

東北公益文科大学

総合研究論集

17

ASOBACが構築する監査理論

— 社会における監査の機能と役割 —

福 嶋 壽



東北公益文科大学

Tohoku University of Community Service and Science

ASOBAC が構築する監査理論 — 社会における監査の機能と役割 —

Investigation of the Role and Function of Auditing in Society

福 嶋 壽

はじめに

監査の起源は、会計の起源よりもほんの少し遅れる時代にまで遡ることができる。…文明が進歩して、他人の財産をある程度委任される人が現れるようになると、委任された人の誠実性を何らかの方法で検証するのが望ましいということが明らかになる¹。

上述の引用文で述べられている監査がもっている「スチューワードシップ」(stewardship) 機能は、エージェンシー問題として分析されている。エージェンシー関係 (agency relationship) とは、一人または複数のプリンシパル (principals) が自分たちのために何らかのサービスを提供してくれる他人をエージェント (代理人) として雇用する契約をいう。この場合、契約の履行には何らかの意思決定権を代理人に委任することが必要である。

古代ギリシャの国家出納官 (money handlers for the state) は国民の代理人であったし、ヨーロッパ航路の船長はその船に投資している投資家の代理人であった。また、株式会社の経営者は常に株主の代理人である。監査は、これらのそれぞれの場合において、普通に見られたし、見られるのである²。

一定条件下で会計監査へのニーズが生み出されることを解明する実証的論理としては、上記の「スチューワードシップ仮説」(Stewardship Hypothesis) に加えて、「情報仮説」(Information Hypothesis) と「保険仮説」(Insurance Hypothesis) が主張されている。この実証的論理に対して、会計監査の生成の

¹ Brown Richard, A History of Accounting and Accountants, T.T and E.C. Jack, 1905, p.75

² Wanda A. Wallace, *The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets*, 1986, III Agency Theory, 千代田邦夫他訳『ウオーレスの監査論』(同文館 1991年

論理を概念的、規範的に検討する見解がある。

そこで、本稿においては、会計監査の生成の論理を概念的、規範的に検討している、米国会計学会（AAA）の監査概念委員会が展開する監査論（以後、ASOBAC監査論という）を分析的に検討することを目的にする。

周知のように、監査の概念的基礎をはじめて扱った著作は、マウツ＝シャラフ（Mautz and Sharaf）による「監査哲理」（*The Philosophy of Auditing*）である。この著作は監査研究者に大きな影響を与えた。そして、このマウツ＝シャラフの研究を先駆的業績として評価してさらに発展させたものがASOBAC監査論であるといわれている。

第一章 社会における監査の役割

AAAの監査概念委員会は、監査を、次のように定義する³

経済活動や経済事象についての主張と確立された規準との合致の程度を確認するために、これらの主張に関する証拠を客観的に収集・評価するとともに、その結果を利害関係を有する利用者に伝達する体系的な過程である。

この定義は明らかに監査過程を、「基礎的会計理論」（*A Statement of Basic Accounting Theory* : ASOBAT）において幅広く定義された会計情報の伝達に結びつけるものである。さらにこの定義には、監査過程を会計情報の伝達に適用することは会計情報の価値を高めるものであること、および、監査過程の主たる受益者は利用者自身であることが意味されている。

そして、監査の役割を定義する際には、以下の点を理解する必要がある⁴。

1. 監査を会計情報に適用することからもたらされる「会計情報の高められた価値」の本質を識別すること。

³ Committee on Basic Auditing Concepts, *A Statement of Basic Auditing Concepts* [American Accounting Association, 1973] p.2. 青木茂男監訳・鳥羽至英訳『基礎的監査概念』国元書房 1982年 3頁

⁴ *ibid.*, p.8、同上訳書 17-18頁

2. 監査によって「付加される価値」を会計情報利用者の情報要求に関係づけること。
3. 監査機能がこの「価値」をいかに生み出し、利用者の要求をいかに満足させるかを明らかにすること。

監査機能によって付加される価値の本質は、監査機能が会計情報利用者の要求をみたすことができるか否かにあるので、監査によって高められる価値の本質を識別するには、まず情報利用者とかれらの情報要求を検討する必要がある。多少表現を変えれば、いかなる状況が監査過程の最終結果—監査人に意見—に対する要求を作り出すのか。もしこのような要求を経験的な方法（empirical way）ではなく概念的な方法（conceptual way）で明らかにされるならば、それは監査機能が伝統的にかかわりをもっている領域を超えて、監査機能の拡大を促す傾向を示すはずであるとの観点から、ASOBACは、会計報告書利用者の情報要求論から説き起こしている⁵。

第二章 会計報告書利用者の情報要求

図1：会計情報の伝達（出所：青木・鳥羽「1982」p.18を一部修正）

主題 → 作成者／源泉 → 会計報告書 → 会計情報利用者

図1は会計情報が利用者に伝達される過程を示している。この伝達過程の主たる目的は、目的に適合した経済活動や経済事象についての情報を、情報作成者または情報源泉である一方の当事者から、情報利用者である他方の当事者に転換し伝達することである。

情報を受取るに当たり、利用者は次の二種類の判断をする。

1. 主題が自己の要求に適合しているか否かを知るために、利用者は情報内容の解釈をしなければならない。

⁵ *ibid.*, pp.8-9、同上訳書 18-19頁

2. 利用者は受取った情報の質を評価（そのまま受入れるか、あるいは自分の理解に基づいて受入れるか）をしなければならない。

最広義には、監査の機能は利用者が行う第二の判断、すなわち伝達された情報の質の評価を助けることにある。この機能はこれまで「証明機能」(attest function)と呼ばれてきた。

多くのそしておそらくほとんどの伝達過程において、利用者は自分自ら主題、情報の作成者および情報の作成・伝達に用いられる方法論に精通することによって、みずからの証明機能を遂行する。例えば、患者は医者から与えられた情報の信憑性を、これまでの医者にかかった経験から得た知識や医者の能力および治療に対する医者の熱意に基づいて確かめることができよう。証明に対する要求を利用者自身が非公式にかつ直接的に満足できるこの例のような場合は、伝達過程の特徴の識別という点を除いては、われわれの大きな関心の対象にはならない。伝達過程の特徴がわれわれの関心の対象になるのは、伝達過程の特徴によって、情報の質の評価を求める利用者の要求が直接満足されたり、また逆に妨げられたりするからである。

このように情報利用者の情報要求の分析に基づき、ASOBACは、監査の主たる機能を、伝達過程の特徴によって情報利用者が情報の質を直接評価できないために、それを求める場合に、その評価を助けることにあると認識し、利用者が情報の質の評価を求めるそのような伝達過程という環境の特徴をもって監査を必要とする条件であると規定している。

第三章 監査を必要とする条件

ASOBACは受取った情報の質を利用者自ら直接確かめることをより困難にする一方、情報の質を確かめることの重要性を一層増大させる条件が、伝達過程という環境において四種類存在するという。換言すると、独立の第三者による監査もしくは証明機能の遂行に対する要請を生み出す条件として、「利害の対立」(conflict of interest)、「影響の重大性」(consequence)、「複雑性」(complexity)、「遠隔性」(remoteness)の四種類が存在するとして次のように

説明している⁶。

利用者と作成者との利害の対立

情報利用者が、情報作成者／源泉との間に現実的あるいは潜在的な利害の対立を認める場合には、かれらは受取った情報に故意もしくは無意識による偏向の可能性があると懸念するであろう。このような場合、情報の質は信頼できないので、両者の間に存在する利害対立には無関係の第三者による証明機能の遂行が要求される。条件によっては、この機能が利用者自身によって直接的に遂行される。

利用者にとっての情報の重大性

伝達過程の目的は、一般に情報利用者が意志決定をするのに役立つであろう情報を提供することである。これらの意思決定が利用者に重大な影響を与える場合、すなわち、偏向された情報、紛らわしい情報、目的に適合しない情報あるいは不完全な情報によって不正確な意思決定が行われ、その結果、情報利用者が損害を被りあるいは重大な影響を受ける人がいる場合には、利用者は伝達過程で受取った情報の質を確かめることがより重要であると考えらるであろう。

複 雑 性

主題およびそれを情報に転換する過程がより複雑になるにつれて、情報利用者は受取った情報の質を直接確かめることが益々困難であること、あるいは不可能であることを認識するであろう。また、主題が一層複雑になるにつれて、誤謬が無意識の内に情報に入り込む可能性は大きくなる。このような場合、情報の質を確かめることにかかわりをもつ監査過程は、平均的な情報利用者が持っている知識以上のより高度な専門的知識を必要とする。

