

『財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性の検討』

目次

参考 ■ 本論文で用いる略語一覧…1

第1章 先行研究と問題の所在…2

- 第1節 はじめに…2
- 第2節 先行研究からみる財務諸表監査の役割…3
- 第3節 問題の所在…9
- 第4節 むすび…15

第2章 財務会計領域における信頼性概念の整理と質的特性としての信頼性の史的変遷…17

- 第1節 はじめに…17
- 第2節 財務会計領域における信頼性概念…17
- 第3節 質的特性としての信頼性の史的変遷…24
- 第4節 質的特性としての信頼性の史的変遷の総括…50
- 第5節 むすび…53

第3章 合同プロジェクトにおける質的特性としての信頼性の消滅…55

- 第1節 はじめに…54
- 第2節 IASB 及び FASB の合同プロジェクト…55
- 第3節 質的特性としての信頼性が消滅した原因…61
- 第4節 質的特性としての信頼性と忠実な表現に係る個々の概念…65
- 第5節 質的特性としての信頼性と忠実な表現の検討…72
- 第6節 むすび…86

第4章 財務諸表監査が保証している財務諸表の質の明確化…88

第1節 はじめに…88

第2節 財務諸表の質と財務諸表監査…89

第3節 財務諸表監査と財務会計の概念フレームワーク…95

第4節 財務諸表監査が保証している質的特性の明確化…102

第5節 むすび…109

第5章 財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性の検討…111

第1節 はじめに…111

第2節 監査領域における質的特性としての信頼性以外の信頼性…112

第3節 会計学に対する本論文の科学的立場…117

第4節 我が国1950年「監査基準」における社会一般の信頼性…118

第5節 歴史からみる信頼性の意味の変化…119

第6節 財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性の検討…129

第7節 むすび…147

参考文献…148

参考■本論文で用いる略語一覧

英語名（正式な英語名）：和名（国名等）

- AAA(American Accounting Association):アメリカ会計学会（アメリカ）
AIA(American Institute of Accountants)：アメリカ会計士協会（アメリカ）
AICPA(The American Institute of Certified Public Accountants)：アメリカ公認会計士協会（アメリカ）
APB (Accounting Principles Board)：会計原則審議会（アメリカ）
ASB(Accounting Standards Board)：会計基準審議会（イギリス）
ASBJ(Accounting Standards Board of Japan)：企業会計基準委員会（日本）
ASC(Accounting Standards Committee)：会計基準委員会（イギリス）
ASOBAC(A Statement of Basic Auditing Concepts)：基礎的監査概念（AAAが公表）
ASOBAT(A Statement of Basic Accounting Theory)：基礎的会計理論（AAAが公表）
ASSC(Accounting Standards Steering Committee)：会計基準運営委員会（イギリス）
CAP (Committee on Accounting Procedure)：会計手続委員会（アメリカ）
IASB(International Accounting Standards Board)：国際会計基準審議会（国際的な会計基準の設定機関）
IASC(International Accounting Standards Committee)：国際会計基準委員会（IASBの前身）
ICAEW(Institute of Chartered Accounting in England and Wales)：イングランド・ウェールズ勅許会計士協会（イギリス）
ICAS(Institute of Chartered Accounting of Scotland)：スコットランド勅許会計士協会（イギリス）
IOSCO(International Organization of Securities Commissions)：証券監督者国際機構（証券監督に関する国際的なルールを設定する機関）
IFRS(International Financial Reporting Standards)：国際財務報告基準（国際的な会計基準）
FASAC(Financial Accounting Standards Advisory Council)米国財務会計基準諮問委員会(アメリカ)
FASB (Financial Accounting Standards Board)：米国財務会計基準審議会（アメリカ）

第1章 先行研究と問題の所在

第1節 はじめに

財務諸表監査の役割は「財務諸表の信頼性を保証する」という慣用句であらわされてきた。先行研究において当該信頼性は財務会計領域の信頼性として理解されている。

財務会計領域の信頼性とは概念フレームワークに定められている会計情報の質的特性のことである。会計情報の質的特性とは財務諸表が有用なものとなるために財務諸表が備えなければならない質的特性のことである。そして、従来の先行研究では、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性（会計情報の質的特性）に関して3つの見解が存在した。

第1の見解では、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性を会計情報の質的特性としての信頼性としている。第2の見解では、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性を会計情報の質的特性としての信頼性と目的適合性としている。第3の見解では、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性を質的特性としての信頼性と目的適合性を含む有用性としている。

そして、これら3つの信頼性に関する見解に含まれていた質的特性としての信頼性は、2010年のIASB（国際会計基準審議会のことを指す。以下省略。）及びFASB（米国財務会計基準審議会のことを指す。以下省略。）の共通の概念フレームワークを構築する合同プロジェクトにおいて忠実な表現に置き換えられることとなった。つまり、質的特性としての信頼性は国際的に消滅したのである。よって、これら3つの見解は2010年以降の国際的な概念フレームワークに対応していないのである。

また、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性を財務会計領域の信頼性とは異なる観点から捉える必要があると考えている。なぜならば、財務諸表監査が実施されてはじめて財務諸表に生じる監査領域の信頼性を保証することが財務諸表監査の社会的役割だからである。しかし、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性を監査領域の信頼性から説明しようとする試みは活発に実施されてこなかったようである。

このような背景をもとに、本論文は財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性を検討していくことを目的とする。なぜならば、合同プロジェクトをきっかけに財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性を再検討する必要性及び監査領域における信頼性を明らかにする必要性が生じているからである。

本章では、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性に関する先行研究をレビューし、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性に関する先行研究の結果残された課題を明らかにし、問題提起を実施していく。

本章の具体的な流れは以下の通りである。まず、財務諸表の信頼性を保証するという財務諸表監査の役割を考察していく。次に、財務諸表の信頼性を保証するという慣用句に出現する信頼性を先行研究がどのように把握してきたのかをレビューしていく。その際、先

行研究を類型化していく。

そして、先行研究の結果残された課題を5つとりあげていく。これら5つの課題を本論文では具体的に検討していくが、第1章ではどのような課題が存在しているのかを提起していくだけにとどまる。

第1に、信頼性が多義的であるという課題を取り扱っていく。信頼性が多義的に使用されていることから、会計学において信頼性という用語自体が何を意味しているのか理解することが困難になっているのである。財務会計領域における信頼性の多義性に関しては第2章で整理していき、監査領域における信頼性の多義性に関しては第5章で整理していく。

第2に、会計情報の質的特性としての信頼性の史的変遷が十分に明らかにされていないという課題をとりあげていく。先行研究では様々な視点から概念フレームワークの史的変遷をまとめているが、会計情報の質的特性としての信頼性の生成と概要に関しては十分に明らかにされていないと考えられる。質的特性としての信頼性の史的変遷は、第2章で詳細にみていく。

第3に、IASB（国際会計基準審議会のことを指す。以下省略。）及びFASB（米国財務会計基準審議会のことを指す。以下省略。）が財務会計領域の信頼性である会計情報の質的特性としての信頼性を忠実な表現に置き換えた合同プロジェクトをとりあげる。財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性を検討する本論文は、質的特性としての信頼性が消滅することとなった合同プロジェクトの考察を避けることができない。この課題は第3章で詳細に検討していく。

第4に、財務諸表監査がどのような財務諸表の質を保証しているのかという点をIASB及びFASBにおける概念フレームワークから見直す必要が生じているという課題をとりあげる。財務諸表の質保証に関する先行研究は2009年以前のものであるため、2010年に出現したIASB及びFASBの概念フレームワークに対応していない。よって、2010年におけるIASB及びFASBの概念フレームワークと財務諸表監査が保証している財務諸表の質に関して考察する必要性が生じているのである。この課題は第4章で詳しく検討していく。

第5に、財務諸表の信頼性を保証するという財務諸表監査の役割に出現する信頼性の原点が明らかとなっていないという点をとりあげる。よって、財務諸表の信頼性を保証するという財務諸表監査の役割に出現する信頼性の原点を明らかにする必要性が生じている。この課題は第5章で詳しく検討していく。

本章の最後では、財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性に対する問題提起を実施する。財務諸表の信頼性を保証するという財務諸表監査の役割はこれまで1面的に議論されることが多かったが、財務諸表の信頼性を保証するという慣用句は2面的に捉える必要があるという立場から問題を提起していく。この問題提起は第2章から第4章で明らかとされた見解をとりこんで第5章で詳しく検討していく。

第2節 先行研究からみる財務諸表監査の役割

第1項 財務諸表の信頼性を保証する財務諸表監査

財務諸表監査の役割は一般的に財務諸表の信頼性を保証することと捉えられてきた。この点をマウツ・シャラフは、「監査人は総合的に検討を進め、財務諸表自体の信頼性という総合問題について、1つの判断に達する」と述べている (Mautz and Sharaf[1961]29: 福川[2002②]8)。マウツ・シャラフが述べている信頼性は、財務会計の概念フレームワークに定められている会計情報の質的特性としての信頼性ではなく、本論文の最終章で記述する監査領域の信頼性である。なぜならば、1961年に会計情報の質的特性としての信頼性は存在していないからである。

財務諸表監査が保証している信頼性に対してFASBは、「検証は、情報が意思決定にとって有用であるとされているとしても、当該情報を測定するのに用いられた測定尺度が当該意思決定に適合していることを保証するにはほとんど役に立たないか、まったく役に立たない…財務諸表は、しばしばその信頼性に対する信頼を高めるために独立の監査人によって監査される」と述べている (FASB[1980]para 81:福川[2002②]43)。ここでいう信頼性は財務会計の概念フレームワークに記述されている質的特性としての信頼性である。

また、財務諸表監査が保証している信頼性に対してAICPA¹ (アメリカ公認会計士協会) は、「伝統的な監査および証明業務は主として信頼性の評価を通じて情報の質を改善することに焦点が当てられてきた。対照的に目的適合性に関する問題は制度レベルで扱われてきた。」と認識している (AICPA[1996]Relevance Enhancement Assurance Service:福川[2002②]43)。ここでいう信頼性は財務会計の概念フレームワークに記述されている質的特性としての信頼性である。

さらに、IASBはIASBが1989年に公表した財務会計の概念フレームワークに記述されている質的特性としての信頼性の重大な誤謬がなく、利用者が信頼するという部分をもって、内部統制や監査に基づく検証可能性が求められていると解釈している (IASB[2005]para.23:中山[2013]50)。

福川[2006]は、財務諸表監査が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、財政状態、経営成績およびキャッシュ・フローの状況をすべての重要な点において適正に表示しているものと認める旨の監査意見を通じて財務諸表の質についての保証を提供すると述べている (福川[2006]281)。

福川[2006]で出現する財務諸表の質は、財務会計の概念フレームワークに出現する会計情報の質的特性であり、財務諸表の質を財務諸表監査が保証しているのである。

また、山浦[2008]においても財務諸表監査と財務諸表の信頼性の関係は「監査人の結論には、被監査情報をもとに投資意思決定を行う利用者の共通の意思決定パターンが想定され、彼らが被監査情報を通しての誤解に基づく投資判断を行わない程度の信頼性を監査人は自らの意見で当該情報に保証していることが含意されている。」(山浦[2008]16)と述べられている。山浦[2008]においても財務諸表監査が財務諸表(被監査情報の中に財務諸表は含まれる。)の信頼性を保証していることが述べられている。

なお、上述した信頼性という用語は、先行研究上同様の意味で使用されているとは言え

¹AICPAの正式名称はThe American Institute of Certified Public Accountantsである。

ない。なぜならば、信頼性という用語は多義的な用語だからである。

しかしながら、財務諸表監査が財務諸表の信頼性を保証しているという認識は上述した先行研究に共通する部分であろう。また、財務諸表監査の役割を財務諸表の信頼性とする先行研究の全てをここであげることはできない点に留意されたい。

財務諸表監査の役割は財務諸表の信頼性を保証することだと上述したが、財務諸表監査の役割は財務諸表をどのように捉えるかによって変わってくる。財務諸表を経済的情報として捉える立場に立つと、財務諸表監査の役割は「財務諸表の信頼性を保証する」ことになる。経済的情報としての特性をもつ財務諸表は、それが企業の利害関係者の経済的意思決定に役立ち、結果として、稀少な経済的資源の合理的な配分を促す（鳥羽[2000]222）。

しかし、財務諸表を経営者が株主に対して負っている受託責任の遂行過程で作成される「会計責任報告書」と捉える立場にたつと、財務諸表監査の役割は「監査人が会計責任の履行状況と財産の保管理責任の履行状況とを確かめることである」という見解になるだろう。財務諸表はこれら2つの特性を備えている（鳥羽[2000]222-225）。

財務諸表の捉え方によって財務諸表監査の役割は変化するが、本論文は財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性を明らかにすることを目的としているので、財務諸表の経済的情報という特性を重視して議論を展開していく。

第2項 先行研究の概要と類型化

ここまで財務諸表監査の役割をあらわす「財務諸表の信頼性を保証する」という慣用句を概観してきたが、ここからは財務諸表監査が保証している「信頼性」に関する先行研究を掲示していく。

財務諸表監査が保証している信頼性に係る先行研究を掲示していくと述べたものの、当該先行研究の見解を正確にあらわすためには膨大な文量が必要になる。そこで、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性に関わる先行研究の詳細は第2章以降で触れていくこととして、ここでは先行研究のレビューと類型化のみを実施していく。

財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性に関する先行研究は大きく2つの見解にわけることができる。第1に、当該信頼性を財務会計の概念フレームワークにおける会計情報の質的特性とする見解である。第2に、第1であげた見解とは異なる見解若しくは第1の見解に何らかの検討を含めた見解である。

まずは、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性を財務会計の概念フレームワークにおける会計情報の質的特性とする先行研究の見解から概観していく。財務会計の概念フレームワークとは、会計基準設定の指針となる財務会計の概念体系をあらわすものと一般的に認識されている。なお、概念フレームワークの役割や目的は、概念フレームワークの設定者や時代によって異なる。そして、概念フレームワークの中に会計情報の質的特性が規定されている。会計情報の質的特性とは財務諸表が有用なものとなるために財務諸表が備えなければならない質的特性のことである。この見解では、財務諸表監査が会計情報

の質的特性を保証することをもって財務諸表の信頼性を保証すると捉えているのである。

まず、財務諸表監査が会計情報の質的特性を保証しているという理論的根拠を『ASOBAC』（『基礎的監査概念』のことを指す。以下省略。）の見解から説明していく。現代の情報監査の基礎理論を築いた『ASOBAC』は、「最広義には、監査の機能は利用者が行う第二の判断、すなわち伝達された情報の質の評価を助けることにある。この機能はこれまで『証明機能』とよばれてきた。」と述べている（AAA[1973]：鳥羽訳[1987]19）。

財務諸表監査は情報の質を評価していることを上述してきたが、次に情報の質とはどのようなものなのかをみていく。『ASOBAC』は、「監査の役割の定義に関係して、会計情報の質的属性を一般化するためには、より一般的な規準の体系が必要とされる。会計情報の一般的な『質的』規準の体系を明らかにしたこれまでの最大の努力は、ASOBATに見出される。」と述べている（AAA[1973]：鳥羽訳[1987]24）。『ASOBAT』は1966年にAAA（アメリカ会計学会）²が公表した様々な概念フレームワークの基礎となっている報告書である。この質的規準の体系とは、会計情報の質的特性の前身となっている会計情報の基準（会計情報の質的特性）のことだと考えられる。このような理論的根拠から、財務諸表監査が財務諸表の質（現在会計情報の質的特性と呼ばれているもの。）を保証していることがわかる。

ここまで財務諸表監査が財務諸表の質（会計情報の質的特性）を保証していることを説明してきたが、ここからは財務諸表監査が保証している質とは何かについて簡単に触れていく。財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性を会計情報の質的特性として捉える見解はさらに次の3つの見解にわけることができる。

具体的には、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性を①会計情報の質的特性としての信頼性とする見解（例えば、鳥羽[2000]222-223があげられる。）、②会計情報の質的特性としての信頼性及び目的適合性とする見解（例えば、福川[2006]284があげられる。）、③会計情報の質的特性としての信頼性及び目的適合性を包括した財務報告の目的である有用性とする見解である（例えば、内藤[2003]85があげられる。）。

財務諸表監査の保証している財務諸表の質を①会計情報の質的特性としての信頼性とする見解と②、③の財務諸表監査が保証している財務諸表の質を質的特性としての信頼性だけでなく、目的適合性を含むという見解に相違が生じた大きな原因として、監査実務の範囲が拡大していったことがあげられる。具体的には、財務諸表監査の中に継続企業の前提に関する検討が含まれたからである。継続企業の前提に関する検討において監査人は企業の存続可能性を検討対象とする³。その際、財務諸表監査は財務諸表が検証可能で忠実に

²AAAの正式名称はAmerican Accounting Associationである。

³福川[2006]は「監査人による財務情報の目的適合性への関与の類型化」において、継続企業の前提に関する監査人の判断が目的適合性からの判断であることを主張している。内藤[2003]も、継続企業の前提に関する監査人の判断を目的適合性からの判断になるというようなことを示唆させる文章を『財務諸表監査の変革』における84頁から89頁にかけて述べている。さらに、内藤[2005]は「実質的会計判断の合理性・妥当性を監査において判断するという場合、会計基準の設定趣旨を付度しなければならない。つまり、会計基準の設定趣旨を付度した個々のケースにおける会計判断の正否に関する判断が監査判断である。…したがって、財務諸表の信頼性の保証という役割には、会計基準準拠性だけにとどまらず、それに加えて、意思決定有用性の観点の監査判断も含まれることが必要なのではないか。」（内藤[2005]42-43）

表現されているという会計情報の質的特性としての信頼性の保証のみにとどまらないという事実が生じた。このことは、財務諸表監査が企業の存続可能性を検討することによって財務諸表に情報価値（目的適合性の中に含まれる情報価値の存在）を付加したことをあらわしているといえることができる。よって、財務諸表監査は会計情報の質的特性としての目的適合性を保証しているという解釈が生じたのである。なお、②と③の質的特性としての信頼性のみではなく目的適合性を含むという見解は、監査実務が拡大したことによって①質的特性としての信頼性のみを含むという見解を発展させただけであって、①の見解と②、③の見解の間に対立関係はない。

次に②と③の見解の相違を述べていく。③の見解をとっている内藤[2003]は財務諸表監査が財務諸表の質的特性としての信頼性と目的適合性を保証していることから財務諸表の有用性を保証していると述べている。そして、内藤[2003]はこの有用性を広義の信頼性と捉え、財務諸表監査の役割を財務諸表の信頼性（有用性＝広義の信頼性）を保証することとしたのである。なお、有用性は質的特性としての信頼性や目的適合性のようには会計情報の質的特性ではなく、財務報告の目的である。

財務諸表監査が保証している財務諸表の質を③有用性（広義の信頼性）とするという見解と②質的特性としての信頼性及び目的適合性とするという見解が異なる理由としては、広義の信頼性という用語が会計学上に混乱を生じさせる可能性があるからである。この点を福川[2006]では、「監査における信頼性を、財務諸表の特質としての信頼性とは別に、監査独自の立場から規定することは、同じ学問領域（広い意味での会計学）において同一の用語が異なる意味をもつことによって無用の混乱を生ぜしめる虞がある…」と述べている（福川[2006]）。

ここまで財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性を財務会計の概念フレームワークにおける会計情報の質的特性とする先行研究からレビューしてきたが、ここからは上述してきた先行研究とは異なる見解若しくは上述してきた先行研究に何らかの検討を含めた見解をみていく。なお、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性の意味内容を多角的に分析するために、ここでは信頼性という用語に付随する述語の違い、信頼性に類似する会計学上の用語、英語圏における信頼性に関してもレビューしていく。

まずは、信頼性という主語に付随する述語の違いをとりあげる。監査領域では信頼性を保証するという際に用いられる「保証する」という述語が存在する。さらに、「保証する」という述語以外にも信頼性を高めるといふ際の「高める」という述語、信頼性を確保するといふ際の「確保する」という述語、信頼性を担保するといふ際の「担保する」という述語及び信頼性を付与するといふ際の「付与する」という述語が存在する。

信頼性という主語に付随する述語の違いを全てとりあげることはできないが、以下では保証を発語内行為とみなす立場から「保証」という用語をレビューし、信頼性を「保証する」とこと信頼性を「高める」という用語の相違をレビューしていく。

保証という用語を保証業務と対比させて鳥羽[2000]は、「前者（保証）は、監査人が監査意

と述べている。

見を表明するなかで遂行する発語内行為であり、後者（保証業務）は、公認会計士がその独立性と専門知識とを武器に行う公認会計士業務に付けられた総称である。」と述べている（鳥羽[2000]138）。発語内行為とは人が何かを言うことの中で別な行為を遂行しようとするものである（鳥羽[2000]120）。すなわち、監査領域において保証とは、監査人が監査意見を表明する中で情報利用者に情報提供するという行為を同時に行っていることを指すことと考えられる。若しくは監査領域において保証とは、監査人が監査意見を表明する中で情報利用者に忠告を発するという行為等を同時に行っている場合を指すことも否定できないのではないだろうか。これらのことから、財務諸表の信頼性を保証するとは、財務諸表監査が監査意見を表明する中で財務諸表の信頼性に関して情報利用者に情報提供をすること若しくは忠告をすることと解釈できるだろう。

監査領域における保証するとは何かをみたが、財務諸表の信頼性を「保証する」という用語と財務諸表の信頼性を「高める」という用語の違いとは何なのだろうか。財務諸表の信頼性を「保証する」という場合、その信頼性は財務情報に焦点が置かれており、財務諸表の信頼性を「高める」という場合、その信頼性は情報利用者に焦点が置かれているのである（Carmichael[1999]40;福川[2002②]10）。そして、英米において信頼性を保証するという場合に *reliability*（信頼性）という英単語が使用され、信頼性を高めるという場合に *credibility*（信頼性）という英単語が使用されてきた（福川[2002②]10）。我が国ではこの2つの英単語をともに信頼性と訳したことによって混乱が生じたという見解がある（福川[2002②]10）。

ここまでは信頼性に関する述語に関する先行研究をレビューしてきたが、ここからは信頼性に類似する別の用語に関する単語をレビューしていく。会計学上信頼性と類似した用語は、信頼、信憑性、社会一般の信頼性、社会的信頼性、経営的信頼性及び情動的信頼性等があげられる。これらの単語は本論文の論証部分で使用していくことになるが、ここでは全ての単語をとりあげることができないため『ASOBAC』の信憑性（*credibility*）だけをとりあげる。

信憑性（*credibility*）について『ASOBAC』は、情報利用者が監査機能によって付加される価値である統制（*control*）が伝達過程に存在していると信頼をもつことによって高められると述べている（AAA[1973]13）。ここでいう統制（*control*）には、監査機能が情報を統制しているという意味と監査機能が情報作成者に利用者の規準に合致するような方法で会計過程を遂行することを促すという意味の2つがある（AAA[1973]13；鳥羽[1982]25）。信頼性という用語に類似した用語は、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性を分析するにあたって様々な示唆を与えてくれる。信頼性に類似した用語は第5章で詳しくみていく。

ここまで信頼性に類似した用語に関する先行研究をレビューしてきたが、ここからは信頼性が英米でどのような英単語で扱われているのかを明らかにしている先行研究をレビューしていく。会計学上信頼性という用語は、*reliability*、*trustworthy*、*credibility*、*credibility* という4つの英単語で主に使用されている（佐藤[2008]）。

これら4つの英単語のうちここで全てとりあげることができないため、*reliability*に関する

先行研究をレビューしていく。**reliability**という英単語は会計情報の質的特性としての信頼性という意味をもつ一方で、会計情報の質的特性としての信頼性という意味以外の意味をも持つ。

Kohlerによれば、**reliability**の意味は会計上の信頼性、監査上の信頼性、経営管理上の信頼性、統計上の信頼性という4つの意味に分かれる。Kohlerは会計学上一般的に使用される**reliability**の意味を財務諸表の様式、完全な情報の表示、有利な情報と不利な情報のどちらも伝達する普遍的な能力が財務諸表に備わっている事により、財務諸表利用者の中で生成される信頼度と定義している (Eric. L Kohler[1975]401)⁴。Kohlerが述べている**reliability**は財務諸表に備わっている質をあらわしており、現行の財務会計の概念フレームワークにおける会計情報の質的特性のことを指すことになると考えられる。

会計学上信頼性をあらわす主な英単語が4つもある上に1つの英単語に会計学上4つ以上の意味があることから、英米圏においても信頼性という用語は多様な意味を持っていることがわかる。

上述してきた先行研究は本論文の論証の基礎になるものであるが、その具体的内容やここで掲示することができなかつた先行研究は第2章以降に掲げていくこととする。また、第1章で先行研究をレビューしてきたのは、第1章で先行研究の結果残された課題を明らかにする前提を掲示するとともに本論文が問題提起をするに至った前提を理解可能な程度に構築するためである。

第3節 問題の所在

ここまで本論文の検討対象である財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性に関する先行研究をレビューしてきたが、ここからは本論文が明らかにする先行研究の結果残された課題を説明し、本論文が取り組む問題を提起していく。

第1項 信頼性という用語の多義性

先行研究のレビューからもわかるように財務会計領域及び監査領域において信頼性という用語は様々な意味で用いられている。このような経緯があり、信頼性という用語は専門家間でも理解しにくいものとなっている。よって、財務会計領域及び監査領域における信頼性という用語の整理を実施する必要がある。なぜならば、財務会計領域の信頼性及び監査領域における信頼性がどのような意味で使用されているのかを明らかにしなければ、本論文の議論の前提が構築されず、議論が前に進まないからである。

⁴コーラーの会計学事典第4版（本文では第5版であることに留意されたい。）では**reliability**に4つの意味が与えられている。監査における意味、会計学上一般的に使用される意味、経営管理上の意味、統計上の意味の4つである。第2章は財務会計領域の信頼性を検討しているため、本文では会計学上一般的に使用される意味をあげている。なお、コーラー会計学事典第4版において監査における**reliability**は「記録または報告書におかれる信頼の程度。信頼性の基準は、一般に認められた会計実務に従って再処理を行った場合に、実際に求められた結果とほぼ同じものが得られるかどうかである。記録または報告書が、このように理論的に得られる結果とどの程度近く一致するかが、信頼性の程度である。」と定義されている（染谷[1989]415）。

我が国財務会計領域の信頼性には様々な意味がある。財務会計領域の信頼性とは、例えば会計情報の質的特性としての信頼性、システムの信頼性、システムを運用する人にかかわる信頼性、アウトプットされる情報の信頼性、信頼性を広義に捉えた場合に認識される誠実性、その他様々な意味があげられる。

一方、英米において信頼性という用語は、**reliability**、**trustworthy**、**credibility**、**creditability**という4つの英単語で多義的に使用されている。また、本論文が財務会計領域の信頼性の中でも焦点を絞っていく質的特性としての信頼性は**reliability**という英単語で使用されているが、**reliability**という用語も多義的である。

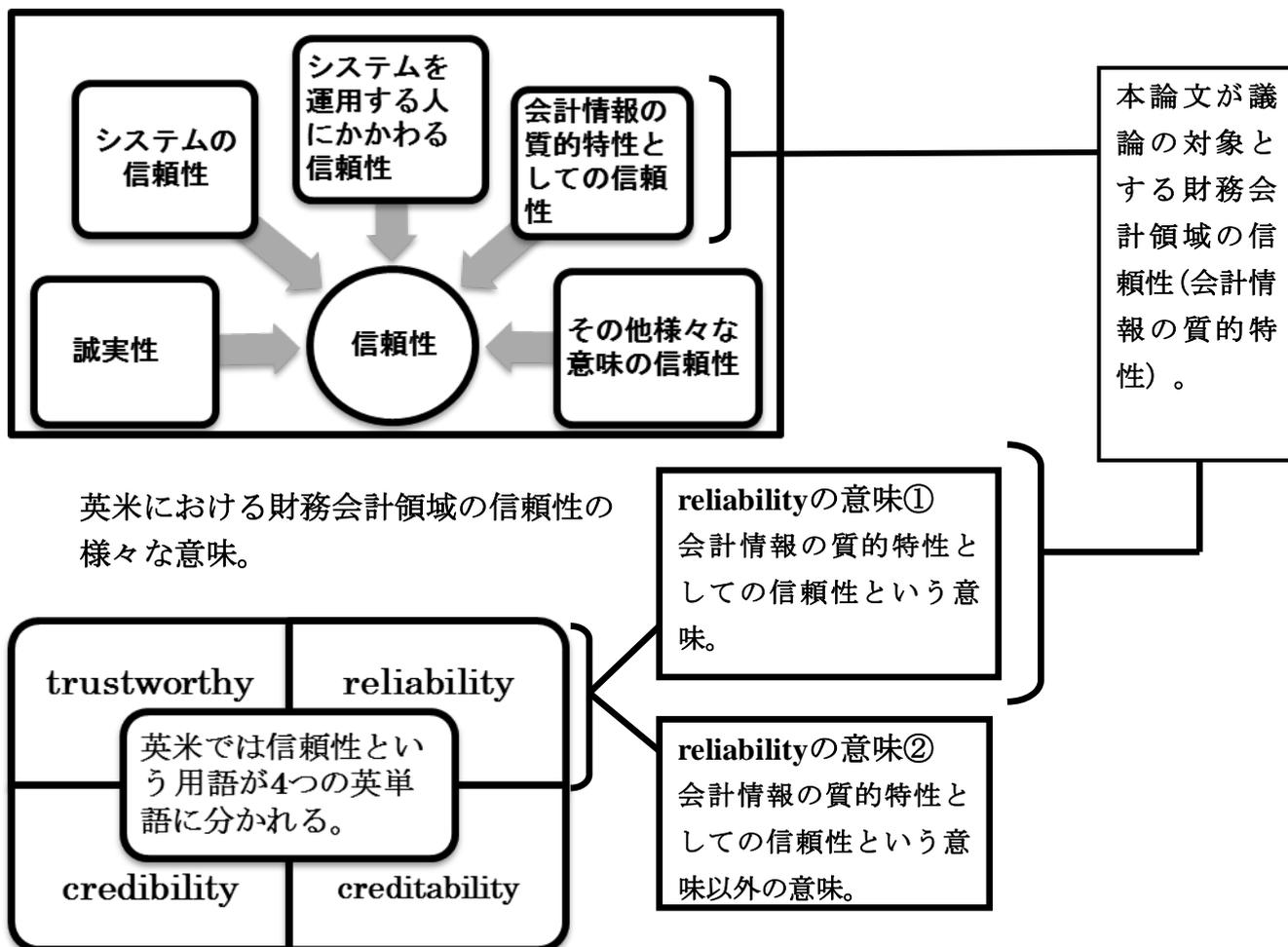
なお、監査領域では財務会計領域の信頼性を援用していることが多いため、財務会計領域の信頼性を整理することは監査領域の信頼性を整理することと同一の意味をもつ場合がある。

そこで、本論文が信頼性という用語の整理をしつつ、財務会計領域の信頼性の中でも質的特性としての信頼性に焦点を絞り本論文で検討していくことを第2章で明らかにしていく。

以下に、財務会計領域の信頼性という用語の整理と議論対象となる質的特性としての信頼性をあらわした図を掲げる。

図1 財務会計領域の信頼性の整理と議論対象となる信頼性を明確にする図

我が国財務会計領域の信頼性の様々な意味。



(図は筆者作成。)

また、監査領域の信頼性も財務会計領域の信頼性と同様に様々な意味やレベルで使用されている。本論文では、まず監査領域での信頼性を質的特性としての信頼性と質的特性としての信頼性以外で整理していく。また、本論文で重要となる社会一般の信頼性、社会的信頼性、情動的信頼性、経営的信頼性、信頼及び信憑性という信頼性に類似した概念についても検討をくわえる。監査領域の信頼性の整理は第5章で実施していく。

なお、本論文では最終的に財務会計領域や監査領域において信頼性という用語が多義的に様々なレベルで使用されていて専門家間でもその意味を共有できていないのではないのかという信頼性用語ギャップともよべる問題を学界になげかけていく。

第2項 信頼性の史的変遷

ここまで信頼性という用語が多義的であるという点を見てきたが、ここからは信頼性の史的変遷を明らかにする必要があるのではないだろうかという点を見ていく。財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性に関する先行研究では、当該信頼性を財務会計の概念フレームワークにおける質的特性としての信頼性として扱うことが多かった。ただ、質的特性としての信頼性と一言でいっても、様々な団体が質的特性としての信頼性を定義してきたため質的特性としての信頼性は時代や地域によってもその意味内容が異なる。そして、会計情報の質的特性が内包されている概念フレームワークそれ自体の史的変遷はこれまでの先行研究で明らかにされている。

そこで、本論文では、どのような団体が、どのような時代に、どのような意味で質的特性としての信頼性を公表してきたのかを明らかにしていく。そして、質的特性としての信頼性がどのように変化してきたのかをまとめていく。

よって、本論文第2章では、アメリカにおける質的特性としての信頼性の史的変遷、イギリスにおける質的特性としての信頼性の史的変遷、国際的（IASBに限定する。）な質的特性としての信頼性及び我が国における質的特性としての信頼性の史的変遷の概要を明らかにしていく。

質的特性としての信頼性の史的変遷をまとめることにより、なぜ財務諸表監査が質的特性としての信頼性を保証するという見解を打ち出すことになったのかが明確になる。

また、監査領域においては質的特性としての信頼性という意味以外でも信頼性が使用されてきた。しかし、監査領域においても信頼性が議論される際は、質的特性としての信頼性が議論の対象になることが多く、監査領域における信頼性が議論の対象となることは少なかつた。そこで、本論文では質的特性としての信頼性の史的変遷だけに焦点を絞らずに、監査領域における信頼性の原点も明らかにしていく。そして、財務会計領域における質的特性としての信頼性の史的変遷と監査領域における信頼性の原点を比較することにより生じる事実を論証の材料にしていく。この点は、本論文第5章で詳しく検討していく。

第3項 質的特性としての信頼性と忠実な表現

ここまで質的特性としての信頼性と監査領域の信頼性の史的変遷を明確化する必要性を述べてきたが、ここからは質的特性としての信頼性が忠実な表現という概念に置き換えられた事実を考察していく。財務諸表の質保証に関する先行研究は、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性を質的特性としての信頼性若しくは質的特性としての信頼性を含む別の概念構成で捉えてきた。

しかしながら、IASB及びFASBの共通の概念フレームワークを構築する合同プロジェクトにおいて質的特性としての信頼性の削除が検討された。その結果として2010年に両者が公表した概念フレームワークでは質的特性としての信頼性は忠実な表現に置き換えられた。よって、財務諸表監査が未だに質的特性としての信頼性を保証しているという見解が適切なのか、忠実な表現を保証しているという見解が適切なのかを議論する前提として、質的

特性としての信頼性と忠実な表現の分析が必要になる。

そこで、本論文では質的特性としての信頼性が忠実な表現に置き換えられることになった合同プロジェクトがなぜ行われたのかをみていく。そして、なぜ質的特性としての信頼性が忠実な表現に置き換わることになったのかを考察していく。最終的に質的特性としての信頼性と忠実な表現を比較分析していく。この点は第3章で詳しく検討していく。

第4項 忠実な表現と財務諸表監査が保証している財務諸表の質

ここまでIASB及びFASBが2010年に公表した財務会計の概念フレームワークにおいて質的特性としての信頼性が忠実な表現に置き換えられた事実をみてきたが、ここからは合同プロジェクトにおける概念フレームワークに掲げられた会計情報の質的特性を前提として財務諸表監査が保証している財務諸表の質とは何かを考察していく。

上述してきた財務諸表監査が保証している財務諸表の質に関する先行研究は合同プロジェクト以前（2009年以前）のものなので、合同プロジェクトの結論（2010年）に対応した形で財務諸表監査が保証している財務諸表の質に関して検討する必要があるが生じている。

ところが、議論の前提を整えるためにまず我が国財務会計の概念フレームワークをみていく必要がある。我が国では、企業会計基準委員会が討議資料という形式で財務会計の概念フレームワークを公表している。我が国財務会計の概念フレームワークは討議資料であり、検討の対象とする必要はないという反論も予想されるが、我が国財務会計の概念フレームワークは既に会計基準設定に活用されている⁵ため検討の対象とする。そして、我が国財務会計の概念フレームワークでは、現在においても質的特性としての信頼性を採用している。

そこで、我が国財務会計の概念フレームワークにおいても忠実な表現の必要性が生じているのかについて検討していく。

さらに、この検討結果を前提として財務諸表監査が保証している財務諸表の質をIASB及びFASBが2010年に公表した財務会計の概念フレームワークから明らかにしていく。この点は第4章で詳しくみていく。

第5項 財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性の検討

ここまで財務諸表監査が保証している財務諸表の質、すなわち財務会計領域の信頼性について合同プロジェクトの結果を踏襲する形で検討してきたが、ここからは本論文が監査領域における信頼性を明らかにすることに言及していく。

先行研究では、財務諸表監査が保証する財務諸表の質とは何かという議論が中心を占めてきたが、財務諸表監査によって財務諸表に生じる信頼性、すなわち監査領域の信頼性とは何かという点は議論されていなかった。

⁵具体的には、ASBJが公表した「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」及び「包括利益の表示に関する会計基準」の結論の背景において、我が国概念フレームワークを参照していることが言及されている（万代[2012]50）。

我が国監査領域における信頼性概念の萌芽は1950年の監査基準(中間報告)にみられた。1950年の監査基準における前文では、「社会一般の信頼性」という用語が出現する。そして、「社会一般の信頼性」が財務諸表監査の保証する財務諸表の信頼性の意味だったのである。なぜならば、財務諸表監査の目的は「社会一般の信頼性」を高めることだったからである。

しかしながら、抽象的な概念である監査領域の「社会一般の信頼性」は、具体的に概念規定されていた財務会計領域における質的特性としての信頼性の出現と変遷を契機として監査領域において曖昧な状態のまま認識されてきた。このような経緯があったものの、監査領域では「社会一般の信頼性」ではなく、質的特性としての信頼性をどのように捉えるのかという議論が着実に実施されてきた。

そこで、本論文は「社会一般の信頼性」にどのような意味内容が込められていたのかについて監査領域の先行研究から消極的な論証形式により結論を出し、「社会一般の信頼性」が監査領域における信頼性、つまり財務諸表監査の役割の中で使用されてきた財務諸表の信頼性であったことを論証していく。

なお、財務諸表監査が保証している財務諸表の監査領域の信頼性を明らかにするにあたり、本論文の会計学に対する科学的立場を述べていく。本論文は意味論的捉え方によって会計学を捉えているということが論証の前提になる。これらの点は第5章で取り扱っていく。

第6項 問題提起

ここまで財務諸表監査の財務諸表の信頼性を保証するという財務諸表監査の役割に出現する財務諸表の信頼性が財務会計領域の信頼性(財務会計の概念フレームワークに掲示されている概念)であること、さらに監査領域の信頼性(「社会一般の信頼性」)であることを要約してきたが、ここからは本論文の問題提起を実施していく。

上述してきた先行研究では財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性を財務会計の概念フレームワークに掲示されている概念であらわしてきた。そして、そのことを財務諸表の信頼性を保証するという役割として捉えてきた。また、上述してきた先行研究では監査領域の信頼性を財務諸表の信頼性を高めるという形であらわし、その信頼性は財務諸表利用者側からの信頼性であるという結論を出している。

このような現状があるものの、我が国で財務諸表監査が実施されていた初期の段階では会計情報の質的特性としての信頼性は存在しなかったのである。では、会計情報の質的特性としての信頼性が出現する以前において財務諸表監査は財務諸表の信頼性を保証していなかったのかというと、そうではない。そもそも、財務諸表監査の役割は財務諸表の信頼性(監査領域の信頼性)を高めることだったのである。その後財務会計の概念フレームワークにおいて会計情報の質的特性が出現したことを契機として、財務諸表監査の役割は財務諸表の信頼性(財務会計の概念フレームワークに掲示されている概念)を保証するという役割に自然と変化していったのである。

しかしながら、財務諸表の信頼性(監査領域の信頼性)を高めることは、現在も財務諸表監査

が担っており、同時に現在における財務諸表監査の役割をあらわしていると考えられる。

ここで、財務諸表監査の役割に関する財務諸表の信頼性が2つ生じてしまうという課題が生じることとなる。しかし、そもそも財務諸表監査の役割は2面的に捉えなければならないものではないだろうかと本論文は考えている。

そこで、本論文では財務諸表監査の役割を2面的に捉えるという仮説を創設することとした。仮説創設の際、混乱を避けるために財務諸表の信頼性を「高める」という述語を使用せずに、財務諸表の信頼性を「保証する」という述語のみを使用し、財務諸表監査の役割を「財務諸表の信頼性を保証する」という一つの慣用句に集約させた。

その後、「財務諸表の信頼性を保証する」という財務諸表監査の役割を機能的役割と社会的役割に分類することとした。財務諸表監査の機能的役割とは「財務諸表の信頼性（財務会計の概念フレームワークに掲げられている概念）を保証する」ことであると分類し、財務諸表監査の社会的役割とは「財務諸表の信頼性（監査領域における信頼性）を保証する」と分類したのである。

「財務諸表の信頼性を保証する」という役割を2面的に捉えることによって、監査領域において議論の対象とされてきた機能的役割だけでなく、財務会計の概念フレームワークにおける会計情報の質的特性としての信頼性が誕生する以前に財務諸表監査の役割と考えられてきた社会的役割を同時に捉えることができるのである。この点は第5章で詳しくみていく。

第4節 むすび

財務諸表監査の役割は「財務諸表の信頼性を保証する」という慣用句であらわされてきた。先行研究において当該信頼性は財務会計領域の信頼性として理解されている。財務会計領域の信頼性とは概念フレームワークに定められている会計情報の質的特性のことである。そして、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性（会計情報の質的特性）に関する3つの代表的な先行研究の見解をみてきた。

そして、これら3つの信頼性に関する見解に含まれていた質的特性としての信頼性は、2010年のIASB（国際会計基準審議会のことを指す。以下省略。）及びFASB（米国財務会計基準審議会のことを指す。以下省略。）の共通の概念フレームワークを構築する合同プロジェクトにおいて忠実な表現に置き換えられた事実をみてきた。このような経緯があるため、2010年以降の国際的な概念フレームワークに対応させた形で財務諸表の質保証に関する見解を出す必要性が明らかになったのではないだろうか。

また、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性を財務会計領域の信頼性とは異なる観点から捉える必要性が1950年「監査基準」における「社会一般の信頼性」という概念から明らかになったといえるのではないだろうか。

説明してきたように財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性は混沌としている。よって、本論文が財務諸表監査によって保証される財務諸表の信頼性の検討を目的とした経緯が明確になったのではないだろうか。

本章では、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性に関する先行研究をレビューし、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性に関する先行研究の結果残された課題を明らかにし、問題提起を実施してきた。その結果、先行研究の結果残された課題と問題提起の概要を理解できたのではないだろうか。

第1章では、先行研究のレビューをし、先行研究の結果残された課題と問題提起の概要を揭示するにとどまったが、次章以降では具体的に先行研究をとりあげ、先行研究の結果残された課題を具体的に揭示し、その課題に対して先行研究の論理を駆使し、一定の結論を論証から導いていく。

第2章では、財務会計領域の信頼性を整理し、その中でも財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性を検討する上で欠かせない会計情報の質的特性としての信頼性を具体的にとりあげ、会計情報の質的特性としての信頼性の史的変遷を明らかにしていく。

第2章 財務会計領域における信頼性概念の整理と質的特性として

の信頼性の史的変遷

第1節 はじめに

本論文は財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性を検討することを目的としている。このような目的をもつ本論文の前章では、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性に関する先行研究の結果、残された課題に言及し、本論文の問題意識を明らかにしてきた。

本論文の問題意識を明らかにしたものの、本論文の問題意識を解決するためには、まず財務会計領域の信頼性の整理をし、検討対象となる財務会計領域の信頼性を明らかにしなければならない。なぜならば、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性は、財務会計領域の信頼性、具体的には会計情報の質的特性としての信頼性であらわされてきたからである。

よって、本章では財務会計領域の信頼性を意味別に整理し、検討対象となる財務会計領域の信頼性は質的特性としての信頼性であることを言及し、検討対象となる質的特性としての信頼性の史的変遷をまとめ、質的特性としての信頼性の全容を明らかにしていくことを目的とする。質的特性としての信頼性の史的変遷を明らかにすることにより、質的特性としての信頼性の全容が把握できるようになり、財務諸表監査が保証している信頼性とはそもそも何なのかという本論文の中心命題を解決する一助となる。

以下、本章の流れを説明する。まず、本章では財務会計領域の信頼性をreliability、credibility、creditability、trustworthyという4つの英単語に細分化し、財務会計領域の信頼性を整理していく。その際、財務会計領域の信頼性には、信頼性用語ギャップという問題が生じていることを明確にする。そして、財務会計領域の信頼性の中でもreliabilityの会計情報の質的特性としての信頼性に焦点をあてていく。次に、質的特性としての信頼性の史的変遷をまとめていく。最初にアメリカにおける質的特性としての信頼性の史的変遷をまとめていく。その後、イギリスにおける質的特性としての信頼性の史的変遷、国際的 (IASB) な質的特性としての信頼性の史的変遷及び我が国における質的特性としての信頼性の史的変遷を明らかにしていく。なお、本章では多くの財務会計の概念フレームワークを扱っていくため、財務会計の概念フレームワークを一種類とりあげる毎に、その都度考察をしていく。最終的には質的特性としての信頼性の史的変遷から明らかとなった事実の考察結果を次章以降の論証の前提とする。

第2節 財務会計領域における信頼性概念

第1項 財務会計領域の信頼性の整理

本論文は財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性を考察していくものであるため、財

務会計領域における信頼性の考察を避けることはできない。なぜならば、これまで財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性は財務会計領域の概念であらわされてきたからである。よって、本章では財務会計領域において信頼性という用語がどのような意義で扱われてきたのかについて考察していく。

財務会計領域の信頼性という用語を整理していくにあたって、国際的な視点から信頼性という用語を検討していく。その理由は2つあげられる。第1に、我が国における財務会計の理論は国際的な財務会計の理論を参考にしているからである。よって、国際的な視点からの信頼性という用語の考察は避けられないのである。

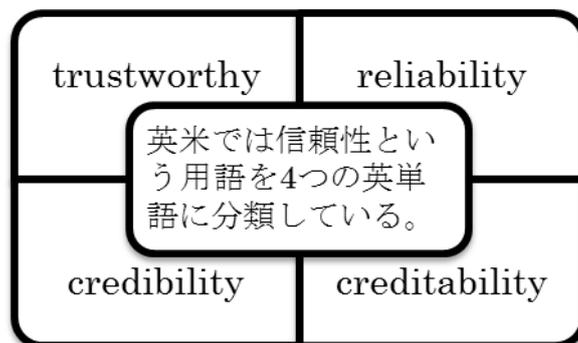
第2に、アメリカや国際的な機関においても信頼性に関して我が国と同様の問題を共有しているからである。例えば、会計情報の質的特性としての信頼性に関してIASB及びFASBは「『信頼性』の意味が市場関係者に共有されておらず、誤った解釈が広範になされている」(徳賀[2008]23)という見解を示している。質的特性としての信頼性という意味が市場関係者に共有されていないことの原因は概念上の問題があげられる。しかしながら、信頼性という用語が抽象的で多義的だったことも大きな原因の一つとして考えられる。我が国だけにとどまらず、国際的にも信頼性という用語は財務会計領域に混乱を招いているのである。財務会計領域の信頼性を明らかにするためには、我が国財務会計領域の信頼性を整理するだけでなく、国際的な視点からも財務会計領域の信頼性を整理する必要があるだろう。

国際的な視点から信頼性という用語を整理していくにあたって、会計学上信頼性という意味で使用される英単語を考察する。なぜ英単語かという点、我が国財務会計領域は諸外国の中でも特に英語でコミュニケーションを図るアメリカ、イギリス及び国際的な機関(例えば国際財務報告基準の設定主体であるIASBがあげられる。)の影響を受けているからである。

会計学上信頼性という用語は、**reliability**、**credibility**、**creditability**、**trustworthy**という4つの英単語であらわされることが多かった(佐藤[2008])。**integrity**は信頼性という用語に近いが、誠実性という意味で使用されることが多く、**trustworthy**に近い意味で使用される(佐藤[2008]5)。よって、本論文では基本的に**integrity**を信頼性ではなく誠実性と和訳していく。なお、**confidence**という用語も会計学上信頼性として使用されるが、**confidence**は信頼と訳されることが多いため、本論文でとりあげていかない。なお、会計学上信頼性という用語を英単語で整理してきた先行研究は佐藤[2008]があげられる。

以下、会計学上信頼性という意味で使用される英単語を図で示す。

図2 会計学上信頼性という意味で使用される英単語の図



(図は佐藤[2008]を参考にして筆者作成。)

では、これらの英単語が会計学上どのような意味で使用されてきたのかをみていく。まずは、アメリカ会計学会の会長を務めていたEric L. Kohlerの見解をとりあげる。なぜKohlerの見解を取り上げるのかというと、Kohlerはアメリカ公認会計士協会の用語委員会の委員長を務めたことがあり、米国の正確な会計用語に精通している人物だからである(染谷[1989]ii)。Kohler[1975]によれば、reliabilityの意味は会計上の信頼性、監査上の信頼性、経営管理上の信頼性、統計上の信頼性という4つの意味に分かれる。また、Kohler[1975]においてreliability以外のcredibility、creditability、trustworthyは定義されていなかった。このことからcredibility、creditability、trustworthyは会計用語として正式に確立されていない可能性が考えられる。

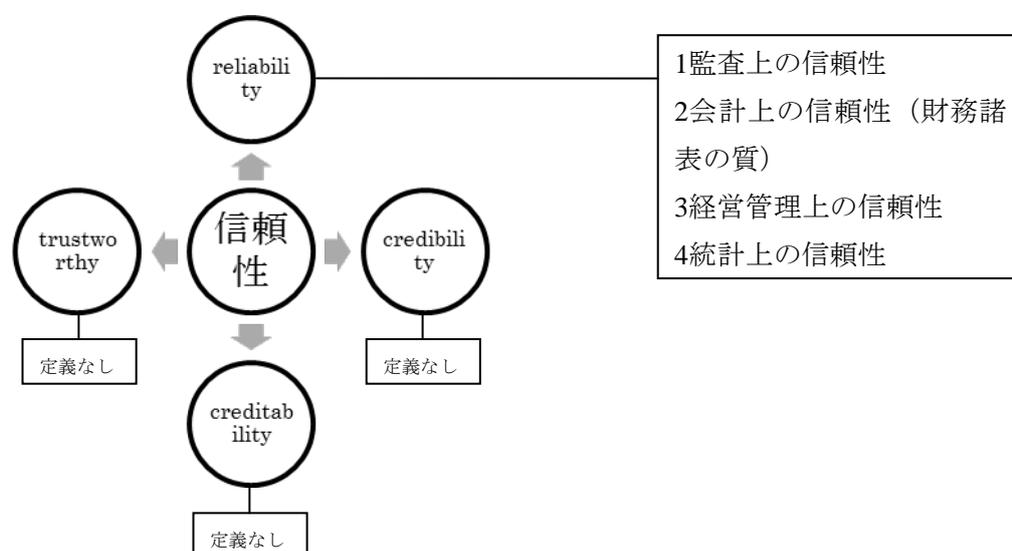
Kohler[1975]によるreliabilityの会計上の意味は、財務諸表の様式、完全な情報の表示、有利な情報と不利な情報のどちらも伝達する普遍的な能力が財務諸表に備わっている事により、財務諸表利用者の中で生成される信頼度と定義されている(Eric. L Kohler[1975]401)⁶。Kohler[1975]によるreliabilityの会計上の意味は、財務諸表利用者に信頼性を生じさせる財務諸表の質の特徴をあらわしているといえる。なぜならば、Kohler[1975]によるreliabilityの会計上の意味は、財務会計の概念フレームワークで使用される質的特性である完全性や中立性と類似した意味が含まれているからである⁷。

以下、Kohlerの会計学事典における信頼性の意味を図に示す。

⁶コーラーの会計学事典第4版ではreliabilityに4つの意味が与えられている。監査における意味、会計学上一般的に使用される意味、経営管理上の意味、統計上の意味の4つである。第2章は財務会計領域の信頼性を検討しているため、本文では会計学上一般的に使用される意味をあげている。なお、コーラー会計学事典第4版において監査におけるreliabilityは「記録または報告書におかれる信頼の程度。信頼性の基準は、一般に認められた会計実務に従って再処理を行った場合に、実際に求められた結果とほぼ同じものが得られるかどうかである。記録または報告書が、このように理論的に得られる結果とどの程度近く一致するかが、信頼性の程度である。」と定義されている(染谷[1989]415)。

⁷例えば本章後半で紹介する『IASC1989フレームワーク』における会計情報の質的特性としての信頼性の構成要素には中立性や完全性が含まれている。

図3 Kohler[1975]の会計学事典における信頼性の意味の図



(図はKOHLER[1975] 401頁を参照して作成。)

次に、Siegel&Shim[2005] (Joel G. Siegel/JAE K. ShimのBARRON'S Dictionary of Accounting Termsのことである。)における信頼性をみていく。1921年に創刊された資本市場の動向に関する週刊専門誌である『バロンズ』には一定の権威が認められており、『バロンズ』を発行しているバロンズ社が作成している会計学辞典がSiegel&Shim[2005]のバロンズ会計学辞典である。

