

# 経営監査論の展開と課題

鈴木 豊

## 目次

はじめに

1. 業務監査とマネジメントサービスの統合
2. 外部指向的業務監査
3. 経営監査論の展開
4. CPA 経営監査

おわりに

## はじめに

伝統的財務諸表監査は、一般に認められた会計原則に対する財務諸表の適正表示の監査である。このような伝統的財務監査について、近年、独立的監査機能の拡張の問題に関して、<sup>(1)</sup>経営監査論が説かれている。本稿では、最近のアメリカにおける業務監査、内部監査およびマネジメント・コンサルティングサービス等の展開を検討し、これらの論議から導き出された経営監査論について、その展開と問題点を検討しようとするものである。

(注)

- (1) 拙稿「独立的監査機能の変化について」城西経済学会誌，第11巻合併号。pp. 262—277

## 1. 業務監査とマネジメントサービスの統合

アメリカの企業および産業は、権限委譲された管理および業務統制管理の完

備、規模の拡大、多様性、複雑性、新経済的、技術的变化を伴いながら発展し続けており、これによってドットウェル (J. W. Dodwell) によれば、経営者および依頼人が機能的および業務的領域における諸問題を評価し解決するに当って助けとなるような職業専門家 (profession) を見い出そうとする時期がきており、管理および業務管理の評価および確立を包含する基本的な監査の拡張が、企業経営者を補助する会計士の役割についての概念的变化を起こす論理的な展開点であるとする<sup>(1)</sup>。そして、今日、公共会計プロフェッションが監査、税務およびマネジメント・サービスの3つの能力を拡張することによってこの問題をみようとしている。すなわち、業務監査の概念は、基本的な伝統的財務監査と依頼人の問題を解決するマネジメント・サービスとの間のかけ橋と同時に触媒でもあり、従って概念的には、業務監査マニュアルは、企業の各々の主要な機能的な領域に関連した主要な基本的な情報を提供するために構成される<sup>(2)</sup>。このような業務監査は、経営管理の2つの主要な要素の検討および評価から成立する。すなわち、(1)企業の政策 (corporate policy) (2)管理統制 (administrative controls) である。業務監査の実際の方法には、2つのステップ、すなわち第一は、予備調査、第二は、本監査である。そして、この調査結果および評価が、経営改善、原価引下げおよび利益増加に対する依頼人への重要な勧告をなす地位に監査人をおく。かくして将来、会計士は、監査の統合されたアプローチに対する知識と訓練について I E、生産計画、マーケティングおよび他の多くの業務的領域についての教育のコースが必要となり、そのようなコースは、CPAの証明 (certificate) についてその業務となるであろう。これは適当なことであり、業務監査のアプローチは、業務の管理の領域に監査業務の拡張を包含するが故に伝統的な監査人は、革命的よりもむしろ進化的なプロフェッションにならなければならない。同時に、如何にその計画、政策が実行されつつあるか以上に、情報の信頼性についての企業経営者の要請に適應する業務監査のプロフェッションとして認識することが、現在の専門家として当然の事柄である<sup>(3)</sup>。

かくして、このドットウェルの所論は、業務監査を内部監査から進展してマ

ネジメント・サービス機能とのかけ橋的存在として捉えるところに、すなわち、経営者のためにする (for management) 業務監査というところに特徴があり、独立的経営監査への導入ではないことが明白であり、後述のように独立性等の問題が現出することになる。

同じく、バックリー (J. W. Buckley) も、監査主体に会計士を設定して業務監査を論述する。すなわち、初期の会計士は、実際には、経営コンサルタントであり、企業経営者と会計士との関係は、非常に個人的なものであり、独立性 (independence) は、主たる争点ではなかった。しかし近年は“第三者への責任”および“独立性”が会計専門家の極印となってきた。そして、歴史的には1950年以来、公共会計事務所 (public accounting firms) は“マネジメント・サービス”への能力の増加を展開してきており、より最近では、経営 (management) または業務監査 (operational auditing) に注意を向け始めた<sup>(4)</sup>。このような業務監査は、概念的には「完全監査 (complete audit)」であり、それは、一つの問題について相互関連的な局面のすべてを検討するものであり、業務監査の目的は、改善への観点に基づいて経営組織、技術、実行を評価としようとするものである。この意味でそれは、建設的監査 (constructive audit) であると考えられるであろう。バックリーは、業務監査の特質を外部業務監査として主

