

## 経営監査の教科的性格 (一)

富山 忠三

は し が き

経営監査の本質ないし性格を部分的に、あるいは一面的に規定する試みは、これまでもしばしばあったが、それを総合的に統一的に規定することは、まだ必ずしも完成したとは言えない。これは実は大業なまた厄介な仕事であって、その基底となる総合的・統一的立場そのものが問題であり、さらに根本的には概念規定の目的自体にも異論の続出が予想されるので、かたがた以て単純には処理し難い業になるとおもふ。

そのように問題の多い経営監査を、ここに一つの立場から統一的に系統的に接近しようと試みるのは、まことに冒険であって多くの批判を免れないが、敢えてこれを試みようとするには相当の理由がなければならない。わたくしは、これを時代の要請に基づき教育者の責務に帰したい。

すなわち経営監査は既に現業として実施段階で進行しており、將來ますます發展する可能性と、従ってこの方面に進出せんと志す学生の増大が予想されるので、彼等の学習を指導するために教育計画を立てる上に、その教科的性格を究明し検討する必要性と価値が認識されるからである。現に米國においては最近会計学教育の関心が頓にこ

の分野にたかまり論議が活潑化してきたことは多くの文献や報告書が伝えている通りである。―詳細後述。

小論の意図ないし性格がそうだとすれば、立論の立場を教育にとり、アプローチの視角を教育の目的・内容・方法にとることは通常の教育的思考のコースをとるまでであって決して新奇なものではない。

その詳細は逐次後述するとして、ここに概括的に述べると、第一の「目的論」では「経営監査」―以下「」つきは教科としての経営監査を意味する―の教育目的を検討する。この場合、本教科の指向する人間像の問題を取り上げる。第二の「内容論」では本教科の教育内容を(1)知能の発達段階(2)学習者の将来の職業的動向(3)学問の質の三点から考察する。第三の「方法論」では教育の方法を(1)学習指導の根本理念(2)教育形態(集团的画一教育・個別的指導教育など)(3)教育技術(ケース・メソッド・クリニカル・アプローチなどの諸技法や行動科学 Behavioral sciencesの導入)の諸点から問題を展開していきたいとおもう。

右のほかにも有効適切な教育活動に必要な人の問題すなわち「教師論」(教師の資格・任用・養成・業績評価等に関する問題)が加わらねばならないが、この問題は前記諸問題との関連において考察する程度にとどめたい。

資料は米国における会計学―監査学を含めて―の教育実態と教育論に関する資料を、主としてアカンティング・レビューおよびジャーナル・オブ・アカンタンシーから採取した。わが国に関する資料としては大学基準協会会報・大学制度研究委員会報告書などを利用させてもらった。

なお本稿はもとも昭和三十八年五月開催の第二十二回日本会計研究学会において「経営監査の教育的可塑性」と題して研究発表したものを、本題にふさわしく整理補筆してできたものである。

## 一 会計学教育論の近代的展開

最近、米国においては会計学に関する教育論議が史上最大<sup>(1)</sup>といわれるほど活発になり、会計学会ならびに会計士協会の年次大会には例年研究課題にされている。それら各方面で討議された諸見解は、会計関係の諸刊行物に絶えず発表されているので普く知られた事実である。別表(第一表)<sup>(2)</sup>はその一端を示すに過ぎない。

**会計学教育論發生の事由** そのように会計学の教育論議が盛大になった現象には、種種な原因が考えられるが、主要な要因の一つに経済現象や社会現象の革新と会計学教育との乖離が挙げられる。すなわち技術革新・流通機構の变革に伴う経営の意志決定に会計資料への依存度が増大したこと、株式所有の大衆化に伴って経営の社会的責任が拡大したことなどによって、それにマッチする会計学の進展が要求されたが、会計学がその要求に充分にこたえなかったことが問題となり、その問題をめぐって論議が展開されたのである。

およそ新しい経済現象や社会現象が出現して在来の生活方式で包摂しきれなくなると、まず環境への認識的努力が払われ、次いで環境適応の行動原理を求めめる。これが人類文化の発展形式である。その際教育にその指導的役割を要望する事例は、教育史上決して稀有なことではない。特に大学はいつの時代でも、なんらかの仕方での社会的要請にこたえてきた。他方、『会計学は絶えず変化し増大しゆく知識体系(Body of knowledge)である。概念や手続は絶えず変化し実践的領域も着実に拡大しつつある。』<sup>(3)</sup>と解すれば、会計学の成長を要望する世論に単純にそむくことはゆるぎされない。殊にアメリカ大学の一般的性格を『社会を指導するよりも社会の要求に順応する。真理のための研究というよりも、むしろその応用を目的とする研究、さらにその企業化・営業化を目的とする研究に主要な関心がおかれている。』<sup>(4)</sup>とみなすならば——もちろん例外はあるが——なおさら会計学の实用価値を問題とする世論をむげに反駁することはできない。また立場的飛躍を敢行して説得することにも極めて困難を生ずるであろう。

