

令和 6 年 5 月 22 日現在

機関番号：32689

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2020～2023

課題番号：20K02022

研究課題名(和文) Stewardship と世界の監査史

研究課題名(英文) Stewardship and a History of Auditing

研究代表者

鳥羽 至英 (Toba, Yoshihide)

早稲田大学・総合研究機構・その他(招聘研究員)

研究者番号：90106089

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 2,100,000円

研究成果の概要(和文)：英国、アメリカそして日本における監査誕生初期の時代における監査の構造とその特徴を、委託受託関係を監査の生成基盤としたうえで、それに基づいて認識される受託者の受託責任を監査人が解除するという視点から解明・分析した。監査を生ぜしめる社会環境は国によって、また時代によって異なるものの、そこには「受託責任の解除にかかる第三者機能」が、一部の例外的な場合を除き、等しく観られた。この3か国の監査史に加えて、特異な監査の発展を遂げたドイツの監査史を視野に入れ、この分野の専門家である内藤文雄教授よりの寄稿論文3篇を含め、最終的には『世界の監査史 監査学を模索して』という単著として上梓することができた。

研究成果の学術的意義や社会的意義

本研究の学術的意義・貢献としては、(1) 会計制度史・法制史の中で補完的に言及されていた監査史を、主たる研究テーマとして考察したこと、(2) 英国、アメリカ、そして日本における監査を、委託受託関係に基礎を置く受託責任という観点から統一的に考察したこと、(3) 受託責任概念を、内概念としての「会計責任」と「財産の保管理責任」、素概念としての「支配」・「統治」に分け、これに基づいて監査史を分析していること、そして最後として、(4) 監査という概念の定義が曖昧で、その濫用が顕著にみられる状況下において、内概念と外概念によってとらえられる範疇の保証を、学術的な監査概念とすべきことを主張したことがある。

研究成果の概要(英文)：The structure and characteristics of an audit emerged in the early days of the U.K., the U.S., and Japan are clarified and analyzed exclusively from the historical standpoint: an auditor performs the social function of discharging the trustee's fiduciary stewardship that is recognized on the basis of the entrustment between a trustor and a trustee. Although the social environment that gave birth to auditing differed from country to country and from period to period, the "third-party function of discharging the fiduciary responsibility" was generally observed. The outcome of the research is finally published (March 2024) as an academic book under the single authorship entitled "Studies on the Audit History of the World: In Search for Auditing as a Separate/Academic Discipline of Knowledge."

研究分野：accounting and auditing

キーワード：stewardship entrustment audit history accountability custodial responsibility dominance governance audit and assurance

科研費による研究は、研究者の自覚と責任において実施するものです。そのため、研究の実施や研究成果の公表等については、国の要請等に基づくものではなく、その研究成果に関する見解や責任は、研究者個人に帰属します。

1. 研究開始当初の背景

監査史研究は、一部の先行研究がなされていたものの、一般的には、会計史研究の中で位置づけられていた。また、監査史研究の対象は、主として、職業会計士による財務諸表監査(決算書監査)が中心であり、19世紀から20世紀前半に導入されたお英国そしてアメリカにおける財務諸表監査(決算書)監査が中心であった。日本における監査史研究は、法律学者による萌芽期の監査役監査研究であり、その基本的視点は明治期に制定された商法にあった。監査研究者による我が国における職業会計士監査以外の監査史研究は非常に少なく、研究書としては津田秀雄教授による(『日本内部監査制度の史的展開』2012年)が唯一であろう。監査史に触れる記述は、会計史研究や会計帳簿史研究の中で付随的に(補充的に)なされるに止まっていた。近年、徳川幕府における監査制度そのものを対象とした歴史研究(飯野幸江,1992; 喬 雪氷, 2022)がなされているが、全体して監査史研究が注目されることは非常にまれである。監査史研究は、単発的に行われ、残念であるが、研究対象としての広がりを見せるまでには至っていない。このことは、日本だけではなく、会計先進国の欧米でも同様であり、会計史や法制史という枠組みの中で取り上げられてきた。また、監査史の中心は、日欧米ともに、監査専門職業である職業会計士の発展史という視点から取り上げられてきた、ともいえる。

