

論 説

現代会計理論展開における監査理論の位置

——とくにマウツ＝シャラフ理論に関連して——

村 瀬 儀 祐

1. 問題の提起
2. マウツ＝シャラフ監査論の概要
3. マウツ＝シャラフ理論の論理的性質
4. 結

1 問題の提起

現代の会計理論は、1940年のペイトン（Paton, W. A.）とリトルトン（Littleton, A. C.）との共著（『会社会計基準序説（*An Introduction to Corporate Accounting Standards*）』）に代表される会計理論とくらべて、いちじるしい様変りをしている。その様変りは、「現在の研究において採用されている最も普及している理論アプローチ」⁽¹⁾といわれる「意思決定一有用性（*decision-usefulness*）⁽²⁾」による会計理論にみることができる。

この「意思決定一有用性」アプローチは、論者によって多彩に展開されているが、各論者に共通するところは、「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（*relevant information*）を提供する手段を研究する⁽³⁾」スタイルをとっていることである。このような「意思決定一有用性」アプローチにもとづく会計理論の設定は、アメリカにおける今日の会計原則設定機関である財務会計基準審議会（*Financial Accounting Standards Board: FASB*）が公表する一連の「財務会計概念ステイトメント（*Statement of Financial Accounting Concepts*）」において、基本的に受け入れられているものである。FASBによって発表されている一連の「財務会計概念ステイトメント」にあら

われている理論的特徴を、いまヘンドリクセン (Hendriksen, Eldon S.) にしたがって示せば、以下のごとくなる。

- 「(1) 会計の幅広い社会目的を強調していること。
- (2) 意思決定有用性アプローチを承認し、そして意思決定プロセスにおけるキャッシュフローについての重要性に理解を示していること。
- (3) 利益についての対応概念にかわって、貸借対照表変化によって測定される利益を付随した貸借対照表上の測定を強調していること。
- (4) 手続的な定義にもとづいていた以前の力点のおき方よりも、財務諸表の構成項目についての意味論的解釈 (semantic interpretation) に力点をおいていること。⁽⁴⁾」

このような会計理論の変化は、今日、「会計思想における革命 (revolution in accounting thought)」⁽⁵⁾とまでいわれている。それでは、「革命」といわれるほどの会計理論の大変化は、一体いつごろから生じたのであろうか。

「意思決定一有用性」アプローチの普及を決定づけた文献をあげるとすれば、衆目の一致するところは、1966年にアメリカ会計学会 (American Accounting Association: AAA) によって発表された『基礎的会計理論の表明 (A Statement of Basic Accounting Theory: ASOBAT)』であろう。「意思決定一有用性」アプローチを採用する理論傾向は、アメリカ会計学会の外部財務報告概念ならびに基準に関する委員会 (AAA, Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports) による報告書によれば、少なくとも1950年代以前には存在しなかったという。本委員会は、次のように述べている。

「1950年代以前においては、会計理論について綿密に作成された多数の研究書は、会計のアウトプットの利用者にふれてはいたけれども、それらの研究書の理論構造がいわゆる利用者の情報『ニーズ』にもとづいていなかったことは、明らかである。⁽⁶⁾」

「意思決定一有用性」アプローチは、「まず1950年代の文献にあらわれ始めた。⁽⁷⁾」この時代にあっては、管理会計の理論分野において、すでに強い「利用者指向の動き (use-oriented movement)⁽⁸⁾」があり、上記のAAAの委員会報告書によれば、「意思決定一有用性」アプローチによる会計理論は、こ

のような管理会計理論の影響をうけたものであった、という。すなわち、

「1950年代は、管理会計の文献において、強い利用者指向の動きがあった。その動きは、当時、外部報告において意思決定一有用目的を最初に認めるきっかけとなった。⁽⁹⁾」

このように「意思決定一有用性」アプローチは、1950年代に出現した。それ以前は、前記の AAA の委員会報告によれば、「古典的（『真実利益』及び帰納的）モデル（classical (“true income” and inductive) models)⁽¹⁰⁾」のアプローチであった、という。このアプローチに含まれるものの一つは、経済学の理論の影響をもとに「広範囲に適用される絶対的会計モデル（implicit accounting models）を定式化しようとする⁽¹¹⁾」ものであり、他の一つは、「現存する会計実務の主要な構成要素を理論的に説明し、ときには（規範演繹的推論を介在させて）正当化しようとするもの⁽¹²⁾」であった。このような会計理論の状態は、1950年代に入って「意思決定一有用性」のアプローチに序々とって代った。1960年代に入ると、例えば、ストーバス（Staibus, George J.⁽¹³⁾）やチェンバース（Chambers, Raymond J.⁽¹⁴⁾）による会計理論書にみられるように、「意思決定一有用性」アプローチを前面にうち出した体系的な理論もあらわれた。しかし、このような理論動向のなかで、会計理論における支配的潮流として、「意思決定一有用性」アプローチの普及を決定づけたのは、なんといっても1966年の ASOBAT であったといていい。「ASOBAT」の発表以後、根本的な変化が生じた。会計理論によって伝統的に利用されてきた基本的な学問は、大きく変わってきており、会計研究者は、新しい角度から広い範囲にわたる会計問題を探求するために、新しい用具や見方、分析テクニックを熱心に採用してきた⁽⁵⁾」のである。

ASOBAT は、「会計を情報の利用者が判断や意思決定を行うにあたって、事情に精通したうえでそれができるように、経済的情報を識別し、測定し、伝達する過程である⁽¹⁶⁾」と定義している。この定義のもとでは、意思決定者の目的に適合する有用な情報を提供することが強調され、そのための会計情報の規範的性質を定めた基準を設定する必要性が強調されている。そのような基準とし

て、ASOBAT は、「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)」を設定している。以上の4つの基準のうちで「最も基本的なもの⁽¹⁷⁾」は、「目的適合性」の基準である。「検証可能性」も、「不偏性」も、「量的表現可能性」も、いずれの基準も「目的適合性の基準ほどには基本的重要性をもたない⁽¹⁸⁾」とされている。

さて、このような ASOBAT に代表される「意思決定—有用性」アプローチにもとづいた会計理論は、それが生み出した理論上の効果の点で、以前のいわゆる「古典的(『真実利益』及び帰納的)モデル」の会計理論とくらべて、いかなる相異があるのであろうか。そのような理論効果の相異点として、少なくとも以下の五つの点をあげることができる。

第1に、会計理論が、経済上の「真実利益」測定のための絶対的会計モデルを設定しようとするものではなく、また、現存の「コンベンション」となった会計実務を正当化する理論モデルを設定するものでもなくなった。したがって、問題となる会計基準についても、それが経済上の「真実利益」測定とは直接関係しないものとなり、また、個々の会計処理手続の適否を決めるものでもなくなった。会計基準は、意思決定者の意思決定目的に適合する有用な情報を提供するための会計情報の質的特性を定めるものとなった。

第2に、このような「意思決定—有用性」アプローチのもとでは、おのずと、会計における客観性の概念も変化する。ASOBAT は、「検証可能性」の基準を設け、その基準については、「二人以上の適格者 (qualified persons) が同じ資料を調べた場合には、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⁽¹⁹⁾」と定義している。この定義において特徴的なことは、会計における客観性を、何らかの経済的な真実性に求めたり、また、特定の会計実務の論理的正当性に求めたりするのではなく、目的適合性の基準を前提とした「適格者」の共通にもっている能力に依存させている点である。

第3に、また上記の会計における客観性の概念の変容は、適格者が客観性を判断するにあたって依拠する「証拠」概念の変容をもともなう。なぜなら、

「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に関係している⁽²⁰⁾」からである。「意思決定一有用性」アプローチのもとでの「証拠」概念は、何らかの経済的真實性や、あるいは個々の会計実務の適正性に直接的な制約を受けることなく、それらよりもさらに幅広いものとなる。

第4に、「意思決定一有用性アプローチ」の会計理論は、会計士による財務資料の作成と報告における会計士の判断基準を扱うものであり、ここで予定される会計士の判断の意義は、これまでのどの会計理論にもまして強いものとなっている。**ASOBAT** は、会計情報が意思決定者に目的適合的な情報を提供するには、会計担当者の「判断」が必要であると強調している。

「われわれは、情報の用途が異なるにしたがって諸基準に合致すべき度合も一様ではなく、しかも、どの基準を適用するにあたっては、適用する資格のある人の判断が要求されると考える。⁽²¹⁾」

このような会計基準を適用する資格ある人の判断は、**ASOBAT** の論理のもとでは、その理論の正当性を主張する最後のよりどころとなっている。

第5に、しかも、会計基準を適用する資格ある人の判断は、**ASOBAT** 理論の脈路のもとでは、単なる個人の私的な判断であってはならない、という前提がある。すなわち、「適格者であれば、相互に独立して仕事をしていても、おなじ証拠、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⁽²²⁾」という検証可能性の基準を満たす「判断」でなければならない。したがって、ここでの「判断」は、会計士の「プロフェッショナル」としての制度上の地位を前提にしたうえでの「判断」であるということになる。

