

# 監査における「批判」の意味

—監査の批判的機能に着目して—

堀 古 秀 徳

## I はじめに

本稿の目的は、財務諸表監査（以下、単に監査とする）における職業的専門家としての懐疑心（professional skepticism; 以下、職業的懐疑心とする）の概念を解明する手掛かりとして、監査の批判的機能に着目し、監査における「批判（する）」の意味を明らかにすることである。監査実務指針における職業的懐疑心の説明には、「監査証拠の批判的評価（the critical assessment of audit evidence）」という文言が含まれている。しかし、この「批判的」という語の意味を詳細に説明した監査論の文献は、寡聞にして知らない。監査人は監査業務に携わる中で批判的であることが求められており、かつ今日ではますますその重要性が強調されている中であって、果たして監査人は「批判（する）」の意味をどのように理解しているのだろうか。本研究の出発点となる疑問である<sup>1</sup>。

監査論の領域において、「批判」という用語は、上記の「監査証拠の批判的評価」に加えて、監査の機能に関する議論の中で登場する。すなわち、監査の批判的機能と指導的機能に関する議論である。後述するよう

---

1 『広辞苑（第7版）』によると、「批判（する）」という言葉の一般的な意味は、以下のとおりである。

- ①物事の真偽や善悪を批評し判定すること。ひばん。
- ②人物・行為・判断・学説・作品などの価値・能力・正当性・妥当性などを評価すること。否定的内容のものをいう場合が多い。哲学では、特に認識能力の吟味を意味することがある。

に、この議論はわが国固有のものであり、海外には存在しない。そこで、本稿では監査の批判的機能に着目し、この議論の中で「批判（する）」という語にはどのような意味が込められているのかを明らかにしたい。

本稿の構成は、以下のとおりである。第2節では、わが国における批判的機能と指導的機能の議論がどのようなことをきっかけに始まったのかを、先行研究にもとづいて概観する。第3節では、先行研究における監査の批判的機能の定義ないし説明を取り上げ、この文脈における「批判」の意味について考察する。第4節では、指導的機能との関係でしばしば説明される監査意見の表明と批判的機能の関係について、先行研究の知見を踏まえて考察する。最後に、第5節では今回の研究の成果を要約するとともに、今後の展望について述べる。

## Ⅱ わが国固有の議論の発端

### 1. 議論の発端

監査の機能<sup>2</sup>として批判的機能と指導的機能<sup>3</sup>を特定した議論は、海外では見受けられないわが国固有のものである<sup>4</sup>。この議論は、第二次世界大戦後に監査がアメリカからわが国に移入される中で生じたものであった。その背景には、当時のわが国における監査に対する従前の認識を改めようとする関係者の働きかけがあった。当時のわが国では、監査による計理（経理）指導の慣行がほとんど無く、以前から実施されていた監査役監査や官庁監査の経験から、計理（経理）批判ばかりを連想してしまう状況であった。こうした認識を一掃し、監査の計理（経理）指導の側面を普及および徹底させ、外部の職業的専門家による監査を被監査会社が受け入れやすく

2 本稿では、監査の批判的機能と指導的機能を取り上げた直近の先行研究である町田（2024）に倣い、「機能」という語を「役割または働き」という一般的な意味で使用する。

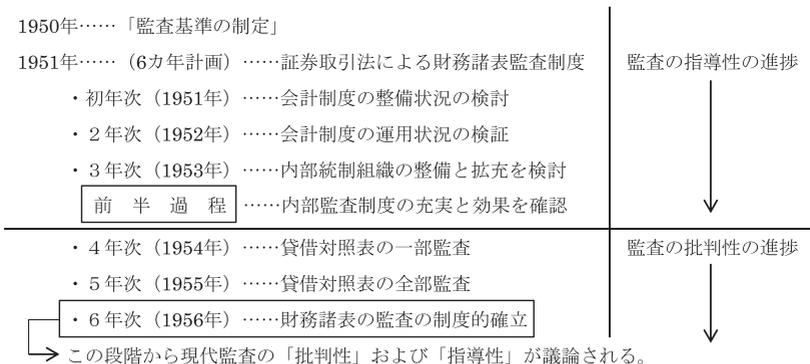
3 「批判的機能」および「指導的機能」という用語については、論者によって、または時代の変遷に応じて、異なる用語が使用されている場合がある。本稿では、論者の所論を引用する場合を除き、原則として「批判的機能」および「指導的機能」を使用することとする。

