せしめるのである。したがって、会計基準はその一方の会計機能のみを根拠とする基準ではなく、その基準のなかには両者に共通の基盤をもつことになる」⁵⁵⁾。石田氏のかかる認識は、簿記と財務諸表監査が同じものを認識しており、認識と再認識の関係にあるという我々の理解が示されているわけではないが、会計基準を会計と監査が共通の概念構造として共有しているという指摘の点で、我々と同じ理解といえる。だが、共通の概念構造が会計基準である限り、実はかかる会計と監査の関係は、我々がみた簿記と財務諸表監査の関係において

54) 石田 (1970)、参照。

55) 石田、前掲論文、179頁。

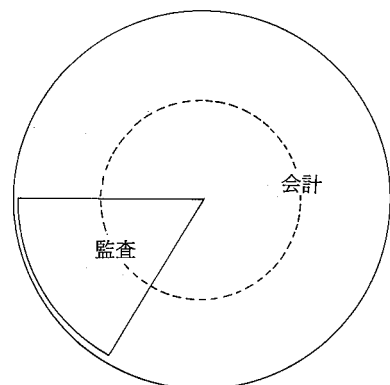
しか成立しそうにない⁵⁶⁾。

しかし石田氏は、「会計学の体系に内在する監査(論)」という会計と監査の関係の理解を、かかる限定された範囲でのみ考えようとされているのではないのかもしれない。会計は、何も一定の会計基準に従った簿記による認識に限られない。端的には、管理会計といわれる分野もちろん会計学の領域にほかならない。監査にしても、それは何も財務諸表監査に限られない。そのような監査は、青木氏が示唆されたような、会計と関係の無い監査を想定しなければ理解できないわけではなく、たとえば内部監査のような監査領域や、フリント氏の言う公的部門監査に見ることができる。このようなより広範な会計と監査の間にも、我々がここで見てきたような簿記と財務諸表監査の間に見られたごとき関係が見られるかどうかを検証しなければ、真に会計と監査の関係を見たことにならない。すなわち、すべての監査が会計の体系に内在するか、会計学としての監査論とどういうかを検証する必要がある。我々が見てきた簿記と財務諸表監査の関係の理解は、やはり会計と監査の関係の一部を見たにすぎないのである。このような関係の検証は、石田氏や我々のいう会計基準を、何も本稿でいう一定の会計基準、すなわちGAAPや法に限定せず、より広義に理解すれば可能であるように思われる。つまり石田氏が会計基準と言われる場合、それはGAAPや法に限られるものではないと考えることもできる。だが石田氏が会計学の体系に内在する監査論を主張される場合、会計と監査の範囲は必ずしも明確ではない。やはりこの場合、氏は暗黙のうちに我々がここで示した簿記と財務諸表監査の関係を前提されていると考える方が自然であろう。

したがって、我々が示したような簿記と財務諸表監査の間に見られた認識・再認識の関係が、会計と監査の関係をより広げて考察した場合にも成立するかの検証は、また別稿において考察すべき課題である。

その場合、一般的に会計と監査の間にあるべき関係とは、本稿の考察から考えれば第7図に示したようなものになるだろう。本稿で試みられたような簿記と財務諸表監査の関係の理解の方法は、このような会計学としての監査論の理解に導く端緒を与えるものである。すなわち、第一に、我々は会計学がある固有の学問分野である限り、そこには一つの共有された概念構造が存在していることを認めねばならない。それは正に会計の基準であって、ここで見たように簿記と財務諸表監査が共通のある一つの会計基準を持つ限り、両者は一つの学問体系の中に位置づけられるべきである。しかしながら第二に、本稿で見た簿記と財務諸表監査が共有する会計基準は、会計の基準(概念構造)の一例でしかない。というのも、それは企業会計の公表のための会計基準を前提にしていたからであり、公表に付されないことを前提にした会計基準もありうるし、また公企業の会計基準もありうるからである。これらについて更に考察を広めることで、第7図に示されたような会計学と監査論の関係の認識に至っていくであろう。

会計と監査の関係を考察する場合、その理解



第7図

56) ただし会計基準をより広義にとらえれば、話は別である。先に述べたように、ここでは会計基準を、企業会計原則や商法のような、企業の財務諸表公表にかかわるもの(監査もそれに基づいたものを前提し、財務諸表監査となる)と考えていることに再度注意されたい。

を困難にしているのは、何より会計、監査それ自体についての理解のばらつきである。かかるばらつきをなくし、会計、監査といった場合に指示するものが何かを指定しなければならない。そのためには、我々は、まず会計が簿記によって利益を認識していることに着目すべきである。そして、本稿で試みたように、かかる利益を認識する簿記と、その利益を再認識する監査の関係を理解することが、簿記と監査の関係、そして会計学としての監査論という形での会計と監査の関係を理解することに資するのである。

参考文献

- [1] 青木倫太郎「監査会計総論」『監査会計論（体系近代会計学第6巻）』第1章，中央経済社，1960年。
- [2] 石田三郎「監査会計における会計上の正当性について」『商学論究』第17巻第3号，1970年3月。
- [3] 岩田巖「会計原則と監査基準」中央経済社，1955年。
- [4] 岩田巖「利潤計算原理」同文館，1956年。
- [5] 日下部與市『新会計監査詳説（全訂版）』中央経済社，1975年。
- [6] 黒澤清「監査基準の生成と発展」『産業経理』第10巻第9号，1950年9月。
- [7] 黒澤清『簿記会計Ⅰ』一橋出版，1987年。
- [8] 菅原秀人「企業会計原則と監査基準」『経済学研究（北大）』13号，1957年。
- [9] 沼田嘉穂『簿記教科書（十訂版）』同文館，1978年。
- [10] 服部俊治（編著）『企業利益の計算方法』同文館，1988年。
- [11] 馬場克三『会計理論の基本問題』森山書店，1976年。
- [12] 三澤一「会計監査論の問題領域（上）」『成溪大学経済学部論集』第4巻1号，1973年11月。
- [13] 山根忠恕『複式簿記原理（改訂版）』千倉書房，1971年。
- [14] 吉見宏「会計士監査の形成——フランス会計監査役の場合」『経済論究（九大）』70号，1988年3月。
- [15] AAA (American Accounting Association), *A Statement of Basic Accounting Theory*, American Accounting Association, 1966. (飯野利夫訳『アメリカ会計学会基礎的会計理論』国元書房，1969年。)
- [16] Flint, D., *Philosophy and Principles of Auditing*, Macmillan Education, 1988.
- [17] Johnson, H. T. and R. S. Kaplan, *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, 1987.
- [18] Littleton, A. C., *Structure of Accounting Theory*, American Accounting Association, 1953. (大塚俊郎訳『会計理論の構造』東洋経済新報社，1955年。)
- [19] Mautz, R. K. and H. A. Sharaf, *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association, 1961. (近澤弘治監訳，関西監査研究会訳『監査理論の構造』中央経済社，1987年。)

（本稿は、平成2年度文部省科学研究費補助金（奨励研究（特別研究員））による研究成果の一部である。）