

角瀬保雄編著

現代の会計監査

経営会計全書

17



日本評論社

執筆者紹介 (執筆順)

やまもと 山本	しげる 繁	日本大学商学部教授
しみず 清水	たけし 武	横浜商科大学専任講師
さとう 佐藤	ひろあき 博明	静岡大学人文学部助教授
こさき 小関	いさむ 勇	日本大学商学部助手
よしだ 吉田	のぶお 信雄	公認会計士，立正大学経営学部講師
たにえ 谷江	たけし 武士	南日本短期大学専任講師
つじ 辻	ひでお 英夫	経営コンサルタント
かくらい 角瀬	やすお 保雄	法政大学経営学部教授



角瀬保雄編著 現代の会計監査 (経営会計全書 17)

1974年6月10日 第1版第1刷発行

日本評論社発行

(発行人 小林昭一)

東京都新宿区須賀町14 電話／東京341-6161(代)
〒160 振替／東京16番

印刷／ミツワ印刷株式会社 製本／高陽堂

© 角瀬保雄 1974年

刊 行 の こ と ば

1970年代の資本主義世界は、巨大な転換の局面をむかえようとしている。

人類は、第二次世界戦争が終ってから、すでに四半世紀を経験した。この間、世界資本主義は、いわゆる「科学技術革命」によって著るしい発展をしめしたにもかかわらず、ついに安定の時期をもちえなかった。

戦後、世界資本主義のリーダーとして資本主義世界に君臨しつづけたアメリカは、命運をかけたベトナム侵略戦争に大きく敗北し、その地位をはなはだしく低下させた。それはまた、資本主義世界全体の地位の低落を意味するものであった。

一方、アメリカへのふかい従属のもとで速やかな復活をとげた日本独占資本主義は、G N P を資本主義世界第二位へ増大させ、その巨大企業は、すでに多国籍企業への途を歩みはじめた。同時に日本独占資本主義は、世界でももっとも深刻な公害と資源の浪費、高物価、重税、おどろくほどの低福祉をもたらした。そして広範な国民の体制批判を呼びおこすにいたっている。

われわれが研究対象とする企業は、この変動をもたらす原動力の一つであり、いうまでもなくそれ自体が、もっとも著るしい変化をとげつつある。その変化は、たんに多国籍企業への発展や「科学技術革命」といわれるものの利用、行動科学の導入にとどまるものではない。人類史の巨大な転換のなかで、企業そのもののあり方について、根本的な考え直しを迫られているものである。それは、たんに技術的な発想の転換だけではない。人間にとって企業とは何かにについての徹底した再検討を、時代の要求として受けとめる必要に迫られているといえよう。

2 刊行のことば

この時代の根源的な要求を、情感としてとらえるだけでなく、科学としてとらえるためには、新しく生れてくる諸現象、その変化を、歴史の流れとして法則的に把握し、その法則が企業の活動およびその制度のなかに、いかに貫徹しているかを解明するほかはない。そして正しいヒューマンイズムの観点に立って、将来を正しく展望するものでなければならない。それは必然的に、革新の政府と関連しての巨大企業にたいする民主的規制や、経営学・会計学を国民のものにしようとする発想を成熟させるものである。

われわれは、この時代の要求にこたえ、数多くの研究者の、共同研究によって、経営会計全書を発刊する。この共同研究が、せまりくる新しい時代の科学的経営会計学になんらかの役割を果たすことを深く祈念してやまない。なお、全書刊行にあたり、日本評論社の炭谷巴之助氏の長期にわたる支援に心から感謝の意を表しておきたい。

1974年 5 月

経営会計全書刊行委員会

代表 岩 尾 裕 純

は し が き

本書は、第2次大戦後もすでに四分の一世紀をへた、70年代という新しい時代の要請にこたえうる会計監査論の形成を意図したものである。

今日、企業の社会的責任が問われ、民主権の意識が高まりをみせるなかで、企業の会計監査が国民生活と深いかかわりのあることが明らかになってきている。それは、公害、高物価、買占め投機の問題と関連していい出されてきている「社会責任会計」や「社会監査」に示されているところであり、また粉飾決算や「逆粉飾」決算に対する監査体制の「充実強化」という問題に示されているところである。

にもかかわらず、こうした問題状況をふまえた会計監査の概説書は、皆無に近いのが現状で、これまで会計監査論といえば、大学における経営・会計関係の学科のなかで特殊専門技術的なものとみられ、公認会計士試験をめざす学生は別として、一般的にはあまり興味をもてない学科とみなされる傾向があった。それには、この学科の内容を手続論を中心とした無味乾燥なものにしてしまった在来の会計監査論のあり方にも大きな責任がある。

