

監査概念の外延と内包を重視した 監査研究と価値判断[※]

内 藤 文 雄

1. はじめに

監査研究を行うにあたり、どの「監査」を取り上げているのかを明示することが肝要である。これは、「監査」という用語がいろいろな意味で使用されており、これに類似する概念が多数だからである。

本稿ではこの観点を重視し、監査概念の外延と内包を筆者の理解で提示する。そのうえで、監査概念の外延と内包とのマトリックスによって指定される「監査」について、どのように監査研究が行われるのかについて、「ある研究」と「あるべき研究」の2つの観点から、研究プロセスを明示する。

また、監査研究は、社会科学に属することから、研究成果はどのような社会科学的価値をもっているのか／もちうるのかについての研究主体の判断の重要性を指摘する。これは、「科学者は世界（自然界および人間社会）が『いかにあるか』という事実とその法則性を認識することが仕事であって、『いかにあるべきか』という価値ないし規範を提示することはその任務では

※ 本稿は、日本会計研究学会第78回大会（神戸学院大学）統一論題第2会場での報告内容を訂正・追加したものである。なお、本稿の内容の要約版は、拙稿「監査研究と価値判断－研究手法－」、『会計』、第193巻第1号（2020年1月公刊予定）にも投稿しているので、本稿ではその内容を参照しつつ、補足・追加説明を行っている。とくにⅢとⅣについては大幅に加筆している。

監査概念の外延と内包を重視した監査研究と価値判断（内藤文雄）

(1) ない」をめぐる方法二元論（事実判断と価値判断）の議論に関連している。ただし、いわゆる「価値判断論争」を監査研究にあてはめるのも、また、社会科学は価値自由であるとする立場を全く否定するものでもない。研究主体の価値判断を研究成果にいかに出すかの視点を論じたい。

II. 監査研究のフレームワーク

筆者が実施してきた監査研究では、監査判断形成研究の結果として著した『監査判断形成論』で提示した、財務諸表監査のフレームワーク（監査論の体系とリスク指向監査における監査コミュニケーション情報の3層構造）がこれまでの研究の基本的なスタンスとなっている（「図表1」, 「図表2」参照）。「図表1」は、公表してから25年を経過しているが、現時点でも不変な内容であると考えている。提示した監査論の体系は、監査研究の内包を示している。

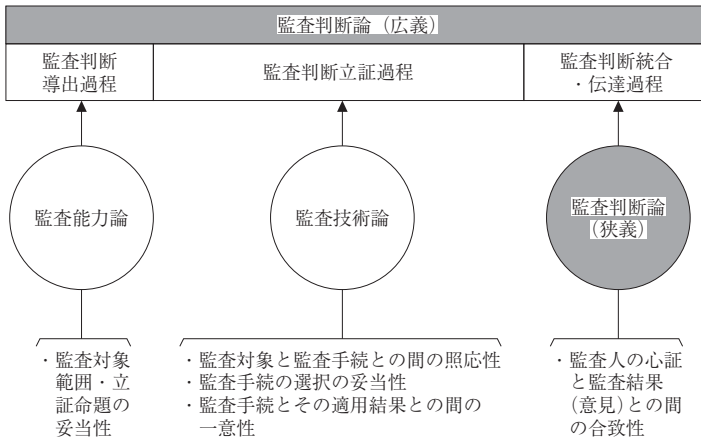
監査能力論では、監査対象範囲の観点で、財務情報中心から非財務情報を包摂した統合報告へと監査研究対象の外延が拡大しているほか、立証命題について適正表示概念の意味内容（GAAP 準拠性が唯一無二の絶対概念か）が確定したかという観点では未決着の問題が残されている。

監査技術論では、たとえば監査手続の選択の妥当性について、リスク・アプローチが採用されているが、その合理性が実証されたと言えるかどうか、つまり、監査の失敗事例がリスク評価のミスまたは不十分さによるものと考えられるケースが少なからずあり、リスク・アプローチが有効な監査手続の選択につながっているかどうかの根拠について確証的ではない。リスク・ア

(1) 井上達夫（2007），70頁。なお、井上氏はこの考え方には賛成していない。この考え方の問題性を明らかにしている。

(2) たとえば、公認会計士・監査審査会（2019）や日本公認会計士協会品質管理委員会（2019）などに問題事例の指摘がある。

[図表1] 監査論の体系



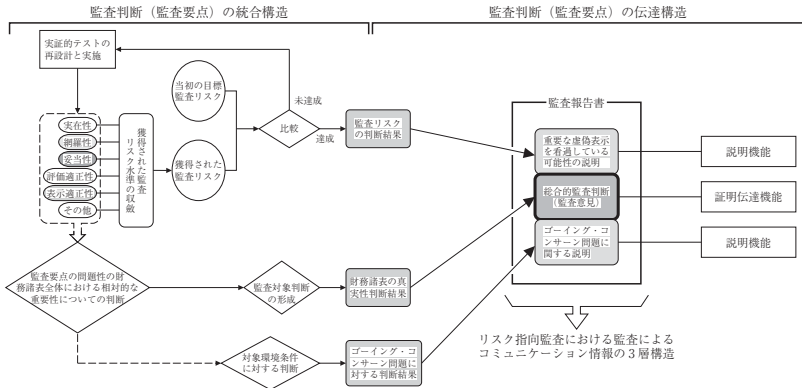
(出所) 内藤文雄 (1995), 12頁。

アプローチを採用することが監査の質を確保することにつながる因果関係は証明されたと言えるのであろうか。

監査判断論 (狭義) では、表明された監査意見が監査人の心証に基づいている一方、監査意見の根拠が監査報告書利用者の視点からはよく理解できないのではないか等の問題提起により、監査役会・監査委員会への監査結果の情報提供内容のうち「特に重要な監査事項」(Key Audit Matters: KAM)⁽³⁾を監査報告書に記載することが求められているが、その科学的な根拠は論証されたと言えるのであろうか。ただし、この点については、監査研究対象の外延の拡がりが認識される。つまり、監査結果の伝達について内包の解釈の拡大による外延の拡大が生じている。フレームワークの各構成要素の内包の解釈