Kohlerが掲示した会計学上の信頼性という用語はreliabilityのみ定義がなされており、それ以外の信頼性をあらわす英単語であるcredibility、creditability、trustworthyの定義は見当たらなかった。そこで、会計学上reliability以外のcredibility、creditability、trustworthyが会計用語としてどのように扱われているのかをSiegel&Shim[2005]から確かめていく。さらに、reliabilityの意味がどのように扱われているのかという点もみていく。

結論としてSiegel&Shim[2005]においてもreliabilityのみが概念規定されており、credibility、creditability、trustworthyの定義は存在しなかった。やはりcredibility、creditability、trustworthyは一般的な会計用語として確立されていないのだろう。

ここで、Siegel&Shim[2005]におけるreliabilityの意味をみていく。Siegel&Shim[2005]におけるreliabilityは、監査の信頼性、会計情報の質的特性としての信頼性、製品の信頼性という3つの意味で定義されている (Siegel&Shim[2005]382: 堀内[2008]382) ⁸。

Siegel&Shim[2005]において会計情報の質的特性としての信頼性としてのreliabilityは、「財務会計理論において、誤差やバイアスが妥当な程度になく、適切に事実を表している情報

⁸Siegel&Shim[2005]における監査における信頼性としてのreliabilityは「監査にあたって、財務報告が適切に準備されているか、会計手続や内部統制が正しく機能しているかどうかの信頼性」と定義されている (Siegel&Shim[2005]382: 堀内[2008]382)。

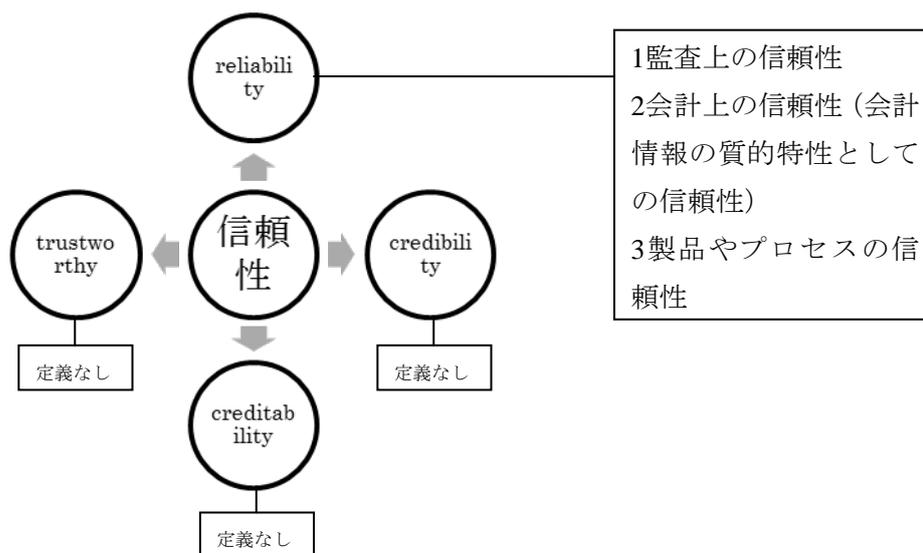
を示す用語。『検証可能性』が存在するのは、受容可能な会計実務に従って財務データを再構築したときに、以前に達成していたのと実質的に同じ結果になる場合である。さらに付け加えれば、2人の会計士が別々に作業をしたとしても同じ結果にたどりつく場合である。『表現上の正確さ』があるのは、記述と表現されたと思われる項目の間に一致をみた場合である。情報が『中立的』であるのは、その情報が他の企業よりもある企業に有利になることがない場合である。」と定義されている (Siegel&Shim[2005]382: 堀内[2008]382)。

KohlerとSiegel&Shim[2005]を比較すると、reliabilityという英単語の持つ意味には、監査上の意味と会計上の意味があるという点において両者は一致している。また、reliabilityの会計上の意味を質的特性としての信頼性として捉えているという点で両者は一致している。さらに、Siegel&Shim[2005]におけるreliabilityの会計上の意味は、FASBが公表した概念フレームワーク (『概念書第2号』) に出現した質的特性としての信頼性の意味と同様の意味であり、Kohler[1975]におけるreliabilityの会計上の意味を発展させたものだといえる。Kohler[1975]は、FASBが1980年に公表した『概念書第2号』がまだ公表される以前の見解であり、Siegel&Shim[2005]の発行時においては『概念書第2号』が既に公表されているためSiegel&Shim[2005]のreliabilityは『概念書第2号』における質的特性としての信頼性によく類似しているのである。

Kohler[1975]のreliabilityでは4つの意味があり、Siegel&Shim[2005]のreliabilityは3つの意味があることから、会計学上信頼性をあらわすreliabilityという用語は多義的であることが明らかとなった。

以下、Siegel&Shim[2005]における信頼性の定義をみていく。

図4 Siegel&Shim[2005]における信頼性の図



(図はSiegel&Shim[2005]382:堀内[2008]382頁を参照して作成。)

次に、reliabilityとcredibilityの区別をしているCarmichael[1999]の先行研究をみていく。Carmichael[1999]は、「credibilityとreliabilityの重要な区別は、その焦点が財務情報に置かれているか、その情報の利用者に置かれているかという点にある。…財務情報は、当該情報がreliable（信頼できる）であるという利用者の信頼が増大することによって、よりcredible（信頼できる）になる。…Reliabilityは財務情報の特質である。」と述べている（Carmichael[1999]40;福川[2002②]10）。Carmichael[1999]からreliabilityは財務情報に焦点をあてた信頼性であり、credibilityは情報の利用者に焦点をあてた信頼性であることがわかる。

ここでは、reliability、credibility、integrityの違いに触れている今福[2000]をとりあげる。今福[2000]では「信頼性という用語がreliability、credibilityあるいはイギリスで時にいわれるintegrity（誠実性）をふくむ幅広い語義で使用されていること。これらの信頼性の語義をそれぞれ別個の問題を対象としているとみるのではなく、それらの語義が表している総体としての信頼性がいま問われている。信頼性（reliability）は目的適合性（relevance）とのトレードオフの関係にたつととらえられてきたが、いま両者のトレードオフの関係が問われており、それが語義の多様性のなかに表われている。その点を大まかにいえば、reliabilityは会計目的との関連で、credibilityは財務報告に対するいわゆる投資家の期待ギャップとの関連で、integrityは財務報告をめぐるコーポレート・ガバナンスとの関連で発現していると思われる。」（今福[2000]517）と述べている。

今福[2000]ではreliability、credibility、integrityがどのような場面で発現しているかについて明確にされている。

以下、reliability、credibility、integrityがどのような事項と関連しているかについて、今福[2000]を参考に羅列していく。

- ①reliability－会計目的との関連で発現する信頼性
- ②credibility－財務報告に対する投資家の期待ギャップとの関連で発現する信頼性
- ③integrity－財務報告をめぐるコーポレート・ガバナンスとの関連で発現する信頼性（誠実性を含む。）

最後に、財務会計領域において信頼性という用語を英単語で整理した佐藤[2008]をみていく⁹。佐藤[2008]は財務会計領域の信頼性をあらかずreliability、credibility、trustworthy、creditabilityの整理に多大な貢献をした先行研究となっているためここでとりあげる。佐藤[2008]では信頼性という用語が持つ意味を分解し、4つの英単語に様々な意味を当てはめている。なお、佐藤[2008]はこれらの英単語の意味が会計学上確定していると述べていないことに留意して頂きたい。

佐藤[2008]において4つの英単語に割り当てられた信頼性の意味は大きく分けて4つある。

⁹佐藤倫正「財務情報の信頼性」『財務情報の信頼性』を参考にしている。なお、「財務情報の信頼性」では監査の信頼性を英単語で取り上げている。しかし、監査の信頼性は第5章でみていくため本章では触れていかない。

第1に、**reliability**にはFASBが公表した概念フレームワーク（『概念書第2号』）における会計情報の質的特性としての信頼性が割り当てられている（佐藤[2008]3-4）。会計情報の質的特性としての信頼性は**reliability**という英単語が使用されているためこの割り当てに問題はない。

第2に、**credibility**にはシステムにかかわる信頼性という意味が割り当てられている。ここでいうシステムには、会計基準、監査基準や企業独自の会計マニュアルのようなソフト・システムの他に、コンピューターのハード・システムを指している（佐藤[2008]7）。

第3に、**trustworthy**にはシステムを運用する人にかかわる信頼性としての意味が割り当てられている。システムを運用する人にかかわる信頼性には、会計システムを運用する会計人の信頼性、人や組織の信頼性、監査行動の信頼性が含まれる（佐藤[2008]6-7）。

第4に、**creditability**にはアウトプットとしての信頼性という意味が割り当てられている。この意味での信頼性には表現の忠実性、中立性、検証可能性という会計情報の質的特性¹⁰だけでなく、企業行動の信頼性と会計システムの信頼性を含む広範な概念となっている（佐藤[2008]8）。

以下、佐藤[2008]が4つの英単語に当てはめていった大まかな意味を箇条書きしていく（佐藤[2008]10）。

- ①**reliability**の意味…概念フレームワークにおける会計情報の質的特性としての信頼性。
- ②**credibility**の意味…システムの信頼性。
- ③**trustworthy**の意味…システムを運用する人の信頼性。
- ④**creditability**の意味…アウトプットされる情報の信頼性。

第2項 財務会計領域の信頼性の考察

ここまで、財務会計領域における信頼性を信頼性と和訳される4つの英単語と誠実性と和訳されることの多い**integrity**という英単語からみてきた。

先行研究を整理していくと、**reliability**という英単語に会計情報の質的特性としての信頼性の意味が当てはまることは専門家の間でもおおむね合意が得られていることがわかる。これは、FASBが公表した概念フレームワーク（『概念書第2号』）における会計情報の質的特性としての信頼性に**reliability**という用語を権威ある形で当てはめたためであろう。

しかし、Kohler[1975]やSiegel&Shim[2005]をみてもわかるように、**reliability**という英単語には会計情報の質的特性以外の意味が含まれており、**reliability**という多義的な用語は誤解を招きやすいものとなっていることが明らかとなった。

また、**credibility**という英単語はCarmichael[1999]、今福[2000]及び佐藤[2008]の三者で異なる解釈がなされている。このことから、**credibility**という英単語の意味は専門家の間でも共有できていないことが明らかとなったのではないだろうか。

さらに、佐藤[2008]から**trustworthy**や**creditability**は、様々な意味を当てはめることができ

¹⁰会計情報の質的特性は様々な団体が公表しているが、ここでの会計情報の質的特性はFASBが公表した『概念書第2号』に掲げられているものである。

る用語となっていることがわかる。

上述してきた先行研究をみてもわかるように、信頼性という意味を持つ英単語は財務会計領域様々な意味で扱われており、混沌としている。

そして、我が国財務会計領域においてにおいて信頼性という用語がどのように扱われているのかを本論文でみていく必要はない。なぜならば、我が国における信頼性という用語は英米における信頼性をあらわす4つの英単語と同様の意味で使用されているからである。

我が国財務会計領域の信頼性はreliability、credibility、trustworthy、credibilityという4つの意味を含んでいることから、単純に計算すると、我が国財務会計領域の信頼性という用語は英米における信頼性 (reliability、credibility、credibility、trustworthy) という用語の4倍以上の意味を持ち、多義的に乱用されていることが判明した。

以上の考察から、信頼性という用語は、財務会計領域において、どのような意味、どのようなレベルで使用しているのか専門家でも判断がつかないほど多義的な用語となっているという問題を提起することができる。この問題を本論文では信頼性用語ギャップと定義づける。信頼性用語ギャップを解決するためには、財務会計領域にかかわる国際的な機関、我が国の機関及び学者等が信頼性という用語を意味やレベルごとに細分化し、新たな専門用語を概念規定することが考えられる¹¹。

ここまで、財務会計領域の信頼性の整理をしてきたが、ここからは財務会計領域の信頼性の中でも会計情報の質的特性としての信頼性 (reliability) のみを検討していく。なぜならば、本論文の目的は財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性を検討するものだからである。そして、先行研究において財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性は、会計情報の質的特性としての信頼性とする見解が代表的だからである。

第3節 質的特性としての信頼性の史的変遷

本節では財務会計領域の信頼性の中でも質的特性としての信頼性のみを考察の対象としていく。

質的特性としての信頼性は多様な国、組織、時代及び意味でとりあげられ様々な変化を遂げてきた。

しかし、先行研究では概念フレームワークの史的変遷や質的特性全体の史的変遷という俯瞰的な視点での歴史資料が残っているのみである。

そこで本節は未だ明らかにされていない質的特性としての信頼性の史的変遷を明らかにしていく。

本論文最終章において財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性を検討する際に、質的特性としての信頼性の史的変遷を使用していく。

なお、本節ではアメリカ、イギリス、国際的な機関及び我が国における質的特性として

¹¹例えば、企業行動の信頼性は、企業行動的信頼性という非常に限定的な意味しか持てない専門用語を概念規定することにより他の信頼性という用語と意味やレベルの差別化を図ることができる。

の信頼性の史的変遷をまとめていく。なぜ、アメリカ、イギリス及び国際的な機関の史的変遷をとりあげるのかというと、1つの国における質的特性としての信頼性の史的変遷をとりあげるだけでは、質的特性としての信頼性の史的変遷に関して誤った解釈をしてしまう可能性があるからである。

第1項 アメリカにおける質的特性としての信頼性の史的変遷

まずは、質的特性としての信頼性が発祥したアメリカにおける質的特性としての信頼性の史的変遷を考察していく。なお、合同プロジェクトの結果、IASB及びFASBが2010年に公表した概念フレームワークは次章以降でみていく。

アメリカにおける初期の概念フレームワークは、1922年のW. A. Patonによる『Accounting Theory』、1929年のJ. B. Canningによる『The Economics of Accountancy』、1936年のAAA（アメリカ会計学会）による『A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports』があげられる。

しかしながら、これらにおいては会計情報の質的特性の記述はない。本章は質的特性としての信頼性の史的変遷を明らかにすることを目的としているため、以下では会計情報の質的特性に関する記述が存在する概念フレームワークを掲示していく。

(1) AAAの『ASOBAT』

まずは、1966年にAAA（アメリカ会計学会）¹²が公表した『ASOBAT』¹³をみていく。『ASOBAT』には質的特性としての信頼性は出現しないが、本論文が参照している様々な概念フレームワークの基礎となっている報告書であるため本論文でとりあげていく。

『ASOBAT』は、教育者、会計士、その他会計に関係する人々の指針として役立つ基礎的会計理論を提供することを目的として公表された。

『ASOBAT』は現在普及している様々な財務会計における概念フレームワークの原点といえるものである。なぜならば、『ASOBAT』において掲示された意思決定有用性アプローチは本論文で扱う全ての概念フレームワークに適用されているからである。『ASOBAT』における会計の定義から『ASOBAT』が意思決定有用性アプローチを採用していることがわかる。『ASOBAT』において会計は、情報利用者の意思決定を援助するために、経済的情報を認識、測定及び伝達する過程と定義されている（AAA[1966]1）。

意思決定有用性アプローチとは、意思決定をおこなう上での有用性を重視する会計学上の考え方のことである（山田[2012]35）。

また、『ASOBAT』には会計情報の質的特性の前身である会計情報の基準¹⁴（『ASOBAT』では基本的に会計基準とよんでいる。）という概念が出現する。会計情報の基準とは、潜在的な会計情

¹²AAAの正式名称はAmerican Accounting Associationである。

¹³『ASOBAT』（基礎的会計理論）の正式名称は、A STATEMENT OF BASIC ACCOUNTING THEORYである。

¹⁴ここで、会計情報の基準と記しているのは、本論文において会計基準という用語を使用すると用語の混乱が生じると考えたからである。ASOBATでは、会計基準を会計情報の基準と述べている部分もあるため、用語上の問題はない。

報を評価するにあたって使用すべき規準を提供するものであり、財務諸表を作成する際のルールとは異なる。

『ASOBAT』が掲げる会計情報の基準は、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) である。なお、会計情報の基準に上下関係はなく、概念が並列的に並べられている。以下、これら4つの会計情報の基準をみていく。

『ASOBAT』において、目的適合性の基準は4つの基準の中でもっとも基本的なものとされている。目的適合性とは、情報が促進することが意図されている活動または生ずることが期待されている結果と関連をもつか、またはそれらと有効に結びついていなければならないという要請である。この目的適合性の定義は複雑であるため、『ASOBAT』の考察において目的適合性に関してコメントする。この基準を適用するにあたって重要なことは潜在的な利用者が情報に要求していることを理解できているかどうかということである (飯野[1969]11)。

検証可能性は、2人以上の適格者がおなじ資料を調べた際に、本質的に類似した数値や結論が得られなければならないという基準である (飯野[1969]11)。

不偏性は、事実を偏らずに決定し報告しなければならないという要請である (飯野[1969]11)。

量的表現可能性は、経済活動を、貨幣額に限らず、様々な数値で表現していくことに関連している。質的情報は重要であるが、資料の数量化は有用性を増加させる (飯野[1969]19)。

(2) AAAの『ASOBAT』の考察

ここまで『ASOBAT』と『ASOBAT』に記載されている会計情報の質的特性の前身である会計情報の基準をみてきた。

『ASOBAT』に登場した目的適合性の定義は非常に複雑だが、目的適合性は会計情報が情報利用者の目的に適合しているかどうかをあらわす基準と捉えて問題ない。

会計情報の基準に信頼性はみあたらなかった。しかしながら、『ASOBAT』には質的特性としての信頼性の下位概念の誕生がみられるのである。『ASOBAT』で登場する検証可能性は、後で紹介するFASBの『概念書第2号』に出現する質的特性としての信頼性の下位概念として登場することになる。つまり、『ASOBAT』において質的特性としての信頼性が誕生していないにもかかわらず、質的特性としての信頼性の下位概念が登場したのである。

さらに、不偏性は、FASBの『概念書第2号』に出現する質的特性としての信頼性の下位概念である中立性と類似していると考えられる。『概念書第2号』において中立性は、「中立であるためには、会計情報は、ある特定の方向に人間の行動を向けさせる目的で情報が伝達するイメージに色づけをせず、経済活動をできるだけ忠実に報告しなければならない。」 (広瀬[1994]109) と述べられており、中立性と不偏性はかなり類似しているといえるだろう。

(3) APBの『ステートメント第4号』における信頼性

ここまで『ASOBAT』における会計情報の基準をみてきたが、ここからは1970年にAICPA（アメリカ公認会計士協会）内部に設置されたAPB¹⁵（会計原則審議会）が公表した『ステートメント第4号』¹⁶（企業の財務諸表の基礎をなしている基本概念と会計原則）をみていく。

まず、APBについて若干の説明をしていく。APBとはAICPAの内部に設けられていた会計基準設定主体のことである。1939年から1959年におけるアメリカの会計基準設定主体はAIA¹⁷（アメリカ会計士協会）内部のCAP¹⁸（会計手続委員会）、1959年から1973年における会計基準設定主体はAPBであった。当時のアメリカにおいてAPBが公表する『APBオピニオン』は一般に認められた会計原則の地位にあった。

しかし、『APBオピニオン』には網羅性と体系性と基礎的な理論に根本的な弱点が存在していた（川口[1979]1）。APBは、この弱点を『APBオピニオン』から取り除くために、基礎的理論を構築していくことにした。そして、当該基礎理論構築の集大成として『ステートメント第4号』が公表されるに至ったのである。

『ステートメント第4号』の特徴として、『ASOBAT』と同様に意思決定有用性アプローチを採用されていることがあげられる。なお、『ステートメント第4号』に強制力はなく、会計情報はどのようなものかという点は評価されているが、どうあるべきかという方向性を示していない点は批判されている。

そして、『ステートメント第4号』では会計情報の質的特性の前身である質的目的（Qualitative Objectives）が掲げられている。質的目的とは、財務情報が有用なものとなるために財務諸表が帯びる必要のある性質や特性を指している。そして、それらの性質の各々を具備した情報を提供することが、財務会計の目的である（AICPA[1970]36）。

『ステートメント第4号』では7つの質的目的を掲げている。目的適合性（relevance）、理解可能性（understandability）、検証可能性（verifiability）、中立性（neutrality）、適時性（timeliness）、比較可能性（comparability）及び完全性（completeness）である。また、『ステートメント第4号』では質的目的は7つと書かれているが、『ステートメント第4号』では上述した7つの質的目的以外にも2つの質的目的に関連する概念が掲げられている。当該2つの質的目的と関連する概念とは、充実した情報開示（Adequate Disclosure）及び財務諸表の信頼性（Reliability of Financial Statements）である。なお、これらの概念に上下関係はなく、並列的に概念が扱われている。ただし、これら7つの質的目的の中でも最も重要な質的目的は目的適合性だと言及されている（川口[1979]46）。

¹⁵APBの正式名称はAccounting Principles Boardである。

¹⁶Statement NO.4（企業の財務諸表の基礎をなしている基本概念と会計原則）の正式名称は、BASIC CONCEPTS AND ACCOUNTING PRINCIPLES UNDERLYING FINANCIAL STATEMENTS OF BUSINESS ENTERPRISES STATEMENT OF THE ACCOUNTING PRINCIPLES BOARD NO.4である。

¹⁷AIAの正式名称はAmerican Institute of Accountantsであり、アメリカ公認会計士協会の前身である。

¹⁸CAPの正式名称はCommittee on Accounting Procedureである。

ここからは、『ステートメント第4号』において出現した財務諸表の信頼性という概念をみていく。『ステートメント第4号』では、3つの角度から財務諸表の信頼性を説明している。第1に、財務諸表に質的目的が備わることにより、財務諸表の信頼性が増大するということである。情報に基づいた決定は、利用者の経済的利益に影響を及ぼす。よって、情報の信頼性は利用者にとって重大なものとなる。なお、信頼性は財務諸表の情報が正確であることを意味しない。なぜならば、財務会計は近似値と判断を含んでいるからである（AICPA[1970]41）。

第2に、企業の財務諸表の信頼性に対する責任は当該企業の経営者にあるということである。この責任は、一般に認められた会計原則を適用し、効果的な内部統制を維持し、適切（adequate）な財務諸表を作成することによって解除される（AICPA[1970]41）。

第3に、財務諸表の信頼性を考慮する際、財務諸表の利用者は独立監査人の報告書に注意を払う必要があるということである。情報の適正性（presented fairly）に関する意見を表明する独立した専門家によって財務諸表が監査されたことを利用者は確かめる必要がある（AICPA[1970]41）。

(4) APBの『ステートメント第4号』における信頼性の考察

ここからは、『ステートメント第4号』と質的特性としての信頼性の関係を考察していく。

『ステートメント第4号』では質的目的に関連する財務諸表の信頼性という概念が出現した。この財務諸表の信頼性という概念が質的特性としての信頼性の原点といえるだろう。なぜならば、『ステートメント第4号』においてはじめて信頼性と名のつく概念が概念フレームワークにおける質的特性やその関連概念の中で出現したからである。

つまり、『ステートメント第4号』が公表された1970年に質的特性としての信頼性の原型が登場したのである。

次に、将来的に質的特性としての信頼性の下位概念になる概念をあげていく。『ステートメント第4号』では、将来『概念書第2号』において質的特性としての信頼性の下位概念となる検証可能性、中立性があげられていたことが印象的である。また、1989年にIASB（国際会計基準委員会）が公表したフレームワークにおいて質的特性としての信頼性の下位概念となる完全性があげられていたことが特徴的といえよう。

『ステートメント第4号』においては、財務諸表の信頼性という概念と検証可能性、中立性に上下関係はない。しかし、将来的に『概念書第2号』において上位概念・下位概念という形で結合することになる。つまり、『ステートメント第4号』が公表される段階では、質的特性としての信頼性の下位概念として中立性、検証可能性が考えられてきたわけではなかったのである。このことから、中立性、検証可能性及び完全性といった概念はそもそも質的特性としての信頼性を説明するための概念ではなかったことが明らかになった。

では、そもそも質的特性としての信頼性に期待されていた意味は何だったのだろうか。『ステートメント第4号』における財務諸表の信頼性という概念に与えられた意味がそもそも

も質的特性としての信頼性に期待されていた意味だと考えられるのではないだろうか。なぜならば、財務諸表の信頼性という概念が質的特性としての信頼性の原点だと考えられるからである。

『ステートメント第4号』では、財務諸表に質的目的が備わることによって財務諸表の信頼性が増大するということ、財務諸表の信頼性の責任は経営者にあるということ及び財務諸表監査がおこなわれることによって財務諸表に信頼性が備わると3つの視点から説明されている。

つまり、質的特性としての信頼性にそもそも期待されていた意味は、『概念書第2号』で質的特性としての信頼性を説明してきた中立性や検証可能性ではなく、『ステートメント第4号』の財務諸表の信頼性という概念に対する3つの見解だったと考えられるのである。

しかしながら、『ステートメント第4号』の財務諸表の信頼性に対する3つの見解は、信頼性に関する間接的な説明といえる。逆に、『ステートメント第4号』において財務諸表の信頼性とは何かという直接的な説明はなされていない。

よって、信頼性とは何かという点に関して『ステートメント第4号』の読者が知っているということを前提に財務諸表の信頼性の説明がなされていることがわかる。すなわち、『ステートメント第4号』の時点で言及されていた財務諸表の信頼性の意味は、一般的に使用されている信頼性という用語が持つ意味を指していたといえるのではないだろうか。

なお、一般的に信頼性とは、信じて頼ることができるという意義で用いられている(松村[2002]1315)。

(5) AICPAの『財務諸表の目的』における信頼性

ここまでは、AICPA内部のAPBが公表した『ステートメント第4号』をみてきたが、ここからはAICPAが1973年に公表した『財務諸表の目的』¹⁹をみていく。

AICPAが『財務諸表の目的』を公表したのは、会計処理と財務報告を改善するための指針と基準を形成するために、財務諸表の目的を明確にする必要があったからである(AICPA[1973]67 : 川口[1981]91)。

また、『財務諸表の目的』が公表されたのは、『ステートメント第4号』において考察が十分に実施されていなかったことも原因としてあげられる。『ステートメント第4号』において考察が十分ではなかった点が2つあげられる。

第1に、『ステートメント第4号』では、質的目的の考察が抽象的すぎて十分でなかったという点があげられる。質的目的を遵守して財務諸表を作成する際に『ステートメント第4号』を参考にするだけでは不十分であった(AICPA[1973]67 : 川口[1981]91)。

第2に、『ステートメント第4号』は、現在において認められているものが何であるのかという視点からまとめられており、必要なことは何かという点及び当該必要なことを充足させるために何ができるかという点の記述が不十分だったという点である(AICPA[1973]67 : 川

¹⁹ 『財務諸表の目的』の正式名称はReport of the Study Group on the Objectives of Financial Statementsである。

口[1981]92)。

また、『財務諸表の目的』では、『ステートメント第4号』における質的目的が発展した報告の質的特性 (qualitative characteristics of reporting) がとりあげられている。『財務諸表の目的』における報告の質的目的とは、財務諸表等に含まれる情報が利用者の要望を満たすために備える必要のある特性のことである。

『財務諸表の目的』であげられている報告の質的特性は、目的適合性と重要性 (relevance and materiality)、形式と実質 (form and substance)、信頼性 (reliability)、不偏性 (freedom from bias)、比較可能性 (comparability)、継続性 (consistency) 及び理解可能性 (understandability) の7つである。

ここでは、報告の質的特性における信頼性のみをとりあげていく。『財務諸表の目的』における質的特性としての信頼性の説明から、2つの重要な見解が導きだせる。

第1に、信頼性は情報の性質によって異なるということである。例えば、工場設備に関するある種の情報は、流動資産についてのある種の情報よりも信頼性が劣ることがあげられる。

第2に、会計情報が信頼できるという要件は、情報が100%正確であることを意味していないということである。財務諸表の信頼性は、その情報に内在する不確実要素及び測定プロセスの精密度によって影響を受けるのである。

なお、『財務諸表の目的』では、やはり『ステートメント第4号』と同様に意思決定有用性アプローチが採用されている。

(6) AICPAの『財務諸表の目的』における信頼性の考察

ここまでは『財務諸表の目的』における事実を概観してきたが、ここからは『財務諸表の目的』における質的特性としての信頼性を考察していく。

まず、『ASOBAT』において会計情報の基準とされていたものが、『ステートメント第4号』において質的目的という用語に変化し、『財務諸表の目的』において質的特性という用語に変化したことが特徴としてあげられる。これらの財務諸表の特性をあらわす用語は、現在質的特性という用語で一般的に普及していることから、『財務諸表の目的』の影響の大きさがわかる。

また、『ステートメント第4号』では「財務諸表の信頼性」 (Reliability of Financial Statements) という概念があらわれたが、『財務諸表の目的』では正式に質的特性としての信頼性 (reliability) があらわれたことも特筆すべき点である。

この事実から、『ステートメント第4号』ではなく、『財務諸表の目的』で初めて公に質的特性としての信頼性が出現したという解釈も可能である。ここは解釈が異なる部分となるが、どちらの解釈をとっても本論文全体の結論に相違をもたらさない。

さらに、『財務諸表の目的』では『ステートメント第4号』と同じく、質的特性としての信頼性に関する間接的な説明は多いのだが、質的特性としての信頼性とは何かという説明が少ないという特徴があげられる。

よって、信頼性とは何かという点に関して『ステートメント第4号』と同様に『財務諸表の目的』の読者が知っているということを前提に質的特性としての信頼性の説明がなされていることがわかる。すなわち、『財務諸表の目的』の時点で言及されていた質的特性としての信頼性の意味は、一般的に使用されている信頼性という用語が持つ意味を指していたといえるのではないだろうか。

(7) FASBの『概念書第2号』における信頼性

ここまではAICPAが1973年に公表した『財務諸表の目的』をみてきたが、ここからはFASBが1980年に公表した『概念書第2号』をみていく。

まずは、FASBについて若干の説明をしていく。FASBは、アメリカにおける民間の会計基準設定主体である。AICPA傘下のAPBが1959年から1973年までアメリカにおける会計基準を設定していたことは前述したが、1973年からアメリカの会計基準はFASBが設定しているのである。

FASBは、財務会計基準及び財務報告基準の基礎となる根本原理を明らかにし、FASBが財務会計基準及び財務報告基準を形成する場合に用いる基本目的と諸概念を確立することを目的として概念書(Statements of Financial Accounting Concepts)を公表した(広瀬[1994]3)。そして、FASBの概念書は2000年までに7つ²⁰公表されている。そして、FASBの『概念書第2号』(Statements of Financial Accounting Concepts NO.2)において、会計情報を有用にするための質的特性が取り扱われているのである。

『概念書第2号』において会計情報の質的特性は、目的適合性(relevance)と質的特性としての信頼性(reliability)が基本的特性として位置づけられている。

財務情報が有用であるためには、情報に目的適合性と質的特性としての信頼性が必要であるが、情報は目的適合性に偏ることや質的特性に偏ることがある。このように目的適合性と質的特性としての信頼性の関係は、一方を達成するためには他方を犠牲にせざるをえないというトレード・オフ関係になることがある。

目的適合性には、予測価値(predictive value)、フィードバック価値(feedback value)、適時性(timeliness)という下位概念がある。一方、質的特性としての信頼性には表現の忠実性(representational faithfulness)、検証可能性(verifiability)、中立性(neutrality)が下位概念としてあげられた²¹。

ここからは、『概念書第2号』における質的特性としての信頼性のみをみていく。『概念書第2号』では、質的特性としての信頼性に対して詳細な説明がなされている。『概念書第2号』において、質的特性としての信頼性は、「会計の基本理念は、情報が目的に適合するものであり、かつ信頼しうるものでなければならないという点にある。」と述べられている(FASB[1980]26: 広瀬[1994]91)。

²⁰Statements of Financial Accounting ConceptsのNO.1は1978年、NO.2は1980年、NO.3は1980年、NO.4は1980年、NO.5は1984年、NO.5は1984、NO.6は1985、NO.7は2000年に公表されている。なお、本論文第3章においてNO.8にふれていく。

²¹『概念書第2号』では、これらの特性以外にも識関特性として重要性(materiality)、情報利用者に固有の特性として理解可能性(understandability)などもとりあげられている。

また、「会計情報の信頼性は、区別することが望ましい二つの特徴すなわち表現の忠実性と検証可能性から生じる。情報の中立性も、これら二つの特徴と相互に作用して情報の有用性に影響を及ぼす。」と述べられている（FASB[1980]27：広瀬[1994]92）。

そして、「ある測定値の信頼性は、それが表現しようとするものを忠実に表現することにかかっており、それは情報利用者に対する保証(assurance)と結びつき、またその保証は測定値が表現上の特性をもっていることを検証(verification)することによって確保される。」とも述べられている（FASB[1980]27：広瀬[1994]92）。

以下では、質的特性としての信頼性の下位概念を掲げていく。

表現の忠実性は、「ある測定値または記述と、それらが表現しようとする現象とが対応または一致することをいう。」と定義されている（FASB[1980]27：広瀬[1994]92）。

検証可能性は、「複数の測定者が同一の測定値を得る可能性が高いことを意味しているに過ぎない。検証可能性は、主として会計測定値をめぐる不確実性から生じる測定上の諸問題に対処しようとするための一つの手段であり、他の特性よりも測定上の諸問題にうまく対処することができる。」と言及されている（FASB[1980]37：広瀬[1994]103-104）。

中立性は、「中立であるために会計情報は、ある特定の方向に人間の行動を向けさせる目的で情報が伝達するイメージに色づけをせず、経済活動をできるだけ忠実に報告しなければならない。」（FASB[1980]41：広瀬[1994]109）と説明が展開されている。

なお、FASBの概念書においても『財務諸表の目的』と同様に意思決定有用性アプローチが採用されている。

(8) FASBの『概念書第2号』における信頼性の考察

ここまでは『概念書第2号』に関する事実を概観してきたが、ここからは『概念書第2号』における質的特性としての信頼性を考察していく。

『概念書第2号』ではじめて質的特性としての信頼性に下位概念が加わることになる。

『ステートメント第4号』が公表される段階では、財務諸表の信頼性概念と中立性及び検証可能性という概念は全く別の概念であるため切り離されて説明されていた。

それにもかかわらず、『概念書第2号』において、中立性及び検証可能性といった概念は、質的特性としての信頼性を説明するための概念に変貌を遂げている。

よって、『概念書第2号』において質的特性としての信頼性という概念の意味が当初期待されていた意味とは全く異なる形で出現したといえる。

そして、『ステートメント第4号』において出現した財務諸表の信頼性という概念は、財務諸表の質的目的を達成することによって財務諸表に信頼性が備わるということ、財務諸表の信頼性の責任は経営者にあるということ及び財務諸表監査がおこなわれることによって財務諸表に信頼性が備わるということと説明されている。

しかし、『概念書第2号』における質的特性としての信頼性には、これらの意味が含まれていない。

『ステートメント第4号』において出現した財務諸表の信頼性という概念の意味がそもそも質的特性としての信頼性に期待されていた意味だと考えることが自然であろう。

そうであるならば、質的特性としての信頼性にそもそも期待されていた意味は『概念書第2号』が公表されたことによってほぼ消滅したと考えられる。

つまり、『概念書第2号』の出現によって質的特性としての信頼性の意味はパラダイム転換したのである。

ところで、『財務諸表の目的』では質的特性としての信頼性とは何かという議論が十分展開されていなかったが、『概念書第2号』では質的特性としての信頼性とは何かという根源的な議論が展開されている。これまで議論が不十分であった信頼性とは何かという点を十分に議論した点は高い評価が与えられていい点であろう。

なお、『概念書第2号』は、IASB及びFASBの合同プロジェクトにおいて『概念書第8号』に置き換えられる。当該合同プロジェクトと変更された『概念書第8号』は次章でみていく。

第2項 イギリスにおける質的特性としての信頼性の史的変遷

ここまでアメリカにおける質的特性としての信頼性の史的変遷を明らかにしてきたが、ここからはイギリス（The United Kingdom of Great Britain and North Irelandが正式名称であるが、本論文ではイギリスと省略していく。）における質的特性としての信頼性の史的変遷を明らかにしていく。

本論文は財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性を検討するものであるが、本論文の最終章において財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性とは何かということ史的変遷から明らかにしていく。最終章における仮説創設においてはアメリカにおける質的特性としての信頼性の史的変遷だけではなく、イギリスにおける質的特性としての信頼性の史的変遷も使用していくため、イギリスにおける質的特性としての信頼性の史的変遷をここで明らかにしていく²²。

(1) ASSCの『コーポレートレポート』における信頼性

1970年までイギリスでは会計基準が存在していなかった。そのため、ICAEW（イングランド・ウェールズ勅許会計士協会）²³が1942年から1969年までの間に29篇公表してきた『会計原則勧告書』²⁴が推奨的の原則として利用されていた。当時のイギリスにおいて『会計原則勧告書』は最高の実務指針として受け入れられていた。

しかしながら、『会計原則勧告書』はICAEWのメンバーへの拘束力を持っていなかったため、イギリスにおける企業の会計実務は統一されていなかった。そして、イギリスにおける不統一な会計実務の結果から生じる企業ごとの会計数値の差異は社会問題化されることとなっていった。

²²イギリスにおける質的特性としての信頼性の歴史は、菊谷[2002]の『国際的会計概念フレームワークの構築』を中心にまとめていることに留意されたい。

²³正式名称は、Institute of Chartered Accountants in England and Walesである。

²⁴会計原則勧告書とはRecommendations of Accounting Principlesのことである。

この問題に対応するためにICAEWは「1970年代の会計基準に関する趣意書」²⁵を公表した。この趣意書は会計実務に関する権威ある意見書を公表すること等を目的として掲げている。そこで、この目的を達成するために民間の会計基準設定主体であるASSC(会計基準運営委員会)²⁶が1970年に設立された。ASSCは会計実務において権威ある基準となるSSAP²⁷を作成していた。ところが、SSAPには首尾一貫性が欠如していたのである。なぜならば、ASSCが会計報告書の目的を持たないまま会計基準を設定してきたからである。

このような経緯があり、ASSCは財務報告書の基本目的及び利用者のニーズの再検討の必要性に気付くことになる。そして、1975年にASSCは公表財務報告書の範囲と目的を検討したディスカッションペーパーである『コーポレートレポート』²⁸を公表するに至ったのである。

『コーポレートレポート』は、1971年に公表されたSSAP2号²⁹を除けば、イギリスにおける概念フレームワークの原点といえるだろう(菊谷[2002]5-6)。『コーポレートレポート』では、会社報告書の範囲・利用者のニーズ・基本目的、追加的な財務情報・計算書の種類、財務諸表における会計諸概念・測定基準等を理念的に考察していることから(菊谷[2002]5)、『コーポレートレポート』が財務会計の概念フレームワークの特徴をもっているといえる。

やはり、『コーポレートレポート』でも『ASOBAT』と同様に財務報告の目的として、利用者のニーズに対する有用な情報の提供を会計報告書の目的とする意思決定有用性アプローチが採用されている(菊谷[2002]20)。一方、『コーポレートレポート』では受託責任も重視されている点に留意されたい(菊谷[2002]123)。

『コーポレートレポート』の対象は会社報告書である。『コーポレートレポート』が対象とする会社報告書には、財務報告書として、貸借対照表、損益計算書及び資金計算書があげられている(菊谷[2002]123)。また、追加的報告書として付加価値計算書、雇用報告書、対政府取引計算書、外貨建取引明細書、将来予測説明書及び会社目的説明書があげられている(菊谷[2002]123)。つまり、会社報告書には貸借対照表及び損益計算書といった財務諸表が含まれているのである。

『コーポレートレポート』には会社報告書の質的特性が定められている。『コーポレートレポート』によれば、会社報告書の基本目的は、合理的な権利を有する利用者に対して、報告事業体の資源と業績に関する経済的な測定値および情報を伝達することである(菊谷[2002]23)。この目的を達成するために、会社報告書には質的特性が備わっていなければならない。

『コーポレートレポート』が掲げる質的特性は、目的適合性(relevant)、理解可能性

²⁵1970年代の会計基準に関する趣意書とはStatement of Intent on Accounting Standards in the 1970'sのことである。

²⁶ASSCとは、Accounting Standards Steering Committeeのことである。ASSCは、1976年にAccounting Standards Committeeと改名され、改組されている。

²⁷SSAPとは、Statement of Standard Accounting Practiceのことである。

²⁸コーポレートレポートとは、The Corporate Reportのことである。

²⁹SSAP2号には、継続企業、発生主義、継続性、慎重性といった会計概念が掲げられている。

(understandable)、信頼性 (reliable)、完全 (complete)、客観性 (objective)、適時性 (timely)、比較可能性 (comparable) である。

ここでは、質的特性としての信頼性の史的変遷を明らかにすることが目的であるため、質的特性としての信頼性をとりあげていく。『コーポレートレポート』によれば、質的特性としての信頼性 (reliable) を「提示された情報は、利用者が信頼性 (degree of confidence) を寄せることができると評価可能な程度に信頼 (reliable) できるものでなければならない。検証可能ではない企業が提供する有用な情報が特定の状況で独立して (independently) 検証された (verified) 場合、会社報告書に含まれる情報の信頼性 (credibility) が向上する。」と定義している (ASSC[1975]29)。

なお、イギリスの概念フレームワークの史的変遷を明らかにしてきた菊谷[2002]は、『コーポレートレポート』に掲げられた質的特性はアメリカ会計学会が1966年に公表した『ASOBAT』の影響を受けていると考えている (菊谷[2002]24)。

(2) ASSCの『コーポレートレポート』における信頼性の考察

ここまで『コーポレートレポート』における事実をみてきたが、ここからは『コーポレートレポート』における質的特性としての信頼性を考察していく。

『コーポレートレポート』における質的特性としての信頼性には2つの特徴がある。

第1に、質的特性としての信頼性に下位概念が存在しないことである。このことから、イギリスにおける初期の質的特性としての信頼性はかなりシンプルな概念だったことがわかる。そして、『コーポレートレポート』では将来的にイギリスの概念フレームワーク³⁰で質的特性としての信頼性の下位概念となる完全 (complete) が質的特性としての信頼性と並列的に扱われている。このことから、イギリスにおいてもアメリカと同様に質的特性としての信頼性の下位概念は、そもそも質的特性としての信頼性を説明するためにあったものではなかったということが明らかとなった。

第2に、イギリスにおける初期の質的特性としての信頼性は独立した検証が実施されることによりはじめて会社報告書に備わるという点である。このことから、財務諸表作成者が財務諸表を作成しただけでは、会社報告書に質的特性としての信頼性が備わらないということがわかる。

『コーポレートレポート』で述べられている検証を実施する主体は財務諸表監査を実施する監査人のことであろう。なぜならば、検証 (verified) に独立性 (independently) が求められる場合、その検証を担保しているのは財務諸表監査を実施する監査人と考えるのが財務会計領域では一般的だからである。よって、財務諸表監査が存在しなければ質的特性としての信頼性は会社報告書に備わらないということになる。

『コーポレートレポート』における質的特性としての信頼性から、イギリスにおいて最

³⁰本章で紹介するが、ASBが1999年に公表した『財務報告基準書』において完全は質的特性としての信頼性の下位概念となる。

初に出現した質的特性としての信頼性は、財務諸表監査によって生じるものであったということが明らかとなった。

『コーポレートレポート』における質的特性としての信頼性の意味は、アメリカにおける最初の質的特性としての信頼性である財務諸表の信頼性概念の第3の意味である「財務諸表の信頼性を考慮する際、財務諸表の利用者は独立監査人の報告書に注意を払う必要があるということである。情報の適正性 (presented fairly) に関する意見を表明する独立した専門家によって財務諸表が監査されたことを利用者は確かめる必要がある (AICPA[1970]41)。」という意味と大部分が同様である。

このことから、アメリカにおいてもイギリスにおいても質的特性としての信頼性は、そもそも財務諸表監査によって生じるものであったことが明らかとなったといえよう。

(3) ICASの『マクモニーズレポート』

ここまで『コーポレートレポート』を考察してきたが、ここからはICAS (スコットランド勅許会計士協会)³¹が『マクモニーズレポート』を公表するまでの史的変遷を概観していく。

イギリスでは『コーポレートレポート』が出現し、後でとりあげる『ソロモンズレポート』が公表されるまでの間にいくつかの概念フレームワークに関連する報告書と概念フレームワークが出現した。しかし、本論文の命題には関係のない部分が多いので、最低限の説明しかしていない。

1976年に『コーポレートレポート』を公表したASSCがASC (会計基準委員会)³²に改組・改名された。

1981年にASCは『ワッツレポート』とよばれる『会計基準の設定』³³を公表した。『ワッツレポート』では概念フレームワークの必要性が言及されたが、ASCは概念フレームワークの作成に取り組むことはなかった。

その後、1983年にASCは『マッキノンレポート』とよばれる『基準設定プロセスの再検討』³⁴を公表することとなった。ところが、『マッキノンレポート』では概念フレームワークの作成が議論されることはなかった。

そして、1988年にASCは『ディアリングレポート』とよばれる『会計基準の作成』³⁵を公表し、『ディアリングレポート』の中で概念フレームワーク作成の必要性が主張された。

『ディアリングレポート』と時を同じくして、1988年にイギリスの会計士協会の一つであるICASが『マクモニーズレポート』とよばれる『会社報告書の改善』³⁶を公表した。『マ

³¹ICASの正式名所は、Institute of Chartered Accounting of Scotlandのことである。

³²ASCとは、Accounting Standards Committeeのことである。1976年にASSCはイギリスにおける主要な6会計士団体の協議機関である会計団体諮問委員会 (Consultative Committee of Accountancy Bodies) の合同委員会として改組され、ASCと改名された (菊谷[2002]4-5)。

³³『会計基準の設定』とはSetting Accounting Standardsのことである。

³⁴『基準設定プロセスの再検討』とはReview of the Standards Setting Processのことである。

³⁵『会計基準の作成』とはThe Making of Accounting Standardsのことである。

³⁶『会社報告書の改善』とは、Making Corporate Reports Valuableのことであり、マクモニーズ (P. N. McMonnies) が執筆

『マクモニーズレポート』は、ICASの討議文書として提出されたものであり、会計の概念フレームワークを論議したものとなっている。『マクモニーズレポート』では、『コーポレートレポート』と同様に財務報告の基本目的として意思決定有用性アプローチを採用している。

『マクモニーズレポート』では、会計研究に役立つ首尾一貫したフレームワークを提案しているものの（菊谷[2002]8）、会計情報の質的特性を取り扱っていない（菊谷[2002]123）。本節は質的特性としての信頼性の史的変遷を明らかにすることが目的であるため、質的特性が扱われていない『マクモニーズレポート』をこれ以上みていかない。

(4) ICAEWの『ソロモンズレポート』における信頼性

ここまで『マクモニーズレポート』が公表するまでの史的変遷を概観してきたが、ここからはICAEWが公表した『ソロモンズレポート』における信頼性をみていく。

イギリスにおいて概念フレームワークの必要性が認識される中、1987年にASCのメンバーであるICAEWはソロモンズ (D.solomons) に概念フレームワークの作成を依頼した。そして、ASCの概念フレームワークとしてソロモンズが執筆した『ソロモンズレポート』³⁷を1989年にICAEWが公表し、ASCに提出することとなった。

『ソロモンズレポート』も『マクモニーズレポート』と同様に会社報告書を対象としているが、会社報告書の中身が異なる。『ソロモンズレポート』が掲げる会社報告書は、損益計算書、貸借対照表およびキャッシュ・フロー計算書のみであり、現在財務三表といわれているものを対象としている。また、『ソロモンズレポート』は、財務報告の目的として意思決定有用性アプローチを採用しており、受託責任も重視している（菊谷[2002]123）。

会計情報の質的特性は『マクモニーズレポート』においてとりあげられていなかったが、『ソロモンズレポート』では会計情報の質的特性が再び掲げられることとなった。

会計情報の質的特性 (qualitative characteristics of financial information) は財務諸表が提供する情報を利用者にとって有用なものとする属性を指す。『ソロモンズレポート』で掲げられた質的特性は以下のとおりである。

まず、目的適合性 (relevance) とその下位概念である予測価値 (predictive value)、確認価値 (confirmatory value)、訂正価値 (corrective value)、適時性 (timeliness) があげられる。

次に、信頼性 (reliability) とその下位概念である表現の忠実性 (representational faithfulness)、包括性 (comprehensiveness)、検証可能性 (verifiability) があげられる。

そして、上位概念や下位概念が存在しない重要性 (materiality)、継続性 (consistency)、中立性 (neutrality)、実行可能性 (feasibility) があげられる。

なお、『ソロモンズレポート』では会計情報の質的特性として、重要性を除く目的適合

したものである。

³⁷『ソロモンズレポート』の正式名称はGuidelines for Financial Reporting Standards (財務報告基準のためのガイドライン) である。

性、信頼性、継続性、中立性、実行可能性が並列に並べられている。

本論文は質的特性としての信頼性の史的変遷をまとめるものであるため、質的特性の中でも質的特性としての信頼性に関する部分を以下でとりあげていく。

情報は、それが有用であるためには、また信頼しうるものでなければならない(菊谷[2002]57)。会計情報が表現しようとするものを忠実に表現することが利用者によって合理的に確認できる場合、会計情報は信頼できる(菊谷[2002]57)。信頼性のある情報を提供するためには、少なくとも、表現の忠実性、包括性および検証可能性という特質が包摂されなければならない(菊谷[2002]57)。情報は、重大な誤謬や偏向がなく、それが適正な記述によって忠実に表現していると利用者が信頼するときに、信頼性の特徴を有する。その場合、いかなる現象の忠実な表現 (faithful representation of any phenomenon) も、表現は完全であるということの意味する(菊谷[2002]57)。関連した現象の忠実な表現のために必要とされる重要なものすべてを、報告される情報に内包すれば、情報は信頼性を有する(菊谷[2002]57)。

また会計数値が会計担当者から独立した有資格の観測者 (qualified observer) によって検証されるならば、その情報は信頼できるものとなる(菊谷[2002]57)。

(5) ICAEWの『ソロモンズレポート』における信頼性の考察

ここまでICAEWが公表した『ソロモンズレポート』における信頼性を概観してきたが、ここからは『ソロモンズレポート』における信頼性を考察していく。

1989年に公表された『ソロモンズレポート』における会計情報の質的特性は、FASBが1980年に公表した『概念書第2号』の影響を強く受けていることは確かであろう。なぜならば、『ソロモンズレポート』における目的適合性とその下位概念である予測価値、適時性という部分、質的特性としての信頼性とその下位概念である検証可能性、表現の忠実性という部分が『概念書第2号』と重複しているからである。また、ASCが1988年に公表した『ディアルングレポート』では、概念フレームワークを作成する際に米国のFASB、IASC等で行われた概念フレームワーク作成作業を参考にすべきであると主張されている(菊谷[2002]8)ことから、『ソロモンズレポート』は『概念書第2号』を参考にせざるをえなかったことがわかる。

FASBが公表した『概念書第2号』において中立性は質的特性としての信頼性の下位概念であったが、『ソロモンズレポート』において中立性は質的特性としての信頼性の下位概念としてではなく、信頼性と並列的に列挙されている。

菊谷[2002]は、『ソロモンズレポート』における質的特性が情報利用者よりも会計基準設定者の立場から定義づけられているため、両者の中立性の位置づけに違いが生じたと考えている(菊谷[2002]59-60)。

ソロモンが基準設定機関(ASC)のメンバーであるICAEWから依頼されたことにより作成した『ソロモンズレポート』における会計情報の質的特性は、会計基準設定者が「良い会計」と「悪い会計」を区別する規準としての性質が強いのである(菊谷[2002]59-60)。

このような経緯があつて、会計基準設定者が念頭におかなければならない中立性が質的特性の中でも重視され（菊谷[2002]59-60）、質的特性としての信頼性と中立性が並列関係で扱われたと考えられる。

ところで、本論文は財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性を検討することを目的としている。このような目的をもって『ソロモンズレポート』をみていくと、検討を避けて通ることができない点が2つかびあがる。

第1に、会計数値が会計担当者から独立した有資格の観測者によって検証されるならば、その情報は信頼できるものとなるという点があげられる。独立した有資格の観測者とは公認会計士を指すと考えられる。公認会計士と記載せずに有資格者としているのは、イギリス監査業務に従事することができる公認会計士資格が一つだけではないからだと考えられる。（例えば、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会のChartered Accountant及び勅許会計士協会のChartered Certified Accountantがあげられる。）また、会計数値が会計担当者から独立した有資格の観測者によって検証される仕組みには財務諸表監査が含まれると考えられる。つまり、『ソロモンズレポート』では公認会計士が財務諸表監査をすることによって情報に質的特性としての信頼性が付与されるということなのである。『ソロモンズレポート』における質的特性としての信頼性の意味（財務諸表監査をすることによって情報に質的特性としての信頼性が付与されるという意味）は、『コーポレートレポート』における質的特性としての信頼性の意味が具体的に述べられただけである。

第2に、質的特性としての信頼性の定義が大幅に膨らみ、下位概念が設けられたことがあげられる。『コーポレートレポート』における質的特性としての信頼性は「情報の信頼性（reliability）が保証され、会計報告書の情報が検証されるならば、情報利用者の信頼（confidence）は高まる。」と定義されているだけである。しかし、『ソロモンズレポート』における質的特性としての信頼性には表現の忠実性、包括性、検証可能性という下位概念が付け加えられることとなった。下位概念が増えるとともに質的特性としての信頼性が含む意味は増大した。質的特性としての信頼性の意味が増加したことから、そもそも質的特性としての信頼性に期待されていた意味（『コーポレートレポート』における質的特性としての信頼性の意味）と『ソロモンズレポート』における質的特性としての信頼性の意味の間に乖離が生じはじめていくことがわかる。

