

# 文化としての監査論の使命

近 澤 弘 治

## 一 序 言

この一文は、本題について私がかねてから持説として持ちつづけている監査論（以下、監査と省略）についての思考を率直に述べようとするものであり、また文化なかならずく人文の一部門である社会科学の領域に属する監査の研究にたずさわる他の多くの学者（主として学者、以下同じ）からは受容されないか、あるいは受容しにくいとして異端視されるとみられる私みずからの独自の思考について併せて披瀝しようとするものである。

私が以前に欧米に留学したとき、スウェーデンに立ち寄り、300年を超える歴史があると言われるスウェーデン随一の有名なウプサラ大学を訪問し、あらかじめアポイントを入れておいた経済、経営担当の主任教授であるヨハセン博士 (Dr. Johansen) に面接し、経済、経営ないし会計についていろいろと議論を交わしたあと、だしぬけに私のほうから「不正を完璧に、ないしはそれに近いほどに発見できる技術が開発されたら、ノーベル賞級に匹敵する大発見になるのではありませんか」と質問したところ、博士から「全くそのとおりだと思います」という返事がかえってきたことが、今もなお私の脳裡に深い印象として残っている。このような技術が首尾よく開発されて実を結ぶようなことにでもなれば、「浜の真砂は尽きるとも、世に盗人の種は尽きまじ」という古語も、昔話のたわけた世迷いことばに終わってしまうのではないかと思われるが、それはとんでもない知覚喪失にも等しい錯覚であり、混迷している現在の人間社会では、極楽とんぼの絵空事にすぎないと称しても過言では

文化としての監査論の使命（近澤弘治）

ない。

私が長年にわたって持ちつづけており、今こそ声を大にして唱道しなければならぬと考えている「社会正義の確立と文化科学の民衆化」という命題は、監査は不正を発見することに中核的な機能としての重要な意味があるのであって、企業経営の成長発展に対して監査の立場から助言し、寄与するものであるという考えは副次的な意味しか持たないものであるという私の年来の考えに全く合致するものである。ちなみに、前者の、不正を発見することに監査の中核的な中核としての意味があるという考えは、監査が持つ批判的機能としての主張であり、後者の、企業経営の成長発展について助言し、寄与するという考えは、監査が持つ助言的機能としての主張である。なお不正の発見と並んで不正の防止ということも多くの論者によって取りあげられており、これも重要なことではあるが、不正を完璧に防止することはまず不可能であろう。不正の防止のために内部統制組織というシステムが監査基準と監査実施準則においても指摘されているが、このシステムにはいろいろと限界があって、かならずしも有力なものとしてたよれるものではない。それよりも不正の防止と並行してまず不正の発見にベストを尽すのが効果的である。以下これについてその概要と併せて私見を述べてみたいと思う。

## 二 批判的機能と助言的機能

さて、以上のような私の年来の主張である上記の論理に反対して、監査は不正の発見という批判的機能の面を副次的なものとし、企業経営の成長発展について助言し、寄与するものであるという助言的機能の面を監査の中核的なものとするという主張が多くの学究者の意見である。つまり、学会でしばしば取りあげて私の持説に反対するところの多数派の意見であり、そのような意味から言うと、私の主張する持説は少数派に属するものであり、あるいはむしろ稀少派の意見であると言ったほうが適切であるかも知れない。しか

しながら、このような多数派の考えによる主張は、不正の発見そのもの、ないし不正の発見に直接的、間接的に関連するものにアプローチしてこそ企業経営の成長発展にとってのゆるぎもない礎となるものであるという私の主張する持説としての論旨と全く相反し、矛盾するものであり、また上記のような多数派が主張する意見は、監査と経営診断ないし企業診断とを混淆、混同するものであると言わなければならない。なぜならば、監査と経営診断ないし企業診断とは本質的にも、根源的にも次元を全く異にするものであるからである。私が主張する上記の論旨にもとづく論理からは、このような矛盾撞着した主張が生まれてくる筈はないし、また不正の発見に集中傾倒し、不正を排除してこそ、それが引きがねとなって企業経営の成長発展に直接的ないし間接的に寄与するものであり、このように不正の発見によって企業の経営内容の清浄化と透明性の確保により真実そのものの成長発展が達成されるのである。不正の発見を監査の副次的な機能とし、企業経営の成長発展への助言を監査の中核的なものとするというような主張は、本末転倒した非論理的なものであり、したがってこのような主張から得られる成果は、真実の成果からほど遠いものであり、ただ単に被監査企業側（特殊株主等の利害関係者を含む、以下同じ）を一時的によろこばせるだけの麻薬剤のようなものにすぎない。極言すれば、このような成果としての成長発展は全くの虚妄のものであり、まやかしの成長発展にすぎず、早晩、いずれは被監査企業を倒産への悲惨な道を踏ませることになるのである。不正の発見を批判的機能とし、企業経営の成長発展への助言を指導的な機能と考えるのが学会の通説として容認されているかどうかについては一概に判定を下すことはできないが、不正の発見に中核的な機能があるという考えよりも、企業経営の成長発展に対して助言を与えるという機能のほうを重視するという考えに加担する学者が意外に多数を占めていることは注目すべきである。いわゆる多数派の意見である。しかしながら、私は、これまでに持説として主張しつづけている私

