慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	会計士監査史論の展開：会計学の基本問題[II](8)
Sub Title	Development of historical research on professional auditing
Author	友岡, 賛(Tomooka, Susumu)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2018
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.61, No.2 (2018. 6) ,p.1- 12
JaLC DOI	
Abstract	デレク・ マシューズ(Derek Matthews)の『監査の歴史』(2006年)に学びつつ, 従前の会計士監査史論の展開を辿る。
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20180600-0001

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

三田商学研究
第61巻第２号
2018 年 6 月

2017年３月２日掲載承認

会計士監査史論の展開

―― 会計学の基本問題〔Ⅱ〕（８）――

友　岡　　賛

＜要　　約＞
デレク・マシューズ（Derek Matthews）の『監査の歴史』（2006年）に学びつつ，従前の会計士監査史論の展開を辿る。

＜キーワード＞
英米法，会計プロフェッション，会社法，企業の規模，経営者の専門性，原則主義，試査，実質優先思考，精査，精細監査，貸借対照表監査，内部統制システム，二重責任の原則，ハイ－リスク・ハイ－リターン型の法，判断，不正・誤謬の発見・防止，法定監査，簿記監査，優先規定，離脱規定

会計と監査は相即不離の関係にあり[1)]，監査の歴史には，実質優先思考の類いを俟つことなく，判断に対する需要の増大傾向を認めることができ，実質優先思考ないし原則主義の下においてはなおのこと，いよいよもって判断が必要とされ，判断の質は監査を担う会計プロフェッションがこれを担保する。

如上の筋書きを（あえて）念頭に置いて会計士監査史論の展開を辿る。

なお，通説は以下のようにまとめられる。

＜引用について＞
原文における（　）書きや太文字表記や圏点やルビの類いは，原則として，これを省略した。したがって，引用文におけるこの類いのものは，特に断りがない限り，筆者（友岡）による。
また，引用に際して，促音や拗音の類いが小文字表記されていない場合は小文字表記に改め，漢数字は多くの場合，算用数字に改めるなどの加筆を施している。

1)「つねに「監査」を意識する。これが友岡会計学の本性でもある」（茂木虎雄「友岡賛著『歴史にふれる会計学』（書評）」『書斎の窓』第464号，1997年，67頁）ともされる。

「会計監査は，精密監査から貸借対照表監査へ，そして財務諸表監査へ発展した。イギリスで生育した精密監査が，1880年代にアメリカに導入されて20世紀初頭の貸借対照表監査を生み，1929年に始まる株式恐慌を直接の要因として財務諸表監査へと変貌した，というのが会計監査の大きな流れである[2)]」。

簿記監査

T. A. リー（T. A. Lee[3)]）によれば，監査の歴史は会社企業が出現をみる前の19世紀半ばまでの時期とそれ以降の時期に二大別される[4)]。

ただし，そもそも説明責任（accountability）を伴う形をもって経済活動が行われている場合には常に監査という行為が随伴し[5)]，それは必ずしも会社企業の存在を前提とするものではなく，また，いずれにしても，「それが置かれた状況がどうあれ，監査は，現在に至るその長い歴史の大半において，経済資源の所有者をその資源の受託管理責任（stewardship[6)]）に関わる不正・誤謬から守る，ということを一貫した目的としていた[7)]」。

すなわち，19世紀を迎え，資本と経営の分離が進展をみ，出資者に財務諸表をもって説明する必要が認識され，そしてまた，財務諸表の質を検証する必要が認識されるに至ったのちにおいても，「監査の目的は不正に関わるものであり続けた[8)]」。監査の課題は，財務諸表の基となる会計記録に不正・誤謬がないかどうか，ということであって，会計史家たちはそうした監査を「簿記監査（bookkeeping audit）」と称し，会計証憑から帳簿記入までを辿る役割として捉えている[9)]。

デレク・マシューズ（Derek Matthews）によれば，イギリスにおける監査は1960年代に至るまでこれを簿記監査として捉えることができ，「監査」とは称されるものの，監査人の作業は帳簿の整理に始まり，決算，財務諸表の作成を経たのち，当該諸表に監査済みの署名を行う，というものだった[10)]。

「1960年代に至ってさえも，監査人たちが「純粋な監査（pure audit）」と称するもの，すなわち，完全な一組の計算書類を入手した上でもって，その正確性を彼らが調べるというもの……は少なかった[11)]」。簿記監査における時間の大半は取引の確認と転記に費やされ，こうした作業は大勢の

2）千代田邦夫『貸借対照表監査研究』2008年，ｉ頁。

3）トーマス・アレクサンダー・リー（Thomas Alexander Lee）の著書等における氏名の表記は「Thomas A. Lee」，「T. A. Lee」，および「Tom Lee」の３種がある（恐らく「T. A. Lee」が最も多い）が，本稿の文献リスト（アルファベット順）はこの表記の異同を考慮することなく作成されている。

4）Tom Lee, *Corporate Audit Theory*, 1993, p. 59.