(6) ASBの『財務報告基準書』における信頼性

ここまで『ソロモンズレポート』における質的特性としての信頼性を考察してきたが、ここからはASBの『財務報告基準書』をみていく。

ASCの概念フレームワークに関する活動は上述してきたが、1990年にASCは廃止され、ASCの後任団体としてASB³⁸（会計基準審議会）が設置され、ASBがASCの仕事を引き継ぐこと

³⁸ASBの正式名称はAccounting Standards Boardである。

となった。なお、ASBはASCが作成したSSAPを継承し、FRS³⁹（財務報告基準）の作成を担っている。

ASCから業務を引き継いだASBは1991年から1994年までの間に概念フレームワークを構成する原則書（Statement of Principles）の公開草案（Exposure Draft）及び討議資料(Discussion Draft)を公表している⁴⁰。そして、1995年にASBはこれら原則書を1冊にまとめた『財務報告基準書』(SPFR)⁴¹の公開草案を公表した。このような経緯をたどり、ASBは『財務報告基準書』の公開草案に修正を加え、1999年に正式な『財務報告基準書』を公表することとなった。

『財務報告基準書』によれば、財務諸表の目的は、経営者の受託責任を評価し、経済的意思決定を行う広範な情報利用者に事業体の財務業績及び財政状態に関する有用な情報を提供することである（菊谷[2002]79）。この点に関して菊谷[2002]は7、『財務報告基準書』において意思決定有用性アプローチが採用されているものの、会社法の影響が強いイギリスではIASCフレームワークよりも受託責任に重点が置かれていると考察している（菊谷[2002]79）。

また、『財務報告基準書』が対象としている会社報告書における一般目的財務諸表は、財務業績計算書（総認識利得損失計算書、損益計算書）、財政状態表（貸借対照表）及びキャッシュ・フロー計算書である。なお、一般目的財務諸表以外には捕捉情報、その他の一般目的財務報告及びその他の情報があげられている。

それでは、『財務報告基準書』が掲げる会計情報の質的特性をみていく。『財務報告基準書』では、目的適合性、質的特性としての信頼性、比較可能性及び理解可能性は並列的に並べられている。目的適合性（relevance）にはその下位概念である予測価値（predictive value）及び確認価値(confirmatory)があげられている。また、信頼性(reliability)にはその下位概念である表現の忠実性(faithful representation)、中立（neutral）、重大な誤謬の不存在(free from material error)、完全（complete）、慎重性(prudence)が掲げられている。そして、比較可能性(comparability)にはその下位概念である継続性(consistency)及び開示(disclosure)が掲げられている。さらに、理解可能性(understandability)とその下位概念である利用者の能力(users' abilities)及び集約と分類(aggregation and classification)⁴²があげられている。そのうえ、財務情報の他の質的特性を考慮する前に考慮しなければならない重要性(materiality)が掲げられている。

ここまで『財務報告基準書』の全体像を述べてきたが、ここからは『財務報告基準書』における質的特性としての信頼性に焦点を絞ってみていく。

では、『財務報告基準書』における質的特性としての信頼性の5つの下位概念を掲げていく。

第1に、表現の忠実性をとりあげる。取引その他の事象を忠実に表現するとは、財務諸表

³⁹FRSの正式名称はFinancial Reporting Standardである。

⁴⁰原則書草案の1章および2章は1991年に、3章および4章は1992年に、5章は1993年に、6章は1991年に、7章は1994年に公開草案あるいは討議資料として公表されている（菊谷[2002]115）。また、原則書草案の2章では会計情報の質的特性を取り扱っている。

⁴¹SPFRの正式名称はStatement of Principles for Financial Reportingである。

⁴²集約と分類は、別々の概念ではなく、一つの概念である。

における認識、測定及び表示の方法が当該取引その他の事象の結果と厳密に対応しているかどうかである（ASB [1999]para.3.10:菊谷[2002]88）。

第2に、中立性をとりあげる。財務諸表の情報は、中立性を備えていなければならない。中立性が備わっている情報とは、情報に意図的な偏向及びシステムの偏向（systematic bias）がないことが条件となる（ASB [1999]para.3.15:菊谷[2002]88）。

第3に重大な誤謬の不存在をとりあげる。重大な誤謬を含む情報は、財務諸表を誤ったものにし、誤解させることになる。よって、財務諸表の範囲内で重要性の範囲内で誤謬が存在しないことが必要となる（ASB [1999]para.3.16:菊谷[2002]88）。

第4に完全性をとりあげる。重要性の範囲内で情報が完全である場合、情報に完全性が備わっているといえる（ASB [1999]para.3.17:菊谷[2002]88）。

第5に慎重性をとりあげる。不確実な状況の下で見積もりを実施する場合に、ある程度の注意を払い必要な判断を行使する際に慎重性が情報に備わっているといえる（ASB [1999]para.3.19:菊谷[2002]89）。

これら5つの特性が情報に具備されている場合、情報には質的特性としての信頼性が備わっていることになる（菊谷[2002]87）。

(7) ASBの『財務報告基準書』における信頼性の考察

ここまで『財務報告基準書』を概観してきたが、ここからは『財務報告基準書』における質的特性としての信頼性を考察していく。

『ソロモンズレポート』では、質的特性としての信頼性の下位概念は3つしかなかったものの、『財務報告基準書』では、質的特性としての信頼性の下位概念が5つに増えている。この事実から、時代の経過とともに概念フレームワークや質的特性としての信頼性が複雑になっていることがわかる。

また、中立性は『ソロモンズレポート』において質的特性としての信頼性と並列的に並べられていたが、『財務報告基準書』では中立性が質的特性としての信頼性の下位概念に位置づけられることとなった。この点は、IASCが1989年に公表した概念フレームワーク及びFASBの『概念書第2号』の影響を受けていると考えられる。なぜならば、ASBの『財務報告基準書』のもととなる原則書の草案は『概念書第2号』及びIASCの概念フレームワークを参考にしているからである（菊谷[2002]15）。

本論文は財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性を明らかにするものであるため、ここで財務諸表監査が『財務報告基準書』の質的特性としての信頼性と関係する箇所をみていく。しかし、『財務報告基準書』では、質的特性としての信頼性が検証されることや保証されることに関する文言は重視されていない。

1970年の『コーポレートレポート』によれば、質的特性としての信頼性が保証され、検証することが質的特性としての信頼性の定義の大部分を占めていた。

また、1989年の『ソロモンズレポート』では質的特性としての信頼性が保証され、検証

されることを具体的に述べていた。しかし、『ソロモンズレポート』の段階においては質的特性としての信頼性の定義が増加していた（質的特性としての信頼性に下位概念が出現することがあげられる。）ため、保証や検証という部分の重要性は減少したように考えられる。

そして、1999年に公表された『財務報告基準書』では、質的特性としての信頼性と第三者による保証や検証の関係が重視されなくなっている。

ここでイギリスの財務会計の概念フレームワークにおける質的特性としての信頼性の史の変遷を総括する。イギリスにおいて質的特性としての信頼性は、そもそも財務諸表監査があつてはじめて存在するものだったにもかかわらず、その点が軽視されていき、最終的に中立性（厳密には中立）等のそもそも質的特性としての信頼性と並列的に並べられていた別の概念で説明されるようになったことが明らかとなった。つまり、イギリスの概念フレームワークにおける質的特性としての信頼性の意味は、その誕生時に期待された意味が忘れ去られ、全く異なる概念にパラダイム転換したのである。

なお、歴史的にみると、イギリスにおける質的特性としての信頼性はアメリカにおける質的特性としての信頼性と大方同じ変化をたどってきているが、これはイギリスの財務会計の概念フレームワークがアメリカの『ASOBAT』や『概念書2号』を参考にしてきたからである。

第3項 国際的な機関であるIASCにおける質的特性としての信頼性

これまでアメリカ及びイギリスの概念フレームワークにおける質的特性としての信頼性の変遷をみてきたが、ここからは国際的な機関であるIASCの財務会計の概念フレームワークにおける質的特性としての信頼性をみていく。

国際的な財務会計の概念フレームワークとしては、IASBの前身であるIASC（国際会計基準委員会）⁴³の公表した概念フレームワークがあげられる。よって、ここではIASCの概念フレームワークにおける会計情報の質的特性としての信頼性をみていく。

アメリカの概念フレームワークやイギリスの概念フレームワークからだけではなく、IASCの概念フレームワークからも質的特性としての信頼性をみることによって、本論文が大方重要な財務会計の概念フレームワークを網羅することになる。本論文が重要とされている財務会計の概念フレームワークにおける質的特性としての信頼性を網羅することによって、本論文の最終章において俯瞰的な視点から仮説創設することができる。

また、IASCは1989年にはじめて概念フレームワークを公表してからその後概念フレームワークを公表していないため国際的な機関における質的特性としての信頼性に史の変遷はない。

なお、IASB及びFASBが合同プロジェクトの結果、2010年に公表した概念フレームワークは第3章以降でみていく。

⁴³IASCとはInternational Accounting Standards Committeeのことである。現在IASCはIASBに改組・改名されている。

(1) 『IASC1989フレームワーク』における信頼性

まずは、IASCが概念フレームワークを公表するに至った経緯をみていく。1973年に9か国の会計職業団体によって国際的な会計基準を設定することを目的としてIASCは設立された。そして、証券市場について強制力を有する証券監督者国際機構（以下、IOSCO⁴⁴という。）がIASCの活動を支持する意向を示した。具体的に、IOSCOは1988年に国際会計基準（以下、IASという。）を作成するIASCの活動を支持する声明文を公表したのである（李[2011]13）。IOSCOがIASCのIASを承認すれば、IASが国際的な資本市場で用いられる可能性が高まったのである。

しかしながら、IASCが公表するIASには3つの問題点があった。会計処理の自由な選択を認めすぎていたこと、IASが量的に不十分であったこと及びIASの解説部分が不十分であったことである（李[2011]13）。

IASCは上述した問題点を改善するために、IOSCOと共同で2つの重要なプロジェクトに着手することになった。国際会計基準の概念フレームワークに関するプロジェクト及び財務諸表の比較可能性に関するプロジェクトである。本項は概念フレームワークに記載されている質的特性としての信頼性を考察するものであるため、国際会計基準の概念フレームワークに関するプロジェクトのみをとりあげていく。

概念フレームワークの作成は会計処理の自由すぎる選択をIASから無くすために必要だった。なぜならば、IASCが概念フレームワークをもつことにより、IASCは代替的会計処理方法の数を減らす方向でIASの改訂、設定が可能になるからである（安藤1996[33]）。概念フレームワークは会計基準の設定に影響力をもっているのである。

このような経緯があって、1989年にIASCは『財務諸表の作成と表示に関するフレームワーク』⁴⁵（以下、『IASC1989フレームワーク』という。）を公表したのである。

以下、『IASC1989フレームワーク』の解説をしていく。『IASC1989フレームワーク』の対象は財務諸表である。やはり、『ASOBAT』等と同様に『IASC1989フレームワーク』においても財務諸表利用者が意思決定を行うにあたり、有用な情報を提供する意思決定有用性アプローチを財務諸表の目的として採用している。なお、『IASC1989フレームワーク』は受託責任の結果も表示することに留意されたい。

『IASC1989フレームワーク』は『概念書第2号』等と同様に会計情報の質的特性が掲げられている。『IASC1989フレームワーク』では理解可能性 (understandability)、目的適合性 (relevance)、質的特性としての信頼性 (reliability) 及び比較可能性 (comparability) が並列に並べられている。そして、質的特性としての信頼性は、忠実な表現 (faithful representation)、実質優先性 (substance over form)、中立性 (neutrality)、慎重性 (prudence) 及び完全性 (completeness) という質的特性から構成されている。また、重要性 (materiality)、適時性 (timeliness)、ベネフィットコストとの均衡 (balance between benefit and cost)、質的特性の間の均衡 (balance between qualitative characteristics) 及び真実かつ公正な外観と適

⁴⁴IOSCOの正式名称はInternational Organization of Securities Commissionsである。

⁴⁵財務諸表の作成と表示に関するフレームワークとは、Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statementsのことである。

正表示 (true and fair view / fair presentation)⁴⁶があげられている。

本項の目的は、質的特性としての信頼性を明らかにすることであるため、ここからは質的特性としての信頼性のみに触れていく。

『IASC1989フレームワーク』では、質的特性としての信頼性を以下のように説明している。情報が有用であるためには、信頼し得る(reliable)ものでなければならない。情報は、重大な誤謬及び偏向が除去され、またそれが表示しようとする事、あるいは表示されることが合理的に期待される事実を忠実に表現したものとして利用者が信頼する場合に、信頼性の特性を有する(IASB[2006]39)。

ここからは、『IASC1989フレームワーク』の質的特性としての信頼性における5つの下位概念をあげていく。

まずは、忠実な表現をみていく。ここで、忠実な表現は表現の忠実性の誤りではないのかという疑問が生じるのではないだろうか。なぜならば、我が国における先行研究では、FASBの『概念書第2号』におけるrepresentational faithfulと『IASC1989フレームワーク』におけるfaithful representationをともに表現の忠実性と訳している場合があったからである。表現の忠実性と忠実な表現の相違点は次章でみていく。『IASC1989フレームワーク』において忠実な表現は以下のように説明される。情報が信頼性を有するためには、それが表示しようとする事、あるいは表示されることが合理的に期待されている取引その他の事象を忠実に表現しなければならない(IASB[2006]39)。

第2に実質優先性をみていく。『IASC1989フレームワーク』は実質優先性を以下のように説明している。情報が表示しようとする取引その他の事象を忠実に表現するために取引その他の事象は、法的形式に従うだけでなく、その実質と経済的実態に即して会計処理され表示されることが必要である(IASB[2006]40)。

第3に中立性をみていく。『IASC1989フレームワーク』は中立性を以下のように述べている。財務諸表に記載される情報が信頼性を有するためには、中立でなければならない。中立とは偏向がないことを指す(IASB[2006]40)。

第4に慎重性をみていく。『IASC1989フレームワーク』において慎重性は、不確実な状況の下で要求される見積りに当たって必要とされる判断の行使に際して、資産及び収益の過大表示、費用及び負債の過小表示にならないように、用心深さを要求するものである(IASB[2006]40)。

第5に完全性をみていく。『IASC1989フレームワーク』において完全性は以下のように説明されている。財務諸表において情報が信頼性を有するためには、コストの制約の範囲内において重要性のある情報が完全に表示されていなければならない(IASB[2006]40)。

⁴⁶真実かつ公正な外観/適正表示についてIASCフレームワークは以下のように記述している。財務諸表は、企業の財政状態、業績及び財政状態の変動に関して真実かつ公正な概観を示すものとして、あるいはそれらを適正に表示するものとして記述されることが多い。本フレームワークは、こうした概念を直接取り扱うものではないが、主要な質的特性と適切な会計基準を適用すれば、通常、真実かつ公正な概観又は適正な表示として一般に理解されている情報を伝える財務諸表となる(企業会計基準委員会[2008]47)。

ここまで『IASC1989フレームワーク』における質的特性としての信頼性とその下位概念を考察してきたが、ここからなぜ『IASC1989フレームワーク』の質的特性が上述したような概念構成をしているのかを明らかにしていく。

この点を明らかにするには、『IASC1989フレームワーク』が公表された1989年以前の他の概念フレームワークを俯瞰する必要がある。『IASC1989フレームワーク』における質的特性は、FASBの『概念書第2号』における質的特性の影響を強く受けていると考えられる。なぜならば、『IASC1989フレームワーク』では、理解可能性、目的適合性、信頼性、比較可能性を主要な質的特性として扱っているが、FASBの『概念書第2号』でもこれらの質的特性を扱っているからである（安藤[1996]37）。

しかしながら、『IASC1989フレームワーク』における質的特性とFASBの『概念書第2号』における質的特性には相違点がある。まずは、『IASC1989フレームワーク』では、実質優先性、慎重性、完全性という概念を取り扱っているが、FASBの『概念書第2号』では取り扱っていないことがあげられる（安藤[1996]37）。次に、FASBの『概念書第2号』で質的特性としてとりあげられた予測価値、フィードバック価値及び検証可能性が『IASC1989フレームワーク』において質的特性としてとりあげられなかったことがあげられる（安藤[1996]37）。そして、『IASC1989フレームワーク』では4つの質的特性（理解可能性、目的適合性、信頼性、比較可能性）を並列的にとりあげたが、FASBの『概念書第2号』では2つの質的特性（目的適合性、信頼性）のみを並列的にとりあげたことである（安藤[1996]37）。

安藤[1996]では、『IASC1989フレームワーク』と『概念書第2号』に相違点が生じた理由について、『IASC1989フレームワーク』がオーストラリアの概念フレームワークとカナダの概念フレームワークの影響を受けて作成されているからではないだろうかと指摘している（安藤[1996]38）⁴⁷。

なお、国際財務報告基準を作成しているIASBは、2010年にIASBの概念フレームワークを出すまでの間「IASC1989フレームワーク」をIASBの概念フレームワークとして取り扱っていた。なぜならば、IASBはIASCの後任団体だからである。2001年にIASCは組織改正されている。IASCの組織改正により設立されたIASC財団（現在はIFRS財団と名称変更されている。）は、評議員会（現在はIFRS諮問会議と名称変更されている。）、IASB（国際会計基準審議会）⁴⁸、国際財務報告基準解釈指針委員会（現在はIFRS 解釈指針委員会と名称変更されている。）から構成されている。

(2) 『IASC1989フレームワーク』における信頼性の考察

ここまで『IASC1989フレームワーク』を概観してきたが、ここからは『IASC1989フレームワーク』を考察していく。

『IASC1989フレームワーク』における質的特性としての信頼性は下位概念が5つも存在

⁴⁷1987年にオーストラリアのAccounting Standards BoardとPublic Sector Accounting Standards Boardsが概念フレームワークの公開草案を公表し、1988年にカナダのCanadian Institute of Chartered Accountantsが概念フレームワークを公表している（安藤[1996]38）。

⁴⁸IASBの正式名称はInternational Accounting Standards Boardである。

している。本論文で紹介してきた1989年以前に公表された他の概念フレームワークにおける質的特性としての信頼性には、5つも下位概念が存在しているものは無かった。

そして、『IASC1989フレームワーク』はアメリカの『概念書第2号』等の延長線上にある。このことから、質的特性としての信頼性は時間が経過すればするほど、下位概念が増加してきたこと、すなわち、質的特性としての信頼性に含まれる意味が増加してきたことがわかる。

また、1999年に発行されたASBの『財務報告基準書』における質的特性としての信頼性には5つの下位概念が存在しているが、これは『IASC1989フレームワーク』を参考にしたためだと考えられる。

なお、『IASC1989フレームワーク』は、IASCの後継団体であるIASBが出現した際にIASBの概念フレームワークとして継承されることになるが、2010年の合同プロジェクトにおいて『IASC1989フレームワーク』は変更される。当該合同プロジェクトと変更された概念フレームワークは次章でみていく。

第4項 我が国における質的特性としての信頼性の史的変遷

(1) 基本概念ワーキング・グループの『2004年討議資料』における信頼性

ここまで『IASC1989フレームワーク』をみてきたが、ここからは我が国における財務会計の概念フレームワークをみていく。

まず、我が国において財務会計の概念フレームワークが作成されることとなった経緯を説明していく。1990年代末我が国において会計基準の国際的調和化が議論されはじめたころから、日本に概念フレームワークが存在しないことが問題視されることとなった。なぜならば、我が国に概念フレームワークが存在しないことは、日本の会計基準に誤解や不信が海外で生じる原因になると考えられたからである(山田[2012]33)。このような経緯があって、海外の会計基準設定主体との円滑なコミュニケーションを図るために我が国において概念フレームワークの作成が迫られたのである。

そこで、会計基準の開発・設定と国際的な会計基準への対応を役割として2001年に設立された民間の会計基準設定主体であるASBJ⁴⁹(日本の企業会計基準委員会)が我が国概念フレームワークの作成を担うこととなった。そして、ASBJは概念フレームワークを検討するための基本概念ワーキング・グループを設置し、基本概念ワーキング・グループが概念フレームワークの作成に着手することとなった。

2003年3月から基本概念ワーキング・グループは会議を開いて検討を続け、2004年7月に基本概念ワーキング・グループは『討議資料財務会計の概念フレームワーク』(以下、『2004年討議資料』と述べていく。)を報告書としてまとめて委員会に提出した。しかし、この時点での討議資料は、基本概念ワーキング・グループの見解に留まり、ASBJの公式見解を示したものではないことに注意されたい。

⁴⁹ASBJの正式な英語名称はAccounting Standards Board of Japanである。

『2004年討議資料』では、意思決定有用性アプローチを採用している。この点は、『2004年討議資料』における財務報告の目的が「企業価値評価の基礎となる企業成果、つまり将来キャッシュ・フローの予測に役立つ情報を提供することである。この目的を達成するにあたり、会計情報に求められる最も基本的な特性は、意思決定有用性である。」（基本概念ワーキング・グループ[2004]9）と述べられていることから明らかである。

『2004年討議資料』においては、諸外国の概念フレームワークと同様、会計情報の質的特性が掲げられている。『2004年討議資料』では、会計情報の質的特性を「財務報告の目的を達成するにあたり、会計情報が備えるべき質的な特性」（基本概念ワーキング・グループ[2004]8）と定義している。さらに、『2004年討議資料』では、会計情報の質的特性に対して、「会計情報が投資家の意思決定に有用であることは、意思決定目的に関連する情報であること（relevance to decision）、内的な整合性のある会計基準に従って作成された情報であること（internal consistency）、および一定の水準で信頼できる情報であること（reliability）に支えられている。」（基本概念ワーキング・グループ[2004]9）と述べている。このことから『2004年討議資料』は、意思決定関連性、内的整合性及び質的特性としての信頼性を主要な会計情報の質的特性として位置付けていることがわかる。

『2004年討議資料』において質的特性としての信頼性は、「会計情報の有用性は、信頼性にも支えられている。信頼性とは、中立性・検証可能性・表現の忠実性などに支えられ、会計情報が信頼に足る情報であることを指す。」（基本概念ワーキング・グループ[2004]10）と説明されている。

『2004年討議資料』では、質的特性としての信頼性の下位概念を「会計情報の作成者である経営者の利害は、必ずしも一致していない。そのため、経営者の自己申告による情報を投資家が全面的に信頼するのは難しい。利害の不一致に起因する弊害を小さく抑えるためには、一部の関係者の利害だけを編重することのない財務報告が求められる（中立性）。また、利益の測定では将来事象の見積もりが不可欠であるが、見積もりによる測定値は、誰が見積もるのかによって、大きなバラツキが生じることがある。このような利益情報には、ある種のノイズが含まれており、見積もりのみに基づく情報を投資家が完全に信頼するのは難しい。そのような事態を避けるためには、測定者の主観には左右されない事実に基づく財務報告が求められる（検証可能性）。さらに企業が直面した事実を会計データの形で表現しようとする際、もともと多様な事実を少数の会計上の項目へと分類しなければならない。しかし、その分類規準に解釈の余地が残されている場合は、分類結果を信頼できない事態も起こりうる。このような事態を避けるために、事実と会計上の分類項目との明確な対応関係が求められる（表現の忠実性）。」（基本概念ワーキング・グループ[2004]11）と説明している。

(2) 基本概念ワーキング・グループの『2004年討議資料』における信頼性の考察

ここまで、『2004年討議資料』とその質的特性としての信頼性を概観してきたが、ここ

からは『2004年討議資料』における質的特性としての信頼性を考察していく。

『2004年討議資料』における「この討議資料で扱う会計情報の質的特性は、しばしば会計基準を設定する際の象徴的な標語としてひとり歩きし、自己目的化する危険性を有している。そのような危険をなくすため、海外の先例における諸特性を議論の出発点にしながら、歴史的にも地域的にもそれらを相対化・客観化する検討作業を経て、この討議資料はまとめられている。」(基本概念ワーキング・グループ[2004]8)という説明からも『2004年討議資料』は海外の概念フレームワークを参考にしていることがわかる。

そして、我が国における『2004年討議資料』が意思決定との関連性(relevance to decision)及び質的特性としての信頼性を掲げている点は、FASBの『概念書第2号』の影響を受けたものである。なぜならば、FASBの『概念書第2号』においても、目的適合性(relevance)と質的特性としての信頼性を掲げているからである。なお、『2004年討議資料』における意思決定との関連性はFASBの『概念書第2号』における目的適合性と同様の内容となっている。

さらに、『2004年討議資料』における質的特性としての信頼性の下位概念は、中立性、検証可能性、表現の忠実性であり、FASBの『概念書第2号』における質的特性としての信頼性の下位概念は、中立性、検証可能性、表現の忠実性であることもあげられる。このことから、『2004年討議資料』における質的特性としての信頼性はFASBの『概念書第2号』を踏襲していることは明確である。

本論文では、FASBの『概念書第2号』をすでに考察しているため、『2004年討議資料』における質的特性としての信頼性を深く考察していかない。なぜならば、『概念書第2号』及び『2004年討議資料』という2つの概念フレームワークにおける質的特性としての信頼性の内容は大方同様だからである。

(3) ASBJの『2006年討議資料』における信頼性

ここまで『2004年討議資料』を検討してきたが、ここからは2006年にASBJにより公表された『討議資料財務会計の概念フレームワーク』をみていく。2006年12月にASBJは『2004年討議資料』を一部修正して、基本概念ワーキング・グループの報告書としてではなく、ASBJの正式文書として討議資料財務会計の概念フレームワーク(以下、『2006年討議資料』)をあらためて公表したのである(斎藤[2007]2-3)。

財務会計の概念フレームワークが公開草案ではなく討議資料となった理由は、「概念フレームワークで日本が違った意見を言うこと自体、同等性評価の障害となって国際的孤立を招くという懸念が一部の関係者の間に広がり、委員会は公開草案の議決を断念してそれを討議資料にとどめるほかはなかった」からである(斎藤[2007]2)。

万代[2012]は、我が国概念フレームワークの役割を我が国概念フレームワークの前文から3つ挙げている。それは、会計基準の基礎にある考え方の要約としての役割、会計基準設定の指導指針としての役割、会計基準の国際的な収斂への役立ちとしての役割である(万代[2012]49)。

以下、『2006年討議資料』の役割を1つずつみていく。

第1の役割である会計基準の基礎にある考え方を要約することは、企業会計の基礎にある前提や概念を体系化することにより、会計基準に対する理解及び会計基準の解釈についての予見可能性を高めることに繋がる。

第2に、会計基準設定の指導指針の役割は、将来の会計基準の設定に対して我が国概念フレームワークが会計基準の指針となることである。我が国の会計基準開発に際して我が国概念フレームワークは既に活用されている⁵⁰。また、現在使用されていない測定方法も将来必要になった際に使用できるように『2006年討議資料』において使用されていない測定方法も網羅的に掲げている。

第3の会計基準の国際的収斂への役立ちとしての役割とは、我が国概念フレームワークが海外の会計基準設定主体とのコミュニケーションツールとなることである。会計基準の国際的調和化を契機として我が国概念フレームワークの必要性が認識されたことから国際的コミュニケーションツールとしての役割が概念フレームワークに備わっているのである。

以下では、『2006年討議資料』における質的特性としての信頼性をみていく。

『2006年討議資料』における質的特性としての信頼性は、「会計情報の有用性は、信頼性にも支えられている。信頼性とは、中立性・検証可能性・表現の忠実性などに支えられ、会計情報が信頼に足る情報であることを指す。」と定義されている（斎藤[2007]288）。

ここからは、質的特性としての信頼性の下位概念である中立性、検証可能性、表現の忠実性をみていく。

『2006年討議資料』では中立性を「会計情報の作成者である経営者の利害は、投資家の利害と必ずしも一致していない。そのため、経営者の自己申告による情報を投資家が全面的に信頼するのは難しい。利害の不一致に起因する弊害を小さく抑えるためには、一部の関係者の利害だけを偏重することのない財務報告が求められる（中立性）。」と定義している（斎藤[2007]288）。

『2006年討議資料』では、検証可能性を「利益の測定では将来事象の見積りが不可欠であるが、見積りによる測定値は、誰が見積もるのかによっても、大きなばらつきが生じることがある。このような利益情報には、ある種のノイズが含まれており、見積りのみに基づく情報を投資家が完全に信頼するのは難しい。そのような事態を避けるには、測定者の主観には左右されない事実に基づく財務報告が求められる（検証可能性）。」と定義している（斎藤[2007]288）。

『2006年討議資料』では、表現の忠実性を「企業が直面した事実を会計データの形で表現しようとする際、もともと多様な事実を少数の会計上の項目へと分類しなければならない。しかし、その分類基準に解釈の余地が残されている場合は、分類結果を信頼できない事態も起こり得る。このような事態を避けるため、事実と会計上の分類項目との明確な対

⁵⁰例えば、「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」及び「包括利益の表示に関する会計基準」の設定において既に『2006年討議資料』が参照されている（万代[2012]50）。

応関係が求められる（表現の忠実性）。」と定義している（斎藤[2007]288）。

(4) ASBJの『2006年討議資料』における信頼性の考察

ここまで『2006年討議資料』における質的特性としての信頼性に関する事実を概観してきたが、ここからは『2006年討議資料』における質的特性としての信頼性を考察していく。

『2006年討議資料』における質的特性としての信頼性は、『2004年討議資料』における質的特性としての信頼性と本質的な違いはない。

よって、『2006年討議資料』の質的特性としての信頼性も『2004年討議資料』の質的特性と同様にFASBの『概念書第2号』の質的特性としての信頼性と重要な個所で相違はない。

FASBの『概念書第2号』の箇所における説明と内容が重複するので、『2006年討議資料』の質的特性としての信頼性に関してこれ以上考察していかない。

なお、本項の目的は質的特性としての信頼性の史の変遷を明らかにすることであったため『2006年討議資料』を深く考察していないが、財務諸表監査と質的特性としての信頼性の関係を論じている第4章では『2006年討議資料』の質的特性としての信頼性を詳しく検討していく。

第4節 質的特性としての信頼性の史の変遷の総括

ここまで質的特性としての信頼性の史の変遷をアメリカ、イギリス、国際的な機関及び我が国における財務会計の概念フレームワークからみてきたが、ここからは質的特性としての信頼性の史の変遷を総括していく。

そもそも、なぜ質的特性としての信頼性の史の変遷を明らかにしてきたのかをもう一度説明する。なぜならば、本論文最終章において財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性に関する仮説創設を実施していくが、質的特性としての信頼性の史の変遷は仮説創設の材料として使用していくからである。

ここでは、質的特性としての信頼性の意味がその誕生時から現代に至るまで徐々に変化し、質的特性としての信頼性に期待されていた意味がパラダイム転換していたという点を明らかにしていく。ここで明らかにした点を本論文最終章の仮説創設で使用していく。

では、質的特性としての信頼性の史の変遷を総括していく。質的特性としての信頼性の史の変遷をみてきたことによって、そもそも質的特性としての信頼性が誕生した際に質的特性としての信頼性に期待された意味と現在における質的特性としての信頼性の意味との対比が可能になった。

以下では、そもそも質的特性としての信頼性の誕生時に期待されていた意味と現在における質的特性としての信頼性の意味の相違点を掲示していく。

まずは、誕生時と現在の質的特性としての信頼性の比較に使用していく概念フレームワークを掲げる。

質的特性としての信頼性の誕生時に質的特性としての信頼性に期待された意味を探るた

めに、アメリカにおいて初めて信頼性（財務諸表の信頼性という概念）が登場した概念フレームワークである『ステートメント第4号』とイギリスで最初の概念フレームワークと捉えることができる『コーポレートレポート』をみていく。どちらの概念フレームワークもアメリカとイギリスにおいて最初に質的特性としての信頼性の前身である概念が登場した概念フレームワークといえよう。

現在における質的特性としての信頼性を探るためには、IASBが2010年まで採用していた『IASB1989フレームワーク』、FASBにおける『概念書第2号』、我が国『2006年討議資料』、イギリスにおけるASBの『財務報告基準書』を掲げる。なぜ合同プロジェクト後のIASB及びFASBの概念フレームワークを掲示しないのかと指摘されるかもしれないが、合同プロジェクト後のIASB及びFASBの概念フレームワークではそもそも会計情報の質的特性としての信頼性が消滅しているため、検討対象とすることができないのである。

では、質的特性としての信頼性の誕生時に期待されていた意味を検討していく。そもそも質的特性としての信頼性には、中立性や完全性といったような現在質的特性としての信頼性の意味を説明するために利用されている下位概念の意味が期待されていなかった。なぜならば、『ステートメント第4号』では検証可能性（verifiability）、中立性（neutrality）が財務諸表の信頼性（質的特性としての信頼性の前身）に含まれずに存在し、イギリスの『コーポレートレポート』では、後に信頼性（reliability）の下位概念となる完全性（completeness）が信頼性と並列的に並べられていたからである。つまり、現在における質的特性としての信頼性の構成概念とされている検証可能性⁵¹、中立性⁵²や完全性⁵³は質的特性としての信頼性には関係のない概念だったといえる。

それでは、質的特性としての信頼性の誕生時に質的特性としての信頼性に期待されていた意味とは何なのだろうか。『ステートメント第4号』では信頼性に3つの意味を与えている。この3つの意味がそもそも質的特性としての信頼性に期待されていた意味となりうるが、この3つの意味のうちの1つの意味が『コーポレートレポート』で掲げられた質的特性としての信頼性の意味と大方重複している。この『ステートメント第4号』と『コーポレートレポート』において掲げられた質的特性としての信頼性において重複している意味が質的特性としての信頼性の誕生時に期待されていた意味であろう。

『ステートメント第4号』では、財務諸表の信頼性の3つの意味のうち1つの意味を「財務諸表の利用者は、独立監査人の報告書に注意を払う必要がある。情報の適正性（presented fairly）に関する意見を表明する独立した専門家によって財務諸表が監査されたことを確かめる必要がある。」と説明している（AICPA[1970]41）。一方、『コーポレートレポート』によれば、質的特性としての信頼性（reliable）を「提示された情報は、利用者が信頼性（degree of confidence）

⁵¹ 『概念書第2号』、『2006年討議資料財務会計の概念フレームワーク』の会計情報の質的特性としての信頼性に含まれる。

⁵² 『概念書第2号』、『2006年討議資料財務会計の概念フレームワーク』、『IASB1989フレームワーク』の会計情報の質的特性としての信頼性に含まれる。

⁵³ 『IASB1989フレームワーク』、『財務報告基準書』の会計情報の質的特性としての信頼性に含まれる。

を寄せることができると評価可能な程度に信頼 (reliable) できるものでなければならない。検証可能ではない企業が提供する有用な情報が特定の状況で独立して (independently) 検証された (verified) 場合、コーポレートレポートに含まれる情報の信頼性 (credibility) が向上する。」と定義している (ASSC[1975]29)。

上述した両者の定義をみればわかるが、1970年にアメリカで公表された『ステートメント第4号』とイギリスで1975年に公表された『コーポレートレポート』における信頼性に重複している意味は、財務諸表に質的特性としての信頼性が備わるためには財務諸表監査が必要だということである。つまり、この質的特性としての信頼性の誕生時の意味が歴史からみた質的特性としての信頼性の本質的意味だといえるのである。

そして、アメリカで1973年に公表された『財務諸表の目的』における質的特性としての信頼性は、信頼性が情報の性質によって異なること及び会計情報が信頼性できるということと会計情報が100%正確であることは一致しないという説明がなされている。『財務諸表の目的』では、財務諸表監査によって財務諸表の質的特性としての信頼性が生じると言及されていないため、既に質的特性としての信頼性の意味が変化してきていることがわかる。

そして、イギリスで1989年に公表された『ソロモンズレポート』では財務諸表監査が質的特性としての信頼性を保証しているという旨が言及されている。しかし、質的特性としての信頼性に下位概念が含まれるようになったため、質的特性としての信頼性の意味がその誕生時の意味と乖離し始めていることがわかる。

このような意味の変化を辿って、IASBが2010年まで採用していた『IASB1989フレームワーク』、アメリカのFASBが1980年に公表した『概念書第2号』、我が国『2006年討議資料』及びイギリスのASBが1999年に公表した『財務報告基準書』における質的特性としての信頼性の意味が中立性、検証可能性や完全性で説明されるようになり、財務諸表監査で説明されなくなったのである。

この歴史的事実から、質的特性としての信頼性の意味がその誕生時に期待されていた財務諸表監査によって質的特性としての信頼性が発生するという意味から、誕生時に別概念として扱われていた中立性、検証可能性や完全性といった意味にパラダイム転換したことが判明した。

ところで、本論文は信頼性概念を財務会計領域の信頼性と監査領域の信頼性に分類している。

本章で明らかになった歴史的事実をみると、質的特性としての信頼性は、質的特性ということを経由して財務会計領域の信頼性だといえるとともに、そもそも財務諸表監査が必要条件だったということを経由して監査領域の信頼性ともいえるのである。つまり、概念フレームワーク上、質的特性としての信頼性の誕生時において、財務会計領域の信頼性と監査領域の信頼性は同様の意味のものであったのである。

そして、財務会計領域の信頼性は、財務会計の概念フレームワークにおける質的特性としての信頼性が変化することによって、中立性等の下位概念を含む意味が異なる財務会計

領域の信頼性に変化してきた。

財務会計領域の信頼性の意味は変化したが、監査領域の信頼性の意味は変化していないと本論文は考える。なぜならば、財務諸表監査が実施されることによって財務諸表に信頼性が生じるのは歴史が経過しても変わっていないからである。つまり、財務会計領域の信頼性と監査領域の信頼性は財務会計の概念フレームワークが生成した当時は偶然その意味が一致していただけなのである。

ここで、そもそも財務諸表監査は現在の中立性等を含んだ財務会計領域の質的特性としての信頼性を保証していないのかという疑問が生じることになる。

しかし、財務諸表監査は中立性等を保証しているのである。そこで、本論文は監査領域の信頼性を明らかにする前に、第3章で会計情報の質的特性を合同プロジェクトから検討し、第4章において財務諸表監査が保証している会計情報の質的特性を明らかにしていく。

第5節 むすび

本章では、財務会計領域の信頼性という用語を整理し、アメリカ、イギリス、IASC及び我が国の概念フレームワークにおける質的特性としての信頼性の史的変遷を考察してきた。

財務会計領域の信頼性という用語の整理をした結果、財務会計領域において信頼性という用語が多義的に乱用されていることから、専門家間でも信頼性という用語の意味に共通の理解を示していない信頼性用語ギャップという問題が生じていることが明確になった。一方で、本論文の議論の前提として財務会計領域の信頼性を質的特性としての信頼性とすることを示した。

そして、質的特性としての信頼性の史的変遷を考察した結果、質的特性としての信頼性の誕生時に質的特性としての信頼性に期待されていた意味が明らかとなったのではないだろうか。また、質的特性としての信頼性の原型は、1970年にアメリカのAPBの『ステートメント第4号』において出現した財務諸表の信頼性という概念であることが明らかになった。『ステートメント第4号』において財務諸表の信頼性という概念は、財務諸表の質的目的を達成することによって財務諸表に信頼性が備わるということ、財務諸表の信頼性の責任は経営者にあるということ及び財務諸表監査がおこなわれることによって財務諸表に信頼性が備わることと説明されている。つまり、財務諸表の信頼性という概念に対する3つの見解が質的特性としての信頼性にそもそも期待されていた意味だと考えられるのである。

さらに、イギリスにおける最初概念フレームワークとも捉えることができる1975年にASSCが公表した『コーポレートレポート』においても質的特性としての信頼性は独立した検証によって信頼性が向上すると定義づけられている。そして、独立した検証は財務諸表監査によって実施されるものと解釈できる。

アメリカとイギリスで最初に信頼性が公表された財務会計の概念フレームワークでは、信頼性が財務諸表監査と関連付けられていることが判明した。そして、質的特性としての信頼性の意味は、そもそも質的特性としての信頼性と並列的に扱われてきた中立性等を意

味するようになってきたことが明らかとなった。つまり、質的特性としての信頼性は誕生時に期待された意味とは全く異なる意味にパラダイム転換していたのである。このパラダイム転換の結果を最終章で財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性を検討する際に使用していく。

このようなパラダイム転換があったものの、財務諸表監査が財務諸表の中立性等を保証しているという先行研究は決して誤っていないことに留意されたい。上述した史的変遷から、財務諸表監査が中立性や表現の忠実性を保証していないとはいえないのである。

ここまで財務会計領域における信頼性という用語の整理を実施し、質的特性としての信頼性の史的変遷を考察してきたが、質的特性としての信頼性は2010年のIASB及びFASBの合同プロジェクトによって削除されたのである。よって、ここからは質的特性としての信頼性が消滅することとなったIASB及びFASBの合同プロジェクトをみていく。

第3章 合同プロジェクトにおける質的特性としての信頼性の消滅

第1節 はじめに

本論文は、財務諸表監査が保証している財務諸表における信頼性の検討を目的としている。よって、第2章では先行研究において財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性とされてきた質的特性としての信頼性を考察してきた。

しかしながら、質的特性としての信頼性は国際的に消滅したのである。その発端となったのは、2004年からIASB及びFASBが共通の概念フレームワークを構築するために取り組んだ合同プロジェクトである。そして、合同プロジェクトの結果として、2010年にIASBはIASCから継承した『IASC1989フレームワーク』を『IASB2010フレームワーク』に置き換え、FASBは『概念書第1号』と『概念書第2号』を『概念書第8号』に置き換えた。これら2つの概念フレームワークでは、質的特性としての信頼性が忠実な表現に置き換えられることとなった。

このような財務会計領域の概念が変化した状況の中でこれまでの先行研究を踏襲すると、財務諸表の信頼性を保証する財務諸表監査は財務諸表の忠実な表現（若しくは目的適合性及び忠実な表現若しくは忠実な表現を含んだ有用性）を保証する財務諸表監査に変化することになるのである。財務諸表監査の役割を検討対象とする本論文は、財務諸表監査の役割に変化がおよぶ概念の変更を見逃すことはできない。

そこで、本論文では合同プロジェクトにおける質的特性としての信頼性と忠実な表現に関する議論をまとめ、これら2つの概念の考察を目的とする。

本章では、まずIASB及びFASBの合同プロジェクトの全体像に触れ、合同プロジェクトにおける質的特性としての信頼性と忠実な表現に関する議論をトピックごとに要約していく。そして、財務諸表監査が保証している会計情報の質的特性を明らかにする際の前提を築くために、質的特性としての信頼性と忠実な表現の検討をしていく。

第2節 IASB及びFASBの合同プロジェクト

第2章では、アメリカ、イギリス、国際的な機関であるIASC及び我が国の財務会計における質的特性としての信頼性の史的変遷をみてきたが、本章ではIASB及びFASBが共同で概念フレームワークを改訂した合同プロジェクトをみていく。

第1項 合同プロジェクトの発端

第2次世界大戦後、アメリカの資本市場が世界的にも優位にあった。それに伴って、アメリカの会計基準は世界の中心的な役割を担ってきた。しかしながら、ヨーロッパやアジアの国々がIFRS（国際財務報告基準）を採用するに伴い、アメリカもIFRSの存在を無視できなくなってきたのである。そこでアメリカの会計基準とIFRSのコンバージェンスを模索するためにIASB及びFASBは2002年に共同会議を開催することになる。この共同会議では、アメリカ

の会計基準とIFRSの差異を解消すること等についてIASBとFASBが合意した。その際、覚書（Memorandum of Understanding : MOU）にその詳細が書き込まれることになる。この合意は、共同会議の開催場所であり、FASBの所在地であるノーウオークにちなんでノーウオーク合意と名付けられている。

そして、2002年のノーウオーク合意に基づき、両者の会計基準のコンバージェンスを進めていくことが決定したのである。このような経緯があり、IASB及びFASBは合同プロジェクトに取り組むことになった。

合同プロジェクトでは、IASB及びFASBが共通の概念フレームワークの構築の必要性が叫ばれた。共通の概念フレームワークが必要になった理由は、3つあげられる。

第1に、両者の会計基準をコンバージェンスするためには、会計基準を設定し、理解する際に必要となる財務会計の概念フレームワークをコンバージェンスしなければならなかったからである。

第2に、IASB及びFASBは原則主義に対応する概念フレームワークが必要だったからである⁵⁴。エンロン事件等の粉飾決算を背景として、FASBは2002年に『提案書：米国基準設定における原則主義アプローチ』⁵⁵を公表し、原則主義に基づく会計基準を導入する姿勢を示した（中山[2012]40）。これまでの細かい会計事象について実務指針等のマニュアルに従って会計処理を実施する細則主義では、会計基準と会計基準との間の縫い目を狙った会計処理が生じ粉飾決算を防げないため、グレイゾーンが生じにくい大まかな原則を中心とした会計処理をする原則主義が粉飾決算を防ぐと考えられたからである。

例えば、細則主義に基づくUSGAAPには、25,000ページ程度の会計のルールに関する書類が存在する。しかしながら、原則主義に基づくIFRSsとIFRSsの解釈指針を合わせても2,500ページ程度の書類しか存在しない。もし、米国に原則主義が適用されるとこれまでの10分の1のルールで会計処理を実施することになるとともに、グレイゾーンが生じにくくなるということである（鶯地[2009]352）⁵⁶。

従来の概念フレームワークが原則主義に対応できないのは、質的特性間のトレード・オフ関係（一方を追求すれば他方を犠牲にせざるを得ない）が原因となる。FASBの『概念書第2号』では、質的特性としての信頼性と目的適合性がトレード・オフ関係にあった。SEC⁵⁷（米国証券取引委員会）は、質的特性同士がトレード・オフの関係にある場合、どの質的特性を優先するのかを明示しなければ原則主義による会計基準が機能しないことを指摘していた（SEC[2003].IV.A）。

⁵⁴原則と概念フレームワークに関してTweedieは、「原則は概念フレームワークと結び付くべきである。基準書では、結論の根拠において、当該原則が当該フレームワークとどのように連携しているかを特に説明する必要がある。また、当該フレームワークからの逸脱があれば説明しなくてはならない。新たな取引に対してフレームワークが時代遅れとなっている場合、当該フレームワークからの逸脱が必要となるであろう。しかしながら、フレームワークに対する例外は当該フレームワーク自体を事後的に修正することで削除の対象となるべきである。」と述べている（Tweedie[2007]7:中山[2013]28-29）。

⁵⁵FASB, Proposal, Principles-based Approach to U.S. Standard Setting,2002.