4 鳥羽（2024）、601頁；町田（2024）、52-53頁。

するために、当時の関係者は批判的機能よりも指導的機能を強調する形で監査の役立ちの啓蒙宣伝に努めた<sup>5</sup>。

上記の働きかけは、1951年から1957年にかけて監査制度が漸進的に導入される過程にも反映されていた。図表1のとおり、導入期の6年間のうち、特に前半は監査人による指導的機能の発揮が重視されていた。というのも、監査制度が導入された当初は、被監査会社で監査の前提となる有効な内部統制が整備および運用されていなかったため、監査人は被監査会社の内部統制の構築を支援すべく、指導的機能の発揮が求められていたのである<sup>6</sup>。監査人にとっては、指導的機能を発揮する中で被監査会社の業務の状況を直接学び、それを把握できる機会であったと同時に、監査人としての実務経験を積む機会を得ることができた。また、被監査会社にとっては、内部統制の整備が、監査コストの節約や会計帳簿や会計記録の正確性および信頼性の向上につながった。この意味で、この当時は内部統制が、指導的機能の発揮を通じて監査人と被監査会社を結び付ける「銚（かすがい）」の役割を果たしていた<sup>7</sup>。

図表1 監査制度導入期において重視された監査の機能の変遷



（出所）可児島（2002）、5頁。

5 岩田（1954）、4頁。

6 町田（2024）、57頁。

7 鳥羽（2024）、579頁。

なお、監査の移入元であったアメリカで同様の議論が生じなかったのは、アメリカにおける監査の展開が関係している。20世紀初頭のアメリカでは、経営者支援の観点から、指導的機能の発揮を内包する監査が自発的に実施されていた。ところが、1932年のKreuger & Toll会社事件や1938年のMcKesson & Robbins会社事件を契機として、指導的機能の発揮は維持しつつも、一般投資者保護の観点から、批判的機能の発揮を重視した監査の実施が要請されるようになっていった<sup>8</sup>。こうした歴史的経緯を経たアメリカでは、あえてわが国のように指導的機能を明示的に強調する必要がなかったことから、わが国と同様の議論は生じなかったと解される<sup>9</sup>。

## 2. 『監査基準』における認識

わが国の『監査基準』では、監査に批判的機能と指導的機能の2つの機能が存在するということが、その設定当初<sup>10</sup>から認識されていた。前者については、前文「財務諸表の監査について」の「二 監査の必要性」に次のとおり記されている（下線は筆者による）。

「従つて財務諸表は、ややもすれば公正妥当を欠き、誤謬又は不確実な要素の介入する余地が多く、財政状態及び経営成績の適正な表現が歪められ、政策的考慮によつて紛飾される虞が少ない。それ故外部関係人の利益を擁護するためには、判断の妥当性を確かめることが必要であつて、ここに職業的専門家による監査の要請される理由がある。

かくて企業の内部統制組織が、如何に周到に整備され、有効に運用されようとも、これを以て監査に置き替えることはできない。内部統制は不正過失を発見防止するとともに、企業の定める会計手続が守られているか否かを検査するにとどまるに反し、監査は会計記録の正否を確かめるばかりでなく、さらに「企業会計原則」に照し、公正不偏の立場から

8 岩田（1954）、4 - 5頁。

9 町田（2024）、58-59頁。

10 経済安定本部企業会計基準審議会（1950）『経済安定本部企業会計基準審議会中間報告 監査基準・監査実施準則』。

経営者の判断の当否を批判するのものであって、両者はその本来の任務を異にするからである。」

下線部にあるとおり、1950年『監査基準』では、監査は会計記録の正否を確かめるばかりでなく、企業会計原則（現在であれば、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準）に照らして、公正不偏の立場から経営者の判断の妥当性を確かめる、あるいはその当否を批判するものと説明されている。これはまさに、監査の批判的機能を表しているといえる。これに対して、後者については、同じく前文の「— 監査の意義」に次のとおり記されている（下線は筆者による）。

「監査人は、財務諸表に対する自己の意見につき責任を負うのみであつて、財務諸表の作成に関する責任は企業の経営者がこれを負わなければならない。従つて、監査人が財務諸表に対して助言勧告を與え、又は自らその作成に当ることがあるにしても、その採否は企業の経営者が決定するのであり、監査人はこれを強制することはできない。」