5）*Ibid.*, p. 59.

6）「accountability」および「stewardship」ならびにこれらの関係について下記のものを参照。
友岡賛『会計学原理』2012年，第２章。
友岡賛『会計学の基本問題』2016年，第２章。

7）Lee, *Corporate Audit Theory*, p. 60.

8）*Ibid.*, p. 60.

9）*Ibid.*, pp. 60–61.

10）Derek Matthews, *A History of Auditing: The Changing Audit Process in Britain from the Nineteenth Century to the Present Day*, 2006, p. 133.

11）*Ibid.*, p. 133.

年季奉公人によって行われ，他方，貸借対照表の資産と負債の検証に費やされる時間は頗る少なく，在庫の評価については経営者による口頭での説明が十分な証拠として採用されることも少なくなかったが，しかし，1960年代以降，1980年代までには監査人の作業は激変し，簿記監査の減少と実地棚卸しの立ち会いや売掛金の確認等の増加をみることができる。1960年代以降には監査の焦点が損益計算書から貸借対照表へと移行し，すなわち取引の検証から資産と負債の検証へと移行し，その結果が実地棚卸しの立ち会い等の増加だった。[12)]

英米の異同

リーは「19世紀末ないし20世紀初頭のプロフェッショナル会計士の状況において最も注目すべき特徴は，アメリカの企業には公共会計士を（例えば監査のために）常用するという習慣がなく，公共会計士は一般に会計業務ないし不正の調査のために臨時的に雇用されていた，ということである」[13)]としているが，他方，マシューズによれば，英米を比較した場合，アメリカの監査人は当初から純粋な監査を行っており，イギリスの監査人のように簿記監査に力を入れるということはなかったとされ，[14)]アメリカにおける監査論の先駆とも看做しうるロバート H. モンゴメリー（Robert H. Montgomery）[15)]の『監査――理論と実践』（*Auditing: Theory and Practice*）はその初版（1912年）において「不正・誤謬の発見は既にアメリカにおける監査の主目的の座にはなく……モンゴメリーは伝統的なイギリスの「簿記係監査（book-keeper audit）」[16)]よりも，より進歩的な「貸借対照表監査」を支持した」[17)]。

マシューズによれば，英米における監査の異同については，英米の①法制度の異同，②企業の資金調達方法の異同，および③企業の規模や経営者の専門性の異同，がその理由として挙げられる。[18)]

①は，アメリカにはイギリスの1900年会社法[19)]の規定のような企業に監査を義務付ける法規定がなく，したがって，アメリカの監査人は監査を義務とはしないクライアント企業のニーズに応える必要があり，費用の掛かる精細監査（不正・誤謬の発見のための監査）はクライアント企業の望むものではなかった，ということで，[20)21)]例えば山桝忠恕は以下のように述べている。

12）*Ibid.*, pp. 133-135.

13）T. A. Lee, *The Development of American Public Accountancy Profession: Scottish Chartered Accountants and the Early American Public Accountancy Profession*, 2006, p. 17.

14）Matthews, *A History of Auditing*, p. 148.

15）友岡『会計学の基本問題』137～139頁。
友岡賛『会計の歴史（改訂版）』2018年，236～241頁。

16）山桝忠恕は次のように「帳簿つけの監査」という訳を当てている。「かのモンゴメリーは，当時のアメリカの監査を回顧し，それをもって「帳簿つけの監査」（bookkeeper audit）と呼び，監査のプログラムは，つねに，一切の現金支出の証憑突合，一切の計算・帳簿の突合，元帳から試算表，試算表から財務表への転記の突合からなりたっていた旨を述べている」（山桝忠恕『監査制度の展開』1961年，150頁（（　）書きは原文））。

17）Matthews, *A History of Auditing*, p. 144.

18）*Ibid.*, pp. 145-148.