(3) 企業会計士審議会監査部会は「監査上の主要な検討事項」と訳出しているが、かかる翻訳の問題点は、日本会計研究学会第74回全国大会(神戸大学)統一論題「監査研究のフロンティア～監査報告書の改革をめぐる～」での報告「財務諸表の監査における監査判断形成と監査報告モデル」(2015年9月7・8日)において指摘した。詳細は、内藤文雄(2016)を参照。

〔図表 2〕 監査判断（監査要点）の統合・伝達構造



（出所）内藤文雄（1995），「図表 6-9」および「図表 6-10」，163・165頁を一つにまとめたものである。

によって監査研究の変化が生起する部分がありうるであろう。

次に、「図表 2」は、リスク・アプローチを採用した場合の監査判断とその監査報告書への記載を図解している。本図解を公表した1995年時点では、「財務諸表の真実性判断結果」が「総合的監査判断（監査意見）」として監査報告書に記載されるにとどまっていた。その後、「ゴーイング・コンサーン問題に対する監査判断」部分が監査報告書の追記情報として記載され、「監査リスクの判断結果」の根拠のうち、特に重要な監査事項がKAMとして監査報告書に記載されることになった。

このような監査制度上の進展は、後述するように、25年前の監査研究の結果、その研究成果の「予測」に相当する部分が現実のものとなったことを意味している。監査研究においても、監査という事象を⁽⁴⁾観察・認識により「記述」し、観察・認識した研究結果を整理・分析・構造化（因果関係の解明）

（4）本稿では、現実世界で生起している現象を「事象」とし、事象を観察・認識した結果を「事実」とする。

を通じて何らかの法則性を発見するという「説明」を行う。発見された法則性が将来の事象を「予測」しうるものであることを「説明」することも必要である。25年前の研究成果は、「記述」と「説明」についてはある一定の水準で実施できたものの、「予測しうること」の証明は行っていたわけではないため、予測が現実のものとなったのは偶然であろう。

監査研究にかかるテーマにおいて、監査だけを問題とするのではなく、可能であれば、監査の対象とする会計や他の対象の内容と関係づけて議論するスタンスを心がけてきた。たとえば、財務諸表監査では一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠した会計処理と開示が行われていれば、財務諸表を適正表示と判断する。この判断には会計基準の意味するところが個々のケースに適合しているかどうか⁽⁵⁾も含まれるが、このことが徹底されているかどうか⁽⁵⁾が明らかとはなっていない。

監査研究は、監査対象について熟知しておかなければ実質的な議論ができない難しさがある。監査研究としてどれほど精巧な監査ツールを開発したとしても、それを監査対象に適用したときに実質的な意味が得られる結果が出てこなければ、その開発は監査研究としては成立するかもしれないが、対象の事象を「説明」するものとは言えず、ましてや今後の事象を「予測」しえないのである。「監査研究の継承と変化」においてかかる点も看過されるべきではないと考えている。

(5) これに関連して、期間損益計算の意義や現代の財務会計でのその重要性をはき違え、3月決算会社において決算月において売上の前倒しあるいは繰り延べを経営者が故意に行う実務は、期中の9月に売上計上を誤り10月に売上計上する場合の訂正と同じであり、かかる故意の会計操作は問題ないと読める主張を行う会計学者が驚くことに現存しているが、これなどは会計公準や会計基準（期間損益計算）の意味するところを理解していない暴論である。

Ⅲ．監査概念の外延と内包

「監査」概念の外延と内包を示したものが「図表3」と「図表4」である。また、「図表5」では、外延と内包の組み合わせにより、種々の監査の特徴を整理している。なお、概念の外延とはその概念にあてはまる事象の範囲であり、概念の内包とはその概念の性質のことである。一般的に性質が決まれば事象の範囲も自ずと定まる関係にある。

「図表3」は、「監査」概念の外延を示している。外延は内包に規定されるから、「監査」における、対象、人、基準、証拠、結果の5つの内包・性質別に「監査」の範囲を示している。

「図表4」は、「監査」概念の内包としての対象、人、基準、証拠、結果の具体的な性質を説明するとともにその具体を提示している。

「図表5」は、「対象」という内包の具体を、外延の「対象」に当てはめるとすればどのような性質をもった「監査」かが区別されることを示している。この性質の当てはまり方は相対的なものであって、その性質が必然であることを意味しているわけではない。

以上の3図表から現在実施されているさまざまな「監査」は、多数の内包で異なっている。これを対象とした研究を行う場合、かかる整理が前提となる。「図表5」に示した「監査」概念の整理について、これが現実に適合しているかどうかを検証することが監査研究において必要である。実際に実施されているさまざまな監査がかかる整理と整合するのかどうか、実証的に明らかにする研究がありうる。

このような「監査」概念の整理に基づいた特定の「監査」を対象とした研究を行うとすれば、個々の「監査」を対象とするか、その「監査」が実施されている監査制度全体を対象とするかの区別がさらにありうる。前者はミクロ、後者はマクロの範疇である。