以上の**ASOBAT** が生み出した理論効果から、**ASOBAT** 会計理論の特徴（「意思決定一有用性」の会計理論に共通してみられる特徴といってもよい）がみられる。それは、**ASOBAT** に代表される「意思決定一有用性」の会計理論が、その理論の正当性（あるいは信頼性といってもよい）を、それ自体として主張しえず、会計士の「プロフェッショナル」としての判断と能力に依存させようとして

成立している理論である、という点である。すなわち、「意思決定一有用性」の会計理論は、何らかの経済的真實性のモデルや、あるいは会計実務の理論的正当性をよりどころとして展開されるのではなく、目的適合性という、それ自体の正当性が会計士の判断と能力に依存した論理を軸にして展開されている。

「意思決定一有用性」の会計理論が、その正当性を主張しうる前提には、目的適合性と検証可能性、不偏性、量的表現可能性の基準を満たす会計士の判断と能力、地位のプロフェッショナル性を措定した論理が存在する。プロフェッショナルとしての会計士の判断と能力、地位を前提にして、はじめて、ASOBATに代表される「意思決定一有用性」の会計理論は、展開する力を持ち、会計理論としての正当性を主張しえるのである。

なるほど、これまでのいわゆる「古典的（『真實利益』及び帰納的）モデル」の会計理論にあっても、「真實利益」に関する絶対的会計モデルと現実の会社財務諸表との符合と照合においても、また、現存の会計実務から帰納された会計の理論モデルと現実の会社財務諸表との符合と照合においても、会計士のプロフェッショナルとしての判断と能力を前提にしなければ、それらの論理の正当性は主張しえなかった、といえる。しかし、「意思決定一有用性」の会計理論は、その論理の検証を経済的真實性や、あるいは認められた会計実務とその論理に求めるものではなく、意思決定者の目的に照らした会計情報の適合性に求めるものであり、そのために、その目的適合性を判断する会計士のプロフェッショナルな能力と地位が、「古典的（『真實利益』及び帰納的）モデル」の会計理論とくらべて問題にならないほど重要な意義をもっている。そのために、現代の「意思決定一有用性」理論は、過去の「古典的（『真實利益』及び帰納的）モデル」の会計理論が会計士のプロフェッショナル性を前提としているのとは、本質的に異なった会計理論上の意味をもっている、といってい

このように、ASOBATに代表される「意思決定一有用性」の会計理論が、会計士のプロフェッショナルな判断と能力、地位を前提としたうえで、理論としての展開力をもつとした場合、ここに一つの仮設を設定することができる。すなわち、「意思決定一有用性」の会計理論が会計士のプロフェッショナルな

判断と能力という人的要素を前提とするならば、その論理の存立は、会計士の判断と会計証拠の取り扱いに関する専門的な論理、具体的にいえば会計監査の論理を前提にして可能となる、ということである。会計監査の理論は、一般に、会計士の判断がプロフェッショナルなものとして、いかに財務諸表に信頼性を付与するか、そのような問題を扱う。「意思決定一有用性」の現代会計理論は、このような会計監査の理論による支えなくしては展開できないといってもよい。

このように「意思決定一有用性」の現代会計理論が、その性質として、会計監査の理論の支えをもって展開するものであるとすれば、アメリカにおける現代会計理論の歴史的な展開過程についても、新しい視角から検討されなければならない。すなわち、「意思決定一有用性」の現代会計理論は、それだけが単独に扱われてならず、会計監査の理論とあわせて検討されることによって、よりその本質的な意義を把握できる、という立場が必要となる。本稿では、この問題提起のもとに、ASOBAT以前の会計監査論として画期的な意義をもつ1961年のマウツ＝シャラフ (Mautz, P. K. & Sharf, Hussein A.) による『監査の哲理 (*The Philosophy of Auditing*)』を手がかりとして、マウツ＝シャラフの会計監査理論が、いかに「意思決定一有用性」の新しい現代会計理論の展開の条件を形成したものであったか、その歴史的意義について検討を行い、そしてさらに、会計監査論の支えなくして現代会計理論は展開しえないというその論理的性質から、現代の会計理論のもっている基本的な特徴とその役割について検討しようとするものである。

- (1) American Accounting Association, Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*, 1977, P. 50. (染谷恭次郎訳『アメリカ会計学会会計理論及び理論承認』国元書房 111～112頁。)
- (2) 前記注(1)の委員会は、「意思決定一有用性」アプローチについて、さらに、「意思決定モデル (decision models)」を強調したアプローチと「意思決定者 (decision makers)」を強調したアプローチとを分けている。

「意思決定一有用性アプローチは広いもので、それからふたつの主要な部門が生ず

る。第一の部門では、意思決定モデルが強調される。意思決定モデルもしくは規準に対して目的適合性を有する情報が区分され、各種の会計上の代替案が、この意思決定モデルを遂行するのに必要であると思われるデータと、比較される。意思決定一有用性アプローチの第二の部門では、意思決定者が関心的となる。のぞましい報告方法を帰納的に導き出す手段として、代替的な会計データに対する意思決定者の反応が研究される。」(Ibid., P. 10, 邦訳22~23頁。)

(3) Ibid., P. 50. (邦訳, 111~112頁。)

(4)(5) Hendriksen, Eldon S., *Accounting Theory*, Fourth Edition, Richard D. Irwin, Inc., 1982, PP. 45~46. ヘンドリクセンは、さらに1970年代と1980年代の会計理論の状況について、次のように要約している。

- 「(1) 会計基準が依拠すべき会計理論の十分で体系的な構成を設定する試み。
- (2) 会計数値の性質にまで経験的な研究 (empirical study) を拡大すること。
- (3) とくに会計情報に関連して、個々人の意思決定プロセスに対する研究。
- (4) 会計に対する効率的資本市場理論 (Efficient Capital Market theory) のもっている意味についての研究。
- (5) 会計基準の経済的政治的効果 (economic and political consequence) に関する研究。
- (6) 会計の理論と実務についての 社会的経済的環境の変化が生み出す効果に関する研究。
- (7) 会計と会計理論の国際的局面についての調査。」(Ibid., P. 53.)

(6)(7) AAA, Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, *op. cit.*, P. 11, (邦訳23頁。)

(8)(9) Ibid., P. 11, (邦訳25頁。)

(10) Ibid., P. 5, (邦訳9頁。)

(11)(12) Ibid., P. 10. (邦訳22頁。)

アメリカ会計学会外部財務報告概念ならびに基準に関する委員会が「古典的(『真実利益』及び帰納的)モデル」と称するアプローチを採用した会計理論として、まず、経済学の影響のもとに規範演繹的 (normative deductive) 会計理論を設定した論者として、ペイトン (Paton, W. A.), スイーニー (Sweeney, H. Y.), マクニール (MacNeal, K.) エドワーズ (Edwards, E. O.), ベル (Bell, P. W.), アレキサンダー (Alexander, S. S.), キャニング (Canning, J. B.) などの名前をあげ、そして現存する会計実務から帰納的にあるいは時には規範演繹的推論を用いて、会計理論モデルを構築しようとした会計理論家として、ハットフィールド (Hatfield, H. R.), ギルマン (Gilman, S. G.), リトルトン (Littleton, A. C.), 井尻 (Ijiri, Y.) の名前をあげている。なお、ペイトンとリトルトンによるモノグラフは、後者のグループに入れられている。

- (13) Staubus, Geoge J., *A Theory of Accounting to Investors*, Berkeley: University of California Press, 1961.
- (14) Chambers, Raymond J., *Accounting, Evolution and Economic Behavior*, Englewood Cliffs, N. J. : Prentice Hall, 1966.
- (15) *OP. cit.*, P. ix, (邦訳11頁。)
- (16) American Accounting Association, *A Statement of Basic Accounting Theory*, Illinois: AAA, 1966, P. 1, (飯野利夫訳『アメリカ会計学会基礎的会計理論』国元書房 2頁。)
- (17)(18) *Ibid.*, P. 9. (邦訳15頁。)
- (19) *Ibid.*, P. 7. (邦訳11頁。)
- (20) *Ibid.*, P. 10. (邦訳16頁。)
- (21) *Ibid.*, P. 5. (邦訳 5頁。)
- (22) *Ibid.*, P. 10. (邦訳15～16頁。)

* 最近の脇浦則行氏の論稿「AAA『基礎的会計理論報告書』の論理構造とその特徴」(雑誌『会計』第123巻, 第5号, 5月号, 1983年)は, ASOBATの論理の基礎にプロフェッショナルとしての会計士の理性, 判断が前提にされていると興味ある指摘をしておられる。参照されたい。