そこで本書では、会計監査論を在来の狭い視野から解放し、特別な専門家のための学問から国民のための学問への転換をはかろうと試みた。このため本書では、会計監査をたんなる手続論としてではなく、歴史的、社会的な問題としてとらえ、その発展および構造、その社会的な役割を明らかにするとともに、大企業の粉飾決算や反社会的行為を真になくす国民的立場に立った会計監査制度形成への展望を大胆に打ち出すことにした。

具体的に本書の構成をみると、第1章では会計監査の歴史的発展を、古代の奴隷制社会からはじまって封建制社会、資本主義社会をへて社会主義社会に至

るまでを、社会発展史にしたがって概観するとともに、主要資本主義国についてイギリス、アメリカ、フランス、ドイツ、日本と国別に概観している。第2章ではそれをうけて、今日の欧米の監査制度の現状を、商法などの実定法上の監査制度について比較し、その制度上の特質を明らかにしている。そして第3章では日本の監査制度の発展の特質を、日本資本主義の発達史との関連において明らかにしている。

以上の歴史的、比較制度論的分析を、いわば本書の第Ⅰ部とするならば、つづく第4章から第8章にかけての現行のわが国公認会計士監査制度の構造と機能を分析した部分は第Ⅱ部にあたる。すなわち第4章では、公認会計士監査のよるべき基準としての監査基準とは何かを論理的に明らかにするとともに、第5章では、具体的な監査技術および手続について実務的な説明を行なっている。とくに最近普及してきているコンピュータ会計下の監査の問題点を明らかにすることに意を払うとともに、監査の限界についても指摘している。そして第6章では、監査の結論である監査意見を記載する監査報告書について、その内容と性格を制度的、実証的に明らかにするとともに、第7章では、粉飾決算の類型と具体的な事例分析を行なっている。また第8章では、監査を行なう主体である公認会計士について、その試験制度から業務の内容ならびに生活の実態にまで掘り下げて、問題点を明らかにしている。

結びの第Ⅲ部を構成するのが、最後の3つの章である。第9章では、商法改正によるわが国の監査制度「一元化」の試みの社会経済的本質が分析されるとともに、第10章では、中小企業における監査問題の所在が明らかにされ、そして最後の第11章では、国民的立場に立った監査制度形成の展望が示されている。

以上のような構成と内容からうかがい知ることができるように、本書は、会計監査とは何かを科学的に学ぼうとする大学の経営・会計関係の学生にとっての概説書として広く役立つばかりでなく、これから公認会計士の道を志そうとしている人々や現に実務に従事している職業会計人にとっても示唆するところの多い専門書的内容をもったものとなっている。さらに、中小企業や生活協同組合などの経営に従事している人々や革新自治体で働いている職員の人々にとっては、実務的にも参考となるところが少なくないであろう。こうして本書は、

大変欲ばった内容を盛り込んだものとなっているが、本書の読み方としては、最も今日的な問題を論じた最後の第11章から読みはじめるのも一つの行き方といえるし、また、読者の関心によっては、手続きの実務的な説明を行なった第5章を後にまわして読まれても結構である。

本書の執筆には、会計学の専門研究者とともに公認会計士、中小企業のコンサルタントという実務家が集まり、本書はその共同研究の成果として産み出されたものである。

もとより本書のような試みは、前例のない初めてのことであり、その意図を十二分に実現しえたとは考えていない。ヒューマニズムの観点を全体の基調としながらも、相異なる立場にある者の「共同の事業」ということから、全体の統一性に問題となるところが残されているかも知れない。しかしながら専門家の間でのこうした「共同の事業」は、それ自身きわめて大きな今日的意義をもつものであり、また社会科学的な分析と制度的、技術的な解説とを統合した会計監査論の書物が皆無であることをかえりみると、不十分さはあれ、本書の出版は積極的な社会的意義をもつものと編著者は確信している。

なお本書の執筆分担は、つぎのとおりである。第1章・山本 繁、第2章・清水 武、第3章・佐藤博明、第4章・小関 勇、第5章・吉田信雄、第6章・谷江武士、第7章・吉田信雄、第8章・山本 繁、第9章・佐藤博明、第10章・辻 英夫、第11章・角瀬保雄。