這般の教育事情は最近のわが国にもあらわれ『現在、大学に関する論議はまことに活潑であり、文務省・中央教育審議会・国立大学協会・大学基準協会等の関係機関、諸団体はもとより経済団体さては一般においても、大々的にこれを取り上げている。』<sup>④</sup>それらの論議で取り上げられた論点は、ここで論議の対象となっているものとは必ずしも同一ではないが、大学の目的や性格を問題とすることで一致している。なおわが国において教育論議の活潑化した最大の原因は『戦後採用した新制大学の意義・目的・性格等について、じゅうぶんな認識が持たれていないことにある。』<sup>⑤</sup>といわれている。(国立大学協会―第一常置委員会の小委員の中間報告参照)この種の認識不足が大学に対する識者間の意識の分裂を招来し、教育計画に無用の混乱や無能を惹起している事例は頗る多いのである。

米国において経済現象や社会現象と会計学との乖離が会計学教育の論議をかます要因となったことは前述の通りであるが、それが単に観念論的立論に停滞しうる間は甲論乙駁に終始しえたが、現実の事象として会計学専攻の志望者が通減あるいは会計学教師を求めに困難を生ずるようになり、他方、会計学教育と深縁の会計士業界や実業界から大学における会計学教育のあり方について批難攻撃の声が強くなってくると、大学側も拱手論議に寧日するわけにいかず、事態の真相究明とこれが対策を真剣に調査研究し善処すべく活動を起さざるをえなくなったのである。このことはまた会計学の教育論議を促進し活潑化させる原因となったのである。

大学における会計学教育の不足については、会計学会ならびに会計士業界や実業界から数多く指摘されているが、ここにはその代表的見解を要約して紹介することにしよう。

一般的に『会計学専攻の大学生は、使用者・米国会計学会の会計学教育基準設定委員会 (The Standard Rating Committee of Accounting Instruction of the American Accounting Association) の考へつゝる会計士として發展するに必要な教育の幅と深さをもたないことが多い。』<sup>⑥</sup>といわれている。

因に米国会計学会—以下AAAと略称する—は、その創設当初から会計学教育に非常な関心をもち、斯学発展のため同学会単独で、あるいは会計士協会その他の団体と共同で教育に関する特別委員会をつくり会計学教育の諸問題を調査研究してきたのである。

また米国会計士協会—以下AIAと略称する—の職業教育部長は『大学で教える監査学は、監査の全面にわたっており、その一般理論は、職業的専門教育にとっては基礎的役割は果すが、実践的にはジュニア・アカンタントの仕事にすら極く制限された意味の用しか果さない。』と発表している。

専門教育について、大学生の学力不足を批難する世論は、米国にのみ発生する事象ではなくわが国でも『大学の研究は質の低下、専門職業人の養成では専門学力の不足、真に社会の要請に応ずる人材の養成にそわぬ』<sup>⑧</sup>などの声がしばしば聞かれるのである。

米国において会计学教育の不足に関する見解は、その悉くが正こうを得ているものではなく『情報の誤謬・誤解に基づき発せられ、あるいは教育事情に対する認識不足によって生じた見解もなくはない。』<sup>⑨</sup>従って大学側の受け取り方もまちまちであつて、総べての大学に受け入れられるものばかりではない。また、そのように会计学の教育論議が活潑化した傾向を以て直ちに大学が会计学教育の使命を自覚しかつ達成することに失敗したと推断できるか否かは疑問である。

しかし他面からいえば、教育問題が活潑に論議されるということは、まだまだ教育改善の余地があり、教師の責任が充分に果されていない証拠とみるべきではない。

大学生の学力不足論に対して疑問または反論を表明する見解も相当大量に発表されている。その反論の目的や性質が一様でないことはいふまでもないが、その見地や論拠にもバラエティがある。それらの諸見解を典型的に抽出し簡単に要旨を述べると次の如くなるであらう。