今回の研究者は、会計学や法学とは別個の、「監査学」という学問領域を主張するという構図の中で、監査史を取り上げたものである。卑見によれば、こうした視点から、あるいはこのような学問的な意識の中で監査史を取り上げたのは、多分、世界でも初めてではないだろうか。「監査学」という意識は、監査研究者の間では希薄であったと思われる。したがって、今回の研究では、英国、アメリカ、そして日本におけるさまざまな経済社会を背景にして誕生した様々な態様の監査を取り上げ、その監査の構造と特徴を明らかにする、という学問的意識に基づいている。

2. 研究の目的

本研究の目的は、直接的には、英国、アメリカ、そして日本において、監査が生成した比較的初期の時代における監査の構造を明らかにすることによって、当時、実施されていた監査の構造と内容(性格・特徴)を明らかにすることである。会計制度史において登場する監査を補完的に研究というアプローチもあるが、本研究には、会計学のなかの「監査論」として位置づけられてきた監査領域を、会計学とは別個の学術領域としての「監査学」として模索する、という目的も同時に追求されている。かくして、本研究で取り上げられる監査は、いわゆる「会計監査」だけでなく、「行為の監査」としての、例えば「法令遵守監査」等も視野に入っている。民間企業における監査だけでなく、国や地方自治体の監査、さらには王室財務省下の監査や植民地会社の監査など、世界で誕生したさまざまな態様の監査も、こうした目的に関連して、取り上げられている。

3. 研究の方法

本研究において採用されている監査史研究においては、「社会経済的アプローチ」(Socio-economic approach)という方法が採用されている。監査の社会的生成基盤を「委託受託関係」(entrustment)に求めるとともに、この社会的関係を背景にして、受託者(経営執行者)が委託者(財産提供者・出資者)に対して負っている受託責任を、(A)当該委託受託関係に直接関係している委託者が、厳密には (1)委託者自身が、(2)その代表者が、(3)その代理人が、受託者の負っている受託責任が誠実に遂行されていることを確かめ(=監査し)、監査の結果を受けて受託者の受託責任を解除する機能を果たすという監査系列(A監査系列)と、(B)受託責任を、(1)受託者自らが確かめ、(2)受託者の指揮命令下にある個人(奉公人・従業員)に監査を委ね、さらには(3)受託者の指揮命令下に監査の専門組織を設置し、当該組織に監査を委ねることによって、最終的に受託者自身が委託者に対して負っている受託責任を自己解除するという監査系列(B監査系列)とに分けたうえで、各時代の監査の構造を複眼的に分析する方法が採用されている。

本監査研究の特徴は、一言でいえば、「受託責任に基づく各国の監査史探訪」であり、「受託責任史観」が全体を貫いている。監査の内実を示す第一次史料を通じて、英国、アメリカ、そして日本における初期の時代の監査の内実をここに解明していくという厳密な意味での「歴史研究」ではなく、会計学、経営学、経済学、そして法学の分野における先行研究のなかで言及されている監査関連の記述を結びつけながら、当時の監査の構造と特性を明らかにするというアプローチである。

4. 研究成果

今回の監査史研究においては、受託責任を構成する内概念としての「報告責任」(会計責任)と「財産の保管理責任」を横系、外概念としての「支配」(dominance)または「統治」(ガバナンス:governance)を縦系としたうえで、特定の国 本文ではイギリス、アメリカ、日本、そして付録においてドイツを追加 の経済社会において誕生した委託受託関係を監査の生成基盤としたうえで、両系が織りなす監査の世界を、受託者の受託責任を解除する監査人Cの視点に引き付けて明らかにされている。ここで重要なことは、監査人が遂行する監査機能を、監査を受ける主体(被監査主体:受託者B)との関係だけで捉えるのではなく、監査の原理的依頼者(委託者A)