第1表

特 徴	伝 統 的 監 査	業 務 監 査
1. 目 的	財政状態および管理についての意見表明	経営管理方法および実行の評価と改善
2. 範 囲	財務記録	相互関連的経営機能
3. 方 法	会計技能の強調	相互関連的技能の強調
4. 時 間 的 方 向	過去	将来
5. 正 確 性	絶対的	相対的
6. 受 取 人	外部…株主, 政府, 公衆	内部…経営者
7. 実 現	現実	潜在的
8. 必 要 性	法的必要性	任意的
9. 実 務 性	原始的	近代的
10. 触 媒 性	伝統的	実証的, 直観的

張する。業務監査は、内部監査の拡張として展開されあるいは、それは、独立的分析家によって遂行されるであろう。その両者の基本的な原理は、両立するものである。外部業務監査 (external operational auditing) は、経営者の内部計画について欠陥的な資源があるところに適用され、独立的で客観的な評価が内部業務監査 (internal operational auditing) の代りになされる場合、あるいは外部評価が内部監査に加えてなされる場合に実施される。かくしてバックリーは、外部業務監査に焦点をあてて伝統的および業務監査の比較を第1表のように示めす<sup>(5)</sup>。このようにバックリーによれば、業務監査は、伝統的監査にとって代るものでなければならないということではなく、事実、業務監査は伝統的な監査の自然的な拡張でありうるのである。かくして、公共会計士の拡張されたサービスを議論する際には、2つのすなわちマネジメント・サービスと業務監査の現在の実務の領域との間を区別することが有用である。これらの実務の間の境界は狭いものであろうがそこには重要な理論的な差異がある。本質的にはマネジメント・サービスは特定の問題について経営者に助言を与えるという活動を提示するものであり、一方、業務監査は、一般的観点での経営の評価に関連するものである<sup>(6)</sup>。このようにバックリーによれば、業務監査主体の適格者は、会計士であるとし、公共会計士は、サービスが異なるべきものであること、および次のような理由によって依頼人に対してより良いサービスを提供することが可能であるということを確認するが故にコンサルティング・サービスを拡張したのである。(1)依頼人の経営および人的組織について精通している。(2)その勧告について税務および監査への含意を知覚することが可能である。このような業務監査は、バックリーによれば、伝統的な監査計画に関連した領域の検査から始り、公共会計士は、現在の財務報告書の証明と同様の方法で客観性および責任性という形で経営の遂行を「証明 (attest)」することになるであろうとする<sup>(7)</sup>。かくして、独立的公認会計士 (independent CPA) の業務が、依頼人の内部情報システムを本格的に包含するようになるならば、その証明機能は、拡大され、資料の信頼性、諸経営計画の実行の良好性、意思決定の健全性についてトップマネジメントに保証を与える意見表明をする。従って CPA

は、ある組織が選択的な意思決定の際に「一般に認められた経営管理の基準 (generally accepted managerial standards)」に準拠しているか否かについて証明することが可能となる基準および判断基準を展開するようになる。

以上、バックリーの所論と、前述のドットウェルの所論と異なる点は、会計士を積極的に業務監査人に設定することにより独立的業務監査の証明を試みようとするものであるが、その本質は、比較表の6からも明らかのように経営者に対するものと理解され、外部独立監査の課題を充足することを意図しているものではない。換言すれば、ドットウェル、バックリーの所論は、マネジメント・サービスの業務監査であり、業務監査の発生史的形態であるが、このような考慮の後に展開される外部業務監査および経営監査への萌芽がそこに見られるのである。

(注)

- (1) Joseph W. Dodwell, "Operational Auditing: A Part of the Basic Audit," *The Journal of Accountancy*, June, 1966, p. 31.
- (2) *ibid.*, p. 32.
- (3) *ibid.*, pp. 38—39.
- (4) J. W. Buckley, "Operational Audits by Public Accountants," quoted by D. R. Carmichael and J. J. Willingham, *Perspectives in Auditing*, p. 481, (First published in *Abacus*, Vol. 2, No. 2, December, 1966, pp. 159—171)
- (5) *ibid.*, p. 483.
- (6) *ibid.*, p. 485.
- (7) *ibid.*, p. 495.