この文章は、財務諸表監査をめぐる経営者と監査人の責任分担を表す二重責任の原則<sup>11</sup>を説明するものであるが、このうちの下線部に監査の指導的機能の存在を確認することができる。

### 3. 指導的機能を強調する論説

本稿の主旨は批判的機能を手掛かりとして監査における「批判」の意味を明らかにすることであるが、ここではそれに先立って、監査の指導的機能に関する論説の内容をまとめておくことにする。

図表2において、指導的機能の定義または説明をいくつか挙げている

---

11 ただし、当時は監査人自身が財務諸表の作成に当たることまで想定されており、二重責任の原則に対する理解は現在と大きく異なっている（百合野2020, 9頁）。

図表2 指導的機能の定義および説明

論者 (文献)	定義および説明 (文末の括弧内は筆者追加)
久保田 (1959, 76頁)	会計組織を改善し、適正な財務諸表を作成せしめるため、会社に対し助言勧告を行い、またはコメントを発するなどの方法により、適当にこれを指導すること
日下部 (1962, 19頁)	会計組織を改善し適正な財務諸表を作成せしめるため、会社に対して助言・勧告を行い、またはコメントを発するなどの方法により、適当にこれを指導すること
繪田 (1966, 29頁)	会計制度に不十分な点が認められた場合、これに助言を与え (ること)
河合 (1970, 24頁)	監査人が監査を実施する過程で発見した会計組織上の欠陥や不備などについて、また経営能率増進のための改善点などを助言・勧告することによって経営者の判断資料を提供する機能
山根 (1971, 9頁)	期中ないし決算の過程において積極的に助言・勧告に努め、それらを望ましい会計処理、理想の財務諸表の作成へと積極的に導くこと
高田 (1979, 9頁)	監査を実施する過程に被監査側を極力指導し、被監査側を報告以前に利害関係者の要請の方向へ誘導すること
三澤 (1993, 45頁)	被監査会社の会計に適正でない処理とが表示を発見したときには、(中略) 適正なものに改めるように指導・勧告 (すること)
山浦 (1999, 7頁)	経営者と監査人の見解の違いや会計的専門事項に関する経営者の誤解や無理解があれば、監査人自身の見解を述べ、あるいは正しい知識や判断を伝え (ること)
千代田 (2006, 36頁)	監査人が財務諸表上の問題点や財務諸表作成プロセスの欠陥等について必要な助言や勧告を行い、適正な財務諸表を作成するよう企業を指導する機能
松井 (2006, 36頁)	監査人が、企業に対し会計処理上の欠陥や不備等につき必要な助言・勧告を行い、信頼しうる財務諸表を作成するよう指導すること
藤岡 (2020, 111頁)	職業的専門家として財務諸表の監査を行う上で気付いた不備などを指摘するアドバイザーのようなもので (中略)、財務諸表の表示や会計処理方法に関する不備などについて経営者に修正を求め、適正な財務諸表に導 (くこと)
伊藤田 (2022, 28頁)	企業の経営者が財務諸表を作成するにあたって、彼らの採用した会計処理の方法や手続に不備ないし不適切な点がある場合に、監査人が事前にそれを指摘し、適正な財務諸表の作成・開示に向けて必要な指導ないし助言を行うこと
伊藤 (2024, 8頁)	監査人が財務諸表の監査を実施する会社に対して、会計処理上の誤りや誤表示について適切な助言や勧告等を行うことで、企業が適正な財務諸表を作成・公表するように指導すること

が、いずれも大きな差異<sup>12</sup>は見られず、「被監査会社が作成する財務諸表を適正なものに導くために、被監査会社に対して助言、勧告、指導を行うこと」とまとめることができよう。

監査人が指導的機能を発揮することの重要性についても、概ね共通した主張がなされている。代表的なものとして、ここでは岩田（1954, 7-8頁）を引用する<sup>13</sup>。

「会計士が監査をした結果、妥当でないという判定が下されたとする。この場合財務諸表を直さないでそのまま発表をされたのでは、これを見る人が当惑するのである。外部の利害関係者は正しくないという意見のついた財務諸表を報告されても、困るのであつて、それでは正しいのはどういふのかと当然聞きかえしてくるであろう。間違つたものをそのままただ出されたのでは、見るほうでこれを利用したり、参考にすることができない。だから、正しくなければ、正しいものに直すように導いて行くことが必要である。そこで指導勧告ということが当然会計士の任務となつてくるわけである。会計士は批評をするばかりでなく、指導するものであることを我々は忘れてはならない。よしあしを判断批判するという消極的な機能ばかりでなしに、さらにこれをよくするように指導して行くという積極的な機能を会計士は果すものなのである。」