遠 隔 性

会計情報の利用者が、受取った情報の質について、自らの努力により結論を

⁶ *ibid.*, P.10、同上訳書 20-22 頁

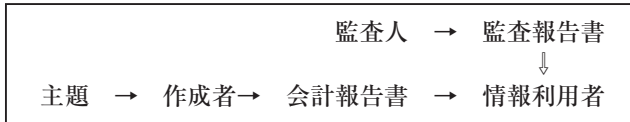
下す能力をもっている、あるいは、信頼性の乏しい情報をもたらす影響は重大であるために、自分で情報の質を確かめたいとの希望をもっている、さまざまな理由によりそれができない場合がある。この条件を遠隔性という。遠隔性は情報や主題の利用者と情報作成者との間に距離があることにより生ずる。遠隔性は物理的に離れていることによって、主題や作成者に接近することに対して法律的・制度的障壁があることによって、利用者が自ら調査することを不可能にする時間的・経済的制約が存在することによって、もしくは、これらの原因が重なりあって生じうる。いずれにしても、遠隔性は利用者が受取った情報の質を直接確かめることを妨げるものである。利用者は情報の質を信頼してそのまま受入れるか（利害対立がないと認める場合には、進んでそうするであろう）、あるいは、何らかの第三者を信頼し、かれらの協力を得て情報の質を自ら確かめなければならない。

特定の伝達過程という環境において存在する四種類の条件が、相互に作用して単純な伝達過程を発展させて、そこにおいて監査人と監査機能を包摂する複雑な伝達過程を創造する過程をASOBACは次のように分析している⁷。

これら四種類の条件は、それらが顕著になるにつれて、利用者自身が受取った情報の質について見識ある独立的判断を下すことをより重要にさせる一方、第三者の協力なしにそれを行うことを益々難しくするという形で相互に作用する。これらの条件は相互に結びつき、独立の第三者による証明機能の遂行に対する需要を作り出す。ここにおける独立の第三者を監査人と呼ぶ。このような認識をすると、すでに述べた図1の単純な伝達過程を修正する必要がある。ここにおいては、監査人と監査機能は伝達過程に不可欠な部分として次のように描かれる。

図2：会計情報の伝達と監査機能の役割（出所：青木・鳥羽〔1982〕を一部修正）

⁷ *ibid.*, p.12、同上訳書 21-22頁



第四章 監査機能によって付加される価値

監査を会計情報に適用することによってもたらされる会計情報の高められる価値についての ASOBAC の見解である、利用者が受取った情報の質を評価するのを確かめることにあるとする所説は、まず、第一次伝達過程と第二次伝達過程の関係、およびそれらの目的について次のように言う⁸。

監査人と監査機能が加わっても、それは利用者と主題をつなぐ第一次伝達過程を変更するものではない。第一次伝達過程に、新たに第二次伝達過程が加えられるのである。第一次伝達過程の目的は、利用者の情報要求を満たすために、主題に適合した情報を伝達することである。一方、第二次伝達過程の目的は、第一次伝達過程と直接結びつき、利用者が受取った情報の質を確かめるのを助けることにある。

次いで、ASOBAC は、監査人は情報の質を評価する規準を利用者から入手し、その規準に基づいて情報の質に関する自己の意見を表明するという利用者との相互作用、および規準の内容について説明している⁹。

情報の質は情報利用者から直接的または間接的に与えられる規準によって定義されるべきである。規準がいかなる内容をもつかは、利用者および第一次伝達過程が意図する目的によって影響を受ける。かくて、監査人は情報利用者との間に二方向の相互作用をもたなければならない。すなわち、監査人は利用者から規準を引き出し、その規準に基づいて情報の質に関する自己の

⁸ *ibid.*, pp.11-12、同上訳書 22-23 頁

⁹ *ibid.*, p.12、同上訳書 23 頁

意見を利用者に伝達しなければならない。情報利用者が多数の異質な利害関係者から成っている場合には、情報はむしろ間接的にかつ一般的な形で与えられることもある。自己の意見を裏付けるための調査を行うには、監査人は主題、情報作成者、および会計情報との相互作用をもたなければならない。

第五章 質的属性に与える監査の影響

監査の役割を解明するための2番目のステップは、伝達が利害の対立・影響の重大性・複雑性および遠隔性という条件の下で行われる場合にその要請が生じる監査機能は、伝達過程に何を付与するかを究明することに関係する。

監査機能が伝達過程に何を付与するかは、伝達される情報の質と、情報を利用する前にその質を確かめたいとする利用者の要求や期待に関係していることから見て、監査の価値は、伝達される会計情報の価値とその情報に与えられた目的から引き出される。ASOBACは、このように論じた後に、監査機能が情報の伝達過程に付加する価値には、「統制」(control)と「信憑性」(credibility)があるとし、監査機能が情報の質の統制として役立つ理由を次のように分析している¹⁰。

1. 監査機能は、利用者の要求や期待を反映していると考えられる確立された規準に基づいて、会計情報が第三者によって検証されていることを保証するからである。
2. 情報作成者は、自己の作成した情報について第3者による専門的な検査がなされることを知っているので、監査機能は情報作成者が利用者の規準に合致するような方法で会計過程を遂行することを促がすからである。

さらに、監査機能が情報の信憑性を高める理由は、利害の対立によって生じる「信憑性のギャップ」(credibility gap)という問題を緩和することにあるとして次のように説明している¹¹。

¹⁰ *ibid.*, p.13、同上訳書 25頁

¹¹ *ibid.*, p.13、同上訳書 26頁

監査機能は信憑性を高める。その理由は、情報利用者が前述した種類の統制が伝達過程に存在しているとの信頼をもつことができるからである。それゆえ利用者は、監査機能が遂行されている場合にはそうでない場合に比べて、より一層大きな信頼をおいてある目的のために情報を利用するであろう。この信頼があつてはじめて、会計情報のもっている潜在的価値を十分に実現させることができるのである。なぜならば、会計情報の価値はそれを作成し公表することからではなく、それを利用することによって実現されるからである。要するに、監査人は利害の対立によって生じる「信憑性のギャップ」という問題を緩和するのである。

このような監査機能により付加される価値が実現しない場合もあるという観点から、「両刃の剣」(double-edged sword)理論が主張されている。それは、「監査機能がそれを遂行するにふさわしい資格を備えた者によって適切に遂行され、かつ、利用者がその者を監査機能の適格な遂行者として受容する場合には、監査によって付与される価値はプラスである。一方、監査機能がそれを行う資格のない者によって遂行される場合には、情報の質に対する統制によって付与される価値は失われる」とする見解である。

監査機能がそれを行う資格のない者によって遂行され、その結果、情報の質に対する統制によって付与される価値が失われる場合については、次の二種類の事態のどちらかが生じることをASOBACは指摘している¹²。

もし利用者が監査機能の失敗の原因が監査人の側にあると認め、監査機能を遂行できる適格者として彼を受容しない場合には、それによってもたらされる主たる損失は監査費用に限られる。

しかし、資格のない監査人を利用者が不注意にあるいはそれを知らずしてその監査人を受容した場合には、このような監査人を受容したことによって、利用者は情報に対して誤った信頼をおき、結果として誤った意思決定を行ってしまうであろう。そして、それは利用者と監査人の間に信頼性のギャップ

¹² *ibid.*, p.13、同上訳書 26頁

をもたらし、やがては監査人の果たす役割を傷つけ、意味のないものにしてしまうであろう。

監査機能によって付加される価値としての「統制」と「信憑性」、および監査機能により付加される「両刃の剣」について、考察してきたが、特定の状況においては、監査機能によって付加される価値として「統制」が強調される場合がある。それは、利害の対立や遠隔性という条件が最も顕著である場合において、会計報告書に記載された情報に影響を及ぼす故意もしくは無意識による偏向に対して監査機能が適用される場合である。ASOBACはこのような状況での監査の価値を次のように説明している¹³。

かかる状況の下での監査が、偏向は会計報告書から合理的に排除されいるとの何らかの保証を、情報利用者に対して与えなければ、監査が会計情報の伝達過程に与える価値は、たとえあったとしても非常にわずかなものであろう。独立性が監査人になくてはならない要件であるのはこのためである。

監査の具体的役割を示すには、「実体概念」(entity concept)を適用して、伝達過程の構成要素、すなわち利用者、作成者および主題を識別しなければならない。その理由は、情報の質を評価する規準は、情報利用者および情報の利用目的から直接的にまたは間接的に導きだされるので、情報利用者と会計情報の利用目的を識別することなく、特定の規準を定めることはできない。この点に関し、監査機能は会計と同様に実体概念によって制約を受けているのである。しかし、ASOBACは、会計や監査における実体概念の識別をしなくとも、そこにおいて展開されている一般的議論が適用されるとしている。つまり、利害の対立・重大性・複雑性・および遠隔性なる条件が存在するかぎり、監査機能の果たす役割は存在し、その結果、監査機能から恩恵が得られるという主張である¹⁴。

¹³ *ibid.*, p.13、同上訳書 26-27頁

¹⁴ *ibid.*, p.13、同上訳書 27頁

第六章 証明機能の拡大

監査機能は、歴史的に、財務諸表の証明と深いかかわりをもってきた。しかし、利用者がおそらく関心をもち、また、監査によってその信頼性が高められると期待される主題についても、監査人はその業務を拡大するように要求されてきた。経済的情報の検閲や監査に対する要求は、急激に拡大しつつある。監査は証明という狭い範囲に限られるべきではない。例えば、民間もしくは政府の内部監査人は、監査範囲の拡大に関して飛躍的な進歩を遂げてきた。現在実施されている業務監査あるいは経営監査および業績監査の程度はさまざまであるが、これらの領域への監査機能の拡大を独立監査人に求める声はいまや非常に大きい。監査機能の拡大が示唆されている領域としては、このほかに、予算もしくは未来会計、所得税申告書、内部統制、中間財務諸表、年次報告書の中の未監査情報および社会監査がある¹⁵。