文化としての監査論の使命（近澤弘治）

の論理にもとづく論旨からは、このような多数派の意見には絶対に賛成することはできない。ともあれ、不正の発見を中枢的な機能とするという考えは、被監査企業の成長発展に助言を与えるという考えとは不即不離の関係にあることを念頭に置いて、両者の考えを冷静に受け止めて検討することが学者の責務である。またそのことを踏まえてこれら二つの考えの深底について十分に検討を重ね、研究を不断にすすめてゆくことの必要性を強調しておこう。

### 三 欧米の文献についての学者の研究態度

監査についてのわが国の多くの著書や論文を見ても、ここに挙げた課題についての深遠な論及なり論攻は意外に僅少であり、不正そのものについての著書や論文も、これと併行してきわめて稀れであり、不正およびこれと裏腹をなすリスクそのものについての研究よりも、それらの周辺の事柄についての論述が多数を占めており、不正およびリスクそのものについての論究ないしそれを根拠に置いての探究も僅少である。また不正およびそのリスクの周辺の事柄についての論述の場合も、欧米の学者による著書や論文と十分に比較対照して深く検討を加えたわが国学者みずからの苦渋に満ちた、汗の結晶からの成果である論攻ではもち論なく、丸写しか、それに近似した手法でもってあたかも自己の所説であるかのように修飾し、自己の独自の思考を正々堂々と述べている類いのものは稀れであり、ときには皆無に等しいときえ極言しても憚らないものが少なくない。また最近の商業誌や学術誌などに発表されている論文を見ても、いち早く欧米の著書や学界誌などを入手し、それらのなかに掲載されている論文をコピーし、厳しい批判を加えることもせず、あたかも自己の創作であるかのように粉飾して恥じらいもなく発表している厚顔無恥なものが非常に多い。このようなことは、特にわが国の学者に多く見られる特異の現象であり、そのような好ましくない傾向に接してまことに嘆わしい限りである。少しばかり以前のことであるが、国連の学

術担当部門からも、このことについて厳しい非難が寄せられ、指弾を受けたことがある。このようなことは、国連側にとっても、よほど思いあまったのことかも知れないが、このように国際的にまで問題として取りあげられ、輿感を買っていることを片時も忘れてはならない。わが国の論文などの執筆者の脳裡には、著者や論文を発表している欧米の学者は日本語が難解であってなかなかうまく理解できないであろうという間違っただ先入主的な思いが潜在しており、そのようなことから安易な、かつ無責任な態度でもって執筆し、発表しているのであるという思いが募っての国連側からの非難であり、指弾であると推察されるが、いずれにしても深く改悔し、反省すべきことである。なおまたさきにも触れたように、このような丸写しに等しい論文などがわが国の多くの商業誌や学術誌などに発表されているという紛れもないことは事実であるとして（但し発表ないし掲載を引き受けている雑誌社は、上記のことについては知る筈もないのであるから、責任をかれこれ問うわけにはゆかないであろうし、また責任を問うようなことは無理なのではないかと思う）、このようなことは一刻も早く是正するなり、払拭されることを切望する次第である。なぜならば、このような丸写しに等しいと推察される論文や、それを纏めて出来上った著書についてのさきの国連側からの非難もさることながら、これらの論文や著書がわが国の大学などにおいて助手、講師、助教授、教授への昇格、昇進につながったり、また博士号の学位取得にもなにかしらの関係を持つというようないかがわしいことを風聞として耳にすることがあるが、そのようなことは単なる世上の噂の程度であって、事実ではないことを心から念願し、またそうであることを堅く信じて止まない次第である。