本書の内容の優れた点は、共同研究に参加された各執筆者の貢献であり、もしも内的な脈絡に欠陥があるとするならば、それは全体の編集にあった編著者の責任であることはいうまでもない。最後に編著者としては、読者や識者のご意見やご批判をえて、本書をよりよいものにしていきたいと願っている。

1974年5月

編 著 者

目 次

刊行のことば
は し が き

第 1 章 会計監査の歴史的発展 1

1 監査の語源	1
2 会計監査の発達史	3
奴隷制社会の監査〔3〕 封建制社会の監査〔6〕 資本主義社会の監査〔8〕 社会主義社会の監査〔10〕	
3 主要資本主義国の会計監査・監査人の史的発展	11
イギリスの監査〔12〕 アメリカの監査〔15〕 フランスの監査〔16〕 ドイツの監査〔17〕 日本の監査〔18〕	

第 2 章 欧米の会計監査制度 23

1 イギリスの監査制度の現状	23
その沿革〔23〕 現行監査制度の構造〔25〕 会計監査役監査の特質〔26〕	
2 アメリカの監査制度の現状	28
その沿革〔28〕 現行監査制度の構造〔29〕 独立監査人監査の特質〔30〕	
3 西ドイツの監査制度の現状	32
その沿革〔32〕 現行監査制度の構造〔32〕 監査役監査の特質〔34〕 決算検査役監査の特質〔35〕	
4 フランスの監査制度の現状	36
その沿革〔36〕 現行監査制度の構造〔37〕 監査役監査の特質〔38〕 会計検査役監査の特質〔39〕	

第 3 章 日本の会計監査制度 41

1 戦前の日本資本主義と会計監査制度	41
--------------------------	----

8 目 次

日本資本主義の勃興と会社制度の発展〔41〕 明治商法の制定と監査役制度の形成〔43〕 独占資本の確立と監査制度の展開〔46〕 戦争経済体制下の会計・監査制度〔48〕

- 2 戦後日本資本主義と監査制度の「近代化」 50
経済復興政策と新会計制度の導入〔50〕 会計士監査制度の形成と商法改正〔52〕 「制度監査」から「正規の監査」への移行〔55〕

第 4 章 監 査 基 準 59

- 1 監査基準の歴史的変遷 59
監査基準の設定〔59〕 監査基準の改正——正規の財務諸表監査への移行〔60〕 監査基準の再改正〔61〕
- 2 監査基準の構造 62
監査基準の意義〔62〕 一般基準〔63〕 実施基準〔67〕 報告基準〔72〕
- 3 監査基準の基礎概念 77
監査公準〔78〕 監査原則〔81〕

第 5 章 監 査 手 続 85

- 1 総 論 85
監査技術〔85〕 通常の監査手続とその他の監査手続〔89〕 試査と内部統制組織〔90〕 予備調査〔92〕 監査計画〔93〕 監査調査〔94〕
- 2 貸借対照表項目の監査手続 94
現金預金〔95〕 受取手形〔96〕 売掛金〔98〕 有価証券〔99〕 棚卸資産〔100〕 貸付金〔102〕 固定資産〔103〕 繰延勘定〔104〕 前払費用〔105〕 支払手形〔105〕 買掛金、未払金〔105〕 借入金〔107〕 引当金〔107〕 偶発債務〔108〕 資本金〔108〕 剰余金〔109〕
- 3 損益計算書項目の監査手続 110
売上高〔110〕 仕入高〔111〕 製造原価〔111〕 営業費、営業外損益〔112〕 支配従属会社との取引〔113〕 財務諸表作成過程の調査〔114〕
- 4 監査の限界 114
監査の技術的限界〔115〕 監査の制度的限界〔115〕 監査人の主観にもとづく限界〔116〕

5	EDP監査	117
	EDPとは何か〔117〕 プログラムの役割〔118〕 EDP会計の特徴〔120〕 EDP監査法〔121〕	

第6章 監査報告書 125

1	短文式報告書	125
	短文式報告書の内容〔125〕 短文式報告書の性格〔130〕	
2	監査意見の類型と実態	132
	適正意見〔132〕 限定付適正意見・おおむね適正意見〔135〕 不適正意見〔136〕 意見差控〔137〕 監査意見の実態〔137〕	
3	長文式報告書	144
	長文式報告書の内容〔144〕 長文式報告書の性格〔145〕	

