

研究ノート

監査と会計責任

—Sherer と Kent の所説 (2)

山 上 武

前回の研究ノートに続き、今回は第三部「監査の拡張された職能」の各論をまとめてみたい。第三部の構成は前回でもふれたが第9～12章より成り、うち総論にあたる第9章「準拠性から能率性および有効性へ」は前回に含めた。今回は各論のうち第10章「内部監査」、第11章「経営監査」をまとめてみたい。第9章で述べていたように著者は内部監査・経営監査・社会監査をあくまで従来の伝統的な外部法定監査の拡充もしくはそのカヴァーしていなかった部分を補うものとしてとらえ、その様な性格づけにおいてこれらの監査を論じているのである。

I 内部監査

1. 序 論

本書のごとき主として組織体の外部関係者に対する会計責任を論じている書物で内部監査に関する一章を設けるのは少しおかしいかもしれない。しかし内部監査は組織体の会計責任プロセスに幾つかの方式を通して影響を与えているものなのである。第一に、内部監査は組織体の下級管理者の業績 (performance) を監視するための重要な統制機構なのであり、従って下級管理者の上級管理者に対する会計責任を高揚せしめる一手段なのである。第二に、内部監査は組織体の外部関係者、特に株主によって要求される会計責任を遂行する上

での、上級管理者自身によって負担される結合費用^{(原注1)(訳注1)}とみることができるのである。このようにみれば内部監査は法定監査人によってなされる外部監査職能の全く基礎的な一部分をなすものといえるのであり、両者の相違は、内部監査の費用は経営者によって直接招来されるというにすぎない。経営者は外部監査が全くそれ自身のみで必要と考えられる費用^(訳注2)よりも、内部および外部監査のプロセスの全費用会計が低いならば内部監査の費用を負担してもよいという動機にかられよう。かかる節約分は外部監査人に比べて内部監査人がその組織体についてはずっと良い知識や経験をもっているので、より能率的になしうることから生じよう。第三に、内部監査の技法や実践の多くは元来、組織体の経営者のみのために管理情報を与えるものとして導入されたものであるが、経営者の外部関係者に対する会計責任の高揚に役立つものなのである。たとえば統計的サンプリングの技法は初めは内部監査人によって開発されたものだが、今やますます外部監査人によって用いられている。同様に、内部監査の非財務上の業績についての分野である業績監査 (operational auditing) の技法の幾つかも経営監査関係…ここでは主体^(訳注3)は経営者自身であるよりもむしろ株主や他の外部関係者なのである…にも用いられ始めている。

かくて我々は内部監査は会計責任の枠内の問題として正当に論じうるといえるわけであ

る。しかし、この考えは比較的新しいものであることに注意しなければならない。たとえば1947年の内部監査人協会の「公式な」定義によれば、内部監査は経営者に対するサービスであるべき旨を次のごとく明確に述べている。

「…内部監査は組織体において経営者に対するサービスの基礎として、会計・財務およびその他の活動について審査（review）を行う独立した評価活動である。それは他の管理の有効性を測定評価することを職能とする経営管理の一種である。」^{（原注2）}

最近では同じ上記の団体が、内部監査人は経営者および「組織体の明確な管理機関」…取締役会や監査委員会^{（原注3）}^{（訳注4）}が著名なものである…に責任を負うものであると論じてきている。またチェンバースは、内部監査は究局的には現在、外部監査人によってなされている仕事のある部分をとりあげて担当することになろうと述べている^{（原注4）}。しかしながらいづれの見解においても内部監査を組織体とその外部関係者との間の会計責任プロセスの欠くべからざる一部であるとする見解はとられていないのである。

2. 独立性と専門性

内部監査人にとっても法定監査人と同様にその職務において高いレベルの独立性と専門性をもつことが重要である。しかしながら内部監査人は自分が監査している組織体より給料をもらう使用人なので我々が法定監査人について必要と論じた程の形式的独立性^{（訳注5）}を達することはできないものと思われる。そうではあっても内部監査人の独立性を危うくすることを最少限に止めるように内部監査職能を組織化することは可能である。また、実際に望ましいことなのである。たとえば、内部監査人はいかなるラインの職能をもつべき

ではないし、何らの業務上の意志決定にも関与すべきではない。また、できるかぎり組織の最高レベルの経営者…取締役会か監査委員会に直接であることが望ましい…に責任を負い、報告をすることにすべきである。このような組織上の安全装置は内部監査人の独立性を高めるのに相当寄与するであろうが、これらは決して精神的な態度としての独立性に代りうるものではない。内部監査人が組織内において尊敬と権威をもつためには自らが何の個人的な偏見を全くもっていないことを示すことが法定監査人の場合よりもずっと大切なのである。

独立性に加えて内部監査人の権威の他の主な源泉は彼の専門性^{（原注5）}である。内部監査人にとっての専門性の最も大切な特徴は「自主的な専門技術」^{（原注6）}（autonomous expertise）の使用であろう。これは何よりも彼が監査技術^{（訳注6）}の選択において何ものにも拘束されないことおよび組織体の手続や業績の評価において外部で決められた標識（external benchmark）を用いることを要するのである。内部監査人協会によって最近発行された基準書^{（原注7）}は、かくて内部監査人の専門性を高め、その権威を高めるための重要な前進を示すものなのである。

以下本章では内部統制組織との関連における伝統的な職能を含めて、内部監査の範囲と方法およびその経営者の意志決定における積極的な役立ちとしての発達、会計責任プロセスの高揚に役立つ可能性を論じていく。更に我々は内部監査部門組織化の最も適当な方法および内部監査人と外部法定監査人との関係について論ずる予定である。

3. 伝統的な目的と方法

内部監査職能は今世紀の初め会社や地方公共団体のごとき公共部門で用いられ始めたのである。もっともその職業団体である内部監査人協会が設立されたのは1941年になっての

ことであるが、内部監査の出現は組織体の規模と複雑さの増大と関連しており、多分、法定監査の機能のある部分をとって担当する様に発展したものと思われる。法定監査はしばしば組織体の内部統制組織の評価に用いられていたが、それは当時の監査が機械的監査手続^(訳注7)のものであったことの表れであり、経営者の目的としては明らかに誤りであった。しかし組織体の規模の増大と共に記録される取引量が益々多くなり、法定監査は経営者の代りに行う内部統制組織の評価の手段としては明らかに不適当なものとなってきたのである。経営者が内部統制組織の能率的な整備運用を保証することの第一次的な責任を負わされることになり、よって内部監査機能が不可欠なものとなったのである。

英国の株式会社においては内部監査導入の一層の誘因となったのは今世紀初頭の経済的環境である。すなわち、ドイツ、アメリカ、日本の急速な工業化によって英国の会社はそれまで非常に利益をあげていた海外市場でずっときびしい競争に直面することになったのである。多くの製造会社は外国の競争相手の低価格製品に対抗して従来通りの利益率を確保することがむずかしくなった。一つの解決策は生産性をあげ、原価管理を行うことにより平均原価を下げることであった。原価計算技術の発達は製造原価について多くの情報を会社が得られるようにしたが、内部監査もまた記録された情報が正確かつ信頼できるものであることを保証する常規的手続を確保することにより原価の能率性向上に寄与したのである。従って、内部監査はその初期の段階では作業の能率改善に直接関与はしていなかったのであるが、それが内部統制組織の牽制と均衡 (checks and balances) に関与するにつれて能率性改善の目的に寄与することになったのは疑う余地のないことなのである。

不正と誤謬の発見は内部監査の最も初期の目的の一つであるといわれているが、今日で

もなお然りである。この役割において内部監査は内部統制組織における一つの独立した要素である。それは内部監査が経営者によって、複式簿記または正式な権限の機構が資金の不当使用のないことおよび会計記録が誤謬のないことを確定するために用いられるのと同様な、手続上の検査 (check) として用いられることなのである。