⁵⁶このページ数は2009年時点のページ数であることに留意されたい。

⁵⁷SECの正式名称はSecurities and Exchange Commissionである。

また、IASBは原則主義に基づきIFRSを作成することをウェブサイトで公表していた(中山[2012]40)。さらに、原則主義では、細かい会計事象については実務指針等のマニュアルを重視せず、概念フレームワークなどの原則に従って会計処理をしなければならない。つまり、原則主義を実施するには原則主義の基盤となる新たな概念フレームワークが必要になるのである。しかし、FASBが公表していた『概念書第2号』では概念的な整理等が必要であることが指摘され、IASBが採用していたIASCフレームワークは、基本思考の説明不足が指摘されていた(中山[2012]41)。よって、IASB及びFASBは原則主義の基盤となる新たな概念フレームワークの整備が必要になったのである。

第3に、『IASC1989フレームワーク』、『概念書第2号』の両者とも1980年代に公表されたもので、現在の経済環境や企業取引と合致していなかったからである(FASAC[2004]6-7)⁵⁸。

第2項 合同プロジェクトの経過と概要

ここまで合同プロジェクトの発端をみてきたが、ここからは合同プロジェクトの概要をみていく。本項では、まず、合同プロジェクトの全体的な流れを俯瞰していく。そして合同プロジェクトがIASB及びFASBの概念フレームワークを改良するものだったのか、若しくは収斂を優先させていくものなのかをみていき、どのようなアプローチが実施されたのかを記述していく。

まずは、合同プロジェクトの流れをみていく。合同プロジェクトの発端で合同プロジェクトが必要になった経緯をみてきたが、具体的には2004年からIASB及びFASBは、共通の概念フレームワークを構築するための合同プロジェクトに取り組むことに合意した(中山[2013]11)。

そして、2005年にIASB及びFASBのシニア・プロジェクト・マネージャーによる連名で合同プロジェクトにおける共通の概念フレームワーク作成の必要性が啓蒙文書(『概念を見直す新しい概念フレームワークプロジェクト』)⁵⁹として公表された。

具体的に、合同プロジェクトは8つのフェーズに分かれていた⁶⁰。2005年に開始されたフェーズAは、財務報告の目的及び質的特性間の関係の明確化を目的とするものであった。財務報告の目的及び質的特性間の関係は、財務会計の概念フレームワークに関係するものである。このフェーズAにおいて本論文が取り扱っている質的特性としての信頼性が削除されたのである。よって、本章ではフェーズAのみをとりあげていく。

2006年には合同プロジェクトから「財務報告の目的及び意思決定に有用な財務報告情報の質的特性」という予備的見解が掲示され、2008年には合同プロジェクトから「財務報告

⁵⁸FASACとは、Financial Accounting Standards Advisory Councilの略称であり、米国財務会計基準諮問委員会のことを指す。

⁵⁹Bullen, H. G. and Kimberley Crook[2005]A New Conceptual Framework Project, Revisiting the Concepts, IASB/FASB

⁶⁰8つのフェーズで検討対象となる項目を本文では掲げることができないので、ここで列挙する。フェーズAは目的及び質的特性を扱う。フェーズBは構成要素認識及び測定Iを扱う。フェーズCは測定IIを扱う。フェーズDは報告主体を扱う。フェーズEは表示及び開示を扱う。フェーズFは目的と位置づけを扱う。フェーズGは非営利部門への適用可能性を扱う。フェーズHはフレームワーク全体を扱う。

に関する改善された概念フレームワーク」という公開草案が掲示されている。これらのプロセスを経て、2010年9月IASB及びFASBは、合同プロジェクトにおけるフェーズAの完了を報告した⁶¹。これに伴い、2010年9月FASBは、『概念書第8号』（Statement of Financial Accounting Concepts No.8）を公表し、1978年に公表された『概念書第1号』（営利企業の財務報告の基本目的）及び1980年に公表された『概念書第2号』（会計情報の質的特徴）は、『概念書第8号』に置き換えられることとなったのである。さらに、IASBは、『IASB2010フレームワーク』（Conceptual Framework for Financial Reporting 2010）を公表するに至った。

ここまで合同プロジェクトの全体的な流れをみてきたが、以下では合同プロジェクトが採用した概念フレームワークの整備方法を掲げる。合同プロジェクトでは、まず、概念フレームワークの収斂と改良を別個に進めるか、並列的に進めるかについて議論がなされた。概念フレームワークの第1段階としてIASB及びFASBの概念フレームワークを収斂し、部分的な改良を行い、第2段階として残った箇所の改良と未着手部分の完成を目指した（中山[2013]13-15）。

また、合同プロジェクトでは、概念フレームワーク全体の整備を行わず、問題となっている特定の領域のみを整備することにより短期的な成果が期待されるハイブリッド・アプローチが採用された（中山[2013]18）⁶²。

第3項 合同プロジェクト前後の比較

ここまで合同プロジェクトの概要とその経過をみてきたが、ここからは合同プロジェクトが実施される以前にIASBが採用していた『IASB1989フレームワーク』、FASBが採用していた『概念書第2号』における会計情報の質的特性と合同プロジェクト後における財務会計の概念フレームワークの会計情報の質的特性をみていく。なぜ合同プロジェクト前後の会計情報の質的特性を対比させていくのかというと、これらの概念フレームワークに掲げられている会計情報の質的特性が本章における会計情報の質的特性の検討の前提となるからである。なお、本論文は財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性を考察の対象としているため、質的特性としての信頼性と関わりが深い会計情報の質的特性しかみていかない。

まず、『IASB1989フレームワーク』における質的特性としての信頼性をみていく。『IASB1989フレームワーク』における質的特性としての信頼性は、表現の忠実性(faithful representation)、実質優先性(substance over form)、中立性(neutrality)、慎重性(prudence)及び完全(completeness)という質的特性から構成されている。

次にFASBの『概念書第2号』における質的特性としての信頼性をみていく。『概念書第2号』における質的特性としての信頼性には、下位概念として表現の忠実性 (representational

⁶² ハイブリッド・アプローチとは、目的から順番に概念フレームワークを整備することにより概念の理論的整合性がとれるものの、時間と人的資源がその分必要になるオリジナル・アプローチ（FASBがSFACを作成する際に使用したアプローチ）と改定箇所を部分的に絞り込むことにより時間や人的資源があまり必要でない代わりに概念の理論的整合性がとれないカレント・アプローチの折衷案としてのアプローチである。

faithfulness)、検証可能性 (verifiability)、中立性 (neutrality) があげられている⁶³。

ここからは、合同プロジェクトにおける途中経過である予備的見解及び公開草案における質的特性としての信頼性 (忠実な表現) をみていく。なお、これらの報告書は合同プロジェクトの途中経過に過ぎないので、これらの報告書に掲げられている会計情報の質的特性の詳細はみていかない。

2006年に合同プロジェクトが公開した予備的見解では、質的特性としての信頼性は忠実な表現 (faithful representation) に置き換えられた。予備的見解における忠実な表現の下位概念は完全性 (completeness)、中立性 (neutrality)、検証可能性 (verifiability) である。

また、2008年に合同プロジェクトが公表した公開草案においては、忠実な表現の下位概念は完全性 (completeness)、中立性 (neutrality)、重大な誤謬の不存在 (free from material error) に置き換えられた。検証可能性は、忠実な表現の構成要素から目的適合性 (relevance) と忠実な表現を補強する質的特性へ位置づけが変更された。

ここまで合同プロジェクトの結論が出現する以前の質的特性としての信頼性をみてきたが、ここからは合同プロジェクトの結論である『概念書第8号』及び『IASB2010フレームワーク』における忠実な表現をみていく。『概念書第8号』及び『IASB2010フレームワーク』においては、質的特性としての信頼性が忠実な表現に置き換えられたため忠実な表現をとりあげていく。なお、『概念書第8号』及び『IASB2010フレームワーク』の内容は同様である⁶⁴。

『概念書第8号』及び『IASB2010フレームワーク』における忠実な表現の構成要素は、完全 (complete)、中立 (neutral) 及び誤謬の不存在 (free from error) である。

第4項 新概念フレームワークの概要

質的特性としての信頼性及び忠実な表現に関しては本章で詳細にみていくが、ここでは2010年に公表された『概念書第8号』及び『IASB2010フレームワーク』の主な特徴を俯瞰していく。ここでは主な特徴として、『概念書第8号』及び『IASB2010フレームワーク』の基

⁶³ 『概念書第2号』における質的特性としての信頼性は第2章で説明したため詳細は脚注で見ていく。『概念書第2号』では、質的特性としての信頼性に対して詳細な説明がなされている。『概念書第2号』において、質的特性としての信頼性は、「会計情報の信頼性は、区別することが望ましい二つの特徴すなわち表現の忠実性と検証可能性から生じる。情報の中立性も、これら二つの特徴と相互に作用して情報の有用性に影響を及ぼす。」と述べられている (FASB[1980]27 : 広瀬[1994]92)。

以下では、質的特性としての信頼性の下位概念を掲げていく。表現の忠実性は、「ある測定値または記述と、それらが表現しようとする現象とが対応または一致することをいう。」と定義されている (FASB[1980]27 : 広瀬[1994]92)。

検証可能性は、「複数の測定者が同一の測定値を得る可能性が高いことを意味しているに過ぎない。検証可能性は、主として会計測定値をめぐる不確実性から生じる測定上の諸問題に対処しようとするための一つの手段であり、他の特性よりも測定上の諸問題にうまく対処することができる。」と言及されている (FASB[1980]37 : 広瀬[1994]103-104)。

『概念書第2号』の中立性の箇所では、「中立であるためには、会計情報は、ある特定の方向に人間の行動を向けさせる目的で情報が伝達するイメージに色づけをせず、経済活動をできるだけ忠実に報告しなければならない。」

(FASB[1980]41 : 広瀬[1994]109) と説明が展開されている。

⁶⁴ IASBのConceptual Framework for Financial Reporting 2010 (『IASB2010フレームワーク』) とFASBのStatement of Financial Accounting Concepts No.8 September 2010 (『概念書第8号』) におけるChapter3:Qualitative characteristics of useful financial information (有用な財務報告の質的特性) を見比べたが、その内容は同じであった。

本思考、基本的質的特性、補強的質的特性及び目的適合性をとりあげる。

『概念書第8号』及び『IASB2010フレームワーク』では、これまで財務会計の概念フレームワークで採用されてきた意思決定をおこなう上での有用性を重視する考え方である（山田[2012]35）意思決定有用性アプローチが踏襲されている。『IASB2010フレームワーク』では、「一般目的財務報告の目的は、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が企業への資源の提供に関する意思決定を行う際に有用な、報告企業についての財務情報を提供することである。」と定義されていることから意思決定有用性アプローチが採用されていることがわかる（IASB[2010]OB2:財務会計基準機構[2012]OB2）。『概念書第8号』及び『IASB2010フレームワーク』はこの有用性という基本的思考を土台として作成されている。

次に、『概念書第8号』及び『IASB2010フレームワーク』における会計情報の質的特性を俯瞰する。『概念書第8号』及び『IASB2010フレームワーク』において、有用な会計情報の質的特性（qualitative characteristics of useful）は、「現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が報告企業の財務報告書（財務情報）に基づいて意思決定を行う際に最も有用となる可能性の高い情報の種類を識別するものである。」と定義されている（IASB[2010]QC1:財務会計基準機構[2012]QC1）。

『概念書第8号』及び『IASB2010フレームワーク』における会計情報の質的特性は、基本的な質的特性（fundamental qualitative characteristics）と補強的な質的特性（enhancing qualitative characteristics）に分別される。基本的な質的特性とは、目的適合性（relevance）及び忠実な表現（faithful representation）である（IASB[2010]QC4）。補強的な質的特性とは、補強的な質的特性とは、比較可能性（Comparability）、検証可能性（Verifiability）、適時性（Timeliness）及び理解可能性（Understandability）である（IASB[2010]QC19）。

では、基本的な質的特性と補強的な質的特性の関係を述べていく。たとえ補強的な質的特性を満たしていたとしても有用とはいえない（IASB[2010]BC3.10）。一方、補強的な質的特性を備えていなくても、（基本的な質的特性である）目的適合性及び忠実な表現という質的特性が備わっている財務情報は有用である（IASB[2010]BC3.10）。なお、有用性（useful）は財務報告の目的であり、会計情報の質的特性ではない。

なお、本章は質的特性としての信頼性と忠実な表現を検討するための章であるが、質的特性の中でも目的適合性（relevance）は特に重要な概念であるため説明をしていく。『概念書第8号』及び『IASB2010フレームワーク』における目的適合性は、IASBの『概念書第2号』における定義と整合性がある（IASB[2010]BC3.11）。しかし、『概念書第2号』における目的適合性は、情報は利用者の意思決定に相違を生じさせる場合のみ目的適合性があるとされていたが、『概念書第8号』及び『IASB2010フレームワーク』における目的適合性は利用者が行う意思決定に相違を生じさせることができる場合に財務情報は目的適合性があると定義されている（IASB[2010]BC3.12-B.C3.13）。なぜ定義が変更されたのかということ、情報が意思決定にどの程度影響するのかの判断は困難であるのに対して、情報が意思決定にどの程度影響を生じさせることができるかどうかに関しては判断することができるからである

(IASB[2010]BC3.12-B.C3.13)。

また、情報が意思決定に相違を生じさせることができる(情報が目的適合性を保持する場合)のは、利用者が新たな予測を行うのに役立つ場合、過去の予測の確認若しくは修正を行うのに役立つ場合のみである(IASB[2010]BC3.14)⁶⁵。財務情報が新たな予測のために使用できる場合、情報には予測価値がある(IASB[2010]QC8)。また、財務情報が過去の評価の確認に使用できる場合、情報には確認価値がある(IASB[2010]QC9)。なお、重要性(Materiality)のない情報は利用者の意思決定に影響を与えない(IASB[2010]BC3.18)。すなわち、重要性(Materiality)は利用者の意思決定に影響を与えることができることから目的適合性の一つの側面となる(IASB[2010]BC3.18)。重要性とは何かについては、前もって審議会では決定できるものではなく、個々の企業によって異なるものであるため、重要性は個々の企業のレベルで適用される(IASB[2010]BC3.18, QC11)。目的適合性とは、この予測価値と確認価値及び重要性から成り立つ。

第3節 質的特性としての信頼性が消滅した原因

ここまで合同プロジェクトの概要、質的特性としての信頼性から忠実な表現への推移の概要をみてきたが、ここからは合同プロジェクトにおいて質的特性としての信頼性が忠実な表現に置き換えられた事実をみていく。

第1項 質的特性としての信頼性が削除された原因

合同プロジェクトが実施されることとなった発端には前節で触れてきたが、ここからは質的特性としての信頼性が削除された原因をみていく。

まずは、質的特性としての信頼性が削除された原因をIASBの会議資料(IASB[2005])からみていく。IASBの会議では、質的特性としての信頼性に関してIASBとFASB共有している問題意識をあげている。

IASBは、会計基準ごとに信頼可能な測定値が異なっているが、その測定値が会計基準ごとに異なっていることを問題視していた(IASB[2005]para.39中山[2013]54)。この問題意識をもったIASBは4つの問題提起を行っている(IASB[2005]QC4:中山[2013]54-55)。

以下では、IASBの問題意識を掲げる。第1に、信頼可能な意味が異なって適用されているのではないだろうかという点である(IASB[2005]QC4:中山[2013]54)。第2に、目的適合性と信頼性間に複数のトレード・オフ関係があるのではないだろうかという点である(IASB[2005]QC4:中山[2013]54)。第3に、保守主義の影響があるのではないだろうかという点である(IASB[2005]QC4:中山[2013]55)。第4に、貸借対照表では信頼可能な情報でも損益計算書では信頼不可能な情報となる場合は何が原因なのだろうかという点である(IASB[2005]QC4:中山[2013]55)。

これら4つの問題が生じた最大の原因は、質的特性としての信頼性に対する見解が基準設定者間で共有されていないからである(IASB[2005]para.41:中山[2013]55)。例えば、質的特性とし

⁶⁵ 予測価値と確認価値のどちらも保持する情報もある。

での信頼性を検証可能性と解釈する場合もあれば、質的特性としての信頼性を正確性と理解する場合があげられる（IASB[2005]para.41:中山[2013]55）。

上述したような質的特性としての信頼性が多義的に濫用されていることへの対応策としてIASBは3つの対応策を提案することになる（IASB[2005]para.42: 中山[2013]55）。

以下では、IASBの対応策をあげる（IASB[2005]para.42中山[2013]55）。1つ目の対応策は、包括的な用語として質的特性としての信頼性を維持し、下位概念と質的特性としての信頼性によりよい説明を加える方法である。2つ目の対応策は、質的特性としての信頼性に代わるよりよい用語を採用する方法である。3つめの対応策は、質的特性としての信頼性の下位概念に位置づけられてきた表現の忠実性、検証可能性及び中立性を独立させ、並列的に質的特性として位置付ける方法である。

1つ目の対応策に関しては、IASB及びFASBが質的特性としての信頼性が何を意味し、何を意味しないかに関して説明しようとしたにも関わらず、全ての試みが失敗したため、実現可能性が低い方法と判断された（IASB[2005]para.43: 中山[2013]55）。

3つ目の対応策は、質的特性としての信頼性の下位概念を独立させることにより、並列的に列挙される質的特性が増加しすぎることとなり、これまで下位概念として扱われてきた概念が過度に強調される危険性が生じることになると判断された（IASB[2005]para.44: 中山[2013]55）。

上述した2つの方法の実現が困難であることを理由に、IASBは2つ目の対応策を採用することにした。具体的には、質的特性としての信頼性を忠実な表現に置き換えることとしたのである（IASB[2005]para.45: 中山[2013]55）。

ここまで、なぜ質的特性としての信頼性が削除される方向性に合同プロジェクトが推進してきたのかをみてきたが、ここからはなぜ質的特性としての信頼性が削除されたのかを合同プロジェクトの結論となる2010年にFASBが公表した概念フレームワークである『概念書第8号』からみていく。

合同プロジェクトにおいてIASB及びFASBが質的特性としての信頼性を削除した積極的理由は、「『合同プロジェクト』は、『信頼性』概念を明確化したり、再定義したりするよりも元々『信頼性』に期待されていた役割を果たす別の用語を中心に据えることが生産的であると考えた（FASB[2006]para.B C2.27）」からである（徳賀[2008]24-25）。これは、抽象的である海外における質的特性としての信頼性を明確にすることが困難であるため、質的特性としての信頼性を放棄し、信頼性という用語に元々期待されていた役割を果たす用語を当てはめることにしたからである。

また、消極的理由は、「『信頼性』の意味が市場関係者に共有されておらず、誤った解釈が広範になされている」からである（徳賀[2008]23）。会計基準設定主体間でさえ信頼性という概念の合意がなされておらず、市場においても質的特性としての信頼性を共有できていなかったのである。

『概念書第8号』では、「FASBの『概念書第2号』とIASBのフレームワーク（1989年）は

忠実な表現と呼ばれるものを表すために信頼性という用語を使用した。」が (FASB[2010]BC3.20)、「残念なことに、どちらのフレームワークもはっきりと信頼性の意味を伝えなかった。多くの提案された会計基準への回答者のコメントは、信頼性という用語の共通した理解の欠如を示した。」と説明があった (FASB[2010]BC3.23)。

そして、忠実な表現が採用された理由については、「信頼性の本来表そうとしていた意味について説明する試みの失敗が証明されたため、委員会は本来表そうとしていた意味をより明確に伝える異なる用語を探した。財務報告における経済現象を忠実に描写する忠実な表現という用語は、その検索の結果である。その用語は、以前のフレームワークが信頼性の性質として含んでいた主要な特徴を網羅している。」と述べている (FASB[2010]BC3.24)。

さらに、予備的見解及び公開草案についての回答者のコメントについて『概念書第8号』は、「予備的見解と公開草案への多くの回答者は、信頼性を忠実な表現と置き換えるという委員会の予備的な決定に反対した。何人かは、用語を置き換えなくとも、委員会は信頼できるという意味をより良く説明することができるのではないかと述べた。しかしながら、それらのコメントをした多くの回答者は、委員会が意味したものと異なる意味を信頼性に割り当てた。特に、信頼性に対する多くの回答者の説明文で (信頼性) は、委員会の信頼性という概念よりも委員会の検証可能性という概念によく類似していた。それらのコメントは、委員会に信頼性という用語を忠実な表現という用語に置き換えるという決定を肯定するように導いた。」と述べている (FASB[2010]BC3.25)。

第2項 質的特性としての信頼性と公正価値会計

質的特性としての信頼性が削除された原因をIASBとFASBの公式見解からみてきたが、ここからは質的特性としての信頼性が削除された原因が公正価値会計を推し進めるためのものであったという説を考察していく。

IASB及びFASBは、質的特性としての信頼性という用語の多義性等を質的特性としての信頼性の削除の原因としてあげていたが、損益計算書を重視する収益費用中心観から貸借対照表を重視する資産負債中心観を推し進めるために質的特性としての信頼性を削除したという説が有力である。

合同プロジェクトにおける討議資料の見解に対して津守[2008]は、収益費用中心観を明確に否定し、資産負債中心観への一本化を試み、歴史的原価を否定し、公正価値会計を強調していると述べている (津守[2008]331)。

また、質的特性としての信頼性が忠実な表現に置き換えられたことに関して、徳賀[2008]は以下のように述べている (徳賀[2008]27-28)。IASB及びFASBが公正価値測定をさらに導入する提案を行ってきたが、質的特性としての信頼性の低下を根拠に反論がなされていた。つまり、目的適合性⁶⁶と質的特性としての信頼性のトレード・オフ関係が公正価値会計拡大

⁶⁶徳賀[2008]の論文内では、目的適合性ではなく関連性と述べられているが、目的適合性も関連性もrelevanceである。本論文では、relevanceを目的適合性と訳している。

への歯止めとなっていたのである。忠実な表現が強調されることにより、よりストック重視、価値測定重視の方向へと変化するであろう。

さらに、忠実な表現と公正価値評価の関係性に対して国田[2009]は、見積もりや予測要素を含む将来キャッシュ・フロー・アプローチなどの公正価値による評価に合理性をもたせるために質的特性としての信頼性を忠実な表現に置き換え、目的適合性を重視した概念フレームワークの再構築を進めている点を指摘している（国田[2009]96）。

上述してきた先行研究において指摘されるように、質的特性としての信頼性を忠実な表現に置き換えることにより、公正価値会計が推し進められることになる。IASB及びFASBは公正価値会計を推進するために質的特性としての信頼性を忠実な表現に置き換えたと言明していないが、この点を偶然がもたらした結果と捉えることはできないであろう。

第3項 トレード・オフ関係の部分的消滅

上述したが、粉飾決算を防ぐためにFASBは2002年に『提案書：米国基準設定における原則主義アプローチ』⁶⁷によってグレイゾーンの生じにくい原則主義を推進させることにし、SEC[2003]は、質的特性同士がトレード・オフの関係にある場合、どの質的特性を優先するのかを明示しなければ原則主義による会計基準が機能しないことを指摘していた（SEC[2003], IV.A）。そこで、ここでは、合同プロジェクトの結果である『概念書第8号』及び『IASB2010フレームワーク』においてトレード・オフ関係が消滅したのかをみていく。

合同プロジェクトの結果としての概念フレームワークでは、まず、目的適合性が適用され、その後に忠実な表現が適用されるといった段階式になっており、従来のようなトレード・オフ関係に起因する相対的重要性の判断が必要とされる状況が生じにくい構造になったといえる（中山[2013]208）。このように質的特性を序列化し、忠実な表現の前にまずは目的適合性を考慮する状況を津守[2008]では、「目的適合性の絶対的先行性」と捉えている（津守[2008]331）。

従来の目的適合性と質的特性としての信頼性にみられた質的特性間のトレード・オフ関係の排除は、資産負債中心観、公正価値会計、ストック評価の重視といった方向性を持たせるものであったという説が存在する（中山[2013]185）⁶⁸。

しかし、目的適合性を有している情報であったとしても忠実に表現できない場合、「その次に目的適合性の高い種類の情報でそのプロセスを繰り返す。」ことになっている（FASB[2010] para. QC18）。このことから、従来の概念フレームワークにおける目的適合性と質的特性としての信頼性にあったようなトレード・オフ関係は、IASB及びFASBが2010年に公表した概念フレームワークから完全に消滅したとは捉えることができない（中山[2013]209）。つまり、目的適合性と忠実な表現におけるトレード・オフ関係は部分的に残っていると見える。

⁶⁷FASB, Proposal, Principles-based Approach to U.S. Standard Setting,2002.

⁶⁸例えば、津守[2008]や徳賀[2008]があげられる。

第4節 質的特性としての信頼性と忠実な表現に係る個々の概念

第1項 質的特性としての信頼性の下位概念に対する合同プロジェクトの議論

(1) FASBにおける表現の忠実性、IASBにおける忠実な表現

FASBの『概念書第2号』においては表現の忠実性 (representational faithfulness) が採用され、IASBが使用していた『IASB1989フレームワーク』においては忠実な表現 (faithful representation) が採用されていた。両者の表現の忠実性と忠実な表現は、質的特性としての信頼性の下位概念として捉えられている。

『概念書第2号』において表現の忠実性は、「ある測定値または記述と、それらが表現しようとする現象とが対応または一致することをいう。」と定義されている (FASB[1980]27 : 広瀬[1994]92)。一方、『IASB1989フレームワーク』は忠実な表現を「情報が信頼性を有するためには、それが表示しようとする事象、あるいは表示されることが合理的に期待されている取引その他の事象を忠実に表現しなければならない」と定義している (IASB[2006]39)。両者の定義を見比べると、現象と財務諸表の表示の一致という点が重要であり、定義が重複していることがわかる。

『IASB1989フレームワーク』における忠実な表現か『概念書第2号』における表現の忠実性かという用語のうち、合同プロジェクトでは忠実な表現という用語が採用された。忠実な表現の採用に関して中山[2013]は、「表現の忠実性と忠実な表現が混在する状況を忠実な表現へと統一、整理した、という表面的な変更にとどまらず、従来の表現の忠実性とは異なる新たな概念を持った質的特性の導入としてとらえられよう。」と述べている (中山[2013]49)。

また、忠実性 (faithfulness) と表現することの代表性 (representativeness) をRosenfield[2006]は、質的特性を考慮する際に、表現することの代表性 (representativeness) をデータが報告書において報告主体と関係ある現象を表現しようとしていること、忠実性 (faithfulness) を表現されたデータが現象を忠実に表現していることを意味すると述べている (Rosenfield[2006]88 : 中山[2013]49)。

Rosenfield[2006]の見解を受け、中山[2013]は、「表現の忠実性では経済現象が表現されていることは所与であり、その表現が忠実であることが直接的に求められ、一方、忠実な表現では、まずは現実世界における経済現象を表現するということが重要であり、その上で当該表現を情報として忠実に描写することが求められている、と理解するのである。」と述べている (中山[2013]50)。

さらに、中山[2013]は、『概念書第8号』及び『IASB2010フレームワーク』を「目的適合性の先行性に基づき、まずは、現実世界における目的適合的な経済現象を表現しようとするのが肝要であり、その上で、当該表現を情報として忠実に表現することが問題になると考えられる。すなわち、忠実な表現という用語の採用、および目的適合性と忠実な表現の序列化は、忠実性から表現することへの力点のシフトを含意している。」と解釈してい

る（中山[2013]216）。

そして、合同プロジェクトにおける予備的見解の段階から忠実な表現は質的特性としての信頼性と置き換えられることになる。つまり、忠実な表現は質的特性としての信頼性の下位概念ではなくなり、目的適合性と並ぶ基本的な質的特性としての位置づけを得たのである⁶⁹。

ここでは、質的特性としての信頼性の下位概念としての表現の忠実性及び忠実な表現をみてきたが、合同プロジェクトにおける忠実な表現の議論の概要は本節第2項でとりあげる。

(2) 検証可能性

『IASC1989フレームワーク』において、検証可能性は明示的に含まれていない。しかし、IASBはIASCが1989年に公表した財務会計の概念フレームワークに記述されている質的特性としての信頼性の重大な誤謬がなく、利用者が信頼するという部分をもって、内部統制や監査に基づく検証可能性が求められていると解釈している（IASB[2005]para.23:中山[2013]50）。

FASBは『概念書第2号』において、検証可能性を「会計情報を検証したからといって、当該情報が高度の表現の忠実性を有していることの保証にはならないし、また測定値が高度の検証可能性を有しているからといって、それが有用であるとされる意思決定にとって必ずしも目的適合性を有していることにはならない。」と言及している（FASB[1980]para. 89:広瀬[1994]103-104）。

予備的見解の段階において検証可能性は、忠実な表現の下位概念として存在していた。予備的見解において検証可能性は「情報が、（直接的な検証によって）重要な誤謬（error）もしくは偏向（bias）がなく、表現しようとする経済現象を表現していること、もしくは選択された認識ないしは測定方法が、（間接的な検証によって）重要な誤謬もしくは偏向がなく適用されていることについて、複数の、十分な知識を有し、独立した観察者が、必ずしも完全な合意ではなくとも、全般的な意見の一致に至るであろう情報の性質」と捉えられている（FASB/IASB [2006]para.QC23:中山[2013]101）。

検証可能性と検証方法は関連がある。会計情報の検証方法には、直接的検証と間接的検証の2つの方法がある。直接的検証とは、金額ないしその他の表現自体を直接的に検証する方法であり、間接的検証とは、金額ないしその他の表現のインプット項目の検査および同じ方法を利用したアウトプットの再計算によって間接的に検証する方法である（FASB/IASB [2006]para.QC26:中山[2013]102）。

予備的見解における検証可能性は、忠実な表現と関連していることもあって、多くのコメントが寄せられることとなった（中山[2013]124）。予備的見解の検証可能性に対しては、忠実な表現に検証可能性を求めることによって、検証不可能な表現が財務情報として採用されないことに対する懸念や検証可能性が備わることで忠実な表現が成立するのかといったコメントが寄せられた（中山[2013]124）。この点を考慮して、IASB及びFASBは公開草案を提

⁶⁹質的特性としての信頼性が忠実な表現に置き換えられた理由は既に述べているため省く。

出することになる。

公開草案においても検証可能性は会計情報の質的特性として採用された。ただし、公開草案における検証可能性は、忠実な表現の構成要素としてではなく、独立した補強的質的特性として採用された。なお、忠実な表現の構成要素として検証可能性の代わりに重大な誤謬の不存在 (free from material error) が採用された。

検証可能性が独立した質的特性とされたのは、コメントレーターでも指摘されたように、情報が経済現象の忠実な表現であったとしても、検証可能ではない場合があることから、検証可能性は忠実な表現の構成要素ではないという見解の妥当性に加え、意思決定に有用な質的特性として検証可能性の重要性が認識されたからである (IASB[2007③]para.16:中山[2013]150)。

検証可能性の補強的質的特性への配置転換は、意思決定有用性における検証可能性の役割が後退したことのあらわれであり、目的適合性や忠実な表現よりも序列は下位になったことがわかる (中山[2013]217)。

(3) 中立性、完全性

『IASC1989フレームワーク』において完全性 (completeness) は質的特性としての信頼性の下位概念であった。『IASC1989フレームワーク』において完全性は、財務諸表において情報が信頼性を有するためには、コストの制約の範囲内において重要性のある情報が完全に表示されていなければならないと定義されている (IASB[2006]40)。また、FASBの『概念書第2号』においても、質的特性としての信頼性は、コストを考慮に入れることを前提に、少なくとも重要かつ実行可能な範囲での情報の完全性 (completeness) を意味し (FASB[1980]para.79)、質的特性としての信頼性の構成要素の一部であることが明記されていた。完全性 (completeness) は、予備的見解及び公開草案が公表されるまで会計情報の質的特性とされてきたが、『概念書第8号』及び『IASB2010フレームワーク』において完全 (complete) という用語に変更されることとなった (FASB[2010]QC13)。

一方、『IASC1989フレームワーク』においてもFASBの『概念書第2号』においても中立性 (neutrality) は質的特性としての信頼性の下位概念として存在していた。両者とも主に中立性を情報に偏向がないという意味で使用していた。そして、中立性 (neutrality) も完全性と同様に、予備的見解及び公開草案が公表されるまで会計情報の質的特性とされてきたが、『概念書第8号』及び『IASB2010フレームワーク』において中立 (neutral) という用語に変更されることとなった (FASB[2010]QC14)。

(4) 慎重性

『IASC1989フレームワーク』における質的特性としての信頼性には慎重性が含まれていた。慎重性は、資産又は収益の過大表示及び負債又は費用の過小表示をとらないように用心深さを要求するものである。なお、慎重性に関しては、資産若しくは収益の故意の過小表示又は負債の若しくは費用の故意の過大表示は、財務諸表に中立性が存在しなくなるこ

とから (IASB[1989]para.37:中山[2013]53) 過度に慎重な会計処理を禁じていた (中山[2013]53)。

一方、FASBの『概念書第2号』では慎重性の記述がなかったものの、慎重性に類似した特徴をもつ保守主義への言及がなされていた。「保守主義とは、企業環境につきものの不確実性およびリスクが十分に考慮されていることを保証するために、不確実なものに対して慎重に対処すること」と定義されている (FASB[1980]para.95:広瀬[1994]107)。なお、「『測定において起こりうる誤謬は、純利益および純資産を過大表示する方向ではなく、それらを過小表示する方向に作用する』ということを選好するために財務報告に偏向をもたらし、その結果、保守主義は、表現の忠実性、中立性および比較可能性 (首尾一貫性を含む) のような重大な質的特徴と矛盾する傾向にある。」と指摘されている (FASB[1980]para.92:広瀬[1994]105)。

IASBの会議では、中立性と慎重性若しくは保守主義を会計情報の質的特性に含めることは全体の整合性を欠くことになり、慎重性若しくは保守主義を適用して資産を過小表示した場合、その後の利益の過大表示に繋がることから、慎重性若しくは保守主義を会計情報の質的特性に含めることには消極的な姿勢を示した (IASB[2005]para. 31:中山[2013]54)。

また、予備的見解では、慎重性及び保守主義を質的特性に含めていなかったが、予備的見解に対するコメントレーターでは、慎重性若しくは保守主義を取り入れることを推奨するコメントが提出された (中山[2013]125)。このように慎重性若しくは保守主義を質的特性に含めるように要求した投稿者は貸付者である銀行 (例えば、CL78: Basel Committee on Banking Supervision 等) が多い傾向にあった (中山[2013]125)。

やはり、『概念書第2号』及び『IASB2010フレームワーク』において、慎重性及び保守主義は採用されなかった。理由は上述したように中立を阻害するからである (IASB[2010]BC3.26:財務会計基準機構[2012]BC3.28)。

(5) 実質優先性

『IASB1989フレームワーク』では、実質優先性 (substance over form) が質的特性としての信頼性に含まれていたが、FASBの『概念書第2号』では実質優先性が含まれていない。しかし、『概念書第2号』では、「信頼性の特性、とくに表現の忠実性の特性には、実質よりも形式を優先する会計上の表現が入り込む余地がほとんどない。」と述べられている (FASB[1980]para.160:広瀬[1994]137)。つまり、『概念書第2号』では、実質優先性は表現の忠実性に含まれているのである (中山[2013]49)。このような概念の特徴もあって、FASBとの共通の概念フレームワークを検討するIASBの会議では、実質優先性が忠実な表現に含まれるという見解が示された (IASB[2005]para.22:中山[2013]49)。

予備的見解におけるコメントレーターのうち、少なくとも59通は実質優先性をとりあげたものが確認されている (中山[2013]131)。そして、予備的見解に対するコメントレーター全体の12%は実質優先性を忠実な表現の構成要素として明示的に含めることを要求している (IASB[2007④]para.71:中山[2013]131)。この予備的見解に対するコメントレーターに答える形で、公開草案では、明示的に忠実な表現の中に実質優先性が含まれた (FASB[2008]para.QC7)。

しかし、『概念書第2号』及び『IASB2010フレームワーク』の本文において実質優先性 (substance over form) はとりあげられなかった。ただし、『IASB2010フレームワーク』の結論の根拠⁷⁰において実質優先性はとりあげられた。

『IASB2010フレームワーク』の結論の根拠において、実質優先性 (substance over form) は、「実質優先は、重複したものであるため、忠実な表現の別個の構成要素とは考えられていない。忠実な表現は、財務情報が単に法的形式を表現するのではなく経済現象の実質を表現していることを意味する。基礎となる経済現象の経済的実質とは異なる法的形式を表現することは、忠実な表現とはなり得ない。」と述べられている (IASB[2010]BC3.26:財務会計基準機構 [2012]BC3.26)。つまり、実質優先は忠実な表現という用語の意味に含まれているのである。

第2項 合同プロジェクトにおける忠実な表現とその下位概念の議論

(1) 忠実な表現

合同プロジェクトにおける予備的見解において、質的特性としての信頼性は忠実な表現に置き換えられた。予備的見解において忠実な表現は、「投資、与信及び類似の資源配分に関する意思決定をおこなう場合に有用となるためには、情報は、本来表示すべき実体社会の経済事象を忠実に表現するものでなければならない。財務報告で表示されるこのような現象としては、経済資源とその債務及びそのような経済資源と債務に変更をもたらす取引、その他の事象及び環境などをあげることができる。このような経済事象を忠実に表現するためには、情報は検証可能で、中立で、かつ完全なものでなければならない」と定義された (国田[2009]91)。

合同プロジェクトにおける予備的見解において信頼性概念を忠実な表現に置き換えた積極的理由は、「『合同プロジェクト』は、『信頼性』概念を明確化したり、再定義したりするよりも元々『信頼性』に期待されていた役割を果たす別の用語を中心に据えることが生産的であると考えた」からである (FASB,2006,par.B C2.27:徳賀[2008]24-25)。つまり、抽象的である信頼性という概念を明確にすることが困難であるため、信頼性という概念を放棄し、信頼性という用語に元々期待されていた役割を果たす用語を当てはめることにしたのである。

また、消極的理由は、「『信頼性』の意味が市場関係者に共有されておらず、誤った解釈が広範になされている」からである (徳賀[2008]23)。会計基準設定主体間でさえ信頼性という概念の合意がなされておらず、市場においても信頼性という概念を共有できていなかった⁷¹のである。

⁷⁰『IASB2010フレームワーク』における結論の根拠 (Basis for Conclusions on) とは、会計情報の質的特性に限れば、BC3.1からBC3.48までを指す。この結論の根拠は概念フレームワークの会計情報の質的特性に付属しているが、その一部を構成するものではないことに留意していただきたい。概念フレームワークにおける正式な会計情報の質的特性部分は、QC1からQC39までを指す。

⁷¹なお、予備的見解では、繰延資産や繰延負債などの現実世界には存在しない特定の会計的思考における計算擬制項目は、経済的資源や経済的義務とはいえず、忠実な表現とはいえないと述べられた (FASB[2006]para. QC18:中山[2013]100-101)。

IASB及びFASBは、合同プロジェクトにおける予備的見解に対して約4か月の間コメントレターを募集し、関係者から179通のコメントレターを受け取った（中山[2013]113）。予備的見解のコメントレターを提出した投稿者のうち78%が忠実な表現とその構成要素に対してコメントしていた（中山[2013]118）。そして、忠実な表現の採用に関するコメントのほとんどが忠実な表現の採用を全面的に否定していた（中山[2013]120）。

このようなコメントがあったものの、予備的見解の後に公表された公開草案において忠実な表現は維持された。なお、既に上述したが、この忠実な表現の採用に関する批判のコメントの多くは、質的特性としての信頼性を多義的に解釈したものであり、市場関係者間が質的特性としての信頼性を理解できでいないことを明らかにし、合同プロジェクトにおける忠実な表現の採用を推進した（FASB[2010]BC3.25）。

2008年に公表された公開草案において忠実な表現は、「情報が財務報告において有用であるためには、情報が本来表示すべき経済事象を忠実に表現するものでなければならない。経済事象を完全に、中立に、そして重大な誤謬が存在しないように示したときに忠実な表現（faithful representation）が達成される。忠実に経済事象を表現している財務報告情報は、通常法的形式とは同じではない。根底にある取引、事象及び環境の経済的実質を示すことになる。」と定義されることになった（国田[2009]94）。

予備的見解におけるコメントレターと対照的に公開草案の忠実な表現に対するコメントレターの多くは、質的特性としての信頼性を忠実な表現に置き換えることに賛成している（中山[2013]171）。中には討議資料のコメントレターにおいて質的特性としての信頼性が多義的に解釈されていることを目の当たりにし、反対意見をひるがえし、質的特性としての信頼性を忠実な表現に置き換えることに賛成した投稿者（CL24：Swiss GAAP FER）も出現した（中山[2013]171）。

最終的な合同プロジェクトの結論である『概念書第8号』において忠実な表現は、「財務報告書は、単語と数字で経済現象を表現している。財務情報が役に立つためには、目的に適合している現象を表さなければならないだけでなく、その現象を忠実に表現していなければならない。描写が完璧に忠実な表現であるためには、3つの特徴が必要である。それは、完全で、中立で、誤謬の不存在という特徴である。もちろんこれらの特徴を完璧に達成することはできない。委員会の目的は、可能な限りそれらの特性を最大にすることである。」と説明された（FASB[2010]QC12）。

(2) 中立、完全

従来『概念書第2号』及び『IASC1989フレームワーク』で忠実な表現の構成要素として採用されていた中立性（neutrality）ではなく、『概念書第8号』及び『IASB2010フレームワーク』では忠実な表現の下位概念として、中立（neutral）が採用されることになった。

『概念書第8号』において忠実な表現の構成要素である中立（neutral）は、「中立な描写とは、財務情報に意図的な選択や捏造といった偏向がないことを指す。中立な描写は、偏ら

ず、重みを加えられず、強調されず、漠然とされず、さもなければ、財務情報が利用者に有利に又は不利に受け取られるという可能性を高めるために別の方法で処理されない。中立な情報は、目的がなく行動に影響しない情報を意味しない。それどころか、目的に適合する財務情報は、当然、利用者の意思決定において違いを生じさせることができる。」と説明されている (FASB[2010]QC14)。中立性と中立は、偏向がないということを重視しているという点で重複している。

従来『概念書第2号』及び『IASB1989フレームワーク』で忠実な表現の構成要素として採用されていた完全性 (completeness) ではなく、『概念書第8号』及び『IASB2010フレームワーク』では忠実な表現の下位概念として完全 (complete) が採用されることになった。

『概念書第8号』において忠実な表現の構成要素である完全 (complete) は、「完全な描写には、描写しようとしている事象について、利用者が理解するうえで必要な記述及び説明のすべての情報が含まれている。」と述べられている (FASB[2010]QC13)。情報が完全に表示されていなければならないという意味において完全は、完全性と同様の意味を持つ。

(3) 誤謬の不存在

忠実な表現の下位概念として、予備的見解では検証可能性が掲げられていたが、公開草案では、検証可能性は重大な誤謬の不存在に置き換えられた。

ここではなぜ重大な誤謬の不存在が採用されたのかを説明する。予備的見解では、忠実な表現の構成要素として、検証可能性が採用されていたが、検証不可能な忠実な表現もありえるから、検証可能性は忠実な表現の構成要素ではないとみなされた (中山[2013]152)。しかし、忠実な表現であるためには、完全性と中立性では不十分であり、検証可能性とは異なる描写が正しいことをあらかず質的特性が必要になった (中山[2013]152)。そこで、公開草案では重大な重大な誤謬の不存在を採用したのである (IASB[2008]para.19:中山[2013]153)。中山[2013]は、単に誤謬がないとした場合は、不確実な状況下での経済現象の描写は忠実な表現とされなくなる可能性が高いため、重大なという文言を加えて、不確実な状況下での経済現象の描写も忠実な表現として受け入れ可能としていると考えている (中山[2013]153)。

公開草案において、重大な誤謬の不存在 (free from material error) は、「忠実な表現は、経済現象を表示するにあたって、全ての誤謬から解放 (total freedom from error) されることを意味しない。なぜなら、財務報告において表示された経済現象は一般的に不確実性という条件のもとで測定されるからである。したがって、多くの場合において財務報告の手段として様々な見積もりの方法や経営者の判断が必要である。経済現象を忠実に表現するために、見積りは適切な処理に基づかなければならない。そして、各々の処理は利用可能な最善の情報を反映する必要がある。見積もり (見積もりの表示を含む) には、完全性と中立性が備わることが望ましいが、忠実な表現を満たすために、見積もりには相当な最低水準の精度を保つ必要がある。ある程度の完全性、中立性、誤謬からの解放を表現することが実行不可能な場合は、経済現象が表している情報を忠実に表現することができる範囲は減少する。したがって、

忠実な表現を達成するためには、報告された財務情報の不確実性の程度を明らかにすることが時には必要になるのかもしれない。」と説明された（FASB[2008]para.QC11）。

しかし、『概念書第8号』及び『IASB2010フレームワーク』において、重大な誤謬の不存在（free from material error）は誤謬の不存在（free from error）へと変更された。これは、重要性とコストの観点から、重大なという単語を取り除き、誤謬がないこととすべきであるとする見解（IASB[2008②]para.60:中山[2013]174）に原因を求めることが妥当であろう。

『概念書第8号』において忠実な表現の構成要素である誤謬の不存在（free from error）は「忠実な表現は、全ての点で正確なことを意味しない。誤謬の不存在は、描写された現象に誤謬や記載漏れがないこと、報告された情報を生成するプロセスにおいて、そのプロセスが誤謬なく選択適用されたことを意味する。このような場合でも、誤謬の不存在が全ての点で完璧に正確であることを意味しない。例えば、識別できない価格や価値の見積もりは、正確か不正確かということ判定できない。しかし、数値が明確かつ正確に見積もられそれが描写されており、見積もりを向上させるための適切なプロセスを誤謬なく選択適用し、その特性と見積もりのプロセスの限界が説明されているのならば、見積もりの表現は忠実と捉えることができる。」と説明された（FASB[2010]QC15）。

第5節 質的特性としての信頼性と忠実な表現の検討

第1項 合同プロジェクト全体の検討

まず、合同プロジェクトの全体像を質的特性としての信頼性と忠実な表現に焦点を絞って簡単に俯瞰していく。IASBよりもFASBの視点で合同プロジェクトの経過をみるとどのような形で合同プロジェクトが進められたのかについての理解を助けるため、合同プロジェクトの全体像をアメリカのFASBの視点からまとめる。

2001年アメリカにおいてエンロン事件という粉飾決算が生じた。さらに、2002年にはエンロン以上の資産総額を誇るワールドコムにおいても粉飾決算が明らかとなった。ワールドコム事件は、当時アメリカ史上最大の経営破綻であった⁷²。このような経緯があったため、アメリカではこれまでの細則主義による会計基準ではなく、原則主義による会計基準を採用することによって会計基準間のグレイゾーンを無くす必要性が生じた。FASBは2002年に『提案書：米国基準設定における原則主義アプローチ』⁷³を公表し、原則主義に基づく会計基準を導入する姿勢を示した（中山[2012]40）。

しかし、原則主義を採用するためには、拠り所となる原則が必要であった。その拠り所が財務会計の概念フレームワークであった。しかし、FASBの財務会計の概念フレームワークであった『概念書第2号』は1980年に公表されたもので、陳腐化していた。さらに、SECは原則主義に基づいて会計基準を判断するためには、原則となりうる会計情報の質的特性である目的適合性と質的特性としての信頼性におけるトレード・オフ関係の消滅の必要性

⁷²現在は、2008年に経営破綻したリーマン・ブラザーズ証券の経営破綻がアメリカ最大の経営破綻である。

⁷³FASB, Proposal, Principles-based Approach to U.S. Standard Setting,2002.

を指摘していた。原則となりうる質的特性にトレード・オフ関係があることは、原則が揺れ動いて定まらないことをあらわす。すなわち、原則に基づいた会計処理の実施ができないのである。

一方、アメリカは世界各国に広まっていくIFRSの存在を無視することができなくなっていった。そこで、2002年にIASBとFASBは、アメリカの会計基準とIFRSの差異を解消することノーワーク合意を締結することになった。IASB及びFASBは会計基準の差異を解消する前に、会計基準の設定指針の役割となる共通の概念フレームワークの作成に取り組むことになった。この取組が本論文でとりあげた合同プロジェクトである。

そして、2005年に開始された財務報告の目的及び質的特性間の関係の明確化を主題とする合同プロジェクトのフェーズAでは、十分な議論が実施される以前から質的特性としての信頼性が多義的な概念であるため忠実な表現に置き換えられることについて概ね合意が得られていたと考えられる。忠実な表現を採用することは、資産負債中心観に基づく公正価値会計を推し進めることになる。合同プロジェクトでは質的特性としての信頼性は多義的な概念であるため忠実な表現に置き換えられたので、偶然の結果としてIASB及びFASBは、IASBの母体といえるイギリスとアメリカの財務諸表における資産の数値を高める公正価値会計を推し進めてしまったことになる。しかし、偶然の結果として公正価値会計が推し進められることは考えられないのではないだろうか。会計基準のコンバージェンスを利用して、公正価値会計の採用を意図的に推し進めたといえるのではないだろうか。

第2項 判断の基準

ここからは、質的特性としての信頼性と忠実な表現のどちらを次章以降の論証の前提とするかについて検討していく。なぜならば、先行研究では財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性を会計情報の質的特性として捉えてきたので、どちらの会計情報の質的特性を財務諸表監査が保証していると考えるのが適切かを検討しなければならない⁷⁴。

本章の検討では、個人的価値判断が入らないようにするためにあらかじめ客観的な価値判断の基準を決める。なぜならば、質的特性としての信頼性と忠実な表現のどちらの概念がより適切な概念かという命題は、価値観が入りやすいからである。例えば、収益費用中心観という思考をもった研究者は、歴史的原価を重視する質的特性としての信頼性の採用に貢献する論証をすることになるし、資産負債中心観という思考をもった研究者は、公正価値会計を重視する忠実な表現の採用に貢献する論証をすることになるからである。

そこで、本論文では判断の基準を3つあげることにする。質的特性としての信頼性か忠実な表現の違いは用語の違いだけにとどまらず、多様な影響が考えられるからである。多様な影響については、その影響ごとに適切だと考えられる判断の基準を採用し、適切な判断

⁷⁴なお、質的特性としての信頼性を採用することは『概念書第2号』若しくは『IASB1989フレームワーク』若しくは『2006年討議資料財務会計の概念フレームワーク』を採用することを暗に示し、忠実な表現を採用することは『概念書第8号』、『IASB2010フレームワーク』を採用することを暗に示すことになるが、この点の検討は次章以降で行っていく。

をしなければ妥当な結論は得られないだろう。

本論文が採用する判断の基準は、①情報利用者の意思決定有用性に貢献するか、②会計が対象とする経済現象と整合性があるか、③概念が運用可能かである。

ここまでなぜ判断の基準を使用するのかを述べてきたが、ここからはなぜこれらの判断の基準を採用したのかを述べていく。情報利用者の意思決定有用性に貢献することが会計情報の質的特性に求められているため (IASB[2010]QC1)、質的特性としての信頼性と忠実な表現のどちらが意思決定有用性に貢献するかという判断の基準を採用している。なお、意思決定有用性アプローチ以外のアプローチを採用するということが考えられるが、本論文は意思決定有用性アプローチを公理として、意思決定有用性に従わないという考えを棄却する。意思決定有用性に従わなければ、現在の会計学で採用されている理論の多くが妥当ではないものとなるからである。

また、会計が対象とする経済現象と整合性があるかという判断の基準を採用したのは、会計学が科学である限り、会計理論は経済現象と類似している特徴を備える必要があるからである。科学としての会計学の理論は、経済現象そのものを正しく捉える必要があるのではなく、経済現象と類似している特徴を捉える必要があるという科学的立場を本論文はとっている。この点は、科学をどのように捉えているかで見解が分かれるところであろう⁷⁵。

概念が運用可能かを判断の基準に採用したのは、財務会計の概念フレームワークが実際に概念を使用して会計基準の設定指針として役立つか、会計や監査の実務面において対応可能でなければならないという役割 (例えば、原則主義に沿った会計処理に対応できるかどうかがあげられる。) が期待されているからである。

以下では、検討対象に最も関連性のある判断の基準を選別し、検討していく。

第3項 俯瞰的な視点からみる質的特性としての信頼性と忠実な表現の検討

ここまで検討対象に対する判断の基準について述べてきたが、ここからは質的特性としての信頼性と忠実な表現を実際に検討していく。質的特性としての信頼性と忠実な表現に関しては、検討事項が数多くあるため、検討事項を俯瞰的なものと個別論点に分別する。まずは俯瞰的な検討事項から考察をすすめる。

(1) 経済環境の変化

ここまで判断の基準の説明をしてきたが、ここからは経済環境の変化から質的特性としての信頼性と忠実な表現に検討を加えていく。

上述したが、『IASC1989フレームワーク』、『概念書第2号』の両者とも1980年代に公表されたもので、現在の経済環境や企業取引と合致していなかった (FASAC[2004]6-7)。このことは合同プロジェクトにおいて概念フレームワークが変更された原因の一つとなった。

また、新しい概念フレームワークの必要性は2000年代に議論されてきた。では、『IASC1989

⁷⁵科学の捉え方については戸田山[2005]を参照されたい。本論文は戸田山[2005]における意味論的捉え方を支持している。

フレームワーク』、『概念書第2号』が生じた1980年代と新しい概念フレームワークの必要性が叫ばれた2000年代はどのように経済環境が異なるのであろうか。

1980年代から2000年代にかけて経済市場は、製造業を中心とするプロダクト型市場経済から金融商品やノウハウや特許といった無形資産を中心とするファイナンス型市場経済へと移行していったといえる。そして、それに伴って金融商品等における時価評価の必要性が会計にも求められるようになっていった。

この点を合同プロジェクトと絡ませて浦崎[2006]は、「一九九〇年代以降、ファイナンス型会計やナレッジ型会計の台頭により、コストベースの計算体系が後退した。時価評価の対象が拡張するにつれて、検証可能性を根拠とする信頼性の概念構成には限界が生じ、時価評価の本質とする経済的実質優先 (substance over form) の思考を推し進めるためには、検証可能性が後退し、信頼性は表現の忠実性という概念に取って代わらざるを得なかったのではないか。」と述べている。

以下では、判断の基準を駆使して、経済環境の変化を軸とした質的特性としての信頼性と忠実な表現の検討を行う。

このような経済環境の変化を考えると、質的特性としての信頼性が忠実な表現に変更されたことは情報利用者の意思決定有用性に貢献するのであろうか。さらに、質的特性としての信頼性に基づく財務諸表に比べ、忠実な表現に基づく財務諸表の方が経済現象と整合性があるといえるのだろうか。

経済市場自体がファイナンス型市場経済に変化しているため、財務会計の概念フレームワークとそこから導き出される会計基準によって作成される財務諸表がファイナンス型市場経済に適合したものとなる。つまり、忠実な表現に基づいた財務諸表は、質的特性としての信頼性に基づいた財務諸表以上に経済的実態をより正確にあらわす財務諸表となり、忠実な表現に基づく財務諸表は情報利用者の意思決定にとって有用となったといえる。

なお、製造業等の財務諸表に限っては質的特性としての信頼性に基づいた財務諸表が情報利用者の意思決定にとって有用となる場合がある。しかし、製造業等に従事する企業、特に大企業ではその利益の多くを金融商品等の運用によって得ている場合が多々あることを見逃してはいけない。

さらに、質的特性としての信頼性に基づく財務諸表に比べ、忠実な表現に基づく財務諸表の方が現在市場を牽引しているといえるファイナンス型市場における経済現象と整合性があるといえるのではないだろうか。

経済環境の変化から質的特性としての信頼性と忠実な表現を見た場合、意思決定有用性に貢献する概念及び会計が対象とする経済現象と整合性がある概念は忠実な表現であると考えられた。一方、概念が運用可能かという点は、経済環境の変化と関連性が少なかったため分析はしていかなかった。以上の分析結果から、経済環境の変化において望ましい概念は、質的特性としての信頼性ではなく忠実な表現であるという検討結果が得られた。

(2) 質的特性間の関係

ここまで経済環境の変化から質的特性としての信頼性と忠実な表現をみてきたが、ここからは質的特性間の関係から質的特性としての信頼性と忠実な表現をみていく。ここでとりあげる質的特性間の関係は2つある。

第1に、基本的なものと補強的なものに質的特性を区別してない状況にあった旧概念フレームワークと基本的質的特性と補強的質的特性というように質的特性を区別している新概念フレームワークのどちらが適切かという点を扱う。質的特性を基本的質的特性と補強的質的特性に区別したことは質的特性としての信頼性と忠実な表現に大きな影響を与えているので検討の対象としている。

第2に、旧概念フレームワークにおけるトレード・オフ関係と新概念フレームワークにおけるトレード・オフ関係は異なるがどちらのトレード・オフ関係が適切かという点を扱う。トレード・オフ関係の変更は、質的特性としての信頼性と忠実な表現の位置づけに大きな影響を与えているので検討の対象としている。

これら2つの検討対象に共通していえるが、旧概念フレームワークが適切な場合、質的特性としての信頼性が有利になり。一方、新概念フレームワークが適切な場合、忠実な表現が有利になるということがいえる。

ここからは、会計情報の質的特性を基本的質的特性と補強的質的特性に区別することに関して検討していく。まずは、会計情報を基本的質的特性と補強的質的特性に区別しないことに賛成する意見をあげる。例えば、質的特性は全て同等と考えるべきというコメントが合同プロジェクトによせられている (IASB[2010]BC3.9:財務会計基準機構 [2012]BC3.9)。さらに、何が最も重要な質的特性となるかは状況に応じて異なるので、質的特性を区別することは適切でないという批判も合同プロジェクトによせられた (IASB[2010]BC3.9:財務会計基準機構 [2012]BC3.9)。

一方、合同プロジェクトの結論の根拠では、「目的適合性と忠実な表現という2つの基本的な質的特性の名い財務情報は、有用ではなく、よりより比較可能性が高く、検証可能で、適時性があり、理解可能だとしても有用なものとはなり得ない。しかし、目的適合性があり忠実に表現されている財務情報は、たとえ補強的な質的特性がなくても、なお有用であり得る。」と質的特性を基本的質的特性と補強的質的特性に区別することに合理的根拠を与えている (IASB[2010]BC3.10:財務会計基準機構 [2012]BC3.10)。

基本的質的特性と補強的質的特性の区分には、③概念が運用可能かという判断の基準を駆使して分析していく。なぜならば、基本的質的特性と補強的質的特性に区別することと意思決定に有用となり得るか、若しくは経済現象と整合性があるかという点との間には関連性が少ないと考えられるからである。

両者の意見をみてきたが、会計情報の質的特性を基本的質的特性と補強的質的特性に区別しない旧概念フレームワークにおいては、目的適合性と質的特性としての信頼性の間にトレード・オフ関係が生じるだけにとどまらず、他の会計情報の質的特性と目的適合性や

質的特性としての信頼性の間にもトレード・オフ関係が生じる可能性が考えられる。

このように複数のトレード・オフ関係が生じた場合、会計基準設定の場面では、様々な水準の財務諸表が作成されることが懸念される。

また、IFRSに準拠した財務諸表では、IFRSの主題となっていないテーマに対処する際に概念フレームワークを使用することになっている（IASB[2010] Purpose and status(e): 財務会計基準機構 [2012]pA23）。そこで、IFRSを採用している企業が、会計基準が存在しない経済現象について概念フレームワークを拠り所とし、財務諸表を作成する場面においてはどの会計情報の質的特性を優先すればよいかかわからないということが懸念される。

さらに、その財務諸表を監査する監査人についても同様の混乱が生じることになる。

以上のことから、③概念が運用可能かという判断の基準においては、会計情報の質的特性を基本的質的特性と補強的質的特性に区別することが適切であると考えられる。すなわち、基本的質的特性と補強的質的特性の区別がされていない概念体系の下に位置づけられた質的特性としての信頼性に比べ基本的質的特性と補強的質的特性の区別がなされている概念体系の下に位置づけられた忠実な表現の方が適切だと考えられる。

ここまで基本的質的特性と補強的質的特性に関する考察をしてきたが、ここからは旧概念フレームワークにおけるトレード・オフ関係と新概念フレームワークにおけるトレード・オフ関係を検討していく。

旧概念フレームワークでは、目的適合性と質的特性としての信頼性の間に強いトレード・オフ関係が存在していた。SEC⁷⁶（米国証券取引委員会）は、質的特性同士がトレード・オフの関係にある場合、どの質的特性を優先するのかを明示しなければ原則主義による会計基準が機能しないことを指摘していた（SEC [2003] .IV.A）。中山[2013]は、従来の存在していたトレード・オフ関係について、「従来、目的適合性が認められても信頼性を低下させるような経済現象の測定は、信頼性の観点から、導入を否定される傾向が強かった。例えば、自己創設のれんの金額は、目的適合性は高いが、客観的測定が困難であり、信頼性の測定が困難であり、信頼性の確保が難しい。自己創設のれんについては、目的適合性と信頼性が衡量され、目的適合性よりも信頼性が重視された結果、資産計上は認められていない。」（中山[2013]208）と述べている。