19）同法について下記のものを参照。
友岡賛『会計プロフェッションの発展』2005年，45～46頁。

「19世紀も，その末葉ともなり，20世紀への過渡期ちかくともなると，アメリカの会計監査は，早くも……精細監査直輸入の段階からの蟬脱を試みようとする徴候を，極めて顕著に現わし始め……監査手続の総量（したがってまた費用）の軽減を図ろうとする方向をとり始めた。……当時まだ法定監査の義務のもとにおかれていなかった同国の経営者をして自発的に監査を依頼させ利用させるには，なによりも，それによって企業にもたらされる利益がそれに要する費用を償ってあまりあるような経済的な監査方式を編み出すことを必要としたからにほかならない。……精査（complete checking）こそを本体とする文字どおりの精細監査[22]というのは，イギリス資本の導入などに結びついて特に強要される場合とか，特殊例外の場合は別として，アメリカの経営者に自発的に監査の委嘱を決意させるためには，あまりにも高価であり，もともとアメリカ人自身の気質とも合致しなかった[23]」。

また，②は，イギリスにおいては比較的小規模な企業であっても証券市場において資金を調達していたのに対し，アメリカにおいては銀行からの資金調達が一般的であり，したがって，信用供与者のためのものとして捉えられるアメリカの監査には貸借対照表項目の検証が求められた，ということで[24][25]，例えばA. C. リトルトン（A. C. Littleton）はイギリスの監査について以下のように述べている。

「イギリスの監査制度とアメリカの監査制度とを比較対照して考察すると，その発展史的背景にかなり異なる点の或ることを認める。19世紀中に発展したイギリスの監査は，会社自体における信用拡大の要求とはなんら関係をもたない。だから，イギリスの監査にあっては，会社の財務流動性については別に強調するところがなかったのである。また，それは内部的経営能率の検査という方面についても，特別に関心がよせられるということはなかった。イギリスの監査は，株主が取締役に委託した権限につき，取締役が責任をはたし

20）Matthews, *A History of Auditing*, p. 145.

21）ただし，大矢知浩司は，けだし，1880年代のイギリスに関するA. C. リトルトン（A. C. Littleton）の「依頼者は比較的簡単な表面的な検査に相当する程度の料金しか払いたがらないので，完全な検査をおこなうことは不可能な場合がしばしばある」（リトルトン／片野一郎（訳），清水宗一（助訳）『会計発達史（増補版）』1978年，427頁）という記述に鑑み，「程度の差こそあれ，精密監査に対する時間と費用の軽減要求は，ひとりアメリカのみの特殊現象ではありえず」（『会計監査――アメリカにおける生成と発展』1971年，54頁）と述べ，アメリカにおける「試査監査の展開はイギリス監査の発展傾向と同一のものである」（同上，54頁）としている。

22）なお，山桝は次のように概念を用い分けている。「精細監査（detailed audit）は，本来は精査（detailed checking）を旨とするが，わたくしは，精細監査の概念自体と精査の概念自体とは，これをわけて考えている。つまり，試査（test checking）は後者にこそ対立する語であり，前者すなわち精細監査そのものと同一のディメンションに位置するものではない」（山桝『監査制度の展開』152頁（（　）書きは原文）。

23）同上，151～152頁（（　）書きは原文）。

24）Matthews, *A History of Auditing*, pp. 145-146.

25）ただし，後述のように，「アメリカにおける……法定監査以前の「貸借対照表監査」をどう捉えるか」（千代田『貸借対照表監査研究』iii頁）に拘泥する千代田邦夫によれば，「貸借対照表監査を信用監査とのみ結び付けることは誤りである」（同上，ii頁）。

たか否かを株主が監督検査する手段であったのである[26]」。

他方，アメリカにおける信用監査について同じくリトルトン，あるいはウォルター A. スタウブ（Walter A. Staub）はそれぞれ以下のように述べている。

「1880年代における米国の会計監査は，大部分『帳簿監査』（bookkeeping audit）であり，会計係および現金出納係の誠実性に関するものであった。1890年代およびそれ以後においては，公会計士は会社の合併ならびに併合の場合における発起人から，審議中の会社の資産，負債および営業を調査することを依頼された。これは株式会社が急速に発達を遂げた時期のことである。併合が完成した後においても，同じ会計士が，一般管理に当る職員に対する資料として，継続企業としての会計ならびに報告方式を設定するように要求された。この同じ会計士が，年度監査のため営業活動における組織を観察し，記録された資料を検査するよう依頼されるということは当然で……これは経営者のための会計監査であった。その後間もなく，監査は借入を行う場合の保障（ママ）となった。……20世紀の最初の10年または20年間において，銀行業者は独立的公会計士によって監査された計算書類ならびに貸借対照表を準備する借入者に対して，より寛大な信用条件を付するという意図を示した[27]」。