内部監査人によって用いられる不正・誤謬発見の重要な技術の一つは抜打ち往査^(訳注8)である。すなわち、監査人が彼の往査に対して関係者が準備したりできない様に何等事前の予告なしに来ることである。このような関係者の予知できない検査は、資産が不正流用されやすい内部統制の個処にしばしば用いられるものであり、今日この最も一般的な例は棚卸資産と小口現金である。棚卸資産の抜打ち的なカウントはその継続記録がなされている場合に行われる。つまり帳簿等の記録により棚卸資産の帳簿上の数量を確定し、監査人は各棚卸資産項目が計算上の数字と合致するかどうかカウントするわけである。同様に小口現金のカウントは通常その日の始めに行われ、小口現金出納帳の数字と突合せあるいはインプレストシステムの定額に調整される。いずれの場合でも調整不能差異は上級管理者に報告され、上級管理者がそれが偶然的な過失によるものが手続上の欠陥あるいは不正によるものか更に進んだ調査を開始することになる。

抜打ち監査は今日ではずっと行われなくなってきている。それは関係した項目が重要でないかあるいは他の代替的手続が用いられるからである。しかしある種の組織体では内部監査人の事前通告なき往査は今でもなお内部統制組織の不可欠の部分なのである。この例は銀行の出納係の引出し中の紙幣・硬貨の監査である。そこでは関係する金額が非常に大きいことまた他の組織体に比べて銀行における現金取扱業務量の大きいことが誤謬発生

可能性を非常に高めているのである。

(1) 内部統制^(脚注9)の審査

経営者はすぐに、組織に組み込まれた牽制と均衡および書式化された手続、これらを含む自己規制的な内部統制組織の確立の方が抜き打ち監査よりずっと有効な、不正や誤謬の探查手段であることを認めたのである。その結果、内部監査の範囲はこれら牽制と均衡の単なる一種から内部統制組織を運用するのに全面的に責任を負うように拡大していった。

内部監査のかかる面の本質的な一部分は、内部統制組織の妥当性を審査 (review) し、必要などころでは追加または代替の手続をすすめることである。このことは法定監査人によってなされる内部統制組織の評価を補完しかつ補充するものである。ただし、内部監査人は自分が設置した手続を監査するに際しては、常に個人的な偏見が入る可能性があることに気をつけねばならない。

内部監査人は法定監査人よりひんばんに調査を行いうる。たとえば、棚卸資産の記録・評価システムの適否を査定する監査ステップの一つは在庫より払出された、製品台帳に記録のある製品数量が得意先への送り状 (invoicing) の数量と合致するかどうかを調べることである。法定監査目的には1または2ヶ月分の項目をサンプルとして調べることで十分であろうが、内部監査では継続的に調査することが想定されているので、かかる準拠性監査は多分月次または週単位になされるべきなのである。内部監査人は組織体内に常にいるのであるから、これらの検査をかかる月次または週単位で取引が発生後直ちになしうるのである。

かくて内部監査は経営者が手続上の欠点をそれが組織体の内部統制組織全体および財務状態に重大な影響を及ぼす前に矯正することができるという結果をもたらし、いわば即時的なフィードバックの機構となりうるものである。たとえば、得意先への送り状の作

成と製品台帳への記帳を同一人に担当させることは不適当な内部統制であると通例いわれている。これは職務の分担ということに欠けるからである。内部監査人は送り状の作成は販売係にさせるように勧告するかあるいはその組織体の人員が少なくそれが不可能ならば、送り状の数量が得意先よりの注文書の数量と一致することを照合する何らかの追加的手続を補完するであろう。このような欠点は組織体に物量あるいは財務上の損害を与える可能性があるものであって、この可能性を最少限にするための早急に克服されねばならないものである。

また内部監査人は法定監査人よりずっと多くの項目や取引を検査できる。たとえば、一定期日における組織体の債権残高の確認において、確認状をきわめて広範囲に送りうる。金融会社などでは債権が非常に重要な項目なので、内部監査人は実際にその100%の確認を試みるであろう。このような高い確認の範囲のレベルは、外部監査人においては、たとえば内部統制組織が全くできておらず、組織体の記録が全然信頼できないというような例外的な場合においてのみ要求されよう。内部監査人にとってもサンプルを100%にするということは通例ではないであろうが、なおそれは例外というより常規的な (routine) 調査に属するといえるのである。

4. 最近における発展

過去数年において内部監査職能の重点に重要な変化がみられた。今でもなお内部監査は内部統制組織の監視や改善に関与してはいるが、内部監査の勧告的役割が益々重要なものとなってきているのである。この新しくかつ重要な役割はしばしば業務監査 (operational auditing) といわれる。その領域は伝統的な内部監査とは次の点で異なる。すなわち、それは財務情報だけではなく非財務情報とも係わるのであり、組織体の全般にわたったその能

率性と有効性の評価に係わるものなのである。業務監査は今や英国においては内部監査部門の全仕事量のほぼ半分を占めており、なおその割合は将来増加し続けるであろう^(原注8)。

業務監査は、今ではまだ日常的なルーティンな経営者の意志決定に関する手続や統制に限られていることが多いが、組織体の活動のすべての面をその対象領域とするものなのである。業務監査の範囲は次の三つの主要な分野に分けることができる。すなわち、空費の最少化、業務上の決定に際して経営者が用いる情報の質の向上、計画と統制に用いられるモデルおよび技術の幾つかについての評価、である。かくて業務監査は統制機構の良い一例であり、組織体の能率性および有効性の改善を目的とするものであって、そのことによってその組織体の外部関係者に対する会計責任プロセスを高揚するものといえる。

(1) 空費の最少化

すべての組織体は原価削減の必要を感じており、業務監査は原価の不能率な領域を確定するのに極めて有効な管理機構なのである。ラインごとに管理会計や製造原価報告書をレビューすることにより内部監査人はある期から次の期における重大な変化を確認することができる。たとえば、原材料や製品の物量の調査は動きのにおい部分を明らかにしよう。陳腐化した在庫品は組織体に多くの面において不必要なコストを負わせるのである。それらの品目は倉庫のスペースを占めるし、その保管費用は流動資金の必要量を増加させる。それが次に何ら対応して相殺してもらわなければならないべき収益のない余分な利子費用を生む。製品売上状況報告書は不用な陳腐化品を、多くは若干の値引を付してもなるべく早い時期に処分させるように示唆するであろう。たとえその処分から何の収益がえられなくとも、倉庫の貴重なスペースがあくことは組織体に実際に資金の節約をもたらすものなのである。

上記の例では不能率の原因とその改善策の両方共が極めて容易に確定できる場合であるが、他の問題領域では必ずしも同様にはいかない。たとえば、内部監査人が当期においてエネルギーコストが著しく増加したことを発見したとすると、経営者に何らかの改善策を進言する前に、彼はそれを招来した一つあるいは幾つかの原因を確定することに意を用いなければならない。悪天候という状況によるエネルギー消費量の増加は報告されるべきではあるが、原因が組織体の管理外にあるので別に何らの改善策の勧告も不必要なわけである。これに対して発電設備の欠陥によるエネルギーの不能率な使用は経営者の措置によって改められねばならないであろう。燃料の供給者からの価格上昇が原因要素である場合はずっと困難となる。これは組織体にとって管理不能であるが、内部監査人はエネルギーの備蓄を提案し、更に価格上昇が予想されれば、代替エネルギー源への転換についてコスト・ベネフィットを示す計算書を作成すべきである。この種のエネルギー監査は組織体内におけるエネルギー政策の計画と監視の手段として益々一般的なものとなりつつある。エネルギー監査によって得られた情報は外部関係者にも重要なものであり、従って会計責任プロセス全般に貢献するものである^(原注9)。エネルギー監査の事例はまた、内部監査人が業務監査を行う上で必要となる方法の重要な特徴をも示しているのである。すなわち、彼が組織体内の様々な専門的業務を理解し、精通している必要があるということである。有効な業務監査を遂行するには、内部監査人は会計や財務だけではなく、生産、工学およびマーケティングの相当な部分についても修練されていなければならないであろう。

(2) 経営管理に必要な情報の質の向上

内部統制手続を一覧することで財務会計制度に記録されている情報の正確度と信頼度を

きめるのは十分であるかもしれない。しかし情報は経営者によって業務上の決定にも用いられるのであり、内部監査機能はその様な情報の質を評価するための監視機構として有用となりうるものなのである。内部監査の調査で追加的情報の必要性が示されるかもしれない。たとえば、超過勤務時間の原因の詳細な分析とか部門別の修繕維持費の明細である。内部監査人は逆の例^(訳注10)をも注意しなければならない。しかしながら利用できる情報量が過多で経営者が意志決定するのに邪魔になる程の情報量になることもまた同様に有害なのである。情報過多 (information overload) は、追加的な統計資料や財務報告書類の作成の直接的な費用が極めて少なくまた経営者がより多くの情報が必ずより良い意志決定をもたらすと信じ勝ちになりやすいコンピュータ化された情報システムの下で最もひんぱんにみられる。しかし、情報過多の職能に及ぼすマイナスの影響の可能性…たとえば意志決定を避けるとか情報を全く無視すること…これもまた経営者が注意しなければならないことなのである。