第7章 粉飾決算と不正 147

1	不正と粉飾	147
	不正と誤謬〔147〕 財貨の私消を伴う不正〔148〕	
2	粉飾決算	150
	粉飾決算の目的と手口〔150〕 山陽特殊製鋼のケース〔152〕	
3	「逆粉飾」決算	153
	「逆粉飾」の目的と手口〔153〕 「逆粉飾」の合法化〔155〕	
4	EDP会計と不正	157
	組織上の問題点〔157〕 処理手続上の問題点〔159〕	

第8章 日本の公認会計士 162

1	公認会計士試験の概要	162
	第1次試験〔163〕 第2次試験〔163〕 第3次試験〔165〕	
2	公認会計士の業務と組織	167
	公認会計士の業務とその制限〔167〕 監査法人〔168〕 公認会計士の組織〔168〕 公認会計士監査の限界〔170〕	

3 公認会計士の実態	173
法定監査の実状〔173〕 公認会計士の事業収入〔175〕 公認会計士の社 会的「信用」〔176〕 公認会計士制度の当面する問題点〔177〕	

第9章 商法改正と監査制度の「一元化」 181

1 会計士監査制度の展開	181
「高度成長」政策と会計・監査制度の展開〔181〕 粉飾決算と監査態勢の 「充実・強化」〔183〕	
2 会計制度の再編成と監査制度の「一元化」	187
商法改正と監査制度の「一元化」〔187〕 会計原則修正と財務諸表の統一 化〔192〕 公表会計制度の変容と監査制度「一元化」の本質〔198〕	

第10章 中小企業と監査 205

1 中小企業の監査問題	205
個人企業の場合〔205〕 中小法人の場合〔206〕	
2 商法改正と中小会社の監査役制度	208
監査役職務と権限〔208〕 計算書類と監査報告書〔210〕	
3 倒産会社、整理会社の監査実務	211
倒産・破産・整理の法律の意味〔211〕 清算貸借対照表の作成と監査〔213〕	
4 税理士制度と税務監査	216
税務調査と税務監査〔216〕 税務監査と税務代理権の抹殺〔217〕	

第11章 監査制度民主化の課題と展望 221

1 転機に立つ公認会計士監査制度	221
揺らぐ制度的基盤〔221〕 問われる「独立性」〔224〕 社会監査への胎 動〔227〕	
2 民主的統制と監査	230
公認会計士監査制度改革の方向〔230〕 公企業・公会計監査の問題点〔234〕 労働者「参加」の展開〔237〕 「企業秘密」の廃止〔241〕	

参 考 文 献	247
---------------	-----

第1章 会計監査の歴史的発展

1 監査の語源

監査 (Audit) とは、コーラー (E. L. Kohler) の『会計学辞典』によると、①支払に先立って個々の取引を実証する目的で、契約書、注文書、およびその他の原始書類を検査すること、②あらかじめ定められた基準に合致しているか否かを決定する目的で、手続または業務を体系的に調査または評価すること、③第三者による会計記録の検査であり、分析、試査、確認、または証明を含むこと、④財務諸表の適正性 (「公正性」) に関する意見を述べるのに先立ち、企業またはその他の経済単位の基礎的な内部統制および会計記録について公認会計士が探求的、批判的に検閲すること¹⁾、をいうとされている。

本来、監査は、語源的にラテン語の *audire* “聞くこと” (a hearing, an audience) ということから起ったものである²⁾。この点、ウルフ (A. H. Woolf) の『古代会計史』によると、「オウディター “auditor” という用語の語原 (*audire* 一聞くという言葉に由来する) を調べるときは、往古においては、監査は口頭で行なわれたことを想像させる。そして、このことは聖書のうちからの引用文によって立証されると思われる。たとえば、マタイ伝第25章に見られるタラントの箴言、および、ルカ伝第16章のなかにある不正な支配人の箴言のごとき、これである。

会計書類が、適当に記録されていることを保証するもっとも明瞭かつ簡単な方法は、役人をおたがいに対向させて、甲者をして、乙者が正確であるか否か、または誠実であるか否かを監査させることである。この方法は、古代のエジプトおよびバビロニアにおいて採用された制度なのである³⁾」といわれている。

2 第1章 会計監査の歴史的発展

また、リトルトン (A. C. Littleton) の『会計発達史』によっても、「監査する to audit とは監査人 auditors と名づける人々が判定——一般には検査に相当する——をなし、勘定記録を承認するべく手元に提出されている主題につき他人の語るところを聴くことである。しかし、監査人は、よりの確にいえば、検査人 inspectors と称すべきであろう⁴⁾」と述べられている。

