

独立的監査機能の変化について

鈴木 豊

目次

- はじめに
- 1. 伝統的監査機能の展開と変化
- 2. 経営監査論の展開
- 3. 基礎的監査概念の報告書
- 4. 監査機能概念の変化
- おわりに

はじめに

現在、独立監査人によって行なわれている財務諸表監査について、すなわち伝統的な監査機能に対して、近年、監査機能の変化あるいは拡張化といわれる論議が、特にアメリカにおいて行なわれている。そこで本稿において伝統的監査機能からこのような議論への展開について検討し、これらの一領域と考えられている経営監査論、またこのような議論に対するアメリカ会計学会(A. A. A)の報告書等を検討し、かつこのような展開の特に最近の新しい概念すなわち保証機能について考察することによって監査機能の変化または拡張化の問題点と展望を明らかにしたいと思う。

1. 伝統的監査機能の展開と変化

伝統的な監査機能、言い換えれば現在の監査制度は、財務諸表の適正性の監査であるが、監査制度としての内容の展開は、論者により異なっている。しかし監査機能の史的展開は、代表的論者の考察を手がかりに次のように考えるこ

とができる。

今世紀初頭の監査機能は、記録の正確性の検証と不正私消の発見であったが、経済環境の発展とともに企業規模が拡大した結果、資本と経営の分離を生起させ、その結果、株主への年次財務諸表についての公正妥当性について独立的評価の必要性が強調され始めた。そしてこのような監査目的に対しては、一般に認められた会計原則 (*generally accepted accounting principles*) の適用如何が検証されることになり、モンゴメリー (*Montgomery, R. H.*) によれば、この場合の監査人のテストおよび監査手続は、主として一般に認められた会計原則が継続的に適用されているかどうか、そして勘定残高が、財務諸表の合理的表示に結合しうるか否かである⁽¹⁾。モンゴメリーの監査論は、言い換えればその監査方法については、いわゆる「貸借対照表監査」を基礎構造とする「財務諸表監査」であり、監査手続は一般に認められた会計原則の継続的適用の如何と内部統制を基礎として勘定残高が、財務諸表の表示と合致しているかどうかという2つの柱からなり立っていると考えられる。またステッドラー (*H. F. Stettler*) によれば、監査機能の発展とともに監査方法も簿記記録の数学的検証・財務諸表数字の直接的検証そして最後に、オペレーティングレビューアプローチ (*operating review approach*) へと特徴的に進展をした⁽²⁾。そしてこのレビューアプローチは、内部統制を柱とする会計システムによって分析的監査の概念を用いて財務諸表を検証する。そしてこれらの監査思考およびアプローチの変化が、「建設的監査論」を生ぜしめ、同時にそれは、マネジメント指導サービスの分野に結合することになる。次にマウツ (*R. K. Mautz*) は、監査理論に論理学と哲学的アプローチを援用して監査理論を体系化している⁽³⁾。すなわち監査人は、財務諸表およびその他の財務報告を検査し、当該財務諸表の表示についての正当性に対して専門家としての意見を表明するためにその業務を遂行するのであり、「監査人は、職業専門家としての意見表明をすることによって実体法上および道徳上の責任を負う⁽⁴⁾」、そして監査人は、すべての監査過程の局面において正当な注意 (*due care*) を保持しなければならない⁽⁵⁾。そのような監査機能に対する検証方法は、勘定残高の正当性について証拠を獲得するた

第 1 表

期 間	監 査 目 的	検証の範囲	内部統制の重要性
1500年以前	不正の発見	精 密 監 査	認識されず
1500～1850	不正の発見	精 密 監 査	認識されず
1850～1905	不正の発見 簿記系の誤謬の発見	若 干 試 査 主に精密監査	認識されず
1905～1933	報告された財政状態の適正性の決定 不正・誤謬の発見	精密監査と試 査	僅かに認識
1933～1940	報告された財政状態の適正性の決定 不正・誤謬の発見	試 査	利点に着目
1940～1960	報告された財政状態の適正性の決定	試 査	重要性を強調

めに会計システムの勘定および記録による逆進監査を行なうこととなり監査人は、財務諸表から出発し、批判的に論証して報告書における金額について基礎的な証拠によって逆進監査を行なう⁽⁶⁾。