アメリカ会計学会（AAA）の監査概念委員会（以後委員会）は、監査責任が経済的情報に限られてきたのは、監査人の専門的知識が発揮されるのは経済的情報の分野であることを考慮すると当然であるといい、前述のような新しい主題への監査機能の拡張とは反対に、監査を財務諸表上の項目に限定させるべきであるかどうかは現在未解決の問題であるとする。そして、同委員会は、いままで、提案されてきた監査機能の拡張の可能性のそれぞれについて、見解を示すことは適切でないと考えると述べ、むしろ、監査機能がどのように拡張されようと、そこでの主題は次のような性質を備えていなければならないとする所説を展開している¹⁶。

1. 主題から演繹される主張は、証拠によって立証されるものでなければならない。このような主張は、数的な表現が可能であり、かつ検証可能でなければならない。

¹⁵ Committee on Basic Auditing Concepts , *A Statement of Basic Accounting Concepts* (American Accounting Association , 1973) p.14, 青木茂男監訳・鳥羽至英訳『基礎的監査概念』1982年 27頁

¹⁶ Committee on Basic Auditing Concepts , *op. cit.*, p.14. 同訳書 28頁

2. 活動や事象あるいはそれらの結果を記録するための情報システムが存在していなければならない。また、適切な内部統制が運用されていることが望ましい。
3. 主題から作成された情報を評価する場合の基礎となる確立された規準について、合意が存在しなければならない。

AAAの監査概念委員会は、この条件に加えて、監査人の適格性と報告書において調査結果を要約する条件を加えている¹⁷。

それによると、監査人の適格性については、監査上の主題に対する重要な制約条件であるといい、現在、監査の主題は主として財務資料であるが、今日でも、保険会社や銀行の財務諸表監査のように、特別な能力が必要とされる場合もある。かくして、将来、主題を拡張することができるかどうかは、監査人がそのために必要な専門的知識を会得する否かにかかっているという。また、報告書については、監査人の調査結果を十分に反映するものでなければならないといい、新しい主題への監査機能の拡張がなされる前に、報告書の中で使われる用語が職業会計士によって開発される必要性を強調している。

次いで、ASOBACが所得税申告書と予測に対する監査機能の拡張の可能性について論じているところを探ってみよう¹⁸。

所得税申告書に対する監査機能の拡張

所得税申告書に対する証明機能の拡大は、委員会の示した規準を満たしているように思われる。そこでの主題は、検証可能でかつ量的に表現可能な主張の演繹を可能にする。税法は活動や事象の記録に必要な情報システムを維持することを要求し、また、主題たる情報を評定するための規準として役立つ。さらに、監査人は、一般的に主題である税法に精通しており、また、税務申告書の様式は監査人の調査結果を要約する手段として役立つ。

¹⁷ *ibid.*, p.14

¹⁸ *ibid.*, pp.14-15

予測に対する監査機能の拡張

予測に対する監査機能の拡張は、委員会の規準を満たすものではないであろう。予測に関する主題が、量的に表現可能でかつ立証可能な主張の演繹を可能にするかどうかは疑問である。予測は当然将来に関係するので、それは情報システムで記録された過去の活動や事象から推論されなければならない。しかし、予測は決して情報システムそれ自他の一部ではない。問題もまたいくつもある。というのは、予測は不確実な結果と結びつきやすく、また、予測に関する報告様式は現在定まっていないので、これを決定する必要があるからである。

ASOBACは、また、「業務監査」(operational audit)と「業績監査」(performance audit) に対する監査機能の拡張が提唱されていることを取り上げ、これらの主題に対する監査が可能であるかを分析している¹⁹。

監査が可能であるためには、主題は検証可能で量的に表現しうる主張をもたなければならず、主張を評価するための一般に認められた規準が存在しなければならず、また、主張の基礎にある事象と活動を把握するための情報システムがなければならない、と委員会は信じる。監査人は適格者でなければならず、また、一般に認められた標準的な報告書を持っていないべきではない。財務諸表に関する基準を業務監査や業績監査にそのまま適用することはできないので、一般に認められた業務監査や業績監査の基準を確立する必要がある。業務監査や業績監査といった活動を、監査機能に含めて考えてよいか否かの検討がなされるべきである。その際、役割、主題の性質、報告書の様式および基準の識別にとりわけ関心が払われるべきであろう。

第一節 将来財務情報監査の可能性

コーエン委員会報告書は、会計士の業務を会計システムによって提供される財務情報に限定しつつも、基本的には、「監査人を年次財務諸表だけに関係づ

¹⁹ *ibid.*, p.15

けるこれまでの伝統的な考え方は陳腐化し、限界がある」と結論付け、監査による財務情報へのより一層の弾力的な関与を求め、監査機能の拡大化を次のように提言している²⁰。

産業界や投資環境の変化は、監査人による情報へのより弾力的で適時の関与を求めている。それゆえ、監査機能はそのような方向に従って発展すべきであろう。

経営者が報告責任を負っている会計的・財務的性質をもった情報については、監査人がかかる情報の立証に適した能力をもち、かつ、その情報が会計システムによって提供されるかぎり、それが監査機能の対象に含まれるように、監査機能の拡大を図ることは可能であるし、また、図るべきである。しかし、こうした監査機能の拡大は漸進的に、かつ、そのための段階を十分に明らかにしたうえで行われるべきである。

財務情報の拡大によって監査機能の拡大が具体化されるが、監査人の責任が会計システムから生み出される情報に限定されている点が問題となる。例えば、企業の存続能力の問題は現行会計システムによっては解決されない。存続能力の問題は未来志向的な将来情報の開発によってはじめて解決可能性が予見されるからである。それでは、未来情報の作成を可能とするような会計システムの構築は可能であろうか。この可能性はほとんどない。未来情報は会計システムから生み出される連続性を有する情報と経営者の将来動向に係る判断によって生み出される非連続の情報から構成されるからである。特に突発的性格を有する企業の存続能力の問題は会計システムには馴染まない。

このように企業の将来動向を判断するための情報は、そのすべてが会計システムから直接的に生み出される情報のみでは不十分である。特に企業の存続可能性に関する情報としては、経営者の予定や予測に依拠する財務的・非財務的情報が重要となる。よって、監査が拡大された監査機能を満たし、情報価値を新たに付加していくためには、このような多元的・多目的な事項を内包する将

²⁰ The Committee on Auditors Responsibilities, *ibid.*, p. 115

来情報の産出過程に反映される経営者の判断に対する保証に関与することである。

伝統的監査は、情報利用者に提供される保証の一面化を堅持してきた結果、情報利用者にもまた、提供される保証の唯一の形態は財務諸表に対する準拠性の監査意見であるという一面的な認識が定着してきたと言えよう²¹。コーエン委員会は、情報利用者の情報ニーズという社会的要請に对应していく方法の一つとして、保証を次のように挙げている²²。

今日の財務情報利用者の財務報告に対するニーズは非常に多様で複雑であるため、それを一種類の保証によって解決することは不可能である。さまざまな形態の関与によって提供される保証の違いを、情報利用者が理解し、また監査人が説明することは困難である。というのは、監査、レビューもしくはそれ以外の形態の関与によって与えられる保証の違いを数量化もしくは評定することは、現時点では不可能だからである。しかし、簡単な格付けは行うことができる。すなわち、監査はレビューよりも大きな保証を与え、またレビューはそれ以外の形態の未監査情報への関与よりも大きな保証を与える。

従来の監査保証の観点からは、企業の存続可能性に関与する見積財務情報や将来財務情報に監査が関与することは監査を混乱に陥し入れる可能性があるから、容認されないであろう。しかし、時代の要請を受けて監査効果を高めていくためには、監査目標・監査目的の類別化を行い、それに応じた監査接近法の識別を行うことによって、監査保証の多様化を推し進めていく必要がある²³。

監査情報の有用化の観点から言えば、監査保証水準の多層化を認識し、企業の存続可能性問題を包摂した将来情報に係る監査水準情報を提供していくことは、極めて有用性効果を発揮することは疑いない²⁴。AICPAの「会計目的スタ

²¹ 飯野利夫稿『アメリカにおける監査報告書の発展』神戸大学会計学研究室編、「近代報告会計の基礎と発展」(同文館、1971年、371-398頁)

²² The Committee on Auditors' Responsibility, *ibid.*, 鳥羽至英訳、財務情報監査の基本的枠組み、128頁

²³ 石原俊彦 監査意見形成の基礎—監査保証論の展開、中央経済社、1995年、254-257頁

²⁴ 青柳清稿『企業の継続能力の開示と監査の方向性』産業経営研究 第25号、2003年 11頁

ディ・グループ」は、財務諸表の目的の一つとして、未来予測に有用な情報の提供を挙げ、「単に予測データが作成されるべきか否かではなく、それが財務諸表に含められるべきか否か」を問題にしている²⁵。