#### 経営監査の教科的性格 (一) (富山)

一、大学教育の能力の限界を論拠とするもの。

『会計学の知識・技能の習得はライフ・ワークであって、大学教育だけで完成しうるものではない。従って大学で学習しうる限界と卒業後習得するものとの区別を認識せよ。』

二、大学教育の理念もしくは性格から立論するもの

『大学教育は根本的問題を解決するに必要な基本的知識を与えるべきであって、表面的な現象的分野 (terms of their surface manifestations) に取り組まないことを以て「時代遅れ」と批難するのは当らない。』

三、人間形成を目標に自由教育を重要視するもの

『大学で与える商業教育は、実業家たらんとする青年をスポイルする傾きがある。大学の学生には、も少し自由教育 (教養教育) の背景が必要である。』

以上三種の反論を通覧すると、第一説に表明された「大学教育の限界」が解説され、併せて「大学教育のあり方」に触れてくると第二説の見解となり、さらに「人間形成」という次元から思考すると第三説の見解に展開するといふ関係を看取できるのではなからうか。

各説ともそれぞれに支持者と反対者を教育界のみならず実業界にも持つのであるが、ここではそれには触れないで、会計学教育の批難論に対する疑問を附記するにとどめよう。

レイ準教授は批判論を検討してみると、次のような疑問が生ずると述べている。

- (1) 会計士の特質をどのようなものと考えているのか。
- (2) 会計士に好ましい特質を育成するに足る教育的基準が設定できるか。
- (3) 将来性ある会計士は如何なる教育を受くべきであるというのか。

## 会計学教育論の種類

右の反論的見解も含めて会計学の教育論を大まかに分類すると(1)大学の性格を所定のものとして、ただ実践的見地から、その生産性を問題にするものと(2)所定のものとはみなさず、大学の性格それ自体をも問題にしてかかる所論とに識別することができる。

もちろん実践を問題とすることは、これを規定し、それに含まれている理論を問題とすることを意味するので、この二種の教育論は本質的には共通の基盤をもつことによって密接な関連性をもつが、論議の性格と展開の方向が別個の形式をもつと解されるので、便宜上右のように区別したのである。次にその論議の内容を要点的に指摘しよう

第一類の論議では、実践的立場から教育効果の上昇を論点とするので、教育内容の系列(カリキュラム)・学科目の構造および内容・修業年限・大学院との関係等の問題が取り上げられ、延いては教育の方法および教育者の能力の問題に及ぶのである。

この種の論議において、最も討議の対象となるのは学科目の組織および内容であって、特に専門教科の「最適あり方」と一般教育(教養教育)との配合問題が関心をあつめている。

一般にアメリカの『四年制大学は一般教育と専門教育から混成されていて、後者に多くを期待できない。』というところで『専門科目は程度が浅く授業時間が少ないので、高度の専門化は大学院課程にて行う』<sup>10</sup>傾向がある。その意味では米流の新制大学を制度化した日本でも専門教科の処遇については問題が発生する筈であり、大学と大学院との相関関係も解決を要する問題となる宿命をもつのである。

『大学の問題は、大学院の問題をも視野に入れて考えなくてはならないし、大学院の問題は大学の問題をぬきにしては考えることができないわけである。』<sup>11</sup>しかしし学校教育法第五二条(大学の目的に関する規定)および第六五条(大学院の目的に関する規定)

る規定)によって両者は制度上別個のものとなさされているから『大学院が現在、学部基礎の上に設けられるという建て前は考慮するべきであり、将来は大学院と学部は切り離さるべきである。』<sup>14)</sup>といふことは一考を要する問題である。

第二類の論議では、会計学教育が大学教育の中でおかるべき地位を問題とする。従って「大学の理念・目的」ないし使命から立論する。その場合、大学の伝統や大学のおかれた社会的基盤(当該社会の文化構造や国民性などを含む)との関連も思考する必要があるが、そこまで言及する論議は少なく、多くは人間形成論(それも一般教育に依存する)に終始しているようである。そこにはイギリス大学の伝統的大学観(大学は科学を研究し教授するより、むしろ教養を与えるところである)が底辺にあると窺知できるのである。

尤も右の大学観は、イギリスでも旧類型の大学に保持されている思想であって、『現代のアメリカ大学はイギリス的でもなければドイツ的でもなく、アメリカ固有の大学として独自の性格を發揮している。』<sup>15)</sup>と考えられるので、一般化される思想ではない。