欧米の文献そのものを丸写ししたり、無批判に受け入れたりするようなことは、実際上あり得る筈のものではないから、ためにせんとする馬鹿げた取るに足らぬ誹謗であり、全くナンセンスな戯言であると反体制的な一部の学者から非難されることがあるかも知れない。また全く無色透明な自己発想

文化としての監査論の使命（近澤弘治）

による独自の論文や著書も皆無であるとは言えないが、そのような自他共に認められるような優秀なものを多く期待することは、現在の人文に属する私たちの学会では、かなり無理なことではないかと思う。無色透明な自己発想による独自の論文や著書の執筆が可能であるかどうかは、執筆者みずからの良心と知能によるものであり、またそのような優秀なものかどうかについての判定も決して容易な作業ではなく、部外者からとやかく言うことのできる筋合いのものでもなく、筋違いのことであるかも知れない。しかしながら、欧米の著書や論文などの文献に対して無意識、無批判に肩入れしたものをそのまま丸写しして執筆し、発表するようなことは、いやしくも学者者として対外的に身を置くものである以上は、深く慎まなければならないことである。たとえ全くの無色透明性に多少なりとも欠けるところがあるとしても、学者みずからの苦心と努力による結晶の所産であると少なくとも最小限度においてでも客観的に認められるほどのものであれば、学会においても論議の対象として取りあげられるであろうし、学者者自身もそのような程度のものであれば自信をもって執筆し、発表すべきであろう。学者者である以上は、そのようなものを世に問うという勇気のある良心を持ち合わせてほしいと思う。

#### 四 性善説と性悪説

さて、さきに述べてきた不正の問題を少しばかり違った別の観点から考えてみたい。そもそも不正は、元来、複雑性、多様性、不確実性ないし不確定性などの各種の様相を帯びた厄介なものであり、現在私たちが生活を営んでいる複雑な社会においては、事と次第によっては、これらの様相を帯びた不正にあらゆる面から取り囲まれているとすることができる。したがって各種の様相のパターンを徹底的に調査してその内容を探索し、検討してみなければならない。このことを放置して不正ないしそのリスクの周辺のことのみ目を奪われている著書や論文が多いことはさきにも指摘し、これについて私

見を述べたところである。また不正の発見それ自体に真正面からチャレンジしないような次元の低い研究では、第一次的、中枢的な目的としての不正の発見はもとよりのこと、そのリスク発見の片鱗にも接近することができないことについても付言したので、このことに関連して私なりに重要な問題であると考えている人間の性について少しばかり述べてみたいと思う。

一般的に言って、人間が持って生まれた性質はもともと善であるのか、すなわち人間の性は端的に言って善であるのか、それとも人間が持って生まれた性質はもともと悪であるのか、すなわち人間の性は悪であるのか、いやいづれのものでもない、すなわち善でもないし、また悪でもないという、正体のはっきりしない、あるいは全く分らない中間的なものであるのか、あるいはまた、あるときは善であるが、あるときは悪であるというように、いわば人間は善に満ちたことだけをして生きているものでもなく、その場その場でお茶を濁して生きている、あるいはまた人間の本性は半分は善であり、半分は悪であるとか、人間は平生は善人であるが、いざというときは急に悪人に変わるという二重人格というか、ヌエ的というか、エゴイスト的なものであるのかというようなことが、私たちの生活の場である人間社会においてしばしば見受けられ、論議の対象となっていることはよく知られている興味のある事柄である。性は善であるということを性善説であるとする、性は悪であるというのは性悪説であると言われていることも常用語として一般に使用されているものであるが、上述の中間説とかヌエ説とか二重人格説というような言葉はあまり使用されることはなく、私自身が命名した仮りの用語である。ともあれ、性についての性善説ないし性悪説などの各種の説がたがいに交錯して私たちの社会で世上多くの人びとによって取り沙汰され、また性善説とか性悪説という言葉は古来から各種の文献においても見られる用語であって、決して珍しいことではない。人間の性というものは、私たち成人の社会では、人間の性は善であるという性善説としてはっきりと割り切ってしまう

## 文化としての監査論の使命（近澤弘治）

うこともできないし、あるいは人間の性は悪であるという性悪説として決めつけてしまうこともできないという複雑な要素が絡み合っているものであり、そこで私が中間説とかヌエ説などという用語を使用したわけである。生まれて間もない嬰兒ないし生まれてから数年ばかり経過した四、五歳ぐらいの幼児までは、まがいもなく性は善であるという性善説に組みすることができるであろう。しかしそれ以降になると、人間社会や家庭などの外部環境ないし内部環境の事情によって変わってゆく、いわば汚染されてゆくものであるから、一概に性善説のみで片づけてしまうことはできないようである。だからといって性悪説だけを持ち出すわけにもゆかないであろう。社会の複雑さを思うと、私がさきに上げた中間説とかヌエ説などに傾かざるを得ないわけである。私たちが現在生活の場としている成人の社会では、性善説でもなく、性悪説でもない中間説ないしヌエ説などの諸説に従うよりほかはないであろう。

