

利用者指向的監査理論の展開

DEVELOPMENT OF USER-ORIENTED AUDITING THEORY

博士後期課程 経営学専攻52入学

倉 田 幸 路

KÔJI KURATA

I はじめに

監査論は、その発展の初期の段階においては、いわば「監査理論」というよりは、むしろ「監査手続論」として展開されてきたといえることができるであろう。このことは、モンゴメリー (Montgomery, Robert H.) の、監査実務や監査手続がその主要な内容を占める、『監査の理論と実務』 (*Auditing Theory and Practice*) が1912年に初版が発行されて以来、代表的な教科書として版を重ねられてきたということをもみてもわかるであろう。

しかし、監査論を単に実務を記述し、監査を実施するための基準を設定する監査手続論ばかりでなく、その実務の根底にある基礎理論を探究しようとする議論も行なわれてきている。監査理論と呼ばれるものがあるかどうかに対しても議論があるところであろうが、たとえば江村稔教授が監査論を、「監査活動ないしは監査機能にかんする理論的・体系的な考察もしくは研究である¹⁾……」と規定するように、本稿では、監査理論は存在するということを前提として、あるいは、監査理論を構築する基礎的研究として議論を進めていきたい。

また、現在における監査論の状況について、森實教授は、「現代監査は、これまで利害関係者の増大する要請に対応してその機能を拡張してきたし、また、今後もこのような方向に進もうとしている。すなわち、利害関係者は、複雑かつ変動的な経済環境の中で活動する企業に対して的確な意思決定を行なわなければならないので、企業に対してより多くの情報公開を求め、そしてその情報の信頼性を確保するために公認会計士の監査を要請するようになってきている。わが国においても、最近このような傾向が明らかであり、個別財務諸表から連結財務諸表へ、さらに中間財務諸表へと監査の範囲が拡張されつつある。さらに、今後においては、利益予測情報あるいはインフレーション会計情報の公開およびその監査が問題になってくるであろう。」²⁾と指摘している。このように、現代においては、利害関係者、すなわち、監査された情報を利用する人々の情報要求に対応して監査機能を拡張し、さらに利益予測情報³⁾あるいはインフレーション会計情報の開示にまで拡張されようとしている。このような状況のなかで、本稿では監査理論の展開をいま一度みつめなおし、その展開の方向を探究していくことにしたい。

はじめに、マウツ＝シャラフ (Mautz, R. K. and H. A. Sharaf) の『監査哲理』(*The philosophy of Auditing*) をとりあげて考察することにする。それは、これまでの監査論に関する書物とは一線を画すと評すべき、深い哲学的・論理的考察がなされ、監査理論と呼びうる研究領域を探索せんとしたことは、非常に高く評価できると考えられるからである。

また、アメリカ会計学会 (American Accounting Association) は、これまで監査論に関する公式なステートメントを公表していなかったが、1973年に基礎的監査概念委員会 (The Committee on Basic Auditing Concepts) は『基礎的監査概念報告書』(*A Statement of Basic Auditing Concepts* 以下本書を ASOBAC と呼ぶ) を公表した。これは、同じく AAA が1966年に公表した『基礎的会計理論』(*A Statemet of Basic Accounting Theory*, 以下本書を ASOBAT と呼ぶ) の監査版ともみることができる。すなわち、ASOBAC の理論的基礎は ASOBAT の会計情報論の体系に基づいている。そして、「この報告書 (=ASOBAC—筆者) は、ASOBAT の会計の定義を出発点とし、マウツおよびシャラフの著書の線に沿った展開を意図するものである。」⁴⁾と指摘され、また、ASOBAC 自身のなかでみずから示しているように⁵⁾、ASOBAC はマウツ＝シャラフの監査理論の一つの展開としてとらえることができる。その展開の方向は、一口で言えば、「利用者指向的監査理論」(user-oriented auditing theory) の展開と言うべきものであろう。

以下本稿では、この観点から、マウツ＝シャラフの『監査哲理』並びに ASOBAC を考察し、さらにこれら利用者指向的理論の問題点を論究し、その理論的展開の方向を探求していきたい。

注 1) 江村稔稿「監査論の基本問題」『会計』第101巻第5号、昭和47年、2ページ。なお、江村教授は監査理論の類型として、記述的監査論と分析的監論とがあるとしている。

2) 森實稿「新しい監査方法の発展の意義について」『会計』第114巻第4号、昭和53年、26ページ。

3) ASOBAC においては、この利益予測情報の開示には消極的である。cf. ASOBAC p. 15.

4) 森實著『現代監査の構造と発展』中央経済社、昭和49年、71ページ。

5) cf. ASOBAC, p. 1 and p. 19.