これを要するに米国における会計学の教育論議は、その問題意識や問題提起の形態および展開の方向が多様であることと、多くが教育実践的論議に終始していると断定しても大過はないとおもう。また米国の伝統的プラグマティックな思想傾向は否定できないが、異質的教育哲学的な論議もなくはない。しかしその場合でも人間形成論が安易に一般教育(教養教育)と結びつく傾があるともみるのは僻目であろうか。

それらの論議の詳細については、はじめに断わったように教育の目的・内容・方法の三視角から接近していくつもりである。

ところで本題である「経営監査」に関する教育論はどうであろうか。その理念的な教育のあり方については、これまでも若干論議に上ったことがある。(拙稿「監査概念拡大への反抗」会計第七五巻第六号に詳述)。ただ、ムード的教育論は別として実際に教育の責任を担い、具体的な教育計画の下に教育活動を合理的に能率的に推進せ



んとする者にとつては、教育の生産性を考慮せねばならない。理念的教育観を実現していく具体策への配慮がより緊要と考えるのである。次章以下各論で、その問題を展開していきたいとおもふ。

- (1) I.M. WALSH, ACCOUNTING EDUCATION IN REVIEW, *Acct. Rev.* April, 1960 p. 183
- (2) I.W. MATUSIAK, THE ROLE OF EDUCATORS IN THE AMERICAN INSTITUTE'S PROFESSIONAL DEVELOPMENT PROGRAM, *Acct. Rev.* April, 1960 p. 197
- (3) 皇任道著「大学制度の研究」三三四頁
- (4) 織山政道編「大学制度の再検討」五頁
- (5) 織山政道編 前掲書 一一頁
- (6) D.D. RAY, FACULTY RESPONSIBILITY WITH RESPECT TO CORRECTING CERTAIN DEFECTS IN THE ACCOUNTANT'S EDUCATION, *Acct. Rev.* Oct., 1957, p. 581
- (7) 織山政道編 前掲書 六頁
- (8) C.A. MOYER, SOME COMMON MISCONCEPTION RELATING TO ACCOUNTING EDUCATION, *Acct. Rev.* Oct., 1957, p. 581
- (9) 織山政道編 前掲書 七三～七四頁
- (10) 織山政道編 前掲書 三〇頁
- (11) 織山政道編 前掲書 一一頁
- (12) 皇任道著 前掲書 三〇八頁

TABLE 1

(A) The Accounting Review

1. Relation between Scores on the AIA Elementary and Advanced Accounting Achievement Test. (Jan. 1956)
2. An Experiment in Education. (ibid.)
3. Undergraduate Curriculum Study. (ibid.)

4. Attracting and Maintaining a Supply of Effective Accounting Teachers. (ibid.)
5. The Attraction and Selection of Accounting Majors. (ibid.)
6. Should the Accounting Teacher Practise Accounting? (Oct. 1956)
7. Qualifications of College Accounting Teachers. (Jan. 1957)
8. The Evaluation of Faculty Service. (April 1957)
9. Doctorial Programs in Accounting. (July 1957)
10. Preliminary Master's Degree Curriculum. (ibid.)
11. Some Common Misconceptions relating to Accounting Education. (Oct. 1957)
12. Education Tomorrow's Accountant-Today. (ibid.)
13. Education for Business: A Dynamic Concept and Process. (Jan. 1958)
14. The Five-year Professional Accounting program. (ibid.)
15. The Internal Auditing Course in the Accounting Curriculum. (ibid.)
16. Relationships and Responsibilities of Teaching Staffs to Executive Development Programs. (Oct. 1958)
17. Bachelor of Accountancy Programs. (Jan. 1959)
18. Qualifications for Accounting Students to meet the Needs of Business Firms. (ibid.)
19. The Challenges of Continuing Educational Program for Public Accountants. (April 1959)
20. The Teaching of Social Accounting. (Oct. 1959)
21. The Role of Educators in the American Institute's Professional Development Program. (April 1960)
22. Organization of an Accounting Program. (April 1960)
23. Reports of the Committee on the Scope of the Four-year Accounting Major. (Oct. 1960)
24. Training Accountants in Holland and West Germany. (April 1961)
25. Accounting Education and the Ford and Carnegie Reports. (ibid.)
26. Objectives of Accounting Education in the Liberal Arts College. (Oct. 1961)

