

近年、会計ビクバンといわれるように企業会計は大きく変容しつつある。ここでは、いわゆる会計不信に対して会計が如何に応えるか、とりわけ証券市場からの情報要求に対する会計は如何にあるべきかが問題になっている。周知のように証券市場向けの財務諸表に対しては公認会計士が監査を行い、適正性を保証する。この限り、会計と監査は表裏一体の関係にある。このような体制の下では、会計が変容することはとりもなおさず監査論の変容に繋がる。本論文は、このような認識により「会計上の事実を扱うとき、どのように扱うべきかを改めて考慮すべき状況すなわち通時態」の監査論がどのような姿を取るべきかを研究したものである。

このように通時的にみると、「会計上の事実を扱うとき、どのように扱うべきかを取り立てて考慮していない状況である共時態」の監査論を分析し、そこでの問題点を引き出すことが第一に必要な作業となる。本論文では、このために第1編を充てる。すなわち、この編では現行財務諸表監査における問題点が示される。ところで、ここで示された問題をもたらしている原因はどこにあるのだろうか。監査の基礎には会計があると考える以上、原因は会計にもあるはずである。したがって、会計とりわけ会計理論を分析することが必要となる。第2編をこのために充てる。この編では、会計理論が時系列的に分析されている。ところで、本論文では会計理論として専らドイツの会計学(貸借対照表論)を対象としているが、理由として二つ挙げられる。一つは、時系列的にみたととき、ドイツ貸借対照表論の流れの中に監査の現状の解決にヒントとなる事実が存在しているからである。すなわち、現在、会計学は現行会計実務を理論的に支えている収益費用アプローチから資産負債アプローチへと会計思考の転換を行いつつある。これに対して、ドイツ貸借対照表論はアメリカやイギリスの会計理論と異なり、歴史上明確に静態論すなわち資産負債アプローチから動態論すなわち収益費用アプローチへと転換した。つまり、現状とは逆の動きがあった。ということは、静態論から動態論への会計理論の展開の中で、現在の会計不信の要因が生み出されたことになり、これを明らかにするためにはドイツ貸借対照表論の分析が必要になる。これが第一である。もう一つは、会計理論そのものに求めらる。既述のように現行会計は収益費用アプローチを採っている。この会計理論を完成させたのがシュマーレンバッハ(E. Schmalenbach)、ワルプ(E. Walb)、コジオール(E. Kosiol)といった動態論者であり、彼らの成果はわが国の企業会計原則に取り入れられている。否むしろ、企業会計原則が会計の前提に収支計算をおいている事実を始め、これまでのわが国の会計処理の合理性はその基盤を彼らの思考・理論に置いているといっても過言ではない。ここに、ドイツ貸借対照表論の分析の必要性がある。

これら会計理論の分析結果を踏まえ、第3編でまとめてとして、論者のいう通時態すなわち会計の変容期における監査論の在り方が提示される。

本論文は、序章と、既述の第1、第2、第3編の3部から構成されており、第1編に、4章、第2編に、同じく4章、第3編に、2章が充てられている。

序章は、本論文の研究領域の限定および問題意識ならびに方向付けを行っている。第1章は、本論文の基礎となる岩田巖理論の紹介と、監査の現状を眺みつつ監査論における岩田理論の意義を述べている。この理論によれば、企業会計は損益法と財産法の二つの利益計算法により成り立っている。すなわち、理念的には、簿記記録から収益費用を直接把握して利益を計算する損益法のそれと、資産負債の実地調査に基づいて利益を計算する財産法のそれとが照合され、この二つの利益の一致を確認するシステムとして企業会計は理解される。しかしながら、会計実践では帳簿記録を会計数値の拠り所とする損益法の手続が優先し、財産法の過程が完全な形では機能しなくなっている。そこで、この機能を担うものとして監査があるとされる。ここでは、批判性と指導性という監査の会計に対する機能のうち指導性が前面に出るはずである。これに対し、監査の現状は、わが国の最初の監査基準を設定した岩田のこのような理論から離れて、批判性に重きをおいている。しかし本論文では、会計不信がいわれている今日において、岩田理論は再評価されるべきであるという姿勢が示される。第2章では、イギリス、アメリカのこれまでの監査の歴史を分析し、「記録と事実の照合」を行う貸借対照表監査から「原則と方法の照合」すなわち会計基準と会計処理の照合を行う財務諸表監査へ変化していった事実を指摘しつつ、この分析を通じ変容期の監査として、帳簿記録による検証可能性を追求する監査から、事実および目的適合性に重きをおく監査へ移行せざるをえないのではないかと見出しが示される。その際、会計の基礎にある簿記の役割の変化の予測も示される。