Ⅱ マウツ＝シャラフの『監査哲理』の方法論的基礎

マウツ＝シャラフの『監査哲理』は、これまでの監査手続論を中心とした監査論に関する書物に対して、監査理論と呼びうるものを展開しようとしたところに、非常に大きな意味があると考えられる。この書物は、その後の監査理論の展開をみてもわかるように、監査理論形成のために、大きな役割を果たしたと言えるであろう。監査理論史を考察していく上で、あるいは監査理論を展開していく上で、この『監査哲理』の検討は欠くことのできないものであると考えられる。

この『監査哲理』は、基本的には、監査公準論として展開されている。つまり、「会計公準の方は、周知のごとく、かなり早くから多くの学者によりとりあげられているが、監査公準論の方は、これまでのところ、内外の諸学者による研究成果は寡聞であり、おそらくこのたびのマウツ博士による試案の発表が、その嚆矢でないかと思う。」⁴⁾と言われるように、監査公準論をはじめて展開したところにその特徴がある。そこでは、監査公準として、つぎの八つの監査公準を規定する²⁾。すなわち、

- (一) 財務諸表および財務データは、検証し得るものでなければならない。
- (二) 監査人と被監査企業の経営者との間において、利害の必然的な衝突があってはならない。
- (三) 検査のために提出された財務諸表およびその他の情報は、共謀その他の異常な不正の施されたものであってはならない。
- (四) 満足するに足る内部統制組織の存在は、不正の蓋然性を排除するものである。
- (五) 一般に承認された会計原則の首尾一貫した継続的な適用は、財政状態および経営成績の適正な表示をもたらすものである。
- (六) 反証（これに反する明確な諸拠）のない限り、被監査企業にとって過去において真実であるとされたことは、将来においても一応は真実なものであると推定して監査業務が行なわれる。
- (七) 独立的意見の表明を与えるべく財務データを検査するときは、監査人は、監査人としての能力において行動することが絶対に必要である。
- (八) 独立的監査人が持つ職業的専門家としての地位は、それに応じた職業的専門家としての責任義務を伴うものである。

そして、これらの公準を展開するなかから、証拠(evidence)、監査上の正当な注意義務(due audit care)、適正表示(fair presentation)、独立性(independence)、倫理行為(ethical conduct)という監査理論上重要な諸概念を展開している。このようにみると、この『監査哲理』は、会計学の分野でペイトン＝リトルトン(Paton, W. A. and A. C. Littleton)が『会社会計基準序説』(*An Introduction to Corporate Accounting standards*)で行なったのと同じことを監査論の分野で行なったと言えるであろう。

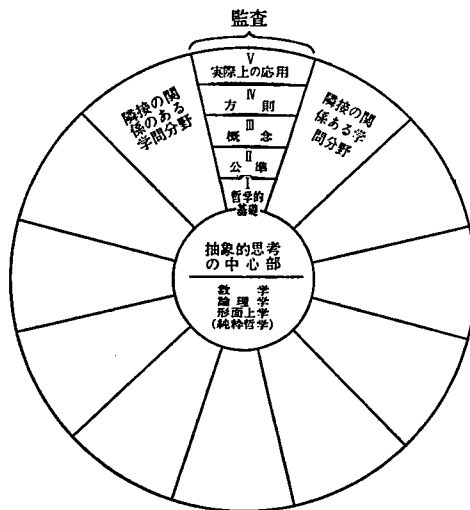
これらの公準や諸概念を個々に取り扱うことは、本稿の目的ではないので、以下、マウツ＝シャーフの基本的思考を知る上で重要であり、かつ本稿における以下の展開に関連する事柄として、監査論と会計学との関係、十分な開示という二つの点を中心に考察していくことにする。

はじめに、監査理論について、つぎのように述べている。「監査理論というものがあり、多くの基礎的仮定、統合された思考の本体、監査技術の展開、実務に直接助けとなるであろう理解というもの存在する、ということがわれわれの主張である。」³⁾ すなわち、監査理論の存在を前提とし、その探求を試みる一つの試案として議論を展開している。そこで学問として監査理論を構築する上で、基本的にどのように考察するかというと、「われわれは、監査の基礎的理念を、会計理論や会計実務の吟味によってみいだそうと期待してはならない。」⁴⁾ として、従来密接な関係があるとみられてきた会計学をその理論的出発点とすることを否定している。そして、監査論の基礎をみいだすために、つぎのような監査と会計についての興味深い比較を行なっている。「監査の会計に対する関係は近いものであるが、その性質は非常に異なっている。それらは職務上結びついているのであって、親と子ではない。会計は財務資料の収集・分類・要約・伝達にかかわる。会計は、企業が一定の企業あるいは他のエンティティに影響を及ぼし、また代表したりする時に、企業の事象や条件の計測と伝達にかかわる。会計の仕事は、非常に多くの詳細な情報を管理可能で理解可能なものに減少させることである。

監査は、決してこれらの仕事を行なわない。監査は企業の事象と状態もまた考慮に入れなければならない。しかし、それらを計測したり伝達したりする仕事はしない。その仕事は、会計の計測と伝達とをその適否について検査することである。監査は分析的であり、建設的ではない。批判的で調査的であり、会計計測と会計表明のための基礎にかかわっている。監査は、証明すなわち、財務諸表と財務資料への支持を強調する。このように、監査は、その根源を、監査が検査する会計に持つのではなく、監査が、主に思考や方法を学ぶ論理学に持つのである。』⁵⁾

このように、マウツ＝ジャラフにとっては、会計学は建設的なものであるのに対して、監査論は分析的・批判的なものであり、そもそもその対象を異にするのであるから、その理論的基礎を会計学に求めることはできないとして、その基礎を論理学並びに哲学・数学等に求め、会計学は監査論に関連する分野であると考えている。そして、この考えをつぎのような表に描写している（第一表）。