との関係で捉えていることである。

Aを視野に入れることがなぜ必要なのか。それは、監査の原理上の依頼者Aが、経済的資源の提供者(所有者:委託者)が監査用役(保証)を享受する立場にあるだけでなく、受託者Bの(1)受託責任を解除するか否かの決定、(2)受託者自身の再任と解任あるいは法的責任の追及に止まらず、(3)監査人Cの再任や解任にさえ関係しているからである。これらの判断・決定はすべて委託者Aが行うことになる。これが委託者とりわけ財産の提供者の「所有」(ownership)が有する社会経済的意味の大きさである。金融/資本市場(market)が登場し、株式会社を取り巻く利害関係者の範囲が広がり、利害関係者間の利害を重層的に考察することが必要となっても、その中心は依然として所有者(A:株主)にある。

受託責任のいかなる部分が監査人によって取り上げられるか(監査人による監査の対象となるか) 報告責任であるのか、財産の保全管理責任であるのか、その双方か、さらに、報告責任や財産の保全管理責任のいかなる部分が取り上げられるかは、結論的に言えば、監査が行われた時代とそこで誕生した委託受託関係によって影響を受ける。その点を横において、監査のかわり方を類型化すると、

委託者の側で捉えられる監査系列 以下、A系列監査という
受託者の側で捉えられる監査系列 以下、B系列監査という

に分けることができる。唯、ここで注意すべき点は、B系列監査といっても、それはA系列監査とはまったく関係を持たない受託者自身の固有の問題として行われるものではなく、委託者Aの視点(利害)を反映した線上にある、ということである。社会の構造が単純なときは、A系列監査あるいはB系列監査がそれぞれ単独で誕生したこともあったが、現代社会では、特に資本市場に参加している株式会社の場合には、A系列監査とB系列監査が一企業において並行的に行われ、かつ、両監査系列間で相互作用が展開されている。

現実の社会において誕生した監査は、委託者(所有者)自身が当該時代においてどのような地位(身分)であったかによって、大きく影響を受ける。受託責任の概念的理解に、内概念だけではなく外概念が不可欠な理由は、ここにある。換言すれば、監査を考えるとということは、特定の委託受託関係を踏まえて、内概念と外概念それぞれの意味を複眼的に考えることに他ならない。外概念を踏まえなければならないのは、委託受託関係が成立しても、受託責任そのものの存在が受託者によって認識されず、あるいは無視(拒否)される場合もあった。たとえば「所有と経営」が完全に一致している状況 単一の所有者が経営執行に関与し、かつ、その経営を実質的に取り仕切っている場合、あるいは、複数の所有者が経営に関与し、かつ、そこにおける経営執行が所有者間で巧みに分担され、かつ、相互間の監視がなされている状況 においては、分析的には本来あるべきA系列監査は現実化せず、それに代わってB系列監査が実施されるようになった。つまり、A系列監査の代替としてのB系列監査の誕生である。経営執行に対する支配が政治体制上の絶対的権力を背景にしていた場合、あるいは、絶対的な政治権力でなくとも、経営執行者(委託者)が所有だけでなく、経営執行に必要な技術や知識等を完全に掌握して執行する場合には、分析的には委託受託関係は認められたとしても、受託者(=所有者)の受託責任を問うという監査A系列監査 は行われなかった。

本監査史研究において取り上げた監査は、基本的には、

§1 A系列監査

§2 B系列監査

の2つの監査系列に分けることができるが、社会の激しい変革はこの型をそのまま当てはめることのできない、これまでとは異なる構造をもった監査を生み出した。これについては、「§3 新たな分析を必要とする監査実務」において取り上げることとする。

§4 本研究の総括 社会の変革と監査の態様

本研究では、英国、アメリカ、そして日本において比較的初期に誕生した監査、さらには上記に言及した3篇の寄稿論文で紹介されたドイツにおける初期の監査を視野に入れ、社会と時代によってさまざまな態様として誕生した監査の構造を分析した。社会の変革そして時代の推移は、監査機能のあり方に、どのような影響を与えたのであろうか。この分析を以て、本研究を締め括ることにする。