2 マウツ＝シャラフ監査論の概要

(1) 論理学の一分野としての監査

マウツ＝シャラフは、「監査の哲理 (philosophy of auditing)」を設定しようとする。マウツ＝シャラフの時代までは、監査はまったくプラクティカルなものと考えられ、監査理論といえるものはまったく存在していなかったという。このような状態のもとで体系的な監査理論を設定しようとするのは、それによって今日直面している最も議論の多い問題について合理的な解決を導くことができるし、さらに、そのような体系的な理論をもつことによって、「プロフェッショナルとしての監査⁽¹⁾」を確立することができるからである、と述べている。すなわち、

「哲学は、堅固なプロフェッショナルの組織とプロフェッションの効果的な行為に本質的な、プロフェッショナルな業務遂行の統一性をつくり出す。哲学は、行動に必要な情

報を有したプロフェッショナルな人材を提供するばかりでなく、満足されうるプロフェッショナルな行為を促進し、プロフェッションを鼓舞し、彼らがつかえる目標を定める。それ故に、哲学はプロフェッショナルな統一性の重要な手段である。哲学はプロフェッションを結びつける特別の媒介物 (peculiarly connective tissue of a profession) である。(2)』

もし、このような哲学が監査に存在しないとすれば、「プロフェッションとしての監査(3)」の地位は確保できない。「包括的で統合された理論構成の形で明確な支持を受けないのは、プロフェッションにそぐわない何ものかが実際、存在する。(4)』

マウツ＝シャラフは、監査理論の構築にあたって、監査の独自の性質について検討しようとする。なぜなら「監査の哲理の基礎は、監査その自体の性質をもって必然的に出発する(5)」からである、としている。

マウツ＝シャラフにとって監査とは、それ自体独立した領域 (discipline) である。すなわち監査は、よくいわれるような会計の付属物ではない。会計は企業事象の測定と伝達を含むものであるが、監査は、そのような任務をもたない。「その任務は、会計の測定と伝達を適正であるかどうか吟味することである。監査は分析的であるが建設的なものではない。それは批判的、探求的なものであり、会計測定とその主張の基礎に関係するものである。監査は証明、すなわち財務諸表と資料の支持を強調する。(6)』このような監査の性質から、監査は、本質的に「証明の科学 (science of proof)(7)」ともいわれる論理学の一分野に属するものであると述べている。

「監査は、検証 (verification) すなわち、財務資料が事象や条件をえがいたその適正性を判断する目的のために財務資料を検査することに関係する。財務資料は、主に無形の事実の主張である。検証は、証明の技術と方法の適用を必要とする。証明は、『証明の科学』と定義される論理学の一部である。論理学は、いかに事実と結論、判断が有効であるかどうか定立する。したがって論理学は監査だけではなく法にとっても基本的なものであり、その証明の思想と理論は論理学から必然と借用される。実際のところ、証拠に大きく依存する何らかの専門領域は論理学にもとづいている。(8)』

マウツ＝シャラフにあっては、監査は論理学にルーツをもつものであると

し、監査の理論と概念も論理学からの理論と概念を借用して展開される。ちなみにマウツ＝シャラフが好んで用いる「検証 (verification)」または「検証可能性 (verifiability)」という用語は、論理学の専門用語であり、マウツ＝シャラフの時代では監査の専門用語として一般的なものとなっていなかった。マウツ＝シャラフによれば、当時、「プロフェッションはこの用語を用いるのにくらか消極的であった⁽⁹⁾」という。

マウツ＝シャラフは、「監査の性質により深い理解を獲得するために、監査が機能する経路を分析しよう⁽¹⁰⁾」とする。この場合、監査の機能は、「態度 (attitude)」と「手続 (procedure)」との二つの局面に分けられ、この二つの局面が自然科学者の「科学的方法 (scientific method)」との比較のもとに検討される。

監査の態度については、以下の3つが指摘される⁽¹¹⁾。

1. 判断が要請される事柄そのものに関心と探究を限定すること。
2. 判断を形成し表明するのに公平な立場に立つこと。
3. 合理的に利用可能である証拠に判断の形成と表明をもとづかせること。

監査に含まれる手続については次のものをあげている⁽¹²⁾。

1. 複合的問題（監査課題）の認識（承認）
2. 問題に関連した事実の観察
3. 複合問題を個々の諸問題に分化
4. 個々の問題に関連する利用可能な証拠の確定
5. 適用可能な監査技術の選択と適切な手続の援用
6. 証拠獲得のための手続の遂行
7. 証拠の評価
 - a. 問題関連性と有効性について
 - b. 何らかの追加的問題の兆候について
 - c. 判断形成の十分性について
8. 判断の形成
 - a. 個々の提案について
 - b. 複合的問題について

以上の監査における態度と手続は、自然科学者の態度と手続と異なった独自性をもっている、とマウツ＝シャラフは述べ、とりわけ、監査は「価値判断 (value judgement) を含む多様な問題⁽¹³⁾」をかかえている点を強調している。マウツ＝シャラフは、この価値判断の問題を「個々の実務家」のレベルと「全体としてのプロフェッション」のレベルとに概念上区分している。

「監査は実務家のレベルと同じくプロフェッションのレベルにおいて価値の問題を有する。実務家個人に対してそれぞれの監査が価値の問題を生じさせるばかりでなく、全体としてのプロフェッションは、不正 (irregularity) の発見の責任範囲や、公開が害のあるものより便益をもつものとなるポイント、あるいは経営サービスの遂行における監査人の独立性の要請のごとき価値問題を扱わなければならない。⁽¹⁴⁾」

とりわけ、後者の「プロフェッションレベルの価値問題」は、マウツ＝シャラフが強調するポイントである。

(2) 監査公準

マウツ＝シャラフは、監査理論の展開の出発点として、監査理論の基礎にある自明の前提ともいふべき監査公準を設定しようとする。マウツ＝シャラフによる公準とは、以下の5つの一般的特性をもつものである⁽¹⁵⁾。

1. 何らかの知的な専門領域の発展にとって本質的なもの。
2. それ自身、直接的な検証にゆだねない仮定。
3. 参照の基礎。
4. 何らかの理論構造の構築の土台。
5. 後の知識の進歩にてらして挑戦にたえるもの。

このような意味での公準は、「監査人にとって、体系的な理論を構築するうえで、また実践的なプロフェSSIONALな問題に対応するうえで有用である⁽¹⁶⁾」にもかかわらず、マウツ＝シャラフの時代においては「監査公準に対する関心がほとんどみられない⁽¹⁷⁾」と述べている。そこでマウツ＝シャラフは、考えられうる監査公準として次の8つを提示している⁽¹⁸⁾。

1. 財務諸表と財務資料は検証可能 (verifiable) なものである。
2. 監査にあたって、監査人と企業経営者との間に必然的な利害の対立は存在しない。
3. 検証に供される財務諸表ならびに他の情報は、共謀やその他の異常な不正とは関係のないものである。
4. 内部統制の満足できるシステムの存在は、不正の蓋然性 (probability) を減少させる。
5. 一般に認められた会計原則の首尾一貫した適用は、財務状態と営業成績の適正な表示を生み出す。
6. 反対の明らかな証拠のないところで、検査のもとにある企業について、過去、真実であったことは将来も真実でありつづける。
7. 独立の意見を表明するために財務諸表を検査する場合、監査人は自らの能力を最大限に発揮するものである。
8. 独立の監査人のプロフェッショナルな地位は、それに付随するプロフェッショナルな義務を課す。

マウツ＝シャラフは、これらの監査公準を出発点として、これらの公準に関係する5つの基礎概念について、より立ち入った検討をしている。それらの基礎概念とは、「証拠 (evidence)」, 「適正な監査注意 (due audit care)」, 「公正表示 (fair presentation)」, 「独立性 (indipendence)」, 「倫理的行為 (ethical conduct)」である。これらの監査の基礎概念の設定について、マウツ＝シャラフは、概念の「哲学的」な一般性を基礎に監査領域に本来的な特殊性もあわせて検討しようとする。また、概念設定については、概念を「実地的な状態の現実⁽¹⁹⁾」に関連づけるだけでなく、それらがいかにあるべきかという「理想概念 (ideal concept)⁽²⁰⁾」を設定する必要性を唱えている。また、概念設定における「操作的アプローチ (operational approach)⁽²¹⁾」に対する好意を示している。概念形成の「操作的アプローチ」とは、概念を「一組の操作」に関連づけようとするものである。「そこに含まれる操作を知ることなしに、ある概念の理解をすることはできない⁽²²⁾」という立場である。マウツ＝シャラフは、「可能なかぎり操作的な概念のステイトメントは有用であるとわれわれは信じる⁽²³⁾」という言葉をもって「操作主義 (operationalism)」支持の態度を示している。