[図表3] 「監査」概念の外延

外延

※ 本図表で示した監査名称の列ごとの関係はない。

I：対象	財務諸表監査	会社法会計監査	会社法業務監査	中間監査	内部統制監査	ESG 情報監査	四半期レビュー
II：人	公認会計士監査	会計監査人監査	監査役・監査委員会監査	内部監査	監査委員監査	包括外部監査	保証業務
III：基準	適正性監査	適法・適法・合規性監査	妥当性監査	合理性・効率性監査			
IV：証拠	絶対的保証監査	合理的保証監査	限定的保証監査	暗黙的保証監査			
V：結果	積極的意見監査	消極的意見監査	暗黙的意見監査				

[図表4] 「監査」概念の内包

内包

※ 本図表で示した項目の列ごとの関係はない。

I：対象	監査を実施できる対象であること	量的情報	質的情報	行動・活動	
II：人	監査を実施するための知見・能力・経験を有している人であること	強制的認定基準	任意的認定基準		
III：基準	監査の目的が達成されるのに適合した基準が存在していること	法令・規制	判例	実務慣行・慣例	
IV：証拠	監査の目的が達成されるのに十分な保証水準が得られること	完全性を示す証拠	高い確証性を示す証拠	中程度の確証性を示す証拠	低い確証性を示す証拠
V：結果	監査の目的を達成したことを示す意見が形成されること	全称命題の意見	個別命題の意見		

[図表5] 「監査」概念の外延と内包

		外延・I：対象						
		財務諸表監査	会社法会計監査	会社法業務監査	中間監査	内部統制監査	ESG 情報監査	四半期レビュー
内包	I：対象	量的情報						
		質的情報						
		行動・活動						
	II：人	強制的認定基準						
		任意的認定基準						
	III：基準	法令・規制						
		判例						
		実務慣行・慣例						
	IV：証拠	完全性を示す証拠						
		高い確証性を示す証拠						
		中程度の確証性を示す証拠						
		低い確証性を示す証拠						
	V：結果	全称命題の意見						
		個別命題の意見						

※ スクリーン部分は相対的な当て嵌まり方を表している。

監査概念の外延と内包を重視した監査研究と価値判断（内藤文雄）

また、研究対象についてどのような研究目的を設定するかによっても区別される。つまり、理論構築を目的とすれば、後述する、認識事実に基づく「ある研究」でも特定価値観に基づく「あるべき研究」でも、「記述」、「説明」、「予測」の3要素が含まれる研究（理論に関する学術研究）である。かかる理論構築の一部の探求を目的とすれば、事象から知識を抽出・整理・構造化する研究や、発見した法則の事象予測性を探求する研究（実践的知識の構造化研究）である。

「図表8」は、これらの区別をマトリックス形式として筆者が取り組みたいテーマを示している。

【図表5】「監査」研究として取り組みたいテーマの整理

	理論に関する学術研究	実践的知識の構造化研究
マイクロ	監査の質保証／監査判断	失敗事例の構造化
マクロ	監査制度の信頼性／新たな問題への対応	制度上の問題の構造化

実践的知識の構造化研究として上げたマイクロ・テーマもマクロ・テーマもその研究の成果を理論に関する学術研究として活かすことをねらっている。「構造化」という抽象的表現をしているが、失敗事例や制度上の問題は、なぜそれが生じてしまうのかについての普遍化された知識（法則）を抽出することを意味している。

たとえば、金融商品取引法による財務諸表監査の失敗が現実となった事象が発生した場合、当該失敗を根拠に法や日本公認会計士協会会則等により監査人は処分を受ける。その場合の当該監査人の責任追及は、一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠した監査の実施が行われなかったことに基づいている。実践的知識の構造化研究では、基準準拠の監査実施が行われなかったことを対象として、なぜ行われなかったのかを探求することを研究目的とするのであって、どのような失敗事例がどの程度生じているのかを明らかに

する目的ではない。あくまでも因果関係を探求することが求められるのである。

もしかかる研究が実施可能であれば、理論に関する学術研究として掲げたテーマそれぞれに対して、研究の客観的または合理的な根拠を提供することになる。そのうえで理論形成を行う必要がある。

Ⅳ. 「ある研究」と「あるべき研究」の研究アプローチ⁽⁶⁾

監査研究において、認識事実に基づく「ある研究」と特定価値観に基づく「あるべき研究」を区別することができるであろう。前者は、実証主義研究、記述理論、仮説演繹法、帰納アプローチの特徴を持ち、後者は、規範研究、規範理論、仮説演繹法、演繹アプローチの特徴を持つものと理解される。⁽⁷⁾ これらは両者ともに何らかの理論⁽⁸⁾の構築を目的としている。

理論には、「記述」・「説明」・「予測」の3要素（事象の記述・説明・予測。説明にはなぜ事象を予測できるのかの説明が含まれる⁽⁹⁾）とともに、その裏付けとなる客観的または合理的データが必要であり、因果関係を究明すること

(6) 研究アプローチの詳細は、拙稿、「監査研究と価値判断 —研究手法—」、『會計』、第193巻第1号、2020年1月公刊予定、「Ⅲ」を参照されたい。本稿では、「ある研究」と「あるべき研究」のそれぞれの研究アプローチの具体的な内容を論じている。

(7) 仮説演繹法は両研究のいずれにも採用可能である。仮説演繹法とは「仮説を演繹して出てくる事実をテストすること」（大垣俊一（2011）、4頁）。

(8) 本稿では、理論とは、法則をみつける作業、すなわち、事象を「記述」し、観察・認識できた事象から得られた知識を整理・分析・体系化し、これを構造化（因果関係を解明）して法則（普遍的知見）を発見する行為（「説明」）を言語的に表現したものと理解している。理論が正しいかどうかは、発見した法則（普遍的知見）が将来に発生する事象にも適用できる（「予測」）かどうかで判断される。適用できなければ誤りまたは未知の要素が存在する。