あるいはまた、人間の性について以下のような見方が成り立つかも知れない。すなわち人間は、してはいけない、いけないと思いながら、ついやってしまう、また人間はもともとカネや名誉欲などに負けてしまうという脆弱な生きものである。人間はカネや名誉欲などの自己満足のためには、悪いと知っていても、悪いことを行うものである。したがって、不正を発見することが監査の中核的な機能であると考えた場合、よほどしっかりした心構えで不正の発見という行為の実践に当らなければならない。そうでなければ、不正を見逃してしまうことになる。その点から言うと、監査は企業経営の成長発展に対して助言を与えるものであると言うほうが、不正の発見という実践上の行為の困難性よりも、目さきの短絡的、抽象的、口頭禪的なものであるだけにはるかにやり易いであろう。人間の性は善であるのか、それとも悪であるのかという場合、性の運用、働きた、使いた次第では、善にもなれば悪にもなる、してはいけない、いけないと思いながら、ついやってしまうと



いう性の働きかた次第では悪にもなり、してはいけない、いけないということを書きとおすならば性は善になる、人間の性は全くオポチュニスティックな、日和見主義的な、ことほどきように脆弱なものであるとも言うことができよう。してはいけないことはやらないという「不文律の世界」(成文化されていないが、成文法に準ずるほどの効力をもつきまりの世界)を実現するという人類の悲願達成を念願すること、いわばこのことを監査の場合に換言して、不正の発見に全知全能を傾けて実践し、その輝かしい成果を不安なく享受できるような時代の到来を切望するものである。不正の発見という批判的機能よりも企業経営の成長発展に寄与するという助言的機能のほうを中核的なものとして重要視するという多数派の考えは、すでに述べたように被監査企業には大いに歓迎されるであろうが、監査はそのような生易しいものではない。不正の発見と成長発展という二つの考えは、確かに共生のかたちは取っているが、中核的な考えはやはり不正の発見にあるのであって、これが企業経営の成長発展へのかけがえのない貴重な誘い水となるものであることを忘れてはならない。

## 五 広義の会計上の不正とアカウントビリティ

このようなわけであるから、さきに述べた性善説、性悪説、中間説、又エ説などのいずれの説にもかかわることなく、監査においては、明鏡止水の心構えで不正の発見という中核的な目的の達成に全力を尽すべきである。複雑に絡み合っている人間の集合体である現在の輻輳した社会において、私が長年にわたって持ちつづけている座右の銘とも言うべき「社会正義の確立と文化科学の民衆化」という命題こそが、不正の発見に全力を傾注するという監査の中核的機能の実践化との関連において私たちの念頭にしっかりと刻みこんでおかなければならない喫緊の課題であることを再度強調しておきたい。私は、ずっと以前に「会計上の虚偽と誤謬」(巖松堂刊)と題する著書を、そ

文化としての監査論の使命（近澤弘治）

の後は「会計上の不正問題」（税務経理協会刊）と題する著書を発表したことがあり、これらのなかで広く不正そのものというよりも、狭義の会計に限定した意味の不正のことを詳述したことがある。またさらにこれらの著書についてその後は「会計士監査の基礎理論」（森山書店刊）、「マウツの監査論」（森山書店刊）を始めとして多くの著書や論文（これらの詳細については、甲南大学会計学研究室編「現代監査の課題—近澤弘治先生還暦記念論文集，森山書店刊」を参照）を発表し、世に問うたことがある。これらの文献に対しては、好意ある紹介と並んで厳しい批判をも受けてきたのであるが、上記の命題のもとでの不正の発見そのものについての私の考えについては、現在においても、いささかも心の動揺もなければ変更のきざしもないことを明言しておきたい。ただこの場合、お断りしておかなければならないことは、上記の著書や論文では、不正を主として狭い意味の会計に限定していることである。私の現在における持論では、そのような狭義の会計上の不正に限定することなく、広く経済、経営その他の各種の分野に拡大して発生している広い意味での不正について深く検討を加え、研究を行わなければならないと思っている。監査がめざす中核的な目的である不正の発見は、現在の社会では、会計を狭い意味のものに限定するのではなく、広く自治体、生産ないし営利を目的とする各種の企業体、国の行政、政治にかかわる各種の非営利団体などの運営にまつわる多種多様な不正の内容にまで範囲を広げ、それらに対して深く調査し、検討を加え、その発見にすべての神経を集中しなければならないというのが、現在私の脳裡に持説として持ちつづけている考えである。