監査報告(書)に明示的に言及される監査機能は、いずれの監査においても保証(assurance)である。しかし、本研究では、保証を通じて「受託者が委託者に対して負っている受託責任を解除する」という、保証の裏にある黙示的機能に焦点を当てた。監査人はどのような立ち位置で受託責任の解除に関与したかは、委託受託関係が封建的社会の下で誕生したのか、それとも民主的社会の下で誕生したのかによって、さらに民主的社会の下であっても、委託者の立場への参加あるいは委託者からの退出に制約があるのか、それとも参加と退出が比較的自由にオープンな市場が存在しているのかによって強い影響を受けた。これまでの歴史分析を踏まえて、この問題を以

下の3つに分けて総括することにする。

- (1) 封建的社会・絶対的支配のもとでの監査の特徴
- (2) 民主的社会 市場機能に制約あるいはガバナンスに閉鎖性がみられる状況の下での監査の特徴
- (3) 民主的社会 市場とガバナンスが自由でオープンな状況の下での監査の特徴

(1) 封建的社会・絶対的支配のもとでの監査の特徴

この範疇に入る監査としては、中世英国における王室財務省下の監査、中世英国の荘園監査とギルド監査、東インド会社における監査、アメリカにおける植民地会社の監査と植民地時代における民間の貿易商社の監査、徳川幕府における勘定所監査、徳川時代初期の三井家の監査、徳川時代後期の近江商人中井家の監査がある。A系列監査であれ、B系列監査であれ、いずれの監査系列においても、委託受託関係は「所有」による絶対的支配を受けていた。ここでの監査に共通していることは、受託者の不正行為の検出を目的とした「行為の監査」の側面 不正摘発監査という側面 が強かったこと、監査機能と監督機能が未分離であったこと、場合によっては監査、監督、執行という3機能さえ未分化であったこと、そして 監査は受託者が負っている受託責任の内、とりわけ財産の保全・管理責任に強く関係していたことである。なお、中世ドイツのFugger社に見られるように、受託者相互間の監視・監督を通じて、各受託者について受託責任の自己解除がなされ、監査の誕生には至らなかった場合もある。

封建的社会の下で行われた比較的単純な監査であっても、監査という行為には必然的に帳簿を調べるという認識行為が伴うため、監査人には、当時の状況下において必要な監査技能を有している者が就任していた。監査技能として、読み書き・計算・場合によってはラテン語等の能力が求められた場合(英国王室財務省監査、英国荘園監査、英国ギルド監査、英国東インド会社監査)もあれば、帳簿記帳についての知識・技能が求められた場合(アメリカ植民地における貿易商社の監査、徳川時代における勘定吟味役・勘定組頭監査、三井家大元方監査等)もあった。監査人に求められた帳簿知識は当初限定されたものであったが、複式簿記の発展や帳簿組織の複雑化に伴い、アメリカのプレントイス商会の帳簿組織、中井家や三井家大元方の帳簿組織のように、内部的に開発された精巧な簿記技術・帳簿組織によって、一段と高度な会計技量が監査人に求められるようになった。

監査の構造は、所有者自身が委託者という地位だけにとどまるか、それとも、経営執行(事業についての経営機能)を行うかによって影響を受けた。機能委託者(機能出資者/機能株主)の出現であり、いわゆる「所有と経営の一体/分離」の問題である。所有と執行とが明確に分離されていた状況としては、英国の王室財務省(KingとSheriff)、英国荘園(荘園領主lordと州長官Sheriff)、徳川幕府(幕府と勘定奉行)にとどまり、他の事例は、「所有と執行の一体」であり、所有と執行とが強固に結びついていた。

最も分かりやすい例は、株主(委託者)が経営執行者(受託者)であるという関係である。機能委託者が団体運営や会社経営を完全に支配するという関係は、英国ギルド、英国東インド会社、アメリカ誕生初期の植民地会社、アメリカ植民地における貿易商会、徳川時代前期の三井家大元方、徳川時代後期の近江商人中井家、そして中世ドイツにおけるフッガー家で観ることができる。

(2) 民主的社会 市場に制約あるいはガバナンスに閉鎖性がみられる状況の下での監査の特徴

今回の監査史研究において取り上げた監査の多くは、A系列監査であれB系列監査であれ、この範疇に含まれる。おそらく、監査の型としては、最も自然な形なのであろう。受託者の報告責任を重視する監査と保全管理責任を重視する監査の双方が、程度の差こそあれ、行われていた。監査は基本的には監査人が会計帳簿を詳細に検査する「帳簿監査」であるが、時代の推移 とりわけ市場の誕生 を通じて、会計帳簿そのものではなく、そこから誘導された決算書(計算書類・財務諸表)を監査の対象とする方向 情報の監査 に移行した。