以上のようにモンゴメリーの所論は、貸借対照表監査的思考であり、マウツの所論は、現在の監査目的観からするとモンゴメリー・ステットラーと同じであり、財務諸表の適正表示である。監査方法は、他2者と全ったく異なっており、特に監査証拠と監査技術については、論理的アプローチにより体系を組み立てている。ステットラーの所論の特徴性は、監査方法であり、内部統制組織を含むシステムアプローチを強調する点にあり、従ってまた監査過程によって分類する監査証拠が導かれている。これら3者の所論から監査方法が、勘定残高についての検証のみでなく、内部統制を含む会計組織および取引過程の検証に移行し、さらに組織的監査手続あるいは、システム監査の発生が認められる。以上のように監査手続等に種々議論はあっても、おおむね監査機能の史的展開は、ブラウン (R. G. Brown) の表をかりて第1表のように表わされるであろう⁽⁷⁾。

以上のような伝統的監査機能に対して主として1960年代後半以降、特に監査機能の拡張化についての議論が展開されはじめてきた。たとえばマウツも、未監査財務諸表あるいは財務諸表以外のデータについても監査する必要があると

し、情報全般の監査を志向する。そのような監査の報告書は、現在の短文式報告書とは異なり次のような報告書となる。「我々は、(報告書の名称)において見いだされたデータを正当なる監査上の注意をもって検証した。そしてそれらが(報告書の目的)を適当に表示していることを認める⁽⁸⁾」。更にマウツは、将来の監査展望を史的発展と関連しながら、監査と現在の監査を比較する。方法論においてかなり変化しているものの目的あるいは観点においては比較的殆んど変化はないと述べ、監査目的は、他人の財産を委託された人々によって与えられる情報について信頼性の証明を利害関係者に提示することとし、監査目的の不変を述べていることは注目をする必要がある⁽⁹⁾。しかし監査の目的が、あらゆる情報の監査であるとする点については、以下の節で述べるように問題が多いことに注意せねばならない。次にステットラーもまた、将来の監査展望について西歴2千年までにC.P.Aは、次年度のキャッシュフローおよび財政状態、経営成績の計画について意見を表明することになるであろう。「将来会計」は、多くの評価不能のものを含んでいるけれども、基本的には量的問題であり、従って監査の観点から有効的に処理することが出来る。見積数字についても内部統制組織を用いて検証することが出来、その数字は、それらが実現するまでは現実にチェックすることは出来ないが将来の経済情勢の計画・過去の経験・材料費・労務費・税率等における期待し得る変化の予測および期待値の相互関係の合理性を一般的に把握し関連せしめることが出来る、として将来の会計の監査可能性を具体的監査方法によって論じている⁽¹⁰⁾。すなわち2千年までに監査証明は、過年度のものと同様に次年度の見積貸借対照表、損益計算書、資金運用表を包含するであろうとし、更に具体的な報告様式を示している。すなわち過去の証明は、過去計画と新計画の両者の評価のための基準点を与えるために重要であり、報告様式としては、過年度の計画、過年度の実績結果と次年度の計画を示す3欄形成となるであろう。そしてステットラーは、将来の監査論について「外部監査は、システム志向に重点が移り、外部証拠の利用が減ずる。また、C.P.Aの証明機能が経営管理業務および潜在性の監査にまで拡張されることはないであろうが、将来会計および所得税納税申告等へ拡張される

であろう」と予測している⁽¹¹⁾。

ステットラーもマウツも追加的情報と将来的情報についての監査機能が論じられているが、クレーケ (R. W. Clarke) は、情報監査についてはたとえば資金計算書について公認会計士の監査が行なわれつつあり、また財務諸表のうち財務的データでないものも一般的検証の手續が適用可能であり、このような追加的情報に対する監査意見の表明に対する監査人の拠るべき適当な基準が必要となる。監査人の責任問題については、会計士は、彼等の法律的責任の性質および範囲に関する不確実性の為に意見を拡張することを喜ばないであろうと推測し、倫理規定との関連では、将来計画を含まない財務諸表以外の情報の証明機能の拡張は、職業倫理規定に違反しない。しかし将来的計画についての証明機能の拡張は、規定の違反となるであろう。また法律的責任の純化と時間と費用の障害の除去によって、会計士の社会における原則的な証明者としての地位が保障される⁽¹²⁾。また、経営管理業務の監査も監査人によるマネジメントサービス機能との関連で議論されなければならない⁽¹³⁾。