第一表 知識の分野としての監査の構造を表わす



この表に示しているように、論理学・数学・形而上学等の抽象的思考の中心部分から外側へ、五段階の構造をとって描かれている。第一段階は、抽象科学に基づく哲学的基礎（philosophical foundation）であり、この哲学的基礎から本質的概念の展開のための基礎を構築する公準（postulate）が導き出され、次に概念（concept）、すなわち、理論の断片が組織される要素の一般化が明らかとなり、これらの概念から実務家の指針のための方則（precept）が現われ、最後に、方則が実際の状況に適用される実際上の応用（practical application）の上部構造がある⁷⁾。また、監査がその思考のいくつかを引き出した近隣の知識の分野としては、会計学、法学、倫理学、経営学、コミュニケーション理論等が含まれるであろう⁸⁾。

マウツ＝ジャラフが『監査哲理』で理論的展開を行なおうとしたのは、前掲の図で言えば、Ⅰ、Ⅱ、Ⅲの段階までである。すなわち、監査論の基礎となる哲学的基礎を考察し、その上に公準を前提とし、そこから諸概念を導き出す、という段階まで行なっている。これは、これまでの監査論が、監

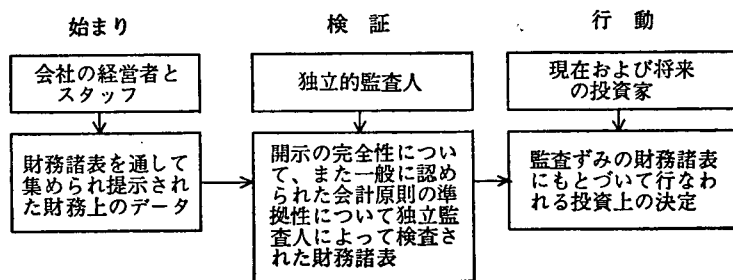
査手続論として、もっぱらVの実際上の応用の部分のみをとり上げて論述していたのに比べて、マウツ＝ジャラフの大きな特徴と言えるであろう。

このようにみえてくると、「監査は抽象的な理念を取扱う。監査はその基礎を最も基本的なタイプの学問にもつ。監査は、前提・概念・技術・知覚の合理的な構造をもつ。適切に理解すると、監査はその用語の現在の意味において、『学問』と呼ばれるにふさわしい厳格な知的研究である。」⁹⁾と言われるように、監査を学問の一分野とみて、その理論的構築を行なおうとしていることが明らかとなる。さらに「もし、われわれが、監査の理論的基礎を忘れ、監査を、その初期の歴史が暗示する単なる機械的な手続や実務の収集に低下させるならば、世界的な意味での水準を失うばかりでなく、最も込みいった問題を解決する最もよい方法をも失うことになるであろう。」¹⁰⁾と述べて、監査理論の必要性を強調している。

つぎに、十分な開示 (adequate disclosure) に関して、マウツ＝ジャラフの述べているところを検討しよう。十分な開示は、適正表示の概念の副概念の一つで、完全な開示に対照される概念である。たとえば、「開示はかならずしも、いっそう多くの情報の準備によって改良される必要はない。詳細の過多は、ほとんど何も無いものがあまりに多すぎると同様に、有用であるというよりも有害である。『完全な開示』という用語の利用もまた、開示の量が重要であるばかりでなく、表わされるべき情報の種類も重要であるという思考を否定する。」¹¹⁾として、完全な開示よりも、十分な開示の有用性を述べている。そこで、このような十分な開示とは、一体どのような情報の開示を意味するのか、ということがつぎに問題になってくる。

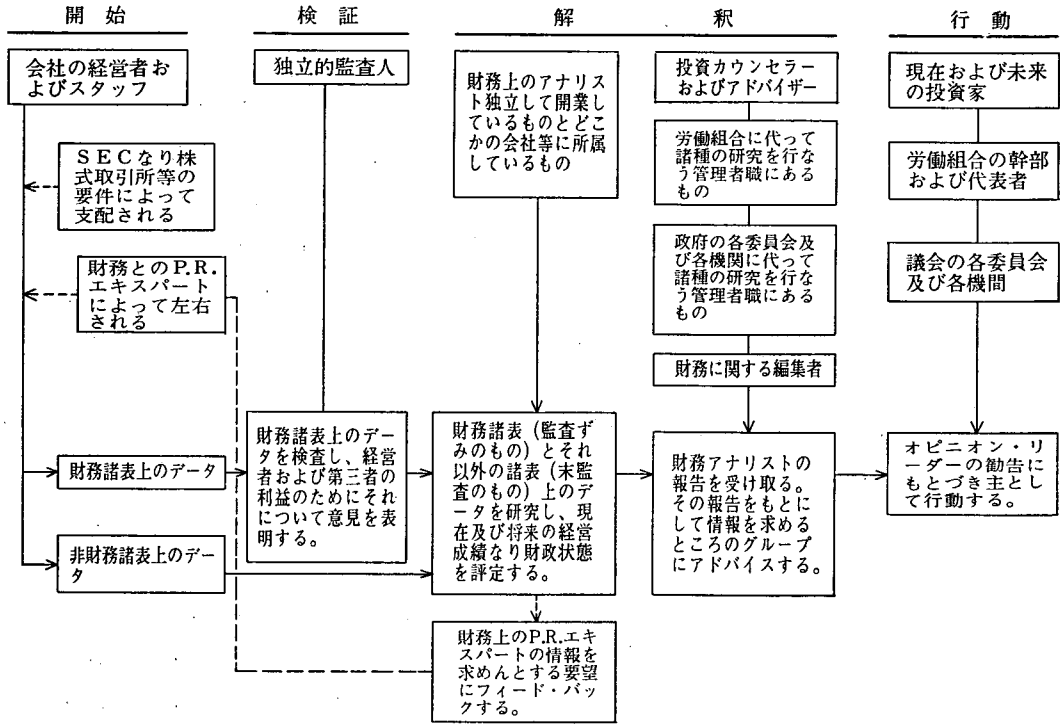
はじめに、金融市場、専門職業家並びに投資家等の相互関係について、最も単純な形態を考えてみよう。それは、つぎのような表に示される¹²⁾ (第二表)。