(3) 「証拠」概念

証拠概念は、マウツ＝シャラフにとって関心の中心である。マウツ＝シャラフ自身も述べているように、体系的な監査理論の設定は、最初に彼らの「監査証拠の性質に対する関心から生じたものである。(24)」

監査証拠は、マウツ＝シャラフのあげる第1の監査公準(「財務諸表と財務資料は検証可能なものである」)に関連する重要概念である。「もし財務資料が検証可能なものでなければ、監査は存在の理由をもたない。(25)」「検証とは何らかの命題について確信ある位置へ人を移行せしめる媒介物である。(26)」そのような確信が生み出されるには、「そこに、その確信を支える証拠と十分な理由、十分な『適格な証拠事象 (competent evidential matter)』が存在しなければならない。(27)」したがって、監査証拠の概念は、検証可能性の内容に係る重要な概念となる。

マウツ＝シャラフは、自然科学、法律、歴史学における証拠との比較において、監査に特有の証拠概念をうちたてるために、まず、監査判断の対象の性質と必要とされる証拠の種類について検討する。監査は財務諸表の検証に関するものであるが、財務諸表は「一連の命題 (a series of assertions) からなる(28)」。この財務諸表を構成する命題は、マウツ＝シャラフによれば次のように分類される(29)。

- I. 存在するか、または存在しないかの命題
 - A. 物質的な事柄
 - 1. 現在のもの 2. 現在のものではないもの
 - B. 物質的でない事柄
- II. 過去事象の命題
- III. 数量的条件についての命題
 - A. 単なる数量
 - B. 価値判断を含む数
- IV. 質的な条件についての命題
 - A. 表明されたもの
 - B. 暗黙のもの

V. 数学的命題

- A. 単純な計算から生じるもの
- B. 多元的な計算から生じるもの

以上にみた監査が対象とする一連の命題は多様であり、これに対応して多様な証拠がなりたつ。これらの財務諸表にみられる命題について、マウツ＝シャラフは次のように述べている。

「監査に供される命題の一般的なタイプの簡単な議論から、疑う余地のない完全な証拠 (compelling evidence) は、ほんの限られた数の財務諸表命題を支えるのに利用可能で、その他の非常に多い、おそらく大多数といえる命題は、監査人にとって余儀ない (compelled) ものというのではなく、当該命題の信頼性について説得的な (persuaded) ものにすぎないということ、このことをやや強く示している。(30)」

監査は、時間のうえでもまた費用のうえでも制約されており、ここからも、「知識の確信に導くことができるような監査証拠はほとんどない(31)」。このように「監査人が判断を求められている命題のほとんどは、いかなる犠牲をもってしても完全なる証拠が利用できないという部類に属する(32)」。このことの「監査における重要性は決して忘れてはならない(33)」と述べている。

監査によって検証される財務諸表上の諸命題に関連して、いくつかの多様な証拠のタイプが成立する。マウツ＝シャラフは、その監査証拠の次のようなタイプをあげている(34)。

1. 勘定に示された事柄の監査人による物理的検査
2. 独立の第三者による陳述
 - 記述されたもの
 - 口述されたもの
3. 権威をもつ記録
 - 検査にあたって企業の外部で作成されたもの
 - 検査にあたって企業の内部で作成されたもの
4. 検査のもとにある会社の事務員または被用者による陳述
 - フォーマルなもの
 - インフォーマルなもの
5. 監査人によって行われた計算

6. 満足される内部統制の手続
7. 検査のもとにある会社によってとられた後の行動
8. 不正のあまり重要でない兆候をともなった補助的あるいは詳細な記録
9. 他のデータとの相互関連性

マウツ＝シャラフの監査証拠論にみられるのは、監査機能遂行に関する論理である。マウツ＝シャラフはいう。監査は、「証拠収集 (evidence-gathering) 機能」と「証拠評価 (evidence evaluation) 機能」との二つが含まれる。「実務においては多くの場合、証拠は収集される時に評価され、そのために二つの機能は同時に遂行されることは明らかである。⁽³⁵⁾」

この証拠の収集と評価について、マウツ＝シャラフは、全面的に論理学の論理を借用して、その理論化をはかっている。哲学者は、「信念の源泉」、「認識の方法」、「知識の形成方法」、「確信の源泉」と呼ばれる知識獲得の基本的方法をこれまで発展させてきた。マウツ＝シャラフは、この論理学の論理を監査証拠理論の基礎にすえようとする。すなわち、「証拠獲得の監査テクニックの分析と分類、相互関連性に対して、すべての科学の最高の基本である論理学を適用しようとするものである⁽³⁶⁾」と述べている。

マウツ＝シャラフが監査証拠理論を展開するにあたって主に参照にする論理学は、「知識獲得の方法」を「最も包括的に論じた⁽³⁷⁾」と誰もが認めているとするモンタゲー (Montague, W. P.) のものである。モンタゲーがあげる知識獲得の方法とは、(1)「権威主義 (Authoritarianism)」、(2)「神秘主義 (Mysticism)」、(3)「合理主義 (Rationalism)」、(4)「経験主義 (Empicism)」、(5)「プラグマティズム (Pragmatism)」、(6)「懐疑主義 (Skepticism)」である。

「権威主義」とは、知識の獲得を他者の証言にもとづいて行うものである。「神秘主義」は、直感にもとづいて知識を得る方法である。「合理主義」は、数学や純粹論理学のように、普遍的に認められる仮定から出発し具体的な結論を得るものである。「経験主義」とは、知識を認知可能な具体的経験から得る方法であり、これは詳細なものから普遍的なものへと知識を発展させる。「プ

ラグマティズム」は、成功的な結果をもつプラクティカルな行動より知識を得ようとするものである。現実の経験にもとづいている点で、プラグマティズムは経験主義と似ているが、経験主義が現在の経験によって信念をテストするのに対し、プラグマティズムは、将来の、ある信念によって生れる結果にもとづいてテストする点で異なる。「懐疑主義」は、論理学の理論のネガティブなタイプのものであり、積極的な知識獲得の方法として、他のものと同列には扱われないものである。

マウツ＝シャラフは、これらの知識獲得方法の一般的な枠組を基礎に、監査証拠の理論を体系化しようとする。マウツ＝シャラフによって、知識獲得の一般的な枠組のもとに位置づけられる監査命題と監査証拠、そして適用される監査テクニックの相互関係は、第1図に示したとおりである。マウツ＝シャラフは、「監査証拠のかなりのものが権威主義の分野内に入る⁽³⁸⁾」ことを指摘している。また、第1図のNのグループについては、とくに、命題と監査証拠の種類との間に直接的な相互関係が存在しないものであり、「論理的にも実務的にも最も困難な監査証拠の領域であり、監査人の側での最大限の技能を必要とする⁽³⁹⁾」と述べている。また「懐疑主義」は、第1図に示されたすべての命題に関係する態度であり、健全に発揮されるべきものとされている。

このようにマウツ＝シャラフは、論理学の知識獲得の論理を枠組として、監査証拠の理論を展開している。マウツ＝シャラフにとっては、これらの知識獲得の方法は、独立したものではなく、「これらの方法の連合 (federation)⁽⁴⁰⁾」として、相互に補完されるべきものとされる。すなわち、

「同じ命題について様々なタイプの証拠を求めることは必要である。このことは最も重要な結論へと導びく。証拠は、ほとんどが決定的ではないけれど、当該命題を支持するのに見出される証拠の種類が多ければ多いほど、命題が真実なものとなる可能性はそれだけ高くなる。⁽⁴¹⁾」「監査証拠の説得性は、種々な証拠のタイプが当該命題を支持するように結合されるにつれて、完全なものに接近して、強まるものである。⁽⁴²⁾」

またマウツ＝シャラフによれば、監査証拠の獲得の程度、ならびに各種の証拠の結合の程度は、検証される命題の重要性に規制される、という。すなわち

第1図、論理学方法論と監査証拠、基本的監査テクニックとの相互関係

論理学方法論	命題の性質	監査証拠	適用されるテクニック
懐疑主義	I { 物質的事柄の存在を表明 単純な量的状態 }	監査人による検査 監査人による検査	実地的な検査と計算
	II 数学的	監査人による計算	再計算
	III { 物質的事柄の不明瞭なもの 過去の事象 }	{ 独立の第三者の陳述 権威ある文書記録 会社の人達による陳述 補助的又は詳細な記録 }	確証 文書記録の検査 調査 記録の検査
	N { 物質的でない事柄の存在 物質的事項と非物質的事項と もいずれも存在しないもの 質的な条件 価値判断含む数 }	{ 独立の第三者の陳述 権威ある文書記録 会社の人達による陳述 補助的又は詳細な記録 満足ある内部統制手続 他の資料との内的関係 }	確証 文書記録の検査 調査 記録の検査 調査と簿記手続の追跡 記録の検査、概観、観察 関連する資料の調整と概観
経験主義			
合理主義			
権威主義			
直感			
合理主義			
プラグマティズム			