12 図表2のうち、河合（1970）の指導的機能の定義に対して、近澤（1973, 20頁）は次のように指摘している。

「河合教授の所説では、経営能率増進のための改善点などを助言・勧告の一領域として指導的機能の中に包含せしめられている（中略）。しかし私は、財務諸表監査の本質を批判的機能に求め、指導的機能は批判的機能に付随する属性と見る立場をとつている関係上、（中略）適正な財務諸表を作成せしめるために会社側に対して助言・勧告するのが批判的機能に付随する指導的機能であると考え。したがって河合教授の言われる経営能率増進のための改善点などは、財務諸表監査の本質としての批判的機能に付随するという意味での指導的機能にはつながる筋合いのものではないと思う。」

13 岩田（1954）と同様の主張を示している文献として、図表2で挙げた文献のほか、例えば近澤（1949）、庭山（1957）、日下部（1958）がある。

要するに、問題点が残る財務諸表と当該問題点を指摘した監査報告書が公表されるよりも、問題点が修正された財務諸表と何ら指摘のない監査報告書が公表される方が社会的便益が大きいと、監査人による指導的機能の発揮は重要である、という主張である。筆者もこの点について何ら異論はなく、本稿の目的は2つの機能の間の優劣（どちらがより重要な機能であるか）を論じることではないため、指導的機能に関する言及はここまでとしたい<sup>14</sup>。

### Ⅲ 批判的機能の構成要素

指導的機能の定義および説明が概ね共通していたが、批判的機能についてはどうであろうか。本節では、先行研究における監査の批判的機能の定義ないし説明を示し、その特徴を明らかにする。

#### 1. 日下部（1958）

筆者が確認できた限りにおいて、批判的機能についてのまとまった定義ないし説明が示された最も古い文献は、日下部（1958, 17頁）であった<sup>15</sup>。日下部教授による批判的機能の説明は、次のとおりである（下線は筆者による）。

##### 「一 批判的機能

さて、財務諸表監査の目的が以上のような二点<sup>16</sup>に集約されるとすれば、監査の機能または監査を担当すべき監査人の機能は、当然にこれら

14 2つの機能の間の優劣をめぐっては、近澤弘治教授と山榘忠恕教授が、両教授の著作の中で論戦を繰り広げている。詳しくは、近澤（1973）および山榘（1972）を参照されたい。

15 「批判的機能」（および「指導的機能」という用語自体は、庭山（1957）に登場している。ただし、当該文献においては、批判的機能を「監査報告書に会社の会計処理の不適な点を指摘」（143頁）することであると短く述べているのみであった。

16 日下部（1958）は、財務諸表監査の主目的を財務諸表の適否に関する意見の表明、副目的を重要な誤謬および不正の発見または防止と定めている。

の諸目的を完遂することであるといわなければならない。すなわち監査人は、まず会計組織をはじめ内部統制組織の整備および運用の状況を調査して、証憑・伝票・会計帳簿・各種計算表などの諸会計記録が作成されるプロセスを追及するとともに、財務諸表およびその作成の基礎たる諸会計記録を批判的に分析検討し、誤謬・不正・虚偽・私消などがあればこれを指摘し、結論として会社の財務諸表がその財政状態や経営成績を公正に表示しているかどうかというその信頼性について意見を述べるのである。短言すれば、会社の経理または財務諸表の適不適を批評し批判することである。これを監査の「批判的機能」と名づける。」<sup>17</sup>