「米西戦争につづくビジネスの急激なる発展，企業規模の拡大（1890年代末期および1900年代初頭におけるトラスト形成期の如く，しばしば他企業との合併による拡大），および，かかる大会社を監査することが原因となって，監査においては，期間の全取引に関する検査よりもむしろ勘定についての一つの選択的テストが必要になってきた。……この新しいアプローチは，主として貸借対照表検査として知られてきているものであった。……第１次世界大戦に先立つ10年間に，貸付銀行の商企業に対する信用は，評判の良さのみではなく，財務状態に関しての明確な知識にもとづいて与えられるようになった。すなわち，大都市における商業銀行は信用調査部門を設置して，会社の提出する財務諸表を慎重に調査し……始めた。……まず最初は，受信者は銀行に未監査の財務諸表を提出したのであるが，その後，連邦準備銀行の要件に準拠した監査証明を受けた財務諸表を提出するようになったのである[28]」。

ただし，例えば森實によれば，「信用監査がとくに重要であったのは1910年代ごろまでであり，1920年代には，もう，他の監査目的のほうが重要になりつつあった……。1920年代ごろになると，しだいに整備されてきた証券市場によって資本調達を行なうことが可能により（ママ），銀行の短期金融

26）リトルトン／片野（訳），清水（助訳）『会計発達史（増補版）』410頁。
27）A. C. リトルトン／大塚俊郎（訳）『会計理論の構造』1955年，157～158頁（（　）書きは原文）。
28）ウォルタ A. スタウプ／大矢知浩司（訳）『会計監査発達史』1966年，15～20頁（（　）書きは原文）。

に依存することが相対的に少なくなったので，証券投資家保護のために会計士監査を利用することを要請する社会経済状態に変化しつつあった[29]」とされているが，しかし，千代田邦夫によれば，「（そもそも）銀行のための信用監査は……一世を風靡したものではなかった[30]」とされる。なお，この千代田は通説，すなわち「貸借対照表監査は，およそ1900年代から1930年代初め頃までのアメリカにおいて，銀行が短期融資を求める者の返済能力または財政状態を判定するために，公会計士による監査証明を添付した貸借対照表を提出することを要請したことにより発達したもので，銀行のための信用監査である。……アメリカの会計職業は，この信用監査により発展した[31]」とする説を執拗に批判的に吟味しており[32]，そうした千代田説はこれをここに看過することはできないが，その検討は本稿の埒外とする。

閑話休題。いずれにしても，英米における監査の異同について三つの理由を挙げるマシューズは，しかしながら，③にこそ注目し，彼によれば，「大西洋を挟んだ両国間の監査実務の相違に関する三つ目の，そして恐らく最も重要な理由はクライアントの規模であった[33]」。

「19世紀にあってアメリカの鉄道会社はイギリスのそれの10倍の軌道距離を有し，この規模の相違は製造業の会社についても同様であった[34]」。「1933年以前のアメリカにあっては最大級の会社のみがプロフェッショナル会計士にコンサルティングや監査を依頼しており，のちに上場会社のみが監査を強制されることとなったのに対し，イギリスにおいては多くの小規模な会社が監査を受けていた[35]」。このことは「その原因を……法の要求の違いに求めることもできようが，しかし，恐らくはこれを資本市場の要求の違いに求めた方が適当であろう。これらのイギリスの小規模会社はその多くが1900年会社法によって強制される前に既に監査人……のサービスを受けることを選択していたからである[36]」。

マシューズによれば，「アメリカの会社の規模と（恐らくは規模がもたらした）経営の専門性は三つの点（ⅰ～ⅲ）において外部監査の性格に大きな影響を与えた[37]」。

英米を比較した場合，アメリカの方が監査クライアントの規模が大きかっただけでなく，経営者の専門性もアメリカの方が高く，したがって，経営組織についても同断だった。アメリカの企業は信頼しうる簿記システムを有し，したがって，簿記監査は必要ではなく，誤謬等の発見は監査人の職務ではない，とすることができた（ⅰ）。また，クライアントの規模の大きさは精細監査をもって困難にし[38]（ⅱ），さらにまた，信頼しうる内部統制システムの存在に依拠することができた監査人は，したがって，貸借対照表の検証に時間を充てることができた[39]（ⅲ）。

29）森實『会計士監査論――近代監査思考の展開（増補版）』1975年，15頁。
30）千代田『貸借対照表監査研究』ⅰ～ⅱ頁。
31）同上，ⅰ頁。
32）同上，242～244頁。
33）Matthews, *A History of Auditing*, p. 146.
34）*Ibid.*, p. 146.
35）*Ibid.*, p. 147.
36）*Ibid.*, p. 147.
37）*Ibid.*, p. 148（一つ目の（　）書きは原文）.
38）「企業の規模の拡大は，事実上，完全監査の貫徹を不可能とし」（山桝『監査制度の展開』152頁）た。