「検討中の命題が重要性が高ければ高いほど、判断が下される証拠はより強いものでなければならない。証拠の強度は、重要でない命題に対しては単なる説得的傾向のもの (persuasive preponderance)、重要な命題に対しては完全な証拠 (compelling evidence) もしくは完全に近い証拠、というように変化する⁽⁴²⁾」のである。しかし、監査は、限られた時間と限られた費用の範囲内で行われなければならない。完全なる証拠を得るために無限に証拠収集と評価のプロセスをすすめていくわけにはいかない。もし重要な事項について合理的な疑問の可能性を払拭するにたりる十分な情報を得ることができない場合には、判断の形成と意見表明をひかえるより方法はない。そのため、「問題のない真実を設定するにあたって、証拠の限界や時間の影響、監査人が仕事をする場合の他の条件を考えると、監査における真実とは、監査人がその検査時間で、利用可能な証拠をもって真実性を決定するという真実性との符合 (conformity with reality) と定義される⁽⁴³⁾」。このようにマウツ＝シャラフは述べている。

(4) 「適正な監査注意」概念

「適正な監査注意」の概念は、プロフェッションとしての監査人の責任に関する基本概念として設定される。この概念の必要性は、とくに不正 (irregularity) の発見に関連して設定される。不正については、アメリカ公認会計士協会の「監査手続ステイトメントの集成 (Codification of Statements on Auditing Procedure)」の規定にもみられるように、その発見を独立の監査人の責任として認めない、もしくはその責任を最小限にする傾向がある。マウツ＝シャラフにあっては、不正とは、「財務諸表や会計記録における真実からの何らかの離脱、もしくは確立された、また適正に権威づけられ確立した会社方針からの何らかの逸脱⁽⁴⁴⁾」と定義される。この定義にあるような不正については、そのすべてが発見できないとはいえず「あるタイプの不正を発見することに対する責任の範囲を決定するのは、困難なことではない。⁽⁴⁵⁾」ある極端な場合には、監査がその発見の責任を認められないような重要性のない不正もあれば、他の極端な場合には、賢明な監査人がほとんど当然のこととして発見しな

ければならないようなあからさまで重大な不正もある。この両極の間には、多様な特徴をもった多種の不正を含む中間的な領域がある。これらの不正を一括して、その発見の責任を監査人に課すことも、反対に一括して免除することもできない。この不正の発見というめんどろな問題は、「プロフェッショナルな注意の概念 (a concept of professional care)⁽⁴⁶⁾」を設定することによって解決される、とマウツ＝シャラフは述べている。この概念のもとでは、監査人は不正に対して合理的な調査をなすことが予定され、そのための有用なガイダンスが提供される、とする。

「適正な監査注意」概念は、まず「慎重な実務家 (prudent practitioner)」の概念に示されるものと、それに関連する「多様な条件のもとで発揮される注意の示度 (indication of the care⁽⁴⁷⁾)」とを含む概念である。

マウツ＝シャラフは、「仲間の実務家の仕事の質が問題となる時はいつでも、その技能の程度が測定の標準となる 慎重で合理的に有能な実務家⁽⁴⁸⁾」が想定される、としている。この「慎重な実務家」の概念を展開するために、マウツ＝シャラフは、法律の分野で主張されている「慎重な人 (prudent man)」の概念を参照している。⁽⁴⁹⁾

- (1) 「慎重な人は、その判断がリスクの認識と評価に関係するか、または利害の利己性と利他性との間の選択に関係するか、いずれにせよ、その社会のレベルの判断に等しい判断を発揮することが要請される。」
- (2) 「慎重な人は、自らがもつ知識を合理的な聡明さをもって使用することが要請される。……中略……さらに科学が発展するにつれて、より多くの知識はすべてのものに利用できるものとなり、慎重な人は、一般的知識と特殊の知識との相方において、その社会と歩調を合せて進むと予定される。」
- (3) 「慎重な人は、自らの通常の職業活動において、合理的な技能を有し、またそれを発揮すると予定される。この点について、彼は、その活動または仕事に従事している一般的なクラスの人達が有する程度の技能を発揮することが要請される。」
- (4) 「慎重な人は、自らの経験に対して適切な配慮をすることが要請される。」

マウツ＝シャラフは、「慎重な人」の概念が監査人に対して「運用可能な解決 (workable solution)⁽⁵⁰⁾」を生みだすのに合理的で公正な原理であり、また

監査人の責任と同じくその保護を可能とする重要な手段であると述べている。マウツ＝シャラフが「慎重な人」の概念を基礎として展開する「慎重な実務家」または「慎重な監査人」の概念は以下のとおりである⁽⁵¹⁾。

- (1) 「慎重な実務家は、不当なリスクや他人への損害を予測することができるほどの、容易に利用できる知識を得るために前に進む。このことは、疑問ある技術上の相異によって不当に制限されない内部統制の綿密な検討を必要とする。」
- (2) 「監査人自身や他の人の監査経験、もしくは検査下にある会社の歴史が被用者の労働や部門、取引のタイプ、資産との関係で特別の危険が存在することを示す範囲まで、監査人はその危険に対して特別の注意を払うべきである。合理的な人は、特別な行動もしくは問題をおこしやすい人達に特別の予防手段を講ずるよう予定されている。」
- (3) 「異常な環境または関係は、監査人によってその検査の計画と実行とにおいて考慮されるべきである。」
- (4) 「慎重な実務家は、未知の状態を認識し、状況によって正当とされるような予防の手段を講じなければならない。」
- (5) 「慎重な実務家は、自らの意見にとって重大な事柄に関連する疑問ある印象や未答の問題を自らの心より排除するよう、適切な手続のすべてをとるものである。」
- (6) 「慎重な実務家は、自らの専門領域の発展に歩調を合わせるものであり、不正を犯したり、隠蔽したり、実行する方法についての知識をさぐるものである。」
- (7) 「慎重な実務家は、彼の助手の仕事を検討する必要性を認め、その重要性の十分なる理解をもってそのような検討を遂行するものである。」

以上のようにマウツ＝シャラフは、「慎重な実務家」もしくは「慎重な監査人」の概念の内容を展開している。この「慎重な実務家」、もしくは「慎重な監査人」が監査の計画と実行のプロセスで発揮するものが「適切な監査人の注意」である。「適正な監査人の注意」こそ、「独立の監査人がプロフェッショナルな義務を遂行するにあたってその責任を判断する基礎⁽⁵²⁾」となるものである。すなわち、

「われわれは、慎重な実務家の概念がプロフェッションの仕事の一般レベルを改善するに重要であるばかりでなく、一般的な仕事に対して設定された責任と同じく不正の発見の責任問題にとっても現時点での最も実現可能な解決となる。適正な監査注意とは、監査を計画し実行するにあたって発揮される慎重な実務家の注意のことである。もし監査

人が適正な監査注意をもたずに仕事をすれば、その概念は少なくとも平均化された仕事の遂行を要請するものであるために、プロフェッショナルな基準を監査人が達成しないことになる。監査人が適正な監査注意をもって仕事を行い、利用できる同じ量の情報をもつ慎重な実務家として監査人が行動すれば、その監査人はプロフェッションの基準に適合し、この点についてそれ以上の義務を負うことはない。(53)

(5) 「公正表示」概念

「監査の本質は、財務諸表表示の適正性についてエキスパートな判断を表明する監査人の用役のなかにみられ、プロフェッショナルな地位が守られるかどうかは、確かに、その判断の表明に想定される責任にかかっている。(54)」そのために「公正表示」概念は、監査にとって決定的に重要な概念である。マウツ＝シャラフは、「公正表示」概念を、「会計的適切性 (accounting propriety)」、「十分な公開 (adequate disclosure)」、「監査義務 (audit obligation)」の3つの概念(「公正表示」概念の下位概念)の検討から展開している。

「会計的適切性」は、会計原則に関連して成立する概念である。監査人は会計人の仕事一般在に認められた会計原則の要求に適合しているか検査し評価する。しかし、この場合、「監査人の評価は、会計人の仕事と認められた原則とを単に比較するだけではない、それ以上のものである(55)」とマウツ＝シャラフは述べている。

「実際のところ、監査人が自らの役割を責任もって果たそうとするならば、監査人は、取り扱っている事柄における一般に認められた会計原則の適切性 (propriety) をまず設定し、その次に特定の会計方法の原則に対する結果を評価する。原則と会計のいずれかもしくはその両方が欠陥ある場合には、監査人は、そのいずれかもしくは両方とも批判し、改善を要求する。このように監査人は会計から一般に認められた会計原則を借用するが、しかし監査人はそれを留保つきで受け入れる。もし、監査人は取り扱っている事柄の必要性に適合しないならば、それを拒否し、自らの判断において正しい解決となるものを発展させなければならない。(56)」