以上モンゴメリー、マウツ、ステットラー等の所論を手がかりに伝統的監査機能の特徴を瞥見し、そしてここに種々の多くの問題点を内包している監査機能拡張化への議論が生起している兆候を見出すことができるのである。

〔注〕

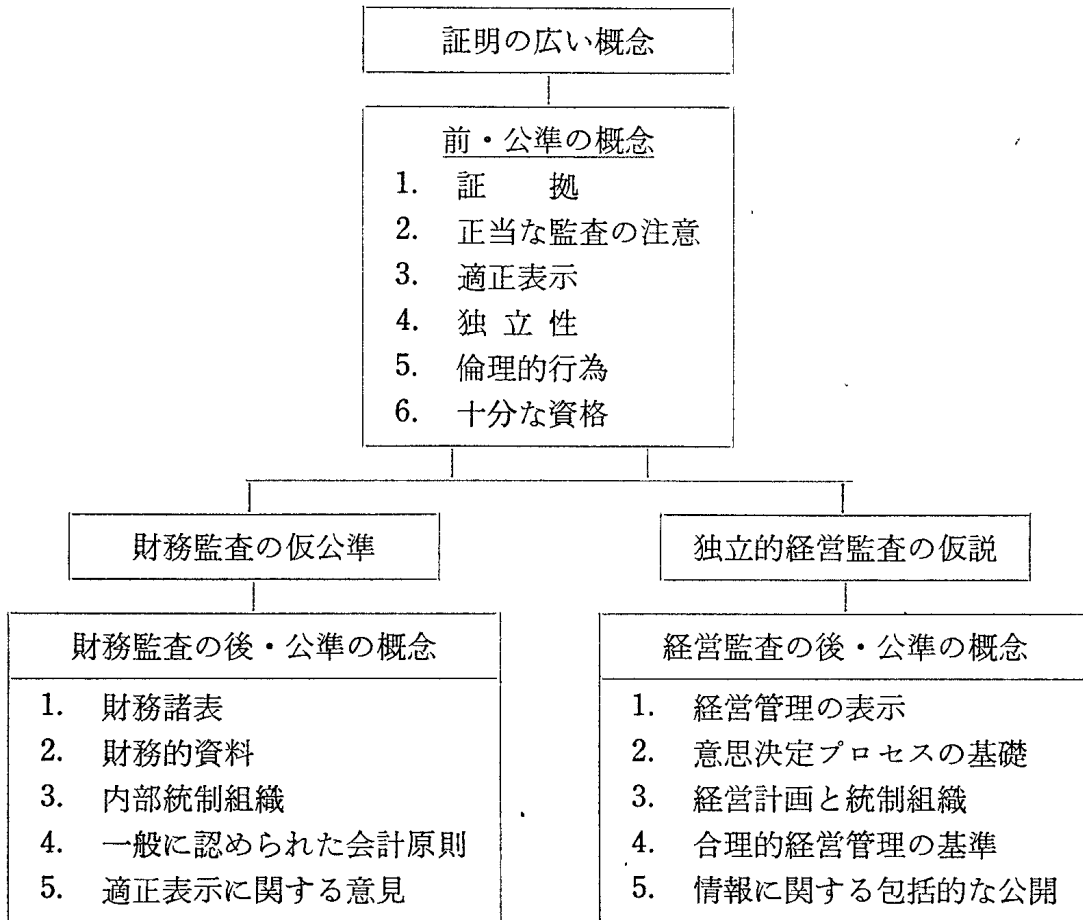
- (1) N. J. Denhart and P. L. Defliese, "Montgomery's Auditing", 1957, pp. 27—28.
- (2) H. F. Stettler, "Systems Based Independent Audits", 1967, preface P. V.
- (3) R. K. Mautz and H. A. Sharaf, "The Philosophy of Auditing", 1967, p. 27.
- (4) R. K. Mautz, "Fundamentals of Auditing", 1967, p. 54.
- (5) *ibid.* p. 54.
- (6) *ibid.* p. 90.
- (7) R. G. Brown, "Changing Audit Objectives and Techniques", *The Accounting Review* October, 1962, p. 696.
- (8) R. K. Mautz and H. A. Sharaf, "The Philosophy—", p. 203.
- (9) *ibid.*, pp. 242—243.
- (10) H. F. Stettler, "CPAs/Auditing/2000±", *The Journal of Accountancy*, May, 1968, p. 58.
- (11) *ibid.*, pp. 59—60.