(9) 説明で示した一般法則（仮説）が正しければ観察できる「観察可能な含意」をできるだけ多く想定し、実際にそれが観察できるかどうかを確認することによる（久米郁男（2013）、71頁参照）。

監査概念の外延と内包を重視した監査研究と価値判断（内藤文雄）

⁽¹⁰⁾が求められる。客観的データは実際生データを、合理的データとは実際生データが入手不可の場合での推測によるデータの意で用いている。

認識事実に基づく「ある研究」と特定価値観に基づく「あるべき研究」とで研究手法は変化するのだろうか、帰納法や演繹法といった推理は両者の研究では異なるのか、理論に必須の「記述」・「説明」・「予測」の3要素は両者の研究ではどのように位置づけられるのかの3点について、これまでに筆者が採用してきた研究に対する理解を提示したものが「図表6」と「図表7」⁽¹¹⁾である。図表中の「因果推論」とは推理を、また、「実証」とは仮説検証、実験、観察、質問票調査などによる事象データに基づく検証をそれぞれ意味している。

「図表6」では、研究手法の全体について、認識事実に基づく「ある研究」の具体を、「図表7」では特定価値観に基づく「あるべき研究」の具体をそれぞれ示している。いずれも理論形成（法則の発見）を目的としており、「記述」・「説明」・「予測」の3要素が必須であるから、これらの要素を組み込んでいる。

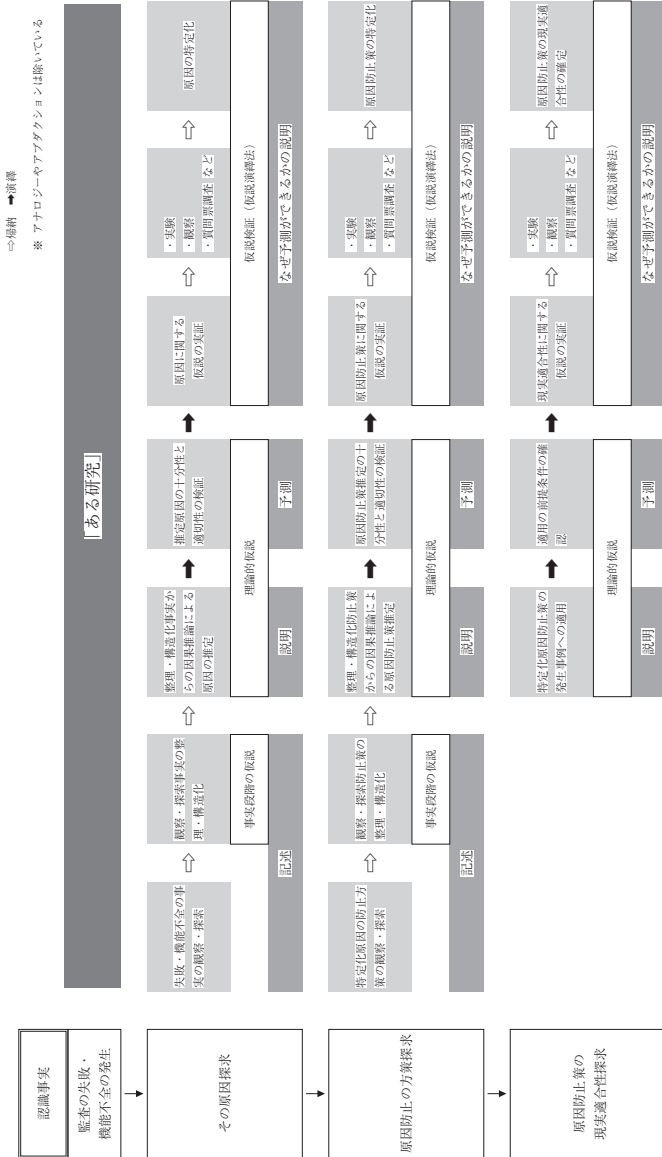
認識事実や特定価値観で示している「監査の失敗・機能不全の発生」や「監査機能の拡充」は、それぞれ例示にすぎない。これを研究のスタート点とした場合にその列の下方に研究課題を示している。

研究目的の設定範囲に応じて、提示した研究課題がすべて含まれる場合もあれば、その一部だけの研究課題を取り上げる場合もありうる。ただし、図表に示した研究課題すべてを含む研究構成を研究主体は念頭においておくべ

(10) 「因果法則を確定するためには次の三つの条件が、満足されなければならないことになる。(1) まず独立変数の変化が、従属変数の変化に先行するという、時間的順序が確立されなければならない。(2) 次に両変数間の共変関係を確かめなければならない。(3) そして最後に他の重要な変数が、変化しないという条件を確立しなければならない。」(高根正昭(1979), 83頁)。

(11) 内藤文雄(2019)の「図1」と「図2」を再掲している。

【図表6】「ある研究」と「記述・説明・予測」との関係（認識事実の場合）



監査概念の外延と内包を重視した監査研究と価値判断（内藤文雄）

きことは言うまでもない。

それでは、「ある研究」（「図表6」）と「あるべき研究」（「図表7」）の図解を具体的に説明しておきたい。

「図表6」に示した「ある研究」は、実際の現象を対象に、帰納的に法則を発見することから開始される。「監査の失敗」や「監査機能不全の発生」という現象が生じ、その事実を認識した場合、なぜかかる現象が生じたのかの原因を探り、原因を防止するための方策を導き出したうえで、当該方策の現実適合性を探ることを通じて、当初の認識事実が将来的に発生しないことをねらう研究である。