## 2. 外部指向的業務監査

リンドバーク (R. A. Lindberg) とコーン (T. Cohn) の所論は、ドットウェル、バックリーの所論とは異なり、所謂、外部監査的な業務監査を指向しているものと言えよう。リンドバークとコーンによれば、監査には3つの主要な形態があり、(1)証明あるいは財務監査 (2)内部監査 (3)業務監査および類似の業務および経営監査であるが、業務監査は、財務および内部監査とは、実務的に別個のものとしてみる。<sup>(1)</sup>そして、経営監査の意義を見出すことは困難であ

り、実務家の間で明白に認められている定義は、存在していない。業務監査は一般に会計機能の考慮以上の財務監査の拡張として自然的に展開され、企業の財務的記録において量的に早晚示される非財務的な活動について処理する。経営監査は、経営者の責任遂行の必要性から発生したものと、リンドパーク、コーエンは述べ、その理由を経済社会動向から分析して経営者の情報不足は、つぎのような原因によるとしている。(1)大規模企業では、経営者は、通常、情報の収集および問題の発見の活動をするには余りにも多くの責任を有し、そして余りにも少ない時間しか有していないということである。(2)経営者のアシスタントは、通常、それを収集し分析するというよりも情報を伝達するために多く用いられる。(3)会計報告書および監査報告書で正式に発表される種類の業績報告は、その性質において過去のものである。(4)経営管理活動は、失敗的または不規則的なものについて注目するが、非常に特殊である時でさえ環境状態のパロメーターとして完全な成功を収めてはいない。(5)研究調査は、経営者が活用することが可能である情報の卓越せる資源であるが、それに基礎を置く分析は、非常に多くの時間、特別の専門家、多くの資金を必要とし業務の分裂を引き起させ、進行せる監査の必要性に十分に役立つことが出来ない<sup>(2)</sup>のである。そこで経営監査は、そのような知識情報を提供するために発生したものであり、情報提供方法の伝統的な範囲と現代の企業の状況とのギャップを満たすために生起したのである。そして、それは、問題を解決し、改善を確実にするプロセスに関連をもつが、それは、そのプロセスの一部であってはならない。言い換えれば、業務監査は、これらの欠陥を如何に修正するかについての示唆を提示するものではなく、企業の欠陥を発見する手段である。これとは反対に、大抵の内部監査人は、欠陥の立証およびそれらの修正についての勧告の両方について責任を持つのである。業務監査の業務は、重要な問題を発見し、立証し、それが正確に明示された時終了されなければならず解決策を示めす余地はないとしてマネジメント・コンサルティングと業務監査の区別を改善への勧告という観点からリンドパーク、コーエンは明確に区別している。つぎにOAの特長は、基準に対して測定されるものであるということである。業

第2表

	業務監査	独立(CPA)監査	内部監査	マネジメントコンサルティング
主たる目的	計画の履行および健全な企業経営の要求について検証すること。すなわち発生している問題あるいは改善に對する機会を公告すること	会計情報の完全性を評価すること	管理統制の有効性を測定し評価すること	指向される結果を作成すること
基準に対する測定	yes	yes	主として	必ずしもそうではない、しばしば新しい方法に着手する
用いられる測定	企業あるいは産業の標準	一般に認められた会計原則	企業の政策と目標：管理技術	各問題への特殊の必要性
独立性	yes：OAは問題を解決したり、解決策を履行するものではない	yes：監査の独立性はCPAに必須である	部分的：しばしば勧告を結果し、監査人は自身の業務に出会う	yes：新しい問題に関してなされた勧告の履行から生ずる問題についてはno
外部者および経営者への意見	no	yes	no	特殊の状態を除外してno
保全的・建設的サービス、管理の評価	主として	非常に大きい	主として	必ずしも第1の目的ではない
処理	企業のすべての測定し得る局面	主な物理的および財務的資産	経営の多くの程度と経営管理	一般的に特殊な領域および問題
問題の定義と改善のための機会	専ら	no	なかななくそうである	なかななくそうである
代替案の調査：代替案のテスト：最良の解答の選択	no	no	しばしば	ほとんど常に
問題の解決	no：不十分な時間：個人的に専門家ではない	no：責任の区分ではない	yes：問われない時	yes：主たるサービス
規則的に遂行される機能	yes	yes	必ずしもそうではない	恐らくほとんどそうではない
企業の発展	間接的：OAは検証するがしかし改善のための機会をいかに開発するかを述べない	no：目標は財務諸表の意見を与えるために監査が遂行されるのが限界である	yes：問題の発見と問題を解決することは機能の一部分と考えられる場合	yes：改善のための機会の検証と利用は外部コンサルタントの特徴である