- (12) R. W. Clarke, "Extension of the CPA's Attest Function in Corporate annual Reports", *The Accounting Review* October 1968, p. 776.
- (13) J. W. Dodwell, "Operational Auditing: A part of the Basic Audit", *J.O. A. June*, 1966, p. 31.

2. 経営監査論の展開

前節において明らかにしたように監査機能の範囲は、拡大化しており、機能の拡張の分野には種々のものがあるが本節ではその一つの領域である経営監査論を取りあげ、その内容と問題点を明らかにする。近年・投資アナリスト・株主および一般公衆から伝統的な財務諸表を超えて経営管理の評価の要請がおきつつある。バートン (J. C. Burton) によれば、経営監査の4つの領域すなわち (1)経営監査のための判断基準 (2)経営管理の実施の基準 (3)報告の方法 (4)経営監査の手續と基準の検討がまず必要であり、その際に重要なことは、(1)客観性および測定可能性 (2)将来を取り扱ってはならないこと (3)利害関係者に有用に報告されなければならないことである⁽¹⁾。経営監査における報告の基準については、報告の様式には、経営者が「一般に認められた経営管理の基準」(generally accepted standards of management) に従い、そしてそれを志向していることを簡単に報告することは実行可能であるが、正確な標準的な報告形式を提示することは、いまだ早計であるがその内容は、(1)監査人の検査の性格についての範囲区分 (2)絶対的-相対的の経営活動の評価の区分 (3)企業の現在の経営手續の評価の区分を記載しなければならない⁽²⁾。監査証拠と監査手續については、伝統的監査方法以上の証拠と手續が必要である。このような経営監査は、今日の財務諸表監査からの発展であり、公認会計士 (CPA) が、経営監査人として最も資格があり、伝統的にも経営のアドバイスを与えており、近年、監査人の経営コンサルティング機能は急速に進展している。従って、監査機能とコンサルティング機能の間の統合の必要性が生ずる⁽³⁾。次に経営監査人の独立性の問題が重要であるが簡単には解決できない、また監査人の法的責任についても考慮されなければならないが経営監査の発展につれて、損害賠償請求の可能性が増加することとなり、監査人に現在の経営管理の手段の適切性および過去

第2表 監査理論の構造の表示



の経営管理の実践の適切性についての専門的意見を正当化する責任が課されることになるのであるから、経営監査の実施と責任の程度が研究されなければならない。しかしいずれにしても企業の経営活動の証明についての必要性のゆえに、何らかの形における経営監査が始まることとなるであろうとバートンは予測している⁽⁴⁾。バートンの論述は、主として経営監査の個別的問題の提起ということであるが、マウツ・シャラフの“The Philosophy of Auditing”を基にランゲンドルファー (H. Q. Langenderfer) とロバートソン (J. C. Robertson) が、経営監査の理論的体系を明らかにした。経営管理および経営活動についての追加的情報の要求の満足を可能にさせるアプローチが、経営監査 (management auditing) であり経営監査の議論は、第1に経営監査という用語の正確な定義について一般的承認がないこと、第2に独立監査機能の構造の中で経営監査の明白な理論が存在しないということによって経営監査の議論が発生し、独

立経営監査を含む監査機能の拡張についての詳細な理論的構造を提示する⁽⁵⁾。すなわち、経営監査は、「一般に認められた経営管理の原則」を基準とし、情報組織、経営統制および経営手続の独立的検査を目的とする。経営監査の理論的構造の骨組については、“The Philosophy of Auditing”を無視してはならず財務および経営監査の両者の核心をなす概念と公準は、第2表のようになる⁽⁶⁾。そしてこれらの諸概念と公準 (postulate) は、理論構成上は仮説的なものであるがこれらの経験的研究が将来への最も緊急の要請であり、経営監査論は、監査論の名称で呼ばれる限り、財務監査論がその関係のなかで認容されるのと同じく一般的な証明の関係において認識されるべきであるから、独立的経営監査を含む証明機能の拡大へと考慮が展開されなければならない⁽⁷⁾。

以上、ランゲンデルファー等の所説は“*The Philosophy of Auditing*”を斟酌することによって、経営監査の理論を構築し、もって経営監査論の断片的議論に1つの指標を与えたことは注目すべきことである。しかし、このような経営監査論について独立的監査として実行されるためには、カーマイケル (D. R. Carmichael) の所説を参考として、次のような問題点を指摘することができる⁽⁸⁾。(1)経営監査の真の必要性 (2)経営監査報告書の定型化の可能性 (3)経営管理表示 (management representations) の定義 (4)適正表示概念の経営監査への適用可能性 (5)内部統制の支配化にない記録の監査対象の可能性 (6)監査人のあらゆるタイプの証拠収集の能力的可能性 (7)独立性 (8)独立監査人の適格性と正当の注意。

[注]

(1) J. C. Burton, “Management Auditing”, J. O. A. May, 1968, p. 42.