予算の作成は経営情報の質の向上のための、内部監査の特定の利用の良い例を示すものである。典型的には、組織体全体についての予算は個々の部門の見積りより作成される。すなわち、マーケティング部門は次年度の広告宣伝費の予測に責任をもち、開発研究部門は自分の部門の支出必要額の見積りを提出するがごとくである。上級管理者はこれらすべての個別の予算を、それぞれの異った支出要求をなしている各部門間の公平さを保つことをたえず心懸けながら、組織体のための現実的なものに統合する仕事をうけもつのである。この仕事は個々の部門における見積りにおいて意図的な偏向 (deliberate biasing) があることによって決して容易なことにはならないのである。偏向は幾つかの要素によってなされる。意識的に容易に達成できる目標を設定

することにより組織に弛緩 (organizational slack) を生ぜしめるがごとき意図あるいは昇進や昇給をうるために上司に良い印象を与えようとする必要などがあげられる^(原注10)。

かかる場合における内部監査人の役割は上級管理者のために、偏向を打消す作業 (counterbiasing) をする行為者になることである。第一段階として、見積りの最終数字の根拠となっている計算を再計算することでその見積りの正確性を検算することができる。しかし、その見積りの信頼度を査定するには、内部監査人はその計算に用いられた仮定の合理性にも着目しなければならない。これはかかる見積りの責任者とインタビューすることでなされよう。各部門の予算見積りを審査する内部監査の役割は、すべての部門の見積りを同一割合でカットするという伝統的な手法よりは多分ずっと合理的な、偏向打消し作業の形式であろうが、それはそれでまた独自の問題を生ずるのである。それは全般的な一律カットよりはずっとコストがかかるのみならず、見積りが内部監査人が自分の業績を評価することに従事していると思うと脅威を感じるのである。見積りが反感や怨恨を抱くのを避けるには、上級管理者が内部監査人のこの偏向打消し作業の性質について極めて明白な立場を示すことが望ましい。すなわち、それは予算編成プロセスの改善のための一つの客観的な方法であることおよび各部門が同じ程度のきびしさの調査をうけるのであることを明示することである。究局的には、内部監査の偏向打消し作業の役割が受容された手続になれば、部門ごとの偏向の量は自然に減少し、見積り予算作成に要する時間・努力 (従ってコスト) の全量が減少することになる。

(3) 意志決定モデルと技法の審査

内部監査は経営上の決定に用いられる情報の評価に限定される必要はないのである。それは意志決定のモデルや技法それ自体の審査

(review) と改善の提案にも用いられるのである。この関連において内部監査人は既存の技術の操作の監視だけでなく、意志決定改善に役立つ追加的な科学的方法の提案も行うのである。

たとえば、多くの組織体において能率の悪い作業を明らかにする差異分析報告書 (variance report) の使用は一般的なものであるが、その意志決定技法としての価値は計算された差異の正しい解釈にあるのである。内部監査職能は、たとえば差異が予算化された金額の一定割合より著しく大であれば、更に調査が必要であるかどうかを決定することについて規準を設定するのに役立つ。かかる一定の割合の実際は、過去の差異のサンプルをとり、それについて、とられた改善措置より得られた能率の向上とそれを詳細に調査するのに要したコストを比較するという形で、かかる調査の効用を評価することから導き出せるのである。かくて内部監査人は差異がそれをこえたら調査を行うことが経済的に合理的であるという、平均的な割合の数字を求めることができるのである。その後は内部監査人はかかるガイドラインの割合への準拠性を監視し、それについて報告すべきである。もちろんラインの経営者がかかる手続を無視することがあってもそれが認められる場合もありえよう。たとえばガイドラインより低い割合の差異であるのに調査を希望する場合などである。しかし、上述した手続…それは品質管理部門で用いられる管理図 (control chart) に似ている…が一般的に用いられれば、多くの不経済な調査は避けられるであろう。

内部監査は組織体に O・R よりもたらされるさまざまな科学的技法を導入することにも用いられなら。たとえば、製造工業では在庫量モデルが全保管費用、品切れの可能性を最少限にする様に原材料の最適在庫量をきめ、これによって仕入先へ注文することに使われよう。同様に L・P、行列理論、ネットワー

ク分析のごとき一般的な最適理論の技術は輸送の手順、銀行における出納員の数、大規模建設工事プロジェクトにおける作業のスケジュールなどさまざまな作業に適用できるのである。これらの技法の多くは今日、標準的な、コンピューターの操作一式 (package) として利用できる様になっており、内部監査人の将来の役割は色々な操作一式について組織体の実際の営業への適当性を評価することになるだろう。新しい意志決定モデルや技法の導入と同様に重要なことはその運用状況を絶えずレビューすることである。内部監査人はそれらの能率性や有効性への効果を監視すべきであり、初めのモデルに改訂を要するとき組織体の環境の変化に絶えず気をつけねばならない。

過去20年間、内部監査の範囲は伝統的な準拠性監査だけでなく組織体の能率性、有効性の問題をも含むように発展してきた。業務監査という独自の特殊な分野の出現…それは内部統制の財務のおよび非財務的な側面および経営者の意志決定に焦点を合わせている…は内部監査人の職能と O・R 担当者、システム・アナリストの職能との間にある程度の重複を生む結果となっている。これらの役割が正式に統合されるべきものかどうかは現在、文献でも議論のみられるところである (たとえば Chambers)^(原注11)が、しかし将来の内部監査人は単に会計あるいは財務職能の一部分を担うものというよりは、組織体の計画と統制のシステム全般の不可欠な一部を担うものとみられるようになるであろうことは疑問の余地がないのである。

5. 内部監査部門の位置と構造

組織体内における計画と統制機構としての内部監査の職能の成功はそれに付された仕事の性質のみならず、それがどの様に組織されているか、それが他の部門とどの様な関連をもっているのか、誰に報告するのかに依存し

ている。内部監査部門の位置と構造はしばしば組織体内における内部監査のあいまいな役割を反映している。内部監査人は独立しているべきであり、またそうみられるべきであるが、手続の改善の勧告は必然的にその独立性を減少させることになる。同様に、内部監査人が上級管理者によってどの様にみられるかも相違がある。すなわち、通例は組織体の計画と統制のすべての面についての助言者とみられるのではあるが、下級管理者からはしばしば自分達一人一人の、個人的業績についての警察官または鑑定人とみられがちである。内部監査部門が設定されると、これらの問題は必然的に表面に出てくるのであって、以下の論述で詳論されよう。

(1) 内部監査部門の規模

内部監査部門の規模は従業員一人から百人を超えるものまでありうる。組織体が大いほど内部監査人として使のため人数は増すであろうが、この部門の規模をきめるものになお若干の同様に重要な要素がある。たとえば商業やサービス業の組織体は他の組織体より大きな部門となる傾向がある。これは銀行などの機関が抱えている特別な危険や地方公共団体のごとき公共部門の組織体が通常要するより厳格な安全装置の必要性を反映しているのである。

規模に影響を与えるもう一つの重要な要素は内部監査部門によってなされる仕事の範囲である。仕事の重点が業務監査や経営情報、意志決定技法の臨時的な調査であるならば、内部監査人の数は比較的少ないであろう。準拠性監査という伝統的な職能が主たるものであるときは、取引の規則的かつ広範囲な検査が必要なので、より大規模な部門を必要とすることになる。

内部監査職能の範囲は組織体のほとんどすべての活動をカバーするので、この部門は分離したスタッフによる部門として設立さ

れることが望ましい。もし内部監査人が業務上の手続や決定の実施に責任をもたないのならば、内部監査人はずっと、独立性ありとみられよう。また、逆に彼等がライン部門に所属していれば、彼等はその部門について自分達が完全に調査を遂行することを抑制しうる上級管理者からの個人的な圧力に屈するかもしれない。内部監査部門が会計職能より分離して組織されることは極めて大切である。特に内部監査部門の仕事の大きな部分が会計組織に係っている場合は然りである。