ところで、会計不信、監査論の次元では期待ギャップの発生の原因については、会計の最高原則である「真実性の原則」の変容があるといわれる。そこで、第3章では、この原則の意味の変容過程について検討する。当初、この原則は貸借対照表真実性の原則ともいわれ、貸借対照表により何らかの形で財産計算を行うために資産負債に期末時点の实在性いわゆる絶対的真実性を求める原則であった。ところが、企業会計の目的を財産計算ではなく損益計算にあるとする動態論の台頭により、貸借対照表に計上される資産負債は損益計算の原則により決められ、いわば損益計算的資産負債となった。ここでの真実性の確保は期間利益の合計と全期間の収入支出の差額との一致に求められ、真実性の原則がいわゆる相対的真実性に変容した。これが現行企業会計原則の真実性の原則の意味となっている。この結果、監査においても損益計算過程の検証、換言すれば「原則と方法の照合」を行えば十分とされ、期待ギャップを論理的に生ぜしめるものになったことが示される。第4章では、第3章での分析を受け、相対的真実性を求める会計の本質を論じるとともに監査論としてあるべき会計を暗示する。本論文によれば、相対的真実性を求める会計においては、会計数値は複式簿記から誘導されるフローに基づくものとなり、監査は会計基準への準拠を求める準拠性監査すなわち適正性監査とならざるをえず、そこで求められるものは批判性にあるとされる。しかし、このような監査が会計不信の原因になっていることは明白であり、この解決のためには、ストックに基づく実質優先性監査に移行せざるをえず、この結果として監査は指導性を発揮すべきことになること

が、アメリカならびに最近のわが国の実情を紹介しつつ述べられる。

本論文は監査の前提に会計があるという立場を採っている。だとすると、会計の姿を明らかにしなければ、監査の姿が明らかにならない。第2編では、わが国会計学に大きな影響を与えた19世紀後半から20世紀までのドイツ貸借対照表論により会計が如何なる姿を持ち、どのような会計事象を対象としていたかが分析される。本編最初の第5章では、本論文独自の分析視点・座標が示される。具体的には、貸借対照表に、何らかの状態表示の機能を求めるストック貸借対照表観と何らかの流量のありさまを示す機能を求めるフロー貸借対照表観、ならびに、会計とは、現実の世界(リアル・ワールド)を写像しようとしている行為であるとする写像的会計観と、勘定という記号と記号との間の動きの世界(アカウンティング・ワールド)を記述する行為であるとする相補的会計観である。

第6章では、今日の会計実践に理論的支持を与えてきた動態論、シュマーレンバッハ、ワルプ、ゴジオールの学説が分析される。ここでは、これらの論者がみている貸借対照表はフロー貸借対照表観によるものであることを明らかにするとともに、会計観において、シュマーレンバッハには写像的会計観が残るものの、収支概念の操作により貸借対照表での利益計算機能を説明するワルプおよびゴジオールの理論は、会計をアカウンティング・ワールドでみ、相補的会計観の世界の会計に在ることが示される。これを監査との関係でいえば、動態論はリアル・ワールドから離れるから、いわば期待ギャップを生ぜしめる要因を内包し、その展開はそれを倍加していくことになる。第7章では、この動態論へのアンチテーゼである静態論、有機論、良動態論が分析される。静態論については、時価を採るか取得原価を採るかにより本論文で取り上げたドイツ旧商法およびシェアー(J.F.Schar)を代表とする旧静態論とル・クートル(W.le Ccmtre)の新静態論とに分けられるが、いずれも財産目録を会計の基礎に置いている点でストック貸借対照表観であるとともに、新静態論が取得原価を採る理由を複式簿記記録がリアル・ワールドを反映していると理解している点に求められるとして、旧新ともに写像的会計観に立っているとす。

ところで、財産計算を会計目的とする静態論は、現行会計を支えている損益計算を会計目的とする動態論と相対峙し相容れないものであるとするのがこれまでの会計学の一般的な理解である。本章は、この理解が正しいかどうか、すなわち損益計算を志向することと財産計算を志向することが相容れないものであるかどうかを検討する。これに関して、会計学説の中には、損益計算と財産計算を何らかの形で二つながら全うしようとするシュミット(F.Schmidt)の有機論やゾンマーフェルト(H.Sommerfeld)の良動態論のような学説も存在する。そこで、これらを分析して、結果的にはこれらの論者のいうところを総合すると彼らの貸借対照表は最終的にストック貸借対照表観・写像的会計観に至ることが示される。つまり、ドイツ貸借対照表論は究極的にはフロー貸借対照表観・相補的会計観に立つ学説とストック貸借対照表観・写像的会計観に立つ学説とに整理される。前者が動態論であり、後者がそれ以外の学説となる。これを監査の次元でみると、現行監査は、動態論により理論的支持を与えられた会計に基づいて行っているため、フロー貸借対照表観・相補的会計観に基づく監査を行っており、現実から遊離する論理的必然を有していたことになる。本編の最終章、第8章では、これまでの学説の分析のまとめを行うとともに、これが簿記実践でどのように現れているかも示される。具体的には、フロー貸借対照表観が現実を写像する写像的会計観を採るとき、それは複式簿記が把握する期中の取引に限られる。