一方、新概念フレームワークでは、目的適合性と忠実な表現との間でトレード・オフ関係が部分的に消滅している。新概念フレームワークでは、まず、目的適合性が適用され、その後に忠実な表現が適用されるという構造になっている（中山[2013]208）。しかし、新概念フレームワークでは、目的適合性と忠実な表現に優劣が存在せず、目的適合性の高い種類の情報であっても忠実な表現ではない場合、その次に目的適合性の高い種類の情報でそのプロセスを繰り返すことになる（IASB[2010]QC.18）。このことから、新概念フレームワークにおいても目的適合性と忠実な表現のトレード・オフ関係が消滅したとは言い切れないのである（中山[2013]209）。つまり、目的適合性が論理的に優先されているものの、忠実な表現が現

⁷⁶SECの正式名称はSecurities and Exchange Commissionである。

実的に劣っているとはいえないのである。

ただ、注意してほしいのであるが、新概念フレームワークでは補強的質的特性が一方的に不利となるトレード・オフ関係が発生することになる。例えば、「新しい財務報告基準を将来に向かって適用することによる一時的な比較可能性の低下は、長期的に目的適合性又は忠実な表現を向上させるために行う価値があるという場合もある。適切な開示により、比較可能性の欠如が部分的に補われる」ことがあげられる（IASB[2010]QC34：財務会計基準機構[2012]QC34）。しかし、旧概念フレームワークのように目的適合性と質的特性としての信頼性に対して、他の質的特性とトレード・オフ関係が生じないという点がメリットとしてあげられる。

トレード・オフ関係に関しては、③概念が運用可能かという判断の基準を駆使して分析していく。①情報利用者の意思決定有用性に貢献するかという視点で分析をしない理由を述べる。目的適合性と質的特性としての信頼性の下位概念である検証可能性の間にあったトレード・オフ関係が消滅したことにより、公正価値会計が押し進められることになったが、検証可能性と公正価値会計に関しては、後で別個に検討していくからである。

IFRSを採用した企業が財務諸表を作成していく場面や原則主義に基づく財務諸表を監査する場面においては、トレード・オフ関係の少ない新概念フレームワークの運用は、旧概念フレームワークの運用よりも簡単になると考えられる。新概念フレームワークに基づく財務諸表は、補強的質的特性を満たさなくてもよいことになっており、忠実な表現と目的適合性のことだけを考慮すればよいので、理解しやすいものとなっている。

一方、会計基準設定の際においても、トレード・オフ関係が部分的に消滅したことにより、スムーズな会計基準の設定が可能となるであろう。ただし、会計基準設定の際に、公正価値会計に反対する意見が新概念フレームワークの論拠により、十分に議論が進む前に棄却されてしまう危険性も生じる。

③の概念が運用可能かという判断の基準からトレード・オフ関係をみた場合、複雑なトレード・オフ関係から成り立つ旧概念フレームワークにおける質的特性としての信頼性に比べ、トレード・オフ関係が生じにくい構造になっている新概念フレームワークにおける忠実な表現が適切だといえよう。

(3) 公正価値評価と取得原価評価

ここまで質的特性間の関係から質的特性としての信頼性と忠実な表現をみてきたが、ここからは公正価値による評価と取得原価という観点から質的特性としての信頼性と忠実な表現を検討していく。

ここでは、公正価値評価と取得原価評価のどちらが①情報利用者の意思決定に有用かという判断の基準を採用することが妥当であろう。なぜならば、財務諸表に表示されている数値が公正価値による評価である場合と取得原価による評価である場合ではその意味する数値が根本的に異なるため、意思決定に大きな相違を生じさせる可能性が高いからである。

なお、②の会計が対象とする経済現象と整合性があるかという視点による分析は本項(1)でとりあげた経済環境の変化に関する論証と重複する結果となるのでみていかない。そして、③の概念が運用可能かという視点も関連性が低いのでみていかない。

忠実な表現と公正価値評価の関係性に対して国田[2009]は、見積もりや予測要素を含む将来キャッシュ・フロー・アプローチなどの公正価値による評価に合理性をもたせるために質的特性としての信頼性を忠実な表現に置き換え、目的適合性を重視した概念フレームワークの再構築を進めている点を指摘した(国田[2009]96)。時価で評価額を決定しようとする公正価値による評価は、取得した原価で評価額を決定する取得原価による評価を妨害することになる。しかし、公正価値による評価と取得原価による評価のどちらが有用性を高めるかは、評価される対象により異なる。たとえば、商品や原材料に最も適合した測定方法は取得原価評価であり、金融商品に最も適合した測定方法は公正価値評価である。仮に、我が国が質的特性としての信頼性を採用したままだとすれば、概念構成上、取得原価による評価は公正価値による評価よりも有用性が高いと捉えることができる。一方で、仮に我が国が質的特性としての信頼性を忠実な表現に置き換えたとすれば、概念構成上、公正価値による評価は取得原価による評価よりも有用性が高くなると捉えることができる。そして、公正価値による評価と取得原価による評価のどちらが有用性を高めるかは、ジレンマに陥ることとなり明確にできない。よって、質的特性としての信頼性を採用し続けたとしても問題を避けられず、公正価値による評価を高める忠実な表現を採用しても問題を避けることはできない。すなわち、現段階においてこの問題は、問題点自体がジレンマを生み出すため、問題として成り立たないだろう。

よって、①情報利用者の意思決定に有用かという判断の基準から公正価値評価を推し進める忠実な表現と取得原価評価を推し進める質的特性としての信頼性を見た場合、どちらの概念が適切かということに関して結論は出せない。

第4項 概念の特徴からみる質的特性としての信頼性の検討

(1) 質的特性としての信頼性

ここまで俯瞰的な視点から質的特性としての信頼性と忠実な表現を検討してきたが、ここからは個別論点から質的特性としての信頼性をみていく。下位概念そのものの検討は後述するため、まずは、質的特性としての信頼性そのものに絞って分析をしていく。

まずは、質的特性としての信頼性を①意思決定に有用かという視点から分析していく。従来、質的特性としての信頼性を拠り所として会計基準が作成されてきたが、会計基準ごとに統一されていない結論が得られた。なぜならば、会計基準設定の段階において、ある場合には質的特性としての信頼性を検証可能性と理解し、ある場合には正確性と理解してきたからである(IASB[2005]para.41:中山[2013]55)。すなわち、多様に解釈される質的特性としての信頼性に依拠した会計基準によって作成された財務諸表は情報利用者における意思決定の有用性にいい影響を与える場合と必ずしもいい影響を与えない場合があったと考えられ

る。質的特性としての信頼性が多様に解釈されてきたため、財務諸表が表わす個々の数値における有用性のレベルは統一できなかったのである。すなわち、質的特性としての信頼性に依拠して作成された財務諸表の数値は部分的に情報利用者の意思決定に有用でない場合があるといえるだろう。

次に、②の会計が対象とする経済現象に整合性があるかという視点を用いて質的特性としての信頼性を検討していく。質的特性としての信頼性は、取得原価評価が望ましい経済現象と整合性があるといえる。しかしながら、公正価値評価が望ましい経済現象に対応するのが難しい概念だと考えられる。なぜならば、質的特性としての信頼性を採用している場合、目的適合性を持つ情報であるが、検証が困難である公正価値評価に基づく会計基準を採用することができないからである。やはり、質的特性としての信頼性に依拠した財務諸表の数値は経済現象に整合性がない場合があり得るといえるだろう。

最後に、③の概念が運用可能かという視点から質的特性としての信頼性をみていく。会計基準を設定する場合、概念フレームワークに基づいて会計処理をする場合及びその財務諸表を監査する場合においても、質的特性としての信頼性は多義的に様々なレベルで解釈されるので適切に運用される概念とはいえないだろう。

(2) 質的特性としての信頼性における下位概念の検討

ここまで質的特性としての信頼性そのものを検討してきたが、ここからは質的特性としての信頼性の下位概念に含まれている質的特性をみていく。

まずは、質的特性としての信頼性の下位概念の中で検討の必要性が少ないものを取りあげる。本章は質的特性としての信頼性と忠実な表現の比較検討を目的としている。よって、質的特性としての信頼性と忠実な表現において内容が概ね被る概念は比較をする意味が少ない。そこで、比較する意味の少ない概念は検討していかない。

FASBの『概念書第2号』の質的特性としての信頼性の下位概念であった表現の忠実性と『IASB1989フレームワーク』の質的特性としての信頼性の下位概念であった忠実な表現は合同プロジェクトにおいて忠実な表現に統合された。その結果、合同プロジェクトでは質的特性としての信頼性は忠実な表現に置き換えられた。合同プロジェクト前に存在していた表現の忠実性及び忠実な表現は、内容が概ね被る概念である忠実な表現として残っているため検討していかない。また、同様の理由から中立性と中立、完全性と完全を検討していかない。

さらに、『IASB1989フレームワーク』の質的特性としての信頼性の下位概念であった実質優先性は、新概念フレームワークにおける忠実な表現に含まれているので、検討していかない (IASB[2010]BC3.26:財務会計基準機構[2012]BC3.26)。

では、『IASB1989フレームワーク』において質的特性としての信頼性の下位概念であった慎重性を検討していく。慎重性に関しては、①意思決定に有用かという判断の基準を用いて検討していく。なぜならば、慎重性は資産と利益を過小表示するという特性を持つてお

り、運用面に関して問題がないことは明らかであり、経済現象と整合性があるかという点と関連性が少ないからである。なお、FASBの『概念書第2号』では慎重性の記述がなかったものの、慎重性に類似した特徴をもつ保守主義への言及がなされていた。

予備的見解では、慎重性及び保守主義を質的特性に含めていなかったが。そこで、予備的見解に対するコメントレターでは、慎重性若しくは保守主義を取り入れることを推奨するコメントが届いた。そのコメントを送付したのは貸付者である銀行（例えば、CL78：Basel Committee on Banking Supervision 等）が多い傾向にあった(中山[2013]125)。企業が慎重でない会計処理をした場合、利益が増加することによって企業内の資金が株主に流れることになるが、銀行は債権回収の観点から資金の株主への流出を避けたいところであろう。

しかし、慎重で保守的な会計処理を企業が実施した場合、資産を過小表示したその後の利益の過大表示に繋がることになる。そもそも慎重な会計処理は経済的実質を歪めて捉えるものだと考えられるし、中立な会計処理を阻害する会計処理である。新概念フレームワークにおいては、慎重な会計処理以上に中立な会計処理の方が重要とされている。よって、慎重性は銀行等の債権者にとって有利な概念であるが、経済的実質を捉えきれず、中立な会計処理を阻害するという理由から情報利用者の意思決定に有用な概念とはいえないだろう。

ここまで慎重性を検討してきたが、ここからは検証可能性と検証可能性の配置換えを検討していく。検証可能性だけ他の質的特性と異なり2面的に分析をしていく理由は、今回の新概念フレームワークにおける検証可能性の変更が今後の財務諸表の方向性を大きく変えることになるからである。

まずは、検証可能性そのものを検討していく。検証可能性は会計情報への恣意性の介入や測定値のばらつきを最小とすることを求める概念である（中山[2013]51）。この検証可能性を3つの判断の基準でみていく。

第1に、①情報利用者の意思決定に有用かという判断の基準から検証可能性をみていく。検証可能性は旧概念フレームワークにおいて財務諸表を有用なものとするために必要な質的手特性として位置付けられており、新概念フレームワークにおいても検証可能性が存在するのならば財務諸表の有用性を高めると位置づけられている。新・旧概念フレームワークにおいても採用されており、会計情報への恣意性の介入や測定値のばらつきを最小とする働きを持つことから、検証可能性が有用性を高めることは確かであろう。

第2に、②の会計が対象とする経済現象に整合性があるかという判断の基準から検証可能性をみていく。検証可能性は取得原価評価が望ましい会計情報を有用にあらわすという視点で見た場合経済現象に整合性があるといえる。一方で、公正価値評価が望ましい会計情報を有用に表すという視点で見た場合、経済現象に整合性があるといえない。

第3に、③概念が運用可能かという判断の基準から検証可能性をみていく。検証可能性の定義は単純明快で理解に困ることはなく、十分運用可能な概念であるといえる。

検証可能性を3つの判断の基準でみていくと、公正価値評価が望ましい経済現象と整合性

がないという箇所以外に問題がないことがわかった。

ここまでは検証可能性そのものの分析をしてきたが、ここからは検証可能性の配置換えを対象に分析をしていく。旧概念フレームワークにおいて検証可能性は質的特性としての信頼性の下位概念であったが、新概念フレームワークにおいて検証可能性は補強的質的特性へと配置換えされた。新概念フレームワークでは、補強的質的特性を満たさなくても財務諸表に有用性があるということになっている。この配置換えは、検証可能性が財務諸表の有用性を高めることになるものの、財務諸表に検証可能性という質が備わっていても問題はないという位置づけに変更されたことを意味する。

合同プロジェクトにおける検証可能性の位置変更は、財務諸表の有用性を高める働きをする検証可能性の影響力を低めることになったのは間違いないだろう。この検証可能性の位置変更に関して様々な指摘がなされてきたので、その論点をみていく。

検証可能性の位置変更について国田[2009]は、忠実な表現の構成要素から検証可能性を分離した場合、経済事象を忠実に描写するという問題と会計上の測定の問題は別の問題として捉えられることになる旨を指摘している(国田[2009]97)。

さらに、検証可能性の位置変更について『ASBJにおける合同プロジェクトの公開草案に対するコメント』⁷⁷では、質的特性としての信頼性を忠実な表現に置き換えることに反対しており、検証可能性を質的特性としての信頼性の下位概念に残す必要があるという主張がなされている。検証可能性の位置変更に対して『ASBJの公開草案に対するコメント』では、「これまで検証可能性は、信頼性を支える下位概念として、測定値である会計数値のバラツキ(ノイズ)や偏り(バイアス)をできる限り小さくする機能を果たしてきた。これは投資家の会計数値に対する信頼を確保することに役立ってきた。仮に、検証可能性を基本的特質からはずし、補強的特質に格下げすることになれば、現行と比べて会計数値のバラツキや偏りは拡大することになる。これは投資家の会計数値に対する信頼を低下させることになり、会計情報の意思決定有用性を減少させることになる。また、表現の忠実性の下位概念には中立性、重大な誤謬がないことが挙げられているが、中立であること、重大な誤謬がないことを確認するためには、それらの判定基準となる検証可能性が必要である。」(企業会計基準委員会[2008]8)と見解を示している。

そして、検証可能性の位置変更に対して、日本公認会計士協会は、「検証可能性を徹底すると情報が除外され情報量が減少する可能性もあるが、検証可能性は会計情報が表現していることについての保証を与えるものであり、表現の忠実性の構成要素と考えるべきである。」とコメントしている(CL55:JICPA、日本公認会計士協会[2008]3)。

⁷⁷2008年には合同プロジェクトから「財務報告に関する改善された概念フレームワーク」という公開草案が掲示されたが、ここではこの公開草案に対するASBJのコメントを検討していく。このコメントとは、ASBJの中に設けられた基本概念ワーキング・グループによって検討され、ASBJがその内容を承認している。このコメントの正式名称は『公開草案「財務報告の概念フレームワーク改訂案第1章財務報告の目的及び第2章意思決定に有用な財務報告情報の質的特性及び制約条件」に対するコメント』であるが、本論文では『ASBJにおける合同プロジェクトの公開草案に対するコメント』と省略していく。

この問題点の考え方を踏襲すると、財務諸表利用者は検証可能性という特性を満たしていない財務諸表の数値に対して疑義を抱くことになる。

この問題点の指摘は説得力があるが、果たして検証可能性は本当に有用な財務諸表にとって必ず満たさなければならないものなのだろうかという疑問を払拭できない。なぜならば、検証可能性はそもそも『概念書第2号』における表現の忠実性や『IASC1989フレームワーク』における忠実な表現ほど重要な概念ではなかったのである。さらに、質的特性としての信頼性を検証可能性と解釈するが多かったが（IASB[2005]para.41:中山[2013]55）、この解釈は誤解なのである。合同プロジェクトでは、公正価値会計を推し進めるために検証可能性を削除したという見解が代表的ではある。しかし、そもそも合同プロジェクト以前においても検証可能性は表現の忠実性や忠実な表現よりも重要ではなかったのである。なぜこのように解釈の誤りが生じたかという点、世界中が参考にしたFASBの『概念書第2号』において質的特性としての信頼性の下位概念である表現の忠実性、検証可能性、中立性を並列的に位置づけたからであろう。並列的に位置づけられていた質的特性としての信頼性の下位概念であるが、概念フレームワークをよくみていくと並列的な関係ではなかったことがわかる。以下、根拠を示すために、合同プロジェクト以前の『IASC1989フレームワーク』とFASBの『概念書第2号』において検証可能性がそれ程重要ではなかったという記述を並べる。

『IASC1989フレームワーク』においては、忠実な表現は明示的に示されていたが、そもそも検証可能性が質的特性に明示的に示されておらず、検証可能性の必要性をさほど気にしていなかったようである。また、FASBの『概念書第2号』において検証可能性は、複数の測定者が同一の測定値を得る可能性が高いことを意味しているにすぎず、会計情報を検証したからといって、当該情報が高度の表現の忠実性を有していることの保証にはならないし、また測定値が高度の検証可能性を有しているからといって、それが有用であるとされる意思決定にとって必ずしも目的適合性を有しているとは言及されている（FASB[1980]para.89:広瀬[2002]p.103-104）。

やはり、1980年代から財務諸表に検証可能性が備わっていることより、表現の忠実性や忠実な表現が備わっていることを重要視していたことがわかる。

ここまで検証可能性の配置換えに関する批判的なコメント等を見てきたが、ここからは検証可能性の配置換えについてを①意思決定に有用かという視点と②会計が対象とする経済現象に整合性があるかという視点から分析していく。

プロダクト型市場経済からファイナンス型市場経済への移行により財務諸表の経済的実質をあらわすためには公正価値会計に基づく会計数値が不可欠であり、検証可能性のない財務諸表であっても経済的実質を忠実に表現する財務諸表は投資者の意思決定に有用な財務諸表になりうるのではないだろうか。さらに、新概念フレームワークでは検証可能性を補強的質的特性として位置付けているため、検証可能性の有用性ももちろん認められている。

つまり、検証可能性の配置換えは、検証可能性が備わった財務諸表の有用性以上に経済的実質を忠実に表現する財務諸表の有用性を情報利用者が求めていると考えられる。よって、検証可能性の配置換えは、情報利用者の意思決定に有用な結果をもたらすと考えられる。

また、経済がプロダクト型市場経済からファイナンス型市場経済へ移行していることから経済的実質を忠実に表現することを阻害していた検証可能性の補強的質的特性への配置換えは会計が対象とする経済現象に整合性があると考えられる。

第5項 概念からみる忠実な表現

ここまでは質的特性としての信頼性の下位概念をみてきたが、ここからは忠実な表現とその下位概念を検討していく。

まずは忠実な表現を分析していく。忠実な表現は3つ全ての視点で分析していく。質的特性としての信頼性の代わりに忠実な表現を採用することにより、検証可能性の低い情報の財務諸表への発生を許可することになるが、検証可能性にこだわっていると経済的実質を備えた忠実な表現をした財務諸表を作成することが可能となる。プロダクト型市場経済で成り立っている発展途上国の場合、検証可能性のない財務諸表は有用性をもたないが、ファイナンス型市場経済で成り立っている先進国の場合、忠実な表現を備えた財務諸表は意思決定に有用であろう。質的特性としての信頼性に比べ現代のファイナンス型市場経済に基づく企業の財務諸表の経済的実質を忠実に表現できることから②会計が対象とする経済現象に整合性があるといえるだろう。また、質的特性としての信頼性のように信頼可能の水準が異なるという問題が生じにくく、解釈が多義的になること生じにくいため③概念が運用可能であるといえるであろう。

また、忠実な表現を構成している中立と完全は、質的特性としての信頼性の下位概念である中立性と『IASB1989フレームワーク』における質的特性としての信頼性の下位概念である完全性と本質的な違いはないためみていかない。なお、質的特性としての信頼性の下位概念から忠実な表現の下位概念へと変更したため中立や完全という用語に変更がなされたと考えることが妥当であろう。上位概念が異なれば、下位概念の本質が同じであっても、上位概念と下位概念を含めた全体が異なっていることをこの細かな用語の変更であらわしたいのではないだろうか。

ここまで忠実な表現をみてきたが、ここからは忠実な表現の下位概念である誤謬の不存在をみていく。

誤謬の不存在は検証可能性の代わりに測定値の正確さを確かめるために必要となった概念である。また、誤謬の不存在は検証可能でない経済現象に対して見積もりがなされる場合に、正確な見積もりを求める質的特性である。中山[2013]は、検証可能性の代わりに必要最低限の正確さを保証する特性として重大な誤謬の不存在が公開草案で採用されたと考えている(中山[2013]174)。なお、新概念フレームワークでは誤謬の不存在へと用語が編濃くさ

れた。

では、誤謬の不存在を判断の基準を駆使して検討していく。誤謬の不存在が備わっている財務諸表は有用である。しかし、誤謬の不存在を備えており、検証可能性を備えていない財務諸表は、その測定値の正確さという観点から検証可能性を備えている財務諸表よりも有用性は低いと考えられる。新概念フレームワークでは「誤謬の不存在は全ての点で完璧に正確であることを意味しない。」と説明していることから（FASB[2010]QC15）、誤謬の不存在を備えただけの財務諸表の有用性は低い。しかし、誤謬の不存在だけではなく、経済的実質を忠実に表現された財務諸表は財務諸表利用者の有用性を十分に高めることができると考えられる。つまり、誤謬の不存在は単体では有用性を十分高めないが、忠実な表現とともに財務諸表を作成した場合は有用性を十分に高めるといえる。

②会計が対象とする経済現象と整合性があるかという視点から誤謬の不存在をみる必要性は少ないと考えられるため②の視点から誤謬の不存在を分析しない。

誤謬の不存在という概念は運用可能であると考えられる。なぜならば、誤謬の不存在は単純に見積もりの正確さを求めている概念であり、財務諸表作成者及び監査人にとっても運用可能だからである。ただ、見積もりに関しては財務諸表作成者と監査人において意見が異なることが考えられるが、これは見積もりがもつ欠点であり、誤謬の不存在の欠点とはいえないだろう。新概念フレームワークでは「誤謬の不存在は全ての点で完璧に正確であることを意味しない。」と説明された（FASB[2010]QC15）。このことから、誤謬の不存在は財務諸表に要求する質の水準が低い概念といえる。

第6項 質的特性としての信頼性と忠実な表現に関する本論文の見解

ここまで質的特性としての信頼性と忠実な表現を検討してきたが、ここからは本論文が質的特性としての信頼性と忠実な表現のどちらの概念を採用していくかをみていく。ここで採用した概念は、第5章の財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性の構成要素を論証する際に使用していく。

忠実な表現は公正価値会計を重視し、質的特性としての信頼性は歴史的原価を重視している。この論点はジレンマに陥るため判断できないことを上述してきた。しかし、経済がプロダクト型市場経済からファイナンス型市場経済へと移行していることを考えると、歴史的原価を重視する財務諸表に比べ公正価値会計を重視する財務諸表の方が経済的実質を忠実に捉えた財務諸表といえるだろう。

また、旧概念フレームワークは、陳腐化しており、経済取引や現象と乖離していたという欠点がある。

一方、新概念フレームワークは、信頼性という正確に解釈することができない概念を消滅させ、会計学上における用語の混乱を避けることができた。また、新概念フレームワークにおいて忠実な表現が採用されることによって、検証可能でない数値が財務諸表にのるといった問題が生じる。

しかし、新概念フレームワークに従った財務諸表には検証可能性の代わりに誤謬の不存在が備わっているため、十分意思決定に有用なものと考えられる。

忠実な表現を含む新しい概念フレームワークが質的特性としての信頼性を含む古い概念フレームワークよりも現代の会計学と経済現象を適切にあらわしているという理由を根拠として、質的特性としての信頼性が忠実な表現に置き換えられることの必然性が明らかとなったのではないだろうか。また、忠実な表現と新しい概念フレームワークを本論文の後半部分における論証において採用する。

第6節 むすび

本章では、2004年からIASB及びFASBが共通の概念フレームワークを構築するために取り組んできた合同プロジェクトをとりあげ、合同プロジェクトの中でも質的特性としての信頼性が忠実な表現に置き換えられたという点を中心に取り扱ってきた。そして、質的特性としての信頼性と忠実な表現を取り巻く先行研究の見解を大きなトピックごとに整理し、その後一つ一つの概念に関する見解を整理していった。そして、本論文は質的特性としての信頼性と忠実な表現に様々な角度から検討を加えていった。

以下、検討の結果である。公正価値と取得原価のどちらを重視するかという問題はジレンマが生じるため判断が難しい。しかしながら、先進国がファイナンス型市場経済へ移行していることを考慮すると公正価値を重視する忠実な表現を重視しても問題はないことが明らかとなった。また、質的特性としての信頼性は市場関係者で意味が共有できていなかったが、忠実な表現という概念は市場関係者で意味が共有できることが明らかとなった。そして、質的特性としての信頼性は陳腐化しており、現在の会計学や経済現象と整合性がないものの、忠実な表現は現在の会計学や経済現象と整合性を保っていることが明らかとなった。

逆に、忠実な表現は誤謬の不存在を掲げているが、質的特性としての信頼性の下位概念である検証可能性が導き出す測定値は誤謬の不存在が導き出す測定値よりも正確だといえるだろう。

これらの検討結果を総合的に斟酌し、本論文は質的特性としての信頼性よりも忠実な表現が適切な概念だという見解を掲示した。よって、忠実な表現を次章以降の論証の前提として採用することとした。

本章の合同プロジェクトに対する検討結果は、今後財務会計領域の基礎概念を整理する際や我が国の財務会計の概念フレームワークを再検討する際にも参考になるだろう。

本章では財務会計領域の視点から質的特性としての信頼性及び忠実な表現を分析してきたが、質的特性の変化は財務諸表監査にも影響を与える。なぜならば、先行研究上財務諸表監査は財務諸表の質的特性を保証しているからである。よって、監査領域の視点から財務諸表監査が保証している財務諸表の質的特性はIASB及びFASBが2010年に公表した財務会計の概念フレームワークによってどのように変化することになるのかを明らかにするこ

とが次章の課題となる。

第4章 財務諸表監査が保証している財務諸表の質の明確化

第1節 はじめに

財務諸表監査では、財務諸表における質的特性としての信頼性 (reliability) を保証している。このことを監査領域の先行研究では財務諸表監査の役割として「財務諸表の信頼性を保証する」という慣用句で表現している。なお、財務諸表監査が会計情報の質的特性としての信頼性を保証するのか、質的特性としての信頼性及び目的適合性を保証しているのか、財務報告の目的である有用性を保証しているのかに関しては、考察の対象となった時代やどの概念フレームワークを検討の前提にするのかによって異なるが、財務諸表監査が質的特性としての信頼性を保証しているという見解は本論文で扱う先行研究において異論はない。

しかし、財務諸表監査で保証してきた質的特性としての信頼性は、IASB (国際会計基準審議会) 及びFASB (米国財務会計基準審議会) による共通の概念フレームワークを構築するための合同プロジェクトで、忠実な表現という概念に置き換えられた。

財務諸表監査が保証している財務諸表の質は質的特性としての信頼性であるという先行研究の見解をそのまま支持すると「財務諸表の信頼性を保証する」財務諸表監査は「財務諸表の忠実な表現を保証する」財務諸表監査へと変貌し、財務諸表監査において保証してきた信頼性が消滅するという可能性が生じる。財務諸表監査の役割をあらわす「財務諸表の信頼性を保証する」という慣用句に重要な変化の可能性があることを監査領域では見逃すことができない。

以上のようなことを前提に本章は、財務諸表監査がどのような財務諸表の質を保証しているのかを合同プロジェクトの見解から検討することを目的としている。

なお、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性を明らかにする前に、どの概念フレームワークに記述された会計情報の質的特性を検討の前提にするかについて述べていく。我が国財務諸表監査は我が国財務会計の概念フレームワークと連携していると考えられる立場がある。我が国では、企業会計基準委員会が討議資料という形式で財務会計の概念フレームワークを公表している。そして、我が国概念フレームワークでは、現在においても質的特性としての信頼性を採用している。そこで、本章では、我が国概念フレームワークにおいても忠実な表現の必要性が生じていることを論じている。

我が国概念フレームワークにおいても忠実な表現が必要となる理由は3つ挙げられる。第1に、我が国概念フレームワークが国際的に孤立する可能性があること、第2に、その結果として我が国における財務諸表の質の保証に支障をきたすこと、第3に、財務諸表監査における信頼性の保証と会計情報の質的特性との関係が不明瞭なものになることである。

このような理由によって、我が国概念フレームワークを検討の前提とすることができない。よって、本論文では財務諸表監査が保証している会計情報の質的特性を検討する際に、その検討の前提として『IASB2010フレームワーク』 (及び『概念書第8号』) に記述された会計

情報の質的特性を採用することになる。

本章はまず、会計情報の質的特性と財務諸表監査の関係に関する先行研究をあげる。ここでは、財務諸表監査がどのような財務諸表の質を保証しているのかに関して先行研究を簡単に分類している。次に財務諸表監査と財務会計の概念フレームワークの関係をみていく。ここではまず、『2006年討議資料』を中心に扱っていく。そして、合同プロジェクトで質的特性としての信頼性に指摘された問題点を『2006年討議資料』においても共有していることを論じていく。そして、我が国財務会計の概念フレームワークにおいても質的特性としての信頼性を忠実な表現に置き換える必要性が生じていることを結論付ける。その後、質的特性としての信頼性が財務諸表監査に与える問題点を明らかにする。さらに、財務会計領域の変化に伴って監査領域においても変化の必要性が生じていることを述べていく。検討の前提が整った後は、忠実な表現と財務諸表監査、目的適合性と財務諸表監査、有用性と財務諸表監査及び補強的な質的特性と財務諸表監査の関係を検討していく。最終的に『IASB2010フレームワーク』（及び『概念書第8号』）を検討の前提とした場合における財務諸表監査が保証している財務諸表の質を明らかにする。

第2節 財務諸表の質と財務諸表監査

第1項 財務諸表の質を保証している財務諸表監査

一般的に財務諸表監査の役割は、財務諸表の信頼性を保証するという慣用句であらわされる⁷⁸。では、財務諸表監査で保証される信頼性とは何を指しているのか。先行研究上この慣用句に出現する信頼性は、財務諸表監査が保証している会計情報の質的特性として捉えられている。

会計情報の質的特性をIASB及びFASBは有用な財務情報の質的特性と定義している。有用な財務情報の質的特性をIASBは、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が報告企業の財務報告書（財務情報）に基づいて意思決定を行う際に最も有用となる可能性の高い情報の種類を見分ける（identify）ものと定義している（IASB[2012]QC1）。

『ASOBAC』では、財務諸表監査が財務諸表の質と関連していることを言及している。『ASOBAC』では監査の機能を「最広義には、監査の機能は利用者が行う第二の判断、すなわち伝達された情報の質の評価を助けることにある。この機能はこれまで『証明機能』とよばれてきた。」と述べている（AAA[1973]：鳥羽訳[1987]19）。そして、会計情報の質的属性の説明において『ASOBAC』は財務会計の概念フレームワークである、「監査の役割の定義に関係して、会計情報の質的属性を一般化するためには、より一般的な規準の体系が必

⁷⁸財務諸表は、それが企業の利害関係者の経済的意思決定に役立ち、結果として、希少な経済的資源の合理的な配分を促す。このような会計情報のもつ特性を経済的情報という（鳥羽[2000]222）。財務諸表を「経済的情報」として捉える立場に立つと、財務諸表監査の役割は「財務諸表の信頼性を保証する」ことになる。しかし、財務諸表を経営者が株主に対して負っている受託責任を遂行する過程で作成される「会計責任報告書」と捉える立場にたつと、財務諸表監査の役割は「監査人が会計責任の履行状況と財産の保全管理責任の履行状況とを確かめることである」という見解になるだろう。財務諸表はこれら2つの特性を備えている（鳥羽[2000]222-225）。しかしながら、本論文は財務諸表監査が保証する信頼性を明らかにすることを目的としているので、財務諸表を経済的情報とする立場を強調して議論を展開していく。

要とされる。会計情報の一般的な『質的』規準の体系を明らかにしたこれまでの最大の努力は、ASOBATに見出される。」と述べている (AAA[1973]: 鳥羽訳[1987]24)。

上述した『ASOBAC』の見解から、本論文第2章で掲げた『ASOBAT』の会計情報の基準を財務諸表監査が評価していることがわかる。『ASOBAT』で掲げられた会計情報の基準は現在の財務会計の概念フレームワークに出現する会計情報の質的特性の前身のことである。すなわち、財務諸表監査は会計情報の質的特性を評価しているのである。

福川[2006]は、財務諸表監査が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、財政状態、経営成績およびキャッシュ・フローの状況をすべての重要な点において適正に表示しているものと認める旨の監査意見を通じて財務諸表の質についての保証を提供すると述べている (福川[2006]281)。

福川[2006]で出現する財務諸表の質は、財務会計の概念フレームワークに出現する会計情報の質的特性であり、財務諸表の質を財務諸表監査が保証しているのである。

また、山浦[2008]においても財務諸表監査と財務諸表の信頼性の関係は「監査人の結論には、被監査情報をもとに投資意思決定を行う利用者の共通の意思決定パターンが想定され、彼らが被監査情報を通しての誤解に基づく投資判断を行わない程度の信頼性を監査人は自らの意見で当該情報に保証していることが含意されている。」(山浦[2008]16)と述べられている。

第2項 財務諸表監査が保証している財務諸表の質に関する見解の分類

ここでは財務諸表監査が財務諸表のどのような質的特性を保証しているのかという点を先行研究から紹介していく。

(1) 質的特性としての信頼性の保証

ここでは、財務諸表監査で保証される信頼性が質的特性としての信頼性であるという見解を参照する。

AICPA[1996]は財務諸表監査と質的特性としての信頼性の関係を「伝統的な監査および証明業務は主として信頼性の評価を通じて情報の質を改善することに焦点が当てられてきた。対照的に目的適合性に関する問題は制度レベルで扱われてきた。」と認識している (AICPA[1996]Relevance Enhancement Assurance Service:福川[2002]43)。

すなわち、AICPA[1996]は財務諸表監査が、有用性を支える質的特性としての信頼性と目的適合性という質的特性のうち⁷⁹、目的適合性は財務諸表監査の証明業務とは関連が薄く、質的特性としての信頼性が証明業務との関連が強いことを述べている。AICPAの見解から、財務諸表監査が財務諸表の質的特性としての信頼性を保証しているということがわかる。

また、鳥羽[2000]は、財務諸表監査が質的特性としての信頼性を保証しているという見解を掲げている。鳥羽[2000]は、「経済的情報としての財務諸表の有用性 (usefulness) は、会計

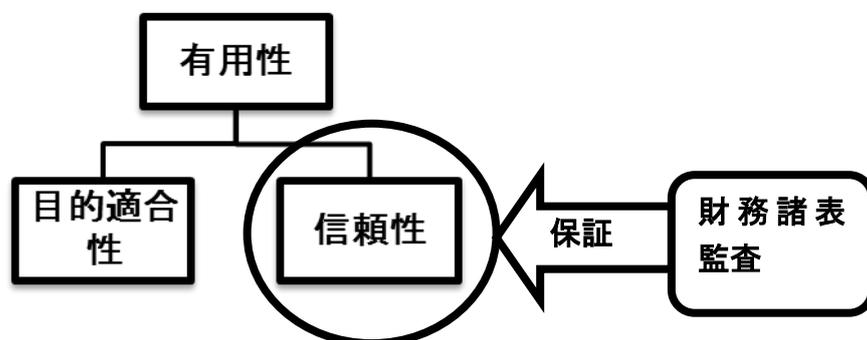
⁷⁹ 『概念書第2号』における質的特性の構成を参考に述べている。

情報は市場関係者の経済的意思決定に適合するものでなければならないこと（目的適合性）、会計情報は、それを必要としている関係者に適時に提供されなければならないこと（適時性）、そして会計情報は信頼し得るものでなければならない（信頼性）という三つの情報特性を統合した概念である。そして、会計情報全体としての有用性は、三つの情報特性が保証されて、初めて担保される。」と述べている（鳥羽[2000]222-223）。ここで用いられている有用性、目的適合性、適時性及び信頼性は、会計情報の質的特性のことである⁸⁰。財務諸表に目的適合性、適時性及び信頼性が備わらなければ、財務諸表は経済的情報となりえない。なぜならば、会計情報に有用性があるとは認められないからである⁸¹。

そして、鳥羽[2000]は目的適合性、適時性及び財務諸表監査が財務諸表の信頼性を保証するという役割が財務諸表監査でまず重視されると述べている⁸²。ここでは、財務諸表監査が質的特性の信頼性のみを保証しており、他の質的特性を保証していると言及していない。

以下、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性を質的特性としての信頼性とする見解を図で掲げる。

図5 財務諸表監査が財務諸表の質的特性としての信頼性を保証しているという見解



（鳥羽[2000]222-223頁より作成。）

財務諸表監査が財務諸表の質的特性としての信頼性を保証しているという見解の中でも質的特性としての信頼性の構成要素である忠実な表現、中立性を財務諸表監査が保証しているという見解に対する反論は先行研究上見当たらない。

⁸⁰なぜ会計情報の質的特性を指していると言言できるのかということ、ここで引用した鳥羽[2000]の文章は、1980年にFASB（Financial Accounting Standards Board）が公表した『概念書第2号』（Statement of Financial Accounting Concepts No.2）における会計情報の質的特性（Qualitative Characteristics of Accounting Information）を参考に作成されているからである。

⁸¹『概念書第2号』における質的特性の構成を参考に述べている。

⁸²鳥羽[2000]は「財務諸表監査においては、財務諸表の作成過程で入り込む可能性のある作成者側の意図的な操作や誤謬によって、財務諸表が著しく歪められている可能性—これを「情報リスク」という—がある合理的な水準にまで引き下げられていることを確かめることを通じて、当該財務諸表の信頼性を保証する、という役割がまず重視される。」と述べている（鳥羽[2000]223）。

しかしながら、質的特性としての信頼性は、合同プロジェクトにおいて忠実な表現に置き換えられたため、当該見解は現在の合同プロジェクトの見解を考慮して再検討する必要がある。また、『概念書第2号』の質的特性としての信頼性の構成要素としてあげられる検証可能性を財務諸表監査が保証しているのか、『IASC1989フレームワーク』の質的特性としての信頼性の構成要素としてあげられる完全性を財務諸表監査が保証しているのかという点については本章の次項以降で明らかにしていく。

また、鳥羽[2000]では上述した見解であったが、鳥羽[2011]では、「財務諸表監査において公認会計士が関与する情報の質は信頼性であるが、目的適合性に関与することはあるのだろうか。」と質的特性としての信頼性だけではなく目的適合性に関しても述べられている(鳥羽[2011]120)。以下では目的適合性と財務諸表監査の関係をみていく。

(2) 質的特性としての信頼性と目的適合性の保証・有用性の保証

財務諸表監査が保証する信頼性は、質的特性としての信頼性のみではなく(質的特性としての)目的適合性も含まれている、若しくは含める必要があるという見解が存在する。当該見解を示した監査論者は内藤[2003]と福川[2006]である。内藤[2003]と福川[2006]の見解における最も大きな相違点は、財務諸表監査が財務諸表の有用性を保証していると捉えているのか(内藤[2003]の立場)、財務諸表監査が財務諸表の質的特性としての信頼性及び目的適合性を保証していると捉えているのか(福川[2006]の立場)という点である。つまり、両者は財務諸表監査が質的特性としての信頼性及び目的適合性を保証している(若しくは保証する必要がある)ということを主張しているのだが、異なる視点から財務諸表監査が保証する財務諸表の質を把握しているのである。

ここで、財務諸表監査が財務諸表の質的特性としての信頼性と目的適合性を保証しているという見解と財務諸表監査が財務諸表の有用性(質的特性としての信頼性と目的適合性)を保証しているという見解に相違が生じた原因を掲げる。この点を福川[2006]は、「監査における信頼性を、財務諸表の特質としての信頼性とは別に、監査独自の立場から規定することは、同じ学問領域(広い意味での会計学)において同一の用語が異なる意味をもつことによって無用の混乱を生ぜしめる虞がある…」と述べている(福川[2006]284)。ここで言及されている財務諸表の特質としての信頼性とは概念フレームワークに掲げられている質的特性としての信頼性のことである。つまり、財務諸表監査が有用性を保証しているということを広義の信頼性を保証しているというようにあらわすと、会計学上信頼性という用語の混乱が生じるということである。

このような経緯があり、財務諸表監査が財務諸表の質的特性としての信頼性と目的適合性を保証しているという見解及び財務諸表監査が財務諸表の有用性(広義の信頼性、すなわち質的特性としての信頼性及び目的適合性)を保証しているという2つの見解が存在しているのである。

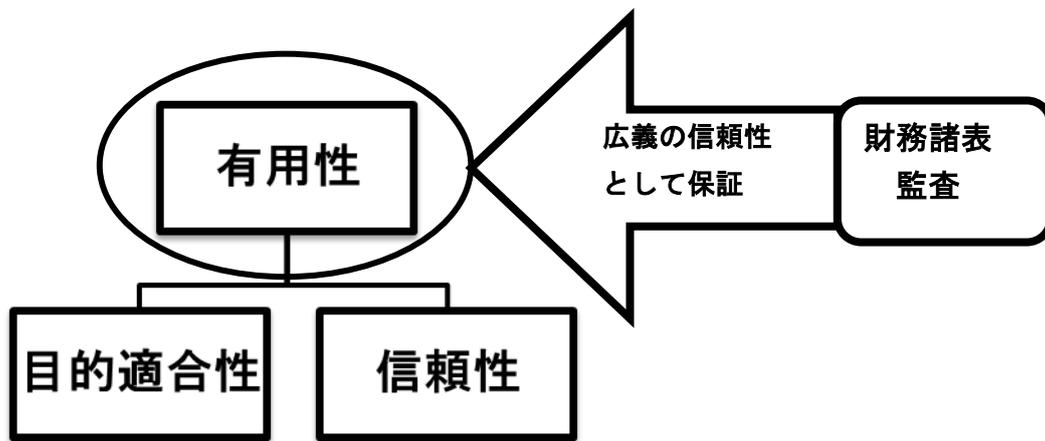
なお、内藤[2003]は財務諸表監査が財務諸表の有用性を保証しているとは断定しておらず、その可能性があるかもしれない若しくは財務諸表の有用性を保証する必要があるというよ

うな言い回しが多いことに留意されたい。

以下、財務諸表監査が保証している信頼性を有用性とする見解及び質的特性としての信頼性及び目的適合性とする見解を図で示す。

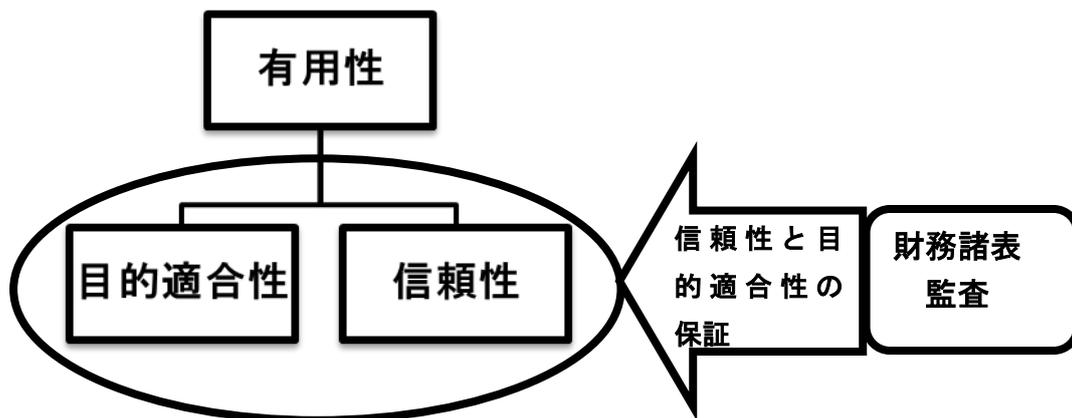
図6 有用性の保証

(内藤[2003]では、現在の財務諸表監査が広義の信頼性を保証していると断定している箇所が見当たらなかった。)



(内藤[2003]85頁を参照して作成。)

図7 質的特性としての信頼性及び目的適合性の保証



(福川[2006]284頁より作成。)

以下では、財務諸表監査における目的適合性の保証の仕組みを福川[2006]の見解から参照していく。

目的適合性の判断に対して福川[2006]は、「目的適合性についての判断とは、tに対してA(t)、B(t)、C(t)…のうち、いずれを採用することが財務諸表利用者の情報ニーズに合致する

のかという判断であり、他方、信頼性の判断とは、採用された属性についての判定値がその属性を忠実に表示していたものになっているかどうかの判断である。」(福川[2006]289)と述べている。

そして、福川[2006]は目的適合性の保証に対する具体例として、財務諸表監査の枠内にある企業の存続可能性に関する監査を挙げている⁸³。継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切でない企業が継続企業を前提とした財務諸表を作成したと仮定する。このような場合、監査人は不適正意見を表明する。継続企業の前提に関する監査人の判断は、情報が忠実に表示されているのかという領域を超えている。このような、継続企業の前提に関する監査人の判断は、質的特性としての信頼性の保証ではなく、目的適合性の保証なのである。

財務諸表監査が財務諸表の質的特性としての信頼性と目的適合性を保証しているという見解は妥当だと考えられる。

ただ、この見解とは意見が異なる見解が存在している。林[2008]は、「財務諸表監査の役割は一般に、財務諸表の信頼性を保証することであると理解されている。…財務諸表の信頼性は会計情報が本来備えているべき情報の質的特徴の一つであり、監査はこの信頼性の程度を確かめ、それについて監査意見を表明することによって信頼性を保証する。」と述べている(林[2008]107)。林[2008]のここまでの見解は本論文で紹介してきた他の見解と同様である。

しかし、目的適合性の保証に対して林[2008]は「財務諸表監査において監査人が確かめる情報の質は、信頼性ととどまらず目的適合性をも含んだ有用性であるという見解もある(内藤、2003、福川、2003)。しかし、監査人が目的適合性を確かめる場合、会計基準そのものの適切性の判断や会計基準からの離脱の必要性が生じることになる。我が国の財務報告制度(法制度)を念頭に置いた場合、財務諸表監査の役割は信頼性の保証にとどまり、目的適合性は概念フレームワークおよびそこから導き出された会計基準の問題であると考えられる。」と述べている(林[2008]107-108)。

ここで、財務諸表監査が財務諸表の目的適合性を保証しているという見解と財務諸表監査が財務諸表の目的適合性を保証していないという見解が生じた原因を考察する。福川[2002②]の財務諸表監査が財務諸表の目的適合性を保証しているという見解は、会計基準をそのまま適用すると真実かつ公正な外観をの妨げとなる場合は会計基準からの離脱を強制

⁸³福川[2006]は「監査人による財務情報の目的適合性への関与の類型化」において、継続企業の前提に関する監査人の判断が目的適合性からの判断であることを主張している。内藤[2003]も、継続企業の前提に関する監査人の判断を目的適合性からの判断になるというようなことを示唆させる文章を『財務諸表監査の変革』における84頁から89頁にかけて述べている。さらに、内藤[2005]は「実質的会計判断の合理性・妥当性を監査において判断するという場合、会計基準の設定趣旨を付度しなければならない。つまり、会計基準の設定趣旨を付度した個々のケースにおける会計判断の正否に関する判断が監査判断である。…したがって、財務諸表の信頼性の保証という役割には、会計基準準拠性だけにとどまらず、それに加えて、意思決定有用性の観点の監査判断も含まれることが必要なのではないか。」(内藤[2005]42-43)と述べている。

されるイギリスの概念フレームワークを基本的に考察の対象としている。一方、林[2008]の財務諸表監査が財務諸表の目的適合性を保証していないという見解は会計基準の離脱が認められていない我が国の概念フレームワークを基本的に考察の対象としている。このように両者の考察の対象が異なるために両者の見解が異なったのである。つまり、この2つの仮説は対立していない。

ここまで財務諸表監査の財務諸表の質保証に関する先行研究をとりあげてきたが、財務諸表の信頼性を保証するといった場合の信頼性の持つ意味や水準は統一されていないことが明らかとなった。財務諸表監査の財務諸表の質保証に関する先行研究においても、信頼性という用語は、どのような意味、どのようなレベルで使用しているのか専門家でも判断がつかないほど多義的な用語となっているのである。この問題を本論文では信頼性用語ギャップと定義しているが、財務諸表監査の財務諸表の質保証に関する先行研究においても信頼性用語ギャップが生じていることが明らかとなった。

質的特性としての信頼性は、合同プロジェクトにおいて忠実な表現に置き換えられたため、財務諸表監査が目的適合性を保証しているのか、財務諸表監査が有用性を保証しているのかという点を現在の合同プロジェクトの見解を土台にして再検討する必要がある。

第3節 財務諸表監査と財務会計の概念フレームワーク

ここまで財務諸表監査が保証している財務諸表の質に関する見解を分類してきたが、ここからは財務諸表監査と財務会計の概念フレームワークの関係をみていく。

上述してきたように、財務諸表監査は財務諸表の質を保証しており、その財務諸表の質をあらわす役割は監査領域ではなく、財務会計領域、とりわけ財務会計の概念フレームワークに託されてきた。

そして、財務諸表監査がどのような財務諸表の質を保証しているのかという命題を扱う先行研究では、その先行研究が題材にする概念フレームワークの種類とその時代によって見解が変遷してきた。

本章の目的は財務諸表監査が保証している財務諸表の質を明らかにしていくことであり、本章の目的を達成するためには、本章が検討の前提にする概念フレームワークを選択する必要がある。

以下では、本章が検討の前提とする概念フレームワークがどのような経緯で選択されたかその概要を説明する。

本節では我が国財務諸表監査が保証している財務諸表の質を明らかにするために、我が国『2006年討議資料』を検討の前提とすることを考えた。しかし、我が国『2006年討議資料』に記述されている会計情報の質的特性としての信頼性は合同プロジェクトで指摘された問題点を共有している。よって、我が国の概念フレームワークにおいても質的特性としての信頼性を忠実な表現に置き換える必要性が生じている。『2006年討議資料』で掲げられている会計情報の質的特性は、概念が陳腐化していること等を理由に、今日における財

務諸表の質を『IASB2010フレームワーク』（及び『概念書第8号』）以上に適切にあらわすことはできていない（何が適切であるのかという判断基準は前章の検討を参照していただきたい。）。このような経緯があり、我が国財務諸表監査が保証している財務諸表の質を検討する前提として『IASB2010フレームワーク』（及び『概念書第8号』）を採用することにした。なお、『IASB2010フレームワーク』（及び『概念書第8号』）を検討の前提とすることによって、本章の結論は我が国のみならず、アメリカやIFRSを採用している国における財務諸表監査が保証している財務諸表の質を明らかにすることとなる。

上のパラグラフでは本章が検討の前提とする概念フレームワークがどのような経緯で選択されたのかについてその概要を述べてきたが、以下では本章が検討の前提とする概念フレームワークがどのような経緯で選択されたのかそのプロセスを具体的にみていく。

第1項 『2006年討議資料』

財務会計の概念フレームワークに記述されている会計情報の質的特性は国によって異なる。そこで、本節ではまず、我が国財務諸表監査が保証している財務諸表の質を明らかにするという前提を設ける。よって、まずは我が国における『2006年討議資料』を考察の対象とする。

『2006年討議資料』では、IASB及びFASBが合同プロジェクトにおいて削除した質的特性としての信頼性が存在しており、IASB及びFASBが採用した忠実な表現が採用されていない。『2006年討議資料』の財務諸表の質と国際的な財務会計の概念フレームワークの財務諸表の質では大幅に異なることとなってしまったのである。このような経緯があるため、『2006年討議資料』を踏襲して財務諸表監査が保証している財務諸表の質を明らかにする前に、質的特性としての信頼性を採用している『2006年討議資料』を論証の前提としてよいかについて検討していく必要がある。

よって、本節では質的特性としての信頼性と忠実な表現を『2006年討議資料』を通して検討していく。

ただ、我が国の概念フレームワークは討議資料であり、その位置付けが不明な公表文書である。つまり、制度的に強制力をもった形で機能していない（佐藤[2012]1）。よって、なぜ『2006年討議資料』を考察の対象とするのか、その必然性は見当たらないように見える。

しかしながら、『2006年討議資料』は、個別の会計基準の開発において、すでに指導指針としての役割を果たしているのである。具体的には、ASBJが公表した「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」及び「包括利益の表示に関する会計基準」の結論の背景において、『2006年討議資料』を参照していることが言及されている（万代[2012]50）。そして、我が国の会計基準の開発に携わってきた万代[2012]は、我が国会計基準に『2006年討議資料』を参照したという旨が記載されていなくても、個別の会計基準の開発では十分配慮がなされてきたと述べている（万代[2012]50）。このように、『2006年討議資料』はすでに活用されているのである。

つまり、『2006年討議資料』は我が国財務諸表監査に影響を及ぼし、我が国会計基準と同様に我が国財務諸表監査の前提を構成するものなのである。そして、我が国財務諸表監査が財務諸表の質を保証するといった場合には、我が国財務諸表監査が『2006年討議資料』に記述されている質的特性を保証すると考えるのが妥当なのである。