務監査人は経営者が依存し得る勧告を提示し得る地位におかれ得ない。その理由は、第1に、業務監査人は、全体的に調査していない、すなわち実質的には試査である。第2に監査の調査段階で問題点を確定し、経営者の意思決定を可能にする。第3に典型的な監査人の場合には、経営者が信頼を得る解決策を提示するための必要な知識を保存していないからである。<sup>(3)</sup>すなわち、業務監査の主たる任務は、確認し、検証しそして報告することであって勧告することあるいは解決策を提示することではない。このような特質は、単に業務職能および管理職能に「監査」という用語を単に適用しているにすぎないものとして監査という用語の正確的な使用を示唆している。独立性についてはつぎのように述べる。内部監査人の独立性の程度は異なっており、内部監査人は決して経営者の希望に関しては、完全な独立性は勿論持ち得ない。それ故、内部監査人は、特定事項の勧告あるいは修正への計画を提示するようしばしば命令されることになるであろう。業務監査人の役割が明らかでない場合や組織および手続と特殊に混合されている場合には、このようなことが非常に起きやすくなる。他方、その役割が明らかである場合、監査人は、特別に命ぜられなければ勧告を作成することが期待されないのである。ここで改善のための勧告が独立性に影響を及ぼすことについて論究している。すなわち、業務監査人は、評定水準以上にOAの任務を持たせることについては、積極的に抵抗しなければならない。<sup>(4)</sup>かくてリンドバーク、コーエンは、三種の監査と経営コンサルティングの特徴について第2表の如く比較する（この表は主なもののみを引用している）。<sup>(5)</sup>

以上、リンドバーク、コーエンの主張は、比較表からも明らかのように、内部監査とは区別される体系ではあるが、これは経営者のための業務監査であり、経営の独立的監査とは異なるものであり、外部的なあるいは独立的な経営監査へのかけ橋的な体系と理解すべきである。

(注)

(1) R. A. Lindberg and T. Cohn, *Operations Auditing*, Amacom, New York, 1972, p. 3.

(2) *ibid.*, pp. 7—8.

(3) *ibid.*, p. 11.



(4) *ibid.*, p. 12.

(5) *ibid.*, pp. 16—17.

### 3. 経営監査論の展開

前述の業務監査から更に進んで独立的経営監査の論議が生起してきており、その代表的所論としてバートン (J. C. Burton) についてまず検討する。まずバートンは経営監査論発生の背景は、企業の経営活動についての情報に対する要求の増加すなわち歴史的財務資料の開示 (disclosure) に対する追加的な要求であるとし、それは経営活動についての公平な評価の要請であるとする。これらの要求は種々の源泉から招来し、投資アナリストは経営の評価が決定的に重要であり、株主は、その投下資本が有効に利用されているかの確信を得ることを欲求し、また一般公衆の関心も、企業経営が社会へのサービス遂行として、資産の有効利用に責任を持っているかに向けられる傾向が増加しつつある。かくして種々の異なったグループが伝統的な財務諸表を超えて経営管理の評価のための議論を行なうようになってきている<sup>(1)</sup>。そしてバートンは、まず次のような経営監査の四つの領域が検討されなければならないとする。まず第一、経営監査のための判断基準、第二、経営管理の実施基準、第三、報告の方法、第四、経営監査の手續と基準である。そして、第一の経営監査の基礎である基準には、つぎの3つの前提の確立が必要であるとする。(1) 監査は、客観性および測定可能性が取り扱われなければならないこと、(2) 監査は、現在および過去が取り扱われて将来は取り扱ってはならないこと。(3) 監査は、種々の公けの利害関係者によって理解され役に立ち得る結果を報告するものでなければならない<sup>(2)</sup>。つぎにバートンは経営監査の実施に際しての基準については、つぎのような経営管理の領域の分類を示す。1. (a) 組織のチャート図表 (b) 職務の記述 (c) 諸手續のマニュアル (d) 正式に示された企業目的 2. (a) 長期計画——戦略および作戦 (b) 活動予算 (c) 原価計算組織 (d) 原価管理 3. (a) 資産管理 (b) 債権債務の管理 (c) たな卸資産管理 (d) 資本予算組織 4. (a) 製造計画 (b) マーケットリサーチ (c) 販売予測 (d) 販売分析 5. (a) 製造計画 (b) 品質管理 (c) 労務関係 (d) 購買および