叙上のことは次のように敷衍される。「イギリスの会社はその大半が規模と組織の両面においてアメリカの会社の後塵を拝しており，恐らくはこのことがイギリスにおける監査の性格を決める中心的な要素であった。イギリスの監査人はクライアントのための帳簿の作成を依頼されることが頻繁にあり，このことが，損益計算書の取引に焦点を合わせ，可能であればすべてを確認し，数値の算術的な正確さを強調する，という監査のパターンをもたらした。また，イギリスにおいてはクライアントが小規模であったため，アメリカの場合と較べ，サンプリングに依存する必要性が低く，他方，クライアントの内部統制への依存可能性も低かった。したがって，イギリスの監査人には，通常，アメリカの監査人のように貸借対照表に集中する機会がなかった[40]」。

如上の20世紀の前半における状況は，しかし，その後，イギリスの企業がアメリカの企業に追い付いてくるにつれて変わり，イギリスの監査も「大西洋の向こう側と同じようになっていった[41]」。

他方，イギリスの企業の規模の拡大と経営管理の専門化の進展は会計プロフェッションにとって監査業務以外の面にも影響を及ぼし，例えば企業に雇用される会計士は1951年から1991年までの間に５倍増をみ，そうした企業内会計士[42]の多くは以前は監査人が手掛けていた財務諸表の作成等の会計業務に従事し，また，企業内会計士の増加は管理会計の発展とも結び付いていた。そうした企業内会計士の増加はその大きな理由をコストの削減に求めることができ，すなわち企業にとっては外部の監査人よりも企業内会計士の方が安上がりだった[43]。

コストの問題は会計士事務所にもみることができ，イギリスの会計士事務所は1950年代以降，人件費の増大に直面していた。かつて年季奉公人は，無給であったばかりか，事務所に謝金を支払っており[44]，いずれにしても，そうした年季奉公人の存在あってこそ，手間の掛かる簿記監査の類いはこれを行うことができた。しかしながら，会計士志望者の労働市場は買い手市場から売り手市場へと変わり，謝金の支払いはなくなり，あまつさえ，無給どころか，魅力的な俸給を支払わなくてはならなくなり，簿記監査，あるいは精細監査の類いは最早，困難となった[45]。

財務諸表の規則準拠性

監査の「主眼点における大きな変化は1960年代の初期までに生じた[46]」。簿記監査，あるいは不

39）Matthews, *A History of Auditing*, pp. 148-149.
40）*Ibid.*, p. 150.
41）*Ibid.*, p. 150.
42）企業内会計士（ないし企業専属会計士）（accountant in business ないし accountant in industry）について下記のものを参照。
友岡『会計プロフェッションの発展』１～２頁。
友岡賛『会計士の誕生――プロフェッションとは何か』2010年，38～42頁。
43）Matthews, *A History of Auditing*, pp. 153-154.
44）年季奉公制度について下記のものを参照。
友岡『会計プロフェッションの発展』229～247頁。
友岡『会計士の誕生』209～221頁。
45）Matthews, *A History of Auditing*, pp. 158-159.
46）Lee, *Corporate Audit Theory*, p. 64.

正・誤謬の発見・防止は重要性の低下をみ，「不正，その他の不法行為，および誤謬の防止や発見に関わる第一の責任は経営者にある」[47]という二重責任の原則[48]はこれについて社会的な合意が得られ，「監査人たちが，不正・誤謬の発見・防止に代えて，会計と開示の準拠性を監査の主目的とするときが到来する」[49]。すなわち，これは「会計記録の正確さを問題とし，不正・誤謬の発見・防止を目的とする監査から，公表財務諸表の全体的な会計的準拠性を証明する監査へ」[50]の転換であり，これは会社法会計規定上の優先規定[51]に一貫して用いられてきている抽象的な文言，別言すれば「一般的な用語（general terms）」[52]における「真実かつ正確な概観（a true and correct view）」から「真実かつ公正な概観（a true and fair view）」への移行とも符合している[53][54][55]。

イギリスの会社法は1856年株式会社法が監査人に貸借対照表の正確性の確認を求めるとともに，貸借対照表が当該会社の業務状態に関する真実かつ正確な概観を表示すべく適切に作成されているか否か，についての意見表明を求め[56]，この規定は爾後，諸会社法を経て1929年会社法にも継承されていた[57]が，1943年に商務大臣によって任命された会社法改正委員会における議論の結果，新たに「真実かつ公正な概観」が採択され，1947年会社法は貸借対照表に当該会社の業務状態に関する真実かつ公正な概観を与えることを求め，損益計算書に当該会社の損益に関する真実かつ公正な概観を与えることを求め，これは基本法たる1948年会社法に収められるに至った[58]。

47）*Ibid.*, p. 62.