よって、我が国概念フレームワークが質的特性としての信頼性を採用するのか、忠実な表現を採用するのかという点は、我が国で今後作成される会計基準に影響を及ぼし、我が国会計基準を前提とする財務諸表監査と財務諸表監査の理論（特に財務諸表の質の保証に関する理論）にも影響を及ぼす。このような我が国概念フレームワークは財務諸表監査の理論部分と関連が深いので、我が国概念フレームワークにおいても質的特性としての信頼性が採用されたままでよいのか若しくは忠実な表現を採用する必要があるのかについて検討をしていく必要がある。

また、前章では忠実な表現と合同プロジェクトの結論であるIASB及びFASBの概念フレームワークの必要性を説いてきたが、我が国概念フレームワークにおいても忠実な表現とIASB及びFASBの概念フレームワークの必要性が生じているのかを明らかにしていく。

第2項 合同プロジェクトで質的特性としての信頼性に指摘された問題点を共有する我が国における質的特性としての信頼性

ここでは、合同プロジェクトで指摘された海外における質的特性としての信頼性の問題点が我が国質的特性の信頼性にも当てはまるのかを検討する。なぜならば、合同プロジェクトで指摘された問題点が我が国質的特性としての信頼性にも当てはまるのであれば、我が国概念フレームワークにおいても質的特性としての信頼性に削除の必要性が生じていることが明らかになるからである。

もちろん、合同プロジェクトにおいて指摘された質的特性としての信頼性の問題点を我が国質的特性としての信頼性が共有していなかった場合は、合同プロジェクトの見解を参考に我が国における質的特性としての信頼性を検討する意義が薄まることになる。

なお、ここでいう我が国概念フレームワークとは、ASBJの『2006年討議資料』のことである。また、ASBJの『2006年討議資料』と『2006年討議資料』における質的特性としての信頼性は第2章で既にとりあげている。

『2006年討議資料』を作成したワーキング・グループのメンバーである大日方^[2005]は、我が国質的特性としての信頼性に以前から定着している理解を変更するのは困難であること、これまでの蓄積との整合性を重視しつつ基準設定の指針を提供するという討議資料の役割を考えて、我が国質的特性としての信頼性における下位概念の意義については、海外の先例をおおむねそのまま踏襲したと述べている（大日方^[2005]41）⁸⁴。

『2006年討議資料』の質的特性が参考にした海外の先例とは、FASBが公表した『概念書

⁸⁴ 『2004年討議資料財務会計の概念フレームワーク』及び『2006年討議資料財務会計の概念フレームワーク』における質的特性としての信頼性の下位概念は中立性、検証可能性及び表現の忠実性で同様のものとなっている。

第2号』のことである。このことは、FASBの『概念書第2号』における質的特性としての信頼性の下位概念と『2006年討議資料』の質的特性としての信頼性の下位概念が中立性、検証可能性、表現の忠実性となっていることからわかる。つまり、FASB『概念書第2号』の質的特性としての信頼性と『2006年討議資料』の質的特性としての信頼性は大方同様のものとなっているのである。

では、合同プロジェクトで質的特性としての信頼性が削除された積極的理由と消極的理由が我が国『2006年討議資料』の質的特性としての信頼性にあてはまるのかをみていく。

合同プロジェクトにおいてIASB及びFASBが質的特性としての信頼性を削除した積極的理由は、「『合同プロジェクト』は、『信頼性』概念を明確化したり、再定義したりするよりも元々『信頼性』に期待されていた役割を果たす別の用語を中心に据えることが生産的であると考えた（FASB[2006]para.B C2.27）」からである（徳賀[2008]24-25）。つまり、不明確な質的特性としての信頼性の意義を明確にすることができなかつたのである。

また、合同プロジェクトにおいてIASB及びFASBが質的特性としての信頼性を削除した消極的理由は、「『信頼性』の意味が市場関係者に共有されておらず、誤った解釈が広範になされている」と説明されている（徳賀[2008]23）。つまり、質的特性としての信頼性は意味を共有できない程理解がなされていなかつたのである。

我が国質的特性としての信頼性に関して大日方[2005]は、我が国質的特性としての信頼性の内容が曖昧であったり疑問が残ったりするという問題点を認識している（大日方[2005]41）。そもそも我が国における質的特性としての信頼性はFASBの『概念書第2号』における質的特性としての信頼性と大方同様のものとなっているので、FASBにおける質的特性としての信頼性の問題点を我が国質的特性としての信頼性に引き継いでいるのである。

すなわち、我が国質的特性としての信頼性における内容が曖昧で疑問が残るといった特徴は、合同プロジェクトにおいて質的特性としての信頼性を削除することとなった理由となる抽象的な質的特性としての信頼性を明確にすることが困難であるという問題点を共有していることになる。

そして、前章における検討では、合同プロジェクトで掲げられた問題を解決するためには質的特性としての信頼性を忠実な表現に置き換えることが必要であるという結論を示した。

合同プロジェクトで質的特性としての信頼性が削除された原因は、我が国質的特性としての信頼性にも当てはまるものが明らかとなった。よって、我が国概念フレームワークにおいても質的特性としての信頼性の必要性及び質的特性としての信頼性を忠実な表現に置き換える必要性が明確になった。

そもそも、概念フレームワークで日本が違った意見を言うこと自体、同等性評価の障害となって国際的孤立を招くかもしれないという障害があつた（斎藤[2007]2）。よって、我が国概念フレームワークが国際的孤立を避けるためにも、我が国概念フレームワークにおいても質的特性としての信頼性は忠実な表現へ置き換える必要がある。

第3項 質的特性としての信頼性が財務諸表監査に与える問題点

前項において我が国概念フレームワークにおいても質的特性としての信頼性が削除される必要性が生じていること及び質的特性としての信頼性を忠実な表現に置き換える必要性が生じていることを明確にしてきたが、ここからは質的特性としての信頼性が財務諸表監査に与える問題点をとりあげる。

質的特性としての信頼性は、財務諸表監査に問題を与える場合がある。

会計基準設定の段階において、ある場合には質的特性としての信頼性を検証可能性と理解し、ある場合には正確性と理解してきた（IASB[2005]para.41:中山[2013]55）。このように質的特性としての信頼性は検証可能性を重視する立場や正確性若しくは表現の忠実性を重視して解釈する立場がある。

財務諸表監査を実施する際に、財務諸表における質的特性としての信頼性における検証可能性を重視する立場から解釈した場合、検証可能性が備わっており、表現の忠実性が備わっていない財務諸表には、質的特性としての信頼性が備わっていることになる。すなわち、検証可能性を重視する立場だと、財務諸表監査は表現の忠実性を保証しなくとも質的特性としての信頼性を保証することになるのである。

逆に、財務諸表監査を実施する際に、財務諸表における質的特性としての信頼性を表現の忠実性を重視する立場から解釈した場合、表現の忠実性が備わっており、検証可能性が備わっていない財務諸表には、質的特性としての信頼性が備わっていることになる。すなわち、表現の忠実性を重視する立場だと、財務諸表監査は検証可能性を保証しなくとも質的特性としての信頼性を保証することになるのである。

このように、財務諸表監査が財務諸表の質的特性としての信頼性を保証するといっても、その意味内容は、財務諸表監査が財務諸表の検証可能性を保証するという意味と財務諸表監査が財務諸表の表現の忠実性を保証するという2つの意味に分かれるのである。

そして、質的特性としての信頼性にそもそも期待されていた意味は検証可能性ではなく、表現の忠実性である。『IASC1989フレームワーク』においては、忠実な表現は明示的に示されていたが、そもそも検証可能性が質的特性に明示的に示されておらず、検証可能性の必要性をさほど気にしていなかったようである。また、FASBの『概念書第2号』において検証可能性は、複数の測定者が同一の測定値を得る可能性が高いことを意味しているにすぎず、会計情報を検証したからといって、当該情報が高度の表現の忠実性を有していることの保証にはならないし、また測定値が高度の検証可能性を有しているからといって、それが有用であるとされる意思決定にとって必ずしも目的適合性を有しているとはならないと言及されている（FASB[1980]para.89:広瀬[2002]p.103-104）。

重視されるべき表現の忠実性を保証していないにもかかわらず、検証可能性を保証しているだけで、質的特性としての信頼性を保証したという解釈が可能になる質的特性としての信頼性の採用は、財務諸表監査における財務諸表の質保証に悪影響を与えることになる。

また、質的特性としての信頼性を概念フレームワークで採用することにより、財務諸表監査が保証している財務諸表の質が曖昧になる。

第4項 『IASB2010フレームワーク』及び『概念書第8号』と財務諸表監査

ここまで『2006年討議資料』において質的特性としての信頼性を忠実な表現に置き換える必要性を述べてきたが、ここからは『IASB2010フレームワーク』（及び『概念書第8号』）から財務諸表監査が保証する財務諸表の質を明らかにする必要性が生じていることを論じていく。

財務諸表監査が保証している財務諸表の質的特性を明確化する前に、我が国財務諸表監査が我が国質的特性に対応するべきなのか、若しくは国際的な質的特性に対応するべきなのかという根本的な問題を考慮しなければならない。

財務諸表監査の監査対象である財務諸表の背後にある財務会計の概念フレームワークの中でもIASB及びFASBの概念フレームワークは2010年に変化したものの、我が国の概念フレームワークである『2006年討議資料』は2006年から変化していない。ここで、我が国財務諸表監査は、IASB及びFASBの概念フレームワークの変化に歩調を合わせて学問体系を整えてよいのかという疑問が生じる。我が国財務諸表監査は、我が国財務会計の理論と整合性を保つ必要があり、『2006年討議資料』を参考にする必要があるという主張があつて当然である。

IASB及びFASBの概念フレームワークにおける質的特性としての信頼性は変更された。なぜならば、質的特性としての信頼性が抱える重要な問題を解決するためだからである。

一方、我が国概念フレームワークは、我が国概念フレームワークのワーキングメンバーが質的特性としての信頼性における問題点を認識していたものの（大日方[2005]41）、理由があり質的特性としての信頼性を採用せざるをえなかった。『2006年討議資料』が公表される2006年当時、ASBJには我が国質的特性としての信頼性を削除できない理由があつたと考えられる。『2006年討議資料』の作成には、概念フレームワークで日本が違った意見を言うこと自体、同等性評価の障害となって国際的孤立を招くかもしれないという障害があつたのである（斎藤[2007]2）。そして、最新の我が国概念フレームワークは2006年に公表されており、IASB及びFASBにおいて質的特性としての信頼性が忠実な表現に正式に置き換えられたのは2010年である。つまり、2006年の段階においては、我が国概念フレームワークが問題のある質的特性としての信頼性を採用しなければいけない外部環境があつたのである。

我が国財務諸表監査は、我が国概念フレームワークと学問的整合性を保たず、IASB及びFASBの概念フレームワークと整合性を保つことが許されるのだろうか。我が国財務諸表監査には、IASB及びFASBの概念フレームワークと整合性を保つことが許されない部分と許される部分が存在すると考えるのが妥当であろう。

我が国監査論がIASB及びFASBの概念フレームワークと学問的整合性を保つことが許されない部分とは、我が国概念フレームワークに重要な問題のない部分である。なぜならば、

我が国概念フレームワークに重要な問題がないにもかかわらず、海外の概念フレームワークを援用する必要性がないからである。

一方、我が国財務諸表監査がIASB及びFASBの概念フレームワークと整合性を保つことが許される部分とは、我が国概念フレームワークに重要な問題のある部分である。とりわけ、質的特性としての信頼性は、我が国概念フレームワークの作成に着手することとなったワーキング・グループのメンバーである大日方[2005]も問題点を認識していた。さらに、我が国が国際的に孤立しないために、質的特性としての信頼性は採用されなければならなかった背景がある。

しかし、ここで我が国財務諸表監査は我が国概念フレームワークと整合性を保つべきではないのかというさらなる反論が予想される。なぜならば、我が国概念フレームワークは我が国会計基準と整合性を保っており、たとえばIASBの概念フレームワークはIFRSと整合性を保っているからである。

本論文では、この反論に対して我が国概念フレームワークの強制力という視点から対応する。我が国概念フレームワークは、公開草案として公表されず、討議資料にとどまっている。そして、討議資料である我が国概念フレームワークは、直接的な強制力がないのである(佐藤[2012]1)。我が国財務諸表監査は、直接的な強制力がない我が国概念フレームワークを学問上参考せずに、IASB及びFASBの概念フレームワークを援用することが可能といえる。なお、本論文で扱う援用可能な部分は、我が国概念フレームワークにおいて重要な問題の存在する会計情報の質的特性に限定していく⁸⁵。

さらに、財務会計の理論が見逃せないほど重要な問題を抱えている場合、我が国監査論は問題のある財務会計の理論の受け入れを拒否しなければならない。なぜならば、重要な問題を含んだ財務会計の理論を拒否せずに受け入れた場合、我が国監査論は財務会計から連鎖的に重要な問題を受け継ぐことになるからである。よって、我が国財務諸表監査は、我が国概念フレームワークにおける質的特性の箇所限定してIASB及びFASBという世界的にも権威のある会計基準設定機関が公表した概念フレームワークを援用する必要がある。つまり、財務会計領域における質的特性の国際的な変化に伴い我が国財務諸表監査制度及び監査論の学問体系にも変化の必要性が生じているのである。

また、『IASB2010フレームワーク』及びFASBの『概念書第8号』は、IASB及びFASBが共同で開発しているので、質的特性の記述箇所に差異はない⁸⁶。よって、IASBの質的特性を参考にする必要がある若しくはFASBの質的特性を参考にする必要があるという議論を展開する必要はない。

⁸⁵概念フレームワークの他の箇所にも重要な問題がある場合、会計情報の質的特性以外にもIASB及びFASBの概念フレームワークを援用する必要があるという反論が予想される。しかし、本章は財務諸表監査が保証している質的特性を明らかにするものなので、質的特性以外の箇所の議論を避けていく。

⁸⁶IASBのConceptual Framework for Financial Reporting 2010 (IASB2010概念フレームワーク)とFASBのStatement of Financial Accounting Concepts No.8 September 2010 (『概念書第8号』)におけるChapter3:Qualitative characteristics of useful financial information (有用な財務報告の質的特性)を見比べたが、その内容は同じであった。

そして、『IASB2010フレームワーク』（及び『概念書第8号』）を検討の前提とすることによって、本章の結論は我が国における財務諸表監査のみならず、アメリカやIFRSを採用している国において財務諸表監査が保証している財務諸表の質を明らかにすることとなる。

第4節 財務諸表監査が保証している質的特性の明確化

第1項 判断の基準

本節は財務諸表監査が保証している財務諸表の質を明らかにするために、財務会計領域の変化に伴う監査領域における変化の必要性を判断の基準とする。

財務会計領域における理論の基礎及び会計基準の基礎といえる概念フレームワーク（我が国概念フレームワークではなく、IASB及びFASBの概念フレームワーク）の質的特性は変化した。財務諸表監査の監査対象である財務諸表は財務会計の理論及び会計基準を基礎としている。よって、財務諸表監査の監査対象である財務諸表の背後にある財務会計概念フレームワークの変化に伴い、財務諸表監査の理論が纏められている監査理論にも変化の必要性が生じているのかを確かめなければならないのである。

なお、以下では、財務諸表監査が財務諸表の忠実な表現を含んだ有用性を保証しているという主張を論証していく。

第2項 忠実な表現と財務諸表監査

第2節でみてきた財務諸表監査が保証する質的特性に対する先行研究は、財務会計領域における質的特性の国際的な変化に追いついていない。つまり、財務諸表監査の理論は財務会計領域の変化にいまだ対応できていないのである。

ここで、財務会計領域の変化に伴う監査領域における変化の必要性という視点から2つの見解を検討しなければならない。第1に、財務諸表監査が保証しているのは質的特性としての信頼性であるという本論文で紹介した全ての先行研究に共通する見解である。第2に、財務諸表監査が保証しているのは忠実な表現であるという新しい見解である。なぜこの2つの見解を検討するのかというと、第3章では財務会計において忠実な表現を採用する必要性を述べたが、まだ監査論において忠実な表現を採用する必要性については述べていないからである。

まず、財務諸表監査が財務諸表の忠実な表現を保証しているという仮説が財務諸表監査にどのような影響をもたらすのかを明らかにしなければならない。良い影響として、重要な問題が合同プロジェクトにおいて認識された質的特性としての信頼性を監査領域から削除できることがあげられる。その結果、監査理論から重要な問題は取り除かれることになる。さらに、質的特性としての信頼性に比べ理解可能性の高い忠実な表現を採用することにより、監査理論の理解可能性は高まることになる。

次に、これまでの先行研究における見解と忠実な表現について考察する。これまでの先行研究では、質的特性としての信頼性を保証しているという点で見解が一致している。し

かしながら、財務諸表監査が忠実な表現を保証しているという見解に触れていない。そこで、これまでの先行研究の見解と忠実な表現の関係を『IASB2010フレームワーク』からひも解いていく。忠実な表現は、質的特性としての信頼性の意味を明確に伝えることを目的とした別の用語である（IASB[2012]BC3.24）。また、忠実な表現は質的特性としての信頼性の主要な特性を包含している（IASB[2012]BC3.24）。つまり、忠実な表現は、質的特性としての信頼性の上位互換的な概念なのである。すなわち、財務諸表監査が財務諸表の忠実な表現を保証するとは、財務諸表監査が財務諸表の質的特性としての信頼性を保証するという役割をより明確に伝えるための上位互換的な見解なのである。このことから、財務諸表監査が財務諸表の忠実な表現を保証するという見解は、これまでの先行研究の見解と本質的に一致していることがわかる。

ここで、完全・誤謬の不存在という質的特性の出現及び検証可能性という質的特性の移動に対する検討の必要性が生じる。質的特性としての信頼性の下位概念に含まれていなかった完全及び誤謬の不存在は忠実な表現の下位概念として位置づけられた。完全及び誤謬の不存在という質的特性が忠実な表現の下位概念に含まれてもマイナスな影響はない。なぜならば、財務諸表が完全で誤謬の不存在がない場合、財務諸表に悪い影響はなく、情報利用者の意思決定有用性が高まるからである。一方、検証可能性は、質的特性としての信頼性の下位概念であったにもかかわらず、忠実な表現の下位概念に含まれなかった。そして、検証可能性は、質的特性において最も重要な基本的な質的特性（以下、基本的質的特性という。）から、基本的な質的特性より重要ではないが非常に望ましい補強的な質的特性（以下、補強的質的特性という。）へと配置が変更された。検証可能性の移動は、企業会計基準委員会委員基本概念ワーキング・グループ長が反対し、その反対意見を企業会計基準委員会が承認した（企業会計基準委員会[2008]8-9）。我が国の会計基準設定主体である企業会計基準委員会が検証可能性の移動に反対したことから、検証可能性の移動が重要な争点になることがわかる。よって、前章だけでなく、本章においても検証可能性の移動に対する反論に対処する。

ここでは、検証可能性の移動に対する反対意見に『概念書第8号』の見解から反論をする。IASB及びFASBにおける共通の概念フレームワークを構築することを目的とした合同プロジェクトの予備的見解及び公開草案には、様々なコメントが届いた。そして、質的特性としての信頼性のコメントに対して『概念書第8号』は、「予備的見解と公開草案への多くの回答者は、質的特性としての信頼性を忠実な表現に置き換えるという委員会の予備的な決定に反対した。何人かは、用語を置き換えなくとも、委員会は信頼できるという意味をより良く説明することができるのではないかと述べた。しかしながら、それらのコメントをした多くの回答者は、委員会が意味したものと異なる意味を質的特性としての信頼性に割り当てた。特に、質的特性としての信頼性に対する多くの回答者の記述は、委員会の質的特性としての信頼性という概念よりも委員会の検証可能性という概念によく類似していた。それらのコメントは、委員会に質的特性としての信頼性という用語を忠実な表現という用語に置き換えるという決定を肯定するように導いた。」（FASB[2010]BC3.25）と返答してい

る。『概念書第8号』からもわかるように、質的特性としての信頼性において最も重要なのは、検証可能性ではないのである。

質的特性としての信頼性の下位概念であった検証可能性は、最も重要な構成要素ではなく、質的特性としての信頼性の下位概念であった表現の忠実性が最も重要な構成要素だったのである。質的特性としての信頼性の下位概念であった表現の忠実性 (representational faithfulness) の上位互換的概念である忠実な表現 (faithful representation) は、質的特性としての信頼性の代わりに置き換えられたという事実がある。このことから、質的特性としての信頼性の構成要素の中で最も重要視していた概念が表現の忠実性だということがわかる。『2006年討議資料』は表現の忠実性を重要視していなかったという反論もありうるが、『2006年討議資料』のもととなる概念フレームワークを作成したFASBの『概念書第2号』は表現の忠実性を重要視していたという事実を忘れてはならない。

本論文の財務諸表監査が財務諸表の忠実な表現を保証しているという見解とこれまでの先行研究における財務諸表監査が財務諸表の質的特性としての信頼性を保証しているという見解は重要な部分で意見が一致している。当該重要な部分とは、本論文における財務諸表監査が財務諸表の忠実な表現を保証しているという箇所であり、これまでの先行研究における財務諸表監査が財務諸表の質的特性としての信頼性の下位概念である表現の忠実性を保証しているという箇所である。したがって、財務諸表監査が財務諸表の忠実な表現を保証しているという見解は、これまでの先行研究の見解を踏襲し、財務会計の変化にあわせて監査理論を発展させた見解であることが証明されたのではないだろうか。

なお、忠実な表現は表現の忠実性の上位互換的概念であるため、両者は本質的に同一の概念であるが、完全に同様の質を保持しているとはいえないことに留意されたい。

そして、合同プロジェクトで出現した忠実な表現に対してICAEWは、「監査済財務諸表に記載されている情報は会計基準に基づいて表そうとする意味を忠実に表現 (faithfully represent) する必要がある。しかし、財務報告及び評価技法が複雑になっているので情報が忠実に表現されているかを確認することは困難である。学者 (academics) も研究を行う際に測定や一貫性に関連する同様の課題に直面している。」とコメントしている (ICAEW[2013]6)。このコメントから、ICAEWでは、監査済財務諸表が忠実な表現という概念を満たす必要性を主張していることがわかる。

ここまでの論証により、IASB及びFASBにおける概念フレームワークの質的特性の変化に伴い、財務諸表監査が財務諸表の質的特性としての信頼性を保証しているという見解は、財務諸表監査が財務諸表の忠実な表現を保証しているという見解に変化しなければならないことが明確になった。

第3項 目的適合性と財務諸表監査

第3項では、財務諸表監査が財務諸表の目的適合性を保証しているという見解を検討していく。なお、ここでいう目的適合性は、忠実な表現との整合性を保つために『2006年討議

資料』における意思決定との関連性（IASB及びFASBにおける概念フレームワークでいう目的適合性のことを指す。）ではなく、IASB2010概念フレームワーク及びFASB『概念書第8号』で掲げられている目的適合性（relevance）を指すことに留意されたい。

財務諸表監査が財務諸表の目的適合性を保証しているという見解は、既に福川[2006]が証明している。福川[2006]の見解は、本論文第4章第2節を参照されたい。

しかし、鳥羽[2000]は財務諸表監査が財務諸表の目的適合性を保証しているという見解を打ち出していないではないかという反論が考えられる。鳥羽[2000]の財務諸表監査が財務諸表の質的特性としての信頼性を保証しているという見解が記述されている『財務諸表監査の基礎理論』は、2000年に出版された。そして、継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切かどうかを検討する継続企業の前提に関する監査は、2002年の監査基準の改定で定められた。財務諸表監査が財務諸表の目的適合性を保証するという福川[2006]の見解は、継続企業の前提に関する監査を重要な根拠としている。よって、鳥羽[2000]の見解に問題があるのではなく、鳥羽[2000]の見解が打ち出された2000年には財務諸表監査が財務諸表の目的適合性を保証しているという見解を打ち出す説得力のある根拠が無かっただけなのである。以上のことから、福川[2006]の財務諸表監査が財務諸表の目的適合性を保証しているという見解と鳥羽[2000]の見解が対立していないことが明らかとなった。

では、財務諸表監査が財務諸表の目的適合性を保証しているという見解を財務会計領域の変化に伴う監査領域における変化の必要性という判断の基準から考察することにする。継続企業の前提（企業が将来にわたって事業活動を継続するとの前提）に関する開示は、2002年10月に「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」及び「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」が改正され、2003年3月1日以後終了する事業年度に係る財務諸表から開始されている（公認会計士協会[2009]1）。それに伴い、2002年の監査基準の改訂では、継続企業の前提に関する監査上の対応が定められた。そして、継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切でない企業が継続企業を前提とした財務諸表を作成した場合、財務諸表監査を実施した監査人は不適正意見を表明する。継続企業の前提に関する監査人の判断は、情報が忠実に表示されているのかという領域を超えている。このような、継続企業の前提に関する監査人の判断は、質的特性としての信頼性の保証ではなく、目的適合性の保証なのである。つまり、継続企業の前提に関する財務会計の変化に伴い、財務諸表監査が財務諸表の目的適合性を保証していないという見解から財務諸表監査が財務諸表の目的適合性を保証しているという見解へと監査の理論は変化しなければならないのである。したがって、本論文では、財務諸表監査が財務諸表の目的適合性を保証しているという見解を支持していく。

また、真実かつ公正な外観、適正表示について『IASB1989フレームワーク』は、「財務諸表は、企業の財政状態、業績及び財政状態の変動に関して真実かつ公正な概観を示すものとして、あるいはそれらを適正に表示するものとして記述されることが多い。本フレームワークは、こうした概念を直接取り扱うものではないが、主要な質的特性と適切な会計

基準を適用すれば、通常、真実かつ公正な概観又は適正な表示として一般に理解されている情報を伝える財務諸表となる。」と記述している（IASB[2007①]：企業会計基準委員会[2008]47）。このIASBのコメントからもわかるように質的特性としての信頼性（現在のIASB概念フレームワークにおける忠実な表現）だけでは、真実かつ公正な外観や適正表示の備わった財務諸表とはならないのである。主要な質的特性である目的適合性が財務諸表に備わっているかを財務諸表監査が確認しなければ、財務諸表に真実かつ公正な外観が備わっていることや適正に表示されているとはいえないのではないだろうか。

なお、目的適合性⁸⁷についてICAEWは、「監査済財務諸表に信頼性を備えるために、情報は、一貫性のある測定が可能でなければならず、情報は目的適合性（relevant）の備わった会計基準に準拠し、財務諸表が表現しようとする意味を忠実に表現する（faithfully represent）必要がある。」と述べている（ICAEW[2013]7）。このコメントから、財務諸表に目的適合性のある会計基準を備えさせることも監査人の役割だといえるのではないだろうか。

さらに、目的適合性と忠実な表現はそもそも完全に分離して把握することができないことがあげられる。我が国基本概念ワーキング・グループによって検討され、ASBJがその内容を承認したIASBに対するコメント⁸⁸では、「レリバンスと信頼性を個々にテストすることが不可能であるという点は、ほとんど異議のないことである。」と言及されている。

目的適合性と忠実な表現が分離できないという点は、Schipper and Vincent[2003]の「レリバンス、信頼性及び比較可能性という用語で定義されている財務報告の性質は、これらの3つの要素を個別に検証しようとする場合、実証的な問題がある。これらの構成概念は、互いに排他的なものでも、必然的に両立できるものでもなく、そして、一般的に個別に測定できないものである。」という見解を考慮すれば納得できる（Schipper and Vincent [2003]103：企業会計基準委員会[2008]9。）。

Schipper and Vincent[2003]の文章におけるレリバンスとは、目的適合性のことであり、信頼性とは忠実な表現の前身である質的特性としての信頼性のことである。質的特性としての信頼性と目的適合性の関係は、忠実な表現と目的適合性の関係と本質的に変わらない。なぜならば、質的特性としての信頼性にそもそも期待されていた意味を果たす概念が忠実な表現だからである。そして、質的特性としての信頼性が忠実な表現に置き換わったからといって、目的適合性と忠実な表現を個別に測定できる概念に変更されたという事実は存在しない。

そもそも忠実に表現された会計情報は、財務諸表利用者の意思決定に相違を生じさせる可能性があることから、会計情報が忠実に表現されているということ自体が財務諸表に目的適合性を備えさせる一要因になる。つまり、財務諸表監査は財務諸表の忠実な表現を保証することにより、財務諸表利用者の意思決定に相違を生じさせる可能性をあらゆる目的

⁸⁷概念フレームワークではrelevanceと表記されているが、当該ICAEWの文書ではrelevantと表記されている。

⁸⁸企業会計基準委員会[2008]公開草案「財務報告の概念フレームワーク改訂案 第1章 財務報告の目的及び第2章 意思決定に有用な財務報告情報の質的特性及び制約条件」に対するコメント。

適合性を保証しているのである。

概念フレームワークにおいて忠実な表現と目的適合性は理論上切り離されて記述されているが、忠実な表現と目的適合性は実態的に切り離して考えることなどできないのである。

これまで、目的適合性も財務諸表監査が保証しているのかという議論をしてきたが、そもそも忠実な表現と目的適合性は個別に測定できないのである。このことから、財務諸表監査が忠実な表現のみを測定しており、目的適合性を測定していないという見解は成り立たない。つまり、財務諸表監査が忠実な表現を保証している場合、財務諸表監査は目的適合性を保証しているのである。よって、財務諸表監査は財務諸表の目的適合性を保証している。

第4項 有用性と財務諸表監査

財務諸表監査が財務諸表の忠実な表現及び目的適合性を保証しているということから、財務諸表監査は財務諸表の有用性を保証しているという事実が導き出せる。この点をFASB『概念書第8号』から説明する。目的適合性と忠実な表現という2つの基本的な質的特性を備えていない財務情報は、たとえ補強的な質的特性を満たしていたとしても有用とはいえない（FASB[2010]BC3.10）。一方、補強的な質的特性を備えていなくても、目的適合性及び忠実な表現という質的特性が備わっている財務情報は有用である（FASB[2010]BC3.10）。つまり、財務諸表監査が財務諸表の忠実な表現および目的適合性を保証することを通じて、財務諸表監査は財務諸表が有用なものとなっているという保証を監査報告書利用者に提供するのである。

ここで、有用性は財務諸表の質的特性ではなく財務報告の目的であり、財務報告の目的を財務諸表監査が保証しているという論理は支持できないという反論が予想される。たしかに、有用性は財務情報の質的特性ではなく、財務報告の目的であることは明らかである。『IASB2010フレームワーク』における一般目的財務報告の目的における結論の根拠において、意思決定の際の有用性は財務報告の目的だと述べている（IASB[2012]BC1.27）。以下で当該反論に対処する。忠実な表現と目的適合性を満たしている財務諸表は財務報告の目的（有用性）を達成していることになる。よって、財務諸表監査は財務諸表の忠実な表現及び目的適合性という質的特性を保証することを通じて、財務諸表が財務報告の目的（有用性）を達成しているのかを保証しているといえる。すなわち、財務諸表監査は財務諸表の有用性を保証しているのである。

第5項 補強的な質的特性と財務諸表監査

第5項では、財務諸表監査と補強的な質的特性との関係性を検討する。なぜならば、財務諸表監査が補強的な質的特性を保証しているのかを明らかにしなければ、財務諸表監査が財務諸表の有用性を保証しているという見解を打ち出せないのではないかと反論が予想されるからである。なお、ここでいう補強的な質的特性は、本論文の論証と整合性を保

つために『2006年討議資料』において掲示されている質的特性ではなく、IASB2010概念フレームワーク及びFASB『概念書第8号』で掲げられている補強的な質的特性（比較可能性、検証可能性、適時性、理解可能性）を指すことに留意されたい⁸⁹。

財務諸表監査が財務諸表の有用性を保証しているとは、財務諸表監査が財務諸表の補強的な質的特性を保証していることをあらわしているのだろうか。この点をFASB『概念書第8号』から説明する。目的適合性と忠実な表現という2つの基本的な質的特性を備えていない財務情報は、たとえ補強的な質的特性を満たしていたとしても有用とはいえない（FASB[2010]BC3.10）。一方、補強的な質的特性を備えていなくても、目的適合性及び忠実な表現という質的特性が備わっている財務情報は有用である（FASB[2010]BC3.10）。よって、財務諸表に補強的な質的特性が備わっていようがまいが、財務諸表監査は財務諸表の有用性を保証していることが証明された。

では、財務会計領域の変化に伴う監査領域における変化の必要性という視点から補強的な質的特性と監査論の関係を検討していく。我が国には基本的な質的特性と補強的な質的特性という区別がないため⁹⁰、以下ではFASBの見解に限定して議論を展開していく。FASBにおいて『概念書第8号』が公表されるまで、会計情報の質的特性はFASBの『概念書第2号』に記述されていた。FASB『概念書第2号』では、基本的な質的特性とその他の質的特性という区別が存在していた。そして、FASB『概念書第2号』において、財務情報が有用であるためには、財務情報は各特性をごくわずかでももっているものでなければならないと述べられていた（平松[2002]78）。

FASB『概念書第2号』において、財務情報はその他の質的特性（補強的な質的特性とは目的適合性及び忠実な表現・質的特性としての信頼性以外の特性という重要な部分で同様である。）をごくわずかでも満たさなければならないと述べられていたが、FASB『概念書第8号』において、財務情報は補強的な質的特性を満たす必要がなくなった。この財務会計領域の変化を受けて、監査理論は、財務諸表監査が財務諸表の補強的な質的特性を保証しているのか明らかにしなければならぬという見解から財務諸表監査が財務諸表の補強的な質的特性を保証しているのか明らかにしなくても構わないという見解に変化した。よって、本論文ではこれ以上補強的な質的特性を議論していかないこととする。

第6項 考察

本章の主張がなされている第3節では、財務会計領域の変化に伴う監査領域における変化の必要性という判断の基準を駆使してきた。当該判断の基準を駆使して、国際的な概念フレームワークと監査理論の対応、忠実な表現と財務諸表監査、目的適合性と財務諸表監査、

⁸⁹財務諸表の補強的な質的特性と対比されるものに財務諸表の基本的な特性がある。財務諸表の基本的な質的特性とは、IASB2010概念フレームワーク及び『概念書第8号』に規定される忠実な表現及び目的適合性を指す。

⁹⁰我が国討議資料概念フレームワークでは、会計情報の基本的な特性として意思決定有用性を掲げている。また、意思決定有用性を支える特性として意思決定との関連性と信頼性が存在する。そして、一般的制約となる特性として内的整合性と比較可能性が存在する。

有用性と財務諸表監査及び補強的な質的特性と財務諸表監査を検討していった。そして、財務諸表監査が保証している質的特性は忠実な表現及び目的適合性であることが明確になった。忠実な表現と目的適合性を満たしている財務諸表は財務報告の目的を達成していることになる。よって、財務諸表監査は財務諸表の質的特性を保証することを通じて、財務諸表が財務報告の目的を達成しているかについても保証していることが導き出せた。すなわち、財務諸表監査は財務諸表の有用性を保証しているのである。

ここまでの考察により、財務諸表監査が保証する財務諸表の質が明らかになった。しかし、ここで新たな問題が浮上することになる。財務諸表監査の役割をあらわす財務諸表監査は財務諸表の信頼性を保証するという慣用句における信頼性は財務諸表の質だけなのだろうかという点である。なぜならば、財務諸表監査が保証する信頼性を財務諸表の質だけであらわそうとすることにより、財務会計とは異なる観点から財務諸表監査が財務諸表利用者に保証している信頼性をあらわすことができないからである。よって、財務諸表監査が保証している信頼性は財務諸表の質だけなのかという点を明らかにすることが今後の課題となる。

第5節 むすび

本章はまず、会計情報の質的特性と財務諸表監査の関係に関する先行研究をあげた。ここでは、財務諸表監査がどのような財務諸表の質を保証しているのかに関して先行研究を簡単に分類した。先行研究に見解の相違が生じているのは、考察が行われた時代が異なること及び各々の先行研究が検討の前提としている概念フレームワークの種類が異なるからであるということを確認した。さらに、財務諸表監査の財務諸表の質保証に関する先行研究においても信頼性用語ギャップが生じていることが明らかとなった。

次に財務諸表監査と財務会計の概念フレームワークの関係をみていった。ここでは、共同プロジェクトで質的特性としての信頼性に指摘された問題点を『2006年討議資料』においても共有していることを確認した。よって、我が国概念フレームワークにおいても質的特性としての信頼性を忠実な表現に置き換える必要性が生じていることを明らかになった。このような経緯があり、本論文では『2006年討議資料』を検討の前提とせずに『IASB2010フレームワーク』（及び『概念書第8号』）を検討の前提とした。そして、質的特性としての信頼性が財務諸表監査に与える問題点を明らかにした。さらに、財務会計領域における会計情報の質的特性の変化に伴って、監査領域においても財務諸表の質保証に関する理論面において変化の必要性が生じていることを述べてきた。検討の前提が整った後は、忠実な表現と財務諸表監査、目的適合性と財務諸表監査、有用性と財務諸表監査及び補強的な質的特性と財務諸表監査の関係を検討していった。

そして、『IASB2010フレームワーク』（及び『概念書第8号』）を検討の前提とした場合、財務諸表監査が保証している質的特性は忠実な表現及び目的適合性であることを確認した。忠実な表現と目的適合性を満たしている財務諸表は財務報告の目的を達成していることに

なる。よって、財務諸表監査は財務諸表の質的特性を保証することを通じて、財務諸表が財務報告の目的を達成しているかについても保証していることが導き出せた。すなわち、財務諸表監査は財務諸表の有用性を保証しているのである。なお、補強的質的特性を財務諸表監査が保証しているのかに関する議論は『IASB2010フレームワーク』（及び『概念書第8号』）の特徴上必要ではないことも明らかとなった。

本章において、『IASB2010フレームワーク』（及び『概念書第8号』）を検討の前提とした場合に財務諸表監査が保証する財務諸表の質が明らかになった。しかし、財務諸表監査が保証する信頼性を財務諸表の質だけであらわすと、財務諸表監査が実施されていない財務諸表にも、財務諸表監査が実施されている財務諸表にも同様の信頼性しか存在していないことになる。なぜならば、財務会計の概念フレームワークによると、財務諸表が財務報告の有用性を達成するために、財務諸表監査が実施されていることという必要条件がないからである。つまり、財務諸表監査が実施されなくても財務諸表に信頼性（財務諸表の質）が存在可能なのである。

財務諸表監査が実施されていない財務諸表における信頼性と財務諸表監査済みの財務諸表に備わっている信頼性は必ずしも同様のものではないという立場に本論文は立っている。よって、財務諸表監査が保証している信頼性に含まれる意味は、財務諸表の質だけで十分なのかという点を明らかにすることが次章の課題となる。

第5章 財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性の検討

第1節 はじめに

前章において財務諸表監査が保証する財務諸表の質、すなわち会計情報の質的特性が忠実な表現と目的適合性であるということが明らかとなった。そこから財務諸表が財務報告の目的である有用性を満たしているか否かについて、財務諸表監査が保証していることを導き出した。また、本論文ではここまで財務会計領域の信頼性とはどのようなものかといったことや財務会計領域の信頼性と財務諸表監査がどのような関係にあるのかということ論証してきた。

ところで、科学としての会計学が創設する理論は、経済現象そのものを正しく捉える必要があるのではなく、経済現象と類似した特徴を捉える必要があるという科学的立場を本論文はとっている。このような科学的立場から本論文の目的は、財務諸表の信頼性を保証するという財務諸表監査の役割を経済現象により類似している財務会計領域の信頼性及び監査領域の信頼性であらわすこととしている。

しかしながら、本論文はまだ財務諸表監査が保証している監査領域の信頼性を明らかにしていない。

よって、本章では財務諸表監査が保証している監査領域の信頼性を明らかにしていくことを目的とする。そして、財務会計領域の信頼性（有用性）と監査領域の信頼性がどのような関係にあるのかについても検討していく。

本章ではまず、監査領域において信頼性という用語がどのような意味で扱われてきたのかを整理していく。整理が終わった後には、仮説創設の前提となる本論文の会計学に対する科学的立場を述べていく。次に、監査領域の信頼性とは何かを我が国で最初に生成された監査基準からひもといていく。そして、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性にそもそもどのような意味が期待されていたのかを分析し、その意味に対して消極的結論を主張する。

さらに、なぜ財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性に財務会計領域の信頼性（有用性）と監査領域の信頼性の2つの意味があるのかを財務会計領域の信頼性（会計情報の質的特性としての信頼性）の史的変遷と監査領域の信頼性の史的変遷から明らかにしていく。

そして、財務会計領域の信頼性（有用性）と監査領域の信頼性の関係性に関していくつかの仮説を創設し、理論に矛盾が生じた仮説を棄却することによって、財務会計領域の信頼性（有用性）と監査領域の信頼性の関係を明らかにする。

最終的に、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性に関して2つの意味があることを根拠にして、財務諸表の信頼性を保証するという財務諸表監査の役割を社会的役割と機能的役割に分類していく。なぜ役割を分類するのかというと、複雑で多義的に解釈できる財務諸表監査の財務諸表の信頼性を保証するという役割の理解可能性をあげるためには、財務諸表監査の役割を二面的に捉える必要性が生じているからである。なお、本章末尾に

本論文が創設してきた仮説の概要、限界及び課題を掲げていく。

第2節 監査領域における質的特性としての信頼性以外の信頼性

本節では、監査領域における信頼性という用語の整理を実施していく。第4章において財務諸表監査が保証している財務諸表の質を検討してきた。しかしながら、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性にそもそも期待されていた意味は会計情報の質的特性ではない可能性がある。よって、ここでは財務諸表監査と質的特性としての信頼性以外の信頼性の関係をみていく。

そこで、本節では、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性が質的特性ではない可能性を探求する。具体的には、監査領域における質的特性としての信頼性以外の信頼性に関する見解をあげていく。

まず、監査領域において信頼性を質的特性としての信頼性という意味以外でどのように用いているのかをみていく。次に、財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性を質的特性としての信頼性として扱っていない監査領域の見解をみていく。

ここでは、監査領域の信頼性に対する見解をランダムにとりあげている。なぜならば、信頼性という用語に関する先行研究の全てをとりあげることは不可能だからである。

第1項 監査領域における質的特性としての信頼性以外の信頼性

ここからは、監査領域で信頼性という用語が質的特性としての信頼性という意味以外でどのように用いられてきたのかを掲げていく。

まず、本項の分析方法を掲示する。

監査領域で用いられてきた質的特性としての信頼性以外の信頼性の意味は、信じて頼ることができるという一般的な意味(松村[2002]1315)で使用されているとしか言及できない場合が多い。

しかし、英米では日本で信頼性と言及している用語をreliability、credibility、creditability、trustworthy等という用語に分類している。つまり、日本でただ単に信頼性とあらわしている用語は細かく分類することが可能なのである。ここでは、reliability、credibility、creditability、trustworthyを意味別に分類してあらわした佐藤[2008]の研究を参考にし、監査領域で用いられてきた信頼性の意味を分類していく。

佐藤[2008]では、reliability、credibility、creditability、trustworthyを以下のように分類している。

- ①reliabilityの意味…概念フレームワークにおける会計情報の質的特性としての信頼性。
- ②credibilityの意味…システムの信頼性。
- ③trustworthyの意味…システムを運用する人の信頼性。
- ④creditabilityの意味…アウトプットされる情報の信頼性。

以下では、監査領域の先行研究に登場した信頼性を英単語であらわすとどのような意味

になるのかを分析していく。なお、英米でもreliability、credibility、creditability、trustworthyを意味別に分類していない場合、意味別に分類していても論者によって見解が異なっている場合及び用語が乱用されすぎていて混沌としていることに留意されたい。そして、佐藤[2008]では、非常に細かく信頼性の意味をみているが、本論文は分析に佐藤[2008]の研究結果を援用したいため、分析に耐えられるよう信頼性の意味を非常に簡素化しているため、佐藤[2008]と意味の相違が生じる可能性があることに留意されたい。

久保田[1972]は、「ようやく監査人が経営者からの束縛を受けずに、自由に独立性を保持すべきだという教養 (doctrine of independence) がその形を整え出し、またようやく投資家に監査報告書の正確性と信頼性についての気持ちを持たせうようになり、これまでの宿弊はかなり減少したと述べている。」とSEC委員のマッチェズの記述を引用している(久保田[1972]36)。ここでいう信頼性は、監査報告書に備わる信頼性であり、財務諸表に備わる信頼性ではなくアウトプットされる情報の信頼性である。よって、ここで出現する信頼性はcreditabilityである。

碓氷[1992]は、「計画目的および評価基準が定義される場合、監査人は次の点を考慮しなければならない。○業績の達成度を測定するために、エンティティが利用する基準の適合性と妥当性○業績の達成度を評価するためのエンティティの方法の適切さ○収集されたデータの信頼性」と述べている(碓氷[1992]143)。収集されたデータの信頼性は、財務諸表に反映される以前に生じる信頼性である。よって、ここで出現する信頼性は質的特性としての信頼性ではなく、アウトプットされる情報の信頼性である。よって、ここで出現する信頼性はcreditabilityである。

坂上[1993]は、「発注(または自家製作の指図)の管理を有効に行うとともに会計記録の正確性と信頼性を確保するためには、次のような資産の取得手続に関する書類を整備し、会計担当その他の関係部署に回付する体制が必要である。」と述べている(坂上[1993]127)。会計記録は、財務諸表を作成する際に参照するものであり、財務諸表作成前に生じる信頼性である。よって、会計記録の信頼性は財務諸表に備わる質的特性としての信頼性ではなく、アウトプットされる情報の信頼性である。よって、ここで出現する信頼性はcreditabilityである。

渡辺[1993]は、「実地棚卸によって継続記録の信頼性を高めることが非常に困難となり資産の実在性を検証するためには受注・オーダー発令から製造に至る内部統制の信頼性に依存せざるを得なくなる。」と述べている(渡辺[1993]138)。継続記録の信頼性は、継続的に人間が記録をとっているかどうかという意味での信頼性である。すなわち、継続記録の信頼性はシステムを運用する人に関する信頼性である。よって、ここでの信頼性はtrustworthyである。

そして、内部統制の信頼性は、内部統制というシステムが有効に機能しているかどうかという意味での信頼性である。よって、ここでの信頼性はシステムの信頼性であるcredibilityがあてはまる。

また、渡辺[1993]は、「実地棚卸の立会自体が企業の実施する在庫管理手続の信頼性を評

価するという側面を強く有しており、監査人自らが全品の数量カウントを行うものではない。」と述べている(渡辺[1993]139)。在庫管理手続の信頼性は、在庫管理手続きというシステムの信頼性であるためcredibilityがあてはまる。

吉川[1993]は、「システム監査は情報システムの信頼性、安全性、効率性を確かめることを目的とする。これに対してEDP監査は、EDPシステムが適正な財務諸表作成のために有効であることを確かめるために実施される。処理の正確性と信頼性がほぼ同じ意味をもつとすれば、EDP監査の目的はその信頼性を高めることに大きな重点がおかれる。」と述べている(吉川[1993]232)。情報システムの信頼性は、システムそれ自体の信頼性であるためcredibilityがあてはまる。

三澤[1994]は、「次に、証拠力あるいは信頼性の十分性とは、一定の監査要点を立証するのに十分な能力を備えており、監査人としてその証拠力に十分信頼を寄せることができることである。前期の現金項目の監査証拠として物的証拠は、証拠力あるいは信頼性が十分なものであるといえる。」と述べている(三澤[1994]91)。ここでの信頼性は、監査証拠に関連して用いられているため、質的特性としての信頼性ではない。しかし、ここでの信頼性は本項が掲げた信頼性の意味の分類基準から分類することはできなかった。

友杉[2008]は、リスク・アプローチの監査手法の説明において、「『1—監査リスク=信頼性』であるため、監査リスクを小さくすればするほど、信頼性が高まることになる。」と述べている(友杉[2008]100)。ここでの信頼性は、質的特性としての信頼性ではない。リスク・アプローチ監査と質的特性としての信頼性は直接関係がないと考えられるからである。しかし、ここでの信頼性は本項が掲げた信頼性の意味の分類基準から分類することはできなかった。

また、友杉[2008]は、「監査の信頼性を確保する方策として、監査基準の信頼性、監査行為の信頼性、監査意見の信頼性、監査人の信頼性など、多面的な検討が必要である。」と述べている(友杉[2008]97)。ここで多用されている信頼性という用語は質的特性としての信頼性ではないことが明確である。なぜならば、監査人や監査行為の信頼性は会計情報ではないので、これらの信頼性は会計情報が備えている質的特性としての信頼性ではないことが明らかだからである。監査基準はシステムであるため、監査基準の信頼性はシステムの信頼性であるcredibilityである。また、監査行為の信頼性及び監査人の信頼性はシステムを運用する人に関する信頼性であるためtrustworthyである。そして、監査意見の信頼性はアウトプットされる情報の信頼性であるためcreditabilityである。ここでいう監査の信頼性は財務諸表に備わる質的特性としての信頼性ではないが、本項が掲げた信頼性の意味の分類基準から分類することはできなかった。

千代田[2009]は、内部統制の目的である財務報告の信頼性を「②財務報告の信頼性とは、財務諸表及び財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性のある情報の信頼性を確保することという。財務報告は組織の内外の者が当該組織の活動を確認するうえで極めて重要な情報であり、財務報告の信頼性を確保することは、組織に対する社会的な信用の維持・向上に資

することになる。逆に、誤った財務報告は、多くの利害関係者に対して不測の損害を与えるだけでなく、組織に対する信頼を失墜させることとなる。」と解説している(千代田[2009]110-111)。財務報告の信頼性は、内部統制の目的として掲げられているものであるため、財務諸表に備わる質的特性としての信頼性ではないが、本項が掲げた信頼性の意味の分類基準から分類することはできなかった。

ここまで、監査領域における質的特性としての信頼性以外の信頼性をみてきたが、ここからは監査領域における質的特性としての信頼性以外の信頼性を考察していく。

上述してきた監査領域の見解から、信頼性という用語が監査領域で多義的に使用されていることが明確になったのではないだろうか。そして、多義的である信頼性という用語がどのような意味で使用されているのかは、分析をしなければ把握できない程難解なものとなっていることが明らかとなったと考えられる。

また、監査領域における信頼性という用語にも研究者や実務家が独自の水準を設けているように考えられる。たとえば、AとBという監査論者がいると仮定する。そして、AとBとが用いている信頼性の意味が同様だと仮定する。しかし、AとBが用いている信頼性はレベル、すなわち水準が異なる場合が多いと考えられるのである。

そして、監査領域において、信頼性の水準の違いは信頼性という用語を使用する限り、他者と共有することができない。それほど、信頼性という用語は、監査領域における意思の疎通を阻害している場合が多いのである。

監査領域の質的特性としての信頼性以外の信頼性をみてみると、信頼性という用語は、財務会計領域のみならず、監査領域においても、どのような意味、どのようなレベルで使用しているのか専門家でも判断がつかないほど多義的な用語となっていることがわかる。すなわち、信頼性用語ギャップが監査領域においても生じているのである。

第2項 財務諸表監査によって保証される財務諸表の監査領域における信頼性

ここまでは監査領域において信頼性がどのような意味合いで使用されてきたかをみてきたが、ここからは財務諸表監査によって保証される財務諸表の監査領域における信頼性をみていく。なお、本論文は監査領域の信頼性を財務諸表監査が実施されてはじめて財務諸表に生じる信頼性と捉えている。

監査領域における先行研究では、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性を会計情報の質的特性であらわすことが多かったが、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性を会計情報の質的特性ではない側面からあらわしている先行研究も存在している。

信頼性に対してアメリカのCarmichael[1999]は、「credibility (信頼性) とreliability (信頼性) の重要な区別は、その焦点が財務情報に置かれているか、その情報の利用者に置かれているかという点にある。財務情報は、重要な虚偽記載あるいは脱漏を防止し、あるいは発見・修正することによって、よりreliable (信頼できる) になる。財務情報は、当該情報がreliable (信頼できる) であるという利用者の信頼(confidence)を増大することによって、よりcredible (信頼でき

る)になる。…Reliability (信頼性)は会計情報の質的特性である。財務情報の監査は、当該情報がreliable (信頼できる)であるという重要な保証を与え、それによって当該情報のcredibility (信頼性)を高める。」と述べている (Carmichael[1999]40:福川[2002②]10)⁹¹。

Carmichael[1999]の見解をみると、財務諸表監査は会計情報の質的特性としての信頼性 (reliability)、すなわち財務会計領域の信頼性だけではなく、監査領域の信頼性 (credibility)も高めていることがわかる。ただ、Carmichael[1999]では、監査領域の信頼性 (credibility)の具体的な定義に踏み込んでいないため、credibilityの意味内容はわからない。ただ、ここで出現するcredibilityは財務諸表監査によって発生するものであるため、監査領域の信頼性と捉えて問題はないと考えられる。

さらに、イギリスのICAEWは、「監査済財務諸表に信頼性を備えるために、情報は、一貫性のある測定が可能でなければならず、情報は目的適合性 (relevant) の備わった会計基準に準拠し、財務諸表が表現しようとする意味を忠実に表現する (faithfully represent) 必要がある。」と述べている (ICAEW[2013]7)。ICAEWは、財務諸表監査が実施された後に財務諸表に付与される信頼性は財務諸表の質とは別に捉えている。本論文は財務諸表の質とは別に監査済財務諸表に生じている信頼性を監査領域の信頼性と捉えている。

また、福川[2002②]は「財務諸表監査は、財務諸表の『信頼性』の程度を明らかにすることによって、財務諸表利用者の当該財務諸表に対する『信頼』を高めるのである。」と述べている (福川[2002②]11)。