(2) *ibid*, p. 44.

(3) *ibid*, p. 45.

(4) *ibid*, p. 46.

(5) H. Q. Langenderfer and J. C. Robertson, “A Teoretical Structure for Independent Audits of management”, *The Accounting Review*, October, 1969, p. 777.

(6) *ibid*, p. 778.

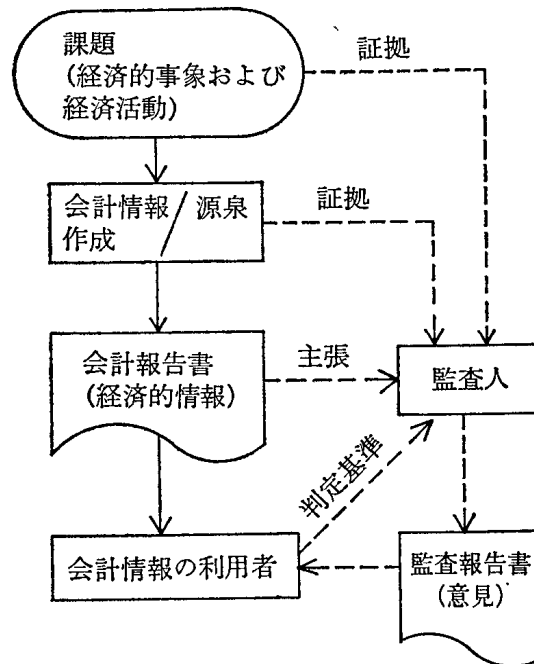
(7) *ibid*, p. 787.

- (8) D. R. Carmichael, "Some Hard Questions on Management Audits", J. O. A. February. p. 72.

3. 基礎的監査概念の報告書

伝統的監査概念は、前述したように監査機能の拡大化論議により変化し始めたが、アメリカ会計学会 (A. A. A) は、1972年に基礎的監査概念委員会が、このような変化についての研究を包含する報告書 **A Statement of Basic Auditing Concepts (ASOBAC)** を公表した。これは、A. A. A が発表した最初の監査に関する全体的な報告書である。まずこの報告書は、1966年発表の基礎的会計理論の報告書 **A Statement of Basic Accounting Theory (ASOBAT)** の会計の定義を全面的に支持し、従って⁽¹⁾、監査は会計情報の伝達の1部であり、社会の規模と複雑性の増大が、適格性ある経済情報に対する要求を増加させ、従って情報を提供するシステムあるいはプロセスの必要性を増加させている。それ故これらの傾向が全体的な伝達プロセスの1部分としての監査の必要性を増大させ拡張させている⁽²⁾。会計は、経済的情報の検証、測定および伝達であり、これが監査の性質・範囲および主題の検証の有用なスタートのポイントであり、「監査とは、経済的活動と経済的事実についての主張が確定された判定基準に合致しているかどうか、その合致の程度がどれほどであるかを確かめるために、その主張に関する証拠を客観的に収集し評価し、そしてその結果を利害関係者に伝達する組織的プロセスである」と定義される。監査は、また財務監査、システム監査、経営監査、業績監査、業務監査のような用語法でしばしば用いられるが、上記の定義は、これらを含むに十分に広義のものである。そして証拠を客観的に収集し評価することが監査の本質であり、この収集された証拠の型および証拠を評価するために用いられる判定基準は、監査の種類によって変化する。しかしすべての監査は、証拠の収集と評価のプロセスに集約されると ASOBAC は、結論し伝達理論を志向する⁽³⁾。また監査機能は、ASOBAT に述べられる基準の内、不偏性 (freedom from bias) に最も関連があり、情報提供者と利用者との間に偏見が生ずる可能性の故に、この利害の対