時代の変遷は、継続企業の公準を前提とする利益予測データの公表から、企業の存続能力の予測を可能にする将来予測事象または状況の公表へと重点を移行してきている。ただし、これまでの財務諸表の拡大化は、既存の財務諸表の体系の中で実践されてきているところであり、従って、監査もまたかかる会計のアプローチに歩を合わせるやり方で進められてきているのが実情である。故に、企業の存続可能性問題の監査は、説明報告書の域を脱することができないままなのである²⁶。

情報会計に対応する情報監査の基本的特徴の一つは、単一保証形態から多層的保証形態への移行にあり、かつ、限定監査の方式が採られるところにある。限定監査では、監査保証水準は、会計情報に対する監査人の関与の程度ないしレベルによって規定される²⁷。

第二節 将来事象の監査

将来事象を取扱う方法としては、① 歴史的財務諸表の中に注記する方法、② 未来財務諸表を作成・開示する方法、③ 保証業務報告書を作成する方法、の三つの方法が提示されている。監査方法の観点からいうと、基本的には①と②はほぼ同様である。すなわち、注記に表示された数値および未来財務情報数値について判断基準が存在しない場合には、その数値の算出基礎を形成する諸仮定および諸仮説の合理性、妥当性・適切性を調査する。相違する点は、①については異なる保証水準を有する保証が同一の監査情報に含まれることになるから、保証水準の単一性を維持する観点から、注記については保証ではなく説明に転換したのである²⁸。②については、低い水準の保証が提供される。そ

²⁵ AICPA, The Study Group on the Objectives of Financial Statements, *Objectives of Financial Statements*, 1973年 川口順一訳 財務諸表の目的 同文館 1976年 63頁

²⁶ 青柳清、前掲論文 12頁

²⁷ 古賀智敏稿 『情報監査の基本的特質』 龍谷大学経営学部編 現代産業社会における会計・情報の課題 中央経済社 1985年 125-126頁

²⁸ AICPA, *The Code of Professional Conduct*, Rule 201.ここでは、compilation report の作成を規定している

れは監査の本来の機能の反映である。すなわち、歴史的財務諸表には積極的保証を提供し、未来財務諸表には限定的な保証を提供することによって、保証に関する社会的混乱を回避することに主眼をおくものである。

③の保証業務は、職業専門会計士（professional accountants — CPAより範囲が広い）が、適切な判断基準に従って、他の集団の責任に帰する対象事項を評価し、その評価によって得られた結論を表明し、その対象事項について一定の水準の保証を実質的な利用者に提供するものである²⁹。その保証対象としては、財務情報・非財務情報、過去情報・未来情報、統計的情報、人的資源管理行動が挙げられ、また、その判断基準は契約の内容次第で決定されること、さらにコミュニケーション面においては、多様な保証水準の利用者への伝達は困難であることを理由として、高水準と中水準という二段階の保証水準に限定している³⁰。

この保証業務については、監査の本質は保証行為であるから、その意味では拡大された監査の分類に入ると認識されるとしても、保証業務の主体としては従来の財務諸表監査には馴染まない高範囲に亘る専門職が関与することとされ、また、判断基準がケース・バイ・ケースの任意性を有している点が大きく従来の監査と相違する。それは、保証という従来の財務監査の固有の概念に別の衣を付けたようなものであり、従って、監査の拡大の範囲の中に保証業務を同席させることには極めて問題があると言わねばならない。ただし、将来事象についても対応可能性を持っていることは否めない³¹。

第三節 監査保証水準の多元化と監査情報の改善方向

現代の監査理論では、数学上の確率を用いて財務諸表の信頼度について言明することはできないし、また、数学上の確率が示す信頼度をもって財務諸表の信頼度を明言することもできないが、しかし、それにもかかわらず、監査人には財務諸表において主張された命題についての信頼度を明らかにする責任が課

²⁹ IFAC, International Auditing Practice Committee, *Proposed International Standard on Assurance Engagement*, 1999, Para 2

³⁰ 杉岡仁 会計ディスクロージャーと監査 中央経済社 2002年 153-160頁

³¹ 瀧田輝已稿 『将来事象への監査の新しい対応』 加藤盛弘 将来事象会計 2000年 217-221頁

せられている。数学上の確率の導入は会計の特質から見て不可能であるとしても、監査はこれまでの努力の積重ねによる理論の構築作業と経験によって、監査人が極めて確信度の高い心証の形成が可能となってきた³²。

このように述べて、ASOBACは、ラッセルの見解を次のように引用している。

入手可能なすべての証拠に関して、命題がある数学上の確率をもっている場合には、その命題の信憑度はこの確率を用いて測定される。しかし、「信憑度」という概念は、数学上の確率という概念よりも、ずっと広く適用するものである。立証されようと、また逆に反証されようと、証拠がない命題や証拠に無関係な命題を除いて、信憑度という概念はあらゆる命題に適用される³³。

企業の存続可能性問題に関する予測への監査機能の拡大化において、監査人は財務諸表監査の場合と同程度の確信度の高い心証形成は可能であろうか。答えは否である³⁴。ここに保証水準の多元化が要請される根拠がある³⁵。ところで、現在の監査理論は、企業の存続可能性について、従来の監査目的を存置したまま、予測情報の監査を推し進めていこうとする姿勢を貫いているのが実情である。企業の存続能力の存否についての開示の適切性の有無をもって無限定適正意見を表明するか否かの規準を設け、監査リスクに対する責任を明確にしているのである。

しかし、伝統的監査論におけるこのような監査の接近法は、情報利用者の監査情報に依存する気持が希薄にならざるを得ないという次のような見解がある³⁶。

情報利用者は長い経験の中で、監査が提供する保証概念に慣れ親しんでき

³² ASOBAC, p. 26, 青木茂男監訳・鳥羽至英訳 前掲書 55頁

³³ Bertrand Russell, *Human Knowledge : Its Scope and Limit* [Simon and Schuster, 1948] p.381

³⁴ 青木茂男監訳・鳥羽至英訳 前掲書 29頁

³⁵ 石原俊彦 前掲書 256-257頁

³⁶ 青柳清 前掲論稿 14頁

たからである。保証水準の多元化の意味内容や、具体的に企業の継続能力問題に関する監査情報としての無限定適正意見によって表現される意味内容についての理解は教育による意識の改革によって、社会一般に浸透可能である（藤田幸男 21世紀の会計教育 白桃書房 1998年 前書）から、伝統的監査理論が有する過去の成果を維持すべしとする意見の合理性も承認しうる。しかし、教育の社会的効果の発現およびその定着には、かなりの長期間を要することは、過去の社会的諸経験に徹して識り得るところである。

同論者は、次いで監査情報の改善に関して五種類の提案を行っている³⁷。

- 第一の提案は、通常の財務諸表に加えて、企業の継続能力問題を中心とする予測財務情報の制度化を図ることである。
- 第二の提案は、監査保証水準の多元化を前提にして、通常の財務諸表については従来通り高い信憑度に裏打ちされた監査保証水準を維持し、それに対し後者の予測財務情報については低い信憑度を甘受し、かかる信憑度に裏打ちされた監査保証水準を設定し、これを周知徹底することである。ただし、低い信憑度がどの程度まで許容されるものであるかについては実態調査によって定めていくしかない。
- 第三の提案は、通常の財務諸表については従来通り“適正性”監査概念を継続する。一方、予測財務情報については、将来の企業内外諸要因によって大きく影響を受けるので、監査情報の作成までに識り得た情報・データ・内外諸要因の実態・各種証拠等によって、“妥当性”監査概念を基軸とする監査方法を定着させる。
- 第四の提案は、予測財務情報は基本的には既存の情報システムで記録された過去の活動や事象からの推論によって作成されることとなるが、一方、例えば他社の倒産のような外的要因の突発的発生によって連鎖倒産をする場合もあるから、当該企業の資金的体力（現有資金量、キャッシュ・フローの金額と時期）の限界を知らしめるために、予測キャッシュ・フロー監

³⁷ 前掲書 14-15頁

査に監査の力点をおくことである。

- 第五の提案は、統合的メタ理論（integral meta theory）に基づき、予測財務諸表の作成責任と信頼性付与責任とを統合的に理解し、経営者と監査人が責任を共有し、責任の統合的一体化の下に情報提供を行っていくことである。かかる責任の共有方式は、予測財務情報の情報内容（実質的には企業の状況トレンド）について、監査人も相当部分の責任を負うこととなる³⁸。

第四節 監査の社会における役割の再考

監査が、本質的には、独立した監査人の検証行為を通じて、情報の信頼性を保証する保証行為であることはいうまでもない。ただ、伝統的には、監査人の基本的役割を情報の信頼性の程度を評価・報告するという証明者としての役割に限定して特徴づける傾向にあった。しかし、量的および質的に外部の情報利用者にとって著しくセンシティブな不確実情報の監査においては、さらに積極的かつ重要な役割が監査人に期待されるであろう。それは、端的に言えば、経営者と一般利用者との間の情報ギャップの橋渡しを行い、利用者にとって理解困難な情報に対して情報の補足・解釈を行うという一種のミドル・マン（中間媒介者）としての役割が、監査人に一層期待されるかもしれない³⁹。