48）下記のものを参照。
友岡『会計学原理』188～194頁。

49）Lee, *Corporate Audit Theory*, p. 63.

50）*Ibid.*, p. 63.

51）優先規定（離脱規定）については例えば下記のものを参照。
友岡賛「イギリス会計史論の展開――会計学の基本問題〔Ⅱ〕（７）」『三田商学研究』第61巻第１号，2018年，238頁。

52）Matthews, *A History of Auditing*, p. 140.

53）Lee, *Corporate Audit Theory*, p. 63.

54）もっとも「「真実かつ公正な概観」規定は会計の最優先規定であることが明示された点で従来の「真実かつ正確な概観」の要求とは異なることに注意しなければならない。……「真実かつ公正な概観」規定は……従来の「真実かつ正確な概観」規定の法律的位置づけとは異なるのである」（山浦久司『英国株式会社会計制度論』1993年，247頁）。
ただし，1929年会社法において監査人は「貸借対照表が……会社の状況の真実かつ正確な概観を表示するよう適切に作成されているか否かを述べることを要求され」（同上，165～166頁）ていた。

55）ここでは「一貫して用いられてきている抽象的な文言……における「真実かつ正確な概観」から「真実かつ公正な概観」への移行」と述べ，また，「抽象性は柔軟性に繋がる」と後述されることになるが，ただし，下記のように，「真実かつ正確」と「真実かつ公正」の比較においては後者の方が柔軟性が大きいともされる。
「「真実かつ正確」には他の不正確なものを排除し，唯一正しいものしか認めないという意味がこめられ，現実の会社会計を反映していない。しかるに「真実かつ公正」には２つ以上の「真実」を許容する可能性が含まれ，こちらのほうが現実的である。「真実かつ公正」という表現により会社会計の性質をあらわし，合理的な範囲で弾力性をもたせることができる，というのである」（同上，245～246頁）。
「真実かつ公正」は「他の不」公正「なものを排除し」ないのだろうか。

56）友岡賛「「真実且つ公正なる概観」考＜その１＞――イギリス会社法の変遷を中心に」『三田商学研究』第28巻第４号，1985年，50頁。

57）同上，57～58頁。

58）同上，58～65頁。

リーによれば，「このことは，報告の質に関わるこうした優先規定の法的な解釈，したがって，会計的な解釈は，事情や状況にしたがって，ときの経過とともに変化しうる，ということ，そしてまた，会社の監査人は，こうした表面的な安定と表面下における不安定の組み合わせに対応しなければならない，ということを示唆している[59]」。

「法的な解釈，したがって，会計的な解釈」とされているように，ここにおいて「監査は，経済的実質よりも，むしろ報告される会計データの法的妥当性を証明することに大きく関わっている[60]」とされ，要するに，これは規則への準拠性であって，「監査人の第一の関心は，そうした準拠が会計数値の背後にある経済的な現実についての適切（relevant）[61]にして信頼しうる（reliable）報告を結果しているかどうか，ということではなく，定められた会計計算の規則が正しく適用されているかどうか，ということにあるようである[62]」とされているが，しかしまた，これはまずはアメリカにおけることながら，1970年代以降の財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board）による「「概念構造」プロジェクト[63]」において「財務報告は……情報利用者が……意思決定を行うのに有用な情報を提供しなければならない[64]」として「意思決定にとって有用[65]」な情報の提供をもって財務報告の基本目的とされ，「目的適合性（relevance）および信頼性（reliability）は，会計情報を意思決定にとって有用にさせる二つの基本的な特性である[66]」とされたことから，リーによれば，やがて監査人には目的適合性と信頼性に関する判断が求められることとなった[67]。

専門的判断

財務報告の役割，したがって，監査の役割は当該企業の将来に関する評価に関わっているが，いかに会計基準の類いが整備されようとも，そうした評価には将来に関するプロフェッショナルな判断が用いられ，また，そうした判断に際しては「真実かつ公正な」といった抽象度の高い表現，別言すれば曖昧な表現が用いられてきているが[68]，「抽象性は柔軟性に繋がる[69]」。「曖昧さは報告上の強み[70]」であって，抽象度の高さは柔軟性の高さを意味し，すなわち，財務報告に対する社会的な期待の変化に柔軟に対応しうることを意味するとされる[71]。［大陸法 vs. 英米法］について