とりわけマウツ＝シャラフの時代の一般に認められた会計原則は、(1)体系的で包括的なシステムではなく、慣習によって支持された断片的なシステムで

あり、(2) 絶対的な権威をもつものではなく、個々人の一般的承認にもとづいたものであり、(2) 大多数の支持を必要としない、いくらかの相当の支持のあるものであり、(4) 解決を必要とする問題に常に遅れをとるものであり、(5) 実際の事象と条件を反映する限界をこえないものである。そのために監査人は、これを盲目的に認めたり適用したりしてはならない。会計原則が今日あるよりもより確実な基礎を設定する時まで、財務諸表に適用された原則を評価することは監査人の重要な任務の一つとなろう、と述べている。

マウツ＝シャラフにとって、一般に認められた会計原則の本質とは、次の属性をもつものとされる。

- 「1 認められた会計原則とは、企業取引とその影響とを、それが生じた時にリアリィスティックに認識するものであり、また、発生システムの使用を通じて、努力（原価）と成果（収益）とをある期間内での相互の関連性にもとづき関係させる、というものである。
- 2 認められた財務諸表表示とは、趣好や偏見がなく、企業の営業成績と財務状態に対して正当な利害をもつ人達に、認められうる会計方法を通じて得られた資料をできるだけ適正に報告することをいう。⁽⁵⁷⁾」

このような要請に適用した財務諸表こそ、「会計的適切性の要請に合致して『公正に表示された』⁽⁵⁸⁾」ものである、とマウツ＝シャラフは述べている。このような「会計的適切性」の要請は、監査人の判断に重要な意義を与える。

「会計的適切性の決定は、究極的には監査判断の問題である、ということは注意すべきである。監査人は、会計分野より一般に認められた会計原則を借用するが、監査人はある場合には、それらの適用を拒否しなければならないという十分な認識をもってそれを行うものである。企業活動と状況に関する事実を現実的に表現することに監査人が満足する範囲まで、監査人は一般に認められた会計原則をよるこんで受け入れ、そうすることに失敗する範囲まで、会計原則の目標についての監査人の知識を引き出し、監査人の経験や判断が建設的で有用なものになるような解決を発展させなければならない。⁽⁵⁹⁾」

「十分な公開」の概念についてみていこう。マウツ＝シャラフによれば、「十分な公開」の概念は、「公開すべき情報の種類と量⁽⁶⁰⁾」に関係する概念

である。マウツ＝シャラフの時代における「報告基準は、第1に財務報告を提供する相手は『合理的に通じた投資家（reasonably informed investor）』を仮定し、第2に、会計資料公開の責任を典型的な財務諸表での情報に限定することによって公開問題を扱う傾向にあった。⁽⁶¹⁾」しかし、近年、証券市場に重大な変化が生じ、十分な公開の考えも大きな変化を必要とされている、と述べている。そのような変化とは、証券市場が証券取引委員会（SEC）などの政府部局によって以前より規制されるようになったこと、さらには、「投資活動の職業的専門化（professionalization of investment activities）⁽⁶²⁾」が進んだことにみられる。この傾向は、例えば、専門的なスタッフを擁した機関投資家が増大し、また機関投資家などが職業専門的財務アナリスト（professional financial analyst）や職業専門的投資相談員（professional investment counselor）のアドバイスにしたがって投資決定をするようになり、さらには企業の財務関係PR専門家（public relation expert）が証券アナリストや投資相談員との相互の関係を背景にしてPRの観点から積極的な財務報告をおしすすめようとしている点などにみられる。このような「30年前の自由で無規制の市場から、規制された職業的専門化の進んだ今日の市場へと、監査が位置する財務環境における変化⁽⁶³⁾」によって、「監査は、合理的に通じた投資家の概念に適正表示の考えを依存させることができなくなった。⁽⁶⁴⁾」従来の情報公開は不十分なものとなり、その拡大とさらにその検証の拡大がなされなければならない。マウツ＝シャラフは、次のように述べている。

「典型的な財務諸表はそれ自身、投資決定に十分な情報を提供するものではなくなった。その専門性が投資決定に対する結論を得る目的のために企業資料を調査する財務アナリストの専門家たちは、さらに多くの財務資料を必要とし、またそれを用いている。監査人が、財務報告概念を拡大することによって、それらの専門家とうまく協力し、投資分析家にとって明らかに有用な非財務諸表資料に対しても監査技術を適用するのに、重大な注意を払うのは当然のことである。⁽⁶⁵⁾」

「検証の仕事の遂行に関係する財務市場の唯一のファクターとして、監査は、財務アナリストと投資市場にいる他のものによって必要とされる追加の公開に対する検証の方法と手続を発展させる責任を受け入れなければならない。⁽⁶⁶⁾」

マウツ＝シャラフは、以上のことが「いくらか新しい十分公開の概念を引き出している⁽⁶⁷⁾」としている。その概念とは、「第1に、企業の財務資料に利害をもつ人はすべて公開に一つの声をもっているというものであり、第2に、そのような情報を使用する人が誤導されないよう保証されるばかりでなく、そのような資料を分析する人達の助言に究極的に依存する投資家は直接、保護される、ということである⁽⁶⁸⁾」と述べている。

マウツ＝シャラフは、会計情報の拡大と監査範囲の拡大にともない「監査義務」の概念も拡大されなければならない、と述べている。監査人が予算とか資本支出計画、広告プログラムなどの財務資料の検査と検証を要請されるようになるにつれて、これまでの監査報告書の標準的短文形式はますます役立たないものとなっている。マウツ＝シャラフは、従来の監査報告書短文形式にかわって、監査人を十分保護し、さらにプロフェッションによって認められる責任にそくしているとする次の短文形式を提案している。

「われわれは〔財務諸表の名称〕にみられる資料を適正な監査注意をもって検査し、そして、それが公正に〔財務諸表の目的〕を表示していると考える。⁽⁶⁹⁾」

(6) 「独立性」概念

マウツ＝シャラフは、「独立性」概念を二つの局面、すなわち (1)「監査業務の遂行における個々の実務家の実際的な独立性 (real independence of the individual practitioner)」と (2)「プロフェッショナルグループとしての監査人の外見的独立性 (apparent independence of auditors as a professional group)」とに分け、前者を「実務家独立性 (practitioner-independence)」, 後者を「プロフェッション独立性 (profession-independence)」と名づけている⁽⁷⁰⁾。このうちマウツ＝シャラフが関心の的とするのは「プロフェッション独立性」である。監査人は、個々の実務家として、監査プログラムの設定、検証業務の遂行、監査報告の作成において独立性を維持しなければならないが、さらにプロフェッショナルな人が真にプロフェッショナルな業務にたずさわる場合のア

アプローチと態度における独立性をもたなければならない、としている。すなわち、

「これは自己に対する信頼と、さらにクライアントの支配をうけないこと、熟練した技能と能力、プロフェッションのメンバーではない人達にはみられない訓練と経験にもとづいた熟考された判断、これらの結合である。この種の独立性がなければ、人は単なる熟練した職人であり、プロフェッションのメンバーではない。⁽⁷¹⁾」

マウツ＝シャラフにとって、「独立性は、不偏性 (freedom from bias and prejudice) から構成される⁽⁷²⁾」ものである。この独立性を得るために、実務家は監査人の態度に影響を与え、緩慢であるが着実に監査人の独立性を浸食する有形無形の圧力に注意をくばらなくてはいけない。そのような監査人の独立性に反する要素 (“built-in anti-independence factor”) として、マウツ＝シャラフは、会計プロフェッションと企業との密接な関係を生み出す要素 (監査人の企業に対する金銭的依存関係、両者の密接な関係、会計プロフェッションによる経營業務) と、プロフェッション組織の要素 (大会計事務所への合併・吸収の傾向、プロフェッショナルの結束の欠如、セールスマンシップの導入) とをあげている。「プロフェッションの独立性をあやうくするこれらの要素のいくつかは、避けることができないものであり、また実際のところ独立性を強化するよう機能することもできる。⁽⁷³⁾」また、会計事務所による雇用獲得のためのセールスマンシップ的態度と競争は、プロフェッションの協力のもとに規制されるべきである。

とくに会計士による経營業務については、(1) あまりにもその範囲が広く多様で不確定であるためプロフェッショナルな基準を設けることができず、(2) 経營業務から生れる会計事務所と企業との密接な関係は、両者の間に利害の共通性を生み出し、会計士の独立性に大きな影響を与える、として、その問題点を指摘している。マウツ＝シャラフは、経營業務を会計士が遂行するなかで、なお独立性を維持する問題の解決を「プロフェッション内の専門分化 (specification within the profession)⁽⁷⁴⁾」に見出そうとする。会計士の仕事は、税務、経營業務、監査といった専門分化がインフォーマルに進んでいる。経營業