「監査の失敗」や「監査機能不全の発生」という現象を観察し、観察された事実を整理し、構造化する。要するにどのような失敗・機能不全の事実が発生しているのかを類型化する。この類型化は、失敗・機能不全の一般的な発生態様として「事実段階の仮説」が帰納的に導かれる。たとえば、ある特定業界での特徴的な会計処理における見積りには不確実性の要素が大きく、監査での見積りの妥当性のチェックがおおきくおぼれており、結果として監査の失敗につながっている事実を観察したとすれば、「ある特定業界での会計上の見積りに対する監査は、監査の失敗を誘発する」という仮説である。

次に当該仮説の因果関係を探る必要がある。何が原因となって失敗に帰着しているのかである。例示の仮説では、会計上の見積りの会計処理を規定する会計基準に不十分さがあることが原因なのか、会計基準の適用上に判断余地が大きいことが原因なのか、見積りの合理性について監査人独自の判断を裏付ける根拠データが十分に入手できないことに原因があるのか、あるいは、監査人自身の特定業界の専門知識が不十分で独自の判断能力を生かしきれていないことに原因があるのかなど、さまざまな原因を帰納的に導くのである。ここまでの段階が「記述」に相当する。

帰納的に導かれた失敗・機能不全の原因について、因果推論にもとづき一

般化し、原因の推定を行い理論的仮説を形成する。これが法則に相当し、「説明」を構成する。かかる推定原因が十分に網羅的でかつ適切であれば、将来に当該原因が観察されれば失敗・機能不全という現象が観察されるはずである。つまり、「予測」である。この予測が妥当かどうかを検証するために、理論的仮説から演繹的に検証仮説を導出する。「説明」には、理論的仮説が現実適合性を有するかどうかの検証が欠かせない。このために、検証仮説が仮説演繹法によって検証される。検証仮説が、実験、観察、質問票調査などによって帰納的に実証できれば、理論的仮説で設定した「原因」の将来の予測能力が確認されることになる。

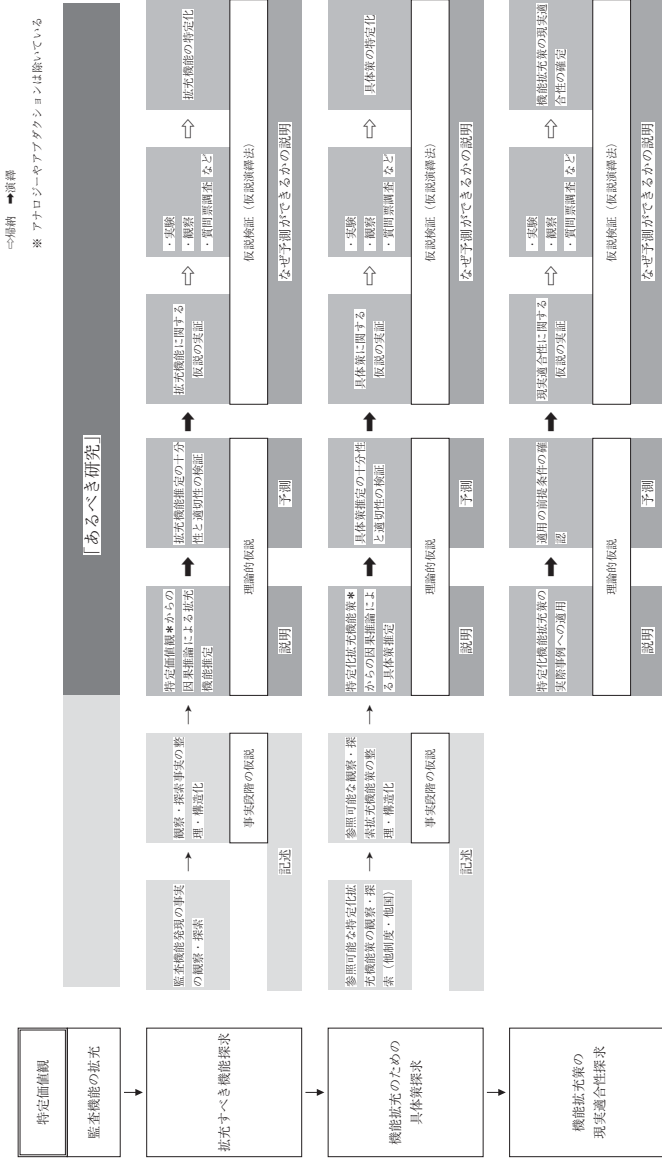
ここまでが、「原因探求」の研究課題の具体的な解明プロセスを構成する。次に、「原因防止の方策探求」の研究課題のプロセスである。このプロセスも上記の「原因探求」と同様の解明プロセスを経ることになる。理論的仮説として提示した原因を防止する方策が実際にすでに存在しているならば、帰納的に有意な原因防止方策を導出・構造化（記述）、因果推論による理論的仮説としての原因防止方策の導出（説明）、当該防止方策の充分性・適切性の検証（予測）の解明プロセスが実施される。理論的仮説として提示した原因を防止する方策が実際には存在していないとすれば、「記述」のプロセスを経ずして、ただちに「説明」を行う。

さらに、「原因防止方策の現実適合性」の探求プロセスへと展開される。その予測値が実証された原因防止方策が現実に適合するのかが実証される。つまり、仮説演繹法の適用である。

以上のような研究プロセスを経て、認識された事実から原因を特定し、原因防止方策の発見とその現実適合性が確認されれば、監査の失敗や監査機能の不全が将来的に解消され、本研究成果は、社会に貢献することになる。ただ、研究成果としての原因防止方策を監査制度に取り込むかどうかについては、監査研究は無関係である。