第3表 会計情報の伝達と監査機能の役割



立が監査機能に対する要求を生ぜしめる主な状態である。また本質的に会計と監査との間には明らかに密接な相互関係が存在し、一般に会計という用語は、監査の課題を含んでいるものと考えられる。そして監査は、実質的には、有益な判断的情報の批判的プロセスであり、一般的には監査はいかなる新しい経済的情報も創造しないけれども、それは、会計プロセスによって生ぜしめられた経済的情報の価値を高めうるものである⁽⁴⁾。監査の機能は、明白に又は暗黙に伝達された情報の質を評価するにあたってその利用者の助けとなるものであり、独立的監査あるいは証明機能を必要とする状態は、(1)利害の対立 (2)重要性 (3)複雑性 (4)隔絶のために発生し、独立の第3者による証明機能によって利用者の満足性が与えられるのであり、従って会計情報の伝達と監査機能の役割を第3表のように表わす⁽⁵⁾。

証明機能の拡張 (extension of the attest function) については、監査機能は歴史的には財務諸表の証明であったが、現在、経済情報の監査とか、業績または経営および業務監査等、監査機能の拡張が監査人に要求されている。監査機能の拡張には、次のような領域がある。すなわち、予算、将来(未来)会計、税務申告、内部統制、中間財務諸表、年次報告書における未監査情報そして社

会監査である⁽⁶⁾。しかし、近時までは監査責任の関連から過去の経済的情報に限られていた。そこで監査機能の拡張には、量的表示可能性および(2)情報システムおよび適切な内部統制の作成 (3)確定された判断基準 (4)監査人の適格性 (5)報告書の要件が満たされなければならない。そして ASOBAC は 2 つの拡張への可能性を具体的に考察している。すなわち所得税の申告と予測であり、所得税の申告書の監査についての証明機能の拡張は、委員会の判定基準に適合する。すなわち、検証可能性、計測可能性、判定基準(税法)の妥当性、監査人の適格性、税務申告書の有効性の各要件が合致するがゆえに税務申告の監査については ASOBAC は支持するのである。一方「予測」に対する監査機能の拡張については、委員会の判定基準に適合しないであろう。すなわちまず、計測可能性と検証可能性に疑問があり、予測が将来に関連するという理由から情報システムからの判断の推論が困難であること、報告形式が現在まで存在していないという理由によって予測会計については、ASOBAC は消極的考えを明らかにしている。また業務監査および実績監査を含む監査機能の拡張は提唱しているが、検証可能性と計測可能性の要件を具備する主張についてでなければならないこと、一般に認められた判定基準が存在しなければならないこと、そして情報システムがその主張のもとにある事実あるいは活動を把握するために存在しなければならないということを機能拡張の認められる条件としている⁽⁷⁾。

ASOBAC は、調査プロセスについては証拠の収集と評価に科学的方法の概念を導入させ証拠のルールを試験的なリストを提示している。また報告プロセスについては、信頼性の吟味を行っており、財務諸表監査の場合には、その信頼性の程度の判定基準がなくまた監査人の意見も段階的意見 (graded opinion) の表明をしているにすぎないのが現状であるから、さらに一層この信頼性の程度と段階的意見について研究されなければならない⁽⁸⁾。

以上の ASOBAC における主な特徴点は、次のように要約することができる。

- (1) 監査への要求を増大させた 4 つの状態すなわち利害の対立・重要性・複雑性および隔絶性が存在すること。

- (2) 監査とは、会計情報の伝達プロセスの1部であるとして情報理論および伝達理論を指向していること。
- (3) 監査と会計との関連においてはA. A. A基礎的会計理論の報告書を支持していること。
- (4) 監査の領域には、科学的調査のプロセスと報告のプロセスがあること。
- (5) これと関連して確定された判定基準がなければならないこと。
- (6) 科学的調査のプロセスは、監査証拠の収集と評価のプロセスであること。
- (7) 調査プロセスの実施に当っては、立証命題・真実性および妥当性が問題となること。
- (8) 監査証拠の原則についてはマウツ・シャラフの“Philosophy of Auditing”を支持するとともにこれらの拡張を意図していること。
- (9) 監査人自身の信頼性は、利用者によって与えられること。
- (10) 監査報告のプロセスは、伝達プロセスであること。
- (11) 監査意見における信頼性の程度および段階的意見の研究の必要性を提示していること。
- (12) 意見伝達の方法は、文書によるものだけではフィードバックに欠けるから口頭による報告を必要とすること。
- (13) 監査理論の探究には監査の利用者の研究が必要であること。
次に問題点として次の諸点が指摘されなければならない。
- (1) ASOBAC では、監査の範囲を広義に考えているが、その必要とされる判定基準の全体的・具体的内容が明らかでないこと。
- (2) 証拠の収集と評価についての監査の調査プロセスの具体的内容が明らかでないこと。
- (3) 予測会計の監査等、監査機能の拡張についての議論が近年積極的ななかでASOBAC は消極的であること。

〔注〕

(1) A. A. A. A Statement of Basic Accounting Theory 1966, p. 1.