そもそも対立というものは、相互間の利害ないし利害関係の対立に始まり、そのような対立から生まれてくるものである。このような対立は、一般によく知られているように、多極的な複数のものであり、なかんずく二つ以上のもので相互に張り合うことである。経済ないし経営は対立から始まるものであるということ、さらに広く行政、政治にまでそれが波及するものであると

いうことは、一般に周知されていることである。文化というものは、人間によって作りあげられた文化、すなわち人文を主体とする科学であり、社会正義というものは、人間社会におけるあらゆる正しい行為によって裏付けられた正しい道理のことである。監査においては、監査行為の実践によって不正を発見するという実地の経験ともいべき体験が何よりも重要な行為である。このような監査行為によって不正を発見しなければならないという論理は、心ある一部の学者が著者や論文において述べてはいるが、それらの多くは、学者自らによる実践という経験的行為からのものではない。それは、あたかもスクリーンに映し出された映像となんら変らないものであり、経験という実践行為による裏付けの伴わない、全くの空理空論に等しいものであると酷評されても致しかたないものである。経験という身体的感覚の実体は、実を伴わない口きだけの言葉をもって実現されたものではなく、ましてや他人の著書や論文を丸写しした程度のものにすぎないというような生易しいものではなく、文字どおり血と汗の結晶による直感的なものであり、それによって裏付けられた実践の行為に等しいものである。

最近、政治や行政が広く一般の国民に対して果さなければならないとされる責任ないし義務のことをアカウントビリティ (accountability) という言葉をもって実現され、人口に膾炙されるほどのものになってきているが、この言葉は、私たちの学会においても、以前から特に会計についての常用語として使用されており、広い意味での会計責任という言葉の範疇のなかに含まれているものであるとみて差支えないものである。

## 六 結 言

以上要するに、文化ないし文化科学は不正の排除とその皆無を背景とする争いのない、穏やかな平和ないしその誕生を表象するシンボリックなものであり、社会正義は正しい行為の裏付けによる正しい道理を内包するシンボリック

文化としての監査論の使命（近澤弘治）

なものであり、このような社会正義の確立に対して積極的に寄与するという重要な使命を持つ個性にウエートを置いたものが文化である。したがって「社会正義の確立と文化科学の民衆化」という私の提示した命題は、相互に密接不可分の関係を持つものであり、このような連関性からみて、監査の中核的な目的はもっぱら不正の発見への指向であり、企業経営の成長発展に対して助言を与えるという経営診断ないし企業診断と混同するような副次的なものではなく、またそのような本末転倒のものでもなく、むしろ不正の発見によってはじめて透明性のある真実の企業経営の成長発展という成果を期待することができるのであって、監査による不正の発見が成長発展に対する確固不動の礎となるものである。いわば文化ないし文化科学としての監査が一般の民衆にあまねく浸透することによってはじめて社会正義の確立が期せられるのである。別言すると、社会正義の確立を期するためには、文化ないし文化科学としての監査が一般の民衆に広く浸透していなければならない。

このようなわけであるから、文化ないし文化科学としての監査の民衆化こそが社会正義の確立を支える強力な中心的柱となるものであり、これらの両者は不即不離の連関性に立脚するものと言わなければならない。したがって、社会正義の確立のみを強調するあまり文化ないし文化科学としての監査をないがしろにすると、強制的、絶対主義的な権力とも言うべき強権の発動に走る危険があることを深く留意しなければならない。繰り返して言うが、不正は文化に反するという、いわば反文化的な罪悪であり、社会正義の確立を妨げる獅子身中の虫とも言うべき害虫に等しいものである。社会正義の確立をないがしろにして文化科学の民衆化は存立し得ないことを銘記すべきである。

殊にこれからの高度なデジタル社会では、卓越した知能が要求され、善玉としての知能による経済発展への寄与貢献もさることながら、それと反比例して悪玉としての知能による経済的不正の蔓延が危惧される。監査による不正発見の重要性がますます増大する所以である。要するに、心すなわち己を

虚しくして（無心の精神）自己の力一杯に不正の発見という監査の実践に当ればよいのであり，当らなければならないのである。これが文化としての監査の使命を全うしたことにつながるのである。