監査概念の外延と内包を重視した監査研究と価値判断（内藤文雄）

【図表7】「あるべき研究」と「記述・説明・予測」との関係（特定価値観の場合）



* これらを一連の「研究活動」後の研究成果（機能拡充策）を制度に導入するか

どうかは別次元

「図表7」に示した「あるべき研究」は、実際の現象を対象とはせず、特定の価値観から出発する。例示した「拡充すべき機能の探求」という課題では、「記述」に相当するプロセスは通常存在しない。「説明」のプロセスとして、「監査機能を拡充すべき」との特定価値観から、因果推論的に理論仮説を形成する。たとえば、「上場会社の財務諸表監査では継続企業の前提を直接保証すべき」との価値観を設定した場合、理論的仮説として、なぜ直接保証すべきかの因果関係を演繹的に導出し、「継続企業の前提に不確実性が大きいならば、企業存続を前提とした発生主義会計は採用しない」、「継続企業の前提が監査の結果によって保証されるならば、監査済み財務諸表の意思決定有用性は高まる」などの仮説を設定する（説明）。

これらの仮説が将来の現象を予測する法則を示しているかどうかの検証が必要である（予測）。そのために当該仮説を検証するための仮説が別途設定され、実験、観察、質問票調査などを通じて実証される。実証の結果、当初の理論的仮説が成立するならば、特定化された拡充機能を実行するための方策を演繹的に設定し理論的仮説とする（説明）。かかる特定化拡充機能の方策が将来において確かにその機能が発揮されると言えるのかどうかを検証する（予測）。そのために、検証仮説が設定され、実験、観察、質問票調査などにより実証が行われる。実証の結果、理論的仮説が成立すれば、さらに次の研究課題である「機能拡充策の現実適合性の探求」に続くことになる。

その予測価値が実証された機能拡充策が現実に適合するのかどうか、上記と同様に仮説演繹法による実証が実施されることになる。

なお、特定価値観に基づく「あるべき研究」において、「記述」部分を淡いスクリーンで示しているが、これは「記述」が不要というわけではない。むしろ重要である。しかし、特定価値観に基づく場合、未生起の事象を予定した特定価値観もありうるのであって、そのケースが多いと考えられ、その場合には「記述」が実施可能とは言えないために淡いスクリーンとしている。

監査概念の外延と内包を重視した監査研究と価値判断（内藤文雄）

以上のような研究プロセスを経て、特定価値観から拡充すべき機能を特定し、拡充すべき機能の方策の発見とその現実適合性が確認されれば、監査機能が従前よりも拡充され、それが実現した場合には、本研究成果は、社会に貢献することになる。ただ、研究成果としての拡充機能策を監査制度に取り込むかどうかについては、監査研究は無関係である。

もともと「実物を見なくても、辞書の説明は書けます。ただ、その説明はどこかピントがぼけている気がします。なるべく機会を設けて、自分の足で歩き、自分の目で確かめた結果を辞書の説明にまとめたいというのが、私の望みです。」⁽¹²⁾という記事が主張するように、辞書に掲載する概念の説明は可能であるもののそれが具体的な事象を対象としているならば、実際に観察することが重要である。「記述」の重要性は不変であり、特定価値観の対象となる具体的事象が存在しているならば「記述」は必要である。問題は、具体的事象が存在しているでも、直接に観察・認識できない場合に「記述」をどのように行うかである。監査研究が抱えている研究実施上の最大の問題はまさにこの点にある。⁽¹³⁾

V. 監査研究と価値判断

ここで問題は、なぜ「図表5」に示したテーマを選択したかである。この点が、本稿の論題である「監査研究と価値判断」と直接に関係する。

科学における価値判断とのかかわりについて、「I. はじめに」で引用した、「科学者は世界（自然界および人間社会）が『いかにあるか』という事実とその法則性を認識することが仕事であって、『いかにあるべきか』とい

(12) 飯間浩明（2019）。

(13) 座長から追加で要請のあった「わが国の監査研究に関して、何を継承すべきで、何を变化させるべきか」と「今、取り組むべき監査研究の最優先課題」については内藤文雄（2019）を参照されたい。

う価値ないし規範を提示することはその任務ではない」との見方が一般的であろう。

「いかにあるか」という事実と法則性を認識する場合、なぜそれを研究の対象とするのかは、何から導かれるのであろうか。研究主体が過去の研究を渉猟して自己の研究対象とする研究が過去になかったことから導かれるのであろうか。もうしそうだとしてもそのことの意味は何であらうか。このような研究対象の選択は、一見すると価値自由であって、恣意性がない。しかし、研究の意味が明らかでないとするとなぜ研究するのか、研究主体以外は理解できない。

「いかにあるべきか」が前提に置かれて初めて「いかにあるか」の研究は生きてくるのではないか。⁽¹⁴⁾このように理解すれば、研究に価値自由は存在しないのではないか。むしろ研究主体の価値が社会に共有されるからこそ、社会科学での研究は意味を持つものと考えられる。⁽¹⁵⁾また、学者の役割について、

(14) ミュルダールは次のように指摘している。「価値前提 (value premises) は明示的に述べられるべきであり、暗黙裡の想定として隠されてはならない。価値前提は、実体の価値評価に必要とされるに十分なほど、明確、かつ具体的に、事実に関する知識の形で述べられなければならない。それらは、事実のみに基づいているとか「当然のこと」(nature of things) のみに基づいているとして先験的に自明のものとか一般的に有効であるとかということではできないので、目的意識的に (purposefully) 選択されなければならない。このように、価値前提は、研究における意思選択的 (volitional) な要素であるが、それはあらゆる目的的活動に必要とされるものなのである。それゆえ、意思の傾向が異なる可能性がある以上、価値前提は、仮説的な性格のものでしかない。」(ミュルダール (1971), 101頁)。