27. A Role of Computer Simulation in Accounting Education. (July 1962)
  28. A Defense of Accounting Education. (Oct. 1962)
  29. Can Accounting Instruction be Automated? (ibid.)
  30. Management Services and the CPA Examination. (ibid.)
  31. The Role of Business Schools in a Changing Environment (April, 1963)
  32. Report of the Committee on Courses and Curricula (July 1963)
  33. The Accounting Curriculum and Postgraduate Achievement (Oct. 1963)
- (B) The Journal of Accountancy
1. Problems of Professional Education in Accounting. (March 1960)
  2. Accounting Education in Reveiw. (April 1960)
  3. Accounting Education for the 1980's. (Sept. 1961)
  4. Education for Accounting as a Learned Profession. (Dec. 1961)
  5. Accounting Education and Legislation. (March 1963)

## 二 経営監査の教育目的

元来『大学の目的の問題は、大学の性格の問題とひじょうに密接な関連をもつので、両者は同時に併せ論議されることが多い。』<sup>11)</sup>—例えば学校教育法第五二条の規定は大学の目的に関すると同時に大学の性格を併せ規定していると考えられる。—その意味では「経営監査」の教育の目的論は性格論につらなるとも言いえよう。

厳密に考えると『大学の目的の問題は大学の理念につながる哲学的文化史的考察を必要とし、現実には一定の制度化を始めて始めて問題となりうる。制度や運営をはなれては理念も目的も考えられない。』<sup>12)</sup>のである。しかし

ここでは、制度的問題に触れる余裕がないので端的に「経営監査」の教育に期待される教育目的を取り上げて、それについて考察するとどめたい。

いうまでもなく「経営監査」の教育は広い意味のビジネス・エジュケーションに属する。従ってその性格は商業教育の性格を分有する。商業教育の根本的性格は『商的環境において人間の形成的生命が自己発展を遂げるように、有効適切な指導を行うこと』である。また商業教育の目的は『商業なる職業に従事する者はもちろん、一般の人々が商的環境において合理的かつ有利な生活を営むに必要な知識技能および態度・習慣を育成すること』でなければならぬ。この商業教育の基本的性格および目的は経営監査についても同様と考えて差支えないとおもう。

AAAの教育基準設定委員会(Standard Rating Committee of Accounting Instruction)は会計学教育の最終目的に(1)市民教育(2)商業教育(狭義の商業教育―筆著註)(3)会計学教育の三つを挙げている。ここでは(1)(2)を省いて(3)の専門的職業的教育としての経営監査を考察の対象とする。

さて職業的専門教育としての「経営監査」は如何なる教育目的をもつか。如何なる人間像を目標に教育するか、これが当面の問題である。この目的を追求する前に、教育になぜ人間像を求めなければならぬかが問われるであろう。

およそ教育活動は、素質と環境の二つの制約の下に、素材としての自然人から理想とする人間をつくる意図的行為である。この意図的行為を実施するに当って、予め望ましい人間のイメージを構想することは、意識的人間形成において合目的性・能率性を念慮する限り思考のプロセスとして要請されるのであって、その指向する人間像が明確になるほど教育計画はより具体的に能率的に設定することが可能となり、それだけ教育の生産的活動が生氣をおびてくるのである。特に教育活動の目標が不確実・不安定の場合には抽象的な目的よりも、具象的な人間像の追求

が切実に緊要となるであろう。

ただ実際問題として、今日のように技術革新が各方面に相次いで起り、技術の発達段階に相応する労働態度や生活様式が混濁としている時代に、特定職業のパターンを設定して、それを教育の組織的活動を導くモデルとするとは極めて困難になった。従って「経営監査」の指向する人間像とその教育との結びつきについても、当該職業人の職務分析をなし、その機能と「経営監査」に内包される教育内容とを関連的に検討しない限り、端的に結論をくだすことはできない。しかしその研究は次章の「教育内容」において取り上げる予定であるから、ここでは「経営監査」に指向される理想像を浮き彫りして、その現状および成長性と本教科との関係を考察するにとどめよう。

「経営監査」の教育に指向される人間像を、現代的・社会的に規制された人間像として求める場合、まず職業人にこれを求めることが、より現実性をおびてくるであろう。その意味から職業人にこれを求めるならば、会計士・内部監査人・コントローラー・コンサルタントが登場してくる。

**Ⅰ 職業会計士** 会計士は会計学専攻の学生にとっては、魅力ある理想像の一つである。ところで米国では『会計士の業務は過去十五年間に著しい変化を示してきた。』『特に経営監査はCPAの職業的活動分野において、微少なものから次第に財務監査や税務関係の仕事に匹敵するほどの地位に上りつつあることが実証されてきた。』<sup>13)</sup>という。