調達すなわち1. は組織的統制, 2. は計画と情報組織, 3. は資産管理, 4. はマーケティング組織, 5. は製造組織である。経営監査の報告基準では, 経営者が「一般に認められた経営管理の基準 (generally accepted standards of management)」に準拠していることを報告する<sup>(3)</sup>。パートンは, 経営監査の主体について第一の問題は, 経営監査人についてであるが, 経営監査は, 今日の財務諸表監査からの発展でありCPAが, 最も資格について合理的であり, CPAの現在の機能は, 彼が被監査会社の経営に極めて密接であることが要求されており, CPAは, 伝統的に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からであるとする。そして公共会計士が経営監査について活動するかどうかを決定する前に注意深く考慮されなければならない問題は, 適格性, 独立性および法的責任であるとする。適格性については, 職業専門家の内部にますます多くのスペシャリストが必要であるとし, このことは監査機能とコンサルティング機能との間の統合の必要性が増加するであろう。第2は, 独立性という絶対的必須の問題である。すなわち経営監査人は, 独立性についての問題がますます重要となるであろう。監査人の完全性と能力についての公衆の信頼性は, 職業専門的判断の測定要素がより重要になるのと同様に大きくならなければならないし, そのような独立性の問題は, 特にコンサルタント領域において鋭敏な問題である。又, もし監査人が企業の手続について明確に測定し報告するならば改善の勧告をなすことから妨げられるであろうか。もし適用された諸手続が提示されたならば監査人は, その時独立的に検査することが出来るか。これらは, 未解決の問題であり簡単な解決は明らかではない。つぎに, 経営監査に関連して考慮されなければならない第三の問題は, 監査人の法的責任についてである。経営監査が発展し, そして投資家およびその他の第三者が公共会計士の報告書に依存することが増加するにつれて, 損害賠償要求の可能性が増加するであろう<sup>(4)</sup>。しかし, 以上のような問題にも拘らず, 企業の経営活動の証明に対する必要性の存在によって, 何んらかの形における経営監査が始まることになるであろうとパートンは予測している。

かくして、バートンの所論は、企業外部の利害関係者集団、特に株主等の投資家に対する独立的経営監査であり、その特徴は、所謂 of management の経営監査であろう。

つぎにランゲンドルファー (H. Q. Langenderfer) とロバートソン (J. C. Robertson) も、企業の経営管理を評価するという問題について株主、債権者および財務関係者に広い関心が持たれている経営管理および経営活動についての追加的情報の要求を満足させるための可能なアプローチが、経営監査であるとする。そして、経営監査の議論は2つの理由、すなわち第一は、経営監査という用語の正確な意義について一般的な承認がないということ、第二は、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である。そこで独立経営監査を含む監査機能の拡張についてマウツ (R. K. Mautz) とシャラフ (H. A. Sharaf) の “The Philosophy of Auditing” を理論的基礎にして経営監査の理論構造の骨組を提示する。<sup>(5)</sup> すなわちマウツ、シャラフの理論的基礎を独立的経営監査の理論に対する試験的な一連の組み立てとして考え、独立経営監査に対する理論的構造は独立、証明の広い概念的基礎に存在し、経営監査の過程は、経営管理の過程の有効性の検査あるいは少なくともこれらの検査可能な過程に関連する。そして企業目標の達成に貢献するところの意思決定プロセスの評価を必要とする。この場合、経営監査の理論が財務監査の理論と実務的に一致するとし、従って「経営管理の表示 (management representations)」の概念が意義あるものであり、その内容は、(1)経営者が投資、政策、組織、人事、マーケティング、製造および将来についての意思決定に関してより広く伝達された報告において一般公衆に公開するために選定する情報、(2)経営者が種々の理由のため公開しない情報に関して言及される用語であるとする。つぎに経営監査の主体については、事実、監査は会計士の唯一の領域であるが、たとえそうであるにせよ、経営監査がCPAによって必然的になされるべきであるということを提唱するものではないとし、この警告は経営監査が伝統的監査思考の付随的な考え方であるとするような偏見を除去することを希望するという理由から強調される。そして監査主体については、未解決の問題であるとする