下線部の文章から、日下部教授による批判的機能の説明には、以下の構成要素が含まれていることが分かる。

- ① 会計組織をはじめ内部統制組織の整備および運用の状況を調査して、証憑・伝票・会計帳簿・各種計算表などの諸会計記録が作成さ

17 日下部教授の説明と類似の定義ないし説明として、例えば以下のものがある。  
 「『批判的機能』というのは、本源的な監査機能であつて、会社の経理または財務諸表の適否を会計原則に照して批評し批判することである。すなわち、会計士は、会社の会計組織をはじめ内部統制組織の整備および運用の状況を調査し、証憑・伝票・会計帳簿・各種計算表などの諸会計記録が作成されるプロセスを追及するとともに、財務諸表を批判的に分析検討し、誤謬・不正・虚偽・私消などがあればこれを指摘し、結論として財務諸表がその会社の財政状態と経営成績を公正に表示しているか否かというその信頼性について意見を述べるのである。これが会計監査の批判的機能である。」(久保田 1959, 76 頁)  
 「批判的機能は、企業の会計記録または財務諸表の適正性を独立の立場から批判し検討することをいい、監査の本質的機能ということが出来る。すなわち、経営現象を会計の一連のシステムをとおして集約化された財務諸表にまでまとめあげるプロセスを批判的に検討して、誤謬・不正などがあれば指摘し、最終的に財務諸表が会社の財政状態と経営成績を適正に表示しているか否かについて、監査人が批判的意見を述べるのである。これが監査の批判的機能であり、監査の批判性とよばれるものである。」(河合 1970, 23-24 頁)  
 「監査によって利害関係者を保護するといっても、その保護には種々の方法が考えられる。その1つは、被監査側の業務ないし情報の適否について意見を表明し、問題の指摘をするにとどめ、利害関係者が被監査側のそれを信用して良いかどうかを明らかにするだけの方法である。(中略)この場合の監査の機能を批判的機能ないし証明機能という。」(高田 1979, 9 頁)

れるプロセスを追及すること

- ② 財務諸表およびその作成の基礎たる諸会計記録を批判的に分析検討すること
- ③ 誤謬・不正・虚偽・私消などがあればこれを指摘すること
- ④ 結論として会社の財務諸表がその財政状態や経営成績を公正に表示しているかどうかというその信頼性について意見を述べること

上記の4つのうち、②に「批判的に」とあることから、批判的機能の中核をなすのはこの構成要素であると考えられる。それに加えて、財務諸表や諸会計記録を批判的に分析検討するにあたり、それらが作成されるプロセスの追及も、構成要素に含まれている。さらに、日下部教授は、①および②の結果、誤謬や不正などを発見した場合にそれを指摘することも、批判的機能の発揮の一部として見ている。そして最後に、財務諸表の適正性についての意見を表明することも批判的機能の発揮の範疇に含まれている。

なお、日下部教授の説明に含まれる構成要素のうち、①から③までは監査実施プロセス、④は監査報告プロセスに関連している。このことから、批判的機能が発揮される局面には少なくともこの2つがあるように思われる。このうち、後者については次節で改めて検討する。

## 2. 山榊 (1971)

4つの構成要素を示した日下部教授の説明に対して、山榊教授による説明は次のとおりである（山榊 (1971, 9頁)、下線は筆者による）。

「ここに批判性とは、外部監査としての会計監査について言えば、会計上の処理や報告の適否を、一般に公正妥当と認められている企業会計の諸基準に照らして判定すること、つまり会社の作成した財務諸表が、その会社の財政状態や経営成績を適正に表示しているかどうか、についての判定をくだすことを意味する。」<sup>18</sup>

18 山榊教授の説明と類似の定義ないし説明として、例えば以下のものがある。

「会計批判機能は、監査人の業務の本質的なもので、監査対象たる財務諸表およびその

下線部の文章から、山榎教授による批判性（批判的機能）の説明には、以下の構成要素が含まれていることが分かる。

- ① 会計上の処理の適否を、一般に公正妥当と認められている企業会計の諸基準に照らして判定すること
- ② 会計報告の適否を、一般に公正妥当と認められている企業会計の諸基準に照らして判定すること
- ③ 会社の作成した財務諸表が、その会社の財政状態や経営成績を適正に表示しているかどうか、についての判定をくだすこと

これら3つの構成要素は、それぞれ日下部教授の説明の構成要素の①、②、および④に相当すると考えられる。これに対して、山榎教授の説明には、日下部教授の説明にあった③の構成要素（「発見した問題点を指摘すること」）が含まれていない。筆者はこの点について、山榎教授が監査の指導的機能を重視する立場を取っており、発見した問題点はその修正に関する助言や勧告とともに被監査会社に伝達され、基本的には事前に修正されることを想定している（会社側が修正に応じない状況を例外的であると考えている）<sup>19</sup>ことから、批判的機能の構成要素に含められなかったのではないかと推察する。

---

会計証拠資料たる会計記録を監査すること、すなわちそれらの適否または正否等を批判的に調査検討すること、およびその結果を意見として表明することである。」(三澤 1993, 44-45 頁)