会計士の活動領域と業務構造に関しては一九五七年十二月、AIAが実態調査を行っている。それによると、会計士が財務のほかに経営的サービス(Management Services)の仕事—経営管理・事務管理・購買および販売管理等に互る—に参加していることが証明されたという。

「経営的サービス」という言葉の概念について、ウェリントン公認会計士(AIAおよび紐育州会計士協会のマネージャーメント

経営監査の教料的性格 (一) (富山)

五二

・サービス部長)は次のようにいう。『会計士がマネージメント・サービスという言葉を使用してから相当の年月をへたが、その言葉の的確な概念規定はまだできていない。しかしその概念を構成する要素的なものを挙げれば次のようなカテゴリーになる。』

1. 会計士の広い職業的経験によって経営上の助言・勧告をなす。
2. 外部に対する財務報告ではなく、内部的要求に応じて会計の利用を展開させることに援助する。
3. 独立的立場を活用して、自由な発言をなして、経営上に役だてる。
4. 経営的サービス機能を発揮する計画および内容は、コントローラーの仕事に則る。
5. マネージメント・コンサルタントの仕事をなす。(4)

またこの種業務の発展コースについては『過去十年間に監査は書類検査 (Paper work) や計数審査 (Detailed checking of the figures) が減少して、勘定によって示された経営の現状および進路の研究に、より大きな重点をおくようになった。私見によれば、この傾向は効果的監査にむかう建設的趨勢を示すものであって監査依頼人にとって極めて価値あるサービスである。』という。(5)

会計士業務に業務監査の仕事が加わってきた傾向は右の通りであり、またその方面に優秀な業績をあげている若干の会計士はあるとしても、まだ一般的には会計士のマネージメント・サービスに対して批判的な実業家も少なくないのである。

『実態調査では七三劣が批判的と判明した。その理由として(1)経営管理に対する監査は未だ充分に発達していない。(2)余りに技術的・理論的であって実際のでない。(3)多くの会計士が資格不充足で、その診断や勧告に危惧の念をもつ』(6)など指摘されてゐる。

しかし大勢としては職業会計士の業務内容に経営の業務監査が次第に侵入しつつあることは否定できない。またこの傾向が後退することも考えられない。従ってCPA試験に経営監査に関する試験問題を加えよという要望がた

かまってきた。この要求は必然的に会計学教育に関係し『CPA試験の科目によって大学の会計学教育が左右される』とすれば、将来実社会で試験されるであろうマネージメント・サービスに関する知識を教科として、大学のカリキュラムに編入することが可能ではなからうか。⑦という見解も出てきたのである。

CPA試験と会計学教育との関係については論議が多い。一般論として会計学の教育目的からいえば、CPA試験の準備に教育を偏重させることは決して公正な教育計画とはいわれぬ。しかしCPA試験の科目の内容は会計士業のみならず企業または官庁の経理マンにも要求される種類の項目が多いので、CPA受験の準備教育が悪いというのではなく、それに偏重する教育計画の不適正が指摘されるべきである。これについてモヤー教授（イリノイス大学会計学教授）は次のように述べている。

『会計学教育の目的をCPA試験の合格におくのは謬見である。同試験の合格率を以て会計学教育の成功・失敗を測定する見解はよくきくが、これを強調することは慎まねばならない。』『会計学専攻者の中には、会計士のほかに官庁や商工業の会計人を志望する学生も相当多数にある。従ってCPA試験の準備教育に大学の会計教育を形成することは決して公正な教育計画ではない。しかしこのことはCPA試験の準備教育が悪いというのではなく、会計学教育のコア（中心科目―筆者註）は各方面に進出する学生に適合するものを授くべきである。』⑧と。

Ⅱ 内部監査人 「経営監査」の指向する人間像の第二は内部監査人である。米国においては過去数年間に内部監査の活動範囲ならびに実施状況に著しい変化があらわれた。かつては会計に制限された監査活動に、経営管理の経験と「技術的背景をもつ人」を有効に使用する領域が加わってきた。その変化を端的にいうならば、従来財務諸表監査に限定されていた監査活動が、企業の全機能に亘る活動を評価する方面にその領域を拡大し、それへの進出が成長してきたということである。