もう一つ考慮すべき点は組織体の階層における内部監査部門の地位である。これは上級管理者が内部監査をどのくらい重要と考えるかおよび内部監査部門の長に与えられた資格と報酬の程度による。階層内における内部監査部門の地位は必然的に内部監査の範囲、特に部門ごとの能率性の調査に影響を与える。一般に内部監査部門は組織体内のより下位の人員の業務上の能率性審査に限られるであろうから、この監査部門が取締役会レベルに直属した地位にいたのでなければ経営上の諸決定の多くは内部監査の範囲外のものとなる。

(2) 報告責任

前項(1)では内部監査の職能の権限と独立性の程度は組織体の階層中におけるその位置と身分によって影響される旨を強調した。内部監査部門の権限と独立性は、上級管理者が内部監査部門の長が誰に対して責任を負うのかをきめるときの重要な考慮事項でもある。責任を財務担当重役、たとえばコントローラーや財務担当取締役に対してかあるいは非財務担当重役、たとえば社長や業務担当取締役に負うべきか意見の分れるところである。財務担当重役は内部監査について十分な理解をもちかつ指導や監督をしうるという長所をもつ。財務担当重役に対して報告責任をもつことの欠点は、内部監査人の独立性が、特に内部統制組織を審査するという伝統的な領域におい

て、減少するかもしれないということである。世界中をみて、内部監査部門の長の60%超は財務担当重役に対し責任をもっている。しかしイギリスではこの割合はほぼ90%となっている（原注¹²）。

かかる報告責任の問題の一つの可能な解決策は、最近幾多の会社でとられている内部監査部門の長が監査委員会を通して直接取締役会に責任を負うことである。監査委員会は少なくとも一名の財務担当重役および通例一名以上の非財務担当取締役を含めた取締役会のメンバー数人より成っており、かつ内部監査職能を監督し、調整する全般的な責任をもっている。かかる措置は内部監査部門の独立性の必要を満すとともに財務担当重役の会計および監査の経験をも活用できることになると思われる。しかも外部監査人が監査委員会の議事録を受けとることおよび年間少なくとも一度は自らその会議に出席することは一般的な慣行になっている。かくて、監査委員会は内部監査人に相当な権威を付与することになるだけでなく、内部監査職能の諸目的を組織体の外部関係者に対する会計責任プロセスへ直接つなげることもできるのである。

6. 外部監査人との関係

本章の初めにおいて我々は内部監査人の仕事は、特に内部統制組織の準拠性テストとの関連において、外部監査人の仕事を補完すべきものがあることを示した。従って、内部監査人と外部監査人との間の適当な関係は、一般には職務のいかなる不必要な重複をも避けるための相互協力的一种であるべきであることになる。

内部監査人はしばしば精算表や総勘定元帳勘定の精細な勘定分析を行うが、これらは後に外部監査人によって吟味される。同様に、売掛金の残高の監査において、外部監査人によって予め選定された得意先に対して内部監査人が確認状を作成し、送付することが通常

はずっと費用がかからない。外部監査費用は内部監査人によってその仕事の一部が単独であるいは外部監査人と協力してなされることでも削減しうるのである。かかる仕事の分担の例としては小口現金の監査、支店への往査、在庫品棚卸の立会などがある。

外部監査人に代って内部監査人が仕事をするときはずべて外部監査人はその信頼性を評価することが必要となる。たとえば、内部統制組織の、内部監査人自身の行うべき評価の一環として内部監査人は検査のために多くの取引を選定するであろう。外部監査人はこれらの取引のサンプルによって彼自身の検査を行うべきであり、何らかの誤謬が発見されたならば満足のいく説明がえられることをたしかめねばならない。外部監査人は内部監査人の全般的な能力、誠実さについて判断することによって彼の仕事におきうる信頼性の程度を決定しなければならない。両監査人の協力の程度は時と共に増加していくのが通例であり、従って各年を通じて何らかの人的継続性があることは極めて有益なことであろう。最後に、外部監査人と内部監査人間の協力は奨励されるべきではあるが、外部監査人はそのことが自己の客観性と独立性をそこなうことのないよう十分に留意すべきである。

7. 要約

本章で我々は内部監査が会計責任プロセスの不可欠な一部分であることを明らかにしようとしたのである。我々は内部監査の範囲がいかにその初期の狭い、不正・誤謬に係るものから拡大してきたかを強調した。内部統制組織の評価は今なお内部監査人の基本的職能の一つであるが、業務監査のごとき追加的職能の出現は内部監査人を組織体の能率性や有効性全般を改善していくうえで益々重要な役割を果たさせることになったのである。内部監査の変わりつつある範囲は、組織体において今それが占めている、従来よりずっと高い地

位、権限に反映されているのであって、そのことは直ちに、監査委員会を通じて取締役会に直接報告責任を負う内部監査部門の人員の増加となっているのである。内部監査人は、その新しい、より洗練された業務の方法を開発してその担当範囲を拡げていき、かつまた自分の仕事の外部利害関係者への役立ちの可能性を益々認識していくにつれ、組織体の会計責任プロセス内において重要な監視機構にやがてなろうし、益々なっていくであろう。

原 注

1. Michael C. Jensen and William H. Meckling. 'Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure', *Journal of Financial Economics*, Vol. 3, No. 4, Oct. 1976, pp. 305-60.
2. Statement of Responsibilities of the Internal Auditor, Institute of Internal Auditors, New York, 1947.
3. Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, Institute of Internal Auditors, New York, 1978.
4. Andrew D. Chambers, *Internal Auditing: Theory and Practice*, Pitman Books, London, 1981, p. 7.
5. *Ibid.*, p. 4.
6. H. Wilensky, 'The Professionalization of Everyone', *American Journal of Sociology*, Vol. 7, No. 2, Sept. 1966, pp. 137-58.
7. Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, *op. cit.*
8. J. G. Miguel, I. S. Shank and V. Govindarajan, 'Extending Corporate Accountability: a Survey and Framework for Analysis', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 2, No. 4, 1977, pp. 333-47.
9. C. I. Sutherland, 'Energy Management Audit: A Presentation of the Philosophy, Objectives, Expectations and Methodology', paper presented at the Fifth Annual Congress of the European Accounting Association,

University of Aarhus, Denmark, 5-7 April 1982.

10. E. A. Lowe and R. W. Shaw, 'Analysis of Managerial Biasing: Some Evidence from a Company's Budgeting Process', *Journal of Management Studies*, Vol. 5, No. 3, Oct. 1968, pp. 304-15.
11. Andrew D. Chambers, *op. cit.*, pp. 75-76.
12. *Ibid.*, p. 177.

訳 注

1. a bonding cost 第一章で著者は外部監査人による財務諸表は組織体と外部関係者とを、信頼できる財務諸表の作成ということで結びつけるものといっている。従ってその費用をこのようにいうのである。拙稿前回の研究ノート p. 30 参照。
2. ここでは内部監査（広くは内部統制組織）が全くない、あるいは考慮外においた場合の外部監査の費用（精密監査となるので高額になる）とそれが存在し、考慮に入れた場合（試査が原則である）の通常の費用を比べていっているものと思われる。
3. principals 監査契約を考えた場合の監査依頼当事者をいっているらしいので関係者とせず主体と訳した。なお、この点、次の第11章「経営監査」でも若干ふれられるが誰を考えているのか必ずしも明確でない。
4. audit committee 取締役会の会計監査関係の権限を委譲してできたもの。米国で1970年代以降、公開会社において普及、今日では制度化している。
5. physical independence 監査人の身分的・経済的独立性を指すと思われる。なお、法定監査人の独立性については第三章で詳論している。
6. auditing techniques 本書では狭義の監査手続と監査技術の両者を含めて監査の手続 (auditing procedures) といっており、技術的な監査用具を指すとき監査技術といっている。
7. mechanistic audit procedures 19世紀末頃まで英国において一般的であった監査手続である。一般に帳簿と証憑、帳簿記録相互間の完全照合、検算等を主体とした精密監査であり、会