第二表 証券市場における資料の仮定された流れ



このような最も単純な形態においては、情報は直接に、企業からただ一つの媒介、すなわち情報を検査し意見を提供する監査人を通して、投資家に流れる。これは、基本的思考としては考えられることであるが、現実的ではない。すなわち、機関投資家 (institutional investor) の発生、財務アナリスト (financial analyst) の出現、投資相談業 (investment counselor and adviser) の出現、財務 P.R. エキスパート (financial public relations expert) の出現というような金融市場の変化に伴って、現実的には、つぎのように表わされるであろう¹³⁾ (第三表)。

第三表 現在の証券市場における財務情報の流れを示す表



この表において、はじめに、二つの異なるクラスの資料が認識される。すなわち、典型的な財務諸表に含まれるものと、設備投資計画、研究施設および業績の詳細、経営組織の説明のような他の情報とである。このうちの前者だけが、すなわち、財務諸表に関する資料だけが独立監査人の監査を受け、その他の情報は非監査情報として、素材の形態のまま流れる。しかし、これらの両方の資料は、企業への投資可能性を評価する上で、詳細な情報を用いるのに十分能力があり、訓練された専門家である、財務アナリストに用いられる。そして財務アナリストの結論は、彼らに依存する利害関係者や投資カウンセラー、財務アドバイザーに伝えられる。情報の究極的受益者である投資家は、直接的あるいは間接的に、財務アドバイザーから助言を受けることになる¹⁴⁾。

この現実的な表から明らかなように、投資家は投資意思決定を行なう上で、財務諸表に含まれる情報だけでなく、非財務諸表の情報をも必要とするのであるから、必然的に投資カウンセラーや財務アドバイザーの助言を受けることになり、監査人が財務諸表の監査だけを行なうのであれば、その社会的地位は、必然的に低下するであろう。そこで、「監査人は、資料を発行する人々の要請をこえて、このような資料が、実際に何らかの基礎、すなわち、一体何らかの基準をもつかどうかに関して、意見を表明することができるようになるであろう検査の方法とか基準を展開することができるであろうか？」¹⁵⁾ということが問題となる。この点に関して、マウツ＝ジャラフは、「監査人は、財務報告書のわれわれの概念を拡張する上で、財務アナリストと供働し、財務アナリストが有用であるとみている

財務諸表以外の資料に監査技術を適用することに真剣な注意を払うことは十分行なわれるであろう、ということも明らかである。」¹⁶⁾とみている。そこで、「開示される情報が検証される、すなわち、独立した熟練者によって検査されるのでなければ、開示された情報は、その目的のために完全に満足したものとは考えられないであろう。検証の作業の遂行に関連した財務市場における唯一の要素として、監査は、投資市場において財務アナリストや他の人々によって要求される追加の開示の検証の方法と手続とを展開するための責任を受け入れなければならない。」¹⁷⁾として、専門職業として監査は、重要な社会的責任を受け入れ、たゆまぬ努力がなされなければならないことが強調されている。

これらのことから、十分な開示に関して新しい概念が導き出される。そこで重要なことは、監査サービスを拡張することは、この情報を直接利用する人々を誤解させないということを保証するばかりでなく、究極的には、この資料を分析する人々の忠告を信頼する投資家を直接に保護するということである¹⁸⁾。このように、マウツ＝シャラフは、現在の証券市場における監査人の役割を分析しながら、究極的には、最終的情報の受け手である投資家（利用者）が、財務諸表以外の情報をも投資意思決定のために用いる以上、監査人は十分な開示のために、その監査サービスを財務諸表以外の情報にまで拡張すべきであることを、監査人の専門職業上の地位に関連させながら展開している。このように、監査人の地位、名声を高くとらえ、監査人に厳しい義務を課していることも、マウツ＝シャラフの一つの特徴であろう。

このように展開されてきたマウツ＝シャラフの思考は、次節で考察する ASOBAC において、利用者指向的監査理論として、いっそう明瞭な形で受け継がれていくことになる。

注 1) 近沢弘治著『マウツの監査論』森山書店、昭和41年、30ページ。

2) Mautz, R. K. and H. A. Sharaf, *The philosophy of Auditing*, American Accounting Association Monograph No. 6, (College of Business Administration, University of Iowa, 1961) p. 42. 近沢弘治著、前掲書34ページ参照。なお『監査哲理』の訳出にあたって、同書を参考にさせていただきましたが、訳語は必ずしも同一ではない。

3) Mautz and Sharaf, *op. cit.* p. 1.

4) *Ibid.* p. 5.

5) *Ibid.* p. 14.

6) *Ibid.* p. 247. 近沢弘治著、前掲書、165ページ。

7) *cf. Ibid.* pp. 245-246.

8) *cf. Ibid.* p. 247.

9) *Ibid.* p. 16.

10) *Ibid.* p. 17.

11) *Ibid.* p. 170.