(2) A. A. A. A Statement of Basic Auditing Concepts, Report of the Committee on

Basic Auditing Concepts. The Accounting Review, Supplement to Vol. XLVII 1972, p. 17.

- (3) *ibid*, p. 18
- (4) ASOBAT, p. 8, ASOBAC, p. 19.
- (5) ASOBAC, p. 26.
- (6) *ibid*, p. 30.
- (7) *ibid*, p. 31.
- (8) *ibid*, p. 61.

4. 監査機能概念の変化

経営監査論・基礎的監査概念の報告書等の論述によって伝統的監査機能からの監査機能の拡大には既に述べてきたような本質的な問題点に付加されて次のような議論が提示された。すなわち例えば経営監査については、(1)投資家は経営管理に対して独立的証明を希望しているかどうか。すなわち、正確な利益の予測と経営管理の正確な評価について投資家にとって必要なのはいずれであり、証明機能以外に他の可能と考えられる拡張がないかどうか。(2)証明機能の拡張に対するより適当な他の領域がないか、すなわち例えば、経営監査以外の証明機能の拡張について他の領域がないか⁽¹⁾。このような基本的な考え方をもとに、カーマイケルは、新しい監査人の監査範囲の拡張に対する議論を展開した。すなわち、従来からの「証明 attest」という用語で表わされている保証の一般概念から全く異なった保証、すなわち程度の異なる保証 (different levels of assurance) の必要性を述べて「証明」という用語が、独立的監査人の役割を論ずるためには最良の用語ではないということを提案しているのである。

現在、非監査財務諸表の範囲内のものは、(1)上場企業の公表する四半期中間財務諸表 (2)財務諸表以外の年次財務的情報 (3)他の公表財務情報 (4)経営成績の予測 (5)非監査財務諸表であり、これらの財務諸表は通常、次の理由から監査されない。すなわち(1)情報の利用者が監査において提示される保証の型の必要性を明らかにしないこと、(2)それらの情報は、年次財務諸表における情報よりも主観的である。(3)作成・表示・報告の基準が明らかでない。(4)CPAは監査なしにその情報の結論を表明しないことおよび明らかな基準なくして監査

することを望まない⁽²⁾。しかし SEC, NYSE のような監督機関, 財務新聞や証券アナリストは, 現在, 監査されていない財務情報に対して独立監査人からの何らかの型の保証を求めている。しかし彼等が求めている保証の形式は, 財務諸表の監査意見と必ずしも同等ではない。それにもかかわらず A. A. A の基礎的監査概念委員会は, 前述したように監査を定義づけるために保証という新しい形式についての監査人の機能の拡張に障害を創り出している⁽³⁾。また確立された判断基準の役割を, A. A. A 委員会は, 過度に強調しすぎており, 一般に認められた確立された判断基準は, 財務諸表については必要である。何故ならば, これらの財務諸表は, 実際的と解釈的な情報の混合であるから。それ故にまた, 財務諸表は, 事実と同程度の信頼性には到達することができないことになる。そのような理論的観点から新しい型の情報について, 一般に認められた会計原則に類似した構造を適用するよりも, 必ずしもすべての情報が, 同じ信頼性の程度を獲得することが不可能であるということを経験し, 種々の型の情報について異なった程度の責任を監査人に課することが必要になる。言い換えれば, 現在の CPA は, 監査意見の最大限の保証を与えるかあるいは非監査財務諸表については, 否定的な保証をすることのどちらかに限定していることになる⁽⁴⁾。しかしすべての非監査財務諸表が, 必ずしも保証の程度において同様であるとは限らないということ, そしてこれらの相違が報告の異なった形式によって認識されるべきであるということ。