(6) そしてランゲンドルファーとロバートソンは、財務監査の仮公準“Tentative Postulates of (Financial) Auditing”と独立的経営監査の仮説“Hypotheses of Independent Management Auditing”を提示し、これらの仮説の経験的研究が将来の最も緊急の要請である。(7) そして最後に、経営監査論は、監査論の名称で呼ばれる限りちょうど財務監査論がその関係のなかで認めら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とする。コンサルティングサービス、内部監査および投資決定アドバイスを内包するその用語についての他の用い方は遺憾なことであり、術語および理論の一般的な同意および認容によってのみ独立的な経営監査を含む証明機能の拡大によって手に入れることの出来る利益に到達するために動き出すことが出来るとする。(8)

以上、ランゲンドルファー、ロバートソンの所論は、前述のバートンの所論と同じく、マウツ、シャラフの理論を基礎に、経営監査を外部独立監査人による監査と特徴づけられ、所謂、投資家目的の of management の外部監査といえるであろう。

(注)

- (1) J. C. Burton, "Management Auditing," *The Journal of Accountancy*, May, 1968, p. 41.
- (2) *ibid.*, p. 42.
- (3) *ibid.*, pp. 43—44.
- (4) *ibid.*, pp. 44—45.
- (5) H. Q. Langenderfer and J. C. Robertson, "A Theoretical Structure for Independent Audits of Management," *The Accounting Review*, October, 1969, p. 777.
- (6) *ibid.*, pp. 779—780.
- (7) *ibid.*, pp. 781—787.
- (8) *ibid.*, p. 787.

#### 4. CPA経営監査

前述の如く、内部監査およびマネジメント・コンサルティングを通じて進展してきた業務監査は、外部業務監査に位置づけられ、さらに経営監査へと展開されている。経営監査の理論は、バートン、ランゲンドルファー、ロバートソ

ンによって展開されているが、監査主体については、一応、CPAが適格性のあるものと論述されてはいるが、特定化されているものではない。しかし、近年CPAによる経営監査が主張されつつある。リンドクィストおよびディビスの所論がこれである。リンドクィスト(S. C. Lindquist)は、基本的な監査機能とは、その正確性(accuracy)について独立性のある検討によってこの情報の信頼性を改善し役立てようとするものである<sup>(1)</sup>。しかしそこにより広範囲の監査の展開への関心が増加しており、この広い監査概念の1つの局面がCPAによる経営監査あるいは経営評定であるとしてCPA経営監査を指向する。このような経営監査の発生理由は、(1)近代企業組織の規模の拡大、変化、複雑性および所有者管理の減少からの株主への経営者の責任遂行のための独立的な経営の検討のため(2)投資分析家、銀行、特殊利害関係者および政府機関からの企業の経営活動の経済性効果についての関心。例えば、複合企業(conglomerate enterprise)についての証券取引委員会(SEC)の、より詳細な経営情報の開示についての関心(3)企業の成功度および主たる企業目的の最良の測定方法として利益(profit)を従来ほど強調しないようになりつつあること。1970年代の10年間は、企業が伝統的な1株当りの利益および配当支払いに加えて広い社会的責任の履行について測定を受けるようになった。このようにして財務監査は、主として経営者による利益遂行に焦点があるが、経営監査は、企業経営を導くに当って包括的な社会責任についての経営者の義務履行を評価するものである。ケアリー(J. L. Carey)も、アメリカ公認会計士協会(AICPA)の長期計画委員会の意見表明が、証明機能は、財務諸表の伝統的な意見に限定される必要はないと暗黙的に示唆していると述べている<sup>(2)</sup>。かくして、リンドクィストはつぎのように論述する。この研究の主たる目的は、広義の経営管理機能の責任の内容を包含する実務的な経営管理の定義と検証であり、これら基準が、CPA監査の一般に認められた会計原則と同様に、基本的全体的な経営管理について合理的、実質的に評価し証明するためにCPAに許容されることになる。そして現在の財務監査は、広義の経営監査の不可欠の一部となるであろう。この広義の経営監査は、経営管理の全体的な有効性についてCPAによる証明とし