監査に対する今日の社会的要請を充足するためには、先ずもって監査機能の拡大化を図らなければならない。その一方策としては、基本的には伝統的監査理論を堅持しつつ、今日の社会的要請を十分に充足しきれない部分については、監査の保証水準（機能）の多元的理解を社会一般に定着させることによって、監査の検証機能と予測機能の両者を充足するような監査の枠組みに基づいて、監査済予測財務情報公開の制度化を図り、もって情報利用者なканずく投資者層の情報要求の充足とその保護を行っていくことが期待される⁴⁰。

³⁸ D. B. Thornton, *The Financial Reporting of Contingencies and Uncertainties*, The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation, 1983, pp. 90-103

³⁹ 古賀智敏 前掲書 211頁

⁴⁰ 青柳清 前掲稿 15頁

第五節 会計情報の検証可能性と監査可能性

会計情報の監査において、監査可能性の観点から監査対象に求められる主たる属性は、検証可能性（verifiability）であるというのがいままでの通説である。また、わが国の会計・監査制度のもとでは、監査可能性の観点や監査対象に求められる属性については、それらが制度上所与のものとして扱われてきたといえることができる。

しかし、国際的にみて、会計情報に求められる属性に変化が認められる現在、この監査可能性の問題意識、特に監査対象能力は改めて検討すべき題材となるとする見解がある⁴¹。

国際会計基準委員会の「財務諸表の作成と開示のためのフレームワーク」において示された「財務諸表の質的特性」では、検証可能性の要件は規定されていない。このことは、ASOBATで規定された、会計情報作成の四基準の目的適合性、検証可能性、不偏性、および計量可能性で規定された、会計情報の質的属性の体系とは異なるフレームワークであることを意味している。すなわち、国際会計基準委員会のフレームワークでは、情報の信頼性を支える要件として、検証可能性に代えて「実質的優先性」（substance over form）の要件が規定されているのである。

検証可能性とは、「複数の適格者が同一の資料を調べたとすれば、本質的に類似した数値または結論が得られなければならない」という要請である⁴²。

例えば、ASOBATでは、「検証可能性の基準は独立の会計士が監査意見を表明することを可能にするためにも、ある程度、必要である⁴³」といい、また、マウツ＝シャラフは、「財務資料が検証可能でなければ、監査はその存在理由をもたない。もしこの仮定がなければ、われわれは監査という主題そのものを

⁴¹ 内藤 [1999] 42-43頁

⁴² AAA ,Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory , *A Statement of Basic Accounting Theory* [1996] p.7

⁴³ AAA , *ibid.*, p.10

失うことになる。…財務諸表や報告書上の命題が真に意味のあるものとして受入れられるためには、まずそれらが検証可能であることを示すための手続が講じられなければならない⁴⁴」と述べている。

そこで、ASOBATが展開する検証可能性と監査の接点に関する所説、およびマウツ＝シャラフが主張する既に検討している検証可能性基準を再考してものにすることにする。

第六節 ASOBATが展開する検証可能性の理論

検証可能性は、会計情報が監査される以前に備えていなければならない属性である。この基準の重要性は、報告過程において利害対立が存在していることと密接に結びついている。検証可能性の基準について、ASOBATは次のように説明する⁴⁵。

適格者であれば、相互に独立して仕事をして、同じ証拠、資料または記録の検討からは本質的に類似した数値または結論がでてくるという情報の属性である。この基準は必ずしも全く同じ結果を要求するものではない。例えばある限られた範囲内であれば違いも認められる。検証可能性は、当該項目の認識、分類および詳細に関するよく理解されている諸規準と、それら諸規準を継続的に適用することに基礎づけられなければならない。検証可能性は、基本的には、問題となる資料の妥当性を証明する証拠の有効性と適切性との関係がある。

検証可能性と監査との接点に関しては、ASOBATは次のように述べている⁴⁶。

利害の異なる利用者にその情報が信頼できることを確信させるための手だが必要である。このような条件は継続して適用されれば検証可能な証拠と

⁴⁴ Robert.K.Mautz and Husein.A.Sharaf , *The Philosophy of Auditing* , pp. 43-44

⁴⁵ AAA [1973] P.3, 青木・鳥羽 [1982] 7頁

⁴⁶ AAA [1973] PP.3-4, 青木・鳥羽 [1982] 7頁

手続の手掛かりを残す確立された規則と慣習を利用することによって充たされる。…

検証可能性の基準は、基礎になる記録に接近することもできない利用者を信頼させるために、会計情報に要請される属性である。この基準は独立の会計士が監査意見を表明することを可能にするためにも、ある程度、必要である。

第七節 マウツ＝シャラフの見解

マウツ＝シャラフは、「財務資料は立証可能である」という命題を、「試案的な監査公準」の最初に挙げている。この公準の重要性について、かれらは次のように説明する⁴⁷。

財務資料が検証可能でなければ、監査はその存在理由をもたない。もし、この仮定がなければ、われわれは監査という主題そのものを失うことになる。
…

財務諸表や報告書上の命題が本当に意味あるものとして受入れられるためには、先ずそれらが検証可能であることを示すための手続が講じられなければならない。経済社会においてかかる経済行為は、内部監査人および外部監査人によって行われる。

検証とは、ある特定の命題について人を確信の状態に導く手段である、かかる確信は肯定的な場合もあり、また否定的な場合もある。すなわち、検証手続によって、命題の正否についての保証が与えられるのである。しかし、その確信は盲目的であってはならない。それを裏付けるための証拠、すなわち十分な理由、十分で「適格な証拠資料」がなければならない。かかる裏付のない全くない保証は、愚かさ以外の何物でもない。

第八節 監査可能性に関する IFAC のフレームワーク⁴⁸

IFAC が示す監査可能性の要件では、監査対象について、識別可能性と監査手続の適用可能性の二条件が設定され、検証可能性よりも概念的に外延の広い

⁴⁷ AAA [1973] PP.4, 青木・鳥羽 [1982] 7-8 頁

⁴⁸ 内藤 [1999] 45 頁

識別可能性の要件が定められている。そして、このことに呼応して、報告形態の多様化および保証水準の多様化が監査業務の内包として規定される。さらに、このような枠組みによる監査の結果、監査によって保証する内容が「情報の確実性」(credibility)とされる。

監査対象に求める属性的要件が、従前よりも許容範囲の広い条件になったことになって、監査報告形態の多様化および監査による保証水準の多様化を招来し、結果として、監査の保証命題が、情報の信頼性(reliability)から情報の確実性(credibility)へと変化したとする理解が正しいとすれば、わが国の現行制度下での会計情報の適正性保証命題における監査可能性の要件体系は、会計情報の質的および量的な拡大という事象の出現にともなって変化を余儀なくされている。

第九節 会計情報に対する監査可能性の要件

ASOBACでは、監査の主題が備えるべき性質として、① 主題から演繹される主張の量的表現可能性・検証可能性、② 情報システムの存在、および③ 合意のある情報評価基準の存在、の三条件、ならびに監査人の適格性と報告書における結果の要約の二条件を示している⁴⁹。

一方、IFACの会計情報に対する監査可能性の要件は、次の五種類の要件として整理できるとされている⁵⁰。

1. 監査主体に関わる要件
 - 監査人の独立性
 - 監査人の適格性
2. 監査対象に関わる要件（監査対象能力）
 - 会計情報の検証可能性
 - 情報作成システムの存在
 - 情報評価基準の存在
3. 監査基準の適用可能性

⁴⁹ AAA [1973] P.14, 青木・鳥羽 [1982] 28頁

⁵⁰ 内藤 [1999] 46頁

4. 監査方法の適合性
5. 監査結果の要約可能性：立証命題の一義性

第十節 監査対象能力と保証命題の意味内容

会計情報の検証可能性の程度が相対的に低下することによって、監査対象能力に変化が生じるということは、会計監査行為に対して次のような影響を及ぼすという⁵¹。

- A. 監査に求められる保証命題の意味内容が従来と同一とする立場
 - ① 監査実施局面：検証可能性の程度の相対的な低下をフォローアップする監査証拠の入手
 - ② 監査報告局面：監査意見の伝達に加えて、監査意見に含まれた、種々の不確実性要素に関する説明
- B. 監査に求められる保証命題の意味内容が変化するとする立場
 - ① 保証水準の多様化
 - ② 保証命題の個別多様化
 - ③ 保証命題の内包の変化

Aの場合については多くの説明を要するまでもなく、会計情報が企業の財政状態・経営成績・キャッシュ・フローの状況を適正に表示していることを保証命題とする。

Bの場合は、会計情報が企業の財政状態・経営成績・キャッシュ・フローの状況に関する判断にとって有用な情報であるということを保証命題とする。この場合、情報の種類によって水準の異なる保証の形態を考慮したり、あるいは種類毎に監査意見を表明する。更には種類に応じて保証命題の内容を変化させるというような対応の仕方がありうるであろう。会計情報の質的量的拡大によって監査対象能力が差別化され、その結果監査による保証内容が多元化される方向性が認識される。