12) *Ibid.* p. 189. 近沢弘治著、前掲書117ページ。

13) *Ibid.* p. 190. 同上書118ページ。

14) *Ibid.* pp. 189-191.

15) *Ibid.* p. 192.

16) *Ibid.* p. 196.

17) *Ibid.* p. 197.

18) *cf. Ibid.* p. 197.

Ⅲ ASOBAC の展開

ASOBA は、AAA が1973年に公表した、監査論に関する初めての公式のステートメントであると言われている。前にも触れたように、ASOBAC は、基本的には、ASOBAT の会計情報論の思考を基調として、コミュニケーション理論に従った理論的展開を行なっているのであるが、また一方では、前節で述べたマウツ＝シャラフの基本的思考をも尊重して展開されている。それは随所にみられるが、最初の部分でつぎのように述べていることから明らかであろう。すなわち、「監査の概念的基礎に関する先駆的研究は、マウツ＝シャラフの『監査哲理』である。この書物は、われわれの思考に大きな影響を及ぼし、われわれは、以下のステートメントを展開することによって、この先駆的努力に付け加えることを望む：

- 1 社会における監査の役割を限定する。
- 2 監査可能な主題の特質を識別する。
- 3 計画、行為、監査機能の遂行に導く、目的と規準を展開する。
- 4 監査証拠を収集し、評価する基礎と方法論とを探索する。
- 5 監査を行ない、社会における監査の役割を果たすのに欠くことのできない熟練と特質を導き出す。
- 6 監査過程の描写にわれわれの研究結果を結びつける。
- 7 監査の分野における真剣な調査に値する問題点を示唆する。」¹⁾

と述べて、みずからの展開の方向を示している。

その詳細を取り上げることは本稿の目的ではないので、以下、監査の定義、監査論と会計学との関係、監査の役割に焦点をしばって概観することにした。

はじめに、ASOBAC は、ASOBAT の会計の定義、すなわち、「会計とは、情報の利用者が、事情に精通して判断や意思決定を行なうことができるように経済的情報を識別し、測定し、伝達するプロセスである。」²⁾ という定義をもとにして、監査をつぎのように定義している。「監査とは、経済的活動および事象についての表明と設定された基準との一致の程度を確かめ、利害関係ある関係者にその結果を伝達するために、その表明に関する証拠を客観的に収集し、かつ評価する体系的プロセスである。」³⁾ このように、証拠を客観的に獲得し、それを評価するという作業が監査の本質的なことからである。

この場合、会計を経済的情報として定義するASOBATに従うと、評価するという側面は、会計情報の評価という問題として現われる。そして、ASOBATの経済的情報を評価する四つの基準、すなわち、目的適合性(relevance)、検証可能性(verifiability)、不偏性(freedom from bias)、量的表現可能性(quantifiability)という基準にかかわってくるが、このなかで、目的適合性に関連して、「目的適合性は、追加的利用者指向的な規準の形で表わされなければならない。このような規準は、直接的にあるいは間接的に利用者から導き出され、アウトプットの要求物として作成者の会計システ

ムに織り込まれる。監査人の仕事は、これらの規準は何であるかの明白な定義を探し、情報（そして情報を生み出すシステム）が適切にこれらの規準の適用を反映するようにすることである。⁴⁾と述べていることは興味深い。つまり、この論述のなかに、利用者指向的監査理論の展開が、いっそう明白な形で現われているからである。

つぎに、会計学と監査論との関係についてみると、監査論は会計学と密接に結びつくものであり、会計のシステムとかプロセスの理解抜きには、監査論は考えにくい不可分の関係にあるとしているが、その方法論には大きな相異をみている。会計学の方法論は、「利用者に対する経済的資料を測定し、記述し、解釈する技術と手続とを用いる。その適用は、経済的原資の獲得、利用、処分活動の抽象的表現という結果になる。この記述的・解釈的プロセスの結果は、会計報告書の形で表わされる。このように、会計は本質的に、有用で量的で経済的な情報を生み出す創造的なプロセスである。」⁹⁾ということになり、監査論の方法論は、「証拠を生み出した会計情報そして／あるいはシステムとプロセスが、確立された規準に従っている程度を決定するのに必要とされる証拠を集め、評価する技術と手続（少なくとも概念上、科学的研究の方法論に対して比較可能である）を用いる。この調査的・評価的プロセスの結果は、しばしば、利用者が、受けとった情報におきうる信頼性の程度を決定する助けとなるように、会計情報の利用者に表明の形で表わすことである。このように、監査は、本質的に有用で判断資料となる情報を集める批判的プロセスである。一般的に監査は、新しい経済的情報を創り出すのではなく、会計プロセスによって集められた経済的情報の価値を高めうるものである。」としている。この点では、マウツ＝シャラフの思考と非常に近いものであると言えるであろう。

つぎに、監査の役割についてみることにしよう。さきにみた監査の定義は、「会計情報の伝達に対する監査プロセスの適用は、会計情報の価値を高め、監査プロセスの第一の受益者は、会計情報の利用者であることを意味する。」⁷⁾のであるから、監査の役割は、つぎのことにかかわる。つまり、