「批判機能とは、財務諸表の適否を一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に照らして批判的に検討する機能をいう。これが、財務諸表監査の本質的な機能である。すなわち、企業の財務諸表作成プロセスと財務諸表を批判的に検討して、最終的に財務諸表が企業の財政状態と経営成績それにキャッシュ・フローの状況を適正に表示しているか否かについて意見を表明することである。」(千代田 2006, 36 頁)

「④批判機能——これは、監査人が企業が作成・公表する財務諸表の適否について、GAAPを判断基準として、批判的に検討し、その結果を職業的専門家としての意見として表明することであり、批判機能が財務諸表監査の最も本質的な機能として認められています。」(伊藤 2024, 7 - 8 頁)

19 山榎 (1971)、10-11 頁。

### 3. その他の文献

筆者が渉猟した限りにおいて、松井隆幸教授、藤岡英治教授、および伊豫田隆俊教授による批判的機能の定義ないし説明には、日下部教授および山榊教授の説明の構成要素のうち、①と②しか含まれておらず、③（「発見した問題点を指摘すること」）に加えて、④（「財務諸表の適正性について意見を表明する／判定をください」）も含まれていなかった<sup>20</sup>。④が除かれている点については、これらの定義ないし説明が監査の実施プロセスにおける批判的機能を念頭に置いたものである可能性が考えられる。

また、上記以外にもいくつかの文献において批判的機能についての言及を確認したが、いずれもあまりに短く、何らかの特徴を見出すことが困難であった。

以上のように、本節では監査の批判的機能の定義ないし説明を確認した。その結果、それらの定義ないし説明に含まれる構成要素の種類に応じて、4つの構成要素を含む日下部（1958）タイプ、3つの構成要素を含む山榊（1971）タイプ、および2つの構成要素を含むその他の定義ないし説明が存在することを確認した。そして、批判的機能を構成する要素には、少なくとも「財務諸表および会計記録の作成プロセスの追及」と「財務諸表および会計記録の批判的な分析検討」の2つが含まれることを明らかに

20 これら3つの文献における定義ないし説明は、以下のとおりである。

「批判性とは、監査人が、企業の会計処理または財務諸表の適否を、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に照らして批判的に検討することをいう。」（松井 2006, 35 頁）

「批判的機能とは、財務諸表が会社の財政状態、経営成績およびキャッシュ・フローの状況について、一般に公正妥当と認められる会計基準に準拠して作成されているかどうかというGAAP 準拠性を、職業的専門家としての正当な注意を払いながら確かめる財務諸表監査本来の機能です。」（藤岡 2020, 111 頁）

「批判機能とは、財務諸表監査本来のもつ機能をいい、財務諸表が企業の財政状態、経営成績およびキャッシュ・フローの状況について適正に表示しているか否かを確認するために、財務諸表の作成に際して採用された会計処理の方法や手続が、一般に公正妥当と認められた会計基準に準拠しているか否か、また経営者等により行われた判断が企業の実態を表示する上で適切であったか否かを、専門家としての正当な注意を行使しながら批判的に分析・検討することをいう。」（伊豫田 2022, 28 頁）

した<sup>21</sup>。

#### IV 批判的機能と監査意見の表明の関係

前節において、監査の批判的機能の定義ないし説明に含まれる要素の1つに「財務諸表の適正性について意見を表明すること」があることを示した。この点について、批判的機能と指導的機能の議論の中では古くから次のような説明が示されてきた（例えば久保田（1959, 76頁）、下線は筆者による）。

「ところで、財務諸表は会社のものであり、経営者の権限と責任において作成される。会計士の勧告を受入れるか否かは会社の自由であり、会計士は改訂を強制する権限をもたない。したがって、会社が会計士の助言や勧告を拒否してあくまで不適正な部分の修正に応じないこともありうる。かかる場合には、会計士は前記の批判的機能を発揮して、その事実とこれに対する自己の意見を報告書に明記し、責任の範囲を明らかにしておくべきである。」

つまり、被監査会社が監査人の助言・勧告を拒否して財務諸表上の欠陥の修正に応じなかった場合に、そうした欠陥が残る財務諸表に対して限定付適正意見または不適正意見を表明することが、監査人による批判的機能の発揮の一形態であるという主張である。この主張は、上記の久保田（1959）から比較的新しい文献においても確認することができる<sup>22</sup>。松本