(15) この点に関して、その専門研究者の著作 (塩野谷祐一 (1984), 4頁, 5頁および8頁。) から引用しておきたい。長文であるが、研究と価値判断について本質を突いている。

社会科学は人間と社会を対象とし、その対象そのものはこのようにさまざまな形で価値を担っている。研究対象と研究主体とが重複する結果、社会科学においては、良かれ悪しかれ、事実上次のような仕方では価値判断が無視しえない役割を演ずるのである。(1) 社会科学者が選択する研究課題は、何が社会的に重要な価値であるかについて時代の雰囲気や科学者の主観的観念によって影響される (問題の選択)、(2) 社会科学者の抱く価値判断は概念の形成や分析の仕方の中にま

で入り込み、結論の方向を規定する（結論の内容の決定）、(3) 社会科学において価値と事実とを截然と区別することは不可能であり、純粋に記述的と考えられる言明の中にも、価値判断が潜入する（事実の識別）、(4) 社会科学においては、理論の妥当性を評価する基準そのものが価値によって規定されている（証拠の評価）。

（中略）

そこで、社会科学と価値判断との関係を改めて問うとすれば、社会科学がとることのできる立場には3つのものがある。第1は「価値自由」（Wertfreiheit）であり、第2は「価値前提」（value-premise）であり、第3は「価値研究」である。それぞれの概念は、社会科学が価値から自由であること、価値を前提として示すこと、価値を対象として研究すること、という態度を表している。

（中略）

「価値研究」論と名づけられる立場は、最初の2つの立場と違って、価値を否定的にはみないで、価値は良かれ悪しかれ、人間と社会を規定している客観的な事実であると考ええる。それは規範的事実という事実である。価値理念や価値判断は一面においてたしかに人間の主観的な評価、要求であるけれども、それはつねに非理性的なでたためものではない。価値は他面において、認識の要素をもっており、人々はこの認識がもっともであり合理的であるという確信に立って始めて、実践的行動においてこの価値を受け入れることができるのである。

人間と社会が価値によって事実上動かされている限り、その事実をとらえるのが社会科学の課題である。社会科学が価値の要素から絶縁をはかったり（「価値自由」）、あるいは外生的な与件としてのみそれらと接触を保つ（「価値前提」）という立場をとっている場合、この課題を正面から取り上げることはできない。また、価値判断の背景とのかかわりについて、次の主張がある（佐和隆光（2001））。

例えばIT革命が進めば、どんなネガティブなことが起こるのか明らかにするのが学者の役割だ。学者の批判精神が摩耗したことが議論を面白くなくしている。

日本人は経済学を科学や技術としてしか見ていない。合理的期待やサプライサイドといった経済学の理論は水面上に浮かんでいるのだが、水面下にそれを支える思想構造がある。米国の経済学者は思考構造も含めてケインズか新古典派か自らのスタンスを決めている。だから政策論争をしても対立点が鮮明になる。

さらに、社会科学における「実証性」に関して次の指摘がある（野家啓一（2001）、14-15頁）。

社会科学が人間の行為に関わる学問である以上、それは否応なしに「価値」や「規範」に言及する述語を含まざるをえない。（中略）

むろん、社会科学が経験を境界条件とする理論的探究である限り、それが「実証性」を放棄することはありえないであろう。経験的データの裏付けを欠いた理論は空虚であり、少なくとも経験科学の名には値しない。ただし、前述のように、何を有意義な経験的データと認めるかについては、すでに理論の負荷が大なり小なりかかっている。それゆえ、理論抜きに純粋の経験的データなるものもまた存

「社会に必要な認識を意見すること」⁽¹⁶⁾との端的な指摘があるが、本稿のスタンスと軌を一にしている。つまり、「認識(事実)」の「意味」を考察しなければ「意見」は抽出できない。その考察のためには客観的・合理的な根拠が必須である。

ここで主張したいのは、「説明」の重要性である。強調すべきは、認識事実を整理・構造化し、一般的な知見の意味を含む法則を発見することが科学的研究という以上は必須であろうと言うことである。また、なぜその研究テーマを設定し、研究課題を構成したのか、この研究主体の考え＝価値判断を「説明」⁽¹⁷⁾に含めなければ、「研究のための研究」になってしまう虞がある。

結論的に、「図表5」でのテーマ選択は筆者の価値判断によるものである。監査研究者が検討すべきテーマは無限にあると言ってよい。そのなかからなぜかかかってくるテーマを選択するのか、それは、監査に対する社会の期待認識がより高次元になっていくように客観的・合理的な根拠をもって学術的に意見する必要があるとの評価(判断)をしているからである。監査研究は自然科学には属していない。人間が創造した社会制度を対象とする社会科学である。社会科学は自然科学よりもなお一層客観性を追求することが困難であり、何が生じているのかを明らかにするだけでは社会制度は改善されない。なぜ生

在しない。問題は、経験的データに対する理論の先行性を強調するか、経験的データの理論からの相対的独立性を重視するかの違いである。その違いに応じて、「理論派」と「実証派」の対立もまた生じてくることになる。(中略)

(中略) 科学が実証性の基盤の上に成立する知識であることは揺るがないとしても、「実証性」の名のもとにいかなる内実を要求すべきかは、還元主義的ではなく、われわれの知識・信念体系内部の「位置価」に即して文脈的に規定されねばならないのである。