て明示され、この証明という要素が、経営監査と他の定義および実務との間の主たる差異になるとして、リンドクィストは、ここで独立的監査証明を示唆している。<sup>(3)</sup> つぎにリンドクィストは、内部指向監査グループとして (1)企業内部監査人 (2)アメリカ軍監査局 (USAAA) (3)General Accounting Office (GAO) <sup>(4)</sup> を、外部経営監査人としてCPA、経営コンサルタント、アメリカ経営管理協会および連邦、州、銀行検査局をあげ、<sup>(5)</sup> 分析する。独立性、責任および倫理基準についてはつぎのように述べる。CPA事務所が遂行するマネジメント・サービスは、経営者に対して責任があり、外部利害関係者に対しては責任はない。しかし、AICPAの会員たるCPAは、正当の注意 (due professional care) の実行についての責任がある。独立性については、CPA事務所の現行のようなマネジメントサービスは経営監査の関係では、独立性に問題が生ずるとする。<sup>(6)</sup> 現在AICPAの職業倫理委員会では、マネジメントサービスのCPAの独立性の基準、限界および適格性について解決されるまでは、現行のマネジメント・サービスを経営監査として分類し得ない。かくしてCPAの将来は、1970年および1980年代に、アメリカ企業に要求されるであろう社会的責任および受託会計責任についての増大に対して準備がなされなければならない。そして経営管理基準の定義と展開およびCPAによる経営監査のためには証明機能の拡張が必要となる。<sup>(7)</sup> そして経営評価に対する基本的な必要性は、監査について多くの会計士によって保持されてきた態度の歴史である。第1に、より広義の経営監査へ伝統的な財務監査からの態度の変更が必要とされ、第2に、態度の変化が、経営監査の現在の概念あるいは定義からCPA証明機能の範囲内で経営評価をすることへということが必要とされる。かくして、リンドクィストによれば、経営者、投資家、その他の外部利害関係者および一般公衆に対するサービスとしての有用な経営監査モデルがCPA業務に加えられるに到るとしている。<sup>(8)</sup>

同じくデービス (J. R. Davis) もCPAによる経営監査を指向し検討を加え、実践的勧告を提示している。デービスもCPAによる経営監査に関し、次の諸点を検討している。公共会計士にとって経営監査に関心のある主な領域は、

(1)職業専門的な経営監査基準の展開, (2)経営監査によって評価されるべき判断基準を確立すること, (3)経営管理業績の測定, (4)経営監査報告書の作成である。従って、投資家、債権者、その他外部財務報告書の利用者は、公共会計士による証明機能の拡張を要求している。が、上述の問題が解決されるまでは、CPAは経営管理業績についての意見表明をすることは困難であろう。<sup>(9)</sup> デービスによる経営監査の定義については、経営監査とは、経営組織の管理の遂行について独立的、外部監査人による広義の検査および評価であり、一定の業務の遂行に当たっての経営者の有効性について、意見を表明することに集約される。<sup>(10)</sup> このような経営監査に関連して監査の主体には、内部監査人による業務監査、アメリカGAOによる広範囲の監査、CPAによる経営監査および外部コンサルタントおよびマネジメントサービスが有り、<sup>(11)</sup> 外部 (external) という用語は、監査される企業の外部からの経営者の活動を検討するグループおよび企業の従業員ではないグループを示しているとデービスは、外部性を強調している。<sup>(12)</sup> マネジメントサービスにおけるCPAの責任は、リンドクィストと同じく、経営者に内部監査人と同様に責任を負い外部利害関係者に対しては責任を負わないが正当の注意の観点から責任があると<sup>(13)</sup> する。マネジメント・サービスについては、最良の代替案の勧告および必要な修正の実行の際の助けとなるもので、それは経営監査を超越するとし、<sup>(14)</sup> かくしてマネジメント・サービスは、監査活動としては考えられず、独立性を弱めるものとなっている。つぎにデービスは、経営監査の一般基準について論述し、まず、経営監査報告書は、年次を基礎とすべきであるが、年次財務諸表は含めるべきではないこと、監査主体としては必ずしもCPAのみとは限定しない。<sup>(15)</sup> さらに基準の展開にあたっては、経営監査基準は、財務監査とは独立的に論じ、CPA、財務アナリスト、SECおよび企業経営者の協同の努力によって確立されるべきもので、かくしてつぎのような一般基準が確立されなければならない。(1)経営監査人は、独立的でなければならない。(2)経営監査報告書は依頼人ではなく、監査人によって作成されなければならない。(3)経営監査人は一般に認められた指針に従って監査する。(4)経営監査人は、確立された職業倫理基準を固守しな