計処理の適否の検討は未だ行なわれていない。
不正・誤謬の発見が主目的であった。

8. surprise visit 事前の通知なしに現場の監査
手続を行うこと、我国の法定監査では一般には
行われていない。
9. internal control 内部統制の形式的な面（整
備状況、組織面）と実質的な面（運用状況）の
両者を含めていることを示すために単にこうい
っているものと思われる。ただし、内部統制組
織（internal control system）と表現しても同義
に用いていることが多い。
10. 予定や標準より実際の方が少ない場合、いわ
ゆる、貸方差額の場合をいっているものと思わ
れる。

第9章総論「準拠性から能率性と有効性へ」で明らかにしていた様に、著者は内部監査等の新しい監査職能を従来の伝統的な法定監査の補完として性格づけ、究局的には法定監査（外部監査）の一環となるべきものとしているわけである。かかる見地からの外部監査人との協力の問題など本章における内部監査論は今後の動向を示唆するものとして注目してよいと思う。次に、同様な基本的な考えの上に、なお新しい分野である経営監査を論じている第11章をまとめてみる。

Ⅱ 経営監査

1. 序論

経営監査（management auditing）は我々が前章で論じた内部監査職能からの発展であり、その延長に他ならない。実際、経営監査で用いられる方法の幾つかは業務監査で用いられるものに極めて似ているし、幾つかの文献、たとえば Washbrook のもの^(原注1)でもこれらの用語は交換可能なものとして用いられている。しかしながら本書では、経営監査の意味づけは経営監査が組織体とその外部関係者との間にもつ会計責任プロセスにおいて

果しうる役割に重点をおくのである。特に Bird^(原注2)の意見と同じく、我々は経営監査は経営の能率性および有効性について、法定監査の結果として伝えられる所をこえた追加的な管理（統制）のための情報を提供しうるのとみるのである。かかる管理情報の若干は、内部監査の業務監査において集められるかもしれないが、我々は経営監査は業務監査とは概念的に異なる幾つの特徴をもつものであることを次に指摘しよう。

第一に、そしてこれは最も大切なことだが、経営監査の規準^(訳注1)は外部関係者の期待より導き出されるものであって、組織体の経営者のものではないということである。このような組織体の業績^(訳注2)評価の規準は、これら利害関係者が組織体に対して抱く目的に関連したものであるべきである。たとえば、株主による経営者個人個人の能率性の査定、あるいは公共部門組織体においては提供されるサービスの有効性の査定である。つまり個々の組織体の業績が、それに対比されることで判断される基準は組織体の外部で決定されるべきものである、ということである。

第二に、業績について外部の規準を適用する立場にたつためには経営監査人は精神的に独立している…これはいかなる監査でも監査人に必要なことだが…のみならず形式にも独立^(訳注3)していなければならない。従って、経営監査人にとっては経営者ではなく外部関係者グループのいずれか一つに直接責任を負う必要がある。この様なわけなので経営監査人の独立性は内部監査人よりも法定監査人のそれに似たものとなる。かかる代理人関係の非常に有益な結果は経営監査人が経営者の業績の査定をなすに当って、彼の他の組織体での経験を活かすことにより、ずっと広い観点からすることができるであろうということである。たとえば、彼はちがった組織体の比較をすることができようし、そのことは彼が当該組織体での基本的な問題領域を明らかにす

るのに役立つだけでなく、彼がなすどんな報告の結果についても自信をもたせることになる。

第三に、経営監査は組織体の全般的な能率性や有効性の評価に係るものであることである。経営監査人は最後には主要な問題領域に彼の分析を集中させるであろうが、それはその組織体の全営業のレビューをした後でなされるのである。このことは業務監査をなす内部監査人の仕事と対照的である。すなわち、内部監査人は経営監査人と同様に能率性に関与しているが、彼は組織体の個別的な部分についての評価のみを行うのであって、決して立ち戻って組織体の包括的な査定なり監査をするのではない^(原註3)からである。そして経営監査のこの包括的な性格、これこそがそれを会計プロセスにおける有用な統制機構にすることを可能ならしめているものなのである。従って、年次報告書および法定監査が外部の利害関係者にその組織体の全般的な財務上の評価を与えるのと同様に、経営監査は組織体の全般的な能率性、有効性について監視 (monitor) することができるのである。

この序論の結論として我々は我々自身の経営監査の運用上の定義を示してみよう。これはその主要な特徴を要約したものである。

「…経営監査とは、経営者が業績について外部から要求された基準に達することに失敗した職能上、営業上の領域を確定し、かつまた組織体の全体としての能率性と有効性を監視し、改善する目的をもって経営者の意志決定を評価すること、これらに関しての独立した立場からのレビューおよび調査のことである。」

この定義は経営監査の主要な目的、すなわち全般的な組織体の業績を外部基準に照して評価することを強調している。更にこれは次のことをも示している。経営監査は継続的な

監視プロセスである必要はない、即ち経営監査人は業績のある一つの測定、たとえば利益率や人員の変動、において重要な変化があったので一度かぎりの調査に従事することがあるということである。この場合、経営監査人は紛争処理のための経営コンサルタント (a trouble-shooting management consultant) の役割と同様な役割をもつことになる。ただし、経営コンサルタントとは彼は直接外部利害関係者グループに報告する点では異っている。かかるタイプの経営監査の一例は1982年、ある会計事務所が DeLorean 自動車会社の継続的安定性の調査を依頼された例がある。

経営監査の目的と規準は内部監査のそれらとは全く異っているが、用いられる調査方法は本質的には業務監査において用いられるものの適用に他ならない。以下、我々は経営監査における二つの可能な方法、「職能審査」(functional review) と「業績審査」(performance review) につき説明し、吟味してみる。これらは両方ともより進んだ調査が必要となる組織体中の非能率性または非有効性を示す主要な領域を確定するための全般的な査定から始まるのである。

2. 職能審査

職能審査はその名称が示すごとく組織体における特定の職能、たとえば生産、製造技術、マーケティング、の能率性を審査することを指向するものである。職能審査に用いられる技法の幾つかは内部監査より借用することになるのは明らかである。ただし、その重点は財務上より非財務上の統制・手続におかれるのである。経営監査のこの方法の重要な前提は良い意志決定には適切な手続と方針を用いることが必要であるということである^(原註4)。

明確に定義された手続と方針は業務遂行の職員をしてルーティンな状況下では正しい反応をすることを可能にしてくれる。たとえば、銀行において貸付係は、新車購入のためのパ

パーソナル・ローンを申込み顧客に対する信用供与の格付けのチェックのための標準的な手続セットに従うのである。標準手続は経営上の例外の原則（management by exception）の思想とも合致するものである。標準手続の使用は下級職員がすべてのルーティンな決定や措置が行い、上級管理者はその判断が必要なときのみ干与すればよいという結果となる。要約すれば次のごとくいえる。良い手続のセットには二つの主な特徴がある。すなわち一つは正常な状況における広範囲のさまざまなことに対する措置について簡単なルールを提供すべきであること、もう一つは、業務遂行の職員が上級管理者に報告しなければならない、異常な状況について気付くようにさせるべきことである。良い手続は経営情報システムの基礎を提供するものであり、かつまたそれは組織体における能率的な意志決定に重要な貢献をするものである。こうしたことの考慮は経営監査人がその職能審査を遂行している全過程を通じて、彼の指針となるべきことである。

(1) 予備調査

経営監査人は初めにその組織体のすべての職能の諸領域の予備調査（preliminary survey）をなす。各種の職能の領域は組織図から確定できるし、またしばしば部門と同義である。たとえば、生産・マーケティング・会計のごとくである。予備調査の一つの目的は経営監査人が部門間の情報の流れを確定し、何らかの改善の勧告をするとき、それらの相互関係につき考慮を払うことができるように、組織体内における主要な営業システムの全体的な見取図を作成することである。予備調査の他の主要な職能は一部門または職能中における重大な問題領域の確定である。次の例を考えてみよう。

「マーケティング部門の予備調査で販売予測

は定期的に作成されているが、顧客によってなされた実際の注文とこれらの予測との比較はなされていない。」

このような受けとった出荷指図書と販売予測との正式な監視手続（a formal monitoring procedure）の欠如は幾つかの職能の悪化の効果をもたらす。