59）Lee, *Corporate Audit Theory*, p. 63.
60）*Ibid.*, p. 61.
61）「relevant」は「目的適合的」が定訳だろうが。
62）Lee, *Corporate Audit Theory*, pp. 61-62.
63）財務会計基準審議会／平松一夫，広瀬義州（訳）『FASB 財務会計の諸概念（増補版）』2002年，「訳者まえがき」6頁。
64）同上，70～71頁。
65）同上，53頁。
66）同上，53頁。
67）Lee, *Corporate Audit Theory*, p. 62.
68）*Ibid.*, pp. 68-69.
69）友岡賛「「真実且つ公正なる概観」考＜その3＞――意を中心に」『三田商学研究』第30巻第6号，1988年，4頁。
70）Lee, *Corporate Audit Theory*, p. 69.
71）*Ibid.*, pp. 69-70.

筆者は［ロー－リスク・ロー－リターン型の法vs.ハイ－リスク・ハイ－リターン型の法］といった捉え方をしている[72]が，英米法，すなわちハイ－リスク・ハイ－リターン型の法は柔軟性をもって求め，また，抽象度の高い，曖昧な概念をもって構成される。他方，法哲学の解釈によれば，抽象度の高い専門用語は「権限を与えられたその利用者に，その意味の決定において最大限の範囲と力を与える[73]」とされ，これは監査人にも当て嵌まり，監査人もそのようにしてプロフェッショナルな判断をもって揺るぎない独占状態を維持してきているとされる[74]。

立法者が自身の目的を果たそうとするためには，むしろ抽象的な文言をもって法を構成すべき，と夙にいわれてきており，また，立法者の意図する法の趣旨を貫くための最良の方法は，一般的な用語をもって法を構成し，その具体的な適用はこれをすべて法廷に委ねてしまう，という方法ともされる[75]。

しかしながら，これが監査にも妥当するかどうか，については見解が分かれ，例えばトレバーR. ジョンストン（Trevor R. Johnston）[76]によれば，「真実かつ公正な概観」という文言をもってする会社法の規定は，財務諸表が（当該会社の業務状態および損益に関する）真実かつ公正な概観を与えているかどうか，についての最終的な判断を監査人に委ねており，これは法の運用という準司法的な（quasi-judicial）権限を監査人に与えていることを意味し，この権限は如上の判断をなすという責任をもって伴うが，しかしながら，監査人はそうした責任を果たしうるだけの権威と独立性を有してはいないとされ[77]，他方，デビッド・フリント（David Flint）[78]によれば，確かに判断は秩序の欠如に繋がり，財務諸表の信頼性が害われる虞があるとされるかもしれないが，しかし，そこで求められているものは知識と経験に支えられた判断にほかならず，むしろ，それは財務諸表の信頼性を高めるとされる[79]。

ただし，リーによれば，監査の歴史にみられる大きな特徴は財務報告の質に関する「真実かつ公正な概観」といった文言の曖昧さにあり，これは，前述のように，柔軟性のためとみることができる一方，会計プロフェッションは「諸基準の判断を難しくしておきたいがために，それらの意味を明確にしたくない[80]」とみることもでき，また，このプロフェッションは「サービスの独占と基準設定の権利を保持している[81]」。

72）下記のものを参照。
友岡賛『会計学はこう考える』2009年，187～190頁。

73）Lee, *Corporate Audit Theory*, p. 70.

74）*Ibid.*, p. 70.

75）友岡「「真実且つ公正なる概観」考＜その３＞」３～４頁。

76）Trevor R. Johnston, 'Is the Standard 'True and Fair View of the State of Affairs' Attainable in a Balance Sheet?' *The Accountants' Journal*（N.Z.）, Vol. 45, No. 11, 1967.

77）友岡「「真実且つ公正なる概観」考＜その３＞」４頁。

78）David Flint, *A True and Fair View in Company Accounts*, 1982.
この書については偶さかグラスゴー大学の教授がものしたこの書をもって同大学に留学する前の数年間，英書購読の授業のテキストに用いていた思い出がある。

79）友岡「「真実且つ公正なる概観」考＜その３＞」５頁。

80）Lee, *Corporate Audit Theory*, p. 70.

81）*Ibid.*, p. 70.