(16) 五百旗頭真 (2019)。

(17) 先行研究レビューはかかる価値判断の裏付けの一つである。この点に関し、ミュルダールは次のように述べている。「理論的分析における『客観性』(objectivity)のためにわれわれが努力できる唯一の方法は、価値評価(valuations)を十分に光にさらし、それを自覚させ、明確化させ、明示させた上で、それが理論研究を決定づけることを認めることである」(ミュルダール (1971), 89頁)。

監査概念の外延と内包を重視した監査研究と価値判断（内藤文雄）

じているかを明らかにして初めて存在意義がでてくる。かかる意味で提示したテーマは、現在の監査が抱えている最大の論点であると考えられる。

VI. おわりに

本稿の主張をまとめ、次世代研究者へのメッセージとしたい。

第一に、研究者倫理を徹底することである。著作権侵害（依拠性・類似性）など研究不正をしないことが当然である。

第二に、確認・発見する事実の評価（価値判断）を行うことである。会計や監査に関する研究はそれが社会科学に属する以上、事実の確認・発見だけにとどまるとすればそれでは不十分であり、確認・発見する事実の評価（価値判断）も行うべきである。研究は、真理の探究、真実の探求であって、「なぜ」を解明することである。「なぜ」には価値判断が必須である。事実の確認は当然だが、それだけに終わる調査は研究とは言えない。調査の積み重ねから「なぜ」を導き出すことがあって初めて研究と言えると理解される。「なぜ」の探求の前提に価値判断は必須である。法則の発見には、社会科学の意味があることが前提であって、これなくして、法則を見出しても意義は小さい。社会科学での研究主体の発信は、たとえば財務諸表監査に対する社会の期待認識がより高次元になっていくように客観的・合理的な根拠をもって学術的に意見することである。

第三に、価値判断は実証主義に基づく必要があるということである。「認識事実」の「意味」を考察しなければ有意な研究成果を抽出できない。その考察のためには客観的・合理的な根拠が必須である。この点では、実証主義（観察や実験によって実際に検証できる知識だけを認めようとする立場）に基づいた価値判断が基本的に重要である。社会科学での研究者の発信は、財務諸表監査に対する社会の期待認識がより高次元になっていくように客観的・合理的な根拠をもって学術的に意見することにある。この一方で、観察すべ

きデータは存在しているにもかかわらず、それが利用できない現実をどう打破できるか、この究極的課題を克服する努力は継続されなければならない。

第四に、事例分析による一般的な知見を抽出することである。「監査研究の実務との関係」や「監査研究の学問的な危機への対峙」に関して言えば、企業経営にとって、監査は単なる「付け足し」の位置づけで、監査研究によって監査の意義をより精緻化しても、専ら制度対応の関心しかない社内外の取締役・監査役・監査委員会委員であれば「よくやっている」で片づけられてしまうように感じられるし、実際そうではないか。監査研究の範疇だけで通用するのではなく、より広く参照される存在にしなければならない。そのためには、さまざまな事例の分析による一般的な知見を企業態様に普遍的に抽出する研究が必要となる。

第五に、監査実施に関係する種々のルールの適合性を常に確認することである。監査にはその実施に適合するルールの存在が必須であるが、ルールの形式的な適用だけを問題にしがちで、実質が確保されるよう、ルールの適合性を常に確認することが忘れ去られてはならない。

参考文献

1. 飯間浩明 (2019), 「随想 自分の足で」, 神戸新聞夕刊記事, 2019年7月31日。
2. 五百旗頭真 (2019), 「神戸新聞平和, 文化, 社会, スポーツ賞 受賞者の横顔」, 神戸新聞朝刊記事, 2019年5月3日。
3. 井上達夫 (2007), 「科学における事実と価値 一方法二元論再考」, 『学術の動向』, 2007年5月, 70-75頁。
4. 大垣俊一 (2011), 「Hypothesis testing?」, 『Argonauta』 (関西海洋生物談話会), 第19号, 3-10頁。
5. 久米郁男 (2013), 『原因を推論する一政治分析方法論のすゝめ』, 有斐閣。
6. 公認会計士・監査審査会 (2019), 「監査事務所検査結果事例集 (令和事務年度版)」, 令和元年7月, https://www.fsa.go.jp/cpaob/shinsakensa/kouhyou/20190730-2/2019_jireisyu.pdf (2019年8月7日参照)。
7. 佐和隆光 (2001), 「座談会・やさしい経済学 一基本のきほん一 学ぶ意義, 政策, 教育 (経済教室)」, 日本経済新聞朝刊記事, 2001年9月24日。
8. 塩野谷祐一 (1984), 『価値理念の構造』, 東洋経済新報社。

監査概念の外延と内包を重視した監査研究と価値判断（内藤文雄）

9. 高根正昭（1979），『創造の方法学』，講談社。
10. 内藤文雄（1995），『監査判断形成論』，中央経済社。
11. 内藤文雄（2016），「財務諸表の監査における監査判断形成と監査報告モデル」，『會計』，第189巻第3号，2016年3月，13-27頁。
12. 内藤文雄（2019），「監査研究と価値判断 —研究手法—」，『會計』，第193巻第1号，2020年1月公刊予定。
13. 日本公認会計士協会品質管理委員会（2019），「2018年度 品質管理レビュー事例解説集」，2019年6月28日，<https://jicpa.or.jp/about/activity/self-regulatory/quality/5-30-0-2b-20190628.pdf>（2019年8月7日参照）。
14. 野家啓一（2001），「『実証主義』の興亡 —科学哲学の視点から—」，『理論と方法（Sociological Theory and Methods）』，第16巻第1号，3-17頁。
15. Myrdal, Gunnar, *Objectivity in Social Research*, Random Hous Inc., 1969（ミュルダール（1971），丸尾直美訳，『社会科学と価値判断』，竹内書店，1971年）。