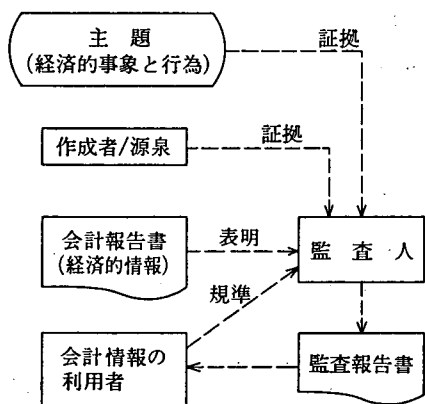
1. 会計情報に対する監査の適用から導き出される『会計情報の高められた価値』の性質を識別すること。
2. 会計情報の利用者の情報必要性に監査によって『加えられた価値』を関連させること。
3. いかにか監査機能は、この『加えられた価値』を創り出し、利用者の必要性を満足させるかを証明すること。⁹⁾

である。そこで「監査機能によって『加えられた価値』の性質は、利用者の会計情報の必要性を満たすその能力にあるので、監査から導き出される高められた価値の性質を識別する出発点は、利用者の検査とその情報の必要性とである。」⁹⁾というように、明白に利用者指向的理論展開を行なっている。

このようにみえてくると、経済的事象とか行為について、作成者が経済的情報としての会計報告書を作成し、それを利用者に伝達する、会計情報を受けとる利用者は、つぎの二つの判断を行なわなければならない。すなわち、

1. 利用者は、みずからの必要性に関連する主題の知識を得る情報内容を解釈しなければならない。
2. 利用者は、(明示的にか 暗示的に) 受けとった情報の質を評価しなければならない。¹⁰⁾

第四表 会計情報の伝達と監査機能の役割



条件：作成者と利用者との間の利害の対立
 利用者にとっての情報の重要性
 主題と監査プロセスの複雑性
 主題および作成者からの利用者の遠隔性

最も広い意味において、監査の機能は、「利用者が、この第二番目の判断——伝達されている情報の質を評価する——を行なうことを助けることである。」¹¹⁾としている。ここで、伝達プロセスのなかで、利用者が情報の質を評価するのが困難になる四つの条件がある。それは、利害の対立 (conflict of interest)、重要性 (consequence)、複雑性 (complexity)、遠隔性 (remoteness) である¹²⁾。このような条件の強度が増すにつれて、情報の利用者は、みずからその情報の質を判断することが困難になる。そこで、「これらの条件は、独立した第三者による表明機能の満足についての需要を創り出すことに結びついている。この関係者をわれわれは監査人と呼ぶ。」¹³⁾として、伝達プロセスにおける監査人の必要性を説いている。ここで、この関係を

表で示すとつぎのようになるであろう¹⁴⁾ (第四表)。

ここで注意しなければならないのは、たとえば、「情報の質は、直接的にか間接的に、情報の利用者から導き出される規準によって決定されなければならない。規準の性質は、原初の伝達プロセスが行なわれる利用者に依存する。……利用者から、監査人は規準を導き出さなければならない。利用者に、監査人はこれらの規準によって情報の質に関する彼の意見を伝達しなければならない。」¹⁵⁾と述べているように、利用者の検討を通じた伝達プロセスの展開を行なっていることである。このようにみるならば、ASOBAC は、いっそう明瞭な形で、利用者指向的監査理論を展開していると言うことができるであろう。

- 注 1) ASOBAC, p. 1.
 2) ASOBAT, p. 1.
 3) ASOBAC, p. 2.
 4) Ibid. p. 3.
 5) Ibid. p. 7.
 6) Ibid. pp. 7-8.
 7) Ibid. p. 8.
 8) Ibid.
 9) Ibid.
 10) Ibid. p. 9.
 11) Ibid.
 12) cf. Ibid. p. 9.
 13) Ibid. p. 10.
 14) Ibid. p. 11.
 15) Ibid. p. 12.

Ⅳ 利用者指向的監査理論の問題点

これまで、マウツ＝シャラフの『監査哲理』と ASOBAC の論述を通して、監査理論形成のための一つの展開として利用者指向的監査理論というアプローチの方法をみてきた。このような理論的アプローチの方法は、監査理論の展開にかぎったことではなく、財務会計理論のなかでも、すでに多くの主張がなされているのである。たとえば、レブスン (Revsine, Lawrence) は、利用者として長期持分投資家を特定し、このような利用者のために取替原価会計論 (*replacement cost accounting*) は適切であるかどうかを検討している¹⁾。また、AAA の外部財務報告書概念及び基準委員会 (Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports) は、1977 年に『会計理論及び理論承認』 (*statement on Accounting Theory and Theory acceptance*) を公表し、そのなかで、代替的理論接近法の一つとして、意思決定—有用性接近法 (*the decision-usefulness approach*) をとり上げている。利用者指向的理論展開は、このアプローチに含まれるものである。このアプローチについて『会計理論及び理論承認』では、「現在のところ、現時点の研究に用いられている最も広くいきわたった理論接近法のひとつは、意思決定モデル接近法である。この接近法は、その標準的形式では、ある特定の利用者グループに対して目的適合性をもつ情報を提供する手段を探求する。したがって、分析の焦点はそのグループに限定され、その意思決定効率に対して情報が及ぼすと予想される結果だけを探求する。」²⁾と認識しているように、近年、このアプローチの重要性は増してきている。

しかしながら、この利用者指向的なアプローチについても、様々な批判、問題点が考えられる。ここでは、ASOBAC に対する批判を考察するなかから、このアプローチ固有の問題点を検討することにしよう。