21 なお、今回取り上げた文献に限って見た場合、日下部（1958）タイプの文献は比較的古い文献が多く、次に山榊（1971）タイプ、そして構成要素を2つしか含まない文献は比較的新しいものが多かった。1つの捉え方として、この傾向は時の経過とともに定義および説明から不要な構成要素が取り除かれ、洗練されてきたと見ることもできるかもしれない。ただし、取り上げた文献に限られていることから、実際にこのような傾向があるかどうかについては、追加の文献渉猟が必要である。

22 例えば、日下部（1962, 19頁）、檜田（1966, 28頁）、千代田（2006, 36-37頁）、松井（2006, 36頁）、百合野（2020, 9頁）、松本（2022, 298頁）、伊藤（2024, 8頁）。

(2010, 46頁) は、監査業務の遂行中に会計基準に違反する財務諸表上の欠陥を発見する局面で発揮される批判的機能と、監査の最終段階において監査報告書に除外事項を記載するとともに無限定でない監査意見を表明する局面で発揮される批判的機能を区別し、前者を「本源的」な批判的機能、後者を（その発揮に限界のある指導的機能に対して）「優越的」な批判的機能であると整理している。

しかし、ここで1つの疑問が生じる。それは、無限定適正意見の表明は監査報告プロセスにおける批判的機能の発揮に当たらないのか、というものである。すでに前節で取り上げた批判的機能の定義ないし説明からも明らかのように、「財務諸表の適正性に対する監査意見の表明」が批判的機能の構成要素に含まれている場合であっても、そこで表明される監査意見は必ずしも限定付適正意見または不適正意見に限定されていないのである。

無限定適正意見の表明も監査報告プロセスにおける批判的機能の発揮に該当する可能性は、以下のような主張からも読み取ることができる。例えば、田島（1951, 3頁）は「監査は、会計記録の適否の批判的検証である。

（中略）監査は会計記録の適否を立証するため行う吟味で、その吟味の結果について監査人は自己の意見を表明する」とし、監査意見は監査人による批判的検証ないし吟味の結果として表明されるものであると説明している。また、日下部（1958, 4頁）も「財務諸表監査は、監査人が公正妥当な会計原則に照して財務諸表の適否を分析的に検討批判し、専門的意見を表明することである。（中略）財務諸表監査もまた、企業会計の結論書たる財務諸表の適否吟味を行うために、その作成手続とは逆に、監査人は会計帳簿や証憑書類にまで遡ってこれを分析的に吟味するとともに、その結果をまとめて監査の専門家としての批判的意見を表明する」とし、監査意見はその種類にかかわらず批判的であることを示唆している。さらに、近澤（1973, 24頁）は「意見の表明は批判的機能の中に含めて解さるべきであろう。いわば批判することそれ自身が一種の意見の表明」であるとし、監査意見の表明が監査における「批判」という行為に組み込まれていると主張

している。

以上を踏まえると、監査報告プロセスにおける監査の批判的機能の発揮には、従来指摘されてきた限定付適正意見または不適正意見の表明に加えて、無限定適正意見の表明も含まれると考えることができるであろう。監査意見は、監査人が監査実施プロセスにおいて批判的機能を発揮して実施した監査の結果を踏まえて表明されるという意味で、財務諸表上の欠陥として指摘される事項の有無にかかわらず、「批判的な意見である」と表現することができると思う。

## V むすびにかえて

本稿では、監査における職業的懐疑心の概念を考える手掛かりを探るために、監査の批判的機能に着目し、批判的機能の文脈における「批判（する）」の意味について考察を行った。第2節では、わが国固有の議論である監査の批判的機能と指導的機能の議論について、この議論がわが国への監査制度の導入に端を発すること、またその当時は批判的機能よりも指導的機能が強調されていたことなどについて概観した。第3節では、先行研究における批判的機能の定義ないし説明を確認し、それらに含まれる構成要素によって分類整理した。その結果、批判的機能の定義ないし説明は、最大4つの要素から構成されていること、および少なくとも「財務諸表および会計記録の作成プロセスの追及」と「財務諸表および会計記録の批判的な分析検討」という2つの構成要素は共通して含まれていることを明らかにした。第4節では、批判的機能の定義ないし説明の構成要素の1つである「財務諸表の適正性に対する監査意見の表明」について、先行研究の主張を整理した結果から、限定付適正意見または不適正意見に加えて、無限定適正意見の表明も監査報告プロセスにおける批判的機能の発揮に該当する可能性を指摘した。