福川[2002②]では財務諸表監査は財務諸表の信頼性 (会計情報の質的特性)を明らかにし、財務諸表の信頼を高めると述べている。福川[2002②]では財務会計領域の信頼性、すなわち財務諸表監査が保証する財務諸表の質に研究の焦点をあて、監査領域の信頼性を明らかにすることは中心命題ではなかった。そして、福川[2002②]では財務諸表監査によって生じる監査領域の信頼性を「信頼」とあらわし、監査領域の信頼性には「保証する」という用語を使用せずに「高める」という用語に限定して使用している。

鳥羽[2001]は、「たとえば監査人に対して関与 (保証) が求められている言明として、『財務諸表』・『営業報告書』・『内部統制報告書』がある。これらの言明の確からしさを立証し、その信頼性を保証することは、現代の監査人に求められている重要な役割である。」と述べている (鳥羽[2001]91)。鳥羽[2000]は、財務諸表の信頼性を保証するという際に、財務諸表監査が質的特性としての信頼性を保証しているという見解をあげている。しかしながら、鳥羽[2001]は監査が営業報告書と内部統制報告書における質的特性としての信頼性を保証しているとは言及していないのである。そして、会計情報の質的特性は財務諸表と性質の異なる営業報告書や内部統制報告書に備わらないと考えられる。よって、ここで出現する営業報告書と内部統制報告書における信頼性は、質的特性としての信頼性ではないと考えられる。

ここまでは財務諸表監査における監査領域の信頼性の保証に関する先行研究をみてきた

⁹¹ 太字部分は筆者が訳している。

が、監査領域の信頼性に言及する場合、保証するという用語を使用しない場合がある。福川[2002②]では監査領域の信頼性に高まるという述語を使用している。また、友杉[2008]では「財務情報の信頼性を確保するには、独立した第三者評価機能を果たす監査の役割が重要である。」と述べており（友杉[2008]97）、信頼性に確保するという述語が使用される場合もある。さらに、山崎[1997]は、「監査人による財務諸表の信頼性の程度の評価によって監査意見を格付けすると、信頼性が低い順に、不適正意見、意見限定付適正意見(範囲・意見限定付適正意見)、無限定適正意見となる。」と述べており（山崎[1997]93）、信頼性に評価するという述語が使用される場合もある。もちろん、先行研究ではその必要性がないことから、述語を意識して使い分けていない場合も多いと考えられる。本論文ではこれらの述語を保証するという用語と同義で扱っていくことにする。なぜならば、述語の使い分けに関する細かな違いを明らかにすることは本論文の主題ではないからである。

また、財務諸表監査における信頼性の保証に関する先行研究の中では、財務諸表監査によってはじめて生じる信頼性があるという見解があっても、その信頼性の意味内容を具体的に説明しているものがみあたらない⁹²。

そして、先行研究では財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性の中に財務会計領域の信頼性と監査領域の信頼性の意味が混合しているものがある。財務会計領域の信頼性と監査領域の信頼性を明確に区分する必要がある。

よって、財務諸表監査が実施されていない財務諸表に備わることができる財務会計領域の信頼性と財務諸表監査が実施されてはじめて財務諸表に備わっている信頼性は必ずしも同様のものではないという仮説を以下で歴史的事実をもとに検証していく。

第3節 会計学に対する本論文の科学的立場

ここまで監査領域における信頼性を考察してきたが、以下では本論文で最も重要となる複数の仮説を創設していくことになる。

仮説を創設する際に、本論文がどのような科学的立場から仮説を創設していくのかを説明していく⁹³。本論文は科学としての会計学を意味論的捉え方によって捉えている。すなわち、意味論的捉え方によって会計学を捉えていない場合は本論文と異なる仮説が導出されることになる。この点は留意されたい。

意味論的捉え方の全てを本論文で説明することはできない⁹⁴。よって、本論文の仮説創設にとって重要な個所だけを説明していく。

まずは、会計学が対象とする経済現象を实在システムと捉える。意味論的捉え方では科学理論が实在システムそのものを正確に捉えることはできないという立場をとっている。

⁹²先行研究の中でも、Siegel&Shim[2005]における「監査の信頼性」としてのreliabilityは「監査にあたって、財務報告が適切に準備されているか、会計手続や内部統制が正しく機能しているかどうかの信頼性」と定義されている（堀内[2008]382）。この点は後ほど考察していく。

⁹³様々な科学的立場についてはAlex[2000]を参照されたい。

⁹⁴意味論については戸田山[2005]を参照されたい。

意味論的捉え方をすると、科学の目的は实在システムに重要な点で類似したモデルを作ることとなる(戸田山[2005]254)。つまり、会計学の理論は経済現象そのものを正しく捉える必要があるのではなく、経済現象と類似した特徴を捉える必要があるという科学的立場を本論文はとっているのである。

会計学が対象とする経済現象を理想化し、抽象化した結果、経済現象と類似関係をもつ会計理論には科学性が備わっていると本論文は捉えている。

理想化とは实在システムが物理的に満たすことの不可能な条件を設定することである。例えば、ビリヤードボールの衝突を観察する際に、ボールとビリヤード台との摩擦や空気抵抗をゼロにすることはできない(戸田山[2005]234)。しかし、仮にボールとビリヤード台との摩擦がゼロだという理想を掲げた場合、ボールはどのように運動するかということを科学は扱う。

抽象化とは实在システムの重要な特徴のみを抽出し、その重要な特徴のみに注目することである。落体の法則を例にあげる(戸田山[2005]233-234)。落下する物体は色、材質、大きさ、形、重さ、放射能を持つかというそれぞれ異なる性質を保持している。しかし、ガリレオによるピサの斜塔の実験では落体の速度に質量は関係ないことが判明した。結局落体の法則に関係するものは速度と落下時間だけである。このように、科学は重要な特徴のみをとりだし、その重要な特徴のみに注目して理論を抽象化している。

このような科学的立場をとっている本論文は、財務諸表の信頼性を保証するという経済現象を正確に捉えようとしているのではなく、財務諸表の信頼性を保証するという経済現象に重要な点で類似している仮説を創設するものである。

第4節 我が国1950年「監査基準」における社会一般の信頼性

ここからは監査領域の信頼性を明らかにするために我が国「監査基準」における信頼性をみていく。「監査基準」とは、金融庁企業会計審議会が公表する公認会計士が監査を行うにあたって遵守すべき規範のことである。

そもそも、我が国における最初の「監査基準」は1950年に企業会計審議会が公表した「監査基準」(以下、1950年「監査基準」という。)であるが、1950年「監査基準」における前文には信頼性という用語が登場する。ここでは監査領域における信頼性を明らかにするために我が国財務諸表監査上で初期に登場した信頼性を1950年「監査基準」の前文からみていく。

まず、1950年「監査基準」は、戦後、アメリカにおける連邦証券諸法のもとでの公認会計士監査を監査実践のほとんどない我が国に導入する際に作成したものである。よって、当時の財務諸表作成者、監査人、財務諸表利用者は、財務諸表監査をほとんど理解していない状況にあった。このような状況を鑑みて、1950年「監査基準」は、社会に対して財務諸表監査の説明をしなければならなかったのである。そこで、1950年「監査基準」には財務諸表監査を説明する役割を持つ前文が含まれることとなったのである。

1950年「監査基準」の「財務諸表の監査について」という前文は3つの要素から構成され

ている。3つの構成要素は、監査の意義、監査の必要性、監査実施の基礎条件である。監査の意義では、財務諸表監査における監査人の役割と財務諸表監査における二重責任の原則⁹⁵がとりあげられている。また、監査の必要性では、企業会計と財務諸表監査の必要性が論じられている。そして、監査実施の基礎条件では、監査を受ける企業の受け入れ体制の必要性と外部の企業関係者の監査に対する協力の必要性が述べられている（鳥羽[1995]39-40）。

では、1950年「監査基準」の前文の監査の意義において出現した信頼性という用語をみていく。1950年「監査基準」の前文では、「この種の監査の目的は、財務諸表が、『企業会計原則』に準拠して作成され、企業の財政状態及び経営成績を適正に表示するか否かにつき、監査人が、職業的専門家としての意見を表明して、財務諸表に対する社会一般の信頼性を高めることである。」と記載されている。

現在の財務諸表監査の役割は財務諸表の信頼性を保証することであるが、1950年における財務諸表監査の役割⁹⁶は財務諸表に対する社会一般の信頼性を高めることだったのである。

現在の監査領域の先行研究では、財務諸表の信頼性を保証するという際の信頼性を質的特性で説明することが多かった。ここで出現した社会一般の信頼性という概念は会計情報の質的特性を指すのであろうか。当該社会一般の信頼性が会計情報の質的特性と異なる意味合いで使用されていたのならば、財務諸表監査が保証している監査領域の信頼性が会計情報の質的特性と別にあることが証明される。

以下では、社会一般の信頼性と会計情報の質的特性が同様のものか異なるものかを歴史的観点から検討していく。

第5節 歴史からみる信頼性の意味の変化

第1項 社会一般の信頼性と質的特性としての信頼性の歴史的比較

1950年「監査基準」において社会一般の信頼性が出現したことは上述してきたが、ここでは社会一般の信頼性と質的特性としての信頼性が同様のものか異なるものなのかを歴史的観点から検討していく。なお、ここでは日本の社会一般の信頼性を用いて説明していくが、なぜアメリカの概念を使用して説明をしないのかという指摘が考えられる。しかし、我が国で最初の監査基準はアメリカの理論を参考に作成されていることから、日本の監査基準の記述はアメリカの監査理論と重要な点で矛盾が生じていないと考えられるため、アメリカの概念を使用していない。

これまでの先行研究では財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性は質的特性としての信頼性として扱われることが多かった。財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性が質的特性としての信頼性だけであるという見解が適切ならば、財務諸表監査の財務諸表の信頼

⁹⁵二重責任の原則は経営者の責任と監査人の責任を明確に分けなければならないことを要求している原則である。具体的には、財務諸表の作成に関する責任は経営者が負い、監査人は経営者によって作成された財務諸表に対する監査意見に責任を負う。

⁹⁶厳密には役割ではなく目的だが、監査の役割と監査の目的の違いに本項は踏み込まない。

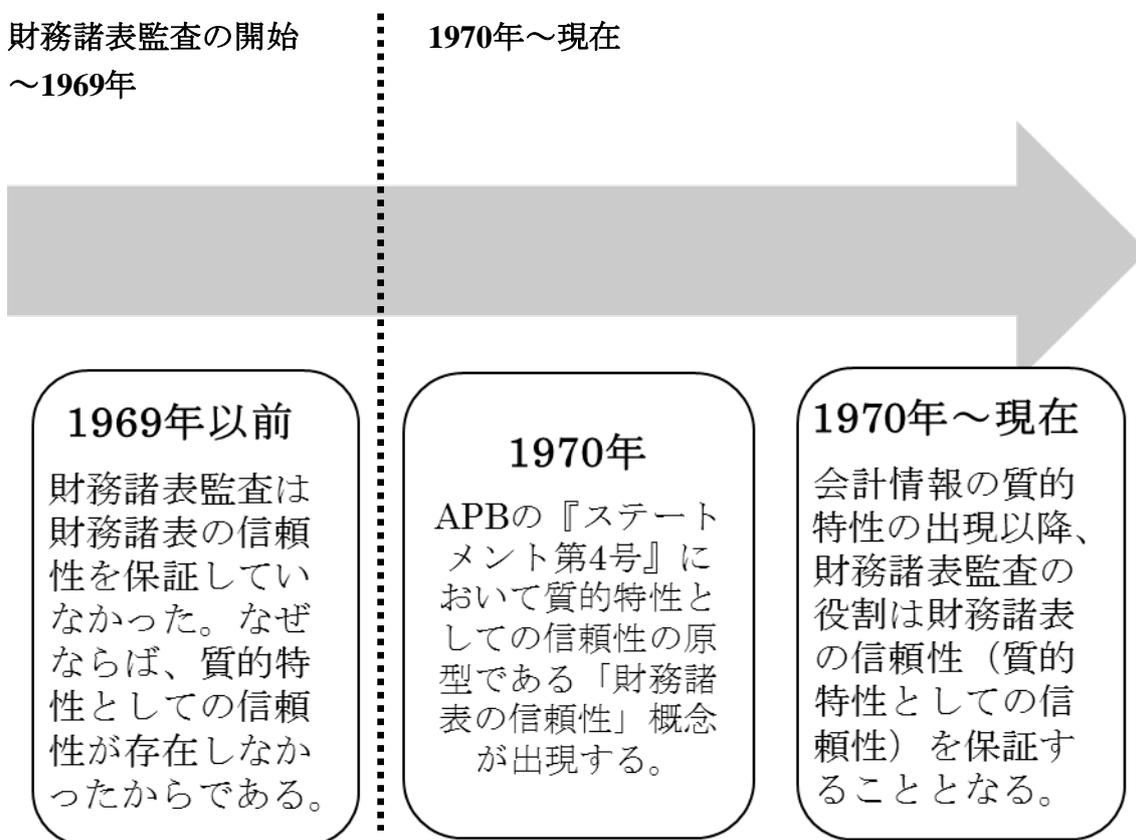
性を保証するという役割は1970年以降に出現したことになる。なぜならば、APBが1970年に公表した『ステートメント第4号』において質的特性としての信頼性の原型（『ステートメント第4号』における財務諸表の信頼性という概念のことである。）がはじめて世の中に誕生したからである⁹⁷。

質的特性としての信頼性が誕生した1970年から財務諸表監査が財務諸表の信頼性を保証するという役割を担ったのならば、1969年以前まで財務諸表監査は財務諸表の信頼性を保証していなかったことになる。財務諸表監査が財務諸表の質的特性としての信頼性だけを保証していたという前提を置くと、質的特性としての信頼性が誕生した1970年から財務諸表監査が財務諸表の信頼性を保証し始めたことになる。

以下では財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性を会計情報の質的特性としての信頼性だけとする仮説が成立した場合における財務諸表監査の役割とAPB『ステートメント第4号』における「財務諸表の信頼性」との関係を図で示す。

⁹⁷APBの『ステートメント第4号』については本論文第2章を参照されたい。ここで、質的特性としての信頼性が最初に公表された報告書は『ステートメント第4号』における「財務諸表の信頼性」という概念ではなく、AICPAが1973年に公表した『財務諸表の目的』でないのかという反論が予想される。この点は見解が異なる箇所だと考えられる。しかし、もし質的特性としての信頼性が最初に公表されたのが『財務諸表の目的』であったとしても、財務諸表監査の役割が1973年に定まったことになるだけである。そして、この箇所は以下の論証への影響はない。よって、この点はこれ以上考慮していかない。

図8 財務諸表監査の役割（財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性を質的特性としての信頼性だけとする仮説を支持した場合。）とAPBの『ステートメント第4号』の関連図



（図は筆者作成。）

財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性を質的特性としての信頼性だけとする仮説を支持した場合、質的特性としての信頼性が出現するまでの1969年以前において財務諸表監査は財務諸表の信頼性を保証していなかったことになるのである。

しかし、我が国財務諸表監査は1969年以前から財務諸表の信頼性を保証していた。1969年以前の財務諸表監査と1970年以降の財務諸表監査の役割が大幅に変更されているという証拠はないし、考えられないのである。よって、財務諸表の信頼性を保証するという財務諸表監査の役割は変化していないのである。

以上のことより、財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性はそもそも質的特性としての信頼性ではなかったことが明らかとなった。

ここで、質的特性としての信頼性を保証していなかった財務諸表監査は、どのような信頼性を保証していたのかという疑問が生じる。

その問いに対して、もともと財務諸表監査の役割は財務諸表の社会一般の信頼性を保証

することだったのではないだろうかという仮説を創設する。なぜならば、我が国1950年「監査基準」における財務諸表監査の目的は、財務諸表に対する社会一般の信頼性を高めることだったからである。

第2項 帰納法的思考が引き起こした信頼性の意味のパラダイム転換

ここまでの検討で、財務諸表監査が保証していた財務諸表の信頼性がそもそも質的特性としての信頼性ではなかったことが明らかとなった。そして、本論文は財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性はそもそも社会一般の信頼性だと考えている。このことから、財務諸表監査が保証している財務諸表の社会一般の信頼性が何らかの理由で質的特性としての信頼性に变化したとしか考えられないのである。

しかし、財務諸表監査が保証していた財務諸表における社会一般の信頼性は質的特性としての信頼性に变化した原因は不明確である。

よって、ここではなぜ財務諸表監査が保証していた財務諸表監査実施後に初めて財務諸表に生じる社会一般の信頼性が財務諸表監査実施前においても財務諸表に存在可能な質的特性としての信頼性（『概念書第2号』における質的特性としての信頼性）に変化したのかその原因を明らかにする。

そもそも信頼性という用語には本論文で指摘した財務会計領域や監査領域において多義的に乱用されているため専門家間でも理解しあえない、信頼性用語ギャップという問題が生じている。このような問題が生じるほど信頼性という用語は意味の混乱を招きやすい用語なのである。

信頼性用語ギャップという問題により、そもそも定義がなされていないため市場関係者間で意味を共有できていなかった社会一般の信頼性は監査領域では自然消滅し、議論されなくなったと考えられる。それに代わって、監査領域では、定義がなされており、市場関係者間がその意味を具体的に把握できる質的特性としての信頼性が登場して以降、質的特性としての信頼性とは何かという点が活発に議論されるようになったと考えている。

だが、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性の意味が変化してきたという先行研究はみあたらない。よって、この現象に適切な説明を与える仮説は未だ存在しない。

そこで、本論文は財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性の意味が変化してきたという現象を説明可能な仮説を創設していく。

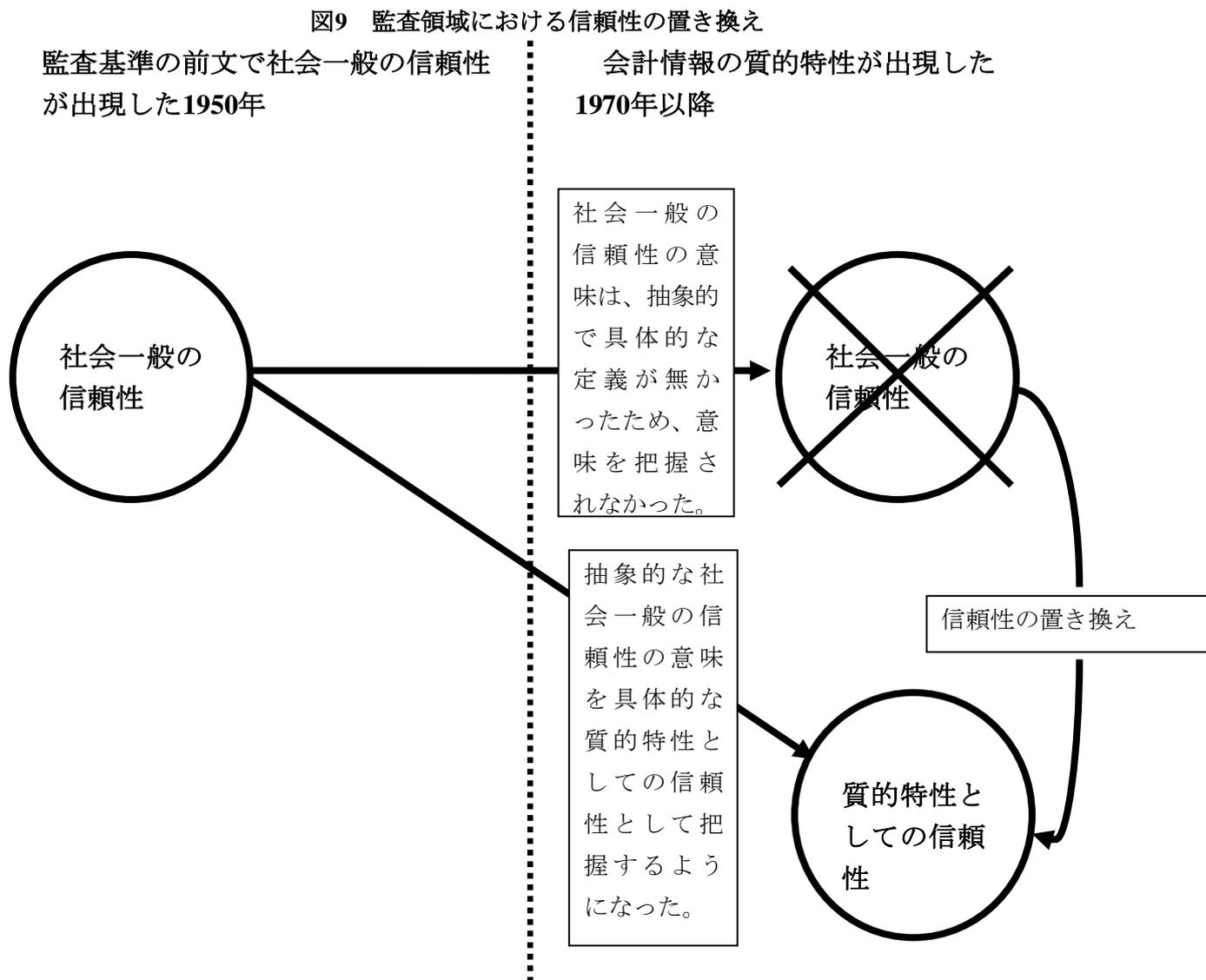
本項は、財務諸表の信頼性の意味が变化した原因を説明する「帰納法的思考が引き起こした信頼性の意味のパラダイム転換」という仮説を創設する。

以下では、まず、信頼性の意味のパラダイム転換の説明をし、次に、帰納法的思考がこの現象を引き起こしてきたということを経史的に論証していく。

そもそも、監査領域では、1950年「監査基準」の前文に出現する抽象的な社会一般の信頼性という概念の意味を具体的に把握することができなかつたと考えられる。よって、概念フレームワークという権威ある形で出現した具体的に概念規定されている質的特性とし

ての信頼性を社会一般の信頼性と同義で扱うようになったのではないだろうか。つまり、抽象的にしか把握することのできなかった社会一般の信頼性が具体的に把握可能な質的特性としての信頼性として把握されたと考えられるのである。

以下では、監査領域における信頼性の意味の変化を図で示す。



(図は筆者作成。)

当該仮説では社会一般の信頼性の意味が質的特性としての信頼性の意味に置き換えられたと述べたが、果たしてそのようなことがありうるのだろうか。

この点は、質的特性としての信頼性の史の変遷をみると明かになる。我が国における概念フレームワークは2004年に登場し、その歴史がまだ浅いため、歴史を根拠に展開する当該仮説では我が国概念フレームワークを使用していない。よって、ここでは質的特性と

しての信頼性がはじめて出現したアメリカの歴史をとりあげる⁹⁸。

1970年にAPBが公表した『ステートメント第4号』において「財務諸表の信頼性」という概念が出現した。そして、『ステートメント第4号』において3つの角度から「財務諸表の信頼性」という概念は説明されている。「財務諸表の信頼性」の説明では、財務諸表の利用者は、独立監査人の報告書に注意を払い、財務諸表が監査されたことを確かめる必要があると述べられている。1970年の『ステートメント第4号』における「財務諸表の信頼性」は1950年「監査基準」に出現する社会一般の信頼性と意味が類似していると考えられる。なぜならば、どちらの信頼性も財務諸表監査が実施されることによってはじめて財務諸表に信頼性が生じるという点が同様だからである。

そして、1973年にAICPAが公表した『財務諸表の目的』において質的特性としての信頼性が出現した。『財務諸表の目的』における質的特性としての信頼性は2つの観点から説明されている。信頼性は情報の性質によって異なるということ、会計情報が信頼できるという要件は、情報が100%正確であることを意味していないということである。1973年の『財務諸表の目的』における質的特性としての信頼性は財務諸表監査を必要条件としていない。

これまでみてきたように、1973年の『財務諸表の目的』における質的特性としての信頼性の意味と1970年の『ステートメント第4号』における「財務諸表の信頼性」の意味が乖離しはじめている。このことから、1973年の『財務諸表の目的』における質的特性としての信頼性の意味と『ステートメント第4号』における「財務諸表の信頼性」と同様の意味をもつ社会一般の信頼性の意味が乖離しはじめたことが判明する。

さらに、1980年にFASBが公表した『概念書第2号』の質的特性としての信頼性の意味は、『ステートメント第4号』の「財務諸表の信頼性」の意味と大幅に乖離し、『財務諸表の目的』における質的特性としての信頼性の意味とも乖離した。結局『概念書第2号』の質的特性としての信頼性は、1979年以前の財務会計の概念フレームワークで出現した質的特性としての信頼性と全く意味の異なる検証可能性、中立性、表現の忠実性という下位概念をもつ質的特性としての信頼性へと変化した。

このような歴史を振り返ってみると、『ステートメント第4号』において「財務諸表の信頼性」という概念が出現した当時、会計や監査の専門家たちは財務諸表監査が「財務諸表の信頼性」という概念を保証するものだと認識したと考えられる。根拠は2つあげられる。第1に、社会一般の信頼性という抽象的な概念は、より具体的に把握できる「財務諸表の信頼性」という概念に置き換えて考えることが可能だったからである。第2に、「財務諸表の信頼性」という概念の説明には、財務諸表監査に関するものが含まれており、社会一般の信頼性に期待するであろう意味が「財務諸表の信頼性」という概念に含まれていたからである。『ステートメント第4号』が出現した後に、定義がなされていないため関係者の間で意味を共有できなかった社会一般の信頼性が定義がなされており市場関係者が意味を具体的に把握できる「財務諸表の信頼性」という概念に置き換わることとなったのではないだ

⁹⁸アメリカにおける質的特性としての信頼性の詳しい歴史は、本論文第2章を参照されたい。

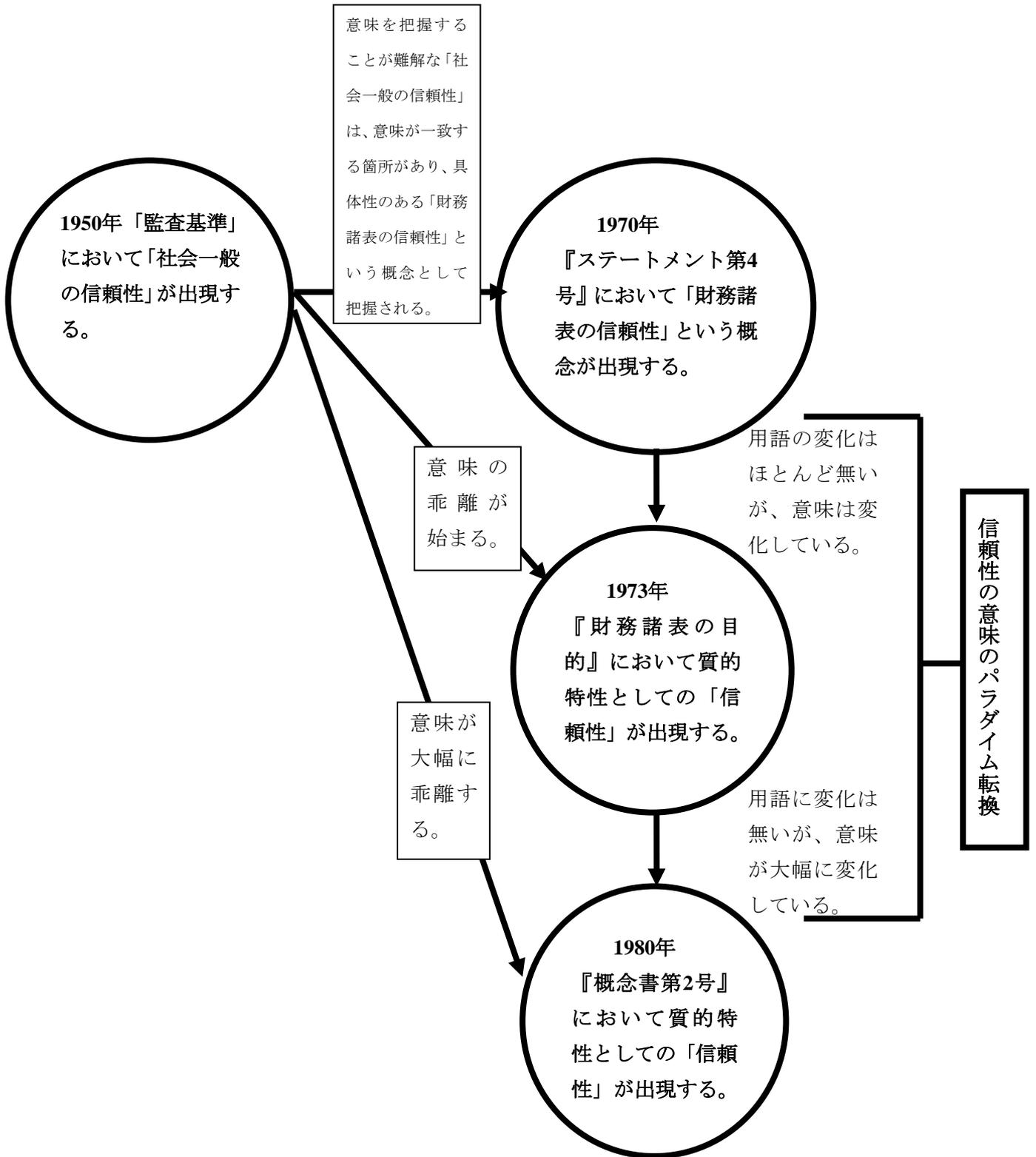
ろうか。

しかし、「財務諸表の信頼性」という概念の意味と『財務諸表の目的』における質的特性としての信頼性の意味は乖離していくことになる。さらに、「財務諸表の信頼性」という概念の意味は『概念書第2号』の質的特性としての信頼性の意味とは大きく乖離することになった。つまり、アメリカの概念フレームワークにおいて用語が統一された質的特性としての信頼性（『ステートメント第4号』においては「財務諸表の信頼性」という概念）という概念が繰り返し登場してきたのに対して、質的特性としての信頼性もつ意味が変化し続けたことにより、信頼性という用語は変化せずに、信頼性の意味のパラダイム転換が生じたといえるのではないだろうか。

これまでの考察から、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性は、社会一般の信頼性からFASBの『概念書第2号』における質的特性としての信頼性という社会一般の信頼性とは全く異なる概念の意味にパラダイム転換していったという仮説が創設できる。

以下、アメリカの概念フレームワークにおける質的特性としての信頼性の史的変遷から、信頼性の意味がパラダイム転換してきたという仮説を図で示す。

図10 質的特性としての信頼性の史的変遷と意味のパラダイム転換



(図は筆者作成。)

さらに、アメリカの概念フレームワークだけでなくイギリスの概念フレームワークにおいても信頼性の意味のパラダイム転換がみられた。アメリカだけでなく、イギリスでも信頼性の意味のパラダイム転換が起きたということを説明できれば、この仮説の説得力が増加するといえる。

1975年に公表されたイギリスにおける概念フレームワークの原点といえる『コーポレートレポート』によれば、質的特性としての信頼性 (reliable) は「提示された情報は、利用者から信頼性 (degree of confidence) を寄せることができる」と評価可能な程度に信頼 (reliable) できるものでなければならない。検証可能ではない企業が提供する有用な情報が特定の状況で独立して (independently) 検証された (verified) 場合、コーポレートレポートに含まれる情報の信頼性 (credibility) が向上する。」と定義されている (ASSC[1975]29)。『コーポレートレポート』で述べられている検証を実施する主体は財務諸表監査を実施する監査人のことであろう。なぜならば、検証 (verified) に独立性 (independently) が求められる場合、その仕組みを担保しているのは財務諸表監査しか考えられないからである。よって、財務諸表監査が存在しなければ質的特性としての信頼性は会社報告書に備わらないということになる。つまり、イギリスにおける最初の概念フレームワークと捉えられる『コーポレートレポート』においても財務会計領域の信頼性である質的特性としての信頼性は財務諸表監査が実施されてはじめて生じる監査領域の信頼性と同様のものだったのである。

次に1989年にICAEWが公表し、ASCに提出したイギリスの概念フレームワークである『ソロモンズレポート』をみていく。『ソロモンズレポート』をみると質的特性としての信頼性が財務会計領域における信頼性と財務諸表監査が実施されてはじめて生じる監査領域の信頼性という2つの意味をもちだしたことがわかる。

『ソロモンズレポート』では、会計数値が会計担当者から独立した有資格の観測者 (qualified observer) によって検証されるならば、その情報は信頼できるものとなると言及されている (菊谷[2002]57)。独立した有資格の観測者とは財務諸表監査を実施する公認会計士のことであろう。この点から、財務会計領域の信頼性である質的特性としての信頼性は財務諸表監査が実施されてはじめて生じる監査領域の信頼性と同様のものとして扱われていることがわかる。

しかし、『ソロモンズレポート』における質的特性としての信頼性には表現の忠実性、包括性、検証可能性という下位概念が付け加えられることとなった。質的特性としての信頼性の下位概念に財務諸表監査を必要としない質的特性が付け加えられたことにより、『ソロモンズレポート』における質的特性としての信頼性と財務諸表監査を必要としていた『コーポレートレポート』の質的特性としての信頼性の意味が乖離しはじめていることが判明した。

そして、1999年にイギリスのASBが公表した『財務報告基準書』では、質的特性としての

信頼性と第三者による保証や検証の関係とはどのようなものかという議論が重視されず、質的特性としての信頼性の下位概念とは何かという議論が中心になっていった。『財務報告基準書』における質的特性としての信頼性は財務諸表監査を必要条件としておらず、財務諸表監査を必要条件としていた『コーポレートレポート』の質的特性としての信頼性と完全に意味が乖離したといえよう。

イギリスの財務会計の概念フレームワークの流れをみていくと、そもそも財務会計領域における信頼性である質的特性としての信頼性は、財務諸表監査があつてはじめて存在する監査領域の信頼性だったにもかかわらず、その点が軽視されていき、最終的に信頼性の意味が財務諸表監査を必要としない信頼性にパラダイム転換したことが明らかとなった。

信頼性の意味がパラダイム転換したことは、帰納法が保持している問題点から科学的に説明することができる。ここでは特にイギリスにおける質的特性としての信頼性の意味のパラダイム転換を前提に説明していく。質的特性としての信頼性があらわれた初期段階では、質的特性としての信頼性は、財務諸表監査が保証して初めて生じるものであるといえた。意味の乖離が進行している段階においても、質的特性としての信頼性は財務諸表監査が保証して生じるものと捉えることができた。この段階において、帰納的思考法をとると、将来出現する質的特性としての信頼性についても、やはり財務諸表監査が保証して生じるものであるという予言が導き出せるのである。このような予言が普遍化し、質的特性としての信頼性の意味をもつ財務会計領域の信頼性と財務諸表監査が実施されてはじめて財務諸表に生じる信頼性の意味をもつ監査領域の信頼性の意味が大幅に乖離しても財務会計領域の信頼性と監査領域の信頼性が同一のものであるという考え方が主流になったのではないのだろうか。

さらに、質的特性としての信頼性はその意味が変化し続けているにもかかわらず、信頼性という用語は変化しなかった。信頼性という用語は信頼性用語ギャップという問題を引き起こす程に多義的で抽象的な用語である。このような特徴のある信頼性という用語は理論変化のダイナミクスを適切に捉えることができないのである。理論変化のダイナミクスとは、理論が作成され、その後理論が検証・評価を受けた後に修正されることにより、ある理論が他の理論に置き換えられていくプロセスのことである（戸田山[2005]222）。

財務会計の概念フレームワークが修正され、質的特性としての信頼性の意味が修正される毎に信頼性という用語自体を変化させなかったことが信頼性の意味のパラダイム転換を捉えられないものとしたのである。つまり、信頼性の意味のパラダイム転換は、市場関係者が認識しにくいものになっていたのである。

これまで、帰納法的思考が引き起こした監査領域の信頼性の意味のパラダイム転換という仮説を説明してきた。財務諸表監査が保証しているとされてきた信頼性が質的特性としての信頼性として把握されてきたことはすでにわかっている。そして、帰納法的思考が引き起こした監査領域の信頼性の意味のパラダイム転換という仮説で説明すれば、なぜ財務諸表監査が保証しているとされてきた信頼性が質的特性としての信頼性として把握される

ようになったのかを適切に説明することができる。また、なぜ財務諸表監査が保証しているとされてきた信頼性が質的特性としての信頼性に変化してきたのかを説明できる仮説は他にない。よって、本論文では、帰納法的思考が引き起こした監査領域の信頼性の意味のパラダイム転換という仮説を信頼性の意味が変化したことの原因としていく。

第6節 財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性の検討

第1項 信頼性に期待されていた意味の探求

ここまで財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性はそもそも質的特性としての信頼性ではなかったことを論証してきたが、ここからは財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性に元来期待されていた意味は何だったのかということを探求していく。

まずは、社会一般の信頼性という概念から考察していく。

(1) 社会一般の信頼性

我が国において財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性は、そもそも1950年「監査基準」に出現した社会一般の信頼性であったといえる。だが、社会一般の信頼性という用語は概念規定されていない。よって、財務諸表監査に期待されていた財務諸表の信頼性を保証する(高める)という慣用句における信頼性の意味を完全に明らかにすることはできないのである。

しかしながら、財務諸表監査に期待されている財務諸表の信頼性を保証するという慣用句を財務諸表監査の役割から分析していけば、当該慣用句における信頼性にどのような意味が期待されていたのかがある程度明らかになるだろう。ここでは、社会一般の信頼性という用語が登場した1950年「監査基準」と2013年現在の「監査基準」(以下、2013年「監査基準」という。)から財務諸表監査の役割(2013年「監査基準」では役割ではなく、目的としている。)をみていく。ここで2013年の「監査基準」をみていくのは、1950年における財務諸表監査の役割と現在における財務諸表監査の役割に変更がないことを確かめる必要があるからである。

1950年「監査基準」の前文において財務諸表監査の役割は、「この種の監査の目的は、財務諸表が、『企業会計原則』に準拠して作成され、企業の財政状態及び経営成績を適正に表示するか否かにつき、監査人が、職業的専門家としての意見を表明して、財務諸表に対する社会一般の信頼性を高めることである。」と述べられている(企業会計基準審議会[1950])。

そして、2013年現在の「監査基準」の「第一 監査の目的」では、「財務諸表の監査の目的は、経営者の作成した財務諸表が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかについて、監査人が自ら入手した監査証拠に基づいて判断した結果を意見として表明することにある。」と述べられている(企業会計審議会[2013])。

これら2つの監査基準から、財務諸表監査の役割は、財務諸表が会計の基準に準拠して作成され、適正に表示されているかどうかについて、監査人が監査意見を表明することとい

える。1950年における財務諸表監査も2013年における財務諸表監査も監査意見を表明するという監査の目的に変更はないのである。なおかつ、1950年「監査基準」では監査意見を表明することによって社会一般の信頼性が高まるということを述べている。この点は、財務諸表監査の結果、社会一般に存在する財務諸表利用者の信頼性が高まると考えるのが自然だろう。

1950年「監査基準」の当該箇所に限っていえば、1950年「監査基準」は、2013年「監査基準」に比べ財務諸表監査が社会に与える影響について詳しく記述されていたといえる。1950年「監査基準」が作成された当時は、我が国で財務諸表監査が理解されていなかったため、財務諸表監査がどのようなものかを社会に伝える必要があったからであろう。ここまで社会一般の信頼性を考察してきたが、社会一般の信頼性という概念は概念規定されておらず、抽象的である。よって、社会一般の信頼性に期待されていた意味を明らかにするためには社会一般の信頼性に期待されていた意味を満たす具体的な専門用語を探求する必要がある。

なお、社会一般の信頼性に期待されていた意味をあらわす概念は、以下の4つの特徴を備えていなければならない。

第1に、社会一般の信頼性は、財務諸表監査によって担保されるため、基本的に監査上の概念で説明されなければならない。なぜならば、会計の概念は、財務諸表作成者側から作成されていることが多く、財務諸表監査が財務諸表に関与することにより生じる現象は監査領域の概念でしか説明できないことが多いからである。

第2に、社会一般の信頼性に期待されていた意味は具体的な概念であらわされなければならない。なぜならば、信頼性という用語は多義的に乱用されてきているため、社会一般の信頼性に期待されていた意味を抽象的に把握しても、さらなる意味の混乱が待ち受けているだけだからである。

第3に、社会一般の信頼性に期待されていた意味に適合する概念は、社会一般の信頼性という意味を過不足なくあらわす概念でなければならない。なぜならば、社会一般の信頼性に期待されていた意味に適合する概念が社会一般の信頼性より広範すぎる意味をもっていても、狭小な意味しかもっていないくても、異なる意味をあらわすことになるからである。

第4に、社会一般の信頼性に期待されていた意味は、財務諸表監査の結果生じるものでなければならない。そうでなければ、1950年「監査基準」の監査意見を表明した結果として、社会一般の信頼性が高まるという社会一般の信頼性の定義に反することになるからである。

ここで、社会一般の信頼性に類似する概念を探求するのではなく、社会一般の信頼性の意味を正確に把握する必要があるのではないのかという指摘が考えられる。

しかしながら、本論文は会計学を意味論的に捉えているため、社会一般の信頼性の意味を正確に把握する必要は無く、社会一般の信頼性に重要な点で類似する概念を探すだけで問題はないと考えている。

(2) 適正性

ここまで、社会一般の信頼性に期待されていた意味を満たす具体的な専門用語を探求する必要性を論じてきたが、まずは、監査領域で重要な概念と捉えることができる適正性をみていく。

適正性とは、企業の利害関係者に対してその企業の財政状態と経営成績を明らかにし、利害関係者の判断を誤らしめないように、会計原則に準拠しており、真実かつ適切に表示されている財務諸表が備える性質であると一般的に解釈されている。また、適正性概念に関する代表的な研究者である高田[1976]は、「監査論上の多くの基本概念は究極的には『適正性』概念という包括的にして最高位の概念に結びつく。」と述べている(高田[1976]103)。

果たして、社会一般の信頼性に期待されていた意味を適正性は満たすのであろうか。1950年「監査基準」の前文では、財務諸表が適正に表示されていることを通して、社会一般の信頼性が高まると述べられている。財務諸表が適正に表示されていることは、財務諸表に適正性が備わっていることをあらわす。このことから、財務諸表に適正性が備わっていることの後に社会一般の信頼性が高まることがわかる。適正性と社会一般の信頼性には前後関係があるということである。つまり、適正性と社会一般の信頼性は異なる概念であることが明らかとなった。よって、適正性は社会一般の信頼性に期待されていた意味を満たさない。

(3) 社会的信頼性

ここまで適正性が社会一般の信頼性に期待されていた意味に適合しないことを主張してきたが、ここからは社会的信頼性という概念が社会一般の信頼性に期待されていた意味に適合するかをみていく。

社会的信頼性という用語は監査領域で使用される概念の中でも、社会一般の信頼性と類似する名称の概念だったため、ここでとりあげることにした。

社会的信頼性に対して久保田[1972]は、「かくて、会計報告の制度化の課題とは、かかる意味でのwhyおよびwhoを基礎にして、whatに関する問題をディスクリプタの内容とし、さらにwhereとwhenに関する問題を伝達の問題として、これらの制度化をはかることの諸問題について考えるべきである。しかし、かかる会計報告の制度に社会的信頼性を確保し、その社会的意義を果たすには、この制度の運用に関する問題として別の措置を講ぜねばならない。」と述べている(久保田[1972]228)。

久保田[1972]から、社会的信頼性と1950年「監査基準」における社会一般の信頼性とのあらかわそうとしている意味が同様の可能性はある。

しかしながら、久保田[1972]において社会的信頼性はその具体的な定義や内容が示されていない。社会的信頼性は、社会全体からみた信頼性を指そうとしていることはわかるが抽象的な概念であり、具体的ではない。よって社会的信頼性は、社会一般の信頼性にそもそ

も期待されていた意味をあらわす概念として不完全である⁹⁹。

(4) 経営的信頼性、情報的信頼性、信頼

ここまで社会的信頼性が社会一般の信頼性に期待されていた意味に適合しないことを主張してきたが、ここからは経営的信頼性、情報的信頼性及び信頼という概念が社会一般の信頼性に期待されていた意味に適合するかをみていく。

実質的ないし経営的な信頼性について中野[2008]は、「実質的ないし経営的な信頼性として、企業の『収益性』と環境保護責任のような『社会責任』があげられている。」と述べている(中野[2008]195)。当該実質的ないし経営的な信頼性は、収益性と社会責任を対象にしており、財務諸表監査の後に生ずるものではないため、社会一般の信頼性に期待されていた意味に適合しない。

また、情報的信頼性について中野[2008]は、「情報そのものの、テクニカルな意味の情報的『信頼性』としては『会計方針の継続性』が守られているかどうかという観点と、『監査意見が付せられた年度があるかどうか』といった観点があげられる。」と述べている(中野[2008]195)。情報的信頼性は、監査意見が表明されることによって高まるため、社会一般の信頼性に適合する可能性がある。

しかし、情報的信頼性は会計方針の継続性が守られていた場合においても高まる。よって、情報的信頼性は、財務諸表監査とは関係なく高まるものであることがわかる。社会一般の信頼性は財務諸表監査後に生じるものであるため、財務諸表監査と関係なく高まる情報的信頼性は、社会一般の信頼性に期待された意味よりも広範な意味をもつといえる。よって、情報的信頼性は社会一般の信頼性に期待されていた意味に適合しない。

ここからは信頼という概念をみていく。蟹江[2008]は、監査に対する信頼を「監査利用者の監査に対する信頼とは、監査に期待されている役割が監査人によって適切に果たされると監査利用者が信じる確率である。」と述べている(蟹江[2008]140)。ここでいう監査利用者は、「不特定多数の投資者を主体とする集団」と定義されている(蟹江[2008]140)。蟹江[2008]が述べる監査に対する信頼は、社会一般の信頼性に期待されていた意味に適合する可能性がある。

しかしながら、監査に対する信頼という概念は具体性に乏しいように考えられる。社会一般の信頼性に期待されていた意味をみたく概念は、監査に対する信頼という概念より具体的な意味をもつ概念でなければならないのである。なぜならば、信頼性は、多義的に乱用される用語であるため、具体的にその内容を把握できなければ、様々なレベル、様々な意味によって一人歩きする概念だからである。

⁹⁹なお、社会的信頼性に対して林[1993]は、「財務諸表監査は、企業が公表する財務諸表について、少なくとも被監査会社から独立した公認会計士が一般に公正妥当と認められる監査基準に準拠して、その適否に関して意見を表明することにより、その社会的信頼性を高めるために行われるものである。」と述べている(林[1993]19-33)。

(5) 『ASOBAC』の信憑性

ここまで社会的信頼性が社会一般の信頼性に期待されていた意味に適合しないことを主張してきたが、ここからはアメリカ会計学会が公表した基礎的な監査概念がまとめてある『ASOBAC』¹⁰⁰に出現する信憑性 (credibility) という概念が社会一般の信頼性に期待されていた意味に適合するかをみていく。なお、本論文ではcredibilityという用語が様々な意味で登場しているが、これはcredibilityという用語が会計学において多義的に使用されてきたからである。

信憑性とは、『ASOBAC』において使用されている概念であり、監査機能が情報の質を統制 (control) することにより情報利用者が認識する概念である。情報の質とは、『ASOBAC』が出現した当時では『ASOBAT』の会計情報の基準であった¹⁰¹。現在は、概念フレームワークに掲げられている会計情報の質的特性のことである。信憑性を理解するためには統制を理解する必要があるため、統制の説明を行う。統制とは、監査機能の結果、情報の質が管理 (コントロール) されることと考えられる。

監査機能が情報の質を統制 (管理) していることを『ASOBAC』では、「監査機能を加えることは、情報の質に対する**統制**として役立つ。なぜならば：

1. 監査機能は、利用者の要求や期待を反映していると考えられる確立された規準にもとづいて、会計情報が第三者によって検証されていることを保証するからである。
2. 情報作成者は、自己の作成した情報について第三者による専門的な検査がなされることを知っているので、監査機能は情報作成者が利用者の規準に合致するような方法で会計過程を遂行することを促すからである。」と述べている (AAA[1980]13 : 鳥羽[1982]25)。

上述した統制の定義における1の文章は、監査が直接的に情報の質を統制 (管理) していることをあらわしている。また、2の文章は、監査が間接的に情報の質を統制 (管理) していることをあらわしている。

そして、『ASOBAC』は信憑性について、「監査機能は情報の**信憑性**を高める。というのは、情報利用者が、上に述べた種類の統制が伝達過程に存在しているとの信頼をもつことができるからである。」と「統制」から情報利用者にもたらされる「信憑性」を述べている (AAA[1973]13 : 鳥羽[1982]25)。つまり、財務諸表監査が行われることにより情報の質が「統制」され、そのことにより財務諸表利用者の信憑性が高まるのである。また、「統制」があってはじめて情報利用者の「信憑性」が高まるため、「統制」を「信憑性」の下位概念

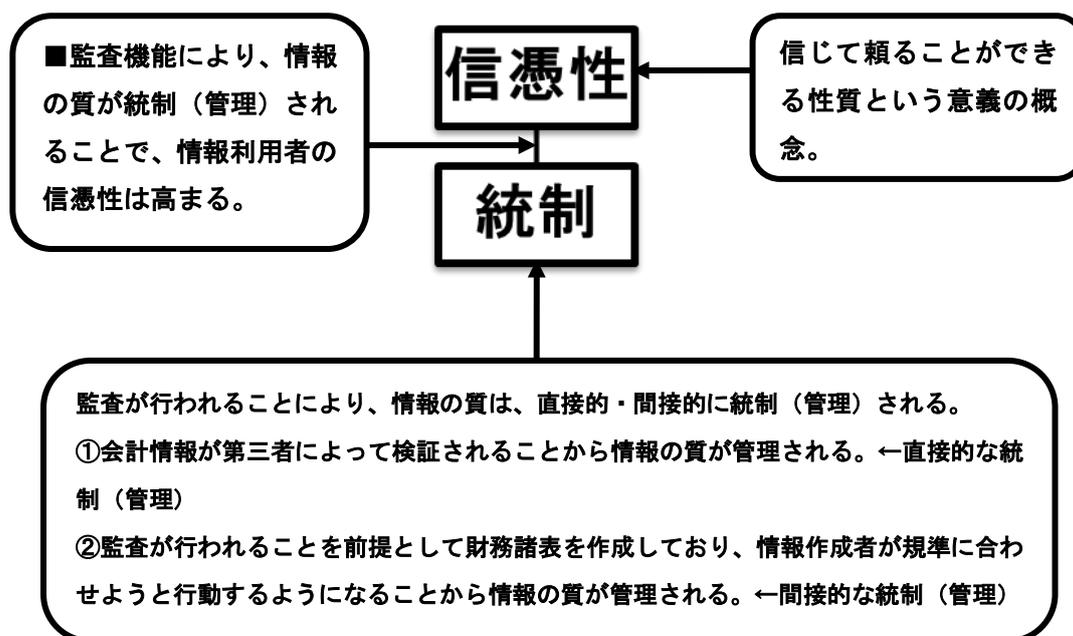
¹⁰⁰A STATEMENT OF BASIC ACCOUNTING THEORYのことである。我が国では『基礎的監査概念』とよばれている。以下、『ASOBAC』と省略する。

¹⁰¹『ASOBAC』においては、「最広義には、監査の機能は利用者が行う第二の判断、すなわち伝達された情報の質の評価を助けることにある。この機能はこれまで『証明機能』とよばれてきた。」と述べられている (AAA[1973] : 鳥羽[1987]19)。そして、会計情報の質的属性の説明において『ASOBAC』は、「監査の役制の定義に関して、会計情報の質的属性を一般化するためには、より一般的な規準の体系が必要とされる。会計情報の一般的な『質的』規準の体系を明らかにしたこれまでの最大の努力は、ASOBATに見出される。」と述べている (AAA[1973] : 鳥羽[1987]24)。ここから、本論文第2章で掲げた『ASOBAT』の会計情報の基準を監査が評価していることがわかる。『ASOBAT』で掲げられた会計情報の基準は、その概念構成が変化し、現在会計情報の質的特性とよばれているものである。

と位置づけても矛盾はないと考えられる。

以下では、上述してきた「信憑性」と「統制」を図で示す。

図11 『ASOBAC』における信憑性と統制をあらわす図



（AAA[1980]13：鳥羽[1982]25を参照して作成。）

社会一般の信頼性に期待されていた意味をあらわす概念は、以下の4つの特徴を備えていなければならないと本論文は主張してきた。

第1に、社会一般の信頼性は、財務諸表監査によって担保されるため、基本的に監査上の概念で説明されなければならない。なぜならば、会計の概念は、財務諸表作成者側から作成されていることが多く、財務諸表監査が財務諸表に関与することにより生じる現象は監査領域の概念でしか説明できないことが多いからである。

第2に、社会一般の信頼性に期待されていた意味は具体的な概念であらわされなければならない。なぜならば、信頼性という用語は多義的に乱用されてきているため、社会一般の信頼性に期待されていた意味を抽象的に把握しても、さらなる意味の混乱が待ち受けているだけだからである。

第3に、社会一般の信頼性に期待されていた意味に適合する概念は、社会一般の信頼性という意味を過不足なくあらわす概念でなければならない。なぜならば、社会一般の信頼性に期待されていた意味に適合する概念が社会一般の信頼性より広範すぎる意味をもっている、狭すぎる意味しかもっていない、異なる意味をもたらすことになるからである。

る。

第4に、社会一般の信頼性に期待されていた意味は、財務諸表監査の結果生じるものでなければならない。そうでなければ、1950年「監査基準」の監査意見を表明した結果として、社会一般の信頼性が高まるという社会一般の信頼性の定義に反することになるからである。