わが国において、監査は、『大漢和辞典』によると、「監督し検査する。監察調査⁵⁾」とある。この監査という用語は、西川孝治郎氏によると、1870 (明治3) 年11月制定の大蔵省所属、監督司職制章程で、そのなかに「省中官吏の身分に関する監査」とあるのが最初で、その後1881 (明治14) 年4月28日公布の会計検査院事務章程のなかに「官金及ヒ物品ノ出納、官有財産管理ノ方法ヲ監査ス」として用いられている。監査役という語は1890 (明治23) 年の旧商法の会社編、

表1-1 監査役という用語の使用例

日本商法典	明治23年	取締役	監査役
ロエスレル氏商法草案		頭取	取締役
磯村音介著日本商法学	明治22年	社長副社長	検査員
石川惟安訳独逸商社法	明治21年	頭取	検査役
大蔵省訳英国会社類編	明治10年	取締役	検査役
米穀相場会社創立準則	明治8年	頭取肝煎	検査役
内外用達会社規則	明治6年	支配人	中立勘定人
第一国立銀行定款	明治6年	取締役	—
国立銀行条例	明治5年	取締役	—

〔出所〕 西川孝治郎「監査という言葉について」監査懇話会『会報』第59号、1961年3月1日、2ページ。

表1-2 オーディットの訳例

		オーディット	オーダイター
堀達之助英和对訳袖珍辞書	慶応2年	算用を吟味する事	算用を吟味する人
田鎖綱紀英和記簿法字類	明治11年	—	検査数官、控書と比較し計算を指揮し或は検査する人
小安、柴田英和字彙	明治18年	算計(かんじょう)の検査	検査官、カンヂヤ
浦部章三法律字彙	明治23年	—	ウアラタメ
中国用例			会計検査官
商務印書館英華新字典	民国9年	稽查帳目	稽查官、查帳官
公司法(商人宝鑑)	民国18年	—	監察人
朱祖晦会計名詞漢英対照表	民国24年	監査、査帳	審計

〔出所〕 同上、同ページ。

第3節株式会社，第5款に「取締役および監査役」とあったのが初めてである。表1-1のように，取締役という語は早くから用いられているが監査役という言葉はみあたらない。さらにオーデイトという英語の訳をみると，表1-2のとおり検査という字が圧倒的である。中国の用語は，表1-2後段のように日本で作られたものらしい。

2 会計監査の発達史

周知のように，通常時代区分をする場合にみられる古代，中世，近世の三区分法は，近代ヨーロッパの歴史意識の産物といわれている。この区分法は，人間社会の歴史についてよくみられる時代区分であるが，科学的な区分法としては，社会構成史的に生産関係を基準として発展段階的に区分したものがある。この区分法は，原始共産制社会，奴隷制社会，封建制社会（農奴制社会），資本主義社会などの時代区分に分けられる。今日，高度に発展した資本主義の段階において，会計監査が巨大企業の資本蓄積（資本集中）を促進する会計「制度」の一つとして構築され，これを補強する役割を果たしている現実より認識して，会計監査の歴史的発展を科学的に明らかにするために，ここでは生産関係を土台とした発展段階にしたがった時代区分をもって叙述することとした。

奴隷制社会の監査 「監査」は原始共産制社会においてはみられず，つぎの奴隷制社会をまわって初めて見いだされるのである。ここにいう奴隷制社会とは，原始共産制社会における生産力の発展と生産関係との矛盾により生み出された奴隷制生産様式を基軸とする社会である。とくに，ギリシャやローマの奴隷制にその典型をみることができる。この社会では，奴隷所有者と奴隷とに分かれて社会を構成し，前者が奴隷労働によって余剰生産物を収奪するのである。

「監査」の発現形態は，紀元前数千年の古代オリエント文明にまでさかのぼってみることができるほど古くからみられる。この古代オリエント文明は，メソポタミアとエジプトの二大文明をもって形成されていた。両者とも大河の流域において農業生産力を経済の基盤として栄え，この形成発展のなかで，一方

はメソポタミア遺跡のなかの粘土板に原始的監査報告書が読みとられることに、他方はエジプトの奴隷制「国家」のなかで、原始的内部牽制が行なわれたことに、「監査」の発現形態を見い出すのである。