マーケティング部門により作成された販売予測は製造工場における生産レベルの予定と実際のための情報の主要な源泉である。もし実際の受注が当初の予測より相当多ければ、…そしてこのことは監視手続が欠如していると速やかには認知できない…製造部門は重大な注文の滞留に直面することになろうし、そしてこのことは予定通りの製品の発送を困難にするであろう。同様に受注が予測より少なければ予期しなかった余剰能力が生ずることになり、短期的には固定されている原材料等（resources）は非生産的なものとなり、何らの収益をえないのにコストを招くことになろう。なお、組織体の能率性に及ぼす影響は製造部門に限定されるとは限らない。販売の不適切な監視によってもたらされる生産計画の予期せざる変更は、仕入・貯蔵部門に影響していく。より大きな生産のために必要となった原材料の供給は困難かもしれず、またもし生産が削減されると在庫品の超過分は累積していく。いずれの場合も営業コスト（訳注4）は増加するであろう。

販売監視手続の欠如はマーケティング部門の能率性をも減少させる。予測と実際の受注との比較は販売予測の信頼度の評価に必要であり、さらに当初の予測とのズレ（deviation）の原因は将来の予測の正確度改善のために調査されねばならない。この様なタイプの管理のための情報…これはマーケティング部門の職員をして過去の過大または過少予測に照して販売予測の信頼度を定期的にレビューさせ、将来の販売予測を改善させることになる

…は予告的情報 (predictive information) の一例であり、これはすべての計画の決定に重要なインプットなのである(原注⁵)。

経営監査人はこの様な種々の問題領域を確定するために予備調査を行なわねばならない。上述の例は、彼が手続の欠如しているところを見定めるだけでなく、組織体を通じてその能率性への直接的または間接的な影響を追跡することにも関与することを示している。予備調査を了えてから、経営監査人はこれらの問題領域を詳細に調査あるいは集中的な監査 (intensive audit) をなし、組織体の方針または手続に改善勧告をするようにすべきである。

(2) 集中的監査を行う場合

経営監査がなすべき職能審査のうち集中的監査の場合は、方針・手続および報告の三つの主な段階を含む正式な仕事のプログラムである。ある予備調査で確定された、先にあげた例とは別の、今一つのありうる問題領域の例を考えてみよう。

「経営監査人は検査報告書のレビューから、原材料の品質が悪いことによる毎月の生産のロスが当年度中相当増加したことを発見した。」

第一段階は経営監査人が原材料の購入について会社が方針をもっているのかどうか、更にもっていたならばそれが認められた不能率との関連において適切なものであるかどうかを確定することである。たとえば、経営監査人は、原材料が、その仕入先の利用が低品質の品目を受取る危険率を最少にするであろうような、承認された仕入先からのみ購入されているかどうかを調べるべきである。

第二段階は、手続がその明定された方針との合致を保証するのに適当であるかどうかを確かめることである。この例では、有用な手

続は、各購入指図書が、承認された仕入先のリストと照合されるということであろう。購入指図書上の権限ある役職員の署名はこのチェックがなされたことを示すわけである。

第三の、そして最後の段階は、規定された方針が所期の目的を達しているかどうかを確認するために管理報告書 (control report) が用いられているかどうかを調べるべきである。承認された仕入先を利用することは劣等な品質のものの供給をうける可能性を低減するものと思われる。従って、夫々の仕入先に対して購入された原材料の全量と後に欠陥ありと分った原材料の量との割合を示した、規則的な報告書が作成されるべきである。これによって、経営者はある仕入先についてそれを承認された仕入先のリストに残しておくべきかどうかを決めることができる。

能率性改善のための勧告は、この集中的監査の仕事の三つの段階のそれぞれにおいて得られた情報から直接なされるべきである。経営監査人は新しい方針の導入、およびその方針が守られていることを確認するための新しい手続の設定、あるいはその方針の有効性を監視するための追加的管理報告書の使用、これらの勧告をできるのである。しかしながら経営監査人にとって、自分がある特定の部門の改善について何らかの勧告をする前に、その組織体の全営業活動 (the total operations) について良く知っておくことおよび事業の環境について確かな理解をもつことが極めて重要なことなのである。新しい方針または手続は組織体における既存の管理手続にじっくり組み込まれなければならないし、かつまたその組織体によってなされている活動の、その特定の形態に適合したものでなければならない。

3. 業績審査

経営監査に用いられる他の主要な方法は業績審査 (performance review) である。営業

にたずさわる人々や上級管理者の行為や決定を指導する適切な方針や手続があることの有用性は認めるが、この方法の力点はある事前にきめられた業績の基準によって組織体の全般的な能率性を評価することにある。

業績審査は職能審査より一般的で柔軟な方法である。これは私企業部門の製造会社であれ、公益法人、あるいは慈善団体であれ、どのような形の組織体にも適用でき、これらの組織体のその関係者に対する会計責任の高揚に役立つ機構なのである。従って、各業績審査はそれぞれ独特（unique）なものであり、その詳細な監査計画は、特定の組織体とその会計責任プロセスにおける特定の関係者に対して合わせなければならない。どんな業績審査にしてもその一般的な目的は組織体の業績と多くの場合、一つあるいは幾つかの関係者グループの期待より導き出された。事前に決められた業績の基準との差異（variances）を測定して、これらの差異の理由を調べることである。かかる差異の調査の本質は経営者の責任の程度…この差異が真に経営者の責任なのであるかどうか…を決定し、そして組織体が将来の業績改善のためにとりうる代替的な活動のコースを提案することなのである。

この様なタイプの経営監査は、ある事前に外部的にきめられた基準で組織体の相対的な業績を審査することであることは明白である。従って、その外部的な基準の定義とそれに応じた、経営監査人によって選定される能率性の一つあるいは幾つかの測定値が全調査に極めて重要なものとなるわけである。異なるタイプの組織体には異なる業績測定値が用いられるであろう。ある組織体には収益性とか流動性のごとき財務上の業績測定値が相対的な能率性判定への良い指針となろう。収益性以外の目標をもつ他の組織体には業績の非財務的測定値の方がより適当であろう。

株式会社の業績審査を行うときは、たとえば公表年次報告書が有用な出発点となろう。

重要な比率がその会社および類似の会社あるいは業界平均について計算され比較の解釈のむずかしさに気づくであろうが、それらによって重要な不能率が見い出されるところについて若干の一般的な示唆がえられるであろう。たとえば総資本利益率、売上高利益率の両方が業界平均より著しく低ければ、経営監査人は会社の原価管理能力を調べるであろう。そうすることによって多くの場合、支出削減が可能なところや原材料等がより能率的に使用できるところを確定するのである。よって、会社の業績審査における財務比率の使用は、経営監査人をして不能率の主な諸領域を速やかに限定せしめるのである。これらは更に調査されて不能率の主要な原因の解明に至ることになろう。

他の組織体にとっては業績の適当な基準の選択はしばしばより困難である。もし組織体为非営利目的をもつ…たとえば雇用機会の維持、社会奉仕活動…ならば能率性と有効性を区別し、それぞれに業績測定値を選ぶことが重要である。たとえば慈善団体の能率性は所定の寄付金額をうるに要した諸要素のコストで測定できよう。全収入に対する管理運営費用の割合によったかかる一種の基準は慈善団体の標本からえられるであろうし、その基準によって監査されている慈善団体についての偏差も計算できよう。しかし、経営監査人にとっては慈善団体の有効性、すなわちその目的の達成程度の評価も同様に大切なのである。そしてこのためには別な業績測定値が必要なのである。その目的が飢餓に苦しむ人々を助けることにある慈善団体の有効性の評価には原価数値それ自身は役に立たない。経営監査人は、産出高…この場合は食糧の供給…と集められた寄付金を関連づける比率のセットを選定しなければならない。一つのその様な測定値は各ドルの寄付金に対して一週間に食糧を与えられた人々の数であろう。将来、飢餓を防ぐことに関連した他の一つの測定値は各

ドルの寄付金によって再耕作された土地のオーナー数であろう。経営監査人は慈善団体がどの様にすれば最も効果をあげられるかを勧告できる様な、一連の測定値を用いることが重要である。