その結果、フロー貸借対照表として現れる期末の貸借対照表は相補的な姿をとることにならざるをえない。つまり、動態論に基づく監査は相補的な会計観の世界の監査論になることが運命付けられていたことになる。そして、元帳数値を集計させる大陸法の簿記処理もこれに関わる。これに対して、ストック貸借対照表観は期末の状態を把握しようとするから、論理的には財産目録の作成を求め、写像的会計観を採ることになる。そして、英米式簿記には写像的会計観を受入れる余地があることも示される。

第3編は、これまでの論述を受け、監査論として進むべき方向を示し、本論文のまとめをしている。その最初の第9章では、近年、改革が叫ばれ様々な試みが行われるとともに会計として未整備であったため企業会計とは違い旧来の慣行に囚われない点で自由に考えられる公会計を素材にして、会計情報の質と在り方について私案が提示される。具体的には、公会計に複式簿記を導入し会計情報を誘導しようとするような会計の改革は、前掲動態論の範疇に属するものであり、これは過去の収支に依存するから過去志向的なものとなり、一方、財産目録を作成し、ここから情報をえようとする改革は未来志向的なものとなることが指摘され、現在の動向としては、後者の方向付けが取られており、実質を優先させる点でも好ましいとされる。終章では、監査の現状の問題点を示しつつ、本論文のまとめと監査の進むべき方向付けがなされている。これまで、監査においては二重責任の原則が主張され、これに基づき批判性が求められてきた。しかし、これらは、フロー貸借対照表観・相補的会計観に立っている会計の下で有効に機能するものである。これに対し、昨今のように会計環境が変容している状況の下では、写像的会計観・ストック貸借対照表観に基づく監査に移行しなければならない。この監査では、指導性が求められ、ゴーイング・コンサーン監査はもとより、監査人は積極的に財務諸表作成における会計上の判断に参加し、会計不信の払拭に努めなければならないと主張される。ただし、合理的な会計判断が確立していない現状においては、監査人の監査行為について当事者の納得をえることを目指す「納得の監査論」を志向せざるをえないと締め括られている。

本論文でとくに評価される点は以下のとおりである。

会計したがって監査不信が叫ばれている現状にあって、監査の基礎となる現行会計の中にその要因があることを指摘したことである。具体的には、現行会計を理論的に支えるフロー貸借対照表観に基づく動態論は相補的会計の世界で会計を行っており、監査もこの世界に止まらざるをえず、会計基準に依存し複式簿記から財務諸表を誘導する過程の適正性を問い、二重責任の原則による批判性を追及する監査を行わざるをえないという監査論の限界を会計理論的に明らかにした点が評価できる。

第二に、第一の状況を受けてその解決策を模索した点である。具体的には、まず会計理論として動態論と対峙するストック貸借対照表観・写像的会計観による会計理論が存在することを明らかにする。これは名のとおり現実を写像しようとするものであり、この論理が会計学に変容が求められる状況つまり通時態において採るべきものとされ、ここでの監査論では財務諸表が写実機能を果たしているかどうかの判断はもちろんゴーイ

ング・コンサーン監査の必要性を含み指導性が求められることになることを指摘し、会計理論的に監査論の今後の方向付けを行った点が評価できる。

第三に、岩田理論を再評価し、現代的意義を明らかにしたことである。岩田理論は損益法と財産法が一致するという形で批判性監査と指導性監査を同じ次元のものと考えていたが、そもそもこの二つは異なる世界の会計を取り扱っていると、岩田理論は通時態で有効な理論であることを明らかにして、岩田理論の有効性を再評価し、その意義を示した点が評価できる。

第四に、ドイツの貸借対照表論を新たな視点から整理したことである。従来、ドイツ貸借対照表論の分析にあつては、会計目的との関係で分析されることが多かった。しかしながら、このような分析では議論が平面的になりがちである。本論文で示された写像的会計観と相補的会計観という座標は理論として対象としている世界が異なることを明らかにし、学説を立体的に分析できる視点を提示した点が評価できる。

他方、本論文には、問題点がないわけではない。

第一に、監査論の前提となる会計すなわち現行会計原則を支える思考として、会計理論とりわけドイツ貸借対照表論に求めたため、本論文は抽象度が極めて高い内容となっている点である。この結果、監査基準の具体的内容との関係が必ずしも明らかにされていないが、この点は評価が分かれるであろう。第二に、通時態・共時態という用語を本来の意味で使用している文脈と、それとは異なる独自の意味で使用している文脈があり、用語法としての統一が取れていない点である。第三に、本論文独自の通時態でみることは、そこに某かの歴史的必然ないし歴史的発展があることも証明すべきではないかという点である。

最後に、本論文の内容の多くは佐々木氏の既発表論文を基にしているが、そのことへの言及がない点である。

本論文は以上のような問題点を残してはいるものの、これらは本論文の長所を損なうものではなく、今後の研究によって十分に克服可能である。本論文は会計および監査の変動期におけるあるべき監査論の方向を示したものとして、学界に貴重な貢献をしたと認められる。よって、審査員一同は、所定の試験結果をあわせ考慮して、本論文の筆者が一橋大学学位規則第4条第3項の規定により一橋大学博士(商学)の学位を受けるに値するものと判断する。