チクリス、ユーフラテス川の下部流域に栄えたバビロニアでは、エジプトより古く紀元前35世紀に立国し、古代奴隷制ラティフンディウムを発展させるとともに、しばしば神殿の周囲に市場が設けられ商業活動が行なわれていた。同時代のバビロニア会計についての詳細な記録は残されていないが、紀元前2285～2242年のハムラビ王の起草したハムラビ法典に「監査」の発現形態を見い出すことができる。それはバビロニア楔形文字で玄武岩の石碑に刻みつけられているもので、同法第122条「ある人が、もしもほかの人に銀・金またはそのほかのものを、あずけるとするばあいには、そのあずけるところのすべてのものを年長者（すなわち証人など）の面前に示して契約書を起草し、しかるのちにあずけるべきである」に、第三者の立会いの姿がみられるであろう。

また、ダリウスがバビロニアを征服し、ついで、ペルシャ王がその王国に諸侯をおいたさい王室会計官を派遣した物語がダニエル書第6章にのせられている。すなわち、「また、かれらの上に監督三人を立てたり。ダニエルはその一人なりき。これ州収（諸侯）をして、この三人のまえにその職を述べしめて、王に損失のおよぶことなからしめんためなりき」とある⁷⁾。

表1-3 粘土板に記録された古代メソポタミア王室の監査報告書

王室の監査：

2997コア3パイ5スィー7クォーターの胡麻が、当初の量であった。

1461コア3パイ9クォーターの胡麻が、穀物倉庫へ移管された。

剰余残高は、1536コア1スト8クォーターの胡麻である。

（以上が）この1年すなわちシン・イディナム王の年度についての全計算（である）……の街（で）……

【資料】 O. R. Keister, "Commercial Record Keeping in Ancient Mesopotamia", *The Accounting Review*, Apr. 1963, p. 376.

【出所】 酒井文雄「古代メソポタミアの商業簿記」『関西大学商学論集』第10巻第3—5合併号, 276ページ。

一方、ナイル河畔のエジプトでは、巨大な奴隷制「国家」が成立し、王侯への租税の賦課、徴収、収入、支出についての会計処理（王室会計）が発達し、会計記録が行なわれた。この時代の会計担当者には高い地位が与えられていた。かかる執務にたずさわったところの会計記録官の職能と階級については、テーベのや、さ

ネバムンの墓にある絵画らには、ある父親が職業人としての記録官がどのようなものであるかを子供に示したパピルス* などから明らかにされている⁸⁾。

* 「パピルス」は現代語の「紙」*paper=πάππος', papyrus', papier', papier'*、の語源で、「パピルス」そのものはこれをつくったパピルスとよばれた「葦あるいは菅(すげ)」種の植物の名称であり、一般にパピルスの繊維が水平に走っている面を一欄あるいは連続した数欄に記した。

また、古代エジプト会計史において著名な石棺—灰色の玄武岩から成り立ち、側面に象形文字の刻みつけられた大きな石棺（大英博物館のエジプト陳列室に所蔵）は、紀元前約600年代の人物で、「王領地記録監督官・記録検閲官兼王室記録官長」であったウァー・アブ・ラーの棺であり、いま一つの灰色の花崗岩の大きな棺は、紀元前650年代の人物で「エジプト国庫記録官・王室記録官長・納税記録官の監査役・国立穀物倉庫総裁兼エジプト陸軍将官」という地位にあったハップメンの石棺⁹⁾である。この棺は彼らがいずれもその国で高い地位にいたことを明らかにしている。

紀元前5世紀の間に驚くべき文学・芸術などが展開したギリシャにおいてもまた「監査」の姿が見い出される。ギリシャのPolis（都市国家）の公会計においては、上院の監督のもとに計算役が政府の収支を記録し、検査官が計算の照合認可を行っていたといわれる。この点、元老院のCheking-Clerkは、それらによって記録された財貨の受入れと支払金とに対する特殊な監査機能として、帳簿突合せの権限をもたされ、あらゆる公官職務の満期終了と同時に、必要な記録が行なわれているかどうか、また不正がないかどうか検査を行っていたといわれている¹⁰⁾。

紀元前1世紀頃の「ローマ時代」の貴族と奴隸との間に行なわれたチャージ・ディスチャージの関係は、複式簿記の起源をめぐる一つの重要な見解であるマスター・スレイブ説(master-slave relationship theory)の根拠とされている。すなわち、ギルマン(S. Gilman)によればローマの奴隸とその主人との関係は、あらゆる複式簿記の基礎をなす責任の設定と解除の概念(charge and discharge concept)を暗示しているとされ、この主人と奴隸との関係は、基本的な会計諸問題を論ずるのにきわめて適切な媒介物であるから、ないがしろにすべ