業績審査の方法による経営監査は、特に米国において主として経済上あるいは財務上の目的をもった組織体に用いられ始めている。これは非営利事業の組織体にはそれ程一般的ではない。しかし、広範囲な幾つかの関係者グループによる非財務的な目的をしばしばもつこれら非営利事業の組織体こそ経営監査のこのタイプのものによって最も裨益するところの多いものと思われるのであるが、幾つかの異なる規準によって業績を評価することによって、経営監査は各目的が充足されている程度を査定できるし、更に重要なことはこれら諸目的間の代替性 (trade-offs) について測定を試みることができるのである。業績審査は一つの目的に優先権を与えることが組織体の他の諸目的の充足能力に与える影響を定量化することができる。このことはその組織体が原材料等につき拘束条件…これはある種の生産量を増すことは他の種の生産量の削減という犠牲においてのみなうることを意味する…を有するとき特に有用な情報となる。諸目的の望ましい順序づけは組織体の関係者によってなされるべきではあるが、なおしかし経営監査人は組織体の現在の業績に内包されているそれらの相対的重要度を計算できるのである。数学的なプログラミングの公式を用いて経営監査人は稀少な原材料等の利用の変更の各目的に及ぼす効果を示すことができるし、また各目的に与えられる重要度が異なってくれば、生産のレベルがどの様に变化するかも予告できるのである。かかるタイプの管理情報は組織体の会計責任プロセスに著しく貢献するものと思われる。なぜならばそれは関係者の各グループの期待について監視するだけでなく、なされるべき組織体全般につい

での査定をも可能にするからである。

この場合における正確性…特に数学的モデルを作る場合…は実際には非常に困難であることが特に注意されねばならない。というのは、営利的であろうと非営利的であろうと大部分の組織体にとって業績審査のための経営監査は単なる能率性や有効性についての測定値の広範囲なものの羅列にすぎないものとなろうからである。しかし、これらはより詳細な調査が必要な諸領域を示すのに用いることはできるのである。このような経営監査を行う上で実際にどの様なことが問題になるか、次の仮設例を考えてみることで若干の示唆がえられよう。

(1) Solem 大学の経営監査

下掲の仮設例は経営監査の業績審査において作り出される能率性と有効性の選択しうる測定値の若干を示したものである。この例は非営利組織体の業務の非財務的測定値の使用に焦点を合わせるため、仮想の大学を特定している。伝統的に営利目的組織体の外部関係者は業績の非財務測定値にはほとんど関心がないものとされてきた。しかし、収益性が必ずしも能率性と同義ではないことおよびすべての組織体はすべての外部関係者に会計責任を有することが益々認められるにつれて、非財務測定値に対する要求が増加していくことは疑問の余地がない。非営利組織体…ここでは非財務的な業績指標が重視される…に焦点を合わせることにより、経営監査を行う上で考えられる有用性や困難性の両方が明白になってくるのである。更にまた、大学の能率性と有用性は現在、それ自身で検討に価する極めて大切な問題なのである。

「Solem 大学は Astra 国の南西部の工業都市に隣接した位置にある。1981年12月31日に終る年度において、Solem は合計 3,800 名の学生…うち 3,800 名が学部、500 名が大学院…を

擁していた。専任の教育および研究職員は合計500名であった。Solem 大学は高等技術科目において良い評判をえていた。高等教育省は Astra 国の各大学の相対的な能率性を評価するために1名の経営監査人を任命した。これによる情報は1983年1月以降5年間に大学に与えられる政府の助成金の分配を決めるのに用いられるであろう。」

能率性測定値の適当なもののセットを選ぶことは、その組織体の目的に関連して行うべきである。財務上の目的、たとえばコストを最少にすること、財務上の欠損を避けることの他に大学は幾つかの教育上の目的を持っている。これらには、知識の伝達、学生の就職のための訓練と準備および理論と応用の調査・研究が含まれる。経営監査人の仕事は、これらの一般的な目的を比較可能な業績測定値がえられるように特定の規準におきかえる

(translate) ことである。

表1は Solem 大学および Astra 国のすべての大学のために用いる能率性と有効性の測定値の一つの選択を示したものである。もし学生一人当たりのコストが能率的な財貨 (resources) の利用を表す代用 (proxy) として用いられるのならば、Solem は他大学に比べて劣っているごとく見える(訳注5)。同様に、Solem は設備や管理運営のために要した支出合計の割合が他の大学より大きく、このことは Solem がそのコストの何らかについて管理上難点があることを示唆しているのかもしれない。しかし、これらの測定値の解釈には慎重な注意が必要である。なぜならばかかる標準より偏差は不能率な経営管理というより Solem においては高度な技術科目に重点がおかれていることによるのかもしれないからである。経営監査の次の段階は全支出を更に分析し、他の同様な高度な技術系大学と比較す

表-1 Solem 大学の経営監査の業績審査測定値
1981年12月31日に終る年度

	Solem 大学	全大学
学生一人当たり全費用	£ 2,620	£ 2,350
当期支出の分析：	割合(%)	割合(%)
教育研究	64	72
管理運営	10	7
設備	18	15
その他	8	6
	100	100
当期収入の分析：	(%)	(%)
学生納付金及び政府補助金	76	70
研究調査機関よりの補助金	11	18
産業界よりの補助金	10	7
その他	3	5
	100	100
教員対学生比率 (学部)	1 : 6.60	1 : 7.61
卒業の成績分布：	(%)	(%)
優良 第一級	5	7
第二級 (上)	19	27
第二級 (下)	42	40
第三級	17	12
普通	17	14
	100	100

ることによって科目の組合せの管理を試みることであろう。実に、経営監査の真の効用は事前に設定された基準…これは経営者の管理可能な範囲内にある…よりの偏差の、根底にある原因を解明し、それらを除くための勧告をなす能力にあるのである。

有効性の測定値を選ぶことはずっと困難である。大学が教育と研究の両方の質を最大にするよう努めるべきであるということは一般に承認されていることであろうが、これらの目的の査定に用いられるべき規準についてはそれ程の合意はないように思われる。たとえば、表1で示されているごとき、研究助成金を得る能力は研究成果の質を表す適当な代用と考えることができるかもしれない。しかし、研究はある科目では他の科目より費用がかかるものであること、また研究の質についての最終的なテストはそれが社会にもたらす効用 (benefit) なのであるとも論じられるのである。同様に、卒業に際しての成績等級は客観的な測定値であるが、しかしそれは教育の質、あるいは学生の質またはその両方の質についての証拠となるのであろうか。ある科目で第一級の優等の卒業成績をとることは他の科目よりむずかしいかもしれない。従って、全科目に基づく分析はその大学の教育上の成功について誤った印象を与えかねない。教育の質についての更に追加すべき測定値は、学生が卒業後就職するまでに要する時間の長さであろう。もっともこれはすべての職業が同じ価値を持っていると仮定してのことであるが。

表1の資料に基づいてSolem大学の業績について意見を述べることはできない。資料が過度に集約されているのみならず、それらは選ぶうる多様な測定値のうちのわずかな標本を示しているにすぎない。経営監査人は自ら業績審査に用いられるべき規準の最終的な決定者ではありえないし、またなるべきではない。Solem大学の場合、適当な規準の選択はおそらくは高等教育省にあるであろう。経営

監査人の職能は業績の選択可能な、広範囲にわたった多様な規準を提示し、それらについて代用となる測定値を開発することにあるのである。

この仮設例による業績審査の説明は、一般的な形ではあるが経営監査人がなす分析の型を示したものである。それは彼が直面する多くの困難、特に広い意味をもつ業績指標から経営者の責任を示す諸要因を分析して示すことの重要性をも明白に示している。更に、大学のごとき非営利組織体の業績審査は、能率性と有効性について幾多の考えられる面があること、および業績の単なる財務上の測定値をこえていくことの必要性をも明らかにしているのである。

4. 経営監査報告書

経営監査報告書は一部 (a copy) は監査している組織体の経営者、たとえば株式会社の取締役会、慈善団体の理事会、にわたされねばならない。この手続は二つの目的をもっている。第一に、経営者にそこで述べられている所見にコメントが述べられるようにすること。第二に、経営者に、なされた勧告を知らせることである。しかしながら最近の何人から論者…たとえば、Briston と Perks^(原註6) …と同意見なのであるが、我々は経営監査報告書の主たる役割は組織体とその外部関係者との間における会計責任プロセスの高揚であるべきであると考えたものである。Solem大学の経営監査はこの例に他ならない。なぜならば、高等教育省は大学という組織体の一つの外部関係者とみなしうるからである。同様に、経営監査報告書は株式会社の株主や慈善団体の現在および将来の寄付者に有用な情報を与えるであろう。真に、経営監査は組織体のすべてのレベルにおける意志決定および業績を審査し、能率性を財務および非財務の両方の側面で測定しようとするので、その報告書は少なくとも通常の外部監査報告書に含ま