一九四九年A I Aの内部統制委員会が発表した「特別報告」は『内部統制とは、企業資産を保全し、会計資料の正確性と信頼性を検査し、経営能率をたかめ、規定の経営方針を守るように督励するために企業内部で採用する管理・測定方式である。』<sup>⑩</sup>と規定した。デイヴィスは『A I Aという経営統制 (Business control) の概念は、会計または財務監査の領域よりも相当に広範な領域を認めている。特に経営能率の増進と経営方針の遵守は、経営統制にとって本質的かつ不可欠な対象である。』と説明し、『内部監査の経営上の価値は、会計・財務機能に限定された監査活動に比して企業の全機能に亘る活動を評価することによってたかめられることが非常に明らかになってきた。』<sup>⑪</sup>と附言した。

レオナルドの著書「経営監査」(THE MANAGEMENT AUDIT)には経営監査を『経営の目的・計画・組織・営業方法・人的物的資源の開発の徹底的かつ建設的検査』と定義する。言葉を構えると、これがいわゆるマネージメント・サービスの意味をもつ監査活動であって(1)企業目的と経営計画については、その堅実性・伝達および方針遵守の確実性を、(2)組織については責任と権限の有効配分と能率性を、(3)基準については業績評価の基準の合理性および伝達の確実性を、また(4)業績評価については記録の信頼性および業績測定の適正方法などを検証することが考えられるのである。

そのように内部監査人の監査活動が、資産の保全的種類のものから建設的なものに近づくとき、その分野に有効適切に活動しうる人物を育成する要求が生じてくる。その種の人物にとって会计学・監査理論・経営管理に関する基本的知識は必要不可欠であるが、その上に経営の能率および統制に関する原理と測定評価の技法の習得を加えねばならない。別言すれば Prospective manager としての幅と深さをもつ教育的基礎が必要である。殊に計数管理が専門化するから数値分析・統計数学・O Rを含む諸学科については経営専門家と同等以上の充分な基礎知識と技能を



具える必要がある。この種の監査人の育成に必要なカリキュラムとして「経営監査」の学習が唯一のものであるというのではない。しかし最もプロバーナ、しかも体系的組織的学科課程を構成するものであるといっても言いすぎではなからう。もちろん、それにはそれに適合する教育内容が問題となるのであって単なる「目的論」のみから断定できることではない。

Ⅲ コントローラー 「経営監査」の指向する第三の人間像はコントローラー(controller, comptroller)である。コントローラーは『計算的数値によって企業活動を間接的に管理するという最も重要な経営職能の一つである。』この職能を実現する過程においてコントローラーという職位をおき、それに関連した管理機構を整える必要から生れた制度がコントローラー制度である。』<sup>3)</sup>

米国では一九三一年にコントローラー協会が設立され、爾来三十余年の歴史をもっている。わが国にコントローラー制度が導入されたのは、主として第二次大戦以後であるが、この短時日の間に、これを利用する企業が年年増加していることを企業経営協会の最近の調査が明らかにした。

コントローラー制度は、管理会計を企業全体の立場から推進するための経営組織であって、標準原価・予算統制・経営分析などの管理手法を用い、あるいは統計資料を分析整理してトップ・マネジメントの経営上の意思決定にサービスするものである。

従って『経営上の経験・才能・指導性が必要である。公共的ないし企業の会計に十五カ年の経験を要求されることも稀ではない。またコントローラーの職務上の責任は厳しく追及され、業績もきつく批判されるので、それに堪える資格者は比較的少ない。試験は課せられないが、才能・技術的能力・廉潔性は厳格な規格に達していなければならぬ。』<sup>4)</sup>といわれている。

## 経営監査の教料的性格 (一) (富山)

## 五六

コントローラーに必要な資格は教育の力のみで形成されるものではない。また会計学系列の学科課程だけで充実できるものでもない。しかし諸種の計数を駆使し技法を使用し計数管理の実を挙げるに、経営監査の知識技能が集約的有効性を示すであろうことは期待できるのではなからうか。

IV コンサルタント 「経営監査」の指向する第四の人間像は経営コンサルタント (management consultant) である。米国においては過去十数年来、コンサルタントの仕事を自己の業務に取り入れた公認会計士はその数を次第に増加しつつある。昨年一月のアカンティング・レビューは『米国の八大会計事務所がマネーシメント・コンサルトの仕事で得た収入が年額二億弗であった。しかもこの方面の仕事は、ますます増大する傾向にあることが立証される。』<sup>14)</sup>と報じている。この金額は企業がコンサルタントに支払った総年額五億五千万弗に較べて、またCPAの年間総収入に比較しても未だ少ないが、とにかく二億弗の収入がコンサルタントの仕事で取得された事実は注目しに値するであらう。