すなわち, カーマイケルによれば必要とされるものは, 監査意見よりも小さく, 非監査財務諸表という程度よりもより大きい保証を与える形式である。言い換えれば, あらゆる情報に同じ程度の保証を与えることは不可能であるということである。かくして財務諸表の利用者は, 保証の型式によって異なってくることを期待することとなり, 財務情報についての監査人の保証が, すべて同程度であるとは限らないということになる。従ってこの場合には, 情報利用者の能力も問題となるということ, そしてそれは解決できるであろうということ。また, 監査人の責任も段階的になるということに注意しなければならない⁽⁵⁾。このことは, また裁判所等が今日, 報告書の役割を監査人の義務として

重視していることから独立監査人は、その信頼性を付加するという機能において、財務情報の新しい形式に着手することにならなければならない。しかし情報の証明機能の拡張という観点からこの考え方を把えることは望ましいことではない。何故ならば、証明とは、歴史的年次財務諸表に適用される時でさえ、不適當とも思える認可 (approval) という特質を包含してしまうからである。

公認会計士業務は、今や曲り角であり、独立監査人として、保証機能を利用して財務諸表の異なった型について異なった保証を提供するための責任を受け入れるか、あるいは、証明機能にその役割を限定するかの二者択一を迫られている。しかし、この保証機能 (assurance function) を認めることは、独立監査の将来に、希望をもつことになる⁽⁶⁾。以上が、カーマイケルの提唱する保証機能の概要であるがこれについては、以下で述べるように種々の解決されなければならない問題点が指摘できる。

[注]

- (1) D. R. Carmichael, "Some Hard Questions on Management Audits", J. O. A. February, 1970, p. 74.
- (2) D. R. Carmichael, "The Assurance Function—Auditing at the Crossroads", J. O. A. September 1974, p. 65.
- (3) *ibid*, p. 67.
- (4) *ibid*, p. 68.
- (5) *ibid*, p. 70.
- (6) *ibid*, p. 72.

おわりに

伝統的な監査機能の展開から、各種の情報要求に従って監査機能の範囲の拡張化あるいは変化していく過程をマウツ・ステットラー等の所論を手がかりに明らかにし、バートン・ランゲンデルファー等の経営監査論の内容と監査機能の変化との関連での問題点を指摘し、ASOBACの立場とその問題点を吟味し、更に、そのような監査機能の拡張化の問題点を吸収する形で提唱された保証機能という新しい概念を検討してきた。そこで以上の論述から指摘あるいは明らかにした諸問題のうち、監査機能の展開の研究上、極めて現代的と思われる諸

点を要約しむすびにかえたいと思う。

- (1) 経営監査論については、第2節で論述した問題の解決が必要不可欠であるが、この際、リンバーグ (R. A. Lindberg)、コーン (J. Cohn) が、経営監査・独立監査・内部監査・マネジメントコンサルティングの近似した4つの概念を明確に区分することによって会計士による経営監査体系を提示し、経営管理者に対して会計士の経営管理的役割を強調したことは注目に値する⁽¹⁾。
- (2) カーマイケルの保証機能は、まずそれが監査機能といかに概念的に関連があるのか、段階的保証機能の必要性と具体的な段階区分はいかにしてなされるか、特に予測会計の具体的適用の指針はいかなるものか⁽²⁾、実施に当たっての判断基準および実施基準はどのようなものか、保証機能を遂行する独立的監査人の段階責任の具体的範囲の決定⁽³⁾、最近監査責任上の問題となる裁判上の責任のギャップとの関連での解決の指針⁽⁴⁾等が、極めて重要な検討されなければならない問題点である。
- (3) 監査機能の拡張論については、まず監査機能の拡張が、本質的にまた史的展開上「拡張」と定義づけられ得るか、また拡張の定義が認められるとしても、拡張機能の実施には次のような諸点を解決し、基準を明らかにしなければならない。独立監査人の適格性、責任と正当の注意の要件・監査証拠・監査手続および監査報告書の様式と内容。

以上の諸問題についての研究がなされ、新しいあるいは監査機能の拡張の論議に指針を与えることが現在、最も期待されるところである。

〔注〕

(1) R. A. Lindberg, T Cohn, "Operations Auditing", 1972, pp. 16—17.

(2) J. C. Corless, C. T. Norgaard, "User Reactions to CPA Reports on Forecasts", J. O. A. August 1974, pp. 53—54.

(3) E. L. Hicks, "Standards for the Attest Function", J. O. A. August, 1974, pp. 42—43.

(4) W. E. Olson, "A look at the Responsibility Gap", J. O. A. January, 1975, p. 57.