『ASOBAC』で出現した信憑性という概念は上述した4つの特徴を備えているのである。そして、本論文で考察してきた概念でこれらの特徴を全て満たす概念は存在しない。

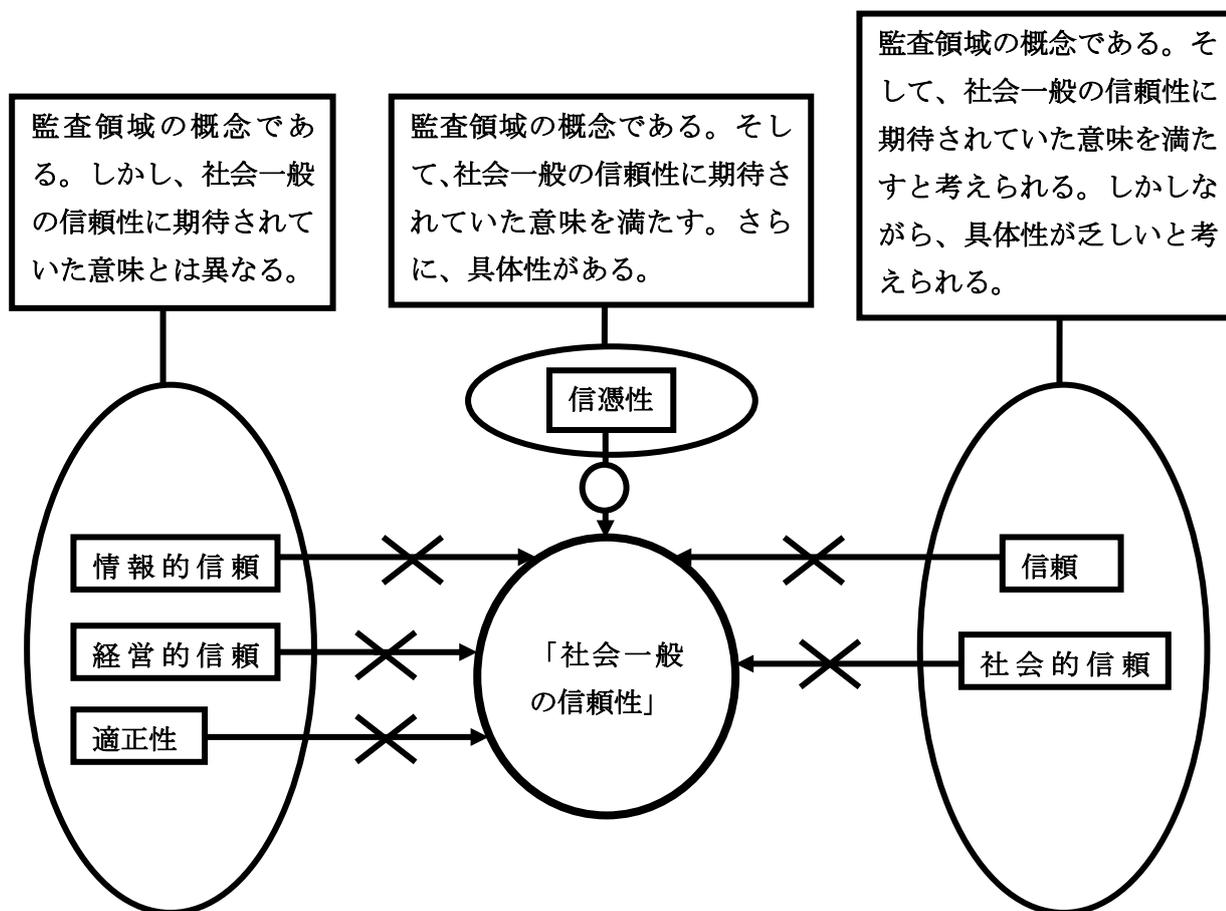
よって、『ASOBAC』で登場した信憑性という概念は、1950年「監査基準」における社会一般の信頼性にそもそも期待されていた意味を備えているといえるだろう。

つまり、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性にそもそも期待されていた意味は『ASOBAC』の信憑性だと捉えることができる。そして、現段階においては、社会一般の信頼性という概念を忠実にあらわすことが可能な概念は、『ASOBAC』の信憑性以外考えることができない。このようなことから、社会一般の信頼性という概念を『ASOBAC』の信憑性とするのは、あくまで消極的結論であって、積極的結論ではないことに留意されたい。

しかし、『ASOBAC』の信憑性以上に社会一般の信頼性という概念を忠実にあらわす概念C（説明上この概念を概念Cとだけである。）が出現した場合、社会一般の信頼性の意味は『ASOBAC』の信憑性から概念Cに置き換わることになる。なぜならば、会計学を意味論的に捉えると、より経済現象に類似した概念で仮説を創設することが望ましいと考えられるからである。

以下では、社会一般の信頼性に期待されていた意味の探求プロセスを図で示す。

図12 社会一般の信頼性に期待されていた意味の探求プロセス



(図は筆者作成。)

第2項 財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性の二面性

ここまで、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性は、そもそも社会一般の信頼性であり、社会一般の信頼性は信憑性という概念で具体的に把握できるということを論証してきた。

しかし、前章において財務諸表監査が財務諸表の有用性を保証しており、そのことを財務諸表の信頼性を保証するという慣用句であらわすことができると論証してきた。

つまり、財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性の意味が2つあらわれることとなったのである。

そこで、ここでは財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性が2つの意味を備えることが適切なのかを検討していく。

(1) 有用性と信憑性という2つの意味から構成される信頼性

前章で、財務諸表監査が保証する会計情報の質的特性は、目的適合性と忠実な表現であ

ることを論証してきた。そして、この目的適合性と忠実な表現を備えている財務諸表は財務報告の目的を満たしているのである。よって、財務諸表監査は財務諸表が有用性を見たいしているのかを保証しているということが明確になった。

また、財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性は、そもそも会計情報の質的特性ではなく、社会一般の信頼性であったことが明確になった。そして、社会一般の信頼性を具体的に説明する概念が『ASOBAC』における信憑性であることを論証してきた。

ところで、信頼性に対してCarmichael[1999]は、「credibility (信頼性) とreliability (信頼性) の重要な区別は、その焦点が財務情報に置かれているか、その情報の利用者に置かれているかという点にある。財務情報は、重要な虚偽記載あるいは脱漏を防止し、あるいは発見・修正することによって、よりreliable (信頼できる) になる。財務情報は、当該情報がreliable (信頼できる) であるという利用者の信頼(confidence)を増大することによって、よりcredible (信頼できる) になる。…Reliability (信頼性) は会計情報の質的特性である。財務情報の監査は、当該情報がreliable (信頼できる) であるという重要な保証を与え、それによって当該情報のcredibility (信頼性) を高める。」と述べている (Carmichael[1999]40;福川[2002②]10) ¹⁰²。

Carmichael[1999]は、会計情報の質的特性を財務諸表監査が保証し、それによって利用者の側面からみた情報の信頼性 (credibility) が高まることを主張している。Carmichael[1999]が用いているcredibilityが『ASOBAC』で出現した信憑性 (credibility) を指しているか否かは、credibilityという用語が会計学上多義的に使用されてきたため定かではない。

しかし、財務諸表監査は2種類の信頼性に関与しているという点で、Carmichael[1999]の主張と本論文の主張は同様である。

まず、財務諸表監査が財務会計領域の信頼性 (財務諸表の質) を保証しているという点は、本論文の見解もCarmichael[1999]の見解も相違がない。Carmichael[1999]の財務諸表監査が情報利用者の信頼性を高めると捉えている見解を本論文では監査領域の信頼性を保証しているという見解であらわしているのである。

そして、福川[2002②]は「財務諸表監査は、財務諸表の『信頼性』の程度を明らかにすることによって、財務諸表利用者の当該財務諸表に対する『信頼』を高めるのである。」と述べている (福川[2002②]11) 。福川[2002②]では監査領域の信頼性を信頼とあらわしているものの、財務諸表監査が2種類の信頼性に関与しているという点で、福川[2002②]の主張と本論文の主張は同様である。

Carmichael[1999]の主張と福川[2002②]の主張をみてもわかるように、財務諸表監査は財務諸表の2つの信頼性に関与しているのである。そして、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性は、財務会計領域の概念である有用性と監査領域の概念である信憑性であらわすことができるのである。

しかしながら、財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性に2つの概念が当てはまることはそもそも適切なのかという新たな問題が生じた。

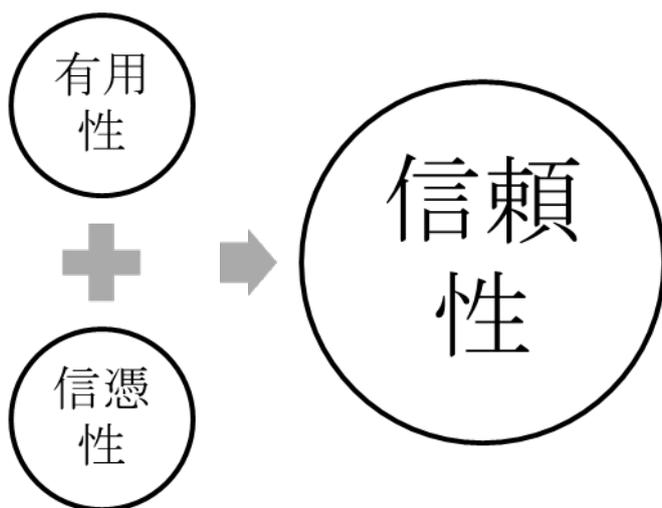
¹⁰² 太字部分は筆者が訳している。

これまで本論文では、財務諸表監査は財務諸表の有用性を保証しているということ、財務諸表監査が財務諸表の信憑性を保証しているということを論証してきた。この結論から、財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性において、有用性と信憑性のどちらか一つが欠けたら矛盾が生じることになる。よって、有用性と信憑性のどちらも使用して財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性をあらわしていくことの必然性が明らかになった。

すなわち、財務諸表監査において保証される信頼性とは、第一義的に財務諸表監査によって検証される財務諸表の有用性（『IASB2010フレームワーク』に記載されている財務報告の目的）をあらわすが、第二義的には、この検証の結果と監査人の資格要件や被監査会社からの独立性等、監査人としての専門性などが相俟って、初めて財務諸表に生じる社会的な価値、すなわち『ASOBAC』の信憑性のことをあらわすのである。

以下、信頼性が有用性と信憑性で構成されていることを示す図を掲げる。

図13 有用性と信憑性で構成される財務諸表監査が保証する信頼性



(図は筆者作成。)

(2) 有用性と信憑性の関係の検討

ここまで有用性と信憑性という2つの概念で財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性をあらわすことができるということを主張してきたが、ここからは有用性と信憑性をどのような概念構成であらわすことが適切なのかを検討していく。

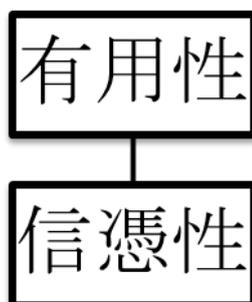
まず、有用性と信憑性を上下関係であらわしてみる。

しかし、有用性は財務会計領域の概念であり、信憑性は監査領域の概念である。つまり、有用性と信憑性は隣接分野の概念なのである。このことから、有用性と信憑性は基礎となる理論が異なるということがいえる。よって、有用性と信憑性は上下関係であらわすこと

ができないのである。

以下、有用性と信憑性を上下関係であらわした場合における信頼性の概念構成を掲げる。

図14 上下関係であらわす有用性と信憑性



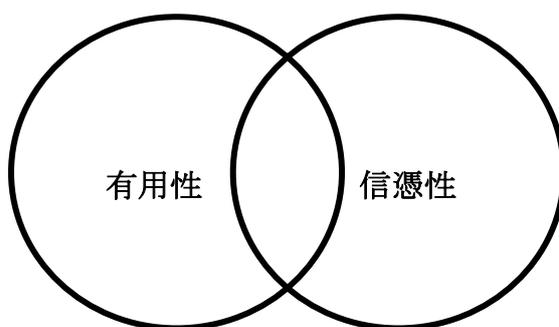
(図は筆者作成。)

次に、有用性と信憑性を重複関係であらわすことが考えられる。

しかしながら、この2つの概念を比較すると定義が重なり合う部分はないと考えられたため、有用性と信憑性は重複関係であらわすことはできないことがわかる。

以下、有用性と信憑性を重複関係であらわした図を掲げる。

図15 重複関係であらわす有用性と信憑性



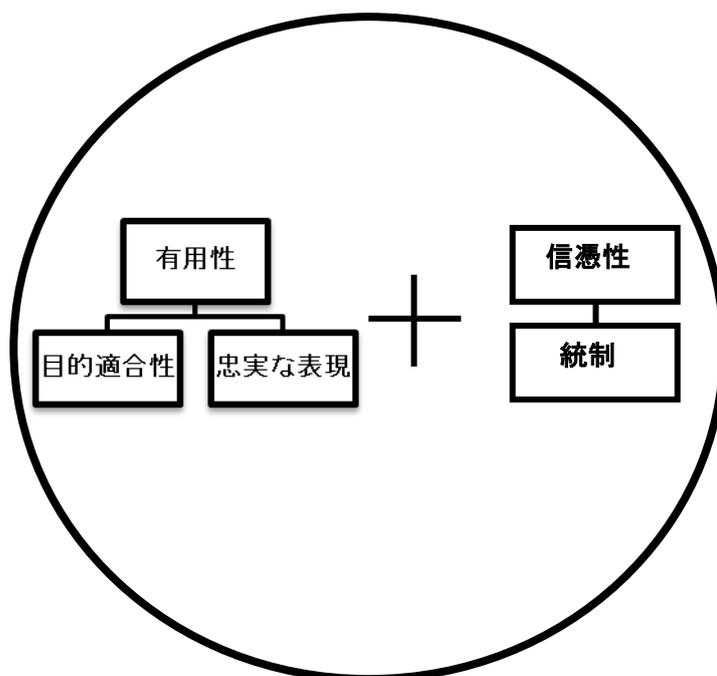
(図は筆者作成。)

そして、有用性と信憑性は、並列関係であらわすことが考えられる。

しかしながら、有用性と信憑性という概念を独立した形で並列に並べると、第1義的に財務諸表に有用性が加わり、第2義的に信憑性が加わるという財務諸表の信頼性の保証の進行過程を適切にあらわすことができない。

以下、有用性と信憑性を並列関係であらわした図を掲げる。

図16 並列関係であらわす有用性と信憑性



(図は筆者作成。)

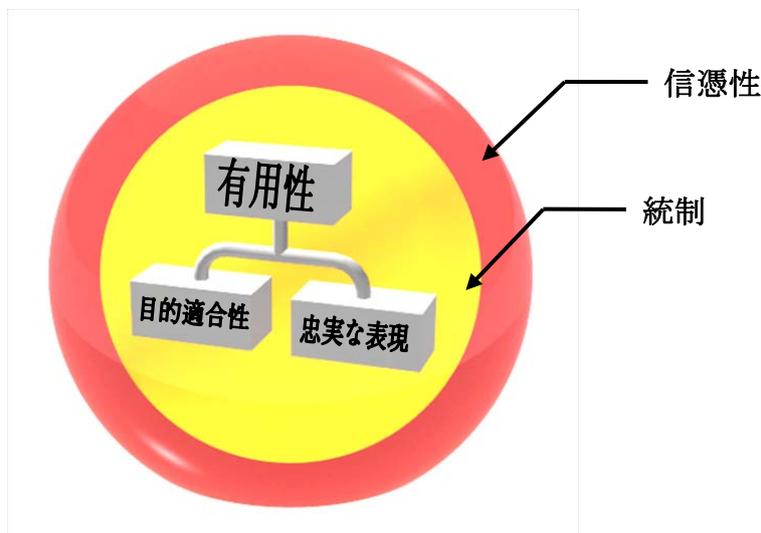
さらに、有用性と信憑性は包含関係であらわすことが考えられる。財務会計領域の有用性を監査領域の信憑性で包含する関係である。

財務諸表監査において保証される信頼性を包含関係であらわすと、財務諸表監査によって、まず財務諸表の有用性が検証され、その後財務諸表に信憑性が生じるという概念が財務諸表に付与される順番を適切にあらわすことができる。

さらに、財務会計の理論と財務諸表監査の関係を考慮すると、財務諸表監査は財務会計の理論に基づいて作成された財務諸表を補強する関係にあるため、信憑性が有用性を包含する包含関係であらわすことが妥当といえるだろう。つまり、有用性と信憑性は包含関係であらわしても矛盾が生じないのである。

以下、有用性と信憑性の包含関係を図で示す。

図17 包含関係であらわす有用性と信憑性



(図は筆者作成。)

第3項 財務諸表監査の役割の二面性

ここまで財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性には2つの意味があることを論じてきたが、ここからは「財務諸表の信頼性を保証する」という財務諸表監査の役割をあらわす慣用語自体が二面的な意味を持つことを論証していく。

財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性に2つの意味があることから、「財務諸表の信頼性を保証する」という財務諸表監査の役割自体を2つに分類することが可能になる。

そもそも財務諸表監査の「財務諸表の信頼性を保証する」という役割を一面的に捉えようとすることによって、財務諸表監査の役割は捉えにくいものとなっていたのである。よって、財務諸表監査の役割を2つに分類し、財務諸表監査の役割の理解可能性を高める必要がある。

まず、「財務諸表の信頼性を保証する」という財務諸表監査の役割を「財務諸表の信頼性（財務諸表の質。本論文では財務報告の目的である有用性を指す。）を保証する」という役割と「財務諸表の信頼性（社会一般の信頼性。本論文では『ASOBAC』の信憑性を指す。）を保証する」という役割に分類する。

ここで、2つに分類した「財務諸表の信頼性を保証する」という財務諸表監査の役割をどのように捉えればよいのかを考える必要がある。本論文では、財務諸表監査の役割を2つに分類する際に財務諸表監査の役割や必要性に対して多面的に考察が実施されている『コーエン委員会報告書』（THE COMMISSION ON AUDITORS' RESPONSIBILITIES[1978] “Report Conclusions and Recommendations”）を参考にしていく。

『コーエン委員会報告書』[1978]の社会における監査人の役割という節では、「監査人の

職能は財務情報に信頼性(credibility)を付与することであると説明されてきた。この考え方は、監査意見の表明を強調する通常の財務諸表監査について述べられている監査の目的に合致するものである。しかしながら、この考え方は、監査の根底にある目的、すなわち、その社会的機能を識別していない。」と財務情報に信頼性を付与することに関して見解が述べられている (THE COMMISSION ON AUDITORS' RESPONSIBILITIES[1978]1)。なお、ここで使用されている財務情報の信頼性を付与するという慣用句と財務諸表の信頼性を保証するという慣用句における意味の違いはないものとして考察をすすめていく。

『コーエン委員会報告書』が財務情報の信頼性を付与するというだけでは識別できない社会的機能は、本論文が提唱してきた「財務諸表の信頼性(社会一般の信頼性。本論文では『ASOBAC』の信憑性を指す。)を保証する」という役割のことではないだろう。そして、『コーエン委員会報告書』が財務情報の信頼性を付与するといった場合の信頼性は財務諸表の質を指すか定かでない。

ただし、これまで多くの先行研究で支持されてきた「財務諸表の信頼性(財務諸表の質。本論文では財務報告の目的である有用性を指す。)を保証する」という財務諸表監査の役割だけでは財務諸表監査の社会的機能を適切に認識することはできないと本論文は考える。

しかし、本章で言及してきた「財務諸表の信頼性(社会一般の信頼性。本論文では『ASOBAC』の信憑性を指す。)を保証する」という財務諸表監査の役割では財務諸表監査の社会的機能を認識することができる。財務諸表監査の「財務諸表の信頼性(社会一般の信頼性。本論文では『ASOBAC』の信憑性を指す。)を保証する」といった場合の信頼性は、財務諸表監査が実施されたことにより財務諸表に生じる安全性の意味合いを持つ信頼性を意味する。この信頼性(社会一般の信頼性。本論文では『ASOBAC』の信憑性を指す。)の保証が財務諸表監査の社会的機能である。

もちろん、財務諸表監査には様々な社会的機能が考えられるが、その中でも財務諸表監査の本質的な社会的機能は「財務諸表の信頼性(社会一般の信頼性。本論文では『ASOBAC』の信憑性を指す。)を保証する」で説明ができると考えている。

そこで、本論文は財務諸表監査が実施されることにより財務諸表に安全性の意味合いを持つ信頼性が生じることになる財務諸表の信頼性(社会一般の信頼性。本論文では『ASOBAC』の信憑性を指す。)の保証を財務諸表監査の社会的役割と分類する。

財務諸表監査の役割の1つの側面が社会的役割であるとしたが、「財務諸表の信頼性(財務諸表の質。本論文では財務報告の目的である有用性を指す。)を保証する」といった場合の財務諸表監査の役割は財務諸表監査の機能そのもの、すなわち、財務諸表の質保証そのものを意味する。この財務諸表の質保証こそが財務諸表監査の仕組みを極限まで凝縮してあらわしたものである。

そこで、本論文は財務諸表監査が実施されることにより財務諸表の忠実な表現、財務諸表の目的適合性及び財務諸表が財務報告の目的である有用性を備えていることを保証することになる財務諸表の信頼性(財務諸表の質。本論文では財務報告の目的である有用性を指す。)の保証を財務諸表監査の機能的役割と分類する。

以上みてきたように、本論文は財務諸表監査の役割の理解可能性をあげるために、財務諸表監査の「財務諸表の信頼性を保証する」という役割を社会的役割と機能的役割の2つに分類した。

第4項 本論文が創設した仮説の概要、限界及び課題

(1) 本論文が創設した仮説の概要

『財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性の検討』では、財務諸表監査の役割である「財務諸表の信頼性を保証する」という慣用句における信頼性概念を検討の対象としている。先行研究ではこの信頼性を財務会計領域の信頼性概念であらわしてきた。ここでは説明上、財務会計領域の信頼性概念をAとする。財務会計領域の信頼性Aとは、財務会計の概念フレームワークに定められている会計情報の質的特性や財務報告の目的である有用性のことを指している。

しかしながら、財務会計領域の信頼性Aは国際会計基準審議会（IASBのことを指す。以下省略。）及び米国財務会計基準審議会（FASBのことを指す。以下省略。）における共通の概念フレームワークを構築する合同プロジェクト（以下、合同プロジェクトと省略する。）の結果として2010年に変更された。そのため、財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性に関するこれまでの先行研究の見解では、合同プロジェクトの信頼性概念の変更に対応した研究が十分なされていない状況にあった。

そこで、本論文の目的を財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性に関して、先行研究を渉猟すると同時に、合同プロジェクト後の概念をとりいれて検討することとした。

また、先行研究では財務諸表監査が保証している財務会計領域の信頼性A以外の信頼性の研究が十分なされていない状況にあった。財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性を財務会計領域の信頼性であらわすと、財務諸表監査を受けていない財務諸表にも信頼性Aが存在し、財務諸表監査を受けた財務諸表にも同様の信頼性Aが存在することになる。つまり、財務諸表の信頼性を保証するという慣用句における信頼性Aは、財務諸表監査を必要条件としていないのである。このような経緯があり、財務諸表監査を受けた財務諸表にのみ存在する信頼性があるのではないだろうかという問題意識が生じたのである。

このような問題意識から、本論文は財務諸表監査を必要条件とする信頼性に監査領域の概念が当てはまるという仮説を創設することにした。なぜ監査領域の概念があてはまるのかというと、財務諸表監査を必要条件として発生する信頼性は監査領域以外に存在していないのではないだろうかと考えたからである。ここでは説明上、監査領域の信頼性概念をBとする。この仮説では、財務諸表監査が実施された結果、財務諸表の信頼性Bが保証されることになる。つまり、財務諸表監査が実施されなければ、財務諸表の信頼性Bは保証されないのである。

以下では本論文の内容を具体的に説明する。まず、財務会計領域の信頼性の意味や使用される場面を整理した。次に、財務会計領域の信頼性Aの中でもとりわけ重要な質的特性と

しての信頼性の歴史を辿り、いつ質的特性としての信頼性が出現したのかを明らかにした。ここでは説明上、質的特性としての信頼性をaであらわしていく。質的特性としての信頼性aは1970年にアメリカのAPBが公表した『ステートメント第4号』で誕生していたことが判明した。

そして、財務諸表監査が保証している財務会計領域の信頼性Aの内容を検討した。これまでの先行研究では、財務諸表が保証している財務会計領域の信頼性Aに関する見解は3つ分類されていた。具体的には、財務諸表監査が財務諸表の質的特性としての信頼性aを保証しているという見解、質的特性としての信頼性aと目的適合性を保証しているという見解および質的特性としての信頼性aと目的適合性を含んだ有用性を保証しているという見解である。これら3つの見解に共通していることは、財務諸表監査が会計情報の質的特性としての信頼性aを保証しているという点である。

しかし、合同プロジェクトにより、会計情報の質的特性としての信頼性aは削除され忠実な表現という概念に置き換わることとなった。つまり、合同プロジェクトの影響により、これまでの先行研究における3つの仮説と合同プロジェクトにおける概念フレームワークの対応関係が不明確になってしまったのである。

このような経緯があり、本論文では合同プロジェクトの内容をまとめ、我が国でも忠実な表現の必要性が生じ始めていることを論じた。さらに、忠実な表現を考慮して、財務諸表監査が保証している財務会計領域の信頼性Aとは何かを検討した。その結果、財務会計領域の信頼性Aとは、忠実な表現を含んだ有用性だと考えられるという結論を導き出した。つまり、財務諸表監査が財務諸表の有用性を保証しているという見解を示したのである。

財務会計領域の信頼性Aの検討に一区切りがついた後、本論文は監査領域の信頼性Bの考察に取り組んだ。監査領域の信頼性Bを探求するために、監査領域において信頼性という用語がどのような意味で使用されてきたのかを整理した。

次に、監査領域の信頼性Bの史的変遷を探求していった。その結果、1950年における我が国最初の監査基準において、財務諸表監査は「社会一般の信頼性」を高めることを目的としているという記述が見つかった。そして、「社会一般の信頼性」と監査領域の信頼性Bは、財務諸表監査後に生じるということから、同様の意味を備えていることを主張してきた。

しかし、「社会一般の信頼性」の意味は不明確だった。なぜならば、1950年当時我が国には財務諸表監査が制度として存在していなかったため、財務諸表監査に関する用語の整理が十分ではない状態だったからである。

よって、本論文は「社会一般の信頼性」に適合する他の概念を探求することとした。その結果、「社会一般の信頼性」に適合する概念としてアメリカ会計学会が公表した『ASOBAC』に登場する「信憑性」(credibility)があげられることを明確にした。監査領域の信頼性Bと「社会一般の信頼性」が同様の意味で使用されていることから、財務諸表監査が保証している監査領域の信頼性Bは「信憑性」だと捉えられるという結論に至った。

上述してきたように本論文では、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性が2種類

登場してきた。財務諸表監査が保証する財務会計領域の信頼性Aである有用性は、財務諸表監査が保証している財務諸表の質（ここで会計情報の質的特性という用語を使用していないのは、有用性は会計情報の質的特性ではなく財務報告の目的だからである。）のことである。本論文はこの意味での財務諸表の信頼性の保証を財務諸表監査の機能的役割だと分類した。

また、財務諸表監査が保証する監査領域の信頼性Bである「信憑性」は、財務諸表監査が実施されたことにより財務諸表に生じる安全性の意味合いを持つ信頼性のことである。本論文はこの意味での財務諸表の信頼性の保証を財務諸表監査の社会的役割だと分類した。なお、財務諸表監査は1次的に財務諸表の有用性を保証し、その結果として財務諸表監査は2次的に財務諸表の信憑性を保証していると位置づけた。

最後に本論文の結論を総括する。これまでの先行研究では財務諸表監査の役割である財務諸表の信頼性を保証するという慣用句に出現する信頼性を財務会計領域の信頼性Aであらわしてきた。しかし、合同プロジェクトにより財務会計領域の信頼性Aに変更が加わることとなった。よって、本論文では財務諸表監査が保証する財務会計領域の信頼性Aを先行研究の見解を涉猟しつつ、合同プロジェクトの見解をおりこんで検討をすすめた。その結果、財務諸表監査が保証している財務会計領域の信頼性Aは、合同プロジェクトの結果として揭示された有用性であるという結論に至った。

また、これまで財務諸表監査を必要条件とする監査領域の信頼性Bに関しては研究が十分なされてきたとは言えない状況だった。よって、本論文は財務諸表監査を必要条件とする監査領域の信頼性Bを検討してきた。その結果として、財務諸表監査が保証している監査領域の信頼性Bは『ASOBAC』の「信憑性」であらわすことができるということを論証したのである。「信憑性」は財務諸表監査が実施されたことにより財務諸表に生じる安全性の意味合いをもつ信頼性のことである。

そして、本論文は財務諸表の信頼性を保証するという財務諸表監査の役割を機能的役割と社会的役割の2つに分類してあらわすことができるのではないだろうかということを論証してきたのである。

なお、本論文が創設した仮説は、科学である会計学を意味論的に捉えた場合に抽出される仮説である。

(2) 本論文が創設した仮説の限界と課題

ここまで本論文が創設した仮説の概要を掲示してきたが、ここからは本論文が創設した仮説の限界と課題を述べていく。

本論文は、財務諸表監査が有用性という財務報告の目的を保証しているという仮説を掲示した。当該見解はこれまでの先行研究を発展させたものである。この仮説は、財務諸表監査が忠実な表現と目的適合性を保証しているという結論から財務諸表監査が財務諸表の有用性を保証しているという論理を導き出した。しかしながら、財務諸表が企業価値評価のために利用されることを否定的に捉える立場をとると、忠実な表現という概念を否定的

に捉える可能性が高い。そして、忠実な表現は2010年に権威ある形で出現したばかりである。論文が発行される現段階では、忠実な表現は新しい概念であるため、忠実な表現に今後重要な欠陥が発見される可能性がある。

そして、財務諸表の信頼性を保証するという慣用句における信頼性の原点は1950年「監査基準」における社会一般の信頼性だということが明らかになった。また、概念規定されていない社会一般の信頼性という概念に期待されていた意味は『ASOBAC』の信憑性であった。現段階においては、社会一般の信頼性という概念を忠実にあらわすことが可能な概念は、『ASOBAC』の信憑性以外考えることができない。しかし、『ASOBAC』の信憑性以上に社会一般の信頼性という概念を忠実にあらわす概念（説明上この概念を概念Cという。）が出現した場合、社会一般の信頼性の意味は『ASOBAC』の信憑性から概念Cに置き換わることになる。

さらに、『IASB2010フレームワーク』及び『概念書第8号』における有用性と『ASOBAC』の信憑性をドッキングさせることにより、財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性をあらわしてきた。現段階では、隣接分野の概念をドッキングすることでしか財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性をあらわすことができなかった。しかし、今後は別の方法で2つの概念をあらわすことが可能になるかもしれない。

なお、財務諸表監査の役割をあらわす財務諸表の信頼性を保証するという慣用句における信頼性の研究は、適正性などの監査論を代表する概念と比べると、これまで活発に議論されていなかったように考えられる。よって、今後財務諸表監査が保証する信頼性という概念の研究がすすむことにより、全く別のアプローチで信頼性という概念を明らかにしようとする研究が出現することになるかもしれない。その際、全く別のアプローチで研究が実施されることにより、本論文が掲げた財務諸表監査が保証する信頼性以上に適切に財務諸表監査が保証する信頼性をあらわすことが可能になると考えられる。

これまで財務会計領域や監査領域では信頼性という用語を多義的に様々なレベルで乱用してきた。本論文で掲げた先行研究をみると、信頼性という用語に様々な解釈がなされてきたことが明確になる。そのため、信頼性という用語は専門家間でも理解しあえないものとなっていることが本論文で明らかとなった。本論文では、この問題を信頼性用語ギャップと定義した。今後はこの信頼性用語ギャップを解消するために、財務会計領域や監査領域において信頼性という用語の整理を実施する必要がある。

そして、本論文で明らかにした財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性は、第三者的信頼性などの非常に限定的な新たな専門用語であらわされなければ、今後の信頼性用語ギャップ問題を避けることができないかもしれない。この点は今後の課題にしたい。

本論文は、我が国で最初の監査基準まで時代をさかのぼってきた。しかしながら、我が国の監査基準が参考にしたアメリカの監査基準まで考察をすすめてこなかった。アメリカの監査基準の考察は今後の課題としたい。

財務諸表監査が保証している財務諸表の質に関する本論文の結論は、財務諸表監査が保

証している財務諸表の質を『概念書第8号』及び『IASB2010フレームワーク』をもとに明らかにしたことによって、我が国、アメリカ及びIFRSを導入する企業に適用できる。しかしながら、財務諸表監査が保証している監査領域の信頼性に関して、本論文は我が国監査領域の文献を中心に仮説を組み立てることとなった。よって、監査領域の信頼性に関する先行研究が我が国の文献によりすぎてしまい、資料の国際的なバランスが崩れてしまった。英米における監査領域の資料のさらなる渉猟は今後の課題としたい。

本論文は信頼性という非常に抽象的な用語の整理を実施してきたため、先行研究の中に出現する信頼性という用語の意味を間違えている箇所があるかもしれないことに留意されたい。

第7節 むすび

本章は、財務諸表監査が実施された後に生じる監査領域の信頼性を明らかにするために、監査領域において信頼性という用語がどのような意味で扱われてきたのかを整理していった。

監査領域における信頼性の整理が終わった後は、仮説創設の前提となる本論文の会計学に対する科学的立場である意味論的捉え方について言及していった。

次に、監査領域の信頼性とは何かを我が国における1950年の監査基準から紐解いていった。その結果、財務諸表監査が保証している監査領域の信頼性は社会一般の信頼性であることが判明した。

そして、財務諸表監査が保証している社会一般の信頼性にそもそもどのような意味が期待されていたのかを分析した。その結果、社会一般の信頼性には『ASOBAC』の信憑性という概念と同様の意味が期待されていたという消極的結論を主張した。

さらに、なぜ財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性に財務会計領域の信頼性（財務諸表の質。本論文では財務報告の目的である有用性を指す。）と監査領域の信頼性（社会一般の信頼性。本論文では『ASOBAC』の信憑性を指す。）の2つの意味があるのかを財務会計領域の信頼性の史的変遷と監査領域の信頼性の史的変遷から実証していった。その結果、社会一般の信頼性は、財務会計領域における質的特性としての信頼性が登場して以降、自然消滅的に用いられなくなっており、それに代わって、監査領域における議論としては、質的特性としての信頼性とは何かに焦点があてられるようになったことが明らかとなった。このような理由によって、財務諸表監査が保証する財務諸表の信頼性の意味は十分な整理がなされないまま2つの意味に分かれていったという仮説を創設した。

そして、財務諸表監査が保証する財務会計領域の信頼性と監査領域の信頼性の関係を包含関係であらわしても矛盾が生じないことを明らかにした。

さらに、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性に関して2つの意味があることを理由に財務諸表の信頼性を保証するという財務諸表監査の役割を社会的役割と機能的役割という2つの役割に分類した。財務諸表監査の役割を二面的に捉えることによって、財務諸

表監査の財務諸表の信頼性を保証するという役割の理解可能性があがったのではないだろうか。最後に本論文が創設してきた仮説の概要、限界及び課題を要約した。

本論文が創設した仮説は、財務諸表監査に関する具体的な規定を設定する際、財務諸表監査の役割を研究する際、財務諸表の質保証に関連した研究をする際、財務諸表監査と財務会計の概念フレームワークの関係を研究する際に理論的基礎を提供することになるだろう。

本論文は科学としての会計学が生産する理論は、経済現象そのものを正しく捉える必要があるのではなく、経済現象と類似した特徴を捉える必要があるという科学的立場をとっている。このような科学的立場から本論文は、財務諸表の信頼性を保証するという財務諸表監査の役割を経済現象により類似した形であらわしてきたにすぎない。よって、本論文が創設した仮説以上に経済現象により類似した形で財務諸表監査の役割をあらわす仮説が出現した場合、本論文が創設した仮説は棄却されることになる。

そして、本論文の仮説に出現する忠実な表現は2010年に権威ある形で出現したばかりである。社会に出現して間もない忠実な表現という概念には今後重要な欠陥が発見される可能性がある。

また、我が国の監査基準が参考にしたアメリカの監査基準まで時代をさかのぼって考察をすすめてこなかった。アメリカにおける監査基準の考察は今後の課題としたい。

さらに、財務会計領域や監査領域において多義的に乱用されてきた信頼性という用語には専門家間でも理解しあえない、信頼性用語ギャップという問題が生じている。信頼性用語ギャップを解消することは今後の課題となる。

参考文献

- AAA,A STATEMENT OF BASIC ACCOUNTING THEORY 1966.
AAA,A STATEMENT OF BASIC ACCOUNTING THEORY 1966. (飯野利夫…訳『アメリカ会計学会基礎的会計理論』国本書房[1969]。)
- AAA, A Statement of Basic Auditing Concepts 1973.
AAA, A Statement of Basic Auditing Concepts 1973.(青木茂男…監訳・鳥羽至英…訳『基礎的監査概念』国元書房 [1982]。)
- Alex Rosenberg, Philosophy of Science:A Contemporary Introduction 2000.(東克明、森元良太及び渡部鉄平…訳『科学哲学 なぜ科学が哲学の問題になるのか』春秋社『2011』)
- ASB, Statement of Principles for Financial Reporting 1999. (菊谷正人…部分訳『国際的会計概念フレームワークの構築』同文館出版株式会社[2002]。)
- ASSC, The Corporate Report, A Discussion Paper, 1975.
- AICPA, BASIC CONCEPTS AND ACCOUNTING PRINCIPLES UNDERLYING FINANCIAL STATEMENTS OF BUSINESS ENTERPRISES STATEMENT OF THE ACCOUNTING PRINCIPLES BOARD NO.4 1970.
AICPA, BASIC CONCEPTS AND ACCOUNTING PRINCIPLES UNDERLYING FINANCIAL STATEMENTS OF BUSINESS ENTERPRISES STATEMENT OF THE ACCOUNTING PRINCIPLES BOARD NO.4 1970. (川口順一…訳『アメリカ公認会計士協会 企業会計原則 第5版』同文館[1979]。)
- AICPA,Relevance Enhancement Assurance Service 1996.
AICPA, Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statements 1973. (川口順一…訳『アメリカ公認会計士協会 財務諸表の目的』同文館[1981]。)
- Bullen, H. G. and Kimberly Crook, A New Conceptual Framework Project, Revisiting the Concepts, 2005.
Carmichael, D. R. ,In Search of Concept of Auditor Independence. CPA Journal. Vol.69, No.5, 1999.

- David Tweedie, Can Global Standards be Principle Based?, Journal of Applied Research in Accounting and Finance, Vol.2, Issue 1, pp.3-8, 2007.
- ERIC. L. KOHLER, A DICTIONARY FOR ACCOUNTANTS FOURTH EDITION 1970. (染谷恭次郎…訳『コーラ
一会計学事典[復刻版]』丸善株式会社[1989]。)
- ERIC. L. KOHLER, A DICTIONARY FOR ACCOUNTANTS FIFTH EDITION 1975.
- FASAC, Revisiting the FASB's Conceptual Framework, FASAC Meeting, Attachment D,2004.
- FASB, Statements of Financial Accounting Concepts,NO.1 1978. (広瀬義州…訳『FASB財務会計の諸概念[改訂新版]』
中央経済社[1994]。)
- FASB, Statements of Financial Accounting Concepts,NO.2 1980. (広瀬義州…訳『FASB財務会計の諸概念[改訂新版]』
中央経済社[1994]。)
- FASB/IASB, Discussion Paper, Preliminary Views on an improved Conceptual Framework for Financial
Reporting : The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision –Useful
Financial Reporting Information 2006.
- FASB, Board Meeting Handout (May 2), Conceptual Framework 2007.
- FASB, Exposure Draft, Conceptual Framework for Financial Reporting : The Objective of Financial Reporting and
Qualitative Characteristics and Constraints of Decision - Useful Financial Reporting Information 2008.
- FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No.8, Conceptual Framework for Financial
Reporting: Chapter1, The Objective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter3, Qualitative
Characteristics of Useful Financial Information 2010.
- IASB, Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, IASC, 1989. (財務会計基準機構…
監訳、『国際財務報告基準 (IFRS) 2009』中央経済社[2009]。)
- IASB, Project:Conceptual Framework, Information for Observers, IASB meeting,2005.
- IASB, International financial reporting standards (IFRSs) 2006.
- IASB, International financial reporting standards (IFRSs) 2007①. (企業会計基準委員会…監訳、『国際財務報告基準
(IFRSs) 2007』レクシスネクシスジャパン[2008]。)
- IASB, Information Observers, Agenda Paper 2C ,Conceptual Framework, phase C:Evaluation of Measurement
Basis Candidates Using Measurement Concepts and Principles 2007②.
- IASB, Project:Conceptual Framework,Subject:Phase A Redeliberations:Qualitative Characteristics of
Decision-Useful Financial Reporting Information(Agenda paper 5),Information for Observers,Board meeting,2007③. (…
部分訳…中山重徳[2013]『財務報告に関する概念フレームワークの設定—財務情報の質的特性を中心として—』
成文堂。)
- IASB,Project:Conceptual Framework,Subject:Phase A Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics-Comment
Letter Summary(Agenda paper 3A),Information for Observers,Board meeting, February 2007④. (…部分訳中山重徳[2013]
『財務報告に関する概念フレームワークの設定—財務情報の質的特性を中心として—』成文堂。)
- IASB, Project : Conceptual Framework, Subject:Issues Arising During Drafting of PhaseA ED and PhaseD DP/PV(AGenda paper
3),Information for Observers , Board meeting,2008. (…部分訳中山重徳[2013]『財務報告に関する概念フレームワーク
の設定—財務情報の質的特性を中心として—』成文堂。)
- IASB, Project : Conceptual Framework, Subject:Comment Letter summary: Objectives and Qualitative Characteristics (Agenda
paper 2A), Information for Observers, Board meeting,2008②. (…部分訳中山重徳[2013]『財務報告に関する概念フレ
ームワークの設定—財務情報の質的特性を中心として—』成文堂。)
- IASB,Conceptual Framework for Financial Reporting 2010. (財務会計基準機構監訳、『国際財務報告基準 (IFRS)
2012』(PART A,PART B)中央経済社[2012]。)
- ICAEW, Reliability matters: reliability and the central role of the auditor 2013.
- Joel G. Siegel/JAE K. Shim, BARRON 'S Dictionary of Accounting Terms 2005. (堀内正博、佐々木洋和、濱田眞樹人…
訳『バロンズ英文会計用語辞典』株式会社プログレス[2008]。)
- Mauts.R .K and Sharaf H .A. ,The Philosophy of Auditing 1961. (近澤弘治…監訳、『監査理論の構造』) 中央経済社
[1987]。)
- Rosenfield, Paul, Contemporary Issues in Financial Reporting, Routledge,2006.
- SEC, Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting
System of a Principles-Based Accounting System,2003.
- Schipper, K. & Vincent, L., Earnings Quality , Accounting Horizons, 2003, Supplement, Vol.17.
- Schipper, K. & Vincent, L., Earnings Quality , Accounting Horizons, 2003, Supplement, Vol.17. (企業会計基準委員会
…部分訳「公開草案『財務報告の概念フレームワーク改訂案 第1章 財務報告の目的及び
第2章 意思決定に有用な財務報告情報の質的特性及び制約条件』に対するコメント」

[2008].)

- THE COMMISSION ON AUDITORS' RESPONSIBILITIES, Report Conclusions and Recommendations, 1978.
- 安藤英義[1996]『会計フレームワークと会計基準』中央経済社。
- 石田三郎[2000]「財務諸表の適正性と監査意見」『企業会計』VOL.52、NO.1。
- 伊藤邦雄[2005]「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』の課題と期待」『企業会計』VOL.57、NO.4。
- 伊豫田隆俊[2009]「グローバル化における監査研究のあり方」『会計』、第175巻、2月号。
- 今福愛志[2000]「財務報告の質的变化と信頼性問題」『会計』、第157巻、4月号。
- 浦崎直浩[2006]「会計情報の信頼性に関する考察」『会計』第170巻、9月号。
- 碓氷悟史[1992]『監査理論研究—監視・監督・監査の統合理論—』同文館出版。
- 鷲地隆継[2009]「原則主義への対応と解釈指針の役割」『企業会計』VOL.61、NO.3。
- 岡田依里[1998]「財務諸表の信頼性を巡る諸問題」『産業経理』VOL.58、NO.2。
- 大日方隆[2005]「会計情報の質的特性」『企業会計』VOL.57、NO.1。
- 大日方隆[2007]「会計情報の質的特性」齊藤静樹他『詳解「討議資料■財務会計の概念フレームワーク」(第2版)』中央経済社。
- 大日方隆[2009]「シリーズ●座談会IFRS対応を考える<第1回>会計制度の国際対応を巡る論点-各国のIFRS受入れの現状と概念フレームワーク-」『企業会計』VOL.61、NO.3。
- 加藤厚[2007]「IASBとFASBの共同プロジェクト」『企業会計』VOL.59、NO.1。
- 蟹江章[2008]「監査に対する信頼の回復と向上」(『財務情報の信頼性』所収、友杉芳正・田中弘・佐藤倫正…編者) 税務経理協会。
- 可児島俊雄[1990]『会計情報の監査—会計情報の信頼性と外部監査』中央経済社。
- 企業会計基準委員会[2008]公開草案「財務報告の概念フレームワーク改訂案 第1章 財務報告の目的及び第2章 意思決定に有用な財務報告情報の質的特性及び制約条件」に対するコメント。
https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/international_issue/comments/20080926_2.pdf
- 企業会計基準審議会[1950]「監査基準」
- 企業会計審議会[2013]「監査基準」
- 菊谷正人[2002]『国際的会計概念フレームワークの構築』同文館出版株式会社。
- 基本概念ワーキング・グループ[2004]「討議資料『概念フレームワーク』」。
https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/begriff/begriff.pdf
- 国田清志[2005]「わが国における会計概念フレームワークの役割—討議資料『財務会計の概念フレームワーク』を中心として—」『会計学研究』Vol.31、専修大学会計学研究所編、白桃書房。
- 国田清志[2006]「新会計基準と会計概念フレームワークの利用可能性—オーストラリア会計制度改革の検討を通して—」『会計学研究』Vol.32、専修大学会計学研究所編、白桃書房。
- 国田清志[2007]「会計基準のグローバルコンバージェンスに向けて—『概念フレームワーク』の検討を中心にして—」『会計学研究』Vol.33、専修大学会計学研究所編、白桃書房。
- 国田清志[2009]「『表現の忠実性』の意味と役割—IASBとFASBの合同プロジェクトを中心として—」『産業経理』Vol.68、No.4。
- 久保田音二郎[1972]『適正表示の監査』、中央経済社。
- 日本公認会計士協会[2008]『IASB公開草案「財務報告に関する改善された概念フレームワーク」に対する意見』
- 日本公認会計士協会[2009]「監査・保証実務委員会報告第74号継続企業の前提に関する開示について」。
http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/pdf/2-8-74-2-20090421.pdf
- 古賀智敏[2009]「金融危機と公正価値会計のゆくえ」『企業会計』VOL.61、NO.3。
- 斎藤静樹[2007]『詳解「討議資料■財務会計の概念フレームワーク」(第2版)』中央経済社。
- 坂上孝治[1993]「購買関連項目の監査」(『監査の理論と実践』所収、石田三郎・林恭造…編著者) 中央経済社。
- 桜井久勝[2009]「会計の国際的統合と概念フレームワーク」『企業会計』VOL.61、NO.2。
- 佐藤信彦[2012]「財務会計概念フレームワークの再検討—その会計基準開発上の役割と強制力を中心として—」『会計』第181巻、第4号。
- 佐藤信彦[2012]「財務会計概念フレームワークの再検討」『会計』第181巻、4月号。
- 佐藤倫正[2008]「財務情報の信頼性」(『財務情報の信頼性』所収、友杉芳正・田中弘・佐藤倫正…編者) 税務経理協会。
- 関根愛子[2009]「グローバル化と監査実務」『会計』、第175巻、2月号。
- 関正弘[2000]「財務報告の信頼性を巡る諸問題」『会計』第157巻、4月号。
- 高田正淳[1976]「<書評>久保田音二郎著『適正表示の監査』」『国民経済雑誌』133巻、6号。
- 田中恒夫[2003]『監査論概説(第4版)』創成社。
- 千代田邦夫[2009]『現代会計監査論[全面改訂版]』税務経理協会。

- 辻山栄子[2000]「財務報告の信頼性と時価情報・利益情報」『会計』第157巻、4月号。
- 津守常弘[2008]「『財務会計概念フレームワーク』の新局面と会計研究の課題」『企業会計』VOL.60、NO.1。
- 徳賀芳弘[2008]「『信頼性』から『忠実な表現』へ変化の意味」友杉芳正・田中弘・佐藤倫正…編者『財務情報の信頼性』税務経理協会。
- 戸田山和久[2005]『科学哲学の冒険サイエンスの目的と方法をさぐる』日本放送出版協会。
- 鳥羽至英[1995]『監査基準の基礎（第2版）』白桃書房。
- 鳥羽至英[2000]『財務諸表監査の基礎理論』国元書房。
- 鳥羽至英[2001]『監査の理論的考え方』森山書店。
- 鳥羽至英[2011]『財務諸表監査 理論と制度 基礎編[2刷]』国元書房
- 友杉芳正[2008]「監査環境の変化と信頼性の確保」（『財務情報の信頼性』所収、友杉芳正・田中弘・佐藤倫正…編者）税務経理協会。
- 友杉芳正[2008]「財務情報の質的特性としての信頼性」（『財務情報の信頼性』所収、友杉芳正・田中弘・佐藤倫正…編者）税務経理協会。
- 豊田俊一[2007]「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』について」『企業会計』VOL.59、NO.5。
- 内藤文雄[2003]『財務諸表監査の変革』税務経理協会。
- 内藤文雄[2005]「投資意思決定有用性と実質的会計・監査判断の客観性」『会計』第167巻、第2号。
- 中野勲[2008]『企業会計情報の評価—社会的信頼性の観点から』中央経済社。
- 永見尊[2004]「継続企業の公準と財務諸表の信頼性の保証」『会計』、第165巻、1月号。
- 中山重徳[2012]「財務情報の質的特性が示す財務報告制度の方向性」『国際会計研究学会年報2012年度第2号』。
- 中山重徳[2013]『財務報告に関する概念フレームワークの設定—財務情報の質的特性を中心として—』成文堂。
- 日本公認会計士協会[2008]『監査小六法（平成20年版）』中央経済社。
- 長谷川茂[2007]「会計改革と複式簿記」『会計』第171巻、6月号。
- 八田進二[2000]「財務報告の信頼性をめぐる諸問題」『会計』、第157巻、4月号。
- 林恭造[1993]「公認会計士の制度と組織」（『監査の理論と実践』所収、石田三郎・林恭造…編著者）中央経済社。
- 林隆敏[2008]「財務情報の信頼性と監査による保証」（『財務情報の信頼性』所収、友杉芳正・田中弘・佐藤倫正…編者）税務経理協会。
- 平松一夫・広瀬義州[2002]『FASB財務会計の諸概念[増補版]』中央経済社。
- 福川裕徳[2002①]「財務諸表の信頼性—会計における意味と監査における意味—」『経営と経済』第82巻、第3号、長崎大学経済学会。
- 福川裕徳[2002②]『財務諸表監査が保証する財務諸表の質に関する研究—イギリス監査制度を主たる題材として—』博士學位論文、一橋大学。
- 福川裕徳[2004]「監査が保証する財務諸表の質—目的適合性の保証と情報提供の論理—」『会計プロGRESS』、第4号、日本会計研究学会。
- 福川裕徳[2006]「監査人による財務情報の目的適合性への関与の類型化」『経営と経済』第85巻、第3・4号、長崎大学経済学会。
- 福島寿[2006]『監査理論の探求—マウツ＝シャラフの所説及びASOBAC監査論の検討を中心として—』現代図書。
- 藤岡英治[2004]「監査人の実質的判断の導入による適正性概念の変化」（『甲子園大学紀要』所収、現代経営学学部編、No.32、(B)）。
- 松村明[2002]『大辞林 第二版 新装版』三省堂。
- 万代勝信[2012]「日本における概念フレームワーク：その役割と特徴」『会計』、第181巻、4月号。
- 三澤一[1994]『監査の基礎理論』中央経済社。
- 美馬武千代[2008]「『内的な整合性』からみた日本版『概念フレームワーク』の特徴と問題点」『商学論集』。第76巻、第3号、福島大学経済学会。
- 山浦久司[2008]『会計監査論（第5版）』、中央経済社。
- 山崎秀彦[1997]「監査人による財務諸表の信頼性の程度の保証」『会計』第152巻、11月号、森山書店
- 山田辰己[2010]「概念フレームワーク改訂プロジェクトについて—経緯と議論の現状」『企業会計』VOL.62、NO.8。
- 山田康裕[2012]「財務会計の概念フレームワーク」『企業会計』VOL.64、NO.1。
- 吉川郁夫[1993]「会計監査とEDP」（『監査の理論と実践』所収、石田三郎・林恭造…編著者）中央経済社。
- 李相和[2011]『会計国際化の研究』白桃書房。
- 渡辺康夫[1993]「製造関連項目の監査」（『監査の理論と実践』所収、石田三郎・林恭造…編著者）中央経済社。