監査は、「絶対的支配」から「統治」への移行とともに、その内実を変えていった。その際にみられた監査の大きな特徴としては、第一に、委託者代表による解除型監査が広く採用されたことである。英国、アメリカ、ドイツ、そして日本を問わず、監査人の資格として委託者の構成員であることは自然であったからである。しかし、この型の監査は、傾向として、「素人監査」(Non-professional audit, Non-expert audit)に陥り易い。A系列監査のすべてに当てはまるわけではないが、素人監査は委託者の利益を守るという点からは大きな限界を抱えていた。わが国の株式会社に導入された監査役監査については、その導入時点から「ご隠居監査」と揶揄する主張もあり、また、英国の19世紀後半の株式会社監査の実効性に関して、「会計監査役」による監査の役立ちを疑問視し、むしろ厳しい内部監査と政府による規制があれば十分である、と会計監査役監査の存在を訝る企業人の主張もあった。委託受託関係の「私的自治」の枠組みの下で行われる監査の実効性には、大きな問題と限界が立ちはだかるという現実が徐々に強まっていた。

A系列監査は、自然の成り行きとして、委託者代表による解除型監査から「委託者代理人による解除型監査 監査の職業専門家による監査(professional audit) 」への移行、また、監

査の仕組みを当初構想する際に、監査専門家(experts)組織の設置 アメリカや日本において設置された会計検査院 が導入されるに至った。ドイツにおいても同様に、「経済監査士」という名称の監査の職業専門家が株式法における監査の枠組みの中に組み込まれることとなった。

B系列監査は、基本的には、受託者の側において、実施される業務を監査することである。かくして、受託者自身が自ら当該業務を検査し、必要な指示や命令を現場に伝えることもあったが、むしろ歴史が示す傾向は、受託者自身に代わって業務に精通している者を監査人として任用し(特命)、あるいは専門組織を設置して監査に当たらせる、という方法であった。ただ当時の監査は閉鎖的なガバナンスの下で行われたため、B系列監査の実効性は、ひとえに、受託者の考え次第で、どのようにもなった。

(3) 民主的社会 市場とガバナンスが自由で/オープンな状況の下での監査の特徴

資本市場(マーケット)の出現が、これまでには観られない新たな監査実務を引き起こした。米国連邦証券法監査と日本の証券取引法監査である。とりわけオープンな市場の出現は、「保全管理責任を重視する監査」から「報告責任を重視する監査」の方向に、その重点を移した。監査人が職業会計士であったことも関係し、「情報の監査」へと大きく舵が切られることとなった。監査人として職業会計士を社会選択した当然の帰結であった。一方、これまでの時代において重視されていた「財産の保全管理責任」に係る領域は、内部監査が関与し、それを強化するという方向に移った。その方向は内部監査機能だけにとどまらず、「取締役会による監督機能」と「内部統制の整備・運用という執行機能」を通じて、さらに強化されている。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計0件

〔学会発表〕 計1件（うち招待講演 1件 / うち国際学会 0件）

1. 発表者名 鳥羽至英
2. 発表標題 監査学、監査史、そして受託責任
3. 学会等名 日本会計史学会（招待講演）
4. 発表年 2022年～2023年

〔図書〕 計1件

1. 著者名 鳥羽至英	4. 発行年 2024年
2. 出版社 国元書房	5. 総ページ数 832
3. 書名 世界の監査史 監査学を模索して	

〔産業財産権〕

〔その他〕

-

6. 研究組織

氏名 (ローマ字氏名) (研究者番号)	所属研究機関・部局・職 (機関番号)	備考
---------------------------	-----------------------	----

7. 科研費を使用して開催した国際研究集会

〔国際研究集会〕 計0件

8. 本研究に関連して実施した国際共同研究の実施状況

共同研究相手国	相手方研究機関
---------	---------