⁵¹ 内藤 [1999] 50 頁

保証水準の多様化については、次のような主張がある⁵²。

情報の種類によっては、情報の利用目的に応じた保証の程度という考え方も成り立ち、新しい情報の種類ごとに、情報作成の基準および監査実施規準を立案し、そして監査の性質および限定された責任の程度を十分に伝えることのできる監査報告書の様式を工夫しなければならないであろう。

第七章 ASOBAC 監査論の究明

監査概念委員会は、AAA から託された課題の遂行を巡って幾分大きな意見の相違を抱えながら、研究に着手した。研究を進めるなかで、委員会は監査の調査的側面を概念的に強調することに意見の一致を見ている。かくして、同委員会は科学的方法論の概念を証拠の収集と評価に結びつけるとともに、他方において、伝達過程の目的と問題点および社会における監査の役割に対して認識を与えている。なお、監査上の概念を明らかにするにあたって、規範的な立場をとっているために、ASOBAC は実用的価値を直ちに得ることは難しいかもしれないとも述べている⁵³。

監査の役割と機能に関する監査概念委員会の研究成果である ASOBAC は、監査の目的と、目的指向的な人間行動がその目的をどのように達成するかを相互に結びつけることを特に強調している。そこでは、監査の目的を監査が社会で果たす役割から導き、この間の議論を監査の役割で概念的に展開している。監査の役割を適切に遂行するために不可欠な監査人の条件も明らかにしている。

また、監査の目的は、調査過程と報告過程から構成される監査過程を通じて達成されるとしている。

⁵² 森 [1977] 16 頁

⁵³ Committee on Basic Auditing Concepts *A Statement of Basic Auditing Concepts* [American Accounting Association, 1973] preface, 青木茂男監訳・鳥羽至英訳『基礎的監査概念』国元書房 1982 年 序文

第一節 調査過程

ASOBACは、概念的には、監査の調査的側面は、現状を見る限り、研究対象である主題について新たな知識を得ることではないが、あらゆる学問または知的専門職業に適用可能な体系的探求にたとえることができると述べ、その論拠を次のように挙げている⁵⁴。

自然科学や社会科学における探求の目的は、研究対象である主題について新たな知識を得ることにある。この新たな知識は、将来の活動を予見し統制するために、また、望ましい結果を得るために利用される。現状を見る限り、ほとんどの監査上の探求は「新しい」知識を得るという崇高な目的をもってはいない。しかし、監査には他の探求分野と同じ目的—将来の行動から望ましい結果を得るために利用可能な知識を得ること—が意図されている。

このような論拠から、監査における調査的側面は科学的探究ということができるとの確信の下に、ASOBACは、科学的方法論における調査過程の概念的基礎を探求し、しかる後に、その科学的方法論の概念を監査における調査的側面—証拠の収集と評価—に関係づけている。この点からみて、ASOBACはマウツ＝シャラフの研究の一つの展開といえる。そして、このような努力は、監査を規範的に記述するという結果となって現れている。

第二節 調査過程の本質

ASOBACは調査過程 (investigative process) とは命題の信憑度 (the degree of credibility of propositions) を確立することを目的とした探求 (inquiry) であると定義した後に、監査における命題の調査について次のように言及している⁵⁵。

監査において、命題は常にある会計情報の確立された規準 (established criteria) に対する合致の程度を表している。ここで言う会計情報とは財務

⁵⁴ *ibid.*, pp.18-19、同上訳書 39頁

⁵⁵ *ibid.*, p.19、同上訳書 40頁

諸表や会計システムの場合もあれば、他の会計上の主題の場合もある。規準は利用者の要求を反映した規範から成り、適切と考えられる職業団体によって一般に設定される（例えば、会計原則審議会による会計原則）。

具体的に、財務諸表監査は、一般に以下の命題の調査を伴うものであると、ASOBACは規定している⁵⁶。

貸借対照表、損益および剰余金計算書、および資金の源泉ならびに運用の計算書は、前年度と同一の基準に基づき一般に認められた会計原則に準拠して、XYZ社の19××年12月31日現在の財政状態および同日をもって終了する年度の経営成績を適正に表示している。

そして、ASOBACは、この主張には、会計上の主題とそれらが準拠する規準とが含まれているとする。

会計上の主題—財政状態と経営成績を表示する特定の財務諸表規準—適正に表示している、一般に認められた会計原則および継続性

第三節 裏付けられた主張

ASOBACは、調査過程の本質は命題の信憑度を確立することを目的とする探求であると定義し、調査過程における監査人の役割については、「命題の信憑度を確立するために適切な探求を行い、かつ、その結果について意見を表明することである」、そして、そこにおける意見については、「意見とは監査人の判断もしくは信念の表明であり、それ自体調査された命題の主張を表している」とする所説を述べた後に、ステビン（L. Susan Stebbing）の見解を次のように引用している⁵⁷。

命題を主張する人がその命題の確かさを言明し、かつ、それを信じている

⁵⁶ *ibid.*, p.19、同上訳書 40頁

⁵⁷ *ibid.*, p.19、同上訳書 41頁

場合に、その命題の主張は正当化される。

命題の主張に関して、ASOBACは、職業専門家を熟練した探求者（skilled investigator）と同義に解し、職業専門家の主張は裏付けられた主張（warranted assertion）でなければならないという⁵⁸。

職業専門家が主張をなすということは、その主張が裏付けられたものであることを意味する。裏付けられた主張をなすには、信念に対して適切な根拠がなければならない。すなわち、言明された信念の程度は命題の信憑度に一致しなければならない。

このように職業専門家の主張は、裏付けられた主張でなければならないが、この裏付けられた主張は監査業務に対して価値を加えるというのがASOBACの主張である。例えば、財務諸表に関して、監査人が得る報酬は自己の調査に基づいて表明した信念に対してであり、財務諸表が「適正に表示されている」という事実に対してではないという論理は次のように説明されている⁵⁹。

かくて、財務諸表は「適正に表示している」という立言が仮に「事実」であったとしても、調査せずにこの事実だけをもって意見を裏付けることはできないであろう。これとは逆に、仮にある財務諸表が「適正に表示」していても、適切な監査手続を実施したにもかかわらず、不当な表示を発見するに至らなかった場合には、無限定意見を表明するに足る根拠があるといえるであろう。

第四節 監査意見と絶対的知識との相違

ASOBACは、監査人の専門的意見は裏付けられた主張であると規定した後に、この裏付けられた主張としての監査意見は、絶対的知識とは区別しなければならないとする所説をチゾルム（Chisholm）の見解を引用して次のように展開

⁵⁸ *ibid.*, p.19、同上訳書 41頁

⁵⁹ *ibid.*, p.19、同上訳書 41頁

する⁶⁰。

以下の諸条件を満たす場合に、sはt（ある時点）においてh（ある命題）が真であることを知っている。

- 1 sはtにおいてhを信じている。
- 2 hは真である。
- 3 hはtにおいてsにとって明らかである（Roderick M. Chisholm , *Theory of Knowledge* , 1966 , p.23）。

チゾルムが明らかに示唆しているところは、真なる信念（もしくは絶対的知識）は信じる者の精神の状態だけでなく、事実を含むものであるということである。ちなみに、ラッセル（Russell）は、「事実と一致する場合に信念は真であり、事実と一致しない場合には偽である」と述べ、チゾルムの示した真なる信念の要件を支持し、信念と事実を以下のように区別している⁶¹。

精神が真や偽を創り出すのではないことはわかるであろう。精神は信念を創り出すが、ひとたび信念が創り出されると、精神はそれを真もしくは偽に変えることはできない…。

信念を真とするものは事実であり、この事実の中にかかる信念をもった人の精神が含まれているわけではない。

したがって、チゾルムの絶対的知識の規準の内では探求者が扱うことができるのは、第一規準（信念の規準）と第三規準（明らかな規準）である。かくて、監査人は適切な監査を行い、ある意見に到達することができるが、監査もその結果である意見も、財務諸表が「適正に表示している」ことを真とすることはできない。意見を真とできるものは事実であり、それは監査人の能力をもってしては発見できない存在である。

⁶⁰ *ibid.*, p.20、同上訳書 42頁

⁶¹ Bertrand Russell , “Truth and Falsehood” , *Meaning and Systematic Readings in Epistemology* 1965 , p.139

以上の議論を、ASOBACは監査過程のなかで調査される「下位命題」(minor propositions)を用いて次のように説明している⁶²。

監査にあたって、監査人は大前提と小前提から数多くの観察命題(observation statement)を演繹する。そのなかでも、以下の命題は典型的のものである。

- 1 棚卸資産Aがx単位××年12月31日に存在している。
- 2 得意先Aは××年12月31日現在xドルの債務を負っている。
- 3 被監査会社Aは××年12月31日現在保険会社Aに対してxドルの保険をかけている。

ASOBACは、上記の典型的な下位命題を用いて、「適正に表示している」という命題は、監査人の能力をもってしてはその真偽を決定できない事実の問題であるという論証を以下のように展開している⁶³。