本稿で行った考察から、監査の批判的機能の文脈における「批判（する）」には、①監査実施プロセスにおいて財務諸表および会計記録の作

成プロセスを追及すること、②同じく監査実施プロセスにおいて財務諸表および会計記録を批判的に分析検討すること、および③監査報告プロセスにおいて監査意見を表明することの3つが含まれていると結論づける。また、「発見した問題点を指摘すること」という構成要素については、あくまで上記の①と②の結果として生じることがある、という位置づけに留まり、これが監査における「批判(する)」の核心部分ではないと解する。

しかし、批判的機能の定義および説明文の構成要素を整理した一方で、今回渉猟した文献においては、監査における「批判(する)」そのものについての説明(とりわけ、監査人はどのように批判するのか、批判的な監査上の判断および意思決定とはどのようなものかなどについての一般的な説明)を確認することはできなかった。この点については、先行研究のすべてを網羅しているわけではなく、本来取り上げるべき文献が漏れている可能性もあることから、今後も文献渉猟を継続して補完したい。また、今回の研究では監査における「批判(する)」の意味を監査の批判的機能を手掛かりとして探究したが、これとは異なるアプローチも考えられよう。例えば、海外の監査文献における“critical”という語を手掛かりとして「批判(する)」の意味を探ることが考えられる。あるいは、監査論とは異なる学術領域における知見を監査論の文脈に適用させるといった研究方法もあろう。今後はこうした別のアプローチ方法に基づく研究も実施していきたい。

## 参考文献

- 伊藤龍峰(2024)「監査の必要性和法定監査制度」長吉眞一・伊藤龍峰・北山久恵・井上善弘・岸牧人・異島須賀子『監査論入門(第6版)』中央経済社、第1章。
- 伊豫田隆俊(2022)「監査のフレームワーク」伊豫田隆俊・松本祥尚・林隆敏『ベーシック監査論(九訂版)』同文館出版、第1章。
- 岩田巖(1954)『會計士監査』森山書店。

- 可児島俊雄 (2002) 「監査における批判性と指導性—監査の批判的機能と指導的機能の類型を中心として—」『名古屋学院大学論集 社会科学篇』第38巻第4号、1-8頁。
- 河合秀敏 (1970) 『財務諸表監査論』同文館出版。
- 日下部與市 (1958) 『財務諸表監査』日本評論新社。
- (1962) 『会計監査詳説』中央経済社。
- 久保田音二郎 (1959) 『会計監査』青林書院。
- 高田正淳 (1979) 『最新監査論』中央経済社。
- 田島四郎 (1951) 『例解會計監査精義』白桃書房。
- 近澤弘治 (1949) 『監査の理論と實際 (三版)』巖松堂書店。
- (1973) 「監査の本質を何に求めべきか」『企業会計』第25巻第8号、18-24頁。
- 千代田邦夫 (2006) 『現代会計監査論』税務経理協会。
- 鳥羽至英 (2024) 『世界の監査史 監査学を模索して』国元書房。
- 庭山慶一郎 (1957) 「財務諸表の監査証明に関する省令の制定に際して」黒澤清編『黒沢清外解説付 監査基準』中央経済社、139-144頁。
- 檜田信男 (1966) 『監査要論』白桃書房。
- 藤岡英治 (2020) 「監査はなぜ必要なの？」蟹江章・藤岡英治・高原利栄子『わしづかみシリーズ 監査論を学ぶ (第3版)』税務経理協会、Chapter 4。
- 町田祥弘 (2024) 「監査の機能」林隆敏編『財務諸表監査の基礎概念』中央経済社、第3章。
- 松井隆幸 (2006) 「3-1 監査の目的と二重責任」八田進二編『新訂版 監査論を学ぶ』同文館出版、第3章。
- 松本祥尚 (2010) 「監査業務における指導機能の独立性侵害可能性」『現代監査』第20号、44-53頁。
- (2022) 「監査報告書と情報提供機能」伊豫田隆俊・松本祥尚・林隆敏『ベーシック監査論 (九訂版)』同文館出版、第7章。
- 三澤一 (1993) 『監査の基礎理論』中央経済社。

山浦久司（1999）『会計監査論』中央経済社。

山杵忠恕（1971）『近代監査論』千倉書房。

——（1972）「監査論における『正統』と『異端』—近澤教授の業績を顧みつつ—」甲南大学会計学研究室編『現代監査の課題』森山書店、3-19頁。

百合野正博（2020）「財務諸表監査の成立とその目的」盛田良久・百合野正博・朴大栄編『はじめてまなぶ監査論（第2版）』中央経済社、第1章。