れているのと同じ程度役立つ情報を提供するものと思われる。従って、経営監査報告書あるいははその要約を組織体の公表財務報告書に含めることが極めて望ましいのである。このことは西独の多くの会社においてなされていることであり、西独では取締役会の上にある監査役会（supervisory board）^{（訳注6）}が経営監査報告書を受けとるが、この報告書には、就中、会社の財務上および非財務上の方針や手続についての審査および次年度における会社の経済上および財務上の業績見積りについての意見を含むものである。

株式会社の株主宛の経営監査報告書には、経営者が意志決定に用いる方法と手続に関する情報をも含むことになろう。たとえば、投資意志決定について、経営監査報告書は新しいプロジェクト評価に経営者がどのような技法を用いたか、投資回収期間法、会計上の利益率法、現在価値法などの技法について説明し、それぞれの相対的なメリットについて論評することができる。同様に経営者が選択可能なプロジェクトの選定したときとった手続、たとえば当初の選定に当たった責任者や通常考えられる幾つかの代替案についての説明も重要であろう。かかるタイプの報告書は株主に会社の将来の業績について査定するのに有用な追加的情報を提供することになろう。株主は、もっと科学的で組織的な技法が用いられれば会社の将来の見通しはもっとよくなるだろうと思うかもしれないのである。

かかる種類の経営監査報告書は株主に有用な監視のための用具（monitoring device）となることが判明しよう。これによって、株主の株式会社に対する全般的な統制を強化できるのである。しかし、経営者が自分の意志決定能力について不利なコメントがある報告書に恐れを感じずであろうことは十分ありうるのであり、従って、このような報告書の導入という改革が経営者によって自発的な基礎のうえに導入されることはありそうでない。ま

た、経営監査人自身にも、もし彼の報告書が株主によって利用されることになれば、その行動に影響を及ぼすであろう。特に、株主が自分の投資決定がその報告書に依ったことを示すようになれば、経営監査人は、それが己に対する過失による法的賠償請求を招くことになりかねないので、詳細な、明確なコメントをすることには慎重になるかもしれないのである。

5. 要 約

本章では経営監査の目的と技法を論じた。経営監査は内部監査の当然の発展なのである。ただし、それは内部監査より広く、かつより離れた観点から組織体の能率性を評価するものであるが、経営監査のかかなりの部分は組織体に組みこまれている方針や手続の審査および改善の勧告に係っている。この方法は職能審査として知られるが、適当な財務上および非財務上の手続が財貨（resources）の能率的な利用に必要な前提条件であると仮定している。この方法…これは通常、組織体の最高レベルの経営者の手続の評価を含む…をとるにあたって、経営監査人は組織体が営業しているその環境に注意しなければならない。彼の新しい手続の勧告は、絶えず変化している環境に直面している経営者の意志決定と措置の能率性の改善を企図するものだからである。

職能審査はそれが能率性に重点をおくので、その目的が何であれすべての組織体に確かに適用できるものではあるが、しかし、株式会社または他の営利目的の組織体の経営監査に最も良く用いられてよい方法なのである。なおまた、もう一つの方法、業績審査は、多分より直接、非営利組織体に適したものである。なぜならばそれは能率性と同様に有効性にも係っているからである。業績審査は財務上の用語で表現できないものをも含めて、組織体がどの程度その目的を達成しているかを査定しようとするものである。業績審査は

組織体の表明された目標のそれぞれに対して適当な代用となる測定値 (proxy measure) を開発することにより組織体の業績を予め決められた規準と比較するものである。業績審査の結果は、組織体はその目的を達するのに資するために、数量化された規準を与えるものである。業績審査はまた、外部関係者をして諸目的間の関係について意識させ、彼らにその相互間における代替について査定できるように適当な情報を与える。このことは大学、慈善団体、国営事業のごとく、幾つもの目標、多くの利害関係者のグループを有している非営利組織体においては特に有用なことである。

経営監査における所見 (findings) は外部関係者に極めて有用な統制情報を与える。従って、この種の監査が究局的にはすべての組織体についてなされ、その経営監査報告書が通常の法定監査報告書と共に公表されるようになることが可能なのである(原注7)。かくて一つの関連した問題として、法定監査人が経営監査を遂行するのにもまた適任かどうかということがある。法定監査人はその財務監査の仕事をしている結果、当該組織体の活動や手続について既に詳細な知識をもっているので、その組織体の経営監査をなすのにも適任であるともいえる。更にまた、法定監査人の幅広い多くの組織体についての経験は、職能審査および業績審査の双方について適当な、外部よりの業績規準を定めることに役立つ(原注8)。しかし、経営監査は通常の法定監査とは異った技術を要することが認識されねばならない。特に、それが法定監査より業務の非財務的な測定値にしばしばより関与するからである。これらすべてを考慮してみると、法定監査人が経営監査を行うのに最適な者であるかどうかは決して明らかではないのである。しかし、株主や他の関係者による要請が、職業会計士の事務所が少くともものスタッフの一部を経営監査の技法の訓練に向けること

を促進することになろう。

原 注

1. H. Washbrook, *The Board and Management Audits*, Business Books, London, 1978.
2. P. Bird, 'The Scope of the Company Audit', *Accounting and Business Research*, Winter 1970, pp. 44-49.
3. J. W. Cook and G. H. Winkle, *Auditing: Philosophy and Technique*, Houghton Mifflin, 2nd Edn, 1980.
4. E. H. Morse, Jr., 'Performance and Operational Auditing', *The Journal of Accountancy*, June 1971, pp. 41-46.
5. D. T. Otley and A. J. Berry, 'Control, Organization and Accounting', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5, No. 2, 1980, pp. 231-34.
6. R. Briston and R. Perks, 'The External Auditor—His Role and Cost to Society', *Accountancy*, Nov. 1977, pp. 48-50.
7. J. C. Burton, 'Management Auditing', *The Journal of Accountancy*, May 1968, pp. 41-46.
8. A. J. Sayle, *Management Audits: The Assessment of Quality Management Systems*, McGraw-Hill, New York, 1981.

訳 注

1. frame of reference 準拠枠のことであろうがこう訳した。なお standards とか criteria などという言葉もほぼ同義で使っている。frame of reference, criteriaの方が抽象的でやや広義であると思われる。これらを規準, standardsは基準と訳してみた。
2. performance 前回の研究ノートでもできたが、単に財務会計上の利益だけでなく、組織体のなしたさまざまな行為全般を含めた広い意味で使っている。
3. Iの訳注5参照。
4. cost of operation operationは広義であって製造・販売・管理を含んで使っている。
5. 正確にいうと表Iの全大学平均とは Solem

も含めたものであって、これと比べているのであろう。

6. supervisory board 西独では我国とほぼ同様に監査役が会計監査（実際には公認会計士等の決算監査人が行う）、業務監査の包括的権限をもっており、その監査役によって監査役会が構成されている。

上記のごとく著者は経営監査を内部監査の発展としてとらえ、将来、法定監査の一部として機能することを予定して論じている。この点、内部監査を経営者が行う内部統制組織の一環、従って法定監査の受入体制の一環としてとらえている我国監査論の通説とは異なる。もっとも近時では、内部監査あるいは経営監査を広義にとらえ、ここでいっている経営監査をも含めている所論もなされている。

たとえば内部監査あるいは経営監査を広くとらえ、それぞれ狭義のものを for management のもの、of management のものとして論ずるがごとくである（可児島俊雄，経営監査，会計学中辞典 昭和 58 年 中央経済社 89 頁）。著者は第 9 章総論でものべていたように、究局的には法定監査の一環となるべきものとしてこの新しい領域も考えているようである。なお、たとえばかかる経営監査を依頼する主体（当事者）が誰になるのか、制度的にどうなるのか、仮設例では高等教育省が依頼する法定監査のごとくであるし、西独では明らかに法定監査に組みこまれているが、会社法制度が全然異なる英国ではどうなるのか必ずしも明白ではなく、今後の検討課題のようである。