それぞれの命題に対して、監査人は質、量ともにじゅうぶんな証拠を知覚し、当該命題に対して高い信憑度を付加することができる。と同時に、監査人は自分のなした知覚によってみずから誤りを犯すことがあることも認識しなければならない。監査人が棚卸資産Aと思ったものは、実は価値のない棚卸資産Bであったかもしれない。得意先Aより受け取ったものと監査人が考えた領収書は、被監査会社の従業員Bによって作成されていたのかもしれない。保険会社Aとの保険契約はすでに解約されているかもしれない。不良債権や減価償却に対する引当金は十分であるのか、また、現存する債務はすべて貸借対照表に記載されているかといった事項については、事実の問題はなおのことあいまいである。

第五節 ASOBAC監査論の総括

基礎的監査概念委員会報告書の「基礎的監査概念」(ASOBAC)で展開

⁶² AAA [1973] P.20、青木・鳥羽 [1982] 43頁

⁶³ AAA [1973] pp. 20-21、青木・鳥羽 [1982] 43頁

されている監査論研究は、統一的な監査論の構築をめざしたものではない。ASOBAC監査論は、監査の概念的基礎をはじめて扱ったマウツ＝シャラフによる「監査哲理」を先駆的業績として評価し、それを次のような点で発展させたものである⁶⁴。

- 1 社会における監査の役割を定義すること。
- 2 監査可能な主題の属性を識別すること。
- 3 監査機能を計画し、実施し、定義する際の指針となる目的と規準を確立すること。
- 4 監査証拠の収集・評価に関する理論的基礎と方法論を探求すること。
- 5 監査を実施し、かつ監査の社会的役割を遂行するのに不可欠な監査人の技能と条件を識別すること。
- 6 ここでの研究結果を監査過程という一つの構図の中で統合すること。
- 7 監査の領域において真摯な研究が必要とされている研究課題を提示すること。

このような限定的に与えられた任務にも関わらず、ASOBACの洞察が監査論研究、特に、監査証拠研究に与えた影響は評価されている⁶⁵。例えば、監査における調査的側面を科学的研究調査過程と認識し、それに対して科学的立場から理論的基礎を与えたこと⁶⁶や、調査過程を「命題の信憑性を確立することを目的にした探求⁶⁷」と命名したことである。

次いで評価すべき点は、監査意見を裏付けられた主張であると認識したうえで、絶対的知識と峻別したことである。この峻別は的確であり、監査意見の本質的理解を一層促すものである⁶⁸。

しかし、ASOBAC監査論に対しては次の批判がある⁶⁹。

⁶⁴ AAA [1973] p.1、青木・鳥羽 [1982] 2頁

⁶⁵ 鳥羽 [1983] 58頁

⁶⁶ AAA [1973] pp.18-19、鳥羽 [1982] 39-40頁

⁶⁷ AAA [1973] p.19、青木・鳥羽 [1982] 40頁

⁶⁸ AAA [1973] pp.19-20、青木・鳥羽 [1982] 41頁

⁶⁹ 鳥羽 [1983] 59-60頁

- 1 監査人個人の内的過程の関する問題であるために、その分析が本質的に難しい調査過程という領域をさらに難しく複雑に説明している。
- 2 財務諸表監査がかかえている種々様々な認識上の問題、例えば、適正表示と一般に認められた会計原則との関係、内部統制の評定、不正、未確定事項といった問題を分析・考察するための概念的枠組が十分に明らかにされていない。
- 3 これまで広く展開されてきた監査証拠研究との交流が不十分である。

さらに、コーエン委員会報告書「報告、結論および勧告」⁷⁰は、財務諸表を「経済的情報」と識別した上で、監査人の役割を、このような情報に信頼性を付与することであるとする ASOBAC の見解に対して、財務諸表を「会計責任報告書」と再認識した上で、経営者が自己の会計責任を誠実に遂行しているか否かの確認を監査人の役割に加えた観点から、次の批判を行っている⁷¹。

監査人の職能は財務情報に信頼性を付与することである、とも説明されてきた。この考え方は、監査意見の表明を強調する通常の財務諸表監査について述べられている監査の目的に合致するものである。しかしながら、この考え方は、監査の根底にあるその社会的機能を識別していない。

このコーエン委員会報告書の立場は、監査の次のような特徴や社会的機能や限界を取り上げて重視するものである。

1. 財務諸表利用者は、監査人が企業活動を掌握するとともに経営者を監視し、かつ、財務諸表における開示の質と範囲の改善に積極的な役割を果たすことを期待している。財務諸表利用者は、監査人が経営者によって行われる可能性のある不正や違法行為に関心を払うことを求めている。財務諸表利用者は、これらすべての領域において、かれらが現在監査人

⁷⁰ Commission on Auditors' Responsibilities, *Report, Conclusions, and Recommendations*, AICPA [1978]、鳥羽至英訳 財務諸表監査の基本的枠組み 1990年

⁷¹ 鳥羽 [1990] 2頁

から享受しているもの以上のものを期待しているように思われる。

2. 社会は企業を統制するために会計を利用し、また、会計情報に対する監査を義務づけることによって、企業の統制という役割の一端を監査人に課している。
3. 監査が必要であるのは、企業の経営者と経営者が公表する財務諸表の利用との間に、本質的な潜在的利害の対立が存在しているからである。財務諸表利用者は、経営者が企業の資産を適切に保全し、かつ、規準に準拠した財務諸表の作成を可能とするシステムを確立・監視することにより自己の受託責任を果たしている、との保証を求めている。監査は、経営者が受託責任を果たしていることについて、合理的保証を与えるものである。
4. 年次財務諸表が株価に影響を与えることは、ほとんど、または、まったくないように思われる。しかし、監査済財務諸表は証券市場がすでに受け取っている情報を確認または修正するための手段である。監査済財務諸表は、不正確な情報が市場で利用される時間を短くすることにより、また、かかる情報が広範囲に利用されるのを防止することにより、市場の効率性の確保に役立っている。
5. 経営者と従業員は自分達が監査されることを知っているので、監査が行われるとの事前の連絡は、かれらの行動に対して影響を与え、また、監査が行われない場合に比べてより望ましい行動を引き起こすであろう。
6. 会計の結果である財務諸表は、その基礎にある会計測定方法の制度を越えた正確さや信頼性をもつことはできない。一般的にいて、会計原則に限界がある場合には、監査済財務諸表もかかる限界による制約をそのまま受ける。
7. これまでの伝統的な考え方によれば、財務諸表に対する直接的な責任は経営者にある。監査人の責任は財務諸表を監査し、それについての意見を表明することである。こうした考え方は、最近、検討を迫られており、そして、企業の財務諸表上の言明を決定する責任のすべて、もしくは、その大部分は独立監査人に負わせるべきであるとする考え方が示唆されてきた。しかし、かかる責任の分担関係の正当性は明白である。それゆ

え、現在の形のまま維持されるべきである。

8. 企業の会計責任は、取締役、独立監査人および内部監査人相互間の協調をより緊密且つ積極的にすることによって、著しく強化することができる。

会計の基本的職能は、一般に意思決定に役立つ財務情報を作成することであると、考えられている。しかし、会計には、それと等しく重要で、しかもそれよりも根本的な目的がある。それは、社会的統制の手段としての会計である⁷²。

事業体に生じた取引やこれに類似した関連事象のすべてを記録し、同一の特性に従って分類し、そして、さまざまな利用者の要求に応えるために一組の財務諸表のなかに表示する、三つの行為から成る会計プロセスで重要なことは、すべての取引が会計システムに記録されるということである。それは、事業体が取引に対して会計責任を負っているためである。かくして、会計は「会計責任」(accountability)を達成する手段であるという次の主張がある⁷³。

このようにみえてくると、過去何世紀にもわたって、会計の社会的・組織的な筋金 (backbone) として会計責任が存在してきたことが明らかになる。近代社会および近代組織は、その活動を記録し報告することを基礎とする会計責任の複雑なネットワークに依存している。会計のこの機能は、社会や組織が適切に機能するための不可欠のものである。したがって、会計は、企業活動とその成果の記録と報告から出発し、会計責任の解除 (discharging) によって終わることになる。少なくとも現行実務を合理的に解釈しようとするかぎり、これが会計の基本的な性格であるといえる。すなわち、会計責任こそ、会計を社会や組織における他の情報システムから区別するものであるということができる。

米国における独立監査への要求は、会計を提供する企業側の必要から生まれ

⁷² 鳥羽 [1990] 5頁

⁷³ Yuji Ijiri, *Theory of Accounting Measurement*, Studies in Accounting Research No. 10[AAA 1975] p.32、井尻雄士 会計測定の理論 [昭和51年]

たものである。企業は、株主、債権者および政府を含むさまざまな利害関係者に対し会計責任を負っている。かくして、企業の作成する財務諸表は、これらの利害関係者に対する会計責任報告書である⁷⁴。

会計責任の遂行を保証するために、1930年代の初頭、ニューヨーク証券取引所は上場要件の一つとして監査を義務づけ、連邦証券諸法は、上場企業の年次財務諸表に対する監査を法律上の要件と規定した。

社会は企業を統制するために会計を利用し、また、会計情報に対する監査を義務づけることによって、企業の統制という役割の一端を監査人に課しているという見解がある⁷⁵。

初期の形態の資本主義の代名詞である金融恐慌を経験したことへの対応として、国は、経済の諸関係を統制するという仕組みの導入を強め、また、監査職能に対して立法上の規定と支持を与えてきた。この点で、国は、企業社会に対抗できる力をもつための努力を払ってきた。国は、企業の業務について信頼性のある情報を必要としているが入手することのできない人々を保護するための主要な手段の一つとして、監査人を利用してきたのである。