務はさらに細分化できるし、また鉱業、重工業、軽工業、公益企業、商業というような産業種類によって会計士の仕事を専門分化することもできるし、現にこのことはインフォーマルに進んでいる。このような専門分化を前提として、マウツ＝シャラフは、「監査は公会計士の他の機能より分離された特別事項として認識さるべきである。監査人として仕事をする会計士は、そのクライアントに対して他の機能を遂行すべきでないし、他の機能を遂行するものは監査にたずさわるべきではない。このように主張する理由は、監査と他の業務は両立できないということである⁽⁷⁵⁾」と述べている。そして、この主張は、公会計実務の二つの重要な特性、すなわち「第1に、実際も外見も独立性は監査業務において本質的なものであること、第2に、もし会計士とそのクライアントの直接的な利害が一致するような仕事と監査が結合される場合には、独立性は、実際上も外見上もありえない⁽⁷⁶⁾」ということを単に認めただけのことである、としている。

(7) 「倫理的行為」概念

「倫理的行為」概念においては、マウツ＝シャラフは、プロフェッショナルとして監査人がもつ、一連の行為規則で表わされた責任について述べている。プロフェッショナルの責任は、通常、(1) クライアントに対する責任、(2) 社会に対する責任、(3) プロフェッションの他のメンバーに対する責任の三つについて議論されているが、マウツ＝シャラフは、さらに、(4) 自分自身に対する責任をつけ加えるべきである、としている。監査人はこれらの責任の一つに失敗しても、あるいは他とのバランスをとることに失敗しても、プロフェッショナルな責任をはたしたことになる。マウツ＝シャラフは、「これらの別々に記された4つの責任は、一つの基本的要請として表現するならばプロフェッションの存続とその用役を促進するものといえる⁽⁷⁷⁾」としている。

プロフェッショナルな倫理は、一般的な倫理の特定分野への適用にすぎず、哲学者達が展開した様々な倫理概念は、個人が高い水準の倫理行為の達成に役

立つものである、としている。マウツ=シャラフは、「これらの概念を一緒にすると、倫理的行為分野においては、業務遂行における適正な監査注意の概念と同じ一つの概念を得る⁽⁷⁸⁾」としている。そして、この概念のもとでは、次のことが要請される。

「個々の実務家は、プロフェッショナルな人の地位を占めているために、その責任は普通の職人のものをこえている。彼は、自らのプロフェッションの理想と機能に理解する義務をもつ。彼は、何らかの提示された行為のおこりうる結果を考慮する義務をもつ。彼はプロフェッションの健全な存在を損傷する活動を抑制する義務をもつ。ここでは、彼は、彼の活動がプロフェッションに対してもつ影響を理解する知性と知識、経験をもつと仮定される。⁽⁷⁹⁾」

(1) Mautz, R. K. and Sharaf, Hussein A., *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association, 1961, P. 13.

- | | | | |
|-----------|------------------------|--------------|-----------------------------|
| (2)(3) | <i>Ibid.</i> , P. 13. | (27) | <i>Ibid.</i> , PP. 43~44. |
| (4) | <i>Ibid.</i> , P. 5. | (28) | <i>Ibid.</i> , P. 79. |
| (5) | <i>Ibid.</i> , P. 13. | (29) | <i>Ibid.</i> , P. 80. |
| (6) | <i>Ibid.</i> , P. 14. | (30) | <i>Ibid.</i> , P. 84. |
| (7)(8)(9) | <i>Ibid.</i> , P. 15. | (31) | <i>Ibid.</i> , P. 85. |
| (10) | <i>Ibid.</i> , P. 19. | (32)(33)(34) | <i>Ibid.</i> , P. 86. |
| (11) | <i>Ibid.</i> , P. 22. | (35) | <i>Ibid.</i> , PP. 86~87. |
| (12) | <i>Ibid.</i> , P. 27. | (36)(37) | <i>Ibid.</i> , P. 89. |
| (13) | <i>Ibid.</i> , P. 34. | (38) | <i>Ibid.</i> , P. 98. |
| (14) | <i>Ibid.</i> , P. 22. | (39) | <i>Ibid.</i> , P. 102. |
| (15) | <i>Ibid.</i> , P. 37. | (40) | <i>Ibid.</i> , P. 78. |
| (16) | <i>Ibid.</i> , P. 52. | (41)(42)(43) | <i>Ibid.</i> , P. 110. |
| (17) | <i>Ibid.</i> , P. 41. | (44) | <i>Ibid.</i> , P. 118. |
| (18) | <i>Ibid.</i> , P. 42. | (45) | <i>Ibid.</i> , P. 130. |
| (19) | <i>Ibid.</i> , P. 62. | (46)(47) | <i>Ibid.</i> , P. 131. |
| (20) | <i>Ibid.</i> , P. 64. | (48) | <i>Ibid.</i> , P. 132. |
| (21) | <i>Ibid.</i> , P. 65. | (49) | <i>Ibid.</i> , PP. 132~133. |
| (22) | <i>Ibid.</i> , P. 66. | (50) | <i>Ibid.</i> , P. 134. |
| (23) | <i>Ibid.</i> , P. 67. | (51) | <i>Ibid.</i> , PP. 135~138. |
| (24) | <i>Ibid.</i> , P. vii. | (52)(53) | <i>Ibid.</i> , P. 139. |
| (25)(26) | <i>Ibid.</i> , P. 43. | (54) | <i>Ibid.</i> , P. 158. |

(55/56)	<i>Ibid.</i> , P.160.	(69)	<i>Ibid.</i> , P.203.
(57/58)	<i>Ibid.</i> , P.165.	(70/71/72)	<i>Ibid.</i> , P.205.
(59/60)	<i>Ibid.</i> , P.169.	(73)	<i>Ibid.</i> , P.230.
(61)	<i>Ibid.</i> , P.171.	(74)	<i>Ibid.</i> , P.224.
(62/63)	<i>Ibid.</i> , P.174.	(75)	<i>Ibid.</i> , P.228.
(64/65)	<i>Ibid.</i> , P.196.	(76)	<i>Ibid.</i> , P.229.
(66)	<i>Ibid.</i> , P.199.	(77/78/79)	<i>Ibid.</i> , P.237.
(67/68)	<i>Ibid.</i> , P.197.		

3. マウツ＝シャラフ理論の論理的性質

マウツ＝シャラフの『監査の哲理』は、ASOBAT が発表される5年前の1961年に出版された。その著書においては、監査を論理学の一領域に位置づけ、論理学の論理を借用しながら、監査の基礎概念と理論を設定し、体系化を試みている。その理論の特徴は、次の3点にまとめることができる。

第1に、マウツ＝シャラフによって設定される基礎概念は、それ自体、詳細な行為規則として具体的にまとめあげられる性質のものではなく、監査が機能するうえでの「運用可能な解決 (workable solution)」を生み出す目的のもとに設定されている。「適格な証拠事象」や、「適正な監査注意」、「慎重な実務家」、「公正表示」、「財務適切性」、「十分公開」、「監査義務」、「プロフェッション独立性」、「倫理的行為」など、そこで設定される概念は、いずれも特定の規則に具体化されることのできないものである。それらは、ある状況から他の条況へ、ある関係から他の関係へと、多様に変化する条件のもとで発揮されるべき判断に関連した概念として設定されている。このような弾力的な監査概念の設定のあり方は、従来の伝統的な監査文献が詳細で具体的な手続と処理もしくは規則を記述するものであったのとくらべて、大きな違いがある。

第2に、マウツ＝シャラフによって設定されるこのような機能的な監査の基礎概念は、従来にないほどの幅広さをもって展開されている。その論理は、既存の会計理論に対応しようとするものではなく、それをのりこえて、新しい会計理論にも対応しうる幅広さをもっている。

例えば「証拠」概念についてみよう。そこでは、財務諸表上の検証される可能性のある多様な命題と多様な監査証拠、多様な監査テクニックが示され、そして論理学に準じた多様な検証方法（「知識獲得の方法」）が示されている。マウツ＝シャラフにとっては、このような多様な検査証拠と監査テクニック、そして多様な検証方法は、お互いに対立しあうものとはみなされず、補完しあうものとみなされる。このような「証拠」概念においては、多様な監査証拠と監査テクニック、検証方法との多様な組み合わせによって、財務諸表上の多様な命題に対する検証可能性の幅は大きく拡大される。この「証拠」概念においては、検証可能な命題の範囲は、従来のいわゆる「古典的（『真実利益』及び帰納的）モデル」の会計理論に含まれる諸命題ばかりでなく、それ以外の多様な命題にも拡大させることができる。