コンサルティングの業務計画には、会計事務所に「経営診断部」(management consulting department)を設定し、数人の有能な専門家において依頼人の経営上の諸問題について相談に應ずるものと、上級会計士の中から専門別の担当者を選び、その方面の経営問題を研究させるものがある。

わが国においても、貿易の自由化や技術革新が進むに従って企業周辺の経済環境が著しく変わってきた。この変化に対応すべく企業の経営機構も運営も複雑かつ多岐になってきた。そこで内外の情勢変化に対応するには、企業内部のみならず企業外において客観的分析のできる者(経営コンサルタント)が必要となり、これを利用する企業が急激にふえてきたのである。

『全日本能率連盟(コンサルタント団体・セミナー団体などで組織)が六千の企業を対象に調べた結果、最近三カ年に経営コ

ンサルタントを利用した企業は三六%であつて、戦前の〇・二%に較べて格段の増大となっている。なお将来利用する希望をもつ企業は六四%といわれるので、近いうちに利用企業は倍増することにならう。』(日本経済新聞三八・一二・一三参照)

他方、コンサルタントの誕生も旺盛であつて、年間約四千五百人を産出し、その間やや粗製乱造のそしりも免れなかつた。

元来、コンサルティングの対象となるのは企業の生産・販売・購買・人事・事務ならびに総合的経営管理であるが、コンサルタントの中には自分の専門外の分野に触れている者も相当にあり、また単なる理念的抽象論よりも企業経営に密着した具体的な企画指導が要求されてきたので、コンサルタントの無能力に対する不平不満が次第に表面化してきた。そこで資格審査の必要が痛感されたのである。資格検定の国家試験については、はやくから「中小企業診断法」という法律の中で、立案されていたのであるが、それが実施をみるにいたつたのは極く最近のことである。

制定された試験科目をみると「経営監査」のカリキュラムに予定されている科目と同族または近親のもの頗る多いことが看取される。

以上数種の人間像を摘示しその育成と「経営監査」との関係を考察してきたが、両者の結びつきの直接的・必然的關係を設定することはできなかった。これらの職業人を指向する教科は「経営監査」のみでなく、また本教科を履修しなければ、この種職業に従事する能力が涵養できぬと言いうるものでもない。しかし「経営監査」の教育に計画される学科構造とその指導教育によって、この種職業人に必要な知識・技能を、より統一的・体系的形態で集約的に習得させうるのではなからうかと期待されるのである。

はたして「経営監査」の教育内容が、それに価するか否かは、前にも述べたように、当該職業人の職務分析をな

し、その職能と「経営監査」に盛られる教育内容を関連的に検討しない限り、単純に結論をくだすことはできない。この問題は後章の「教育の内容」および「教育の方法」において綿密に考察する予定である。

なお「経営監査」の教育目的を、今まで述べたように専門的職業的教育としての観点から社会的能率にかからしめて思考するのではなく、大学の本来的目的および使命の観点から人間形成にかからしめて論ずるのであれば、個別の目的論が構成されることはいふまでもない。

- (1) 藤田政道編「大学制度の再検討」一一頁
- (2) 藤田政道編 前掲書 序四～五頁
- (3) MF. MOSS, MANAGEMENT SERVICES AND THE CPA EXAMINATION, *Acct. Rev. Oct.*, 1962 p. 730
- (4) R. Wellington, The Development of Management Services, *J.O.A.*, June 1956, pp. 57—59
- (5) WD. Sprague, Testing of Internal Control, *J.O.A.* March, 1956 p. 55
- (6) The Changing Image of a Profession, *J.O.A.* Oct., 1960 p. 43
- (7) PATRICK, and QUITTMAYER, THE CPA AND MANAGEMENT SERVICES, *Acct. Rev.* Jan., 1963 p. 116
- (8) CA, MOYER, SOME COMMON MISCONCEPTIONS RELATING TO ACCOUNTING EDUCATION, *Acct.*, Rev. Oct., 1957 pp.533—34
- (9) MB. DAVIES, OBJECTIVES OF INTERNAL AUDITING, *Acct.*, Rev., April 1956 p. 227
- (10) MB. DAVIES, *ibid.* p. 229
- (11) 神戸大学会計学研究論叢「会計学辞典」三一九頁
- (12) JB. BOWER, A PROFESSION OF ACCOUNTING—OR OF ACCOUTANCY? *Acct. Rev.*, April, 1957 p. 197
- (13) PATRICK and QUITTMAYER, *ibid.* p. 109