- (5) *ibid.*, pp. 51—53.
- (6) *ibid.*, p. 61.
- (7) *ibid.*, pp. 241—242.
- (8) *ibid.*, p. 245.
- (9) J. R. Davis, *An Inquiry into the Nature of Management Auditing and the Feasibility of its Performance by Certified Public Accountants*, University Microfilms, Ann Arbor, 1974, p. 1.
- (10) *ibid.*, p. 5.
- (11) *ibid.*, pp. 7—8.
- (12) *ibid.*, p. 37.
- (13) *ibid.*, pp. 54—55.
- (14) *ibid.*, pp. 56—57.
- (15) *ibid.*, p. 189.
- (16) *ibid.*, p. 190.
- (17) *ibid.*, p. 191.
- (18) *ibid.*, pp. 193—194.
- (19) *ibid.*, p. 195.
- (20) *ibid.*, pp. 196—197.

おわりに

以上、アメリカにおける業務監査および経営監査の展開過程およびその論点について瞥見してきたわけであるが、むすびにかえて、経営監査論の今後検討されるべき課題を含めて要約してみよう。

1. 経営監査の理論的構造がその本質を含めて明らかにされなければならない、すなわちそれは監査証明機能の対象の可否の問題を含むであろう。
2. 経営監査の判断基準である「合理的経営管理の基準」の具体的な基準および指針が設定されなければならない。この際、一般的、包括的基準の設定可能性が問題となろう。
3. 経営監査の実施基準が設定されなければならない。この際、監査手続および監査証拠がその中心的課題である。
4. 経営監査人の独立性、適格性および倫理基準が明確にされおよび改訂されなければならない。この際同時に、正当の注意および法的責任の問題が生じ

よう。そしてこれら問題は、内部監査、業務監査およびマネジメント・サービス等と経営監査の本質的相違との関連である。

5. 経営監査報告書の様式が検討されなければならない。すなわち、統一化の可否および長文式か短文式か他の方法かである。

以上が経営監査を実施するに当たっての解決すべき問題点である。経済社会の環境の変化によって、具体的には、外部監査人による業務監査の必要性と現実の<sup>(1)</sup>実践、また政府および州機関の能率監査という形態でのCPA事務所による参加方式の存在<sup>(2)</sup>から、経営監査の具体的な実行も単なるCPAのサービスの提供拡大という観点からのみでなく、社会経済的要請によって今後制度化される可能性を考慮する時、最近の監査機能の拡張と関連して、CPAの独立性の基準、<sup>(3)</sup>正当の注意の基準等が、検討されることが期待され、ひいてはそれらの問題解決が、「監査証明」の原理の精緻化の一助となるであろう。(1976. 9. 10)

(注)

- (1) Lawrence B. Sawyer, "Operational Auditing," *Handbook for Auditor*, ed. J. A. Cashin, McGraw-Hill, New York, 1971, LI, 11.
- (2) S. C. Dilley, "Expanded Scope Audits," *The CPA Journal*, December, 1975, pp. 30—35.
- (3) D. Y. Causey, Jr., "Newly Emerging Standards of Auditor Responsibility," *The Accounting Review*, January, 1976, pp. 19—30.