しかしながら，前述のような1970年代以降の「目的適合性」や「信頼性」の登場は，これらの概念について明確な定義が示されている[82]ことから，監査人にとっては曖昧さをもって自身を守ることが困難になったことを意味し，法的形式より経済的実質という実質優先思考の必要の認識をもたらすに至った[83][84]。

また，近時の［規則主義 vs. 原則主義］の議論[85]においては「ルールの「間隙を埋める」のがプロフェッショナルの判断，ともいえようし，そうした理解からすれば，原則主義というゆき方は，わざと，間隙だらけ，にしておいて判断を活用するゆき方，ともいえよう[86]」。

文　献

千代田邦夫『貸借対照表監査研究』中央経済社，2008年。

David Flint, *A True and Fair View in Company Accounts*, Published for the Institute of Chartered Accountants of Scotland by Gee & Co., 1982.

Trevor R. Johnston, 'Is the Standard' True and Fair View of the State of Affairs' Attainable in a Balance Sheet?' *The Accountants' Journal*（N.Z.）, Vol. 45, No. 11, 1967.

Tom Lee, *Corporate Audit Theory*, Chapman & Hall, 1993.

T. A. Lee, *The Development of American Public Accountancy Profession: Scottish Chartered Accountants and the Early American Public Accountancy Profession*, Routledge, 2006.

A. C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900*, American Institute Publishing Co., 1933.

A. C. Littleton, *Structure of Accounting Theory*, American Accounting Association, 1953.

A. C. リトルトン（A. C. Littleton）／大塚俊郎（訳）『会計理論の構造』東洋経済新報社，1955年。

リトルトン（A. C. Littleton）／片野一郎（訳），清水宗一（助訳）『会計発達史（増補版）』同文舘出版，1978年。

Derek Matthews, *A History of Auditing: The Changing Audit Process in Britain from the Nineteenth Century to the Present Day*, Routledge, 2006.

森實『会計士監査論――近代監査思考の展開（増補版）』白桃書房，1975年。

茂木虎雄「友岡賛著『歴史にふれる会計学』（書評）」『書斎の窓』第464号，1997年。

大矢知浩司『会計監査――アメリカにおける生成と発展』中央経済社，1971年。

Walter A. Staub, *Auditing Developments during the Present Century*, Harvard University Press, 1942.

ウォルタ A. スタウプ（Walter A. Staub）／大矢知浩司（訳）『会計監査発達史』中央経済社，1966年。

友岡賛「会計の基本理念としての fairness――イギリス会社法の要請を中心に」『国際会計研究学会年報』1984年度号，1985年。

友岡賛「「真実且つ公正なる概観」考＜その１＞――イギリス会社法の変遷を中心に」『三田商学研究』第28巻第４号，1985年。

友岡賛「「真実且つ公正なる概観」考＜その３＞――意を中心に」『三田商学研究』第30巻第６号，1988年。

82）財務会計基準審議会／平松，広瀬（訳）『FASB 財務会計の諸概念（増補版）』53～61頁。

83）Lee, *Corporate Audit Theory*, p. 70.

84）ただし，そもそもイギリス会社法の行き方は実質優先思考に通ずるともされる。すなわち，「会社法に於て a true and fair view なる文言が明確に定義されていないことにこそ，その意義が見出される。……詳細且つ具体的な規定を設けることなく個々の状況に於けるその適用を判断に委ねることこそ重要なのである。……かかる考え方は又，所謂「形式よりも実質」……という理念にも通じる。蓋し，画一的な法規定に形式的に準拠することよりも専門的判断を弾力的に行使することによってこそ実質的な a true and fair view が与えられるからである」（友岡賛「会計の基本理念としての fairness――イギリス会社法の要請を中心に」『国際会計研究学会年報』1984年度号，1985年，116頁）。

85）下記のものを参照。
友岡『会計学原理』185～188，194～195頁。

86）同上，191頁。

友岡賛『会計プロフェッションの発展』有斐閣，2005年。
友岡賛『会計学はこう考える』ちくま新書，2009年。
友岡賛『会計士の誕生――プロフェッションとは何か』税務経理協会，2010年。
友岡賛『会計学原理』税務経理協会，2012年。
友岡賛『会計学の基本問題』慶應義塾大学出版会，2016年。
友岡賛『会計の歴史（改訂版）』税務経理協会，2018年。
友岡賛「イギリス会計史論の展開――会計学の基本問題〔Ⅱ〕（７）」『三田商学研究』第61巻第１号，2018年。
山桝忠恕『監査制度の展開』有斐閣，1961年。
山浦久司『英国株式会社会計制度論』白桃書房，1993年。
財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board）／平松一夫，広瀬義州（訳）『FASB 財務会計の諸概念（増補版）』中央経済社，2002年。

2017年３月２日成稿