さらに「適正な監査注意」については、監査人のプロフェッション（「慎重な実務家」）としての平均的な能力を想定している。この概念こそ、現代の「意思決定一有用性アプローチ」の会計理論にみられる特徴的な検証可能性の論理（すなわち、「二人以上の適格者が同じ資料を調べた場合には、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」とする論理）にそのまま通じるものである。「適正な監査注意」の概念においては、もはや取引価格（取得原価）のような文書の記録に、会計的な客観性の根拠をおくような必要性はなくなる。そこでは、会計上の客観性の保証が、プロフェッション（「慎重な実務家」）として会計士がもっている命題に対する平均的な検証能力に求められる。このような「適正な監査注意」の概念こそ、伝統的な会計的客観性の概念とくらべると問題にならないほどの幅の広さを提供している。

第3に指摘しなければならないことは、マウツ＝シャラフの理論全体が、プロフェッショナルとしての会計士を概念化することに集中していることである。マウツ＝シャラフにとっては、体系的な監査理論の構築や監査公準の設定は、独立の公会計士がプロフェッションとしての地位を維持するのに必要であると説き、また、「適正な監査注意」の概念も、「独立性」の概念も、「倫理的行為」の概念も、会計士のプロフェッショナル性を具体化するものとして展開

されている。このようにプロフェッションとしての会計士の地位を強調するその執拗さは、従来の会計と監査の専門文献には、あまり見られなかった特徴であるといつてよい。

以上の3点に要約されるマウツ＝シャラフ理論の特徴は、「意思決定一有用性アプローチ」をとる現代会計理論にとって、重大な意義をもっている。「意思決定一有用性アプローチ」の現代会計理論の特徴は、すでに述べたように、(1) 経済上の「真実利益」または現実の会計実務の帰納的モデルに関心を向けるのではなく、目的適合性に関心を集中させ、(2) 会計的客観性を会計士の平均的な検証能力に依存せしめ、(2) 証拠概念を何らかの経済的真実性やコンベンションとしての会計実務の適正性というような制約より解放せしめ、(4) 会計上の全プロセスにおいて、目的適合性に対応する会計士の判断の意義を強調し、(5) 会計士のプロフェッショナルとしての能力と社会的地位を仮定した点にみられた。このような「意思決定一有用性アプローチ」の会計理論は、全体として、会計士のプロフェッションとしての判断、能力、地位を理論展開の前提においている。このような会計理論が展開するには、その展開の条件ともいふべき、会計士のプロフェッショナルな判断、能力、地位を確かなものとする論理が存在しなければならない。マウツ＝シャラフの監査理論こそ、まさに、このような「意思決定一有用性アプローチ」の会計理論が展開されるうえで不可欠の理論的な条件をととのえたものであるといえないだろうか。

確かにマウツ＝シャラフの監査理論には、目的適合性に類する概念は、どこにもみられない。また「意思決定一有用性アプローチ」の会計理論に対応しようとする意図も直接的には述べられていない。しかし、だからといって、マウツ＝シャラフの理論は、「意思決定一有用性アプローチ」の現代会計理論と無関係でありつづけているとは決していえない。それどころか、マウツ＝シャラフは、監査に個々の論理を構築することによって、「意思決定一有用性アプローチ」の現代会計理論の展開に大きく道を開いた点で、重大な意義をもっていると見なければならない。「意思決定一有用性アプローチ」の会計理論こそ、その理論が展開するうえで、マウツ＝シャラフに代表されるような監査理論の

存在を不可欠のものとする。

一般に監査理論は、会計理論の発展に対応して、いわば会計理論の発展の事後の結果として発展していくように思われがちであるが、しかし、この逆もなりたちうる。新しい監査理論が新しい会計理論の展開の理論的条件をつくり出すこともありうる。マウツ＝シャラフによる監査理論の歴史的意義も、その理論が「意思決定一有用性アプローチ」の現代会計理論の出現に先行し、その現代会計理論の展開の理論上の条件を形成した点にみられる。ここで問題にしなければならないことは、「意思決定一有用性アプローチ」の現代会計理論が、その展開にあたって、マウツ＝シャラフに代表されるような監査理論を支えなくして、なぜ展開する力をもつことができないか、ということである。この点は、現代会計理論の性格を知るうえで重大なヒントを与えていると考える。

4 結

会計理論と監査理論は、会計プロセスに対応し1対の関係にある。現実の会計プロセスにおいては、財務諸表が信頼を得るためには会計士による監査を必要とする。したがって財務諸表は、常に監査ができるものでなければならない。会計文書記録のプロセスは、監査によって終結する。監査が不可能であれば、その会計文書記録は意味をなさない。このような関係は理論分野にも反映される。新しい会計理論は、新しい監査理論を生み出す。またこれとは逆に、新しい監査理論は新しい会計理論展開の可能性をつくり出す。新しい監査理論に支えられることのない会計理論は、会計理論としての生命力を失う。このような1対の関係が会計理論と監査理論の間には、存在する。

会計理論と監査理論との1対的な関係は、とくに「意思決定一有用性アプローチ」の会計理論にあっては、その論理の必然として強く求められているものである。「意思決定一有用性アプローチ」の現代会計理論は、その論理の検証を何らかの経済的真實性とか、あるいは現実の会計実務の合理性に求めず、究極的にはプロフェッショナルとしての独立の公会計士の能力、判断、地位に求

めているため、その独立の公会計士の能力、判断、地位に関する理論、概念を直接扱う監査理論の援助を本質的に求めざるを得ない。「目的適合性」、「検証可能性」、「不偏性」、「量的表現可能性」の会計情報の質を決める基準を設定しても、それらの基準は、会計担当者の判断基準に関するものであり、この会計担当者がプロフェッショナルとしての能力と判断、地位をもたないものとするれば、それらの基準の有効性は、根底から崩れさるのである。監査理論は、直接、会計情報の質の基準を設定するものではないが、独立の公会計士が検証にあたって用いる監査証拠の種類と質、判断の方法と性質、判断を下す人の能力や水準などを扱うものであり、この監査理論こそ、独立の公会計士のプロフェッショナルとしての判断、能力、地位についての理論上の意味づけを与えるものである。現代の「意思決定一有用性アプローチ」の会計理論は、会計士のプロフェッショナルな能力、判断、地位を措定しながら、会計理論としての性質上、会計士のプロフェッショナル性そのものを直接扱うことはできない。会計士のプロフェッショナル性は、会計理論以外の理論、すなわち監査理論などによる裏うちによって、具体的な意味が与えられる。「意思決定一有用性アプローチ」の会計理論が新しい監査理論との1対的関係を求め、このような1対的関係なくしては展開できない理由は、ここにある。

このように現代会計理論がプロフェッションとしての会計士という人的要素に大きく依存し、そのために従来以上に大きく監査理論の支えを求めるようになってきている。したがって、現代会計理論の検討は、現代監査論の検討とあわせて行う必要がある。なぜなら、現代会計理論の監査論への依存傾向は、会計理論の主観性、恣意的性質がこれまでになく強まったことを意味し、そのような傾向は、現代監査論の裏うちなくしては、会計理論としての権威をもちえないからであると考えられる。

このような現代会計理論の変化をうながすものは、一体何であろうか。その根拠として、伝統的な会計理論の枠組では合理化されがたいリース、年金プラン、税配分などの新しい会計実務の進展傾向をあげることができよう。これらの会計実務の合理化の理論形式として、伝統的な会計理論の枠組でもって、

もはや限界あるものとなってきている。ASOBAT 以前の会計理論は、スターリング (Sterling, Robert R.) も述べているように、「利益」とか「財務状態」とか「未費消原価」とか、これらの本質は一体何であるかを定義し、そしてそれをいかに測定するか、という議論をつづけていたが、ASOBAT はこれとは異なったアプローチをとり、目的適合性概念のもとに「われわれが測定すべきものは何か⁽¹⁾」ということを問題にしたのである。このような論理形式上の転換によって、現実に進行する会計実務を合理化する要請に耐える会計理論を設定しようとした。ところが、このような理論設定の動きは、必然と会計理論の主観性と恣意性を強めざるを得ない、会計理論における主観性と恣意性があらわになるなかで、なおも会計理論が一定の権威を保つには、プロフェッショナルとしての会計士の権威にたよらざるを得ないし、また会計士のプロフェッショナル性を意味づける監査論などの援助を必要とする。このことは、他面、現代会計理論のかかえている問題の深刻さをも物語っている。

(1) Stone, Williard E., eded, *Foundatian of Accounting Theory*, Univ. of Florida, 1971, P. 133.

* 本稿は、会計制度研究会での加藤盛弘教授 (同志社大学) の「マウツ=シャラフは現代会計理論の展開に道を開いた」というような意味の発言をヒントにして書かれたものである。ただしここに書かれていることについてのすべての責任は私にある。