はじめに、この利用者指向的監査理論をとる ASOBAC に対する批判についてみてみよう。これらの批判として、つぎの三つの点が挙げられるであろう。

- ① 監査情報の枠組について
- ② 内部統制を顧慮していないこと
- ③ 利用者を特定していないこと

①については、たとえば森實教授は、「報告書は、ASOBAT の会計情報の定義から出発したため、会計情報の監査の枠がこえられず、情報一般の監査への拡張はもとより、実態の監査への拡張も意図されない。しかも、会計情報の監査においても、将来情報の監査への拡張に対しては消極的である。この点、われわれは非常に物足りなく感じる次第である。」³⁾と述べている。財務諸表以外の情報にも監査を拡張させようという傾向は、現在監査理論の分野で最も顕著にみられる点であり、また本稿でも、この点を利用者指向的監査理論の立場からみてきているわけであるが、確かに、ASOBAC では、未来情報の監査へ拡張することに消極的である。それは、ASOBAC においては、

「1. 主題は、証拠となる主張の推論ができるものでなければならない。このような主張は計量可能であり、検証可能でなければならない。

2. 情報システムは、行為、事象、あるいはこれらについての結果を記録するように示さなければならない。……
3. 主題から作成された情報が評価されうる確立された規準に関して一致が存在しなければならない。⁴⁾

というような特質がなれば、監査機能を拡張することができない、とみているからである。

また②の点について、久保田音二郎教授は、「本報告書では当初から内部監査の問題は論外にしている。もしこの報告書に内部監査の思考をも取り込んだならば、そこにはかなり報告の内容に修正を加えねばならぬ問題が出てくることは明らかである。」⁵⁾として、内部監査の問題点をとり上げていない点を指摘している。この点は、ASOBACが、主にASOBATの会計情報論の基礎の上に、主に情報の伝達の面から理論展開をしているから、その当然な帰結だと考えられるとしても、これら①と②の点は、今後の展開によって改善される余地のある点であると考えられる。

③の点についても、久保田音二郎教授は、「種々様々な利用者を漠然と狙っての監査の制度化はありえない。そうだとせば、種々様々な利用者のなかから、とくに焦点をあわせた利用者を前提にせねばこの種の財務諸表監査の制度化は成立できないが、この種の監査の制度化との関係についても、ASOBACでは問題を残している。」⁶⁾というように利用者を特定していない点を指摘している。これはそもそも利用者指向的理論アプローチをとるかぎり欠かせない要件であり、この点でも、ASOBACの方法論の未成熟さがうかがえる。

この点は、利用者指向的理論アプローチの固有の問題点に関連してくるのである。『会計理論及び理論承認』では、このアプローチに対する批判点をつぎのように述べている。「報告環境をさらに現実的にみれば、情報システムを定めるために規範的基準を使用するという問題は、多数の利用者が明らかに存在することにより、なおいっそう複雑になる。人間行動を観察してわかるように、個人の選好は多様である。……多数利用者の状況において各個人は多様な選好をするので、ただ一組の外部報告基準ではそれらの多様な選好に応ずることはできないであろう。…単一利用者の状況で考えても、また多数利用者の状況で考えても、規範的基準が、理論形成又は政策選択に論争の余地のない基礎を提供するとは思われない。」⁷⁾すなわち、利用者を特定しないことには、詳細で厳密な理論構成をすることが不可能になり、また、特定の利用者を規定することは、その部分的レベルでは理論的妥当性が主張されようが、全体的なレベルでの全般的な合意が得られるような基礎を提供することができないのではないかと考えられる。この点は、利用者指向的アプローチをとるかぎり、必然的に遭遇する問題であろう。

注 1) cf. Revsine, Lawrence, *Replacement Cost Accounting*, Prentice-Hall, Englewood cliffs, New Jersey, 1973. なお、拙稿「レヴジン」木村重義編著『時価主義会計論』同文館、昭和54年、105～137ページ参照。

2) Committed on Concepts and Standards for External Financial Reports, *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*, American Accounting Association, 1977, p. 50. 染谷恭次郎訳『会計理論及び理論承認』国元書房、昭和55年、111～112ページ。

- 3) 森實著前掲書、71～72ページ。なお同様の点は河合秀敏教授も指摘している。(同稿「情報監査の特質」『企業会計』第24巻第11号、108ページ参照。)
- 4) ASOBAC. p. 14.
- 5) 久保田音二郎稿「ASOBACの監査の社会的役割」『企業会計』第32巻第12号、47ページ。
- 6) 前掲論文、47ページ。
- 7) Committee on Concepts and standards for External Financial Reports, *op. cit.* p. 34. 同訳書75ページ。

V む す び

これまで、マウツ＝ジャラフの『監査哲理』の方法論的基礎、ASOBACによる利用者指向的監査理論の展開並びに利用者指向的理論の問題点を考察してきた。ここでは、監査理論展開の一つの方向として、利用者指向的監査理論が、財務会計の分野における利用者指向的(意思決定—有用性)理論アプローチとも呼応して、監査理論展開の一つの発展をもたらしてきたとすることができるであろう。