監査人は、財務諸表の作成者とそれを信頼して利用する人々との間の関係に対して、第三者の立場にあるので、会計責任関係の仲介者であるとの観点から監査人の社会における職能を説明する以下の主張がある⁷⁶。

取締役、経営者そして経営管理者は、会計責任すなわち自分達に任された有限責任という範囲内で、それぞれが遂行した業務の質を説明する義務を負っている。社会が監査機能に着目したのは、この意味においてである。取締役や経営者等が遂行した業務とかかる業務についての報告は、かれらが会計責任を負っている人々の利益のために、監査職能によって、何らかの検査を

⁷⁴ 鳥羽 [1990] 7頁

⁷⁵ D.M. Gilling “ Auditors and Their Role in Society : The Legal Concept of Status ,” *Australian Business Law Review* 4 , 1976 p.98

⁷⁶ David Flint , “ The Role of the Auditor in Modern Society : An Exploratory Essay ,” *Accounting and Business Research* 1 , 1971 , p.288

受けなければならない場合もある。

財務諸表とは、企業の状況と業績に関する会計責任報告書であるとの立場に立つと、会計責任が開示の範囲と業績の測定方法に関し、企業および財務諸表利用者双方の権利と責任を調整する際の基礎となるものである⁷⁷。

ある情報が誰かにとって有用であるという理由だけで、その公表を企業に強制すべきではない。受け取り手の「知る権利」(right to know)は検討されなければならないからである。この点で、会計責任は、ある情報が公表されるべきか否かを判断する重要な規準を提供する。

監査の必要性

監査が必要であるのは、企業の経営者と経営者が公表する財務諸表の利用者との間に、本質的な潜在的利害の対立が存在しているからである⁷⁸。

財務諸表は、経営者の達成した経營業績を評価するために利用される手段の一つであるところから、経営者が業績の測定に偏向を加えようとする場合がある。偏向を加えるといっても、それには無意識に企業業績を良く見せかけるものから、徹底的な虚偽記載まである。

経営者が業績の測定に偏向を加えることがあるといっても、それは、経営者が誠実ではない、ということではない。むしろ、経営者と財務諸表利用者との間には、本質的な潜在的利害の対立が存在している、というべきであろう。

財務諸表が偏った方法で作成されているとの非難から経営者を守るのに、監査が役立っている場合もしばしばある。経営者には、経営者自身の判断で財務諸表を作成し、また、企業経営にあたり資産を自由に利用できる裁量が与えられている。監査には、かかる領域における経営者の行動を制約するという働きがある。

⁷⁷ Ijiri, *op. cit.*, p.33、井尻雄士 前掲書 50-51頁

⁷⁸ 鳥羽 [1900] 9頁

財務諸表利用者は、経営者が企業の資産を適切に保全するためのシステムを確立し、かつ、それを監視することにより自己の受託責任を果たしているとの保証を求めている。監査は、経営者が受託責任を果たしていることについて、合理的な保証を与えるものである⁷⁹。

一人または複数のプリンシパルが、自分たちのために何らかのサービスを提供する他人をエージェントとして雇用する契約を締結する「エージェンシー関係」の観点から考察する次の見解がある⁸⁰。

財務諸表を提供することに加えて、受託者である経営者は、その報告数値が誤謬を含まないように作成されており、かつ重大な不正が含まれていないという証拠を提供することに同意するであろう。不正の摘発については周知のとおり限界があるものの、この保証を提供するものが独立監査なのである。

監査のもたらす効果（監査済財務諸表の価値）

年次財務諸表の投資意思決定上の有用性を否定する立場の多くは、効率的市場仮説に基づいて行われた多くの研究を根拠として、例えば、次のようにいう⁸¹。

効率的市場仮説の理論では、証券市場は社会において利用できるすべての情報を即座に受け入れ、それを直ちに株価に反映する、と説明される。年次財務諸表は歴史的原价に基づいて作成され、また、それは重要な事象が発生してから相当時間が経過した後で公表されるので、新しい情報がそこに記載されることはほとんどないといってよい。年次財務諸表が株価に影響を与えることは、ほとんど、または、まったくないように思われる。そのため、年次財務諸表の目的やその有用性が問題視されているのである。

⁷⁹ *ibid.* 10頁

⁸⁰ ワンダ・A・ウオーレス著、千代田邦夫他訳『ウオーレスの監査論』[同文館 1991年] 17頁

⁸¹ 鳥羽 [1990] 11頁

しかし、監査済財務諸表の有用性のいくつかの側面については、一般的な同意がある⁸²。

…監査済財務諸表は証券市場がすでに受け取っている情報を確認または修正するための手段である、ということである。実は、監査済財務諸表は、不正確な情報が市場で利用される時間を短くすることにより、また、かかる情報が広範囲に利用されるのを防止することにより、市場の効率性の確保に役立っている。

監査が提供する保証自体に、財務諸表利用者にとって重要な情報価値がないわけではない⁸³。

監査が提供する保証には、財務諸表利用者にとって重要な情報価値がある。例えば、監査が行われているとの情報は、通常、企業の資金調達コストに影響を及ぼす。証券取引委員会の登録要件と年次監査を地方公共団体に課することを検討している上院の委員会において、証言にたった上院議員は、この要件を課すことの効果を次のように示唆している⁸⁴。

この要件が課されることになれば、行政が良好に行われている数多くの州や市町村については、財政が健全であること、ならびに高い信用上の格付けと低い利率を受ける資格のあることが容易に証明されることになるであろう。と同時に、均衡のとれた予算であるかのように見せかけるために、数値を操作している公債発行者があれば、それも、これによって明らかとなるであろう。かくして、債券の健全な発行と不健全な発行とを一層容易に峻別することができよう。その結果、地方自治体の財政当局は、慎重な財政運営はより低い利率とより競争的な入札によって報われることを知るであろう。

⁸² *ibid.* ,

⁸³ *ibid.* ,

⁸⁴ U.S. Senate , Securities Subcommittee of Committee on Banking , Housing and Urban Affairs , *Municipal Securities Full Disclosure Act of 1976 : Hearings on S. 2574 and S. 2969* [Remarks of Senator Thomas F. Eagleton] 94th Cong., 2d sess., Feb. 24 , 1976, pp.15-16

監査には、監査人が会計情報の作成プロセスや伝達プロセス（財務報告プロセス）に関与することにより、財務諸表利用者が監査済情報から得ることのできる価値とは別の価値、すなわち、企業の会計責任改善価値と、経営者や従業員の業務における望ましい行動を引き起こす価値があるという主張がある⁸⁵。

監査人が会計情報の財務報告プロセスに関与することは、結果として、企業の会計責任を改善させることになる。企業の会計責任が改善されることは、直接的には、その企業に資金を委託した人達によって利益となり、また間接的には、その企業に対する会計利用者の信頼を高めることになる。

財務報告プロセスへの監査人の関与は、他人の行動に制約と方向を与える。監査によって、経営者や従業員が行う業務の改善が図られることもある。かれらは自分たちが監査されることを知っているので、監査が行われるとの事前の連絡は、かれらの行動に対して影響を与え、また、監査が行われない場合に比べてより望ましい行動を引き起こすであろう。

この見解は、監査機能が情報の伝達過程に付加する価値には、「統制」と「信頼性」があるとする ASOBAC の主張と本質を同じくするものである（本書第五章を参照）。

おわりに

ASOBAC は米国会計学会 (AAA) が 1972 年に公刊した「基礎的監査概念」(A Statement of Basic Auditing Concept) の略称である。はじめにの項で述べたように、ASOBAC は監査上の概念を究明するにあたって、マウツ＝シャラフの研究成果を先駆的研究として評価するとともに、またかつて AAA が 1966 年に公刊した「基礎的会計理論」(ASOBAT) がとった方法と同様に、規範的な立場から監査理論の展開を試みている。さらに監査の本質や範囲の識別にあたって、会計を「経済情報を識別し、測定し、伝達する過程」としてとらえた

⁸⁵ 鳥羽 [1990] 12 頁

ASOBATの定義を出発点とし、また、そこで述べられた基準・指針などとかかわらせている。このようなわけで、ASOBACはASOBATの監査版ということもできる。

ASOBAC監査論は情報利用者を中心にして展開される。すなわち、そこでの規準は情報利用者から与えられ、また監査人に必要な属性も情報利用者の観点から規制され、さらに監査報告書も情報利用者の必要性を考慮して作成されなければならない。

ASOBAC監査論は監査の調査的側面に焦点をあて、科学的方法論の概念を証拠の収集と評価にむすびつけるとともに、他方において、伝達過程の目的と問題および社会における監査の役割に対して認識を与えている。監査上の概念を明らかにするにあたって規範的な立場をとっているので、実用的価値は直ちには得られないかもしれない。しかし、このような立場を採ったのは、監査論研究者に一つの研究テーマを与えることを意図したものであることが序文で明らかにされている。