最後に、つぎの二つの点を検討して結びとしたい。

- ① 会計学と監査論との関係
- ② 理論的アプローチの今後の展開

はじめに、①の会計学と監査論との関係についてみると、本稿では、会計監査論としてとりあげてきているわけであるが、この両者をどうとらえるかに基本的相異があるように思われる。それは、監査理論の存立基礎をめぐる、非常に基本的で重要な問題にかかわってくると考えられる。すなわち、会計監査を考える場合、会計学の中の一分野として会計監査論を考えるか、あるいは、監査論という独自の存立基盤があり、それが会計学と結びついて会計監査論を構築するのかという二つの方法が考えられるからである(後者の場合、監査論と会計学との結びつきは、制度的必然性としてとらえることも可能であろう)。本稿の第Ⅱ節でとりあげたマウツ＝ジャラフは、明らかに後者の立場に立っている。しかし、一般的には前者の立場をとるほうが、通説として広くいわれているようである。たとえば、日下部与市博士は、監査論は、会計学のうちでも応用会計学に属するものであるとして、さらに、「会計学と監査論とは直接の手段・方法・対象において異なるものの、その究極の目的は全く一致すべく、ともに適正な財務諸表の作成を目指していることが知られる。まことに、会計学は監査論の成果によってその理論の進化をはかり、実践性を増大することが可能となり、また監査論は会計学によって理論的背景を与えられるのであって、両者は全く表裏一体・唇齒輔車の関係にあるとみるべきであろう。」¹⁾と述べられている。また遠藤久夫教授も、「少なくとも監査論というのは、何らかの会計システムを前提として、それと不可分の関係でもろもろの事態を究明してゆかねばならない立場にあるものなので、もっと会計システムの本質に迫った理論構成をしていかなければならないということである。」²⁾として、監査論を会計学の一つの分科であるとして、監査論の理論的基礎は会計学(会計理論)によらなければならないと考えられている。

確かに、監査論は、会計監査論として会計学と密接な関連があることは周知のことであるが、監査論と会計学とはその方法、手続、対象を異にしているのであれば、むしろ、マウツ＝シャラフが積極的に行なった方法論的基礎のほうに、より理論的妥当性を認めうるように思われる。むしろ、会計理論に依拠するというよりも、監査論の独自の哲学的基礎に基づいて理論的展開を行なったからこそ、ASOBACのコミュニケーション理論を援用した利用者指向的監査理論へと発展してきたのであり、また、今後ますます議論されるであろう情報拡大の傾向⁹⁾に対する監査論の対応にも適応しうるような監査概念、あるいは監査理論の構築が可能となってくるのではないだろうか。

つぎに②の点についてみてみると『会計理論及び理論承認』も、伝統的会計理論アプローチ、意思決定一有用性アプローチと並んで、代替的理論アプローチの一つとして、情報経済学 (information economics) によるアプローチをとり上げているように、会計理論への情報経済学による分析が行なわれてきている。これは簡単に言えば、「この枠組の本質は、情報システムを、自然の状態に関する意思決定の蓋然性の評価に影響を及ぼすであろうメッセージ (あるいはシグナル) の源泉とみることである。情報システムの価値は、おおまかに言えば、ある情報システムを持っていないのと比べて、情報システムをもつことによる期待効用の増加と定義される。」⁴⁾といわれるように、情報そのものの質的評価にかかわってくる。この情報経済学的アプローチを監査論に適用した人にヌン (Ng, Dasid S.) がいる。ヌンによれば、所有者と経営者が、たがいに利益から配分を分け合うと考えられるとき、両者は、いかに状態の集合と行為の集合から選択すると考えられるかを情報経済学的アプローチを用いて検討する。そこでは、所有者と経営者とは、たがいに反対の選択をし、そこに一般に認められた会計原則 (generally accepted accounting principles: GAAP) と外部監査の役割を、所有者にとって、経営者が GAAP を守る蓋然性を高めるという意味で望ましいものであるとしている⁵⁾。この点では、監査論に新たな視点から検討を加えたということは評価できるであろう。しかし現在のところ、この情報経済学的アプローチも、「まだあまりに一般的にすぎ、現存の政策問題に対して決定的な解答をえていない。」⁶⁾と言われる状況にあり、これからの展開が期待される分野であろう。

このようにみてくると、「どの理論接近法も、ある別の代替的接近法の観点からみれば、欠陥があるということである。この問題は避けられない。したがって、『普遍的に妥当する』理論接近法を探求するのは、無益なことである。せいぜい、ある一つの接近法は、それ自体の限界を認め、他の代替的理論接近法の観点からその結果をみるさいに見解の不一致を生むおそれのある、省かれた問題点をさがしだすことを企てることができるにすぎない。」⁷⁾ということを認識すべきであり、われわれは、それぞれのアプローチの方法の限界を認識しながら、監査理論構築のための一步をふみ出すべきであろう。

注 1) 日下部与市著『新会計監査詳説 [全訂版]』中央経済社、昭和50年、33ページ。

2) 遠藤久夫稿「明日の監査論像」『会計』第114巻第3号、38ページ。

3) FASB (The Financial Accounting Standards Board) は、財務諸表から財務報告へと情報の拡大を意図しており、このことは、監査論の分野にも当然影響を及ぼすと考えられる。この点については、Carmichael, D. K., "The Implications for Accounting Practice of the FASB'S new Approach", *The*

- Journal of accountancy*, May, 1979. pp. 76-84. 参照。
- 4) Itami Hiroyuki, *Adoptive Behavior: Management Control and Information Analysis*. Studies in Accounting Research, American Accounting Association, 1977. p. 93.
 - 5) cf. Ng, David S., "An Information Economics Analysis of Financial Reporting and External Auditing," *The Accounting Review*, Vol. 53. No. 4. October, 1978. pp. 910-920.
 - 6) Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, op. cit. p. 25. 同訳書57ページ。
 - 7) Ibid. p. 50. 同訳書113ページ。